



دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب

علي فالح خلف *

جامعة القادسية / كلية الادارة والاقتصاد

المخلص

يهدف هذا البحث الى بيان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي من خلال عينة البحث الهيئة العامة للضرائب وقد تم اعداد استمارة استبيان بالاستفادة من الدراسات السابقة في هذا المجال تم توزيعها على عينة بحث شملت (50) حيث كان معظم أفراد العينة هم من ممثلي السلطة المالية من مدراء أقسام ومخمنين ومدققين والاختصاصات الأخرى من رئيس مبرمجين أقدم ورئيس ملاحظين للتعرف على آرائهم من خلال الاجابة على اسئلة الاستبيان وبعد تحليل الاجابات كانت اهم النتائج التي توصل اليها:

- ✓ ان أنشطة التدقيق الداخلي تساهم في تطوير أنظمة الرقابة الداخلية وانه يوجد نظام معتمد للرقابة داخلية يحدد صلاحيات واختصاصات الهيئة العامة للضرائب والدوائر والفروع التابعة لها.
- ✓ توجد قوانين وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية وان هناك نظاما سليما مطبقا في الدوائر الضريبية وهذا بدوره يساعد على الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ اقتناع الادارة الضريبية ان بناء نظام رقابة داخلية فعال في الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها يحد ويمنع من ظاهرة التهرب الضريبي.

معلومات المقالة

تاريخ البحث

الاستلام : 2017/6/22

تاريخ التعديل : 2017/7/1

قبول النشر : 2017/7/4

متوفر على الأنترنت : 2018/12/26

الكلمات المفتاحية :

الرقابة الداخلية

التهرب الضريبي

المدقق

السلطة المالية

الادارة الضريبية

© 2018 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

Abstract

This research aims to indicate the role of the internal control system in reducing tax evasion through a sample search GCT has been preparing a questionnaire to benefit from previous studies in this area have been distributed to a sample search included (50) where most of the respondents are representatives financial authority of sections and estimating directors and auditors and other terms of reference of the head of the oldest and programmers prime observers to get to know their opinions through a questionnaire to answer questions after analysis was the most important findings: most important of which was that the internal audit activities contributes to the development of internal control systems and that there is a certified system of internal control defines the powers and functions of the General Authority for taxes and departments and its affiliates.

المقدمة

الضريبة والتهرب من أدائها من خلال استغلال الثغرات القانونية وهو ما يعرف بالتهرب الضريبي أو عن طريق استعمال طرق تدليسيه وهو ما يعرف بالغش الضريبي وهو هذا ما يرتجم ظاهرة التهرب الضريبي الذي يأخذ أبعاد خطيرة وأثار سلبية على الاقتصاد الوطني والتي بطبيعتها تؤدي إلى استنزاف موارد من المفروض أن تستفيد منها الخزينة العامة للدولة لتغطية نفقاتها العمومية من خلال استثمارها في المشاريع التنموية للبلاد. هذا ما دفع إلى تبني سياسة محكمة للتصدي لهذه الآفة

تعد الضريبة من أهم مصادر تمويل خزينة الدولة، كما تساهم في الإنعاش الاقتصادي ودفع عجلة التنمية في الدول النامية والتي تسعى من خلالها تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي، وكذا ضرورة التعامل مع المؤسسات الدولية لذلك فإن ديمومة هذا المفهوم واستمراره متوقف على مدى استجابة والتزام المكلفين بالضريبة لواجباتهم الضريبية لكن هذه الاستجابة في اغلب الأحيان تكون نسبية نتيجة الجدل القائم منذ القدم بين دفع

*

Corresponding author : G-mail addresses : aliff3192@gmail.com.

هدف البحث

يهدف البحث الى :

- ✓ توضيح مدى خطورة التهرب الضريبي التي اصبحت ظاهرة اقتصادية تعيق التنمية الاقتصادية .
- ✓ بيان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي.
- ✓ تقويم دور نظام الرقابة الداخلية المطبق في الهيئة العامة للضرائب في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضية التي مفادها (ان تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب من شأنه ان يؤدي الى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي)

اسلوب البحث

اعتمد الباحث في الجانب النظري على مجموعة من المراجع والكتب والبحوث المنشورة فيما يخص موضوع نظام الرقابة الداخلية والتهرب الضريبي، اما الجانب التطبيقي فقد اعتمد على اسلوب الاستبيان الذي من خلاله تم جمع المعلومات المطلوبة لأغراض البحث، وقد تم استخدام الاساليب الاحصائية الاتية في التحليل:

- ✓ الاوساط الحسابية الموزونة لبيان تركز الاجابات على الاسئلة وفق مقياس ليكرت الخماسي.
- ✓ الانحرافات المعيارية كأحد اهم مقاييس التشتت لبيان تشتت الاجابات عن وسطها الحسابي
- ✓ النسب المئوية لبيان الاتجاه العام لإجابات عينة البحث عن طريق التكرارات النسبية.

عينة البحث

تمثلت عينة البحث بمدراء الاقسام والشعب المالية والرقابة والتخمين الضريبي والموظفين العاملين في الهيئة العامة للضرائب - فرع القادسية وتم توزيع (55) استمارة استبيان تم استبعاد (5) لعدم صلاحيتها للتحليل لعدم اكتمال الاجابات فيها وبذلك تم اعتبار (50) استمارة صالحة للتحليل والمعالجة .

الدراسات السابقة

- ✓ دراسة الهاشمي(2005) : وهو بحث تطبيقي معادل للماجستير بعنوان(تقويم الية التدقيق الداخلي لتحاسبات ضريبة الدخل في العراق).تناول التدقيق الداخلي الضريبي واهم العوامل المؤثرة على التدقيق الداخلي الضريبي منها الرقابة الداخلية والمعلومات الفنية. وقد استنتج البحث ان الية التحاسب الضريبي بمراحلها ومفرداتها واهدافها اهم اليات

التي أصبحت ظاهرة عالمية لصيقة بالضرائب ومن هنا يأتي دور الرقابة والتدقيق الضريبي كوسيلة وقائية وردعية في آن واحد بغية تقويم الاعوجاج في تحصيل الضريبة والتخفيف من حدة الغش والتهرب الضريبي، نظرا لما تكتسبه هذه الظاهرة من عمل معاكس لمجرى السياسة الاصلاحية للنظام الضريبي وطرق التحصيل في نظام الدولة وضمان توزيع عادل للعبء الضريبي وبالرغم من الإجراءات الرقابية المتخذة من طرف الدولة وما تفرضه من قوانين وتعليمات من جهة ومات قوم به الهيئة العامة للضرائب وما تتبعه من اجراءات رقابية في سبيل القضاء عليه من جهة اخرى ، إلا أنه مازال في وتيرة متزايدة ومستمرة وذلك لتكيفه مع التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الجديدة وهو ما جعل أموال طائلة تتداول من دون اقتطاع ضريبي مما يضعف حصيلة الخزينة العامة للدولة في وقت تسعى فيه الدولة لزيادة مواردها ومن ضمنها الإيرادات الضريبية من خلال فرض ضرائب ورسوم جديدة وفق قانون الموازنة الاتحادية لتغطية نفقاتها المتزايدة في ظل انخفاض اسعار النفط على اعتباره المصدر الرئيس لتمويل الموازنة العامة الدولة في سبيل تحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

منهجية البحث

مشكلة البحث

يتحقق نجاح عمل الهيئة العامة للضرائب من خلال مدى قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه والتي تعكس فلسفته وذلك من خلال الاستخدام الفاعل للوسائل التي تساهم في تحقيق هذه الاهداف . لذا فان مشكلة البحث تتركز في أن (ضعف استخدام وسائل نظام الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب بشكل فاعل وكفوء يؤثر سلباً في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي) .

