



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر – العدد 34 الفصل الأول – 2016
دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم الأداء الضريبي *
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

**The Federal Board of Supreme Audit and Role in the Assessment of Tax
Performance An Applied Research in The General Commission of Taxes**

أ.م. د. نضال رؤوف أحمد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

طارق سلمان حنتوش
باحث

المستخلص

أن لنجاح أي وحدة إقتصادية لا بد من وجود إداء كفوء وفعال يوفر الضمان لحسن إستخدام الموارد المتاحة وموجوداتها من الهدر والضياع وسوء الإستخدام والإستغلال، فضلاً عن توافر البيانات الدقيقة والموثوقة بها عن طريقها يمكن إتخاذ القرارات المناسبة لرفع كفاءتها التشغيلية، وهنا تكمن المشكلة في الحاجة الى تقييم هذا الإداء، ولضمان إداء ضريبي كفوء لا بد من تقويمه من جهات خارجية مستقلة تراقب إداءه عن طريق مؤشرات مستخدمة من قبله، لذا جاءت مشكلة البحث للتطرق لمؤشرات تقويم الأداء التي يضعها ديوان الرقابة المالية الإتحادي وتشخيص مدى إسهامها في تحقيق نظام كفوء للهيئة العامة للضرائب، والإيفاء بمتطلبات الإصلاح الضريبي، وتحديد أوجه القصور في هذه المؤشرات،. وإن هدف البحث ينطلق من معرفة دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم الأداء لرفع من كفاءته بشكل عام، وكذلك معرفة مدى استخدام الطرائق والأساليب الحديثة والممكنة في عملية الرقابة على الإجراءات الضريبية، وتبين أهمية البحث دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم أداء الإدارة الضريبية . وأن الرقابة الداخلية من الأسس الإرتكازية لأداء الإدارة وهي مرحلة مهمة لا غنى عنها من ضمن آلية جباية الضرائب بمجملها، كونها من الأركان المهمة للنظام الضريبي ومن الممكن ان تكون سبباً في تحقيق الاقتصاد المنشود، وأن استخدام نظام كفوء للرقابة بأسلوب علمي يزيد من فاعلية أداء الإدارة.

Abstract

The success of any institution must be based on means to protect its resources and assets from the waste, loss, misuse and the availability of accurate and reliable data by accounting reports to increase its operational efficiency, namely, that the internal control system is considered as a safety valve for top management in any economic unit. The problem is represented by the need for an efficient system, so to ensure its success, there must exist external parties which monitor and evaluate the performance because of its importance by following clear criteria. So, the research problem came to address performance evaluation indicators which are set by the Federal Board of Supreme Audit (FBSA) and identify the extent of its contribution to achieving an efficient system for the General Commission of Taxes (GCT), fulfil the requirements of the tax reform and identify shortcomings in these indicators, and determine the role of internal control in the GCT to achieve the aspirations of the FBSA to raise the efficiency of tax work performance. The aim of the research stems from the knowledge of the role of the FBSA in evaluating the performance to raise the efficiency of

the internal control system and the tax administration in general, as well as find out how to use modern and possible methods and techniques in the control process over tax procedures, and research importance shows the role of the FBSA in evaluating the tax administration performance. The internal control is considered of the fundamental foundations of management's performance and this is an important and indispensable stage of the tax collection mechanism as a whole, being the cornerstones of the tax system and these could be the cause of achieving the desired economy, and that the use of an efficient system for control with a scientific manner that increases the effectiveness of management's performance.

المقدمة

إن الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي هما من الأركان الأساسية للعمل الضريبي، لإنجاح أي عملية إصلاح ضريبي مطلوبة، فتحسين أداء الإدارة الضريبية ومكافحة الفساد الإداري في الأجهزة الضريبية هما من أساسيات الإصلاح، لأن الإدارة الضريبية المتميزة شرطاً لنجاح أي نظام ضريبي عن طريق وضع نظم رقابة ضريبية فعالة تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة. أي عملية رقابية من جهات خارجية منها ديوان الرقابة المالية الإتحادي عند قيامه بمراقبة الإداء الإدارة الضريبية والعمل على اصلاح الوقع الضريبي. إذ لما لها من دور خاص في مساعدة المدققين الخارجيين للقيام بالإعمال الموكلة اليهم في مراقبة وتقييم الإداء العمل الضريبي، فكلما كانت إجراءات الرقابة متقدمة ظهرت حالة من حالات تقدم العمل وبيان نشاط الإدارة وأصبحت أمراً بديهياً لحماية نشاط الوحدة الاقتصادية وتحقيق العدالة والمساواة والمحافظة على المال العام والتأكد من تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات والضرب بقوة بؤر الفساد الإداري. وكذلك قدرتها على التأثير في إنتظام العمل الضريبي وتطويره، وتفعيل القرارات والتشريعات الضريبية، فهي تتضمن خطة تنظيمية ووسائل واجراءات ومقومات تهدف عن طريقها ضمان إتباع السياسات وتنفيذ الخطط الموضوعة بالشكل الذي يسهل في تحقيق اهدافها.

1- منهجية البحث

1-1 مشكلة البحث

أن لنجاح أي وحدة إقتصادية لابد من وجود أداء كفوء وفعال يوفر الضمان لحسن إستخدام الموارد المتاحة وموجوداتها من الهدر والضياع وسوء الإستخدم والإستغلال، فضلاً عن توافر البيانات الدقيقة والموثوقة بها عن طريقها يمكن إتخاذ القرارات المناسبة لرفع كفاءتها التشغيلية، وهنا تكمن المشكلة في الحاجة الى تقييم هذا الإداء، ولضمان إداء كفوء لابد من تقويمه من جهات خارجية مستقلة تراقبه عن طريق مؤشرات مستخدمة من قبله. لذا تتبع مشكلة البحث من آثاره الأسئلة الآتية:-

(هل مؤشرات تقويم الأداء التي يضعها ديوان الرقابة المالية الإتحادي تسهم في تحقيق نظام كفوء وفعال للهيئة العامة للضرائب والإيفاء بمتطلبات الإصلاح الضريبي؟ أم هنالك قصور في هذه المؤشرات؟)

1-2 أهداف البحث

تتضح أهداف البحث عبر تسليط الضوء على الجوانب الآتية:

- 1- دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم الأداء الضريبي لرفع كفاءة الإدارة الضريبية بشكل عام.
- 2- معرفه مدى إستخدام الطرائق والاساليب الحديثه والممكنه في عملية الرقابة على الأجراءات الضريبية.
- 3- قياس أداء الإدارة الضريبية وفق المؤشرات الموضوعه من ديوان الرقابة المالية الإتحادي.

1-3 أهمية البحث

يمكن التطرق لأهمية البحث على النحو الآتي:

- 1- دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم أداء الإدارة الضريبية .
- 2- إستخدام نظام كفوء للرقابة بأسلوب علمي يزيد من فاعلية أداء الإدارة الضريبية.

1-4 فرضية البحث

إستند البحث الى الفرضية الآتية :-

مؤشرات الأداء المستخدمة من ديوان الرقابة المالية الإتحادي لتقويم الأداء الضريبي ساعد في رفع أداء الإدارة الضريبية وترفع من مستواه بشكل دقيق ما يواكب التطورات في العملية الإدارية .

1-5 منهج البحث

لإثبات صحة الفرضيات تم إتباع المنهج الوصفي الإستقرائي للجانب النظري, والمنهج التطبيقي (التحليلي) للجانب العملي.

1-6 مجتمع وعينة البحث

الهيئة العامة للضرائب / قسم الأعمال التجارية (ضريبية المهن)

1-7 حدود البحث

الحدود المكانية : الهيئة العامة للضرائب .

الحدود الزمانيه : (2005-2008) , (2009-2013) .

2- الإطار المفاهيمي للدراسة

2-1 نبذة تاريخية موجزه عن ديوان الرقابة المالية الإتحادي

أسس ديوان الرقابة المالية في العراق بموجب قانون خاص إستناداً الى أحكام المادة الثانية والأربعين من دستور العراقي الأول بأن " تؤسس سلطة للرقابة المالية العليا في الدولة وترتبط بالسلطة التشريعية وتنوب عنها في الرقابة على اعمال السلطة التنفيذية". وتأسيساً على هذا فقد صدر قانون دائرة تدقيق الحسابات العامة ذو الرقم

(17) لسنة 1927, أعقبه قانون ديوان الرقابة المالية ذو الرقم (42) لسنة 1968, ومن ثم قانون ديوان الرقابة المالية ذو الرقم (194) لسنة 1980 ثم القانون ديوان الرقابة المالية ذو الرقم (6) لسنة 1990, وأخيراً القانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي ذو الرقم (31) لسنة 2011 المعدل وفق المادة (1) وهو القانون النافذ المفعول الآن ويمثل حصيلة تطور تجربة الديوان لأكثر من خمس وثمانين سنة مضت وتجارب الآخرين في هذا المضمار وقرارات المنظمات والؤسسات الدولية والمهنية وتوصياتها مع التركيز على ضمان تحقيق مبدأ الحياد والإستقلال لهذا الجهاز إذ إنه يشكل الأساس الأول في الجودة والفاعلية. (مرزه، 2012: 14). ونود الإشارة الى أن قانون الديوان رقم (194) لسنة 1980 قد منح لديوان الرقابة المالية اختصاصات رقابية واسعة مما يدعم ويعزز مركز الديوان وأستقلالته في إجراءاته الرقابيه .

