

تحقيق قاعدة العدالة الضريبية بتبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15
 بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات

Achieving the rule of tax justice \ Adopting the application of the international standard IFRS 15
 Applied research in the General Authority for Taxes - Companies Department

Abbas Qassem Mohammed Al-Shahmani¹

Dr.Nidal Raouf Ahmed²

Received

24/5/2023

Accepted

18/6/2023

Published

30/9/2023

Abstract:

The research aims to achieve the basis of tax justice by making a comparison between the tax accounting process according to the application of the International Financial Reporting Standard IFRS15 and the tax accounting procedures currently used in the General Authority for Taxes to determine the annual and total tax differences, to give credibility and enhance transparency in the reports and financial statements of companies Long-term contracts when prepared in accordance with the requirements of applying the international standard IFRS15 "Revenue from Contracts with Customers", which increases the possibility of relying on them when calculating taxes .Thus, the research problem is how to achieve the tax justice base for the two parties to the tax accounting according to the adoption of the application of the international standard IFRS 15 by the long-term contracting companies, which makes the General Tax Authority account these companies annually according to what the financial statements show to reach the annual tax amount .The research is based on a basic hypothesis that adopting the application of the international standard IFRS 15 when conducting tax accounting achieves the basis of tax justice for long-term contracting companies and the public treasury of the state.

After studying and analyzing the financial statements of some long-term contracting (construction) companies, the research showed a number of conclusions, the most important of which is that the application of the international standard IFRS 15 will not affect the total revenues, whether when applying the previous international accounting standards or the local accounting systems (the unified accounting system and the Iraqi accounting base No. / 1), but changes in the policy of its distribution over the life of the contract in conjunction with the fulfillment of the performance obligations of the contract, which contributes to achieving the tax justice base for the two parties to tax accountability, and the research also showed a number of recommendations, the most important of which is the necessity of applying the international standard IFRS 15 by long contracting

1-Postgraduate Student, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, abas.abas.1979@gmail.com

2- Assistant Professor, Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies, University Baghdad, nidhal@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

companies The term, in order to contribute to the realization of the tax justice base when conducting the tax accounting process for construction companies to develop treatments for the obstacles that hinder the process of adopting the international standard IFRS15, through the study of laws, regulations and instructions that conflict with the application of the standard, on top of which is Income Tax Law No. 113 of 1982. (Amended).

Keywords: Tax justice rule, Tax accounting, International standard IFRS 15, Contracting companies

المستخلص:

يهدف البحث إلى تحقيق قاعدة العدالة الضريبية عن طريق إجراء مقارنة بين عملية التحاسب الضريبي وفق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 وإجراءات التحاسب الضريبية المتبعة حالياً في الهيئة العامة للضرائب لتحديد الفروقات الضريبية السنوية (كل سنة تقديرية) والإجمالية (انجاز العقد التام)، لاضفاء المصداقية وتعزيز الشفافية في التقارير والبيانات المالية لشركات المقاولات طويلة الاجل عند إعدادها وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، مما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي. وبذلك فإن مشكلة البحث تتمثل في كيفية قاعدة العدالة الضريبية بين السلطة الضريبية والمكلف وفقاً لتبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل شركات المقاولات طويلة الاجل مما يجعل الهيئة العامة للضرائب تحاسب هذه الشركات سنوياً وفق ما تظهره البيانات المالية للوصول الى الضريبة المتحققة على المكلف. ويقوم البحث على فرضية اساسية ان تبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 عند اجراء التحاسب الضريبي يحقق العدالة الضريبية لشركات المقاولات طويلة الاجل والخزينة العامة للدولة. وبعد دراسة وتحليل القوائم المالية لبعض شركات المقاولات (البناء) طويلة الاجل، اظهر البحث جملة من الاستنتاجات أهمها ان تطبيق المعيار الدولي IFRS15 لن يؤثر على اجمالي الإيرادات سواء كانت عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية السابقة او النظم المحاسبية المحلية (النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية العراقية رقم/1) وانما يغير في سياسة توزيعها على مدار فترة عمر العقد بالتزامن مع الوفاء بالتزامات اداء العقد مما يسهم في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية بين السلطة الضريبية والمكلف، كما أظهر البحث جملة من التوصيات أهمها ضرورة تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل شركات عقود المقاولات طويلة الاجل، لما يسهم في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية عند إجراء عملية التحاسب الضريبي لشركات المقاولات، وضع المعالجات للمعوقات التي تعيق عملية تطبيق المعيار الدولي IFRS15، من خلال دراسة القوانين والانظمة والتعليمات التي تتعارض مع تطبيق المعيار وعلى راسها قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 (المعدل).

الكلمات المفتاحية: قاعدة العدالة الضريبية، التحاسب الضريبي، معيار الإبلاغ المالي IFRS 15، شركات المقاولات.

المقدمة: introduction

تُعدّ المقاولات طويلة الاجل من الأنشطة الرئيسية في الاقتصاد العراقي، وهذا النشاط يستند أساساً على العقود التي تبرم ما بين شركات المقاولات والجهات المستفيدة من تنفيذ العقود، وهذه العقود تُعدّ واحدة من مصادر الدخل الرئيسية الخاضعة للتحاسب الضريبي، إن تنفيذ عقود المقاولات يتطلب عادةً مدة زمنية طويلة وتبعاً لذلك يترتب لشركات المقاولات إيرادات، تحصل عليها طيلة مدة تنفيذها للعقود، وبتبني تطبيق المعيار الدولي IFRS15 ينبغي تقديم المعلومات عن تلك الإيرادات عن طريق تطبيق الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد في التقارير المالية السنوية لمساعدة الأطراف ذات العلاقة بالشركات في اتخاذ القرارات المناسبة كلاً حسب طبيعته، وبما أن الإدارة الضريبية والمتمثلة في الهيئة العامة للضرائب تُعدّ أحد أهم الأطراف المستفيدة من عملية الاعتراف بالإيرادات، بهدف

إنجاز عملية التحاسب الضريبي الذي ينبغي أن يستند إلى القواعد الضريبية الأساسية ومنها قاعدة العدالة الضريبية. ومن هنا جاءت مشكلة البحث في كيفية تحقيق هذه القاعدة بتبني تطبيق المعيار الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" والتي يدخل من ضمنها (عقود المقاولات)، كون التقارير المالية التي تقدمها شركات المقاولات طويلة الاجل الى الهيئة العامة للضرائب لا تعطي مؤشر حقيقي عن الارباح السنوية ولا تحقق قاعدة العدالة الضريبية وفقاً للنظام المحاسبي الموحد وعليه فان التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب لهذه الشركات يكون عند انجاز العقود بالكامل ، إن إنتظار إنجاز العقد بصورة تامة ومن ثم الإفصاح عن الإيرادات المتحصلة منه يؤدي إلى حرمان الخزينة العامة من الإيرادات الضريبية المستحقة في سنتها أو قد يجرمها تماماً من الإيرادات الضريبية المستحقة على العقد نتيجة توقف تنفيذ العقد لأي سبب كان، بالمقابل فإن شركات المقاولات سيكون عبئاً ضريبياً عليها بسبب تراكم مبالغ الضريبة إلى السنة التقديرية الأخيرة من تنفيذ العقد ، وهذا يؤثر سلباً في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية للهيئة العامة للضرائب وشركات المقاولات على حدٍ سواء، لذلك ينطلق البحث من أهمية تحقيق العدالة الضريبية بين السلطة الضريبية والمكلف عند التحاسب الضريبي وفقاً لتطبيق المعيار الدولي IFRS 15 . بناءً على ذلك يقسم البحث الى اربعة مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث وبعض من دراسات سابقة ، اما المبحث الثاني تناول الجانب النظري ، معيار الدولي IFRS15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" ، الاطار المفاهيمي لقاعدة العدالة الضريبية عقود مقاولات الانشاء طويلة الاجل والتحاسب الضريبي ، واما المبحث الثالث تمثل في الجانب التطبيقي وتحليل البيانات المالية لشركات المقاولات (الانشاء) طويلة الاجل وفق تبنيها تطبيق المعيار الدولي IFRS15 والتحاسب الضريبي.

المبحث الاول :

أولاً- منهجية البحث The methodology of Research

1- مشكلة البحث: Research problem: تتمثل مشكلة البحث ان التقارير المالية التي تقدمها شركات المقاولات طويلة الاجل الى الهيئة العامة للضرائب لا تعطي مؤشرات حقيقية عن الارباح السنوية ولا تحقق قاعدة العدالة الضريبية كونها معدة وفق النظام المحاسبي الموحد، وعليه فان التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب لهذه الشركات سيكون عند الانتهاء من تنفيذ هذه المشاريع والتي تتطلب انجازها عدة سنوات الامر الذي سيكون عبئاً ضريبياً على المكلف (شركة المقاولات) لدفعه مبلغ الضريبة عن سنوات انجاز المشروع دفعة واحدة من جهة وحرمان خزينة الدولة من الايراد الضريبي السنوي من جهة اخرى، لذا فإن تبني تطبيق معيار IFRS 15 من قبل شركات المقاولات طويلة الاجل يجعل الهيئة العامة للضرائب تحاسب هذه الشركات سنوياً وفق ما تظهره البيانات المالية للوصول الى مبلغ الضريبة السنوي مما يساهم في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية ، وعلى وفق ذلك يثار التساؤل البحثي الآتي : (هل أن تبني وتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" يساهم في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية لشركات المقاولات طويلة الاجل والخزينة العامة للدولة؟)

2- أهمية البحث: Research importance: تبرز أهمية البحث من الاهتمام المتزايد بالبيئة العراقية في قطاع المقاولات والبناء والتشييد بحكم ان العراق مقبل على مرحلة من الاعمار والتقدم وان الاعمار هو احد اهم مرتكزات البرنامج الحكومي في المرحلة الراهنة وأصبح له دوراً هاماً في عملية التنمية الاقتصادية للدولة نظراً لمبالغ الإيرادات الضريبية المتحصلة من هذا القطاع، فكان لابد من العمل على تحقيق التوافق عند التحاسب الضريبي بين الاعتراف بالإيراد وفق تبني وتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" وقاعدة العدالة الضريبية، والتي تُعد إحدى القواعد الأساسية للضريبة في التشريعات الضريبية كافة على اختلاف أنظمتها الاقتصادية، إن تحقيق هذا التوافق سوف ينعكس بالضرورة على تحقيق أهداف السياسة المالية المرسومة للدولة. ومن هنا يأتي أهمية تبني وتطبيق معيار الابلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" ، لتحديد طريقة تسديد الضريبة المترتبة بذمة المكلف على وفق الإيرادات المتحققة سنوياً لشركات المقاولات طويلة الاجل ، وهو ما ينعكس حتماً في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية بين السلطة الضريبية والمكلف.

