

اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبية  
الدخل (دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب)  
أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب فرقد فيصل جدعان الغانمي

### المستخلص

تحظى حوكمة الشركات باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وعلى نحو خاص بعد الأزمة المالية الحالية إذ أصبحت حقلًا خصبا للبحث والدراسة ومن اجل ذلك كانت الحاجة ماسة للقيام ببحث يربط العلاقة بين الضرائب وحوكمة الشركات للإفادة من إيجابياتها المتعددة، إذ تساعد الحوكمة في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام والتوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالشركة سواء من داخلها أم من خارجها، ومن هذه الفئات السلطة المالية. ويسعى هذا البحث إلى تحقيق عدة اهداف:

١ -الإفادة من تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات م ن خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.

٢ -معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وذلك لتعزيز الثقة في التقارير المقدمة للهيئة العامة للضرائب لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

### Abstract

Corporate governance has the great concern from the international and regional, institutions and organizations especially after the current financial crisis. It became a fertile field for research and study.

So an urgent need was to do research links the relationship between taxes and corporate governance to take advantage of Its multiple positives because corporate governance helps in the elimination of the conflict, to achieve harmony and balance between the interests of different groups interested in the company whether from within or from outside, financial authority is one of the these categories.

The aim of this research is to achieve a set of objectives including:

1. make use of the application of the rules of corporate governance in companies through some mechanisms to improve the accounting information contained in financial reporting.

٢. Determining the impact of application of the rules of corporate governance in the credibility of financial reporting and to enhance confidence in the reports submitted to the General Commission for Taxes in the determination of tax fairly.

تعد حوكمة الشركات " *Corporate Governance* " أحد الموضوعات المهمة التي حظيت باهتمام كبير من لدن المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية بعد سلسلة الانهيارات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة ، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في احد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك على خلاف الحقيقة ، فضلاً عن افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها ونقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة .

وقد نتج عن هذه الانهيارات افتقاد الثقة في الأسواق المالية المخ تلفة وانصراف المستثمرين عنها وكذلك افتقاد الثقة في مكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة افتقاد الثقة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركات ، ولغرض إعادة الثقة للأطراف المستفيدة من القوائم المالية كان لابد من إيجاد وسائل تُمكن المجتمع من التأكد من حسن إدارة الشركات في حماية أموال المساهمين والأطراف الداخلية والخارجية المستفيدة من هذه الشركات، فكانت احدى هذه الوسائل هي تطبيق مبادئ حوكمة الشركات.

ومن بين الفئات الخارجية المستفيدة من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات هي **السلطة المالية**. لاعتمادها على التقارير المالية المقدمة من قبل المكلفين للوصول إلى الوعاء الضريبي ولأجل الاعتماد على ما تحتويه تلك التقارير من معلومات لابد أن تتصف تلك المعلومات بالإفصاح والشفافية . ويمكن تحقيق ذلك من خلال العلاقة التي قد توجد بين تطبيق قواعد حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية لكي نَعتمد من قبل السلطة المالية عند تحديد الوعاء الضريبي . وعليه سيتم استعراض فكرة البحث من خلال المحاور الآتية:

## المحور الأول: منهجية البحث

### المحور الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات ووعاء ضريبة الدخل

### المحور الثالث: الإطار التطبيقي للبحث

#### المحور الأول: منهجية البحث

##### أولاً- مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في ان الهيئة العامة للضرائب لا تأخذ بغالبية القوائم المالية المقدمة من قبل المكلفين وذلك بسبب انعدام الثقة والشفافية والوضوح والموضوعية في المعلومات الواردة في هذه القوائم وعدم قناعة الهيئة بالريح المحاسبي لغرض إجراء عملية التحاسب الضريبي مما أدى إلى زيادة الفجوة بين الضرائب التي يقوم المكلفون بدفعها والضرائب التي يجب أن تُدفع على أرباحهم الأقرب إلى الحقيقة (زيادة الفجوة الضريبية).

##### ثانياً- أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من تأكيد أهمية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال إصدار قواعد الحوكمة في العراق لاستفادة منها في :-

- 1- تطوير الممارسات المحاسبية التي تجعل المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تعكس الوضع المالي للشركة بدون أي تلاعب أو تحوير.
- 2- رفع كفاءة أداء الشركات من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية و المدققين الداخليين والخارجيين من خلال تطبيق معايير الأداء والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
- 3- للوصول إلى تحقيق مصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب لتقليص الفجوة الضريبية.

##### ثالثاً- أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 3- توضيح مفهوم حوكمة الشركات وبيان أهمية تطبيق مبادئها في الشركات.
- 4- الاستفادة من تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات من خلال بعض آلياتها لتحسين المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية.
- 5- معرفة أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وذلك لتعزيز الثقة في التقارير المقدمة للهيئة العامة للضرائب لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

##### رابعاً - فرضية البحث

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصداقية في التقارير المالية المقدمة للهيئة العامة للضرائب ومن ثم تحديد وعاء ضريبي عادل من قبل الهيئة العامة للضرائب.

### خامساً- عينة البحث

تستدعي متطلبات الدراسة أن نتعرف على عينة البحث لأنها تمثل الخطوة الأولى والأساس الذي تستند إليه الدراسة وحسب طبيعة مشكلة البحث والهدف منها . وبغرض اختبار الفرضية فإن العينة تشمل:

١. **مراقبو الحسابات :** عدد من مراقبي الحسابات باعتبارهم المعنيين بتدقيق حسابات

الشركات في كل من مكاتب التدقيق وديوان الرقابة المالية:

- مكاتب التدقيق جهة الرقابة الخارجية لتدقيق أعمال الشركات المساهمة الخاصة .

- ديوان الرقابة المالية يقوم بتدقيق أعمال الشركات المساهمة المختلطة وأحياناً الخاصة

فضلاً عن أنه جهة الرقابة الخارجية للهيئة العامة للضرائب.

٢. **المكلفون (الشركات) :** عدد من العاملين في الشركات المساهمة الخاصة في قسمي

المالية والتدقيق وبعض مديري الأقسام ومديريها المفوضين باعتبارهم مسؤولين عن

إعداد التقارير المالية.

٣. **السلطة المالية :** ومنهم المخمنين والمدققين في قسم الشركات في الهيئة العامة

للضرائب فضلاً عن مسؤولي الوحدات والشعب.

### المحور الثاني

#### الإطار النظري لحوكمة الشركات ووعاء ضريبة الدخل

ركزت مبادئ حوكمة الشركات على الإفصاح والشفافية في إعداد القوائم المالية وضمن حقوق المساهمين وعلى تحقيق العدالة لكافة الاطراف المستفيدة من القوائم المالية وغيرها من المبادئ التي جاءت لخدمة كافة الأطراف التي تتعامل مع الشركات ومنها السلطة المالية حيث سيتم تناول الفقرات الآتية :-

أولاً : الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

ثانياً: الإطار المفاهيمي لوعاء ضريبة الدخل

ثالثاً الأبعاد الأساسية لحوكمة الشركات ذات التأثير في مصداقية التقارير المالية.

رابعاً : اثر التقارير المالية المعدة وفق الحوكمة في تحديد وعاء ضريبة الدخل

## أولاً : الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

### - مفهوم حوكمة الشركات

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن مفهوم أو تعريف حوكمة الشركات وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين ، فلقد عرف البعض حوكمة الشركات بأنها : مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات والمساهمين وأصحاب المصالح فيها وذلك عن طريق الإجراءات والأساليب التي تستخدم لإدارة شؤن الشركة وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بها وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة .(يعقوب، ٢٠٠٦)، وعرفت منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي *OECD* حوكمة الشركات بأنها "مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة أسهمها ومجموعة أصحاب المصالح، ويتم تحديد الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة والوسائل التي تحقق تلك الأهداف ومراقبة الأداء" (*OECD, 2004 : 11*)

وعرفها ( حماد ) فقد وصفها بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصرامة"(حماد، ٢٠٠٧-٢٠٠٨ : ٢٢) .

وعليه فالحوكمة تعني النظام، اي وجود نظم تحكم العلاقات بين الاطراف الاساسية التي تؤثر في الاداء وتشمل ايضاً مقومات تقوية الشركة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية.

### - مبادئ حوكمة الشركات

يقصد بمبادئ حوكمة الشركات بأنها مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها . ونظرا للدور المهم الذي تؤديه حوكمة الشركات فقد بذلت المنظمات والهيئات الدولية جهوداً واضحة وملموسة فيما يتعلق بصياغة وتطوير مبادئ الحوكمة وعلى رأس هذه المنظمات *OECD* التي قامت بإصدار مبادئ للحوكمة سنة ١٩٩٩ وقد تم تعديل هذه المبادئ في سنة ٢٠٠٤ وأصبحت تغطي ستة مجالات أساسية ويندرج تحت كل مبدأ مجموعة مبادئ تفصيلية وهي (١٤ : *OECD, ٢٠٠٤*) :-

أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يشجع على رفع مستوى شفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافقا مع أحكام القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية".

ب- حقوق المساهمين

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يوفر الحماية للمساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم وان يحمي إطار الحوكمة حقوق المساهمين".

ج- المعاملة المتساوية للمساهمين

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب وينبغي أن تتاح الفرصة للمساهمين كافة للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم".

د- دور اصحاب المصالح

"ينبغي على اطار حوكمة الشركات ان يعترف بحقوق اصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات واصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة مالياً".

هـ- الإفصاح والشفافية

"ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن الموضوعات الهامة كافة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات".

