

دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الإداري والمالي
(دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب)

*The role of internal audit in reducing administrative and financial
corruption*

(An applied study at the General Tax Authority)

م. علاء حسين علوان الشافعي

جامعة النهرين/ كلية اقتصاديات الاعمال, بغداد, العراق

Alaa Hussein Alwan Al Shafei

College of Business Economics\ Al-Nahrain university, Baghdad, Iraq

Alaaalshafei67@gmail.com

معلومات البحث:

- تاريخ الاستلام: 1-10-2020
- تاريخ ارسال: 17-10-2020
التعديلات
- تاريخ قبول: 19-10-2020
النشر

المستخلص :

ان الدور الذي يمارسه التدقيق الداخلي في اي منشأة خدمية كانت او ربحية يشكل محورا هاما في عمل تلك المنشأة لا نه يعتبر هو صمام الامان والمسيطر على مدى التزام تلك الوحدة الاقتصادية بالتعليمات النافذة في اعمالها التشغيلية ومدى التزامها بالأنظمة المحاسبية والتقارير المالية الامر الذي سينعكس على كفاءة وفاعلية تلك الوحدة الاقتصادية في وقوفها من محاولة استغلال اعمالها في عمليات الفساد الاداري والمالي والذي يعتبر من العوامل الخطيرة التي تهدم عمل تلك المنشأة داخليا وخارجيا . وفي هذا البحث الذي ركز على دور التدقيق الداخلي في عملية الحد من الفساد الاداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب من خلال معرفة ماهي الواجبات المناطة بالتدقيق الداخلي وضرورة الالتزام بالتعليمات التي تصدر من الهيئة العامة للضرائب لان اي مخالفة لتلك التعليمات قد تكون باب من ابواب الفساد الاداري والمالي الامر الذي يتطلب ان يكون للمدقق الداخلي دورا مهما في الوقوف بوجه اي محاولة قد تستغل لممارسة الفساد الاداري والمالي بالتمسك وبالتعليمات وابلاغ الادارة باي مخالفة في العمل الضريبي .

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي, الوحدة الاقتصادية, الفساد الاداري والمالي, التحاسب الضريبي.

Abstract:

The role played by the internal audit in any service establishment or profitability is an important focus in the work of that establishment because it is considered the safety valve and controls the extent of the commitment of the economic unit of the instructions in force in its operational and the extent of its commitment to accounting systems and financial reports, which will reflect on the efficiency and effectiveness of those The economic unit in its stand to try to exploit its work in the administrative and financial corruption, which is one of the serious factors that destroy the work of that establishment internally and externally.

In this research, which undermined the role of internal auditing in the process of reducing the administrative and financial corruption in the General Authority for Taxation through the knowledge of the duties assigned to the internal audit and the need to comply with the instructions issued by the General Authority for Taxes because any violation of these instructions may be a door of administrative and financial corruption Which requires that the internal auditor has an important role in standing against any attempt that may be exploited to exercise administrative and financial corruption in his obligation and instructions and to inform the administration of any violation in the tax work .

Keyword: internal audit, economic unity, administrative and financial corruption, tax accounting

المقدمة :

ان التدقيق الداخلي يعد من المرتكزات الاساسية في عمل اي وحدة اقتصادية لان الادارات تعتمد عليه في عملية التأكد من ان اعمالها تجري وفق التعليمات والسياقات والخطط التي تم وضعها مسبقا للوصول الى اعلى درجة من الكفاءة والفاعلية

في عمل الوحدات الاقتصادية الخدمية او الربحية ، ويعد الفساد جزء من الطبيعة البشرية ونزاع الخير والشر فيها ظاهرة موجودة منذ وجود الانسان لكنها تتراد وتتنوع بشكل خاص في ظل الحروب وتدهور الحالة الاقتصادية والمعيشية وفي ظل الصراعات التي تحصل في المجتمعات. ويتسبب الفساد بخسائر اقتصادية كبيرة في المجتمعات الى جانب التأثيرات السلبية الاجتماعية والسياسية.

ويعد الفساد الاداري والمالي احد انواع الفساد المنتشرة بصورة كبيرة في انظمة جباية الاموال والذي يسبب ارباك في العمل وخلل في تنفيذ المشاريع والمقاولات بسبب التلاعب بالموصفات والذي ينعكس سلبا على جودة تلك المشاريع فنيا ، وفي ميدان العمل الضريبي فيؤثر الفساد الاداري والمالي في نقص الايرادات الضريبية والذي يحرم الدولة من موارد تحتاجها في تمويل موازنتها الامر الذي يحتم على الهيئة العامة للضرائب اتخاذ الاجراءات اللازمة والكفيلة بالحد منه لما يؤثر على سمعة تلك الهيئة وانعدام الثقة بينها وبين المكلفين بدفع الضريبة ، واحد هذه الاجراءات هو الاعتماد على التدقيق الداخلي الضريبي للحد من الممارسات التي تؤدي الى الفساد الاداري والمالي وذلك لاختيار مدققين ذات مؤهلات من الخبرة والنزاهة ليكونوا صمام امان ضد الاعمال التي ينفذ من خلالها موظفي الهيئة العامة للضرائب لممارسة الفساد الاداري والمالي في عملية التحاسب الضريبي مع مكلفيها الخاضعين للضريبة . وتناول البحث دراسة بعض الحالات التطبيقية التي يمكن استغلالها لممارسة الفساد الاداري والمالي ودور التدقيق الداخلي في الحد من تلك الممارسات , وقسم البحث الى ثلاثة محاور اذ تناول المحور الاول التدقيق الداخلي وانواعه ومبادئه ، وما هو التدقيق الداخلي الضريبي واهدافه ، والمؤهلات التي يجب يتصف بها المدقق الداخلي الضريبي ، وتناول المحور الثاني الفساد وانواعه والفساد الاداري والمالي ومظاهره واسبابه وسبل مكافحته ، اما المحور الثالث فتناول التدقيق ومظاهر الفساد الاداري والمالي ووضحا فيه بعض الحالات التطبيقية التي يمكن ان تكون من ابواب الفساد الاداري والمالي والتي يجب ان يكون للمدقق الداخلي الضريبي دورا كبيرا في الحد منها لا نها تؤدي في النهاية الى التهرب الضريبي وانخفاض الحصيلة الضريبية من جهة ، ومن جهة اخرى الى تدني سمعة الهيئة العامة للضرائب في المجتمع بسبب تفشي حالة الفساد الاداري والمالي بين موظفيها .

بصورة صحيحة سيتم استخدام التلاعب والغش الضريبي .

مشكلة البحث :

يعد الفساد المالي والاداري من المشاكل المهمة التي تواجه الدول نتيجة لما يسببه من هدر وضياع في الاموال العامة التي تسعى الدولة في استخدامها لتقديم الخدمات لمواطنيها للوصول الى اعلى مستوى لرفاهيتهم ، والفساد المالي الضريبي هو احد انواع الفساد الذي يؤثر بشكل كبير في انخفاض الايرادات الضريبية لسعي الموظفين الى الابتزاز والمساومة لمكلفي الضريبة بل احيانا التلاعب في تطبيق التعليمات للحصول على منافع شخصية لهم مقابل تخفيض الضرائب المتحققة على المكلفين، واستخدام الغش عند تعاملهم فيوهم المكلف الضريبي بان قام بتخفيض الضريبة للحصول على ما يريد ، وفي الحقيقة ان مبلغ الضريبة المحتسب هو المبلغ الحقيقي. ويعد المدقق الداخلي في الضريبة حلقة مهمة في الحد من هذا النوع من الفساد من خلال تطبيق القوانين الضريبية وتعليماتها التي توضح كيفية تطبيقها بالصورة الصحيحة بعيدا عن استخدام اساليب الغش والتحايل التي قد يستخدمها الموظف الضريبي لمكاسب خاصة مما ينعكس سلبا على الادارة الضريبية وسمعتها .

هدف البحث :

يعد الفساد المالي عند تطبيق القوانين الضريبية من اهم المشاكل التي تواجه الانظمة الضريبية , وتهدف هذه الدراسة الى معرفة هذا النوع من الفساد ودور المدقق الداخلي في الحد منه من خلال اتباع الاسس والقواعد السليمة في عملية التدقيق الضريبي .

فرضية البحث :

يقوم البحث على فرضية رئيسية مفادها "كلما قام المدقق الداخلي بواجباته بصورة صحيحة ودقيقة كلما انعكس ذلك فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي في الحد من الفساد الاداري والمالي في العمل الضريبي" .

حدود البحث :

- الحدود الزمانية : التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب للأعوام 2015 -2017
- الحدود المكانية : ستتحصر حدود البحث المكانية في فروع الهيئة العامة للضرائب

المحور الاول : مفهوم التدقيق الداخلي ومعايير وانواعه

اولا: تعريف التدقيق الداخلي:

أقتصر التدقيق الداخلي في بادى الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية و تسجيل الأخطاء إن وجدت ، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي و توسيع نطاق عمله بحيث يستخدم كأداة لفحص و تقويم مدى

اهمية البحث :

تأتي اهمية البحث لما تمثله الضريبة من اهمية كبيرة في تمويل الدولة بالايرادات العامة التي تستخدمها في تحقيق ما تصبوا اليه من خطط ومشاريع مستقبلية خدمة للمصالح العام ، فان الفساد المالي والاداري له تأثير كبير على تلك الايرادات اذ يقوم بتخفيضها ، فضلا لما يتبعه الفساد المالي من اثار اجتماعية على المجتمع من خلال تفشي حالات الرشوة والابتزاز الخ ، وتأتي اهمية دور المدقق الداخلي في الحد من هذا الحالات من الامور التي يجب الحرص عليها واعطاءه الدور اللائق به للوقوف عند الحالات التي فيها شبهاهات الفساد وبالتالي القيام بواجبه

التخطيطية والتكاليف المعيارية ودراسات الوقت والحركة وبرامج تدريب العاملين ونظم المعلومات (عثمان، 1999).

