

النظام المحاسبي الحكومي المعاصر ودوره في تحقيق متطلبات البيئة الخارجية للنظام الضريبي في العراق دراسة في المفاهيم وآلية التطبيق

أ.م. فيصل سرحان عبود العزاوي

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة ديالى، العراق.

المستخلص

كفاءتهم. فقد بين المبحث الأول من موضوع الدراسة المحاسبية الحكومية مفهومها وأهم وظائفها وخصائصها، أما المبحث الثاني فقد تضمن بيئة النظام الضريبي الخارجية والتي تمثلت بالتشريع الضريبي في العراق، المكلفون، مستوى الوعي الضريبي، المخبرون، الإدارات الساندة، القضاء الضريبي، مهنة المحاسبة، التقدم التكنولوجي، بيانات الميزانية العامة، وسائل الأعلام، والدستور. والمبحث الثالث بين فيه الجانب العملي من خلال إختبار الفرضيات، وجاء المبحث الرابع بأهم الأستنتاجات وهي يحق للمكلف إختيار طريقة القياس المناسبة بشرط عدم تغييرها من سنة لآخرى إلا بموافقة الإدارة الضريبية بمعنى أن إجراءات القياس المقبولة محاسبياً مقبولة ضريبياً ما لم يمنع مثل هذا الإجراء او يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس. كما نوصي لإحتساب الربح الضريبي لابد من إجراء تعديلات على التشريعات والتعليمات المالية الخاصة به.

ان موضوع المحاسبة من أهم أسس المجتمع السليم الذي يسعى إلى بناء جيل ملتزم تجاه مسؤولياته الوطنية والأخلاقية. وان أي خلل في نظام المحاسبة في مجتمع ما سيؤثر سلباً على مصداقية القانون و إخلاص الفرد لمجتمعه لأنه سينظم العلاقة بين القانون وتطبيقه الفعلي بصورة صحيحة، وللمحاسبية دور في جميع مجالات الحياة ومنها الضريبية حيث تلتقي أهمية المحاسبية مع أهمية الضرائب منذ اقدم العصور وذلك لأن الضريبة حق مشروع للدولة وللمجتمع وللمواطن. وتكمن هذه الأهمية للمحاسبة في سلامة الإجراءات المتبعة في جباية الأموال بصورة صحيحة من قبل الموظفين العاملين على جبايتها وفق القوانين والأنظمة الضريبية الموضوعة، وعليه يجب توفر كوادر متسلحة بالعلم والدراية الكاملة بالقوانين والأنظمة والطرائق المحاسبية. ومن هنا تأتي أهمية البحث وذلك بتوفير البرامج المحاسبية، للموظفين العاملين في هذا المجال لمساعدتهم ورفع

كلمات مفتاحية: المحاسبة الحكومية، بيئة النظام الضريبي.

المبحث الأول: منهجية البحث:

أنباعهم أساليب مشروعة أو غير مشروعة وذلك لوجود عوامل عديدة تؤدي إلى استمرار تهريبهم ، مما يؤدي هذا إلى تقليل الحصيلة الضريبية وبالتالي عدم تحقيق الأهداف المتوخاة من فرض الضريبة

تتضمن منهجية البحث الاتي:

1-1. مشكلة البحث: تعاني الهيئة العامة للضرائب من مشكلة استمرار مكلفي الضريبة من التهرب في دفع الضريبة المستحقة عليهم من خلال

ولغرض تحقيق أهداف البحث يتم الاعتماد على الفرضيتين الآتيتين .
1. إن ازدياد التعاملات مع بيئة النظام الضريبي في العراق سوف يفرض على نظم المعلومات المحاسبية التطور من أساليبها ومكوناتها في سبيل الوفاء باحتياجات المحاسبة الحكومية التي ستعمل في ظلها.
2. إن التأثيرات على نظم المعلومات المحاسبية في ظل بيئة النظام الضريبي في العراق سوف تتعلق بالتأثير على مكونات نظم المعلومات المحاسبية (المادية والبشرية) وكذلك على مقوماتها و طبيعة عملية تصميمها في المحاسبة الحكومية التي تعمل في ظلها.

5-1-1. منهجية البحث: تم استخدام المنهجين الآتيين:

1- المنهج الوصفي:
لتحقيق غايات ومقاصد البحث تم الاستعانة بالمراجع المتاحة من رسائل جامعية وكتب وبحوث ودوريات عربية وأجنبية ذات فائدة في مجال البحث .
2- المنهج التطبيقي:
سوف تتم دراسة النظام المحاسبي الحكومي في ضوء البيانات التي تم الحصول عليها من الهيئة العامة للضرائب وكذلك من خلال المقابلات الشخصية مع مديري أقسام ومسؤولي الشعب المالية ذات العلاقة.

2-1. أهمية البحث: يستمد البحث أهميته من الآتي:

1. أهمية نظام المحاسبة الحكومية في توفير المعلومات المحاسبية لتحقيق أغراض مختلفة للإدارة الضريبية في الرقابة الفاعلة على إدارة المال العام، ومتخذي القرارات كما تسهم في فهم واضح للنشاط المالي الحكومي.
2. أن تطوير نظام المعلومات المحاسبي الحكومي ضرورة في الوقت الحاضر ويساعد كثيراً في معالجة أوجه القصور الذي عانى منها النظام.
3. دراسة وتحليل أثر لتطبيق النظام المحاسبي الحكومي على استمرارية دراسة التطور لبيئة النظام الضريبي في العراق.

3-1. هدف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

1. إبراز اثر العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي في الكفاءة والفاعلية وبيئة النظام الضريبي في العراق كمصدر للمعلومات المحاسبية في الهيئة العامة للضرائب والوحدات التابعة لها (الأقسام).
2. تحديد اهم التأثيرات التي تطرأ على المقومات والدعائم الاساسية للنظام المحاسبي الحكومي نتيجة العلاقة مع بيئة النظام الضريبي في العراق.

4-1. فرضية البحث:

المبحث الثاني: الإطار النظري:

في مخازن ليكون أبقى له وأبعد عن إسراع الفساد إليه من تبذير وضياح إلا المقدر الذي تأكلونه الذي يكون قليلاً جداً دون إسراف لأجل الانتفاع منه في السنوات السبعة المتواليات(ابن كثير، تفسير 2:418)، ويقول الباري جل وعلا): وَقَالَ الْمَلِكُ أَتُؤْنِي بِهِ أَسْتَخْلِضُهُ لِنَفْسِي فَلَمَّا كَلَّمَهُ قَالَ إِنَّكَ الْيَوْمَ لَدَيْنَا مَكِينٌ أَمِينٌ(54) قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى حَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْمَ (((55) (سورة يوسف ، الآيات : 54-55). إن نشوء وتطور المحاسبة الحكومية كان مع نمو وتطور الحضارة البشرية وصاحبها ظهور الدولة وتزايد أنشطتها الإدارية والسياسية والاقتصادية ، فالدولة كلما زادت من تدخلها الاقتصادي والاجتماعي كلما أثر ذلك على المحاسبة الحكومية في زيادة أهميتها ودورها في تنظيم وضبط إيرادات ومصروفات موازنتها وهذا ما يوضح الأساس العلمي للمحاسبة الحكومية في تعاضد دور الدولة وتدخلها في الاقتصاد الكلي (العبيدي، 1985: 73) . فالمحاسبة الحكومية هي أداة هامة لخدمة الإدارة المالية العامة للدولة لتحقيق أهدافها ، فوظائفها تشكل ركناً أساسياً من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي في فرض الرقابة على الأموال العامة إنفاقاً وتحصيلاً ، وإنها أصبحت أداة مهمة لتقييم أداء الحكومة ومصداقاً مهماً للبيانات اللازمة لأغراض التخطيط الاقتصادي والمالي والاجتماعي.

