

التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية

دراسة تطبيقية في قسم الشركات

في الهيئة العامة للضرائب

Taxation between Creative Accounting and the regulations of Tax Administration

An Empirical Study in the Department of Companies

In the General Authority for taxes

بحث مقدم من د.محمد حلو داود الخرسان / عميد الكلية التقنية في ذي قار

الجامعة التقنية الجنوبية

المستخلص

أن العلاقة بين المحاسبة يجب أن تكون مبنية على التعاون الإيجابي ، لما للضريبة من دور أساس في تطور المحاسبة عبر ماضيها الطويل ، فضلا عن أن الإدارة الضريبية في الوقت الحاضر تمثل مستخدم رئيس للمخرجات المحاسبية المتمثلة بالقوائم المالية ، ألا أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالبا ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسند لها لعدم الانتظام أو عدم مسكها طبقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم ، وهذا هو المحور الأساس للبحث والمتمثل بإجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية التي يكون الهدف منها تخفيض الدخل الخاضع للضريبة وما تسفر عنه عملية التحاسب الضريبي.

وطبقا لذلك نجد إن عملية التحاسب الضريبي تتم طبقا للضوابط التي تعتمدها الإدارة الضريبية في حالة عدم قناعة تلك الإدارة بما تظهره القوائم المالية من نتائج أعمال أو بتعبير آخر عندما تكون صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية أقل من صافي الأرباح التي يتم التوصل إليها طبقا للضوابط سواء أكانت الأرباح التي حقيقية وتعتبر فعلا عن نتيجة النشاط أو نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن جانب آخر نجد إن الإدارة الضريبية لا تعتمد الضوابط وإنما تعتمد صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية عندما تكون الأخيرة أكبر من صافي الربح بموجب الضوابط سواء أكان صافي الربح حقيقي أو تم التوصل إليه من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تسعى من تضخيم الأرباح تحقيق أهداف إدارة الشركة في رفع قيمة الأسهم أو غيرها من الأهداف. وقد تم تناول هذا الموضوع في مبحثين اختص الجانب الأول منها بالمفهوم النظري للمحاسبة الإبداعية وأسبابها والأساليب التي تنفذ من خلالها وكذلك مفهوم والية التحاسب الضريبي، في حين تناول المبحث الثاني الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة عدد من الشركات في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

Abstract

The relationship between the accounting and tax should be based on positive cooperation, because the foundation role of the tax in the development of accounting throughout its long past, as well as the tax administration at the present time represents the important user of accounting outputs of the financial statements, but the tax administration often refuse menus Finance or do not agree with them in spite of auditing these financial statements and approval of the auditor. The financial statements Have been modified or non-acceptance by the tax administration for reasons supported by the irregularity or lack of easily obtainable in accordance with the accounting principles agreed upon, or the lack of its secretariat, including the implied hide information or fraud or manipulation in those lists, and this is the base axis of the research and of the procedures and methods of creative accounting which is intended to reduce taxable income and the resulting of taxation .

Accordingly, we find that the taxation takes place according to the regulations adopted by the tax administration in the absence of conviction that administration as shown by the financial statements of the results of the work, or in other words when the net profit shown by the financial statements less than the net profits that are reached in accordance with the regulations, whether profits that real and actually reflect the result of activity or as a result of the practices of creative accounting, on the other hand, we find that the tax administration does not depend controls it relies net profit shown by the financial statements when the latter is greater than the net profit under controls whether the net real profit or reached of creative accounting practices that seek to inflate profits to achieve the goals of the company's management to raise the value of the shares or other targets.

We discussed this subject in two sections, representing the first of which theoretical concept of creative accounting, causes and methods that are carried out during which, as well as the concept and mechanism of taxation, while taking second on the practical side of the study of a number of companies in the Department of companies in the General Authority for taxes.

التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية

المقدمة:

تتم عملية التحاسب الضريبي اعتمادا على الضوابط التي تصدرها الإدارة الضريبية عندما تكون نتيجة الأعمال التي تظهرها القوائم المالية أقل من صافي الربح بموجب الضوابط بغض النظر عن موثوقية القوائم المالية وتعبيرها الدقيق عن نتيجة النشاط ، او عدم دقة القوائم المالية وإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن جانب آخر نجد إن الإدارة الضريبية لا تعتمد الضوابط وإنما تعتمد صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية عندما تكون الأخيرة اكبر من صافي الربح بموجب الضوابط سواء أكان صافي الربح حقيقي أو تم التوصل إليه من ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تسعى من تضخيم الأرباح تحقيق أهداف إدارة الشركة في رفع قيمة الأسهم أو غيرها من الأهداف.

وقد تم تناول هذا الموضوع في بحثين اختص الجانب الأول منها بالمفهوم النظري للمحاسبة الإبداعية وأسبابها والأساليب التي تنفذ من خلالها وكذلك مفهوم والية التحاسب الضريبي، في حين تناول المبحث الثاني الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة عدد من الشركات في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

مشكلة البحث :

تتمثل المشكلة الأساس في عدم ثبات الإدارة الضريبية على اعتماد المخرجات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي أو اعتماد أسلوب التقدير الإداري المستند على الضوابط التي تلك الإدارة لغرض التحاسب الضريبي، وفي ظل المحاسبة الإبداعية نجد إن الإدارة الضريبية تعتمد القوائم المالية التي يقدمها المكلف عندما تظهر تلك القوائم إن صافي الأرباح اكبر من تلك التي يتم التوصل إليها من خلال الضوابط، في حين ترفض اعتماد القوائم المالية في حالة كون صافي الأرباح التي تظهرها أقل من الضوابط دون النظر إلى إن تلك القوائم التي تظهر تلك الأرباح تتمتع بالموثوقية أو إنها نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية البحث :

تأتي أهمية هذا البحث من الأهمية المتزايدة لموضوع التحاسب الضريبي وما ينتج عنه من إيرادات عامة تمويل الخزينة العامة للدولة وخاصة في ظل الوضع الاقتصادي الحالي ، ويضاف إلى تلك الأهمية ما يترتب على عملية التحاسب الضريبي من تنظيم للعلاقة بين الإدارة الضريبية من جانب والمكلفين بدفع الضريبة والنظام المحاسبي من جانب آخر ، عندما تترسخ مفاهيم العدالة والثقة المتبادلة بين أطراف عملية التحاسب الضريبي عند وضوح النهج الذي تتبعه الإدارة الضريبية والأساليب التي تعتمد عليها في تقدير وفرض الضريبة.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- استعراض مفهوم المحاسبة الإبداعية والأساليب المعتمدة في تطبيقها.
- توضيح مفهوم والية التحاسب الضريبي.
- الأساليب التي يتم بموجبها تكييف المحاسبة الإبداعية لأغراض الضريبة.
- الاطلاع على آلية نظام التحاسب الضريبي في عدد من الشركات المختارة.

فرضية البحث :

يبني البحث على الفرضية الآتية ((إن الإدارة الضريبية لا تعتمد على صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية إلا في الحالة التي يكون صافي الربح بموجب القوائم المالية أقل من صافي الربح بموجب الضوابط)).

المبحث الأول

المفهوم النظري للمحاسبة الإبداعية والتحاسب الضريبي

تمهيد :

تمثل الإدارة الضريبية المستخدم الرئيس للمعلومات المحاسبية أو أحيانا الطرف الوحيد الذي تعد القوائم المالية لأجله، ولكن نجد إن اعتماد الإدارة الضريبية على مخرجات النظام المحاسبي يتأرجح بين القبول بالنتيجة التي تظهرها القوائم المالية أو اعتماد الضوابط الإدارية، ويتأثر ذلك بشكل كبير عن ممارسة الشركات التي تقدم قوائمها المالية لأساليب المحاسبة الإبداعية.

وسيتم التطرق إلى ذلك ضمن المحاور الآتية:

المحور الأول: المحاسبة الإبداعية (المفهوم ، الأسباب ، الأساليب)

أ- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

إن تعدد مصالح مستخدمو القوائم المالية وتعارضها يُعد السبب الرئيس في انتشار المحاسبة الإبداعية ، حيث مصلحة المديرين في تقليل الضرائب والأرباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم، والموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية، ومصلحة الإدارة الضريبية في تحصيل ضرائب أكثر وهكذا لبقية الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

وبذلك وجدت المحاسبة الإبداعية Creative Accounting في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون.

وتعرف المحاسبة الإبداعية على أنها " تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال معرفة المحاسبين بالمبادئ والقواعد المحاسبية والمرونة التي تسمح بها وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية والاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها" (مطر، ٢٠٠٠: ٦٤).

كذلك يقصد بها إتباع بعض الحيل والتجاوزات المحاسبية التي تجعل الشركة المعنية تبدو أفضل من الواقع سواء من حيث قوة المركز المالي أو حجم الأرباح، وقد يحدث أحيانا العكس فتستخدم في تخفيض حجم الأرباح وذلك للتهرب من الضرائب (Barnea, A., J. Ronen, & S. Sadan.,2005:87).

ويعرف (Belkaoui, 2000:48) المحاسبة الإبداعية بأنها " تسوية مقصودة للدخل المعلن بهدف الوصول إلى المستوى أو الاتجاه المرغوب ويعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير الطبيعية في الدخل إلى الحد الممكن أو المسموح به في ظل مبادئ المحاسبة والإدارة المقبولة"، ويلاحظ إن هذا التعريف يحدد أبعاد أنشطة التمهيد بالأنشطة أو القرارات المحاسبية التي تتخذ للمناورة بالدخل في حدود المرونة المتاحة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وكذلك الأنشطة والقرارات التشغيلية المتاحة للإدارة في ظل مبادئ الإدارة والتي من شأنها التأثير في الدخل المعلن للشركة.

