جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات العليا

أثر إلتزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية

(دراسة ميدانية علي عينة من الشركات العراقية المدرجة)

Impact of Commitment of Iraqi Public Listed Companies by Applying International Accounting Standard 12 (Income Taxes) on Measuring, and Determining the Tax Base and Increasing The Tax Revenue.

(Afield Study on a Sample of **Iraqi Listed Companies**)

رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل

اعداد الطالب

محمد غركان هايس خليل البيلاوي

المشرف الرئيسي

أ.د : الهادي ادم محمد ابراهيم

المشرف المعاون:

د. محمد حسن آدم أزرق

1441 ه - 2019 م

بسم الله الرحمن الرحيم

الإستهـــــلال

قال الله تعالى :

قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدتُّمْ فَذَرُوهُ فِي سُنبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِن بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تُحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِن بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ(49)

صدق الله العظيم

الإهـــــــــــداء

الى بلدي المفدى العراق
إلىروح أغلى وأطيب من عرفت ... " أمي وأبي "
رحمهما الله وأسكنهم فسيح جناته
الى اغلى وأول من سكن قلبي *قرة عيني زوجتي*

الى أملي ونور مستقبلي... أطفاليحفظهم الله
الى رفقاء الدرب والقلم اصدقائي الاوفياء
وإلى كل من ساندني

أهدي إليهم جهدي

الشكر والتقدير

" رب اوزعني ان اشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وأن اعمل صالحا ترضاه وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين"(النمل اية 19)

اشكر الله العلي القدير الذي وفقني على اتمام هذا البحث والصلاة والسلام علـــى ســـيدنا محمد وعلى ال بيته الطيبين وصحبه وسلم.

اتقدم بالشكر والامتنان الى ادارة جامعة السودان للعلـــوم والتكنولوجيـــا لمنحـــي الفرصة لدراسة الدكتوراه كما واتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ الفاضل الدكتور الهادي ادم محمد ابراهيم المشرف على الاطروحة على ما قدمه لي من ارشادات هادفة وتوجيهـــات قيمة والحرص الدائم على متابعة هذا العمل في مختلف مراحله .

وفائق الاحترام والتقدير للجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وتقييم هذه الاطروحة. كمـــا لا يفوتني ان اتقدم بالشكر والامتنان الى الدكتور فائز هليل الصبيحي لما قدمه مـــن دعـــم ومساندة ومتابعة طيلة فترة الدراسة والى الأساتذة والزملاء والاصـــدقاء علـــى دعمهـــم وتشجيعهم

وكلمات الشكرهذه تبقى هالة أحيط بها كل من مهد لي طريقـــي للعلـــم والفضـــيلة وأحاطني بحبه، وإلى من كان عوناً لي في رحلتي مع الدراسة ، زوجتي بـــاركَ الله فـــي عمرها، وكل التقدير والاحترام لعائلتي، ولإخوتي وأصدقائي كل المحبة والعرفـــان لمـــا غمروني به من محبة وعون وإلى كل من دعا لي في رحلتي العلمية.

المستخلص

تناولت هذه الدراسة أثر إلتزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق المعيار المحاسبة الدولي رقم (12) (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في إعتماد الشركات المساهمة العراقية على العديد من الأسس المحاسبية (التقليدية في قياس الدخل) . كما ان السلطة الضريبية في العراق هي الاخرى تعتمد على التقديرات الشخصية في تحديد الوعاء الضريبي مما انعكس على انخفاض الحصيلة الضريبية مع زيادة احتمالات حالات التهرب الضريبي وترتب على ذلك فقدان الدولة الكثير من الموارد المالية . فاتجهت الدولة في محاولة منها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للمساعدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية . لقد هدفت الدراسة الى التعرف على اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل على الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العراقية والوقوف على اثر ذلك علي الحصيلة الضريبية ، ولتحقيق اهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات الاتية: يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12(ضرائب الدخل) على قياس الوعاء الضريبي لشركات المساهمة العراقية.يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) على زيادة الحصيلة الضريبية لشركات المساهمة العراقية. لقد اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي الإستنباطى والاستقرئي والتاريخي . وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج توكد صحة تلك الفرضيات منها يعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) (ضرائب الدخل) وتطبيقاته في اجراءات التحاسب الضريبي من افضل الوسائل الفنية في جعل النظام الضريبي في العراق اكثر مرونة في تحديد الوعاء الضريبي وقياسه والذي من شأنه ان يزيد من حصيلة الضرائب .كما اوصت الدراسة بتوصيات في ضوء النتائج منها: ضرورة قيام الهيئة العامة للضرائب باعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل في إجراءات التحاسب الضريبي لما تتمتع به تلك الاجراءات المستندة الى هذا المعيار من مرونة عالية تساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي أصبحت ظاهرة تؤثر على تمويل الموازنة العامة للدولة وتضعف دور الضرائب في توجيه الاقتصاد.

Abstract

This study deals with "Impact of Commitment of Iraqi Public Listed Companies by Applying International Accounting Standard 12 (Income Taxes) on Measuring, and Determining the Tax Base and Increasing The Tax Revenue

The problem of the study was the Iraqi Companies depends on many traditional accounting basis for measuring the revenue. Also the tax authority in the Iraq SS depending on the personal estimations to limiting the tax scale which is reflected in decreasing the rate of tax with the increase of many states of evading the tax rules. As a result, the country has lost many financial resources. Thus, the country tries to apply the criteria of the international accountancy that helps to end the state of escaping from paying the deserved taxes and at the same time increasing the taxes revenue.

The study aimed to identify the impact of applying the international accounting standard (12). To fulfill the study objectives, the following hypothesis have been tested: the international accountancy criterion has an effect upon the tax revenue of the Iraqi contributing companies. The applying of the international accountancy criterion(12) has affected the tax revenue increase of the Iraqi contributing companies. The researcher has followed the descriptive analytical approach throughout the deriving styles and the historical extrapolation. The present study shows many findings that confirms the authenticity of these assumptions including the international accountancy criterion(12) which is regarded as best technical device to make the tax system in Iraq more flexible in indicating and measuring the taxes revenue helps increase the taxes income. The study sums up the recommendations in the light of the previous findings: the commission of taxes has used the international accountancy criterion(12) for being the suitable procedures that depends on this criterion of a high flexibility that helps to stop the taxes evading phenomenon which becomes more effective on funding the general balancing of the state and weakens the role of taxes in directing economics.

فهرست الموضوعات

عنوان الموضـــــــــوع	رقم الصفحة
الآستهلال	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
المستخلص	د
Abstract	ه
فهرس الموضوعات	و
فهرس الجداول	ز
فهرس الاشكال	ح
فهرس الملاحق	ط
المقدمة	
أولاً: الاطار المنهجي	1
ثانياً: الدراسات السابقة	8
الفصل الاول– الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	
المبحث الأول : مفهوم وخصائص واهمية المعايير المحاسبية الدولية	26
المبحث الثاني: عملية اصدار المعايير المحاسبية وتنظيم اعدادها واصدارها	45
المبحث الثالث : التطور التاريخي والاهمية والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي (12 ضرائب الدخل)	65
الفصل الثاني الاطار النظري للضريبة	
المبحث الاول: مفهوم وخصائص وأهداف وقواعد وانواع الضريبة والاساس القانوني لفرضها	76
لمبحث الثاني :التنظيم الفني للضرائب	108
المبحث الثالث: تصنيفات الضرائب	125
الفصل الثالث – الدراسة التطبيقية	
المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب **العراقية**	141

المبحث الثاني: اجراءات الدراسة التطبيقية	161
المبحث الثالث . تحليل البيانات واختبار الفرضيات	206
الخاتمة	
اولا: النتائج	227
ثانياً: التوصيات	229
قائمة المصادر والمراجع	231
الملاحق	241

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
	المنافذ الحدودية	
(3-3-1)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي بغداد للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**206**
(3-3-2)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف بغداد لسنتين (بعد التطبيق)	**208**
(3-3-3)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد للمشروبات الغازية للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**208**
(3-3-4)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد للمشروبات الغازية لسنتين (قبل التطبيق)	**210**
(3-3-5)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف الخليج للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**210**
(3-3-6)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف الخليج لسنتين (بعد التطبيق)	**212**
(3-3-7)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف التجاري العراقي للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**212**
	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف التجاري العراقي لسنتين(بعد التطبيق)	**214**

(3-3-8)		
(3-3-9)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي المصرف الاهلي العراقي للسنوات (2015-2018) قبل التطبيق)	**214**
(3-3-10)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي المصرف الاهلي العراقي لسنتين (بعد التطبيق)	**215**
(3-3-11)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة المنصور للصناعة الدوائية للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**216**
(3-3-12)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة المنصورللصناعة الدوائية للسنوات لسنتين(بعد التطبيق)	**217**
(3-3-13)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة اسيا سيل للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**217**
(3-3-14)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة اسيا سيل لسنتين (بعد التطبيق)	**218**
(3-3-15)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد لصناعة التغليف للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)	**219**
(3-3-16)	الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد لصناعة التغليف لسنتين (بعد التطبيق)	**220**

(3-3-17)	نسبة زيادة التخصص والحصيلة الى الوعاء الضريبي للفترة (2015-2018) لجميع شركات	**222**
(3-3-18)	مجموع الايرادات والاوعية الضريبية والتخصيصات الضريبية للفترة (2015-2018) لجميع شركات العينة بعد التطبيق	**222**
(3-3-19)	مجموع الفوائد والضريبة مع الفوائد ونسبة زيادة للفترة (2015-2018) لجميع شركات العينة بعد التطبيق	**223**

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	نموذج الدراسة	6
(1-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في مصرف بغداد	207
(2-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة بغداد للمشروبات الغازية	209
(3-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في مصرف الخليج التجاري	211
(4-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في المصرف التجاري العراقي	213
(5-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في المصرف الاهلي العراقي	215
(6-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة المنصور للصناعات الدوائية	216
(7-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة اسيا سيل	218
(8-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة بغداد لصناعة التغليف	219
(9-3-3)	نسبة زيادة التخصص والحصيلة الى الوعاء الضريبي للفترة لجميع شركات العينة	221
(10-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في جميع شركات البحث	224
(11-3-3)	مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في جميع شركات البحث	225

المقدمـــــــة

وتشمل الآتي

أولاً: الاطار المنـــــهجـــــــي

ثانياً: الدراسات السابقة

أولا: الأطار المنهجي

تمهيد:

تقوم معايير المحاسبة الدولية على أساس مراعاة احتياجات مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي ومن ثمة الوفاء بها، وحسب أهداف القوائم المالية التي تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيقها، يحظى المستثمرون بأهمية خاصة، من حيث توفير كافة احتياجاتهم من المعلومات المتعلقة بالمؤسسات المتعاملة في الأسواق المالية و زيادة منفعتها في ترشيد قراراتهم المتخذة، وعلى هذا الأساس يترتب على المؤسسات التي وجدت في تلك الأسواق أفضل المصادر التمويلية تكييف سياسة اتصالها حسب تطلعات المستثمرين، من أجل الدخول إلى هذه الأسواق و الحصول على التمويل منها بشروط ملائمة، و بالتالي يتحقق هدف المؤسسة من إتباع معايير محاسبية تضبط بدقة أسس إعداد القوائم المالية و طريقة عرض محتواها، ما دامت مطالب المستثمرين كلها تدور حول زيادة منفعة المعلومات المحاسبية والمالية و رفع مستويات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، بالشكل الذي يؤدي إلى تدعيم تقييمهم للبدائل الاستثمارية ومن ثمة تدعيم قراراتهم وتوجيهها نحو البدائل الأكثر كفاءة، لاسيما وأن اختيارهم قد تم على أساس المعرفة التامة بالقيمة الاقتصادية للمؤسسات المتنافسة.

ان التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي بعد دخوله حيز التطبيق على المستوى المحاسبي والمالي يجعل من الضروري إعادة النظر في توحيد المبادئ المحاسبية التي تتبعها الشركات عند تطبيق قواعد القانون الضريبي الناظم لتحقق الضرائب على دخل تلك الشركات، ولا شك في أن هذا الاختلاف يؤدي الى حدوث فروقات بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي بحيث قد تؤثر هذه الفروقات على قائمتي الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية للمؤسسة، لذلك كان لبد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل تحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين من خلال معالجة تلك الفروقات.

ويعتبر العراق واحدة من الدول التي عملت على تطوير الأنظمة المحاسبية، ويسعى من خلال ذلك إلى تقليص أو القضاء على الاختلافات المحاسبية القائمة بين الممارسات المحاسبية السائدة و المعايير المحاسبية الدولية إثر انعكاس محصلة التغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي بفعل تنامي ظاهرة العولمة و ثورة الاتصالات الحديثة على آداء المؤسسة الاقتصادية، حيث أصبحت تعرف المعاملات الدولية مفهوما و قواعد جديدة، جعلت انتقال الموارد الاقتصادية من دولة إلى أخرى يتم على نحو

يسير وبكفاءة وسرعة عالية، ذلك ما كان له بالغ الأثر على توسيع نشاطات بعض المؤسسات المساهمة العراقية .

مشكلة الدراسة : Study problem

تناولت الدراسة اثر التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق المعيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في اعتماد الشركات المساهمة العراقية على العديد من الاسس المحاسبية التقليدية في قياس الدخل . كما ان السلطة الضريبية في العراق هي الاخرى تعتمد على التقديرات الشخصية في تحديد الوعاء الضريبي مما انعكس على انخفاض الحصيلة الضريبية مع زيادة حالات التهرب الضريبي وترتب على ذلك فقدان الدولة الكثير من الموارد المالية . فاتجهت الدولة في محاولة منها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للمساعدة في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية . لقد هدفت الدراسة الى التعرف على اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العراقية والوقوف على اثر ذلك للحصيلة الضريبية . بناءاً على ما سبق تتجلى معالم إشكالية البحث والتي يمكن محورتها في السؤال الرئيسي التالي :

*ما هو أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية للشركات المساهمة العراقية؟

ويمكن الاستعانة بمجموعة من التساؤلات الفرعية من أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع:

1. ما هو واقع شركات المساهمة العراقية تجاه تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) ؟ هل هناك صعوبات في تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)؟
2. هل يؤثر التزام الشركات المساهمة العراقية تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي؟
3. هل يؤثر التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على زيادة الحصيلة الضريبية ؟

أهمية الدراسة: Study importance

أ: الأهمية العلمية (النظرية)

تكمن أهمية الدراسة العلمية في الآتي:

1. ايجاد طرق وآليات لزيادة الحصيلة الضريبية للمؤسسات بتشجيع الكثير من الشركات الحديثة على استخدام معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) .

2. أنها توفر قاعدة بيانات ومعلومات حول معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، مما يسهم في إثراء المكتبة العربية في هذا الموضوع.

3. المساهمة فى إبرزا معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) كوسيلة لتوفير الامن والثقة في المعلومات المحاسبية التى تحتاجها مستخدمي البيانات المالية في الشركات .

4. تساهم الدراسة فى لفت انتباه الاكاديميين ومراكز الابحاث لأهمية معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وأثره في قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية في الشركات المساهمة بالعراق.

ب: الأهمية العملية (التطبيقية):

1-جذب اهتمام الشركات المساهمة بالعراق لمواكبة عصر العولمة في مجال المعايير المحاسبية والثورات التقنية الحديثة والمساهمة في تطوير استخدام البيانات المالية.

2- تحقيق عوائد كبيرة تساهم فى تنمية الشركات فى شتى المجالات .

3- الحفاظ على اداء الشركات والحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني للعاملين بها، وتعزيز ثقة اصحاب المؤسسة بخلق نظام محاسبي قادر على مقابلة المنافسة فى السوق سواء فيما يتعلق بالممارسة أو الخدمة في مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة.

4- الحرص على مواكبة الاتجاه الدولي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، كما يكتسب هذا البحث أهمية بالغة في كونه يعالج موضوعاً جديداً على أساس أن تطبيق النظام المحاسبي المالي كان في 2010.

أهداف الدراسة : Study objectives

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

1-معرفة المشاكل التي تواجه الأنظمة المالية في عدم استخدام المعايير المحاسبية .

2-تهدف الدراسة بصفة عامة إلى الوقوف على الآثار المترتبة عن تطبيق معيار المحاسبة الدولي على المستوى الداخلي و الخارجي في الشركات المساهمة العراقية على وجه العموم وتحليل أثره على تحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

3-دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل على أساس معيار المحاسبة الدولي 12.

4-تسليط الضوء على الاختلافات في كيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

5-إبراز الدور الذي يلعبه معيار المحاسبة الدولي رقم (12ضرائب الدخل) في تحقيق أهداف المؤسسة من معالجات من خلال استعراض دوره في زيادة الحصيلة الضريبية.

6-تحديد ملامح التطور الذي يشهده النظام المحاسبي العراقي و آثاره على الشركات المساهمة العراقية بصفة خاصة.

7-معرفة المعوقات التى يمكن ان تحد من قدرة الشركات على استخدام المعايير المحاسبية أو التوسع فى استخدامها .

8-الاستفادة من الميزات التى تنتجها الدولة من تطبيق المعايير المحاسبية.

9-التعرف على متطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في شركات المساهمة العراقية.

فرضيات الدراسة :Hypotheses of the study

اختبرت الدراسة الفرضيتين التاليتين:

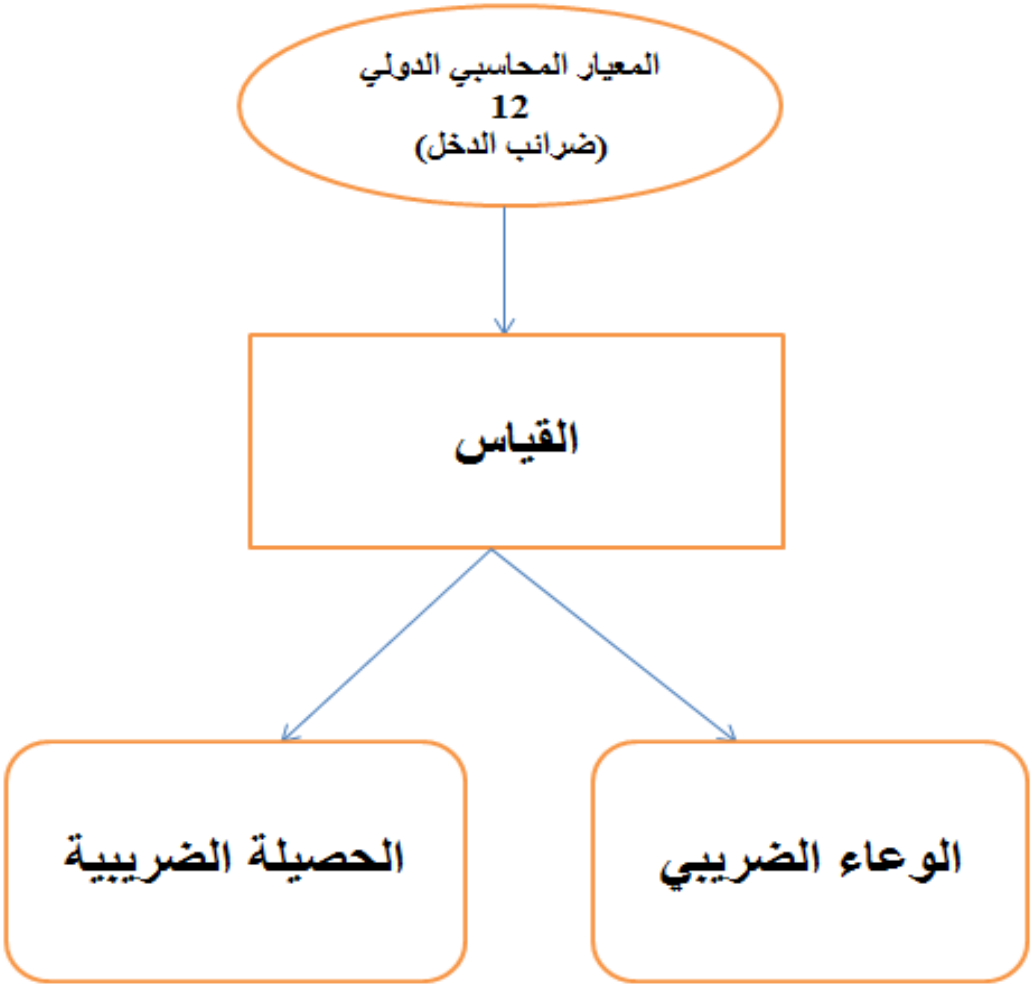
الفرضية الأولى: يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على قياس الوعاء الضريبي لشركات المساهمة العراقية.

الفرضية الثانية: يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على زيادة الحصيلة الضريبية لشركات المساهمة العراقية.

نموذج الدراسة:

شركات المساهمة العراقية

نموذج الدراسة



المصدر: إعداد الباحث، (2019م).

منهجية الدراسة Study method

اتبعت الدراسة المنهج التاريخى من خلال عرض الدراسات السابقة والتى لهـا علاقـة بموضـوع الدراسة والاطلاع على الكتب والمراجع ، والمنهج الاستنباطى بوضع الفرضيات واستخدام التبريـر المنطقى وتحـديد المحاور الأساسية التى لها علاقة بموضوع الدراسة والعلاقـة بـين المتغيـرات المستقلة ومعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والمتغير التابع ، كما اعتمدت الدراسة علـى المنهج الوصفي والتحليلي من خلال الاطار النظري والعملي الذي يقوم عليه التحفظ المحاسبي.

المصادر الاولية :

تتمثل مصادر جمع بيانات الدراسة فيما يلى :-

* المقابلات الشخصية والملاحظات

*- المصادر : الكتب ، الدوريات ، الرسائل العلمية ، المجلات العلمية، الانترنت ..

حدود الدراسة : Study limits

1-الحدود المكانية : الشركات المساهمة العراقية (عينة من شركات المساهمة العراقية).

2-الحدود الزمانية : تحليل بيانات عينة من الشركات المساهمة العراقية للفترة 2015-2018م

3-الحدود البشرية : الموظفين بالهيئية العامة للضرائب بالعراق

4-الحدود الموضوعية : شركات المساهمة العراقية وعلاقتها بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 واعتمدت الدراسة بشكل اساسى على الشركات وعلى الدراسات والبحوث العلمية عبر شبكة الانترنت للوصول لأهم العقبات .

هيكل الدراسة : Structure study

تتكون الدراسة من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة . حيث احتوت المقدمة على الاطار المنهجي والدراسات السابقه ، ويحتوي الفصل الاول على الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية حيث تم التعرض عليها من خلال ثلاث مباحث، حيث يتناول المبحث الاول مفهوم وخصائص واهمية المعايير المحاسبية الدولية، والمبحث الثاني عملية اصدار المعايير المحاسبية وتنظيم اعدادها واصدارها، بينما تناول المبحث الثالث التطور التاريخي والاهمية والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي (12 ضرائب الدخل) فيما يخص الفصل الثاني فقد تناولالإطار النظري للضريبة من خلال ثلاث مباحث المبحث الاول مفهوم وخصائص وأهداف وقواعد وانواع الضريبة والاساس القانوني لفرضها، المبحث الثاني التنظيم الفني للضريبة اما المبحث الثالث اشتمل على تصنيفات الضرائب اما الفصل الثالث الدراسة الميدانية فيحتوي على ثلاث مباحث ، المبحث الاول نبذة عن الهيئة العامة للضرائب في العراق والمبحث الثاني ، اجراءات الدراسة الميدانية ، المبحث الثالث ، تحليل واختبار الفرضيات وأخيرا الخاتمة وتحتوي على النتائج والتوصيات

ثانيا: الدراسات السابقة

يقوم الباحث بعرض وتحليل عدد من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تناولت بعض من المشاكل الضريبية والمعيار المحاسبي وقياس وتحديد الوعاء الضريبي والتي اجريت علي بيئات مختلفة وتم اختيار تلك الدراسات علي اساس مدي اهميتها في توجيه منهجية الدراسة الحالية وتحديد الاضافات العلمية الجديدة للباحث ، وفيما يلي بعض تلك الدراسات التي تمكن الباحث من الحصول عليها:

1/ دراسة فتح الرحمن الحسن منصور الحسن عام 1996[1]:

تناولت الدراسة مشاكل قياس الإلتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان وفقا لقانون ضريبة الدخل لسنة 1986م حيث تمثلت مشكلة البحث في ان معظم المشروعات الصناعية في السودان بحكم اشكالها القانونية ووفقا لقانون الشركات لسنة 1925م تقوم بتقديم حسابات المراجعة إلي ديوان الضرائب لتقدير ضريبة المستحقة عليها وفقا لقانون ضريبة الدخل لسنة 1986م. يقوم ديوان ضرائب بتعديل ارقام صافي الارباح الواردة بهذه الحسابات ليدخل بعدها ديوان الضرائب في نزاعات مع الممولين تنتهي بتسوية يفرضها ديوان الضرائب ويتسبب ذلك في إهدار موارد الدولة نتيجة لفترات التأخير، ايضا التقديرات الإيجازية التي يفرضها الديوان لا تعتمد علي أسلوب علمي، التسويات التي يعقدها الديوان لا تعتمد علي الأسس العلمية التي يجب إتباعها لكي تتحقق العدالة في القياس وتراعي مصلحة الممولين، تأتي أهمية البحث في وقت يتزايد فيه الإهتمام بالموارد الذاتية للدولة وفي سبيل تطويرها وزيادتها وبجانب ذلك مشاكل القطاع الصناعي وحلولها أصبحت من الأولويات في اهتمام الدولة لما يمكن ان يلعبه هذا القطاع من دور فاعل في الإقتصاد السوداني.

فروض البحث:

- يتم تقدير الإلتزام الضريبي في المشروعات الصناعية من واقع حسابات مراجعة لايوافق ديوان الضرائب علي اعتمادها في معظم الحالات.
- النزاعات القائمة بين ديوان الضرائب وممولي القطاع الصناعي ترجع إلي الإعتماد علي بيانات المحاسبة المالية ودون الاعتماد علي الأصول العلمية لمحاسبة التكاليف.
- التقديرات التي يجريها ديوان الضرائب علي نتائج أعمال المشروعات الصناعية يخالف الفكر المحاسبي والفكر الضريبي.

[1] د. فتح الرحمن منصور، مشاكل قياس الإلتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الاجتماعية، جامعة امدرمان الإسلامية، 1996م.

- اعتماد تقدير نتائج أعمال المشروعات الصناعية وفقا للأصول العلمية لمحاسبة التكاليف يحقق القياس المحاسبي العادل لنتائج تلك الأعمال.

2/ دراسة رفيعة خضر زروق 2000م[1]:

تناولت هذه الدراسة موضوع المراجعة التحليلية ودورها في تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي وتمثلت مشكلة البحث في كيفية إيجاد نموذج يمكن تطبيقه لزيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي باستخدام أساليب المراجعة الحديثة ألا وهي المراجعة التحليلية وذلك لتحقيق التوازن بين الأصول العلمية ومشاكل التطبيق العملي واتجاهان التطوير الممكنة وذلك تفاديا للمشاكل والنزاعات التي تنشأ بين ديوان الضرائب والممولين والعمل علي حل هذه النزاعات عن طريق رفع كفاءة الفاحص الضريبي بإتباع الأساليب الإحصائية الحديثة.

أهداف البحث:

- تحديد مفهوم المراجعة التحليلية وأساليبها.
- اقتراح مجموعة من أساليب المراجعة التحليلية لتطوير كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.
- التوصية بتطبيق نموذج محاكاة مقترح لأداء الفحص الضريبي بالسودان.

فروض البحث:

- أساليب المراجعة التحليلية تؤدي الي التحقيق من أداء المراجعة والفحص وزيادة مقدرة الفاحص الضريبي علي إكتشاف الاخطاء.
- غياب أساليب المراجعة التحليلية يؤدي إلي تدني كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.
- نموذج المحاكاة المقترح يؤدي إلي زيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي.

أهم النتائج:

تؤدي أساليب المراجعة التحليلية إلي فهم عام باعمال الممول والمجالات التي تمكن فيها المخاطر وتلك التي تتطلب فحص إضافي مما يسهل من إتمام عملية الفحص ويقلل من احتمالات وجود أخطاء في القوائم المالية تحقق للفاحص الضريبي التأكد من الكفاءة عن طريق المقارنات والربط بين المعلومات، وذلك للمعلومات المالية وغير المالية والمقارنة تؤدي إلي معرفة الإنحراف الجوهري وغير الجوهري ووسائلها للتحليل المالي والتحليل البياني والمقارنة المطلقة.

[1] رفيعة حضر زروق، المراجعة التحليلية دورها في تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، ام درمان الإسلامية، 2000م.

3/ رياض ممدوح الحلبي (2001)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة وطبيعتها من واقع البحث في البعدين التشريعي والتطبيقي لاحكام قانون ضريبة الدخل، جاءت هذه الدراسة في محاولة لدراسة أثر التطور التشريعي في عالم المحاسبة الضريبية في الاردن الذي صاحب كل مرحلة من مراحل هذا التطور، وبمدي انعكاس ذلك علي المجتمع المحلي لمختلف جوانبه الإجتماعية والإقتصادية، خاصة بعد الزيادة والتعديل المطرد باحكام القانون المتعلقة بالإعفاءات الشخصية والعائلية والجامعية والرواتب والاجور وتخفيض الشرائح الضريبية.

فروض الدراسة:

وتفترض الدراسة بان قانون ضريبة الدخل قد ساهم بشكل أو بآخر في حث الأفراد علي مسك الدفاتر والحسابات وبشكل أصولي، وان التطور في التشريع الضريبي قد ساهم في التوسع في استثمار المحاسبة الضريبية وانتشارها محليا، خاصة بعد إتاحة احكام القانون للمكلف بالإعلان عن دخله الحقيقي بموجب كشف التقدير الذاتي الذي يستلزم تقديمه سنويا الي دائرة ضريبة الدخل تحت طائلة المسؤولية الجزائية من ناحية والاستفادة من الحوافز الضريبية من ناحية أخري، فإذا يعتمد مقدار التوسع في إستثمار المكلف للمحاسبة الضريبية علي مقدار وعيه الضريبي وبمدي معرفته بالعقوبات الجزائية والغرامات والحوافز التشجيعية والتجنب الضريبي.

كما حاولت الدراسة قياس مدي رضا المكلفين عن احكام قانون ضريبة الدخل بشكل عام وتطوره والتعديلات التي أجريت عليه بين عامي 1980 و2000 خاصة الاحكام المتعلقة بنظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور، فضلا عن محاولتها لقياس مدي رضا المكلفين عن العدالة الضريبية، والإعفاءات الشخصية والعائلية والجامعية المصاحبة لأحكام هذا القانون وفي كل مرحلة من مراحل تطوره.

ومن الناحية الاقتصادية ايضا قد حاولت الدراسة قياس مدي مساهمة التطور التشريعي في توفير مناخ استثماري ملائم نتيجة استخدام ضريبة الدخل كأداة من أدوات السياسة المالية وبشكل فعال.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة بشكل رئيس إلقاء الضوء علي واقع المحاسبة الضريبية في الاردن في ظل تطور التشريعات الضريبية، وفي بحث العلاقة بين التوسع في استثمار المحاسبة الضريبية وتطور قانون

[1] رياض ممدوح الحلبي، المحاسبة الضريبية في إطار التطور التشريعي لقانون ضريبة الدخل في الاردن، رسالة دكتوراه، جامعة النيلين، 2001م

ضريبة الدخل، وما يتعكس من ذلك علي المجتمع المحلي في تطور علم المحاسبة الضريبية وانتشاره، والتوسع في استثماره لدي مكلفي ضريبة الدخل في الاردن نتيجة هذا التطور.

وهدفت هذه الدراسة قياس مقدار درجة الرضا لدي المكلف بالتطور بالتشريع الضريبي وبيان أثر هذا التطور سلبا وايجابا في التوسع في استخدام المحاسبة الضريبية وفي زيادة الوعي الضريبي لدي المكلف وفي مقدار رضا الملف عن مرونة وشفافية نظام اقتطاع ضريبة الدخل من الرواتب والاجور .

4/ دراسة عبدالمنعم بشير التنقاري 2002م[1]:

تناولت هذه الدراسة موضوع مشاكل الفحص الضريبي في حسابات المراجعة وقد تمثلت مشكلة البحث في الاتي:

بالاطلاع علي أسس تقدير ضريبة أرباح اعمال والضريبة علي القيمة المضافة من خلال حسابات المراجعة نجد ان هناك مجموعة من المشاكل ترجع في رأي الباحث الاتي:

عدم مراعاة المشروع الضريبي للأصول المحاسبية الخاصة بعملية القياس المحاسبي الضريبي والتي تمثلت في الاتي:

- عدم تحديد مصادر الإيرادات التي تخضع للضريبة بصورة واضحة حيث ان لجنة المعايير المحاسبية قد أقرت معيار واضحا بالنسبة للإيرادات.
- عدم معايرة المشرع الضريبي في كيفية معالجة المصروفات وفقا للمعايير المحاسبية حيث تناول المصروفات في اكثر من مادة بالقانون.
- عدم الإلتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بعملية مسك الدفاتر والمستندات التي تؤيد تلك الحسابات من قبل الممولين ويتضح ذلك من الاتي:

أ. إعداد الحسابات بصورة غير منتظمة وفي نهاية السنة المالية.

ب. عدم وجود دفاتر ومستندات في كثير من الاحيان تؤيد صحة الحسابات.

هدف البحث:

- الوقوف علي المشاكل الخاصة بفحص الحسابات والوقوف علي مدي مسايرتها للفكر المحاسبي لكي يتعرف الباحث علي طبيعة الحسابات والتي يتم من خلالها ربطة الضريبة.

[1] عبد المنعم بشير التنقاري، مشاكل الفحص الضريبي في حسابات المراجعة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، 2002م.

- دراسة وتحديد الضريبة علي القيمة المضافة مع التركيز علي المشاكل التطبيقية بإعتبارها المشاكل الحقيقية في المحاسبة الضريبية بين الممولين من جهة وديوان الضرائب من جهة أخري والهدف الأساسي من ذلك:

-الحد من المنازعات التي تنشأ بين الديوان والممولين في مجال فحص الإقرارات والحسابات.

-التوصيل لقواعد عادلة وسليمة تتفق مع روح العدالة الضريبية في تقدير الأرباح بالنسبة للحسابات المراجعة ولتحديد الضريبة علي القيمة المضافة.

النتائج:

- الفحص الضريبي يبرز النواحي الفنية الخاصة بالمنشأة موضوع الفحص حيث يرتكز في الأساس علي الدفاتر والسجلات والمستندات بهدف الوصول لأدلة وقرائن تؤكد صحتها ولذلك يعتبر من أهم أنواع الفحص لأغراض خاصة.
- يتطلب تحليل القوائم المالية استخدام منهج تقنيات العرض التحليلي للمراجعين وذلك لانه يحتوي علي إطار ميكانيكي ليسهل من خلاله عملية التحليل المنطقي.

5/ دراسة عبد الله وداعة (2004)[1]:

تناولت الدراسة مشكلة تقدير الوعاء الخاضع لضريبة ارباح أعمال من واقع معلومات الاقرار الذي يقدمه الممول او الحسابات المراجعة التي يقدمها بالإضافة للمسح الميداني الذي يقوم به ديوان الضرائب، ولكن الواقع ان هذه المعلومات لا تتوفر بصور سليمة الشئ الذي يقود الي تقدير الوعاء بناء علي المعلومات المتوفرة بشكل غير صحيح او ان يتم التقدير إيجازيا في حالة عدم توفر أي معلومات، كذلك قد يكون الفحص للحسابات المراجعة بدون إبراز المستندات، وبالتالي تكثر النزاعات بين الممولين وديوان الضرائب مما يؤدي الي ضياع حصيلة كبيرة من الإيرادات علي الدولة او تأخير تحصيلها بسبب النزاعات التي تستمر في الغالب زمنا طويلا، او تحميل الممول عبء ضريبي كبير.

وبعد استحداث الضريبة علي القيمة المضافة والتي يعمد قياس الوعاء فيها علي المعلومات من واقع المستندات، يمكن وبعد المراجعة السليمة ان تلعب المعلومات المتوفرة من الضريبة علي القيمة المضافة دورا ايجابيا في تقدير وتحصيل ضريبة ارباح اعمال.

هدفت الدراسة الى:

1. التعرف علي ضريبة القيمة المضافة وتطورها واثارها الإقتصادية.

[1] عبد الله وداعة علي محمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال، رسالة ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا.

2. إلقاء الضوء علي المشاكل التي تعترض قياس وعاء ضريبة ارباح الاعمال.

3. تحديد الأسس السليمة الواجب اتباعها في فحص ضريبة القيمة المضافة وقياس وعائها الضريبي.

فروض البحث:

يهدف هذا البحث لإختيار صحة الفروض التالية:

1. المعلومات السليمة تؤدي إلي قياس افضل لضريبة ارباح الاعمال.

2. إتباع الأسس العلمية لقياس الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة يؤدي الي معلومات سليمة.

3. ضريبة القيمة المضافة تؤثر ايجابا في تقدير وتحصيل ضريبة ارباح الاعمال.

نتائج الدراسة:

1. ضريبة ارباح الاعمال من اهم الضرائب المباشرة واكثرها إثارة للمنازعات بين ديوان الضرائب والممول خاصة فيما يتعلق بتحديد الوعاء الضريبي.

2. يعاني ديوان الضرائب كثيراً ويبذل مجهودات كبيرة في الحصول على المعلومات التي تتم على أساسها قياس الوعاء الضريبي.

3. الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة غير مباشرة على الاستهلاك وتفرض على ما يتم إضافته من قيم عند كل مرحلة من مراحل الانتاج والتداول أو تقديم الخدمات.

4. يتم تحديد وعاء القيمة المضافة بالقيمة الحقيقية للسلع والخدمات التي تنتجها الوحدة الاقتصادية بعد استبعاد قيمة السلع والخدمات المشتراة من خارج الوحدة ومن ثم يتم تحديد الضريبة بضرب الوعاء في السعر المعمول به.

6/ دراسة محمد محمد احمد سليمان (2005)[1]

تمثلت مشكلة البحث في ان التقدير الضريبي يفتقر للأسس العلمية الدقيقة التي تتناسب مع الأهمية الخاصة لعملية التقدير الضريبي والتي تهدف الي تحديد الوعاء الضريبي من خلال استيعابهم لحجم الانشطة الإقتصادية ودخول المكلفين خلال الفترة المطلوبة، ولقد لاحظ الباحث ان السمة الغالبة لهذه التقديرات هي الإيجازية والإفتراض. حيث يتم التقييم بطريقة التقدير الجزاف والتي تعتمد علي القرائن دون الإستناد الي أسس موضوعية وواقعية لتحديد النشاط، إنما تستند الي التقدير الشخصي لصانع التقدير وهو بطبيعة الحال يختلف من شخص لاخر مما يثير بدوره العديد من المنازعات بين الدول

[1] محمد محمد احمد سليمان، التقدير الضريبي في السودان في ظل قانون ضريبة الدخل لسنة 1986، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين.

ودافع الضريبة، ويخل بمبدأ العدالة الضريبية كما يخل بمبدأ المعيارية الإقتصادية وهذا الامر يشكل مشكلة سيحاول الباحث التصدي لها في هذا البحث.

أهداف البحث:

يهدف البحث لإيجاد أسس ووسائل تعمل علي توفير البيانات والمعلومات الدقيقة التي تساعد في عملية التقدير الضريبي بشكل يسمح بتحقيق العدالة الضريبية ويضمن حصول الدولة علي إيرادات تناسب الحجم الحقيقي للنشاط الإقتصادي والنمو الذي يحدث فيه. وفي هذا الإطار سيحاول الباحث وضع معيار إقتصادي للتقدير الضريبي لضرائب الدخل.

فروض البحث:

1. وجود نظام دقيق للمعلومات يوفر قاعدة موضوعية للتقدير الضريبي.
2. الإلمام بحجم الانشطة وطبيعتها الإقتصادية بعتبر معيار مناسب للتقدير.
3. استخدام أساليب الربحية ودراسة الجدوي وتقدير التكاليف بإعتبارها تشكل معيارا إقتصاديا هاما بالنسبة للتقدير.

7/ دراسة أحمد عبدالله ابراهيم 2005م[2]:

تناولت الدراسة المشاكل المتعلقة بكيفية قياس وعاء ضريبة القيمة المضافة في شركات البترول والمقاولات.

حيث تمثلت مشكلة البحث في كيفية قياس وعاء الضريبة علي القيمة المضافة لشركات البترول وتم طرح عدة منحنيات للاختبار علي عينة من المحاسبين والمراجعين العاملين في شركات البترول والمقاولات والعاملين بديوان الضرائب بالإضافة للعاملين بالجهات ذات الصلة بديوان الضرائب.

فروض البحث:

- التشريع الضريبي السليم يسهم علي ايجاد علاقات مضطردة بين الجهات ذات الصلة بتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة وبالتالي يؤدي إلي تقليل الفاقد الضريبي.
- التطبيق الفعلي للضريبة علي القيمة المضافة يتأثر بعدم مراعاة المبادئ والقواعد المحاسبية.
- عدم قيام المحاسبين والمراجعين بدورهم كما ينبغي يؤثر علي تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة.
- التدريب والتأهيل النوعي لموظفي الضرائب هما المرتكزات الأساسية لإنجاح وتطوير عمل الضريبة علي القيمة المضافة.

أهم النتائج:

- التقدير الضريبي السليم يؤدي إلي خلق نظام ضريبي فاعل يساهم في زيادة الإيرادات.
- تدريب وتأهيل العاملين بديوان الضرائب.

8/ دراسة طلال عثمان بابكر عمر 2005م[1]:

تناولت الدراسة أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي من مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة.

تمثلت مشكلة البحث في وجود تهرب في سداد الضريبة مع عدم توفر الوسائل العلمية للمكافحة.

هدف البحث:

- الحد من المنازعات التي تنشأ بين ديوان الضرائب والممولين في مجال فحص الإقرارات والحسابات.
- التوصل لقواعد عادلة وسليمة تتفق مع روح العدالة الضريبية في تقدير الأرباح بالنسبة لحسابات المراجعة لتحديد الضريبة علي القيمة المضافة.

أهم النتائج:

- زيادة معدل التهرب االضريبي من سداد الضريبة نتيجة لعدم التزام المكلفين بإمساك دفاتر محاسبية منتظمة.
- تطور الأساليب الفنية للفحص الضريبي يؤدي للحد من ظاهرة التهرب حيث ان استخدام طرق الفحص المحاسبي السليم يؤدي إلي الوصول لبيانات حقيقية وبالتالي مكافحة التهرب.
- انخفاض نسبة التهرب الضريبي نتيجة لارتفاع نسبة الوعي الضريبي.
- ارتفاع نسبة التهرب نسبة لاستخدام بعض الأساليب غير الصحيحة للفحص الضريبي.

9/ دراسة سيد محمد عطيطو (2006)[(2)]

- مشكلة الدراسة:
- يوجد ارتباط بين صافي الربح او الخسارة الواردة بقائمة الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، ونظراً لأن التشريعات الضريبية تختلف عن المباديء المحاسبية المتعارف عليها فان الربح المحاسبي يختلف

[1] طلا عثمان بابكر عمر، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة- كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2005م.

[2] دور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية في تحديد الربح الضريبي، 2006، القاهرة ، رسالة دكتوراة.

عن الربح الضريبي، ولأن كل معيار له هدف او توجه خاص به بسعى لتحقيقه، الا ان العديد من التفاعلات الاقتصادية ومن اهمها اثره على تحديد الوعاء الضريبي.

- هدف الدراسة:
- تناول أهم معايير المحاسبة ذات العلاقة بوظيفة القياس لتحديد الربح الضريبي، حيث قدم الباحث لثلاثة من المعايير .
- فروض الدراسة:
- 1. هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصري رقم (1) وتحديد قياس الوعاء الضريبي؟
- 2. هل توجد علاقة بين تكلفة الافتراض وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- من اهم نتائج الدراسة:
- وجود تناقضات متصلة بعد اتساق فلسفة حيادية الضريبة في معاملة الاشخاص الاعتبارية معا، و استقلال الربح المحاسبي عن الضريبي نتيجة منح استثناءات غير مستهدفة من المشروع الضريبي من فلسفة حيادية الضريبة.

10/ دراسة بدر التمام أحمد سعيد 2006م[1]:

تناولت الدراسة المشاكل المحاسبية عند تحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح الاعمال لشركات القطاع الصناعي في السودان.

حيث تمثلت مشكلة البحث في وجود خلافات بين ديوان الضرائب والممولين في كيفية حساب الضريبة وهذه الخلافات تؤدي إلي الدخول في مرحل الاستئنافات المختلفة والتي تؤدي إلي ضياع وقت وجهد الطرفين.

يهدف البحث إلي محاولة التقليل عن فجوة الخلافات بين ديوان الضرائب ودافع الضريبة.

أهم النتائج:

- إمساك وحفظ المستندات والدفاتر المحاسبية من أهم مقومات الوصول إلي حقيقة نتائج الاعمال.
- استخدام أسس وقواعد محاسبة التكاليف عند حساب تكلفة المنتجات الصناعية يساعد في الوصول إلي الوعاء الضريبي لضريبة أرباح الاعمال.
- تقديم القوائم المالية للسلطات الضريبية في مواعيدها يزيد حصيلة الإيرادات الضريبية.

[1] بدرالتمام أحمد سعيد، المشاكل المحاسبية عند تحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح اعمال لشركات القطاع الصناعي بالسودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا- جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2006م.

11/ دراسة زينب محمد الحسن 2006م[1]:

تناولت هذه الدراسة المشاكل المتعلقة بمعيار الإفصاح وأثره في تحديد وعاء الضريبة.

هدف البحث:

معرفة واقع تطبيق المعيار المحاسبي لتحديد الوعاء الضريبي (ضريبة أرباح الاعمال) وإلغاء الضوء علي بعض المشاكل التي تواجه تطبيق المعايير المحاسبية.

تناول البحث المشكلة المتعلقة بمعيار الإفصاح وأثره في تحديد الوعاء الضريبي والتي تتمثل في عدم الدقة بين المكلف وديوان الضرائب بالإضافة للتقديرات الإيجازية في حالة ربط الحسابات والتي لا تمثل الصورة الصحيحة والعادلة والتي تؤدي إلي مشاكل محاسبية يصعب علاجها.

أهم النتائج:

- نسبة كبيرة من اصحاب العمل لا يمتلكون نظام محاسبي ولا يوجد لديهم محاسبين متخصصين وبالتالي لا يوجد لديهم اهتمام بإعداد الحسابات المراجعة الصحيحة والعادلة.
- أدي ذلك إلي التهرب الضريبي وبالتالي ضياع جزء كبير من الدخل القومي.

12/ دراسة عبدالله وداعة علي محمد عام 2008م[2]:

تناولت الدراسة استخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي. تمثلت مشكلة البحث إن المعلومات التي يقدمها الممول لديوان الضرائب غير سليمة مما يؤدي ذلك إلي صعوبة في الوصول لوعاء الضريبة بالصورة العلمية.

هدف البحث:

يهدف البحث ايضا التعرف علي الطرق والأساليب المتبعة لتحديد الوعاء الضريبي وإلغاء الضوء علي أساليب وطرق التحليل المالي.

اقتراح الأساليب التي يمكن عن طريقها الوصول للوعاء الضريبي.

فروض البحث:

- توفر المعلومات المحاسبية العادلة والصادقة يؤدي إلي قياس أفضل للوعاء الضريبي.

---

[1] زينب محمد الحسن، معيار الإفصاح الدولي وأثره في تحديد الوعاء الضريبي (ضريبة أرباخ الاعمال)، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2006م.

[2] عبدالله وداعة علي محمد، استخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضريبي، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا- جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2008م.

- الضريبة علي القيمة المضافة كأداة إصلاح للنظام الضريبي المتبع لها الأثر الإيجابي في توفير المعلومات السليمة وزيادة الإيرادات.
- إتباع الأسس العلمية في الفحص الضريبي يؤدي إلي معلومات سليمة.

أهم النتائج:

- هنالك نزاع دوما بخصوص قياس وعاء الضريبة (أرباح الاعمال)، بين الممول وإدارة الديوان.
- عدم توفر المعلومات الكاملة تشكل هاجسا لديوان الضرائب.
- الضريبة علي القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة

13/ دراسة هالة عبد الله سليمان (2008)[1]

مشكلة البحث:

المشكلة التي يتناولها البحث ذات شقين:

الشق الاول: هو عدم تقييد شركة سودابت لبعض النواحي الإجرائية التي يقتضيها قانون الضرائب ومدي تطبيقها لمتطلبات قانون ضريبة الدخل خلقت مجموعة من المشاكل الضريبة التي اثرت علي عائدات الضرائب وبالتالي علي عائدات الدولة المالية. الشق الثاني: هو كيفية تحديد المبلغ للضريبة لشركة سودابت حيث لم تلتزم الشركة بتقديم حسابات المراجعة منذ عام 2003 مما اضطر ديوان الضرائب لتقديرها إيجازيا.

هدف الدراسة:

1. دراسة كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).
2. المشاكل التي تواجه ديوان الضرائب في كيفية حساب الضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).
3. اتجاهات ديوان الضرائب لحل المشاكل التي يواجهها في كيفية الوصول للرقم العادل الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية المحافظة علي إيرادات الدولة المالية لتحقيق التنمية الإقتصادية وذلك من خلال معالجة المشاكل الضريبية الخاصة بشركات الكونسورتيوم والشركات الوطنية. وايضا أهمية تحديد الربح الخاضع للضريبة بصورة سليمة.

[1] هالة عبد سلمان مشاكل تحديد الربح الخاضع للضريبة في الشركات العاملة في مجال البترول في السودان (دراسة حالة الشركة السودانية للبترول سودابت) ، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.

أهداف البحث:

أ.دراسة كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

ب.المشاكل التي تواجه ديوان الضرائب في كيفية حساب الضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

ت.اتجاهات ديوان الضرائب لحل المشاكل التي يواجهها في كيفية الوصول للرقم العادل الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

فرضيات البحث:

يسعي البحث لاختيار الفرضيات التالية:

1. عدم تطبيق متطلبات قانون ضريبة الدخل في الشركة السودانية للبترول (سودابت) يؤثر علي عائدات الضرائب في السودان.

2. عدم توفير القوائم المالية للمعلومات الملائمة يؤدي الي مشاكل تحديد الربح الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

3. عدم الإلتزام بتقديم حسابات مراجعة يؤدي إلي التقدير الإيجازي للربح الخاضع للضريبة للشركة السودانية للبترول (سودابت).

نتائج البحث:

1. عدم التزام الشركة السودانية للبترول (سودابت) بتطبيق متطلبات قانون ضريبة الدخل خلقت مجموعة من المشاكل الضريبية.

2. عدم التزام الشركة السودانية للبترول (سودابت) بتقديم حسابات مراجعة لديوان الضرائب أدي الي تقديرها إيجازيا من قبل الديوان مما أثر علي إيرادات ديوان الضرائب وبالتالي علي إيرادات الدولة المالية.

15/ دراسة وجدان محمد عبدالله ، 2013. [1] :

تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف التزام المصارف الاسلامية بمعيار العرض والافصاح العام عند اعداد وعرض القوائم المالية والذي ينعكس على صعوبة التنبوء بالفشل المالي في هذه المصارف .

[1] وجدان عبدالله ابراهيم ،التزام المصارف الاسلامية بمعيار العرض والافصاح العام واثره في التنبؤ بالفشل المالي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا ،2013

هدفت الدراسة الى بيان مدى التزام المصارف الاسلامية بمعايير العرض والافصاح العام ، واظهار دور المعلومات المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي .

وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج اهمها: عدم الالتزام بتطبيق المعايير والافصاح العام الامر الذي زاد من صعوبة اكتشاف الفشل المالي مبكرا، عدم توفر المعلومات المحاسبية الملائمة مما صعب مهمة التنبؤ المبكر بالفشل المالي . وتوصلت الدراسة الى عدد منم التوصيات اهمها: ضرورة وجود رقابة فعالة على المصارف والمؤسسات الاسلامية لتفعيل تطبيق المعايير ، ضرورة الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الملائمة للتمكن من التنبؤ بالفشل المالي .

16/ دراسة عمر تركي هزاع العجيلي(2013)[2]

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12)

"ضرائب الدخل "على القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار كما هي بتاريخ 2011/12/31والمكونة من بيانات المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وتعتبر هذه الدراسة من دراسات الحالة وتعتمد على المنهج النوعي.

مشكلة الدراسة:- تتمثل المشكلة في التباين بين التسجيل المحاسبي وفق المبادئ المحاسبية وبين قواعد القانون الضريبي الناظم لتحقق الضريبة على الربح الذي يحققه مصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار، ويؤدي هذا التباين الى وجود فروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وتأتي هذه الدراسة للتعرف على اثر هذه الفروقات على قائمتي المركز المالي والدخل في هذا المصرف.

ومن اجل اختبار فرضيات الدراسة فقد اعتمد الباحث على دراسة القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط العراقي لعام 2011 للاستثمار المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الوطنية العراقية والقاعدة المحاسبية (13) العراق "المحاسبة عن ضريبة الدخل"، ومقارنتها بما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضريبة الدخل".

وقد اظهرت القوائم المالية للمصرف لعام 2011 مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، علما بان اثر تلك الفروقات يقتصر على سنة ظهورها دون ان يكون لها اي تبعات ضريبية مؤجلة، كذلك اظهرت الدراسات التعديلية ان المركز المالي للمصرف لعام 2011 لم يظهر اي فروقات ضريبية مؤجلة مؤقتة، مما يؤثر على عدالة عرض القوائم المالية للمصرف

[2] عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار).

17/ دراسة ماهر جراح عبد الجبار فرج 2014[1]

- تمثلت مشكلة الدراسة في قلت المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها للقياس ولتقويم والافصاح المحاسبي ونتج عن ذالك تعدد المعايير المحاسبية الدولية المطبقة في المؤسسات الدولية مما تسبب في صعوبة اجراء المقارنة بين نتائج اعمال الشركات واختيار البديل المناسب للاستثمار علاوة على ذالك فان المعايير التي تصدر في بيئات محاسبية مختلفة قد لا تلائم ظروف كل البيئات الاخرى . هدفت الدراسة الى قياس العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والاسلامية والافصاح في بيانات القوائم المالية في المؤسسات ومن اهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة ،استخدام معايير المحاسبة الدولية يؤدي يؤدي الى تقليل الاختلاف في النتائج ، وتغيير المعايير المحاسبية المستخدمة في القياس من فترة الى اخرى يؤدي الى افصاح غير دقيق. اوصت الدراسة بعدة توصيات من اهمها اختيار معايير محاسبية دولية تناسب الوحدة والنشاط لضمان جودة النتائج والافصاح المناسب .

18/ دراسة إنتصار عبد الرحمن (2015م)[1]

تمثلت مشكلة الدراسة في إبراز أهمية المرونة في النظام الضريبي بمعني أن تكون هنالك استجابة تلقائية للضرائب القائمة دون تضطر الدولة إلي تغيير هيكل النظام الضريبي بفرض ضرائب جديدة أو تغيير معدلات الضرائب القائمة ، وهذا يمكن النظام الضريبي من تحقيق أهداف السياسات المالية و الاقتصادية.

هدف البحث:

يهدف البحث الي الخروج من التناول التقليدي للضرايب كمورد مالي واظهار دورها الاقتصادي في اعادة توزيع الدخل القومي ورفع الادخار وتشجيع الاستثمار من خلال عمل نموذج قياسي للضرائب للفترة (1987–1997) بهدف قياس مدى فاعلية الضرائب في التأثير علي متغيرات الدخل القومي و قياس مدى مرونة النظام الضريبي في مجملة (الضرائب المباشرة وغير المباشرة).

فروض البحث:

1. السياسة الضريبية في تلعب دورا كبيرا في التأثي على متغيرات الدخل القومي .
2. النظام الضريبي في السودان يتسم بعدم المرونة.

---

[1] ماهر جراح عبد الجبار فرح ،القياس والتقويم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدوليةالاسلامية ، رسالة ماجستير ، غير منشور ، جامعة النيل، ، كلية الدراسات العليا ، 2014م.

[2] انتصار عبد الرحجمن المرونات الضريبية كأداة من أدوات السياسة الضريبّية- في السودان للفترة من 1987-1997). رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة.في الاقتصاد، جامعة امدرمان الاسلامية.2015م.

3. تفعيل أداء الإيرادات الضريبية أدي إلي زيادة قدرة الاقتصاد السوداني على الاعتماد على الموارد الحقيقية.

4. استخدام السياسة الضريبية لإزالة الضغوط على الطلب الكلي عن طريق ضبط الإنفاق العام .

5. السياسة الضريبية المستخدمة في السودان ساهمت في إزالة الضغوط على الطلب الكلي عن طريق ضبط الإنفاق العام.

النتائج:

1. عدم معنوية السياسة الضريبية في التأثير على متغيرات الدخل القومي وعدم مرونة النظام الضريبي .

2. معنوية السياسة الضريبية في التأثير على متغيرات الدخل القومي ومرونة النظام الضريبي .

19/ دراسة علاء فريد عبد الاحد(2016)[1]

مشكلة البحث :

يمكن تحديد مشكلة البحث في ضوء اراء الكتاب والمفكرين المختصون عند تطرقهم الى العلاقة بين المحاسبة والضريبة بكونها فرعامن فروع المحاسبة ام تعد عملية تحاسب ضريبي يراد منها تحويل الربح المحاسبي الى دخل ضريبي. وعلية فان مشكلة البحث تتحدد عبر السؤال الاتي:

((هل يعد اختلاف اراء الكتاب والمفكرين المختصون في تصنيف موقع المحاسبة الضريبية وجعلها في ضوء المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات وفق المعيار المحاسبي21 والقاعدة المحاسبية 21تحولا من الفكر الضريبي الى الفكر المحاسبي)) ؟

هدف البحث:

يهدف البحث الى براز الفكر المحاسبي اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي12 والقاعدة المحاسبية 13 في المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات والافصاح عنها في قوائمها المالية.

فرضية البحث:

في ضوء مشكلة وهدف البحث يمكن صياغة الفرضية الآتية :

هناك اثر لتطبيق المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 في التحول من الفكر الضريبي الى الفكر المحاسبي.

[1] ادراسة علاء فريد عبد الاحد، لمعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية، البصرة 2016م.

النتائج:

-يتمثل الاجراء والمعالجات المحاسبية لاحتساب ضريبة دخل الشركات في الهيئة العامة للضرائب وفقا للتحاسب الضريبي المعمول به بالهيئة على وفق طبيعة الشركات مساهمة او مختلطة ام محدودة وغيرها.

-لاتعتمد الهيئة العامة للضرائب على الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية المقدمة من الشركة والمصادقة من مراقب الحسابات ان كان شركات غير مساهمة او غير مختلطة بل وفقا للضوابط المعمول بها للوصول الى الدخل الضريبي.

-يميل مفهوم المحاسبة الضريبية في الاعتماد على القوانين الضريبية في ذلك البلد ومنها العراق عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والقاعدة المحاسبية رقم 13 في اجراءات والمعالجات المحاسبية في الشركات عن احتساب او معالجة مصروف ضريبة الدخل. ونتيجة لذلك لا يظهر فرق الاحتساب بين ضريبة الدخل المحتسب وفق المعالجات المحاسبية للمعيار او القاعدة المحاسبية وبين الاحتساب لضريبة دخل الشركة في الهيئة العامة للضرائب في قائمة المركز المالي ان كان اصل او التزام.

-ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي او القاعدة المحاسبية المحلية يعكس ان تلك الاجراءات والنتائج تتمثل باعتداد احتساب ضريبة الدخل الى الفكر المحاسبي عنه على الفكر الضريبي.

20/ دراسة هيثم علي محمد العنبكي(2018) [1]

تناولت الدراسة اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب دخل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة على عينة من الشركات المساهمة العراقية المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية، حيث تمثلت الدراسة في عدم مواكبة النظام المالي والمحاسبي في العراق للمعايير المحاسبية الدولية وعلى وجه الخصوص المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل لما له من تاثير في كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي. ولقد انبعثت اهمية الدراسة من ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي المذكور على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي لمكلفي الضريبة يؤدي الى رفع كفاءة التحاسب والتطيط الضريبي لهؤلاء المكلفين بشكل عام ،كما هدفت الدراسة الى بيان الدور الذي يؤدية المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب دخل في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال فرضيتين وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين التحاسب عن ضريبة الدخل وزيادة الحصيلة الضريبية في ضل

[1] هيثم علي محمدالعبكي، اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدحل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،جامعة النيليين 2018م .

تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب دخل كما وانه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين التخطيط الضريبي وتوسيع افاق المكلفين عند تطبيق المعيار المذكور . وخلصت الدراسةالى عدد من النتائج منها، عدم تطور التشريعات الضريبية كان سببا في عدم تحقيق اهداف الضرائب في العراق من خلال العمل السلبي للهيئة العامة للضرائب في العراق وخاصة بعد عام 2003 . وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات منها ، تفعيل اليات الاصلاح الاقتصادي والضريبي بشكل خاص من خلال ترجمة الخطط التي رسمتها الدولة لهذا الاصلاح على شكل تشريعات وقوانين تواكب التطور العالمي من جهة وتخدم الاقتصاد الوطني من جهه اخرى للعمل بشكل جاد وسريع لاخراج العراق صفة البلد الريعي الى نظام ضريبي فعال يطبق المعايير المحاسبية الدولية الحديثة

الدراسات الاجنبية

1. دراسة باهل (Bahl)[1]

تناولت دراسة باهل ربط الطاقة الضريبية بمتغيرين مستقلين هما: نصيب النفط والمعادن من الناتج القومي، ونصيب قطاع الزراعة من هذا الناتج، في حين اعتبر باهل (Bahl) ان المتغير الاول وهو نصيب النفط والمعادن من الناتج القومي يمثل درجة الإنتاج الإقتصادي، واعتبر ذلك أثر ايجابي، اما المتغير الثاني وهو نصيب قطاع الزراعة من الناتج القومي يمثل نصيب الفرد من الدخل القومي واعتبر علي انه أثر سلبي، وبلغت قوة (درجة النموذج التفسيرية 37.6 مع العلم ان الدراسة غطت الفترة الواقعة ما بين 1969- 1971).

ورأي الباحث ان اعتماد باهل علي متغيرين فقط يضعف قوة نموذج الباحث كما ان اعتبار كل متغير بشكل متعاكس مع المتغير الاخر كأساس للبحث في العلاقة قد يسبب وجود نتائج متضاربة.

2. دراسة شيليا واخرين (Cheliah et. Al)[2]

تناولت دراسة شيليا الطاقة الضريبية كدالة من متغيرات مستقلة عن بعضها البعض عن طريق نسبة مساهمة قطاع الزراعة ونسبة مساهمة قطاع التعدين في الناتج المحلي الإجمالي وكذلك نتيجة الدراسة التي اجراها شيليا إلي وجود أثر سلبي للمتغير الاول وهو قطاع الزراعة، كما توصلت الدراسة إلي وجود اثر إيجابي للمتغير الثاني وهو قطاع التعدين في الطاقة الضريبية، هذا وتوصلت دراسة شيليا إلي دلالة كل من المتغيرين إحصائيا في حين بلغت القوة التفسيرية للمعادلة من خلال مقابل التحديد

[1] R.W.Bahl"ARegrecssion to Tax Ratio Analysis". IMF Staff Papers, Nov, 1971 pp570-612

[2] J.Chelia,et.al, "Tax Ratio and Tax Effort in Developing Countries" 1989- 1971 IMP Staff papers Vol (22), 187.205

R2 نسبة (41%) وقد أجريت الدراسة علي عينة من سبع واربعون دولة نامية وذلك خلال الفترة الواقعة بين عامي 1969- 1971.

ويري الباحث ان الدراسة قد اعتمدت علي عينة مكونة من الدول النامية وقياس مساهمة قطاع الزراعة والتقدير في الناتج المحلي مع العلم انه من المعروف ان قطاع الزراعة والتقدير هو المورد الاول للناتج القومي في الدول النامية كونها تعتمد علي إنتاج المواد الخام دون محاولة تصنيعها وبخاصة خلال فترة الدراسة المذكورة (1969- 1971).

3. دراسة فيتو تانزي Vito Tanzi (1983)[1]

قامت دراسة تانزي علي تقدير حجم النشاط الإقتصادي الشرعي ولكن غير المعلن عنه في الولايات المتحدة سنويا للاعوام 1930- 1980، عن طريق تقدير أثر التغير في معدلات ضريبة الدخل علي دالة الطلب علي النقد المتداول. وقد استندت هذه الدراسة علي فرضية ان زيادة معدلات ضريبة الدخل تدفع المكلفين ضربيا الي عدم التصريح للسلطات الضريبية عن كامل الدخل الذي يحصلون عليه خلال العام، مما يؤدي الي احتفاظهم نقدا بالدخل غير المبلغ عنه. لذلك قام تانزي بتقدير مستوي النقد المتداول عند معدلات الضريبة السائدة في الولايات المتحدة خلال الفترة المشار اليها أعلاه، وبعد ذلك قام بتقدير مستوي موازيا للنقد المتداول بافتراض ان معدل الضريبة يساوي صفرا خلال الفترة ذاتها وهكذا وجد تانزي ان هناك زيادة في مستوي النقد المتداول عند معدلات الضريبة السائدة بالمقارنة مع مستواها المقدر في حال عدم وجود ضريبة، وقد عزي ذلك إلي عملية التهرب من دفع ضريبة الدخل. وبعد ذلك قام تانزي بقياس التهرب من ضريبة الدخل للفترة نفسها خلال تطبيق المعدلات الضريبية السائدة سنويا علي الدخل التي لم يتم إبلاغ السلطات الضريبية عنها نتيجة التهرب من دفع ضريبة علي هذه الدخول.

