



فرائن للعلوم الاقتصادية والإدارية
KHAZAYIN OF ECONOMIC AND
ADMINISTRATIVE SCIENCES
ISSN: 2960-1363 (Print)
ISSN: 3007-9020 (Online)



Internal Control and Auditing and Their Role in Formulating the Financial System Strategy A Case Study in the General Tax Authority

Asst. Prof. Dr. Faisal Sarhan About Al-Azzawi¹

Dr. Husam Hameed Sultan Al-Karkhi²

University of Diyala College of Administration and Economics

University of Diyala College of Administration and Economics

faisal@uodiyala.edu.iq¹

msc.husam@gmail.com²

Abstract:

The main objective of the study is to explore the impact of internal control and auditing on the strategy and provisions of the financial system. The General Tax Authority in Iraq was chosen as a leading body in the country, due to the crises and financial events that the Iraqi economy has experienced since the nineties of the last century, and the decline in revenues due to many reasons, including fraud, deception and accounting errors, as well as the decline in professional ethics. As a result, society has lost confidence in administrative, accounting and control systems. The study provided a review and clarification of the theoretical and intellectual framework of the research variables. This problem lies in the widening gap between the financial data reports submitted to the General Tax Authority and tax revenues, which should be through the application of internal control and auditing (closer to the truth). The study sought to achieve the most important objectives, which is to apply the elements and means of internal control and auditing to improve the financial strategic system of the General Tax Authority. In order to achieve the objectives of the study, the study hypothesis was formulated: Does internal control and auditing affect the financial strategic system of the General Tax Authority? The most prominent conclusions reached by the study are that internal control and auditing is an integrated system through which monitoring and follow-up are imposed on the extent to which the General Authority applies official tax laws by practicing its administrative and financial operations with the highest degree of disclosure and transparency. The most important recommendations are: preparing the appropriate environment to activate the role of internal control and work with international accounting standards, and emphasizing the independence of internal and external auditors as well as the efficiency of audit committees, in order to follow up and inspect to discover violations and deviations in tax accounting operations in a timely manner.

Keywords: Internal control and audit, strategic financial system for taxes, General Tax Authority.

الرقابة والتدقيق الداخلي ودورها في صياغة استراتيجية النظام المالي

دراسة حالة في الهيئة العامة للضرائب

أ.م.د. فيصل سرحان عيود العزاوي
م. د. حسام حميد سلطان الكرخي

faisal@uodiyala.edu.iq¹

m.sc.husam@gmail.com²

جامعة ديالى/ كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الإدارة العامة¹

جامعة ديالى/ كلية الإدارة والاقتصاد – قسم الإدارة العامة²

المستخلص: الهدف الرئيسي للدراسة هو استكشاف تأثير الرقابة والتدقيق الداخلي على استراتيجية وأحكام النظام المالي، وقد تم اختيار الهيئة العامة للضرائب في العراق كجهة رائدة في البلاد، وذلك بسبب الأزمات والأحداث المالية التي مر بها الاقتصاد العراقي منذ تسعينيات القرن الماضي، وانخفاض الإيرادات نتيجة لأسباب عديدة، منها الاحتياطي والخداع والأخطاء المحاسبية، فضلاً عن تراجع الأخلاقيات المهنية، ونتيجة لذلك فقد المجتمع الثقة بالأنظمة الإدارية والمحاسبية والرقابية. وقد قدمت الدراسة مراجعة وتوضيح للإطار النظري والفكري لمتغيرات الدراسة، وتكمن هذه المشكلة في اتساع الفجوة بين تقارير البيانات المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب والإيرادات الضريبية التي يجب أن تكون من خلال تطبيق الرقابة والتدقيق الداخليين (أقرب إلى الحقيقة). وقد سعت الدراسة إلى تحقيق أهم الأهداف، وهي تطبيق عناصر ووسائل الرقابة والتدقيق الداخليين لتحسين استراتيجية النظام المالي للهيئة العامة للضرائب. ولتحقيق أهداف الدراسة تم صياغة فرضية الدراسة وهي: هل تؤثر الرقابة والتدقيق الداخلي على استراتيجية النظام المالي للهيئة العامة للضرائب؟ ومن أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة أن الرقابة والتدقيق الداخلي نظام متكامل يتم من خلاله فرض الرقابة والمتابعة على مدى تطبيق الهيئة العامة للقوانين الضريبية الرسمية من خلال ممارسة عملياتها الإدارية والمالية بأعلى درجات الإفصاح والشفافية. ومن أهم التوصيات: تهيئة البيئة المناسبة لتفعيل دور الرقابة الداخلية والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية، والتأكيد على استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين وكذلك كفاءة لجان التدقيق، ومتابعة وتفتيش المخالفات واكتشاف الانحرافات في العمليات المحاسبية الضريبية في الوقت المناسب..

الكلمات المفتاحية: الرقابة والتدقيق الداخلي، استراتيجية النظام المالي للضرائب، الهيئة العامة للضرائب.

Corresponding Author: faisal@uodiyala.edu.iq¹

المبحث الأول: منهجية الدراسة

- مشكلة الدراسة:** تنبع مشكلة الدراسة من اتساع الفجوة بين تقارير (المكلفين) عن البيانات المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب وبين الإيرادات الضريبية التي يجب أن تكون من خلال تطبيق الرقابة الداخلية والتدقيق (الأقرب للحقيقة)، مما أدى إلى عدم اقتناع الهيئة العامة للضرائب بمعظم التقارير المالية المقدمة نتيجة لعدم وجود الشفافية والوضوح والموضوعية في تلك التقارير.
- فرضية الدراسة:** لقد حاول الباحثان اختبار الفرضيات التي تبنتها الدراسة وهي:
- الفرضية الأولى:** أن الرقابة والتدقيق الداخلي يؤثران إيجاباً على استراتيجية النظام المالي للضرائب.
- الفرضية الثانية:** أن تطبيق قواعد الرقابة والتدقيق الداخلي يؤدي إلى إضافة الثقة والمصداقية إلى البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين إلى الهيئة العامة للضرائب وتحديد الوعاء الضريبي الإجمالي.
- أهمية الدراسة:** وتتمثل أهمية الدراسة في أنها تتناول المواضيع الآتية:
 - تطبيق صلاحيات الرقابة والتدقيق الداخلي بشكل عادل ورفع كفاءة النظام الضريبي وإجراءات تحصيل الضرائب.
 - دعم الإصلاحات التشريعية وتعزيز كفاءة الأجهزة التشريعية والقضائية والرقابة وسد الفجوة بين نصوص القوانين وتطبيقها الفعلي.
 - إمكانية الاستفادة من المبادئ والخصائص والآليات التي تتضمنها الرقابة والتدقيق الداخلي والتي تؤدي إلى تحقيق الأداء الجيد من خلال الوسائل والأدوات التي توفرها للرقابة والرقابة على الإدارة التنفيذية وبالآتي تؤدي إلى تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات.
 - تحسين واقع الهيئة العامة للضرائب ومكافحة الغش وزيادة المعرفة.
 - توضيح أهمية الأداء كأحد متطلبات النجاح التنظيمي مما يدفع الإدارات الضريبية إلى البحث عن آلية لتحسينه.
 - تعزيز ثقافة الالتزام الضريبي والإفصاح والشفافية.
- أهداف الدراسة:** الدراسة الحالية هي امتداد للأدب المحاسبي وتستمد أهميتها من أهمية الهيئة المبحوثة والأداء الضريبي لموظفي السلطة المالية وتسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:
 - توضيح مفهوم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب وأهمية تطبيق عناصرها ووسائلها.
 - معرفة أثر تطبيق قواعد الرقابة والتدقيق الداخلي على مصداقية التقارير المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب وتحديد الوعاء الضريبي بصورة عادلة.
 - توضيح طبيعة استراتيجية النظام الضريبي المالي في العراق.
 - توضيح الأثر الإيجابي للرقابة والتدقيق الداخليين على استراتيجية النظام الضريبي المالي في العراق.

