



المرحلة الثالثة

محاسبة ضريبية

م.م. أنمار نوري داوود

مدخل تعريفى للمحاسبة الضريبية

تمهيد:

تعد المحاسبة الضريبية أحد أنواع المحاسبة وفرع من فروع علم المحاسبة، والتي تركز بدورها بشكل أساسي على الضرائب بدلاً من المعلومات والتقارير المالية. إذ يعد الهدف الأساسي منها هو ملاحقة الأموال

الموجودة الداخلة والخارجة في المؤسسات والشركات. وكذلك تعتمد المحاسبة الضريبية بشكل أساسي على مخرجات المحاسبة المالية والانظمة المالية الاخرى، اذ تقوم الادارة بالفحص الضريبي لتلك البيانات والاقرار على ضوء القوانين والانظمة والتعليمات الضريبية بهدف الحصول على الوعاء الضريبي السليم لتلك المؤسسات والشركات , فأذن هناك علاقة وثيقة بين الانظمة المالية والمحاسبة المالية من جهة وبين المحاسبة الضريبية من جهة اخرى, اذ تقوم المحاسبة المالية بتقديم البيانات الخاصة التي تعرض نتيجة النشاط للشركة وتقوم المحاسبة الضريبية باعتماد تلك النتائج بعد دراستها ضريبياً للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة على وفق قوانين الضرائب.

1-1 المحاسبة الضريبية

تعرف المحاسبة الضريبية بانها عبارة عن مجموعة من الأسس والمبادئ والقواعد والاستراتيجيات المحددة والمستخدم للقيام بعملية إنشاء الموجودات والمطلوبات الضريبية، والتي يجب على المؤسسات وكذلك الأفراد اتباعها والاقتراء بها عند القيام بعملية تجميع البيانات المالية وكذلك عند القيام بإعداد التقارير والإقرارات الضريبية.

كما يمكن تعريفها بانها هي المحاسبة التي تقوم بالفحص الانتقادي بموجب قوانين وانظمة وتعليمات الضرائب على البيانات والاقرار المالية المقدمة من قبل الجهات المشمولة بها بموجب قانون ضريبة الدخل ونظام مسك الدفاتر التجارية لمدة مالية محددة وذلك بهدف الوصول الى الوعاء الضريبي السليم والمحافظة على حقوق الخزينة العامة.

1-2 اساسيات علم الضريبة

منذ ان وجد الانسان على شكل مجتمع وجدت معه الضريبة واختلف دورها من مدة الى اخرى ,فالمفهوم الحديث للضريبة وخصوصاً انها أخذت باحتلال دور بارز في توجيه النشاطات الاقتصادية في المجتمعات المعاصرة وتعد الضريبة من أهم مصادر موارد الدولة.

فالضريبة اليوم لا يمكن ان تستقطع دون ان تثير انعكاسات او نتائج على الاستهلاك والادخار والانتاج والاستثمار وهذه التأثيرات تختلف بالطبع باختلاف التكوين السياسي والاقتصادي للدولة, بالإضافة الى مراحل النمو الذي وصلت اليه, اي بعبارة اخرى اصبح للضريبة مفهوم عصري يقوم على عدداً احدى الوسائل المالية التي تمكن الدولة من التدخل في النشاطات الاقتصادية والانتاجية, وتوجيه هذه النشاطات الوجه السليمة. وتعد الضريبة احد مصادر التمويل المهمة للخزينة العامة ويتم تحصيلها من الأفراد مساهمة منهم في تدبير المال العام للإنفاق , وعليه تعد الضريبة عنصراً مهماً من عناصر الإيرادات للدولة(0

وأن الضرائب اليوم أصبحت تلعب دوراً هاماً في جميع نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية , وقد ازدادت أهمية لهذه الآثار بإشباع دور الدولة وازدياد تدخلها ويتطور مفهوم المالية الحكومية والسياسية العامة

