



The importance of accounting disclosure in the determination of taxable income

"أهمية الإفصاح المحاسبي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة بطريقة التقدير الذاتي"

* م.م. ميمونة مهدي محمد

* م.م. أنوار هاشم عبود

Abstract: Accounting disclosure is the general framework of accounting information. It is an important principle in the preparation of the financial statements, as it is the fundamental basis on which generally accepted accounting principles are accepted. This statement calls for the disclosure of all information that helps users of this information to decide whether they are within the unit. The research problem is based on the idea that insufficient information in the financial statements of companies subject to income tax leads to the non-adoption of these lists in the estimation of income, etc. The study concluded that financial information useful in determining taxable income should be disclosed.

المستخلص: الإفصاح المحاسبي هو الإطار العام للإعلام المحاسبي، ويعد مبدأ مهم في إعداد القوائم المالية، كونه الركيزة الأساس التي تعتمد عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، والتي تدعو إلى الإفصاح عن جميع المعلومات التي تساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرار سواء كانوا من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها، وما يهم موضوع البحث هو الإفصاح لأغراض ضريبة الدخل حيث تعتمد مشكلة البحث إلى فكرة مفادها إن عدم كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات الخاضعة لضريبة الدخل يؤدي إلى عدم اعتماد هذه القوائم في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية التي تفيد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

المقدمة: يعتبر الإفصاح المحاسبي الإطار العريض لعرض المعلومات المهمة التي تقيد في اتخاذ القرارات ، ورسم السياسات لجميع الأطراف المعنية ، ولتكون هذه المعلومات ذات فائدة قصوى اشترطت المنظمات والمؤسسات المهنية توافر الوضوح المناسب فيها على اعتبارها احد السبل المهمة لتوصيل اكبر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي ونتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية. ان الافصاح المحاسبي الخاص بالمعلومات التي تساعد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة من شأنها ان تزيد الثقة بالقوائم المالية وبالتالي يمكن اعتمادها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ان مشكلة البحث تعتمد على فكرة عدم كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية الخاصة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة اما هدف البحث هو التعرف على مفهوم الافصاح المحاسبي وكذلك اسلوب التقدير الذاتي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وكذلك المصروفات المعترف بها من الناحية الضريبية، اما اهمية البحث فهي اهمية الافصاح المحاسبي الكافي في القوائم المالية لتساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. كما ان اعتماد اسلوب التقدير الذاتي على الافصاح عن المعلومات الضرورية لاغراض التحاسب الضريبي.

تم تقسيم البحث الى ثلاث مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث، اما المبحث الثاني فتضمن الاطار النظري لمتغيرات البحث وهي الافصاح المحاسبي والتقدير الذاتي والدخل الخاضع لضريبة، اما المبحث الثالث فتضمن التحليل الاحصائي للاستبانة المقدمة للمخنيين العاملين في الهيئة العامة وانتهى البحث بالاستنتاجات والتوصيات ومن اهم الاستنتاجات يهدف الافصاح المحاسبي الى عرض القوائم المالية بطريقة واضحة وبسيطة لمستخدمي هذه القوائم من خلال توضيح كل المعلومات التي تقيدهم وبالخصوص الهيئة العامة للضرائب ليتمكن المخنيين والمدققين الضريبيين من اداء عملهم بشكل افضل. وان توفر المعلومات لاغراض ضريبة الدخل يزيد من الثقة بتلك القوائم ، وبالتالي امكانية الاعتماد عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وتسهيل عملية التحاسب الضريبي. اما اهم التوصيات فهي ضرورة الزام الشركات الخاضعة لضريبة الدخل بالالتزام بمتطلبات الافصاح الكافية التي تمكن من تحديد الدخل الخاضع للضريبة باتباع القواعد المحاسبية والقوانين والتعليمات النافذة ،لتتمكن الهيئة العامة للضرائب من اعتماد هذه القوائم. و ضرورة تطوير الانظمة المحاسبية المعتمدة في الشركات لتتاسب مع متطلبات الافصاح لاغراض ضريبة الدخل ، لتسهيل عملية التحاسب الضريبي. وان القوانين والانظمة والتعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي يجب ان تكون متوفرة لدى الشركات الخاضعة للضريبة لتكون لديها صورة واضحة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

المبحث الأول/ منهجية البحث

أولاً/ مشكلة البحث

تعتبر عملية تقدير الربح الخاضع للضريبة للشركات المساهمة والمحدودة من أكثر المشاكل تعقيداً ، وذلك بسبب اعتماد الهيئة العامة للضرائب أسلوب تقدير الدخل الخاضع للضريبة بالضوابط يتم الاعتراف بالإيراد المتحقق في القوائم المالية للشركة ولا يتم الاعتراف بالمصاريف بل تؤخذ نسبة من الإيراد كمصاريف وتحتسب الضريبة وفقاً للأسعار المحددة بالقانون الضريبي ، ان عدم الاعتراف بمصاريف الشركة من أهم المشاكل التي تتعرض لها الشركة في عملية التحاسب الضريبي ، ويبرر المخن الضريبي ذلك بعدم كفاية المعلومات التي ترد في القوائم المالية .

ثانياً/ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من :

- ١- أهمية الإفصاح المحاسبي الكافي في القوائم المالية لتساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ٢- اعتماد أسلوب التقدير الذاتي على الإفصاح عن المعلومات الضرورية لأغراض التحاسب الضريبي.
- ٣- زيادة الثقة المتبادلة بين السلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) والمكلفين (الشركات الخاضعة للضريبة) .

ثالثاً/ أهداف البحث

- يهدف البحث إلى تحقيق أهداف الآتية:
١. التعرف على أهمية الإفصاح المحاسبي .
 ٢. كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
 ٣. التعرف على أسلوب التقدير الذاتي
 ٤. التعرف على المصاريف المقبولة من الناحية الضريبية .

رابعاً/ فرضية البحث :

يقوم البحث على فرضية عامة وهي:
(الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التي تقيد في تقدير الدخل الخاضع للضريبة يزيد الثقة بتلك القوائم).

