

دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي

بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب

The role of accounting disclosure in raising the quality of tax settling accounts Applied research in the General Commission for Taxes

الباحث

لقاء مالك عبد الرحمن

مدير عام دائرة المحاسبة - البنك المركزي العراقي

م. ق. إحسان شميران الياسري

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي بما يعزز الثقة بين المكلفين (الشركات) والسلطة الضريبية، والوقوف على مدى التزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تعدها لجهة الإفصاح المحاسبي المناسب للسلطة الضريبية. وقد لوحظ أن الإفصاح الجيد عن نتائج النشاط أدى إلى قبول السلطة الضريبية للنتائج التي أظهرتها القوائم المالية وتم ربط الضريبة على أساسها.

وقد اعتمدت الباحثة المنهج الاستنباطي الذي يستند إلى المراجع العربية والأجنبية من كتب وأبحاث ودراسات سابقة وكذلك الندوات العلمية في هذا المجال فضلا عن الجانب العملي الذي أغنى الموضوع، وذلك بهدف استنباط الأسس والقواعد للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

وقد كان مجتمع وعينة البحث من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب حيث قدمت بعضها معلومات غير دقيقة، فيما قدمت أخرى معلومات مناسبة لطبيعة أنشطتها وتعاملت السلطة المالية معها برضا من خلال قبول النتائج الظاهرة في حساباتها. وقد تم اختيار عدد من القوائم المالية لتلك الشركات للسنوات ٢٠١٢-٢٠١٥ وتحليلها. وقد أسفرت نتائج البحث عن عدد من الاستنتاجات من أهمها:

١. أن السلطة الضريبية أحد المستفيدين من التقارير المالية التي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي كأساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة، ويتطلب ذلك إبراز دور الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية من قبل الشركات.
٢. أن تقدير الدخل الخاضع للضريبة هو من أهم مهام التحاسب الضريبي وأغدها، وذلك لأن الإدارة تجد نفسها مطالبة بأن تراعي في هذه العملية مصلحتين متعارضتين، مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة. لذا فإن موضوع جودة التحاسب الضريبي يحتل أهمية خاصة من حيث حصيلة الضريبة وعدالة التوزيع، ولهذا تهتم الدول بهذا الموضوع.
٣. إن الإفصاح الجيد يخلق تاريخا جيدا للشركة ولمراقب الحسابات لدى السلطة المالية، وهو يؤدي إلى قبول تلك السلطة إلى النتائج التي تظهرها القوائم المالية ويتم ربط الضريبة على أساسها، وهو ما يمثل غاية المكلف في قبول نتائج حساباته، وكذلك يحقق رسالة مراقب الحسابات في جودة عمله في تعزيز الإفصاح المحاسبي.

وكان من أهم التوصيات:

١. إبراز دور الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية من قبل الشركات، باعتبار تلك السلطة أحد أهم المستفيدين من تلك التقارير، والتي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي.
٢. أهمية بذل الإدارة الضريبية جهودا كبيرة في تحسين مستوى تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وهو من أدق مهام التحاسب الضريبي وأغدها، مع مراعاة مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة على حد سواء.
٣. أهمية العناية بالإفصاح وجودته وموثوقيته من قبل المكلفين والمحاسبين ومراقبي الحسابات، فهو يخلق تاريخا جيدا تعول عليه السلطة المالية وبقية المستخدمين، كما إن السلطة المالية لها دور كبير في خلق روح الولاء للمهنة من قبل المحاسبين ومراقبي الحسابات.

Abstract

The research aims to highlight the role of accounting disclosure in raising the quality of tax settling accounts so as to enhance confidence between taxpayers (corporates) and tax authority, standing over companies commitment to take care of their financial statements which are prepared to the appropriate accounting disclosure of tax authority. It has been noticed that a good disclosure about the results of the activity leads to the acceptance of the tax authority to the results which are stated by the financial statements

and the tax is linked on its bases. The researcher depends on the deductive approach which based on Arabic and foreign references, books, researches, previous studies, scientific symposium as well as the scientific aspect which richens the study in order to derive the rules and basis for accounting disclosure in the financial reports. The sample and community of the study were the registered corporates at the corporates departments at the General Commission of Tax.

Some of them presented inaccurate information, while others presented appropriate information about their activities which the financial authority dealt with in good way, by accepting the results at their accountings. Many of the financial statements of hose corporate have been chosen for 2012-2010 and have been analyzed. The findings of the study indicate that:

1. Tax authority represents one of the beneficiaries of the financial reports that tax authority depends on in the tax settling the books as the basis for calculating the taxable income process. this requires to highlight the role of accounting disclosure of financial reports submitted to the tax authority by companies.
2. The estimation at the income submitted to tax is the most important task of tax settling accounts because the administration is required to pay attention to two opposite interests, the interest of the taxpayers and the interest of the general treasury therefore, the subject of the quality of tax settling accounts takes a great position from the aspect of tax revenue and the fair of distribution for this, many countries interest in this subject.
3. The good disclosure creates good history to the corporate and comptroller of the financial authority. This leads to the acceptance of that authority to the results at the financial statements and the tax is linked on its bases. This represents the aim of the taxpayer in accepting its accounting results and achieving the message at the comptroller regarding the quality of its work in promoting accounting disclosure. Key recommendations are as follows:
 - 1- Highlighting the role of accounting disclosure of financial reports, which are submitted to the tax authority by the companies, as that authority, is one of the main beneficiaries of these reports, which the authority relies on in the tax process of settling accounts.
 - 2- The importance of making of forts by the tax administration to improve the level of estimating the income submitted to tax. This is the accurate and most complex task of tax setting account, and taking into consideration the interest of the taxpayer and the interest of general treasury.
 - 3- The importance of taking care of the disclosure its quality and its authenticity by the taxpayer, accountants and comptroller. It creates a good history which the financial authority and other users relied on additionally the financial authority has great role to creates the loyalty spirit for this profession by the accountants and comptroller.