3- أهداف البحث : Research Objectives

أ- تحقيق قاعدة العدالة الضريبية عن طريق إجراء مقارنة بين عملية التحاسب الضريبي وفق تطبيق معيار IFRS15 وإجراءات التحاسب الضريبية المتبعة حالياً في الهيئة العامة للضرائب لتحديد الفروقات الضريبية السنوية والإجمالية.

ب- اضعاف المصادقية وتعزيز الشفافية في التقارير والبيانات المالية لشركات المقاولات طويلة الاجل عند إعدادها وفقاً لمتطلبات تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS15 "الإيراد من العقود مع العملاء" ، مما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها عند التحاسب الضريبي.

4- **فرضيات البحث: hypotheses:** يقوم البحث على فرضية اساسية مفادها "إنّ تبني تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15) عند إجراء عملية التحاسب الضريبي يحقق قاعدة العدالة الضريبية لشركات المقاولات طويلة الاجل و الخزينة العامة".

5- **منهج البحث : Research method:** اعتمد الباحث المنهج الوصفي في الإطار النظري لتحقيق أهداف البحث، وأعتمد على المنهج التحليلي والتطبيقي في الإطار العملي والحصول على النتائج.

6- حدود البحث: Limitations

أ- الحدود المكانية : تتمثل في الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات تحديداً شركات المقاولات المحدودة .

ب- الحدود الزمانية :تتمثل في الاعتماد على البيانات المالية للسنوات من (2015- 2021) لشركات المقاولات المحدودة والمتمثلة بالتقارير المالية في تلك المدة.

7- **موقع اجراء البحث : The search site :** الهيئة العامة للضرائب قسم الشركات

8- وصف عينة البحث Description of the research sample

- مجتمع البحث : تم اختيار بعض شركات المقاولات المحدودة والتي لها عقود طويلة الأجل من اضايير المكلفين في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

- عينة البحث : البيانات المالية لشركات المقاولات طويلة الاجل من سنة (2015 - 2021) .

9- وسائل جمع البيانات والمعلومات Means of collecting data and information

أ - **الجانب النظري :** تم الاعتماد على مصادر محلية وعربية واجنبية من كتب واطاريج ورسائل وبحوث منشورة في المجالات او متوفرة في مختلف المكتبات او على شبكات الانترنت .

ب - **الجانب العملي :**

1-البيانات المالية في الهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات لشركات مقاولات الانشاء طويلة الاجل للسنوات من(2015-2021) .

2-المقابلات الشخصية : تم اجراء عدد من المقابلات الشخصية مع ذوي العلاقة والمسؤولين في الهيئة العامة للضرائب لغرض الاستفادة من آرائهم وخبراتهم المهنية بخصوص متغيرات البحث.

المبحث الثاني - الاطار المفاهيمي لقاعدة العدالة الضريبية، معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" ،عقود مقاولات الانشاء طويلة الاجل والتحاسب الضريبي .

أولاً- الاطار المفاهيمي لقاعدة العدالة الضريبية

1- **مفهوم الضريبة وتعريفها:** من خلال مراجعة مجموعة متنوعة من المؤلفات الاقتصادية و المحاسبية والقانونية ذات الصلة بمفهوم الضرائب ، إذ توصل الأكاديميون والاقتصاديون الماليون إلى استنتاجات مختلفة حول الطابع القانوني للضريبة. وركز غالبية الباحثين على محورين .

أ - **مفهوم الضريبة بالمحور التقليدي:** حيث يعد الضريبة اداة لجني الاموال لسداد نفقات الحكومة لذلك تركز التعريفات على هذا الجانب ، هي فريضة إجبارية يقوم المكلف باداء الضريبة بالكيفية والموعد والذي يحدد من القانون، وفي خلاف ذلك تستحصل

الضريبة بالوسائل الجبرية على الرغم من إنها ليست غرامه (Al-Jajjawi, and Al-Anbaki 2016, 21)، او اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية بصفة نهائية، ومن دون مقابل مباشر، وذلك بغية ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة (Al-Quraishi, 2019: 13).

ب - مفهوم الضريبة بالمحور المعاصر: وهو الذي يركز على أهداف الضريبة علاوة على الاهداف المالية أنها تبغي الى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية فضلا عن الهدف المالي من خلال أحداث توجيه اقتصادي معين وتحقيق التوازن الاقتصادي بزيادة الضرائب في مدة التضخم وتخفيضها في فترة الكساد أما أهدافها الاجتماعية فتمثل بأعادة توزيع الدخل وتحقيق بعض مظاهر العدالة الاجتماعية وتقليل الاستهلاك لبعض السلع غير الضرورية والتي قد تكون مضرّة بالمجتمع مثل زيادة الضرائب على الخمر والمسكرات الاخرى (Al-Najjar, 1990: 61)، لمة تعد الضريبة حلقة مهمة للوصول الى الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي (Al-Hashimi, 2005: 94)، تركز التعريفات على هذا الجانب إذ عرفت فريضة مالية تجببها السلطة المالية بصورة إلزامية من المكلفين دون مقابل محدد، وتحويلها إلى موازنة الدولة، على وفق معايير وأسس موضوعية ومقررة مسبقا لتحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وفق فلسفة وسياسة الدولة (Khurasan, 2020: 13)، وباستخدام المعلومات السابقة يعرف الباحث الضريبة من حيث الأفكار والمفاهيم المعاصرة بأنها (مبلغ نقدي يدفعه المكلف وفق الأسس القانونية والقواعد التشريعية كمساهمة منه في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية للدولة، وبحسب قدرته التكليفية وبشكل نهائي مقابل الاستفادة من الخدمات العامة التي لا يمكن للمكلف قياسها مقابل تلك الضريبة)

2- القواعد الاساسية للضريبة

أ - قاعدة العدالة: يشير البعض إليها على أنها العمومية الضريبية أو قاعدة المساواة، أي أن يسهم كل فرد في الدولة في تحمل الاعباء الضريبية وتكون مساهمة الفرد متناسبة مع دخله، والعدالة الضريبية في المفهوم المعاصر ينبغي ان تكون الضريبة موحدة وعامة ويقصدون من عمومية الضريبة ان تلحق الأموال كافة وجميع الأفراد الذين يخضعون لسلطات الدولة (Al-Sharaa, 2010: 42).

ب- قاعدة اليقين: ان تكون الضريبة محددة وتتسم بالوضوح والصرحة ولا يكثرها أي غموض بكل ما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة والوعاء الضريبي واسعارها والسماحات والاعفاءات والتنازلات وموعد تحصيلها وغيرها، بحيث يتمكن المكلفون بسهولة من احتسابها وتقدير عبئها قبل تحقيق ذلك الدخل الذي سيفرض عليه ضريبة، بهدف اتخاذ قراراتهم فيما يخص انشطتهم، لأهمية ذلك في استقرار النشاط الاقتصادي وتحفيزه نحو الاستثمار. (Al-Khurasan, ibid: 19).

ت - قاعدة الملاءمة: وفقاً لهذه القاعدة، يستلزم وجود نظام ضريبي يتمكن من زيادة الحصيلة الضريبية كلما ارتفعت الدخل لأن هناك علاقة طردية بين الدخل وحصيلة الضرائب وتبين أهمية هذه القاعدة في السياسة المالية المختارة (Khattab, 2010: 39).

ث- قاعدة الاقتصاد: تعني هذه القاعدة ان تكون نفقات جباية الضريبة في حدها الأدنى ، وذلك من منطلق كون الهدف من فرض الضريبة وجبايتها هو لتمويل الحزينة العامة للدولة بالاموال اللازمة لتغطية متطلبات الانفاق العام ، ويتوسع (ادم سمث) في شرح هذه القاعدة بان الزام الافراد بدفع الضريبة قد يؤدي الى نقصان اموال الاشخاص التي من الممكن ان توجه الى الاستثمار وينتفع منها المجتمع اكثر من استثمار الاموال بوصفها ضريبة. (Al-Khurasan, ibid:20).

3- مفهوم وتعريف العدالة الضريبية: مفهوم العدالة الضريبية تتغير مع البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وتختلف من شخص لآخر، لذلك تقتضي العدالة الضريبية العدل في التشريعات الضريبية ، أو تحقيق المساواة في فرض وتطبيق القانون ، مما يعني أنه يجب على المشرع والإدارة الضريبية العمل على ضمان معاملة دافعي الضرائب على تحقيق المساواة في المعاملات والإجراءات بغض النظر عن أي اختلافات، قد يكون لديهم على المستوى الثقافي أو الاجتماعي أو السياسي، سوف تتضرر الثقة بين دافعي الضرائب وإدارة الضرائب في المعاملات الضريبية ، مما يشجع دافعي الضرائب على تجنب دفع ضرائبهم. (Al-

59, 2014, Aboudi) ، اي ان يساهم كل فرد في الدولة في تحمل الاعباء الضريبية وتكون مساهمة الفرد متناسبة مع دخله، والعدالة الضريبية في المفهوم المعاصر ينبغي ان تكون الضريبة موحدة وعمامة ويقصدون من عمومية الضريبة ان تلحق جميع الأموال وجميع الأفراد الذين يخضعون لسلطات الدولة (Al-Shar'a, ibid: 42).

4- القواعد الحاكمة للعدالة الضريبية : يرتبط القانون وقاعدة العدالة ارتباطاً وثيقاً بما لها من تأثير كبير على الحياة الاجتماعية. لم يكن هذا الصراع يتعلق بتأسيس سلطة قضائية أو اكتساب ميزة سياسية. كان الأمر يتعلق بتحقيق العدالة الضريبية. أي قانون آخر يتضمن فرض ضريبة أو تقييم المسؤوليات المالية على الأفراد بأي شكل من الأشكال يعتبر باطلاً إذا كان يمثل السلطة التنفيذية، وفقاً للبند الدستوري المتضمن في غالبية الدساتير (Askar, 2020, 51)، لذلك لا بد للمشرع أن يكون موجهاً بالإجراءات لتحقيق هذا الغرض، وتشكل هذه الوسائل ركائز العدالة الضريبية، على النحو التالي:

أ - المساواة امام الضرائب كافة: يقصد بها أن يتحمل الأفراد الأعباء الضريبية بصورة متساوية، والمقصود بذلك كافة أعباء الضرائب، وليس بعضاً منها وفق النظريات الأتية:- (Al-Ali, 2008: 295)

(1) نظرية المساواة في التضحية: تقوم هذه النظرية على أساس أن المساواة في توزيع العبء الضريبي تتحقق بأن تكون التضحية الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة لكل فرد.

(2) نظرية الحد الأدنى للتضحية: تأسست هذه النظرية على فكرة أن توزيع عبء الضريبة على الافراد ينبغي ان يتم على شكل ان التضحية التي يتحملها الافراد في مجموعهم الناشئة عن دفع الضرائب اقل ما يمكن .