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من خلال :-

- ✓ معرفة العلاقة بين دور نظام الرقابة الداخلية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ✓ دراسة ظاهرة التهرب الضريبي وبيان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من هذه الظاهرة .
- ✓ التركيز على دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من هذه الظاهرة، لما لها من تأثير سلبي على الخزينة العامة للدولة .
- ✓ أهمية الإيرادات الضريبية في ردف الموازنة العامة للدولة من خلال تحصيلات هذه الإيرادات الاجمالية.

المكتبي لكي يمكن الاقتراب من مفهوم العدالة الضريبية وضرورة الاخذ بوسيلة المسح الميداني على محلات المكلفين وحسب مناطقهم الجغرافية اذ تعدد الوسائل الفعالة التي تضمن العدالة في تحديد دخول المكلفين الخاضعين للضريبة.

✓ **دراسة البكوع واحمد (2012):** وهو بحث منشور في مجلة الادارة والاقتصاد /جامعة الموصل العدد 2012/92 بعنوان (تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الخدمية) دراسة نظرية يهدف البحث بيان فاعلية نظم الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الخدمية وكذلك تناول ماهية نظم الرقابة الداخلية والتعريف بظاهرة الفساد المالي والاداري وبيان تأثير هذه الظاهرة على مهنتي المحاسبة والتدقيق وقد توصل البحث الى مجموعة من النتائج ومن اهمها تعدد نظم الرقابة الداخلية بمثابة نقطة انطلاق التي يبدأ المدقق عمله في ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة، في حينها يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب ويحدد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسبة.

الإطار النظري

نظام الرقابة الداخلية والتهرب الضريبي

المحور الاول : نظام الرقابة الداخلية

يعمل نظام الرقابة الداخلية على تحقيق المصالح العامة للدولة وحمايتها والاشراف على ايراداتها ونفقاتها العامة داخل الدوائر الضريبية والمحافظة على تحقيق العائد المناسب للخزينة العامة للدولة من خلال استخدام نظام رقابة داخلية سليم وفعال. وللحد من التهرب الضريبي الذي يؤثر سلباً على الخزينة العامة للدولة فان الباحث تناول في هذا المحور مفهوم نظام الرقابة الداخلية من خلال المطلب الاول وكذلك مفهوم التهرب الضريبي وابعاده من خلال المطلب الثاني، اما المطلب الثالث فقد تناول دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي وعلى النحو الاتي:

أولاً: مفهوم نظم الرقابة الداخلية والحاجة اليها

عرف بعض الباحثين المهتمين بالمالية نظم الرقابة الداخلية بانها (مجموعة من الضمانات المتضمنة التعليمات المالية والقرارات الإدارية والطرق المحاسبية المستخدمة في توجيه الوحدات نحو تحقيق أهدافها) فهي هادفة الى ضمان المحافظة على الموجودات والوحدات ونوعية المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق تعليمات الإدارية وتحسين الأداء من جهة أخرى .(رفعت، 2007: 7).

عمل المؤسسة الضريبية لدورها الرئيس في تأمين الحصيلة الضريبية وتأثيرها كجزء من (النظام الضريبي) في تحقيق التوازن الاقتصادي في البلد . ومن اهم التوصيات التي توصل اليها البحث ضرورة توصيف وظيفة التدقيق الداخلي الضريبي كجزء من السياسة الضريبية وكإجراءات قانونية ومحاسبية وكمطالبات بشرية وامكانيات مادية منعا للتداخل والاشتباك مع الوظائف الأخرى بما يتطلبه توضيح لموقعه ضمن الهيكل التنظيمي للفرع الضريبي او المؤسسة الضريبية.

✓ **دراسة عبد الغفور (2008):** وهو بحث تطبيقي معادل للماجستير بعنوان (تحليل واقع التهرب الضريبي في العراق وسبل معالجته) قد اهتم البحث بمعرفة الأسباب الواقعية والحقيقية لظاهرة التهرب الضريبي في العراق ووضع الحلول والسبل المقترحة لمعالجة هذه الظاهرة ، فضلاً عن أن الدراسة اهتمت بمكلفي ضريبة الدخل على وجه الخصوص. وكانت أهم الاستنتاجات أن ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين من اهم الاسباب التي تؤدي إلى اتساع ممارسة التهرب الضريبي في العراق .ومن أهم التوصيات التي توصل اليها الباحث نشر الوعي الضريبي بين المكلفين من خلال الحملات الاعلامية والتي تبين دور الضريبة في تطور وبناء الدولة .

✓ **دراسة الشرع (2010):** وهو بحث تطبيقي معادل للماجستير بعنوان (دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية) بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب يهدف البحث الى دراسة وسائل الرقابة المتاحة بموجب القانون الضريبي العراقي في قسم الشركات والفروع التابعة للهيئة وإعطاء دور أكبر لوسائل الرقابة في المؤسسات الضريبية العراقية تتناسب أهميتها استناداً الى مضامين عملية وعلمية إيجابية بما يضمن تحقيق أهداف آلية التحاسب الضريبي السليمة .وتحقيق أهداف السياسة المالية بصورة عامة والسياسة الضريبية بصورة خاصة . وانطلق البحث محاولاً وضع الحلول لمشكلة ضعف استخدام وسائل الرقابة المتاحة بموجب القانون الضريبي العراقي بشكل فاعل في الهيئة العامة للضرائب ذلك الضعف الذي يؤثر سلباً على تحقيق العدالة الضريبية من خلال دراسة وسائل الرقابة المتاحة بموجب القانون الضريبي العراقي في قسم الشركات والفروع التابعة للهيئة . ان الاستخدام الفاعل والكفوء لوسائل الرقابة المتاحة بموجب القانون الضريبي العراقي يؤدي الى تحقيق العدالة الضريبية. وأسفر البحث عن جملة من التوصيات ومن أهمها ضرورة مراعاة عدالة التطبيق في تحصيل الضريبة والتأكد من طرائق تحصيلها وأن تطبق بشكل دقيق وفعال، وضرورة اجراء الفحص الميداني لمحلات المكلفين فضلاً عن الفحص

تقليل ربحه وعليه تكون الضريبة الواجب دفعها اقل مما هو على الواقع ، (القبج ، 2002 : 27) وكذلك ان تكون هناك حماية من اي تزوير او تلاعب او اخفاء اي خطأ ضريبي ومحاسبي من الدائرة الضريبية ، او ان تقوم الدائرة الضريبية بالإجحاف بأحد المكلفين لدفع ضريبة عالية للدائرة الضريبية.

