



The role of the Federal Financial Audit Bureau reports in rationalizing the decisions of the General Tax Authority - applied research

Adnan Mohammed Jasim

Post-Graduate Institute for Accounting and Financial
Studies/ University of Baghdad

Adnan.Jassem2202m@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

prof. Dr. Ali Abass Karem

Post-Graduate Institute for Accounting and
Financial Studies/ University of Baghdad

ali.a@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Abstract

The research aims to demonstrate the role of the reports of the Financial Supervision Bureau in developing and improving the performance of the General Tax Authority by following up on the issued reports and identifying the decisions of the General Tax Authority, its types, methods, effects, causes and the most important procedures followed to achieve them. And preparing financial audit reports in the Federal Financial Supervision Bureau in a way that achieves rationalization of the decisions of the General Tax Authority through the observations monitored by the financial controllers and the field work teams of the Bureau in the General Tax Authority and its branches spread throughout Baghdad. The Sadr City branch was chosen to conduct the analysis and study of the financial reports for the period from 2011 to 2018, which imposes on the auditor the responsibility of performing the audit process and exerting the necessary care and commitment to the quality of the audit, which positively affects the development, efficiency and effectiveness of the performance of the Bureau's bodies and the quality of their audit reports. One of the most important results reached by the research is that the reports of the Federal Financial Supervision Bureau contribute to consolidating the work of the General Tax Authority and rationalizing its decisions.

Keywords: Financial audit reports, Rationalization of decisions, Institutional performance, Audit quality, Field branches, Analysis and study, Financial reports, Development and efficiency, Professional commitment.

دور تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب/ بحث تطبيقي

أ.د. علي عباس كريم

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

عدنان محمد جاسم

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان دور تقارير ديوان الرقابة المالية في تطوير وتحسين أداء الهيئة العامة للضرائب من خلال متابعة التقارير الصادرة والتعرف على قرارات الهيئة العامة للضرائب وأنواعه وأساليبه وآثاره وأسبابه وأهم الإجراءات المتبعة لتحقيقهما. وإعداد التقارير المالية التدقيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادي بما يحقق الترشيح للقرارات الهيئة العامة للضرائب من خلال الملاحظات التي يرصدها الرقباء الماليين وفرق العمل الميدانية للديوان في الهيئة العامة للضرائب وفروعها المنتشرة في عموم بغداد وتم اختيار فرع الحرية لاجراء التحليل والدراسة للتقارير المالية وللفترة من ٢٠١٧ ولغاية ٢٠٢١، والذي يحتم على المدقق مسؤولية أداء عملية التدقيق وبذل العناية اللازمة والالتزام بجودة التدقيق والذي يؤثر إيجاباً في تطوير وكفاءة وفاعلية أداء هيئات الديوان وجودة تقاريرها الرقابية. ومن أهم النتائج التي توصل اليها هي أن تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي تساهم في ترصيص عمل الهيئة العامة للضرائب وترشيد قراراتها.

الكلمات المفتاحية: تقارير الرقابة المالية، ترشيد القرارات، الأداء المؤسسي، جودة التدقيق، الفروع الميدانية، التحليل والدراسة، التقارير المالية، التطوير والكفاءة، الالتزام المهني.

المقدمة: Introduction

شهد العراق خلال الفترة السابقة تطورات ملحوظة في المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فكان لابد من وجود جهاز رقابي فعال يراقب أداء المؤسسات الحكومية، وذلك لمواكبة التطورات التي حدثت وتقديم معلومات حول أداء الأجهزة الحكومية من خلال رفع تقارير الى الجهات ذات العلاقة.

وأهتمت المنظمات المهنية المتخصصة بوضع المعايير لهذه الوظيفة حيث تم وضع معيار خاص من ضمن معايير التدقيق الدولية وكذلك قامت منظمة الانتوساي بوضع المعايير لنفس الغرض معتمدة على المعيار السابق. وتكمن أهمية التقارير المالية أنها تسهل عملية الوصول الى تحقيق الاهداف من خلال الاستخدام الامثل للموارد البشرية والمادية، وتقليل الوقت والجهد، وهناك علاقة طردية بين عملية التخطيط الجيد وتحقيق الاهداف، فكلما كان التخطيط جيداً ومحكماً كلما سهل الوصول الى تحقيق الاهداف المنشودة.

والسبب الرئيسي لإختبار الباحثان لهذا الموضوع يأتي انطلاقاً من رؤية ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق وهي (ارتقاء مستواه المهني للهيئة العامة للضرائب في المنطقة والعالم)، فمن هنا جاءت فكرة بناء نموذج لتخطيط العمل الرقابي على كافة المستويات وفقاً للمعايير الصادرة عن إنتوساي من أجل المساهمة في تقويم أداء الهيئة العامة للضرائب.

١- منهجية البحث ودراسات سابقة

يساعد وضع الإطار العام للبحث على توجيه الجهود نحو تحقيق الأهداف التي وضعت له وعليه سيعرض هذا المبحث، مشكلة البحث، أهمية البحث، أهداف البحث والافتراضات القائمة عليه والحدود الزمانية والمكانية فضلاً عن منهج البحث.

١-١ مشكلة البحث: تتمثل مشكلة البحث من استمرار ضعف أداء الهيئة العامة للضرائب مما يؤدي إلى ظهور الملاحظات والتحفظات في تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي، وعدم متابعتها ومعالجتها يؤدي إلى تكرارها لعدة سنوات، وقياس ومدى قوة النظام الضريبي في تحصيل الإيرادات الضريبية، وكذلك فان ضعف متابعة نتائج عملية التدقيق نتيجة عدم الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وعدم الالتزام بالقوانين والتعليمات والأنظمة النافذة أدى عدم تحقيق الاهداف المطلوبة.

وبناءً على ما تقدم يمكن إيجاز مشكلة البحث من خلال التساؤل الرئيسي الاتي:-

هل هناك دور لتقارير لديوان الرقابة المالية الاتحادي في ترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب؟

وينتفع من هذا التساؤل التساؤلات الفرعية الاتية: -

هل ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي تسهم في ترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب؟

هل ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي تسهم في تحقيق نظام كفوء وفعال للرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب؟

هل ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاجراءات التي يقوم بها تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية؟

هل ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاجراءات التي يقوم بها تساهم في تحقيق العدالة الضريبية؟

١-٢ أهمية البحث:- من مشكلة البحث وأسئلته وهدف البحث، يستخلص البحث أهميته من الاتي:-

١-٢-١ الأهمية العلمية: تتمثل الأهمية العلمية للبحث بالنقاط الأتية:

الربط بين الجانبين النظري والعملي لاجراءات ديوان الرقابة المالية الاتحادي في مجال ترشيد قرارات الضريبية وبما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية، وابرار اهمية دور تقارير الديوان عن الفروع ومقر الهيئة بما يتضمنه من ملاحظات وتحفظات بالإضافة الى تقديم التوصيات الواجب اتباعها وتقديم المقترحات التي تساهم في ترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب.

يعتبر إمتداد لتوصيات الباحثين والمؤتمرات المحلية والدولية بأهمية التحري والكشف عن أساليب معاصرة تمكن من تعزيز الاجراءات الرقابية في سياق الجمع بين ركني الضريبة فضلاً عن التنبؤ بالخطأ وتلافي وقوعه

١-٢-٢ الأهمية العملية: تتمثل الأهمية العملية للبحث بالاتي:-

١-٢-٢-١ توافي الانتقادات الموجهة لنظام الرقابة الداخلية التقليدي المطبق في الهيئة العامة للضرائب وتحديد اسباب حدوث امتناع المكلفين عن دفع الضرائب.

١-٢-٢-٢ يساهم البحث في لفت انتباه المسؤولين في الهيئة المبحوثة وترسيخ القناعة لديهم بأهمية دور اجراءات ديوان الرقابة المالية الاتحادي لإمكانية في ايجاد السبل الفنية المتعلقة بترشيد قرارات التحصيل الضريبي الذي يحصل لدى بعض الشركات المختلطة للأرتقاء بالعمل الضريبي ووصولاً الى امكانية تحقيق الغايات التي تهدف اليها الادارة الضريبية.

١-٣ أهداف البحث: في ضوء المشكلة المعروضة فأن البحث يهدف اساساً الى:-

١-٣-١ بيان دور تقارير ديوان الرقابة المالية في تطوير وتحسين اداء الهيئة العامة للضرائب من خلال متابعة التقارير الصادرة.

١-٣-٢ التعرف على قرارات الهيئة العامة للضرائب وانواعه واساليبه واثاره واسبابه واهم الإجراءات المتبعة لتحقيقها.

١-٣-٣ توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي اصبحت ظاهرة سلبية تعيق التنمية الاقتصادية للبلاد.

١-٣-٤ بيان دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي من خلال اعداد البرامج التدقيقية والاجراءات الرقابية في معالجة الملاحظات والتحفظات.

١-٣-٥ تسليط الضوء من خلال التقارير الصادرة على أهمية الفروع الضريبية والدور الذي تؤديه في زيادة حجم إيرادات الموازنة العامة للدولة.

١-٣-٦ تقديم مقترحات عملية من الممكن ان تساهم بترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب ومنع التهرب الضريبي ومن ثم زيادة الحصيلة الضريبية مما سيساهم في زيادة إيرادات الموازنة العامة للدولة.

١-٤ فرضية البحث:- ينطلق البحث من فرضية ستعمل على تقديم حل يمكن صياغته بشكل منهجي يمكن التحقق منه بعد جمع البيانات وتحليلها وكالاتي:-

تساهم تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي في ترشيد قرارات الهيئة العامة للضرائب فيما يخص كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والعدالة والتحصيل وبيان الاثر المالي المترتب على ذلك.