6. **منهج الدراسة:** اعتمدت الباحثان المنهج الاستقرائي فيما يتعلق بالجانب النظري، أما فيما يتعلق بالجانب التطبيقي فقد اعتمدا المنهج التحليلي، وهو المنهج الذي يتميز بالجمع بين وصف الحالة وتحليلها، ومن ثم استخراج نتائجها.

7. **عينة الدراسة:** عينة الدراسة المكانية: الهيئة العامة للضرائب. تتطلب متطلبات الدراسة أن نحدد عينة الدراسة لأنها تمثل الخطوة الأولى والأساس الذي تركز عليه الدراسة، وفقاً لطبيعة مشكلة الدراسة وهدفها. ولغرض اختبار الفرضية فإن العينة تشمل أطراف العلاقة في استراتيجية النظام المالي للهيئة، ومنها:

(1) الهيئة المالية: وتشمل المقدرين والمدققين في دوائر وفروع الهيئة العامة للضرائب.
(2) الموظفون: العاملون في الهيئة العامة للضرائب والموزعون على دوائر وفروع الهيئة في بغداد والمحافظات، كونهم مسؤولين عن تحصيل الضرائب.

ب. عينة الدراسة الزمانية: للفترة 2020-2023.

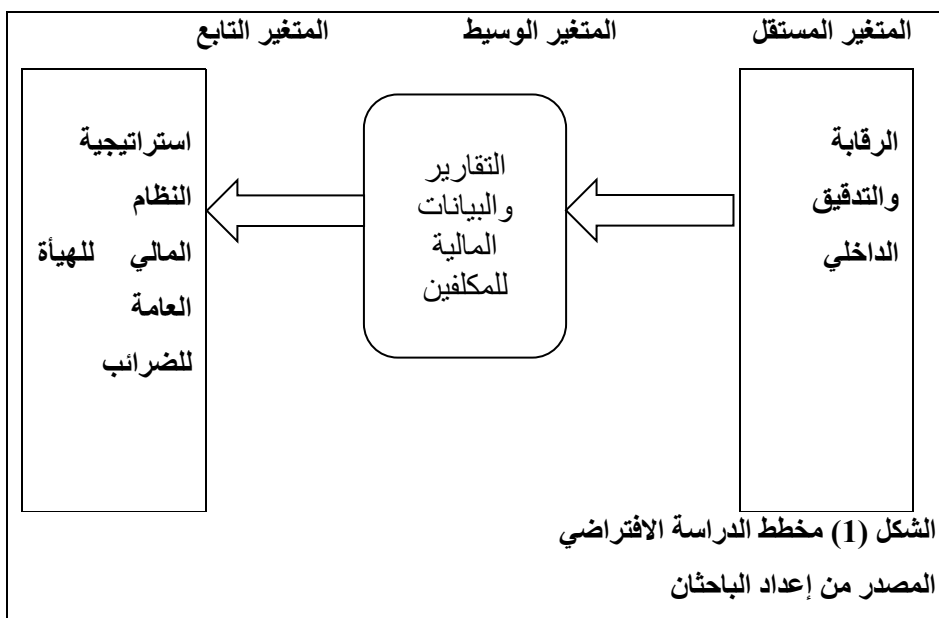
8. **مصادر الدراسة:**

أ. الجانب النظري: تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من المصادر العربية والأجنبية المتوفرة ذات الصلة بموضوع الدراسة من كتب وأبحاث ودوريات بالإضافة إلى رسائل وأطروحات جامعية ومصادر متوفرة على المواقع الإلكترونية العالمية، وذلك بهدف تغطية كافة جوانب الدراسة قدر الإمكان.

ب. الجانب العملي: اعتمد الباحثان في هذا الجانب على التقارير السنوية:

المتمثلة بالقوائم المالية للهيئة العامة للضرائب والتي تضمنتها الدراسة للفترة (2020-2023)، وتم دراسة هذه التقارير وتحليل بياناتها بهدف استخراج النتائج المرجوة منها.

9. **مخطط الدراسة الافتراضي:**



المبحث الثاني: ماهية الرقابة والتدقيق الداخلي وأهدافها ومقومات وإجراءات النظام المالي

أولاً: ماهية الرقابة والتدقيق الداخلي وأهدافها:

1. **مفهوم الرقابة والتدقيق الداخلي:** إن الرقابة والتدقيق الداخلي شرط أساسي للحصول على معلومات واقعية وحقيقية، ولتنفيذ عملية الرقابة فإن تدقيق أعمال الوحدات الحكومية يتطلب وجود نظام داخلي قادر على منع الأخطاء واكتشافها عند حدوثها، مع وضع مجموعة من الإجراءات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها، وقد ذكر معهد المحاسبين القانونيين المعتمدين الأمريكي أن الرقابة والتدقيق الداخلي مفهوم دقيق: وهو أن نظام الرقابة الكافي والفعال مصمم لتوفير ضمانات معقولة ومناسبة، لأن العمليات تخضع لتقويض عام محدد من الإدارة، والعمليات مسجلة بدقة، مع تحديد المسؤوليات عن الأصول، ولا يجوز بناؤها إلا بتقويض من الإدارة، وحفظ الأصول المجردة في الدفاتر، ومطابقتها مع الأصول الحالية في فترات مناسبة، وحيثما توجد أي اختلافات باستثناء ذلك، فمن الأفضل اتخاذ التدابير لمعالجتها مع ضمان إعداد التقارير المالية على أساس القوانين والمبادئ والأعراف المعتدلة في هذا المجال بحكم عملها على جميع المخالفات القائمة بغرض إبلاغ الإدارة العليا بالأخطاء المرتكبة. (جمعة، 2000: 89)

2. **تعريف الرقابة:** وقد يكون للرقابة عدة تعريفات، وقد عرفت بأنها: خطة المشروع وقراره فيما يتعلق بالأصول والثقة في القيود المالية، ومن أمثلة ذلك تنظيم المحافظة على معظم الأعمال والموافقة عليها وتقييد عناصرها بالأصول. (القباي، 2005: 14)

واختارها اختياراً أوانها من أجل اتخاذ إجراءات الأمان في مجموعة من التأثيرات الجوية التي تمتلكها ومواصفاتها والمعاملات المالية المعتمدة ودقتها. وقد عرفت لجنة معايير التدقيق (المعيار رقم 1) باستثناء التدقيق الداخلي: بأنه ما بني عليه وما يرتبط به من إجراءات وأساليب أساسية لحماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المستخدمة في تسجيل الحسابات. (المطارنة، 2006: 208).

3. هدف الرقابة والتدقيق الداخلي: يهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المسجلة في السجلات، وهو أحد جوانب الرقابة والتدقيق الداخليين وعنصر أساسي منه، حيث أنه يهتم بالإجراءات التي يتم وضعها لحماية مواردها من التصرفات غير المشروعة مع ضمان دقة البيانات والمعلومات المالية التي يتم إعدادها وضمان موثوقيتها. (سرايا، 2007: 79).

4. أهمية الرقابة والتدقيق الداخلي: وتبرز أهمية الرقابة والتدقيق الداخليين من خلال ارتباطهما بالنظام المحاسبي المتبع في الوحدة الاقتصادية حيث يعتبر صمام الأمان الذي يضمن دقة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام وكذلك مدى قدرة الجهات المعنية على الاعتماد عليه بدقة من خلال عدة محاور أهمها: (المطارنة، مصدر سابق).

أ. إجراء العمليات بتفويض عام من الإدارة ولكل الأعمال التي يقوم بها العاملون في الوحدة الاقتصادية.
ب. تسجيل العمليات بالشكل المطلوب لتسهيل إعداد البيانات المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتسهيل محاسبة المتخلفين مع ضمان إنجاز العمل وفقاً للخطوة وفي الأوقات المناسبة ودون تأخير.
ج. استخدام أنظمة ومبادئ محاسبية مرنة وسهلة التطبيق وتطبيقها على كافة جوانب النشاط مع مراعاة الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية.

