

تأثير الإفصاح المحاسبي عن إيرادات المقاولات
السنوية الخاضعة للتحاسب الضريبي وفقاً للمعيار
الدولي " IFRS15 " : بحث تطبيقي في
الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات

م.ق.د. عصام حميد داخل
سعد فحيم علي
جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات
المحاسبية والمالية

المستخلص:

يهدف البحث إلى بيان تأثير تطبيق الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (15) على إجمالي الإيرادات الضريبية السنوية المتحصلة من شركات المقاولات، ولتحقيق ذلك الهدف قام الباحث باستخدام المنهج التحليلي باعتماد التقارير المالية والكتب الرسمية لبيان الإيرادات التي كان من المفترض الإفصاح عنها وفق المعيار الدولي (15) ومقارنتها مع الإيرادات المُفصَّح عنها وفق الطريقة الحالية (واقع الحال) لتحديد وحصر مقدار الفروقات الضريبية السنوية والإجمالية الناجمة عنها، وقد توصل الباحث إلى استنتاج أن اعتماد الإفصاح وفق المعيار الدولي (15) عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات يضمن ديمومة الإيرادات الضريبية للخزانة العامة للدولة سنوياً وبشكل أكثر موثوقية، وإنعكاس ذلك سيكون إيجاباً على عملية التحاسب الضريبي للطرفين، وعليه ينبغي أن يتم اعتماد متطلبات الإفصاح عن عقود المقاولات طبقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي (15) عند إجراء عملية التحاسب الضريبي لشركات المقاولات.

Effect of accounting disclosure on contracting revenues

The annual taxable amount according to the standard

International "IFRS15": applied research in

General Tax Authority / Corporate Section

Abstract:

The objective of the research is to demonstrate the impact of the application of accounting disclosure in accordance with (IFRS15) on the total annual tax revenues generated by construction companies, In order to achieve this objective, the researcher used the analytical method by adopting financial reports and official books to show the revenues that were supposed to be disclosed according to the international standard (15) and comparing them with the revenues disclosed according to the current method (The reality of situation), To determine and quantify the annual and total annual tax differences, The researcher concluded that the adoption of disclosure according to the international standard (15) when taxing with contracting companies ensures the sustainability of tax revenues of the State Treasury annually and more reliably, and the reflection will be positive on the process of tax accounting for the parties, Accordingly, the requirements for the disclosure of construction contracts should be adopted in accordance with International Financial Reporting Standard 15 when conducting the tax accounting for construction companies.

المقدمة:

يُعد نشاط المقاولات من الأنشطة الرئيسة في الاقتصاد العراقي، ويمتاز هذا النشاط بغزارة الإيرادات لأسباب عديدة لعل أهمها اعتماد أغلب القطاعات الحكومية على شركات القطاع الخاص لتنفيذ الأعمال التي تنوي إنجازها والتي غالباً ما تكون مبالغها كبيرة جداً، مما يعني زيادة في الحصيلة الضريبية من هذا النشاط.

إن تنفيذ المقاولات يتطلب عادةً مدة زمنية طويلة وتبعاً لذلك يترتب لشركات إيرادات تحصل عليها طيلة فترة تنفيذها، ودور الإفصاح هنا هو تقديم المعلومات عن تلك الإيرادات عن طريق التقارير المالية السنوية لمساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات المناسبة كلاً حسب طبيعته، وبما أن الإدارة الضريبية والمتمثلة في الهيئة العامة للضرائب تُعد أحد أهم الأطراف المستفيدة من عملية الإفصاح، (لإنجاز عملية التحاسب الضريبي).

ومن هنا جاءت مشكلة البحث في كيفية تحديد الإيرادات الضريبية السنوية طبقاً للإفصاح بموجب المعيار الدولي للابلاغ المالي (15) "الإيراد من العقود مع العملاء"، لقد تم تطبيق هذا المعيار على التقارير السنوية مؤخراً، ومن أهداف هذا المعيار هو توافر المعلومات عن الإيرادات المتحصلة سنوياً من المقاولات والإفصاح عنها في التقارير المالية الختامية لتلك الشركات، لذا فإن هذا المعيار سيغير وبصورة كبيرة إجراءات التحاسب الضريبي في العراق (حال تطبيقه)، فالتحاسب الضريبي مع شركات المقاولات وفق طريقة الإفصاح الحالية لا يتم إلا بعد الإلتزام من تنفيذ المقاولات، أو بموجب المراسلات الرسمية التي تتم ما بين قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب والجهات المستفيدة من المقولة، إن إنتظار إنجاز العقد بصورة تامة ومن ثم الإفصاح عن الإيرادات المتحصلة منه يؤدي إلى حرمان الخزنة العامة من الإيرادات الضريبية المستحقة في سنتها أو قد يحرمها تماماً من الإيرادات الضريبية المستحقة على المقولة نتيجة توقف التنفيذ لأي سبب كان، بالمقابل فإن شركات المقاولات سترهق ضريبياً بسبب تراكم مبالغ الضريبة إلى السنة التقديرية الأخيرة من تنفيذ العقود.

المبحث الأول

منهجية البحث

1. مشكلة البحث:

تعتمد الهيئة العامة للضرائب في العراق عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات على ما تُفصح عنه تلك الشركات من الإيرادات السنوية في تقاريرها المالية أو ما قد يرد إلى الهيئة من معلومات عن تلك الإيرادات من الجهات المستفيدة أو من الجهات الساندة ذات العلاقة غير المباشرة (مقتبسات)، وهذا ما يستدعي ضرورة اعتماد الإفصاح وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15) "الإيراد من العقود مع العملاء"، والذي يتضمن الإيرادات الناجمة عن عقود المقاولات التي تحصل عليها شركات المقاولات نهاية كل مدة مالية (سنة عادة) لغرض التحاسب الضريبي وذلك لتحديد الدخل الخاضع للضريبة من تلك العقود وعلى وفق ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث بالآتي:

❖ هل يؤثر تطبيق الإفصاح المحاسبي طبقاً لمتطلبات المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15) عند إجراء عملية التحاسب الضريبي على

أ. إجمالي الدخل الخاضع للضريبة سنوياً من العقود التي تبرمها شركات المقاولات.

ب. إجمالي الإيرادات الضريبية السنوية التي تحصل عليها الهيئة العامة للضرائب من عقود شركات المقاولات.

ج. إجمالي الإيرادات الضريبية التي تحصل عليها الهيئة العامة للضرائب لصالح الخزنة العامة من العقود التي تبرمها شركات المقاولات.

2. فرضية البحث:

يستند البحث الى الفرضية الرئيسة الآتية "يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأبعاد تطبيق الإفصاح المحاسبي طبقاً لمتطلبات المعيار الدولي (15) والدخل الخاضع للضريبة عند إجراء عملية التحاسب الضريبي".

3. أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أن قطاع نشاط المقاولات وما يقدمه من خدمات قد حقق تطوراً متسارعاً خلال السنوات الأخيرة، وأصبح له دوراً هاماً في عملية التنمية الاقتصادية للدولة نظراً لكمية الإيرادات الضريبية المتحصلة من هذا القطاع، ويأتي دور الإفصاح السنوي لإيرادات عقود المقاولات وفقاً للمعيار (15) لتحديد طريقة التسديد الضريبية على وفق الإيرادات المتحققة سنوياً لشركات المقاولات، وهو ما ينعكس حتماً على عملية التحاسب الضريبي.

4. أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- أ. تسليط الضوء والتعرف على متطلبات الإفصاح وفق المعيار (15)، وتوجيه عناية الهيئة العامة للضرائب والباحثين والمختصين إلى أهمية هذا المعيار (حديث التطبيق).
- ب. معرفة أثر تطبيق الإفصاح المحاسبي وفقاً للمعيار (15) على إجمالي الإيرادات الضريبية السنوية المتحصلة من شركات المقاولات.
- ج. تحديد الفروقات الضريبية السنوية والإجمالية عن طريق إجراء مقارنة بين عملية التحاسب الضريبي وفق متطلبات الإفصاح لهذا المعيار وإجراءات التحاسب الضريبية المتبعة حالياً الهيئة العامة للضرائب (واقع الحال).

5. حدود البحث:

- أ. الحدود المكانية: تناول البحث دراسة تطبيقية للاضبارة المالية لشركة من شركات المقاولات المحدودة التي تخضع لقانون ضريبة الدخل العراقي في قسم الشركات/ الهيئة العامة للضرائب.
- ب. الحدود الزمنية: يعتمد البحث على السنوات المالية (2014- 2015- 2016) لتوفير البيانات المطلوبة والمتمثلة بالتقارير المالية في تلك المدة.

6. مصادر جمع المعلومات:

يتم الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بهذا البحث لكلا الجانبين النظري والعملي من المصادر الآتية:

- أ. التقارير المالية للشركات والمقدمة إلى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب والمقابلات الشخصية.
- ب. القوانين والتعليمات الصادرة بهذا الخصوص.
- ج. المراجع والمصادر والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث.

المبحث الثاني

الجانب النظري

1. تعريف الضريبة: تُعدّ الضرائب واحدة من أهم الوسائل التي تتبعها الدول في زيادة مواردها لمواجهة أعبائها المالية، وأدناه جدول يتطرق إلى بعض التعريفات:

جدول (1) تعريف الضريبة

المصدر	التعريف
Lymer et al, 2002: 2	فريضة إجبارية، تفرض من قبل السلطات العامة، ويكون دفعها بدون مقابل مباشر .
الجندي، 2006 : 16	مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، تؤخذ بصورة مبلغ من النقود وبصفة نهائية من دخله وأرباحه التي حققها بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها.
الكعبي، 2008: 1	مبلغ من النقود يلزم الأفراد بأدائها للسلطات العامة، بصفة نهائية دون مقابل معين، وفقاً لقواعد مقررة لكي تتمكن من القيام بالخدمات الملقاة على عاتقها.
حمدي، 2015: 123	فريضة إلزامية على الفرد المكلف (طبيعي، معنوي) تدفع بدون مقابل معين أو منفعة مباشرة الغرض منها تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والمالية والسياسية.

