نسبة الخطأ في القوائم المالية المصادق عليها وانعكاسها على المتحصلات الضريبية

(دراسة حالة)

م.م. سهام محمد جاسم

قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد

جامعة البصرة

Percentage Errors in financial statement and its reflection on tax earnings: - A case study

Assist. Lecturer. Siham. M. Gasim

Absract:

This research aims to study the percentage of errors in financial statements which submitted to General Authority for Taxes، and the extent of tax man percentage believe of tax authority personal for accepting statements for purposes tax accounting.This subject had discussed by the research from theoretical framework.

Cases studied from records of companies department in General Authority of Taxes، Basra branch were studied. The researcher concludes and gives recommendations that increase confidence of financial statements and its adaptation to tax accounting.

نسبة الخطأ في القوائم المالية المصادق عليها وانعكاسها على المتحصلات الضريبية

(دراسة حالة)

- **المجلد العاشر**
- **العدد الواحد والعشرون**
- **تشرين٢ ٢٠١٨**
- **استلام البحث: ٢٠١٧/١٠/١٤**
- **قبول النشر: ٢٨/ ٢٠١٧/١٢**

م.م. سهام محمد جاسم

المستخلص

يهدف هذا البحث الى دراسة نسبة الخطأ في القوائم المالية المصادق عليها التي تقدمها الشركات الى الهيأة العامة للضرائب، ومدى قناعة المحاسب الضريبي بها واعتمادها من قبله لغرض التحاسب الضريبي، وقد تناول البحث في جانبه النظري المواضيع المذكورة أنفا، اما في الجانب التطبيقي فتمت دراسة حالات لدى قسم الشركات في الهيأة العامة للضرائب / فرع البصرة.

وقد توصلت الباحثة الى استنتاجات عدة، وفي ضوئها كانت التوصيات التي من شأنها تعزيز الثقة لتلك القوائم المالية، واعتمادها في التحاسب الضريبي على دخل الشركة.

المقدمة

نسبة الخطأ في القوائم المالية

تعد الضريبة الشريان المغذي لإيرادات الموازنة العامة لدول العالم وموضوع اهتمام الحكومات والهيئات المهنية والاكاديمية لدورها الفعال في الاقتصاد، ومن المعروف ان مكمن عمل المخمن الضريبي يعتمد بالدرجة الاولى على القوائم المالية المقدمة اليه في تحديد الدخل الخاضع للضريبية ومن ثم احتساب مقدار الضريبة الواجب تسديدها من قبل المكلف، ومن المعلوم ان هده القوائم يجب ان تكون مدققة من قبل مراقب الحسابات ومصادق عليها من نقابة المحاسبين ليتم تقديمها الى الهيأة العامة للضرائب، فالتساؤل المطروح هنا هل ان المحاسب الضريبي والمدقق يعتمد هذه القوائم بشكل مسلم به، الا انه في الواقع ان المحاسب الضريبي دائما ما يثير الشكوك حول سلامة القوائم المالية ومدى مصداقيتها وغالبا ما يتعارض مع مراقبي الحسابات ومنظمي القوائم المالية في تنفيذ بعض العمليات او الفقرات الموجودة في القوائم المالية او ان درجة الافصاح في تلك القوائم غير مقنعة بالنسبة له، فهذه الشكوك بطبيعة الحال تؤثر في عملية التحاسب الضريبي، فجاءت هذه الدراسة للبحث عن مدى مقبولية الاختلاف في تقديرات المحاسب الضريبي، أي هل هناك فجوة توقعات بين اداء المدقق والمحاسب الضريبي ومدى تأثير هذه الفجوة اي ان هناك خطأ في تحديد مقبولية ومصداقية القوائم المالية المدققة فما نسبة هذا الخطأ، كل هذه التساؤلات سوف تتم الاجابة عنها من خلال هذا البحث.

المبحث الاول : منهجية البحث والدراسات السابقة

١-١: مشكلة البحث

نظرا لحساسية وظيفة المحاسب الضريبي والعبء الذي يقع على عاتقه في تحصيل الايراد الضريبي من الشركات يجعله كثير الشك في القوائم المالية المقدمة والمدققة من قبل مدققي حسابات خارجيين ومصادقا عليها من قبل نقابة المحاسبيين الا ان المخمن الضريبي لا يأخذ بها كمسلمات بل يعمل على دراسة هذه القوائم وفحصها من جديد الى ان يصل الى درجة الاقناع التي ترضيه وعليه التساؤل المطروح هنا هو :- ((هل شكوك المخمن الضريبي واقعية ومقبولة وماهي نسبة الخطأ الموجودة في تلك القوائم المشكوك فيها)).

١-٢: أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية الضريبية ودورها في الاقتصاد الوطني وتحقيق الايرادات المالية للدولة خاصة بعد حالة التقشف التي يمر بها البلد في الآونة الاخيرة.

فاذا كان هناك خلل في تقدير المتحصلات الضريبية اعتمادا على ما تظهره القوائم المالية المدققة والتي تشوبها بعض الأخطاء المهنية والمحاسبية سوف يشكل عائقا في تحصيل الضريبة المفروضة على تلك الشركات وبالتالي تقليل الايراد الضريبي.

وعليه كان لابد من الاهتمام بهذا الموضوع ودراسته على قدر من المسؤولية والجدية لتحديد مدى صحة القوائم المالية المقدمة والمدققة من قبل مدقق الحسابات الخارجي وهل تعتمد كما هي من قبل المخمن الضريبي او كان لابد من فحصها ودراستها بشكل يحقق قدر من الطمأنينة والمعقولية لدى المخمن الضريبي لغرض تحديد الضريبة العادلة على تلك الشركات عينات الفحص.

١-٣: اهداف البحث :

١- تحديد نسبة الخطأ في القوائم المالية المدققة والمقدمة من الشركات عينة البحث.

٢- تحديد مواضع الشك عند المخمن الضريبي في القوائم المالية المدققة المقدمة من الشركات عينة البحث.

٣- تحديد مواطن الاختلاف بين قناعات المخمن الضريبي والمدقق الخارجي عن صحة القوائم المالية

٤- ايجاد طريقة مواءمة بين وجهات نظر المخمن الضريبي ومدقق الحسابات حول صحة ومصداقية القوائم المالية.

١-٤: فرضيات البحث :

يقوم البحث على فرضيات العدم الاتية :

١- لا يمكن التحقق من موضع الشك في القوائم المالية المدققة والمقدمة عن الشركة عينة الفحص.
٢- ليس هناك امكانية في تحديد نسبة الخطأ بالقوائم المالية المدققة عن الشركة عينة الفحص.
٣- ليس هناك اختلاف بين قناعات المدقق والمخمن عن كيفية تحديد مصداقية القوائم المالية.
٤- لا يمكن تحقيق المواءمة بين قناعات المدقق والمخمن حول صحة القوائم المالية.

١-٥: اسلوب البحث :

تم اعتماد الاساليب الاتية لأعداد هذا البحث :
١- البحث المكتبي من خلال المراجع العربية والاجنبية المتاحة التي تناولت كل من المحاسبة والضرائب والتدقيق فضلا عن القوانين ذات العلاقة والمعمول بها في العراق.
٢- المقابلات الشخصية مع بعض المخمنين في الهيأة العامة للضرائب / فرع البصرة للتعرف على اجراءات الفحص الضريبي المتبعة من قبلهم للقوائم المالية المقدمة في قسم الشركات.
٣- اعتماد حالات عملية لشركتين مساهمتين تعمل في انشطة مختلفة في البصرة.

١-٦: عينة البحث :

ان عينة البحث شركتان مساهمتان في محافظة البصرة ملزمة بتقديم قوائم مالية مرفقة بالإقرار الضريبي لها مدققة من قبل مدقق حسابات خارجي ومصادق عليها من قبل نقابة المحاسبين لتحديد مبلغ الضريبة المستحقة عن سنة ٢٠١٠ المالية.

١-٧: الدراسات السابقة :

١- **دراسة حوسو، ٢٠٠٥،** بعنوان ((التدقيق لأغراض الضريبية))
هدفت دراسة الباحث التي اجريت في فلسطين الى تحقيق الرقابة الضريبية من خلال ايجاد نظام رقابي فعال وذلك عن طريق دراسة العلاقات البنيوية بين معايير النظام الضريبي ومعايير التدقيق لمختلف اوجه انشطة التدقيق الممارسة حاليا في الوحدات الاقتصادية للدول التي تعتبر الضرائب احد مصادرها.
وقد أظهرت نتائج الدراسة ان ايجاد نظام تدقيق ضريبي فعال لمكافحة الغش الضريبي بالتحايل في الحسابات لا تكمن فقط في الوسائل العقابية المنصوص عليها في القوانين الضريبية او قواعد المعايير المهنية الصادرة عن المؤسسات المهنية، وانما ايضا حسن استخدام الإدارة الضريبية لمواردها المتاحة، وخاصة مواردها البشرية،

وتعاونها بشكل علمي ومدروس مع المؤسسات المهنية العاملة في ميادين المحاسبة وتدقيق الحسابات سواء كانت على الصعيد العلمي أم الاكاديمي.

٢- **دراسة الخليل،٢٠٠٦**،بعنوان ((دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية))

اجريت هذه الدراسة في بغداد على عينة من الشركات المساهمة وشملت دراسة تحليلية للقوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية واشارت هذه الدراسة الى ان نماذج القوائم المالية الصادرة من الوحدات الاقتصادية متحيزة في اساليب اعدادها الى ميول واغراض المستثمرين (المالكين) وهذا ما يؤكد وجود شكوك لدى السلطة المالية في التعامل مع عموم المكلفين بهدف التهرب الضريبي، وعلى الرغم من ان تدقيق القوائم المالية يعزز الثقة والمصداقية بها ولكن على السطلة المالية معرفة ان عمل مراقب الحسابات لا يوفر الضمان والتأكيد المطلق لصحة ما ورد بالقوائم المالية، ودعت هذه الدراسة الى ضرورة التزام مراقب الحسابات بآداب وقواعد السلوك المهني لان عدم التمسك بهذه القواعد يؤدي الى نشوء علاقات غير جيدة بين مراقب الحسابات والمكلف من جهة والسلطة المالية من جهة اخرى وبالتالي فقدان الثقة بين تلك الاطراف، والتأكيد على تطوير نظام الفحص الضريبي اللاحق لتقرير المكلفين والحسابات والمعلومات التي يقدمونها إذ يعتمد شمول نسبة كافية من المكلفين بهذا الفحص واكتشاف المخالفات المرتكبة والمساءلة عنها بهدف دفعهم للتقديم بالمعلومات الكاملة الصحيحة عن الدخول التي يحققونها.

