



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وسبل معالجتها
(بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)

**Obstacles to the adoption of business commercial books to determine
taxable income and ways to address them
An applied research at The General Commission for Taxes**

م. م. محمد خلف حمود

م. د. عبيد خيون الخفاجي

المستخلص

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على المعوقات التي تعترض استخدام الدفاتر التجارية للمكلفين المشمولين بأحكام نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل وسبل معالجة تلك المعوقات. وعلى هذا الأساس تم صياغة فرضية البحث العدمية الرئيسة التي تفيد بأنه لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة.

تم جمع بيانات البحث بالاعتماد على ثلاث حالات دراسية تطبيقية من المكلفين المسجلين في الهيئة العامة للضرائب، واستخدام استبانة تم توزيعها على عينة من المكلفين (شركات) للوقوف على تلك المعوقات. وجرى تحليل البيانات التي جمعت واستخراج النتائج وعرضها واختبار فرضية البحث باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية.

أدت نتائج التحليل إلى رفض الفرضية العدمية الرئيسة للبحث وقبول الفرضية البديلة بأنه توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة. وقد أسفر البحث أيضا عن عدد من الاستنتاجات من أهمها إن السلطة الضريبية لا تعتمد على الدفاتر التجارية للمكلفين بالرغم من كونها مستوفية للشروط الموضوعية والشكلية، وتعتمد بشكل أساسي على الضوابط السنوية في تحديد دخولهم الخاضعة للضريبة بصورة غير دقيقة وشخصية الأمر الذي يجعل المكلفين لا يعيرون أية أهمية لدفاترهم التجارية.

ABSTRACT

The research aims to shed light on the obstacles that hinder the use of taxpayers' commercial books covered by provisions of the amended commercial book-keeping system No. 2 of 1985 and ways to address these obstacles. On this basis, the main null hypothesis was formulated that there is no statistically significant relationship between the obstacles to the adoption of the commercial books and taxable income.

The research data were collected on the base of three applied case studies of registered taxpayers in the General Commission of Taxes, GCT, together with the use of a questionnaire distributed to a sample of taxpayers (companies). The



collected data were analyzed, the result were presented and the hypothesis was tested using the Statistical Package for the Social Sciences, SPSS.

The research results led to rejecting the research main null hypothesis and accepting the alternative hypothesis that there is a statistically significant relationship between the adoption of the obstacles and the taxable income. The search also reached a number of important conclusions that the tax authority does not rely on the taxpayers' commercial books , despite their objective and formal conditions , and it adopted annual controls in determining their taxable incomes in an inaccurate and subjective manner that makes taxpayers do not care any importance to their commercial books.

الجزء الأول: الإطار النظري للبحث

المقدمة

تحتل الضرائب موقعا بارزا بين مختلف الإيرادات العامة للدولة لأنها تعد أداة فاعلة لتحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية. كما أنها أداة هامة لتحقيق التوازن الاجتماعي في المجتمعات كافة وتوزيع الأعباء في الواجبات على الأفراد بشكل عادل. لذلك تقوم الدولة بتشريع القوانين الضريبية من اجل تنظيم وتطوير عملية فرض الضريبة و إجراءات التحاسب الضريبي، ومن تلك الإجراءات الاعتماد على الدفاتر التجارية لأنها تعد وسيلة لتحقيق الالتزام بقاعدة العدالة الضريبية وقاعدة اليقين لما تحتويه من عمليات تجارية. وللدفاتر التجارية دور مهم في الدورة المحاسبية لتسجيل العمليات التجارية التي تقوم بها الشركات المشمولة بنظام مسك الدفاتر التجارية وخصوصاً في عملية التحاسب الضريبي لتلك الشركات. لذا سوف يسلط هذا البحث الضوء على تلك المعوقات وسبل معالجتها من أجل الاعتماد على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للفئات المشمولة بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل النافذ.

منهجية البحث:

فيما يأتي وصفا موجزا لمشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفرضياته وأسلوبه.

مشكلة البحث:

يمكن عرض مشكلة البحث بالنقاط الأساسية الآتية:

- 1- تستخدم السلطة الضريبية الضوابط السنوية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة للفئات المشمولة بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 وتجاهل الدفاتر التجارية للمكلفين بالرغم من احتوائها على المعلومات الضرورية اليومية لتقدير الدخل الخاضع للضريبة.
- 2- اغلب المكلفين المشمولين بمسك الدفاتر التجارية لا يقومون بمسك الدفاتر التجارية على الرغم من فرضها بموجب القانون وخضوعها للرقابة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

- 3- عدم وجود نصوص صريحة في النظام المذكور وقانون ضريبة الدخل المعدل النافذ رقم 113 لسنة 1982 تتضمن فرض غرامة رادعة ومجزية على المخالفين لنظام مسك الدفاتر.
- 4- أن استخدام الضوابط السنوية لا يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية بالتالي يفضي إلى التهرب الضريبي.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على ضرورة استخدام الدفاتر التجارية المنصوص عليها بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل وضرورة قيام مخمني الهيئة العامة للضرائب على الاعتماد عليها في عملية التحاسب الضريبي للفئات المشمولة. إذ إن الدفاتر التجارية المنظمة تعطي صورة صادقة لنشاط المكلف كما أنها تعد وسيلة للإثبات في حالة النزاعات مع السلطة الضريبية، وهي كذلك تعد وسيلة عادلة لربط الضرائب وأيضا وسيلة أمان عند إفلاس المكلف. بالإضافة لما تقدم سيركز البحث على معوقات اعتماد الدفاتر التجارية ومنها عدم اهتمام الشركات و الفئات المشمولة بالدفاتر التجارية لها وسبل معالجة تلك المعوقات المتمثلة بـ اعتماد أسلوب التقدير الذاتي وتحديث نظام مسك الدفاتر التجارية ليتضمن فرض غرامات رادعة مجزية للمخالفين نتيجة عدم الالتزام بنظام مسك الدفاتر التجارية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي:

- 1- تسليط الضوء على الدفاتر التجارية المفروضة بموجب القانون ومدى التزام المكلفين بها.
- 2- التعرف على مدى اعتماد المخمنين على الدفاتر التجارية في احتساب الدخل الخاضع للضريبة للمكلفين.
- 3- بيان أسباب عدم مسك الدفاتر التجارية من المكلفين الخاضعين لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985.
- 4- تشخيص أسباب عدم اعتماد المخمنين في الهيئة العامة للضرائب على الدفاتر التجارية في حالة مسكها من المكلفين.
- 5- معالجة المعوقات التي تحول دون اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985.

فرضيات البحث:

يستند البحث إلى فرضية رئيسية هي:

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة" وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسية ثلاث فرضيات فرعية:

- 1 - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والدخل الخاضع للضريبة.



٢ - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضوابط السنوية والدخل الخاضع للضريبة.

٣ - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة.

أسلوب البحث:

يتألف هذا البحث من جزئين: نظري وتطبيقي. يناقش الجزء النظري بإيجاز المعوقات التي تعترض اعتماد التجارية للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل من قبل السلطة الضريبية لتحديد دخولهم الخاضعة للضريبة وسبل معالجة تلك المعوقات. أما الجانب التطبيقي فيمثل دراسة عملية لفحص الدفاتر التجارية المستمدة من الواقع الميداني للهيئة العامة للضرائب، ومن أجل الحصول على جزء من بيانات هذه الدراسة تم تنظيم استمارة الاستبطن وتوزيعها على مجموعة من المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل (محاسبي ومدراء شركات) عينة الدراسة لمعرفة آرائهم بجوانب متعددة تتعلق بالدفاتر التجارية. طبقت الدراسة على عينة عديده مكونة من (40) شخصاً من محاسبي ومدراء شركات مساهمة ومحدودة، وبعد ذلك تم تفرغ الإجابات التي تم الحصول عليها من خلال استمارة الاستبيان المكونة من أربعة محاور تضمنت (50) فقرة.

أولاً- المعوقات المحتملة لاعتماد الدفاتر التجارية من أجل تحديد الدخل الخاضع للضريبة:

هناك العديد من المعوقات التي تطرق إليها عدد من الباحثين في ادبيات الموضوع ومنهم على سبيل المثال النايلي 2010 والتي من المتوقع أن تحول دون اعتماد الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية لتحديد دخله الخاضع للضريبة ومن هذه المعوقات ما يأتي:

أ- **عدم اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية:** يتناول هذا الجزء المعوقات المحتملة التي تعترض اعتماد الدفاتر التجارية للمكلف لتحديد دخله الخاضع للضريبة وهي عدم اهتمام المكلف بالشروط الموضوعية والشكلية لمسك الدفاتر التجارية التي فرضها نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل على الفئات المشمولة بهذا النظام وهي كالاتي:

• الشروط الموضوعية اللازمة لمسك الدفاتر التجارية:

إن الدفاتر التجارية يجب إن تكون مستوفية للشروط الموضوعية إذا تم مسكها بصورة أصولية ومنتظمة بحيث تسجل فيها جميع عمليات الشركة بشكل أصولي مع الاحتفاظ بالمستندات الثبوتية المؤيدة لها. إن هذا من شأنه إن يعزز النفقات والإيرادات المصرح بها من قبل المكلف فضلاً عن كونها تعد شرطاً رئيساً لقبول الحسابات. إذ إن الدفاتر التجارية إذا ما أحسن استعمالها وأنتظم مسكها يمكن إن تكون الوسيلة الفاعلة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلفين. وهناك شرطان يمكن الاعتماد عليهما في تقدير موضوعية دفاتر المكلف التجارية (الشرع، 64:2000).