خامساً / طرائق جمع البيانات :

- يعتمد البحث على عدة مصادر للحصول على البيانات الضرورية للبحث وكما يلي :
- ١- الجانب النظري : إذ تم الاعتماد على الكتب والبحوث والدراسات والدوريات والانترنت، فضلاً عن ذلك المقابلات مع المختصين في مجال موضوع البحث من أساتذة أكاديميين .
 - ٢- الجانب التطبيقي : حيث تم الاعتماد على مجموعة من الفقرات وهي:

١- المقابلات مع المختصين في الجانب المهني في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

٢- الاستبانة: لقد صممت الاستبانة كأحد وسائل جمع البيانات للبحث ، إذ تضمنت الاستبانة على مقدمة تعرف بموضوع البحث وأهدافه وتعليماته التي تتعلق بكيفية ملئها، فضلاً عن خمسة أقسام. غطى القسم الأول الفقرات المتعلقة بالافصاح المحاسبي في القوائم المالية ، والقسم الثاني اختص بمفهوم التقدير الذاتي ، أما القسم الثالث فقد تضمن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة ، في حين غطى القسم الرابع الافصاح لاغراض ضريبة الدخل . تم صياغة الاستبانة على وفق مقياس (Likert) خماسي الدرجات، والتي يتراوح مداها بين (١-٥) درجات، وتمثل الدرجات (٤،٥) مستوى الاتفاق أو الدرجة العالية إذا كانت أراء العينة مؤيدة لفقرة المطروحة والدرجات (١،٢) مستوى عدم الاتفاق أو الدرجة الواطئة إذا كانت أرائهم غير مؤيدة لفقرة المطروحة أيضاً، ويحدث العكس بالنسبة للفقرات العكسية، فيما تمثل الدرجة (٣) الإجابة الحيادية أو الدرجة المتوسطة للفقرة.

سادساً/ عينة ومجتمع البحث:

تم اختيار عينة البحث كآلاتي :

تم اختيار عينة البحث وهو الاستبانة، حيث ضمت عينة البحث عدد من المخمنين في الهيئة العامة للضرائب/ قسم الشركات، وفروع الهيئة في بغداد والمحافظات حيث بلغ حجم العينة (٦٠) مخمن يعملون في الهيئة وفروعها وكانت عينة البحث (٣٥) مخمن .

المبحث الثاني / الإفصاح المحاسبي في ظل أسلوب التقدير الذاتي

ان أهمية إعداد التقارير المالية وفق أسس ومعايير معتمدة ومعروفة لأجل تحقيق الشفافية في العمل المحاسبي، وتساعد مستخدمي هذه المعلومات في اتخاذ القرارات ومن بين اهم المستخدمين وما يخص موضوعنا هم المخمنين الضريبيين ، مع وجود المعلومات الكافية التي تساعد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة تزيد هذه المعلومات من الثقة بالقوائم المالية للشركة .

اولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح المحاسبي يكون موجه إلى جهات عديدة تمتاز بالتنوع لذلك يصبح من غير الممكن وضع مفهوم واحد للإفصاح حيث عرف بتعاريف عديدة وتم تناوله من جهات عدة ، منها :-

يعتبر الافصاح "نوع من أنواع العلانية والشفافية يسمح بإتاحة بيانات ومعلومات تساعد نسبيا في تفهم التقارير والقوائم المالية وما تحويه من أرقام ومعالجات ونتائج لها أهميتها النسبية للمستفيد منها" (عوض الله ، 2001: 79). ويؤكد (Hendrickson) على ان الإفصاح هو " عرض

للمعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية لإغراض التشغيل الأمثل لأسواق رأس المال الفعال" (Hendriksen, 1982: 54)، وقد عرفه (أبو زيد) "بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الاطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموحدة" (أبو زيد 2005: 578). ومن خلال ما ورد اعلاه يمكن تعريف الإفصاح على انه "عرض المعلومات الضرورية في القوائم المالية والتي تساعد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات المناسبة".

يفيد الإفصاح جهات متعددة منها: - حملة الأسهم، المستثمرين الحاليين والمرتقبين، الدائنين، العاملين، الجهات الحكومية (كالهيئة الهامة للضرائب)، الزبائن، الاطراف الأخرى.

وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر حول حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في التقارير المالية المنشورة والذي ينبع أساسا من اختلاف وتضارب مصالح الاطراف ذات العلاقة والذي بدوره ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها الى حدود الإفصاح، حيث يمكن تقسيم الإفصاح على مدخلين رئيسيين

المدخل الأول: - الإفصاح التقليدي (الوقائي):

في هذا النوع من الإفصاح يتم الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية اذ يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، وهو يهدف في الأساس إلى حماية المجتمع المالي وبصيغة عامة المستثمر العادي الذي له قدرة محددة على استخدام المعلومات المالية (Sharaf, 1961: 50 & Moontiz).

المدخل الثاني: الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): -

طبقا لهذا المدخل المعاصر فان التركيز لم يعد قاصراً على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية، والتي تتناسب مع المستثمر العادي ذي الخبرة المحدودة في امور التحليل المالي. وإنما يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات التي تتصف بدرجة عالية نسبيا من التقدير والاجتهاد الشخصي مثل التقديرات المحاسبية والتنبؤات المالية المستقبلية والبيانات المالية المستقبلية وخطط الادارة وأهدافها في المستقبل (التميمي: ٢٠٠٩: ٢٥) ومن بين ما يتطلبه الإفصاح التثقيفي هو الإفصاح في القوائم المالية المعدلة على وفق التغير في المستوى العام الأسعار، والإفصاح في التقارير المرحلية، والإفصاح في شركات المجموعة، والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية والبيئية للوحدة.

ويذهب بعضهم الى وضع تصنيفات أخرى للإفصاح، من بينها من يصنف الإفصاح الى ثلاثة أنواع هي: (زيود وآخرون، 2007: 175)

١- الإفصاح الشامل: - يشير هذا الإفصاح الى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

٢- الإفصاح العادل:- يهتم هذا الإفصاح بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الاطراف المستفيدة إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن .

٣- الإفصاح الكافي :-

ويشمل هذا الإفصاح تحديد الحد الأدنى الواجب توافره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، ويمكن ملاحظة ان مفهوم الحد الأدنى غير محدد وبشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا عن انه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

ثانياً:- أهمية الإفصاح:

يعد مبدأ الإفصاح من أهم المبادئ المحاسبية في العصر الحديث ، نظرا لأننا بالفعل نعيش في عصر المعلومات ،وتعد المعلومات احد أهم وأكثر الموارد مستثمرة وذات أهمية واستخدامها يمثل أهمية إستراتيجية في عصر السوق الحر. وتتبع أهمية الإفصاح من إن مخرجات النظام المحاسبي (التقارير المالية) هي المصدر المهم ان لم يكن المصدر الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول الشركة، وبالتالي تكون مخرجات النظام المحاسبي موضوعية ومفيدة تحظى بثقة المستخدمين وتلبي احتياجاتهم ، لذلك كان لابد من إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة لجميع الأطراف التي لها مصالح مع الشركة سواء كانت مصالح مباشرة أو غير مباشرة ، هذا فضلا عن زيادة الثقة في القوائم المالية من خلال تدقيقها من خلال طرف خارجي محايد تتمثل بمراقب الحسابات، وهذا ما سيساهم بشكل ملحوظ في تعزيز الإفصاح في التقارير المالية ، وقد ظهرت أهمية الإفصاح مع تزايد حاجة الشركات إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فالإفصاح يعد مبدأ أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق مال كفوءة ، وغالبا ما تشرف على تلك الأسواق هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المتداولة باتباع القواعد الأساسية التي تحددها المهنة على سبيل المثال لا الحصر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) وإتباع التعليمات الصادرة عن الهيئات الإشرافية فيها ، ومن أهم هذه المبادئ الإفصاح في التقارير المالية المنشورة وذلك حتى تكتسب هذه التقارير المصادقية لدى المستخدمين (حنان ، 2005: 216)

