

## مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم ١ :بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل

م.م زيتو عولا ابوبكر

مدرس مساعد

جامعة صلاح الدين

كلية الادارة والاقتصاد

### المستخلص

تعتبر المعايير المحاسبية المحلية والدولية الصادرة عن المجالس والمنظمات المهنية المختصة قواعد وإرشادات للتطبيق ينبغي للوحدات الاقتصادية ( بمختلف أنواع الأنشطة التي تمارسها ) اتباعها والاسترشاد بها عند التطبيق أو الممارسة . ان المعايير المحاسبية العراقية أو الدولية وباعتبارها أساسا لحلول لمشاكل محاسبية صاحبت التطبيق العملي قد شملت تنظيم العمل المحاسبي والمعالجات والممارسات لأغلب أنواع النشاطات الاقتصادية التي تكون المحاسبة مسؤولة عن القياس والإفصاح عن المعلومات المهمة عنها للجهات المختصة ومن أنواع النشاطات هذه نشاط المقاولات الانشائية.

ان ما يركز عليه هذا البحث هو عدم التزام الجهات الضريبية باتباع الإجراءات السليمة لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة المفروضة على المكلفين من شركات المقاولات الانشائية بحجة عدم صحة القوائم والتقارير المالية المقدمة من قبل محاسبي هذه الشركات وعدم مراعاتها للمعايير المحاسبية والشروط السليمة لإعداد القوائم والتقارير المالية لهذا النوع من أنواع النشاط.

### Abstract

The local and international accounting standards issued by specialized professional organizations or counsels, are considered as applied rules as well as guidelines for the economical units (all the different activities they carry out) to be followed and guiding during application and practice. The local and international accounting standards as bases for solving accounting problems were practically applied that included the accounting work organizing, the solutions and the practices for the majority of economic activities, which accounting will be responsible of regulars and stating of important information about, for the specialized authorities, and the construction contracts activities is one of them.

What this research focuses on is the in commitment of the taxation authorities to follow healthy procedures to determine the tax base and the imposed amount of tax on the charged construction contracting companies in excuse of presenting non-healthy statements and financial reports by those company accountants and their non-compliance with accounting standards and the right conditions for preparing statements and financial reports for such a type of activity.

**المقدمة:**

يتمتع نشاط المقاولات بصفات وخصائص تميزه عن غيره من أنواع الأنشطة الأخرى ويمكن الاختلاف الجوهرى في قياس نتيجة هذا النوع من النشاط حيث ان تحديد الأرباح أو الخسائر فيه وخلافاً لبقية أنواع الأنشطة وفي اغلب الحالات لا يمكن ان يقاس لفترة مالية واحدة ( سنة مالية ) وهذا ما دفع المنظمات المهنية والجهات المحاسبية المختصة لإصدار معايير محاسبية خاصة بكيفية القياس والإفصاح عن نتائج هذا النوع من أنواع النشاط.

إذ أن الجهات الضريبية هي احد اهم الأطراف المستفيدة من القوائم والتقارير المالية التي تصدرها شركات المقاولات فلقد انعكست هذه المشاكل على كيفية تحديد الوعاء الضريبي على نتائج أعمال هذه الشركات حيث تلجا الجهات الضريبية ( عينة البحث ) حالياً إلى اعتماد الضوابط الموضوعية من قبل وزارة المالية لفرض الضرائب على الرغم من ان هذه الضوابط لا تتماشى مع المعايير المحاسبية العراقية والدولية الخاصة بمعالجة هذا النوع من أنواع النشاط مما يؤدي إلى اعتراض وعدم قناعة الكثير من المكلفين ( أصحاب شركات المقاولات ) بالآلية المتبعة من قبل الجهات الضريبية في احتساب مبلغ الضريبة المفروضة عليهم.

**مشكلة البحث:**

تكمن مشكلة البحث في وجود مشاكل عملية مصاحبة لتحديد الوعاء الضريبي على نتيجة نشاط شركات المقاولات الانشائية في دوائر ضريبة الدخل في مدينة اربيل حيث الالية المعتمدة حالياً لهذا الغرض لا تتفق مع المعايير المحاسبية العراقية لاسيما المعيار المحاسبي رقم ١ الخاص بقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء.

**أهمية البحث:**

تتجسد أهمية البحث في كونه:-

يقدم حلاً علمياً يمكن للسلطات الضريبية إعماله لتحديد الوعاء الضريبي على نتيجة نشاط شركات المقاولات الإنشائية ويتمثل هذا الحل بإعتماد المعايير المحاسبية العراقية التي وضعت اساساً لمعالجة ما يمكن ان يطرأ من مشاكل في التطبيق العملي وتنظيم العمل المحاسبي بما يخدم كافة الاطراف المستفيدة ومنها السلطات الضريبية.

**هدف البحث:**

يهدف البحث إلى دراسة واقع الحال في الدوائر الضريبية ( عينة البحث ) لعملية تحديد الوعاء الضريبي مع شركات المقاولات الانشائية والمشاكل المصاحبة لهذه العملية وطرح المقترحات المناسبة القائمة على الطرق العلمية السليمة التي تستند على المعايير المحاسبية الخاصة بنشاط المقاولات الانشائية لحل هذه المشاكل.

**فرضية البحث:**

يقوم البحث على الفرضية التالية:

يمكن الحد من المشاكل العملية الحالية المصاحبة لتحديد الوعاء الضريبي على نتائج نشاط شركات المقاولات اذا تم الالتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء من قبل الدوائر الضريبية التي تقوم بفرض الضرائب على هذا النوع من النشاط.

**منهج البحث:**

لقد اعتمد الباحث في إعداد هذا البحث على منهجين وهما:  
المنهج الأول : المنهج النظري الوصفي: من خلال مراجعة وتحليل المعلومات المتوفرة في المراجع الأجنبية والعربية من دراسات وبحوث علمية متصلة بموضوع البحث فضلاً عن الاطاريح والرسائل الجامعية والكتب التي تم الحصول عليها من المكتبات أو على شبكة الأنترنت.

المنهج الثاني: المنهج التطبيقي: من خلال مقترحات التطبيق على الدوائر الضريبية المختصة في مدينة اربيل ( دائرة ضريبة دخل الشركات ١ و ٢ ) والتي تمت من خلال الزيارات الميدانية المتعددة لهذه الدوائر ودراسة واقع الحال لعملية تحديد الوعاء الضريبي والضريبة المفروضة على شركات المقاولات الانشائية والمشاكل المصاحبة لها ومن ثم اقتراح تطبيق الآلية التي تعتمد على وفق المعايير المحاسبية العراقية .

وفي سبيل تحقيق هدف البحث تم توزيع الدراسة الى المحاور الرئيسية التالية:-

المحور الاول:- عقود الانشاءات وخصائص نشاط المقاولات

المحور الثاني:- قياس نتيجة نشاط المقاولات على وفق المعيار المحاسبي العراقي رقم ١.

المحور الثالث:- تعريف وطرق تحديد الوعاء الضريبي.

المحور الرابع:- مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية في عينة البحث وسبل معالجتها باستخدام المعيار المحاسبي رقم ١.