- **الشرط الأول (إن تعكس هذه الدفاتر طبيعة النشاط التجاري الذي يزاوله المكلف):** من الطبيعي إن تعكس دفاتر المكلف التجارية سواء كانت إلزامية أم اختيارية، نوع النشاط التجاري الذي يزاوله المكلف لا سيما ذلك الذي أجري قبله حق الاطلاع الضريبي. إذ لا يحتاج الأمر إلى خبرة كبيرة من موظفي السلطة الضريبية مثلاً، حتى يقرروا إن هذا الدفتر يعود لشركة مساهمة تختص بأعمال المقاولات أو التجهيز، أو إن هذه الدفاتر تعود لأصحاب المهن الحرة، ما دامت قيود تلك الدفاتر تشير إلى ذلك صراحة، (Eugene et. al,1993;16-17).
- **الشرط الثاني (إن تبرز حقيقة المركز المالي للمكلف) :** يتحقق هذا الشرط إذا أثبتت عمليات المتاجرة اليومية التي يقوم بها المكلف، أرقاماً أجمالية قريبةً من تلك التي يحققها مكلفون آخرون يمارسون ذات المهنة، ويكفي هنا إن يتم تحليل دفتر اليومية (العام والمساعد) ودفتر الأستاذ (العام والمساعد) مع الوثائق والمراسلات والمستندات الأخرى، فتظهر متطابقة مع واقع النشاط التجاري الذي يزاوله المكلف. وفي الغالب يقوم المكلف (صاحب المشروع) بتعيين محاسب مختص يتولى تنظيم قيود دفاتره التجارية بغية طمأنة أو زيادة ثقة السلطة الضريبية بالنتائج المالية التي ستظهرها تلك الدفاتر. وفي ذلك يقوم المحاسب باتخاذ دفتر خاص يوزع فيه العمليات التجارية وفقاً لمستنداتها الحسابية، وعلى أساس كل مرحلةٍ من مراحل الإنتاج أو المتاجرة، وقد باتت هذه الدفاتر تعرف اليوم "بالدفاتر الموضوعية"، (Rezend,1975;200).
- **الشروط الشكلية اللازمة لمسك الدفاتر التجارية:** ألزمت كل من المادة(2) والمادة(4) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل المكلفين الخاضعين لأحكام قانون ضريبة الدخل الأخذ بعددٍ من الشروط الشكلية عند مسك الدفاتر التجارية المتعلقة بأنشطتهم التجارية، وعليه فإن هناك خمسة شروط يمكن الاعتماد عليها في تقدير شكلية الدفاتر التجارية وهي:
- **الشرط الأول :** ينبغي على المكلف بمسك الدفاتر التجارية إن يدون قيود هذه الدفاتر باللغة العربية.
- **الشرط الثاني:** تصديق دفتر اليومية العام أو المساعد من كاتب العدل .
- **الشرط الثالث :** إن تكون الدفاتر أو المستندات والوثائق الثبوتية خالية من كل شطبٍ أو حك أو تحشيه أو فراغ.
- **الشرط الرابع :** وجوب مسك الدفاتر التجارية في محل عمل المكلف أو أي محلٍ آخر في العراق.
- **الشرط الخامس :** يتم الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات والمراسلات لمدةٍ لا تزيد على سبع سنوات تحسب، من تاريخ انتهاء السنة المالية التي تعود لها والمكتسبة تقديراتها الضريبية الدرجة القطعية.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

ويرى الباحثون ضرورة اهتمام المكلف بدفاتره التجارية من ناحية الشروط الموضوعية والشكلية التي نص عليها نظام مسك الدفاتر لكي لا يدع مسوغ للسلطة الضريبية لتجاهل دفاتره وعدم اعتمادها لتحديد دخله الضريبي.

ب- تقدير دخل المكلف وفقا للضوابط السنوية بدلا من اعتماد دفاتره التجارية

تعد الضوابط السنوية التي تصدرها السلطة الضريبية بصورة سنوية والتي تعتمد على تحديد الدخل الخاضع للضريبة للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل بدل من اعتماد دفاترهم التجارية لتحديد دخولهم الضريبية من أهم المعوقات التي تعترض اعتماد الدفاتر التجارية ولأهمية هذا النوع من أنواع التقدير الضريبي فقد تم عرضه في جزئين، الأول يتناول مفهوم الضوابط السنوية، إما الثاني يتطرق للشروط العامة لتطبيق الضوابط السنوية.

• مفهوم الضوابط السنوية:

الضوابط السنوية بأنها "مؤشرات تقوم الهيئة العامة للضرائب بإعدادها لغرض اعتمادها في تقديرات المكلفين الذين ترفض حساباتهم أو الذين لا توجد لديهم حسابات أصلا، وتكون هذه المؤشرات نسب مالية فيتم الاستفادة من مبلغ الإيراد وضريبة بالنسبة المقررة لغرض تحديد الربح الذي يحاسب عليه المكلف. أو يتم تحديد نوع النشاط ومقدار الضريبة المفروضة لكل نشاط دون الاستناد إلى نسب معينة كما في (المقاولات و التعهدات و الاستيراد و المهن و الصنائع)". (الدليمي، 1999: 33).

• الشروط العامة لتطبيق الضوابط السنوية:

يؤكد (المياحي، 2006: 44-47) بأن السلطة الضريبية في العراق هي من تتولى تقدير دخل المكلف الذي أجري قبله حق الاطلاع، سواء أكان ذلك بالاتفاق عند قبولها لدفاتره التجارية أم على وفق الضوابط السنوية عند عدم قبولها لتلك الدفاتر، ومما تجدر الإشارة إليه بالنسبة للضوابط السنوية، أن هنالك عدة شروط يجب على المخمن الضريبي الالتزام بها عند تقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة بموجبها وهي:

- الشرط الأول: الالتزام بتقدير السنة السابقة ابتداءً.
 - الشرط الثاني: أن الضوابط السنوية استرشادية.
 - الشرط الثالث: عدم سريان الضوابط بحق المكلفين الملزمين بمسك الدفاتر التجارية.
- يرى الباحثون بضرورة ابتعاد السلطة الضريبية عن الأساليب البدائية المتبعة حالياً في عملية التحاسب الضريبي مع المكلفين والمتمثلة بالضوابط السنوية والاعتماد على نتائج الحسابات المستخلصة من الدفاتر التجارية كونها تمثل الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة بعد تدقيق وفحص تلك الدفاتر تحقيقاً للعدالة الضريبية والابتعاد عن المنازعات الضريبية مع المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل.

ج- عدم اعتماد السلطة الضريبية للدفاتر التجارية للمكلف لتحديد دخله الضريبي:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

يتناول هذا الجزء الأسباب التي تجعل السلطة الضريبية تتجاهل الدفاتر التجارية للمكلف وعدم الاعتماد عليها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال :

أولاً: عدم ممارسة السلطة الضريبية للحقوق التي منحها نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل لها.

ثانياً: دور مراقب الحسابات في تدقيق الدفاتر التجارية و التقارير المالية المستخلصة من التسجيلات في تلك الدفاتر وتجاهل السلطة الضريبية لها وعدم اعتمادها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.
الحقوق التي منحها نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 للسلطة الضريبية والتي لا تمارسها:

خول المشرع العراقي السلطة الضريبية بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل بعض الحقوق التي تمكنها من تحديد الدخل الخاضع للضريبة تحديداً صحيحاً بشكل يتوافق مع الدخل الحقيقي للمكلف والذي تبينه التقارير المالية المستخرجة من الدفاتر التجارية واحتساب مقدار الضريبة واجبة السداد بصورة عادلة وهذه الحقوق التي لا تمارسها السلطة الضريبية من خلال الزيارات الميدانية لنشاط المكلف خلال السنة المالية وهي كما ذكرها (الشعلان، 86:2004-87): حق الاطلاع و حق الفحص و حق الاستفسار و حق التدقيق.

د- عدم اعتماد السلطة الضريبية على التقارير المالية المستخلصة من الدفاتر التجارية والمصادق عليها من قبل مراقب الحسابات:

يتناول هذا الجزء التعرف على التقارير والكشوفات المالية الرئيسية التي تستخلص من الدفاتر التجارية للمكلفين التي تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي لمشاريعهم والتي لا تعتمد عليها السلطة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة برغم من مصادقة مراقب الحسابات عليها والمتمثلة بما يأتي:
قائمة الدخل:

هي كشف بإيرادات ومكاسب المشروع خلال فترة زمنية وبالخسائر والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات والمكاسب وتحتسب وفقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

(Belkaoui, 2000:10)

قائمة الميزانية العمومية:

عرف (الشيرازي، 1990:215) قائمة الميزانية العمومية هي "صورة للوضع المالي أو الحالة المالية للوحدة المحاسبية وذلك في لحظة زمنية (هي تاريخ إعداد القائمة)".

ثانياً- السبل المقترحة لمعالجة معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

يتناول هذا الجزء السبل المقترحة لمعالجة المعوقات التي تحول دون اعتماد السلطة الضريبية على الدفاتر التجارية للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر رقم 2 لسنة 1985 المعدل لتحديد دخلهم الخاضع للضريبة التي تعد من الأساليب الحديثة والمطبقة في جميع الدول المتقدمة وهي كالتالي:

1- أسلوب التقدير الذاتي:

ويعرف التقدير الذاتي بأنه "موافقة السلطة الضريبية من حيث المبدأ على التعامل مع النتائج التي تعرضها القوائم المالية وتسديد الضرائب طبقاً لذلك. ثم يجري بعد ذلك لاحقاً فحص ضريبي لعينة من البيانات المالية للشركات طبقاً لقواعد ومعايير تضعها السلطة الضريبية".
(دليل التحاسب الضريبي، 16:2004).

ويحقق التقدير الذاتي من قبل المكلف لدخله الضريبي ومبلغ الضريبة المستحقة على نشاطه التجاري واستناداً إلى دفاتره التجارية عدداً من المزايا ذكر (ياسين ودرويش، 270:1996) أهمها ما يأتي:

أ- يساهم هذا الأسلوب إلى حد بعيد في الحد من حالات الفساد الإداري فهو يلغي الدافع لدى المكلف لمحاولة شراء الذمم لأنه في الأساس سيحدد وعائه الضريبي بنفسه دون هامش اجتهاد شخصي للموظفين المختصين والذي يمكن استغلاله لممارسة شتى الضغوط عليه بغية ابتزازه.

ب- التقليل من العراقيل التي تواجه الشركة أثناء ممارسة نشاطها، إذ انها تطالب بتقديم (براءة الذمة) فالشركة حال تقديمها للبيانات المالية والتقارير والصك بمبلغ الضريبة تستطيع الحصول على هذه الوثيقة لتقديمها إلى الجهة التي طالبتها بها.

ج- معالجة الاعتراضات الكثيرة التي كان يبديها باستمرار المكلفين والمحاسبين المجازين ومراقبي الحسابات بشأن رفض نتائج الأعمال التي أظهرتها البيانات المالية من السلطة الضريبية.

إلا أن تطبيق أسلوب التقدير الذاتي في قسم الشركات تعترضه معوقات متعددة، ذكر (الخرسان، 44:2006) منها ما يأتي:

أ- إن معرفة المكلفين بعدم وجود إجراءات تدقيق وفحص ضريبي لاحقة لعملية تقديم إقراراتهم الضريبية، قد يحث أو يشجع على الخداع و الغش الأمر الذي يعكس سلباً في تقليل الإذعان الضريبي ومن ثم زيادة الفجوة الضريبية. وعليه فإنه لا بد من توافر الإجراءات المناسبة التي يمكن أن تحول دون قيام المكلفين بذلك وتشكل رادعاً لمن ينتهج أسلوب الغش والاحتيال أو من يساعده في ذلك.