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على المصادر المدرجة في الجدول أعلاه)

2. مفهوم التحاسب الضريبي:

إن نجاح السلطة المالية (الإدارة الضريبية) في تنفيذ السياسة الضريبية المرسومة لها من قبل الدولة تتم عن طريق تحويل الأحكام والتشريعات الضريبية إلى خطوات وإجراءات عملية على أرض الواقع وهو ما يعكس مدى نجاح الإدارة في عملية التحاسب الضريبي، إن مفهوم التحاسب الضريبي يتكون بشكل عام من جانبين إداري ومحاسبي، فالتحاسب الضريبي من الجانب الإداري يعرف بأنه ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي والذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي والعمل على تطبيقها وتجسيدها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية (أمين، 2000: 47)، أما الجانب الآخر للتحاسب الضريبي وهو الجانب المحاسبي والذي يقصد به جميع العمليات التي تقوم بها الهيئة العامة للضرائب وفروعها من إجراءات متسلسلة بهدف تحويل الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي وذلك لتحديد الدخل الخاضع للضريبة (الكعبي، 2016: 79.78)، وأدناه شكل يبين الأطراف الرئيسة في التحاسب الضريبي:



شكل (1) أطراف عملية التحاسب الضريبي
(المصدر: إعداد الباحث)

3. اختيار وأسلوب تحديد الوعاء الضريبي:

- **الوعاء الضريبي** : يقصد بالوعاء الضريبي "بأنه المادة، أو المال، أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء فقد تفرض الضريبة سنوياً، أو عند جني المحصول وبحسب الأنظمة المحددة لذلك" (خطاب، 2010: 43).
- **تقدير (تحديد) الوعاء الضريبي**: وتعني تحديد المبلغ الذي يجب على المكلف دفعه وهو ما يعرف بربط الضريبة (علي، 2002: 115)، ويحتل موضوع تحديد الوعاء الضريبي أهمية خاصة من حيث الحصيلة الضريبية وعدالة التوزيع (إسماعيل، 2001: 499).

4. **اختيار وقت التحصيل وكيفية الجباية**: بعد تحديد الوعاء الضريبي وتحديد الضريبة يأتي دور الجباية وهي المرحلة الأخيرة من المراحل التي تمر فيها الضريبة، وهي تعكس مدى كفاءة النظام الضريبي القائم، وتختلف طرق التحصيل وتتعدد من دولة إلى أخرى من مكلف لآخر وذلك بحسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وحسب توقيت تحصيل الضريبة، وأهم طرق التحصيل هي (حشيش، 2006: 159)

أ. **أسلوب التحصيل الإداري المباشر**: بموجب هذه الطريقة يقوم المكلفون أو من ينوب عنهم بتسديد مبلغ الضريبة الواجب إلى الإدارة الضريبية التي يتحاسبون فيها وذلك بناءً على الإقرار الضريبي الذي كان قد قدموه إلى الإدارة الضريبية عن مصادر دخولهم وذلك بعد حدوث الواقعة المنشئة للضريبة. ب. **أسلوب الاقتطاع من المصدر**: استناداً للمادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 النافذ يتم جباية الضريبة المستحقة على المكلف من وعائه الضريبي لصالح خزانة الدولة قبل وصول الدخل إلى

صاحبه، فصاحب الدخل لا يدفع الضريبة بذاته، بل يتولى دفعها عنه شخص آخر يقوم بخصم مبالغ معينة محددة بالقانون، وتوريدها إلى الدائرة الضريبية باسم الشخص المكلف الذي تم خصم هذا المبلغ منه (عبد الغفور ، 2008 : 43).

ج. أسلوب استيفاء الضريبة كأمانات: بموجب هذه الطريقة يتم استيفاء مبلغ الضريبة من المكلفين عند قيامهم بأعمال المقاولات أو التعهدات المتنوعة لصالح دوائر الدولة الرسمية حيث تقوم تلك الدوائر باستقطاع مبلغ الضريبة (حسب تعليمات الهيئة)، وعند الانتهاء من الأعمال المتعاقد عليها أو مدة التعهد ترسل الدوائر الرسمية كتاب إلى الهيئة توضح فيه تفاصيل المقاولات أو التعهد والمبلغ المتعاقد عليه، ويقوم مكلفو الضريبة بدورهم بتقديم إقراراتهم الضريبية إلى الهيئة عن كافة نشاطاتهم ومصادر الدخل لديهم، وبعد انتهاء عملية التحاسب الضريبي مع المكلفين وتسديد الضريبة التي ترتبت عليهم تزودهم الهيئة بكتاب لصرف مستحقاتهم من الدوائر المستفيدة من المقاولات أو التعهد (الجزائري 2015: 44 - 45).

5. شركات المقاولات والتحاسب الضريبي:

إن القانون الضريبي فرض على المكلفين واجبات والتزامات بإخضاعهم للتحاسب الضريبي بالآلية والكيفية التي شرعها وتتمثل بمسك سجلات كافية وملائمة والاحتفاظ بها على أن تحقق الموثوقية للسلطة المالية (الخرسان، 2006 : 46).

وأدناه شكل توضيحي لأهم الإجراءات التي يجب على شركات المقاولات إتخاذها لإنجاز عملية التحاسب الضريبي:



شكل (2) إجراءات شركات المقاولات للتحاسب الضريبي
(المصدر: إعداد الباحث)

6. عقود المقاولات والضريبة:

إن أعمال المقاولات كباقي الأنشطة الأخرى ترتبط ارتباطاً مباشراً بالبيئة التي تعمل فيها ونتيجةً لذلك سوف تؤثر فيها وتتأثر بها، لذا فإن الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية بما فيها النواحي الضريبية تعكس الأثر الكبير على قطاع المقاولات، لما له من تأثير كبير في فرض الضرائب والحصيلة الضريبية (نصير، 2016: 613)، وهذه العقود يتم معالجتها وفق قواعد ومعايير محاسبية معتمدة وليس بشكل

عشوائي أو عفوي وعن طريق ذلك يمكن أن يتم التحاسب الضريبي بشكل سليم وعادل، ويمكن بيان هذه العلاقة من خلال:

■ **الإطار القانوني:** إنطلاقاً من مبدأ قانونية فرض الضريبة والذي يعني أن الضريبة لا تفرض ولا تعدل ولا يعفى منها ولا تجبى إلا بقانون صادر من لدن السلطة التشريعية، وبحكم عدد وحجم إيرادات شركات المقاولات المحدودة، إذ يقدر عدد شركات المقاولات المسجلة في قسم الشركات نحو (8052) شركة، ويُعد دخلها المصدر الأوسع من بين باقي دخول الشركات المحدودة التي تزاوِل الأنشطة الاقتصادية المختلفة في العراق (مقابلة مع أحد المخبين)، إذ أن سلامة كافة الإجراءات المرتبطة بالضريبة يجب أن تستند على هذا المبدأ الذي أمسى جزءاً من الحياة، إن قانون ضريبة الدخل في العراق رقم (113 لسنة 1982) أخضع عقود المقاولات للضريبة، حيث جاء في الفصل الثاني، المادة (2)، الفقرة (1) من القانون تفرض الضريبة على مصادر الدخل من " أرباح الأعمال التجارية أو لها صبغة تجارية والصنائع أو المهن بما فيها التعهدات والالتزامات والتعويض بسبب عدم الوفاء بها إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت المكلف. " وقد جاء تفسير الأعمال التجارية في قانون التجارة العراقي رقم 30 لسنة 1984، حيث تم تعريف الأعمال التجارية التي يقصد بها الربح ويفترض هذا القصد ما لم يثبت العكس، وهذا مانصت عليه المادة (5)، الفقرة (6) "مقاولات البناء والترميم والهدم والصيانة".

■ **حصيلة الضريبة السنوية:** إن بروز نشاط المقاولات بشكل واضح في القطاع الخاص في العراق كان نتيجة لأسباب وعوامل تقف وراء ذلك منها (خضير، 2013: 29):

أ. توقف أغلب شركات المقاولات العائدة للدولة بعد أحداث سنة (2003) والتي كانت تمارس نشاطها بشكل واسع، مما فصح المجال أمام شركات المقاولات للقطاع الخاص للعمل.

ب. تدمير البنية التحتية للدولة بسبب الحرب سنة (2003)، مما زاد الحاجة إلى شركات المقاولات في القطاع الخاص للمساهمة في إعادة البناء.

ج. زيادة حجم الموارد المالية التي تم تخصيصها في الميزانية العامة للدولة لهذا النشاط للمساهمة في إعادة الإعمار والبناء الجديد.

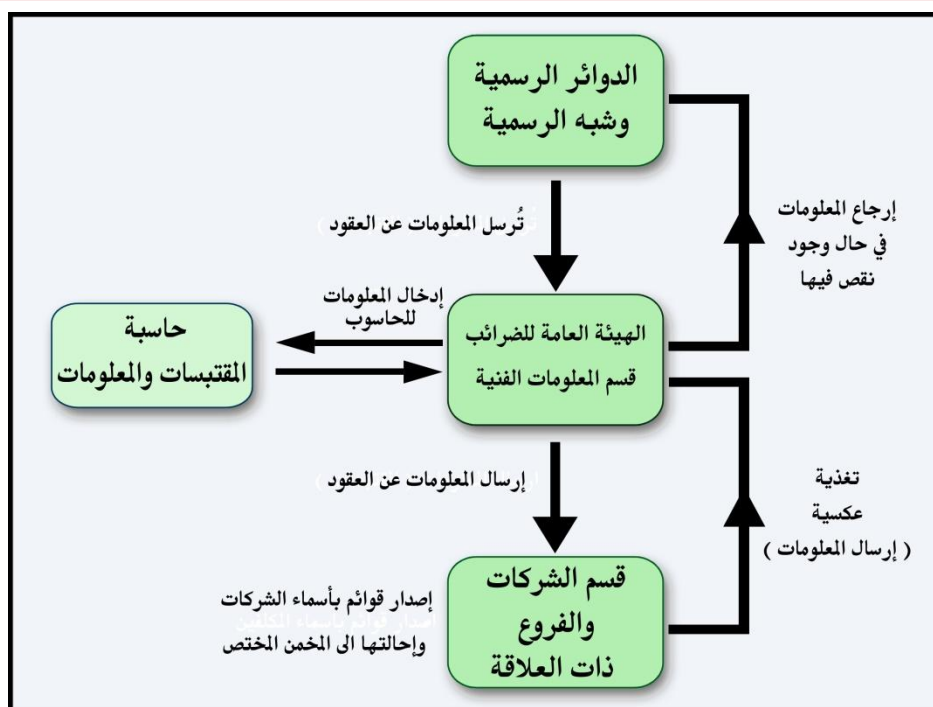
د. إن معظم التعهدات والتعاقدات تلتزم بها شركات المقاولات في العراق هي لصالح القطاع العام وغالباً ما تكون هذه التعاقدات بمبالغ مالية كبيرة وفضلاً عن أنها مربحة.

