



Evaluating the Observing Internal System in the General State of Taxes and its Role In Increasing the Taxes Revenue

أ.د. عبد الصاحب نجم عبد
مستشار - وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

حسام حميد سلطان
باحث

المستخلص

يمتاز نظام الرقابة الداخلية بكونه صمام الأمان بالنسبة للإدارة العليا في المنظمات كافة، إذ يهدف إلى حماية الموجودات من الهدر وسوء الاستخدام، وتقديم البيانات والمعلومات الدقيقة الموثوقة، ورفع الكفاءة، ومتابعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات. ولكي تضمن الإدارة العليا فاعلية نظام الرقابة الداخلية المعد والمطبق ومدى إمكانية الاعتماد عليه، فإنها تلجأ إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري لغرض تحديد نقاط الضعف أو الخلل الموجودة في النظام سواء كانت ناتجة عن عملية تصميم النظام أو كانت ناتجة عن عدم التزام الموظفين بتطبيق تعليمات النظام. وتأتي أهمية موضوع البحث من أهمية الحاجة إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية من جانب، ومن جانب آخر إلى أهمية الحصيلة الضريبية لمواكبة التطورات والتوجهات الجديدة. ولهذا الغرض توجه الباحث إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الهيئة العامة للضرائب، وقد استخدم في البحث أسلوب استمارة الاستبانة، والمقابلات الشخصية، وتحليل البيانات الخاصة بالاستمارة. وقد أفادت الدراسة بكفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق في الهيئة العامة للضرائب، وإن ذلك لا يمنع من وجود بعض نقاط الضعف في تطبيق النظام من قبل بعض أفراد العاملين، وقد تمت الإشارة إلى هذه النقاط في فصل الاستنتاجات والتوصيات.

Abstract

The internal observing system is considered a cornerstone for the high management in all the systems. It aims at defending the things for waste and increasing efficient and application the rules and regulations and constrictions. To easier for the high management activity in the internal observing system which in presented and practiced and to what extent can depend on it. Thus it goes to evaluate the internal observing system periodically to check the weak points in that system so as the find out the mistake, in the construction of the system or mistake, by indication of the workers. The importance of this study is represented in the need of increasing the coactivity in the internal observing system so as to be in touch with the new trends and development. For this poisons', the searcher, goes on evaluating the internal observing system that used in the general state of taxes. The searcher used the questionnaire, individual interviews, and analyzing data. The study found out the efficiency of the internal observing system in the quintal state of taxes. And that dosing reject some of the weak point, in the application system by the workers and these weak points were mentioned in the conclusions and recommendations of Study.

المقدمة

إن نظام الرقابة الداخلية استمد وجود من الحاجة الى الاطمئنان على صحة الحسابات والبيانات المستخرجة من السجلات وكذلك حماية الموجودات والأموال وحسن استغلالها والتأكد من التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات لتحقيق اهداف المنظمة . فزيادة الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية في المنظمات الحكومية نظراً لتشعب الخدمات التي تؤديها , لغرض تحقيق اهداف النظام لابد من اجراء رقابة على هذا المنظمات وبما لايتعارض مع طبيعة نشاطها وإمكانية تقييم كفاءة الانشطة فيها , ويعد نظام الرقابة الداخلية مهما من اجل توفير معلومات دقيقة يمكن ان تساهم في عملية التخطيط الاداري ورسم السياسات المستقبلية الى جانب التحقق من الاستخدام الامثل للأموال العامة , ولضخامة الاموال العامة التي تتعامل بها الوحدات الحكومية لذا يعد من الضروري ان يكون نظام الرقابة الداخلية شاملا لجميع نواحي النشاط في المنظمة. ولكي تضمن الادارة العليا فاعلية نظام الرقابة الداخلية المعد والمطبق فيها ومدى امكانية الاعتماد عليه , فإنها تلجا الى تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري, لغرض تحديد نقاط الضعف او الخلل الموجود في النظام سواء كانت ناتجة من عملية تصميم النظام ام من عدم التزام الموظفين بتطبيق التعليمات. ويعد تقويم نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب على قدر من الاهمية نظرا لدور هذه الهيئة في تمويل الخزينة العامة بالإيرادات الضريبية والتي تعد مصدرا مهما من مصادر التمويل الداخلية في الوقت الحاضر .

1- منهجية البحث

تم إعداد المنهجية استناداً إلى إطار البحث العلمي والمتضمن مشكلة البحث وأهميته، هدفه، فرضياته، الحدود المكانية، وأسلوب جمع البيانات والمعلومات، وكما يأتي:

1.1- مشكلة البحث

تظهر الحاجة إلى تقويم نظام الرقابة الداخلية بما يتلاءم مع احتياجات الإدارات المتعددة والتطورات التي تحدث في مجال أنظمة الرقابة الداخلية سواء على الصعيد الأكاديمي أم على الصعيد المهني عن طريق إتباع معايير واضحة ومحددة في مجال عمل أنظمة الرقابة الداخلية، ووجود أهداف ورؤية يمكن على أساسها تقويم أداء مختلف أقسام الهيئة العامة للضرائب لغرض تحقيق الأهداف الرئيسية للهيئة. وتبرز مشكلة البحث من خلال ما يعانيه نظام الرقابة الداخلية من ضعف ونقص الملاكات المؤهلة علمياً وعملياً، بسبب قلة دعم هذا النظام من قبل الإدارة العليا بالملاكات المتخصصة، وبالتالي يؤدي إلى ضعف قدرتها على ممارسة واجباتها في مجال التدقيق ومراقبة أنشطة الوحدة الحكومية وتقييم إجراءات العمل فيها على وفق ما هو عليه في التشريعات والضوابط والتعليمات للهيئة العامة للضرائب مما يؤثر سلباً على تحقيق أهدافها.

2-1- أهداف البحث

أ. دراسة نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وتقويمه للتوصل إلى مدى فاعلية هذا النظام وكفاءته في مختلف جوانبه عبر سلسلة من الاختبارات لتحديد جوانب الضعف والقوة لهذا النظام.

ب. إرساء آليات فعالة للرقابة الداخلية حتى تلعب الدور الفعال في سياسة الإصلاحات الضريبية من جهة، ومن جهة أخرى مدى مساهمة نظام الرقابة الداخلية الفعلية في تحقيق أهداف الهيئة العامة للضرائب.

ج. وضع مجموعة من المقترحات والتوصيات لتجاوز نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية للهيئة العامة للضرائب.

3-1- أهمية البحث

تأتي أهمية البحث أساساً من أهمية الحاجة إلى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية هذا من جانب، ومن جانب آخر إلى أهمية الحصيلة الضريبية لمواكبة التطورات والتوجهات الجديدة التي تشهدها الدول الصناعية المتقدمة على مختلف القطاعات، وإنّ تقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل مستمر يحدد الانحرافات ويساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتفاذي الوقوع بها في المستقبل والذي من شأنه يعمل على تحديد مسار نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ورفع كفاءة أدائها مما يساهم في تحقيق المساواة عند تحصيل الضرائب من المكلفين فضلاً عن زيادة الحصيلة الضريبية.

4-1- فرضيات البحث

بناءً على ما جاء في مشكلة البحث فقد اعتمدت الفرضيات الآتية:

أ: فرضية الارتباط:

(توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تقويم نظام الرقابة الداخلية والحصيلة الضريبية).

ب: فرضية التأثير:

(توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين الحصيلة الضريبية و تقويم نظام الرقابة الداخلية).

5-1- حدود البحث

أ. الحدود المكانية: تم اختيار الهيئة العامة للضرائب إحدى تشكيلات وزارة المالية كمجال لتطبيق البحث وذلك لأهمية النشاط الذي تمارسه الهيئة ضمن القطاع المالي.

ب. الحدود الزمانية: الجانب النظري ستة اشهر تقريبا والجانب العملي ستة اشهر اخرى.

6-1- مصادر جمع البيانات والمعلومات:

أ. فيما يخص الجانب النظري: استند الباحث في جمع البيانات والمعلومات التي أسهمت في إغناء الجانب النظري من البحث إلى:

• الكتب والدوريات والنشرات العربية والأجنبية.

• الأطاريح والرسائل الجامعية.

• المقالات والدراسات التي لها علاقة بموضوع البحث.

ب. أمّا الجانب التطبيقي من البحث:

• اللوائح والتعليمات الصادرة من الإدارة العليا والكتب والتعليمات الوزارية وتعليمات ديوان الرقابة المالية.

• المقابلات المباشرة مع المسؤولين في الهيئة العامة للضرائب.

• الملاحظة المباشرة للعمل.

2- المحتوى النظري

1-2- مدخل تعريفى لنظام الرقابة الداخلية

عندما كان نشاط المنظمة محدودًا وحجمها صغيرًا ومملوكًا من قبل شخص واحد أو مجموعة من الأشخاص، كان جميع هؤلاء الأشخاص قائمين بإدارتها بصورة مباشرة ويعرفون دقائق الأمور الخاصة بها، وكان ولم يكاد دور الرقابة الداخلية أن يُذكر. ونتيجة للتطور العلمي والتكنولوجي كبر حجم المنظمات في جميع مجالات الحياة الاقتصادية وازدادت صعوبة إدارتها بصورة مباشرة من قبل أصحابها، أدى إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظام يساعد الإدارة في الوفاء بالتزاماتها. وقد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب والاختلاس، وتحقق هذه الحماية بتحديد واجبات ومسؤوليات أمين الخزينة، والفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل وعمليات التسجيل، بعد ذلك اتسعت مهام الرقابة الداخلية إلى رقابة المخزون وغيره من الأصول الأخرى، ثم توسعت الرقابة الداخلية بعد ذلك لتتضمن الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية ودقتها. وبذلك يتضح بأن الرقابة الداخلية نشاط لا يقتصر على مراقبة النواحي المالية والمحاسبية فقط وإنما يشمل النشاط الإجمالي للمنظمة.

أولاً: تعريف المصطلحات:

قبل البدء في موضوع الرقابة الداخلية من تعريف، وأنواع، وأهمية، وأهداف... سوف يبدأ بتعريف المصطلحات التي وردت في عنوان البحث:-

1. التقييم:

التقييم في اللغة مصدر الفعل قَوَّمَ، أي يعني تثمين الشيء، وأن كلمة التقييم تحتوي على المعنى الواسع إذ تشمل عنصر الإصلاح وإدخال ما هو مناسب بحسب حكم الملاحظ أو المهتم بالعملية، وذلك لتغيير الحالة التي يوجد عليها الشيء (أو الموضوع) إلى حالة أحسن من سابقتها، وعليه كلمة تقييم تعني الحكم في الشيء وتعديله (ابن منظور، بلا تاريخ: 250) (سلمان: 2007: 60).