إذ نصت المادة الثامنة من القانون مايلي

اولا - لسلطة الرقابة في سبيل تقييم كفاءة الأداء وأتباع الوسائل والأساليب التقنيه المتطورة والمعايير العلمية والمهنية ,ولسلطة البحث في القوانين والنظم المالية والأدارية النافذه من حيث القواعد والأحكام التفصيلية ومن حيث كفاءة الدائرة وموظفيها من التطبيق والتنفيذ.

ثانياً - إذا وجدت سلطة الرقابة أن عدم كفاءة الأداء مرده نقص أو عدم كفاية , أو خلل في قانون أو نظام أو تعليمات أو منشور أو تعميم أو في أوجه التخطيط والتنفيذ, أو عدم كفاءة العاملين, فسلطة الرقابة أن تطلب من الجهات المسؤولة إتخاذ ما يلزم لتلافي ذلك النقص أو الخلل .

ولقد نصت المادة الثالثة من قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990 ما يأتي :-

اولاً - يعد الديوان خطة سنويه لتقويم أداء الجهات الخاضعه لرقابته, والتي يرى الديوان ضرورة القيام بإجراء عملية التقويم فيها . ولسبيل تحقيق ذلك يقوم الديوان بالأجراءات الآتية :-

1- إجراء التقويم الشامل على الجهات الوارده في الخطة السنويه بقصد التحقق من كفاءتها وفاعلية وأقتصادية إجراءاتها.

2- البحث في القوانين والأنظمة المالية والأدارية النافذة من حيث القواعد والأحكام التفصيلية بهدف تبسيطها وتسهيل تنفيذها وزيادة فاعليتها وكفاءة وإقتصادية تطبيقها .

3- تقويم نتائج تنفيذ الخطط الماليه والتنمويه للدولة في الجهات الخاضعه للرقابة.

ثانيا - تجري عملية التقويم المشار اليها اعلاه وفقاً للقواعد والأصول والمؤشرات والمعايير المعتمدة في هذا المجال، وتدرج نتائج التقويم بتقرير يتضمن بياناً مفصلاً بالوقائع والأدلة والأرقام ذات العلاقة متنوعه بتوصيات الديوان لتحسين فاعلية الأداء في تحقيق الأهداف والغايات المقرره، ورفع كفاءته والإقتصاد في أستخدام الموارد المتاحة . كما نصت المادة السادسة من قانون الديوان رقم (31) لسنة 2011 يقوم الديوان بالمهام الآتية :

اولا - رقابة وتدقيق حسابات نشاطات الجهات الخاضعة للرقابة والتحقق من سلامة التصرف في الأموال العامة وفاعلية تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات على أن يشمل ذلك :

1- فحص وتدقيق معاملات الإنفاق العام للتأكد من سلامتها وعدم تجاوزها الإعتمادات المقرره لها في الموازنة وإستخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها وعدم الهدر أو التبذير أو سوء التصرف فيها وتقويم مردوداتها.

2- فحص وتدقيق معاملات تخمين وتحقق جباية الموارد العامة للتأكد من ملائمة الإجراءات المعتمدة وسلامة تطبيقها .

3- إبداء الرأي في القوائم والبيانات المالية والتقارير المتعلقة بنتائج الأعمال والأوضاع المالية للجهات الخاضعة للرقابة وبيان ما إذا كانت منظمة وفق المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية المعتمدة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية.

ثانيا - رقابة وتقويم الأداء للجهات الخاضعة لرقابة الديوان .

ثالثا - تقديم العون الفني في المجالات المحاسبية والرقابية والإدارية ومما يتعلق بها من امور تنظيميه وفنية .

رابعا - تقويم الخطط والسياسات المالية والإقتصادية الكلية المقررة لتحقيق الأهداف الموسومة للدولة والإلتزام بها.

2-2 مفهوم تقويم الأداء

يعد تقويم الأداء عنصراً رئيساً للعملية الإدارية إذ يسهم في تقديم معلومات تستعمل في قياس مدى تحقيق الوحدة الإقتصادية لأهدافها والتعرف على إتجاهات الأداء السابقه واللاحقه لفاعليتها بما يمكنها من إتخاذ القرارات الضرورية لتحديد أهدافها وبرامجها الإستراتيجية، كما أن أهمية رقابة الأداء تتبع عن طريق حث الإدارة على التخطيط المستقبلي وإتخاذ القرارات لمعالجة أي خلل في عمل الإدارة . إذ أن إهتمام ديوان الرقابة المالية الإتحادي برقابة كفاءة الأداء يعود إلى عقد الستينيات من القرن الماضي أثر إتساع نشاط الإقتصادي للدولة وسيطرتها على معظم وسائل الإنتاج ، وقد تجسد هذا الإهتمام بصور قانون ديوان الرقابة المالية رقم (42) لسنة 1968، أذ خولت المادة (17) من هذا القانون مجلس الرقابة المالية صلاحية القيام برقابة الكفاءة المنصبة على المبادئ والأسس والقواعد والنظم التشريعية والإدارية والحسابية والإقتصادية التي تنفذ بموجبها الأعمال التفصيلية وكما خولته البحث في قوانين والنظم المالية والأدارية النافذة من حيث القواعد والأحكام التفصيلية ومن حيث تطبيقها وكفاءة الدائرة وموظفيها المناط بها التطبيق والتنفيذ. (فاروق، 2014: 32) .

يمثل تقويم الأداء فحصاً موضوعياً تشخص به سياسات والنظم وإدارة العمليات في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلاله الإنجاز بالخطط والنتائج بالقواعد، والممارسة بالسياسة بغية كشف الإنحرافات (السلبية والإيجابية) وبيان أسبابها ، والتأكد من إدارة الموارد الإقتصادية بكفاءة، وتحديد أسباب التبذير والإسراف وسوء الإستعمال والإستغلال ووضع الإقتراحات التي تعالج أوجه الإنحراف والإسراف وذلك في سبيل توجيه الأداء نحو تحقيق فاعلية وكفاءة وإقتصاد أو توفير أكثر.(ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل تقويم الأداء، 2013: 1).

ومن خلال مفهوم تقويم الأداء وأهميته للجهات الخاضعة للرقابة، فهناك التعاريف عدة منها:-



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر - العدد 34 الفصل الأول - 2016 دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم الإداء الضريبي * بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

اسلوب التدقيق يتم بواسطته الحكم على أن النتائج المتحققه بالوحده محل الرقابة قد جاء في ضوء إستخدام مبادئ الإقتصاد والكفاءة والفاعلية، ووفقاً للأهداف المرسومة مقدماً مع التعرف على الإنحرافات التي ظهرت عند التنفيذ والأسباب التي أدت إليها في سبيل تحديد المسؤولية الإدارية من جهة ورسم السياسات المستقبلية السليمة من جهة أخرى (ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل تقويم الأداء، 2013: 2) . كما عرف هو الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققه ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الأنحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الأنحرافات، من خلال ما هو متحقق فعلاً وما هو مستهدف في نهاية مدة زمنية معينة (سنة واحدة) (الكرخي، 2010: 31) . وعرف بأنه عملية تقويم النشاطات و الأنظمة وكذلك لعمليات المتابعة و الاشراف ضمن الشركة وذلك من أجل تحقيق الكفاءة و الفاعلية و الاقتصادية (Kell , Walter- G:2001, p 986)

2-3 أهداف تقويم الأداء

عملية تقويم الأداء بواسطتها تتحقق الأهداف أهمها (ديوان الرقابة المالية الإتحادي ، دليل الديوان لتقويم الأداء، 2013):-

- أولاً - الوقوف على مستوى إنجاز الوحدة ومقارنته بالأهداف المدرجة في خطتها.
- ثانياً - الكشف عن إستمرار الخلل والضعف في نشاط الوحدة وإجراء تحليل شامل له وبيان مسبباتها وذلك بغية وضع الحلول اللازمة لها وتصحيحها وإرشاد المعنيين إلى وسائل تلافيها مستقبلاً .
- ثالثاً - تحديد مسؤولية كل مركز أو قسم في الوحدة الاقتصادية عن مواطن الخلل والضعف في النشاط الذي يضطلع به وذلك عن طريق قياس الإنتاجية كل قسم من الأقسام العملية الإنتاجية وتحديد إنجازاته سلباً أو إيجاباً الأمر الذي من شأنه جعل منافسة بين الأقسام باتجاه رفع مستوى أداء الوحدة.
- رابعاً - الوقوف على مدى كفاءة إستخدام الموارد المتاحة بطريقة رشيدة تحقق عائداً أكبر بتكاليف أقل بنوعية جيدة.

