

لقاء مالك عبدالرحمن

مدير عام في البنك المركزي العراقي

م. ق. إحسان شميران الياصري

المستخلص

ينطلق هذا البحث من مشكلة مفادها أن ضعف الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية، يؤدي إلى التأثير على أداء السلطة الضريبية (التأثير على جودة أداء السلطة الضريبية)، بسبب عدم توفر القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، ومن ثم عدم تحقيق نتائج دقيقة في أداء السلطة الضريبية والتي تؤدي إلى تأثير سلبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتؤثر في الحصيلة الضريبية، فضلا عن تأثيرها السلبي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. تتأتى أهمية البحث من تناوله قضية العناية بالإفصاح المحاسبي من قبل إدارات الشركات كمنطلق لزيادة الإيرادات الضريبية، فضلا عن تناوله الإفصاح المحاسبي وانعكاسه في التقارير المالية.. وقد أسفرت نتائج البحث عن عدد من الاستنتاجات من أهمها:

١- هناك ضعف في الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية، مما يؤدي إلى التأثير على أداء الإدارة الضريبية (التأثير على جودة أداء الإدارة الضريبية)، بسبب عدم توفر القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، ومن ثم عدم تحقيق نتائج دقيقة في أداء الإدارة الضريبية والتي تؤدي إلى تأثير سلبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتؤثر في الحصيلة الضريبية. فضلا عن تأثيرها السلبي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات. وكان من أهم التوصيات ما يلي:

١- تقوية الإفصاح المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية المقدمة للسلطة الضريبية من قبل مراقب الحسابات، لضمان التأثير الإيجابي على أداء الإدارة الضريبية (التأثير على جودة أداء الإدارة الضريبية)، وخلق القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، ومن ثم تحقيق نتائج دقيقة في أداء الإدارة الضريبية.

Abstract

Starting with a problem of the weakness of accounting disclosure in some companies administration when preparing and presenting the financial reports which are submitted to the Tax authority. This problem impacts on Tax authority performance (The effect on the quality of the performance of the tax authority), because of the lack of conviction for the information contained in those reports, and the failure to achieve accurate results in tax authority performance that leads to a negative impact on determining taxable income and affect tax revenue, as well as negative impact on determining taxable income and affect tax revenue, as well as negative impact on the enhance of the profession of control and auditing. The importance of the research comes from dealing with the issue of accounting disclosure by corporate departments as a starting point for increasing tax revenues, as well as addressing accounting disclosure and its reflection in financial reports. The Finding of the study indicate that:

There is a lack of accounting disclosure in some corporate departments when preparing and presenting financial reports submitted to the tax authority, which affects the performance of the tax administration (affecting the quality of the tax administrations performance) because of the lack of satisfaction with the information contained in these reports, Achieve accurate results in the performance of tax administration

*تم إستلال هذا البحث من بحث الطالبة الموسوم الموسوم (دور الإفصاح المحاسبي في جودة أداء الإدارة الضريبية- بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب) المقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد وهو جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي المعادلة للماجستير في الضرائب

that lead to a negative impact on the determination of taxable income, and affect the tax revenue. As well as their negative, affect supporting the profession of auditing and auditing.

Key recommendations are as follows:

Strengthen the accounting disclosure in the preparation and presentation of the financial statements submitted to the tax authority by the auditor to ensure the positive impact on the performance of the tax administration (and influence the quality of the tax administrations performance) and to create the satisfaction of the information contained in those reports.

المقدمة

يعد الإفصاح المحاسبي الجوهر الذي يقوم عليه إعداد التقارير المالية، حيث إنه أحد الأسس الرئيسية التي تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. وإن الإفصاح الكامل يدعو إلى الإفصاح عن جميع المعلومات الضرورية التي تظهرها القوائم المالية وذلك لصالح المستفيدين الآخرين من هذه المعلومات. وتمثل السلطة الضريبية أحد المستفيدين من التقارير المالية التي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي كأساس لإحتساب الدخل الخاضع للضريبة، وهذا يتطلب إبراز دور الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية من لدن الشركات التي تخضع للتحاسب 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، وعدم تضمينها لمعطيات النشاط الحقيقي، أو إخفاء جزء منها، مما يؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية، وبالتالي على الدخل الخاضع للضريبة، وعلى الحصيلة الضريبية، فضلاً عن تأثيرها السلبي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، إذ أن قناعة السلطة الضريبية بعدم العناية بالإفصاح المحاسبي لدى بعض المكلفين، يدفعها لإهدار النتائج الواردة في القوائم المالية المدققة من مراقبي الحسابات وهذا الأمر يضعف المهنة عموماً والمشتغلين فيها.

