



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة
الأجل/بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب – قسم الشركات
The Impact of Applying the Percentage of Complete Method or the
Complete Contract One on the Taxation of the Long – Term
Construction Contracts

أ.م.د. موفق عبد الحسين محمد
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

علي حسين خضير
دبلوم عالي (ماجستير) محاسبة الضرائب

مستخلص

هدف البحث إلى تسليط الضوء على مقدار الحصيلة الضريبية السنوية لكل من طريقة العقد التام وطريقة نسبة الإنجاز – معرفة أيهما الأفضل – كذلك المشكلات الحالية الناجمة عن تطبيق طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي – التعرف إلى المشكلات – المرتبطة بتأجيل التحاسب الضريبي وفق طريقة العقد التام وتحديد مزايا وعيوب لكل من الطريقتين من خلال التطبيق العملي، ومن ثم استخدام نتائج البحث كمدخلات تُساعد في تأكيد قرار استمرار الهيئة العامة للضرائب باستخدام طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل أو العزوف عنها.

جاءت نتيجة البحث بوجود فجوة مالية في المتحصلات الضريبية السنوية ناتجة عن اختلاف قيمة الدخل الخاضعة للتحاسب الضريبي لكل من الطريقتين، وقد خلُص البحث إلى مجموعة استنتاجات منها إن اعتماد طريقة العقد التام يرافقها العديد من المشاكل كما إنها ليست الطريقة الأمثل لإعتمادها في التحاسب الضريبي لهذا النوع من النشاط والعقود، إضافة إلى مجموعة من التوصيات كإن من بينها أمكانية اعتماد طريقة نسبة الإنجاز للتحاسب الضريبي لهذا النوع من النشاط والعقود.

Abstract

The research aims to shed light on the amount of proceeds annual tax for each of the way the contract total and percentage of completion method - see which is better - as well as the current problems arising from the application method of the contract in full in settling accounts tax - to identify problems - related to postpone settling accounts tax in accordance with the way the contract fully and determine the advantages and disadvantages of each of the methods through practical application , and then use the



results as inputs to help in the decision to confirm the continuation of the GCT using a full decade in settling accounts tax for long-term construction contracts or forgo them. Were the result of research the existence of a fiscal gap in proceeds annual tax due to divergence value of income subject to the charge of tax for each of the two methods , have concluded search to a set of conclusions , including that the adoption of the way the contract in full , accompanied by many problems as it is not the best way for approval in settling accounts tax for this type of activity and contracts , as well as a set of recommendations , including the possibility of adopting the percentage of completion method of tax charge for this type of activity and contracts.

المقدمة

إن مهمة اختيار طريقة التحاسب الضريبي في أي نشاط يجب إن يعتمد على مدى مساهمة هذا النشاط في تحقيق اهداف الضريبة وكذلك في تطوير هذا النشاط، ومن هذه الأنشطة المهمة هو نشاط التشييد الذي يُعد قطاعاً حيوياً وذو أهمية اقتصادية كبيرة في معظم الدول. إن ضخامة قطاع التشييد من حيث اعداد الشركات وحجم الاموال المُستثمرة فيه من قبل الدولة وإنعكاسات هذا القطاع المباشرة على قطاعات اقتصادية مختلفة ومتعددة فضلاً عن توظيفه لاعداد كبيرة من الأيدي العاملة الفنية والمتخصصة وكذلك تزيد اعداد الشركات المختصة في هذا النشاط العراقية وغير العراقية العاملة في سوق الإنشاءات العراقي، جعلت هذا القطاع مصدراً مهماً للإيرادات الضريبة لا يمكن غض النظر عنه، ففي بعض الدول ومنها مصر ادرجت هذا النشاط ضمن وحدة كبار المكلفين.

إن مقدار الإيرادات المتحصلة من هذا القطاع تتأثر بعامل رئيس هو الطريقة المحاسبية التي تُحدد نتيجة النشاط من ربح أو خساره، وإن عملية اختيار الطريقة التي سيتم بها تحديد نتيجة النشاط من قبل السلطة المالية ستؤثر في المهمة الاساس لهذه السلطة التي هي تحصيل اموال من مصادر داخلية تُضاف إلى موازنة الدولة في جانب الإيرادات.

لذا جاء هذا البحث ليدرس اثر اختيار الطريقة التي سيتم بها تحديد نتيجة النشاط من قبل السلطة المالية على وظيفتها الاساسية وهي التمويل الداخلي للموازنة العامة.

أولاً. منهجية البحث

١. مشكلة البحث: تعتمد الهيئة العامة للضرائب في العراق طريقة العقد التام للتحاسب الضريبي لتحديد الربح الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل، وهذا يدفع إلى دراسة مدى ملائمة هذه



الطريقة في تحقيق اهداف الضريبة وفي مقدمتها الهدف التمويلي المتحقق من تحصيل مبلغ الضريبة ومن هذا المنطلق جاء البحث لدراسة طرق التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل لشركات المقاولات المحدودة التي تحقق اكبر عائد ضريبي ضمن قطاع الشركات الذي له الحصة الاكبر في مجموع المتحصلات الضريبية السنوية، حيث إن اسلوب التحاسب الضريبي هو احد عناصر النظام الضريبي.

٢. أهمية البحث: تتأتى أهمية البحث من الآتي:

- أهمية الضرائب في تمويل الموازنة العامة للدولة.
- أهمية نشاط عقود الإنشاء والبناء في الحصيلة الضريبية.

٣. هدف البحث:

- أحساب مبلغ الضريبة السنوي من خلال تطبيق طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقد التام وأثارهما على الوعاء الضريبي.

٤. فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية رئيسة هي إناتماد طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل لأتعد الاكثر ملائمة لإغراض الضريبة.

٥. حدود البحث:

- أ. الحدود المكانية: تتأول البحث دراسة تطبيقية للأضبارة المالية لشركة من شركات المقاولات المحدودة التي تخضع لقانون ضريبة الدخل العراقي في قسم الشركات - الهيئة العامة للضرائب.
- ب. الحدود الزمانية: تم اختيار السنوات المالية المنتهية (٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١٠) لتوفر البيانات المطلوبة عن المقاولات التي ألتزمت بها الشركة.

٦. أساليب جمع البيانات: تم الحصول على المعلومات اللازمة لإنجاز البحث من المصادر الآتية:

- القوائم المالية لشركات المقاولات المحدودة عينة البحث والمقدمة إلى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.
- القوانين العراقية المعتمدة ذات العلاقة بموضوع البحث.
- المراجع والمصادر والدوريات العربية والاجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث.

ثانياً. الجانب النظري



١. مفهوم الوعاء الضريبي: يُقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر أو الشيء الذي تُفرض عليه الضريبة (حسين، ٢٠١١: ٤٥)، فكل ضريبة وعاء معين يتمثل في المادة التي تخضع لها أو المحل الذي تفرض عليه وقد يكون الوعاء شخصاً كالشخص (المكلف الطبيعي) أو مالاً (المكلف المعنوي) وهذا ما يثير تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال، وقد يأخذ النظام الضريبي بفكرة الضريبة الواحدة فيختار وعاءً واحداً ويفرض عليه الضريبة، أو قد يفرض عدة ضرائب على مجموعة متعددة من الأوعية (كراجة، ٢٠٠٢: ١٨).

إن أهمية تحديد الوعاء الضريبي بصورة دقيقة تتبع مما ينطوي على ذلك من آثار هامة تؤثر في طرفي العلاقة (المكلف والسلطة المالية) وما يرتبط بكل منهما، فلو قدر الوعاء الضريبي بأكثر من قيمته فسوف يؤثر ذلك على المكلف من حيث تطوير نشاطاته، المقدرة الشرائية، .. الخ نتيجة إقتطاع جزء أكبر مما ينبغي من دخولهم أو ثرواتهم، وفي الحالة العكسية لو قدر الوعاء الضريبي بأقل مما ينبغي فسوف تضيق على الخزينة العامة حصيلة وفيرة من الإيرادات الضريبية فضلاً عن تعارض ذلك مع مبدأ العدالة والملاءمة الضريبية (علوان والزباني، ٢٠٠٨ : ٩٨).

٢. إجراءات السلطة المالية لتحديد الوعاء الضريبي: إن الواقع يُشير إلى إن حجم الوعاء الضريبي ومقدار الضريبة المتحصلة في الهيئة العامة للضرائب يتحدد كالآتي:
✚ إن حجم الوعاء الضريبي يتحدد في ضوء الإرباح الافتراضية (الضوابط) التي تراها الهيئة العامة للضرائب في الضوابط للمهن والاعمال التجارية لسنة ٢٠٠٠ المالية -٢٠٠٠ التقديرية، وإن هذه الضوابط تحقق الوصول إلى الدخل الحقيقي للمكلف قدر الامكان وبما يضمن تحقيق مبدأ العدالة والموازنة بين مصلحة المكلف من جهة والسلطة المالية من جهة اخرى، إذ حددت هذه الضوابط بأن نسبة الارباح المعتمدة للتعهدات كافة هي ٢٠% عدا تعهدات التجهيز فتبلغ ١٨% (ضوابط المهن، ٢٠١٣: ٨). وكما مبين:

الدخل المحاسبي * نسبة الارباح الافتراضية = حجم الوعاء الضريبي



➤ مبلغ الضريبة هو النسبة بين مقدار الضريبة ومقدار الوعاء الضريبي لها، ويتأتى من حاصل ضرب حجم الوعاء الضريبي في مقياس الضريبة الذي (أسماعيل، ٢٠٠٢: ٦٢)، ويبلغ مقدار مقياس الضريبة لقطاع الشركات بنسبة ثابتة مقدارها (١٥%) واستناداً إلى المادة الثالثة عشرة - ج - من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢. وكما مبين بالمعادلة الآتية:

$$\text{حجم الوعاء الضريبي} * \text{مقياس الضريبة} = \text{مبلغ الضريبة}$$

ومن ثم يعد المخمن مذكرة التخمين متضمنة نوع التقدير والدخل المحاسبي وحجم الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة وموافقة المكلف أو عدم موافقته على مبلغ الضريبة، وبعدها يراجع المكلف لاحقاً وفي الموعد المحدد للاطلاع على ما جاء في مذكرة التخمين، علماً إن المادة الرابعة والأربعين من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ أوردت إن على السلطة المالية إن تبلغ المكلف خطأً بدفع الضريبة معين مبلغها والفترة التي يجب إن تُدفع فيها ويعتبر توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له. وفيما يخص عقود المقاولات طويلة الأجل فإن الهيئة العامة للضرائب تعتمد طريقة العقد التام لإجراء التحاسب الضريبي عن هذا النوع من العقود وأستناداً إلى تعليمات المعيار الدولي رقم ١١ الصادر عن لجنة المعايير الدولية غير إن هذه التعليمات تم تغييرها من قبل اللجنة أعلاه في عام ١٩٩٣ وصارت غير سارية منذ بداية ١ كانون الثاني ١٩٩٥ حيث تم تطبيق التعليمات الجديدة.