المقدمة

يعد الإفصاح المحاسبي الجوهر الذي يقوم عليه إعداد التقارير المالية. وإن الإفصاح الكامل يدعو إلى الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية التي تظهرها القوائم المالية وذلك لصالح المستفيدين من تلك المعلومات. وتمثل السلطة الضريبية أحد أهم المستفيدين من التقارير المالية التي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي كأساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة. وانطلاقاً من ذلك، جاءت هذه الدراسة لتبحث في مشكلة ضعف الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية، وتأثير ذلك سلباً على جودة التحاسب الضريبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة والحصيلة الضريبية.

لقد توزع البحث الأصلي للباحثة على أربعة فصول، احتوى الفصل الأول منها على مبحثين، الأول يتعلق بتحديد منهجية البحث، أما الثاني فقد خصص لبعض الدراسات السابقة. وجاء الفصل الثاني ليعرض الإطار النظري الذي احتوى ثلاثة مباحث، ركز المبحث الأول على الإطار العام للإفصاح المحاسبي. أما المبحث الثاني فقد عرض الإطار العام لجودة التحاسب الضريبي أما المبحث الثالث فقد عرض الإفصاح المحاسبي ودوره في جودة التحاسب الضريبي، فضلاً عن القوائم المالية. وجاء الفصل الثالث ليعرض الجانب التطبيقي بمبحثين، قدم الأول وصف عينة البحث (الهيئة العامة للضرائب، الشركات)، أما الثاني فقد عرض دراسة تحليلية للقوائم المالية عينة البحث. وتم عرض الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث. أما هذا البحث المستل فقد توزع على محورين تناول المحور الأول الإطار النظري بعنوان الإفصاح المحاسبي ودوره في جودة التحاسب الضريبي. وتناول المحور الثاني ليعرض الجانب التطبيقي بعنوان دراسة وتحليل واقع الإفصاح المحاسبي ودوره في جودة الأداء الضريبي.

١- منهجية البحث

١-١- مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في ضعف الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية. ويفهم من سياق سلوك تلك الإدارات أنها تسعى لعدم العناية بالإفصاح، فيما لا يعتمد بعضها ذلك، مما يؤدي إلى التأثير على جودة التحاسب الضريبي، بسبب عدم توفر القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، والتي تؤثر سلباً في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتؤثر في الحصيلة الضريبية.

١-٢- أهمية البحث: تتأتى أهمية البحث من تناوله قضية العناية بالإفصاح المحاسبي من قبل إدارات الشركات، من خلال توجيه الوحدات المالية لديها كمنطلق لجودة التحاسب الضريبي، فضلاً عن تناوله الإفصاح المحاسبي وانعكاسه في التقارير المالية.

١-٣- هدف البحث: يهدف البحث إلى التركيز على دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي مما يعزز الثقة بين الشركة والسلطة الضريبية.

١-٤- فرضية البحث: إن العناية التي تبذلها الشركات في إعداد القوائم المالية، وعرض نتائج النشاط بما يعبر عن واقع نشاطها، وبما يطمأن السلطة المالية إلى وجود إفصاح محاسبي مناسب، تؤثر إيجابياً في جودة التحاسب الضريبي.

١-٥- حدود البحث: الحدود المكانية: تتمثل بالهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات.

الحدود الزمانية: تتمثل بالقوائم المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب للمدة من ٢٠١٢-٢٠١٥ من عدد من الشركات عينة البحث.

١-٦- محددات البحث: تواجه مثل هذه البحوث مشاكل في إن العمل الضريبي يستند في جوانب عديدة منه إلى التقدير الشخصي للقائمين عليه، وعلى قدراتهم ومهاراتهم وخلفياتهم. لذا كان من الصعب الركون إلى معايير محددة مسبقاً في عمل الفاحصين (المخمينين)، فضلاً عن تعذر البحث في ملفات عدد كبير من الشركات بسبب القيود التي تصاحب عمل الباحثة.

١-٧- منهجية البحث: اعتمدت الباحثة المنهج الاستنباطي الذي يستند إلى المراجع العربية والأجنبية وذلك بهدف استنباط الاسس والقواعد للإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

١-٨- مجتمع وعينة البحث: يتألف مجتمع البحث من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب حيث يقدم بعضها معلومات غير دقيقة، فيما قدمت أخرى معلومات مناسبة لطبيعة أنشطتها وتعاملت السلطة المالية معها برضا من خلال قبول النتائج الظاهرة في حساباتها. وقد تم اختيار عدد من القوائم المالية لتلك الشركات للسنوات ٢٠١٢-٢٠١٥ وتحليلها. وقد تم اختيارها على أساس شركات أفصحت بشكل ملائم ووافقت السلطة المالية على نتائج حساباتها، وأخرى لم تقصح بشكل سليم وتم رفض نتائج حساباتها.