ناهيك من أن الضريبة أضحت شأنًا عالمياً ، وأن اقتصاد العراق بطبيعة يتميز بتوفره الموارد الطبيعية والبشرية وهذا ما يميزه عن بقية اقتصاد الدول النامية وفي نفس الوقت يعتمد في تمويل ميزانيته على مورد واحد فقط بالدرجة الأولى هو النفط ، وهذا ما يطلق عليه بالاقتصاد الريعي الذي تتميز به أكثر الدول العربية وخاصة دول الخليج

1-2-1 تعريف الضريبة

سنكتفي بالتعاريف الحديثة للضريبة وكما يأتي:

- الضريبة: هي استقطاع نقدي تفرضه السلطة العامة على الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكاليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الاعباء العامة ولتحقيق تدخل الدولة.
- الضريبة: هي اقتطاع يدفعه الأفراد جبراً للدولة دون مقابل وبصفة نهائية على وفق مقدرة الأفراد التكاليفية وذلك لتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية⁰
- الضريبة: هي فريضة إلزامية وليست عقابية يلزم الأفراد على أساسها بتحويل بعض الموارد الخاصة بهم للدولة جبراً ومن دون مقابل لتحقيق ما تسعى إليه الدولة من أهداف طبقاً لقواعد ومعايير محددة.
- الضريبة: هي اقتطاع نقدي إجباري لصالح السلطات العمومية ، بصفة نهائية ومن دون مقابل مباشر ومحدد، وذلك بهدف ضمان تمويل الأعباء العامة للدولة ، الجماعات المحلية والإقليمية والإدارات العمومية . ومن التعاريف السابقة يمكننا ان نلاحظ خصائص الضريبة التي تميزها عن بقية الإيرادات وهي:

1. الضريبة التزام نقدي.
2. الضريبة فريضة اجبارية.
3. الضريبة تفرض من قبل الدولة.
4. الضريبة تدفع بصفة نهائية.
5. تدفع الضريبة لتغطية الأعباء العامة.
6. الضريبة تفرض وفقاً لمقدرة المكلفين.
7. هدف الضريبة تحقيق منفعة عامة.

1-2-1 مبررات واهداف فرض الضريبة

اولاً: مبررات فرض الضريبة

لقد تطورت النظرة حول المبررات النظرية والقانونية للضرائب مع مرور الزمن، وهناك نظريتان أساسيتان لتبرير فرض الضرائب، وهما: النظرية القديمة " نظرية المساومة"، والنظرية الحديثة " نظرية التضامن".

- 1- نظرية المساومة: ظهرت هذه النظرية في القرن الثامن عشر، ومن أهم روادها " لوك، هوبز، وساي"، ويرى أصحاب هذه النظرية أن الدولة نشأت بسبب رغبة الأفراد في تكوين كيانات أكبر من القبيلة؛ ليتمكنوا

من حماية أنفسهم ومصالحهم بصورة أفضل، ولتحقيق ذلك اتفق هؤلاء الأفراد على التنازل عن جزء من حرياتهم وأموالهم لصالح الكيان الجديد "الدولة"، وذلك لضمان مصالحهم وحرياتهم، وعلى ذلك فإن الضريبة هي سعر مقابل حماية الدولة لحرية وحقوق الأفراد⁰

2- **نظرية التضامن:** وهي النظرية الحديثة للضرائب: على أنها إسهام من أفراد المجتمع من أجل الاستعمال العام دون تحقيق منفعة مباشرة لدافع الضريبة، والتي كانت نتيجة لنمو روح الجماعة نحو تحمل العبء العام "نظرية التضامن"، وتفترض هذه النظرية وجود مصالح مشتركة عامة بين أفراد المجتمع تقوم الدولة على رعايتها وحمايتها، ولهذا لا بد من وجود موارد اقتصادية تتمكن بواسطتها الدولة من إشباع حاجاتهم، ولهذا من حق الدولة أن تفرض الضرائب على أفراد المجتمع كمشاركة منهم في تحمل الأعباء العامة، فأصبحت الضريبة أمراً إجبارياً وليس اختيارياً.