7. الإدارة الضريبية والتحاسب الضريبي:

إن الإدارة الضريبية تتولى وبشكل رئيس إجراء عملية التحاسب الضريبي كونها المسؤول الأول عن تطبيق الأحكام القانونية الضريبية وعن طريق ذلك تجري معالجة البيانات والمعلومات المتعلقة بحصر المكلفين ومصادر دخلهم (السويطي، 2008: 54)، إذاً فالإدارة الضريبية تُعد هي المرتكز الأساس في نظام

التحاسب الضريبي (الكعبي، 2016: 77)، وقد عرف قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 في المادة (1) منه، الفقرة (13) الإدارة الضريبية بأنها "موظف أو مجموعة من الموظفين يخولهم الوزير الصلاحيات المنصوص عليها في هذا القانون"، والإدارة الضريبية بحاجة الى دعم وإسناد جهات والمنظمات الساندة من أجل إنجاز عملها، إذ لا تستطيع لوحدها القيام بكافة إجراءات التحاسب الضريبي بمفهومها الشامل من (حصر وتسجيل وجباية وتحصل للضرائب) إذا لم يكن هنالك تعاون من قبل إدارات ساندة أخرى لعملها، متمثلة بالدوائر الرسمية أو شبه الرسمية من الدوائر الحكومية ونقابات واتحادات وغيرها من المؤسسات بغض النظر عن طبيعتها وصفتها القانونية والتي تطلب منها السلطة المالية العليا في الدولة تقديم معلومات (مقتبسات) عن معاملاتها مع المكلفين، إن التعليمات المالية رقم (2) لسنة 2008 قد أكدت على ذلك وألزمت تلك الجهات بإرسال المعلومات عن عقود إحالة وتنفيذ المقاولات والتعهدات والتجهيز إلى الهيئة العامة للضرائب لإجراء التحاسب الضريبي وفقاً للضوابط المعتمدة من قبلها، وأهم المعلومات التي يتطلب عمل الهيئة العامة للضرائب توافرها بموجب تلك التعليمات تتضمن الآتي:

- اسم الدائرة المتعاقدة مع اسم الشخص الذي وقع العقد.
- اسم الجهة المنفذة الكامل وعنوانها.
- رقم وتاريخ الإحالة ونوع العمل المنفذ .
- مدة العمل وتاريخ المباشرة والإنجاز .
- كلفة العمل المنجز الأصلي والإضافي.
- الغرامات المحتسبة إن وجدت وأسبابها.



شكل (3) آلية التعامل مع المعلومات الواردة إلى الهيئة العامة للضرائب عن عقود شركات
(المصدر: إعداد الباحث)

والطريقة الرئيسة والمعول عليها لإجراء التحاسب الضريبي من قبل الإدارة الضريبية مع شركات المقاولات المحدودة هي (طريقة الضوابط السنوية) ويقصد بالضوابط القرائن الافتراضية على الدخل الناجم للمكلف تسند عليها الإدارة المالية لتقدير الوعاء الضريبي وفقاً لأسلوب التخمين الافتراضي (الهالي، 2001: 98)، وقد عرفها (كماش، 2002: 162) بأنها النسب المئوية التي تضعها الإدارة الضريبية والتي تقدر بموجبها أرباح مصادر الدخل الخاضع للضريبة (تحديد الوعاء الضريبي)، وتتمثل إجراءات التحاسب الضريبي وفقاً لاسلوب الضوابط السنوية بالخطوات الآتية (خضير، 2013: 25 - 26):

أ. يقوم المكلفون (شركات المقاولات) بتقديم التقارير المالية كافة إلى الإدارة الضريبية ضمن تقرير واحد هو التقرير المُعد من قبل مراقب الحسابات خلال المدة القانونية التي تبدأ في اليوم الأول من السنة اللاحقة لتحقيق الدخل وحتى نهاية اليوم الـ 31 من شهر أيار وفقاً لما نصت عليه الفقرة (2) من المادة (27) من قانون ضريبة الدخل المرقم 113 لسنة 1982.

ب. عند عدم قناعة تلك الإدارة بما ظهر في التقارير المالية من نتائج أعمال أو بتعبير آخر عندما يكون صافي الأرباح التي تظهرها التقارير المالية أقل من صافي الأرباح التي يتم التوصل إليها طبقاً للضوابط، عندئذٍ يتم تحديد الوعاء الضريبي في ضوء الضوابط التي تراها الهيئة العامة للضرائب، إذ يقوم المخمن باحتساب الضريبة كما في المعادلات الآتية:

▪ الإيرادات (بموجب التقارير المالية) $\times$ نسبة الأرباح الافتراضية لشركات المقاولات (بموجب ضوابط السنوية) = حجم الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة).

▪ حجم الوعاء الضريبي $\times$ مقياس الضريبة (15% نسبة الضريبة المفروضة على دخل شركات) = مبلغ الضريبة (واجبة السداد بموجب الضوابط من قبل شركات المقاولات).

ج. يقوم ممثل الشركة بمراجعة الإدارة الضريبة في الموعد المحدد له للاطلاع على ما جاء في مذكرة التخمين، علماً أن المادة (44) من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 أوردت إن على السلطة المالية أن تبلغ المكلف خطأً بدفع الضريبة والفترة التي يجب أن تُدفع فيها ويُعد توقيع المكلف على مذكرة التقدير تبليغاً له.

8. الإفصاح عن عقود المقاولات في البيئة المحلية:

إن الاعتراف بالإيراد عن عقود المقاولات في البيئة العراقية يخضع للقواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، فقد أصدر المجلس في تشرين الثاني /1989، القاعدة المحاسبية رقم (1) والمتعلقة بمحاسبة عقود الإنشاءات.

وتهدف هذه القاعدة إلى قياس نتيجة النشاط المالي لعقود شركات المقاولات وكيفية إعداد البيانات والحسابات الختامية وكيفية تطبيق القاعدة المحاسبية المتعلقة بهذا الموضوع.

وقد نصت الفقرة (11) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (١) المعدلة أن الإفصاح في عقود شركات المقاولات يجب ان يتضمن الآتي(عباس،2014: 69):

أ. قيمة الأعمال تحت التنفيذ.

ب. المبالغ المقبوضة والمستحقة عن ذرات العمل المنجز، والسلف والتأمينات على حساب العقود للأعمال قيد الإنجاز.

ج. التغير في السياسة المحاسبية المستخدمة لمحاسبة عقود المقاولات، وتحديد قيمة الآثار الناجمة عن التغير، وأسبابه.

ولقد حددت القاعدة المحاسبية المحلية رقم (1) طريقتين رئيسيتين للاعتراف بإيرادات عقود المقاولات هما(محمد، 2014: 45):

أولاً: الاعتراف بالإيراد بطريقة نسبة الإنجاز أو (نسبة الإتمام):

بموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بإيرادات العقد والإفصاح عنها، بما يخص كل فترة محاسبية للعقود التي تمتد فترة تنفيذها لأكثر من فترة محاسبية واحدة وعلى وفق الشروط الاتية:

▪ الاعتراف بقياس الإيراد المتحقق على وفق العمل المنجز من واقع الذرات المعترف بها في نهاية الفترة المحاسبية.

■ تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل عقد في نهاية الفترة من واقع السجلات المحاسبية.
إن ما يميز هذه الطريقة أنها تتوافق ومتطلبات مبدأ الاستحقاق في المحاسبة وكذا الحال مع متطلبات مبدأ
مقابلة الإيرادات بالنفقات.

ثانياً: الاعتراف بالإيراد بطريقة العقد المنتهي أو (المقابلة المنتهية):

بموجب هذه الطريقة يتم الاعتراف بإيرادات العقد عند إنجاز العقد بالكامل، إذ يتم حصر جميع تكاليف
العقود طويلة الأجل قيد الإنجاز في حساب إنشاء قيد الإنجاز، فضلاً عن تجمع الدفعات المستلمة خلال
فترة الإنجاز، وتستخدم هذه الطريقة إذا كانت هناك:

- صعوبة تقدير تكاليف وإيرادات العقد بالشكل الذي يمكن الاعتماد عليه.
- وجود تغيرات سريعة في مستويات الأسعار.
- اعتماد مبدأ الحيطة والحذر عند استخدام هذه الطريقة.

أن ما يميز هذه الطريقة كما يرى (Kieso) هو أن إيراداتها تعكس النتائج النهائية بدلاً من التقديرات حول
العمل غير المنجز (Kieso, 2005: 918)، ولكن العتبي ترى إن تأجيل الاعتراف إلى ما بعد تاريخ
الانتهاء من تنفيذ العقد يمثل خطأ في قياس تكلفة الجهد المبذول (المصروفات) وقيمة الإنجازات المحققة
(الإيرادات) خلال فترات تنفيذ العقد (العتبي، 2004: 54).

إن اختيار أي من الطريقتين السابقتين سينعكس أثرها على التقارير المالية في نهاية الفترة والتي يفترض
فيها أن تعطي صورة صادقة عن الوضع والأداء المالي لشركات المقاولات إلى كافة الأطراف المستفيدة
منها، وفي كثير من الحالات تعد الإدارة الضريبية الطرف الوحيد الذي يتم إعداد التقارير المالية
لأجله (الزهيري، 2009: 24)، والتقارير المالية الرئيسية ومرفقاتها التي يتم في ضوءها الإفصاح عن نتيجة
نشاط شركات المقاولات تتمثل بالاتي (الكعبي، 2003: 44-45):

- تقرير مراقب الحسابات.
 - كشف الميزانية العامة المقارن.
 - كشف العمليات الجارية المقارن.
 - كشف الأرباح والخسائر المقارن.
 - الكشف التفصيلية الملحق المقارنة.
 - تقرير المدير المفوض في الشركات المحدودة.
- وفضلاً عن ذلك فقد حدد النظام المحاسبي الموحد العراقي الصادر من قبل ديوان الرقابة المالية كشافين
إضافيين إلى التقارير الرئيسية المشار إليها أعلاه وهما (عباس، 2014: 58):

أ. كشف الأرباح والخسائر للتعهدات والمقاولات المنجزة.

ب. كشف بخلصة التعهدات غير المنجزة (تحت التنفيذ).

إن تحديد نوعية وكمية المعلومات المفصّل عنها تتحدد وفق النظام المحاسبي الموحد الذي يمزج بين الطريقتين السابق ذكرهما في أعلاه، فعند الاعتراف بمبلغ الإيراد يتم تسجيل المبلغ تحت حساب إيراد العمل المنجز (4131)، وفي نهاية كل فترة مالية يتم غلق الحساب في حساب الدائنون (2642) للعقود غير المنجزة لحين إنجاز العمل بالكامل والاعتراف بالإيراد للعقد المنجز بصورة نهائية (شنيشل، 2018: 96)، وفي نهاية السنة المالية تعد شركات المقاولات تقاريرها المالية السنوية فلا تظهر (تفصّل) فيها المبالغ المستلمة ضمن قائمة العمليات الجارية بل تظهرها ضمن قائمة الميزانية العامة، مما يعني عدم إخضاعها للحاسب الضريبي.