2. تحقيق الكفاءة الانتاجية : ان نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة ، وزيادة درجة الفاعلية للدائرة الضريبية وذلك من خلال الاجراءات الداخلية التي تنظمها الادارة الضريبية اعتمادا على المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها. (فضيلة ، 2006 : 21)

3. التأكد من ان العمل مطابق للسياسات المرسومة : ان الالتزام عند تنفيذ الاعمال بالسياسات المرسومة من الادارة الضريبية تساعد على تطبيق الاوامر الادارية وتنفيذ تلك الاعمال بأفضل طرق وذلك من خلال احترام القوانين والانظمة واللوائح والاجراءات. (كلاب ، 2004:46).

4. ضمان المعلومات ودقتها: ان نظام الرقابة الداخلي يجب ان يضمن درجة الثقة والمصادقية في البيانات والمعلومات، ودرجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار. (فضيلة، 2006:20).

المحور الثاني: التهرب الضريبي

التهرب الضريبي كلمة واسعة المعنى، وتشمل العديد من الممارسات التي يشكل البعض منها جريمة بالمعنى القانوني، كالغش الضريبي الذي يعني التزوير والتدليس وخيانة الأمانة، بينما ينحصر البعض الآخر في دائرة السلوكيات التي لا تطالها عادة يد القانون، كالتجنب الضريبي القانوني، وسواء شكلت السلوكيات القانونية أو غير القانونية فانه يجمعها جميعا أنها تتم لهدف اقتصادي، أي بهدف تحقيق مآرب مالية لمرتكبيها أو لتقويت منافع مشروعة للغير، ويمكن القول أن هذه الظاهرة تؤدي إلى فقدان الخزينة العامة للدولة موارد هامة، مما يحول عن تحمل أعبائها المختلفة اتجاه الوطن والمواطن بالدرجة الأولى، ويخلق صعوبات كثيرة في تسطير سياسة الإنفاق العام، وقد تضطر الدولة حينها للجوء إلى مصادر تمويلية أخرى كالاقتراض من الخارج أو الإصدار النقدي الذي ينعكس سلبا على الاقتصاد الوطني حيث يرتفع التضخم والتبعية إلى الخارج، ولتضييق الخناق على هذه الظاهرة لابد من وجود نظام رقابي فعال، يمكن من الاستفادة وتعبئة الموارد المالية العامة والمحافظة عليها من التلاعب والسرقة، أي حمايتها من كل ضياع بأي شكل من الأشكال، وهذا لضمان دخول إيرادات أكبر للخزينة العمومية، وبالتالي زيادة الأموال المتاحة للإنفاق العام مما يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية ، ولإيجاد الطرق لمكافحة هذه المشكلة لابد من التعرف على مفهوم التهرب الضريبي ، وماهي الطرق التي تساعد المكلفين على التهرب من دفع

في حين عرف باحثين اخرين نظام الرقابة الداخلية بانها (نظم داخل الوحدات الاقتصادية تساهم في تحديد الواجبات والمسؤوليات واعداد التقارير ، والوسائل المستخدمة لتحقيق اهداف الوحدة . (مصلح ، 2007 : 43). وعرفها اساتذة اخرون بانها (الخطة التنظيمية للمنشأة وكافة الطرق التي تضعها الإدارة من اجل تحقيق أهدافها) . (الذنيبيات ، 2009 : 169)

وقد عرفته اللجنة الاستشارية للمحاسبين البريطانيين بانه (يتكون من مجموعة انظمة موضوعة من قبل الادارة مثل مجموعة انظمة الرقابة المالية وغيرها بهدف ضمان فاعلية المؤسسة ، وضمان احترام السياسات وصحة المعلومات المدونة ، وحماية الاصول بأكبر قدر ممكن. (فضيلة، بوطورة ، 2006: 39). بينما يعرف الاتحاد الدولي للمحاسبين نظام الرقابة الداخلية بانه (كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة الوحدة الاقتصادية لمساعدتها في بلوغ أهدافها وضمان التنفيذ العلمي المنظم للعمليات بما في ذلك الالتزامات بسياسات الإدارة وحماية الأصول واكتشاف الأخطاء وحالات الاحتيال وضمان دقة الحسابات واكتمالها وتوفير المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في الوقت المناسب . (الليلة 2002 : 14)

ثانيا :اهمية نظام الرقابة الداخلية

ان اتساع الانشطة التي تمارسها الادارة الضريبية وتعدد المهام والوحدات على اختلاف انواعها ، ادى الى ضرورة ان يكون هناك حاجة لمنع وتقليل عمليات الغش والاختلاس وحماية اصول الدوائر الضريبية (كلاب ، 2004 ، 44). وتقيم داخلي لمدى فاعلية وكفاءة الادارة في الدوائر الضريبية المختلفة (الصحن ، 2006:142) ولذلك فان هناك اهمية كبيرة لوجود نظام رقابة داخلي قوي وفعال يعمل على تحديد مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية في معرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على تقييم المدقق الضريبي الداخلي.

ثالثا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

من خلال ما تقدم وبعد التعرف على مفهوم واهمية نظام الرقابة الداخلية نستنتج ان لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الاهداف وهي :

1. حماية اصول الدائرة الضريبية : وتعد من اهم الاهداف التي يرمي نظام الرقابة الداخلية لتحقيقها من اجل حماية اصول وممتلكات الدائرة الضريبية من خلال اكتشاف اي تلاعب او غش ، وحماية الاصول من اي استغلال او اختلاس او سوء استخدام . (فضيلة، 2006 : 20) وعليه فان هذه الحماية تتضمن حماية اصول الدائرة الضريبية من اي حيازة او استيلاء بغير حق ، كان يقوم احد المكلفين بإخفاء او تقليل مبيعاته عن طريق اخفاء بعض المستندات الرسمية، بهدف

ب. أن التهرب من الضريبة هو إن يتخلص المكلف من الالتزام بدفعها بوسائل مختلفة قد تكون مشروعة وقد تكون غير مشروعة ، آذ يفترض أن تؤدي الالتزامات الضريبية الفائدة المرجوة منها . (الشريف وآخرون ، 2003 : 324)

ج. على أنه كل عمل أو امتناع عن عمل يقع بالمخالفة للقواعد القانونية المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة ، إذا نص على تجريمه في قانون العقوبات أو في القوانين العقابية الأخرى. وإما من الناحية الاقتصادية فهو التجاهل المقصود للتشريع القانوني للتهرب من الالتزامات والمستحقات الضريبية وقد يتحقق التهرب عن طريق تقديم بيانات كاذبة أو إخفاء الحقائق التي تكشف عن الأرباح الحقيقية للمكلف . (الراوي ، 2008 : 11)

د. أن المفهوم العلمي للتهرب الضريبي يقصد به التهرب استخدام الطرق الاحتمالية الفنية ، والقانونية ، والإدارية ، بقصد التخلص من دفع الضريبة . فيحاول بعض المكلفين التهرب من الضريبة كلياً أو جزئياً " وبشئى الطرق والأساليب ، كأن يعتمد إعطاء معلومات غير صحيحة عن الدخل ، أو يمتنع عن تقديم تقرير ، أو يبالغ في تقدير التكاليف الواجبة الخصم ، أو الامتناع عن الدفع وإخفاء أمواله حتى لا تتمكن الإدارة من تحصيل دين الضريبة ، أو قد يعمد بعض المكلفين إلى استغلال نقص أو غموض أو ثغرة في صياغة نص ضريبي . (القيسي ، 2011 : 147).