خامساً - مساعدة الأجهزة الرقابية في أداء عملها فعن طريق المعلومات التي يقدمها تدقيق الأداء يكون بمقدور تلك الأجهزة التحقق من قيام الوحدة بنشاطها بكفاءة عالية وإنجازها لأهدافها المرسومة كما هو مطلوب، إذ تقدم تقارير الأداء أفضل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في متابعة وتطوير المتطلبات الإدارية والاقتصادية والمالية لمختلف الوحدات الاقتصادية في البلد.

2-4: طرائق تقويم الأداء

تُظهر عملية تقويم الأداء مدى مهارة الوحدة في تحويل مواردها المتاحة إلى مخرجات بالنوعية والكمية والجودة العالية ، وبيان مدى قدرتها على تطوير كفاءتها سنة بعد أخرى إلى درجة نجاحها في التقدم، وإيجاد الأساليب

الأكثر أداءً وتطوراً في مجال عملها، فهي تمثل إحدى الوسائل الفعالة في التحقق من إنجاز الوحدة لأهدافها من خلال الكشف عن نسبة المتحقق من الأهداف المخططة والمتاحة والمعيارية، وعليه فإن عملية تقويم الأداء لا ينظر إليها بصورة مجردة وإنما ضمن إطار العملية الشاملة للوحدة، وبحسب طرق محددة كالآتي:-

أولاً :- تقويم الأداء المخطط

يراد به تقويم أداء الوحدة في مدى تحقيقها للأهداف المخططة وذلك عن طريق مقارنة المؤشرات الواردة في الخطط مع المؤشرات الفعلية وعلى وفق مديات زمنية دورية كأن تكون شهرية أو فصلية أو سنوية ، إذ تظهر هذه المقارنات مدى التطور الحاصل في الأداء الفعلي لأنشطة الوحدة وتوضح الانحرافات والأخطاء التي حدثت في عملية التنفيذ مع تفسير المسببات والمعالجات اللازمة لها . وإذا ما إتضح أن مستوى الأداء اعلي فقد ترى الإدارة أنها وضعت المعايير بأدنى مما ينبغي وقد يتطلب رفع تلك المعايير في المدة القادمة ، أما إذا كان مستوى الأداء منخفضاً بشكل كبير فيتعين على المديرين أن يتخذوا قراراً عما إذا كان هنالك إجراء مصحح ينبغي أن يتخذ ، ويمكن أن يكون هذا القرار يسيراً عندما يمكن تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك الأداء الضعيف(الكرخي،2010: 43) .

ثانياً :- تقويم الأداء الفعلي

يرادُ به مدى كفاءة الوحدة في استعمال الموارد المادية والبشرية المتاحة لها وذلك بمقارنة الأرقام الفعلية بعضها مع بعضها الآخر لأجل التعرف إلى الإختلالات التي حدثت وتأشير درجة ومستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في الإستخدام الفعلي ، وهذا يتطلب تحليل المؤشرات الفعلية للسنة المالية المعنية بتقويم الأداء ودراسة تطورها عبر مدد محددة خلال تلك السنة كأن تكون عبر فصول السنة المحددة في ضوء ما تكشفه المعايير والنسب التحليلية المعتمدة في الوحدة الإقتصادية ، وهذا يتطلب مقارنة هذه المؤشرات مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة في الوحدة نفسها فضلاً عن مقارنتها مع ما حققته الوحدات الاقتصادية المماثلة من نتائج خلال السنة المالية المعنية بتقويم الأداء والسنوات السابقة أيضاً،(تركي،2012: 16) .

ثالثاً :- تقويم الأداء المعياري

يُعرف المعيار بشكل عام أنه وسيلة للقياس يمكن الاستعانة به في اتخاذ القرار على حالة معينة ، وقد يأخذ هذا المعيار أشكالاً مختلفة فقد يكون على شكل قاعدة قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية ، وقد يكون جملة قياسية أو قاعدة رياضية تأخذ شكل نسب ومعادلات تغذي المعلومات الإحصائية من واقع المشروع أو الوحدة الاقتصادية ، ويتم تحديد المعايير وفقاً للنشاط الذي تمارسه المنظمة وطبيعة البيئة العاملة فيها ، ويكون تقويم الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي للمنظمة مع المعايير الموضوعة مسبقاً ووفقاً لذلك يتم تحديد الانحرافات إن وجدت وتحليلها ومعالجتها (هادي،2008: 13).

رابعاً :- تقويم الأداء الشامل

إذ يدرس أوجه النشاط المختلفة وفعاليات النشاط ونظمها واجراتها واساليبها وقد يحدث في اي مدة من الزمن ويزود الإدارة بمعلومات شاملة عما يدور داخل المنظمة واية مشاكل وعقبات تواجهها مما يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة كما انه يساعد في رفع فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي لانه يخضع للتقويم ايضاً ويحفز الادارات الوسطى والاشرفية والادارات العليا والعاملين على بذل أفضل الجهود وإستغلال الموارد المتاحة، لذلك يكون هذا التدقيق إنذاراً مبكراً لاكتشاف المشاكل قبل حدوثها أو تفاقمها ومن ثم تقاومها وهذا التدقيق يتطلب خبرة عالية جداً بطبيعة أعمال المنظمة وجهود كبيرة من لجان التدقيق مما يرفع الكلفة التي تتحملها المنظمة من هذا التدقيق (الكرخي، 2010: 45).

خامساً :- تقويم الأداء الإستراتيجي

يعبر الأداء السراتيجي عن قدرة الوحدة على تخفيض كلف أنشطتها أو القيمة المقدره للزبائن مقارنة بالمنافسين ، أو عندما يكون الإقبال على شراء منتجات الوحدة بشكل أفضل من البدائل المنافسة من حيث السعر والتنوعية ويُعدّ تقويم الأداء السراتيجي عنصراً رئيساً للعملية الإدارية ، إذ يسهم في تقديم ماذا يستعمل في قياس مديات تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ومن ثم التعرف إلى اتجاهات الأداء السابقة واللاحقة لفعاليات الوحدة وبما يمكنها من اتخاذ القرارات اللازمة لتحديد رسالة الوحدة وأهدافها السراتيجية وفي ظل البيئة التنافسية وندرة عوامل الإنتاج التي تكتنف عمل المنظمة ، تطلب ذلك من المنظمة أن تصيغ ستراتيجية تحسّن استخدام قواها لتعظيم الفرص التي تمكّنها من التكيف بشكل أكثر مع البيئة التي تحيط بها (تركي، 2012: 18).

2-5: مراحل تقويم الأداء :-

تمر عملية تقويم الأداء لأي نشاط أو مؤسسة بمراحل عدة لضمان نجاحها. ومن هذه المراحل:-

أولاً :- مرحلة المسح الأولي

يشكل المسح الأولي الذي يقوم به منفذ عملية تقويم الأداء الخطوة الأولى التي يُراد منها التعرف على طبيعة العمل وظروف النشاط وتكوين إنطباع أولي عن مستوى الأداء ومستلزمات تنفيذه والمتغيرات والتطورات الحاصلة في تاريخ الوحدة الخاضعة للتقويم(الحديثي، 2009: 340)، وكذلك التعرف على الهيكل التنظيمي للوحدة ودليل الإجراءات والبيانات والقوائم المالية للسنوات السابقة ودراسة محاضر الهيئات الاستشارية ومجالس الإدارة والتقارير السنوية (سعيد، 2013: 188).

ثانياً :- مرحلة جمع البيانات

مرحلة جمع البيانات مرحلة مهمة من مراحل عملية تقويم الأداء ولها دور فاعل في نجاح هذه العملية التي تركز على (الحديثي، 2011: 20):-

أولاً : تحديد الجدول الزمني لإنجاز التقويم والأهمية النسبية للبيانات.

ثانياً: تحديد الأهداف والمنهجية العلمية المستخدمة في التقويم.

ثالثاً: الوسائل المادية والبشرية المتاحة لأجراء عملية التقويم.

