



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر - العدد 37 الفصل الرابع - 2016 أثر القوانين والقرارات الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي من نتائج القوائم المالية للشركات

The Impact of Tax Laws and Decisions in Determining the Tax Base of the Results of the Financial Statements of Companies

م.م. محمد سلمان عبود
جامعة النهرين - كلية اقتصاديات الأعمال

المستخلص

يهدف هذا البحث الى قياس التباين بين الدخل المحاسبي الذي يتم إعداده وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبين الدخل الضريبي الذي يجري إعداده وفق القواعد والقوانين الضريبية ، ومعرفة أهم الاختلافات التي تحصل بين الدخلين.

وقد توصل البحث الى اهم الاستنتاجات الآتية:

1. يواجه تحديد الوعاء الضريبي للشركات الخاضعة الى ضريبة الدخل تحديات تتعلق بضعف كفاءة وإمكانية الملاك الفني الضريبي وقدرته على دراسة القوائم المالية المقدمة الى الادارة الضريبية.
 2. أن النظام الضريبي في العراق لا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ويوصي البحث بضرورة العمل على خلق أرضية قانونية جديدة تساعد على تقليل التباين بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن طريق إجراء تعديلات وإصلاحات سريعة على القوانين والتعليمات الضريبية.

Abstract

This research aims to measure the discrepancy between the accounting income which is prepared according to generally accepted accounting principles and the tax income that is being prepared according to the rules and tax laws, and find out the most important differences that arise between incomes.

The research found the most important to the following conclusions:

1. Faces determining the tax base for companies subject to income challenges related to the weakness of the efficiency and the possibility of technical angel tax and its ability to examine the financial statements submitted to the tax administration tax.
2. That the tax system in Iraq does not comply with accepted accounting principles generally accepted.

The research recommends the need to work to create a new legal ground help to reduce the disparity between the accounting and income tax revenue by making adjustments and reforms fast on the tax laws and regulations.

الكلمات المفتاحية: المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، الربح المحاسبي ، الربح الضريبي.

1- منهجية البحث: Methodology of the research

1-1- مشكلة البحث: Problem of research

تمثلت مشكلة البحث في التباين الكبير بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بسبب عدم التوافق والتطابق بين الفكر المحاسبي والقوانين والقرارات الضريبية ، لذا نحاول من خلال هذا البحث معرفة مدى التطابق والاختلاف بين الريح المحاسبي المعد وفقاً للمبادئ المحاسبية والريح الضريبي المعد إستناداً الى القوانين والقرارات الضريبية.

1-2- فرضية البحث: Hypothesis of research

أن تقليل التفاوت بين الدخل المحاسبي الذي يظهر في حساب الارباح والخسائر للشركة والدخل الضريبي الذي يتحدد بموجب القرارات والقوانين الضريبية يعزز الثقة بالقوائم المالية المقدمة الى السلطة المالية.

1-3- أهداف البحث : Objectives of research

يسعى البحث الى تحقيق ما يلي:

1. التعرف على التوافقات والاختلافات التي تنشأ بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد الوعاء الضريبي للشركة الخاضعة الى ضريبة الدخل.
2. تبيان العلاقة بين القوانين والقرارات الضريبية من جهة والفكر المحاسبي من جهة اخرى بما يساهم في خدمة المصلحة العامة للمجتمع.

1-4- أهمية البحث: Importance of research

يستمد البحث أهميته من خلال الآتي:

1. إن تقليل التباين بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي يزيد من قناعة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الخاصة بهم.
2. إمكانية إستفادة الباحثين في الجامعات والمراكز البحثية والموظفين في الإدارة الضريبية وإدارة الشركة ومراقبي الحسابات مما توصلت اليه البحث.

1-5- حدود البحث: Range of research

1. الحدود الزمانية: للمدة الزمنية 2012/2013.
2. الحدود المكانية: العراق كحالة دراسية.

1-6- مجتمع وعينة البحث: Society and the research sample

مجتمع البحث هو الشركات المسجلة لدى الهيئة العامة للضرائب. اما عينة البحث هي البيانات المالية لشركتين من تلك الشركات.

1-7- مصادر المعلومات: Source Information

إعتماد الكتب العلمية والبحوث في مجال المحاسبة بالنسبة للجانب النظري ، وكذلك على البيانات المتوفرة لدى الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات فيما يخص الجانب العملي للبحث.

٢- الدخل الخاضع للضريبة ومصادر الدخل

يختلف مفهوم الدخل من الناحية المحاسبية عنه من الناحية الضريبية ، إذ لم يضع القانون الضريبي مفهوماً محدداً للدخل ، وإنما إنصب إهتمامه على مصادر الدخل الخاضعة الى الضريبة. فنصوص القانون هي المرجع للتعرف على كل ما يعد دخلاً خاضعاً للضريبة من عدمه ، إذ حدد المشرع العراقي الضريبي في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل مصادر الدخل الخاضعة للضريبة.

١/٢: تحديد الدخل الخاضع للضريبة:-

تستمد تحديد الدخل الضريبي أهميتها من دقتها ، لأن النتائج المبتغاة من فرض الضريبة تتوقف على تحديد الوعاء تحديداً سليماً وعادلاً ليس ذلك فحسب ، بل تتحدد على هديها السياسة المالية الحالية والمستقبلية للمنشآت الخاضعة للضريبة ، وإذا ما تم هذا التحديد بشكل تعسفي جاءت السياسة المرسومة على أساسه خاطئة ومضللة ، بمعنى آخر أن الهدف الأول يتمثل في تحديد صافي الدخل الضريبي بما يحقق العدالة بين دافعي الضرائب ، ثم أتبع ذلك ببيان ضرورة أن يتم هذا التحديد طبقاً لأكثر المقاييس الموضوعية الممكنة أي أن الهدف من القياس لا بد وأن يسبق موضوعية القياس.

مما تقدم يتضح أن تحديد الوعاء الضريبي يعتمد على ثلاثة محاور أساسية: هي وضوح التشريع وعدالته ، ووعي المكلف ، وعدل المحاسبين والفاحصين. وبالتالي لا يجوز الاعتماد على صافي الدخل المحاسبي كوعاء للضريبة حيث أن هناك من عناصر التكاليف والإيرادات ما يستوجب خصمه وعناصر أخرى يتم إضافتها.

٢/٢: مفاهيم الدخل الخاضع للضريبة

١. المفهوم الإقتصادي للدخل: (إسماعيل ، ٢٠٠٠ : ص ١٥٦)

١. القيمة النقدية للزيادة الحاصلة في قدرة الشخص الإقتصادية ما بين نقطتين من الزمن.
٢. أقصى قيمة يستطيع الفرد إستهلاكها خلال أسبوع ومع ذلك يتوقع أن يكون بنفس اليسر (المقدمة الإقتصادية) في بعد نهاية الأسبوع مثلما كان في بدايته.