ويتفرع منها الفرضيات الاتية:-

١-٤-١ ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي تساهم في تحقيق نظام كفوء وفعال للرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب؟

١-٤-٢ ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاجراءات التي يقوم بها تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية؟

١-٤-٣ ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاجراءات التي يقوم بها تساهم في تحقيق العدالة الضريبية؟



١-٤-٤ ان تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي والاجراءات التي يقوم بها تساهم في بيان الاثر المالي المترتب على ضعف عمل الهيئة العامة للضرائب في العراق؟

يعرض هذا المبحث موجزاً لبعض الدراسات السابقة لمتغيري البحث، للإفادة منها في البحث الحالي، وكما مبين ادناه:
اولاً: - دراسات محلية وعربية:

١- زغير، قيصر غازي ٢٠١١م	
عنوان الدراسة	دور الاجهزة الرقابية الخارجية في تقويم انظمة الرقابة الداخلية وأثره في الحد من الفساد المالي والإداري
نوع ومكان الدراسة	بحث مقدم إلى مجلس الكلية التقنية الإدارية / بغداد، وهو جزء من متطلبات نيل درجة الدبلوم العالي في التقنيات المالية والمحاسبية
اهداف الدراسة	١. تحديد مظاهر الفساد والتعرف على أبرز أنواعه وأثاره. ٢. بيان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من الفساد. ٣. تأشير دور الأجهزة الرقابية الخارجية في تقويم أنظمة الرقابة الداخلية للجهات الخاضعة لرقابتها.
مشكلة الدراسة	ظاهرة الفساد المالي والإداري هي نتيجة حتمية لضعف أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة عوامل عديدة منها الظروف التي يمر بها البلد غياب أو ضعف القوانين والإجراءات الرادعة عدم اهتمام مسؤولي دوائر الدولة بهذه الأنظمة كما أن عدم الاكتراث بأهمية نظام الرقابة الداخلية من أجهزة الرقابة الخارجية يؤدي إلى تفاقم هذه الظاهرة وإلحاق أضرار جسيمة في المال العام .
منهج الدراسة	المنهج لاستنباطي في جانبها النظري والمنهج الاستقرائي الذي يعتمد على جمع المعلومات من تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي بالإضافة الى تحليل بيانات المالية

٢- دراسة (المحياوي ، هناء عواد ، ٢٠١٦)	
عنوان الدراسة	دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق الدور الاشرافي للبنك المركزي العراقي على المصارف الخاصة
نوع ومكان الدراسة	بحث مقدم إلى -مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة محاسب قانوني وهي أعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وإمميزات شهادة الدكتوراه
هدف الدراسة	اخضاع عملية تدقيق الاداء المنفذة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي للدور الاشرافي للبنك المركزي العراقي لعملية تحليلية لبيان مدى مساهمتها في رفع مستوى ادائه، بيان اهمية دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تنفيذ مهمة تدقيق اداء الدور الاشرافي للبنك المركزي في تحسين مستوى ادائه وازدادة قيمة له مما يعود بالنفع على المؤسسات المصرفية بشكل خاص والمجتمع بشكل عام

مشكلة الدراسة	ضعف الدور الاشرافي للبنك المركزي العراقي على المصارف الخاصة وفقا لاسلوب الرقابة الاشرافية المتبعة عالميا مما يؤدي الى عدم التزام المصارف بالقوانين والانظمة والتعليمات التي تحكم عملها وأثرها السلبي على المنظومة المصرفية
منهج الدراسة	تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في دراسة الواقع الفعلي لدور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق اداء الدور الاشرافي للبنك المركزي العراقي على المصارف الخاصة من خلال الاستعانة بالتقارير المتوفرة في ديوان الرقابة المالية الاتحادي.

٣- دراسة (الطائي، طارق سلمان حننوش، ٢٠١٦)	
عنوان الدراسة	دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم أداء الإدارة الضريبية لرفع كفاءة نظام الرقابة الداخلية
نوع ومكان الدراسة	بحث تطبيقي في الهيئة العامة-بحث مقدم- إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير في الحقوق والامتيازات كافة
ادوات الدراسة	قياس أداء الإدارة الضريبية وفق المؤشرات مستخدمة من ديوان الرقابة المالية الإتحادي
مشكلة الدراسة	مدى أسهام مؤشرات تقويم الأداء المستخدمة من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تحقيق نظام كفوء وفعال للهيئة العامة للضرائب والإيفاء بمتطلبات الإصلاح الضريبي، وعمل نظام الرقابة الداخلي في الهيئة العامة للضرائب دوراً واضحاً في تحقيق ما يصبو له ديوان الرقابة المالية الإتحادي لرفع كفاءة أداء العمل الضريبي؟
هدف الدراسة	١- قياس مدى أسهام مؤشرات تقويم الأداء المستخدمة من ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تحقيق نظام كفوء وفعال للهيئة العامة للضرائب. ٢- الإيفاء بمتطلبات الإصلاح الضريبي، لعمل نظام الرقابة الداخلي في الهيئة العامة للضرائب دوراً واضحاً في تحقيق ما يصبو له ديوان الرقابة المالية الإتحادي لرفع كفاءة أداء العمل الضريبي.
منهج الدراسة	تم إتباع المنهج الوصفي الإستقرائي للجانب النظري عن طريق عرض مفاهيم متغيرات البحث، والمنهج التطبيقي (التحليلي) للتقارير تقويم أداء من ديوان الرقابة المالية الإتحادي بالإضافة الى تحليل بيانات المالية المأخوذة من الهيئة العامة للضرائب للجانب العملي.

ثانياً: دراسات اجنبية:

١ ٢٠١٦ ماليزيا Yusoff,	
عنوان الدراسة	Sustainable development: what is the role of audit" التنمية المستدامة: ما هو دور التدقيق
مشكلة الدراسة	تواجه اجهزة الرقابة بعض التحديات والمشكلات عند سعيها لتحقيق التنمية المستدامة والتي يمكن ان يكون سببها مظاهر الخلل وسوء الادارة فبرز دور الرقابة الداخلية التي تعد صمام الامان الذي يساعد كثيرا على الحد من التجاوزات المالية والادارية.



هدف الدراسة	هدفت الدراسة الى معرفة واستكشاف دور التدقيق البيئي كأداة مساعدة لتحقيق التنمية المستدامة لاسيما في جانب القطاع العام إذ قوة المساءلة البيئية، ثم اختيار هذه الدراسة في ماليزيا والتي تعد من الدول الناشئة.
طبيعة الدراسة	المنهج الاستقرائي الوصفي
اهم الاستنتاجات	ان التدقيق البيئي يمكن ان يسهم بشكل ايجابي في تحقيق اهداف التنمية المستدامة في القطاعات الحكومية.
اهم التوصيات	يجب اعطاء الاولوية للتنسيق بين الانشطة وعمليات القطاعات العامة، وبين البيئة لأنه من الصعب تنفيذ التنمية دون المساس بالبيئة لاسيما عندما تكون البلاد في حالة تطور .

(Magablih, 2020)-2	
عنوان الدراسة	(Role of the External Auditor in Maximizing Budget Revenues Jordan as a Case Study) دور المدقق الخارجي في تعظيم موازنة الإيرادات، دراسة حالة في الاردن بحث منشور في المجلة الدولية لاستمرارية الاعمال وادارة المخاطر/المجلد ١٠/العدد ٣.
طبيعة الدراسة	المنهج الوصفي التحليلي.
ادوات الدراسة	استخدام المتوسط والانحراف المعياري.
هدف الدراسة	١- التعرف على دور المدقق الخارجي في تعظيم الإيرادات. ٢- تحديد مدى ثقة الدوائر المالية بالبيانات الضريبية التي تقدمها مدقق خارجي. ٣- التحقق من مدى مساهمة البيانات الضريبية في تعظيم الإيرادات.
اهم الاستنتاجات	١- يساهم المدقق الخارجي بشكل فعال في تعظيم إيرادات الموازنة باعتباره الاساس في معرفة مصلحة الإدارات المالية ودافعي الضرائب. ٢- واجبات ال مدقق الخارجي فيما يتعلق بجميع البيانات الضريبية التي تدعم الإفصاح وجعلها أكثر مصداقية من خلال ضمان التطابق بين البيانات المالية والبيانات الضريبية وجعلها أكثر مصداقية من خلال ضمان التطابق بين البيانات المالية والبيانات الضريبية
اهم التوصيات	١- ضرورة تفعيل وظيفة مدقق الحسابات فيما يتعلق باعتماد البيان الضريبي وإجبار مقدري الدخل على قبول الأرقام الواردة فيه دون أي شيء الزيادة في معظم الحالات. ٢- العمل على زيادة اعتماد الدوائر الضريبية على البيانات الضريبية المعتمدة من قبل الدائرة المحاسبين القانونيين، حيث أن ذلك سيشجعهم على استخدام الالتزام الضريبي الطوعي والإبلاغ عن أرباحهم.

٢- الجانب النظري للبحث

١-٢ مفهوم وتعريف الرقابة المالية: تعددت نصوص التعاريف في الشكل ولكنها اتحدت في المضمون، فالرقابة عرفت من الناحية القانونية على أنها "عبارة عن حقوق دستورية يخول صاحبها سلطة إصدار القرار المهمة لإنجاح مشروعات الخطة"(الهيكل:١٩٩١

(١٧٣). لقد عرفت على أنها " تلك الرقابة التي تستهدف التأكد الحسن في استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيمات الإداري (القبيلات: ١٩٩٨؛ ١٤). كما عرفها بعضهم بأنه "الرقابة التي تستهدف التأكد من سلامة التصرفات المالية والكشف عن الانحرافات، ومدى مطابقتها للتصرفات المالية بموجب القوانين والقواعد النافذة (معهد الإدارة العامة بالرياض: ١٩٨٥؛ ٤). وعرفها (بكير: ١٩٧٨؛ ٩٩) بأنها التثبت من صحة الحسابات ومصادر الإيراد وأوجه الإنفاق، وأنها صدرت جميعها بناء على الإعتمادات والترخيص السليمة تبعاً لقوانين الدولة ولوائحها، وإنه لم يحدث هناك عجز أو اختلاس في الأموال العامة).