وهناك من عرف التقييم على أنه: "مجموعة الإجراءات والنسب والمؤشرات والمعايير التي تستعمل في معرفة أوجه القوة والضعف في المشاريع والقطاعات وبيان مدى تحقيق الأهداف التي أنشئ المشروع من أجلها" (الراوي، 2000: 24). وهناك تباين بين مصطلح التقييم ومصطلح التقييم، إذ يعني التقييم تقدير موقف ما في ضوء دراسة، ومدى تحقيق الهدف المحدد، والتقييم عادة يتم في اتجاهين، الأول تقييم الشيء محل التقييم والثاني الهدف من التقييم (محمود، وآخرون، 2002: 78).

وعرف التقييم أيضًا بأنه: "عملية تحديد قيمة أو درجة النجاح في إنجاز أهداف يجري اعتمادها سابقًا" (مُحَمَّد، 2001: 110). أي أنّ التقييم يعتمد وجود معيار لتحديد القيمة لقياس درجة النجاح، وثم مقارنة درجة الإنجاز مع الأهداف المحددة مسبقًا لإصدار الحكم، فإنّ لفظ التقييم هو كوظيفة ادارية تعبر عن تحديد مقدار مطابقة بين ما هو كائن وما ينبغي أن يكون في علم الإدارة، في حين لفظ (التقييم) قد يعبر عن معنى تصحيح وإزالة الانحرافات، وبهذا فإنّ كلمة التقييم تحتوي على معنى أوسع، إذ تشمل عنصر الإصلاح وإدخال ما هو مناسب

حسب حكم الملاحظ أو المهتم بالعملية، وذلك لتغيير الحالة التي يوجد عليها الشيء (أو الموضوع) إلى حالة تُعدُّ احسن من سابقتها، وعليه فإنَّ كلمة التقييم تعني الحكم في الشيء وتعديله، وتلك هي مهمة التقييم، التي ترقى إلى تحديد مستوى الأداء وتعديل مساره، في حين يقتصر التقييم إلى تعيين درجة الأداء فحسب (الكرخي، 2001: 36).

2. النظام:

يعرف النظام بأنه: "مجموعة من العناصر المترابطة المتناسقة التي تعمل مع بعضها بعضًا ضمن علاقات محددة وقنوات اتصال مخصصة، من أجل تحقيق هدف محدد من خلال استقبال المدخلات ومعالجتها وإجراء بعض العمليات عليها لإنتاج مخرجات مفيدة" (السامرائي، والزغبى، 2004: 30).

وعرف النظام أيضًا بأنه: "مجموعة من العناصر أو الأجزاء المترابطة التي تعمل بتناسق تام وتفاعل، تحكمها علاقات وآلية عمل معينة في نطاق محدد، لتحقيق غايات مشتركة وهدف عام، بواسطة قبول المدخلات ومعالجتها من خلال إجراء تحولي منظم للمدخلات بهدف إنتاج المخرجات مع التغذية الراجعة والرقابة" (النجار، 2010: 38). فضلاً عن تعريف آخر للنظام بأنه: "مجموعة من العناصر المترابطة والمكونة من عنصرين أو أكثر مع وجود علاقة تربط بينها، وتتفاعل مع بعضها بعضًا بغرض تحقيق هدف مشترك" (الخفاف، العتيبي، 2012: 25).

3. الرقابة

تعني في اللغة: المحافظة على الشيء أو حراسته، وأيضًا الاحتراز، والمراعاة، أما المراقبة اصطلاحًا: فقد اختلف الكتاب فيه وفقًا لنظرة كل واحد منهم للرقابة. والنشاط الذي تمارس فيه، والآتي بعض التعريفات التي وردت في الرقابة:

يعرف الرقيب لغةً: "هو الحافظ والمنتظر" (الرازي، 1981: 252)، وهو الحارس والحافظ (الزبيدي، 1965: 513). وإنَّ الرقيب هو اسم من أسماء الله الحسنى، ونجد هذا واضحًا في قوله تعالى: ((إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَيْكُمْ رَقِيبًا)) (سورة النساء، آية 1).

وتأتي الرقابة بمعنى الانتظار، ومنه قوله تعالى: ((وَلَمْ تَرْقُبْ قَوْلِي)) (سورة طه، آية 94). وتأتي الرقابة أيضًا بمعنى الحارس، ومنه في الآية الكريمة: ((فَلَمَّا تَوَفَّيْتَنِي كُنْتُ أَنْتَ الرَّقِيبَ عَلَيَّ)) (سورة المائدة، آية 117). أما اصطلاحًا فتعني الرقابة وظيفة أساسية من وظائف الإدارة تستطيع المنظمة عن طريقها التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط بالاستعانة بمجموعة من المعايير الموضوعية مسبقًا (الشامع، 1999: 12).

4. الضريبة:

الضريبة في اللغة: مشتقة من الفعل ضرب وهو ما يفرض على رأس المال والعمل، وتختلف باختلاف القوانين والأموال (ابن الأثير، 1998: 13)، وجاء في لسان العرب الضريبة واحدة من الضرائب التي تؤخذ في الجزية ونحوها، ومنه ضريبة العبد، أي غلته: وهي ما يؤديه العبد إلى سيده من الخراج المقرر عليه، وتجمع على ضرائب (ابن المنظور، مصدر سابق: 325).

2-2- تقويم نظام الرقابة الداخلية

تُعدُّ الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها مراقب الحسابات المستقل عند إعداد البرنامج التدقيقي، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات التدقيق، إنَّ ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية التدقيق، وإنما يحدد العمل المطلوب في فحص تلك الأدلة.

ويحدد أيضًا الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق. والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب أن يستمر مراقب الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنظمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية النظام وكفاءته، إذ تتوقف كمية الاختبارات والعينات ونطاق عملية التدقيق على نتائج دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمها والتي تتضمن الخطوات الآتية:

أولاً: طرائق أو وسائل تقويم نظام الرقابة الداخلية:

يُعدُّ تقويم نظام الرقابة الداخلية لمنظمة من قبل مراقب الحسابات هي خطوة من خطوات التدقيق الحديث، وهناك وسائل عدة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ومنها:

1. وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية

إنَّ استخدام هذه الخرائط يساعد في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه الأنشطة المختلفة وما يتعلق بها من مستندات ويستطيع مراقب الحسابات من خلال تتبعه لمرحل المعاملة وإعداد المستندات أن يفهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ويستطيع أن يحدد أوجه الضعف ومواطن القوة من خلال ذلك (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: 6). وتتم هذه الطريقة برسم الخريطة التنظيمية العامة للمنظمة وخرائط الدورات المستندية، إذ يتم تحضيرها بطريقة تفصيلية تشمل تحديد الإدارات والأقسام التابعة لها وأسماء الأشخاص المسؤولين ووظائفهم والأعمال التي يقومون بها، فضلاً عن ضرورة الحصول على معلومات دقيقة للنظام المحاسبي والدورة المستندية لكل عملية من عملياتها (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي: 37). والخرائط التنظيمية هي: تعبير شكلي لنظام أو مجموعة من العمليات المتتالية يتم تصميمها لغرض وصف تدقيق العمل والذي يمكن من خلاله تفهم مراقب الحسابات لنظام الرقابة الداخلية بشكل جيد (الألوسي، المصدر نفسه: 245).

2. وسيلة فحص النظام المحاسبي

تتم دراسة نظام الضبط الداخلي على وفق هذه الطريقة عن طريق الحصول على قائمة بالدفاتر المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها، وقائمة بأسماء الأشخاص المسؤولين عن الاحتفاظ بعهدة الأصول وقائمة تبين طبيعة المستندات المثبتة لحركة الأموال الواردة للمنظمة والصادرة منها ودورة تلك المستندات، ويتم إجراء دراسة مقارنة لهذه القوائم لغرض التأكد من فصل وظيفة أداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأموال وعن وظيفة المحاسبة عن العمليات والأصول بشكل يؤدي إلى التأكد من توفر نظام سليم للضبط الداخلي. (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي: مصدر سابق: 38)

إنَّ هذه الوسيلة تركز على الظروف الخاصة بكل وحدة اقتصادية، والهدف من أي وسيلة هو تحقيق الغاية منها، وهو الحكم على درجة كفاية ومتانة النظام الداخلي للرقابة (الخطيب، والرفاعي، مصدر سابق: 201).

3. وسيلة الملخص التذكيري

وهذه الوسيلة عبارة عن بيان عام بالطرائق والوسائل التي يتميز بها نظام سليم للضبط الداخلي، ويستخدم في المنظمة الصغيرة وذات الطبيعة المتشابهة (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، المصدر نفسه: 37). والملخص التذكيري: هو بيان عام بالطرائق والوسائل التي توفر الشروط والعناصر المثالية لنظام الرقابة وغالبًا ما يستخدمه مراقب الحسابات في المنظمات الصغيرة (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: 6)، ويشتمل الملخص على بيان تفصيلي للطرائق والوسائل التي يتميز بها نظام الرقابة الداخلية ويستخدم من قبل مساعدي مراقب الحسابات لغرض قيامهم بفحص النظام في أي منظمة (عثمان، مصدر سابق: 108).

4. وسيلة التقرير الوصفي

يقوم مراقب الحسابات بإعداد تقريرًا مفصلاً يتيح فيه الإجراءات المتبعة بالنسبة لكل عملية وبيان رأيه عن مدى دقتها وملائمتها وتحديد الثغرات ونقاط الضعف جزئيًا أو كليًا (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: 6). ووفق هذه الطريقة يطلب إلى القائمين بعملية المسح تقديم تقرير خاص بشرح الإجراءات المتبعة في المنظمة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الضبط ونمط سير المستندات، وينتهي التقرير بنقاط الضعف الموجودة في النظام ومحاسن النظام، وتستخدم هذه الطريقة في المنظمات الصغيرة جدًا والتي يكون عادة نظام الضبط الداخلي فيها محددًا وبسيطًا (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، مصدر سابق: 37).

5. وسيلة خرائط التدفق (الانسياب)

إنَّ استخدام هذه الخرائط يساعد في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات ويستطيع مراقب الحسابات من خلال تتبعه لمراحل المعاملة وإعداد المستندات أن يفهم نظام الرقابة الداخلية بشكل جيد ويستطيع أن يحدد أوجه الضعف ومواطن القوة من خلال ذلك (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: 6). و خارطة الانسياب عبارة عن خارطة تستخدم فيها رموزًا متعارف عليها متداخلة ومتواصلة مع بعضها، وتبين كل خطوة والخطوات التي تليها وكيفية تسيير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات، وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص (التميمي، مصدر سابق: 206).