ويرى البعض أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب وغش بطرق مشروعه لا يحاسب عليها القانون وأخرى غير مشروعه، تلجأ إليها الشركات عندما تسوء أوضاعها المالية ولا ترغب إدارتها في الاعتراف بالواقع بحيث تظل تتلقى الإعجاب بالإنجاز المزعوم بدل اللوم على التراجع وسوء التصرف (Geiger,Marshall,2006:92).

ويطلق عليها بالإبداعية والخلقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة ، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة تتضمن إبداعا في التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة ، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة.

ويتضح من التعاريف السابقة أن هناك قواسم مشتركة يمكن تلخيصها بالآتي:

- ١-إن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.
- ٢-تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- ٣-هي الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف القوائم المحاسبية.
- ٤-إن ممارساتها تنحصر ضمن المبادئ والقواعد المحاسبية وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- ٥-غالبا ما يمتلك من يمارس المحاسبة الإبداعية قدرات محاسبية عالية يتمكن من خلالها التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

ب - أسباب استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية :

تلجأ إدارة الشركة إلى مثل تلك الأساليب لتحقيق عدة أهداف لعل أبرزها الآتي :

- ١ - تضخيم الأرباح بهدف:
- أن يتمكن المدير وأعضاء مجلس الإدارة من التصرف في أسهمهم بأسعار مرتفعة.
- زيادة نصيب المدير من الأرباح .
- ترغيب منشأة أخرى في شراء الشركة .
- ٢ - تخفيض الأرباح بهدف:
- شراء أسهم الشركة في البورصة (بعد تراجع القيمة السوقية لسهم الشركة).
- تكوين احتياطات سرية.
- التهرب من الضرائب .
- ٣ - تدعيم وتقوية المركز المالي على خلاف الحقيقة بهدف:
- تسهيل الحصول على قروض .

- ترغيب المستثمرين الجدد في الاستثمار في الشركة .

- بيع الشركة بقيمة مرتفعة إذا ما تم البيع على أساس صافي قيمة الموجودات في الميزانية.

ولما كانت الإدارة الضريبية في العراق هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية إن لم تكن المستخدم الوحيد لها كما اشرنا فيما تقدم ، لذا فان الهدف الرئيس عند اتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو لتخفيض الأرباح بهدف التهرب من الضريبة عند التحاسب الضريبي.

ج - الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية:

هناك أسلوبان أساسيان للتلاعب في العمليات المحاسبية هما:

أولاً: تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة ، يعمل هذا الأسلوب على تحسين صافي الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالي بعض الأرباح التي يجب أن يتم إثباتها في فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية ، والشركات التي تقوم باتباع ذلك الأسلوب عادة ما تراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية وفي حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائماً الحافز لتلك الشركات على التلاعب في الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الأرباح بصورة طبيعية في المستقبل .

ثانياً: تخفيض أرباح العام الحالي عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدي هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحياناً تقوم الشركات بالإسراع في إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالي ، للتهرب من الضرائب أو لحصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر في المستقبل مما يعطي الانطباع إن إدارة الشركة قامت بعمل جيد في تحويل النتائج السلبية إلى أرباح ايجابية.

وهناك سبع آليات تم كشفها وتحديدها من قبل مركز الأبحاث والدراسات المالية والتحليل في الولايات المتحدة الأمريكية يمكن استخدامها للتلاعب في القوائم المالية للشركات وهذه الآليات السبع متعلقة بالأسلوبين السابقين ، وهي كالاتي :

١. تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية في السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد إن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحصيل كل فترة بما يخصها حيث إن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الانتهاء من العملية التي أدت إلى استحقاقه.

٢. تسجيل إيرادات وهمية حيث أن الشركات التي تفشل في تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية في دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي للشركة مثل إيرادات الاستثمارات (الكيلاني، ٢٠٠٨ : ٥٦).

٣. تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع موجودات ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية.

٤. ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية واكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لاستهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافي الأرباح خلال العام الحالي ، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تقليل الاحتياطات والمخصصات (عبد الأحد ، ٢٠٠٦ : ٩٨).

٥. عدم تسجيل أو تعمد تخفيض الالتزامات بغير وجه حق ، حيث تقوم بعض الشركات بتسجيل المصروفات المستحقة ضمن المطلوبات ، بالإضافة إلى إن بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية في وجود بعض الالتزامات وتسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية.

٦. ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة ليتم تسجيلها في أعوام تالية ، وان ذلك الأسلوب يخلق انطباع إن الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات .

٧. تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطي انطباعاً إن الشركة قدمت المجهود اللازم لتحسين الوضع المالي .

المحور الثاني : نظام التحاسب الضريبي:

يعرف نظام التحاسب الضريبي بأنه " أحد مكونات النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي " فهو الذي يتولى تطبيق أحكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الاقتصادية والضريبية والسعي لتجسيدها على الواقع (أمين ، ٢٠٠٠ : ٥١) . وتتمثل المكونات الأساسية لنظام التحاسب الضريبي بالآتي :-

١. القواعد التشريعية: وهي الأحكام التشريعية التي تتناول إجراءات التحاسب الضريبي وتشكل القواعد الأساسية التي تضبط الوظائف والفعاليات التي يؤديها النظام.
 ٢. التنظيم الإداري : ويتمثل بالإدارة الضريبية والتي تتولى بشكل رئيس عملية التحاسب الضريبي ، إذ أنها معنية بشكل مباشر بتطبيق الأحكام القانونية ، كما إنها معنية بتنظيم العلاقة بين السلطة الضريبية والمكلفين ومراقبي الحسابات، بالشكل الذي يعزز الثقة المتبادلة بينهم وتسهيل الإجراءات الإدارية المتعلقة بعملية التحاسب الضريبي .
 ٣. القضاء الضريبي: "ويقصد به الجهة القضائية المختصة التي يعهد إليها أمر البت بالخصومات التي تنشأ بين المكلف والسلطة المالية حول مسائل مختلفة كتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها ، وفقاً لمبادئ وأصول التقاضي" (92 : 1996 , Palmrose) ، بمعنى آخر أنها المحاكم التي ينيط بها المشرع اختصاص الفصل في المنازعات التي تثار بين طرفي العلاقة الضريبية المتمثلين بالمكلف والسلطة المالية.
- ولتوضيح العلاقة المشار إليها أعلاه نبين إن مراقب الحسابات هو ذلك الشخص يؤدي دوراً فاعلاً عن طريق تصديقه على صحة القوائم المالية ووضوحها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبسahم بشكل كبير في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية في التأثير على النتائج التي تظهرها القوائم المالية، ويتم استفادة عدد كبير من المستخدمين من تلك القوائم المالية المصادقة من قبل مراقب الحسابات.

ولكون الإدارة الضريبية أحد المستعملين الرئيسيين للقوائم المالية لذا فإن تقرير مراقب الحسابات المعد على وفق المعايير المحددة يدعم الثقة ويعزز المصادقية بالقوائم المالية المدققة في عملية التحاسب الضريبي . إن المسؤولية التضامنية لمراقب الحسابات سوف تكون دافعا " لمكاتب مراقبي الحسابات لبذل المزيد من العناية والاهتمام وتوخي الدقة، بمعنى آخر (مراعاة مراقب الحسابات لممارسات المحاسبة الإبداعية) لكي تجنب من يقوم بالمصادقة على الحسابات الوقوع تحت طائلة العقاب، حيث تضمن قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ والتعديلات الملحقه به العديد من الجزاءات بحق المخالفات الضريبية، سواء ما كان يتعلق منها بمخالفات عدم التسجيل لدى الهيئة العامة للضرائب أو مخالفات عدم تقديم الإقرارات الضريبية أو التأخر في تقديمها أو تلك التي تتمثل في إخفاء المعلومات والتصريح الناقص عن الدخل وأخيراً" مخالفات التأخر عن تسديد الضريبة المتحققة، ومن الجدير بالذكر إن العقوبات لا تطال المكلفين بدفع الضريبة فقط وإنما تمتد لتشمل من يقوم بإعداد الحسابات والمصادقة عليها إذا ما انطوت تلك الحسابات على غش أو تلاعب، إذ تشير الفقرة (٢) من المادة (٥٧) إلى عقوبة الحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة لمن يترتب عليه أمام المحاكم المختصة إعداد أو تقديم حسابا " أو تقريراً " أو بياناً " كاذباً " أو ناقصاً " مما يجب إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك . ونشير في هذا الصدد إلى إن أغلب المنظمات والجمعيات المهنية لمراقبي الحسابات تحرض على أن لا ينساق أعضاؤها عند تقديمهم آراء وخدمات ضريبية إلى زبائنهم ومستخدميه إلى مواقف وممارسات تخرج عن إطار قواعد ومعايير وأدلة أداء المهنة ، ومثال ذلك فقد

خصص الاتحاد الدولي للمحاسبين العموميين الفصل الخامس من قواعد السلوك المهني لهذا الغرض ، ومنها المبادئ الآتية (أمين، ٢٠٠٠ : ١٦٤) :

١. إن مسؤولية مراقب الحسابات في مراعاة مصلحة الزبون يجب أن لا تؤدي بأي شكل من الأشكال إلى الإخلال بنزاهته وموضوعيته وان تكون الخدمة الضريبية التي يقدمها متفقة مع القانون .
 ٢. على مراقب الحسابات أن لا يوحى الى الزبون بأن الإقرار الضريبي الذي يقوم بأعداده أو ما يقدمه من نصائح ضريبية هي غير قابلة للطعن بل على العكس من ذلك عليه إفهام الزبون بأن رأيه يخضع إلى المحددات التي تخضع لها الآراء والخدمات الضريبية.
 ٣. يجب على مراقب الحسابات أن لا يشترك في إعداد وتقديم أي إقرار ضريبي يتضمن معلومات كاذبة أو مضللة أو حذف أو إخفاء معلومات كان مطلوب تقديمها، وأن ذلك سيؤدي إلى تضليل السلطات الضريبية .
- وهكذا نلاحظ بأن تأكيد المنظمات المهنية على حياد ونزاهة من يقوم بأعداد الحسابات والمصادقة عليها وإعداد الإقرارات الضريبية يتوافق مع التشريعات الضريبية وما تطلبه السلطات المالية ، وهذا يتطلب من مراقب الحسابات أن يكون موضوعيا في تقريره ونزيها وعليه التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وينعكس ذلك على البيانات المالية المدققة لأن أي تحريف فيها أو عدم اتساقها مع القواعد والمعايير سوف يتم الإبلاغ عن ذلك من قبله، وان ذلك جدير بالاعتماد من قبل الإدارة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي.