4. دراسة الإقتصادي التايلندي سومشاي ريتشيوبان (1984) Somchai Richupan:

تناولت هذه الدراسة الأساليب التي تستخدم في قياس التهرب من ضريبة الدخل، ومن ابرزها المنهج النقدي (The monetary approach)، ومنهج المدخل المادي (The physical input approach)، ومنهج سوق العمل(The labor market approach)، ومنهج التفاوت(The gap

[1] Vito Tanzi (1983), The effect of change on income taxes rate on the demand function, Doctor of accounting Edith Cowan University.

approach)، بالاضافة الي منهج الممنوحان(The survey approach). ومن ناحية أخري قام ريتشوبان بتحليل العوامل المتحدة لهذه الأساليب، فضلا عن مراجعة بعض الدراسات التطبيقية التي عالجت موضوع التهريب من ضريبة الدخل. ولكن دراسة ريتشوبان تبقي ضمن إطار الدراسات النظرية ولم تقم باعتماد عينة او اسلوب تحليلي معين.

5. راسيل Russelوريتشارد Richard (1987)[2].

لقد قام الباحثان في هذه الدراسة نموذجا للتهرب من ضريبة الدخل، اخذين بعين الإعتبار دالة المنفعة لدافع الضرائب الذي لا يرغب بالمخاطرة. ومن ابرز صفات هذا النموذج شموله لعقوبات التهرب من ضريبة الدخل بأثر رجعي. وقد بينت هذه الدراسة ان النسبة المثلي للدخل الخاضع للضريبة التي يمكن الإفضاح عنها عبارة عن دالة متناقضة في معدل العقوبة. واحتمالية الخصم الضريبي. كما توصلت الدراسة ايضا إلي ان تلك النسبة دالة متناقضة في في معدل ضريبة الدخل بالنسبة للاشخاص الذين يتجنبون المخاطرة، ودالة متزايدة بالنسبة للاشخاص الذين يبحثون عن المخاطرة.

كما قام بوسكو Bosco وميتون Meton (1997) بدراسة حيث ركز فيها الباحثان علي الدور الذي تقوم به العوامل الاخلاقية إلي جانب العوامل النقدية في تحديد قرار التهرب من ضريبة الدخل. وقد خلصت هذه الدراسة إلي إتخاذ قرار التهرب من ضريبة الدخل شبيه باتخاذ قرار الإستثمار وإدارة المحفظة المالية، وان هذا القرار يتأثر بدرجة الرغبة بالمخاطرة عند الشخص، إلي جانب مدي فعالية الوازع الاخلاقي عند الشخص المعني. وتبقي اهم نقطة تواجه أي باحث في المجال الضريبي ألا وهي صعوبة الحصول علي المعلومات المتعلقة بالافراد او الشركات لصعوبة قيامهم بالإفصاح عن دخولهم الحقيقة وصعوبة قيامهم بالإعتراف بالتهرب الضريبي كونه امر غير مشروع ويتجنب الافراد الإفصاح عنه لدي وجوده مما يضعف اي نموذج لدراستها.

6. دراسة تايت (tait.et.al)

تناولت دراسة تايت واخرين موضوع الطاقة الضربية والجهد الضريبي،وذلك من خلال الاعتماد علي نسبة كل من العنصر المتغير التابع والمتغيرات المستقله مقارنة مع عدد السكان بدلا من الناتج القومي الاجمالي، بحيث تعكس هذه المتغيرات نصيب الفرد من كل من هذه المتغيرات. واظهرت الدراسة ارتفاعا في القوة التفسيريه لمعادلة الانحدار من خلال قيمة معامل التحديدR2 حيث ارتفعت الي (58.1%) وقد شملت الدراسة ثلاثة وستون دولة نامية، للفترة الواقعة بين عامي (1972- 1976)

[2]Basco and Meton 'Tax evasion', ct, al, IPM Staff papers May 2001.

وقد كانت متغيراتها المستقلة نصيب الفرد من كل الناتج القومي وكذلك الصادرات السلعية ومن قطاع التعدين.

ويعتقد الباحث هنا ان استخدام الصادرات السلعية كمتغير مستقل قد تكون مضللة لاختلاف ميزان التجارة بين الصادرات والواردات لدي الدول النامية بشكل عام.

الفصل الأول

الاطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول : مفهوم وخصائص واهمية المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني: عملية اصدار المعايير المحاسبية وتنظيم اعدادها واصدارها

المبحث الثالث: التطور التاريخي والاهمية والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي (12 ضرائب الدخل)

المبحث الاول

مفهوم وخصائص واهمية المعايير المحاسبية الدولية

سيقوم الباحث في هذا المبحث باستعراض أهم التعاريف لمفهوم المعايير المحاسبية والاكثر شمولا دون الحاجة لسرد التعاريف المختلفة للكتاب .

اولاً: تعريف المعيار المحاسبي:

يعتبر مصطلح المعايير المحاسبية تعبيرا حديثا نسبيا في الاستخدام في الفكر المحاسبي، يبدو أن مصطلح المبادئ المحاسبية ساد قبل عام 1940م، بينما استخدام مصطلح المعايير المحاسبية في العمل الذي قدمه paton and little ton، بعنوان (مقدمة لمعايير المحاسبة المالية) لسنة 1940م اللذان أكدا فيه ملائمة لفظ المعايير أكثر من لفظ المبادئ في العلوم الاجتماعية. [1]

ويتضمن تعريف Littleton للمعيار المحاسبي سنة 1953م بأنه :

نمط يتضمن القواعد الملائمة للتطبيق في الظروف المعينة ، وأساس للحكم والمقارنة، وأساس للتحول عندما تبرر الظروف ذلك. ويصاغ المعيار بما يعكس تلك الخصائص ولا يصمم ليحصر التطبيق بحدود ضيقة ولكن ليرشد إلى الحقيقة والامانة وصدق التعامل) [2].

وتضمنت بعض الكتابات الحديثة تعريفاً للمعيار المحاسبي على انه :

(بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتنأول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن. [3]

ولم تحدد لجنة معايير المحاسبة الدولية تعريفا محدداً للمعيار المحاسبي ولكنها ذكرت في مقدمة قوائم معايير المحاسبة الدولية أنها تركز على الأساسيات وبالتالي فاللجنة تبذل قصاري جهدها حتى لا تجعل معاييرها معقدة بصورة تجعلها غير قابلة للتطبيق بشكل فعّال على أساس دولي. [4]

---

[1] الفعاليات العملية لهيئة الأوراق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، خالد المهايني ، استاذ بجامعة دمشق – كلية الاقتصاد، 2009م، ص 55.

[2] طارق عبد العال – التقارير المالية – مصر / الدار الجامعية 2005 / ص4.

[3] عثمان تاج السر سلامة ، تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التامين السودانية، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منسور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م، ص10.

[4] فؤاد توفيق ياسين – دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في تحديد الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات في ظل قانون ضريبة الدخل الأردني (امدرمان – جامعة امدرمان الاسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000م)، ص14.

وتشتمل المعايير في طياتها المجال الذي في إطاره يتم تطبيقها، وذلك بتحديد البيانات المالية التي تخضع لها، اذ ينبغي عند إعداد هذه البيانات الالتزام بتلك المعايير ولذلك تعد المعايير المحاسبية بمثابة قواعد جامدة واجبة التطبيق كما هو الحال في القوانين. [1]

ويتم إصدار المعايير في هيئة قوانين– كما هو الحال في فرنسا– وعندئذ يصبح تطبيقها إلزاميا، كما قد تعد من قبل هيئة تعينها الحكومة، وهنا تلزم الحكومة بتطبيق هذه المعايير، وقد تعد من قبل هيئة مهنية كما في الولايات المتحدة، اذ يتم إعدادها من قبل FASB ويتم الالتزام بتطبيقها بشكل غير مباشر، إذ إن هيئة سوق الأوراق المالية Security Exchange commission التابعة للكونجرس الأمريكي – تلزم الشركات المسجلة أسهمها فيها أن تعد بياناتها المالية وفقا للمعايير التي يصدرها FASB كما يلزم ALCPA المدققين بأن يرجعوا البيانات المالية وفقا للمعاير المذكورة . [2]

ويمكن القول إن المعايير المحاسبية بمجموعها سواء منها المعدة وطنيا أو اقليميا أو دوليا لا تمثل نظاماً محاسبياً متكاملاً، ولكن الالتزام بها يساعد في إعداد البيانات المحاسبية في ظل اي نظام محاسبي بالشكل الذي يساعد على أن تعطى هذه البيانات صورة حقيقة وعادلة وتعبر بصورة صحيحة عن المركز المالي وحسابات النتيجة لأية منشأة اقتصادية. إن المعايير المحاسبية تعالج مواضيع رئيسية ولا تدخل في التفاصيل الدقيقة والأمور غير المهمة وتتباين المعايير المحاسبية في معالجتها، إذ ان بعض هذه المعايير لها صفة العموم ولا تقتصر على معالجة موضوع محاسبي محدد، وهكذا يتضح أن المعايير المحاسبية تتفاوت في شموليتها تبعا للموضوع الذي تعالجه من جهة ومن جهة إخرى فإن المعايير المحاسبية تمثل محاولة لخلق فرص للتجانس البيانات المحاسبية التي تعدها مؤسسات الأعمال بشكل يسهل فهمها والمقارنة فيما بينها من قبل الأطراف المستفيدة من هذه البيانات، ولذلك تحرص الهيئات الوطنية والإقليمية والدولية على إلزام أعضائها بتطبيق المعايير التي تصدر عنها أو على الأقل الإفصاح على اية مخالفة لهذه المعايير مع بيان الأسباب والنتائج المترتبة على هذه المخالفة. [3]

وبالنظر إلى التعريفين السابقين، يرى الباحث أن تعريف Littleton للمعيار المحاسبي أكثر عمومية من التعريف الآخر، ولكن كلاهما يحمل نفس المضمون تقريبا. حيث يتفق المفهوم للمعيار– مع

---

[1] المرجع السابق، ص 16.

[2] عثمان تاج السر، المرجع السابق ، ص13.

[3] مصعب بركات أحمد علي، تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وأثرها على السودان، رسالة دكتوراة غير منشوررة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م، ص22.

وصف (Paton and Littleton) لخصائص المعيار، ومن أهم سمات المعيار وفقا لهذا المفهوم هي :[1]

1. تأكيد مرونة المعيار، أي احتوائه على الإجراءات والقواعد المحاسبية البديلة التي يمكن للمحاسب أن يختار بينها وفقا لظروف المنشأة .

2. الطبيعة الإتفاقية للمعيار، أي اتفاق الأطراف المعينة على المعيار الذي يجب أن يتضمن أفضل المعالجات التي يختارها أفضل رجال الأعمال وأكثر المحاسبين خبرة .

3. المعايير المحاسبية تؤدي إلى تحسين مستوى أداة الخدمة المحاسبية إدراكا للدور الإجتماعي للمعلومات المحاسبية.

1. هناك بعض الخصائص السمات العامة التي يجب أن تتوفر في المعايير الخاصة بأي علم من العلوم الإجتماعية ومن هذه السمات (الترتيب المنهجي المتماسك، والتوافق مع الظروف الموضوعة التي يمكن ملاحظتها، وأن تكون غير شخصية وغير متحيزة). [2]

ان المعيار المحاسبي أداة قياس جامدة أو قاعدة ملزمة تحصر التطبيق المحاسبي في إطارها، ولكنه نمط متفق عليه للمعالجة المحاسبية الملائمة في ظروف محددة، وبالتالي فإن عملية إصدار المعايير لا تتماثل مع عملية إصدار القوانين(التشريعات) ولكنها عملية اتفاق وإعادة اتفاق متتابع ومستمر. [3] فيما بين الأطراف المعنية على نمط المعالجة المحاسبية، ومن الواضح أن الفكر المحاسبي قد أدرك مفهوم وطبيعة كل من المعيار وعملية إصدار المعايير. [4]

ولكن لم يخصص لهما ذلك الإهتمام الهائل إلا حديثا نتيجة لتطور أهمية القوائم لمالية للمجتمع على المستويين المحلي والدولي. [5]

ومن الطبيعي ان يكون للمصطلح (معيار) معناه الإصطلاحي الخاص في مجال معايير المحاسبة المالية وقد يختلف ذلك المعنى عن الإستخدام المألوف في مجالات أخرى مثل محاسبة التكاليف وغيرها فالمعيار في مجال المحاسبة المالية لا يهدف إلى تحديد قواعد جامدة تستخدم في معالجة العمليات المتشابهة في جميع الحالات .

---

[1] المصدر السابق، ص 26.

[2] ماجد علي أحمد ناصر ، مدى التزام الشركات المساهمة العامة بمعايير الإفصاح واثره على القوائم المالية والتقارير المالية، الخرطوم، جامعة جوبا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م ، ص11.

[3] Forts goods the introduction of mandatory environmental reporting guide lines astringe cus vol 43 no pfo 2115 June 2007austration w w – ssm .com, p32.

[4] Patonand and litteton, 1940, P.8

[5] المرجع السابق، ص 12.

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية:

تتمثل خصائص المعايير المحاسبية في الآتي: [1]

1. صياغة هذه المعايير في ضوء أهداف المحاسبة المالية، ولا سيما توفر المعلومات المحاسبية لخدمة أهداف المستخدمين، وهذا يستوجب بناء المعايير بالاسترشاد بإطار فكري للمحاسبة المالية.

2. اتساق المعايير مع بعضها، وذلك من رسم خطة متكاملة لبناء المعايير ترتكز على الإطار الفكري للمحاسبة، وتحدد نوعية المعايير التي سيتم إصدارها في الأجلين القصير والطويل، وتلك التي سيتم بناؤها لخدمة الأهداف المحلية أو الدولية.

3. أن تكون واقعية، إذ تراعي ظروف وخصائص البيئة التي ستطبق فيها.

4. سهولة فهم المعايير وقبولها من جانب المستخدمين، وذلك بإشراف الأطراف المتأثرة بها كافة في عملية إعدادها .

5. حيادية المعايير، أي عدم التحيز تجاه بلوغ نتيجة محددة مقدما، ويلاحظ أن الحياد هنا نسبي، إذ يقصد به استقلال معدي المعايير قدر الإمكان من أي افتراض مسبق لقيم وأهداف مستخدمي البيانات المالية .

وبالإشارة إلى تعريف (Littleton) للمعيار المحاسبي الذي سبق ذكره يتفق مع وصف لخصائص المعيار ومن أهم سمات المعيار وفقا لهذا المفهوم : [2]

1. تأكيد مرونة المعيار، اي احتوائه على الإجراءات والقواعد المحاسبية البديلة التي يمكن للمحاسب أن يختار بينها وفقا للظروف المنشأة .

2. الطبيعية الاتفاقية للمعيار، أي اتفاق الأطراف المعنية على المعيار الذي يجب أن يتضمن أفضل المعالجات التي يختارها أفضل رجال الأعمال واكثر المحاسبين خبرة .

3. المعايير المحاسبية تؤدي إلى تحسين مستوى أداة الخدمة المحاسبية إدراكا للدور الإجتماعي للمعلومات المحاسبية .

---

[1] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية (عمان، دار حنين، 1992م)، ص44، ص47.

[2] Roof Improving Disclosure and Transparency in Non-Profit Accounting, 2003,p.4-6

4. هناك بعض الخصائص أو السمات العامة التي يجب ان تتوفر في المعايير الخاصة بأي علم من العلوم الاجتماعية من هذه السمات، الترتيب المنهجي المتماسك، والتوافق مع الظروف الموضوعة التي يمكن ملاحظتها، وأن تكون غير شخصية وغير متحيزة . [1]

ثالثاً: أهمية المعايير المحاسبية والحاجة إليها:

إن المحاسبة كلفة للأعمال قد تأثرت بتطورات الظروف البيئية المحيطة بها، وتطورت أساليبها ومبادئها وقواعدها تلبية لتلك التطورات التي أسفرت عن تعدد بدائل المعالجات المحاسبية، ولم يتم الإتفاق على أفضلية بديل محدد لكل معالجة محاسبية، وهذا بدوره أفضى إلى عدم دقة المقارنة بين النتائج المالية للشركات المماثلة ، فضلا عن احتمال تقدم بيانات قد لا تعطي صورة دقيقة عن المركز المالي وحسابات النتيجة نتاجاً لهذا التعدد من جهة، ولتباين قدرات المحاسبين وتضارب مصالح المستفيدين من المعلومات المحاسبية من جهة اخرى . [2]

وظهر في بداية الربع الأخير من القرن العشرين تحدياً جديداً للمعرفة المحاسبية، يتمثل في ظهور وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، هذا بالإضافة إلى كبر حجم وتعقد عمليات التجارة الدولية، وزيادة الاستثمارات الخارجية للعديد من الشركات. وترتب على ذلك حدوث بعض الأخطاء التي ينجم عنها أخطار كبيرة وآثار جانبية ضارة ومؤثرة على مستقبل تلك الشركات وأيضا على الاقتصاد القومي للدول المعنية، ولمواجهة مثل هذه الأخطار فإن متخذي القرارات الاقتصادية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة دراسة كافة الجوانب المختلفة الخاصة بالاستثمارات الخارجية، وذلك قبل اتخاذ قرارات الاستثمار خاصة وأن قرارات الاستثمار الخارجي أخطر بكثير من قرارت الاستثمار المحلي، وذلك نظراً لتعدد المتغيرات والبدائل وعدم وضوح الرؤية فيما يتعلق بالاستثمارات الخارجية. [3]

ومما لا شك فيه ان المعلومات المحاسبية تلعب دوراً أساسياً في تقليل مخاطر اتخاذ القرارات الاقتصادية ، خاصة تلك المعلومات المتعلقة بعدم التأكد من حيث أن المعلومات المحاسبية تنير

---

[1] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص44، ص47.

[2] مناهل أحمد بابكر سليمان، معايير المحاسبة القطاعية واثرها في إعداد التقارير المالية في الشركات التجارية "دراسة تطبيقية علي شركة التنمية الإسلامية المحدودة " ، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص11.

[3] حكمت أحمد الراوي، مرجع سابق، ص 55.

الطريق وتوضح الرؤية أمام متخذي القرارات الاقتصادية، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ومفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فإنه يجب أن تراعي عند إعدادها الاعتبارات التالية : [1]

1. أن تكون وثيقة الصلة بالموضوع الذي أعدت من اجله.
2. ان تكون قابلة للتحقيق.
3. أن تكون في متناول مستخدميها في الوقت المناسب.
4. ان تكون قابلة للمقارنة.
5. ان تكون واضحة ومفهومة وذات دلالة مباشرة ولا تحتمل أكثر من تأويل.
6. أن تكون محددة ودقيقة ويمكن الاعتماد عليها .

وحتى تتوافر الاعتبارات السابقة في المعلومات المحاسبية فإنه فيجب إعدادها وفقا لمعايير وإجراءات معينة تحوز القبول العام، ولكن في الواقع التطبيقي تختلف تلك المعايير والإجراءات من دولة لأخرى، الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة محاولات لتوحيد المعايير المحاسبية بين دول العالم، وبالفعل نتج عن تلك المحاولات العديد من المعايير المحاسبية الدولية، ولكن تلك المعايير لم تطبق على المستوى الدولي كما هو مطلوب. [2]

وتوجد العديد من العوامل والضغوط الدولية التي أسهمت منفردة أو مجتمعة في خلق الحاجة إلى وجود معايير محاسبية دولية. وبالتالي تمثل تلك العوامل والضغوط بواعث للطلب الدولي على معايير المحاسبة الدولية لإشباع رغبات الاطراف المهتمة بها والذين يمثلون مصادر للطلب الدولي على تلك المعايير. [3] وشكلت العديد من العوامل والمتغيرات الدولية ضغوطا على المحاسبة دفعتها إلى التطور على المستوى المحلي وأدت في نفس الوقت إلى اكتسابها الطابع الدولي وأوجدت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية دولية. فيرى أحد الكتاب (Radebaugh) أن هناك العديد من القوى الدولية التي أثرت على المبادئ المحاسبية حول العالم وأهم تلك المؤثرات:[4]

1. التاريخ الاستعماري
2. المستثمرين الأجانب
3. المنظمات والهيئات الدولية

---

[1] عمر عبد الحفيظ عبد الرازق خليفة، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2009م، ص19.

[2] الصبان، 1995م ص58-57.

[3] الفاتح العالم الزبير ، عوائق تطبيق معايير التقارير المالية في البيئة السودانية، بحث تكميلي ماجستير غير منشور ، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2010م، ص18.

[4] عمر عبد الحفيظ عبد الرازق خليفة، مرجع سابق، ص22.

4. التعأون الإقليمي

5. أسواق رأس المال الإقليمية

ويرى الباحثان (Choi and Muller) ان هناك أربعة عوامل أساسية هيأت الفرصة لإثراء الإتجاهات المعاصرة نحو تدويل المعرفة المحاسبية هي:[1]

1. أنشطة الشركات متعددة الجنسيات.

2. تدويل أسواق رأس المال.

3. الطبيعة الدولية لبعض المشاكل الفنية في المحاسبة

4. الأحداث التاريخية.

ويرى احد الكتاب (Hove) أن هناك عدة عوامل أثرت على المحاسبة في معظم الدول النامية وتتمثل تلك العوامل في: [2]

1. الإستعمار.

2. أنشطة الشركات متعددة الجنسيات.

3. المؤسسات المحاسبية المهنية.

4. الشروط الخاصة في اتفاقيات المساعدات الاقتصادية.

ويرى بعض الكتاب فايد أن هناك عوامل مؤثرة في المحاسبة وتبرر في نفس الوقت الحاجة إلى المحاسبة الدولية وتتمثل هذه المبررات في: [3]

1. الأحداث المهنية وتطور مهنة المحاسبة.

2. نمو أسواق المال العالمية وتوسع نطاق التجارة الدولية.

3. الارتباط الإقليمي والدولي.

4. ظهور وانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

5. ظهور نوعية جديدة من المشكلات المحاسبية ذات طبيعة دولية.

6. اهتمام العلماء والمهتمين بشؤن المحاسبة بحل المشكلات الدولية.

7. الحاجة إلى تقديم لغة محاسبية واحدة في الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول كأساس لإتمام التبادل التجاري.

---

[1] Choi and Mueller, : la normalization comptable ,in revue du conseil national de la comptabilité,Paris. 1984,p.4

[2] Hove, la notion de normalisation comptable, in R.F.C, N° 182 Paris, p421986,p82

[3] فايد ، 183ص 1990

وهناك عددا من الضغوط الدولية الهامة التي تتطلب تغييراً في المحاسبة هي : [1]

1. نمو الروابط السياسية والاقتصادية بين الدول.
2. الإتجاهات الجديدة في الإستثمار الأجنبي المباشر.
3. التغيرات في إستراتيجية الشركات متعددة الجنسيات.
4. تأشير التقنيات الجديدة.
5. النمو السريع للأسواق المالية والإدارية.
6. أنشطة الهيئات التنظيمية الدولية.

وهناك عدد من الأسباب الكامنة وراء ضرورة إعداد المعايير المحاسبية عديدة ومتشابكة يمكن ايراد أهمها فيما يلي: [2]

1. توفير الحماية للمستثمرين والمتعاملين مع المنشأة.
2. حرص كل من رجال الإقتصاد والإدارة والمحاسبة على رفع مستوى جودة المعلومات المحاسبية.
3. الإختلاف المتزايد في التطبيق المحاسبي من منشأة لأخرى أدى إلى وجود معلومات مختلفة عن نفس المعاملات في منشآت تعمل في نفس المجال.
4. اختلاف التطبيق المحاسبي في المنشأة الواحدة من سنة لأخرى وعدم إمكان التعرف على تطور أداة المنشأة.
5. تحكم المنشأة في كمية ونوعية المعلومات التي تفصح عنها في القوائم المالية .

ويرى الباحث انه بالرغم من تعدد وجهات النظر بشأن العوامل والمتغيرات التي ادت إلى وجود حاجة إلى معايير محاسبية دولية إلا أنه يمكن تجميع تلك العوامل في اربعة عوامل أساسية :

1. الاستيراد والتصدير المحاسبي عبر التاريخ.
2. خصائص الشركات متعددة الجنسيات.
3. تدويل أسواق رأس مال.
4. الاهتمام الأكاديمي بمشاكل الممارسة المحاسبية ذات الطبيعة الدولية.

وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل من هذه العوامل :

1. الاستيراد والتصدير المحاسبي عبر التاريخ :

---

[1] ندي قسم السيد حاج أحمد، معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان، رسالة عير منشورة مقدمة لدرجة الدكتوراه في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان 2010 ص 23.

1 مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، دكتوراه في العلوم الاقتصادية. ٢٠٠٤ ص ٦٣.

يعد تاريخ المحاسبة تاريخاً دولياً، حيث ينطوي التاريخ المحاسبي على استيراد وتصدير المفاهيم والأساليب والمؤسسات المحاسبية من دولة إلى اخرى باستخدام وسائل اختيارية وأخرى اجبارية.

ان إمساك الدفاتر وجد في الهند في الفترة من سنة 5.000 قبل الميلاد إلى سنة 3.000 قبل الميلاد، ثم انتقل هذا الأسلوب إلى الشرق الأوسط وخاصة مصر قبل سنة 3.000 قبل الميلاد من خلال التجار الهنود، حيث كانت الهند أنذاك مركزاً تجارياً كبيراً ومع الفتح الصليبي للشرق الأوسط وقيام تبادل تجاري كبير بين إيطاليا والشرق الأوسط إنتقل اسلوب إمساك الدفاتر إلى الإيطاليين بعد ان تعرفوا على منجزات الحضارة العربية والبيزنطية، حيث ظهر أسلوب إمساك الدفاتر وفقا لنظام القيد المزدوج في إيطاليا في القرن الرابع عشر والقرن الخامس عشر . [1]

تلا ذلك بوقت قريب، انتقال أسلوب إمساك الدفاتر إلى المانيا وفرنسا وبريطانيا وبسبب السيطرة البريطانية على الاقتصاد العالمي خلال القرن السابع عشر والقرن الثامن عشر، فقد أصبحت بريطانيا حاملة نشر الرسالة المحاسبية. فقد أدى التأثير البريطاني إلى نشر أساليب المحاسبة والمراجعة ليس فقط في امريكا الشمالية ولكن ايضا في دول الكومنولث البريطانية آنذاك. وحدثت تطورات موازية لذلك، فقد انتقلت نظم المحاسبة النمسأوية إلى اندونوسيا وجنوب افريقيا، كذلك نقلت فرنسا نظمها المحاسبية إلى المقاطعات التي كانت تسيطر عليها في افريقيا .

وامتد التأثير المحاسبي لألمانيا إلى اليابان والسويد وروسيا القيصرية . وفي النصف الأول من القرن الحالي أدى التاثير الإقتصادي للولايات المتحدة إلى انتقال الأفكار والممارسة المحاسبية للولايات المتحدة إلى ألمانيا واليابان وبعض الدول النامية مثل البرازيل وإسرائيل والمكسيك والفلبين.[2]

ويرى بعض الكتاب ان تصدير المفاهيم والاساليب والمؤسسات المحاسبية سار على النحو التالي: [3]

- من الدول المتقدمة إلى الدول النامية قبل عام 1960م من خلال الإستعمار.
- من الدول المتدمة إلى الدول النامية من عام 1960م حتى عام 1970م من خلال الشركات متعددة الجنسيات ومن خلال شركات المحاسبة الدولية.
- من الدول النامية إلى الدول المتقدمة من خلال الشركات متعددة الجنسيات من عام 1970م حتى الآن.

---

[1] خوري نعيم – جمعية المحاسبة القانونية – المؤتمر العلمي المهني السابع 13-14 سبتمبر 2006م – عمان .

[2] المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية – مبرزا ، عباس علي – واخرون، ص299.

[3] Choi and Mueller, : la normalization comptable ,in revue du conseil national de la comptabilité,Paris. 1984,p.4

• من لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى الدول النامية والعكس، ومن الدول المتقدمة إلى الأمم المتحدة والعكس من عام 1977م وحتى الآن .

ومن خلال الاستعراض التاريخي للاستيراد والتصدير المحاسبي يتضح ان هناك نوعين من وسائل نقل المفاهيم والأساليب والمؤسسات المحاسبية بين الدول هما:

1. وسائل اجبارية 2. وسائل اختيارية

وتتمثل أهم الوسائل الإجبارية في الاستعمار والشركات متعددة الجنسيات والمؤسسات المحاسبية المهنية في الدول المتقدمة والشروط الخاصة في اتفاقيات المساعدات الاقتصادية. [1]

أما في ظل الوسائل الإختيارية فيحدث نوع من التفأوض بين المصدر المحاسبي والمستورد المحاسبي. وتتوقف درجة صعوبة تحويل المفاهيم والأساليب والمؤسسات المحاسبية بين الدول، وبالتالي سرعة ومثالية تحويلها على درجة نشاط المصدر أو المستورد المحاسبي والتي تتوقف وبالتالي على المنافع والتكاليف السياسية والاجتماعية والثقافية التي تجلبها تلك المفاهيم والأساليب والمؤسسات المحاسبية . [2]

وتعتبر الوسائل الإختيارية هي المميزة للإستيراد والتصدير المحاسبي في العصر الحديث ومن أهم تلك الوسائل التعليم والتدريب والإستثمار الأجنبي المباشر والتكامل الإقتصادي. [3]

2. خصائص الشركات متعددة الجنسيات:

أدت الخصائص الفريدة التي تتميز بها الشركات متعددة الجنسيات إلى اكتساب المشاكل المحاسبية الطابع الدولي فالشركات متعددة الجنسيات تتميز بالخصائص التالية : [4]

أ.وجود المقر الرئيسي للشركة الأم في دولة معينة غالبا ما تكون دولة متقدمة، وتتبعها عدة شركات في عدة دول أجنبية قد تكون دولة متقدمة أخرى أو دولة نامية.

ب.تنوع المنتجات وتباين الأنشطة والمجالات التي تعمل فيها الشركات متعددة الجنسيات.

ج. تتخصص معظم الشركات متعددة الجنسيات في الصناعات التي تستلزم درجة عالية من الكثافة الرأسمالية والتكنلوجية المتقدمة، ولذلك فيها الشركات تتميز بالحجم الكبير .

---

[1] الفاتح العالم الزبير ، عوائق تطبيق معايير التقارير المالية في البيئة السودانية، بحث تكميلي ماجستير غير منشور ، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2010م.

[2] حميدات، جمعة فلاح محمد، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية و تعليمات هيئة الأوراق المالية، أطروحة دكتوراه ،جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤ ، ص93.

[3] المعايير الدولية لاعداد التقرير المالية – مبرزا ، عباس علي – واخرون ص314 -380

[4] حميدات جمعة فلاح، مرجع سابق، ص 97.

د. يسيطر عدد قليل من الشركات متعدد الجنسيات على جزء كبير من الإقتصاد العالمي، نتيجة انتشار ظاهرة الاندماج بين هذه الشركات، مما يهيء الفرصة لسيادة سوق احتكار القلة على المستوى الدولي.

ه. تزايد درجة انتشار الشركة الواحدة في العديد من الدول الأجنبية ويترتب على انتشار هذا النوع من الشركات في اكثر من دولة استفادتها من المزايا النسبي لوفرة الموارد في مكان ما وندرتها في مكان آخر. ولذلك فهي تحصل على الموارد الأولية ورأس المال من الدول التي يتوافر فيها هذا النوع من الموارد بكثرة، وتصنع منتجاتها في الدول التي يكون فيها مستوى لأجور وتكاليف العمليات الأخرى منخفضة، ثم تبيع منتجاتها في الأسواق الأكثر ربحية . [1]

وتثير خصائص الشركات متعددة الجنسيات العديد من المشاكل المحاسبية ذات الطبيعية الدولية .

ومن أهم تلك المشاكل ما يلي : [2]

1. نتيجة تزايد، درجة انتشار الشركة الواحدة في العديد من الدول الأجنبية، فإنها تعمل في مدى واسع من البيانات تختلف فيما بينها في العوامل الاقتصادية والإجتماعية والسياسية والثقافية.

وتشير العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن اختلاف العوامل البيئية بين الدول يؤدي إلى اختلاف المتطلبات والمعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى.

ويعتبر التباين في المتطلبات والمعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى من أهم المشاكل التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات، فمن ناحية يفرض التخصيص الكفء للموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركات مركزية في صنع القرار الإداري وهذا يستوجب استخدام إجراءات محاسبية منسقة أو موحدة. ومن ناحية أخرى، تفضل الشركات متعددة الجنسيات أن تفقد هويتها القومية الأصلية في مقابل قبولها دوليا من قبل الدول المضيفة التي تعمل فيها، مما يعني قبول المتطلبات والمعايير والممارسات المحاسبية في تلك الدول. [3]

ويترتب على ذلك الحاجـــــــــة إلى إعادة التقـــــــرير عن الـــــــــقوائم المالية الأجنبـــــية وما يحمله ذلك من مشكلة تتعلق بأن إجراءات إعادة التقرير قد لا تنقل نفس المعاني والعلاقـــــــات الكافـــــــية في القـــــــوائم المالية الأصلية.[4]

---

[1] Baladouni vahe" the study of accounting history:« the international journal of Accounting Education and Research. V12 N°2 spring 1977.

[2] مطر، محمد، المؤتمر العلمي المهني الرابع، عمان ، ٢٠٠٢.

[3] Urner, Jhon N international Harmonisation A" professional GOAL" journal of accounting, january1983.

[4] BAC - CHARRY BERNADELLE,La Normalisation,Comptable française, une communication dans l'impasse, revue française de comptable (1997, n°289 P95(.

2. نتيجة عمل الشركات متعددة الجنسيات في كل من الدول المتقدمة والدول النامية ونتيجة اختلاف الوظيفة التي تؤديها المحاسبة في كل منها فهناك نوع من الصراع بين الدول المتقدمة والدول النامية فالدول المتقدمة تحاول فرض معاييرها المحاسبية دولياً على الدول النامية من خلال تأثير الشركات متعددة الجنسيات في حين تبحث الدول النامية عن معـــــــايير المحـــــــــــاســـــــبة التي تـــــــــلائم احتـــــــــياجـــــــــات التـــــــنمية فيها.[1]

3. نتيجة وجود شركات تابعة أو شقيقة أجنبية للشركات متعددة الجنسيات، تظهر العديد من المشاكل المحاسبية بشأن إعداد القوائم المالية الموحدة لشركات المجموعة وما ينطوي عليه من الحاجة لتعديل القوائم المالية للشركات الأجنبية بإستخدام وحدات نقد ذات قوة شرائية عامة نتيجة اختلاف معدلات التضخم بين الدول وكذلك الحاجة إلى ترجمة المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية، وكذلك نطاق القوائم المالية الموحدة وهل يجب أن تتضمن الشركات التابعة أو الشقيقة الأجنبية، أم لا. [2]

3. تدويل أسواق رأس المال :

أدت العديد من التغيرات على الساحة الدولية إلى تدويل أسواق رأس المال وانعكس ذلك على المحاسبة وأوجدت الحاجة إلى تدويلها.

ففي خلال الثمانينات والتسعينات، أدت عدة عوامل إلى نمو وازدهار أسواق رأس المال الدولية هي :

أ. تهاوي عوائق التمويل بسبب تنامي إعادة تنظيم الأسواق العالمية، وزيادة عمليات تسجيل الأوراق المالية في البورصات الأجنبية، والإبتكار في الأدوات المالية. [3]

ب. التحسن في الاتصالات من خلال استخدام تقنية المعلومات، فمن أهم ملامح العصر الحديث التغير التقني السريع والمتلاحق وعلى الأخص اعتمادا على تقنية المعلومات وابتكار الأشكال التنظيمية التي تتطلب مزيداً من اللامركزية في اتخاذ القرارات مع التركيز على التعاون وشبكات العمل بدلا من السلطة الفوقية الجامدة. [4]

التغيرات السياسية وما تبعها من انعكاسات على الظروف الاقتصادية، خاصة إعادة تشكيل الكتلة الشرقية واتجاهها نحو اقتصاد السوق الحر مما يفتح المجال أمام الاستثمارات الأجنبية بكافة أنواعها. وتؤيد الأدلة الإحصائية تزايد النشاط المالي في أسواق المال العالمية خلال الثمانينات والتسعينات. [5]

---

[1] COLASSE B.1987/9 : la notion de normalisation comptable, in R.F.C, N° 182 Paris, p42.

[2] مطر، محمد، المؤتمر العلمي المهني الرابع، عمان ، ٢٠٠٢.

[3] مناهل أحمد بابكر سليمان، مرجع سابق مناهل أحمد بابكر سليمان،ص 16.

[4] أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، عمان، 2006م، ص7.

[5] مطر، محمد، المؤتمر العلمي المهني الرابع، عمان ، ٢٠٠٢.

وقد أدى زيادة النشاط المالي الدولي إلى ظهور احتياجات مختلفة من المعلومات للمستثمرين والمستخدمين الآخرين. خارج حدود دولهم الأصلية. [1] فمع زيادة حجم عمليات التمويل الدولية والاستثمارات عبر الدول، تزداد الحاجة بصورة ملحة إلى وجود لغة مشتركة للأعمال في القوائم المالية. [2] وتقوم الشركات ببعض الإجراءات لتسهيل مهمة المستثمر الأجنبي في قرءاة وفهم القوائم المالية مثل:

- ترجمة القوائم المالية الأجنبية إلى لغة المستثمر.
- إعداد قوائم مالية بعملة البلد التي يوحد بها المستثمر بالإضافة إلى الترجمة اللغوية.
- إعادة إعداد القوائم المالية ولكن بصورة غير شامليه باستخدام المبادئ المحاسبية في بلد المستثمر الأجنبي.
- إعداد قوائم مالية ثانوي خاصة للمستثمر الأجنبي. [3]

مع ذلك يجب أن يكون قراء القوام المالية قادرين على التمييز بين الاختلافات التالية ودرجة تاثرها على الأرقام المحاسبية:

- الاختلاف في قواعد القياس المحاسبي.
- الاختلاف في العوامل البيئية.
- الاختلاف الحقيقي في الصفات محل القياس والتقرير المحاسبي.

4. الاهتمام الاكاديمي بمشاكل الممارسات المحاسبية ذات الطبيعة الدولية :

تعتبر الممارسة هي المنبع للعديد من المشاكل التي يهتم بها الأكاديميون في أبحاثهم والمحاسبة الدولية ليست استثناء، فقد طغت على السطح الكثير والكثير من المشاكل العلمية في مجال المحاسبة الدولية مثلت ظواهر محاسبية حفزت عدداً من الأبحاث الأكاديمية على دراستها وأدى ذلك إلى وجود بعض الخبراء الأكاديميين في مشاكل المحاسبة الدولية.[4]

---

[1] Meek and Saudagaran, 1990,p.145.

[2] المعايير الدولية لاعداد التقرير المالية – مبرزا ، عباس علي – واخرون، ص189.

[3] Chio and Mueller, 1984, pp265-260.

[4] شوقي عبدالعزيز بيومي الخفناوي، مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية، المؤتمر الرابع للتوفيق بيانات منظمات الأعمال أداء التكامل العربي في مواجهة تحديات العولمة، 2004م، ص389.

وتظهر المشاكل العلمية في مجال المحاسبة الدولية من خلال المقالات المقدمة في المؤتمر والمنظمات المهنية والأكاديمية التي تدعم الجهود البحثية في مجال المحاسبة الدولية.

أ. المؤتمر الدولية للمحاسبين :

تأسس المؤتمر الدولي للمحاسبين في سنة 1904م بهدف زيادة التلاحم وتبادل الأفكار بين المحاسبين في الدول المختلفة. ويعتبر ذلك المؤتمر من أهم الإجتماعات والذي تعتبر المقالات الفنية المقدمة فيه أهم المواد الخام للمحاسبة الدولية. فهي لا تحمل قيمة تاريخية فقط لكنها تنطوي على مستويات عالية من الدقة الوصفية والعمق الفكري والجهد التحليلي. [1]

ب. المؤتمرات الدولية عن التعليم المحاسبي

منذ المؤتمر الدولي الثامن للمحاسبين الذي عقد في نيويورك سنة 1962م يتم عقد المؤتمر الدولي للتعليم بعد كل مؤتمر دولي للمحاسبين ويتم تنظيم المؤتمرات التعليمية من وجهة نظر المحاسبين الأكاديمين وتركز تلك المؤتمرات على التعليم والبحوث. [2]

ج. الجمعيات الأكاديمية :

على المستوى الدولي، توجد ست جمعيات أكاديمية رئيسية ذات اهتمام بالتعليم والبحوث في مجال المحاسبة الدولية وهي:

- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA.
- الجمعية الكندية للمحاسبين الأكاديمين CAAA.
- جمعية المحاسبة الأوربية EAA.
- جمعية المحاسبة اليابانية JAA.
- جمعية مدرسي المحاسبة الجامعيين – واحدة من المملكة المتحدة والأخرى في أستراليا هذه الجمعيات نفذت جانباً كبيراً من البحوث في ميدان المحاسبة الدولية.[3]

د. اتحادات المحللين الماليين:

كأحد أهم مستخدمي القوائم المالية المنشورة، قامت اتحادات المحللين الماليين على المستوى القومي والدولي بتشكيل اللجان التي تضطلع بمهمة تقييم القوائم المالية وذلك لمخاطبة قضايا المحاسبة

---

[1] Wyatt, a international Accounting Standards,A new perspectve Accounting, Horizons,1989,p10

[2] Chio and Mueller, 1984,p.502

[3] صناعة المعاييرالمحاسبية الدولية، التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية الدولية، مركز الدراسات والمعلومات، مارس 2005م، ص 11.

الدولية. وتحتوي الإمتحانات المهنية للمحللين الماليين بصفة دورية على أسئلة تتعلق بالمحاسبة الدولية. وتنشر في الغالب المجلات الخاصة بهذه الاتحادات المقالات التي تهتم بمسائل الإفصاح والتقارير المالية المقارنة.

ه. المديرون الماليون:

هناك ثلاث مجموعات مهنية للمديرين الماليين – اثنتان في الولايات المتحدة هما معهد المديرين الماليين وجمعية المحاسبين القوميين وواحدة في كندا هي الجمعية الكندية للمحاسبين الصناعيين المقيدين – تحتوي برامج اجتماعاتها السنوية الدورية على أجزاء تخاطب موضوعات المحاسبة الدولية، والمجالات الشهرية لهذه المجموعات – بعنوان المديرون الماليون، والمحاسبة الإدارية، والتكاليف والإدارة – تحتوي بصفة دورية على مقالات ودراسات حالة وتقارير عن أمور المحاسبة الدولية. [1]

و- المعاهد المهنية :

تحتوي معاهد المحاسبية المهنية بصف خاصة للأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين، على أقسام داخلية قوية تتعامل مع رسائل المحاسبة الدولية. وتعتبر المجالات الشهرية لتلك المعاهد مصدراً هاماً للكتابات الدورية في المحاسبة الدولية. [2]

ز- بورصات الأوراق المالية :

تشجع أوراق البورصات المالية قضايا المحاسبة الدولية بعدد من الطرق واحصائيات التداول والتسجيل الدولي تعتبر مفيدة في كثير من أمور المحاسبة الدولية. بالمثل تقوم البورصات بعمل ملفات تضمن القوائم المالية تحتوي على معلومات تفوق المتطلبات المحاسبية القومية وتعتبر تلك الملفات محاولة لجعل تلك الإفصاحات الإضافية مشاهدة ومقبولة دولياً. [3]

ح- الجامعات :

تقدم برامج المحاسبة في الجامعات الدعم لتدويل المحاسبة مثل جامعة "اليزون" في الولايات المتحدة تحتوي على مركز للبحوث والتعليم الدولي في المحاسبة ويقوم المركز بعقد حلقات دراسية سنوية عن المحاسبة الدولية وينشر كل نصف سنة مجلة بعنوان المجلة الدولية للمحاسبة. وفي جامعة

---

[1] المصدر السابق، ص 14.

[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م، ص60-59

[3] Chio and Mueller, 1984,p.506

"لا نكستر" في المملكة المتحدة هناك مركز دولي لبحوث المحاسبة يجذب الباحثين في مجل المحاسبة الدولية وينشر بصورة نشطة السلاسل البحثية. [1]

مصادر الطلب الدولي على معايير المحاسبة الدولية :

نتيجة للأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف هذا القرن وما ترتب على ذلك من عمليات نصفية واندماج فيما بين الشركات المساهمة الكبيرة الأمر الذي ترتب عليه وجود معايير واجراءات محاسبية لمواجهة مثل هذه الظروف المستجدة، ثم ما تلى ذلك من تكتلات ومعاهدات وتجمعات تجارية واقتصادية دولية، وما ظهر بعد ذلك من شركات متعددة الجنسيات. كل ذلك أدى إلى زيادة أهمية وضرورة المعلومات المحاسبية خاصة في الدول أو المناطق التي توجد بها أسواق مالية أو فروع للشركات متعددة الجنسيات، نتيجة لزيادة واتساع النشاط الاقتصادي على المستوى الدولي واختلاف المعايير والإجراءات المحاسبية من دولة لأخرى ظهرت أهمية وضرورة تطبيق تلك الاختلافات، وذلك حتى يمكن إجراء المقارنات بين القوائم المالية وتقييم أداء الشركات التي تقع في دول مختلفة الأمر الذي يسهل عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الدولي، حيث تؤدي الاختلافات في المعايير والإجراءات المحاسبية بين دول العالم إلى صعوبة إجراء المقارنات بين الشركات العاملة في تلك الدول، كما تؤدي أيضاً إلى صعوبة عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. [2]

وتتمثل مصادر الطلب الدولي على معايير المحاسبة الدولية في الأطراف التي سوف تستفيد من وجود تلك المعايير وبالتالي سوف تشكل ضغوطاً دولية على منظمات وهيئات وضع المعايير حول العالم لإشباع تلك الحاجة وفي الإطار النظري الذي نشرته لجنة معايير المحاسبة الدولية في يوليو 1989م بعنوان (إطار إعداد وعرض القوائم المالية) ذكرت اللجنة ان يشمل مصطلح (مستخدمو البيانات المالية) المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والمستهلكين والحكومات ووكالاتهم، والجمهور.

وتشمل هذه الإحتياجات ما يلي: [3]

1. المستثمرون : يهتم مقدمو رأس المال ومستشاروهم بالمخاطر الفنية والعائد المحقق من الاستثمار ويحتاج هؤلاء إلى معلومات لتساعدهم على تقرير ما إذا كانوا سيشترون الاسهم أو الإحتفاظ بها أو بيعها. ويهتم المساهمون أيضا بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المنشأة على توزيع الارباح

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، المرجع السابق، ص 66.

[2] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص60-59

[3] صلاح الدين عبدالرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، (I.A.S)، شرح، تحليل، نقد، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000م.

2. الموظفون : يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة بربحية أصحاب العمل ومدى استقرارهم، كما يهتمون أيضا بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المنشأة على توفير المكافآت والمنافع التقاعدية وكذلك فرص التوظيف.

3. المقرضون : ينحصر اهتمام المقرضين في المعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم والفوائد الخاصة بها سوف يتم سدادها عند الإستحقاق .

4. الموردون والدائنون التجاريون الآخرون : يهتم هؤلاء عاة بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت ديونهم التي في ذمة المنشأة ستسدد لهم في تاريخ استحقاقها. [1]

5. ويهتم الدائنون التجاريون عادة بالمنشأة في الأجل القصير بدرجة أكبر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا يعتمدون على استمرارية المنشأة كعميل رئيسي لهم.

6. العملاء: يهتم هؤلاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصاً عندما تربطهم بالمنشأة معاملات طويلة الأجل أو عندما يكونون في وضع يعتمدون فيه اعتماداً كبيراً على تلك المنشأة .

7. الحكومات وهيئاتها: تهتم الحكومات وهيئاتها بأمر تخصيص الموارد، وبالتالي بأنشطة المشأة ومن ثم تحديد السياسات الضريبية كأساس الإعداد حسابات الدخل القومي والإحصائيات الأخرى المماثلة.

8. الجمهور: تؤثر المنشأت على الأفراد بطرق مختلفة، فمثلاً تساهم المنشأة مساهمة جوهرية في الاقتصاد المحلي من عدة زوايا، كتوفير فرص العمل والتعامل مع الموردين المحليين وقد تساعد البيانات المالية الجمهور عن طريق توفير معلومات عن اتجاهات نشاط المنشآة والتطورات الحديثة في أنشتطها .

9. ومع أن جميع المعلومات التي يحتاجها هؤلاء المستخدمون يصعب على البيانات المالية توفيرها، إلا أن هناك احتياجات عامة لكل المستخدمين، ونظراً لأن المستثمرين هم يتحملون مخاطرة رأس مال المنشأة، لذا تعامل البيانات المالية التي توفر احتياجاتهم من المعلومات على أنها نموذج يلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين .

و ان ما جاء في الإطار السابق هم الأطراف الخارجيين الذي تخدمهم المحاسبة المالية أما الأطراف الداخليون – الإدارة فتخدمهم المحاسبة الإدارية. [2]

---

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 69.

[2] احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، المنتدى المصرفي السادس والخمسون، المعهد العالي للدراسات المصرفية، امانة البحوث والتوثيق، الخرطوم، يونيو 2005م.

ويرى Rutherford السكرتير المساعد السابق للجنة معايير المحاسبة الدولية أن معايير المحاسبة الدولية تستخدم كوسيلة لتحقيق التنسيق داخل الدولة المتقدمة التي تتبع النموذج الامريكي البريطاني، وكوسيلة لاتصال الشركات متعددة الجنسيات في إحدى الدول بالمستثمرين الاجانب في الدول الاخرى وكمصدر لمعايير المحاسبة للشركات الوطنية في دول العالم الثالث، وكمجموعة موحدة من المعايير تستخدمها الشركات التي تسجل أوراقها المالية في العديد من بورصات الأوراق المالية. [1]

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث تقسيم مصادر الطلب الدولي على معايير المحاسبة الدولية إلى أقسام هي :

1. منظمو المعايير المحاسبة وواضعوها.
2. معدو ومراجعو المعلومات المحاسبية.
3. المستثمرون والمحللون الماليون.
4. المستثمرون الآخرون للمعلومات المحاسبية.

وفيما يأتي نناقش باختصار كلاً من هذه المصادر:

1-منظمو المعايير المحاسبية وواضعوها :

يفرق البعض بين واضعي معايير المحاسبة Standard stetters والمنظمين Regulator حيث يتمثل واضعو المعايير في المؤسسات أو الجماعات المسئولة عن وضع معايير المحاسبة والتقرير، بينما يتمثل المنظمون في المؤسسات أو الجماعات ذات السلطة القانونية لتنظيم بورصات الأوراق المالية والتي أثناء قيامها بذلك قد تفرض متطلبات الإفصاح ومعايير المحاسبة وتمتلك هذه الجماعات أيضا قوة التنفيذ الجبري لكي تضمن الإلتزام بمتطلباتها ومعاييرها وفي العديد من الدول يتم الفصل بين وظيفة وضع المعايير ووظيفة التنظيم، وفي دول أخرى قد تكون الهيئة الواضعة، للمعايير هي الهيئة التنظيمية نفسها[2]

وقسمت الدول على أساس قدرتها على وضع معايير المحاسبة إلى :

1. الدول التي تضع المعايير دون الرجوع إلى الدول الأخرى أو بالرجوع إليها بصورة طفيفة، فهذه الدول لديها إجراءات متقدمة لوضع المعايير.
2. الدول التي تمزج بين المعايير من مصادر خارجية والمعايير المولدة داخلياً.

---

[1] ندي قسم السيد حاج أحمد، مصدر سبق ذكره

[2] احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، المنتدى المصرفي السادس والخمسون، المعهد العالي للدراسات المصرفية، امانة البحوث والتوثيق، الخرطوم، يونيو 2005م. مرجع سابق.

3. الدول التي تأخذ المعايير المعدة في الدول الأخرى أو من قبل الوكالات الأخرى خارج دولهم بدون التأكد من أن تلك المعايير ملائمة لبيئتهم بسبب افتقارهم إلى المقدرة والطاقة اللازمة لوضع معايير خاصة بهم .

وبالنظر للتصنيف السابق نجد أن الدول التي تقع في التصنيف الأول وبعض الدول التي تقع في التصنيف الثاني تنتمي إلى الدول المتقدمة وتمتلك العديد من تلك الدول منظمي وواضعي معايير المحاسبة الذي يهتمون بصورة نشطة بتصدير معاييرها المحاسبية المولدة داخلياً للدول الأخرى ومع ان كلا من تلك الدول حرة في وضع معاييرها الخاصة بها فعدد قليل منها هو الذي يستطيع أن ينشئ معاييره من لا شيء فهذا يتطلب معرفة بالاختيارات المتاحة، والتعرض للمواقف التي تتطلب التنظيم المحاسبي ووجود موارد كافية. [1]

كما نجد أن الدول التي تقع في التنصيف الثالث وبعض الدول التي تنتمي للتصنيف الثاني تنتمي إلى الدول النامية وتمثل تلك الدول مصدرا للطلب على معايير المحاسبة الدولية، وذلك للوفاء باحتياجاتها المحلية للمعايير المحاسبية .

فهذه الدول تفضي بشكل واضح أن تتبنى مجموعة من المعايير المعترف بها دولياً، مصدرة من هيئة تنتمي اليها بدلاً من أن تتبع أية دولة أخرى . [2]

وقد أثارت الدراسة المسيحية التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1988م إلى أن هناك ميلاً لدى المؤسسات المحاسبية المحلية في الدول االنامية إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية كما هي دون تعديل، أو تعدلها لتناسب احتياجاتها المحلية. [3]

2- معدو ومراجعو المعلومات المحاسبية:

تهتم إدارة الشركات متعددة الجنسيات كمعد للمعلومات المحاسبية على المستوى الدولي بتوفير معلومات مالية للمستثمرين أو المقترضين الأجانب وبصفة خاصة عن إصدار أوراقها المالية في البورصات الدولية، أو عند سعيها لتسجيل أوراقها المالية في إحدى البورصات، ويؤدي اختلاف مستويات الإفصاح المالي بين البورصات العالمية إلى التأثير على قرارات الشركات متعددة الجنسيات الخاصة بإصدار أو تسجيل أوراقها المالية في الدول الأجنبية ذات مستويات الإفصاح المالي ببورصاتها الأقل من مستويات الإفصاح المالي ببورصات دولهم الأصلية. [4]

---

[1] أمين السيد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2005م، ص367.

[2] المرجع السابق، ص 369.

[3] Wyatt, a international Accounting Standards,A new perspectve Accounting, Horizons,1989,p100

[4] عيد محمود حميدة خلف مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة الزقازيق ببنها مجلة علمية العدد الثاني 2001 ص 263.

وللتقليل من تأثير اختلاف مستويات الإفصاح المالي بين البورصات العالمية تقوم الشركات متعددة الجنسيات بشكل اختياري باتباع أي من الإجراءات التالية :

- ترجمة القوائم المالية إلى لغة المستثمر أو المقرض الأجنبي.
- إعداد قوائم مالية بعملة البلد التي يوجد بها المستثمر أو المقرض الأجنبي.
- إعادة إعداد القوائم المالية ولكن بصورة غير شاملة باستخدام المبادئ المحاسبية في بلد المستثمر أو المقرض الأجنبي.
- إعداد قوائم مالية ثانوية وفقاً للمعايير المحاسبية السائدة في بلد المستثمر أو المقرض الأجنبي.
- إعداد قوائم مالية وفقا للمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية . [1]

وبسبب طبيعة عمل الشركات التي تعمل في مجال المحاسبة الدولية، حيث تنشر عبر العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات واحيانا الشركات المحلية في الدول المضيفة، فإنها تواجة مشكلة اختلاف المتطلبات والمعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم، ومن هنا فإن الشركات المحاسبية الدولية لها مصلحة أصلية في وجود معايير دولية للمحاسبة للتقليل من تكاليف عملية المراجعة، وتقوم تلك الشركات في سبيل ذلك بعقد المؤتمرات الدولية للمناقشة الإختلافات المحاسبية حول العالم، وتقوم بترويج وترجمة النشرات والمعايير التي تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية. [2]

3-المستثمرون والمحللون الماليون :

المستثمرون هم مقدمو رأس المال المعرض للمخاطرة، والمحللون الماليون كمستشاريهم يهتمون بالخطر والعائد المرتبط باستثماراتهم ويحتاجون إلى المعلومات التي تساعدهم على تحديد توقيت بيع أو شراء أو الإحتفاظ باستثماراتهم، كذلك يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد مقدرة الوحدة على دفع التوزيعات.

ويتمثل أحد الدوافع لتطوير معايير دولية للمحاسبة في ان هناك اعتقاداً بأن عدم القابلية للمقارنة تعوق الإستثمار الدولي وتقف حائلاً أما التخصيص الأمثل دولياً للموارد. ويبدو منطقياً أن تخفيض درجة الإختلاف في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة، فممارسات التقرير القابلة للمقارنة من المحتمل ان تنتج من معايير محاسبية قابلة للمقارنة. وبالتالي ينخفض معدل العائد الذي يطلبه

[1] احمد علي الجوهري ، المعايير المحاسبية، القاهرة، 1991 ، ص 199-98
[2] عيد محمود حميدة ، مرجع سابق، ص 266.

المستثمرون وبالتالي تنخفض تكلفة أموال الشركة، لذلك فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على تدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة إلى الأعمال لأكثر كفاءة . [1]

4- المستخدمون الأخرون للمعلومات المحاسبية :

يتمثل المستخدمون الأخرون للمعلومات عن مدى استقرار وربحية اصحاب العمل. وكذلك يهتمون بالمعلومات عن قدرة الوحدة على دفع المرتبات والمعاشات وفرص التوظيف التي تتاح لهم. أما رجال البنوك والمقرضون فيهتمو بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد مقدرة الوحدة على سداد قروضهم والفوائد المرتبطة بها عندما يحين ميعاد استحقاقها، أما الموردون والدائنون التجاريون الأخرون فيهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد مقدرة الوحدة على سداد مستحقاتهم عندما يحين ميعاد استحقاقها. أما المستهلكون فيهتموا عن استمرارية الوحدة، بصفة خاصة عندما يرتبطون بها لمدة طويلة أو يعتمدون عليها، واخيرا فالجمهور يهتم بالمعلومات عن الإتجاهات والتطورات الحديثة في نشاط الوحدة ونطاق هذا النشاط. [2]

المبحث الثاني

عملية إصدار المعايير المحاسبية وتنظيم إعدادها وإصدارها

أولاً: عملية إصدار المعايير:

بداية يجب التفريق بين كل من عملية وضع المعايير المحاسبية وعملية التنميط المحاسبي فقد يربط البعض عملية إصدار المعايير بعملية التنميط المحاسبي خاصة وأن التحول إلى التنميط المحاسبي كحل لمشاكل المرونة، وذلك بتقليل الإجراءات والطرق البديلة التي يتضمنها كل معيار ولكن كما يتضح من المناقشة أعلاه يمكن إصدار المعايير في ظل النظم المحاسبية المرنة والموحدة والمنمطة، وعلى ذلك فإن عملية إصدر المعايير لا تؤدي إلى التنميط المحاسبي ولكن عملية التنميط المحاسبي تستلزم إصدار المعايير بحيث تحقق التنميط، أي تقليل عدد الطرق والإجراءات البديلة التي يتضمنها كل معيار إلى ذلك العدد الذي يحظى باتفاق جميع الأطراف. [3]

ومن الناحية التاريخية، فقد بدأت عملية إصدار المعايير في أوائل الثلاثينات من هذا القرن في امريكا واستمرت حتى أوائل الستينات دون إلغاء التطبيقات القديمة، دون التزام بالمعايير المصدرة، فكانت النتيجة إضافة إلى حجم مشكلة المرونة القائمة في ذلك الوقت[4] . وفي ذلك ما يؤكد انفصال

---

2. فرديريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004م، ص344.
3. أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص355.
1. شحاته أحمد بسيوني ، علي عبد الوهاب نصر ، المحاسبة المالية ، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٤ ،ص 10.
2. المرجع السابق، ص 16.

عملية إصدار المعايير عن عملية التنميط، وعلى ذلك يمكننا أن نؤكد ان طبيعة عملية إصدار المعايير لا تتأثر بعملية التنميط المحاسبي، حيث تؤثر هذه العملية الأخيرة فقط في مدى مرونة المعيار. وتتوقف طبيعة عملية إصدار المعايير على خصائص المعيار وأبرز السمات المميزة لعملية إصدار المعايير هي ضرورة التوصل لاتفاق جميع الأطراف المعنية على المعيار قبل إصداره، وهذا الإتفاق لا ينتهي بإصدار المعيار ولكنه يجب ان يكون مستمرا طوال فترة استخدام المعيار اثناء استخدامه في التطبيق وكلما نشأت الحاجة لإعادة النظر في المعيار نفسه ولكن كيف يمكن أن يحل التعارض أو التعارض أو التناقص بين هذه الأطراف؟ الإجابة على كل هذه الأسئلة تتعلق أساساً بمنهجية إصدار المعايير. [1]

وبسبب طبيعة عملية إصدار المعايير لا يصح القول بأن للهيئة المذكورة سلطة إصدار المعايير، وإنما عليها مسؤولية أو عبء إصدار المعايير، فلا يمكن إسناد عملية وضع المعايير لهيئة معينة وتفويضها سلطة إصدار ما تراه ملائما من المعايير، وإلا كانت عملية سهلة جدا، فالصعوبة الحقيقية ترجع إلى أن عملية وضع المعايير تستلزم اتفاق جميع الأطراف المعنية على المعيار الذي يحقق الصالح العام، وعلى ذلك يكون من المنطقي أن نؤيد اقتصار دور أي جهة تقوم على وضع المعايير على طرح القضايا التي تتعلق بالمعيار والإطار المفاهيمي المنطقي لاختياره ثم الإشراف على الحوار والمداولات بخصوص المعيار، فإذا تم الإتفاق بشأنه يأتي دور الهيئة في صياغة المعيار وإصداره، لتبدأ دوراً جديداً لا يقل صعوبة وأهمية هو متابعة المعيار في التطبيق، حيث قد تعاد الدورة من جديد عندما يلزم تعديل المعيار أو إعادة النظر فيه. [2]

ونظراً لصعوبة اشتراك جميع الأطراف المعنية (من هيئات أو أفراد) ولضرورة اشتراكهم فإن تجربة الهيئات المعنية بوضع المعايير تشير إلى تمثيل جميع الأطراف المعنية في المناقشات والمداولات الأولية بشأن المعيار، فإذا تم الاتفاق عليه فإنه يصدر أولاً في صورة معيار مقترح يعرض على جميع المهتمين وتترك لهم فرصة كافية لدراسته والتعليق عليه، ثم يعرض المعيار المقترح وجميع التعليقات عليه على ممثلي الأطراف المعنية لمزيد من الدراسة تمهيدا لإصداره كما هو أو بعد تعديله أو تأجيله لمزيد من الدراسة، أو لسحبه من بين المعايير المقترحة.

3. معايير المحاسبة المالية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لرياض، 1999م، ص3.
1. المرجع السابق، ص 477.

ومن الطبيعي أن تكون الهيئة المسؤلة عن وضع المعايير هيئة مهنية تتبع مهنة المحاسبة والمراجعة بشرط ان تضم ممثلين بأعداد كافية عن جميع الأطراف المعنية وذلك لسببين: [1]

1. المحاسبون والمراجعون هم المسئولون عن إعداد القوائم المالية ومراجعتها وتقديم العديد من الإستشارات المالية في هذا الخصوص، وبالتالي فهم بحكم الدراسة والتخصص أقدر الفئات على اختيار ومناقشة معايير المحاسبة المالية.

2. يمكن للهيئة المهنية للمحاسبين والمراجعين التحقق من التزام أعضائها بتطبيق المعايير التي تم اختيارها تحقيقا للصالح العام .

وعندما تتقاعس مهنة المحاسبة عن القيام بهذا الدور فمن الطبيعي أن يسند هذا الدور إلى جهة أخرى وتكون النتائج في غير صالح العمل المهني للمحاسبين، حيث تدخل هذه الجهة الأخرى في عملهم، وهذا هو ما كاد أن يحدث في أمريكا، حيث تدخلت لجنة سوق الأوراق المالية (The Securities and Exchange Commission) بالتهديد باستخدام سلطتها في إصدار المعايير المحاسبية بنفسها ما لم تعمل مهنة المحاسبة ممثلة بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) على تقليل مرونة التطبيق المحاسبي.

نخلص مما تقدم بخصوص عملية إصدار المعايير إلى ما يلي: [2]

1. تنفصل عملية إصدار المعايير عن عملية التنميط المحاسبي، ولكن إصدار المعايير بهدف التنميط يؤثر فقط في مدى مرونة المعايير المصدرة ولكن تتحقق خصائص المعايير المحاسبية جميعها في ظل التنميط المحاسبي.