٢- الإطار النظري

١-٢- الإفصاح المحاسبي

أ- الإفصاح المحاسبي: إن أحد الأهداف الرئيسية للإفصاح المحاسبي هو تزويد المعلومات لغرض اتخاذ القرارات، وهذا يتطلب الإفصاح السليم للبيانات المالية، فالمحاسبون يواجهون مشكلة عندما يقومون بتلخيص المعلومات لأغراض نشرها، فإذا ما أرادوا نشر المعلومات الكاملة والتفصيلية المتوافرة لديهم فإن معظم مستخدمي البيانات المالية سوف يغرقون بالمعلومات الغزيرة وهذا سوف يربكهم ويجعل صعوبة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن جهة أخرى، عند اختصار الكم التفصيلي الهائل من المعلومات على شكل أرقام مركزة، فإن الحذر والانتباه ضروريان من أجل عدم إخفاء أية بنود أو أحداث يمكن أن يكون لها أثر على الحكم الشخصي لمتخذ القرار. (دهمش واخرون، ٢٠١٠: ٤٧) ومن الأهمية الإشارة هنا إلى أن السلطة المالية (الإدارة الضريبية) تعتبر أحد أهم مستخدمي القوائم المالية، حيث يستند جانب مهم من عملها على النتائج الواردة في هذه القوائم.

ب- تعريف الإفصاح المحاسبي: ويعني مبدأ الإفصاح الكامل أن القوائم المالية يجب أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدميها، فإذا تبين أن عدم وجود معلومات معينة يؤدي إلى تضليل المستخدمين، فإنه يتعين تقديم هذه المعلومات.

(الصبان واخرون، ٢٠١٣: ٣٩)

ج- أنواع الإفصاح المحاسبي

- مبدأ الإفصاح الشامل (الكامل): يعني ضرورة تضمين القوائم المالية كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة الاقتصادية. وهذا يتطلب إظهار القوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل.
- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح بمتطلبات الجهات المعنية. فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مظللة للمستخدم العادي. (حنان، ٢٠٠٥: ٢١٧)
- الإفصاح الكافي: ويقصد به ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية، ويتم ذلك بالتأشير على القوائم المالية أو بإضافة كشوفات ملحقة أو ضمن تقرير الإدارة. (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١١: ٨) ويصنف الإفصاح حسب الاتجاه إلى:
 - ❖ الإفصاح التتفيقي: يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.
 - ❖ الإفصاح الوقائي: يجب الإفصاح في التقارير المالية بما يحول دون أي تضليل فيها للمستفيدين. ويتطلب الإفصاح الوقائي الإفصاح عن:
 - السياسات المحاسبية
 - التغيير في السياسات المحاسبية
 - التغيير في التقديرات المحاسبية
 - تصحيح الأخطاء في القوائم المالية
 - التغيير في طبيعة الوحدة المحاسبية
 - الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة
 - الإفصاح عن الارتباطات المالية
 - الإفصاح عن الأحداث اللاحقة

- ❖ الإفصاح القطاعي: وضعت لجنة معايير المحاسبة الدولية مؤخرا معيارا جديدا بعد المراجعة عن التحليل القطاعي بشكل يعطي إفصاحا أكثر تفصيلا، وإن الإفصاح وفقا للتوزيع الجغرافي وبحسب نوع المنتج. كما أصدر معهد المحاسبين المعتمدين الياباني إرشادات عن التقرير عن المعلومات القطاعية، ويعمل أيضا العديد من واضعي معايير المحاسبة في الدول الأخرى على توسيع متطلبات الإفصاح القطاعي.
- ❖ الإفصاح التفاضلي: يتم التركيز في القوائم المالية بصورة ملخصة ومختصرة على التفاضل، يعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاح شامل، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلا إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل. (حنان، ٢٠٠٥: ٢١٨)

د- أهداف الإفصاح المحاسبي

- إشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية من البيانات والمعلومات المحاسبية.
- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات. (Belkaoui, 2004: 266)
- إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية والملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة.

٢-٢-٢-٢ التحاسب الضريبي

٢-٢-٢-١ تعريف التحاسب الضريبي

- يمكن أن نعرف التحاسب الضريبي بأنه العمليات المتسلسلة التي تقوم بها الإدارة الضريبية والعاملين في الفروع والفروع التابعة لها من أجل وصول إيرادات الضريبة إلى خزينة الدولة. (أمين، ٢٠٠٠: ٥٠)
- ٢-٢-٢-٢ وعاء الضريبة: يعرف وعاء الضريبة (الدخل الضريبي) بأنه المادة أو العنصر الذي تفرض عليه الضريبة. والوعاء قد يكون شخص أو مال. كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله والسلع سواء كانت المستوردة من الخارج أو المنتجة في الداخل. (إسماعيل، ٢٠٠١: ٦٢)

٢-٢-٣- التقدير الضريبي وطرق التقدير: يعرف التقدير الضريبي " بأنه عملية تحديد الوعاء أو الدخل الذي تفرض عليه الضريبة. ٢-٢-٤- طرق تقدير الدخل الخاضع للضريبة: يتم الاعتماد على عدة طرق في تقدير الدخل الخاضع للضريبة ومنها: أولاً- الطرق غير المباشرة:

- طريقة المظاهر الخارجية: يتم تقدير دخل المكلف ثم احتساب الضريبة المستحقة عليه بالاعتماد على المظاهر الخارجية للمكلف مثل سكنه.
 - طريقة التقدير الجزافي: يتم تحديد الدخل بشكل جزافي على قرائن ينص عليها المشرع المالي كقيمة مبلغ الإيجار أو كمية المواد الداخلة في إنتاج سلعة معينة، ويسمى بالجزافي القانوني. أما إذا لم يحدد المشرع المالي هذه القرائن، فهذا يعني ترك إجراء هذا التقدير للسلطة المالية من خلال مناقشة المكلف والاتفاق معه على مقدار دخله وهذا يسمى الجزافي الاتفاقي.
- (ال علي، ٢٠٠٢: ٢٠٨)

ثانياً- الطرق المباشرة:

من أفضل الطرق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة، إذ تتمكن السلطة المالية من معرفة إيرادات المكلف الحقيقية والاطلاع على أعماله وفحص سجلاته.

٢-٢-٥- أنواع التقديرات للدخل:

أولاً: التقدير الأولي (الابتدائي) للدخل: ويتم ذلك عندما يقوم المكلف بملء التقرير بمقدار دخله وتسليمه للسلطة الضريبية. ثم تقوم السلطة المالية بتقدير دخله على ضوء ذلك.. (إسماعيل: ٢٠٠٢: ٥٢٦) يقدم المكلف إقراراً للسلطة الضريبية خلال المدة القانونية لتقديم التقارير مبين فيه دخله الإجمالي والصافي الخاضع للضريبة. وهو قائمة أو كشف مالي لتحديد مبلغ الضريبة الذي تجببه السلطة الضريبية، وتسمى إحياناً طريقة الإقرار.

ثانياً: التقدير الاحتياطي: تعتمد هذه الطريقة استناداً لتعليمات صادرة من الهيئة العامة للضرائب، ولا يوجد نص قانوني يشير إليها، فيعتمد هذا التقدير على نتيجة النشاط الظاهرة في حسابات المكلفين المقدمة والمرفقة بإقراراتهم كوعاء ضريبي تحسب عليه الضريبة احتياطياً. ويبقى هذا التقدير عرضة للتغيير والتعديل وفقاً للوقائع والمعلومات التي تظهر لاحقاً، أو عند رغبة المكلف بحسم التقدير وجعله تقديراً نهائياً.

ثالثاً: التقدير الإضافي: أجاز القانون للسلطة المالية أن تحتسب الضريبة على أساس الدخل الحقيقي، فإذا جرى تقديره بأقل من ذلك، فلها الحق في الرجوع لمدة خمس سنوات ماضية باستثناء السنة التقديرية إذا ظهر لها بأن المعلومات التي تقدم بها المكلف عن دخله كانت ناقصة أو غير صحيحة أو كان هناك مصدر دخل آخر لم يصرح به كما ورد في المادة (٣٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل. (حسن، ٢٠٠١: ٣٧)، وهناك تقدير إضافي كلما وردت وقائع عن دخل إضافي.

رابعاً: التقدير بالاتفاق: ألزم المشرع الضريبي العراقي كل مكلف عراقي له دخل خاضع للضريبة بأن يقدم تقرير يبين فيه مقدار دخله الخاضع للضريبة. فبعد أن يقدم المكلف إقراره الضريبي يحدد له موعد للمناقشة بغية إعطاء الوقت للمخمن ليتسنى له فحص إقراره وإرساله للتدقيق إذا ما وجد ضرورة لذلك. وبعد مناقشة المكلف وموافقته على التقدير والتوقيع عليه يعد هذا التقدير بالاتفاق. وهناك تقدير بالاتفاق كلما وجد تقدير أولي أو إضافي، طالما لم يعترض المكلف على مثل هذا التقدير..

خامساً: التقدير النهائي: أعطى القانون الحق للسلطة المالية أن تحسب الضريبة على أساس الدخل الحقيقي إذا لم تكن قد قدرت الدخل على أحد الأشخاص الخاضعين لها أو قدرت بما يقل عن حقيقته في السنة الأخيرة أو في إحدى السنوات الخمسة السابقة لها. سادساً: التقدير الإداري: هو تقدير يقوم به المخمن لتحديد دخل المكلف الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، ويقوم به في حالة عدم تقديم المكلف لكشف التقدير الذاتي أو في حالة كون الكشف المقدم من المكلف فيه أسباب تدفع المخمن للاعتقاد بعدم صحة هذا التقدير. (أبو كرش، ٢٠٠٤: ٢٩١)

سابعاً: التقدير الذاتي: إن المكلفين يؤدون ما عليهم من التزامات ضريبية مع تدخل محدد من جانب الإدارة الضريبية ويتحقق ذلك من خلال نظام الربط الضريبي الذاتي، يقوم دافعي الضريبة بإعداد حساباتهم الختامية وتقديمها مع نماذج معينة تعدها الإدارة الضريبية ومن ثم تسديد مبلغ الضريبة على وفق الدخل الذي قام بتقديره المكلف، ويكون هذا الأسلوب وجود نظام فعال يوضع من