المحور الثالث: تكييف أساليب المحاسبة الإبداعية في التجنب والتهرب الضريبي:

يرى بعض المختصين في المحاسبة "أن عملية التهرب الضريبي من خلال الحذف أو التلاعب أو التشويه للمعلومات المحاسبية بقصد تقليل العبء الضريبي هي ليست بالمشكلة المحاسبية وإنما هي تمثل مشكلة سلوكية تقع خارج إطار حقل المحاسبة طالما أن المحاسبة قد وفرت من جانبها مجموعة شاملة ومتكاملة من المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية التي تسمح بقياس وعرض النتائج التي تحققها الشركات والمشاريع الفردية بصفة معبرة عن الحقائق المادية التي تحققت خلال السنة " (أمين ، ٢٠٠٠ : ٣٨) .

ويرى الباحث أن هناك فجوة بين المحاسبة والضريبة يمكن النفوذ من خلالها لعملية التهرب الضريبي حتى في حالة أعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويعزز هذا الرأي ما أشار إليه قسم آخر من المتخصصين في المحاسبة ، حيث يذكر (Belkaoui) "بأن المحاسبة يمكن أن تكون وسيلة مثالية لتشويه الحقائق للذين يبحثون عن فرصة للتلاعب بالمعلومات التي تتصل من خلالها المحاسبة بالأطراف المستفيدة منها للتغطية على الإخلال بالوظائف والواجبات المسندة لهم" (14 : 2000 , Belkaoui) والذي يلفت الانتباه في هذا المجال هو وجود فرصة للتلاعب وتشويه الحقائق ، أما الهدف الثاني من ذلك فإنه يرتبط بما يسعى إليه من يقوم بالتحريف سواء أكان للتغطية عن خلل بالوظائف أو للتهرب من دفع الضريبة وللتموه على الدائنين والمستثمرين وغيرها ،

وفي مجال التهرب من الضريبة فإن الأمر يبدو أكثر وضوحا لأن هناك أرضية يستند عليها تتمثل بأن المحاسبة قديما وحاضرا قد كرسست نفسها لخدمة المستثمر بالدرجة الأساس وأن صياغة المبادئ والسياسات المحاسبية عبر السنين المتعددة قد تم انطلاقا من هذه العقيدة بهدف توفير المعلومات الكفيلة بتحقيق أهدافه وصيانة ملكيته على الوجه الأكمل دون الاهتمام بالمجتمع ومدى تأثيره بنشاط المنشأة الذي تعكسه القوائم المالية ، والضريبة تمثل جانبا مهما من جوانب العلاقة بين الوحدة الاقتصادية والمجتمع لأنها تساعد في تحقيق المنفعة للصالح العام .

ويلاحظ ذلك على سبيل المثال عند تطبيق سياسة " تحقق الإيراد عند استلام النقدية " ضمن مبدأ تحقق الإيراد حيث يذكر (Meigs) " بأن هذا المبدأ يستخدم على نطاق واسع في مجال احتساب ضريبة الدخل لأنه يسمح بتأجيل دفع ضرائب الدخل حتى يتم تحصيل النقدية من الزبائن " (600 : 1996 , Meigs) .

فإذا كان الدافع الأساس لاستخدام هذه الطريقة على نطاق واسع لأنها تسمح بتأجيل دفع الضريبة ، فليس من مصلحة الإدارة الضريبية بصفتها مستخدما رئيس للمعلومات المحاسبية ، تأجيل دفع الضرائب ، بل على العكس من ذلك فأن

الإدارة الضريبية ، تهدف إلى زيادة الحصيلة من الضرائب وذلك حق مشروع لها لتحقيق أهداف السياسة المالية التي سبقت الإشارة إليها .

وهناك العديد من السياسات المحاسبية التي يمكن تطبيقها بالشكل الذي يؤدي إلى التهرب الضريبي فضلا عن أساس تقسيط المبيعات أو أساس تحصيل النقدية المشار إليها فيما تقدم ، منها طرائق احتساب الاندثار وبالتحديد " نظام استرداد الكلفة المعجل" (784 : 1997 , Schwartz, R.,) وطرق تقويم المخزون ، وكذلك سياسة التحفظ التي تؤدي إلى تحيز منتظم في القوائم المالية ، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى "أن التحفظ يميل إلى التضارب مع خواص نوعية مهمة كالتمثيل الصادق والحيدية وإمكانية المقارنة بما في ذلك الاستقامة في استحداث الطرق المحاسبية (92 : 1980, St. No.4, FASB) كما أن افتراض ثبات القوة الشرائية يؤدي إلى فرض ضرائب على أرباح وهمية ، الأمر الذي يولد دافعا لدى المكلف بالتهرب من دفع الضريبة بمحاولة تشويه المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني

تحليل نتائج الفحص لحالات الدراسة التطبيقية

تمهيد:

يتمثل الجانب العملي في هذا المبحث بدراسة حالات تحاسب ضريبي مع عدد من المكلفين (الشركات)، وتعد عملية التحاسب الضريبي من الأعمال المهمة و الدقيقة التي توكل إلى ممثل السلطة المالية (المخمن) القيام بها مع المكلفين وله الأثر البالغ والواضح على الحصيلة الضريبية التي تعد إحدى إيرادات الخزانة العامة للدولة ، و المفروض أن تتم عملية التحاسب الضريبي مع المكلفين بالاعتماد على القوائم المالية المعدة والمقدمة من قبلهم ، ويتم التحقق من موثوقية المعلومات الواردة في تلك القوائم عن طريق التدقيق والفحص الضريبي، وقد تسفر عملية التدقيق عن قبول تلك القوائم المالية والاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي ، بحيث تفرض الضريبة على صافي الربح كما تظهره تلك القوائم بدون أي تعديل أو إضافة، ولتحقيق هذا الهدف في الجانب العملي للبحث قام الباحث بدراسة القوائم المالية للحالات التطبيقية التي حصل عليها إثر الدراسة الميدانية في قسم الشركات وقسم الرقابة والتدقيق الداخلي بالهيئة ، وملاحظة بعض محاولات وإجراءات المكلفين في التخلص من العبء الضريبي أو تخفيضه عبر ممارسات تنطوي تحت مسمى المحاسبة الإبداعية، إذ عرض الباحث معلومات حول الحالة وطبيعتها وإجراءات الهيئة بشأنها والمتمثلة في التحاسب الضريبي طبقا للحسابات التي يقدمها المكلف بدفع الضريبة أو طبقا للضوابط والتعليمات التي تعتمدها الهيئة في حالة عدم الاقتناع بنتيجة الأرباح التي تظهرها تلك الحسابات، فضلا عن تحقق الباحث وبمساعدة العاملين في الفحص والتدقيق الضريبي من حالات وجود إجراءات المحاسبة الإبداعية.

شركة (١) للمقاولات العامة المحدودة / ٢٠٠٨

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة سجل الشركات في وزارة التجارة المرقمة م/ش/ ١٦٠٠٢ والمؤرخة في ١٨/مايس/ ٢٠٠٤، ورأسمال قدره (٢) مليون دينار، تمت زيادته في السنة ٢٠٠٧ إلى مائتان واثنان وخمسون مليون دينار مدفوع بالكامل، ومركزها بغداد.

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني، من خلال ممارسة نشاطها في مجال التجارة العامة وكافة أنواع المقاولات، وان الشركة ليست عضوا او مساهما في شركات أخرى لغاية ٢٠٠٩/١٢/٣١.

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٨ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	٨٣٩,٣١٣,١٠٩
المصروفات الجارية .	(٧٧٣,٧٩٣,٠٨٠)
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	٦٥,٥٢٠,٠٢٩
تضاف : إيرادات متنوعة	
تنزل : المصروفات الأخرى	
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	٦٥,٥٢٠,٠٢٩

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقاً لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (٦٥,٥٢٠,٠٢٩) دينار ، وكما مبين في الخلاصة الآتية:

الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية ٢٠٠٩ : ٨٣٩,٣١٣,١٠٩ دينار

إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة ٢٠٠٩ : ٧٧٣,٧٩٣,٠٨٠ دينار

صافي الربح للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ : ٦٥,٥٢٠,٠٢٩ دينار

الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه:

$$٦٥,٥٢٠,٠٢٩ * ١٥\% = ٩,٨٢٨,٠٠٥ \text{ دينار}$$

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقاً لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠٠٩ = ٨٣٩,٣١٣,١٠٩ دينار

فائض العمليات طبقاً لحسابات الشركة لسنة ٢٠٠٩ = ٦٥,٥٢٠,٠٢٩ دينار

المجموع = ٩٠٤,٨٣٣,١٣٨ دينار

الدخل الخاضع للضريبة : ٩٠٤,٨٣٣,١٣٨ * ٢١\% = ١٩٠,٨٠٥,٠٠٠ دينار

مبلغ الضريبة المتحققة وفقا لمذكرة التخمين في قسم الشركات :

$$٢٨,٦٢٠,٧٥٠ = ١٥\% * ١٩٠,٨٠٥,٠٠٠$$

خامسا: ملاحظات التدقيق الضريبي عن

استنادا للأمر الإداري رقم (٤٧٩٦) لسنة ٢٠١٣ تم التوجه إلى شركة (١) للمقاولات المحدودة لغرض إجراء التدقيق الضريبي على حسابات الشركة وعليه تم تثبيت الملاحظات الآتية الخاصة بحسابات السنة ٢٠٠٨ المالية وكما يأتي :

١- تم المطالبة بالمجموعة الدفترية المحاسبية وفقا لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل. حيث اشترط لمن يمسك حساباته على الحاسوب الالكتروني الشروط الواردة في المادة (٣) من النظام المذكور ألا إن الشركة قدمت اضبارة تتضمن أوراق قيود يومية غير مصادق عليها من قبل كاتب العدل، كما تم مطالبة الشركة بتقديم دليل التبيوب الحسابي المصادق عليه من قبل السلطة المالية ألا ان الشركة لم تقم بتقديمه وعليه فان ذلك يعتبر مخالفة للنظام المذكور آنفا.