٣- **دراسة عبداللة وخليل،٢٠٠٩**، بعنوان ((مدى الاخذ بالقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات))

اجريت هذه الدراسة في بغداد على عينة من المكلفين من المشروعات الفردية والشركات حول تباين قبول الجهات الضريبية للقوائم المالية المرفقة بالإقرارات الضريبية إذ عزته الى مجموعة من الاسباب تمثل التساؤل الذي تطرحه مشكله البحث كذلك التساؤل عن ماهية الاثار المترتبة على قبول او رفض القوائم المالية.

وقد خلصت الدراسة الى التعرف على اهم اسباب قبول او رفض القوائم المالية وبيان الاثار المترتبة على عدم الاخذ بالقوائم المالية، فضلا عن تحديد مسؤولية كل طرف من الاطراف المعنية بعملية التحاسب الضريبي واقتراح مجموعة من الشروط او المتطلبات الواجب توافرها من هذه الاطراف للأخذ بالقوائم المالية المقدمة من قبل المشروعات الفردية والمشاركات والاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي فعلى الرغم من زيادة اعداد المشروعات الفردية والمشاركات وتنوع نشاطاتها الا ان الجزء الاغلب من اصحاب هذه الشركات لا يقدمون القوائم المالية لشركاتهم الى الجهات

الضريبية بحجة ان الجهات الاخيرة تقابلهم بالرفض دائما لمختلف الاسباب وابسطها وتلجأ بدلا من ذلك الى اساليب التقدير التي تكون نتائجها في اغلب الاحيان تعسفية وغير دقيقة.

٤- **دراسة عماد وايمان، ٢٠١٠،** بعنوان ((الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم/ " دراسة تطبيقية في الهيأة العامة للضرائب"))

يعد الفحص الضريبي أحد صور التدقيق، والذي يقوم بهذا العمل هو الفاحص الضريبي وتقع على عاتق الهيأة العامة للضرائب مسؤولية تحديد مدى أتفاق المبالغ الخاضعة للضريبة التي يقدمها المكلفون في إقراراتهم مع القوانين والتعليمات الخاصة بالضرائب. لذا يعد الفحص الضريبي من أهم وسائل الادارة الضريبية في التأكد من حقيقة الإيرادات الضريبية المتحققة، أن الدور الذي تقوم به شعبة تدقيق حسابات المكلفين يكمن في كونها وسيلة وليست غاية تهدف الى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا الى جنب فضلا عن زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له، وتتجلى أهميتها بالتأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات ويتمعن من جوانبها كافة لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي.

٥- **دراسة دائرة الضريبة الاسترالية،** ٢٠١٢ ((tax audits – what are they))

اجريت هذه الدراسة في استراليا من قبل دائرة الضريبة الاسترالية بهدف تدعيم الثقة بالقوائم المالية المدققة، إذ ان مهمة المحاسبة والتدقيق في قياس الدخل المحقق قياسا صحيحا يؤدي الى ربط الضريبة على الدخل وفقا لأسس عادلة وصحيحة ولا يسمح باستقطاع ارباح وهمية تؤدي الى تأكل رأس المال، وتوصلت الدراسة الى مجموعة استنتاجات اهمها :

ضرورة مراعاة التشريعات لمبدأ الفصل بين السلطات لموظفي الادارة الضريبية لضمان الحيادية والنزاهة في العمل، كما يجب تبني مبدأ المساءلة القانونية لموظفي الادارة الضريبية وربطها بأعلى مستويات الرقابة في الدولة، وكذلك ضرورة حماية المدققين بشكل كاف من الضغوطات السياسية والاقتصادية والاجتماعية لضمان قيامهم بعملية التدقيق بشكل موضوعي، ولضمان قدرتهم على الاقرار بالنتائج والآراء والخلاصات بموضوعية ودون خوف من انعكاساتها السياسية والادارية ويجب ان يكون الفاحصون بقدر الامكان خاضعين لنظام خاص تكون فيه للحوافز والتدريب والالتزام الوظيفي اسس مبنية على الجدارة والاستحقاق.

٦- **دراسة Kelly Phillis 2014**،"Top 10 ways to avoid tax audit"
(أفضل عشر طرائق لتجنب التدقيق الضريبي)

هدفت هذه الدراسة الى بيان الطرائق التي يمكن للمكلفين اتباعها لتجنب التدقيق الضريبي ورفض بياناتهم المالية المقدمة الى السلطة الضريبية، منها فحص بياناتهم حسابيا والتأكد من العمليات الحسابية لأن الاخطاء الحسابية تعد من قمة الاخطاء التي تكتشف سنويا، اظهار البيانات المالية بشكل طبيعي قدر الامكان، الافصاح عن جميع عناصر الدخل ومضاعفة تدقيق ارقام الحماية الاجتماعية والالتزامات العائلية الاخرى كأعاله الوالدين، التأكد من صحة المدفوعات والمقبوضات قبل ادراجها بالتقارير المالية لكسب ثقة الفاحص الضريبي، الابتعاد عن اظهار خسائر لسنوات متتاليه لأنها تثير الشكوك لدى الفاحص الضريبي وتنظيف الارقام التي تنتهي بالصفر عند التقريب لا تقرب الى اقرب مائه دولار انما الى اقرب دولار مثلا ٧،٤٦٥ تقرب الى ٤٦٦ دولارا بدلا من تقريبها الى ٥٠٠ دولار لإضفاء مصداقية على الارقام واخيرا ضبط الاخطاء وايضاحها لان الاخطاء الفاحشة تؤدي الى رفض التقارير المالية، وخلصت الدراسة الى انه متى ما تم اتباع هذه الخطوات سيؤدي الى التزام المكلفين بتقديم تقارير ماليه مدققه ومقبولة لدى السلطة الضريبية، كما ان حيادية وعدالة المدقق الخارجي تضفي الثقة على التقارير المالية.

ويختلف هذا البحث عما سبق كونه يركز على قياس الخطأ في القوائم المالية المدققة كميا وتأثيره في حصيلة الضريبة فيما لو اعتمدت هذه القوائم وعرض الحسابات الختامية على جهة تضمن للطرفين عدالة فحص حسابات المكلف وحماية حقوق الخزينة العامة.

المبحث الثاني : البيانات المالية

١-٢ : تمثل البيانات المالية الناتج النهائي للعمل المحاسبي على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمتمثلة بالميزانية العمومية وكشف الدخل وقائمة التدفق النقدي، والمحاسب هو من يتولى جمع ومعالجة هذه البيانات بطرائق فنية تمكن من له علاقة بالاستفادة منها، إذ يقوم المحاسب في تحديد وتشخيص العمليات والمعاملات والاحداث ذات الاثر المالي التي تصف النشاط الاقتصادي من خلال عمليات التسجيل والقياس والتبويب بصورة تقدير عبر نظام محاسبي يوضع من قبل ادارة الشركة، ثم تعرض نتائج هذه المعاملات والاحداث في هذه القوائم.
(2005،http://arabtranslators.org=html)

ويقع على عاتق ادارة الشركة أولا مسؤولية اعداد القوائم المالية مع بيان انها مارست الدقة والشمولية لدى اعدادها لهذه القوائم وانها تمثل واقع الشركة المالي، كما انه عند

حدوث اخطاء سواء كانت جوهرية أم غير جوهرية، المسؤولية الكاملة تقع على ادارة الشركة. (جربوع، ١٩٩٩،ص٢٣)

ان عمل المدقق الخارجي يبدأ حيث انتهى عمل المحاسب، لإعطاء رأيه المهني حول مدى صحة تمثيلها لواقع الشركة المالي ونتيجة اعمالها وذلك على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها، أما المخمن الضريبي فيبدأ عمله من حين انتهى المدقق وعليه فأن الاقرار الضريبي يبدأ حيث انتهى بيان الدخل، والتعديلات اللاحقة التي يدخلها المخمن ماهي الا تعديلات تتم على وفق التشريع الضريبي المعمول به. ورفض المخمن للبيانات المالية المدققة ما هو الا تجسيد لعدم قناعته بصحتها او لعدم ثقته في معدي هذه البيانات من محاسب ومدقق.(صلاح الدين،٢٠٠٥،ص٩).

٢-٢: القوائم المالية المطلوبة من قبل الهيأة العامة للضرائب :

المقصود بها القوائم المالية المطلوب تقديمها لأغراض التحاسب الضريبي، وهي القوائم التي وردت في تعليمات النظام المحاسبي للشركات الخاصة وهي :-

١- الانموذج الاول : وهو خاص بالشركات الانتاجية (الصناعية) والذي ورد في التعليمات تحت تسمية (كشف الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع)

٢- الانموذج الثاني : وهو خاص بالشركات التجارية والذي جاء تحت تسمية (كشف المتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع)

٣-الانموذج الثالث : وهو خاص بشركات المقاولات وجاء تحت تسمية (حساب الارباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة).

٤- الانموذج الرابع : بيان العمليات الجارية، ويعد هذا البيان الدعامة الرئيسة لإظهار نتائج أعمال المنشآت المختلفة ويعد (حسب النظام المحاسبي للشركات الخاصة) من حسابات النتيجة الرئيسة.

٥- الانموذج الخامس : الميزانية (قائمة المركز المالي)، لقد اوردت تعليمات النظام المحاسبي للشركات أنموذجا موحدا لهذه القائمة سواء كان للمنشآت ام للشركات الانتاجية والتجارية.

٦- الكشوفات التحليلية المرفقة بالقوائم المالية : وهي كشوف توضح بشكل تفصيلي المعلومات عن كل فقرة من الفقرات المكونة للقوائم المالية (المبيعات والمصروفات التشغيلية) وعلى اساس التدرج او التبويب المتبع في دليل الحسابات.

٧- تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن رأيه الفني المالي بالقوائم المالية للشركة محل التحاسب (عبدالله وخليل،٢٠٠٩،ص١٠).