٣. مفهوم عقود المقاولات: عرف المعيار الدولي رقم ١١ الصادر من لجنة معايير المحاسبة الدولية عقد المقاولات بأنه "عقد يتم التفاوض فيه خصيصاً لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام"، كما عرف مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في القاعدة المحاسبية رقم (١) الخاصة بقياس نتيجة النشاط لعقود المقاولات مفهوم عقد المقاولات "هو عقد تشييد أو إنشاء موجود أو مجموعة موجودات تشكل مع بعضها البعض مشروعاً واحداً، تُحدد بموجبه العلاقة التعاقدية بين طرفين، احدهما مالك المشروع (رب



العمل) والآخر القائم بالتنفيذ (المقاول أو المقاول الثانوي)، ويتضمن المواصفات والأسعار والكميات والزمن والضمانات والعملات وأسعار التحويل والشروط المالية وشروط الدفع والسلف والدفعات المقدمة والامانات والضرائب وفترة الصيانة والمقاولون الثانويون ومواعيد تقديم الذرعات والشروط الجزائية والتحكيمية الأخرى.

٤. **طبيعة وخصائص عقود المقاولات:** أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية في الفقرة الخامسة في المعيار الدولي رقم ١١ عقد المقاولات قد تتم مناقشته كبناء أو تشييد أصل معين كإحدى المباني أو الجسور أو السدود أو خط إنباب أو طريق أو إحدى السفن أو الإنفاق. وقد يتضمن عقد المقاولات تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم أو التقنية أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام وتتضمن الامثلة على مثل تلك العقود إنشاء نظم تزويد المياه المتصلة والمصافي أصول البنية التحتية المعقدة، وتتضمن أيضاً عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشبيد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له، وعقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات، وفسر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في القاعدة المحاسبية رقم (١) عقود المقاولات إنها إنشاء الموجودات الثابتة والمشاريع من قبل الوحدات المتعاملة بنشاط المقاولات، ويتسم هذا النشاط بخصائص هي (عطية، ٢٠٠٤: ١٢):

- يتطلب تنفيذ بعض المشاريع أو المقاولات أموالاً وسنوات عديدة (عدة فترات مالية).
- يُعد العقد أو المقاول مركز تكلفة ومركز ربحية أي تُحتسب التكاليف لكل عقد على حدة.
- تُعامل المصاريف العمومية والإدارية في شركات المقاولات على أنها تكاليف مدة تُحمل على السنة التي صُرفت فيها.
- اختلاف مواقع العمل وتباعدها خارج الشركة وبعيدا عن المركز الرئيسي.
- يتطلب الالتجاء إلى المقاولون من الباطن (المقاولون الثانويون) لإتمام جزء من العمل الذي يُعتبر المقاول الأصلي غير متخصص فيه.
- الغرامات التأخيرية و التغييرات التي تحدث في شكل ونوعية وكمية الأعمال



٥. أنواع التعاقدات من حيث مدة إنجازها: إن تنفيذ عقد المقاولات يعتمد على طبيعة ونوع وموقع العمل اضافة إلى نوع التعاقد المُبرم بين صاحب العمل والمقاول (Adegoke, 1998, 124)، فبطبيعة الحال إن إنجاز عقود المقاولات يتطلب مدة معينة من الزمن (اسابيع، اشهر، سنوات) (4, Kimmel, 2004)، ووفقا لما جاء في اعلاه تنقسم عقود المقاولات من حيث مدة إنجازها إلى:

- عقود المقاولات قصيرة الأجل: وهي العقود التي يتم إنجاز الاعمال التي تضمنها العقد خلال مدة الاثني عشر شهرا (سنة مالية) أو اقل، اي هي العقود التي تتطلب سنة ضريبية واحدة لإنجاز مفرداتها.
- عقود المقاولات طويلة الأجل: وهي العقود التي تستغرق إنجاز الاعمال التي تضمنها العقد اكثر من اثني عشر شهرا (سنة مالية)، اي هي العقود التي تمتد لاکثر من سنة ضريبية واحدة لإنجاز مفرداتها.

٦. الاعتراف بالايراد في عقود المقاولات: الايراد كما عرفه المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٨) هو التدفقات الاجمالية من المنافع الاقتصادية خلال المدة والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع وعندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات اصحاب حقوق الملكية (اي زيادة راس المال). فالمصاريف المُتكدّبة لايعترف بها مالم تُساهم في تحقيق الايراد، وبذلك يرتبط الاعتراف بالمصروفات بالاعتراف بالإيرادات (Stickney, 2010, 312) إذ تعترف الشركة بالنفقات عندما تُستهلك الاصول فاي حدثٍ ما أو معاملات تؤدي للاعتراف بايراد تُطابق الشركة معه في نفس الوقت استهلاك اي من الاصول التي قادت إلى الاعتراف بالايراد. حيث تُعرف هذه الممارسة بمبدأ المقابلة لأنها تتضمن مقابلة المصروفات بالإيرادات. حيث إن معظم ارباح التعاملات الايرادية لاتظهر صعوبة فيها للاعتراف بايرادها، لأن في الكثير من الحالات يبدأ تنفيذ الصفقة والإنهاء منها في الوقت نفسه (السنة المالية ذاتها)، ولكن العديد من طرق تسويق المنتجات والخدمات تجعل من الصعب وضع مبادئ توجيهية من شأنها إن تتطبق على جميع الحالات (Kieso, 2012: 1065- 1066). فالايراد يُعترف به وقت البيع، ومع ذلك هُنالك استثناءات على هذه القاعدة في الحالات التي يُصعب فيها تطبيقها، إذ يتم



الاعتراف بالايراد في أوقات اخرى خلاف وقت البيع فقد بينت دراسة لـ (FASB, 1981: 11) إن هُنالك بعض الاسباب للخروج عن قاعدة البيع واحد هذه الاسباب هو الرغبة في الاعتراف بالايراد في وقت سابق من وقت البيع إذا كانت هُنالك درجة عالية من اليقين بشأن حجم الإيرادات المُكتسبة، وسبب اخر هو الرغبة في تاخير الاعتراف بالإيرادات خارج وقت البيع إذا كانت درجة عدم اليقين بشأن حجم الإيرادات أو التكاليف اما مرتفع أو إن البيع لا يمثل العملية الجوهرية للاعتراف بالارباح.

٧. **الطرق البديلة للاعتراف بالايراد:** إن نتيجة الخروج من قاعدة البيع كما يُشير (Schroeder & Others, 2009: 150) يترتب عنها القواعد التالية للاعتراف بالايراد:

- **الاعتراف بالايراد في مرحلة البيع:** وتُستخدم هذه القاعدة بشكل عام عند اتمام العمل والايراد تم تحصيله في وقت البيع فالمصروفات تتم مطابقتها مع الإيرادات في مدة البيع، وإن طريقة العقد التام هي مثال لذلك.
- **الاعتراف بالايراد قبل البيع:** تُستخدم هذه القاعدة لتعكس الجوهر الاقتصادي بدلا من الشكل القانوني، بحيث لا يتم تشويه الواقع الاقتصادي للوحدة الاقتصادية فوقاً لهذه القاعدة يُعترف بالإيرادات (ومصروفات معينة) على اساس النسبة المئوية التي إنجزت خلال المدة. وإن الاجراء المستخدم في مثل هذه الحالات هو طريقة نسبة الاتمام.
- **الاعتراف بالايراد عند اتمام الإنتاج:** إن الاعتراف يتم متى صارت البضائع جاهزة للبيع، فالوحدة الاقتصادية وعلى وفق هذه القاعدة تباع بضائعها بسعر محدد مسبقاً في سوق منظمة.
- **الاعتراف بالايراد بعد مدة من البيع:** إن هذه القاعدة تستخدم وبشكل مناسب عندما يكون التحصيل للمستحقات ليس مضموناً بشكل معقول أو ليس هُنالك اساس يمكن الاعتماد عليه لتقدير التحصيل، ففي هذه الحالة يتم تاجيل الاعتراف بالإيرادات. الخطوط الجوية الامريكية على سبيل المثال تأخر الاعتراف بايرادات الركاب حتى يتم الإنتهاء من الرحلة (مغادرة الطائرة المدرج)، على الرغم من إن شركات الطيران تجمع ثمن التذاكر مقدماً.



- تأخر الاعتراف بالإيراد حتى حدث مستقبلي: وفق هذه القاعدة لا يتم الاعتراف بالإيراد الذي نتج وقت البيع أو من استلام النقدية حتى يتم نقل المخاطر والمنافع بشكل كامل إلى المشتري، ومثال هذا النوع هو عقود البيع من الباب إلى الباب*
٨. الطرق (المعالجات المحاسبية) لعقود المقاولات: أوردت المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS)^١ إن يُسمح فقط بالاعتراف بالإيراد عندما يجتمع المعيارين الاتيين:
 - عندما تكون نتيجة (حصيلة العقد) مستندة إلى درجة معقولة من اليقين، وهذا يعني إن هُنالك منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى المقاول (الشركة).
 - إن مبلغ الإيراد يمكن قياسه بشكل موثوق.وتوصف طرق ثلاث بشكل عام لتمييز الارباح في عقود المقاولات طويلة الأجل هُما طريقة العقد التام وطريقة نسبة الإنجاز وطريقة استرداد التكاليف وكالاتي:
- طريقة العقد التام: عرفَ (Bragg,2007: 66) العقد التام بأنه طريقة محاسبية تعترف بالإيراد فقط عند إنتهاء العقد، وأشار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق في القاعدة المحاسبية رقم (١) إلى إن الاعتراف يكون فقط عندما ينتهي إنجاز العقد كلياً، وعلى الرغم من إن الإيراد لا يُعترف الا عند إنتهاء العقد (إنتهاء المشروع) فإن الاعتراف بالخسائر المتوقعة يكون فوري (Nikolai, 2010: 910)، ويشير كل من (Kisso, 2012: 1087) و (Nikolai, 2010: 910) إلى إن الميزة الرئيسية لطريقة العقد التام هي إن الإيرادات المعترف بها هي اكثر موثوقية لأنها تعكس نتائج نهائية فعلية بدلا من نتائج تقوم على اساس تقديري وهذا يمكن الوصول إلى احتساب الربح الضريبي.
- إن العيب الاساسي لهذه الطريقة إنها لاتعكس الاداء الحالي للشركة (المقاول) عندما يمتد العقد إلى اكثر من مدة مُحاسبية واحدة، إذ إن جميع الإيرادات والنفقات والدخل الناتج من المشروع لايعترف بها الا في المدة التي يتم فيها الإنتهاء من المشروع (Spiceland, 2012, 245).

*من الباب الى الباب هو اسلوب المبيعات التي يعمد فيها مندوب مبيعات بالانتقال من باب منزل واحد الى باب اخر في محاولة لبيع منتج او خدمة لعامة الناس.

^١ وتدعى في بعض الاحيان باسمها الاصلي معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي صدرت بين عامي ١٩٧٣ و ٢٠٠١ من قبل مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).