رابعاً: حدود ونوعية البيانات والعينات المختارة.

خامساً: حجم وطريقة الحصول على البيانات والعينات المختارة

ويمكن الحصول على البيانات من المصادر الآتية:-

- (1) الرجوع الى السجلات والتقارير .
- (2) الملاحظات الشخصية بواسطة الزيارة الميدانية لمواقع العمل وتدقيق العمليات وطرائق واساليب انجازها.
- (3) قوائم الأستقصاء والمقابلات الشخصية والبيانات والمعلومات المنشورة.جاء عملية التقويم.

ثالثاً :- تحديد معايير التقويم ومؤشراته

المُراد بالمعايير هي المعايير التدقيقية المتعلقة بالأداء وهي مقاييس تستخدم لتحديد ما إذا كان برنامج التقويم يفي بالتوقعات أو يفوقها، وإن عملية اختيار وتحديد المعايير مفتوحة نسبياً ويقوم المدقق نفسه بصياغتها، وأنها ينبغي أن تكون متعلقة بالمفاهيم العامة للإقتصادية والكفاءة والفاعلية، وينبغي أن تقصر من حيث علاقتها بموضوع التدقيق إذ إن المعايير الرقابية تختلف من عملية رقابية الى أخرى، ولدى تحديده للمعايير ينبغي أن يتأكد المدقق من أنها مناسبة ومعقولة ويمكن تحقيقها (ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل التقويم، 2013: 28)

رابعاً :- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير المطبقة

الأداء الفعلي هو ماتحقق فعلاً من الوحدة للأهداف المخططة لها، فلذلك يتم مقارنة الأرقام الفعلية المتحققة بما خطط لها، والكلف المتحققة مع الكلف المعيارية ونتائج الأداء مع نتائج الوحدات المثيلة ومن ثم نتائج الأداء مع الأرقام القياسية المعتمدة (سعيد، 2013: 189)، وعن طريق المقارنة يمكن التوصل إلى الإنحرافات الحاصلة في الأداء فقد تكون سلبية إذا كان هناك نقص كما خطط له أو إيجابية إذا كان هناك زيادة عن المخطط (شحاتة، 2009: 117).

خامساً :- تحديد الحلول المقترحة والمفاضلة بينها

عملية تقويم الأداء عملية إيجابية وليست إنتقادية لذلك هي تعطي أهمية كبيرة لتشخيص المشاكل ونقاط الضعف وإقتراح الحلول والمعالجات لها من ديوان الرقابة المالية الإتحادي، فأن هذه المرحلة تتضمن وضع الحلول البديلة للمشاكل وكذلك تقييم البدائل وإختيار البديل الأرجح (الحديثي، 2009: 344).

سادساً :- إعداد التقرير

تتضمن هذه المرحلة إعداد تقرير يكشف الحقائق والمعلومات المستنتجة من المراحل التي جرت وبحسب الآتي (سعيد، 2013: 190). ويتضمن التقرير :-

- أ- نبذة عن الوحدة محل التقويم . ب- الحقائق والنتائج التي أظهرتها عملية تقويم الأداء.
- ج- تشخيص الإنحرافات والملاحظات المكتشفة. د- كفاءة الأداء وتنظيم العمل. هـ- مدى تحقيق و- الأهداف المخططة. ز- الأستنتاجات والتوصيات. ح- الجداول الإيضاحية.

2-6: هيكلية عملية تقويم الأداء في ديوان الرقابة المالية الإتحادي:

إن الدور الكبير الذي يلعبه ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم أداء المؤسسات الحكومية والخاصة والتي لها العلاقة المباشرة بالإقتصاد الوطني، حيث يقوم الديوان بإجراءاته الرقابية في تلك الأنشطة التي من ضمنها الإدارة الضريبية، من خلال تقويم الأنظمة الرقابية الداخلية لتلك الإدارة. إذ هو رقابة خارجية من جهة مستقلة عن المنشأة لاتخضع لإشراف

الإدارة فحسب، بل تمارس عملها وفقاً للقوانين والأنظمة، بمعنى إن عملية الرقابة تقوم بها جهات من خارج المنشأة هم ليس موظفين فيها (شمخي، 2005: 43). وإن وجود رقابة داخلية فعالة ورقابة خارجية حازمه ومنظمة تعمل وفق خطط وإجراءات مدروسة ومكتوبة تحرص على إن تكون الموارد المخصصة للوحدات الحكومية قد إستخدمت إستخداماً أمثل لتحقيق أفضل النتائج، وبالشكل الذي يخدم كافة القطاعات الإقتصادية ذلك يؤشر شفافية في العمل الرقابي، وهذه الأنواع من الرقابات يكون عملها مكمل لبعضها البعض الآخر، أي متى كان هنالك رقابة داخلية ذات فاعلية وكفاءة، وبالمقابل وجود رقابة خارجية ذات مستوى عالٍ من الأداء، فأن كافة الفجوات والثغرات لنقاط الضعف سوف يتم تلافئها بتلازم نشاطات تلك الرقابات (الحماداني، آخرون، 2012: 329).

إن التكامل في إعداد وتنفيذ العمل الرقابي يتطلب وجود تنسيق دائم، وواضح بين تشكيلات الديوان، إذ أن إعداد الخطة تبدأ من أصغر وحدة تنظيمية من تشكيلات الديوان والمتمثلة بهيئات الرقابة المالية الممثلة بـ (رئيس الهيئة وأعضاء الفريق) مروراً بدائرة التدقيق النشاط المعني المتمثلة بـ (مدير عام الدائرة ومعاونيه مع خبير الدائرة)، وتنتهي بأعلى سلطة (مجلس الرقابة المالية المتمثلة برئيس الديوان، والنواب ومديري الدوائر الرقابية) وكذلك فأن التنفيذ بدوره يمتد من أصغر وحدة وتمر نتائجه في جميع مستويات التنظيم وصولاً الى مجلس الرقابة المالية. إذ تم تخصيص نسبة (50%) لتنفيذ خطة ديوان الرقابة المالية الإتحادي من الطاقات المتاحة سنوياً للهيئات الرقابية لغرض إجراء عمليات تقويم الأداء للدوائر ضمن نطاق عملها، أما النسبة المتبقية من الطاقات المتاحة يتم إستغلالها في تنفيذ التدقيق النظامي (ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل تقويم الأداء للبرامج والسياسات، 3: 2013)

2-7: رقابة الأداء الضريبي من ديوان الرقابة المالية الإتحادي:

يقوم النظام الضريبي على ثلاث دعائم رئيسية (التشريعات الضريبية، السياسة الضريبية، الإدارة الضريبية)، ولا ينحصر تقويم الأداء الضريبي بوصفه أداة لتمويل الخزينة وحسب بل يتناول الأبعاد الإقتصادية والإجتماعية والسياسية فضلاً عن البعد الوطني، إذ تعتبر الضريبية وسيلة مالية (ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل مؤشرات تقويم أداء الضريبي: 168) وهذا يتطلب ما يأتي:

أ- الوضوح في نظام التحاسب الضريبي وعدم حصول الفجوات التي تفصل بين السياسة الضريبية والتشريع ونظام التحاسب الضريبي.

ب- شفافية المعلومات والبيانات المتعلقة بالضرائب والمال العام وهكذا يؤكد واقع الحياة الدستورية في المجتمع. حيث هنالك خطوات رئيسة لإجراءات رقابة كفاءة الأداء الضريبي من ديوان الرقابة المالية الإتحادي, فعند تشكيل لجنة مختصة للقيام بعملية تقويم أداء النشاط الضريبي تقوم اللجنة باتباع هذه الخطوات وفق سياقات العمل مثل الآتي (ديوان الرقابة المالية الإتحادي, دليل مؤشرات تقويم أداء الضريبي: 169) :

1- دراسة التشريعات التي تعمل بموجبها الهيئة العامة للضرائب والآثار الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة في إنشاء أهداف الدائرة.

2- تحديد الأهداف والغايات والإجراءات التي تسهم في وضع الخطط والسياسات.

3- تقييم نظام الرقابة الداخلية.

4- التحديد الواضح لمراكز المسؤولية , وربط نتائج تقويم كفاءة الأداء بمراكز المسؤولية ويتضمن دراسة الهيكل التنظيمي وأساليب العمل المتبعة بما فيها توصيف الوظائف ومدى ملاءمتها لتحقيق الأهداف المقررة, ودراسة الصلاحيات الممنوحة للإدارة العليا والإجراءات المتبعة في وضع الخطط وإتخاذ القرارات. مع تهيئة نظام معلومات متكامل يقدم البيانات الضرورية, وهذا من أهم مستلزمات القيام بمهمة لرقابة كفاءة الأداء.