لذلك يعرف التدقيق الداخلي بأنه جهاز مستقل ضمن تشكيلات المنشأة ويعتبر من احد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة تنشئه الادارة للقيام بخدمتها وطمأنتها على ان وسائل الضبط الموضوعه مطبقة وكافية من خلال مجموعة الضوابط والاجراءات لتحقيق العمليات والقيود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والاحصائية والتأكد من حماية الموجودات واموال المنشأة والتحقق من اتباع موظفي المنشأة للسياسات والخطط والاجراءات الادارية المرسومة لهم . (ديوان الرقابة المالية العراقي ، 2015)

ثانياً: معايير التدقيق الداخلي:

لقد قام معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية في عام 1978 بوضع معايير للتدقيق الداخلي وهي: (عثمان ، مصدر سابق)

1. معايير خاصة بالاستقلال المهني .
2. معايير خاصة بكفاءة الاداء الداخلي .
3. معايير خاصة بنطاق العمل .
4. معايير خاصة بتنفيذ عملية التدقيق .
5. معايير خاصة بادارة العمل

ثالثاً: انواع التدقيق الداخلي

هناك عدة انواع للتدقيق الداخلي وهي : (ديوان الرقابة المالية العراقي ، 2015)

1. **التدقيق المالي** : ويقصد به تحليل النشاط الاقتصادي للمنشأة وتقييم الانظمة المحاسبية وانظمة المعلومات والتقارير المالية ومدى الاعتماد عليها .
2. **تدقيق الالتزام** : وهو مراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات) للحكم على جودة وملاءمة الانظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالانظمة والتشريعات والسياسات الموضوعه من قبل الادارة والاجراءات .
3. **التدقيق التشغيلي**: هو مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة مثل (المبيعات ، المشتريات ، الانتاج ، الحسابات ، الصيانة الخ) للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف في تحقيق اهداف المنشأة.

رابعاً : الصفات الواجب توفرها في المدقق الداخلي الضريبي :

يجب ان يتمتع موظفي وحدة التدقيق الضريبي بالمهارات والخبرات والمعرفة الكافية والصفات الشخصية التي تؤهله للقيام بعمله وفق ما مطلوب لاسيما في تطبيق معايير التدقيق والاجراءات الفنية للمعاملة الضريبية ويمكن ان تحديد تلك الصفات بما يلي :

1. الخبرة والمعرفة والمهارة :

يجب ان يكون المدقق الضريبي كفوء في تطبيق اجراءات تدقيق الضوابط والتعليمات الضريبية وذات معرفة بمبادئ المحاسبة والتكنولوجيا المطلوبة لعلمه كمدقق ، ولديه معرفة بالقوانين والانظمة والتعليمات الضريبية .

فاعلية الاساليب الرقابية و أمداد الادارة بالمعلومات ، و بهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات و اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة و الإدارة العليا ، و بموجب هذا التطور أصبح برنامج التدقيق الداخلي يتضمن تقويم نواحي النشاط الاخرى. (مصطفى ، 2006)

أما تعريف معهد المراجعين الداخليين الصادر سنة 1999م فينظر إلى التدقيق الداخلي على أنه "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري، مصمم لزيادة قيمة المنشأة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة منهج منظم دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة المخاطر، الرقابة، حوكمة المؤسسات . (The Institute of Internal Auditors, Definition of (internal Auditing

ووفق هذا التعريف يقوم التدقيق الداخلي بفحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، إضافة الى تقديم المشورة الى الوحدات التنظيمية داخل المنشأة أو خارجها، وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك الشركات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها.

وانطلاقاً من كون التدقيق الداخلي أحد عوامل الأسناد لحوكمة الشركات و انعكاساً لتطور معايير التدقيق الداخلي على دور المدقق الداخلي ، فقد تغير الدور التقليدي للمدقق الداخلي و تجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل الى القيام بدور استشاري كبير لتطوير و تعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية ، و أصبح المدقق الداخلي مطالباً بأن يكون لديه عدد من المهارات الفنية لتساعده في فهم الخطط و أسس بناء البرامج و تؤهله للعمل على تقديم التوصيات اللازمة لخفض التكاليف مع المحافظة على نفس مستوى الجودة في الأداء . (عبدالله، 2005)

ان وظائف التدقيق الداخلي هو التأكد من تحقيق نظام الرقابة الداخلية المتكون من الأنظمة الفرعية وهي:

الضبط الداخلي :هو الخطة التنظيمية والمحاسبية التي تسعى الى تعزيز الكفاية في حماية ممتلكات الوحدة الاقتصادية من الاختلاس او الضياع وبموجبها تضبط العمليات التي تقوم بها الوحدة من يوم لآخر وبطريقة تلقائية مستمرة وذلك بان يكون عمل اي موظف يتممه موظف آخر يتحقق من صحته بطريقة مستقلة لغرض محاولة منع ارتكاب الأخطاء او الغش او لغرض اكتشافها المبكر.

- **الرقابة المحاسبية** : وهي الاجراءات المحاسبية والمالية التي تحافظ على موارد وممتلكات الوحدة من السرقة والضياع ، والتأكد من التقارير والقوائم المالية المعدة تتوفر فيها الدرجة المطلوبة من الثقة ، ومدى امكانية اعتمادها . (ابراهيم ، 2013)
- **الرقابة الادارية** : تشمل الخطة التنظيمية وكل الطرق والاجراءات التي تتعلق اساسا برفع الكفاية الوظيفية وتعمل على تطبيق السياسات الادارية وترتبط بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية ويدخل ضمنها ادوات مختلفة كالموازنات

15. يجب ان تكون لديه القدرة على اعطاء الاحكام السليمة عند وجود عوامل مختلفة ومتعارضة في عمله

خامسا: التدقيق الداخلي الضريبي :

وهو نوع من انواع تدقيق الالتزام حيث تتم في عملية مراجعة الضوابط التي يتم من خلالها انجاز المعاملة الضريبية للتأكد من التزام الموظف الضريبي بالأنظمة والتشريعات والتعليمات الضريبية التي وضعتها الادارة الضريبية . الا ان البعض يرى أن التدقيق الضريبي هو نوع من المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية لا تقتصر على تلك المشاكل التي تتعلق بالقياس المحاسبي للربح فقط، ولكنها تمتد لتشمل عدة مجالات أخرى في نطاق الهيكل المحاسبي مثل المحاسبة الضريبية والادارية ومحاسبة التكاليف اضافة الى تدقيق الحسابات . ان العملية الضريبية هي عبارة عن مراحل متعاقبة تمثل كل مرحلة مقدمة قانونية للمرحلة التي تليها لذلك ان فهم الأساس القانوني للتشريع الضريبي وتطبيقاته من خلال قانونه النافذ ، أو من خلال الإجراءات التطبيقية المتعارف عليها في كل مرحلة من المراحل هي ضرورة من ضروريات عملية التدقيق الضريبي لأنه يؤدي إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من الضريبة وعدم ضياع الإيرادات الضريبية .

ان التدقيق الضريبي عمليا هو عملية إجرائية، مركبة تتكون من أعمال متعاقبة زمنيا، ويعتبر كل عمل من الأعمال نتيجة للعمل السابق عليه ومقدمه قانونية للقيام للعمل الذي يلي ، فعملية إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية تعتبر مقدمة لإعداد التقارير المالية التي تعتبر نتيجة لتقديم الإقرار الضريبي وبالتالي فان الفاحص الضريبي يهدف إلى التحقق أيضا من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي مستخدما أساليب التدقيق الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، بالإضافة إلى قواعد ومعايير أخرى للتأكد من (حوسو ، 2005)

1. تحقق الواقعة المنشأة للضريبة ووقت تحققها .
2. تحديد القانون الضريبي والتعليمات الخاصة بتطبيقه على الواقعة المنشأة للضريبة.
3. تحديد السعر والسماحات ومدى التزام المخمن الضريبي بها

اضافة الى ان عمل المدقق الضريبي يهدف الى التحقق من صحة صافي الدخل عن الفترة موضوع التدقيق المعدة وفقا للأصول المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب ان تراعي القوانين الضريبية السائدة مستخدما نفس الاجراءات المستخدمة من قبل المدقق المالي مع استخدام الاساليب التي تتسجم مع التدقيق الضريبي لتحويل هذا الربح المحاسبي الى دخل ضريبي من خلال جمع أكبر قدر من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما تم إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية، ومعقولة، ومقبولة ضريبيا، مسجلة وفقا لقواعد المحاسبة، وتتماشى مع القانون الضريبي.

مما سبق يمكن ان نوصف التدقيق الضريبي هو عملية منهجية ومنظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة

2. ان يكون المدقق الضريبي لديه المهارة والكياسة في التعامل مع الاخرين والاتصال معهم بكفاءة ليعبروا عن وجهة نظرهم بوضوح وفاعلية .

3. لابد من تطوير مهارات ومعرفة المدقق الضريبي لما يستجد في مجال اختصاصه .

4. على المدقق الضريبي ان يمارس الحذر (الشك المهني) في عمله وهو افتراض احتمال وجود اخطاء في البيانات المالية او في اجراءات المعاملة الضريبية والعمل على جمع الأدلة من خلال اجراءات التدقيق الضريبي الفني .

