

المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13

رؤية للتحويل

((من المحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية))

أ.م.د. علاء فريد عبد الأحد

قسم التقنيات المالية والمحاسبية

الكلية التقنية الإدارية / البصرة

المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل

((من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبي))

أ.م.د. علاء فريد عبد الأحد

International accounting standard no (12) and the accounting rule no (13) trans formation rision from the taxation to tax accounting

profn.A. Dr. Alaa Faried Abdulahad

ABSTRA

Some specialists in the accounting field do not consider tax accounting as a branch of accounting, but as a process of accounting the taxes where the accounting profit, shown in the financial statements of the companies, is being converted to the taxable profit (tax loss) where the tax administration is settling its accounts. This makes the tax treatment as a shift from just a philosophy of accounting thought to the tax thought when dealing with the accounting profit. However, the International Accounting Standard 12 issued by the IAS and the accounting base 13 issued by the Accounting and Observing Standards Board in Iraq whereby accounting treatments occur in company records and the accounting profit, the tax liabilities (assets) , tax expense (tax income), and the current tax are shown in the financial statements. All are done in accordance with the accounting thought which enhances the idea that the tax accounting is a branch of accounting and not just tax accounting according to the tax thought.

المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة

المحاسبية 13 رؤية للتحويل

« من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية »

- المجلد السابع
- العدد الثالث عشر
- تشرين الثاني 2014
- استلام البحث: 2013/9/23
- قبول النشر: 2014/1/7

أ.م.د. علاء فريد عبد الأحد

المستخلص

يعد البعض من المختصون في المحاسبة، ان المحاسبة الضريبية لاتعد فرعاً من فروع المحاسبة، بل تمثل عملية تحاسب ضريبي اذ يتم تحويل الربح المحاسبي الظاهر في القوائم المالية للشركات، الى الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) ليتم التحاسب عليه من قبل الادارة الضريبية، مما يجعل تلك المعالجة الضريبية تحولا من فلسفة الفكر المحاسبي الى الفكر الضريبي عند التعامل مع الربح المحاسبي. غير ان المعيار المحاسبي الدولي 12 الصادر من IAS والقاعدة المحاسبية 13 الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق اذ يتم بموجبه اجراء معالجات محاسبية في سجلات الشركات وإظهار الربح المحاسبي والالتزامات (الاصول) الضريبي والمصروف الضريبي (الدخل الضريبي) والضريبة الحالية في القوائم المالية وبما ينسجم مع الفكر المحاسبي ويعزز من ان المحاسبة الضريبية تعد فرعاً من فروع المحاسبة وليس مجرد تحاسب ضريبي وفقاً للفكر الضريبي.

مقدمة

يختلف الربح المحاسبي عن الدخل الضريبي نتيجة نصوص قانونية تخص فقرات لقوانين ضريبة الدخل منها مايتعلق بعدم الاعتراف ببعض المصروفات او وضع حد اعلى للمصروف وبالمقابل اعفاء بعض الايرادات من خضوعها للوعاء الضريبي او عدم الاخذ ببعض المعالجات المحاسبية وغيرها. وبالتالي عدم اعتماد المحاسب والفاحص الضريبي في الادارة الضريبية على رقم الربح المحاسبي لاغراض التحاسب الضريبي مع المكلف الامر الذو يستوجب اجراء بعض التعديلات للوصول الى رقم الدخل الخاضع للضريبة. مما ادى ذلك الى وجود فروق بين الربح المحاسبي والدخل الضريبي. وكأن هناك تحولا من الفكر المحاسبي نحو الفكر الضريبي في تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم التحاسب الضريبي وقياس ضريبة الدخل على الدخل الخاضع للضريبة.

ان المعيار المحاسبي الدولي 12 الصادر من IAS والقاعدة المحاسبية 13 الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق, يعدان جانبا اساسيا في وضع كل من الفكر الضريبي والفكر المحاسبي في موقعهما السليم في مجال التحاسب الضريبي او المحاسبة الضريبية, ومن ثم تعزيز المحاسبة الضريبية باعتبارها فرعا من فروع المحاسبة وليس مجرد عملية تحاسب ضريبي.

ويقصد تناول الباحث ذلك الموضوع من الناحية الفكرية. تم صياغة منهجية البحث على النحو الوارد لاحقا, اذ ان هناك دراسات عديدة تناولت التحاسب الضريبي والمعالجات المحاسبية على وفق الواقع التطبيقي في الشركات الخاضعة لضريبة الدخل والهيئة العامة للضرائب في العراق الا ان هذا البحث تناول الموضوع برؤية اخرى لعملية التحاسب الضريبي تمثلت بالتحويل من الفكر المحاسبي الى الفكر الضريبي في ضوء ما جاء بالمعيارين المذكورين انفا.

منهجية البحث :

مشكلة البحث : يمكن تحديد مشكلة البحث في ضوء اراء الكتاب والمفكرين المختصون عند تطرقهم الى العلاقة بين المحاسبة والضريبة بكونها فرعا من فروع المحاسبة ام تعد عملية تحاسب ضريبي يراد منها تحويل الربح المحاسبي الى دخل ضريبي. وعليه فان مشكلة البحث تتحدد عبر السؤال الاتي :

((هل يعد اختلاف اراء الكتاب والمفكرين المختصون في تصنيف موقع المحاسبة الضريبية وجعلها في ضوء المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات وفق المعيار المحاسبي 12 والقاعدة المحاسبية 13 تحولا من الفكر الضريبي الى الفكر المحاسبي)) ؟

اهمية البحث : تأتي اهمية البحث في حالة كون المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل والإفصاح عنها في القوائم المالية للشركات تتم طبقا للمعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 والذو يفصح عن الربح المحاسبي والدخل الضريبي بأسلوب يعد منسجما مع الفكر المحاسبي عنه في الفكر الضريبي بعد الاخذ بنظر الاعتبار الفروق الدائمة والفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والدخل الضريبي, مما تعتبر تلك المعالجات والإفصاح عنها تحولا نحو الاطار الفكري المحاسبي ويعزز موقع المحاسبة الضريبية باعتبارها فرعا مستقلا للمحاسبة وليس مجرد عملية تحاسب ضريبي.

هدف البحث : يهدف البحث الى ابراز الفكر المحاسبي اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 في المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات والافصاح عنها في قوائمها المالية.

فرضية البحث : في ضوء مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة الفرضية الاتية :
((هناك اثر لتطبيق المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 في التحول من الفكر الضريبي الى الفكر المحاسبي)).

حدود البحث : يمكن اعتبار حدود البحث بالاتي :

الزمانية : تتمثل بتاريخ سريان المعيار المحاسبي الدولي 12 في 1 / كانون الثاني / 1998 ,
والقاعدة المحاسبية اعتبارا من السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2002 .
المكانية : تتمثل عينة البحث في المعالجات المحاسبية للشركات الخاضعة لضريبة الدخل
عبر قيامها بإجراء تلك المعالجات المحاسبية وانعكاسها في قوائمها المالية.

