

The Role of analytical procedures in enhancing confidence
And Credibility of the financial statements presented to the
Tax Administration

مجلة دراسات محاسبية ومالية
المجلد الثالث عشر العدد ٤٣
الفصل الثاني ٢٠١٨م

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد
الباحثة

أ.م. م.ق. سالم عواد هادي
زينة فاضل صبري

المستخلص

يهدف البحث الى: قياس التزام مراقبي الحسابات بالإجراءات التحليلية للوحدات الاقتصادية عينة البحث عند القيام بواجبهم المهني، وأهمية هذا الإلتزام للإدارة الضريبية، ومدى اعتمادها لتقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية، في تحديد ضريبة الدخل، وأثره في الحصيلة الضريبية.

حيث أنطلق البحث من فرضية رئيسة مفادها: " أن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقب الحسابات لها الأثر الإيجابي في توافر الثقة والمصداقية في القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، وأثرها الإيجابي في الحصيلة الضريبية".

وقد توصلت الدراسة إلى عدد من الأستنتاجات لعل أبرزها: أن أستعمال الإجراءات التحليلية يوفر مجموعة من المؤشرات، والنسب القابلة للمقارنة مع المؤشرات، والنسب المعيارية، ومن ثم توافر معلومات تحليلية مبنية على أسس علمية، وليس تقدير شخصي، يؤدي هذا إلى تقليل الاجتهاد الشخصي لكلا من المدقق الضريبي، ومراقب الحسابات.

واختتمت الدراسة بمجموعة من التوصيات تمثلت بالآتي: تفعيل الإجراءات التحليلية، وبيان أهمية التحليل المالي وصلته المباشرة بتطبيق الإجراءات التحليلية، واعتماده كأداة مهمة في التحاسب الضريبي، كونه معتمد على أسس علمية بما يسهم في رضا المكلف بمقدار الضريبة المفروضة عليه من جهة، و تحقيق حصيلة ضريبية عادلة من جهة أخرى.

Abstract

The research aims to Measuring the auditors' commitment with the analytical procedures of the economic units of the research sample in carrying out their professional duties and the importance of this commitment to the tax administration and the extent of their reliance on the external auditor's report and the financial statements in determining the income tax and its effect on the tax revenues.

The research depends on a main hypothesis stating that "**The use of analytical procedures by the external auditor has a positive impact on the availability of confidence and credibility in the financial statements presented to the tax administration and has a positive impact on the tax revenues.**"

The research has reached a number of conclusions. The most prominent of these are the following: The use of analytical procedures provides a set of indicators and ratios that are comparable with standard indicators and ratios and therefore the availability of analytical information based on scientific foundations rather than personal assessment. This leads to a reduction in the personal judgment of both the tax auditor and external auditor. **The research has concluded with a set of recommendations which included:** - Activating analytical procedures as a means of modernizing the process of auditing and expanding them in order to reach the accuracy of the results and their reality. Also showing the importance of financial analysis and its direct link to the application of analytical procedures and its adoption as an important tool in tax settlement because it is based on scientific foundations to contribute in tax payer's satisfaction with the amount of tax imposed on him on the one hand and the achievement of fair tax revenues on the other hand.

المقدمة :

يواجه مراقبي الحسابات في الوقت الحاضر ضغوطات كبيرة من فئات المجتمع كافة الذين يطلبون منهم تأكيداً على أن القوائم المالية للوحدات الاقتصادية قد اعدت بصدق وعدالة، لذلك يعد معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) الخاص بالإجراءات التحليلية أحد المعايير التي يلجأ إليها مراقب الحسابات في عملية التدقيق، وتعد الإجراءات من الأساليب المهمة لجمع أدلة الأثبات التي

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

تلقت أنتباهه الى الأمور غير العادية، لذلك ان التزام مراقبي الحسابات بهذه الإجراءات عند إبدائه الرأي الفني والمحايد بعدالة ومصداقية تلك القوائم، وما تحتويه من بيانات مالية تظهر حقيقة المركز المالي للوحدة سيساعد الإدارة الضريبية في العراق ، والتي تعد أحد الأطراف المستفيدة من هذه القوائم المالية بالاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي، وكأساس في تحديد الوعاء الضريبي، مما يؤدي إلى تعزيز الثقة بين أطراف التحاسب الضريبي من دون المساس بالحصيلة الضريبية .

١- منهجية البحث

١-١ مشكلة البحث: تكمن مشكلة البحث في عدم الأخذ من قبل بعض مراقبي الحسابات بالإجراءات التحليلية عند قيامهم بتدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المحدودة ، مما يؤدي ذلك إلى ضعف ثقة الإدارة الضريبية بعملهم ، وعدم الاعتماد عليها ، في تقدير ضريبة الدخل ، واللجوء إلى الضوابط السنوية ، مما أثر ذلك على الحصيلة الضريبية.

١-٢ أهمية البحث : تتبع أهمية البحث ابتداءً من أهمية متغيراته المبحوثه، وهي (الإجراءات التحليلية، والقوائم المالية ، والحصيلة الضريبية)، والتي قد تفرز نتائج ذات أهمية كبيرة للأطراف المستفيدة، ومنها الإدارة الضريبية. إذ يسهم البحث في توضيح أهمية الإجراءات التحليلية التي يجب على مراقب الحسابات الألتزام بها عند القيام بواجبه المهني ،لكونه شخصاً مهنيّاً محايداً ملتزماً بمسؤولية اتجاه هذا العمل، ومدى تطورهما للواقع، ولاسيما عند اعتماد الإدارة الضريبية للقوائم المالية المدققة والمصدق عليها من مراقب الحسابات ،وهوما يسهم في تقليل الفجوة الواقعة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي (الإدارة الضريبية، ومراقب الحسابات، والمكلف) .

١-٣ أهداف البحث : تسليط الضوء على الإجراءات التحليلية التي تم وضعها من قبل المنظمات المهنية والرقابية، وأبرز أثرها الكبير في التوصل إلى قوائم مالية تتصف بالثقة والمصداقية في بياناتها، كما يهدف البحث الى تعزيز الثقة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي (الإدارة الضريبية، ومراقب الحسابات، والمكلف) عبر الألتزام بالإجراءات التحليلية وأثر هذا الألتزام في تحقيق حصيلة ضريبية عادلة.

١-٤ فرضية البحث: " أن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقب الحسابات لها الأثر الإيجابي في توافر الثقة والمصداقية في القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، وأثرها الإيجابي في الحصيلة الضريبية".

١-٥ مجتمع وعينة البحث: الهيئة العامة للضرائب

١-٦ حدود البحث :

١. الحدود المكانية: دراسة تحليلية للقوائم المالية الخاصة بعينة البحث، أذ تم اختيار ثلاث شركات صناعية عامة محدودة كعينة بحث عشوائية، لغرض اجراء الدراسة على قوائمها، وهي كالأتي ((شركة صناعة المنتجات الزراعية الوطنية المحدودة ، وشركة بغداد لإنتاج مستلزمات المداجن المحدودة، وشركة الهلال للصناعات الأسفنجية المحدودة/ بغداد)).

٢. الحدود الزمانية: تم اختيار السنوات المالية (٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) بحسب توافر البيانات المطلوبة.