5. على المدقق الضريبي ان يكون موضوعي في عمله من خلال :

- لا يعتمد على اراء الاخرين في حكمه
- اداء عمله التدقيقي بأمانة وتجنب اي شبهات
- ان لا يقوم بأعمال تنفيذية

6. يجب ان يبتعد المدقق الضريبي على السليبيات التالية:

- الابتعاد عن ممارسة اسلوب الفوقية (الاستعلاء) في تعامله مع الوحدات التي يقوم بتدقيق اعمالها ومسؤولي تلك الوحدات .
- الابتعاد عن استخدام الاسلوب غير المهذب عند طلب المعلومة وخاصة من المكلفين .
- الابتعاد عن الدخول في الفرعيات على حساب الاساسيات .

• عدم استعمال العقل والمنطق في حكمه على الاشياء والاصرار فقط على ما موجود في التعليمات

• سوء المظهر وضعف الشخصية وعدم الانضباط بالسلوك وعدم الالتزام بالدوام .

• التغاضي عن نقل الحقائق لعلاقة ما قد تربط المدقق مع احد مسؤولي الوحدة التي يقوم بتدقيق اعمالها .

7. على المدقق الداخلي ان يتميز بالمظهر الخارجي المناسب واللباقة في التعامل والحديث والمناقشة والقدرة على الحصول على الاحترام والثقة .

8. يتميز بالعدالة والاستقامة لاعتماد استجابة الاخرين على قناعتهم بعدالة واستقامة المدقق.

9. يتميز بالاخلاص والتفاني في مصلحة دائرته وتفضيلها على مصالحته الشخصية.

10. يتميز بالتواضع اذ يجب ان لا يكون المدقق الضريبي مغرور ويولد ردة فعل عدائية للأخرين.

11. يتميز بالاتزان يجب ان يكون متزن ليس ودودا او متحفظا بشكل اكثر من اللازم لان الناس تحترم الشخص المتزن .

12. يجب ان يكون متعاطف مع الاخرين ولديه القدرة على تفهم مشاعرهم .

13. يتميز بحب الاستطلاع والفضول في الحصول على المعلومات ولا يكتفي بالاجابات العمومية .

14. يجب ان تكون لديه ثقة بالنفس وتأتي من معرفته وايمانه بانه يفعل افضل ما يمكنه .

إن ظاهرة الفساد الإداري ظاهرة موجودة في المجتمعات الرأسمالية وتختلف درجة هذا الفساد مع اختلاف تطور مؤسسة الدولة. إما في بلدان العالم الثالث فإن لفساد مؤسسات الدولة وتدني مستويات الرفاه الاجتماعي تصل إلى أقصى مدياتها، وهذا ناتج عن درجة التخلف وازدياد معدلات البطالة. فالفساد قد ينتشر في البنى التحتية في الدولة والمجتمع، وفي هذه الحالة يتسع وينتشر في الجهاز الوظيفي ونمط العلاقات المجتمعية فيبدأ من حركة تطور المجتمع ويقيد حوافز التقدم الاقتصادي.

أولاً : تعريف الفساد الإداري والمالي :

الفساد في معجم اللغة هو في (فسد) ضد صلح (والفساد) لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل، إن الفساد (Corruption) مصطلح يتضمن معاني عديدة في طبيعته . والفساد موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه للشخص قوة مسيطرة أو قوة احتكار على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار وتكون هناك حرية في تحديد الأفراد الذين يستلمون الخدمة أو السلعة أو تمرير القرار لفئة دون الأخرى. ويعرف الفساد الإداري بأنه استغلال المنصب العام لغرض تحقيق مكاسب شخصية مثل الرشوة والعمولة والابتزاز، وبمعنى آخر هو استغلال المنصب العام لتحقيق ربح مالي يتم الحصول عليه من خلال تقديم خدمة أو عرض عقود للمشتريات الحكومية والخدمات الحكومية، أو افشاء معلومات عن تلك العقود أو المساعدة على التهرب من دفع الضرائب أو الرسم الحكومي أو الجمركي أو المساعدة على غسيل الأموال أو التمكن من الحصول على قرض مصرفي (حكومي) بفائدة أقل من السائدة في السوق لقاء رشوة أو خدمة للموظف المسؤول وغيرها من الممارسات . (عبد الكاظم ، 2011) ، وفي الفساد الإداري طرفين هما الموظف، والشخص الذي يسعى لتحقيق شيء ما عن طريق الفساد، ويتم بشكل سرّي ، وهناك منفعة متبادلة بين الأطراف. وتوجد مجموعة من النظريات الفكرية، التي صاغت أفكار حول الفساد الإداري، وهي:

- **النظرية الأخلاقية:** تشير هذه النظرية إلى أن الفساد يعد عاملاً من العوامل المؤثرة في الأخلاق، ويظهر في السلوك الذي يتبعه الموظف أثناء عمله.
- **النظرية الوظيفية:** تشير هذه النظرية إلى أنه ليس بالضرورة أن يكون الموظف الفاسد ذا أخلاق غير جيدة، بل الفساد هو عدم احترام القواعد، والقوانين الوظيفية.
- **النظرية الثقافية:** تشير هذه النظرية إلى أن الفساد أسباباً وعوامل خاصة به، وتؤدي إلى حدوث نتائج ترتبط به، وإذا كان أحد الموظفين أو فرع في الوحدة يتصف بالفساد فليس ضرورياً أن تكون كامل الوحدة فاسدة.
- **النظرية الحضارية:** تشير هذه النظرية إلى تأثير العوامل المحيطة في الموظف، مثل: السياسات الاقتصادية، والاجتماعية، والتي تدفعه للجوء إلى

وقرائن الإثبات التي تمكن الفاحص الضريبي من إبداء رأيه الفني والمحيد عن صحة وعدالة القرارات الضريبية المقدمة من المكلفين (أشخاص، شركات، مؤسسات الخ) بهدف التأكد من صدقها ومدى تمثيلها الحقيقي لسجلات المكلف وفق التشريعات الضريبية المعمول بها.

ساسدا :اهداف التدقيق الداخلي الضريبي :

ترتبط اهداف التدقيق الضريبي بتحقيق الخطط والسياسات والاهداف الضريبية المرسومة من قبل الادارة الضريبية وتمثل بما يلي:

1. تحقيق الإيرادات المالية من الضرائب المستحقة.
 2. تعزيز دور الإدارة الضريبية المختصة في قيامها بعملها على اتم وجه من خلال التنظيم الضريبي الفعال الذي يولد ثقة التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلفين .
 3. تقديم اقرارات ضريبية صحيحة وعادلة.
 4. تقديم بيانات مالية صادقة وواضحة وعادلة.
 5. تقليل الثغرة الضريبية بين ما يدفعه المكلف بالضريبة وما يجب أن يدفعه.
 6. تقليل ظاهرة التهرب الضريبي.
 7. تحقيق العدالة الضريبية بين دافعي الضريبة وكلا حسب قدرته على الدفع .
 8. بيان مدى كفاءة الإدارة في تنفيذ عملياتها وفقاً للأنظمة والقوانين الضريبية النافذة.
- ومن جانب اخر يهدف التدقيق الضريبي على المحافظة على حقوق المواطن من تعسف الإدارة واعطائه حقه القانوني المستحق لضمان عدم مخالفته ضريبيا ولجوه الى التهرب الضريبي.
- مما سبق يتضح ان المدقق الداخلي له دور مؤثر في عملية التدقيق الضريبي لا نه يعتبر صمام الامان في عملية التحاسب الضريبي , فعند وجود خطأ ما في عملية التحاسب الضريبي مقصود من قبل المخمن الضريبي ام غير مقصود يجب على المدقق الضريبي اكتشاف هذا الخطأ وتثبيت الملاحظات المطلوبة على اضبارة المكلف واعادة المعاملة الضريبية الى المخمن لغرض تعديلها وفق التعليمات والملاحظات المؤشرة من المدقق . ومن جهة اخرى ان للمدقق الضريبي دور كبير في عملية التأكد من بيانات المكلف التي قدمها في حساباته الختامية هل هي فعلية ام ان هناك مبالغة في المصروفات او تخفيض في الإيرادات الامر الذي ينعكس على الربح المحاسبي. ولا بد للمدقق الضريبي ان يكون اختياره من قبل الادارة الضريبية على وفق المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة في انجاز عمله بعيدا عن كل المؤثرات الجانبية والذاتية وبما ينسجم مع معايير التدقيق الداخلي

المحور الثاني : الفساد الاداري والمالي:

حظيت ظاهرة الفساد باهتمام الباحثين في مختلف الاختصاصات كالاقتصاد والقانون وعلم السياسة والاجتماع، وأصبحت ظاهرة لا يكاد يخلو مجتمع أو نظام سياسي منها.

أ. وضع أسس ومعايير للأخلاق الواردة في لائحة السلوك التي يستوجب الالتزام بتعليماتها من قبل جميع موظفي الدولة .

ب. عقد ندوات وإعداد برامج توعية للتثقيف وتبني ثقافة مبنية على الشفافية والنزاهة والشعور بالمسؤولية .

2. ديوان الرقابة المالية الاتحادي :-

وهي الجهة المسؤولة عن التدقيق المالي في العراق أنشئت بموجب القانون 17 لسنة 1927 وجرى آخر تعديل لقانونها بالأمر 77 لسنة 2004 مهمتها تزويد الجمهور والحكومة بالمعلومات الدقيقة الخاصة بالعمليات الحكومية والأوضاع المالية لغرض تعزيز الاقتصاد من خلال مهمة التدقيق المالي وتقييم الأداء ولغرض مكافحة الفساد المالي.