قبل الإدارة الضريبية يتيح لها إجراء التدقيق اللاحق على شكل عينات من دافعي الضريبة ويكون هذا النظام الرقابي صمام أمان للرقابة الضريبية ورادع للمكلفين الذين قد يلجأ البعض منهم للتهرب الضريبي. (خماس، ٢٠١٤: ٥٢)

ثامنا: تعديل التقدير: تقوم السلطة المالية بتعديل تقديرات المكلفين (بالزيادة أو التخفيض) لعدة أسباب. فقد يطالب المكلف بتعديل تقديره الإداري لتصحيح مقدار الدخل أو لمنحه السماح القانوني أو بقية الإعفاءات والتنازلات المنصوص عليها قانونا. وهو صلاحية ممنوحة لموظف السلطة المالية وفقا لمستوياتهم الإدارية في دائرة الضريبة.

٢-٢-٦- ربط الضريبة: يعني تحديد مبلغ الضريبة الذي يلتزم المكلف بدفعه على ضوء الدخل الذي تم تقديره. وبعد إجراء الخصومات والإعفاءات التي يسمح بها القانون، يتم تطبيق سعر الضريبة على المبلغ المتبقي وتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه

٢-٢-٧- جباية الضريبة: تصبح الضريبة واجبة الدفع بعد أن يبلغ المكلف بالمبلغ الذي يجب عليه أن يدفعه، ويتوجب على الإدارة الضريبة أن تراعي أن الضريبة يجب أن يتم جبايتها في الأوقات الأكثر ملائمة للمكلف تحقيقا لقاعدة الملائمة التي صاغها ادم سميث كواحدة من القواعد المهمة التي يجب مراعاتها في الضريبة. (العلي، ٢٠١١: ١٧٢)

٢-٣- جودة التحاسب الضريبي:

أ- مفهوم الجودة:

إن مصطلح الجودة من المصطلحات المهمة، وأن التفريط بالجودة يعني فقدان المنظمة لهويتها، واحتمال عدم قدرتها على البقاء في الأسواق. والجودة اصطلاحا هي الفعل جاد، ويجود. ويقصد به الإجابة والإتقان في العمل الحسن وكل ما هو ضد الرديء والباطل. وتعتبر كلمة الجودة عن وجود صفات معينة أو ميزات في المنتج (سلعة أو خدمة) بالشكل الذي تلبى حاجات ورغبات الزبائن. (النجار وجواد، ٢٠٠٦: ٤٠-٤١).

ب- تعريفات الجودة:

أولاً- عرفت جودة الخدمة من وجهة نظر المستفيد/ الزبون بأنها موائمة هذه الخدمة لاستخداماته واستعمالاته. (مجيد والزيارات، ٢٠١٥: ١٧-١٨).

ثانياً- وهي عملية إعداد الخدمة وتهيئتها وطريقة تقديمها إلى الزبائن فضلا عن النتائج المترتبة على ذلك من خلال إدراكهم لمدى تلبية الخدمة المقدمة لحاجاتهم. (السويطي، ٢٠١٤: ٢٨)

ج- مفهوم جودة الخدمة الضريبية:

جودة الخدمة الضريبية: هي تقديم أفضل خدمة للمكلف. أو هي نتيجة عملية تقييم يقارن فيها المكلف توقعاته بالخدمة التي ستقدم إليه مع الخدمة التي قدمت له. (الموسوي، ٢٠١٣: ٤٩)

د- أبعاد جودة الخدمة:

أولاً- المعولية أو الاعتمادية: تعد من أهم أبعاد الجودة وتعني القدرة على أداء الخدمة الواجبة بشكل مناسب يثق بها الزبون، وكذلك الوسيلة لإنجاز الخدمة بالوقت اللازم وبدون أخطاء، أي إنجاز ما هو صحيح منذ البداية وبكل جوانب الخدمة. (عبيد، ٢٠٠٣: ٨٨)

ثانياً- الاستجابة: وتعني رغبة المنظمة (دائرة الضرائب) بمساعدة الزبائن (المكلفين/ الشركات) لتزويدهم بخدمات سريعة وعدم تركهم ينتظرون بدون سبب واضح لتلافي خلق إدراك سلبي بالنسبة للجودة.

ثالثاً- التوكيد: وتعني قدرة العاملين ومعرفتهم في تحويل العمليات إلى مخرجات مرغوبة لكسب ثقة الزبائن (المكلفين)، وكما يشتمل على الأسلوب المهذب والاحترام لهم.

رابعاً- العناية: وتعني الاهتمام الفردي بالزبون (المكلف) وتركز على الجهد المبذول لاستيعاب حاجاته وإقامة علاقات صداقة معه. (newlike: 2010,13)

خامساً- الأدلة المادية: ويشير هذا البعد إلى جودة الأداء الفعلي الحقيقي للخدمة التي تقدمها للزبون (المكلف) مقابل التكاليف التي تترتب عليها، واستخدام التسهيلات المادية المتمثلة بالأجهزة والوسائل الحديثة في الاتصالات والموظف المؤهل، (وهنا

لا نعني بالتكاليف، الضرائب التي يدفعها المكلف بل التكاليف التي يدفعها لإعداد القوائم المالية وإنجاز تدقيقها من قبل مراقب حسابات مجاز)

سادسا- الالتزام بالتحاسب: وتعني مدى رغبة المكلف في الالتزام بالتحاسب الضريبي الخاضع له ورغبته في أداء الضرائب سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة. (مهند، ٢٠٠٦: ١٦١)

سابعا-التنبؤ: وتعني قدرة المكلف على توقع الضرائب التي ستستوفى منه ومدى تقبله للخدمة الضريبية.