9. الإفصاح وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15):

لقد أصدر المجلسان (مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية) عام 2010 المعيار المقترح بعنوان " الإيرادات من العقود مع العملاء " كجزء من المشروع المشترك لوضع معيار الاعتراف بالإيراد وسيحل محل المعايير الواردة في معيار (IAS 18) و (IAS 11) ومعظم القواعد القائمة في معيار (605) في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، واقترح المجلسان أن الارشادات المقترحة تكون على جميع العقود المبرمة مع الزبائن لتوفير السلع أو الخدمات (شنيشل، 2018: 46).

يهدف المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنظمة الاقتصادية أن تطبقها لتقدم معلومات مفيدة إلى مستخدمي التقارير المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وعدم تأكد الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على المنظمة الاقتصادية أن (مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، 2016: 1، 33):

- تثبت الإيراد ليصف تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء، وبالمبلغ الذي تتوقع المنظمة أن يكون لها الحق فيه في مقبل تلك السلع أو الخدمات.
- تأخذ في الحسبان شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة.
- تطبق المعيار باستخدام أي وسائل علمية وبتساق على العقود التي لها خصائص مشابهة وفي ظروف مشابهة.

ويمكن بيان الخطوات الخمس لتطبيق هذا المعيار على عقود نشاط المقاولات كما يأتي (شنيشل، 2018: 6-59)

- الخطوة الأولى (تحديد العقد): يتم تحديد العقد بين الوحدة الاقتصادية والزبون (شركة المقاولات والجهة المستفيدة) بشكل خطي فقط وتكون مدة العقد محددة ويجوز تمديدتها.

- **الخطوة الثانية (تحديد التزامات العقد):** يتم تحديدها بشكل جزئي لحين إستيفاءها بشكل كامل.
- **الخطوة الثالثة (تحديد سعر العقد):** يمكن ذكر سعر العقد صراحة في بداية العقد، وهذا السعر يكون مقسم على كافة أعمال العقد كالأعمال المدنية والمعمارية والصحية والكهربائية...الخ.
- **الخطوة الرابعة (تحديد سعر العقد لالتزام الاداء الجزئي):** يتم تخصيص سعر العقد لالتزامات الأداء عند إنجاز الذرعة واكمال حدث هام أي بمرور الزمن ويستمر بالتخصيص لحين اكتمال إنجاز العقد بالكامل أي يتم تخصيص جزء من سعر العقد الإجمالي للذرات ابتداءً من الذرعة الاولى وصولاً إلى آخر ذرعة عمل.
- **الخطوة الخامسة (الاعتراف بالإيراد):** يكون تطبيق هذا المعيار على كل عقد مقاولات على حدة ويتم الاعتراف بالإيراد عند توافر الشروط الآتية:
 - أ. ينتج عن أداء المنظمة إنشاء أو تعزيز أصل يسيطر عليه الزبون (الجهة المستفيدة) عند إنشائه أو تعزيزه
 - ب. لاينتج عن أداء المنظمة أصل ذو استخدام بديل ويكون لدى الوحدة حقاً في تسلم دفعة عن الأداء المنجز حتى تاريخه، إن شركات المقاولات تقوم بتسجيل وتبويب مبالغ الإيرادات المتحصلة من عقود المقاولات خلال السنة المالية وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15) ك(إيرادات مستلمة مقدماً)، وفي نهاية السنة تغلق في حساب (إيراد ذرات منجزة) والذي يغلق بدوره في حساب الأرباح والخسائر (شنيشل، 2018: 99-100).
- ويمكن للباحث إعداد مقارنة فيما يخص إيراد عقود المقاولات، والمتمثل بالاعتراف بالإيراد والإفصاح عنه والتقارير المالية اللازمة لذلك وفقاً للنظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي للإبلاغ المالي (15)، وكما في الجدول الآتي:

جدول (2) مقارنة بين متطلبات الإفصاح عن إيرادات عقود المقاولات وفق النظام المحاسبي الموحد والمعيار الدولي (15)

الفقرة	النظام المحاسبي الموحد	المعيار الدولي (15)
الاعتراف بالإيراد	يتم الاعتراف بالإيرادات بطريقتين: طريقة العقد التام. طريقة نسبة الإنجاز. يعتمد بصورة كبيرة على طريقة العقد التام	يتم الاعتراف بالإيرادات إذا كانت: الأعمال تحت التنفيذ لإنشاء موجود للجهة المستفيدة. الأعمال تكون منجزة ولا يمكن لشركة المقاولات التصرف بها أو إنهاء العقد مع الجهة المستفيدة.
الإفصاح المحاسبي	يتم الإفصاح عن الأعمال المنجزة بأنها تحت التنفيذ لحين اكتمال إنجاز العقد	يتم الإفصاح عن: الأعمال المنجزة وغير المنجزة. تتضمن معلومات تفصيلية عن العقود المبرمة.
التقارير المالية	تتضمن معلومات (كمية ونوعية)	تتضمن معلومات (كمية ونوعية)
المعالجة المحاسبية	لا تعترف بالدفعات التشغيلية كإيرادات. تغلق المبالغ المستلمة سنوياً عن ذرات العمل المنجز في حساب (الدائنون/ ذرات منجزة 2642).	لا تعترف بالدفعات التشغيلية كإيرادات. تغلق المبالغ المستلمة سنوياً عن ذرات العمل المنجز في حساب (الأرباح والخسائر).

(المصدر: إعداد الباحث)

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

أعتمد الباحث في تحليل وتقييم الإفصاح المحاسبي للتقارير المالية في حال إفتراض تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15) عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات ومقارنتها مع واقع الحال المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب.

شركة (أ) للمقاولات المحدودة: تأسست الشركة في بغداد سنة 2002 بموجب شهادة التأسيس ذي الرقم (...). والصادرة من دائرة مسجل الشركات في وزارة التجارة ورأس مال مقداره (2) مليون دينار عراقي، وتم زيادة رأسمالها لأكثر من مرة إلى أن أصبح رأس مالها (5) مليار دينار عراقي في سنة 2011.

تسعى الشركة إلى المساهمة في تنمية الاقتصاد الوطني عن طريق الأعمال الإنشائية والعمرانية. وتتبع الشركة النظام المحاسبي الموحد وفقاً لمبدأ الاستحقاق وتتحاسب سنوياً لدى الهيئة العامة للضرائب في قسم الشركات عن عقود تعهدات التجهيز والمقاولات.

كان للشركة نشاط في السنوات عينة البحث إذ تنوع نشاطها ما بين عقود قصيرة وطويلة الأجل وبقيمة إجمالية بلغت (8779623282) ثمانية مليار وسبعمائة وتسعة وسبعون مليون وستمائة وثلاثة وعشرون ألفاً ومائتان واثنان وثمانون ديناراً موزعة كما في الجدول:

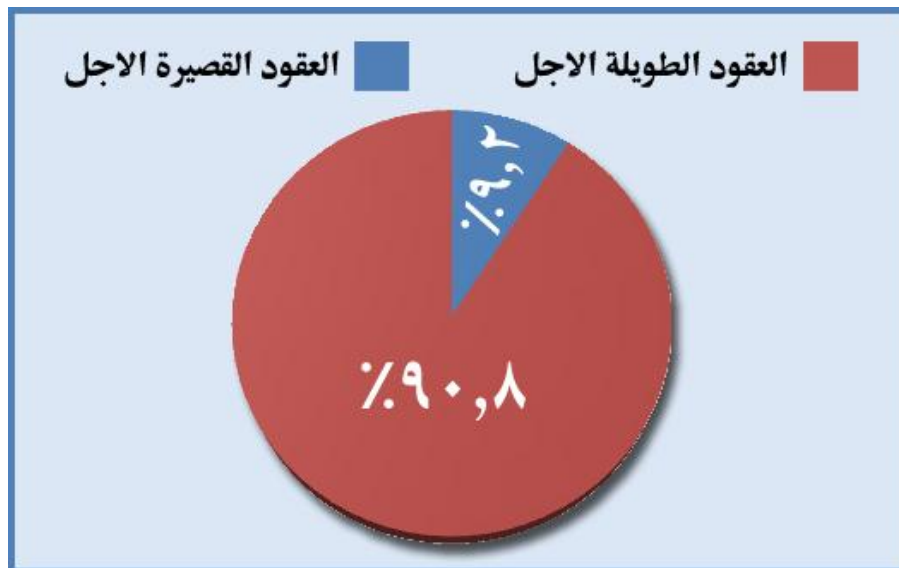
جدول (3) أعداد العقود وأقيامها للشركة (أ) للسنوات 2014-2016

السنة	أعداد العقود قصيرة الأجل	مجموع أقيامها	أعداد العقود طويلة الأجل	مجموع أقيامها	الإجمالي
2014	1	55432000	1	7973605282	8029037282
2015	1	95443000	—	—	95443000
2016	1	655143000	—	—	655143000
المجموع	3	806018000	1	7973605282	8779623282

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات إضارة الشركة لدى الهيئة)

ومن الجدول (3) يظهر نشاط المقاولات للشركة كانت ما بين العقود القصيرة والطويلة الأجل ولكن قيمة العقود طويلة الأجل بلغت نسبة أعلى من العقود القصيرة الأجل حيث بلغت (90.8%) من نشاط الشركة خلال السنوات المالية للمزاولة نشاطها (عينة البحث) وهي التي سوف يتم التركيز عليها في البحث.

وأدناه شكل يبين التوزيع النسبي للعقود الشركة:



شكل (4) التوزيع النسبي لنشاط الشركة (أ) في مجال العقود الطويلة وقصيرة الأجل للفترة (2014 - 2016)

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (3))

1. عملية التحاسب الضريبي للشركة (أ):

أولاً: كشف بالعقود طويلة الأجل وأقيامها للسنوات المالية (عينة البحث) والتي أفصحت عنها الشركة في تقاريرها المالية:

يُعد الجدول المبين أدناه خلاصة عن العقد الطويل الأجل التي أبرمتها الشركة ومبلغ هذا العقد وأقيام ذروعاتها المنجزة، وذلك بالاعتماد على ما تم الإفصاح عنه في التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات للشركة والمقدمة إلى الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات.

جدول (4) خلاصة العقد الطويل الآجل الظاهر في التقارير المالية لشركة (أ)

للمدة من 2014 – 2016

إيرادات العقد في سير العمل (تحت التنفيذ) بموجب حسابات الشركة				العقد
2016	2015	2014	مبلغ العقد	
4097423222	2166461060	1709721000	7973605282	إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفطي/ شركة (...)