د. إجراء عملية مطابقة للأصول الفعلية التي ظهرت عند إجراء عمليات الجرد الفعلي مع سجلات الرقابة على تلك الأصول ضمن فترات زمنية محددة ويجب اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة عدم المطابقة.

5. عناصر و وسائل الرقابة والتدقيق الداخلي ودورها في إدارة المخاطر:

أ. عناصر الرقابة والتدقيق الداخلي: لا بد من توافر مجموعة من العناصر في النظام المستخدم لغرض تطوير وزيادة كفاءة نظام الرقابة والتدقيق الداخلي المطبق في الوحدة الاقتصادية وفيما يلي توضيح لهذه العناصر: (سرايا، مصدر سابق):

(1) وضع وتصميم نظام مستندي متكامل ومناسب لعمليات الوحدة الاقتصادية، مع تحديد أنواع وأشكال المستندات المستخدمة، مع بيان وتحديد المخولين بالتوقيع عليها لضمان دورة مستندية سليمة.

(2) وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الوحدة الاقتصادية وفقاً للقواعد المتعارف عليها لضمان مطابقة السجلات للجرد الفعلي لحماية الأصول من التلاعب والسرقة والحد من المخاطر الناتجة عن ذلك.

(3) وضع نظام لمراقبة وحماية الوحدة الاقتصادية وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها والتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، بما في ذلك استخدام حسابات الرقابة المناسبة لذلك.

(4) وضع نظام مناسب لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية الخاصة بالمسئولية عن أصول الوحدة الاقتصادية مع نتائج الجرد الفعلي للأصول التي بحوزتها بصورة منتظمة مع ضرورة الفحص.

(5) وضع نظام لإعداد الموازنات الرقابية بشكل دوري (شهري مثلاً) للتأكد من دقة البيانات المالية المسجلة خلال الفترة التي أعدت عنها، فهي وسيلة رقابية تساهم في ضمان دقة البيانات المسجلة في السجلات المالية.

(6) وضع نظام للمصادقة على نتائج الجرد وكل التسويات التي تحدث في نهاية الفترة من قبل موظف أو أكثر في الوحدة الاقتصادية وتحديد المسؤوليات بشكل سليم. ب- أساليب الرقابة والتدقيق الداخلي: هناك العديد من الأساليب والوسائل التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية لتحقيق الفعالية والكفاءة في أعمال الرقابة والتدقيق الداخلي، بهدف الوصول إلى أفضل النتائج المتاحة. وتعاني معظمها من أشكال مختلفة من الخطأ والغش التي تضر بأعمالها، مما دفعها إلى محاولة تحقيق أفضل حماية ممكنة لمواجهةها. وفيما يلي بعض الأساليب التي يمكن استخدامها:- (جمعة، 2005: 90)

(1) نظرية القيد المزدوج. (2) استخدام حسابات الرقابة. (3) استخدام أسلوب الموافقة. (4) أوراق التسوية البنكية. (5) توفير نظام مستندي سليم. (6) اتباع نظام الجرد الدوري والمستمر والمفاجئ. (7) فصل مهام قسم المحاسبة عن الأقسام الأخرى. (8) استخدام الموازنات الدورية والمراجعة الفرعية.

ب. الرقابة الداخلية والتدقيق ودورها في إدارة المخاطر: يمكن للرقابة الداخلية والتدقيق أن يوفران ضماناً معقولاً لإدارة الوحدة الاقتصادية بأنها ستحقق من جميع العمليات المحاسبية والمالية التي تحدث من خلال ممارسة الوحدة الاقتصادية لأنشطتها العادية، ولكن هذا لا يعني أنها توفر ضماناً مطلقاً لصحة جميع العمليات، فهناك العديد من المحددات المتعلقة بالأحداث غير المنضبطة، بما في ذلك أخطاء الموظفين البشرية، سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة. وفيما يلي أبرز جوانب المخاطر التي تعالجها الرقابة المحاسبية: (عابدين، 2008، 20)

(1) المخاطر الناتجة عن مخالفات الإدارة: قد تتخطى الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية إجراءات وسياسات الرقابة بهدف تزوير والتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق مكاسب شخصية وغير مشروعة، ومن الأمثلة على ذلك تغيير مقدار الربح المحقق من خلال تطبيق مجموعة من القيود التي قد تؤدي إلى زيادة المبيعات أو خفض النفقات والتكاليف، مما يؤثر بدوره على نتائج النشاط، أو قد تستغل مجموعة من الإدارة العليا مناصبهم لتحقيق منافع شخصية.

(2) المخاطر الناتجة عن التواطؤ: وتحدث عادة عندما يتفق موظفان أو أكثر على ارتكاب فعل معين أو إخفائه، أو يتفقون مع أطراف خارجية، وكل ذلك يؤدي إلى زيادة المخاطر المحيطة بعمل الوحدة الاقتصادية ويؤثر على صحة ودقة البيانات المسجلة في السجلات،

ومن أمثلة ذلك تواطؤ عدد من موظفي الوحدة الاقتصادية بهدف إخفاء أو تغيير بعض المعلومات لإخفاء أو تضليل بعض البيانات المؤثرة في بيان المركز المالي.

(3) **المخاطر الناتجة عن الاحتيال:** وهو تعبير يشمل كل الأساليب والوسائل المختلفة التي يمكن للعقل البشري أن يصممها من أجل الحصول على منفعة مادية من خلال السرقة أو الاختلاس أو الرشوة، والتي يقوم بها الموظفون أو الإدارة.

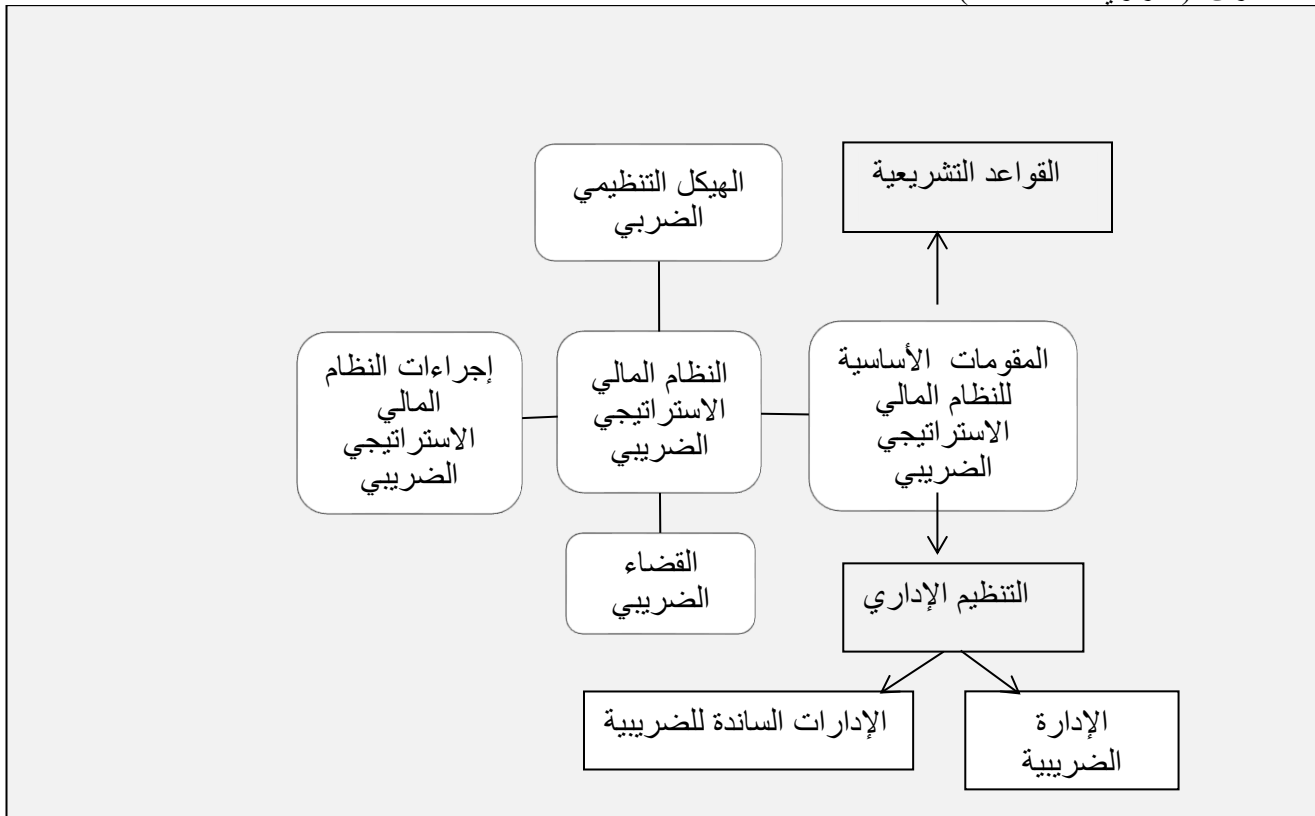
(4) **المخاطر الناتجة عن التزوير:** يرتبط هذا المفهوم عادة بالأعمال غير القانونية التي تؤدي إلى تغيير أو التلاعب بالقوائم المالية، ومن مهام الرقابة الداخلية والتدقيق اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.