رابعا : اسباب الفساد :

هناك اسباب عديدة تؤدي لانتشار الفساد ومن اهم هذه الاسباب : (صالح : 2012)

1. انعدام العدالة الاجتماعية: عندما يحدث تباين حاد بين ثراء وترف لأقلية، وبين عوز وشقاء اكثرية فيعمد قسم من الموظفين الى الفساد للحصول على متطلبات معيشته بعيدا عن محاسبة الضمير واضعاف مبدأ الحلال والحرام لديهم.

2. غياب المحاسبة والشفافية: أن غياب المحاسبة والشفافية هو احد الاسباب الرئيسية لظهور وادامة الفساد .

خامسا : آثار الفساد الاداري :

ان الفساد الاداري والمالي يترك جملة من التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية وأهمها: (العليان ، 2012)

1. يترتب على ممارسة الفساد الاداري والمالي مكسب من قبل المسؤول أو الموظف مما ينعكس على رفع تكلفة الحصول على الخدمة ومن هنا فإن الفساد هو بمثابة ضريبة تفرض على طالبي الخدمة.

2. ان انتشار تعاطي الفساد بطبيعة الحال يؤدي الى تقليل ايرادات الخزينة العامة ويحرمها من موارد تحتاجها الدولة للإنفاق على الخدمات العامة وتطويرها.

3. يؤثر الفساد على العدالة التوزيعية للدخل والثروات لصالح الاكثر قوة في المجتمع (والذين يحتكرون السلطة) أو المقربين منها وبالتالي تزداد الفوارق الطبقة في الدخل والثروات بما في ذلك من تأثيرات سلبية على النسيج الاجتماعي والاستقرار السياسي.

4. ان الفساد في مجال تنفيذ المشروعات والمقاولات يفسح المجال لمنفذي هذه المشروعات للتلاعب بالموصفات بما ينعكس سلباً على جودة المشاريع من الناحية الفنية فضلاً عن ارتفاع تكاليفها.

5. تأثير الفساد على وسائل الاعلام المختلفة وتكيفها وضمن المتطلبات الخاصة للمفسدين وجعل أجهزة الاعلام بعيدة عن دورها في التوعية ومحاربة الفساد .

الفساد كوسيلة تساعد على علاج نقص يعاني منه، وفي الغالب يكون نقصاً مادياً.

ثانيا : انواع الفساد الإداري :

هناك عدة انواع من الفساد تؤثر في بيئة العمل التي تحدث فيها، ومنها: <http://mawdoo3.com>

1. الفساد المالي : يعد أكثر أنواع الفساد الإداري انتشاراً، إذ يحصل فيه الموظف على مبلغ مالي مقابل الخدمة التي قدمها لشخص ما، ومن الأمثلة عليه: عدم التقيد بالأحكام والقوانين والقواعد والتعليمات المالية، التقصير في العمل، والذي يسبب تضییع مبلغ مالي عام مثل الضرائب من أجل تحقيق رضا المكلفين عند تخفيض مبالغ الضريبة المتحققة عليهم .

2. الفساد التنظيمي: هو مجموعة الأخطاء التي تصدر عن الموظف، أثناء أدائه لعمله، ومن الأمثلة عليه: عدم الأمانة في تطبيق العمل. غياب التعاون بين الموظفين. عدم الالتزام بمواعيد الدوام الرسمي.

ثالثا : مظاهر الفساد :-

ولاشك إن المكاسب المادية والمعنوية التي يجنيها المفسد هي التي تدفعه لارتكاب مثل هذه الأفعال والتي قد تأخذ احد المظاهر التالية : (الفطاطة ، 2007)

1. الرشوة : أي الحصول على أموال أو أية منافع أخرى من اجل تنفيذ عمل أو الامتناع عن تنفيذه مخالفة للأصول .

2. المحسوبية: أي تنفيذ أعمال لصالح فرد أو جهة ينتمي لها الشخص مثل حزب أو عائلة أو منطقة ... الخ دون أن يكونوا مستحقين لها .

3. المحاباة : أي تفضيل جهة على أخرى في الخدمة بغير حق للحصول على مصلحة معينة .

4. الوساطة : أي التدخل لصالح فرد ما، أو جماعة دون الالتزام بأصول العمل والكفاءة اللازمة مثل تعيين شخص في منصب معين لأسباب تتعلق بالقرابة أو الانتماء الحزبي رغم كونه غير كفؤ أو غير مستحق .

5. نهب المال العام: أي الحصول على أموال الدولة والتصرف بها من غير وجه حق تحت مسميات مختلفة .

6. الابتزاز: أي الحصول على أموال من طرف معين في المجتمع مقابل تنفيذ مصالح مرتبطة بوظيفة الشخص المتصرف بالفساد.

7. التباطؤ في إنجاز المعاملات وخاصة المهمة والمستعجلة كمعاملات التقاعد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية ومعاملات التحاسب الضريبي .

وفي العراق هناك مؤسسات رقابة تعمل على مكافحة الفساد الإداري والمالي وهي :-

1. هيئة النزاهة الاتحادية :-

أنشئت هيئة النزاهة بموجب الأمر 55 لسنة 2004 مهمتها التحقيق في حالات الفساد المشكوك فيها لقبول الهدايا والرشاوي والمحسوبية والمنسوبية والتميز على الأساس العرقي أو الطائفي واستغلال السلطة لتحقيق أهداف شخصية أو سوء استخدام الأموال العامة من خلال:

والتدقيق الداخلي على فروع الهيئة المختلفة ، إضافة الى عملية التدقيق على اعمال بقية الاقسام الموجودة في مركز الهيئة .

ان دور المدقق في فروع الهيئة العامة للضرائب يعتمد على الادارة بشكل كبير فهناك ادارات فروع تولي الاهمية الكبيرة لعمل المدقق باعتباره صمام الامان في عملية التحاسب الضريبي وتسمع ملاحظاته ومناقشاته وارهه بصورة جدية , وعلى العكس هناك ادارات لا تعطي المدقق الداخلي الاهمية اللازمة وتعتمد بشكل رئيسي على المخمن الضريبي ولا تصغي لملاحظات واره المدقق الداخلي ، مع ملاحظة ان ارتباط المدقق الداخلي اداريا بمدير الفرع الضريبي او مدير القسم (قسم الشركات) وهذا الارتباط التنظيمي قد يكون فيه جوانب سلبية ومنها ان المدقق الداخلي سيخضع لأوامر المدير المسؤول عنه في عملية التحاسب الضريبي وتجاوز امور مهمه فيها .

ولتوضيح مدى اهمية ودور الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب سنبين آلية التدقيق الضريبي الداخلي المعتمدة في الهيئة والتي تتكون من نوعين :

1. قيام المدقق الداخلي في الفروع الضريبية وقسم الشركات في مركز الهيئة بواجبات التدقيق المناطة به وهي :

- اذ يقوم بعملية التدقيق (المستمر) لكافة المعاملات المنجزة من قبل المخمنين المختصين يوميا والمحالة له لغرض انجاز عملية تدقيقها , فعند قيامه بتدقيق الاضبارة الضريبية للمكاف فنيا ومحاسبا ولا يوجد ما يشوب عملية التحاسب الضريبي من اخطاء يقوم بالمصادقة على تلك العملية والابعاز الى شعبة الجباية باستلام مبلغ الضريبة .

- قيام المدقق الداخلي في الفروع الضريبية وقسم الشركات بعملية التدقيق (المستمر) سجل الايرادات الضريبية اليومية ومطابقتها مع وصولات استلام تلك المبالغ الضريبية وقسائم تسديدها في المصرف وبعد التأكد من المطابقة يقوم بالتوقيع والمصادقة عليها لغرض ايداعها في المصرف المختص .

2. قيام قسم الرقابة والتدقيق في مركز الهيئة العامة للضرائب بالتدقيق دوريا على الفروع الضريبية من خلال ارسال موظفيه الى تلك الفروع وتدقيق:

- عينات عشوائية او مقصودة من الاضابير الضريبية المختلفة للمكلفين والمعاملات الضريبية الخاصة بمعاملات نقل ملكية العقار للتأكد من مدى مطابقتها للقانون والتعليمات الصادرة والضوابط التي يعمل بها في عملية التحاسب الضريبي.

- تدقيق السجلات الضريبية التي تشمل على اسماء المكلفين وطريقة تحاسبهم ونوعها الخ .

- تدقيق سجل الايرادات الضريبية ومطابقتها مع سجل وصولات استلام تلك الايرادات .

و سنوضح آلية عمل المدقق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب وواجباته والاجراءات التفصيلية التي يقوم بها في عملية التدقيق الضريبي فهو يقوم بما يلي:

سادسا : مكافحة الفساد الاداري :

يمكن مكافحة الفساد الاداري المالي وتجنب اثاره من خلال هذين الاتجاهين الاساسيين : (ابو شيخة ، 1994)

- **الاتجاه الأول :** العمل بالإصلاحات الإدارية والترتيبات الوقائية، ويشمل هذا التوجه استخدام كافة الطرق والأساليب الوقائية بهدف منع حدوث حالات الانحراف.

- **الاتجاه الثاني :** مقاضاة المخالفين والضرب بيد من حديد على الرؤوس الفاسدة داخل الجهاز الإداري، ويشمل هذا التوجه استخدام كافة الطرق والأساليب العلاجية بهدف معالجة حالات الانحراف .