2-8 أهداف تقويم نظام الرقابة الداخلية (ديوان الرقابة المالية الإتحادي, دليل الرقيب المالي: 36)

أ- إنَّ محاولة مراقب الحسابات القيام برقابة تفصيلية هي عملية باهضة ومكلفة, ولوجود رقابة داخلية في المنظمة أصبح من غير الضروري إجراء رقابة تفصيلية شاملة, إلا أنه أصبح من واجب مراقب الحسابات القيام بفحص وتقويم نظام الرقابة

الداخلية لغرض تكوين رأي عن مدى كفايته وإمكانية الاعتماد عليه بقصد تحديد طبيعة الإجراءات وحجمها التي ينبغي أداؤها لكي يتمكن من إبداء رأيه بالقوائم المالية.

ب- وقاية المنظمة من الغش والخطأ والخسائر والتبذير فالإلى جانب توفير الحماية على موجوداتها فإن نظام الرقابة الداخلية يؤمن إنسياب المعلومات والبيانات إلى الإدارة العليا بالدقة وبالتوقيت الزمني المطلوب والحد من احتمالات الخطأ المتوقع في العمل والتأكد من التزام الموظفين بالخطط التنظيمية والإدارية المعتمدة من قبل الإدارة.

ج- رفع الكفاءة فإن الإلتزام بنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الإقلال من الكلف والوقت والجهد.

2-9: مؤشرات تقويم الأداء للنشاط الضريبي:

1- تحقيق الإيرادات:

يقوم هذا المؤشر بمقارنة الإيرادات الفعلية المتحققة من الضريبة مع ماخطط لها مسبقاً ولكل قسم من أقسام الهيئة العامة للضرائب والغرض منه الوصول الى أعلى نسب من التنفيذ, والإستفادة من تلك الإيرادات في الموازنات الإتحادية.

2- عدد الموظفين ومقارنة بالملاك الفعلي:

مضمون هذا المؤشر ابراز عدد الموظفين المتواجدين في الهيئة ككل وفي أقسام الهيئة بالخصوص, وما هو العنوان الوظيفي والتخصص الذي يندرج فيه عمل الموظف وكذلك الشهادة التي يمتلكها, مع معرفة مدة الخدمة التي عمل بها إن كان مثبتاً على الملاك الدائم أم بصيغة عقد.

3- أعداد المخمنين والمدققين العاملين في أقسام الهيئة ، موزعين حسب المؤهلات الدراسية وبيان عدد المكلفين ضمن مسؤولية المخمن الواحد:

عن طريق هذا المؤشر يمكن معرفة عدد المخمنين والمدققين العاملين في أقسام الهيئة العامة للضرائب فضلاً عن الفروع الهيئة وماهي الشهادة التي يمتلكها كل مخمن أو مدقق، وكذلك أحتساب معدل عدد المكلفين الذي بحوزة كل منهم, والغرض من هذا الوصول الى مدى إستيعاب الأقسام للمكلفين المسجلين والمتحاسبين والجدد.

4- عدد المكلفين المسجلين ضريبياً والمتحاسبين فعلياً:

هذا المؤشر يبين عدد المسجلين والمتحاسبين فعلياً لغرض حصر المكلفين للتحاسب الضريبي, فضلاً عن قياس فاعلية وكفاءة نظام المعلومات الضريبي.

5- الأسس المعتمدة لمحاسبة المكلفين:

هذا المؤشر يعتمد على أنواع التقديرات للمكلفين المتحاسبين ضريبياً , ومعرفة أن كان المكلف قدم حساباتة الختامية خلال المدة القانونية وتم موافقة على التقدير الذي قدر به, ويسمى حين إذ تقدير نهائي, أو يتخلف عن تقديم الحسابات الختامية خلال المدة المقررة وعدم قيامه بالتحاسب فيكون التقدير حين إذ تقديراً إدارياً من الهيئة العامة للضرائب.

6- فاعلية وكفاءة نظم المعلومات المعتمدة:

هذا المؤشر بواسطته يمكننا معرفة الطاقات المشغولة لتشغيل النظم في الهيئة العامة للضرائب من حيث (نظام الشركات- نظام مكلفي دخل- نظام المقتبسات - نظام التصاريح الكمركية - نظام الأمانات الضريبية- نظام براءة الذمة), وكذلك عدد الحاسبات الألكترونية المستخدمة للنظام.

7- إجراءات الحاسبة الألكترونية:

الوصول إلى نوع المدخلات عن طريق إعداد المكلفين المسجلين والمتحاسبين فضلاً عن عملية أرشفة اضابير المكلفين والموظفين العاملين بالهيئة, وماهي مخرجات النظام الحاسب الألكتروني من المعلومات المطلوبة.

3- الجانب العملي

قسم الأعمال التجارية (ضريبية المهن)

3-1: الإيرادات الضريبية

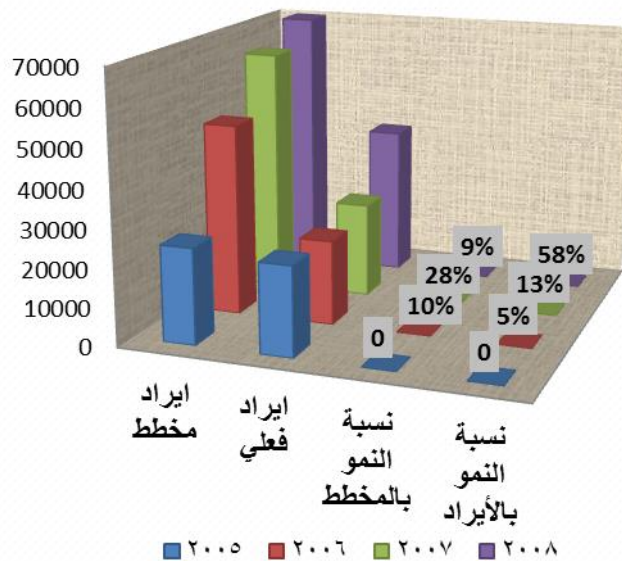
للوصول الى نسب التنفيذ المتلى خلال سنوات التقويم للإيرادات المتحققة لضريبية المهن ولمدة من (2005-2008)، من خلال الأيرادات الفعلية و مقارنتها مع المخطط لها مع بيان نسب كل منهما, وكما موضحه بالجدول التالي:

| السنة | إيراد مخطط | نسبة النمو بالإيراد المخطط | الإيراد الفعلي | نسبة النمو بالإيراد الفعلي | نسبة التنفيذ |
|-------|------------|----------------------------|----------------|----------------------------|--------------|
| 2005 | 25000 | 0 | 23352 | 0 | 93% |
| 2006 | 50000 | 10% | 22091 | 5% | 44% |
| 2007 | 64000 | 28% | 24869 | 13% | 39% |
| 2008 | 70000 | 9% | 39254 | 58% | 56% |

جدول رقم (1) الأيرادات الضريبية لضريبية المهنة (المبالغ بملايين الدنانير) - خلال التقويم

المصدر: (ديوان الرقابة المالية الإتحادي, دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع, تقرير تقويم أداء).

$$\text{نسبة النمو} = \frac{\text{الإيراد الحالي لسنة معينة}}{\text{الإيراد السابق}} - 1 \dots (1) \quad \text{نسبة التنفيذ} = \frac{\text{الإيراد الفعلي}}{\text{الإيراد المخطط}} \dots (2)$$



شكل رقم (1) الإيرادات الضريبية لضريبة المهن (2005-2008)

- 1- إرتفاع في نسبة النمو بالإيرادات المخطط لسنة (2006) إذ بلغت نسبة النمو (10%) ويزيادة عن سنة السابقة (2005) بمقدار نمو (10%)، وعن سنة (2007-2008) زادت نسبة النمو وبمقدار (28%, 9%) على التوالي. ويعود سبب الزيادة في المخطط لتحفيز فروع الهيئة على تحصيل إيرادات أعلى عن طريق عمليات المسح الميداني للمهن والأعمال التجارية التي يمارسها المكلفون.
 - 2- هناك إنخفاض في نسب التنفيذ لضريبة المهنة المخطط لها لسنوات التقويم ولاسيما السنتين (2006، 2007) إذ بلغت النسبة (44%, 39%) على التوالي. والسبب للضروف التي آل إليها البلد وتوقف أغلب الأعمال لأصحاب المهن.
 - 3- نسبة النمو في الإيرادات الفعلية لضريبة المهنة فحققت إنخفاض في سنة (2006) مقارنةً (2005) فقد بلغت (5%)، في حين أرتفعت نسبة النمو في سنة (2007) مقارنةً بسنة (2006) ، وسنة (2008) مقارنةً بسنة (2007) إذ بلغت النسب (13%, 58%) على التوالي.
- لما حققت الفروع من إيرادات خلال مدة التقويم، وللسنوات (2009-2013) إذ كان العمل للتخطيط للوصول الى أعلى إيراد نسبياً، والهدف تحقيق نسب تنفيذ أعلى من السابق، عن طريق الإيرادات المتحققة ونسب النمو بالإيراد، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