٢- إن حسابات الشركة لم تكن دقيقة في احتساب الإيرادات حيث بلغت إيراداتها بموجب الكشف المقدم من الشركة الذي تم المطالبة به مبلغ (٧١١٢٨٢٢٣) دولار وحيث إن الشركة اعتمدت سعر صرف مقداره (١١٨١) دينار وهو أقل من سعر الصرف بموجب كتاب البنك المركزي العراقي رقم (بلا) في ٢٠٠٨/١٢/٣١ البالغ (١٢٠١) دينار لكل دولار مما ترتب عليه فرقا في الإيرادات مقداره (١٤,٢٢٥,٦٤٦) دينار.

٣- هناك إجراءات ضمن التدقيق الضريبي لغرض استبعاد آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم إتباعها بتشجيع إدارة الشركة بزيادة المصاريف واستبعاد وتقليل بعض الإيرادات بقصد تخفيض الأرباح الفعلية بما يسهم في تقليل مبلغ الضريبة المتحققة على الشركة :

- تبين من خلال التدقيق الضريبي إن هناك زيادة في المصاريف الآتية:

مصاريف رأسمالية تم معالجتها محاسبيا على إنها إيرادية : ١٧٤,٨٢٥,٤٠٠ دينار

مصاريف ناتجة عن تغيير طرق حساب المخزون والاندثار : ٣٦,٤٧٩,٣٥٠ دينار

المجموع ٢١١,٣٠٤,٧٥٠ دينار

وعند إضافة المبلغ أعلاه إلى صافي الربح الذي أظهرته الحسابات يكون المجموع:

$$٢٩١,٠٥٠,٤٢٥ = ٦٥,٥٢٠,٠٢٩ + ١٤,٢٢٥,٦٤٦ + ٢١١,٣٠٤,٧٥٠$$

مبلغ الضريبة المتحققة وفقا للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

$$٢٩١,٠٥٠,٤٢٥ * ١٥\% = ٤٣,٦٥٧,٥٦٤ دينار$$

وبذلك نلاحظ آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، حيث تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٣٣,٨٢٩,٥٥٩) دينار ، من (٤٣,٦٥٧,٥٦٤) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (٩,٨٢٨,٠٠٥) دينار طبقا للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.

وكذلك تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (١٥,٠٣٦,٨١٤) دينار ، من (٤٣,٦٥٧,٥٦٤) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (٢٨,٦٢٠,٧٥٠) دينار طبقا للدخل الخاضع للضريبة وفقا للضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب.

شركة (٢) للاتصالات العامة المحدودة / ٢٠٠٩

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات في وزارة التجارة المرقمة م ش/ ٢٢٥٠ و المؤرخة في ٢/كانون الأول/ ٢٠٠٥، وبرأسمال قدره (٨٧٦) مليون دينار.

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني، لغرض تشغيل شبكة الهواتف .

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٩ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	١,١٢٣,١٦٥,٩٠٦
المصروفات الجارية .	(٦٠٨,٢٥١,٩٠٦)
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	٥١٤,٩١٤,٠٠٠
تضاف : إيرادات متنوعة	٢٠٧,٦٠٤
تنزل : المصروفات الأخرى	(٥,٠٠٤,٥٥٢)
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	٥١٠,١١٧,٠٥٢

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقا لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (٥١٠,١١٧,٠٥٢) دينار ، وكما مبين في الخلاصة الآتية:

الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية ٢٠٠٩ : ١,١٢٣,٣٧٣,٥١٠ دينار

إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة ٢٠٠٩ : ٦١٣,٢٥٦,٤٥٨ دينار

صافي الربح للسنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ : ٥١٠,١١٧,٠٥٢ دينار

الضريبة التي تفرض طبقا لنتائج الحسابات أعلاه:

٥١٠,١١٧,٠٥٢ * ١٥% = ٧٦,٥١٧,٥٥٨ دينار

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقا لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠٠٩ = ١,١٢٣,٣٧٣,٥١٠ دينار

فائض العمليات طبقا لحسابات الشركة لسنة ٢٠٠٩ = ٥١٠,١١٧,٠٥٢ دينار

المجموع = ١,٦٣٣,٤٩٠,٥٦٢ دينار

الدخل الخاضع للضريبة : ١,٦٣٣,٤٩٠,٥٦٢ * ٢٠% = ٣٢٦,٦٩٨,١١٢ دينار

مبلغ الضريبة (في حالة الأخذ بالضوابط) = ٣٢٦,٦٩٨,١١٢ * ١٥% = ٤٩,٠٠٤,٧١٧ دينار

وقد اقتنعت الإدارة الضريبية ممثلة بالمخمن والمدقق في قسم الشركات بنتيجة الحسابات التي قدمها المكلف متمثلة بصافي الربح الذي يبلغ (٥١٠,١١٧,٠٥٢) دينار ، لأنه اكبر من المبلغ الذي يتم التوصل إليه وفق الضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب والبالغ (٣٢٦,٦٩٨,١١٢) دينار ، وبذلك تم حساب الضريبة وفقا للأرباح التي أظهرتها نتيجة الحسابات التي قدمها المكلف وبلغت (٧٦,٥١٧,٥٥٨) دينار، دون أن يكون هناك اعتراض او تظلم من قبل المكلف، وقد ترتب على ذلك عدم الحاجة إلى إحالة اضبارة المكلف إلى التدقيق والفحص الضريبي بنوعيه المكتبي والميداني.

وقد تبين للباحث من خلال دراسته الميدانية في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب إن الإدارة الضريبية تعتمد صافي الأرباح التي تظهرها الحسابات الختامية التي يقدمها المكلف فقط في حالة كون تلك الأرباح اكبر من تلك التي تظهرها عملية تطبيق الضوابط وبذلك لا يكون هناك اعتراض من قبل المكلف كما تمت الإشارة فيما تقدم، أما في حالة كون الأرباح التي تظهرها حسابات المكلف اقل من تلك الأرباح الخاضعة للدخل والتي يتم التوصل إليها من خلال الضوابط التي تطبقها الهيئة العامة للضرائب حسب طبيعة نشاط المكلف، فيكون قرار الإدارة الضريبية بعدم الأخذ بنتيجة حسابات المكلف واعتماد الأرباح التي يتم التوصل إليها من خلال الضوابط، وهنا نكون أمام احتمالين يتمثل الأول في موافقة المكلف على التقدير ودفع الضريبة، والثاني عدم موافقة المكلف على عملية تقدير وحساب الضريبة وهنا يقوم بالاعتراض والتظلم طبقا للحق الذي يكفله قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، وعند ذلك تحول الاضبارة إلى قسم التدقيق للقيام بإجراءات التدقيق والفحص الضريبي.

وكما بينا فيما تقدم إلى إن حسابات الشركة لم تقدم إلى التدقيق والفحص الضريبي لعدم وجود اعتراض من قبل المكلف على عملية التحاسب الضريبي في تقدير وفرض الضريبة من قبل قسم الشركات، وكذلك لعدم تولد الشكوك وعدم الثقة من قبل الإدارة الضريبية حول موثوقية المعلومات التي أفصح عنها المكلفات في الحسابات التي قدمها، حيث كان صافي الربح الذي اعترف المكلف بتحقيقه أكثر من ذلك الذي يتم التوصل إليه من خلال تطبيق الضوابط التي تعتمدها الهيئة في مثل هذا النوع من النشاط، وكما تبين ذلك الأرقام المثبتة فيما تقدم.

ولكن الباحث وتماشيا مع الموضوع الذي نحن بصدد الكتابة عنه، حاول التمعن في حسابات الشركة لمعرفة السبب الذي دفع الشركة إلى الإفصاح عن أرباح اكبر من تلك التي تظهرها عملية التحاسب الضريبي طبقا للضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب.

وقد تبين إن السبب في تضخيم الأرباح هو اعتماد إجراءات المحاسبة الإبداعية بهدف رفع قيمة أسهم الشركة في سوق الأوراق المالية، حيث إن المحاسبة الإبداعية وكما بينا فيما تقدم تكون باتجاهين وحسب ما تهدف إليه إدارة الشركة والمالكين لها، ويتمثل الاتجاه الأول في تخفيض الأرباح بقصد التهرب من دفع الضريبة، والاتجاه الثاني يهدف إلى تضخيم الأرباح بهدف رفع قيمة الأسهم في سوق الأوراق المالية.

