



تحليل قرارات الخصخصة وأثرها على الحصيلة الضريبية

م.م. محمد خلف حمود

الجامعة المستنصرية، كلية العلوم السياحية

المستخلص

تعد الخصخصة علاجاً أو حلاً للمشاكل التي تعاني منها شركات القطاع العام بشكل عام وشركات القطاع النفطي بصورة خاصة. ولغرض تطبيق الخصخصة يجب وضع خطة لذلك تأخذ بنظر الاعتبار الأثر الضريبي لها على ربحية تلك الشركات ومراكزها المالية. وتم صياغة مشكلة البحث والتي نصت "هناك هدر كبير من الأموال العامة للدولة ومنها الإيرادات الضريبية من خلال خصخصة المؤسسات أو المنشآت العامة وعلى سبيل المثال لا الحصر القطاع النفطي العراقي بصورة عامة، ومحطات التعبئة التابعة لشركة توزيع المنتجات النفطية بصورة خاصة، بسبب عدم السيطرة على النشاط مما يعرضه إلى السرقة والنهب وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية. أما هدف البحث التوصل إلى اختيار الأسلوب المناسب للخصخصة لزيادة الحصيلة الضريبية وأيضاً تقييم نجاح هذا الأسلوب عن طريق مقارنة وحدات اقتصادية متماثلة باعتماد التحليل المالي في دراسة نشاطات القطاعات أو المنشآت لاختيار الأسلوب المناسب لاتخاذ القرار أو الأسلوب المناسب للخصخصة. أهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث أظهرت الدراسة أن عملية الرقابة يجب أن تكون في جميع مراحل الخصخصة مع التأكيد أن تكون هناك لجنة لمراقبة عملية سير برامج الخصخصة بعد التنفيذ وذلك من أجل ضمان نجاح عملية الخصخصة وبالتالي زيادة دخلها الخاضع للضريبة. أما أهم التوصيات يجب إنشاء قسم خاص في الهيئة العامة للضرائب ليقوم بعملية التحاسب الضريبي للمؤسسات العامة والتي خضعت لعملية الخصخصة وخاصة محطات الوقود لتمتعها بمردود مالي مرتفع.

Abstract

Privatization is considered as a cure for the problems of public sector companies in general and oil sector companies in particular. For the purpose of implementing privatization, a plan must be drawn up that takes into account the tax effect on the profitability of these companies and their financial positions. The research problem was formulated and stated that "there is a great waste of public funds of the state, including tax revenues through the privatization of public institutions or establishments, for example the Iraqi oil sector in general and the filling stations of the Petroleum Products Distribution Company in particular, because of uncontrolled activity Which leads to theft and looting and thus reduced tax revenues. "The objective of the research was to choose the appropriate method of privatization to increase tax revenues and also evaluate the success of this method by comparing similar economic units by adopting the financial analysis in the study of activities of sectors or enterprises to choose the appropriate method of decision-making or appropriate method for privatization. The main conclusions of the research show that the control process should be in all stages of privatization with the emphasis that there is a committee to control the process of privatization programs after implementation in order to ensure the success of the privatization process and thus increase its taxable income. Finally, the most important recommendations should be the establishment of a special department in the General Authority for Taxation to carry out the process of tax accounting for public institutions, which have been privatized, especially fuel stations due to their high financial returns.



1- المبحث الأول: منهجية البحث.

1-1 مشكلة البحث:

هناك هدر كبير من الأموال العامة للدولة ومنها الإيرادات الضريبية من خلال قرارات الخصخصة للمؤسسات أو المنشآت العامة وعلى سبيل المثال لا الحصر القطاع النفطي العراقي بصورة عامة، ومحطات التعبئة التابعة لشركة توزيع المنتجات النفطية بصورة خاصة، بسبب عدم السيطرة على انشطاتها مما يعرض موجوداتها على اختلاف أنواعها إلى السرقة والنهب وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية. لقد خضعت بعض محطات التعبئة إلى إجراءات الخصخصة إلا أن الأسلوب المتبع في تنفيذ الخصخصة لهذه المحطات لم يتم تقييمه وتحديد مدى نجاحه أو فشله الأمر الذي يؤدي إلى تفاقم المشكلة وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية المستوفاة من هذه المحطات.

1-2 أهمية البحث:

تتجلى أهمية البحث في أنه يمثل حلاً للأزمات المالية من خلال إبراز دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين نوعية القرارات المتخذة المبنية على معلومات ملائمة وموثوق بها. وإطلاق الكفاءات الاقتصادية والاستثمارية بعيداً عن الروتين وتعقيدات القطاع العام فضلاً عن إنعاش السوق المالية وتحريك الاستثمار وجذب مدخرات القطاع الخاص. والسيطرة على العوائد الضريبية من خلال تلك الخصخصة. وتتمثل أهمية الخصخصة في توسيع قاعدة الملكية والمشاركة في المجتمع عن طريق ضخ أموال الأفراد في العملية الإنتاجية نتيجة المشاركة في المشاريع العامة في ظل انفتاح السوق العراقي إمام الاستثمار المحلي والأجنبي.

1-3 أهداف البحث: التعرف على مفهوم الخصخصة وأهميتها وأساليبها ودورها في السيطرة على الدخل الخاضع للضريبة للمشاريع التي تمت خصخصتها وانعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية والقرارات المتعلقة بها ودورها التوصل إلى اختيار الأسلوب المناسب للخصخصة لزيادة الحصيلة الضريبية وأيضاً تقييم نجاح هذا الأسلوب عن طريق مقارنة وحدات اقتصادية متماثلة باعتماد التحليل المالي في دراسة نشاطات القطاعات أو المنشآت لاختيار الأسلوب المناسب لاتخاذ القرار أو الأسلوب المناسب للخصخصة وكذلك لتقييم الأسلوب المتبع في خصخصة المحطات المؤجرة والمشيدة. لذلك يجب أن يتم اختيار وسائل الخصخصة الملائمة لكل شركة بما يمكنها من زيادة كفاءتها الإنتاجية وتطويرها وزيادة دخلها الخاضع للضريبة قدر الإمكان. وإمكانية تطبيق الأسلوب الأمثل للخصخصة على باقي المحطات وتحديد أسباب فشل الأساليب الأخرى واقتراح الحلول المناسبة لتلك الأسباب.

1-4 فرضية البحث: هناك أساليب عديدة للخصخصة حيث أن الأسلوب الذي يصلح لوحدة اقتصادية معينة قد لا يصلح استخدامه في الأخرى، لذلك يجب اختيار الأسلوب المناسب لخصخصة الوحدات الاقتصادية العامة بما يتناسب مع ظروف تلك الوحدات وطبيعة نشاطها بحيث تؤدي إلى تحسين أدائها وتطويرها وزيادة ربحيتها مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية والسيطرة عليها. وبناء على ما تقدم يعتمد البحث الفرضية عدمية رئيسة لاتوجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين أساليب الخصخصة المستخدمة في محطات التعبئة والإيرادات الضريبية المحصلة من تلك المحطات.



5-1 أسلوب البحث:

تم اختيار محطات التعبئة كعينة أو كحالة دراسية يكون نشاطها أكثر تماساً مع الحاجات الفعلية للناس ومردوده الاقتصادي مرتفع نسبياً وتعد المصب الأخير لنشاط القطاع النفطي ولمكانية الحصول على البيانات الضرورية للبحث، وشملت العينة ثلاثة أنواع من المحطات؛ محطات حكومية، محطات مؤجرة ومحطات مشيدة واعتمد البحث أسلوب الحالة الدراسية الذي يركز على أساليب الخصخصة المستخدمة لتلك المحطات بأنواعها الثلاثة واثّر ذلك على إيراداتها من أجل تحديد النوع الأمثل الذي يحقق أعلى إيرادات.

6-1 فترة الدراسة: اعتمد البحث على البيانات المالية المستخرجة من القوائم المالية لثلاث محطات لسنة مالية 2015. وقد تمت المقارنة بين أنشطة المحطات الثلاثة كوحدات اقتصادية منفصلة لسنة المذكورة. أخذين بنظر الاعتبار شمول هذه السنة على أحدث الأسعار الرسمية للمحطات وصدر قانون استيراد المشتقات النفطية رقم (9) لسنة 2006 والمنشور في جريدة الوقائع العراقية عدد 4031 في 2007/1/17 (ملحق (1)).

2- المبحث الثاني: الجانب النظري للبحث ويتناول هذا المبحث التعريف بماهية الخصخصة حيث إن للخصخصة مفاهيم متعددة تتعدى المعنى المتعارف عليه (البيع). وكذلك سوف يتناول هذا المبحث تعدد أساليب الخصخصة وشرح مفصل لها والرقابة عليها. وعليه سوف يقسم المبحث إلى ثلاثة محاور، الأول تعريفات الخصخصة ومفاهيمها والثاني وسائل الخصخصة وأساليبها والثالث الرقابة على مراحل الخصخصة.