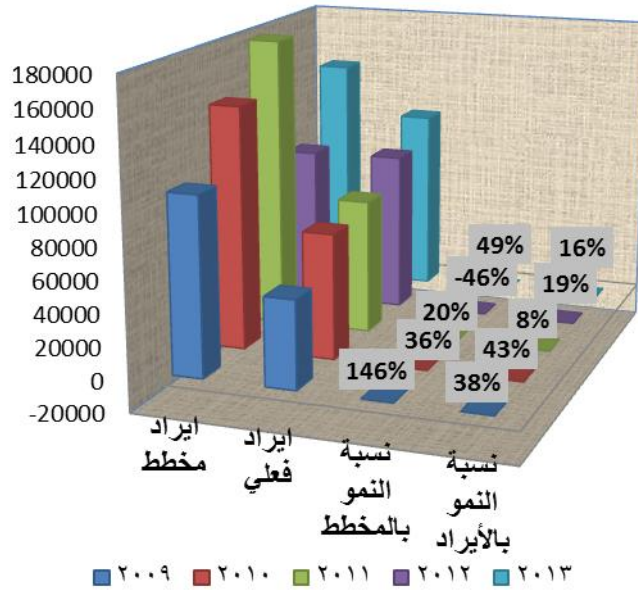
جدول رقم (2) الإيرادات الضريبية لضريبة المهن (المبالغ بملايين الدنانير) - بعد التقويم

| السنة | إيراد مخطط | نسبة النمو بالإيراد المخطط | الإيراد الفعلي | نسبة النمو الفعلي بالإيراد | نسبة التنفيذ |
|-------|------------|----------------------------|----------------|----------------------------|--------------|
| 2009 | 110000 | 146% | 54107 | 38% | 49% |
| 2010 | 150000 | 36% | 77275 | 43% | 52% |
| 2011 | 180000 | 20% | 83077 | 8% | 46% |
| 2012 | 97548 | (46%) | 98720 | 19% | 101% |
| 2013 | 145100 | 49% | 114086 | 16% | 79% |

المصدر: إعداد الباحث بأعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم التخطيط

يتبين من الجدول وباعتماد على المعادلتين (1)، (2)، والتي موضحة بالشكل (2):-

- 1- ارتفاع في نسبة النمو بالإيراد المخطط لسنة (2009) إذ بلغت نسبة النمو (146%) وازدياداً عن سنة (2008) بمقدار نمو (137%)، وعن سنة (2010-2011) زادت نسبة النمو وبمقدار (36%، 20%) على التوالي. ويعود سبب الزيادة في المخطط لتحفيز فروع الهيئة على تحصيل إيرادات أعلى عن طريق عمليات المسح الميداني، أما ما يخص سنة (2012) فكان هنالك إنخفاض بنسبة نمو الإيراد المخطط وبنسبة (46%) وذلك بسبب التذبذب الحاصل بالإيرادات الفعلية للسنوات السابقة حيث حققت إيرادات منخفضة ولكن حقق إيرادات تلك السنة نسبة عالية. ولسنة (2013) عادة الإرتفاع بنسبة النمو بالمخطط وازدياداً (49%) عن السنة السابقة.
- 2- حققت الإيرادات الفعلية نسبة إرتفاع في نسبة النمو لسنة (2009) إذ بلغت النسبة (38%) مقارنةً بسنة (2008)، وكذلك من سنة (2010-2013) تتابعت الزيادة بالإيرادات الفعلية وبمقدار متذبذب بنسب النمو البالغة (43%، 8%، 19%، 16%) على التوالي وهذا مؤشر جيد على الألتزام من أصحاب المهن بتسديد الضرائب المستحقة، وهذا مؤشر جيد يعود الى إدارة الفروع بحسب توجيهات المركز الرئيسي في الهيئة العامة للضرائب المتمثل بقسم الأعمال التجارية.
- 4- تحققت نسب تنفيذ عالية ولاسيما في سنة (2012-2013) عن باقي السنوات وبنسبة (101% - 79%) بالتوالي. أي كان الإيراد الفعلي قد حقق أكثر من ما كان مخطط له، أما عن السنوات (2009-2011) فجاءت نسب التنفيذ منخفضة وعلى النحو التالي (49%-52%-46%) على التوالي.



شكل رقم (2) الإيرادات الضريبية لضريبة المهن (2009-2013)

3-2: إعداد المكلفين الخاضعين لضريبة المهن بشكل نهائي والمكلفين الخاضعين إدارياً:-

إن الجهة التي تحاسب المكلف (الشخص الطبيعي) والتي تفرض الضريبة هو الفرع الضريبي الذي يتم التحاسب فيه محل نشاط المكلف او محل سكناه. فيتم تقدير المكلفين بعد مراجعتهم الفرع المختص ويتم تقديم الحسابات المالية خلال المدة القانونية، وإذا تم مخالفة ذلك يتم تقديره إدارياً من الفرع، والجدول الآتي يبين أعداد المكلفين المتحاسبين :-

جدول رقم(3) أعداد المكلفين الخاضعين لضريبة المهن

| السنة | عدد المكلفين | خاضع نهائي | خاضع إداري | نسبة خاضع نهائي | نسبة خاضع إداري |
|-------|--------------|------------|------------|-----------------|-----------------|
| 2009 | 1413845 | 99216 | 66476 | 7% | 5% |
| 2010 | 1139288 | 126270 | 38654 | 11% | 3% |
| 2011 | 1244204 | 171785 | 41073 | 14% | 3% |
| 2012 | 1298653 | 197178 | 30196 | 15% | 2% |
| 2013 | 1397395 | 218571 | 17295 | 16% | 1% |

المصدر: أعداد الباحث بالأعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم التخطيط

يستنتج من الجدول وبالاعتماد المعادلات الآتيتين:-

$$(3) \dots \frac{\text{أعداد المكلفين الخاضعين إداري}}{\text{مجموع مكلفين}} = \text{نسبة خاضع إداري}$$

$$(4) \dots \frac{\text{إعداد المكلفين الخاضعين نهائي}}{\text{مجموع مكلفين}} = \text{نسبة خاضع نهائي}$$

1- إرتفاع في نسب المكلفين الخاضعين نهائي الى عدد المكلفين, فقد جاءت النسب في السنوات (2009-2103) وعلى التوالي (7%، 11%، 14%، 15%، 16%) وهذا يشير الى أن المكلفين يقدمون حساباتهم للسنة المالية المعينة ويتم تقديرهم وفق الحسابات المقدمة دون اللجوء الى الأعتراض على التقدير.

2- أما المكلفين الخاضعين إداريا الى عدد المكلفين فكانت النسب بالإنتخفاض التدريجي للسنوات (2009-2013) حيث جاءت النسب (5%، 3%، 3%، 2%، 1%) وهذا يشير الى أن هنالك نسبة قليلة يتم محاسبتهم أدارياً لعدم مراجعته الى الفرع الضريبي المختص.

3-3: الموقوفات الضريبية لضريبية المهن:-

الموقوفات تمثل الموقوفات المبالغ الضريبية المستحقة بذمة دافعي الضريبة والمسجلين لدى فروع الهيئة العامة للضرائب والناجمة عن عمليات التحاسب الضريبي لهم, إذ هي نوع من أنظمة المعلومات المستخدمة في الهيئة العامة للضرائب. أي المكلفين المدينين الى ضريبة الدخل نتيجة التقدير وعدم التسديد, ولبيان عدد الموقوفات الضريبية يمكن توضيحها خلال الجدول التالي:

جدول رقم(4) الموقوفات الضريبية لضريبية المهن

| النسبة المؤويه 2/3 | الموقوفات الضريبية | أجمالي عدد المكلفين | السنة |
|-----------------------|-----------------------|---------------------|-------|
| 76% | 1080988 | 1418343 | 2009 |
| 77% | 919315 | 1192633 | 2010 |
| 72% | 944878 | 1313250 | 2011 |
| 77% | 991020 | 1282712 | 2012 |
| 71% | 1045588 | 1467169 | 2013 |

المصدر: أعداد الباحث بأعداد بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم التخطيط

يلاحظ من الجدول وبأستخدام المعادلة الآتية:-

$$\text{نسبة الموقوفات الضريبية} = \frac{\text{عدد الموقوفات الضريبية}}{\text{أجمالي عدد مكلفين}} \dots (5)$$

إتفاع النسبة المئوية للموقوفات الضريبية للسنتين (2009-2010-2012) حيث بلغت نسبة الموقوفات (76%، 77%، 77%) على التوالي . وهذا يشير أن هنالك نسبة عالية من المكلفين لم يتم إكمال بياناتهم المالية وتقديم الوثائق الثبوتية اللازمة لعملية التحاسب الضريبي وعدم مراجعة الفرع المعني لإكمال الإجراءات فيعتبر ذلك نوعاً من التهرب الضريبي، الذي تواجهه الإدارة الضريبية صعوبتاً في حل ذلك الأمر لضعف نظام المعلومات لحصر المكلفين، أما بالنسبة للسنتين (2011-2013) فكانت النسب بالموقوفات منقطة مقارنةً للسنوات الأخرى فقد جاءت النسب (72%-71%) بالتوالي . وبأشتر ذلك على حسم بعض المعاملات الموقوفة وبالنسبة المذكورة أعلاة عن طريق زيادة حصر المكلفين عن طريق لجان المسح الميداني للمكلف والألزام بدفع الضريبية.

