



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي
(بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)

**Internal control and its role in the reform of the tax work
(Applied Research in the General Commission for T**

أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

الباحث
محمد نصر حسين

المستخلص

إن للرقابة الداخلية أهمية خاصة في تحسين الأداء الضريبي وإصلاحه، فهي تؤدي دوراً مهماً في انتظام العمل وتطويره و مكافحة الفساد وتفعيل القوانين والقرارات الضريبية، لما تتضمنه من خطة تنظيمية، ووسائل وإجراءات ومقومات تهدف عن طريقها ضمان اتباع السياسات وتنفيذ الخطط الموضوعية. ويهدف البحث إلى استعراض واقع الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب والوقوف على جوانب القصور فيه، مع تعزيز دور الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب استناداً إلى القوانين والتعليمات وباستخدام الوسائل الحديثة في العمل فضلاً عن تطوير أداء العاملين في الهيئة بما يساعد في إصلاح العمل الضريبي. وأسفر البحث إلى جملة من الاستنتاجات أبرزها- عدم وجود خطة استراتيجية لتطوير العمل الضريبي من حيث استخدام الرقم الإلكتروني وبناء علاقات ثقة وتواصل مع المكلفين بتطوير آلية جديدة لتقديم الخدمة من حيث تقليص سلسلة الإجراءات، وسهولة الاتصال. وتعدد القوانين والتشريعات الضريبية، فضلاً عن التعليمات الداخلية والضوابط التي تضعها الهيئة لأغراض التحاسب الضريبي مما أدى إلى نشوء فجوة بين المكلفين والإدارة الضريبية مما أدى إلى تعقيد الإجراءات المتبعة في العمل.



Abstract

That internal control is particularly important in improving performance and tax reform, they play an important role in the regularity of work and development and the anti corruption and activating the decisions and tax legislation, as contained in the organizational plan and the means, procedures and components designed from which to ensure a policy and implementation plans The research aims to review the reality of the internal control in the General Commission for Taxes and stand on the deficiencies in it, with the strengthening of the role of internal control in the General Authority for taxes based on the laws and regulations and by using modern means to work as well as developing the performance of employees in the body, including helping to reform labor taxation. The search resulted to a set of conclusions notably - There is no strategic plan for the development of business tax in terms of the use of figure-mail and build relationships of trust and continue with the mandate to develop a new mechanism to provide the service in terms, the reduce a series of procedures, and ease of communication. And the multiplicity of laws and tax legislation, as well as internal instructions and regulations laid down by the Commission for the purpose of settling accounts tax which led to the emergence of a gap between taxpayers and tax administration, which led to the complexity of the procedures at work.

المقدمة:

تتميز الانظمة الضريبية الفعالة بتطورها المستمر تبعا للتحويلات الاقتصادية والاجتماعية والمالية فالمناسبة الان تصبح غير مناسبة بعد فترة من الزمن مما يقتضي اصلاحها سواء تعلق الامر بالدول المتقدمة ام النامية. إن التشريع الضريبي والإدارة الضريبية هما من الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية إصلاح ضريبي مطلوبة، فتحسين اداء الادارة الضريبية ومكافحة الفساد الاداري في الاجهزة الضريبية هما من اساسيات الاصلاح، لأن الادارة الضريبية المتميزة شرطاً لنجاح أي نظام ضريبي عن طريق وضع نظم رقابة ضريبية فعالة تتميز بدقتها وسرعة إكتشاف مختلف المخالفات المرتكبة. ومن هنا يبرز دور الرقابة الداخلية في عملية اصلاح العمل الضريبي لما لها من أهمية خاصة في تحسين الاداء الضريبي، وقدرتها على التأثير في انتظام العمل الضريبي وتطويره، ومكافحة الفساد الإداري، وتفعلي القرارات والتشريعات الضريبية، لذا فأن ضعف فاعلية عملية إصلاح العمل الضريبي في الهيئة العامة للضرائب ناجم عن ضعف في الرقابة الداخلية فضلا عن ضعف إمكانيات الهيئة في تدريب العاملين ووضع الخطط الاستراتيجية مما أدى إلى قصور في الهيكل التنظيمي للهيئة، وسوف يتم تناول موضوع البحث من خلال مناقشة المباحث الآتية:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

- **المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة.**
- **المبحث الثاني: الأطار المفاهيمي للرقابة الداخلية في عملية اصلاح العمل الضريبي.**
- **المبحث الثالث: الواقع العملي لعينة البحث وتقويم الرقابة الداخلية.**
- **المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.**

١ -المبحث الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة:

1-1 منهجية البحث:

1-1-1 مشكلة البحث: تتمحور مشكلة البحث في الآتي:

ضعف فاعلية عملية إصلاح العمل الضريبي في الهيئة العامة للضرائب مما انعكس سلبا في دور الضريبة كأداة مالية واقتصادية واجتماعية وهذا ناجم عن ضعف نظام الرقابة الداخلية وضعف التدريب والإدارة وقصور في الهيكل الإداري على صعيد وضع الخطط الاستراتيجية وتطوير الملاكات الإدارية والفنية والعلمية وموضوع التغذية العكسية باعتبار أن الرقابة الداخلية سوف تعزز وتقوم الخطط السنوية.

1-1-2 أهمية البحث : تتجسد أهمية البحث في ما يأتي:

١. أهمية الضريبة كأداة مالية واقتصادية واجتماعية .
٢. أهمية إصلاح العمل الضريبي في الهيئة العامة للضرائب.
٣. أهمية الرقابة الداخلية كونها أداة تصحيحية وأداة أشبه بالكنترول على عمل الجهاز الضريبي.

1-1-3 هدف البحث: يهدف البحث إلى:

١. استعراض واقع الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب والوقوف على جوانب القصور فيه
٢. تعزيز دور الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب استناداً الى القوانين والتعليمات بما يساعد في اصلاح العمل الضريبي.
٣. تعزيز دور الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب وذلك باستخدام الوسائل الحديثة في العمل الضريبي فضلا عن تطوير أداء العاملين في الهيئة.

١ + ٤ فرضية البحث:

ضعف فاعلية الرقابة الداخلية أدى إلى ضعف عملية إصلاح العمل الضريبي في الهيئة العامة للضرائب.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

1-1-5 حدود البحث : الحدود المكانية : اختيار مقر الهيئة العامة للضرائب لتطبيق البحث وذلك لأهمية النشاط الذي تمارسه هذه الهيئة في انجاز العمل الضريبي.

1-2 دراسات سابقة:

1-2-1 دراسة (طه ، 2005): (تقويم نظام الرقابة الداخلية في ظل استخدام الاسلوب اليدوي والاسلوب الالكتروني)، تناولت تقويم الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية وتحديد نقاط القوة والضعف وبيان مدى كفاية الرقابة مع اجراء اختبار ميداني واجراء مقارنة بين الأسلوب اليدوي والاسلوب الالكتروني، وان اهم ما توصلت إليه:
عدم استخدام محاضر جرد أصولية لجرد الموجودات الثابتة فضلاً عن عدم إجراء الجرد بصورة دورية وعدم مطابقة الحسابات النظامية الواردة في النظام المحاسبي الحكومي المتعلقة بحركة الموجودات الثابتة.

1-2-2 دراسة (الخفاجي، 2009): (دور الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي) تناولت إستراتيجية شاملة لمكافحة الفساد الإداري وتوضيح لأهمية الدور الذي تمارسه الرقابة الداخلية ضمن الوحدات الاقتصادية في المحافظة على المال والتأكد من استخدامه استخداماً أمثلاً للحد من الاسباب الرئيسية لحالات التلاعب والغش وان اهم ما توصلت إليه:

١. ان اي تنظيم اداري ومالي لا يتوافر فيه رقابة داخلية مبني على الاسس العلمية السليمة يعد تنظيمًا ناقصًا يفقد مقوماته المتكاملة وذلك لان الرقابة الداخلية السليمة والملائمة تشكل اساساً لبيئة رقابية ويمكن ادارة الوحدة الاقتصادية من وضع سياسة رقابية تمثل جزءاً من سياسة ادارة المخاطر.

٢. شمول الرقابة الداخلية لكافة الانشطة التي تمارسها الوحدات الاقتصادية وبالشكل الذي يتم من خلاله التوافق ما بين الاهداف والمخاطر والضوابط الرقابية الواجب توفرها لمواجهة المخاطر المحيطة بها أو المتوقع حدوثها.

٣.

1-2-3 دراسة (الشرع، 2010): (دور الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية)

ركزت على وسائل الرقابة المتاحة بموجب القانون الضريبي العراقي وأثر المعلومات الفنية في تحقيق العدالة الضريبية عند إجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلفين، وان اهم ما توصلت إليه:
١. أن أغلبية تقديرات المكلف تتم بشكل احتياطي وليس نهائي أي لم تكتسب التقديرات الدرجة القطعية بسبب عدم كفاءة أو دقة المعلومات في أغلب الاحيان.



٢. إن الارتكاز على البيانات والمعلومات التي يقدمها المكلف عمليا لتحديد الوعاء الضريبي لا تكفي للتوصل الى حقيقة الوعاء المفروض عليه الضريبة مالم تكن هناك بعض الوسائل الرقابية الفعالة للتوصل الى حقيقة الدخل الخاضع للضريبة.

1-2-4 دراسة (كماش، 2010): (مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق) تضمنت قضايا الإصلاح الضريبي بما يسهم في صياغة رؤية مستقبلية للنظام الضريبي في العراق ، وان اهم ما توصلت إليه:

١. كان للتحديات المختلفة التي يواجهها النظام الضريبي دورا في إضعاف فاعلية هذا النظام وقصوره عن تحقيق أهدافه.

٢. ضعف الدعم السياسي المقدم للإدارة الضريبية بسبب النظرة التي تركز على ثانوية دور النظام الضريبي التمويلي نظرا لوفرة الإيرادات النفطية وسيطرتها على هيكل إيرادات الدولة.

2. المبحث الثاني/ الإطار المفاهيمي للرقابة الداخلية في عملية اصلاح العمل الضريبي:

2-1 مدخل الى الرقابة الداخلية:

إن أول تعريف للرقابة هو تعريف العالم الفرنسي هنري فايول في كتابه (الإدارة الصناعية والعامه 1916م) إذ عرفت بأنها: (التأكد من أن كل شيء يكون حسب الخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة وهدف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات) (شاهين، 2007: 26).