اولا : البحث الاول :

المعيار المحاسبي الدولي (12) والقاعدة المحاسبية المحلية (13)

1. المعيار المحاسبي الدولي (12) :

يهدف هذا المعيار الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وصف المعالجة
المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات
الجارية والمستقبلية للضريبة ل :

الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية
العمومية للمنشأة

العمليات والأحداث الأخرى للمدة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد
المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل
سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد
تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من الشركة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل
ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من الشركة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث
الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن
العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في
نفس القائمة كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب

أن يعرف بآثارها الضريبية مباشرة، وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج. كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل (IFRS , 2006 : 856). والاتي نطاق هذا المعيار :

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

لغايات هذا المعيار تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للشركة معدة التقرير . IFRS (, 2006 : 856)

2. القاعدة المحاسبية (13) :

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ 7 / 5 / 2001 القاعدة المحاسبية التالية بشأن المحاسبة عن ضريبة الدخل.

الأهداف والنطاق : تهدف هذه القاعدة إلى تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل (السداد أو الاسترداد) وكيفية عرضها في البيانات المالية والإفصاح عن الاجراءات المتعلقة بها

تطبق هذه القاعدة في المحاسبة عن ضريبة الدخل يدخل في نطاقها ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الدخل (الربح) الخاضع للضريبة

تسري أحكام هذه القاعدة على الشركات المساهمة المختلطة والخاصة والشركات المحدودة والشركات والمشاريع الأخرى التي تعتمد بياناتها القوائم المالية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي

ثانيا : المبحث الثاني

مفاهيم محاسبية وضريبية :

يدرج الباحث في ادناه اهم المفاهيم المحاسبية والضريبية فضلا عن التي وردت بالمعيار والقاعدة المحاسبية المشار اليهما انفا لإغراض البحث وكما يلي : (د. حماد, 2006 : 552).

1 : الربح المحاسبي Accounting Profit

هو صافي الدخل (ربح او خسارة) الناتج من تطبيق المبادي المحاسبية المتعارف عليها وقبل خصم ضريبة الدخل.

2 : الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) Taxable Profit (Loss)

هو ربح او خسارة المدة المحددة وطبقا للقواعد الموضوعية بمعرفة السلطات الضريبية والذو على اساسه يتم سداد ضريبة الدخل او الاسترداد منها.

3 : مصروف الضريبة (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income)

هو المبلغ المجمع الداخل في تحديد صافي الربح او الخسارة عن المدة بالنسبة للضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

4 : الضريبة الحالية Current Tax

هي ضريبة الدخل الواجب السداد (او التي تسترد) بالنسبة للأرباح الخاضعة للضريبة (او الخسارة الضريبية) عن المدة.

5 : التزامات ضريبية مؤجلة Deferred Tax Liabilities

هي مبالغ ضريبة الدخل واجبة السداد في الفترات التشغيلية بالنسبة للفروق المؤقتة.

6 : اصول ضريبية مؤجلة : Deferred Tax Assets

هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة : فروق واجب خصمها, ترحيل خسائر ضريبية لم تستنفذ الى الامام, وترحيل خصومات ضريبية للامام لم تستنفذ بعد ويحق للشركة الاستفادة منها.

7 : المصروفات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Expenses

هي التغيرات التي تطرأ خلال مدة اعداد التقارير على الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة لشركة ما.

8 : الفروق الضريبية : Taxable Differences

هي الفروق الناتجة عن عدم التساوي بين الربح المحاسبي والدخل الضريبي, ويمكن تصنيفها الى نوعين (بطو, 2006: 96), (حماد, 2006: 551), (Elliott, 2004 : 347) :

1-8 : فروق دائمة : Permanent Differences

او ما يطلق عليها اختلافات دائمة وهي فروق مستمرة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ولا تتعكس على فترات اخرى, اذ ان التشريع الضريبي لا يقبل حسم بعض المصاريف, او ايرادات يجب اضافتها ضريبيا ولكنها لم تضاف لاي سبب كان.

2-8 : فروق وقتية : Temporary Differences

او ما يطلق عليها اختلافات او فروق زمنية, وهي فروق بين المبلغ المرحل للأصل او الالتزام في الميزانية العامة وقاعدته الضريبية. اي ما حمل على الربح المحاسبي فتريا يختلف عما تم قبوله ضريبيا. ويقول "بطو" بهذ الصدد ان الفروق الدائمة تعد اختلافات ليس لها علاقة بالتجنب او التهرب الضريبي, بينما ان الفروق الوقتية قد تؤثر في الدخل الخاضع للضريبة جراء استخدامها فضلاً عن علاقتها وأثرها في التجنب والتهرب الضريبي. ويمكن ان تكون الفروق الوقتية على وفق الاتي (IFRS , 2006 : 857) :

1-2-8 : فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : Taxable Temporary Differences

هي فروق مؤقتة سوف ينشا عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل للأصل او الالتزام.

2-2-8 : فروق قابلة للاقتطاع (الخصم): Detectable Temporary Differences

هي فروق مؤقتة سوف ينشا عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المرحل للأصل او الالتزام.

ثالثا : البحث الثالث

فلسفة التحاسب الضريبي :

لغرض التعرف على فلسفة التحاسب الضريبي، والإجراءات التطبيقية له في الهيئة العامة للضرائب، يحاول الباحث ان يستعرض تلك الفلسفة والإجراءات في الهيئة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفي ضوء ذلك التحديد تقاس ضريبة الدخل. التحاسب الضريبي على وفق طرائق التقدير :

1 - 1 : مفهوم التحاسب الضريبي :

يحاول الباحث التعرف الى فلسفة التحاسب الضريبي للوصول الى الوعاء الضريبي للمكلفين المتمثلين بالشركات فقط دون الافراد وفقا لمنهجية البحث من ناحية وسريان تنفيذ المعيار 12 يخص المعالجات المحاسبية في سجلات الشركات لإغراض التحاسب الضريبي. ويعرف نظام التحاسب الضريبي " ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذو يختص بتنفيذ احكام التشريع الضريبي " (امين، 2000 : 50) كونه الجزء المعني بتنفيذ الاحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الضريبية. وبعد التحاسب الضريبي بأنه التنظيم الفني للضريبة الذو يتناول كيفية قياس المادة الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة على نتيجة هذا القياس .وتوجد ثلاث مراحل لعملية التحاسب الضريبي هي : (بدوي، 2005 : 15 - 16) المرحلة الأولى : قياس الدخل الخاضع للضريبة، ويكون بمقابلة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالتكاليف ذات العلاقة بهذه الإيرادات والتي تكون ضرورية لتحقيق تلك الإيرادات. المرحلة الثانية : ربط الضريبة وهي تحديد المكلف بالضريبة والإعفاءات الشخصية التي تمنح له كي يتم تحديد الدخل الخاضع للضريبة والتي على أساسه يتم تحديد الضريبة واجبة السداد.