المحور الخامس:- الاستنتاجات والتوصيات.

## المحور الاول

### عقود الانشاءات وخصائص نشاط المقاولات

أولاً: مفهوم وانواع عقود الانشاءات:

تعد صناعة المقاولات واحدة من أكبر وأهم قطاعات النشاط الاقتصادي على المستويين العربي والعالمي. وتلعب شركات المقاولات اليوم دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي، وذلك لمساهمتها في تنفيذ مشاريع الإنشاءات الرئيسية والتي تشكل في مجموعها البنية التحتية للمجتمع. ومن الأمثلة على مشاريع الإنشاءات تلك، تشييد المباني، رصف الطرق، إقامة الجسور وإنشاء المدارس والمستشفيات.

(<http://www.neelwafurat.com>)

وعرف مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية عقد الانشاء بأنه عقد تشييد او انشاء موجود او مجموعة موجودات تشكل مع بعضها البعض مشروعاً واحداً تحدد بموجبه العلاقة التعاقدية بين طرفين احدهما مالك المشروع رب العمل والآخر القائم بالتنفيذ (المقاول او المقاول الثانوي). ويتضمن المواصفات، الكميات، الاسعار، الزمن، الضمانات، العملات، اسعار التحويل، الشروط المالية، شروط الدفع، السلف، الدفعات المقدمة، الشروط الجزائية، مواعيد تقديم الذرعات وغيرها. (الياسري، ٢٠٠٠: ٣٨)

وعرف ايضاً من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية بتلك العقود التي ابرامها خصيصاً لانشاء موجود او مجموعة من الموجودات التي ترتبط ببعضها او تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم او التقنية او الوظائف او الغرض او الاستخدام النهائي لها. (العفيفي، ٢٠٠٧: ٢٩)

ثانياً:- انواع عقود الانشاءات:-

صنف المعيار المحاسبي رقم (١) الصادر عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية والمعيار المحاسبي رقم (١١) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية عقود الانشاءات الى نوعين هما:- (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية-المعيار المحاسبي رقم ١، ٢٠٠٢: ٣)

**١- عقد السعر المحدد:** وهو العقد الذي يحدد بموجبه سعر انشاء المشروع سواء عن طريق المناقصة او الاحالة المباشرة، وبأخذ احد الشكلين التاليين:-

أ- تحديد سعر لكل فقرة او مرحلة، والتي يكون مجموعها اجمالي سعر العقد.

ب- تحديد سعر اجمالي للعقد ككل (عقود تسليم المفتاح)

**٢- عقد المربحة (الكلفة زائد):** وهو العقد الذي تحدد اسعار تنفيذه على اساس الكلفة الكلية مضافاً إليها هامش ربح يتفق عليه كنسبة من الكلفة، او مبلغ مقطوع، وفي هذا النوع من العقود يكون لرب العمل حق الاطلاع على كافة فقرات الكلف والموافقة عليه.

### ثالثاً: خصائص نشاط المقاولات:

تتميز نشاط المقاولات بخصائص وصفات تميز عن غيرها من الانشطة الاخرى الصناعية والخدمية منها:- (التمي والدباغ، ٢٠٠٢: ١٩٢-١٩٣)

- ١- امتداد النشاط الى اكثر من مدة مالية واحدة عادة لذلك يطلق على حسابات الشركة في هذا النشاط حسابات تكاليف العقود طويلة الاجل.
- ٢- استثمار رؤوس اموال كبيرة في النشاط، وفي بعض الاحيان يتم تمويل نشاط المقاولات من الايرادات المتحققة خلال مراحل العمل (ذرات العمل)
- ٣- تنوع الايرادات او وجود ايرادات اخرى ثانوية عدا الايراد من النشاط الرئيس للمقاولات مثل:

- ايرادات من العقود الثانوية او المقاولين الثانويين.
- ايرادات المعامل الانتاجية (المبيعات للغير).
- ايرادات من المواد المتبقية في نهاية الموقع او العمل.
- ايرادات من مكافآت تشجيعية.
- ٤- تنوع الخسائر في هذا النشاط مثل:
- خسائر من العقود الثانوية، او العقود من الباطن.
- تكاليف الطلب والضياع والنقص.
- غرامات التأخير.
- خسائر فسخ العقود وترك العمل بسبب ضعف امكانات المقاولات.
- خسائر مالية وقانونية لاحقة مثل عدم كفاءة العمل مستقبلاً كأنهيار عمارة او سقوط جسر.

- غرامات بسبب عقوبات من دائرة الضرائب تتعلق بالتحاسب الضريبي.
- ٥- وجود تحويلات بين المقولة والمشاريع الاخرى او من خارج النشاط ويشمل ذلك مواد اولية ومعدات مثل:
- المواد المرسله من صاحب العمل.
- تحويل المواد والمعدات من مشروع لآخر او من مقولة لآخرى.
- تحويل مواد ومعدات من المقاولين الثانويين.
- ظهور تكاليف لاحقة بعد انتهاء النشاط تؤثر على نتيجة النشاط وهي تكاليف الصيانة والنشاط والضمان لفترة قادمة محددة بعد التنضيد والتسليم.

## المحور الثاني

### قياس نتيجة نشاط المقاولات على وفق المعيار المحاسبي العراقي رقم ١.

من المعلوم ان الدورة الانتاجية تختلف من صناعة الى اخرى، وذلك حسب طبيعة المنتج، اذ هناك صناعات تستغرق دورتها الانتاجية فترة تقل عن فترة محاسبية واحدة، بينما في أنواع أخرى تكون دورتها الانتاجية اطول من فترة محاسبية واحدة، لذلك فإن الصناعات من النوع الاول لا تتميز بأي مشاكل محاسبية في تحديد نتيجة النشاط من حيث توزيع التكاليف والايادات على فترة محاسبية. الا ان الحال يختلف في الصناعات التي تستغرق دورتها الانتاجية أكثر من دورة محاسبية واحدة كما هو الحال في عقود الانشاءات طويلة الاجل. (الحيالي، ٢٠٠٧: ٧٥) حيث تقوم هذه العقود على اساس ان البائع (اوشركة البناء) يقوم بمطالبة المشتري على اقساط عند الوصول الى نقطة معينة في المشروع المتفق عليه. وعندما يتكون المشروع من وحدات منفصلة مثل مجموعة مباني في المقاولات او عدد من الكيلومترات بالنسبة لرصف الطرق، فان انتقال الملكية والمطالبة بالسداد قد تتم عند مراحل معينة من المشروع مثل الانتهاء من وحدات بناء او كل عشر كيلومترات من رصف الطريق وهكذا. (الدهراوي وآخرون، ٢٠٠٦: ٢٩٣)

كما ان هذه العقود يتم تنفيذها على مدار فترات محاسبية نظراً لعدم تزامن استنفاد نفقاته وتحقق ايراداته خلال المدة المحاسبية نفسها، ويكون عادة أكثر جساماً سواء من زاوية النفقات أو من زاوية الايرادات مما جعل الجمعيات المحاسبية في معظم البلدان تضع معايير محاسبية خاصة به. (الحيالي، ٢٠٠٧: ٧٥) وعليه قد حدد المعيار العراقي رقم (١) والخاص بقياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء طريقتين لقياس نتيجة النشاط المالي لعقود الانشاء وهي: (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية-المعيار المحاسبي رقم ١، ٢٠٠٢: ٤)

#### أ-طريقة نسبة الانجاز:

بموجب هذه الطريقة يجري قياس نتيجة النشاط لكل فترة محاسبية بالنسبة للعقود التي تمتد فترة تنفيذها لأكثر من فترة محاسبية.