٢. المفهوم المحاسبي للدخل: (إسماعيل ، مصدر سابق : ص ١٥٩)

١. هو الدخل المحسوب على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، أن هذه المبادئ تشير الى أن الدخل يجب أن يقاس على أساس العمليات المتحققة.
٢. هو الفرق بين الإيرادات المتحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التاريخية التي تحققت كمصاريف في نفس المدة.

٣. المفهوم القانوني للدخل: لا يوجد مفهوم واحد للدخل الخاضع للضريبة لكل بلد تشريعه الخاص لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ويعتمد ذلك على عوامل عديدة منها فلسفة الدولة ونظامها الإقتصادي ودرجة تطورها وغيرها من العوامل. فيعرف الدخل بموجب القانون الفلسطيني رقم (١٧) لسنة (٢٠٠٤) المادة (١) بأنه مجموع الدخول الصافية بعد حسم الإعفاءات بموجب أحكام هذا القانون". أما القانون المصري ذي الرقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) فقد

نصت المادة (٢٢) منه بان يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.

٤. **صافي الدخل الضريبي:** تعريف الدخل من وجهة نظر النظام الضريبي لا يتفق تماماً مع أي تعريف بالدخل من وجهة النظر المحاسبية أو الاقتصادية. وعليه فإن الدخل يتحدد وفقاً لوجهة نظر النظام الضريبي وكالاتي:
يمثل صافي الدخل المحاسبي بعد تعديله بعناصر الإيرادات أو المكاسب مطروحا منها المصروفات أو الخسائر التي لا تدخل في قياس صافي الدخل لغرض احتساب ضريبة الدخل وقد ينتج عن هذا التعديل إما فروقات دائمة أو فروقات مؤقتة حسب المعيار المحاسبي المحلي رقم (١٢):

الفروقات الدائمة

وهي تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي أو تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي.

الفروقات المؤقتة

وهي تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد كل من صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي ولكن في سنوات مختلفة وتتسأ هذه الفروقات في سنة معينة وتعكس تلقائياً في سنة أو سنوات مقبلة وينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل الضريبي عن مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي لسنة معينة. وفي هذا الصدد يمكن القول بأن صافي الإيراد يمثل ناتج خصم التكاليف الواجبة الخصم من الإيرادات الواجبة الخضوع للضريبة ويمكن التعبير عن ذلك في شكل معادلة كما يلي:-

صافي الإيراد = (المبالغ أو الإيرادات التي نص عليها القانون الضريبي وفقاً لشروط معينه)

مطروحاً منه (التكاليف المنصوص عليها والمصرح بخصمها وما يجري عليه العرف)

٣/٢ مصادر الدخل الخاضعة الى الضريبة:

حدد المشرع العراقي مصادر الدخل التي يتم فرض الضريبة عليها بمادته الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل بالآتي:

(١) أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف.

وكذلك جعل المشرع الفقرة (١) أعلاه مفتوحة بقوله (والتي لها صبغة تجارية) ، وهذا يشمل الاعمال الاخرى التي لا تعد (اعمالاً تجارية) بحكم المادة (٥) والمادة (٦) من قانون التجارة العراقي رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤.

(٢) أرباح نقل ملكية العقار أو نقل حق التصرف بأي وسيلة من وسائل نقل الملكية: (البيع ، الهبة ، المساطحة ، المقايضة ، المصالحة ، التنازل ، إزالة الشبوع ، تصفية الوقف).

٣) الفوائد والعمولة والقطع وكذلك الأرباح الناجمة من إحتراف المتاجرة بالأسهم والسندات. وبدلات إيجار الأراضي الزراعية.

٤) الرواتب ورواتب التقاعد والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محدودة والمخصصات (مخصصات الملابس ، خطورة ، مهنية ، موقع جغرافي ، الخ) والتخصيصات (المزايا العينية والنقدية) مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة.

٥) كل مصدر غير معفي بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق. مثل الأرباح العرضية وإيجار الدور والشقق المؤثثة وهنا إيجار الدار أو الشقة يحتسب عليه ضريبة ثم يتم إحتساب ضريبة على إيجار الأثاث ، أما الأرباح الرأسمالية (أرباح البيع والإستبدال للموجود) فإنها غير خاضعة للضريبة.

٤/٢. طرق تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

تقسم طرق تحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل الى الأنواع التالية:

١. طريقة الإقرار: ويعرف الإقرار الضريبي على أنه "قائمة مالية ذات غرض خاص يتم إعدادها لتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل الحكومة على تحصيله من الأفراد والشركات"
(Libby , ١٩٩٦ :p٩)

وعلى كل وحدة اقتصادية خاضعة للضريبة ، أن تسلم تقريراً ضريبياً يتم بموجبه تحديد أرباحها الخاضعة للضريبة في البلد المقيمة فيه، وفي عدد من الدول يكون خضوع المجاميع التابعة بشكل موحد، ويعكس تقرير ضريبة الدخل القدرة على الدفع للشركة القابضة، ولكل وحدة قانونية بموجب التشريع المستقل. (Rosen, ٢٠٠٤:p٢١)

وبعد إستلام الإقرار الضريبي تقوم السلطة المالية بفحص وتدقيق الإقرار ، ولها قبول محتويات الإقرار الضريبي المقدم من قبل المكلف ومن ثم تحديد مقدار الضريبة التي تترتب على المكلف إستناداً الى الإقرار المقدم.

١. التقدير الإحتياطي: ألزم القانون الضريبي العراقي الفئات التالية بمسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل وهي الشركات المساهمة ، والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجار المسجلين في الغرف التجارية والصناعية (الصف الأول والثاني) والمقاولون المصنفون لدى وزارة التخطيط بالإضافة الى جهات أخرى مشمولة بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ ، والتي يجب عليها أن تمسك الدفاتر التالية:

أ. دفتر اليومية العام.

ب. دفتر الأستاذ.

ج. دفاتر أو محاضر المراسلات.