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة في إضارة الشركة لدى الهيئة)

ثانياً: تحليل الإفصاح للعقود (الإيرادات) في عملية التحاسب الضريبي للسنوات عينة البحث:

تحليل الإفصاح للعقود (الإيرادات) في عملية التحاسب الضريبي للسنوات عينة البحث:

أ. تحليل التحاسب الضريبي لشركة (أ) للسنة المنتهية في 2014/12/31.

❖ التحاسب الضريبي بموجب الطريقة الحالية (ما يُظهره واقع الحال): * تم التحاسب الضريبي مع الشركة

لسنة 2014 المالية بموجب مذكرة التخمين المبين تفاصيلها أدناه:

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية للسنة المالية/2014

اسم الفرع : الشركات رقم المخمن : السنة 2015 التقديرية			
اسم المكلف : شركة (...) للمقاولات العامة المحدودة			
المهنة ومصدر الدخل : مقاولات رقم الإضارة : (...) نوع التقدير : إحتياطي			
المقنسات : لا يوجد			
المبلغ دينار	نوع العمل (تجهيز، مقولة ...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
55432000 الإيراد بموجب الحسابات/2014 3543000 الفائض/2014 11087000 الأرباح بموجب الضوابط	مقولة تأهيل دار سكنية / القطاع الخاص		
احتساب الدخل الخاضع للضريبة :			
55432000 الإيرادات × 20% = 11087000 دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2014.			
11087000 × 15% = 1663050 دينار الضريبة المستحقة على الشركة لسنة 2014. (تم التقريب إلى 1664000)			
مبلغ الدخل	السماح /دينار	الدخل الصافي	مبلغ الضريبة /دينار
11087000	—	11087000	1664000
موافقات الدائرة :			
السيد مدير الفرع المحترم :			
قدرت الشركة إحتياطياً من الإيرادات الظاهرة في الحسابات وبموجب الضوابط بنسبة ربح 20% للمقاولات لسنة 2014 المالية.			
للتفضل بالاطلاع وأمركم بما تنسبونه ... مع التقدير .			
(توقيع المخمن)			

(المصدر: مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات)

* اعتمد الباحث نفس إجراءات التحاسب الضريبي في الهيئة والتي تعتمد تقريب المبالغ (بالزيادة) لصالح الخزنة العامة.

❖ التحاسب الضريبي بإعتماد طريقة الإفصاح وفق المعيار الدولي/15:

بافتراض إن الهيئة العامة للضرائب ستعتمد الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي (15)، وسوف يعتمد الباحث في التحليل على نفس إجراءات التحاسب الضريبي المتبعة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب مع شركات المقاولات (الضوابط السنوية) لكي لا يكون هنالك فروقات كبيرة في المبالغ، وهي أيضاً نفس الإجراءات التي سيعتمدها للتحليل في السنتين (2015، 2016).

وقد إتضح وبعد الإطلاع ودراسة إضبارة الشركة من قبل الباحث، أن الشركة لم تفصح بموجب الطريقة الأولى عن كافة إيراداتها عن نشاطها خلال سنة (2014) واكتفت بالتصريح عن عقد المشروع (إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حفل ...) بأنه في سير العمل وبدون ذكر أي مبلغ مستلم كإيراد خلال السنة، فقد تسلمت فعلاً مبلغاً وقدره (1776762351) دينار كإيراد عن العقد المذكور، ولكنها لم تعترف به وتُفصح عنه في التقارير المالية لتلك السنة، والجدول الآتي يوضح مذكرة التخمين التي يُفترض أن تكون وفق متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي(15):

جدول (5) مفردات إيرادات عقود المقاولات لشركة (أ) باعتماد طريقة الإفصاح وفق المعيار الدولي (15) للسنة

المالية 2014

الدخول الخاضعة للضريبة (إيرادات عقود المقاولات للشركة / 2014)			
العقد	الدخل	الدخل الخاضع للضريبة	مبلغ الضريبة
مقولة تأهيل دار سكنية / القطاع الخاص	55432000	11087000	1664000
إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حفل ... النفطي/ شركة (...)	1776762351	355353000	53303000
المجموع	1832194351	366440000	54967000

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على إضبارة الشركة في قسم الشركات)

ومن الجدول (5) إتضح أنه وبموجب الطريقة الثانية والتي تفرض أن تعترف وتُفصح الشركة فيها عن كافة الإيرادات المتحصلة فعلاً عن نشاطها في عقود المقاولات خلال الفترة الحالية، لذا فقد تم إضافة مبلغ (1776762351) دينار إلى إيرادات الشركة وإخضاعه للضريبة، بمعنى أنه وبموجب متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي(15)، يجب أن يُعترف ويُفصح عن أي مبلغ مستلم (إيراد) عن العقد من قبل الشركة، وبناءً على ذلك يجب على الإدارة الضريبية أن تخضع هذا المبلغ للتحاسب الضريبي في تلك السنة.

❖ وعند المقارنة بين التحاسب الضريبي بموجب الطريقتين أعلاه، لبيان الفرق في مبلغ إجمالي الإيرادات السنوية للشركة (الوعاء الضريبي) ومقدار إجمالي الضريبة السنوية المتحصلة، يمكن بيانها في الجدول الآتي:

جدول (6) مقارنة إجمالي الإيرادات السنوية وإجمالي مقدار الضريبة السنوية بموجب الطريقتين لشركة (أ)

لسنة 2014/

الإيرادات السنوية بموجب الطريقة الحالية	الضريبة بموجب الطريقة الحالية	الإيرادات السنوية بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	الضريبة بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	فرق الإيرادات بين الطريقتين	فرق الضريبة بين الطريقتين
55432000	1664000	1832194351	54967000	1776762351	53303000

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (5)

من الجدول (6) يتضح أن إجمالي مبلغ الإيرادات السنوية التي حصلت عليها الشركة عن عقودها وبنوعيتها القصير والطويل الآجل في السنة المالية/2014 بموجب الطريقة الثانية (الإفصاح وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي/15) كانت (1832194351) دينار، في حين أن مبلغ الإيرادات السنوية للشركة ولنفس الفترة بموجب الطريقة الحالية (واقع الحال) كان (55432000) دينار، أي بزيادة مقدارها (1776762351) دينار، وهذه الزيادة في مبلغ الإيرادات كانت ستؤدي إلى زيادة مبلغ الضريبة بمقدار (53303000) دينار، وهو الفرق الذي يمثل مبلغ الضريبة بموجب الطريقتين وبنسبة تصل إلى (96,9 %) من الضريبة المحتسبة.

ب. تحليل عملية التحاسب الضريبي لشركة (أ) للسنة المالية المنتهية في 2015\12\31

❖ التحاسب الضريبي بموجب الطريقة الحالية (ما يُظهره واقع الحال):

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية للسنة المالية/2015

اسم الفرع : الشركات			
رقم المخمن : السنة 2016 التقديرية			
اسم المكلف : شركة (...) للمقاولات العامة المحدودة			
المهنة ومصدر الدخل : مقاولات رقم الإضبارة : (...) نوع التقدير : إحتياطي			
المقتبسات : لا يوجد			
المبلغ دينار	نوع العمل (تجهيز، مقولة...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
95443000 الإيراد بموجب الحسابات /2015	مقولة تأهيل		
8512588 الفائض/2015	دار سكنية /		
19089000 الأرباح بموجب الضوابط	القطاع الخاص		
احتساب الدخل الخاضع للضريبة :			
95443000 الإيرادات × 20% = 19089000 دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2015.			
19089000 × 15% = 2864000 دينار الضريبة المستحقة على الشركة لسنة 2015.			
مبلغ الدخل	السماح /دينار	الدخل الصافي	مبلغ الضريبة /دينار
19089000	_____	19089000	2864000
موافقات الدائرة :			
تبليغ المكلف أو وكيله :			
السيد مدير الفرع المحترم : قدرت الشركة إحتياطياً من الإيرادات الظاهرة في الحسابات وبموجب الضوابط بنسبة ربح 20% للمقاولات لسنة 2015 المالية. للتفضل بالاطلاع وأمركم بما تنسبونه ... مع التقدير . (توقيع المخمن)			
1 تبليغ ووافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم : المدير المفوض			

(المصدر: مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات)

❖ التحاسب الضريبي باعتماد طريقة الإفصاح وفق المعيار الدولي/15، (ما يُفترض أن يكون عليه الحال):

إن الشركة لم تفصح بموجب الطريقة الأولى عن كافة إيراداتها من نشاطها خلال سنة /2015 المالية واكتفت بالتصريح عن عقد المشروع (إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ...) بأنه تحت التنفيذ ودون ذكر أي مبلغ مستلم كإيراد خلال السنة، وقد إتضح للباحث وبعد الإطلاع ودراسة إضبارة الشركة أنها قد تسلمت فعلاً مبلغاً وقدره (1607741074) دينار كإيراد عن العقد المذكور، والجدول الآتي يوضح مذكرة التخمين التي يُفترض أن تكون وفق متطلبات الإفصاح للمعيار الدولي للتقرير المالي(15):

جدول (7) مفردات إيرادات عقود المقاولات لشركة (أ) باعتماد طريقة الإفصاح
وفق المعيار الدولي (15) للسنة المالية 2015

الدخول الخاضعة للضريبة (إيرادات عقود المقاولات للشركة / 2015)			
العقد	الدخل	الدخل الخاضع للضريبة	مبلغ الضريبة
مقولة تأهيل دار سكنية / القطاع الخاص	95443000	19089000	2864000
انشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حفل ... النفطي/ شركة (...)	1607741074	321549000	48233000
المجموع	1703184074	340638000	51097000

(المصدر: إعداد الباحث)

ومن الجدول أعلاه يتضح بأنه يجب أن يتم إضافة المبلغ المستلم فعلاً من الشركة إلى إيراداتها (وفق متطلبات الإفصاح لهذا المعيار)، بذلك يجب أن يخضع للتحاسب الضريبي.