والضوابط الرئيسية عند اعتماد طريقة نسبة الانجاز هي:

اولاً: تقاس الايرادات المنجزة وفقاً للعمل المنجز من واقع الذرعات المعترف بها من قبل رب العمل في نهاية كل فترة محاسبية.

ثانياً: تحدد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل عقد في نهاية الفترة من واقع السجلات المحاسبية التي يجب ان تتضمن كافة عناصرها، من مواد واجور ومصارييف مباشرة وغير مباشرة، كلفة الملحقات الضرورية للتنفيذ كالانشاءات المؤقتة، ومصارييف ماقبل المباشرة بالتنفيذ، ومصارييف فترة الصيانة.

ثالثاً: ضرورة استخدام مبدأ الحيطة والحذر عند استخدام هذه الطريقة.

وتستخدم طريقة نسبة الانجاز اذا توفرت الشروط التالية:

اولاً: امكانية التقدير المعقول لنتيجة العقد والذي يمكن الاعتماد عليه، اي امكانية تقدير الايرادات الاجمالية والتكاليف الاجمالية لكل مرحلة من مراحل العمل المنجز.

ثانياً: استقرار مستويات الأسعار وانخفاض المخاطر.

#### ب-طريقة العقد المنجز:

بموجب هذه الطريقة يتم قياس نتيجة النشاط فقط عندما ينتهي انجاز العقد كلياً ويستند الى النتيجة النهائية وليس الى تقديرات لاعمال لم تكتمل. (Kieso, Weygant, Warfield, 2012:1081 والضوابط الرئيسية عند اعتماد طريقة العقد المنجز هي:- (مجلس المعايير والقواعد المحاسبية-المعيار المحاسبي رقم ١، ٢٠٠٢: ٦-٥) أولاً: أن أساس الاعتماد بالايردات بموجب هذه الطريقة يكون عندما ينتهي انجاز العقد، او اذا انتهى الجزء الأساسي ولم يبق لانجازه الا اعمال بسيطة. ثانياً: تجميع التكاليف والدفعات على الانجاز خلال فترة العقد دون ان يعترف بالايردات، الا بعد انجاز العقد بصورة شبه كلية.

وتستخدم طريقة العقد المنجز اذا توفرت الشروط التالية:  
 أولاً: صعوبة تقدير تكاليف وايرادات العقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه.  
 ثانياً: وجود تغيرات سريعة في مستويات الاسعار.

وبموجب المعيار المحاسبي رقم (١) يتم اختيار الطريقة المناسبة بعد مراعات الاتي:  
 -ان اختيار اي طريقة من طرق قياس نتيجة النشاط المالي لعقود الانشاء، يعتمد على الشروط المتوفرة او المحددة لاعتماد اي طريقة.

- للمقاول حق اختيار اي طريقة يراها مناسبة في محاسبة عقد معين بشرط الحفاظ على مبدأ الاستمرارية في تطبيقها من سنة لأخرى على العقود المماثلة. ويمكن أن يستعمل المقاول الطريقتين معاً في وقت واحد على عقود مختلفة.

- في حالة تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة في محاسبة عقود الانشاء، يجب الافصاح عن قيمة الآثار الناجمة عن التغيير، واسبابه.

وفي عقود المقاولات يعتمد اساس الاعتراف بالايردات على الاتي:  
 - ان الدفعات المستلمة من رب العمل، وكذلك السلف على الحساب لاتعتبر ايرادات لأغراض نتيجة نشاط عقود المقاولات.

- ان صدور شهادة الاستلام الاولي، تعتبر اساس لخلق كلف وايرادات المقولة.  
 - تعامل الذرعة الخاصة بالفترة من تاريخ آخر ذرعة ولغاية انتهاء المدة المحاسبية أعمال تحت التنفيذ، وحكمها حكم الانتاج غير التام في آخر المدة، وتقيم بالكلفة.

- يعترف بالايردات الواجب اعتمادها لقياس نتيجة النشاط في عقود الانشاء، لاطهارها في البيانات والحسابات الختامية، وفقاً للضوابط والشروط المشار اليها سابقاً في طريقتي نسبة الانجاز والعقد المنجز.

ويوضح المعيار رقم (١) ان قياس تكلفة العقد يتم بادراج التكاليف المرتبطة بالعقد خلال فترة تاريخ الحصول على العقد الى تاريخ اتمام العقد ويقسم الى:

- التكاليف المباشرة على العقد المحدد.
- تكاليف عامة على العقود يمكن ربطها بعقود محدد.
- تكاليف عامة غير مباشرة لايمكن ربطها بعقود محددة.
- وتوزع التكاليف غير المباشرة على التعهدات وفق احدى طرق التوزيع المناسبة والملائمة للنشاط، ومنها على سبيل المثال لا الحصر:
- نسبة مصاريف كل تعهد خلال السنة الى مجموع المصاريف.
- نسبة ايرادات كل تعهد خلال السنة الى مجموع الايرادات.

ووفقاً لماسبق يلاحظ ان قياس نتيجة النشاط للمقاولات الانشائية وفقاً للمعيار المحاسبي العراقي يكون على اساس الشروط المتوفرة في اي طريقة يختارها المقاول وله الحق في اختيار اي طريقة يراها مناسبة في محاسبة عقد معين بشرط الحفاظ على مبدأ الاستمرارية

في تطبيقها من سنة لأخرى على العقود المماثلة. ويمكن أن يستعمل المداول الطريقتين معاً في وقت واحد على عقود مختلفة.

أما المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) الخاص بعقود المقاولات يوضح بأنه يمكن تحديد إيرادات ومصاريف العقد عن الفترة المالية طبقاً لمستوى اتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية، إذ بالإمكان تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية. (العفيفي، ٢٠٠٧: ٣١) كما يركز المعيار المحاسبي الدولي على طريقة نسبة الانجاز في قياس نتيجة النشاط على اعتبار ان هناك قياسات يمكن الاعتماد عليها للوصول الى نتيجة النشاط لغاية مدة محاسبية معينة.