مما سبق يتضح ان للفساد وسائل عديدة منها الرشوة والابتزاز وله اثار كبيرة تؤثر بشكل كبير على الدولة والمجتمع , ان الفساد الاداري يشمل كل القطاعات الحكومية والخاصة وما يهمننا في بحثنا حول الفساد في الدوائر الحكومية لاسيما الهيئة العامة للضرائب وفروعها المتعددة والمنتشرة في محافظات القطر ، فلهذا الفساد اثر كبير في عملية خفض الايرادات الضريبية المستحصلة والتي تمول الموازنة العامة للدولة , مع ان انتشار الفساد الاداري والمالي في دوائر الدولة بصورة عامة ولفترات طويلة بسبب الظروف المحيطة سوف ينعكس سلبا على عادات وسلوك افراد المجتمع لان الاجيال الجديدة ستبصر ان الفساد حالة طبيعية في المجتمع اي ستتولد ثقافة مجتمعية وهي ثقافة الفساد وتبريراته عند الاجيال القادمة وهذا يعد كارثة مستقبلية لا بد من الوقوف تجاهها بحزم من قبل كل الجهات ذات العلاقة دينينا ومجتمعا وحكوميا وثقافياً .

ان عملية الفساد الاداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب تتم من خلال مساعدة المكلف في عملية تهريبه الضريبي او اخفاء مص ادر دخله وعدم التصريح بما يملكه من تلك المصادر لمحاسبته ضريبيا بصورة صحيحة مقابل حصول الموظف الضريبي على مبالغ مالية او عينية بصورة سرية . ومن جهة اخرى يكون الفساد الاداري من خلال استخدام اساليب الضغط والابتزاز والمساومة من قبل الموظف الضريبي لغرض الحصول على ما يريد , وهناك طرق اخرى مثلا ان المخمن الضريبي يوهم ويبين انه ساعد المكلف في تخفيض مبلغ الضريبة المتحقق لغرض الحصول على مقابل لذلك وهو في الحقيقة لم يقم بذلك , إضافة الى ان بعض الموظفين يلجؤون الى طريقة تأخير انجاز المعاملة الضريبية مع ابداء حجج واهية لذلك التأخير لغرض حصولهم على ما يريدون .

المحور الثالث : التدقيق الداخلي ومظاهر الفساد

الاداري والمالي في الهيئة العامة للضرائب :

ان الهيئة العامة للضرائب هي الجهة المسؤولة عن الادارة الضريبية في العراق بأقسامها وفروعها المختلفة التي تنتزع على اغلب محافظات العراق , ويعهد الى قسم الرقابة والتدقيق في مركز الهيئة المذكورة عملية الرقابة

ح. بعد معرفة الدخل الاجمالي ومجموع السماحات الضريبية التي يستحقها المكلف الضريبي يتأكد المكلف من احتساب الدخل الخاضع للضريبة (الدخل الصافي) والذي تحتسب عليه الضريبة المتحققة.

خ. بعد الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة يتأكد المدقق من احتساب مبلغ الضريبة المتحقق على المكلف بعد اخضاعه للنسب الضريبية (السعر الضريبي) المعمول به لتلك السنة، فاذا كان الاحتساب لمبلغ الضريبة مطابق حسابيا لعملية التدقيق فهنا تمت عملية التدقيق وتصادق عملية التحاسب الضريبي من قبل المدقق على اصل تقرير ضريبة الدخل لا حالة اضبارة المكلف الى شعبة الجباية في الفرع لتسديد الضريبة المتحققة مع ملاحظة ان وجود اي خلل في هذه الاجراءات التي يقوم بها المدقق على المعاملة الضريبية يقوم المدقق بتثبيت ملاحظاته على تقرير ضريبة الدخل ويعيد اضبارة المكلف الى المخمن الضريبي لمعالجة هذا الخلل واعادة الاضبارة الضريبية للمدقق للتأكد من المعالجة الصحيحة في عملية احتساب الضريبة.

2. ومن ناحية اخرى يقوم المدقق الداخلي بتدقيق الايرادات الضريبية اليومية التي تستلم من قبل الفرع وفق الاجراءات التالية:

أ. يقارن المدقق بين المبالغ المسجلة في وصولات استلام المبالغ الضريبية من المكلفين وبين سجل تسجيل الايرادات فيتأكد من المعلومات المثبتة في وصل الاستلام من الاسم الكامل للمكلف ومبلغ الضريبة المتحقق ونوعها هل هي ضريبة دخل او ضريبة عقار الخ ومطابقها مع المعلومات للمكلف نفسه المثبتة في سجل الايرادات.

ب. بعد اكمال المدقق مطابقة جميع وصولات استلام المبالغ الضريبية مع سجل الايرادات الضريبي ليوم كامل يقوم بعملية التأكد من جمع المبالغ الضريبية لكافة المكلفين في نهاية اليوم وهل تمت عملية جمع تلك المبالغ بصورة دقيقة وصحيحة من قبل امين الصندوق.

ت. اذا كانت عملية جمعه للمبالغ الضريبة لذلك اليوم مطابقة لجمع امين الصندوق هنا يقوم المدقق بالتوقيع والمصادقة على قسائم الايداع التي ستودع فيها الايرادات الضريبية اليومية في المصرف بعد توقيعها ومصادقتها من قبل امين الصندوق، ثم تحال الى مدير الفرع لتوقيعها والمصادقة عليها مع ملاحظة ان قسائم الايداع تنظم للصكوك على حدة وللنقد على حدة.

ث. في نهاية الشهر يقوم المدقق الداخلي بتدقيق كشف البنك الشهري المحتوي على مبالغ الايرادات اليومية التي تم تسديدها في المصرف مع سجل الايرادات الضريبية اليومية المثبت فيه ايرادات الفرع يوميا.

1. يتركز عمل المدقق الداخلي في فروع الهيئة العامة للضرائب بتدقيق المعاملات الضريبية باستمرار والتي التي انجزها المخمن الضريبي واحالها اليه من الناحية الفنية ومن الناحية الحسابية فيقوم بالاجراءات التالية:

أ. في بداية عمل تدقيقه للمعاملة الضريبية يقوم بتدقيق اسم المكلف وتولده ومهنته واسم زوجته ومهنتها وعدد اطفاله وتولداتهم وتاريخ تقديمه تقرير ضريبة الدخل.

ب. بمراجعة مصادر دخل المكلف التي تم محاسبته عليها للسنوات السابقة بسبب:

– لاحتمال ورود مقتبسات جديدة عن مقاولات يخضع بموجبها المكلف للضريبة بعد محاسبته للسنة الاخيرة مل يجعله مخالف ضريبيا لأخفائه مصدر الدخل هذا.

– لاحتمال ان المكلف لم يسدد الضريبة التي تحققت عليه للسنة السابقة بعد ان تم محاسبته عليها ووافق على التسديد.

– لاحتمال ان المكلف قام بتقسيم مبلغ الضريبة المتحقق فيجب مراجعة عملية التقسيط وهل ان المكلف قام بدفع الاقساط المتحققة وفوائدها في المواعيد المحددة.

ت. يقوم المدقق بعدها بمراجعة عمل المخمن الضريبي في احتسابه للضريبة المتحقق للسنة الحالية فيتأكد من مصادر دخل المكلف وعددها اذا كان هناك اكثر من مصدر، وبالرجوع الى الضوابط المعتمدة للسنة الحالية والصادرة من الهيئة العامة للضرائب يلاحظ هل ان المخمن الضريبي احتسب مبلغ الضريبة المتحقق وفق هذه الضوابط ام لافي حالة وجود تقدير لمصدر دخل المكلف في الضوابط.

ث. في حالة عدم وجود تقدير لمصدر دخل المكلف في الضوابط المذكورة يتحرى عن كيفية محاسبة المكلف هل تم بالاتفاق ام هناك استمارة مسح ميداني خاصة بمصدر الدخل الخ.

ج. عند التأكد من وجود كافة مصادر الدخل في تقرير ضريبة الدخل ومبالغ تقديرها سواء كانت من الضوابط او من طرق اخرى يقوم المدقق الضريبي بالتحقق من الدخل الاجمالي للمكلف المتأتي من كل مصادر دخله ثم طرح السماحات القانونية التي يستحقها المكلف والمكونة من سماحه لذاته وسماحه زوجته بعد التأكد من مهنتها (ربة بيت) فاذا كانت موظفه فلا تضاف على سماحه لكون ينزل سماحها عند احتساب دخلها المتأتي من راتبها الشهري في دائرتها، ويضاف ايضا سماح اطفاله القاصرين بعد التأكد من اعمارهم بموجب هويات الاحوال المدنية وللطلبة ممن كان عمرهم اقل من 25 سنة ولا زالوا طلاب بعد جلب تأييد من كلياتهم يؤيد ذلك، مع الاشارة الى اضافة سماح اضافي لمن تجاوز عمره الـ 63 سنة (سماح السن القانوني).

دورا مهما في كشف التلاعب الوارد فيها منعا للفساد المالي :

1. السماحات الضريبية للمكلف :

عند بداية اجراء عملية التحاسب الضريبي يقدم المكلف المستمسكات الثبوتية (هويات الاحوال المدنية) التي تبين اسمه وتولده واسم زوجته واولاده لاحتساب السماحات الضريبية المستحقة لهم لتزليلها من الدخل الخاضع للضريبة وبعدها تتم عملية احتساب بمبلغ الضريبة المتحقق وفق السعر الضريبي السائد وفق القانون الضريبي 113 لسنة 1982 وتعديلاته ، وقد يقوم المخمن الضريبي باحتساب سماحات ضريبية لاولاد المكلف وهم لا يستحقون السماح الضريبي لكونهم طلبة لكن يعملون ولديهم دخل ضريبي مما يؤدي الى انخفاض مبلغ الضريبة المتحقق وهو ما يسعى اليه المخمن والمكلف فمثلا احتساب سماح ضريبي مقداره 200000 دينار لاحد اولاد المكلف كونه طالب الا انه لديه مصدر دخل مما يؤدي بالتالي الى تخفيض مبلغ الضريبة بقدر سماح ولده المنزل من الدخل والذي لا يجوز تنزيله . وهنا يجب ان يكون للمدقق الداخلي الضريبي دورا مهما في إيقاف عملية التحاسب الضريبي واحتساب الضريبة وفق القانون والتعليمات التي تنظم عمله من خلال احتساب السماحات الحقيقية والتي يستحقها المكلف فعلا .