ولابد من توافر شرطين اساسيين في البيانات المحاسبية لكي تفي باحتياجات مستخدميها هما :-

١- ان تتسم المعلومات التي توفرها البيانات المالية بالمصداقية حتى يتم الوثوق بها والاعتماد عليها لدى اتخاذ القرارات.
٢- ان تكون المعلومات قابلة للمقارنة حتى تحوز على قبول عام من اجل تقييم اداء الشركات والوقوف على مركزها المالي واجراء المقارنة بموضوعية. (مجموعة سابا وشركاهم،١٩٩٧،ص٧)
وكان للتوسع في سياسة فرض الضرائب على الدخل واهميتها كمصدر من مصادر ايرادات الدول، الاثر الأكبر في خلق الحاجة الى البيانات المالية، إذ اصبحت القوانين الضريبية تتطلب ضرورة ارفاق البيانات المالية بالإقرار الضريبي، على ان تكون مدققة من قبل مدقق حسابات خارجي. وبالرغم من ذلك لا يعتمد الفاحص الضريبي بشكل كامل على البيانات المالية لاحتساب مبلغ الضريبة الواجب التسديد، لان المحاسب يعتمد المبادئ المحاسبية في اعداد قوائمه المالية، والمدقق غالبا ما يعتمد معايير التدقيق وخبرته في هذا المجال، اما الفاحص الضريبي فيعتمد القوانين والتشريعات الضريبية لتحديد الدخل الضريبي والذي غالبا ما يختلف عن الدخل المحاسبي الذي سيتم توضيحه لاحقا.

٢-٣: الافتراضات الأساسية لإعداد القوائم المالية:

تمثل الافتراضات الأساسية اشتراطات ضمنيه تعبر عن الظروف العادية لاستخدام معايير المحاسبة الدولية في اعداد القوائم المالية، إذ لا يتم ذكر هذه الافتراضات في التقارير المالية الا في حالة عدم التقيد بها (نور:٢٠٠٤:٣٦) وبناء عليه تستخدم الافتراضات الأساسية الاتية:
١- الاستمرارية : ينظر الى الشركة عادة انها مستمرة في ممارسة اعمالها الى فتره غير محدده ما لم يظهر دليل عكس ذلك، وانه لن تتم تصفيتها في الاجل المنظور في ظل الظروف العادية.
٢-الثبات : يفترض الالتزام بتطبيق سياسات محاسبيه متماثله بين فتره ماليه واخرى.
٣-الاستحقاق : يفترض الاعتراف بالإيرادات والنفقات في الدفاتر المحاسبية عندما يتم اكتسابها او حدوثها(وليس عند استلام النقدية او دفعها).كما يتم تسجيلها في البيانات المالية في الفترة الخاصة بها.(مرعي : ١٩٨٦:٢١).
ويرى بعض كتاب الفقه المحاسبي على ان الافتراضات المحاسبية تمتد لتشمل ايضا:*
١-النقود كوحدة قياس : بمعنى ان الوحدة النقدية هي الوسيلة الوحيدة لقياس تبادل العمليات والاحداث الاقتصادية، الا ان هناك تحفظات على هذا الافتراض لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار تغيرات القوه الشرائية للنقود مع مرور الزمن(القيمة الزمنية للنقود)،

الامر الذي ادى الى المطالبة بتعديل التكلفة التاريخية على اساس المستوى العام للأسعار.

٢-استقلالية الوحدة الاقتصادية : بمعنى ان المشروع التجاري مستقل ومنفصل عن اصحابه، فهو يملك اصولا ويتحمل التزامات بغض النظر عن الشكل القانوني الذي يأخذه.

٢-٤: اهمية تدقيق البيانات المالية

تتجلى اهمية التدقيق في الوقت الحاضر بسبب العلاقات الداخلية في الشركة، وعلاقة الشركة في اطراف اخرى لها مصالح معها خاصة بعد ازدياد حجم الشركات ورأس مالها من خلال طرح الاسهم للاكتتاب العام، كما ان القاء مهام ادارة الشركة لمديرين يديرون اعمالها والذي ادى الى ظهور ما يسمى بنظرية الوكالة، ادى الى تضارب بالمصالح في اغلب الاحيان بسبب عدم تماثل المعلومات، فالمديرون يمتلكون معلومات اكثر عن حقيقة المركز المالي للشركة من حملة الاسهم فبرزت الحاجه الى وجود جهة حياديه ومستقله تعطي البيانات المالية الموثوقية والمصداقية من قبل مستخدميها، وهذه الجهة المحايدة هي مدقق الحسابات القانوني والمرخص الذي سمح له بمزاولة مهنة التدقيق لأبداء رأيه الفني حول التمثيل العادل لصحة البيانات من خلال تقرير يقدمه الى الجهة المكلف من قبلها (أمين:١٩٨٦:١٣).

* لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى

دهمش، نعيم حسن "القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما" ١٩٩٥ ص ٣٤-٣

٢-٥: معايير التدقيق المتعارف عليها

لقد اشار الاستاذ ستامب والاستاذ مونيتزفي دراستهما "معايير التدقيق الدولية" الصادرة في عام ١٩٧٩الى ان مهنة التدقيق تحتاج الى مجموعه من المعايير لتضفي الثقة على عمل المدقق حتى يتسنى له ان يضيف الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل الشركة، وهذا يتطلب من مهنة التدقيق وممارسيها الالتزام بمجموعه من معايير التدقيق الموضوعة والمقبولة ((http:www> socpaorg.sa/au:2002)، لذا قام مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي في الولايات المتحدة بإصدار معايير التدقيق المتعارف عليها التأليه:

أولا : المعايير العامة ويتفرع من هذا المعيار :

ا- التأهيل العلمي والكفاءة المهنية: بحيث يجب ان يتم الفحص بواسطة شخص او اشخاص لديهم التدريب الفني الكافي والخبرة كموظفين.

ب- استقلال المدقق : بمعنى ان يكون المدقق مستقلا ذهنيا من الناحية الظاهرية والحقيقية في جميع الامور المرتبطة بالواجبات المهنية.
ج- العناية المهنية الواجبة.

ثانيا :معايير الفحص الميداني، ويتفرع من هذا المعيار :

ا- تخطيط العمل والاشراف على المساعدين :بمعنى يجب تخطيط العمل بدرجه كافيه، ويجب مباشرة الاشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم.
ب- تقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية : يجب ان يجري دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية المعمول به، وتحديد مدى الاختبارات المطلوبة التي سوف تحدد نطاق وحجم اجراءات التدقيق.
ج- توفير الأدلة الكافية والملائمة : يجب الحصول على أدلة كافيه وملائمه من خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات لتكون اساسا لأبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.

ثالثا: معايير التقارير، ويتفرع من هذا المعيار

ا- توافق عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها : بمعنى انه يجب ان يبين المدقق ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
ب- التماثل في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب ان يوضح التقرير ما اذا كانت المبادئ المتعارف عليها والمطبقة في الفترة الحالية هي المبادئ ذاتها التي طبقت في الفترة السابقة.
ج- ملاءمة الافصاح في القوائم المالية: يعد الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية على انه كاف بدرجه معقوله، ما لم يوضح التقرير غير ذلك.
د- ابداء الرأي: يجب ان يتضمن تقرير المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، او الإشارة الى عدم امكانية ذلك، وعندما لا يتمكن المدقق من التعبير عن رأيه يجب ان يبين اسباب ذلك. (الصحن:٢٠٠٥:٢٥).

ويمكن لمدقق الحسابات ان يتبنى احد الآراء المهنية الأربعة الاتية: (aryens،1999:38)

١- ابداء رأي نظيف :وذلك عندما يرى المدقق ان القوائم المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون اي قيد او شرط.
٢- ابداء رأي متحفظ : وذلك عندما يرى مدقق الحسابات ان القوائم المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط باستثناء وجود قيود

على نطاق التدقيق من قبل العميل او غيره، او تحفظات معينه بسبب عدم توافق البيانات المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

٣- ابداء رأي معاكس : وذلك عندما يرى مدقق الحسابات ان القوائم المالية ككل مضللة، ولا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بصوره عادله ويحتوي على اخطاء جوهرية.

٤- الامتناع عن ابداء الرأي : وذلك عندما يرفض المدقق بسبب فقدانه لاستقلاليته، او نقص في المعلومات لديه من ابداء رأي فني في البيانات المالية محل الفحص.

وتجدر الإشارة هنا الى ضرورة ذكر ادلة التدقيق العراقية الصادرة عن مجلس المعايير الرقابية والمالية العراقي ودورها في سلامة البيانات المالية وكما يلي :

١- دليل التدقيق العراقي رقم (٢) – تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية. اذ يؤثر هذا المعيار او الدليل في سلامة البيانات المالية من خلال تحديده وبيان المسؤولية وواجب مراقب الحسابات تجاه المستفيدين من عمله ضمن التقرير الذي يقدم اليهم والذي يتضمن رأيه الاجمالي والنهائي بشأن البيانات المالية المدققة.

٢- دليل التدقيق العراقي رقم (٣) – المعايير الاساسية للتدقيق اذ يؤثر هذا المعيار في سلامة البيانات المالية من خلال اعطائه وصفا كاملا للمعايير الاساسية (العامة والاخلاقية والعمل الميداني واعداد التقرير) التي ينبغي على مراقب الحسابات ان يلتزم بها لضمان تحقيق اعلى مستويات الاداء المهني المطلوب ولتحديد مسؤولياته المهنية.

٣- دليل التدقيق العراقي رقم (٤) – دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، اذ يؤثر هذا المعيار في سلامة البيانات المالية من خلال تحديده لاحد الواجبات المهمة لمراقب الحسابات المتعلقة بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة موضع التدقيق لبناء اجراءات تدقيقية سليمة وفعالة، فضلا عن تحديد هذا المعيار لمخاطر التدقيق واثرها في التدقيق ونتائجه.

٢-٦ : أخطار التدقيق واثرها في الضريبة

تعد دراسة اخطار التدقيق مهمة جدا لمدقق الحسابات، وتأتي عند بدء التخطيط لعملية التدقيق لتقدير حجم ونوع دليل الاثبات اللازم الحصول عليه لتدعيم رأي المدقق على البيانات المالية الظاهرة في القوائم المالية.(حوسو، ٢٠٠٥، ص:١٤٤).