ثالثاً: مفهوم اسلوب التقدير الذاتي

يعد أسلوب التقدير الضريبي الذاتي والذي تستخدمه الإدارة الضريبية (الهيئة العامة للضرائب) في العراق من الأساليب العلمية والعملية المتقدمة في التعامل مع الحسابات الختامية لمكلفي ضريبة الدخل. وهذا الأسلوب تم استخدامه على شريحة واحدة من شرائح المكلفين الخاضعين للضريبة وهي الشركات ذات المسؤولية المحدودة. وذلك لتعزيز الثقة المتبادلة بين

الإدارة الضريبية وهذه الشريحة عبر فسح المجال إمام هذه الشريحة للقيام ذاتيا بتقدير الضريبة المستحقة على مدخولاتها بعد حساب هذه المدخولات وحسم التكاليف والإعفاءات منها ومن خلال البيانات المنظمة والمدققة من قبل محاسبين ومراقبي الحسابات المجازين قانونا.

يعرف التقدير الذاتي بأنه " نظام يتمثل بموجبه المكلفون لالتزاماتهم الضريبية الأساسية دون تدخل من احد المسؤولين الضريبيين ^١ . كما يعرف بأنه " يعني موافقة السلطة المالية من حيث المبدأ على التعامل مع النتائج التي تعرضها البيانات المالية وتسديد الضرائب طبقاً لذلك. ثم يجري بعد ذلك لاحقاً فحص ضريبي لعينة من البيانات المالية للشركات طبقاً لقواعد ومعايير تضعها السلطة المالية (الإدارة الضريبية) ^٢ .

كذلك يعرف بأنه " قيام المكلف بتقديم كشف التقدير الذاتي الذي يعده بنفسه لأنه أكثر دراية بنتيجة أعماله ودخله ونفقاته " (ياسين، درويش، ١٩٩٦: ص ٢٦٩).

من خلال التعاريف أعلاه يمكن أن نعرف التقدير الذاتي بأنه احد أساليب تحديد الدخل الخاضع للضريبة بموجب القوانين الضريبية والذي يمكن المكلف من تقدير الضريبة بنفسه".
رابعا : أهمية أسلوب التقدير الذاتي :

إن الأسباب التي دعت الإدارة الضريبية لاستخدام أسلوب التقدير الذاتي في العمل الضريبي وبالتالي استخدامه لتقدير شريحة مهمة من الشرائح المكونة لمصادر الدخل وهي الشركات المحدودة فتكمن بالاتي:

١- تعزيز الثقة والمصادقية في علاقة المكلف " الشركة " بالإدارة الضريبية وذلك من خلال قبول البيانات المالية المقدمة من قبل المكلف.

٢- إن استخدام التقدير الذاتي يؤدي إلى استثمار أفضل للوقت سواء كان ذلك بالنسبة للموظف المالي (مخمن الضريبة) أو المكلف من خلال اختصار الوقت اللازم لإنجاز التحاسب الضريبي.

٣- إن استخدام هذا الأسلوب يساهم في الحد من ممارسات الفساد الإداري.

٤- معالجة الاعتراضات الكثيرة التي كان ييدها باستمرار المكلفين والمحاسبين المجازين ومراقبي الحسابات بشأن رفض نتائج الأعمال التي أظهرتها البيانات المالية من قبل الإدارة الضريبية.

^١ هذا التعريف مأخوذ من حلقة تطبيقية عن السياسة الضريبية والإدارة الضريبية للمسؤولين العراقيين في الإمارات العربية، سنة ٢٠٠٤.

^٢ هذا التعريف مأخوذ من دليل التحاسب الضريبي الصادر من قسم الشركات: ٢٠٠٤: ص ١٦

- ٥- زيادة التحصيلات الضريبية وتحقيق العدالة النسبية للمكلف وخزينة الدولة.
- ٦- تبسيط إجراءات العمل داخل الإدارة الضريبية وتخفيف العبء عن المكلف.
- ٧- إن استخدام أسلوب التقدير الذاتي يوفر الأجراء الصحي لاستعادة ما فقدته مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات من أهمية وهيبة وما أهدر من معاييرهم ألفنيه والأخلاقية بعد سنوات من ممارسة المهنة في بيئة غير صحية ^٣ (ياسين ودرويش، ١٩٩٦: ٢٦٩-٢٧٠)

خامساً : مستلزمات " شروط " أسلوب التقدير الذاتي:

من أجل أن يكون أسلوب الإدارة الضريبية أسلوب جيد وفعال للتقدير الذاتي يجب أن تكون هناك شروط عده وهي ^٤:

- ١- وجود نص قانون ضريبي يتعلق بأسلوب التقدير الذاتي وإصدار تعليمات مالية موقعة من قبل الوزير المختص لتنفيذه .
- ٢- أسلوب التقدير الذاتي يقوم على إجراءات عمل ضريبية بسيطة بحيث تساهم على انجاز عملية التقدير الذاتي بصورة دقيقة.
- ٣- وضع برامج تدقيق فعالة يتم أعدادها مسبقاً من قبل الهيئة العامة للضرائب وبالإستعانة مع جهات متخصصة بالتدقيق لدعم عملية التقدير الذاتي .
- ٤- من خلال نصوص في الاعامات والمناشير التي تصدر بهذا الخصوص يتم وضع جزاءات عقابية مناسبة بحق المخالفين.
- ٥- قيام الإدارة الضريبية بوضع نصوص قانونية تسمح بشمول المكلفين المقدرين بواسطة أسلوب التقدير الذاتي، بجميع إجراءات الاعتراض والاستئناف على التقدير.

سادساً: الضريبة على الدخل

تعرف ضريبة الدخل بأنها " تفرض على التدفق الدوري للثروة الناتجة من الأنشطة الاقتصادية للأشخاص " (Jones , 2007: p6) وما يهمنا في مدار البحث هي ضريبة الدخل و تختلف هذه الضريبة عن الأنواع الأخرى من المبالغ التي تستوعبها الدولة كالضرائب الكمركية وضريبة العقار وغيرها، وتفرض وفق أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل، وتزداد أهميتها من ضمن مجموع الضرائب المباشرة سواء من كونها مصدر لتمويل الموازنة العامة للدولة إذ أنها تصيب الدخل المستمر من جميع مصادره (رأس المال، العمل، الدخل المختلط

^٣ (المقال الصحفي الصادر من قبل المحاسب القانوني إحسان شميران يوسف بعنوان "التقدير الذاتي للشركات خطوة جادة وإيجابية لتمير العلاقة مع المكلفين)

^٤ هذه الشروط ما خوزه من " حلقة تطبيق عن السياسة الضريبية والإدارة الضريبية للمسؤولين العراقيين المقامة في دولة الإمارات العربية - دبي - سنة ٢٠٠٤.