ب- يتطلب أسلوب التقدير الذاتي أن يكون المكلفين على مستوى تعليم مناسب يمكنهم من القيام بإجراءات التقدير ويستدعي ذلك إلمامهم بالتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المتعلقة بتلك التشريعات، فضلاً عن المعرفة بالتسجيل المحاسبي والمعايير المحاسبية المحددة لذلك.

2- فحص الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية لغرض اعتمادها لتحديد الدخل الضريبي:



يناقش هذا الجزء إحدى سبل معالجة المعوقات التي تعترض اعتماد الدفاتر التجارية لغرض تحديد الدخل الخاضع للضريبة وهو فحص الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية وهو معمول به حالياً فقط عند تمسك المكلف بحساباته ورفضه للضوابط السنوية التي تعمل بها السلطة الضريبية. وقد جرت العادة في فحص الدفاتر التجارية للمكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل من السلطة الضريبية للتأكد من كونها تعكس نتائج نشاطهم التجاري وحقيقة مراكزهم المالية. ويؤكد (الحداد، 1989: 33) بأنه تتجلى أهمية الدفاتر للفاحص الضريبي عند قيامه بإجراء الفحص، الاطلاع على دقائق وخفايا النشاط وأساليب التسجيل الحسابي والإحاطة بتفاصيل لا يمكن الوصول إليها إلا عن طريق الدفاتر. وسيتم مناقشة هذا الموضوع في جزئين. يتناول الأول أساليب فحص الدفاتر. أما الثاني فتطرق إلى متطلبات فحص الدفاتر.

-أساليب فحص الدفاتر التجارية:

يذكر (بركات وآخرون، 1986: 420) هناك أسلوبان لفحص الدفاتر التجارية، تستطيع الإدارة الضريبية، إن تختار أحدهما عند مباشرة حق الاطلاع الضريبي وهما:

1- أسلوب الفحص بالعينة: يعد أسلوب الفحص بالعينة أحد الأساليب الحديثة المتبعة في الفحص الضريبي في دول العالم المتقدمة (عبد الواحد، 1995: 521).

وعرف (الشافعي، 2006: 441) الفحص بالعينة بأنه "ذلك الأسلوب الذي يقوم على أساس تحديد عينة من الإقرارات الضريبية أو الدفاتر التجارية التي يتم ضبطها في محل عمل المكلف، وإخضاعها للفحص الدقيق، القائم على محددات القانون الضريبي وتفسيرات اللوائح التنفيذية. فإذا تبين له أن هذه العينة خالية من الخطأ والغش، فإنه يحق له أن يفترض صحة بقية المستندات والدفاتر والعمليات الأخرى التي لم يتم فحصها". فقد يطلب من المدقق مراجعة بعض نواحي نشاط المؤسسة كالعمليات النقدية، أو المبيعات الآجلة أو حسابات الكلفة للأغراض الضريبية، وإلى غيرها من الأوجه المختلفة الأخرى. وتتنصر مسؤولية الفاحص الضريبي في تدقيق إحدى الجوانب المذكورة آنفاً.

2- أسلوب الفحص التفصيلي للدفاتر التجارية: ذكر (الشافعي، مصدر سابق: 441-443) بأن ما يقوم به الفاحص الضريبي هو فحص جميع القيود المحاسبية الواردة في الدفاتر وعمليات الترحيل والجمع والترصيد، ثم الحسابات الختامية بما في ذلك قائمتي الدخل والمركز المالي وجميع المستندات المعززة للقيود المحاسبية، للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة، وأن جميع وما ورد في الدفاتر من حسابات أو بيانات سليمة وخالية من أية أخطاء أو غش أو تلاعب. وتتضمن عملية الفحص مراجعة عناصر قائمة الدخل وعناصر الميزانية العمومية.

نتائج الفحص الضريبي للدفاتر التجارية للمكلف: تتضمن نتائج الفحص الضريبي للدفاتر التجارية للمكلف الجوانب الآتية:

1- اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لصحة محتواها:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

تعلن السلطة الضريبية عن صحة حسابات المكلف ومستنداته المدونة في دفاتره وأوراقه ومستنداته التي ضبطت في محل عمله وقت الاطلاع في المحضر الختامي (خطة المسح الشامل لسنة 2008)، وذلك متى ما عبرت عن سلامة نتيجة نشاطه ومركزه المالي المصرح عنه للسلطة الضريبية، (رأفت، 1994:8). إلا إن عملية الاطلاع على الدفاتر التجارية وفحصها يمكن إن تسفر عن حالات عديدة من أهمها ما يأتي:

- الدفاتر التجارية للمكلف منتظمة و أمينة في بياناتها المالية.
- الدفاتر التجارية غير منتظمة ولكنها أمينة في بياناتها المالية.

إلا انه عندما يجد الفاحص الضريبي إن الدفاتر التجارية غير منتظمة ولكنها أمينة في عرض البيانات المتعلقة بنشاط المكلف فانه يثبت إن الدفاتر أمينة ولا ينقصها سوى النظامية فيتعين على الفاحص الأخذ بها والطلب من المكلف أو إدارة المشروع إجراء التعديلات اللازمة والضرورية عليها للوصول إلى الأرقام الصحيحة للربح الذي يتخذ كوعاء للضريبة . في هذه الحالة يتعين على المكلف الأخذ بها وعدم رفضها والامتثال لتعليمات الفاحص الضريبي، (حوسو، 2005: 121).

- الدفاتر التجارية منتظمة وغير أمينة:

أكد(الناغي، 2007:221) أنه عندما تكون الدفاتر التجارية منتظمة وتفتقر إلى الأمانة ففي هذه الحالة تكون ثلاثة حلول، يمكن تعديل الدفاتر التجارية استجابة إلى الفاحص الضريبي، أو لا تصلح للتعديل ولكن بها عناصر يستعان بها في تقدير ضريبة المكلف، أو لا تصلح للتعديل ولا يوجد بها عناصر يستعان بها لتقدير المكلف.

وذكر (صاحب، 2008:85) إذا تبين للفاحص الضريبي نتيجة الفحص الذي قام به عدم أمانة الدفاتر وأنها لا تصلح أساساً للتقدير يقوم بإهدار الدفاتر وطرحها جانبا ويلجأ إلى تقدير الأرباح حسب الضوابط السنوية لان هذه الدفاتر لا تعد حجة على الإدارة الضريبية حتى لو كانت منتظمة . ويرجع الحكم على أمانة الدفاتر من عدمها لعوامل كثيرة منها خبرة ومران الفاحص والتحريات التي يقوم بها وما يرد إليه من إخطارات من المصالح التي يتعامل معها المكلف.

3- التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل إحدى سبل المعالجة:

من اجل إزالة المعوقات التي تعترض اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة والتي تم الإشارة إليها فيما تقدم صدر التعديل الأول أخيراً على نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 وبعد إن أتمنا البحث بتاريخ 2013/8/1.

ولكن يرى الباحثان إن نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (2) لسنة 1985 المعدل على الرغم من إجراء بعض التعديلات عليه إلا انه مازال بحاجة إلى الكثير من التعديلات، والتي سبق إن تم التطرق إليها ويفضل الباحثن إصدار نظاماً جديداً لمسك الدفاتر بدلاً من إجراء التعديلات عليها بما يفي بمتطلبات العمل



الضريبي ويتلاءم مع واقعنا الاقتصادي الحالي من أجل إلزام كل من المكلف والسلطة الضريبية بالاعتماد على الدفاتر التجارية للمكلف لتحديد الدخل الخاضع للضريبة أسوة بدول العالم المتقدم. نخلص مما تقدم وجود ضعف واضح في نظام مسك الدفاتر التجارية الحالي لعدم احتواءه على نصوص وقرارات تبين أمانة الدفاتر التجارية وكذلك انتظامها هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى عدم وجود نصوص تتضمن غرامات مجزية ورداعة على المخالفين للنظام المذكور . كذلك عدم وجود نصوص صريحة تلزم السلطة الضريبية بالاعتماد على الدفاتر التجارية للمكلف لتحديد دخله الخاضع للضريبة وضرورة مغادرة السلطة الضريبية الضوابط السنوية المتبعة حالياً في عملية التحاسب الضريبي.

الجزء الثاني - الجانب العملي للبحث

يتناول هذا الجزء الجانب التطبيقي للبحث ويتكون من جانبين الأول أنواع الحالات المعمول بها حالياً في الهيئة العامة للضرائب والتي يتم بها فحص الدفاتر التجارية للمكلفين لغرض اعتمادها وماهي الإجراءات التي يتبناها المكلفين والسلطة الضريبية لغرض اعتماد الدفاتر التجارية للمكلفين لتحديد دخولهم الضريبية، ودراسة عملية لفحص الدفاتر التجارية في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب لغرض اعتمادها للشركات المتمسكة بحساباتها، أما الجانب الثاني فيناقش عرض وتحليل نتائج الاستبانة الخاصة بالبحث.

أولاً- حالات عملية لفحص الدفاتر التجارية لاعتمادها لتحديد الدخل الضريبي.

فيما يأتي عرض وتحليل عدد من الحالات العملية التي يتم بها فحص الدفاتر التجارية للمكلفين لغرض اعتمادها لتحديد دخولهم الضريبية، ودراسة عملية فحص الدفاتر التجارية للشركات المتمسكة بحساباتها.

حالة تمسك المكلف بحساباته:

يقوم المكلف في هذه الحالة بتقديم حساباته الختامية إلا أن السلطة الضريبية تقوم برفضها وتعتمد الضوابط السنوية بدلاً عنها عندئذ يطلب المكلف الرجوع إلى دفاتره والقوائم المالية المستخلصة منها مما يثير في هذه الحالة خلاف بين المكلف والمخمن للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة، واعتراض المكلف على التقدير باعتماد الضوابط السنوية وتمسك المكلف بحساباته، ويتم تحويل إضارة الشركة إلى قسم الرقابة والتدقيق ولكن قبل ذلك يجب على المكلف تسديد مبلغ الضريبة المقدرة أو يتوجب عليه تسديد 25% من مبلغ الضريبة ضمن المدة القانونية عن التقدير و تقسيط المبلغ المتبقي بإقساط منتظمة وفق ما نصت عليه التعليمات المالية رقم 16 لسنة 1996 والمعدلة بموجب التعليمات الصادرة بتاريخ 9 تموز 2001. وبعد ذلك يتم إحالة حسابات المكلف إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في الهيئة العامة للضرائب (شعبة تدقيق حسابات المكلفين) لغرض تدقيقها وبموجب ذلك تتبع الخطوات الآتية عند البدء بعملية تدقيق الدفاتر التجارية والمستندات المقدمة إلى الشعبة لتدقيقها على النحو الآتي: (حسن، مقابلة: 2013):

١ - كتاب الإحالة للاعتراض على التقدير وتوقيع المكلف على مذكرة التخمين لتمسكه بحساباته:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

يقوم المكلف بتوقيعه على مذكرة التخمين بعد اعتراضه على مبلغ الضريبة المقدر وفق الضوابط السنوية المعتمدة من قبل السلطة الضريبية فيتم تمسكه بحساباته وإحالاته إلى قسم التدقيق والرقابة الداخلية بموجب كتاب من قسم الشركات.