ويعرف خطر التدقيق على انه الخطر الموجود في بيانات القوائم المالية والذي لم يستطع المدقق اكتشافه، علما انه قام بكل الاجراءات المعقولة، في الوقت الذي اصدر

فيه تقريرا نظيفا (غير محتفظ)، بينما كان يجب ان يصدر تقريرا غير نظيف، أو أي نوع من انواع التقادير (walter)،1996، p:241 .

ان اهتمام المدقق بتحديد الاخطاريسهم في تحديد حجم وكمية ووقت الحصول على ادلة الاثبات اللازمة، والاخطار تتكون من اربعة انواع هي :

١- مخاطر الاكتشاف : وهي عبارة عن اداة قياس مخاطر الاكتشاف المخطط لها والمسماة بالخطر المسموح، وذلك لقياس الاخطار المتوقع حدوثها في تصنيف الحسابات، ويتم التعامل مع هذا النوع من المخاطر بالاعتماد على تقدير المدقق للمخاطر الاولية، وتحديد دليل الاثبات الجوهري اللازم لتحقيق هدف التدقيق، وبالتالي على المدقق جمع كمية أكبر من ادلة الاثبات.

٢- الخطر المتزامن : وهو عبارة عن أداة قياس المدقق عن احتمالية وجود أخطاء جوهرية أو انحرافات قبل الاخذ في الاعتبار فعالية الرقابة الداخلية، فاذا ما أعتقد المدقق باحتمالية وجود اخطاء جوهرية في ارقام الميزانية، يقدر ان خطر الاكتشاف عال، وأكثر مناطق احتمالية لهذا الخطر هي في دورة الصناعة والمخزون، والمطلوب من المدقق البحث عن حجم اكبر من دلائل الاثبات في المواقع المشكوك فيها في حالة غياب الرقابة الداخلية. وهذا النوع من المخاطر يحتاج الى مدققين يتمتعون بكفاءات عالية في التدقيق وخصوصا عند تدقيق مخزون البضاعة في البنود التي تكون فيها احتمالية تقادم.

وهناك عدة عوامل تؤثر في تقدير الخطر المتزامن أهمها عدم الامتثال للقوانين الضريبية بوصفها أحد محاور اهتمامات الفاحص الضريبي.(Arens،1999 ، p245). ان عدم وجود سيولة نقدية لدى المنشأة سوف يدفع الادارة الى تأخير سداد الضريبة المستحقة عليها وتأجيلها الى فترات لاحقة دون اعلام الدوائر الضريبية مما سيرتب عليها فوائد وغرامات، بل ربما يدفع الادارة الى التفكير بالتهرب من دفع التزاماتها الضريبية

٣- خطر الرقابة : وهو عبارة عن قياس احتمالية وجود أخطار تزيد في مبالغها في تصنيفات الحسابات عن المتوقع لها على وفق النظام الرقابة الداخلية – فاذا ما قدر المدقق ان نظام الرقابة الداخلي فعال، فان خطر الاكتشاف المخطط له يتم زيادته، والدليل يمكن انقاصه، لان المدقق هنا يعتمد على فعالية الرقابة الداخلية.

٤ - الخطر المقدر المسموح به : وهو عبارة عن أداة القياس اللازمة من المدقق لقبول وجود اخطاء جوهرية في القوائم المالية بعد صدور تقرير المدقق النظيف، وعادة يشار في خطاب التعاقد انه لا يمكن ضمان عدم وجود أخطاء جوهرية أو عادية بعد انهاء عملية التدقيق.

إن مسؤولية المدقق هي تحديد مدى خلو البيانات المالية من الانحرافات التي يمكن ان تضلل مستخدمي القوائم المالية وخصوصا السلطات الضريبية لغرض اعتمادها كأساس للتحاسب الضريبي عند اطلاعها على هذه القوائم الموقعة من قبل المدقق والتي يشهد فيها بخلو البيانات المالية المعدة من الادارة من الانحرافات الجوهرية.

٢-٧ : واقع المحاسبة والتدقيق في العراق :

بالرغم من كون اقتصادات الدول اصبحت بأمس الحاجة لمهنتي المحاسبة والتدقيق بسبب تعدد مستخدمي البيانات المحاسبية، ودورها المهم في التنمية الاقتصادية على مستوى الشركات كوحدة اقتصادية مستقلة او على مستوى الاقتصاد القومي بشكل عام، الا ان هذه المهنة مازالت تعاني في العراق من ضعف شديد لأسباب متعددة، منها على سبيل المثال لا الحصر :

- ضعف المردود المالي لممارسي المهنة والذي له اثار سلبية في مستوى الاداء العام بسبب عزوف الكثير من الموظفين والمحاسبين عن برامج التدريب والتثقيف الذاتي المستمر.

- وجود فجوة بين مخرجات العملية التعليمية ومتطلبات السوق، إذ يلاحظ ما يعانيه خريجو المحاسبة من بطالة متزايدة مما يستدعي ضرورة المواءمة بين الخطط الدراسية وحاجة السوق.

- قصور اساليب التعليم المحاسبي بشكل يوجب اعادة النظر في الاساليب المتبعة حاليا لتتماشى مع التطورات التقنية الحديثة، والتغيرات المتلاحقة في المهنة وبما يدعم مهارات وقدرات الخريجين التحليلية من خلال ربط العملية التعليمية بالواقع، وذلك بالتركيز على الحالات والمشكلات العلمية، ويقع عبء ذلك على عاتق الاكاديميين المتخصصين في المعرفة المحاسبية بوصفهم اساتذة وباحثين في الوقت نفسه، شريطة ان تتوافر لهم الظروف المادية والمعنوية ليتمكنوا من المشاركة في اعداد محاسبي الغد (المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة،١٩٩٨،ص١٠-١٦).

المبحث الثالث : الربح المحاسبي والربح الضريبي

بالرغم من ان القواعد الضريبية لا تتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية، بل على العكس تنسجم معها في اغلب الاحيان، الا انه مازالت هناك بعض الاختلافات بينهما ادت الى الاختلاف بين الربح المحاسبي الذي يحدد طبقا لمفاهيم المحاسبية والربح الضريبي الذي يحدد طبقا لأحكام التشريع الضريبي، وهذه الاختلافات تعود لعدة عوامل أثرت في بناء ضريبة الدخل. (اسماعيل،٢٠٠٢،ص:١٥٠) ويمكن تلخيص اهم الفروقات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية كما يلي :

١- المعالجة المحاسبية لمجموع الشركات التابعة للشركة القابضة : إذ تعالج تلك الشركات من الناحية المحاسبية كأنها شركة واحدة، في حين تتم المحاسبة عنها ضريبيا كمجموعة منفصلة، اي كل شركة على حدة. (كراجة :٢٠٠٦:ص٢٠-٢٢)

٢- الثبات على المبادئ المحاسبية : اذ يمكن للإدارة المالية في الشركات ان تغير من سياستها المحاسبية من سنه الى اخرى شريطة الايضاح عن ذلك في الملاحظات المرفقة في البيانات المالية، في حين ان مثل هذا التغيير في السياسات المحاسبية يثيرشك المخمن الضريبي، ويعده مرفوضا لما يترتب على ذلك من تغيير في قيمة الدخل الخاضع للضريبة من سنة ضريبية الى اخرى.

٣- الاساس النقدي : يوجد في المحاسبة المالية عدة أسس محاسبية لقياس نتيجة الاعمال، مثل الاساس النقدي، أساس الاستحقاق وأساس الالتزام، ويمكن استخدام احدهما شريطة الايضاح عن ذلك، ويجري التحاسب ضريبيا مع المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل والتي تقبل حساباتهم على هذا الاساس، لان اساس الاستحقاق هو الذي يطبق عادة في هذا المجال، عدا بعض المصروفات التي اشترط منها القانون شرط الدفع ليمكن تنزيلها من إيرادات المكلفين الواردة بالمادة (٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢، علما ان صافي الربح المحسوب على وفق هذا الاساس والذي يتم قبوله من قبل السلطات الضريبية بعد تدقيقه ليجري تعديله بما يتماشى مع متطلبات قانون الضريبة للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة، أما الاساس النقدي فيطبق عادة على الافراد، الا اذا قدموا طلبا يرومون فيه محاسبتهم على أساس الاستحقاق، وبالنسبة لأساس الالتزام لا يجري التحاسب ضريبيا على اساسه لان القانون الضريبي لا يعتد بالنفقة الا بعد تحققها. (اسماعيل،٢٠٠٢،ص:٥٨٤)

٤- معالجة الخسارة المدورة : في المحاسبة المالية يمكن تدوير الخسائر والاحتفاظ بها في حساب الارباح والخسائر المدورة حتى تتم تسويتها في السنوات اللاحقة من الارباح لحين اطفائها بالكامل بغض النظر عن عدد السنوات القادمة من اجل القيام بذلك، اما في المحاسبة الضريبية فان عدد سنوات تدوير الخسارة ونسبة التنزيل محددة على وفق القانون الضريبي، إذ تمت معالجة الخسائر المدورة على وفق المادة (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بالشكل التالي:

١- لا يسمح بالتدوير لأكثر من (٥٠%) من صافي الدخل الخاضع للضريبة.

٢- لا يسمح بتدوير الخسائر لأكثر من خمس السنوات المتصلة التالية لوقوع الخسارة.

٥- المصاريف الشخصية : لا تعترف المحاسبة الضريبية شأنها بذلك شأن المحاسبة المالية بالمصاريف الشخصية بحجة ان تلك المصاريف من وجهة نظر المحاسبة الضريبية لم تتفق في سبيل انتاج الدخل، أما من وجهة نظر المحاسبة المالية فلا يسمح بتسجيلها في الدفاتر المحاسبية لأن الشركة تمثل شخصية اعتبارية مستقلة تختلف في كيانها عن مالكيها، ألا أنه في كثير من الاحيان هناك بعض المكلفين بقومون بتسجيل مثل هذه المصاريف الشخصية في حسابات الشركة بسبب ارتباطها بنشاط الاعمال، وعمليا فان السلطة الضريبية تأخذ بعين الاعتبار تداخل تلك المصاريف في نشاطات أعمال الشركة، وتعترف بجزء منها لبعض الانشطة وخاصة الانشطة الفردية والحرة، ولكن ترك تقديرها مفتوحا يعتمد على قناعة مخمن الضريبة.