2-1 المحور الأول: تعريفات الخصخصة ومفاهيمها

سيتم التطرق إلى تعريف معنى الخصخصة في الأدبيات الاقتصادية حيث يتميز هذا المصطلح بالتعدد في المسميات التي تعبر عن التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص وكما سيتم توضيحه في هذا المحور بالتنوع في المعنى والمضمون.

ظهرت مصطلحات عديدة في الآونة الأخيرة للتعبير عن عملية تحويل بعض الوحدات الإنتاجية (على المستوى الوطني) من نطاق القطاع العام إلى نطاق القطاع الخاص، من أبرزها الخصخصة والتخصيص والاستخصاص، ونزع الملكية العامة... وغيرها. ولكن أكثر المصطلحات شيوعاً في الاستخدام هو تعبير الخصخصة (الكردى، 1998:11)، وهو الاصطلاح المستخدم في هذه الدراسة.

فالمصطلح الأجنبي (Privatization) هو من المصطلحات الحديثة في الأدبيات الاقتصادية، إذ ظهر أول مرة في قاموس ويبستر عام 1983 حيث عرّف بمعنى ضيق هو "حدث تحويل نشاط القطاع العام وجعله خاصاً (private) من خلال تحويل الملكية العامة إلى الملكية الخاصة" (Rabah, 1993:5)، أما المصطلح العربي فقد اتم بالتنوع (خصخصة، خوصصة، تخاصية، التخصيص، الخصوصية، الخاصية، توسيع قاعدة الملكية، إعادة الملكية، تنشيط القطاع الخاص)، فقد تعددت المصطلحات والمعنى واحد. الخصخصة في مفهومها البسيط تعني تحويل الملكية العامة إلى ملكية خاصة، وهي عكس التأميم الذي يعني مصادرة الملكيات الخاصة لصالح الدولة



ويرى البعض أن الخصخصة هي عملية نقل الأصول وأعمال الخدمات العامة فقط من أيدي القطاع العام إلى القطاع الخاص، وبيع المشاريع المملوكة للدولة والتخلص من بعض الخدمات العامة ليقوم بها متعاقدون متخصصون (هانكي وستيف، 1990:1).

ويشير التعريف الأشمل للخصخصة إلى أنها ليست فقط بيع الأصول المملوكة للدولة وإنما كذلك وضع ترتيبات أو تنظيمات تحفز القطاع الخاص على القيام بإنتاج السلع والخدمات التي كان يتم توفير جانب كبير منها أو جميعها بمعرفة الدولة أو القطاع العام (هاشم، 2001:3).

وهذا لا يعد إطلاقاً إلغاء وظيفة الدولة الاقتصادية ومسؤولياتها الاجتماعية، بل سيكون دورها مستمراً في تقديم الخدمات الاجتماعية مثل التعليم، الصحة والضمان الاجتماعي.

ويستخلص من ذلك بأن الخصخصة لا تقتصر على التحول الكلي أو الجزئي لملكية مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص أو استخدام المبادئ والأسس التي يستخدمها القطاع الخاص لإدارة المؤسسات العامة، بل تمتد لتشمل العودة للعمل بآليات اقتصاد السوق وإلغاء أشكال الدعم المقدمة للقطاع العام وذلك لخلق المنافسة بينها وبين مؤسسات القطاع الخاص.

2-2 المحور الثاني: وسائل الخصخصة وأساليبها

يظن البعض عند التحدث عن الخصخصة أنها تتم عن طريق بيع الشركة لمستثمر أو مستثمرين عدة كمن يشتري سلعة من السوق. وفي ضوء ذلك سوف يتناول هذا المحور توضيح العديد من الأساليب والوسائل المستخدمة وأن اختيار الأسلوب يعتمد على سياسة الدولة والظروف الاقتصادية والاجتماعية في الدولة المطبقة لسياسة الخصخصة.

تعد عملية الخصخصة عملية معقدة ذات أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية وقانونية، مما يتطلب أخذ الظروف والعوامل المحلية (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية) بعين الاعتبار عند رسم استراتيجيات الخصخصة وتنفيذها، إذ إن تجارب الخصخصة لا يمكن نقلها بحذافيرها من دولة لأخرى (المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2004:1). وسوف نتناول في هذا المبحث سرداً تفصيلياً لجميع الوسائل الموجودة للخصخصة.

1- وسيلة البيع لشريك أو مستثمر استراتيجي أو رئيس

يستخدم هذا النمط من البيع والمعروف باسم الاكتتاب الخاص (Private Offer) عندما يتطلب وضع الشركة العامة المراد بيعها إدخال تكنولوجيا متطورة وتقنيات حديثة، لتحسين أدائها ورفع كفاءتها فتختار الدولة مستثمراً استراتيجياً متميزاً بخبرة عالية وإمكانات واسعة في تلك الصناعة. ومن خلال التفاوض تتم عملية البيع. وهذا يعطي الحق للدولة بوضع شروط محددة على المستثمر (دهال، 1998:133). ومن مساوئ هذا الأسلوب عدم الشفافية ونقص القدرة على المنافسة (نواري، 2001:48). ويعاب على هذا الأسلوب أيضاً في أنه يؤدي إلى سيطرة فئة محددة على نسبة لا بأس بها من الاقتصاد القومي، إذا ما اتجهت الحكومة إلى تحويل عدد كبير من المنشآت وهو أيضاً يتطلب إجراءات طويلة ومتعددة لتحضير طلب العطاءات وتنظيمه (العبودي، 2005:17).



- 2- بيع المؤسسة العامة للجمهور في سوق الأوراق المالية-الطرح العام للاكتتاب ويقصد به قيام الحكومة بطرح كل أو جزء من رأسمال المنشأة للبيع للجمهور من خلال سوق الأوراق المالية (المتوكل، 1999:2-3) في صورة أسهم للاكتتاب العام، حيث يتم تقسيم رأس المال إلى حصص تسمى أسهمًا، وطرحها للراغبين في الشراء عن طريق البورصة (احمد، 2005:1-2).
- وتعد أسواق الأوراق المالية أدوات أساسية لحشد الموارد وتأمين رؤوس أموال المؤسسات كما أنها تفتح فرص الاستثمار في أسهم المؤسسة المرشحة للبيع. ويسهم هذا الأسلوب في توسيع قاعدة الملكية من خلال السماح للمستثمرين الصغار بالمشاركة في عملية شراء الأسهم مباشرة وكذلك الشأن بالنسبة للمواطنين، مما يؤدي إلى الإسهام في نجاح برنامج الخصخصة الذي يكون مقرونًا بالأداء الجيد لهذه الأسواق (الجنابي، 2006:32).
- 3- البيع بالمزاد العلني. وتتم هذه الوسيلة بفتح المزاد أمام الناس، تذهب المنشأة التي يتم بيعها إلى المزايد الأعلى (ESCWA, 2002:11). هذه الوسيلة تستخدم بشكل أساس في المشاريع الصغيرة نسبيًا، فائدتها الرئيسية هي ضمان الحكومة للسعر العالي للمشروع المخصص.
- ومن مساوئها الرئيسية أنها لا تسمح للدولة بفرض شروط محددة للبيع. ولضمان نجاح هذه العملية، لا بد من اتخاذ الدولة عدة إجراءات للتأكد من وجود العدد الكافي من المتنافسين في المزاد وعدم التواطؤ مع بعضهم (البارودي، 2003:43).
- 4- العطاءات. يتلخص أسلوب العطاءات في دعوة عدد من المهتمين بشراء المؤسسة لتقديم عروض لشرائها، وقد تكون العروض بسيطة وتقتصر على مجرد سعر الشراء، وقد تكون مركبة فتتضمن فضلاً عن سعر الشراء مواصفات أخرى مثل الحد الأدنى للإنتاج وأنواع المنتجات ومواصفاتها وأسعارها. ويعد هذا الأسلوب مناسباً لجذب عروض الشراء من مستثمرين مؤهلين أي تتوفر فيهم القدرة الفنية والإدارية على إبقاء المؤسسة في النشاط مع زيادة مستوى كفاءتها (بن حبتور، 1997:21).
- وينطوي أسلوب العطاءات على قدر كبير من المنافسة ويجنب الحكومة الانتقادات التي يمكن أن توجه لها وللقائمين بالخصخصة إذا ما تم البيع بالتفاوض المباشر (السياني، 1997:26). وهو الأسلوب المطبق في المحطات النفطية عينة البحث.
- 5- الامتياز. إن نظام الامتياز هو أحد الأنظمة المتبعة لتوفير الخدمات، وتم في هذا النظام منح امتيازات احتكارية لشركة خاصة من أجل أن تقوم خدمة معينة. وتقوم الحكومة في العادة بمراقبة الأسعار في نظام الامتياز، وتكون الحكومة هي (المنظم) والشركة الخاصة هي (المنتج) (سافس، 1989:35).
- وتقوم الدولة في هذا الأسلوب بمنح شركة خاصة الحق في أداء خدمة أو إنتاج سلعة أو بيعها لفترة طويلة نظير أن تدفع هذه الشركة مبلغًا مقابل حق الامتياز (المعاني، 2000:59).
- وتكون هذه الشركة مسؤولة عن المصروفات الرأسمالية الجديدة ولها حق استثمار وتشكيل المشروع مقابل مبلغ متفق عليه (د. جاموس، 2001:183).