وتشير الأرقام إلى أن نتيجة إتباع إجراءات المحاسبة الإبداعية كانت زيادة صافي الربح بشكل غير حقيقي بمقدار (٢٠٩,٩٨١,٠٠٠) دينار، وكما مبين في أدناه:

مصاريف إيرادية تم معالجتها محاسبيا على إنها رأسمالية : ١٨٥,١٢٥,٧٥٠ دينار

مصاريف تم خفضها بتغيير طرق حساب المخزون والاندثار : ٢٤,٨٥٥,٢٥٠ دينار

المجموع ٢٠٩,٩٨١,٠٠٠ دينار

وعند استبعاد المبلغ أعلاه من صافي الربح الذي أظهرته الحسابات يكون المجموع:

٥١٠,١١٧,٠٥٢ - ٢٠٩,٩٨١,٠٠٠ = ٣٠٠,١٣٦,٠٥٢ دينار

مبلغ الضريبة (طبقا لصافي الربح الجديد) = ٣٠٠,١٣٦,٠٥٢ * ١٥% = ٤٥,٠٢٠,٤٠٨

ونلاحظ ان صافي الربح بعد استبعاد المصاريف التي تم تضخيمها من خلال إجراءات المحاسبة الإبداعية أصبح مقاربا (للربح الضريبي) الدخل الخاضع للضريبة وفق ضوابط الهيئة العامة للضرائب والبالغ ٣٢٦,٦٩٨,١١٢ دينار.

شركة (٣) لصناعة الصابون والمنظفات المحدودة / ٢٠١٢

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة سجل الشركات في وزارة التجارة المرقمة ١٢٨١ والمؤرخة في ٣٠/ كانون الأول/ ١٩٦٤، لصناعة صابون نوع (ص)، برأس مال مقداره (٩٠,٠٠٠) دينار، وفي العام ١٩٧٥ تم إضافة منتج آخر هو (ق) وفي ١٩٨٨ تم إضافة منتج آخر (ش) وقد تم توسيع المعمل باستيراد المكانن اللازمة لذلك مما تطلب زيادة رأس المال حيث أصبح (١٠,٥٠٠,٠٠٠) دينار، وذلك بموجب قرار الهيئة العامة للشركة في ١٩٩٤/٣/٣١ وموافقة سجل الشركات وموافقة سجل الشركات على ذلك بموجب كتابه المرقم ٢٨٨٤ في ١٩٩٤/٦/٧ ومن ثم زيادة رأس المال إلى (٩٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار بموافقة دائرة تسجيل الشركات بكتابته المرقم ٤٢٢١٢ في ٢٠٠٤/١٠/٣٠.

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني، من خلال ممارسة نشاطها في مجال التجارة إنتاج الصابون والمنظفات الأخرى، وان الشركة ليست عضواً أو مساهماً في شركات أخرى لغاية ٢٠١٢/١٢/٣١.

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٨ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	٩٣٩,٠٠٠,٠٠٠
المصروفات الجارية .	(٩٢٨,٠٣٠,٣٩٤)
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	١٠,٩٦٩,٦٠٦
تضاف : إيرادات متنوعة	١٠,١٩٩,٩٨٧
تنزل : المصروفات الأخرى	٤,٩١٠,٠٩٠
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	١٦,٢٥٩,٥٠٣

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقاً لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (١٦,٢٥٩,٥٠٣) دينار ، وتكون عملية التحاسب الضريبي على هذا المبلغ كالآتي:

الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه:

$$١٦,٢٥٩,٥٠٣ * ١٥\% = ٢,٤٣٨,٩٢٥ \text{ دينار}$$

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقاً لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠١٢ = ٩٣٩,٠٠٠,٠٠٠ دينار

فائض العمليات طبقاً لحسابات الشركة لسنة ٢٠١٢ = ١٦,٢٥٩,٥٠٣ دينار

المجموع = ٩٥٥,٥٢٩,٥٠٣ دينار

الدخل الخاضع للضريبة : ٩٥٥,٥٢٩,٥٠٣ * ١٠\% = ٩٥,٥٢٥,٩٥٠ دينار

مبلغ الضريبة المتحققة وفقاً لمذكرة التخمين في قسم الشركات :

$$٩٥,٥٢٥,٩٥٠ * ١٥\% = ١٤,٣٢٨,٨٩٥ \text{ دينار}$$

خامساً: ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

تم التوجه إلى شركة رقم (٣) لغرض إجراء التدقيق الضريبي على حسابات الشركة وعلية تم تثبيت الملاحظات الآتية الخاصة بحسابات السنة ٢٠١٢ المالية وكما يأتي :

١- تم المطالبة بالمجموعة الدفترية المحاسبية وفقاً لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل. حيث اشترط لمن يمسك حساباته على الحاسوب الإلكتروني الشروط الواردة في المادة (٣) من النظام المذكور ألا إن الشركة قدمت اضبارة تتضمن أوراق قيود يومية غير مصادق عليها من قبل كاتب العدل، كما تم مطالبة الشركة بتقديم دليل التبويب الحسابي المصادق عليه من قبل السلطة المالية ألا إن الشركة لم تقم بتقديمه وعلية فان ذلك يعتبر مخالفة للنظام المذكور آنفاً.

٢- هناك إجراءات ضمن التدقيق الضريبي لغرض استبعاد آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تم إتباعها بتشجيع إدارة الشركة بزيادة المصاريف واستبعاد وتقليل بعض الإيرادات بقصد تخفيض الأرباح الفعلية بما يسهم في تقليل مبلغ الضريبة المتحقق على الشركة :

- تبين من خلال التدقيق الضريبي إن هناك زيادة في المصاريف الآتية:

مصاريف رأسمالية تم معالجتها محاسبياً على إنها إيرادية : ١١٩,٩٤٥,٧٥٠ دينار

مصاريف ناتجة عن تغيير طرق حساب المخزون والاندثار : ٢٨,١٥٠,٢٥٠ دينار

المجموع ١٤٨,٠٩٦,٠٠٠ دينار

وعند إضافة المبلغ أعلاه إلى صافي الربح الذي أظهرته الحسابات يكون المجموع:

$$١٦٤,٣٥٥,٥٠٣ + ١٤٨,٠٩٦,٠٠٠ = ١٦٤,٣٥٥,٥٠٣ دينار$$

مبلغ الضريبة المتحققة وفقاً للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

$$١٦٤,٣٥٥,٥٠٣ * ١٥\% = ٢٤,٦٥٣,٣٢٥ دينار$$

وبذلك نلاحظ آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، حيث تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٢٢,٢١٤,٤٠٠) دينار ، من (٢٤,٦٥٣,٣٢٥) دينار طبقاً للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (٢,٤٣٨,٩٢٥) دينار طبقاً للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.

وكذلك تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (١٠,٣٢٤,٤٣٠) دينار ، من (٢٤,٦٥٣,٣٢٥) دينار طبقاً للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (١٤,٣٢٨,٨٩٥) دينار طبقاً للدخل الخاضع للضريبة وفقاً للضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب.

شركة (٤) للخدمات الهندسية المتكاملة العامة المحدودة / ٢٠١٣

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات في وزارة التجارة المرقمة ***** والمؤرخة في *****, لتقديم الخدمات الهندسية، برأس مال مقداره (٣٠٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار، وتتكون من (٦) مساهمين وعدد الاسهم لكل مساهم (٥٠٠,٠٠٠) سهم.

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني، وفق خطط التنمية القومية من خلال ممارسة نشاطها في مجال تقديم الخدمات الهندسية المتكاملة، وتقع الشركة في بغداد وليس لديها أي فرع آخر، وان الشركة ليست عضواً أو مساهماً في شركات أخرى لغاية ٢٠١٣/١٢/٣١.

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠١٣ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	٦٥٥,١٢٠,٠٠٠
المصروفات الجارية .	(٦٠٢,٧١١,٠٠٠)
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	٥٢,٤٠٩,٠٠٠
تضاف : إيرادات متنوعة	٠,٠٠٠,٠٠٠
تنزل : المصروفات الأخرى	٠,٠٠٠,٠٠٠
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	٥٢,٤٠٩,٠٠٠

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقاً لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٣/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (٥٢,٤٠٩,٠٠٠) دينار ، وتكون عملية التحاسب الضريبي على هذا المبلغ كالاتي:
الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه:

$$٥٢,٤٠٩,٠٠٠ * ١٥\% = ٧,٨٦١,٣٥٠ \text{ دينار}$$

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقا لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠١٣ = ٦٥٥,١٢٠,٠٠٠ دينار
فائض العمليات طبقا لحسابات الشركة لسنة ٢٠١٣ = ٥٢,٤٠٩,٠٠٠ دينار

المجموع
الدخل الخاضع للضريبة : ٧٠٧,٥٢٩,٠٠٠ * ١٨% = ١٢٧,٣٥٥,٢٢٠ دينار
مبلغ الضريبة المتحققة وفقا لمذكرة التخمين في قسم الشركات :
١٢٧,٣٥٥,٢٢٠ * ١٥% = ١٩,١٠٣,٢٨٣ دينار

خامسا: ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

تم التوجه إلى شركة رقم (٤) لغرض إجراء التدقيق الضريبي على حسابات الشركة وعليه تم تثبيت الملاحظات الآتية الخاصة بحسابات السنة ٢٠١٣ المالية وكما يأتي :

١- تم المطالبة بالمجموعة الدفترية المحاسبية وفقا لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ المعدل. حيث اشترط لمن يمسك حساباته على الحاسوب الالكتروني الشروط الواردة في المادة (٣) من النظام المذكور ألا إن الشركة قدمت اضبارة تتضمن أوراق قيود يومية غير مصادق عليها من قبل كاتب العدل، كما تم مطالبة الشركة بتقديم دليل التويب الحسابي المصادق عليه من قبل السلطة المالية ألا ان الشركة لم تقم بتقديمه وعليه فان ذلك يعتبر مخالفة للنظام المذكور آنفا.