١-٧ متغيرات البحث :

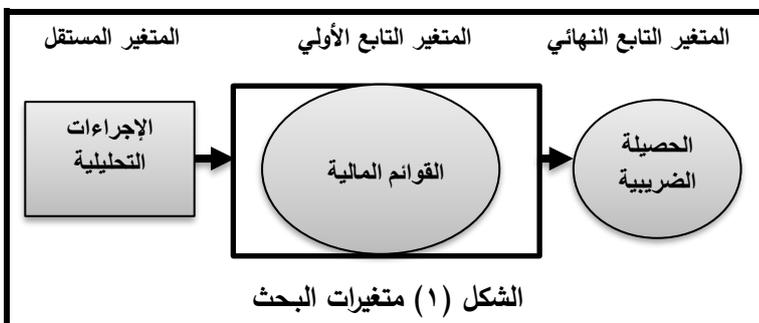
١-٨ الدراسات السابقة:

يعرض هذا المبحث عرضاً موجزاً لأهم البحوث والدراسات السابقة التي تناولت بعض جوانب

البحث الحالي، والتي كان لها الأثر المهم في إغناء البحث:

١-٨-١ الدراسات العراقية:

١. دراسة البرزنجي ، (٢٠٠٩) هدفت هذه الدراسة: إلى تحديد الإجراءات التحليلية المناسبة التي يستخدمها مراقب الحسابات في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في فقرات القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.



٢. دراسة الفضل ، (٢٠١٢) هدفت هذه الدراسة :إلى التعرف على الإجراءات التحليلية التي يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات من حيث تحديد الإجراءات المطلوبة في كل مرحلة من مراحل التدقيق، والتعرف على التحليل المالي كأداة لتنفيذ الإجراءات التحليلية من خلال مراحل التدقيق.

١-٨-٢ الدراسات العربية:

١. دراسة أبو شرح ، (٢٠١٢) تهدف هذه الدراسة:إلى اكتشاف أثر استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق كأداة للرقابة على الأداء، واكتشاف الانحرافات.

٢. دراسة نفاع ، (٢٠١٥)تهدف هذه الدراسة:الى التعرف على أثر التزام مراقبي الحسابات في الأردن بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

١-٨-٣ الدراسات الأجنبية :

١. دراسة (law,willett 2004) هدفت هذه الدراسة: إلى اختبار مدى فاعلية الإجراءات التحليلية في التدقيق ، واستخدام الحاسوب في تصدير مقدرتها على اكتشاف الأخطاء والانحرافات .

٢.دراسة (Essnr : 2013) هدفت هذه الدراسة:الى وضع مفهوم لتعبير الإجراءات التحليلية لمراقبي الحسابات، والتأكيد على الأساليب التي يستعملها مراقبي الحسابات في الجانب التطبيقي.

٢. الاطار المفاهيمي للدراسة:

٢-١ تعريف الإجراءات التحليلية:

"هي تقييم للمعلومات المالية يتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية ، ويتم من خلالها مقارنة المبالغ المسجلة بالدفاتر مع توقعات مراقب الحسابات".(أرينز ، لويك،٢٠٠٥: ٢٥٤).

٢-١-١ أهمية الإجراءات التحليلية: تتنوع وتتعدد أهمية الإجراءات التحليلية على وفق اطراف مستفيدة منها وهي:

١.الإجراءات التحليلية وبرنامج تدقيق الحسابات: وهذه الإجراءات ستمكنه من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه لبرنامج التدقيق، من خلال الاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها ،ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية،وذلك باستخدام أدوات التحليل المالي كالنسب المالية المعروفة(جربوع،٢٠٠٩: ٢٩٦).

٢.الإجراءات التحليلية ومستخدمي القوائم المالية : أن مراقب الحسابات مطالب من مستخدمي القوائم المالية بضرورة القيام بالإجراءات التحليلية لأسباب عدة(جربوع ،٢٠٠٩: ٢٩٦-٢٩٨) منها :عدم كفاية الإفصاح في القوائم المالية التقليدية ،بسبب ظهور المنافسة الحرة، وقيام إدارة الوحدة الاقتصادية بتقديم بيانات مالية لاتخص السنة المالية المنتهية فحسب،وأما تتعلق بمدد لاحقة. (أبو شرح ، ٢٠١٢ : ١٨).

٣.الإجراءات التحليلية وإدارة الوحدة الاقتصادية:ازدادت أهمية الإجراءات التحليلية لإدارة الوحدة،بسبب تعقيد مهامها المتمثلة بتسيير ورقابة النشاط الاقتصادي ، بسبب عوامل عدة منها أتساع حجم الوحدة الذي تجاوز حدود المدينة،أو حتى حدود الدولة ،بسبب التقدم الاقتصادي ،و ازدياد أيضاً شدة المنافسة بين الوحدات. (الريضي،٢٠١٣: ٣٥).

٤. الإجراءات التحليلية وموقف أصحاب مهنة تدقيق الحسابات: أن للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل، فهي تؤدي الى زيادة جودة عملية التدقيق ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث بها، لأنها تعد وسيلة مستخدمة، لإيجاد بعض المؤشرات التي تدل على وجود بعض الثغرات،والقصور في نظام الرقابة الداخلي ،مما يساهم في وضع برنامج تدقيقي بشكل مناسب(موسى ،٢٠١٣: ٣١٨).

٥.الإجراءات التحليلية وموقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية :- تزداد أهمية الإجراءات التحليلية، وتقييم الكفاءة والفاعلية في القطاع الحكومي بجانبه الاقتصادي والإداري بالمقارنة مع القطاع الخاص، بسبب أن العقبات ،أوالصعوبات التي تواجه المهنة ليست بالأهمية ذاتها بالنسبة للجهاز الحكومي.

٢-١-٢ أنواع الإجراءات التحليلية : بحسب ماجاء في معيار التدقيق الدولي رقم (٥٢٠) في فقرته (٥,٤) هنالك قائمة تحتوي على أنواع الإجراءات التحليلية، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٦: ٥٥٧) وأن الجانب المهم في استخدام هذه الإجراءات يتمثل في اختيار النوع الذي يكون أكثر ملائمة وهي كالاتي:

أولاً: مقارنة بيانات المكلف (الوحدة الاقتصادية) مع بيانات الصناعة الذي يعمل فيه.

ثانياً: مقارنة بيانات المكلف (الوحدة الاقتصادية) مع مايقابلها من بيانات في الفترة السابقة.

ثالثاً: مقارنة بيانات المكلف (الوحدة الاقتصادية) مع النتائج المحددة والمتوقعة.

رابعاً: مقارنة بيانات المكلف مع توقعات مراقب الحسابات.

خامساً: مقارنة بيانات المكلف مع توقعات باستخدام بيانات غير مالية.