• **طريقة استرداد التكاليف:** وفقا لطريقة استرداد التكاليف لا تعترف الشركة بأي ربح حتى تتجاوز المقبوضات النقدية من المشتري كلفة البضاعة المباعة (Kiso, 2012, 956)، فبعد إن يسترد البائع جميع التكاليف فإن اي مُتحصلات نقدية اضافية تدخل ضمن الدخل. وتظهر قوائم الدخل للفترات اللاحقة مجمل الربح كبند مستقل عند اكتسابه. وتسمح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) الأمريكية باستخدام هذه الطريقة عند إنتفاء وجود اساس معقول لتقدير امكانية التحصيل كما في حقوق الامتياز والعقارات، فعندما تكون هُنالك درجة عالية للغاية من عدم اليقين بشأن النقدية المتحصلة في نهاية الامر فإن طريقة استرداد التكاليف هي الامثل للاعتراف بالايراد (Spiceland, 2012:241).

• **طريقة نسبة الإنجاز:** إن الجزء الاكبر من الشركات تعترف بالإيرادات عند نقطة البيع (التسليم) لأن في نقطة البيع يتم ازالة غالبية أوجه عدم اليقين بصدد الدخل الوارد. ولكن في ظل ظروف معينة تعتمد الشركات للاعتراف بالإيرادات قبل الإنتهاء والتسليم وبرز مثال على ذلك هي عقود المقاولات طويلة الأجل التي تُستخدم طريقة نسبة الإنجاز فيها لتحديد نتائج اعمالها في نهاية الفترة المالية (Kisso, 2012:1081).

يشير (Nikolai, 2010:908) إن عقود المقاولات طويلة الأجل تتضمن مشاريع مثل المباني، السفن، الطرق والجسور، السدود، التطوير والاسلحة والفضاء التي تستغرق سنوات عدة لاكتمالها وهذه العقود تنطوي على مبالغ مدفوعة مقدما من قبل المشتري (صاحب العمل) لمساعدة البائع (المقاول والشركة) في تمويل البناء واطهار اهتمام المشتري في الاصل الذي هو تحت الإنشاء وإن عقود المقاولات طويلة الأجل تستمر لاكثر من فترة مالية واحدة فالسؤال المطروح هُنا كيف يمكن لشركات المقاولات الاعتراف بالايراد؟

فكما تم ذكره سابقاً إن طريقة العقد التام تمتاز بالموثوقية لأنها تعكس نتائج نهائية فعلية ومع ذلك لايعني إن على المقاول أو الشركة الإنتظار حتى نهاية تنفيذ العقد (مثلا مدة ٣ سنوات) قبل الاعتراف بأي ارباح لأن ذلك يؤدي إلى عدم القدرة على عكس الاداء الحالي للشركة (المقاول) عندما يمتد العقد إلى اكثر من مدة مُحاسبية واحدة، اضافة إلى من غير المقبول عدم الاعتراف



بأيايرادات لحين الإنتهاء من المشروع والذي يتطلب اكثر من سنة مالية واحدة (Rachchh& Other, 2010:28)، إذ يتعارض هذا مع مبدأ مهم من مبادئ المحاسبة وهو مبدأ المقابلة. إذ بسبب طبيعة هذه العقود التي تكون تواريخ الشروع بالعمل والإنجاز منفصلة ففي كثير من الاحيان يتم عبور تاريخ اغلاق المدة المحاسبية (Mirza, 2006: 53).

وبناءً على ذلك عمدَ مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) إلى اعادة اصدار معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في كانون الأول ١٩٩٣ والذي يسعى للمحاسبة عن الإيرادات والتكاليف فيما يتعلق بعقود المقاولات ولُيُطبق على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ١٩٩٥.

فيركز المعيار على تخصيص - توزيع - الإيرادات والتكاليف بين الفترات المحاسبية التي يتم تنفيذ عقد المقاولات فيها.

وتطرق مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق إلى موضوع عقود المقاولات في القاعدة المحاسبية رقم (١) إذ عرف طريقة نسبة الإنجاز بأنها قياس لنتيجة النشاط لكل مدة محاسبية بالنسبة للعقود التي تمتد مدة تنفيذها لاكثر من فترة محاسبية.

إن طريقة نسبة الإنجاز تعبر عن مقياس اكثر ارتباطاً لدورية الدخل فالشركة عندما تستخدم هذه الطريقة فهي تُقدم الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني فعلى الرغم من إن البيع يحدث قانوناً عند الإنجاز التام إلا إن الاعتراف بالإيرادات بشكل مبكر يصور حقيقة افضل للواقع الاقتصادي فعملية التحصيل تُعد مُكتملة فعلياً لإن عملية البيع مستمرة (Nikolai, 2010:908) ومبررات ذلك هي:

- أ. للمشتري والبائع الحصول على حقوق واجبة التنفيذ بما في ذلك حق فرض اداء مُعين.
- ب. المشتري عادةً يقدم دفعات مرحلية لدعم الاستثمار في مُلكيته إلى المقاول وبالتالي فإن تحصيل الايراد للمقاول يحدث في الواقع.
- ت. للمشتري حق السيطرة على تقدم العمل.

ومن ثم فوفقاً لمفهوم استمرارية البيع يتم اثبات الايراد بشكل مستمر باستخدام طريقة نسبة من الإنجاز.



إن ارجاء الاعتراف ببند الإيرادات والتكاليف هو تحريف (تشويه) للجهود المبذولة (التكاليف والإنجازات) خلال الفترات المحاسبية لحياة العقد، ففي معظم العقود طويلة الأجل يتم دفع ما يُعرف باجور (بدء العمل) إلى المتعاقدين من قبل صاحب العمل وهو نوع من اجر مدفوع مُسبقاً للمساعدة على بدء العمل الإنشائي ويتم التّعامل مع هذا المبلغ اما كريح غير مكتسب بعد ويتم تسجيله ديناً أو في الغالب مبلغاً مقطوعاً من الكلفة الكلية لسير العمل (Kisso,2012:1087)، وفي العراق اشارت الشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية في المادة الـ٦٢ شروط الدفع في الفقرة (١) التسليف على الاعمال المنجزة وفي النصين:

أ- يجري تسليف المقاول على الحساب شهرياً بالقيم الكاملة للاعمال المنجزة وفقاً للأسعار المدرجة في (جدول الكميات المسعر) وحسب الخرائط المصدقة للاعمال المنجزة بصورة مرضية على إن تُستقطع نسبة ١٠% من قيمة العمل المنجز وتستمر هذه الاستقطاعات إلى إن يصل مجموعها ٥% من مبلغ المقاوله.

ب- يقوم المقاول مرة كل شهر بتقديم تقرير مفصل إلى مُمثل المهندس بالقيمة الكاملة للعقد المنجز وبالمواد المطروحة في الموقع وعلى المهندس تدقيق التقرير والمصادقة على هذه القيمة أو القيمة المعدلة من قبله مطروحاً منها اية سلفة سابقة ومبلغ الاستقطاعات النقدية والغرامات التأخيرية أو اية مبالغ اخرى مستحقة على المقاول بموجب المقاوله ويجب إن تستند جميع الدفعات على ذرعة العمل والأسعار المثبتة في (جدول الكميات المسعر).
وتشير معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) إن استخدام شركات المقاولات طريقة نسبة الإنجاز لعقود المقاولات طويلة الأجل يتطلب استيفاء شروط هي:

- إن يكون ايراد العقد قابل للقياس.
- إن هُنالك منافع اقتصادية مرتبطة بالعقد سوف تتدفق إلى الشركة.
- تكاليف العقد لإنجاز العقد ومرحلة إنجاز العقد يمكن إن يكونا قابلين للقياس في نهاية المدة المشمولة بالتقرير بطريقة موثوقة.
- التكاليف المنسوبة إلى العقد يمكن تحديدها وقياسها بشكل واضح حتى يمكن مقارنة تكلفة العقد الفعلية المتكبدة مع التقديرات السابقة.



- ويجب على الشركات استخدام طريقة استرداد التكاليف عندما ينطبق تحقق احد الشروط التالية:
- ✓ عندما لا تتحقق شروط استخدام طريقة نسبة الإنجاز.
 - ✓ عندما تكون هنالك مخاطر ملازمة لحياة العقد خارج المخاطر التجارية العادية.
- وفيما يخص مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق فقد أورد في القاعدة المحاسبية رقم (١) إن تُستخدم طريقة نسبة الإنجاز إذا توفرت الشروط التالية:
- ❖ إمكانية التقدير المعقول لنتيجة نشاط العقد والذي يمكن الاعتماد عليه في تقدير الإيرادات الاجمالية والتكاليف الاجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز.
 - ❖ استقرار مستويات الاسعار وانخفاض المخاطر.
- إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) وبعد اعادة اصداره في عام ١٩٩٣ لا يؤيد سوى طريقة واحدة للتحاسب عن عقود المقاولات طويلة الأجل وهي طريقة نسبة الإنجاز عند تحقق شروط تطبيقها للاعتراف بالإيرادات والتكاليف الخاصة بالعقود طويلة الأجل، وفي هذا الصدد تُشير مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية. (IFRS, 2010)* إلى وجود طرق لتقدير نسبة الإنجاز وهي (بناءً على المُدخلات -مقياس المساهمة-)، بناءً على المُخرجات) وكما يأتي:
- **بناءً على المُدخلات (مقياس المساهمة):** إن الموارد هي مدخل؛ وعملية الإنتاج هي الحلقة المركزية أي اعادة استخدام الموارد، فادوات العمل ومواد العمل تبرز مجتمعة كوسائل إنتاج.
- فالمساهمة المقصود بها حجم مساهمة مواد الإنتاج المادية والبشرية لتوليد الإنتاج خلال المدة. فطريقة مقياس المساهمة هي مدخل لنشاط الإنتاج يمكن استخدامها لقياس نسب الإنجاز عند وجود علاقة بين المدخلات والنشاط الإنتاجي (Nikolai,2010:909)، فاسلوب مقياس المساهمة تمثل الجهود المبذولة لإنجاز العقد (Kisso, 2012:1082).
- ففي ظل اسلوب التكلفة إلى التكلفة تُقاس نسبة الإنجاز من خلال مقارنة التكاليف المتكبدة حتى نهاية المدة مع التكاليف الاجمالية المتوقعة للعقد والنسبة الناتجة تُضرب بسعر العقد والمحصلة هو الايراد حتى تاريخه يُطرح منه الايراد للسنة (أو السنوات) السابقة والناتج هو الايراد المعترف

* عرض تقديمي على برنامج PowerPoint من اعداد موظفي قسم التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية ٢٠١٠.



به للسنة الحالية يُطرح منه التكاليف المتكبدة خلال السنة المنتهية ووصولاً في النهاية إلى تحديد الربح الاجمالي - صافي الدخل - المعترف به للفترة المالية المنتهية. إن استخدام هذا الأسلوب لا يكون بشكل مطلق لجميع حالات التعاقدات طويلة الأجل كما أكد المُلخص الفني الصادر عن مؤسسة لجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٢٠١٢ وإنما يلجأ إليه عند عدم التمكن من تقدير مخرجات عقد المقاولات بشكل موثوق، فيجب الاعتراف بتكاليف العقد المُتكبدة مسرفاً في الفترة المالية التي تم تكبدها فيها (طريقة الكلفة إلى الكلفة).

ويُشير (Nikolai, 2010:909) علين استخدام هذه الطريقة تكون:

- أ. عندما المدة اللازمة لإنهاء العقد غير معلومة كما في عقود البحث والتطوير التي تتطوي على سنوات من العمل العديدة للإنجاز.
- ب. في تعاقدات المحطات الميكانيكية أو المنشآت الصناعية.
- ت. المرافق الهندسية.