وعندما يقدم المكلف المشمول بنظام مسك الدفاتر التجارية تقرير ضريبة الدخل الى الفرع المسجل لديه عليه أن يرفق مع التقرير المقدم نسخة من حساباته الختامية المدققة من قبل مراقب الحسابات ، وتقوم السلطة المالية بفحص وتدقيق الإقرار الضريبي مع الحسابات الختامية. فلها أن تقبل ما ورد فيها من معلومات وتقدير مبلغ الضريبة ، أو ترفض الإقرار الضريبي ، وفي هذه الحالة تقوم السلطة المالية بتقدير مبلغ الضريبة المستحق بذمة

المكلف ويكون التقدير إحتياطياً ، بمعنى أن التقدير هنا هو تقدير مؤقت لحين الحصول على المعلومات الدقيقة من خلال إرسال ملف المكلف الى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي يتولى فحص وتدقيق دفاتر المكلف وسجلاته.(الججاوي ، والعنبيكي ، ٢٠١٧: ص ٧٦)

٣. **التقدير الإداري:** إذا لم تقتنع السلطة المالية بما ورد في تقرير المكلف ، يتم رفض التقرير وتقدير دخل المكلف وإحتساب مبلغ الضريبة المترتبة بذمته إستناداً الى المعلومات والوقائع التي توصلت إليها. وللسلطة المالية في حالة تخلف المكلف عن تقديم تقرير ضريبة الدخل في الموعد المحدد أن تقدر الضريبة إستناداً الى الحقائق والوقائع المتوفرة لديها وبعد ذلك إبلاغ المكلف بمقدار الضريبة المفروضة عليه. وتتنقد هذه الطريقة بأن رجال السلطة المالية بحكم تبعيتهم الى الدولة فأنهم يميلون الى محاباة الخزينة العامة على حساب المكلفين وكذلك التدخل في شؤون المكلفين ومضايقتهم. (الخطيب ، وشامية ، ٢٠٠٣ : ص ١٦٢)

٤. **التقدير الإضافي:** على السلطة المالية أن تقدر الضريبة على أساس الدخل الحقيقي ولها الحق في الرجوع بالتقدير على من سبق تقدير دخله بأقل من حقيقته إذا ظهرت لديها وقائع مادية بضمنها الأخبار التحريري ، ولمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية ، أما من لم يتم تقدير دخله فيكون الرجوع عليه ابتداء من تاريخ تحقق الدخل ، ولا يؤثر في حق السلطة المالية في الرجوع بالتقدير عدم تبليغ الأشخاص به. (الججاوي ، والعنبيكي ، مصدر سابق: ص ٧٣)

٥/٢. **الشركة:** تعرف الشركة بأنها "عقد يلتزم به شخصان أو أكثر بأن يساهم كلاً منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لإقتسام ما ينشأ عنه من ربح أو خسارة". (قانون الشركات العراقي ، المادة ٤ أولاً)

الاشكال القانونية للشركات:

تقسم الشركات بموجب قانون الشركات العراقي رقم (٢١) لسنة (١٩٩٧) وفق المادة (٦) والمادة (١٨١) الى ما يلي:

١. الشركة المساهمة (المختلطة او الخاصة): وهي الشركة التي تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب فيها المساهمون باسهمهم في اكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتبوا بها.

٢. الشركة المحدودة (المختلطة او الخاصة): وهي الشركة التي تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين يكتتبون فيها باسهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتبوا بها.

٣. الشركة التضامنية وهي الشركة التي تتألف من عدد من الاشخاص الطبيعيين لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة.

٤. المشروع الفردي: الشركة التي تتألف من شخص طبيعي واحد يكون مالكا للحصة الواحدة فيها ومسؤولا مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة.

٥. الشركة البسيطة: تتكون من عدد من الأشخاص لا يقل عن (٢) ولا يزيد على (٥) ، يقدمون حصصاً في رأس المال أو يقدم كل واحد منهم أو أكثر عملاً والآخرين مالياً.

٣-التنزيلات الضريبية والقوائم المالية

المفهوم ، المعايير ، الأنواع

٣.التنزيلات:

هي التكاليف والنفقات التي يتكبدها دافعوا الضرائب لغرض إنتاج الدخل حيث أخذ المشرع العراقي بالمبدأ المحاسبي مقابلة الإيرادات بالمصروفات لغرض الوصول الى الربح الخاضع الضريبية. وقد إستعمل المشرع العراقي لفظ تنزيلات للتعبير عن التكاليف والمصروفات التي يتم إنفاقها من قبل المكلف ومن ثم خصمها من الدخل الإجمالي للمكلف لغرض الوصول الى الربح الصافي.

١/٣. معايير (شروط) تنزيل النفقات: أن الغرض الأساسي من تنزيل النفقات هو تخفيض الربح الصافي الخاضع الى للضريبة ولذلك وضع المشرع الاردني عدة شروط لغرض تنزيل النفقة وهي: (حشيش ، ٢٠١٠ : ص ٢٥٨ - ٢٦١)

١. أن تكون التكاليف حقيقية و متحققة وبالتالي فلا يتم خصم التكاليف المتوقعة أو الإحتياطية.
 ٢. أن تكون من قبيل نفقات الإستغلال العادية وليست من قبيل المصروفات الرأسمالية.
 ٣. أن يتحقق صرفها خلال سنة نجوم الدخل إنطلاقاً من مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
 ٤. أن تكون هذه النفقات مؤيدة بوثائق مقبولة لدى السلطة المالية.
 ٥. أن تكون النفقة مرتبطة بالمشروع الإقتصادي.
 ٦. أن تكون النفقات المراد تنزيلها متعلقة بالدخل الخاضع للضريبة وعليه لا يتم تنزيل النفقات المتعلقة بالوعاء الضريبي المعفي من الضرائب.
 ٧. أن تكون النفقة بعيدة من أثر التقلبات في قيمة العملة المحلية.
 ٨. أن لا يكون هناك مانع قانوني أو نص صريح يمنع تنزيل النفقة.
- علماً أن هذه المعايير هي معايير عامة تأخذ بها أو في معظمها أغلب تشريعات المنطقة العربية وقد حذا المشرع العراقي حذو المشرع الاردني في اعتماد المعايير أعلاه في تنزيل النفقات لكونها لم ترد صراحة في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل ولكن تم الاشارة اليها في المادة (٨) والتي نصت (ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة).

٢/٣. النفقات التي لا يمكن تنزيلها من الوعاء الضريبي:

فيما يلي المبالغ التي لا يمكن تنزيلها من الدخل الضريبي: (إسماعيل ، مصدر سابق : ٢٤٥)

الخسائر الرأسمالية ، الرواتب والأجور غير الخاضعة الى ضريبة الدخل ، المبالغ المخصصة للإحتياطي القانوني

أو أي إحتياطات أخرى بإستثناء الإحتياطات المنصوص عليها بموجب قرارات خاصة ، المبالغ المدفوعة كضريبة دخل أو ضريبة عقار ، أي خسارة أو نفقات يمكن إستردادها بواسطة بوليصة التأمين أو عقد تعويض ، المصروفات الرأسمالية.