٢-١ أهمية البحث

تتأتى أهمية البحث من تناوله موضوع العناية بالإفصاح المحاسبي من قبل إدارات الشركات ومراقبي الحسابات وإنعكاسه على التقارير المالية، والنتائج الواردة فيها، وأثر ذلك على الإيرادات الضريبية.

٣-١ هدف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على دور الإفصاح المحاسبي في رفع الإيرادات الضريبية من خلال التصريح بالنشاط الحقيقي للشركة، مما يعزز الثقة بين الشركة والسلطة الضريبية، والوقوف على مدى إلتزامها بالعناية بالقوائم المالية التي تعدها.

٤-١ فرضية البحث:

إن العناية التي تبذلها الشركة في الإفصاح المحاسبي تؤثر إيجابياً في زيادة الإيرادات الضريبية.

٥-١ حدود البحث:

١- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية بالهيئة العامة للضرائب - قسم الشركات

٢- الحدود الزمانية: تتمثل بالبيانات المقدمة للهيئة العامة للضرائب للمدة من ٢٠١٢-٢٠١٥.

٦-١ دراسات سابقة

١-٦-١ دراسة العمري، (٢٠٠٦)

الموسومة (التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات) دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية. مقدم إلى هيئة الأمان في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين/ بغداد ٢٠٠٦. وقد سلط البحث الضوء على ضرورة التخطيط وقياس كفاءة أداء مراقب الحسابات كونهما أمرين مهمين جداً. فمن خلالهما يمكن الإرتقاء بالمهنة وتحسين الإفصاح المحاسبي من خلال جودة أداء مراقب الحسابات وإنعكاس ذلك على نتائج النشاط التي تفصح عنها المؤسسة وبالتالي على الحصيلة الضريبية.

١-٦-٢ دراسة التميمي، (٢٠٠٧)

وهو بحث مقدم إلى المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية للحصول على شهادة المحاسبة القانونية بعنوان (مدى استخدام معايير الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب ودور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بتلك القوائم) وقد سعى البحث للتأكد من مدى إستخدام الشركات العراقية لمعايير الإفصاح والشفافية عند إعداد قوائمها المالية، ومدى ملائمة هذه القوائم مع متطلبات الإفصاح والعرض التي تقر بها معايير المحاسبة الدولية والمحلية والقوانين العراقية، ومدى اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية، ومدى قناعتها بإهمية مراقبي الحسابات ودورهم في تعزيز الثقة والمصادقية بالقوائم المالية.

١-٦-٣ دراسة الشاوي، (٢٠٠٧)

عنوان الدراسة (أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات) اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.

سعت الدراسة إلى توفير معلومات محاسبية ملائمة وصادقة للتعبير لمستحقي القوائم المالية لإتخاذ القرارات السليمة من لدن السلطة الضريبية.

٢- الإطار العام للأداء الضريبي والإفصاح المحاسبي

١-٢ الإيرادات الضريبية

تعتبر الضرائب إحدى المصادر التي تعتمد عليها الدول في تغطية نفقاتها العامة، وللضريبة أيضا أهمية خاصة كأداة في يد الدولة تستخدمها لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وفي تحقيق الاستقرار الاقتصادي وعدالة توزيع الدخل القومي. ومما يلاحظ على الدول الربعية عدم وفرة الإيرادات غير النفطية ومنها الإيرادات الضريبية، واعتماد البلد على الإيرادات النفطية، الأمر الذي حال دون ارتفاع الإيرادات الضريبية للموقع الذي تستحقه بنظر المجتمع، كمصدر للإيرادات من جهة، وكأداة فاعلة في استخدامها للأغراض الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى.