مما سبق يتبين الدور المهم للرقابة والمتمثل في الحفاظ على المال العام، وذلك من خلال اهتمامها بتسيير العمل على وفق الأنظمة واللوائح التي تهدف إلى حسن استخدام الأموال والموارد العامة، والتأكد من أنها استغلت على وفق المصلحة العامة، والعمل على تخفيض تكاليف التنفيذ بناءً على مقارنتها بالمعايير المحددة سلفاً، والتي بدورها تؤدي إلى الحد من الإسراف، كما تظهر أهمية الرقابة في اكتشاف الانحرافات والأخطاء، ومعالجة الانحرافات السلبية منها وتقادي وقوعها مستقبلاً، واعتماد الانحرافات الإيجابية، التي تؤدي إلى تنمية المال العام وحمايته. تساعد الرقابة المالية على فهم المخاطر والتخفيف من حدتها، ومعالجة تأكيدات البيانات المالية، إذ يتمثل أحد أغراض الرقابة المالية في حماية أصول الوحدة الاقتصادية وبالتالي معالجة تأكيدات البيانات المالية (الوجود والحقوق والاكتمال والدقة)، (عبد المجيد، ٢٠٢٣: ١٩٤) وقد أولت أجهزة الرقابة المالية عنايتها وجهدها لفحص السياسات وممارسات العمل الجاري ومراجعة الجدوى الاقتصادية للأعمال الرأسمالية وقد صيغ العديد من التعريفات للتوضيح ما يعنيه مصطلح (الرقابة المالية)، فقد عرفت بأنها مجموعة من الإجراءات والأساليب الفنية المهنية المتعارف عليها في إطار دستوري وقانوني تهدف إلى التحقيق والتثبت من سلامة التصرفات المالية التي تجريها السلطة التنفيذية حرصاً على المال العام وحمايته وتحديد الانحرافات كافة إن وجدت وتقديم مقترحات وسبل علاجها والتحقق من القضاء عليها (٦: ٢٠١٨ AL-Akklam) كما عرفت بأنها عملية التحقق من مدى انجاز الأهداف المطلوبة، والكشف عن معوقات تحقيقها، والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن (١٥: ٢٠٢١ Iman) وعرفت أيضاً بأنها التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة، والتعليمات الصادرة، والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كان كل شيء يسير حسب الخطط الموضوعية، وذلك لغرض الكشف عن نقاط الضعف والاختفاء، وعلاجها وتقادي تكرارها (٢٧: ٢٠١٨ Abdel Aall)، وعرفت بأنها الاشراف من قبل الأجهزة العليا للاطلاع على كيفية سير العمل في الأجهزة الدنيا الخاضعة للرقابة، والتأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته على وفق ما محدد في الموازنة التي اجازتها السلطة التشريعية، والتأكيد من أن تنفيذ الموازنة يتم دون تبذير أو هدر للمال العام، وضماناً لحسن سير الادارات الحكومية مالياً (Ezz AL- Din, ٢٠١٩: ٣)

١-١-٢ الإعلانات الدولية للرقابة المالية لتطوير الأداء: لقد ظهرت العديد من الإعلانات التي اهتمت بالرقابة المالية سواء أكانت داخلية أم الخارجية وأن أهم هذه الإعلانات التي صدرت بتلك الخصوص هي ما يأتي:

٢-١-٢ إعلان ليما: (الانتوساي، ١٩٧٧) : يعد إعلان ليما من أهم الإعلانات التي صدرت من المنظمة الدولية للهيئات العليا للرقابة المالية (انتوساي)، وقد تضمن هذا الإعلان بعض القواعد الأساسية يمكن الاسترشاد بها في القيام بأعمال الرقابة، وأحتوى على ٢٥ قسمًا اهتمت جميعها بتوضيح الكثير من مفاهيم الرقابة المالية وكيفية تأديتها. هذا ويمكن اعتبار إعلان ليما بمثابة النظام الأساسي للعمل الرقابي. إذ من خلال اعلان ليما سنة ١٩٧٧ وضح ان الاجهزة الرقابية لا يمكن ان تقوم بمهامها ما لم تكن مستقلة وفي مأمن من العوامل الخارجية (اعلان ليما منظمة الانتوساي، ١٩٧٧: ٧) وتم تعزيز هذه الاجراءات بعلان مكسيكو سنة ٢٠٠٧ إذ أفصح عن مبادئ ثمانية مثلت مصدر للتطبيقات والاليات الجديدة لتحسين عمل الاجهزة الرقابية وهي كالآتي: (اعلان مكسيكو، ٢٠٠٧)

٢- استقلالية رؤساء الأجهزة الرقابية.

٣- صلاحيات تفويض وحرية واسعة.

٤- لتوصل الى المعلومات دون قيود.

٥- حق الالتزام بأعداد التقارير.

٦- الحرية في اتخاذ القرارات.

٧- وجود اليات متابعة للتوصيات.

٨- الاستقلال المالي والإداري ووجود الموارد البشرية.

ان عدم توفر هذه المبادئ اعلاه في الجهاز الرقابي قد يؤدي الى خلل في الية عمله مما ينعكس سلبا على كفاءة العمل الرقابي وعدم تحقيق اهداف المهمة الرقابية (الهاشمي، ٢٠٠٥: ١٨)

٢-١-٣ إعلان طوكيو (الأسوساي، ١٩٨٥) : ركز هذا الإعلان في موضوعه الرئيس على " دور الهيئات العليا للرقابة المالية في دعم المساءلة العامة، والذي يتمثل في توضيح مفهوم المساءلة العامة بجميع أشكالها، حيث تطرق لتوضيح مفهومها بشكل واضح ومحدد، فضلاً عن توضيحه لأشكال المؤسسات التي يجب أن تتم بها المساءلة العامة ومحاسبة المسؤولين بها عند تقصيرهم في أداء مهامهم، وبالتالي المساعدة في القضاء على الفساد المالي والإداري، الذي قد يوجد في المؤسسات العامة.

٢-١-٤ بيان سدني (الأربوساي، ١٩٨٦): أهتم هذا البيان بالرقابة المالية بأغلب أشكالها، عن طريق دراسة مراقبة المشروعات العامة، وتفعيل بالرقابة الداخلية التي تساعد في تسهيل مهمة من يقوم بتأدية الأعمال الرقابية، والتركيز على مراقبة المشروعات العامة حسب التقنيات المتوفرة في أغلب دول العالم، والتي تعمل على تطوير القواعد المتبعة من خلال تطوير البرامج التي تحقق ذلك.

٢-١-٥ إعلان بالي (الأسوساي، ١٩٨٨) : ركز الإعلان على ضرورة تمتع الأجهزة العليا للرقابة بسلطة قانونية واسعة تمنحها وتمكنها من القيام برقابة الأداء، ومراقبة الأموال العامة.

٢-١-٦ إعلان بكين (الأسوساي، ١٩٩١): ركز إعلان بكين على الآلية التي تكفل إدارة الأموال العامة بشكل يضمن الاستفادة منها، خاصة بعد تزايد مشاركة الحكومات في نشاطات التنمية ومقاولات الأعمال والنشاطات الاقتصادية الأخرى، والمتمثلة في الاستثمارات بأشكالها المتعددة، ولذلك كان من الضروري حث الأجهزة العليا للرقابة على المشاركة في توفير إدارة أكثر كفاءة وفاعلية، لإدارة موارد القطاع العام.

٢-١-٧ إعلان نيودلهي (الأسوساي، ١٩٩٤): لقد ركز إعلان نيودلهي على الرقابة الداخلية كونها النقطة الأساسية الأولى في العمل الرقابي، والموجه الرئيس للمراقب الخارجي، إذ بوجود رقابة داخلية فاعلة يضمن المراقب الخارجي في عمل المؤسسة التي يقوم بتدقيق أعمالها، وبالتالي يقوم بتخفيض عدد الإختبارات التي سيجريها، وهذا ما يوفر الوقت والجهد في إنجاز العمل ومتابعته بشكل مستمر، الأمر الذي يجعل من تطوير أنظمة الرقابة الداخلية أمراً ضرورياً، خاصة وأنه يوفر أساساً مقبولاً لتفعيل دور محاسبة المسؤولين.

٢-١-٨ بيان القاهرة (الانكوساي، ١٩٩٥) : تناول بيان القاهرة محورين منفصلين، أحدهما تناول موضوعاً في غاية الأهمية على الخصوص في أيامنا المعاصرة وهو تدقيق البيئة، حيث أصبحت الأضرار البيئية السيئة الناتجة من وراء عمل الكثير من المشاريع تحتاج إلى متابعة ومراقبة لحد منها حفاظاً على الحياة البشرية، والتي تعتبر غاية كل الشعوب التي تسعى لتحقيقها، وأما الموضوع الثاني وهو من صميم أعمال الرقابة المالية، وأولى اهتماماتها وهي وضع معايير هدفها حماية المال العام بكل الوسائل والإمكانات

وذلك عن طريق وضع معايير عامة تشتمل نواحي الأعمال المالية جميعها بدأ من أعمال المحاسبة، ومنتهيا بتقييم برامج الأعمال التي يتم التنفيذ من خلالها.

وفي ضوء دراسة تلك البيانات والإعلانات يرى الباحثان:

- أن الدول المشاركة في إعدادها وضعت ما يشبه الدستور والقوانين المنظمة له، الذي يستطيع تنظيم عمل أي جهاز رقابي، حيث يضع بين يديها المبادئ الأساسية التي تستطيع عن طريقها ممارسة أعمالها الرقابية، ومواكبة التطورات العلمية والعملية التي تحدث في معظم دول العالم، وما يبقى على أجهزة الرقابة العليا أن تختار ما يناسبها، واعتماده لممارسة أعمالها على وفق أوضاعها الخاصة بكل دولة، سواء أكانت الأوضاع القانونية أم الاقتصادية أم الإجتماعية أو أي أوضاع أخرى، وبالتالي يساعدها في تحقيق أهدافها التي أنشئت من أجلها.
- أنه فقط في الفقرة الأولى من إعلان نيو دلهي سنة (١٩٩٤) يشير الى التخطيط لعملية التدقيق كأحد العوامل التي تساعد وتسهل عملية المساءلة في القطاع الحكومي.