٦- اندثار الاصول الثابتة : يكمن الاختلاف الاساسي بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية في طريقة ونسب الاندثار المستخدمة، ففي المحاسبة المالية طريقة الاندثار المستخدمة تحددها ادارة الشركة بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها فمنها من يستخدم مثلا طريقة القسط الثابت، القسط المتناقص وطريقة معدل الاستخدام الفعلي...الخ، ويتم استخدام نسب اندثار قد تختلف عن نسب الاندثار الضريبية تبعا لتقديرات ادارة الشركة لذلك بشرط ان تكون معقولة وغالبا ما تكون معادلة للعمر القانوني للأصل.

اما في المحاسبة الضريبية فينبغي استخدام الطرائق والنسب المذكورة في النظام رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ الذي سمح للمكلفين باستخدام أحدى الطرائق الاربع التالية للاندثار لجميع الممتلكات :

- طريقة القسط الثابت.
- طريقة القسط المتناقص.
- طريقة الوحدة المنتجة.
-طريقة اعادة التقدير.

يجب على المكلف الحصول على سماح من الهيأة العامة للضرائب لاستخدام الطريقتين الاخيرتين، حال الاختيار من قبل المكلف الا يمكن تغيير الطريقة دون سماح الهيأة العامة للضرائب، اما نسب الاندثار للموجودات الملموسة عدا الأبنية تكون بموجب الجداول المرفقة للنظام رقم ٩ لسنة ١٩٩٤، أما الموجودات غير الملموسة، فيظهر الجدول المرفق للنظام رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ بان نسبة الاندثار هي ١٠% للموجودات غير الملموسة، أما عند استخدام طريقة القسط المتناقص فتكون نسبة الاندثار ٢٠%.

وبالنسبة لنسب الاندثار الخاصة بالأراضي، بموجب النسب الموجودة في الجداول المرفقة بالتعليمات المالية رقم ١١ لسنة ١٩٩٨. وفي كل الاحوال فان قيمة الاراضي

المستغلة او العرصات او العقارات الخاضعة لقانون ضريبة العقار رقم ١٦٢ لسنة ١٩٥٩ المعدل وجميع الموجودات المستخدمة لتحصيل دخل معفي من الضريبة لا يمكن اندثارها.(وزارة المالية، الهيأة العامة للضرائب، دليل ضريبة الدخل على الشركات،٢٠٠٦،ص:٣-٦).

٧- الارباح والخسائر الرأسمالية: في المحاسبة المالية تسجل الارباح أو الخسائر الرأسمالية في قائمة الدخل كأحد بنود الايرادات او المصاريف، في حين ان المحاسبة الضريبية لا تعترف بالخسائر الرأسمالية مطلقا بسبب اعفائها للأرباح الرأسمالية، وبالنسبة للتشريع العراقي، فقد فرق المشرع بين نوعين من الارباح الرأسمالية :

- الارباح الرأسمالية المتحققة من نقل ملكية العقار
- الارباح الرأسمالية الناتجة من التصرف بالأصول الثابتة الاخرى (الاصول المنقولة)

إذ نصت الفقرة (٤) من المادة الثانية من القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ على اخضاع الاولى للضريبة، أما الثانية فقد دأب المشروع العراقي منذ صدور اول قانون ضريبة دخل في العراق سنة١٩٢٧ بالرقم ٥٢ ولحد الان على عدم اخضاعها للضريبة، فلم يرد اي نص على اخضاعها للضريبة، فلو أراد إخضاعها لنص على ذلك صراحة أذ لا ضريبة الا بنص. (اسماعيل،٢٠٠٢،ص:١٩٢-١٩٤).

٨- ارباح معينة معفاة من الضريبة : هناك بعض بنود الدخل مثل فوائد وايرادات السندات الصادرة من الحكومة يتم استثناؤها في المحاسبة الضريبية، في حين ان مثل هذه الارباح تسجل ضمن الايرادات في المحاسبة المالية.

٩- الاحتياطيات : في المحاسبة المالية يتم احتجاز جزء من الارباح للشركة على شكل احتياطيات اجبارية واختيارية حسب ما نص عليه قانون الشركات، ومن أجل التوصل الى صافي الربح يتم تجنيب جزء من ارباح السنة المالية واضافتها على الاحتياطيات، أما المحاسبة الضريبية فلا تعترف بتلك الاحتياطيات وتفرض الضريبة على صافي الربح قبل تنزيل الجزء المخصص لهذا الاحتياطيات.

١٠- المخصصات : في المحاسبة المالية يتم عادة عمل مخصصات مختلفة لمواجهة أي خسائر محتملة في المستقبل، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مخصص البضاعة التالفة او البضاعة بطيئة الحركة، وذلك بناء على تقديرات وسياسة الشركة ذات العلاقة، أما المحاسبة الضريبية فلا تعترف بهذه المخصصات وتردها الى الارباح وأن اعترفت فهي تعترف بنسب معينة من هذه المخصصات. (صبري،٢٠٠٣،ص٣٩٣-٣٩٥) ففي أغلب التشريعات الضريبية ومنها التشريع

العراقي لا تسمح بخصم النفقات المحتملة ومنها المخصصات من ايرادات المكلف خشية المبالغة في ذلك والتي قد تؤدي الى تقليل الارباح الخاضعة للضريبة.

وبصورة عامة يمكن القول ان كلا من المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية يؤثر احدهما في الاخر بدرجات متفاوتة، إذ نجد كثيرا من التشريعات الضريبية تستجيب في معظم الحالات للمتطلبات المحاسبية، وفي المقابل تجد ان الافكار المحاسبية تكيف نفسها مع التشريعات الضريبية كلما كان ذلك ممكنا، ويختلف ذلك باختلاف الدول، إذ تجد تأثير مثل هذه القوانين الضريبية محدود جدا على المحاسبية المالية في بريطانيا وامريكا، بينما يكون هذا التأثير كبيرا جدا في دولة مثل المانيا. (صبري، ٢٠٠٣، ص:٣٩٣).

وبناء على ما تقدم ذكره من فروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ولغرض تحويل الربح المحاسبي الى ربح ضريبي تتبع الخطوات التالية (اسماعيل،٢٠٠٢، ص:١٥٥)

×× صافي الربح المحاسبي

يضاف اليه

×× ايرادات خاضعة للضريبة بموجب قانون ضريبة الدخل ولكنها لاتعد ايرادات

بالمفهوم المحاسبي

×× مصروفات بالمفهوم المحاسبي لكن لا يعترف بها قانون ضريبة الدخل كمصروفات

×××× المجموع

يطرح منه

×× مصروفات سمح بتنزيلها قانون ضريبة الدخل ولكنها لا تعد مصروفات بالمفهوم

المحاسبي

×× ايرادات بالمفهوم المحاسبي ولكنها لا تعد ايرادات في قانون ضريبة الدخل

×××

××× المجموع ويمثل صافي الربح الخاضع للضريبة

المبحث الرابع : **تقدير الضريبة على ارباح الشركات المساهمة:**

٤-١: ان التقدير الذاتي للضريبة من قبل الشركات المساهمة بصفتها مكلفا ذا شخصية اعتبارية، يقتصر على تقديم البيانات المالية المدققة لسنه مالية تعادل السنة الضريبية، إذ تضم القوائم المالية الميزانية العمومية، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وتعد البيانات المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية بمثابة اقرار ضريبي، ولا تتطلب من المكلف تقديم اي بيانات شخصيه او اجتماعيه حول مالكي الشركة، لان الضريبة على الشركات المساهمة عينيه، إذ يستخدم نظام ضريبه واحد وهو المفروض على صافي ربح الشركة المساهمة فقط، ولا تفرض مرة اخرى عند توزيع الارباح. (قسم الشركات، الهيأة العامة للضرائب، فرع البصرة)

٤-٢: مفهوم الفحص الضريبي على الشركات المساهمة:

يعرف الفحص الضريبي بالمفهوم العام على انه فحص التقارير المقدمة من المكلفين والمعززة بقوائم ماليه فحصا انتقاديا في ضوء المعلومات والبيانات الإضافية المتعلقة بهم لغرض الوصول الى الدخل الخاضع لضريبة الدخل في مدة زمنية معينة (سنه عادة) على وفق المبادئ المحاسبية وقانون ضريبة الدخل والتعليمات النافذة (الدوغجي،٢٠٠٦،ص:٤).

وتكمن اهمية الفحص الضريبي في تحقيق الاهداف المرجوة منه وفي مقدمتها الوصول الى نتائج دقيقه و واقعيه عن الربح الحقيقي للشركة عن طريق التأكد من صحة ما جاء بدفاتر المكلفين من بنود الحسابات لضمان سلامتها من حالات الغش والتهرب الضريبي التي يقوم بها بعض المكلفين.

٤-٣ :اهداف الفحص الضريبي:

ان فحص دفاتر ومستندات ووثائق المكلفين غايتها الوصول الى الاهداف الأتية:

أ- تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية والالتزام بالتشريعات الضريبية.

ب- التأكد من مصداقية البيانات التي ادرجها المكلف في اقراره الضريبي والابتعاد قدر الامكان عن التقدير الجزافي لتوفير الحجه والقرائن الثبوتية لدى السلطة المالية في حالة اعتراض المكلف على التقدير. (الدليمي،٢٠٠٥،ص:٢٩)

ح- مكافحة التهرب الضريبي لمعرفة المكلف بان عملية الفحص الضريبي اللاحقة تؤدي الى اكتشاف عملية التهرب.

د- حماية حقوق الخزينة العامة والمحافظة على نصيبها من ارباح المكلفين.

٤-٤ :اسلوب الفحص الضريبي على الشركات المساهمة

يتلخص اسلوب الفحص الضريبي على الشركات المساهمة بالإجراءات الاتية : (الشافعي،٢٠٠٢، ص: ٣٨- ٤٤)

١- المرحلة التمهيدية وتشمل :
- الاطلاع على ملف الشركة الضريبي.
- تجهيز ملخص وافي عن طريق الفحص في السنوات السابقة لمعرفة فيما اذا اعتمدت بيانات الشركة المالية في العام الماضي ام لا.

٢- مرحلة تجميع البيانات، وتشمل مصادر جمع البيانات،مصادر خارجيه كملفات المكلفين الذين يتعاملون مع الشركة ومصادر داخليه كالسجلات والدفاتر المحاسبية.

