



الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية لإعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي  
بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من الشركات المحدودة

**Fulfill the Requirements of Financial Authority For Adoption Of Financial  
statements in determining The Tax Base**

أ.م.د. فيحاء عبد الله يعقوب  
المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية

رياض أحمد محمد حسين  
دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب

**المستخلص:**

تُعد السلطة المالية أحد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية والتي تعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الوعاء الضريبي ، إلا أن عدم الثقة من جانب السلطة المالية في موضوعية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركات المحدودة أدى إلى عدم الإعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي وإعتمادها على الضوابط السنوية التي تصدرها ، ولتعزيز ثقة السلطة المالية بهذه القوائم لا بد أن تفي بمتطلباتها ، لأن إيفاء هذه القوائم بمتطلبات السلطة المالية يزيد من ثقتها بهذه القوائم وبالتالي الإعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي ، لذا يهدف هذا البحث إلى بيان المتطلبات الأساسية للسلطة المالية التي يجب أن تفي بها القوائم المالية المقدمة إليها من قبل الشركات المحدودة ، والتي من شأنها تعزيز دور هذه القوائم في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الوعاء الضريبي .

**Abstract:**

The Financial authority is considered as one of the most of benefited parts from financial statements which depends on it in process of accounting in taxes as basis to determine The Tax Base , but no confidence from financial authority part in objectivity of income financial information in them for many of limited companies led to no dependence on them to specify taxation contain & dependence on yearly regulations that issued them. To enhance the confidence of financial authority to these lists must meet its requirements, because the menus Fulfill the requirements of the financial authority increases the confidence in these statements and therefore reliable in determining the tax base. So this research aims to specify basic requirements of financial authority that it should be depended by presented financial statements from limited companies, that may enhance role of these statements in process of taxation accounting as a basis to specify The Tax Base.



## المقدمة : Introduction

تحتل الضرائب مكانة بارزة في جميع النظم المالية لدول العالم ، فهي أحد مصادر الإيرادات العامة للدولة وأداة هامة من أدوات السياسة المالية التي تسعى من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية فضلاً عن الهدف المالي ، مما يتطلب توفير الوسائل التي تساعد في الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة وبالشكل الذي يضمن حقوق الخزينة والمكلف في آن واحد وذلك من خلال الإعتماد على مخرجات العملية المحاسبية في الوصول إلى الوعاء الضريبي وهذا ما تتميز به الأنظمة الضريبية الحديثة ، إذ تُعد القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الشركة ، وتمثل الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للشركة ، ويحكم إعدادها وعرضها مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وتُعد وتُقدم لمختلف المستخدمين من قبل العديد من الشركات حول العالم ، لاستخدامها عند اتخاذ القرارات باعتبارها مصدر رئيس للمعلومات .

وعليه سيتم تقسيم البحث الى المحاور الاتية :-

المحور الاول: منهجية البحث

المحور الثاني : الاطار النظري للبحث ويشمل الفقرات الاتية

اولا: القوائم المالية والمبادئ المحاسبية التي تحكمها.

ثانياً: الوعاء الضريبي

ثالثاً: متطلبات السلطة المالية لتحديد الوعاء الضريبي

## المحور الأول : منهجية البحث Methodology of the Research

### ١ - مشكلة البحث: Research Problem

تكمن مشكلة البحث في عدم إعتماد السلطة المالية على القوائم المالية المقدمة إليها من قبل الشركات المحدودة في تحديد الوعاء الضريبي وإعتمادها في ذلك على الضوابط السنوية التي تصدرها وذلك لعدم قناعتها بكفاية ومصداقية المعلومات الواردة فيها مما زاد من عدم الثقة بين أطراف العملية الضريبية .

ومن خلال الاجابة على التساؤلات الاتية:

١- ما هي الاسباب وراء اعتماد السلطة المالية إلى الضوابط السنوية في تحديدها للوعاء الضريبي للشركات المحدودة وعدم إعتمادها في ذلك على القوائم المالية لتلك الشركات.

٢- ما هي المتطلبات الاساسية للسلطة المالية في عملية التحاسب الضريبي للشركات.

٣- هل هناك قصور من قبل الشركات المحدودة اتجاه تلبية متطلبات السلطة المالية لاغراض التحاسب الضريبي.



## ٢- أهمية البحث: Research Importance

تتجسد أهمية البحث في كونه تناول المتطلبات الأساسية للسلطة المالية والتي يجب أن تستوفيها القوائم المالية المقدمة إليها من قبل الشركات المحدودة لكي يتم اعتمادها في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الوعاء الضريبي .

## ٣- هدف البحث: Research Objectives

يهدف البحث إلى:

- ١- بيان المتطلبات الأساسية للسلطة المالية التي يجب أن تفي بها الشركات المحدودة من خلال قوائمها المالية المقدمة للسلطة المالية والتي من شأنها تعزيز دور هذه القوائم في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الوعاء الضريبي .
- ٢- بيان الأسباب التي كانت وراء لجوء السلطة المالية إلى الضوابط السنوية في تحديدها للوعاء الضريبي للشركات المحدودة وعدم اعتمادها في ذلك على القوائم المالية لتلك الشركات.
- ٣- بيان جوانب القصور من قبل الشركات المحدودة ومراقبي الحسابات في الإيفاء بمتطلبات السلطة المالية وتأثير ذلك على القوائم المالية .

## ٤- فرضية البحث: Research Hypotheses

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها بأن إيفاء الشركات المحدودة من خلال قوائمها المالية بمتطلبات السلطة المالية لإعتماد القوائم المالية لإغراض التحاسب الضريبي يزيد من ثقة السلطة المالية بهذه القوائم ومن ثم الإعتماد عليها كأساس في تحديد الوعاء الضريبي.

## ٥- منهجية البحث: Methodology of Research

تم الإعتماد على أسلوب المنهج الاستقرائي في الجانب النظري من البحث وعلى المنهج التحليلي في الجانب العملي ، وبذلك فقد جمع منهج البحث بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية للقوائم المالية لعينة من الشركات المحدودة ذات الأنشطة المختلفة .

## ٦- حدود البحث: Research Borders

**الحدود الزمانية:** يتحدد النطاق الزمني للقوائم المالية لعينة البحث من سنة ٢٠٠٥ ولغاية ٢٠٠٨ .  
**الحدود المكانية:** عينة من قطاعات مختلفة من الشركات المحدودة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب .

## ٧- أساليب جمع البيانات: Data Collection Method

سيتم الحصول على المعلومات اللازمة لانجاز البحث من المصادر الآتية :

١. المراجع والمصادر والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع البحث .
٢. القوانين العراقية المعتمدة ذات العلاقة بموضوع البحث .



٣. شبكة المعلومات الدولية الانترنت .

٤. المقابلات مع الخبراء والمتخصصين في موضوع البحث .

٥. القوائم المالية لعدد من الشركات المحدودة والمقدمة إلى قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

### المحور الثاني : الإطار النظري للبحث

#### أولاً: القوائم المالية والمبادئ المحاسبية التي تحكمها

تُعد القوائم المالية وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالأطراف المهمة بأنشطة الشركة ، وتمثل الناتج النهائي للعملية المحاسبية والتي تصف العمليات المالية للشركة ، ويحكم إعدادها وعرضها مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وتُعد وتقدم لمختلف المستخدمين من قبل العديد من الشركات حول العالم ، لاستخدامها عند اتخاذ القرارات باعتبارها مصدر رئيس للمعلومات ، ولكي تحقق المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية الفائدة المرجوة منها لمستخدمي هذه القوائم عند إتخاذ القرارات ، فإنها لا بد من أن تتصف بعدد من الصفات يطلق عليها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

#### مفهوم القوائم المالية ومكوناتها:

تعني كلمة قائمة Statement في مفهومها العام إعلام يتعلق بشيء محدد يعتقد من يقدمه بصحة ما ورد فيه ، وبذلك فالقوائم المالية Financial Statement هي إعلان يُعتقد بصحته ، ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية يصف خصائص الشركة وفقاً للنواحي المالية والتي يعتقد بأنها تعبر بعدالة عن أنشطة الشركة المالية (ميجز وآخرون ، ٢٠٠٦ : ٦١) كما عرفت القوائم المالية بأنها المخرجات الرئيسية لنظام المحاسبة المالية الذي يعتمد على تحديد للأحداث موضوع اهتمام المحاسب التي يخضعها بعد ذلك لإجراءات القياس المحاسبي ويشتمل ذلك على العديد من عمليات تشغيل البيانات بقصد التوصل إلى مقاييس محاسبية وبيانات يلزم الإفصاح عنها في القوائم المالية (الكعبي، ٢٠٠٣ : ٤٣). وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية ، إذ يمثل تعبير التقارير المالية Financial Reports تعبيراً أكثر عمومية من القوائم المالية Financial Statement، إذ يضم فضلاً عن القوائم المالية قدراً آخر من المعلومات التي تتعلق بشكل مباشر أو غير مباشر بعمليات المحاسبة المالية ، مثل تقرير الإدارة وتقرير مراقب الحسابات (حنان، ٢٠٠٥ : ١٨).

وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) المتعلق بعرض القوائم المالية المجموعة الكاملة من القوائم المالية وهي: ( أبو نصار وحميدات ، ٢٠٠٩ : ٦ )

١- قائمة المركز المالي .

٢- قائمة الدخل .

٣- قائمة التدفقات النقدية .

٤- قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

٥- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية .



أما في العراق فإن القوائم المالية للشركات العامة والمختلطة فإنها تُعد حسب متطلبات النظام المحاسبي الموحد منذ سنة ١٩٨٣ ، أما الشركات الخاصة والمشمولة بقانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ والمتمثلة بالشركات المساهمة ، المحدودة ، التضامنية ، المشروع الفردي والشركة البسيطة فإنها مشمولة بتطبيق النظام المحاسبي للشركات الصادر بموجب التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٨٥ إعتباراً من ١/١/١٩٨٥ ثم التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ واعتباراً من ١/١/١٩٩٩ . وتشمل القوائم المالية بناءً على ذلك : (الكعبي، ٢٠٠٣: ٤٤)

- تقرير مراقب الحسابات .
- قائمة الميزانية العامة المقارن .
- قائمة العمليات الجارية المقارن .
- قائمة الدخل المقارن .
- القوائم التفصيلية الملحقة المقارنة .
- تقرير مجلس الإدارة في الشركات المساهمة ، وتقرير المدير المفوض في الشركات الأخرى .

### ثانياً: الوعاء الضريبي

يُعد الوعاء الضريبي ركناً أساسياً من أركان التنظيم الفني للضريبة لما يحتله من أهمية بالغة ، فلا يمكن تصور فرض أي ضريبة ما لم يتمكن المشرع الضريبي من تحديد الوعاء الذي سوف يتم فرض الضريبة عليه. ويقصد بوعاء الضريبة المادة أو العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة ، والوعاء قد يكون شخصاً أو مالا كشخص المكلف أو رأس ماله أو دخله أو السلع سواء كانت المستوردة من الخارج أم المنتجة في الداخل ، واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية إذ تتوقف عدالة الضريبة ووفرة حصيلتها على حسن اختيار وعائها (رمضان، ٢٠٠٢: ٦٢). ووعاء الضريبة في العصر الحديث هو الثروة ، ومن ثم يعرفه بعضهم بأنه الثروة التي تخضع للضريبة والتي تقاس الضريبة بها (العلي، ٢٠٠٩: ١٣٥).

ويجب التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلاً ، وقد يكون مصدر الضريبة رأسمالاً أو دخلاً إلا أن الدخل هو المصدر الرئيس للضرائب ، فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح ، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها ، ففي الضرائب على الدخل يكون وعاءها الدخل ومصدرها هو الدخل أيضاً (الزبيدي ، ٢٠٠٨: ٢٢) .

ويحتل موضوع تحديد الوعاء الضريبي أهمية خاصة من حيث الحصيلة الضريبية وعدالة التوزيع، ولهذا نجد أن الدول قد إهتمت بهذه الناحية فاتبعت طرائق مختلفة للتقدير، ولقد تطورت الطرائق التي تصل بها الإدارة الضريبية إلى وعاء الضريبة مع تطور الأجهزة الإدارية الضريبية ومع تقدم جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية ، حيث كان الوصول إلى الوعاء الضريبي يجري بطرائق غير مباشرة ثم قاد التطور إلى وجود وسائل يمكن التعرف بها على مقدار الوعاء بصورة مباشرة (رمضان، ٢٠٠٢: ٤٩٩)

ثالثاً: متطلبات السلطة المالية لتحديد الوعاء الضريبي



ان المتطلبات الأساسية للسلطة المالية والتي من شأنها تعزيز دور القوائم المالية في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الوعاء الضريبي:

- تقرير مراقب الحسابات .
- تقرير المدير المفوض .
- الكشوفات التحليلية الملحقة.
- المجموعة الدفترية والمستندية .
- الأدلة الثبوتية .

#### ١ - تقرير مراقب الحسابات:

ألزم نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ الفئة الأولى من المكلفين المشمولين بهذا النظام، ومنهم الشركات المحدودة، بمسك الدفاتر التجارية والمستندات والوثائق الميينة في النظام وحسب القواعد الواردة فيه ، و تقديم الحسابات الختامية إلى مركز الهيئة العامة للضرائب أو فروعها المسجلين فيها بعد تدقيقها وتصديقها من قبل مراقب الحسابات على أن يتم تقديمها خلال المدة المحددة بالقانون بموجب المادة (٢٧ / ٢) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل ، وفي حالة تأخير تقديمها بدون عذر مشروع قانوناً تفرض غرامة مالية بنسبة ١٠% من الضريبة المقدرة على ألا يتجاوز مبلغ الغرامة (٥٠٠) ألف دينار بموجب الفقرة (٤) من المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل.

ويُعد تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية التدقيق ، وهو الوسيلة التي من خلالها يقوم مراقب الحسابات بإبلاغ مستخدمي القوائم المالية برأيه حول تلك القوائم ومدى تعبيرها بصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها .

وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هي: (توماس وهنكي ، ٢٠٠٩ : ٦١ - ٦٢ )

أ- يجب أن يبين التقرير في ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

ب- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال المدة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال المدة السابقة .

ت- يفترض أن تكون المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية كافية بشكل معقول ما لم يرد في التقرير خلاف ذلك .

ث- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراقب عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع المراقب عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فأن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك، وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المراقب بالقوائم المالية فأن التقرير يجب أن يبين خصائص فحص المراقب ودرجة المسؤولية التي يتحملها.



وتعتبر السلطة المالية تقرير مراقب الحسابات أول مدخل لقبول القوائم المالية من عدمه في عملية التحاسب الضريبي ، إذ تقوم السلطة المالية (المخمن) بقراءة تقرير مراقب الحسابات وملاحظة أهم النقاط الواردة فيه مع ملاحظة التحفظات الجوهرية فيه وإعطاء الأهمية النسبية والعناية الكبيرة للفقرات ذات التأثير الواضح على القوائم المالية المقدمة ونتائج الأعمال ، إذ يمكن للسلطة المالية من خلال تقرير مراقب الحسابات التأكد من تحقق بعض المتطلبات الأساسية والتي تعد ضرورية لإعتماد القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي وهي:

• إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها:

إن الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد وعرض القوائم المالية سوف يعطي مصداقية وثقة كافية بهذه القوائم ويؤدي إلى الابتعاد عن الابتكار والمزاجية في عرض القوائم المالية من قبل معديها وتقطع الفرصة على الإدارات التي تحاول التكتّم عن فقرة أو عنصر معين من عناصر القوائم المالية مما يعزز دور هذه القوائم في عملية التحاسب الضريبي . إذ تمثل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها معياراً يُقاس عليه أو يُحكم به على صدق وعدالة عرض القوائم المالية ، وذلك إذا ما كانت القوائم المالية تصور المركز المالي للوحدة محل التدقيق ونتائج أعمالها ( توماس وهنكي ، ٢٠٠٩ : ٥٣ ) .

وقد حدد المشرع الضريبي العراقي القواعد المحاسبية الواجب إتباعها والالتزام بها من قبل المكلفين المشمولين بنظام مسك الدفاتر التجارية في المادة (٨) منه وكما يلي:

أ- جرد الموجودات الثابتة التي يستخدمها في نشاطه في نهاية السنة وتأييد عائدتها إلى ذلك النشاط مع بيان تفاصيل الموجودات التي لم تستخدم حصراً في نشاطه والإيرادات المتأتية نتيجة استخدامها خارج النشاط.

ب- احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة حسب النسب الواردة في نظام الاندثار النافذ .

فقد حدد نظام الاندثار رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ طرائق الاندثار ونسب الاندثار في الجداول الملحقة بالنظام ( جداول النسب ) ، والطرائق التي حددها هي : طريقة القسط الثابت ، طريقة القسط المتناقص ، طريقة الوحدة المنتجة وطريقة إعادة التقدير، وقد نصت المادة الأولى من نظام الاندثار والإطفاء رقم ( ٩ ) لسنة ١٩٩٤ " للمكلف بضريبة الدخل شخصاً طبيعياً كان أم معنوياً يحمل ما ينتجه من سلع وما يقدمه من خدمات وما يقوم به من أعمال بالكلفة الناشئة عن اندثار موجوداته الثابتة المستعملة لإنتاج الدخل وتوليد وإطفاء ما يتعلق بالدخل من مصروفات إيراديه مؤجلة ، وموجودات معنوية على وفق الأسس والنسب المعتمدة في هذا النظام " وفي المادة الثانية (أولاً) من النظام نفسه المشار إليه أعلاه فقد نصت على أن تعتمد القيمة التاريخية للموجودات الثابتة أساساً لاحتساب الاندثار والإطفاء .

ج- جرد المخزون وتصنيفه إلى: البضائع المشتراة لغرض البيع ، البضاعة التامة الصنع ، البضاعة تحت الصنع ، المواد الأولية ، المواد القابلة للاستهلاك. حيث يتم جرده في نهاية السنة وتتظم كشوفات بالجرد موقفاً عليها من قبل اللجان التي قامت بالجرد ، ويتم في هذه الكشوفات تحديد أسعار المخزون وذلك حسب قوائم الشراء والأسعار التقديرية لها في نهاية السنة ويتم تقييم المخزون بسعر الكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية



أيهما اقل ، ولا يجوز استخدام طريقة أخرى للتقييم ما لم تُستحصل موافقة السلطة المالية على استخدامها مسبقاً .

#### • الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من مدة إلى أخرى:

إن الثبات والاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من مدة إلى أخرى يُعد من المتطلبات الأساسية والتي من شأنها تعزيز دور هذه القوائم في عملية التحاسب الضريبي . إذ يحقق الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية الأهداف الآتية: (المطارنة، ٢٠٠٦: ٤٦) .