و- مسؤوليات مجلس الإدارة

"ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين"

ز- قواعد حوكمة الشركات

وهي مجموعة من القواعد التي تهتدى بها إدارة الشركة لتعظيم ربحية وقيمة الشركة على المدى البعيد لصالح المساهمين . وتعتبر هذه القواعد مكملة للنصوص الواردة في القوانين المختلفة كقانون الشركات وقانون أسواق المال وغيرها، إلا أن هذه القواعد لها خصوصية تميزها

عن القواعد القانونية الأخرى إذ إن قواعد حوكمة الشركات لا تمثل نصوصاً قانونية أمره ولا يوجد إلزام قانوني بها وإنما هي تنظيم وبيان للسلوك الجيد في إدارة الشركات وفقاً للمعايير والأساليب العالمية التي تحقق توازناً بين الأطراف ذات المصالح المختلفة (عبد الفتاح، ٢٠٠٧: ١٠١). وعليه فإن الخصائص أو السمات التي يجب توفرها في قواعد الحوكمة هي "الشفافية، المساءلة، المسؤولية، العدالة والإنصاف، الاستقلالية، الانضباط، المسؤولية الاجتماعية". لذا فإن هناك العديد من الجهات التي تتأثر وتتأثر في تطبيق قواعد حوكمة الشركات وتشمل المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والتدقيق الداخلي من الداخل، وأصحاب المصالح من خارج الشركة ومنهم السلطة المالية.

### – آليات حوكمة الشركات

لتطبيق قواعد حوكمة الشركات لابد من وجود آليات تعتمدها إدارة الشركة للتأكد من أن أصولها تستخدم بكفاءة وتكفل للمساهمين عوائد على استثماراتهم. وعُرفت آليات حوكمة الشركات "بأنها مجموعة الممارسات (مهام وخصائص) التي تضمن للشركة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية، والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بإفصاح عالٍ وشفافية واضحة، لتحقيق مطالب المصالح كافة" (صالح، ٢٠٠٦: ١٢٨) وتصنف الآليات إلى آليات داخلية وخارجية.

#### ١- الآليات الداخلية

تمثل الآليات الداخلية التدابير التي تطبقها الشركة داخلياً لتحديد العلاقات بين المساهمين ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وأصحاب المصالح الأخرى (CIPE، ٢٠٠٨: ٨) وهي:

أ- مجلس الإدارة واللجان المنبثقة منه ( لجنة التدقيق، لجنة التعيينات والمكافآت )

ب- إدارة التنفيذ

ج- التدقيق الداخلي

#### ٢- الآليات الخارجية

تمثل الآليات الخارجية جميع العوامل التي تؤثر في أداء الشركة التي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة وتعد من المصادر المهمة للضغط من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ،

وتتمثل بالتشريعات والقوانين، التدقيق الخارجي، منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري، الاندماجات والاكتمالات، مراقبة الدائنين (التميمي، ٢٠٠٨: ١١٣) وهي:

أ- التدقيق الخارجي

ب- التشريعات والقوانين

ثانياً : الإطار المفاهيمي لوعاء ضريبة الدخل

## ١- وعاء ضريبة الدخل

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة. والوعاء قد يكون شخصاً أو مالاً (كشخص المكلف أو رأسماله أو دخله أو السلع سواء كانت المستوردة من الخارج أو المنتجة في الداخل). واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية (اسماعيل، ٢٠٠١: ٦٢)

## ٢- طرائق تقدير الوعاء الضريبي

يقصد بتقدير الوعاء الضريبي "مجموعة من الإجراءات والعمليات التي ترمي إلى تحديد مقدار الدخل الصافي تمهيدا لاحتساب مقدار الضريبة عليه بالسعر المقدر قانوناً وقد تطورت الطرائق التي يتم بموجبها تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بتطور الاجهزة الضريبية وبالوعي المحاسبي وبالتطور الاقتصادي والاجتماعي" (المحسن، ١٩٩٦: ١٠٨) ويمكن التمييز بين نوعين من الطرائق:

### ٢-١- الطرائق غير المباشرة

أي إن السلطة المالية تتخذ من العناصر الخارجية دليلاً على مقدار الدخل الخاضع للضريبة وهي على نوعين:

#### أ- طريقة المظاهر الخارجية

في هذه الطريقة تستند السلطة المالية عند التقدير على بعض العلامات أو المؤشرات الخارجية التي تيسر الوصول إلى هذا الوعاء ومنها تقدير دخل المكلف على سبيل المثال على أساس القيمة الايجارية لمسكنه وما شابهه، وتفرض الضريبة على الدخل المفترض وليس الحقيقي من خلال الاعتماد على المظاهر الخارجية والتي تتمثل بالجوانب المادية المحسوسة (البدراي، ٢٠٠١: ٢).

#### ب- طريقة التقدير الجزافي

يعرف التقدير الجزافي بأنه اعتماد السلطة المالية على قرينة أو أكثر ذات صلة بمصدر الدخل الذي يحصل عليه المكلف (الريعي، ٢٠٠٤: ١٣٣)

## ٢-٢ - الطرائق المباشرة

تلجأ السلطة المالية وفقاً لهذا الأسلوب في تقدير الوعاء الضريبي بالنظر إلى تفاصيل تكوينه، أي إلى قيمة الوعاء مباشرة (السلطان، ٢٠٠٤: ٤١) وهذه الطرائق هي:

### أ- التقدير الإداري المباشر

تقوم السلطة المالية بموجب هذه الطريقة بإتباع كافة الوسائل التي تكشف عن مقدار الوعاء الضريبي لدخل المكلف فلا تتقيد بقرائن أو مظاهر معينة (العزبي، ٢٠٠٤: ٤١). وقد حصرت المادة (٣٠) من قانون ضريبة الدخل الحالات التي تلجأ إليها السلطة المالية في التقدير الإداري وهي:

- في حالة رفضها للتقارير المقدمة من قبل المكلف أو عدم موافقة المكلف على التعديلات التي تجربها السلطة المالية على إقراره.

- في حالة امتناع المكلف عن تقديم التقرير الخاص بالضريبة.

### ب- التقدير الاتفاقي

ويقصد به تطابق في المعطيات المفضية إلى الدخل بين السلطة المالية والمكلف على مقدار الدخل ومقدار الضريبة المتحققة. فإذا قامت السلطة المالية بتصحيح الإقرار واقترن هذا التصحيح بقبول المكلف، أو بالعكس إذا أبدى المكلف ملاحظاته على التصحيح وقبلت السلطة المالية بتلك الملاحظات، أو إذا اعترض المكلف على تقدير السلطة المالية واقتنعت الأخيرة بأسباب الاعتراض، وعليه فلق كل نقاش يتم بين السلطة المالية والمكلف يؤدي إلى تقدير الدخل وفرض الضريبة استناداً إلى ذلك النقاش يعتبر تقدير بالاتفاق (الهلاي، ٢٠٠١: ٤٢).

### ج- التقدير الاحتياطي

التقدير الاحتياطي هو " تقدير مؤقت للدخل تقوم به السلطة المالية في حالات معينة

تبغي منه ضمان مبلغ الضريبة حتى يتم إجراء التقدير النهائي (الدوري، ٢٠٠٢: ٥٤).

### د- التقدير الإضافي

التقدير الإضافي هو تقدير لاحق على التقدير الأصلي لنفس المكلف ويجري على عناصر لإيرادات أخرى غير تلك التي سبق أن أجري عليها التقدير (الغزاوي، ٢٠٠١: ٢٢).

#### هـ- التقدير بواسطة الإقرار

بموجب هذه الطريقة يقوم المكلف أو من يمثله بتقديم إقرار ضريبي بالمدخولات المتحققة له خلال فترة معينة من السنة يبين فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية .

ويعرف الإقرار الضريبي بأنه كشف يقدمه المكلف في مواعيد محددة يقوم بالإفصاح من خلاله عن دخله الإجمالي وصافي دخله الخاضع للضريبة (Meigs et al., 1996:771)

#### و- التقدير الذاتي:

يعد التقدير الذاتي من الأساليب الحديثة التي يتم إتباعها في معظم النظم الضريبية المتقدمة ويقصد به أن يتولى المكلف بنفسه تقدير دخله الخاضع للضريبة وحساب قيمة الضريبة المستحقة وبمبادرة ذاتية . فمن خلال الاعتماد على الإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف للسلطة المالية وعلى الدخل السنوي الذي تظهره الحسابات الختامية للشركات يتم تحديد الوعاء الضريبي ولذلك يترتب على المكلف مسؤوليات تتمثل بالاحتفاظ بسجلات كافية وملاءمة وتحقق الموثوقية للسلطة المالية (الخرسان، ٢٠٠٦: ٤٦).

أن عملية التقدير الذاتي تعد من أفضل أساليب التقدير التي يجب إتباعها من قبل السلطة المالية لغرض احتساب الوعاء الضريبي ، ولنجاح هذه الطريقة يجب التغلب على عدد من العوامل ذات الأثر السلبي والتي يؤدي تذييلها والتغلب عليها إلى نجاح هذا الأسلوب من التقدير عن طريق تطبيق قواعد حوكمة الشركات لما لها من اثر في إضفاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية المقدمة للسلطة المالية لإدامة الثقة بين السلطة المالية والشركات وهذا ما سنناقشه في الفقرة الآتية.

#### ثالثاً: الأبعاد الأساسية لحوكمة الشركات ذات التأثير في مصداقية التقارير المالية.

لتهيئة قوائم مالية تنسم بالإفصاح الكافي والشفافية للأطراف الخارجية ومنها السلطة المالية لأغراض التحاسب الضريبي في ظل مبادئ حوكمة الشركات يجب أن تهيئ هذه

الشركات الآليات المناسبة لتنفيذ قواعد الحوكمة ويكون لدى الشركة نظام محكم للرقابة الداخلية يتعاون في وضعه مجلس الإدارة مع الإدارة التنفيذية.