2. ضوابط احتساب الدخل الخاضع للضريبة:

عند محاسبة المكلف الضريبي عن مصادر دخله يسعى المخمن احيانا الى احتساب الضريبة المتحققة وفق نسب اقل من الموجودة بالضوابط الصادرة من الهيئة العامة للضرائب فمثلا اذا كانت ضوابط احتساب استيراد الذهب المشغول (المصاغ) هي 18% من الارباح يعمد المخمن باتفاقه مع المكلف باحتساب الضوابط وفق نسبة 7% من الربح وهي نسبة استيراد الذهب الخام ، مما يجعل مبلغ الضريبة اقل بكثير عند احتسابه وفق النسبة الاولى . وايضا يمكن التلاعب من خلال محاسبة المكلف صاحب صيدلية في الحارثية بضوابط الصيدليات (الفئة ب) البالغة (18000000) دينار لسنة 2017 تقديرية بينما من المفروض محاسبته وفق (الفئة أ) البالغة (25000000) دينار لسنة 2017 تقديرية لكون الصيدلية تقع في منطقة معروفة بكثرة الاطباء والصيدليات وكثرة مراجعيها من المواطنين . وهنا يأتي دور المدقق الضريبي الداخلي فيجب تثبيت رأيه الصحيح حول الخلل الموجود واعلام ادارة الفرع بذلك لعدم تكرار تلك الحالة مع اعادة ضبارة المكلف الى المخمن لاعادة الاحتساب الضريبي وفق القانون والضوابط النافذة.

3. اخفاء مخالقات ضريبية على المكلف :

يتم التلاعب احيانا عند محاسبة المكلف باخفاء مخالقاته الضريبية وعدم محاسبته عنها اي تجاهلها وهناك حالات كثيرة منها فمثلا مكلف متحاسب للسنة 2016 تق وعند مراجعته للمحاسبة في سنة 2017 تق ظهر ان لديه مصدر دخل آخر مثلا (مقاوله) لم يصرح به فهنا يقوم المخمن الضريبي بأخذ تعهد من المكلف بتاريخ سابق اي على تقرير ضريبة الدخل لسنة 2016 بان لديه مقاوله غير منجزه وسيصرح بها لاحقا ويضيف كلمة احتياطي

ج. في حالة وجود عدم مطابقة في اي فقرة من الفقرات اعلاه لا يصادق المدقق على سجل الايرادات اليومية ويثبت ملاحظاته حول الحالة ويبلغ بها ادارة الفرع لاتخاذ الاجراءات المناسبة .

ح. وفي حالة عدم مطابقة كشف البنك وما يحتويه من مبالغ ايرادات يومية مع سجل الايرادات الضريبية اليومية يقدم المدقق تقرير بالحالة مثبتا فيه اوجه الاختلاف والمبالغ الغير ظاهرة في كشف البنك الى ادارة الافرع لاتخاذ الاجراءات اللازمة .

أما اجراءات تدقيق موظفي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي المرسلين من مركز الهيئة العامة للضرائب فهي :

– اختيار عينات عشوائية او مقصودة من اضابير المكلفين لغرض تدقيقها فنيا وحسابيا وابداء ملاحظاتهم عليها .

– تدقيق سجلات تسجيل اسماء المكلفين وسجلات المبالغ الضريبية المسجلة وسجل الموقوفات الخ من السجلات المتنوعة في الفروع الضريبية.

– اجراء عملية تدقيق (كبس) على شعبة الصندوق في الفرع الضريبي والتأكد من المبالغ المستلمة في يوم التدقيق ومطابقتها مع الايرادات الضريبية المسجلة .

– تدقيق لمعاملات نقل ملكية العقار في الفرع عشوائيا والتأكد من مدى مطابقتها للضوابط الموضوعه في احتساب قيمة العقار، وعملية احتساب الضريبة على ارباح بيع العقار بعد ان يقوم بالتأكد من نظام المعلومات الضريبي الخاص بحجز الاموال ونظام المقتبسات الضريبية .

– تدقيق معاملات التحاسب الضريبي في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب .

– تدقيق اعمال الاقسام الاخرى في مركز الهيئة مثل القسم الاداري.

و بعد معرفة آلية المدقق الداخلي ومهامه في الهيئة العامة للضرائب سيكون تحليلنا في هذا البحث لبعض الحالات التطبيقية في الهيئة العامة للضرائب والتي يمكن من خلالها ممارسة حالات الفساد الاداري والمالي في عملية التحاسب الضريبي للمكلفين من قبل موظفي الهيئة المذكورة ودور المدقق الداخلي في الحد منها والوقوف بوجه من يحاول ممارستها وكيفية تعامله مع هذه الحالات منعا لاستغلالها في غبن المكلف او الدولة ضريبيا مما ينعكس سلبا على المكلف وعلى ايرادات الدولة الممولة من الضرائب ، سيما ان دور المدقق الداخلي في عملية الحد من الفساد المالي والاداري في الهيئة العامة للضرائب يكون من خلال حرصه على الحد من عملية التهرب الضريبي الذي قد يلجا اليه بعض المكلفين ، وتطبيق التعليمات الضريبية بصورة صحيحة وكفوة بعيدا عن الانحياز الى المغريات والواسطة التي قد يتعرض لها علما ان هذه الحالات تخص المدققين الداخليين في الفروع لكونهم يمارسون عملية التدقيق الكلي والمستمر لكل معاملات التحاسب الضريبي ، اما مدققي قسم الرقابة والتدقيق الداخلي فهم يمارسون التدقيق الجزئي (العينات) عن ايفادهم لفروع الضريبية لتدقيق اعمالها دوريا . وسنورد ادناه الحالات التطبيقية التي يكون للمدقق الداخلي

الداخلي دور كبير في تحليل فقرات الميزانية العمومية موضوع الشك ومطالبة الشركة بالمستندات الضرورية التي تؤيد حساباتها وفي حالة التأكد من ان الربح المحاسبي لا يمثل الربح الحقيقي للشركة لابد للمدقق ان يتوصل الى الربح الضريبي بعد طرح المصروفات الغير حقيقية او زيادة الايرادات الغير مثبتة على الربح الوارد في حسابات الشركة .

6. التقديرات الاحتياطية المبالغ بها في التحاسب الضريبي:

تعد التقديرات الاحتياطية المبالغ فيها عند محاسبة المكلفين احد الامور المهمة التي تؤثر بشكل كبير على عملية التحاسب الضريبي وبالتالي على المبالغ الضريبية المتحققة منها فقد يبالغ المضمن الضريبي في تقدير المكلف احتياطي لأسباب لا تستوجب ذلك فمثلا يقدر احتياطي لورود اسمه في فروع اخرى عن مصادر دخل اخرى او لعدم تقديمه هويات الاحوال المدنية لاحتساب سماح اولاده وايضا تكرار التقدير احتياطي لأكثر من سنة لعدم تقديمه الحسابات الختامية او السحوبات الخاصة بمصدر دخله ، وتعد هذه الامور المذكورة احد اسباب الفساد الاداري ويجب على المدقق ان يكون له دور في ان يعترض عليها ولا يوافق على التقدير الاحتياطي الا بشروطه ووفق التعليمات النافذة بذلك .

7. دمج دخل المكلف في غير شروطه:

احيانا يتم دمج دخل المكلف مع زوجته بعيدا عن الشروط التي يجب تتم فيها عمية الدمج تلك وذلك لاضافة سماعات الزوج الى زوجته عند محاسبته ضريبيا او العكس للتقليل من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي مقدار الضريبة المتحققة فمثلا يتغاضى المضمن الضريبي او يهمل ان زوجة المكلف موظفة ولا يجوز اضافة سماحها مع زوجها ويقوم بذلك متعمدا باضافة سماحها البالغ 2000000 دينار الى سماح زوجها عند محاسبته ضريبيا لتخفيض مبلغ الضريبة بسبب زيادة مبلغ السماعات المنزلة من الدخل تبعا لذلك ، وعلى المدقق الداخلي ان يقف سدا منيعا عند انجاز هكذا معاملات ضريبية لا تخضع للتعليمات النافذة بدمج الدخل من خلال ابلاغ الادارة الضريبية بتلك المخالفات القانونية التي يمارسها المضمن .

8. عدم التأكد من المكلف بان لديه اكثر من مصدر دخل:

يجب التأكد من المكلف الضريبي بان مصادر دخله المصرح بها في تقرير ضريبة الدخل مطابقة لما موجود لديه فعلا واعلامه ان اخفائه لأي مصدر دخل سيشكل عليه مخالفة ضريبية تؤدي الى دفعه الضريبة ومثلها ، وهنا يأتي دور المدقق الداخلي في تدقيق مصادر دخل المكلف المصرح بها مع مقارنتها مع مصادر الدخل المؤشرة في نظام مكلفي الدخل وهل هناك مصدر دخل لم يصرح به المكلف ، واحيانا يقوم المضمن الضريبي بأخذ تعهد من المكلف بعدم عائدية مصدر الدخل الوارد في نظام مكلفي الدخل اليه وبالتالي عدم محاسبته على ذلك المصدر ولابد للمدقق في هذه الحالة ان يتحرى بكل الطرق عن مصدر الدخل المذكور من المعلومات الداخلية والخارجية الواردة للفرع من دوائر الدولة الاخرى وان

وبذلك يكون قد تلاعب في اخفاء مخالفة المكلف التي توجب دفعه الضريبة ومثلها . وعلى المدقق هنا ان يسأل ويتحرى عن هذه الحالة من المكلف والمضمن وايقاف المعاملة الضريبية وعند التأكد من وجود المخالفة يعلم ادارة الفرع بذلك لمحاسبة المضمن المختص و تعاد المعاملة لاحتساب تلك المخالفة اي الضريبة ومثلها .