٢-١-٣ أساليب الإجراءات التحليلية

أولاً: اختبارات المعقولة: يشير هذا النوع إلى العمليات الحسابية التي تستخدم في تقدير الأرصدة، أو بعض العمليات المالية، إذ يتم استخدام الأساليب الرياضية، أو الإحصائية للتنبؤ بقيمة هذه الأرصدة، أو العمليات ومقارنة ذلك بالأرقام الفعلية المسجلة، إذ يعد تحليل الانحدار من الأساليب الإحصائية الشائعة الاستخدام في الإجراءات التحليلية. (الفضل، ٢٠١٢: ٥٠)

ثانياً: أسلوب تحليل الإتجاه: ويقصد به هو تحليل التغيرات في أحد أرصدة الحساب، أو تحليل النسب المالية عبر الزمن، ويعتمد هذا النوع من التحليل على مقارنة رصيد الحساب في السنة السابقة مع رصيد الحساب الحالي غير المدقق أو الأرصدة في كثير من المدد الزمنية، (لطي، ٢٠١١: ٣٣٤)

ثالثاً: أسلوب تحليل النسب المالية: ويقصد بها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط، والآخر يمثل المقام (نسبة رصيد حساب الى رصيد حساب آخر)، ويمكن حساب النسب التي تربط بين بندين على مستوى قائمة واحدة، أو قوائم مالية عدة، وبعد حساب النسب المالية يتم مقارنتها بالنسب المالية المماثلة لها لمدة، أو لمدد سابقة، ويسمى تحليلاً أفقياً، أو داخلياً، أو تحليل الحجم العام (تحليل السلاسل الزمنية)، أو مقارنتها بنسب الصناعة نفسها التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية، ويسمى تحليلاً رأسياً، أو خارجياً، أو التحليل القطاعي الاجمالي، (راضي، ٢٠١١: ١٨٥).

٢-٢ القوائم المالية:

وقد عرفها الشماع "إنها مجموعة من الكشوفات، والجدول، والتقارير، التي يتم أعدادها في نهاية مدة زمنية تسمى بالمدة المحاسبية، والغرض منها هو بيان الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية تلك المدة الزمنية، ونتيجة نشاطها، وممتلكته من موجودات، وطبيعة هيكل تمويلها".

٢-٢-١ أهداف القوائم المالية:

الهدف الأساس من القوائم المالية هو توفير معلومات مالية عادلة وموثوق بها حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للوحدة الاقتصادية إذ تكون ذات فائدة لمستخدميها في صنع القرارات الاقتصادية .

٢-٢-٢ الجهات المستخدمة للقوائم المالية: إن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها، وإنما هي وسيلة، فهي تقوم بتوصيل المعلومات المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية إلى أطراف متعددة يطلق عليهم بمستعملي او مستخدمي المعلومات المحاسبية وتم تقسيمهم على أربع جهات رئيسة هي: (حنان، ٢٠٠٥: ٣٢)،

أولاً: أصحاب المصالح :

١. المستخدمون ذوو المصالح المباشرة : وتتضمن الأطراف، أو الفئات الآتية :

أ. المستثمرون الحاليون

ب. المستثمرون

ت. المقرضون الحاليون والمرقبون

ث. العاملون الحاليون،

ج. النقابات العمالية

٢. المستخدمون ذوو المصالح غير المباشرة: وتشمل الأطراف الآتية:

أ. المحللون الماليون والوسطاء الماليون.

ب. المستهلكون أو العملاء

ت. المخططون الاقتصاديون

ث. السلطات القضائية

ثانياً: إدارة الوحدة الاقتصادية

ثالثاً: السلطة الضريبية

رابعاً: الجهات الحكومية Government

٢-٣-٣ مكونات القوائم المالية: حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) المتعلق بعرض القوائم المالية المجموعة الكاملة من القوائم المالية وهي:

١- قائمة المركز المالي .

٢- قائمة الدخل .

٣- قائمة التدفقات النقدية .

٤- قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

٥- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية .

وبما أن قائمتي الميزانية العمومية والدخل يمثلان العمود الفقري في عملية تحديد الوعاء الضريبي، فيفضل إعطاء إيضاحات عنها للتعريف بها :

أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية): وهي كشف، أو قائمة توضح المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ محدد، وعادة ما تعد كل وحدة ميزانيتها في نهاية السنة، وبعض الوحدات تعد ميزانيتها في نهاية كل شهر (ميجس وميجس، ٢٠٠٩: ٤٣)، وتوضح الميزانية العمومية الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة، ومصادر الحصول على تلك الموارد، وأن الهدف الأساس للإعداد قائمة المركز المالي يتمثل في:

١. بيان وتصوير المركز المالي، أو الاقتصادي للوحدة الاقتصادية في لحظة معينة .

ثانياً: قائمة الدخل (حساب المتاجرة، أو التشغيل): وهي كشف مالي يبين الإيرادات التي تم الحصول عليها، والمصروفات التي تتكبدها الوحدة على مدار المدة المحاسبية (Needles & Others, 2011: 19) وأن الهدف الأساس لإعداد قائمة الدخل يتمثل في: (الشحاذة واخرون، ٢٠١١: ٩٩) ،:

١. تحديد كيفية الوصول إلى صافي نشاط الوحدة الاقتصادية (من ربح وخسارة) عن طريق عرض البيانات التي تتأثر وتتأثر في نتيجة نشاط الوحدة، وتفاصيل هذه القائمة مهمة للإدارة المالية.

٢. المساعدة في إجراء التحليل المالي من خلال العلاقات المترابطة بين الكثير من البنود التي تحتويها، وبصورة مفهومة وسهلة الاستخدام من المحلل المالي.

و يحتل موضوع تحديد الوعاء الضريبي أهمية خاصة من حيث الحصيلة الضريبية وعدالة التوزيع، وهناك طريقتان لتقدير الدخل الخاضع للضريبة هما :

أولاً: الطريقة المباشرة :

١. طريقة التقدير الإداري: توافر هذه الطريقة لصلاحيات واسعة للإدارة الضريبية في التقدير، فتتحدد بمجموعة من الإجراءات تنطوي على قيامها بتقدير دخل المكلف بالاستناد إلى ما يتوافر لديها من معلومات. (عبود، ٢٠١١: ٤٧)

٢. التقدير الاتفاقي : ويقصد به أبرام اتفاق بين الإدارة الضريبية والمكلف ، لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ، بالأعتماد على ما متوافر لدى الإدارة من مقتبسات مسجلة في إضارة المكلف.

٣. **التقدير الاحتياطي** : وهو أسلوب اعتمدته الإدارة الضريبية بتقدير مدخولات المكلفين الذين يقدمون الحسابات المتعلقة بنشاطاتهم ويتمسكون بنتائجها، ولذلك يتم التقدير بناءً على ما ورد في هذه الحسابات بعد إجراء تعديلات عليها بحيث تتسجم مع أحكام القانون ، ويجري تسديد الضريبة بناءً على ذلك ولا يجوز أن يبقى التقدير الاحتياطي لأكثر من سنة، وأما يجب أن يصبح نهائياً قبل نهاية السنة التقديرية التالية . (الجنابي ، ٢٠٠٧ ، ٢٣)

٤. **التقدير بواسطة الإقرار** : يعرف الإقرار الضريبي "على أنه قائمة مالية ذات غرض خاص يتم إعدادها كأساس لتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل للدولة على تحصيله من الأفراد والوحدات الاقتصادية" وبموجب هذه الطريقة يلتزم المكلفين بتقديم الإقرار الى الإدارة الضريبية إلى جانب الحسابات الختامية المدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات.

٥. **التقدير الإضافي** : تقوم الإدارة الضريبية بتقدير الضريبة على المكلف عند ورود معلومات إضافية عنه، ويتم على ضوءها تقديره بالفروقات الظاهرة في إقراره الضريبي الإضافي (الجنابي ، ٢٠٠٧ ، ٢٣٠)

٦. **التقدير الذاتي**: يتيح هذا الأسلوب للمكلف تقدير أرباحه الخاضعة للضريبة بناءً المعلومات المالية التي جاءت بها بياناته، وللإدارة الضريبية الحق في التحقق من صحة العناصر الخاضعة للضريبة و دقتها، مما يحقق العدالة والمرونة ووفرة التحصيل. (بولص، ٢٠٠٩ ، ٢٧).