### ١ - نظام الرقابة الداخلية

إن هدف الرقابة الداخلية هو تحديد المسؤوليات مما يجعل الأفراد مسؤولين عن الممتلكات والمعلومات التي تخضع لمراقبتهم من خلال الآتي (المدير المالي، ٢٠٠٨: ٢):

أ. توزيع العمل والمهام بحيث لا يكون هناك شخص واحد في منصب يتحكم بمفرده بالمعاملات والأصول أو الحسابات وغيرها من سجلات المراقبة.

ب. تنظيم سير العمل بحيث يستطيع أي موظف أثناء أداء عمله بصورة منفردة أن يقوم بتدقيق عمل موظف آخر بصورة آلية.

### ٢ - الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق

تؤدي المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق دوراً هاماً في تفعيل آلية تطبيق حوكمة الشركات من خلال التطبيق الصحيح لهذه المعايير، وتطوير معايير تتلاءم مع الأدوار الحديثة التي تضطلع بها الشركات. ولقد جاءت المعايير المحاسبية المحلية والدولية، بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والاجراءات المحاسبية وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية (الجارات، ٢٠٠٨: ٢١).

### ٣ - دور لجنة التدقيق

يبرز دور لجان التدقيق في إضفاء الثقة على التقارير المالية وتعزيز مصداقية مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية، من خلال المهام التي تقوم بها، ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للشركات عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقارير ضمن التقارير السنوية .

وتتمثل مسؤوليات اللجنة بالآتي : (سليمان، ٢٠٠٨: ٩٩-١٠٠)

### ٣-١ مناقشة الإدارة والمدقق الخارجي حول:

- أ- سياسة الإفصاح والمتطلبات التي تفرضها اللوائح والقوانين التي تفرضها الدولة بالإضافة إلى قيام اللجنة بمناقشة مدى مناسبة المبادئ المحاسبية التي تطبقها الشركة.
- ب- كيفية إعداد التقارير السنوية للشركة والملاحظات والتفسيرات المرفقة بها.
- ج- مدى ملائمة أنظمة الرقابة الداخلية.

- ٢-٣ مناقشة المدقق الخارجي في التقارير المالية التي تم مراجعتها وفي التقرير الخاص به.
- ٣-٣ مناقشة التغيرات التي تحدث في خطة التدقيق الخارجي.
- ٤-٣ التوصية بإختيار المدققين الخارجيين الأكفاء والمتخصصين وتغييرهم دوريا وتحديد أتعابهم (Abbott & Parker,2000:47).
- ٥-٣ حماية استقلال المدقق الخارجي عن طريق توفير المناخ المناسب له لأداء واجبه على أكمل وجه وحمايته من اي ضغوط من إدارة الشركة.
- ٦-٣ مراجعة الخدمات غير التدقيقية التي يقوم المدقق الخارجي بتقديمها إلى الشركة. (القشي والخطيب،٢٠٠٧: ٥).

#### ٤ - دور الإدارة التنفيذية

- تتولى الإدارة التنفيذية تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وفق الصلاحيات المخولة اليها من مجلس الإدارة وذلك لتحقيق اهداف الشركة، ويمكن تلخيص مهام المدراء التنفيذيين بالآتي : ( General Electric Co.,1997: 5)
- ١-٤ تنفيذ توجيهات مجلس الإدارة والاستماع إلى النصح والمشورة منه في القضايا المصيرية للشركة.
- ٢-٤ تحديد متطلبات البيئة الخارجية ومقابلتها بمعطيات البيئة الداخلية، وذلك لمعرفة الفرص والتحديات والقوة والضعف في بيئة الشركة.
- ٣-٤ توجيه المستويات الإدارية في الشركة كافة بخطوات وأساليب تنفيذ الخطط لتحقيق الأهداف.
- ٥-٤ تحديد الأهداف المطلوبة في ضوء توجيهات مجلس الإدارة ونتائج التحليل البيئي ويجب أن تكون تلك الأهداف واضحة وقابلة للتنفيذ، وترتبط بمستويات الأداء المرتفعة لتحسين قابليات العاملين.

#### ٥ - دور التدقيق الداخلي

- يحظى التدقيق بأهمية بالغة لبعثه أداة رقابية فعالة تحفظ حقوق المساهمين وكافة المتعاملين مع الشركة، ويمكن إيضاح أهم وظائف التدقيق الداخلي بالآتي:(ابو السعود،٢٠٠٥:٣٣١)
- ١-٥ تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي وذلك بهدف:

- أ . التأكد من أن النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي سليم.
- ب . التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للشركة.
- ج . اقتراح التحسينات لهذه النظم أولاً بأول.
- ٢-٥ تقييم الخطط والإجراءات
- ٣-٥ مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة.
- ٤-٥ حماية أموال الشركة.
- ٥-٥ تحقيق صحة البيانات المحاسبية والإحصائية .

## ٦- دور التدقيق الخارجي

- لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية ودور مراقب الحسابات في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات من خلال استقلاليته في الشركة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها ، ويمكن تلخيص واجبات مراقبي الحسابات بالآتي : (هيئة الأوراق المالية، ٢٠٠٦ : ٢٨-٢٩)
- أ- مراقبة أعمال الشركة وأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.
- ب- حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة والتبليغ عن أي مخالفة للقانون أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة.
- ج- تدقيق حسابات الشركة وفقاً للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.
- د- إبداء الرأي في صحة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على صحتها. (الجعافرة، ٢٠٠٨ : ٢٦)
- هـ- فحص الأنظمة الإدارية والمالية للشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها والتحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة على الشركة . (صقر، ٢٠٠٨ : ١)

## ٧- المساءلة والرقابة المحاسبية

تعد التقارير المالية مصدراً مهماً وأساسياً للعديد من المؤشرات اللازمة لتحقيق الرقابة والمساءلة لأصحاب المصالح كافة عن أي خلل أو قصور بعد تحديد المسؤولية، فهناك علاقة وثيقة بين النزاهة والشفافية في التقارير المالية والمساءلة إذ إن فقدان النزاهة والشفافية في

العملية الإدارية نتيجة عدم مساءلة الإدارة يؤدي إلى الإفصاح عن بيانات مالية مضللة وغير متطابقة مع الواقع ويؤدي كذلك إلى اعتماد معالجات محاسبية خاطئة، واستغلال الثغرات في المعايير المحاسبية والاجتهادات في الممارسات المحاسبية، لذا فان قواعد الحوكمة تؤدي إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق المساءلة. (التميمي، ٢٠٠٢: ٩٢)

## ٨ - تحقيق الإفصاح والشفافية

يعتبر مفهوم الإفصاح من المفاهيم الراسخة في الفكر المحاسبي باعتباره أداة اتصال بين الشركة والعالم الخارجي ويعتبر من القضايا الهامة التي شغلت اهتمام المحاسبين وغير المحاسبين وذلك لما له من تأثير على قرارات وتصرفات المهتمين بأنشطة الأعمال . ونظرًا لما اكتسبه من الأهمية فقد أصبح الجميع يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح ومزيدًا من الشفافية ، بهدف أن تكون التقارير المالية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية ولضمان الجودة في تلك التقارير (الخزاعي، ٢٠٠٨: ٦٢).

### رابعاً : اثر التقارير المالية المعدة وفق الحوكمة في تحديد وعاء ضريبة الدخل

تعمل حوكمة الشركات توفير نظام رقابي داخلي متين للشركات وذلك من خلال توفير آليات تعمل على اضعاف الثقة والمصداقية وتحسين الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية، لذلك فإن التقارير المالية تكون صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها تلك التقارير وهذا يزيد من ثقة كافة الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية ومنها دائرة الضريبة عند إجراء عملية الفحص الضريبي وتحديد وعاء ضريبة الدخل.

### ١ - إجراء الفحص الضريبي لتحديد وعاء ضريبة الشركات

لقد اخذ المشرع الضريبي العراقي بمبدأ القوائم المالية بشأن تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وقد ألزم كافة الشركات بتقديم حساباتها الختامية اعتباراً من ١/٢ ولغاية ٥/٣١ من كل سنة وفي حالة عدم تقديم ذلك تتعرض الشركة إلى إضافة قانونية بنسبة ١٠% من الدخل المتحقق على أن لا تزيد عن (٥٠٠) دينار في حالة عدم وجود عذر مقبول. وقد تم تعديل الحد الأعلى لمبلغ الجزاءات المفروضة بموجب الفقرة (٤) من المادة (٥٦) من القانون المذكور أعلاه ليصبح (٥٠٠٠٠٠) دينار بدلاً من (٥٠٠) دينار بموجب القانون رقم (٣٥) في (١٩٩٩/١١/٨)، وبعد استلام الإقرار الضريبي والتقارير المالية والمرفقات الأخرى بما فيها صك الضريبة من المكلف ، يتم إجراء عملية الفحص الضريبي.