هـ. أن التهرب من الضريبة هو ظاهرة يحاول المكلف بالضريبة عدم دفعها كلياً أو جزئياً بعد تحقق واقعتها من الدفع والتهرب قد يكون مشروعاً والذي يطلق عليه تجنب الضريبة وهو الذي لا يتضمن مخالفة قانونية ، أو تهرباً غير مشروع وهو الذي يتضمن مخالفة قانونية وهو الذي يقصد في الدراسات المالية بالتهرب . (العلي ، 2011 : 177).

ويرى الباحث أن عملية التهرب الضريبي تعني قيام الشخص سواء أكان شخصاً طبيعياً أو معنوياً الخاضع للضريبة (قانوناً) بالتهرب من دفعها أو تقليلها بشكل أو بآخر سواء كان التهرب كلياً أو جزئياً أي مخالفة أحكام القانون الضريبي. ومن خلال التعاريف الواردة أعلاه نرى أن المضمون العلمي لهذا المصطلح واحد الا وهو التهرب من دفع الضريبة ، ويأخذ المفهوم العلمي للتهرب ابعاداً متعددة قانونية" أو محاسبية" أو اقتصادية" ، وعلى الرغم من اختلاف هذه الجوانب من حيث التسميات ، والأبعاد لكنها تصب في مضمون واحد كونها ظاهرة سيئة ولا بد من متابعتها والحد منها ، وسنتطرق الى هذه الجوانب وكما يلي :

1. التهرب الضريبي من الجانب الاقتصادي : (يونس ، 2004 : 182) : يعرف التهرب الضريبي على أنه " سعي المكلف للتخلص الكلي أو الجزئي من التزامه القانوني بدفع الضريبة المستحقة عليه ، مستعيناً في ذلك بمختلف الوسائل غير

الضريبة المستحقة عليهم، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال مايلي:-

اولاً: مفهوم التهرب الضريبي

تعد مشكلة التهرب الضريبي من المشاكل الأساسية التي يعاني منها النظام الضريبي ويرجع سبب ذلك إلى وجود خلل في بنية النظام الضريبي . ولتحديد مضمون لمفهوم التهرب الضريبي لأبد من معرفة المفهوم اللغوي والمفهوم العلمي للتهرب لضريبي ، كما إن للتهرب الضريبي صور عدة يجب التعرف عليها لتحديد أي شكل يعتبر تهرب ، ألا أنه مهما كانت هذه الصور فهناك عوامل كثيرة تؤدي إلى استمرار هذه المشكلة ، ويمكن تعريف التهرب لغوياً و علمياً" كما يلي :-

1. المفهوم اللغوي للتهرب الضريبي : أشار (الجبوري ، 2012 : 52) بتعدد مرادفات التهرب الضريبي في اللغتين العربية والإنكليزية ، ففي اللغة العربية نجد مفهوم التهرب يعني (فر) ، أما في اللغة الإنكليزية فقد اتفقت غالبية كتب المالية العامة على أن المصطلح Evasion Fiscale يعني التهرب من الضريبة .

أن مفهوم التهرب الضريبي باللغة الانكليزية ، يختلف حسب تباين الاختلاف بالمصادر وتعددتها حيث وجد أكثر من مفهوم للتهرب الضريبي من خلال تعدد المصادر Tax Evasion "" وتعني الغش الضريبي ، وتعني أيضاً تجنب الضريبة و " Tax Avoision" وتعني تقادي الضريبة ، و "Tax Dodging" وتعني الإفلات من الضريبة ، و "Fraude Fiscal" وتعني الغش الضريبي. و "Tax Default" وتعني التخلف عن الضريبة، يتبنى الباحث مفهوم المصطلح " Tax Evasion " إذ يعني الأخير التحايل أو الغش الضريبي .

2. المفهوم العلمي للتهرب الضريبي : تعد الضريبة من إحدى مصادر الإيرادات المدرجة في الموازنة العامة ، ولكن هذا المورد نجده في الفترة الأخيرة بدأ يتناقص في دعمه لموازنة الدولة وأن السبب في ذلك يرجع إلى زيادة ممارسات التهرب الضريبي لدى المكلفين ، لذلك استوجب الاهتمام بمشكلة التهرب الضريبي التي تكون ملازمة للنظام الضريبي الذي يعاني منها الدول ، ألا أنه من الاستحالة تحديد قيمة الضرائب التي يتم التهرب منها سنوياً ، ولإيجاد الطريق لمكافحة هذه المشكلة لا بد من التعرف على مفهوم التهرب الضريبي وبشكل علمي، وكما يلي:

أ. هو تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجه عليه كلياً أو جزئياً ويتم التهرب قبل فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة . (حباش وآخرون، 2010 : 118)

ج. التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي : يختلف التهرب الضريبي بهذا المعنى عن غيره من الظواهر المالية الأخرى كظاهرة نقل عبء الضريبة والتي لا تمثل انتهاكا للقانون الضريبي ، حيث يتخلص الفرد من دفع الضريبة دون ارتكاب أية مخالفة لنصوص القانون الضريبي وغيره من الظواهر المالية الأخرى المتعلقة بالضريبة كظاهرة استهلاك الضريبة وظاهرة رسملة الضريبة وظاهرة تعويض الضريبة.

تتشرك ظاهرة نقل العبء الضريبي مع ظاهرة التهرب في أنهما تعلمان على زعزة النظام الذي وصفه المشرع الضريبي لتوزيع الأعباء ، أي بمعنى آخر يؤديان إلى إعادة توزيع الأعباء الضريبية بصورة مغايرة لمقاصد المشرع وأهدافه .

ثالثا : صور التهرب الضريبي

يترتب على التهرب الضريبي نتيجة أساسية هي فقدان الدولة لجزء من إيراداتها التي تحصل عليها عن طريق الضرائب. ألا أنه ينقسم إلى أقسام عدة، فإذا أخذنا في الاعتبار مشروعيتها فإن يكون أما تهرباً مشروعاً أو غير مشروعاً ، وإذا نظرنا إليه من ناحية الحجم كان كلياً أو جزئياً ومتى كان أساس النظر إقليمياً فهو أما تهرب دولي أو داخلي . وفيما يلي أهم تلك الأقسام :-

و بموجب معيار المشروعية يصنف التهرب إلى التهرب المشروع والتهرب غير المشروع:

1. التهرب المشروع (التجنب الضريبي) : حيث يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، ويتمثل بتنظيم مصادر دخله باستغلال الثغرات الموجودة في القانون بطريقة غير مخالفة لأحكامه. (عليمات، 2013: 117)
2. التهرب غير المشروع (الجرم الضريبي) : أوضح (كشكول ، 2011 : 178) أن التهرب غير المشروع هو مخالفة قوانين الضرائب بعد تقديم المعلومات غير الحقيقية عن مصادر الدخل بالنسبة للمكلفين، وبهذا النوع من التهرب يتعرض الأشخاص الى المسائلة القانونية منذ كشف تلك الحالة، وهو يعكس التهرب اي تجنب الضريبة الذي يكون بتقادي الضريبة ويتم بعد دخول ذلك الاستثمار كالتوقف عن بيع قطعة ارض اذا كانت نسبة الضريبة على مدخولات المكلف اصبحت عالية بسبب وجود مدخولات اخرى لديه. ان التهرب غير المشروع يكون عن طريق تقديم اقرارات مزيفة اي تقديم وثائق مزيفة اي تقديم وثائق محرفة او تحريف معلومات وارادة لدى السلطة المالية ومن الطبيعي ان تكون مخالفة كلها للنصوص القانونية وبهذه الحالة يتحمل المكلف اثار تلك القضية فهي من جهة تهرب ضريبي ومن جهة

المشروعة قانوناً ، ويلحظ أن البعد الاقتصادي يهتم بمعالجة التهرب الضريبي ، مركزاً على الآثار التي يخلفها التهرب من نقص حصيلة الإيرادات في الخزانة العامة ، التي تؤثر سلباً في المشاريع والخطط التنموية للدولة ولتحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين الأفراد .

2. التهرب الضريبي من الجانب القانوني : (التحافي ، 2001 : 6) : يعرف التهرب الضريبي على أنه " كل عمل أو امتناع يقع بالمخالفة للقواعد المقررة لتنظيم وحماية السياسة الاقتصادية للدولة ، إذ نص على تجريمه في قانون العقوبات ، أو في القوانين العقابية الخاصة " ، فهنا يهتم البعد القانوني بملاحقة المتهرب وعده مجرمًا ، لأنه خرق نصاً من نصوص القانون التي سنها المشرع ، وذلك حمايةً للسياسة الاقتصادية ، وتطبيق مبدأ العدالة الذي يعد أحد أركان قواعد الضريبة.
3. التهرب الضريبي من البعد المحاسبي: (أمين ، 2000 : 148) : يعرف التهرب على انه " المخالفة الناجمة عن إخفاء المعلومات المقدمة للإدارة الضريبية أو تحريفها أو تزويرها بهدف تقليل مبلغ الضريبة أو إخفاء مخالفة سابقة " .

ويتبنى الباحث التعريف الآتي لعله يكون أكثر شمولية في جمع خصائص الأبعاد الثلاثة في تعريف واحد وهو " عدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مضللة للدوائر المالية ، أو من خلال استخدام وسائل غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة أو التخلص منها بشكل جزئي" . (شامية، 1997 : 103)

ثانيا : تمييز التهرب الضريبي عما يشابهه

أن تحديد المعنى العلمي لمفهوم التهرب الضريبي لا يعني تجريده من احتمالات التداخل مع المفاهيم الأخرى القريبة منه ففي كثير من المصادر والدراسات تجد التشابه بين التهرب الضريبي والحالات الأخرى ومن أبرزها ما يلي :

1. التهرب الضريبي وغسيل الأموال : يرى (عبد المولى ، 1999 : 28) أن ظاهرة غسيل الأموال وظاهرة التهرب الضريبي متشابهة نوعاً ما حيث توجد هناك قواسم مشتركة بينهما والتي منها :
- أ. كلا النشاطين يؤديان إلى خلق طبقة جديدة دخيلة على المجتمع .
- ب. من الأنشطة المرتبطة بعمليات (غسيل الأموال) التهرب الضريبي حيث يتم إخفاء مصدر الربح وعدم سداد الالتزامات المستحقة ، وتحويل الأموال إلى خارج البلاد من خلال إيداعها في احد البنوك الأجنبية مع استخدام الرشاوى في تحقيق مبلغ الضرائب أو الرسوم التي تحصل عليها الحكومات من الأطراف المعنية .

المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي الى تقدير الضريبة عليه باقل مما كان يجب ان يقدر ويحدث التهرب الجزئي في النطاق الداخلي والخارجي لحدود الدولة ومن الصور الشائعة للتهرب الضريبي الجزئي الدولي تقديم المكلف اقرارا كاذبا عن مقدار ارباحه التي تحققت له في الخارج.

2. التهرب الكلي : يقصد به تخلص المكلف من الضريبة المستحقة عليه بصورة كلية وذلك بالاستعانة بمختلف وسائل الغش والاحتيال . وهناك صور ووسائل يلجا اليها المكلف لتخلص من العبء الضريبي بصورة كلية منها اخفاء جميع الدخل الذي تحقق له في سنة معينة عن الادارة الضريبية , او ان تقوم المنشأة بإخفاء جميع فوائد التأخير التي حصلت عليها من قبل عملائها الذين تأخروا عن سداد الديون المستحقة عليهم والذين دفعوا هذه الفوائد مقابل هذا التأخير سواء اكانت هذه الفوائد قانونية ام اتفاقية.

وهناك الكثير من الذين يزاولون التجارة في بيع العقارات فالعديد من هؤلاء التجار يقومون بشراء وبيع العقارات دون أن يتم إعلام الهيئة العامة للضرائب أو دائرة التسجيل العقاري بذلك كي لا يدفعوا الضريبة على الأرباح المتحققة من جراء المتاجرة بالعقار أو أي شيء مشابه لتلك العملية , إذن يلحظ أننا أمام حالة تهرب كلي وذلك لعدم إدخال أسماء أو عمليات متاجرة هؤلاء التجار في قائمة التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب ودائرة التسجيل العقاري . ويترتب على هذا النوع من التهرب آثار سلبية خطيرة لأنه يضيع على الخزنة العامة أموال طائلة ويقلل من الدور المالي لدائرة الضريبة في تمويل التنمية التي تسعى إليها أكثر البلدان بشكل عام ولا سيما البلدان النامية وتمويل الخدمات التي تقدمها الدولة لمواطنيها بشكل خاص.

الاطار النظري

اولا : دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي :

اولا: دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي قبل بيان دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي لابد ان نبين اهمية نظام الرقابة الداخلية , ان ضعف او متانة نظام الرقابة الداخلية لا تحدد فقط طبيعة الحصول على ادلة اثبات كافية والمناسبة لعملية التدقيق وانما تحدد العمق المطلوب في فحص تلك الادلة فضلا عن كونها توضح الوقت الملائم لإجراءات التدقيق والاجراءات التدقيقية التي يجب التركيز عليها بدرجة اكبر من غيرها .(بكوع واحمد, 2012 : 12)

كما ان اهمية نظام الرقابة الداخلية تأتي من خلال فهم وادراك النقاط التالية :

- اخرى جنابة فهي عملية تزوير . ومن صور وحالات التهرب الضريبي غير مشروع هي :
- أ. تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها .
- ب. تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها .
- ج. الإلتفاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام القانون .
- د. اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام الدائرة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
- هـ. إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

ومن وجهة نظر أخرى يعد التهرب الذي يتضمن غشاً أو احتيالياً يلجأ إليه المكلف بالضريبة للتخلص منها (العلي ، 2003 : 123) , وهذه مخالفه (جريمة) يعاقب عليها القانون (شاميه والخطيب , 1991 : 106) ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الاتي (نصار وآخرون, 1996 : 30) :-

- أ. بواسطة الحسابات : إذ يعمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى الضريبة المفروضة , كذلك قيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من اجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته .
- ب. إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل حيث يقدم إقراره لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر .
- ج. التلاعب بملكية مصدر الدخل إذ يلجأ المكلف إلى التنازل شكلياً عن مصادر دخله إلى جهة خيرية معفاة من الضريبة مع إيفائهم على السيطرة الفعلية على مصدر الدخل وذلك في سبيل عدم دفع الضريبة أو تقليل قيمتها .