3-4: الموظفون العاملون في القسم بحسب التحصيل الدراسي والتخصص العلمي:-

بلغ عدد الموظفين العاملين في القسم (29) موظف خلال سنوات التقييم (2005-2008)، يعملون داخل القسم (وحداته وشعبه) في مختلف المسؤوليات، وفي مايلي يمكن توضيح الشهادة والتخصص العلمي للمملوكة من قبلهم، كما مبينه بالجدول الآتي :-

جدول رقم (5) الشهادة والتخصص العلمي للموظفين - خلال التقييم

| النسبة المئوية الى مجموع الموظفين | النسبة المئوية الى مجموع الموظفين | عدد الموظفين خلال التقييم بحسب التخصص | التخصص العلمي | عدد الموظفين خلال التقييم بحسب الشهادة | الشهادة |
|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|---------------|--|-----------|
| 17% | 41% | 5 | محاسبة | 12 | بكالوريوس |
| 10% | 28% | 3 | أدارة أعمال | 8 | دبلوم |
| 10% | 3% | 3 | أحصاء | 1 | ماجستير |
| 10% | 14% | 3 | أقتصاد | 4 | أعدادية |
| 3% | 14% | 1 | قانون | 4 | أخرى |



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر - العدد 34 الفصل الأول - 2016
دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقويم الإداء الضريبي *
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

| | | | | | |
|-----|------|---|------------|-----|---------|
| 3% | --- | 1 | هندسة | --- | --- |
| 3% | --- | 1 | علوم | --- | --- |
| 17% | --- | 5 | إدارة عامة | --- | --- |
| 3% | --- | 1 | أخرى | --- | --- |
| | 100% | | | 29 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث بأعتماد بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم الإداري

يتضح من الجدول الآتي:-

1- إن أغلبية العاملين في قسم الأعمال التجارية خلال سنوات التقويم (2005-2008) من حملة الشهادة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (12) موظف من مجموع الموظفين (29) وبنسبة (41%) فهي نسبة عالية مقارنة بالشهادات الأخرى.

2- بالنسبة الى الشهادات (دبلوم، ماجستير، أعدادية، أخرى) فقد بلغ عدد الموظفين (8-1-4-4) على التوالي حيث بلغت النسبة المئوية لهم لأجمالي الموظفين (28%، 3%، 14%، 14%) بالتوالي. وهذا يشير الى عدم الإهتمام بالشهادات العليا كالدكتوراة والماجستير على الرغم من وجود هذه الاختصاصات ولكن بنسبة منخفضة.

3- من حيث التخصص فإن التخصصات الموجودة هي (محاسبة- إدارة أعمال- إحصاء- إقتصاد- قانون- هندسة- علوم- إدارة عامة- أخرى) وكان عدد الموظفين من ذوي الإختصاصات المذكورة (5-3-3-1-3-1-1) بالتوالي وشكلت نسبتهم الى مجموع الموظفين (17%، 10%، 10%، 3%، 3%، 3%، 3%)، وهذا يشير الى أن أغلب الموظفين من ذوي التخصصات الجيدة ولاسيما بالمحاسبة والإدارة العامة.

أما عدد الموظفين العاملين في القسم خلال سنوات ما بعد التقويم (2009-2013)، أصبح العدد (32) موظف، يعملون داخل القسم (وحداته وشعبه)، وفي مايلي يمكن توضيح الشهادة والتخصص العلمي المملوكة من قبلهم.

كما مبينه بالجدول الآتي :-

جدول رقم (6) الشهادة والتخصص العلمي للموظفين - مابعدالتقويم

| النسبة المئوية الى مجموع الموظفين | النسبة المئوية الى مجموع الموظفين | عدد الموظفين بعد التقويم بحسب التخصص | التخصص العلمي | عدد الموظفين بعد التقويم بحسب الشهادة | الشهادة |
|-----------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|---------------|---------------------------------------|-----------|
| 16% | 41% | 5 | محاسبة | 13 | بكالوريوس |
| 9% | 28% | 3 | إدارة أعمال | 9 | دبلوم |
| 13% | 3% | 4 | أحصاء | 1 | ماجستير |
| 9% | 16% | 3 | اقتصاد | 5 | أعدادية |
| 3% | 13% | 1 | قانون | 4 | أخرى |
| 6% | --- | 2 | هندسة | --- | --- |
| 3% | --- | 1 | علوم | --- | --- |
| 16% | --- | 5 | إدارة عامة | --- | --- |
| 3% | --- | 1 | أخرى | --- | --- |
| | 100% | | | 32 | المجموع |

المصدر: إعداد الباحث بأعداد بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم الإداري

يتبين من الجدول الآتي :-

- 1- تم تعزيز كادر العاملين في الأعمال التجارية خلال سنوات بعد التقويم (2009-2013) من حملة الشهادة البكالوريوس إذ بلغ عددهم (13) موظف من مجموع الموظفين (32) وبنسبة (41%) فهي نسبة عالية مقارنةً بالشهادات الأخرى.
- 2- أما الشهادات (دبلوم، ماجستير، أعدادية، أخرى) فقد بلغ عدد الموظفين (9-1-5-4) على التوالي إذ بلغت النسبة المئوية لهم لأجمالي الموظفين (28%، 3%، 16%، 3%) بالتوالي. وهذا يشير الى عدم الأهتمام بالشهادات العليا كالدكتوراة والماجستير على الرغم من وجود هذه الاختصاصات ولكن بنسبة منخفضة.
- 3- من حيث التخصص فأن التخصصات الموجودة هي (محاسبة- إدارة أعمال- أحصاء- اقتصاد- قانون- هندسة- علوم- إدارة عامة- أخرى) وكان عدد الموظفين من ذوي الاختصاصات المذكورة (5-3-4-4-3-4-2-1-5) على التوالي وشكلت نسبتهم إلى مجموع الموظفين (16%، 9%، 13%، 9%، 3%، 6%،

3%، 16%، 3%) على التوالي. وهذا يشير الى أن أغلب الموظفين والتخصصات المطلوبة تم رفد الكادر بهم وبصوره جيدة. إذ تم احتساب نسب التحصيل العلمي وفق المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة تحصيل علمي معين} = \frac{\text{عدد الموظفين ضمن تحصيل علمي معين}}{\text{مجموع موظفي القسم لجميع التحصيلات العلمية}} \times 100 \% \text{ (6)}$$

أما سنوات خدمه التي يمتلكها الموظفين خلال وما بعد سنوات التقييم (2005-2013)، النسبة المئوية لعدد الموظفين مقارنةً بالمجموع الكلي موظحه بالجدول الآتي:-

جدول رقم (7) سنوات الخدمة الموظفين

| النسبة المئوية | عدد الموظفين | سنوات الخدمة |
|----------------|--------------|--------------|
| 44% | 14 | أكثر من 30 |
| 13% | 4 | 20-30 |
| 28% | 9 | 10-20 |
| 9% | 3 | 5-10 |
| 6% | 2 | فما دون 5 |