المرحلة الثالثة : تحصيل الضريبة وهي المرحلة التي يتم فيها تحصيل دين الضريبة من

المكلف بها في المواعيد وبالطريقة التي يحددها القانون .
1 - 2 : عناصر ومكونات نظام التحاسب الضريبي :

يطلق ايضا عليها بمكونات نظام التحاسب الضريبي وتتمثل بالاتي : (الخرسان, 2002 :83), (الرمضان, 2002 : 57), (بطو, 2006 : 87), (الشاوي, 2008 : 69)
القواعد التشريعية (السلطة التشريعية)

ان الضريبة من الناحية القانونية ماهي إلا اسلوب تشريعي لتوزيع الاعباء العامة بين المواطنين فهي اذن من عمل صاحب التشريع, لذا فالضريبة في الوقت للحاضر لا تفرض إلا بقانون ولا يعفى منها الاشخاص إلا بقانون كما ان تعديلها لا يجري إلا بقانون.
الادارة الضريبية (التنظيم الاداري)

وتعنى بالجهة التي تختص بتطبيق الانظمة الصادرة من الادارة التشريعية وتصدر التعليمات والتفسيرات في حالة عدم وضوح الانظمة والقرارات الضريبية ليتمكن تطبيقها عمليا, عليه فان هذه جهة هي ادارة حكومية تشرف على تنفيذ احكام القانون الضريبي الصادر من السلطة التشريعية.

القضاء الضريبي (الجهاز القضائي)

يعد ركنا اساسيا من النظام الضريبي بشكل عام ونظام التحاسب الضريبي بشكل خاص لأنه يقوم بوظيفة الرقابة القضائية وسلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية, وأيضا تعد الجهة التي تتولى الفصل في المنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية التنفيذية.

د. المكفون (الممولون) : هم دافعو الضريبة سواء كانوا افرادا طبيعيين او معنويين شركات ومنشات مختلفة بموجب القانون الضريبي, اي هم الاشخاص الذون يحددهم القانون ويلزمهم بدفع الضريبة.

1 - 3 : طرائق تقدير الدخل الضريبي :

او ما يطلق عليه أساليب قياس الدخل الخاضع للضريبة اذ توجد ثلاث أساليب لقياس الدخل الخاضع للضريبة هي : (بدوي، 2005 : 27)

1. أسلوب القياس الفعلي ويقوم هذا الأسلوب على قياس القيمة الحقيقية لمادة الضريبة إلى البيئة وتعتمد على الإقرارات المقدمة من قبل الممول بدخله الحقيقي إلى مصلحة الضرائب والتي تقوم بدورها بمراجعة هذا الإقرار والتأكد من سلامة البيانات الواردة فيه وقد تقوم مصلحة الضرائب بأجراء تعديلات على الإقرار في حالة عدم الاقتناع بما ورد فيه بعد فحص دفاتر ومستندات المكلف.

أسلوب القياس الحكمي وهو قياس الدخل الخاضع للضريبة بصورة تقريبية أساسها العلاقة المفترضة بين عناصر المادة الخاضعة للضريبة من إيرادات ومصروفات. أسلوب القياس الثابت وهو التحديد المسبق لأسس التحاسب الضريبي لبعض الأنشطة في ضوء ما نص عليه قانون ضريبة الدخل.

ومن زاوية أخرى يستعرض الباحث طرائق تقدير الدخل الضريبي والنو يطلق عليه الوعاء الضريبي بقصد ابراز الكيفية الذو يحدد ذلك الوعاء, اذ يقصد بالوعاء الضريبي العنصر او الشيء الذو تفرض عليه الضريبة وقد يكون شخصا او مالا كشخص المكلف او راس ماله او دخله او السلع سواء كانت مستوردة من الخارج ام المنتجة في الداخل, وتتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها (الشاوي, 2008 : 93). بينما يصف (بطو, 2006 : 90) تحديد الوعاء الضريبي بأنه مجموعة الاجراءات والعمليات التي ترمي الى تحديد مقدار الدخل الصافي تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالسعر المقرر قانونا وذلك بعد تنزيل الاعفاءات المستحقة. ويمكن استعراض تلك الطرائق على وفق ماذكره الباحثون والمختصون وكالاتي : (المنيف واخرون, 1989), (رمضان, 2002 : 500), (كراجيه واخرون, 2002 : 263), (ابو نصار واخرون, 2003 : 15).

الطرائق غير المباشرة : وتشمل :

أ. التقدير استنادا على المظاهر الخارجية

ب. التقدير الجزافي

الطرائق المباشرة : وتشمل

أ. التقدير الذاتي او الاقرار ب. التقدير الاداري

بينما يصنف اخر تلك الطرائق على النحو الاتي (Rarkou, 2008) :

(1) التقدير التقريبي : ويدخل في هذا النوع من التقدير على أساس

أ. التقدير على اساس المظاهر الخارجية :

في هذه الحالة يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية يسهل الوقوف عليها وتعتبر معبرة عن ثروة المكلف، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة لها وانما على أساس المظاهر الخارجية و تتميز هذه الطريقة كونها :
سهلة الاستعمال لإدارة الضرائب، اذ لا يستدعي الأمر أكثر من ملاحظة المظاهر الخارجية التي حددها القانون دون الحاجة الى التحري عن حقيقة دخل المكلف
المحافظة على أسرار المكلف و عدم تدخل موظفي الدولة في الشؤون المهنية لهذا الأخير
و ما يعاب على هذه الطريقة هي أن المظاهر الخارجية لا تظهر حقيقة المقدر التكلفة للممول ومنه الدخول لا تعبر عنه هذه المظاهر، و لهذا فان أغلب التشريعات الضريبية الحديثة عدلت عن هذه الطريقة و ان كانت تستعملها كوسيلة مراقبة في بعض الأحيان على ما يقره المكلف عن حقيقة دخله وممتلكاته

ب. طريقة التقدير الجزافي :

في هذه الطريقة القيمة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) تقدر تقديرا جزافيا على أساس القرائن التي يحددها المشرع الضريبي و التي تعبر على دخل المكلف و تختلف هذه الطريقة عن سابقتها، في أنها عادة ما يكون العنصر الذو يرتكز عليه في التقدير الجزافي ذا علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة مثل الصانع، و لهذا فانه في التقدير الجزافي لا تفرض الضريبة على المظاهر الخارجية و انما على المادة، و لهذه الضريبة مزاياها الخاصة.اذ تعتبر سهلة الاستعمال بالنسبة للإدارة الضريبية، ولا تحتاج الى كثير من الرقابة و