كما يرى (أمين, 2000 : 171) أن هناك أساليب أخرى منها يكون المكلف غير مسجل لدى الإدارة الضريبية وصور الغش الضريبي كثيرة فبعضها تقع بمناسبة ربط الضريبة وتحديد وعائها , وبعضها الآخر تقع بمناسبة تحصيل الضريبة للحيلولة بين الدولة وبين الحصول على حقوقها . وهناك تقسيم آخر للتهرب الضريبي ينظر إليه من زاوية مقدار ما يتمكن منه المكلف في التخلص من الضريبة المستحقة قانوناً كلياً" أو جزئياً" وكالاتي : (احمد, 2012 : 101)

1. التهرب الجزئي : يقصد به تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي وذلك باستعماله وسائل الغش والاحتيال . ويتحقق هذا التهرب بوسائل وصور متعددة منها اسقاط

الاهتمام بتفعيل نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها بشكل اكبر مما هو مطبق حالياً ووضع أنظمة قوية للرقابة الداخلية مع العمل على مراجعتها ومتابعتها والتأكد من أنها كما مصمم لها وأن يتم تعديلها بطرائق ملائمة لمقابلة التغيير في الظروف ، إذ أن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي يعود الى وجود نظم رقابه سليمة ومنظورة باستمرار .

ثانياً :اهمية الإيرادات الضريبية

نجد اهمية البحث تركز على دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي واثار ذلك على الإيرادات الضريبية حيث نجد ان هناك اهمية كبيرة للضرائب في تمويل ورفد الموازنة العامة للدولة بالإيرادات الضريبية ومن خلال الجدول (1) نلاحظ ان التحصيلات الاجمالية للإيرادات الضريبية في العراق قد بلغت سنة 2013(614071754292) دينار , اما في سنة 2014 فبلغت (1463997000000) دينار, اما في سنة 2015 فقد كانت الإيرادات الضريبية الاجمالية (1649100000000) دينار حيث تشكل الإيرادات الضريبية جزءاً من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة التي تساعدها على الانفاق العام وزيادة مستوى الرفاهية الاقتصادية للمجتمع, و جدول (1) يبين الإيرادات الضريبية في العراق ولكل قطاع وحسب ما مبين ادناه :

جدول (1) بعض الإيرادات الضريبية في العراق ولكل قطاع ولل سنوات (2013, 2014, 2015)

السنة	ضريبة المهن	ضريبة الشركات	الاستقطاع المباشر	الاراضي	العقار	المجموع الكلي
2013	114086281421	91791550448	31366737014	313582901203	6324428420	614071754292
2014	119171000000	630612000000	387422000000	265953000000	6083900000	1463997000000
2015	96299000000	760496000000	457247000000	249881000000	6717700000	1649100000000

ثالثاً : عرض وتحليل نتائج الاستبيان

أ. خصائص عينة البحث

البيانات الشخصية

ويمثل هذا المحور أسئلة شخصية للتعرف على طبيعة العينة وتخصصهم الدقيق ، ومدى الخبرة وكذلك معرفة المستوى الوظيفي للأفراد العينة كمدخل للاستفادة منها في تقويم دور نظام

الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي ، وتضمن عدد من الأسئلة وهي كالآتي :

1. الاختصاص الدقيق : بلغ عدد أفراد مجتمع البحث من تخصصات المحاسبة والاقتصاد ، إدارة الأعمال (35) حيث شكلت مجموع نسبتهم (70%) في حين تراوحت نسبة التخصصات الأخرى (30%) وكما هو موضح في الجدول (2) :

جدول (2) الاختصاص الدقيق لعينة البحث

النسبة	المجموع	التخصص
40	20	محاسبة
14	7	اقتصاد
16	8	إدارة أعمال
10	5	علوم حاسبات
20	10	أخرى
100	50	المجموع

4% ، من أفراد العينة ، في حين كانت نسبة خدمة الأفراد المحصورة بين 5 – 10 سنوات تعادل 8% ، أما النسبة التي تليها كانت تمثل الى أكثر من 10 سنوات وكانت النسبة 43% وتمثل النسبة الأكبر بين الفئات . مما تقدم يمكن أن نستنتج بأن هناك خبرة عالية يمكن أن تساهم في تطوير العمل الضريبي ، وهذا يدل أن عينة البحث تتمتع بخبرة إضافة الى وجود موظفين جدد ، مما يساهم بشكل كبير في تحديد اتجاهات تطوير العمل الضريبي .

من خلال دراسة مجتمع البحث تبين أن معظم الأشخاص الذين تم استجوابهم من تخصص المحاسبة والاقتصاد وإدارة الأعمال وهذا ما يتجانس مع موضوع البحث في هذا التخصص وبالتالي تمكنهم من إمكانية الإجابة على أسئلة الاستبانة بوضوح.

2. عدد سنوات الخبرة : يبين الجدول (2) أن أدنى نسبة كانت للإفراد الذين لديهم خبرة تتراوح في أقل من سنتين حيث بلغت النسبة 2% ، وما بين أكثر من 2 - 5 سنوات كانت

جدول (3) عينة البحث حسب عدد سنوات الخدمة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخدمة
2	1	أقل من سنتين
4	2	أكثر من 2 - الى 5
8	4	أكثر من 5 - الى 10
86	43	أكثر من 10 سنوات
100	50	المجموع

3. المستوى الوظيفي : بلغ عدد أفراد مجتمع البحث الذين هم بدرجة مدير عام ومدير ومخمن ومدقق (40) وتشكل مجموع نسبتهم (80%) أما الأخرى فتتكون من (10) فيشغلون نسبة قليلة تشكل (20%) وكما موضح بالجدول (4) :-

من خلال دراسة الجدول أعلاه يلاحظ أن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الخبرة مما يدل على قدرة مجتمع الدراسة على فهم أسئلة الاستبانة واستيعابها بشكل واضح ومن ثم الإجابة عليها بشكل صحيح .

جدول رقم (4) الفئة التي تنتمي إليها العينة

النسبة المئوية	المجموع	المستوى الوظيفي
2	1	مدير عام
42	21	مدير
30	15	مخمن
6	3	مدقق
20	10	أخرى
100	50	المجموع

من خلال تحليل اجابات افراد عينة البحث وبعد تحديد تكرارات كل فقرة في الاستبيان تم حساب مدى الانسجام في استجابات الافراد عينة البحث وكانت النتائج التي تم التوصل اليها كالآتي :

المحور الأول : (واقع نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب) .