(5) **المخاطر الناتجة عن عدم العناية وسوء الفهم:** تحدث نتيجة جهل العاملين بالقواعد والأسس التي تحكم عملهم نتيجة لعدم التأهيل وضعف الالتزام وعدم القدرة على إرساء الأسس العملية التي تحكم نطاق عملهم، ومن أمثلة ذلك أخطاء التصنيف وأخطاء التقديرات مثل الإهلاك والمخصصات المحسوبة.

(6) هناك أنواع أخرى من المخاطر تتمثل في بعض الأخطاء التي تحدث وتؤثر على عمل الوحدة الاقتصادية، والتي ينتج عنها مخاطر متصلة في عملها، ومنها أخطاء الحذف، والتي تحدث عند عدم اكتمال العملية، مما يخل برصيد ميزان المراجعة، وأخطاء العمولة، والتي تنتج عن أخطاء في تحويل مبالغ العمليات التي تحدث بدقة، مما يؤثر على رصيد ميزان المراجعة، والأخطاء المعادلة، حيث يتم تحميل حساب واحد بمبالغ تابعة لحسابات أخرى وهذا لا يؤثر على رصيد الرصيد، ولكنه قد يؤثر على دقة المبالغ التي تظهر في القوائم المالية، والتي لا تعبر بشكل واقعي عن موقف الوحدة الاقتصادية.

ثانياً: **مقومات وإجراءات استراتيجية النظام المالي في الهيئة العامة للضرائب في العراق**

1. المقومات الأساسية لاستراتيجية النظام المالي : الشكل رقم (2) يوضح النظام الاستراتيجي المالي في الهيئة العامة للضرائب في العراق. (العزاوي، 2021: 40).



شكل (2) النظام المالي الاستراتيجي الضريبي في الهيئة العامة للضرائب في العراق.

المصدر: من إعداد الباحثان.

أ. **القواعد التشريعية:** من الطبيعي في قضية هامة كالضريبة أن يستقر مبدأ سيادة القانون في مسائل اختيار أنواعها وفرضها وتحديد أساسها ومقدار فرضها، وعليه فإن النصوص التشريعية التي تتناول إجراءات النظام الضريبي المالي الاستراتيجي تشكل القواعد الأساسية التي تنظم الوظائف والأنشطة والإجراءات التي يقوم بها النظام، ومن أهم هذه القواعد: قاعدة التحصيل والجبائية. قاعدة الإبلاغ والجبائية. قاعدة تنظيم شؤون القضاء الضريبي. قاعدة الأحكام الجزائية للمخالفات الضريبية. القاعدة المتعلقة بحقوق المكلف: والتي تتعلق بحق المكلف في إخطاره بمقدار الضريبة المفروضة عليه وحقه في الاعتراض على الضريبة المقدرة والاعتراض لدى لجان الاستئناف وكذلك تمييز لجان الاستئناف أمام الهيئة التمييزية. القاعدة المتعلقة بواجبات المكلفين: تتعلق بتحديد الموظفين المسؤولين عن أداء الواجبات نيابة عن الشخص الاعتباري المسؤول عن الضريبة وواجبات الشريك المقدم في المشاركات والقاعدة

التي تلزم المكلفين بتقديم تقارير الدخل السنوية وتأكيد مسؤولية المكلف عن محتوى التقرير السنوي المقدم باسمه. القاعدة المتعلقة بتحديد المكلفين وأوضاعهم القانونية والتي تتناول تعريف (الأفراد والشركات والشراكات والمكلف والمتزوج والمقيم وغير المقيم) وكذلك التصنيف الضريبي للزوجة والأبناء القصر وحالات وشروط فصل الدخل بينهم. قاعدة واجبات والتزامات وحقوق الغير: تتعلق بحق الشركة في خصم الضريبة المدفوعة من الأرباح الموزعة على مساهميه وكذلك واجبات أصحاب العمل بشأن الضريبة المستحقة على الموظفين والعمال العاملين لديهم وتقديم تقارير معلوماتية عنهم وكذلك التزامات وحقوق الغير بشأن الضريبة المستحقة على بعض المكلفين في حالات معينة. قاعدة صلاحيات وسلطات الإدارة الضريبية: وهي القاعدة المتعلقة بصلاحيات فرض الضريبة وقبول أو رفض الوثائق والسجلات التي يقدمها المكلف، وكذلك صلاحيات تقديم الطلبات والتقارير وطلب المعلومات والتحقق والتحقق من دخل المكلف وغيرها من الأحكام التي تحدد صلاحيات السلطة المالية تجاه المكلفين.

ب. التنظيم التنظيمي: التنظيم التنظيمي المجموعة الإدارية للدوائر هي:

1) الإدارة الضريبية: تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ القوانين الضريبية أي ربطها بالعمليات الجزئية والتنفيذية وهي السنة وفق إطار مفهوم الإدارة لتنفيذ القوانين الضريبية من خلال التخطيط والتنظيم والرقابة على العمليات وفق النسبة وربطها وتحصيلها وفق القواعد القانونية المقررة. (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2010: 99).

2) الدوائر الساندة: هناك العديد من الدوائر الحكومية والشركات العامة ومنظمات الأعمال والمنظمات المهنية التي تقدم جهود دعم مهمة ولموسة لإدارة الضرائب في تطبيقها لأحكام قانون الضرائب، ويمكن تقسيم هذه الجهود الداعمة إلى، ويستمد هذا الدعم من المجموعات الثلاث الآتية: (أمين، 2000: 59). دعم الجهود المبذولة من خلال توفير المعلومات التي تساعد الإدارة الضريبية في العمليات المالية التنفيذية والاستراتيجية الهامة مع دافعي الضرائب، ومن الأمثلة على ذلك المعلومات التي تساعد في تحديد وتقدير الضرائب غير العادلة ومصادر دخلها، والتي تساعد في تحديد عناوين أماكن عمل وإقامة دافعي الضرائب، وشراكتهم التي تساعد في إجراء الاستجواب لاختراع الجرائم الضريبية. دعم الجهود المبذولة من خلال دعم المساهمين في تنفيذ بعض الإجراءات القانونية الجيدة مع الجهود الضريبية وجهود الدعم غير المباشرة، وأهمها مهام نشر الوعي بين أفراد المجتمع، ومن أهم هذه الهيئات والمؤسسات المساهمة في نشر الوعي الاجتماعي بين أفراد المجتمع، ومن أهم هذه المنظمات المساهمة في نشر الوعي الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

2. القضاء الضريبي: القضاء هو السلطة القضائية التي تشرف على حسن تطبيق القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها ويعتبر ذلك عدم وجود ما يدل على وجود منازعات والقضاء ممثل لأحد ركائز النظام في الدولة والمجتمع كما أن القضاء هو السلطة القضائية التي تراقب حسن تطبيق القانون القضائي وقد تخصص هيئاته في مجال القضاء. (العزاوي، 2021: 43).