٢- لم يوافق المكلف على عملية التقدير طبقا للضوابط وقدم اعتراض لدى قسم التدقيق الداخلي، ولكن الإدارة الضريبية لم توافق على الطعون التي قدمها، وتم اعتبار التقدير نهائي.

٣- من خلال إجراءات التدقيق ومن خلال متابعة الباحث لحسابات الشركة ، لم يتبين إن الشركة قد مارست إجراءات المحاسبة الإبداعية بقصد التهرب الضريبي أو رفع القيمة الاسمية للأسهم.

شركة (٥) للصناعات الكيماوية العصرية / مساهمة خاصة - بغداد / ٢٠١٢

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة سنة ١٩٦٤ بصفة شركة ذات مسؤولية محدودة رأسمالها (١٤٩,٥٠٠) دينار مدفوعة بالكامل ونشاطها هو إنتاج الكحول الايثيلي، وفي سنة ١٩٨٥ تحولت إلى شركة مساهمة رأسمالها الاسمي (٥٠٠,٠٠٠) دينار، وبعد ذلك تم زيادة رأس المال إلى أن أصبح (٩٠,٠٠٠,٠٠٠) دينار لغاية ٢٠١٢/١٢/٣١، وان جميع الزيادات التي حصلت في رأس المال سددت أقيامها من الأرباح المتحققة. وان مركز الشركة في بغداد وليس لها أي فرع آخر.

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني، من خلال ممارسة نشاطها في مجال إضافة صناعات أخرى إلى الصناعات المحلية ، وقد تحولت الشركة من منتجة فقط الى منتجة ومسوقة اعتمادا على مواردها الذاتية، وان الشركة ليست عضوا أو مساهما في شركات أخرى لغاية ٢٠١٢/١٢/٣١.

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠١٢ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	١,٧٣٢,٢٩٠,٤٢٠
المصروفات الجارية .	(١,٦٨٠,٤٦١,٤٩٧)
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	٥١,٨٢٨,٩٢٣
تضاف : إيرادات متنوعة	٧٧,٢٣٦,٦١٦
تنزل : المصروفات الأخرى	٢٤,٦٦٩,١٣٥
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	١٠٤,٣٩٦,٤٠٤

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقاً لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ دينار، وكما مبين في الخلاصة الآتية:
الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية ٢٠١٢ : ١,٧٠٢,٩٠٦,٨٠٠ دينار
إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة ٢٠١٢ : ١,٥٩٨,٥١٠,٣٩٦ دينار

صافي الربح للسنة المنتهية في ٢٠١٢/١٢/٣١ : ١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ دينار

الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه:

$$١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ * ١٥\% = ١٥,٦٥٩,٤٦٠ \text{ دينار}$$

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقا لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠١٢ = ١,٧٠٢,٩٠٦,٨٠٠ دينار
فائض العمليات طبقا لحسابات الشركة لسنة ٢٠١٢ = ١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ دينار

المجموع = ١,٨٠٧,٣٠٣,٢٠٤ دينار
الدخل الخاضع للضريبة : ١,٨٠٧,٣٠٣,٢٠٤ * ٢٠% = ٣٦١,٤٦٠,٦٤٠ دينار
مبلغ الضريبة المتحققة وفقا لمذكرة التخمين في قسم الشركات :
٣٦١,٤٦٠,٦٤٠ * ١٥% = ٥٤,٢١٩,٠٩٥ دينار

خامسا: ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

ان قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب اعتمد التقدير الاحتياطي على الشركة وفقا لما تظهره الحسابات وكالاتي :

$$١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ * ١٥\% = ١٥,٦٥٩,٤٦٠ \text{ دينار}$$

على أن يتم التحقق من بعض المصاريف والإيرادات وإعادة حساب الضريبة ، حيث كانت هناك شكوك لدى المخمن والمدقق في قسم الشركات بأن المالكين وإدارة الشركة قد اتبعوا ومن خلال الجهات المكلفة بإعداد حسابات الشركة لبعض الأساليب بهدف تضخيم المصاريف وتخفيض الإيرادات، (وهذا هو الذي تم الإشارة إليه بالمحاسبة الإبداعية) وهذا سيتم توضيحه في الفقرة التالية:

- حساب الضريبة بعد إجراءات التدقيق الضريبي لغرض استبعاد آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية:
تبين من خلال التدقيق الضريبي إن هناك زيادة في المصاريف الآتية:

مصاريف رأسمالية تم معالجتها محاسبيا على إنها مصاريف إيرادية : ٣٢٥,٤١٢,٥٠٠ دينار
مصاريف تم زيادتها من خلال تغيير طريقة حساب الخزون : ١٠٣,٠٥٠,٤٠٠ دينار

المجموع ٤٢٨,٤٦٢,٩٠٠ دينار

وعند إضافة المبلغ أعلاه إلى صافي الربح الذي أظهرته الحسابات يكون المجموع:

$$١٠٤,٣٩٦,٤٠٤ + ٤٢٨,٤٦٢,٩٠٠ = ٥٣٢,٨٥٩,٣٠٤ \text{ دينار}$$

مبلغ الضريبة المتحققة وفقا للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

$$٥٣٢,٨٥٩,٣٠٤ * ١٥\% = ٧٩,٩٢٨,٨٩٦ \text{ دينار}$$

وبذلك نلاحظ آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، حيث تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٦٤،٢٦٩،٤٣٦) دينار ، من (٧٩،٩٢٨،٨٩٦) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (١٥،٦٥٩،٤٦٠) دينار طبقا للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.

وكذلك تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٢٥،٧٠٩،٨٠١) دينار ، من (٧٩،٩٢٨،٨٩٦) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (٥٤،٢١٩،٠٩٥) دينار طبقا للدخل الخاضع للضريبة وفقا للضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب.

شركة (٦) لصناعة الأثاث المنزلي / بغداد – ٢٠١٠

أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة عام ١٩٨٦ وفق لأحكام قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل وبرأسمال اسمي قدرة (١٠،٠٠٠،٠٠٠) دينار (عشرة ملايين دينار) ، وقـــد تم زيادة رأس المال خلال السنوات السابقة ولغاية ٢٠١٠/١٢/٣١ إلى (١،٢٦٠،٠٠٠،٠٠٠) دينار (مليار ومائتين وستين مليون دينار) .

ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى تجهيز أثاث متنوع من طقم الاستقبال وغرف النوم والدواوين والأثاث المكتبي لتجهيز مؤسسات القطاع العام والخاص بما يواكب الأثاث المرغوب في الأسواق .

ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠١٠ المالية (المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	١٩،٧٨٣،٢٨٥،٥٦٥
المصروفات الجارية .	١٨،٩٨٦،٩٥٥،٤٨٥
فائض النشاط (المرحلة الأولى)	٧٩٦،٣٣٠،٠٨٠
تضاف : إيرادات متنوعة	٥٦،٤٣٨،٩١٥
تنزل : المصروفات الأخرى	٤٢٥،٦٩٧،٣٢٥
فائض النشاط (المرحلة الثانية)	٤٢٧،٠٧١،٦٧٠

رابعاً: التحاسب الضريبي مع الشركة طبقاً لحسابات الشركة وبموجب ضوابط الهيئة :

- لقد أظهرت حسابات الشركة للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١ صافي ربح مقداره (٤٢٧,٠٧١,٦٧٠) دينار، وكما مبين في الخلاصة الآتية:
الإيرادات الكلية المتحققة خلال السنة المالية ٢٠١٠ : ١٩,٨٣٩,٧٢٤,٤٨٠ دينار
إجمالي المصاريف الجارية والتحويلية لسنة ٢٠١٠ : ١٩,٤١٢,٦٥٢,٨١٠ دينار

صافي الربح للسنة المنتهية في ٢٠١٠/١٢/٣١ : ٤٢٧,٠٧١,٦٧٠ دينار
الضريبة التي تفرض طبقاً لنتائج الحسابات أعلاه:

$$٤٢٧,٠٧١,٦٧٠ * ١٥\% = ٦٤,٠٦٠,٧٥٠ \text{ دينار}$$

- حساب الضريبة في قسم الشركات طبقاً لضوابط الهيئة العامة للضرائب:
إجمالي الإيرادات المتحققة خلال السنة ٢٠١٠ = ١٩,٨٣٩,٧٢٤,٤٨٠ دينار
فائض العمليات طبقاً لحسابات الشركة لسنة ٢٠١٠ = ٤٢٧,٠٧١,٦٧٠ دينار

المجموع = ٢٠,٢٦٦,٧٩٦,١٥٠ دينار

الدخل الخاضع للضريبة : ٢٠,٢٦٦,٧٩٦,١٥٠ * ٢٠\% = ٤,٠٥٣,٣٥٩,٢٣٠ دينار
مبلغ الضريبة المتحققة وفقاً لمذكرة التخمين في قسم الشركات :

$$٤,٠٥٣,٣٥٩,٢٣٠ * ١٥\% = ٦٠٨,٠٠٣,٨٨٥ \text{ دينار}$$

خامسا: ملاحظات التدقيق الضريبي عن الشركة

- حساب الضريبة بعد إجراءات التدقيق الضريبي لغرض استبعاد آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية: تبين من خلال التدقيق الضريبي إن هناك زيادة في المصاريف الآتية:

مصاريف رأسمالية تم معالجتها محاسبيا على إنها مصاريف إيرادية : ٨٧٥,٦٤٨,٥٠٠ دينار
مصاريف تم زيادتها من خلال تغيير طريقة حساب المخبزون : ٢٥٩,٧٥١,٨٠٠ دينار