١-٢-١ تعريف الضريبة

مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بدفعها جبرا مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة، وتدفع من قبلهم بصفة نهائية ودون أن يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع هذا المبلغ، باعتبارهم أعضاء متضامنين في الدولة. ويكون فرضها مرتبطا بالمقدرة على الدفع لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية.. (خصاونة، ٢٠١٠: ٨٢)

وتعتبر الضريبة أحد المصادر التمويلية المهمة للخرائن العامة، ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المالي اللازم للإنفاق. (نور وآخرون، ٢٠٠٣: ١١)

٢-١-٢ خصائص الضريبة وكفاءة أداء السلطة الضريبية:

أ- الضريبة إلزامية نقدي: تفرض الضرائب وتجبى نقدا خلافا لما كان سابقا، حيث كانت تجبى عينا كمقدار معين من المحصولات الزراعية، أو غيرها، ويتوقف الأمر في تقدير الدخل الضريبي وكفاءة الجباية واقتصاديتها على كفاءة أداء السلطة الضريبية.

ب- الضريبة فريضة إلزامية: يكون المكلف مجبر على دفعها، وإن من يتهرب من دفعها يقع تحت طائلة العقاب ويصبح من حق الدولة الحجز على أمواله، وكلما كان أداء السلطة الضريبية جيدا كلما ارتفع مستوى الأداء الطوعي لدى المكلفين.

ج - الضريبة فريضة بلا مقابل: الضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن المنافع التي تعود على الفرد من جراء قيام الدولة بدورها في النشاط الاقتصادي، وتستطيع السلطة الضريبية أن تقنع المكلفين بأن عدم وجود مقابل مباشر من أداءها لا يعني عدم وجود منافع عامة وأهمها الخدمات التي تقدمها الدولة.

د- الغرض من الضريبة المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع: تهدف الضريبة الى توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة والتي تحقق أهداف الدولة والمجتمع، وينعكس إيمان المجتمع بجدوى جبايتها على ضوء الممارسات التي تقوم بها السلطة الضريبية. (أبو حشيش، ٢٠١٠: ١٧-١٩)

هـ- تحويل الأموال من القطاع الخاص إلى القطاع العام: الضريبة هي استقطاع إجباري من أموال الأشخاص في القطاع الخاص تقوم به الدولة وتحوله إلى ملكيتها لتتصرف به بحسب سياستها العامة.

و- تفرض الضريبة وتجبى وفقا لمعايير مقدرة مسبقا: إن الضريبة لا تفرض إلا بقانون وتقوم السلطة المالية بإقتراح لوائح القوانين الضريبية، التي يناقشها ممثلو الشعب في البرلمان قبل إقرارها لإن الشعب هو الذي سيتحمل عبئها (إسماعيل، ٢٠٠١: ٣٠-٣٢)

٢-١-٣ الضرائب من حيث زاوية النظر إليها:

(١) الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة: فالمباشرة لا يستطيع المكلف (دافع الضريبة) نقل عبئها إلى مكلف اخر، وتتميز الدخول التي تفرض عليها هذه الضرائب بالثبات والإستقرار.

أما الضرائب غير المباشرة، فهي الضرائب التي يستطيع المكلف (دافع الضريبة) نقل عبئها إلى مكلف اخر، وهي تفرض على السلع والخدمات المنتجة محليا والمستوردة من الخارج.

(٢) الضرائب النوعية والضرائب الموحدة: الضرائب النوعية (المتعددة)، يكون كل نوع منها مستقلا على كل مصدر من مصادر الدخل، ويكون لكل ضريبة مفروضة وعاء وسعر خاص بها ويتميز هذا النوع من الضرائب بصعوبة التهرب الضريبي منه. أما الضريبة الموحدة (الوحيدة)، فتفرض على كافة مصادر الدخل المنصبة في وعاء ضريبي واحد، وتتميز تلك الضريبة بمراعاتها للقدرة المالية الخاصة بالمكلف.

(٣) الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال: تعتمد الاولى الأوضاع المالية والإجتماعية للمكلف عند فرضها مثل الضريبة على الدخل أو على الرواتب والاجور.

أما الثانية فلا تعتمد على الأوضاع الإجتماعية للمكلف عند فرضها وإنما تفرض على المال (النقدي والعيني) مثل الرسوم الكمركية. (الفريجات، ٢٠٠٩: ٢٠-٢٢)

٢-١-٤ أهداف الضريبة

للضريبة أهداف متعددة، منها: مالية وإجتماعية وإقتصادية. وقد أسهبت البحوث السابقة في شرح تلك الأهداف..