٣/٣. التنزيلات الضريبية:

هي كل ما ينفقه المكلف للحصول على الدخل خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك: (خطاب ، ٢٠١٠: ص ١٩٩-٢٣٧) (قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل)

١. الفوائد المدفوعة لإقتراض مبالغ تستثمر لإنتاج الدخل أو زيادته.
٢. أيجار المحل: نص قانون ضريبة الدخل بموجب المادة (٨) الفقرة (٢) على تنزيل الآتي:
أ. بدل إيجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل.
ب. إندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكاً صرفاً للمكلف.
ج. القسط السنوي لكلفة المساحة المتضمنة بدل إيجار الأراضي وكلفة المنشآت المقامة عليها.
٣. الديون المدومة: ويتم تنزيل الديون المدومة وفقاً لقناعة السلطة المالية.
٤. المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات: تتخذ النفقة التي يجري إنفاقها على الموجودات الثابتة من قبل المكلف عدة أشكال (النفقات الإيرادية ، نفقات التحسينات ، نفقات الإضافات)
٥. النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات) كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم فيها الدخل.
٦. الضرائب والرسوم المدفوعة فعلا عدا ضريبيتي الدخل والعقار.
٧. التوقيفات التقاعدية والمساهمات المقررة بقوانين التقاعد والضمان الاجتماعي.
٨. التبرعات المصروفة في العراق الى دوائر الدولة والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية المعترف بها قانوناً على أن يصدر بيان من وزير المالية بأسماء تلك الجهات كلما اقتضت الحاجة وكذلك التبرعات بموجب اكتتابات مجازة من قبل الحكومة.
٩. النفقة الشرعية المحكوم بها من قبل محكمة ذات اختصاص والمدفوعة نقداً من قبل المكلف لمن لا يستحق عنها السماح القانوني.
١٠. أقساط التأمين على الحياة سمح المشرع العراقي بموجب المادة (٨) الفقرة (١٠) بتنزيل ما لا يتجاوز سنوياً (٢٠٠٠٠٠٠) دينار عن التأمين على حياة المكلف وزوجته وأطفاله القاصرين وبما لا يتجاوز (١٠٠٠٠٠٠) دينار من أقساط التأمين الأخرى (التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل) المدفوعة خلال السنة على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية.
١١. النفقات الإيرادية المؤجلة: وهي نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات ومنافع يستفاد بها أكثر من فترة محاسبية واحدة.
١٢. المصاريف الأخرى: وتشمل المصاريف العمومية (مثل مصاريف الماء والكهرباء والهاتف والتلكس وأجور

التتظيف وغيرها من المصاريف المتعلقة بإنتاج الدخل) ، الرواتب والأجور (تعد من الأعباء واجبة الخصم من وعاء الضريبة، شريطة أن تكون هذه الرواتب والأجور ذات صلة وثيقة بأعمال المشروع) ، المصاريف القضائية ، مصاريف السفر ، الإكراميات (مكافئات لغير العاملين) ، العمولات ، نفقات التعليم والتأهيل والتدريب ، المخصصات والإحتياطيات (نقطة الإختلاف الرئيسة بين الفكر المحاسبي والتشريع الضريبي هو أن المشرع الضريبي العراقي لا يسمح بتنزيل المخصصات من الوعاء الضريبي ، في حين يرى علماء المحاسبة أن تلك المخصصات ضرورية لحياة المشروع وتطبيقاً لفرض مبدأ الحيطة والحذر ، ومن هذه المخصصات هو مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص هبوط أسعار العملات الأجنبية ومخصص هبوط أسعار المخزون السلعي الخ) ، السرقة والإختلاس ، الغرامات ، الدعاية والإعلان.

١٣. لا يسمح بتنزيل ما يزيد على خمسة عشر ألف دينار المدفوعة لقاء راتب ومخصصات وإكراميات وعمولات المدير المفوض للشركة الخاضعة للضريبة في الشركات المحدودة.

٤/٣. أنواع القوائم المالية:

المحاسبة هي نظام للمعلومات يقوم بتجميع، وتوصيل المعلومات الاقتصادية عن منشأة معينة إلى عدد كبير من المستخدمين ومختلف الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم بنشاط هذه المنشأة، من المستثمرين والموردين والمديرين والمصالح الحكومية، وغيرها (كيسو، وويجانت، ١٩٩٩: ص ٢٢)

إن المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية، ومن أهمها ما يلي:

١/٤/٣: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

تهدف قائمة المركز المالي إلى بيان وتصوير المركز الاقتصادي أو المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة (جربوع، وحلس، ٢٠٠١، ص ٩٩)

ويمكن الاستفادة من قائمة الميزانية من قبل السلطات الضريبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، إذ كثير ما تكون بعض حسابات الموجودات والمطلوبات دالة لقياس بعض بنود الربح الضريبي. ومن أمثلة ذلك عندما يمنح القانون إعفاءً ضريبياً بنسبة من رأس المال المستثمر أو عندما تفرض ضريبة إضافية على الأرباح المفرطة مقاسه بما يزيد على نسبة محددة لعائد رأس المال ، وكذلك عندما يكون إعفاء جزء من الأرباح المرحلة الى حساب الإحتياطيات من ضريبة الدخل مشروطاً باستخدامها لأغراض محددة ضمن سقف زمني معين.

٢/٤/٣: قائمة الدخل:

هي قائمة المكاسب -كما يطلق عليها البعض أحياناً- التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة، وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية، لأن الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقديرياً تقريبياً، وذلك لأن قياس الدخل في المحاسبة هو انعكاس للعديد من الافتراضات والمبادئ (المعايير) التي وضعها المحاسبون على مدى العقود الماضية مثل افتراض الدورية ومبدأ الاعتراف بالإيراد، ومبدأ المقابلة (كيسو، وويجانت، مصدر سابق: ص ١٦٧)، وعليه يمكن القول أن قائمة

الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة (جعفر، ٢٠٠٣، ص ٢٥٩)

إن الهدف من إعداد قائمة الدخل هو إظهار صافي نتيجة النشاط في آخر الفترة المالية سواء كان صافي ربح، أو صافي خسارة، فهي إذاً تهدف إلى معرفة وقياس مدى نجاح المشروع خلال فترة معينة (عادة سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح. (الدهراوي، وهلال، ١٩٩٩، ص ٤٧)

إن صافي الدخل الذي تسفر عنه قائمة الدخل في ظل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها قد لا تفي بمتطلبات بعض الجهات المستفيدة إلا بعد إجراء بعض التعديلات عليه كما هو الحال بالنسبة إلى السلطة المالية التي تقوم بإجراء التعديلات على الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية لغرض الوصول إلى الربح الضريبي.