2-1- مفهوم المحاسبة الحكومية المعاصرة :

تعد المحاسبة الحكومية من أقدم فروع الدراسة في المحاسبة ، فهي ولدت يوم وجدت الدولة، وتطورت بتطور المعاملات المالية والاقتصادية حتى يمكن التغلب على كل عقبة من العقبات التي واجهت الدولة في إدارة شؤونها المالية ، فتطورت المحاسبة الحكومية تاريخياً وفقاً للحاجة لها بوصفها مصدراً للمعلومات ، فكانت في بدايتها أداة تذكيرية عندما مارست الحضارات القديمة النشاط الاقتصادي ، فكان لابد من وجود نظام مالي للدول التي ظهرت آنذاك لتسجيل مصروفاتها وإيراداتها من رواتب للجند ونفقات بناء المعابد والقصور والأهرامات وضرائب وغرامات . وإن ما جاء به القرآن المجيد من آيات كريمة تدل على قدم المحاسبة الحكومية وتطورها في حقبة من الزمن خير دليل على ذلك ، فقد قال الله عز وجل): يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتِنَا فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سَمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعٌ عِجَافٌ وَسَبْعِ سُنبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ(46) قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ(47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَحْصِنُونَ(48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاتُّ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ ((49)) (سورة يوسف ، الآيات: 46-49). أن أول ظهور للموازنة كانت في زمن النبي يوسف (عليه السلام) وخير شاهد هو القرآن الكريم ، عندما ذكر خزن ما زرع في السبع سنين

5. تطلب دور الإعانات الخارجية والشروط المتعلقة بها معايير حكومية مقبولة دولياً لحفظ الحسابات .
6. إن استخدام تقنية الحاسوب في معالجة المعلومات المالية والمزايا المصاحبة لذلك ، قد وضع وبفعالية نهاية الجدل حول الخلافات بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص وعدم إمكانية استخدام تطبيقات المحاسبة التجارية على العمليات المالية التي تتم في القطاع الحكومي ، فعلى الرغم من أن الوحدات الحكومية تختلف عن الوحدات الأخرى ، إلا أنه يمكن وضع معايير خاصة بها لكي تعكس مختلف أساليب التطبيقات الحكومية. إن التطورات والأحداث التي ذكرت أعلاه أدت إلى تفعيل وظائف المحاسبة الحكومية، وأن هذا التفعيل كان نتيجة لتحول المحاسبة الحكومية من الحالة التقليدية إلى حالة الحداثة التي تمر بها الدولة لتغير دورها في المجتمع نتيجة للظروف والتغيرات التي مرت بها الدولة.

2-1-3. أهم وظائف المحاسبة الحكومية: هي:

1. حفظ السجلات لتسجيل كافة الصفقات والأحداث المالية التي تتم في الوحدات الحكومية للإيرادات والمصروفات والموجودات والمطلوبات ، ووضع نظام فعال لإدارة الموجودات لإدامتها وصيانتها وحمايتها ، ومواجهة الالتزامات الطويلة والمطلوبات المالية التي سترد إلى الوحدة .
2. فضلاً عن أنها أداة لغرض الرقابة على الأنشطة التي تقوم بها الحكومة ووحداتها ، فإنها تمكن المواطنين والجهات المختصة من إجراء المساءلة تجاه الحكومة بصورة علنية.
3. تمكين الجهات المختصة من إجراء دراسة اقتصادية على ما تؤديه الوحدات الحكومية المختلفة من خدمات من حيث تكلفتها وعوائدها ، وذلك عن طريق البيانات التي توفرها الحسابات بعد تبويبها وتحليلها بما يمكن من تحقيق هذا الهدف.
4. توفير البيانات التي تمكن من وضع معدلات نمطية لكل نوع من أنواع المصروفات ، الأمر الذي تستطيع معه الإدارات الحكومية وضع تقديرات السنوات المقبلة على قدر كبير من الدقة من ناحية ، وقياس مدى كفاءة تنفيذ الموازنة من ناحية أخرى باستخدام المعدلات المذكورة .
5. عرض التقارير المالية السنوية الشاملة (CAFR) للوحدات الحكومية ولعموم الحكومة (أي الحكومة ككل) بعد إعدادها وتدقيقها خلال فترة زمنية معينة بعد انتهاء السنة المالية، باستخدام السياسات المحاسبية والأساس المحاسبي الذي يمكن من إعداد كل من تقارير المطابقة (Compliance Reports) وتقارير الأداء (Performance Reports) وتقارير الإدارات الحكومية (Departmental Reports) والتقارير المالية ذات الغرض العام (General Purpose Financial Reports) .

2-1-1. وظائف المحاسبة الحكومية

- على الرغم أن التقنيات أخذت أشكالاً واسعة ومتنوعة، نجد أن محاسبة القطاع العام في الدول ذات الاقتصاديات المخططة مركزياً (ومنها العراق) كانت لها الوظائف الآتية:
1. تسجيل تفاصيل المعاملات المالية التي تتم في الوحدات الحكومية ، وحصر ما يستحق للدولة على الأفراد من ضرائب ورسوم أو أية واردات أخرى أو ديون والعمل على تحصيلها.
 2. أداة لفرض رقابة على الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية وما ينجم عنها من أنشطة مالية ونقدية لمنع الغش أو الاختلاس أو الهدر أو التبذير وكشف ما يقع منها فوراً.
 3. تقديم المعلومات الضرورية لأغراض التحليل المالي والرقابة والسيطرة على تنفيذ موازنة الدولة وحماية أموال الموازنة من خلال ضمان صحة استخدام هذه الأموال ، وتأمين الاستفادة القصوى من الأموال والمصادر المالية المتاحة للوحدات الحكومية بواسطة الموازنة .
 4. أداة لتجهيز المعلومات وما يطلبه ذلك من دقة في إعداد التقارير المالية ومن سرعة في تقديمها إلى الجهات التشريعية والتنفيذية وأجهزة التخطيط الاقتصادي والمالي المركزية ، لمساعدتها في تأمين دقة وصواب اتخاذ الإجراءات وإصدار القرارات المناسبة من قبلها (هذه الجهات) في الأوقات المناسبة .
 5. بيان المركز المالي للدولة في نهاية السنة المالية بعد إعداد الحسابات الختامية .
 6. تسجيل وحفظ البيانات الاقتصادية الكلية بما في ذلك حجم الإنتاج والإنتاجية والطاقة المحددة (بريمكاند، 1999: 82) . إن المبرر لذلك، هو أن أهداف المحاسبة الحكومية كانت لمساعدة تخصيص الأموال والإدارة المالية للسيولة المتعلقة بها في الموازنة. إن التطورات التي حدثت في السنين القليلة الماضية ومساهمة عدد من الأحداث الملموسة أدى إلى تحول وظائف المحاسبة الحكومية من الحالة التقليدية التي كانت عليها إلى حالة الحداثة لتساير بها التغيرات التي تمر بها الدولة .

2-1-2. التطورات والأحداث التي ساهمت في تفعيل وظائف

المحاسبة الحكومية:

هي(بريمكاند، نفس المصدر:84):

1. زيادة حجم وتعقيد العمليات المالية الحكومية لأن الدولة اتجهت بشراء الآت معقدة واستخدامها في شتى الأغراض
2. بدأت الإدارة الاقتصادية في عمل كثير من الطلبات على نوعية المعلومات المحاسبية وتوفيرها في وقتها .
3. أصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس أداء المؤسسات من أجل خدمة الهدف الأوسع للمحاسبة المباشرة لصياغة السياسة والهدف الأوسع للمحاسبة الحكومية.
4. إن على المحاسبة الحكومية ألا تواجه فقط الالتزامات القصيرة الأجل ولكن التي سترد في مرحلة متأخرة قادمة .

2-1-4. خصائص المحاسبة الحكومية والوحدات الحكومية:

1. خصائص المحاسبة الحكومية

في عام 1980 صدر بيان مفاهيم مجلس معايير المحاسبة المالية (Statement of FASB Concepts) رقم (4) بعنوان Objectives of Financial Reporting by (Nonbusiness) Organizations وهو يقصد بـ "Nonbusiness Organizations" المنظمات التي لا تنتمي لقطاع الاعمال ليعني بها الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى التي لا تهدف إلى تحقيق الأرباح أن FASB يعتقد في بيان المفاهيم هذا ، بأن التقارير المالية لهذه التنظيمات يجب أن تقدم معلومات تفيد في (Hay, 1989: 2): اتخاذ اقرارات المحددة الموارد، تقييم الخدمات والمقدرة على تزويد الخدمات، تقييم القيادة واداء الادارة، الموارد الاقتصادية والالتزام (المطابقة للأنظمة والقوانين والتعليمات) والموارد الصافية والتغيرات فيهم.