أ- قابلية القوائم المالية للمقارنة .

ب- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة ففي هذه الحالة يجب على مراقب الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره .

وقد نص نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ في المادة الثامنة على الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من مدة إلى أخرى ، إذ أوجب عند إتباع أي من طرق الاندثار للموجودات الثابتة الوارد ذكرها في نظام الاندثار رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ على الاستمرار عليها وعدم تغييرها من سنة إلى أخرى ، وفي حالة تغييرها يجب توضيح الأسباب المبررة لذلك وتأثير ذلك على نتائج النشاط ، فضلاً عن ذلك فقد ألزم تقييم المخزون بسعر الكلفة أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل ، وعدم قبوله باستخدام طريقة أخرى للتقييم ما لم تُستحصل موافقة السلطة المالية على استخدامها مسبقاً .

#### • كفاية المعلومات والإفصاح:

تعتبر المعلومات الواردة في القوائم معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك ( عبدالله ، ٢٠٠٤: ٨١)

إن الإفصاح عن المعلومات المالية سواء أكانت كمية أم وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة وفي الوقت المناسب يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

كما أنّ دور الإفصاح في القوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة ، وحتى تكون القوائم المالية موضوعية وتحظى باهتمام وثقة المستخدمين ، لا بد أن يتم إعدادها وعرضها بطريقة منظمة ومقبولة من المحاسبين وجميع الأطراف التي لها مصالح مع الشركة ( أبو زيد ، ٢٠٠٥: ٥٧٨).

ولما كان الدخل المحاسبي هو الدعامة الأساسية للوصول إلى الربح الضريبي فإن القوائم المالية بما تتضمنه من معلومات محاسبية تمثل أحد المقومات الأساسية لعملية التحاسب الضريبي وعلى هذا الأساس فإن الإفصاح عن تلك المعلومات يُعد مطلباً أساسياً للاستفادة من المخرجات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.



أما ما يخص فقرة إبداء الرأي فقد أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق دليل التدقيق رقم (٢) في الفقرات ( ١٧ - ٢٦ ) بجلسته المنعقدة بتاريخ (١٩/٧/١٩٩٩) أنواع الآراء المعبر عنها في التقرير وكما يلي :

**أ. الرأي غير المقيد ( غير المتحفظ ) :**

يتم إعطاء رأي غير مقيد عندما تتوفر القناعة الكافية لمراقب الحسابات بأن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال.

**ب. الرأي المقيد ( المتحفظ ) :**

يصدر هذا الرأي عندما تكون القوائم المالية بشكل عام معبرة عن الوضع المالي ونتيجة الأعمال ، إلا أن هناك فقرات محددة توفرت عنها ملاحظات معينة ذات تأثير مادي محدد أو تكتنفها حالات عدم تأكد قليلة الأهمية .

**ج. الرأي السلبي :**

وهو بيان مطلق من مراقب الحسابات يؤكد فيه بأن القوائم المالية لا تعبر بصورة صادقة وعادلة عما يراد منها في التعبير عنه ، ويتم إبداء الرأي السلبي عندما يكون هناك عدم إتفاق مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المختارة ، كما أن طريقة تطبيق هذه السياسات تؤثر تأثيراً جسيماً على القوائم المالية بحيث يتوصل مراقب الحسابات إلى قناعة بأن التحفظ في التقرير ليس كافياً للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم الإكمال في القوائم .

**د. الإمتناع عن إبداء الرأي :**

يتمتع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي عندما يكون الأثر المتوقع من تقييد نطاق العمل أو درجة عدم التأكد جسيماً وشاملاً بحيث أنه لم يتمكن من الحصول على أدلة وقرائن كافية ومناسبة تساعد على إعطاء رأيه في القوائم المالية ، وكذلك يعتذر مراقب الحسابات عن قبول مهمة التدقيق أو يمتنع عن إبداء رأي حول القوائم المالية عندما تفرض الإدارة قيوداً على نطاق عملية التدقيق وعليه أن يوضح في تقريره نوع التقييد على نطاق عمله وإجراءاته .

وكذلك أقر المجلس أعلاه في نفس الجلسة السمات الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات بما يلي :

- أ- الشمولية : يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات شاملاً بحيث يحتوي على جميع المعلومات وثيقة الصلة والمطلوبة لتحقيق أهداف الرقابة المالية وجعل موضوع التقرير مفهوماً بصورة كافية وصحيحة.
- ب- الدقة : تتطلب الدقة أن تكون البيانات المعروضة في التقرير صحيحة وأن تكون الاستنتاجات موصوفة بشكل واضح ومحدد ، ويجب أن تستند الاستنتاجات إلى القوائم المالية وذلك بهدف إقناع مستخدمي التقرير بأن محتوياته موثوق بها ويمكن الإعتماد عليها.



ت-الموضوعية : تقتضي الموضوعية أن تكون صياغة التقرير متوازنة من حيث المحتوى والأسلوب ، إذ ينبغي أن يعرض تقرير مراقب الحسابات الحقائق بأمانة وبعيداً عن أي تضليل بحيث يستعرض نتائج الرقابة بمنظور واقعي وملائم ، وهذا يعني عرض تلك النتائج بصورة محايدة وموثقة .

ث-الوضوح : يتطلب الوضوح أن يكون التقرير سهل القراءة والفهم ويجب استخدام اللغة المباشرة وغير الفنية في التقرير ، وإن تطلب الأمر ذلك فيجب تعريف المصطلحات الفنية والاختصارات غير المألوفة في حالة استخدامها في التقرير ، وإن التنظيم المنطقي والسليم لمادة التقرير وتوخي الدقة عند عرض الحقائق وتكوين الاستنتاجات هي من شروط الوضوح والبيان.

ج-الإيجاز : لكي يكون التقرير بناء ، يجب أن يتضمن اقتراحات مدروسة ومعبر عنها بتركيز لا يؤثر على وضوح المعنى وتحقيق الهدف من الملاحظة وبأسلوب جيد لمعالجة الأخطاء وأوجه القصور والضعف التي تمت ملاحظتها.

ح-التوقيت : ويعني إنجاز تقديم تقرير مراقب الحسابات في وقت مبكر ومناسب لكي يتيح لغالبية المستخدمين الاستفادة منه.

خ-المتابعة : على مراقب الحسابات أن يتأكد عما إذا تم اتخاذ إجراءات كافية من الجهة الخاضعة للرقابة بشأن تقريره للسنوات السابقة ومن ثم الإبلاغ عنها .

## ٢- تقرير المدير المفوض:

يُعد تقرير المدير المفوض من المتطلبات الأساسية للسلطة المالية التي يجب إرفاقها مع القوائم المالية ، ويمكن للسلطة المالية أن تتعرف من خلاله على كافة المعلومات المتعلقة بالشركة وواقع أدائها ، ومواردها خلال الفترة المعنية ، والعوامل المؤثرة في هذا الأداء ، والتوقعات المستقبلية لنشاطها ، مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالقوائم المالية .

وقد حددت القاعدة المحاسبية رقم ٦ الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي إطاراً للحد الأدنى لما يجب أن يشتمل عليه هذا التقرير من معلومات ، وأشتمل على ما يلي:  
أ- معلومات عامة:

- اسم الشركة ، وتاريخ تأسيسها ، ومحل إدارتها ومكان تسجيلها ، والقانون الذي يحكمها ، وطبيعة نشاطها وتخصصها ، وعدد ومواقع وفروع عملها ، وأهدافها الرئيسية.
- مقدار رأس المال الاسمي والمدفوع للشركة ، كما في نهاية سنتها المالية ، ومقدار الاحتياطات والأرباح المحتجزة والخسائر المتراكمة كما في التاريخ ذاته.
- إذا كانت الشركة عضواً في شركات أخرى بنسبة لا تقل عن (١٠%) من قيمة رأسمالها المدفوع فيجب بيان أسماء هذه الشركات ، ونسبة الملكية فيها ، وأهم نشاطات وتخصصات هذه الشركات ، وأسماء وممثلي الشركة في مجالس إدارتها.
- إجمالي عدد العاملين في الشركة موزعاً حسب المستويات الإدارية والفنية.