وهناك شكلان لحق الامتياز أحدهما حق الامتياز الخاص باستخدام الموارد الطبيعية للدولة مثل حق استغلال الأراضي والبحار والأجواء، والشكل الثاني للامتياز المتعلق باستغلال المؤسسات الخاصة لممتلكات مادية مملوكة للدولة من أمثلة ذلك استغلال مباني أو آلات أو تجهيزات (ماهر، 1996:109).

6- الإنشاء والتشغيل والتحويل (BOT) Build-Operate-Transfer

يحظى هذا النظام بقبول كبير في برامج الخصخصة وأصبح أكثر تداولاً ومألوفاً في العديد من دول العالم. وهو نظام يتسم بالبساطة ويؤدي استخدامه إلى جذب الاستثمارات الخارجية، ويسهم في تخفيض العبء المالي عن الحكومة، ويستخدم على نطاق واسع في برامج خصخصة مشروعات البنية الأساسية مثل محطات المياه ومحطات الطاقة الكهربائية ومعالجة المياه والصرف الصحي والطرق والجسور والأنفاق والمطارات والموانئ. وفي هذا النظام يقوم المستثمرون (مليون وأجانب) ببناء المشروع وتشغيله لفترة زمنية محدودة ثم يؤول إلى الحكومة بعد انقضاء تلك الفترة الزمنية المتفق عليها (اللجنة الاقتصادية، 1999:5-7).

7- أسلوب الإنشاء-التشغيل-التمليك (BOO) Build-Operate-Own

تمنح الدولة ترخيصاً لإحدى الشركات لبناء مرفق خاص أو مشروع جديد ويكون من نوع المشروعات العامة والخدمات الأساسية مثل (التعليم، الصحة، الماء، الكهرباء) ومن ثم تملكه وتتولى صيانتها وتشغيله وتحمل كافة مخاطره، مقابل دفع بدل مالي متفق عليه كضريبة تدفع للحكومة مقابل تملك المشروع. وتكون الملكية والسيطرة الفعلية النهائية على تشغيل المرفق في أيدي القطاع الخاص وهذا ما يؤخذ على هذا الأسلوب (الجنابي، 2006:38).

وهو يختلف عن الأسلوب السابق في أن يسمح للمستثمر بتملك المشروع وعدم تسليمه للدولة بعد فترة (مراجعات اقتصادية، 2005:2).

8- أسلوب الإنشاء-التشغيل-التملك-التحويل (BOOT) Build-Operate-Own-Transfer

وهو يختلف عن الأسلوبين السابقين في أن المستثمر يملك المشروع لفترة معينة بعد قيامه ببنائه ثم يقوم بتحويله إلى الدولة (موسى، 2004:5).

حيث تعهد الحكومة إلى المستثمر (أجنبي أو محلي) مسؤولية القيام ببناء مشروع عام وتمويله وتشغيله وفقاً لشروط محددة مسبقاً وبوقت محدد. وبعد الانتهاء من بناء المشروع يتم تحويل ملكيتها إلى القطاع العام مقابل دفع مبلغ مالي متفق عليه قبل البدء ببناء المشروع. وتلجأ الحكومة إلى هذا الأسلوب عندما لا تملك الملاكات الكافية (الفنية، الهندسية، العلمية) والتي لديها الخبرة الضرورية لمثل هذه المشاريع، وكذلك عندما تدعو الدولة حاجة ملحة لإقامة مثل هذه المشاريع ولكن ليس لديها القدرة المالية لذلك (الناشف، 2000:53-54).

9- المشاريع المشتركة. وهو أسلوب آخر من أساليب الخصخصة التي تحتفظ فيها الحكومة بحصة في المشروع العام. إذ يمكن تعريف هذا النوع من المشاريع على أنها مشاركة أو اتفاقية بين شخصين أو أكثر (أشخاص اعتباريين أو مشاركة بين شركتين أو أكثر) مندمجين في مشروع ويتقاسمون المخاطر والفوائد (الأرباح) لهذه المشاريع المشتركة. وغالباً ما تتضمن هذه المشاركة شريكاً أجنبياً يقدم رأس المال



والتقنية اللازمة إذ تعد وسيلة لجذب الاستثمارات الأجنبية (UNCTAP, 1995:81). وتستخدم هذه الوسيلة إما في مشاريع جديدة أو مشاريع لا ترغب الدولة في اللجوء فيها للقطاع الخاص بشكل كامل. ويستخدم هذا الأسلوب بشكل رئيس في مشاريع البنى التحتية التي يفضل القطاع العام إبقاء تأثيره فيها على نشاطات المشروع، أو في المشاريع التي تحتاج إلى استثمار رأس مال كبير لا يستطيع القطاع العام القيام به لوحده (الزويني، 2005:34-35).

10- مقايضة الديون. وهذا الأسلوب يعتمد على مقايضة الديون الخارجية أو الداخلية للدولة مقابل مساهمة أجنبية أو محلية في امتلاك جزء من أسهم المؤسسات العامة (Benosmane, 1999:16). وخاصة عندما يطلب من الدولة تسديد ديونها وليس لديها القدرة المالية على ذلك (هانكي، 1990:102)، أو عندما تؤدي عمليات إعادة جدولة الديون وامتدادها في المستقبل فإن بيع الأسهم للمشاريع المملوكة للدولة يمكن أن يساعد على سداد هذه الديون (البشبيشي، 2002:91).

ويعد هذا الأسلوب من الخصخصة غير مرغوب فيه، لأن قضية تمليك المشروعات الحكومية القومية، ولو بجزء منها لحكومة أجنبية تعد بمثابة تهديد للأمن القومي وتتيح فرصة للتدخل الأجنبي في اقتصاد الدولة. لذلك تتجنب الدولة ذلك إلا في حالات خاصة لأنه سيتنافى مع سيادة الدولة ومصلحة الشعب (البارودي، 2003:91).

11- التصفية أو التخلي أو الاستغناء. أسلوب التصفية لا يعني إعادة تأهيل أو إعادة تنظيم المؤسسة العامة إنما يعني خروجها من مجال الأعمال ببيع أصولها ويتم ذلك بعد صدور التشريع المتعلق بتصفية المؤسسة العامة. ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب الشروط الآتية:

- 1- تدني وتدهور الوضع المالي للمؤسسة.
 - 2- ثبات عدم وجود جدوى اقتصادية لاستمرار المؤسسة في نشاطها.
 - 3- عدم قدرة المؤسسة على تحقيق التكيف والنجاح (اللويزي، 1999:317).
- في ظل هذا الأسلوب يتم اتخاذ قرار بتصفية المنشأة وذلك عن طريق بيع أصولها والتخلص من التزاماتها. وذلك بعد التأكد من أن تشغيلها أصبح غير اقتصادي والذي يتحدد في ضوء القيمة الحالية للمكاسب المستقبلية المتوقعة فيما لو بقيت تلك الأصول قيد الاستخدام في المنشأة ومقارنة ذلك بالقيمة التي يمكن أن تباع بها تلك الأصول ويكون التشغيل غير اقتصادي متى ما كانت القيمة الحالية للمكاسب المتوقعة أقل من القيمة التي يمكن أن تباع بها الأصول (Weston & Bigham, 1991:65).

2-3 المحور الثالث: الرقابة على مراحل الخصخصة

لكي يحقق برنامج الخصخصة النجاح المطلوب لا بد أن ترافقه مراحل رقابة ومتابعة للتأكد من حسن سير عملية تحويل المؤسسات العامة إلى القطاع الخاص. لذلك سوف يتناول هذا المبحث توضيحاً للخطوات الواجب إتباعها لذلك، إذ يجب أن يكون للرقابة دور أساس في جميع مراحل الخصخصة، مع التأكيد على الرقابة بعد الخصخصة حيث إنها باعتقاد الباحث الوسيلة المثلى لضمان نجاح عملية الخصخصة من عدمها، وتحقيق الأهداف المنشودة منها.