ثانياً: أهداف فرض الضريبة

ان للضريبة اغراضاً واهدافاً متعددة ومتشعبة وهي كما يأتي:

1. **الاهداف المالية للضريبة:** الهدف المالي للضريبة هو احد الاهداف الرئيسية والهامة لأي ضريبة فتأمين ايرادات دائمية من مصادر داخلية لخزينة الدولة أحد غايات السلطات الحكومية، لغرض تغطية النفقات العامة للتربية والتعليم والصحة والاسكان وغيرها، ومن هنا نشأت قاعدة "وفرة حصيلة الضريبة" اي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملاً لجميع الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين مع الاقتصاد قدر الامكان في نفقات الجباية حيث يكون الايراد الضريبي مرتفعاً.

2. الاهداف الاقتصادية للضريبة

يمكن استخدام الضرائب لتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية ومنها:

- أ . أداة لتنمية وتشجيع بعض المشروعات الاقتصادية الأساسية عن طريق اعفاءها بالكامل او تخفيض نسبة الضريبة المفروضة عليها.
- ب . تحقيق الاستقرار الاقتصادي : قد تكون الضريبة أحد الادوات المهمة التي تلجأ اليها الدولة لتنشيط الاقتصاد في حالتها التضخم والانكماش.
- ج . استخدام الضريبة لتثبيت تكاليف المعيشة ، وذلك بتبني سياسة الاعفاءات الضريبية التي تنقرر لذوي الدخل المنخفضة ، وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية.
- د . حماية الصناعة المحلية من المنافسة الأجنبية.

3. الأهداف الاجتماعية للضريبة

أ. تنظيم وإعادة توزيع الدخل أي عدم السماح بتركز الثروة بأيدي فئة أو طبقة

محدودة من افراد المجتمع، ومن وسائل ذلك الضرائب التصاعدية والضرائب
الاضافية على الدخل.

ب. تشجيع النسل عن طريق منح إعفاءات ضريبية معينة عندما يزيد عدد أفراد الأسرة عن عدد معين،
وفرض ضرائب بأسعار مرتفعة على الأعزب كما هو الحال في المملكة المتحدة.

ج. تشجيع بعض الأنشطة الاجتماعية مثل الأنشطة التعاونية والعلمية من خلال

الإعفاءات الضريبية وتقديم المنح والإعانات الحكومية.

د. معالجة بعض الظواهر الاجتماعية السيئة كالتدخين والمشروبات الكحولية عن طريق الضرائب
وذلك بفرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها.

4. الأهداف السياسية للضريبة

قد تستخدم الدولة الضريبة لتحقيق غرض سياسي مثل:

أ. تشجيع المعاملات مع دولة معينة صديقة دون غيرها، ويتم تنفيذ ذلك عن طريق الإعفاءات الجمركية وما
في حكمها.

ب. تستخدم الدول الضريبة كأداة لتأكيد سيادتها وتبسيط نفوذها على كل ما يقع داخل حدودها الإقليمية.

1-2-1 قواعد (معايير) الضريبة

يقصد بقواعد الضريبة هي تلك القواعد والأسس التي يتعين على المشرع المالي مراعاتها وهو بصدد تقرير
النظام الضريبي في الدولة ، وترجع أهمية هذه القواعد إلى ضرورة التوافق بين صالح المكلفين من جهة
وصالح الخزينة العام من جهة أخرى، بالتالي فإنه للحكم بجودة أي نظام ضريبي فيجب أن تتوفر فيه
المعايير التالية المشتقة من القواعد :

1. **قاعدة العدالة:** ويقصد بها أن تفرض الضريبة على جميع المكلفين بصورة عادلة ، أي حسب

مقدرته المالية أو حسب مدخولاته ، وذلك تحت ظل حماية الدولة لهم.

2. **قاعدة اليقين:** ويقصد بها ان دافع الضريبة هو على يقين بأن الضريبة التي دفعها محددة بوضوح

وبدون تعسف من حيث وقت ادائها واستخراج وعائها وانها متفقة مع النصوص القانونية.