ثانياً: الطرائق غير المباشرة : هذا النوع من الأساليب يغلب عليه التقريب اذ يعتمد على القرائن والدلائل وهي:

١. **طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية**: ويعتمد في هذا الأسلوب على المظهر الخارجي الشخصي للمكلف وعائلته، بما فيها مظاهر الثراء .

٢. **طريقة التقدير الجزافي**: وتعتمد هذه الطريقة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، بشكل جزافي على قرائن ينص عليها المشرع المالي ويكون على نوعين التقدير الجزافي القانوني و التقدير الجزافي الأتقائي. (العلي، ٢٠٠٩ : ١٧٣)

٣. **التقدير على وفق الأرباح الافتراضية (الضوابط السنوية)**: عرفتها رزاق " بانها قرائن افتراضية على الدخل الناجم للمكلف ، تستند اليها الإدارة الضريبية في تقدير وعائه الضريبي على وفق أسلوب التخمين الافتراضي".

أن النسب التي وضعتها الإدارة الضريبية تعتبر نسب استرشادية، للمخمن الحق في النزول عنها او الصعود بها ، إذا استدعت ظروف المكلف ذلك، وبما يتسق وحقيقة مدخولاته، على أن تقترن بالأسباب المقنعة والتبرير اللازم ، إلا أنها أصبحت وبمرور الوقت (إطاراً مقدساً) وأساساً لا يمكن تجاهله في تحديد الوعاء الضريبي ،وفي هذا منافاة لقاعدة العدالة الضريبية ،و يؤدي هذا إلى التأثير في الحصيلة الضريبية.

٣. **الجانب العملي**:

تحليل البيانات المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث باستخدام التحليل المالي كأداة لتنفيذ الإجراءات التحليلية

التحليل المالي باستعمال النسب عبارة عن علاقة بين مجموعة من الأرقام المعبرة عن البنود المختلفة والمستخرجة من القوائم المالية للوحدات الاقتصادية (الميزانية وقائمة الدخل) لتحليل الأداء المالي لهذه الوحدات وتساعد على إعطاء الحكم الصحيح والدقيق، ويعد التحليل المالي أداة لتنفيذ الإجراءات التحليلية المستخدمة من مراقب الحسابات في تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المحدودة والتي تساعد في التوصل الى تقدير مناسب للضريبة ، وهو أفضل من اللجوء الى التقدير التخميني المعمول به في الهيئة العامة للضرائب حالياً. لذلك سنتناول دراسة وتحليل كل من قائمتي المركز المالي والدخل الخاصة بعينة البحث، باستخدام المؤشرات المالية، لبيان مدى موثوقية القوائم، وامكانية الاعتماد عليها في التحاسب الضريبي. ولقد تم استخدام المعيار الصناعي كأساس للمقارنة مع معلومات الوحدات الاقتصادية موضوع الدراسة بغية أن تكون عملية المقارنة أقرب للدقة والموضوعية، والوصول الى حكم عادل ،ومناسب لأداء الوحدة.

٣-١ : **نسب الربحية**: إن نسب الربحية تعكس الأداء الإجمالي للوحدة الاقتصادية، التي تكشف قدرة الوحدة على توليد الأرباح من مبيعاتها :

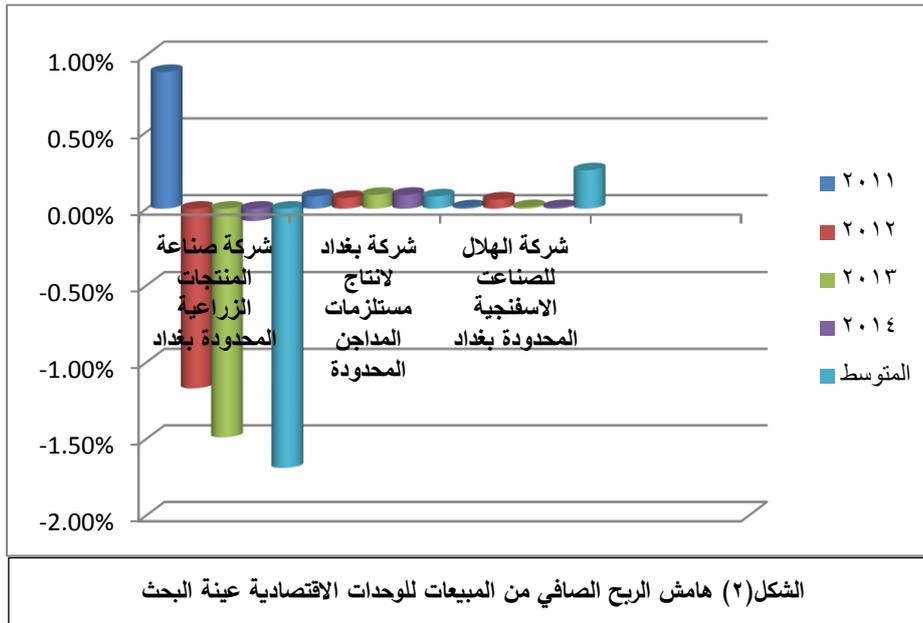
١. **المعيار الأول**: (نسبة صافي الربح إلى المبيعات): ويتطبيق المعادلة على بيانات الشركات المحدودة الثلاثة عينة البحث يمكن الحصول على النسب ،كما موضحة في الجدول (١) الآتي:

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

الجدول (١) صافي الربح من المبيعات للوحدات الاقتصادية عينة البحث

المتوسط	2014	2013	2012	2011	اسم الشركة
-0.46	-0.08	-1.49	-1.17	0.89	شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بغداد
0.08	0.09	0.09	0.07	0.08	شركة بغداد لانتاج مستلزمات المداجن المحدودة
0.02	0.01	0.01	0.06	0.01	شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة بغداد

يتضح من الجدول (١) بأن نسبة صافي الربح الى المبيعات متدنية في عينة البحث، وليس بالمستوى المطلوب فحسب، بل في بعض الشركات لا يوجد ربح، وأما صافي خسارة، وهذا ما يظهر جلياً في شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة، وللسنوات (٢٠١٢-٢٠١٤) على التوالي لم تحقق هذه الشركة أية أرباح تذكر وعلى العكس من أرباحها لسنة (٢٠١١)، وهذا يظهر من خلال مقارنة النتائج بالمعيار الصناعي لهذه النسبة، والذي يشكل (٥%)، وهذا مؤشر يدل على تدهور ملحوظ للشركة، وعلى الرغم من هذه الخسارة إلا أن الهيئة العامة للضرائب فرضت الضرائب على مر هذه السنين، وبشكل تخميني، أما شركة بغداد لإنتاج مستلزمات المداجن المحدودة فكانت هي الأفضل لتحقيق الأرباح على مستوى الوحدات الاقتصادية المبحوثة، إذ حققت أرباح عالية جداً قياساً بالمعيار الصناعي المذكور آنفاً، أما شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة فكانت ارباحها قليلة للسنتين (٢٠١٣-٢٠١٤) مقارنة بالسنتين السابقتين، ويمكن أن يتبين ذلك بشكل واضح في الشكل (٢) الآتي:



٢. المعيار الثاني (نسبة صافي الربح على الموجودات) :-
ويسمى عائد المدة، أو مدة الإحتفاظ، ويعبر عنه بالتغير في قيمة الاستثمار، ويمكن من خلاله قياس صافي الربح إلى مجموع الموجودات للوحدات عينة البحث، ويستخدم لقياس مقدار الربح المتحقق كنسبة مئوية من مجموع الموجودات، وبالتطبيق على عينة البحث تظهر التباينات في بيانات الجدول (٢) أدناه:

الربح الصافي بعد الضريبة

$$\frac{\text{العائد على الموجودات}}{\text{مجموع الموجودات}} \times 100 =$$

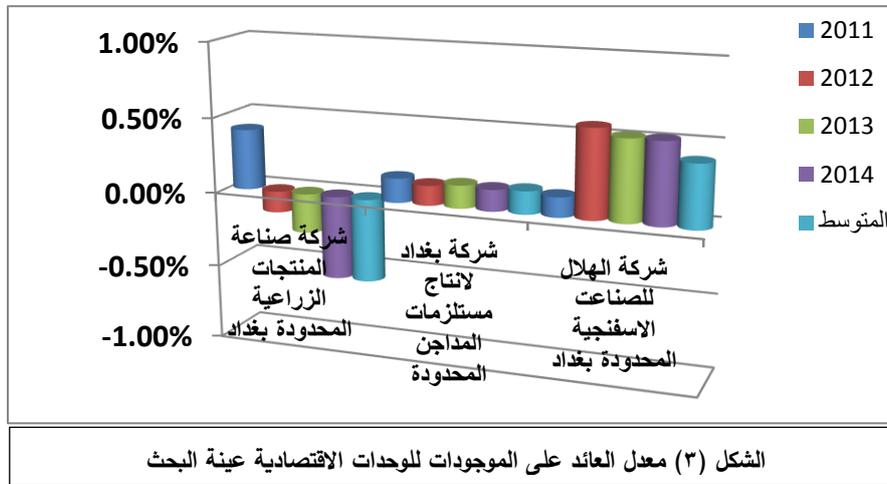
الجدول رقم (٢) معدل العائد على الموجودات للوحدات الاقتصادية عينة البحث

المتوسط	2014	2013	2012	2011	اسم الشركة
-0.14	-0.55	-0.26	-0.14	0.40	شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بغداد
0.15	0.14	0.15	0.13	0.16	شركة بغداد لانتاج مستلزمات المداجن المحدودة
0.50	0.48	0.66	0.72	0.13	شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة بغداد

يبين الجدول (٢) التباين في أداء الوحدات عينة البحث، وبالأستناد على نسبة العائد على الموجودات، يتضح من خلاله إن العوائد كانت ضعيفة جداً قياساً بالموجودات المستخدمة في الوحدات عينة البحث، وكما أشارت نتائج المعيار السابق فإن المعيار الحالي لا يختلف كثيراً عن تلك النتائج، وذلك لكون أساس القياس هي الأرباح والتي اتضحت أنها جيدة قياساً بالمعيار الصناعي الذي يشكل (٨%)، وتظهر شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بتدني العائد على الموجودات للسنوات الثلاثة الأخيرة من

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

الدراسة، وذلك بسبب عدم تحقيق الأرباح لهذه السنوات، أما بقية الوحدات فحققت الأرباح، و بمستوى جيد، وذلك لكونها أعلى من المعيار الصناعي الذي يشكل (٨%) كما اشرنا سابقاً. كما أن شركة الهلال للصناعات الأسفنجية المحدودة قد برزت عن بقية وحدات عينة البحث، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل (٣) الآتي:



٣. المعيار الثالث (معدل صافي الربح الى حقوق الملكية): يمثل قسمة صافي الربح على حقوق الملكية، وهو المقياس الأكثر أهمية للربحية، لأنه يحدد مدى ملائمة أداء الوحدة، عبر جميع فئات الربحية الأخرى، ويشير الى مدى قدرة الوحدة على التنافس في مجال جمع رأس المال من المصادر الخاصة في ظل اقتصاد سوق محدد.

صافي الربح بعد الضريبة

معدل العائد على حق الملكية =

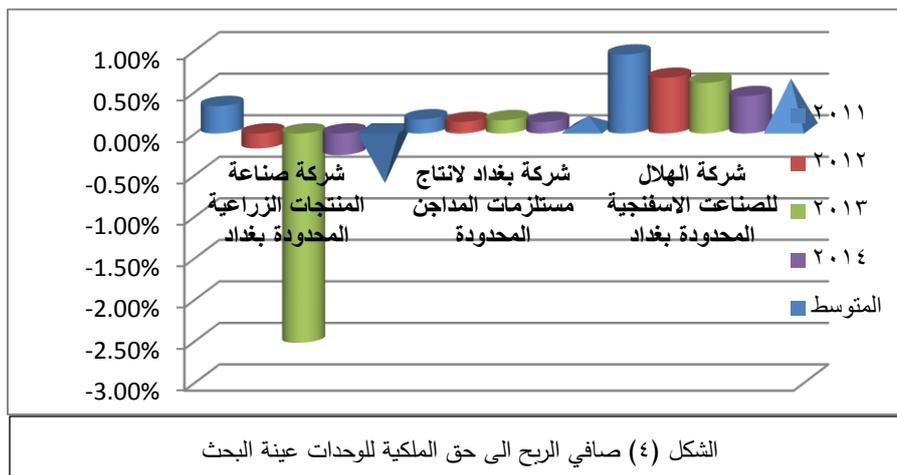
حق الملكية

وتدل هذه النسبة على مدى كفاءة الإدارة في توظيف أموال المساهمين، وكما مبين في الجدول (٣) فمن خلال الجدول أدناه يظهر إن صافي ربح الوحدات عينة البحث مقيم على وفق الكلف الجارية، وحق الملكية مقيم على وفق الكلف التاريخية وللسنوات كافة، وهذا ما يشير إلى عدم الأخذ بمعدلات التضخم خلال السنوات مدة البحث عند إعداد الحسابات الختامية للوحدة.

الجدول (٣) صافي الربح الى حق الملكية للوحدات الاقتصادية عينة البحث

اسم الشركة	2011	2012	2013	2014	المتوسط
شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بغداد	-0.68	-0.18	-0.25	-0.26	-0.34
شركة بغداد لانتاج مستلزمات المداجن المحدودة	0.17	0.14	0.16	0.14	0.15
شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة بغداد	0.95	0.67	0.61	0.45	0.67

يتضح من خلال الجدول (٣) الذي يبين نسبة صافي الربح الى حق الملكية لعينة البحث، وللمدة من (٢٠١١) والى (٢٠١٤)، فضلاً عن استخراج معدل عام للسنوات الأربعة مدة الدراسة يظهر فيه أن النسبة متفاوتة، كما أن شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة حصلت على أدنى النسب، بسبب تحقيقها خسارة متراكمة، ولاربعة سنوات على التوالي من عام (٢٠١١)، والى عام (٢٠١٤) وبالمقارنة بالمعيار الصناعي، والذي يبلغ (١٠%). أما شركة بغداد لانتاج مستلزمات المداجن المحدودة فقد حصلت على نسب مقبولة لاربعة سنوات مقارنة بالمعيار الصناعي. أما أعلى النسب، فهي من نصيب شركة الهلال للصناعات الأسفنجية المحدودة، وذلك لتحقيقها أرباح،