ويتفق رأي الباحث مع الرأي الثاني اي طريقة نسبة الانجاز لان اتباع هذه الطريقة يتفق مع المبادي المحاسبية المتعارف عليها واوصى باستخدامها ايضاً المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ومجلس المعايير المحاسبية الأمريكية فضلاً عن ذلك فإن وجود طرائق للوصول الى قياس نتيجة النشاط تعد داعماً لها ومن هذه الطرائق:

### ١- طريقة التكاليف:

بموجب هذه الطريقة، تقاس نسبة الانجاز من خلال مقارنة التكاليف الفعلية التي تحملتها الشركة حتى تاريخه مع احدث تقدير لاجمالي تكاليف العقد من خلال هذه المعادلة: (Kieso, Weygant, Warfield, 2012:1083)

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{التكلفة الفعلية التي تحملتها الشركة حتى تاريخه}}{\text{احدث تقدير لاجمالي تكاليف العقد}}$$

ثم يتم ضرب النسبة السابقة في اجمالي الايراد المقرر من العقد او اجمالي مجمل الربح المقرر من العقد للوصول الى مقدار الايراد او مجمل الربح الذي يلزم الاعتراف به حتى ذلك التاريخ. ويتم احتساب مقدار الايراد او مجمل الربح الذي يتم الاعتراف به في كل عام من خلال المعادلة التالية:-

$$\text{الايراد (او مجمل الربح)} = \text{اجمالي الايراد} \times \text{نسبة الانجاز}$$

$$\text{المعترف به لتاريخه} \quad \text{(او مجمل الربح) المقرر}$$

$$\text{الايراد او مجمل الربح} = \text{اجمالي الايراد} - \text{الايراد (او مجمل الربح)}$$

$$\text{للفترة الحالية} \quad \text{(او مجمل الربح) المعترف به لتاريخه}$$

### ٢- طريقة قيمة شهادة المهندس:

ونقصد بشهادة المهندس قيمة الاعمال التامة المعتمدة من مهندس العميل، في هذه الحالة فإن القيمة التعاقدية للاعمال المنفذة والمعتمدة والواردة في شهادة المهندس، يتم مقارنتها مع تلك الاعمال المنفذة والمعتمدة والفرق بينها يمثل الربح، ونجد ان الربح الناتج عن هذه الاعمال التي استلمت عنها شهادة المهندس لا يرحل باكماله الى حساب الارباح والخسائر، وانما تحجز منه نسبة ترحل الى حساب احتياطي الطوارئ لمواجهة الأخطار المتوقعة أثناء استكمال تنفيذ باقي العقد. مع ملاحظة بأن احتياطي الطوارئ المحتجز يقلل في حساب الارباح

والخسائر او ملخص الدخل حال الانتهاء من تنفيذ عقد المقاوله بصورة نهائية. (راضي، ٢٠٠٧: ٦٦)

وفي نهاية المحور يمكن القول بان وجود طرائق علمية كالطرائق السالفة الذكر لقياس نسبة الانجاز تدعم هذه الطريقة كما ان الحكمة في استخدامها تتلخص فيما يلي:

١- معرفة قيمة ارباح المشروع أول بأول أي بنهاية كل فترة مالية حتى يمكن توزيع أرباح على المساهمين في شركات المقاولات الانشائية.

٢- معرفة ارباح المشروع لكل فترة مالية حتى يمكن تقديمها لدائرة ضريبة الدخل التي تقدر الضرائب على اساس سنوي.

### المحور الثالث

#### تعريف وطرق تحديد الوعاء الضريبي

أولاً. تعريف الوعاء الضريبي:

يشمل وعاء ضريبة الدخل المبالغ التي تقوم السلطة التنفيذية للضرائب (عن طريق استخدام السعر الذي يقرره المشرع الضريبي) بتحديد الضريبة المستحقة الدفع عنها ، أي أنه المال الذي يحصل عليه الشخص سواء كان (طبيعياً أو معنوياً) على وفق أوضاع حددها القانون الضريبي مخصوماً منه التكاليف (ان وجدت) وكذلك الاعفاءات التي يقررها القانون. (مصطفى، ٢٠٠٣: ٦٧)

ويعرفه البعض بأنه المادة او العنصر او الشئ الذي تفرض عليه الضريبة . و الوعاء قد يكون شخصاً او مالا . كالشخص المكلف أو رأسماله أو دخله او السلع سواء كانت المستوردة من الخارج او المنتجة في الداخل. ( رمضان ، ٢٠٠١ : ٦٢ )

ويعرفه آخرون بانه المادة الخاضعة للضريبة، أي المال الذي تقتطع منه، سواء كان شخصاً أو مالا مع ضرورة توافر عنصر الزمن لهذا الوعاء. (<http://forum.univbiskra.net>)

ثانياً. طرق تقدير الوعاء الضريبي:

للوصول الى الوعاء الضريبي يتم الاعتماد على طريقتين هما :-

أ- الطريقة غير المباشرة:

تعتمد السلطات الضريبية بموجب هذه الطريقة لتحديد الوعاء الضريبي على عنصر خارجي و تأخذ الاساليب الآتية :

١- اسلوب التقدير على اساس المظاهر الخارجية للمكلف :

بموجب هذا الأسلوب يتم التوصل الى تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال الاعتماد على بعض المظاهر الخارجية للمكلف، ويعتمد على تجميع المعلومات عن المكلف دون ان تقتيد السلطة الضريبية بما ورد في التقرير الذي قدمه. (الجنابي، بدون تاريخ نشر: ٢٢٩)

ويمتاز هذا الاسلوب ببساطته و سهولته بالنسبة للسلطة الضريبية، لأن التحقق من المظاهر الخارجية للمكلف أكثر سهولة من التحري عن حقيقة دخله بالنسبة للمخمن الضريبي لموظفي الادارة المالية.

ومن عيوب هذا الاسلوب، ان الاعتماد على المظاهر الخارجية للمكلف يؤدي الى عدم معرفة الدخل الحقيقي له كما ان المظاهر الخارجية قد تكون خادعة ، مما يؤدي الى عدم الاعتماد عليها للتدليل على الوعاء الضريبي للمكلفين لذلك ابتعدت الدول عن تطبيقها في الوقت الحاضر ولا بد من الاستعانة بادوات رقابية أخرى لمعرفة الدخل الخاضع للضريبة. (رمضان ، ٢٠٠١ : ٥٠٠)



## ٢- طريقة التقدير الاداري او الجزافي:

تلجأ الادارة الضريبية الى تطبيق هذا الاسلوب عادة عندما يتمتع المكلفون عن تقديم اقراراتهم الضريبية ، او عند عدم وجود دفاتر محاسبية امينة تُبين القيمة الحقيقية لوعاء الضريبة . ويتم تحديد وعاء الضريبة بالاستناد الى بعض القرائن والأدلة التي لها صلة بالمادة الخاضعة للضريبة و التقدير الجزافي اما ان يكون قانونياً، اذ حدد التشريع القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي ، او يكون الجزاف ادرياً اذا وضعت الإدارة الضريبية هذه القرائن . كما قد يتفق على تحديد القرائن بين الادارات الضريبية و المكلفين و تسمى في هذه الحالة بالجزافي الاتفاقي. (عمر، ٢٠١١ : ٥٦)

وتمتاز هذه الطريقة بانها سهلة الاستعمال بالنسبة للسلطة الضريبية ولا تحتاج الى الكثير من الرقابة.