2. تتحدد طبيعة عملية إصدار المعايير بخصائص المعيار، وعلى ذلك فإن أبرز السمات المميزة لعملية إصدار المعايير هي ضرورة التوصيل إلى اتفاق جميع الأطراف المعنية بشأن المعيار وضرورة دوام هذا الإتفاق.

3. ضرورة وجود هيئة تتحمل مسئولية إصدار المعايير، ويجب أن تكون تابعة لمهنة المحاسبة والمراجعة وتضم ممثلين لجميع الأطراف المعنية .

---

2. معايير المحاسبة المالية، المرجع السابق، ص 477-478.

1. عبدالله إبراهيم عثمان يوسف، إطار عملي لتقويم إستخدام المدخلين للمعيار الإيجابي في تحليل دوافع تجاه إختبار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية،رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، 2009م، ص128-130.

4. لا بد من تحديد إطار مفاهيمي تستند إليه عمليات اختيار وصياغة ومناقشة المعايير بحيث يضمن تحقيق الصالح العام.

5. في حالة عدم التزام المحاسبين بالمعايير التي تصدرها هيئتهم المهنية يلزم ايجاد وسيلة لتحقيق هذا الإلتزام .

ان عملية وضع المعايير تواجه بعوامل ضغط من جهات مختلفة مما يضطر معدو المعايير إلى محاولة التوفيق بين وجهات نظر مختلف الأطراف، ولذلك فإن عملية وضع المعايير غالباً ما تأخذ بعداً أو طابعاً سياسياً أكثر من أن تكون عملية أو فنية بحتة. [1]

كما أن إعداد المعايير يعد نتاجاً لحدث سياسي، وذلك لأن وضعها يعد قراراً اجتماعياً، كونها تضع قيوداً على السلوك، ولذا لا بد أن يتم قبولها من المجموعات المتأثرة بها، هذا القبول قد يفرض كرهاً أو طواعية أو بينهما، ولأن عملية إحراز القبول في المجتمعات الديمقراطية عملية معقدة فإن الأمر يتطلب تسويقاً ماهراً في ميدان الصراع السياسي. [2]

أما قيام FASB فقد تم بنشر مذكرة للنقاش ومسودة المعيار للتعليق عليها والإستماع إلى مختلف الآراء ما هي إلا بغرض التعامل مع البيئة السياسية التي يعمل فيها.

ان التعليقات من الأطراف المستفيدة التي تصل إلى FASB هو ضغط SEC فيما يتعلق بمحاسبة التضخيم، والذي تمخض عنه المعيار الأمريكي رقم (33) الخاص بإعداد التقارير المالية والتغيرات في الأسعار.

وقد حددت أربعة مداخل لوضع المعايير المحاسبية في أقطار مختلفة هي : [3]

أ. المدخل السياسي البحت: وهنا يعتمد على التشريعات لوضع المعايير المحاسبية.

ب. المدخل المهني الخاص: وهنا تعد المعايير المحاسبية بوساطة المهنية .

ت. المدخل الخاص/العام: وهنا تعد المعايير المحاسبية من قبل وكالات القطاع الخاص والتي تعد كوكالات عامة تدعم من الحكومة .

ج. المدخل المختلط : وهنا يشترك القطاع الخاص والعام في وضع المعايير والإلتزام بتطبيقها.

---

2. الشيرازي ، مرجع سابق، ص126.

3 . حسين القاضي، د. مامون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، عمان، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة، 2001م، ص55.

1. حسين القاضي، د. مامون توفيق حمدان، المرجع السابق، ص 56.

ويرى بعض الكتاب أن المدخلين (ب،ج) يمكن عدهما مدخلاً واحداً بالنظر إلى أنه عندما تعد المعايير من قبل قطاع الخاص فلا بد أن يلزم بتطبيقها سواء أكان بشكل مباشر أم غير مباشر، وإلا ما جدوى إعداد المعايير، وعليه يمكن القول ان مدخل إعداد المعايير تصبح ثلاثة: عام، خاص، مختلط . [1]

وهذا ما يذهب إليه الباحث، وكل مدخل من المداخل السابقة توجد فيه مميزات وعيوب لا يرى الباحث ضرورة لذكرها هنا، ولكن بعض الدول تأخذ بهذا المدخل أو ذاك أو بينهما، وفي تقدير الباحث أن أكثر الحلول قبولاً سيكون بين الحكومة والمهنة والمستخدمين مما سيقلل من عيوب إصدار المعايير ويعطى للمعايير صفة الإلزام للشركات بإعداد بيانتاتها المالية وحساباتها وفقاً للمعايير المعدة من قبل هذا المجلس، وكون المعايير المحاسبية المعدة من قبل IASC ملائمة للقبول دولياً يمكن اتباعها، ويقوم المجلس القطري بإعداد الحاجات الخاصة بالبلد. [2]

ثانياً: تنظيم إعداد وإصدار المعايير المحاسبية:

يعبر عن تشكيل وأسلوب ومنهج عمل إصدار المعايير المحاسبية بتنظيم إعداد إصدار المعايير المحاسبية، وسنقوم بتطبيق ذلك على لجنة معايير المحاسبة الدولية وما اصدرته من وذلك على النحو التالي: [3]

أولاً: إجراءات عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية:

يمكن بيان إجراءات عمل لجنة المحاسبة الدولية من خلال دراسة المقدمة التي أصدرتها في نوفمبر 1982م والتي يستخلص منها ما يلي: [4]

إن الهدف من هذه المقدمة يتمثل في تحديد أهداف وإجراءات عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتوضيح نطاق وصلاحية معاييرها، وقد تمت الموافقة على هذه المقدمة في نوفمبر 1982م، لتحل محل المقدمة المنشورة في يناير 1975م والتي سبق تعديلها في 1978م.

1. أن اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية (اللجنة) كما وردت في دستورها فيما يلي:

أ.وضع ونشر معايير محاسبية للصالح العام، يلتزم بها عند إعداد وعرض القوائم المالية الختامية على مستوى دول العالم .

2 . معايير المحاسبة المالية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لرياض، 1999م، ص3.
3. ندي قسم السيد حاج أحمد، مرجع سابق، ص 56.
4. أبو طالب ، 2003م ، ص 103- 107.
5. حسين القاضي، د. مامون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 61.

ب. العمل بصفة عامة على تطوير الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية والتوفيق بينها.

2. يوافق أعضاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية وهم في نفس الوقت أعضاء من اتحاد المحاسبين الدولي- على دعم أهداف اللجنة – والتزامهم بتأييدها وذلك بأن ينشروا في بلادهم كل معيار محاسبي دولي يوافق مجلس اللجنة على إصداره وأن يبذلوا أقصى جهدهم في :

أ. التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى الإفصاح عن هذا الإلتزام . [1]

ب. إقناع الحكومة والهيئات التي تقوم بإعداد معايير خاصة محلية بأن تستغني عن ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية .

ج- إقناع الجهات المشرفة على أسواق العمل والأوساط التجارية والصناعية بضرورة إعداد القوائم المالية المنشورة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك.

د. التأكد من ان يرضى المحاسبين والمراجعين عن مستوى معايير المحاسبة، لكي يقتنعوا بتطبيقها.

ه. السعي للحصول على قبول عام على المستوى العالمي لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3. أوضحت لجنة معايير المحاسبة الدولية انها تقصد باصطلاح (القوائم المالية المنشورة) كلاً من قائمة المركز المالي، قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر، قائمة التغيير في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى أية إيضاحات أو تفسيرات أخرى متعلقة بالقوائم المالية حيث تعد جزاء منها، ثم أوضحت اللجنة النقاط التالية: [2]

أ. ان المقصود بالقوائم المالية ما يعد عادة مرة كل سنة وتكون موضع تقرير مراقب الحسابات

ب. تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على القوائم المالية للمؤسسات التجارية والصناعية والمؤسسات المالية وغيرها من الآنشطة

ج. يمكن لإدارة أي مؤسسة أن تعد قوائم مالية بطرق أخرى لاستخدامها الداخلي لتكون اكثر ملائمة لأغراضها ، ولكن عندما تعد القوائم المالية لأطراف أخرى كالمساهمين والدائنين والعاملين والجمهور بصفة عامة ، فإنها تعد وفقا لمعايير المحاسبة الدولية .

د. أن اعداد القوائم المالية والإفصاح التام عنها، من مسئولية إدارة المؤسسة أما مسئولية مراقب الحسابات فتختص في إبداء رأيه عند إعداد تقريره عن هذه القوائم.

---

1. احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج ،مصدر سابق.

4. أوضحت المقدمة أنه توجد قواعد وأنظمة محاسبية محلية في كل بلدة وتزيد وتنقص احكام هذه الآنظمة والقواعد من بلد إلى آخر، وفقا لظروف كل بلد:[1]

أ.قبل إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، كان هناك تباين دائم بين شكل ومضمون معايير المحاسبة الصادرة في معظم دول العالم، وتأخذ لجنة معايير المحاسبة الدولية بعين الإعتبار المعايير ومشاريع المعايير المحاسبية التي تصدرها في كل موضوع، لتكون مقبولة على المستوى الدولي، وذلك لأن أحد أهدف إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، التوفيق ما أمكن بين المعايير المختلفة المتبعة حالياً في مختلف دول العالم .

ب.إن أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية تحدد في التركيز على الضروريات، وهي بالتالي تحرص على أن لا تجعل المعايير المحاسبية الدولية معقدة إلى درجة لا يمكن معها تطبيقها بشكل فعال على المستوى الدولي كما يقع على عاتق اللجنة تنقيح المعايير المحاسبية الدولية التي تصدرها، بهدف تطويرها وتحديثها لتلائم الأوضاع الجارية .

ج. إن المعايير المحاسبية الدولية التي تصدرها اللجنة لا تسيطر على الأنظمة المحلية التي يصدرها هذه البلد، ولكن يتعين فقط الإفصاح عن الإختلاف بين المعايير المحلية والمعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية الختامية، مع التاكيد على اهمية اقناع الجهات المحلية بفوائد التوفيق بين الآنظمة المحلية ومعايير المحاسبية الدولية . [2]

6. بالنسبة لنطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية، يتم تحديد مجال تطبيق المعيار بوضوح في مقدمة كل معيار محاسبي دولي، ويطبق المعيار المحاسبي الدولي اعتبارا من تاريخ يحدد في أصل المعيار، ولا يطبق المعيار بأثر رجعي إلا إذا كان ما يشير إلى ذلك.

7. بالنسبة لإجراءات العمل المتعلق بمشاريع المعايير وإصدارها، فإن أسلوب العمل المتفق عليه هو أن تختار لجنة التوجيه موضوعات معينة لدراستها تفصيليا، ويجهز مشروع معيار في موضوع محدد للنظر فيه من قبل مجلس اللجنة، فإذا وافق عليه أعضاء المجلس بأكثرية ثلثي الأصوات، أرسل مشروع المعيار إلى جمعيات المحاسبين القانونيين، ولمن يراه المجلس من حكومات وأسواق مالية

2. Haller A et Walton P, difference nationales et hormonisation comptable, in comptabilité international, verbert edition paris 1997 p 32

1. حسين القاضي، د. مامون توفيق حمدان، مرجع سابق، ص 61.

رسمية وغيرها، ويعطي وقتاً طويلاً لكل مشروع معيار لبحثه من قبل الأشخاص والجهات التي أرسل لها للتعليق عليه. [1]

ومنذ أن تم إنشاء اللجنة الاستشارية عام 1981م، فإن آرائها تؤخذ في الحسبان في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرارات الرئيسية، على أن ينظر المجلس في التعليقات والاقتراحات التي تصل عن مشروع المعيار، وفي ضوء ذلك يعدل المجلس المشروع، فإذا وافق ما لا يقل عن ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على مشروع المعيار يصدر بناء على ذلك كمعيار محاسبي دولي، ويصبح ساري المفعول اعتباراً من تاريخ ينص عليه في المعيار.

8. صلاحية معايير المحاسبة الدولية، لا يوجد لدى لجنة معايير المحاسبة الدولية السلطة لفرض اتفاق دولي أو طلب تطبيق معايير المحاسبة التي تصدرها ويعتمد نجاح لجنة معايير المحاسبة الدولية على الإعتراف والتأييد الذي تلقاه من جمعيات المحاسبين والمراجعين في معظم دول العالم. [2]

9. تصدر المعايير المحاسبية باللغة الآنجليزية، وعند قيام أعضاء اللجنة بترجمة هذه المعايير بلغة بلادهم فيجب أن يشار إلى الهيئة التي أعدت الترجمة وانها متفقة مع النص الآنجليزي المتفق عليه.

وقد أشارت خاتمة مقدمة لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اهمية تبني أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في بلادهم للمعاير المحاسبية الدولية، والإفصاح عن تطبيقها، وإن هذا الإتجاه يكون له كبير عبر السنين ، وسوف يؤدي إلى تحسين نوعية القوائم المالية وتزداد (فاعلية عمليات المقارنة كما تزداد قيمة القوائم المالية ومقدار الاستفادة منها.

ثانياً: نموذج أو تصميم المعيار المحاسبي الدولي: [3]

قدمت لجنة معايير المحاسبة، اعتباراً من أول يناير 1975م وحتى عام 2006م (41) معياراً محاسبياً دولياً، وقد التزمت اللجنة عند إصدارها للمعيار المحاسبي الدولي بتقسيم محدد، حيث إنها تقسم موضوع المعيار إلى ثلاثة أجزاء رئيسية ويمكن أيضاح طبيعة هذا التقسيم كما يلي:

1. المقدمة وتمثل :

أ.نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ويطلق عليه النطاق:

2. Haller A et Walton P, différence nationales et hormonisation comptable, in comptabilité internationale, verbert edition paris 1997 p 32

3 .عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص122.

1 احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، مصدر سابق.

في هذا الجزء تتحد بنود المحاسبية التي تخضع للمعيار، والبنود الأخرى التي تخرج عن نطاق هذا المعيار، لأنها تحتاج إلى معالجات خاصة اي تحتاج إلى معيار مستقل.

ب. التعاريف والمصطلحات المستخدمة في المعيار المحاسبي الدولي:

تتحد في كل معيار محاسبي دولي مجموعة من المصطلحات والتعاريف الفنية المستخدمة في المعيار حتى يتحدد المعنى المقصود لكل تعريف أو إصطلاح مستخدم في المعايير المحاسبي الدولي بدقة كاملة.

2. الشرح ويمثل :

بيان بأهمية المعيار المحاسبي الدولي حيث يوضح هذا الجزء أهمية المعيار بصفة عامة.

بيان أساليب المعالجات المحاسبية للموضوعات الخاصة بتطبيق المعيار، وفي هذا الجزء تظهر في المعيار المحاسبي الدولي المشاكل التي تثار عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي، والمعالجات التي يتعين اتباعها في التطبيق، أي أن هذا الجزء يركز على السياسات المحاسبية المتاح تطبيقها والإفصاح عنها وهو أهم أجزاء المعيار. [1]

أهمية المعيار المحاسبي الدولي:

ويمثل أصل المعيار المحاسبي الدولي الجزء الأخير من المعيار، وهو يمثل ما انتهت إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية من تأكيدات لما يجب أن يتبع بشأن تطبيق المعيار، ويبدأ أصل المعيار المحاسبي الدولي بفقرة توضح ان أصل المعيار المحاسبي الدولي يجب أن يقرأ في ضوء ما ورد من بيانات في مقدمة والشرح.

ويختم المعيار عن اصداره في صورته النهائية بتاريخ سريان المعيار المحاسبي الدولي.

دراسة جهود أهم المنظمات الدولية والاقليمية في وضع معايير المحاسبة الدولية وتقييم اسهاماتها

1. دراسة جهود أهم المنظمات الدولية والاقليمية في وضع معايير المحاسبه الدولية:

توجد العديد من المنظمات الدولية والإقليمية التي تهتم بوضع معايير محاسبية دولية بهدف تحقيق التنسيق أو التنميط المحاسبي، وفيما يلي عرض لجهود أهم تلك المنظمات مرتبة زمنياً: [2]

أ. جمعية المحاسبة في دول قارتي أمريكا AIC:

2 عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص122.

1 صناعة المعايير المحاسبية الدولية، التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية الدولية، مركز الدراسات والمعلومات، مارس 2005م.، مرجع سابق.

في سنة 1949م عقد أول مؤتمر لجمعية المحاسبة في دول قارتي أمريكا في "سان جان" بـــ "بورتريكو" وتحمل الجمعية توجه نصف الكرة الغربي، وبالتالي فهي تتكون من هيئات محاسبية من الأمريكيتين الشمالية والجنوبية. [1]

وتدار الجمعية من خلال سكرتارية تقع في "ليما" بـــ "بيروا"، وتعمل من خلال تنظيم متكامل ولجان فنية، وتتبادل الدول الأعضاء رئاسة الجمعية، وتصدر نشرات الجمعية ومعظم المقالات التي تقدم في مؤتمراتها في العادة باللغة الإسبانية، وذلك لأن أغلب الدول في النصف الغربي للكرة الأرضية تتحدث تلك اللغة. وتخصص العديد من الجلسات البرنامج الفني للجمعية وأنشطة مؤتمراتها لمناقشة مشاكل تطوير المحاسبة بدلاً من وصف الظروف القائمة. [2]

ب. الإتحاد الإقتصادي الأوربي EEC

في 25مارس 1957م تم توقيع اتفاقية إنشاء الإتحاد الإقتصادي الأوربي بهدف محدد هو تقريب القوانين القومية للدول الأعضاء للمدى المطلوب لتكوين سوق مشترك يعمل بشكل منظم. [3]

ويعد برنامج التنسيق المحاسبي للإتحاد الأوربي جزءاً من مجهود أكبر يهدف إلى تنسيق قوانين الشركات، والذي يحدث بالتالي في إطار ترويج هدف التكامل الإقتصادي بين الدول الاعضاء، وقد أدى ذلك إلى إصدار عدة إرشادات تغطي كل جوانب قانون الشركات وتتمثل الإرشادات التي لها علاقة بالمحاسبة فيما يلي :

- الإرشاد الرابع : صدر في 13يوليو سنة 1978م ، ويحكم مبادئ عرض ومحتوى وطرق التقييم المستخدمة في حسابات الشركات .
- الإرشاد السابع: صدر في 13يونيو1978ويحكم مبادئ وطرق إعداد القوائم المالية الموحدة . [4]
- إرشاد يتعلق بنشر التقارير المالية المؤقتة: صدر في فبراير سنة 1982م ويطبق على كل الشركات التي لها أسهم مسجلة في بورصات الدول الأعضاء .
- إقتراحات أخرى: منذ عام 1981م بدأت لجنة الإتحاد الأوروبي في نشر إرشادات تستهدف القوائم المالية التي تخص صناعات معينة مثل البنوك وشركات التأمين. [5]

---

2 احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، مصدر سابق.
3 فرديدرك تشوي، كارول أن فروست، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المجلة العربية السعودية، 2004م.
4 عبدالله إبراهيم عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 120.
5 احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، مصدر سابق.
1 طارق عبد العال ، مرجع سابق، ص11.

ويعد الإتحاد الإقتصادي الأوربي أول هيئة عالمية يكون لها سلطة عظيمة الأهمية في مجال التقارير المالية والإفصاح حيث أن تأثيرها عام وشامل لدرجة أن إرشاداتها ذات تأثير كبير على الشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في دول السوق الأوربية المشتركة وحيث أن جهود التنسيق التي تقوم بها هذه المنظمة يؤيدها القانون فإنها إجبارية وتطبقها جميع الشركات التي تعمل في دول السوق.[1]

ج. إتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA:

في سنة 1957م عقد أول مؤتمر للإتحاد في مانيلا، وتقع السكرتارية الدائمة للإتحاد في هونج كونج، ويهدف الإتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية منسقة ذات معايير متجانسة. [2]

وتركز المقالات المقدمة في مؤتمرات الإتحاد على المشاكل الخاصة بدول حوض المحيط الهادي وبالتالي تعد هذه المقالات مصدراً هاما للمعلومات عن تلك المنطقة، ويتكون الإتحاد من المنظمات المحاسبية المهنية في تلك المنطقة . [3]

د. منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD:

تكونت تلك المنظمة في سنة 1960م من قبل حكومات الدول الصناعية الغربية لكي تحدث نوعاً من التوازن العكسي لتأثير الأمم المتحدة والإتحاد الدولي للنقابات الحرة ICFTU والبنك الدولي ....الخ [4]

وفي يناير سنة 1975م كون مجلس منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي لجنة الإستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسياتCIIME التي أصدرت في يونيو سنة 1976`م دليلا يتضمن إرشادات للشركات متعددة الجنسيات ويتضمن توصيات تتعلق بالتمويل والضرائب والمنافسة والعلاقات الصناعية بالإضافة إلى الإفصاح عن المعلومات . [5]

وكخطوة لاحقة في سنة 1978م كونت لجنة الإستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات مجموعة عمل مبدئية عن معايير المحاسبة التي قامت بدراسة مسحية لمعايير المحاسبة في الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، للوصول إلى الإختلافات المحاسبية في الممارسة وإمكانية تحقيق التنسيق بينها. وكرد فعل لتقرير مجموعة العمل المبدئية نظمت لجنة الإستثمار الدولي

---

2 المرجع السابق، ص 14.

3 أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص371.

4 عبدالله إبراهيم عثمان يوسف، إطار عملي لتقويم إستخدام المدخلين للمعيار الإيجابي في تحليل دوافع تجاه إختبار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية،رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، 2009م، ص129.

5 احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج،مصدر سابق.

6 طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002م، ص26،24،23.

والشركات متعددة الجنسيات مجموعة عمل دائمة عن معايير المحاسبة الدولية في سنة 1979م وخول لها القيام بما يلي:

- دعم الجهود الحالية الهادفة لزيادة القابلية للمقارنة بين معايير المحاسبة.
- تقديم إيضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية في إرشادات سنة 1976م.
- إقامة حوار مع لجنة الأمم المتحدة الخاصة بمعايير الإفصاح والمحاسبة لتبادل وجهات النظر. [1]

وتمثلت الموضوعات التي تناولتها الدراسات التالية لمجموعة العمل في القوائم المالية الموحدة والإفصاحات القطاعية والأصول غير الملموسة.

ه. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

في سنة 1904م تم عقد المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين في الولايات المتحدة، وتلي ذلك عقد عدة مؤتمرات أخرى بصفة دورية في أجزاء مختلفة من العالم لكن لم يثمر ذلك عن أية انجازات هامة حتى جاء المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين في "سيدني" بأستراليا سنة 1972م حيث أبدى الأعضاء الحاجة الملحة للتنسيق الدولي واحراز تقدم أكبر نحو توفيق المعايير المحاسبية الدولي IASC وكذلك لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة ICCAP. [2]

وفي يونيو سنة 1973م التقى ممثلو الهيئات المحاسبية المهنية في أستراليا وكندا وفرنسا، واليابان، والمكسيك وهولندا، والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة و ألمانيا الغربية في مدينة لندن، وذلك للمشاركة في تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية. [3]

وتتلخص أهداف اللجنة المنصوص عليها في الدستور فيما يلي: [4]

1. وضع نشر معايير محاسبية للصالح العام، يلتزم بها عند إعداد القوائم المالية الختامية على مستوى دول العالم .

2. العمل بصفة عامة على تطوير الآنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية والتوفيق بينها .

ولقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية حتى الآن32 معياراً محاسبياً دولياً وأعلنت اللجنة أنها تخطط لتطوير معيار جديد حول عرض القوائم المالية .

---

1 Roof Improving Disclosure and Transparency in Non-Profit Accounting, 20[1]

[2] حسين عابدين محمد عابدين، إطار عملي لقياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات الفلسطينية، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006م، ص27.

[3] وليد زكريا صيام، إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن، دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، المجلد الأول، العدد 2، نوفمبر 2005م، ص 13.

[4] معايير المحاسبة المالية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لرياض، 1999م، ص5،4.

كذلك سوف تولي اللجنة اهتماماً خاصاً لبعض القضايا المحاسبية الخاصة بالدول النامية والدول التي بدأت مزاولة الصناعة حديثاً كما أن اللجنة حددت بعض القطاعات التي يجب تطوير المعايير المحاسبية الخاصة بها مثل قطاع الزراعة وقطاع الصناعة الإستراتيجية. [1]

وما زال الإلتزام بمعايير لجنة المحاسبة الدولية إختياراً لأن اللجنة لا تملك سلطة الإجبار على التنفيذ، ولكن الإعتراف باللجنة وتأييد معاييرها مستمر وينمو في جميع دول العالم. [2]

و. الأمم المتحدة UN

بدأ اهتمام الأمم المتحدة بتنميط محتويات التقاريير المالية للشركات في سنة 1973م عندما تم تكوين لجنة الأمم المتحدة للشركات متعددة الجنسيات UNCTNC بناءً على إقتراح المجلس الإقتصادي والإجتماعي للأمم المتحدة وذلك لدراسة وتقييم تأثير الشركات متعددة الجنسيات على الأعمال الدولية والدول النامية، وتهدف هذه اللجنة إلى ما يلي : [3]

1. مساعدة الدول الأعضاء وبصفة خاصة الدول النامية في التعامل مع الشركات متعددة الجنسيات.
2. مساعدة دول الأعضاء في إنجاز خطط التنمية الاقتصادية الخاصة بها.
3. مساعدة وحماية الموظفين الذين يعملون في الشركات متعددة الجنسيات.

واكتشفت اللجنة وجود نقص كبير في المعلومات المالية وغير المالية في شكل يمكن استخدامه عن أنشطة الشركات متعددة الجنسيات بالإضافة إلى صعوبة المقارنة بين التقارير المالية لتلك الشركات متعددة الجنسيات لاختلاف أساليب إعداد تلك التقارير، وبناء على ذلك تم تكوين مجموعة من أربعة عشر خبيراً في معايير التقرير والمحاسبة الدولية GEISAR في عام 1974م وتم اختيار هؤلاء الخبراء من التجمعات الإقليمية المختلفة على أساس الخبرة المهنية والأكاديمية في الممارسة المحاسبية في مناطقهم . [4]

وفي عام 1977م ركزت مجموعة الخبراء على تطوير قوائم تتضمن الحد الأدنى من بنود المعلومات المالية وغير المالية التي يجب الإفصاح عنها من قبل الشركات متعددة الجنسيات في التقارير ذات الغرض العام. وتمثلت نتائج هذه المداولات في مجموعة تفصيلية وشاملة من المقترحات التي تضم القوائم المالية الموحدة حول العالم والمعلومات غير المجمعة أو القطاعية مدى واسعاً من

---

[1] احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، مصدر سابق.

[2] طارق عبد العال – موسوعة معايير – الجزء الاول الاسكندرية دار الجامعية 2002 ص 23 ، 24 ، 26..

[3] حسن القاضي – د. مامون حمدان – النظرية المحاسبية عمان الدار العلمية للنشر والتوزيع – دار الثقافة – 2001 ص88.

[4] رتشارد شرون ومارتل كلارك وجاك كاي – نظرية المحاسبة ترجمة / د. خالد هلي احمد كاجيجي وابراهيم ولد محمد فال – الرياض دار المريخ للنشر – 2006م ص 30.

المعلومات الإجتماعية وغير المالية. وتهدف مجموعة الخبراء من هذه المقترحات ان تستخدم كأساس لتطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي تحكم الشركات متعددة الجنسيات. [1]

وفي عام 1979م تم تكوين مجموعة من 34 عضو لحكومات الدول تشتمل على 22عضوا من دول أفريقيا وآسيا وامريكا اللاتينية للعمل على تبني توصيات واقتراحات مجموعة خبراء سنة 1977م واتخذت مناقشات من مضمون آثارها الاقتصادية والإقليمية أكثر من صلاحيتها المهنية . [2]

وفي سبتمبر 1982م اجتمعت لجنة الأمم المتحدة للشركات متعددة الجنسيات في مانيلا وأوصت بضرورة أن تكون مهمة مجموعة ممثلي الحكومات لسنة 1979م هي مراجعة ومناقشة التطورات في معايير المحاسبة والتقرير في الدول المختلفة وليس من واجباتها وضع معايير المحاسبة والتقرير. [3]

وبينما يبدو أن الأمم المتحدة ليس لها تاثير مباشر كبير على تطوير معايير المحاسبة الدولية سواء على المستوى المهني أو على مستوى الشركات متعددة الجنسيات إلا أنها تملك دورا رقابيا مفيدا وكذلك تملك الموافقة بصورة رسمية عند اللزوم وعلى المعايير الدولية المرغوبة. [4]

ز. اتحاد محاسبي دول جنوب آسيا AFA

تكون الإتحاد في 12 مارس سنة 1977م في بانكوك ويعتبر اتحاد محاسبي دول جنوب اسيا جماعة داخل رابطة دول جنوب شرق أسيا ASEAN وبالتالي فإن اهداف وضع المعايير الخاصة بهذا الإتحاد محدودة وتضم عضوية الإتحاد خمس دول أعضاء هم، أندنوسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة، وتايلاند. وقد تم الإعتراف رسمياً باتحاد محاسبي جنوب آسيا من قبل مجلس وزراء خارجية جنوب شرق آسيا . [5]

1. أن يمد بتنظيم لمحاسبي رابطة دول جنوب شرق سيا من أجل التقدم المستقبلي لمركز المهنة في المنطقة

2. أن يمد بوسيلة لتوثيق العلاقات والتعاون الإقليمي والمساعدة ما بين محاسبي رابطة جنوب شرق آسيا.

---

1 امين السيد احمد لطفي – نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الاسكندرية – الدار الجامعية، 2005 ، ص 305 – 307.

2 فريدرك نشوي / كارل ان روست ، جاري ميل / المحاسبة الدولية – ترجمة د. محمد عصام الدين زائد – الرياض دار المريخ للنشر 2004م ص 109 ، 114.

3 معايير المحاسبة، المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، صفر 1419هـ، يونيو 1998م، ص6.

4 مهدي عبدالله حسن إبراهيم ، إطار علمي لمعايير المحاسبة في التنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال، امدرمان، جامعة امدرمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م، ص23.

5 مصطفى نجم البشاري، مدخل معايير المحاسبة، السودان، الخرطوم، شركة مطابع العملة، ط2، 2007م، ص89.

3. أن يعمل بالتعاون مع التجمعات الإقليمية للأعمال لرابطة دول جنوب شرق أسيا والتي يمكن تنفيذ جهودها في التنمية الاقتصادية من قبل محاسبي رابطة دول جنوب شرق آسيا .

4. وتوجد سكرتارية دائمة للإتحاد في مانيلا ويدير الاتحاد مجلس مؤلف من ممثل واحد في دولة من دول الرابطة وتوجد حالياً أربع لجان للاتحاد .:

1. لجنة المعايير والمبادئ المحاسبية.

2. لجنة معايير ومبادئ المراجعة.

3. لجنة التعليم.

4. لجنة التطوير المهني.

وقد أصدرت لجنة معايير ومبادئ المحاسبة وفي الإتحاد مسودتين هما: [1]

المسودة الأولى: مقدمة لمعايير المحاسبة في رابطة دول جنوب شرق آسيا.

المسودة الثانية: المبادئ المحاسبية الأساسية.

ج- المجلس المحاسبي الأفريقي AAC:

يعتبر هذا المجلس من أحدث المنظمات المحاسبية الدولية، فقد بدأ العمل فيه منذ 1979م وتم تشكيل المجلس المحاسبي الأفريقي في يونيو 1979م في الجزائر، وعضوية هذا المجلس مفتوحة للدول التي تنتمي إلى منظمة الوحدة الأفريقية والتي تقبل النظام الأساسي للمجلس، ومن أهداف هذا المجلس تشجيع التنميط المحاسبي بين الدول الأفريقية وتشجيع التعليم والتدريب المحاسب. [2]

وكما يتضح من أهداف المجلس المحاسبي الأفريقي فهو ليس فقط هيئة لوضع المعايير لكن أيضا وكيل للعلاقات الإدارية ويسهل الحصول على المعلومات بشكل عام ثلاث سنوات. ويقوم رئيس المجلس ومساعدو الرئيس واللجنة التنفيذية والسكرتير العام بتنفيذ الأنشطة المهنية المستمرة ويتمثل النشاط الرئيسي للمجلس في إدارة الدراسات المسحية للمحاسبة والمحاسبين في الدول الأعضاء.

تقييم إسهامات المنظمات الدولية والإقليمية في وضع معايير المحاسبة الدولية:

من خلال إستعراض جهود المنظمات الدولية والإقليمية المهتمة بوضع معايير محاسبية دولية يمكن تلخيص بعض الحقائق المرتبطة بجهود تلك المنظمات على النحو التالي : [3]

---

[1] حسين - نظام معايير الابلاغ المالي الدولية ، مجلة المدقق- العدد 23 /24 سبتمبر 2005 م ص 23.

[2] ماجد علي أحمد ناصر ، مدى التزام الشركات المساهمة العامة بمعايير الإفصاح واثره على القوائم المالية والتقارير المالية، الخرطوم، جامعة جوبا ، رسالة ماجستير غير منشورة ، 2002م

[3] AITKEN, Mikhail and WISE, TREVORD, The Real objectif of international Accounting Standards Committee the international journal of accounting : Education and Research fall1984 ..

1. أن أغلب المنظمات تهدف إلى تحقيق التنسيق الرسمي الدولي ما عدا المجلس المحاسبي الأفريقي الذي يهدف إلى التنميط الرسمي الدولي، كذلك فإن معظم المنظمات تهدف إلى تنسيق الإفصاح والقياس المحاسبي ما عدا الأمم المتحدة ومنظمة التنمية والتعاون الإقتصادي اللذين يهدفان إلى تنسيق الإفصاح المحاسبي فقط .

2. أن هناك بعض المنظمات يمولها القطاع الخاص وتقود أنشتطها مهنة المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية وجمعية المحاسبة في دول قارتي أمريكا واتحاد محاسبي دول جنوب آسيا واتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي، كما أن هناك بعض المنظمات الأخرى تمولها الحكومات وتدار أنشطتها على أساس سياسي مثل الأمم المتحدة والمجلس المحاسبي الأفريقي ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والإتحاد الاقتصادي الأوروبي .

3. ان هناك بعض المنظمات تتميز بأن نطاق عملها دولي ولا يقتصر نشاطها على منطقة جغرافية معينة مثل الأمم المتحدة ولجنة معايير المحاسبة الدولية كما أن هناك بعض المنظمات الأخرى أهدافها وإدارات عملها دولية تماماً، لكن نطاقها مقصور على مناطق جغرافية مثل باقي المنظمات الأخرى .

4. تطبق إرشادات الاتحاد الاقتصادي الأوربي بناء على اتفاق سياسي أو دولي وبالتالي فالالتزام بها إجباري، بينما الإلتزام بمعايير المحاسبة التي تصدرها المنظمات الأخرى اختياري وبتشجيع من أعضاء مهنة المحاسبة .

5. أن أغلب المنظمات تصدر معايير محاسبية يمكن أن تطبقها جميع أنواع الشركات أما الأمم المتحدة ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي فتسري معاييرها على الشركات متعددة الجنسيات فقط.

6. أن هناك بعض المنظمات التي يمكن أن تطبق معاييرها من قبل الشركات العاملة في كل من الدول المتقدمة والدول النامية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية وجمعية المحاسبة في دول قارتي أمريكا واتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي كذلك فهناك بعض المنظمات التي يمكن أن تطبق معاييرها من قبل الشركات العاملة في الدول المتقدمة فقط مثل منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والاتحاد الاقتصادي الأوروبي .

وأخيراً فهناك بعض المنظمات التي يمكن أن تطبق معاييرها من قبل الشركات العاملة في الدول النامية فقط مثل الأمم المتحدة واتحاد محاسبي دول جنوب آسيا .

وفي ضوء الحقائق السابقة يتحدد دور كل من المنظمات الدولية والإقليمية في عملية وضع معايير المحاسبة الدولية، فجمعية المحاسبة في دول قارتي أمريكا AIC تهدف في الوقت الحالي إلى تنسيق جهودها مع لجنة معايير المحاسبة الدولية للإسهام في توحيد أساليب المحاسبة الدولية. [1]

أما الاتحاد الاقتصادي الأوروبي ECC وبالرغم من أن جهود التنسيق التي يقوم بها الاتحاد قد نجحت في رفع مستوى الإفصاح عن المعلومات دوليا فيبدو أنها لم تحقق إلا القليل من التقدم في حل مشكلة الاختلافات في ممارسات القياس المحاسبي عبر دول الاتحاد الأوروبي .

و بالرغم من كل جهود التنسيق التي تقوم بها لجنة الاتحاد الاقتصادي الأوربي وبرامج التنفيذ الأساسية لأغلب الدول الأعضاء إلا أن أغلب مشاكل اختلاف الممارسات المحاسبية بقيت بعد تنفيذ الإرشاد الرابع، وبالرغم من وجود لجنة اتصال أنشأها هذا الإرشاد أو لأي نتيجة أخرى مهمة عمليا ، نتيجة لذلك فالتغيير المستقبلي في الاتحاد الاقتصادي الأوروبي قد تدفعه الضغوط التجارية وربما بمساعدة لجنة معايير المحاسبة الدولية . [2]

أما اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA وكذلك اتحاد محاسبي دول جنوب آسيا AFA فهاتان المنظمتان تشتركان في أن دول جنوب أسيا اعضاء في كلتا المنظمتين، وتعد جهودهما مكملة لما تقوم به لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومصدر لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا فيما تقدمه لجنة معايير المحاسبة الدولية من إصدارات. [3]

أما المجلس المحاسبي الأفريقيAAC فيهدف إلى ترويج التنميط المحاسبي بين الدول الأفريقية وتكوين علاقات اتصال مع المنظمات الدولية ومع الجمعيات المهنية في الدول الأخرى ذات الأعمال والأنشطة المتشابهة أو محل الاهتمام من قبل المجلس المحاسبي الأفريقي وبالتالي تعد جهود ذلك المجلس مكملة لجهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ولم تسفر جهود المجلس المحاسبي الأفريقي عن تحقيق اي درجة من النجاح حتى الآن. [4] أما الأمم المتحدة UN و بالرغم من عزم الأمم المتحدة ومجموعة خبرائها في المحاسبة على صياغة قائمة بالحد الأدنى من متطلبات المعلومات المالية والإفصاح عنها فقد اختارت ان تترك تلك المهمة للجماعات المهنية الخاصة. [5]

---

[1] دهمشي نعيم ، وابوذر ، عفاف اسحق ، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة ، المؤتمر العلمي المهني لجميعة المحاسبين القانوني الاردن، 2004م.

[2] Haller A et Walton P, différence nationales et hormonisation comptable, in comptabilité internationale, verbert edition paris 1997 p 32.

[3] دهمشي نعيم ، وابوذر ، عفاف اسحق ، مرجع سابق ، المؤتمر العلمي المهني لجميعة المحاسبين القانوني الاردن، 2004م.

[4] خوري نعيم – جمعية المحاسبة القانونية – المؤتمر العلمي المهني السابع 13-14 سبتمبر 2006م – عمان ، مصدر سابق.

[5] المصدر السابق.

ففي سبتمبر سنة 1982م اجتمعت لجنة الأمم للشركات متعددة الجنسيات UNCTNO في مانيلا وأوصت بضرورة أن تكون مهمة مجموعة ممثلي الحكومات التي تكونت سنة 19979م هي مراجعة ومناقشة التطورات في معايير المحاسبة والتقرير في الدول المختلفة وليس من واجباتها وضع معايير المحاسبة والتقرير.[1]

واخيرا فمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD تعتبر جهودها في التنسيق الدولي مكملة لجهود لجنة معايير المحاسبة الدولية فهي تهدف إلى العمل على ترويج الفهم الدولي والإتفاق على عدد من القضايا كأساس لتحسين القابلية للمقارنة والتنسيق لمعايير المحاسبة والتقرير ومع ذلك لم تحأول تلك المنظمة أن تنظم ان تنظم نفسها كهيئة لوضع المعايير في حد ذاتها.

مما سبق يتضح أن المنظمات الدولية والإقليمية تفسح الطريق أمام لجنة معايير المحاسبة الدولية لتولي قيادة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية وهي على يقين من لن لجنة معايير المحاسبية الدولية سوف تراعي مصالحها .

وهكذا يتضح ان لجنة معايير المحاسبة الدولية تمثل المصالح كل المنظمات الدولية والإقليمية الأخرى لوضع معايير المحاسبة الدولية وبالتالي فهي أفضل المنظمات لتولي مهمة الوفاء بالطلب الدولي على معايير المحاسبة الدولية.

معايير الإفصاح في البنوك الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

لقد اهتمت لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ تأسيسها في عام 1970م بإصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تعالج المشاكل المحاسبية في الشركات الصناعية والتجارية. وتستخدم اللجنة كافة الوسائل للوصول إلى ما يلي : [2]

1. التأكد من ان القوائم المالية المنشورة تتطابق مع المعايير المحاسبية الدولية الصادرة.
2. التأكد من أن مراجعي الحسابات يستخدمون هذه المعايير عند قيامهم بأعمال المراجعة وقد كان

نصيب البنوك من المعايير المحاسبية الدولية قليلاً جداً فبعد أن قدمت اللجنة ثمانية وعشرين معياراً محاسبياً تتعلق بالشركات الصناعية والتجارية، أصدرت في عام 1987م الدليل رقم(29). [3]

---

[1] محمد عبد الفتاح- الافصاح عن القيمة العادلة بنود الاصول طويلة الاجل وتاثيره عاي جودة المعلومات المحاسبية – موقف المراجع – دراسة ميدانية – مجلة الفكر المحاسبي – جامعة عين الشمس 2002م – العدد الثاني ص 125.

[2] خوري نعيم – جمعية المحاسبة القانونية – المؤتمر العلمي المهني السابع 13-14 سبتمبر 2006م – عمان ، مصدر سابق.

[3] دهمش نعيم – مؤتمر المحاسبة و تحديات العولمة- عمان ، الأردن عام ٢٠٠٢ ، ص ١٢.

وموضعه الإفصاحات في القوائم المالية الخاصة في البنوك، ولكن لم يحدد شكل معين لعرض القوائم المالية، واعتبر هذا الدليل على انه مكمل للمعايير التي سبق للجنة المعايير المحاسبية الدولية أن أصدرتها عند معالجة لمواضيع المحاسبية في الشركات الصناعية .

لقد أشار هذا الدليل إلى الدور الرئيسي الذي يلعبه قطاع البنوك في الحفاظ على ثقة بالنظام المالي للدولة، والإهتمام بالقدرة على الوفاء بالإلتزامات والإحتفاظ بالسيولة النقدية الكافية. وحدد هذا الدليل الإعتبارات الأساسية الواجب أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالبنوك.

وتتعلق هذه الإعتبارات بقواعد تقييم الأصول وقياس الدخل وقواعد تحديد السيولة النقدية في البنك للمخاطر النسبية المتعلقة بالأصول والخصوم، ومدى تركيز هذه الأصول والخصوم في منطقة جغرافية واحدة أو صناعة ما، أو على نوع محدد من العملاء. [1]

ويقع على عاتق معدي القوائم المالية إظهار كل هذه الحقائق المالية المنشورة وقد تمثلت أهم الموضوعات التي عالجت هذا الدليل فيما يلي: [2]

أ.تصنيف الاصول والإلتزامات من حيث طبيعتها:

تحتوى قائمة المركز المالي الخاص بالبنك على عدد من مجموعات الأصول والإلتزمات، ويختلف أسلوب تبويب الأصول والإلتزمات في البنوك عن الاسلوب المتبع في باقي منظمات الأعمال، حيث يتمثل الاسلوب المستخدم في تبويب الأصول والإلتزامات بتجميعها حسب طبيعتها وعرضها على أساس درجة سيولتها وبما يناسب مع مواعيد استحقاقها، وركز الدليل على ضرورة التمييز بين الأوراق المالية المشتراه بهدف التوظيف المؤقت والأوراق المالية المشتراه بهدف الإستثمار طويل الأجل والإفصاح عن أساليب القياس والتقييم المطبقة على الأوراق المالية.

وأورد هذا الدليل مثالاً لتجميع مواعيد استحقاق الأصول والخصوم كالتالي:

- مبالغ مستحقة خلال ثلاثة أشهر
- مبالغ مستحقة خلال فترة من ثلاثة شهور إلى سنة
- مبالغ مستخدمة مستخدمة خلال فترة من سنة ولغاية خمس سنوات
- مبالغ مستحقة خلال فترة من خمس سنوات فاكثر .

ب.تركيز الأصول والإلتزامات في مجال واحد:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، مرجع سابق، ص 11.

[2] عيد محمود حميدة خلف مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة الزقازيق ببنها مجلة علمية العدد الثاني 2001 ص 280.

إن تركز أصول والتزامات البنك في منطقة جغرافية واحدة أو بعملية نقدية واحدة أو لدى عملاء محددين، قد يؤدي إلى زيادة المخاطر التي يتعرض لها البنك نتيجة هذا التركيز، وفي هذه الحالة لا بد من الإفصاح عن تركيز الأصول والالتزامات بالإضافة إلى الظروف التي أدت إلى ذلك، لمساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم المخاطر التي قد يتعرض لها البنك ويمكن الإسترشاد في هذا الخصوص بالمعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر، وموضوعة الإفصاح عن المعلومات المالية تبعا للقطاعات. [1]

ج- قائمة الدخل :

تشمل المصادر الرئيسية للإيراد الذي ينتج عن عمليات البنك كلاً من الفوائد والرسوم والعمولات وأرباح بيع الأوراق المالية ويتم الإفصاح في قائمة الدخل على أساس نوع ومصدر الإيراد ولا يجوز إجراء أي مقاصة بين عناصر الإيرادات والمصاريف، لأن ذلك يشوه الإفصاح وتعتبر الخسائر في القروض والسلفيات يعد أمراً عادياً في ظل المخاطر المترتبة على الأعمال المصرفية، وفي مثل هذه الحالات يتم الاحتياط للخسائر المتوقعة عن طريق تكوين المخصص لمقابلة الخسائر في القروض والسلفيات، وتحميل العبء على الدخل واقتطاع هذا المخصص من قيمة القروض والسلفيات في الميزانية.

ويعتمد تحديد المبلغ المخصص على خبرة إدارة البنك في تمييز القروض المتعثرة عن غيرها من القروض ويجب أن تطبق نفس أساليب تحديد القروض من سنة لأخرى وأن يتم الإفصاح عن هذه الأساليب لأنها تساعد مستخدمي المعلومات في معرفة تأثير مثل هذه الخسائر على دخل البنك .

د- الاحتمالات الطارئة والتعهدات التي يقدمها البنك العملاء :

يعالج المحاسبي الدولي العاشر (وموضوعة الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية) [2] المحاسبة والإفصاح عن الاحتمالات الطارئة، ويمكن الاسترشاد به عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالبنوك، حيث إنه في الأعمال الاعتمادية للبنك يوجد العديد من العمليات التي ترتب أحداث لاحقة وتعهدات والتزامات على البنك.

وبعض هذه الاحداث والاحتمالات الطارئة غير ملزم للبنك، بينما بعضها ملزم، ولا يمكن تفاديه فقد تدخل البنوك في تعهدات للعملاء تنص على تقديم الأموال عند الطلب، وقد تكون التعهدات على

[1] شوقي عبدالعزيز بيومي الخفناوي مرجع سابق، ص378.
[2] طارق عبد العال حماد – التقارير المالية – مرجع سابق ذكره ، ص 13 ، 15.

شكل خطابات الضمانات والتسهيلات الائتمانية بالإضافة للضمانات المقدمة للتنفيذ الاعتمادات المستندية والعقود غير المغطاة بالعملاء النقدية الكافية.

ونظراً للمبالغ الكبيرة التي يرتبها البنك على نفسه نتيجة تقديم هذه الضمانات والأحداث الطارئة والتعهدات التي لا يمكن للبنك الرجوع عنها، لما لها من تأثير على سيولة البنوك وعلى الوفاء بالالتزامات

ه- الإحتياطات المكونة لمقابلة المخاطر المصرفية :

تسمح تشريعات بعض الدول بتحميل الربح بالإحتياطات لمقابلة المخاطر العامة، وقد تكون هذه الإحتياطات ظاهرة في القوائم المالية أو غير ظاهرة (احتياطات سرية) عن طريق تضخيم قيمة الالتزامات وتقليل قيمة الأصول أو عدم الإفصاح عن بعض الأصول، مما يؤدي إلى تشويه صورة العائد الذي يفصح عنه البنك.

و- الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة:

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي الرابع والعشرين وموضوعه الإفصاح عن العمليات مع الأطراف المرتبطة ذات العلاقة، قابلاً للتطبيق على البنوك إذا سمحت القوانين والأنظمة في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، حيث إن بعض الدول تحد من دخول البنوك في معاملات مع أطراف تربطها علاقة مع البنوك ويعتبر الدليل رقم (29) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية الخطوة الأولى في إعداد المعايير المحاسبية الدولية الخاصة في البنوك. [1]

1 Wyatt, a international Accounting Standards,A new perspectve Accounting, Horizons,1989,p100

المبحث الثالث

التطور التاريخي والاهمية والافصاح للمعيار المحاسبي الدولي (12 ضرائب الدخل)

اولاً: التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي (12 ضرائب الدخل)

1/ تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر في اكتوبر 1996م (ضرائب الدخل) الذي الغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعاد صياغته عام 1994م المحاسبة على ضرائب الدخل وقد أصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية عام 1992م أو بعد ذلك التاريخ .

2/ في عام 1999م عدل المعيار المحاسبي العاشر (الفقرة 86) وأصبح النص المعدل ساري المفعول للبيانات المالية التسوية.

3/ في أبريل 2000م تم تعدي الفقرات 20-62(أ) و64 والفقرات 1و10(أ) و 10(ب) و8 من الملحق (أ) وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار المعيار المحاسي الدولي الأربعون .

4/ في اكتوبر2000م أقر المجلس تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي 12 والتي تشمل اضافة الفقرات 52(أ) و25ب 65(أ) 81(أ) و87 (أ) و87(ب) و87(ج) و91 وحذف الفقرات 3و50 بوضع التعديل المحدد للمعالجة المحاسبية لتاريخ ضريبة الدخل على الأرباح الموزعة. [1]

ثانياً: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي (12ضرائب الدخل):

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب وكيفية إجراء العمليات المحاسبية عن المبيعات الجارية والمستقبلية للضرائب وكيفية السداد المستقبلي المبالغ المسجلة لموجودات معترف بها في الميزانية العمومية المنشأة والعمليات الأخرى المحترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

مما يلزم الإعتراف بأصل أو الإلتزام هو توقع قيام المنشأة بإسترداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام فإن كان من المحتمل ان سداد المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية اكبر أو أصغر مما لو لم يكن لذلك السداد تبعات ضريبية فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الإعتراف بالتزام ضريبي (أصل ضريبي مؤجل) بإستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والاحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب ان يعترف بها بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك وأيه عمليات

1 طارق عبد العال ، موسوعة المعايير المحاسبية، ج5 ، ص135

أو أحداث أخرى ليعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بأثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين، وبشكل مشابه يؤثر الإعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الاعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج. [1]

يعالج هذا المعيار الإعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل

الربح المحاسبي والربح الضريبي:

هو صافي الربح أو الخسارة للفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة (حيث ان الربح الضريبي الخاضع للضريبة هو ربح (خسارة) الفترة المحدد وفقاً للأنشطة والقواعد الصادرة من السلطات الضريبية والذي يجب عليه سداد ضرائب الدخل أو استردادها.[2]

الربح المحاسبي : هو صافي ربح أو خسارة للفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.

الربح الضريبي: هو صافي الربح(خسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبة والتي تحدد على أساسه ضرائب الدخل المستحقة القابلة للإسترداد.

المصروف الضريبي: (الدخل الضريبي) هو المبلغ المالي المشمول في صافي الربح والخسارة للفترة لمجرده وفقا للسلطات الضريبية.

الضريبة الجارية: هي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة القابلة للإسترداد عن الربح الخاضع للضريبة. [3]

الربح الضريبي (المحاسبي): هو صافي ارباح أو خسارة الفترة قبل إقتطاع المصروف الضريبي، (هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة في الفترة مخصوم من الضريبة المؤجلة. أما الضريب الجارية فهي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة القابلة للاسترداد عن الربح الخاضع للضريبة). [4]

مطلوبات ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

موجودات ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

1/ الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

1عيد محمود حميدة خلف مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة الزقازيق بينها مجلة علمية العدد الثاني 2001 ص 270.

2 خالد المهايني ، مرجع سابق، ص 67 .

3الفقرة الخامسة ، معيار المحاسبة 12 المعدل ، ص10.

4 معيار المحاسبة 12، سهير الرشياني، دمشق، 2008م، ص12.

2/ ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

3/ ترحيل الخصومات الضريبية غي المستخدمة للفترات القادمة.

الفروق المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية والفروق المؤقتة قد تكون:

أ.فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : هي فروق مؤقتة ينشأ عنها مبالغ خاضعة الضريبة عند تجديد الربح الضريبي للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام.

ب.فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع: هي فروق مؤقتة ينشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام. [1]

الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة بموجب المعيار 12:

أصبح المعيار الدولي 12 المعدل يحل محل المعيار المحاسبي 12 في المحاسبة عن ضرائب الدخل وقد تم تفعيله في يناير 1998م و بعد ذلك التاريخ وقد طرأت عليه بعض المتغيرات وهي: [2]

1/ أصبح يتطلب المعيار 12 الأصلي من المنشأة المحاسبة عن الضريبة المؤجلة بإستخدام اما طريقة التأصيل أو طريقة الإلتزام المعروفة أحياناً بطريقة قائمة الدخل للإلتزام أما المعيار المحاسبي 12 يحتاج طريقة التأصيل ويتطلب طريقة إلتزام أخرى تعرف أحيانا بطريقة الميزانية العمومية للإلتزام

2/ تركز طريقة قائمة الدخل على فروق التوفيق بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للإلتزام على الفروق المؤقتة وفروق التوفيق هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشا في فترة واحدة وتنعكس في فترة أو أكثر.

3/ أما الفروق المؤقتة فهي بين القاعدة الضريبي لأصل أو التزام وقيمة ذلك الاصل أو الإلتزام المسجلة في الميزانية العمومية والقاعدة الضريبيية الأصل أو الإلتزام هي المبلغ الذي يعزي لذلك الاصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية .

جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة وتنشأ الفروق المؤقتة من الظروف التالية: [3]

- عدم قيام المنشآت المشتركة بتوزيع كامل أرباحها للشركة الأم أو المستثمر.
- إعادة تقييم الموجودات دون إجراء تسوية للأغراض الضريبية.

1طارق عبد العال حماد – التقارير المالية – مرجع سابق ذكره ص 14.

2 حميدات، جمعة فلاح محمد، مرجع سابق، ص121.

3 فرديريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص351.

-تخصيص كلفة اندماج الأعمال التي تملك الموجودات والمطلوبات المحددة بالرجوع إلى قيمها العادلة دون إجراء تسوية معادلة للأغراض الضريبية.

هنالك بعض الفروق المؤقتة والتي ليست فروق توقيت، مثال لذلك تلك الفروق المؤقتة التي تنشأ عندما:

-يتم ترجمة الموجودات والمطلوبات غير النقدية لنشاط أصيل يتغير جزءاً مكملاً لعمليات المنشأة معدة التقرير بمعدلات الصرف التاريخية.

-يتم إعادة بيان الموجودات والمطلوبات غير النقدية بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون والتقرير المالي في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع .

-تسجيل المبلغ المسجل للأصل أو الإلتزام أعدته الضريبة عند الإعتراف الأولي به.

-سماح المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي المنشأة بعدم الإعتراف بأصل أو إلتزام ضد بين مؤجل عندما يكون هناك دليل معقول على أن فروق التوقيت لن تنعكس لفترة طويلة في المستقبل، أما المعيار المحاسبي المعدل فيطلب من المنشأة الإعتراف بالتزام ضريبي مؤجل أو طبقا لشروط محددة بأصل لجميع الفروق المؤقتة المحددة. [1]

القاعدة الضريبية للمعيار12:

تعتبر القاعدة الضريبية لأي أصل ما هي المبلغ الذي سيقتطع لأغراض الضريبة مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد المبلغ المسجل لأصل وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة لأصل تساوي مبلغه المسجل . [2]

مثال لذلك:

1/ القاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغه ناقص المبلغ الذي سيقتطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية في حالة الإيراد المستلم مقدما. تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المسجلة ناقص أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

2/ تشتمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مسجل مقداره 100 وسيقتطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبية على اساس نقدى القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لأي شيء . [3]

1 شحاته أحمد بسيوني ، علي عبد الوهاب نصر ، مرجع سابق ،ص 13.

2 مداني بن بلغيث،مرجع سابق، ص 90.

3 ثناء القباني، المحاسبة الدولي، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٢/٢٠٠٣ ،ص ٤.

3/ تشتمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضة مقدماً بمبلغ مسجل بقيمة100 والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على اساس نقدي القاعدة الضريبية للفائدة المفيوضة مقدما لا شيء.

4/ تشتمل الإيرادات الجارية على مصروفات مستحقة بقيمة مسجلة بمبلغ 100 والمصروف المتعلق به سبق أن اقتطع لأغراض الضريبة (القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة100).

5/ تشتمل الإلتزمات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مسجل 100 والعقوبات والغرامات لا تقتطع لغايات الضريبة (القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات 100).

6/ قرض دائن مبلغه المسجل 100 ولن يكون لسداد القرض تبعات (القاعدة الضريبية للقرض100).

7/ لبعض البنود قواعد ضريبية لكن غير معترف بها كموجودات أو مطلوبات في الميزانية العمومية ومثال لذلك: يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي لم يتكبدها فيها ولكن لغايات تحدد الربح الضريبي قد لا يسمح بإنقطاعها حتى فترة لاحقة وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث ، لكونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقطاعه في الفترات المستقبلية والمبلغ المسجل هو لا شيء، فرقا موقتاً قابلاً للإنقطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. [1]

8/ قد تكون القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام غير واضحة فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الجوهري الذي يرتكز عليه هذا المعيار والذي يفضي بأنه مع عدد قليل من الإستثناءات المحددة على المنشأة الإعتراف بإلتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما يؤدي استرداد القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر(أقل) مما لم يكن لهذه الإسترداد تبعات ضريبية. [2]

في البيانات المالية الموحدة يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة القيم المسجلة للموجودات والمطلوبات في البايانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة، ويتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الإختصاص التي تحد تقديم الإقرار فيها وفي مناطق اخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل منشأة في المجموعة.

الإعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة:

- يجب الإعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالإلتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالإلتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.

([1])المحاسب القانوني العربي: اهتمام عربي بالمعاىير المالية الدولية المجتمع العربي للمحاسبين القانونين،عمان ١٩٩٨ العدد ١٠٤.

([2])امين السيد احمد لطفي ، مرجع سابق ، ص316.

-يجب الإعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

-عند استخدام خسارة ضريبية لإسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستتدفق إلى المنشأة ويكون قياسها بصورة موثوقة.[1]

ثالثاً: الإفصاح في المعيار المحاسبي الدولي12 الإفصاح بصورة مكملة:

يجب الإفصاح عن عناصر مصروف دخل الضريبة بصورة منفصلة ويمكن أن تتضمن عناصر مصروف دخل الضريبة ما يلي: [2]

أ.مصروف دخل الضريبة الجارية.

ب.اي تعديلات تم الإعتراف بها خلال الفترة عن ضرائب الدخل لفترات سابقة.

ج. مبلغ مصروف دخل الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وعكس الفروقات المؤقتة.

د. مبلغ مصروف دخل الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة.

ه. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة سابقة لم يتم الإعتراف بها.

و. مردودات الضريبة أو فرق مؤقت لفترة سابقة يستخدم لتخصيص مصروف الضريبة المؤجل.

ز. مصروف الضريبة المؤجل الناتج من تخفيض أو من عكس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

ح. مبلغ مصروف دخل الضريبة المتعلقة بالمتغيرات في السياسات والأخطاء السياسية التي تدخل في تحديد صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي 12.

- يجب ايضاح الإفصاح بصورة منفصلة: [3]

1/ اجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

2/ مصروف ضريبة الدخل المتعلق بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة

3/ إيضاحاً للعلاقة بين مصروف ضريبة الدخل وحاصل ضرب الربح المحاسبي في شكل أحد أو كلا النموذجيين التاليين: [4]

---

1 معايير المحاسبة، المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، صفر 1419هـ، يونيو 1998م، ص6.

2 حسين - نظام معاير الابلاغ المالي الدولية ، مجلة المدقق- العدد 23 /24 سبتمبر 2005 م ، مصدر سابق، ص 56.

3 حسين - نظام معاير الابلاغ المالي الدولية ، المصدر السابق، ص 61.

4 دهمش نعيم – مؤتمر المحاسبة و تحديات العولمة- عمان ، الأردن عام ٢٠٠٢ ، ص 44.

أ. تسوية بالمبالغ بين مصروف دخل الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق مع الإفصاح ايضاً عن الاساس الذي تم بموجبه حساب معدل الضريبة المطبق.

د. توضيحا للمتغيرات في معدل الضريبة المطبق مقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

ه. مبلغ (مبلغ تاريخ انقضاء إن وجد) الفروقات المؤقتة القابلة للإقتطاع والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية.

و. المبلغ الإجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأي مطالب ضريبية مؤجلة عنها .

ز. فيما يتعلق بكل نوع من الفروقات المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمردودات الضريبية غير المستخدمة ايضاً.

ل. مبلغ المجودات والمطالبين الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة ثم عرضها.

ن. مبلغ الدخل (المصروف الضريبي) المؤجل المعترف به في بيان الدخل إذا لم يكن ذلك واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يجب الإفصاح عن مصروف الضريبة العائد إلى: [1]

1/ المكسب أو الخسارة من عدم الإستمرار.

2/ الربح أو الخسارة من الآنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للفترة من المبالغ القابلة لكل فترة سابقة تم عرضها.

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للإعتراف به عندما:

– يعتمد استحدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الارباح المستقبلية الناشئة من عكس الفروقات المؤقتة القائمة والخاضعة للضريبة.

–تكون المنشأة قد تكبدت خسارة أما في الفترة الحالية والفترة السابقة في دوائر الإختصاص الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

الفرق بين القاعدة 13 عراقي والمعيار المحاسبي12

1 دهمش نعيم ، مرجع سابق، ص 53.

من حيث الهدف: [1]

1/ يهدف المعيار المحاسبي 12 إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل السداد والإسترداد وكيفية عرضها في البيانات المالية والإفصاح عن الايرادات المتعلقة بها.

2/ يتطلب المعيار المحاسبي 12 من المنشأة الإعتراف كإلتزام ضريبي (أصل ضريبي مؤجل) بإستثناءات قليلة.

-تطبق القاعدة العراقية 13 في المحاسبة من ضريبة الدخل ويدخل في نطاقها ضرائب الدخل المحلية والأجنبية.

-تسرى احكام هذه القاعدة 13 على الشركات للمساهمة (المختلطة والخاصة) والشركات المحدودة والمشاريع الأخرى التي تعتمد قوائمها المالية لأغراض تحويد الوعاء الضريبي.

-يتطلب المعيار المحاسبي12 من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الاخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والاحداث الأخرى التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب ان يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك.

أما من حيث المصطلحات فنجد الفرق في الأتي : [2]

-يستخدم المعيار المحاسبي للمصطلحات أدناه:

الربح المحاسبي: هو صافي الربح أو الخسارة الفترة وذلك قبل طرح مصروف الضريبة.

الربح الضريبي: هو صافي الربح لفترة محدودة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية.

المصروف الضريبي: (الدخل الضريبي) وهو المبلغ المالي المشمول في صافي الربح والخسارة للفترة المحددة وفقاً للسطات الضريبية.

الضريبة الجارية : هي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة القابلة للإسترداد عن الربح الخاضع الضريبي.

-أما القاعدة 13 عراقي تستخدم المصطلحات أدناه: [3]

الدخل المحاسبي: هو الربح أو الخسارة عن الفترة التي يظهرها بيان الدخل قبل طرح مصروف ضريبة الدخل أو إضافة الوفر الضريبي.

الدخل الخاضع للضريبة: هو صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تحدد وفقاً للقوانين والقواعد الصادرة عن السلطة المالية والتي بموجبها تحدد ضريبة الدخل المستحقة أو القابلة للإسترداد.

---

2 مجلة المحاسب القانوني العربي ، مرجع سابق العدد ٦ ١٩٩٨ ص 7.

1 حسن القاضي – د. مامون حمدان ، مرجع سابق، ص102.

2 حسن القاضي – د. مامون حمدان ، المصدر السابق، ص 103.

المصروف أو الوفر الضريبي: هو اجمالي المبلغ الذي يتم اعتماده في تحديد صافي الربح أو خسارة الفترة المتعلقة بالضريبة الجارية.

ضريبة الدخل الجارية: عبارة عن مبلغ ضريبة الدخل المستحقة أو القابلة للإسترداد للفترة الجارية. [1]

أما من حيث الفروقات :

نجد في المعيار المحاسبي 12 هناك فروقات مؤقتة وهي الفرق بين المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية وتكون الفروق المؤقتة كالآتي:

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق تنشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد المبلغ المسجل لأصل أو الإلتزام.