3. الهيكل التنظيمي الضريبي: أغلبها ضرائب على الأموال، ولا توجد ضرائب على الأشخاص، وتنقسم الضرائب إلى نوعين، مباشرة وغير مباشرة، على النحو الآتي: (الكعبي، 2008: 31).

أ. الضرائب المباشرة: الضرائب على الدخل (ضريبة الدخل العامة، ضريبة الملكية الخاصة). الضرائب على رأس المال: (ضريبة الأراضي، ضريبة الميراث).

ب. الضرائب غير المباشرة: ضرائب الاستهلاك (ضريبة الجمارك، ضريبة الاستهلاك)، ضرائب التجارة (رسوم التسجيل، رسوم الدمغة).

4. الإجراءات الاستراتيجية النظام المالي: ويمتد ليشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات التحقيق والتحصيل الضريبي ومواعيده وشروطه (أمين، 2000: 51). ولذلك سنتناول تقدير الوعاء الضريبي والبند الخاضع للضريبة.

أ. التقدير الكمي للوعاء الضريبي: ونقصد بذلك "تحديد الأساس العددي لحساب القيمة المستحقة"، وهناك عدة طرق للتقدير الكمي للوعاء الضريبي، ويختلف تقسيم الطرق من وجهة نظر الكتاب والباحثين، قسم طرق التقدير المباشر وغير المباشر في تحديد إدارة الوعاء الضريبي، حيث تم تقسيم الطرق على النحو الآتي: (المحميدي، 2001: 40: 1)

1) طريقة الإقرار المقدم من المكلف: وبموجبها يقدم المكلف نفسه إقراراً بقيمة الوعاء الضريبي إلى الهيئة العامة للضرائب.
2) طريقة الإقرارات المقدمة من الغير: يتم تقدير الوعاء الضريبي بناء على الإقرارات المقدمة من غير المكلفين عن بعض دخول المكلفين، ويلتزم المستأجر بإبلاغ الهيئة العامة للضرائب بقيمة الإيجار الذي يدفعه للمؤجر، ويلتزم صاحب العمل بإبلاغ الأجور والرواتب التي يدفعها لجميع العاملين لديه.

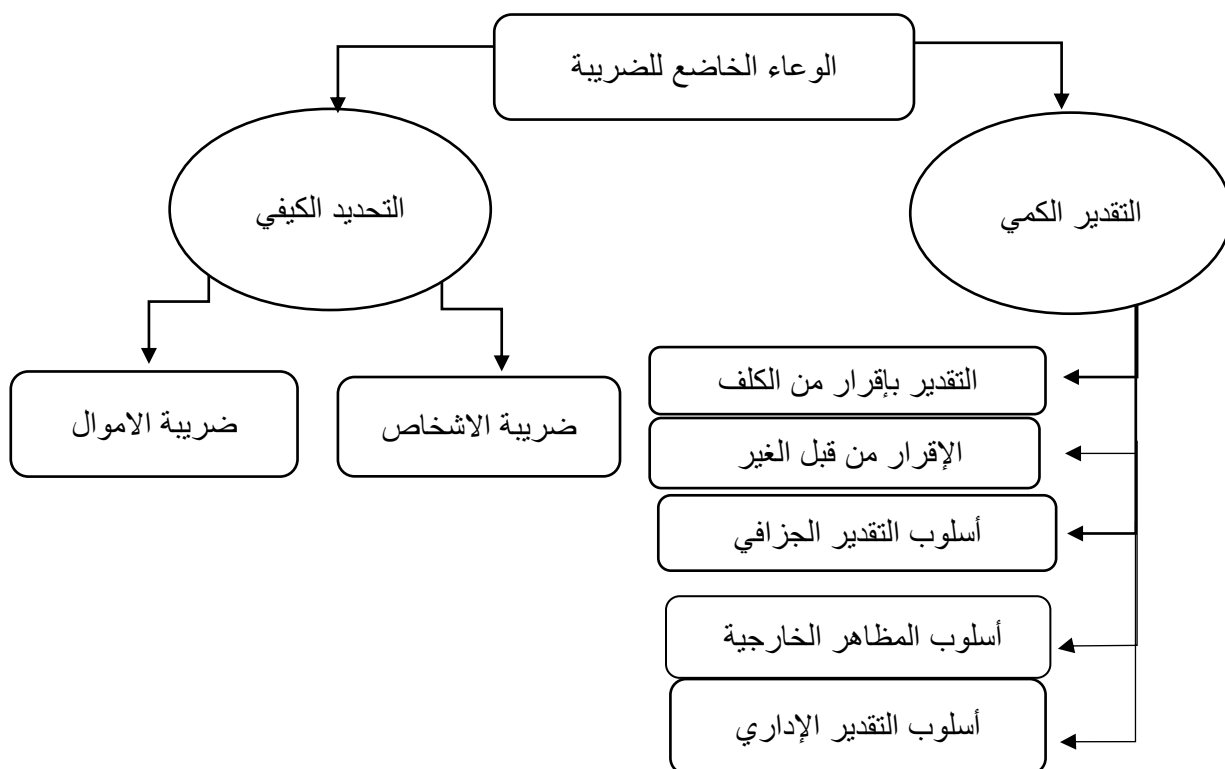
3) طريقة المظاهر الخارجية: تلجأ الهيئة العامة للضرائب بموجب هذه الطريقة إلى تقدير البند الخاضع للضريبة بناء على بعض المظاهر الخارجية، حيث كانت تعتمد في السابق على تقدير دخل المكلف أو ثروته بناء على قيمة إيجار مسكنه أو عدد النوافذ والأبواب في مسكنه أو عدد كلاب الحراسة.

4) طريقة التقدير الإداري المباشر: تقوم الهيئة بنفسها بتقدير الدخل الخاضع للضريبة باستخدام كافة الوسائل التي تمكنها من ذلك فيما يتصل بعملها، وفحص دفاترها ومستنداتها ومناقشة المكلف وسؤاله والبحث عن كافة البيانات والمعلومات. (5) أسلوب التقدير التعسفي: وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الدخل الخاضع للضريبة تعسفاً، لذلك تلجأ إدارة الضرائب إلى تقدير القاعدة الضريبية بناءً على بعض المؤشرات والأدلة التي يفترض أنها مرتبطة بالدخل الخاضع للضريبة، والتي قد تقدمها إدارة الضرائب أو قد يقدمها دافع الضرائب نفسه.

ب. التعريف النوعي للوعاء الضريبي: وهنا نحتاج إلى معرفة عينة الضريبة وطبيعتها:

1) **الضريبة الشخصية:** تفرض الضريبة على الأفراد المقيمين على أراضي الدولة، وتفرض غالباً بغض النظر عن الوضع الفعلي للمكلف، وقد تؤثر على الرجال والنساء والأطفال دون تمييز، وقد حاولت بعض الدول وضع مجموعة من الشروط، حتى يمكن إعفاء النساء والأطفال وكبار السن والمعاقين منها.

2) **ضريبة الأموال:** وهي الضريبة المفروضة على النقود ذاتها، أو ما يسمى بضريبة رأس المال، حيث تفرض على الأراضي والعقارات في ذاتها وليس على إيراداتها، والأصول المختلفة مثل الآلات والسيارات والنقود في ذاتها وليس على ناتجها، وقد تكون دخلاً يحققه الفرد من نشاط تجاري أو صناعي أو خدمي نتيجة جهد ذهني أو جسدي، وقد تفرض الضريبة على النقود عند استخدامها في شراء السلع والاستفادة من خدماتها (الخطيب وشامية، 2003: 165). ويوضح الشكل رقم (3) الوعاء الخاضع للضريبة.