(3) نظرية المقدره التكليفية : يجب أن لا تفرض الضرائب على جميع الأشخاص بالمقدار نفسه، وذلك بسبب اختلاف دخول الأشخاص بدرجات كبيرة وأن على كل شخص أن يدفع المبلغ الذي يتناسب مع حجم دخله الذي يحصل عليه مع الأخذ بعين الاعتبار ظروفه الشخصية والعائلية وهو ما يعرف بالشخصية الضريبية (Al-Mahamid, 2001: 16).

ب- عمومية الضرائب : يقصد بها أن جميع الأشخاص والأموال يجب أن يخضعوا للضريبة ،على عكس العصور الوسطى، عندما كانت لبعض الطبقات امتيازات فريدة سمحت لهم بالتخلص كلياً أو جزئياً من دفع الضرائب.

ت - شخصية الضريبة : يجب مراعاة مبدأ الشخصية الضريبية ، الذي ينص على أن قانون الضرائب يأخذ في الاعتبار الوضع المالي للمكلف وظروفه الشخصية ، من أجل تحقيق المستوى المطلوب من العدالة الضريبية. وتختلف هذه الضريبة عن الضريبة العينية، وهي تلك الضريبة التي ينحصر اهتمامها في المال الخاضع للضريبة مجردا عن ظروف المكلف ومركزه المالي وهكذا فإن عنصر شخصية الضريبة يعد صورة من صور محاولات المشرع لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية، نظراً لأن المال وحده لم يعد مناسباً لتحديد مقدره الشخص على تحصيل الضرائب فقد يكون مثقلاً بالديون (Al-Shar'a, ibid: 36).

ث - عدم ازدواجية الضريبة : يقصد بأزدواج الضريبة بأنه الحالة التي يكون فيها دافع الضرائب نفسه خاضعاً لأكثر من ضريبة واحدة على نفس الواقعة وفي نفس الفترة الزمنية (Al-Mayahi, 2014: 72)

ج - عدم فرض الضريبة او الغائها او تعديلها إلا بعد موافقة السلطة التشريعية وهو مبدأ معمول به في جميع الدساتير، وكما في الدستور العراقي لسنة 2005 المادة (28) التي تنص (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون)

ثانياً- معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء "

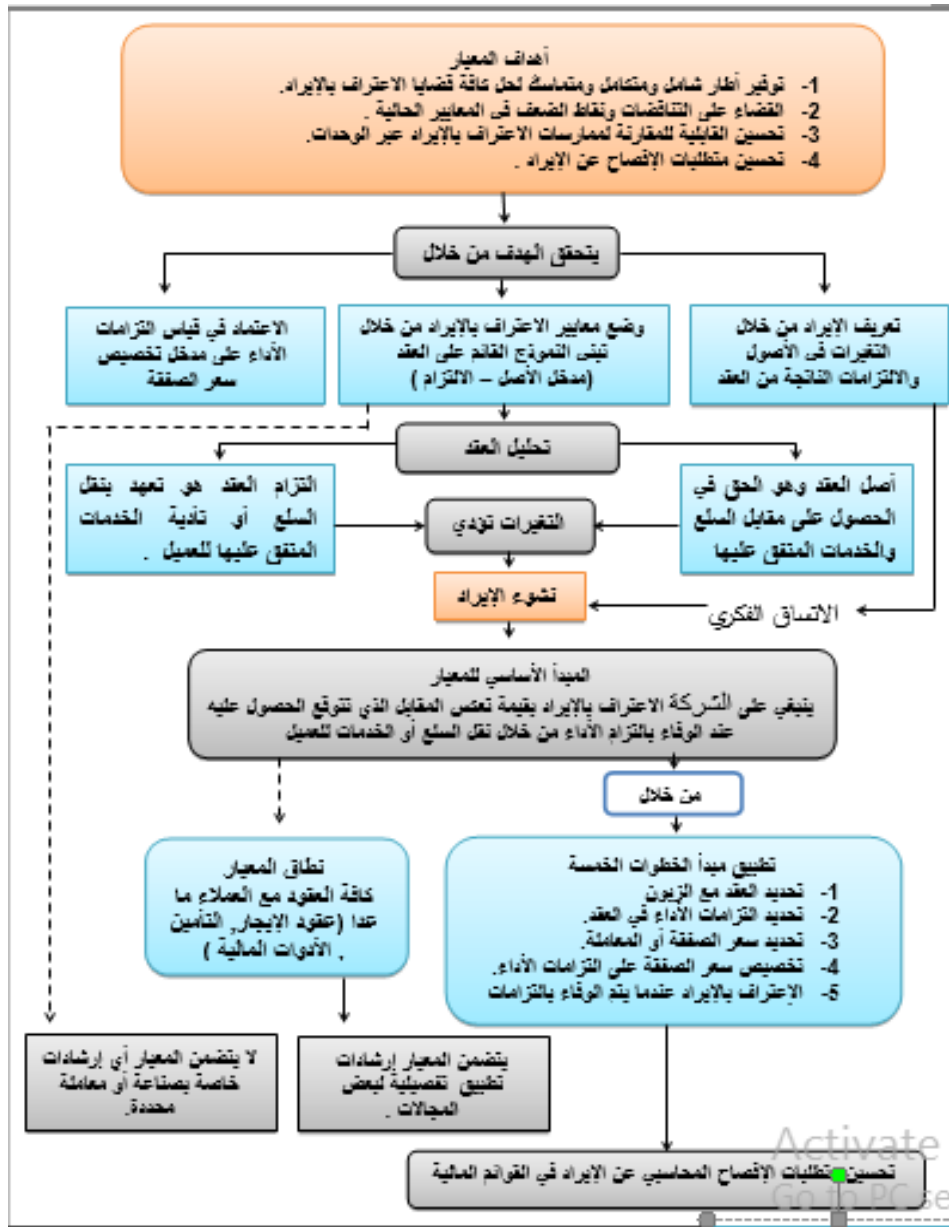
1- الاطار العام للمعيار الدولي IFRS 15: يعد المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو قيام الشركة بالاعتراف بالإيراد لتعكس أو تصور

تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل ، بقيمة تعكس المقابل (التعويض) المستلم أو الذي تتوقع الشركة أن يكون من حقها استلامه عند الوفاء بالتزامات الأداء من خلال توفير السلع أو الخدمات ، ولتحقيق هذا المبدأ الأساسي يعتمد معيار (IFRS 15) على طريقة منظمة ومنهجية للاعتراف بالإيراد وهي مدخل الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد. (Al-:47)

(Jubouri, 2022). إذ يعتمد النموذج القائم على العقد على فكرة أنه عندما تدخل شركة ما في عقد مع العميل فان مجموعة من الحقوق (هي حق الشركة في استلام قيمة السلع أو الخدمات المقدمة إلى العميل) ، والالتزامات (هي التزام الشركة بتوفير السلع

أو تأدية الخدمات المتفق عليها للعميل) ، ويعد الفرق بين قيمة الحقوق والالتزامات هو صافي موقف (قيمة) العقد ويكون العقد أصلاً إذا زادت قيمة الحقوق عن قيمة الالتزامات ، وسيصبح العقد التزاماً إذا زادت قيمة الالتزامات على قيمة الحقوق ، (Eftan, 2020:205).

الشكل (1) يلخص الاطار العام للمعيار الدولي IFRS 15



المصدر : (علاء 2019: 77)

2- أهمية تبني معيار IFRS 15: أنتج المشروع المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عن المعيار IFRS 15 كما في غيره من معايير الإبلاغ المالي من أجل إنشاء متطلبات متسقة ومشاركة لموضوع الإيرادات تعمل على: (Al-Mashhadani and Ibrahim, 2021: 595)

أ- إزالة الضعف والتناقضات في متطلبات الإيرادات السابقة وإنشاء إطار أكثر قوة لمعالجة الاعتراف بالإيرادات.

ب - تفعيل إمكانية مقارنة ممارسات التعرف على الإيرادات عبر الكيانات

ت - تسهيل إعداد البيانات المالية عن طريق تقليل عدد المتطلبات التي يجب على الكيانات الرجوع إليها

ث- توفير المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال متطلبات الإفصاح المحسنة.

ثالثاً - عقود مقاولات الانشاء طويلة الاجل والتحاسب الضريبي: وتعرف كذلك بأنها عقد يتم التفاوض من خلاله لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الأصول ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم، التكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام وعرفت أيضاً بأنها اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) ويسعر يكون في الغالب محدد و ثابت عند توقيع العقد لمدة اكثر من سنة (Abu Nassar and Humaidat, 2008: 170)

1- خصائص عقود مقاولات (الانشاء) طويلة الاجل : تتميز عقود مقاولات الانشاء طويلة الاجل (أي اكثر من سنة)بعده خصائص اهمها (Al-Talha, 2013: 20-21)

أ- التناقض في مدة تنفيذ العقد.

ب - مواقع تشغيلية مختلفة.

ت - تكليف مقاولين من الباطن ببعض المهام المساعدة.

ث - أنواع مختلفة من الأنشطة والمعايير والظروف التشغيلية.

ج - التباين في مخاطر تنفيذ العمليات .

2- الاعتراف بالأيراد في عقود المقاولات والتقارير المالية :

حدد المعيار العراقي رقم (1) والخاص بقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء بطريقتين لقياس نتيجة النشاط المالي لعقود الانشاء

وهي : (Accounting Standards Board – Accounting Standard No. (1), 200:4)

أ- طريقة نسبة الإنجاز أو (نسبة الإتمام):

(1) الإيرادات المتحققة وفقاً للعمل المنجز تستند إلى واقع الذرعات المعترف بها من رب العمل في نهاية كل مدة محاسبية .

(2) التكاليف المباشرة وغير مباشرة يجب ان تحدد لكل عقد في نهاية المدة من واقع السجلات المحاسبية وان تتضمن عناصرها كافة من مواد وأجور ومصاريف مباشرة وغير مباشرة وكلفة الملحقات الضرورية للتنفيذ كالإنشاءات المؤقتة ومصاريف ما قبل المباشرة بالتنفيذ ومصاريف الصيانة عند اتباع هذه الطريقة من الضروري استعمال مبدأ الحيطة والحذر .

ويتم اعتماد طريقة نسبة الانجاز عند توافر الشروط الآتية :

• إمكانية تقدير الإيرادات الاجمالية والتكاليف الاجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز .

بمعنى إمكانية التقدير المعقولة لنتيجة العقد .

• استقرار مستويات الاسعار وانخفاض المخاطر .

تبرز هذه الطريقة لأنها تتوافق مع قواعد مفهوم الاستحقاق في المحاسبة وكذلك قواعد مبدأ مطابقة الإيرادات مع المصروفات

، والتي تنص على أنه يتم الاعتراف بإيرادات العقد للأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية، ولا يخلو هذا النهج من العيوب

، والتي تتمثل في احتمال حدوث تغييرات مستقبلية في نفقات العقد ، أو عدم مقدرة المستفيد على سداد جميع التزاماته تجاه الشركة

المتعاقدة. (Abbas, 2014 :64).