(العمل ورأس المال)) وبصفة خاصة التي تناولتها الفقرة (٦) من المادة (٢) من هذا القانون لأنه بموجب هذه الفقرة تعد ضريبة الدخل ضريبة القانون العام التي يخضع لها كل ربح يحقق للمكلف ولم يخضع لأية ضريبة^(١). (عك، ٢٠١٠: ٤١)

إنّ احد مفاهيم الدخل ، ما يعرف بالدخل الخاضع للضريبة ، إذ تسعى غالبية الحكومات إلى مشاركة الأفراد والمؤسسات في قسم هام من دخلها الدوري بهدف الحصول على إيرادات أو إعادة توزيع الدخل بين الأفراد وذلك بوساطة تحصيل الضرائب ، تستند إلى الدخل كوعاء للضريبة ، وهذا يجعل الدخل محل اهتمام المساهمين والإدارة والحكومة على حد سواء ، ويتم احتسابه استناداً إلى قواعد تحدد من قبل التشريعات الضريبية لكل دولة . (Belkooui, 2000, 277)

تعتبر ضرائب الدخل احد المكونات المهمة في الأنشطة الضريبية المعاصرة بل أنها أصبحت إحدى الأدوات المهمة التي تعتمد عليها أدوات السياسة المالية في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية . (عثمان والعشماوي، ٢٠٠٧، ١١٠)

أما الضريبة على الشركات المساهمة فقد نص القانون على فرض الضريبة على أرباح الشركة المساهمة مجتمعة، حيث تفرض الضريبة على مجموع الأرباح الصافية المتحققة للشركة وليس على ما يصيب المساهمين من الأرباح المعدة للتوزيع، أي إن الضريبة تفرض على أرباح الشركة المساهمة سواء وزعت هذه الأرباح على المساهمين أم لم توزع، وسواء تم ترحيلها إلى الاحتياطات أم لم ترحل، وسواء رحلت إلى رأس المال تسديداً لإقسط ما بذمة المساهمين . (الخطيب وطافش، ٢٠٠٨: ١٩٩)

سابعاً : الفرق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي

يقاس ويتحدد الدخل المحاسبي وفق فروض ومبادئ محاسبية أما الدخل الضريبي فيتحدد من خلال تطبيق الأحكام والتشريعات التي تنص عليها القوانين الضريبية . (الغانمي، ٢٠٠٩، ٤١)

إن الاختلافات التي تحدث بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هي عندما يعفي القانون الضريبي بعض الإيرادات أو عندما يحظر استقطاع بعض أنواع المصروفات (شرويدر وآخرون، ٢٠١٠: ٤٦١)

كما يمكن القول بأن الربح أو الدخل المحاسبي يقاس وفق هذه المبادئ المقبولة قبولاً عاماً والتي تتفق عليها دول العالم ، أما الدخل الضريبي فيقاس وفق الأنظمة والتشريعات الضريبية حسب قانون الدولة أي لكل دول طريقتها في قياس الدخل الضريبي .

إن الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل لضريبي يعود إلى عدة أسباب منها :

١- استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية والتي كثيراً ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم لأغراض ضريبة الدخل.

٢- وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الدخل الضريبي وبين الأسس التي تحكم قياس الدخل المحاسبي ويؤدي هذا إلى اشتغال القوائم المالية أما على المفردات التي لا تدخل في قياس الدخل الضريبي أو عدم اشتغالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه .

٣- يحكم الدخل الضريبي مبادئ يرمي المشرع من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية ومالية وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة لهذا نجد قصور في بعض القوانين الضريبية . (السلعوس، ٢٠٠٦، ٤١-٤٢)

ثامناً : التكاليف والنفقات (التنزيلات) التي تنزل ضريبياً:

لا تفرض الضريبة على الدخل بل هنالك بعض المصاريف يجب أن تنزل من الدخل وصولاً للدخل الخاضع للضريبة، (James, 2001: 157) و بالنظر لأهمية موضوع التكاليف والنفقات في الفقه الضريبي كون الضريبة لا تفرض على الدخل الإجمالي، لذلك لابد من أن تخصم كافة نفقات ومصاريف توليد الدخل والمحافظة عليه (المباشرة، غير المباشرة) للوصول إلى الدخل الصافي الذي يخضع لقانون ضريبة الدخل.

و تحدد أرباح الشركات على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم ، كما يتحدد الربح الخاضع للضريبة بتطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (حماد، ٢٠٠٧ : ١٨٨) وفي هذا القانون توجد أربع مواد قانونية بخصوص التنزيلات الواجبة الخصم (المادة ٨ ، ٩ ، ١٠ ، ١١) ولكي يكون المصروف واجب الخصم لابد من توفر بعض الشروط والتي تتمثل بالتكاليف التي تخصم من الإيرادات والتي تتفقها الشركة في سبيل إدارة المشروع والمحافظة على قوته الإنتاجية . وعلى ذلك فإن هذه الشروط هي كالاتي :

١- أن تكون المصروفات مرتبطة بإنتاج الدخل . (الكعبي، ٢٠٠٨ : ٢٢٥) فالمبدأ الضريبي هو قبول النفقة التي أنفقت لإنتاج الدخل الخاضع للضريبة.

٢- أن يرتبط المصروف بالفترة المالية

أ. الوثائق المقبولة في الإثبات: وهو الشرط الذي ورد في مقدمة المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل جاء فيها [.... والمؤيد حسابه بوثائق مقبولة].

٣- أن يكون المصروف حقيقي ومؤكد

ويصنف [كيسو وويجانت] الفروقات التي تحدث نتيجة لاختلاف الدخل المحاسبي

عن الدخل الخاضع للضريبة وتشتمل على نوعين :

١- الفروق المؤقتة : وهي الفروقات بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام معين، ومقداره المقرر عنه في الميزانية سوف ينتج عنه مقدار خاضع للضريبة أو استقطاع ضريبي في

فترة أو في فترات مستقبلية وذلك عند تحقق مقادير الأصول المقرر عنها أو تسوية مقادير الالتزامات المقرر عنها .

٢- الفروق الدائمة : هي الفروقات بين الدخل المالي والدخل الخاضع للضريبة وهي بنود تدخل في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة ولكنها لا تدخل أبداً في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أو هي بنود تدخل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولكنها لا تدخل أبداً في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة مثل (احتساب نفاد للموارد الطبيعية يزيد عن تكلفتها، استقطاع التوزيعات التي تحصل عليها الشركة من استثماراتها في شركات أخرى) (كيسو وويجانت، ٢٠٠٩: ١٠٠٠-١٠٠١)

والتي تتضمن تنزيل الفقرات ادناه من الدخل :

١- الفوائد المدفوعة لإقتراض مبالغ تستثمر في إنتاج الدخل أو زيادته.
٢- أ. بدل إيجار المحل المستأجر والمستغل للحصول على الدخل .
ب. اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكاً صرفاً للمكلف، ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .

ج. القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل إيجار الأرض وكلفة المنشآت المقامة عليها، إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصه تعود ملكيتها إلى الغير، ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار. (الكعبي، ٢٠٠٨: ٢٢١-٢٢٢)

٣- صيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات: ويقصد بها المبالغ التي تدفع لصيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات.

٤- اندثار الموجودات الثابتة : أشارت الفقرة (٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بتنزيل نسبة تمثل كلفة اندثار الموجودات الثابتة ، والفقرة ١١ تناولت أقساط إطفاء الموجودات غير المادية كما تحدد هذه النسب بنظام أقساط .

ويقصد بالاندثار بأنه " توزيع تكلفة الأصل بطريقة منظمة على فترات استخدامه وتحمل كل فترة زمنية بتكلفة الخدمات التي قدمها الأصل خلال تلك الفترة".

أما الإطفاء فيقصد به " تحويل تكلفة أصل غير ملموس إلى نفقة على مدى حياته الإنتاجية ". (الجنابي، ٢٠٠٩: ٢٠٧)

٥- الديون المعدومة : يقصد بالديون المعدومة تلك الديون التي يتعذر تحصيلها لأسباب عدة كإفلاس المدينين أو وفاة المدين أو هجرته أو عدم القدرة على الدفع وهي جزء من الثمن الذي تدفعه الشركة لغرض التعامل بالآجل . لقد سمح المشرع الضريبي بالنص الصريح وفق المادة (٨) الفقرة (٥) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ " الديون المتعلقة بمصدر الدخل، إذا اقتنعت السلطة المالية بتعذر تحصيلها خلال السنة، وإن كان أداؤها مستحقاً قبل بدايتها على أن

ما يستوفيه المكلف من الديون التي عدت متعذرة التحصيل في سنة استيفائها ولا تشمل أحكام هذه الفقرة المبالغ التي يمكن استردادها بمقتضى عقد تأمين أو غير ذلك" . (العذاري، ٢٠٠٩: ٥٥)

٦- الضرائب والرسوم : ينزل من الدخل الضرائب والرسوم المدفوعة عدا ضريبتى الدخل والعقار .

٧- التوقيفات التقاعدية : يسمح بتنزيل التوقيفات التقاعدية أو المساهمات من الدخل وذلك لان المكلف ملزم بدفعها قانوناً كما أشارت الفقرة (٧) من المادة (٨). (الكعبي، ٢٠٠٨: ٢٤٩)

٨- التبرعات: يقصد بالتبرعات الأموال التي يتم صرفها إلى دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي والجهات العلمية والتهديبية والخيرية والروحانية التي يعترف بها قانوناً ويشترط أن يصدر وزير المالية بياناً يحدد فيه أسماء تلك الجهات إذا اقتضت الحاجة إلى ذلك كما تشمل التبرعات التي تتم بموجب اكتتابات تجيزها الحكومة . (العذاري، ٢٠٠٩: ٥٦-٥٧)

غير إن المبالغ التي ينبغي خصمها كنفقات من الدخل غير محددة بحدود عليا وإنما تركت بشكل مطلق .

٩- النفقة الشرعية : يقضي القانون بتنزيل النفقة الشرعية التي حكمت بها محكمة ذات اختصاص ودفعها المكلف نقداً عن أفراد لا يستحق عنهم السماح القانوني المنصوص عليه في المادة (١٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ . (الجنابي، ٢٠٠٩: ٢١٠-٢١١)

١٠- أقساط التأمين : وهي التي أشارت إليها الفقرة (١١) من المادة (٨) " أقساط التأمين على الحياة بما لا يتجاوز سنوياً (٢٥٠٠٠٠) دينار و (٥٠٠٠٠) دينار أقساط التأمين الأخرى التي ليس لها علاقة بمصادر الدخل المدفوعة خلال السنة على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية .

١١- مع العودة إلى بداية المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل والتي تنص على " ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة " عليه يمكن القياس على ما ورد لغرض تحديد نفقات أخرى ينفقها المكلف للحصول أو إنتاج الدخل وهذه النفقات على سبيل التمثيل وضمن الشروط الواردة والخاصة بشروط تنزيل النفقات وهي :-

- المواد الأولية
- الرواتب والأجور والمزايا العينية
- أجور الكهرباء والماء والهاتف.... الخ
- نفقات الحملة الإعلانية (الكعبي ، ٢٠٠٨: ٢٥٤-٢٥٥)

المبحث الثالث / عرض نتائج الاستبانة وتحليلها

لغرض استكمال المعلومات التي توصلت إليها الباحثة واختبار فرضية البحث تم تنظيم استمارة الاستبانة والقيام باختبار الصدق والثبات للتأكد من الجوانب الموضوعية للاستبانة كونها

أداة مهمة في البحث. كما تم اختبار الثبات للاستبانة عن طريق اختيار عينة للإجابة على الاستبانة ثم عرضها على نفس العينة بعد مرور اسبوعين كما ولأغراض التحليل تم إتباع الخطوات الآتية:

١- اختيار أفراد العينة التي يمكن أن تحقق أهداف البحث وهم (المخمنين في الهيئة العامة للضرائب).

٢- بلغ عدد الاستثمارات الموزعة (٣٧) وبلغ عدد الاستثمارات المعادة (٣٥) وتم استبعاد (٢) من الاستثمارات المعادة بسبب نقص في تعبئة بعض الأسئلة.

٣- استعمال البرنامج الإحصائي في الحاسوب (spss) للتعامل مع البيانات واستخراج النتائج. ويسعى هذا المبحث إلى عرض نتائج الاستبانة اعتمادا على بعض الأساليب والأدوات الإحصائية والمتمثلة بالتكرارات والنسب المئوية والأوساط الحسابية الموزونة للمتغيرات وفقراتها لغرض تحديد مستوى إجابة كل منها والانحراف المعياري لقياس مدى تشتت القيم عن أوساطها الحسابية .

أولا/ وصف مفردات العينة

فيما يأتي وصف تحليلي للبيانات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة.

المؤهل العلمي لعينة البحث			التخصص العلمي لعينة البحث		
المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية	التخصص	التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	2	6%	محاسبة	24	69%
ماجستير	2	6%	اقتصاد	2	6%
دبلوم عالي	2	6%	ادارة اعمال	4	11%
بكالوريوس	29	83%	اخرى	5	14%
الخبرة العملية لعينة البحث					
الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية			
من ٥ - ٩	14	40%			
من ١٠ - ١٤	6	17%			
من ١٥ - ١٩	10	29%			
٢٠ فأكثر	5	14%			

١- من خلال الجدول أعلاه يتبين أن مجتمع البحث من حملة الشهادات العليا والشهادات الجامعية، ومن ثم فإن أفراد مجتمع البحث مؤهلين من الناحية العلمية لفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها بشكل علمي وموضوعي حيث شكلت شهادة البكالوريوس نسبة ٨٣% وشهادة الدكتوراه ٦% من حجم العينة المدروسة .