٣/٤/٣: قائمة التدفق النقدي:

الغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية و فيما استخدمت و مقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل و صافي التدفقات النقدية. (الشيرازي، ١٩٩٩، ص ٢٢٤)

وتمكن قائمة تدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتتعلم نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية (الفقرة ٣ من المعيار السابع). فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، و هيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء. (Catherine, ٢٠٠٦: p٢٢)

وتعرف بأنها "بيان للمتحصلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة، فهو يعكس حركة النقدية من وإلى المنشأة سواء كانت تلك الأموال ناشئة عن النشاط التشغيلي أو النشاط التمويلي أو النشاط الإستثماري".

ومن ذلك يتضح أن هناك عدة أغراض تخدمها قائمة التدفق النقدي تتمثل بكونها تساعد في تقييم جودة ونوعية أرباح الشركة حيث تفسر الإختلاف الحاصل بين صافي الدخل و صافي التدفق النقدي التشغيلي. ويتسع نطاق التقرير ليشمل معلومات أخرى هي:

(١) الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية: وتعد جزءاً مكملاً للقوائم المالية وتتمثل بالآتي:

أ. الملاحظات الهامشية: وتشتمل عادة معلومات إضافية القصد منها توافر إفصاح لم يكن بالإمكان توافره في صلب تلك القوائم. (مطر، ٢٠٠٣، ص ٥٧٩)

ب. الكشوفات الملحقة: هي كشوفات أو قوائم مساعدة تعطي تفصيلات أكثر وتظهر عادة الملاحق في التقارير المالية السنوية.

(٢) تقرير الإدارة: يوضح هذا التقرير مدى وفاء الإدارة بمسؤولياتها في الماضي وخطة المستقبل لتحقيق أهداف الشركة. وقد تزايدت أهمية إعداد تقرير الإدارة لكون البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تعاني من أوجه قصور في التعبير عن السياسات والخطط التي تعكس الصورة الكاملة عن نشاط الشركة.

وقد أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق القاعدة المحاسبية رقم (٢) بشأن محتويات التقرير السنوي للإدارة لتصبح المعلومات المطلوبة فيه معلومات إضافية ومكملة للقوائم المالية.

٣) تقرير مراقب الحسابات: يقوم مراقب الحسابات بفحص العناصر والمبالغ والتحقق من ظهورها في القوائم المالية وبعد الإنتهاء من تدقيق الحسابات ، يعبر مراقب الحسابات عن رأيه بشأن عدالة المركز المالي للوحدة الاقتصادية ويطلق على هذا الرأي تقرير مراقب الحسابات ويتم نشره مع القوائم المالية في التقرير السنوي الذي يقدم الى المساهمين.

٤- المعالجة الضريبية للأرباح التجارية

تستخدم قواعد التحاسب الضريبي لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، وتعيين المسؤولية الضريبية للوحدات الاقتصادية، إن قواعد التحاسب الضريبي يجب ان تكون قابلة لإذعان وخضوع المكلفين بدفع الضريبة، وبالوقت نفسه قابلة للتنفيذ والرقابة من قبل السلطة الضريبية. (دويدار، ١٩٩٩: ص ٣٢). وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يكون في الغالب اختياريا باعتبارها تمثل معايير ارشادية غير ملزمة دوليا. وبالتالي تكون الاولوية في التطبيق عند اعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير والنظم والقوائن المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبة الدولية. (جربوع وحلس ، ٢٠٠٢ : ٢٤)

إن حدوث الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة يرجع إلى كون الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المبادئ المحاسبية ، أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام القانونية التي يضعها المشرع الضريبي في ضوء الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة والأهداف المتعددة التي تسعى إلى تحقيقها ، وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ المحاسبية والضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب وتطبيقاتها ، فإن الدخل الخاضع للضريبة في فترة مالية معينة يختلف عن الدخل المحاسبي أو الدخل قبل الضريبة للفترة نفسها والمحدد وفقا لقانون الضرائب .

حالة دراسية: قدمت شركة (Y) حساب الأرباح والخسائر الخاص بها عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١ الى الادارة الضريبية وكما يلي:

ح / الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١

| | | | |
|-------------------|---------------------------|-------------------|-----------------------|
| ١١٥٠٠٠٠٠٠ | أجور محاسبة وتدقيق | ١٨٠٠٠٠٠ | إيجار الشركة |
| ١٥٥٠٠٠٠٠٠ | أجور تصميم أنظمة محاسبية | ٧٤٠٠٠٠٠٠ | رواتب الموظفين |
| ٧٥٠٠٠٠٠٠ | أجور إستشارات محاسبية | ٢٥٠٠٠٠٠ | بدل الإشتراك في جمعية |
| ٤٥٠٠٠٠٠٠ | أرباح بيع بعض أصول الشركة | مراقبي الحسابات | |
| | | ٦٥٠٠٠٠٠٠ | مكافئات الموظفين |
| | | ٢٥٠٠٠٠٠ | إستهلاك أثاث |
| | | ٦٠٠٠٠٠٠ | مصاريف ضيافة |
| | | ٢٥٠٠٠٠٠٠ | تبرعات |
| | | ٤٥٠٠٠٠٠٠ | مصاريف إدارية |
| | | ١٢٥٠٠٠٠٠ | مصاريف تأمين |
| | | ٦٢٥٠٠٠٠٠ | ضريبة الشركة |
| | | للسنة السابقة | |
| | | ٢٧٥٠٠٠٠٠ | مصاريف قرطاسيه |
| | | ٣٥٠٠٠٠٠٠ | مصاريف كهرباء |
| | | ١٩٩٠٠٠٠٠٠ | صافي الربح |
| <u>١٤٢٥٠٠٠٠٠٠</u> | | <u>١٤٢٥٠٠٠٠٠٠</u> | |

وعند الفحص الضريبي ظهر ما يلي:

- الإيجار السنوي للمكتب (٩٠٠٠٠٠٠٠) دينار بموجب عقد الإيجار.
- ضمن رواتب الموظفين بالشركة مبلغ (٣٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار مدفوعة عن السنة السابقة.
- الإستهلاك القانوني للأثاث هو (١٢٠٠٠٠٠٠) دينار.
- رفض كافة مصاريف الضيافة.
- ضمن التبرعات مبلغ (١٥٠٠٠٠٠٠) دينار لجهات رسمية.
- تتضمن مصاريف الكهرباء مبلغ (٢٥٠٠٠٠٠٠) دينار مدفوعة عن قوائم مستحقة من العام الماضي.