## - عملية الفحص الضريبي

بعد قيام الفاحص الضريبي بتجميع ودراسة كل ما يقدم اليه من معلومات وتقارير مالية مع المعلومات المحفوظة في ملف الشركة يتم مناقشة المكلف (الشركة) ليتم اتخاذ قرار فرض الضريبة على صافي الدخل السنوي ، وعندما يصل الفحص الضريبي إلى مؤشرات وقرائن تضعف الثقة بالدخل الضريبي الذي تظهره التقارير ير المالفة يجري تقدير دخل الشركة وفق المؤشرات والضوابط السنوية . أما مخالفات أخفاء المعلومات أو التصريح بأقل من الدخل الخاضع للضريبة فإنها من أكثر المخالفات خطورة، ويتميز هذا النوع من المخالفات الضريبية بصعوبة اكتشافه في ضوء الإمكانيات المتوفرة حاليا لان اكتشاف التحريف أو التلاعب في الإقرارات الضريبية يتطلب وجود كوادر متخصصة وكفاءة وبأعداد كافية. ولصعوبة الوصول إلى تلك المخالفة واتساع نطاق ممارستها من قبل المكلفين أو من يساعدهم في ذلك فقد شدد المشرع الضريبي الجزاءات التي تفرض على مرتكبيها، وجعلها أكثر قسوة من الأنواع الأخرى ليتحقق الردع المطلوب لجميع المكلفين أو من يساعدهم أو يحرضهم أو يشاركونهم في ذلك، وكذلك نص التشريع الضريبي على حق الفاحص الضريبي في الاطلاع على دفاتر المكلفين ليتمكن من أداء عمله . وقد حددت المادة (٦) فقرة (٢،١) من نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ وكذلك مادة (٢٧) من قانون الضريبة النافذ للسلطة المالية حق الاطلاع على دفاتر المكلفين وسجلاتهم للوصول الى الدخل الحقيقي للمكلف ومكافحة ظاهرة التهرب الضريبي وذلك لتقدير دخل المكلف تقديرا صحيحاً يراعى فيه تحقيق العدالة في فرض الضريبة، وقد أسبغ المشرع الضريبي في قانون ضريبة الدخل على حق الاطلاع ضمانة تشريعية هي العقوبات التي تفرض على كل من يخالف هذه الاحكام في المواد (٥٦، ٥٧، ٥٨).

## ٢- دور حوكمة الشركات في تقديم المعلومات المحاسبية للسلطة المالية

تعد السلطة الضريبية ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة ضمن التقارير المالية. وينبغي أن تكون من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم التقارير بالشكل الذي يجعل تلك التقارير تفي بمتطلبات مستخدميها (السلطة المالية) بحيث يمكن الاعتماد عليها عند إجراء عملية التحاسب الضريبي.

إن عدم مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة الى السلطة المالية يؤدي إلى فقدان أهم عوامل النجاح لأي نظام ضريبي متطور ألا وهي خاصية الثقة بين طرفي عملية التحاسب الضريبي. وباعتبار أن الفاحص الضريبي هو القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي بناءً على نتائج وظيفة الإفصاح والعرض للمعلومات المحاسبية من خلال التقارير المالية، لذا يتضح دور وأهمية الإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي والذي اشترط لمثل هذا التحديد أن يكون في إطار معايير المحاسبة، لغرض إضفاء مزيد من المصداقية على المعلومات المحاسبية لتعزيد العلاقة التحاسبية الضريبية بين المكلف والفاحص الضريبي، وكلما زادت درجة المصداقية لدى المكلف عند عرضه للمعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية كمرفقات للإقرار الضريبي، كلما تحققت الجودة في الفحص الضريبي، وعضدت دور الإفصاح المحاسبي في التحديد العادل لقيمة الوعاء الضريبي.

ومن استعراض قواعد الحوكمة وبعض آلياتها التي تؤثر في مصداقية التقارير المالية، نجد ان قواعد حوكمة الشركات لها اثر في تحقيق الثقة والمصداقية في نتيجة أعمال الشركات من خلال تحقيق الشفافية في عمل مجلس الإدارة واختيار مدراء تنفيذيين أكفاء، إذ إن مسألة اختيار المدراء التنفيذيين في ظل الحوكمة تقع على عاتق مجلس الإدارة واللجان التابعة له، فضلا عن انه مسؤول أمام أصحاب المصالح كافة عن جودة المعلومات المقدمة لهم، وضرورة ان يكون لدى الجهات الرقابية والتنفيذية والتنظيمية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة موضوعية لتقديم معلومات تتصف بال شفافية وفي الوقت المناسب. فضلا عن إن الإفصاح والشفافية في إتباع الإجراءات والطرائق المحاسبية ورفع كفاءة أداء عناصر نظام الرقابة الداخلية سيحقق جودة في المعلومات المحاسبية لحماية وضمن حقوق أصحاب المصالح كافة.

### المحور الثالث

#### الإطار التطبيقي للبحث

يتناول هذا المحور وصف لمتغيرات البحث التي يتم من خلالها عرض خلاصة إجابات الأفراد العينة للوقوف على فرضية البحث بهدف التوصل إلى حكم بشأن إثباتها أو نفيها من خلال الفقرات الآتية:

١ - واقع العمل في قسم الشركات.

٢ - وصف استثمارة الاستبانة وعينة البحث

٣ - تحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضية.

## ١ - واقع العمل في قسم الشركات.

### الاجراءات المتبعة في الهيئة العامة للضرائب في تحديد الوعاء الضريبي للشركات

أ. تقديم القوائم المالية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مراقب الحسابات أو ديوان الرقابة المالية خلال الفترة المحددة بموجب المادة (٢٧) فق (٢) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل من قبل المكلف الى السلطة المالية.

ب. تُستلم التقارير المالية من قبل ممثل السلطة المالية في القسم وبعد أن يتم التأكد من كونها مدققة من قبل ديوان الرقابة المالية بالنسبة للشركات المساهمة المختلطة ومدققة من قبل مراقب الحسابات بالنسبة للشركات المساهمة الخاصة والتأكد من إن اسم مراقب الحسابات منشور في نشرة مراقبي الحسابات للسنة المعنية. ويتم ختمها في وحدة الواردة لإثبات تاريخ ورودها.

ج. قبول نتائج الحسابات باتخاذ الفائض كدخل خاضع للضريبة (بعد تنزيل الاحتياطات القانونية المعفاة ضريبياً مثل احتياطي التوسعات والاحتياطي القانوني ) مع مراعاة إجراء التسويات اللازمة للإيرادات والمصاريف المعفاة أو غير المقبولة ضريبياً.

ولأهمية تحديد الدخل وإقراره، فقد حُددت صلاحيات لكل مستوى من مستويات التقدير، ويُعاد النظر بها كل فترة، ويعتمد ذلك على عدة أمور تقررها إدارة الهيئة العامة للضرائب، وحالياً حددت صلاحية المخمن ب (١٠) ملايين دينار، وما زاد عن ذلك يُعرض على مدير القسم. وأحيانا تُعرض التقديرات على معاون المدير العام أو المدير العام حسب المقتضى.

ومن تتبع إجراءات التحاسب الضريبي للشركات المساهمة نجد إن السلطة المالية اعتادت القبول بنتائج الحسابات طبقاً للأرباح الظاهرة فيها تعزيزاً للثقة مع تلك الشركات لكن هذا لا يعني عدم بذل العناية اللازمة عند إجراء عملية الفحص الضريبي\* إذ تقوم بتقدير الدخل احتياطي لحين استكمال المقتبسات ودراسة وتحليل المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم

\* مقابلة شخصية مع بعض المخمنين والمسؤولين في الهيئة العامة للضرائب

المالية ، ومن الأسباب التي تحول دون الأخذ بمبلغ الربح الضريبي الوارد بالتقارير المالية تبين الآتي:

أ- اي يتم التأكد من مبلغ الإيرادات الظاهر بموجب الحسابات من خلال مقارنتها مع المبالغ الواردة في الكتب الرسمية من الجهات الخارجية وكذلك يأخذ بنظر الاعتبار نشاط وحجم الشركة وسمعتها وجودة منتجاتها وحجم تعاملاتها، وإذا كان لديها فروع أخرى في بقية المحافظات، وكذلك إذا كانت هناك مساهمة من دول أخرى كما في بعض المصارف، ويتم اقتراح الإيراد وفق هذه المؤشرات، وبعدها أما أن يؤخذ بمبلغ الإيراد الظاهر في الحسابات أو بالإيراد المقترح.

ب- يتم التأكد من مبالغ المصروفات الظاهرة في التقارير المالية ومدى ملاءمتها مع نشاط وحجم الشركة لتأثيرها في الفائض، ويتم مقارنة نسبة الفائض إلى الإيرادات الواردة في القوائم المالية فإذا كانت النسبة أعلى أو قريبة من نسبة الضوابط يؤخذ بالربح الوارد في القوائم المالية أما إذا كان الفرق كبير فيؤخذ بنسبة ضوابط الهيئة، وفي حالة عدم موافقة المكلف على التقدير يؤشر ذلك في الحقل المخصص في مذكرة التخمين، وتحال إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي، حيث يتم مطالبة المكلف بسجلاته ومستنداته ليتم دراستها والبت فيها.

أما في حالة وجود شك في حسابات احد المكلفين أو في فقرة معينة من الفقرات الواردة في تقاريره المالية فتحال أيضا بموجب اقتراح من القسم وموافقة المدير العام إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي للتأكد من سلامة هذه الحسابات وتدقيقها.

ومما تقدم نستنتج لكي يتم الاعتماد على التقارير المالية المقدمة من المكلفين (الشركات) في عملية التحاسب الضريبي يتطلب توفر المصادقية والموضوعية في تلك التقارير للوصول من خلالها إلى القناعة والثقة في نتائج الأعمال التي تظهرها هذه التقارير، وبالتالي اتخاذ القرار المناسب من قبل السلطة المالية عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة بغية الوصول إلى وعاء ضريبي عادل، فضلا عن امتلاك المخزن والمدقق الضريبي مواصفات عديدة من أهمها التحصيل العلمي والخبرة العملية إلى جانب الأمانة والنزاهة لكي يتمكن من أداء عمله بأكمل وجه لتحقيق العدالة ، وتحقيقاً لذلك نرى أن تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات (من خلال الآليات الداخلية والخارجية) بشكل سليم يساعد في تخفيض الممارسات التي من شأنها أن تؤدي إلى التضليل في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية وبالتالي تقديم معلومات محاسبية ذات جودة عالية الى اصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المناسبة والملائمة، التي من الممكن أن

تساعد السلطة المالية في الوصول إلى وعاء ضريبي مقبول، ومن ثم تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل وسليم وهذا ما سيتم التأكد منه من خلال تحليل واختبار نتائج الاستبانة .