٢- يوضح الجدول أعلاه أن معظم الأشخاص الذين تم استجوابهم هم من تخصص المحاسبة وهذا ما يتجانس مع موضوع البحث في هذا التخصص ومن ثم تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبانة بوضوح حيث شكلت نسبة ٦٩%.

٣- يتبين من الجدول أعلاه إن غالبية أفراد العينة هم من ذوي الخبرة العالية مما يدل على قدرة مجتمع البحث على فهم أسئلة الاستبانة واستيعابها بشكل واضح ومن ثم الإجابة عليها بشكل صحيح حيث إن فئة ٥-١٠ سنة شكلت ٤٠% من حجم العينة و ٢٠ سنة فاكثر ١٤%.

ثانياً / تحليل نتائج الاستبانة

لأغراض البحث فقد قمنا في تفريغ وتحليل البيانات من خلال برنامج (spss) للقيام بعملية التحليل، وتحقيق الأهداف الموضوعية في إطار البحث، وتم قياس صدق وثبات الاستبانة بمعامل ألفا كرومباخ وذلك لغرض اختبار وقياس درجة المصدقية (الاعتمادية) في الاستجابات الواردة عن أسئلة الاستبانة، إذ يعتمد هذا الاختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الاعتمادية لأسئلة الاستبانة.

وقد استخدمتا الباحثتان أسلوب (Likert) الخماسي الذي يتوزع من أعلى وزن له والذي أعطي (٥) درجات تمثل حقل الإجابة (اتفق تماماً)، إلى أوطأ وزن له والذي أعطي (١) درجة واحدة لتمثل حقل الإجابة (لا اتفق تماماً)، و بينهما ثلاثة أوزان أخرى هي (٤، ٣، ٢) لتمثل حقل الإجابة (اتفق، محايد، لا اتفق) على الترتيب، بعد ذلك تم عمل جداول التوزيع التكراري لكل محور من محاور المقدرات الجوهرية، وتم اعداد الجداول الخاصة بعملية التحليل الاحصائي للحصول على الاوساط الحسابية الموزونة ($\bar{x}_w$) والانحرافات المعيارية (δ_i) ومعاملات الاختلاف (C.V) والاوزان المئوية (%، بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات العينة، ومن جانب آخر، اعتمدتا الباحثتان الوسط الفرضي البالغ (٣) كمعيار لقياس وتقييم الدرجة المستحصل عليها من خلال استجابات افراد عينة الدراسة وذلك ضمن التقدير اللفظي لأوزان استمارة الاستبيان الخمسة، علماً بأن الوسط الحسابي الفرضي (٣) هو عبارة عن معدل أوزان المقياس، أي ان :

$$3 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$$

الجدول رقم (١) معامل الثبات للمحاور الدراسية .

معامل الثبات (طريقة ألفا كرومباخ)		
المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ للثبات

الافصاح المحاسبي	٨	.989
التقدير الذاتي	١١	.960
الدخل الخاضع للضريبة	٥	.934
الافصاح لغرض ضريبة الدخل	٩	.920
المصدر: إعداد الباحثان		

الجدول رقم (٢) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاوزان النسبية للمتغير الإفصاح المحاسبي

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	يساعد الإفصاح المحاسبي في فهم التقارير المالية للعديد من المستخدمين لتلك القوائم .	4.57	0.495	.957	0.9143
٢	يساعد الإفصاح المحاسبي في اتخاذ القرارات	4.57	0.688	.990	0.9143
٣	لا يقتصر الإفصاح على المعلومات الموضوعية التي تقيد المستثمر العادي وإنما يتسع ليشمل التقديرات المحاسبية والتنبؤات المالية المستقبلية	4.49	0.603	1.077	0.8971
٤	يتضمن الإفصاح كل المعلومات التي تكون ذات اثر محسوس	4.23	0.590	.507	0.8457
٥	يشمل الإفصاح المعلومات التي تقيد كل الفئات على حد سواء	4.00	0.862	.583	0.8
٦	يكون عرض المعلومات بطريقة منظمة ومقبولة لجميع مستخدمي القوائم المالية	4.20	0.786	.727	0.84
٧	يعد الإفصاح مبدأ أساسياً لتأسيس وإدارة أسواق مال كفوءة	4.54	0.648	1.040	0.9086
٨	إن توفر الإفصاح في القوائم المالية يزيد من مصداقية تلك القوائم لدى مستخدميها	4.46	0.498	.910	0.8914

0.876425	0.848875	0.64625	4.3825	المتوسط العام	
----------	----------	---------	--------	---------------	--

يتضح من خلال نتائج الجدول (٢) بأن هناك ارتفاع في الوسط الحسابي الموزون العام للمحور الاول، إذ بلغ (٤.٣٨٢) مما يعني شيوع استخدام هذا البعد ، وبانحراف معياري قدره (٠.٦٤٦) ، ومعامل اختلاف قدره (٠.٨٤٨) معبراً عن تشتت ضئيل في اجابات العينة ووزن مئوي بلغ (٠.٨٧٦) اذ نجد الوسط الحسابي الموزون العام أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذا يعني ان (الإفصاح المحاسبي) له اثر كبير على الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة الى افراد العينة وفقاً لوجهة نظرهم الشخصية، ويعزى سبب ذلك إلى إن افراد عينة البحث تدرك أهمية الإفصاح عن الدخول التي تحصل عليها .

الجدول رقم (٣) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاوزان النسبية للمتغير التقدير الذاتي

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	يعتمد التقدير الذاتي على تقديم المكلف كشفه الخاص بالضريبة المستحقة عليه كونه أكثر دراية من غيره بنتيجة أعماله.	4.29	0.700	.873	0.858
٢	يعزز التقدير الذاتي الثقة والمصادقية بين المكلف والإدارة الضريبية .	4.37	0.636	.593	0.874
٣	يؤدي أسلوب التقدير الذاتي إلى استثمار أفضل الوقت .	4.26	0.805	.935	0.852
٤	يساهم التقدير الذاتي من تحقيق العدالة الضريبية النسبية للمكلف.	4.34	0.715	1.250	0.868
٥	يساهم في زيادة التحصيلات الضريبية .	3.91	0.732	.573	0.782
٦	يساعد التقدير الذاتي في تبسيط الإجراءات بالنسبة للإدارة الضريبية والمكلف.	3.97	0.696	2.073	0.794
٧	يعزز أسلوب التقدير الذاتي أهمية مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات .	4.20	0.821	.977	0.84
٨	لإنجاح أسلوب التقدير الذاتي لابد أن يكون المحاسب على إلمام تام بالقوانين والأنظمة الضريبية .	4.40	0.835	1.000	0.88
٩	لابد من وجود نص قانوني يتعلق باستخدام أسلوب التقدير الذاتي	4.14	0.761	.210	0.828