بناءً على ذلك فان خصائص التنظيمات التي لا تنتمي لقطاع الاعمال هي : لا تهدف انشطتها إلى تحقيق ربح أو ما في حكمه، لا توجد حقوق ملكية يمكن تداولها (مثل الاسهم والسندات) الخضوع للقيود القانونية أو الشروط الخاصة، إن عدم امكانية مقابلة الإيرادات بالمصروفات على حسب فروع النشاط أو الوحدات المزولة له أدى إلى عمومية إيرادات الحكومية وعمومية مصروفاتها، وان مقابلة الإيرادات بالمصروفات تقوم على اساس سنوية كل منهما، مواردها يتم توفيرها من اشخاص أو جهات لا تتوقع الحصول على مقابل يوازي الموارد المساهم بها، أو المكلفين برعايتها.

2. خصائص الوحدات الحكومية (التي هي موضوع البحث) فعلى الرغم من تباين حجم ونطاق هذه الوحدات الا أنها تتمتع بخصائص عامة تميزها عن التنظيمات في قطاع الاعمال :

1. خدمة المواطنين : تستهدف هذه الوحدات خدمة المواطنين الذين يخضعون لسيادة الدولة، ولذلك يتم انشاء هذه الوحدات من الموارد السيادية للدولة. ففي العراق تُمول هذه الوحدات من موارد الثروة الطبيعية بصفة اساسية ثم من الضرائب المجابة بصفة ثانوية اما في الولايات المتحدة الامريكية فان جميع المواطنين يساهمون في انشاء هذه الوحدات الحكومية عن طريق الضرائب التي تفرض عليهم، وعلى العكس من ذلك تنشأ التنظيمات في قطاع الاعمال بواسطة عدد محدود من الافراد وبناءً على اختيارهم ورغبتهم الشخصية (المعاضبي، 2006: 8).

2. ديمقراطية الادارة: إن المقصود بديمقراطية الادارة (المستويات الادارية بالهيكل التنظيمي الحكومي) هي وجود آلية تسمح بتقبل النقد والافصح الكافي عن المعلومات، ولاشك أن ديمقراطية الادارة ينبغي أن تبدأ من الادارة العليا والتي لديها قدرة على احداث تغيير في المستويات الادارية الأخرى ، فضلاً عن كونها قدوة لهذه المستويات ، إلا أن ديمقراطية الادارة العليا قد لا تكون كافية وحدها لإحداث

ديمقراطية في باقي المستويات الادارية والتي تكون قد جمدها البيروقراطية، حتى فقدت قدرتها على الاستجابة لأي نقد حتى وان تقبلته من الناحية النظري (احمد، 2002: 326). غياب دافع الربح بصفة عامة : ان الوحدات الحكومية وهي تقدم خدماتها إلى المواطنين لا تسعى اصلاً لتحقيق الأرباح، وان استحصلت بعض الوحدات مبالغ نظير الخدمات التي تقدمها مثل الماء والكهرباء فهذه المبالغ هي رمزية مقابل تكلفة الخدمات التي توفرها الوحدات الحكومية، وعلى العكس من ذلك تعمل تنظيمات قطاع الاعمال بدافع الربح بصفة اساسية .

4. الضرائب هي المصدر الرئيس للإيراد : تعد الضرائب والموارد السيادية الأخرى (مثل الثروات الطبيعية من نفط ومعادن ... الخ) هي المصدر الاساسي للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما الاموال المتولدة من المبيعات تعد المصدر الاساسي لإيرادات تنظيمات قطاع الاعمال .

5. الخضوع للقواعد القانونية : تخضع الوحدات الحكومية للقواعد القانونية بدرجة كبيرة، مثل اجراءات اعداد الموازنة العامة وربط وجباية الضرائب أو الحصول على القروض، وعلى الرغم من أن تنظيمات قطاع الاعمال تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة بدرجة أو بأخرى، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام من دون تأثير مباشر على العمليات المالية لهذه التنظيمات .

6. المسؤولية عن الموارد : عند اعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتم التركيز على مدى الالتزام بالمسؤولية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات، ومع أن هناك قدرًا من المسؤولية في تنظيمات قطاع الاعمال إلا أنها ليست على الدرجة نفسها الموجودة في الوحدات الحكومية (لارسن وموسس ، 1998 : 88) .

7. صعوبة قياس الاهداف : تعد المساهمة في تحقيق الرفاهية الاجتماعية أو التنمية الاقتصادية من الاهداف الرئيسية لنشوء الوحدات الحكومية، ومع ذلك فهناك صعوبة في قياس الاهداف الفرعية للوحدات الحكومية ، وذلك نظراً لكون أنشطة الوحدة الحكومية في كثير من الحالات ليست ترجمة للأهداف أو لعدم تحديد اهداف الأنشطة الحكومية بدقة ووضوح، فتحديد الاهداف يعتبر الاساس الذي تقاس بموجبه النتائج ، فبدون اهداف محددة تنعدم امكانية قياس اداء الوحدات الحكومية ومستوى تنفيذ نشاطها، فينبغي على النظام المحاسبي في الوحدة الحكومية أن يصيغ اهداف الادارة في شكل برامج وأنشطة ووحدات للأداء. لكن غموض الاهداف يدفع الادارة نحو اضعاف النظام المحاسبي لكي لا يسمح بإظهار معلومات عن الاهداف والبرامج والأنشطة ووحدات الاداء ويحيث لا يظهر سوء الادارة (احمد ، مصدر سابق : 327) .

8. غياب عامل المنافسة : إن الوحدات الحكومية لا تواجه قوى تنافسية وانها تحصل على قدر كبير من إيراداتها إما اجباراً

2. المُكلفون: هو المحور الذي يدور حوله النظام والوصول إليهم يُمثل هدف الإدارة الضريبية، فإن إتساع نسبة المكلفين المُتعلمين يُسهم في نُشر الوعي الضريبي حيث يُسهل للإدارة الضريبية وبقية أجزاء النظام التّحاسب الضريبي التعامل معهم وإستيعابهم لإجراءات الحصر وتقدير الدخل، وممارسة حق الطعن وشروط وتوقيت تَسديد الضريبة وإدراكهم لما يترتب على إرتكاب المخالفات الضريبية للإلتزام بالتحاسب الضريبي ودفع الضرائب المُقدرة عليهم. أن الأعداد الحقيقية للمكلفين المسجلين في فروع الهيئة العامة للضرائب مازالت غير دَقيقة رغم أن هذه الدائرة قد قطعت شوطاً طويلاً منذ إستحداثها في 1982/2/27 ولغاية وقتنا الحاضر إلا أنها لم تُحقق النجاح الكامل في حصر مكلفيها، فمن خلال التجربة العملية وتدقيق نظام مُكففي ضريبة الدخل في الحاسوب لمرات عديدة، نجد أن عدد غير قليل من أسماء المكلفين مؤشّر إزائها أكثر من إضبارة واحدة في الفرع الواحد أو في عدة فروع مع إختلاف المهين للإسم الواحد وكذلك عدم وجود إسم الزوجة والأم أوعدم صحة رقم الإضبارة الخاصة بالمكلف، وذلك لتعمد العديد من المكلفين بفتح أكثر من إضبارة في أكثر من فرع من فروع الهيئة بغية تقليل وتجزئة الأرباح.

3. الوعي الضريبي: أن نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع يستهدف تحفيزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي، وتهيئة الفرصة لهم لتلافي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية (Bird & Casanegra: 1992, 307). ومن أهمية نجاح أي برنامج للإصلاح الضريبي أن يدرك الأفراد أن الضرائب التي يدفعونها ستصرف لتزويدهم بالخدمات العامة (جواد، 2005: 1). أذن هناك ضرورة مُلحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين حتى وهم يجلسون إلى مقاعد الدراسة لكي ينشأ المواطن وهو على بيته من الإلتزامات المستقبلية التي يجب أن يُوفيهها تجاه دولته وهي الإلتزامات التي تُقابل بالتأكيد ما يطالب به دولته من حقوق وخدمات عامة (عطوي، 2003: 276). ولقياس مستوى وعي مُكففي الضريبة ولقياس مستوى الوعي لدى مكففي الضريبة سنقوم بإجراء تحليل لعدد المُكلفين المُتحاسبين ضريبياً والمُكلفين المُسجلين حديثاً ونسبة كل منهم إلى العدد الكلي لمكففي الضريبة، ويُوضح الجدول رقم (1) فكرة مبسطة لهذين النوعين من أجمالي المكلفين فالتذبذب الحاصل في نسب المكلفين المُتحاسبين ضريبياً بدأ واضحاً ما بين الصعود والنزول كمؤشّر غير صحي، مما يتطلب الأمر مُعالجة آنية وسريعة وذلك بتكاتف جميع الجهود من خلال نشر الوعي الضريبي وإعتبار الضريبة دعامة أساسية للتنمية الإقتصادية والإجتماعية للمجتمع .