ووفقاً للمعلومات أعلاه تم في أدناه تنظيم مذكرة التسوية الضريبية:

| البيان | المبلغ الجزئي | المبلغ الأجمالي |
|----------------------------|---------------|-----------------|
| صافي الربح المحاسبي | | ١٩٩٠٠٠٠٠ |
| يضاف له: | | |
| الزيادة في إيجار الشركة | ٩٠٠٠٠٠٠ | |
| م. رواتب السنة السابقة | ٣٥٠٠٠٠٠٠ | |
| الزيادة في إستهلاك الأثاث. | ١٣٠٠٠٠٠ | |
| مصاريف الضيافة | ٦٠٠٠٠٠ | |
| الزيادة في التبرعات | ١٠٠٠٠٠٠ | |
| الزيادة في الضرائب والرسوم | ٦٢٥٠٠٠٠ | |
| الزيادة في مصاريف الكهرباء | ٢٥٠٠٠٠٠ | |
| | | ٥٤٦٥٠٠٠٠ |
| | | ٧٥٥٥٠٠٠٠ |
| يطرح منه: | | |
| أرباح بيع الأصول الثابتة | ٤٥٠٠٠٠٠ | (٤٥٠٠٠٠٠) |
| الربح الضريبي | | ٧١٠٥٠٠٠٠ |

في ضوء ما جاء في اعلاه نجد أن الادارة الضريبية عدلت الربح المحاسبي المعد وفقاً للمبادئ المحاسبية استناداً الى القوانين والقرارات الضريبية وكما يلي:

- تم إضافة الزيادة في مبلغ إيجار الشركة الى الربح المحاسبي كون الادارة الضريبية توافق على تنزيل المصاريف الموثقة.
- تم اضافة مصاريف السنة السابقة الخاصة برواتب موظفي الشركة الى الربح المحاسبي كون الادارة الضريبية لا توافق على اي مصروف لا يعود الى سنة تحقق الدخل وبالتالي تم اضافة مبلغ (٣٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الحادي عشر - العدد 37 الفصل الرابع لـ 2016 أثر القوائين والقرارات الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي من نتائج القوائم المالية للشركات

- c. يتم قبول تنزيل مخصصات الاندثار اذا كانت وفق نظام الاندثار رقم (9) لسنة 1994 والباقي يتم اضافته الى الربح المحاسبي.
- d. تم رفض كافة مصاريف الضيافة لعدم وجود ما يوثق تلك المصاريف بموجب مستندات ووثائق تدعم مبلغ التنزيل.
- e. تم اضافة مبلغ الزيادة في التبرعات الى الربح المحاسبي كون الادارة الضريبية ترفض اي مبلغ يتم التبرع بها لجهات غير رسمية.
- f. تم اضافة مبلغ الضريبة الذي يخص السنة السابقة الى الربح المحاسبي وفقاً للمادة (8) الفقرة (6) والتي تنص على تنزيل كافة الضرائب والرسوم عدا ضريبيتي العقار والدخل.
- g. تم اضافة مبلغ الزيادة في مصاريف الكهرباء الى الدخل المحاسبي كونها لا تعود الى سنة نجوم الدخل وبالتالي لا يمكن تنزيلها.
- أما الأسلوب الآخر الذي تتبعه الإدارة الضريبية في استخراج الربح الضريبي بالإعتماد على كشف العمليات الجارية المقدم من قبل الشركة الى الإدارة الضريبية هو إعادة تعديل حساب الأرباح والخسائر وفق المنظور الضريبي وكما يلي:

| حـ / الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٣/١٢/٣١ المعدل ضريبياً | |
|---|-----------------------|
| ٩٠٠٠٠٠٠ | إيجار الشركة |
| ٣٩٠٠٠٠٠٠ | رواتب الموظفين |
| ٢٥٠٠٠٠٠ | بدل الإشتراك في جمعية |
| ٦٥٠٠٠٠٠ | مراقبي الحسابات |
| ١٢٠٠٠٠٠ | مكافآت الموظفين |
| ١٥٠٠٠٠٠ | إستهلاك أثاث |
| ٤٥٠٠٠٠٠ | تبرعات |
| ١٢٥٠٠٠٠ | مصاريف إدارية |
| ٢٧٥٠٠٠٠ | تأمين مكتب |
| ١٠٠٠٠٠٠ | مصاريف قرطاسيه |
| ٧١٠٥٠٠٠٠ | مصاريف كهرباء |
| | صافي الإيراد |
| <u>١٣٨٠٠٠٠٠٠</u> | <u>١٣٨٠٠٠٠٠٠</u> |

حالة دراسية: قدمت شركة (X) للتجارة المحدودة حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ الى الهيئة العامة للضرائب وكان كالاتي:

ح / أ . خ عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٣١

| | | | |
|--------------------|------------------------------|--------------------|------------------|
| ١٤٥٠٠٠٠٠٠٠ | مجمّل الربح من حساب المتاجرة | ٨٥٠٠٠٠٠٠٠ | رواتب |
| ٢٥٠٠٠٠٠٠٠ | أرباح بيع أثاث | ٧٥٠٠٠٠٠٠٠ | فائدة قرض |
| ١٥٠٠٠٠٠٠٠ | إيراد عقار | ٨٠٠٠٠٠٠٠٠ | فائدة رأسمال |
| ٤٥٠٠٠٠٠٠٠ | إيجار أراضي زراعية | ٩٥٠٠٠٠٠٠٠ | مكافئات العاملين |
| ١٠٠٠٠٠٠٠٠٠ | إيراد أوراق مالية | ٢٧٠٠٠٠٠٠٠ | إستهلاك أثاث |
| ١٥٠٠٠٠٠٠٠٠٠ | تعويضات مقبوضة | ٦٥٠٠٠٠٠٠٠ | خصم مسموح به |
| | | ١٨٧٥٠٠٠٠٠٠ | الديون المعدومة |
| | | ١٥٠٠٠٠٠٠٠٠ | ضرائب ورسوم |
| | | ٦٧٥٠٠٠٠٠٠٠ | تبرعات |
| | | ٧٨٠٠٠٠٠٠٠٠ | عجز بالصندوق |
| | | ٥٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠ | مصاريف عمومية |
| | | ١٩٣٠٠٠٠٠٠٠٠ | صافي الربح |
| | | | |
| <u>١٩٢٠٠٠٠٠٠٠٠</u> | | <u>١٩٢٠٠٠٠٠٠٠٠</u> | |

وعند الفحص الضريبي ظهر ما يلي:

- تعود ملكية العقار الى الشركة لغرض ممارسة نشاطها الاقتصادي ، حيث تبلغ الكلفة التاريخية للعقار مبلغ (٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار وبنسبة إندثار (٥%).
- ضمن الرواتب والاجور هناك مبلغ (٢٤٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار رواتب صاحب الشركة.
- إن فائدة القرض مدفوعة عن قرض في المصرف العقاري لبناء دار صاحب الشركة.
- يبلغ إستهلاك الأثاث نسبة (٢٠%) علماً النسبة المقررة هي (١٠%) ، إذا علمت بأن قيمة الأثاث المثبت بالدفاتر تبلغ (١٣٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار.
- ضمن الديون المعدومة مبلغ (٨٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار لم تعترف به السلطة المالية.
- ضمن الضرائب والرسوم مبلغ (٨٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار عن ضريبة الدخل للسنة الماضية.
- ضمن التبرعات مبلغ (٣٠٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار مدفوعة لبعض العوائل الفقيرة والباقي لجهات خيرية معترف بها قانوناً.
- أن العجز بالصندوق هو من مسؤولية أمين الصندوق وأنه قام يدفعه على شكل أقساط تخصم من راتبه الشهري.
- ضمن المصاريف العمومية مبلغ (٣٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار عن مصاريف دعاية وإعلان تخص السنة القادمة.
- إن التعويضات المقبوضة هي تعويضات من قبل شركة التأمين عن بضاعة محروقة تبلغ كلفتها (١٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار.

في ضوء المعلومات أعلاه تم في أدناه تنظيم مذكرة التسوية الضريبية:

| المبلغ الإجمالي | المبلغ الجزئي | البيان |
|-----------------|---------------|------------------------------|
| ١٩٣٠٠٠٠٠ | | صافي الربح المحاسبي |
| | | يضاف له: |
| | ٢٤٠٠٠٠٠٠ | رواتب صاحب الشركة |
| | ٧٥٠٠٠٠٠ | فائدة القرض |
| | ٨٠٠٠٠٠٠ | فائدة رأسمال |
| | ١٣٥٠٠٠٠ | الزيادة في إستهلاك الأثاث. |
| | ٨٥٠٠٠٠٠ | الزيادة في الديون المعدومة. |
| | ٨٠٠٠٠٠٠ | الزيادة في الضرائب والرسوم |
| | ٣٠٠٠٠٠٠ | الزيادة في التبرعات. |
| | ٧٨٠٠٠٠٠ | عجز بالصندوق. |
| | ٣٥٠٠٠٠٠ | الزيادة في المصاريف العمومية |
| ٧١٦٥٠٠٠٠ | | |
| ٩٠٩٥٠٠٠٠ | | |
| | | يطرح منه: |
| | ٣٧٥٠٠٠٠ | إندثار العقار. |
| | ٢٥٠٠٠٠٠ | أرباح بيع الأثاث. |
| | ١٥٠٠٠٠٠٠ | إيراد عقار |
| | ١٠٠٠٠٠٠٠ | إيراد أوراق مالية. |
| (٣٣٧٥٠٠٠٠) | ٢٥٠٠٠٠٠ | خسارة التعويضات المقبوضة |
| ٥٧٢٠٠٠٠٠ | | الربح الضريبي |

استناداً الى ما عرض في اعلاه نبين الملاحظات التالية:

- أضيفت رواتب صاحب الشركة الى صافي الربح لأنها ليست من التكاليف الواجبة الخصم لأنه ليس موظفاً في الشركة وبالتالي لا يجوز خصمها من الأرباح.
- أضيفت فائدة القرض الى الأرباح لأنها تعتبر من قبيل النفقات الشخصية ولبست مدفوعة لإنتاج الدخل. وكذلك فائدة رأسمال الى الأرباح لأنها ليست فائدة حقيقية ومدفوعة الى دائن حقيقي لصاحب المنشأة ، لذا لا يجوز خصمها من الأرباح.
- أضيفت الزيادة في إستهلاك الأثاث الى صافي الربح لأنه لا يسمح بإحتساب إستهلاك الأصول الثابتة بأعلى من النسب الضريبية ، وقد أحتسبت كما يلي:

$$١٣٥٠٠٠٠٠ \times ١٠\% = ١٣٥٠٠٠٠٠$$
دينار.
- أضيفت الزيادة في الديون المعدومة لعدم قناعة السلطة المالية بها.
- أضيفت الزيادة في الضرائب والرسوم لأنه ضمنها (٨٠٠٠٠٠٠٠) دينار تخص ضريبة الدخل التي لا يسمح بتزليلها من الأرباح ولأنها تعتبر إستعمالاً للربح ، حيث نص القانون الضريبي صراحة على تنزيل كافة الضرائب والرسوم عدا ضريبيتي العقار والدخل.

- f. أضيفت الزيادة في التبرعات الى صافي الربح لأنها مدفوعة الى بعض العوائل الفقيرة وهي ليست جهة خيرية معترف بها قانوناً. وكذلك تم إضافة العجز بالصندوق الى الأرباح لثبوت مقصرية أمين الصندوق وبالتالي لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.
- g. أضيفت الزيادة في المصاريف العمومية البالغة (٣٥٠٠٠٠٠) دينار لأنها مدفوعة عن إعلان مدفوع مقدماً يخص السنة اللاحقة.
- h. تم طرح مبلغ إندثار العقار من الأرباح لأن العقار ليس مؤجراً وإنما هو ملك للمكلف وبالتالي يحق له تنزيل إندثار العقار وتم حسابه كما يلي:

$$٣٧٥٠٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠٠٠٠ \times ٥\%$$
دينار إندثار العقار.
- i. تم إستبعاد أرباح بيع الأثاث من الأرباح لأنها تعتبر أرباح رأسمالية وبالتالي لا تخضع الى الضريبة بموجب القانون الضريبي.
- z. تم إستبعاد إيراد الأوراق المالية من الأرباح لأن هذه الإيرادات تخضع للضريبة قبل توزيعها على المساهمين من قبل الشركة المساهمة وبالتالي لا يجوز إخضاعها للضريبة منعاً للإزدواج الضريبي.
- k. تم إستبعاد خسارة التعويضات البالغة (٢٥٠٠٠٠٠) دينار لأنها تمثل خسارة لحقت بالمكلف لذا يسمح بتنزيلها من الأرباح (١٧٥٠٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠٠٠).
- أما الأسلوب الآخر الذي تتبعه الإدارة الضريبية في إستخراج الربح الضريبي بالإعتماد على كشف العمليات الجارية المقدم من قبل الشركة الى الإدارة الضريبية هو إعادة تعديل حساب الأرباح والخسائر وفق المنظور الضريبي وكما يلي:

ح / أ . خ عن الفترة المنتهية بتاريخ ٢٠١٢/١٢/٣١ المعدل ضريبياً

| | |
|------------------|------------------|
| ٦١٠٠٠٠٠٠ | الرواتب والاجور |
| ٩٥٠٠٠٠٠ | مكافئات العاملين |
| ١٣٥٠٠٠٠ | إستهلاك أثاث |
| ٦٥٠٠٠٠٠ | خصم مسموح به |
| ١٠٢٥٠٠٠٠ | الديون المعدومة |
| ٢٥٠٠٠٠٠ | خسارة بضاعة |
| ١٧٠٠٠٠٠ | مصاريف عمومية |
| ٣٧٥٠٠٠٠ | إندثار مبنى |
| ٧٠٠٠٠٠٠ | ضرائب ورسوم |
| ٣٧٥٠٠٠٠ | تبرعات |
| ٥٧٢٠٠٠٠٠ | صافي الربح |
| <u>١٦٤٥٠٠٠٠٠</u> | |
| <u>١٦٤٥٠٠٠٠٠</u> | |
| <u>١٦٤٥٠٠٠٠٠</u> | |

في ضوء ما جاء في أعلاه يرى الباحث لو ان السلطة المالية قبلت الربح الظاهر في كشف العمليات الجارية المقدم كما في الحالة الدراسية الأولى فأن إحتساب الضريبة يكون كما يلي:

$29850000 = 10\% \times 19900000$ دينار الضريبة الواجب تسديدها بموجب حسابات الشركة

أما في حال تم تعديل الربح المحاسبي الى الربح الضريبي وكما موضح في اعلاه يكون مبلغ الضريبة الواجب تسديده من قبل الشركة كما يلي:

$71050000 = 10\% \times 106575000$ دينار

وعليه يصح الفرق الضريبي شاسع بين المبلغ بموجب الحسابات عما هو عليه بموجب القوائن والتعليمات الضريبية وبحدود (١٠٦٥٧٥٠٠ - ٢٩٨٥٠٠٠ = ٧٦٧٢٥٠٠ دينار) ، ويعود السبب في ذلك الى كون أن البيانات المالية تقدم الى الإدارة الضريبية فقط باعتبارها الطرف الوحيد الذي تنظم من اجله تلك البيانات ويحاول اصحاب الشركات المغالاة في النفقات مقابل تخفيض أرباحهم وبالتالي تقليل مبلغ الضريبة الواجب تسديده من قبلهم.

توصل الباحث في الجانب العملي الى وجود فرق واضح بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي مما يضعف الثقة بالقوائم المالية المقدمة الى الادارة الضريبية ويقلل الاعتماد عليها من قبل الادارة الضريبية وهذا يثبت فرضية البحث.

٥- الاستنتاجات والتوصيات

١- الاستنتاجات: توصل الباحث الى الاستنتاجات التالية:

١. تعتبر الإدارة الضريبية هي الطرف الوحيد التي تنظم من أجله البيانات المالية في اغلب الأحيان ، وبالتالي يسعى أصحاب الشركات الى تخفيض أرباحهم وزيادة نفقاتهم المالية ، مما يؤدي الى زيادة التباين بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

٢. أن كشف التسوية الذي يتم إعداده من قبل الإدارة الضريبية أو إعادة تصوير حساب الأرباح والخسائر طبقاً للتعليمات والقوائن الضريبية يفتح الباب واسعاً أمام الإجتهد الشخصي للإدارة الضريبية.

٣. هناك قناعة راسخة لدى الإدارة الضريبية بأن نتائج القوائم المالية المقدمة اليها لا تعبر بشكل عادل عن الوضع المالي للشركة مما يتطلب منها إعادة تعديل الربح المحاسبي للوصول الى الربح الضريبي.

٢- التوصيات: يوصي الباحث بما يلي:

١. العمل على تفعيل العلاقة والتعاون بين مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات والادارة الضريبية ورفع مستوى خبرة السلطة المالية (المخمن) والمراجع الخارجي لضمان عدم التلاعب بالقوائم المالية الأمر الذي ينعكس على تقليل التفاوت بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

٢. رفع كفاءة وفاعلية التحاسب الضريبي وتقليل الاجتهاد الشخصي لدى السلطة المالية (المخمن) من خلال تكتيف الدورات التدريبية لهم واستخدام الاساليب العلمية في محاسبة المكلفين ومنها اسلوب التقدير الذاتي.

٣. على الادارة الضريبية اعتماد نتائج الاعمال المقدمة اليهم من قبل الشركات ودراستها من قبل السلطة المالية باعتبارها تعبر بشكل عادل عن المركز المالي للشركة ما لم يثبت عكس ذلك. والابتعاد عن النظرة السائدة التي مفادها بان البيانات المالية المقدمة الى السلطة الضريبية لا تعبر بشكل عادل عن المركز المالي.

المراجع والمصادر:

١. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧.
٣. قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) المصري.
٤. قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لسنة (٢٠٠٤) الفلسطيني.
٥. القاعدة المحاسبية العراقية رقم (١٢).
٦. المعيار المحاسبي الدولي (٧).
٧. القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٢).
٨. نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.
٩. أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الضريبية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٠.
١٠. إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، العراق، مطبعة جامعة بغداد، ٢٠٠١.
١١. خطاب، عزمي أحمد يوسف، الضرائب ومحاسبتها، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الاردن، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
١٢. الججاوي، طلال محمد علي، العنكي، هيثم علي محمد، المحاسبة والتحاسب الضريبي، مطبعة الكتاب، العراق، ٢٠١٣.
١٣. جربوع، يوسف محمود، وحلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢.
١٤. جعفر، عبد الإله، المحاسبة المالية مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، الطبعة الأولى، عمان، دار حنين، ٢٠٠٣.
١٥. الخطيب، خالد شحاده، شامية، أحمد وهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ٢٠٠٣.
١٦. الدهراوي، كمال، وهلال، عبدالله، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الإسكندرية، الدار الجامعية، ١٩٩٩.
١٧. دويدار، محمد، في نظرية الضريبة والنظام الضريبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٩.
١٨. الشيرازي، عباس مهدي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت، ١٩٩٠.
١٩. كيسو، دونالد، وويجانت، جيرى، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، حجاج، أحمد (تعريب)، الرياض، دار المريخ للنشر، ١٩٩٩.
٢٠. مطر، محمد، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين المنعقدة في عمان للفترة ٢٤-٢٥ أيلول ٢٠٠٣.
٢١. Libby Robert , Parricia A Libby , Daniel a shorti , Financial Accounting Higher Education Group , USA , ١٩٩٦.
٢٢. Rosen S. Harvey, "Print preview - Taxation", U. S. A., ٢٠٠٤.
٢٣. Catherine Maillet, Anne Le Manh (٢٠٠٦): Normes Comptables Internationales IAS / IFRS, Edition Berti .