شكل (3) الوعاء الخاضع للضريبة وطرائق التقدير الكمي والتحديد الكيفي

المصدر: من إعداد الباحثان

5. **تحصيل الضرائب:** تحصيل الضريبة هو نتيجة تطبيق القوانين الضريبية، حيث تقوم الهيئة العامة للضرائب بتحصيل ضرائب الدخل والعقارات والأراضي، وتقوم هذه الدوائر بتحصيل الضريبة من الخاضعين للضريبة، أما ضريبة الإنتاج وضريبة السلع الانتقائية وضريبة الجمارك فتقوم الهيئة العامة للجمارك بتحصيلها. (العزاوي، 2021: 46)

1) **طريقة الدفع المباشر:** عند تحديد مبلغ الضريبة تقوم الإدارة الضريبية بإخطار المكلف بمبلغ الضريبة المستحقة، ويقوم المكلف بتحويل قيمة الضريبة مباشرة إلى الجهة المختصة في التاريخ المذكور.

2) **طريقة التقسيط المسبق:** بموجب هذه الطريقة يكون للمكلف الخبرة في تقدير قيمة الضريبة المستحقة في نهاية العام تقريباً، حيث يقوم المكلف بدفع بعض المبالغ على أقساط دورية (شهرية أو كل ثلاثة أشهر) مقدماً تحت حساب الضريبة.

3) **طريقة الخصم من المنبع:** بموجب هذه الطريقة يفرض القانون على جهة محددة أو شخص محدد غير المكلف تحصيل الضريبة من المكلف وتحويلها إلى خزينة الدولة.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

تحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة واختبار فرضياتها:

- أ. الفرضية الأولى: أن الرقابة والتدقيق الداخلي يؤثران إيجاباً على استراتيجيات النظام المالي للضرائب.
- ب. الفرضية الثانية: أن تطبيق قواعد الرقابة والتدقيق الداخلي يؤدي إلى إضافة الثقة والمصداقية إلى البيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين إلى الهيئة العامة للضرائب وتحديد الوعاء الضريبي الإجمالي.

1. الجانب الإداري

أ. التحصيل العلمي: بلغ عدد العاملين في الهيئة العامة للضرائب لعام 2023م (3404) و عددهم لعام 2022م (3282) وتقاس كفاءة أي مؤسسة بمدى امتلاكها للكفاءات العلمية بين أعضائها ويوضح الجدول (1) توزيع الأعضاء حسب التحصيل العلمي لعامي

2022م و2023م ويوضح الجدول أدناه أن أكبر عدد من الشهادات هو البكالوريوس وبنسبة (40.86%) و(38.28%) على التوالي مع انخفاض نسب عدد حاملي الشهادات العليا والدكتوراه والماجستير حيث بلغت (0.09) و(0.06) على التوالي. لذلك يجب على الهيئة استقطاب حاملي الشهادات العليا بمستوى اعلى مما تمتلكه لأنها دائرة خدمات محاسبية وفي نفس الوقت لديها عدد كبير من حاملي الشهادات الاعدادية بنسبة (23.74%) و(24.50%) على التوالي وهي نسبة كبيرة.

جدول (1) القوى العاملة حسب التحصيل العلمي للعام 2022_2023

% المساهمة من المجموع الكلي		عدد الكادر الوظيفي		التحصيل العلمي
2023	2022	2023	2022	
0.06	0.09	2	3	دكتوراة
0.56	0.76	19	25	ماجستير
0.35	0.27	12	9	دبلوم عالي
38.28	40.86	1303	1341	بكالوريوس
23.06	21.08	785	692	دبلوم فني
24.50	23.74	834	779	إعدادية
6.99	6.15	238	202	متوسطه
4.73	5.09	161	167	ابتدائية
0.15		5		بقرأ ويكتب
1.32	1.95	45	64	بدون شهادة
100	100	3404	3282	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

ب. مدة الخدمة: يبين الجدول رقم (2) مؤشر مدة الخدمة أو السن الوظيفي للفئات المتوسطة التي تجمع بين الخبرة الجيدة حيث يكون المؤشر جيداً ويتركز بين (20 - 25) سنة، وفي عام 2023 تتركز النسبة الأكبر حول فئة (أقل من 5 سنوات)، ويوضح المؤشر وجود كوادر وظيفية شابة ستحصل على الخبرة لتتمكن من السيطرة على زمام العمل الوظيفي، أما بالنسبة لبقية الفئات فإن النسب تتفاوت من حيث الأهمية.

جدول (2) الأهمية النسبية لطول الخدمة أو السن الوظيفي للقوى العاملة في الهيئة العامة للضرائب في عام 2023.

فترة الخدمة	أكثر من 30 سنة	30-25	25- 20	20- 15	15-10	10 - 5	أقل 5 سنوات	المجموع
عدد الموظفين	636	184	650	617	132	279	906	3404
الأهمية النسبية %	19	5	19	18	4	8	27	%100

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

ج. العنوان الوظيفي: الهيئة العامة للضرائب هي دائرة متخصصة في تحصيل الضرائب ويتركز عملها في التدقيق والمحاسبة، لذا يفترض أن تكون مسمياتها الضريبية والفنية هي الأكثر انتشاراً بين مسمياتها الوظيفية الأخرى، ويوضح الجدول (3) أهم المسميات الوظيفية للقوى العاملة في الهيئة والأهمية النسبية لإجمالي القوى العاملة في عام 2023، وتمثل المسميات الضريبية والمالية للقوى العاملة (18%) و(15%) على التوالي.

جدول (3) توزيع القوى العاملة حسب نوع العناوين الوظيفية عام 2023

تصنيف العناوين	العدد	من المجموع الكلي لقوه العمل
ادارة عليا	4	0.12
ادارة وسطى	593	17
ادارية	1376	40
مالية	501	15
ضريبية	617	18
تقنية	162	5
احصائية	8	0.24
هندسية	32	1
قانونية	55	2
علمية	6	0.18
فنية	54	2
المجموع الكلي	3404	%100

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / القسم الإداري

2. الجانب التقني ونظم المعلومات: الكادر الفني: من أهم الأدوات التي تساعد في اتخاذ القرار هي تكنولوجيا المعلومات ممثلة بالأنظمة الإلكترونية الخاصة والعامة، ويوضح الجدول رقم (4) وفقاً لبيانات تقرير تقييم الأداء لعام 2023م عدد الكادر الفني ونسبته من إجمالي عدد الأعضاء لعام 2023م والتي بلغت 15.33% مما يدل على حاجة الهيئة العامة للضرائب إلى الكادر الفني.

الجدول (4) عدد الكادر التقني خلال عام 2023

النسب من المجموع الكلي %	العدد	تصنيف العناوين التقنية
0.19	1	مدير تنفيذي
0.77	4	ر. مبرمجين اقدم
2.30	12	مبرمج اقدم
0.96	5	ر. مبرمجين
1.15	6	مبرمج
0.19	1	ر. محللين اقدم
0.38	2	ر. محلي انظمه
1.34	7	م.ر. محلي انظمه
1.53	8	مشرف بيانات اقدم
7.09	37	ر. مشرف بيانات
3.26	17	مشرف بيانات
0.19	1	مشغل حاسبه
0.77	4	مشغل حاسبه اقدم
0.19	1	م. مهندس تقني
4.41	23	مسجل بيانات
4.21	22	فني
71.07	371	مستخدم
100	522	مج العناوين التقنيه
15.33	3404	المجموع الكلي لقوه العمل

الجدول من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب/ القسم الإداري

3. تطور اعداد وحصر المكلفين: ويتم التعرف على المكلفين الجدد في الهيئة العامة للضرائب من خلال عدة طرائق منها: لجان المسح الموزعة في عموم العراق وحسب المنطقة الجغرافية لكل فرع، ومن خلال مراجعة المكلفين غير المسجلين لمعرفة الارباح من نقل ملكيتهم، ومتابعة العروض والاقراءات. ويوضح الجدول رقم (5) العدد الاجمالي للمكلفين وعدد المحاسبين للفترة من 2020-2023، وان نسبة عدد المحاسبين الى اجمالي صافي المكلفين خلال فترة الدراسة تشكل نسبة ضئيلة جدا إذ تتراوح بين (21%-28%).