المجموع ١,١٣٥,٤٠٠,٣٠٠ دينار

وعند إضافة المبلغ أعلاه إلى صافي الربح الذي أظهرته الحسابات يكون المجموع:

$$١,١٣٥,٤٠٠,٣٠٠ + ٤٢٧,٠٧١,٦٧٠ = ١,٥٦٢,٤٧١,٩٧٠ \text{ دينار}$$

مبلغ الضريبة المتحققة وفقا للمبلغ الذي تم التوصل إليه :

$$١,٥٦٢,٤٧١,٩٧٠ \times ١٥\% = ٢٣٤,٣٧٠,٧٩٥ \text{ دينار}$$

وبذلك نلاحظ آثار ممارسة الشركة لإجراءات المحاسبة الإبداعية، ضمن تخطيط إدارة الشركة لتخفيض مبلغ الضريبة التي ستدفع ، أو بتعبير آخر محاولة التهرب الضريبي من خلال إجراءات المحاسبة الإبداعية، حيث كانت الضريبة التي ستدفع طبقا لصافي الأرباح التي أظهرتها الحسابات المقدمة من قبل الشركة وقبل استبعاد آثار إجراءات المحاسبة الإبداعية ، مبلغا مقداره (٦٤,٠٦٠,٧٥٠) دينار ، بينما مبلغ الضريبة التي كان من المفروض أن تدفع من قبل الشركة طبقا للحسابات المقدمة من قبلها وبعد استبعاد آثار إجراءات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية مبلغا مقداره (٢٣٤,٣٧٠,٧٩٥) دينار ، وبذلك يتبين الفرق بين المبلغين وهو (١٧٠,٣١٠,٠٤٥) دينار بين المبلغ الذي سيدفع قبل استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية ، وبين المبلغ الذي كانت تخطط الشركة أن تدفعه من خلال ممارستها لإجراءات المحاسبة الإبداعية.

ولكن في هذه الشركة نلاحظ إن الحالة تختلف عن الشركات السابقة التي تم دراستها، حيث لم يكن هناك تأثير لممارسات المحاسبة الإبداعية على مبلغ الضريبة المدفوعة من قبل الشركة التي نحن بصدد دراستها، بموجب الإجراءات في قسم الشركات طبقا لضوابط الهيئة العامة للضرائب، والسبب في ذلك هو أن مبلغ الضريبة المدفوع طبقا للضوابط، أكبر بكثير من ذلك المبلغ الذي ستدفعه الشركة في حالة اعتماد الحسابات المقدمة من قبلها بعد استبعاد آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث كانت الضريبة المدفوعة طبقا للضوابط المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب مبلغا مقداره (٦٠٨,٠٠٣,٨٨٥) دينار ، في حين أن مبلغ الضريبة التي كان من المفروض أن تدفع من قبل الشركة طبقا للحسابات المقدمة من قبلها وبعد استبعاد آثار إجراءات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية مبلغا مقداره (٢٣٤,٣٧٠,٧٩٥) دينار ، وبذلك نلاحظ الفرق واضح بين المبلغين والذي هو (٣٧٣,٦٣٣,٠٩٠) دينار.

ومما تقدم يتبين إن إتباع الشركة لإجراءات أو ممارسات تمهيد الدخل ينتج عنه الاحتمالات الآتية:

أولاً: عدم قيام الشركة بممارسة إجراءات تمهيد الدخل : وفي هذه الحالة يتحقق احد الاحتمالات:

- ١ - اعتماد الإدارة الضريبية على نتيجة الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المقدمة من قبل الشركة لغرض التحاسب الضريبي، وذلك لموثوقية المعلومات الواردة في تلك القوائم بالنسبة للإدارة الضريبية، وهذا يمثل أفضل حالات العلاقة بين الإدارة الضريبية من جانب والمكلف بدفع الضريبة ومن قام بإعداد القوائم المالية للشركة والمصادقة عليها من جانب، وهذا ما يطلق عليه (نظام التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي) .
- ٢ - عدم اعتماد الإدارة الضريبية على صافي الأرباح التي تظهرها القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف بدفع الضريبة في عملية التحاسب الضريبي، واللجوء إلى التقدير وفق الضوابط المعتمدة من قبل الهيئة العامة للضرائب، وهو ما يعرف (بالتقدير الإداري وفق الضوابط) ، وفي هذه الحالة فإن المكلف أمام خيارين هما :
 - الخيار الأول : قبول نتيجة التقدير ودفع مبلغ الضريبة المترتبة عليه كما تم حسابها طبقاً للضوابط.
 - الخيار الثاني : عدم الموافقة على نتيجة التقدير والتمسك بالنتيجة التي تظهرها القوائم المالية ، واللجوء إلى الاعتراض لدى الجهات المختصة بذلك وفق المواد القانونية (٥٧ ، ٥٨ ، ٥٩) المشار إليها في قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

ثانياً: قيام الشركة بممارسة إجراءات تمهيد الدخل : وفي هذه الحالة يتحقق احد الاحتمالات:

- ١ - عدم اكتشاف ممارسات تمهيد الدخل من قبل السلطة المالية، وفي هذه الحالة تنطبق عليها حالات عدم قيام الشركة بممارسة إجراءات تمهيد الدخل.
- ٢ - اكتشاف السلطة المالية لممارسة إجراءات تمهيد الدخل : ويتم ذلك من خلال إجراءات التدقيق والفحص الضريبي التي تجرى في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، وفي هذه الحالة يتم استخراج مبلغ معين (وهو الذي تم التمهيد لغرض التهرب الضريبي من خلاله ، وذلك بتضخيم المصاريف باستغلال بعض الطرق والأساليب المحاسبية) ، ويتم إضافة هذا المبلغ إلى صافي الربح الذي تم التوصل إليه طبقاً للحسابات المقدمة من قبل الشركة موضوع التحاسب الضريبي، وهنا نكون أمام احتمالين:
 - الاحتمال الأول : عند إضافة المبلغ الذي تم التحقق منه ضمن إجراءات التدقيق والفحص الضريبي، إلى صافي الربح بموجب حسابات الشركة ، وتكون نتيجة تلك الإضافة مبلغ اكبر من ذلك المبلغ الذي تم التوصل إليه طبقاً للضوابط المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية ، ففي هذه الحالة يتم اعتماد المبلغ الأكبر ، كما هو الحال بالنسبة للشركة رقم () .
 - الاحتمال الثاني : عند إضافة المبلغ الذي تم التحقق منه ضمن إجراءات التدقيق والفحص الضريبي، إلى صافي الربح بموجب حسابات الشركة ، وتكون نتيجة تلك الإضافة مبلغ اقل من ذلك المبلغ الذي تم التوصل إليه طبقاً للضوابط المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية ، ففي هذه الحالة يتم اعتماد المبلغ الأخير (طبقاً للضوابط ، وقد يتم إعادة حساب الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط بعد اخذ مبلغ التمهيد بنظر الاعتبار) ، كما هو الحال بالنسبة للشركة رقم (٦) .
- ٣ - أن تتم ممارسة إجراءات تمهيد الدخل وذلك بتخفيض الأرباح من خلال بعض الطرق والأساليب المحاسبية، بما يحقق بالنهاية تضخيم الأرباح بقصد رفع قيمة الأسهم بالسوق أو لأهداف أخرى، ويتم الإفصاح عن تلك الأرباح ضمن الحسابات المقدمة من قبل الشركة إلى الإدارة الضريبية لغرض التحاسب الضريبي، وتكون تلك الأرباح اكبر من تلك التي يتم التوصل إليها من قبل السلطة المالية بموجب الضوابط المعتمدة من قبل الإدارة الضريبية، فيتم في هذه الحالة اعتماد المبلغ الأكبر (صافي الربح الذي تم الإفصاح عنفي القوائم المالية للشركة) ، وتتحقق في هذه الحالة النظرة الايجابية من قبل الإدارة الضريبية إلى ممارسة تمهيد الدخل ، كما هو الحال بالنسبة للشركة رقم (٢) .

حيث تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٦٤,٢٦٩,٤٣٦) دينار ، من (٧٩,٩٢٨,٨٩٦) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (١٥,٦٥٩,٤٦٠) دينار طبقا للحسابات كما تم تقديمها بدون تعديل أو تدقيق ضريبي.

وكذلك تم تخفيض مبلغ الضريبة بمقدار (٢٥,٧٠٩,٨٠١) دينار ، من (٧٩,٩٢٨,٨٩٦) دينار طبقا للحسابات المقدمة بعد استبعاد آثار المحاسبة الإبداعية ، إلى (٥٤,٢١٩,٠٩٥) دينار طبقا للدخل الخاضع للضريبة وفقا للضوابط التي تعتمدها الهيئة العامة للضرائب.