إن أسلوب التكلفة إلى التكلفة هو نهج مُفضل من قبل أولئك الذين يرغبون في الاعتراف بأكثر نسبة ممكنة من إيرادات المشروع في مراحله الأولى، حيث معظم التكاليف المباشرة يتم تكبدها في بداية المشروع (accountingtools.com)*.

➤ **بناءً على المخرجات:** على وفق هذا الأسلوب تُستخدم النتائج التي تحققت حتى الآن من الجهود المبذولة (التكاليف والإنجازات) ومقارنتها مع النتائج الاجمالية للعقد لقياس نسبة الإنجاز (Bragg, 2007:84). فهذا الأسلوب يستند إلى النتائج التي حققها المقاول، فوفقاً مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS, 2010) يستند على دراسة هندسية للعمل المنجز و الجزء المادي من العمل الذي تم إنجازه.

فبالنسبة إلى الدراسة الهندسية للعمل المنجز أو كما يُشار لها قيمة شهادة المهندس المقيم، فمع تقدم سير العمل فإن المهندس (يُقصد به وفقاً للشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية في

*Accounting Tools شركة مسجلة في الجمعية الوطنية لمجالس الدولة في المحاسبة (NASBA) الذي أسس سنة ١٩٠٨ في الولايات المتحدة الأمريكية كجمعية متخصصة لتحسين فاعلية مجالس المحاسبة للولايات الـ٥٠. في <http://www.nasba.org/about/> 4/04, 1:25PM



المادة الأولى - د - الشخص أو الاشخاص أو المؤسسة أو الشركة المسمى في القسم الثاني من شروط المقاوله أو من يُعينه صاحب العمل من وقت لإخر ليمارس سُلطات المهندس في المقاوله والذي يجب ابلاغ اسمه تحريريا إلى المقاول) المعين من قبل صاحب العمل يُصدر شهادات مُبين فيها مقدار الجزء الذي تم إنجازه من العقد خلال المدة المنتهية. فقد اشارت المادة الـ٥٧ من الشروط العامة لمقاولات اعمال الهندسة المدنية في الفقرتين ١ و ٣ على التوالي:

فق ١. على المهندس (بأستثناء على ماينص خلاف ذلك) إن يُعين ويحدد قيمة العمل المُنجز بموجب المقاوله بطريقة المقايسة الوارد في المقاوله.

فق ٣. لغرض قياس العمل المُنجز الذي تستلزم مقايسته اللجوء إلى السجلات والخرائط، وعلى المقاول اعداد سجلات وخرائط العمل المُنجز شهرا فشهر على وفق المراحل والمنهاج والشكل الذي يقرره أو يصادق عليه المهندس وعلى المقاول تقديم تلك السجلات والخرائط إلى ممثل المهندس والاتفاق معه على المقايسة وعلى المقاول في حال إنجاز كل مايتطلبه اكمال المقايسة النهائية للاعمال قبل اكمال الاعمال.

واشارت المادة الـ٥٨ طريقة المقايسة (الذرة) إذ تجري وفق الاسس المُبينة في الدليل القياسي الموحد للمسح الكمي لاعمال المباني والهندسة المدنية الصادر عن وزارة التخطيط. اما بالنسبة إلى الجزء المادي من العمل الذي تم إنجازهُ فيراد به الوحدات المسلمة أو المنتجة أو الاميال المنجزة من الطريق السريع (Grant Thornton LLP, 2010:155)*.

إن احد مزايا هذاالاسلوب هو القدرة على توفير الدقة عن مدى التقدم في العقود طويلة الأجل التي قد لايمكن بسهولة توافرها بأستخدام اسلوب التكلفة إلى التكلفة (Spiceland,2013:249) فمثلا عند التعاقد لإنشاء طريق سريع خلال ولاية معينة وإن بعض من مسار هذا الطريق يجب إن يمر ضمن مناطق جبلية فإن المقاول على الارجح سيدفع اكثر للاميال المنجزة من الطريق عبر الجبال بالمقارنة مع الاميال المنجزة عبر الاراضي المسطحة ففي حال استخدام اسلوب

*Grant Thornton LLP للمحاماة عضو في شركة جرانت ثورنتون الدولية الامريكية وهي واحدة من المنظمات تدقيق الحسابات والضرائب والاستشارية العالمية الست (سادس اكبر شركة محاسبية ومنظمة استشارية امريكية).



الكلفة _ إلى _ الكلفة لاحتساب نسبة الإنجاز فإن هذا الاجراء يمكن إن يكون مظلل إن لم يكن كل ميل من الطريق تطلب نفس الجهد.

إن طريقة المخرجات تُعد مقياس افضل للاستخدام بالرغم من إنها لا تنطبق على كل الحالات، إذ تعتمد على افتراض وجود علاقة بين وحدة من المدخلات والإنتاجية وبسبب عدم الكفاءة أو عوامل اخرى فهذه العلاقة لا تتحقق دائماً (Grant Thornton LLP, 2010:157)، فالارشادات المحاسبية الصادرة (Spiceland,2013:249) تنص على تفضيل طريقة المخرجات كأسلوب لقياس نسبة الإنجاز عندما يمكن ذلك ويعزى هذا كونها اكثر مباشرة وموثوقية فيما يتعلق بتقييم التقدم المنجز من العقد وهذا ما كده المُلخص الفني الصادر عن مؤسسة لجنة معايير المُحاسبة الدولية في ٢٠١٢.

ثالثاً. الجانب التطبيقي

ويتعلق بدراسة الواقع في تحاسب شركات المقاولات الذي يعتمد على طريقة العقد التام للعقود طويلة الأجل والمشاكل التي ترافق هذا التحاسب ومن ثم تطبيق طريقة نسبة الإنجاز على تحاسب العقود طويلة الأجل وما يرافق استخدام هذه الطريقة من أثار في التحاسب الضريبي.

شركة (أ) للمقاولات المحدودة: تأسست الشركة في بغداد عام ٢٠٠٢ براس مال مقداره (٧٥٠ مليون) دينار عراقي، حتى اصبح راس مالها (٥ مليار) دينار عراقي في عام ٢٠٠٩.

تسعى الشركة من نشاطها استثمار راس المال في مجال المقاولات العامة وتتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمبدأ الاستحقاق وتحاسب سنوياً لدى الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات عن عقود تعهدات التجهيز والمقاولات وتقديم الخدمات.

إن للشركة نشاط بارز في مجال المقاولات للاعوام من ٢٠٠٨ ولغاية ٢٠١٢ في العراق، إذ امسى عدد العقود التي ابرمتها الشركة بـ(١٧) عقد تنوعت ما بين عقود قصيرة وطويلة الأجل وبكلفة اجمالية لهذه العقود بلغت (١٥٠٢٠٠٧٩٦٧١٨) مائة وخمسون ملياراً ومئتين مليون وسبعمائة وستة وتسعون ألفاً وسبعمائة وثمانية عشر دينار موزعة كما في الجدول(١).



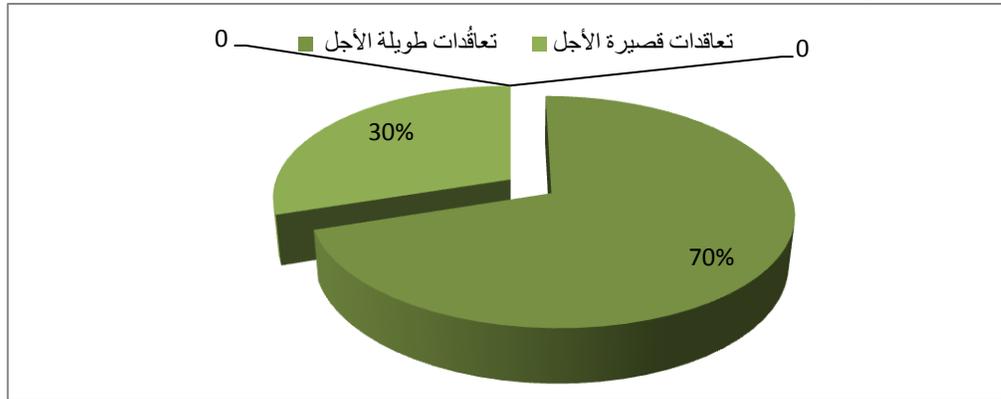
مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

جدول (١). اعداد العقود وقيامها للشركة (أ) للسنوات ٢٠٠٨-٢٠١٠

السنة	اعداد العقود قصيرة الأجل	مجموع اقيامها	اعداد العقود طويلة الأجل	مجموع اقيامها	الاجمالي
٢٠٠٨	٤	١٥٣.٢٥٤١٢٧٥	١١	١١١١٨٣٣٤٢٤٤٣	١٢٦٤٨٥٨٨٣٧١٨
٢٠٠٩	١	١٧١٤٩١٣٠٠٠	١	٢٢٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٣٧١٤٩١٣٠٠٠
٢٠١٠	٠	٠	٠	٠	٠
المجموع	٥	١٧٠.١٧٤٥٤٢٧٥	١٢	١٣٣١٨٣٣٤٢٤٤٣	١٥٠.٢٠٠٧٩٦٧١٨

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على
بيانات أضيارة الشركة لدى الهيئة

ومن الجدول (١) يظهر إن ٧٠% من نشاط الشركة خلال السنوات المالية الثلاث من نشاطها المستمر هي تعاقداً طويلة الأجل وكما مبين في الشكل الاتي.
شكل (١). التوزيع النسبي لنشاط الشركة في مجال العقود الطويلة وقصيرة الأجل للفترة (٢٠٠٨ - ٢٠١٠)



الشكل: من أعداد الباحث بالأعتماد على جدول (١)

٢. عملية التحاسب الضريبي للشركة (أ) من بداية السنة المالية ٢٠٠٨ وحتى نهاية السنة المالية ٢٠١٢:

١. تحليل أيراد التعهدات القصيرة الأجل خلال الفترة من بداية السنة المالية ٢٠٠٨ ولغاية السنة المالية المنتهية في ٢٠١٢.

إذ يمثل هذا الكشف خلاصة بالتعهدات التي التزمت الشركة بإنجازها في سنة أو أقل خلال المدة (٢٠٠٨ - ٢٠١٠) مع اقيام الذرعات لكل سنة مالية تخللها العمل، إذ تم استخراج ذرعات العمل



مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

المنجزة لكل سنة من خلال البيانات المالية المقدمة إلى الهيئة العامة للضرائب للمدة وكما مبين
في الجدول رقم (٢).

جدول (٢). كشف بخلاصة التعهدات قصيرة الأجل خلال المدة ٢٠٠٨ - ٢٠١٠.