وبنسب تفوق (٥٠%)، وهي أعلى من المعيار الصناعي المذكور آنفاً، ويمكن ملاحظة ذلك من خلال الشكل (٤) الآتي:

٢-٣: مقارنة المعايير المستخرجة مع أسلوب التقدير التخميني في الهيئة العامة للضرائب:

لغرض بيان موضوعية هذه المعايير

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

المستخرجة في بحثنا في أحتساب الضريبة احتياطياً لسنوات سابقة ومقارنتها مع تقديرات المخمن للسنوات نفسها، وكذلك مع القيم الفعلية المقدمة في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية عينة البحث، فلقد تم اعتماد المؤشرات السابقة المستخرجة، وكما مبين في الجدول (٤) الضريبة المقدرة على وفق مخمن الهيئة العامة للضرائب

الجدول(٤) الضريبة المقدرة من قبل المخمن الضريبي وفق مذكرة التخمين

اسم الشركة	2011	2012	2013	2014
شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بغداد	١١٧٠٨٠٠٠	٣٣٥٠٠٠	٢٢٥٠٠٠٠	١١٤١٨٠٠٠
شركة بغداد لإنتاج مستلزمات المداجن المحدودة	٣٥٣٥٠٠٠	٤٠١١٠٠٠	٤١٣٣٠٠٠	٤٤٩٢٠٠٠
شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة بغداد	٧٨٠٠٠٠٠٠	٧٢٩٩٠٠٠	٦٩٧٥٠٠٠٠	٧٣٥٠٠٠٠٠

١. تحليل الضريبة على وفق القوائم المالية لشركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة / بغداد

أ. المعيار الاول لشركة صناعة المنتجات الزراعية:- (صافي الربح الى المبيعات)

صافي الربح = $0.89\% \times$ المبيعات لسنة ٢٠١١، الضريبة = $١٥\% \times$ صافي الربح، إذن الضريبة = $١٥\% \times ٠,٨٩\% \times$ المبيعات. الضريبة = $١٣,٣٥\% \times$ المبيعات. لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (١٦٢٩٩٧٠٢) كما موضح في الجدول (٥)، وهي أكبر من الضريبة المقدرة من المخمن لعام (٢٠١١)، أما الضريبة للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) تساوي صفر، وذلك لكون الأرباح بقيمة سالبة، فلا يمكن تقدير ضريبة في ضوء الخسارة، إلا إن مخمن الهيئة العامة للضرائب كان يضع أرباح إفتراضية، وتقدر ضرائب على الرغم من الخسارة.

ب. المعيار الثاني لشركة صناعة المنتجات الزراعية:- (نسبة صافي الربح على الموجودات)

صافي الربح = $0.40\% \times$ الموجودات لسنة ٢٠١١، الضريبة = $١٥\% \times$ صافي الربح. إذن الضريبة = $١٥\% \times 0.40\% \times$ الموجودات. الضريبة = $٠,٠٦\% \times$ الموجودات، تشكل الضريبة على وفق المعيار الثاني (١١٧٨٨٦٨١)، وهي أكبر من الضريبة المقدرة من المخمن لعام (٢٠١١)، أما الضريبة للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣، ٢٠١٤) تساوي صفر، وذلك لكون الأرباح بقيمة سالبة، فلا يمكن تقدير ضريبة في ضوء الخسارة

ج. المعيار الثالث لشركة صناعة المنتجات الزراعية:- (معدل صافي الربح الى حقوق الملكية)

تشكل الضريبة على وفق المعيار الثالث للسنوات (٢٠١١-٢٠١٤) صفر، وذلك لكون هذه السنوات كانت خسارة ولا يمكن فرض ضريبة بهذا الحال.

٢. تحليل الضريبة على وفق القوائم المالية لشركة بغداد لإنتاج مستلزمات المداجن المحدودة :

أ. المعيار الاول لشركة بغداد:- (صافي الربح الى المبيعات)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح \times المبيعات)، إذن الضريبة = $١٥\% \times$ نسبة صافي الربح من المبيعات إذن الضريبة = $١٥\% \times ٠,٠٨ \times$ المبيعات) و $(١٥\% \times ٠,٠٧\% \times$ المبيعات) و $(١٥\% \times ٠,٠٩ \times$ المبيعات) على التوالي للسنوات الأربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤) لذا لتكون نسبة الضريبة من المبيعات على التوالي الضريبة = $(٠,٠١٢ \times$ المبيعات) و $(٠,٠١٠٥ \times$ المبيعات) و $(٠,٠١٣٥ \times$ المبيعات) و $(٠,٠١٣٥ \times$ المبيعات). لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٢٨٢٧٦٨٠)، (٢٨٠٧٧٥٦)، (٣٧١٩٢٥٠)، (٤٠٤٣٤٩٣) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة، بحسب تقدير المخمن كما موضحة في الجدول (٤) نجدها أقل من الضريبة المقدرة من قبل المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

ب. المعيار الثاني لشركة بغداد:- (نسبة صافي الربح الى الموجودات)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح \times الموجودات) إذن الضريبة = $١٥\% \times$ نسبة صافي الربح من الموجودات إذن الضريبة = $(١٥\% \times ٠,١٦ \times$ الموجودات)، و $(١٥\% \times ٠,١٣\% \times$ الموجودات)، و $(١٥\% \times ٠,١٥\% \times$ الموجودات)، و $(١٥\% \times ٠,١٤ \times$ الموجودات) على التوالي للسنوات الأربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤)، لذا لتكون نسبة الضريبة من الموجودات على التوالي الضريبة = $(٠,٠٢٤ \times$ الموجودات) و $(٠,٠٢٠ \times$ الموجودات) و $(٠,٠٢٣ \times$ الموجودات)

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

الموجودات) و (٠,٠٢١ % × الموجودات). لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٢٩٨٩٧١١)، (٢٨٠٦٥٠٦)، (٣٧٣٢٩٥٣)، (٣٨٩٦٣١٧) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة بحسب تقدير المخمن كما موضحة في الجدول (٤)، نجدها أقل من الضريبة المقدرة من المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

ج. المعيار الثالث لشركة بغداد:- (نسبة صافي الربح الى حق الملكية)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح × حق الملكية) اذن الضريبة = ١٥% × نسبة صافي الربح الى حق الملكية اذن الضريبة = (١٥% × ٠,١٧% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,١٤% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,١٦% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,١٤% × حق الملكية) على التوالي للسنوات الاربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤) لذا لتكون نسبة الضريبة من حق الملكية على التوالي الضريبة = (٠,٢٥٥% × حق الملكية) و (٠,٢١% × حق الملكية) و (٠,٢٤% × حق الملكية) و (٠,٢١% × حق الملكية). لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٣٠٧٨٨٨٧٧)، (٢٨٧٠٨٥٣)، (٣٧٨٦٧٧٥)، (٣٧٩٤٦٠٤) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة بحسب تقدير المخمن كما موضحة في الجدول (٤)، نجدها أقل من الضريبة المقدرة من قبل المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

٣. تحليل الضريبة على وفق القوائم المالية لشركة الهلال للصناعات الأسفنجية المحدودة:

أ. المعيار الأول لشركة الهلال:- (صافي الربح الى المبيعات)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح × المبيعات) اذن الضريبة = ١٥% × نسبة صافي الربح من المبيعات اذن الضريبة = (١٥% × ٠,٠١% × المبيعات) و (١٥% × ٠,٠٦% × المبيعات) و (١٥% × ٠,٠١% × المبيعات) و (١٥% × ٠,٠١% × المبيعات) على التوالي للسنوات الاربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤) لذا لتكون نسبة الضريبة من المبيعات على التوالي الضريبة = (٠,٠١٥% × المبيعات) و (٠,٠٠٩% × المبيعات) و (٠,٠٠١٥% × المبيعات) و (٠,٠٠١٥% × المبيعات) . لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٧٨٠٠٠٠٠)، (٢٤٠٦٦٤٨)، (٤١٣٢٥٠)، (٧٣٥٠٠٠٠) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة بحسب تقدير المخمن كما موضحة في الجدول (٤)، نجدها أقل من الضريبة المقدرة من المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

ب. المعيار الثاني لشركة الهلال:- (نسبة صافي الربح الى الموجودات)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح × الموجودات) اذن الضريبة = ١٥% × نسبة صافي الربح من الموجودات اذن الضريبة = (١٥% × ٠,١٣% × الموجودات) و (١٥% × ٠,٧٢% × الموجودات) و (١٥% × ٠,٦٦% × الموجودات) و (١٥% × ٠,٤٨% × الموجودات) على التوالي للسنوات الاربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤) لذا لتكون نسبة الضريبة من الموجودات على التوالي الضريبة = (٠,٢٠% × الموجودات) و (٠,١٠٨% × الموجودات) و (٠,٠٩٩% × الموجودات) و (٠,٠٧٢% × الموجودات). لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٧٧١٠٤٩٩)، (٥٠٥٧٢٥٥)، (١٢٦٩٣٣٨٠)، (١٦٢٣٦٥٣١) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة بحسب تقدير المخمن كما موضحة في الجدول (٤)، نجدها أقل من الضريبة المقدرة من قبل المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

ج. المعيار الثالث لشركة الهلال :- (نسبة صافي الربح الى حق الملكية)

صافي الربح = (نسبة صافي الربح × حق الملكية) اذن الضريبة = ١٥% × نسبة صافي الربح الى حق الملكية اذن الضريبة = (١٥% × ٠,٩٥% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,٦٧% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,٦١% × حق الملكية) و (١٥% × ٠,٤٥% × حق الملكية) على التوالي للسنوات الاربعة مدة البحث (٢٠١١ و ٢٠١٢ و ٢٠١٣ و ٢٠١٤) لذا لتكون نسبة الضريبة من حق الملكية على التوالي الضريبة = (٠,١٤٣% × حق الملكية) و (٠,١٠٠% × حق الملكية) و (٠,٠٩٢% × حق الملكية) و (٠,٠٦٨% × حق الملكية). لذا تشكل الضريبة على وفق القوائم المالية (٧٣٥٤٣١١)، (٤٠٧٦٥٤٤)، (١٠٣٥٤٤٥١)، (١٤٠٠٨٩٢٠) وهي كما موضحة في الجدول (٥)، وبالمقارنة مع الضريبة بحسب تقدير

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

المخمن كما موضحة في الجدول (٤)، نجد أنها أقل من الضريبة المقدرة من المخمن للسنوات الأربعة مدة البحث وهي موضوعية وأقرب للواقع.

الجدول (٥) الضريبة على وفق تحليل القوائم المالية باستخدام المؤشرات المالية

اسم الشركة	المعيار	2011	2012	2013	2014
شركة صناعة المنتجات الزراعية المحدودة بغداد	الأول	١٦٢٩٩٧٠٢	صفر	صفر	صفر
	الثاني	١١٧٨٨٦٨١	صفر	صفر	صفر
	الثالث	صفر	صفر	صفر	صفر
شركة بغداد لإنتاج مستلزمات المداجن المحدودة	الأول	٢٨٢٧٦٨٠	٢٨٠٧٧٥٦	٣٧١٩٢٥٠	٤٠٤٣٤٩٣
	الثاني	٢٩٨٩٧١١	٢٨٠٦٥٠٦	٣٧٣٢٩٥٣	٣٨٩٦٣١٧
	الثالث	٣٠٧٨٨٧٧	٢٨٧٠٨٥٣	٣٧٨٦٧٧٥	٣٧٩٤٦٠٤
شركة الهلال للصناعات الاسفنجية المحدودة بغداد	الأول	٧٨٠٠٠٠٠	٢٤٠٦٦٤٨	٤١٣٢٥٠	٧٣٥٠٠٠٠
	الثاني	٧٧١٠٤٩٩	٥٠٥٧٢٥٥	١٢٦٩٣٣٨٠	١٦٢٣٦٥٣١
	الثالث	٧٣٥٤٣١١	٤٠٧٦٥٤٤	١٠٣٥٤٤٥١	١٤٠٠٨٩٢٠

مناقشة تطبيق الفرضية الرئيسية

من خلال تطبيق المعايير الواردة في الجانب العملي للبحث يمكن التوصل الى معرفة الانطباع العام لنشاط كل وحدة اقتصادية عينة البحث، فمن خلال النسب المطبقة على بياناتها نجد أن الوحدات الاقتصادية، وإن تباينت في نشاطها، وكفاءة إدارتها، فإنها تحقق نتائج يمكن من خلالها الأستدلال على المبررات التي يمكن أن تكون سبباً في إنخفاض، أو ارتفاع هذه النسب، وتأثيرها في نشاط الوحدة، إذ ساعد استخدام هذه النسب على معرفة مدى العدالة الضريبية المتوخاة من الضريبة المحتسبة على المكلف، إذ تبين أن من خلال الدراسة التحليلية للقوائم المالية عينة البحث ان المخمن الضريبي يقوم برفضها والاعتماد على الضوابط السنوية في تقدير الضريبة وهذا لايجوز باعتبار ان القوائم المالية معدة وفق المبادئ المحاسبية، ونلاحظ ان الضريبة المحتسبة من قبل المخمن تفوق صافي الربح المتحقق لبعض الوحدات عينة البحث وفي وحدات اخرى تقرض الضريبة على ربح تخميني بالرغم من خسارتها، وهذا لا يجوز منطقياً، لذلك جاءت هذه المعايير المستنبطة في البحث، لتحقيق قناعة، ورضا للمكلف، والإدارة الضريبية في الضريبة المفروضة، لكونها مبنية على أسس علمية في تقدير الوعاء الضريبي بدلاً من أعتماذ الضوابط السنوية وتعتبر اقرب الى الواقع والحقيقة. ومما تقدم ذكره نستنتج إن استخدام الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات في عملية تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية يسهم في زيادة موثوقيتها ومصداقيتها، إذ أن توافر المصداقية في البيانات المالية من شأنها أن تؤدي إلى تعزيز الثقة بين اطراف عملية التحاسب المكلفين (الوحدات الاقتصادية)، والإدارة الضريبية، وبما يضمن نجاح عملية الفحص الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية في احتساب الدخل الخاضع للضريبة، وبما يخفف على الإدارة الضريبة الكثير من الأعباء من وقت وجهد وتكاليف إضافية ومن ثم تحقيق حصيلة ضريبية عادلة.