٣- مهنة تدقيق الحسابات في العراق في إطار المعايير الدولية للتدقيق: مهنة محاسبة وتدقيق الحسابات من المهن التي

يتزايد الطلب على خدماتها في العراق نتيجة الانفتاح الاقتصادي والتشجيع الدائم في الجهات المختصة والنمو الواضح في البيئة الإستثمارية في العراق بشكل عام. وبالرغم عدم مواكبة هذه المهنة بدرجة هذه التطورات، تواجه تحديات كبيرة، خاصة أن هذه المهنة تعاني من أوجه قصور متعددة. وفي هذا السياق أوضحت دراسة (الشرع، ٢٠١٧) بأن المدققون العاملون في المصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية لم يلتزم بمعايير التدقيق الدولية بدرجة مرتفعة بشكل عام. وقد بينت دراسة (عيسى، وآخرون، ٢٠١٦) وجود مشكلات تواجه مدققي الحسابات في العراق، وتمثلت أهمها في عدم وجود المعايير والإرشادات التي يمكن أن توجه وتنظم عمل مدققي الحسابات أثناء تقديم الخدمات الجديدة مما خلق عائقاً أمام إنتشار هذه الخدمات. وكما أكد دراسة (الجاف، ٢٠١٦) عدم تطبيق معايير التدقيق الدولية بحجة عدم انسجامها مع متطلبات البيئة المحلية الا انه من الممكن تكييفها مع الواقع بما ينسجم ويتواءم مع متطلبات البيئة المحلية بعد تكملة النواقص وإزالة الفروق وان هذه المعايير مرنة ممكن تطويعها للبيئة المحلية وان المعايير نابعة من اجراءات التدقيق والتي تعد اساسا لعمليات التدقيق. وتشير دراسة (جبار، ٢٠١٦) بأن مهنة التدقيق في العراق لم يتطور مقارنةً بالتطورات الحاصلة دولياً، وبذلك تعاني قصوراً يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية فضلاً عن أنها تؤدي إلى إنخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيّاً. كما جاءت دراسة (النعيمي، ٢٠١٦) لتؤكد بأن مهنة التدقيق في المجتمع بشكل عام تواجه تحديات وتطورات ومن أبرزها: تنامي الإستثمارات المحلية والأجنبية، الانفتاح على العالم من خلال التجارة الإلكترونية، التطورات في المهنة والتكنولوجية، والانفتاح المؤمل لسوق الأوراق المالية. كل ذلك أظهر وجود حاجة ملحة ليستعد مدققي الحسابات لمواجهة هذه التحديات والتطورات. وأشارت دراسة (الدوري، ٢٠١٠) واقع مهنة التدقيق في العراق عبر الزمن المنصرم فيها فجوة حقيقية وواقعية بين توقعات المستفيدين من مهنة التدقيق وبين واقع هذه المهنة، ويبرر بدليل على وجودها المتزايد بهذه الدراسات السابقة في هذا المجال منذ أربعة عقود مضت والمستمرة لحد الآن. وبينت دراسة (مجيد، ٢٠١٣) أن وظائف مهنة تدقيق الحسابات التقليدية غير كافية للقيام بدورها في عالم اليوم والغد الذي يتسم بأنه عالم رقمي يعمل في ظل ثورة متجددة لتكنولوجيا المعلومات، حيث أن

التكنولوجيا سوف تخلق سوقاً لخدمات واسعة النقاط اقدمها مهنة تدقيق الحسابات إستجابة للطب المتزايد من الجمهور على تلك الخدمات، الأمر الذي يستدعي إحداث تغييرات جذرية في ممارسة المهنة لتلبية تلك الطلبات، والانتقال بها إلى تقديم خدمات التصديق إضافة إلى خدمات التأكيد ويتعين على مدققي الحسابات على وجه الخصوص أن يقوم بشكل متزايد بالتقرير عن مصداقية جودة المعلومات.

وفي ضوء إستعراض ماسبق من واقع يبين ممارسة مهنة التدقيق في العراق في إطار معايير التدقيق الدولية، يوضح الحاجة إلى زيادة الطلب على خدمات التدقيق، نظراً لجاهزية العراق لإندماجه بمنظومة المجتمع الدولي الحديث والتفاعل بصورة إيجابية ومضطردة في المجالات الاقتصادية والثقافية والمحاسبية، كذلك إيجاد آليات ووسائل لتطوير مهنة التدقيق بمستوى ينسجم ويتوافق مع البيئة الدولية في مجال تدقيق الحسابات، وقد يتحقق ذلك من خلال الإرتكاز إلى تطبيق معايير التدقيق الدولية لما توفره من مزايا وفوائد متعددة تساهم في تقليل التفاوت والتباين والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند أداء عملية التدقيق، ومن ثم تحسين مستوى جودتها.

٤- فوائد الرقابة المالية: تتمثل فوائد الرقابة المالية بما يأتي: (الصحف وآخرون، ٢٠١٤: ٦٢)

- ١-٤ الفائدة الردعية (أي بمجرد وجودها يردع الآخرين عن ارتكاب المخالفات).
- ٢-٤ الحفاظ على المال العام من الهدر أو التبذير أو سوء التصرف وضمان كفاءة استخدامه.
- ٣-٤ تطوير كفاءة أداء الجهات الخاضعة للرقابة. ترشيد عملية اتخاذ القرار.
- ٤-٤ توفير الحصانة للموظف الحكومي.

٥- تصنيف الرقابة المالية بحسب الجهة المنفذة للمهام: (مظهر: ٢٠١٨: ص ٥٨)

- ١-٥ الرقابة المالية الخارجية: تعتبر الرقابة المالية الخارجية أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات الحكومية للمهام المسندة بها وفقاً للخطط والبرامج الموضوعية مسبقاً وفي ظل الإمكانيات المادية المتاحة. وتعرف الرقابة المالية الخارجية على أنها نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية من إنجاز أهدافها ومشاريعها.
- ٢-٥ الرقابة المالية الداخلية: أنها نشاط تقييمي مستقل داخل الوحدة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بغرض حماية الموجودات وضبط دقة البيانات المالية ومدى الاعتماد عليها والوثوق بها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدماً.
- ٦-أهداف الرقابة المالية: فيما يأتي أهم الأهداف لأجهزة الرقابة المالية: (الكفراوي: ١٩٨٩: ٣٠).
- ١-٦ التحقق من أن الإيرادات قد حصلت على وفق القوانين واللوائح والقواعد المعمول بها والكشف عن أي مخالفة أو تقصير.
- ٢-٦ التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مقرر له، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها دون إسراف أو انحراف والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات.
- ٣-٦ متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير على وفق السياسات الموضوعية ولمعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وللتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً.

٤-٦ التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لإقتراح وسائل العلاج التي تكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد يعوق سرعة التنفيذ أو تسبب يؤدي إلى ضياع الأموال وكثرة وقوع حوادث الاختلاس.

ويمكن تحديد اهداف اخرى لرقابة المالية وهي (Tarabay ،٢٠٢١:٥٠٧) (مشجل، ٢٠٠٦: ٩٢)

- ١- العمل على استقرار النظام المالي في الوحدة الاقتصادية من خلال تجنب المخاطر المالية والادارية والقيام بأعمال رقابية شاملة على أداء الأعمال وصياغة التوجيهات الخاصة بالعمل التنظيمي.
- ٢- العمل على ضمان كفاءة الجهاز الرقابي في الوحدة الاقتصادية وقدرته على الحفاظ على استمرارية النشاط الاقتصادي من خلال التدقيق المستمر في الحسابات والوثائق، والتأكد من سلامة الأصول، وتجنب المخاطر، وتقييم العمليات الداخلية، ودراسة الإطار العام لتطبيق القوانين وتقييم الوضع المالي وقدرته على الاستقرار المالي.
- ٣- حماية الوحدة الاقتصادية والمساهمين: يتم ذلك من خلال تدخل السلطات الرقابية لإثبات وجودها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتلافي مخاطر تعرض أموال المساهمين للتهديد في حالة فشل الوحدة الاقتصادية في الوفاء بالتزاماتها تجاههم.

٧- أساليب تنفيذ الرقابة المالية:

- ١-٧ حماية الأموال حيث أن الشعور لدى العاملين بوجود الرقابة سوف يحد من اقدامهم على التلاعب والاختلاس وكذلك تفادي الخسائر الناجمة عن الإهمال وعدم الكفاءة.
- ٢-٧ التشجيع لاتباع السياسات والاجراءات المرسومة لغرض توجيه النظر للالتزام بتنفيذها لأن الكثير من العاملين في الجهاز الإداري معرضين لاساءة فهم القوانين والانظمة والتعليمات الصادرة اما بحسن نية لاختلاف العقليات أو بسوء نية لتحقيق مكاسب شخصية.
- ٣-٧ تقييم الخطط والاهداف ويترتب عليه كشف الانحرافات السلبية المستخدمة من قبل الجهاز الإداري بقصد اقتراحات التعديلات اللازمة ويتمثل تقييم النظام الإداري بكافة محتوياته فضلا عن النظم التشغيلية اعطاء الرأي بنتيجة الاعمال او تنفيذ الأعمال بأعلى درجة من الكفاءة وذلك عن طريق الرقابة على منع أو تقليل فرص الاسراف او الضياع غير الاعتيادية من خلال التحقق من تنفيذ الاهداف كمياً ونوعياً وزمنياً واستخدام المواد الضرورية دونما اسراف وتبذير (مشجل، ٢٠٠٦: ٩٢).