من خلال دراسة الجدول أعلاه يلاحظ إن معظم أفراد العينة هم من ممثلي السلطة المالية من مدراء أقسام ومخمنين والاختصاصات الأخرى من رئيس مبرمجين أقدم ورئيس ملاحظين وبالتالي فان نجد ان معظم الأشخاص الذين استطلعت آراءهم كانوا من المعنيين بموضوع الدراسة .

ب. نتائج تحليل البيانات

جدول (5) مستوى وطبيعة نظام الرقابة الداخلية $n=50$ الاوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية والاوزان المئوية وذلك بهدف التعرف على واقع نظام الرقابة الداخلية

رقم الفقرة	اوافق تماما	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق تماما	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوزن المئوي
1	27	18	5	0	0	4.44	0.67	88.8%
2	25	22	3	0	0	4.44	0.61	88.8%
3	23	19	5	3	1	4.18	0.96	83.6%
4	21	23	5	1	0	4.28	0.72	85.6%
5	22	27	1	0	0	4.42	0.53	88.4%
6	19	25	4	2	0	4.22	0.76	84.4%
7	18	22	7	3	0	4.1	0.85	82%
8	20	22	5	3	0	4.18	0.84	83.6%
9	23	21	4	1	1	4.28	0.85	85.6%
10	17	24	3	4	2	4	1.04	80%

المؤشرات الكلية للمحور الاول	4.25	0.81	%85
------------------------------	------	------	-----

للرقابة الداخلية ,وان هناك نظاما سليما مطبقا في الدائرة الضريبية مستندا الى قوانين وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية ,وانه تتم عملية الرقابة الداخلية ارسال البيانات والمعلومات المنجزة والمدخلة على الحاسوب الى الجهات الرقابية المختصة للتدقيق, ويوعز الباحث هذه النتائج الى الاهتمام الكبير الذي توليه وزارة المالية للرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية ,لكون هذا القسم له دور كبير وفعال في العمل الضريبي والسيطرة على كافة العمليات من خلال التنسيق بين الدوائر الضريبية في المحافظات العراقية والهيئة العامة للضرائب في بغداد والفروع التابعة لها للرقابة على التهرب الضريبي ومكافحته ,وهناك سبب اخر ينبع من ادراك السلطة الضريبية على الدور الكبير الذي تشكله الضرائب في دعم ورفد الموازنة العامة للدولة بالإيرادات.

رابعا: دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي

يتضح من خلال الجدول (5) بان نسبة مستوى واقع نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب بلغت (%85) وهي نسبة مرتفعة و حقق وسطا حسابيا مرجحا بلغ (4.25) وانحرافا معياريا (0.81) وهذا يعني ان الكادر الوظيفي في الهيئة العامة للضرائب ملتزمون بنظام الرقابة الداخلية ويرى الباحث ان سبب ارتفاع النسبة المئوية لواقع نظام الرقابة الداخلية في الهيئة مدار البحث لان العاملين في الهيئة أشاروا الى انه يتم توثيق كافة الاجراءات والعمليات في الدوائر الضريبية بشكل يدوي والكتروني ويتم ادخالها على الحاسوب فور انجازها ,وكذلك أشاروا الى وجود هيكل تنظيمي معتمد من وزارة المالية للهيئة العامة للضرائب ,اضافة الى وجود فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدوائر الضريبية ,واشاروا الى وجود قواعد مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات الموظفين والاقسام في الهيئة العامة للضرائب ويوجد توثيق للقوانين والتعليمات يسهل الرجوع اليها

جدول(6) دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي

رقم الفقرة	اوافق تماما	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق تماما	الوسط الحسابي المرجح	الانحراف المعياري	الوزن المئوي
1	21	25	2	1	1	4.28	0.8	%85.6
2	25	21	4	0	0	4.42	0.64	%88.4
3	23	22	5	0	0	4.36	0.66	%87.2
4	19	26	3	2	0	4.24	0.74	%84.8
5	17	26	7	0	0	4.2	0.66	%84
6	18	27	6	0	0	4.24	0.64	%84.8
7	24	23	3	0	0	4.42	0.6	%88.4
8	22	26	2	0	0	4.4	0.57	%88
9	27	22	1	0	0	4.52	0.54	%90.4
المؤشرات الكلية للمحور الثاني								
						4.34	0.66	%86.8

كل دائرة ضريبية يساعد على الحد من التهرب الضريبي, وان عملية توثيق وادخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب عند انجازها يساعد على الحد من التهرب الضريبي ,كما ان دقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات عن طريق نظام

من خلال نتائج التحليل يتضح ان الدرجة الكلية لدور نظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي بلغت (%86.8) وهذا يوضح الاثر الكبير لنظام الرقابة الداخلية على التهرب الضريبي ,فوجود نظام معتمد يحدد اختصاصات ومسؤوليات وصلاحيات

5. يوجد قوانين وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية وان هناك نظاما سليما مطبقا في الدوائر الضريبية وهذا بدوره يساعد على الحد من التهرب الضريبي, في حال تطبيق هذا النظام في العمل الضريبي بمهنية بعيدا عن المحسوبية والفساد المالي والاداري والتدخلات السياسية.
6. اقتناع الادارة الضريبية ان بناء نظام رقابة داخلية فعال في الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها يحد ويمنع من ظاهرة التهرب الضريبي.
7. ان التهرب الضريبي ناتج عن عدم وجود وعي ضريبي لدى المكلفين بدور الضريبية في تمويل الخزينة العامة مما ينعكس ايجابا على تطوير مستوى الخدمات لهم .

التوصيات

1. ضرورة الاهتمام بتفعيل نظام الرقابة الداخلية في الهيئة العامة للضرائب والفروع التابعة لها بشكل اكبر مما هو مطبق حاليا ووضع أنظمة قوية للرقابة الداخلية مع العمل على مراجعتها ومتابعتها والتأكد من أنها كما مصمم لها وأن يتم تعديلها بطرائق ملائمة لمقابلة التغيير في الظروف ، إذ أن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي يعود الى وجود نظم رقابة سليمة ومتطورة باستمرار .
2. ضرورة تفعيل القوانين الضريبية والتعليمات الخاصة بها لضمان سير كافة العمليات المرتبطة بتحصيل الضريبة بمهنية عالية ومحاسبة المخالفين لها كلا على حد سواء بعيد عن المحسوبية والتدخل السياسي والفساد المالي والاداري.
3. نشر الوعي الضريبي من خلال حملات توعية مرئية ومسموعة ومقروءة ورفع روح المواطنة لدى المكلفين والتوضيح للمجتمع والافراد ان الضريبة هي مساهمة اجتماعية لكي يتولد لديهم شعور بدفع الضريبة بشكل طوعي.
4. اضافة الى تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية في الدوائر الضريبية يجد الباحث ضرورة تفعيل عمل لجان المسح الميداني على محلات المكلفين وحسب مناطقهم الجغرافية لأنها تعد من الوسائل الرقابية الفعالة التي تضمن حصر دخول المكلفين الخاضعة للضريبة وعدم تهرب المكلفين من الادلاء بالبيانات والمعلومات عن مصادر دخلهم .