٢ يتوجب على المكلف تقديم دفاتره و مستنداته إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض فحصها وتدقيقها: يطلب من المكلف بتقديم الدفاتر التجارية والمستندات المنصوص عليها بنظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل رقم 2 لسنة 1985 المعدل. إذ تقوم (شعبة تدقيق حسابات المكلفين) بملاحظة مدى مطابقة الدفاتر التجارية لما نص عليه نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985. ٣ فحص البيانات المالية للدفاتر التجارية والمستندات والقيام بدراسة البيانات دراسة تفصيلية للتأكد من مقدار سلامتها.

٤ تطبيق المبادئ الأساسية في التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد والمستقل عن تلك البيانات ونتيجة النشاط المراد تدقيقه لكون اعتبار القسم المذكور هو جهة محايدة بين المكلف وقسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

٥ تقديم تقرير مفصل بنتائج التدقيق إلى السيد مدير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي وعن طريق المطالعة المقترنة بالتقرير والمقدمة من مسؤول شعبة تدقيق حسابات المكلفين، وبعده يبلغ قسم الشركات بنتيجة التدقيق عن طريق كتاب مفصل يبين فيه نتيجة التدقيق وتحديد الدخل الواجب التحاسب عليه من المكلف والضريبة الواجبة السداد في ضوء ذلك الدخل، وبذلك تكون إجراءات التدقيق قد انتهت. ٦ تسليم المستندات والدفاتر التجارية التي وردت إلى الشعبة لغرض تدقيقها إلى المكلف بعد إرجاع الملف إلى قسم الشركات والمقترنة بنتائج التدقيق ويتم ذلك بطلب أصولي معنون إلى السيد مدير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي واستحصال موافقته حول تسليم الدفاتر التجارية والمستندات المقدمة للتدقيق لانتهاء عملية التدقيق لدى الشعبة.

الحالة الدراسية الأولى: شركة (D) للتوسط ببيع وشراء العملات الأجنبية المحدودة

أولاً- نبذة مختصرة عن الشركة

تأسست الشركة استناداً إلى شهادة التأسيس المرقم 5596 بتاريخ 1997/4/8 برأسمال مقداره 25,000,000 خمسة وعشرون مليون دينار عراقي. وقد كانت طبيعة عمل الشركة التوسط في بيع وشراء العملات الأجنبية ومقرها بغداد.

ثانياً: التحاسب الضريبي

قدمت الشركة حساباتها الختامية إلى قسم الشركات لتقدير دخلها واحتساب مبلغ الضريبة المستحقة عليها. وقد كانت الإيرادات والمصروفات والفائض حسب كشف العمليات الجارية للسنة المنتهية 2009/12/31 المالية (المبالغ بالدينار العراقي) الإيرادات الجارية:



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

7,500,000

عمولات مستلمة

المصرفوفلت الجارية:

1,491,250

مستلزمات سلعية

3,994,250

مستلزمات خدمية

177,000

الاندثارات

5,662,500

مجموع المصرفوفات

1,837,500

فائض العمليات الجارية

على الرغم من تقديم الشركة لحساباتها إلا أن المخمن لم يقتنع بنتائج تلك الحسابات وأراد أن يقدر على وفق نسب الضوابط التي وضعتها الهيئة العامة للضرائب وقد كان الربح بموجبها يبلغ 12,000,000 دينار في حين كان الربح بموجب الحسابات وكما مصرح به في القوائم المالية يمثل فائض بمبلغ 1,837,500 دينار، الأمر الذي أدى إلى تمسك المكلف (الشركة) بنتائج حساباته وقدر على وفق ذلك وقد تمت إحالة الملف إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض الفحص للسنة 2010 التقديرية.

ثالثاً- تقرير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي

لغرض الفحص وإعداد التقرير قدمت الشركة دفاترها التجارية ومستنداتها إلى القسم المذكور وكما يأتي:

- دفتر اليومية العام عدد(1) مصدق من كاتب العدل بتاريخ 1997/12/8.

- سجل الأستاذ العام المصدق بتاريخ 1997/11/23.

- دفتر حركة العملات الاجنبية.

- بوكس فأيل عدد(1) يتضمن سندات القيد والصرف للسنة 2006 المالية.

وعند قيام الفاحص الضريبي (المدقق) بعملية الفحص ركز على بعض الفقرات التي اعتبرها مهمة للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة وصدر التقرير بالعدد ر.د/أ/ 583 بتاريخ 2010/7/4 ويضم هذه الفقرات الآتية:

- إيرادات الشركة: بلغت إيرادات الشركة 7,500,000 دينار بموجب الحسابات وهي عمولة بيع وشراء العملات وتمت مطابقة وصولات البيع والشراء مع سجل حركة العملات لكل شهر وكانت المبالغ مطابقة للإيراد الظاهر في الحسابات الختامية.

- مصرفوفات الشركة: بلغت المصرفوفات بموجب الحسابات 5,662,500 دينار وقد كانت جميعها غير معززة بمستندات ثبوتية.

- عند معاينة الوصولات مع سجل حركة العملات اتضح نقص بالفقرات الآتية:

١ - هناك مسح بالحبر الأبيض في الدفاتر بتاريخ 2009/1/27 حيث لوحظ تغير الأرقام بالدفاتر وبالوصل المرقم 219 بتاريخ 2009/1/27.

٢ - كما وجد حبر ابيض على الرقم 227 والبالغ 9,000 دولار بتاريخ 2009/4/31.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

- ٣ - أن سجل حركة العملات الأجنبية يحتوي على تمزق في بداية الدفتر لتلك السنة.
- ٤ - تم توجيه كتاب إلى البنك المركزي العراقي/ المديرية العامة لمراقبة الصيرفة و ا لائتمان بموجب الكتاب المرقم ر.د/ 249 بتاريخ 2010/5/23 تأييد صحة صدور الكتاب الذي قدمه المدير المفوض بصدد تسجيل دفاتر الشركة لعام 2009 واستحصال موافقة البنك المركزي بتعيين السيد (ر) مراقباً لحسابات الشركة.
- ٥ - وردت إجابة البنك المركزي بالعدد 2/9 ش / 2801 في 2010/5/26 الوارد إلى الهيئة العامة للضرائب/ قسم الرقابة والتدقيق الداخلي الذي أيد صحة كتابهم وأن الشركة قامت بإدامة الدفاتر التجارية بعد حصول الموافقة على تعيين مراقب الحسابات وسيتم إعداد لجنة للتأكد من ذلك. أي بمعنى، أن الشركة لم تدقق دفاترها لغاية تاريخ إعداد التقرير. وبناء على ما جاء بالفقرات أعلاه لا يمكن الاعتماد على تلك الدفاتر لأغراض الفحص والتدقيق، لذلك تمت إعادة إضبارة الشركة إلى قسم الشركات وتقديرها وفق الضوابط السنوية المعمول بها.

رابعاً- مناقشة حالة الشركة (D)

ان فحص الدفاتر التجارية من الفاحص الضريبي كشف أن اغلب مصر وفلت الشركة كانت غير معززة بالوصلات الثبوتية مما أعطي انطبعا لدى الفاحص بعدم أمانة وصدق البيانات المالية للشركة مما يجعل الدفاتر التجارية غير أمينة هذا من ناحية، أيضاً تبين للفاحص أن الدفاتر التجارية تم تصديقها في سنة 1997 وهذا مخالف للشروط الشكلية لنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل. وكذلك تبين للفاحص الضريبي وجود حك وشطب وتغيير بالدفاتر التجاري ة والوصلات مما ولد الشك بوجود نوع من التزوير والتلاعب والغش لغرض خداع الفاحص الضريبي على الرغم من محاولة المدير المفوض بطلبه من البنك المركزي لغرض إدامة الدفاتر التجارية للشركة لكنه لم يقم بالإدامة لغاية إعداد التقدير. أن افتقار الدفاتر إلى عنصر الأمانة كان واضحاً بالنسبة إلى الفاحص الضريبي لأن تقدير أمانة الدفاتر التجارية مرتبط بقناعة الفاحص الضريبي من خلال عملية الفحص التي يقوم بها. ويرى الباحث ان صحة قرار الفاحص الضريبي نتيجة عدم توافر الشروط الموضوعية والشكلية في الدفاتر التجارية بسبب وجود حك وشطب وتزوير في الدفاتر التجارية للشركة فضلاً عن كون تصديق الدفاتر كان في سنة 1997 و التحاسب سنة 2010 وعلى أساس ذلك لا يستطيع الفاحص الضريبي الاعتماد على تلك الدفاتر لتحديد الدخل الخاضع للضريبة . ومع ذلك إن إجابة البنك المركزي بتشكيل لجنة للتأكد وتدقيق الدفاتر التجارية لم يتم لحد إعداد تقرير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي مما أدى إلى رفض الدفاتر التجارية واعتماد الضوابط السنوية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ويرى الباحثن بأن رأي الفاحص الضريبي كان على صواب.

الحالة الدراسية الثانية: الشركة (I) للتجارة المحدودة



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

أولاً- نبذة مختصرة عن الشركة:

تأسست الشركة في بغداد بموجب شهادة التأسيس المرقمة م ش 02- 10381 في 2003/10/1
بأسمال مقداره (2,000,000) مليون دينار عراقي. ينحصر نشاط الشركة في مجال التجارة.