٨- مفهوم التدقيق الخارجي: يعرف التدقيق الخارجي بأنه الفحص الدوري لدفاتر وسجلات الوحدة الاقتصادية او الشركة من قبل جهة مستقلة هو مدقق الحسابات للتأكد من صحة ودقة وصدق تلك الدفاتر والسجلات وأنها مقبولة ومتوافقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وتقديم رؤية حقيقة وعادلة للوضع المالي في الوحدة الاقتصادية (Denyse, 2016:18).

وعرفه Alvin (٢٠١٣) أيضاً "عمليات منظمة يقوم بها المدقق الحسابات ويكون شخص مختص ومستقل للتحقق من البيانات والمعلومات والادعاءات المتعلقة بالأنشطة والاحداث المالية والتوفيق بين نتائجها الاقتصادية والمعايير المحاسبية المعمول بها من خلال جمع وتحليل وتقييم أدلة التدقيق البيانات المقدمة، التصديقات والملاحظات والاستفسارات) تقديم تقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف ذات العلاقة لاستخدامها في عملية اتخاذ القرار .

٩- الية عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي: قبل التطرق الى آلية عمل ديوان الرقابة المالية الاتحادي واجراءاته يجب معرفة المفهوم للرقابة المالية بشكل عام فالرقابة لغة تعني المحافظة والانتظار والاطلاع على جميع الاحوال، والرقيب هو الحارس

الامين، وإن الرقيب هو اسم من أسماء الله الحسنى وكما في قوله تعالى: ((إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا)) وتأتي الرقابة أيضاً بمعنى الحارس كما في الآية الكريمة: ((فَلَمَّا تَوَفَّيْتَنِي كُنْتُ أَنْتَ الرَّقِيبَ عَلَيْهِمْ)) (سورة المائدة، آية ١١٧) أما اصطلاحاً تعني التأكد من انجاز الاهداف التنظيمية المرجوة بكفاءة (الكايد، ٢٠١٥: ٤٣٤) وعرفت الرقابة المالية بأنها "مجموعة من الاساليب والاجراءات الفنية المتعارف عليها التي تتم وفق اطار دستوري وقانوني تهدف الى التحقيق والتثبت من سلامة وصحة التصرفات المالية التي تجريها السلطات التنفيذية حرصاً على المال العام وحمايته وتحديد كافة الانحرافات ان وجدت وتقديم المقترحات وسبل علاجها والتحقق من القضاء عليها" (صبيح، ٢٠١٨: ٣١٣) كما عرفت بأنها "تلك التي تتم من قبل الجهة المستقلة وتستهدف ضمان سلامة أي تصرف مالي ومحاسبي وإداري والتأكد من مشروعية النفقة وأتفاقيها مع الاحكام والقوانين النافذة ومقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعية وقياس مستوى نتائج الاعمال بما كان مستهدف تحقيقه بالاستناد الى معدلات الاداء ودراسة اسباب الانحرافات ومعالجتها" (الزهاوي، ٢٠١٥: ٨٩) وعرفت ايضا بأنها "مجموعة من الاجراءات والوسائل المستخدمة في التقييم وابداء الرأي الموضوعي في تقارير وانظمة واجراءات الجهات الخاضعة للرقابة وضبط توجيه عملياتها والتحقق الموضوعي من الكفاءة الاقتصادية والادارية لتلك العمليات ومطابقتها للأهداف المرجوة وإبلاغ النتائج والتوصيات الى الجهات الرسمية في الوقت المناسب لذلك فان الرقابة المالية تؤدي دوراً فعالاً في توجيه الاداء وقياس كفاءة وفاعلية البرامج الحكومية والاستخدام الامثل للموارد العامة" (العلمي، ٢٠١٠: ٣٤)، مما تقدم يرى الباحثان تعريف مصطلح الرقابة المالية بأنها مجموعة من الاجراءات والوسائل والاساليب المستعملة بواسطة سلطة مستقلة تستهدف التحقق من سلامة التصرفات المالية ومدى مطابقتها للقوانين والانظمة والتعليمات في الوحدات الاقتصادية.

١٠- أهداف الديوان الإستراتيجية تتمثل في الآتي: (الموقع الرسمي لديوان الرقابة المالية الاتحادي www.d-Ragab-m.iq)

١-١٠ حماية المال العام.

٢-١٠ المسائلة العامة.

٣-١٠ تدعيم الاقتصاد.

وكما موضح في الشكل ادناه:

شكل رقم (٤) اهداف ديوان الرقابة المالية



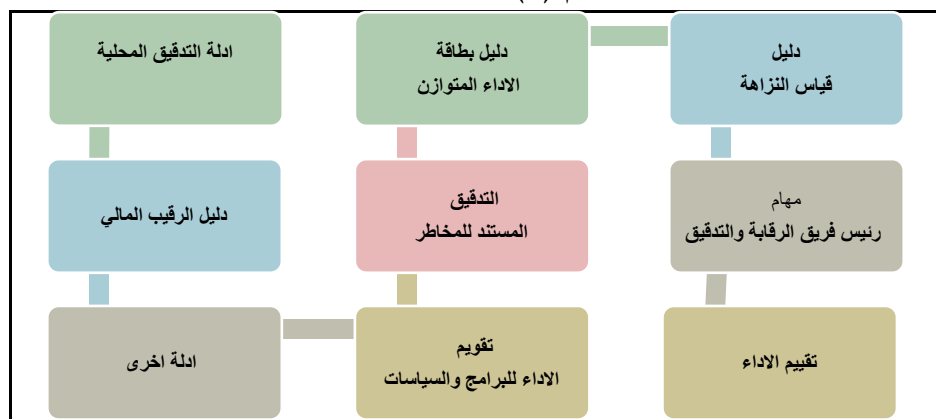
المصدر: من اعداد الباحثان

أوضحت المادة الثانية من قانون الديوان المهام التي يقوم بها الديوان وهي كما يلي: (النظام الداخلي للديوان)

- رقابة وتدقيق حسابات الجهات الخاضعة للرقابة
- التحقق من سلامة تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية.
- رقابة وتقييم الأداء.
- تقديم المساعدة الفنية في المجالات المحاسبية والرقابية.
- نشر انظمة المحاسبة والتدقيق المستندة على المعايير المقبولة الدولية للمحاسبة والتدقيق.

- كشف الفساد، الاحتيال، التبييد الإساءة، عدم الكفاءة في الأمور التي تتعلق بأستلام وإنفاق واستعمال الأموال العامة. وفي ادناه مخطط يوضح الادوات التدقيقية التي يعتمدها ديوان الرقابة المالية الاتحادي:

شكل رقم (٥): من اعداد الباحثان



المصدر : موقع ديوان الرقابة المالية الاتحادي

١١ - الجانب التطبيقي للبحث

نتائج تحليل ملاحظات الديوان الصادرة عن الفروع عينة البحث

سيتم في هذا المبحث تحليل نتائج ملاحظات التقارير التي اصدرها على عينة البحث والتي شملت فرع مدينة الحرة وتم بيان الاثر المالي الذي ترتب على الهيئة العامة للضرائب واهمية تقارير ديوان الرقابة الاتحادي في ترشيد قرارات الهيئة.

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
١	لم يتمكن الفرع من تحقيق خطته الإيرادات ضريبة المهنة اذ بلغت (٦٧٪) وقد أجاب الفرع على استفسار المرقم (١) في ٢٠٢٠/٧/١ ان سبب ذلك يرتبط بمدى مراجعة المكلفين للفرع لغرض التحاسب الضريبي (مما يؤشر ضعف اداء الفرع في اداء مهامه من خلال اعتماده على مراجعة المكلفين)	وجود نقص في الإيرادات الفعلية (التي تم استحصالتها من المكلفين) مقارنة مع تلك التي تم تقديرها من قبل الفرع والتي بدورها تؤثر على مقدار الربح المخطط تحقيقه من قبل الفرع	عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث لوحظ قيام الفرع باستحصال الإيرادات الضريبية من اشخاص وكيانات مهنية وعدم استحصالها من اشخاص وكيانات مهنية أخرى على الرغم من شمولهم بالوعاء الضريبي بموجب قانون ضريبة الدخل	نقص بمقدار (٣٣٪) من المبلغ المقدر للإيرادات الضريبية الخاصة بضريبة المهنة والتي قدرت بمبلغ (٤٢٧٧) مليون دينار حيث لوحظ استحصال (٢٨٥٣) مليون دينار فقط

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
٢	بلغت نسبة تنفيذ الإيرادات من ضرائب العقار والعرضات، الاستقطاع المباشر، ارباح نقل ملكية العقار) مقارنة بالمخطط (١٠٤٪، ١٠٧٪، ١٠٠٪) على التوالي وتشكل ارباح نقل ملكية العقار نسبة (٤٣) من مجموع الإيرادات للسنة موضوع التقرير، وقد اجاب الفرع على استفسارنا المرقم (١) في ٢٠٢٠/٧/١ ان سبب ذلك) يرتبط بمدى مراجعة المكلفين للفرع لغرض التحاسب الضريبي والى حركة العرض والطلب في سوق العقارات).	وجود زيادة بالإيرادات الضريبية الخاصة بضريبة العقار والعرضات والاستقطاع المباشر مقارنة بما هو مخطط لها من قبل الفرع مما يدل على زيادة الربح عما هو مخطط له.	وجود عدالة ضريبية لتحقيق الإيرادات الضريبية من المكلف مقارنة بالمخطط.	زيادة بالإيرادات الفعلية مقارنة بالإيرادات المخططة
٣	جرى دمج الإيرادات المخططة لضريبي العقار والعرضات مع ولم يتم اعداد خطة منفصلة لكل منهما الأمر الذي أدى الى عدم امكانية التحقق من نسب التنفيذ لكل منهما، نوصي بفصل الإيرادات المخططة للضريبتين المذكورتين اعلاه.	عدم اعداد خطة منفصلة لضريبي العقار والعرضات أدى الى عدم تمكننا من معرفة الإيرادات المتحققة لكل نوع من أنواع الضريبة وبالتالي عدم معرفة الضريبة التي أدت الى زيادة الإيرادات (الأرباح) والضريبة التي لم تؤدي الى زيادة الإيرادات	عدم فصل الإيرادات الضريبية لضريبي العقار والعرضات يؤثر على العدالة الضريبية وذلك لعدم معرفتنا بالضريبة التي تم استحصاها بالكامل وحسب ما هو مخطط لها والضريبة التي لم يتمكن الفرع من استحصاها	زيادة في الإيرادات المتحققة على الرغم من عدم فصل الضريبتين (العقارية والعرضات) مقارنة بالإيرادات المخططة وبالتالي زيادة في الأرباح
٤	بلغت نسبة عدد المكلفين المقدرين الى اجمالي عدد المكلفين المسجلين	تعد نسبة عدد المكلفين المقدرين الى اجمالي عدد	يؤدي انخفاض نسبة عدد المكلفين المقدرين	انخفاض عدد المكلفين الذين يتم