أما في القاعدة 13 عراقية : نجد هناك فروق مؤقتة وفروق دائمة: [2]

(أ) الفروق المؤقتة: هي التي تنشأ تبيحه اختلاف الفترة التي تدخل فيها بعض مبالغ أو بنود الإيرادات والمصروفات في الدخل الضريبي عن الفترة التي تدخل فيها تلك المبالغ أو البنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في فترة ما وتنعكس أثارها في فترة لاحقة.

(ب) الفروق الدائمة: هي التي تنشأ خلال الفترة الجارية بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي ولا تنعكس في الفترات اللاحقة ومن أمثلتها التبرعات التي لا تسمح الأنظمة الضريبية في تخقيضها من الدخل الخاضع للضريبة في الوقت الذي خُفضت من الدخل المحاسبي.

اما من حيث الإفصاح : في المعيار المحاسبي 12 يكون الإفصاح كالآتي: [3]

1. الإفصاح عن عناصر مصروف دخل الضريبة بصورة منفصلة مثال:

الضريبة الجارية والتعديلات التي تم الإعتراف بها خلال الفترة عن ضرائب الدخل لفترات سابقة ومبلغ مصروف دخل الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وعكس الفروقات المؤقتة ومبلغ المنفعة الناتجة عن خسارة ضريبة سابقة لم يتم الإعتراف بها إضافة إلى مردودات الضريبة أو فرق مؤقت لفترة سابقة يستخدم لتخفيض مصروف الضريبة المؤجلة أو مصروف دخل الضريبة المتعلقة بالمتغيرات في السياسات أو الأخطاء الأساسية التي تدخل في تجربة صافي الربح أو صافي الخسارة للفترة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي 12.

أما الإفصاح بصورة منفصلة يكون كالآتي: [1]

---

3 فؤاد توفيق ياسين – دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في تحديد الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات في ظل قانون ضريبة الدخل الأردني (امدرمان – جامعة امدرمان الاسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، 2000م)، ص16.

1 مجلة المحاسب القانوني العربي ، مرجع سابق العدد ٦ ١٩٩٨ ص 14.

2 المرجع السابق العدد، ص 19.

1. اجمالي الضرائب المؤجلة الجارية أو المتعلقة بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

2. مصروف دخل الضريبة المتعلق بالبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

3. مبلغ الموجودات والمطاليب الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة تم عرضها.

4. مبلغ الدخل (المصروف الضريبي المؤجل) المعترف به في بيان الدخل إذا لم يكن ذلك واضحاً من المتغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

أما درجة الإفصاح في القاعدة 13 عراقية: [2]

1. يعرض مصروف الضريبة ضمن المصروفات في بيان الدخل عن الفترة الجارية.

2. يجب أن تتخذ محاسبة الضرائب عن الدخل الخاص بالبنود التي تفيد أو إلى حقوق المساهمين بذات الطريقة التي تعامل بها تلك البنود مع الإفصاح عنها.

3. يجب أن تظهر أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العامة بصورة منفصلة عن حقوق المساهمين.

4. يعرض الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة في بيان الدخل عن الفترة الجارية.

5. يجب الإفصاح عن قيمة الخسارة المتبقية التي يمكن الإستفادة منها لتخفيف وفر ضريبي في المستقبل.

6. تظهر مصاريف الضريبة على الدخل الناجم من النشاطات الإعتيادية كبند مستقل عن تلك التي تتعلق بالدخل عن بند غير عادي ويتم الإفصاح عن مبلغ الضريبة في هذه الحالة. [3]

---

[3] مجلة المحاسب القانوني العربي ، المصدر السابق، ص18.

[2] المحاسب القانوني العربي: اهتمام عربي بالمعايير المالية الدولية المجتمع العربي للمحاسبين القانونين،عمان ١٩٩٨ العدد ١٠٤.

[3] مجلة المحاسب القانوني العربي ، مرجع سابق العدد ٦ ١٩٩٨ ص ١٦.

الفصل الثاني
الإطار النظري للضريبة
تطرق الباحث في هذا الفصل الي بعض

المبحث الاول: مفهوم وخصائص وأهداف وقواعد وانواع الضريبة والاساس القانوني لفرضها

المبحث الثاني : التنظيم الفني للضريبة

المبحث الثالث: تصنيفات الضرائب

تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم مصادر الإيراد العام حيث أنها من المصادر الأصلية والدائمة للخزانة العامة، فضلاً عما ينطوي على تحصيلها من استخدام الدولة لسلطاتها العامة (الإجبار والإلزام)، إلى جانب ذلك تعتبر الضرائب من أقدم الموارد المالية للدولة فقد عرفت الاقتصاديات الإقطاعية هذا الشكل من الإيرادات العامة منذ عهد العصور الوسطى، فقد كان السيد الأكبر يفرض الضرائب على رعاياه من الفلاحين من أجل حمايتهم ضد الغارات الخارجية، حيث كانت الاستقطاعات الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالجهاز السياسي.([1]) ومع التطور الاقتصادي المرحلي وظهور الرأسمالية التجارية ثم الرأسمالية الصناعية، أدى ذلك إلى زيادة أهمية الضرائب واتساع نطاقها، بحيث اصبحت تفرض على جميع الأنشطة الاقتصادية بعد ان كانت قاصرة على الإنتاج الزراعي فقط. ولذا تغير مفهوم الضريبة ومعناها فبعد أن كانت تدفع مقابل الخدمات التي تؤديها الدولة للأفراد أصبحت مشاركة أو مساهمة من المواطنين في تحمل جزء من الأعباء العامة.[(2)] فلذلك اصبحت الضرائب محل اهتمام الباحثين في علم المالية العامة، وذلك لما تثيره من مشاكل تستحق الدراسة إلى الحد الذي جعل الاهتمامات التي ألغيت عليها في هذه الموضوعات مجالاً لمعرفة عملية وعلمية واسعة النطاق تدخل في إطار العلم والفن الضريبي اللذين تعتبر المقابلة بينهما في هذا الصدد نوعاً من التميز بين المبادئ وتطبيقها أي النظرية والتطبيق.

[1] أحمد فريد مصطفى، سهير محمد السيد حسن، الاقتصاد المالي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة- الإسكندرية 1989، ص 129-130.

[2] عادل احمد أبو حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة اصول المالي للاقتصاد العام، دار النهضة العربية للطباعة والنشر-بيروت، 1992م، ص 150.

المبحث الاول

الضـــــريـــبـــة: المفهوم، والخصائص، والقواعد، والأهداف، والأساس القانوني لفرضها

في هذ المبحث سيتم عرض التعريفات المختلفة للضريبة وقواعدها الاساسية وأنواعها وأهدافها والأساس القانوني لفرضها

اولاً: تعريف الضريبة:

تعرّف الضريبة بأنها فريضة إلزامية يلتزم الممول بأدائها إلى الدولة تبعاً لمقدرته على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها السلطات العامة. وبعبارة اخرى هي ذلك الجزء الذي تستولي عليه الدولة سنوياً من الأفراد حسب طاقتهم وبما لها من سيادة في دخول الأفراد بإعتبار نصيب كل منهم في هذه الأعباء ولا يقتصر أمرها على رعايا الدولة وإنما يلحق بالأجانب الموجودين بإقليمها، وحتى غير المقيمين منهم بذلك الإقليم بالنسبة لما يمكن لتكوين أموال فيه. [1]

كما تعرف الضريبة بأنها مبلغ نقدي يتم جمعه بمعرفة الدولة جبراً من الأفراد بهدف تحقيق أهداف عامة، بغض النظر عن النفع الخاص الذي يعود على المتحصل الفعلي لهذه الضريبة.[2]

وتعرّف الضريبة بأنها مبلغ نقدي تقتطعه السلطة العامة من الأفراد جبراً ونهائياً وبدون مقابل مشاركةً منهم في الأعباء العامة ويتناسب هذا الاقتطاع مع المقدرة المالية للممول.[3]

وهناك تعريف يوضح بأن الضريبة فريضة نقدية يدفعها الفرد غلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة والمحلية بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء دون أن يعود النفع إليه مقابل الدفع (ويعتبر هذا التعريف أكثر تعريفاً شهرة وهو التعريف الذي قدمه الأستاذ جاستون جيز) باعتباره (الضريبة) أداء نقدي للسلطة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة.

---

[1] عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية-بيروت، طبعة 1972م، ص 88.

[2] حمدي أحمد العناني، محاضرات في المالية العامة، بدون اسم الناشر، طبعة 1970، ص 260.

[3] حلمي مجيد محمد الحمدي، منشورات الجامعة المفتوحة في المالية العامة، الناشر الجامعة المفتوحة ليبيا، ط1، 1992م، ص 147.

وتعد الضرائب أهم مصادر الإيراد الحكومي. ويمكن تعريفها بأنه عبارة عن مدفوعات إلزامية تفرضها السلطات العامة جبراً على مواطني الدولة (سواء كانوا في شكل أشخاص طبيعيين أو معنويين) دون أن يحصلوا على مقابل مباشر لها سواء كان ذلك في شكل منفعة أو خدمة. وتحول هذه الأموال للدولة لتغطية النفقات العامة على الخدمات العامة التي تقدم لجميع أفراد المجتمع دون مقابل. فنجد أن الحاجات الإجتماعية (حاجات غير قابلة للتجزئة) عادة ما تستهلك بكميات متساوية، إذ لا يمكن استفادة الأفراد الذين يرغبون في دفع ثمن هذه الخدمات من المنفعة الناجمة عنها، وبالتالي لا نتوقع أن يدفعوا ثمنها اختيارياً.

وهنا تتدخل الدولة لإشباعها عن طريق الميزانية العامة، أي يكون ذلك بغرض الضرائب.[1]

أما التعريف العصري للضريبة هو ما أتى به الفرنسي (جيتر) حيث يعرف الضريبة بأنها استقطاع نقدي للسلطة العامة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة، ولقد ثبت هذا التعريف في الأدبيات الضريبية، غير أن التطور السريع لدور الضريبة جعل مثل هذا التعريف قديماً، لأن هناك عناصر جديدة دخلت على الضريبة نتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمعات المعاصرة.

و نجد الأستاذ (Mehl) يعرّف الضريبة بشكل أوسع وأعم وأشمل وهو أن الضريبة استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لمقدرتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة.[2]

كما تعتبر الضريبة استقطاع جبري ملزم من السلطات العامة على دخول وثروات الوحدات الاقتصادية باختلاف أنواعها. لذلك فهي من الإيرادات النقدية للدولة أي إيرادات السلطة السيادية التي لا يدخل فيها عامل الاختيار والمفاضلة من جانب الوحدات الاقتصادية التي تفرض عليها هذه الضرائب، ومن ثم فليس من حق تلك الوحدات تحمل أي عبء ضريبي يعتبر بمثابة إسهام منها في تحصيل جزء من تغطية النفقات العامة وخدمة الاقتصاد القومي، فضلاً عن أن الاقتطاع الضريبي لا يترتب عليه أي استرداد، بمعنى لا يمكن أن يحصل ثانياً على قيمة ما دفعه من ضرائب ويأتي ذلك في صورة خدمات عامة يستفيد منها المجتمع بأسره

---

[1] أحمد عبده محمود ، مباديء المالية العامة دراسة في الاقتصاد العام، دار المعارف – مصر، طبعة 1971م، ص 91.

[2] أحمد زهير شامية ، خالد الخطيب، المالية العامة، ، وهران للنسخ السريع، بدون تاريخ، ص 130 وما بعدها.

ولذا فإن الضريبة تعتبر مساهمة إجبارية أو إلزامية يتعذر على الأفراد رفضها أو التخلي عنها أو التخلص منها.[3]

وتعرف الضريبة في مفهومها الحديث بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين بصورة جبرية ونهائية دون مقابل، في سبيل تغطية النفقات العمومية، أو في سبيل تدخل الدولة فقط وقد كان التعريف الكلاسيكي يكتفي بعبارة (في سبيل تغطية النفقات العمومية) ولكن المفهوم التدخلي للدولة ولجوئها إلى فرض بعض الضرائب في سبيل غايات اقتصادية واجتماعية جعل من الضروري إضافة العبارة الآخيرة على تعريف الضريبة.

ويرى الأستاذ ديفرجيه (Duverger) زيادة في تحديد التعريف الحديث للضريبة، أن يضيف عليه أن الضريبة مبلغ من المال تقتطعه الدولة مباشرة لكي تميزها عن بعض الإجراءات النقدية التي تؤدي إلى اقتطاع غير مباشر من أموال الأفراد كتخفيض قيمة النقود.[1]

عكف الكثير من كتّاب المالية العامة إلى تعريف الضريبة كل من وجهة نظر معينة حسب الزاوية التي يعتقد أنها ملمة بالقضية من جميع آفاقها ومحيطة بكل أطرافها، ويلاحظ أن ثمة تبايناً فيما وضعه هؤلاء الكتاب من تعريف للضريبة، ويرجع هذا التباين إلى أن كل تعريف يمثل في واقع الأمر اتجاهاً خاصاً في تكييف الضريبة كما أن نظرة الكتّاب إلى الضريبة تختلف ولا شك بإختلاف الزمن وبإختلاف الاتجاهات الفكرية التي يدين بها هؤلاء الكتاب.

وقد عرّف آدم سميث الضريبة بأنها (ذلك النصيب من المال الذي يسهم به أفراد المجتمع في تحمل أعباء النفقات الحكومية) في حين أن (متشيكو) قال عن الضريبة :

"أنها عبارة عن حصة يدفعها المواطن من ماله في سبيل ضمان الجزء الباقي منه والانتفاع به على وجه منتظم".[2]

وذهب بعض الكتاب إلى اعتبار الضريبة (مقابل الخدمات التي تؤديها الدولة) بمعنى أن الضريبة تكون بمقابلاً أو بثمن، ولكن هذا التعريف تشوبه بعض الشوائب بمعنى أنه ليس هناك

---

[3] أحمد فريد مصطفى، محمد عبد المنعم عفر، الاقتصاد المالي الوضعي الاسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة – الإسكندرية، 1999م، ص 116، أحمد فريد مصطفى، سهير محمد السيد حسن، الاقتصاد المالي، مرجع سبق ذكره، ص 129-130.

[1] حسن عواضة، عبد الرؤف قطيش ، المالية العامة الموازنة الضرائب والرسوم دراسة مقارنة ، مكتبة الحلبي الحقوقي- بيروت، دار الخلود، طبعة 1999م، ص 241.

[2] منير الحمش دراسات في المالية العامة واتجاهاتها الحديثة، بدون ناشر، بدون تاريخ، ص 125 وما بعدها.

تعادل بين المبالغ التي يؤديها المواطن في صورة ضريبة وبين الخدمات العديدة التي يحصل عليها من الدولة.[3]

وتعرّف ايضاً بأنها اقتطاع نقدي جبري نهائي يتحمله الممول (المكلف) الذي يقوم بدفعه بلا مقابل وفقاً لمقدرته التكليفية مساهمة منه في الأعباء العامة أو نتيجة لتدخل الدولة لتحقيق أهداف معينة.[4]

وقد رأى بعض الكتّاب أن تعتبر الضريبة أداة لتغطية التكاليف التي تتحملها الدولة، فما دام كل فرد يعد منتجاً من منتجي الاقتصاد القومي، فعليه أن يتحمل نصيباً من الأعباء المالية في سبيل الحصول على دخله. فالعدالة تقتضي أن يتحمل كل فرد تكاليف الدخل القومي كما يتحمل تكاليف دخله الخاص، ويكون تحمله لهذه التكاليف عن طريق دفع الضرائب وتحمل أعبائها، ولعل أهم نظريات تعريف الضريبة تلك التي أخذت بمبدأ القدرة على الدفع بدلاً من بحث طبيعة الضريبة من ناحية المقابل. وهكذا فقد اتجه أصحاب هذه النظرية إلى تعريف الضريبة بأنها (التي يُطالب كل فرد بتأديتها باعتباره عضواً في المجتمع بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه من وراء الخدمات التي تؤديها الدولة ويؤديها كل ممول تبعاً لمقدرته على الغسهام في الاعباء العامة). وتعد الضريبة من أدوات الدولة التي ترمي إلى توفير الموارد اللازمة للنفقات العامة لتغطيتها، كما تستخدم كأداة لتحقيق التنمية والاستقرار والعدالة.

وأيضاً من النظريات القديمة في تعريف الضريبة يمكن إيجازها فيما يلي:

(أ) نظرية العقد الإجتماعي:[1]

التي صاغها جان جاك رستو في كتابه، استند فيه إلو وجود عقد بين الفرد والدولة، يقدم فيه الفرد جزء من دخله مقابل خدمات يحصل عليها من الدولة ولكنها فقدت صلاحيتها لوجود المفهوم الجديد بالرغم من تأييد بعض المفكرين لها مثل مونسيكير وآدم سميث.

(ب) نظرية المقابل:[2]

---

[3] منير الحمش ، مرجع سبق ذكره، ص 125.

[4] عبد الكريم صادق بركات، عوف محمود الكفراوي، الاقتصاد المالي الإسلامي دراسة مقارنة بالنظم الوضعية ، مؤسسة شباب الجامعة – الاسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص 159، ابراهيم علي عبد الله أنور العجارمة، مباديء المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، طبعة 1993ص 121.

[1] محمد عبد المنعم الجمّال، موسوعة الاقتصاد الاسلامي، دار الكتب الإسلامية دار الكتاب المصري- القاهرة ، دار الكتاب اللبناني – بيروت 1980م، ص 673وبعدها.

[2] المرجع السابق، ص 674 .

وهذه النظرية تدور حول أن الضريبة اجبارية تدفع مقابل الخدمات الأساسية التي تؤيدها الحكومة للأفراد. وأوضح الكتّاب بأن الفرد داخل المجتمع ينتمي إلى أسرتين، أسره خاصة وأسرة كبيرة هي الدولة ويقوم الإنسان بتوزيع الثروة بين أفراد المجتمع ولتوجيه الاستثمار والإنتاج والاستهلاك الوجهة السليمة.

ان المعنى العلمي للضريبة، هي مبلغ نقدي يلتزم الافراد بأدائه إلى الدولة وفقاً لقواعد عامة محددة ومقررة تبعاً لمقدرتهم على الدفع بغض النظر عن المنافع التي تعود عليهم من وراء الخدمات الاجتماعية التي تؤديها الدولة ويستخدم حصيلتها في تغطية النفقات العامة. كما يتضح اتخاذها كاداة توجيه اقتصادي واجتماعي وسياسي.

ثانياً: الخصائص الأساسية للضريبة:

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تحديد خمسة خصائص للضريبة :

❖ **أن الضريبة اقتطاع نقدي:**

تعرف الضريبة بأنها اقتطاع نقدي[1] وليست بدلاً عيني أو خدمة شخصية يؤديها المكلف كجزء من حاصلات الأرض أو عدد من ساعات العمل كما كانت بعض الضرائب في السابق، فالضريبة تدفع عادة في شكل نقدي خصوصاً في الدول الحديثة أما في البلاد المختلفة فقد تدفع الضريبة عيناً.[2]

❖ **الضريبة فريضة جبرية:**

الضريبة فريضة نهائية أي تفرض جبراً والمكلف ليس حراً في دفعها بل إن السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة وكيفيتها وموعد دفعها[3]

ويدل عليها اسمها أي أن المكلف ملزم بتأديتها وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه ولا كيفية الدفع وموعده وفي حالة تمنعه عن تأديتها تجنى منه قصراً وبالقوة.[4]

❖ **الضريبة تدفع بلا مقابل:**

---

[1] ابراهيم علي عبدالله، انور العجارمة، مرجع سبق ذكره، ص 121، عبد الكريم صادق بركات ، عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 160، منير الحمش، مرجع سبق ذكره، ص 126-127، عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] علي أحمد سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[3] منير الحمش، مرجع سبق ذكره، ص 126-127.

[4] عبد الكريم صادق بركات، عوف محمود الكفراوي ، مرجع سبق ذكره، ص 160.

تفرض الضريبة بلا مقابل ووفقاً لمقدرة الممول التكليفية بمعنى أنها لا تعود بمنفعة بصفته عضواً في جماعة بالمنافع العامة التي تشترك فيها الجماعة ولا يحق له أن يطالب بنفع خاص به مقابل أدائه للضريبة.[5]

ولا شك أن المكلف يستفيد من استتباب الأمن والفوائد الأخرى التي يؤمنها وجود الدولة ولكن ليس هناك أية علاقة سببية مباشرة أو أي ارتباط مباشر بين الضريبة وهذه الفوائد فالضريبة لا تستلزم أي خدمة مقابلة مباشرة من قبل الدولة.[6]

❖ **هدف الضريبة تحقيق منفعة عامة:**

هدف الضريبة هو تغطية النفقات العامة، فلذلك يعتبر هدف أساسي في فرض الضريبة وهو الحصول على الإيرادات الكافية لتغطية النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بأداء نشاطها في حدود السياسة المقررة وخروج الدولة عن هذا الهدف الاساسي وأي استعمال للضريبة في أغراض أخرى غير الغرض المالي معناه في رأي بعض الكتّاب خروج بالضريبة عن وظيفتها الطبيعية.[1]

❖ **الضريبة تدفع بصفة نهائية:** ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة بصفة نهائية فلا تلتزم الدولة برد قيمتها إليه بعد ذلك إلا في قيمة خدمات عامةيستفيد منها المجتمع بأسره، بمعنى أنها لا تسترد ولا يحق للفرد المطالبة بها حتى ولو لم تصدر بقانون.[2]

ثالثاً : القواعد الأساسية للضريبة:

ينبغي أن يتوفر في النظام الضريبي النواحي الإدارية السليمة حتى تحقق العدالة ويقل الضرر الواقع على الإقتصاد القومي[1]. فهناك مجموعة من المبادئ والقواعد يجب أن يأخذها المشرع في الإعتبار عند فرضه للضرائب حتى يصبح النظام الضريبي نظاماً سليماً صالحاً[2]. وقد عدد الفكر المالي التقليدي بعضاً من هذه القواعد، والتي نسبت في نشأتها إلى فلاسفة القرنين التاسع

---

[5] عادل حشيش ، مرجع سبق ذكره، ص 153. أحمد زهير شامية ، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[6] حسن عواضة عبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 348، أحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[1] عوض محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 104.

[2] أحمد فريد مصطفى، سهير محمد السيد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 130-131.

3 أحمد عبده محمود، مبادئ المالية العامة، دراسة في الإقتصاد العام، الناشر : دار المعارف، مصر، القاهرة، طبعة 1971م، ص109.

[4] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، الناشر دار النهضة العربية، طبعة 1972م، ص95.

عشر والثامن عشر، أمثال الإقتصادي الإنجليزي آدم سميث الذي ضمّن هذه القواعد في الفصل الثاني من كتابه (ثروة الأمم سنة 1776م)، والإقتصادي (فاجير) والإقتصادي (سيموند). ويطلق الفكر المالي التقليدي على هذه القواعد دستور الضرائب، ويشتمل على المبادئ الرئيسية للضريبة، ولقد تبنى الفكر المالي الحديث هذه القواعد في شكل قواعد تعالج طبيعة الأعباء الضريبية بحيث تعلق أهميتها، بل سلامتها على مدى مراعاتها ظروف الممول، ومبادئ العدالة في التوزيع[3]:

1- العدالة والمساواة.

2- اليقين والوضوح.

3- الملاءمة.

4- الإقتصاد.

والواقع أن هذه المجموعة من القواعد تعتبر بمثابة الدستور العام الضمني الذي تخضع له القاعدة القانونية الضريبية. وقيام الدولة بإحترام هذه القواعد عند فرض الأنواع المختلفة من الأعباء الضريبية، وهو الذي يخفف من حدة هذه الأعباء ويجعلها مقبولة مستساغة لدى الأفراد[1]. بينما يعتبر الإخلال بها مدعاة (للقول بظلم الدولة لهم) وتعسفها في إستعمال حقها في فرض الضرائب عليهم. وسنتناول تلك القواعد الأربعة بشئ من التفصيل في هذا المطلب .

1- قاعدة العدالة والمساواة:

لكي تكون الضريبة عادلة، يجب أن تفرض على كل فرد حسب قدرته، وبعبارة أخرى يجب ان تتناسب الضريبة مع دخله[2]. بمعنى أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في حماية الدولة لهم[3].

ولم يكن آدم سميث يعني هذه القاعدة أن يدفع الجميع الضريبة، بل كان يسلم بإعفاء المعدمين وذوي الدخول الضئيلة جداً منها.

---

[5] غازي، عنابة، المالية العامة والنظام المالي الإسلامي (دراسة مقارنة)، الناشر دار الجيل، بيروت، الطبعة الأولى، 1410ه- 1999م، ص376.

[1] عادل احمد حشيش، أساسيات المالية العامة مدخل لدراسة أصول الفن المالي للإقتصاد العام، ص157، الناشر: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1992م.

[2] أحمد عبده محمود- المرجع السابق-ص.109

[3] احمد علي سليمان، الضرائب في السودان، دار جامعة الخرطوم للنشر، 1978م، ص31، حمدي احمد العناني، إقتصاديات المالية العامة في ظل نظم المشروعات الخاصة- الدر المصرية اللبمانية، 1987م، ص137.

كان آدم سميث يؤمن بالضريبة النسبية أي ان يدفع كل مواطن نسبة مئوية واحدة من دخله، فمثلاً إذا كانت هناك نسبة مقدارها عشرة في المئة، فإن الفرد الذي يحصل على دخل قدره مائتين من الدينارات فإنه يدفع عشرين ديناراً. تنطلق هذه القاعدة من القدرة على الدفع أو القدرة التكليفية لدافع الضريبة (المكلف) في المساهمة بالأعباء العامة، بحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة في الأعباء العامة متناسبة مع دخلهم، فمن يحصل على دخل وفير، يحصل بالمقابل على حماية له ولدخوله، فعليه أن يساهم في نفقات الدولة بقسط اكبر وأوفر مما يساهم به مكلف لا يحصل إلا على دخل قليل، ومن لا دخل له يعفى من دفع الضريبة. ويقصد بها ان النظام المالي الأمثل هو ذلك النظام الذي يوزع الأعباء المالية للضرائب (بعدالة) بين أفراد المجتمع.

فقد خضع مضمون هذه القاعدة في واقع لتطور كبير تبعاً للتطور الإقتصادي والإجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر إلا ان هذا لا ينفي أن الغاية التي يتعين ان يستهدفها النظام الضريبي في أي بلد هى تحقيق العدالة، وذلك إلى جانب ما تدعو إليه الحاجة من إعتبارات أخرى بطبيعة الحال. وفي هذا الشأن فقد ذهب علماء المالية العامة أول الأمر إلى تصور العدالة على أنها وجوب الأخذ. أي أن تكون النسبة المقتطعة من المادة الخاضعة للضريبة (دخلاً أو ثروة) واحدة، وذلك مهما بلغ مقدار هذه المادة.

وقد إستند العلماء الإقتصاديين إلى عدة حجج في تبرير النسبيةــ أهمها تحقيق المساواة في معاملة الجميع، وضع التحكم في فرض الضرائب. بتغير السعر الذي يطبق من شخص إلى آخر أو من فئة إجتماعية أخرى. إلا أنه يلاحظ أن هذه الحجج كانت تصلح في أعقاب الثورة الفرنسية عندما وجد القائمون بها. كيف كان النظام الضريبي في العهد الملكي ظالماً للشعب بسبب الإعفاءات الضريبية التي كان يمنحها للنبلاء ولرجال الدين[1].

أما في العصر الحديث فإن الضريبة النسبية تعتبر عاجزة عن تحقيق العدالة المنشودة ، ومن هنا إتجه علماء المالية العامة إلى ترك فكرة النسبية إلى فكرة أخرى، هى تصاعدية الضريبة– على النحو الذي نوضحه بالتفصيل عند تناول موضوع سعر الضريبة، رغبة في تحقيق عدالة أكثر بالتمييز بين الأفراد بحسب مقدرتهم التكليفية، وقد حظيت الضريبة

[1] عادل أحمد حشيش – المرجع السابق ذكره- ص157-158.

التصاعدية بسند آخر في العصر الحديث، إذ وجدت فيها الدولة أداة فعالة لتحقيق التفاوت في توزيع الدخل القومي بين الفئات الإجتماعية المختلفة والأفراد في المجتمع، وتقتضي العدالة هنا بأن تكون الضريبة عامة أي تفرض على جميع الأشخاص وعلى كافة الأموال، ومن ثم يمكن الحديث عن العمومية الشخصية حيث يلتزم كافة المواطنين في الدولة، وكذلك المقيمون في خارجها (إذا وجدت لهم أملاك في الدولة) وكذلك كافة الأجانب.

أما العمومية المادية فتنصرف إلى فرض الضريبة على كافة الأموال سواء كانت دخولاً أم ثروات بلا إستثناء. وتحقيقاً للعدالة الإجتماعية أيضاً فإن التشريعات المالية في مختلف الدول تأخذ في الإعتبار عند تقدير الضريبة شخصية الممول ومركزه المالي وحالته الإجتماعية، ولهذا أصتبغت كثير من الضرائب بصبغة شخصية، وأصبح نطاق الضرائب التي لا تأخذ بالصيغة الشخصية، أي ما يطلق عليه الضرائب النوعية والتي لا تنظر إلا إلى المادة الخاضعة للضريبة، مقصوراً على الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة، ومن عناصر الشخصية في الضريبة ما تلجأ إليه غالبية التشريعات الضريبية من التيسير في سعر الضريبة على دخل العمل ورأس المال مع جعل سعر الضريبة المختلط أو الناتج عن إمتزاج العمل ورأس المال كالأرباح الصناعية والتجارية وسطاً بين هذين السعرين كتحمل الضريبة نظراً لضرورة إحتفاظ الممول بهذا الدخل بأكمله لإشباع حاجاته الضرورية التي لا يجوز المساس بها[1].

لما كانت الدولة تلجأ إلى أسلوب الإجبار في تمويل إنفاقها لإشباع الحاجات العامة، فإنه يتعين الإستقرار على أساس موضوعي لتوزيع أعباء الضريبة، أي مقدار التضحية التي يتحملها دافع الضريبة المراد تحصيلها لتوزيعها توزيعاً عادلاً على الأفراد وقد أصبحت العدالة الضريبية في ظل مفهوم تطور الفكر المالي أحد أهداف النظام الضريبي إلى جانب أنها أحد مبادئه[2]، وقد كانت العدالة الضريبية معياراً نسبياً وقابلاً للتغيير والتعديل وفقاً لأيدولوجيات المجتمع وتقاليده.

---

[1] عادل أحمد حشيش، مرجع سبق ذكره- ص158

[2] عبد الكريم صادق بركات، عوض محمود الكفراوي- الإقتصاد المالي الإسلامي جراسة مقارنة بالنظم الوضعية- مؤسسة شباب الإسكنددرية- بدون تاريخ ص332.

ولكنه يمكن تحديد النظام الضريبي العادل بأنه النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن غالبية أفراد المجتمع بعدالتها ففي الواقع ان مفهوم العدالة الضريبية ينطوي على مبدأين هما [3].

❖ **مبدأ العدالة الأفقية:** ويقتضي المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساويين، بمعاملة كل الممولين في ظروف إقتصادية متماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

❖ **مبدأ العدالة الرأسية:** ويقتضي عدم المساواة في المعاملة الضريبية للأشخاص الذين تختلف ظروفهم، أي بمعاملة كل ممولين في ظروف إقتصادية غير متماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة.

والواقع أن كلاً من المبدأين السابقين يتضمن الآخر ويكمله ذلك لأن مطلب المساواة بين الأشخاص المتساووين يحمل ضمناً معنى عدم المساواة بين الأشخاص المختلفين كما أن المطلب الأخير يفقد دلالته إذا لم يتحقق المطلب الأول.

وفي ضوء المفهوم السابق لو نظرنا إلى النظام المالي الإسلامي نجد أن العدالة التي ذكرها علماء المالية طبقتها قواعد الشريعة الإسلامية فسارت دون تمييز بين الممولين المتماثلين عند إخضاعهم للضرائب وقواعد فرض الزكاة، والجزية خير مثال لذلك.

وقد أجمع معظم الباحثين الإقتصاديين أمثال ريكاردو وساي ودجون ميل على مبدأ المنفعة ومبدأ المقدرة على الدفع هما أساس توزيع عبء الضريبة نذكرها على النحو التالي: [1].

- **مبدأ المنفعة:** إنبثق هذا المبدأ من فكرة مساهمة أفراد المجتمع في الخدمات التي تقدمها الدولة كل على حسب دخله وثروته أعتبرت الضريبة هنا بأنها سعر لما تقدمه الدولة من خدمات لمواطنيها فالقاعدة العامة بالنسبة للحاجات الخاصة أن تباع كل سلعة أو خدمة نظير سعر محدد لجميع المشترين بغض النظر عن ظروفهم الإجتماعية والمالية. إلا أن هذا المبدأ تعرض لعدة إنتقادات أهمها:

---

[3] حامد عبالمجيد دراز- النظم الضريبية – الدار الجامعة، بيروت، جامعة بيروت العربية 1994م- ص88.
حمدي أحمد العناني- إقتصاديات المالية العامة في النظم المشروعات الخاصة- مرجع سبق ذكره، ص155-156، عبدالكريم صادق بركات ، عوف محمود كفراوي، ص333-334، إبراهيم على عبدالله وانور العجارمة، مبادئ المالية العامة، الناشر دار الصفا للطباعة، 1993م، ص131-132.

[1]. عوض محمود الكفراوي- المرجع السابق- 104، وما بعدها، عبدالكريم صادق بركات، عوض محمود الكفراوي- المرجع السابق ذكره - ص333 وما بعدها، إبراهيم علي عبدالله / أنور العجارمة ، مرجع سبق ذكره، ص13، علي احمد علي سليمان، مرجع يبق ذكره ص36 وبعدها.

أ. صعوبة قياس المنافع التي تقوم بأدائها الدولة كإعداد جيش قوي إضافة إلى صعوبة قياس عدد المنتفعين من هذه الخدمات.

ب . مبدأ المقدرة على الدفع: يعمل هذا المبدأ على إعادة توزيع الدخل والثروات ويقوم هذا المبدأ على أساس الوصل بين قدرة الأفراد على الدفع وبين التضحيات التي يتحملها الفرد نتيجة دفعه لمثل هذه الضريبة. ويمكن قياس مقدرة الفرد على الدفع عن طريق إحتساب قيمة المنافع التي يضحي بها مقابل إقتطاع جزء من أمواله على شكل ضرائب ولهذا يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من التضحيات هى:

- **مبدأ التساوي المطلق للتضحيات:** وهو مبدأ يقضي بتساوي جميع المنافع التي يضحي بها الأفراد نتيجة دفعهم للضريبة.
- **مبدأ التساوي النسبي للتضحيات:**حيث تتساوى المنافع التي يضحي بها كل فرد منسوبه إلى دخل كل منهم.
- **مبدأ تساوي التضحيات الحدية:** وهو مبدأ يقضي بتساوي المنافع الحدية لدخول الأفراد بعد دفع الضريبة.

الإنتقادات التي وجهت لمبدأ المقدرة على الدفع عديدة ومنها:

- صعوبة تعريف الدخل بإعتباره مقياساً للمقدرة على الدفع.
- فكرة تناقض المنفعة الحدية للدخل ومقارنة المنافع الحدية للدخل تنفيها نظريات الرفاه الإقتصادي المعاصر.

فهناك من يرى ان الضريبة تدفع مقابل النفع (Benefit) الذي يصيب الممول من نشاط الشخص العام، على أنه يصعب التسليم بهذه الفكرة إذ ليس ثمة طريقة لتطوير المنفعة التي يحصل عليها كل شخص على حدة، فلذلك لأن معظم خدمات الدولة غير مرتبطة بالربح المادي وغير قابلة للتجزئة فيستفيد منها المجتمع بصفة عامة، وحتى لو تيسر تقدير هذه المنفعة فإن الدولة كثيراً ما تنفق نفقات طائلة لمصلحة الطبقات الكادحة الفقيرة وما كان ليتسنى لهذه الطبقات بطبيعة الحال ان تدفع الضرائب للدولة بالنسبة لما تستفيد به من خدماتها .

وهناك من يسلم بأن عبء الضرائب يجب أن يوزع حسب مقدرة كل شخص على الدفع (Ability-to-pay)، ولكن كيف لنا أن نعرف مبلغ تلك المقدرة حتى يُجدد مبلغ العبء على

أساسها؟ هنا ثار الخلاف أيضاً بين الكتّاب، فمنهم من يرى أن الضريبة تسبب حرماناً لكل من تحمّل نصيب منها، أي أنها تفرض عليه تضحية معينة بحيث تنتزع جزء من أمواله التي يخصصها لإشباع حاجاته الحالية أو المستقبلية، و حتى تكون ثمة توافق بين الضريبة والمقدرة يجب أن يكون مبلغ هذه التضحية واحداً أو متناسباً، ويقول أنصار هذه النظرية أن رأيهم يجد سنداً علمياً في نظرية المنفعة الحدية المتناقصة للنقود، فالنقود كالسلع تتناقص منفعة وحداتها كلما زاد عدد الوحدات التي يمتلكها أو يحصل عليها الشخص، فالمنفعة النهائية للنقود عند ذي الدخل الكبير أقل منها عند من كان دخله صغيراً أو متوسطاً[1].

فإذا نحن فرضنا ضريبة تطبق نفس السعر على ممولين أحدهما ذو دخل صغير والآخر ذو دخل كبير، فإن العدالة لا تتحقق حينئذ، ولكن من الواضح أنه لا يمكن الإعتماد عليها حيث يستحيل على المشرّع أن يعرف مبلغ أهمية كل من ملك الوحدات من النقود بالنسبة لكل شخص في الأوقات والظروف المختلفة، مع أن أهمية كل من تلك الوحدات هى التي تحدّد مبلغ منفعتها بالنسبة لها. لذلك نرى كتّاب آخرون إعتمدوا في قياس هذه المقدرة على بعض العناصر الإيجابية، لكنهم يختلفون فيما بينهم في تحديد أي هذه العناصر أجدر بالإعتماد عليه، فمنهم من يفضل إتخاذ مقياس ليسار كل ممول.

وهناك من الضرائب ما يمكن تبريره على أساس مبدأي المنفعة والقدرة على الدفع معاً، كما هو الحال بالنسبة للضرائب على الملكية العقارية التي يستفيد أصحابها من إنفاق السلطات المحلية لحصيلتها بصفة مباشرة. هذا ومن المتعذر ان نفصل مبدأ المنفعة عن فكرة التضحية في الضرائب الكلية فالتضحية الصافية التي تسببها الضريبة لا يمكن التوصل إليها إلا عن طريق إستبعاد النفع الذي يصيب الممول من الإنفاق الحكومي الذي يتضمنه تحويل جانب من قوته الشرائية إلى السلطات العامة[1].

2- قاعدة اليقين والوضح:

وهي في التشريع المالي الوضعي بمعنى أن تكون الضريبة المفروضة على كل فرد مؤكدة لا تحكمية فتقضي هذه القاعدة بأن تكون الضريبة التي يدفعها الممول محددة على سبيل اليقين، فمقدارها وميعادها وقت الوفاء أي طريقة الجباية فلابدأن تكون واضحة ومعلومة ودون

[1] عبدالمنعم فوزي- مرجع سبق ذكره، ص97-98.
[1] المرجع السابق، ص98-99.

غموض أوتحكم للشخص المكلف ولأي شخص آخر. وان لا تكون أحكام الضريبة مجهولة أو مبهمة بحيث تخضع لتأويلات وتفسيرات السلطة أو الجهاز الإداري وتحكمه. [2]

ويرى آدم سميث أن الضريبة الجيدة هي تلك الضريبة المحددة بوضوح وبلا حكم أي أن تكون الضريبة معينة و صريحة و غير مفروضة بصورة كيفية فسعرها معروف و أسلوب و مواعيد جبايتها محددة بوضوح و تعد هذه القاعدة في أن الممول أو المكلف بالضريبة سيكون على علم مسبق بالتزامات من قبل الدولة و ثم يكون لديه القدرة على الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء استعمال للسلطة.[3]

3- قاعدة الملائمة

يقصد بها أن تجيء الضريبة في الأوقات و الطرق الأكثر ملائمة للممول و هذا يعني أن يتلائم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدر و أكثر تقبلاً لدفع الضريبة أي أن تقتطع الضريبة ساعة دفع الأجر وبذلك تشكل وقتا ملائماً للأجراء والاقتصاد في نفقات الجباية في مصلحة الطرفين و الدولة و المكلف فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.

وتعني تحصيل الضريبة في الوقت المناسب للمكلفين حتى تكون مناسبة لظروفهم وأحوالهم مما يجعل عملية دفع الضريبة سهلة ومقبولة. أي أن يتم المطالبة بدفع الضريبة في أوقات تتلاءم مع ظروف المكلفين أي يتم اختيار الوقت المناسب للمكلفين لسداد المستحق عليهم من ضرائب.

4- قاعدة الاقتصاد (مبدأ الإنتاجية):

مفهومها: ويقصد بها ضرورة أن يكون هناك اقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة حيث تفضل الضرائب القليلة في نفقات التحصيل عن الضرائب المرتفعة في نفقات التحصيل.

أي أن تكون تكاليف تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها. حيث يجب أن تحصل الضريبة بأقل تكاليف ممكنة بحيث لا يضيع على الدولة جزء كبير من الإيرادات في سبيل الحصول عليها. ويصبح بالتالي فرضها أمراً غير منتج من الناحية المالية للدولة.ولكي لا تلجأ الدولة إلى فرض ضرائب إضافية.

---

[2] عبدالمنعم فوزي- مرجع سبق ذكره-، ص95، حمدي احمد العناني- مرجع سبق ذكره، 138، عوف محمود الكفراوي- مرجع سبق ذكره، ص349وبعدها، منير الحمش، مرجع سيق ذكره، ص128 وبعدها ، حسين عواضة، عبدالرؤوف قطيش/ مرجع سبق ذكره، 349، عادل حشيش، مرجع سبق ذكره، ص154، علي أحمد سليمان، مرجع سبق ذكره، ص31-33، أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص24 وبعدها، غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص392 وبعدها.

3. ناصر مراد، النظام الضريبي الجزائري الحالي ودوره في تمويل خزينة الدولة، رسالة ماجستير ، ص 6.

وتعني هذه القاعدة عند آدم سميث الاقتصاد في تكلفة جباية الضريبة، أي أن تـــنظم كل ضريبة بحيث لا تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوبا للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة حتى لا يتحمل المكلف تضحية في غير محلها، ويتضاءل الفرق بين ما يدفعه وما يدخل خزانة الدولة فكل زيادة في تكلفة الجباية تؤدي إلى تحميل المكلف عبئا لا تقابله زيادة في الايرادات العامة. وعليه فإن قاعدة الاقتصاد تعني أن أفضل الضرائب هي تلك التي تتميز بانخفاض تكلفة جبايتها وارتفاع وغزارة حصيلتها.

هذه هي القواعد الأساسية للضريبة كما صاغها آدم سميث، وهي ما زالت محل اعتبار في علم المالية الحديث، ويضيف بعض الكتاب لها قاعدتين تكميليتين تتمثلان في قاعدة المرونة التي يقصد بها زيادة الحصيلة تبعا لزيادة الدخل والثروة القوميتين، وقاعدة الانتاجية ومعناها أن تكون حصيلة الضريبة كبيرة حتى تغني ضرائب قليلة عن ضرائب كثيرة ومتعددة.[1]

وقد أضاف كتّاب المالية الحديثين إضافة للقواعد التي وضعها آدم سميث مايلي:

❖ **قاعدة المرونة:**

مفهومها: يقصد بها أن يساعد النظام الضريبي على زيادة حصيلة الضريبة كلما زاد الدخل القومي وبالعكس، بمعنى أن يكون هناك علاقة طردية بين الدخل القومي وحصيلة الضرائب. أي أن يتكيف النظام الضريبي مع تغير الظروف الاقتصادية فتزيد الحصيلة في فترات التضخم وتنخفض في فترات الانكماش.

أي أن يكون تغير الدخل مصحوباً من الناحية الزمنية و قدر الأمكان بتغير في حصيلة الضريبة وفي نفس الاتجاه بمعنى أخر الضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إنخفاض حصيلتها.[1]

❖ **قاعدة الاستقرار:**

مفهومها: ويقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات، بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب على المكلف ملاحقة تعديلاته وهذا يضعف من قاعدة اليقين.

---

1 طالبي محمد، السياسة الجبائية كأداة لاندماج الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2011-2012، ص 3.

[1] ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 11.

أي أن تتوافر في أحكام الضريبة نوع من الاستقرار بحيث لا تتغير من فترة إلى أخرى إلا في حدود ما هو ضروري وحتمي. و أن تتميز أحكامها بنوع من الثبات النسبي.

أي أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية و خصوصا في أوقات الكساد و ذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول و الإنتاج.

❖ **قاعدة الإقليمية:**

بمعنى أن يطبق قانون الضرائب داخل الإقليم وألاّ يتعداه إلى أقاليم الدول الأخرى فيخضع للضريبة كل شخص طبيعي أو معنوي داخل الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها.

- **قاعدة السنوية:**

أن يحاسب الممول عما حصل عليه من دخل وخلال فترة زمنية مدتها سنة قد تكون ميلادية أو هجرية ويستند ذلك إلى ميزانية الدولة التي يتم إعدادها على أساس سنوي والتي تعتبر الضرائب جزء منها. (أي جزء من بنودها).

❖ **قاعدة التنسيق بين الأهداف:**

يقصد بها أن لا تتعارض أهداف الضرائب مع بعضها. مثال: أن لا تفرض الدولة ضرائب على الصادرات للحصول على الأموال وفي نفس الوقت تشجع الإنتاج المحلي.

❖ **قاعدة إمكانية التطبيق:**

يقصد بها أن تكون الضريبة ممكن تطبيقها على المكلفين من الناحية العملية. حيث لا يبالغ بها. مثال: فرض ضرائب غير مباشرة على المزارعين.

إن مراعاة العدالة والمساواة واليقين عند فرض الضريبة مهم جداً، كما يجب أن يساهم رعاية الدولة في النفقات الحكومية كل حسب مقدرته النسبية للدفع، وأن تُجبى في زمن ملائم للمكلف، وأن لا تكون نفقات الجباية المالية عالية حتى لا ترهق الدولة اقتصادياً وبذلك يتحقق الهدف الذي من أجله فرضت الضرائب، كما يعتبر التنظيم الفني للضرائب تحديداً للعناصر الفنية التي يستند إليها الهيكل الضريبي وتنظيمها والتنسيق فيما بينها.

رابعاً: أنواع الضرائب

هناك عدة أنواع من الضريبة، وتختلف هذه الأنواع وفقاً للتقسيمات المختلفة، وتتفاوت هذه التقسيمات وفقاّ لأهميتها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية، وفيما يلي ذكر لأهم أنواعها:

1-الضرائب المباشرة:

وهي الضرائب التي تفرض على رأس المال قيمة ما يحققه المكلف أو ما يمتلكه من عناصر رأس المال و يتحمله الشخص المكلف نفسه ولا يستطيع نقل عبء هذه الضريبة إلى غيره.

(أ): الضريبة على الدخل:

هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي أن المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي أو المعنوي.

ويعرف FISHER الدخل بأنه عبارة عن مدى الاشباع خلال فترة زمنية معينة كما يعرفه HICKS بأنه"عبارة عن القيمة النقدية للسلع والخدمات التي يحصل عليها الفرد من مصدر معين خلال فترة زمنية معينة أما المالية العامة فيرجع تعريفها إلى نظريتين:[1]

نظرية المصدر والتي تعرفه على أنه قوة شرائية نقدية تتدفق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة أما نظرية الإثراء فتعرفه بأنه القيمة النقدية للزيادة الصافية لمقدرة الشخص الاقتصادية بين تاريخين أو خلال مدة زمنية معينة وعلى العموم فيمكن أن نعرف الدخل على انه تلك الزيادة في ذمة الممول خلال فترة زمنية معينة، هذه الزيادة تقدر بالنقود وعند استهلاكها لا تمس الثروة الأصلية .

وتقدر الضريبة على الدخل على أساس ما يحققه المكلف منها خلال فترة زمنية معينة سواء كانت جهراً أم سراً، ونستطيع أن نميز من خلال التعريف السابق للدخل نوعين من الضريبة على الدخل: ضرائب نوعية وضرائب عامة. الضريبة النوعية أو الضريبة على فروع الدخل وتمس كل نشاط يمارسه المكلف على حدى مثل الضريبة على الأجور والمرتبات، والضرائب على الأرباح المهن الحرة، أما الضرائب العامة فتناول جميع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها مثلا الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG) .[1]

(ب): الضرائب على رأس المال.

---

[1] عبد المنعم فوزي ، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة 1972، ص 126

[1] رفعت محجوب ، المالية العامة، دار النهضة العربية - بيروت 1979، ص 207.

يعرف رأس المال بأنه جملة الأموال العقارية أو المنقولة ، والممتلكات من طرف شخص في لحظة معينة مهما كانت ، أي سواء كانت لدخل نقدي أو عيني أم لخدمات أم عاطلة على الإنتاج.

تعرف الضريبة على راس المال بأنها تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويقصد برأس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة ، سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات، أو على شكل نقود، وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعاً عديدة مثل الضريبة العادية على رأس المال التي تفرض على قيمة ثروة المكلف بها كلها أو على بعض عناصرها، أو الضريبة على التركات.[2]

وهناك نوعين للضريبة على رأس المال وهما: الضريبة على رأس المال والضريبة على الثروة وبقصد بالضريبة على رأس المال تلك التي تفرض على رأس مال المنتج ، أي المستخدم في العملية الإنتاجية بينما نقصد بالضريبة على الثروة تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه الممول من الأموال العقارية أو المنقولة نتطرق في دراستنا هذه إلى أهم الضرائب التي تفرض على رأس المال .

(ج):الضريبة على التركات:

يقصد بالضريبة على التركات تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال من المورث إلى الموصى لهم ، وانطلاقا من هذا المفهوم اعتبرت هذه الضريبة ضريبة مباشرة على ذات الثروة بمناسبة انتقالها بالوفاة .[1]

قد تلجأ الدولة إلى فرض الضريبة قبل توزيع التركة ، وأن الوارث يسهل عليه وهو يتلقى التركة دفع الضريبة منها والتي تكون عادة بسعر مرتفع تضمن الخزينة العمومية حصيلة مالية كبيرة.

2- الضرائب غير المباشرة:

(أ) الضرائب الجمركية:

2 يونس أحمد البطريق، مقدمة في النظم الضريبية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر الإسكندرية، 1972، ص 26.

1 المرجع السابق، ص 30.

يطلق على الضرائب الجمركية تجاوزا اسم "الرسوم الجمركية" وهي أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك ، وتفرض على السلع التي تجتاز حدود الدولة بمناسبة استيرادها أو تصديرها وقد تفرض الضرائب الجمركية لغايات مالية ، أي للحصول على إيرادات للخزينة أو تفرض في كثير من الأحيان لغايات اقتصادية بهدف حماية الاقتصاد الوطني من المنافسة الأجنبية.[2]

حيث تفرض هذه الضريبة إما على قيمة السلعة بنسبة مئوية معنية وتكون عندئذ قيمية، وإما أن تفرض بصورة مبلغ معين على الوحدة من السلعة وتكون عندئذ نوعية . فلكل من هذين النوعين مزايا وعيوبه فالضريبة القيمية تمتاز بالمرونة أين تزداد حصيلتها بازدياد أسعار السلع المفروضة عليها هذه الضريبة ، ويؤخذ عليها أنها معقدة وقد تحتاج إلى نفقات جبائية مرتفعة لما يمكن أن تتطلبه من خبراء لتقدير قيم السلع المختلفة.

أما الضرائب النوعية، فتمتاز بسهولة جبايتها، ويؤخذ عليها أنها قد تتعرض مع العدالة في الضريبة، لأنها تكون أكثر ارتفاعا بالنسبة للسلع الرخيصة منها للسلع المرتفعة السعر من النوع نفسه ولذلك تعالج الإدارة هذا الوضع بتقسيم كل سلعة إلى عدة أصناف، يفرض على كل صنف منها ضريبة مختلفة، كأن تقسم المنسوجات الصوفية إلى أصناف على أساس الوزن، المتر مثلا،إلا أن ذلك يستوجب عندئذ عمليات فنية معقدة تستلزم تكاليف عديدة.[1]

(ب) الضرائب على الإستهلاك:[2]

وهي الضرائب التي تفرض على استعمالات الدخل بمناسبة انفاقه، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وهذا النوع من الضرائب يمس الفرد لحظة استعماله للثروة من أجل تلبية حاجياته والحصول على خدمة معينة ويتوقف حجم هذه الضريبة على حجم الاستهلاك فكلما كانت القدرة الشرائية للفرد أكثر كانت المردودية لهذه الضريبة أوفر وتسمى الضريبة على الإستهلاك أحيانا بالضريبة غير المباشرة، وتتعدد

[2] يونس أحمد البطريق ، مرجع سبق ذكره ص 123 .
[1] علي بساعد "المالية العمومية" مطبوعة المعهد الوطني للمالية ، القليعة 1992 ، ص 144
[2] منسي أسعد عبد المالك، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مخيم، 1970، ص 143.

صور هذه الضرائب ومن أهم هذه الصور الضرائب الجمركية. كما أن هذا النوع من الضرائب على الإنفاق يشمل عدة أشكال نذكر منها:[3]

1.الضريبة المتدرجة: وتقوم بإخضاع جميع المراحل التي يمر بها الإنتاج دون تمييز وذلك من مرحلة إعداد السلعة للاستهلاك النهائي إلى مرحلة تجارة التجزئة .

2.الضريبة الوحيدة: وتقوم بإخضاع مرحلة واحدة من مراحل الإنتاج دون غيرها من المراحل كاستعمال الضريبة على الإنتاج أو الضريبة على الاستهلاك.

3.الضريبة على القيمة المضافة: وتعد أكثر الضرائب غزارة في التحصيل ويقصد بالضريبة على القيمة المضافة تلك التي لا تفرض على القيمة الكلية لسلعة أو الخدمة بل على الإضافات المتتالية في قيمتها، فهذه الضريبة تسير على شكل الضريبة المتدرجة أي في كل مرحلة من مراحل الإنتاج لفرض ضريبة، غير أن هذه الضريبة لا تمس إلا القيمة المضافة والتي هي الزيادة في قيمة الإنتاج التي يحصل عليها في كل مرحلة بحيث أن البائع يقوم بحساب الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج على مجموع سعر بيع إنتاجه ليؤديها طبعا بعد خصم مبلغ الضريبة التي سبق وأن تم توريدها للخزينة في المراحل السابقة مع تقديم الوثائق التي تثبت ذلك.[4]

(ج) الضرائب على التداول والانفاق:

لا تفرض هذه الضرائب على الدخل عند تحققه أو انفاقه وإنما تحسب على الدخل والثروة عند تداوله أو التصرف فيه، وبذلك نلاحظ أن عدداً من التشريعات المالية الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال أو انتقالها، وكذلك على التصرفات القانونية، وتعد ضريبة التسجيل والطابع من أمثلة هذه الضرائب.

خامساً: أهداف الضريبة

للضريبة دورها الاقتصادي في الدول سواء في تلك التي سيطرت تماماً على الاقتصاد القومي وأخضعته للمالية الجماعية ووحدت القطاع الخاص، أم في تلك الدول التي سمحت بتعايش القطاعين معاً، ومن الواضح أن أهميتها في التوجه الاقتصادي لتحقيق الاستقرار تزداد في

---

[3] عبد الكريم صادق بركات "النظم الضريبية" الدار الجامعية، بيروت 1976، ص 17.

[4] عبد المنعم فوزي ، مرجع سبق ذكره، ص 129.

النوع الثاني عنه بالنسبة للنوع الأول حيث توزع الموارد بواسطة الخطة الموضوعة، ومع ذلك فقد بدأ دورها يتزايد في هذه الأخيرة باتجاهها نحو اللامركزية وإعطائها الوحدات الاقتصادية سلطة أكبر.[1]

كما تنطوي تلك الأهداف الاقتصادية على استخدام الضريبة كأداة لتحقيق وتخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة والممكنة بهدف الإسراع بتنفيذ برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فالأهداف الاقتصادية تقوم على أساس استخدام الإدارة الضريبية من أجل تنظيم الهيكل الاقتصادي للمجتمع بالقدر الذي يكفل تحقيق أكبر درجة من الاستقرار والنمو الاقتصادي، فمثلاً قد تلجأ السياسة المالية إلى استخدام الإعفاءات الضريبية من أجل جذب رؤوس الأموال الحاصة إلى نوع معين من النشاط الاقتصادي الذي يساهم مساهمة فعالة في إشباع الحاجات الفردية وزيادة فرص العمالة، فعلى سبيل المثال نجد أن قوانين الاستثمار التي تتصف باعفاء الأنشطة الإنتاجية والأنشطة التي تتخصص في إنتاج السلع الإستهلاكية العامة، والضرورية لحل مشكلة الأمن الغذائي، نجد أن هدفها هو جذب رؤوس المال الخاص الوطني والأجنبي لهذه المجالات والتي تعجز الموارد المالية العامة عن تمويلها والتي يفتقر إلى منتجاتها الاقتصاد القومي، فضلاً عما توفره هذه المشروعات من فرص عمالة جديدة تمثل لنا توليد دخول جديدة تساهم في زيادة الدخل القومي، وهذا هو المسار الاستثماري الاقتصادي لسياسة الانفتاح[1]

أما من الناحية الاقتصادية فقد أصبح للضرائب تأثير من نواح متعددة، فبعد أن كان التقليديون يرون في الضريبة وسيلة للحصول على الموارد اللازمة لتغطية النفقات العمومية فقط، أصبح العلماء الحديثون يرون فيها إلى جانب ذلك وسيلة من أهم الوسائل لتحقيق سياسة الدولة الاقتصادية والاجتماعية، ولا بد لمعرفة التأثيرات الاقتصادية للضريبة على النفقات العمومية، كما يمكن استخدام الضريبة للتأثير على الأسعار عن طريق فرض ضرائب على بعض السلع وخصوصاً المستوردى منها، وإعفاء البعض الآخر، واستثمار الأموال المدخرة، وتشجيع بعض الصناعات والمهن على حساب الصناعات ومهن أخرى تعتبر قليلة الفائدة بالنسبة للبلاد...الخ[2]

---

[1] عبد الكريم صادق بركات، د. عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 160 وبعدها.

[1] أحمد فرح مصطفى، د. سهير محمد السيد حسين، مرجع سبق ذكره، ص 138- 139، د. أحمد فريد مصطفى، د. عبد المنعم محمد عفر، مرجع سبق ذكره، ص 124- 125.

[2] حسن عووضة، عبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 401.

ويرى الباحث: أيضاً قد تلجأ السلطات المالية إلى فرض ضرائب بشرائح تصاعدية على السلع الكمالية والغير ضرورية والتي تنتج عن التوسع في إنتاجها إسراف وتبديد جزء من الموارد المحدودة، بحيث يؤدي هذا إلى عدم إقبال المستثمرين الجدد على هذه الأنشطة والحد منها، وبذلك تكون الدولة قد حققت هدفين:

*هدف مالي وهو إمداد الخزانة العامة بحصيلة إضافية من التحصيلات الضريبية.

*هدف اقتصادي وهو إعادة تخصيص الموارد واستغلالها في الأنشطة ذات الجدوى الاقتصادية المثلى.

*وقد تقوم الدولة بفرض أنواع معينة من الضرائب بقصد حماية صناعتها الوطنية ويترجم هذا الإجراء في صورة زيادة الرسوم الجمركية على السلع والمنتجات التي يوجد مقابل لها محلياً، وبذلك تصبح الضرائب أحد الأسلحة التي تحمي بها الدولة هيكلها الصناعي القومي.

فهناك أهداف اقتصادية بقصد تحقيق الاستقرار عبر الدور الاقتصادي، عن طريق تخفيض الضرائب أثناء الانكماش (زيادة انفاق الأفراد) وامتصاص القوة الشرائية لدى الأفراد بواسطة الضرائب في حالة التضخم. .[3]

ويعتبر تحصيل الدولة للموارد المالية لإنفاقها هو الهدف الأول لفرض الضرائب، فإن الضرائب عندما تفرض بناء على أساس المقدرة على الدفع بينما توفر الدولة الخدمات لكل المواطنين، فإن ذلك يقلل من تفاوت الدخول بين المواطنين وبين المجموعات او المناطق المختلفة في القطر، ولقد اعتبرنا بعض الاقتصاديين الذين كتبوا في علم المالية العامة أن هذا (بعبارة أخرى خلق نوع من المساواة في الدخول) هو أحد الأهداف العامة للضرائب لكن يبدو أن هذا هو أحد النتائج الهامة لتحقيق العدالة في توزيع عبء الضريبة على المواطن أكثر من كونه الهدف المباشر الذي تسعى له الدولة.

ومن أهم الأغراض أن تستطيع الدولة التحكم في سير الاقتصاد القومي أو تؤثر على الأقل، فالاقتصاد القومي يتعرض لفترات من الركود، كما يتعرض لفترات من النشاط الذي قد يؤدي إلى التضخم النقدي (أي ارتفاع كبير ومستمر في الأسعار) فالضرائب يمكن أن تستعمل كأداة فعالة لمحاربة التضخم أو لمحاربة العطالة وتنشيط الحركة الاقتصادية أو التجارية.[2]

---

[3] حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 201- 202، د. عبد الجواد نايف، مرجع سبسق ذكره، ص 100- 102.

[1] علي أحمد سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 139- 140.

تعتبر الأهداف الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة في عصرنا الحاضر، فالضريبة لاتستقطع دون أن تثير انعكاسات على الاستهلاك والانتاج والإدخار والاستثمار، لذلك تقوم الحكومات باستخدام الضريبة لتوجيه سياستها الاقتصادية ولحل الأزمات التي قد تتعرض لها وذلك بتشجيع فروع الانتاج الضرورية ومعالجة دورات الكساد والركود ومحاربة التكتل والتمركز في بعض القطاعات الانتاجية وذلك على النحو التالي:

أ- استخدام الضريبة لتشجيع بعض النشاطات الانتاجية:

كثيرة تلك الدول التي استخدمت الضريبة كوسيلة لتشجيع قطاعات اقتصادية مثل قطاع السياحة والصناعة أو الزراعة، ولقد لجأ لهذا الأسلوب كثير من البلدان النامية لتشجيع الاستثمار الصناعي أو السياحي في بلادها أو بعض البلدان المتطورة عندما ترغب في جذب رأس مال أجنبي لديها فتعفي الاستثمار المالي الأجنبي من الضرائب مثل ذلك سنغافورة، تايوان، سويسرا.

ب- استخدام الضريبة لمعالجة الركود الاقتصادي.

الدورات الاقتصادية من رخاء وركود سمة من سمات النظان الاقتصادي المعاصر، ومثل هذه الدورات لها تأثير سيئ على الاقتصاد الوطني، لذلك يمكن اللجوء إلى الضريبة أو على الأقل بعض أنواع من الضرائب لمعالجة فترات الركود والانكماش حيث يقل الشراء والاستهلاك وتتكدس المنتجات تقوم الحكومات بزيادة القوة الشرائية لدى أفراد الشعب من ذوي الدخول المتدنية، وذلك بتخفيض معدل ضريبة الدخل في أجزائها الأولى، ورفع مقدار الإعفاء الضريبي، وزيادة الإعفاءات العائلية، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة وخصوصاً تلك المتعلقة بالحاجات الأساسية للمواطنين.

في فترة ازدهار يمكن استخدام الضريبة كوسيلة اقتصادية وذلك بتقليل الإنفاق الحكومي ورفع الضرائب على الدخول، وعلى السلع لتخفيض القوة الشرائية عند الأفراد وكبح الإنفاق الخاص، وتخفيض الضرائب على رأس المال والإدخار لتعطي دفعاً للمشاريع الإنتاجية من أجل زيادة انتاجها وانخفاض الأسعار، وهذه الإجراءات يجب أن تكون ضمن سياسة اقتصادية متكاملة، وليست إجراءات ضريبية منعزلة.

ج- استخدام الضريبة لمنع التمركز في المشاريع الاقتصادية:

الاتجاه إلى التمركز الاقتصادي من سمات هذا العصر وخصوصاً في النظم الرأسمالية، ويعتبر ظهور الشركات المتعددة الجنسية ممظهر من مظاهر التمركز الاقتصادي، ويمكن استخدام الضريبة كوسيلة لمحاربة مثل هذا التمركز، وذلك يتم عن طريق فرض ضرائب خاصة على اندماج الشركات التي تتجه نحو التمركز، وذلك عن طريق فرض ضرائب خاصة ترض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج في الشركات المتجهة نحو التكتل مما يزيد من تكلفة السلعة المنتجة ويحد بالتالي من ظاهرة التمركز والتكتل في النشاط الاقتصادي.

د- استخدام الضريبة لتشجيع الاستثمار والادخار: ويتم ذلك عندما تعفي الدولة عائدات سندات التنمية لتي تصدرها من أي ضرائب لتشجيع شراء مثل هذه السندات، أو تخفيض على الودائع في صناديق الإدخار أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني.