ثانياً- التحاسب الضريبي:

قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية لسنة 2012 المالية ضمن المدة المحددة قانوناً والتي تنتهي في
5/31 من كل سنة ، وتضمنت الفقرات الآتية: (بالدينار)

البيان السنة 2012 المالية

إيراد النشاط 31,011,890,000

المصروفات:

رواتب وأجور 112,000,000

مستلزمات سلعية 4,235,000

مستلزمات خدمية 25,285,000

مشتريات بضائع بغرض البيع 29,336,309,887

الاندثار والإطفاء 170,000

مجموع المصروفات 29,477,999,887

فائض العمليات 1,533,890,113

على الرغم من تقديم الشركة حساباتها الختامية المستخرجة من دفاترها التجارية إلا أن المخمن لم يفتتح
بنتائج حسابات الشركة وأراد أن يقدر على وفق نسب الضوابط التي وضعتها الهيئة العامة للضرائب وهي
18% أي أن الربح بموجبها بلغ 5,582,140,200 دينار في حين كان الربح بموجب الحسابات وكما
مصرح به في القوائم المالية يمثل نسبة 4.94% أي ان الربح بموجبها يبلغ 1,533,890,113 دينار ،
الأمر الذي أدى إلى تمسك المكلف (الشركة) بنتائج حساباته وقدر على وفق ذلك وتم تسديد 25% من
الضريبة المترتبة وفق ذلك بمقدار (209,330,258) حسب كتاب قسم الشركات بالعدد 646/9 في
2013/4/30 وتمت إحالة الملف إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض الفحص للسنة 2013
التقديرية.

ثالثاً- تقرير قسم الرقابة والتدقيق الداخلي:

تمسكت الشركة بنتائج حساباتها للسنة 2012 المالية بعد إن سددت الشركة 25% من مبلغ الضريبة.
وقدمت الشركة حساباتها للسنة المذكورة كما قدمت الدفاتر التجارية والمستندات المبينة في أدناه:

1- دفتر اليومية العامة ومصدق من كاتب العدل.

2- سجل الأستاذ العام.

3- مستندات القيد والصرف.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

4- قوائم البيع.

5- بوكس فايل يحتوي على التحاليل والتصاريح.

رابعاً- نتائج حسابات الشركة وتقديراتها(بالدينار):

البيانات لسنة 2012 المالية

الإيرادات	31,011,890,000
الفائض	1,533,890,113
نسبة الربح	4.94%
التقدير الاحتياطي	5,582,140,200
الضريبة المتحققة	837,321,030

تم تقدير الضريبة المستحقة على الشركة بموجب الأرباح أعلاه علماً إن الضوابط المعتمدة هي 18%.
اعترضت الشركة على التقدير وأحيل ملف الشركة إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض تدقيق وفحص
الدفاتر التجارية و الحسابات الخاصة بالشركة للتوصل إلى الأرباح الحقيقية عن السنة موضوع التدقيق.
تم قيد مبلغ (209,330,258) دينار بموجب كتاب الشركات والذي يمثل 25% من قيمة الضريبة
المتحققة.

خامساً-الإيرادات:

- 1- بلغت إيرادات الشركة للسنة 2012 المالية (31,011,890,000) مليار دينار عن مبيعات أجهزة
كهربائية مختلفة وكماليات سيارات ولوازم حاسبات.
- 2- قدمت الشركة كشف تحليلي بأسماء ثلاثية للذين تعاملت معهم الشركة.
- 3- كما قدمت الشركة قوائم البيع وهي أربعة دفاتر.

الدفتـر الأول رقم الوصل من 1 لغاية 50

الدفتـر الثاني رقم الوصل من 51 لغاية 100

الدفتـر الثالث رقم الوصل من 101 لغاية 150

الدفتـر الرابع رقم الوصل من 151 لغاية 200

سادساً- المصروفات: كانت مصروفات الشركة كالآتي:

الرواتب والأجور 112,000,000 دينار

مستلزمات سلعية 40,235,000 دينار

مستلزمات خدمية 25,285,000 دينار

مشتريات بغرض البيع مستوردة 29,336,309,887 دينار

- 1- بالنسبة للرواتب والمستلزمات السلعية والخدمية لقد كان مبلغ هذه المصروفات معقولاً ومقبولاً وضرورياً
لإدامة نشاط الشركة وعلى المخمن متابعة ضريبة الاستقطاع المباشر بالنسبة لفقرة الرواتب والأجور.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

2- المشتريات بغرض البيع المستوردة والبالغة قيمتها 29,336,309,887 مليار دينار. قدمت الشركة كشفاً تفصيلياً بالتصاريح الكمركية الخاصة بالمشتريات إذ بلغت عدد التصاريح (184) تصريحه . كما قدمت الشركة نماذج للتصاريح الكمركية.

3- مصروفات النقل الداخلي ومصروفات وكيل الإخراج بلغت (1,022,437,500) مليار دينار وتشكل زيادة عن النسبة المحددة بالضوابط والبالغة كالاتي:

قيمة البضاعة والرسم 28,313,872,387 دينار

المصروفات الأخرى 1,022,437,500 دينار

بموجب الحسابات 3.6%

المصروفات الأخرى بموجب الضوابط بتبلغ 566,277,447 دينار بنسبة 2%.

بناء على ما تقدم يرى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي إمكانية تقدير الشركة بنسبة إرباح (15%) لكون الشركة قدمت المعلومات المطلوبة.

سابع - مناقشة الحالة (I):

من خلال عملية الفحص الضريبي للدفاتر التجارية للشركة في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي تبين إن الشركة ملتزمة بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل. وقد كان اهتمام الشركة واضحاً بديفاتها من ناحية الشروط الموضوعية والشكلية من خلال الفقرة أولاً في تقرير القسم المذكور. كما كانت الدفاتر التجارية للشركة أمينة في بياناتها من خلال الفقرة الخامسة من التقرير ولا توجد مصر وفات مرفوضة ضمن الرواتب والأجور، وأيضاً لا توجد مصرفات مرفوضة ضمن المستلزمات السلعية والخدمية. ولكن من خلال التقرير تم فقط رفض مبلغ وقدره (456,160,053) دينار ضمن المصروفات الأخرى البالغة (1,022,437,500) وقبول المبلغ المتبقي والبالغ (566,277,447) دينار. بحجة إن الضوابط تسمح بقبول ما نسبته 2%، في حين كانت المصروفات تعادل ما نسبته 3.6% أي أنه تم رفض ما نسبته 1.6%. ولهذا السبب تم تقدير الشركة على وفق ما نسبته 15% في حين أن نسبة الضوابط السنوية للشركة 18%.

ويرى الباحثون بعدم عدالة وصحة تقرير قسم الرقابة والتدقيق بتقدير الشركة على وفق نسبة ربح 15% في حين دفاترها التجارية تظهر نسبة ربح 4.94%. وعلى الرغم من أن عملية الفحص الضريبي لم تظهر أي نقص في الدفاتر التجارية من الناحية الموضوعية والشكلية وكذلك من ناحية أمانة الدفاتر التجارية إلا إن السلطة الضريبية لم تعتمد تلك الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة بحجة وجود زيادة في المصروفات الأخرى بنسبة 1.6% عن الضوابط التي وضعتها الهيئة العامة للضرائب لتلك المصروفات وهذا عذر غير مقبول لاسيما وإن الشركة قامت بتعزيز تلك المصروفات بمستندات أصولية وصحيحة كما مبين في التقرير.



ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة العملية لفحص الدفاتر التجارية للشركات المتمسكة بحساباتها.

هي أن اغلب المكلفين غير مهتمين بدفاترهم التجارية من ناحية الشروط الشكلية والموضوعية التي نص عليها نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985، وكذلك افتقار الدفاتر التجارية للشركة إلى عنصر الأمانة بسبب عدم التصريح بتلك الدفاتر عن كافة الإيرادات المتحققة للشركة كما في الحالة الدراسية الأولى.

وتبين إن السلطة الضريبية ملتزمة بالضوابط السنوية بصورة دقيقة من خلال عدم اعتماد الدفاتر التجارية للمكلفين لتحديد دخولهم الضريبية غالباً كما في الحالة الدراسية الثانية لأسباب غير موضوعية على الرغم من انتظام الدفاتر التجارية للشركات من الناحية الموضوعية والشكلية، وأما يقوم قسم الرقابة والتدقيق في الهيئة العامة للضرائب بمحاسبة تلك الشركات بمقدار اقل بفرق بسيط درجة أو درجتين عن الضوابط السنوية الموضوعية لنشاط تلك الشركات. ويتبين هذا ما مسموح لذلك القسم المذكور كذلك وجد إن عدد المكلفين الذين يتمسكون بحساباتهم قليل جداً يتضح من خلال الصعوبة للحصول على حالات دراسية عملية بسبب قلتها والفترة الزمنية للدراسة من سنة 2007 إلى سنة 2013. فضلاً عن وجود شركات لا تهتم بحالة التمسك بحساباتها، وذلك بسبب عدم اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية أو لعدم اعتماد السلطة الضريبية على تلك الدفاتر لتحديد دخولهم الضريبية.

ثانياً - عرض وتحليل نتائج الأستبانة

فيما سبق تم استعراض النتائج التي تم التوصل إليها من خلال دراسة وتحليل حالات عملية في الهيئة العامة للضرائب. وفيما يأتي تحليل ومناقشة الجانب الثاني من البحث المتمثل بالدراسة الميدانية بوساطة استمارات الاستبيان الموزعة على عدد (40) من المكلفين للاطلاع على آرائهم بشأن معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

1- تشخيص واقع المتغير التفسيري (معوقات اعتماد الدفاتر التجارية)

تم قياس هذا المتغير من خلال ثلاث متغيرات فرعية هي (اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والضوابط السنوية واهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية). إذ يشير الجدول (1) إلى المتوسطان للحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بآراء موظفي الشركات عينة البحث فيما يخص المتغير التفسيري الرئيس (معوقات اعتماد الدفاتر التجارية). يبين الجدول المذكور أنفاً متوسطاً حسابياً عاماً بلغ (3.66) وهو فوق المتوسط الفرضي البالغ (3) وكان الانحراف المعياري العام ونسبة الاتفاق حولهما (0.18) وتمثل (5%) . ومن خلال النتيجة المشار إليها أنفاً يمكن التأكد إن عينة الشركات كانت إجاباتهم عالية فيما يخص إجمالي متغير التفسيري (معوقات اعتماد الدفاتر التجارية)، وفيما يأتي تشخيص لواقع المتغيرات الفرعية:



أ) اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية

تم قياس هذا المتغير من خلال خمسة عشر سؤالاً، إذ يشير الجدول (1) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف المتعلقة بآراء المجيبين في الشركات فيما يخص المتغير (اعتماد الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية)، ويوضح إن أعلى مستوى إجابة قد حققتها الفقرة الخامسة "يعود رفض الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية عند تمسكه بحساباته بسبب عدم توافر عنصر الأمانة فيها"، إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.60) وهي فوق الوسط الفرضي البالغة (3)، وبتشتت عالي نوعاً ما وبانحراف معياري (0.81) ومعامل الاختلاف (18%)، وتمثل ذلك نسبة تشتت ضئيلة وتدل هذه النتيجة بدون شك إلى إن رفض الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية يكون عند تمسكه بحساباته بسبب عدم توافر عنصر الأمانة في البيانات المالية المسجلة بالدفاتر التجارية. من جهة ثانية حققت الفقرة الثانية عشر والتي نصت " يخفف اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية الضغوط على كل من موظفي السلطة الضريبية والمكلف"، على أدنى مستوى إجابة لعينة الشركات، إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي (2.15)، وهي دون الوسط الفرضي يؤكد الانحراف المعياري (0.80) وقد بلغ معامل الاختلاف (37%) وتمثل ذلك نسبة تشتت مقبولة. و يعكس الجدول (6) نتيجة الإجمالية لآراء عينة الشركات إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.55) فوق الوسط الفرضي، بلغ، وكان الانحراف المعياري العام (0.23) ومعامل الاختلاف حولهما (6%). ويمثل ذلك نسبة تشتت ضئيلة وتشير هذه النتيجة إلى ميل آراء المجيبين نحو الاتفاق بشأن اعتماد الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية مما يعني رفض فرضية البحث العدمية وقبول الفرضية البديلة بأن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والدخل الخاضع للضريبة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

ب- الضوابط السنوية

تم قياس هذا المتغير من خلال احد عشر سؤالاً، إذ يوضح الجدول (2) الأوساط الحسابية والانحرافات

الرقم المتغير	المتغير التجاري	معامل الاختلاف	اتفق تماماً (5)		اتفق (4)		اتفق إلى حد ما (3)		لا اتفق (2)		لا اتفق تماماً (1)		الفقرات	
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
			293	1.10	0.37	13%	5	18%	7	20%	8	50%		20
4.03	0.70	0.17	25%	10	53%	21	23%	9	0%	0%	0%	0%	2	بعد الاعتماد على التقدير الذاتي ضرورياً لاعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية
2.70	0.69	0.25	0%		0%		83%	33	5%	2	13%	5	3	يعود رفض الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية عند تمسكه بحساباته بسبب عدم توفر الشروط الشكلية فيها
78.3	35.1	0.36	50%	20	0%		35%	14	8%	3	8%	3	4	يعود رفض الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية عند تمسكه بحساباته بسبب عدم توفر الشروط الموضوعية فيها
4.60	0.81	0.18	80%	32	0%		20%	8	0%		0%	0%	5	يعود رفض الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية عند تمسكه بحساباته بسبب عدم توفر عنصر الأمانة فيها
3.73	1.34	0.36	43%	17	23%	9	0%		35%	14	0%	0%	6	يحتاج اعتماد الدفاتر التجارية للمكلف من السلطة الضريبية إلى عدد كبير من المدققين والفاحصين الضريبيين المؤهلين علمياً وعملياً
2.35	1.49	0.64	18%	7	0%		28%	11	10%	4	45%	18	7	بعد الفحص التفصيلي للدفاتر التجارية ضرورياً لاعتمادها من قبل السلطة الضريبية
4.33	0.76	0.18	50%	20	33%	13	18%	7	0%		0%	0%	8	يؤدي تسجيل جميع الإحداث الاقتصادية في الدفاتر التجارية للمكلف وتمثيلها الحقيقي لنشاطه إلى اعتمادها من قبل السلطة الضريبية
4.38	0.74	0.17	53%	21	33%	13	15%	6	0%		0%	0%	9	يؤدي منح المكافآت المالية المجزية من السلطة الضريبية لموظفيها إلى التحاسب مع المكلف بموضوعية وحيادية على أساس دفتره التجارية
3.33	1.65	0.50	38%	15	15%	6	18%	7	3%	1	28%	11	10	افتقار التشريع الضريبي النافذ إلى نصوص صريحة وواضحة بشأن اعتماد الدفاتر التجارية يشجع السلطة الضريبية على إهمالها
3.10	1.39	0.45	20%	8	23%	9	23%	9	18%	7	18%	7	11	يساعد اطلاع موظفي السلطة الضريبية على الدفاتر التجارية للمكلف عند القيام بالزيارات الميدانية قبل إعداد الحسابات الختامية لاعتمادها لتحديد الدخل الضريبي
15.2	0.80	0.37	0%		0%		40%	16	35%	14	25%	10	12	يخفف اعتماد الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية الضغوط على كل من موظفي الضريبة والمكلف
3.88	1.11	0.29	35%	14	33%	13	23%	9	5%	2	5%	2	13	يزيد اعتماد الدفاتر التجارية المدقق من قبل مراقبي الحسابات الثقة بين السلطة الضريبية والمكلف
4.13	1.11	0.27	48%	19	33%	13	10%	4	5%	2	5%	2	14	بعد وجود قاعدة بيانات محلية لدى السلطة الضريبية باستخدام الانترنت للاستعلام عن المكلف ضرورياً لاعتماد الدفاتر التجارية في عملية التحاسب الضريبي
3.85	1.17	0.30	45%	18	5%	2	45%	18	0%		5%	2	15	بعد رأي مراقبي الحسابات بالدفاتر التجارية للمكلف محدداً أساسيا في اعتمادها من قبل السلطة الضريبية
3.55	0.23	6%	اجمالي اعتماد الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية											
3.66	0.18	5%	المتوسط العام											



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر عينة الشركات فيما يخص المتغير (الضوابط

جدول (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لفقرات المتغير الفرعي (الضوابط السنوية) لعينة الشركات

السنوية)، إذ ظهر إن أعلى مستوى إجابة تحققت بالنسبة للفقرة السابعة التي نصت " تؤدي سهولة تطبيق الضوابط السنوية إلى اعتمادها من موظفي السلطة الضريبية"، بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.23) وهي فوق الوسط الفرضي البالغة (3)، ويمثل ذلك نسبة تشتت مقبولة بين الإجابات يؤكد الانحراف المعياري (1.21) وقد بلغ معامل الاختلاف (29%) وتدل هذه النتيجة على إن سهولة تطبيق الضوابط السنوية يؤدي إلى اعتمادها من موظفي السلطة الضريبية . أما فيما يخص الفقرة التي حصلت على أقل متوسط حسابي فقد كانت آراء عينة المجيبين من الشركات على الفقرة (الثانية) التي نصت " تؤدي الضوابط السنوية إلى انخفاض كفاءة الموظف الضريبي في القضايا المحاسبية " فقد حققت أدنى وسط حسابي، إذ بلغت قيمة الوسط (2.60)، وهي حول الوسط الفرضي و يؤكد الانحراف المعياري (0.87) وقد بلغ معامل الاختلاف (34%) ويمثل ذلك نسبة تشتت مقبولة.

ويوضح الجدول (2) نتيجة آراء عينة الشركات إذ بلغ وسطاً حسابياً عاماً فوق الوسط الفرضي، بلغ (3.92)، وكان الانحراف المعياري العام (0.35) ومعامل الاختلاف (9%)، ويمثل ذلك نسبة تشتت ضئيلة وتؤكد هذه النتيجة بخصوص المتغير (الضوابط السنوية) إن آراء المجيبين عينة الشركات تشير إلى المتغير (الضوابط السنوية) له تأثير في عدم اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

الوسط الحسابي	المعيار الاحصائي	معامل الاختلاف	أنتفح تماماً (5)		أنتفح (4)		أنتفح إلى حد ما (3)		لا أنتفح (2)		لا أنتفح تماماً (1)		الفقرات	
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
4.08	0.83	20 %	38 %	15	33 %	13	30 %	12	0 %	0 %	0 %	0 %	1	يؤدي اعتماد الضوابط السنوية في عملية التحاسب الضريبي إلى زيادة الدخل الخاضع للضريبة
2.60	0.87	34 %	3 %	1	10 %	4	40 %	16	40 %	16	8 %	3	2	تؤدي الضوابط السنوية إلى انخفاض كفاءة الموظف الضريبي في القضايا المحاسبية
3.98	1.19	30 %	53 %	21	5 %	2	33 %	13	8 %	3	3 %	1	3	يؤدي تنفيذ الضوابط السنوية إلى تسليط موظف الضريبة على المكلفين وعدم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بموضوعية
4.13	1.14	28 %	50 %	20	28 %	11	13 %	5	5 %	2	5 %	2	4	يؤدي اعتماد الضوابط السنوية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة إلى تجاهل المكلفين لنظام مسك الدفاتر التجارية
4.00	1.28	32 %	50 %	20	23 %	9	13 %	5	8 %	3	8 %	3	5	تؤدي قلة خبرة الفاحص الضريبي بالجوانب المحاسبية إلى اعتماد الضوابط السنوية
4.13	1.34	33 %	63 %	25	13 %	5	8 %	3	10 %	4	8 %	3	6	يؤدي الالتزام الدقيق بالضوابط السنوية من قبل موظف السلطة الضريبية إلى التحاسب الضريبي للمكلفين بصورة متساوية على الرغم من اختلاف دخولهم
4.23	1.21	29 %	65 %	26	8 %	3	18 %	7	5 %	2	5 %	2	7	تؤدي سهولة تطبيق الضوابط السنوية إلى اعتمادها من قبل موظفي السلطة الضريبية
4.05	1.20	30 %	50 %	20	23 %	9	15 %	6	8 %	3	5 %	2	8	تتضمن الضوابط السنوية عند إعدادها نسب ضريبية مقبولة بالنسبة لطرفي عملية التحاسب الضريبي
3.98	1.37	34 %	58 %	23	8 %	3	18 %	7	10 %	4	8 %	3	9	تمثل الضوابط السنوية حالة بدائية لعملية التحاسب الضريبي
4.03	1.23	31 %	55 %	22	8 %	3	28 %	11	5 %	2	5 %	2	10	تتجاهل الضوابط السنوية رأي مراقب الحسابات بالدفاتر التجارية المدققة من قبله
3.98	1.31	33 %	53 %	21	15 %	6	18 %	7	8 %	3	8 %	3	11	تستند الضوابط السنوية إلى تعليمات إدارية سنوية كبديل للتشريعات الضريبية
3.92	0.35	9%	المتوسط العام											