وتعد خريطة التدفق أداة مهمة لدراسة إجراءات أي عملية معينة خاصة للتدقيق؛ ولذلك تتميز بأنها تعطي فكرة دقيقة عن نظام المنظمة، والتي تكون نافعة للمدقق كأداة تحليلية؛ لأنها تُعدُّ رسمًا تخطيطيًا وتتكون خريطة التدفق من الرموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير (جمعة، مصدر سابق: 111).

ويساعد استخدام خرائط التدفق بصفة خاصة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة، وما يتعلق بها من مستندات في نظام الرقابة الداخلية، وخريطة التدفق ما هي إلا تعبير شكلي لنظام ما أو مجموعة من العمليات المتتالية، ويتم تصميمها لوصف تدفق عمل النظم مكون من مجموعة من العمليات المترابطة، ويستطيع المدقق من خلال تتبعه لتدقيق عمل المستندات أن يفهم النظام بشكل جيد؛ لتحديد مواطن قوته وضعفه على ضوء أنواع

الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها وما إذا كان في إمكان النظام اكتشافها أو تغاضيها (وليم، وهنكي، مصدر سابق: 390-391).

6. وسيلة الاستقصاء (الاستبيان)

يقوم مراقب الحسابات بالاستفسار من الموظفين العاملين في المستويات الوظيفية المختلفة في المنظمة عما إذا كانت الضوابط التي ينوي الاعتماد عليها قائمة خلال الفترة وذلك عن طريق مجموعة أسئلة مكتوبة يتم الإجابة عليها بكلمة (نعم) تشير إلى موافق قوة النظام وكلمة (لا) تشير إلى موافق ضعفه وبذلك يسهل على مراقب الحسابات اكتشاف نقاط الضعف من خلال الإجابات، وغالبًا ما يعزز مراقب الحسابات إجابات الموظفين على نموذج الاستقصاء بوسائل أخرى مثل التقرير الوصفي، وخرائط الانسياب (ديوان الرقابة المالية، مصدر سابق: 6)

ووسيلة الاستقصاء هي قائمة من الأسئلة تتعلق بالإجراءات الرقابية الموضوعة لمنع حدوث الأخطاء والغش، ومن تحليل الأجوبة يتم تحديد نقاط القوة والضعف في النظام الرقابي، وتعد قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع المعلومات عن النظام تحول دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة، فضلاً عن السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة على الأسئلة (الخطيب، مصدر سابق: 107).

بما أن التدقيق هو حالة تطبيقية، لذلك لا يمكن أن يكون موضوعيًا 100%، ولكن مراقب الحسابات في هذه الحالة يضبط حكمه الشخصي بضوابط رقمية لا تكون مطلقة وبالتالي يكون حكمه قريبًا من الموضوعية، مثال على استقصاء درجة متانة الرقابة الداخلية وكما مبين في الجدول (1)

جدول (1)

بيان استبيان درجة متانة نظام الرقابة الداخلية

ت	القيمة المقدره	الأسئلة	إجابة نتيجة الاستبيان	
			نعم	لا
1.	5	هل النظام المحاسبي يحدد أنواع السجلات الواجب فتحها ووصفها وما يجب أن يدون فيها؟	5	
2.	5	هل لدى الوحدة الاقتصادية نظام محاسبي محدد ومكتوب؟	5	
3.	4	هل يطب المشروع خطة لتوصيف الوظائف وتصنيفها؟	4	
4.	3	هل هناك دليل للحسابات مكتوب يظهر جميع أنواع الحسابات وأرقامها؟	3	
5.	5	هل النظام المحاسبي يصف طبيعة الحسابات وما يجب أن يدون فيها؟	5	
6.	4	هل توجد خريطة تنظيمية تظهر الإدارات والأقسام والمهام الموكلة لها؟	4	
7.	4	هل يوجد نظام محدد ومكتوب يظهر صلاحيات ومسؤوليات مختلف العاملين؟	4	
	30		22	8

مجموع القيم المعطاة
لأسئلة المجال

القيم القياسية للمجال

درجة الفاعلية لنظام الرقابة الداخلية = $\frac{\text{مجموع القيم المعطاة لأسئلة المجال} \times 100}{\text{القيم الأساسية للمجال}}$

$$73.333\% = 100 \times \frac{22}{30}$$

30

ويعد إجراء الاختبارات اللازمة للتأكد من أن المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات، وذلك عن طريق إحدى الأساليب تتفق مع المنفذ فعلاً والمطبق عملياً، وذلك عن طريق اختيار عينات من العمليات المختلفة ونتيجة لذلك فإن المدقق سيتوصل إلى ثلاث استنتاجات هي (الالوسي، مصدر سابق، 247):

أ. ضعف نظام الرقابة الداخلية فضلاً عن عدم الالتزام بإجراءات الرقابة الواردة بذلك النظام.
ب. سلامة نظام الرقابة الداخلية وصحته ولكن المنظمة لا تلتزم بالإجراءات والتعليمات المقررة ولا تطبق النظام بشكل سليم.

ج. سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية وان المنظمة تقوم بإتباع وتطبيق إجراءات وتعليمات النظام.
في الحالة (أ):

يكون من الأفضل انسحاب مراقب الحسابات من مهمة التدقيق أو امتناعه عن ابداء الرأي في القوائم المالية.

أما في الحالة (ب):

يجب على مراقب الحسابات الاستفسار عما إذا كان عدم الالتزام بتطبيق الإجراءات قد يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في القوائم المالية مما يستوجب تعديل أو توسيع بعض الإجراءات الجوهرية.
وفي الحالة (ج):

يحتاج مراقب الحسابات إلى القيام بأداء عمله بشكل محدود من الاختبارات الجوهرية للتدقيق على العمليات والأرصدة لإبداء رأيه عن هذه القوائم.

ثانياً: خطوات وأهداف تقويم أنظمة الرقابة الداخلية:

1. خطوات تقويم نظام الرقابة الداخلية: سيتم التطرق إلى هذه الخطوات وكالاتي:
أ. الفهم والتقويم الأولي للرقابة الداخلية:

يجب على مراقب الحسابات الحصول على فهم كاف لفعاليات الرقابة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتوجيه فعال لانجازها خلال هذه الفترة (عملية التخطيط)، إذ على مراقب الحسابات القيام بتقويم أولي لوظيفة الرقابة الداخلية وعندما تكون الرقابة الداخلية مناسبة للمدقق يمكن الاعتماد عليه.

وإن إنجاز التقويم الأولي يتطلب الحصول على فهم لوظيفة الرقابة الداخلية والتعرف على ما يأتي: (الالوسي،

مصدر سابق: 235)

- نطاق وظائف الرقابة الداخلية وطبيعة ومدى المهام الموكلة إليها.
- الكفاءة الفنية ومستوى التأهيل المهني لموظفي التدقيق الداخلي.
- الموقع الخاص للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي للمنظمة وتأثير ذلك على قابليتها لتكون موضوعية.
- العناية المهنية اللازمة ومستوى جودة أدلة وبرامج التدقيق الداخلي وأوراق العمل.

وبناءً على ما تقدم يكشف مراقب الحسابات ما إذا كانت البيئة الرقابية السائدة في المنظمة تسمح بفصل المسؤوليات وتحديد السلطات وطرق الإشراف على النظام المحاسبي وإدارة نظام الرقابة الداخلية وبضمنه التدقيق الداخلي، فضلاً عن تفهم طرق تدقيق العمليات خلال النظام المحاسبي بما في ذلك التعرف على تصنيف العمليات التي تقوم بها المنظمة وإجراءات اعتمادها وتنفيذها في السجلات، إذ إنَّ الهدف من هذه المرحلة (التقويم المبدئي للرقابة الداخلية) إلى تحديد الثغرات التي يمكن من خلالها التلاعب أو إخفاء التحريف في القوائم المالية، إذ تمثل تلك الثغرات مواطن ضعف مهمة في النظام.

فالتقويم المبدئي يظهر البدائل الآتية: (شركس، 1987: 212)

- تحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي يمكن الاعتماد عليها؛ نظراً لكفايتها وملائمتها.
- تحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي لا يمكن الاعتماد عليها؛ نظراً لعدم كفايتها وملائمتها.
- تحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي تتميز بكفائتها مع تقرير عدم الاعتماد عليها نظراً لكون تكاليف الاختيار أكثر من الفائدة المتوقعة.

ب. الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية أو عدم الاعتماد عليها والخاصة بتقرير الاستمرار في تطبيق اختبارات الالتزام. إنَّ الهدف من اختبارات الالتزام هو لغرض التأكد من إن إجراءات نظام الرقابة الداخلية يتم تطبيقها بصورة سليمة طبقاً لما هو مقرر لها وأن درجة التأكد للمدقق الخارجي هي التي تحدد طبيعة التوقيت ومدى الاختبارات الأساسية، وأن طبيعة الالتزام تتطلب القيام ببعض الإجراءات التي قد تأخذ صيغة ملاحظات أو لمراقبة نشاط العاملين في المنظمة للتأكد من وجود إجراءات رقابة داخلية أو من خلال اختيار عينة من المستندات وتتبعها في النظام من خلال دورتها المستندية الواجب تطبيقها والدعم بالدليل المستندي وذلك لغرض تكوين فكرة يستطيع مراقب الحسابات أن يحدد فيها إذا كانت المنظمة ملتزمة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية الواجبة التطبيق أو من عدمها.

فطبيعة الاختبارات تقرر ما يأتي (شركس، مصدر سابق، 252):

- ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية الواجبة التطبيق قد تم تطبيقها فعلاً.
 - كيف يتم تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية؟
 - من الأشخاص الذين قاموا بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية؟
- أما الرأي الآخر حول نطاق وأهداف تقويم نظام الرقابة الداخلية يتباين نطاق وأهداف تقويم الرقابة الداخلية بشكل واسع ويعتمد ذلك على حجم وهيكلية المنظمة ومتطلبات إدارتها وتتضمن فعاليات الرقابة الداخلية واحداً أو أكثر مما يأتي: (الألوسي، مصدر سابق: 234)
- إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
 - فحص الالتزام بالقوانين والمتطلبات الخارجية الأخرى وكذلك الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الإدارية الأخرى.

- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها.

• اختيار المعلومات المالية والتشغيلية.