أيرادات التعهدات قصيرة الأجل			قيمة العقد	مدة العقد	المشروع
٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨			
-	-	١١٠٨٣٦٨٥٨٠٠	١١٠٨٣٦٨٥٨٠٠	خلال نفس السنة المالية	تجهيز إنابيب لمديرية مجاري محافظة بابل
-	-	١٠٢٦٧٤٢٧٢٥	١٠٢٦٧٤٢٧٢٥		مشروع طريق الكصيرات
-	-	١٥٤٥٦٥٤٠٠٠	١٥٤٥٦٥٤٠٠٠		مشروع طريق السدة
-	١٧١٤٩١٣٠٠٠	-	١٧١٤٩١٣٠٠٠		عقد تصدير زيت وقود
-	٤٩٢٨٣٣٧٥٠	١١٥٣٦٢٥٠٠٠	١٦٤٦٤٥٨٧٥٠		اكساء شوارع في حي المعلمين\ النجف

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على بيانات أضرار الشركة لدى الهيئة

ب. كشف بالتعهدات طويلة الأجل واقياؤها لذراعتها المنجزة للسنوات المالية خلال النشاط المستمر
وكما ظاهر في سجلات الشركة (الواقع).

يُعد هذا الكشف خلاصة عن التعهدات طويلة الأجل التي أبرمتها الشركة واعتمادا على ما ورد
في البيانات المالية والمتمثلة بتقرير مراقب الحسابات المقدمة من قبل الشركة إلى الهيئة العامة
للضرائب خلال المدة (٢٠٠٨ - ٢٠١٠) وأسعار هذه التعهدات واقياؤها المنجزة.

جدول (١). كشف بخلاصة إيرادات التعهدات طويلة الأجل الظاهرة في سجلات الشركة خلال المدة ٢٠٠٨ - ٢٠١٠.

ايرادات التعهدات في سير العمل بموجب حسابات الشركة					المشروع
٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	
-	-	٢٤٢٣٩٢١٧٥٠	١٨٠٦٠٩٤٦٨٠	٥٧٣٢٧٠٠٠٠	بناية شبكة الاعلام العراقي
-	-	٢٨٥٠٠٠٠٠٠٠	١٣٠٥٦٩١٧٢٥	٨٢٧٣٤٦٦٧٥	مشروع القاعة الرياضية ١ النجف
-	-	-	٣٧٦٨٢٢٧٠٤٣	٣٠٥٣٩٩٤٨١٠	مشروع مجاري البصرة
١٧١٧٨٦٧٣٦٦٠	١٥٨٣٩٨٥٦٩٠٢	٩٦٩٨٣٤٦١٧٢	٥٥٨١٥٧٠٦٩٦	٠	مركز جراحة القلب - ذي قار
٤٦٨٩٤٩٩٤٠٢	٤٥٩٤٤٥٠٧٤٣	٤٥٩٤٤٥٠٧٤٣	١٥٧٩٥٠٢٥١٠	٠	مسبح الرميثة
٣٩٦٦١٥٨٧٧٠	٣٩٦٦١٥٨٧٧٠	٣٩٦٦١٥٨٧٧٠	٢٠٢٢٧٢٥٥٥٥	٠	مسبح الديوانية
٤٥٦٨١٠٥٦١٤	٣٢٤٧٦٦٥٨٩٠	١٦٣٤٨٨٤٨٨٥٣	١٩٤١٤٩٤٧	٠	مجمع كص وسوليم
-	٥٢٢٩١٤٥٠٠	٣٠٢٨٦٠٠٠٠	٣٠٢٨٦٠٠٠٠	٠	طريق بغداد - بابل (من تقاطع ام الطبول الى تقاطع الدورة)
١٤٤٦٦٥٩٨٤٠٠	١٢٢١١٨٩٠١٠٧	٧٢٤٨٠٩٧٤٦٢	١٤٠٨٠٨٤٠٠٠	٠	مجسر الشعب
٥٦٠٥٢٢٢٠٠٠	٣٥٨٨٠٦٩٤٧٦	٣٥٩٢٦٥٠٠٠	٣٥٩٢٦٥٠٠٠	٠	تاهيل شارع المطار
٢٩٥٦٦٥٦٥٩	٩٧٠٧٩٧٤٢٨	١٢٠٤٢٢٠٤٧١٠٥٥٥	٠	-	محطة ماء الامل

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد
على بيانات أضرار الشركة لدى الهيئة



ومن الجدول (٣) خُصّ الباحث إلى تشخيص ما يأتي كمشاكل رافقت تطبيق طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي للشركة وهي:

(١) لم ترد تفاصيل عن التعاقدات التي أبرمتها الشركة (سعر العقد، مدة العقد، اقيام الذرعات بشكل صحيح).

(٢) مشروع شبكة الاعلام العراقي:

□ تم اظهار أيراد الذرعات المنجزة بشكل تراكمي ودون تفاصيل لسنة ٢٠٠٩.

□ وأيراد ذرعة السنة ٢٠١٠ ظاهرة بقيمة العقد الكلية.

(٣) مشروع القاعة الرياضية ا النجف:

□ يُظهر تأييد الإنجاز من قبل الجهة ذات العلاقة (كشف ت) إن قيمة العقد تبلغ

(٢٨٤٨٨٠٥٤٠٠) دينار في حين إن قيمة العقد تظهر في الكشف اعلاه بمبلغ

(٢٨٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار، أي بفرق مقداره (١١٩٤٦٠٠) دينار.

(٤) مشروع مجاري البصرة:

□ يُمثل أيراد قيمة ذرعة ٢٠٠٨ اكثر من (٥٠%) من قيمة العقد ولم يتم اجراء التحاسب

الضريبي لتلك الذرعة، وخلافا لتعليمات النظام المحاسبي الموحد في قياس الريح.

□ تم أيراد ذرعة ٢٠٠٩ بقيمة العقد.

(٥) مركز جراحة القلب، مسبح الرميثة، مسبح الديوانية، طريق بغداد - بابل:

□ أيراد الذرعات المنجزة ظاهر بشكل تراكمي.

(٦) مجسر الشعب، بناية محافظة الناصرية:

□ على عكس التعهدات الأخرى فإن اقيام أيرادات التعهدات المنجزة لكل سنة ظهرت بشكل

مستقل (بما يخص كل سنة) ومن دون اعتماد التراكم.

ت.كشف تحليل بالتعهدات طويلة الأجل واقيام الذرعات المنجزة لكل سنة على حدة للسنوات

المالية اله خلال النشاط المستمر للشركة (ما ينبغي إن يكون عليه).

إن الجدول (٣) المبين لاحقاً يُظهر مايفترض إن تكون عليه التعهدات ظاهرة في التقارير المالية

والتي تشمل تفاصيل عن التعهدات التي أبرمتها الشركة والتي تشمل (سعر العقد، مدة العقد، أيراد



الذرة المنجزة السنوي، التغييرات في العقد إن وجدت، الغرامات، الحوافز)، إذ من خلال دراسة اصابة الشركة للمدة (٢٠٠٨ - ٢٠١٠) والبحث عن المذكرات أو الكتب أو التأييدات التي تخص كل عقد وكل سنة، إضافة إلى الإستعانة ببعض المصادر من خارج الهيئة للأستعلام عن مبالغ بعض العقود التي لم تتوفر عنها تفاصيل في أصابة الشركة لدى الهيئة، فتم :

(١) أيجاد اقيام العقود للتعهدات في سير العمل وخصوصا لتلك التي لم تُتجز حتى نهاية السنة المالية ٢٠١٢.

(٢) أيجاد اقيام إيراد الذرعات المنجزة لكل سنة على حدة من خلال اجراء عمليات حسابية كطرح المبالغ المتراكمة وأيجاد ما يخص السنة ومثاله

أيراد ذرعات منجزة متراكمة لسنة ٢٠٠٩ - أيراد ذرعة منجزة لسنة ٢٠٠٨ (نهاية أول سنة من حياة العقد) = أيراد الذرعة المنجزة لسنة ٢٠٠٩.

(٣) تصحيح كشف إيراد التعهدات في سير العمل وكما يجب إن يتوافق مع متطلبات التحاسب الضريبي.

إن كل عمود من الجدول (٤) يُمثل اضافة إلى اسعار العقود ما يجب إن يظهر عليه قيمة ما يخص السنة الواحدة من أيراد عن الذرعة المنجزة فيها في كشف التعهدات المنجزة وفي سير العمل المقدمة من قبل الشركة إلى الهيئة العامة للضرائب لغرض التحاسب وهذا يشمل أيضا ضرورة عرض المقارنات المالية في كشوفاتها ومراعاة لما جاء في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٧) والقاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) المتعلقة بالافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية وعن كافة المعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية وعن أية بيانات أو أيضاحات ضرورية. فالجدول (٤) هو الجدول الذي سيتم الاعتماد عليه في تحديد الفقرات التي ستدخل ضمن التحاسب الضريبي السنوي وفق طريقة الإنجاز.



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

جدول () . كشف بخلاصة إيرادات التعهدات طويلة الأجل العمل كما يجب ان يظهر خلال المدة ٢٠٠٨ - ٢٠١٠

إيراد التعهدات في سير العمل كما يجب ان يظهر					قيمة العقد	المشروع
٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨		
-	-	٦١٧٨٢٧.٧٠	١٢٣٢٨٢٤٦٨٠	٥٧٣٢٧.٠٠٠	٢٤٢٣٩٢١٧٥٠	بناية شبكة الاعلام العراقي
-	-	١٥٤٤٣.٨٢٧٥	٤٧٨٣٤٥٠.٥٠	٨٢٧٣٤٦٦٧٥	٢٨٥.٠٠٠.٠٠٠	مشروع القاعة الرياضية ا النجف
-	-	-	٨٩٤٥٦٣٢٢٧٦	٧٥١٨٩٥٤٧٤	١٦٤٦٤٥٨٧٥٠	اكساء شوارع في حي المعلمين/ النجف
-	-	-	٧١٤٢٣٢٢٣٢	٣.٥٣٩٩٤٨١٠	٣٧٦٨٢٢٧.٤٣	مشروع مجاري البصرة
١٣٣٨٨١٦٧٥٨	٦١٤١٥١.٧٣٠	٤١١٦٧٧٥٤٧٦	٥٥٨١٥٧.٦٩٦	.	١٩.٠٠٠.٠٠٠	مركز جراحة القلب - ذي قار
٩٥.٤٨٦٥٩	.	٣.١٤٩٤٨٢٣٣	١٥٧٩٥.٢٥١٠	.	٧.٠٠٠.٠٠٠	مسبح الرميثة
.	.	١٩٤٣٤٣٣٢١٥	٢.٢٢٧٧٥٥٥٥	.	٦٤.٠٠٠.٠٠٠	مسبح الديوانية
٤٥٦٨١.٥٦١٤	٣٢٤٧٦٧٥٨٩٠	١٦٣٤٨٨٤٨٨٥٣	١٩٤١٤٩٤٧٣٧٠	.	٤٧٥.٠٠٠.٠٠٠	مجمع كس وسويلم ٢
-	٢٢.٠٠٥٢٥.٠٠	.	٣.٠٢٨٦.٠٠٠	.	٥٢٢٩١٤٥.٠٠	طريق بغداد - بابل (من تقاطع ام الطويل الى تقاطع الدورة)
٢٢٥٤٧.٨٢٩٣	٤٩٦٣٧٩٢٦٤٥	٥٨٤.٠١٣٤٦٢	١٤٠٨.٨٤.٠٠٠	.	١٤٤٦٦٥٩٨٤.٠٠	مجلس الشعب
٢.١٧١٢٥٥٢٤	٣٢٢٨٨٣١٤٧٦	.	٣٥٩٦٥.٠٠٠	.	٥٦.٥٢٢٢.٠٠٠	تاهيل شارع المطار
٢٩٥٦٦٥٦٥٩	٩٧.٧٩٧٤٢٨	١٢٤٢٤٤٧١٥٥٥	.	-	٢٢.٠٠٠.٠٠٠	محطة ماء الامل

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على بيانات أضيابة الشركة لدى الهيئة

ت. تحديد الوعاء الضريبي والمنحصلات الضريبية لكل سنة من السنوات محل البحث

إن تحديد أو حصر التعهدات قصيرة الأجل في الجدول (١)، والتعهدات طويلة الأجل المؤيدة بالكتب الرسمية في الجدول (٢)، ومن ثم اعداد كشف بالتعهدات طويلة الأجل واقيام الذرعات المنجزة لكل سنة على حدة للسنوات المالية الـ ٣ خلال النشاط المستمر للشركة (ما ينبغي إن يكون عليه) كما في الجدول (٤) اضافة إلى ماتضمنته هذه الجداول من مبالغ مالية تُمثل الإيرادات المتحصلة السنوية لما أنجز من اعمال خلال سنوات المشاريع أو التعهدات، سهل توفير البيانات المالية اللازمة لـ:

(١) التعرف فيما إذا كانت مذكرات التخمين المعدة والمتحاسب عنها ضريبياً وفق طريقة العقد التام كانت تُعبر عن الدخل الفعلي وحجم الوعاء الضريبي ومقدار الحصيلة الضريبية للسنة محل التحاسب للواقع الفعلي للشركة.