## ٢ - وصف استمارة الاستبانة وعينة البحث

تفاصيل استمارة الاستبانة: تم تقسيمها إلى قسمين:

القسم الأول (معلومات عامة ) وهو مشترك بين أفراد عينة البحث (السلطة المالية، مراقبي الحسابات، الشركات ) ويهدف إلى التعرف على طبيعة الوظيفة التي يشغلها أفراد العينة وتخصصهم وتحصيلهم العلمي وعدد سنوات خدمتهم.

أما القسم الثاني فقد تناول فقرتين :

- الأولى وهو مشترك بين أفراد عينة البحث وهي أسئلة مرتبطة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها.

- أما الثاني فقد شملت على أسئلة مرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات ومصداقية التقارير المالية ووعاء ضريبة الدخل . وقد تميز بوجود بعض الأسئلة الموجهة للإجابة من مجموعة معينة دون الأخرى (حسب طبيعة عمل المجموعة التي يوجه إليها )، لنتمكن من خلال هذه الأجوبة معرفة فيما إذا كان أفراد العينة مؤيدين أم رافضين أم متحفظين ودرجة هذه المواقف لديهم من خلال وضع خيارات للإجابة مع إعطاء المجال المناسب لإبداء الملاحظات والمقترحات. وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي.

أما السمات الشخصية لأفراد عينة البحث، فيمكن إظهارها في الجداول (١، ٢، ٣) والتي تبين المعلومات التفصيلية بشأن العدد والنسبة المئوية والتجميعية لكل من الوظيفة والتخصص العلمي والتحصيل الدراسي وسنوات الخدمة للمجموعات عينة البحث وكالاتي:

### جدول (١)

التكرارات الملاحظة ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة المستجيبين ( الشركات )

النسبة التجميعية	النسبة	التكرارات	البيانات الأولية ومستوياتها
26.7	26.7	8	تدقيق داخلي
66.7	40	12	حسابات
83.3	16.7	5	مدير مفوض
100	16.7	5	مدير قسم
40	40	12	تخصص خارج الاختصاص
56.7	16.7	5	تخصص مرتبط بالاختصاص
100	43.3	13	تخصص ضمن الاختصاص

6.7	6.7	2	دبلوم	التحصيل
80	73.3	22	بكالوريوس	
100	20	6	ماجستير وما يعادلها	
6.7	6.7	2	15 - 19	الخدمة
33.3	26.7	8	10 - 14	
83.3	50	15	5 - 9	
100	16.7	5	< 5	

يبين جدول (١) تفاصيل مجموعة عينة الشركات حيث حاز العاملون في الحسابات على أعلى نسبة (٤٠%) ويليه المذققون الداخليون بنسبة (٢٦.٧%) أما المدراء المفوضون ومدراء الأقسام فكانت نسبة كل منهما (١٦.٧%) وهذا يدل على تنوع في المناصب الإدارية لأفراد العينة . أما بالنسبة للتخصص فأعلى نسبة تم احتسابها كانت (٤٣.٣%) ضمن الاختصاص وهذا مؤشر جيد وخارج الاختصاص بنسبة (٤٠%) ويليها نسبة (١٦.٧%) من التخصص المرتبط بالاختصاص أما التحصيل العلمي فنسبة حملة شهادة البكالوريوس بلغت (٧٣.٣%) وهي أعلى نسبة ثم جاءت ن سبة (٢٠%) لحملة شهادة الماجستير وبعدها نسبة (٦.٧%) لحملة الدبلوم ولم يسجل كل من حملة شهادة الدكتوراه والدبلوم العالي أية نسبة .وبالنسبة إلى الخدمة فقد سجلت نسبة (٥٠%) أعلى نسبة تم احتسابها من الذي لديهم خدمة (٥-٩) وبلغت الفئة (١٤-١٠) نسبة (٢٦.٧%)، أما نسبة الفئة (١-٥) (١٦.٧%)، في حين سجلت فئة (١٥-١٩) نسبة (٦.٧%) أما فئة (٢٠ فأكثر) فلم تسجل أي نسبة، ويوضح شكل (٦) الدوائر البيانية لنسب التكرارات للشركات.

أما جدول (٢) فهو يخص وصف عينة البحث لمجموعة (السلطة المالية) وكالاتي:-

#### جدول (٢)

التكرارات ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة المستجيبين (السلطة المالية)

النسبة التجميعية	النسبة	التكرارات	البيانات الأولية ومستوياتها	
16.1	16.1	5	مدير قسم	الوظيفة
35.5	19.4	6	م . شعبة	
80.6	45.2	14	مخمن	
100	19.4	6	مدقق	
3.2	3.2	1	تخصص خارج الاختصاص	التخصص
29	25.8	8	تخصص مرتبط بالاختصاص	
100	71	22	تخصص ضمن الاختصاص	
3.2	3.2	1	دكتوراه وما يعادلها	التحصيل
32.3	29	9	ماجستير وما يعادلها	

48.4	16.1	5	دبلوم عالي
96.8	48.4	15	بكالوريوس
100	3.2	1	دبلوم
6.5	6.5	2	20 >
19.4	12.9	4	15 - 19
41.9	22.6	7	10 - 14
96.8	54.8	17	5 - 9
100	3.2	1	< 5

لقد حاز المخمنون على أعلى نسبة (٤٥.٢%) ويوليهم مسؤولو الشعب والمدققون وكانت نسبة كل منهما (١٩.٤%) ثم مدرء الأقسام وكانت (١٦.١)، أما بالنسبة للتخصص فنلاحظ أن أعلى نسبة تم احتسابها (٧١%) كانت ضمن الاختصاص وهذا مؤشر جيد، أما التخصص القريب للاختصاص فقد سجل نسبة (٢٥.٨%) ويوليها نسبة (٣.٢%) من خارج الاختصاص.

أما التحصيل العلمي فنسبة حملة شهادة البكالوريوس بلغت (٤٨.٤%) وهي تمثل أعلى نسبة تم احتسابها، ثم جاءت النسبة (٢٩%) والتي تعبر عن حملة شهادة الماجستير، أما نسبة حملة الدبلوم العالي فقد سجلت (١٦.١%)، ونسبة حملة كل من الدكتوراه والدبلوم فكانت (٣.٢%) وهذا يدل على إن النسبة الأكبر هم ممن يحملون شهادة البكالوريوس والماجستير مما يشير إلى مستوى جيد لإجابات العينة لقدراتهم على فهم الأسئلة واستيعاب المتغير.

أما بالنسبة إلى الموظفين الذين لديهم خدمة (٥-٩) فهم يشكلون نسبة (٥٤.٨%) من أفراد عينة الدراسة وقد حققت هذه الفئة الخاصة بعدد سنوات الخدمة أعلى نسبة لها من بين فئات أفراد العينة وبلغت الفئة (١٠-١٤) نسبة (٢٢.٦%) من أفراد العينة، وبلغت نسبة الفئة (١٥-١٩) (١٢.٩%) وفئة (٢٠ فأكثر) فقد بلغت (٦.٥%)، في حين سجلت فئة (١-٥) نسبة (٣.٢%).

أما في ما يخص وصف عينة البحث لمجموعة (مراقبي الحسابات) فهي مبينة في جدول (٣).

#### جدول (٣)

التكرارات ونسبها المئوية والتجميعية للبيانات الأولية لمجموعة المستجيبين (مراقبي الحسابات)

النسبة التجميعية	النسبة	التكرارات	البيانات الأولية ومستوياتها
35.5	35.5	11	ديوان الرقابة المالية
100	64.5	20	مكتب تدقيق خاص
96.8	96.8	30	تخصص ضمن الاختصاص
100	3.2	1	تخصص مرتبط بالاختصاص

51.6	51.6	16	دكتوراه وما يعادلها	التحصيل
100	48.4	15	ماجستير وما يعادلها	
41.9	41.9	13	20 >	الخدمة
54.8	12.9	4	15 - 19	
74.2	19.4	6	10 - 14	
90.3	16.1	5	5 - 9	
100	9.7	3	< 5	

إن نسبة (٦٤.٥%) من الذين يعملون في المكاتب الخاصة، تم نسبة (٣٥.٥) للعاملين

في ديوان الرقابة المالية، أما بالنسبة للتخصص فنلاحظ نسبة (٩٦.٨%) هم ضمن الاختصاص أما التخصص القريب للاختصاص فقد سجل نسبة (٣.٢%) وهذا مؤشر جيد أما نسبة حملة شهادة الدكتوراه فقد بلغت (٥١.٦%) وهي تمثل أعلى نسبة تم احتسابها، ثم جاءت نسبة (٤٨.٤%) التي تعبر عن حملة شهادة الماجستير، وهذا مستوى جيد و يعطي مؤشراً جيداً عن إجابات العينة لقدراتهم على فهم الأسئلة واستيعاب المتغيرات، أما بالنسبة إلى الخدمة فقد سجلت نسبة (٤١.٩) أعلى نسبة تم احتسابها (للسنوات (٢٠ فأكثر)، وبلغت فئة السنوات (١٠-١٤) نسبة (١٩.٤%)، أما الذي لديهم خدمة (٥-٩) فهم يشكلون نسبة (١٦.١%) من أفراد عينة الدراسة، وقد بلغت نسبة فئة السنوات (١٥-١٩) (١٢.٩%)، في حين سجلت فئة السنوات (١-٥) نسبة (٩.٧%) ومن الملاحظ من خلال هذا الجدول أن جميع أفراد العينة من ذوي الإطلاع والمعرفة وهذا يجعلهم على إدراك تام بأهمية موضوع هذا البحث ومقدرتهم العالية على الإجابة على أسئلة الاستبانة بشكل موضوعي.