٢-١-٥ قواعد الضريبة

تخضع الضريبة إلى عدد من القواعد أهمها أربعة وهي: العدالة في توزيع الاعباء الضريبية، والملائمة في توقيت تقديم المعلومات وتوقيت الجباية، والإقتصاد في نفقات الجباية، واليقين في أن تكون مؤثرات الربط والجباية والسعر محددة بوضوح.

٢-٢ الإفصاح المحاسبي

هو شمول التقارير المالية لجميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدميها صورة واضحة عن الوحدة الاقتصادية.. بمعنى إيصال كافة الحقائق الضرورية التي تؤثر في المركز المالي ونتائج الأعمال إلى مستخدمي التقارير، وإن تعبير تلك التقارير عن الحقائق الجوهرية التي تؤثر بدرجة كافية على التقييم الذي يقوم به المستفيد من هذه المعلومات. (فارس، ٢٠١٣: ٤٦) فأحد الأهداف الرئيسية للإفصاح المحاسبي هو تزويد المعلومات لغرض إتخاذ القرارات، وهذا يتطلب الإفصاح السليم للبيانات المالية وغيرها من المعلومات ذات العلاقة، إذ يتطلب الأمر عدم عرض المعلومات التفصيلية من جهة، وإبراز الامور التي تهم المستفيدين من جهة اخرى. 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.. وغني عن القول بأننا نقصد هذه السلطة كلما أشرنا إلى مستخدمي القوائم المالية، أو عندما نشير الى المعنيين بالإفصاح المحاسبي.

ويستمد الإفصاح المحاسبي أهميته من أهمية الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، إذ يستلزم الإفصاح أن تحتوي التقارير المالية على كل المعلومات الضرورية دون تفصيل زائد، ودون تلخيص غير مبرر حتى تحقق التقارير المالية الأهداف المنشودة منها. (الناغي، ٢٠٠٧: ٢٥١)

٢-٢-١ مقومات الإفصاح المحاسبي

يتعلق نجاح الإفصاح المحاسبي بما يلي:

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية: فالأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية تختلف في عدد جوانب يمكن حصرها وفقا لنوعية القرارات التي تتخذها والمنهج المتبع في إتخاذ القرارات والخبرات العلمية المتوافره لديها ومقدرتهم في الحصول

على المعلومات واستخدامها في اتخاذ القرارات، لذلك يجب تحديد وتصنيف مستخدمي المعلومات لكي يتم تحديد حجم المعلومات الملائم ونوعية المعلومات وطرق عرضها

ب- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية، بما يعرف بخاصية الملائمة، وتعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذلك تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيس لاستخدام هذه المعلومات من جهة أخرى. (مطر وآخرون، ١٩٩٦ : ٣٧٤)

ج- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها: بكشف الدخل، وكشف المركز المالي، وكشف التغيرات في حقوق الملكية، وكشف التدفقات النقدية، فضلا عن معلومات أساسية أخرى تعد ضرورية. (الحياي، ٢٠٠٧: ٣٧٧)

د- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، بما يسهل فهمها، وأن يتم ترتيبها وتنظيمها بصورة تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بسهولة، وأن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الأثر المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى، خصوصا التفاصيل، إما في الملاحظات أو في الإيضاحات الأخرى بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملتها تلحق بها. (مطر، ٢٠٠٤: ٣٤٦-٣٤٧)

هـ- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، إذ أن تخلف ذلك يجعل المعلومة تفقد صلاحيتها وأهميتها، وأن تكون المعلومات حديثة في طبيعتها أكثر من ارتباطها بالفترة السابقة فقط. و يجب أن يكون تجميع وتلخيص المعلومات المحاسبية ونشرها سريعا بقدر الإمكان لضمان إتاحة معلومات حديثة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

٢-٢-٢ القوائم المالية.. أساس الإفصاح

القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها تنقل للإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الإقتصادية. وتمثل القوائم المالية الناتج النهائي للعملية المحاسبية.