و- الإفصاح المحاسبي ودوره في جودة التحاسب الضريبي

تمثل القوائم المالية، بما تتضمنه من معلومات محاسبية، أحد المقومات الأساسية لعملية التحاسب الضريبي، وعلى هذا الأساس فإن الإفصاح عن تلك المعلومات يعد مطلبا أساسيا للاستفادة من المخرجات. وتقدم الشركات تقاريرها إلى السلطة الضريبية التي بدورها تستخدمها في عملية تحديد مبلغ الضريبة المستحقة. وتتمثل مهمة السلطة الضريبية بإجراءات متعددة، ومن بين تلك الإجراءات، التحاسب الضريبي وفقا للنتائج والمعطيات الواردة في التقارير المالية. والتحاسب الضريبي جهد مشترك بين كل من المكلف والإدارة الضريبية في الهيئة العامة للضرائب، إذ يتم الاعتماد على القوائم المالية المرفقة مع الإقرار المقدم للسلطة الضريبية، إذا كانت المعلومات الواردة فيها تحتوي على الإفصاح الكافي الذي تتطلبه عملية التحاسب الضريبي. وإن مصداقية المكلف تترجم من خلال عرض المعلومات ضمن وظيفة الإفصاح المحاسبي، فإنها تعد عامل مؤثر في التحاسب الضريبي. وتزداد أهميتها من خلال عامل مهم في تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وإن تلك المصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية والمرفقة للإقرار الضريبي والتي تترجم مصداقية الوحدة الاقتصادية سوف تساعد في نجاح التحاسب الضريبي. وكلما زادت المصداقية لدى المكلف عند عرضه للمعلومات المحاسبية التي تحتويها تقاريره المالية، كلما تحققت الجودة في التحاسب الضريبي، وعززت دور الإفصاح المحاسبي.

ه- القوائم المالية... أساس الإفصاح

أولا- مفهوم القوائم المالية:

تعد القوائم المالية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات لأطراف الخارجية وأهمها الهيئة العامة للضرائب لغرض التحاسب الضريبي، وتعد القوائم المالية عن فترة مالية تكون سنة وتقع مسؤولية إعدادها وعرضها على إدارة الشركة. وتعتبر القوائم المالية الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات لأطراف الخارجية. (الصبان والدهراوي وهلال، ٢٠١٣: ٣)

ثانيا- أهداف القوائم المالية:

(١) توضح نتيجة العمليات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة (ربح أو خسارة).
(٢) المساعدة بتوفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرارات المختلفة.

(٣) إمكانية المقارنة مع بيانات فترات سابقة بهدف المساعدة على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية وعمل المقارنات المختلفة.

ثالثا- أنواع القوائم المالية

(١) قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

وتتضمن اصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية بتاريخ معين. (أبو نصار وحמידات، ٢٠١٠: ٢٢)
وتمثل أحد القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها بنهاية كل فترة مالية ويتم من خلالها عرض ممتلكات الوحدة الاقتصادية كافة والتزاماتها كافة بلحظة زمنية معينة. (١٢/٣١ من كل سنة غالبا).

(٢) قائمة الدخل (الأرباح والخسائر):

تقرير محاسبي يلخص بنود الإيرادات والنفقات والفارق بينهما (ربح أو خسارة) خلال فترة محاسبية معينة. (الدوري وأبو زناد، ٢٠٠٣: ٢٧)
هذه القائمة تعطينا فكرة عما حدث في هذه المؤسسة خلال الفترة التي تعبر عنها القائمة والتي قد تكون ثلاثة أشهر أو ستة أشهر أو عام. (الموسوي، ٢٠١٣: ٣٠٣)

(٣) قائمة التغيرات في حقوق المساهمين:

تبين هذه القائمة التغيرات بمكونات رأس المال المدفوع والتغيرات في إجمالي الأرباح المحتجزة بالإضافة لذلك تشمل هذه القائمة على الأسهم الممتازة والأسهم العادية والاحتياطي القانوني والاحتياطي الاختياري وعلو الإصدار.

(٤) قائمة التدفقات النقدية:

هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية لمنشأة ما خلال فترة مالية معينة. وتقسّم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى ثلاثة أقسام: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية. (خنفر والمطارنة، ٢٠٠٦: ٤٩)

(٥) الإيضاحات:

توفر الهوامش معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة لأن القوائم المالية لا تتضمن جميع المعلومات اللازمة وتوجد ثلاثة إيضاحات مرفقة بالقوائم المالية:

أ- يقدم النوع الأول السياسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية للمنشأة مثل الاعتراف بالإيراد.

ب- يقدم النوع الثاني معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فبعض البنود يحتاج فهمها لوصف مطول لا يتاح إبرازه بصلب القوائم المالية نفسها.

ت- (ج) يقدم النوع الثالث إفصاحات مالية إضافية عن البنود التي لم يتم التقرير عنها بالقوائم المالية.