اما لجنة دعم المنظمات Committee Of Sponsoring Organization (COSO)

المنبثقة عن لجنة (Treadway) فقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها: ((عمليات تتجز من مجلس ادارة الوحدة ، وانها صممت لتوفير التأكيد المعقول فيما يتعلق بانجاز الاهداف الآتية: كفاية وفاعلية العمليات، امكانية الاعتماد على التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والانظمة المطبقة السارية المفعول)) (Whiting ton & Pansy، 2004 : 230).

2-1-2 أهداف الرقابة الداخلية: أن الأهداف الرئيسة للرقابة الداخلية هي:

١. حماية اصول الوحدة من الاختلاس والتلاعب مع المحافظة على حقوق الآخرين بالوحدة الاقتصادية إذ تتخذ حماية الموجودات اشكالاً مختلفة ومتعددة تدور جميعها حول توفير الحماية المناسبة لتلك الموجودات من التلف والضياع والاسراف والسرقه. (الآلوسي، 2003: 220)
٢. التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية (الصحن، وسرايا، 2004 : 138).



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

٣. رفع مستوى الكفاية الانتاجية، أي الاستخدام الامثل للموارد داخل الوحدة وهذا قد يتحقق عن طريق توفير رقابة داخلية فعالة وهذا يستلزم اعداد نظام للتقارير الدورية لتدقيق العمليات في المستويات الادارية المختلفة. (عبد الله ، 2010 : 17)
٤. الالتزام بالتشريعات والسياسات والاجراءات المرسومة، وتشمل القواعد والإجراءات التي تضعها الإدارة للوصول إلى الأهداف المرسومة، والتقليل من الأخطاء والسرقة التي قد تحدث والالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة. (العبيدي، 2008 : 21)
٥. التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، من أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها. (المطارنة، 2009 : 207)

2-1-3 خصائص الرقابة الداخلية: تتضمن الخصائص الرئيسة للرقابة الداخلية على وفق مفهوم م

لجنة دعم المنظمات (COSO) ما يلي: (الخفاجي ، 2009 : 14)

١. احتوائه على مجموعة من العمليات التي تتضمن سلسلة من الأعمال الواسعة والمتكاملة مع بعضها البعض ينفذها افراد خاضعين لجهة عليا كونهم هم الذين يحددون الأهداف ويضعون أساليب الرقابة موضع التنفيذ.
٢. توفر توكيد معقول لا مطلق، لكون ان موظفي الوحدة يقومون بممارسة عمليات وقد تتحرف عما هو مخطط لها بسبب عدم امتثالهم للقوانين والتعليمات المطبقة داخل هذه الوحدة.
٣. تساعد عملية الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف المحددة لها والمتعلقة بالتقارير المالية والعمليات.

2-1-4 أقسام الرقابة الداخلية: يمكن تقسيم الرقابة الداخلية لغرض تحقيق أهدافها إلى:

١. الرقابة الإدارية: تتمثل بالخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الانتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الادارية والخطط الاستراتيجية . (Laudon & Laudon، 508 : 2000)

وتعرف ايضاً بأنها: (العمليات التي تستخدم لتقويم الأداء الفعلي اولاً والمقارنة مع

الاهداف ثانياً ومن ثم اتخاذ الاجراءات بالاختلافات بين الأداء والأهداف) . (Ivancevich &

(1997: 391,et. al



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

2. الرقابة المحاسبية: وتعرف بأنها تشمل الوسائل والإجراءات التي تهتم بالتحقق من دقة البيانات المحاسبية ومأمونيتها وسواء كان ذلك في مرحلة تسجيل هذه البيانات ام في مرحلة تبويبها ام عند عرضها وتحليلها. (ابو هيبه، 2011: 27).

2-1-5 الضبط الداخلي: ويعرف بأنه مجموعة السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة لغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية مستمرة لضمان حسن سير العمل وعدم حدوث الأخطاء، أو الغش، أو التلاعب، أو الاختلاس في أصول الوحدة وسجلاتها وحساباتها، وأن جوهر الضبط الداخلي هو تقسيم العمل وتحديد السلطات والمسؤوليات والفصل بين المسؤوليات، أو الاختصاصات الوظيفية المختلفة عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة. (جمعة ، 2005 :99،98).

2-2-6 التدقيق الداخلي: عرفه معهد المدققين الداخليين (IIA) بأنه: نشاط مستقل وتأكيد موضوعي ذو طبيعة استشارية يهدف إلى إضافة قيمة للشركة وتحسين عملياتها ويساعد الشركة على تحقيق اهدافها بانتهاج مدخل موضوعي لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وفعالية الرقابة الداخلية وفعالية عملية إدارة التحكم المؤسسي. (يعقوب، 2006: 120).

2-1-5 مقومات الرقابة الداخلية أن وجود رقابة داخلية سليمة وفاعلة لا يتحقق تطبيقها إلا بوجود عدد من المقومات من أجل تطويرها وجعلها ملائمة للتغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال وهي:

1. هياكل التنظيم الإداري: حيث يعد الإطار العام لتوجيه نشاطات المنشأة وضبطها وهو نقطة البداية لتحقيق رقابة فعال يتم بموجبه التخطيط والتنفيذ والرقابة على عمليات الوحدة. (لطي، 2007: 264)
2. النظام المحاسبي السليم: يعرف بأنه "مجموعة متناسقة ومتكاملة من الوسائل والإجراءات والاساليب مصممة لغرض معالجة الاحداث والوقائع الاقتصادية التي تؤثر، او يفترض انها ستؤثر في نتيجة نشاط الشركة، ومركزها المالي، بطريقة (أو طرائق) ملائمة لطبيعة عمل الشركة وبشكل اقتصادي يساهم في حماية موجودات الشركة على وفق القواعد والمعايير المحاسبية القانونية والعرفية وتقديم المعلومات والتقارير المطلوبة الى الإدارة والجهات الخارجية في التوقيتات المناسبة. (كزار، 2011، 23).
3. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات: ان من الضروري أن يتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات المحاسبية والإدارية التي تكفل لها تلافي عمليات الاختلاس والتلاعب وتسرب العاملين وهدر وقت الإنتاج، للوقاية منها أو الحد من آثارها قدر الإمكان والعمل على تحقيق الأهداف الأخرى للوحدة وتختلف هذه الإجراءات من وحدة الى أخرى تبعاً لحجم الوحدة والنشاط الذي تمارسه (Wild ، 2003:25،



- كما يجب أن تكون هناك إجراءات تعمل على زيادة كفاءة أداء العمليات المختلفة داخل الوحدة وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الموضوعية، إذ قد تكون البيانات والتقارير المحاسبية صحيحة ودقيقة ولكن هناك إسراف في استغلال الموارد المتاحة. (علي وشحاتة، 2006: 57)
4. اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في مراكز مناسبة: ان من الضروري وضع سياسات وإجراءات توظف أفرادا لديهم المستويات الأخلاقية والنزاهة والمستوى المهني المطلوب عالٍ من الكفاءة حتى تؤدي الى فاعلية الرقابة الداخلية. (جهاد ، 2009 : 4)
5. رقابة الاداء في إدارات الوحدة ومراحله المختلفة: هي فحص موضوعي لأداء الوحدة الاقتصادية أو برامجها أو أنشطتها من أجل تقديم معلومات تفيد في اتخاذ القرار عن طريق تقويم الآثار الايجابية والسلبية للنشاط والفحص الموضوعي للسياسات والنظم وإدارة العمليات للتأكد من أن أي إنفاق أو استخدام للأموال والموارد المتاحة يسهم فعلا في تحقيق الأغراض المقصودة منه ومقارنة الانجاز الفعلي بالمخطط على وفق القواعد والمعايير المعتمدة لتحديد الانحرافات السلبية والايجابية ومعرفة أسبابها وتحديد سبل المعالجة. (GAO: 8، 2003)
6. استخدام كافة الوسائل الآلية والالكترونية: إن استخدام الوسائل الالية والالكترونية يكفل التاكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والحفاظ على أصول المشروع من أي تلاعب أو اختلاس. (عبد الله، 2004 : 233).

2-2 الإصلاح الضريبي:

- 2-2-1 تعريف الإصلاح الضريبي: يمكن تعريف الاصلاح الضريبي على أنه: التغيير المقصود للنظام الضريبي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة، أو المعدلة والاستجابة لقيود المحيط الجديدة إذ يأخذ بالحسبان الخصوصيات الاقتصادية، والاجتماعية والسياسية الخاصه بكل بلد وهو خلاصة مسار معقد من العمليات والاجراءات المخطط لها وتنفيذها عبر مدة زمنية طويلة. (قدي، 2011: 249)
- 2-2-2 دوافع الاصلاح الضريبي: تعود دوافع الاصلاح الضريبي عموما الى أسباب داخلية تتمثل في محاولة تجاوز بعض جوانب القصور في النظام الضريبي والتي أبرزها: (علي واحمد، 2010: 25-26) أ- ضعف الجهد الضريبي للادارة الضريبية مما يؤدي الى ضعف التحصيل الضريبي وزيادة الميل نحو التهرب الضريبي بحيث تكون الضرائب المتحققة فعلا بعيدة عن الضرائب الممكنة وهذا الضعف الضريبي يمكن قياسه عن طريق مفهوم الطاقة الضريبية التي هي: أقصى قدرة من الايرادات يمكن تحصيلها بوساطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبه دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب.
- ب- اختلال الهيكل الضريبي بهيمنة بعض الضرائب، مما يؤدي الى ان أي خلل يتعلق بهذه الضرائب يمكن ان ينعكس سلبيا على الحصيلة الاجمالية للضرائب. (قدي، 2011: 250)



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

وهناك ايضا أسباب خارجية تدعو إلى عملية الإصلاح الضريبي تندرج في الآتي: (كماش، 2010: 61)

١. ضغوطات العولمة ومنظمات التمويل الدولية والإقليمية.
 ٢. ضرورة خفض الأعباء الضريبية لتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية لمواجهة التنافس الحاد لجذب الاستثمارات.
- 2-2-3 أهداف الإصلاح الضريبي: ان الغرض العام للإصلاح الضريبي هو اقامة نظام ضريبي كفوء ، يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عملياً، وتحقق إيرادات كافية، ولا ينشأ عنها إلا الحد الأدنى من التشوهات الاقتصادية، لذلك فان التضحية بالإيراد يجب أن تكون محدودة و نهائية ، كما ان تحسين اداء الادارات الضريبية ومكافحة الفساد الاداري في الاجهزة الضريبية هما من اساسيات الاصلاح واستخدام الاساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية والتحصيل واستخدام الرقم الالكتروني لتعريف المكلف هي أهداف يجب ان تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الاصلاح. (محمد، 2006: 9)

إن من أهم أهداف الإصلاح الضريبي هو معالجة اوجه القصور في النظام الضريبي القائم مع الاخذ بالحسبان: (كماش، 2010: 61،62)

- تكلفة الإصلاح الضريبي بمعنى تكلفة التحول من ضريبة إلى أخرى.
- ضرورة تحقيق العدالة.
- إصلاح الادارة الضريبية.