- الهيكل التنظيمي للشركة ، وتشكيلة الإدارة وموقعها ، مع بيان أسماء أعضاء الإدارة أو المدير المفوض ، ومقدار حصصهم في رأس المال وما قدموه أو استلموه من قروض أو سلف أو مزايا من أو إلى الشركة
- ب- المؤشرات العامة في أداء الشركة:
  - مدى تحقيق أهداف الشركة الموصوفة في العقد أو القانون الأساسي ، ودراسات الجدوى الاقتصادية والفنية.
  - نسب استغلال الطاقات التصميمية والمتاحة والمخططة للمنشأة ، ومدى مساهمة الشركة في سد الطلب على منتجاتها أو خدماتها.
  - نسب ومديات النمو والتطور في الإنتاج مقارنة بالسنة أو سنوات سابقة ، أو بسنة أساس.
  - كلف ونسب الهدر والضياع والتلف في الموارد المتاحة ومقارنتها مع السنة أو السنوات السابقة وبيان أسبابها.
  - بيان اثر السياسية السعرية المعتمدة على نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي.
  - تحليل النوعية وجودة الإنتاج.
  - حجم الاستيرادات والصادرات التي تقوم بها الشركة مباشرة على أن يشمل ذلك السلع والخدمات ومحللة حسب الأنواع الرئيسية.
  - بيان مجموع المبالغ المنفقة على البحث والتطوير وتقييم أثارها المتحققة والمتوقعة.
- ج- المؤشرات المالية:
  - تحليل ربحية الشركة ومصادرها والعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيها ، مع بيان مبالغ الأرباح والخسائر غير الاعتيادية.
  - عائد الاستثمار مع بيان تطوره لثلاث سنوات في الأقل.
  - أثر التضخم على نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي .
- د- المؤشرات الاقتصادية و الاجتماعية العامة:
  - اثر نشاط الشركة على حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ومدى مساهمتها في توفير وتحسين ظروف وأساليب العمل وأي مساهمات أخرى.
  - اثر نشاط الشركة على ميزان المدفوعات.
  - جهود الشركة في نقل وتوطين وتطوير المعرفة والتكنولوجيا وتحسين الوسائل وسبل استخدامها.
  - التدابير والإجراءات المتخذة من الشركة للحفاظ على سلامة البيئة.
  - مدى مساهمة الشركة في توفير احتياجات أو نشاطات أخرى ضمن الاقتصاد الوطني أو توفير أو تطوير استخدام بدائل محلية في أداء نشاطها.
- هـ- معلومات و مؤشرات إضافية:
  - العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة.



- المبالغ التي أنفقت لأغراض الدعاية والسفر والضيافة والتبرعات والهدايا مع بيان تفصيلي عن كل تبرع أو هدية كاسم الجهة التي دفعت لها تلك المبالغ وغرض وأسباب ذلك.
- المشاكل والمعوقات التي واجهت الشركة و الإجراءات المتخذة لمعالجتها مع بيان أسبابها.

### ٣- الكشوفات التحليلية الملحقه:

تُعد الكشوفات التحليلية من المتطلبات الأساسية للسلطة المالية التي يجب إرفاقها مع القوائم المالية والتي تعد جزء لا يتجزأ منها ، والتي من خلالها يتم الإفصاح عن تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والمتعلقة بالعناصر الرئيسية لهذه القوائم ، والتي من شأنها أن تزيد من ثقة السلطة المالية بهذه القوائم وبالتالي الإعتماد عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة .

وقد حددت القاعدة المحاسبية رقم ٦ الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي إطاراً عاماً يُسترشد به لما ينبغي الإفصاح عنه في كشوفات تحليلية ترفق مع القوائم المالية تتعلق بالعناصر الرئيسية للقوائم المالية وتفصيل للمعلومات الواجب الإفصاح عنها لهذه العناصر وهي كالآتي:

#### أ- كشف تحليلي بالموجودات الثابتة: على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:

- تحليل الموجودات الثابتة ، مع بيان كل من الكلفة والاندثار المتراكم والقيمة الدفترية.
- تفاصيل حركة الموجودات الثابتة خلال السنة.
- الاندثارات ، والطريقة والنسب المتبعة في احتسابها.
- الموجودات المعارة إلى الغير .
- الموجودات العاطلة والمتوقفة عن العمل مع بيان الأسباب.
- الحجوزات والرهنونات والقيود والالتزامات على ملكية الموجودات الثابتة.
- بيان لتواريخ الاقتناء للفقرات المهمة من الموجودات ، والتحسينات والتغييرات التي حدثت خلال الفترة عليها.
- بيان تفاصيل الموجودات غير الملموسة ، والنفقات الإيرادية المؤجلة ، وطريقة شطبها وحركتها خلال السنة.

#### ب- المخزون السلعي ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:

- الطريقة المحاسبية المتبعة في تسعير الصادر المخزني وتقييم بضاعة آخر المدة.
- تفاصيل مبلغ الخزين حسب الفئات الرئيسية.
- المبالغ المرهونة أو المحتجزة أو المقيدة من المخزون.
- البضاعة التالفة أو المتضررة والبضاعة الراكدة وبطيئة الحركة والمتقدمة.
- مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي وحركته خلال السنة.
- الخسائر المهمة الناتجة عن الاحتفاظ بالمخزون السلعي.
- تفاصيل بضاعة الأمانة وحركتها خلال السنة.



• القيمة الجارية التقديرية للمخزون السلعي ككل أو في الأقل البضاعة التامة الصنع والبضاعة بغرض البيع.

**ج- كشف تحليلي بالأعمال تحت التنفيذ ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

- بيان الطريقة المتبعة في قياس نسبة الإنجاز والاعتراف بالإيراد ومعالجة الخسائر على العقود.
- تفاصيل كلف المشاريع الإجمالية المقدره والكلف الفعلية لغاية التاريخ ونسبة الإنجاز .
- تفاصيل الكلف الأجنبية الداخلة في إنجاز المشاريع.
- مخصص الخسائر عن العقود غير المنجزة وحركته خلال السنة.
- تفاصيل المبلغ المتراكم في الميزانية العامة كموجودات أو مطلوبات.
- طريقة معالجة المصروفات الإدارية والعامة وما إذا كانت تحمل على العقود والمشاريع.

**د- كشف تحليلي بالقروض المدينة و الدائنة ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

- تصنيف القروض إلى طويلة وقصيرة الأجل مع بيان الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل.
- تفاصيل القروض مع بيان مبلغ كل قرض والقسط السنوي وميعاد استحقاقه وتاريخ الإطفاء النهائي ونسبة الفائدة.

- فصل مبالغ القروض المستحقة بعملات أجنبية عن تلك المستحقة بالعملة المحلية.
- بيان طبيعة التوثيق والرهنات إزاء القروض.
- أي امتيازات أو حقوق متعلقة بالقروض.

**هـ- كشف تحليلي بالمدينين والدائنين وأوراق القبض والدفع ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

- تفاصيل الديون حسب الفئات الرئيسة ، مع فصل مديني النشاط الجاري عن غيرهم.
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وكيفية احتسابه ، وحركته خلال السنة.
- الديون المشطوبة خلال السنة مع بيان الأسباب.
- الأرصدة المهمة لبعض العملاء.

- بيان تفاصيل أوراق القبض المخصومة والخصومات والنفقات المتعلقة بها.

**ز- كشف تحليلي بالنقدية ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

- بيان تفاصيل المبالغ النقدية في الصندوق والسلف المستديمة حسب مواقعها.
- بيان تفاصيل المبالغ النقدية المودعة لدى المصارف حسب نوع الوديعة ورقم الحساب والمصرف مع بيان نسبة الفائدة.

- بيان أية فروقات نقدية كما في نهاية السنة والإجراءات المتخذة بصدها.

- بيان أية قيود على سحب النقود والتصرف بها.

- عزل الأموال التي تستخدم لأغراض محددة مع بيان هذه الأغراض.



• بيان تفاصيل الشيكات المرفوضة والشيكات برسم التحويل والتحويلات والإيداعات في الطريق كما في نهاية السنة المالية.

• عزل العملات الأجنبية والحسابات المصرفية المفتوحة بعملات أجنبية مع بيان سعر الصرف المعتمد في تحويلها.

**ح- كشف تحليلي برأس المال ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

• بيان رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع والمطالب به غير المدفوع.

• بيان توزيع رأس المال حسب القطاعات.

• حركة رأس المال خلال السنة ومصادر الزيادة.

• بيان القيمة الاسمية و القيمة السوقية في سوق بغداد للأوراق المالية لأسهم الشركة.

• فصل علاوة الإصدار في حسابات خاصة وبيان مصدرها وحركتها خلال السنة والإفصاح عن مصاريف الإصدار.

• أية قيود تتعلق برأس المال.

**ط- كشف تحليلي بالاحتياطات، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

• تفاصيل الاحتياطات حسب النوع و طريقة استعمالها والحركة لكل احتياطي خلال السنة.

• بيان مبالغ الاحتياطات المرسلة خلال السنة.

• تفاصيل مقسوم الأرباح وحركته خلال السنة.

**ي- كشف تحليلي بالإيرادات ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

• تفاصيل الإيرادات والمبيعات حسب مصادرها.

• المبيعات المهمة لقلة من العملاء.

• الطريقة المتبعة في الاعتراف بالإيراد.

• فصل بنود الإيرادات غير العادية مع بيان طبيعتها.

**ك- كشف تحليلي بالمصروفات ، على أن يشمل هذا الكشف ما يأتي:**

• تفاصيل كل نوع من المصروفات حسب فئاته الرئيسية.

• ضرورة فصل مبالغ الإيجارات ، الفوائد ، الضرائب ، بشكل مستقل.

• الخسائر الناتجة عن أسعار التحويل الخارجي.

• الخسائر المهمة الناتجة عن التزامات الشراء الثابتة.

• البنود غير العادية مع بيان طبيعتها.

• كلف البحث والتطوير والطريقة المحاسبية المتبعة في معالجتها.

• بيان كلفة البضاعة المباعة.

• بيان المصروفات المرسلة خلال الفترة.



#### ٤ - المجموعة الدفترية والمستندية:

إنّ الالتزام بمسك دفاتر أصولية ومنتظمة تُسجل فيها كافة عمليات الشركة بشكل أصولي مع الاحتفاظ بالمستندات الثبوتية المؤيدة لهذه العمليات من شأنه أن يعزز النفقات والإيرادات المصرح بها من جانب المكلف ، فضلاً عن كونها تعد شرطاً أساسياً لقبول الحسابات .  
إذ أنّ من شأنها إذا ما أحسن استعمالها وانتظم مسكها أن تكون الوسيلة الفعالة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلفين ، إذ لا يمكن تطبيق قانون ضريبة الدخل على الوجه الصحيح الكامل إلا إذا كان كل مكلف يحتفظ بدفاتر محاسبية ، وذلك لأنّ عدم مسك هذه الدفاتر يساعد المكلفين على إخفاء دخولهم والتهرب من الضريبة ، كما يؤدي إلى تحديد دخولهم بطرق تقديرية فتنج نتائج بعيدة عن الحقيقة الأمر الذي يضر بمصلحة الخزينة أو مصلحة المكلفين ( الشرع ، ٢٠٠٩ : ٦٤ ) .