### ٣- تحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضية

لقياس أثر قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها على مصداقية التقارير المالية ووعاء ضريبة الدخل تم اعتماد أسلوب الانحدار الخطي البسيط\*، ويفترض هذا الأسلوب وجود علاقة خطية ما بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات المعتمدة، وبعد قياس الأثر يتم إثباته من خلال معامل التحديد ( $R^2$ ) وهو نسبة تذبذب المتغير التابع والمفسر عن طريق المتغير المستقل. ويوضح الجدول (٤) تقدير معاملات نموذج الانحدار البسيط من أجل قياس اثر قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها على مصداقية التقارير المالية ووعاء ضريبة الدخل.

\* الانحدار: هو مقياس لمتوسط العلاقة بين متغيرين او اكثر بدلالة وحدات قياس المتغيرات المعتمدة في العلاقة.

جدول (٤)

تقديرات بعض المؤشرات المرتبطة بتحليل انحدار أثر الأسئلة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها مع الأسئلة المرتبطة بمصادقية التقارير المالية وتحديد وعاء ضريبة الدخل

المجموعة	إحصاءه جودة التوفيق	مستوى الدلالة	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	الخطأ المعياري
الشركات	4.44016	0.0442	0.36996	0.13687	0.10605	0.05967
السلطة المالية	5.72183	0.0235	0.40594	0.16479	0.13599	0.35908
مراقبي الحسابات	4.28260	0.0475	0.35871	0.12867	0.09863	0.27576
المجموعات كافة	19.15037	0.0000	0.41887	0.17545	0.16629	0.3034

ويتبين من الجدول ما يأتي:

-تم اختبار درجة التوافق والملائمة من خلال استخدام جودة توفيق النموذج لدرجة موائمة النموذج الخطي البسيط لدراسة اثر قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها على مصادقية النقا المالية ووعاء ضريبة الدخل في المرحلة الأولى (تحديد المشكلة)، وأظهرت النتائج وجود فرق معنوي عند مستوى (٠,٠٤٤٢) للشركات و (٠,٠٢٣٥) للسلطة المالية و (٠,٠٤٧٥) لمراقبي الحسابات لمستوى الدلالة (٠,٠٥) ووجود فرق معنوي عالي للمجموعات كافة عند مستوى (٠,٠٠٠٠) لمستوى الدلالة (٠,٠١) وهذا يحقق صحة الفرضية وثبوتها بمعنى (توجد علاقة اثر ذات دلالة إحصائية بين قواعد حوكمة الشركات ومصادقية التقارير المالية ووعاء ضريبة الدخل).

-بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) للشركات (0.13687) وهذا يعني أن قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها تشرح وتفسر (١٤%) من المتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد، و(0.16479) للسلطة المالية أي (١٦%) من المتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد، و(0.12867) لمراقبي الحسابات أي (١٣%) من المتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد، أما للمجموعات كافة كانت (0.17545) أي (١٨%) من المتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد وعليه نستدل صحة الفرضية وثبوتها.

كما تم اعتماد المؤشر الإحصائي ( $B$ ) لمعرفة مقدار التغير في وحدة المتغير المعتمد عند تغير قيته المتغير المستقل وحدة واحدة، أو ما يسمى بمقدار الميل في أنموذج الانحدار في جدول (٥).

جدول (٥)

تقديرات مؤشرات تحليل الانحدار في ضوء أثر الأسئلة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها في الأسئلة المرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات مع مصداقية التقارير المالية وتحديد وعاء ضريبة الدخل

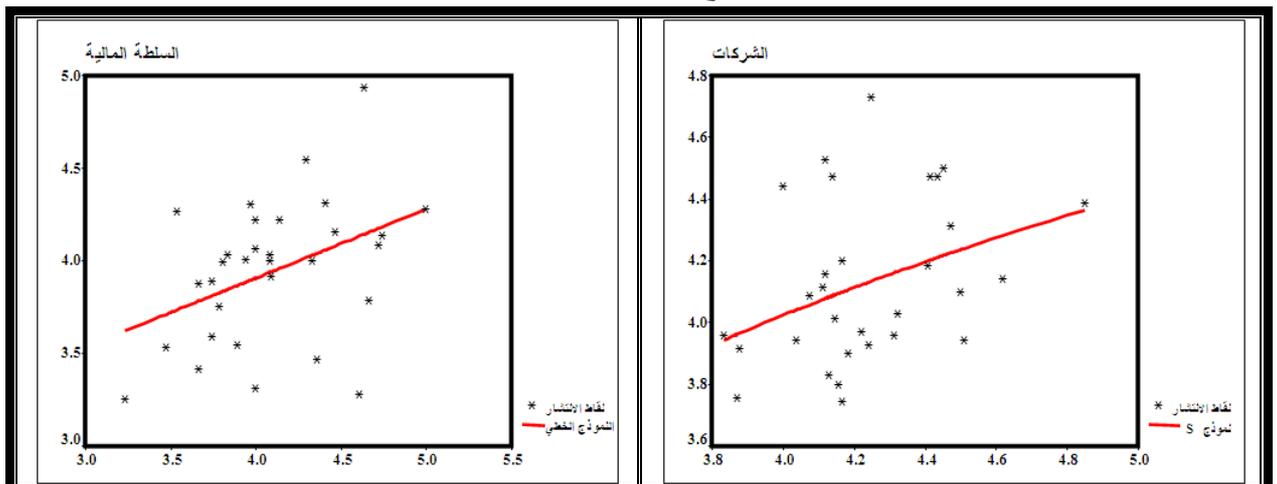
المجموعة	المعامل	المعاملات المقدرة B	الخطأ المعياري	أحصاء الاختبار (ت)	مستوى الدلالة
الشركات	الانحدار	-1.85687	0.881218	-2.107	0.0442
	الثابت	1.856335	0.208766	8.892	0.000
السلطة المالية	الانحدار	0.371734	0.155405	2.392	0.0235
	الثابت	2.419912	0.639548	3.784	0.0007
مراقبي الحسابات	الانحدار	0.299557	0.144753	2.069	0.0475
	الثابت	2.91127	0.618008	4.711	0.0001
المجموعات كافة	الانحدار	0.400748	0.091576	4.376	0.0000
	الثابت	2.405024	0.385531	6.238	0.0000

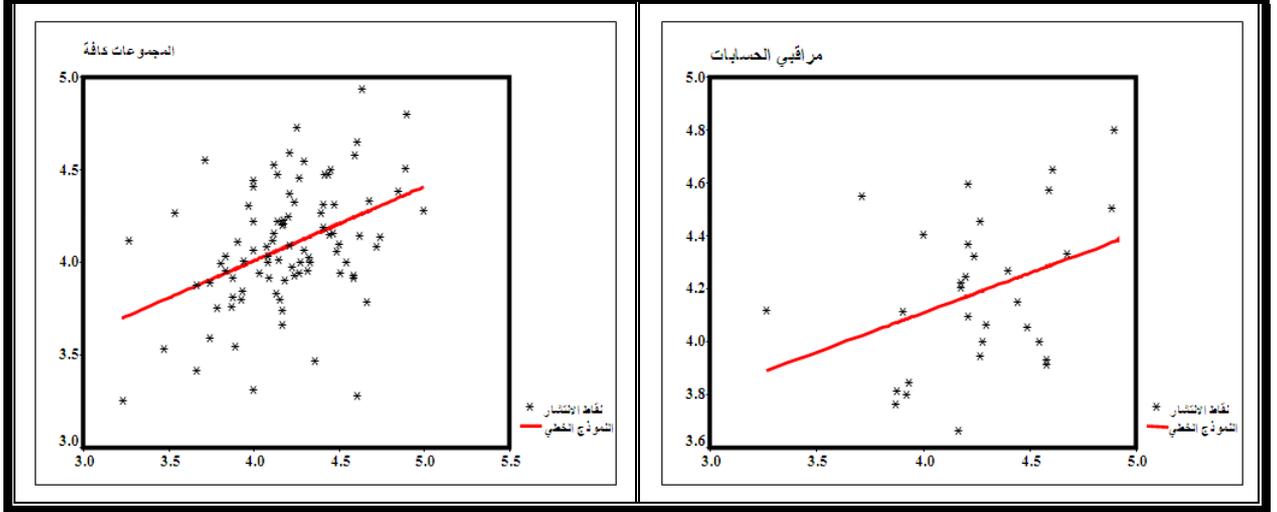
فإذا كان الميل بدرجة معنوية اقل من (0.05) ذلك دليل على وجود تأثير للمتغير المستقل في المتغير المعتمد وكما في جدول (٤) الذي يشير إلى نفس نسب مستوى الدلالة المشار إليها مسبقاً، وهذا يحقق صحة الفرضية وثبوتها.

ويعكس شكل (١) تقديرات خط الاتجاه العام لأثر الأسئ لة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها مع الأسئلة المرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات مع مصداقية التقارير المالية وتحديد وعاء ضريبة الدخل.