2-2-4 إصلاح العمل الضريبي: إن اصلاح العمل الضريبي يمكن ان يتحقق عن طريق:
اولاً/ اصلاح الادارة الضريبية:

إن السياسة الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالادارة الضريبية ولاسيما في الدول النامية وعليه يركز اصلاح العمل الضريبي على تفعيل دور هذه الادارة وكفاءتها، إذ إنه من الحقائق المسلم بها اقتصادياً هي إن الادارة الضريبية الكفوءة تعد شرطاً لنجاح أي نظام ضريبي. (الياس، 2008: 65)

والإدارة الضريبية هي تنظيم إداري داخل وزارة المالية وتتمثل مهمتها الأساسية في تنفيذ القوانين الضريبية عن طريق التخطيط والتنظيم والرقابة للأعمال التي يقوم بها العاملين والتي تتمثل بتسجيل المكلفين، وتقدير وربط الضريبة وجبايتها على وفق القواعد القانونية للضريبة لتحقيق أهداف السياسة الضريبية للدولة، وكذلك تنجز الوظائف الإدارية الرئيسة في التخطيط لبلوغ أهدافها وتنظيم الأعمال التي يقوم بها الموظفون المتمثلون بالمخمنين في ربط الضريبة وأساليب تقدير المادة الخاضعة للضريبة على دخول المكلفين (المعنوي والطبيعي) والرقابة على تلك الأعمال بوصف الضريبة جزءاً من استقطاع الدخل القومي، وأنها تسهم في تغطية النفقات العامة، من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية التي تعد جزءاً من السياسة المالية ومكملاً للسياسة الاقتصادية للدولة. (خضر : 2008، 35)



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

مما تقدم يتضح لنا الدور الفعال للإدارة الضريبية في اصلاح العمل الضريبي، عن طريق دورها في تطبيق النظام الضريبي، وتنفيذ العمل ضمن القواعد القانونية للضريبة، وهناك ضرورة لإجراء الإصلاحات فيها لأهميتها في زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة لجميع أفراد المجتمع.

ثانياً/ الحد من الفساد الاداري: هناك من يعرف الفساد على أنه:

(الخروج عن القانون والنظام أو استغلال المال العام من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية، أو اجتماعية للفرد، أو لجماعة معينة). وهو بهذا المعنى (عمل لا أخلاقي ومتحيز في استعمال السلطة أو الموقع الوظيفي بحيث يعطي للبعض أفضلية على الآخرين). (الراشدي ، 2009: 11)

ويعرف كذلك بأنه ((المطالبة باعتبارات خاصة في عملية صنع القرارات العامة)). (:2 payose 2005)

ثالثاً/ الأرتقاء بمستوى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع:

إن الوعي الضريبي ضرورة من ضرورات نجاح أي نظام ضريبي، فأغلب أفراد المجتمع لا يعرفون ماهي الضريبة وعلى ماذا تنفق، فكل الذي يعرفونه عن الضريبة بأنها استقطاع جبري من دخلهم، ويحاولون قدر المستطاع التهرب من دفعها، ومن أجل النهوض بالوعي الضريبي لدى الافراد يستلزم الأمر ضرورة تفسير الاسباب والمنافع وراء الضريبة في كل من: (باش، 2008: 99)

1. وسائل الاعلام.
2. المطبوعات الرسمية.
3. الاعلانات والندوات والزيارات.

من أجل أن يدرك أفراد المجتمع انهم يسهمون في الخدمات المقدمة لهم من الحكومة وذلك عن طريق الضرائب التي يدفعونها.

يمكن القول ان رفع مستوى توعية المكلفين باهمية الضريبة ودورها في انجاز خدمات تعود بالنفع العام على المواطنين وانها ليست مجرد أموال يدفعها المكلف قسرا الى الدولة من دون نفع يعود إليه، وكذلك الالتزام بالمبادئ الضريبية فان كل ذلك سيعالج العديد من المشاكل التي يعاني منها النظام الضريبي كمشكلة التهرب الضريبي وقلة الحصيلة الضريبية.

رابعاً/ فاعلية النظام الضريبي:

لقد أثبتت الدراسات الاقتصادية إن هناك أسلوبين لوضع نظام ضريبي فعال: (علي واحمد، 2010: 13)

الأسلوب الأول: وذلك بوضع مبادئ رئيسة محددة يجب توافرها في النظام الضريبي وهذه المبادئ هي: (مبدأ العدالة، مبدأ اليقين (الوضوح)، مبدأ الملاءمة في التحصيل، مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل، مبدأ المرونة، مبدأ الاستقرار، مبدأ التنسيق).



الأسلوب الثاني: عن طريق الربط بين النظام الضريبي، والرفاهية العامة للمجتمع حتى وان تطبيق هذا الأسلوب صعبا بالنظر إلى كون نظرية الرفاهية لم تطور وتبين بالشكل الكافي إلا انه على الرغم من ذلك لا بد من الإشارة الى مجموعة من الأهداف الضرورية لتحقيق الحجم الأمثل للرفاهية ومن هذه الاهداف هي:

- توفير الحد الأدنى من حرية الاختيار.
- تحقيق أعلى مستوى معيشة.
- توظيف عوامل الانتاج الراغبة في العمل.
- النمو الاقتصادي.
- العدالة في توزيع الدخل.

2-3 الرقابة الداخلية ومساهمتها في إصلاح العمل الضريبي:

فيما يأتي توضيح لمساهمة الرقابة الداخلية في اصلاح العمل الضريبي:

2-3-1 الرقابة الداخلية والمحافظة على الاموال العامة:

تعد الرقابة الداخلية من الأمور التي لها أولوية وأهمية بالغة في المحافظة على موجودات الوحدة من سوء الاستعمال والهدر والضياع والإسراف والسرقة، والتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية والضبط الداخلي تسير بشكل فعال في المحافظة على الموجودات من مخاطر التلاعب، والإدارة تعمل على تطوير الرقابة الداخلية لتواكب التطورات التي تحصل في البيئة الخارجية والداخلية للقيام بالأعمال الموكلة اليه بأحسن صورة وأكمل وجه والاستعداد لمواجهة مخاطر التلاعب والتصدي لها ومنع أو الحد من حدوث حالات التلاعب، فالرقابة تمنع وتكتشف اختلاس الموجودات وإن كثير من أوجه الرقابة لها خصائص الدقة والحماية والمنع والاكتشاف ومنها: دعم الإدارة، تطهير مقيد على الصكوك الواردة، والتسجيل الفوري للنقدية، وإيداع المتحصلات النقدية في المصرف يوميا، والتناوب بين العاملين وتغيير الواجبات كلما أمكن ذلك، إجراء الجرد وعمل المقارنات بين نتائج الجرد والمثبت في السجلات، مقارنة إشعارات الإيداع في المصرف مع القوائم المسبقة. (كاظم، 2008: 62،64)

2-3-2 الرقابة الداخلية ومنع الاخطاء والتلاعب والمخالفات (التهرب):

إن للرقابة الداخلية دور مهم في منع الاخطاء والتلاعب والمخالفات عن طريق الرقابة التي تجريها الإدارات التنفيذية على حساب المكلفين ومتابعة إجراءات الربط والتحصيل ومكافحة التهرب. إذ إن أي خلل ينتاب هذه الرقابة يؤدي لا محالة إلى نتائج سلبية على الحصيلة الضريبية عن طريق التسبب في ارتفاع نسبة التهرب الضريبي، إذ إن الرقابة التي تجريها الإدارات التنفيذية تستطيع أن تكشف التلاعب الذي أجراه المكلف للتهرب من دفع الضريبة بصورة كلية أو جزئية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي بصورة مباشرة عن طريق الرقابة على ذات المكلف وبصورة غير مباشرة وذلك يمنع بقية



المكلفين من تقديم حسابات خاطئة طالما وجدت ادارة ضريبية يقضه ومتبصرة في قوام عملها عن طريق الفحص الميداني والتفتيش المفاجئ على أعمال المكلفين فضلا عن الفحص المكتبي كل ذلك يحد من ارتكاب المخالفات ويقلل الفرصة أمام المكلفين للتهرب. (إبراهيم، 2006: 137)

يمكن القول إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب والمخالفات هو من أهداف الرقابة الداخلية فهي تهدف الى اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش، أو تزوير للتأكد من صحتها .

2-3-3 استخدام الوسائل الآلية والإلكترونية:

تستخدم النظم الآلية والإلكترونية للتعامل مع المعلومات، إدخالاً، ومعالجةً، وإسترجاعاً ونقلًا وتبادلاً وتفاعلاً، وتشمل وسائل الحوسبة والإتصال وما نتج عن إندماجهما من وسائل تقنية عالية، وتصل عمليات الدمج مداها في تركيز كل الإنجازات في جهاز واحد ، إذ يعد استخدام الحاسبة الإلكترونية من أحدث الوسائل المتبعة في تفعيل وزيادة كفاءة عمل الوحدة نتيجة لتوسع حجم الأعمال في تلك الوحدات وتعقد العمليات الحسابية والمالية التي تقوم بها إذ أن استخدامها أدى الى توفير الكثير من الوقت والجهد في تجميع وتصنيف البيانات وعرضها بالشكل والتوقيت المناسب للإدارة. (الزهيري، 2007: 41)

وتكون الرقابة فاعلة على البيانات عن طريق: (الصبيحي، 2008 : 132)

1. سهولة تصحيح البيانات بالرجوع إلى المستندات وفحصها.
2. اعداد البيانات بشكل دقيق وإدخالها بصورة صحيحة مما ينعكس على مراحلها الأخيرة.
3. إن المخرجات الجيدة تحدد بالمدخلات الفاعلة لنظام المعلومات، وينبغي ممارسة الرقابة على المدخلات بشكل شامل؛ لكونها المصدر الأكثر تعرضاً لاحتمالات الخطأ والذي يؤدي إلى مخرجات مظلمة ومن ثم قرارات غير رشيدة.
- 4.