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
	لدى الفرع (١٥٪) وهي نسبة قليلة مقارنة بأعداد المكلفين الاجمالي، وقد أجاب الفرع على استفسارنا المرقم (٢) في ٢٠٢٠/٧/٥ ان سبب ذلك يعود الى عدم مراجعة المكلفين لغرض اجراء التحاسب الضريبي) مما يشير الى ضعف اجراءات الفرع في تحصيل الضرائب من المكلفين والحد من التهرب الضريبي.	المكلفين المسجلين لدى الفرع والبالغة (١٥٪) نسبة جدا قليلة حيث تؤدي بشكل مباشر الى انخفاض الإيرادات المتحققة وبالتالي تؤثر على الأرباح المتوقعة.	الى اجمالي عدد المكلفين المسجلين الى عدم تحقيق العدالة الضريبية وذلك لعدم شمول جميع المسجلين بالوعاء الضريبي بالاستقطاع والتركيز على فئة معينة من المكلفين.	استحصال المبالغ الضريبية منهم يؤدي الى انخفاض الإيرادات التي يتم استحصالها والتي تشكل احد اهم الموارد الاقتصادية للبلاد.
٥	عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة من شرائح (معارض السيارات ، محلات الادوات الاحتياطية والكهربائية والانشائية ، محلات الكماليات ، الاسواق ، المطاعم ، المقاهي المقاولين ، محلات الصيرفة ... الخ) وذلك للحد من التهرب الضريبي وزيادة إيرادات الفرع ، وقد اجاب الفرع في ٢٠٢٠/٧/١٦ أن سبب ذلك يعود الى عدم تعاون اصحاب المهن المذكورة مع لجان المسح الميداني المشكلة بموجب الأمر الاداري رقم (بلا) في (٢٠١٨/٤/٥) خلافا للفقرة (٢) من المادة (٢٨) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ (المعدل) والتي	عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة يؤدي الى عدم الدقة في تقدير الإيرادات الضريبية التي يسعى الفرع الى تحقيقها وبالتالي يؤدي عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني الى الصعوبة بوضع خطط مستقبلية الى الأرباح التي سيتم تحقيقها بالمستقبل.	ان عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة لم يمكن الفرع من تحقيق العدالة بين المشمولين بالوعاء الضريبي وبالتالي يؤدي الى التهرب الضريبي من قبل عدد كبير من المكلفين لعدم تسجيلهم ومطالبتهم بالتحاسب الضريبي في كل سنة	يؤدي عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة الى التهرب الضريبي من قبل المكلفين وبالتالي يؤثر على الإيرادات المتحققة وانخفاض الأرباح.

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
	تضمنت للسلطة المالية ان تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي وتبحث عن مصادره في محل وجودها ... الخ			
٦	تم اجراء المسح الميداني لأصحاب المهن الطبية الأطباء، الصيادلة والمختبرات من قبل لجان مشكلة بموجب الأمر الاداري رقم (بلا) في ٢٠١٨/٤/٥، وقد بلغ عدد المسجلين منهم (٦٧) (١٣١) مكلف على التوالي لغاية ٢٠١٨/١٣/٣١ وهي اعداد قبيلة لا تتناسب مع الرقعة الجغرافية العائدة للفرع وقد بلغ عدد المكلفين غير المتحاسبين منهم (٥٠) ، (٤٥) مكلف على التوالي وقد اجاب الفرع على في ٢٠٢٠/٧/١٦ ان سبب ذلك يعود الى قلة الملاك وزيادة زخم العمل مما يؤشر عدم قيام اللجنة بأجراء الكشف لكافة الاطباء والصيادلة والمختبرات	على الرغم من اجراء لمسح الميداني من قبل الفرع على أصحاب المهن الصحية الأطباء، الصيادلة والمختبرات من قبل لجان مشكلة بموجب الأمر الاداري رقم (بلا) في ٢٠١٨/٤/٥ وتسجيل (١٩٨) مكلف لا انه لوحظ عدم قيام الفرع بالتحاسب الضريبي مع جميع المسجلين مما أدى الى انخفاض الإيرادات المتحققة وبالتالي انخفاض الأرباح	عدم قيام الفرع بتحقيق العدالة الضريبية بين أصحاب المهن الصحية على الرغم من اجراء المسح الميداني من قبل اللجان مشكلة بموجب الأمر الاداري رقم (بلا) في ٢٠١٨/٤/٥ وتسجيل عدد من المكلفين حيث لوحظ عدم تناسب العدد المسجل مع الرقعة الجغرافية العائدة للفرع وعدم محاسبة جميع المسجلين بالوعاء الضريبي لدى الفرع حيث تم التحاسب الضريبي من قبل (١٠٣) مكلف من مجموع (١٩٨) مكلف مسجل لدى الفرع	قلة في الإيرادات بسبب التهرب الضريبي من قبل أصحاب المهن الصحية سوءا المسجلين منهم ام غير المسجلين
٧	تم فحص اضاربة المكلف (خالد لطيف شلش) رقم الاضاربة	ان عدم محاسبة المكلف على الرغم من تقديم بياناته المالية يؤدي الى	ان عدم محاسبة المكلف على الرغم من تقديم بياناته المالية يؤدي الى	عدم الحصول على الإيرادات الضريبية

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
	(١٤٤٣) المهنة مستورد سيارات وقد لاحظنا الاتي - : - قدم المكلف البيانات المالية للسنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٦ ولم يتم محاسبته ضريبيا عنها، فضلا عن عدم اجراء التقدير الاداري لتلك السنة. - عدم قيام الفرع بأجراء التقدير الاداري للسنتين (٢٠١٧)، (٢٠١٨) والتي لم تقدم بياناتها المالية الى الفرع، وقد اجاب الفرع على استفسارنا المرقم (٧) في ٢٠٢٠/٢/١٩ (ان سبب ذلك يعود الى كثرة التقلبات بين مخمني الفرع وزخم العمل وسيتم انتهاء التقدير الاحتياطي).	بياناته المالية يؤدي الى عدم استحصال الإيرادات الضريبية التي تؤثر بدورها على الربح الضريبي خلال تلك الفترة بسبب عدم اجراء التقدير الإداري للمكلفين للسنتين (٢٠١٧ و ٢٠١٨) والتي لم تقدم بياناتها أدى لعدم استحصال الإيرادات الضريبية من قبل الفرع وبالتالي يؤثر على الأرباح المتحققة خلال تلك السنين	عدم وجود عدالة ضريبية وذلك كون الفرع قد عمل على التحاسب الضريبي لبعض المكلفين الذين قدموا بياناتهم الضريبية وعدم التحاسب الضريبي مع البعض الآخر ممن قدم بياناته المالية، ان عدم اجراء التقدير الإداري للمكلفين للسنتين (٢٠١٧ و ٢٠١٨) يؤدي الى عدم وجود عدالة ضريبية من قبل الفرع وذلك بسبب عدم تحاسب المكلفين ضريبيا خلال تلك الفترة.	الواجبة السداد من قبل المكلف بسبب عدم التحاسب الضريبي من قبل الفرع على الرغم من قيام المكلف من تقديم بياناته المالية، قلة الإيرادات الضريبية المتحققة عن الإيرادات الواجب استحصالها من قبل الفرع خلال تلك الفترة كون الفرع لم يعمل على اجراء التقدير الإداري وعدم التحاسب الضريبي مع المكلفين الذين لم يقدموا بياناتهم المالية.
٨	عدم جمع سجل الإيراد اليومي والشهري في سجل الإيراد الخاص لبعض الوحدات التخمينية مما يصعب المطابقة مع سجل الجباية خلافا للفقرة (٤) من اعماد الهيئة العامة للضرائب قسم الرقابة والتدقيق في العدد (١٢٤٢) في ٢٠١٣/١١/٢٧ المتضمن التركيز	عدم جمع سجل الإيراد اليومي والشهري يؤدي الى عدم إمكانية مقارنة الإيرادات المتحققة مع ما مثبت بالسجلات وبالتالي فان الإيرادات التي اعتمدت لاستخراج الربح الضريبي لا يمكن الوثوق	يؤثر عدم جمع سجل الإيراد الخاص ببعض الوحدات التخمينية على العدالة الضريبية على الرغم من اعتماد الفرع على الإيرادات المتحققة	قد تأثر الإيرادات المعتمدة على البيانات المالية لعدم مطابقتها مع سجل الإيرادات التخمينية حيث يمكن ان تكون هناك أخطاء في

ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
	على ادامة السجلات لدى الوحدات التخمينية كافة.	بها واعتبارها إيرادات حقيقية ١٠٠٪ بسبب عدم وجود ما يثبت ذلك	الانه لم يتم مطابقة تلك الإيرادات مع السجلات	حساب تلك الإيرادات
٩	عدم متابعة استيفاء ضريبة العقار الأساسية وفوائدها التأخيرية من المكلفين غير المسددين البالغ مقدارها (١٧٥٠) مليون دينار (مليار وسبع مائة وخمسون مليون دينار لغاية ٢٠١٨/١٢/٣١ والتي يعود تاريخ استحقاق البعض منها الى سنوات سابقة ، خلافا للمادة (٢١) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة / ١٩٥٩ (المعدل) التي نصت (على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطيا بدفع الضريبة معينة مقدارها وتاريخ استحقاقها ويتم الدفع من قبل المكلف الى الدائرة المالية المختصة المبينة في اخطار الدفع).	ان عدم استيفاء ضريبة العقار الأساسية وفوائدها التأخيرية من المكلفين غير المسددين والبالغ مقدارها (١٧٥٠) مليون دينار يؤثر على الأرباح الضريبية كون تلك المبالغ لم يتم استحصالتها وتسجيلها من ضمن الإيرادات الضريبية لاستخراج الربح الضريبي.	ان عدم استيفاء ضريبة العقار الأساسية وفوائدها التأخيرية من المكلفين غير المسددين والبالغ مقدارها (١٧٥٠) مليون دينار يؤثر على العدالة الضريبية وذلك بسبب عدم قيام الفرع باستحصالات تلك الإيرادات الضريبية على الرغم من ان تلك المبالغ تعود الى سنوات سابقة وان الفرع ملزم بموجب القانون بتبليغ المكلفين خطيا بدفع الضريبة.	قلة الإيرادات الضريبية المتحققة خلال تلك الفترة والتي بدورها اثرت على الربح الضريبي على الرغم من كونها مستحقة السداد من قبل المكلفين بتلك الفترة.
١٠	تدني بدلات الايجار السنويه المقدرة من قبل الفرع لمعظم العقارات بشكل لا يتناسب مع واقع حال الايجارات السائدة في الوقت الحاضر خلافا للمادة (٦ - ١) - (ج) من قانون ضريبة العقار رقم (١٦٢) لسنة / ١٩٥٩ (المعدل) والتي تضمنت اذا ظهر للجنة التقدير أن بدل الايجار السنوي غير حقيقي فنقوم اللجنة	يؤثر تدني بدلات الإيجارات السنوية لفرع المعظم على الإيرادات المتحققة حيث ان الإيرادات المتحققة خلال تلك الفترة لا تتناسب مع واقع حال الإيجارات السائدة وعليه فان تدني	ان العدالة الضريبية يتم تحقيقا من خلال المساواة بين المكلفين وعليه فان تدني الإيجارات في منطقة وارتفاعها في منطقة أخرى يؤدي الى عدم	ان انخفاض الإيجارات يؤدي الى انخفاض الإيرادات الواجب استحصاله من قبل الفرع وبالتالي يجب تعديها ومساواتها مع واقع حال



ت	الملاحظة	الأثر الذي ترتب على		الأثر المالي
		الحصيلة	العدالة	
	بتقدير الايراد على ان تأخذ بنظر الاعتبار بدل الاجار السنوي عن العقار المماثل له في نفس المحلة.	الإيجارات يؤدي الى انخفاض في الإيرادات المتحققة وبالتالي يؤثر على الأرباح الضريبية	تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين	الإيجارات السائدة في تلك المنطقة
١١	انخفاض نسبة المتحاسبين عن ضريبة العقار اذ بلغت (٧٪) من العدد الكلي للعقارات المسجلة لدى الفرع والبالغة (٥١٨٠٠) عقار في حين بلغ عدد العقارات المسجلة لدى الفرع والتي تم التحاسب عليها (٣٤٦٢) عقار .	ان عدم تحاسب المكلفين عن ضريبة العقار أدى الى انخفاض الإيرادات التي بدورها اثرت على الأرباح الضريبة حيث بلغت نسبة المتحاسبين عن ضريبة العقار (٧٪) فقط.	عدم قيام الفرع بتحقيق العدالة الضريبية في التحاسب عن ضريبة العقارات حيث لوحظ عدم قيام الفرع بمحاسبة (٤٨٣٣٨) مكلف من مجموع المكلفين المسجلين والبالغ عددهم (٥١٨٠٠) مكلف.	انخفاض في الإيرادات الضريبية المتحصلة من التحاسب عن ضريبة العقارات.
١٢	عدم قيام الفرع باستيفاء الضرائب المستحقة على اصحاب العقارات المشيدة عليها ابراج الاتصالات والذين لم يراجعوا الفرع والبالغ مقدارها (٣٠٧٦٠) ألف دينار (ثلاثون مليون وسبعمئة وستون ألف دينار) لغاية ٢٠١٨/١٢/٣١.	عدم تسديد أصحاب العقارات المشيدة عليها أبراج الاتصالات للضريبة المفروضة عليهم بموجب القانون أدى الى انخفاض الإيرادات الضريبية لدى الفرع بمبلغ قدرة (٣٠٧٦٠) ألف دينار وبالتالي أدى الى انخفاض الربح الضريبي.	لم يحقق الفرع العدالة الضريبية على أصحاب العقارات المشيدة عليها أبراج اتصالات بسبب عدم اتخاذ الإجراءات الكفيلة بجعل المكلفين بتسديد ما بذمتهم من ضرائب.	انخفاض الإيرادات الضريبية بمبلغ (٣٠٧٦٠) ألف دينار لعدم تسديد أصحاب العقارات المشيدة عليه أبراج الاتصالات للضريبة التي بذمتهم.
١٣	عدم قيام شعبة العقار باستخدام الحاسوب في أعمالها اليومية اذ ما زال العمل مستمر بالأسلوب اليدوي في تنظيم المعاملات وتثبيتها في السجلات مما يعرضها الى حالات	استخدام الحاسوب في أعمالها اليومية من قبل شعبة العقار يمنع حالات التعديل والتغير في عدد العقارات فالضرائب المفروضة عليها بالإضافة	لم تتحقق العدالة للمكلفين اذ ما زال العمل مستمر بالأسلوب اليدوي في تنظيم المعاملات وتثبيتها في	انخفاض ضريبة العقار لعدم اعداد برنامج خاص بالعقارات وادخال المعلومات على هذا البرنامج وذلك

الأثر المالي	الأثر الذي ترتب على		الملاحظة	ت
	العدالة	الحصيلة		
لتحقق السرعة والدقة في حصر العقارات.	السجلات في حصر ضريبة العقار.	الى الدقة والسرعة في حصر ضريبة العقار.	التعديل والتغير وعدم الدقة والسرعة في حصر ضريبة العقار	

نتائج تحليل ملاحظات الديوان الصادرة عن فرع الحرية

الاثار المالي	الاثار الذي ترتب على		رقم ملاحظة الديوان حسب تسلسل البحث
	العدالة	الحصيلة	
نقص بمقدار (٣٣٪) من المبلغ المقدر للإيرادات الضريبية الخاصة بضريبة المهنة والتي قدرت بمبلغ (٤٢٧٧) مليون دينار حيث تم استحصا (٢٨٥٣) مليون دينار فقط	مؤثر	مؤثر	١
زيادة بالإيرادات الفعلية مقارنة بالإيرادات المخططة.	مؤثر	مؤثر	٢
زيادة في الإيرادات المتحققة على الرغم من عدم فصل الضريبتين (العقار والعرضات) مقارنة بالإيرادات المخططة وبالتالي زيادة في الأرباح.	مؤثر	غير مؤثر	٣
انخفاض عدد المكلفين الذين يتم استحصا المبالغ الضريبية منهم يؤدي الى انخفاض الإيرادات التي يتم استحصاها والتي تشكل احد اهم الموارد الاقتصادية للبلاد.	مؤثر	مؤثر	٤
يؤدي عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة الى التهرب الضريبي من قبل المكلفين وبالتالي يؤثر على الإيرادات المتحققة وانخفاض الأرباح.	مؤثر	مؤثر	٥
قلة في الإيرادات بسبب التهرب الضريبي من قبل أصحاب المهن الصحية سواء المسجلين منهم ام غير المسجلين بفارق (٩٥) مكلف لم يدفعوا ما بذمتهم من ضرائب .	مؤثر	مؤثر	٦
عدم الحصول على الإيرادات الضريبية الواجبة السداد من قبل المكلف بسبب عدم التحاسب الضريبي من قبل الفرع على الرغم من قيام المكلف من تقديم بياناته المالية ، قلة الإيرادات الضريبية المتحققة عن الإيرادات الواجب استحصاها من قبل الفرع خلال تلك الفترة كون الفرع لم يعمل على اجراء التقدير الإداري وعدم التحاسب الضريبي مع المكلفين الذين لم يقدموا بياناتهم المالية.	مؤثر	مؤثر	٧
قد يؤثر الإيرادات المعتمدة على البيانات المالية لعدم مطابقتها مع سجل الإيرادات التخمينية حيث يمكن ان تكون هناك أخطاء في حساب تلك الإيرادات.	مؤثر	غير مؤثر	٨

٩	مؤثر	مؤثر	قلة الإيرادات الضريبية المتحققة خلال تلك الفترة والبالغة مقدارها (١٧٥٠) مليون دينار (مليار وسبعمائة وخمسون مليون دينار) والتي بدورها اثرت على الربح الضريبي على الرغم من كونها مستحقة السداد من قبل المكلفين.
١٠	مؤثر	مؤثر	ان انخفاض الإيجارات يؤدي الى انخفاض الإيرادات الواجب استحصله من قبل الفرع وبالتالي يجب تعديدها ومساواتها مع واقع حال الإيجارات السائدة في تلك المنطقة.
١١	مؤثر	مؤثر	انخفاض في الإيرادات الضريبية المتحصلة من التحاسب عن ضريبة العقارات بمقدار (٩٣٪).
١٢	مؤثر	مؤثر	انخفاض الإيرادات الضريبية بمبلغ (٣٠٧٦٠) ألف دينار لعدم تسديد أصحاب العقارات المشيدة عليه أبراج الاتصالات للضريبة التي بذمتهم
١٣	غير مؤثر	مؤثر	انخفاض ضريبة العقار لعدم اعداد برنامج خاص بالعقارات وادخال المعلومات على هذا البرنامج وذلك لتحقيق السرعة والدقة في حصر العقارات ومتابعة المكلفين المتهربين من دفع الضريبة
النتيجة	٣ (غير مؤثر)	١٣ (مؤثر)	
النسب	٢٣٪	١٠٠٪	