3. **قاعدة الاقتصاد:** تعني هذه القاعدة الاقتصاد في كلفة جباية الضريبة أي تنظم كل ضريبة بحيث لا

تزيد كلفة جبايتها عما يدخل خزانة الدولة من إيرادات ، ويعني ذلك أن على الدولة أن تختار أسلوباً

للجباية يكلفها أقل نفقة ممكنة.

4. **قاعدة الملائمة:** وتعني هذه القاعدة أن كل ضريبة يجب أن تجبى في أنسب الأوقات وبالأسلوب الأنسب للمكلف حتى تتجنب ازعاجه ويكون التكاليف سهلةً عليه فأنسب الأوقات لدفع الضريبة هي وقت حصول المكلف بها على دخله.

5. **قاعدة التنوع:** وتعني ان النظام الضريبي يجب ان يكون متنوعاً بطبيعته ولا يعتمد على ضريبة واحدة , وانما على ضرائب متنوعة لغرض توزيع عبء الضريبة على عدد كبير من المكلفين.

6. **قاعدة المرونة :** يجب ان تكون الضريبة مرنة في تطبيقها اي مثلا اعطاء مدة للمكلف اخرى "للمكلف بدفعها " .

7. **قاعدة البساطة :** اي يجب ان يكون نظام اي ضريبة مبسطاً يمكن فهمه وادراكه.

1-2-2 العناصر الاساسية الضريبة

ان فرض اي ضريبة يطلب عناصر من الضروري ان يحددها المشرع الضريبي بدقة حتى يمكن تحصيل تلك الضريبة , وهذه العناصر هي:

1. الواقعة المنشأة للضريبة

لا تتحقق الضريبة الا بقيام واقعة محددة , فالواقعة المنشأة للضريبة هي اللحظة التي تفرض بها الضريبة على المكلف , فضرية الدخل لا تتحقق الا اذ حصل الشخص على دخل خاضع للضريبة وكذلك ضريبة العرصات لا تتحقق الا عندما يمتلك الشخص عرضة خاضعة للضريبة , كما يعد عبور السلعة للحدود واقعة منشئة للضريبة الكمركية.

2. المكلف

هو دافع الضريبة وهو كل شخص سواء كان طبيعياً (افراد) او معنوياً (شركات) الذي تفرض عليه الضريبة بموجب القانون الضريبي .

3. وعاء الضريبة

يقصد بالوعاء الضريبي المادة او العنصر او الشيء الذي تفرض عليه الضريبة. والوعاء قد يكون شخصاً طبيعياً او معنوياً او مالاً, كشخص المكلف او راس ماله او دخله او السلع سواء كانت مستوردة من الخارج او المنتجة في الداخل .

4. مقياس الضريبة أو سعر الضريبة

يقصد بسعر الضريبة هو النسبة التي يجري تطبيقها على جميع الدخول الخاضعة للضريبة. وسعر الضريبة اما ان يكون نسبي (ثابت) لا يتغير بتغير الوعاء او تصاعدي يتغير بتغير الوعاء فيرتفع سعر الضريبة كلما زاد وعائها.

1-3 انواع الضرائب والهيكل الضريبي في العراق

1-3-1 انواع الضرائب

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها الفنية باختلاف المكان والزمان، ولكل نوع من هذه الأنواع مزاياه وعيوبه، لذلك لا تقتصر النظم الضريبية الحديثة على نوع من أنواع الضرائب دون سواه، بل تحاول كل دولة أن تتخير مزيجاً متكاملًا من أنواع الضرائب، وأن تصيغه في أكثر صور التنظيم الفني ملائمة لتحقيق أهداف المجتمع، وهذا هو سر اختلاف الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى، ويتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفة كاملة للمجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية كافة والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، وعلى تفهم متعمق بالأسس العلمية لرسم السياسة الضريبية، وتقسم الضرائب في العراق الى :