2. أهداف تقويم نظام الرقابة الداخلية (ديوان الرقابة المالية، دليل الرقيب المالي، مصدر سابق: 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، إلاَّ 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 فالإي جانب توفير الحماية على موجوداتها فإنَّ نظام الرقابة الداخلية يؤمن انسياب 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 الكفاية فإنَّ الالتزام بنظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الإقلال من الكلف والوقت والجهد.

إنَّ تقويم نظام الرقابة الداخلية يعتبر نقطة انطلاق مراقب الحسابات في عملية التدقيق، وجرى العرف المهني تطبيقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها بأنَّ يعمل مراقب الحسابات بدراسة وتقويم الخطط التنظيمية للمنظمة والإجراءات والوسائل كافة التي تتبناها إدارتها وذلك لتحقيق الأهداف الآتية (شركس، مصدر سابق: 210):

أ. تقرير إمكانية الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية. إنَّ النتائج المستخلصة من عملية تقويم نظام الرقابة الداخلية تمكن مراقب الحسابات من تقرير مدى ملائمة هذه النظم وإمكانية الاعتماد عليها.

ب. تحديد طبيعة ونطاق عملية التدقيق. إنَّ الدراسة والتقويم تمكن المدقق من تحديد طبيعة ومدى توقيت إجراءات التدقيق المناسبة (الاختبارات الأساسية) والتي من خلالها يتم الحصول على الأدلة والبراهين الملائمة لإبداء الرأي بالقوائم المالية.

ج. تحديد مواطن الضعف في النظام التي يجب إيصالها إلى الإدارة العليا؛ لإبراء ذمة المدقق المهنية، ومن باب الحرص المهني فإنَّ المدقق ملزم بإيصال نقاط الضعف المهمة في الرقابة الداخلية للإدارة العامة والأطراف ذات العلاقة وذلك بالتركيز على الحالات التي يجب أن يبلغ عنها والتي يكتشفها أثناء فترة التدقيق.

2-3. الحصيلة الضريبية

تحتل الإيرادات أهمية بالغة في السياسة المالية وتشكل الحجر الأساس في قدرات الدولة الانفاقية، وتعد الضرائب احد مصادر التمويل الأساسية والمهمة للدولة، ولذلك تحتل أهمية بارزة في تمويل الخزينة العامة، فهي تسهم في شكل مباشر في تغطية النفقات العامة، لذا فانَّ الحصيلة الضريبية تنحصر في الأموال التي تحصل عليها الدولة من فرض الضرائب المختلفة، أو بعبارة أخرى انها الأموال التي تجبى من قبل الإدارة الضريبية بعد تحديد المادة الخاضعة لدخول الأشخاص (أفراد وشركات) الخاضعين للقانون الضريبي.

أولاً: أهمية الحصيلة الضريبية في تمويل الخزينة العامة للدولة

إنَّ معظم الدول ترغب في تحقيق مصادر تمويل داخلية، تتصف بالدوام والاستقرار نظراً للنتائج السلبية التي تترتب عن التمويل الخارجي والاقتراض المشروط من الهيئات المالية الدولية، وللقيام بالواجبات الملقاة على عاتق الدول تحتاج إلى مصادر مالية لتمكينها من القيام بتلك الواجبات لتحقيق المصالح العامة، وتزداد حاجة الدولة إلى التمويل ازدياداً طردياً كلما اتسعت وظائفها، مما يجعلها اللجوء إلى الاقتراض والذي يشكل عبئاً على الدولة، أو اللجوء إلى الضريبة، والتي تعتبر من بين الإيرادات التي تستعملها الدولة من أجل سد نفقاتها العامة. وتعد الضرائب أهم مصادر التمويل الداخلية، على اعتبار أنها تشكل أهم مورد لكثير من الدول كونها مستقرة ودائمة، بخلاف الإيرادات البترولية والقروض لما لها من اثر وارتباط بأسعار السوق الدولية وشروط الحصول عليها، ولإيجاد وسيلة أخرى أكثر استقراراً ودواماً، على أن تكون عنصرًا هاماً من عناصر إيرادات الدولة أدى الاهتمام بالضريبة التي أصبحت تعد من أهم الموارد لتغطية نفقات الدولة، ثم تحولت من أداة تمويلية، إلى متعددة الأدوات تستخدمها الدولة كوسيلة فعالة لتسيير وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، خاصة في توجيه الأنشطة الاقتصادية، بما يتماشى وظروف ومتطلبات أهداف التنمية، وكذلك الرقابة، هذا ما أدى بالضريبة إلى فرض نفسها كإلزامية أوجدتها الظروف الاقتصادية والاجتماعية باعتبارها وسيلة تمويل داخلية تعمل على توفير المستلزمات المالية للخزينة العمومية، فضلاً عن أثرها الواضح في إرساء مبدأ العدالة الاجتماعية وتكافؤ الفرص، عن طريق إعادة توزيع الدخل والإيرادات بين فئات المجتمع من أجل تحسين الخدمات العامة والمستوى المعيشي للأفراد (بو لخوخ، 2004: 39-40).

ومن الأهداف الرئيسية والتي يطمح الوصول إليها هو مكافحة أو على الأقل التقليل من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك عن طريق تسهيل أو تيسير الضوابط، والتخفيف من العبء الضريبي، كذلك تسهيل طرق التحصيل الضريبي، لهذه الأسباب ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف، لابد من التنسيق مع جميع القطاعات وتوجيه نشاطات الرقابة إلى مراقبة الأرباح السنوية والمستوى المعيشي للأشخاص الخاضعين للضريبة، فالتسامح أو التساهل عن ظاهرة التهرب الضريبي ينتج عنها آثار سيئة، تعمل على تقليل الحصيلة الضريبية، بشكل خاص ومن ثم إلى تقليل الإيرادات العامة للدولة بشكل عام، وانخفاض عملية التنمية الاقتصادية، وعليه لابد من دراسة الظاهرة وتحليلها؛ لتمكن الدولة من الوصول إلى الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، وتحقيق آثار ايجابية؛ لرفع حجم الإيرادات، لكي تستطيع الدولة من الاستغناء ولو جزئياً من التمويل الخارجي، وبالتالي المساهمة الفعالة في تحقيق التنمية الاقتصادية، لا يتم ذلك إلا من خلال فهم وتوضيح ما يترتب عن ظاهرة التهرب الضريبي من نتائج غير جيدة أو سيئة فهي تضر بالخزينة العامة، إذ تقل حصيلة الضرائب، كما أنها تضر بالمولين الذين لا يرضون بالتهرب أو لا يستطيعون من التهرب، مما يشعرون بتحمل العبء الضريبي، وبالتالي إلى عدالة في توزيع العبء المالي على أفراد المجتمع، كما أن التهرب ضار بمصالح المجتمع أيضاً، ففي حرمان الخزينة من الحصيلة الضريبية تعطيل للمشروعات ذات النفع العام. (ملاوي، مصدر سابق: 29)

ونظراً لرغبة الدولة في مسايرة التطور المستمر وتغيير الظروف الاقتصادية، تلجأ إلى البحث عن وسيلة أخرى لتمويل الخزينة العامة وتتمثل هذه الأخيرة في الإيرادات العامة، إذ تعد الضرائب عنصراً مهماً من عناصر مالية الدولة وحتى من حقوقها وأدائها في تحصيل جزء هام منها ووسيلتها الرئيسية في انجاز مشاريعها وتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية هذا من جانب، ومن جانب آخر كون الإيرادات الضريبية تمثل المصدر الرئيسي للخزينة العامة نظراً لعوائدها المضمونة وأوعيتها المختلفة.

ثانياً: محددات الحصيلة الضريبية

هناك عدد من المحددات التي تؤثر في الحصيلة الضريبية منها:

1. السعر الضريبي.
2. التهرب الضريبي.
3. الطاقة الضريبية.
4. الوعي الضريبي.
5. نظام المعلومات الضريبية.

1. السعر الضريبي

يتحدد مقدار الضريبة من خلال تطبيق سعر معين على المادة الخاضعة لها، ويقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والمادة المكونة لعوائها (أي مقدارها منسوباً إلى قيمة وعائها)، فإذا فرضنا ضريبة نوعية على متري قماش مستورد خمسة دنانير، وكان سعر المتر الواحد منه مائة دينار، كان سعر الضريبة (5%) من قيمتها (الجنابي، مصدر سابق: 146).

إنّ تحديد السعر الضريبي يتعلق بالظروف الاجتماعية، والاقتصادية، والسياسية للدولة، وكذلك يتعلق بنوع الضرائب المستخدمة، فالنسبة الضريبية لها تأثير بعيد المدى في التشريعات الضريبية، وعليه يتم تحديد المعدلات أو النسب الضريبية وفقاً إلى دراسات فنية دقيقة ومبادئ علمية، ويجب أن لا تحدد بشكل اعتباطي مما يؤدي إلى عرقلة النشاطات الاقتصادية والإضرار بالوضع الاجتماعي للدولة. وإنّ تحديد معدل الضريبة مرتبط بالأساس بنوع الضريبة ونوع المطروح الضريبي، فيمكن أن نفرض ضريبة بسعر واحد، وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، ويمكن أيضاً أن نفرض معدلات مختلفة، تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها الضريبة بحيث يرتفع معدل الضريبة مع ارتفاع قيمة المادة المفروضة عليها، ولكن في كلا الحالتين أن معدل الضريبة هو نسبة مئوية من الضريبة، يطلق عليها "ضريبة نسبية" أمّا إذا زادت هذه النسبة مع تزايد وعاء الضريبة فهي "ضريبة تصاعدية". ويعد السعر الضريبي احد العوامل الرئيسية في زيادة الحصيلة الضريبية. وتتأثر الحصيلة الضريبية، إذ كلما ارتفع السعر الضريبي أدت إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية مع بقاء العوامل المؤثرة على السعر الضريبي ثابتة، ومن هذه العوامل هي: الوضع الاقتصادي للدولة (انكماش، ازدهار، تضخم)، نوع المادة الخاضعة للضريبة، وإمكانية تمويل العبء الضريبي.

2. التهرب الضريبي

يُعدُّ التهرب الضريبي أحد الأسباب الرئيسية المؤثرة في الحصيلة الضريبية. والتهرب الضريبي هو اللجوء إلى الغش والاحتيال للتخلص من الضريبة أو تقليل مبلغها ويجري ذلك أما بمحاولة الفرد إنكار وجود وعاء الضريبة أو الإفصاح عن مبلغ يقل عن المبلغ الحقيقي للوعاء (رمضان، مصدر سابق: 55).