ب- **طريقة العقد المنجز** :- تقيس هذه الطريقة نتيجة النشاط فقط عندما ينتهي انجاز العقد كلياً ويستند إلى النتيجة النهائية وليس إلى تقديرات لأعمال لم تكتمل، وهناك ضوابط رئيسة يجب أتباعها عند اعتماد طريقة العقد المنجز وهي (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية - المعيار المحاسبي رقم 1 ، 6-5:2002) :

- أن الإعتماد الأساسي بالإيرادات بموجب هذه الطريقة يكون عندما ينتهي انجاز العقد أو اذا انتهى الجزء الاساسي ولم يبقى لانجازه إلا اعمال بسيطة .
- صعوبة تقدير تكاليف وايرادات العقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه .
- وجود تغيرات سريعة في مستويات الاسعار .

وفقاً لمعيار المحاسبة رقم (1) ، يتم اختيار الطريقة المناسب بعد مراعاة العوامل التالية.

- (1) اختيار أي طريقة لقياس نتيجة النشاط المالي لعقد الانشاء يعتمد على الشروط المتاحة أو المحددة لاعتماد أي طريقة .
- (2) يجب الافصاح عن قيمة الاثار الناجمة عند تغيير السياسة المحاسبية المستعملة في محاسبة عقود وأسبابها ، علماً في حالة اختيار المقاول لاي طريقة من طرق قياس نتيجة نشاط عقود الانشاء لعقد معين يجب عليه استخدام نفس الطريقة في العقود المماثلة . (Bouncil of Financial Supervision, 2011: 208)، كما ان النظام المحاسبي الموحد في العراق اوجد طريقة تجمع بين الطريقتين اعلاه (نسبة الانجاز والعقد التام) وهي أن لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا بعد وضوح معالم العقد أي وصول نسبة الانجاز إلى أكثر من 50% (Abbas, ibid:16)، رغم عدم الإشارة إليها صراحة في القاعدة المشار إليها في محاولة منه لتجاوز عيوب كل طريقة أو لتوحيد الطرق وقد حدد النظام(المرتبط بأرقام الدليل المحاسبي الموحد) رقم (41) كدليل ل(إيراد نشاط التشييد)، لقياس إيراد نشاط المقاولات

3- **اثر الاعتراف بالإيراد على التقارير المالية لعقود المقاولات**: اختيار أي من الطريقتين السابقتين سيكون له تأثير على التقارير المالية في نهاية المدة ، والتي صممت لتزويد جميع الأطراف المستفيدة منها بصورة حقيقية عن الوضع والأداء المالي لشركات المقاولات. في كثير من الحالات ، تكون إدارة الضرائب هي الطرف الوحيد الذي يتم إعداد التقارير المالية لأجلها (AI-24: 2009, Zuhairi). ينبع الزام السلطة المالية للمكلفين للاحكام القانونية لقانون مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 ، والذي تم تضمينه في المادة الثانية في البند "أولاً - ا. يلزم المكلفون بتقديم حساباتهم إلى السلطة المالية"، حيث حددت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (6) تحت بند الافصاح عن السياسات والطرق المحاسبية وفي الفقرة (13) والتقارير المالية الرئيسية ومرفقاتها التي يتم في ضوءها الاعتراف بالإيراد عن نتيجة نشاط شركات المقاولات تتمثل بالاتي (AI-Zuhairi, ibid:24)

أ- تقرير مراقب الحسابات.

ب- كشف الميزانية العامة المقارن.

ت- كشف العمليات الجارية المقارن.

ث- كشف الأرباح والخسائر المقارن.

ج- الكشوف التفصيلية الملحقة المقارنة.

ح- تقرير المدير المفوض في الشركات المحدودة

علاوة على ذلك ، حدد نظام المحاسبة العراقي الموحد المقدم من ديوان الرقابة المالية ببيانين إضافيين للتقارير الأولية المذكورة

أعلاه ، وهما: (Abbas, ibid: 58):

أ. كشف الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة.

ب. كشف بخلصة التعهدات غير المنجزة (قيد الانجاز).

4- **آلية الاعتراف والإفصاح في التقارير المالية لشركات المقاولات** :- وفقاً لنظام المحاسبة الموحد ، الذي يجمع بين النهجين الموضحين أعلاه ، يتم تحديد كمية ونوعية المعلومات المقدمة. فعند الاعتراف بمبلغ الإيراد يتم تسجيل المبلغ تحت حساب إيراد

العمل المنجز برقم (4131)، وفي نهاية السنة يعاد تسجيل رصيد حساب ايراد الذرعات المنجزة للعقود قيد الانجاز في حساب الذرعات المنجزة برقم (2642) الذي يمثل احد حسابات الدائنون ويتم تكرار هذه العملية في كل سنة من سنوات العقد التي لا يزال فيها العقد في سير العمل. وعند صدور شهادة الاستلام الأولي للعقد يعكس رصيد حساب الذرعات المنجزة بقيد يكون فيه حساب الذرعات المنجزة مدين وحساب ايراد الذرعات المنجزة دائن ثم يتم غلق حساب ايراد الذرعات المنجزة في حساب النشاط الجاري . وتعد شركات المقاولات تقاريرها المالية السنوية في نهاية السنة المالية فلا تظهر (تعترف) فيها المبالغ المستلمة (ايراد الذرعات المنجزة) ضمن قائمة العمليات الجارية بل تظهرها ضمن قائمة الميزانية العامة تحت حـ/(الدائنون برقم 2642) . أما تكاليف العقد فيتم الاعتراف بها وقياسها من واقع السجلات المالية وحسابات التكاليف حيث تسجيل التكاليف المباشرة والمحملة على العقد حسب نوعها في وقت حدوثها ويجري غلقها في حساب العمليات الجارية. ثم يجري حصر مصاريف العقود قيد الانجاز من بداية السنة ولغاية نهايتها ويعاد تسجيله ضمن حساب اعمال تحت التنفيذ برقم (1363) الذي يمثل احد حسابات المخزون ولإزالة اثر الاعتراف بالمصروفات للعقود قيد الانجاز يتم الاعتراف بالايراد بحدود مبلغ تلك التكاليف المعترف بها ويجري تسجيله ضمن حساب تغير اعمال تحت التنفيذ برقم (4132). وعند انجاز العقد تعكس المعالجة اعلاه ومن ثم يغلق حساب تغير اعمال تحت التنفيذ في حساب العمليات الجارية (Hazal, 2019: 175-176)

5- خطوات الاعتراف بالايرادات وفقاً للمعيار الدولي IFRS15: لا يمكن لأي شركة البقاء عاملة دون توليد إيرادات ، والتي يُعتقد أنها العامل الأساسي الذي يضمن استمرار الوحدة ، يعد شرط نقل السلع والخدمات المتفق عليها مع العميل بمبلغ يعكس القيمة التي تتوقع الوحدة استلامها مقابل تلك السلع أو الخدمات هو المبدأ الأساسي لنموذج الاعتراف الشامل بالإيرادات المقدم بواسطة المعيار. **الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العملاء :** يتم تعريف العقد على أنه اتفاق مكتوب أو شفهي أو ضمني. بين طرفين أو أكثر. ويجب أن تحدد الشركة أولاً العقود التي تقع ضمن نطاق المعيار لأن المعيار الدولي IFRS15 ينص على أن العقد يمكن أن يكون مكتوباً أو شفوياً أو ضمناً من خلال الممارسات التجارية المشتركة (Muhammad, 2020: 37) يقع العقد مع العميل ضمن نطاق المعيار الدولي IFRS 15 عند استيفاء جميع الشروط الآتية: (Deloitte, 2018:19)

(1) يجب على أطراف العقد الموافقة عليه (شفوياً أو كتابياً) ، ويجب عليهم الامتثال لشروطه وتنفيذها على النحو المحدد في بنود العقد.

(2) تحديد حقوق كل طرف من الاطراف فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي سيتم تحويلها .

(3) يجب على الأطراف أن تنص في العقد على شروط الدفع للسلع والخدمات المنقولة.

(4) يجب أن يصنف العقد في جوهره على أنه عقد تجاري (هادف للربح)

(5) على الشركة ان تقييم قدرة العميل على الدفع عند أستحقاق قيمة العقد.

2- الخطوة الثانية : تحديد التزامات الاداء في العقد : يعرف التزام الأداء بأنه تعهد في العقد لتوفير سلع أو خدمات إلى العميل ، وهذا الوعد قد يكون صريحاً أو ضمناً أو ربما استناداً إلى الممارسات التجارية المعتادة .

3- الخطوة الثالثة : تحديد سعر المعاملة : يعرف سعر المعاملة هو مبلغ العوض الذي تتوقع الشركة أن يكون لها الحق في الحصول عليه من العميل مقابل نقل السلع والخدمات لها، و يتم تحديدها ضمن بنود العقد بسهولة لان العميل يوافق على دفع سعر ثابت للشركة خلال مدة زمنية قصيرة ، وإذا اشارت (ممارسات الاعمال التجارية العرفية) إلى قبول المبلغ الأقل، سيكون هذا هو سعر الصفقة. (Kivioja : 2018 ، 29) ، وعند تحديد سعر المعاملة فإن الوحدة الاقتصادية يجب ان تأخذ في الحسبان الآتي:

(1) التعويضات المتغيرة

(2) وجود عنصر تمويل هام في العقد (القيمة الزمنية للنقود)

4- الخطوة الرابعة : تخصيص سعر المعاملة للالتزامات الأداء في العقد: وفقاً للمعيار ، يجب تخصيص سعر المعاملة لكل التزام أداء بطريقة تعكس مبلغ التعويض الذي تتوقع الشركة تلقيه مقابل تزويد العميل بالسلع أو الخدمات الموعودة، أن هدف المعيار IFRS15 بشأن تخصيص سعر المعاملة ينتج عنه معلومات ذات صلة (Kazem, 2022:56)

5- الخطوة الخامسة : الاعتراف بالإيراد عند تلبية التزام الاداء بشكل مقنع : الخطوة الأخيرة تتضمن الاعتراف بالإيرادات في السجلات المحاسبية للشركة ويتم إثبات الإيرادات عندما تنفذ الشركة الالتزامات والواجبات المطلوبة منها من خلال تحويل السلعة أو الخدمة إلى العملاء ، وتحدث عملية النقل عند سيطرة العميل على الأصل ، ويجب على الشركة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالالتزام بالأداء على مدى زمني أو أنها تفي بالالتزام الأداء عند نقطة من الزمن. وإذا لم تكن الشركة تفي بالالتزام على مدى زمني، فإن الالتزام يتم الوفاء به عند نقطة من الزمن (Al-Shatnawi, 2017.383)، وتعرف التحكم (السيطرة) وفق المعيار الدولي IFRS15 بأنه: "التحكم على الاستخدام المباشر لجميع المزايا المتبقية من الأصل والحصول عليها بشكل كبير، تشمل السيطرة القدرة على منع الشركات الأخرى من توجيه أو استخدام الأصل والحصول على فوائد منه" (IFRS 15, 33) (2016). وقد ركز المعيار الدولي IFRS15 على السيطرة كأساس للاعتراف بالإيرادات نظراً لأنها ستخفف من تحديد التزامات الأداء المتميزة وتؤدي إلى قرارات أكثر اتساقاً بشأن نقل السلع والخدمات ، وسيكون تقييم إثبات الإيرادات أكثر موضوعية أيضاً إذا استند إلى مفهوم السيطرة، وعليه فإن الإيرادات يمكن الاعتراف بها في وقت ما أو بمرور الوقت ، و الشركة يجب تحديد ما إذا كان التزام الأداء مستوفياً بمرور الوقت، وتثبت الإيرادات على مدى زمني إذا تم استيفاء احد الضوابط الآتية (Hassan, 2019:8)

(1) يتلقى العميل المنافع التي يقدمها أداء الشركة ويستهلكها في الوقت نفسه طالما قامت الشركة بالأداء .