ج- اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

تم قياس هذا المتغير من خلال ثلاث عشرة سؤالاً، إذ يشير الجدول (3) إلى الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بأراء أفراد عينة الشركات بخصوص المتغير (اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية) إذ ظهر إن أعلى مستوى إجابة وقد حققتها الفقرة الأولى التي نصت " يؤدي اعتماد الضوابط السنوية من السلطة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي إلى عدم اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية"، قد بلغت قيمة الوسط الحسابي (4.03) وهي فوق الوسط الفرضي البالغة (3)، تمثل نسبة تشتت مقبولة وانحراف م عياري (1.12) وبمعامل اختلاف (28%)، وتشير هذه النتيجة إلى أن اعتماد الضوابط السنوية من قبل السلطة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي تؤدي إلى عدم اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية. وتؤكد هذه النتيجة أن اعتماد البيانات المالية الصحيحة في الدفاتر التجارية للمكلفين من السلطة الضريبية لتحديد دخولهم الخاضعة للضريبة تؤدي إلى اهتمامهم بها من ناحية الشروط الموضوعية والشكلية. أما اقل فقرة فقد اتفقت آراء أفراد عينة الشركات على الفقرة (العاشرة) التي نصت " يؤدي اقتناع المكلف بالضوابط السنوية عند التحاسب الضريبي معه إلى عدم اهتمامه بدفاتره التجارية"، فقد حققت أدنى مستوى إجابة، إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي فيما يتعلق بأراء أفراد عينة الشركات (2.85)، وهي حول الوسط الفرضي وبلنحراف معياري (1.25) وبمعامل اختلاف (44%) يمثل نسبة تشتت مقبولة و يعكس الجدول (3) نتيجة آراء عينة الشركات حيث بلغ وسطاً حسابياً عاماً فوق الوسط الفرضي بلغ (3.50)، وبلنحراف معياري العام (0.28) وبمعامل اختلاف (8%) وتمثل نسبة تشتت ضئيلة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

جدول (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لفقرات المتغير الفرعي (اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية) لعينة الشركات														
الفرقات	لا أتفق تماماً (1)		لا أتفق (2)		اتفق إلى حد ما (3)		اتفق (4)		اتفق تماماً (5)		الاختلاف محسوب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت				
1	2	5	2	5	6	15	13	33	17	43	28	1.12	4.03	يؤدي اعتماد الضوابط السنوية من السلطة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي إلى عدم اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية
2	2	5	2	5	6	15	21	53	9	23	26	1.01	3.83	تؤدي فرض العقوبات المالية في نظام مسك الدفاتر التجارية على المكلفين المخالفين إلى زيادة اهتمامهم بدفاترهم التجارية
3	3	8	3	8	9	23	11	28	14	35	33	1.24	3.75	تؤدي الزيارات الميدانية المتكررة والاطلاع على دفاتر المكلفين إلى زيادة اهتمامهم بها
4	3	8	3	8	13	33	4	10	17	43	35	1.30	3.73	يؤدي الوعي الضريبي للمكلفين إلى زيادة اهتمامهم بالدفاتر التجارية
5	3	8	3	8	14	35	6	15	14	35	35	1.25	3.63	يؤدي توضيح الشروط الشكلية والموضوعية للدفاتر التجارية في نظام مسك الدفاتر التجارية إلى اهتمام المكلفين بها
6	0	18	45	11	28	8	20	8	3	8	34	0.98	2.90	تؤدي ارتفاع تكاليف تنظيم الدفاتر التجارية بالنسبة للمكلفين إلى عدم اهتمامهم بها
7	4	0	10	18	45	4	10	10	10	25	38	1.24	3.30	تدقيق الدفاتر التجارية من قبل مراقبي الحسابات يؤدي إلى زيادة اهتمام المكلفين بها
8	2	5	8	15	38	4	10	10	16	40	33	1.22	3.73	يؤدي تحديث نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 إلى اهتمام المكلفين بدرجة أكبر بدفاترهم التجارية
9	1	3	8	10	25	18	45	8	8	20	26	0.96	3.73	يؤدي اعتماد البيانات المالية الصحيحة في الدفاتر التجارية للمكلفين من السلطة الضريبية إلى اهتمامهم بها
10	3	8	19	5	13	7	18	15	6	15	44	1.25	2.85	يؤدي اقتناع المكلف بالضوابط السنوية عند التحاسب الضريبي معه إلى عدم اهتمامه بدفاتره التجارية
11	2	5	5	17	43	8	20	20	11	28	31	1.10	3.60	يؤدي وجود ملاك محاسبين متخصصين لدى المكلف إلى اهتمامه بدفاتره التجارية
12	3	8	3	8	7	18	18	45	9	23	31	1.14	3.68	يؤدي وضع نماذج للدفاتر التجارية والتقارير المالية المستخلصة منها من السلطة الضريبية إلى زيادة اهتمام المكلفين بها
13	4	0	43	8	20	6	15	15	5	13	44	1.21	2.78	يؤدي زيادة التعاون المعلوماتي بين جميع دوائر الدولة والسلطة الضريبية إلى زيادة اهتمام المكلفين بدفاترهم التجارية
المتوسط العام														
											8	0.28	3.50	

2 - تشخيص واقع المتغير الاستجابي الدخل الخاضع للضريبة لعينة البحث (الشركات).

تم قياس هذا المتغير من خلال احد عشر سؤالاً، يوضح الجدول (4) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف المتعلقة بوجهة نظر أفراد عينة الشركات فقد كانت أعلى مستوى إجابة حقتها الفقرة الأولى التي نصت " تفضل أن تعتمد السلطة الضريبية على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للمكلف"، إذ بلغت قيمة الوسط (4.13) وهي فوق الوسط الفرضي البالغة (3)، ويمثل ذلك نسبة تشنت مقبولة بانحراف معياري (1.14) ومعامل اختلاف (28%). تشير هذه النتيجة إلى أن المجيبين يفضلون اعتماد السلطة الضريبية على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للمكلف. أما اقل فقرة فقد أظهرت آراء أفراد عينة الشركات إن الفقرة (الثالثة) التي نصت " يكون الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط السنوية أعلى من الدخل الخاضع للضريبة بموجب الدفاتر التجارية للمكلف"، إذ بلغت قيمة الوسط الحسابي (1.95) وهي اقل من الوسط الفرضي البالغة (3)، بل انحراف معياري (1.22)



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

ومعامل اختلاف (62%) تمثل نسبة تشتت عالية و يشير الجدول (12) إلى نتيجة آراء أفراد عينة الشركات بخصوص المتغير المستجيب (الدخل الخاضع للضريبة)، إذ يعكس الجدول المذكور وسطاً حسابياً عاماً يقترب من الوسط الفرضي، بلغ (3.48)، وكان الانحراف المعياري العام (0.48) ومعامل الاختلاف (14%) تمثل نسبة تشتت قليلة.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

جدول (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لفقرات المتغير الاستجابي (الدخل الخاضع للضريبة) لعينة الشركات														
الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	أتفق تماماً (5)		أتفق (4)		غير متأكد (3)		لا أتفق (2)		لا أتفق تماماً (1)		الفقرات	
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
4.13	1.14	28%	50%	20	28%	11	13%	5	5%	2	5%	2	1	تفضل أن تعتمد السلطة الضريبية على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة للمكلف
3.83	1.13	30%	35%	14	28%	11	28%	11	5%	2	5%	2	2	يعتمد تحديد الدخل الخاضع للضريبة المستخلص من الدفاتر التجارية على كفاءة ومهارة مراقب الحسابات
1.95	1.22	62%	5%	2	5%	2	25%	10	10%	4	55%	22	3	يكون الدخل الخاضع للضريبة بموجب الضوابط السنوية أعلى من الدخل الخاضع للضريبة بموجب الدفاتر التجارية للمكلف
3.10	1.45	47%	33%	13	5%	2	8%	3	50%	20	5%	2	4	تمثل العقوبات التي تتضمنها التشريعات الضريبية النافذة رادعاً قوياً ودافعاً للمكلف لتحديد صافي دخله بشكل موضوعي
3.88	1.22	32%	48%	19	8%	3	35%	14	5%	2	5%	2	5	يزيد التصريح بالدخل الخاضع للضريبة بصورة حقيقية وموضوعية بالدفاتر التجارية من الثقة بين السلطة الضريبية والمكلف
3.58	1.11	31%	18%	7	45%	18	23%	9	8%	3	8%	3	6	يؤدي ضعف عملية الفحص الضريبي من قبل السلطة الضريبية للدفاتر التجارية إلى انخفاض الدخل الخاضع للضريبة
4.10	1.15	28%	50%	20	25%	10	15%	6	5%	2	5%	2	7	يؤدي التركيز على صحة وأمانة بيانات الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية إلى زيادة الدخل الخاضع للضريبة
3.73	1.41	38%	50%	20	0%		33%	13	8%	3	10%	4	8	يؤدي ضعف المؤهلات الفنية والعملية لموظفي السلطة الضريبية إلى عدم تحديد الدخل الخاضع للضريبة بصورة موضوعية
3.90	1.10	28%	28%	11	55%	22	5%	2	5%	2	8%	3	9	يمثل الدخل الخاضع للضريبة المستند إلى الدفاتر التجارية الوعاء الضريبي الصحيح بالنسبة لطرفي عملية الحساب الضريبي
2.30	1.11	48%	8%	3	5%	2	20%	8	45%	18	23%	9	10	يؤدي التزام المكلفين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 إلى تحديد الدخل الخاضع للضريبة بصورة موضوعية
3.80	1.24	33%	38%	15	28%	11	20%	8	8%	3	8%	3	11	يؤدي اعتماد أسلوب التقدير الذاتي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة المستند إلى الدفاتر التجارية إلى تقليل حالات التهرب الضريبي
3.48	0.48	14%	المتوسط العام											

اختبار فرضيات البحث

لقد تم افتراض فرضية رئيسة للبحث تتعلق بالمتغير التفسيري والمتغير المستجيب وهـ ي فرضية الارتباط ومنهما تفرعت فرضيات فرعية أخرى. وبعد جمع البيانات الإحصائية التي ولدتها الاستبانة الموزعة على عينة البحث، وتحليلها، نقدم فيما يأتي وصفاً تفصيلاً لهذه النتائج:

تحليل فرضيات البحث

افتترض البحث الفرضية الرئيسية العدمية الأولى والتي مفادها "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية وبين الدخل الخاضع للضريبة"،

أما الفرضيات الفرعية المشتقة من الفرضية الرئيسية فهي ثلاث فرضيات كالاتي:

١ - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والدخل الخاضع للضريبة.

٢ - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضوابط السنوية والدخل الخاضع للضريبة.

٣ - لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة.



وفيما يأتي تحليلاً مفصلاً لهذه الفرضيات:

• لا يوجد ارتباط معنوي إيجابي بين المتغيرين الفرعيين المستقلين (اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والضوابط السنوية) وبين المتغير المستجيب (الدخل الخاضع للضريبة). وقد كان معامل الارتباط (0.034) و (0.16) على التوالي. وقد بلغت قيمة (t) المحتسبة (0.3) و (1.5) على التوالي، وهي أصغر من قيمها الجدولية البالغة (1.6) بمستوى دلالة (0.05). تؤكد النتائج أنفة الذكر إلى إن اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والضوابط السنوية غير مرتبط بالدخل الخاضع للضريبة. ومن خلال ما تقدم يمكن التوصل إلى إن الفرضيات الفرعية الأولى والثانية لم تتحقق لذا فإن النتائج تقبل الفرضيتين الفرعيتين العدميتين الأولى والثانية ورفض الفرضيتين البديلتين والثنتين تفيدان بأنه:

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اعتماد الدفاتر التجارية من السلطة الضريبية والدخل الخاضع للضريبة.

• توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الضوابط السنوية والدخل الخاضع للضريبة.

• كذلك يلاحظ إن (اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية) قد أحدث ارتباطاً معنوياً عالي مع المتغير المستجيب (الدخل الخاضع للضريبة)، إذ بلغ معامل الارتباط (0.34**)، وقد بلغت قيمة (t) المحتسبة (3.2)، وهي أكبر من قيمها الجدولية والبالغة (2.3) بمستوى دلالة (0.01). لذا ترفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة من البحث التي مفادها (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة). وهذا يعني قبول الفرضية البديلة بوجود ارتباط ذو دلالة إحصائية معنوية عالي بين اهتمام المكلفين بالدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة.

وفيما تقدم يتبين رفض الفرضية الرئيسة والتي مفادها "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية وبين الدخل الخاضع للضريبة"، وقبول الفرضية البديلة إذ تؤكد وجود علاقة ارتباط ايجابية ومعنوية بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية وبين الدخل الخاضع للضريبة، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط (0.35**)، وقد بلغت قيمة (t) المحتسبة (7.1) وهي أكبر من قيمها الجدولية والبالغة (2.3) بمستوى دلالة (0.01).

أهم النتائج التي توصل لها البحث: توصل هذا الجانب من البحث إلى وجود ارتباط بين معوقات اعتماد الدفاتر التجارية والدخل الخاضع للضريبة وتمثلت المعوقات التي ركزت عليها عينة البحث في إجاباتهم ومنها اعتماد التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي ضرورياً لاعتماد الدفاتر التجارية للمكلف من قبل السلطة الضريبية إذ بلغ الوسط الحسابي (4.30) وهو فوق الوسط الفرضي البالغ (3) وبلغ انحراف معياري (0.70) ومعامل إختلاف (17%) يمثل نسبة تشتت قليلة. يتضح إن منح الحوافز والمكافآت المالية المجزية لموظفي السلطة المالية ضرورياً لتشجيعهم على فحص وتدقيق الدفاتر التجارية للمكلفين بصورة موضوعية. من خلال الفقرة التاسعة للمتغير اعتماد الدفاتر التجارية من قبل السلطة الضريبية، إذ نصت "يؤدي منح المكافآت المالية المجزية من قبل السلطة الضريبية لموظفيها إلى التحاسب مع المكلف



بموضوعية وحيادية على أساس دفاتره التجارية"، بلغ الوسط الحسابي (4.38) وهو فوق الوسط الفرضي البالغ (3) والانحراف المعياري (0.74) ومعامل الاختلاف (17%).

الاستنتاجات

- 1- إن نظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 المعدل يفتقر إلى الكثير من النصوص ومنها اعتماد أسلوب التقدير الذاتي في عملية التحاسب الضريبي والذاتي يعتبر الأساس الذي يجعل المكلفين يهتمون بدفاتره التجارية كذلك يفتقر النظام المذكور بالإشارة إلى الدفاتر المنتظمة والأمانة على عكس نظام مسك الدفاتر القديم رقم 5 لسنة 1957 الذي أشار إلى ذلك صراحة في المادة 8 منه.
- 2- إن السلطة الضريبية غالباً ما تتجاهل صحة البيانات المالية للدفاتر التجارية للمكلفين لتحديد دخولهم الضريبية بعد إن يتم فحص وتدقيق الدفاتر في قسم الرقابة والتدقيق الداخلي ويثبت لهم صحة محتوى تلك الدفاتر ومع ذلك يتم الاعتماد على الضوابط السنوية بمبررات غير موضوعية مما يحفز المكلف على عدم اهتمامه بدفاتره التجارية في المستقبل.
- 3- إن السلطة الضريبية لا تمارس حقها في الاطلاع على الدفاتر التجارية والتي منحها القانون لها بالاطلاع والفحص والتدقيق والاستفسار على أعمال المكلف من خلال الزيارات الميدانية لاسيما قبل إعداد الحسابات الختامية للشركة.
- 4- عدم وجود نظام كفاء للحوافز (المادية والمعنوية) يؤثر على كوادر شعبية تدقيق حسابات المكلفين في التأكد من الدفاتر التجارية للمكلف بصورة جدية وموضوعية و تطبيق القواعد العامة للتدقيق ومدى قناعتهم بالدخل الخاضع للضريبة بصورة حقيقية وواقعية.

التوصيات

- 1- إعطاء أهمية كبيرة لنظام مسك الدفاتر التجارية لما له من دور في نشاط المكلف و الذي من خلاله تستطيع السلطة الضريبية الاعتماد على الدفاتر التجارية للمكلف لتحديد دخله الخاضع للضريبة ولكون النظام الحالي رقم 2 لسنة 1985 المعدل فيه الكثير من المعوقات والنواقص . لذلك يوصي الباحثان بإصدار نظام مسك دفاتر جديد وليس إجراء تعديل على النظام السابق وتاركاً المجال إمام الباحثين اللاحقين عسى إن يتم تناول الموضوع من قبلهم بوضع إطار مقترح لنظام مسك الدفاتر التجارية فيه من المواد التي تجبر كل من السلطة الضريبية والمكلف الاعتماد على الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة
- 2- على السلطة الضريبية التوقف عن العمل بالضوابط السنوية في عملية التحاسب الضريبي مع المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية رقم 2 لسنة 1985 وخاصة المكلفين الذين لديهم دفاتر تجارية نظامية وأمانة في بياناتها للابتعاد عن الأساليب البدائية المعتمدة حالياً من قبل السلطة الضريبية.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

- 3- على السلطة المالية إعادة العمل بنظام الحوافز الذي كان معمولاً به قبل سنة 2002 ويوصي الباحثون قسم الدراسات والبحوث في الهيئة العامة للضرائب بإعداد البحوث والدراسات الكافية وتقديم توصياتهم إلى أصحاب القرار من أجل إعداد نظام كفاء للحوافز (المادية والمعنوية) الذي يرفع من أداء الملاك الضريبي وخاصة الذين يعملون في لجان المسح الميداني ولجان شعبة تدقيق حسابات المكلفين .
- 4- ضرورة عمل السلطة الضريبية على استحداث أو إنشاء شرطة ضريبية أسوة بدول العالم لتساعد الكوادر الضريبية على ممارسة عملها بحرية وأمان لاسيما لجان المسح والفحص والتدقيق، لكي يستطيع موظفو السلطة الضريبية الاطلاع وفحص وتدقيق الدفاتر التجارية للمكلفين ومعرفة نتائج أعمالهم بصورة موضوعية وواقعية وكذلك لمنع حالات التهرب الضريبي من قبل المكلفين.

المصادر

القوانين والأنظمة والضوابط والتعليمات

- ١ - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ.
- ٢ - قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 95 لسنة 1959 الملغى.
- ٣ - نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (5) لسنة 1957 الملغى.
- 4- نظام مسك الدفاتر التجارية العراقي رقم (2) لسنة 1985.
- 5- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، قسم الشركات، الضرائب على دخل الشركات، دليل التحاسب الضريبي، إعداد / حسام بنيامين محمود و إحسان شمران الياسري. نيسان 2004.
- 6- وزارة المالية، الهيئة العامة للضرائب، خطة المسح الشامل لمكلفي ضريبة الدخل، العدد 155/14 في 3/4/2008.
- 7- الخرسان، محمد حلو داود " تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة " بحث مقدم إلى مؤتمر الإصلاح الضريبي الذي إقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية -بغداد - 2006.

الكتب باللغة العربية

- ١ - بركات، عبد الكريم صادق و البطريق، يونس احمد و دراز، حامد عبد المجيد، " النظم الضريبية"، 1986.
- 2- رأفت، عبد العزيز، "الطاقة الضريبية"، القاهرة، الدار المعاصرة للطباعة، 1994.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول - لسنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

- 3- الشيرازي، عباس مهدي "نظرية المحاسبة" الطبعة الأولى ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت - 1990
- 4- الشافعي، جلال، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الثانية، القاهرة، مطبعة عين شمس، القاهرة، 1996.
- 5- عبد الواحد، السيد عطية، "شرح أحكام ضريبة الدخل الموحدة"، الطبعة الأولى، القاهرة دار النهضة العربية للطباعة، 1995.
- 6- المياحي، عمار فوزي كاظم، "ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعية"، الجزء الأول، بغداد - العراق، 2006.
- 7- الناغي، محمود السيد، "منهج المحاسبة عن: الضريبة على الدخل"، كلية التجارة-جامعة المنصورة، الطبعة الأولى، 2007.
- 8- ياسين، فؤاد توفيق و درويش، احمد عبد الله، "المحاسبة الضريبية"، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن - عمان، 1996.

الاطارح والرسائل الجامعية

- 1- الحداد، خليل يوسف احمد، "تقييم أساليب الرقابة والفحص الضريبي على الدخل"، رسالة دبلوم عالي في مراقبة الحسابات، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة بغداد، ، بغداد، 1989.
- 2- حوسو، محمد محمود ذيب، التدقيق للأغراض الضريبية، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين، 2005.
- 3- الدليمي، ميادة جعفر، "مدى التوافق بين المحاسبة الضريبية وعملية التحاسب الضريبي"، رسالة للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق، بغداد، 1999.
- 4- الشرع، طالب نور عبود "الجريمة الضريبية"، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية القانون، جامعة بغداد، 2000.
- 5- الشعلان، ثامر احمد عجمي، "جريمة الامتناع في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (113) لسنة 1982 المعدل، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق- جامعة النهرين، بغداد، 2004.
- 6- صاحب، عبد الرسول عبد العباس، "مدى الأخذ بأدلة الإثبات في الفحص الضريبي".
- 7- النائلي، باسم عبدالله كاظم، عدالة التحاسب الضريبي لأصحاب الصنائع والمهن، رسالة دبلوم عالي معادلة للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2010.

الكتب الأجنبية

- 1- Belkaoui, A. R. "Accounting Theory" 4th edition, Thomson learning, UK - 2000.
- 2- Eugene Willis an others. West's federal Taxation. U. S. A. West publishing company. 1993.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع- العدد 26
- الفصل الأول -سنة 2014
معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل
الخاضع للضريبة وسبل معالجتها

3- Rezend.F. Boshier. Income Taxation and Fiscal Equity, Washington, 1975.