ويتمثل دور أجهزة الرقابة في برنامج الخصخصة في الرقابة قبل الخصخصة وأثناء تنفيذها وبعد الانتهاء من عملية الخصخصة وذلك كما يأتي:

1- الرقابة قبل البدء بعملية الخصخصة (مرحلة الدراسة التمهيديّة)

في هذه المرحلة تمثل المعلومات التي تقدمها الأجهزة العليا للرقابة المالية قاعدة أساسية يمكن الانطلاق منها في هذه المرحلة. فالتقارير الرقابية تقوم ابتداءً بدورٍ تقويمي لأوضاع المؤسسات العامة المزمع خصخصتها مع بيان تطور هذا الأداء خلال فترة زمنية سابقة، وتحديد أوجه الضعف والقوة في هذا الأداء، فضلاً عن أهم الملاحظات المتعلقة بأوضاعها المالية والإنتاجية، بحيث تعد هذه المعلومات أساساً في تقدير وتصور أثر الخصخصة على نشاط تلك المؤسسات ونتائجها على صعيد الاقتصاد الوطني من جهة (قلعاوي، 1994:5) ومنطلقاً لرسم الخطوات الآتية من جهة أخرى (الجنابي، 2006:17-18):

- 1- تقييم الأهداف: يتم تقييم أهداف الخصخصة عن طريق (تحسين الكفاءة وتخفيف الأعباء عن الموازنة العامة والاستخدام الأمثل للموارد... الخ) وغيرها من حيث واقعيّتها وعدم تعارضها مع بعضها البعض.
- 2- تقييم السياسات: وتتمثل في تقييم السياسات الاقتصادية المختلفة والإجراءات التي تعمل على تفعيل القطاع الخاص لزيادة نشاطه الاقتصادي بما في ذلك السياسات النقدية والمالية.
- 3- تقدير الآثار الاقتصادية والاجتماعية المتوقعة:

وتتمثل في تقييم هذه الآثار سواءً أكانت إيجابية كزيادة النمو الاقتصادي نتيجة تحسين الأداء وزيادة الفعالية، أم سلبية كزيادة معدلات البطالة والتضخم وسوء توزيع الخدمة.

4- متابعة الضوابط والشروط اللازمة لعملية الخصخصة:

إذ يتم التأكد من توفر البيانات و المعلومات المالية والمحاسبية للشركات المراد خصخصتها والمتغيرات الاقتصادية التي لها علاقة بالخصخصة مثل الأسواق المالية والمناخ الاستثماري ومدى كفاءة لجان الخصخصة.

2- الرقابة أثناء تنفيذ برامج الخصخصة (مرحلة متابعة عمليات الخصخصة وتنظيمها)

يمكن للأجهزة الرقابية العليا للرقابة المالية أن تسهم في اقتراح الأسلوب المناسب لخصخصة المؤسسات العامة والمشاركة في طرح البدائل الممكنة في هذا المجال معتمدة في ذلك (بالاشتراك مع الخبرات المختلفة الأخرى) على تقدير مزايا وجدوى كل أسلوب بالنسبة لكل مؤسسة مزمع خصخصتها مع الأخذ في الاعتبار ظروف المؤسسة وأوضاعها وأثر أسلوب الخصخصة المتبع على نشاط المؤسسة بعد التخصيص. كما يمكن للأجهزة العليا في هذه المرحلة أن تساعد على تخطيط الإطار العام لتنفيذ عمليات التخصيص وتصور مراحله (قلعاوي، 1994:5).

ويكون دور الجهاز الرقابي خلال مرحلة التنفيذ كما يأتي:

1- مرحلة تصنيف واختيار الشركات المرشحة للخصخصة:

ويتمثل دور المدقق في هذه المرحلة في تدقيق المعايير التي تم على أساسها تصنيف المشاريع واختيارها للتخصيص وتقييم أهداف الدولة من عملية خصخصة هذه الشركات أو المشروعات. حيث أن عملية



الرقابة على الخصخصة في هذه المرحلة هي فهم طبيعة أعمال وأهداف الحكومة من الخصخصة ومعرفة الاتجاهات السياسية والاجتماعية والتجارية (الزويني، 2005:108).

1- فإذا كان الهدف تقليل العبء على الجهاز الإداري مثلاً، فإنها تختار الشركات التي تتلاءم وتحقيق هذا الهدف. كما يراجع المدقق تحليل التصنيف الذي استخدم لخصخصة المشاريع العامة ومدى انطباق المعايير المستخدمة في هذا الشأن.

2- تقييم الأصول والخصوم:

وتتمثل في تدقيق أسس تقييم أصول المشاريع التي سيتم بيعها والتأكد من حصر هذه الأصول والخصوم بشكل شامل "أي على المدقق فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات للتحقق من سلامة الصرف والقيود والقبض والترحيل ومطابقة ذلك مع البيانات الختامية والتقارير المحاسبية" ومدى مناسبة أسس التقييم ومطابقتها للقواعد المتعارف عليها، وذلك من خلال المشاركة في لجان التقييم أو من خلال الرقابة اللاحقة (الأديمي، 2001:372).

3- مرحلة متابعة الإجراءات التنفيذية:

يتابع الجهاز الرقابي في هذه المرحلة إجراءات متابعة حسب نوع الخصخصة المختارة كإجراءات البيع الكلي والجزئي وإبداء الرأي في سلامة الإجراءات المتخذة ومراجعة عقود الإدارة والتأجير بحيث لا تتضمن تلك العقود بنوداً مخالفة للقوانين أو تضر المصلحة العامة، كذلك التأكد من تنفيذ جميع شروط التعاقد من حيث العمالة والاستثمار الإضافي وغيرها.

وفي حالة تصفية المشاريع يتم التدقيق في هذه الإجراءات ومطابقتها للقوانين وعدم استغلال القائمين على الخصخصة لسلطاتهم. وأخيراً متابعة الإجراءات المقررة لمواجهة الآثار السلبية للخصخصة والتأكد من معالجة هذه الآثار مثل البطالة وارتفاع الأسعار ومتابعة الإجراءات الكفيلة لحماية المستهلك من الاحتكار (الجنابي، 2006:9).

4- الرقابة على عائدات الاستثمارات العامة:

ويتم هنا التدقيق في إجراءات تحصيل المستحقات المالية للدولة ومنها الضريبية وتوريدها وفقاً للقوانين والأنظمة. والتأكد من استخدام هذه الحصيلة في الجوانب المقررة وفقاً لأهداف برنامج الخصخصة. (القرشي، 1999:167).

5- الرقابة على إجراءات الحد من الآثار السلبية لعملية أو لبرنامج الخصخصة:

يتم في هذه المرحلة تدقيق الإجراءات التي تتخذها الحكومة لمنع أو تقليل الآثار السلبية عن طريق الضوابط وإجراءات تنظيمية تضعها الدولة لضمان توزيع الخدمة وجودتها. كما يتم التأكد من مدى كفاية وسلامة التدابير المتخذة لمعالجة مشكلة البطالة وسوء توزيع الدخل بضمان توسيع الملكية وشفافية عملية الخصخصة.

3- الرقابة اللاحقة لعملية الخصخصة

هناك التزامات متبقية مع الدولة بعد تنفيذ عملية الخصخصة، لذا لا بد من مراقبة تلك الالتزامات لأنه يمكن أن يكون لها تأثير مالي طويل أو قصير الأمد. وفي الغالب تتعلق هذه الالتزامات في تحسن



المصلحة العامة وارتقائها (ASOSAI, 2003:1). كما أن دور الحكومة لا ينتهي في حالة تحويل مشاريع قطاع الخدمات إلى القطاع الخاص حيث أنها تقوم بالإجراءات التنظيمية التي تشمل التأثير على أسعار الخدمات ووضع معايير لأداء الخدمات، لذلك تبقى الكلمة الأخيرة للحكومة وجهازها الرقابي (InTosai, 1995:6).

أي أن دور الجهاز الرقابي للدولة يتمثل في هذه المرحلة فيما يأتي:

1- الرقابة على تنفيذ عقود البيع المشروط ونقل الإدارة أو التأجير:

قد تشترط الدولة في حالة البيع المشروط شروطاً معينة كإبقاء جزء من العمالة أو توزيع الخدمة بعدالة. وفي هذه الحالة لا ينتهي دور الدولة بعد عملية الخصخصة للمشروع وإنما يتطلب الأمر أن يتابع الجهاز الرقابي هذه الشروط وتنفيذ بنود العقود في حالة إدارة المشروع من قبل القطاع الخاص (النجار والدعجة، 1997:10).

2- الرقابة على الإجراءات التنظيمية:

تضع الحكومة عند خصخصة مشاريع الخدمات بعض الإجراءات التنظيمية لضمان توفير الخدمات للمواطنين بالجودة والسعر المناسب بما يكفل الحد من احتكار تلك المشاريع. إذ إن الإجراءات المتبعة للرقابة على الاحتكارات تقلل الاحتكار وتعمل على تحقيق المنافسة، كما أن تدخل الحكومة من خلال منح التراخيص التي تفرض فيها شروطاً قانونية على مقدمي الخدمات يمكن من توفير الخدمة وتوزيعها بالشكل المناسب، كذلك أن التنظيم قد يتطلب موافقة الحكومة على الرسوم والأسعار ووضع معايير لتحسين جودة هذه الخدمات (الجنابي، 2006:20).

3- المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

سيتناول هذا المبحث تحديد تفاصيل العينة المختارة (التمثلة بمحطات التعبئة التابعة لشركة توزيع المنتجات النفطية) ودراسة وتحليل النشاط المالي المتعلق بهذه العينة لغرض المقارنة ومعرفة أي نوع من المحطات هو الأفضل والتي تحقق إرباح خاضعة للضريبة.

تم إعداد الدراسة عن طريق اختيار نماذج من محطات التعبئة، بالاعتماد على نوع المحطة، إذ أن هناك ثلاثة أنواع من المحطات من حيث الملكية:

- 1- المحطة الحكومية: وهي المحطة المملوكة من قبل الدولة وتدار من قبل الدولة.
- 2- المحطة المؤجرة: وهي المحطة المملوكة من قبل الدولة ولكن تدار من قبل القطاع الخاص عن طريق عقد إيجار بين الدولة والمستأجر.
- 3- المحطة المشيدة: وهي المحطة المشيدة من قبل القطاع الخاص وتدار من قبله ولكن تزود بالمنتجات النفطية من قبل الدولة عن طريق عقد بين الدولة والمشيد.

1- خطوات العمل

وقد تم اختيار محطة تعبئة واحدة من كل نوع من الأنواع الثلاثة المذكورة آنفاً

أ- المحطة الحكومية: A.

ب- المحطة المؤجرة: B.



ج- المحطة الأهلية المشيدة: C.

لغرض تحديد أي الأنواع من هذه المحطات هو الأصلح عن طريق التحليل المالي لنشاطها السنوي ومقارنة نتائج نشاط هذه المحطات فيما بينها مع الأخذ بنظر الاعتبار العوامل الأساسية الآتية:

1- تثبيت العوامل الآتية:

أ- الفترة الزمنية: تم اختيار سنة 2015 لأخذ البيانات المالية الخاصة بالمحطات الثلاثة لهذه السنة.

ب- سعة المحطة: تم اختيار المحطات عينة الدراسة على أساس التشابه من حيث الحجم والسعة التخزينية وعدد العمال ومعدل أجر العامل، والجدول (1) يوضح هذه البيانات.

ج- موقع المحطة: لقد تم اختيار المحطات في مواقع متشابهة وفي محافظة واحدة هي بغداد، لخضوعها للظروف الاقتصادية نفسها (كمنفذ بيع).

د- نوع المنتج: تم اختيار المحطات التي توزع المنتج نفسه وهو نفط أبيض وبانزين إذ أن هنالك محطات متنوعة ومحطات محددة بنوع معين من المنتجات النفطية.

جدول (1) سعة المحطات وعدد العمال ومعدل الأجر

اسم المحطة	عدد الخزانات	سعة الخزن (لتر)	موقع الخزن	معدل عدد العمال	معدل الأجر الشهري
A	2	54000	أرضي	14	350000
B	2	54000	أرضي	14	350000
C	1	54000	معلق	14	350000

الجدول من إعداد الباحث، بالاعتماد على البيانات المالية من شركة توزيع المنتجات النفطية- فرع الكيلاني.

2- احتساب إيرادات المحطات الثلاثة: من بيع المنتجات النفطية وحسب السعر الرسمي:

450 ديناراً سعر بيع لتر واحد من مادة البنزين الاعتيادي في محطات التعبئة.

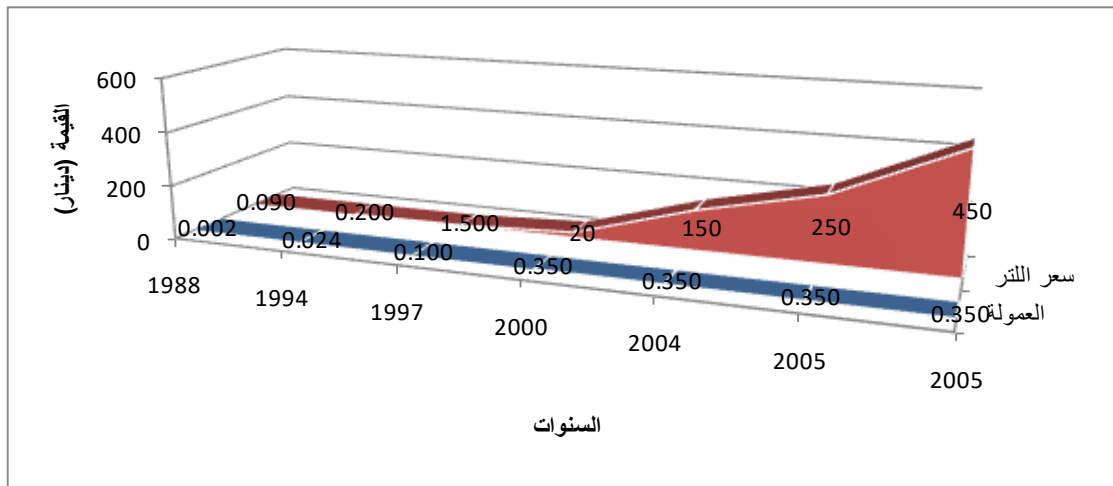
150 ديناراً سعر بيع لتر واحد من مادة النفط الأبيض في محطات التعبئة.

3- إضافة إيراد العمولات السنوية لبيع المنتجات النفطية المحددة والمعتمدة منذ عام 2000 ولحد الآن من قبل وزارة النفط لبيع اللتر الواحد من المنتجات النفطية والبالغة:

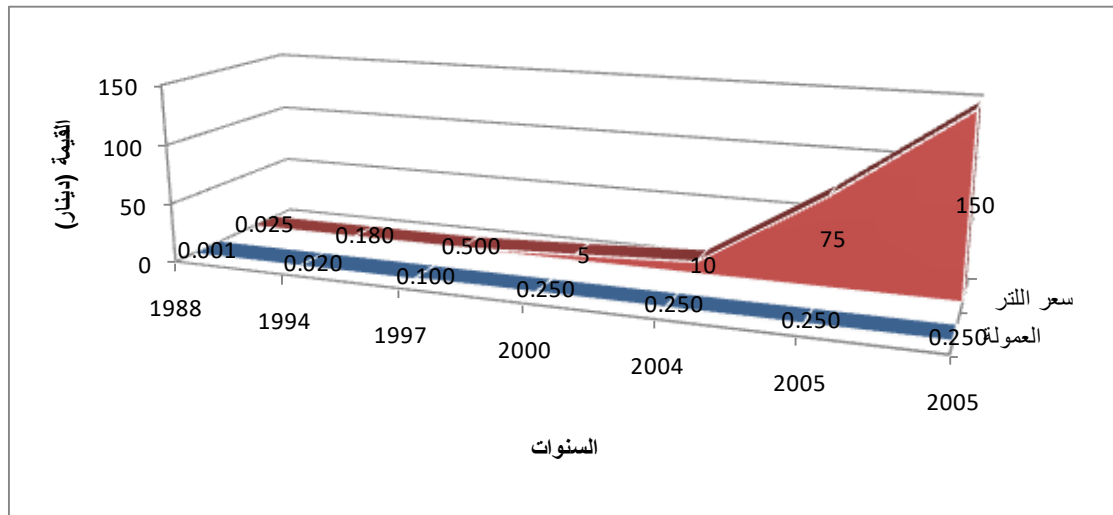
0.350 ديناراً عمولة بيع لتر واحد من مادة البنزين الاعتيادي في محطات التعبئة.

0.250 ديناراً عمولة بيع لتر واحد من مادة النفط الأبيض في محطات التعبئة.

ويوضح الشكلان (1) و(2) مقارنة بين سعر اللتر للمنتجين وقيمة عمولة المنتجين للسنوات من 1988 (بداية الخصخصة لهذا القطاع) إلى نهاية 2005 وهو آخر تغيير في الأسعار.



شكل (1) مقارنة بين سعر لتر البانزين الاعتيادي والعمولة الممنوحة



شكل (2) مقارنة بين سعر لتر النفط الأبيض والعمولة الممنوحة

4- إضافة أجور النقل التي تم صرفها إلى المحطات (المؤجرة والمشيدة) عن طريق شركة توزيع المنتجات النفطية، إلى العمولات السنوية لكي يتم تحديد المبالغ الكلية للإيرادات التي يتم استحصالها سنوياً من قبل وكلاء المحطات نتيجة بيع المنتجات بالسعر الرسمي.

5- احتساب الكلف التشغيلية والاستثمارية للمحطات:

أ- الكلف التشغيلية السنوية:

وتشمل المبالغ المصروفة على إدارة وتشغيل المحطة سنوياً وتتضمن:

أولاً: أعمال الصيانة:

- صيانة الأبنية (الأعمال المدنية).

- صيانة الموجودات (المضخات والخزانات والأنابيب والعدادات والمولدات الكهربائية... الخ).

- صيانة وسائل النقل.

ثانياً: أجور العمال والحراس والسواق.



ثالثاً: أجور الماء والكهرباء والهاتف.

رابعاً: ضرائب ورسوم وغرامات.

خامساً: المستلزمات الخدمية (ملابس العمل، القرطاسية... الخ).