وتنتج عن التهرب الضريبي آثار سيئة للخرينة العامة، لاعتباره يقلل من حصيلة الضرائب، وآثار أخرى سيئة على المكلفين الذين لا يستطيعون التهرب أو لا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه الآخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة. ومن الأمثلة الواضحة أو الشائعة للتهرب الضريبي تعمد المكلفين بتقديم بيانات كاذبة عن دخولهم سواء كان ذلك بإظهار الإيرادات بأقل من مبلغها الحقيقي أم المبالغة في النفقات أم عدم الإفصاح عن بعض أو كل دخولهم، ومن الأمثلة الأخرى إخفاء السلع عن عيون رجال الكمارك في نقاط الحدود وفي المطارات والموانئ عند إدخالها إلى البلد؛ حتى لا تخضع للضريبة الكمركية، وبديهي أن التهرب الضريبي مخالف للقانون وله آثار سيئة؛ لأنه يؤدي إلى قلة حصيلة الضرائب، كما أن له آثارًا جانبية منها آثار تعود للأشخاص إلى عدم الالتزام بالقوانين النافذة، لذلك تفرض القوانين الضريبية عادة عقوبات مناسبة لحالات التهرب. وللتهرب الضريبي أسباب نذكر منها ما يأتي (الصكبان، مصدر سابق: 287):

أ. سياسة الدولة الانفاقية

إذا اتسمت سياسة الدولة الانفاقية بالتبذير وعدم تحقيق منفعة كبيرة للمواطنين، فإن المواطنين سوف يحاولون التهرب من الضريبة؛ لأن المفروض أن حصيلة الضريبة، تنفق على الخدمات العامة، والعكس هو الصحيح فإن المواطنين إذا لمسوا أن هناك خدمات عامة ذات منفعة عالية تقدمها الدولة فإن وعيهم الضريبي سوف ينمو ويزداد شعورهم بواجباتهم تجاه الدولة نظرًا لأهمية الدور الذي تقوم به فيضعف الدافع على التهرب الضريبي.

ب. ارتفاع سعر الضريبة

فكلما كان سعر الضريبة مرتفعًا تزداد وطأة الضريبة ويؤدي ذلك على الأغلب إلى محاولة التهرب من الضريبة.

ج. الوعي الضريبي للأمة

كلما كان الوعي الضريبي للأمة مرتفعًا قل التهرب الضريبي والعكس صحيح.

د. الظروف الاقتصادية

ينخفض التهرب في أوقات الرخاء ويزداد في أوقات الأزمات.

هـ. عقاب التهرب

من سلم العقاب أساء التصرف، لذلك فإن التساهل في معاقبة المتهربين يشجع على التهرب الضريبي. إنَّ التهرب الضريبي بأنواعه المختلفة المشروعة وغير المشروعة، يترتب عليه آثارًا سلبية منها اجتماعية، واقتصادية، ونفسية في الدولة، ومن هذه الآثار: إنقاص الحصيلة الضريبية وبالتالي إلى إنقاص حصيلة الخزينة العامة من الموارد المالية، الأمر الذي يجعل الدولة عاجزة عن القيام بواجباتها الأساسية تجاه مواطنيها على الوجه الأكمل.



3. الطاقة الضريبية

لقد كان موضوع حدود طاقة المجتمع الضريبية مثار جدل واسع، إذ أدعى بعض المختصين بوجود حد جامد لهذه الطاقة بينما يرى آخرون أن هذا الحد هو حد متغير تبعاً للظروف الاقتصادية، والاجتماعية السائدة، فقد نادى الطبيعيون بأن لا يتعدى الاقتطاع الضريبي ما نسبته 20% من دخل الفرد، بينما عدّ بعض التقليديين أمثال برودون أن نسبة 10% هي الحد الأقصى الذي يجب عدم تخطيه، أما كولن كلارك فقد دعا إلى عدم تجاوز نسبة الاقتطاع الضريبي 25% من الناتج الإجمالي (كماش، 2010: 5-6).

وينطوي بصفة عامة فرض الضرائب على القيام باستقطاع بعض جوانب الدخل القومي بمناسبة إنتاجه أو توزيعه، وأن الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من مصادر ضريبية لها حدود يحددها الوعاء الضريبي، إذ أن ضريبة الدخل تفرض على دخول الأفراد، ومع ذلك لا تستطيع الدولة زيادتها من دون حدود، وإلاّ ضعف الحافز على الإنتاج والعمل لدى الأفراد ولجأوا إلى التهرب من دفع الضريبة بالطرق كليا (النجار، مصدر سابق: 98)، ثم تقعد الدولة القدرة على زيادة الإيرادات العامة عن طريق الضرائب، إذ تحددها بما يسمى بالطاقة الضريبية. إذ يختلف مفهوم الطاقة الضريبية بين المختصين في حقل المالية العامة، فقد وردت تعاريف عدة لهذا المفهوم، فقد عرفها Stamp أنها: "الدخل القومي مطروحاً منه حد الكفاف أو بعبارة أخرى مقدرة المجتمع الإنتاجية مطروحاً منه مستوى الاستهلاك الضروري مقومين بالنقود" (فوزي، والبطريق، 1971: 147)، والملاحظ على هذا التعريف اعتماده في تحديد الطاقة الضريبية على الدخل القومي والواقع أن الدخل القومي في حد ذاته لا يحدد الطاقة الضريبية، وإنما هناك عوامل أخرى اقتصادية، واجتماعية، وسياسية لها تأثيرها في تحديد مفهوم الطاقة الضريبية. وعرفت الطاقة الضريبية بأنها "النقطة التي تكون عندها التكلفة الحدية الاجتماعية للضرائب أكبر من التكلفة الاجتماعية لطرائق التمويل الأخرى ولاسيما طريقة التمويل بالعجز"⁽¹⁾ (الجنوبي، 1974: 27). وعرفت أيضاً "بأنها الحد الأقصى للعبء الضريبي الأفضل الذي بمقدور المجتمع تحمله في ضوء إنتاجيتها فضلاً عن قدرة الحكومة على تحصيل الضرائب، وهذا المفهوم للطاقة الضريبية جعلها تمثل العبء الضريبي الأفضل الذي يوفق بين حاجة الحكومة للإيراد الضريبي لتمويل النفقات العامة ومقدار قدرتها على حصر وتحصيل الضريبة من جهة وبين قدرة الفرد على دفع الضرائب وتحمل عبئها من جهة أخرى" (باش والجبوري، 2005: 135). وهناك تعريف شامل للطاقة الضريبية وهو أنها أقصى قدر ممكن من الإيرادات يمكن الحصول عليه بواسطة الضرائب في حدود حجم وتركيب الدخل القومي بالقياس إلى حجم الإنفاق الحكومي بالمقارنة مع إمكانيات وتكاليف وسائل التمويل الأخرى مع مراعاة الحدود الاقتصادية والمالية والاعتبارات النفسية عند ممول الضرائب (السامرائي، والعزوي، 2005: 58). وتتأثر الطاقة الضريبية لأية دولة بمجموعة من العوامل الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، وهي كالاتي:

المجموعة الأولى: العوامل الاقتصادية

تؤثر العوامل الاقتصادية على تحديد الطاقة الضريبية ومن بين تلك العوامل:

أ. هيكل الاقتصاد القومي

يؤثر طبيعة هيكل الاقتصاد القومي في المقدرة التكاليفية العامة، ففي المجتمعات الزراعية تقل المقدرة التكاليفية عنها في المجتمعات الصناعية نتيجة انخفاض درجة سيولة الدخل في الأولى، والتي تتميز عادة بالانخفاض النسبي في مستواه وازدياد حجم الاستهلاك الذاتي نتيجة ضآلة نطاق الدائرة الاقتصادية وقلّة رؤوس الأموال المنقول فيها مما يؤدي إلى انكماش المادة الخاضعة للضريبة (البطريق، مصدر سابق: 103).
ومن جانب آخر ولاسيما في الدول النامية يمتاز الدخل الزراعي بإعفاء شبه كامل مما يؤدي إلى انخفاض الطاقة الضريبية وبالتالي تخفيض الحصيلة الضريبية، على عكس الهيكل الاقتصادي الذي تعتمد البلدان المتقدمة على القطاع الصناعي والتعدين والذي يتصف بتعدد الأوعية الضريبية وذلك عن طريق تعدد أنشطتها وزيادة تنقل رؤوس الأموال فيه وبالتالي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

ب. نمط توزيع الدخل القومي

تؤثر طرق توزيع الدخل القومي في المقدرة التكاليفية العامة وذلك لما لها من تأثير في الأسلوب الفني لتنظيم الاستقطاع الضريبي، ففي المجتمعات التي تقل فيها درجة تفاوت الدخل والثروات بين الأفراد، يفضل في تلك المجتمعات تطبيق الضرائب النسبية التي تصيب عددًا كبيرًا من الأفراد ذي الدخل المتوسطة، أمّا في المجتمعات التي تزداد فيها درجة الدخل والثروات بين الأفراد التي عادة ما تكون الثروة في متناول عدد قليل من أصحاب رؤوس الأموال، إذ يفضل تطبيق الضرائب التصاعدية فيها، وأثبتت التجربة في مثل هذه الأموال زيادة الحصيلة للضرائب النسبية عن حصيلة الضرائب التصاعدية (البطريق، مصدر سابق: 113). وذلك يسبب زيادة عدد دافعي الضرائب النسبية من أصحاب الدخل المتوسطة من جانب، ومن جانب آخر أن هدف فرض الضرائب التصاعدية هو تقليل حدة التفاوت بين الدخل وانخفاض عدد دافعي الضرائب. ومن الجدير بالذكر إن هذه القاعدة لا تنطبق على الدول النامية، إذ تضعف فيها الطاقة الضريبية على الرغم من وجود تفاوت شديد في توزيع الدخل، إذ يمكن تفسير تفاوت الدخل في هذه الدول باقترانه بانخفاض نصيب الفرد من الدخل القومي، لذلك فإن الضرائب لا تؤثر بشكل فعال إلا على فئة قليلة ومرتفعة الدخل، كما أن نقص الطاقة الضريبية في الدول النامية قد يرجع إلى أسباب أخرى غير نمط توزيع الدخل، ومنها عدم كفاءة الجهاز الإداري الضريبي في التحصيل وانخفاض الوعي الضريبي (أحمد، 2007: 82).