❖ وعند المقارنة بين التحاسب الضريبي بموجب الطريقتين أعلاه، لبيان الفرق في مبلغ إجمالي الإيرادات السنوية للشركة (الوعاء الضريبي) ومقدار إجمالي الضريبة السنوية المتحصلة، يمكن بيانها في الجدول الآتي:

جدول (8) مقارنة إجمالي الإيرادات السنوية وإجمالي مقدار الضريبة السنوية بموجب الطريقتين لشركة (أ) لسنة

2015/

الإيرادات السنوية بموجب الطريقة الحالية	الضريبة بموجب الطريقة الحالية	الإيرادات السنوية بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	الضريبة بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	فرق الإيرادات بين الطريقتين	فرق الضريبة بين الطريقتين
95443000	2864000	1703184074	51097000	1607741074	48233000

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على جدول (7))

من الجدول (8) يتضح أن مقدار إجمالي الضريبة السنوية بموجب الطريقة الثانية كان (51097000) دينار، في حين إن مبلغ الضريبة بموجب الطريقة الأولى قد بلغت (2864000) دينار، والفرق هذا يمثل زيادة في احتساب الضريبة بموجب طريقة الثانية عن الضريبة المحتسبة بموجب طريقة الأولى إلا إن إستمرارية الإدارة الضريبية في اعتماد هذه الطريقة مع العقود طويلة الأجل أدى إلى فقدان أموال لخزينة الدولة وبما نسبته (94,4%) أي ما يساوي (48233000) دينار من الضريبة المحتسبة، وأما حجم الأموال المتحصلة السنوية عن تنفيذ عقود المقاولات للشركة والتي حصلت عليها في سنة 2015 من العقود القصيرة والطويلة الأجل ، فقد كانت بموجب الطريقة الثانية (1703184074) دينار، في حين أن مبلغ الإيرادات السنوية للشركة ولنفس المدة بموجب الطريقة الحالية كان (95443000) دينار، أي بزيادة إجمالية لإيرادات الشركة مقدارها (1607741074) دينار.

ج. تحليل عملية التحاسب الضريبي لشركة (أ) للسنة المالية المنتهية في 2016\12\31

❖ التحاسب الضريبي بموجب الطريقة الحالية:

تم إخضاع الشركة في سنة (2017) التقديرية إلى ثلاث مرات للتحاسب الضريبي وكما مبين من مذكرات التخمين الآتية:

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية للسنة المالية/2016

اسم الفرع : الشركات				رقم المخمن :	السنة 2017 التقديرية
اسم المكلف : شركة (....) للمقاولات العامة المحدودة					
المهنة ومصدر الدخل : مقاولات رقم الإضبارة : (....) نوع التقدير : إحتياطي					
المقتبسات : لا يوجد					
المبلغ دينار		نوع العمل(تجهيز ، مقولة...)		اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
الإيراد بموجب الحسابات/2016 72767500 الفائض/2016 1044584363 الأرباح بموجب الضوابط		مقولة تأهيل دار سكنية / القطاع الخاص + العقد مع شركة ...			
احتساب الدخل الخاضع للضريبة :					
الإيرادات عن تأهيل دار سكن للقطاع الخاص لسنة/ 2016. 655143000					
الإيرادات عن العقد لإنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفط/ 2016 4567778813					
دينار إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة لسنة / 2016. 5222921813					
دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنة 2016 بموجب الضوابط. 1044584363 = 20% × 5222921813					
دينار الضريبة المستحقة على الشركة لسنة 2015. 156687654,39 = 15% × 1044584363					
(تم التقريب إلى 156688000)					
مبلغ الدخل		السماح /دينار		الدخل الصافي	مبلغ الضريبة /دينار
1044584363		_____		1044584363	156688000
تبليغ المكلف أو وكيله :					
موافقات الدائرة :					
السيد مدير الفرع المحترم :					
قدرت الشركة إحتياطيا من الإيرادات الظاهرة في الحسابات وبموجب الضوابط بنسبة ربح 20% للمقاولات لسنة 2017 التقديرية.					
للتفضل بالاطلاع وأمركم بما تنسبونه ... مع التقدير .					
(توقيع المخمن)					
1 تبليغ وموافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم : المدير المفوض					

(المصدر: مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات)

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية للسنة المالية/2014

اسم الفرع : الشركات			
رقم المخمن : السنة 2015 التقديرية			
اسم المكلف : شركة (....) للمقاولات العامة المحدودة			
المهنة ومصدر الدخل : مقاولات رقم الإضبارة : (...) نوع التقدير : إضافي أول احتياطي			
المقتبسات : لا يوجد			
المبلغ دينار	نوع العمل(تجهيز، مقولة...)	اسم الدائرة	رقم الكتاب وتاريخه
355352471 الأرباح بموجب الضوابط	عقد المقولة مع شركة ...		
احتساب الدخل الخاضع للضريبة : لدى الشركة العقد المرقم (...) لبناء مبنى إدارة مع شركة (...) للفترة من 2014 – 2016 . توجد دفعات بمبلغ (\$1518600,30) لسنة 2014 المالية بموجب كتاب الشركة ذي العدد (000) . العقد مصرح به في سير العمل في حسابات الشركة للسنوات (2014،2015،2016). $1776762351 = 1170 \times \$1518600,30$ دينار مبلغ الدفعة المستلم لسنة /2014 بالدينار العراقي. $355352471 = 20\% \times 1776762351$ دينار الدخل الخاضع للضريبة لسنة /2014 $53302871 = 15\% \times 355352471$ دينار الضريبة المستحقة /2014 (تم التقريب إلى 53303000)			
مبلغ الدخل	السماح /دينار	الدخل الصافي	مبلغ الضريبة /دينار
355352471	_____	355352471	53303000
موافقات الدائرة :			
تبليغ المكلف أو وكيله :			
السيد مدير الفرع المحترم : قدرت الشركة تقدير إضافي أول احتياطيًا من الإيرادات الظاهرة بموجب كتاب شركة ... المرقم (...) وحسب الضوابط بنسبة ربح 20% للمقاولات لسنة 2014 المالية. للتفضل بالاطلاع وأمركم بما تنسبونه ... مع التقدير . توقيع المخمن : 2017/6/14			
1 تبليغ وموافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم : المدير المفوض موقع : بلا التاريخ : بلا			

(المصدر: مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات)

مذكرة التخمين لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية للسنة المالية/2015

اسم الفرع : الشركات				رقم المخمن :		السنة 2016 التقديرية	
اسم المكلف : شركة (....) للمقاولات العامة المحدودة							
المهنة ومصدر الدخل : مقاولات رقم الإضبارة : (...) نوع التقدير : إضافي أول احتياطي							
المقترسات : لا يوجد							
المبلغ دينار		نوع العمل(تجهيز، مقولة...)		اسم الدائرة		رقم الكتاب وتاريخه	
321548215 الأرباح بموجب الضوابط		عقد المقولة مع شركة ...					
احتساب الدخل الخاضع للضريبة :							
لدى الشركة العقد المرقم (...) لبناء مبنى إدارة مع شركة(...) للفترة من 2014 – 2016 . توجد دفعات بمبلغ (\$1374137,67) تخص السنة المالية/ 2015بموجب كتاب الشركة ذي العدد (000) . العقد مصرح به في سير العمل في حسابات الشركة للسنوات (2014،2015،2016). $1607741074 = 1170 \times \$1374137,67$ دينار مبلغ الدفعة المستلم لسنة /2014 بالدينار العراقي. $321548215 = 20\% \times 1607741074$ دينار الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط لسنة /2015 $48232232 = 15\% \times 321548215$ دينار الضريبة المستحقة /2014 (تم التقريب إلى 48233000)							
مبلغ الدخل		السماح /دينار		الدخل الصافي		مبلغ الضريبة /دينار	
321548215		_____		321548215		48233000	
موافقات الدائرة :							
تبليغ المكلف أو وكيله:							
1 تبليغت وموافق على التقدير وسأدفع خلال المدة القانونية الاسم : المدير المفوض موقع : بلا التاريخ : بلا							
السيد مدير الفرع المحترم : قدرت الشركة تقدير إضافي أول احتياطيا من الإيرادات الظاهرة بموجب كتاب شركة أيني المرقم (...) وحسب الضوابط بنسبة ربح 20% للمقاولات لسنة 2015 المالية. للتفضل بالاطلاع وأمركم بما تتسبونه ... مع التقدير . توقيع المخمن : 2017/6/14							

(المصدر: مذكرة التخمين المعتمدة في الهيئة العامة للضرائب / قسم الشركات)

وتتلخص المبالغ الضريبية المستلمة فعلاً من الشركة في السنة التقديرية (2017) كما في الجدول:

الجدول (9) مبالغ الإيرادات المستلمة والضريبة المدفوعة فعلاً من الشركة (أ) لسنة /2017 التقديرية

ت	العقد	نوع التقدير	الإيراد بموجب الطريقة الحالية	مبلغ الضريبة
1	تأهيل دار سكنية للقطاع الخاص + إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفطي	إحتياطي/2016	5222921813	156688000
2	إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفطي	إضافي أول إحتياطي / 2014	1776762351	53303000
3	إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفطي	إضافي أول إحتياطي / 2015	1607441074	48233000
المجموع				258224000
				8607425238

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مذكرات التخمين أعلاه)

❖ التحاسب الضريبي باعتماد طريقة الإفصاح وفق المعيار الدولي (15):

جدول (10) مفردات إيرادات عقود المقاولات لشركة (أ) باعتماد طريقة الإفصاح وفق المعيار الدولي (15) للسنة المالية 2016

الدخول الخاضعة للضريبة (إيرادات عقود المقاولات للشركة / 2016)			
المشروع / العقد	الدخل	الدخل الخاضع للضريبة	مبلغ الضريبة
الإيرادات عن تأهيل دار سكن للقطاع الخاص لسنة 2016	655143000	131029000	19655000
إنشاء بناية الإدارة لهيئة تشغيل حقل ... النفطي/ شركة (...).	4567778813	913555000	137033000
المجموع	5222921813	1044584000	156688000

(المصدر: إعداد الباحث)

ومن الجدولين (9،10) يمكن بيان الفرق في مبلغ إجمالي الإيرادات السنوية للشركة (الوعاء الضريبي) ومقدار إجمالي الضريبة السنوية المستحقة لشركة وفق الطريقتين السابق ذكرهما لسنة 2016 المالية وكما يأتي:

جدول (11) مقارنة إجمالي الإيرادات السنوية وإجمالي مقدار الضريبة السنوية بموجب الطريقتين لشركة (أ) لسنة 2016/

الإيرادات السنوية بموجب الطريقة الحالية	الضريبة بموجب الطريقة الحالية	الإيرادات السنوية بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	الضريبة بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	فرق الإيرادات بين الطريقتين	فرق الضريبة بين الطريقتين
8607425238	258224000	5222921813	156688000	3384503425	101536000

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (14،15))

يتضح من الجدول (11) أن هنالك فرقاً بمبلغ (101536000) دينار يمثل مبلغ الضريبة الذي قد تم تحميله على الشركة بموجب الطريقة الحالية، وهذا المبلغ عبارة عن الضريبة المستحقة عن إيرادات ذرعات العمل عن العقد الطويل الآجل أنجزت في السنوات السابقة (2014، 2015 المائيتين)، وهذه المبالغ الضريبية هي على التوالي (53303000، 48233000) وهي تشكل ما نسبة (42.5%) من نسبة الإيرادات الكلية لذرعات العمل المستلمة من العقد الطويل الآجل، والتي لم تفصح عنها الشركة في قوائمها المالية لتلك السنتين، وهذا بطبيعة الحال سوف يشكل عبئاً ضريبياً كبيراً على الشركة في سنة 2016/ المالية وبمقابل ذلك إن الهيئة العامة للضرائب لم تتحصل (فقدت) على هذه الإيرادات الضريبية في سنتها لصالح الخزنة العامة للدولة ، وبمعنى آخر إن نسبة الإيرادات المتحصلة للشركة في سنة 2016 المالية كانت (57,5%) فقط ولكن تم احتساب الضريبة على إجمالي إيرادات العقد الطويل الآجل وبنسبة (100%) في سنة 2016 المالية.