(Involuntarily) كما هو الحال عند فرض وجباية الضرائب أو تطوعاً (Voluntarily) كما هو الحال في الهبات، فهذه الوحدات الحكومية التي توفر الخدمات السيادية والاجتماعية والبنى التحتية لا توجد فيها ثمة علاقة بين ما يدفعه الفرد من ضريبة وما يحصل عليه من خدمات لان تقرير وفرض الضرائب على الافراد يتم وفقاً لقدرتهم على الدفع، بينما يتم حصولهم على الخدمات العامة وفقاً لحاجاتهم اليها . فضلاً عن أن إيرادات الثروة الطبيعية تسهم في تمويل قدر لا بأس به من الخدمات العامة، إذ تختلف الاهمية النسبية لكل من موارد الثروة الطبيعية والضرائب من دولة إلى اخرى وفقاً لأمكانات كل دولة وظروفها الاقتصادية والاجتماعية. اما الوحدات الحكومية التي توفر منافع الكهرباء والماء والاتصالات فهي تحصل على مقابل مباشر من المستفيدين من هذه المنافع، ومع ذلك لا يتوفر لهؤلاء المستفيدين في اغلب الاحوال مصادر بديلة للحصول على مثل هذه المنافع، وحتى إن توافرت مصادر بديلة فهي لا تشكل قوة منافسة ولكنها تعد في بعض الاحوال طاقة مكتملة في حالة عجز الوحدات الحكومية عن الوفاء بكل احتياجات المجتمع (السلطان وابو المكارم ، 1990 : 30).

2-2-بيئة النظام الضريبي في العراق:

تميل المجتمعات إلى تنظيم نشاطاتها المختلفة من خلال الميل لتدخل الدولة , والذي يعُدّ احد سمات البيئة العراقية على وجه الخصوص . ولهذا تتمثل بيئة النظام الضريبي الخارجية بمجموعتين من العناصر.

2-2-1. بيئة المُهمّات وتتضمن الآتي :

1. التّشريع الضريبي: من الطبيعي في قضية مهمة مثل الضريبة التي تجمع الدساتير في العصر الراهن وفي مختلف دول العالم على إقرار سيادة القانون في مسائل إختيار أنواعها وفرضها وتحديد وعائها ومبالغ فرضها، على أن لا تقف أحكام القانون عند حدود الهيكل الضريبي والتنظيم الفني للضريبة فقط، وإنما تمتد لتشمل كل ما يتعلق بالقواعد العامة لإجراءات تحقيق الضريبة وتَحصيلها وطُرق الطعن في إجراءات الإدارة الضريبية وتوقيتها وشروطها ومسائل كثيرة تقع ضمن إطار إجراءات التّحاسب الضريبي بين الإدارة الضريبية والمكلفين (أمين: 2000, 51). ويُعتبر قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 و تعديلاته من أبرز التشريعات الضريبية المعمول بها في الوقت الحاضر.

جدول رقم (1)
مجموع المكلفين ونسبة التغير للفترة 2013-2015

ت	السنة	(1) عدد المكلفين الاصليين	(2) عدد المكلفين الجدد للسنة	مجموع المكلفين الكلي (1) + (3) = (2)	نسبة التغير المكلفين الجدد إلى الكلي (2) / (3) × 100
1	2013	1397395	128375	1525764	8%
2	2014	1463962	120600	1584562	8%
3	2015	1325033	89105	1414138	6%

المصدر : من أعداد الباحث بالإعتماد على بيانات الهيئة العامة للضرائب / التخطيط والمتابعة

إختصاصه عند عرض المنازعات عليه, فإذا كان عمل الهيئة التنفيذية ضرورياً لوضع القانون موضع التنفيذ الفعلي فعمل القضاء ضروري لضمان صحة التنفيذ (الجدة ونعمة: 1990, 75). ويقوم القضاء الضريبي بوظيفة الرقابة القضائية على سلامة تطبيق التشريع الضريبي وتحقيق العدالة الضريبية, حيث يعتبر الطريق الشرعي للمكلفين عندما يشعرون بالتعسف أو المغالاة في تقدير العبء الضريبي عليهم أو عند حرمانهم من الاستفادة من بعض الحقوق أو عند تكييف بعض الأحكام الجزائية ضدهم (الدوغجي, 1996: 65). إلا أن المشرع العراقي منع في قانون ضريبة الدخل النافذ المحاكم بالنظر في المسائل الضريبية, وفق المادة (55) من القانون المذكور (لا تسمع المحاكم أي دعوى تتعلق بتقدير الضريبة وفرضها وجبايتها أو أي معاملة أجريت وفق أحكام هذا القانون). ولكن على الرغم من هذا المنع فإن المشرع لم يصادر حق الاعتراض للمكلفين بل وجد لهم حق آخر تمثل بلجان الاستئناف وهيئة التمييز, كذلك تناولت المواد (40,39,38,37,36) من القانون القواعد المنظمة لشؤون القضاء الضريبي.

4. مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات : نشأت مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات ضمن إطار المحاسبة لتأكيد عمل المحاسبين إضفاء الثقة على البيانات المحاسبية التي يُقدمها المحاسبون في مؤسسات الأعمال إلى الغير (القيسي: 1998, 24). وتعتبر الإدارة الضريبية أحد أبرز المُستخدمين للبيانات المالية التي تُقدمها مُنشآت الأعمال والأشخاص المكلفين بأداء الضريبة, ويشير (الشيرازي) بأن تشريع القوانين التي فرضت الضرائب على الدخل كان واحد من أربعة عوامل أساسية تقف وراء تطور المحاسبة مهنة وعلم وأنه قد ساعد على توسع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الإهتمام بمشاكل تحديد الدخل المحاسبي باعتبارها الأساس أو نقطة الإبتداء في حساب الدخل الخاضع للضريبة (الشيرازي: 1990, 220), ولا زالت الهيئة العامة للضرائب تمثل أحد الأطراف المُستفيدة من البيانات المالية للمكلفين سواء كانوا

1. المُخبرون: أن التهرب من دفع الضريبة فعل مُخالف لأحكام القانون يتنافى مع قيم المُواطنة والأخلاق, إلا أن ذلك لا يكون حافزاً كافياً لدى جميع الناس للإخبار عن مُرتكبي هذه الأفعال بدافع الوطنية وفي العراق فقد قضى قانون الدخل في المادة 54 منه بأن أي شخص قَدَم للسلطة المالية معلومات حقيقية عن أحد المكلفين قد أخفاها أو يحاول إخفائها فأدى ذلك إلى تقليل الضريبة المُتحققة بسبب هذا الأخبار, كما إعتبر القانون للإخبار مع إسم صاحبه من الأمور السرية التي يُحضر إفشاءها وذلك لإعطاء الأمان في نفس المُخبر والحيلولة دون قيام المُكلف المُخبر عنه بأي إجراء إنتقائي ضد المُخبر.

2. الإدارات الساندة: هناك الكثير من الإدارات الحكومية والمُنظمات المهنية التي تُقدم جهود إسناد مهمة وملموسة إلى الإدارة الضريبية في تطبيقها لأحكام القانون الضريبي كذلك مُساهماتها في تقديم المعلومات التي تُساعد الإدارة الضريبية على تنفيذ التحاسب مع المكلفين فهي تُسهم في حصر المكلفين من خلال إبلاغ الإدارة الضريبية بالأشخاص الذين تُمنح لهم إجازة ممارسة لبعض الأنشطة الإقتصادية من قبل الجهات المانحة للإجازة كالنقابات وغيرها. كذلك تُسهم في تقديم المعلومات التي تساعد في حصر الدخول المتحققة لدى المكلفين عن طريق العقود والمناقصات وعقود الإيجار وغيرها. بالإضافة الى قيام هذه الجهات بإلزام الأشخاص المتعاقدين أو المتعاملين معهم بتقديم شهادة براءة ذمة من الضريبة كشرط للتعاقد أو التعامل معهم. وتم تخصيص نسبة لا تقل عن 10% من المبلغ المتبقي من أصل نسبة 2,5 من الحصيلة السنوية للضرائب إلى إستوفيتها الهيئة والتي يتم توزيعها مكافآت تشجيعية على الموظفين العاملين خارج الإدارة الضريبية في مختلف القطاعات الساندة للعمل الضريبي لضمان التجاوب والأداء المطلوب. إلا أن بعد أحداث 2003 تم توقف العمل في نظام الحوافز مما أدى إلى توقف منح هذه المكافآت.(أمين, 2000: 71)

3. القضاء الضريبي: يمثل القضاء السلطة الدستورية المُختصة بتطبيق القوانين والتحقق من سلامة تطبيقها ويمارس

شركات أو أفراد وقد تكون في كثير من الحالات تُشكل الطرف الوحيد الذي يتم إعداد البيانات المالية لأجله تنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية (أمين: مصدر سابق، 164).