يعاب عليها أنها لا تسمح للمكلف بإثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا. إذ أن التقدير الجزافي يعتبر نسبي ويعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة والعدالة. (2) **التقدير التحديدي** : وتبني هذه الطريقة على أساس تقدير تحديدي أو حقيقي مباشر كما في الواقع على اساس :

أ. الاقرار من الممول (المكلف) :

ففي هذه الحالة، يقوم نوع من التقارب بين المكلف و الإدارة. بمقتضاه تطلب الإدارة المالية من المكلف تقديم اقرار عن ثروته أو دخله أو عن المادة الخاضعة للضريبة - بصفة عامة - و تعتمد الإدارة هنا على حسن نية المكلف و أمانته و لكنها تحتفظ لنفسها بالحق في مراقبة الإقرار، أو تعديله اذا ما بني على غش او خطأ و ما يعاب عليها احتمال وجود غش جسيم يصعب على ادارة الضرائب اكتشافه و تدخل الإدارة في شؤون المكلف و التعرف على تفاصيل حياته الخاصة بأساليب قد تكون غير مقبولة بالنسبة اليه في حالة لجوئها الى الرقابة.

ب. طريقة الاقرار من الغير :

في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم اقرار الى الإدارة يحدد فيه دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل هنا أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبلغ ضمن الدخل الخاضع للضريبة

ج. طريقة التقدير الاداري :

في هذه الحالة تلجأ ادارة الضرائب الى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف، و منها مناقشة المكلف نفسه، و تجد هذه الطريقة تطبيقها الأساسي في تقدير دخل الملكية العقارية، أراضى زراعية أو أبنية سكنية لأن المصدر هنا أموال ظاهرة ولا يمكن اخفاؤها من جهة، كما أنه من السهل نسبيا معرفة ما تدره من دخل من جهة أخرى. وتتميز هذه الطريقة بأنها أقرب الى تقدير الدخل تقديرا حقيقيا أكثر من طريقتي المظاهر الخارجية

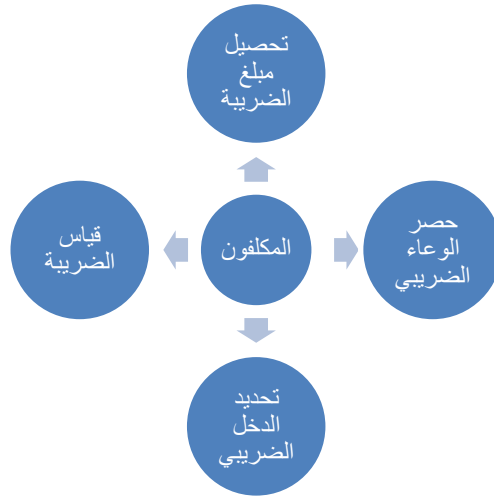
والتقدير الجزافي و انه يمكن استعمالها لتقدير كافة الدخول ألا أنه ما يعاب عليه هو احتمال تعسف الإدارة الضريبية في التقدير، و مغالاتها فيه انحيازاً الى خزينة الدولة .
ومهما تعددت وتوتعت الطرائق إلا ان الباحث يهتم بشأن طريقة التحاسب الضريبي في ضوء ما يقدمه المكلف اي الشركة من القوائم والتقارير المالية برفقة الاقرار (التقرير) الضريبي و الخاضعة حساباتها لضريبة الدخل.
اجراءات التحاسب في الهيئة العامة للضرائب :

في ضوء واقع التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضريبة وفروعها بالمحافظات يمكن للباحث توضيح اجراءات التحاسب الضريبي على وفق الاتي :

(1) : المخطط الاداري والفني للتحاسب الضريبي في الهيئة :

أ. المخطط الاداري لآلية حصر دخول المكلفين وتحصيل الضريبة :

يمكن توضيحه بالشكل الاتي :



من اعداد الباحث

ب. المخطط الفني لآلية التحاسب الضريبي للمكلفين

يمكن توضيح آلية التحاسب الضريبي للمكلفين من الشركات بقسم الشركات في الهيئة وفروعها وفق الآتي :



من اعداد الباحث

(2) : مدى اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية في التحاسب الضريبي :

تعد القوائم المالية مخرجات للنظام المحاسبي الممسوك بالشركة والذو يعبر عن الوضع المالي ونتيجة اعمال نشاط الشركة بتاريخ معين، ولا بد لعناصر القوائم المالية ان تتصف بخاصتي الموثوقية والملاءمة لتعبر عن صدقها وعدالتها ليتمكن الاعتماد على البيانات والمعلومات الواردة بها من قبل مستخدمي تلك القوائم ومنها الهيئة العامة للضرائب وفروعها في التحاسب الضريبي للشركات.

بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل ذو الرقم (2) لسنة 1985 المعدل بالنظام ذو الرقم (2) لسنة 2013، ألزم المشرع العراقي الأشخاص الذون يمارسون الأعمال التجارية والصناعية بمسك الدفاتر والسجلات التجارية ومن ثم إعداد القوائم المالية التي تحدد نتائج النشاط في نهاية المدة المالية. وهؤلاء الذون ألزموا بمسك الدفاتر التجارية الذون أوردتهم نظام مسك الدفاتر التجارية قسموا إلى ثلاث مجموعات، إذ ألزمت المجموعة الأولى أن تدقق حساباتها من قبل مراقب الحسابات وهذه المجموعة تتمثل بالشركات الوارد ذكرها في قانون الشركات العراقي ذو الرقم (21) لسنة 1997، المادة السادسة وكالاتي :

أولاً : الشركة المساهمة المختلطة والخاصة : وهي شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب فيها المساهمون في اكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا فيها.

ثانياً : الشركة المحدودة المختلطة والخاصة : وهي شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن شخصين ولا يزيد على خمسة وعشرين يكتتبون فيها ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية التي اكتتبوا فيها.

ثالثاً : الشركة التضامنية : وهي شركة تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن شخصين ولا يزيد على عشرين يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة.