سادساً: المستلزمات السلعية (شراء المنتج).

ب- **الكلف الاستثمارية السنوية:**

يتم تحديد المبالغ المستثمرة سنوياً عند تشييد محطات التعبئة وكما يأتي:

أولاً: كلفة الأرض الاستثمارية: يتم تحديد كلفة الأرض الاستثمارية التي يتم تشييد المحطة عليها على النحو الآتي:

- أرض مستأجرة: يعتمد عقد الإيجار السنوي للأرض لتحديد كلفة الأرض المستثمرة سنوياً.
- أرض ملك صرف: يتم تحديد قيمة الأرض الاستثمارية السنوية في ضوء قيمة الأرض الكلية مقسمة على (20 سنة).

ثانياً: كلفة المباني والموجودات وتتكون من:

- تسوية الأرض وحملها.
- صب الأرضيات والأسس والتبليط وفق المساحات والسبك والقياس.
- إنشاء الغرف والأبنية والمرافق الأخرى.
- الأسيجة والسقائف.

ثالثاً: كلفة الأعمال الكهربائية وتشمل:

- غرفة السيطرة.
- القابلات الكهربائية.
- تأسيسات الإنارة الداخلية والخارجية.
- المولدات الكهربائية.

ج- **كلفة الاستثمار في وسائل النقل:**

وتشمل سيارة حوضية (قاطرة محور مزدوج أو محور مفرد).

6- **تحديد صافي الأرباح السنوية** في ضوء مبالغ الإيرادات الكلية السنوية (العمولات، إيراد بيع، أجور نقل) مطروحاً منها المصروفات السنوية والتي تشمل الكلف التشغيلية والاستثمارية السنوية.

7- **يتم احتساب الضريبة السنوية** على المحطات المستأجرة والمشيدة على ضوء الأرباح المتحققة من قبلها على وفق النسب 3% ، 5% ، 10% ، 15% . أما المحطات الحكومية فهي غير خاضعة للضريبة.

2- **تطبيق خطوات العمل**

سيتم تطبيق خطوات الدراسة على جميع المحطات المختارة لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة والضريبة المفروضة على هذه المحطات ومقارنتها مع بعضها كأحد أساليب التحليل المالي ومقارنة الأنشطة المماثلة لسنة معينة ومعرفة أي الأنشطة (المحطات) الأكثر نجاحاً.



1- محطة التعبئة الحكومية A

أولاً: احتساب الإيرادات السنوية للمحطة:

كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض 6893715 لتر
كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي 21352097 لتر

التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
إيراد بيع المنتجات النفطية:	
كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض × السعر (150 × 6893715 ديناراً)	1034057250
كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي × السعر (450 × 21352097 ديناراً)	9608443650
إجمالي إيراد المبيعات السنوية	10642500900

ثانياً: احتساب الكلف السنوية للمحطة:

(1) المصروفات التشغيلية:

التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
أعمال الصيانة:	
صيانة الأبنية	1950000
صيانة موجودات المحطة	3500000
صيانة وسائل النقل:	
صيانة وتصلح المحل وملحقاته والإطارات	2453000
الكلفة الكلية للوقود وزيت المحركات وإدامة صندوق التروس والمحاور	67200000
رواتب الموظفين (16 موظف × معدل الأجر 350 ألف × 12)	1857000
أجور الماء والكهرباء والهاتف	
مستلزمات خدمية:	
قرطاسية	2750000
ملابس عمل 13 × 50000	650000
مستلزمات سلعية وشراء المنتج:	
نفط 5 × 6893715 دينار	34468575
بنزين 20 × 21352097 دينار	427041940
مجموع المصروفات أو الكلف التشغيلية	541870515

(2) الكلف الاستثمارية:

سيتم تقدير قيمة الأرض وكلف إنشاء المباني والأعمال الميكانيكية والكهربائية ووسائل النقل بما يتناسب وقيمة الموجودات المشابهة في المحطات المشيدة لكون قيمتها بالكلفة الدفترية.

* يتم تزويد شركة توزيع المنتجات النفطية بالمنتجات من قبل المصافي بالأسعار الآتية: 5 دينار لكل لتر نفط أبيض، 20 دينار لكل لتر بنزين عادي.



ت	التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
أ)	شراء الأرض استرداد الكلفة الاستثمارية للأرض (20/21000000=1050000 دينار سنوياً)	21000000
ب)	كلفة المباني والموجودات	85000000
ج)	كلفة الأعمال الميكانيكية	75000000
د)	كلفة الأعمال الكهربائية	15000000
هـ)	كلفة الاستثمار في وسائل النقل وبذلك يكون مبلغ الاستثمار السنوي=مجموع الفقرات (ب+ج+د+هـ)/10+فقرة أ/20 1050000+10/(45+15+75+85)=	45000000
	كلفة الاستثمار السنوي	23050000

ثالثاً: صافي الربح أو الخسارة للمحطة

ت	التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
	مجموع الإيرادات الكلية السنوية-مجموع الكلف التشغيلية السنوية+مجموع الكلف الاستثمارية السنوية صافي النشاط=الإيرادات الكلية-المصاريف الكلية 10642500900-(23050000+541870515) =564920515-10642500900	
	صافي الربح	10077580385

رابعاً: تحديد مقدار الضريبة المفروضة على الإرباح

المحطات الحكومية معفاة من الضرائب لذلك لا يتم احتساب الضريبة عليها رغم تحقيقها أرباح.

2- محطة التعبئة المؤجرة B

أولاً: احتساب الإيرادات السنوية للمحطة:

كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض 5098353 لتر

كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي 9366844 لتر

ت	التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
1	إيراد البيع في حالة كون المحطة تباع ضمن السعر الرسمي: كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض×السعر (5098353×150 ديناراً) كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي×السعر (9366844×450 ديناراً)	764752950 4215079800
	إجمالي المبيعات السنوية للمحطة (ضمن السعر الرسمي)	4979832750
2	إيراد العمولات السنوية للمحطة: قيمة العمولات السنوية لمادة النفط الأبيض (5098353 لتر×0.250 ديناراً) قيمة العمولات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي (9366844 لتر×0.350 ديناراً)	1274588.250 3278395.400
	إجمالي العمولات السنوية للمحطة	4552983.650
3	أجور النقل المدفوعة للمحطة من قبل شركة تسويق النفط مجموع الإيراد الكلي لمحطة B	9587829
		4993973563



ثانياً: احتساب الكلف السنوية للمحطة:

(1) المصروفات التشغيلية:

المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
600000	أعمال الصيانة:
1200000	صيانة الأبنية
31200000	صيانة موجودات المحطة
	إيجار البناية
	صيانة وسائل النقل:
2000000	صيانة وتصلب المحل وملحقاته والإطارات
1000000	الكلفة الكلية للوقود وزيت المحركات وإدامة صندوق التروس والمحاور
	أجور العمال والحراس والسائق:
12960000	عمال عدد (12) (أجر العامل اليومي 3000 دينار)
3600000	حراس عدد (2) (أجر الحارس اليومي 5000 دينار)
3600000	سائق عدد (1) (أجر السائق الشهري 300000 دينار)
1000000	أجور الماء والكهرباء والهاتف
	مستلزمات خدمية:
240000	قرطاسية
	ملابس عمل
2500000	رسوم وضرائب وتأمين
3000000	غرامات
	مستلزمات سلعية وشراء المنتج:
763478361.750	نفط (149.750×5098353)
4211801404.600	بنزين (449.650×9366844)
5038179766.350	مجموع المصروفات أو الكلف التشغيلية

(2) الكلف الاستثمارية:

المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
	كلفة الاستثمار في وسائل النقل وتشمل:
	سيارة حوضية قاطرة محور مزدوج ومقطورة (10/45000000)
4500000	مجموع الكلف الاستثمارية

ثالثاً: صافي الربح أو الخسارة للمحطة:

المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
	صافي النشاط=الإيرادات الكلية- المصاريف الكلية
	4993973563-(4500000+5038179766.350)
	=5042679766.350-4993973563
(48706203.350)	صافي الخسارة

رابعاً: تحديد مقدار الضريبة المفروضة على الإرباح

لأن الحسابات التي قدمتها المحطة B لا تحتوي على إرباح فيتم التحاسب معها على وفق الضوابط السنوية وكما يأتي:

قيمة العمولات السنوية لمادة النفط الأبيض



(5098353 لتر × 0.250 دينارًا) = 1274588.250 دينار

قيمة العمولات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي

(9366844 لتر × 0.350 دينارًا) = 3278395.400 دينار

2276491.825 الأرباح الخاضع للضريبة = 3278395.400 + 1274588.250 = 4552983.65 * 50%

للضريبة

7500 = 3% * 250000

12500 = 5% * 250000

50000 = 10% * 500000

191473.773 = 15% * 1276491.825

الضريبة الواجب تسديدها = 7500 + 12500 + 50000 + 191473.773 = 261473.773

3- محطة التعبئة المشيدة (الأهلية) C

أولاً: احتساب الإيرادات السنوية للمحطة:

كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض 2731481 لتر

كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي 2155320 لتر

ت	التفاصيل	المبلغ السنوي (دينار)
(1)	إيراد البيع في حالة كون المحطة تبيع ضمن السعر الرسمي: كمية المبيعات السنوية لمادة النفط الأبيض × السعر (150 × 2731481) دينارًا كمية المبيعات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي × السعر (2155320 × 450 دينارًا)	409722150 969894000
	إجمالي المبيعات السنوية للمحطة (ضمن السعر الرسمي)	1379616150
(2)	إيراد العمولات السنوية للمحطة: قيمة العمولات السنوية لمادة النفط الأبيض 2731481 لتر × 0.250 دينارًا قيمة العمولات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي 2155320 لتر × 0.350 دينارًا	682870.250 754362
	إجمالي العمولات السنوية للمنتجين	1437232.250
(3)	أجور النقل المدفوعة للمحطة من قبل شركة تسويق النفط: مجموع الإيراد الكلي لمحطة C	1351347
		1382404729.250

ثانيًا: احتساب الكلف السنوية للمحطة:

(1) المصروفات التشغيلية:



المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
436000	أعمال الصيانة:
1005000	صيانة الأبنية
	صيانة موجودات المحطة
	صيانة وسائل النقل:
2000000	صيانة وتصلح المحل وملحقاته والإطارات
755200	الكلفة الكلية للوقود وزيت المحركات وإدامة صندوق التروس والمحاور
	أجور العمال والحراس والسائق:
10800000	عمال عدد (10) (أجر العامل اليومي 3000 دينار)
3600000	حراس عدد (2) (أجر الحارس اليومي 5000 دينار)
3600000	سائق عدد (1) (أجر السائق الشهري 300000 دينار)
854050	أجور الماء والكهرباء والهاتف
	مستلزمات خدمية:
155000	قرطاسية
500000	ملابس عمل
714500	رسوم وضرائب وتأمين
6399750	غرامات
	مستلزمات سلعية وشراء المنتج:
409039279.750	نفط ابيض (2731481 لتر × 149.750)
969139638	بانزين اعتيادي (2155320 لتر × 449.650)
1408998417.750	مجموع المصروفات أو الكلف التشغيلية

(2) الكلف الاستثمارية:

المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
22500000	(1) شراء الأرض
1125000	كلفة استرداد الكلفة الاستثمارية للأرض = 20/22500000
90000000	(2) كلفة المباني والموجودات
78560000	(3) كلفة الأعمال الميكانيكية
18000000	(4) كلفة الأعمال الكهربائية
45000000	(5) كلفة الاستثمار في وسائل النقل
	وبذلك يكون مبلغ الاستثمار السنوي = مجموع الفقرات
	20/(1) + 10/(5+4+3+2)
	1125000 + 10/(45+18+78.56+90)
	1125000 + 23156000
24281000	مجموع الكلف الاستثمارية

ثالثاً: صافي الربح أو الخسارة للمحطة:

المبلغ السنوي (دينار)	التفاصيل
	صافي النشاط = الإيرادات الكلية - المصاريف الكلية
	= (24281000 + 1408998417.750) - 1382404729.250
	= 1433279417.750 - 1382404729.250
(50874688.500)	صافي الخسارة



رابعاً: تحديد مقدار الضريبة المفروضة على الإرباح

لأن الحسابات التي قدمتها المحطة C لا تحتوي على إرباح فيتم التحاسب معها وفق الضوابط السنوية وكما يأتي:

قيمة العمولات السنوية لمادة النفط الأبيض 2731481 لتر $\times 0.250$ ديناراً = 682870.250

قيمة العمولات السنوية لمادة البنزين الاعتيادي 2155320 لتر $\times 0.350$ ديناراً = 754362

الربح الخاضع للضريبة = 682870.250 + 754362 = 1437232.25 $\times 50\%$ = 718616.125 دينار

7500 = $3\% \times 250000$

12500 = $5\% \times 250000$

218616.125 $\times 10\%$ = 21861.612 دينار

الضريبة الواجب تسديدها = 21861.615 + 12500 + 7500 = 41861.615 دينار

من خلال الجدولين (2) و(3) والشكل (2) وبمقارنة نشاط المحطة المؤجرة والمشيدة بنشاط المحطة الحكومية، تبين أن المحطة الحكومية سجلت أعلى الإيرادات وأقل التكاليف فضلاً عن كونها حققت أعلى صافي ربح مقارنة مع المحطة المؤجرة والمشيدة. وكانت خسائر المحطة المشيدة (-0.56%) أكثر من المحطة المؤجرة (-0.50%) وبفارق بسيط على الرغم من أن المحطة المؤجرة سجلت إيرادات أعلى (61.32%) من المحطة المشيدة (33.49%)، وسجلت المحطة المؤجرة تكاليف أعلى (120.68%) من المحطة المشيدة أيضاً (617.00%)، ومن خلال تلك النتائج ان هناك علاقة تأثير سلبية بين أسلوب الخصخصة المستخدم في تلك المحطات ودخلها الخاضع للضريبة.

جدول (2) ملخص مقارنة نتائج الاحتساب لجميع المحطات (المبالغ بالدينار)

النوع	الإيرادات	الكلف	الربح	الضريبة
حكومية	10642500900	564920515	10077580385	مغفأة
مؤجرة	4993973563	5042679766.350	(48706203.35)	261473.773
مشيدة	1382404729.250	1433279417.750	(50874688.5)	41861.615

الجدول من إعداد الباحث معتمداً على بيانات شركة توزيع المنتجات النفطية-فرع الكيلاني.

جدول (3) النسب المئوية لنشاط المحطة المؤجرة والمشيدة مقارنة مع نشاط المحطة الحكومية

النوع	الإيرادات	الكلف	الربح
مؤجرة	46.92%	92.63%	(0.48)%
مشيدة	12.98%	253.71%	(0.50)%

الجدول من إعداد الباحث معتمداً على بيانات شركة توزيع المنتجات النفطية-فرع الكيلاني.



4- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

يتناول هذا المبحث أهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل إليها في الجانب النظري والتطبيقي والتي جاءت منسجمة مع توجهات الباحث.

4-1 الاستنتاجات

- 1- أظهرت الحسابات الختامية للمحطات المؤجرة والمشيدة خسارة مما استدفع بطبيعة الحال الوكلاء والمشيدون إلى عدم الالتزام بالبيع بالأسعار الرسمية فضلاً عن طرق الغش والتلاعب، منها بيع المنتجات النفطية خارج المحطة لتحقيق أرباح عالية تفوق الخسارة وبالتالي يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية.
- 2- أظهرت الدراسة أن التزام المحطات الأهلية (المشيدة والمؤجرة) ببيع المنتجات النفطية بالأسعار الرسمية المحددة من قبل وزارة النفط والعمولة الممنوحة سيؤدي إلى خسارة أكيدة لوكلاء هذه المحطات.
- 3- عملية التحاسب الضريبي مع المحطات المؤجرة والمشيدة في فروع الضريبة لا تتم بصورة موضوعية بسبب عدم الاعتماد على السجلات المحاسبية لتلك المحطات مما يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية المتأتية منها.
- 4- إن المحطات الحكومية منافس قوي جداً لأنواع المحطات الأخرى حيث لا تتعرض للغرامات وهناك استمرارية بتزويدها بالمنتجات النفطية، وإعطائها الأولوية المطلقة في التجهيز على حساب القطاع الخاص، ولكونها منفذاً من منافذ شركة التوزيع وجزءاً منها فهي تزود بالمنتجات بأسعار مخفضة جداً (دفترية) مما يعطيها ميزة إضافية مؤدياً إلى زيادة أرباحها.
- 5- المحطات المشيدة والمؤجرة مقيدة بحصص معينة ومقيدة أيضاً بالتزود من شركة توزيع المنتجات النفطية حصراً مما يمنعها من أي فرصة للمنافسة، على الرغم من وجود قانون استيراد رقم (9) مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الخاضعة للضريبة.
- 6- تم استخدام أحد أساليب التحليل المالي المعروفة في الدراسة وهو مقارنة نشاط الوحدات الاقتصادية المتشابهة (محطات التعبئة) والخاضعة للظروف الاقتصادية ذاتها ولسنة مالية محددة لمعرفة أو تحديد أي النشاطات الأكثر نجاحاً عن طريق معرفة صافي نشاط الوحدات ربحاً أو خسارة.
- 7- أظهرت الدراسة أن عملية الرقابة يجب أن تكون في جميع مراحل الخصخصة مع التأكيد أن تكون هناك لجنة لمراقبة عملية سير برامج الخصخصة بعد التنفيذ وذلك من أجل ضمان نجاح عملية الخصخصة وبالتالي زيادة دخلها الخاضع للضريبة.