٣- مرحلة فحص الحسابات، وتشمل :

أ- استعراض بنود الحسابات الختامية وطلب التوضيح من المكلف عما غمض منها، بهدف التحقق من النتيجة النهائية لنشاط الشركة خلال الفترة موضوع الفحص، ويتم ذلك من خلال:

اولا : التحقق من الايرادات، للتأكد من قيد الايرادات كافة التي استحقت للشركة بالسجلات المحاسبية. والتأكد من صحة وسلامة قيد هذه الايرادات.

ثانيا : التحقق من المصروفات، من خلال :

- ارتباط المصروف بنشاط الشركة وليس مصروفا شخصيا.
- ارتباط المصروف ارتباطا مباشرا بنشاط يحقق دخلا خاضعا للضريبة.
- ان يكون المصروف حقيقيا ومعززا بالمستندات الثبوتية اللازمة.
- ارتباط المصروف بالفترة المالية قيد الفحص.
- ان يكون المصروف ايراديا وليس رأسماليا، إذ ان المصروف الايرادي يتم تحميله على حسابات الدخل، والمصروف الرأسمالي يتم تحميله على حساب الاصل لآنه يعد زيادة في موجودات الشركة. (صيام،١٩٩٧،ص١٢٩)

ب- فحص حسابات الميزانية العمومية، وذلك للتأكد من الوجود الفعلي للاصول والخصوم ، واثبات ملكيتها للشركة، وللتحقق من سلامة التقييم.

٤- مرحلة الحكم على صحة البينات المالية : الاصل ان البيانات المالية تعد صحيحة، ويتعين على المخمن اعتمادها مالم يثبت عكس ذلك، ويقع عبء الاثبات على عاتق المخمن، والاثبات يجب ان يكون مدعما في ادلة اثبات كافية، مثلا

- بعض المبالغ غير مدعمة مستنديا.
- بعض ارصدة الحسابات لا تتطابق مع بيانات تم الحصول عليها من اطراف محايدة.
- عدم صحه جرد المخزون بشكل لافت للنظر كمية وقيمة.
- انخفاض نسبة مجمل الربح عن السنوات السابقة دون مبرر مقنع.

٥- مرحلة اعداد تقرير الفحص : اذ يجب ان يتضمن التقرير ما يأتي:-
- اسم الشركة والكيان القانوني ورأس المال وطبيعة النشاط.
- أبداء الرأي صراحة في قبول البيانات المالية او رفضها مع ذكر الاسباب الكافية للرفض.

ان مراحل الفحص الضريبي السابق ذكرها وبخاصة مرحلة فحص الحسابات مستنديا تتم باستخدام طريقة العينة العشوائية الممثلة للحساب تحت الفحص، والتي تأخذ بعين الاعتبار المبالغ الكبيرة، لعدة اسباب منها مثلا: (صلاح الدين،٢٠٠٥،ص : ٨٩)

- ان فحص بنود الحسابات كافة صعب ويتطلب عددا ضخما من الفاحصين مما يزيد تكاليف الجباية.
-لا يتلاءم الفحص الكامل مع التطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي وما يترتب عليه من زيادة الممولين.
- ان الفحص بالعينة العشوائية يمكن المخمن من اعطاء اهتمام اكبر للحالات المهمة،
والتي تؤثر في زيادة حصيلة الضريبة
- ان الفحص الكامل يستلزم وقتا طويلا مما يؤدي الى تراكم سنوات التحاسب الضريبي والمستحقات الضريبية.

٤-٥ :الوسائل الفنية المتبعة في الهيأة العامة للضرائب المتعلقة بالفحص الضريبي*

١- الفحص المستندي: وهي عملية فحص مستندات الصرف، القبض، التسويات بهدف التأكد من انها قانونيه وصحيحه وثبوتيه (كل عملية قيدت بالدفاتر لها مستندات ثبوتيه تؤيدها)، والمستندات تكون اما داخليه تحرر من الشركة نفسها كالصرف والقبض والجرد وقوائم الرواتب، او تكون مستندات خارجيه ترد الى الفاحص كقوائم الشراء وكشوفات المصرف والتصاريح وغيرها. ويجب ان يتضمن فحص المستندات ما يأتي :
أ- المستند باسم الشركة وليس باسم احد موظفيها.
ب- المستند مستوفي للشروط القانونية.
ج- المستند يخص الفترة المالية تحت التدقيق.
د- المستند اصلي وليس صوره منه.
هـ - يؤشر الفاحص على المستند المدقق منعا لاستخدامه مرة اخرى.

٢- الفحص الضريبي: وهو التدقيق المعمول به في شعبة المكلفين /قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيأة، من حيث تدقيق المستندات والسجلات والتأكد من صحة تسجيل الحسابات (جمع او ضرب) من حيث الكميه او السعر بالنسبة الى قوائم البيع او الشراء.
٣- الجرد الفعلي : معاينة الموجودات الثابتة كالمكائن والسيارات والاثاث...الخ، وكذلك جرد الموجودات الملموسة كالنقدية واوراق القبض وقياس البضاعة بالمخازن بإحدى طرائق القياس حسب طبيعة المخزون.
* مقابلات شخصيه مع موظفي الهيأة العامة للضرائب / فرع البصرة
٤- الاستفسار : اذ يجب الاستفسار عن الحالات غير الواضحة للتأكد من صحة بعض ادلة الاثبات التي جمعت في اثناء الفحص وكشف الغموض عنها.
٥- المقارنات : يتم مقارنة الحسابات لهذه السنه مع السنوات السابقة والمنشآت المشابهة لها في طبيعة العمل، وتشمل المقارنات المصاريف، الايرادات، الموجودات النسب المحاسبية المختلفة.
٦- التأكيدات التي ترد من خارج الشركة كتأييد المصرف وتأييد العملاء والمجهزين.
٧- الفحص الانتقادي : وهو الفحص السريع الخاطف للمستندات والسجلات لكشف النواحي الشاذة كالفرق بين مصروفات الرواتب للسنه الحالية مع السنه السابقة.
٨- ادلة الاثبات الخاصة بملكية الشركة لموجوداتها إذ يعد سند الملكية اهم ادلة الاثبات.

ويمكن للفاحص الضريبي ان يستخدم ضوابط ومؤشرات معينه لتحديد نطاق فحصه منها.

- وجود تحفظات في تقرير مدقق الحسابات الخارجي على البيانات المالية مما يوحي بعدم الاطمئنان.
- مدى الثقة والأمانة في البيانات المالية للسنوات السابقة
- مدى التباين في نتيجة النشاط عن السنه موضوع الفحص ونتيجة النشاط عن السنه السابقة، او عن الشركات المثيلة في المجال نفسه.

لذلك يكون قبول حسابات المكلفين من قبل المخمن ليس بالأمر السهل فغالبا ما يقوم المخمن بتعديل بعض الحسابات وذلك برفض بعض الفقرات وعدم الاعتراف ببعضها الاخر وقبول الجزء المتبقي او حتى عدم القناعة بالكشوفات المقدمة اصلا وتقدير دخل المكلف اعتمادا على ضوابط الهيأة العامة للضرائب لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وهذا ما سيتم توضيحه في الجانب العملي لهذا البحث.

الجانب العملي

لغرض اثبات فرضيات البحث السابقة حول مدى قبول البيانات المالية المدققة من قبل المخمن الضريبي وعدها اساسا لتقدير مبلغ الضريبة، لابد من الرجوع الى حالات عمليه من واقع ملفات الهيأة العامة للضرائب، وتتبع احتساب مبلغ الضريبة لمعرفة قناعة المخمن الضريبي بالبيانات المالية المدققة المقدمة اليه، ونتائج الفحص الضريبي لها.

وقد تم اختيار حالتين تمت تسويتهما ضريبيا سنة ٢٠١١ وذلك بأخذ قوائم ماليه لشركتين مساهمتين تم عرضها بأسماء رمزيه وتعمل هاتان الشركتان وتمارسان نشاطهما في محافظة البصرة.

وقد حرصت الباحثة لدى اختيارها لعينة البحث ان تكون ممثله للواقع قدر الامكان، إذ تمت مراعاة ما يلي :

١- اختلاف طبيعة نشاط الشركتين مما يترتب عليه تنوع في طبيعة الايرادات والمصاريف.

٢- اختلاف اسباب رفض المخمن للبيانات المالية سواء كان رفضا كليا أم جزئيا.

٣- اختلاف مدقق الحسابات الخارجي الذي اصدره تقريره المهني حول البيانات المالية.

٤- اختلاف المخمن الذي قام بفحص البيانات المالية ضريبيا.

٥- اظهار البيانات المالية في البحث بنفس التصنيف والمسميات للقوائم المالية الذي اعده مدقق الحسابات الخارجي المعتمد للشركة ولكن بدون عرض للإيضاحات باستثناء ما هو ضروي للاحتساب الضريبي علما أن التبويب للحسابات والمسميات للقوائم المالية يمثل اجتهاد معدي البيانات ولا يمثل راي الباحثة

ولغرض تغطية معظم الجوانب التي تساعد على تحقيق الهدف من تناول هاتين الحالتين تم عرض كل حالة عملية بشكل يشتمل على البيانات المالية من ميزانية عمومية وقائمة دخل وبيان تفضيلي للمصاريف وبيان نوع التقرير الصادر بشأنها واسباب رفضها من قبل المخنن واحتساب مبلغ الضريبة المستحق في حالة لو تم اعتمادها مع بيان المبلغ المدفوع فعلاٍ من قبل المكلف مع بيان الية احتساب الضريبة على وفق ضوابط الهيأة العامة للضرائب (*) الحالة العملية رقم (١)

١- معلومات عامة

اسم الشركة (أ)المساهمة الخاصة

تاريخ البيانات المالية..٢٠١٠\١٢\٣١ نوع التقرير.. نظيف

المصدر: الهيأة العامة للضرائب \فرع البصرة\قسم ضريبة دخل الشركات

١-٢..الميزانية العامة

الميزانية العامة كما هي عليه في ٢٠١٠\١٢\٣١

رقم الكشف	البيان	دينار/ ٢٠١٠	دينار ٢٠٠٩/
	الموجودات		
	الموجودات الثابتة		
١	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	٢٤٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠
٢	نقات ايراديه مؤجله	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
	الموجودات المتداولة		
	تأمينات لدى الغير الضريبية	٩١٨٢٧٠٠٠	-
	النقود	١١٦١٤٣٩	٩٨٥٠٠٠
	المجموع	٩٣٥٥٨٤٣٩	١٧٤٥٠٠٠
	مصادر التمويل		
	مصادر التمويل طويلة الاجل		
	رأس المال	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠
	الفائض (العجز)المتراكم	٥١٩٤١٥٦١-	١٥١٥٠٠٠-
	المطلوبات طويلة الأجل		
٣	دائنون	١٤٢٥٠٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠
	المجموع	٩٣٥٥٨٤٣٩	١٧٤٥٠٠٠