أولاً: الضرائب المباشرة

هناك عدة تعاريف للضرائب المباشرة منها الاتي

- هي فريضة مالية تقبل بطبيعتها ان تكون محلاً لمراعات مختلف الظروف الشخصية والاجتماعية لدافع الضريبة.
- هي فريضة مالية تفرض على الوعاء من حيث اكتسابه أو امتلاكه، والوعاء في هذه الحالة هو أموال المكلف، وتعرف بأنها الضريبة التي لا يمكن انتقال عبئها الضريبي بصفة كلية، وأن المكلف بها هو الذي يتحملها .
- هي الضرائب التي تتخذ الأموال وعاءً لها وتفرض مباشرة على هذه الأموال.
- أنها اقتطاع قائم مباشرة على الأشخاص أو على الممتلكات، والذي يتم تحصيله بواسطة قوائم اسمية، والتي تنتقل مباشرة من المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية، فهي التي لا يمكن انتقال عبئها بصفة كلية. ويمكن تقسيم الضرائب المباشرة الى :

1. الضرائب على الدخل

وتقدر على أساس ما يحققه المكلف من عناصر خاضعة للضريبة خلال مدة زمنية سواء كانت شهراً أو سنة وهذه الضريبة أما تكون ضريبة نوعية على الرواتب والأجور والارباح والتجارية والصناعية ، أو تكون ضريبة عامة على مجموع عناصر دخل المكلف على اختلاف أنواعها ومصادرها. وتتنقسم الى:

أ. ضريبة الدخل

ب. ضريبة العقار

2. ضرائب على رأس المال

تفرض هذه الضريبة على رأس المال وعلى الثروة التي تملكها الفرد منتجة كانت أو غير منتجة، وتعد بأنها تفرض على كل ما يملكه المكلف من أموال ثابتة أو منقولة في لحظة زمنية معينة وهذه الضريبة قد تكون عادية أو غير عادية. وتنقسم الى:

أ. ضريبة العرصات

ب. ضريبة التركات (ملغاة)

ثانياً: الضرائب غير المباشرة

هي فريضة مالية تفرض من قبل الدولة على السلع والخدمات اما عنده انتاجها او عند بيعها وتداولها او استهلاكها او عند استيرادها او تصديرها بمعنى ان الضرائب غير المباشرة هي الضرائب التي تفرض على التداول ورأس المال أي يتم فرضها بشكل غير مباشر ويمكن نقل عبئها. ويمكن تقسيم الضرائب غير المباشرة الى:

1. ضرائب على الاستهلاك

وتفرض على أنواع معينة من السلع المستهلكة أو على كافة السلع المستهلكة بفرض تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية أو مالية وهي:

أ. الضريبة الكمركية

ب. ضريبة الانتاج

ت. ضريبة المبيعات

2. ضرائب على التداول

وهي الضريبة التي تحصل عند حصول واقعة انتقال شيء من ملكية شخص على شخص آخر.

1-3-2 معايير التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

برغم من وضوح التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلا إن الغموض قد أحاط بهذه التفرقة نتيجة الخلط بين الذي قام عند الكثيرين بين القواعد القانونية والإدارية التي تحكم هذه التفرقة من ناحية وبين الاعتبارات المالية والاقتصادية التي تحيط بها من ناحية أخرى، وقد ترتب على ذلك عدم الاتفاق بين كتاب المالية على معيار للتفرقة بين هذين النوعين من الضرائب، ومن ثم كانت هنالك معايير عدة منها معيار يعتمد على الاعتبارات الإدارية المتعلقة بتنظيم الضريبة من الناحية الفنية وآخر يعتمد على اعتبارات ظاهرة اقتصادية وهي ظاهرة نقل العبء الضريبي وآخر يعتمد على اعتبارات مالية تتعلق بطبيعة وعاء الضريبة ومدى ما يتمتع به من ثبات واستقرار وفيما يأتي تفصيل ذلك:

اولاً: المعيار الاداري

يعتمد هذا المعيار في التفرقة بين نوعي الضرائب على طريقة التحصيل واسلوب الاتصال بين الممول والادارة المالية عند دفع الضريبة , أي يمكن اعتبار الضريبة المباشرة اذا كانت تحصل بمقتضى جداول اسمية يدون فيها اسم دافع الضريبة ومقدار المادة الخاضعة للضريبة والمبلغ الضريبة الواجب تحصيلها وغيرها من المعلومات الخاصة بالجباية. وتعد الضريبة غير مباشرة اذا لم تحصل الضريبة مباشرة من المكلف, وانما تجبى كلما حصلت واقعة تؤدي الى فرضها كالضريبة الكمركية التي تفرض على السلع التي تعبر حدود الدولة.