المصادر

اولا : الكتب

- القيسي ، أعاد حمود .(2011). المالية العامة والتشريع الضريبي ، الطبعة الثامنة . عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع .

الرقابة الداخلية المطبق في الهيئة العامة للضرائب والدوائر التابعة لها تساهم في الحد من التهرب الضريبي , و نجد ان عملية المداورة بين الوظائف داخل اقسام الهيئة الضريبية تساعد على الحد من التهرب الضريبي , و ان عملية تبديل وتغيير الموظفين لمهامهم تساعد على الحد من التهرب الضريبي , كما بين الموظفين ان عملية التحديث المستمر للإجراءات المتبعة لحماية الموجودات الثابتة والمخزنية يساهم في الحد من التهرب الضريبي , وان وجود كادر ضريبي متخصص وكفوء ولديه الخبرة العلمية والعملية ويعمل بشفافية عالية يساعد على الحد من التهرب الضريبي. و يرى الباحث من خلال نتائج التحليل يوجد قوانين وتعليمات تنفيذية كاملة وواضحة للرقابة الداخلية وان هناك نظاما رقابيا سليما مطبقا في الدوائر الضريبية وان تفعيل هذا النظام بدوره يساعد على الحد من التهرب الضريبي, في حال تطبيق هذا النظام في العمل الضريبي بمهنية , وان وجود كادر ضريبي متخصص وكفوء يعمل بشفافية عالية مستندا الى قوانين وتعليمات واضحة يعمل بمهنية عالية بعيدا عن المحسوبية والفساد المالي والاداري وتدخلات بعض الساسة مما لاشك انه سوف يساهم بشكل كبير في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي . حين يكون هناك تعارض مع مصالحهم الشخصية وبالتالي يتعرض الموظف الضريبي (مدير ،مخمن ،مدقق) الى الضغوطات او الابتزاز وفي بعض الاحيان عرض الرشوة لغرض تقليل مبلغ الاستقطاع الضريبي على المكلف الخاضع للضريبة وبالتالي سيؤدي الى تقليل الإيرادات الضريبية.

الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

1. هناك توثيق لكافة العمليات والاجراءات في الدوائر الضريبية بشكل يدوي والكتروني حيث يتم ادخال البيانات والمعلومات على جهاز الحاسوب عند انجازها والعمل على مراجعة تلك البيانات والمعلومات لضمان سلامتها ودقتها.
2. هناك هيكل تنظيمي معتمد من قبل وزارة المالية خاص بالهيئة العامة للضرائب اضافة الى وجود فصل بين المهام الوظيفية لموظفي الدائرة الضريبية .
3. ان نظام الرقابة الداخلية المطبق في الهيئة العامة للضرائب يحقق ضمان دقة البيانات والمعلومات المثبتة بالدفاتر والسجلات .
4. ان انشطة التدقيق الداخلي تساهم في تطوير انظمة الرقابة الداخلية وانه يوجد نظام معتمد للرقابة داخلية يحدد صلاحيات واختصاصات الهيئة العامة للضرائب والدوائر والفروع التابعة لها.

- رفعت ، فراس احسان .(2007).تقويم نظم الرقابة الداخلية في مديرية زراعة نينوى ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ،فرع الموصل .
- مصلح ، ناصر عبد العزيز .(2007). اثر استخدام الحاسوب على انظمة الرقابة الداخلية .رسالة ماجستير , كلية التجارة ،الجامعة الاسلامية ،غزة .
- كلاب ،سعيد يوسف .(2004). واقع الرقابة الحكومية في القطاع الحكومي - دراسة ميدانية على وزارات السلطة الوطنية الفلسطينية في قطاع غزة. رسالة ماجستير ،كلية التجارة، الجامعة الاسلامية ،غزة .
- القبح ، نائل .(2002). انظمة الضبط والرقابة الداخلية بين النظرية والتطبيق في الشركات المساهمة في فلسطين .رسالة ماجستير ،جامعة النجاح الوطنية .
- الجبوري، ارشد مكي رشيد .(2012). دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي ،بحث مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية وهو جزء من متطلبات شهادة الدبلوم العالي المعادل للماجستير، جامعة بغداد .
- أمين ، عبد الله محمود .(2006). تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق. أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، الجامعة المستنصرية .
- الراوي، عروبة معين .(2008). العوامل التي تؤدي الى تهرب مكلفي الدخل في العراق . بحث تطبيقي ، دبلوم عالي في الضرائب معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .
- فضيلة ، بوطورة .(2006). دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك ،دراسة حالة الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي -بنك . رسالة ماجستير، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،جامعة محمد بوضياف بالمسلية .
- عليمات، خالد عبادة .(2013). التهرب الضريبي اسبابه واشكاله وطرق الحد منه .بحث منشور في مجلة المنارة جامعة عمان، المجلد 19، العدد 2 .
- كشكول، سهاد التهرب الضريبي واثره على التنمية الاقتصادية في العراق ،بحث منشور في مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد الثامن ،العدد 24،جامعة بغداد،2013.
- حباش محمد و العزاوي ، هدى .(2010). اقتصاديات المالية العامة عمان : دار المسيرة .
- منصور، ميلاد بونس .(2004). المالية العامة . ليبيا : المؤسسة الفنية للطباعة والنشر .
- العلي ، عادل فليح .(2011). المالية العامة والقانون المالي والضريبي عمان : إثراء للنشر والتوزيع .
- الذنيبات ،علي عبد القادر .(2009). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية للتدقيق . عمان ، الاردن . .
- الصحن ،عبد الفتاح ،واخرون .(2006). الرقابة والمراجعة الداخلية الاسكندرية ، كلية التجارة .
- احمد ، راند ناجي .(2012). علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق .
- شامية ، احمد والخطيب ، خالد .(1991). المالية العامة ،الطبعة الأولى عمان .
- أبو نصار ، محمد وآخرون .(1996). الضرائب ومحاسبتها النظرية والتطبيق ، الطبعة الأولى .
- عبد الحفيظ عبد الله عيد .(2006). المالية العامة .القاهرة : دار التعاون .
- العلي ، عادل فليح .(2003). المالية العامة والتشريع المالي والضريبي ، الطبعة الأولى .العراق .
- المرصفاوي ، حسن صادق .(1963) التجريم في التشريعات الضرائب .مصر : دار المعارف .

ثانيا : البحوث العلمية والرسائل

الهاشمي، ضياء شمخي جبار .(2005). تقويم الية التدقيق الداخلي لتحاسب ضريبة الدخل في العراق . بحث تطبيقي معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .

الشرع، ايمان حسين .(2010). دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية . بحث تطبيقي ، دبلوم عالي في الضرائب (معادل للماجستير مقدم الى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .

البكوع، فيحاء عبد الخالق .(2012). تفعيل نظام الرقابة الداخلية للحد من ظاهرة الفساد المالي والاداري في الوحدات الخدمية، مجلة كلية الادارة والاقتصاد جامعة الموصل، المجلد الخامس والثلاثون، العدد اثنان وتسعون .

الليلة ، تغريد سامي محمود .(2002). تأثير استخدام الحاسوب على نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الخدمية -دراسة حالة .رسالة ماجستير كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة الموصل .