2-3-4 استخدام الرقم الإلكتروني:

يبرز مفهوم الرقم الإلكتروني من إعطاء رقم لكل مكلف يتكون من عدة مراتب (عشرة مثلاً) وذلك لتجنب تشابه الأسماء، إذ تتمثل مخرجات هذا النظام الإلكتروني بالبطاقة الضريبية، إذ يسجل الرقم الخاص بكل مكلف على بطاقته الضريبية في كل عملية يقوم بها المكلف عن طريق إضافة فقرة جديدة لكل مقتبس تتضمن رقم البطاقة الضريبية، وعن طريق إدخال أرقام البطاقات الضريبية الخاصة بجميع المكلفين ضمن برنامج خاص يعمل على إظهار المعلومات كافة الخاصة بالمكلف بمجرد إدخال الرقم الضريبي (رقم البطاقة الضريبية)، حيث إن العمل بنظام البطاقة الضريبية يعد وسيلة رقابية فاعلة لما لها من دور كبير في الحد من الحذف والتلاعب بالبيانات التي تحدد هوية المكلف الحقيقية وطبيعة نشاطه والدخل الذي يعود عليه من ممارسة نشاطه، وهذا التلاعب يعمل على تضليل الإدارة الضريبية



في التوصل إلى الأوعية الضريبية الحقيقية للمكلفين، ويأتي دور البطاقة الضريبية في الحد منه بالحصول على معلومات دقيقة يمكن عن طريقها تحديد دخول المكلفين وتقليل فرص التلاعب بالمعلومات من قبل المكلفين الذين يبحثون عن هذه الفرص للتهرب من دفع الضرائب أو تقليلها. (القره غولي ، 2010 : 38،46)

2-3-5 الرقابة الداخلية وتحسين أداء الإدارة الضريبية:

إن الإدارة الضريبية هي الجهة المتخصصة بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها لغرض حماية حقوق الدولة من جهة وحماية حقوق المكلفين من جهة أخرى، وهي الجهة التي يوكل إليها وضع السياسة الضريبية موضع التطبيق العملي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها لبلوغ أهدافها الضريبية لذلك لا بد من وجود مرتكزات أساسية تتمثل بكفاية الجهاز الضريبي ونزاهته وأمانته وصرامة وسائل الرقابة على مختلف أوجه نشاط هذا الجهاز، إذ تعد الرقابة الفعالة الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة التشريعية عن الطريق الصحيح، فللرقابة أهمية كبرى في إلزام الإدارة بالتنفيذ السليم للقوانين الضريبية سواء تعلق هذا الأمر بالإدارة كشخص قانوني يخضع للمسؤولية القانونية أم اتجه صوب علاقة الإدارة الضريبية بالمكلفين من أجل تعزيز العدالة والمساواة الضريبية وتحقيق سلامة الإجراءات القانونية الخاصة بالضرائب وتختلف هذه الرقابة باختلاف طبيعة النظم الضريبية فهي في الدول التي تأخذ بنظام الضرائب النوعية تختلف عن الدول التي تأخذ بنظام الضريبة الواحدة. (ابراهيم، 2006: 137، 150)

ويقع على عاتق الرقابة الدور الهام في النظام الضريبي الجيد، إذ إن أدوات الرقابة الجيدة تؤدي إلى الوقوف عن قرب على أداء الإدارة الضريبية من حيث: (ابو كرش، 2004: 18-20)

- تقويم أداء الإدارة الضريبية.
- التحقيق الكامل لأهداف التخطيط الضريبي.
- متابعة أداء الإدارة الضريبية على المستويات جميعها.

3-المبحث الثالث/ تقويم الرقابة الداخلية:

3-1 تقويم الرقابة الداخلية لإصلاح العمل الضريبي:

لقد اعتمد الباحثان تقويم الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب، بتحديد المعوقات (الخلل والضعف والمشاكل) في الرقابة الداخلية المتمثلة بـ . (الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية والضبط الداخلي) في مقر الهيئة، ومن ثم معالجة هذه المعوقات لتحسين عمل الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب ليساعد في إصلاح العمل الضريبي، وذلك بالاستناد إلى:

- تقارير الرقابة المالية عن السنوات المالية 2009، 2010، 2011 والتي تخص مقر الهيئة.



• المقابلات الشخصية مع المدراء والعاملين وبعض المكلفين.

• الملاحظات والمشاهدات.

3-1-1 المعوقات في الرقابة الداخلية: هناك عدد من المحددات والمعوقات يجب الوقوف عليها والتي تقف عقبة في سير العمل الضريبي وتحد من طموح الهيئة العامة للضرائب كمؤسسة فاعلة في دعم الخزينة العامة، وان تلك المحددات تعرقل عمل الهيئة ووصولها الى المستوى الذي تطمح اليه: **أولاً/ الرقابة الإدارية:** هناك العديد من المعوقات في الرقابة الإدارية وأبرزها في المجالات الآتية:

1. الهيكل التنظيمي:

• اعتماد الهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب على أنواع الضرائب في توزيع الأقسام المتعلقة بالعمل الضريبي مما يؤثر على أداء الإدارة الضريبية، إذ انه يعرقل عمل الإدارة في التعامل مع المكلفين ويسبب صعوبة في الفصل بين الوظائف بمستوى يحدد التخصص وفي الاستخدام الكافئ للطواقم وفي السيطرة الادارية من حيث معرفة اداء كل وظيفة، ولا يتمتع بمرونة كافية ليسمح بأضافة ضريبة جديدة مثل ضريبة القيمة المضافة .

• عدم ارتباط شعب التدقيق الداخلي التابعة لأقسام وفروع الهيئة بقسم التدقيق الداخلي المرتبط بالإدارة العليا للهيئة، إذ إن شعب التدقيق الموجودة في كل من قسم الشركات وقسم الاستقطاع المباشر وفي الفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب ترتبط جميعها فنيا واداريا بمدير القسم او مدير فرع، وهذا لا يعطي المدقق الداخلي الاستقلالية اللازمة لاداء مهامه التدقيقية الحيادية مما يؤدي الى ضعف استقلالية التدقيق الداخلي في الاقسام والفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب، فضلا عن كون عمل هذه الشعب يقتصر على تدقيق المعاملة الضريبية من دون القيام بتدقيق وتقويم عمل القسم أو الفرع واعداد التقارير عن أدائها إذ تنحصر مهام التدقيق وتقويم عمل الاقسام والفروع على شعب قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة.

2. توزيع الصلاحيات: يحدد الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب أهداف وواجبات الأقسام والشعب المرتبطة بها من دون تحديد صلاحيات واضحة ووصف مفصل يبين معالم الوظيفة لمدير وموظفي الأقسام، إذ انه يوضح مهام الاقسام والشعب بصورة عامه ولم يعط تحديد واضح لصلاحيات مدير وموظفي هذه الاقسام، وبشكل موثوق.

3. الخطة الاستراتيجية:

• ضعف في التخطيط قصير الأجل والذي غالباً ما تكون المدة المحددة له سنة واحدة ويتضح هذا نتيجة الفرق الكبير بين الإيراد الفعلي والإيراد المخطط السنوي للهيئة وكما موضح في الجداول الآتية الخاصة بالضرائب التي تجبى في مقر الهيئة العامة للضرائب (عينة البحث) وهي كما يأتي:

أ- ضريبة الشركات: من خلال ملاحظة الجدول (1) والذي يبين الإيرادات المخططة مع الإيرادات الفعلية لحجم الإيرادات لضريبة الشركات وكما يلي:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

جدول(1): الإيرادات المخططة والفعليّة لضريبة الشركات.

السنوات	الإيراد الفعلي(000,000)	الإيراد المخطط 000,000)	نسبة الانجاز %	نسبة التغير %
2008	186,331	150,000	124	24
2009	245,633	323,000	76	(24)
2010	271,456	166,000	164	64
2011	335,020	207,500	161	61
2012 إيراد لغاية أيلول	333,677	252,882	132	32

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط - شعبة الإيرادات.

إن الخطة التي وضعتها الهيئة العامة للضرائب غير دقيقة ولا تستند إلى أسس علمية صحيحة في تقدير الإيرادات ويتضح هذا من الفرق الكبير بين الإيراد المخطط والإيراد الفعلي والمبين في الجدول (1) وهذا ناتج عن قلة الخبرة في وضع الخطط وعدم حصر المكلفين وعدم الأخذ بالحسبان الأساليب والإجراءات الصحيحة والمناسبة في وضع التقديرات وذلك لأسباب منها:

1. عدم توافر قاعدة بيانات وافية للمكلفين تستند إلى دراسات واستطلاعات ومسح ميداني لضريبة الشركات.

2. عدم التقدير الصحيح لإمكانية نمو وتطور الشركات .

وعند الاستفسار عن اسباب هذا الفرق كانت الاجابات بالاتي:

إن الزيادة المتحققة في ضريبة الشركات هي نتيجة تحصيل ومتابعة إيرادات الهيئة وتأكيد دافعي الضرائب لتسديد ما بذمتهم وتقنين إجراءات التحاسب الضريبي للمعاملات المتوقعة حيث وضعت عقوبات تقضي بفرض 10% زيادة على الضريبة المتحققة إذا ما تمت المراجعة في شهر حزيران ولغاية نهاية السنة الأمر الذي يدفع المكلف للمراجعة قبل هذا التاريخ، وكذلك بسبب الاستتباب الأمني وإمكانية المكلفين الحضور لدوائر الضريبة وتسديد الضريبة وتحصيل ضرائب مستحقة لسنوات سابقة، ويؤخذ على هذا قيام الهيئة بخلط إيرادات ضريبة الشركات لعدة سنوات وعدم عزل إيراد كل سنة عن إيراد السنة الأخرى لغرض تقويم أداء العمل الضريبي لكل سنة لحالها على وفق ما خطط.