(٢) تهيئة مذكرات تخمين (مُعدلة) على وفق طريقة العقد التام خلال جداول تضمنت ما يجب إن تشتمل عليه من عقود ومبالغها لكل سنة في حال عدم سلامة المذكرات المعدة من قبل السلطة المالية.



(٣) تهيئة مذكرات تخمين وفق طريقة نسبة الإنجاز من خلال جداول تضمنت ما يجب إن تشتمل عليه من عقود ومبالغها لكل سنة.

(٤) عمل المقارنات اللازمة بين طريقة نسبة الإنجاز وطريقة العقد التام من خلال الجداول ولكل سنة.

١. تحديد الوعاء الضريبي والمتحصلات الضريبية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٨/١١/٢٣١:

أ. طريقة العقد التام (ما يُظهِرُه واقع الحال)

جدول (٥). تحليل مذكرة التخمين وفق طريقة العقد التام للسنة المالية ٢٠٠٨

الدخول الخاضعة للضريبة بحسب مذكرة التخمين للسنة المالية ٢٠٠٨ السنة التقديرية ٢٠٠٩ (مأيشير اليه واقع الحال)					
اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الربح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي	مبلغ الضريبة
تجهيز انايبب لمديرية مجاري محافظة بابل	١١٠٨٣٦٨٥٨٠٠	%١٨	١٩٩٥٠٦٣٤٤٤		
مشروع طريق الكصيرات	١٠٢٦٧٤٢٧٢٥	%٢٠	٧٤٥٢٠٤٣٤٥		
مشروع طريق السدة	١٥٤٥٦٥٤٠٠٠				
اكساء شوارع في حي المعلمين النجف	١١٥٣٦٢٥٠٠٠				
المجموع	١٤٨٠٩٧٠٧٥٢٥		٢٧٤٠٢٦٧٧٨٩	%١٥	٤١١٠٤٠١٦٨,٤

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على مذكرة تخمين التقديرية عن سنة ٢٠٠٨ مالية.



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

ب. باعتماد طريقة نسبة الإنجاز (ما يفترض إن يكون عليه)

جدول (٦). مقدرات مذكرة التخمين وفق طريقة نسبة الانجاز للسنة المالية ٢٠٠٨

الدخول الخاضعة للضريبة بحسب مذكرة التخمين للسنة المالية ٢٠٠٨ السنة التقديرية
٢٠٠٩ باعتماد طريقة نسبة الانجاز

اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الربح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي	مبلغ الضريبة
تجهيز انايبب لمديرية مجاري محافظة بابل	١١.٨٣٦٨٥٨.٠٠	%١٨	١٩٩٥.٦٣٤٤٤٤		
مشروع طريق الكصيرات	١.٢٦٧٤٢٧٢٥	%٢٠	١٦٣٦١٢٦٦٤٢		
مشروع طريق السدة	١٥٤٥٦٥٤.٠٠٠				
اكساء شوارع في حي المعلمين/ النجف	١١٥٣٦٢٥.٠٠٠				
بناية شبكة الاعلام العراقي	٥٧٣٢٧.٠٠٠٠				
مشروع القاعة الرياضية ١ النجف*	٨٢٧٣٤٦٦٧٥				
مشروع مجاري البصرة	٣.٥٣٩٩٤٨١٠				
المجموع	١٩٢٦٤٣١٩.١٠		٣٦٣١١٩.٠٨٦	%١٥	٥٤٤٦٧٨٥١٢.٩

٢. تحديد الوعاء الضريبي والمتحصلات الضريبية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١

أ. طريقة العقد التام (ما يُظهِرُ واقع الحال)

جدول (٩). تحليل مذكرة التخمين وفق طريقة العقد التام للسنة المالية ٢٠٠٩

الدخول الخاضعة للضريبة بحسب مذكرة التخمين للسنة المالية ٢٠٠٩ السنة التقديرية ٢٠١٠ (مأبشير اليه واقع الحال)					
اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الربح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي	مبلغ الضريبة
تصدير زيت وقود	١٧١٤٩١٣.٠٠٠	%١٠	١٧١٤٩١٣.٠٠		
اكساء شوارع في حي المعلمين/ النجف	٤٩٢٨٣٣٧٥.٠	%٢٠	٨٥٢٢١٢١٥٨,٦		
مشروع مجاري البصرة	٣٧٦٨٢٢٧.٠٤٣				
المجموع	٥٩٧٥٩٧٣٧٩٣		١.٢٣٧.٣٤٥٩	%١٥	١٥٣٥٥٥٥١٩

الجدول: من اعداد الباحث بالاعتماد على مذكرة التخمين التقديرية عن سنة ٢٠٠٩ مالية.



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

ب. باعتماد طريقة نسبة الإنجاز (ما يفترض إن يكون عليه)

جدول (١٠). مفردات مذكرة التخمين وفق طريقة نسبة الإنجاز للسنة المالية ٢٠٠٩

الدخول الخاضعة للضريبة للسنة المالية ٢٠٠٩ \ السنة التقديرية ٢٠١٠ في حال اعتماد طريقة نسبة الإنجاز للمشاريع طويلة الأجل					
اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الربح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي	مبلغ الضريبة
تصدير زيت وقود	١٧١٤٩١٣٠٠٠	%١٠	١٧١٤٩١٣٠٠		
بناية شبكة الاعلام العراقي	١٢٣٢٨٢٤٦٨٠				
مشروع القاعة الرياضية \ النجف	٤٧٨٣٤٥٠٥٠				
اكساء شوارع في حي المعلمين \ النجف	٨٩٤٥٦٣٢٧٦				
مشروع مجازي البصرة	٧١٤٢٣٢٢٣٢				
مركز جراحة القلب - ذي قار	٥٥٨١٥٧٠٦٩٦	%٢٠	٦٧٩٧٧٨٤٠٧٣٠٨		
مسبح الرميثة	١٥٧٩٥٠٢٥١٠				
مسبح الديوانية	٢٠٢٢٧٢٥٥٥٥				
مجمع كس وسويلم ٢	١٩٤١٤٩٤٧٣٧٠				
طريق بغداد - بابل (مرحلة أولى)	٣٠٢٨٦٠٠٠٠				
مجسر الشعب	١٤٠٨٠٨٤٠٠٠				
تأهيل شارع المطار	٣٥٩٢٦٥٠٠٠				
المجموع	٣٥٧٠٣٨٣٣٦٩		٦٩٦٩٢٧٥٣٧٤	%١٥	١٠٤٥٣٩١٣٠٦,١

٣. تحديد الوعاء الضريبي والمتحصلات الضريبية للسنة المالية المنتهية في ٢٠١١/١١/٣١

أ. طريقة العقد التام (ما يُظهِرُه واقع الحال)

جدول (٩). تحليل مذكرة التخمين وفق طريقة العقد التام للسنة المالية ٢٠١٠

الدخول الخاضعة للضريبة بحسب مذكرة التخمين للسنة المالية ٢٠١٠ \ السنة التقديرية ٢٠١١ (مأشور اليه واقع الحال)					
اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الربح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي	مبلغ الضريبة
بناية شبكة الاعلام العراقي	٢٤٢٣٩٢١٧٥٠				
مشروع القاعة الرياضية \ النجف	٢٨٥٠٠٠٠٠٠٠				
المجموع	٥٢٧٣٩٢١٧٥٠	%٢٠	١٠٥٤٧٨٤٣٥٠	%١٥	١٥٨٢١٧٦٥٢,٥

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على مذكرة تخمين التقديرية عن السنة ٢٠١٠ المالية.



مجلة دراسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

ب. اعتماد طريقة نسبة الإنجاز بالنسبة (ما يفترض إن يكون عليه)

جدول (١٢). مقدرات مذكرة التخمين وفق طريقة نسبة الانجاز للسنة المالية ٢٠١٠

الدخول الخاضعة للضريبة للسنة المالية ٢٠١٠ السنة التقديرية ٢٠١١ في حال اعتماد طريقة نسبة الانجاز للمشاريع طويلة الأجل				
اسم المشروع أو العقد	الدخل	نسبة الريح	الدخل الخاضع للضريبة	السعر الضريبي
بناية شبكة الاعلام العراقي	٦١٧٨٢٧٠٧٠			
مشروع القاعة الرياضية ١ النجف *	١٥٤٤٣٠٨٢٧٥			
مركز جراحة القلب - ذي قار	٤١١٦٧٧٥٤٧٦			
مسيح الرميثة	٣٠١٤٩٤٨٢٣٣			
مسيح الديوانية	١٩٤٣٤٣٣٢١٥			
مجمع كص وسولم ٢	١٦٣٤٨٨٤٨٨٥٣			
مجرى الشعب	٥٨٤٠٠١٣٤٦٢			
محطة ماء الامل	١٢٤٢٢٤٧١٥٥٥			
مجموع الارياح الخاضعة للضريبة	٤٥٨٤٨٦٢٦١٣٩	٢.٠%	٩١٦٩٧٢٥٢٢٧٨	١٥%
				١٣٧٥٤٥٨٧٨٤,١٧

الجدول: من أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات جدول ١٠

أ. اثر التغير المقدر في اتباع الطريقتين في التحاسب الضريبي للسنوات المالية المنتهية

(٢٠٠٨ ٢٠١٠)، إذ سيتمثل هذا الاثر في:

(١) عدد العقود التي ستنتم محاسبئها سنويا، وكما في الجدول الاتي:

جدول (١١). عددالعقود التي سيتم محاسبئها ضريبيا بتغير طريقة التحاسب الضريبي

السنة المالية	اجمالي عدد العقود	عدد العقود المتحاسب عليها		
		با اعتماد طريقة نسبة الإنجاز	% من الاجمالي	طريقة العقد التام (الواقع)
٢٠٠٨	١٤	١٤	١٠٠	٣
٢٠٠٩	١٢	١٢	١٠٠	١
٢٠١٠	٨	٨	١٠٠	٣



مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

إن جدول (١١) يبين اجمالي العقود التي ستم المحاسبة عنها لكل سنة مالية منتهية على حدة فكما يُظهر الجدول اجمالي العقود التي ستم المحاسبة عنها للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٨، إذ سيبلغ عدد هذه العقود في حال استخدام طريقة نسبة الإنجاز (١٤) عقداً أي جميع العقود ستدخل في تكوين الوعاء الضريبي، في حين بلغ عدد العقود التي ستم المحاسبة عنها وفق طريقة العقد التام وبحسب مذكرة التخمين (٣) عقود فقط أي ما نسبته ٢١% من عدد العقود الكلية فيما لو تم استخدام طريقة نسبة الإنجاز، وهكذا بالنسبة للسنوات المالية المنتهية ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

(٢) مقدار المبالغ الاجمالية للأيرادات السنوية من التعاقدات المشمولة بالتحاسب الضريبي وحصيلتها الضريبية: إن أثر التغير الناتج من استخدام طريقة دون أخرى للتحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل سيتمثل في كمية الإيرادات السنوية المتحصلة والتي ستدخل ضمن عملية التحاسب الضريبي، فالجدول رقم (١٢ و ١٣) سيبين كمية الإيرادات الحقيقية المتحصلة للشركة إضافة إلى كمية الإيرادات الداخلة في التحاسب الضريبي والحصيلة الضريبية وفقاً لكل طريقة.