2-2-2. البيئة العامة:

وتتمثل بمجموعة العوامل والمؤثرات بشكل غير مباشر على أداء النظام الضريبي وتشمل:

1. التقدم التكنولوجي: يُعد التقدم التكنولوجي أحد القوى الرئيسية التي لها دور في التأثير على نوعية الخدمات المقدمة، وتُعد الجانب المُتغير المُستمر والسريع إذ يعد الإنترنت الواسع لإستعمال الحاسوب الشخصي وشبكات الأنترنت أمثلة على التقدم التكنولوجي العالمي (Rosenbloom: 1994, 95). ولا يُمكن إخفاء الخدمة الجليلة التي يُقدمها التقدم التكنولوجي للجهاز الضريبي وقيامه بمهامه الكثيرة بسهولة وبدقة وبكفاءة عالية إذ يتم الإعتماد على الحاسوب وأجهزة الحفظ المُتقدمة في تلافي عيوب الإدارة الفنية بعجزها عن اللحاق بالتوسع الكبير لأوجه النشاط الإقتصادي وتزايد عدد المُكلفين، كما يتيح إستخدامه جمع كافة البيانات المُتعلقة بالمُكلفين والحصول على المعلومات اللازمة التي تُعين مُتخذي القرار في بناء قراراتهم على أسس سليمة دون إلحاق الجور بالمُكلف أو الإضرار بالخبزينة العامة مما يُفوت الفرصة على الكثير من المكلفين الذين يُحاولون التهرب من دفع الضريبة (شمس: 1982, 540). ويتميز المجتمع العراقي بكونه من المُجتمعات النامية التي تُحاول الحصول على المعرفة التقنية بإستمرار مُعتمدة في غالبيتها على إستيراد التكنولوجيا المُتقدمة في إستخدامها، والذي قد تشكل عبئاً أحياناً في بعض الإقتصاديات لما يرافق معها من الصعوبات في إيجاد الكفاءات البشرية اللازمة لإدارتها وهو ما يرتبط بنقص وتخلّف المعارف المُرتبطة بها (الشجيري:

2. بيانات الموازنة العامة: من المعروف أن المشرع العراقي أصدر نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (2) لسنة 1985 بغية تنظيم معاملات المُكلف وقيد كل ما يتعلق بممارسة نشاطه من أرباح وخسائر لكي يُمكن التعرف بصورة فعلية على وضعه المالي الحقيقي ومن ثم تُقدير الضريبة عليه بعد أن يُقدم بيانات الميزانية العامة الخاصة عن خلاصة أعماله من خلال دفاتره المالية في نهاية السنة، وأن يُقدم هذا التقرير قبل اليوم الأول من حزيران من السنة التقديرية وإلا يُعتبر المُكلف قد إرتكب فعل مُخالف يُعاقب عليه القانون.
3. وسائل الإعلام: تتصل المنظمات بجمهورها عن طريق وسائل الإعلام المُختلفة والتي منها التلّفاز والراديو والصُحف والمجلات وغيرها، ولسنوات عديدة حدثت تطورات هائلة في الوسائل المُستخدمة في الإعلان أدى إلى ظهور وسيلة جديدة للإتصال وهو الأنترنت وتتمثل بشبكة إتصالات عالمية ضخمة تُربط عشرات الآلاف من شبكات الحاسبات المُختلفة الأنواع والأحجام وقد بدأت المنظمات بتبنيها كوسيلة إعلانية وإعلامية لما لها من الإمكانيات التي جعلت هذه المنظمات تُغير من طريقة أدائها لأعمالها (فاضل: 2007, 87).
4. الدستور: أن التعريف القانوني للضريبة يُنصرف إلى كونها (إسلوب تَشريعي لتوزيع الأعباء العامة بين المواطنين، فهي تظهر في شكل أمر إلزامي عام موجه إلى الكافة بأداء فَرِيضة مالية للدولة وأساس هذا الإلتزام هو واجب المواطنة والمساهمة في الأعباء العامة) (عطية: 1962, 16).

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي واختبار فرضيات البحث:

- 1-3. نيذة تعريفية عن الشركة (IX) مساهمة خاصة ونشاطها: فيما يلي تقرير بشأن الشركة و نشاطها كما في 2018/12/31 وفقاً لإحكام المادتين 117 و 134 من قانون الشركات المرقم 21 لسنة 1997 المعدل والنظام المحاسبي الموحد رقم 1 لسنة 1998 وأحكام قانون المصارف رقم 94 لسنة 1994.
 1. معلومات عامة:
 - تأسس المصرف (IX) كشركة مساهمة برأسمال قدره (2) مليار دينار بموجب شهادة التأسيس الصادرة عن دائرة مسجل الشركات في عام 2002، وقد تم زيادة راس المال عدة مرات حتى وصل إلى (100) مليار دينار خلال عام 2018، ويهدف المصرف إلى تعبئة المدخرات الوطنية وتوظيفها في الأنشطة الاستثمارية المختلفة والمساهمة في
1. تطوير المسيرة التنموية للقطر ووفقاً لإطار السياسة العامة للدولة لتحقيق أعلى ربحية للمساهمين، والمحافظة على الموقع المتميز للمصرف بين المصارف الأجنبية والمحلية الأخرى داخل العراق وخارجه.
 2. فروع المصرف: للمصرف ثلاثة فروع في وقت سابق وتم فتح فروع أخرى في بغداد والمحافظات خلال عام 2013.
 3. المؤشرات العامة:
 1. ارتفع إجمالي الاستثمارات المالية إلى (7.750) مليون دينار في عام 2018 بعد أن كان (7.047) مليون دينار عام 2017.
 2. بلغ رصيد الحسابات الجارية والودائع في نهاية عام 2018 (377.469) مليون دينار مقابل (46.513) مليون دينار.

1. معلومات عامة:
 - تأسس المصرف (IX) كشركة مساهمة برأسمال قدره (2) مليار دينار بموجب شهادة التأسيس الصادرة عن دائرة مسجل الشركات في عام 2002، وقد تم زيادة راس المال عدة مرات حتى وصل إلى (100) مليار دينار خلال عام 2018، ويهدف المصرف إلى تعبئة المدخرات الوطنية وتوظيفها في الأنشطة الاستثمارية المختلفة والمساهمة في

3. بلغ راس المال (100) مليون دينار وبلغت الاحتياطيات (20.325) مليون دينار.
4. بلغت نسبة كفاية راس المال نهاية العام 2018 حسب جدول الأوزان المرجحة لبنود الميزانية 21% علماً أن الحد الأدنى المقرر بموجب تعليمات البنك المركزي هي 15%.
5. بلغت الأرباح القابلة للتوزيع (15.038) مليون دينار ويمثل نسبة 15% من راس المال المدفوع.
4. الموارد البشرية
 1. بلغ عدد العاملين في المصرف كما في 2018/12/31 (138) منتسباً.
 2. بلغت الرواتب والأجور والمكافآت النقدية خلال السنة (1.530) مليون دينار.
 3. أسماء وعناوين خمسة من منتسبين المصرف الذين تقاضوا على دخل خلال السنة.
 5. بيانات تفصيلية:
 1. أسماء رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض.
 2. حصل السيد رئيس مجلس الإدارة على المكافئة التي أقرتها الهيئة العامة للمصرف والبالغة (14) مليون دينار وحصل السادة أعضاء مجلس الإدارة على (13) مليون دينار لكل منهم.
3. لم يمنح رئيس وأعضاء مجلس الإدارة على أي قرض.
4. المساهمون الذين يملكون نسبة 5% أو أكثر من رأس المال وكان عددهم (10).
5. العقود التي أبرمها المصرف خلال عام 2018 حيث بلغت (8) عقود.
6. المبالغ المنفقة لإغراض الدعاية (11) مليون، والسفر والإيفاد (187) مليون، والضيافة (14) مليون دينار.
7. لم يقيم المصرف بأي عملية استيراد أو تصدير لأي سلعة خلال العام.
8. توجد دعواتان متداخلتان مقامتان على المصرف.
9. يتطلع المصرف إلى التوسع في حجم أعماله وتحقيق معدلات نمو طموحه في مختلف الأنشطة المصرفية.
10. يعد المصرف جدولاً بأسعار العمليات المصرفية ويتم تعديله بين حين وآخر وفقاً للظروف والتطورات
11. يعمل المصرف وفق النظام المحاسبي الموحد للمصارف وشركات التأمين كأساس لتسجيل وترحيل البيانات المالية، ومبدأ الاستحقاق كأساس لسياسته المحاسبية عند إعداد الحسابات الختامية، وطريقة القسط الثابت لاحتساب الاندثار على الموجودات ونسبة 20% على كافة الموجودات الثابتة، باستثناء المباني بنسبة 3% وحسب ما جاء في نظام الاندثار رقم 9 لسنة 1994