وقد حدد قانون التجارة رقم (٣٠) لسنة ١٩٨٤ ضمن المواد من (٢٠-١٢) الدفاتر والمستندات الواجب مسكها ونظم أحكامها ، كما أن نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ قد حدد ضمن المواد من (١-٥) الدفاتر والمستندات الرئيسية والمساعدة الواجب مسكها وهي:  
أ. سجل اليومية العامة واليوميّات المساعدة كسجل يومية الصندوق ، يومية المشتريات ويومية المبيعات وغيرها.

ب. سجل الأستاذ العام وسجلات الأستاذ المساعدة كأستاذ الموجودات الثابتة ودفتر أستاذ الذمم ودفتر أستاذ المخازن وغيرها.

ت. السجلات المخزنية كسجل المواد الأولية وسجل البضاعة التامة الصنع وسجل البضاعة المشتراة لغرض البيع وغيرها.

ث. محافظ المراسلات والمستندات الأخرى على أن يتم حفظها بشكل متسلسل وبحسب تاريخ إعداد كل منها وصدورها.

مع ملاحظة المصادقة على سجل اليومية لدى كاتب العدل قبل الاستعمال ، ومسك السجلات باللغة العربية ، وأن تكون الدفاتر خالية من كل شطب أو حك أو تحشيه أو فراغ ، ويمكن أن تنظم على الحاسب الآلي ، ويتم الاحتفاظ بالسجلات لمدة سبع سنوات وتحصل موافقة السلطة المالية على إتلافها مسبقاً.  
وعليه فإنّ الالتزام بمسك دفاتر وسجلات أصولية ومنتظمة يُعد من المتطلبات الأساسية للسلطة المالية والتي من شأنها تعزيز دور القوائم المالية (التي تمثل واقع ومحتويات هذه الدفاتر) في عملية التحاسب الضريبي كأساس في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، فضلاً عن كونها تُعد شرطاً أساسياً لقبول الحسابات .

#### ٥ - الأدلة الثبوتية:

تعرف أدلة الإثبات بأنها " المعلومات والحقائق التي يستند إليها الفرد لتكوين رأي حول موضوع أو نقطة معينة " ( المطارنة ، ٢٠٠٦ : ١٧٧ ) .



وتُعد المستندات أهم أدلة الإثبات والتي من خلالها يتم التحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات وتستخدم كدليل قوي للربط بين الأحداث المالية التي تمت داخل الشركة خلال المدة المالية والقيود المحاسبية المسجلة لتلك الأحداث ، إذ إن من الأركان الأساسية لعملية التسجيل في الدفاتر ضرورة وجود مستندات مؤيدة للعمليات المراد إثباتها وأن تكون هذه المستندات محفوظة بشكل منظم يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة.

**وتعتمد السلطة المالية على المستندات في عملية التحاسب الضريبي** ومن خلالها يتم التأكد من صحة ومطابقة أرقام الميزانية العمومية والحسابات الختامية مع ما هو مقيد بدفاتر الشركة محل التحاسب ، ليتأكد المخمن من أن الأرقام الواردة في الميزانية والحسابات الختامية مقيدة بالسجلات ومؤيدة مستندياً.

**وتُعد المستندات بأشكالها وصورها المختلفة والمتعددة من الأدلة التي يستند إليها للحكم على صحة القوائم المالية ودرجة الإعتماد عليها ، ولكن قبل أن يُعتمد عليها كأدلة إثبات يجب التأكد من صحة المستند نفسه المقدم عن طريق مراعاة اعتبارات عديدة منها :** ( عبد الله ، ٢٠٠٤ : ١٩١ ).

أ- أن يكون المستند مستوفياً للشروط الشكلية والموضوعية والقانونية ، إذ يجب خلوه من الحك والشطب والمسح وموقع عليه من لدن المخولين أي من لهم سلطة وحق التوقيع على المستند، وأن يكون بالنسخة الأصلية وليس صورة منه أو بدل ضائع.

ب- أن يحمل المستند اسم الشركة المعنية ، أي أن يكون موجهاً إليها وليس لأحد المديرين أو الموظفين فيها ، ويتم إصداره من الجهة صاحبة الحق في إصداره ويقع ضمن المدة المعنية ، فقد يلجأ بعض الموظفين لتقديم مستندات تخص فترات سابقة لتغطية اختلاس أو عجز في عهدتهم.

ج- أن يكون المستند معززاً لعملية تدخل ضمن عمل الشركة ونشاطها القانوني ويدقق ويعتمد من الأشخاص المختصين داخل الشركة ويتم حفظه بطريقة منظمة يسهل الرجوع إليه عند الحاجة لذلك.

د- أن يثبت في القيد المحاسبي المبني على المستند الرقم الصحيح للمستند ويتم التأكد من صحة القيد لاسيما في حالات الشراء المرتبطة بخصم.

**ويوجد نوعان من المستندات هما :** ( المطارنة ، ٢٠٠٦ : ١٨٥ )

- ١ . **مستندات داخلية:** يتم إعدادها داخل الشركة مثل: قوائم البيع وتقارير استلام المخزون ووصولات القبض .
- ٢ . **مستندات خارجية:** تُعد خارج الشركة مثل: فواتير الشراء وسندات الملكية وكشوفات الحسابات لدى المصارف.

إنّ قدرة دليل الإثبات المستندي للإقناع غالباً ما يعتمد إلى حد كبير على مصدر أو منشأ ذلك الدليل وما إذا كان المستند قد أرسل مباشرة للسلطة المالية ، فالمستندات التي تنشأ أو تُعد خارج تنظيم العميل توفر عادةً دليل إقناع أكثر مما لو كان هذا المستند قد تم إعداده داخل تنظيم المكلف ، وبالمثل فإن المستندات التي ترسل مباشرة للسلطة المالية من الأطراف الخارجية توفر عادةً دليلاً أكثر إقناعاً مما لو كانت هذه المستندات قد مرت أولاً على العاملين بالشركة قبل الوصول إلى السلطة المالية.



وبعد تحديد متطلبات السلطة المالية لاعتماد القوائم المالية كأساس في الجانب التطبيقي من البحث ،  
وذلك من خلال الدراسة التحليلية لعينة من القوائم المالية لشركات محدودة مختلفة النشاط لمعرفة مدى إيفائها  
بهذه المتطلبات.

### المحور الثالث: الإطار التطبيقي للبحث

يتضمن هذا المحور دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية لشركات محدودة مختلفة النشاط والمقدمة إلى  
السلطة المالية لأغراض التحاسب الضريبي ، لبيان مدى إيفاءها بمتطلبات السلطة المالية والتي تعد شرطاً  
أساسياً لإعتمادها في تحديد الوعاء الضريبي.

شركة (١) للاتصالات والتجارة العامة المحدودة بغداد - ٢٠٠٧

### أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات وبرأسمال قدره (٢) مليون  
دينار ، كما إن الشركة لا تملك أسهماً في شركات أخرى تتجاوز نسبتها ١٠% من رأسمالها.

### ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى المساهمة في تطوير الاقتصاد الوطني من خلال إستثمار رؤوس الأموال في مجال  
الاتصالات والتجارة العامة والمتاجرة بكافة المواد والمنتجات والبضائع المسموح بها قانوناً عن طريق الشراء  
والبيع والاستيراد والتصدير وفتح المكاتب التجارية والمخازن وبما يتوافق مع أحكام القوانين والتشريعات النافذة.

### ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٧ المالية ( المبالغ بالدينار):

الإيرادات الجارية .	١٠٣٩٥٠٠٠٠٠٠
المصروفات الجارية .	(٩٢٦٨٩٦٦٥٠)
الفائض من العمليات الجارية	١١٢٦٠٣٣٥٠

### رابعاً: الحسابات الختامية للشركة:

قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية ضمن المدة المحددة قانوناً والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة ،  
وتضمنت الفقرات الآتية:

- قائمة المركز المالي (الميزانية) .
- كشف العمليات الجارية.
- تقرير مراقب الحسابات .
- التقرير السنوي للمدير المفوض.

### خامساً: ملاحظات مراقب الحسابات:



لقد تضمن تقرير مراقب الحسابات الملاحظات التالية:

١. إنَّ المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشركة كانت متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر وقد تضمنت حسب تقديرنا تسجيل كافة موجودات ومطلوبات ونفقات وإيرادات الشركة.
٢. إنَّ التقرير السنوي للمدير المفوض وما تضمنه من معلومات مالية ومحاسبية يبين بصورة شاملة مسيرة الشركة المالية في السنة موضوعة التدقيق وإنه لا يتضمن ما يخالف أحكام القوانين والتشريعات السائدة.
٣. إنَّ البيانات والحسابات الختامية للشركة قد نظمت وفقاً للقواعد المحاسبية والتشريعات المرعية وهي متفقة تماماً مع ما تظهره السجلات وإنها منظمة طبقاً لقانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه، وإن الميزانية العامة المرفقة تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ وإن حسابات النتيجة تظهر أرباح نشاطها للسنة المنتهية بذلك التاريخ .