(2) أداء الشركة ينشئ أو يحسن الأصل الذي يسيطر عليه العميل عند تشييد الأصل أو تحسينه.

(3) أداء الشركة لا ينشئ أي أصل له استخدام بديل للعميل و الشركة حق واجب النفاذ في دفعة مقابل الاداء المكتمل حتى تاريخه. ان لم يكن الوفاء بالالتزام الأداء يتم على مدى زمني فإن الشركة تفي بالالتزام بالأداء عند نقطة من الزمن. ولتحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتفي الشركة فيها بالالتزام الأداء فإنه يجب على الشركة أن تأخذ في الحسبان المؤشرات على تحويل السيطرة التي تشمل الآتي ولكن لا تقتصر عليه

(Kieso and others, 2016 : 99)

• للشركة حق مالي في استلام دفعة مقابل الأصل.

• للعميل حق قانوني في الأصل.

• قامت الشركة بنقل الحيازة المادية للأصل.

• يمتلك العميل المخاطر والمنافع المهمة لملكية الأصل.

• يكون العميل قد قبل الأصل

رابعاً- شركات المقاولات (المكلفون) والتحاسب الضريبي عن عقود شركات المقاولات طويلة الاجل .

تعتمد إدارة الضرائب على طريقتين أساسيتين للتحاسب الضريبية هما :-

1- طريقة التقدير الذاتي (الاقرار الضريبي) : يُعد الإقرار الضريبي الذي تقدمه شركات المقاولات الأساس أو نقطة البدء في

حساب الدخل الخاضع للضريبة، وإن التقدير الذاتي يُعد أحد الوسائل التي تستعين بها الإدارة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع

للضريبة (Al-Zaidi, 2014:32) فيما يلي أهم الخطوات التي تقوم بها السلطات المالية إزاء هذا الإقرار والقوائم والكشوفات

التي قدمها المكلفون فإنها تكون كالآتي: -

أ- استلام التقارير مع المرفقات وقبول التسديد وفق المعلومات الواردة فيها دون تغيير موعد تقديمها. تحتفظ السلطة المالية بالحق

في مراجعة ذلك الاقرار أو تغييره وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم 113 لعام 1982 (المعدل) في المادة (32). بالتقدير على من

سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية.

ب- يتم تعديل القوائم المالية من قبل إدارة الضرائب وفق قانون الضريبة (قبول أو رفض بعض الإيرادات والمصروفات) حيث إن الدخل المحاسبي يتحدد وفق فروض ومبادئ المحاسبة أما الدخل الضريبي فيتحدد عن طريق تطبيق الأحكام والتشريعات التي نصت عليها قوانين الضريبة (Jajawi, ibid:25)، ويتم تحويل الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي في العراق حسب ما نصت عليه المادة (8) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل والأنظمة والتعليمات المتعلقة بذلك والتي جاء فيها (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حساباتها بوثائق مقبولة...)، ومن ثم تفرض الضريبة على صافي الدخل الضريبي على دخل المكلفين (الشركات) وبنسبة 15% من الأرباح وعلى جميع دخول الشركات الخاصة بموجب المادة (13) الفقرات (ج، د، هـ) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113 لسنة 1982) المعدل النافذ.

2- طريقة الضوابط السنوية (الأرباح الافتراضية): وهي النسب المالية التي تضعها الإدارة الضريبية والتي تقدر بموجبها أرباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة أي تحديد الوعاء الضريبي" (Kammash, 2002:162) حيث تشبه هذا الطريقة (طريقة التقدير غير المباشر الجزافي) ، وتشمل إجراءات التحاسب الضريبي وفقاً لأسلوب الضوابط السنوية بالخطوات الآتية (Khudair, 2013: 25-26)

أ- يتم تقديم التقارير المالية من قبل المكلفون كافة إلى الإدارة الضريبية ضمن تقرير واحد هو التقرير المُعد من قبل مراقب الحسابات خلال المدة القانونية التي تبدأ في اليوم الأول من السنة اللاحقة لتحقيق الدخل وحتى نهاية اليوم الـ 31 من شهر أيار وفقاً لما نصت عليه الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982 المعدل .

ب- في حالة عدم قناعة تلك الإدارة بما ظهر في التقارير المالية من نتائج أعمال أو بتعبير آخر عندما يكون صافي الأرباح التي تظهرها التقارير المالية أقل من صافي الأرباح التي يتم التوصل إليها طبقاً للضوابط السنوية ، عندئذ يتم تحديد الوعاء الضريبي في ضوء الضوابط التي تراها الهيئة العامة للضرائب، إذ يقوم المخمن باحتساب الضريبة كما في المعادلات الآتية :

• الإيرادات (بموجب التقارير المالية) × نسبة الأرباح الافتراضية للشركات (بموجب الضوابط السنوية) = حجم الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة).

• حجم الوعاء الضريبي × مقياس الضريبة (15% نسبة الضريبة المفروضة على دخل الشركات) = مبلغ الضريبة (واجبة السداد بموجب الضوابط من قبل الشركات).

ج- يقوم ممثل الشركة بمراجعة الإدارة الضريبة في الموعد المحدد له للاطلاع على ما جاء في مذكرة التخمين، علماً أن المادة (44) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل أوردت إن على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطياً بدفع الضريبة والفترة التي يجب أن تُدفع فيها ويُعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له.

المبحث الثالث: الجانب العملي (التطبيقي)

- شركة (أ) للمقاولات العامة المحدودة .

أولاً- نبذة عن الشركة : تأسست الشركة في بغداد بموجب شهادة التأسيس المرقمة (...) في 20/3/2009 براس مال مقدارة (150) مليون دينار (مائة وخمسون مليون دينارعراقي) وتم زيادة راس المال لاكثر من مرة الى ان اصبح (7) مليار دينار في سنة - 2017 . يهدف نشاط الشركة الى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني واستثمار راس مالها في مجال المقاولات العامة وفق خطط التنمية القومية والشركة ليس عضو في شركة اخرى ، وتتحاسب سنويا لدى الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات عن عقود المقاولات طويلة الاجل ، تتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمبدأ الاستحقاق ، وتستخدم الشركة طريقة العقد المنجز في سجلاتها حيث لا تعترف بالإيرادات الا بعد انجاز العقد بالكامل . يتم تسجيل قيود التسوية الخاصة بإيراد العمل المنجز في نهاية كل فترة مالية ويتم غلقها في ح/ (الدائنون) للعقود غير المنجزة لحين انجاز العمل بالكامل والاعتراف بالإيراد للعقد المنجز اما مصروفات العقد فيتم تسجيلها كمصروفات ويتم تحميلها على المشروع وفي نهاية كل فترة مالية يتم عكسها بحساب مخزون أعمال

تحت التنفيذ رقم (1362) لحين انجاز العقد بالكامل والاعتراف بمصروفاته في نهاية فترة العقد وتحويله الى حساب النشاط الجاري رقم (281) لبيان نتيجة النشاط المشروع من ربح أو خسارة. ان للشركة نشاط في مجال المقاولات للأعوام من سنة -2015 ولغاية سنة - 2021 في العراق إذ بلغت عدد العقود التي ابرمتها الشركة (3) عقود طويلة الاجل لسنوات عينة البحث و بلغت كلف العقود الاجمالية (95,367935879) دينار (خمسة وتسعون مليار وثلاثمائة وسبعة وستون مليون وتسعمائة وخمسة وثلاثون الف وثمانمائة وتسعة وسبعون دينار لاغيرها) حيث قام الباحث بتنظيم الجدول ادناه بالاعتماد على معلومات الجهات المستفيدة بعد بلوغ نسبة الانجاز 100% وكما في الجدول رقم (1) ادناه:-

جدول (1) اسماء العقود ومدة العقد مع المدة الإضافية

| السنة | عدد العقود طويلة الاجل | اسم المشروع | مبلغ العقد | مدة التنفيذ | مدة اضافية | تاريخ المباشرة | تاريخ الانجاز وفق العقد | تاريخ الانجاز الفعلي |
|-------|------------------------|---------------------------|-------------|-------------|------------|----------------|-------------------------|----------------------|
| 2015 | 2 | تنفيذ مجمع سكني في البصرة | 42913524337 | (48) شهر | 32 شهر | 2015/1/10 | 2019/1/10 | 2021/9/12 |
| | | تنفيذ مجمع سكني في واسط | 45378120462 | (53) شهر | 29 شهر | 2015/1/8 | 2019/6/16 | 2021/11/16 |
| 2016 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2017 | - | - | - | - | - | - | - | - |
| 2018 | 1 | مستشفى الشهداء في البصرة | 7076291079 | (24) شهر | 7 شهر | 2018/1/8 | 2020/1/9 | 2020/8/4 |
| 2019 | | | | | | | | |
| 2020 | | | | | | | | |
| 2021 | | | | | | | | |
| مجموع | 3 | | 95367935878 | | | | | |

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على معلومات الجهات المستفيدة من العقد .