جدول (2)

الميزانية العمومية الشركة (1X) مساهمة خاصة كما في تاريخ 31|12|2018

رقم الدليل	اسم الحساب	السنة الحالية الف دينار	السنة السابقة الف دينار
	الموجودات المتداولة		
181	النقود	361.680.373.002	8.374.8148.073
152	الاستثمارات	7.749.740.014	7.046.847.394
143	الائتمان النقدي	155.459.261.717	3.316.278.333
136	المدينون	78.784.433.113	12.542.513.866
115	الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	7.127.196.568	5.682.956.454
118	النفقات الإيرادية المؤجلة	187.952.158	220.905.096
127	مشروعات تحت التنفيذ	3.992.672.950	2.234.400.000
	مجموع الموجودات	614.981.629.522	144.643.049.216
19	الحسابات المدينة المتقابلة المدينة	499.609.380.990	72.993.320.158
	المجموع	111.459.1010.512	217.636.369.374
	مصادر التمويل		
25	حسابات جارية وودائع	427.906.016.667	57.149.540.257
22	تخصيصات ضريبة الدخل	4.073.023.366	2.127.267.618
269	الدائنون	62.597.181.942	20.949.805.843
211	راس المال المدفوع	100.000.000.000	100.000.000.000

النظام المحاسبي الحكومي المعاصر ودوره في تحقيق متطلبات البيئة الخارجية للنظام الضريبي في العراق دراسة في المفاهيم وآلية التطبيق

4.606.435.498	20.405.407.547	الاحتياطي	214
144.643.049.216	614.981.629.522	مجموع مصادر التمويل	
72.993.320.158	499.609.380.990	الحسابات النظامية المتقابلة الدائنة	29
217.636.369.374	1.114.591.010.512	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الشركة

جدول (3)

حساب الأرباح والخسائر والتوزيع عن الشركة (x1) كما في 2018/12/31

رقم الدليل المحاسبي	الموجودات	دينار 2018	دينار 2017
44	إيراد العمليات المصرفية	41.720.948.666	7.977.815.644
46	إيراد الاستثمارات	43.826.985	1.043.307.519
	مجموع إيرادات النشاط الجاري	41.764.775.651	9.021.123.163
34-35	مصروفات العمليات المصرفية	10.182.871.890	3.006.900.143
31-33	المصروفات الإدارية	3.468.862.024	2.108.610.220
	الاندثار والإطفاء	6.194.177.127	467.144.806
	مجموع مصروفات النشاط الجاري	14.271.151.041	5.582.655.169
	فائض النشاط الجاري	27.493.624.610	3.438.467.994
43	إيرادات النشاط الخدمي	235.813.286	80.074.347
48	إيرادات تحويلية	-	1.145.315.319
49	الإيرادات الأخرى	114.658.950	195.896.544
	مجموع الإيرادات التحويلية والأخرى	35.0472.236	1.421.286.210
38	المصروفات التحويلية	5.834.883.638	233.855.461
39	المصروفات الأخرى	1.161.795	91.798.506
	مجموع المصروفات التحويلية والأخرى	5.836.045.423	32.563.967
	فائض النشاط الجاري	22.008.051.413	4.534.100.237
	ويوزع كما يلي:		
	15% ضريبة الدخل	4.073.023.366	706.575.434
	5% احتياطي إلزامي	896751402	191.376.240
	احتياطي توسعات	2.000.000.000	1.500.000.000
	أرباح قابلة للتوزيع	15.038.276.645	2.136.148.563
	المجموع	22.008.051.413	4.534.100.237

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الشركة

جدول (4)

كشف الموجودات الثابتة وإندثارها كما في 2018/12/31

رقم الدليل	114	116	المجموع
البيان/اسم الحساب	وسائل نقل وانتقال	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة 1	20.208.245	20.804.075	4.101.212.320
الكلفة 31 12	20.208.245	20.804.075	4.101.212.320
نسبة الاندثار قسط ثابت	20%	20%	-
الاندثار المتراكم في 1/1	12.063.748	20.804.074	32.867.822
اندثار السنة الحالية	4.041.648	-	4.041.648
فحص اندثار المتراكم في 31 12	16.105.396	20.804.074	36.909.470
القيمة الدفترية	4.102.849	1	4.102.850

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الشركة

ثانياً: تقرير مراقب الحسابات للسنة المالية 2018:

تم فحص البيانات المالية لشركة (1X) /مساهمة خاصة/ بغداد طبقاً لمقتضيات أحكام قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه. ووفقاً لمعايير التدقيق الوطنية والدولية المعترف بها والأعراف المعتمدة في هذا المجال. ولقد حصلنا على المعلومات والإيضاحات التي كانت برأينا ضرورية لأداء مهمتنا، وان هذه الحسابات معدة من قبل الإدارة وتعبّر عن وجهة نظرها واقتصرت مهمتنا على تدقيقها وفقاً للمبادئ المحاسبية والقانونية للوضع المالي وبيان الرأي الفني بها ولدينا الإيضاحات والملاحظات التالية:

1. تم تسعير الموجودات والمطلوبات بالعملة الأجنبية كما بتاريخ الميزانية بسعر (1.166)، أما المصروفات والإيرادات التي تحققت خلال السنة فقد تم تسعيرها بالسعر الآني بتاريخ نشوؤها.
2. بلغت حجم المبالغ الموقوفة في مطابقة الحساب المتبادل مع بنك البويفال البحري (80) حركة مدينة و(12) حركة دائنة، وفي مطابقة الحساب المتبادل مع بنك الإسكان الأردني (38) حركة دائنة و(8) حركات مدينة.
3. بلغ رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (6.192) مليون دينار كما في 12/31.
4. بلغ رصيد خطاب الضمان (440) مليار دينار كما في 12/31، وانه يمثل 440% من رأسمالها.
5. يقوم المصرف بتسجيل فوائد الديون المتأخرة التحصيل عند تسوية أو استحصال مبلغ الدين وبهذا لا تتضمن الحسابات الفوائد المستحقة على الديون المملوكة والمتأخرة التسديد.
6. تتضمن الاستثمارات مبلغ (7.709) مليون دينار عن المبالغ المدفوعة لشراء أراضي في منطقتي الفضيلية والبلديات في بغداد ولم يتم تزويدنا بسندات الملكية الخاصة بها.
7. لم نحصل على التحليل المطلوبة الخاصة بالإضافات على حساب نفقات إيرادية مؤجلة، وأبنية، وآلات ومعدات وأثاث.
8. بلغت نسبة كفاية راس المال كما في 12/31 (21%).
9. إن النظام المحوسب كان متفق مع نظام مسك الدفاتر، وعملية الجرد للموجودات والنقدية قد تمت بشكل مباشر وبإشرافنا، وان تقرير مجلس الإدارة يعكس بصورة شاملة مسيرة المصرف، وان البيانات المالية قد نظمت وفقاً للقواعد المحاسبية الدولية والتشريعات المرعية وهي متفقة مع ما تظهره السجلات، وان المصرف اتخذ الإجراءات اللازمة لمنع غسل الأموال أو تمويل الإرهاب.

مع التقدير . . .