وبموجب قانون الشركات ذو الرقم (21) لسنة 1997 فقد تم الزام الشركات المختلطة بتقديم القوائم المالية المدققة من قبل ديوان الرقابة المالية، إذ ورد في المادة / 133 أولاً "

تخضع حسابات الشركة المختلطة إلى رقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية "، وعليه فإن الهيئة العامة للضرائب تعتمد على القوائم المالية المقدمة من قبل الشركة والمدققة من قبل ديوان الرقابة المالية، لكونه سلطة عليا وهو مسؤول في المحافظة عن أموال الدولة واستخدامها على وفق القانون وإظهار نتيجة النشاط وهو الهدف نفسه الذي يطمح المخمن الوصول إليه عند فحصه القوائم المالية، فضلاً عن أن الديوان نفسه يقوم بالرقابة والتدقيق على أعمال الهيئة العامة للضرائب. (الأنصاري، 1988 : 24). ويؤكد ذلك (التميمي، 2001 : 33)، بطو، 2006 : 83) إذ ان قسم الشركات في الهيئة يقبل من دون تحفظ القوائم المالية التي تقدمها الشركات المساهمة المختلطة والتي يدققها ديوان الرقابة المالية للأسباب الآتية :

طبيعة الملكية في هذه الشركات ليست شخصية وإنما ملكية عامة تتسع قاعدة الملكية بحسب عدد المساهمين، وبذلك فإن المصلحة تتقدم لكون الملكية تنفصل عن الإدارة فضلاً عن إن الإدارة تسعى لتحقيق أرباح لكي تبقى في محل ثقة المساهمين.

تساهم الدولة في هذه الشركات بنسب متفاوتة لذلك فإن ديوان الرقابة المالية وهو سلطة مهنية عليا مهمته المحافظة على أموال الدولة فيقوم بتدقيق حسابات هذه الشركات بموجب قانون الشركات، وقانون ديوان الرقابة المالية ذو الرقم (31) لسنة 2011.

أما الشركات المساهمة الخاصة فقد نص عجز المادة/133 أولاً من قانون الشركات إذ نص " إن حسابات الشركة الخاصة فتراقب وتدقق من قبل مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة للشركة ". إن حسابات هذه الشركات غالباً ما تقبل بسبب توافر معظم العوامل السابقة فضلاً عن إن المساهمين يحاولون معرفة موقف الشركة ودرجة مصداقية الحسابات التي أعدتها الإدارة لذلك يلجأون إلى معرفة الأمور من خلال تقرير مراقب الحسابات والرأي المحايد لمراقب الحسابات. وهذا ما يؤكد (الأنصاري، 1998 : 24) إذ يقول : غالباً ما يعتمد موظف الإدارة الضريبية (السلطة المالية) على التقارير المدققة من قبل مراقب

الحسابات لانفصال الملكية عن الإدارة، ويتمتع مراقب الحسابات بالاستقلالية وعدم التأثير عليه من قبل المالكين على أن لا تكون الشركة المساهمة الخاصة أقرب منها إلى المحدودة. بينما لا يعتمد موظفو الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية للشركات المحدودة عند تقديمها للتحاسب الضريبي ويلجأون إلى التقدير بحسب الضوابط وذلك لكون مصلحة الإدارة مرتبطة بمصلحة المالكين ويزور مشكلة التأثير في مراقب الحسابات إذ ينعكس ذلك على صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية (التميمي، 2001 : 33) ويضيف، وما ينطبق على الشركات المحدودة ينطبق على الشركات والمشاركات الأخرى والجهات المكلفة بمسك دفاتر تجارية إلا أنه يمكن للهيئة قبول هذه القوائم على وفق شروط هي (بطو، 2006 : 84) :

المعلومات المتوافرة للإدارة الضريبية عن مراقب الحسابات والتجربة السابقة معه بالحسابات كونه ذا خبرة علمية وعملية جيدة ومن ناحية النزاهة وبذل العناية المهنية اللازمة والثقة التي توليها الإدارة الضريبية لمراقب الحسابات.

المعلومات المتوافرة عن المكلف فكلما كانت التجربة موفقة مع المكلف ساعد على قبول البيانات المالية التي يقدمها المكلف والتي يقوم مراقب الحسابات بمصادقتها.

ويتضح للباحث ان الهيئة العامة للضرائب لاتعتمد على البيانات والمعلومات التي ترد بالقوائم المالية وفقا لما جاء انفا باستثناء الشركات التي تدقق من قبل ديوان الرقابة المالية على وجه الخصوص والشركات المساهمة الخاصة بينما لاتعتمد الهيئة على القوائم المالية للشركات المحدودة في التحاسب الضريبي وتلجا الى التقدير غير المباشر وفقا للضوابط المعمول بها ضمن سنة التحاسب.

(3) : الربح المحاسبي ازاء الدخل الضريبي :

يستعرض الباحث الكيفية التي يتم تحويل رقم الربح (الخسارة) المحاسبي للشركة الى الربح (الخسارة) الخاضع للضريبة اي الربح المحاسبي بعد معالجته في ضوء نصوص القوانين الضريبية والذو يطلق عليه بالدخل الضريبي ليتم التحاسب عليه ضريبيا " وهو غالبا ما يختلف عن الربح المحاسبي بسبب المعالجة الوارد ذكرها انفا " في حال اعتماد الهيئة على

ذلك الرقم اي اعتمادها على القوائم المالية للشركة الخاضعة حساباتها لضريبة الدخل وفق الاتي :

البيان	المبلغ
الربح (الخسارة) المحاسبي...من واقع حساب الارياح والخسائر	× × × × × ×
يضاف :	
ايرادات خاضعة للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل	× × × ×
لكنها لاتعد ايرادات بالمفهوم المحاسبي	
مصروفات بالمفهوم المحاسبي ولكن لايعترف بها	× × × ×
بموجب قانون ضريبة الدخل	
	× × × ×
المجموع	× × × × × ×
ينزل :	
مصروفات سمح تنزيلها قانون ضريبة الدخل لكنها	× × × ×
لاتعد مصروفات بالمفهوم المحاسبي	
ايرادات بالمفهوم المحاسبي لكنها لاتعد ايرادات في	× × × ×
قانون ضريبة الدخل	
	(× × × ×)
الدخل الضريبي..... يتم التحاسب عليه ضريبيا	× × × × × ×
	=====

ليصار الى قياس ضريبة الدخل في ضوء السعر الضريبي (النسب الضريبية) المعمول به.
من اعداد الباحث

رابعا : البحث الرابع : المعالجات المحاسبية لتحديد ضريبة الدخل على وفق المعيار 12 والقاعدة المحاسبية 13 :

يحاول الباحث في هذا الجزء ان يستعرض المعالجات المحاسبية التي تتم في سجلات المكلف (الشركة) لتحديد ضريبة الدخل والإفصاح عنها في القوائم المالية العائدة لها في ضوء معيار المحاسبة الدولي (12) والقاعدة المحاسبية 13 بافتراض تطبيقها في معالجاتها المحاسبية لضريبة الدخل في سجلاتها المحاسبية الممسوكة من قبلها على وفق الحالات الافتراضية التالية (مركز الخبرات الدولية / 2006 ويتصرف من الباحث) :

الحالة الاولى : الفروق الوقتية والفروق الدائمة :

تكلفة المكائن 100 ألف دينار ويتم أندثاره محاسبيا بنسبة 10% وضريبيا بنسبة 25%

البيان	المعالجة المحاسبية	المعالجة الضريبية
تكلفة المكائن	100000	100000
ينزل الأندثار السنوي	10000	25000
القيمة الدفترية للمكائن	90000	75000

المبلغ الواجب الخصم ضريبيا في المستقبل هو 75000 دينار

أساس الضريبة = 75000 دينار

الفروق المؤقتة = 90000 - 75000 = 15000 دينار

إذا كان الربح قبل الأندثار 200 ألف دينار

الربح المحاسبي = 200000 - 10000 = 190000

الدخل الضريبى = 200000 - 25000 = 175000

38000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (190 ألف × 20%)

35000 الى ح/ ضريبة الدخل (الهيئة) (175 ألف × 20%)

3000 الى ح/ التزام ضريبى مؤجل

الحالة الثانية : الأصول الضريبية المؤجلة :

أستحق للشركة أعانة أنتاج قدرها 20000 دينار لم تحصل حتى نهاية العام.