جدول (١٢). كمية الإيرادات للتعاقدات وحصيلتها الضريبية الناتجة من طريقة العقد التام (الواقع)

السنة المالية	مجموع الإيرادات الكلية المتحصلة للسنة	مجموع الإيرادات الخاضعة للضريبة وفق طريقة العقد التام (الواقع)	% من اجمالي الأيراد	مقدار الفاقد من الإيرادات إلى مجموع الإيرادات المتحصلة نتيجة اعتماد طريقة العقد التام	% الفاقد من الإيرادات إلى مجموع الأيراد الكلية المتحصل خلال السنة	الحصيلة الضريبية وفق طريقة العقد التام
٢٠٠٨	١٩٢٦٤٣١٩٠١٠	١٤٨٠٩٧٠٧٥٢٥	٧٦,٨	٤٤٥٤٦١١٤٨٥	٢٣,١	٤١١٠٤٠١٦٨,٤
٢٠٠٩	٣٥٧٠٣٨٣٣٣٦٩	٥٩٧٥٩٣٧٩٣	١,٦٧	٣٥١٠٦٢٣٩٥٧٦	٩٨,٣٣	١٥٣٥٥٥٥١٩
٢٠١٠	٤٥٨٤٨٦٢٦١٣٩	٥٢٧٣٩٢١٧٥٠	١١,٥	٤٠٥٧٤٧٠٤٣٨٩	٨٨,٤	١٥٨٢١٧٦٥٢,٥

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على مذكرات التخمين وفق الطريقتين

جدول (١٣). كمية الإيرادات للتعاقدات وحصيلتها الضريبية الناتجة في حال تم اعتماد طريقة نسبة الإنجاز

السنة المالية	مجموع الإيرادات الكلية المتحصلة للسنة	مجموع الإيرادات الخاضعة للضريبة باعتماد طريقة نسبة الإنجاز	% من اجمالي الأيراد	الحصيلة الضريبية باعتماد طريقة نسبة الإنجاز	الحصيلة الضريبية وفق طريقة العقد التام	مقدار الفاقد من الإيرادات الضريبية لصالح خزينة الدولة	% الفاقد من الحصيلة الضريبية
٢٠٠٨	١٩٢٦٤٣١٩٠١٠	١٩٢٦٤٣١٩٠١٠	١٠٠	٥٤٤٦٧٨٥١٢,٩	٤١١٠٤٠١٦٨	١٣٣٦٣٨٣٣٤٤	٢٥
٢٠٠٩	٣٥٧٠٣٨٣٣٣٦٩	٣٥٧٠٣٨٣٣٣٦٩	١٠٠	١٠٤٥٣٩١٣٠,٦	١٥٣٥٥٥٥١٩	٨٩١٨٣٥٧٨٧	٨٥,٣١
٢٠١٠	٤٥٨٤٨٦٢٦١٣٩	٤٥٨٤٨٦٢٦١٣٩	١٠٠	١٣٧٥٤٥٨٧٨٤	١٥٨٢١٧٦٥٢	١٢١٧٢٤١١٣١	٨٨,٤

الجدول: من أعداد الباحث بالأعتماد على مذكرات التخمين وفق الطريقتين



مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

من الجدول (١٣) يظهر إن حجم الاموال المتحصلة عن تنفيذ التعهدات بنوعها القصير والطويل الأجل في السنة المالية ٢٠٠٨ كمثل بلغ (١٩٢٦٤٣١٩٠١٠) دينار إلا إن اعتماد الهيئة العامة للضرائب طريقة العقد التام في التعامل مع العقود طويلة الأجل ادى إلى فقدان أموال حالية (التأجيل لفترات لاحقة بحسب الإنتهاء التام من اعمال العقد) لخزينة الدولة نسبتة ٢٥% أي ما يساوي (١٣٣٦٣٨٣٣٤٤,٦) دينار من اجمالي الحصيلة التي تبلغ (٥٤٤٦٧٨٥١٢,٩) دينار في حال تم اعتماد طريقة نسبة الإنجاز لتحاسب عقود المقاولات طويلة الأجل، وهذا الأمر ينطبق على بقية السنوات المالية المنتهية ٢٠٠٩ و ٢٠١٠.

ومما سبق يمكن تبيان الفرق في حجم الإيرادات التي ستدخل في تكوين الوعاء الضريبي بين كل من طريقتي نسبة الإنجاز والعقد التام وحجم الفجوة في الوعاء الضريبي بين كل من الطريقتين وكما في الجدول (١٤).

جدول (١٤). ملخص بحجم الدخل السنوي الداخل في تكوين الوعاء الضريبي ولكل من الطريقتين

مقدار الدخل السنوي المفقود الداخل في تكوين الوعاء الضريبي	الدخل السنوي		السنة المالية
	وفق طريقة العقد التام	باعتماد طريقة نسبة الإنجاز	
٤٤٥٤٦١١٤٨٥	١٤٨٠٩٧٠٧٥٢٥	١٩٢٦٤٣١٩٠١٠	٢٠٠٨
٢٩٧٢٧٨٥٩٥٧٦	٥٩٧٥٩٧٣٧٩٣	٣٥٧٠٣٨٣٣٣٦٩	٢٠٠٩
٤٠٥٧٤٧٠٤٣٨٩	٥٢٧٣٩٢١٧٥٠	٤٥٨٤٨٦٢٦١٣٩	٢٠١٠

ومن الجدول (١٤) يتبين مقدار الايراد الداخل في التحاسب الضريبي وفق طريقة العقد التام التي هي منخفضة مقارنة بما هو داخل وفق طريقة نسبة الإنجاز ولكل من السنوات المالية المنتهية ٢٠٠٨ - ٢٠١٠، ومن ثم إن اختلاف المجموع الكلي للدخل المتحاسب عليه بين الطريقتين سيؤدي كنتيجة مباشرة إلى اختلاف في حجم الوعاء الضريبي وهذا مايعكسه الجدول (١٥).

جدول (١٥). ملخص بحجم الوعاء الضريبي لكل من الطريقتين والفرق بينهما

الفجوة المالية في حجم الوعاء الضريبي	حجم الوعاء الضريبي		السنة
	العقد التام	نسبة الإنجاز	
٨٩٠٩٢٢٢٩٧	٢٧٤٠٢٦٧٧٨٩	٣٦٣١١٩٠٠٨٦	٢٠٠٨
٥٩٤٥٥٧١٩١٥	١٠٢٣٧٠٣٤٥٩	٦٩٦٩٢٧٥٣٧٤	٢٠٠٩
٩٠٦٤٢٤٦٧٩٢٨	١٠٥٤٧٨٤٣٥٠	٩١٦٩٧٢٥٢٢٧٨	٢٠١٠



مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

ومن الجدول (١٤) يتبين وجود فرق كبير في حجم الوعاء الضريبي ولكل من السنوات المالية المنتهية ٢٠٠٨ - ٢٠١٠ نتيجة اعتماد طريقة العقد التام في التحاسب مع عقود طويلة الأجل، وإن أختلف حجم الوعاء الضريبي لكل من الطريقتين سيؤدي كنتيجة مباشرة إلى أختلاف المتحصلات الضريبية لكل طريقة عن الأخرى وهذا مايعسكه الجدول الآتي:

جدول (١٦). حجم المتحصلات الضريبية السنوية لكل من طريقتي العقد التام ونسبة الإنجاز

السنة المالية	الحصيلة الضريبية		الفجوة المالية في الحصيلة الضريبية
	باعتقاد طريقة نسبة الإنجاز	وفق طريقة العقد التام	
٢٠٠٨	٥٤٤٦٧٨٥١٢,٩	٤١١٠٤٠١٦٨,٤	١٣٣٦٣٨٣٤٤,٥
٢٠٠٩	١٠٤٥٣٩١٣٠٦,١	١٥٣٥٥٥٥١٩	٨٩١٨٣٥٧٨٧,١
٢٠١٠	١٣٧٥٤٥٨٧٨٤,١٧	١٥٨٢١٧٦٥٢,٥	١٢١٧٢٤١١٣١,٥

ومن الجدول (١٦) يتبين وجود فرق كبير في المتحصلات الضريبية السنوية تصل إلى أكثر من مليار دينار في بعض السنوات نتيجة اعتماد طريقة العقد التام في التحاسب مع عقود طويلة الأجل.

ومن خلال تحليل الكشوفات المتعلقة بحسابات الشركة والاطلاع على ما يخص التعاقدات من بداية السنة المالية ٢٠٠٨ ولنهاية السنة المالية ٢٠١٠ في أضرارها لدى الهيئة العامة للضرائب وعلى وفق طريقة العقد التام (الواقع) شُخصت مجموعة من المشاكل التي تُرافق تطبيق طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي السنوي يمكن إجمالها بالآتي:

- إن التحاسب الضريبي يجري وفقاً للضوابط التي تصدرها الهيئة العامة للضرائب، وتبين مذكرات التخمين للسنوات الخمس من حياة الشركة إنها لا تعترض على طريقة التحاسب هذه.
- عدم توافر الأيضاحات والمعلومات المعززة كاملة وصحيحة عن تعاقدات الشركة، إذ لم يتم إدراج تفاصيل عن معظم تعاقدات الشركة التي حدثت ومن سنة ٢٠٠٨ مالية وحتى سنة ٢٠١٠ مالية.
- وجود اخطاء في التحاسب الضريبي لمذكرات التخمين.
- عدم مراعاة ماجاء في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) إذ تفتقد البيانات المالية المتعلقة بعقود المقاولات القصيرة والطويلة الأجل على حد سواء للمتطلبات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات وكذلك بشأن المضمون الاقتصادي للوقائع والاحداث والمعاملات فالغموض واللبس في عرض أيراد الذرعات المنجزة للتعهدات في سير العمل هو الغالب.