الجدول رقم (2) يوضح خلاصة عن العقود طويلة الاجل التي ابرمتها الشركة ومبلغ هذه العقود واقيام ذرعاتها المنجزة وذلك بالاعتماد على البيانات المالية وتقرير مراقب الحسابات للشركة والمقدمة الى الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات، حيث سيتم عرض عملية التحاسب الضريبي لكل سنة وفق البيانات المالية للشركة والضوابط السنوية المطبقة من قبل الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات وفي حال افتراض تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل الشركة، واعتماده من الهيئة العامة للضرائب كأساس للتحاسب الضريبي، وبيان ذلك في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية للطرفين وكما في ادناه :-

جدول (2) ايرادات الذرعات المنجزة للعقود طويلة الاجل لشركة (أ) من سنة 2015 لغاية سنة 2021

| ايرادات الذرعات المنجزة بموجب حسابات الشركة | | | | | | | قيمة العقد |
|---|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 2021 | 2020 | 2019 | 2018 | 2017 | 2016 | 2015 | مبلغ -دينار |
| 4059345450 | 1538849015 | 2777187197 | 3750929705 | 3874626413 | 7988753528 | 18923833029 | 42913524337 |
| 5301904194 | 3870460498 | 7291657297 | 8891678676 | 7027212880 | 7573970317 | 5421236600 | 45378120462 |
| - | 1265763100 | 2885598932 | 2924929047 | - | - | - | 7076291079 |
| 9361249644 | 6675072613 | 12954443426 | 15567537428 | 10901839293 | 15562723845 | 24345069629 | 95367935878 |

الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة

ثانياً- تطبيق المعيار (IFRS 15) في الشركة (أ)

1- الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العملاء :- ان الخطوة الأولى من خطوات المعيار IFRS 15 هو تحديد العقد ويُعدّ العقد قائماً عندما يتم الاتفاق عليه بين الطرفين وإبرامه وهذا يؤدي إلى نشوء حقوق والتزامات ذرعات منجزة مقابل النقدية بين الاطراف المتعاقدة ويجب أن يستوفي الشروط الآتية :

أ - يجب على اطراف العقد الموافقة بشكل خطي أو شفوي على العقد ويجب الالتزام ببند أو شروط العقد وتأسيساً على ذلك فإن العقد الذي سيتم استقراء واقع الاعتراف بالإيراد الناشئ منه سيتم تفصيله على وفق معيار IFRS 15 ومتطلباته المتمثلة بطرفي العقد وهما .

• شركة المقاولات المحدودة (أ) .

• الجهة المستفيدة من انجاز العقد (العميل) .

ب - بموجب العقد المتفق عليه تم تحديد حقوق كل طرف فيما يخص السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها وفق المعيار IFRS 15 وسيتم تحقيق هذه الفقرة في الخطوة الثانية.

ت - بموجب العقد المتفق عليه تم تحديد شروط الدفع للسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها وعلى وفق المعيار IFRS 15 ومتطلباته فإن العقد المبرم ما بين الطرفين سيحدد حقوق كل طرف من الاطراف وكما يأتي:

• **تلتزم الشركة العامة للمقاولات المحدودة (أ) بما يلي:-**

(1) يتم تنفيذ العقد على وفق الشروط والمواصفات الفنية المذكورة في العرض الفني المقدم من الشركة

(2) تسليم مشروع انجاز العقود (انشاء مجمع سكني في البصرة وواسط ومستشفى الشهداء في البصرة) بشكله النهائي إلى العميل عند انجازه وفق مدة التنفيذ في العقد .

• **يلتزم الطرف الثاني العميل بما يأتي:-**

(1) تتعهد الجهة المستفيدة من المشروع بتسديد قيمة العقد وفق الشروط المثبتة في العقد بموجب نسبة الانجاز المؤيدة من المهندس المقيم

(2) يصنف العقد في جوهره على انه عقد تجاري وبما انه تم احالته على وفق المناقصة العلنية ويُعدّ هادف للربح من الشركة لذلك استوفى هذه الفقرة.

(3) تقويم مدى احتمالية تحصيل المقابل ويجب على الشركة أن تأخذ بالحسبان قدرة ونية العميل لدفع المقابل عندما يكون مستحقاً وبحكم أن العميل ذات تمويل مركزي فلا توجد في نيته عدم تسديد المبلغ المستحق وعليه فقد استوفى هذه الفقرة، وأن تطبيق معيار IFRS 15 على العقد المبرم مع العميل استوفى جميع الشروط الوارد ذكرها فيما سبق.

2- الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء في العقد:- وهي تعهد تعاقدى للالتزامات بالأداء من قبل الشركة لغرض نقل السلع أو الخدمات وفي الشركة عينة البحث فان التزام الأداء هي حزمة (أو مجموعة) من السلع أو الخدمات إلى أن تكون مميزة (ذرة منجزة) ويجب تحديد الكميات التي سيتم تحويلها الى العميل تدريجياً بإنشائها لأصل على أرض العميل ينتفع عن طريق انشائه أو تعزيره للاعتراف جزئياً بالأصل من العميل والاعتراف بالأيراد من الشركة عينة البحث، إذ تم تحديد التزامات الاداء بين الاطراف المتعاقدة بحسب (جداول الكميات والأسعار).

3- الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة :- سعر المعاملة يتضمن المبلغ الذي تتوقع الشركة الحصول عليه في مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل وسعر العقد هو مجموع الأسعار للسلع المذكورة في الخطوة الثانية من المعيار (التزامات الأداء) للعقود ادناه :-

- مجمع سكني في البصرة بمبلغ (42913524337) دينار

- مجمع سكني في واسط بمبلغ (45378120462) دينار

- مستشفى الشهداء في البصرة بمبلغ (7076291079) دينار

وتضمن سعر المعاملة مبلغ في العقد وهو عن الغرامات التي قد تحدث مستقبلاً عن كل يوم تأخير، وعلى ان لا يتجاوز مبلغ الغرامات التأخيرية الاجمالية عن 10% من مبلغ العقد.

4- الخطوة الرابعة والخامسة: (تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء والاعتراف بالإيراد عند تلبية التزام الاداء بشكل مقنع): يتضمن نشاط المقاولات ذرعات عدة وان الخطوة الرابعة والخامسة مترابطة بعضها مع بعض عند اكتمال الذرعة وتخصيص مبلغ كل ذرعة على حدة من الشركة ويتم الاعتراف بإيرادها من هذه الشركة، ويتم الاعتراف بإيراد الذرعات المنجزة من سعر العقد المذكور في الجدول (2) انفاً والجدول (3) ادناه يبين القيود للاعتراف بالإيراد وكالاتي:

جدول (3) القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد في سجلات الشركة وبموجب المعيار الدولي IFRS 15 لكل سنة

| القيود المحاسبية المقترحة بموجب المعيار (IFRS 15) | القيود المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد |
|--|---|
| <p>قيود التسوية في نهاية السنة المالية</p> <p>1- يسجل قيد بغلق حساب الأيراد بقائمة كشف الدخل الشامل كالاتي: XXX من ح/ ايرادات ذرعات منجزة/4131 XXX الى ح/ كشف الدخل</p> <p>2- قيد غلق المواد المصروفة بقائمة كشف الدخل يسجل كالاتي: XXX من ح/ كشف الدخل XXX الى ح/ المصروفات 3</p> | <p>قيود التسوية في نهاية السنة المالية</p> <p>1- يسجل قيد عكس الايرادات لحساب الدائنون كالاتي: XXX من ح/ ايراد الاعمال المنجزة/4131 XXX الى ح/ الدائنون/ ذرعات منجزة / 2642</p> <p>2- قيد غلق المصروفات الخاصة بكل عقد يسجل كالاتي: XXX من ح/ مخزون اعمال تحت التنفيذ/1363 XXX الى ح/ المصروفات</p> |
| <p>القيد الخاص بالربح يسجل في 12/31 كالاتي: XXX من ح/ كشف الدخل XXX الى ح/ صافي الربح</p> | <p>لا يوجد قيد خاص بالربح</p> |

المصدر: أعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة المطبقة للنظام المحاسبي الموحد والمعيار (IFRS 15)

من الجدول (3) يتبين لنا بان الشركة لم تعترف بالمصروف كما جاء بقيود التسوية بالمبلغ الاجمالي للمصروفات بموجب النظام المحاسبي الموحد المطبق بالشركة بينما يتم الاعتراف عن المصروفات بموجب المعيار IFRS 15 كما جاء بالجدول (3)، وبالنسبة للإيراد فهناك عكس للقيود لغرض عدم الاعتراف بالإيراد من ذلك العقد وبحسب النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة بينما تم الاعتراف بالإيراد بذلك العقد بموجب المعيار IFRS 15 وذلك لاستيفائه شروط الاعتراف بالإيراد وهي كما يأتي

أ - ينشأ عن أداء الشركة أصل يجعل العميل يسيطر على الأصل الذي تم انشاءه.

ب - لا ينشأ عن اداء الشركة اصل ذو استعمال بديل للشركة ويكون الحق في استلام دفعة عن الاداء المنجز حتى تاريخه .

ثالثاً - التحاسب الضريبي لشركة (أ) للسنة المالية -2015: وفيما يأتي تفصيل لتحليل عملية التحاسب الضريبي للشركة في السنوات المعتمدة كعينة للبحث بموجب السجلات في الهيئة العام للضرائب / قسم الشركات وكذلك سيتم عرض التحاسب الضريبي في حال افتراض تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل الشركة، واعتماده من الهيئة العامة للضرائب كأساس للتحاسب الضريبي، وبيان ذلك في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية للطرفين.

1- **التحاسب الضريبي لشركة (أ) لسنة المالية -2015:** حسب السياسة المالية والمحاسبية المتبعة من قبل الشركة في عكس حساب الايرادات للذرعات المنجزة في حساب الدائنون وعكس المصروفات التي تخص الذرعات المنجزة في حساب مخزون مشروعات تحت التنفيذ مما يظهر عجز في كشف العمليات الجارية بمبلغ (18850000) دينار وعلى ضوء هذا العجز لم تخضع الشركة الى الضريبة وكما في مذكرة التخمين ادناه:

مذكرة التخمين لشركة (أ) للسنة المالية - 2015

| | | | | |
|--|----------------------|--------------------|---------------------|----------------------------------|
| اسم الفرع : الشركات | رقم المخمن : | السنة | 2016 | التقديرية |
| اسم المكلف : شركة () | رقم الإضبارة : (...) | نوع التقدير : | احتياطي | (. للمقاوالات العامة المحدودة |
| المهنة ومصدر الدخل : مقاوالات | المقتبسات : لا يوجد | رقم الكتاب وتاريخه | اسم الدائرة | نوع العمل (تجهيز ، مقاولة...) |
| المبلغ دينار | | | | |
| احتساب الدخل الخاضع للضريبة : | | | | |
| الإيرادات بموجب الحسابات = صفر | | | | |
| العجز بموجب الحسابات = (18850000) | | | | |
| الأرباح بموجب الضوابط = صفر | | | | |
| مبلغ الدخل | السماح /دينار | الدخل الصافي | مبلغ الضريبة /دينار | |
| | - | | | |
| تبلغ المكلف أو وكيله : | | | | |
| موافقات الدائرة : | | | | |
| السيد مدير الفرع المحترم : | | | | |
| عدم خضوع للتقدير الاحتياطي للسنة المالية -2015 استناداً لنتائج الحسابات لوجود عجز في نتيجة نشاط الشركة ، علماً ان لدى الشركة عقود في سير العمل | | | | |
| اسم المخمن توقيع | | | | |

المصدر / مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات

ولم يتم الاعتراف بالاييرادات المستلمة عن الذرعات المنجزة للعقدين (عقد مجمع في البصرة وواسط) واطهار الايراد في حساب الايرادات في كشف العمليات الجارية لسنة -2015 برغم استلام الشركة (أ) للمقاوالات المحدودة مبلغ (24345069629) دينار كما في كشف الايرادات المتحققة للتعهدات في سير العمل المرفق بالبيانات المالية لسنة-2015 وكذلك جدول جدول رقم (2) ايرادات الذرعات المنجزة للعقود طويلة الاجل ،كذلك لم يتم الافصاح عن المصروفات التي تخص الذرعات المنجزة لسنة المالية -2015 للعقدين اعلاه في كشف العمليات الجارية حيث بلغت المصاريق مبلغ (21906115000) دينار كما البيانات المالية لسنة-2015 .