				وتعليمات مالية خاصة به.	
١٠	وضع برامج تدقيق فعالة من قبل الإدارة الضريبية لدعم أسلوب التقدير الذاتي.	4.31	0.666	.873	0.862
١١	وضع جزاءات عقابية مناسبة بحق المخالفين من المكلفين .	4.26	0.873	.941	0.852
	المتوسط العام	4.22	0.74	0.93	0.84

*المصدر : اعداد الباحثة بالاستناد على نتائج الحاسوب

يتضح من خلال نتائج الجدول (٣) بأن هناك ارتفاع في الوسط الحسابي الموزون العام للمحور الثاني، إذ بلغ (٤.٢٢) مما يعني شيوع استخدام هذا البعد في الشركة المبحوثة، وبانحراف معياري قدره (0.74) ، ومعامل اختلاف قدره () 93% معبراً عن تشتت ضئيل في اجابات العينة ووزن مئوي بلغ (84%) اذ نجد الوسط الحسابي الموزون العام أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذا يعني ان طريقة التقدير الذاتي لها اثر كبير على الافصاح عن الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة الى افراد العينة وفقاً لوجهة نظرهم الشخصية، ويعزى سبب ذلك الى ان هذه الطريقة لها اهمية كبيرة في الافصاح عن الدخل الخاضع للضريبة .

الجدول رقم (٤) الاوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والاوزان النسبية لمتغير الدخل الخاضع للضريبة

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	ان الاختلاف بين الدخل المحاسبي والخاضع للضريبة عندما يعفي القانون الضريبي بعض الايرادات او عندما يحظر استقطاع بعض المصروفات	4.29	0.564	2.143	0.858
٢	لتنزيل المصروفات من الايرادات ووفقاً للقوانين الضريبية لابد ان تكون هذه المصروفات مرتبطة بانتاج الدخل	4.03	1.183	1.440	0.806
٣	من الضروري ان تكون المصروفات مدعاه بوثائق مقبولة ليتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة	4.46	0.602	1.023	0.892
٤	يتم تنزيل المصروفات التي تخص الفترة المالية التي يتم التحاسب عنها ولا تنزل المصروفات التي لاتخص تلك الفترة	4.29	0.848	.927	0.858
٥	لابد ان تكون المصروفات حقيقة ليتم تنزيلها من الدخل الخاضع	4.43	0.599	.560	0.886

				للضريبة	
0.86	1.2186	0.7592	4.30	المتوسط العام	

من خلال الجدول (٤) ايضاً، يتضح ان جميع الفقرات، حققت تقدماً واضحاً باتجاه شيوع الافصاح عن الدخل الخاضع للضريبة في المنظمة المبحوثة ، نتيجة تجاوز الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات الوسط الحسابي الفرضي البالغ (٣)، من جانب آخر يتضح بأن افراد العينة متفقين بشكل كبير حول فقرات المحور الاول بنسب مئوية مرتفعة وتعد الفقرة (٥) من أكثر الفقرات انسجاماً على مستوى اجابات العينة لحصولها على اقل معامل اختلاف بلغ (56%).

الجدول رقم (٥) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاوزان النسبية للمتغير الافصاح لا أغراض ضريبة الدخل

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الوزن النسبي
١	الفوائد المدفوعة للحصول على الدخل او لزيادته	4.14	0.639	.077	0.828
٢	كلفة ايجار المحل المستأجر لانتاج الدخل او كلفة اندثاره	4.40	0.641	.407	0.88
٣	كلفة صيانه الآلات والمعدات الخاصة بانتاج الدخل	4.26	0.690	1.790	0.852
٤	كلفة اندثار الموجودات الخاصة بانتاج الدخل	4.23	0.680	.507	0.846
٥	طريقة احتساب الاندثار الموجودات	4.29	0.700	2.143	0.858
٦	كلفة التبرعات التي تنزل من الدخل حسب الشروط المدرجة بالقوانين الضريبية	4.31	0.622	1.326	0.862
٧	كلفة اقساط التأمين حسب الشروط المدرجة بالقوانين الضريبية	4.09	0.692	.967	0.818
٨	الافصاح عن الخسائر المنزلة من الدخل حسب القوانين الضريبية	4.29	0.613	.976	0.858
	المتوسط العام	4.25	0.65	1.02	0.85

*المصدر: اعداد الباحثة بالاستناد على نتائج الحاسوب

تبين نتائج الجدول رقم (5) بأن هناك ارتفاع في الوسط الحسابي الموزون العام لهذا المحور ، إذ بلغ (٤.٢٥) مما يعني شيوع استخدام هذا البعد في الشركة المبحوثة ، وبانحراف معياري قدره (0.65) ، ومعامل اختلاف قدره (1.02%) معبراً عن تشتت ضئيل في اجابات العينة ووزن

مئوي بلغ (85%)اذ نجد الوسط الحسابي الموزون العام أكبر من الوسط الفرضي (٣)، وهذا يعني ان افراد العينة المبحوثة لديهم ايمان علن ان بعد الافصاح عن الدخل الخاضع للضريبة لها اهمية كبيره في عملهم وفقاً لوجهة نظرهم الشخصية.

ثالثاً / اختبار تاثير المتغيرات ابعاد الافصاح المحاسبي على الدخل الخاضع للضريبة حسب طريقة التقدير الذاتي

اذ يلاحظ من خلال جدول رقم(٦) تحقق اغلب الفرضيات التي تتعلق بعلاقة الاثر بين الافصاح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة حسب طريقة التقدير الذاتي وعند مستوى دلالة معنوية (5%) كما موضحة ادناه. كما ويظهر ذلك من خلال قيمة (t) المحسوبه ومعنيوتها كما في الجدول وقد تراوح قيمة استعمال (R^2) بين (7%-14%)حول تفسير الافصاح المحاسبي على الدخل الخاضع للضريبة

جدول رقم (٦) يوضح الاثر بين الافصاح المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة حسب طريقة التقدير الذاتي لعينة البحث والتي قدرها ٣٥ شخص

المتغير المستقل والمعتمد	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبه	Sig.	قيمه f المحسوبه	Sig.	معامل التفسير R^2
الافصاح المحاسبي	0.58*	3.27	0.00	6.15	0.00	7.60%
طريقة التقدير الذاتي	0.75*	2.16	0.00	10.3	0.00	14.4%
الدخل الخاضع للضريبة	0.34*	3.80	0.05	9.84	0.00	7.8%

*تعني معنويه 5% ** المصدر : اعداد الباحثة وفقاً لنتائج الحاسوب

وفي ضوء ما تقدم وعلى وفق النتائج الإحصائية أعلاه يتضح ان هناك تأثير للمتغير المستقل والمتمثل الافصاح المحاسبي على المتغير المعتمد والمتمثل الدخل الخاضع للضريبة ، وقد كان تأثير المتغير المستقل وفق معامل التحديد تأثيراً قوياً، وبالتالي وفق هذه المعطيات يتطلب الاهتمام بالافصاح المحاسبي لاغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة لتتمكن الهيئة العامة للضرائب من استخدام اسلوب التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي للشركات .