كما يمكن استخدام الضرائب كأداة لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي عن طريق إعفاء المواد الأولية المستوردة واللازمة للقيام بهذا لنشاط، أو إلغاء أو تخيض الرسوم على صادرات نشاط معين بقصد تشجيعه وزيادة صادراته، كما قد تهدف الضريبة إلى تشجيع شكل من أشكال الاستغلال كما في حالة تشجيع اندماج المشروعات بإعفائها من الضريبة، أو تخيض الضريبة عليها، وكذلك في حالة تشجيع الملكيات الصغيرة، أو الملكيات التعاونية.[1]

يقول الباحث: ومن الأغراض التي تفرض من أجلها الضرائب أن تؤثر الحكومة لا على كل سير الاقتصاد القومي، بل على جانب منه مثلاً قد تزيد الدولة محاربة استهلاك سلعة معينة كالكحول، فترض الدولة ضرائب عالية على كل أنواع الكحول للحد من استهلاكها أو قد تفرض الحكومة ضريبة صادر عالية على الدولة لتقلل من تصديرها للخارج أو قد تقلل أو تزيل الحكومة ضريبة الصادر على القطن لتشجيع تصديره للحصول على عملات أجنبية، في هذه الحالة فإن الدولة لاتهتم بالعدالة أو المبادئ الأساسية للضرائب، لأن المهم هو تحقيق الغرض الذي فرضت من أجله الضريبة بغض النظر عن عدالة الضريبة أو ملاءمتها لدافع الضريبة، في حقيقة الأمر إن الضريبة لابد من أن تكون مرهقة لداعها حتى تصده عن استهلاك السلعة المكروهة التي قصدت الدولة الحد من استهلاكها، ولا تطبق القواعد الأساسية

[1] منير الحمش، مرجع سبق ذكره، ص 128.

للضرائب (أو العدالة) إلا في حالة الضرائب التي يكون الهدف من ورائها هو ما تعود به من إيراد للخزينة العامة.

❖ **التكافل الاقتصادي:**

يعتبر من الأهداف الاقتصادية، إذ يولي الإسلام عنايته الكبرى لاقتصاد الأمة فيعمل على حظ ثروات الأفراد من الضياع والتبذير ويمنع سوء استعمال الاقتصاد الوطني بالاحتكار والتلاعب بالأسعار والغش في المعاملات، ولهذا أوجب على الدولة أن تحول دون الاحتكار والتلاعب والغش وأن تضرب على أيدي المحتكرين بيد من حديد، بل وأن تصادر سلعهم المحتكرة وتوزعها على الشعب بأسعار معتدلة وربح مناسب.[2]

❖ **الهدف الاجتماعي:**

الهدف الاجتماعي يمكن باستخدام الضرائب، التصاعدية على الدخل والثروة والمعاملة التميزية للسلع الاستهلاكية بإعفاء السلع لضرورية وزيادة الأسعار على السلع الكمالية للحد من الفوارق بين الطبقات في الثروات والدخول، كما أنها وسيلة أيضاً لتحقق أهداف اجتماعية معينة لمحاربة أنواع الاستهلاك الضارة كالخمور وتشجيع بعض أنواع الاستهلاك أو المساهمة في تنفيذ سياسة سكانية محددة، ومن الجدير بالإشارة إلى أن كثيراً ما تحقق الضريبة في وقت واحد بعض الأهداف التي قد تكون متعارضة، فمثلاً الضريبة التصاعدية ذات الهدف الاجتماعي تحقق الهدف المالي، ولكن قد يحدث بعض التعارض في حالات محددة بين الهدف المالي من جانب وبين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جانب آخر مما يثير مشكلة أولوية الأهداف، ممثال ذلك فرض ضريبة جمركية خاصة تؤدي إلى انخفاض في الواردات، وبالتالي انخفتض الحصيلة، وكذلك فرض ضريبة بسعر مرتفع على على بعض الثروات قد يحد من وجودها، ويقلل من حصيلة هذه الضريبة مع مرور الوقت[1]

كما أن انتشار الأفكار الاشتراكية وفكرة العدالة الاجتماعية بصورة عامة جعل كثير من العلماء يفكرون في إمكانية إعادة توزيع المداخيل وتقليل الفوارق بين الطبقات عن طريق الضرائب، وكانت الأفكار السائدة في الماضي بأن الضريبة على رأس المال بصورة عامة، والضريبة على التركات بصورة خاصة، يمكن أن تسهم إلى حد كبير في إعادة توزيع الدخل

---

[2] محمد عبد المنعم الجمال، مرجع سبق ذكره، ص 331- 332.

[1] عبد الكريم صادق بركات، د. عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 160- 161.

القومي، إلا أن الواقع لم يؤيد هذه الأفكار كل التأييد، وعلى كلٍ فقد تغير مفهوم العدالة بالنسبة للضرائب في هذا العصر، فبعد أن كان هذا المفهوم يقتصر في الماضي على المساواة الحسابية، أصبح الآن مفهوماً للعدالة الاجتماعية بمعناها الواسع، وهذا يعني مراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف، ومراعاة مقدار الدخل، بحيث يعفي منه القسم الضروري للعيش، وتفرض معدلات تصاعدية على الباقي ترتفع كلما ارتفع الدخل وبتأثير هذا المفهوم للعدالة الضريبية يصل معدل ضريبة الدخل في فرنسا إلى 60% وفي الولايات المتحدة الأمريكية إلى 90% وكان يصل في لبنان إلى 50% لكنه خفض إلى 10% بموجب القانون رقم 282 بتاريخ 30/ 2/ 1993م، ويتبع ذلك أن العدالة الاجتماعية بمفهومها الحديث تقضي مبدئياً بأن تقلل من الضرائب غير المباشرة التي تطال الفقير والغني على السواء، وأن تكثر بمقدار ما يتوافاق ذلك مع المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية من الضرائب المباشرة التصاعدية التي تطال المداخيل الكبيرة بنسب عالية، كما تطال التركات الكبيرة باقتطاع جزء منها لصالح الدولة، وهذا ما نراه جلياً إذا قارنا بين البلدان المتقدمة وبين البلدان النامية.[2]

فالضريبة التصاعدية المباشرة تطال واحد من ثلاثة أشخاص في الولايات المتحدة الأمريكية، وواحد من ثمانية في فرنسا، وواحد من ستين في الأرجنتين، وواحد من مائة في شيلي وفنزويلا، وواحد من مائتين في البرازيل، وواحد من ألفين في البيرو، وأقل من ذلك في البلدان الأفريقية والاسيوية، وقد تستخدم الضريبة من الناحية الاجتماعية أحياناً، كوسيلة لتشجيع النسل، أو معالجة أزمة المساكن...الخ، ومن الأهداف الاجتماعية تخفيف عبء الضريبة على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة وإعفاء بعض الهيئات التي تقوم بخدمات اجتماعية من الضريبة، وفرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها أضرار اجتماعية كالمشروعات الروحية...الخ[1]

يقول الباحث: الأهداف الاجتماعية للضريبة، كثيرة ومتنوعة وخصوصاً بعد ظهور مفهوم العدالة الاجتماعية، وبروز الاتجاهات الحديثة لتوزيع عادل للدخل وحد من استغلال الطبقات العاملة بالإضافة إلى ظهور مفاهيم توزيع العبء الضريبي في المجتمع حسب مستوى الدخول.

---

[2] حسن عواضة، د. عبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 400- 401.

[1] منير حمش، مرجع سبق ذكره، ص 128.

فالضريبة العصرية وسيلة لإعادة توزيع الدخول والثروات، والدور الاجتماعي للضريبة نادى به كل من جان جاك روسو في كتابه (العقد الاجتماعي) الأديب الفرنسي ولتير، والمفكر الاشتراكي كال ماركس أشار إلى أهمية استعمال الضرائب لتحقيق العدالة الاجتماعية، حتى أنه ظهرت اتجاهات في أوربا إلى اتباع الطرق الضريبية في استخدام الضرائب لإعادة توزيع الدخل القومي بشكل عادل.

ولقد حاولت الدول في عصرنا الراهن استخدام الضريبة كوسيلة هامة لتحقيق مجموعة من الغايات الاجتماعية، ومن أهم هذه الغايات ما يلي:-[2]

أ- مع تكتل الثروات في أيدي عدد قليل من أفراد المجتمع:

ويتم ذلك بطرق متعددة منها فرض ضريبة على الثروات، كما هو مطبق في ألمانيا وفرنسا، وفرض ضريبة عالية على السلع الكمالية، وعن طريق التصاعد في معدل الضريبة.

ب- توجيه سياسة النسل في الدولة:

فالدولة الراغبة بتشجيع النسل كبلدان أوربا والبلدان الإسكندنافية تستخدم الضرائب في الإكثار من عدد السكان وذلك عن طريق تقسيم الضريبة على الدخول إلى أجزاء متساوية بقدر عدد أفراد الأسرة ومعالجة كل جزء منها كأنه جزء مستقل سواء من حيث التصاعدية أو من حيث الإعفاء، أو من إعفاء بعض الدول الفردية الناشئة عن العمل من الضريبة، بنسبة متصاعدة مع عدد الأولاد ضمن حدود معينة.[1] بالمقابل الدول الراغبة في تحديد النسل تقوم برفع معدل الضرائب على الدخول والمعدل يزداد بازدياد عدد أفراد الأسرة، أو لا تعفي قوانين الضرائب الحد الأدنى للمعيشة من الضريبة كما هو مطبق في كل من الهند والصين.

ج - معالجة أزمة السكن:

يمكن استخدام الضريبة كوسيلة لحل مشكلة السكن وذلك بإعفاء رأس مال المستثمر في هذا القطاع من الضرائب لفترة زمنية محددة مثلاً، أو تسمح بالاستهلاك السريع للأدوات والتجهيز المستخدمة في قطاع الإسكان، فألمانيا بعد الحرب العالمية الثانية فرضت ضريبة إضافية على العقارات القديمة وخصصت ثلاثة أرباع إيراداتها لإنشاء مساكن جديدة رخيصة الأجر.

---

[2] أحمد زهور شامية، د. خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 139 وما بعدها.

[1] أحمد زهور شامية، د. خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 138- 139.

وفرنسا فرضت ضريبة مماثلة حيث فرضت ضريبة على المساكن غير المشغولة شغلاً كاملاً، مثل هذا الأمر دفع أصحاب هذه العقارات على تأجيرها أو استغلالها تفادياً من أداء ضريبة عالية.

د- معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة:

هناك الكثير من الظواهر المنتشرة في المجتمع وتسئ إلى الصحة العامة وصحة الأفراد، من هذه الظواهر الدخان والكحول، يمكن للسلطات العامة من محاربة مثل هذه الآفات المضرة عن طريق الضرائب وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها، وينطبق الأمر على محاربة الميسر بفرض ضرائب مرتفعة على إجازات ألعابه وأرباحه المختلفة.

تعتبر الأهداف الاجتماعية أيضاً من الأهداف القديمة للمالية العامة والضرائب حيث ذكر آدم سميث في كتابه السابق ثروة الأمم أن من أهم أركان التنظيم الضريبي الأمثل هو ضرورة مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب، ومعنى العدالة الاجتماعية هو الأخذ في الاعتبار المقدرة التكليفية للممول، بحيث لا يترتب على فرض الضرائب أي آثار اجتماعية ضارة (تخفيض مستوى المعيشة) وبهذا المفهوم نجد أن هذه الفلسفة تنطوي على إمكانية إعفاء المعدمين من الأفراد وبذلك يكون مبدأ العدالة الضريبية من أقوم أهداف السياسة الضريبية.[2]

يقول الباحث: يعتبر تطور الاقتصاديات واتساع مجال تدخل الدولة أدى إلى ظهور أهداف اجتماعية أخرى يمكن تحقيقها عن طريق استخدام الأداة الضريبية، ومن ضمن هذه الأهداف إعادة توزيع الدخول بفرض زيادة الرفاهية وزيادة الضرائب على السلع الكمالية لصالح الطبقات الفقيرة والمعدمة، وهنا تكون الضرائب التصاعدية المباشرة على الدخل من الإرث والأرباح، وبذلك تكون أكثر ديمقراطية وإسهاماً في إعادة توزيع الثروة بين المواطنين عن طريق الموازنة، إلا أن إعفاء بعض السلع الاستهلاكية والضرورية من الضريبة وذلك بإعفاء محدودي الدخل يعتبر أداة هامة لإزالة الفوارق وتقليل التفاوت بين الطبقات المختلفة.

❖ **الهدف المالي:**

وقد نادى البعض بأولوية الهدف المالي دون غيره من الأهداف استناداً على عدد من الأسانيد التي يمكن تلخيصها في أهمية دور الضريبة في تجميع الموارد المالية للدولة واستحالة

[2] أحمد فريد مصطفى، د. سهير محمد السيد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 137- 138.

تمويل النفقات العامة بدونها، كما أن تحقيق الأهداف الاجتماعية سيؤدي إلى تغيير طبيعتها من اقتطاع جبري- هدفه توزيع الأعباء العامة وفقاً للمقدرة التكليفية للأشخاص المختلفين- إلى أداة لمصادرة الثروات والدخول، هذا بجانب أن استخدامها لتحقيق أهداف المجتمع الأخرى من اجتماعية واقتصادية سيزيد من تعقيد الضريبة ويعرقل جبايتها ويدفع إلى التهرب، ولكن خلافاً لهذا الرأي يعتقد أن تحقيق الدولة لأهداف رهين بذورها التمويلي أي بحجم حصيلة الضريبة بأهداف السياسة متكاملة، وحتى لو سلمنا بوجود تعارض بين هدف التمويل والأهداف الأخرى للضريبة فإنه لا يتحقق إلا في بعض الحالات المحدودة ولا يعني ذلك في هذه الحالات إلغاء أو تجاهل دور الضريبة التمويلي، بالإضافة إلى ذلك فإن الضريبة باعتبارها أحد أدوات السياسة المالية لا تقتصر دورها على التمويل فحسب بل يتعين أن تخضع لأهداف المجتمع جميعها وأن تسخر لخدمته.[1]

كما يعتبر الهدف المالي من أحد الأهداف الرئيسية الهامة لأي ضريبة فتأمين إيرادات دائمة من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية ومن هنا نشأت قاعدة (وفرة حصيلة الضرائب) أي اتساع الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الإمكان في نفقات الجباية، حيث يكون الإيراد الضريبي مرتفعاً.[2] هذا ما نلاحظه في البلدان المتطورة حيث ترتفع نسبة ايرادات الضريبية إلى الناتج القومي الإجمالي، فالأمر مرتبط بالواقع بمستوى التطور الاقتصادي[1] وتوفير الأموال اللازمة لتغطية أعباء النفقات العامة.[2]

كما تعتبر الأهداف المالية من أقدم أهداف الضرائب وهي ترتبط بفكرة الحياد الضريبي الذي سيطر على الفكر الكلاسيكي وسادت السياسة المالية في فترة الحرية الاقتصادية، وظل الأمر كذلك حتى عام 1929م، حيث الكساد العظيم والأزمة المالية حيث انعكس ذلك على الفكر الاقتصادي، جيز في قوله الشهير (أن نفقات هامة ينبغي تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، ولذا يجب أن يكون هناك مصدر دائم لتغطيتها) ثم عاد وذكر(أن هناك موارد مالية محدودة فينبغي إنفاقها على أحسن ما يمكن) وبهذا المعنى نجد أن الضريبة كانت مجرد أداة تهدف إلى

---

[1] عبد الكريم صادق بركات، د. عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 161- 162.
[2] أحمد زهير شامية، د. خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 137.
[1] المرجع السابق، ص 137.
[2] إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مرجع سبق ذكره، ص 121.

محاولة ضمان مد الخزانة العامة بحصيلة وقدرة من الأموال تمكنها من الوفاء بإنفاقها العام، وعلى هذ ففي ظل المفهوم التقليدي المالي يتوقف تحقيقه كما رأينا على مدى وفرة الحصيلة الضريبية.[3]

وبالرغم من تطور الاقتصاد المالي واتساع النشاط المالي للدولة وتعدد أهداف الضريبة، إن ذلك لا ينفي وجود الهدف المالي كهدف مكمل أو كهدف أساسي في بعض الأحيان.[4]

ففرضية الضرائب هو أن تحصل الدولة على موارد مالية لإنفاقها وتفرض الدولة هذا النوع من الضرائب على ضوء تلك القواعد الأساسية التي تحدثنا عنها في هذا الفصل، إن الضرائب عندما تفرض بناء على أساس المقدرة على الدفع بينما توفر الدولة الخدمات لكل المواطنين فإن ذلك يقلل من تفاوت الدخول بين المواطنين وبين المجموعات والمناطق المختلة في القطر، ولقد اعتبر بعض الاقتصاديين الذين كتبوا في علم المالية العامة خلق نوع من المساواة في الدخول هو أحد الأهداف الهامة للضرائب، لكن يبدو أن هذا هو أحد النتائج الهامة لتحقيق العدالة في توزيع عبء الضريبة على المواطنين، أكثر من كونه الهدف المباشر الذي تسعى له الدولة.[5]

فالأهداف المالية التي تعبر عنها النظرية التقليدية في المالية العامة أنها الأساس الذي بحسب تحقيقه عند فرض كل ضريبة والأهداف المالية وفقاً لذلك تنحصر في تحقيق إيراد مالي للدولة، وقد أصبحت هذه الأهداف أقل وظائف الضريبة أهمية حيث أصبحت الضريبة تستخدم في الغالب لتحقيق أهداف غير مالية[1] كما سبق أن ذكرنا من أهداف مختلفة.

سادساً- الأساس القانوني لفرض الضريبة:

عملت النظرية المالية العامة على ايجاد المرتكزات التي تعطي للدولة الحق في فرض الضرائب والزام المواطنين بأدائها، وقد اختلفت نظريات فرض الضريبة باختلاف نظرة المفكرين الاقتصاديين للضريبة ففي حين اعتبر الاقتصاديون في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر أن الأساس في فرض الضرائب هو العقد الضمني بين الأفراد والدولة، اتجه التشريع المالي الحديث إلى اعتبار فرض الضريبة عملا من أعمال السيادة وواجبا تمليه فكرة التضامن الاجتماعي بين الأفراد في تغطية نفقات الدولة

---

[3] أحمد فريد مصطفى، د. سهير محمد السيد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 136- 137.

[4] غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 348.

[5] علي أحمد سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[1] منير الحسن، مرجع سبق ذكره، ص 127.

هناك نظريتان رئيسيتان للتفسير الأساسي الذي تستند إليه السلطات العامة في فرضها للضرائب هما:[2]

1-نظرية المبادلة أو العقد المالي:

حيث ترى هذه النظرية والتي تعتمد على نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها الفيلسوف جان جاك روستو أن هناك عقد اجتماعياً تم عقده بين العامة (الحكومة) وأفراد المجتمع حيث تنازل الافراد بموجبه عن جزء من ممتلكاتهم مقابل حماية الجزء المتبقي لديهم.

ويختلف انصار هذه النظرية في تفسير طبيعة التعاقد، فيرى بعضهم أن العقد كان على شكل عقد التأمين ، وحسب هذا الرأي تشبه الضريبة بقسط التأمين يدفعه الأفراد لضمان سلامة ممتلكاتهم، وبالتالي فإن مقدار القسط يزداد كلما زادت ممتلكات الفرد. ولكن يؤخذ على هذا التفسير ان السلطات العامة تقدم خدمات أخرى إضافة إلى حماية ممتلكات الأفراد من جهات ، ولكنها في نفس الوقت تعوض الافراد عن الخسائر والأضرار التي تلحق بممتلكاتهم كما هو المفروض في حالة التأمين.

ويرى قسم آخر أن أساس فرض الضريبة هو عقد الشركة، حيث تبين الفكرة أن أساس فرض الضريبة هو اعتبار افراد المجتمع مساهمين في شركة انتاجية تديرها الحكومة وهي تقوم بتقديم الخدمات الجماعية المشتركة كالدفاع الخارجي والأمن الداخلي والجهاز القضائي إضافة إلى تعبيد الطرق وإقامة الجسور والمدارس والمستشفيات وتحدد مقدار مساهمة كل جزء من هذه الشركة بمقدار رأس مالها الخاص من ممتلكاتهم وبالتالي أن الضريبة تفرض على رأس المال وليس على الدخل. وهناك عدة انتقادات في هذا التفسير، منها مثلاً أن الواقع يتنافى مع ما ذهبت إليه من وجود تناسق بين المنافع التي يحصل عليها الفرد والضرائب التي يدفعها*. ولذلك ليس من الصحيح اعتبار الدولة كشركة إنتاجية لأن الدولة تقوم بتقديم خدمات أخرى تفتضيها مصلحة المجتمع ككل.

❖ **أساس الضريبة عقد بيع خدمات:**

---

[2] عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة- بغداد ، طبعة 1983م، ص 70 وبعدها.

* يرى كل من جون بابتست ساي و دافيد ريكاردو أن فرض الضريبة يجب أن يكون في أضيق الحدود وعلى الدولة عدم اللجوء إليه إلا في حالة عدم القدرة على تغطية نفقاتها، وأن الضرائب يجب أن لا تؤثر على النشاط الاقتصادي) فكرة الحياد الضريبي(، أما جون مينارد كينز فيؤكد على وجوب استخدام الضريبة كأداة للتدخل في النشاط الاقتصادي.

وقد اختلف العلماء على تحديد التكييف القانوني لطبيعة العقد فمنهم من يرى أنه عقد بيع خدمات، ومنهم من كيفه على أنه عقد تأمين، وأخرون يرون أنه عقد شركة:-[1]

أ- عقد بيع خدمات أو عقد ايجار أعمال: ومن أنصار هذا التكييف الاقتصادي " ميرانو " و الاقتصادي" أدم سميث " و هم يقررون أن العقد هو عقد بيع خدمات أو ايجار أعمال من الدولة، ثمنه ما يدفعه الأفراد من الضرائب، ومعنى هذا التكييف:

- ان الضريبة مساوية للمنفعة التي يحصل عليها الممول.

وحسب هذا الرأي فإن الضريبة هي الثمن الذي يدفعه الفرد للدولة عن الخدمات التي تقدمها، وبالتالي فمن الضروري وجود تناسب بين هذه الخدمات ومدى استفادة الفرد منها ومقدار ما يدفعه كضرائب.

- حق الدولة في التوسع في سلطتها لفرض الضرائب على أكثر المنتفعين من الخدمات والمنافع المقدمة.

إلا أنه يــرد على هذا التكييف باستحالة التناسب والتساوي بين الضريبة والمنفعة والصعوبة الكبرى في تحديد المنفعة، وتفوقها على قيمة الضريبة المحصلة أحيانا كمرافق الشرطة والدفاع والصحة والتعليم.

ب- عقد التأمين: كيفه المفكر الفرنسي " مونتسكيو" في كتابه " روح القوانين " ويرى أن الضريبة هي قيمة التأمين الذي يدفعه الممول للدولة، مقابل الانتفاع من خدماتها، ومعنى هذا التكييف:

- تناسب الضريبة مع قيمة الأموال التي بحوزته والمؤمن عليها؛
- فرض الضريبة على رأس المال أو الدخل؛
- فرض الضريبة تبعا لدرجة ثراء الممول.

إلا أنه يرد على هذا التكييف بعدم ضمان التناسب بين قيم الضريبة وقيم أموال الممول، وعدم ضمان أو إلزام الدولة بتعويض خسائر الممول في حال فقدانه لأمواله، فضلا عن عدم جواز حصر وظيفة الدولة في الحماية والأمن والدفاع.

---

[1] غازي عناية، النظام الضريبي في الفكر المالي والاسلامي (دراسة مقارنة)، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 2003، ص 69-70.

ج- عقد الشركة: كيّف المفكر " بروجلي " الضريبة على أنها حصة الشريك في شركة مساهمة أعضاؤها هم أفراد الجمهور، ومجلس إدارتها الحكومة ويجب على كل شريك في هذه الشركة أن يساهم في نفقات مجلس الإدارة، وبعبارة أخرى فإن الضريبة هي نفقة الانتاج التي يدفعها الفرد المنتج المساهم في شركة انتاجية إلى مجلس إدارتها، وهي الدولة لتغطية النفقات الانتاجية التي تتحملها ومقابل الخدمات التي تقدمها، ومعنى هذا التكييف:

- ضرورة تناسب الضريبة مع درجة ثراء الفرد الشريك؛
- فرض الضريبة على رأس المال وليس على الدخل؛
- إن الدولة والأفراد يكيفون علاقتهم على أساس المصلحة والمنافع المادية.

ويمكن القول أن بطلان نظرية التعاقد ينبني على بطلان نظرية العقد الاجتماعي التي نادى بها فلاسفة أوروبا، فنشأة الدولة لم تكن على أساس هذه النظرية، ومن ثم لا وجود لعقد ضمني بين الأفراد والدولة، كما أن بطلان هذه النظرية ينبني أيضا على عدم إمكانية اعتبار الضريبة ثمنا للخدمة المقدمة من الدولة لأنه لو صح هذا الافتراض لوجب أن يكون الثمن واحدا بالنسبة للجميع، ولكن الحاصل أن مقدار الضريبة يتوقف على المقدرة التكليفية للمولين في أغلب الأحيان.

إن تطور مفهوم الضريبة واتساعها ليشمل سيطرة الدول على الاقتصاد القومي، وتحقيق العديد من الأهداف والمنافع العامة، وبالتالي ضمان تنفيذ السياسات المالية للدولة، إلى جانب ما وجه لنظرية التعاقد من نقد، دفع إلى البحث عن نظرية أخرى يستند إليها علماء المالية العامة في تبرير سلطة الدولة في فرض الضرائب.

2-نظرية التضامن الاجتماعي:

ترى هذه النظرية ان وجود سلطات عامة (الدولة) هو ضروري لمصلحة أفراد المجتمع ككل. وتقوم هذه السلطات عادة بتقديم خدمات عامة. وتقديم هذه الخدمات يحتاج إلى نفقات عامة لذلك فإنها تحصل عليها من أفراد المجتمع الذين تقدم لهم هذه الخدمات باعتبار أنهم متضامنون في تحمل هذه النفقات.[1]

[1] فليح حسن خلف، المالية العامة، عالم الكتاب الحديث- عمان، طبعة 2008م، ص 178-180.

وهذا هو أساس الضرائب حسب أنصار هذه النظرية وهي أقرب إلى القبول باعتبار أنها تفسر بعض الامور التي تحدث في الواقع ومنها مثلاً تحمل جيل حالي دفع فوائد وأقساط القروض العامة التي اقترضها جيل سابق باعتبار أن هناك تضامناً اجتماعياً بين الاجيال المختلفة في تحمل الالتزامات الجماعية في مجتمع من المجتمعات.

المبحث الثاني

التنظيم الفني للضريبة

يتطلب فرض الضريبة نظاماً محدداً وفقاً لمعايير معينة يحددها المشرع الضريبي بغية الوصول للهدف من فرض الضريبة. ولابد للمشرع من أن يأخذ في اعتباره مجموعة المباديء والقواعد الأساسية والخصائص التي تجعل النظام الضريبي أكثر صلاحية.

ونجد أن الدولة الحديثة تعتمد على عدد من العناصر وليس على عنصر واحد للإخضاع الضريبي، ولابد أن تتعدد العناصر وتتنوع حتى يتم توزيع العبء الضريبي على أكبر عدد من الدخول. والثروات وبذلك يقل التهرب من الضريبة .

اولاً: وعاء الضريبة وطرق تقديره:

يقصد بالوعاء الضريبي موضوع الضريبة، أو المادة الخاضعة للضريبة مصدرها شكلها (مباشر، غير مباشر). وهذا العنصر يمكن أن الفاعل بنفسه أو نتاج نشاطاته كرؤوس الأموال أو الدخل أو السلعة .[1]

ويمكن تعريفه أيضا بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء وذلك حسب الأنظمة المحددة لذلك وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معاً ، أو الأفراد فيما إذا فرضت على الأفراد رأساً بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

1. التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:

في هذه الحالة يتم تحديد الوعاء الضريبي على أساس عدد من المظاهر الخارجية يسهل الوقوف عليها، و تعتبر معبرة عن ثروة المكلف، وهنا لا تفرض الضريبة على المادة الخاضعة لها و إنما على أساس المظاهر الخارجية .

تتميز هذه الطريقة بالآتي :

– سهلة الإستعمال لإدارة الضرائب ، اذ لا يستدعي الأمر أكثر من ملاحظة المظاهر الخارجية التي حددها القانون دون الحاجة الى التحري عن حقيقة دخل الممول .

– المحافظة على أسرار المكلف و عدم تدخل موظفي الدولة في الشؤون المهنية للمكلف .

[1] زينب حسين عوض الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 129.

– لا تتطلب من الممول أي قرارات او مستندات مما يجعلها صالحة للمجتمعات التي ترتفع فيها نسبة الامية.

– إنخفاض احتمالات التهرب الضريبي، مما يجعلها صالحة للدول التي تنخفض فيها درجة الوعي الضريبي.

و ما يعاب على هذه الطريقة هي أن المظاهر الخارجية لا تظهر حقيقة المقدرة التكليفية للممول ومنه الدخول لا تعبر عنه هذه المظاهر ، و لهذا فان أغلب التشريعات الضريبية الحديثة عدلت عن هذه الطريقة و ان كانت تستعملها كوسيلة مراقبة في بعض الأحيان على ما يقره المكلف عن حقيقة دخله أو ممتلكاته .[1]

2. طريقة التقدير الجزافي :

حسب هذه الطريقة فإن القيمة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي) تقدر تقديراً جزافياً بالاستناد إلى بعض القرائن التي تتبعها إدارة الضرائب لتقدير الوعاء والتي تعبر على دخل المكلف و تختلف هذه الطريقة عن سابقتها ، في أنها عادة ما يكون العنصر الذي يرتكز عليه في التقدير الجزافي ذا علاقة مباشرة بالثروة أو الدخل الخاضع للضريبة مثل الصائغ ، و لهذا فانه في التقدير الجزافي لا تفرض الضريبة على المظاهر الخارجية و انما على المادة و لهذه الضريبة مزاياه الخاصة .

– إذ تعتبر سهلة الإستعمال بالنسبة للإدارة الضريبية .

– لا تحتاج إلى كثير من الرقابة.

و يعاب عليها أنها لا تسمح للمكلف باثبات حقيقة دخله أو ثروته التي قدرت تقديرا جزافيا . اذ أن التقدير الجزافي يعتبر نسبي و بعيد في بعض الأحيان عن الحقيقة و العدالة .[2]

3. التقدير الإداري المباشر :

وتبني هذه الطريقة على أساس تقدير إداري تحديدي أو حقيقي مباشرة كما في الواقع على أساس إقرار المكلف أو من الغير و ذلك باستعمال كافة الوسائل المتاحة لدى الإدارة كالقيام بالتحريات حول نشاط المكلف والتردد على أماكن العمل مما يسمح بالكشف عن حجم نشاط

---

[1] حامد عبد المجيد دراز، محمد عمر حماد أبو دوح، سعيد عبد العزيز عثمان ،مبادئ المالية العامة ،الجزء الثاني، الدار الجامعية،الاسكندرية، طبعة 2003م، ص 91.

[2] المرجع السابق، ص 93.

المكلف. حيث تلجأ إدارة الضرائب إلى كافة الأدلة التي تكشف عن مقدار دخل المكلف، و منها مناقشة المكلف نفسه، و تجد هذه الطريقة تطبيقها الأساسي في تقدير دخل الملكية العقارية، أراضي زراعية أو أبنية سكنية لأن المصدر هنا أموال ظاهرة ولا يمكن اخفاؤها من جهة ، كما أنه من السهل نسبياً معرفة ما تديره من دخل من جهة أخرى .

وتتميز هذه الطريقة ، بأنها أقرب إلى تقدير الدخل تقديراً حقيقياً أكثر من طريقتي المظاهر الخارجية و التقدير الجزافي و أنه يمكن استعمالها لتقدير كافة الدخول إلا أنه ما يعاب عليه هو احتمال تعسف الإدارة المالية في التقدير، و مغالاتها فيه انحيازا إلى خزينة الدولة.[1]

أ. تصريح المكلف بالضريبة :

ففي هذه الحالة ، يقوم نوع من التقارب بين المكلف و الإدارة . بمقتضاه تطلب الإدارة المالية من المكلف تقديم اقرار عن ثروته أو دخله أو عن المادة الخاضعة للضريبة – بصفة عامة – و تعتمد الإدارة هنا على حسن نية المكلف و أمانته و لكنها تحتفظ لنفسها بالحق في مراقبة الإقرار، أو تعديله اذا ما بنيا على غش أو خطا .

و ما يعاب عليها احتمال وجود غش جسيم يصعب على إدارة الضرائب اكتشافه و تدخل الإدارة في شؤون المكلف و التعرف على تفاصيل حياته الخاصة بأساليب قد تكون غير مقبولة بالنسبة اليه في حالة لجوئها الى الرقابة .

ب. التصريح المقدم من الغير:

في هذه الحالة يقوم شخص آخر غير المكلف بتقديم اقرار الى الإدارة يحدد فيه دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة ، و الأصل هنا أن يكون هذا الغير مدينا للمكلف بمبلغ ضمن الدخل الخاضع للضريبة .[2]

ثانياً: معدل الضريبة

يعرّف معدل الضريبة بأنه النسبة المئوية التي تقتطع من المكلف وتحدد هذه النسبة من قبل السلطة الضريبية وفق المباديء والمعايير المطروحة ويمكن التفريق بين نوعين من هذه الضرائب، الضرائب المقطوعة والضرائب القيمية.[3]

---

[1] خالد شحادة الخطيب ، أحمد زهير الشامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر - الأردن ص 156- 157.

[2] المرجع السابق ، ص 157.

[3] خالد شحادة الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 173-175.

فالضرائب القيمية هي تلك الضرائب التي تفرض في شكل نسبة مئوية أو ألفية من قيمة الضريبة وهي أكثر استخداماً من الضرائب المقطوعة خاصة في ضرائب الدخل ورأس المال، إلا أن هناك استخدام لها في ضرائب السلع الاستهلاكية والضرائب الجمركية وتتميز بالبساطة والوضوح، و تتأثر حصيلتها بارتفاع وإنخفاض السلعة، وهي أكثر عدالة من الضرائب المقطوعة. إلا أنه يعاب عليها أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة بدقة وذلك نسبة للاستعانة بخبراء عند تقدير قيمة السلعة وذلك لتفادي عمليات التزوير التي تحدث من بعض المستوردين عند تقديمهم لفواتير مزورة عن سعر السلعة تهرباً من تسديد الضريبة كاملة.[1]

أما الضرائب المقطوعة (الثابتة) وهي تلك الضرائب التي يتم فرضها في صورة مبلغ نقدي معين على كل وحدة مادية من وحدات السلعة سواء كانت هذه السلعة (وزناً، او مساحة أو حجماً، أم عدداً)، وتتميز بالبساطة والسهولة وذلك نسبة لثبات معدلها وعدم تأثره بتغير نوع السلعة أو سعرها. ويعاب عليها أنها غير عادلة فعبئها الضريبي يكون أثقل على السلع الرخيصة الثمن من السلع الغالية. [2]

ويميز المعدل المحدد في القانون الضريبي بين أسلوبين أساسيين لتحديد المعدل هما: المعدل النسبي ، فهو مرتبط بنوع المادة الخاضعة للضريبة مهما كان التغير فيها زيادة أو نقصان، أما المعدل التصاعدي فهو مرتبط مع ارتفاع المادة المفروض عليها الضريبة فإذا كانت مرتفعة سمي بالمعدل التصاعدي. وتأخذ به الأنظمة الحديثة نظراً لتحقيقه العدالة مقارنة بالمعدل النسبي.[3]

1- الضريبة التوزيعية والضريبة القياسية:

أ . الضريبة التوزيعية: ويقصد بها أسلوب طرح الضريبة بالتوزيع وهي الضريبة التي لا يحدد لها المشرع الضريبي معدلاً محدداً ينطبق على المادة الخاضعة لها، وإنما يتم تحديد المقدار الكلي لحصيلتها، ثم توزع على السلطات المحلية بالدولة لتقوم بدورها بتحديد ما يخص كل مكلف من هذه الحصيلة. وتمتاز بقدرة السلطة الضريبية على تقدير حصيلتها مسبقاً، ضمان

[1] أحمد جمال الدين موسى، دروس في ميزانية الدولة ، دار الإسلام للطباعة والنشر- مصر، ط9 ، 2004، ص 86.
[2] المرجع السابق ، ص 88.
[3] سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت، 2003، ص 124.

تحصيلها، ويعاب عليها بعدها عن العدالة إذ يمكن ان تمار السلطات المحلية المحاباة والظلم، وهذا النوع من العيوب جعل السلطات التشريعية تبتعد عن هذا النوع من الضريبة.[4]

ب . الضريبة القياسية أو التحديدية: : قد تحدد التشريعات الضريبية معدل ضريبة مسبقا بحيث يعرف المكلف سلفا النسبة المئوية التي يخضع لها وقد يكون هذا المعدل مقلقا، بحيث لا يمكن تحديده إلا بعد تحقيق الضريبة فعلاً. وتتميز هذه الضريبة بمرونتها وارتفاع حصيلتها وهي تناسب الضرائب الماشرة وغير المباشرة على السواء لذا تستخدم في جميع المجالات.[1]

2- الضريبة الشخصية والضريبة العينية:

أ . الضريبة الشخصية: هي الضريبة التي لا تعتمد على حجم الثروة للمكلف أو دخله وإنما تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية والمهنية له. لذا فهي أكثر عدالة ولكنها تواجه بعض الصعوبات عند تطبيقها فمعرفة ظروف المكلف الشخصية يرفع من كلفة الضريبة.

ب . الضريبة العينية: وتعتمد على ثروة المكلف دون اعتبار لظروفه الشخصية أو العملية، وتمتاز بالبساطة وسهولة التطبيق وانخفاض تكاليف جبايتها، ويعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة.[2]

ثالثاً: الإزدواج الضريبي

يعرّف الإزدواج الضريبي بأنه فرض ذات الضريبة أكثر من مرة على نفس الشخص بالنسبة للمال نفسه والمدة ذاتها.[3] .

1- أنواع الإزدواج الضريبي:[4]

أ- الإزدواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي

❖ الإزدواج الضريبي الداخلي: وله حالتان:

الحالة الأولى : ويتم فيها فرض الضريبة على المكلف من قبل سلطتين مختصتين في نفس الفترة الضريبية بخصوص نفس المادة الخاضعة للضريبة، فيُدفع مقدار الضريبة للسلطتين .

---

[4] حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، مرجع سبق ذكره، ص 125.

[1] محمد سعيد قرهود، مباديء المالية العامة ، ج1، منشورات جامعة حلب – حلب، طبعة 1990، ص 90.

[2] المرجع السابق، ص 91.

[3] السيد عطية عبد الواحد، مباديء واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية- القاهرة، طبعة 2000، ص 15.

[4] رمسيس احمد عبد الملك، اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف- القاهرة، طبعة 1966م، ص 22.

الحالة الثانية : أن تُفرض الضريبة على نفس الشخص على مرحلتين ، كما إذا فرضت الضريبة على الدخل الناتج عن العمل في سنة معينة أولا باعتباره دخلا نوعيا وثانيا باعتباره أحد مكونات الإيراد الكلي الذي يخضع للضريبة العامة .

- الإزدواج الضريبي الدولي :

ينشأ الإزدواج الضريبي الدولي نتيجة لاختلاف ممارسات الدول لسياساتها المختلفة تجاه فرض ضرائبها، بما ينتج عنه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب ، ولما كانت ظاهرة الإزدواج الضريبي الدولي تعود في حقيقتها إلى توسع الدول في اختصاصاتها الضريبية بقصد تحقيق المزيد من الإيرادات العامة ، إن تسوية ما ينشأ عنها من مشكلات إنما يحتاج إلى تنسيق بين هذه الاختصاصات الضريبية .[1]

ب- الإزدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه: [2]

يصنف الإزدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين:

❖ الإزدواج الضريبي المقصود: وهو الإزدواج الذي تتعمد حدوثه السلطة الضريبية بغرض دعم الخزينة العامة للدولة بالضرائب الإضافية. وذلك لسد عجز في الموازنة العامة للدولة، وهذا النوع من الإزدواج نادراً ما يقع على النطاق الدولي.

❖ الإزدواج الضريبي غير المقصود:

وهو الإزدواج الذي يحدث بغير قصد من السلطة الضريبية وذلك نتيجة لخلل أو قصور في القانون الضريبي، أو لانعدام التنسيقات التشريعية بين الدول. وهو أكثر حدوثاً على النطاق الدولي وذلك بسبب عدم التنسيق بين قوانين الدول.[3]

2- أسباب الإزدواج الضريبي الدولي:

يرجع نشوء ظاهرة الإزدواج الضريبي للأسباب الآتية :

أ- عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية:

ويرجع ذلك نتيجة للآتي:

---

1 المرجع السابق ، ص 23.

2 محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية العربية في اتجار السوق العربية المشتركة ، رسالة دكتوراة ، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2003، ص 66.

3 تضع كل دولة قوانينها المالية مستهدفة مصالحها المالية والاقتصادية حتى الاجتماعية دون الاهتمام بمصالح دول أخرى وقوانينها.

– التبعية السياسية : إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على جميع رعاياها بغض النظر عن موطنهم أو محل إقامتهم ، وبالنسبة لجميع أموالهم ودخولهم ، بصرف النظر عن موقعها أو مصدرها .

– التبعية الاقتصادية : إقرار حق الدولة في فرض الضرائب على حميع الدخول التي تنشأ في إقليمها بغض النظر عن جنسية أو موطن الاشخاص

– التبعية الاجتماعية : حق الدولة في فرض الضرائب على جميع الدخول التي تؤول إلى الأشخاص الذين اتخذوا من الدولة موطنا لهم

ب– رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية مما يجعلها تفرض ضريبة اكثر من مرة.

ج– تطور العلاقات الاقتصادية والمالية مما يسهل انتقال الأموال بين الدول.

د– الاختلاف المعايير المستخدمة في فرض المباديء التنظيمية للضريبة من دولة لأخرى.

3– شروط الإزدواج الضريبي:[1]

أ– وحدة الشخص المكلّف بالضريبة: من شروط نشوء ظاهرة الإزدواج الضريبي، أن يتم يكون الشخص المكلف بالضريبة أكثر من مرة هو الشخص نفسه.

ب– وحدة الوعاء الضريبي: أي وحدة المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت هذه المادة دخلاً او راس مال. بمعنى أن تُفرض الضريبة اكثر من مرة على نفس المال، أما إذا اختلفت المادة الخاضعة للضريبة فإن الإزدواج الضريبي ينتفي.

ج– وحدة الضريبة (أن تكون الضرائب المفروضة من نوع واحد): وهو من الشروط ذات الأهمية الكبيرة ليتحقق الإزدواج الضريبي ويتحقق بأن تكون الضريبة المفروضة على المكلف هي ذاتها في في جميع المرات.

د– وحدة المدة الزمنية أو وحدة الواقعة المنشئة للضريبة: ينتفي الإزدواج الضريبي إذا اختلفت المدة التي فرضت عنها الضريبة، وينفي بعض الكتّاب في الفقه المالي صفة الاستقلال عن شرط وحدة المدة.

كما يشترك في الضرائب المباشرة أن تكون الواقعة المنشئة للتكليف الضريبي واحدة، حتى تتحقق ظاهرة الإزدواج الضريبي .[2]

---

[1] السيد عطية عبد الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] عاطف صدقي ، مباديء المالية العامة، دار النهضة العربية – القاهرة، 1972م.، ص 24.

4- آثار الإزدواج الضريبي:[3]

وتتمثل آثار الغزدواج الضريبي في حالتين:

أ. في الإزدواج الداخلي: يؤدي إلى وقوع تكرار في إجراءات الضريبة وتحصيلها، كما أن الزيادة فيه عن مستوى تحمل المكلفين مما يقلل من روح الأفراد المعنوية وحافزهم على العمل والإنتاج، مما يتسبب في تدني النشاط الإقتصادي.

ب. في الإزدواج الدولي: وينشأ عن فكرة سيادة الدولة التي ترتب عليها عدم التنسيق بين التشريعات والمباديء الضريبية فيما بين الدول كما يجب، والذي بدوره يؤدي إلى انتقال العمالة ورؤوس الأموال بين البلدان خشية تكرار فرض الضريبة عليهم دون وجه حق مما يتسبب في عرقلة العلاقات الاقتصادية الدولية.

5- مكافحة الإزدوج الضريبي:[1]

هنالك عدة طرق لمكافحة الإزدواج الضريبي وهي:

أ. أن تقوم كل دولة على حدة في أثناء وضع تشريعاتها الضريبية أو تعديلها بمحاولة تجنب الإزدواج الضريبي وذلك بأن بأن تمتنع الدولة عن فرض ضرائب على الأرباح التي تم تحقيقها من أعمال تمارس خارج حدودها، وتقتصر على التي تم تحقيقها ضمن أراضيها. أو أن تعطي الدولة حسماً للضريبة التي سددها المكلف لدولة أجنبية أخرى من الضريبة المحلية التي فرضتها على المكلف، وأيضاً قد تقرر جسم الدخل الذي سبق أن خضع لضريبة في دولة أجنبية من الدخل الخاضع لضريبتها المقررة على المكلف ذاته.

ب. ويتم عادة عقد المعاهدات والإتفاقيات الدولية الثنائية متعددة الأطراف بقصد خلق التنسيق بين التشريعات الضريبية للدول المتعاقدة.

هنالك اتفاقيات لتجنب الإزدواج الضريبي قامت الامم المتحدة والتجمعات الاقتصادية الإقليمية بوضعها ومن أهم المبادئ التي تم يمكن تقريرها هي،أن يكون فرض الضرائب على:[2]

- الدخول العقارية للبلد موقع العقار.
- ارباح الاسهم والسندات للدول المصدرة لها.

---

[3] المرجع السابق، ص 25.

[1] محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[2] سالم الشوابكة، الإزدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد2، 2005م، ص 55.

❖ ارباح الديون العادية لدولة موطن الدائن.

❖ أرباح المشروعات للدولة التي يوجد فيها المركز الرئيس للمشروع.

❖ أجر العمل للدولة التي يتم فيها ذلك العملاً باستثناء الاجور التي تدفعها الدولة.

❖ الخل العام لدولة موطن العمل.

6- الطرق الفنية لمعالجة الإزدواج الضريبي:

أ. الخصم الضريبي : تخصم الدولة بمقتضى هذه الطريقة جميع الضرائب التي يتحملها الممول عن الدخول الناتجة من مصادر أجنبية من قيمة الضريبة ، التي تطالبه بها وبذلك يمكننا أن نستبعد استبعادا كليا جميع مظاهر وأثار الازدواج الضريبي الدولي ، إذ ان الممول سوف لا يتحمل في الدولتين المختلفتين عبئا ضريبيا أكبر مما ، لو اقتصر نشاطه على دولة الموطن فقط .

غير أن هذه الطريقة لا تمكن أن تصور تطبيقها تطبيقا كاملا بحيث لو كانت أسعار الضريبة في دولة المصدر أكثر ارتفاعا عما هي فيه دولة الموطن ، أولى طريقة الخصم تطبيقها كلي إلى عدم تحمل الممول لأي ضريبة في دولة الموطن ، نظرا لأن الخصم الذي تضطر لإجراءه قد يستنفذ كل الضريبة التي تطالب بها ، ولهذا فإن أغلب الدول لا تطبق هذه الطريقة ، ونذكر مثلا ما اقترحه نموذج المكسيك التي وضعته الضرائب التابعة لعصبة الأمم سنة 1943 في تطبيق طريقة الخصم بطريقة تحفظ لكل من دولتي المصدر والموطن حقوقهما[1].

" تحفظ الدولة التي يقع بها الموطن الضريبي للممول بحق فرض ضريبة على جميع دخوله سواء كانت ناتجة من بلده او من إقليم دولة أخرى ، مع مراعاة أن تخصم من الضريبة المستحقة على مجموع الدخل الأقل الضريبتين الإثنتين .

الضريبة المحصلة فعلاً في الدولة الأخرى على الدخول الخاضعة لضريبتها الإقليمية.

الضريبة المستحقة على الدخول الناتجة من إقليم الدولة الأخرى بالنسبة لجملة الدخل .

– ويقتضي التشريع الوطني للولايات المتحدة الأمريكية بإخضاع جميع الدخول التي يحصل عليها الرعايا الأمريكيون بصرف النظر عن موطنهم أو الاشخاص الذين لهم موطنا فيها ، مهما كان مصدر دخولهم إلا أن هذا التشريع يسمح للرعايا الأمريكيون والشركات الامريكية

[1] محمد دويدار ، دار الدراسات في الإقتصاد المالي ، دار المعرفة الجامعية 1996 – ص ص 140-145 .

والأجانب المستوطنون على أساس المعاملة بالمثل أن يخصموا من مقدار الضريبة الأمريكية مجموع الضرائب التي دفعت في أي دولة أجنبية ، وهذا ساعد الولايات المتحدة الأمريكية على معالجة مشكل الإزدواج الضريبي ، وللمحافظة على مصالح الخزينة الأمريكية بعدم تجاوز الحد الأقصى لما يمكن استنزاله من مقدار الضريبة المستحقة ، سعر الضريبة الأمريكية ، وقد نص التشريع الأمريكي على طريقين لحساب الخصم .[2]

الطريقة الأولى : الخصم فيما يتعلق بالدخل الذي يتحقق في دولة أجنبية واحدة وذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم ضريبة الدخل الأمريكي التي تخص جزء الدخل الذي فرضت عليه الضريبة في هذه الدولة الأجنبية بالنسبة لمجموع الدخول التي حصل عليها الممول .

سعر ضريبة الدخل الأمريكي X صافي الدخول الناتجة من الدولة الأجنبية

صافي الدخول الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية والوطنية

الطريقة الثانية : الخصم فيما يختص بكافة الدخول الأجنبية وذلك بأن لا يتعدى مقدار الخصم الضريبة الأمريكية المستحقة على كافة الدخول الصافية ذات المصدر الأجنبي بالنسبة لمجموع الدخول التي حصل عليها الممول ، وبذلك يقدر الحد الأقصى :

سعر الضريبة X صافي الدخول الناتجة من جميع المصادر الأجنبية

صافي الدخول الكلية الناتجة من جميع المصادر الأجنبية والوطنية

وعلى الرغم من المميزات العديدة التي تضفي على هذه الطريقة فعالية أكيدة في القضاء على الإزدواج الضريبي ، إلا أنه كثيرا ما تواجهنا بعض العقبات التي قد تؤدي الى الحد من نجاحها، ومنها :[1]

* حرمان الخزينة من جزء من الضريبة كان في إمكانها الحصول عليه .

* تباين الاتجاهات القانونية التي تأخذ بها التقنيات الضريبية ولا سيما في تحديد معنى الدخل الخاضع في دولة المصدر .

* صعوبة حصر وتحديد الضرائب التي تخصم في مقابل الأخرى إذ أن التشريع الوطني الفردي الذي يقضي باتباع هذه الطريقة ، لا يمكنه الإحاطة بجميع هذه الضرائب ، وينتج استحالة منح أي خصم مقابل ضرائب أجنبية لم يذكرها التشريع الوطني .

---

[2] حامد عبد الحميد دراز ، مبادىء المالية العامة ، الدار الجامعية 1993 ، ص ص 180-183

[1] عبد الفتاح عبد الرحمن ، اقتصاديات المالية العامة ، كلية التجارة ، المطبعة الكمالية 1990 ، ص 270-271.

ويمكن تدارك مثل هذه العقبات بعقد اتفاقية دولية للقضاء على الثغرات التي قد تظهر عند تطبيق هذه الطريقة ، عن طريق وضع بيانات مفصلة على الضرائب التي تشملها، الرجوع الى القانون الوطني للدول المتعاقدة كما يمكن إبرام اتفاقيات دولية للحد من ارتفاع أسعار ضرائب الدول التي لا تمنح الخصم . إن أهمية الدول الذي تلعبه الإتفاقيات الثنائية كعامل لنجاح التشريعات الفردية التي تتخذها الدول من جانب واحد ، للحد من أثار الإزدواج الضريبي الدولي، اذ تؤدي هذه الاتفاقات الخاصة بالتخفيض الضريبي إلى عدة مزايا أهمها :[2]

* الحد من النقص الذي قد يصيب الحصيلة الضريبية التي تمنح الخصم الذي ينتج عنه توزيع عادل للتضحيات الضريبية بين الدول .

* تمكين دولة المصدر من الاحتفاظ بتطبيق قوانينها الضريبية على غير المقيمين فلا تؤدي إلى عجز كبير في خزانة الدولة التي تتبع طريقة الخصم الضريبي.

* توفير رقابة فعالية من جانب الإدارات الضريبة للدول المتعاقبة لتسهيل اكتشاف التهرب الضريبي .[1]

ب – تقسيم الاختصاص الضريبي : تنطوي هذه الضريبة على تقسيم الاختصاص الضريبي بين الدول المختلفة تبعا لأسس مبدأ التبعية الضريبية التي لا تخرج عن الموطن والإقامة والمصدر والموقع ، بحيث تقسم الدخول المختلفة الخاضعة للضريبة بين الدول التي تتنازع فيما بينها على اخضاعها لتشريعاتها الضريبية، وإن كان تحديد ضوابط الاختصاص الضريبي يختلف تبعا لأنواع الدخول المختلفة والضرائب التي تخصم لها ، وذلك على النحو التالي :[2]

❖ التقسيم السلبي أو الإعفاء : قيام الدولة بإعفاء المكلف عن جزء من الدخول الخاضعة لاختصاصها الضريبي تاركة للدول الأخرى الحرية الكاملة في فرض الضريبة عليه ، كأن تنفرد دولة الموطن أو الإقامة بحق فرض الضريبة على الدخول التي يحققها الممول فلا يخضع الشخص بأية ضريبة في الدولة التي لا يقيم فيها وحتى ولو كان فيها موقع أمواله ونشاطه أو مصدر إراداته ، وقد يتخذ هذا الإعفاء طابعا جزئيا مثلما نص عليه التشريع الوطني الأمريكي على إعفاء الأمريكين الخاضعين لضريبة الدخل والذين يستقرون في دولة أخرى طوال السنة

---

[2] عادل أحمد حشيش ، ومصطفى رشدي شيحة ، المالية العامة ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، 1998 . ص 229-238.

[1] المرجع السابق، ص 238.

[2] حامد عبد الحميد دراز ، مبادىء المالية العامة – الدار الجامعية، طبعة 1993 ، ص 61

الضريبية من الضريبة على الدخل الناتج من مصادر أجنبية ، ولا يكن القصد مجرد معالجة الإزدواج الضريبي فحسب ،بل إيجاد حافز ضريبي فعال لرعايا الولايات المتحدة الامريكية الذين يرغبون في مباشرة تجاوراتهم أو استثماراتهم المالية بأنفسهم في دولة أجنبية . كما قد تنفرد دولة المصدر بإخضاع الضريبة على الدخول الناتجة فيها دون دولة الموطن ، مثل ما قضي به التشريع الفرنسي من إعفاء أرباح النشاط الأجنبي الذي تحصلت عليها المؤسسات الوطنية الفرنسية من الضريبة المستحقة عليها ، اذ ما نشأت هذه الارباح عن طريق منشأة مستقرة تقع في دولة أجنبية .[3]

❖ التقسيم الإيجابي : وذلك بتقسيم الاختصاص الضريبي لانواع الدخول المختلفة بين الدول صاحبة الشأن بحيث تنفرد كل منها بربط الضريبة على فئة معينة من الأموال والدخول ويتطلب هذه التقسيم وضع القواعد التي تتخذ أساسا لتحديد ضوابط الاختصاص الضريبي تبعا لمبدأ التبعية الاقتصادية ، الأمر الذي يثير كثيرا من أوجه التنازع بين دولة المصدر والموطن لرغبة كل منهما في الاستثمار بأكبر نطاق ممكن لاختصاص الضريبي ، ورغبة كل منهما في التمتع بسيادة الضريبة إلى أقصى الحدود ، وهو لنزاع التقليدي بين الدول المصدرة لرأس المال والمستوردة لها وكان من نتيجة الجهود المستمرة التي بذلتها عصبة الأمم وهيئة الأمم وهيئات دولية أخرى في ميدان تقسيم وتوزيع الاختصاص الضريبي بين الدول أو تبلورت بعض المبادىء التي يجب أن تتخذ مرشدا للسلطات التشريعية في مختلف الدول ، من ذلك ما اتفق عليه من إخضاع إرادات الأموال الثابتة والارباح التجارية والصناعية وكسب العمل للضريبة في دولة المصدر على أن تختص الموطن بفرض الضريبة العامة على الدخل وضريبة التركات .

وقد قدمت اتفاقية روما سنة 1920م توزيعا للضوابط الضريبية لمختلف أنواع الدخول لعلاج مشكلة الإزدواج الضريبي الدولي على النحو التالي:[1]

أ- الضريبة العقارية : تختص بها دولة الموقع

ب-الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة : تختص بها دولة المصدر

ت-الضريبة على الارباح التجارية والصناعية: تختص بها الدولة التي يقع بها مركز المؤسسة.

---

[3] المرجع السابق، ص 62.

[1] يونس أحمد البطريق ، مرجع سابق ، ص 227-229 .

ث-الضريبة على المرتبات والأجور : تختص بها الدولة التي يزاول فيها الممول نشاطه .

ج-الضريبة على التركات : تقسم إلى أموال ثابتة ومنقولة ثم يوزع الإختصاص كما في الأول.

ح-ضريبة الإيراد العام : تنص الاتفاقية على تقسيم الدخول التي يحصل عليها الممول الى عناصر التي يتكون منها وتطبق الضوابط الخاصة بكل عنصر على أن تختص دولة موطن الممول بفرض الضريبة على العناصر التي لا يأخذ بشأنها قرار حاسم .

رابعاً: الفحص الضريبي

يعتبر الفحص الضريبي فحصا لغرض خاص بغرض التحقق من تنفيذ احكام التشريع الضريبي وان كل ما نص التشريع على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضريبة التي يجب أن يخضع لها. وأنه لا توجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة وأغفلها الممول أو المكلف إما عمداً أو بحسن نية .

ويقصد بالفحص الضريبي التأكد من أن الإيرادات الواردة بإقرار المسجل لها أساس في الدفاتر والسجلات التي يحوز عليها والفواتير الضريبية التي يصدرها. وكذلك التحقق من أن الضريبة المستحقة على المبيعات الواردة بإقرار السجل هي الصحيحة واجبة الاداء فعلا.

كما يعرف الفحص الضريبي بأنه إجراء أعمال الفحص الضريبي على عينة موجودة من الإقرارات الضريبية بأنواعها المختلفة مرة واحدة عن فترة ضريبية معينة بهدف التحقق من مصداقيتها وإعداد تقارير ربط الضريبة وفقاً لكل قانون.[1]

ويمر الفحص الضريبي بأربعة إجراءات منهجية رئيسية حددتها الإدارة الضريبية وهي :

أ- مرحلة جمع البيانات.

ب- مرحلة اختبارات المصداقية الأساسية.

ج- مرحلة تقييم المخاطر والقيام بالاختبارات.

د- مرحلة الفحص المتعمق.

ويجب على الفحص الإلتزام بما تتضمنه كل مرحلة من المراحل حتى يتحقق الهدف الرئيسي من الفحص الضريبي.

[1] محمد عبد العزيز عجيمة، التنمية الاقتصادية مفهومها نظريتها سياستها، الدار الجامعية 2001م، ص 23.

ومن أهم الخطوات التي يجب على الفاحص أن يقوم بها هو الحصول على أدلة خلال الإجراءات المنهجية الأربعة للفحص الضريبي تؤدي إلى التأكد من أن مبلغ الضريبة التي تم ربطها على المنشأة محل الفحص هي الضريبة الصحيحة ويتاكد ايضاً أن البيانات التي تم الحصول عليها من المنشأة سواء من الدفاتر والسجلات أو القوائم المالية هي البيانات الصحيحة للشركة. ويمكن تعريف أدلة الإثبات بأنه إقامة الدليل على صدق وسلامة ووضوح البيانات التي تحتويها القوائم المالية أو كذبها وعدم دقتها.

خامساً: التهرب الضريبي

عرّفه الأستاذان حسن عواضة وعبدالرؤوف قطيش على أنه التهرب من الضريبة أي عدم دفع المكلف الذي تتوافر فيه شروط الخاضع للضريبة من دفع الضريبة المفروضة عليه كلياً أوجزئياً دون أن يعكس عبؤها على الغير .

ويرى الدكتور منصور ميلاد يون بأن التهرب الضريبي هو :" تخلص الشخص المكلف من أداءالضريبة المفروضة عليه نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الجبائي [2]

و يعرف على أنه وسيلة مشروعة لا يقرها القانون القائم في دولة ما ولا يساعد التخلص من العبء الضريبي على فساد عدالة التوزيع المقصود و حسب رأيه إنما يؤدي إلى تحصيل الشرفاء وحدهم العبئ الضريبي، مما يدفع بعض الفقهاء إلى القول أن الضريبة التزام لا يقع على كاهل الشرفاء.[1]

كما يعرّف التهرب الضريبي بأنه محاولة الممول أو المكلف بالضريبة التخلص من أعباء الضريبة وعدم الالتزام القانوني بأدائها بصفة كلية أو جزئية.[2]

1- أنواع التهرب الضريبي:

أ- التهرب المشروع:

هو تخلص المكلف من أداء الضريبة نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي الذي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة لتحقيق بعض الغايات الاقتصادية

---

[2] منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، الجامعة المفتوحة، طبعة.1994، ص40.

[1] أيت قاسي ليندة ، التهرب الضريبي وآليات مكافحته ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة لسانس ، كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر، طبعة 2008 ، ص 13.

[2] حميد بوزيدة ، مرجع سبق ذكره، ص 39

والاجتماعية دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية والمنصوص عنها في القانون تجنبا لأداء ضريبة الإنتاج أو التهرب من ضريبة الشركات وذلك عن طريق توزيع هذه الأخيرة على شكل هبات للذين تربطهم بصاحب الشركة قرابة من الدرجة الأولى وهو على قيد الحياة حتى لا تخضع تلك الأموال لضريبة الشركات بعد وفاته.[3]

ب- التهرب غير المشروع: "الغش الضريبي"

هو مخالفة المكلف مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي وتهربه منها قصداً، وعدم دفع الضرائب المستحقة عليه وذلك إما بالامتناع عن تقديم أي تصريح بأرباحه. أو بتقديم تصريح مزور، أو إعداد سجلات وقيود مزيفة.

أو الاستعانة ببعض القوانين التي تمنع الدوائر المالية الاطلاع على حقيقة الأرباح لإخفاء قسم منها.

ج- الــتهرب المحلي:

ويحدث في نطاق حدود الدولة الموجودة بها وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في النظام الجبائي أو التهرب عن طريق الامتناع ويسمى بالتجنب الضريبي.

د- التهرب الدولي:

ويحدث عن طريق التهرب غير القانوني للدخول والأرباح إلى بلد يتميز بضغطه الجبائي(المنخفض) بدلاً عن البلد التي حققت فيه فعلاً.[1]

2- أسباب التهرب الضريبي:

أ. الأسباب المباشرة:

- الأسباب تتعلق بالسلطة الضريبية: يؤدي تعقد القواعد الموضوعة للنظام الضريبي من التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.

- الإمكانيات المادية وتتمثل في نقص الوسائل المادية.

---

[3] علي زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر ، ط2 2006، ص210.

[1] علي زغدود، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص210-211.

- الإجراءات الإدارية: وتتمث في الإجراءات الروتينية المعقدة ، مثل صعوبة تقدير الوعاء الضريبي، وعدم المساواة في تطبيق الإجراءات، تعقد الإجراءات الخاصة بتحصيل الضريبة.[2]

ب. الأسباب غير المباشرة:

- الأسباب النفسية: وهو الاعتقاد بأن الضريبة وضعت لسلب حق الشعوب بدون وجه حق.
- الأسباب الاجتماعية: وتتمثل في ضعف الوعي الضريبي.[3]
- الأسباب السياسية: عدم الاستقرار السياسي في البلاد وضعف السلطة العامة يؤدي إلى زيادة حالات التهرب.

- الأسباب الاقتصادية: تعتبر الحالة الاقتصادية للمكلف والحالة الاقتصادية العامة لها دور كبير في التأثير على التهرب الضريبي.

3- طرق التهرب الضريبي:

أ- عن طريق المعاملات المحاسبية:

يقول الاقتصادي (J.C. Martinez): "تتعدد طرق التهرب الضريبي والتي تمتد من التخفيض التافه لمبالغ المبيعات أو الاستيراد دون تصريح إلى إهمال تسجيل الإيرادات محاسبيا مرورا بتضخم الأعباء القابلة للخصم".

❖ تخفيض الإيرادات: ويعتمد فيها المكلف على تخفيض الوعاء الضريبي والتخلص من دفعها كليا وذلك عن طريق البيع نقدا بحيث يتمكن من إخفاء قيمة العمليات الحقيقية ، وتعد الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً .[1]

- تخفيض التكاليف: يحق للمكلف الخصم لبعض التكاليف والأعباء من الربح الخاضع للضريبة بشرط أن تكون موضوعة في صالح نشاط المؤسسة، وأن تكون لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة، وأن تتصل بأعباء فعلية مرفقة بمبررات ووثائق رسمية، وأن تكون في حدود السقف الذي حدده القانون.

ب- التهرب عن طريق عمليات مادية وقانونية:

---

[2] المرجع السابق، ص 213.

[3] يحي بوقنداقجي وغزالي أحمد والشريف كمال، مدي فعالية الرقابة الجبائية في مكافحة الغش الجبائي، معهدالعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، المركز الجامعي بالمدية، 2004/2005 م.ص23.

[1] رضا بوعزيزى ، التهرب الضريبي في الجزائر ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، فرع النقود والمالية ، دفعة 1999 م، ص26.