٢-٢-٣ أهداف القوائم المالية

فالقوائم المالية تهدف إلى:

إظهار نتيجة العمليات التي قامت بها الوحدة الإقتصادية خلال فترة زمنية معينة (ربح أو خسارة).
والمساعدة بتوفير المعلومات المفيدة للعديد من الجهات (الداخلية والخارجية) التي لها علاقة بالوحدة الإقتصادية لاتخاذ القرارات المختلفة.

كما تتيح إمكانية المقارنة مع بيانات فترات سابقة بهدف المساعدة على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية وعمل المقارنات المختلفة.

إضافة إلى إظهار الوضع المالي للوحدة الإقتصادية.. والتعرف على نقاط الضعف أو القوة فيها واقتراح الحلول الكفيلة بمراجعتها.
إضافة إلى تقييم قدرتها على أداء إلتزاماتها في المدى القصير والطويل. (خنفر والمطارنة، ٢٠٠٦: ٧٢)

٢-٢-٤ الإفصاح المحاسبي ودوره في كفاءة أداء السلطة الضريبية

صمم المحاسب الضريبي لغرض المساهمة في تمويل الخزينة الدولة، بينما صمم الإفصاح لعرض الأحداث الإقتصادية المسجلة وتقديمها للمستخدمين.

إن ضعف الإفصاح المحاسبي ينتج عنه صعوبة في فهم القوائم المالية وتفسير محتوياتها، وربما يؤدي إلى أن التقارير والمعلومات الواردة فيها مضللة، وهذا ينعكس سلبا على الجهات المستخدمة لتلك المعلومات. ومن بين تلك الجهات السلطة الضريبية حيث يتطلب الإفصاح المحاسبي أن تكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم القوائم المالية للسلطة الضريبية بالشكل الذي يجعل تلك القوائم، بما تتضمنه من معلومات محاسبية، تفي بمتطلبات السلطة الضريبية، ويجعلها تعتمد على تلك المعلومات في ترصين إجراءاتها ورفع كفاءة أداءها خلال عملية المحاسب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إلى التعاون المثمر بين مهنة المحاسبة والجهات المطبقة للقوانين. (التميمي، ٢٠٠٧: ١٠٩)

دراسة وتحليل واقع الإفصاح المحاسبي ودوره في زيادة كفاءة أداء السلطة الضريبية تم أخذ عينة من الشركات التي جرى إنجاز التحاسب الضريبي لها:

١- من خلال الإطلاع على ملف إحدى شركات الفنادق والسياحة المحدودة لاحظنا أن المخمن قدر الدخل لسنة ٢٠١٣ التقديرية بموجب الضوابط على أساس عدد نزلاء الفندق إستنادا إلى مقتبس وارد من السياحة بواقع (٢١١٩) نزيل، وبلغ إيراد الفندق بموجب الضوابط (٥٢٩٥٧٠٠٠) دينار، والدخل الضريبي (١٠٥٩١٤٠٠) دينار، وعلى أساس الدخل عن كل نزيل بواقع (٢٥٠٠٠) دينار والتي إحتسبت كما يلي:

$$٢١١٩ \text{ نزيل} \times ٢٥٠٠٠ \text{ دينار للنزيل} = ٥٢٩٥٧٠٠٠ \text{ دينار الايراد بموجب الضوابط}$$

$$١٠٥٩١٤٠٠ = ٢٠\% \text{ دينار الفائض بموجب الضوابط}$$

فيما كانت الشركة قد قدمت حساباتها للسنة أعلاه بإيراد مقداره (١٠٥٧٥٠٠٠٠) دينار وعجز مقداره (٤٠١٨٩٥٢٠) دينار، وقد قدرت الشركة إحتياطيا بالاتفاق بمبلغ (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار. ولم يأخذ المخمن بنتيجة النشاط ولا بالنتيجة المحتسبة بموجب الضوابط وكان مبلغ الضريبة (٧٥٠٠٠٠٠٠) دينار.