ب- ضريبة الاستقطاع المباشر:

الجدول التالي يبين الإيرادات المخططة مع الإيرادات الفعلية لضريبة الاستقطاع المباشر:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

جدول(2): الإيرادات المخططة والفعليّة لضريبة الاستقطاع المباشر .

السنوات	الإيراد الفعلي(000,000)	الإيراد المخطط (000,000)	نسبة الانجاز %	نسبة التغيير %
2008	180,354	15,000	1202	1102
2009	96,251	74,654	129	29
2010	73,046	42,888	170	70
2011	162,043	127,631	127	27
2012 إيراد لغاية أيلول	185,772	94,000	198	98

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط - شعبة الإيرادات.

يتضح للباحث من الجدول (2) الفرق الكبير بين الإيراد المخطط والإيراد الفعلي لضريبة الاستقطاع المباشر، إذ نلاحظ تفوق في الانجاز قد تحقق ، وعند الاستفسار عن الاسباب كانت الاجابة بأن الزيادة المتحققة في إيراد ضريبة الاستقطاع المباشر هي نتيجة متابعة الجهات المسؤولة عن استقطاعها ووضع ضوابط لإزالة اللبس والضبابية التي كانت تكتنف عملية الاحتساب والجباية فضلا عن متابعة تحصيل وحسم وتحويل مبالغ الضرائب وكذلك بسبب الاستتباب الأمني وإمكانية المكلفين من المجيء للدوائر الضريبية وتسديد الضريبة وهذا الارتفاع في مبالغ الإيرادات الضريبية ونسب الانجاز ونسب النمو يعود إلى ضرائب مستحقة لسنوات سابقة متحاسب عنها وتحصيلها ، وهذا يعني أن المخطط الذي وضعته الهيئة العامة للضرائب كان غير دقيق ولا يستند الى اسس علمية صحيحة في تقدير الإيرادات وهذا ناتج عن قلة الخبرة في وضع الخطط وعدم حصر المكلفين وعدم الأخذ بالحسبان الأساليب والإجراءات الصحيحة والمناسبة في وضع التقديرات وذلك بسبب عدم توافر قاعدة بيانات واقية للمكلفين تستند الى دراسات واستطلاعات ومسح ميداني لضريبة الاستقطاع المباشر، فضلا عن عدم قيام الهيئة بعزل إيراد ضريبة الاستقطاع المباشر لكل سنة عن إيراد السنة الاخرى لغرض تقويم اداء العمل الضريبي لكل سنة لحالها على وفق ما خطط.

ج- ضريبة المبيعات:

لمعرفة الإيرادات المخططة مع الإيرادات الفعلية لحجم الإيرادات لضريبة المبيعات كما في جدول(3)

جدول(3): الإيرادات المخططة والفعليّة لضريبة المبيعات .

السنوات	الإيراد الفعلي(000,000)	الإيراد المخطط (000,000)	نسبة الانجاز %	نسبة التغيير %
2008	2,273	1,580	144	44
2009	2,881	2,000	144	44
2010	1,078	2,500	43	(57)
2011	801	2,750	29	(71)
2012 إيراد لغاية أيلول	688	1,750	39	(61)

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط - شعبة الإيرادات.



إن الانخفاض في ضريبة المبيعات بسبب تغيير تصنيف بعض الفنادق والمطاعم من الدرجة الأولى إلى الدرجة الثانية لتجنب هذه الضريبة، وقلة المراجعين لشعبة المبيعات من أجل التحاسب، حيث يراجع حالياً ثمانية مكلفين فقط من مجموع (110) مسجل ضريبي تقريبا، ولم يتحرى عن اسباب هذا التغيير، ولم يستفسر من وزارة السياحة عن سبب هذا التغيير وهذا ما يبين القصور في متابعة والتحقق من هذا النوع من الضريبة فضلا عن ضعف الرقابة في هذا الجانب من الضريبة.

- عدم تحقيق الخطة الإستراتيجية متوسطة المدى للهيئة بشكل متكامل، إذ وضعت الخطة الإستراتيجية بشكل هرمي يمثل برمته مجمل الخطة الإستراتيجية متوسطة المدى للهيئة (للمدة من 2011-2013) أهدافا ووسائل تنفيذ ، إذ تمثل قمتها ما يعرف ببيان المهمة ويتحدد في (بناء إدارة ضريبية كفؤة تطبق القوانين).

- الضريبية بعدالة ونزاهة وتتبع الأساليب العلمية في عملها وتساهم في توعية المكلفين وتمكنهم من الوفاء بالتزاماتهم وتتسم بالقدرة والمرونة الكافية للتعامل مع الاقتصاد العراقي والتغيرات التي تحصل فيه وتتحدر منه الأهداف الرئيسية الثلاث التي تؤدي إليه وهي:
أ- تحسين الإدارة الضريبية.

ب- رفع مستوى الخدمات الضريبية المقدمة للمكلفين.

ت- تطبيق القانون الضريبي بنزاهة وعدالة .

ويتفرع عن هذه الأهداف استراتيجيات تحقيقها، ومن استراتيجيات تحقيق الهدف الاول المتمثل

في تحسين الإدارة الضريبية هي:

أ- اعادة النظر في آليات انجاز المعاملات الضريبية بما يؤمن تغييرها لتصبح اكثر فعالية وكفاءة.

ب- جعل الإدارة الضريبية إدارة متميزة بالعمل على توفير أنظمة خدمة وظيفية للموظف الضريبي

تتلاءم مع خطورة وأهمية المهام الموكلة إليه ويقع في هذا السياق الحوافز المالية ومخصصات

الخطورة والمهنية.

أما من حيث التطبيق فان هذه الاستراتيجيات لم يعمل بها ؛ لأن الروتين الوظيفي هو المسيطر

ولا يوجد تغير في آليات انجاز المعاملات، فضلا عن عدم وجود أنظمة خدمة وظيفية تشمل الحوافز

المالية ومخصصات الخطورة والمهنية، فضلا عن عدم تحديد الآليات والسبل في تحسين الإدارة

الضريبية من حيث الدورات، والزيارات لدول اخرى لغرض معرفة اخر التطورات في البلدان الأخرى.

ومن استراتيجيات تحقيق الهدف الثاني المتمثل في رفع مستوى الخدمات الضريبية المقدمة

للمكلفين هي استحداث قسم خاص بخدمة المكلفين بالمفهوم الاداري والعلمي.

أما من حيث التطبيق فان هذه الاستراتيجية لم يعمل بها لأنه لم يفتح قسم خاص بخدمة

المكلفين فضلا عن عدم تحديد آلية لتقديم الخدمة من حيث وقت انجاز المعاملة، اسلوب التعامل مع

المكلفين وحل النزاع معهم، قاعدة المعلومات، وتقليص سلسلة الإجراءات، وسهولة الاتصال.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

- عدم قيام الهيئة بوضع خطة لمدة زمنية طويلة المدى تتضمن الإيرادات المخطط لها على مدى خمس سنوات كذلك عدم وضع خطة تتضمن حركة القوى العاملة للمدة المقبلة طويلة المدى بما يتناسب مع حجم العمل، أو آلية لاحتواء الزيادة الحاصلة في سوق العمل من موارد مادية وبشرية.
- 2. الخطة التشغيلية:**

- محدودية المشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات والزيارات لدول أخرى لمعرفة آخر المستجدات والتطورات في آلية العمل الضريبي، بسبب تكاليف السفر على بلد المرشح وعدم تخصيص مبالغ لهذه البرامج التدريبية او المؤتمرات، مما يؤدي الى ضعف في توفير مقومات الابداع والتطوير في طاقمها نتيجة ضعف الإطلاع على آخر التطورات الجارية في دول العالم في مجال الضريبة، إذ حصرت الدورات التدريبية وعدد الموظفين المشاركين في هذه الدورات ومقارنته مع الملاك الكلي للهيئة العامة للضرائب، والجدول(4) يبين عدد الدورات التدريبية وعدد الموظفين المشاركين فيها والملاك الكلي للهيئة العامة للضرائب للسنوات 2010، 2011، 2012:

جدول (4): الدورات التدريبية والمشاركين فيها في الهيئة العامة للضرائب .

السنوات	عدد الدورات التدريبية	عدد الموظفين المشاركين	الملاك الكلي للهيئة
2010	17 دورة تدريبية	148 متدرب	2721 موظف
2011	18 دورة تدريبية	135 متدرب	3044 موظف
2012	17 دورة تدريبية	124 متدرب	3200 موظف

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط - شعبة التدريب.

- نقص الطواقم العاملة في الهيئة العامة للضرائب تتعكس في زيادة زخم العمل على الموظفين وهذا يؤدي إلى تدني مستوى الأداء فهناك قلة في عدد الموظفين العاملين في قسم الحاسبة وقسم التدقيق مما يؤدي الى عدم تغطية كامل نشاط الهيئة وفروعها في بغداد والمحافظات، وايضا قلة الطاقم في قسم الشركات مع زخم العمل وذلك لكثرة الشركات المتحاسبة ضريبيا إذ إن كل مخمن يحاسب ما يقارب 1500 اضبارة تقريبا في السنة وكذلك الحال في قسم الاستقطاع المباشر الذي يبلغ عدد الأضابير فيه (31580) اضبارة، والجدول (5) يبين عدد الموظفين في الأقسام المذكورة :

جدول (5): عدد الموظفين في أقسام الهيئة العامة للضرائب .

الأقسام	الحاسبة	التدقيق	الشركات	الاستقطاع المباشر
عدد الموظفين	75	78	70	29

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات القسم الاداري.

- إن تعدد القوانين والتشريعات الضريبية، فضلا عن التعليمات الداخلية والضوابط التي تضعها الهيئة لأغراض التحاسب الضريبي لكل نوع من أنواع الضرائب والتي تفرض على مصادر الدخل المختلفة



وكثرة التعديلات عليها يؤدي إلى التعقيد في الإجراءات التي تصاحب عملية التحاسب الضريبي مما يؤثر على أداء العاملين وهذا بطبيعة الحال يؤدي الى عزوف المكلفين عن الضريبة ومحاولة التهرب من دفعها فضلا عن قدم هذه التشريعات وعدم مواكبتها للتغيرات الاقتصادية للبلد، وهنالك اجتهادات من لدن الموظفين في فرض الضرائب واختلاف في الضوابط ونسب الضريبة المعتمدة في المناطق الجغرافية الخاضعة لها، بحيث إنه لا يعتمد عليها في بقية مناطق وأنحاء العراق.