محاسب قانوني ومراقب حسابات

ثالثاً: تاريخ مراجعة الشركة (1X) مصرفية (مساهمة خاصة) الهيئة العامة للضرائب:

راجعت الشركة الهيئة العامة للضرائب بعد انتهاء المدة القانونية في 5/31 لغرض التحاسب الضريبي وقدمت التقارير والقوائم المالية والمدققة من قبل مراقب الحسابات للسنة المالية 2018، لغرض التحاسب الضريبي وتتكون التقارير المالية ومرفقاتها من الفقرات الآتية:

1. قائمة المركز المالي (الميزانية).
2. كشف حساب الأرباح والخسائر.
3. التقرير السنوي لمجلس الإدارة.
4. تقرير مراقب الحسابات.
5. الكشوفات التحليلية الملحقة لكل بند من بنود القوائم المالية ومن أهمها: كشف الموجودات الثابتة واندثارها، وكشف حساب تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل والاحتياطيات.

رابعاً: التحاسب والفحص الضريبي:

تُظهر مذكرة التخمين والتي بموجبها تم تقدير الشركة احتياطياً للسنة 2019 التقديرية، بأن الفاحص الضريبي "المخمن" قام بدراسة التقارير المالية المقدمة من لدن الشركة، وتحليل للبنود التي تثبت نشاط الشركة، ومركزها المالي، ودراسة وفحص تقرير مراقب الحسابات، والاطلاع على الملاحظات والتحفظات الواردة فيه بشأن مصداقية القوائم المالية، ومدى الالتزام بمبدأ الحيادية "الاستقلال" في إبداء الرأي الفني والمحايد بعدالة القوائم المالية، بأن هناك ضعف بالإفصاح الوارد بالتقارير المالية ولا سيما ما يتعلق بالمصروفات. إذ ظهر له بأن هناك مصاريف غير معززة (موثقة) بمستندات ثبوتية يتطلب من الشركة تقديم ما يثبت صحتها من أدلة ثبوتية، وكشوفات تحليلية تثبت صحة هذه المصاريف، لكن الشركة لم تقدم هذه الأدلة والكشوفات، مما جعل الفاحص الضريبي يقوم بإعادة عملية الاحتساب للتوصل إلى الدخل الخاضع بموجب كشف التعديل وبالاعتماد على الفائض المصرح به من لدن الشركة، إذ تم رفض بعض المصاريف بالكامل لعدم تقديم الكشوفات، والتحليل المطلوبة، وتخفيض البعض الآخر لكونها مبالغ فيها وإضافتها إلى الفائض بموجب الحسابات للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر المعدل والذي أظهر المبلغ الخاضع للضريبة بعد التعديل والضريبة المستحقة بموجبه وكما ظهر في الجدول الآتي:

جدول (5)

احتساب الضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر المعدل

المبلغ (دينار)	التفاصيل
27.153.489.109	الفائض بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر
4.366.036.891	مجموع المصاريف المرفوضة ضريبياً
31.519.526.000	الدخل الخاضع للضريبة
15%	نسبة الضريبة
4.727.928.900	مبلغ الضريبة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على بيانات الشركة

وقد قدر دخل الشركة تقديراً احتياطياً بموجب نتائج الحسابات المقدمة والتي تتضمن صافي الربح الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل، وإضافة المصاريف المرفوضة ضريبياً، إذ تمّ رفض بعض المصاريف لعدم تقديم التحليل، والمستندات الثبوتية، ولحين إكمال ودراسة البيانات المالية، وكما مبين في مذكرة التخمين الآتية: مذكرة التخمين

اسم الفرع: الشركات رقم المخمن: السنة 2019 التقديرية			
اسم المكلف: شركة رقم (X1) (مساهمة خاصة)			
المهنة ومصدر الدخل: مصرفي رقم الإضبارة: بلا نوع التقدير: احتياطي			
المقتبسات:			
المبلغ (دينار)	نوع العمل (تجهيز، مقاوله...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
42.115.247.887	الإيراد بموجب الحسابات		
27.153.489.107	الفائض بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر		
31.519.526.000	الفائض الخاضع للضريبة		
<p>: احتساب الدخل الخاضع للضريبة: السيد مدير القسم المحترم.. دقت مذكرة التخمين احتياطياً لسنة 2019 تقديرية وبموجب فائض الحسابات مضافاً إليه المصاريف المرفوضة ضريبياً ولحين اكتمال دراسة البيانات المالية مع إضافة (500.000) غرامات تأخرية. مع التقدير ... المدقق</p>			
مبلغ الدخل	السماح (دينار)	الدخل الصافي (دينار)	مبلغ الضريبة (دينار)
31.519.526.000		31.519.526.000	4.727.928.900
موافقات الدائرة:			
<p>السيد مدير القسم المحترم. للفضل بالموافقة على التقدير الاحتياطي بموجب فائض كشف تسوية الأرباح والخسائر والمضاف إليه المصاريف المرفوضة ضريبياً ولحين اكتمال دراسة البيانات المالية. مع التقدير... المخمن / التاريخ: / /</p>			
1. تبليغ المكلف أو وكيله:		2. لغت ووافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم: المدير المفوض التوقيع: بلا التاريخ: بلا	

النتائج لتحاسبات والفحص الضريبي شركة (1X) مصرفية (مساهمة خاصة) إذ تم رفض بعض المصاريف بالكامل لعدم تقديم الكشوفات، والتحليل المطلوبة، وتخفيض البعض الآخر لكونها مبالغ فيها وإضافتها إلى الفائض بموجب الحسابات للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر المعدل والذي أظهر

النتائج لتحاسبات والفحص الضريبي شركة (1X) مصرفية (مساهمة خاصة) إذ تم رفض بعض المصاريف بالكامل لعدم تقديم الكشوفات، والتحليل المطلوبة، وتخفيض البعض الآخر لكونها مبالغ فيها وإضافتها إلى الفائض بموجب الحسابات للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف تسوية الأرباح والخسائر المعدل والذي أظهر

لعدم تقديم التحليل، والمستندات الثبوتية، ولحين إستكمال ودراسة البيانات المالية، وكما مبين في مذكرة التخمين.

المبحث الربع: الاستنتاجات والتوصيات

4-1 الاستنتاجات

1. تعد الفروض والمبادئ المحاسبية الذي تعتمدها الشركة ملائماً إلى حد كبير لإجراءات التطبيق، لكن لا يمكن لها أن تعمل بمعزل عن بقية الأنظمة الفرعية الأخرى.
2. تساهم القوائم المالية (الميزانية العامة (المركز المالي) ، وحساب العمليات الجارية (الدخل) وما تحويه من بيانات ومعلومات في بناء قاعدة معلومات تساعد الإدارة المالية وغيرها من الجهات ذات العلاقة في التعرف على الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، وكذلك التعرف على نتيجة نشاطها من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة لاحتساب مبلغ الضريبة.
3. من الناحية الضريبية يحق للمكلف إختيار طريقة قياس مناسبة بشرط عدم تغييرها من سنة لآخرى إلا بموافقة الإدارة الضريبية بمعنى أن إجراءات القياس المقبولة محاسبياً مقبولة ضريبياً ما لم يمنع مثل هذا الإجراء أو يحدد طريقة بذاتها من طرق القياس.
4. الربح المحاسبي يختلف زمنياً عما تم قبوله ضريبياً، علماً بأن مجموع المصاريف المعترف بها ضريبياً تساوي ما حصل للربح المحاسبي في النهاية ومن الواضح ان الفرق يرجع لتوقيت خصم المصاريف، أي أنه يتم توزيع تكلفة الموجود الثابت محاسبياً يختلف عما يجب تحميله ضريبياً مؤدياً إلى إختلاف الربح من سنة لآخرى نهاية عمر الموجود الثابت نجد ما حصل للربح المحاسبي يتساوى ما حصل للربح الضريبي والمتمثل في توزيع قيمة الموجود.
5. الدخل الضريبي هو الدخل الصافي المتولد للمكلف من الإيرادات كافة سواء كانت تلك الإيرادات متعلقة بالعملية الإنتاجية التشغيلية أو كانت إيرادات دورية أو غير متكررة ليست لها علاقة بالأعمال الاعتيادية للمكلف، وتخصم النفقات كافة من الإيرادات أعلاه، سواء كانت متعلقة بأعمال المكلف الاعتيادية أم لا. أما الدخل المحاسبي فيقاس بالفرق بين الإيرادات المحققة (تكلفة جارية) والنفقات التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية من اجل الحصول على هذه الإيرادات.