ثانيا: معيار ثبات المادة الخاضعة للضريبة (المعيار المالي)

تعد الضريبة مباشرة حسب هذا المعيار اذا فرضت على مادة تتميز بالثبات والاستمرار النسبي كرأس المال أو الدخل , كضريبة العقار المفروضة على العقار والضريبة المفروضة على الدخل. وتعد الضريبة غير مباشرة اذا كانت تفرض على وقائع او تصرفات عرضية تتميز بالتقطع وعدم الثبات كعمليات تصدير السلع او استيرادها , وعمليات التداول او نقل ملكية .

ثالثا: معيار انتقال عبء الضريبة

حسب هذا المعيار تعد الضريبة مباشرة اذا تحمل عبئها بصورة نهائية من يقوم بدفعها قانونا الى الخزنة العامة للدولة , وتعد غير مباشرة اذا نقل عبئها المكلف الى شخص اخر مثل المستورد الذي يقوم بنقل عبء الضرائب الكمركية لمشتري السلعة.

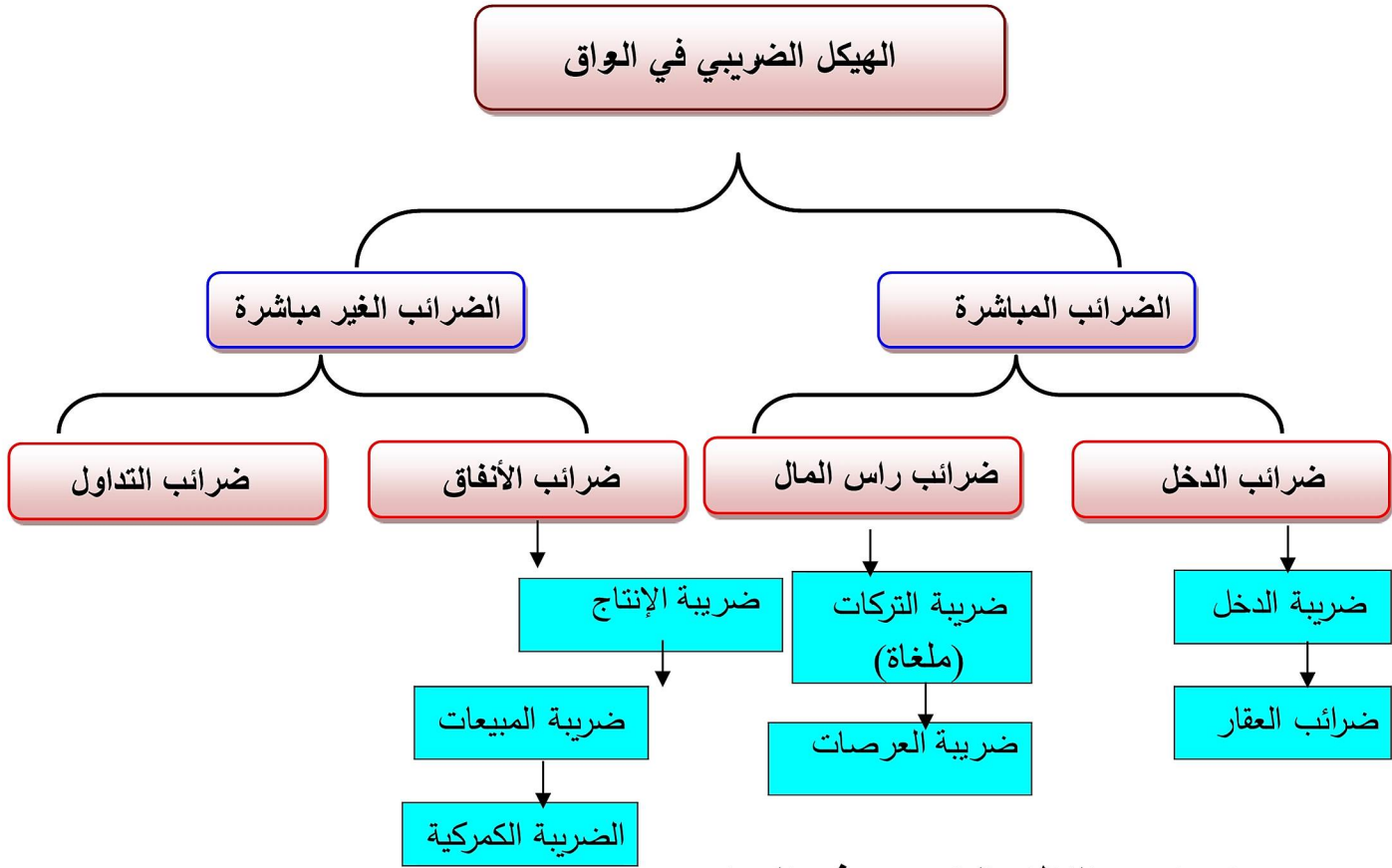
نقل العبء الضريبي يقصد به ان يقوم المكلف بدفع الضريبة بنقل العبء الضريبي الى شخص اخر وهو بدوره يقوم بنقلها الى شخص ثالث وبالتالي يتوزع العبء الضريبي على اكثر من شخص بحيث يقتصر دور المكلف الرئيسي على دور مورد الحصيلة الضريبية للخزنة العامة بينما الدافع الفعلي للضريبة هو شخص اخر.