#### شكل (١)

تقديرات خط الاتجاه العام لأثر الأسئلة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها مع الأسئلة المرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات مع مصداقية التقارير المالية و وعاء ضريبة الدخل





ويتبين من الشكل (١) إن شكل العلاقة كان مقبولاً لوجود أثر معنوي بين الفئتين للمجموعات الثلاث ويتدرج مستوى المعنوية (السلطة المالية، مراقبي الحسابات، الشركات) فضلاً عن وجود علاقة معنوية عالية جداً عند إدماج المجموعات الثلاثة وهذا يحقق الفرضية لأن أطراف العلاقة في تحديد الوعاء الضريبي هم المجموعات الثلاثة مجتمعة وليس كل مجموعة بمعزل عن الأخرى

ومن خلال التحليل الاحصائي للنتائج الاجابات تبين الاتي:

١. أسفرت نتائج دراسة معاملات الارتباط لكل مجموعة ما بين المجالات المختلفة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها والأسئلة المرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات مع مصداقية التقارير المالية ووعاء ضريبة الدخل إلى تنوع تلك النتائج في دلالتها المعنوية مما يعكس ظاهرة غير نمطية من خلال مستوى الاستجابات المتحققة لذا يقتضي إرجاع مسببات ذلك التنوع إلى تفاعلات تشكل عدداً اقل تعرف بالعوامل المستخلصة والتي من خلالها يمكن وصف الظاهرة بوضوح وبدقة عالية .
- في مجموعة الشركات:

ضرورة اعتماد السلطة المالية على الحسابات الختامية المقدمة من المكلف عند تحديد الوعاء الضريبي ثم استقلالية المدقق الخارجي ثم تقليل التلاعب عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية أو في القوانين النافذة، ويمكن أن نطلق عليه تسمية (دور

الآليات الخارجية ) وذلك اعتماداً على مساهمة مكونات العوامل المتمثلة وبنسبة أهمية أعلى من بقية العوامل الأخرى .  
- في مجموعة السلطة المالية:

محور قواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها بجميع فقراته وذلك اعتماداً على مساهمة مكونات العوامل المتمثلة وبنسبة أهمية أعلى من بقية العوامل الأخرى.  
- في مجموعة مراقبي الحسابات:

أهمية التزام المدقق الداخلي بالمعايير المحلية والدولية لأداء أعماله بصورة صحيحة وبلستقلالية ثم أهمية التزام مراقب الحسابات بالمعايير المحلية والدولية والعمل مع إدارة الشركة لتلبية متطلبات الإفصاح في التقارير المالية وبلية أهمية دور مجلس الإدارة في تحقيق مصداقية التقارير المالية من خلال تطبيق معايير عالية للسلوك المهني و انجاز مهامه بشكل نزيه وشفاف وتقديم مقابل مادي مجزي للمدراء التنفيذيين ثم أثر إشراف لجنة التدقيق على أداء عمل التدقيق الداخلي والخارجي، ويمكن أن نطاق عليه تسمية (الآليات الداخلية والتدقيق الخارجي) وذلك اعتماداً على مساهمة مكونات العوامل المتمثلة وبنسبة أهمية أعلى من بقية العوامل الأخرى .

عند إدماج المجموعات الثلاثة أطراف العلاقة في تحديد الوعاء الضريبي، ومن خلال النلتوخ نستدل على إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات له دور في تحقيق المصدقية في التقارير المالية مما ينعكس على تحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل .

#### الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري:

١. إن اعتماد قواعد الحوكمة في الشركات العراقية .

أ -يزيد من كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ب يضمن استقلالية المدقق الخارجي مما ينعكس ايجابياً على كفاءة أداءه ويعزز ثقة المجتمع بتقريره.

ج- تؤثر على الالتزام بأحكام القوانين والتعليمات النافذة.

د- له دورا كبيرا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لغرض التلاعب بإتباع طرائق وإجراءات محاسبية غير سليمة وغير موحدة التي يمتد أثرها إلى المعلومات المحاسبية المتضمنة في التقارير المالية.

٢. إن تكوين لجنة التدقيق من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذي ين تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة يساعد على زيادة الموضوعية والشفافية في عرض المعلومات التي تفصح عنها الشركة مما يؤثر ايجابياً عند اعتماد السلطة المالية على التقارير المقدمة إليها.

٣. إن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية المقدمة للسلطة المالية تمثل إحدى أهم عناصر تحديد الوعاء الضريبي والتي من خلالها يتم اتخاذ قرارات مبنية على معلومات قد تكون غير موضوعية .

### الاستنتاجات الخاصة بالجانب التطبيقي

من خلال ما تم استخدامه من وسائل إحصائية في تحليل النتائج الواردة في الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة (الشركات، السلطة المالية، مراقبي الحسابات) تم التوصل إلى الآتي:  
أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لآراء عينة الدراسة :

١. أن تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات يؤثر ايجابيا في مستوى الشفافية وفي تحديد المسؤولية والمساءلة وفي تحقيق العدالة والاستقلالية وفي تقليل التلاعب عن طريق الالتزام بالمبادئ المحاسبية أو القوانين النافذة.

٢. تساهم لجنة التدقيق في توفير المصدقية في التقارير المالية وتؤثر على أداء عمال التدقيق الداخلي والخارجي.

٣. أهمية التزام مراقب الحسابات والمدقق الداخلي بالمعايير المحلية والدولية لأداء أعمالهم بصورة صحيحة وباستقلالية لتلبية متطلبات الإفصاح في التقارير المالية.

٤. إن منفعة التقارير المالية تتوقف على مصداقية المحتوى المعلوماتي لها كمرقات للإقرار الضريبي لتحديد وعاء ضريبي عادل وتحقيق فحص ضريبي فعال.

٥. أن قناعة السلطة المالية بمبلغ الربح الضريبي تتأثر بمستوى الإفصاح المحاسبي وبالالتزام مراقب الحسابات بالمبادئ العامة للتدقيق وقواعد السلوك المهني ومعايير

التدقيق الدولية والمحلية إضافة إلى قيام وظيفة التدقيق الداخلي بأداء أعمالها بصورة صحيحة وباستقلالية وبوجود لجنة تدقيق في الشركة.

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات نقدم عدداً من التوصيات التي نضعها أمام المتخصصين والأطراف المهمة والمسؤولة عن المحاسبة في العراق من أجل إصدار قواعد حوكمة الشركات وذلك للاستفادة من إيجابياتها المتعددة وكالآتي:

١. ضرورة تبني مبادئ الحوكمة في الشركات العراقية من خلال إصدار قواعد حوكمة لنجوم الشركات بتطبيقها عن طريق تشكيل لجنة حوكمة تشترك فيها عدة جهات مسؤولة في الدولة ( وزارات، هيئات رقابية ) فضلاً عن إشراك مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات لغرض تنظيم عمل الشركات.
٢. أن تتولى هيئة مشرفة مسؤولة متابعة مستوى التزام الشركات بقواعد حوكمة الشركات وتشكيل لجان تتولى مراقبة عملية التطبيق.
٣. إنشاء مركز لتوعية المجتمع بأهمية الحوكمة من خلال إعداد الدورات التدريبية والندوات والمؤتمرات، وتشجيع مراكز البحث العلمي على القيام بالأبحاث لتزويد معوقات التطبيق.
٤. الدعوة إلى عقد ندوات ولقاءات بين الهيئات المهنية و مجالس إدارة الشركات بقصد زيادة المعرفة وتنمية الفكر الإداري والتعرف على جميع المستجدات التي تحدث في الدول العربية والأجنبية فيما يتعلق بحوكمة الشركات فضلاً عن ضرورة تدريس موضوع حوكمة الشركات من خلال مناهج الكليات ولمختلف الاختصاصات مثل المحاسبة، الاقتصاد، الإدارة، القانون، لتوعية المجتمع بأهمية الحوكمة.
٥. ينبغي أن يكون هناك تعاون فعال في الشركة بين مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والإدارة التنفيذية والمدققين (الداخليين والخارجيين ) لتوفير حوكمة جيدة وفعالة، وأن تتسم العلاقة بينهم بالشفافية من حيث تبادل المعلومات واستقلالية المدققين وذلك للحصول على تقارير مالية موثوق بها يمكن اعتمادها من السلطة المالية.
٦. ضرورة اعتماد قواعد الحوكمة في الشركات لغرض الحصول على تقارير مالية تتصف بالثقة والمصدقية لتحديد الوعاء الضريبي بشكل عادل.

٧. يجب على السلطة المالية (الدائرة الضريبية) الاعتماد على التقارير المالية المعدة وفق الحوكمة لغرض إنجاح تطبيق طريقة التقدير الذاتي وتقليل الاعتماد على الضوابط التي تصدرها.

### مصادر البحث

١. ابو السعود، ممدوح، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، من ٢٤ - ٢٦ سبتمبر، أيلول، القاهرة - مصر، ٢٠٠٥.
٢. ابو السعود، ممدوح، "دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات"، المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات"، من ٢٤ - ٢٦ سبتمبر، أيلول، القاهرة - مصر، ٢٠٠٥.
٣. اسماعيل، خليل إسماعيل رمضان، "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، ٢٠٠١.
٤. البدراني، قبس حسن عواد، "حقوق والتزامات الإدارية الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨١"، المؤتمر العلمي الضريبي الأول للفترة ١٧-١٨ /١٠/٢٠٠١ الضريبة دعامة أساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية.
٥. التميمي، عباس حميد يحيى، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٨.
٦. التميمي، هاشم حسن حسين، "الرقابة الاجتماعية ودورها في تقويم اداء الوحدات الاقتصادية"، دراسة في ديوان الرقابة المالية، أطروحة دكتوراه محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، ٢٠٠٢.
٧. الجعارات، خالد جمال "معايير التقارير المالية الدولية"، مكتبة الجامعة، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.