جدول (5) عدد المتحاسبين الى عدد المكلفين الكلي خلال الفترة 2020 _ 2023

نسبة 2 / 1 %	العدد الكلي للمكلفين		السنة
	2	1	
27	1393921	370227	2020
28	1489911	410861	2021
22	1573540	348551	2022
21	1392994	294327	2023

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب/ قسم التخطيط

4. المسجلين الجدد: إن توسيع شريحة المكلفين والتزامهم الطوعي يعد من الأهداف المهمة للهيئة العامة للضرائب، بالإضافة إلى أن محاسبة كافة المكلفين تعبر عن وعي المواطن بالضريبة والتزامه بدفعها، كما أن تعامل الموظف الضريبي بشفافية عالية وتجنب الفساد الإداري والمالي يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي. ويوضح الجدول (6) وفقاً لبيانات تقرير تقييم الأداء لعام 2023 مقارنة بين عدد المكلفين الجدد والمكلفين المحترفين للفترة 2021-2023، ويشير هذا المؤشر إلى أن نسب المسجلين

الجدد منخفضة وليست بالمستوى المطلوب، وكانت أعلى نسبة لعام 2021 حيث بلغت 8.78% وهي نسبة ضئيلة جداً، لذا يجب على الهيئة إيجاد الحلول المناسبة لها.

جدول (6) مقارنة عدد المكلفين الجدد بإجمالي المكلفين خلال الفترة 2021-2023

السنوات	عدد المسجلين الجدد (1)	عدد المكلفين الاجمالي (2)	نسبة 2 / 1
2021	130833	1489911	8,78
2022	118222	1573540	7,51
2023	85044	1392994	6,11

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / قسم التخطيط

تم تطبيق مؤشر تطور أعداد وحصر المكلفين في تقرير تقييم الأداء لسنة 2023م، وقد لوحظ من خلال مراجعة المؤشرين أعلاه والموضحة تفصيلهما في الجدولين (5) و(6) أنه لم يتم أخذ موضوع النمو في عدد المكلفين الملتزمين بدفع الضريبة والمكلفين المسجلين حديثاً بعين الاعتبار، مما يضعف من أهمية كلا المؤشرين، حيث لم يتم مراعاة هذه المسألة المهمة والتي سيتم احتسابها في محور المؤشرات غير المحسوبة.

5. الإيراد الضريبي المباشر وأهميتها النسبية في الحصيلة الضريبية للفترة (2020-2023):

تعتمد الإدارة الضريبية في العراق على الضرائب المباشرة حيث تفرض الضرائب المباشرة على الدخل والعقارات والأراضي وكما هو واضح من الجدول (7) فقد بلغت الإيرادات للفترة (2020-2023) ما بين (1,360,371 - 3,408,420) دينار وبمعدلات نمو متزايدة نسبياً بلغت (7.7% - 97.7%) ولتوضيح الأهمية النسبية لمكونات الإيرادات الضريبية المباشرة في العراق في الفقرات الآتية:

أ. إيرادات ضريبة الشركات: يوضح الجدول (7) تطور هذه الإيرادات خلال فترة الدراسة وأهميتها النسبية في إيرادات الضرائب المباشرة، ويتضح من الجدول أن إيرادات هذا النوع من الضرائب تتزايد نسبياً من (1829935-555069) دينار وبمعدلات تزايد نسبي من (13.6%-140.6%) وذلك بسبب زيادة نشاط الشركات وأعدادها في الاقتصاد العراقي، وبالتالي ارتفعت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية المفروضة على الشركات من (41%-54%).

جدول (7) تطور إيراد الضريبة للشركات واسهامها في مجموع الإيرادات المباشرة للفترة (2020-2023)

السنوات	إيراد الضريبة للشركات (دينار) (1)	نسبة نمو السنوي (%) (2)	إجمالي الإيرادات الضرائب المباشرة (دينار) (3)	نسبة نمو السنوي (%) (4)	نسبة ايراد الضريبة للشركات الى مجموع الضرائب المباشرة (%) (5) = 100 * (3 / 1)
2020	555069	—	1360371	—	41
2021	630612	13.6	1465261	7.7	43
2022	760496	20.6	1723688	17.6	46
2023	1829935	140.6	3408420	97.7	54

المصدر: الاعمدة (1 و 3) الهيئة العامة للضرائب/ قسم التخطيط والمتابعة الاعمدة (2 و 4) من عمل الباحثان

ت. إيرادات ضريبة الاستقطاع المباشر: يوضح الجدول رقم (8) نسبة هذه الإيرادات خلال فترة الدراسة وأهميتها النسبية في الإيرادات الضريبية والضرائب والسيطرة على مختلف القطاعات من (311851) دينار إلى (691412) دينار وبنسب متفاوتة من (24.2% - 41.2%) واستطاعت الحصول على نسبة مساهمة لهذا الهدف من إجمالي الدخل المالي المباشر (32%) في حين حققت أقل نسبة مساهمة (20%).

الجدول (8) تطور ضريبة الاستقطاع المباشر ومساهمتها في إجمالي الإيرادات المباشرة (2020 - 2023).

السنوات	إيراد ضريبة الاستقطاع المباشر (دينار) (1)	نسبة النمو السنوي (%) (2)	إجمالي الإيرادات الضرائب المباشرة (دينار) (3)	نسبة اسهام الاستقطاع المباشر في إجمالي الإيرادات المباشرة (%) (4) = 100 * (3 / 1)
2020	311851	—	1360371	23
2021	387422	24.2	1465261	26
2022	547056	41.2	1723688	32
2023	691412	26.4	3408420	20

المصدر: الاعمدة (1 و 3) الهيئة العامة للضرائب/ قسم التخطيط والمتابعة الاعمدة (2 و 4) من عمل الباحثان

ج. ضرائب المهن والأعمال: يتضح من الجدول (9) أن هذه الضرائب تنفذت نسبياً، إذ سجلت أقل إيرادات بلغت (96,307) دينار، وأعلى إيرادات بلغت (126,967) دينار، وبمعدلات نمو تراوحت بين (19.2% - 31.1%)، في حين بلغت معدلات مساهمة هذا

النوع من الضرائب في إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة معدلات منخفضة نسبياً تراوحت بين (3.7% - 8.4%)، وذلك بسبب حالة الركود التي يعاني منها الاقتصاد العراقي.

الجدول (9) اتجاه إيرادات ضريبة المهن ومساهماتها في مجموع الإيرادات المباشرة للفترة (2020 – 2023)

البنود السنوات	إيراد ضريبة المهن والأعمال التجارية (دينار) (1)	نسبة النمو السنوي (%) (2)	مجموع الإيرادات الضرائب المباشرة (دينار) (3)	نسبة المساهمة إلى الإجمالي إيرادات الضرائب (%) (3/1) * 100 = (4)
2020	114087	—	1360371	8.4
2021	119172	4.5	1465261	8.1
2022	96307	-19.2	1723688	5.6
2023	126967	31.1	3408420	3.7

المصدر: الاعددة (3 و1) الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط، والاعددة (2 و4) من عمل الباحثان

د. الضرائب العقار والعرضات: يوضح الجدول رقم (10) تطور هذا النوع من الضرائب خلال فترة الدراسة وأهميته النسبية في إيرادات الضرائب المباشرة، حيث ارتفعت حصة هذه الإيرادات نسبياً من أقل إيرادات ضريبية (60,839) دينار إلى أعلى إيرادات (74,955) دينار، وبمعدلات نمو متزايدة نسبياً (3.8% - 11.6%) نتيجة لزيادة نشاط بيع العقارات والأراضي نتيجة لسياسة الدولة في منح القروض العقارية للموظفين والمتقاعدين لتحسين مستواهم المعيشي من خلال توفير السكن المناسب لهذه الفئة.