2- التحاسب الضريبي بتبني المعيار الدولي IFRS 15: على فرض ان الهيئة العامة للضرائب ستعتمد الاعتراف بالاييرادات المتبعة من قبل الشركة وفق المعيار الدولي IFRS 15 حيث يعتمد الباحث في فرض الضريبة على نفس السعر في قانون الضريبة (15%) على الارباح وفق البيانات المالية للشركة المطبقة للمعيار الدولي IFRS 15 ولا يتم الاعتماد بالتحاسب الضريبي على نسبة استخراج الربح الافتراضي (20%) من الايراد الجاري بموجب بيانات المالية للشركة (كشف العمليات الجارية) واجراء المقارنة مع الربح بموجب البيانات المالية (كشف العمليات الجارية) واختيار ايهما اكبر واخضاعه للضريبة بنسبة (15%) (حسب الضوابط السنوية)، اي يتم فرض الضريبة على الربح في كشف العمليات الجارية وفق معيار IFRS 15 المطبق من قبل الشركة باعتبار ان تطبيق المعيار يعترف ويفصح عن الايراد السنوي للذرعات المنجزة (المستلمة) وموثوقية القوائم المالية للشركة ، وبعد الاطلاع ودراسة إضبارة الشركة من قبل الباحث، أن الشركة لم تعترف بموجب الطريقة الأولى عن إيراداتها عن نشاطها خلال سنة (2015) واكتفت بالتصريح عن ايرادات الذرعات المنجزة للعقدين بأنه في سير العمل وبدون ذكر أي مبلغ مستلم كإيراد خلال السنة في كشف

العمليات الجارية ، في حين تسلمت فعلاً مبلغاً وقدره (24345069629) دينار كإيراد عن العقدين (انشاء مجمع سكني في محافظة البصرة وانشاء مجمع سكني في محافظة واسط) ، ولكنها لم تعترف به وتصرح عنه في التقارير المالية لتلك السنة كما هو موضح بالجدول (2) إيرادات الذرعات المنجزة للعقود طويلة الاجل. وانما تم عكسها في حساب الدائتون (ذرعات منجزة). ويتم عكس المصروفات (الاستخدامات) في حساب المخزون (اعمال تحت التنفيذ) من ذلك العقد وبحسب النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركة حيث بلغ مجموع المصروفات للعقود اعلاه لسنة -2015 مبلغ (21906115000) دينار .بينما يتم الاعتراف بالإيراد بموجب المعيار IFRS 15 وفق خطوات الخمسة لاعتراف بالإيراد ضمن المعيار الدولي ، حيث قام الباحث باعداد كشف العمليات الجارية وفق ما مقدم من قبل الشركة بالبيانات المالية لسنة -2015 وما يجب ان يكون وفق المعيار الدولي IFRS 15 وكما في ادناه :

جدول (4) كشف العمليات الجارية لشركة (أ) كما هو عليه في 2015/12/31

| الدليل المحاسبي | اسم الحساب | بموجب البيانات المالية للشركة | بموجب المعيار (IFRS 15) |
|-----------------|-----------------------------|-------------------------------|-------------------------|
| 45-41 | ايراد النشاط الجاري | 0 | 24345069629 |
| | تنزل / المصروفات | | |
| 31 | الرواتب والاجور | - | 26000000 |
| 32 | المستلزمات السلعية | - | 16004060000 |
| 33 | المستلزمات الخدمية | 18500000 | 5729299000 |
| 37 | الاندثارات والاطفاء | 350000 | - |
| 38 | ضرائب ورسوم | | 146756000 |
| | مجموع المصاريف | 18850000 | 21906115000 |
| 224 | فائض (عجز) العمليات الجارية | (18850000) | 2438954629 |

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة لسنة /2015

يلاحظ من جدول كشف العمليات الجارية (4) ان الشركة لم تعترف بالإيراد ضمن القوائم المالية لسنة -2015 واطهرت في القوائم المالية (كشف العمليات الجارية) عجز بمبلغ (18850000) دينار ، في حين ان تطبيق المعيار الدولي IFRS15 واعتراف بايراد الذرعات المنجزة (المستلمة) في سنة -2015 وفق الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد من قبل الشركة تعترف وتصح الشركة عن ايراداتها ومصروفاتها في كشف العمليات الجارية وتحقق عن ذلك فائض في العمليات الجارية (ربح) بمبلغ (2438954629) دينار كما في كشف العمليات الجارية (4) اعلاه ، ويعتماد مذكرة التخمين ونفس سعر الضريبة المطبقة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات بعد تبني تطبيق معيار الدولي IFRS 15 من قبل الشركة يتم التحاسب الضريبي كما في ادناه :-

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق معيار IFRS15 للسنة المالية - 2015

| اسم الفرع : الشركات | رقم المخمن : | السنة / 2016 | التقديرية |
|---|--|---------------|--------------------|
| اسم المكلف : شركة (أ) للمقاولات العامة المحدودة | | | |
| المهنة ومصدر الدخل : مقاولات | رقم الإضبارة : (...) | نوع التقدير : | احتاطي |
| المقتبسات : لا يوجد | | | |
| المبلغ دينار | نوع العمل (تجهيز ، مقاوله...) | اسم الدائرة | رقم الكتاب وتاريخه |
| | مقاوله انشاء مجمع سكني في البصرة ومجمع سكني في واسط ومستشفى في البصرة / قطاع خاص | | |
| احتساب الدخل الخاضع للضريبة : | | | |
| الإيرادات بموجب الحسابات = 24345069629 | | | |
| الفائض بموجب الحسابات = 2438954629 | | | |
| مبلغ الضريبة = 2438954629 X 15% = 365843194 | | | |

| | | | |
|--|---------------|--------------|--|
| مبلغ الدخل | السماح /دينار | الدخل الصافي | مبلغ الضريبة /دينار |
| 2438954629 | - | 2438954629 | 365843194 |
| موافقات الدائرة : | | | تبليغ المكلف أو وكيله : |
| السيد مدير الفرع المحترم : | | | 1 تبليغ ووافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم : المديرالمفوض |
| تم تقدير الضريبة على الارباح المستحقة بموجب البيانات المالية المقدمة من قبل الشركة (أ) للسنة المالية -2015 والمطبقة للمعيار الدولي IFRS15 والمدققة من قبل محاسب قانوني العقد 15% X 2438954629 = 365843194 مبلغ الضريبة الواجب دفعه | | | |
| اسم المخمن توقيع | | | |

المصدر / اعداد الباحث بالاعتماد على مذكرة التخمين في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات

وقد قام الباحث باعداد جدول (5) يبين الايراد الضريبي المتحقق بموجب السجلات (التحاسب الضريبي بعد اتمام انجاز العقد 100%) وفي حال إفتراض تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل تلك الشركة، واعتماده من الهيئة العامة للضرائب كأساس للتحاسب الضريبي، وبيان ذلك في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية للطرفين من سنة (2015 - 2021) وكما في ادناه :

جدول (5) الايراد الضريبي بموجب السجلات و وفق المعيار الدولي IFRS15

| الضريبة بموجب IFRS معيار | الضريبة حسب السجلات | السنة التقديرية | اسم المشروع |
|-----------------------------|----------------------------|--------------------|--|
| 365843194 | - | 2016 | 1- انشاء مجمع سكني في البصرة 2- انشاء مجمع سكني في واسط 3- انشاء مستشفى الشهداء البصرة |
| 233441227 | - | 2017 | |
| 451457631 | - | 2018 | |
| 93650260 | - | 2019 | |
| * 655087912 | *501006552 | 2020 | |
| 97067961 | - | 2021 | |
| 905979365 | *2648749344 * 212288732 | 2022 | |
| 2802527550 | 3362044628 | المجموع | |

- يمثل مبلغ (501006552) دينار مثلي الضريبة مع غرامة مالية بمبلغ (19200000) عن مخالفة اخفاء عقد مجاري الفلوجة سنة -2019
- ضمن مبلغ (655087912) دينار مبلغ ضريبة عقد مجاري الفلوجة الذي لم تفصح عنه الشركة في بياناتها المالية -2019 مما ترتب على ذلك مخالفة وتم تقديم تسوية صلحية ودفع مثلي الضريبة مع الغرامة (501006550) دينار
- يمثل المبلغ (2648749344) دينار مبلغ الضريبة على مشروع انشاء المجمع السكني في (البصرة واسط) حيث تم اطفاء الضريبة بموجب قرار مجلس الوزراء المرقم (93) لسنة 2019-
- يمثل المبلغ (212288732) دينار ضريبة انشاء مستشفى الشهداء في البصرة .