ويتم في هذا النوع من التهرب ممارسة عمليات وهمية للحصول على محاسبة دون فواتير كما يمارس المكلف عدة نشاطات دون إعلام الإدارة الجبائية وهذا بإخفاء جزء من البضاعة هذا ليتم بيعها في السوق أو ما يعرف بالسوق الموازية .[2]

– التهرب عن طريق عمليات مادية: يقصد به خلق وضعية قانونية تظهر مخالفة الوضعية الحقيقية.

– التهرب عن طريق عمليات مادية: يتمثل في إخفاء السلع أو مواد أولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هنا الإخفاء جزئي أو كلي.[3]

– الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة ليعاد بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

– الإخفاء الكلي: وذلك بممارسة نشاط خفي يصعب الوصول إليه وبيع الانتاج المتحصل عليه دون فواتير ويسمى " الاقتصاد السري على الشرعي" .

ج– التهرب عن طريق التلاعب في تصنيف الحالات القانونية.

– تصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية.

– توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور. [1]

4– أثار التهرب الضريبي:

أ– الآثار الاقتصادية: كبح روح المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية .

ب– الآثار المالية: التضخم النقدي لنسب الإصدار وارتفاع نسبة الديون النقدية وذلك بسبب الخسارة في الخزينة العمومية

ج– الآثار الاجتماعية والنفسية : تتمثل في الإخلال بفكرة العدالة، إذ يتحمل العبء الأكبر من الضرائب دائما المكلفين الذي لا يستطيعون التهرب أو الحريصون على أداء واجبهم الاجتماعي

---

[2] المصدر السابق، ص 27.

[3] رضا بوعزيزى ، مرجع سبق ذكره، ص30.

[1] منصور ميلاد يونس، مرجع سبق ذكره، ص 42.

والوطني في أداء الضريبة، أيضاً تدهور الحس الجبائي و الصدق في المعاملات لدى المكلفين، وتعميق الفوارق الاجتماعية.[2]

المبحث الثالث

تصنيفات الضرائب

اولاً: من حيث من يتحمل العبء الضريبي

1- الضرائب المباشرة:[1]

تعرّف الضريبة المباشرة بأنها : "هي تلك الضرائب المفروضة مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات و المتحصل عنها بموجب وثيقة محضرة مسبقا من طرف إدارة الضرائب ". وتفرض عادة على الموارد المتميزة بالثبات النسبي . (كالأجور، رؤوس الأموال 00 الخ) وبعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة (الوعاء) بشكل دقيق ، وتصب عليه مباشرة ويقع عبؤهاعلى المكلف قانوناً ولا يمكن نقل عبؤها إلى أشخاص آخرين . وإلى جانب ما سبق هناك تعاريف تستند إلى المعيار الإداري و القانوني و التقني.

أ- فحسب المعيار الإداري : " الضريبة المباشرة هي التي يتم حسابها و تغطيتها و ملاحقة المكلفين بدفعها من قبل ادارة الضرائب المباشرة " .[2]

ب- أما المعيار القانوني :" فان الضريبة المباشرة هي ضريبة تفرض بموجب وثيقة محضرة ومعدة سلفا من قبل الإدارة تحدد فيها الشخص و الوعاء الضريبي (سلع ، رؤوس أموال ، دخل، راتب ...الخ) وكذلك مقدار الدين الضريبي بحيث تتمكن الإدارة بناءا على هذه الوثيقة من ملاحقة المكلفين أمام المحاكم في حالة امتناعهم عن تسديد مستحقاتهم "

---

[2] عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية- بيروت، طبعة 1972م، ص 2292.

[1] عادل فليح العلي، مالية الدولية، زهران للنشر و التوزيع- عمان ، طبعة عام 2008، ص 316-324.

[2] زينب حسن عوض الله، مباديء المالية العامة بجامعتي الأسكندرية وبيروت العربية، ص 127.

ج- أما المعيار التقني :" ان الضريبة المباشرة هي ضريبة دائمة و ان الواقعة المنشئة لها متكررة و ستتكرر بمواعيد محددة سلفاً من طرف المشرع كما هو الحال في الرواتب " 0

- **خصائص و مميزات الضرائب المباشرة :**[3]

أ- تتمع الضرائب المباشرة بالثبات النسبي و الإنتظام ، أي أن حصيلتها ليست عرضة لتقلبات شديدة (تقلبات اقتصادية) .

هذه الميزة كانت مقبولة في الماضي حيث كانت تجد وعائها بصفة أساسية في دخول العقارات والتي كانت تقدر بمدة طويلة ، ثم فقدت هذه الميزة كثيرا من أهميتها حينما تعددت الضرائب على مختلف الدخول الأخرى و مثلها الأجور و ضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية و هي دخول ذات طبيعة متغيرة .

غير أنها من الممكن القول بأن حصيلة الضرائب المباشرة مقاومة للأزمات أكثر مما تبديه الضرائب الغير مباشرة .

ب- و نظرا لما تتمع به الضرائب المباشرة في الثبات النسبي و لما تتمع به العناصر التي تفرض عليها من وضوح ، فانه يسهل على الدولة رفع سعر الضريبة عند الرغبة في الحصول على موارد اضافية في اللأوقات أوقات الأزمات .

ج- تفرض الضريبة على ممولين معروفين لدى إدارة الضرائب مما يوفر قاعدة " الملائمة" أكثر من الضرائب الغير مباشرة ، ذلك أن الدولة يمكنها أن تتخير طريقة الدفع و شروطه ومواعيده الملائمة .

د- كما تتميز الضرائب المباشرة بمبدأ العدالة الجبائية في فرض الضرائب المباشرة اذ تأخذ بعين الاعتبار المستوى الاجتماعي والدخل الفردي ، كما أنها تفرض بموجب معدلات متفاوتة حسب الدخل و الطبيعة الاجتماعية.

- **مساوئ الضرائب المباشرة:**[1]

أ. لاتتمع الضرائب المباشرة وعلى ما تقدم بالمرونة الكافية ولذلك فأنها لا تعكس الانتعاش الاقتصادي الا ببطء .

---

[3] حميد بوزيدة،جباية المؤسسات،الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، طبعة 2007م، ص 200.

[1] زينب حسن عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص 129

ب. جباية الضرائب المباشرة تتطلب جهازا ضريبيا أكثر ضخامة مما تتطلبه جباية الضرائب الغير المباشرة ، وهذا نظرا لكون إدارة الضرائب تعرف الخاضعين و تراعي فيها قدرتهم على الدفع (قاعدة الملائمة) .

ج. ليست الضرائب المباشرة بطبيعتها ضرائب عامة ، و لذلك فكثيرا ما تخرج الدولة فتقرر اعفاء بعض الفئات من بعض الضرائب مثلا : أصحاب الدول المنخفضة .

د. عادة ما تكون الضرائب المباشرة و خاصة إذا كانت تدفع مرة واحدة في السنة ، ثقيلة على الممول و هو ما يدعوه إلى محاولة التهرب منها و في المقابل احساس الممول بهذا النوع من الضرائب يدعوه إلى زيادة مراقبة الإنفاق الحكومي.

2- الضرائب غير المباشرة

هي ضرائب تفرض على الدخل والأموال بشكل غير مباشر، كما في فرض الضرائب على السلع الاستهلاكية وفرض الضرائب على الإستيراد (أي التجارة بالأموال)، وهناك نوعين من الضرائب غير المباشرة، الأول الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، والثاني الضرائب على غير المباشرة على التداول وهي الضريبة التي تفرض على بسبب تداول الأموال بين الأفراد.[1]

(أ) أهم مزايا الضرائب غير المباشرة:[2]

- ارتفاع حصيلتها ومرونتها وارتفاع الحصيلة ناتج أتساساً عن اتساع نطاقها. حيث تشمل الإنتاج والتداول والاستهلاك. وترتفع حصيلتها في فترات النمو والرخاء وتنخفض في فترات الكساد الاقتصادي.
- سرعة تحصيلها، حيث تتحقق عمليات التداول والانفاق وذلك على مدار العام.
- أنها أكثر قبولاً من الضرائب المباشرة لأن المكلف يدفعها ولا يشعر بها ولا تضايقه فهي تضاف إلى ثمن السلعة أو الخدمة كما أنه يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، وعدم ظهورها يؤدي إلى عدم التهرب منها وبعكس الضرائب المباشرة والتي تكون عادة ثقيلة الوطأة على المكلف.

[1] ماهر محمد عثلم، المالية العامة أدواتها الفنية وآثارها الاقتصادية، مكتبة نهضة الشرق –القاهرة، طبعة 1995م، ص 164.
[2] المرجع السابق، ص 165.

- أنها اكثر مرونة من الضرائب المباشرة، فيكفي أن يرفع المشرع سعرها قليلاً حتى تزداد حصيلتها، كما أن استمرار ازدياد حاجات الإنسان وتنوعها يؤدي إلى زيادة حصيلة تلك الضرائب، كما أن حصيلة الضرائب الغير مباشرة تزداد في اوقات الانتعاش وتنكمش في اوقات الكساد.

- إن عنصر الاجبار في الضرائب الغير مباشرة أقل وضوحاً فقد يستطيع المكلف تخفيض استهلاك بعض السلع والخدمات أو استهلاك سلع وخدمات لا تفرض عليها هذه الضرائب وعليه فإنه يمكن للمكلف أن يتحكم بمقدار ما يدفعه من ضرائب غير مباشرة.

(ب) مساوئ الضرائب الغير مباشرة:[3]

- عدم عدالتها: حيث تفرض على استهلاك الاغنياء والفقراء على حد سواء، في حين أن نسبة انفاق الفقراء من دخلهم أعلى من نسبة انفاق الأغنياء.
- ارتفاع تكاليف الجباية: حيث تتطلب إجراءات تقدير ومراقبة ونفقات تحصيل.
- عرقلتها للإنتاج والتداول: حيث تؤدي إلى ارتفاع الأسعار والحد من المنافسة.

ثانياً: من حيث المادة الخاضعة للضريبية

1- الضرائب على الاشخاص:

عرّفت المجتمعات القديمة والعصور الوسطى الضريبة على الأشخاص التي سميت بضريبة الرؤوس، والواقع أن كل الضرائب أيا كان نوعها ضرائب على الأشخاص بمعنى أن يلتزم بدفعها الأشخاص طبيعيين كانوا أو معنويين ولكن تفرض هذه الضريبة عن غيرها في الوجود الإنساني حيث تكون المادة الخاصة للضريبة.[1]

وقد طبقت هذه الضريبة في شكلين رئيسيين إما كضريبة بسيطة موحدة حيث يدفع الفرد نفس القدر من المال بغض النظر عن دخله أو استهلاكه أو ثروته أو ظروفه الشخصية، وإما في شكل متدرج حيث يقسم الأفراد إلى طبقات حسب مركزهم المالي ويدفع كل منهم ضريبة متساوية مع أبناء طبقته ولكن يختلف مع ما يلتزم به أفراد الطبقات الأخرى.[2] أي ليقسم المكلفون إلى عدة فئات حسب مراكزهم الاجتماعية أو المالية ولكل فئة سعر معين يتفق في

---

[3] يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر- القاهرة ، طبعة 1998م، ص 20.

[1] نوح محمد عبد الرحيم ، مرجع سبق ذكره، ص40.

[2] عبد الرحيم صادق بركات ، عوف محمود كفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 164-165.

درجة أهميتها وعندما كانت هذه الضريبة مطبقة في فرنسا كان عدد الفئات 22 فئة أما في مصر فقُسم السكان إلى ثلاث فئات.

ويمكن اعتبار هذه الضريبة في صورتها الأخيرة أنها تحمل على الدخل وتأخذ في الاعتبار المقدرة المالية للممول.

الضرائب الشخصية لم يعد لها وجود في الوقت الحاضر حيث عمدت جميع الدول التي تطبقها إلى إلغائها نتيجة للتطور الاقتصادي والاجتماعي فيما عدا بعض المستعمرات، كما أنها مطلقة في بعض الولايات السويسرية والامريكية كشرط لاستعمالها في الانتخابات ، ولكن نظراً لضآلة أسعارها أصبحت ليس لها قيمة.[3]

2- الضرائب على الأموال

يمكن أن تكون الضريبة عينية تفرض على الأموال دون الاعتداد بمركز المكلف الشخصي أو العائلي أو الاجتماعي فالضريبة تفرض على أساس المقدرة التكليفية حيث تختلط بالمال نفسه إذ لا تكون لظروف صاحب المال أي اعتبار عند فرض الضريبة. فإذا فرضت ضريبة على الإيراد الناتج من ملكية الأرض الزراعية (عن طريق تاجيرها مثلاً) كانت الضريبة عينية إذ كانت واحدة بالنسبة لجميع الملاك بصرف النظر عن الظروف الخاصة بكل منهم.[1]

فلا فرق في الملكية وتدرجها وأيضاً لا فرق بين من تكون ملكيته محلاً لرهن رسمي ومن لا تكون ملكية لذلك.

وفي العصر الحديث تتخذ ضرائب الاموال وعاءاً لها وضرائب الأموال قد تكون مباشرة أو غير مباشرة.

وقسم حيز الضرائب إلى ثلاث اقسام رئيسية:[2]

❖ الضرائب الشخصية:

---

[3] نوح محمد عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[1] حمدي الصباحي، دراسات في الاقتصاد العام- نظرية المالية والسياسات المالية ، دار النشر المغربية، 1992م، ص 116.

[2] المرجع السابق ، ص 117.

❖ الضرائب شبه الشخصية:

❖ الضرائب غير الشخصية.

الضرائب الشخصية تتمثل في ضريبة الفردة التي سبق ذكرها أما الضرائب شبه الشخصية وهي التي تفرض على الأشخاص بمناسبة حصولهم على نوع معين من الدخل أو الثروة كالضريبة على كسب العمل والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن الحرة. شخصية الضريبة تتحقق عندما تفرض على المال مع مراعاة المركز الشخصي للمكلف كالضريبة التي تنصب على ثروات ودخول المكلفين باعتبارها تعبيراً عن المقدرة التكليفية المعيشية، وبحثاً عن المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف ينبغي ان نأخذ في الاعتبار ما يلي:[3]

أ- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف واعتبار هذا المركز يستلزم ان يستبعد من المادة الخاضعة للضريبة جزء من الدخل مساوٍ لما هو لازم لإشباع الحاجات الضرورية أي حد الكفاف الذي يقدر اجتماعياً ومن ثم تاريخياً ويختلف بناءاً على ذلك من مجتمع لآخر وداخل المجتمع الواحد كما يستلزم ان تستبعد من المادة الخاضعة للضريبة وما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية.

ب-طبيعة وأهمية الثروة والدخول المفروض عليها الضريبة كما أنه يسمح بأن تؤخذ في الحسبان أعباء صيانة الثروة ومصاريف القيام بالنشاط المنتج للدخل.

ج-الأعباء اللازمة لإعادة تكوين رأس المال أو لإعادة إنتاج الدخل الأمر الذي يلزم تكوين مدخرات تخصص لزيادة رأس المال عن طريق الاستثمار.

د- الفرق بين الدخول وفقاً لمصدرها فتميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال وهذا التمييز إما أن يكون بفرض سعر مختلف أو استبعاد جزء من الإيراد محل الضريبة أو بفرض ضريبة تكميلية عن طريق الدخل الناتج عن رأس المال.

أما الضرائب غير الشخصية التي تنصب على بعض الأموال في مرحلة الإنتاج أو وقت انتقال الأموال أو وقت الاستهلاك بغض النظر عن الشخص الذي يمتلكها ومثالاً لذلك الضرائب

[3] حمدي الصباحي، مرجع سبق ذكره ، ص 116-117.

على التصرفات القانونية كرسوم التسجيل ورسوم الإنتاج والرسوم الجمركية. فالضرائب غير الشخصية وشبه الشخصية هي الضرائب على الأموال.[1]

وكل عامل من العوامل السابقة يحقق درجة معينة من شخصية الضريبة إذ يترتب على أخذه في الاعتبار عند فرض الضريبة استبعاد جزء من المادة الخاضعة للضريبة مراعاة الطرف المكلف، وكلما زاد عدد العوامل التي تؤخذ في الاعتبار زادت درجة شخصية الضريبة وأصبح فرضها أكثر ارتكازاً على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف وذلك على فرض الإنضباط في التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة وعدم التهرب منها. ونجد أن الاتجاه العام في المجتمعات الحديثة هو نحو شخصية الضريبة ويمكن تحديد حدود المادة الخاضعة للضريبة عن طريق استبعاد الثروة أو الدخل الذي يخرج عن نطاق تطبيق الضريبة ومن ثم يحدد المادة الخاضعة للضريبة تحديداً كيفياً. إذا تم ذلك يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة تحديداً كمياً.[2]

3- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة:

انقسم الفكر المالي في اختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة قسمين، قسم يرى الاكتفاء بفرض ضريبة واحدة، أي على وعاء واحد، وقسم يرى ضرورة فرض ضرائب متعددة على مواد متعددة أي على أوعية متعددة.[1]

إن أساس نظام الضريبة الوحيدة هو الوعاء الواحد، تشكل الضريبة الوحيدة عليه المصدر الرئيسي لإيرادات الخزانة العامة، في حين أن أساس الضريبة المتعددة هو الأوعية المتعددة التي تسمح بفرض أنواع عديدة من الضرائب، تخضع لكافة أنواع النشاطات التي يمارسها الممولون.[2]

1- الضريبة الواحدة (الموحدة):

1 نوح محمد عبد الرحيم، مرجع سبق ذكره، ص 41.
2 حمدي الصباح، مرجع سبق ذكره، ص 117.
1 غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 452 وبعدها.

يقصد بنظام الضريبة الموحدة أو (الوحيدة) أن تقتصر الضرائب المفروضة في دولة معينة على ضريبة واحدة فقط أو على ضريبة ريسية وإلى جوارها بعض الضرائب الأخرى قليلة الأهمية.[3]

وقد خرجت فكرة الضريبة الواحدة عن فكرة "الضريبة الأساسية" فقد رأي (فويان) " أن فرض ضريبة العشور على الأرض والدخول المنقولة يكفي لتغطية أعباء المملكة ولكنه سلّم بالإضافة إلى ضريبة "العشور الملكية" بوجود ضرائب أخرى غير مباشرة ومثلها الرسوم الجمركية والضريبة على الملح والضريبة على الدخان والضريبة على المشروبات ومن الملاحظ أن (فوبان) لم يناد بالضريبة الواحدة، ولكنه نادى بضريبة أساسية وبذلك يكون قد أيّد الضريبة الواحدة.[4]

ينسب إلى الفكر الوضعي نشأة فكرة الضريبة الوحيدة كنتاج لأفكار بعض الاقتصاديين الغربيين في القرنين السابع عشر والثامن عشر، من أنصار المذهب الطبيعي وهم من أول من تبنى فكرة فرض الضريبة الوحيدة، ووعائها داخل الملكية الزراعية يتحملها أصحاب الأراضي الزراعية وذلك تمشياً مع نظريتهم في الإنتاج والتي أساسها أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة ولا داعي لتتبع الثروات في مراحلها الانتقالية. فالأرض الزراعية هي المصدر الأول والوحيد للغلة الصافية والناتجة، فالضريبة يجب أن تفرض على هذه الغلة وهذا الناتج الصافي، وهذا يعني أن ملاك الأراضي الزراعية هم دون غيرهم من اصحاب الثروات المكلفون بدفع الضريبة وحتى لو فرضت هذه الضريبة على غيرهم من أصحاب الثروات فالذي يتحمل عبئها في النهاية هم أولئك الملاك، وتفسير ذلك أن أصحاب الثروات هؤلاء كالصناع والتجار وأصحاب المهن والحرف سيضيفون قيمة الضرائب المفروضة عليهم إلى ثمن الخدمات التي يقدمونها لملاك الاراضي الزراعية، فتخفض من دخولهم ولذا فإنه من الأولى والأسلم اقتطاع الضريبة ابتداءاً من دخل أولئك الملاك.[1]

وفي القرن الثامن عشر نادى (الفزيو كرات) بفرض ضريبة واحدة على دخل الملكية الزراعية وتعود فكرة (الفزيو كرات) في وحدة الضريبة إلى فكرتهم في الإنتاج، فهم يرون أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، وأن العمل الزراعي هو وحده الذي يعتبر ناتجاً صافياً.

---

[2] عبد الكريم صادق بركات، عوف محمود الكفراوي، مرجع سبق ذكره، ص 165.
[3] رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص 218.
[1] غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 451-452.

ولذلك خلص (الفزيو كرات) إلى أن الضريبة يجب أن لا تفرض إلا على الناتج الصافي لأنه هو وحده الجزء الجديد من الثروة والذي يمكن أن يوضع تحت تصرف الدولة. أما الأجزاء الأخرى من الثروة فإنها مستوعبة برد القروض وبمستلزمات المحافظة على الطبقات الزراعية والصناعية وعلى ذلك فإن اقتطاع جزء من هذه الدخول الأخرى هي مخصصة للاستخدامات الهامة، لذلك يجب ان تفرض الضريبة على الناتج وهو دخل ملاك الأراضي الزراعية.[2]

كذلك اقترح آخرون من الاقتصاديين (هنري جورج 1789 بامريكا) فرض ضريبة وحيدة على الريع العقاري اي على الزيادة في قيمة الاراضي الناجمة من التقدم الاجتماعي والتزايد السكاني حتى تحصل الدولة على الموارد اللازمة لتغطية نفقاتها من جانبها بالمشاركة أو بمصادرة هذا الريع الذي لا يرجع إلى جهد الملاك. وحتى يقضي على سبب التفاوت في توزيع الثروات من جانب آخر. كما بنى أفكاره أيضاً على ان أساس الزيادة في الريع العقاري سببه ما يحدث من تحسينات وعمران، فلذلك من الضروري تحصيل الزائد في ريعه بالضريبة، كما نادى أنصار الضريبة الوحيدة في العصر الحديث (الفرنسي سولو) بأن تفرض ضريبة على القوى المحركة على اعتبار أنها المحرك الأساسي للنشاطات الاقتصادية.

وقد اقترح بعض مفكري المالية الوضعية الحديثة فرض ضريبة وحيدة على مجموع الدخل باعتباره المقياس الحقيقي للقدرة التكليفية للممول، ولكن اعترض عليها في أنها تضم عدة ضرائب على عدة دخول.

كما اقترح البعض منهم فرض ضريبة وحيدة على رأس المال ولكن اعترض عليها في أنها قد تحول دون التكوين الرأسمالي واقترح بعضهم أيضاً فرض ضريبة وحيدة على الإنفاق يكون وعاؤها الاستهلاك للحد منه، ولصغر حجم الادخار والاستثمار ولكن أُعترض عليها في أنها قد تضم مجموعة ضرائب موحدة السعر.

فضلاً عن أنها قد تصيب أفراد الطبقة الوسطى الفقيرة دون الغنية وبالإضافة لذلك فإن حصيلتها غير غزيره ففرض ضريبة وحيدة على مصدر من مصادر الدخل وعلى فئة دون الأخرى فيه إهدار للعدالة وإنكار الإنتاجية للعديد من الأنشطة وإخلال بمفهوم التضامن الاجتماعي.

[2] رفعت المحجوب ، مرجع سبق ذكره، ص 219، عبد الكريم صادق بركات، عوف محمود كفراوي، مرجع سبق ذكره، ص142.

فإن اختلاف أنواع الدخول واختلاف درجة استمرارها واختلاف أنواع الإنفاق كثيراً ما يتبع ذلك اختلاف في الإجراءات الخاصة بكل نوع من هذه الأنواع وهذا يعني أن تكون الضريبة العامة على الدخل والضريبة العامة على الإنفاق نوعا من الضرائب المتعددة.[1]

مزايا وعيوب نظام الضريبة الواحدة (الموحدة):[2]

1- مزايا نظام الضريبة الواحدة (الموحدة):

أ. تحقيق العدالة الضريبية: فالضريبة الوحيدة تأخذ بعين الاعتبار بعناصر الشخصية في الفرضية والمقدرة التكليفية للممول وتطبيق نظام التدرج والتصاعد في سعر الضريبة تبعاً لطاقة الممول في حين يصعب تطبيق هذه المعايير على الضرائب المتعددة لأنها تتناول الأجزاء المتعددة من أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة.

ب. الاقتصاد في نفقات التحصيل: فالضريبة الوحيدة تتسم بالسهولة في الإجراءات وبساطة الهيكل الإداري التنظيمي مما يؤدي لانخفاض تكاليف جبايتها وتجنب العقبات التي تثيها تعددية الضرائب.

ج. كما أن الاختصار على ضريبة واحدة يمكن الممول أن يتعرف بسهولة على ما هو ملتزم به من ضرائب.

د. الملائمة: فالضريبة الواحدة للممول تخفف من العبء الضريبي المفروض عليه لأنها محايدة ولا تتدخل في مجريات النشاطات الاقتصادية المختلفة.

2- عيوب نظام الضريبة الواحدة (الموحدة):

أ. عدم العدالة: لأنها تتتطع مرة واحدة مما يزيد من ثقلها على الممول ولذا فعدالتها ظاهرية ويحاول الممول التهرب منها لعدم ملاءمتها وثقلها.

ب. ضعف الحصيلة: لأنها تنصب على وعاء واحد فقط فهي ليس بالمورد الغزير كما لا تمكن بسهولة من تخفيف الأغراض الاقتصادية والاجتماعية التي هدف إليها المشرّع المالي عند فرضها من تحقيق توازن وتوجيه للنشاطات الاقتصادية والاجتماعية.

ج. فرض ضريبة وحيدة على المواد الاولية أو مصادر القوى وحدها قد يعرقل التقدم ويثير العديد من المشاكل الفنية التي تفقها بساطتها.

---

[1] رفعت المحجوب ، مرجع سبق ذكره، ص 220-221.

[2] غازي عناية ، مرجع سبق ذكره، ص 453-454، رفعت المحجوب ،مرجع سبق ذكره ، ص 221-222، محمد زكي المسير ، ص 188، احمد زهير شامية ، خالد الطيب، مرجع سبق ذكره، ص 151.

د. عدم تحديدها: فليس هنالك معيار واحد يستند عليه عند تحديد وعاء هذه الضريبة أو نوعية الثروة التي تصلح وعاء لفرضية الضريبة.

ه. الضريبة الوحيدة لا تناسب الاقتصاد العصري (المعاصر) فلا يوجد في الواقع مصدر وحيد للثروة في المجتمع بل هناك مصادر مختلفة زراعية صناعية تجاريةززز الخ.

د. يصعب تمويل نفقات الدولة في العصر الحالي عن طريق ضريبة واحدة فقط لارتفاع أرقام المصروفات.

2- نظام الضرائب المتعددة:[1]

بموجب هذا النظام تفرض ضريبة نوعية (بما لها من إجراءات ربط وتقدير للضريبة) على كل أنواع الدخل أو المادة الخاضعة للضريبة عموما. قد يكون السعر بالنسبة للضرائب مختلفاً من ضريبة لأخرى. وقد يكون سعر الضريبة واحد بالنسبة للضرائب النوعية الأخرى إلا ان هذا النظام وإن كان يسمح بالتمييز بين الأنواع المختلفة للدخل إلا انه لا يستجيب بسهولة لشخصية الضريبة، إذ يصعب معه تطبيق التصاعد ، ولتحقيق هذه الشخصية يوجد تنظيم فني تتعدد فيه الضرائب. ويخضع الدخل فيه للضريبة على مرحلتين: في المرحلة الأولى: يخضع الدخل النوعي للضريبة وفقاً للسعر، قد يختلف باختلاف نوع الدخل. أما المرحلة الثانية يخضع فيها الدخل النوعي لضريبة عامة على الإيراد باعتباره أحد مكونات الدخل الكلي للمكلف وبما أن الأمر يتعلق بشكل من أشكال تعدد الضريبة يتضمن في الواقع إزدواجاً ضريبياً.

النظام الشائع عملياً في مختلف الدول هو نظام الضرائب المتعددة حيث تعتمد الدول في تغطية نفقاتها على عدد من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. ولكن لا يصح ان يزيد عدد من الضرائب إلى حد مبالغ فيه حتى لا ترتفع نفقات الجباية حتى لا تقف عائقاً في وجه الإنتاج والمبادلة.

ان تعدد الضرائب في كل البلاد تفرض على انواع مختلفة من الدخول مثل الملكية العقارية، الارباح التجارية والصناعية والمهن الحرة الدخل من العمل...الخ. وتفرض ضرائب متعددة أيضاً على رأس المال في حالات خاصة.

1أحمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 151-152، غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص 456-455، رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص 221-323، محمود زكي المسير ، مرجع سبق ذكره، ص 182-183، عادل احمد حشيش ، مرجع سبق ذكره، ص 178، نوح محمد عبد الحليم ، مرجع سبق ذكره، ص 99.

ثالثاً: من حيث الواقعة المنشأة للضريبة

إن الهدف من هذا التصنيف هو الأخذ بعين الاعتبار الطابع الاقتصادي للضريبة، دون الخلط بين هذا الطابع والدور الاقتصادي للضريبة، وهنا يمكننا التمييز بين: [1]

1. الضرائب على الدخل: هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءاً لها، أي أن المادة الخاضعة للضريبة هي الدخل الذي يتولد لدى الشخص الطبيعي أو المعنوي

2. الضرائب على رأس المال: وهي تلك الضرائب التي تتخذ من رأس المال وعاء لها، ويقصد برأس المال أو الثروة ما بحوزة المكلف من قيم استعمالية في لحظة زمنية معينة، سواء اتخذت هذه القيم شكل سلع مادية كالموجودات الثابتة أو حقوق معنوية كالأسهم والسندات، أوعلى شكل نقود، وتتخذ الضرائب على رأس المال أنواعا عديدة مثل الضريبة العادية على رأس المال التي تفرض على قيمة ثروة المكلف بها كلها أو على بعض عناصرها، أو الضريبة على التركات وهي

التي تفرض على ما يملكه الفرد في لحظة زمنية معينة هي لحظة الوفاة.

3. الضرائب على الانفاق: وهي التي تفرض على استعمالات الدخل بمناسبة انفاقه، بمعنى آخر هي الضرائب التي تفرض

على المكلف عند قيامه باستهلاك السلع والخدمات، وتتعدد صور هذه الضرائب ومن أهم هذه الصور الضرائب الجمركية.

4. الضرائب على التداول والنفقات: لا تفرض هذه الضرائب على الدخل عند تحققه أو انفاقه وإنما تنسحب على الدخل والثروة عند تداوله أو التصرف فيه، وبذلك نلاحظ أن عددا من التشريعات المالية الحديثة تفرض الضرائب على تداول الأموال أو انتقالها، وكذلك على التصرفات القانونية، وتعد ضريبة التسجيل والطابع أمثلة حية لهذا الضرائب، وإن كانت معظم التشريعات المالية تطلق عليها تسمية رسوم، إلا أنها في الحقيقة ضرائب بالمعنى الفني لهذه الفريضة.

رابعاً: من حيث السعر والمعدل

يتم التفريق وفق هذا المعيار بين: [2]

---

[1] خلاصي رضا، النظام الجبائي الجزائري الحديث (جباية الأشخاص الطبيعيين والمعنويين)، الطبعة الثانية، دار هومه، الجزائر، طبعة 2006، ص 18-20.

1.الضرائب النسبية: إن الضريبة النسبية تمثل ذلك الاقتطاع الذي يفرض بنسبة واحدة على قيمة الوعاء الضريبي؛

2. الضرائب التصاعدية: وهي تلك الضرائب التي تفرض بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، ففي ظل هذا الأسلوب تزداد نسبة الضريبة المستحقة إلى الوعاء الضريبي كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة. ويلاحظ أن أساليب تطبيق التصاعد في التشريعات الضريبية كثيرة، ومن أهم هذه الأساليب:

أ- التصاعد بالطبقات: ويتم في هذه الحالة تقسيم الممولين إلى عدة طبقات حسب مقدار الدخول أو الثروات، وترتيب مثال ذلك أن تفرض الضريب هذه الطبقات تصاعديا ثم تفرض الضريبة بنسب تتزايد كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء.

ب- التصاعد بالشرائح: وفي ظل هذا الأسلوب يتم تقسيم دخل كل ممول إلى عدة أقسام أو شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى.

نجد في هذا النوع علاقة طردية بين الدخل والمعدل فكلما زاد الدخل زاد المعدل المطبق، وتفرض هذه الضرائب بنسب تتزايد بتزايد قيمة الوعاء الضريبي، وهذا الأسلوب واسع الانتشار، وهناك أشكال مختلفة للتصاعدية، منها التصاعدية بالطبقات التي ترتب طبقات الممولين تصاعديا بالنسبة للثروة والدخل ثم ، أو التصاعدية بالشرائح تفرض الضريبة بنسبة متزايدة كلما انتقلنا إلى طبقة أكثر ثراء، حيث يتم تقسيم دخل الممول إلى عدة أقسام أو شرائح، ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما انتقلنا من شريحة إلى أخرى، وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من الأولى كونها تراعي الشرائح السابقة للشريحة التي يقع فيها الدخل.

---

[2] عادل احمد حشيش ، مرجع سبق ذكره، ص 40.

خامساً: الإعفاءات الضريبية

يقصد بالإعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها في تحصيل الضريبة بناء على تشريع ضريبي أو غيره عن إيراد خاضع أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات اجتماعية واقتصادية. [1]

يعرّف الإعفاء الضريبي بأنه نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الإدخار أو الاستثمار على نحو يؤدي إلى نمو الإنتاجية القومية وزيادة المقدرة التكليفية للاقتصاد وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة.

كما يعرف الإعفاء الضريبي على أنه إستثناء من نظام الضرائب العام بحيث تخفض الأعباء الضريبية عن المشروعات من اجل تحفيزها للاستثمار في مشروعات أو قطاعات محددة.

1- أنواع الإعفاء الضريبي:[2]

أ. إعفاء دائم: ويتم بتحديد مدة زمنية معينة ينتهي بانتهائها ويمنح عادة للشركات الجديدة أو الشركات التي توسعت في نشاطها وذلك لفترة محددة، ويسمى بالإجازة الضريبية.

ب. إعفاء كامل أو جزئي: وهو إعفاء كامل للمشروع المعين في فترات الإجازة وإما أن يقسم الإعفاء إلى قسمين بحيث تستفيد المنشأة من إعفاء كامل في القسم الأول، وإعفاء جزئي في القسم الثاني.

ج. الإعفاء المكاني أو النوعي: ويمنح للمشاريع المقامة في مناطق معينة الهدف من غن\ائها تشجيع الاستثمار في المنطقة، أو المناطق الحرة.

د. الإعفاء على الضرائب المباشرة: ويشمل ضرائب الدخل كأرباح الشركات.

ه. الإعفاء على الضرائب غير المباشرة: ويشمل الضرائب على الاستهلاك والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة الجمركية.

2- الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة:[3]

---

[1] أحمد جامع، النظرية الاقتصادية، التحليل الاقتصادي الجزئي، دار النهضة العربية، طبعة 1995م، ص 55.

[2] أسامة محمد الفولي ، دور الإجازة الضريبية كحافز للاستثمار الخاص، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 1989م، ص 83.

[3] احمد جامع، المصدر السبق ، ص 56.

الإعفاء الضريبي هو عبارة عن تجنيب جزء خاضع أصلاً للضريبة لتوافر شروط فرض الضريبة عليه، إلا أن السلطة الضريبية رأت عدم إلزامه لاعتبارات معينة ، وذلك بنص خاص، وينتهي عد الإلزام بإنتهاء تلك الاعتبارات، أي يتوفر فيه الإقرار بوجود الضريبة ولكنها تتوقف في فترة الإعفاء.

أما عدم خضوع الضريبة فيعني عدم جواز تحديها وتحصيلها على نشاط معين لعدم توافر الشروط المعتبرة قانوناً لإلزام الشخص بالضريبة، ويخضع النشاط للضريبة مستقبلاً.

3- الإعفاء الضريبي والعدالة الضريبية:[1]

تقوم العدالة الضريبية على مبدأين:

عدالة أفقية: وتتمثل في معاملة كل المكلفين معاملة ضريبية واحدة وفي ظروف اقتصادية متماثلة.

عدالة رأسية: وتتمثل في معاملة كل المكلفين معاملة ضريبية مختلفة وفي ظروف اقتصادية غير متماثلة.

وقد استقر الفكر الضريبي على أن الضريبة العادلة هي التي تفرض على أساس قدرة المكلف، وبذلك تتعدد المعايير حول المباديء التي يقوم عليها فرض الضريبة وفق ما يتوافق والعدالة.

بيد أن البعض يرى بأن العدالة لا تؤثر في عمومية الضريبة وذلك لأن هذه الإعفاءات تمنح بعد فرض الضريبة على كل الأفراد وذلك مراعاة لظروف خاصة بالمستفيدين من الإعفاء.[2]

ويرى بعض الاقتصاديين بأن الإعفاء الضريبي خروج عن مبدأ العمومية بهف تحقيق العدالة بين المكلفين.

4- أهداف الإعفاء الضريبي:[3]

هناك نوعين من أهداف الإعفاءات الضريبية:

أ. الأهداف الاقتصادية: وتستخدم هذه الاداة لتوجيه الاقتصاد بإتجاه معين وذلك بالتأثير في قرارات الإنتاج والاستثمار والاستهلاك للأفراد.

---

[1] أمين السيد لطفي، الحوافز والإعفاءات الضريبية، دار النهضة العربية، طبعة 1997م، ص 91.

[2] المرجع السابق، ص 92.

[3] حسن محمد كمال، محمد عبد الفتح محمد، قراءات في المشكلات الضريبية المعاصرة، كلية التجارة – جامعة عين شمس، 2001م، ص51.

ب. أهداف اجتماعية: وتتمثل في إعادة توزيع الدخل لمصلحة الطبقات الفقيرة ورفع مستوى متوسطي الدخول، وتشجيع الأنشطة الاجتماعية

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

المبحث الاول: نبذة تعريفية عن الهيئة العامة للضرائب في العراق

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة التطبيقية

المبحث الثالث: اختبار ومناقشة الفرضيات

المبحث الاول

نبذة عن الهيئة العامة للضرائب في العراق[1]

يمكن القول ان المؤسسة الضريبية في العراق واحدة من اقدم المؤسسات الضريبية في العالم العربي وربما في المنطقة ، فقد شرع اول قانون ضريبي لضريبة الدخل غداة تاسيس الدولة العراقية الحديثة وتشكيل اول حكومة وطنية عام 1920 م حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (52) عام 1927 وعلى ضوئه تشكلت مديرية ضريبة الدخل العامة ومن قبلها تشكات مديرية ضريبة العقار عام 1923 م، اما القوانين الضريبية في الدول العربية فلم تصدر الا في اربعينيات القرن الماضي، مع ذالك فقد ظلت روح التشريع الضريبي العثماني هو السائدة على نصوص القوانين الضريبية في العراق ولعدة قرون، كما يمكننا القول بان التشريعات الضريبية العراقية لها تاريخ يمتد الى عدة قرون.

وقد استحدثت الهيئة العامة للضرائب بتاريخ 1982/2/27 استنادا الى قانون وزارة المالية المرقم (92) لسنة 1982 ،الذي الغى مديريتي ضريبة الدخل العامة التي كانت مسؤلة عن تنفيذ قانون ضريبة الدخل ومديرية الواردات العامة التي كانت مسؤولة عن تنفذ قانون ضريبة العقار لتنبثق عنهما الهيئة العامة للضرائب الحالية.

وتقع حدود المسؤولية القانونية لهذه الهيئة بتنفيذ القوانين التالية:-

-قانون ضريبة الدخل ذي الرقم 113 لسنة 1982 المعدل[1]

-قانون ضريبة العقار ذي الرقم 162 لسنة 1959 المعدل

-قانون ضريبة العرصات ذي الرقم 26 لسنة 1962 المعدل

-قانون ضريبة المبيعات ذي الرقم 36 لسنة 1997 (عن الفنادق والمطاعم من الدرجة الاولى و الممتازة)

-قانون ضريبة التركات ذي الرقم 64 لسنة 1985 (الغي هذا القانون سنة 1994 بموجب القانون ذي الرقم 33 لسنة 1994 ويطبق حاليا على الوفيات الواقعة خلال فترة نفاذة)

-القرار ذي الرقم (120) لسنة 2002 للضريبة على نقل ملكية العقار

-تعليمات الضريبة بطريقة الاستقطاع المباشر ذي الرقم (1) لسنة 2007 التي وردت ضمن تفاصيل الموازنة الاتحادية لسنة 2008.

-مقتطفات عن القوانين الضريبية العراقية المذكور اعلاه

قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982المعدل:

يعد هذا القانون الذي ما زال نافذاً بتعديلاته وعلى العديد من فقراته الاطار التشريعي لضرائب الدخل سواء للافراد او الشركات (اشخاص طبيعيون معنويون) ولتحديد الدخل الخاضع للضريبة لهم ومن اهم ملاحظاتنا عنه ما يأتي :

1. لقد تزامن صدور هذا القانون وصدور قانون الكمارك رقم 23 لسنة 84 وذلك خلال سنوات حرب العراق مع ايران وحاجة الدولة العراقية الملحة في حينه للموارد المالية اكثر من حاجته للتغيرات الاقتصادية التي تتطلبها النشاطات الاقتصادية المدنية وليس العسكرية.
2. لم يتغير جوهر القانون عن ما سبقه من قوانين حيث بقيت أكثر النصوص والإجراءات على ما هو عليه.
3. ارتفع السعر الضريبي الذي جاء به القانون الى 75% من الدخل الخاضع للضريبة وهو يؤكد ما جاءت به الفقرتان السابقتان.
4. من أهم التغيرات التي اجريت على هذا القانون هو صدور القرار ذي الرقم 120 لسنة 2002 الذي عدل الضريبة على نقل الملكية.
5. زيادة وتخفيض السماح القانوني ولاكثر من مرة كي يتماشى مع التغيرات الاقتصادية التي طرأت على المجتمع العراقي.
6. وفيما يخص إجراءات التحصيل الضريبي فقد بقيت على حالها دون تغيير.

قرارات سلطة الائتلاف المؤقتة:

بعد التغيرات السياسية الجذرية التي شهدها العراق في 2003/4/9 ، فقد أصدر النظام السياسي الجديد (سلطة الائتلاف المؤقتة) قرارات عدة لتعديل قوانين الضريبة (الأمر 37 لسنة 2003 والأمرين 49 ، 84 لسنة 2004) كان أهم ما جاء فيها ما يأتي:

1. اعتبار سنة 2003 والأشهر الثلاث الأولى من سنة 2004 مدة إعفاء ضريبي لشرائح المكلفين جميعاً باستثناء المكلفين (بعض الفنادق والمطاعم).

2. شمول موظفي دوائر الدولة والنظام الاشتراكي بالخضوع لضريبة الدخل أسوة بالعاملين في القطاع الخاص والمختلط بعد أن كانت دخولهم (الرواتب والأجور والمخصصات) معفاة من الضريبة بموجب القانون 113 لسنة 1982.

3. زيادة سقف السماحات القانونية لتصبح (2500000) دينار للمكلف الأعزب والمتزوج والمتزوجة المستقلة بدخلها (2000000) دينار للزوجة و(200000) دينار عن كل ولد من أولاد المكلف مع تعديلات أخرى.

4. تحديد أعلى سعر ضريبي بـــ (15%) من المدخولات الخاضعة للضريبة.

5. ولم تصدر أية مستجدات بشأن تعديل إجراءات الجباية.

قانون ضريبة العقار:

عرف العراق هذه الضريبة منذ الاحتلال العثماني إذ صدر قانون رسوم المستحقات سنة 1839، ثم صدر أول قانون ضريبة الأملاك برقم (49) لسنة 1923 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية (العدد102 في 1923/12/11)الذي بموجبه تقرر قيام البلديات بأستيفاء ضريبة مقدارها (10%)على الايراد السنوي لجميع الاملاك التي تزيد ايرادها السنوي عن (50) ربية[1] وتوالت القوانين الخاصة بهذا النوع من الضرائب ،و بعد قيام ثورة (14) تموز (1958) صدر قرار بإعادة النظر في نظام الضرائب، وبناء عليه تقرر الغاء قانون ضريبة الاملاك الثالث (17) لسنة (1940) والذي أستمر التعديل فيه فيما يتعلق بنسة الضريبة وحدود الاعفاء لغاية سنة 1952 ،إلى أن جاء قانون اكثر إنسجاما مع تلك المرحلة وهو قانون رقم (162) لسنة (1959) ونفذ من 1960/4/1 ،وما زال ساري المفعول مع بعض التعديلات المستمرة والذي تم إيقاف العمل به من 2003/4/1 ولغاية 2003/12/31 بموجب قرار سلطة الائتلاف رقم(37) ثم أعيد العمل به بعد ذلك مع بعض التعديلات بموجب قرار سلطة الائتلاف رقم (49) التي كان منها الغاء ضريبة العقار الاضافية[2].

([1]) تثرير تقويم أداء الهيئة العامة للضرائب، 2008، ص1.

(2) العسكرى، زينا مجمد سبتى، دور ضريبة العقار فى زيادة الايرادات الضريبية، رسالة ماجستير، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق 201سبتى، دور ضريبة العقار فى زيادة الايرادات الضريبية، رسالة ماجستير، المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق 2014.

ويتضمن قانون رقم 162 المعدل (37) مادة قانونية تتعلق بالعقار وتحديد مفهومه ونسبة الضريبة على إيراده السنوي وكيفية التقدير والاعفاءات والعقوبات الخ وسنتعرض الى بعض مواد هذا القانون :-

حيث نصت المادة الثانية من القانون المذكور: (نسبة الضريبة الأساسية التي حددت ب10% من الايراد السنوي بما فيها الحصة الارتزاقية بعد تنزيل 10% مصاريف صيانة واندثار أي أن النسبة هي 9% وبموجب قرار سلطة الائتلاف رقم (49)).

قانون ضريبة العرصات:

يعد العراق من أقدم دول المنطقة التي عرفت هذا النوع من الضرائب إذ فرضت لأول مرة بموجب قانون ضريبة الأرض رقم (73) لسنة 1936 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية بالعدد(1513)في 1936/5/9 والذي بموجبه حدد إستيفاء ضريبة على الحاصلات السنوية في الأراضي[1] ثم صدر بعد ذلك قانون قم (15) لسنة 1940 والذي حدد بموجبه مقدار ضريبة العرصة(1%) من قيمة العرصة التي لم تخضع لضريبة الاملاك وتعد القيمة التي استوفيت بموجبها رسوم الطابو قيمة للعرصة لغرض استيفاء الضريبة ، ثم تم إيقاف العمل بها سنة 1942 بسبب شحة وفقدان المواد الانشأئية خلال الحرب العالمية الثانية ،ثم اعيد فرضها إبتداءا من 1949/9/2 ولغاية 1950/3/31 إذ تم الغاءها بموجب القانون رقم (53) لسنة[2]1950 جاء قانون ضريبة العرصة المرقم (26)لسنة1962 بعد صدور قانون ضريبة العقار المرقم(162) لسنة 1959 ليشمل الاراضي التي لم يشملها ذلك القانونوالذي حدد فيه و بشكل صريح في المادة الاولى منه مفهوم العرصة والذي سنستعرض بعض مواده في ادناه، ان هذا القانون جاء لمعالجة ازمة السكن التي كانت موجودة في تلك الفترة وذلك من خلال فرض ضريبة على الاراضي غير المستغلة بنسبة 1% لتشجيع أصحاب تلك الأراضي على بنائها وأستغلالها أو ببيعها لمن هم بحاجة الى أمتلاك أرض ضمن حدود العاصمة أو حدود الاقضية والنواحي ومن ثم المساهمة في حل الازمة من جهة ومن جهة اخرى تحقيق ايراد مالي كهدف

---

(1) تقرير تقويم الهيئة العامة للضرائب، 2008، ص2.

(2) الججاوى، طلال محمد على والعنبكى، هيثم على محمد،2014، ص265، المحاسبة والتحاسب الضريبى، الطبعة الثانية، العراق، دار الكتب فى كربلاء، ص 70

ثانوي وشهد القانون تعديلات عدة منها زيادة نسبة الضريبة من 1% الى 2% ،وفي ادناه بعض مواد قانون العرصة الذي لازال ساري المفعول.

وقد نصت المادة المادة الثالثة من القانون اعلاه :

(تحديد نسبة الضريبة 2% من تقدير قيمة الأرض وفق المادة السابعة وبمراعاة المادة الرابعة من القانون).

ضريبة نقل الملكية أو حق التصرف:

إن المشرع العراقي بشكل عام كان يبتعد عن اخضاع رأس المال الى الضريبة بل يخضع ما ينتج عنه من دخل[1]، لذلك وبصدور قانون ضريبة الدخل المرقم (113) لسنة 1982 جسدت الفقرة (4) من المادة الثانية والفقرة (20) من المادة السابعة منه تلك الضريبة علىأرباح نقل ملكية العقارات، ولتلافي مشاكل انخفاض كلف شراء العقارات مقارنة بأسعار بيعها بعد سنوات كثيرة على تملكها نتيجة التضخم وأرتفاع الأسعار تم إصدار قرار 55 لسنة 1998والذي حدد تنزيل 15% لمدة 5 سنوات من سعر البيع قبل تنزيل الكلفة لاستخراج الوعاء الذي تفرض عليه الضريبة تلافيا لاثرالتضخم بعد سنة 1998ونتيجة لزيادة العمل في شعبة نقل الملكية تم إستحداث قسم أرباح نقل ملكية العقار في 1998/11/18 من أجل القيام بعمليات التقدير والأحتساب ،إلا أن أخذ أرباح بيع العقاردون غيرها من الأرباح الرأسمالية وإخضاعها للضريبة دون أن يخضع حالات بيع وتداول بقية أنواع الموجودات للضريبة وهو مأخذ على المشرع العراقي ،إذ ان فرض الضريبة على الأرباح أسهم في تشجيع أكثر المتمرسين في مجال الشراء والبيع ولأجل التهرب الضريبي بتسجيل العقارات عند الشراء بأعلى من قيمتها الحقيقية ومن ثم عند إعادة البيع تكون قيمة العقار أقل من سعر الشراءالذي سجل فيه وفقا للأسعار السائدة وهذا يعني عدم خضوع تلك العقارات للضريبة كون شرط تحقيق الربح لم يتحقق ،أن هذا أسهم في عدم إستقرار أسعار العقارات في السوق ، لذا جائت محاولة المشرع العراقي لتلافي ثغرات الفقرة (4 و20) من قانون (113) حيث لجأ الى تعديل هذا الفقرات من القانون باصدار قرار 120 والذي حدد ضمن الفقرة الثانية منه (تفرض ضريبة مقطوعة بنسب تصاعدية من قيمة العقار او حق التصرف فيه المقدر وفق احكام قانون

[1]) الججاوى، العنبكى، 2014، ص265

تقدير قيمة العقار ومنافعه المرقم بـــ 85 لسنة 1978 او البدل ايهما اكثر، على مالك العقار او صاحب حق التصرف فيه، عند نقل الملكية او كسب حق التصرف باية وسيلة من وسائل نقل الملكية أو حق التصرف أو نقله، كالبيع والمقايضة والمصالحة والتنازل والهبة وازالة الشيوع وتصفية الوقف او المساطحة ويعامل المستاجر معاملة المالك عند ايجاره العقار الذي دخل في تصرفه بعقد المساطحة) ومن ثم أخضع رأس المال الى الضريبة بدلا من الأرباح ،كما لم يشترط الأحتراف في تجارة الأموال غيرالمنقولة ،هذا يعني انه أخذ بالمفهوم الواسع للدخل اي بنظرية الاثراء كما لم يتقيد بوسيلة من دون سواها من وسائل نقل الملكية وهذا هو المراد بعبارة (بأي وسيلة) من المادة أعلاه فضلا عن الوسائل التي وردة في النص على سبيل المثال لا الحصر ،كما ان المشرع العراقي لم يقتصر على نوع معين من العقارات بل شمل جميع انواع العقارات بصرف النظر عن جنسها وإستخدامها ومساحتها وبغض النظر عن مالكها وذلك لعمومية النص[1] إن أهم ماورد في قرار 120 هو فقرة تحديد وعاء الضريبة ونسبتها وكما موضح ادناه علما أن القرار تضمن 9 مواد :-

المادة الثانية: (تم تحديد اعفاء 20 مليون دينار الاولى ومن ثم فرض ضريبة تصاعدية على بقية المبلغ (من 3%- 5%) وبواقع 3000000 دينار لكل شريحة)[2]. ومابعدها بواقع 6% للباقى من الوعاء الضريبى.

مما سبق فان العقاربمفهومه المحدد في القانون وما ينتج عنه من دخل يخضع للضريبة بموجب ما يحدد في تلك القوانين،إذيعتبر احد المكونات الرئيسية لرأس المال التي خضعها المشرع العراقي للضرائب العقارية سواء في عملية تملكه عن طريق الإنشاء أم عن طريق نقل ملكيته أو حق التصرف فيه بأي شكل من اشكال نقل الملكية المحددة في القانون فضلا عن اخضاع الدخل المتحقق عنه لضريبة العقار وعليه فان التنوع في الضرائب العقارية ادى الى التنوع في تحديد الوعاء على الرغم من اشتراكها جميعا في نفس المادة الخاضعة للضريبة وهو العقار.

3-1-2 الرؤيا و الهيكل الاداري للهيئة العامة للضرائب فى العراق

1 الزبيدى، عبد الباسط،2008، ص 365-366، وعاء ضريبة التشريع الضريبى، الطبعة الاولى، الاردن، دار الحامد للنشر والتوزيع.
2 يتم تعديل هذه الشرائح اعتبارا من من 1/!/ 2017 لتصبح 50 مليون الاولى تفنى وسعر ضريبى(3- 5%) بواقع 50 مليون لكل شريحة ومابعدهما 6% للباقى من الوعاء الضريبى.

وتتمثل رؤية الهيئة العامة للضرائب في بناء ادارة ضريبية كفوءة تطبق القوانين الضريبية بعدالة ونزاهة وتتبع الاساليب العلمية في عملها وتساهم في توعية المكلفين وتمكنهم من الوفاء بالتزاماتهم وتتسم بالقدرة والمرونة الكافية للتعامل مع الاقتصاد العراقي والتغيرات التي تحصل فيه ،و تعنى الهيئة العامة للضرائب بمتابعة تحقق وجباية الايرادات الضريبية التي تسهم في تمويل موازنة الدولة وايجاد مصادر جديدة خاضعة للضريبة وتوسيع قاعدة الوعاء الضريبي والحد من التهرب الضريبي لتحقيق التوازن الاقتصادي في ظل مبدأ العدالة الضريبية بين المكلفين والمساواة في التكليف الضريبي بينهم من خلال وضع كافة الامكانيات واساليب العمل المتطورة لتعميق ثقافة الالتزام الطوعي عندهم.

ولغرض تمكين الهيئة العامة للضرائب من القيام بمهامها باتجاه تحقيق الاهداف والرؤية المرسومة والتي ترسمها لها تم بناء هيكل اداري مر بمراحل تطور عديدة لكي يساير التطور في البناء المؤسسي الفني والجغرافي بسبب صلة عمل هذه الهيئة بمختلف شرائح المجتمع ،ونبين اقسام وفروع الهيئة والتشكيلات الاخرى التابعة لها كما هي حاليا وكالتالي:-

قسم الأعمال التجارية والمهن:

أهدافه التنظيم والأشراف على أصول التحاسب الضريبي عن دخل الأعمال التجارية والصنائع والمهن والحرف المنصوص عليها في البنود (1، 2، 3) من المادة الثانية من قانون ضـــريبة الدخل رقم 113 لســـنة 1982 والموافقة على منح صـــلاحية التقدير ضمن حدود صلاحية القســـــم إضافة إلى تطوير أسلوب التحاسب الضريبي وتقديم الاستشارات إلى فروع الهيئة حول تطبيق أو تفسير بنود القانون أعلاه والأشراف على أعمال لجان المسح المركزية والفرعية ، ويتضمن القسم (5) شعب :-

1- شعبة التسجيل والتوثيق

2- شعبة المسح و التقدير

3- شعبة التحقق والتحصيل

4-شعبـــة التركـــات

5- شعبـــة القلم

قـــســـم الـــــشـــركات

أهدافه إنجاز تقدير الضريبة على أرباح الشركات والمساهمة والمحدودة بكافة جنسياتها وفقاً للنسب الواردة في قانون ضريبة الدخل رقم 113 لســـــنة 1982 المعدل وجباية الضريبة منها وإدامة العلاقة مع تلك الشركات عن طريق تزويد هذه الشركات ببراءات الذمة وبالكتب التي تحتاجها وإســناد عمل الهيئة في وضع الضوابط والمؤشرات التي تدخل في تقدير دخول الشركات العراقية والعربية والأجنبية ولنشاطاتها المختلفة ، ويتضمن القسم (7) شعب :-

1- شعبة الوحدات التخمينية

تضم الشعبة (16) وحدة تخمينية وتعتبر كل وحدة تخمينية في قسم الشركات في عملها كشعبة.

2-شعبة التدقيق

تدقيق أضابير الشركات التي تم محاسبتها وفق الإجراءات والتعليمات المنصوص عليها وتدقيق التقديرات الإدارية.

3- شعبة الجباية

تتولى هذه الشعبة مهام جباية الضرائب الناتجة عن التحاسب وتنظيم استمارات التسديد وحساب الفوائد التأخيرية وحساب التقسيط ومطابقة الإرسالية مع الصندوق يومياً وشهريا مع القسم المالي وتوثيقها وادخالها على الحاسبة وقسم الامانات.

4- شعبة وحدة كبار مكلفي الدخل

تتولى هذه الشعبة مهمة تقديم خدمات التقدير واستحصال الضرائب من الشركات ذات الإيرادات العالمية ينجم عن تقديرها مبالغ ضريبية عالية.

5- شعبة المعلومات الفنية

تتولى هذه الشعبة مهمة ارشفة وحفظ البريد توثيق التصاريح الكمركية الواردة من قسم المعلومات الفنية ودوائر الدولة وتوزيعها على كافة الصادر والوارد من والى القسم في حالة ورود نظام الأرشفة والسيطرة على الشركات المدرجة في القائمة السوداء.

6- شعبة الحاسبة

تتولى هذه الشعبة مهمة توثيق اضابير الشركة حديثة التأسيس وتحديث اضابير شركات المسجلة اساساً في حالة حصول أي تعديل يطرأ على بياناتها.

7- **شعبة القلم**

تتولى هذه الشعبة مهمة استلام واصدار المخاطبات والشبكات الخاصة بعمل القسم.

قسم أرباح نقل ملكية العقار:

أهدافه إنجاز معاملات الأراضي التي تقع خارج حدود صلاحية الفروع والأشراف والمتابعة على أعمال أعضاء لجان الكشف المشتركة مع مديرية التسجيل العقاري وتقديم التقارير الدورية عن نشاط هذه اللجان والاعتراض على التقديرات غير الدقيقة ومتابعة وتطوير شعب الأراضي في فروع الهيئة وتقديم الاستشارات حول استيفاء ضريبة أرباح نقل ملكية العقار والقرارات والتعليمات المتعلقة به و وضع خطط تدريبية لزيادة مهارات العاملين في لجان الكشف المشتركة وتطوير الضوابط المعتمدة للوصول الى الكشف الدقيق ، ويتضمن القسم (**4**) شعب:-

1. **شعبة الإيـــــــــــــرادات**

واجبات هذه الشعبة متابعة الإيرادات المتحققة لشعب القسم المذكور في فروع الهيئة ومطابقتها مع ما مخطط له سنوياً.

2. **شعبة الكشف والتقدير والاعتراض**

واجبات هذه الشعبة متـــابعة كل ما يتعلق بأمور لجان الكشف المشترك وتحديد ضوابط التعيين ومتابعة أعمال اللجان دورياً واستفسارات فروع الهيئة ودوائر التسجيل العقاري وتسهيل أعمال الكشف والتقدير.

3. **شعبة المتابعة والاستشارات**

واجبات هذه الشعبة متـــابعة وتوثيق الأوليات والأرشيف وتنظيمها وحفظها وترتيبها ومكننتها (إدخالها في نظام الحاسوب) ومتابعة الاستفسارات الواردة إلى القسم من فروع الهيئة في بغداد والمحافظات.

4. **شعبة القلم**

تتولى هذه الشعبة مهمة متابعة المخاطبات بين القسم والجهات الاخرى وارشفتها وحفظها.

قســـــــم العقـــــار والعرصـــــات:

أهدافه الأشراف على تطبيق أحكام القوانين التالية:

-قانون ضريبة العقار رقم 162 لسنة 1959.

-قانون ضريبة العرصات رقم 26 لسنة 1962.

-قانون أيجار العقار رقم 87 لسنة 1979.

وأجراء الدراسات الخاصة بتطوير أسلوب التحاسب لهذا الوعاء والأشراف على تقديرات لجان تقدير أيجار العقار والأشراف على شعب العقار والعرصات في الفروع ومتابعتها، ويتضمن القسم (5) شعب:

1-شعبة التحصيل

تتولى مسؤولية متابعة تحصيلات الفروع وتصفية الموقفات وتطوير الاساليب المتبعة في الجباية والتحصيل والنظر في موضوع الاعفاءات والرديات لإغراض تطبيق قانون ايجارالعقار والعرصات.

2- شعبة المتابعة والتدقيق

تتولى مسؤولية اعداد ومتابعة تقارير تقييم الاداء والمواقف الاحصائية والإخباريات وشكاوي المواطنين.

3- شعبة تطوير نظم

تتولى تطوير النظم والأساليب المعتمدة في تقدير وتحصيل الضريبة وتطبيق الاحكام القانونية المتعلقة بها ومتابعة تنفيذ وتطوير مشروع مكننة العقار وأدامته.

4-**شعبة ايجار العقار**

تتولى متابعة تنفيذ احكام قانون ايجار العقار رقم (87) لسنة 1979 المعدل وتأييد عقودالايجار وتثبيت المخالفات وأحالتها الى المحاكم وفقاً لأحكام قانون ايجار العقار.

5- **شعبة القلم**

تتولى هذه الشعبة مهمة المخاطبات بين القسم والجهات الأخرى

_قســـم المعلومـــات الفنيـــة

أهدافه معالجة معلومات المقتبسات والتصاريح الكمركية آلياً والمرسلة من قبل الجهات الحكومية المختلفة وضخها الى فروع الهيئة لغرض إنجاز التحاسب الضريبي ومتابعة

المعلومات المتعلقة بشرائح المهن مع الجهات ذات العلاقة وتوثيقها على الحاسبة لغرض إرسالها إلى الفروع بالإضافة الى متابعة الحجوزات والموقوفات والمنع لأموال المكلفين مع وزارة المالية ، ويتضمن القسم (4) شعب:-

1-شعبة التصاريح

تتولى هذه الشعبة استلام وتوثيق التصاريح الكمركية التى ترد إلى الهيئة وتحديث المعلومات الواردة بهذا الخصوص.

2- **شعبة المقتبسات**

تتولى هذه الشعبة مهمة استلام المقتبسات من الجهات ذات العلاقة وتوثيق المعلومات على الحاسبة وفي حالة وجود نقص بالمعلومات والتي لا يمكن معها الوصول الى المكلف وأجراء التحاسب الضريبي يتم فصلها وأعادتها الى الجهات ذات العلاقة لغرض استكمال المعلومات الناقصة.

3-**شعبة المتابعة**

تتولى هذه الشعبة مهمة استلام البريد الذي يستوجب المتابعة من شعبة المقتبسات واتخاذ الإجراءات اللازمة بخصوصه مباشرةً ومتابعة إرسال المعلومات الواردة إلى فروع الهيئة في حينه واجراء التحاسب الضريبى بخصوصها.

4-**شعبة التحري**

تتولى هذه الشعبة متابعة الحجوزات والموقوفات والمنع لأموال المكلفين مع وزارة المالية.

<u>قسم الرقابة و التدقيق الداخلي:</u>

أهدافه الرقابة والتفتيش على أقسام و فروع الهيئة من خلال قيام الفرق التفتيشية بتدقيق كافة أعمال الأقسام والفروع وتدقيق حسابات المكلفين أما عند تمسكهم بحساباتهم أوعند أجراء الكبس عليهم سواء كان المكلف طبيعي أو معنوي وأجراء التدقيق اللامركزي لجميع التعاملات المالية في مركز الهيئة من صرف رواتب ويوميات الصندوق، ويتضمن القسم (9) شعب:

1. **شعبة التفتيش الأولى**

تختص بمهام التفتيش والتدقيق وتقييم الاداء لأعمال اقسام وفروع الهيئة في مجال المحاسبة الضريبية عن ارباح الاعمال التجارية والمهن والمبيعات والاستقطاع المباشر من خلال البعثات التفتيشية إلى فروع الهيئة.

2. **شعبة التفتيش الثانية**

تختص بمهام التفتيش والتدقيق وتقييم الأداء لأعمال أقسام وفروع الهيئة في مجال المحاسبة الضريبية عن أرباح نقل ملكية العقار من خلال البعثات التفتيشية إلى فروع الهيئة.

3. **شعبة التفتيش الثالثة**

تختص بمهام التفتيش والتدقيق وتقييم الأداء لأعمال أقسام وفروع الهيئة في مجال ضريبة العقار العرصات.

4. **شعبة تدقيق حسابات المكلفين الأولى**

تتولى الشعبة مهمة تدقيق حسابات المكلفين المتمسكين بحساباتهم والذين يتم وضع عليى حساباتهم سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين والمحالة من الفروع الى الهيئة.