٣- الجانب العملي

٣-١- قسم الشركات:

يتولى قسم الشركات تحديد الوعاء الخاضع للضريبة لجميع أنواع الشركات العاملة في العراق (الشركات المساهمة والشركات المحدودة والشركات محدودة المسؤولية) إضافة إلى فروع الشركات الأجنبية وفقاً للنسب الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل. فيقوم القسم بتقدير الدخل الخاضع واحتساب الضريبة وجبايتها على تلك الشركات بالإضافة إلى قيامه بتزويد هذه الشركات ببراءات الذمة المختلفة والكتب التي تحتاجها إضافة إلى القيام بالأعمال الأخرى. وبما أن قسم الشركات هو عينة البحث، فقد توسعت الباحثة فيه قليلاً، حيث اطلعت على ملفات عدد من الشركات وتناولت نتائج تعامل السلطة الضريبية مع إفصاحها من خلال قبول أو عدم قبول نتائج النشاط. فمن خلال الاطلاع على ملف لشركة السفر والسياحة تبين أن التحاسب الضريبي جرى احتياطياً بعد أن قدمت الشركة القوائم المالية بنتيجة (عجز) مقداره (٣٠٠٠٠٠٠) دينار لعدم وجود إيرادات، ثم وردت معلومات (مقترسات) تعيد بوجود نشاط للشركة بقيمة (٣٣٠٠٠) دولار.. حيث قدر دخل الشركة جزافياً وعقدت تسوية صليحية بدفع مثلي الضريبة.

الإيرادات والمصروفات للسنة المالية ٢٠١٣ (المبالغ بالدينانير)

الإيرادات	لا توجد
المصروفات	٣٠٠٠٠٠٠ دينار
الفائض ربح أو (خسارة)	(٣٠٠٠٠٠) دينار

٣-٢- رأي الباحثة:

ترى الباحثة لو كانت ثقافة الإفصاح والشفافية سائدة لدى مكلفي ضريبة الدخل، لما لجأت بعض الشركات إلى إخفاء أنشطتها أو جزء منها، ثم تظهر تلك الأنشطة من خلال المقترسات والمعلومات التي ترد إلى السلطة المالية، فتضطر إلى دفع الضريبة ومثلها، فتخسر مصداقيتها.. ويعود جانب من ذلك إلى أن مهنة المحاسبة، والوحدة المحاسبية في الشركة ربما استجابت لرغبات الإدارة إخفاء جانب من النشاط، وأن مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لم تول العناية الكافية، فخرست المهنة فرصة إثبات بذل العناية.

وفي حالة أخرى في ملف إحدى الشركات أظهرت خسارة بسبب ظروف العمل وتعقيدات التعاقد والتنفيذ، قدمت حساباتها للسنة ٢٠١٢ المالية (٢٠١٣ التقديرية) كما يلي

(المبالغ بملايين الدينانير):

الإيرادات	٦٥٠
المصروفات	٧٨٠
مصاريف أضافتها الشركة على كشف الدخل	(١٣٠)

نتيجة النشاط - خسارة	١٥
نتيجة النشاط- خسارة الضريبة عدم خضوع	(١١٥)

فكانت نتيجة النشاط التي صرحت عنها مقنعة، إذ وجدت السلطة المالية أن التحاليل والكشوفات والتايبيدات التي قدمتها الشركة متناسبة مع الحالة ووافقت على تأشير عدم خضوعها للضريبة. وقد وجدت الباحثة أن التعاون الذي حصل بين الشركة ومراقب حساباتها حقق هدف الإفصاح الذي انعكس في القوائم المالية وأفضى إلى توفر القناعة لدى السلطة المالية.. وهو بذات الوقت مؤشر على جودة أداء السلطة المالية عندما تعزز الثقة بوظيفتي المحاسبة والتدقيق وتشجع المكلفين على الإفصاح المناسب. وفي ملف لشركة مقاولات إنشائية، قدمت القوائم المالية للسنة المالية ٢٠١٣ (٢٠١٤ التقديرية) وفقا لما يلي:

(الأرقام بالآلاف الدينانير)

الإيرادات	٤٣٤٤٠٠٠
المصروفات	٣٨٩٢٠٠٠
نتيجة النشاط	٤٥٢٠٠٠
مصاريف أضافتها الشركة على كشف الدخل	٢٢٠٠٠
نتيجة النشاط المعدلة (الدخل)	٤٧٤٠٠٠
الضريبة المتحققة	٧١١٠٠

وافقت السلطة المالية على نتيجة النشاط التي صرحت عنها الشركة، حيث وجدت في الكشف المقدم كل العناصر التي بطبيعتها تستبعد كالضرائب والتبرعات غير الموثقة والرسوم والنفقات الشخصية، وكذلك قدمت الشركة كافة التحاليل التفصيلية مع الصك المصدق بمبلغ الضريبة.

وقد وجدت الباحثة في هذه الشركة نموذجا للإفصاح السليم، حيث مكنت السلطة المالية من إنجاز عملها بسهولة، ومنحت الشركة كتب عدم الممانعة والتايبيدات التي طلبتها.

٤- الاستنتاجات والتوصيات

٤-١- الاستنتاجات:

انتهت الدراسة إلى عدة استنتاجات، منها.