4. كشف تقدير قيمة العقار لغرض بيعه :

في هذه الحالة يتم التلاعب في تقدير قيمة العقار المراد بيعه من قبل اللجنة المشتركة المشكلة من الهيئة العامة للضرائب ودائرة التسجيل العقاري المسؤولة من خلال التلاعب في وصف العقار فجعله مسقف بالشيلمان بدل من حديد التسليح او تخفيض مساحة بناء العقار والذي سيؤدي بالنتيجة الى تخفيض قيمة العقار الكلية الامر الذي ينعكس على مبلغ الضريبة الواجبة التسديد عن بيع ذلك العقار فمثلا عند تخفيض مساحة بناء العقار من 150 متر الى 100 وسعر المتر المقدر مليون دينار سيؤدي الى تخفيض القيمة العمومية للعقار بمقدار 50 مليون دينار مما سيقبل مبلغ الضريبة المحتسبة على بيع العقار بقدر ذلك ، وهنا لابد للمدقق الضريبي ان يتحرى عن تلك المعلومات من خلال توجيه الاسئلة الى المكلف حول العقار ومواصفاته وعدد غرفه الخ من المعلومات التي تساعده في الوصول الى القيمة الحقيقية للعقار وعند الشك في تلك القيمة عليه ان يبلغ مدير الفرع بذلك لأجراء كشف تفصيلي عن العقار من قبل مدير الفرع او من يخوله بذلك للتأكد من وصف اللجنة المشتركة للعقار وفي حالة عدم المطابقة يقدر العقار من جديد بالقيمة الحقيقية له وسيدفع المكلف الضريبة الفعلية على العقار بعيدا عن الغش والاحتيال في عملية تقديره .

5. حسابات المكلف بزيادة مصروفاته او تخفيض ايراداته.

ان الحسابات الختامية التي يقدمها المكلف الضريبي(الشركات) لغرض اجراء عملية التحاسب الضريبي تعد الاساس في الوصول الى دخله الضريبي بعد اجراء التعديلات المطلوبة على الدخل المحاسبي الوارد في تلك الحسابات ، وهنا احيانا يقوم محاسب الشركة بالتلاعب في الحسابات الختامية للشركة من خلال زيادة المصروفات او تخفيض الايرادات لكي يؤثر بالنتيجة النهائية على مقدار الربح المحاسبي فعند زيادة مبلغ المصروفات لسنة معينة او ادخال مصروفات سنة اخرى ضمن تلك السنة سيؤدي الى تخفيض الدخل المحاسبي ، وايضا عند تخفيض ايرادات فقرة معينة في الميزانية العمومية للشركة من خلال اخفائها او نقلها الى سنة مالية اخرى سيؤدي الى تخفيض الربح المحاسبي وبالتالي الى تخفيض مبلغ الضريبة المتحقق فمثلا عند اظهار ايراد شركة تحقق في سنة 2019 في 2018 فبذلك حاول المحاسب تخفيض ايرادات السنة 2019 مما يؤدي الى تخفيض الضريبة المتحققة على الشركة، او اضافة مصروف سنة اخرى على سنة التحاسب الضريبي مثل اضافة رواتب العاملين للسنة 2018 على مصاريف سنة التحاسب الضريبي 2019 لزيادة المصاريف وبالتالي تخفيض الدخل الخاضع للضريبة ، وهنا يقع على المدقق

مما سبق يتضح ان هناك عدة امور مهمة يجب على المدقق الداخلي اخذ دوره الكبير فيها لضمان عدم تهرب المكلف ضريبيا الامر الذي يؤدي الى انخفاض الإيرادات الضريبية التي تعتبر مصدرا مهما من مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة ، وعلى المدقق الداخلي الالتزام بالتعليمات الصادرة بتنفيذ القانون الضريبي المعمول به وعدم افساح المجال الى المخمنين والموظفين الاخرين تجاوز تلك التعليمات من خلال عمليات الفساد المالي والاداري التي قد يمارسوها عند محاسبتهم للمكلفين بدفع الضريبة للحصول على منافع شخصية والتي بدورها ستؤثر على سمعة الموظف العام لاسيما الضريبي وبالتالي على سمعة الهيئة العامة للضرائب والدولة بصورة عامة . ومن جهة اخرى لا بد للادارة الضريبية في مركز الهيئة وفروعها متابعة نظام الرقابة الداخلية وهل هذا النظام كفوء وفعال في عملية الرقابة على عملية التحاسب الضريبي ، ولا بد من ايجاد الحلول وتطويره عند تعرض هذا النظام الى خلل يسبب قصور في عمله ، اضافة الى اعطاء الدور المطلوب للمدقق الداخلي في عملية التحاسب الضريبي وابداء الاهمية المطلوبة على ملاحظاته والاخذ بها عندما تكون ذات حجة واضحة ومنطقية ، ويرى الباحث ان من الافضل ان يكون ارتباط المدقق الداخلي في الفروع مهنيا بقسم الرقابة والتدقيق الداخلي في مركز الهيئة ليبعد على التأثيرات التي قد تمارس عليه من قبل ادارة الفرع بالرغم من سلبيات هذا الارتباط والتي قد تجعل المدقق الداخلي ينظر باستعلاء على الفرع وموظفيه ويبدأ بفرض اراءه عليهم .

الاستنتاجات والتوصيات :

اولا: الاستنتاجات :

1. ان هناك بعض الحالات التي تمارس في ميدان العمل الضريبي تستغل لغرض الفساد الاداري والمالي من خلال التلاعب في :
 - أ. السماحات الضريبية للمكلف .
 - ب. ضوابط احتساب الدخل الخاضع للضريبة.
 - ت. اخفاء مخالفات ضريبية على المكلف .
 - ث. كشف تقدير قيمة العقار لغرض بيعه .
 - ج. حسابات المكلف بزيادة مصروفاته او تخفيض إيراداته.
 - ح. التقديرات الاحتياطية المبالغ بها في التحاسب الضريبي.
 - خ. دمج دخل المكلف في غير شروطه.
 - د. عدم التأكد من المكلف بان لديه اكثر من مصدر دخل.
 - ذ. نظام الحجوزات ومدى خضوع المكلف لحجز الاموال.
 - ر. عدم احتساب الفوائد التأخيرية على المكلف الذي وافق على التقدير الضريبي ومبلغ الضريبة ولم يسدده .
 - ز. مطابقة قسائم الايداع في المصرف مع سجل الايرادات يوميا ومع كشف دخل البنك الشهري

استوجب الامر مفاتحة تلك الدوائر للتأكد من عائدة مصدر الدخل .

9. نظام الحجوزات ومدى خضوع المكلف لحجز الاموال:

من اهم المشاكل التي تواجه العمل الضريبي هي نظام حجز الاموال وما رافقه من معوقات تؤثر بشكل كبير على عملية انجاز المعاملة الضريبية فمشكلة تشابه الاسماء الشائعة في نظام حجز الاموال والتي لا توجد معلومات كافية عنها وخاصة الاسماء الثنائية والثلاثية (مثل علي حسين او محمد جاسم محمد) تعد من الاسباب المهمة في الفساد الاداري في الهيئة العامة للضرائب نظرا لما يعانيه المكلف من تعب مالي ونفسي لمراجعته اكثر من دائرة حكومية او محكمة مختصة لأثبات انه ليس الشخص المذكور في نظام حجز الاموال الامر الذي يجعله يدفع مبالغ معينة قد تكون كبيرة لغرض انجاز معاملته الضريبية ودون عرقلتها في هذا النظام السلبي على العمل الضريبي ، وهنا على المدقق الداخلي ان يلاحظ جيدا اسم المكلف والتأكد من شموله في نظام حجز الاموال من عدمه في نظام الحجوزات المثبت بالمعلومات المرسله من الحاسبة الالكترونية وبالطرق القانونية والتعليمات النافذة بذلك والتحري عن ذلك وان تطاب الامر مخاطبة دوائر اخرى .

10. عدم احتساب الفوائد التأخيرية على المكلف الذي وافق على التقدير الضريبي ومبلغ الضريبة ولم يسدده :

من الامور التي يجب على المدقق الانتباه له جيدا هو التأكد من المكلف الذي قام بعملية التحاسب الضريبي ووافق على التقدير ومبلغ الضريبة ان سدد مبلغ الضريبة خلال المدة القانونية المحددة والا سوف تحتسب عليه فوائد تأخيرية من تاريخ توقيعه على عملية الاحتساب الضريبي ، فمثلا عند تأخر المكلف عن دفع الضريبة لمدة 6 اشهر بعد احتسابها وموافقة المكلف عليها فلا بد لموظف الجباية احتساب الفائدة التأخيرية عن تلك المدة وحسب التعليمات الصادرة من الهيئة الامة للضرائب بمدد التأخير ونسبة الفائدة المقررة لذلك .وهنا لا بد للمدقق من اعادة اضبارة المكلف الضريبي الى شعبة الجباية في الفرع الضريبي لاحتساب تلك الفوائد بصورة صحيحة وازادتها لمبلغ الضريبة المتحقق قبل منحه اي براءة ذمة .