ويعاب عليها بانها لاتسمح للمكلف باثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديراً جزافياً. اذ أن التقدير الجزاف يعتبر نسبي وبعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة والعدالة.  
(<http://www.cfpdz.com/vb/t434.html>)

## ب. الطريقة المباشرة:

تعد هذه الطريقة من أفضل الطرق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة ، اذ تتمكن السلطة المالية من معرفة إيرادات المكلف الحقيقية و الاطلاع على أعماله و فحص مستنداته و سجلاته اذا لزم الأمر. و التقدير المباشر اما أن يكون على اساس إقرار يقدمه المكلف أو ان يقدر ادرياً:

## ١- طريقة الاقرار :

إن الإقرار الضريبي هو ( بيان كتابي يقدمه المكلف سنوياً الى الدائرة الضريبية في موعد محدد تعلن فيه نتيجة أعماله خلال السنة المنتهية و المقدم عنها الاقرار من ربح او خساره ) . ويعد هذا الاسلوب اكثر استعمالاً للمكلفين ( سواء كان المكلف شخصاً طبيعياً او معنوياً ) الملزمين بتقديم المعلومات المحاسبية من خلال حساباتهم لأغراض التحاسب الضريبي. ويتم تقديم مثل هذه المعلومات من خلال التقارير و القوائم المالية التي تعدّ جزءاً من الاقرار الضريبي. ( مصطفى ، ٢٠٠٣ : ٦٨ )

و بموجب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار للادارة الضريبية الى جانب الحسابات الختامية الموقعة من مراقب الحسابات يتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة عمله او نشاطه خلال الفترة المالية ، لأن المكلف هو خير من يعرف مقدار الدخل الذي حصل عليه خلال السنة . فكلما كان الإقرار الضريبي واقعياً و صادقاً كان أفضل وسيلة لتحديد وعاء الضريبة . و تقوم الادارة الضريبية بفحص ( تدقيق ) هذه الاقرارات للتأكد من صحتها ، ومن الجدير بالذكر ان العراق بدأ بتطبيق هذه الطريقة على شكل عينة على الشركات المحدودة عام ٢٠٠١ . (عمر، ٢٠١١ : ٥٧-٥٨)

ولتحديد وعاء ضريبة الدخل وفقاً لقرارات المكلفين مزايا عديدة منها: (الدباغ، ١٩٩٧ : ١٢٦)

أ-انها اكثر الطرق ملائمة لفرض ضريبة عادلة ، إذ أنها تعكس بالضبط النتائج المالية التي يحققها المشروع.

ب-تمكن هذه الطريقة السلطة الضريبية من المراقبة السليمة لقرارات المكلفين.

ج-كما انها تجعل المكلفين بينه من مقدار أعبائهم الضريبية.

د-انها الطريقة المثلى التي تتفق مع هدف المحاسبة في التوصل الى: نتيجة اعمال المشروع خلال الفترة المحاسبية.

تحديد المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة هي نهاية المدة أو الفترة المحاسبية. هـ-ان الطرق الاخرى لا تتفق الى المقدرة التكلفة للمكلفين، ولا تعبر عنها تعبيراً سليماً، ومن ثم فقد يتميز البعض عن البعض الآخر.

## ٢-طريقة التقدير الاداري المباشر:

تقوم السلطة الضريبية المتمثلة بالمخمن الضريبي المختص بتقدير المكلف ادارياً في حالة عدم تقديم المكلف لاقاراراته الضريبية او انه قدمها لكن لم تقتنع بها السلطة الضريبية بما قدم لها من معلومات تمثل دخل المكلف ومصادره ويعتمد هذا التقدير على النظام المعلوماتي الضريبي. ومن مزايا هذه الطريقة: (الدجيلي، ١٩٨٨: ٢٠٣-٢٠٤) أ-انها تؤدي الى نتائج مرضية وسريعة في تقدير بعض الاموال كما هو بالنسبة للدخول العقارية بحيث تحاول الوصول الى معرفة الدخل الحقيقي للمكلف دون الاعتماد على الوسائل الخادعة.

ب-انها تعتبر مرنة بحيث يمكنها مراعاة الظروف الشخصية للمكلف من خلالها. اما من عيوبها فقد عرف عن موظفي الدوائر الضريبية من انهم يميلون الى المغالاة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة بحيث لو ترك لهم حق التقدير بصورة مطلقة وبالتالي يؤدي ذلك إلى حدوث ضرر فاحش بالمكلفين.

ويرى الباحث ان طريقة الاقرار هي الطريقة العلمية في تحديد وعاء ضريبة الدخل لانها تتم من خلال تقديم التقارير و القوائم المالية معدة على وفق اسس علمية دقيقة لاسيما اذا استندت في اعداده على المعايير المحاسبية الصادرة من المجالس المهنية المختصة، كما انها تكون مصدقة من قبل جهة فنية محايدة (مراقب الحسابات) يتضمن معلومات تفصيلية عن نتيجة عمله او نشاطه خلال الفترة المالية.

## المحور الرابع

### مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية في عينة البحث وسبل معالجتها باستخدام المعيار المحاسبي رقم ١

ترجع جذور تأسيس مديرية ضريبة الدخل في مدينة اربيل (عينة البحث) الى بداية الستينيات وتقوم بالاجراءات اللازمة لغرض جباية الضرائب من المكلفين في سبيل تغطية جزء من النفقات العامة للدولة وبسبب الازدياد السكاني وظهور الكثير من الشركات المسجلة في دائرة تسجيل الشركات نتيجة تطور الظروف الاقتصادية السائدة في اقليم كردستان بشكل عام وفي محافظة اربيل بشكل خاص اوجب تقسيمها الى مديريتين في داخل المحافظة تابعتين للمديرية العامة للضرائب في وزارة المالية وذلك بقرار من رئاسة مجلس الوزراء في حكومة اقليم كردستان، وان هذا التقسيم تم بحسب الحروف الابجدية للمكلفين سواء اكانوا اشخاص طبيعيين او معنويين حيث تم تسمية مديرية ضريبة دخل اربيل / ١ فيما يخص المكلفين الذين

تبدأ اساميهم من الحروف (أ - ص) أما المكلفين الذين تبدأ اساميهم من الاحرف (ص - ي) تكون من مهام مديرية ضريبة دخل اربيل/ ٢.

وبما ان مديرية ضريبة الدخل الجهة الوحيدة المسؤولة عن فرض وجباية الضرائب على جميع الشركات منها شركات المقاولات الانشائية موضوع البحث فقد تم زيارة المديريتين من قبل الباحث للاطلاع على اجراءات عمليات التحاسب مع المكلفين في النشاط موضوع البحث للتعرف على الطريقة التي يتم من خلالها تحديد وعاء ضريبة الدخل ومبلغ الضريبة المفروضة على المكلفين، وفي سبيل تحقيق الغرض تم مقابلة المسؤولين في المديرية بما فيها السيد مدير الضريبة والمخمينين والمدققين العاملين في هاتين الدائرتين وتم طرح عدة اسئلة عليهم للحصول على نتائج البحث ووجد مايلي:

- ١- ان اغلب الشركات (موضوع البحث) تواجه برفض لقوائمها وتقاريرها المالية من قبل السلطة الضريبية لأغراض تحديد الربح الخاضع للضريبة ويتم بعدها الاعتماد على طريقة التقدير الاداري نتيجة عدم قناعة السلطة الضريبية بمصادقية هذه البيانات و تقرير مراقب الحسابات، وتلجأ السلطة الضريبية دائماً الى رفض التقارير المالية المعدة من قبل شركات المقاولات الانشائية عندما يكون صافي الربح الذي تظهره القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف أقل من مبلغ الربح المعد على وفق الضوابط الصادرة من قبل مديرية الضرائب العامة في وزارة المالية أما في حالة كون مبلغ الربح المعد حسب القوائم المالية المقدمة اعلى فيتم قبولها وتؤخذ مبلغ الضريبة منهم بواقع ١٥ % من مبلغ الربح .
- ٢- اتباع سلسلة من الاجراءات قبل تحديد الدخل الخاضع للضريبة ومن هذه الاجراءات فحص وتحليل معقولة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية من خلال تشكيل لجان متخصصة، والقيام بزيارة الشركات المكلفة للاطلاع على طبيعة أعمالها وفحص السجلات والمستندات والتدقيق لنتائج الأعمال علماً أن القوائم المقدمة معدة على وفق النظام المحاسبي الموحد.
- ٣- يحتسب الوعاء الضريبي في نشاط عقود المقاولات الانشائية من قبل السلطة الضريبية على اساس مبالغ السلف المستلمة في كل سنة وحتى انتهاء العمل اي ان مبالغ السلف التي يستلمها المكلف اثناء السنة في نظرهم رقم اعماله، وبالتالي تقدر نسبة صافي الربح على ضوءها فبموجب الضوابط الصادرة من المديرية العامة للضرائب في وزارة المالية حسب الكتاب المرقم ١١٨٨٩ في ٢١ / ١٢ / ٢٠١٠ الموجه الى مديريات ضريبة الدخل لتقدير نسبة الارباح للسنة التقديرية ٢٠١١ نلاحظ ان نسبة صافي الربح المطلوب لهذه السنة ٦ % من مبالغ السلف المستلمة اما النسبة الضريبية المفروضة على صافي ربح نشاط المقاوله وجميع الانشطة الاخرى التي تمارسه الشركات الموجودة في اقليم كردستان حسب المادة الرابعة من قانون رقم ٢٦ في سنة ٢٠٠٧ الخاص بتعديل قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ هي بواقع ١٥ % . وعليه يكون استخراج مبلغ الوعاء الضريبي والضريبة المفروضة على المكلف في السنوات الاولى من العمل حسب المعادلتين ادناه:

$$\begin{aligned} \text{مبلغ الوعاء الضريبي} &= \text{مبلغ السلفة المستلمة} \times 6\% \\ \text{مبلغ الضريبة المفروضة} &= \text{مبلغ الوعاء الضريبي} \times 15\% \end{aligned}$$

أما في السنة الاخيرة اي بعد استلام السلفة الاخيرة او النهائية تؤخذ اي تغيرات حصلت في هذه السلفة بنظر الاعتبار بسبب الاعمال الاضافية الموكلة الى الشركة المقاوله وأية أسباب أخرى تؤدي إلى التغير في مبلغ المقاوله او السلفة ثم تطبق نفس المعادلات السابقة الذكر للوصول الى نفس الغرض.

٤- عدم الالمام بكيفية استخراج نتيجة نشاط عقود المقاولات من قبل القائمين بعملية الفحص والتحليل الضريبي كما ذكر في نقطة رقم ٢ لاسيما تلك المتعلقة بكيفية استخراج صافي الدخل السنوي (طريقة نسبة الانجاز) على الرغم من توصيات مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية في المعيار المحاسبي رقم ١ وتوصيات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في المعيار المرقم ١١ والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ومجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) الذين يركزون على ضرورة اتباع هذه الطريقة في تحديد نتيجة نشاط عقود المقاولات الانشائية باعتبارها تتماشى مع المبادئ المحاسبية والقواعد الضريبية.

٥- هناك مكلفين يؤجل الاعتراف بالايراد المتحقق لهم لحين انتهاء المقولة كما جاء في القوائم والكشوفات المالية المقدمة، حيث ان الكثير من الشركات لم يعد حساب الارباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة المعد على وفق النظام المذكور الذي يفرق بين ايرادات الذرعات او التعهدات المنجزة الخاصة بكل سنة وبين التكاليف المتحققة على التعهدات ليظهر الفرق نتيجة النشاط من ربح او خسارة ويضاف عليه نتيجة الايرادات العرضية المتأتية عن الانشطة الاخرى التي تقوم بها الشركة للتوصل الى صافي الربح او الخسارة للتعهدات المنجزة والخاصة بالفترة المالية. علماً ان هذا التأجيل يتناقض مع المعايير والمبادئ المحاسبية والضريبية.

وبعد عرض ماسبق يمكن الاشارة الى الملاحظات المهمة التالية:

١- ان عدم قبول القوائم المالية المقدمة من قبل السلطة الضريبية يرجع الى اسباب عدة وجميع الاطراف ذات العلاقة مشاركة فيها بسبب القصور في اداء اعمالهم ومنها السلطة الضريبية والمكلف ومراقبو الحسابات ونقابة المحاسبين والمدققين، حيث من غير الممكن رفض جميع القوائم المقدمة والمكلف يجب ان يلم باهمية دور الضرائب في اعادة البنية الارتكازية للحكومة ويقدم معلومات صحيحة وبذل العناية المهنية الكاملة من قبل المراقبين وعدم اخلاء مسؤولياتهم القانونية عند المصادقة على القوائم وقبول القوائم المالية الوهمية، فضلاً عن بذل العناية اللازمة من قبل نقابة المحاسبين والمدققين إذ أن الارتقاء بمهنة المحاسبة من صميم اعمال النقابة.

٢- ان اسلوب تحديد الوعاء الضريبي المتبع من قبل السلطة الضريبية فيما يخص نتيجة نشاط المقاولات الانشائية المتمثلة باعتبار السلف المستلمة من قبل المقاول ايرادات عن اعمال المشروع خلال الفترة يناقض مع ما جاء في نصوص المعايير المحاسبية خاصة تلك المتعلقة بقياس نتيجة نشاط عقود الانشاء في معيار رقم ١ الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي في النقطة الاولى المتعلقة بأساس الاعتراف بالإيراد حسب ما ذكر في الجانب النظري من البحث بوصفه (ان الدفعات المستلمة من صاحب العمل، وكذلك السلف على الحساب لاتعتبر ايرادات لأغراض نتيجة نشاط عقود المقاولات).

٣- ان اشارة المعيار العراقي الى اتباع طريقة نسبة الانجاز في تحديد نتيجة النشاط (في ظل توفر شروط محددة) وهذه الشروط بسيطة بشكل عام ويمكن توفيرها او الحصول عليها مما يجعل الامر مناسباً للالتزام بها وتطبيقها باتباع طريقة نسبة الانجاز دون اللجوء الى طريقة العقد التام الا في حالات قليلة جداً مما يجعل هذا المعيار متوافقاً مع المعيار الدولي الذي يوصي بتطبيق طريقة نسبة الانجاز فقط. كما ان نموذج حساب الارباح والخسائر الخاص بشركات المقاولات المعد على وفق النظام المحاسبي الموحد حسب تعليمات النظام المحاسبي للشركات الذي يوضح كيفية احتساب او ايجاد الفرق بين ايراد الذرعات المنجزة الخاصة بكل سنة وبين التكاليف المتحققة على التعهدات ثم اضافة الايرادات العرضية المتأتية عن الانشطة الاخرى التي تقوم بها الشركة للتوصل الى رقم الربح او الخسارة للتعهدات المنجزة والخاصة بالفترة المالية يعد داعماً للطريقة المذكورة، ويمكن الاعتماد عليها في توفير البيانات

الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة الواجب فرضها على المكلف بكل سنة من سنوات العقد وبصورة توفر وسائل يمكن من خلالها ربط الحسابات الختامية مع الدفاتر والسجلات التي تمسكها شركات المقاولات لغرض التأكد من صحة ما مثبت في هذه الحسابات ومن صحة ما منجز من اعمال او ماهو قيد الانجاز.