يتضح من الجدول (5) ان اجمالي الايرادات الضريبية المتحققة بموجب تطبيق معيار الدولي IFRS15 بلغ (2802527550) دينار في حين اجمالي الايرادات الضريبية بموجب ما تظهره السجلات بالهيئة العامة وحسب الضوابط السنوية هو (3362044628) دينار اي بفارق (559517078) دينار حيث تكون هذا الفرق في الكشف اعلاه للاسباب ادناه: -
أ- تم اعتماد الايراد النهائي بعد انتهاء انجاز المشاريع (كما هو متبع في الهيئة العامة للضرائب) وتم ضرب ذلك الايراد في نسبة (20%) حسب الضوابط السنوية لاستخراج الارباح الافتراضية مضروب في سعر الضريبة (15%) وذلك لانعدام ثقة المخمن بالبيانات

المالية المقدمة من قبل الشركة والمدققة من قبل مراقب حسابات قانوني . وان اتباع ذلك الاسلوب في التحاسب الضريبي اي بعد اكمال انجاز المشروع واجراء التحاسب الضريبي لايحقق عدالة ضريبية للخزينة العامة للدولة وذلك بحرمان الخزينة العامة من اليراد السنوي (سنوية الضريبة) وكذلك يتقل كاهل المكلف بدفع مبلغ ضريبة مرتفع نتيجة عدم اجراء تحاسب ضريبي سنوي يخفف عليه ثقل وعباء دفع مبلغ ضريبة متراكم دفعة واحدة وهذا ينافي قاعدة العدالة الضريبية

ب - ان تبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 من قبل المكلف (الشركة) وكذلك اجراء التحاسب الضريبي وفق ما تظهره البيانات المالية يحقق عدالة ضريبية حيث يتم اعتماد الارباح بموجب البيانات المالية (كشف العمليات الجارية) وضربها في سعر الضريبة (15%) للوصول الى مبلغ الضريبة السنوي الواجب دفعه من قبل المكلف (الشركة) ولا يتم الاعتماد على نسب الضوابط السنوية (20%) باعتبار ان الشركة المطبقة للمعيار الدولي IFRS 15 تعترف وتفصح عن ايراداتها المتحققة وكذلك تخفف العبء في دفع الضريبة من قبل المكلف لان اصل الضريبة سنوية التحاسب

ت - ان العدالة الضريبية لا تعني تحقيق اكبر ايراد للخزينة العامة وانما تعني حفظ حقوق مصالح الخزينة العامة للدولة (ايراد ضريبي سنوي) وحقوق المكلف بدفع الضريبة (المقدرة التكلفة)

وهذا ما يثبت فرضية البحث في ان تبني تطبيق المعيار الدولي IFRS 15 يحقق قاعدة العدالة الضريبية .

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

اولا- الاستنتاجات

- 1- نتيجةً لعدد الشركات المقاولات الكبير المسجلة لدى قسم الشركات والإيرادات المتأتمية من هذا النشاط يُعد نشاط المقاولات من الأنشطة الأساسية الخاضعة للضريبة في العراق.
 - 2- وفق ما تبينه السجلات غالباً ما يستند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات على ما تُفصح عنه الجهات المستفيدة من عقود المقاولات.
 - 3- ان تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15) لن يؤثر على اجمالي الإيرادات سواء كانت عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية السابقة اوالنظم المحاسبية المحلية (النظام المحاسبي الموحد والقاعدة المحاسبية العراقية رقم/1) وانما يغير في سياسة توزيعها على مدار فترة عمر العقد بالتزامن مع الوفاء بالتزامات اداء العقد مما يسهم في تحقيق قاعدة العدالة الضريبية لطرفي التحاسب الضريبي
- ثانياً- التوصيات

- 1- إلهتمام أكثر بنشاط المقاولات في قسم الشركات للهيئة العامة للضرائب ، لما له من دور مهم في ردف الخزينة العامة للدولة بالإيرادات الضريبية الكبيرة، والعمل على تنظيم دورات تدريبية لموظفي القسم في مجال التحاسب عن عقود المقاولات طويلة الأجل في حال تبني تطبيق المعيار الدولي IFRS15 لإعدادهم وزيادة كفاءتهم وإبراز الأهمية ودور هذا النشاط وتذليل العقبات التي تعمل على اعاقة تطبيق معيار الابلاغ المالي IFRS15 ، من خلال دراسة القوانين والانظمة والتعليمات التي تتعارض مع تطبيق المعيار وعلى راسها قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل .
- 2- لتفعيل المادة (28) من قانون ضريبة الدخل رقم (113) المعدل، يجب التأكيد على الجهات المستفيدة إرسال التفاصيل السنوية عن تنفيذ عقود المقاولات وعدم الإكتفاء بإرسال التفاصيل إلى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب بعد الانتهاء من تنفيذ العقد بنسبة 100%.
- 3- لتحقيق التوافق مع متطلبات معيار الابلاغ المالي IFRS 15 والذي يتضمن الاعتراف بالإيرادات من التزامات الأداء سنويا لتحقيق الأرباح السنوية، إذ يتم تعديل واعادة صياغة النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع مرحلة التحول نحو تطبيق معايير

الأبلاغ المالي الدولي IFRS 15 في البيئة العراقية وقطاعاتها ولاسيما فيما يتعلق بتطبيق المعيار من حيث (فصل المصروفات الحقيقية التي يتم تحويلها إلى العميل عن تكاليف المواد المطروحة في ساحة العمل).

المصادر Resources :

أولاً - العربية

1- القوانين والأنظمة والوثائق الرسمية

- أ- القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) "بيان بشأن معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء"، 1989.
- ب- القاعدة المحاسبية العراقية رقم (1) "بيان بشأن معيار قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء"، 1989.
- ت- القاعدة المحاسبية العراقية رقم (6) بيان بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية، 1995.
- ث- ديوان الرقابة المالية الاتحادي، "النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الثانية، (2011).
- ج- مجلس معايير المحاسبة - معيار المحاسبة رقم (1) ، 2002.

2- الكتب

- أ- ابو نصار، محمد و حميدات، جمعة (2008) "معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية" دار وائل للنشر ، عمان ،الاردن.
- ب- أجبواوي، طلال محمد والكعبي، هيثم على(2016)، "المحاسبة والتحاسب الضريبي"، ط2 ، دار الكتب الوثائق، بغداد ، العراق .
- ت- الطلحة ، حامد داود ، (2013) "محاسبة المقاولات بين النظرية والتطبيق" دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
- ث- العلي، عادل فليح (2008). "مالية الدولة"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان.
- ج- المحاميد، موفق سمور علي (2001): "الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل"، الكتبه القانونية، عمان، الاردن .
- ح- الخرسان، محمد حلو ،(2020) "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها بموجب التشريع النافذ في العراق " ، ط2 ، مكتب الجزيرة للطباعة والنشر ، بغداد.
- خ- خطاب ، عزمي يوسف ،(2010) " الضرائب ومحاسبتها" ، ط1 ، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن .

3- الرسائل والاطاريح

- أ- الأزدي ،حسن سالم محسن،(2014) ، " دور التدقيق الضريبي بأسلوب العينات في تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، دبلوم عالي معادل للماجستير في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، العراق.
- ب- أشرع، إيمان حسين داود،(2010) "دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق العدالة الضريبية"، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ت- ألفريشي، باسم فاضل خضير،(2019). "العقوبات الضريبية وأثرها في موثوقية القوائم المالية المقدمة إلى السلطة الضريبية"، رسالة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة للماجستير مقدمة لمجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ث- ألمياحي ، حيدر محمد (2014) " الإفصاح على وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) "ضرائب الدخل" ودوره في تحقيق العدالة الضريبية" ، رسالة الدبلوم العالي في الضرائب المعادلة للماجستير مقدمة لمجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ج- أنجار، عماد غفوري عبود ،(1990)، "قانون ضريبة الدخل في العراق رقم 113 لسنة 1982 ومدى انسجامه مع الفروض والمبادئ المحاسبية" ، بحث دبلوم عالي في المحاسبة الضريبية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- ح- ألهاشمي ، ضياء جبار ،(2005) " تقويم الية التدقيق الداخلي لتحاسب مكلفي ضريبة الدخل في العراق " ، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- خ- الجبوري ، صائب سالم محمد،(2022) "تأثير تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية المستندة الى مدخل الاصل - الالتزام في ملاءمة قيمة المعلومات المحاسبية لعينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية" ، اطروحة دكتوراة ،فلسفة علوم محاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- د- خضير، علي حسين،(2013) "أثر تطبيق طريقة نسبة الانجاز أو طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل"، بحث تطبيقي/ دبلوم عالي معادل للماجستير في المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، العراق.
- ذ- عباس، حلمي حمزة، (2014) "مدى تأثير القياس والإفصاح المحاسبي لبند الأعمال تحت التنفيذ في ظل القاعدة المحاسبية رقم(1) المعدلة الخاصة بعقود الإنشاء"، محاسبة قانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد،العراق.

- ر- كاظم، حيدر نعمة ، (2022) " تأثير المدخل الجديد للاعتراف بالايراد على وفق معايير الابلاغ المالي IFRS في القوائم المالية وانعكاسه على قيمة المنشأة ". بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة القانونية من المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ز- كماش ،كريم سالم ،(2002) " واقع السياسات الضريبية في العراق وأفاقها المستقبلية" ، رسالة ماجستير ، جامعة المستنصرية ، العراق.
- س- محمد ،محمد ابراهيم ،(2020). "انعكاس تبني IFRS15 على اجراءات تدقيق الايرادات في البيئة العراقية " رسالة ماجستير ، كلية ادارة واقتصاد جامعة بغداد ، العراق.

4- المجلات والدوريات

- أ- ألعبودي ، رباب مطشر ، وهيب ، حمزة فائق ، (2014) " دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،مجلد 9، العدد26.
- ب- المشهداني، بشرى نجم عبد الله سلمان و محمد ، محمد ابراهيم (2021) " تأثير تبني IFRS 15 في إجراءات التدقيق المعتمدة من مراقبي الحسابات في البيئة العراقية". مجلد 24 العدد 126.
- ت- حسن محمد فريد حسن، فيحاء عبد الله يعقوب. (2019). " التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية وفقاً لمتطلبات عرض القوائم المالية في ظل المعيار الدولي (IFRS-15) الايراد من العقود مع العملاء"، بحث تطبيقي في عينة من الشركات المساهمة المختلطة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ،عدد خاص.
- ث- خزعل ومشجل ،(2019) " اثر قياس نتائج نشاط عقود الانشاء على وفق IFRS15 على قائمة الدخل في شركات المقاولات العراقية " كلية ادارة واقتصاد . جامعة واسط . العراق .
- ج- عسكر ، حميد ظامي ، يعقوب ، فيحاء يعقوب(2020) " كفاءة الفاحص الضريبي واثرها في الحد من مخاطر التهرب الضريبي " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب،، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 15، العدد53.
- ح- عفتان ، عوف عبد الرحمان ، العبيدي ، صبيحة برزان ،(2022) " تبني معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي لقياس الاستثمارات بالاسهم وانعكاسها على النمو المستدام " ، بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، مجلد 17، العدد60.
- خ- مكط،علاء جميل ، العاني ، صفاء احمد ،(2019) " تأثير تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 15" الإيرادات من العقود مع الزبائن" على جودة الإبلاغ المالي. مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية ،مجلد 25 العدد113.

ثانياً- المصادر الأجنبية

- 1- AL-Shatnawi, Hasan Mahmoud,(2017) "The Possibility of The Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No.15", Asian Journal of finance & Accounting Department of Accounting, Irbid National University, Jordan
- 2- Deloitte, IAS Plus,(2018), "IFRS 15 Revenue From Contract With Customers pp.19
- 3- IFRS Foundation,(2016), Revenue from Contracts with Customers,759
- 4- Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D., 2016. Intermediate Accounting. 16th Edition ed. John Wiley & Sons, New York .
- 5- Kivioja, T. (2018). The impact of IFRS 15 on analysts' forecast accuracy. *Master's Thesis Accounting, Oulu Business School*