4-2 التوصيات

- 1- التأكيد في قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2006 في منح حق فتح المحطات للشركات العربية والأجنبية مع إمكانية منحها حق استيراد المشتقات النفطية لتكون مستقلة بشكل كامل وتعظيم أرباحها الخاضعة للضريبة.
- 2- يجب دعم القطاع الخاص وتحقيق المساواة في التجهيز بين المنافذ الحكومية والأهلية في جميع الظروف.



- 3- إلزام محطات التعبئة بمسك سجلات محاسبية منتظمة يتم تدقيقها من قبل ديوان الرقابة المالية ومراقب الحسابات المعتمد من قبل ديوان الرقابة المالية لتكون مخرجاتها الأساس في التحاسب الضريبي للإدارة الضريبية واعتماد نظم المعلومات لإدخال المكننة الحديثة وتطوير مجال المحاسبة في العراق لتحليل النتائج واتخاذ القرارات.
- 4- ضرورة العمل على إنجاح عملية الخصخصة في محطات التعبئة كخطوة أولى قبل البدء بخصخصة أجزاء أكبر أو أكثر أهمية في القطاع النفطي، كون هذه المحطات هي المصب الأخير للنشاط النفطي وفي الوقت ذاته لا يؤدي فشلها إلى خسائر فادحة.
- 5- ضرورة التنوع في استخدام أساليب الخصخصة وعدم التقيد في استخدام أسلوب واحد لأن عملية التنوع تؤدي حتمًا إلى نجاح العملية وأيضًا يتم اختيار الأسلوب بعناية حسب ظروف كل شركة ويخدم مصلحة الإدارة الضريبية.
- 6- ضرورة إعادة النظر في الحسابات الاقتصادية والمالية لمحطات التعبئة غير الحكومية الحالية من ناحية الكلف (تكاليف الشراء) والعمولات وأجور النقل، أي تكون هناك موازنة بين الحقوق والالتزامات على المحطات الأهلية.
- 7- إنشاء شركات مساهمة مبنية على أسس علمية ومراقبة من قبل الدولة وسوق الأوراق المالية مهمتها توزيع المنتجات النفطية بعد شرائها من الدولة وتكون المشاركة فيها عن طريق الاكتتاب العام بالأسهم.
- 8- يجب إنشاء قسم خاص في الهيئة العامة للضرائب ليقوم بعملية التحاسب الضريبي للمؤسسات العامة والتي خضعت لعملية الخصخصة وخاصة محطات الوقود لتمتعها بمردود مالي مرتفع.



المصادر

- 1- المصادر العربية
- أ- الوثائق
 - 1- البيانات المالية للمحطات بأنواعها لعام 2015.
 - 2- النظام الداخلي لشركة توزيع المنتجات النفطية.
 - 3- تقرير الشفافية الأول، أداء القطاع النفطي للفترة من 2002/1/1 ولغاية 2005/6/30، وزارة النفط، مكتب المفتش العام، 2005.
 - 4- قانون استيراد وبيع المنتجات النفطية رقم (9) لسنة 2006، جريدة الوقائع العراقية، العدد 4031، 2007.
- ب- الكتب
 - 1- بن حبتور، د. عبد العزيز سالم، إدارة عمليات الخصخصة وآثارها في اقتصاديات الوطن العربي- دراسة مقارنة، دار صنعاء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 1997.
 - 2- حسنين، مدحت، القضايا الأساسية في مسألة تحويل الملكة العامة في المنشأة الاقتصادية إلى الملكية الخاصة ودور المصارف العربية في التخصيصية وتطوير الأسواق المالية، بيروت، اتحاد المصارف العربية، 1993.
 - 3- سافس، ي. س.، التخاصة المفتاح لحكومة أفضل، ترجمة سارة أبو الريا، مركز الكتاب الأردني، عمان، 1989.
 - 4- الكردي، د. جمال، التنظيم القانوني للخصخصة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998.
 - 5- اللوزي، د. موسى، التطور التنظيمي أساسيات ومفاهيم حديثة، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، ط1، 1999.
 - 6- ماهر، احمد، دليل المدير في الخصخصة، مركز التنمية الإدارية، مصر، 1997.
 - 7- هانكي وستيف، في الشرق والغرب- تحول الملكية العامة إلى القطاع الخاص والتنمية الاقتصادية، ترجمة مصطفى غنيم، دار الشروق، بيروت، ط1، 1990.
- ج- البحوث والدوريات
 - 1- احمد، حسين، إسلام اون لاين، مراجعات اقتصادية، أساليب التحول للملكية الخاصة، 2005.
 - 2- الأمم المتحدة، اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، الخصخصة في دول الأسكوا ذات الاقتصاد المنوع، نيويورك، 1996.
 - 3- الباهي، محمد احمد، الطريقة المناسبة للخصخصة، 2004، صحيفة ليبيا اليوم، 2005.
 - 4- البشبيشي، د. أمل نجاح، نظام البناء- التشغيل- التحويل BOT هل هناك حاجة لبدل؟ مجلة بحوث اقتصادية عربية، السنة 11، العدد 28، القاهرة، مصر، صيف 2002.
 - 5- جاموس، مصطفى، الجوانب التنظيمية والمحاسبية بعملية التخاصصية في الأردن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 17، العدد 1، دمشق، 2001.



- 6- اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا، تقييم برامج الخصخصة في منطقة الأسكوا، الأمم المتحدة، 1999.
 - 7- دهال، د. رياض، حول طرق الخصخصة-تجارب بعض الدول النامية، مجلة بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد 13، خريف 1998.
 - 8- القرشي، د. محمد، التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص بين الأداء التنموي ومنطق صندوق النقد الدولي-دراسة مقدمة في المؤتمر العلمي الثالث لجمعية الاقتصاديين العراقيين، بغداد، 1999.
 - 9- قلعوي، غسان، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في عملية التخصيص، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مجلة الرقابة المالية، السنة 13، عدد 24، 1994.
 - 10- مبارك، د. بوعشة، الخصخصة باعتبارها إحدى الأدوات الأساسية للإصلاح الاقتصادي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة مسنطينة للعلوم الإنسانية، العدد الثامن، 1997.
 - 11- المعاني، أيمن عودة، المؤسسات العامة أسس وإدارة، مركز احمد ياسين الفتى للنشر، الأردن، ط1، 2000.
 - 12- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تجارب عربية في الخصخصة، 2004.
 - 13- المتوكل، مصطفى حسين، خلق آفاق جديدة أمام القطاع الخاص، المركز الوطني للمعلومات، مجلة العلوم، العدد الثاني، 2001.
 - 14- موسى، د. نائل، الخصخصة تفاحة الأغنياء وحظلة الفقراء، 2003.
 - 15- النجار، سمير والدعجة، دور الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية في الرقابة على عملية التخصيص، مجلة الرقابة المالية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، العدد 31، 1997.
 - 16- الناشف، أنطوان، الخصخصة مفهوم لفكرة الدولة ودورها في إدارة المرافق العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2000.
 - 17- هاشم وعبد الرحيم مبارك، التقييم الاقتصادي والاجتماعي لبرامج الخصخصة، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، مصر، 2001.
- د- الرسائل الجامعية**
- 1- البارودي، شيرين بدري، توفيق تقويم عملية نقل الملكية العامة إلى القطاع الخاص في البلدان النامية مع إشارة خاصة إلى العراق، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، 2003.
 - 2- الجنابي، سهير كاظم فاضل، تحليل قرارات التأجير طويل الأجل عند التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتبوغ والسكائر-معمل بغداد، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة بغداد، 2006.



- 3- الزويني، خديجة محمد مطر، الخصخصة وتأثيرها في الموازنة العامة للدولة، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد-الجامعة المستنصرية، 2005.
- 4- السياني، محمد احمد محمد، التقويم المحاسبي للمنشآت المطلوب تحويلها إلى القطاع الخاص- دراسة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1996.
- 5- العبودي، خولة حسين حمدان، دور التدقيق الخارجي في عملية تحول المنشآت الاقتصادية العامة إلى القطاع الخاص (الخصخصة)-بحث تطبيقي في معامل القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية، بحث دكتوراه محاسب قانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2005.
- 6- نوازي، علاوه، خصخصة المؤسسة العامة الجزائرية-دراسة تحليلية في الأسباب والأساليب والآثار، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، 2001.
- 2- المصادر الأجنبية

a. Books

1. InTosai, Audit of Privatization, International Journal of Government Auditing, October, USA, 1995.
2. Weston, J. Fred; Bigham, Eugene F., Essential of Managerial Finance, 9th edition, The Dryden Press, 1991.

b. Periodicals

1. ASOSAI, Asian Organization of Supreme Audit Institutions, Audit of Privatization, www.asosai.org/journal2003/sideframe.htm.cached
2. United Nations Conference of Trade & Development (UNCTAD), Comparative Experiences with Privatization, United Nations, New York & Geneva, 1995.