٨. الجعافره، محمد مفلح محمد، "مدى حرص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية"، ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، لثلية العلوم الإدارية والمالية، ٢٠٠٨.
٩. الخرسان، محمد حلو داود "تحسين الإيداع الضريبي عن طريق نظام التقدير الذاتي في العراق بالمقارنة مع الدول المتقدمة"، بحث مقدم الى مؤتمر الاصلاح الضريبي الذي اقامته وزارة المالية، الدائرة الاقتصادية، بغداد، ٢٠٠٦.
١٠. الخزاعي، اسعد غني جهاد، "إطار مقترح لحوكمة الشركات الحكومية الممولة ذاتيا وانعكاسها على مهنة التدقيق الخارجي في العراق - دراسة ميدانية في بعض الشركات الحكومية - التمويل الذاتي"، شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٨.
١١. الدوري، ريا زكي عبد الله، "سنوية الضريبة على الدخل في قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ النافذ"، رسالة ماجستير في القانون، كلية الحقوق، جامعة النهرين، ٢٠٠٢.
١٢. الربيعي، قيصر يحيى جعفر، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي " أطروحة دكتوراه في القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
١٣. الربيعي، قيصر يحيى جعفر، "السلطة التقديرية للإدارة في فرض ضريبة الدخل في القانون العراقي " أطروحة دكتوراه في القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠٤.
١٤. السلطان، سلطان بن محمد علي، "المحاسبة الضريبية(النظرية والتطبيق)"، الطبعة الثالثة، دار وائل للطباعة، السعودية، ٢٠٠٤.
١٥. العزاوي، ناهدة عبد الغني محمد، "الاتفاق على تقدير المادة الخاضعة للضريبة"، رسالة ماجستير في القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
١٦. العنزي، حيدر وهاب عبود، "أحكام الإقرار في التشريع الضرائب المباشرة"، جامعة النهرين، كلية الحقوق، ٢٠٠٤.
١٧. القشي، ظاهر، الخطيب، حازم، "الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على ارض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية"، ٢٠٠٧.

١٨. المحسن، فاضل حنتوش عبد الله، "تقييم أسلوب قياس الربح الضريبي للشركات في العراق"، كلية الإدارة والاقتصاد، ١٩٩٦.
١٩. المدير المالي، "الحوكمة في البنوك"، financialmanager.wordpress.com/2008/
٢٠. حماد، طارق عبد العال، "حوكمة الشركات- المفاهيم - المبادئ - التجارب - التطبيقات"، الدار الجامعية، مصر، 2007-2008.
٢١. سليمان، محمد مصطفى، "حوكمة الشركات ودور اعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين"، الدار الجامعية، ٢٠٠٨.
٢٢. صالح، احمد علي، "بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات- دراسة اختباريه لأراء عينة من مسؤولي بعض الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد"، أطروحة دكتوراه فلسفة في ادارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠٦.
٢٣. صقر، مصطفى فتح الله "حوكمة الشركات وبيئة المراجعة" ٢٠٠٨.
٢٤. عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح محمد، المراجعة الإدارية المتقدمة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
٢٥. مركز المشروعات الدولية CPIE ، "نصائح إرشادية لتحقيق الإصلاح - حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة"، ٢٠٠٨، [www.hawkama.net/files/pdf/article759.pdf](http://www.hawkama.net/files/pdf/article759.pdf)

1. Abbott, L. G. and Parker, S., "Auditor Selection and audit Committee Characteristics", Auditing: A Journal of Practes & Theory articles Vol. (19), 2000.
2. General Electric Co. , "our commitment : Governance Principles" , GEC Co. , USA ,1997.( [www.ge.com/annual97/](http://www.ge.com/annual97/))
3. Meigs, R. F., Meigs, M., A., Bettener, M., and Whittington, R., "Accounting the basis for business Decision", the McGraw – hill companies, INC, 1996. .
4. OECD, "Principles of Corporate Governance Organization for Economic Cooperation and Development Publication Service, 2004.

أولاً: معلومات عامة:

١- الوظيفة التي تشغلها : .....

٢- التخصص العلمي الدقيق : .....

٣- التحصيل العلمي :

دبلوم	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير وما يعادلها	دكتوراه وما يعادلها

٤- سنوات الخبرة :

٥-١	١٠-٦	١٥-١١	٢٠-١٦	٢٠ - فأكثر

الشركات، السلطة المالية، مراقبي الحسابات

المحور الأول: الأسئلة المرتبطة بقواعد حوكمة الشركات وبعض آلياتها

ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا تماما
١	إن تطبيق قواعد الحوكمة في الشركات تؤدي إلى:					
أ	إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح والذي يؤثر في موضوعية التقارير المالية.					
ب	المساعدة على رفع مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية					
ج	تحديد الواجبات والصلاحيات لكل مسؤول في الشركة بشكل دقيق لأغراض المساءلة.					
د	النزاهة والعدالة وبما يعزز ثقة أصحاب المصالح في التقارير المالية.					
هـ	معاملة جميع أصحاب المصالح في الشركة بعدالة ويقدر عالي من المساواة.					
و	تقليل تضارب المصالح بين الأطراف (الداخلية والخارجية) المتعاملة مع الشركة					
ت	الأسئلة	اتفق تماما	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا تماما
٢	يقوم مجلس الإدارة من خلال الحوكمة :					

					أ	بتطبيق معايير عالية للسلوك المهني ويأخذ بالنظر مصلحة أصحاب المصالح الآخرين.
					ب	بلختيار المدراء على أساس الخبرات والمهارات الفنية وتقديم مقابل مادي مجزي بما يسمح باستقطابهم والاحتفاظ بأفضل العناصر.
					ج	بانجاز مهامه بشكل نزاهة وشفاف من خلال اللجان الفرعية كلجان التدقيق وغيرها
					٣	تسهم لجنة التدقيق في :
					أ	زيادة الموضوعية والشفافية في عرض المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركة.
					ب	مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة.
					ج	تعزيز استقلالية المدقق الداخلي.
					د	تعزيز استقلالية المدقق الخارجي.
					٤	يتحقق اثر لجان التدقيق من خلال :
					أ	الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي.
					ب	الإشراف والرقابة على سلامة نواحي الرقابة الداخلية.
					ج	التسيق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بما يخدم الشركة.
					د	توافر المعلومات الضرورية لأداء المدقق الخارجي.
					٥	يعمل التدقيق الداخلي من خلال الحوكمة على :
					أ	إلزام المدققين الداخليين بالعمل بموجب معايير التدقيق الدولية والادلة المحلية.
					ب	قيام المدقق الداخلي بأداء أعماله بصورة صحيحة وباستقلالية كاملة.
					ج	منع واكتشاف الغش والتزوير في المستندات والسجلات المحاسبية.
					٦	يقوم مراقب الحسابات من خلال الحوكمة :
					أ	بالالتزام بالمعايير التدقيقية الدولية والمحلية.
					ب	بالعمل مع إدارة الشركة على ضمان تلبية متطلبات الإفصاح في البيانات المالية بما ينسجم مع المعايير المحاسبية.
					ج	بحضور اجتماعات الهيئة العامة والخضوع للمساءلة في المجالات التي تقع ضمن نطاق أعماله.

المحور الثاني : الأسئلة المرتبطة بعلاقة قواعد حوكمة الشركات مع مصداقية التقارير المالية ووعاء ضريبية الدخل

ت	الأسئلة	اتفق	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١-	إن تطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة في الشركات يعمل على:					
أ	تضييق الفجوة الضريبية.					

					توطيد العلاقة والثقة بين المكلف والسلطة المالية. تسهيل تطبيق أسلوب التقدير الذاتي.	ب ج
					إن منفعة التقارير المالية تتوقف على مصداقية المحتوى المعلوماتي لها ، كمرقات للإقرار الضريبي:	٢
					لتحديد وعاء ضريبي عادل. لتحقيق فحص ضريبي فعال.	أ ب
					إن منفعة التقارير المالية تتأثر :-	٣
					بمستوى الإفصاح المحاسبي والإيضاحات التي تتضمنها التقارير المالية. بالالتزام مراقب الحسابات بالمبادئ العامة للتدقيق وقواعد السلوك المهني. بالالتزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيقي الدولية والمحلية. بقيام وظيفة التدقيق الداخلي بأداء أعمالها بصورة صحيحة وباستقلالية. بوجود لجنة تدقيق في الشركة تتميز بالاستقلالية ويلتزم أعضاؤها بمعايير التدقيق.	أ ب ج د هـ
					إن قناعة السلطة المالية بنتائج الحسابات المقدمة من المكلفين (الشركات) تستند على: (الإجابة من السلطة المالية ومراقبي الحسابات فقط )	٤
					دراسة تحليلية لبنود التقارير المالية. دراسة مقارنة مع الشركات التي تعمل في القطاع نفسه. دراسة مقارنة للشركة لسنة تقديم الحسابات مع السنوات السابقة. معايير محاسبية موضوعية.	أ ب ج د
					ضرورة اعتماد السلطة المالية على التقارير المالية المقدمة من المكلف عند تحديد الوعاء الضريبي.	٥
					عدم قبول نتائج الحسابات المقدمة من المكلفين في الهيئة العامة للضرائب يعود إلى :	٦
					ضعف الإفصاح. عدم استقلالية مراقب الحسابات في عمله. ضعف الالتزام بالقوانين والتشريعات النافذة. ضعف نظام الرقابة الداخلية. ضعف عملية الفحص الضريبي في الهيئة العامة للضرائب . (الإجابة من (شركات ومراقبي الحسابات فقط )	أ ب ج هـ د-