١٢ - الاستنتاجات:

يتضمن هذا المبحث عرضاً لأهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث وهي الاتي:

١. عدم قيام الفرع بأجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة الى التهرب الضريبي من قبل المكلفين وبالتالي يؤثر على الإيرادات المتحققة وانخفاض الأرباح
٢. عدم الحصول على الإيرادات الضريبية الواجبة السداد من قبل المكلف بسبب عدم التحاسب الضريبي من قبل الفرع على الرغم من قيام المكلف من تقديم بياناته المالية، قلة الإيرادات الضريبية المتحققة عن الإيرادات الواجب استحصلها من قبل الفرع خلال تلك الفترة كون الفرع لم يعمل على اجراء التقدير الإداري وعدم التحاسب الضريبي مع المكلفين الذين لم يقدموا بياناتهم المالية.
٣. لديوان الرقابة المالية دور مهم في التحقق والكشف عن ممارسات لتهرب الضريبي في الفروع المبحوثة ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.
٤. اغلب الفروع عينة البحث لم تستقطع ضريبة الدخل من المكلفين فاتحي الاضابير لديهم الا بنسب لا تتعدى ٣٣٪ ولعدة سنوات، وضعف تشديد الإجراءات على المخالفين لعدم تكرار الحالة.
٥. غياب التخطيط السليم من قبل الهيئة نتيجة عدم اشراك الفروع في عملية التخطيط

١٣ - التوصيات:

بعد ان تم الوقوف على أهم الاستنتاجات التي أفرزها البحث تقترح الباحثة مجموعة من التوصيات وهي الاتي:

١. اجراء المسح الميداني لحصر وتسجيل كافة المهن المشمولة بالضريبة الى التهرب الضريبي من قبل المكلفين وبالتالي يؤثر على الإيرادات المتحققة وانخفاض الأرباح

٢. العمل على تطوير وتدريب موظفي ديوان الرقابة المالية بشكل مستمر وتعريفهم بالقوانين والتعليمات والانظمة التي تطبقها الجهات الخاضعة للرقابة لمواكبة عملهم وتشديد اجراءات الرقابة للحد من ممارسات التهرب الضريبي.
٣. ضرورة العمل على اصدار القوانين حازمة تتضمن فرض عقوبات صارمة على حالات التهرب الضريبي المكتشفة في القوائم المالية مما يسهم في الحد منها وتخفيضها مستقبلاً.
٤. تشديد اجراءات الرقابة ومسألة على الفروع التي لم تستقطع ضريبة الدخل من المكلفين بسبب الاهمال والفساد الاداري وتحميلهم المسؤولية كاملة.
٥. محاسبة المكلفين المتهربين وفرض فوائد وغرامات تأخيرية التي تخالف المادة (١٤) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٦. وضع تخطيط سليم من قبل الهيئة واشراك الفروع في عملية التخطيط.
٧. تعزيز خدمات الابحاث والاستشارات في الشركات لتخفيض اجور، خدمات الصيانة ومصرفيات خدمية متنوعة.

References

١. النظام الداخلي لديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٢. تقارير ديوان الرقابة المالية الاتحادي.
٣. بكير، جلال، (١٩٧٨)، الإدارة المالية، مكتبة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
٤. الزهاوي، سيروان عدنان ميرزا، ٢٠١٥، "الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة في القانون العراقي"، مطبعة الدائرة الاعلامية في مجلس النواب، ط٢، بغداد، العراق.
٥. العلي، عادل فليح، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، عمان: إثراء للنشر والتوزيع.
٦. الصحن وآخرون، عبد الفتاح محمد وحسن احمد وشريفة علي، (٢٠١٤) اسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي، الاسكندرية، مصر.
٧. صبيح، احمد مصطفى، ٢٠١٨، "الرقابة المالية والادارية ودورها في الحد من الفساد الاداري"، مركز الدراسات العربية للتوزيع والنشر، ط١، القاهرة، مصر.
٨. الكايد، مسعود، ٢٠١٥، "تدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى المكتبة الوطنية، الأردن.
٩. الكفراوي، عوني محمود، (١٩٨٩) الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، مؤسسة.
١٠. القبيلات، حمدي سليمان، (١٩٩٨)، الرقابة الإدارية والمالية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
١١. الهيكل، د. السيد خليل، (١٩٩١) الرقابة على المؤسسات العامة، منشأة المعارف، الاسكندرية.
١٢. الجاف، فريدوس صالح يار ويس، (٢٠١٦) بحث بعنوان (تقارير ديوان الرقابة المالية لاقليم كردستان العراق ومدى موافقتها مع المعايير الدولية للتدقيق). وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.
١٣. الدوري، عمر علي كامل، (٢٠٠٣) معايير التدقيق الدولية ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية، أطروحة دكتورا محاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد.
١٤. الهاشمي، ضياء مخي جبار، ٢٠٠٥ "تقويم الية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق"، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
١٥. مجيد، منهل أحمد، (٢٠١١) إعادة هندسة مهنة مراقبة الحسابات في إطار تكنولوجيا المعلومات - دراسة استطلاعية لبيان آراء عينة مختارة من مراقبي الحسابات في العراق. أطروحة دكتوراه/ جامعة كليمنتس العالمي - مكتب موصل.
١٦. انتوساي، (١٩٩٢) المنظمة الدولية لاجهزة العليا للرقابة المالية، لجنة معايير الرقابة (مسرد تعريفات في قواعد الرقابة المالية الدولية) فينا، نمسا.
١٧. الأسوساي، (١٩٨٥) المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية، (مجلة الرقابة المالية)، إعلان طوكيو بشأن دور الهيئات العليا المالية في دعم المساءلة العامة، تومس، ترجمة-طارق الساطي، السنة الرابعة، العدد الثاني.



١٨. جبار، ناظم شعلان، (٢٠١٦)، التدقيق المحاسبي الدولي والبيئة العراقية-متطلبات التوافق والتطبيق (دراسة مقارنة) مجلة القادسية العلوم الادارية والاقتصادية - م / ١٨، ع / ٣، (١٧٨-٢٠٤).
١٩. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٠)، (المبادئ الاساسية للتدقيق) بموجب المنهاج الدولي الذي اقره مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية (الاونكتاد)، مطابع الشمس، عمان، الأردن.
٢٠. مشجل، هاني حميد، ٢٠٠٦، "العلاقة بين تدعيم نظم الرقابة المالية ومعالجة نواحي الفساد المالي والاداري"، بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١، العدد ٣.
٢١. الشرع، علاء حسن كريم (٢٠١٧) مدى الالتزام بمعايير التدقيق الداخلي الدولية في الشركات المساهمة العامة بالعراق دراسة تطبيقية على عينة من المصارف العراقية المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الدراسات العليا - جامعة النيلين. م / ٧ ع / ٢٨ (١٤٠ - ١٧٢)
٢٢. الدوري، عمر علي كامل (٢٠١٠) دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور. العدد ١٤ (١٤٠ - ١٧٢)
٢٣. عيسى، سيروان كريم، وآخرون (٢٠١٦)، دور الجهات الحكومية والمنظمات المهنية في دعم التوسع بالخدمات المقدمة من قبل مراقبي الحسابات ضمن إطار البيئة المحلية، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، م / ٢٠ ع / ٤. (١٤٠ - ١٥٦).
٢٤. عبد المجيد، نرمين يوسف، ٢٠٢٣ "دور المراجع الخارجي في مراجعة الرقابة الداخلية في ظل النظم المحاسبية الالكترونية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٨، العدد ٦٢.
٢٥. مظهر، محمد، (٢٠١٨) الرقابة المالية دولة القطر، مجلة الاقتصاد الاسلامي العالمية.
٢٦. النعيمي، باسمه فالح، (٢٠١٦) واقع التعليم المحاسبي المهني في إقليم كردستان/ العراق وسبل النهوض به (دراسة ميدانية في مكاتب مراقبة الحسابات) مجلة جامعة التنمية البشرية/ م (٢) ع (٢)، (١٨٩ - ٢١٤).
27. Abdel-Aali, Hamani Zakaria, (2018) "The importance of the financial controller in rationalizing public expenditures, a case study of Colonel Ahmed Doria Adrar University," Master's thesis, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, Ahmed Doria Adrar University.
28. Alvin A. &Loebbecke, James K., (2013), Auditing, an integrated approach.
29. Al-Akkam, Muhammad Khair, (2018), "Financial Control", Syrian Virtual University Publications, Syrian Arab.
30. Deusye, V.(2016), "the impact of external Audition the finaudial Managmeait in public organization a case stude of Rwa a Development Buard": Athesis submitted to the faculty of Economics and management in parla ful fillment of the requiremeat for the award the degree of m master accounting.
31. Ezz El-Din, Bushra, (2019), "The role of financial control in rationalizing public expenditures, a case study of the Financial Control Service, Souqar Municipality, Tiaret Province," Master's thesis, Faculty of Law and Political Science, Department of Political Science, Abdelhamid Ben Badis University, Mostaganem, Algeria.
32. Iman, Belkadi (2021), "The role of financial control in managing public expenditures, a case study of the Faculty of Sciences and Applied Sciences" Master's thesis, Faculty of Economics, Commercial Sciences and Management Sciences, Larbi Ben Mhidi University Oum El Bouaghi.
33. Tarabay, Alaa Hashem, (2021), "The impact of applying external financial control procedures on the quality of internal control procedures in banks operating in Jordan during the period of the Corona pandemic from the point of view of employees," Arab Journal for Scientific Publishing, College of Economics and Administrative Sciences, University of Banking and Financial Sciences, Issue 27.
34. الموقع الرسمي ديوان الرقابة المالية الاتحادي www.d-Ragab-m.iq