11. مطابقة قسائم الايداع في المصرف مع سجل الايرادات يوميا ومع كشف دخل البنك الشهري :

من الامور المهمة في العمل الضريبي هو ايداع الايرادات اليومية للفرع الضريبي في البنك فأي خلل في قسيمة ايداع سيؤدي الى خلل في الايرادات الكلية وعدم مطابقة بين ايرادات الفرع وكشف البنك الذي يصدر في نهاية الشهر والذي يظهر كافة الايداعات خلال الشهر وهنا ينبغي على المدقق المسؤول عن عملية تدقيق الصندوق مع البنك ان يطابق يوميا بين شعبة الجباية والوحدات التخمينية وسجلات الصندوق وقسائم ايداعه وتدقيق كشف البنك في نهاية الشهر منعا لحدوث اي محاولة فساد اداري قد تحدث .

مصرفات اضافية مبالغ بها او غير مسموح باضافتها وعدم اخفاء اي ايرادات معترف بها ضريبيا لاستغلالها في عملية الفساد المالي والاداري وابلغ الادارة الضريبية بذلك بعد تثبيت ملاحظاته بعدم ترويح تلك المعاملة الضريبية .

ح. يجب ان لا يسمح بتمرير اي معاملة ضريبية الا بعد انها تقديرها الاحتياطي والذي تم تثبيته على تقرير مكلفي الدخل لسنوات سابقة وانهاؤه وجعله تقديرا نهائيا منعا من استغلال ذلك من قبل بعض الموظفين .

خ. التأكد من ان شروط دمج الدخل قد تمت وفق القانون والتعليمات النافذة لعدم استغلالها في الفساد المالي والاداري من قبل البعض وعدم المصادقة على تلك المعاملة وتثبيت الملاحظات المطلوبة وابلغ الادارة بذلك .

د. التحري بشكل دقيق عن مصادر دخل المكلف من خلال دراسة اضرارته بدقة والاستفسار منه حول اي شكوك في حالة اخفاء مصدر دخل معين وايضا مخاطبة دوائر اخرى ان تطلب الامر منعا لاستغلال ذلك من قبل الموظفين السيئين .

ذ. التأكد من نظام حجز الاموال بنفسه ان تطلب الامر عن حالة المكلف وورود اسمه في ذلك النظام فعلا ام هو حالة تشابه اسماء فقط وان تطلب الامر مخاطبة دوائر اخرى عن الحالة لاتها قد تستغل في عملية الفساد الاداري والمالي من قبل المسؤولين عن ذلك النظام .

ر. دراسة اضرارته المكلف الضريبي بصورة دقيقة والتأكد من دفعه للضريبة المتحققة للسنوات السابقة وفي حالة عدم تسديده الضريبة لتلك السنوات عليه ان يدفعها مع فوائدها التأخيرية وعدم اهمال تلك الفوائد والتي قد تستغل كحالة من حالات الفساد الاداري .

ز. تدقيق سجلات الايرادات اليومية من خلال مطابقة كشف البنك الشهري المرسل من قبل المصرف الذي تودع به تلك الايرادات مع سجل الايرادات اليومي وقوائم الايداع اليومية من جهة ، ومن جهة اخرى تنظيم مطابقة داخل الفرع بين سجلات الوحدات التخمينية مع سجلات الجباية وسجلات الصندوق للتأكد من عدم وجود اي اختلاف بين الارصدة المختلفة ومنعا لاستغلال ذلك في الفساد الاداري والمالي .

ثانيا: الاختيار الصحيح والدقيق للمدققين الداخليين ومن الأشخاص الذين يتمتعون بالصفات الواجب توفرها في المدقق الداخلي من التخصص والنزاهة والخبرة والشخصية... الخ .

ثالثا: اجراء تقويم دوري لأداء المدققين الداخليين في الهيئة العامة للضرائب ومكافاتهم في حالة كشف الحالات السلبية التي غايتها الفساد الاداري والمالي .

رابعا: على الإدارة العليا في الهيئة العامة للضرائب أخذ دورها و تكثيف الجهود لتطويق مشكلة الفساد والسيطرة

2. ان المدقق الداخلي الضريبي يعكس الوجه الحضاري للادارة الضريبية من خلال ممارسة واجباتها وتحقيق اهدافها على اتم وجه وتحقيق رقابة فاعلة على عملية التحاسب الضريبي تضمن الحصول على الضريبة الحقيقية مع عدم غبن المكلف وتعسفه .

3. ان عمل المدقق الداخلي الضريبي يكون بعد احتساب الضريبة المتحققة من قبل المخمن الضريبي فيجب ان يأخذ المدقق دوره في ايقاف المعاملة الضريبية عند مخالفتها القوانين الضريبية والتعليمات النافذة وان كان المخمن الضريبي يمثل السلطة الضريبية فهو لا يحق له مخالفة تلك القوانين .

4. ان المدقق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب يرتبط بمدير الفرع الضريبي وكذلك الحال في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي فيكون ارتباطها بمدراء الاقسام المذكورة .

5. ان للمدقق الداخلي الضريبي دورا مهما في عملية الحد من الفساد المالي والاداري في الهيئة العامة للضرائب من خلال الحد من التهرب الضريبي للمكلفين .

6. ان دور المدقق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب يختلف من ادارة الى اخرى حسب نظرة الادارة وفهمها لذلك الدور الذي يمارسه المدقق الداخلي .

ثانيا: التوصيات :

اولا: ضرورة ان يراعي المدقق الداخلي الاعتبارات الاتية عند انجاز اعماله :

أ. ان يكون له دور مهم في التأكد من احتساب السماحات الضريبية بصوره صحيحة ووفق التعليمات النافذة منعا لاستغلال ذلك في عملية الفساد الاداري والمالي من قبل الموظفين .

ب. التحقق عند تدقيقه للمعاملة الضريبية ان الضريبة المحتسبة قد احتسبت وفق الضوابط المعتمدة والتي تصدر سنويا من الهيئة العامة للضرائب وعدم وجود تلاعب في ذلك وان يقوم بتبليغ الادارة الضريبية في حالة وجود ذلك التلاعب مع ايقاف تلك المعاملة واعادة احتساب الضريبة وفق الضوابط الحقيقية لكي لا يستغل ذلك في عملية الفساد المالي .

ت. التأكد من عدم اخفاء اي مخالفة ضريبية عند احتساب مبلغ الضريبة من قبل المخمن المختص تجنباً لاستغلالها في عملية الفساد المالي وان وجد ذلك تبلغ ادارة الفرع عن تلك الحالة لاتخاذ الاجراءات المناسبة بحق من قام بذلك .

ث. ان يكون دورا مهما في التأكد من وصف العقار المراد بيعه لكونه يؤثر بشكل كبير على قيمة ذلك العقار وبالتالي على مبلغ الضريبة المتحقق فيقوم باابلغ الادارة بضرورة الكشف من لجنة مختصة للتأكد من وصف العقار وتقديراته .

ج. ان يأخذ دوره في عملية التحاسب الضريبي في قسم الشركات فيجب ان يدقق الحسابات الختامية المقدمة للتحاسب وفقها بصورة دقيقة ووفقا للتعليمات النافذة والتأكد من عدم وجود

4. محمد محمود ذيب حوسو , التدقيق للأغراض الضريبية , رسالة ماجستير , جامعة النجاح الوطنية , نابلس, 2005
5. عبد الرزاق محمد عثمان , اصول التدقيق والرقابة الداخلية , دار الكتب للطباعة والنشر , الموصل , 1999
6. ديوان الرقابة المالية العراقي , دليل استرشادي لوحدات التدقيق الداخلي في الوزارات
7. أ.د. قاسم حسن صالح, دوافع السلوك المنحرف للشخصية غير النزيهة, جريدة النهار (البغدادية) العدد 34 شباط, 2012
8. نضال العليان, الفساد الاداري والمالي في العراق وآثاره الاقتصادية, جريدة النهار (البغدادية) العدد 34 شباط 2012.
9. علاء حافظ عبد الكاظم الاثار السلبية للفساد على الاقتصاد والاستثمار , جريدة النهار, العدد 22 كانون ثاني, 2011
10. أبو شيخه, نادر احمد , الفساد في الحكومة المنظمة العربية للتنمية الإدارية: 1994 .

ثانيا : شبكة المعلومات الدولية الانترنت :

1. The Institute of Internal Auditors, Definition of internal Auditing, (on line) Available at: www.theiia.org
2. <http://mawdoo3.com>
3. الفطافطة، محمود، الفساد: الصورة الأخرى www.aman-palestine.org للهالك: 2007

عليها ومعالجته والوقاية من عودته من خلال اتخاذ القرارات الحاسمة.

خامسا: على الادارة الضريبية ان تجعل ارتباط مدققي الفروع الضريبية بمركز الهيئة العامة للضرائب قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وليس كما معمول به حاليا وهو ارتباطهم بادارة الفرع او القسم .

سادسا: على ادارات الفروع الضريبية اعطاء اهمية اكبر الى عمل المدقق الداخلي في الفرع لانه يعتبر صمام الامان في عملية التحاسب الضريبي .

سابعا: على الهيئة العامة للضرائب اصدار عقوبات صارمة بحق موظفيها الذين يمارسون عملية الفساد الاداري والمالي في الهيئة بعد ان توفر لهم الدخل الذي يؤمن لهم معيشتهم بجز ورفاهية .

المصادر:

اولا: المصادر العربية :

1. سليمان ، محمد مصطفى ، " حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الاداري " ، الدار الجامعية ، مصر ، 2006 .
2. الواردات ، خلف عبد الله ، " التدقيق الداخلي في أطار حوكمة الشركات " ، المؤتمر العربي الاول حول التدقيق الداخلي في أطار الحوكمة المؤسسي ، القاهرة – مصر ، سبتمبر 2005 .
3. من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مفاهيم التدقيق المتقدمة، عمان 2001