#### سادساً: موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة:

يمكن بيان موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة من خلال النقاط التالية:

١. لم تقتنع السلطة المالية بنتائج القوائم المالية التي قدمتها الشركة ولم تعتمد في تحديد الوعاء الضريبي لعدم استيفائها للمتطلبات الأساسية التي تعد شرطاً أساسياً لإعتمادها.
٢. بلغت نسبة الأرباح المصرح بها من قبل الشركة ١٠.٨ % من الإيرادات الجارية ، في حين إن نسبة الأرباح بموجب الضوابط هي ١٨ % .
٣. تمسكت الشركة بنتائج حساباتها (اعترضت على التقدير) فتم تقديرها إحتياطياً وفقاً لنتائج حساباتها الختامية ، وأُحيلت إضبارة الشركة إلى قسم الرقابة والتدقيق الداخلي لغرض الفحص ، وقدمت الشركة السجلات والمستندات الآتية:

- سجل اليومية العامة .
- سجل الأستاذ العام.

- بوكس فايل يحتوي على بعض المستندات.

#### وتوصلت نتائج الفحص الضريبي إلى الملاحظات الآتية:

١. إنَّ سجل اليومية ممزق وغير مصدق من كاتب العدل .
٢. لم يرد العقد ضمن السجلات والمستندات المقدمة للتدقيق وتم مطالبة مدير الشركة بالعقد وتم جلبه إلا أنه نسخة مصورة موقع من مدير الشركة لكنه غير موقع من محافظة بغداد .
٣. بلغت المشتريات بغرض البيع في الحسابات (٧٥٠٠٠٠٠٠٠٠) دينار بموجب قائمة شراء غير مصدقة من القنصلية أو وزارة الخارجية وبدون تصريحه كمركية .
٤. بلغت المستلزمات الخدمية (١٢٢٤٢٩٥٠٠) دينار بعضها غير معززة بشكل أصولي وتفتقر إلى الأدلة الثبوتية التي تؤكد صحة صرفها .
٥. بلغت المستلزمات السلعية (٣٠٧٠٥٠٠) دينار غير معززة بالأدلة الكافية أيضاً .



٦. نتيجة لعدم تقديم الشركة الأدلة الكافية التي تعزز مصروفاتها ، قام الفاحص الضريبي برفض جزء من هذه المصروفات وقبول الجزء الآخر لكونها ضرورية لإدامة النشاط وكما مبين أدناه:

اسم الحساب	المبلغ قبل الرفض	نسبة الرفض	المبلغ المرفوض
نقل السلع والبضائع.	٧٣١٥٠٠٠٠	%٤٠	٢٩٢٦٠٠٠٠
مكافآت لغير العاملين.	١٠٠٢٥٠٠٠	%٤٠	٤٠١٠٠٠٠
مصروفات خدمية أخرى.	٢١٨٤٠٠٠٠	%٥٠	١٠٩٢٠٠٠٠
قرطاسيه.	١٥٦١٠٠٠	%٥٠	٧٨٠٥٠٠
نفقات خدمات خاصة.	٨٥٠٠٠٠٠	%١٠٠	٨٥٠٠٠٠٠
المجموع			٥٣٤٧٠٥٠٠

٧. تم تقدير الشركة إضافياً بأرباح مقدارها (٥٣٤٧٠٥٠٠) دينار والتي تمثل قيمة إجمالي المصاريف غير المقبولة والمرفوضة والمبين تفاصيلها في الفقرة (٦) أعلاه ، وبهذا تكون نسبة الأرباح المقدرة (التقدير الإحتياطي + الإضافي) يشكل نسبة ١٦% علماً أن الضوابط المعتمدة لهذا النشاط هي ١٨% وهي بذلك تعتبر نسبة مقبولة . وكانت الأرباح والمحاسبة الضريبية كالآتي:

الإيراد	الريخ	الضريبة	
١٠٣٩٥٠٠٠٠٠	١١٢٦٠٣٣٥٠	١٦٨٩١٠٠٠	بموجب الحسابات
	١٨٧١١٠٠٠٠	٢٨٠٦٦٥٠٠	بموجب الضوابط ونسبة ١٨%
	١٦٦٠٧٣٨٥٠	٢٤٩١١٠٠٠	بموجب التقدير الإحتياطي + الإضافي .

#### سابعاً: ملاحظات الباحثين :

- من خلال الدراسة التحليلية التي أجراها الباحثان لهذه القوائم لتقييم درجة إيفاءها بالمتطلبات الأساسية والتي تعد شرطاً أساسياً لقبولها ، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:
١. إنَّ الشركة قامت بتقديم حساباتها الختامية للسلطة المالية ضمن المدة القانونية والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة.
  ٢. ضعف مستوى الإفصاح العام للشركة ، إذ خلت القوائم المالية للشركة من قوائم أساسية ورئيسة كقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي .
  ٣. إنَّ عدم تقديم الشركة للأدلة الثبوتية الكافية التي تعزز وتؤيد مصاريفها كان سبباً لرفضها من قبل السلطة المالية .
  ٤. عدم سلامة المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشركة كما أظهرت ذلك نتائج الفحص الضريبي ، حيث كان سجل اليومية ممزقا ولم يكن مصدقاً من قبل كاتب العدل ، وعليه فأنها لم تكن متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر .
  ٥. إنَّ مراقب الحسابات لم يبذل العناية المهنية اللازمة لأداء عمله والتي هي معيار مهم من المعايير العامة للتدقيق ، ويمكن بيان ذلك من خلال الآتي:



- الأدلة التي جمعها كانت غير كافية أو ملائمة ، والدليل على ذلك المصروفات التي رفضتها السلطة المالية .

- أشار في تقريره إلى أن المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشركة كانت متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر ، في الوقت الذي كان فيه سجل اليومية ممزقاً وغير مصدق من كاتب العدل .  
٦. إن حسابات النتيجة لم تعكس حقيقة نشاط الشركة والدليل على ذلك أن السلطة المالية لم تعتمد نتائج القوائم المالية عند تحديد الوعاء الضريبي والتي أظهرت تخلف مؤشرات النشاط في الشركة عن المؤشرات العامة الموضوعية من قبل السلطة المالية ، إذ تم تعديل الأرباح المصرح بها من قبل الشركة بقيمة المصروفات المرفوضة ومن ثم احتساب الضريبة على أساس الأرباح المعدلة .

### شركة (٢) لطحن الحبوب المحدودة بغداد - ٢٠٠٥

#### أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات وبرأسمال قدره (٣٠) مليون دينار ، كما إن الشركة لا تملك أسهماً في شركات أخرى تتجاوز نسبتها ١٠% من رأسمالها .

#### ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى الإسهام في دعم الاقتصاد الوطني عن طريق ممارسة نشاطها الصناعي المتمثل بأعمال طحن الحبوب وفق خطط التنمية .

#### ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٥ المالية (المبالغ بالدينار):

٧٣٨٢٠٢٧٣٠	الإيرادات الجارية .
(٦٢٩٤٢٩٤٧٠)	المصروفات الجارية .
١٠٨٧٧٣٢٦٠	الفائض من العمليات الجارية .

#### رابعاً: الحسابات الختامية للشركة:

قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية ضمن المدة المحددة قانوناً والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة ، وتضمنت الفقرات الآتية:

- قائمة المركز المالي (الميزانية) .
- كشف العمليات الجارية .
- تقرير مراقب الحسابات .
- التقرير السنوي للمدير المفوض .

#### خامساً: ملاحظات مراقب الحسابات:

لقد تضمن تقرير مراقب الحسابات الملاحظات التالية:

١. لم تقدم الشركة لنا كشوفات تفصيلية بالموجودات الثابتة والمخزنية وقد اعتمدنا التأييد المقدم من قبلها .
٢. لم نطلع على عقد الإيجار الخاص بمقر الشركة علماً بأن مبلغ الإيجار المدفوع بلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار



٣. إنَّ قسم من مصاريف الشركة كان بموجب مستندات وقوائم وجداول معدة من قبلها .
٤. لم نحصل على تأييد من الشركة العامة لتجارة الحبوب عن الكميات المجهزة من الحبوب والمبالغ المسددة عنها .
٥. أيدت إدارة الشركة بأن كميات الحبوب المستلمة من المجهز بلغت (٣١٩٤٣) طن ، وقد تحقق نتيجة عمليات التصنيع (٢٥٥٥٤,٤) طن من الطحين بسعر (١٠ دولار) لكل طن ، وكان معدل سعر الدولار المستخدم هو (١٤٧٠) دينار لكل دولار ، ولم نستلم تأييد من الشركة العامة لتصنيع الحبوب بالكميات أعلاه.
٦. إنَّ التقرير السنوي للمدير المفوض وما تضمنه من معلومات مالية ومحاسبية يبين بصورة شاملة مسيرة الشركة المالية في السنة موضوعة التدقيق وأنه لا يتضمن ما يخالف أحكام القوانين والتشريعات السائدة.
٧. إنَّ البيانات والحسابات الختامية للشركة قد نظمت وفقاً للقواعد المحاسبية والتشريعات المرعية وهي متفقة تماماً مع ما تظهره السجلات وإنها منظمة طبقاً لقانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه وإن الميزانية العامة المرفقة تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة بتاريخ ٢٠٠٥/١٢/٣١ وإن حسابات النتيجة تظهر أرباح نشاطها للسنة المالية المنتهية بذات التاريخ .