5. شعبة تدقيق حسابات المكلفين الثانية

تقوم بنفس مهام شعبة تدقيق حسابات المكلفين الأولى.

6. **شعبة التدقيق اللامركزي**

تتولى هذه الشعبة مهمة التدقيق السابق لأي عملية صرف سواء صرف الحوافز أو الرواتب أو المكافآت وتدقيق يوميات الصندوق لمركز الهيئة والفروع مع الإرساليات وتدقيق مستندات القيد مع كشوفان البنك

7. **شعبة المهنة**

اساس العمل في الشعبة بالاعتماد على قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل والضوابط والتعليمات الخاصة بشعبة المهنة والتعاميم الصادرة من مركز الهيئة.

8. **شعبة المتابعة**

تتولى هذه الشعبة مهمة استلام تقارير ديوان الرقابة المالية والبعثات التفتيشية ودراستها وعرضها على السيد المدير العام لفرض الاجابة لاحقاً.

9. شعبة الجباية

تتولى مهمة تدقيق اعمال الجباية كافة في فروع بغداد والمحافظات والمنافذ الحدودية

القسم المالي:

أهدافه تحقيق جميع التعاملات المالية للهيئة من صرف وإيداع و مطابقة يوميات الصندوق لمركز الهيئة وبعض الفروع ومطابقة بنك النفقات وأعداد الميزانية العامة وحسم الأمانات ومطابقة الإيداعات مع كشف البنك وتعاملات خارجية مثل رد المبالغ إلى المكلفين ، ويتضمن القسم (12) شعبه:

1- **شعبة المصروفات**

تتولى هذه الشعبة مهمة تنظيم مستندات الصرف والصكوك الخاصة بحسم الأمانات ومصروفات مركز الهيئة وفروعها في بغداد وأجراء المطابقة مع كشف النفقات.

2- **شعبة الأمانات**

تتولى هذه الشعبة مهمة مطابقة بنك الأمانات وتوثيقها وتأشيرها فى السجلات الخاصة.

3-**شعبة اعداد الموازنة**

تتولى هذه الشعبة مهمة إرسال جداول ميزان المراجعة الشهري و السنوي والختامي و مسك سجل توحيد الحسابات.

4-**شعبة الميزانية**

تتولى هذه الشعبة مهمة اعداد الميزانية الخاصة بالهيئة ومتابعة تنفيذها.

5-**شعبة رواتب المحافظات**

تتولى هذه الشعبة مهمة تنظيم الرواتب الشهرية لفروع الهيئة في المحافظات بعد إدخال المتغيرات الشهرية الخاصة بالموظفين.

6- **شعبة السجلات**

تتولى هذه الشعبة مهمة مسك سجل التخصيصات لمركز الهيئة وفروعها في بغداد والمحافظات مع الجداول الشهرية المتعلقة بها.

7-شعبة النقدية

تتولى تحقيق المهمة مطابقة ايرادات وأمانات فروع بغداد وفرعي الفلوجة والمحمودية والوحدات التخمينية لدى كمارك المناطق الثلاث الوسطى والجنوبية والشمالية مع كشف مصرف خاص بكل فرع.

8-شعبة الإيرادات

تتولى تحقيق مهمة مسك سجلات ايرادات مركز الهيئة وفروعها في بغداد ومسك سجلات ايرادات فروع الهيئة في المحافظات.

9-شعبة الـــــــرديـــــــات

تتولى تحقيق مهمة إعادة المبالغ الزائدة بعد انجاز التحاسب الضريبي للمكلف وتسديده للضريبة إذا كانت له أمانات زائدة وذلك بعد أن يقدم المكلف طلب لاسترجاع المبلغ المتبقي له سواء كانت أمانات أو إيــراد نهائـــي.

10- شعبة حاسبة الامانات

تتولى تحقيق مهمة تنظيم العمل بشعبة الامانات وفصل صكوك الامانات عن اعمال صكوك اعمال تدقيقية على الحاسبة وعكس الامانات الى ايراد نهائي.

11- شعبة ديون الدولة

تتولى تحقيق مهمة متابعة الديون على الموظفين واستقاطاعها من رواتبهم.

12- شعبة المتابعة

تتولى تحقيق مهمة ــمتابعة تنفيذ توجيهات مدير القسم.

13- شعبة المشاريع الاستثمارية

تتولى تحقيق المهام التالية :

ــمتابعة مشاريع بنايات فروع الهيئة واعداد الخطة الاستثمارية وــمتابعة نفقاتها.

<u>قسم الإحصاء والأبحاث:</u>

أهدافه أعداد الدراسات والبحوث وإصدار الكتب والأدلة التي من شأنها تطوير العمل الضريبي وأعداد الخطة السنوية للهيئة وتقارير انجازات ونشاطات الهيئة السنوية والفصلية ويتضمن القسم (4) شعب:-

1-**شعبة الدراسات والبحوث**

تتولى الشعبة مهمة اعداد الخطة السنوية للهيئة واعداد تقارير انجازات ونشاطات الهيئة السنوية والفصلية واعداد تقرير تقييم الأداء للهيئة.

2-**شعبة الإحصاء**

تتولى الشعبة مهمة بناء قاعدة معلومات للعمل الضريبي واعداد دراسات جدوى لفتح الفروع الضريبية الجديدة وذلك اما بشطر الفرع او لاستحداث فرع.

3-شعبة الاتفاقيات والعلاقات الدولية

تتولى الشعبة مهمة متابعة دراسة وإبرام الاتفاقيات الجماعية والثنائية بشأن التنسيق الضريبي ومنع الازدواج الضريبي بين العراق ودول العالم.

4-**شعبة الترجمة**

تتولى الشعبة مهمة ترجمة مشاريع اتفاقيات منع الازدواج الضريبي التي تعرض على الهيئة من قبل الدول العربية والأجنبية.

<u>قـســـــم التخطـــيط والمتـــــابعة</u>

أهدافه التخطيط لإيرادات الهيئة وتوزيع المخطط السنوي للإيرادات حسب النوع والفروع ومتابعة الخطة الاستثمارية للهيئة وأعداد خطة لتدريب العاملين في الهيئة ، ويتضمن القسم (3) شعب:-

1- **شعبة الإيرادات**

تتولى هذه الشعبة مهمة جمع البيانات الإحصائية الخاصة بإيرادات الهيئة من كافة الفروع.

2-**شعبة التخطيط**

تتولى هذه الشعبة مهمة توزيع المخطط السنوي للإيرادات حسب النوع والفروع ومقارنة تلك الايرادات مع المخطط السنوى.

3- **شعبة التدريب**

تتولى هذه الشعبة مهمة أعداد خطة التدريب السنوية في ضوء احتياجات الهيئة ومتابعة تنفيذها وإرسالها إلى مركز التدريب المالي والمحاسبي.

القـــــســـــم الإداري:

أهدافه أعداد الملاكات وتطبيق القوانين والتعليمات المتعلقة بشؤون الأفراد وتأمين أعمال الإدارة والخدمات، ويتضمن القسم (13) شعبه :-

1-**شعبة الأفراد لفروع بغداد**

تتولى كافة الأعمال المتعلقة بملاك فروع بغداد من موظفين ومستخدمين وحسب ماتسمح به الموازنة العامة للدولة فى تحديد تلك الدرجات.

2-**شعبة الأفراد لفروع المحافظات**

تتولى كافة الأعمال المتعلقة بملاك فروع المحافظات من موظفين ومستخدمين وحسب ماتسمح به الموازنة العامة للدولة

3-**شعبة الخدمات الإدارية لفروع بغداد**

تتولى هذه الشعبة مهمة تأمين احتياجات فروع بغداد من الخدمات الإدارية ومتابعة تنفيذها.

4-**شعبة الخدمات الإدارية لفروع المحافظات**

تتولى هذه الشعبة مهمة خطط خاصة بتأمين أعمال الخدمات الإدارية ومتابعة تنفيذها بالنسبة لفروع المحافظات.

-تقدير احتياجات الفروع من الخدمات بالتنسيق مع مد راء الفروع والعمل على تأمينها.

-التفاوض مع متعهدي الخدمات ومراقبة تنفيذ العقود الخاصة بذلك.

5-**شعبة السجلات والأضابير**

تتولى هذه الشعبة مهمة أعداد خلاصات الخدمة للموظفين كافة والأشراف على ملفاتهم الشخصية والحفاظ عليها.

6- **شـــــعبة التقاعــد**

تتولى هذه الشعبة مهمة متابعة احالة الموظفين على التقاعد وفق قانون التقاعد الموحد رقم 27 لسنة 2006 وانجاز معاملاتهم.

7-شعبة الصـــــادرة

تتولى هذه الشعبة مهمة استلام البريد من داخل الهيئة وخارجها من كافة مؤسسات الدولة وجهات اخرى واصدار بريد الهيئة العامة للضرائب داخل الهيئة وخارجها ومن ثم توزيعه على الجهات المعنية داخل وخارج الهيئة.

8-شعبة التعيين والملاك

تتولى هذه الشعبة مهمة دراسة وتدقيق مدى توفرالشروط القانونية للمرشحين لتولي الوظيفة العامه واستكمال اجراءات التعيين.

9-شعبة العلاوات السنوية

تتولى هذه الشعبة مهمة تدقيق استحقاق الموظفين للعلاوات السنوية من حيث انطباق الشروط المقررة قانونا" عليه.

10- شعبة الاجازات والايفادات

تتولى هذه الشعبة مهمة تدقيق استحقاق الموظفين للإجازات ولكل صنف من أصناف الاجازات ولأقسام وفروع الهيئة كافة.

11- شعبة المخازن

تتولى هذه الشعبة مهمة متابعة استلام وتسليم المواد والأثاث واحتياجات الهيئة كافة.

12- شـــــعبة الصـــيانـــــة

تتولى هذه الشعبة مهام الصيانة الهندسية للأبنية الخاصة بالهيئة من جميع الجوانب التى تتطلبها تلك الابنية.

13- شعبة القوى العاملة

تتولى هذه الشعبة مهمة اعداد تقارير شهرية تتضمن حركة القوى العاملة تقدم الى وزارة المالية وفق نظام الوزارة.

<u>قســـــم الاستقطـــــاع المباشـــــر:</u>

أهدافه استيفاء ضريبة الدخل عن أجور منتسبي القطاع الخاص والعام وتطبيق تعليمات استقطاع ضريبة الاستقطاع المباشر رقم 1 لسنة 2007 بموجب تعليمات الموازنة الاتحادية لعام 2008 والأشراف على متابعة تحصيل الضريبة ، ويتضمن القسم (5) شعب :

1. **وحدة التخمينية**

تتولى مهمة أجراء التحاسب الضريبي عن أجور المستخدمين العاملين في شركات القطاع الخاص ولعموم العراق بعد تقديم الحسابات المصدقة وجداول بأسماء العاملين وأجورهم ويتم تقدير أجور العاملين وفق الضوابط المعدة لذلك، ويضم القسم (6) وحدات تخمينية.

❖ **شعبة التدقيق**

تتولى هذه الشعبة مهمة تدقيق اضابير الشركات المسجله لدى القسم

❖ **شعبة الجباية**

تتولى مهمة أعداد قوائم التسديد وإرسالها الى القسم المالي وأعداد جداول تقسيط الضريبة في حالة طلب المكلف التقسيط وإدخال مبالغ الضريبة المستخدمة في كارت الجباية ومتابعة تحصيلها واحتساب الإضافة والفائدة في حالة التأخير عن التسديد ضمن المدة المحددة قانوناً.

❖ **شعبة المبيعات**

تتولى هذه الشعبة مهمة تنفيذ قانون ضريبة المبيعات رقم 36 لسنة 1997 وذلك باستيفاء 10% من اقيام جميع الخدمات التي تقدمها فنادق ومطاعم الدرجتين الممتازة والاولى ومسك السجلات الخاصة بذلك.

❖ **شعبة دوائر الدولة**

تتولى هذه الشعبة مهمة متابعة تسديدات دوائر الدولة لضريبة الاستقطاع المفروضة على رواتب منتسبيها.

<u>قســـــم العـــــلاقات والأعـــــلام</u>

أهدافه وواجباته القيام بتخطيط وتنظيم وتطوير وإدارة ومتابعة الجهود اللازمة لنشر الوعي الضريبي لتحسين مستوى الالتزام الطوعي للمكلفين بالواجب الضريبي وخدمة المكلفين ومتابعة

شكاويهم إضافة إلى بناء وتطوير العلاقات العامة بين الهيئة من جهة وبين مؤسسات الدولة الأخرى وعموم أبناء المجتمع ، ويتضمن القسم (3)شعب :-

1. **شعبة الأعلام**

ومهمتها نشر الوعي الضريبي وتجسيد الأبعاد الوطنية للضريبة من خلال وسائل الأعلام المختلفة ونشر الأخبار المتعلقة بالتشريعات والتعليمات والقرارات وكذلك الإعلانات الضريبة وكل ما من شانه وتعيق التوعية الضريبية.

2. **شعبة العلاقات**

وتسعى هذه الشعبة لمد جسور التعاون والثقة مع مؤسسات الدولة والمجتمع من منظور كون الضريبة واجب وطني وأخلاقي يهم الجميع وكذلك تنمية وتحسين بيئة العمل داخل الهيئة وبما يؤدي الى رفع الروح المعنوية لدى العاملين وتعميق روح العمل الجماعي لديهم

3. **شعبة خدمات المكلفين**

وتتولى تخطيط وتنظيم وتطوير ومتابعة مهام خدمة المكلفين بما يسهل عليهم اداء الضريبة بشكل قانوني وأصولي من خلال توفير وتوزيع الادلة والنشرات التعريفية والإرشادات وكذلك الاجابة على استفسارات المكلفين وكذلك استلام شكاوي المكلفين ومقترحاتهم ومتابعة حلها مع الفروع والأقسام الفنية المختصة.

<u>قســـــم التدقـــــيق والفحـــــص الضـــــريبي:</u>

يتألف القسم من الشعب التالية :

1. **شعبة التدقيق حسابات المكلفين الاولى**

تتولى الشعبة مهمة تدقيق حسابات المكلفين في حالة تمسك المكلف بحساباته نتيجة الخلاف بينهم وبين السلطة المالية للوصول الى الربح الحقيقي وعند اعتراضه لدى الجهة التي قامت بالتقدير وكذلك فى حالة وضع اليد على السجلات والمستندات (الكبس) العائدة للمكلف سواء كان (شركة ام شخص طبيعي) بناء على اخبار عن وجود حالة تهرب ضريبي او تلاعب.

2. شعبة التدقيق حسابات المكلفين الثانية

تتولى الشعبة مهمة تقيس مهام الشعبة الاولى.

3. شعبة التدقيق حسابات المكلفين الثالثة

تتولى الشعبة نفس مهام الشعبة الثانية.

4. شعبة الرديات

تتولى الشعبة مهمة اعمال رد المبالغ الزائدة المستقطعة كأمانات أو مدفوعة ايرادات زيادة عن الضرائب المتحققة التي تترتب للمكلف سواء كان من مكلفي المهنة والتي يكون عملها مرتبط بالقسم المالي.

5. شعبة المتابعة

تتولى الشعبة مهمة متابعة التقارير الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة الاجابة عليها

6. شعبة الحاسبة

تتولى الشعبة مهمة ادخال وارشفة تقاريرالتدقيق المنجزة من قبل شعبة الرديات وفق استمارة تعد لهذا الغرض لضمان ارشفة التقارير حسب تواريخ اصدارها ولضمان المحافظة على التقارير والمعلومات الاساسية الواردة فيها.

7. شعبة القلم

تتولى الشعبة مهمة ارشفة الكتب الواردة للقسم.

<u>قســـــم الحـــاســـبة الإلكـــترونيـــة:</u>

أهدافه تحليل الأنظمة و تصميم البرامج و تطبيقها و وضع الأسس والأساليب المتطورة لتوثيق الأنظمة ووضع التصاميم المنطقية لأعداد البرامج التي تخدم عمل الهيئة والأشراف على سير وتنفيذ هذه البرامج ، ويتضمن القسم (9) شعب:

1. شعبة تحليل الأنظمة

تتولى هذه الشعبة مهمة تحليل وتصميم وتنفيذ الأنظمة باستخدام الأساليب الحديثة.

2. شـــعبة البرمجـــة

تقوم هذه الشعبة بمهمة وضع التصاميم وكتابة البرامج والأنماط الفرعية المناسبة لها.

3. شـــــعبة هندســـة النظـــم

تتولى هذه الشعبة مهمة السيطرة على الانظمة المنفذة على الحاسبة.

4. شـــــعبة الســـــيطرة

تتولى هذه الشعبة مهمة السيطرة على حركة المعلومات من والى مركز الحاسبة بما يضمن اكتمال ودقة المعلومات المحولة من والى الفروع أو المدخلة أو المخرجة من الحاسبة وأجراء التصحيح عليها عند حصول الأخطاء ومعالجة أسبابها.

5. شعبة تهيئة المعلومات

تتولى هذه الشعبة مهمة إدخال البيانات والأشراف على عمل نسخة إضافية من الملفات والاحتفاظ به بالتنسيق مع شعبة هندسة النظم.

6. شعبة صيانة الحاسبات

تتولى هذه الشعبة مهمة الصيانة اللازمة لإدامة عمل الأجهزة والحاسبات بكفاءتها القياسية.

7. شعبة المكتبة الالكترونية والأرشفة

تتولى هذه الشعبة مهمة ارشفة كافة اضابير الشركات المفتوحة في قسم الشركات والمفتوحة سابقاً وكافة اضابير الموظفين فى الهيئة والتحديثات التي تحصل على الشركات خلال العام.

شـــــعبة القلـــم الســـــري:

وهي شعبة مرتبطة مباشرة بمكتب المدير العام وأهداف هذه الشعبة استلام و إصدار الكتب السرية وأرشفة الكتب الواردة من الجهات العليا ودوائرها وكافة الوزارات والدوائر التابعة لها ومتابعتها معهم ومع اقسام و فروع الهيئة العامة للضرائب

شـــــعبة المـــــوقع الالكـــــتروني:

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة التطبيقية

اثر التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي(12) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية .

أولاً: : يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على قياس الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العراقية،

ثانياً : يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على زيادة الحصيلة الضريبية للشركات المساهمة العراقية.

سوف نتناول في هذا المبحث الية لتطبيق المفهوم الذي يؤكد عليه المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدخل الا وهو يمكن التعامل مع مبلغ الضريبة على اساس ضرائب مؤجلة تدفع على شكل دفعات مع الفوائد المترتبة عليها. وقد تم من خلال الولوج الى الحسابات المقدمة من ادارة الشركات عينة البحث وتحليل قوائمها المالية والكشوفات للسنوات من 2015- 2018 للتعرف على التخصيصات لكل شركة.

كشف رقم(1)

القوائم المالية لمصرف بغداد للسنوات من 2015- 2018

مصرف بغداد

حساب الأرباح والخسائر المنتهية في 2015/12/31 ألف دينار عراقي

اسم الحساب	**السنة 2015**
إيرادات النشاط الجاري	
إيراد النشاط الجاري	816,321
إيراد العمليات المصرفية	68,007,797
إيراد الاستثمارات	10,638,472
	79,462,590
تنزل: مصروفات النشاط الجاري	
مصروفات العمليات المصرفية	12,401,176
الاندثارات والاطفاءات	2,773,251
المصروفات الإدارية	24,997,593
	40,172,020
فائض العمليات الجارية	39,290,570
تضاف: الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات الأخرى	10,302,655
تنزل: المصروفات التحويلية والأخرى	
المصروفات التحويلية	35,042,974
المصروفات الأخرى	1,289,578
	36,332,552
الفائض القابل للتوزيع	13,260,673

يوزع كما يلي :

تخصيصات ضريبية	7,544,051
احتياطي طوارئ	–
الاحتياطي القانوني	285,831
أرباح غير موزعة (فائض متراكم)	5,430,791

قائمة الدخل والدخل الشامل الموحدة عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	**السنة 2016**
	ألف دينار عراقي
العمليات المستمرة	
إيرادات الفوائد	29,583,523
مصاريف الفوائد	(9,079,112)
صافي إيرادات الفوائد	23,504,411
إيرادات العمولات	14,835,219
مصاريف العمولات	(2,509,451)
	12,325,768
صافي الأرباح من العملات الأجنبية	35,007,572
الاستثمارات المالي :	1,912,255
ايرادات أخرى	638,076
إيرادات العمليات	73,620,067
المصاريف الأخرى	
كلف الموظفين	(15,874,130)
مصاريف أخرى	(19,825,420)
الربح التشغيلي قبل المخصصات	37,920,517

مخصص انخفاض قيمة القروض والذمم المدنية الأخرى	(119,111)
مخصص النقص في النقد	(11,000,000)
ربح السنة قبل ضريبة الدخل	26,801,406
مصروف ضريبة الدخل	(2,556,377)
ربح السنة بعد الضريبة	20,245,029

مصرف بغداد

قائمة الدخل الشامل الموحدة عن السنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	السنة 2016ألف دينار عراقي
العمليات المستمرة	
فوائد الإيرادات	19,277,681
مصاريف الفوائد	(5,982,702)
صافي إيرادات الفوائد	13,294,979
إيرادات العمولات	18,050,935
مصاريف العمولات	(2,076,781)
صافي إيرادات العمولات	15,974,154
صافي نتيجة العمليات التأمينية (نشاط شركة الأمين)	(127,141)
صافي الأرباح من العملات الأجنبية	20,654,702
الاستثمارات المالية	3,871,418
إيرادات توزيع الأرباح	–
إيرادات أخرى	465,605
إيرادات العمليات	54,133,718
المصاريف الأخرى	
كلف الموظفين	(14,720,115)
مصاريف أخرى	(16,319,791)
الربح التشغيلي قبل المخصصات	23,093,813
مخصص انخفاض قيمة القروض والذمم المدنية الأخرى	(5,062,033)
مخصص النقص في النقد	(6,256,875)
مخصص الدعاوى القضائية	(2,320,322)

ربح السنة قبل الضريبة	9,545,532
مصروف الضريبة	(3,332,052)

قائمة الدخل والدخل الشامل الموحدة عن السنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	السنة 2018 (بآلاف الدنانير)
إيرادات الفوائد	11,221,840
مصاريف الفوائد	(5,444,220)
صافي إيرادات الفوائد	5,777,620
صافي إيرادات العمولات	16,216,621
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	21,914,241
صافي الأرباح من العملات الأجنبية	8,148,984
أرباح وايرادات الاستثمار	3,926,777
ايرادات أخرى	2,497,999
إجمالي الدخل	36,568,001
رواتب الموظفين	(14,260,595)
مصاريف تشغيلية أخرى	(1,946,938)
مخصصات متنوعة	(1,812,057)
إجمالي المصروفات	(20,958,086)
الأرباح قبل مخصص خسائر الائتمان	5,609,915
مخصص خسائر الائتمان	(182,070)
صافي الربح قبل الضريبة	5,427,845
ضريبة الدخل	(1,275,743)
صافي الربح بعد الضريبة	4,152,102

كشف رقم (2)

القوائم المالية لشركة بغداد للمشروبات للفترة من 2015 -2018

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2015/12/31

اسم الحساب	السنة 2015 ألف دينار عراقي
إيرادات النشاط الجاري	239,911,217,297
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	178,580,405,771
كلفة خدمات الانتاج	15,035,589,782
التغير في مخزون الانتاج غير التام	232,113,844
ينزل : عوائد مخلفات الانتاج	(454,684,222)
صافي كلفة الانتاج	193,393,425,175
مشتريات بضائع بغرض البيع	707,283,200
التغير في مخزون الانتاج التام	(872,529,336)
التغير في مخزن بضائع بغرض البيع	(7,204,900)
	(172,451,036)
صافي كلفة النشاط الجاري	193,220,974,139
فائض النشاط الجاري	46,690,243,158
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	12,593,864,283
فائض الانتاج والمتاجرة	34,096,378,875
تنزل : كلفة الخدمات الإدارية	3,953,425,639
فائض العمليات الجارية	30,142,953,236
يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات الأخرى	304,404,691
تنزل : المصروفات التمويلية والأخرى	
المصروفات التمويلية	310,136,000

فائض النشاط خلال السنة	**30,137,221,927**
موزع كما يلي:	
التخصيصات الضريبية	**3,390,437,467**
إطفاء العجز المتراكم	**-**
احتياطي التوسعات	**7,534,305,482**
الاحتياطي الإلزامي	**960,623,949**
الفائض المتراكم	**18,251,855,029**
	30,137,221,927

بغداد للمشروبات

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والتوزيع للسنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	**السنة 2016 ألف دينار عراقي**
إيرادات النشاط الجاري	263,612,297,768
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	192,256,563,560
كلفة خدمات الانتاج	15,512,774,459
التغير في مخزون الانتاج غير التام	152,331,448
ينزل : عوائد مخلفات الانتاج	(388,902,274)
صافي كلفة الانتاج	207,532,767,193
مشتريات بضائع بغرض البيع	334,951,200
التغير في مخزون الانتاج التام	(1,181,215,844)
التغير في مخزن بضائع بغرض البيع	36,834,100
	(809,430,544)
صافي كلفة النشاط الجاري	206,723,336,649
فائض النشاط الجاري	56,888,961,119

تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	15,429,302,880
فائض الانتاج والمتاجرة	41,459,658,239
تنزل : كلفة الخدمات الإدارية	3,151,275,712
فائض العمليات الجارية	38,308,382,527
يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات الأخرى	7,955,584
تنزل : المصروفات التمويلية والأخرى	
المصروفات التمويلية	534,933,350
فائض النشاط قبل الضريبة	37,781,404,761
ضريبة الدخل	4,250,408,036
فائض النشاط بعد الضريبة	33,530,996,725

بغداد للمشروبات

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والتوزيع للسنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	**السنة 2017 ألف دينار عراقي**
إيرادات النشاط الجاري	293,821,963,243
تنزل: كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	206,560,572,841
كلفة خدمات الانتاج	22,386,894,106
التغير في مخزون الانتاج غير التام	(437,004,810)
ينزل : عوائد مخلفات الانتاج	(437,856,133)
صافي كلفة الانتاج	228,072,606,004
مشتريات بضائع بغرض البيع	1,409,304,000
التغير في مخزون الانتاج التام	(1,133,459,186)
التغير في مخزن بضائع بغرض البيع	–
	275,844,814

صافي كلفة النشاط الجاري	228,348,450,818
فائض النشاط الجاري	65,473,512,425
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	18,350,019,604
فائض الانتاج والمتاجرة	47,123,492,821
تنزل : كلفة الخدمات الإدارية	4,638,651,876
فائض العمليات الجارية	42,848,840,945
يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات التمويلية	12,463,568
الايرادات الأخرى	3,848,121
	16,311,689
تنزل : المصروفات التمويلية والأخرى	
المصروفات التمويلية	460,170,300
فائض النشاط قبل الضريبة	42,040,982,334
ضريبة الدخل	(4,729,610,513)
فائض النشاط بعد الضريبة	37,311,371,821

بغداد للمشروبات

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والتوزيع للسنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	**السنة 2018 ألف دينار عراقي**
إيرادات النشاط الجاري	331,351,800,403
تنزل: كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	234,495,604,732
كلفة خدمات الانتاج	21,162,902,431
التغير في مخزون الانتاج غير التام	493,267,428
ينزل : عوائد مخلفات الانتاج	(419,456,270)
صافي كلفة الانتاج	255,732,318,321

مشتريات بضائع بغرض البيع	-
التغير في مخزون الانتاج التام	(2,364,750,704)
	(2,364,750,704)
صافي كلفة النشاط الجاري	253,367,567,617
فائض النشاط الجاري	77,984,232,786
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	23,438,840,291
فائض الانتاج والمتاجرة	54,545,392,495
تنزل : كلفة الخدمات الإدارية	4,936,483,049
فائض العمليات الجارية	49,608,909,446
يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات التمويلية	2,440,000
الايرادات الأخرى	39,536,145
	41,976,145
تنزل : المصروفات التمويلية والأخرى	
المصروفات التمويلية	639,371,508
فائض النشاط قبل الضريبة	49,011,514,083
ضريبة الدخل	(5,513,795,334)
فائض النشاط بعد الضريبة	43,497,718,749

مصرف الخليج التجاري

حساب الأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2015/12/31

الحساب	**دينار عراقي (بالآف)**
إيراد النشاط الجاري	
ايراد النشاط الخدمي	2.961.289.648
ايراد العمليات المصرفية	54.583.946.489

ايرادات الاستثمارات	7.157.534.694	
مجموع ايرادات النشاط الجاري		64.702.770.831
تنزل: مصروفات النشاط الجاري		
مصروفات العمليات المصرفية	29.379.379.259	
المصروفات الإدارية	13.778.628.974	
الاندثارات والاطفاءات	3.637.281.189	
مجموع مصروفات النشاط التجاري		46.795.289.422
فائض العمليات الجارية		17.795.289.422
يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى		
الايرادات الأخرى		1.284.006
تنزل: المصروفات التمويلية والأخرى		
المصروفات التمويلية	3.995.037.320	
المصروفات الأخرى	824.665	
مجموع المصروفات التمويلية والأخرى		3.995.857.985
الفائض القابل للتوزيع/ يوزع كما يلي		13.912.907.430
تخصيصات ضريبية		4.053.004.000
احتياطي الزامي بموجب قانون الشركات 5%		492.995.172
الفائض القابل للتوزيع (أرباح غير موزعة)		9.366.908.258
المجموع		13.912.907.430

مصرف الخليج التجاري

احتساب التخصيصات الضريبية للسنة المنتهية في 2015/12/31

دينار	**دينار**	
13.912.907.430		الفائض النشاط بموجب حساب الأرباح والخسائر بيان (ب)

تضاف : المصاريف غير مقبولة لأغراض الضريبة		
الزيادة في التخصصات	9.638.023.858	
ضريبة دخل العاملين	453.550.000	
اعانات المنتسبين	12.831.500	
اعانات للغير	550.000	
تعويضات وغرامات	3.225.700.044	
		13.330.655.401
		27.243.562.831
ناقصاً: الايرادات غير الخاضعة للضريبة		
ايراد ايجار عقارات	84.450.000	
ايرادات المساهمات الداخلية	139.089.120	
		223.539.120
فائض النشاط الخاضع للتخصيصات الضريبية		27.020.023.711
التخصيصات الضريبية		
15% × فائض النشاط الخاضع للضريبة		
15% × (27.020.023.711) ألف دينار		
		4.053.004.000

مصرف الخليج التجاري

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (بآلاف)
إيرادات الفوائد	27.997.123.393
مصروفات الفوائد	(10.318.024.033)
صافي ايرادات الفوائد	17.679.099.360
صافي ايرادات العمولات	1.779.854.516
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	19.458.953.879
صافي أرباح تحويل عملات أجنبية	4.087.809.993
أرباح و(خسائر) رأسمالية	(13.544.325)
ايرادات تشغيلية أخرى	2.549.790.961
صافي ايرادات التشغيل	26.083.010.505
رواتب الموظفين وما في حكمها	(6.795.869.984)
مصاريف تشغيلية أخرى	(9.983.239.516)
استهلاكات	(2.348.425.971)
مخصص خسائر ائتمان عمل	-
اجمالي المصاريف	(19.123.535.471)
صافي الدخل للسنة قبل احتساب ضريبة الدخل	6.955.475.034
مصروف ضريبة الدخل	(1.084.716.000)
صافي الدخل للسنة	5.870.759.034

احتساب ضريبة الدخل للسنة المنتهية في 2016/12/31

دينار	دينار	
6.955.475.034		الربح قبل ضريبة الدخل
		تضاف : المصاريف غير مقبولة لأغراض ضريبة الدخل
	376.725.000	ضريبة دخل العاملين
	2.500.000	اعانات للمنتسبين – أخرى
	26.073.250	تعويضات وغرامات – أخرى
	13.544.325	صافي أرباح (خسائر) رأسمالية
418.842.575		
7.374.317.609		ناقصاً: الايرادات غير الخاضعة لضريبة الدخل
	139.500.000	ايراد ايجار عقارات – ايرادات تشغيل أخرى
	3.380.221	ارباح الشركات المساهمة
(142.880.221)		
7.231.437.388		ربح النشاط الخاضع لضريبة الدخل
		التخصيصات الضريبية
		15% من ربح النشاط الخاضع لضريبة الدخل
1.084.716.000		
5.870.759.034		الربح بعد ضريبة الدخل

مصرف الخليج التجاري

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (بآلاف)
إيرادات الفوائد	16.099.133.843
مصروفات الفوائد	(7.008.406.592)
صافي ايرادات الفوائد	7.090.727.251
صافي ايرادات العمولات	5.830.910.654
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	12.921.637.905
صافي أرباح تحويل عملات أجنبية	11.092.938.248
ايرادات تشغيلية أخرى	1.935.723.434
صافي ايرادات التشغيل	25.950.299.587
رواتب الموظفين وما في حكمها	(5.254.153.899)
مصاريف تشغيلية أخرى	(10.325.229.704)
استهلاكات	(2.121.593.648)
مخصص خسائر الائتمان	(3.200.000.000)
اجمالي المصاريف	(20.909.332.174)
صافي الدخل السنة قبل احتساب ضريبة الدخل	5.040.967.413
مصروف ضريبة الدخل	(810.860.407)
صافي الدخل للسنة	4.230.107.006

مصرف الخليج التجاري

مخصص ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2017/12/31

مخصص ضريبة الدخل	دينار عراقي (بآلاف)
الرصيد في بداية السنة	1.084.716.000
ضريبة الدخل المدفوعة خلال السنة	(1.084.716.000)
الاضافات خلال السنة	810.860.407
الرصيد في نهاية السنة	810.860.407

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2018/12/31	دينار عراقي (بآلاف)
إيرادات الفوائد	12.135.763.849
مصروفات الفوائد	(4.639.421.625)
صافي ايرادات الفوائد	7.496.342.224
صافي ايرادات العمولات	4.203.194.831
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	11.699.537.060
صافي أرباح تحويل عملات أجنبية	1.394.656.224
صافي أرباح بيع موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل	45.056.661
ايرادات تشغيلية أخرى	1.904.891.106
ايرادات أخرى	1.573.269.546
صافي الايرادات التشغيلية والأخرى	16.617.410.597
رواتب الموظفين وما في حكمها	(4.929.928.826)
مصاريف عمومية وإدارية	(9.209.883.493)
استهلاكات	(1.565.158.653)
خسائر رأسمالية	(10.474.662)
مخصص خسائر ائتمان	–
اجمالي المصاريف	(15.710.444.634)
صافي دخل السنة قبل الضريبة	906.965.963

مصروف ضريبة الدخل	(315.176.463)
صافي دخل السنة	591.789.500
التغير في القيمة العادلة للموجودات المالية من خلال قائمة الدخل الشامل	(995.297.319)
اجمالي الدخل الشامل للسنة	403.507.819

مصرف الخليج التجاري

حساب ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2018/12/31

دينار	دينار	
906.965.963		الربح قبل ضريبة الدخل
		تضاف : المصاريف غير مقبولة ضريبيا
	352.480.751	ضريبة دخل العاملين (مصاريف إدارية/ضرائب ورسوم)
	1.150.000	اعانات للمنتسبين (مصاريف إدارية/ عمومية)
	911.710.709	تعويضات وغرامات
	10.474.662	صافي خسائر رأسمالية
1.275.817.122		
2.182.782.085		ناقصاً: الايرادات غير الخاضعة لضريبة الدخل
	36.550.000	ايراد ايجار عقار
	45.076.661	ارباح الشركات المساهمة (بيع موجودات)
(81.060.661)		
2.101.176.424		ربح النشاط الخاضع لضريبة الدخل
		15% من ربح النشاط الخاضع
315.176.463		
		الأرباح القابلة للتوزيع
906.967.963		الربح قبل الضريبة

(315.176.463)	تنزل: ضريبة الدخل
591.789.500	الربع بعد الضريبة

المصرف التجاري العراقي ش . م . خ

حساب الأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2015/12/31

رقم الكشف	رقم الدليل المحاسبي	الحساب		دينار
		إيراد النشاط الجاري		
	44	إيرادات العمليات المصرفية	3.471.843.603	
	46	إيراد الاستثمار	15.484.286.602	
		مجموع الايرادات		18.956.130.205
		ينزل: مصروفات النشاط الجاري		
	34	مصروفات العمليات المصرفية	1.402.760.323	
	33-31	المصروفات الإدارية	6.351.232.934	
	37	الاندثارات والاطفاءات	587.562.973	
		مجموع مصروفات النشاط التجاري		8.341.556.230
		فائض العمليات الجارية		10.614.573.975
		يضاف: الايرادات التمويلية والأخرى		
		الايرادات التمويلية	370.384.826	
		الايرادات الأخرى	315.392.492	
		مجموع الايرادات التمويلية والأخرى		685.777.318
		ينزل: المصروفات التمويلية والأخرى		
		المصروفات التمويلية	3.071.907.613	
		المصروفات الأخرى	119.088.583	
		مجموع المصروفات التمويلية والأخرى		3.190.996.196
		الفائض قبل الضريبة/ يوزع كما يلي		8.109.355.097
		حصة ضريبة الدخل		864.491.397
		الاحتياطي الرأسمالي (10%)		724.486.370
		الفائض القابل للتوزيع		6.520.377.330
		المجموع		8.109.355.097

المصرف التجاري العراقي ش . م . خ

كشف تسوية الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل والتوزيع للسنة المنتهية في

2015/12/31

الحساب	دينار	دينار
الفائض قبل الضريبة بموجب حساب الأرباح والخسائر		8.109.355.097
تضاف : مصاريف غير مقبولة ضريبياً		
تعويضات وغرامات	1.470.514.977	
ضرائب ورسوم متنوعة	242.546.556	
مصروفات سنوات سابقة	119.088.583	
مصروفات مخصصات متعددة	300.000.000	
المجموع		10.241.505.213
ينزل: ايرادات غير خاضعة للضريبة		
فوائد سندات جمهورية العراق	(4.107.844.407)	
مخصصات مستردة- تسهيلات	(370.384.826)	
المجموع		4.478.229.233
الربح الخاضع للضريبة		5.693.275.980
ضريبة الدخل (15%)		864.491.397
الفائض قبل الضريبة		8.109.355.097
تنزل: ضريبة الدخل أعلاه		864.491.397
الفائض بعد الضريبة		7.244.863.700
ينزل: الاحتياطي الرأسمالي (10%		724.486.370
الفائض القابل للتوزيع		6.520.377.330

المصرف التجاري العراقي ش . م . خ

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	دينار (بآلاف الدنانير)
إيرادات الفوائد	16.552.729
مصروفات الفوائد	(889.973)
صافي ايرادات الفوائد	15.662.756
صافي ايرادات العمولات	1.014.027
ايرادات تشغيلية أخرى	1.306.399
صافي ايرادات العمولات	17.983.182
رواتب الموظفين وما في حكمها	(3.212.764)
اندثارات الأثاث والمعدات	(129.498)
مصاريف تشغيلية أخرى	(5.450.712)
اجمالي المصاريف	(8.792.974)
الأرباح التشغيلية قبل مخصص خسائر الائتمان	9.190.208
مخصصات خسائر ائتمان عمل وأخرى	(690.367)
الأرباح التشغيلية قبل الضريبة	8.499.841
ضريبة الدخل	(921.929)
صافي ربح السنة	7.577.912

المصرف التجاري العراقي ش . م . خ

ملخص ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	دينار (بآلاف الدنانير)
الربح المحاسبي قبل الضريبة	8.499.841
أرباح غير خاضعة للضريبة	(7.448.441)
مصروفات غير مقبولة ضريبياً	5.094.796
الربح الضريبي	6.146.196
ضريبة الدخل المستحقة بنسبة (15%)	921.929

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	دينار (بآلاف الدنانير)
ايراد الفوائد	20.751.400
مصروفات الفوائد	(687.357)
صافي ايرادات الفوائد	20.064.043
صافي ايرادات العمولات	1.938.379
ايرادات تشغيلية أخرى	1.861.726
صافي الايرادات غير الفوائد	3.800.105
صافي ايرادات التشغيل	23.864.148
رواتب الموظفين وما في حكمها	(3.023.915)
اندثارات الآلات والمعدات	(156.072)
مصاريف تشغيلية أخرى	(9.439.783)
اجمالي المصاريف التشغيلية	(12.619.783)
الأرباح التشغيلية قبل مخصص خسائر الائتمان	11.244.365

صافي استزياد (مخصص) خسائر التسهيلات الائتمانية المباشرة والأخرى	262.959
الأرباح التشغيلية قبل الضريبة	11.507.324
ضريبة الدخل	(1.457.170)
صافي ربح السنة	10.050.154

المصرف التجاري العراقي ش . م . خ

مخصص ضريبة الدخل للسنة المنتهية في 2017/12/31

أن الحركة على مخصص ضريبة الدخل هي كما يلي :

اسم الحساب	**دينار عراقي (بآلاف)**
الربح المحاسبي قبل ضريبة الدخل	11.507.324
أرباح غير خاضعة للضريبة	(7.663.820)
مصروفات غير مقبولة ضريبياً	5.870.963
الربح الضريبي	9.704.467
ضريبة الدخل المستحقة بنسبة (15%)	1.457.170

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	**دينار عراقي (بآلاف)**
ايراد الفوائد	18.318.116
مصروفات الفوائد	(694.634)
صافي ايرادات الفوائد	17.623.482
صافي ايرادات العمولات	1.302.557
ايرادات تشغيلية أخرى	843.397
صافي ايرادات التشغيل	19.769.436
تكاليف الموظفين	(3.396.287)

اندثارات الممتلكات والمعدات	(280.081)
مصاريف تشغيلية أخرى	(5.334.506)
اجمالي المصاريف التشغيلية	(9.010.874)
الأرباح التشغيلية قبل مخصص خسائر الائتمان	925.356
الأرباح التشغيلية قبل الضريبة	11.983.918
ضريبة الدخل	(819.535)
صافي ربح السنة	10.864.383

مصرف التجاري العراقي ش . م . خ

مخصص ضريبة الدخل للسنة المنتهية في 2018/12/31

ملخص التسوية للربح المحاسبي عن السنة 2018

اسم الحساب	دينار عراقي (بآلاف)
الربح المحاسبي قبل ضريبة الدخل	11.683.918
أرباح غير خاضعة للضريبة	(8.418.793)
مصروفات غير مقبولة ضريبياً	2.198.441
الربح الضريبي	5.463.566
ضريبة الدخل المستحقة للهيئة العامة للضرائب بنسبة (15%)	819.535

المصرف الأهلي العراقي

قائمة الدخل الموحد عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (بالألف)
إيراد الفوائد	12,490,002
مصروفات الفوائد	(3,633,506)
صافي ايراد الفوائد	8,805,496
صافي إيراد العمولات	23,226,907
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	32,032,403
صافي أرباح تحويل عمولات أجنبية	12,192,535
صافي (خسائر) مكاسب موجودات مالية بالقيمة العادلة من خلال قائمة الدخل	
صافي أرباح العمليات الأخرى	561,110
صافي إيرادات التشغيل	44,786,048
رواتب ومنافع الموظفين	(6,240,791)
مصاريف تشغيلية أخرى	(7,969,626)
استهلاكات	(2,577,492)
مخصص خسائر ائتمان عمل	(251,729)
اجمالي المصاريف	(17,039,638)
صافي الدخل قبل الضريبة	27,746,410
ضريبة الدخل	(4,244,609)
صافي الدخل	23,501,801

المصرف الأهلي العراقي

كشف تسوية حساب الأرباح والخسائر لأغراض ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2015/12/31

التفاصيل	دينار عراقي	دينار عراقي
صافي الأرباح بموجب حساب الأرباح والخسائر	-	4,166,100,050
تضاف : مصارف غير مقبولة لأغراض ضريبة الدخل		
تعويضات وغرامات	31,317,340	
ديون مشطوبة مقابل مخصص الديون المشكوك فيها	8,191,304,044	
خسائر رأسمالية	20,812,353	
اعانات للمنتسبين	3,200,000	
مكافئة نهاية الخدمة	61,322,179	
مكافئات لغير العاملين	8,735,300	
احتفالات	135,153	
ضيافة	24,271,293	
مصروفات سنوات سابقة	267,250	
مجموع المصايف غير المقبولة		8,341,364,912
ينزل الايرادات خاضعة للضريبة		
ايرادات سنوات سابقة	35,874,237	
مجموع الايرادات الغير خاضعة للضريبة		35,874,237
الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل		12,471,590,725
ضريبة الدخل 15% من الربح المعدل	1,870,738,608	
الربح بموجب حساب الأرباح والخسائر		4,166,100,050
تنزل ضريبة الدخل		1,870,738,608
صافي الربح بعد تنزيل الضريبة		2,295,361,442

احتياطي قانوني 5%	**114,768,072**	
أرباح غير موزعة (فائض متراكم)	**2,180,593,370**	
	2,295,361,442	**2,295,361,442**

* أن الاختلاف في تنظيم القوائم وعرض البيانات يعود إلى تغير مراقب الحساب فضلاً عن التغير في إدارة المصرف بين الحين والآخر.

المصرف الأهلي العراقي

مخصص ضريبة الدخل للسنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	**دينار عراقي (بالألف)**
(الخسارة) الربح المحاسبي	27,781,939
أرباح غير خاضعة للضريبة	(7,199)
مصروفات غير مقبولة ضريبياً	522,653
الربح الضريبي	28,297,393
ضريبة الدخل المستحقة عن السنة (15%)	4,244,609

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2017/12/31

	دينار عراقي (بالألف)
ايرادات الفوائد	7,121,426
مصروفات الفوائد	(3,764,592)
صافي ايرادات الفوائد	3,356,834
صافي ايرادات العمولات	31,150,330
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	34,507,164
صافي أرباح تمويل عملات أجنبية	2,340,012
صافي أرباح العمليات الأخرى	394,390
صافي ايرادات التشغيل	37,241,566

رواتب ومنافع الموظفين	(6,883,814)
مصاريف تشغيلية أخرى	(9,434,068)
استهلاكات واطفاءات	(2,221,139)
مخصصات متنوعة	(2,828,239)
مخصص خسائر ائتمان محمل	(8,842,837)
اجمالي المصاريف	(31,365,100)
صافي الدخل للفترة قبل الضريبة	5,876,466

المصرف الأهلي العراقي

ملخص تسوية الربح (الخسارة) المحاسبي مع الربح الضريبي عن السنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (بالألف)
(الخسارة) الربح المحاسبي	5,876,467
أرباح غير خاضعة للضريبة	(433)
مصروفات غير مقبولة ضريبياً	13,530,837
الربح الضريبي	19,406,871
ضريبة الدخل المستحقة عن السنة (15%)	2,911,030

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2018/12/31

	دينار عراقي (بالألف)
ايرادات الفوائد	9,678,969
مصروفات الفوائد	(2,155,990)
صافي ايرادات الفوائد	7,522,979
صافي ايرادات العمولات	6,101,677
صافي ايرادات الفوائد والعمولات	13,624,656
ايرادات أخرى	303,724
اجمالي الدخل	13,928,380

نفقات موظفين	(6,427,965)
استهلاكات واطفاءات	(2,182,696)
مصاريف تشغيلية أخرى	(13,041,903)
المسترد من مخصص خسائر ائتمان عمل	1,024,315
المسترد من مخصصات متنوعة	1,083,626
اجمالي المصروفات	19,544,623
(الخسارة) الربح قبل الضريبة	(5,616,243)
ضريبة الدخل	(2,296,298)
(الخسارة) الربح للسنة	(7,912,541)

المصرف الأهلي العراقي

قائمة الدخل المعدل لأغراض ضريبة الدخل عن السنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (بالألف)
(خسارة) ربح قبل الضريبة	(5,616,243)
تضاف مصاريف غير مقبولة لأغراض ضريبة الدخل	
تعويضات وغرامات	4,072,575
ديون مشطوبة	18,952
خسائر رأسمالية	21,369
اجارات مدفوعة	168,504
مكافآت لغير العاملين	19,620
ضيافة	25,839
مصروفات سنوات سابقة	17,893
مجموع المصاريف الغير مقبولة ضريبياً	4,344,752
ينزل الايرادات الغير خاضعة للضريبة	

المسترد من مخصص خسائر ائتمان عمل	(1,024,315)
مجموع الايرادات الغير خاضعة ضريبياً	(1,024,315)
الربح المعدل لأغراض ضريبة الدخل	(2,295,806)
ضريبة الدخل 15% من الربح المعدل	(344,371)

ملاحظة

قام المصرف بأخذ مخصص ضريبة الدخل احتياطي لتفادي أي فروقات في احتساب الضريبة وكما هو ظاهر.

شركة المنصور بصناعة الأدوية

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2015/12/31

اسم الحساب	السنة 2015 ألف دينار عراقي
ايرادات نشاط الصناعات التمويلية	
صافي المبيعات	2,763,696,168
ايراد بيع مخلفات والفوائد الدائنة + إيراد التشغيل للغير	74,969,369
	2,838,665,537
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	2,192,637,630
كلفة خدمات الانتاج	128,978,686
صافي كلفة الانتاج	2,321,616,316
التغير في مخزون الانتاج التام	(255,439,804)
التغير في مخزون الانتاج الغير تام	549,863,582
صافي كلفة النشاط الجاري	294,423,778
فائض النشاط الجاري	811,472,999
تنزل : كلفة الخدمات التسويقية	77,387,211
فائض الانتاج والمتاجرة	734,085,788

تنزل / كلفة الخدمات الإدارية	**180,570,159**
	553,515,629
تضاف الايرادات التمويلية الأخرى	
الإيرادات الأخرى	**9,581,952**
	563,097,581
تنزل المصروفات التمويلية الأخرى	
ينزل المصروفات التمويلية	**55,399,861**
الفائض القابل للتوزيع	**507,697,725**
يوزع كما يلي:	
احتياطي التوسعات	**126,924,431**
احتياطي قانوني	**16,182,865**
الفائض المتراكم	**307,474,435**
حصة ضريبة الشركات	**507,697,725**
فائض العمليات الجارية	**507,697,925**

شركة المنصور بصناعة الأدوية

كشف تعديل الربح المحاسبي لأغراض ضريبة الدخل للسنة المنتهية في 2015/12/31

اسم الحساب	السنة 2015 ألف دينار عراقي
الفائض بموجب حساب الانتاج والمتاجرة	507,697,725
ينزل احتياطي التوسعات	126,924,431
	380,773,294
يضاف مصروفات سنوات سابقة	
ينزل ايرادات سنوات سابقة	-
صافي الدخل الخاضع للضريبة	380,773,290
حصة ضريبة الدخل 15%	57,115,994

شركة المنصور بصناعة الأدوية

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	السنة 2016 ألف دينار عراقي
ايراد نشاط الصناعات التمويلية	
صافي المبيعات	1,957,335,875
ايراد بيع مخلفات والفوائد الدائنة	51,534,630
	200,887,505
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	1,943,198,444
كلفة خدمات الانتاج	114.305,790
	2,057,504,234
التغير في مخزون الانتاج التام	156,948,583
التغير في مخزون الانتاج الغير تام	116,357,598
صافي كلفة النشاط الجاري	273,306,181
فائض النشاط الجاري	224,672,452
تنزل : كلفة الخدمات التسويقية	(68,583,474)
فائض الانتاج والمتاجرة	156,088,978
تنزل / كلفة الخدمات الإدارية	(160,028,107)
	(339,129)
تضاف الايرادات التمويلية الأخرى	
الإيرادات الأخرى	10,393,875
	6,454,746
تنزل المصروفات التمويلية الأخرى	(28,723,243)
العجز في 2016/12/31	(22,268,497)

شركة المنصور بصناعة الأدوية

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	السنة 2017 ألف دينار عراقي
ايراد نشاط الصناعات التمويلية	
صافي المبيعات	2,255,023,171
ايراد بيع مخلفات والفوائد الدائنة وايراد	877,502,166
تشغيل الغير	
	3,132,525,337
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	2,534,597,509
كلفة خدمات الانتاج	149,093,972
صافي كلفة الانتاج	2,683,691,481
التغير في مخزون الانتاج التام	54,168,600
التغير في مخزون الانتاج الغير تام	(699,784,180)
صافي كلفة النشاط الجاري	(645,615,580)
فائض النشاط الجاري	(196,727,724)
تنزل : كلفة الخدمات التسويقية	(89,456,383)
فائض الانتاج والمتاجرة	(286,238,107)
تنزل / كلفة الخدمات الإدارية	(208,731,560)
	(4,949,696,667)
تضاف الايرادات التمويلية الأخرى	
الإيرادات الأخرى	688,003,020

تنزل المصروفات التمويلية والأخرى	
في 2017/12/31	
الفائض القابل للتوزيع قبل الضريبة	193,033,353
تنزل الضريبة	(21,716,252)

شركة المنصور بصناعة الأدوية

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	**السنة 2018 ألف دينار عراقي**
ايراد نشاط الصناعات التمويلية	
صافي المبيعات	2,663,325,556
ايراد بيع مخلفات والفوائد الدائنة وايراد تشغيل الغير	7,731,585
	2,671,057,141
تنزل كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	1,910,949,580
كلفة خدمات الانتاج	112,011,739
صافي كلفة الانتاج	2,022,961,319
التغير في مخزون الانتاج التام	104,078,779
التغير في مخزون الانتاج الغير تام	(860,153,884)
صافي كلفة النشاط الجاري	(756,075,105)
فائض النشاط الجاري	(107,979,283)
تنزل : كلفة الخدمات التسويقية	(67,207,044)
فائض الانتاج والمتاجرة	(175,186,327)
تنزل / كلفة الخدمات الإدارية	(156,816,437)
	(332,002,764)

تضاف الايرادات التمويلية الأخرى	
الإيرادات الأخرى	417,744,544
تنزل المصروفات التمويلية والأخرى	-
في 2018/12/31	
الفائض القابل للتوزيع قبل الضريبة	85,741,780
تنزل الضريبة	(9,645,950)
الفائض القابل للتوزيع بعد الضريبة	76,095,830

كشف رقم (3)

مخصص الضريبة شركة آسيا سيل للاتصالات للسنوات من 2015-2018

كشف مخصص الضريبة للسنة المنتهية في 31 /2015/12

	دينار (مليون)	دينار (مليون)
صافي الربح قبل الضريبة		144,806
تضاف المصاريف غير مقبولة ضريبياً		
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	2,068	
مجموع المصاريف الغير مقبولة ضريبياً		2,068
تطرح مصاريف مقبولة ضريبياً		
مشتركي خط الفاتورة	(2,068)	
مجموع المصاريف المقبولة ضريبياً		(20,068)
الدخل الخاضع للضريبة		144,806
مخصص ضريبة الدخل		21,721

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف العمليات الجارية لشركة آسيا سيل عن السنة المنتهية في 2015/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (مليون)
الإيرادات الجارية	
ايراد النشاط الجاري	1,581,680
	1,581,680
تنزل المصروفات الجارية	
الرواتب والأجور	100,310
المستلزمات السلعية	1,197
المستلزمات الخدمية	304,704
مقاولات وخدمات (عقود ساندة)	39,238
مشتريات بغرض البيع ومصاريف التشغيل	256,858
الاندثارات والاطفاءات	484,704
الضرائب والرسوم	240,250
مجموع المصروفات الجارية	1,417,271
فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	164,409
الايرادات الأخرى	2,839
مجموع الإيرادات التمويلية والأخرى	2,839
تنزل: المصاريف التمويلية والأخرى	
فوائد مدنية	(18,383)
المصروفات التمويلية	(2,754)
مصاريف رأسمالية	(1,305)
مجموع المصروفات التمويلية والأخرى	(22,442)
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	144,806

ينزل الضريبة 15%	(21,605)

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف العمليات الجارية لشركة آسيا سيل عن السنة المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	**دينار عراقي (مليون)**
الإيرادات الجارية	
ايراد النشاط الجاري	1,418,272
	1,418,272
تنزل المصروفات الجارية	
الرواتب والأجور	99,995
المستلزمات السلعية	1,178
المستلزمات الخدمية	239,868
مقاولات وخدمات (عقود ساندة)	44,954
مشتريات بغرض البيع ومصاريف التشغيل	225,791
الاندثارات والاطفاءات	498,889
الضرائب والرسوم	194,730
مجموع المصروفات الجارية	1,305,403
فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	112,869
تضاف الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات الأخرى	816
مجموع الإيرادات التمويلية والأخرى	816
تنزل: المصاريف التمويلية والأخرى	
فوائد مدنية	8,469
المصروفات التمويلية	9,467
مصاريف رأسمالية	2,447

مجموع المصروفات التمويلية والأخرى	20,383
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	93,302
ينزل الضريبة 15%	(13,995)

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف مخصص الضريبة للسنة المنتهية في 2016/12/31

	دينار (مليون)	دينار (مليون)
صافي الربح قبل الضريبة		93,302
تضاف المصاريف غير مقبولة ضريبياً		
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	8,434	
مجموع المصاريف الغير مقبولة ضريبياً		8,434
تطرح مصاريف مقبولة ضريبياً		
ديون مشكوك في تحصيلها	8,434	
مجموع المصاريف المقبولة ضريبياً		(8,434)
الدخل الخاضع للضريبة		93,302
مخصص ضريبة الدخل		13,995

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف العمليات الجارية لشركة آسيا سيل عن السنة المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	دينار عراقي (مليون)
الإيرادات الجارية	
ايراد النشاط الجاري	1,490,711
	1,490,711
تنزل المصروفات الجارية	
الرواتب والأجور	95,630

المستلزمات السلعية	1,351
المستلزمات الخدمية	259,726
مقاولات وخدمات (عقود ساندة)	40,879
مشتريات بغرض البيع ومصاريف التشغيل	231,912
الاندثارات والاطفاءات	488,611
الضرائب والرسوم	229,757
مجموع المصروفات الجارية	1,347,866
فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	142,845
تضاف الايرادات التمويلية والأخرى	
الايرادات الأخرى	871
مجموع الإيرادات التمويلية والأخرى	871
تنزل: المصاريف التمويلية والأخرى	
فوائد مدنية	12,870
المصروفات التمويلية	15,137
مصاريف رأسمالية	169
مجموع المصروفات التمويلية والأخرى	28,176
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية) قبل الضريبة	115,540
ينزل الضريبة 15%	17,331

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف مخصص الضريبة للسنة المنتهية في 2017/12/31

	دينار (مليون)	دينار (مليون)
صافي الربح قبل الضريبة		115,540
تضاف المصاريف غير مقبولة ضريبياً		
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	14,516	

مجموع المصاريف الغير مقبولة ضريبياً		14,516
تطرح مصاريف مقبولة ضريبياً		
ديون مشكوك في تحصيلها	(14,516)	
مجموع المصاريف المقبولة ضريبياً		(14,516)
الدخل الخاضع للضريبة		115,540
مخصص ضريبة الدخل		17,331

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف العمليات الجارية لشركة آسيا سيل عن السنة المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	**دينار عراقي (مليون)**
ايراد النشاط الجاري	1,479,311
تنزل المصروفات الجارية	
الرواتب والأجور	99,545
المستلزمات السلعية	1,112
المستلزمات الخدمية	175,556
مقاولات وخدمات (عقود ساندة)	31,665
مشتريات بغرض البيع ومصاريف التشغيل	222,678
الاندثارات والاطفاءات	440,188
الضرائب والرسوم	244,930
مجموع المصروفات الجارية	1,215,764
فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	26,547
تضاف الايرادات التمويلية والأخرى	
فوائد مدنية	6,997
المصروفات التمويلية	4,761

مصاريف رأسمالية	–
مجموع المصروفات التمويلية والأخرى	11,758
فائض العمليات الجارية (المرحلة الثانية)	254,330

شركة آسيا سيل للاتصالات

كشف مخصص الضريبة للسنة المنتهية في 2018/12/31

	دينار (مليون)	دينار (مليون)
صافي الربح قبل الضريبة		254,330
تضاف المصاريف غير مقبولة ضريبياً		
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	2,837	
مجموع المصاريف الغير مقبولة ضريبياً		2,837
تطرح مصاريف مقبولة ضريبياً		
ديون مشكوك في تحصيلها	(2,837)	
مجموع المصاريف المقبولة ضريبياً		(2,837)
الدخل الخاضع للضريبة		254,330
مخصص ضريبة الدخل		38,150

شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 2015/12/31

اسم الحساب	السنة 2016 دينار عراقي
الإيرادات الجارية	46,942,100
ايراد النشاط الجاري	
إيراد فوائد دائنة	–
المجموع	46,942,100

تنزل : كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	15,495,827
كلفة الخدمات الانتاجية	60,375,800
صافي كلفة الانتاج	75,871,627
(عجز) فائض النشاط الجاري	(28,929,527)
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	7,970,035
فائض الانتاج والمتاجرة	(36,899,562)
تنزل: كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	54,908,864
(عجز) فائض العمليات الجارية (المرحلة الأولى)	(91,808,426)
تضاف : الايرادات الأخرى	-
ايرادات سنوية سابقة	7,485,512
ايرادات عرضية	-
مجموع الإيرادات الأخرى	7,485,512
تنزل : المصروفات التمويلية والأخرى	-
(عجز) فائض النشاط الجاري (المرحلة الثانية)	(84,322,914)

شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 2016/12/31

اسم الحساب	السنة 2016 دينار عراقي
ايراد النشاط الجاري	83,500,000
	32,933,567
	116,433,567
تنزل : كلفة النشاط الجاري	
كلفة الانتاج	24,269,200

كلفة الخدمات الانتاجية	3,297,233
صافي كلفة الانتاج	27,566,433
التغير في مخزون الانتاج التام	–
صافي كلفة النشاط الجاري	27,566,433
(عجز) فائض النشاط الجاري	88,867,134
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	–
فائض الانتاج والمتاجرة	88,867,134
تنزل: كلفة الخدمات الإدارية والتسويقية	8,503,964
(عجز) فائض العمليات الجارية	3,835,170
تضاف : الايرادات الأخرى	694,330
	4,529,500
تنزل : المصروفات التمويلية	679,425
ضريبة الدخل 15%	–
المصروفات الأخرى	–
(عجز) الفائض القابل للتوزيع	

شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 2017/12/31

اسم الحساب	السنة 2017 دينار عراقي
الدليل	114,750,000
41 – 45 ايراد النشاط الجاري	6,000,000
46	120,750,000
تنزل : كلفة النشاط الجاري	

5 كلفة الانتاج	26,892,800
6 كلفة الخدمات الانتاجية	3,347,233
صافي كلفة الانتاج	27,566,433
	30,240,033
التغير في مخزون الانتاج التام	–
صافي كلفة النشاط الجاري	30,240,033
(عجز) فائض النشاط الجاري	90,509,967
تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	–
فائض الانتاج والمتاجرة	90,509,967
تنزل: كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	90,718,141
(عجز) فائض العمليات الجارية	(208,174)
تضاف : الايرادات الأخرى	3,297,022
	3,088,848
تنزل : المصروفات التمويلية/ ضريبة الدخل	463,327
المصروفات الأخرى	–
(عجز) الفائض القابل للتوزيع	2,625,521

شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

حساب الانتاج والمتاجرة والأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المالية المنتهية في 2018/12/31

اسم الحساب	السنة 2018 دينار عراقي
41 – 45 ايراد النشاط الجاري	88,750,000
46	–
	88,750,000

تنزل : كلفة النشاط الجاري	
5 كلفة الانتاج	23,207,900
6 كلفة الخدمات الانتاجية	8,360,233
صافي كلفة الانتاج	31,568,133
التغير في مخزون الانتاج التام	–
صافي كلفة النشاط الجاري	31,568,133
(عجز) فائض النشاط الجاري	57,181,867
7 تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	–
فائض الانتاج والمتاجرة	57,181,867
8 تنزل: كلفة الخدمات الإدارية والتمويلية	
(عجز) فائض العمليات الجارية	(29,221,027)
49 تضاف : الايرادات الأخرى	49,113,327
	19,892,300
تنزل : المصروفات التمويلية/ ضريبة الدخل	(2,083,845)
المصروفات الأخرى	–
(عجز) الفائض القابل للتوزيع	17,808,455

المبحث الثالث

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تكمن مشكلة الدراسة في معرفة اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية للشركات المساهمة العراقية.

ولغرض الوصول لحل هذه المشكلة ستكون من خلال فرضيتين للبحث وهما:

الفرضية الاولى والتي تنص: (: يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على قياس الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العراقية)

الفرضية الثانية والتي تنص:(يؤثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 على زيادة الحصيلة الضريبية للشركات المساهمة العراقية).

ولغرض تحقيق هذه الفرضيات سيكون العمل على عينة البحث لكل شركة والشركات بصورة عامة وقد كانت الدراسة للسنوات (2015-2018) للشركات المدرجة في سوق بغداد للأوراق المالية.