ج. التقلبات النقدية

تؤثر التقلبات النقدية من انخفاض قيمتها في حالة التضخم إلى انخفاض القدرة التكاليفية الفعلية للدخل القومي في المدى الطويل والناجم من انخفاض القيمة الحقيقية لوحدة النقد، وعلى الرغم مما يصاحبه عادة من زيادة في الحصيلة النقدية للضرائب (فوزي والبطريق، مصدر سابق: 57).

ورغم أن هذه الزيادة الظاهرية ناتجة من تزايد قيمة السلع والخدمات التي تؤثر في ارتفاع الأرباح والعوائد الناتجة عن انخفاض قيمة النقد، وتعد زيادة الأرباح الناتجة عند ذلك ليس من زيادة عدد الوحدات الإنتاجية وتحسينها، بل من القيمة الاسمية للريح ومن ثم على الضريبة المفروضة عليه، مما يجعل هذه الزيادة تنعكس على الحصيلة الضريبية الناجمة عن استقطاع تلك الدخول، لذا فإن تلك الزيادة الحاصلة في الحصيلة الضريبية المتأثرة بانخفاض قيمة النقد الحقيقية بسبب التضخم ما هي إلا زيادة ظاهرية، أي أنها زيادة في الحصيلة الضريبية بحسب الأسعار الجارية التي أثرت عليها ظاهرة التضخم في زيادة القيمة الاسمية للريح ومن ثم الضريبة المفروضة عليه.

د. مقدار إنتاجية الإنفاق العام

يؤثر الإنفاق العام في الحصيلة الضريبية من جانبين، فمن جانب خضوع القطاع العام للضريبة من الرواتب والأجور التي تمنحها الدولة إلى مستخدميها، فأن الزيادة في الإنفاق من هذا الجانب تؤثر إيجابياً في زيادة القدرة التكاليفية عن الزيادة للرواتب والأجور. ومن جانب آخر تأثيرها عن طريق زيادة إنتاجية هذا الإنفاق، إذ كلما كان توجيه الإنفاق إلى جوانب إنتاجية كلما زادت القدرة التكاليفية على تحمل العبء الضريبي والعكس صحيح، إذ تقل القدرة التكاليفية بانخفاض إنتاجية الإنفاق العام كما في حالة توجيه جانب كبير منه إلى الجوانب غير المنتجة مثل (تمويل التسليح).

المجموعة الثانية: العوامل السياسية

يكون للعوامل السياسية تأثيرها الظاهر في القدرة التكاليفية العامة إذا ما اشتترطت اعتبارات سياسية معينة على المجتمع التنازل عن جانب من إنتاجه أو من ثروته، كما في حالة التزام الدولة بدفع تعويضات حرب أو فقدان جانب من طاقتها الإنتاجية في صورة فقدان بعض أدوات الإنتاج أو جزء من الأيدي العاملة فيها فتقل القدرة التكاليفية العامة، والأمر كذلك، لزم وبقدر معينين يتناسبان ومقدار ما أصاب الناتج القومي أو الثروة القومية من نقص (البطريق، 2005: 104).

المجموعة الثالثة: العوامل الاجتماعية

ومن بين هذه العوامل المؤثرة:

أ. هيكل الهرم السكاني

يعد عدد السكان من العوامل المؤثرة في الطاقة الضريبية إلا انه يلاحظ أن زيادة عدد السكان إذا ما صاحبها زيادة في الدخل القومي بمعدل أكبر، فإن هذا يؤدي إلى زيادة الطاقة الضريبية، أما الهيكل السكاني للمجتمع فهو الآخر يؤثر في الطاقة الضريبية، فالمجتمعات التي يغلب عليها عدد الأفراد في سن العمل تكون ذات مقدرة تكلفية أكبر من المجتمعات التي يكون أغلب الأفراد في سن الطفولة والشيخوخة، والسبب ناجم عنه أن زيادة الأفراد في سن العمل يكونون أقدر على خلق الدخول وبالتالي زيادتها وتنعكس تلك الزيادة على ارتفاع القدرة التكاليفية عن طريق تحمل عدد أكبر من العبء الضريبي وعلى زيادة الحصيلة الضريبية، ونلاحظ العكس في

المجتمعات التي تكون فيها نسبة الأفراد العظمى ممن هم في سن الطفولة والشيخوخة، مع تهميش عامل البطالة (البطريق، 1984: 95).

ب. مستوى الاستهلاك العام

يتأثر المستوى العام للاستهلاك في مجتمع ما على درجة التقدم الاقتصادي، ففي المجتمعات ذات الاقتصاديات النامية يزداد ميل الأفراد إلى الاستهلاك مقارنة بالمجتمعات ذات الاقتصاديات المتقدمة، ومما لا شك فيه أن تباين هذا المستوى يؤثر في القدرة التكاليفية العامة للدخل القومي التي تقل في المجتمعات التي يرتفع فيها المستوى العام للاستهلاك، عنها في مجتمع يتساوى فيه هذا المستوى، إذ يتسع المجال أمام الدولة للاستقطاع جانب أكبر من الدخل (فوزي والبطريق، مصدر سابق: 55).

4. الوعي الضريبي

يختلف مستوى الوعي الضريبي بين دولة وأخرى، بحسب المستوى الاقتصادي، إذ تتسم الدول المتقدمة بارتفاع الوعي الضريبي بين أفرادها والناجم عن شعور الأفراد بأن الضرائب التي يدفعونها سترجع إليهم بفائدة عن طريق الخدمات التي تقدمها الدولة لهم، أما الدول النامية فإنها تعاني من تدني أو انخفاض في مستوى الوعي الضريبي بين أفرادها والناجم عن عدم قناعة الأفراد بالحكومة في توفيرها الخدمات المرجوة. تتأثر الحصيلة الضريبية بدرجة الوعي الضريبي، إذ يمكن الوعي الضريبي لدى الأفراد في إدراكهم أهمية الإسهام في تحمل الأعباء العامة بدفع الالتزامات المترتبة عليهم تجاه الدولة الناجمة عن إنفاق الدولة على الخدمات التي تؤديها ولتمكينها من القيام بواجباتها المختلفة، وعن طريق هذا المفهوم يصبح حينها الالتزام الضريبي جبراً وليس شعور المكلف بأنه منفصل عن الدولة بدفع الضريبة.

5. نظام المعلومات الضريبية

إن توافر المعلومات بالكم والنوع من العوامل المؤثرة في عملية ربط وتحصيل الضريبة وجبايتها، ثم تأثيرها في الحصيلة الضريبية، إذ يتكون نظام المعلومات الضريبي من العناصر الأساسية، وهي التي تتألف من البيانات، والمعلومات الداخلية التي يحصل عليها النظام من مكوناتها، وتعد مدخلات، ومدخلات داخلية في نظم المعلومات الضريبية والأوامر والقرارات الإدارية والضوابط واضبارة المكلفين والبيانات والمعلومات التي تنجم عنها عمليات التحاسب مع المكلفين الذين يرتبطون بعضهم ببعض عن طريق العقود والمعلومات الاقتصادية لمختلف الأنشطة الخاضعة إلى قوانين الضريبة، أما المدخلات الخارجية وهي القوانين والتشريعات الضريبية، والمعلومات المكلفين الجدد والمعلومات التي تزود بها الهيئة العامة للضرائب من الأطراف الخارجية (الدوائر والمؤسسات الحكومية)⁽ⁱⁱ⁾ التي تتضمن معلومات عن العقود المبرمة مع التجار والمجهزين والمقاولين وعن المشتريات والمبيعات وعن التصاريح الكمركية الخاصة بالاستيراد والتصدير.

إن وجود المدخلات بالكم والنوع في الوقت المناسب يساعد في عملية المعالجة التي يقوم بها نظام المعلومات الضريبية وكغيره من الأنظمة التي تهتم بتحويل البيانات إلى معلومات عن طريق عمليات المعالجة (تصنيف، وترتيب، وتبويب)، وتكون مخرجاتها كمعلومات تعتمد عليها الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل وجباية الضرائب

بشكل صحيح والتقليل من عمليات التهرب الضريبي، إذ أن تلك المعلومات تساعد الإدارة في الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف وتحيد الوعاء الضريبي بشكل دقيق عن طريق اكتشاف الأخطاء والمخالفات الضريبية، ومحاسبة المكلفين على جميع مصادر دخلهم، وبالتالي إلى زيادة الحصيلة الضريبية. (بارزان، 2008: 62-63)