3. تقويم الأداء:

- هناك ضعف في تحد يد ومعرفة أسباب الانحرافات عن الخطط التي وضعت وتحديد الجهات المقصرة ومحاسبتهم وتقويم ادائهم، ومكافأة الجهات المنفذة للخطة بدون انحرافات أو بانحرافات ملائمة وذلك لتشجيع الموظفين المنفذين للخطة بصورة جيدة على أدائهم الجيد.
- ضعف الآلية لتحديد الحوافز والمكافآت التشجيعية لمنتسبي الهيئة أسوة ببقية منتسبي وزارة المالية.
- يقوم الموظفون بموجب استمارة من القسم الإداري يملؤها المدير حسب حكمه الشخصي من دون وجود نظام لتحديد أساليب تقويم أداء الموظفين يكون بموجبه تشخيص حالات التميز في الأداء أو تحديد نقاط الضعف في أداء العاملين لغرض معالجتها.

ثانيا/ الرقابة المحاسبية: هناك العديد من المعوقات في الرقابة المحاسبية وأبرزها في المجالات الآتية:

1. الرقابة على العمليات المالية:

- طول سلسلة عملية التحاسب الضريبي، وهذا يحتاج الى وقت طويل والى عدد من الموظفين لانجاز المعاملة ويحتاج الى مكان كبير لحفظ الاوليات الخاصة بكل مكلف، وهذا مع التزايد الكبير في حجم المكلفين بسبب الانفتاح الكبير في السوق العراقية وزيادة الاعمال ومن ثم زيادة النشاط الخاضع للضريبة ومن ثم فلقن هذا يحتاج الى نظام ضريبي اكثر نظورا لمواكبة هذه الزيادة في واجراءات واليات أكثر تطور لاحتواء هذه الزيادة، إذ إن التحاسب في الهيئة يغلب عليه الروتين الوظيفي نتيجة عدم مكنة العمل وعدم استخدام الأسلوب التكنولوجي في التحاسب مع المكلف، وعدم شمول آلية تسديد الضريبة بنظام الرقم التعريفي، إذ يعتمد على الأسلوب التقليدي (اليدوي) ويؤخذ على هذا الأسلوب مؤشرات سلبية مثل طول الوقت الذي يقضيه الموظف والمكلف لاجراء التحاسب في الهيئة ومن ثم قلة عدد المعاملات المنجزة من المخمن.

- بسبب اتساع العمل والتزايد الكبير في حجم المكلفين قامت الهيئة بوضع خطة استثمارية لغرض توسيع المكان الخاص بها وذلك لاحتواء العمل المتزايد، الا انه هناك تكوّن في انجاز بعض المشاريع الخاصة بإنشاء أبنية جديدة في بعض فروع الهيئة في بغداد والمحافظات على الرغم من انقضاء مدة العقد والمدد الإضافية من دون اتخاذ أي اجراء بحق الشركات المملوكة، وتدني نسب التنفيذ المالي لبعضها الآخر والمدرجة ضمن خطة الهيئة للموازنة لأسباب أمنية، فضلا عن إدراج بعض المشاريع



ضمن الموازنة الاستثمارية وتخصيص مبالغ لها ولم تستخدم تلك المبالغ ولم يستفد منها، ولا توجد تقارير مرفوعة إلى الإدارة العليا عن أسباب التلكؤ في تنفيذ الموازنة وذلك لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

• عدم وجود تقارير دورية ترفع إلى الإدارة العليا تبين اسباب الانحرافات في تنفيذ ما مخطط لكل من الإيرادات والمصاريف وذلك لمتابعة الخطة والوقوف على الانحرافات ومعالجتها أول بأول من اجل تحقيق أهداف الهيئة.

2. فصل الوظائف: عدم الفصل بين الوظائف وقيام موظف واحد بمهام اكثر من وظيفة واحدة وذلك لقلّة الموظفين ، فضلا عن عدم وجود بدي ل لذلك الم وظف ولاسيما في حالة استمتاع الموظف بإجازة اعتيادية، أو مرضية وه ذا ما يتيح مجال للتلاعب والتواطؤ والاختلاس، مثلا قيام موظف واحد بمهام مسؤول المبيعات فضلا عن مدقق وحدتين تخمينيتين مع كونه معاون مدير قسم الاستقطاع المباشر.

3. آلية الحفظ ومسك السجلات:

• تحفظ أضايبير المكلفين (الشركات) في مكان واحد من دون فصل أضايبير الشركات المسجلة العاملة عن أضايبيرها المتوقفة عن العمل، ودون فصل اضايبيرها الموقوفة، مما يؤثر على اجراءات التحاسب نتيجة صعوبة الوصول الى الاضايبير المطلوبة لغرض التحاسب.

• يكون الحصول على المعلومات الخاصة بالمكلفين من الاضبارة وكارت الجباية الخاصة بالمكلف، من دون وجود قاعدة بيانات الكترونية تربط وحدة الحاسبة في قسم الشركات بقسم الحاسبة الالكترونية لمركز الهيئة لغرض إعداد التقارير عن أداء القسم ورفعها إلى المدير العام لاتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وكذلك لتزويد الجهات المستفيدة بالمعلومات التي توضح كون الشركة متحاسبة، أو غير متحاسبة ضريبيا مما يؤدي إلى ضعف إجراءات السيطرة على المعلومات في الهيئة.

• عدم قيام بعض الوزارات وتشكيلاتها بإرسال المقتبسات الضريبية عن مشترياتها إلى الهيئة العامة للضرائب، وفي حال إرسالها تكون غير مكتملة لوجود نواقص في المعلومات المرسلّة والتي تخص المكلفين مما ينعكس سلبا على إمكانية التحاسب الضريبي مع الجهات المجهزة، وعدم التزام بعضها بالتعليمات الواردة في نظام الرقم السري الذي قامت الهيئة بإنشائه، والبعض الآخر منها لم يستخدمه ولم يتدرب عليه الموظفين ومنهم لم يستلم نسختها لغرض تطبيقه، وهو نظام لغرض حماية المراسلات المهمة للهيئة منها براءة الذمة الضريبية وصرف الاستحقاق.

• إن أقسام الهيئة العامة للضرائب تعتمد على الأساليب التقليدية القديمة في عملية خزن المعلومات مثل الأضايبير والدواليب والرفوف والسجلات الورقية، فضلا عن حفظها في مكان ضيق وبدائي بحيث يصعب استخراج الاضبارة وإرجاعها في مكانها الصحيح مما يزيد من احتمال تعرضها للتلف والفقْدان.

• على الرغم من توافر عدد كبير من أجهزة الحاسوب في مقر الهيئة العامة للضرائب إلا أن استخدامها محدود جدا ولاسيما في الأعمال الخاصة بالقسم المالي، إذ إن أعمالهم لا تزال تعتمد على



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

السجلات والكشوفات الورقية، ولم يستفد من أجهزة الحاسوب في إدخال البيانات المتعلقة بالقسم إذ إن جميع السجلات الممسوكة هي سجلات يدوية.

3-1-2 ضعف وظيفة التدقيق الداخلي:

- ضعف اجراءات التدقيق الداخلي لعمل كل من قسم الشركات وقسم الاستقطاع المباشر في مقر الهيئة العامة للضرائب وهذا بسبب كثرة الاعمال التي يقوم بها قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، ويكون التدقيق فقط على الفروع التابعة للهيئة عن طريق الفرق التفتيشية التي تشكل من الشعب التابعة لقسم الرقابة والتدقيق الداخلي.
- لا توجد الية ثابتة لغرض تدقيق دوائر الدولة ومعرفة مدى التزامها في تسديد ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر لقلة الطاقم في القسم وعدم تزويد القسم بالهيكل التنظيمي للوزارات الذي يبين كون الدائرة ممولة مركزيا وتسدد ضريبتها لدى وزارة المالية ام ممولة ذاتيا لمحاسبتها من لدن الهيئة العامة للضرائب.

3-2 المعالجات المقترحة للمعوقات في أقسام الهيئة العامة للضرائب : إن المعوقات السابق ذكرها تضعف من فاعلية اداء الهيئة العامة للضرائب من اجل تحقيق اه دافها، ومن ثم لا بد من مع الجة هذه المعوقات لهتمن الهيئة من تحقيق اهدافها ، وفيما يأتي بعض المعالجات المقترحة لتلك المعوقات في نظام الرقابة الداخلية والتي وضعها الباحثان من اجل اصلاح العمل الضريبي.

3-2-1 المعالجة لمعوقات الرقابة الداخلية:

أولاً/ الرقابة الإدارية: إن من الممكن معالجة المعوقات في نظام الرقابة الإدارية عن طريق المجالات التالية:

1. الهيكل التنظيمي:

- إعادة النظر بالهيكل التنظيمي للهيئة العامة للضرائب، واعتماد التوزيع الوظيفي (تنظيم الادارة الضريبية وفقا لنوع الخدمات المقدمة) بدلا من التوزيع النوعي بحسب أنواع الضرائب في ما يتعلق بالأقسام المعنية بالعمل الضريبي ، كونه من الخطوات المهمة لإصلاح الإدارة الضريبية والذي يسمح للإدارة باستخدام أسلوب متكامل في التعامل مع المكلفين، ويسمح في الفصل بين الوظائف بمستوى أفضل للتخصص وفي الاستخدام الاكفاً للطواقم وبمستوى عال من السيطرة الادارية، ويتمتع بمرونة كافية للتطور في مجال تقنية المعلومات او الشروع بضرورية جديدة.
- ارتباط التدقيق الداخلي: اعطاء التدقيق الداخلي في الاقسام والفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب، الاستقلالية الكاملة وذلك بربط شعب التدقيق ال موجودة في كل من قسم الشركات و قسم الاستقطاع المباشر وشعب التدقيق الموجودة في الفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب، ارتباطها فنيا واداريا بقسم



الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة، وهذا يعطي المدقق الداخلي الاستقلالية اللازمة لاداء مهامه التدقيقية، فضلا عن توسيع عمل هذه الشعب ؛ ليشمل فضلا عن تدقيق المعاملة الضريبية القيام بتدقيق وتقويم عمل القسم او الفرع واعداد التقارير عن اداءها ، وهذا يساهم في تخفيف عبء ال مهام على شعب قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة .

2. توزيع الصلاحيات: تضمن الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب فقرات تحدد صلاحيات مدير وموظفي الأقسام ووصف مفصل لكل وظيفة فضلا عن أهداف وواجبات الأقسام والشعب المرتبطة بها لغرض محاسبة المسؤولية.

3. الخطة الاستراتيجية:

• توخي الدقة في التخطيط قصير الأجل للإيرادات الضريبية من أجل تلافي حصول أو تقليل الفرق الكبير بين الإيراد الفعلي والإيراد المخطط السنوي للهيئة، وذلك بتقدير الإيرادات على وفق أسس علمية صحيحة عن طريق حصر المكلفين بتوفر قاعدة بيانات وافية للمكلفين تستند الى دراسات واستطلاعات ومسح ميداني للمكلفين بالضريبة وتقدير صحيح لإمكانية نمو وتطور عمل المكلفين، فضلا عن ضرورة عزل إيراد كل سنة عن إيراد السنة الأخرى لغرض تقويم اداء العمل الضريبي لكل سنة لحالها على وفق ما خطط له.

• العمل على تحقيق الخطة الإستراتيجية متوسطة المدى للهيئة بإعادة النظر في آليات انجاز المعاملات الضريبية بما يؤمن تغييرها لتصبح اكثر فعالية وكفاءة، والعمل على توفير أنظمة خدمة وظيفية للموظف الضريبي كالحوافز والمخصصات تتلاءم مع خطورة واهمية المهام الموكلة إليه، وتحديد آليات وسبل تحسين الإدارة الضريبية كالدورات والزيارات لدول أخرى، وفتح قسم خاص بخدمة المكلفين بالمفهوم الإداري والعلمي، وتحديد آلية تقديم الخدمة من حيث وقت انجاز المعاملة وأسلوب التعامل مع المكلفين وحل النزاع معهم وتوفير قاعدة المعلومات، وتقليص سلسلة الإجراءات وسهولة الاتصال، ولتحقق هذا يجب توفير الدعم المادي للهيئة ورفدها بالطواقم المؤهل علميا وعمليا.

• العمل على وضع خطة لمدة زمنية طويلة المدى تتضمن الإيرادات المخطط لها على مدة خمس سنوات، وتتضمن آلية لاحتواء الزيادة الحاصلة في سوق العمل من موارد مادية وبشرية.

4. الخطة التشغيلية:

• التأهيل العلمي والعملي للملاك الضريبي وذلك بتعيين أصحاب الشهادات العليا والسماح للموظفين باكمال دراستهم للحصول على شهادة اعلى من تحصيلهم العلمي وكذلك زيادة عدد الدورات التدريبية والتأهيلية والزيارات لدول اخرى بحسب ما يتطلبه نشاط الهيئة واشراك الموظفين فيها لتطوير مهاراتهم وكفاءتهم المهنية ليكون الموظف الضريبي على اطلاع مستمر بأية معلومات تشريعية جديدة او اية تعديلات في القانون الضريبي؛ لأن الدورات التدريبية والزيارات لدول اخرى تعمل على زيادة الاطلاع



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

على آخر التطورات الجارية في دول العالم في آلية العمل الضريبي، وهذا يساهم في تقوية الطواقم العاملة في الهيئة العامة للضرائب والتخفيف من زخم العمل على الموظفين ورفع مستوى أدائهم.

- تفعيل مشروع قانون الضريبة الموحد على الدخل الذي أعدته الهيئة وارسلته الى وزارة المالية، لأن العمل بالنظام الموحد يكون نافذ في كل انحاء العراق.
- إن اعداد البحوث العلمية وعقد الندوات والمؤتمرات العلمية والمشاركة فيها يؤدي الى اغناء عمل الهيئة في كافة الجوانب وانضاج افكار جديدة تحقق النهوض بالعمل الضريبي وتحقيق التطور الذي تسعى اليه الهيئة؛ لأنها توفر فرصة للاطلاع على المستجدات العلمية وتبادل الخبرات وايجاد المعالجات للمشاكل الحاصلة في العمل الضريبي.

5. تقويم الاداء:

- التحري عن أسباب الانحرافات عن الخطط التي وضعتها الهيئة وتحديدها ووضع الحلول المناسبة لمعالجتها، وتحديد الجهات المقصرة وم حاسبتهم وتقويم أدائهم ومكافأة الموظفين الم نفيذين للخطة بصورة جيدة وذلك لتشجيعهم على أدائهم الجيد.
- العمل على منح حوافز ومكافآت تشجيعية لمنتسبي الهيئة وذلك عن طريق ربطها بالايراد المتحقق.
- العمل على وضع نظام لتقويم اداء الموظفين ليكون بموجبه تشخيص حالات التميز في الأداء أو تحديد نقاط الضعف في أداء العاملين لغرض معالجتها.

ثانيا: الرقابة المحاسبية: إن من الممكن معالجة المعوقات في نظام الرقابة المحاسبية بالمجالات الآتية:

1. الرقابة على العمليات المالية:

- الاعتماد على الأسلوب التكنولوجي (الحاسوب) في عملية التحاسب الضريبي مع المكلف وتطبيق نظام الرقم التعريفي على آلية تسديد الضريبة، لأنه يؤدي إلى سرعة الانجاز ودقة الاحتساب والحفاظ على سرية المعلومات وتقليص حجم الإجتهد الشخصي لدى ممثل السلطة المالية وتبسيط الإجراءات وتقليل الروتين الوظيفي وعدم إصابة المكلف بالملل فضلا عن زيادة كفاءة وفاعلية عمل الإدارة الضريبية لتحقيق نتائج ايجابية ملموسة في اصلاح العمل الضريبي.
- اتخاذ الإجراءات المناسبة بحق الشركات المتلكئة في انجاز المشاريع الخاصة بإنشاء أبنية جديدة في بعض فروع الهيئة في بغداد والمحافظات وتنفيذها، والعمل على تنفيذ المشاريع الخاصة بإنشاء الأبنية والمدرجة ضمن خطة الهيئة للموازنة، مع ضرورة تزويد الإدارة العليا بتقارير تبين أسباب التلكؤ في تنفيذ الموازنة وذلك لاتخاذ الإجراءات المناسبة.



• تزويد الإدارة العليا بتقارير دورية تبين أسباب الانحرافات في تنفيذ ما مخطط لكل من الإيرادات والمصاريف وذلك لمتابعة الخطة والوقوف على الانحرافات ومعالجتها أول بأول من أجل تحقيق أهداف الهيئة.

2. **فصل الوظائف:** ضرورة الفصل بين الواجبات والمسؤوليات وتوزيع المهام على أكثر من موظف، والذي يؤدي إلى انجاز العمل بمستوى اعلى من الكفاءة ، ويحد من فرص التلاعب والتواطؤ والاختلاس.

3. آلية الحفظ ومسك السجلات:

• اعادة جرد أضايير المكلفين(الشركات) وتحديد اضايير الشركات المسجلة العاملة منها وضايير الشركات المتوقفة عن العمل وكذلك الأضايير الموقوفة، وفصلها عن بعضها البعض، وذلك لتسهيل اجراءات التحاسب بسهولة الوصول إلى الاضايير المطلوبة لغرض التحاسب.

• العمل على تصميم قاعدة بيانات الكترونية في الهيئة تماثل ما هو موجود في الانظمة الضريبية المتقدمة لغرض إعداد التقارير، وتزويد الجهات المستفيدة بالمعلومات التي توضح كون الشركة متحاسبة أو غير متحاسبة ضريبيا، والعمل على حث الدوائر بالالتزام بالمادة (28) من قانون ضريبة الدخل.

• ارسال نسخة من التصريحة الكمركية مع استمارة التحاسب الضريبي من لدن المنافذ الحدودية الى مقر الهيئة لغرض التحقق من البيانات المثبتة في الاستمارة، واستكمال المعلومات في التصاريح الكمركية جميعها لضمان التحاسب الضريبي ، وبخلافه يتم تحميل الموظفين بالمنافذ الحدودية مسؤولية ذلك.

• تعزيز التعاون مع الوزارات ودوائر الدولة من لدن الهيئة العامة للضرائب لغرض تقديم جميع المعلومات والبيانات المتوفرة لديها عن المكلفين الي السلطة المالية، وحثهم على الالتزام بالتعليمات الواردة في (نظام الرقم السري).

• الاعتماد على اساليب متطورة وعلى المكننة الحديثة في تخزين المعلومات والبيانات وحفظ الأضايير والمستندات المتعلقة بالمكاف لتقليل مخاطر التلف او الفقدان.

• استخدام الالية الحديثة في عملية ترقيم الأضايير وفهرستها وذلك باستخدام الحاسوب في عمليات الترميم، والعمل على تحديث المعلومات الخاصة بالجباية وبشكل دوري ومنظم.

3-2-2 المعالجة لمعوقات التدقيق الداخلي:

• تقوية اجراءات التدقيق الداخلي لعمل كل من قسم الشركات وقسم الاستقطاع المباشر في مقر الهيئة العامة للضرائب بحيث يشمل التدقيق نشاط القسم ككل لغرض تقويمه.

• وضع الية ثابتة لغرض تدقيق دوائر الدولة ومعرفة مدى التزامها في تسديد ضريبة الدخل بطريقة الاستقطاع المباشر وتزويد قسم الاستقطاع المباشر بالهيكل التنظيمي للوزارات.



- توفير موظفين في قسم التدقيق ذو خبرة علمية وعملية ومن ذوي الاختصاص فضلا عن تدريبهم عن طريق دورات وورش عمل بما يتناسب ونوع العمل.

4. المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات:

- 1-4 الاستنتاجات: بعد عرض الإطار النظري والجانب العملي، توصلنا إلى الاستنتاجات الآتية:
 1. للإدارة الضريبية دور فعال في اصلاح العمل الضريبي، عن طريق دورها في تطبيق النظام الضريبي، وتنفيذ العمل ضمن القواعد القانونية للضريبة، و للرقابة الداخلية دور مهم في تحسين اداء هذه الادارة بالضبط الجيد لوظائفها، وتأكيد الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
 2. عدم ارتباط شعب التدقيق الداخلي التابعة لأقسام وفروع الهيئة بقسم التدقيق الداخلي في مركز الهيئة مما يؤثر سلبا على استقلالية المدققين وكفاءتهم واداء العملية التدقيقية.
 3. ضعف تعدد الهيكل الإداري للهيئة العامة للضرائب للصلاحيات الممنوحة للمدراء والموظفين وفي تحديد المعالم للوظيفة بشكل واضح وموثق، والذي أدى إلى ضعف معرفة الموظف لتفاصيل عمله.
 4. ضعف التخطيط قصير الأجل والذي يتضح عن طريق الفرق الكبير بين الإيراد الفعلي للهيئة والإيراد المخطط لها سنويا.
 5. عدم وجود خطة استراتيجية لتطوير العمل الضريبي من حيث استخدام الرقم الالكتروني وبناء علاقات ثقة وتواصل مع المكلفين بتطوير آلية جديدة لتقديم الخدمة من حيث وقت انجاز المعاملة، وحل النزاع معهم وتقليص سلسلة الإجراءات، وسهولة الاتصال.
 6. محدودية المشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات والزيارات لدول أخرى لمعرفة ما آل إليه التطور في العمل الضريبي والآليات الحديثة المستخدمة، وذلك لمواكبة التطورات وتقوية العمل الضريبي.
 7. نتيجة لتعدد القوانين والتشريعات الضريبية، فضلا عن التعليمات الداخلية والضوابط التي تضعها الهيئة لأغراض التحاسب الضريبي ادى الى نشوء فجوة بين المكلفين والادارة الضريبية مما أدى إلى تعقيد الإجراءات المتبعة في العمل.
 8. ضعف آلية تحديد الحوافز والمكافآت التشجيعية لمنتسبي الهيئة على الرغم من زيادة الإيراد الفعلي المتحقق للهيئة على الإيراد المخطط.
 9. ضعف آلية حفظ المعلومات والاضابير الضريبية، وعدم استخدام الوسائل الحديثة في عملية الحفظ للمعلومات والاضابير.



4-2 التوصيات: إستناداً إلى الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان يوصي بما يأتي:

1. ضرورة اعتماد ادارات الوحدات لانظمة الرقابة لداخلية التي تتوافر فيها المقومات العلمية والعملية السليمة والمتطورة التي تؤمن توفر الحماية لموجوداتها من سوء الاستخدام ، وتدعم المسؤولية الملقاة على عاتق الإدارة، وتضمن الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات الإدارية الموضوعة من أجل تحقيق أهدافها.
2. ضرورة وجود جهاز متخصص يقوم بمهام التدقيق الداخلي يضم مجموعة من الموظفين المختصين من ذوي الخبرة العلمية والعملية، ويرتبط بأعلى سلطة ادارية، ومؤهل لتقويم نظام الرقابة الداخلية المطبق في الوحدة.
3. اعطاء شعب التدقيق الداخلي في الاقسام والفروع التابعة للهيئة العامة للضرائب، الاستقلالية الكاملة وذلك ببعثها فنيا واداريا بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة، ليعطي المدقق الداخلي الاستقلالية اللازمة لاداء مهامه التدقيقي.
4. توخي الدقة في التخطيط قصير الأجل لليرادات الضريبية من أجل تلافي حصول او تقليل الفرق الكبير بين الإيراد الفعلي والإيراد المخطط السنوي للهيئة، وذلك بتقدير الإيرادات على وفق أسس علمية صحيحة تستند الى قاعدة بيانات وافية عن المكلفين، مع ضرورة عزل إيراد كل سنة عن إيراد السنة الاخرى لغرض تقويم اداء العمل الضريبي لكل سنة لحالها على وفق ما خطط.
5. وضع خطة استراتيجية لتطوير العمل الضريبي من حيث استخدام الحاسوب والرقم الالكتروني وبناء علاقات ثقة وتواصل مع المكلفين بتطوير آلية جديدة لتقديم الخدمة اليهم.
6. توسعة الدورات التدريبية والتأهيلية والزيارات لدول اخرى واشراك الموظفين فيها لتطوير مهاراتهم وكفاءتهم المهنية ليكون الموظف الضريبي على اطلاع مستمر بآخر التطورات الجارية في دول العالم في آلية العمل الضريبي، فضلا عن بتعيين موظفين جدد من ذوي الخبرة اصحاب الشهادات العليا لغرض التخفيف من زخم العمل على الموظفين ورفع مستوى أدائهم.
7. تقليص الفجوة بين المكلفين والإدارة الضريبية وتبسيط الإجراءات المتبعة في العمل وذلك بتفعيل مشروع قانون الضريبة الموحد على الدخل الذي اعدته الهيئة وارسلته الى وزارة المالية، واعادة دراسة القوانين الضريبية والتركيز على البعض منها ليتم تشريعها بما يواكب التطورات على الساحة المحلية والدولية.
8. العمل على تقوية آلية الحوافز والمكافآت التشجيعية لمنتسبي الهيئة وذلك ببعثها بالإيراد المتحقق سنويا.
9. الاعتماد على اساليب متطورة وعلى المكننة الحديثة في تخزين المعلومات والبيانات وحفظ الأضابير والمستندات المتعلقة بالمكلف لتقليل مخاطر التلف او فقدان.



المصادر

أولاً: المصادر العربية:

أ- الكتب:

1. ابو كرش، شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب ، الطبعة الاولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004.
2. ابو هيبه، حامد طلبه، اصول المراجعة، الطبعة الاولى، زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ، 2011.
3. الألويسي، حازم هاشم ، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الاولى، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2003.
4. جمعة، احمد حلمي، المدخل الى التدقيق الحديث ، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005.
5. الصحن، عبد الفتاح محمد وسرايا، محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي ، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2004.
6. عبد الله، خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ، 2004.
7. علي، عبد الوهاب نصر وشحاته، شحاته السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
8. قدي، عبد المجيد، دراسات في علم الضرائب، دار جرير للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
9. لطفي، أمين السيد احمد، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ، الابراهيمية، مصر، 2007.
10. المطارنة، غسان فلاح تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية ، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الاردن، 2009.

ب- الرسائل والأطاريح:

1. باش، علي عبد العظيم ، دور الضرائب في تمويل الموازنة العامة في العراق ، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2008.
2. خضر، بارزان علي، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية ، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2008.
3. الخفاجي، سعد علي، دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد الإداري والمالي ، بحث محاسبة قانونية مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، 2009.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

٤. الزهيري، محمد سلمان ، مدى إسهام نظام المعلومات الضريبي في تطوير العمل الضريبي ، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد، 2007 .
٥. الصبيحي، نوري محمود احمد، اثر متغيرات بيئة الأعمال على العرض المفاهيمي لنظم المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، 2008.
٦. عبد الله، حسين عاشور ، تقويم نظام الرقابة الداخلية في المصارف الحكومية والخاصة ، بحث محاسبة قانونية مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، بغداد، 2010 .
٧. العبيدي، خالد عبيد ، تقويم إجراءات قسم الرقابة الداخلية للأداء الإداري في الجامعات العراقية ، بحث محاسبة قانونية مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، 2008.
٨. القره غولي، شاکر محمود، البطاقة الضريبية وإجراءات الحصر الضريبي ، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، 2010.
٩. كاظم، لؤي تقي، دور أجهزة الرقابة ومسؤوليتها في منع واكتشاف التلاعب والمخالفات ، بحث محاسبة قانونية مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، 2008.
١٠. كزار، منى ناظم، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل حوكمة الشركات ، بحث محاسبة قانونية مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد ، 2011.
١١. كماش، كريم سالم ، مستقبل النظام الضريبي في العراق في ظل التحول إلى اقتصاد السوق ، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد- الجامعة المستنصرية، بغداد ، 2010 .
١٢. الياس، إيمان احمد، التوجهات الجديدة للسياسة الضريبية في ظل برامج صندوق النقد الدولي ، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد ، 2008.
١٣. يعقوب، فيحاء عبد الله، التدقيق الداخلي ودوره في التحكم المؤسسي ، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2006.

ت- البحوث والمجلات والدوريات:

١. ابراهيم، هناء اسماعيل، دور الادارة الضريبية في مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي ، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي، وزارة المالية، بغداد، 2006.
٢. الراشدي، وليد بدر نجم والنعمي، محمد عبد الله شريف، جريمة الرشوة صورة من صور الفساد المالي والإداري، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، بغداد، 2009.
٣. علي، ناجحة عباس واحمد، محمد عباس، واقع النظام الضريبي "الضرائب المباشرة" واصلاحه ، بحث مقدم الى الندوة العلمية في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، 2010.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 27
- الفصل الثاني - لسنة 2014
الرقابة الداخلية ودورها في إصلاح العمل الضريبي

ث- مصادر شبكة الانترنت:

1. جهاد، مدير عام المصرف الاسلامي، الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، منتديات عالم المحاسبة والتدقيق قسم فروع المحاسبة.

<http://world-acc.net/1vb/showthread.php?t=423>

2. شاهين، سمر محمد راغب ، واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة ، دراسة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة ، 2007.

3. محمد، عمرو هشام، الإصلاح الضريبي في البلدان النامية- مع إشارة خاصة للعراق ، مركز بحوث دراسات الوطن العربي، مجلة علوم انسانية ، العدد 29، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2006

<http://www.ulum.nl>

ثانياً: المصادر الأجنبية:

1. GAO ، General Accounting Office (Government Auditing Standards)، 2003.
2. Ivancevich، John، M. & Lorenzi، Peter & Skinner، Steven، Management Quality and Competit Veness ، 2nd ، ed ، Irwin ، 1997.
3. Laudon، K.C. & Laudon Janep، management Information system organization and Technolog in the net word Enterprise ، 6thed ، prentice Hall international ، Inc ، 2000 .
4. Payose، peter Ayodele، corruption versus Resources Management in Nigeria، Apaper Submitted to the university of Ibadan ، 2005.
5. Whiting Ton، O.، Ray & Pansy، Kurt، Principles of Auditing and Other Assurance Services ، 14th ، ed ، Irwin ، 2004.
6. Wild ، John J، Financial Accounting Information for Decisions ، McGraw - Hill / Irwin، (2nd ed.) ، 2003.