ومما سبق يمكن بيان الخلاصة النهائية لإيرادات (الوعاء الضريبي) ومقدار الضريبة الإجمالية المقدرة للشركة من عقود المقاولات ولل سنوات (عينة البحث) ولكل من الطريقتين، وكما في الجدولين الآتيين:

الجدول (12) الإيرادات الضريبية والدخل الخاضع للضريبة الإجمالية لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح الحالية

السنة المالية	الإيرادات المتحصلة	الدخل الخاضع للضريبة	مقدار الضريبة المقدرة
2014	55432000	11087000	1664000
2015	95443000	19089000	2864000
2016	8607425238	1721486000	258224000
المجموع	8758300238	1751662000	262752000

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مذكرات التخمين)

الجدول (13) الإيرادات الضريبية والدخل الخاضع للضريبة الإجمالية لشركة (أ) وفق طريقة الإفصاح للمعيار الدولي للتقرير المالي (15)

السنة المالية	الإيرادات المتحصلة	الدخل الخاضع للضريبة	مقدار الضريبة المقدرة
2014	1832194351	366440000	54967000
2015	1703184074	340638000	51097000
2016	5222921813	1044585000	156688000
المجموع	8758300238	1751663000	262752000

(المصدر: إعداد الباحث)

ومن الجدولين (12،13) يمكن إجراء المقارنة للإيرادات الإجمالية للشركة ومقدار الضريبة الإجمالية لعقود الشركة ولل سنوات عينة الدراسة وفقاً للطريقتين السابق ذكرهما وكما يأتي:

جدول (14) مقارنة إجمالي الإيرادات وإجمالي مقدار الضريبة لعقود شركة (أ) خلال سنوات عينة البحث بموجب الطريقتين

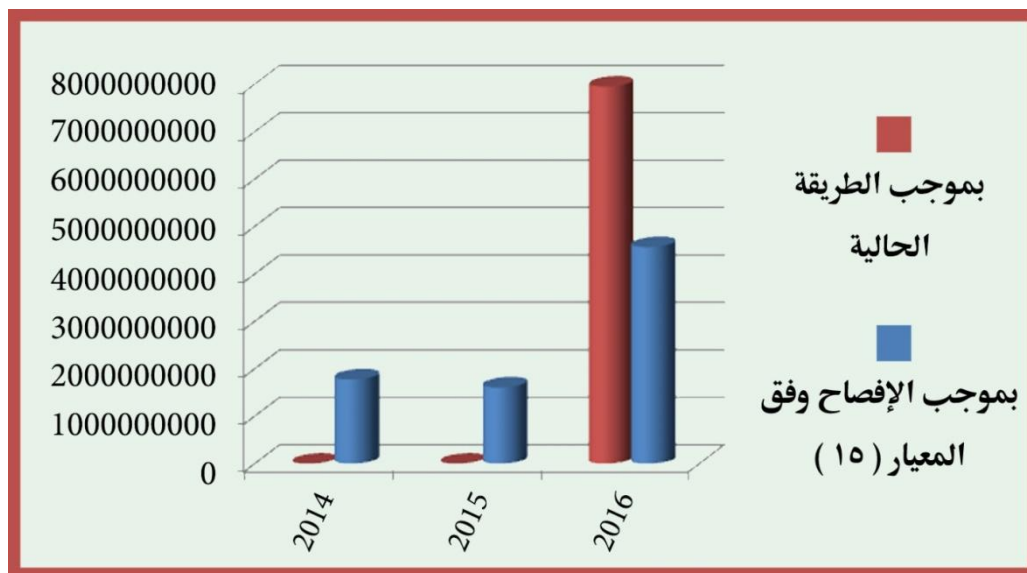
الإيرادات السنوية بموجب الطريقة الحالية	الضريبة الإجمالية بموجب الطريقة الحالية	الإيرادات الإجمالية بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	الضريبة الإجمالية بموجب طريقة الإفصاح وفق المعيار (15)	فرق الإيرادات الإجمالية بين الطريقتين	فرق الضريبة الإجمالية بين الطريقتين
8758300238	262752000	8758300238	262752000	0	0

(المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على الجدولين (12،13))

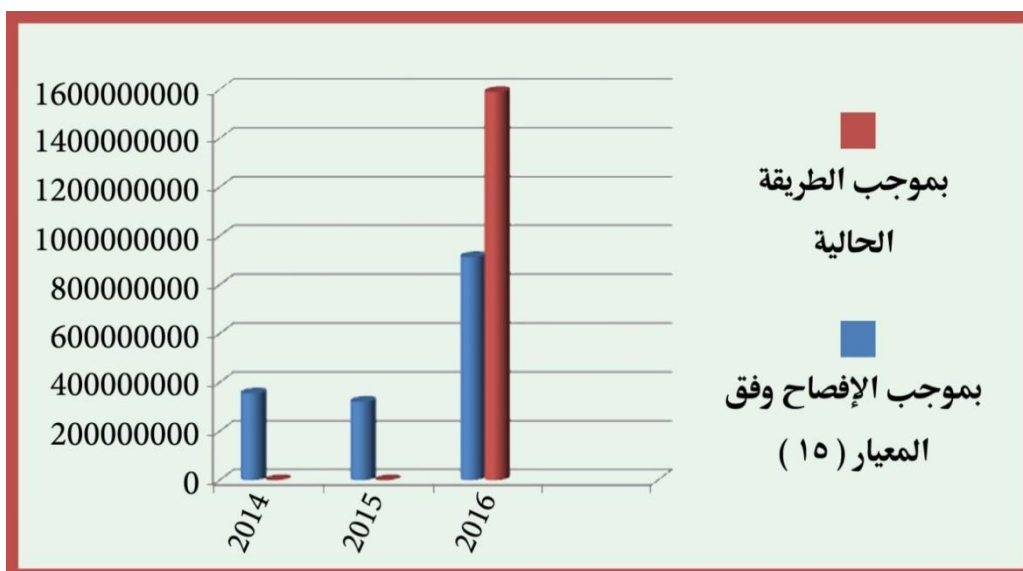
ويتضح من الجدول (14) أن مبلغ إجمالي الإيرادات وإجمالي الضريبة بموجب الطريقتين هو نفسه (باعتدال الضوابط السنوية) ولكن الإيرادات التي تم تحصيلها من العقد الطويل الآجل لم يتم الإفصاح عنها من الشركة بما يتلائم ومتطلبات الإفصاح المحاسبي للمعيار الدولي (15) وبذلك لم يتم إخضاعها للتحاسب الضريبة من قبل الهيئة العامة للضرائب إلا بعد ورود كتاب من الجهة المستفيدة، أي بمعنى أن الهيئة قد حملت سنة (2016) المالية بهذه الإيرادات ومن ثم أخضعها للتحاسب الضريبي وهي في الحقيقة تخص إيرادات للسنوات السابقة، حيث إن مجموع الإيرادات العقد الطويل الآجل لسنة (2014و2015) المائتين بلغت (3384503425) وهي تعادل ما نسبة (42.5%) من إجمالي

الإيرادات المستلمة من عقد الطويل الأجل والبالغة (بموجب مذكرات التخمين) مبلغاً وقدره (7952282238) دينار.

وأدناه شكلان توضيحيان لإجمالي الإيرادات السنوية وإجمالي الضريبة المستحقة على عقد الشركة الطويل الأجل وفقاً للطريقتين بالاعتماد على الجدولين (12، 13) :



شكل (5) الإيرادات المتحصلة لشركة (أ) لكل سنة وفقاً للطريقتين (المصدر: إعداد الباحث)



شكل (6) مقدار الضريبة المستحقة على شركة (أ) ولكل سنة وفقاً للطريقتين (المصدر: إعداد الباحث)

من خلال ما تقدم في أعلاه من تحليل لعملية التحاسب الضريبي للشركة وأثر الإفصاح المحاسبي وفق المعيار الدولي (15)، لاحظ الباحث الآتي:

1. أن الإدارة الضريبية المتمثلة بالمخمن لم تأخذ بالربح المحاسبي المُفصح عنه والوارد في التقارير المالية المعدة من قبل إدارة الشركة والمصادق عليها من قبل مراقب الحسابات لغرض الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بل اعتمدت الضوابط السنوية، أي بمعنى إنها لا تقوم بتعديل الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، إذ إنها أخذت بالإيرادات دون المصروفات في عملية التحاسب الضريبي، فهي بذلك لا تتفق حتماً مع متطلبات الإفصاح طبقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي "15" بهدف قياس إيراد عقود المقاولات حتى لو تم تطبيقه في الشركة.

2. إن نسبة الربح وما تمثله من الإيرادات السنوية لنشاط الشركة خلال سنوات عينة البحث (حسب التقارير المالية) المعدة من لدن الشركة هي أقل بكثير من نسبة الأرباح من الإيرادات (حسب الضوابط السنوية) التي حددتها الهيئة العامة للضرائب والبالغة (20%) من إيراد نشاط السنوي لعقود شركات المقاولات، فعندئذٍ لا يمكن للمخمن أن يقدر الضريبة بأقل من النسبة المحددة في الضوابط السنوية، فقد يتعرض للمسألة القانونية عند التقدير بأقل من النسبة المحددة بموجب الضوابط، لذا يكون المخمن مجبراً على أن يأخذ أيهما الأعلى (حسب قول المخمين في قسم الشركات).