إذا كان قانون ضريبة الدخل يعترف بهذه الإعانة كإيراد عند استحقاقها، بينما معايير المحاسبة لا تعترف بها الا عند التحصيل.

فى السنة الأولى

لذلك مبلغ الإعانة :

- يعتبر إيرادا من الناحية الضريبية.

- ولم يعتبر إيرادا من الناحية المحاسبية.

لذلك هناك فروق ضريبية مؤقتة قدرها 20000 دينار

يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل = $20000 \times 20\% = 4000$

إذا كان الدخل الضريبي 300 ألف دينار (يتضمن الإعانة 20 ألف دينار) والربح

المحاسبى 280 ألف دينار (لأنه لا يتضمن الإعانة)

56000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (280 ألف $\times 20\%$)

4000 من ح/ أصل ضريبي مؤجل (20 ألف $\times 20\%$)

60000 الى ح/ ضريبة الدخل (الهيئة) (300 ألف $\times 20\%$)

فى السنة التالية :

تم تحصيل مبلغ الإعانة، لذلك مبلغ الإعانة:

- لا يعتبر إيرادا من الناحية الضريبية.

- ويعتبر إيرادا من الناحية المحاسبية.

الربح المحاسبى 200 ألف دينار، الدخل الضريبي 180 ألف دينار، الفرق الإعانة

40000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (200 ألف $\times 20\%$)

36000 الى ح/ ضريبة الدخل (الهيئة) (180 ألف $\times 20\%$)

4000 الى ح/ أصل ضريبي مؤجل

الحالة الثالثة : حققت شركة خسارة ضريبية عام 2005 قدرها 60 ألف دينار. وفي عام 2006 حققت أرباحاً من وجهة النظر الضريبية 100 ألف دينار، وقانون ضريبة الدخل 113 لسنة 1982 يسمح بترحيل الخسائر للإمام.

عام 2005 :

تحسب الشركة أصل ضريبي مؤجل

$$12000 = 20\% \times 60000 = \text{دينار}$$

عام 2006 :

الدخل الضريبي	100000
(-) خسارة مرحلة	60000

مبلغ الربح الخاضع للضريبة 40000

20000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (100 ألف \times 20%)

8000 الى ح/ ضريبة الدخل (40 ألف \times 20%)

12000 الى ح/ أصل ضريبي مؤجل

الحالة الرابعة : التزامات الضريبة المؤجلة

دفعت شركة 80 ألف دينار تأمينات إجتماعية في عام 2006، علماً بأن التأمينات

التي تخص العام 20 ألف دينار

معنى ذلك أن هناك مصروف تأمين إجتماعي مقدم 60 ألف دينار يعالج كما يلي :

- يعتبر مصروفاً من الناحية الضريبية.

معنى ذلك أن الدخل الضريبي في عام 2006 سوق ينخفض بمقدار 60 ألف دينار

وبالتالي تقل الضريبة بمقدار $60000 \times 20\% = 12000$ دينار إلتزام ضريبي مؤجل

مقابل عدم خصم أى مبلغ مقابل التأمينات في السنوات الثلاثة التالية وبالتالي يزيد الدخل

الضريبي ويزيد مصروف الضريبة.

- ولم يعتبر مصروفًا من الناحية المحاسبية.
إذا كان الربح قبل خصم التأمينات الإجتماعية مبلغ 280 ألف دينار

المعالجة الضريبية	المعالجة المحاسبية	البيان
280000	280000	الربح
80000	20000	التأمينات الاجتماعية
200000	260000	الربح بعد خصم التأمينات

52000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (260 ألف × 20%)
40000 الى ح/ ضريبة الدخل (200 ألف × 20%)
12000 الى ح/ إلترام ضريبي مؤجل

في السنة التالية :

إذا كان الربح قبل خصم التأمينات الإجتماعية مبلغ 100 ألف دينار :

المعالجة الضريبية	المعالجة المحاسبية	البيان
100000	100000	الربح
00000	20000	التأمينات الاجتماعية
100000	80000	الربح بعد خصم التأمينات

16000 من ح/ مصروف ضريبة الدخل (80 ألف × 20%)
4000 من ح/ إلترام ضريبي مؤجل (20 ألف × 20%)
20000 الى ح/ ضريبة الدخل أو البنك (100 ألف × 20%)

الحالة الخامسة : تتمثل بأمثلة افتراضية توضيحية لمعالجات المعيار المحاسبي وكالاتي
(مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية : 2010, 738 - 740) :

تعديلات القيم العادلة وإعادة التقييم ومنها :

يتم تسجيل الاصول المالية او الممتلكات المستمرة بالقيمة العادلة التي تزيد عن التكلفة ولا يتم اجراء تعديل مماثل للإغراض الضريبية.

يعيد المشروع تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعيار المحاسبي الدولي 16 ولا يتم اجراء تعديل مماثل للإغراض الضريبية.

اندماج الاعمال والتوحيد ومنها :

زيادة القيمة المرحلة الاصل الى القيمة العادلة في ضم الاعمال بطريقة التملك وعدم اجراء تسوية معادلة للإغراض الضريبية.

عدم اقتطاع اطفاء الشهرة في تحديد الربح الضريبي وعدم اقتطاع كلفة الشهرة عند التخلص من الاعمال.

التضخم المرتفع : اعادة بيان الاصول غير النقدية بموجب وحدة القياس الجارية بنهاية مدة اعداد التقارير دون اجراء تسوية معادلة للإغراض الضريبية.

عمليات اخرى تؤثر على الربح والخسارة :

اقتطاع تكاليف منافع التقاعد مع تقديم الخدمة لتحديد الربح المحاسبي وعدم اقتطاع هذه التكاليف لتحديد الربح الضريبي حتى يقوم المشروع اما بدفع منافع التقاعد او المساهمات لصندوق التقاعد.