حالة الشركة (في ممارسة تمهيد الدخل أو عدمها)	صافي ربح الشركة وفق قوانينها المالية		التحاسب الضريبي وفق الضوابط	مبلغ الضريبة		تمهيد الدخل من وجهة نظر الإدارة الضريبية
	بدون تمهيد الدخل	مع وجود تمهيد الدخل		بدون تمهيد الدخل	مع وجود تمهيد الدخل	
الشركة (١) ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	٦٥,٥٢٠,٠٢٩	٢٩١,٠٥٠,٤٢٥	١٩٠,٨٠٥,٠٠٠	٢٨,٦٢٠,٧٥٠	٤٣,٦٥٧,٥٦٤	نظرة سلبية للتمهيد في التحاسب الضريبي
الشركة (٢) ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	٣٠٠,١٣٦,٠٠٢	٥١٠,١١٧,٠٠٢	٣٢٦,٦٩٨,١١٢	٤٩,٠٠٤,٧١٧	٧٦,٥١٧,٥٥٨	نظرة ايجابية للتمهيد في التحاسب الضريبي
الشركة (٣) ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	١٦,٢٥٩,٥٠٣	١٦٤,٣٥٥,٥٠٣	٩٥,٥٢٥,٩٥٠	١٤,٣٢٨,٨٩٥	٢٤,٦٥٣,٣٢٥	نظرة سلبية للتمهيد في التحاسب الضريبي
الشركة (٤) عدم ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	٥٢,٤٠٩,٠٠٠		١٢٧,٣٥٥,٢٢٠	١٩,١٠٣,٢٨٣		لم تتأثر عملية التحاسب الضريبي
الشركة (٥) ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	١٠٤,٣٩٦,٤٠	٥٣٢,٨٥٩,٣٠٤	٣٦١,٤٦٠,٦٤٠	٥٤,٢١٩,٠٩٥	٧٩,٩٢٨,٨٩٦	نظرة سلبية للتمهيد في التحاسب الضريبي
الشركة (٦) ممارسة إجراءات تمهيد الدخل	٤٢٧,٠٧١,٦٧٠	١,٥٦٢,٤٧١,٩٧٠	٤,٠٥٣,٣٥٩,٢٣٠	٦٠٨,٠٠٣,٨٨٥	٢٣٤,٣٧٠,٧٩٥	لم تتأثر عملية التحاسب الضريبي

الاستنتاجات والتوصيات:

خلص البحث إلى مجموعة استنتاجات وتم وضع التوصيات المناسبة لها وكالاتي:

أولاً: الاستنتاجات:

- ١ - تتمثل المحاسبة الإبداعية في الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية، والتي تؤثر على مخرجات المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون، ويطلق عليها بالإبداعية والخلقة لأنها تتبع أساليب مبتدعة في إخفاء وإظهار أشياء غير موجودة أي تخلق أحداث غير واقعية وبالتالي تخلق وضع غير صحيح وغير حقيقي للشركة.
- ٢ - أن القوائم المالية وعلى الرغم من قيام مراقب الحسابات أو المدقق بتدقيقها فإنه غالباً ما يتم تعديلها أو عدم قبولها من قبل الإدارة الضريبية لأسباب تسند لها لعدم الانتظام ، أو لعدم أمانتها بما ينطوي عليه ذلك من إخفاء للمعلومات أو تزوير أو تلاعب في تلك القوائم ، وهذا التلاعب يتضمن أحياناً إجراءات وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- ٣ - لما كانت الإدارة الضريبية في العراق هي المستخدم الرئيس للقوائم المالية إن لم تكن المستخدم الوحيد لها كما اشرنا فيما تقدم ، لذا فإن الهدف الرئيس أو السبب المباشر عند إتباع أساليب المحاسبة الإبداعية في العراق هو لتخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضريبة عند عملية التحاسب الضريبي.
- ٤ - إن المسؤولية التضامنية لمراقب الحسابات سوف تكون دافعا " لمكاتب مراقبي الحسابات لبذل المزيد من العناية المهنية وتوخي الدقة والاهتمام بأساليب المحاسبة الإبداعية ، لكي تجنب من يقوم بالمصادقة على الحسابات الوقوع تحت طائلة العقوبات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ٥ - إن المعيار لقبول أو رفض الدخل المحاسبي الوارد في القوائم المالية كأساس للتحاسب الضريبي هو الدخل المحدد بموجب الضوابط ، حيث إذا ما كان الدخل المحاسبي بموجب القوائم المالية أكبر من الدخل المحدد بموجب الضوابط يتم اعتماده والعكس صحيح وهذا في أغلب الشركات التي يتولى ديوان الرقابة المالية تدقيق حساباتها فضلا عن الشركات المساهمة الخاصة ، وهذا مما يدل على ضعف ثقة السلطة المالية بالقوائم المالية المعدة من قبل الشركات المحدودة على الرغم من أن قوائمها المالية تعد على وفق المعايير والقواعد المحاسبية ومصادقة من قبل مراقب الحسابات .
- ٦ - إن اعتماد الضوابط لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لا يعني تقليل عمليات التهرب أو التجنب الضريبي ، إذ إن موظف السلطة المالية يعتمد الإيرادات التي يحددها المكلف كأساس لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة ، ومن ثم من الخطأ أن تعد الضوابط بديل ناجع عن القوائم المالية في احتساب الدخل الخاضع للضريبة بغرض منع كل من التهرب والتجنب الضريبي على حد سواء .
- ٧ - بالرغم من أن السلطة المالية تعتمد الضوابط بشكل كبير لكن لا توجد هناك اعتراضات أو تظلمات من قبل المكلف يتناسب وعدد المكلفين الذين تم رفض احتساب الربح لهم بموجب الحسابات وعلى الرغم من أن هذا يولد تصوراً لدى السلطة المالية أن المكلفين لديهم القناعة بإجراءات السلطة المالية ، وعلى ما يبدو أن ذلك يعود إلى تعقد إجراءات الاعتراض وعدم حصول المكلف على نتيجة ايجابية في الغالب .

ثانياً: التوصيات:

- ١ - الاهتمام بدراسة المحاسبة الإبداعية ضمن مناهج الأقسام المحاسبية والمالية في الكليات والمعاهد المتخصصة، فضلاً عن تشجيع المزيد من البحوث والدراسات في مجال المحاسبة الإبداعية للتعرف على الإجراءات التي يمكن إتباعها عند ممارسة التحريف للقوائم المالية لتحقيق أهداف محددة، وكذلك لتعزيز العلاقة بين المحاسبة والضريبة باعتبارها المستخدم الأساس للمعلومات المحاسبية.
- ٢ - ضرورة اهتمام الإدارة الضريبية بتدريب العاملين في قسم الشركات بإجراءات المحاسبة الإبداعية للتمكن من معرفة القوائم المالية التي تنطوي على حالات من ممارساتها .
- ٣ - محاولة إشاعة نوع من الثقافة العامة من قبل الجهات الأكاديمية والمهنية بما يضمن عدم استغلال ممارسات المحاسبة الإبداعية في تحريف البيانات بالشكل الذي يحقق أهداف جهات محددة على حساب الجهات الأخرى المستفيدة من القوائم المالية.
- ٤ - قيام السلطة المالية ببعض الإجراءات التي من شأنها تعزيز الثقة المتبادلة بينها من جانب وبين المكلفين ومراقبي الحسابات من جانب آخر والذي بدوره يزيد من الالتزام في تقديم معلومات تتصف بالموثوقية والملائمة ويتم ذلك من خلال تصنيف المكلفين إلى فئات بحسب موثوقية المعلومات التي يقدمونها والتعامل معهم على وفق ذلك ، فضلاً عن إشعار الجهات المهنية ذات العلاقة بخصوص مراقبي الحسابات ممن دققوا قوائم مالية لا تتصف بالموثوقية ، حيث يتولد شعور لديهم إن السلطة المالية تقدر المصداقية والمهنية .
- ٥ - على موظف السلطة المالية (المخمن) إشعار رئيسه وبشكل مكتوب عن الأسباب الحقيقية التي دفعت به إلى عدم اعتماد القوائم المالية كأساس للتحاسب الضريبي و لا يتم اعتماد الضوابط إلا بعد عدم قناعة كل من موظف السلطة المالية ورئيسه المباشر بالقوائم المالية .
- ٦ - على السلطة إعلام كل من المكلف ومراقب الحسابات وبشكل مكتوب عن الأسباب الحقيقية التي دفعت بهم إلى اعتماد الضوابط بدلاً من القوائم المالية كي تتم ملاقاتها مستقبلاً ويعد ذلك إنذاراً لكل منهما لتغيير تصنيفهما إلى الفئة التي لا تحظى بثقة السلطة المالية .

المصادر

أولاً : "الوثائق الرسمية:"

- جمهورية العراق ، قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته لغاية القانون رقم 3584 لسنة 1999 والأمر رقم 84 لسنة 2003 الصادر عن سلطة الائتلاف المؤقتة.

ثانياً : "الكتب العربية:"

- مطر ، عطية والراوي ، حكمت احمد والحيالي ، وليد ناجي ، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات – الإطار النظري وتطبيقاته العملية ، دار حنين للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 .

ثالثاً : "الاطاريح الجامعية والبحوث:"

- ١ - أمين ، عبد الله محمود ، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه ، كلية الإدارة والاقتصاد ، الجامعة المستنصرية ، 2000 .
- ٢ - عبد الأحد ، علاء فريد ، اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة البصرة ، 2006 .
- ٣ - الكيلاني ، بسمة قيس شهاب الدين تأثير المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية ودور مراقب الحسابات في الحد منها ، بحث محاسبة قانونية المعادل لشهادة الدكتوراه ، المعهد العالي للمحاسبة . 2008 ،

رابعاً : "الكتب والبحوث الأجنبية:"

Foreign References

1. Belkaoui, Ahmed, "**Accounting Theory**", 3rd Edition, Thomson, Reaming, London, 2000.
2. Barnea, A., J. Ronen, & S. Sadan. **Classificatory smoothing of income with extraordinary items**. The Accounting Review, January, 56 (1), 110-112. 2005.
3. Geiger, Marshall A., Rama, DasarathaV.,
"Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy". Accounting Horizons
, Vol.20, No.1, PP1-17, 2006.
4. FASB , **Statement of Financial Accounting Concepts** , No. 1 (SFAC , No. 4) AICPA , USA , 1980.
5. Meigs , Robert E., Meigs , Mary A., Bettner , Mark & Whittington , Ray ,
Accounting The Basis for Business Decisions , The McGraw – Hill Companies , Inc , 1996 .
6. Palmrose, Z.V., "**An analysis of Auditor Litigation & Audit Service Quality**",
The Accounting Review , Issue 1, January, 1996.
7. Schwartz, R., "**Legal Regimes, Audit Quality, & Investment** " ,
The Accounting Review , Vol. 72 , Issue , July, 1997.