المصدر: إعداد الباحث بأعتماد بيانات الهيئة العامة للضرائب - قسم الإداري

يتبين من الجدول الآتي:-

- 1- إن النسبة المئوية الأكبر التي تبلغ (44%) من الموظفين الذين يمتلكون سنوات خدمة (أكثر من 30) سنة و عددهم (14) موظف، ونسبة (13%) منهم ذوي سنوات خدمة من (20-30) سنة البالغ عددهم (4) موظف، وهذه النسبة تأسر أن الموظفين يحملون خبرة وكفاءه جيده للقيام بالمهام المكلفين بها من حيث إجراءات الضريبية والإستفادة من تلك الخبرات وممكن تطويرها من حيث الجانب العملي.
- 2- أما عن عدد الموظفين ذوي سنوات خدمة أقل من (10-20) البالغ عددهم (9) حيث شكلت نسبتهم (28%)، ومن (5-10) سنة يشكلون نسبة (9%) عددهم (3) موظف، ومن (5- فما دون) كذلك يشكلون نسبة (6%) والذي عددهم (2) لا بد من إشراكهم في دورات تدريبية في البرامج المتخصصة بإعداد المخمنين وكذلك المدققين والرقابة الضريبية للإستفادة من الخبرات المكتسبه من الدورات في العمل الضريبي. ولذلك تم احتساب نسبة سنوات الخدمة حسب المعادلة الآتية:

$$\text{نسبة سنوات خدمة معينة} = \frac{\text{عدد الموظفين ضمن سنوات خدمة معينة}}{\text{مجموع موظفي القسم}} \times 100 \% \text{.. (7)}$$

3- الإستنتاجات والتوصيات

4-1 الإستنتاجات:-

- 1- هنالك قلة في عدد الوحدات وشعب القسم الأعمال التجارية، إذ في وضعه الحالي لا يغطي المهام الموكلة والمطلوبة منهم في تفعيل العمل الضريبي.
- 2- وعبر الإطلاع على الجداول نلاحظ وجود تذبذب في الإيرادات الضريبية وعدم إستقرار نسب نموها مع ماخطط لهذه الإيرادات خلال السنوات المذكورة.
- 3- هنالك نسب عالية من الموقوفات من المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب، إذ وصلت تلك النسب الى أعلى من (70%) من المسجلين.
- 4- نلاحظ إن الخطط الموضوعة للإيرادات الضريبية من الجهة المخططة (وزارة المالية) لم تكن على وتيرة واحدة تتناسب مع حجم الموازنات العامة للسنوات المذكورة بالبحث من خلال الجداول.
- 5- وجود ضعف في معايير ديوان الرقابة المالية الإتحادي عن تفويم الأداء للإدارة الضريبية بشكل عام في الهيئة العامة للضرائب.
- 6- إن مؤشرات تفويم أداء النشاط الضريبي التي تم أستخدامها من قبل ديوان الرقابة المالية الإتحادي لم يتم تحديثها بما يتناسب مع الواقع الفني والعملية للهيئة العامة للضرائب في المرحلة الراهنة.
- 7- إن الواقع الوظيفي للعاملين في القسم الذي تم تناوله في عينة البحث لم يتم تطويره بما يتناسب مع المهام المناطة اليهم بالمؤسسة الضريبية، الأمر الذي أضعف قدرات القسم على تطوير أعماله.
- 8- هنالك ضعف في نظم المعلومات الضريبية التي عن طريقها تتمكن الهيئة العامة للضرائب من التوسع في حصر المكلفين سواء الجدد أم المتهربين، إذ أن الهيئة لا يوجد لديها قنوات إلكترونية تسهل عملية إنسياب المعلومات لمصادر الدخل الخاضعة للضريبة لإجراء التحاسب الضريبي وجباية الضرائب.

4-2: التوصيات:-

- 1- على الإدارة العليا في الهيئة العامة للضرائب ولاسيما إدارة قسم الأعمال التجارية الأخذ بالحسبان جدية إمكانية تغطية هياكلها الإدارية المتمثلة (وحدات، الشعب) ، للأعمال التي يقومون بها مما يهيئ إستيعاب جميع المكلفين وإنجاز معاملاتهم بأسرع وقت ممكن.

- 2- للحصول على إيرادات ضريبية وبشكل منتظم، لابد من وجود توعية ضريبية لجمهور المكلفين بدفع الضريبة، وذلك باقامة دورات تثقيفيه وندوات إسترشادية ونشرات متلفزة تبث من خلال الشاشة والإذاعة وبشكل دوري للحث على أن الضريبة واجب وطني يتوجب الإلتزام بها.
 - 3- للتغلب على نسبة الموقوفات. ينبغي فرض عقوبات جزائيه رادعة من الناحية العملية والإجتماعية، ومتابعة المتهريين وإجبارهم على سداد الضريبة .
 - 4- ينبغي على الجهات المختصة المسؤولة عن التخطيط، اعتبار الضريبة أحد الأركان المهمة في الموازنات على الرغم من أنها تشكل النسبة الأقل فيها، فيكون التخطيط متساوي للتوقعات نسبياً أسوةً بالإيرادات الأخرى المدروجة في الموازنة.
 - 5- عند تقويم الأداء للنشاط الضريبي ينبغي توافر مؤشرات واقعية في العمل، مما يبين مدى الكفاءة والفاعلية عالية الدقة في الأداء العملي والإداري.
 - 6- ينبغي إستحداث مؤشرات جديدة عند الشروع في كل عملية تقويمية للنشاط الضريبي من ديوان الرقابة المالية الإتحادي، بما يتناسب مع الواقع العملي والفني للهيئة العامة للضرائب.
 - 7- تكثيف الدورات التدريبية وبشكل دوري ولجميع العاملين في الأقسام الإدارية والفنية، لمنح وتطوير ورفع قدرات العاملين بما يخدم الواقع الوظيفي، وإعتماده بشكل فعلي وبحسب ما يتناسب مع المهام الموكلة اليهم داخل المؤسسة الضريبية.
 - 8- على الإدارة العليا في الهيئة العامة للضرائب إعتتماد نظام معلومات ضريبي محوسب الكترونياً يربط جميع أقسام الهيئة وفروعها بنظام معلومات موحد يرتبط بشكل مباشر بالأدارة العليا، مما يسهل عملية حصر المكلفين الجدد ومحاسبة المتهريين ضريبياً.
- المصادر:-**

أولاً:- الأوامر - القوانين - معايير دولية:-

- (1) ديوان الرقابة المالية الإتحادي ، دليل تقويم الأداء للبرامج للسياسات لسنة 2013.
- (2) ديوان الرقابة المالية الإتحادي، دليل مؤشرات تقويم الإداء الضريبي.
- (3) قانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي رقم (31) لسنة 2011.
- (4) قانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي رقم (6) لسنة 1990 المعدل.
- (5) قانون ديوان الرقابة المالية الإتحادي رقم(194) لسنة 1980.
- (6) قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل.

ثانياً :- الكتب العربية:-

- (1) سعيد، آراس محمد وأحمد، عثمان أمين، 2013، الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق ، ط 1،



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر - العدد 34 الفصل الأول - 2016
دور ديوان الرقابة المالية الإتحادي في تقييم الأداء الضريبي *
بحث تطبيقي في المهينة العامة للضرائب

(2) الكرخي، مجيد، 2010، *تقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية*، الأردن-عمان، دار المنهاج للطباعة والنشر.

ثالثاً :- البحوث و المجالات والدوريات :-

(1) الحمداني، رافعة أبراهيم، وآخرون، 2012، *فاعلية نظام الرقابة المالية وأثره على الفساد المالي في العراق/ دراسة تطبيقية*، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية ، مجلد4، عدد8، ص329.

(2) شحاتة، جواد كاظم، 2009، *دور المعلومات في فاعلية تقييم أداء المنظمات التعاونية في العراق*، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، رقم المجلد(2) ، العدد12، جامعة الكوفة.

(3) عبد الحليم، فاروق، 2014، *تقييم الأداء كأداة للنهوض بالأقتصاد العراقي* ، مجلة المراقب العام (السنة الثالثة)، ذو العدد(4) حزيران ، العراق - بغداد

(4) مرزه، جميل جليل، 2012، *ديوان الرقابة المالية وموقعه بين السلطتين التشريعية والقانونية*، مجلة المراقب العام(السنة الأولى)، ذو العدد(4) 1/ كانون الأول.

رابعاً :- الرسائل والأطاريح :-

(1) تركي، ليث أبراهيم، 2012، *تقييم الأداء الاستراتيجي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن*، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

(2) جبار، ضياء شمخي، 2005، *تقييم آلية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق*، بحث لنيل شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد

(3) الحديثي، عبد الله سلمان جمعه، 2011، *تقييم الأداء الاستراتيجي للتنظيمات الحكومية بأستعمال بطاقة الأداء المتوازن*، بحث لنيل شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين.

(4) هادي، أمير فوزي، 2008، *تقييم عمایات التحاسب الضريبي بطريقة الأستقطاع المباشر* ، دبلوم عالي معادل للماجستير، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

خامساً :- المصادر الأجنبية :-

- 1) Kell , Walter G. et . al . , Modern Auditing , 7th edition , John Wiley & Sons , New York , 2001 .