٤- ان الاعتماد على الضوابط المعدة لتحديد الوعاء الضريبي اسلوب غير مناسب لايتفق مع قاعدة العدالة الضريبية نظراً لما يؤدي اليه ربط الضريبة على مبلغ لا يمثل اطلاقاً حقيقة نشاط المشروع، كما ان كون مبدأ تحقق الايراد على اساس البيع (النقدي او الأجل) احد المبادئ الرئيسية المتعلقة بالربح لكن في نشاط عقود المقاولات التي تستغرق تنفيذها اكثر من سنة مالية يتم الخروج عنها ويطبق اساس الانتاج ولهذا السبب وتماشياً مع المبادئ المحاسبية والضريبية يتفق رأي الباحث مع رأي المجالس المهنية والجهات المختصة لاصدار المعايير المحاسبية الخاصة بضرورة الاعتراف بنتيجة نشاط عقود المقاولات على اساس نسبة الانجاز من المقولة عند نهاية كل سنة وذلك استناداً الى شهادة المهندسين والفنيين على ان تؤخذ في الاعتبار الغرامات التأخيرية وارتفاع اسعار المواد الاولية او اية ظروف اخرى تؤثر على نتيجة نشاط المقولة عند انتهاء المقولة لتسوية الوعاء الضريبي والمبلغ الضريبي. فضلاً عن ذلك ان تحديد الوعاء الضريبي على وفق هذه الطريقة تتماشى مع مبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ مقابلة المصروفات بالايادات ومفهوم الاستحقاق المحاسبي بما يتطلبه من استقلال الفترات المحاسبية والذي يقضي بان يتم الاعتراف بالارباح مع تقدم الانجاز في العقد و سنوية الضريبة الذي يقضي باجراء التحاسب سنوياً على اساس الارباح التي تتحقق خلال السنة وقاعدة العدالة الضريبية.

٥- كيف يتم اجراء الفحص والتحليل الضريبي من قبل القائمين لغرض فحص معقولة المبالغ المدرجة بالقوائم المالية لتحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة اذا كان القوائم المقدمة متفقة مع المعايير المحاسبية وهذا دليل قاطع على عدم اعتماد السلطات الضريبية في الفحص والتحليل على هذه المعايير لاسيما تلك المتعلقة بطريقة نسبة الانجاز في تحديد نتيجة نشاط المقاولات.

## المحور الخامس الاستنتاجات والتوصيات

### أولاً. الاستنتاجات:

من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للموضوع قيد الدراسة يمكن تحديد اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث وكالاتي:

١- ان عدم اعتماد السلطة الضريبية على التقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين ومنها نشاط عقود المقاولات الانشائية في تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة باعتباره طريقة علمية ودقيقة، واللجوء الى اسلوب التقدير الاداري او الجرافي لايتفق مع المعايير المحاسبية الصادرة عن المجالس المهنية المختصة والمبادئ المحاسبية والضريبية ويؤثر هذا الاجراء بشكل سلبي على اهمية التقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين مما يمكن ان يصل الى حد لا يرى فيه المكلفون داعياً لمسك المجموعة الدفترية و السجلات و تقديم التقارير المالية لمعرفتهم المسبقة بعدم اهميتها للسلطة الضريبية.

٢- ان اعتبار مبلغ السلفة المستلمة من قبل المكلف في نشاط عقود المقاولات الانشائية كأساس الاعتراف بالايراد من قبل السلطة الضريبية لغرض تحديد مبلغ الوعاء الضريبي وذلك بعد أخذ نسبة ٦% منها حسب جدول الضوابط المعدة تعد تجاوزاً على نصوص المعايير

المحاسبية منها المعيار المحاسبي رقم ١ بشأن قياس نتيجة نشاط المقاولات الانشائية لان هذا المعيار ينفي بعبارة صريحة ان تكون السلف المستلمة من المقاول اساساً للاعتراف بالايراد.

٣- ان تحديد نتيجة نشاط عقود المقاولات الانشائية بموجب المعايير المحاسبية المحلية او الدولية وخصوصاً طريقة نسبة الانجاز في تحديد نتيجة نشاط والوعاء الضريبي من قبل السلطة الضريبية تعزز الثقة بتقديم التقارير المالية المقدمة اليهم فضلاً عن ازالة الخلاف مع السلطة الضريبية فيما يخص تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة المفروضة على المكلف.

٤- ضعف نظام الفحص والتحليل الضريبي بسبب المستوى العلمي و العملي لعدد من مخننين و مدققين السلطة الضريبية وعدم مواكبتهم التطورات الاخيرة في مجال المحاسبة لاسيما تلك المتعلقة بتنظيم العمل المحاسبي استناداً الى المعايير المحاسبية الصادرة عن المجالس المهنية المختصة تسبب في اللجوء الى الضوابط المعدة من قبل الهيئة العامة للضرائب في وزارة المالية لاحساب الوعاء الضريبي، وقد يرجع السبب في عدم اشراكهم في دورات متخصصة في هذا المجال.

٥- ضعف التنسيق بين السلطة الضريبية والجهات الاخرى ذات العلاقة منها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ونقابة المحاسبين والمدققين ومراقبي الحسابات من أحد الاسباب المهمة وراء عدم تزويد السلطة الضريبية ببيانات مالية تتمتع بالموثوقية والمصادقية عن الأوضاع المالية ونتائج الاعمال.

٦- ضعف دور نقابة المحاسبين والمدققين بفرض قيود على جميع الوحدات الاقتصادية التي لا تعد قوائمها المالية على وفق المعايير المحاسبية وافساح المجال لمراقبي الحسابات وذلك بسبب عدم ابداء الرأي الفني المحايد بمدى صدق و عدالة القوائم المعدة والمصادقة على حسابات وهمية بهدف إظهار حسابات المكلفين على غير حقيقتها بقصد التهرب الضريبي.

### ثانياً. التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي توصل اليها الباحث فإنه يوصي بالاتي:

١- ضرورة اعتماد السلطة الضريبية على التقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين ومنها نشاط عقود المقاولات الانشائية في تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة باعتباره طريقة علمية ودقيقة، والابتعاد قدر الامكان عن اتباع اسلوب التقدير الاداري او الجزافي بوصفه لا يستند على اسس سليمة وثابتة كما انه يؤدي غالباً الى ان تكون المبالغ المفروضة على المكلفين أرقاماً مبالغاً فيها ومنافياً لواقع الحال، بالإضافة الى تأثيره تدريجياً على الحد من اهمية التقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين مما يمكن ان يصل الى حد لا يرى فيه المكلفون داعياً لمسك المجموعة الدفترية و السجلات و تقديم التقارير المالية لمعرفتهم المسبقة بعدم اهميتها للسلطة الضريبية.