- عدم مراعاة ما جاء في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٧) في عرض المقارنات المالية في تقارير الشركة المقدمة للسلطة المالية، فهي تارة موجودة في سنة وغير موجودة في سنة أخرى.
- عدم الإفصاح عن عقود المشاركات وحصصة الشركات من هذه العقود.
- الإهمال من قبل الجهات ذات العلاقة الحكومية والخاصة في تزويد السلطة المالية وبشكل دوري وبما يتلائم مع فترة التحاسب الضريبي بتفاصيل التعاقدات وما نجم عنها خلال السنة الواحدة من حياة العقد.
- مخالفة التعليمات الصادرة بموجب الأنظمة والقوانين، كما في مخالفة تعليمات النظام المحاسبي الموحد بقياس الأرباح لأيراد الذرعة التي تتجاوز ٥٠% من قيمة العقد.
- ظهر في الفقرة (ت) مشروع مجمع كص وسويلم ٢ لسنة ٢٠٠٨ ومن ثم تغيير اسم المشروع إلى مجمع بابل السكني ومن ثم إلى مجمع الحلة مما يؤدي إلى الأرباك في تحديد أوليات المشروع، وأيضاً عدم اعتماد الدقة في اجراء العمليات الحسابية.

ثالثاً. الاستنتاجات

١. إن المشكلة الرئيسية في قطاع المقاولات طويلة الأجل هو قياس نتيجة النشاط والذي من خلال هذا القياس تجري عملية التحاسب الضريبي.
٢. إن اعتماد طريقة العقد التام يُرافقها عدد من المشاكل تمثلت في:
 - ✚ افتقار القوائم المالية للإفصاح بشكل كافٍ وواضح عن نتائج نشاط الشركة.
 - ✚ التأخر في الإفصاح عن تفاصيل التعاقدات والتغيرات التي تطرأ عليها إن وجدت إلا في السنة الأخيرة من حياة المشروع وعدم اتباع تعليمات النظام المحاسبي الموحد من قبل مخمني الهيئة في قياس الربح عند تجاوز قيمة أيراد الذرعة نسبة الـ ٥٠%، إضافة إلى عدم الإفصاح عن عقود المشاركات وحصصة الشركات من هذه العقود.
٣. عدم مراعاة ما جاء في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) إذ تفتقد البيانات المالية المتعلقة بعقود المقاولات القصيرة و الطويلة الأجل على حد سواء للمتطلبات القانونية بشأن الإفصاح عن المعلومات وكذلك بشأن المضمون الاقتصادي للوقائع والاحداث.



٤. عدم مراعاة ماجاء في القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٧) في عرض المقارنات المالية في تقارير الشركة المقدمة للسلطة المالية.
٥. استخدام شركات المقاولات طريقة نسبة الإنجاز للإبلاغ عن الدخل المتحقق للجهات الخارجية (تغليب الجوهر الاقتصادي على الجوهر القانوني) في حين استخدام طريقة العقد التام لإغراض التحاسب الضريبي مما يؤدي إلى حصولها على مشاريع تفوق طاقتها المالية والفنية الحقيقية وبالتالي يُسبب تكدُّها بالعمل نتيجة حجم الاعمال التي التزمت بها الشركة، مما اثر على مشاريع مهمة للبلد تدخل ضمن البنية التحتية.
٦. إن طريقة العقد التام تسمح للشركات بالأطالة في إنجاز المشاريع الملزمة بها.
٧. أثبتت الدراسة العملية إن استعمال طريقة العقد التام في تحديد نتيجة النشاط قطاع المقاولات طويلة الأجل لاجراء التحاسب الضريبي لا تُعبر عن المضمون الاقتصادي للوقائع والاحداث الفعلية وتمثل هذا من خلال حجم الإيرادات السنوية المكتسبة التي بلغت لسنة ٢٠٠٨ للشركة (أ) وفق طريقة العقد التام ب(١٤٨٠٩٧٠٧٥٢٥) دينار ووفق طريقة نسبة الإنجاز ب(١٩٢٦٤٣١٩٠١٠) دينار.
٨. إن الوعاء الضريبي يعد ركناً أساسياً من اركان التنظيم الفني للضريبة لما يحتله من اهمية بالغة، إذ إن عدالة ووفرة الحصيلة الضريبية يعتمد على حسن اختيار وعائها، فبالنسبة لطريقة العقد التام بلغ حجم الوعاء الضريبي مثلاً لسنة ٢٠٠٨ للشركة ب(٢٧٤٠٢٦٧٧٨٩) دينار ولطريقة نسبة الإنجاز ب(٣٦٣١١٩٠٠٨٦٩) دينار.
٩. ارتفاع حجم الحصيلة الضريبية حيث بلغت مثلاً لسنة ٢٠٠٨ للشركة وفق طريقة نسبة الإنجاز ب(٥٤٤٦٧٨٥١٢,٩) دينار، ووفقاً لطريقة العقد التام ب(٤١١٠٤٠١٦٨,٤) دينار إذ بلغت الفجوة الضريبية للشركة لسنة ٢٠٠٨ ب(١٣٣٦٣٨٣٤٤,٥) دينار.

التوصيات

١. وجوب التوافق مع المعيار الدولي رقم ١١ الذي يوصي باعتماد طريقة نسبة الإنجاز لتحديد نتيجة النشاط للعقود طويلة الأجل.
٢. امكانية اعتماد طريقة نسبة الإنجاز للتحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل.



٣. إلزام الشركات بالافصاح الواضح عن تعاقدها ومقدار السلف التشغيلية المستلمة وأيراد الذرعات المنجزة والتكاليف الخاصة بتلك الذرعات وتحليلها بشكل سنوي.
٤. التعميم من قبل الهيئة العامة للضرائب إلى مؤسسات الدولة والقطاع الخاص وبالطرق القانونية المختلفة بضرورة الالتزام بالتعليمات وابلغ الهيئة حول تعاقدها ومقدار الذرعات المنجزة والمصروفة عن تلك التعاقبات وبشكل سنوي.
٥. ضمان توفر العدالة في التحاسب الضريبي من حيث دفع الضريبة بشكل سنوي من دون تراكمها بشكل يؤدي إلى تراكم مبلغ كبير تنقل ميزانية الشركة وفي أوقات غير ملائمة لها كتعرضها لازمة سيولة مالية.
٦. الالتزام بما نص عليه قانون ضريبة الدخل من حيث سنوية الضريبة وماينتج عنها من تطابق بالمبادئ المحاسبية (كمبدأ المقابلة للأيرادات بالمصروفات) التي تعتمد على المحاسبة الضريبية.
٧. إن تبني طريقة نسبة الإنجاز سيؤدي بشكل تدريجي إلى إمكانية الهيئة العامة للضرائب بأعادة النظر في التقدير الذاتي لهذا النوع من النشاط.
٨. الإنتفاع من القيمة الحالية للنقود التي تقل من سنة إلى أخرى بفعل التضخم.
٩. إن تبني الهيئة العامة للضرائب الاساليب أكثر فاعلية في التحاسب الضريبي ومنها طريقة نسبة الإنجاز يسهم في زيادة اهتمام شركات المقاولات واعتمادها الاساليب الحديثة وبشكل تدريجي في التخطيط للمشاريع التي تعتمد خوضها كأستخدام طريقة المسار الحرج للتخطيط لإنجاز مراحل المشروع ووفق المقرر من الكلف والوقت، والاهتمام بإعداد الموازنات التقديرية للمشاريع التي تنوي الشركة الخوض فيها.
١٠. المساهمة في الحد من التهرب الضريبي من خلال التحاسب السنوي، اضافة إلى تقليل الفرص امام الشركات الوهمية التي تتعهد بمشاريع استراتيجية بمليارات الدنانير العراقية لمشاريع تتطلب سنوات لإنجازها.



المصادر

أولاً. المصادر العربية

أ. الكتب باللغة العربية

١. اسماعيل، اسماعيل خليل، ضريبة الدخل وفق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢،
جامعة بغداد، ٢٠٠٢.
٢. عطية، سليمان حسن، المحاسبة في شركات المقاولات، دار وائل للنشر، عمان،
٢٠٠٤.
٣. علوان، قاسم نايف، ونجية ميلاد الزباني، ضريبة القيمة المضافة - المفاهيم - القياس -
التطبيق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ٢٠٠٨.
٤. كراجة، عبد الحليم، المحاسبة الضريبية، دار صفاء للنشر، عمان، ٢٠٠٢.

ب. القوانين والقرارات والضوابط

١. وزارة العدل، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٢. الهيئة العامة للضرائب، جدول الضوابط السنوية للسنة ٢٠١٣ التقديرية.
٣. الهيئة العامة للضرائب، دليل الموظف الضريبي عن ارباح الاعمال التجارية والمهن.
٤. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية رقم (١)، ٢٠١٢.
٥. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، القاعدة المحاسبية رقم (٦)، ٢٠١٢.

ثانياً. المصادر الأجنبية

أ. الكتب

1. Bragg, Steven M., Revenue Recognition Rules and Scenarios, JOHN WILEY & SONS, INC., USA, 2007.
2. International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation, Blue Book, IASB, 2013.
3. International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (PART B), International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), U.K., 2010.



مجلة دراسات محاسبية ومالية _ المجلد الثامن _ العدد ٢٥ _ الفصل
الرابع _ لسنة ٢٠١٣
أثر تطبيق طريقة نسبة الإنجاز أو طريقة العقد التام في
التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل

4. Kimmel, Paul D., Financial Accounting: Tools for Business Decision Making 3rd Edition, John Wiley & Sons, Australia, 2004.
5. Kieso, Donald e., Jerry J. Weygand, Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, 14th Edition, John Wiley & Sons Inc., USA, 2012.
6. Loren A. Nikolai, John D. Bazley, Jefferson P. Jones, Intermediate, 11th Edition, South-Western Cengage Learning, USA, 2010
7. Mirza, Abbas Ali, Graham J. Holt, Magnus Orrell, International Financial Reporting Standards (IFRS), Workbook And Guide, John Wiley & Sons INC., USA, 2006.
8. Rachchh, Minaxi A., Siddheshwar Gadade, Eknath A. Rachchh, Auditing and Cost Accounting, Dorling Kindersley Pvt. Ltd. Licensees of Pearson in South Asia, India, 2010.
9. Stickney, Clyde P. , Roman L. Weil, Katherine Schipper, Jennifer Francis, Financial Accounting an Introduction To Concepts Methods And Uses 13th, Thomson South-western, USA, 2010.
10. Spiceland, David, James F. Sepe, Mark W. Nelson, Intermediate Accounting 7th Edition, McGraw-Hill Higher Education, 2013.

ب. الدوريات والبحوث

1. Adegoke, Ibrahim, Accounting for Construction Contracts, the Nigerian Journal of Management Research, Nigeria, Vol. 1; no 1, University of Jos, Jos, 1989.
2. Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards No. 48, NORWALK USA, 1981.
3. International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards, IAS11, Technical Summary, 2012.
4. Grant Thornton LLP, Revenue Recognition: A guide to navigating through the maze, Grant Thornton International Ltd, USA, 2010.