رأي الباحثة:

ترى الباحثة أن السلطة المالية أهدرت أحد أهم قواعد الضريبة وهي الوضوح والثبات في المعاملة الضريبية، كون المخمن إعتد رقما تقديريا بواقع (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار كدخل للشركة (كفائض مقترح بموجب قرار اللجنة الفنية التابع للهيئة العامة للضرائب المرقم ٤ والمؤرخ في ٢٠٠٩/٣/١٥)، إذ يميل ممثلو السلطة المالية إلى ضمان وجود وعاء ضريبي كبير بصرف النظر عن نتائج النشاط التي تم التصريح عنها أو ما تسفر عنه نتيجة الإحتساب وفق الضوابط

٢- وفي ملف اخر لشركة تصاميم وإستشارات هندسية محدودة، قامت السلطة المالية بتقدير دخل الشركة إحتياطيا بموجب الضوابط بنسبة (٢٥%) من الإيرادات المصرح عنها بالحسابات الختامية (٨١٦٨٠٠٠٠٠) دينار عن سبعة عقود. وفائض بمقدار (١٨٥٥٦٤٠٠٠) دينار. كما قدرت الشركة إضافيا وإحتياطيا عن عقد مع دائرة حكومية غير مصرح عنه وعن مبلغه بالحسابات الختامية مع إعتبار الشركة مخالفة عن عدم إظهار العقد. وقدمت الشركة طلب التسوية الصلحية عن الإيراد الإضافي البالغ (٤٩٠٠٠٠٠٠٠) دينار وتم التحاسب الضريبي حسب الضوابط واستيفاء مثلي الضريبة والفوائد. وكما يلي:

$$١٢٢٥٠٠٠٠٠ = ٢٥\% \text{ دينار الدخل الإضافي الأول}$$

$$١٨٣٧٥٠٠٠ = ١٥\% \times ١٢٢٥٠٠٠٠٠ \text{ دينار الضريبة المتحققة على الاضافي الاول}$$

$$٣٦٧٥٠٠٠٠ = ٢ \times ١٨٣٧٥٠٠٠ \text{ دينار مثلي الضريبة المتحققة على التحاسب الإضافي الأول}$$

رأي الباحثة:

في هذه الحالة لاحظت الباحثة مايلي:

- أن السلطة المالية قدرت دخل الشركة إستنادا إلى الإيرادات المصرح عنها من قبلها.. وبالتالي لم تأخذ بنتيجة النشاط الذي صرحت عنه.

- ومن جانب اخر، فقد إكتشفت السلطة الضريبية وجود نشاط إضافي غير مصرح عنه، وقد قدر دخله وفقا للضوابط.. ولهذا أثبت واقع الحال إن ما ذهبت إليه السلطة الضريبية في عدم الأخذ بنتيجة النشاط كان له ما يبرره، ولو تم ذلك لاحقا، وليس إبتداء، إذ تبين أن المكلف (الشركة) أخفت جانبا من نشاطها...

فالسطة المالية تعاملت مع معطيات الحالة بنظريتين، الاولى قبول الإيرادات المصرح عنها والثانية عدم قبول نتيجة النشاط.. كما إن الشركة صرحت عن جزء من نشاطها، وهو عدد من العقود، فيما أخفت أحدها.. وإن الباحثة تؤيد عمل السلطة المالية في ذلك.

وترى الباحثة إن أحد واجبات السلطة المالية هو إشاعة وتعزيز روح الإفصاح والشفافية لأنها صاحبة السلطة في خلق هذه الروحية، إضافة إلى دور جهات عديدة في المجتمع يفترض أن تسهم في ذلك، إبتداء من إدخاله في مناهج الدراسة لتعليم

النشأ الجديد قيمة الضريبة، أن نغفل دور المكلفين (الشركات) والمشتغلين بالمهنة (المحاسبين ومراقبي الحسابات) في إضعاف وظيفة الإفصاح، وتردد السلطة المالية عن التعامل مع مخرجات هذه المهنة بموثوقية..

٣- من خلال الاطلاع على البيانات المالية ملف إحدى الشركات الأجنبية فرع العراق لسنة ٢٠١٢ المالية (٢٠١٣ التقديرية) كان إجمالي إيرادات الشركة (١٧,٥) مليار دينار والفائض بموجب القوائم المالية بحدود (٣,٧) مليار دينار ويمثل نحو (٢١%) من إيراد الشركة. وقد بلغت الضريبة بموجب مخصص توزيع الأرباح بحدود (٥٦١) مليون دينار والذي إعتمده السلطة المالية. إن ضوابط هذا النشاط محددة بنسبة (٢٠%) فيكون الربح (الدخل) على هذا الأساس نحو (٣,٥) مليار دينار ويفترض أن تكون الضريبة بموجب ذلك بحدود (٥٢٤) مليون دينار.