مجمع اندثار الاصل في البيانات المالية اكبر من مجمع الاندثار المسموح به حتى مدة اعداد التقارير لغايات ضريبية اقتطاع تكاليف المخزون المباع قبل نهاية مدة اعداد التقارير عند تسليم البضائع او تقديم الخدمات عند حساب الربح المحاسبي واقتطاعها عند استلام النقدية لغايات تحديد الربح الضريبي.

الاعتراف بتكاليف البحث (او تكاليف التأسيس) كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي وعدم السماح باقتطاعها عند تحديد الربح الضريبي حتى مدة لاحقة.

ايراد فائدة استلم بعد موعد استحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على اساس الاستحقاق الزمني ولكن دخل في الربح الضريبي على الاساس النقدي. ايراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضائع ولكن دخل في الربح الضريبي عندما يتم استلام الثمن. اقتطاع المصاريف المدفوعة مقدما على الاساس النقدي في تحديد الربح الضريبي في الفترات الجارية او الفترات السابقة.

في ضوء المعالجات المحاسبية للحالات الافتراضية ووفقا لما نص به المعيار المحاسبي او القاعدة المحاسبية يتضح مواعمة ذلك مع التطبيق وفقا للفكر المحاسبي وكالاتي : تعد ضريبة الدخل المحتسبة من الربح المحاسبي وفقا للمعيار او القاعدة مصروف يقل في قائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر) للشركة وصولا لصادي الربح (الخسارة) المحاسبية. يعد فارق الاحتساب وفقا لإجراءات والمعالجات المحاسبية للمعيار او القاعدة المحاسبية وبين الاحتساب وفقا لإجراءات الادارة الضريبية (الهيئة) اصل او التزام يظهر في قائمة المركز المالي للشركة الخاضعة لضريبة الدخل.

خامسا : البحث الخامس

تحليل وتفسير معالجات المعيار 12 والقاعدة المحاسبية 13 بين التحاسب الضريبي والمحاسبة الضريبية :

لابد للباحث ولإعراض تحليل وتفسير المعالجات وفق المعيار 12 والقاعدة 13 ان يعرج عن مفاهيم كل من المحاسبة والمحاسبة الضريبية بقصد التوصل الى ما يصبو اليه الفكر المحاسبي والفكر الضريبي, ويعد الفكر مصطلح يتم استخدامه في الدراسات المتعلقة بالعقل البشري, ويشير الى قدرة العقل على تصحيح الاستنتاجات بشأن ما هو حقيقي او واقعي, وبشأن كيفية حل المشكلات (ويكيبيديا, الموسوعة الحرة). ففي ضوء ماجاء بتعريف جمعية المحاسبة الاميركية (AAA) كونها العملية التي يتم بها تحديد وقياس وتوصيل

معلومات اقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة. ومفهوم المحاسبة الضريبية والذي يتمثل بالمحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيدا لفرض الضريبة المناسبة على هذا الدخل وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي يجب أن يلم بها المحاسب إماما جيدا. إذ يلاحظ ان الفكر المحاسبي يرتكز على ركنين اساسيين هما القياس والتوصيل عبر الافصاح عن المعلومات المحاسبية وإيصالها الى مستخدميها من المستفيدين المباشرين وغير المباشرين بقصد اتخاذ القرارات الصائبة واحد هؤلاء المستخدمين او المستفيدين هي الادارة الضريبية. بينما الفكر الضريبي، في ضوء مفهوم المحاسبة الضريبية يتضح انه يرتكز على ركنين اساسيين هما تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومن ثم قياس الضريبة المستحقة على المكلف في ظل تحويل ذلك الربح المحاسبي الى ربح او دخل ضريبي مستندا الى التشريع الضريبي بهذا الخصوص، وبالتالي فان ما يمكن ان يتوصل اليه الباحث ان الفكر المحاسبي يعتمد بالأساس على القواعد والمعايير والأعراف المحاسبية في تحديد الربح (الخسارة) المحاسبي بينما الفكر الضريبي يعتمد بالأساس على مواد او فقرات التشريع الضريبي لتحويل الربح المحاسبي الى دخل ضريبي ويعتد في المعالجات تلك الى ما نص عليه التشريع او القانون الضريبي لتلك الدولة في حال وجود اختلاف ما بين القواعد او المعايير او الاعراف المحاسبية عن الفقرة التشريعية لقانون الضرائب.

تحليل وتفسير المعالجات :

في ضوء المعالجات المحاسبية في سجلات الشركة للحالات الافتراضية التي ذكرها الباحث يمكن التأكيد بما ورد بنص القاعدة المحاسبية 13 بالاتي :

لا بد من الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن المدة الجارية والفترات السابقة كالتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن المدة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل

الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لمدة سابقة.

عند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبة جارية لمدة سابقة، تعترف الشركة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستندفق إلى الشركة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام.

عليه فان تلك المعالجات بحسب القاعدة المحاسبية تؤدي الى :

الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية الجارية

الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة

الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

وإذ ان تلك المعالجات المحاسبية تجري في سجلات الشركة وتنعكس اثارها في القوائم المالية لها والمقدمة الى الادارة الضريبية المتمثلة بالهيئة العامة للضرائب على فرض تطبيق المعيار الدولي او القاعدة المحاسبية المحلية, عليه يمكن للباحث ان يستنتج ان تلك المعالجات تمثل اعتداد بالفكر المحاسبي لا الفكر الضريبي عبر قواعده ومعاييره المحاسبية في سجلات الشركة ليتم احتساب ضريبة الدخل المستحقة على الشركة وفق الربح المحاسبي لا الدخل الضريبي ويثبت الفرق بين ذلك الرقم للضريبة المحتسبة وفق تلك المعالجات المحاسبية وبين الرقم المحتسب وفق الدخل الضريبي كالتزام او اصل ضريبي يظهر في قوائم الشركة المالية, مما يعكس ذلك اثبات لفرضية البحث في احتساب ضريبة الدخل وفق المحاسبة الضريبية لا تحاسب ضريبي يتمثل ذلك في اظهار مبلغ الضريبة وفق المعالجات المحاسبية كمصروف بينما الفرق بينها وبين مبلغ الضريبة المحتسب وفق التحاسب الضريبي,

كعنصر من عناصر المركز المالي ان كان اصل او التزام. فضلا عن تعزيز للمحاسبة الضريبية كونها تمثل فرعا من فروع المحاسبة لا كونها تحاسب ضريبي فقط.

سادسا : الاستنتاجات والتوصيات :

من خلال ما تم عرضه في جوانب البحث النظرية والتطبيقية يمكن للباحث التوصل الى اهم الاستنتاجات والتوصيات بشأنها :

اولا : الاستنتاجات :

يتمثل الاجراء والمعالجات المحاسبية لاحتساب ضريبة دخل الشركات في الهيئة العامة للضرائب وفقا للتحاسب الضريبي المعمول به بالهيئة على وفق طبيعة الشركات مساهمة او مختلطة ام محدودة وغيرها.