#### سادساً: موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة:

- يمكن بيان موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة من خلال النقاط التالية:
١. لم تقتنع السلطة المالية بنتائج القوائم المالية التي قدمتها الشركة ولم تعتمد في تحديد الوعاء الضريبي لعدم استيفائها للمتطلبات الأساسية التي تعد شرطاً أساسياً لإعتمادها.
٢. تم احتساب قيمة النخالة حسب نسبة إستخلاصها والسعر المعتمد لدى الهيئة وكذلك احتساب قيمة الحبوب الناتجة من عملية التصنيع وبسعر دعم مقداره (١٠) دولار لكل طن وإضافة المبلغ المحتسب إلى مبلغ الإيرادات المصرح بها من قبل الشركة .
٣. تم تنزيل نسبة ١٠% من صافي الربح بوصفه إعفاءً صناعياً استناداً إلى قانون تنظيم الاستثمار الصناعي رقم ٣٥ لسنة ٢٠٠٠ .
٤. تم تقدير ضريبة الشركة حسب ضوابط الأرباح للشركات الصناعية والتي نسبتها ١٥% من الإيرادات وكانت الأرباح والمحاسبة الضريبية كالآتي:

البيانات	الإيرادات	الربح (الخسارة)	الربح بعد تنزيل الإعفاء الصناعي	الضريبة
بموجب الحسابات	٧٣٨٢٠٢٧٣٠	١٠٨٧٧٣٢٦٠	٩٧٨٩٥٩٣٤	١٤٦٨٤٣٩٠
بموجب التحاسب الضريبي .	٧٨٤٥٣٨٥٠٠	١١٧٦٨٠٧٧٥	١٠٥٩١٢٦٩٧	١٥٨٨٦٩٠٥

#### تفاصيل الاحتساب:

المسحوبات الكلية من الحبوب نتيجة عمليات التصنيع : ٢٥٥٥٤,٤ طن أي ٢٥٥٥٥ تقريباً



$$\begin{aligned} 250000 \text{ طن} \times 20\%^{(1)} \times 80000^{(2)} &= 408880000 \text{ دينار مبلغ النخالة} \\ 250000 \text{ طن} \times \$10^{(3)} \times 1470^{(4)} &= 370608500 \text{ دينار مقدار الدعم الصناعي} \\ 370608500 + 408880000 &= 784538500 \text{ دينار المجموع} \\ 784538500 \times 15\%^{(5)} &= 117680775 \text{ دينار الربح بموجب نسبة الضوابط} \\ 117680775 \times 10\%^{(6)} &= 11768078 \text{ دينار مقدار الإعفاء الصناعي} \\ 11768078 - 117680775 &= 105912697 \text{ دينار الدخل الخاضع للضريبة .} \\ 105912697 \times 15\%^{(7)} &= 15887905 \text{ دينار مبلغ الضريبة} \end{aligned}$$

### سابعاً: ملاحظات الباحثين :

- من خلال الدراسة التحليلية التي أجراها الباحثان لهذه القوائم لتقييم درجة إيفاءها بالمتطلبات الأساسية والتي تعد شرطاً أساسياً لقبولها ، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:
١. إنّ الشركة قامت بتقديم حساباتها الختامية للسلطة المالية ضمن المدة القانونية والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة.
  ٢. إنّ عدم قيام الشركة بالإفصاح عن إيراداتها ومصروفاتها الحقيقية في قوائمها المالية يعد دليل على أن هذه القوائم كانت متحيزة في أساليب إعدادها إلى ميول وأغراض إدارة الشركة والتي تعمدت ذلك بقصد التهرب الضريبي.
  ٣. قيام الشركة بصرف قسم من المصاريف بموجب مستندات وقوائم وجداول أعدت من قبلها ، وهذا يعني أن المصروفات غير دقيقة ويمكن أن تكون وهمية ، فالمستندات الداخلية في أغلب الأحوال تُعد لسد نقاط ضعف الحسابات المنظمة ، أي أن الشركة لم تقدم الأدلة الثبوتية الكافية والمقنعة التي تعزز وتؤيد مصاريفها التي صرحت بها.
  ٤. عدم تقديم الشركة الكشوفات التحليلية الملحقة والتي تعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية والتي تظهر تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والمتعلقة بالبند الرئيسة للقوائم المالية.

(١) تمثل نسبة استخلاص.

(٢) يمثل سعر بيع النخالة المعتمد لدى الهيئة

(٣) دعم مقدم من الدولة لكل طن.

(٤) سعر صرف الدولار.

(٥) نسبة التحاسب بموجب الضوابط لشركات تصنيع الحبوب.

(٦) نسبة الإعفاء الصناعي.

(٧) تمثل السعر الضريبي.



٥. وجود إشارة صريحة من قبل مراقب الحسابات بعدم إطلاعه على عقد الإيجار الخاص بمقر الشركة علماً بأن مبلغ الإيجار المدفوع بلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠٠٠ دينار، أي أن الشركة لم تقدم دليل الإثبات الذي يؤيد مبلغ الإيجار المصرح به.
٦. إن حسابات النتيجة لا تعبر عن حقيقة نشاط الشركة والدليل على ذلك أن السلطة المالية لم تعتمد نتائج القوائم المالية في التحاسب الضريبي كونها لا تعكس حقيقة نشاط الشركة وتم تقدير الشركة بموجب الضوابط السنوية وقامت الشركة بدفع الضريبة دون اعتراض .
٧. إن إحتواء سجلات الشركة على مصاريف تفقر للتعزير المستندى يمكن أن يعد مؤشراً على عدم سلامة المجموعة الدفترية والمستندية المستخدمة من قبل الشركة ، إذ إن من الأركان الأساسية لعملية التسجيل في الدفاتر ضرورة وجود مستندات مؤيدة للعمليات المراد إثباتها وأن تكون هذه المستندات محفوظة بشكل منظم يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة.
٨. عدم قيام المخمن بكتابة تقرير يوضح فيه الأسباب التي كانت وراء اللجوء إلى الضوابط السنوية وعدم الأخذ بنتائج القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

### شركة (٣) للمقاولات العامة المحدودة بغداد - ٢٠٠٦

#### أولاً: معلومات عامة عن الشركة:

تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات وبرأسمال قدره (٢) مليون دينار ، كما إن الشركة لا تملك أسهماً في شركات أخرى تتجاوز نسبتها ١٠% من رأسمالها.

#### ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى دعم عملية التنمية الاقتصادية من خلال ممارسة أعمال المقاولات العامة مع القطاع العام والمختلط بما يحقق تطور البلد وتقدمه في ظل القوانين النافذة المفعول ، وتحقق للشركة إيرادات من خلال ثلاثة عقود أبرمتها بلغ مجموعها ١٠٥٨٨٠٠٠٠٠ دينار .

#### ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٦ المالية (المبالغ بالدينار):

١٠٥٨٨٠٠٠٠	الإيرادات الجارية .
٩٦٣٢٠٠٠٠	المصروفات الجارية .
٩٥٦٠٠٠٠	الفائض الجاري .

#### رابعاً: الحسابات الختامية للشركة:

قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية ضمن المدة المحددة قانوناً والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة ، وتضمنت الفقرات الآتية:



- قائمة المركز المالي (الميزانية) .
- كشف العمليات الجارية.
- تقرير مراقب الحسابات .
- التقرير السنوي للمدير المفوض.

#### خامساً: ملاحظات مراقب الحسابات:

لقد تضمن تقرير مراقب الحسابات الملاحظات التالية:

١. إنَّ رصيد النقود الظاهر في الميزانية وبتاريخها رصيد دفترتي مؤيد من إدارة الشركة .
٢. إنَّ قسم من مصاريف الشركة كان بموجب قوائم وجداول معدة من قبل الشركة .
٣. إنَّ الإيرادات المتحققة والمثبتة هي بموجب ذرعات العمل المنجز المقدم ألينا من قبل إدارة الشركة .
٤. إنَّ المجموعة الدفترية المستخدمة من قبل الشركة كانت متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر وقد تضمنت حسب تقديرنا تسجيل كافة الموجودات والمطلوبات والنفقات للشركة وان نظام الرقابة الداخلية قد اشتمل على الإجراءات الضرورية التي تضمن صحة ودقة هذه البيانات بدرجة تتناسب مع حجم نشاط الشركة .
٥. إنَّ التقرير السنوي للإدارة وما يتضمنه يعكس بصورة شاملة مسيرة الشركة خلال السنة موضوعة التدقيق وإنه لا يتضمن ما يخالف القوانين والتشريعات النافذة .
٦. إنَّ البيانات والحسابات الختامية للشركة قد نظمت وفقاً للقواعد المحاسبية والتشريعات المرعية وهي متفقة تماماً مع ما تظهره السجلات وإنها منظمة طبقاً لقانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه وإن الميزانية العامة المرفقة تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة كما في ٢٠٠٦/١٢/٣١ وإن حسابات النتيجة تظهر نشاط الشركة للسنة المالية المنتهية بذات التاريخ بصورة أمينة وعادلة .