الجدول (10) إيرادات ضريبة العقار والعرضات ومساهماتها في إجمالي الإيرادات المباشرة للفترة (2020 – 2023)

البنود السنوات	إيراد ضريبة العقار والعرضات (دينار) (1)	نسبة النمو السنوي (%) (2)	إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة (دينار) (3)	نسبة المساهمة إلى الإجمالي (%) (3/1) * 100 = (4)
2020	63244	—	1360371	4.7
2021	60839	-3.8	1465261	4.2
2022	67177	10.4	1723688	3.9
2023	74955	11.6	3408420	2.2

المصدر: الاعددة (3 و1) الهيئة العامة للضرائب/ قسم التخطيط، والاعددة (2 و4) من عمل الباحثان.

د. إيرادات ضريبة المبيعات: يوضح الجدول (11) تطور هذه الإيرادات خلال فترة الدراسة وأهميتها النسبية في إيرادات الضرائب المباشرة، إذ تراوحت مبالغ هذه الضرائب ما بين (682) ديناراً و(2958) ديناراً، وبلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات في إجمالي إيرادات الضرائب المباشرة ما بين (0.04% - 0.19%).

الجدول (11) إيرادات ضريبة المبيعات ومساهماتها في إجمالي الإيرادات المباشرة للفترة (2020 – 2023)

البنود السنوات	إيراد ضريبة المبيعات (دينار) (1)	نسبة النمو السنوي (%) (2)	إجمالي الإيرادات الضرائب المباشرة (دينار) (3)	نسبة اسهام ضريبة المبيعات في إجمالي الإيرادات المباشرة (%) (3/1) * 100 = (4)
2020	2538	—	1360371	0.19
2021	1263	-50.2	1465261	0.09
2022	682	-46	1723688	0.04
2023	2958	333.7	3408420	0.09

المصدر: الاعددة (3 و1) الهيئة العامة للضرائب، قسم التخطيط، والاعددة (2 و4) من عمل الباحثان.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يمكن استخلاص الاستنتاجات الأساسية التي تم التوصل إليها الدراسة من خلال عرض نتائج الدراسة وتحليلها بالفقرات
أولاً: الاستنتاجات:

1. الرقابة والتدقيق الداخلي هو نظام متكامل يتم من خلاله فرض الرقابة والمتابعة على مدى تطبيق الهيئة العامة للقوانين الضريبية الرسمية من خلال ممارسة عملياتها الإدارية والمالية بأعلى مستويات الإفصاح والشفافية.
2. الرقابة والتدقيق الداخلي هو نظام لحماية حقوق المواطنين (الفئة) المتضررة الأولى في حال إفلاس الدولة أو انهيارها.
3. تحقق الهيئة الإيرادات الضريبية من خلال قدرتها على تحمل المشاق وقبول المهام الصعبة وامتلاكها قيادات كفوة وذات خبرة ومعرفة.
4. مهمة الرقابة والتدقيق الداخلي في قياس الدخل المتحقق بشكل صحيح وحقيقي تؤدي إلى ربط ضريبة الدخل وفق أسس عادلة وصحيحة ولا تسمح بخضم أرباح وهمية قد تؤدي في بعض الأحيان إلى انخفاض رأس المال.

5. مبادئ الرقابة والتدقيق الداخلي التي تنادي بها المنظمات الدولية هي مبادئ توجيهية تمارس لزيادة الشفافية والإفصاح عن استراتيجية النظام المالي للهيئة العامة للضرائب وأنشطتها وليست مجرد نصوص قانونية ملزمة يجب تنفيذها.
6. الرقابة والتدقيق الداخلي له جذور وأسس عريقة تبنيتها العديد من المنظمات واللجان الدولية لما حققه من فوائد ومزايا.
7. إن هدف الرقابة والتدقيق الداخلي هو تقليل المخاطر سواء التشغيلية أو الاستثمارية وذلك بهدف تحسين النظام المالي والحد من المخالفات الإدارية أو المحاسبية من أجل الانفتاح وتحقيق الأهداف المرجوة.
8. كلما زادت أنشطة المنظمة الاجتماعية ومساهماتها تجاه العاملين كلما كان التأثير على ولائهم للمنظمة أكبر مما يمكنها من تحقيق الأهداف التي تسعى للوصول إليها.

ثانياً: التوصيات:

1. تهيئة البيئة المناسبة لتفعيل دور الرقابة والتدقيق الداخلي والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية والتركيز على استقلالية المدققين الداخليين والخارجيين وكفاءة لجان التدقيق وذلك للمتابعة والتفتيش لاكتشاف المخالفات والانحرافات في العمليات المحاسبية الضريبية في الوقت المناسب.
2. استخدام الشفافية في نقل المعلومات بين الأطراف المستفيدة (المكلف، السلطة المالية، الجهات الداعمة للمعلومات) يؤدي إلى تعزيز المصداقية المتبادلة بين السلطة المالية والمكلفين ومن ثم اتباع أساليب عادلة ودقيقة في التدقيق الضريبي تضمن استمرارية نشاط المكلفين (أفراد وشركات) وتجنب التهرب الضريبي.
3. توعية الدوائر بأهمية الموارد البشرية و(القوى العاملة) بشكل عام، وكوادر الرقابة والتدقيق الداخلي بشكل خاص، فهم العنصر الأساسي في المؤسسات، ويجب على الأخيرة الحفاظ عليهم والعمل على تعزيز ولائهم إذا أرادت تحقيق أهدافها.
4. تشجيع وتحفيز العاملين بمنحهم مكافآت ومزايا نقدية وعينية وإشراكهم في برامج تدريبية تؤدي إلى رفع مستوى أدائهم وتنمية قدراتهم الفنية وبالآتي زيادة مستوى الولاء التنظيمي للعاملين تجاه المنظمة.
5. يقوم مفتش الضرائب بالتفتيش الميداني والإطلاع على نشاط الشركة وسجلاتها ومستنداتها ومراسلاتها وخاصة في حالة تكرار تقدير الدخل لأكثر من سنة وتجنب النزاعات الضريبية واللجوء إلى التزام المكلفين بنتائج حساباتهم.
6. بناء جسور الثقة وتفعيل العلاقة بين مهن المحاسبة والمراجعة والسلطة المالية وتجنب ما أمكن الضوابط التقديرية والنسب المحددة للدخل وخاصة التي لديها حسابات وسجلات منتظمة وذلك باعتماد نتيجة النشاط للبيانات المالية وتعديل هذه النتيجة وفقاً لوجهة نظر السلطة المالية استناداً إلى التشريعات والقوانين المعمول بها.

المصادر:

1. أمين، عبد الله محمود، (2000)، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي، اطروحة دكتوراه، الإدارة والاقتصاد، مستنصرية.
2. جمعة، أحمد حلمي، (2000)، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان.
3. جمعة، أحمد حلمي، (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث- ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.
4. الخطيب وشامية، خالد شحادة، احمد زهير، (2003)، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، ط1، الأردن.
5. سرايا، محمد السيد، (2007)، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، ط1، المكتب الجامعي الحديث، اسكندرية.
6. صبري، حسن، (2003)، اخطار النار والانفجار في المؤسسات الصناعية، ط1، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة.
7. العزاوي، فيصل سرحان عبود، (2021)، الحوكمة دورها في صياغة استراتيجية النظام المالي للهيئة العامة للضرائب بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب في العراق، مجلة كلية المأمون، العدد 36.
8. القباني، (2005)، الرقابة الادارية، دار النهضة العربية، القاهرة.
9. الكعبي، جبار محمد علي، (2008)، التشريعات الضريبية، دار السجاد للطباعة، ط2.
10. المحاميدي، (2001)، موفق سمور علي، النضم الضريبية والنظام الضريبي، دار العلمية الدولية ومكتبة دار الثقافة للنشر، الاردن.
11. المطارنة، غسان فلاح، (2006)، تدقيق الحسابات المعاصرة- الناحية النظرية، ط1، دار الميسرة للنشر، عمان.
12. OECD, " principle of corporate governance : organization for economic co-operation and development " www.oecd.org/dev/publication/tpla.htm. 2004
13. OECD, " principle of Corporate Governance, organization for economic co-operation and development publications service , <http://www.oecd.org>) 1999.