1-3-2 الهيكل الضريبي في العراق

ان الضرائب الموجودة في العراق هي ضرائب تفرض على الأموال , ولا يوجد في العراق ضرائب على الأشخاص , ويقوم النظام الضريبي في العراق على الجمع بين الضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة بمعنى اعتماد هذا النظام على نظام الضرائب المتعددة وليس نظام الضريبة الواحدة, والضرائب المباشرة في العراق منها مفروضة على الدخل وهي ضريبة الدخل وضريبة العقار , وهناك ضريبة واحدة مفروضة على رأس المال هي ضريبة العرصات .

إما الضرائب غير المباشرة فتضم كلا من الضرائب على الاستهلاك والضرائب على التداول , وهناك ثلاثة انواع من الضرائب على الاستهلاك هي الضرائب الكمركية

والضرائب على الإنتاج وضريبة المبيعات وفيما يأتي مخطط توضيحي للهيكل الضريبي في العراق.



3-1-3 خصائص النظام الضريبي في العراق

ان العراق يعد من الدول النامية التي تمتاز الأنظمة الضريبية فيها بالخصائص التالية:

1. انخفاض معدل الاستقطاع الضريبي قياسا بحجمه في الدول المتقدمة.
2. اختلال الهيكل الضريبي اذ يعتمد الهيكل الضريبي العراقي وبنسبة كبيرة تصل الى حوالي 80% على الضرائب غير المباشرة .
3. ضعف مرونة الأنظمة الضريبية وجمودها ،بمعنى عدم قدرتها على الاستجابة لمتطلبات التنمية الاقتصادية.
4. كثرة الاعفاءات والتنازلات والسماحات التي يتضمنها القانون الضريبي.
5. اعتمدت ضريبة الدخل بالعراق على الأسعار التصاعدية عدا حالات معينة فأنها تعتمد على الأسعار النسبية.
6. ضعف جهاز الادارة الضريبية مع نقص في اعداد الكوادر فيها المصحوب بانخفاض المستوى العلمي لهذه الكوادر وشحت الكفاءات العلمية.