رأي الباحثة

رغم أن السلطة المالية اعتمدت نتائج النشاط الظاهرة في الحسابات الختامية للسنة ٢٠١٣ التقديرية، إلا أن المخمن رغم ذلك، قام قبل ذلك، بإجراء الإحتساب بموجب الضوابط، للتأكد من أي النتيجتين أفضل للسلطة المالية، وقد أظهرت نتيجة النشاط المصرح عنها .. وهذا يؤشر حقيقة أن السلطة المالية لا تعترف بالنتائج التي تظهرها المؤسسات الاقتصادية، وإن اعتمادها على نتيجة النشاط وليس على الضوابط، يعود إلى أن تلك النتيجة كانت أعلى من الضوابط، بينما يفترض أن تكون السلطة المالية داعمة للإفصاح المحاسبي وداعمة لمهنتي المحاسبة والتدقيق، فضلا عن أهمية توفر عنصر الثقة بين المكلفين والسلطة المالية.. ويظهر جليا أن الإفصاح الجيد والعناية التي بذلتها الشركة، أدت إلى حصيله ضريبية مناسبة لحجم النشاط وعززت الثقة بالمكلف والمهنة.

أما حسابات السنة ٢٠١٤ المالية (٢٠١٥ التقديرية) فقد كان إجمالي إيرادات الشركة بحدود (٥٥) مليار دينار والفائض بموجب القوائم المالية نحو (١٣,٣) مليار دينار ويمثل نحو (٢٤%) من إيراد الشركة للسنة أعلاه. وقد بلغت الضريبة بموجب مخصص توزيع الأرباح نحو (٢) مليار دينار فيما كانت ضوابط دخل النشاط المعني بنسبة (٢٠%) حيث تكون الضريبة على أساسه بحدود (١,٦) مليار دينار، كما تم تقدير دخل إضافي للشركة عن فروقات إحتساب بواقع (٤) مليار دينار عن استبعاد جزء من إندثارات الموجودات الثابتة المستهلكة، حيث بلغت الضريبة الإضافية (٦٠٢) مليون دينار (بنسبة ١٥%) وبهذا بلغت الضريبة المحتسبة على الشركة بحدود (٢,٦) مليار دينار

رأي الباحثة:

لاحظت الباحثة ما يلي:

أ- رغم أن السلطة المالية اعتمدت نتائج النشاط الظاهرة في الحسابات، ولكن المخمن قام بإجراء الإحتساب بموجب الضوابط، التي ظهرت دون نتيجة النشاط المصرح عنها. وهذا وهذا يؤشر حقيقة أن السلطة المالية لا تعترف بالنتائج التي تظهرها المؤسسات الاقتصادية، وإن اعتمادها على نتيجة النشاط وليس الضوابط، يعود إلى أن تلك النتيجة كانت أعلى من الضوابط.

ب- اعترضت السلطة المالية على أساس إحتساب الإندثار، إذ اتضح أن الشركة تقوم بإستبدال الوحدات السكنية الجاهزة وأثاثها كلما تم تغيير المستأجر، وبالتالي تحمل كلفة الوحدة السكنية التي تم إستبدالها على نتيجة النشاط للسنة المعنية.

وترى الباحثة أن السلطة المالية محقة في جانب من توجهها طالما كان تصرف الشركة يؤثر على الوعاء الضريبي، كما أن الشركة تتصرف بدواعي أسلوب عملها الذي يضطرها لاستبدال الوحدات السكنية كلما تغير المستأجر.