3. مما تقدم في (1 و 2) أعلاه يمكن القول أن عملية تقدير الضريبة على وفق الضوابط السنوية وطريقة الإفصاح الحالية كانت بمبلغ يفوق مبلغ الضريبة المستحقة فعلاً في السنة الأخيرة لإنجاز العقد، فالإيراد المتحصل للشركة من العقد الطويل الآجل كان خلال سنة 2016 يقدر بمبلغ (4567779000) دينار، أي أن مقدار الضريبة المستحق لهذه السنة كان بحدود (137034000) دينار، ولكن المبلغ المقدر لسنة 2016 كان (258224000) دينار وكما تم توضيحه في الجدول (14) أعلاه، مما يعني أن عملية التحاسب الضريبي وعلى ضوء طريقة الإفصاح الحالية لم تكن ملائمة لطرفي عملية التحاسب الضريبي، فعلى الرغم من أن الهدف الأساس للإدارة الضريبية من وضع الضوابط وتأجيل التحاسب الضريبي لعقود شركات المقاولات لحين الانتهاء من المشروع بصورة نهائية هو تحقيق العدالة والملائمة الضريبية للمكلفين، إلا إن الإدارة الضريبية بهذا الإجراء لم تقم بحصر الوعاء الضريبي بشكل كامل فلم تحتسب الضريبة على الإيرادات المتحصلة للشركة من العقد في سنتها، مما يعني خسارة الخزانة العامة للدولة لجزء من الإيرادات الضريبية.

وإستناداً لما ورد أنفاً يتضح صحة فرضية البحث التي تنص على "يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لأبعاد تطبيق الإفصاح المحاسبي طبقاً لمتطلبات المعيار الدولي (15) والدخل الخاضع للضريبة عند إجراء عملية التحاسب الضريبي".

المبحث الرابع الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

1. يُعد نشاط المقاولات من الأنشطة الأساسية الخاضعة للضريبة في العراق نتيجةً لعدد الشركات المقاولات الكبير المسجلة لدى قسم الشركات والإيرادات المتأتية من هذا النشاط.
2. إن اعتماد الإفصاح وفق المعيار الدولي (15) عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات يضمن ديمومة الإيرادات الضريبية للخرزنة العامة للدولة سنوياً وبشكل أكثر موثوقية مما هو عليه الحال.
3. إن اعتماد الإفصاح وفق المعيار الدولي (15) عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات يساهم في عدم تحميل تلك الشركات أعباء مالية تعود لسنوات سابقة مما قد يرهقها مالياً في سنة انتهاء العقد.
4. إن التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات على وفق (واقع الحال) غالباً ما يستند على ما تُفصح عنه الجهات المستفيدة من عقود المقاولات.
5. إن القاعدة المحاسبية المحلية رقم (1) تعود إلى سنة (1989)، وأخر تعديل عليها تم في سنة (2012)، ونتيجةً لكثرة التوقيات في تنفيذ العقود خصوصاً ما بعد سنة (2014)، أصبحت القاعدة غير ملائمة للتحاسب الضريبي.
6. إن الإفصاح المحاسبي (إن تم وفق متطلبات المعيار الدولي)، فإنه لا يكفي لإنجاز عملية التحاسب الضريبي فعلياً.
7. عدم وجود وحدة تخمينية مختصة بالتحاسب الضريبي مع الشركات المقاولات على غرار الوحدة التخمينية المختصة بالتحاسب الضريبي مع شركات الصيرفة والحوالات المالية، وتعدد الوحدات التخمينية التي تحاسب ذات الشركة مما أدى إلى تأخير إجراءات التحاسب الضريبي عن عقود المقاولات لعدم تخصيص وحدة خاصة لذلك.
8. قلة البحوث والدراسات التي تناولت الإفصاح وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15).

ثانياً: التوصيات

1. ضرورة اعتماد متطلبات الإفصاح عن عقود المقاولات وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي (15)، لما له من أثر إيجابي على عملية التحاسب الضريبي سواء كان لإدارة الضريبة أو لشركات المقاولات.
2. دعوة لجنة معايير المحاسبية والتدقيقية في ديوان الرقابة المالية الاتحادية إلى التنسيق مع الهيئة العامة للضرائب من أجل المحافظة على حقوق الخزانة العامة من عقود المقاولات (المتوقفة)، عن طريق تعديل القاعدة المحاسبية المحلية رقم (1) والتي لا تفرض على شركات المقاولات إدراج إيرادات

المتحصلة من عقودها في كشف العمليات الجارية الا اذا بلغت نسبة الانجاز أكثر من نصف إجمالي الذرعات.

3. تعديل مبلغ الغرامات التأخرية من قبل الجهات التشريعية بمبلغ يوازي مبلغ الضريبة لإلزام شركات المقاولات بالحضور وتسديد الضريبة المستحقة سنوياً، لتكتمل عملية التحاسب الضريبي وعدم تراكمها.

4. حث جمعية المحاسبين القانونيين لإصدار إرشادات إلى مراقبي الحسابات تختص بإضافة فقرة ضمن تقارير مراقبي الحسابات لأنشطة المقاولات توضح مدى التزام الشركة بالإفصاح عن العقود وفق المعيار الدولي (15)، والتزام ببذل العناية المهنية اللازمة فيما يخص الحصول على جميع التأييدات والتحليلات اللازمة لإنجاز عليا المراقبة وتدقيق الحسابات.

5. تفعيل دور وزارة المالية بإصدار التعميمات اللازمة والتي تقتضي تصفية حساب الأمانات الضريبية سنوياً من موازين المراجعة لكافة الدوائر الحكومية وبما يتلائم مع متطلبات النظام المحاسبي الحكومي.

6. ينبغي على الباحثين التركيز أكثر في الجوانب البحثية من أجل تحقيق الملائمة الضريبية عند التحاسب الضريبي عن عقود المقاولات لأهمية ولكمية الإيرادات المتحصلة من هذا النشاط، وكذا الحال بدراسة لأثر المعيار الدولي (15) ، ويقترح الباحث دراسة:

- أثر الجوانب الإدارية المتبعة في قسم الشركات في تحقيق قاعدة الملائمة الضريبية عند التحاسب الضريبي مع شركات المقاولات.
- أثر تطبيق معيار الدولي (15) على تطوير وتحقيق العدالة الضريبية عند التحاسب مع شركات المقاولات.

المصادر:

أولاً: القوانين والتعليمات والانظمة والوثائق الرسمية:

1. التعليمات المالية رقم (2) لسنة 2008، (نشرت في الوقائع العراقية بالعدد 4084 في 2008/8/25).
2. دليل الضوابط السنوية 2017 (منشور على موقع الهيئة العامة للضرائب).
3. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الثانية، 2011.
4. القاعدة المحاسبية رقم (1) المعدلة، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية، ديوان الرقابة المالية ، العراق، 2012.
5. قانون التجارة العراقي رقم (30) لسنة 1984.
6. قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 وتعديلاته.
7. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.

ثانياً: الكتب العربية:

1. إسماعيل، خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، العراق، 2001.
2. الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول ، دار النهضة العربية،، الطبعة الأولى، القاهرة 2006.
3. حشيش، عادل أحمد ، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2006.
4. حمدي ، سمير صلاح الدين، المالية العامة ، مكتبة زين الحقوقية والأدبية ، الطبعة الأولى، أربيل ، العراق، 2015.
5. خطاب ، عزمي أحمد يونس ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010.
6. العلي، عادل فليح ، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، الطبعة الأولى ، دار الجامعة للطباعة والنشر والترجمة، بغداد، العراق ، 2002.
7. الكعبي ، جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق ، المكتبة الوطنية ، بغداد ، 2008.
8. الكعبي ، جبار محمد علي ، فصول من نظرية المحاسبة ، مكتب الكرار للطباعة ، بغداد ، العراق الطبعة الأولى ، 2003 .
9. نصير، مبروك محمد ، محاسبة مقاولات التشيد والبناء وتكاليف عقود الإنشاء ، دار الجامعة. الإسكندرية، مصر ، 2016.

ثالثاً: الرسائل والاطاريح الجامعية:

1. أمين، عبد الله محمود، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، اطروحة دكتوراه محاسبة، غير منشوره، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2000.
2. الجزائري، همسة عامر عبد الجواد، تحليل واقع جباية الضرائب المباشرة وآفاق التطوير، دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، غير منشوره، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، 2015.
3. خضير، علي حسين، أثر تطبيق طريقة نسبة الانجاز أو طريقة العقد التام في التحاسب الضريبي لعقود الإنشاء طويلة الأجل، بحث تطبيقي، دبلوم عالي معادل للماجستير غير منشوره، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد، العراق، 2013.
4. الزهيري، محمد سلمان عبود، "دور مهنة مراقب الحسابات في تفعيل آلية التقدير الذاتي"، محاسبة قانونية، غير منشوره، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، 2009.
5. السويطي، عدنان حميد مشجل، الآلية تحسين عملية التحاسب الضريبي باستخدام منهج SIX SIGMA بحث دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب، غير منشوراً، المعهد العالي للدراسات المالية و المحاسبية – جامعة بغداد، العراق، 2008.
6. شنيشل، عقيل حسين، التقارب المحاسبي الدولي للاعتراف بالإيراد وانعكاسه على جودة الابلاغ المالي، رسالة ماجستير علوم في المحاسبة، غير منشوره ، كلية الادارة والاقتصاد جامعة المستنصرية، العراق، 2018.
7. عباس، حلمي حمزة، مدى تأثير القياس والإفصاح المحاسبي لبند الأعمال تحت التنفيذ في ظل القاعدة المحاسبية رقم(1) المعدلة الخاصة بعقود الإنشاء، محاسبة قانونية، غير منشوره، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، البصرة، العراق، 2014.
8. عبد الغفور، حسام فايز أحمد ، "العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية" ، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، غير منشوره، مقدمة إلى مجلس جامعة النجاح الوطنية/ فلسطين، 2008.
9. العنبي، بشرى عبد الوهاب مهدي، مشاكل قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء، بحث تطبيقي لنيل شهادة المحاسبة القانونية، غير منشوره ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2004.
10. الكعبي ،حيدر مطشر معجل، أثر التدقيق الاستراتيجي في أداء التحاسب الضريبي ، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي

- معادل للماجستير في الضرائب، غير منشوره، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2016.
11. كماش، كريم سالم، واقع السياسات الضريبية في العراق وآفاقها المستقبلية، رسالة ماجستير، غير منشوره، الجامعة المستنصرية، العراق، 2002.
12. محمد، هناء قاسم، استعمال أنظمة التكاليف في تطوير الاداء وتعزيز الميزة التنافسية في شركات المقاولات، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشوره، كلية الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2014.
13. الهلالي، علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، غير منشوره، كلية القانون، جامعة بغداد، العراق، 2001.
- رابعاً: المؤتمرات:
1. الخرسان، محمد حلو داود، تحسين الإذعان الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة، أعمال مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي نظّمته وزارة المالية بالتعاون مع شركة بيرك بوينت، 2006م.

خامساً: الكتب الأجنبية:

- 1- Keiso ،Donald. A Intermediate Accounting , Twelfth Edition John Wiley & Sons, Inc. U.S.A, 2005.
- 2- Lymer and Hasseldine ,Andrew Lymer and John Hasseldine , THE INTERNATIONAL TAXATION SYSTEM 2002.