٢- عدم اعتبار مبلغ السلفة المستلمة من قبل المكلف في نشاط عقود المقاولات الانشائية كأساس للاعتراف بالايراد من قبل السلطة الضريبية لتحديد مبلغ الوعاء الضريبي استجابة لما جاءت في نصوص المعايير المحاسبية ومنها المعيار المحاسبي رقم ١ بشأن قياس نتيجة نشاط المقاولات الانشائية، كما ان هذا المعيار والمعايير الاخرى وجدت اصلاً لخدمة مهنة المحاسبة فاللجوء اليها امر ضروري لحل جميع المشاكل المحاسبية لخدمة هذه المهنة.

٣ - ضرورة اعتماد السلطة الضريبية على طريقة نسبة الانجاز في تحديد الوعاء الضريبي على المكلفين في نشاط عقود المقاولات الانشائية الذي يركز عليها المعايير المحاسبية العراقية والدولية و المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين باعتبارها طريقة علمية تتفق مع المبادئ المحاسبية والضريبية السليمة حيث ان هناك طرق يمكن من خلالها الوصول إلى قياسات يمكن الاعتماد عليها للوصول الى نتيجة النشاط لغاية فترة محاسبية معينة كطريقة قيمة شهادة المهندس.

٤- العمل على تطوير نظام الفحص والتحليل الضريبي اللاحق لتقارير المكلفين والحسابات والمعلومات التي يقدمونها بحيث يضمن شمول نسبة كافية من المكلفين بهذا الفحص واكتشاف المخالفات المرتكبة والمسائلة عنها بهدف دفعهم للتصريح بالمعلومات الكاملة والتصحيحية عن الدخول التي يحققونها للحد من الاعتماد على الضوابط في تحديد الوعاء، ويتم ذلك بتوفير المؤهلات العلمية والعملية اللازمة من خلال فتح وتنظيم دورات تدريبية بما يصدر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية خصوصاً تلك المتعلقة بنشاط عقود المقاولات الانشائية ليتسنى لهم فحص وتحليل التقارير المالية المقدمة والمعدة على وفق هذه المعايير.

٥- العمل على تطافر الجهود من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ونقابة المحاسبين والمدققين وغيرها من الجهات المهنية ذات العلاقة بهدف الارتقاء بمستوى المهنة في تزويد السلطة الضريبية ببيانات مالية أكثر موثوقية ومصداقية عن الأوضاع المالية ونتائج الاعمال.

٦- ضرورة تفعيل دور نقابة المحاسبين والمدققين بفرض قيود صارمة على جميع الوحدات الاقتصادية بما فيها نشاط المقاولات الانشائية لتعد قوائمها المالية على وفق المعايير المحاسبية العراقية (المعيار المحاسبي رقم ١) وعدم قبول اية قوائم اخرى مخالفة مع هذا الغرض، فضلاً عن فرض نفس القيود لزيادة كفاءة عمل المدققين ومراقبي الحسابات لبذل العناية المهنية المطلوبه عند القيام بمصادقة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

## المصادر و المراجع

### أولاً. المصادر والمراجع العربية:

#### أ. الوثائق:

- ١- جمهورية العراق، مجلس المعايير والقواعد المحاسبية، (٢٠٠٢)، المعيار المحاسبي رقم ١ معيار قياس نتيجة نشاط لعقود المقاولات.
- ٢- وزارة المالية في حكومة اقليم كردستان، (٢٠١٠)، الضوابط الصادرة من مديرية العامة للضرائب في وزارة المالية لسنة تقديرية ٢٠١١ بتقدير ارباح .
- ٣- وزارة المالية في حكومة اقليم كردستان، (٢٠٠٧)، تعليمات رقم (١) الخاص بتطبيق قانون رقم (٢٦) في ٢٠٠٧.

#### ب. الرسائل الجامعية:

- ١- الدباغ ، احمد محمد خليل، (١٩٩٧)، دور مخرجات النظام المحاسبي لشركات القطاع الخاص بالعراق في تحديد الوعاء الضريبي ،رسالة ماجستير غير منشور، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٢- العيفي، احمد عبد الفتاح محمد سعيد، (٢٠٠٧)، ايجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في شركات المقاولات، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة.
- ٣- عمر، رشدية كيلاني، (٢٠١١)، مدى كفاية التقارير المالية لمتطلبات التحاسب الضريبي بحث تطبيقي في مديرية ضريبة دخل - اربيل، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، غير منشور، اربيل.
- ٤- مصطفى ، شيرزاد احمد، (٢٠٠٣)، تأثير جودة المعلومات المحاسبية في تحديد وعاء ضريبة الدخل، رسالة ماجستير غير منشور، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة صلاح الدين .

#### ج. الدوريات:

١-التممي، خالد غازي، والدباغ، ياسمين اكرم، (٢٠٠٢)، تحقق الايرادات في نشاط المقاولات ومشاكل القياس المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية العراقية والدولية، مجلة تنمية الرافدين، العدد ٦٩.

٢-الياسري، عبدالحسين،(٢٠٠٠)، بيان بشأن معيار قياس نتيجة نشاط المقاولات، مجلة الرشيد، العدد الاول.

#### د. الكتب العربية:

١-الجنابي، طاهر، علم المالية العامة والتشريع المالي، الطبعة الاولى، جامعة بغداد، بدون تاريخ نشر.

٢-الحيالي، وليد ناجي، (٢٠٠٧)، نظرية المحاسبة، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك.

٣- الدجيلي ، حسن عداي، (١٩٨٨)، شرح قانون ضريبة الدخل ، الطبعة الاولى، المكتبة الوطنية ، بغداد.

٤-الدهراوي، كمال الدين مصطفى وحسين، احمد حسين وفتح الله، عوض لبيب، (٢٠٠٦)، المحاسبة المتوسطة، الاسكندرية.

٥-راضي، محمد سامي، (٢٠٠٧)، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، الدار الجامعية، الاسكندرية.

٦- رمضان ، اسماعيل خليل اسماعيل، (٢٠٠٦)، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الاولى، جامعة بغداد.

٧-عطية، سليمان حسن،(٢٠٠٣)، المحاسبة في شركات المقاولات-الاجراءات والرقابة وطريقة استخدام المسار الحرج، دار الوائل للنشر، الاردن.

#### هـ. شبكه الاتصالات الخارجية:

١-(<http://forum.univbiskra.net>)

٢-(<http://www.cfpdz.com/vb/t434.html>)

٣-(<http://www.neelwafurat.com>)

#### ثانياً. المصادر والمراجع الأجنبية:

1-Kieso, Donald E. & Weygandt, Jerry, Warfield,(2012), Intermediate Accounting ,12 th ed, John Wiley & Sons, INC., New York.



This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.  
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.  
This page will not be added after purchasing Win2PDF.