٤- وفي ملف اخر لشركة صناعات غذائية محدودة، قامت السلطة المالية بتقدير دخل الشركة احتياطيا بموجب الضوابط بنسبة (١٠%) من الإيرادات المصرح عنها بالحسابات الختامية. فقد أظهرت نتيجة النشاط إيرادا بمبلغ (٥٤٤١٣٢٠٠٠) دينار، وفائضا بمقدار (٢٢٥٧٢٣٩١) دينار.

$$٥٤٤١٣٢٠٠٠ \times ١٠\% = ٥٤٤١٤٠٠٠ \text{ دينار الفائض بموجب الضوابط}$$

$$٥٤٤١٤٠٠٠ \times ٥\% = ٢٧٢٠٧٠٠ \text{ دينار الإغفاء الصناعي}$$

$$٥٤٤١٤٠٠٠ - ٢٧٢٠٧٠٠ = ٥١٦٩٣٣٠٠ \text{ دينار الفائض بعد تنزيل الإغفاء الصناعي الخاضع للضريبة}$$

$$٥١٦٩٣٣٠٠ \times ١٥\% = ٧٧٥٤٠٠٠ \text{ الضريبة المتحققة للسنة ٢٠١٥ التقديرية}$$

رأي الباحثة

لاحظت الباحثة ما يلي:

إن السلطة المالية اعترفت بالإيرادات ولكنها لم تعتمد نتيجة النشاط الظاهرة في الحسابات، بل أجرت الإحتساب بموجب الضوابط، ومنحت المشروع الإعفاء الصناعي.

٤- الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

إنتهى البحث إلى عدد من الاستنتاجات منها:

١- يعد الإفصاح المحاسبي الجوهر الذي يقوم عليه إعداد التقارير المالية كونه أحد الاسس الرئيسية التي تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

٢- هناك ضعف في الإفصاح المحاسبي لدى بعض إدارات الشركات عند إعدادها وعرضها للتقارير المالية المقدمة للسلطة الضريبية، مما يؤدي إلى التأثير على أداء الإدارة الضريبية (التأثير على جودة أداء الإدارة الضريبية)، بسبب عدم توفر القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، ومن ثم عدم تحقيق نتائج دقيقة في أداء الإدارة الضريبية والتي تؤدي إلى تأثير سلبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وتؤثر في الحصيلة الضريبية. فضلاً عن تأثيرها السلبي على دعم مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

التوصيات

إنتهى البحث إلى عدد من التوصيات منها:

١- أهمية تعزيز الإفصاح في القوائم المالية، وعدم إخفاء أية معلومات قد تفيد المستخدمين بما فيهم السلطة الضريبية.

٢- تقوية الإفصاح المحاسبي في إعداد وعرض القوائم المالية المقدمة للسلطة الضريبية من قبل مراقب الحسابات، لضمان التأثير الإيجابي على أداء الإدارة الضريبية (التأثير على جودة أداء الإدارة الضريبية)، وخلق القناعة بالمعلومات الواردة في تلك التقارير، ومن ثم تحقيق نتائج دقيقة في أداء الإدارة الضريبية.

٥- المصادر والمراجع

أ-الكتب

- ١- إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.
- ٢- أبو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الضريبية، أثراء نشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، ٢٠١٠.
- ٣- الحياي، وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية في دنمارك، ٢٠٠٧.
- ٤- خصاونة، جهاد سعيد، علم المالية العامة والتشريع الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
- ٥- خنفر والمطارنة، مؤيد راضي وغسان فلاح، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦.
- ٦- الفريجات، ياسر صالح، المحاسبة في علم الضرائب، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٩.
- ٧- مطر، محمد، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.
- ٨- مطر وآخرون، محمد عطية، حكمت أحمد الراوي، وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات، دار حنين ومكتب الفلاح للنشر والتوزيع، " الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ١٩٩٦
- ٩- الناغي، محمد السيد، أسس المحاسبة والتأصيل الإطار والتطبيق، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ٢٠٠٧.
- ١٠- نور واخرون، عبدالناصر وعدس وشريف، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٣.

- ١- التميمي، عماد حرش جاسم، مدى إستخدام معايير الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب ودور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بتلك القوائم، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، بغداد، ٢٠٠٧.
- ٢- الشاوي، إلهام جعفر، أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات، ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة البصرة، ٢٠٠٧.
- ٣- العمري، سيف حسين فوزي، التخطيط لعملية التدقيق وأثره على جودة أداء مراقب الحسابات، دراسة تطبيقية في ديوان الرقابة المالية، بحث مقدم إلى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية، ٢٠٠٦.
- ٤- فارس، حيدر كريم، دور مراقب الحسابات في الإفصاح عن سلامة التسويات الجردية للقوائم المالية المرحلية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، ٢٠١٣.