3- الجانب العملي

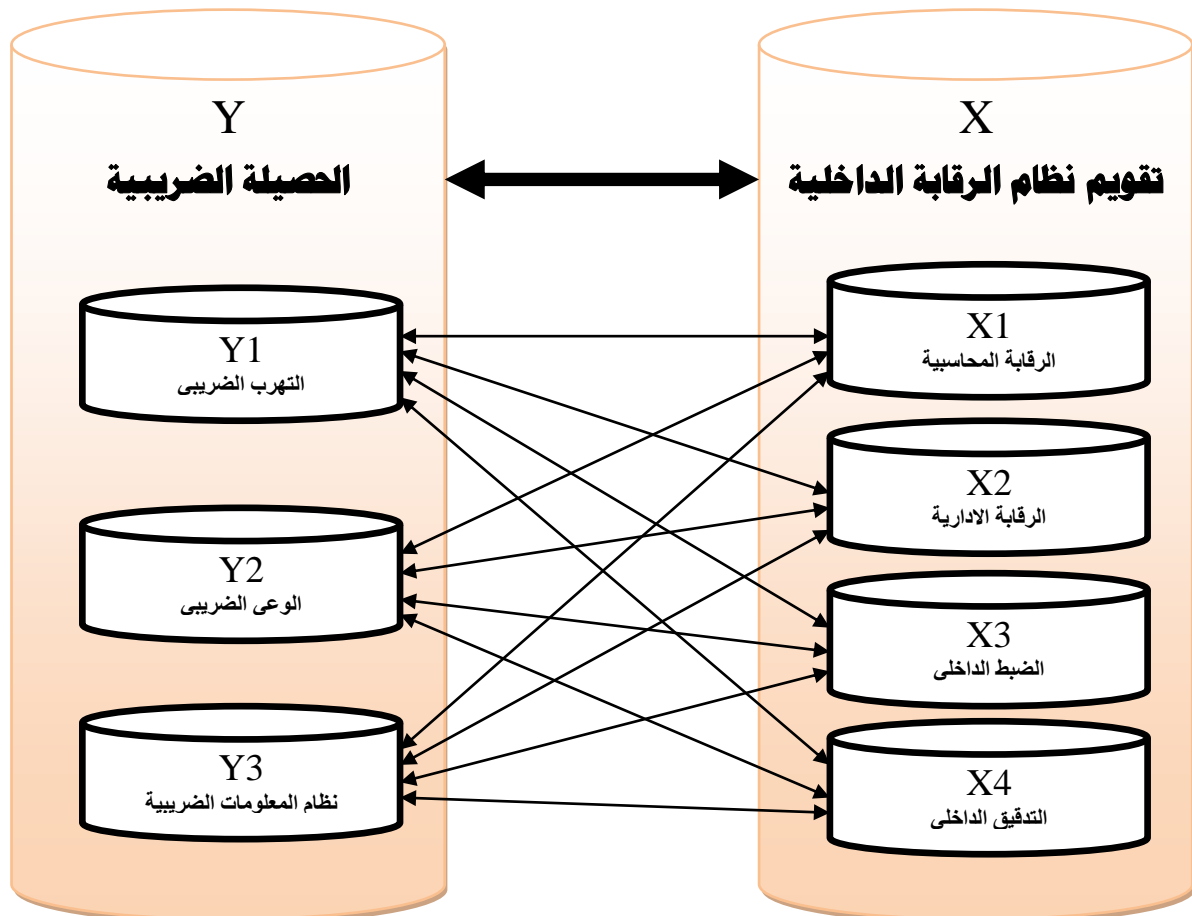
3-1- عرض النتائج وتفسيرها

3-2- اختبار فرضيات الدراسة

وضعت عدد من الفرضيات التي تتعلق بالمتغير التفسيري والمتغير المستجيب، وبعد استخراج النتائج الإحصائية التي أفرزتها الاستبانة الموزعة على العينة المبحوثة، جرى تحليل البيانات المستخلصة، إذ يتضمن هذا المبحث فقرتين رئيسيتين، تضمنت الأولى على اختبار فرضيات الارتباط، والثانية اختبار فرضيات التأثير، وفيما يأتي تفصيلاً لهذه الاختبارات:

أولاً: فرضية الارتباط

أثيرت في الدراسة الحالية الفرضية الرئيسة الأولى والتي مفادها (توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين تقييم نظام الرقابة الداخلية والحصيلة الضريبية).



وضح الشكل (1)، والجدول (2)، الى وجود علاقة ارتباط ايجابية ومعنوية بين المتغير الرئيس تقويم نظام الرقابة الداخلية وبين المتغير الاستجابي الرئيس الحصيلة الضريبية، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.61^{**}) ، وقد بلغت قيمة (t) المحتسبة (8.18) وهي أكبر من قيمها الجدولية والبالغة (2.3) بمستوى دلالة (0.01)، وفيما يأتي تحليل الفرضية الرئيسة على مستوى الفرضيات الفرعية :

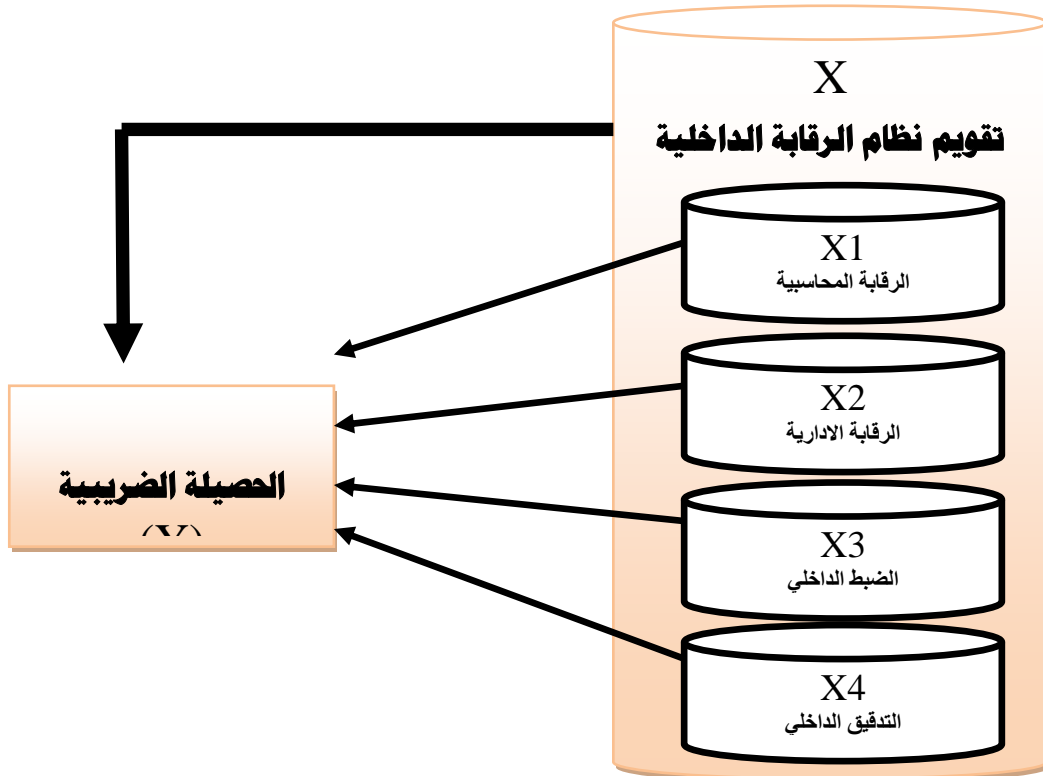
جدول (2)

معاملات الارتباط وقيم (t) بين متغيرات تقويم نظام الرقابة الداخلية وبين الحصيلة الضريبية

الاجمالي		الحصيلة الضريبية (Y)									
		نظام المعلومات الضريبية		الوعي الضريبي		التهرب الضريبي					
		Y3		Y2		Y1					
r	t	r	t	r	t	r	t				
0.61**	8.18								X	تقويم نظام الرقابة الداخلية	
		0.52*	6.47	0.61*	8.18	-	-		X1	الرقابة المحاسبية	
						0.59*	7.77				
		0.56*	6.86	0.54*	6.82	-	-		X2	الرقابة الإدارية	
						0.61*	7.97				
		0.52*	6.47	0.68*	9.86	0.12	1.28		X3	الضبط الداخلي	
		0.68*	9.86	0.54*	6.82	0.13	1.39		X4	التدقيق الداخلي	
		4		3		3				العدد	
		0		33%		33%				النسبة	
%83		مجموع علاقات الارتباط (10) =									
n = 61		قيمة (t) الجدولية بمستوى دلالة (0.01) = 2.3				قيمة (t) الجدولية بمستوى دلالة (0.05) = 1.6				**علاقة الارتباط بمستوى معنوية 0.01 *علاقة الارتباط بمستوى معنوية 0.05	

ثانيا. فرضية التأثير البسيط

1. أثرت في البحث الحالي الفرضية الرئيسة الثانية التي مفادها (توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الحصيلة الضريبية و تقويم نظام الرقابة الداخلية).



شكل (2) جوهر الفرضية الرئيسة الثانية

وفيما يأتي تحليل مفصل للفرضيات الرئيسة والفرضيات الفرعية :

جرى اختبار الفرضية الرئيسة من خلال تحليل الانحدار البسيط (Simple Regression Analysis)، وفي ضوء هذه الفرضية جرت صياغة علاقة دالية بين القيمة الحقيقية للمتغير الاستجابي (الحصيلة الضريبية) الذي جرى ترميزه بالرمز (Y)، والمتغير التفسيري الرئيس (تقويم نظام الرقابة الداخلية) والذي رُمز بالرمز (X)، وكانت معادلة الانحدار الخطي كالتالي:

$$Y=a+bX$$

وفيما يأتي القيم لمعادلة الانحدار:

الحصيلة الضريبية = 0.81 + 0.67 (تقويم نظام الرقابة الداخلية).

وفي ضوء جدول (3) لتحليل التباين، الذي ظهر من مخرجات النظام الاحصائي الحاسوبي (SPSS)، تظهر معنوية الأنموذج على وفق اختبار (f) وكما سيظهر تحليله لاحقاً:

جدول (3)

تحليل التأثير بين تقويم نظام الرقابة الداخلية (X) والمتغير الاستجابي بالحصيلة الضريبية (Y)

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة (f)	مستوى المعنوية
الانحدار (الجزء المفسر)	5.153	1	5.153	56.7	0000.
الباقي (الجزء غير المفسر)	5.997	59	.101		
مجموع الانحرافات	11.15	60			
	$R^2=0.45$		$\beta=0.67$		$a=0.81$
	f الجدولية بمستوى دلالة 0.01 = 3.6		f الجدولية بمستوى دلالة 0.05 = 2.5		

يتضح في ضوء الجدول (3)، أن قيمة (f) المحسوبة بلغت قيمتها (56.7)، وكانت هذه القيمة أكبر من قيمتها الجدولية (3.6) بمستوى معنوية (0.01)، وبحدود ثقة (99%)، وهذا يعني وجود تأثير لـ (تقويم نظام الرقابة الداخلية) في المتغير الاستجابي بالحصيلة الضريبية. وهذا يدل على أن منحنى الانحدار جيد لوصف العلاقة بين المتغيرين، ومن خلال الجدول (3) يمكن ملاحظة الثابت ($a=0.81$)، والذي يعني ان هناك وجوداً تقويم نظام الرقابة الداخلية ما مقداره (0.81)، حتى وان كان الحصيلة الضريبية يساوي صفراً. وأما قيمة ($b=0.67$)، فهي تدل على ان تغييراً مقداره (1/وحدة واحدة) في تقويم نظام الرقابة الداخلية سيؤدي الى تغيير في الحصيلة الضريبية (0.67). وأشارت قيمة معامل التحديد (R^2)، والذي يُعد مقياساً وصفيّاً يستخدم في تفسير مدى فائدة معادلة الانحدار في تقدير القيم، ويمثل نسبة الانخفاض في الأخطاء عند استخدام معادلة الانحدار، والذي كان مقداره (0.45)، والذي يعني أن ما مقداره (0.45)، من التباين الحاصل في الحصيلة الضريبية هو تباين مُفسّر بفعل تقويم نظام الرقابة الداخلية الذي دخل الأنموذج، وأن (0.55) هو تباين مُفسّر من قبل عوامل لم تدخل أنموذج الانحدار. كما أشار الجدول (3) إلى المعنوية التي ظهر مقدارها (0.000) في مخرجات النظام الإحصائي، وهو تأكيد إلى وجود تأثير عالٍ ومعنوي لتقويم نظام الرقابة الداخلية في الحصيلة الضريبية. وبهذه النتيجة تتحقق الفرضية الرئيسية الثانية من البحث الحالي والتي مفادها (توجد علاقة تأثير ذات دلالة احصائية بين الحصيلة الضريبية و تقويم نظام الرقابة الداخلية).