لاتعتمد الهيئة العامة للضرائب على الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية المقدمة من الشركة والمصادقة من مراقب الحسابات ان كان شركات غير مساهمة او غير مختلطة بل وفقا للضوابط المعمول بها للوصول الى الدخل الضريبي.

يميل مفهوم المحاسبة الضريبية في الاعتماد على القوانين الضريبية في ذلك البلد ومنها العراق عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والقاعدة المحاسبية رقم (13) في اجراءات والمعالجات المحاسبية في الشركات عن احتساب او معالجة مصروف ضريبة الدخل. ونتيجة لذلك لا يظهر فرق الاحتساب بين ضريبة الدخل المحتسب وفق المعالجات المحاسبية للمعيار او القاعدة المحاسبية وبين الاحتساب لضريبة دخل الشركة في الهيئة العامة للضرائب في قائمة المركز المالي ان كان اصل او التزام.

ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي او القاعدة المحاسبية المحلية يعكس ان تلك الاجراءات والنتائج تتمثل باعداد احتساب ضريبة الدخل الى الفكر المحاسبي عنه على الفكر الضريبي. وبذلك يمكن ان يعد ذلك الاجراء تماشيا مع مفهوم المحاسبة الضريبية كفرعا من فروع المحاسبة وليس تحاسبا ضريبيا في احتساب المصروف الضريبي في القوائم المالية للشركة.

وردت مفاهيم لحسابات ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والقاعدة المحاسبية رقم (13) لا يقابلها اسم ودليل حسابي ضمن النظام المحاسبي الموحد النافذ حالياً.

ثانياً : التوصيات :

ضرورة اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية المقدمة من قبل الشركات الخاضعة للضريبة والمصادقة من مراقبي الحسابات دون تمييز الشركات بعضها لبعض حسب نوعها.

يمكن للهيئة في حالة رفضها او عدم اعتمادها على الربح المحاسبي الظاهر في القوائم المالية للشركة الى الاعتماد على طرق تقدير الضريبة المناسبة واستخدام صلاحيتها في محاسبة الشركة وفقاً للقانون النافذ. واتخاذ الاجراءات الكفيلة لمسألة مراقب الحسابات قانوناً من قبل الجهات المختصة

وضع الاجراءات الكفيلة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي او القاعدة المحاسبية في اجراء المعالجات المحاسبية في سجلات الشركة لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة. وضع الاجراءات الكفيلة في الهيئة العمة للضرائب بقبول تطبيق المعيار او القاعدة المحاسبية ضمن نظام تحاسبها الضريبي للشركات.

يتطلب استحداث وإضافة اسماء ودليل لحسابات المفاهيم الواردة ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) و القاعدة المحاسبية رقم (13) ضمن النظام المحاسبي الموحد من قبل الجهة المخولة بذلك تماشياً مع متطلبات التنفيذ وخاصة ان القاعدة المحاسبية ينبغي تنفيذها لصدورها من قبل مجلس معايير المحاسبية والرقابية في العراق.

في ضوء تلك الاستنتاجات يمكن ان يكون هناك مفهوم للمحاسبة الضريبية كونها فرعاً من فروع المحاسبة وفق مفهوم الفكر المحاسبي وليس فقط عملية اجراء تحاسب ضريبي يغلب عليه مفهوم الفكر الضريبي.

المصادر :

أولاً : القوانين والأنظمة :

- قانون ضريبة الدخل ذو الرقم (113) لسنة 1982 وتعديلاته - العراق .
قانون الشركات ذو الرقم (21) لسنة 1997 وتعديلاته - العراق .
قانون ديوان الرقابة المالية ذو الرقم (31) لسنة 2011 - العراق .
نظام مسك الدفاتر التجارية ذو الرقم (2) لسنة 1985 المعدل - العراق .

ثانياً : المصادر العربية :

- 1- حماد، طارق عبدالعال : دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية - 2006.
- 2- شابنشتاين، توماس و كاريجتون، كيبث :المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مترجم، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن - 2006
- 3- بدوي، محمد عباس - المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية .2005.
- 4- المنيف، عبدالله علي والحميد، عبدالرحمن ابراهيم، وعبدالسلام، محمود ابراهيم : المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية، الطبعة الاولى، جامعة الملك سعود، الرياض، 1989.
- 5- رمضان، د. اسماعيل خليل : المحاسبة الضريبية، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد - 2002.
- 6- كراجة، عبدالحليم، والعبادي، هيثم : المحاسبة الضريبية، دار صفاء للطباعة والنشر، الاردن - 2002.
- 7- ابو نصار، محمد، والمشاعلة، محفوظ، والشهوان، فراس : الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثانية، مركز احمد ياسين، عمان، الاردن - 2003.
- 8- حنان، رضوان حلوة : تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن - 2001.
- 9- الأنصاري، مهند نظير عباس : التحاسب الضريبي ومدى اعتماده على القوائم المالية، بحث دبلوم عالي المحاسبة الضريبية / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد - 1988.
11. التميمي، قصي جدعان مهدي: دور المعلومات المحاسبية في تقويم كفاءة وفاعلية النظام الضريبي، بحث دبلوم عالي المحاسبة الضريبية/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة بغداد-2001

12. بطو، علاء فريد عبدالاحد : اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، اطروحة دكتوراه / كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة، 2006
- 13.الخرسان، محمد حلو داود : اهمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، اطروحة دكتوراه / كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة البصرة - 2002
- امين، عبدالله محمود : تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد / الجامعة المستنصرية - 2000.
- 14.الشاوي، الهام جعفر: اهمية الافصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات، اطروحة دكتوراه/ كلية الادارة والاقتصاد/ جامعة البصرة - 2008

ثالثا : المصادر غير العربية :

Elliott, Barry, Elliott, Jamie : Financial Accounting & Reporting
2004- Person Education Limited, England, 8 th Ed.

رابعا : اخرى :

1. مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق : القاعدة المحاسبية (13).
- 2.البرنامج التدريبي " طرق ومعايير المحاسبة الدولية في منظومة مستقلة (gtz) "
3. IFRS, المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، الاردن - 2006.
- 3.مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية -الجزء ب - الوثائق المرافقة - المطابع المركزية -عمان الاردن- 2010.
4. منتدى التعليم التقني / منتديات التكوين المهني، (Rarkou, 2008).
<http://www.cfpdz.com/vb/t434.html>
5. (ويكيبيديا، الموسوعة الحرة).
6. مقابلات ميدانية في الهيئة العامة للضرائب.