الاستنتاجات والتوصيات :

اولاً : الاستنتاجات :

من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري والتطبيقي توصلنا الى :

- ١- يهدف الافصاح المحاسبي الى عرض القوائم المالية بطريقة واضحة وبسيطة لمستخدمي هذه القوائم من خلال توضيح كل المعلومات التي تفيدهم وبالصورة الهيئية العامة للضرائب ليتمكن المدين والمدققين الضريبيين من اداء عملهم بشكل افضل.
- ٢- ان توفر المعلومات لاغراض ضريبة الدخل يزيد من الثقة بتلك القوائم ، وبالتالي امكانية الاعتماد عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، وتسهيل عملية التحاسب الضريبي.
- ٣- ان اعتماد اسلوب التقدير الذاتي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة يتطلب الالمام الكافي من قبل المحاسبين العاملين في الشركات الخاضعة للضريبة في النفقات الواجب تنزيلها من الايرادات التي تحققها الشركات وكذلك استبعاد الايرادات التي لا تخضع للضريبة.
- ٤- ان اعتماد اسلوب التقدير الذاتي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة يقوم على اساس الثقة المتبادلة بين السلطة المالية (الهيئة العامة للضرائب) وبين الشركات الخاضعة للضريبة من خلال قبول القوائم المالية من الشركات وتدقيقها لاحقا.
- ٥- ان مراقب الحسابات له الدور الكبير في امكانية قبول القوائم المالية او لا من خلال ما يرد في تقريره من ملاحظات .

ثانيا : التوصيات :

توصي الباحثان بالاتي :

- ١- ضرورة الزام الشركات الخاضعة لضريبة الدخل بالالتزام بمتطلبات الافصاح الكافية التي تمكن من تحديد الدخل الخاضع للضريبة باتباع القواعد المحاسبية والقوانين والتعليمات النافذة ،لتنتمكن الهيئة العامة للضرائب من اعتماد هذه القوائم.
- ٢- ضرورة تطوير الانظمة المحاسبية المعتمدة في الشركات لتتاسب مع متطلبات الافصاح لاغراض ضريبة الدخل ، لتسهيل عملية التحاسب الضريبي.
- ٣- ان القوانين والانظمة والتعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي يجب ان تكون متوفرة لدى الشركات الخاضعة للضريبة لتكون لديها صورة واضحة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .
- ٤- ضرورة زيادة الثقة المتبادلة بين الهيئة العامة للضرائب والشركات الخاضعة للضريبة من خلال اعتماد التقارير والقوائم المالية المقدمة من قبل هذه الشركات .
- ٥- على مراقب الحسابات اخذ دوره المهم في دعم اسلوب التقدير الذاتي من خلال ما يرد في تقريره من ملاحظات او تحفظات تساعد الهيئة العامة للضرائب من امكانية اعتماد القوائم المالية او لا.

المصادر :

اولا: الكتب

- ١- ابو زيد، محمد المبروك (2005)، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية " ،
ايتراك للنشر والتوزيع ، مصر .
- ٢- الخطيب وطافش، خالد شحادة، نادية فريد، " الاصول العلمية والعملية في المحاسبة
الضريبية"، ط١، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٨.
- ٣- الكعبي، جبار محمد علي، " التشريعات الضريبية في العراق - ضريبة الدخل، ضريبة
العقار، ضريبة العرصات" ، ط٢ ، دار السجاد للطباعة، بغداد، ٢٠٠٨.
- ٤- الجنابي، طاهر، " علم المالية العامة والتشريع المالي " ، طبعة منتقحة ، العاتك للنشر،
توزيع المكتبة القانونية، بغداد ، ٢٠٠٩.
- ٥- حماد، طارق عبد العال، " الضرائب على الدخل " ، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٧.
- ٦- حنان ، رضوان حلوة (2005) ، " مدخل الى النظرية المحاسبية " ، دار وائل للنشر ،
عمان ، الاردن.
- ٧- شرويدر واخرون ، ريتشارد، مارتل كلارك، جاك كاثيري، " نظرية المحاسبة " ، دار المريخ
للنشر، السعودية، ٢٠١٠.
- ٨- عثمان والعشماوي، سعيد عبد العزيز، شكري رجب، " اقتصاديات الضرائب - سياسات،
نظم، قضايا معاصرة " الدار الجامعية، مصر ، ٢٠٠٧.
- ٩- عوض الله، عبد المنعم ، (2001) ، (تحليل ونقد القوائم المالية)، جامعة القاهرة ، القاهرة
، مصر .
- ١٠- كيسو وويجانت، دونالد، جيرى، " المحاسبة المتوسطة " دار المريخ للنشر،
السعودية، ٢٠٠٩.
- ١١- ياسين و درويش ، فؤاد توفيق و احمد عبدالله ، " المحاسبة الضريبية " ، دار
اليازوري العلمية ، عمان ، ١٩٩٦ .

ثانيا : الرسائل والاطاريح:

- ١- التميمي، سحر سعدون صبار " متطلبات الافصاح والشفافية في التقارير المالية ودورها
في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، دراسة ميدانية في عينة من المصارف العراقية " رسالة
ماجستير محاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، ٢٠٠٩.

٢- السلعوس، محي الدين محمد، " تصفية شركات الاموال من الناحيتين القانونية (التجارية ، الضريبية) والمحاسبية"، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية ، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين، ٢٠٠٦.

٣- العذاري، سعد منيع، " تعديل صافي الربح المحاسبي الى صافي ربح ضريبي بين الفقه المحاسبي والفقه الضريبي/ دراسة ميدانية لعدد من ملفات شركات التضامن في الهيئة العامة للضرائب"، بحث مقدم الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، بغداد، ٢٠٠٩.

٤- علك، فخرية كاظم، " مدى الاخذ بمبدأ قانونية فرض الضريبة في اجراءات التحاسب الضريبي على دخل الشركات في العراق - بحث تطبيقي في قسم الشركات في مركز الهيئة العامة للضرائب واحد فروعها فرع/كرخ الاطراف"، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، ٢٠١٠.

ثالثا: الدوريات العربية :

١- زيود وآخرون ، (2007) ، " دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار "، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد (٢٩) ، العدد (١).

رابعا: المصادر الاجنبية :

- 1- Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", U.S.A., 2002.
- 2- Hendriksen , Eldons . & Vem Breda , Michil , (198٢) , "Accounting theory " , 5th edition , Southern Methodist Unniversity
- 3- Moonitz R. K , Sharaf , Hussein , (1961) , " The philosophy of Auditing " , 1st edition , N . K . U .S.A .
- 4- James , Simon, " The Economic of taxation " , ING, USA, 2001.
- 5- Jones Sally M. " Principles of taxation for Business and Investment planning " , ING, USA, 2007.