6. تقرير ضريبة الدخل الواجب تقديمه مع البيانات المالية الختامية للشركة المتحاسب معها والتي تملأ من محاسب الشركة والمدير المفوض فضلاً عن مراقب الحسابات وهذا التقرير شامل لجميع النواحي المالية ومن خلاله تستطيع الجهة المالية الوصول إلى الربح الضريبي الأقرب إلى الصحة للشركة المتحاسبة وذلك لما يحتويه هذا التقرير من معلومات توصلنا إلى الأرباح الحقيقية للشركة بدءاً من الإيرادات الإجمالية المتحصلة للشركة من تلك السنة والسنوات الماضية وما يتعلق بها من مبيعات وإيرادات عرضية وأخرى.

4-2 التوصيات:

1. نوصي أن يكون هناك حلول جذرية للتهرب الضريبي الشائع في المجتمع من خلال تحسين الخدمات للمواطنين وأن يلمس المواطن مردود دفع الضريبة من خلال الخدمات التي تقدمها الدولة له وخاصة في هذه الظروف الصعبة.
2. لإحتساب الربح الضريبي لابد من إجراء تعديلات على التشريعات والتعليمات المالية الخاصة به.
3. بذل جهد إعلامي لتثقيف المكلفين (مواطنون وشركات) وإجراء توصيات وإعلانات وإلى إصدار كراسات خاصة بالضريبة
4. نوصي بتعرض مراقبي الحسابات لعقوبات من خلال نقابة المحاسبين والمدققين في حالة ظهور الحسابات المدقق عليها من قبلهم للشركات المتحاسبة غير واقعية لعمل الشركة وتحتوي على إخفاء للأرباح الحقيقية للشركة.
5. ضرورة الاهتمام بتقرير ضريبة الدخل الواجب تقديمه من الشركة المتحاسبة ودراسته دراسة دقيقة وأن تشكل مجموعة متخصصة داخل قسم الشركات وظيفتها الأساسية متابعة هذا التقرير ودراسته وذلك لما يحتويه هذا التقرير من معلومات توصلنا إلى الربح الحقيقي للشركة إذ يشكل هذا التقرير إجراءً رقابياً مهماً.

المصادر والمراجع

3. قانون رقم 25 لسنة 1999 / قانون تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982.
4. قانون الكمارك العراقي رقم 23 لسنة 1984 .
5. قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 المعدل .

1-5 التشريعات

1. الدستور العراقي لسنة 2005 المنشور في الوقائع العراقية ع 4012ك / 2 / 2006
2. قانون ضريبة العقار 162 لسنة 1959 وتعديلاته.

19. السقا، السندي، زياد هاشم، علي مال الله، اعليه نظم المعلومات المحاسبية، في الوحدات الحكومية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية واقتصادية، العدد 6، 2010.
20. السلطان وابو المكارم ، سلطان محمد السلطان ووصفي حسن ابو المكارم ، (المحاسبية في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الاخرى) ، دار المريخ ، 1990 الرياض .
21. الشجيري، محمد حويش، النماذج المعرفي وانعكاساته في المهنة والتعليم المحاسبي في العراق، أطروحة دكتوراه، الإدارة والاقتصاد، المستنصرية ، 2004 .
22. شمس، جمال فوزي ، ظاهرة التهرب الضريبي ، مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، أطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق، جامعة عين شمس ، 1982 .
23. الشيرازي ، عباس مهدي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، 1990 .
24. الطائي، علي حسون، الحكومة الإلكترونية واقعها وأفق تطبيقها في العراق، 2005.
25. عبد الكريم، عشور، دور الإدارة الإلكترونية في ترشيد الخدمة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية والجزائر، كلية الحقوق والعلوم السياسية قسم العلوم السياسية و العلاقات الدولية، 2009
26. عبد الهادي، أ. د. محمد محمد ، لحكومة الإلكترونية كوسيلة للتنمية والإصلاح الإداري، العدد 11، 2006
27. العبود، مهند ناصر، الحكومة الالكترونية بين التخطيط و التنظيم، القاهرة: جامعة الدول العربية، 2003.
28. العبيدي ، ماهر موسى (محاضرات في المحاسبة الحكومية وحسابات الموازنة) مطبعة المعارف 1985 .
29. عطوي ، فوزي ، المالية العامة ، النظم الضريبية وموازنة الدولة ، بدون اسم المطبعة ، مصر ، 2003 .
30. العوامل، ونائل عبد الحافظ ، الحكومة الالكترونية ومستقبل الإدارة العامة، دراسة استطلاعية للقطاع العام قطر، 2002.
31. غريبي، واجب، جودة التطور الأكاديمي بين النظرية والتطبيق، كلية جازان كلية الحاسب الآلي ونظم المعلومات، 2011.
32. القبسي، خالد ياسين، منهجية الإثبات في الرقابة المالية والتدقيق، أطروحة دكتوراه، المستنصرية، 1998 .
33. المبيضين ، عقلة محمد ، " النظام المحاسبي الحكومي وإدارته و المفاهيم و الأسس و النظريات و التطبيق العملي " ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 1999 ، الأردن.
34. مشجل، هاني حميد، اثر متغيرات البيئة الخارجية على نظام المعلومات المحاسبية ، اطروحة دكتوراه ، جامعة بغداد، كلية الادارة والاقتصاد، العراق ، 1998.
35. الهور، محمد (أساسيات في المحاسبة الحكومية) الطبعة الاولى الاردن دار وائل 1998 .

6. نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985.

5-2 الكتب العربية

1. أبن كثير، الإمام عماد الدين أبي الفداء إسماعيل، تفسير القرآن الكريم، دار ابن الجوزي، السعودية، 2008.
2. احمد، عبدالله عبد السلام، رفع كفاءة التطوير في نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية بهدف تفعيل دورها في التنمية اقتصادية والاجتماعية، 2002.
3. ادهام، عبد الستار إبراهيم، التعليم المنظمي وأثره في نجاح المنظمات، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، 2005 .
4. إسماعيل وكراجه ، مدحت محمد إسماعيل وعبد الحليم كراجه ، (المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق) ، الطبعة الأولى ، 1987 عمان .
5. أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، دكتوراه فلسفة في المحاسبة ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة المستنصرية ، العراق ، 2000 .
6. بريمكاند (1995) المحاسبة الحكومية الفعالة ترجمة حسن عبد الرحمن باحص (1999) مركز البحوث والدراسات الإدارية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض.
7. الجادري، فراس عبد الأمير، بحث تقويم نظام المعلومات الضريبي وأثره في رفع فاعلية وكفاءة الأداء، المعهد العربي ، العراق ، 2005 .
8. جامعة الدول العربية ، المنظمة العربية للعلوم الادارية ، جامعة الدول العربية وزارة الاتصالات والمعلومات 1980
9. جامعة الدول العربية، النظام المحاسبي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن، 1980.
10. الجدة، رعد ناجي، ونعمة، كطران زغير، النظرية العامة في القانون والنظام الدستوري في العراق، دار الحكمة 1990
11. جون لارسن، ن. موسش، " المحاسبة المتقدمة "، تعريب د. كمال الدين سعيد، دار المريخ 1998.
12. حيتور ، عبد العزيز صالح ، الإدارة الإستراتيجية ، بدون اسم المطبعة ، عمان ، 2004
13. الحسين ، جمال احمد ، الانسان وتلوث البيئة ، ط 1 ، دار الامل للنشر والتوزيع ، عمان ، 2004 .
14. حسين ، عادل الشيخ ، البيئة مشكلات وحلول ، دار اليازوري ، الاردن ، 1997 .
15. الحسيني ، فلاح حسن عداي ، الادارة الاستراتيجية ، ط 1 ، دار وائل للنشر ، جامعة قطر ، 2005 .
16. الدوري ، زكريا مطلق ، الادارة الاستراتيجية ، بدون اسم المطبعة ، العراق ، 2003
17. الدوغجي، علي حسين علي، تقييم فاعلية نظام الرقابة الضريبية على الدخل ، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 1996 .
18. السالمي ، علاء عبد الرزاق، الادارة الالكترونية، دار وائل للنشر، الاردن 2008

- West, Darrell. M ((Assessing Government)) .3 **3-5 الأجنبية:**
September 2000.
- http://ar. Wikipedia. Org, 2008. .4 Hay , 1980 , Hay L. E. "Accounting for .1
Mitchell ,E , 2001. Irwin, Inc. .5 Governmental and Non for profit Entities" 6th
Ed.,
- 4-5. الانترنت** Forman, Mark ((E – Government Strategy)) .2
جواد, حسين، افاق السياسة الضريبية في العراق، دراسة
منشورة في جريدة المنارة العراق 2005 ح7 \ 7 G// Fill
2002.