١-٣ كشف العمليات الجارية:

كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية في ٢٠١٠\١٢\٣١

رقم الكشف	رقم الدليل	البيان	دينار\٢٠١٠	دينار\٢٠٠٩
٧	٤١	الايرادات	٣٣٤٢٢٠٣٠٠٠	-
		تطرح المصاريف الجارية		
	٣١	رواتب واجور	٤٦٠٠٠٠٠	-
٤	٣٢	مستلزمات سلعية	٢٥٠٤٨٧٩٣٠	٩٥٠٠٠
٥	٣٣	مستلزمات خدمية	٢٠١٩٠٠٠٠	١٢٣٠٠٠٠
٦	٣٥٢	مشتريات بضائع لغرض البيع	٢٩٧٠١٦٨٢٢٠	-
٢.١	٣٧	الاندثارات والاطفاءات	١٩٠٠٠٠	١٩٠٠٠٠
	٣٨١	رسوم كمركيه	١٤٨٥٠٨٤١١	-
		مجموع المصروفات	٣٣٩٤١٤٤٥٦١	١٥١٥٠٠٠
		عجز العمليات الجارية	٥١٩٤١٥٦١-	١٥١٥٠٠٠-

(*) المبلغ المفترض دفعه للضريبة لو تم اعتماد البيانات المالية المدفوعة المقدمة من قبل الشركة سيكون (صفرا) لأن الشركة تظهر خسائر بموجب كشف العمليات الجارية مقدارها(٥١٩٤١٥٦١) دينارا، وبعد اجراء الفحص الضريبي لهذه الكشوفات تم رفضها من قبل المخمن واحتسب مبلغ الضريبة على وفق ضوابط الهيأة العامة للضرائب وكما يلي :

اعتماد مبلغ المشتريات بغرض البيع بموجب تصاريح كشف مشتريات بغرض البيع المرفق بالحسابات الختامية للشركة المذكورة مضافا اليه الرسوم الكمركيه وكما يأتي:

(٢٩٠٧١٦٨٢٢٠ + ١٤٨٥٠٨٤١١) × ١٠٢%= ٣١١٦٧٩٠١٦٣ دينار الايراد الاجمالي

٣١١٦٧٩٠١٦٣×٢٠%= ٦٢٣٣٥٨٠٣٢ دينار صافي الربح

٦٢٣٣٥٨٠٣٢ × ١٥%= ٩٣٥٠٣٧٠٤ دينار مبلغ الضريبة

وهذا المبلغ هو الذي دفع فعلا الى الهيأة العامة للضرائب والذي يمثل ايرادا للخزينة، فضلا عن الوفر اللاحق لصالح الخزينة بسبب عدم الاعتراف بالخسائر الظاهرة في البيانات المالية، لان المكلف لن يكتفي هنا بعدم دفع الضريبة المستحقة بل يطالب بتدوير الخسائر للسنوات اللاحقة وباحتساب نسبة الخطأ في القوائم المالية ستكون النسبة هي ١٠٠%.

- اسباب رفض البيانات المالية :

بناء على الفحص الضريبي الذي قام به المخمن تقرر رفض البيانات المالية المقدمة من الشركة كأساس لتقدير الضريبة وذلك للأسباب الأتية:

ان سبب الخسارة يعود الى اتلاف اجهزة سخانات ماء بموجب كتاب الهيأة العامة للكمارك / المنطقة الجنوبية رقم ٣٢٦٢ في ٢٠/ ٢/ ٢٠١١ بقيمة (٢٤٨٥٨٧٦٣٠) دينارا وعند التحري عن سبب اتلاف هذه الأجهزة، تبين أنها لم تكن مطابقه للمواصفات القياسية المطلوبة، لذلك تم اتلافها من قبل الهيأة العامة للكمارك وهذه الخسارة تتحملها الشركة ولا تتحملها الهيأة العامة للضرائب.

(*) الحالة العملية رقم (٢)

٢-١ * معلومات عامه:

اسم الشركة : (ب) المساهمة الخاصة

تاريخ البيانات المالية : ٢٠١٠/١٢/٣١

نوع التقرير: تقرير نظيف

المصدر : الهيأة العامة للضرائب / فرع البصرة / قسم ضريبة دخل الشركات

٢-٢ الميزانية العامة

الميزانية العامة كما هي عليه في ٢٠١٠/١٢/٣١

رقم الحساب	البيان	دينار/٢٠١٠	دينار/٢٠٠٩
١	الموجودات الثابتة		
١١	موجودات بالقيمة الدفترية	١٦٥٣٢٥٠٠	١٩٠٧٧٠٠٠
١١٨	نفقات تأسيس بالرصيد الدفتري	١٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠
	مجموع الموجودات الثابتة	١٦٦٧٢٥٠٠	١٩٢٨٧٠٠٠
	الموجودات المتداولة		
١٨	الصندوق	١٩٢٢٨٣٠٩	١٩٨٢٠٤٩٣
	مجموع الموجودات المتداولة	١٩٢٢٨٣٠٩	١٩٨٢٠٤٩٣
	مجموع الموجودات	٣٥٩٠٠٨٠٩	٣٩١٠٧٤٩٣
	المطلوبات طويلة الاجل		
٢١	رأس المال	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
	الربح في العمليات الجارية	-	-
٢٢	الاحتياطي	٢٨٣٤٧٣٣٨	١٨٢٦٨٥٩
	مجموع المطلوبات طويلة الاجل	٣٠٣٤٧٣٣٨	٣٨٢٦٨٥٩
	المطلوبات قصيرة الاجل		
٣٣	مخصص ضريبه	٥٠٠٢٤٧١	٥٤٨٠٥٧٧
٢٦	دائنون	٥٥١٠٠٠	٢٩٨٠٠٠٥٧
	مجموع الخصوم	٣٥٠٠٠٨٠٩	٣٩١٠٧٤٩٣

٢-٣ كشف العمليات الجارية:

كشف العمليات الجارية للسنه المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١

رقم الكشف	**رقم الحساب**	**اسم الحساب**	**٢٠١٠**	**٢٠٠٩**
	٤١	ايراد النشاط الجاري	٤٦٧٣٣٢٠٦٠	٢٤٣٥٨١٢٠٠
		تنزل المصروفات الجارية		
	٣١	رواتب واجور	-	٢٠٧٠٤٤٠
٥	٣٢	المستلزمات السلعية	٢٣٨٣٣٩٣٥١	٣٦٧٢٤٧٦٤
٦	٣٣	المستلزمات الخدمية	١٥٦٢٧٩٣٠٠	١٦٥٦٣٥٢١٦
١	٣٧	اندثار الاثاث والآلات والمعدات	٢٥٤٣٦٠٠	٢٥٤٣٦٠٠
٢	٣٧	اطفاء نفقات التأسيس	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
		المجموع	٣٩٧٢٣٢٢٥١	٢٠٧٠٤٤٠٢٠

		الربح في العمليات الجارية	٣٣٣٤٩٨٠٩	٣٦٥٣٧١٨٠
	٢٢	الاحتياطي	١٦٦٧٤٩٠	١٨٢٦٨٥٩
	٢٣	مخصص الضريبة	٥٠٠٢٤٧١	٥٤٨٠٥٧٧
	٢٢٤	الفائض القابل للتوزيع	٢٦٦٧٩٨٤٧	٢٩٢٢٩٧٤٤

(*) من خلال الجدول المذكور انفا يتبين ان المبلغ المفترض دفعه للهيأة العامة للضرائب فيما لو تم اعتماد البيانات المالية للشركة هو (٥٠٠٢٤٧١) دينارا، وبعد اجراء الفحص الضريبي من قبل المخمن، تم رفض هذه البيانات ولم تعتمد للتحاسب الضريبي، لذلك طبقت الضوابط الخاصة بالهيأة العامة للضرائب، وتم احتساب مبلغ الضريبة بالشكل التالي:

يضرب مبلغ ايرادات النشاط الجاري بنسبة ٢٠% لاستخراج الربح، وتم احتساب مبلغ الايراد استنادا الى المخاطبات الرسمية للشركة مع دوائر الدولة

٤٦٧٣٣٢٠٦٠ × ٢٠%=٩٣٤٦٦٤١٢ دينارا مقدار الربح

ثم يضرب مبلغ الربح بسعر الضريبة حسب الضوابط البالغ ١٥% لاستخراج مبلغ الضريبة وكالاتي:

٩٣٤٦٦٤١٢ ×١٥%=١٤٠١٩٩٦١ دينارا مبلغ الضريبة المستحقة على الشركة

وقد قامت الشركة بتسديد المبلغ المذكور انفا الى الهيأة العامة للضرائب.

الفرق بين المبلغ المقدر من قبل الهيأة العامة للضرائب والمبلغ المقدر من قبل الشركة حسب بياناتها المالية هو :

١٤٠١٩٩٦١ – ٥٠٠٢٤٧١ = ٩٠١٧٤٩٠ دينارا

وهذا المبلغ يمثل وافر لصالح الخزينة بسبب رفض المخمن للبيانات المالية المقدمة من قبل الشركة

واذا ماتم احتساب نسبة الخطأ في هذه القوائم بعلاقة رياضية بسيطة بقسمة الجزء على الكل

١٤٠١٩٩٦١ ×١٠٠ =٧٣%

١٤٠١٩٩٦١+٥٠٠٢٤٧١

إذن ستكون نسبة الخطأفي القوائم المالية هي ٧٣% وهي نسبة عالية جدا.

وقد بين المخمن الضريبي اسباب رفضه للبيانات المقدمة من قبل الشركة بالاتي:

١- ان بند الرواتب والاجور لم يظهر اي مبلغ ولم تقدم الشركة توضيحا لذلك.

٢- لم تقدم الشركة وثائق رسميه مقبولة لدى السلطة الضريبية تؤيدها.

٣- لم تقدم الشركة اي مستندات تتعلق بالمستلزمات الخدمية تؤيد صرفها.