1- مصرف بغداد:

جدول (3-3-1)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف بغداد للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	13260673	36332552	7544051	56.89
2016	26801406	37820517	6556377	24.46
2017	9454532	23093033	3332052	35.24
2018	5527845	9486910	1275743	23.08
المجموع	55044456	106733012	18708223	33.99

المصدر: تقارير مصرف بغداد للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-2)

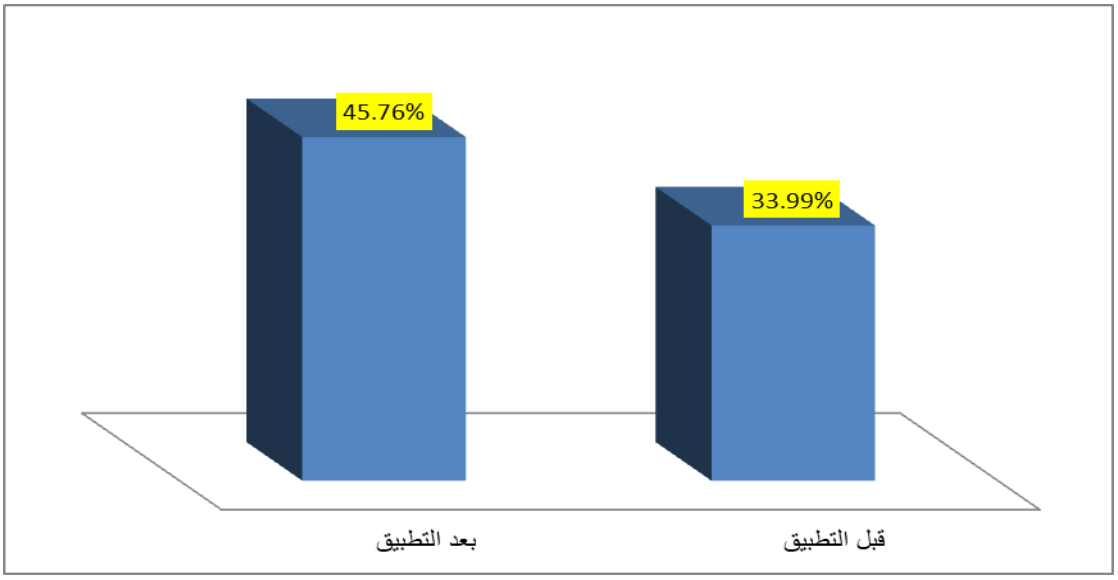
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف بغداد عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	%
2016-2015	40062079	74153069	14100428	1410042	15510470	38.72
2018-2017	14982377	32579943	4607795	460780	9676370	64.86
المجموع	55044456	10673302	18708223	1870822	25186840	45.76

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-1)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف بغداد



من خلال الجداول (1،2) والشكل رقم (1) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (33.99%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (45.76%) في مصرف بغداد.

2- شركة بغداد للمشروبات الغازية:

جدول (3-3-3)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة بغداد للمشروبات الغازية للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	30137222	30142953	3390437	11.25
2016	37781405	38308382	4250408	11.25
2017	42040982	42484840	4729610	11.25
2018	49011514	49608909	5513795	11.25
المجموع	158971123	160545084	17884250	11.25

المصدر: تقارير شركة بغداد للمشروبات الغازية بغداد للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-4)

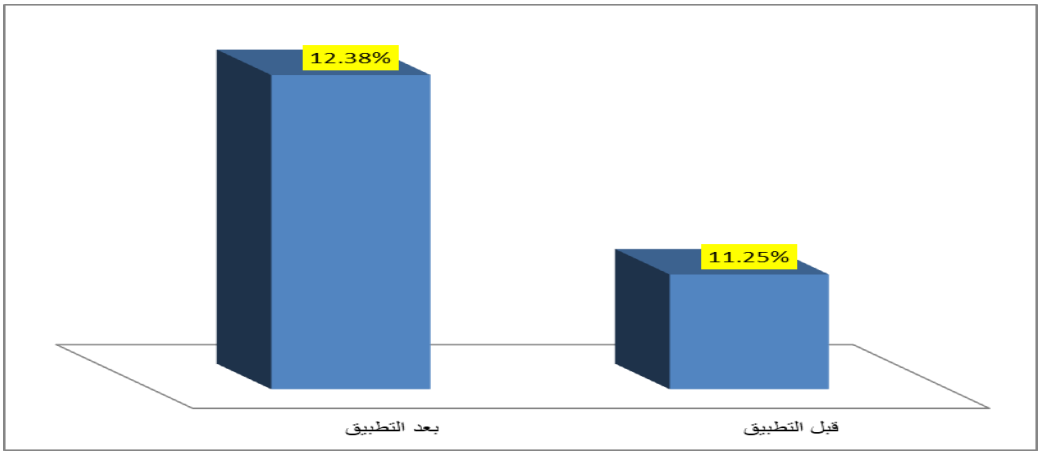
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة بغداد للمشروبات الغازية عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	
2016-2015	67918627	68451335	7640845	764084	8404929	12.38
2018-2017	91052499	92093750	10243406	1024341	11267647	12.38
المجموع	158971123	160545085	17884251	1788425	19672576	12.38

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-2)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة بغداد للمشروبات الغازية



من خلال الجداول (3،4) والشكل رقم (2) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (11.25%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (12.38%) في شركة بغداد للمشروبات الغازية.

3- مصرف الخليج التجاري:

جدول (3-3-5)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف الخليج التجاري للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	13912907	27020024	4053004	29.13
2016	6955475	7231437	1084716	15.60
2017	5040967	10362561	810860	16.09
2018	906966	2101176	315176	34.75
المجموع	26816315	46715198	6263756	23.36

المصدر: تقارير مصرف الخليج للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-6)

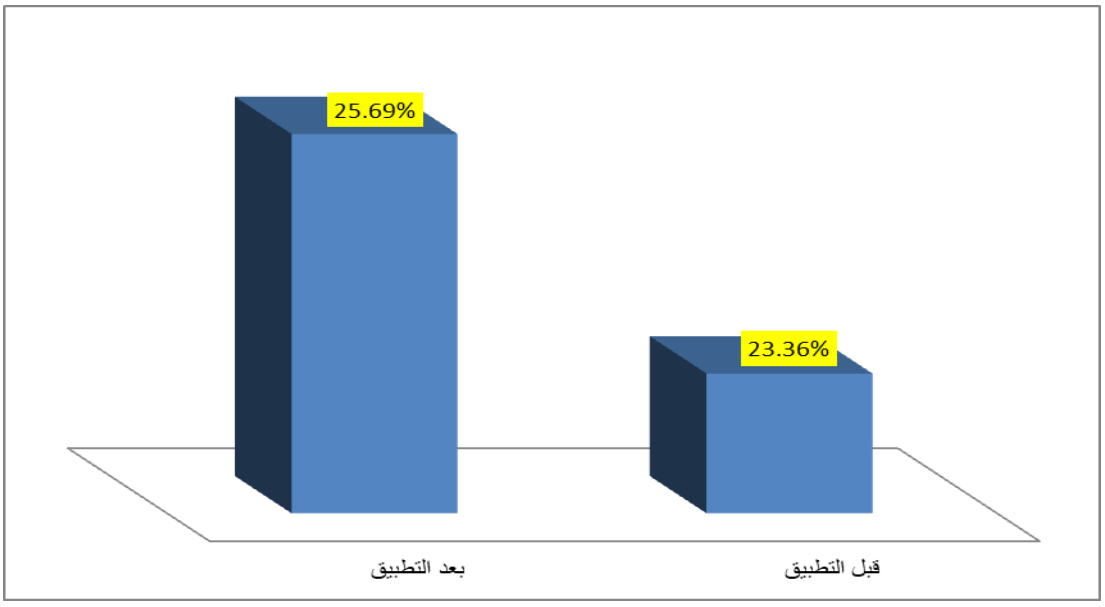
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لمصرف الخليج التجاري عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	
2016-2015	20868382	34251461	5137720	513772	5651492	27.08
2018-2017	5947933	12463737	1126036	112604	1238640	20.82
المجموع	26816315	46715198	6263756	626376	6890132	25.69

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-3)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في مصرف الخليج التجاري



من خلال الجداول (5،6) والشكل رقم (3) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (23.36%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (25.69%) في مصرف الخليج التجاري.

4-المصرف التجاري العراقي:

جدول (3-3-7)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف التجاري العراقي للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	8109355	10614574	864491	10.66
2016	8499841	6146196	921929	10.85
2017	11507324	9714467	1457170	12.66
2018	11683918	5463566	819535	7.01
المجموع	39800438	31938803	4063125	10.21

المصدر: تقارير للمصرف التجاري العراقي للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-8)

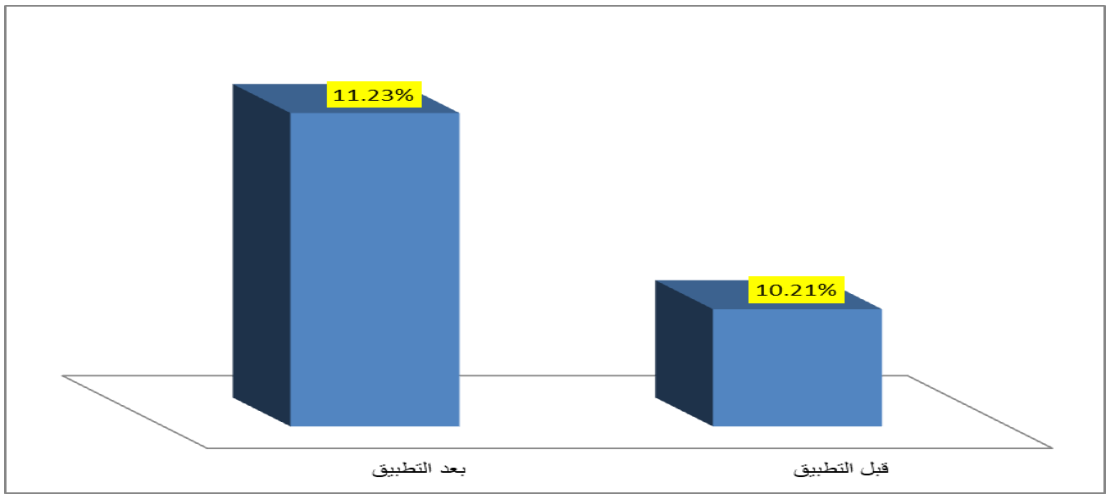
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف التجاري العراقي عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	
2016-2015	16609196	1676770	1786420	178642	1965062	11.83
2018-2017	23191242	15178033	2276705	227670	2504375	10.79
المجموع	39800438	16854803	4063125	406312	4469437	11.23

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-4)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في المصرف التجاري العراقي



من خلال الجداول (7،8) والشكل رقم (4) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (10.21%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (11.23%) في المصرف التجاري العراقي.

5- المصرف الاهلي العراقي:

جدول (3-3-9)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف الاهلي العراقي

للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	4166100	12471591	1870739	44.90
2016	27781939	28297393	4244609	15.28
2017	5876467	19406871	2911030	49.54
2018	0	0	0	.00
المجموع	37824506	60175855	9026378	23.86

المصدر: تقارير المصرف الاهلي العراقي للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-10)

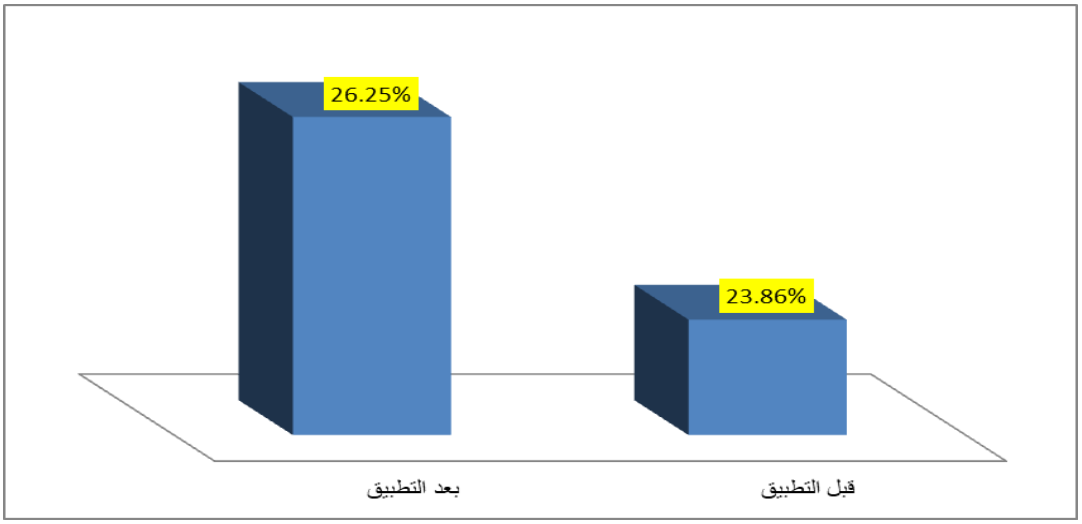
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي للمصرف الاهلي العراقي عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	
2016-2015	31948039	40768984	6115340	611534	6726874	21.06
2018-2017	5876467	19406871	2911030	291103	3202133	54.49
المجموع	37824506	60175855	9026370	902637	9929007	26.25

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-5)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في المصرف الاهلي العراقي



من خلال الجداول (9،10) والشكل رقم (5) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (23.86%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (26.25%) في المصرف الاهلي العراقي.

6- شركة المنصور للصناعات الدوائية:

جدول (3-3-11)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة المنصور للصناعات الدوائية للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	507698	380773	57116	11.25
2016	0	224672	0	.00
2017	193033	0	21716	11.25
2018	85742	0	9646	11.25
المجموع	786473	605445	88478	11.25

المصدر: تقارير شركة المنصور للصناعات الدوائية للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-12)

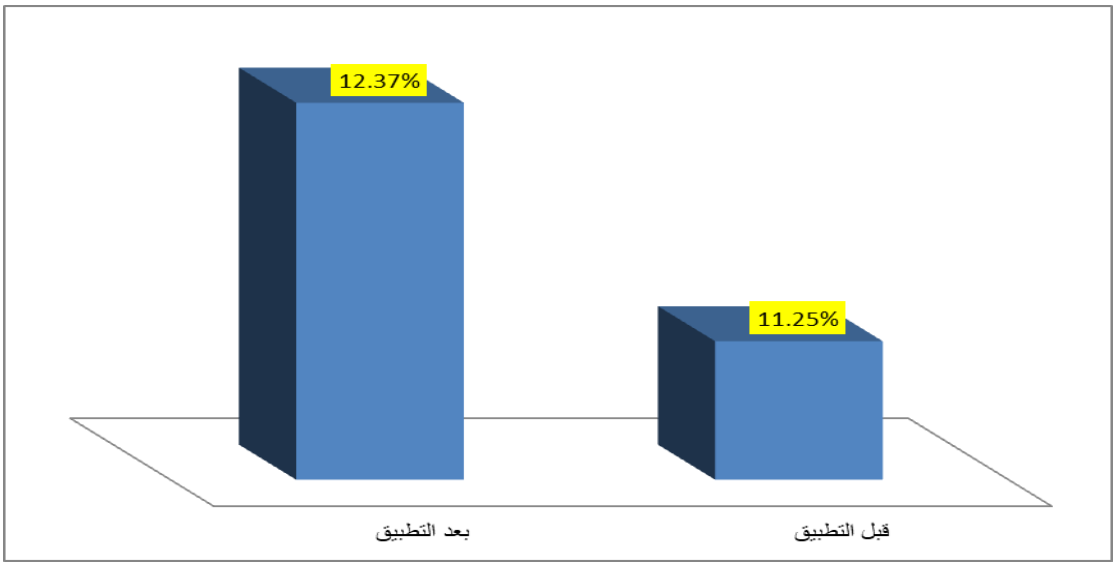
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة المنصور للصناعات الدوائية عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	%
2016-2015	507698	605445	57116	5711	62827	12.37
2018-2017	278775	0	31362	3136	34498	12.37
المجموع	786473	605445	88478	8847	97325	12.37

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-6)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة المنصور للصناعات الدوائية



من خلال الجداول (11،12) والشكل رقم (6) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (11.25%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (12.37%) في شركة المنصور للصناعات الدوائية.

7- شركة اسياسيل:

جدول (3-3-13)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة اسياسيل للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	144806000	144806000	21721000	15.00
2016	93302000	93302000	13995000	15.00
2017	115540000	115540000	17331000	15.00
2018	254330000	254330000	38150000	15.00
المجموع	607978000	607978000	91197000	15.00

المصدر: تقارير شركة اسيا سيل للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-14)

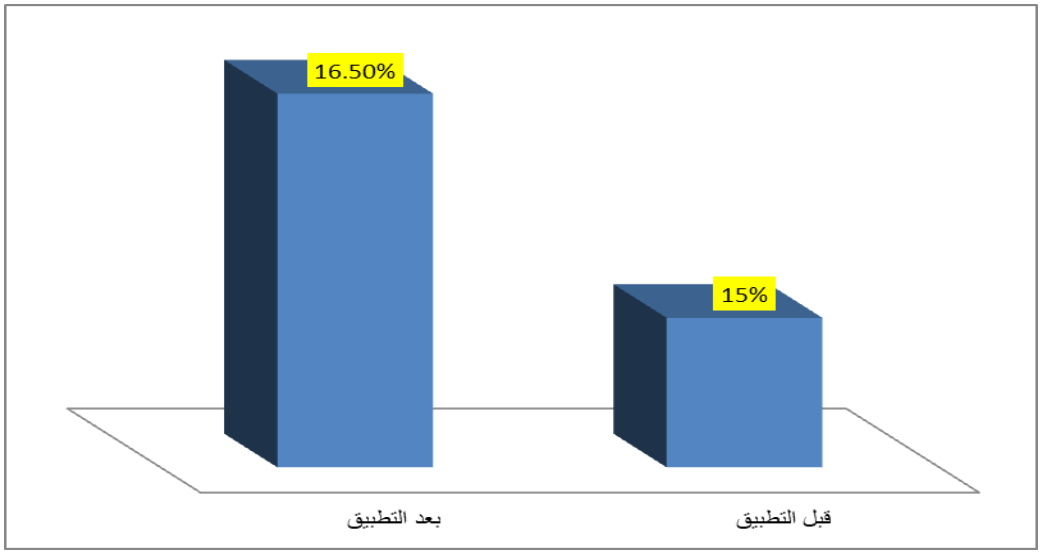
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي لشركة اسياسيل عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	%
2016-2015	238108000	238108000	35716000	3571600	39287600	16.50
2018-2017	369870000	369870000	55481000	5548100	61029100	16.50
المجموع	607978000	607978000	91197000	9119700	100316700	16.50

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-7)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة اسيا سيل



من خلال الجداول (13،14) والشكل رقم (7) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (15%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (16.5%) في شركة اسياسيل.

8- شركة بغداد لصناعة التغليف:

جدول (3-3-15)

الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد لصناعة التغليف للسنوات (2015-2018) (قبل التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	نسبة التخصيص الى الايراد الكلي
2015	0	0	0	.00
2016	4529500	4529500	679425	15.00
2017	3088848	3088848	463327	15.00
2018	19892300	19892300	2083845	10.48
المجموع	27510648	27510648	3226597	11.73

المصدر: تقارير شركة بغداد لصناعة التغليف للسنوات (2015_2018)

جدول (3-3-16)

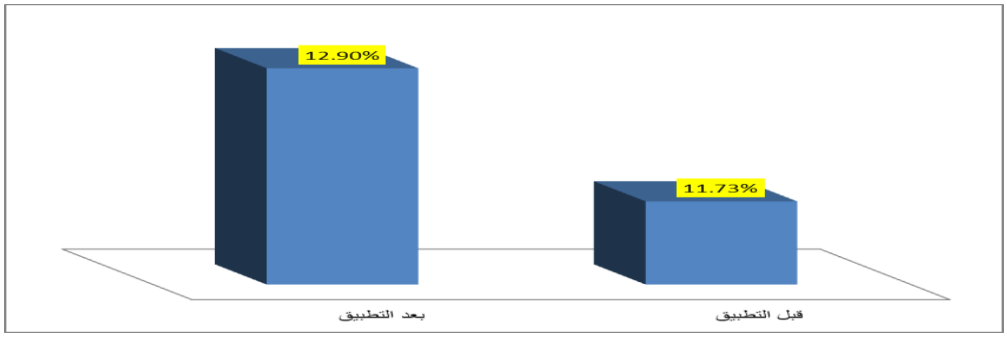
الايراد الكلي والوعاء الضريبي ومقدار التخصص الضريبي شركة بغداد لصناعة التغليف عن كل سنتين (بعد التطبيق)

السنة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	%
2016-2015	4529500	4529500	679425	67943	747368	16.50
2018-2017	22981148	22981148	2547172	254717	2801889	12.19
المجموع	27510648	27510648	3226597	322660	3549257	12.90

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل (3-3-8)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في شركة بغداد لصناعة التغليف



من خلال الجداول (15،16) والشكل رقم (8) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (11.73%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (12.90%) في شركة بغداد لصناعة التغليف

جدول (3-3-17) نسبة زيادة التخصص والحصيلة الى الوعاء الضريبي للفترة (2015-2018) لجميع شركات العينة

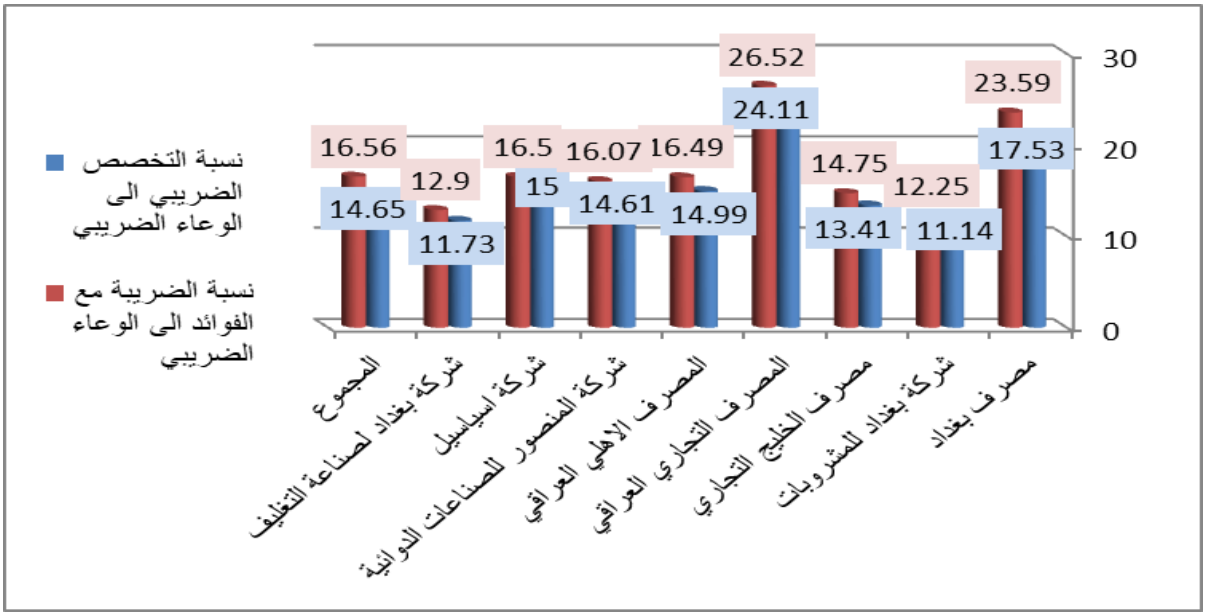
اسم الشركة	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الضريبة مع الفوائد	نسبة التخصص الضريبي الى الوعاء الضريبي	نسبة الضريبة مع الفوائد الى الوعاء الضريبي
مصرف بغداد	106733012	18708223	25186840	17.53	23.59
شركة بغداد للمشروبات	160545085	17884251	19672576	11.14	12.25
مصرف الخليج التجاري	46715198	6263756	6890132	13.41	14.75
المصرف التجاري العراقي	16854803	4063125	4469437	24.11	26.52
المصرف الاهلي العراقي	60175855	9026370	9929007	14.99	16.49
شركة المنصور للصناعات الدوائية	605445	88478	97325	14.61	16.07
شركة اسياسيل	607978000	91197000	100316700	15.00	16.50
شركة بغداد لصناعة التغليف	27510648	3226597	3549257	11.73	12.90
المجموع	1027118046	150457800	170111274	14.65	16.56

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

من خلال الجدول (17) والشكل (9)نلاحظ بان هناك زيادة عند مقارنة التخصيص الضريبي الى الوعاء الضريبي والتي تعتبر قياس الوعاء الضريبي قبل التطبيق فقط بلغت بصورة عامة (14.65%) مع نسبة الضريبة مع الفوائد الى الوعاء الضريبي والتي تعتبر قياس الوعاء الضريبي بعد التطبيق فقد بلغت (16.56%) اي هناك زيادة وهذا يجعل قياس الوعاء الضريبي بعد التطبيق هو الافضل كما نلاحظ بان هناك زيادة في نسبة الضريبة مع الفوائد الى الوعاء الضريبي لجميع الشركات المبحوثة عنها لنسبة التخصص الضريبي الى الوعاء الضريبي وكما مبين في الشكل التالي:

شكل (3-3-9)

نسبة زيادة التخصص والحصيلة الى الوعاء الضريبي للفترة لجميع شركات العينة



ومن هذه النتائج قد تم اثبات الفرضية الاولى للبحث والتي تنص (تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل يؤثر على قياس الوعاء الضريبي للشركات المساهمة العراقية) ويظهر الشكل (9).مقدار الزيادة في الحصيلة الضريبة من خلال اضافة الفوائد الضريبية الى الوعاء الضريبي

8-الشركات بصورة عامة:

جدول (3-3-18)

مجموع الايرادات والاوعية الضريبية والتخصيصات الضريبية للفترة (2015-2018) لجميع شركات العينة قبل التطبيق

اسم الشركة	مجموع الايرادات	مجموع الوعاء الضريبي	مجموع التخصص الضريبي	نسبة التخصص الى الايرادات
مصرف بغداد	55044456	106733012	18708223	33.99
شركة بغداد للمشروبات	158971123	160545084	17884250	11.25
مصرف الخليج التجاري	26816315	46715198	6263756	23.36
المصرف التجاري العراقي	39800438	31938803	4063125	10.21
المصرف الاهلي العراقي	37824506	60175855	9026378	23.86
شركة المنصور للصناعات الدوائية	786473	605445	88478	11.25
شركة اسياسيل	607978000	607978000	91197000	15.00
شركة بغداد لصناعة التغليف	27510648	27510648	3226597	11.73
المجموع	954731959	1042202045	150457807	15.76

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية 2019م

جدول (3-3-19)

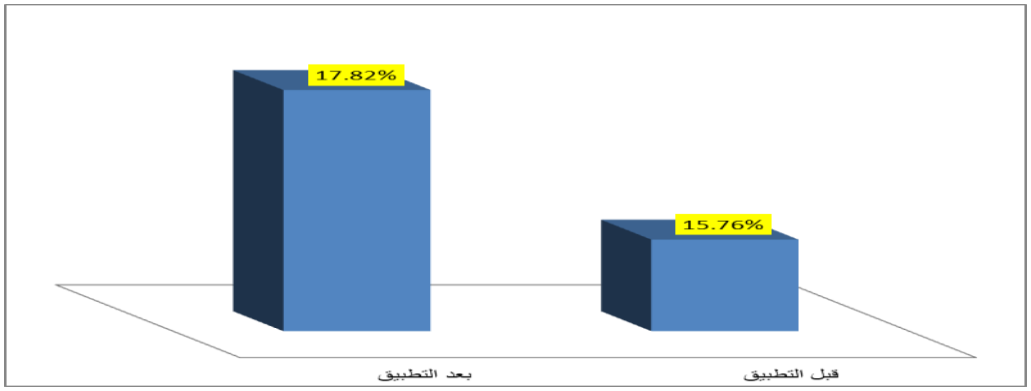
مجموع الفوائد والضريبة مع الفوائد ونسبة زيادة للفترة (2015-2018) لجميع شركات العينة بعد التطبيق

اسم الشركة	الايراد الكلي	الوعاء الضريبي	التخصيص الضريبي	الفوائد على الضريبة	الضريبة مع الفوائد	%
مصرف بغداد	55044456	106733012	18708223	1870822	25186840	45.76
شركة بغداد للمشروبات	158971123	160545085	17884251	1788425	19672576	12.38
مصرف الخليج التجاري	26816315	46715198	6263756	626376	6890132	25.69
المصرف التجاري العراقي	39800438	16854803	4063125	406312	4469437	11.23
المصرف الاهلي العراقي	37824506	60175855	9026370	902637	9929007	26.25
شركة المنصور للصناعات الدوائية	786473	605445	88478	8847	97325	12.37
شركة اسياسيل	607978000	607978000	91197000	9119700	100316700	16.50
شركة بغداد لصناعة التغليف	27510648	27510648	3226597	322660	3549257	12.90
المجموع	954731959	1027118046	150457800	15045779	170111274	17.82

المصدر: اعداد الباحث من الدراسة التطبيقية

شكل(3-3-10)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في جميع شركات البحث

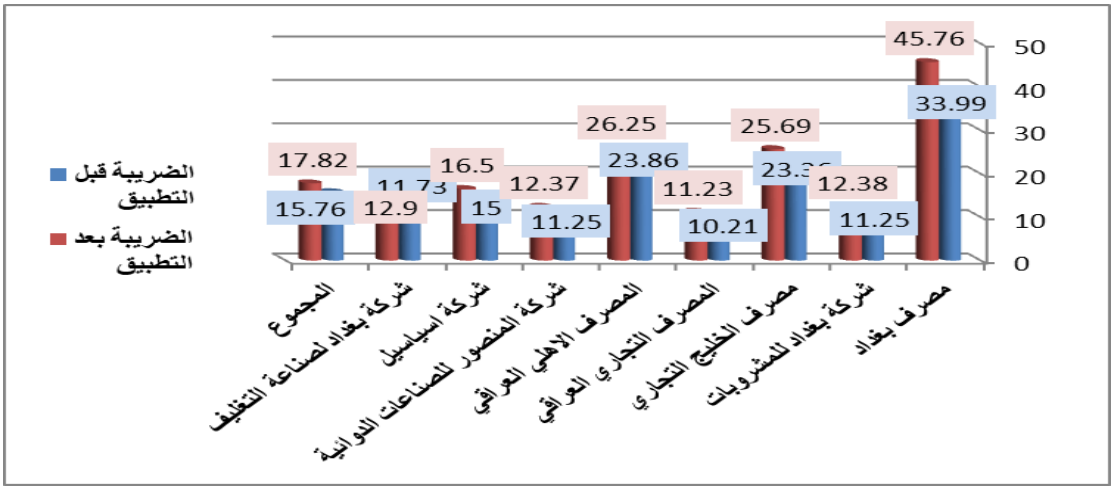


من خلال الجداول (17،18) والشكل رقم (9) نلاحظ بان مقدار الضريبة الى الايراد الكلي قد ازدادت بعد التطبيق حيث بلغت نسبتها قبل التطبيق (15.76%) اما نسبتها بعد التطبيق فقد بلغت (17.82%) في جميع الشركات قيد البحث.

نلاحظ بان النسبة بعد التطبيق قد ازدادت في جميع الشركات بصورة منفردة ومجتمعة وكما مبين في الشكل التالي

شكل (3-3-11)

مقدار الضريبة قبل وبعد التطبيق في جميع شركات البحث



ومن هذه النتائج قد تم اثبات الفرضية الثانية للبحث والتي تنص (تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل يؤثر على زيادة الحصيلة الضريبية من الشركات المساهمة العراقية) ومن خلال الشكل (11) يتبين بان هناك زيادة في الحصيلة الضريبية بعد تطبيق المعيار (12).

الخاتمة

وتشمل

اولا: النتائج

ثانيا: التوصيات

اولا: النتائج

من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية توصل الباحث للنتائج الآتية:

1. لقد بات من الضروري وبشكل لا يقبل النقاش اهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة العمل المحاسبي والمالي وبما يخدم تسهيل العمل الداعم في الحصول على الايرادات العامة وبشكل خاص الضرائب في جبايتها والتحاسب عنها عند فرضها .

2. لم تعد القوانين والتشريعات الضريبية العراقية تلبي متطلبات ما مطلوب من النظام الضريبي الحقيقي للأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية من خلال ولوج ذلك النظام في تحديد الوعاءالضريبي واجراءات التحاسب عنه ضريبيا لكي تواكب تلك الاجراءات ما يشهده العالم

من تطور سريع في مجال الضرائب بشكل خاص والاستثمار المالي بشكل عام .

3. يعد المعيار المحاسبي الدولي (12)ضرائب الدخل وتطبيقاته في اجراءات التحاسب الضريبي من افضل الوسائل الفنية في جعل النظام الضريبي في العراق اكثر مرونة في تحديد الوعاء الضريبي وقياسه والذي من شأنه ان يزيد من حصيلة الضرائب .

4. ان الالتزام بأعداد وتقديم القوائم المالية من قبل الشركات المساهمة بشكل خاص والوحدات الاقتصادية كافة بشكل عام اصبح من الالتزامات الاساسية التي من خلالها يتم قياس مستوى نجاح تلك الشركات في تحقيق اهدافها.

5. على الرغم من اهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الا ان هيئة الضرائب في العراق لم تعرها الاهمية اللازمة حتى انها ولحد الان تجري التحاسب الضريبي في ظل الاساليب والقواعد التقليدية المحلية .

6. يعد العمل بمفاهيم المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل من الاجراءات التي تحد من التهرب الضريبي الى حد ما نتيجة ما تحتويه تلك المفاهيم من المرونة في العمل الضريبي تساعد في توطيد العلاقة بين الخاضعين للضريبة و المؤسسة الضريبية.

7. ان لاستخدام المعايير المحاسبية الدولية في اعداد القوائم المالية للشركات يجعل منها اكثر استقطابا لاستثمارات لتطوير اعمالها وتوسيع نشاطها .

8. ان لزيادة الاستثمارات نتيجة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام في تقديم واعداد القوائم المالية والتحاسب الضريبية على وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل اثر واضح في تحديد الوعاء الضريبي .

9. اصبح من الواضح ان تبني المعايير المحاسبية الدولية يعد من المؤشرات الإيجابية التي تعكس عمل الشركات بوتيرة متصاعدة في تحقيق ارباحها واهدافها .

10. ان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام ومنها المعيار(12) ضرائب الدخل دور بارز في خلق بيئة استثمارية مناسبة وملائمة لاندفاع المستثمرين من الخارج والداخل باتجاه مختلف الانشطة الاقتصادية.

11. تعد الحصيلة الضريبة وزيادتها من اهم مخرجات النظام الضريبي لذا فان اعتماد المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل اصبح من الضروريات الملحة لدفع حصيلة الضرائب للزيادة كي تكون اكثر فاعلية في تمويل الموازنة الاتحادية.

12. باتت المعايير المحاسبية الدولية واعتمادها كلمة السر التي من خلالها يتم ازالة التفاوت بين اجراءات التحاسب الضريبي في حالة تطبيق المعيار (12) ضرائب الدخل مما يشجع على انتقال الاستثمار من والى داخل البلد.

2- التوصيات

بعد استعراضنا لاهم ما استنتجناه نوصي بالاتي :-

1. ضرورة التأكيد على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بالالتزام بتقديم القوائم المالية في نهاية الفترات المالية التي تحدد بموجب ضوابط السوق والتشديد على ذلك وفرض غرامات تأخيريه على الشركات المتلكئة وشطبها من السوق النظامي .

2. نظرا لاتساع الاستثمارات من خارج العراق ومن قبل شركات متعددة الجنسيات بات من الضروري وبشكل ملح التوجه الجدي الى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في اعداد القوائم المالية لأعمال تلك الشركات سواء داخل او خارج العراق

3. التوجه من قبل كافة المؤسسات المالية الحكومية منها والخاصة الى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية لكونها اصبحت تمثل احد اهم الاسس في اعداد القوائم المالية التي تعتمد في الكثير من بلدان العالم لما تتمتع به من مرونة ووضوح جعلها مقبولة عالميا .

4. اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات المالية في العراق وبشكل سريع لان ذلك يعد من الخطوات المتقدمة التي تسهل التوجه نحو الاقتصاد الرقمي الذي يجعل من الاقتصاد العالمي يتطور بشكل متسارع و جعل اقتصادنا بعيد عن ذلك التطور .

5. التوسع في استحداث اكثر من سوق للأوراق المالية كان تكون هناك اسواق على اساس النشاط الاقتصادي ،شركات تجارية ،شركات مصرفية ،شركات اموال ،شركات مقاولات وغيرها من الاسواق تخلق المنافسة داخل النشاط الواحد وان تكون المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها من عناصر تلك المنافسة.

6. قيام الهيئة العامة للضرائب باعتماد المعيار المحاسبي الدولي (12)ضرائب الدخل في اجراءات التحاسب الضريبي لما تتمتع به تلك الاجراءات المستندة الى هذا المعيار من مرونة عالية تساعد في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي التي اصبحت ظاهرة تؤثر على تمويل الموازنة العامة للدولة وتضعف دور الضرائب في توجيه الاقتصاد الوطني

7. العمل وبشكل سريع الى تحديد الخطوات التي تودي الى الانتقال من الاقتصاد المغلق الى اقتصاد السوق التنافسية والخدمات الاجتماعية الذي لم تحقق خطوة جدية لحد الان بهذا الاتجاه

والذي يعد تطبيق واعتماد المعايير المحاسبية الدولية من مظاهرها للدخول في الاسواق العالمية كمستثمرين منافسين .

8. فرض تحفيز الشركات في القطاع الخاص على تطوير اعمالها وبشكل سريع يجب اعتماد افضل الاجراءات للتحاسب الضريبي واكثرها افتراضيا من العدالة والانصاف الضريبي ولعل اعتماد المعيار (12) ضرائب الدخل من اكثر تلك الاجراءات مرونة لذا نؤكد على تطبيق هذا المعيار المحاسبي الدولي (12)ضرائب الدخل .

9. التأكيد على المنظمات الحكومية والمهنية وبموجب تشريعات تصدرها الحكومة لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية كما في المصارف الخاصة رقم 94 لسنة 2004 الذي ورد فية ضرورة تقديم القوائم المالية معدة بموجب تلك المعايير، وكما اكد البنك المركزي العراقي على ذلك وحدد العام 2020 مالية كأخر موعد لذلك بالنسبة للمصارف الخاصة

10. العمل على تأسيس مجلس اعلى للمعايير المحاسبية الدولية في العراق بالتنسيق بين ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين العراقيين يتبنى الاشراف واصدار التعليمات والنشرات الى المؤسسات المالية والوحدات الاقتصادية الاخرى التي تلتزم الانتقال الى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

11. قيام الهيئة العامة للضرائب بإصدار بعض التعليمات التي تحفز المكلفين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فضلا عن اعتماد الية جديدة في التحاسب الضريبي تستند الى المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل وبالخصوص على كبار مكلفي ضريبة الدخل المسجلين في الهيئة

المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم:

اولا: التقارير :

1. مجلس المعايير المحاسبية الرقابية في ديوان الرقابة المالية، (القاعدة رقم 13 المحاسبة عن ضريبة الدخل).

2. مجلس معايير المحاسبة الدولي، معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونين2011 .

3. المحاسب القانوني العربي: اهتمام عربي بالمعايير المالية الدولية المجتمع العربي للمحاسبين القانونين، عمان 1998 العدد 104.

ثانيا: الكتب العربية:

1. فريدرك نشوي / كارل ان روست، جاري ميل / المحاسبة الدولية – ترجمة د. محمد عصام الدين زائد – الرياض دار المريخ للنشر 2004م .

2. مصطفى نجم البشاري، مدخل معايير المحاسبة، السودان، الخرطوم، شركة مطابع العملة، ط2، 2007م.

3. أبو حشيش، خليل، دراسات متقدمة في محاسبة المحاسبة الضريبية، دار الحامد، عمان، الأردن2004 .

4. أبو نصار، محمد وحميدات، جمعة .معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن2013 .

5. أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، عمان، 2006م.

6. أحمد عبد العزيز الشرقاوي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية، معهد مصر، سنة 1981 خيرت ضيف، " المحاسبة الضريبية "، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، سنة 1982.

7. احمد علي الجوهري، المعايير المحاسبية، القاهرة، 1991 .

8. احمد هاشم احمد، المعايير في ظل النظام المصرفي المزدوج، المنتدى المصرفي السادس والخمسون، المعهد العالي للدراسات المصرفية، امانة البحوث والتوثيق، الخرطوم، يونيو 2005م.

9. امين السيد احمد لطفي – نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الاسكندرية – الدار الجامعية، 2005.

10. بدوي، محمد المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية2005 .

11. البطريق، يونس أحمد .النظم الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 2004 .

12. ثناء القباني، المحاسبة الدولي، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٢/٢٠٠٣، ص ٤.

13. حسين القاضي – د. مأمون حمدان – النظرية المحاسبية عمان الدار العلمية للنشر والتوزيع – دار الثقافة – 2001 .

14. حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية (عمان، دار حنين، 1992م).

15. حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، القياس والتقييم المحاسبي2 ، الجزء 2004.5

16. خالد المهياني، الفعاليات العملية لهيئة الأوراق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، استاذ بجامعة دمشق، كمية الاقتصاد، 2009

17. دراسة علاء فريد عبد الاحد، لمعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية، البصرة 2016م.

18. رتشارد شرون ومارتل كلارك وجاك كاي – نظرية المحاسبة ترجمة / د. خالد هلي احمد كاجيجي وابراهيم ولد محمد فال – الرياض دار المريخ للنشر – 2006م .

19. رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النفقة العربية، سنة1971

20. شحاته أحمد بسيوني، علي عبد الوهاب نصر، المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر ٢٠٠٤.

21. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة، ج1 ، مكتبة الشركة الجزائرية، بودواو.

22. دهمش نعيم – مؤتمر المحاسبة وتحديات العولمة– عمان، الأردن عام ٢٠٠٢.

23. صالح دولية، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات، سنة1992

24. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مقارنة معايير المحاسبة الدولية، (I.A.S)، شرح، تحليل، نقد، مكتبة الأنجلو المصرية، الطبعة الأولى، 2000م.

25. طارق عبد العال – موسوعة معايير – الجزء الاول الاسكندرية دار الجامعية 2002 .

26. طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبية الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، سنة 2008.

27. طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير، الجزء الأول، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002م،.

28. عاشور كتوش، "المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الج زائر، سنة 2003.

29. عباس علي، المعايير الدولية لأعداد التقرير المالية، مبرزا واخرون.

30. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990م.

31. عبد الرحمن عطية، المحاسبة في النظام المحاسبي المالي، ط2 ، دار النشر جيطلي.

32. عبد الحميد خرابشة "الطاقة والعبء الضريبي"، دراسة تحليلية مع التطبيق على الاردن.

33. عدي عفانة، "الجديد في المحاسبة الضريبية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، سنة 2004.

34. المعايير الدولية لأعداد التقرير المالية – مبرزا، عباس علي – واخرون ص314 –380

35. معايير المحاسبة المالية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لرياض، 1999م، ص3.

36. معايير المحاسبة، المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، صفر 1419هـ، يونيو 1998م.

ثالثا: لبحوث والدوريات:

1. حسين– نظام معاير الابلاغ المالي الدولية، مجلة المدقق– العدد 23 /24 سبتمبر 2005 م

2. حسين القاضي، د. مأمون توفيق حمدان، نظرية المحاسبة، عمان، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية، دار الثقافة، 2001م.

3. حسين محمد، نظام معاير الابلاغ المالي الدولية، مجلة المدقق – العـــدد 23 /24 ســـبتمبر 2005 م.

4. سلمان، محمد والبدران، عبد الخالق .الفروقات المهمة بين القواعد المحاســـبية والقواعـــد الضريبية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد24 ، المجلد6 .2009 .

5. عيد محمود حميدة خلف ، كلية التجارة – جامعة الزقازيق ببنها مجلة علمية العدد الثـــاني 2001 .

6. فرديدرك تشوي، كارول أن فروست، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، المجلة العربية السعودية، 2004م.

7. محمد عبد الفتاح– الافصاح عن القيمة العادلة بنود الاصول طويلة الاجل وتـــأثيره عـــالي جودة المعلومات المحاسبية – موقف المراجع – دراسة ميدانية – مجلة الفكـــر المحاســـبي – جامعة عين الشمس 2002م – العدد الثاني .

8. محمد عبد الفتاح، الافصاح عن القيمة العادلة بنود الأصول طويلة الاجل وتأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، موقف المراجع درسه ميدانية، مجلة الفكر المحاســـبي، جامعـــة عـــين الشمس 2002 م العدد الثاني.

9. مصطفى، عبد العزيز. المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراســـة تحليليـــة مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل علـــى الشـــركات، مجلة الإداري، السنة18 ، العدد6 .1996

10.ناجي، ميادة، المعايير المحاسبية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية بالعراق مجلة العلوم الاقتصادية"، العدد3 ، المجلد2.2012

11.وليد زكريا صيام، إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن، دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمـــال، الجامعـــة الأردنية، المجلد الأول، العدد 2، نوفمبر 2005م.

12.خوري نعيم – جمعية المحاسبة القانونية – المؤتمر العلمي المهني السابع 13-14 سبتمبر 2006م – عمان.

13.دهمشي نعيم، وابوذر، عفاف اسحق، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني لجميعة المحاسبين القانوني الاردن، 2004م.
14.سهير الريشاني، معيار المحاسبة 12 ، دمشق، 2008.
15.شوقي عبد العزيز بيومي الخفناوي، مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية، المؤتمر الرابع للتوفيق بيانات منظمات الأعمال أد
16.شوقي عبد العزيز بيومي، مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية، المؤتمر الرابع التوفيق بيانات منظمات الاعمال أداء التكامل العربي في مواجهة تحديات العولمة، 2004 م.
17.صناعة المعايير المحاسبية الدولية، التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية الدولية، مركز الدراسات والمعلومات، مارس 2005م، اء التكامل العربي في مواجهة تحديات العولمة، 2004م.
18.الفعاليات العملية لهيئة الأوراق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، خالد المهايني، استاذ بجامعة دمشق – كلية الاقتصاد، 2009م.
19.فوري نعيم، جمعية المحاسبة القانونية، المؤتمر العلمي الميني السابع 13- 14 سبتمبر 2006

رابعا: الرسائل والاطاريح:

1. احمد عبد الله ابراهيم، المشاكل المحاسبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في قطاعات البترول والمقاولات والبيع الاجل في السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2005م.
2. بدر التمام أحمد سعيد، المشاكل المحاسبية عند تحديد الدخل الخاضع لضريبة أرباح اعمال لشركات القطاع الصناعي بالسودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا- جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2006م.
3. حسين عابدين محمد عابدين، قياس أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات الفلسطينية، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2006م.

4. حميدات، جمعة فلاح محمد، مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الأوراق المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، ٢٠٠٤.

5. خميس، حسن .تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة وآثارها على قياس ضريبة الدخل مع مدخل مقترح للتطبيق في مصر، (رسالة ماجستير)، جامعة عين شمس، القاهرة.2007.

6. د. فتح الرحمن منصور، مشاكل قياس الالتزام الضريبي في المشروعات الصناعية في السودان، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم الإجتماعية، جامعة امدرمان الإسلامية، 1996م.

7. دراسة اماني هاشم السيد حسن هاشم، دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي، رسالة دكتوراة، 2010.

8. دور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية في تحديد الربح الضريبي، 2006، القاهرة، رسالة دكتوراة.

9. رفيعة حضر زروق، المراجعة التحليلية دورها في تطوير كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي، رسالة ماجستير محاسبة، غير منشورة، كلية الدراسات العليا، ام درمان الإسلامية، 2000م.

10.رياض ممدوح الحلبي، المحاسبة الضريبية في إطار التطور التشريعي لقانون ضريبة الدخل في الاردن، رسالة دكتوراة، جامعة النيلين.

11.زينب محمد الحسن، معيار الإفصاح الدولي وأثره في تحديد الوعاء الضريبي (ضريبة أرباح الاعمال)، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2006م.

12.طلال عثمان بابكر عمر، أثر الأساليب الفنية للفحص الضريبي في مكافحة التهرب من الضريبة علي القيمة المضافة، رسالة ماجستير محاسبة غير منشورة- كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2005م.

13.العبادي، هيثم .مدى موائمة المعايير الدولية للمحاسبة وقوانين ضريبة الدخل في الأردن (رسالة دكتوراه)، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن2003 .

14. عبد الله ابراهيم عثمان يوسف، إطار عملي لتقويم استخدام المدخلين للمعيار الإيجابي في تحليل الدوافع الاتجاه اختبار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعـــايير المحاســـبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين ،2009.

15. عبد الله إبراهيم عثمان يوسف، إطار عملي لتقويم استخدام المدخلين للمعيار الإيجابي في تحليل دوافع تجاه اختبار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، 2009م، ص128-130.

16. عبد الله إبراهيم عثمان يوسف، إطار عملي لتقويم استخدام المدخلين للمعيار الإيجابي في تحليل دوافع تجاه اختبار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة وبناء المعايير المحاسبية، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، 2009م، ص12

17. عبد الله وداعة علي محمد، دور الضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال، رسالة ماجستير، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

18. عبد المنعم بشير التنقاري، مشاكل الفحص الضريبي في حســـابات المراجعـــة، رســـالة ماجستير محاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة ام درمان الإسلامية، 2002م.

19. عبد المنعم، تامر .أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضـــرائب الـــدخل فـــي القـــوائم الماليـــة (رسالة ماجستير) غير منشورة جامعة عين شمس، القاهرة، مصر2004 .

20. عبد الله وداعة علي محمد، استخدام أساليب التحليل المالي لأغراض الفحص الضـــريبي، رسالة دكتوراة محاسبة غير منشورة، كليـــة الدراســـات العليـــا- جامعـــة الســـودان للعلـــوم والتكنولوجيا، 2008م.

21. عبده، عبد الرحيم .الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية " حالة تطبيقيـــة فـــي الجمهورية اليمنية (رسالة دكتوراه)، جامعة دمشق2006 .

22. عثمان تاج السر سلامة، تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد ونشر القوائم المالية لشركات التامين السودانية، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غيـــر منســـور، جامعـــة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2005م.

23. عمر عبد الحفيظ عبد الرازق خليفة، بحث تكميلي غير منشور لنيل درجة الماجستير فـــي المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م.

24. الفاتح العالم الزبير، عوائق تطبيق معايير التقارير المالية في البيئة السودانية، بحث تكميلي ماجستير غير منشوره، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، 2010م،
25. الفار، شرقاوي .أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري"، (رسالة ماجستير) جامعة القاهرة، مصر2010 .
26. فؤاد توفيق ياسين – دور معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في تحديد الوعاء الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات في ظل قانون ضريبة الدخل الأردني (امدرمان – جامعة امدرمان الاسلامية، رسالة دكتوراه غير منشورة، 2000م)
27. القادري، منى .مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم" (12) ضرائب الدخل"، (رسالة ماجستير)، الجامعة الأردنية، عمان . 2009
28. ماجد علي أحمد ناصر، مدى التزام الشركات المساهمة العامة بمعايير الإفصاح وأثره على القوائم المالية والتقارير المالية، الخرطوم، جامعة جوبا، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م،
29. وجدان عبدالله ابراهيم ،التزام المصارف الاسلامية بمعيار العرض والافصاح العام واثره في التنبؤ بالفشل المالي ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا ، كلية الدراسات العليا ،2013 ..
30. محمد محمد احمد سليمان، التقدير الضريبي في السودان في ظل قانون ضريبة الدخل لسنة 1986، رسالة ماجستير ، جامعة النيلين.
31. محمود، ياسمين . تطوير الإفصاح المحاسبي الضريبي كأداة لخدمة مستخدمي التقارير المالية–دراسة تطبيقية (رسالة ماجستير). جامعة حلوان، القاهرة2008 .
32. المرونات الضريبية كأداة من أدوات السياسة الضريبّية– في السودان للفترة من 1987–1997). رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراة في الاقتصاد، جامعة امدرمان الاسلامية.2015م.

33.مشاكل تحديد الربح الخاضع للضريبة في الشركات العاملة في مجال البترول في السودان (دراسة حالة الشركة السودانية للبترول سودابت)، رسالة ماجستير، جامعة النيلين.
34.مصعب بركات أحمد علي، تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وأثرها على السودان، رسالة دكتوراة غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2007م
35.مناهل أحمد بابكر سليمان، معايير المحاسبة القطاعية وأثرها في إعداد التقارير المالية في الشركات التجارية "دارسة تطبيقية على شركة التنمية الإسلامية المحدودة"، بحث تكميمي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، كلية الدارسات العليا , 2006م.
36.مناهل أحمد بابكر سليمان، معايير المحاسبة القطاعية وأثرها في إعداد التقارير المالية في الشركات التجارية "دراسة تطبيقية على شركة التنمية الإسلامية المحدودة "، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، 2009م
37.مهدي عبد الله حسن إبراهيم، إطار علمي لمعايير المحاسبة في التنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال، امدر مان، جامعة امدرمان الاسلامية، رسالة ماجستير غير منشورة، 2002م، ص23.
38.ندي قسم السيد حاج أحمد، معايير المحاسبة الدولية في ظل العولمة وتطبيقها في السودان، رسالة عير منشورة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في المحاسب. والتمويل، جامعة السودان 2010 م.
39.عمر تركي هزاع العجيلي، أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار).
40.مداني بن بلغيت، أهمية إصلاح النظام المحاسبي لمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، دكتوراه في العلوم الاقتصادية 2004م
41. هيثم علي محمد العنبكي ، اثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 ضرائب الدحل على كفاءة التحاسب والتخطيط الضريبي ، رسالة دكتوراه ،جامعة النيليين2018م .

42.ماهر جراح عبد الجبار فرح ،القياس والتقويم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية الاسلامية ، رسالة ماجستير ، غير منشور ، جامعة النيل، ، كلية الدراسات العليا ، 2014م.

المصادر إنكليزي:

1. Aitken, Mikhail and WISE, TREVORD, The Real objectif of international Accounting Standards Committee the international journal of accounting : Education and Research fall1984..

2. Bac - charry bernadelle, la Normalisation,Comptable française, une communication dans l'impasse, revue française de comptable (1997, n°289 .

3. Baladouni vahe" the study of accounting history:« the international journal of Accounting Education and Research. V12 N°2 spring 1977.

4. Basco and Meton 'Tax evasion', ct, al, IPM Staff papers May 2001.

5. Choi and Mueller, : la normalization comptable ,in revue du conseil national de la comptabilité,Paris. 1984,

6. normalisation comptable, in R.F.C, N° 182 Paris, 1987.

7. COLASSE B.1987/9 : la notion de normalisation comptable, in R.F.C, N° 182 Paris, p42.

8. Forts goods the introduction of mandatory environmental reporting guide lines astringe cus vol 43 no pfo 2115 June 2007austration w w – ssm .com.

9. Haller A et Walton P, différence nationales et hormonisation comptable, in comptabilité internationale, verbert edition paris 1997

10. Haller A et Walton P, différence nationales et hormonisation comptable, in

11. Hove, la notion de normalisation comptable, in R.F.C, N° 182 Paris1986.

12. J.Chelia,et.al, “Tax Ratio and Tax Effort in Developing Countries” 1989- 1971 IMP Staff papers Vol (22), 187.205.

13. Meek and Saudagaran, 1990,p.145-1.

14. Patonand and litteton, 1940, P.

15. R.W.Bahl”ARegrecssion to Tax Ratio Analysis”. IMF Staff Papers, Nov, 1971 pp570-612.

16. Roof Improving Disclosure and Transparency in Non-Profit Accounting, 2003.

17. Urner, Jhon N international Harmonisation A" professional GOAL" journal of accounting, january1983.

18. Vito Tanzi (1983), The effect of change on income taxes rate on the demand function, Doctor of accounting Edith Cowan University.

19. Wyatt, a international Accounting Standards,A new perspectve Accounting, Horizons,1989.

المـــلاحـــق

الملحق (1) معلومات تعريفية عن الشركات عينة البحث

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (BBOB) c.v

مصرف بغداد

نشاط الشركة:
الأعمال المصرفية
كود الترقيم الدولي : IQOOOAOM7Y8
مراجع الحسابات : فرقد حسن السلمان
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / كرادة مسبح/ قرب المسرح الوطني تاريخ
التأسيس : 18/02/1992
التلفون : 71704961 -964 + /7171257-964 + رأس
المال عند التأسيس : 100,000,000 دينار
النقال : 07711078123 /077903487792 تاريخ
الادراج : 15/06/2004
البريد الالكتروني: infa@bankofbaghdad.com رأس
المال الحالي : 250,000,000,000 دينار
الموقع: www.bankofBaghdad.com القيمة
الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي
المدير المفوض وأعضاء مجلس الإدارة
الأستاذ عادل محمد الحسون عضو مجلس إدارة
نعمان شاكر نعمان عضو مجلس إدارة
سعدون عبد الله علي عضو مجلس إدارة
توفيق جواد الدجيلي عضو مجلس إدارة
باسل حسام الدين شاكر الضاحي المدير المفوض
عصام اسماعيل شريف رئيس مجلس الإدارة

سعود محمود جوهر	نائب رئيس مجلس الإدارة

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (IBSD)

c.v شركة بغداد للمشروبات الغازية

نشاط الشركة:
تعبئة المشروبات الغازية
كود الترقيم الدولي : IQOOOAOMTT6
مراجع الحسابات : شركة فرقد السلمان
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / الزعفرانية/ شارع الشركات تاريخ
التأسيس : 18/7/1989
التلفون : 964-7730351 + رأس
المال عند التأسيس : 70,000,000 دينار
النقال : 07901126700 تاريخ
الادراج : 15/06/2004
البريد الالكتروني: bsdc@pepsiraq..com رأس
المال الحالي : 177,333,000,000 دينار
الموقع: www.pepsibaghdad.com القيمة
الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي
أعضاء مجلس الإدارة
المدير المفوض : حيدر عبد المحسن البصام
الأستاذ الحاج عصام كريم الأسدي رئيس مجلس إدارة
السيد طارق محمد إبراهيم الحسن نائب الرئيس
السيد حيدر عبد المحسن البصام عضو
السيد فائق سليم رشيد العاني عضو
السيد باسم جميل انطوان عضو

السيد علي قنبر منير الدباغ	عضو
السيد عماد نور مفتن الياسري	عضو
مصرف الرافدين (الإدارة العامة)	عضو

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (TASC)

c.v شركة آسيا سيل للاتصالات

نشاط الشركة:

تقديم خدمات الاتصالات النقالة بموجب الرخصة الممنوحة لها من قبل هيئة الإعلام والاتصالات

كود الترقيم الدولي : IQOOOA134EL6

مراجع الحسابات : شركة عادل الحوت وشركاءه

بيانات الاتصال ملف الأسهم

العنوان : العراق- السليمانية- شارع سالم- عمارة آسيا سيل

تاريخ التأسيس : 25/07/2007

التلفون : - رأس المال

عند التأسيس : 1,000,000 دينار عراقي

النقال : 07701195006 تاريخ

الادراج : 05/12/2012

البريد الالكتروني: investors@asiacell.com رأس

المال الحالي : 310,000,000,000 دينار عراقي

الموقع: www.asiacell.com القيمة

الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي

أعضاء مجلس الإدارة

عضو مجلس الإدارة

اجاي بهري

أحمد يوسف إبراهيم محمد الوربستي

هيوا محمد رؤوف
خاورتي دارا نوري
ناصر محمد عبد الله
عمر حسين أحمد
سعود بن ناصر آل ثاني
رئيس مجلس الإدارة: فاروق مصفى رسول
المدير المفوض: عامر فايز الصباغ
نائب رئيس مجلس الإدارة محمد بن عيسى المهذب

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (IBPM)

c.v شركة بغداد لصناعة مواد التغليف

نشاط الشركة:
صناعة ألواح وصناديق كارتون المعرج
كود الترقيم الدولي : IQOOOAOMITWO
مراجع الحسابات : بشير غني عطوه
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / الزعفرانية / المنطقة الصناعية تاريخ
التأسيس : 27/05/1962
التلفون : 964-7731152+ /964-7739210 + / 964-7731151+
رأس المال عند التأسيس : 250,000 دينار عراقي
النقال : 07901406949 تاريخ
الادراج : 25/07/2004
البريد الالكتروني: altaghleef_ipbm@yahoo.com
رأس المال الحالي : 90,000,000 دينار عراقي
الموقع: القيمة الاسمية

للسهم : 1 دينار عراقي
أعضاء مجلس الإدارة
المدير المفوض : فوزي خورشيد اسماعيل
السيد محمد عارف عبد رئيس مجلس الإدارة
السيد نور رعد عبود نائب رئيس مجلس الإدارة / ممثلاً عن مصرف البلاد الإسلامي
السيد فوزي خورشيد اسماعيل عضو
السيد وسام سلوم محمد عضو
السيد عيسى مزهر حريجة عضو

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (IMAP)

c.v شركة المنصور للصناعات الدوائية

نشاط الشركة:
صناعة أدوية / أشربة – حبوب – معقمات - معلقات
كود الترقيم الدولي : IQOOOAOM7TZ3
مراجع الحسابات : وليد محمد رضوان
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / أبو غريب/ الطريق السريع قبل مصنع حليب بلادي
تاريخ التأسيس : 19/4/1989
التلفون : 964-7808899518 + رأس
المال عند التأسيس : 8,000,000 دينار
النقال : 07702972480 /07400154174 تاريخ
الادراج : 27/11/2004
البريد الالكتروني: mansoor_co@yahoo.com رأس
المال عند الادراج: 330,000,000 دينار
الموقع: www.mansourpharm.com رأس

المال الحالي: 6,469,263,350 دينار القيمة الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي
المدير المفوض وأعضاء مجلس الإدارة
أشواق عبد الحميد الدهان المدير المفوض الدكتور عبد الرسول محمود ويس رئيس مجلس الإدارة الدكتور عبد المطلب عبد الغني نائب رئيس مجلس الإدارة وممثل كلية بغداد للصيدلة الدكتور حيدر فؤاد الصائغ ممثل صندوق تقاعد الصيادلة الدكتور الصيدلاني عمر محمد شاكر عضو / قطاع خاص الدكتور الصيدلاني نبيل محمد طاهر عضو/ قطاع خاص الدكتور الصيدلاني محمد كاظم عبد الغني عضو / قطاع خاص

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (BNOI) c.v

المصرف الأهلي العراقي

نشاط الشركة: ممارسة الصيرفة الشاملة كود الترقيم الدولي : IQOOOAOM9C221 مراجع الحسابات :
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / السعدون / قرب ساحة الفردوس تاريخ التأسيس : 02/01/1995 التلفون : 964-7184899+/964-71891151 + /964-7170698 + رأس المال عند التأسيس : 400,000,000 دينار عراقي النقال : 07902216361 تاريخ

الادراج : 08/07/2004	
البريد الالكتروني: info@nbirq.com	رأس
المال الحالي: 250,000,000,000 دينار	
الموقع: www.nbirq.com	القيمة
الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي	
أعضاء مجلس الإدارة	
طلال فنر الفيصل	رئيس مجلس الإدارة
أيمن عمران أبو دهيم	(ممثل بنك المال الأردني) نائب رئيس مجلس الإدارة
شريف عبد علي البطاط	عضو أصلي
عبد الهادي صاد	عضو أصلي
غسان أحمد راسم	عضو أصلي
خليل إبراهيم عبد الكريم	عضو أصلي
المدير المفوض : طارق نوري عبد القادر	

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (BCOI)

c.v المصرف التجاري العراقي

نشاط الشركة:
فتح الحسابات الجارية إصدار بطاقة Master card استقبال الوداع اصدار خطابات الضمان استقبال وإرسال الحوالات إصدار المفاتيح والصكوك بيع وشراء العملات الأجنبية التوسط في بيع وشراء الأسهم
كود الترقيم الدولي : IQ000AOM7559
مراجع الحسابات : أوراس محمد سعيد
بيانات الاتصال ملف الأسهم

العنوان : بغداد / شارع السعدون ، محلة (102) شارع (39) مبنى (121) تاريخ التأسيس : 11/02/1992 التلفون : 71950651 -964 + /7195062-964 + رأس المال عند التأسيس : 150,000,000 دينار عراقي 7195070/7145084 +964+ تاريخ الادراج : 25/07/2004 النقال : 07711078123 /077903487792 رأس المال عند الادراج: 4,000,000,000 دينار عراقي البريد الالكتروني: cb.iraq@ahliunite.com رأس المال الحالي : 250,000,000,000 دينار عراقي الموقع: www.ohliunited.com/bh_aub_cbiq.html القيمة الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي
أعضاء مجلس الإدارة
عضو مجلس إدارة البنك الأهلي المتحد خليل عبد الوهاب محمود البنية شركة الركون للمقاولات العامة شركة الصوه البحرية للتجارة العامة شركة مرسى الميناء للتجارة العامة شركة نينوى للخياطة المحدودة المدير المفوض نوري الدبيسي

الرمز ضمن موقع سوق العراق للأوراق المالية (BGUC)

c.v مصرف الخليج التجاري

نشاط الشركة:
ممارسة الأعمال المصرفية
كود الترقيم الدولي : IQOOOAOQ2OY7
مراجع الحسابات : شركة فرقد السلمان وشركاؤه
بيانات الاتصال ملف الأسهم
العنوان : بغداد / شارع السعدون / مقابل بدالة العلوية تاريخ
التأسيس : 20/10/1999
محلة (903) زقاق(13) شارع (49) رأس
المال عند التأسيس : 600,000,000 دينار عراقي
التلفون : 7760170-964+/71985341 -964 + /7190167-964 +
تاريخ الادراج : 25/07/2004
النقال : 07901920472 /07809175919 رأس
المال عند الإدراج: 4,120,000,000 دينار عراقي
البريد الالكتروني: gulfbank@gob.iq رأس
المال الحالي : 300,000,000,000 دينار
الموقع: www.gob.iq القيمة
الاسمية للسهم : 1 دينار عراقي
أعضاء مجلس الإدارة
المدير المفوض: عادل نوري العالم