٤- الاستنتاجات والتوصيات:

٤-١ الاستنتاجات:

1. هنالك دور واضح للإجراءات التحليلية بجميع أنواعها وأساليبها في المساعدة في تضيق فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات، ومستخدمي القوائم المالية ومنها الإدارة الضريبية، مما يسهم في تقليل الأضرار بمستخدميها.
2. تسهم الإجراءات التحليلية، وبشكل فاعل في تحسين أداء مراقبي الحسابات من خلال ما توافره من مؤشرات مالية من شأنها أن تقلل في وقت تنفيذ عملية التدقيق، وتقلل من كلفة تنفيذها بالاختبارات التفصيلية من خلال بيان اتجاه نشاط الوحدة محل التدقيق.
3. إن هدف الإدارة الضريبية من وضع الضوابط هو تحقيق لمبدأ العدالة الضريبية في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، ولكن في الحقيقة لا تتحقق العدالة الضريبية، فلقد تبين من خلال الدراسة التحليلية انه في بعض الحالات يكون التقدير بناء على فائض مقترح وفي حالات أخرى يكون التقدير اعلى من الربح الصافي المتحقق للمكلف، وهذا بدوره يؤدي إلى زعزعة الثقة بين المكلف، والإدارة الضريبية. ومن ثم أثره في تحقيق حصيلة ضريبية عادلة.

٤-٢ التوصيات:

دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية

١. نوصي بأن يتحفظ مراقب الحسابات في تقريره النهائي، وأعلامه للفتات المستفيدة، ومن ضمنها الإدارة الضريبية عند اكتشافه بأن الوحدة الاقتصادية، والتي كلف بتدقيق قوائمها المالية، قد زودته ببيانات غير صحيحة سواء أكان بحسن نية أم بسوء نية، وأدت تلك البيانات إلى جعل القوائم المالية لا تعكس الوضع المالي الحقيقي للمكلف، سيعزز هذا من مصداقية القوائم المالية والاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي ومن ثم تقليل التهرب الضريبي.
٢. نوصي بضرورة تفعيل الإجراءات التحليلية بوصفها وسيلة من الوسائل الحديثة في عملية التدقيق، وينبغي على مراقب الحسابات بيان أهمية التحليل المالي وصلته المباشرة بتنفيذها، وأعماده من لدن الفاحص الضريبي كأداة مهمة في التحاسب الضريبي والتوسع بها للوصول إلى دقة النتائج وواقعيتها، كونها معتمدة على أسس علمية بما يسهم في رضا المكلف بمقدار الضريبة المفروضة عليه من جهة، و تحقيق حصيلة ضريبية عادلة من جهة أخرى.
٣. تسهم الإجراءات التحليلية في إنجاز عملية الفحص الضريبي بأقل وقت، وجهد، ومن دون تكاليف إضافية في الاحتساب، وتحقيق حصيلة ضريبية عادلة، وهوما يسهم في تقليل الفجوة الواقعة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي (الإدارة الضريبية، ومراقب الحسابات، والمكلف).

٥. المصادر :

٥-١ المصادر العربية:

٥-١-١ الكتب:

١. حنان ، رضوان حلوة ، (٢٠٠٥)، "مدخل النظرية المحاسبية"، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، الأردن.
٢. أرينز، الفين و لوبك ، جيمس ، (٢٠٠٥)، " المراجعة - مدخل متكامل " ، (ترجمة محمد عبد القادر الديسطي) الطبعة الثانية ، دار المريخ للنشر ، السعودية.
٣. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، (٢٠٠٦) "اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتاكيذ وقواعد اخلاقيات المهنة"، الجزء الاول (ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مجموعة ابو طلال غزالة ، الاردن)
٤. لطفي ، أمين السيد أحمد ، (٢٠٠٧)، "التطورات الحديثة في المراجعة"، الطبعة الأولى ، الدار الجامعية، الاسكندرية - مصر .
٥. الجنابي ، طاهر، (٢٠٠٧) ، " علم المالية العامة والتشريع المالي"، العاتق للطباعة والنشر ، مصر .
٦. جريوع، يوسف محمود، (٢٠٠٩)، "مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق"، الطبعة الاولى، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن.
٧. ميجس ، فالتر و ميجس ، روبرت ، (٢٠٠٩)، "المحاسبة المالية"، (ترجمة وصفي عبد الفتاح ابو المكارم وسلطان بن محمد السلطان و محمد هاشم البديري)، الطبعة الثالثة، دار المريخ للنشر، السعودية .
٨. العلي، عادل فليح ، (٢٠٠٩) ، "المالية العامة والقانون المالي والضريبي"، الجزء الأول، الطبعة الأولى ، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن.
٩. الشماع، سمير منير عبد الملك، (٢٠١٠)، "تحليل القوائم المالية مفاهيم وطرق"، الطبعة الاولى ، دار الدكتور للعلوم للطباعة والنشر ، بغداد - العراق.
١٠. راضي، محمد سامي، (٢٠١١) ، "المراجعة المتقدمة" الطبعة الاولى، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية - مصر . ١١. الشحادة ، عبد الرزاق قاسم و البرغوثي، سمير أبراهيم و شعبان، أسامة سميح والقاسم، عامر محمد عفيف ، (٢٠١١)، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الاولى ، زمزم ناشرون وموزعون، عمان - الاردن .

٥-١-٢ الرسائل والاطاريح:

١. البرزنجي، عزيز ابراهيم عزيز احمد ، (٢٠٠٩)، "الإجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة المحاسبة القانونية بدرجة دكتوراه
٢. بولص، هند يوسف، (٢٠٠٩)، "استخدام النسب المالية كمؤشر للوصول الى وعاء ضريبي مقبول بحث تطبيقي في عينة من الشركات العراقية الصناعية"، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير.

٣. عبود ، انوار هاشم ، (٢٠١١)، " أثر أندماج الشركات على الريح الخاضع للضريبة " ، بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير.
٤. الفضل، محمد جاسم محمد، (٢٠١٢)، " أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات لتحسين أداء عملية التدقيق " بحث مقدم لهيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق وهو جزء من متطلبات الحصول على شهادة المحاسبة القانونية، العراق.
٥. أبو شرح، محمد اكرم، (٢٠١٢) ، " اثر استخدام الاجراءات التحليلية في المراجعة كأداة للرقابة على الاداء واكتشاف الأخطاء - دراسة ميدانية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.. ٦. رزاق، رباب مطشر، (٢٠١٢)، " دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل" بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، لنيل شهادة الدبلوم العالي في الضرائب المعادل للماجستير.
٧. الرضي، كناري سعيد ،(٢٠١٣)، " دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي من وجهة نظر المحاسب القانوني الاردني "، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا، الاردن.
٨. نفاع، علاء مصطفى احمد،(٢٠١٥)، "أثر إلتزام المدقق الخارجي الأردني بالإجراءات التحليلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا ، جامعة جرش.

٣-١-٥ الدوريات

١. موسى، علي محمد ، (٢٠١٣)، " إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع"، مجلة الجامعة ، العدد ١٥.

٥-٢ المصادر الاجنبية:

1. Law, Shee Boon ,and Roger Willett "The ability of analytical procedures to signal transaction errors" Managerial Auditing Journal, Emerald Article,2004.
2. Needles, E. Bulverde, "principles of accounting"، 11th Ed, John hill U.S.A,(2011).
3. Essner , Nichlas, 2013, " Analytical Procedures "-Apractie based Approach Umeå School of Business and Economics.