4. الاستنتاجات والتوصيات

تمهيد

يستعرض هذا المبحث الاستنتاجات التي استخرجت من خلال البحث بعد أن تم استكمال الجانب النظري والجانب العملي ، وبالشكل الذي يتماشى مع هيكل البحث وموضوعه والهدف منه، وانسجامًا مع متطلبات منهجية البحث العلمي، فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وعلى النحو الآتي:

1.4- الإستنتاجات

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات التي أفرزتها نتائج تقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق حاليًا في الهيئة العامة للضرائب، من خلال استخدام استمارة الاستبيان واللقاءات الشخصية مع الموظفين، وهذه الاستنتاجات كما يأتي:-

1. إنَّ وسائل تقويم نظام الرقابة الداخلية متعددة، ولكل واحد منها مزايا وعيوب، وإنَّ اختيار أي وسيلة من وسائل التقويم تعتمد على جملة من الأمور منها، قدرة المدقق الخارجي من حيث الخبرة العلمية والعملية، حجم المنظمة من حيث تعدد نشاطاتها وتعدد أفرادها.

2. هناك خطوات لتقويم نظام الرقابة الداخلية يعمل المدقق الخارجي باتباعها، منها الفهم الأولي لفعاليات الرقابة الداخلية ومنها، الكفاءة المعرفية والهيكل التنظيمي والمستوى التنظيمي والمستوى المهني والعلمي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وانجازها، وعندما تكون عملية التقويم الأولي لوظيفة الرقابة الداخلية مناسبة للمدقق يمكن الاعتماد عليها.

3. على الرغم من اعتبار الضرائب من الموارد المهمة لتغطية النفقات العامة، تُعدُّ مصدرًا دائمًا ومستمر، إلاَّ أنَّه لها محددات كالسعر الضريبي، والتهرب الضريبي، والوعي الضريبي، تعمل هذه المحددات على تقليل الإيرادات الضريبية.

4. ظهر مستو عالٍ من الأهمية فيما يخص الرقابة المحاسبية والحصيلة الضريبية، إذ ظهر أنَّ الرقابة المحاسبية ترتبط عكسيا مع التهرب الضريبي، في حين ظهر أنَّ الرقابة المحاسبية قد ترتبط إيجابا مع كل من (الوعي الضريبي ونظم المعلومات الضريبية).

5. لم تقدم الهيئة المستوى العالي من الأهمية التدقيق الداخلي لدى الهيئة في تعزيز التهرب الضريبي، فيما جرت الاستفادة من التدقيق الداخلي في تعزيز كل من (الوعي الضريبي ونظم المعلومات الضريبية).

6. تبين أنَّ التغيير الإيجابي الذي حصل في تقويم نظام الرقابة الداخلية، والمتمثل في (الرقابة المحاسبية، الرقابة الإدارية، الضبط الداخلي، التدقيق الداخلي) قد أحدث تغييرًا فعليًا في الحصيلة الضريبية.

7. المؤهلات العلمية لمنتسبي التدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لا تتناسب مهنة التدقيق.

2-4- التوصيات

استناداً إلى ما ورد في استنتاجات تقويم نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب، وبهدف تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية، فقد توصلت الدراسة إلى التوصيات الآتية:

1. تكوين أجهزة رقابة كفوءة تتناسب مع حجم الأعمال للهيئة وظيفتها مراقبة تنفيذ العمليات والسياسات والقوانين الخاصة بالهيئة العامة للضرائب، بما يجعلها بعيدة عن الإخفاقات والشبهات في أعمالها وسمعتها، وتفعيل دور قسم التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، ليس في الجانب المهني فحسب بل في الجانب الأخلاقي وعدم التأثير من قبل المكلفين عليها.

2. وضع إجراءات رادعة بحق مرتكبي جرائم الفساد الإداري والمالي وعدم التهاون في فرض العقوبات على من تسول له نفسه مخالفة القوانين والأنظمة والضوابط، أو استغلال وظيفته لتحقيق مصالح شخصية والإضرار بالمصلحة العامة.

3. العمل على التنسيق الجيد بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، واتخاذ كل ما يلزم بالاستفادة من الملاحظات للمدقق الخارجي تجاه المخالفات أو مظاهر الفساد.

4. تكليف الموظفين بالمهام التي تتناسب مع مؤهلاتهم العلمية والعملية.

5. إعادة النظر بالصلاحيات الممنوحة للمدقق الداخلي وبما يتماشى مع المعايير التدقيقية وتحديد الواجبات والمسؤوليات والأختصاصات التي يجب أن يتمتع بها التدقيق الداخلي في الهيئة وبينها وإصدارها بأمر إداري حتى لا تكون محلاً للنقاش والأجتهد .

6. قيام التدقيق الداخلي بمتابعة الأوامر الإدارية الخاصة بتعيين الموظفين في الدرجات الوظيفية والعناوين الوظيفية الممنوحة لهم لغرض تحديد المخالفات الممنوحة.

7. إعطاء الإدارة العليا عناية أكبر لنظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي من خلال عقد الندوات والأجتماعات والألتقاء بمدراء ومسؤولي شعب التدقيق الداخلي للتعرف على مشكلاتهم العملية وبحثها ومناقشتها للتوصل الى المعالجات والأقتراحات المناسبة.

5 - المصادر

القرآن الكريم

أولاً: المصادر العربية:

أ. القوانين والوثائق والتقارير الرسمية:

1- ديوان الرقابة المالية، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، دليل التدقيق رقم (4)، دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، بغداد، العراق، 2000.



2. ديوان الرقابة المالية، الدليل الاسترشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات، بغداد، العراق، 2007.
3. قانون ضريبة الدخل رقم (113)، لسنة 1982 وتعديلاته.

ب. المعاجم:

1. ابن الأثير، مبارك بن مُحَمَّد، جامع الأصول من أحاديث الرسول، دار البحوث العلمية، السعودية، 1998.
2. الرازي، مُحَمَّد بن أبي بكر بن عبدالقادر، مختار الصحاح، دار الكتب العربية، 1981.
3. الزبيدي، السيد مُحَمَّد مرتضى الحسيني، تاج العروس من جواهر القاموس، تحقيق: عبدالستار أحمد فراج، الكويت، 1965.
4. ابن منظور، مُحَمَّد بن مكرم بن علي أبو الفضل جمال الدين، لسان العرب، ج3، دار لسان العرب، بيروت، بلا تاريخ.

ج. الكتب:

1. الألوسي، حازم هاشم حسين، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.
2. البطريق، يونس أحمد، ودرار، حامد عبدالمجيد، النظم الضريبية، الدار الجامعة للطباعة والنشر، بيروت، 1983.
3. البطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار الجامعة للإبراهيمية، الإسكندرية، 2005.
4. البطريق، يونس أحمد، اقتصاديات المالية العامة، الدار الجامعة للطباعة، بيروت، 1985.
5. البطريق، يونس أحمد، المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 1984.
6. التميمي، هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، 2006.
7. توماس، وليم، وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: كمال الدين سعيد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1989.
8. جمعة، أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
9. الجنابي، طاهر علم المالية العامة والتشريع المالي، المكتبة المالية، بغداد، 2009.
10. الجنابي، طاهر، دراسات في المالية العامة، مطابع التعليم العالي، بغداد، العراق، 1990.
11. الجنوبي، حافظ، اقتصاديات المالية العامة - دراسات في الاقتصاد العام، ط2، دار الجيل للطباعة، القاهرة، 1974.

12. الخطيب، خالد راغب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
13. الخطيب، خالد راغب، والرفاعي، خليل محمود، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمان، الأردن، 1998.
14. الخطيب، خالد شحادة، وشامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
15. رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، 2001.
16. الزبيدي، حمد علي، المحاسبة الضريبية، مكتب الجيل الجديد، صنعاء، 1996.
17. شركس، محمد وجدي، الإطار والسياسات في المراجعة، الكويت، 1987.
18. الصكيان، عبدالعال، مقدمة في علم المالية العامة والمالية العامة في العراق، الجزء الأول، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، 1976.
19. عثمان، عبدالرزاق محمد، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، جامعة الموصل، 1999.
20. العمر، صلاح نجيب، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة العاني، بغداد، 1981.
21. فوزي، عبدالمنعم، وبطريق، يونس أحمد، النظم الضريبية، الدار المصرية للطباعة والنشر، 1971.
22. النجار، فايز جمعة، نظم المعلومات الإدارية - منظور إداري، الطبعة الثالثة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

د. الرسائل والأطاريح:

23. باش، علي عبدالعظيم باقر علي، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، وهو جزء من نيل الشهادة المعادل للماجستير، جامعة بغداد، 2008.
24. بولخوخ، عيسى، الرقابة الجبائية كأداة لممارسة التهرب الضريبي والغش الضريبي، بحث مقدم لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع اقتصاد التنمية، 2004.
25. خضير، بارزان علي، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية، بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) جامعة بغداد، 2008.
26. كماش، كريم سالم، واقع السياسة الضريبية في العراق وأفاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات السياسية والدولية، جامعة المستنصرية، 2002.
27. النجار، عماد غفوري عبود، قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (113) لسنة 1982 ومدى انسجامه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1990.



هـ. الدوريات

28. باش، عباد مُحَمَّد علي، والجبوري، عامر عمران كاظم، المجلة الاقتصادية للعلوم الاقتصادية، المجلد الثالث، العدد (9)، 2005.
29. السامرائي، يسرى مهدي، والعزاوي، ابتسام، تحليل فاعلية السياسة الضريبية في العراق للمدة 1980-1995 من خلال بعض المؤشرات التي تختلط مع مفهوم الطاقة الضريبية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الثاني، العدد السادس، 2005.
30. كماش، كريم سالم، الطاقة الضريبية إحدى مؤشرات تقويم النظام الضريبي، بحث مقدم إلى مؤتمر تقييم النظام الضريبي في العراق، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، 201



- (أ) تقوم الدولة التي تعاني من عجز في ميزانيتها العامة في بعض الأحيان باللجوء إلى إصدار كمية من النقود وبدون تغطية وهذا ما يعرف بالتمويل بالعجز أو التضخم المالي أو الاقتصادي.
- (ب) المادة التاسعة والعشرين من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته الفقرة (1) والتي تنص: "على دوائر الدولة الرسمية ومؤسسات ومنشآت القطاع الاشتراكي والمختلط وموظفيها أن يقدموا إلى السلطة المالية - طلب منها - البيانات والمعلومات التي تراها ضرورية لتطبيق أحكام هذا القانون.