الاستنتاجات والتوصيات

اولا : الاستنتاجات

من خلال الدراسة النظرية والعملية للحالات التي تم عرضها في البحث، توصلت الباحثة الى مجموعه من الاستنتاجات تتعلق بأطراف عملية التحاسب الضريبي الثلاثة المكلف، ومدقق الحسابات الخارجي والمخمن الضريبي وكما يلي :

١- توجد نسبة خطأ عالية جدا في القوائم المالية المدققة ادت الى عدم اعتماد المخمن الضريبي عليها كأساس للتحاسب الضريبي.
٢- المخمن الضريبي لا يعتمد البيانات المالية المدققة لعدم ثقته بها ولاحتوائها على نقاط خلل جوهريه تثير لديه الشكوك وبالتالي يقوم برفضها.
٣- عدم وجود خلفيه علميه وعمليه كافيه لدى بعض المخمنين في الهيأة العامة للضرائب، خاصة بعد تزايد عدد الشركات وحجم اعمالها، تحتاج الى كفاءات خاصه وكوادر متدربه جيدا من المخمنين.
٤- ان طريقة عمل المخمن الضريبي طريقه عقيمه ومطوله وغير مواكبة للتطورات التكنولوجية في اعتماد الحاسب الالي في الفحص الضريبي لاختيار عينة الفحص دون تدخل المخمن.
٥- قصور المدقق الخارجي في تسجيل اعتراضه على رفض البيانات من قبل المخمن، بسبب عدم قدرته على اثبات الانحرافات في العملية التقديرية.
٦- عدم قيام مدقق الحسابات الخارجي بدوره بالشكل الصحيح ولا يتعدى عمله سوى التوقيع والتصديق على القوائم المالية، دون مراجعة حسابات الشركة والتأكد من صحة الارقام الواردة فيها. وفي اغلب الاحيان يقوم المدقق الخارجي بتنظيم الحسابات بنفسه دون الرجوع الى الشركة ومعاينة اصولها والتأكد من بنود المصاريف والايرادات.
٧- موافقة المكلف والمدقق على اسلوب الحل بالصفقة ورفض البيانات المالية المدققة، يشجع المخمن على اللجوء الى اسلوب التقدير الجزافي، والذي ينتج عنه اعراض الكثير من المكلفين عن تقديم اقراراتهم وقوائمهم الى السلطة الضريبية بحجة تعسف هذه الجهات في فرض الضريبة.
٨- عدم وجود اجراءات فحص ضريبي واضحه ومكتوبه في الهيأة العامة للضرائب
٩- لا زال الكثير من المكلفين (الشركات) يجهلون دور الضرائب الفاعل بوصفها اهم ايرادات الدولة والعنصر الاساسي في بناء الدولة الحديثة وقيامها بمهامها المختلفة.
١٠- ان دور نقابة المحاسبين والمدققين بوصفها جهة مهنيه محايده محدود جدا يقتصر على توقيع وختم التقارير المالية وتقرير مدقق الحسابات.

ثانيا :التوصيات

استنادا الى الاستنتاجات التي تم التوصل اليها توصي الباحثة بما يأتي

١- ضرورة وجود اجراءات عمل مكتوبه وموثقه لدى الهيأة العامة للضرائب تشتمل على ضوابط محدده لرفض او قبول البيانات المالية المدققة.
٢- العمل على حل ازمة الثقة بين المكلف والمخمن، وذلك على النحو الاتي:
-على المخمن تبني مبدأ ان المكلف صادق ما لم يثبت عكس ذلك بحيث يجعل من الفحص الضريبي انتقاء عينه عشوائية للفحص.
- التخلص من التقدير الجزافي الذي يؤدي الى زعزعة الثقة مع المكلف واتباع نظام التقدير الذاتي من خلال رفع مستوى الالتزام الطوعي لسداد الضريبة المستحقة.
- ان تقدم الهيأة العامة للضرائب تقارير سنوية عن حجم الايرادات الضريبية المحصلة والذي يؤدي الى مد جسور الثقة بين المكلف والسلطة الضريبية.
٣- استخدام اسلوب المراجعة الإلكترونية من قبل المخمن كالبرامج المتخصصة والمستخدمة في مكاتب التدقيق الدولية وعدم التوسع في الفحص الضريبي حفاظا على الوقت والاكتفاء بأخذ عينه عشوائية فقط استنادا الى برنامج فحص ضريبي الي.
٤- ضرورة الاخذ بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) والخاص بضرائب الدخل من قبل المشروع الضريبي لأهميته في ربط قوانين ضريبة الدخل ومعايير المحاسبة الدولية.
٥- تفعيل العقوبات على مدققي الحسابات والمكلفين في حالة اصدار بيانات ماليه لا تمثل واقع الشركة المالي.
٦- العمل على تحديد اتعاب المدققين الخارجيين كحد ادنى لضمان استقلالية المدقق وحسن ادائه لعمله كذلك تحديد عدد سنوات التدقيق للشركة من قبل المدقق نفسه حتى لا يشعر الاخير بأنه مهدد بالعزل في حالة تغييره.
٧- تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين في التدخل وبشكل قوي ومباشر في عمل مدققي الحسابات و وضع مجموعة من الانظمة التي تحدد علاقة مدقق الحسابات بالعملاء (المكلفين) مثلا :
-تحديد عدد العملاء (المكلفين) الذين يمكن لمدقق الحسابات قبولهم.
-عدم اعطاء الحرية للمكلفين في اختيار مدققي الحسابات
- وضع مجموعه من القوانين الرادعة على المحاسبين ومدققي الحسابات الذين يثبت اشتراكهم عن عمد مع المكلفين في التلاعب بالحسابات وتغيير نتائج الاعمال.
٨- ضرورة اعادة النظر في مناهج واساليب التعليم المحاسبي واجراءات التأهيل المهني لإعداد محاسبين ومدققين اكفاء.
٩- العمل على تنمية الوعي الضريبي من قبل الجهات المسؤولة في الهيأة العامة للضرائب من خلال اقامة الندوات و ورشات العمل والنشرات الخاصة لبيان اهمية دور الضرائب في رفد خزينة الدولة بالموارد المالية.

المصادر :

اولا : الوثائق والقوانين

١- قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

٢- نظام الاندثار رقم ٩ لسنة ١٩٩٤.

٣- التعليمات المالية رقم ١١ لسنة ١٩٩٨.

٤- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، ((دليل ضريبة الدخل على الشركات))، ٢٠٠٦

٥- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، ((المعايير المحاسبية والادلة الرقابية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق)) دائرة الشؤون الفنية والادارية، ديوان الرقابة المالية، بغداد، ٢٠٠٥.

٦- لجنة تنظيم التجارة، الجهاز المركزي لتسجيل الشركات، تعليمات النظام المحاسبي للشركات الخاصة رقم السنة ١٩٨٥، بغداد، ١٩٨٥

ثانيا : الكتب العربية

١- اسماعيل، اسماعيل خليل، ((المحاسبة الضريبية))، الطبعة الاولى، بغداد، العراق، ٢٠٠٢.

٢- امين، عبدالله محمود،((تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي على الدخل))، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق، ٢٠٠٠.

٣- حوسو، محمد محمود ذيب، " التدقيق للأغراض الضريبية "، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٥.

٤- الخليل، سماهر هيثم عبد القادر، ((دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية))، المعهد العربي للمحاسبيين القانونيين، بغداد، العراق، ٢٠٠٦.

٥- الدليمي، وليد خالد صالح، " اجراءات السلطة المالية في الفحص الضريبي واثرها في بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات في العراق "، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، العراق، ٢٠٠٥.

٦- سابا وشركاهم، ((معايير المحاسبة الدولية))، تعريب دبلويت نوش، مطبعة دبي، ١٩٩٧.

٧- الشافعي، جلال، ((اساليب الفحص الضريبي الحديث))، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، ٢٠٠٠.

٨- صبري، نضال رشيد، "محاسبة ضريبة الدخل "، جامعة القدس المفتوحة، عمان، الاردن، ٢٠٠٣.

٩- الصحن، محمد عبد الفتاح واخرون، " اصول المراجعة "، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، ٢٠٠٥.

١٠-صلاح الدين، نادر، "مدى مصداقية البيانات المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل "، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٥.

١١-صيام، وليد واخرون، " الضرائب ومحاسبتها " الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ١٩٩٧.
١٢-كراجه، عبد الحليم والعبادي، هيثم،" المحاسبة الضريبية" الطبعة الثانية، المكتبة الوطنية، عمان، الاردن، ٢٠٠٦.
١٣-محمد، عماد توفيق ومحمد، ايمان شاكر، " الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، ٢٠١٠.
١٤-مرعي، عصام، " قواعد المحاسبة الادارية "، تقديم مجموعة سابا وشركاهم، دار العلم للملايين، بيروت، لبنان، ١٩٨٩.
١٥-نور، احمد، ((المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، جامعة الاسكندرية، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٤.

ثالثا : الكتب الاجنبية

1- Arens، Loebbecke، "Auditing An integrated approach "، Newjersy، 07632، 1999.
2- Walter B-kel، William. C. Boynton. Rechard E.Z Zeigler، ((Modern Auditing))، 6th edition. John Willy and Sons Inc،1996.

رابعا : الدوريات

١- جربوع، يوسف، "اعداد وتجهيز القوائم المالية"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، عدد ١١١، الربع الثالث، ١٩٩٩.
٢- الدوغجي، علي حسين، "أهمية مراعاة بعض المفاهيم السلوكي والالتزام بالمبادئ المحاسبية لزيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي" مجلة دراسات المحاسبة والمالية، العدد الثاني، المجلد الاول للفصل الثاني، بغداد، العراق، ٢٠٠٦.
٣-المؤتمر العلمي الثاني للمحاسبة، "المحاسب العربي وتحديات القرن الحادي والعشرين"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عدد ١٠٥، ١٩٩٨.

خامـــسا : **المواقـــع الإلكترونية**:

1-http://arabtranslators- org-html.2005
شبكة المترجمين العرب، المجمع العربي للمترجمين المحترفين.
2-http://www.socpe.org- /au.2002
الهيأة السعودية للمحاسبين القانونيين.
3-htpp://www.ato-gov-au "Tax audit- what are they?" Australian government، Australian taxation office، 2012.
4- http:// www.forbes. Com/sites/Kelly Philips reb، 2014