- ١- أن الإفصاح المحاسبي هو الجوهر الذي يقوم عليه إعداد التقارير المالية كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. اعتماد الإفصاح الكافي أي شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستخدم لاتخاذ القرارات الصائبة ولأن الإفصاح الكامل مكلف.
- ٢- كما إن هناك ضعف في الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية، مما يؤدي إلى التأثير على جودة التحاسب الضريبي، بسبب عدم توفر القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، والتي تؤدي إلى تأثير سلبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتؤثر في الحصيلة الضريبية. فضلا عن تأثيرها السلبي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. حيث أن عدم قبول نتائج النشاط الظاهر في القوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات يدفعهم إلى عدم بذل العناية طالما كانت تلك الحسابات لا تهتم بها السلطة المالية.
- ٣- أن تقدير الدخل الخاضع للضريبة هو من أهم مهام التحاسب الضريبي وأعقدها، وذلك لأن الإدارة تجد نفسها مطالبة بأن تراعي في هذه العملية مصلحة متعارضتين، مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة. لذا فإن موضوع جودة التحاسب الضريبي يحتل أهمية خاصة من حيث حصيلة الضريبة وعدالة التوزيع، ولهذا تهتم الدول بهذا الموضوع.
- ٤- أن الإفصاح الجيد يخلق تاريخاً جيداً للشركة وللمراقب الحسابات لدى السلطة المالية.

٤-٢- التوصيات:

أما التوصيات فقد ذهب إلى ما يلي:

- ١- أهمية تعزيز الإفصاح في القوائم المالية، وعدم إخفاء أية معلومات قد تعيق المستخدمين بما فيهم السلطة الضريبية.
- ٢- أهمية تقوية الإفصاح المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية المقدمة للسلطة الضريبية، لضمان التأثير على جودة التحاسب الضريبي، وخلق القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير والتي تؤدي إلى تأثير إيجابي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتؤثر في الحصيلة الضريبية. فضلا عن تأثيرها الإيجابي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

٣- أهمية بذل الإدارة الضريبية جهوداً كبيرة في تحسين مستوى تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وهو من أدق مهام التحاسب الضريبي وأعقدها، مع مراعاة مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة على حد سواء.

٥- أهمية العناية بالإفصاح وجودته وموثوقيته من قبل المكلفين والمحاسبين ومراقبي الحسابات، فهو يخلق تأريخاً جيداً تعوّل عليه السلطة المالية وبقية المستخدمين. كما أن السلطة المالية لها دور كبير في خلق روح الولاء للمهنة من قبل المحاسبين ومراقبي الحسابات.

٥- المصادر والمراجع

١-٥- الكتب:

- ١- دهمش وأبو نصار والخليلية، نعيم ومحمد ومحمود، مبادئ المحاسبة الأصول العلمية والعملية، الجزء الأول، الطبعة الثالثة، ٢٠١٠.
- ٢- حنان، رضوان حلوة، مدخل النظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.
- ٣- ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، ٢٠١١.
- ٤- الصبان والدهراري وهلال، محمد سمير وكمال الدين مصطفى وعبد الله عبد العظيم، القياس والتحليل المحاسبي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٣.
- ٥- آل علي، رضا صاحب أبو حمد، المالية العامة، ٢٠٠٢.
- ٦- إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٢.
- ٧- عبيد، محمد كاظم، "أسس ومبادئ الإدارة الضريبية"، مطبعة بيت الحكمة، ٢٠٠٣.
- ٨- مجيد والزيادات، سوسن شاكر ومحمد عواد، إدارة الجودة الشاملة تطبيقات في الصناعة والتعليم، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، ٢٠١٥.
- ٩- النجار وجواد، مبادئ الجودة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.
- ١٠- أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، ٢٠٠٤.
- ١١- خنفر والمطارنة، مؤيد راضي وغسان فلاح، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.
- ١٢- الدوري وأبو زناد، مؤيد عبد الرحمن ونور الدين أديب، التحليل المالي باستخدام الحاسوب، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.
- ١٣- السويطي، عدنان حميد مشجل، نظام إدارة الجودة في فكر الإمام علي بن أبي طالب، (ع)، الطبعة الأولى، العراق، بغداد، ٢٠١٤.
- ١٤- إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
- ١٥- أبو نصار وحميدات، محمد وجمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، عمان، الاردن، ٢٠١٠.

٢-٥- الرسائل والأطاريح:

- ١- حسن، تحرير أحمد، أثر الاستثمارات المالية في التحاسب الضريبي على دخل الشركات المساهمة، الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
- ٢- أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، إطاره دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٠.
- ٣- الموسوي، رحيم عبد محمد، أثر أبعاد جودة الخدمة المصرفية في سلوك الزبائن بحث تطبيقي على عينة من زبائن مصارف القطاع الخاص، مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، مصارف، ٢٠١٣.
- ٤- خماس، زينب زكي، أثر طرق التقدير الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ضرائب، ٢٠١٤.

٣-٥- المجلات والدوريات:

- ١- مهند، عبد العزيز، "مفهوم الضريبة وضرورتها المستقبلية"، مجلة تكريت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد السادس، ٢٠١١.

٤-٥- المصادر الأجنبية:

- 1-Newlike, Jour fi Alba, 'Taxes rules in services quality', Journal finance and administration, 2010.
- 2-Belkaoui, Ahmed Riahi "Accounting Theory", Thomson Learning, USA, 5th ED, 2004.