#### سادساً: موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة:

يمكن بيان موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة من خلال النقاط التالية:

١. لم تقتنع السلطة المالية بنتائج القوائم المالية التي قدمتها الشركة ولم تعتمد في تحديد الوعاء الضريبي لعدم استيفائها للمتطلبات الأساسية التي تعد شرطاً أساسياً لإعتمادها.
٢. من خلال مقارنة الأرباح المصرح بها من قبل الشركة مع الضوابط الموضوعة لهذا النوع من النشاط تبين تخلف مؤشرات النشاط في الشركة عن المؤشرات العامة الموضوعة (الضوابط السنوية) إلى دون النصف ، إذ بلغت نسبة الأرباح المصرح بها من قبل الشركة ٩ % من الإيرادات الجارية ، في حين أن نسبة الأرباح بموجب الضوابط هي ٢٠ % .
٣. تم تقدير الشركة بموجب الضوابط تقديراً احتياطياً لحين ورود وإستكمال جميع المستندات المتبقية والمتعلقة بنشاط الشركة ، وكانت الأرباح والمحاسبة الضريبية كالأتي:



البيان	الإيرادات	الربح (الخسارة)	الضريبة
بموجب الحسابات	١٠٥٨٨٠٠٠٠	٩٥٦٠٠٠٠	١٤٣٤٠٠٠
بموجب التحاسب الضريبي ١. نسبة الأرباح ٢٠% ٢. السعر الضريبي ١٥%		٢١١٧٦٠٠٠	٣١٧٦٤٠٠

#### تفاصيل الاحتساب

- (١) ٣٩٠٦٠٠٠٠٠ دينار قيمة الأعمال المنجزة عن عقد لصالح شركة ( / ) للتصميم والإنشاء الصناعي بموجب كتابهم المرقم ١٣٣ في ٢٥/٥/٢٠٠٦ .
- (٢) ٤١٢٢٠٠٠٠٠ دينار قيمة الأعمال المنجزة عن عقد لصالح شركة ( / ) للتصميم والإنشاء الصناعي بموجب كتابهم المرقم ٦٦ في ١٤/٥/٢٠٠٦ .
- (٣) ٢٥٦٠٠٠٠٠٠ دينار قيمة الأعمال المنجزة عن عقد لصالح ( / ) لمشاريع إنتاج الطاقة بموجب كتابهم ٦٤٩٧/٤٠ في ٢٤/٥/٢٠٠٧ .

دينار مجموع الإيرادات ١٠٥٨٨٠٠٠٠

$١٠٥٨٨٠٠٠٠ \times ٢٠\%^{(٨)} = ٢١١٧٦٠٠٠$  دينار الدخل الخاضع للضريبة

$٢١١٧٦٠٠٠ \times ١٥\%^{(٩)} = ٣١٧٦٤٠٠$  دينار مبلغ الضريبة

#### سابعاً: ملاحظات الباحثين :

- من خلال الدراسة التحليلية التي أجراها الباحثان لهذه القوائم لتقييم درجة إيفاءها بالمتطلبات الأساسية والتي تعد شرطاً أساسياً لقبولها ، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:
١. إنّ الشركة قامت بتقديم حساباتها الختامية للسلطة المالية ضمن المدة القانونية والتي تنتهي في ٣١/٥ من كل سنة.
  ٢. ضعف مستوى الإفصاح العام للشركة ، إذ خلت القوائم المالية للشركة من قوائم أساسية ورئيسة كقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي .
  ٣. إنّ مبالغ المستلزمات السلعية والمستلزمات الخدمية كانت مبالغ إجمالية إذ لم تقدم الشركة كشوفات تفصيلية عنها تبين تفاصيلها .
  ٤. قيام الشركة بصرف قسم من المصاريف بموجب مستندات وقوائم وجداول أعدت من قبلها ، وهذا يعني أنّ المصروفات غير دقيقة ويمكن أن تكون وهمية ، فالمستندات الداخلية في أغلب الأحوال تعد لسد نقاط ضعف الحسابات المنظمة ، أي أن الشركة لم تقدم الأدلة الثبوتية الكافية والمقنعة التي تعزز وتؤيد مصاريفها التي صرحت بها.

(٨) نسبة الأرباح الجارية حسب ضوابط الهيئة العامة للضرائب بالنسبة لشركات المقاولات المحدودة .

(٩) نسبة السعر الضريبي للشركات المحدد بموجب القانون .



٥. إن حسابات النتيجة لم تعكس حقيقة نشاط الشركة والدليل على ذلك أن السلطة المالية لم تقتنع بالأرباح المصرح بها بموجب حسابات الشركة .
٦. إن إحتواء سجلات الشركة على مصاريف تقتقر للتعزير المستندى يمكن أن يُعد مؤشراً على عدم سلامة المجموعة الدفترية والمستندية المستخدمة من قبل الشركة ، إذ إن من الأركان الأساسية لعملية التسجيل في الدفاتر ضرورة وجود مستندات مؤيدة للعمليات المراد إثباتها وأن تكون هذه المستندات محفوظة بشكل منظم يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة.
٧. إن المخمن يلجأ دائماً إلى رفض الأرباح المصرح بها من قبل المكلف إذا كانت نسبتها أقل من نسبة الأرباح بموجب الضوابط إلا في حالات معينة عندما تكون هنالك ظروف قاهرة مرت بها الشركة ، ومن خلال أدلة ومستندات ثبوتية قاطعة ، ولعل السبب في ذلك حسب قول أغلب المخمنين هو لحماية أنفسهم من المساءلة التي قد يتعرضون إليها في حالة قبولهم لنسب أرباح تقل عن نسب الأرباح بموجب الضوابط.
٨. إن مراقب الحسابات لم يبذل العناية المهنية اللازمة لأداء عمله والتي هي معيار مهم من المعايير العامة للتدقيق إذ أن الأدلة التي جمعها كانت غير كافية ، والدليل على ذلك أن قسم من مصروفات الشركة كانت بموجب مستندات داخلية وجاءت بمبالغ إجمالية وليست تفصيلية.
٩. من خلال قيام الباحثان بمقارنة مبلغ مصروفات الأجور والرواتب لسنة ٢٠٠٦ والبالغ (١٣٥٠٠٠٠) دينار مع سنة ٢٠٠٥ والبالغ (٢٧٠٠٠٠٠) دينار ، يلاحظ أن الشركة قامت بتخفيض هذا المبلغ في سنة ٢٠٠٦ بمقدار ٥٠% عما كانت عليه في سنة ٢٠٠٥ على الرغم من أن الإيرادات الجارية لسنة ٢٠٠٦ بلغت (١٠٥٨٨٠٠٠٠) دينار في حين أن إيرادات سنة ٢٠٠٥ بلغت (٢٧٦٧٦٩٨٥) دينار، أي ارتفاع إيرادات ٢٠٠٦ بمقدار (٣٨٢%) عن سنة ٢٠٠٥ ، إن سبب تخفيض مبلغ مصاريف الأجور والرواتب من إدارة الشركة هو لتخفيض ضريبة الاستقطاع المباشر الخاصة بالأجور والرواتب ، وإن الشركة قامت بتعويض هذا التخفيض الذي حصل بمصروفات الأجور والرواتب من خلال زيادة مبلغ مصروفات المستلزمات السلعية والبالغ (٩٠٦٠٠٠٠٠) دينار وهذا مبلغ مبالغ فيه قياساً بالإيرادات الجارية المتحققة في السنة نفسها والبالغة (١٠٥٨٨٠٠٠٠) دينار ، وهذا يعني بأن مراقب الحسابات لم يبذل العناية المهنية اللازمة في هذين الجانبين وإنه قد ساعد إدارة الشركة بالتهرب من ضريبة الاستقطاع المباشر التي تفرض على الأجور والرواتب سواء بقصد أو بدون قصد ، والدليل على ذلك رفض السلطة المالية المتمثلة بالمخمن الريح بموجب الحسابات وإعادة تقديره وفق ضوابط الهيئة العامة للضرائب والبالغة (٢٠%) من نسبة الإيرادات الجارية.

شركة (٤) للوساطة في بيع وشراء الأوراق المالية المحدودة بغداد - ٢٠٠٧

أولاً: معلومات عامة عن الشركة :



تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة من دائرة مسجل الشركات وبرأسمال قدره (٣) ملايين دينار وقد تم زيادته إلى ( ٣,٥ ) ملايين دينار ، والشركة ليست عضواً أو مساهماً في شركات أخرى.

#### ثانياً: هدف ونشاط الشركة:

تهدف الشركة إلى دعم عملية التنمية الاقتصادية من خلال ممارسة نشاطها في الوساطة في بيع وشراء الأوراق المالية ، وبلغت إيرادات الشركة (عمولة مستلمة ) للسنة المالية ٢٠٠٧ مبلغ ٨٥٦٢٠٠٧٤ دينار .

#### ثالثاً: إيرادات ومصروفات الشركة لسنة ٢٠٠٧ المالية ( المبالغ بالدينار):

المبالغ	البيان
٨٥٦٢٠٠٧٤	الإيرادات الجارية .
٦٥٢٠٠٢٩٠	المصروفات الجارية .
٢٠٤١٩٧٨٤	صافي الربح (الخسارة)

#### رابعاً: الحسابات الختامية للشركة:

قامت الشركة بتقديم حساباتها الختامية ضمن المدة المحددة قانوناً والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة ، وتضمنت الفقرات الآتي:

- قائمة المركز المالي (الميزانية) .
- كشف العمليات الجارية.
- تقرير مراقب الحسابات .
- التقرير السنوي للمدير المفوض.

#### خامساً: ملاحظات مراقب الحسابات:

لقد تضمن تقرير مراقب الحسابات الملاحظات التالية:

١. إنَّ عملية جرد الموجودات الثابتة والمتداولة قد تمت من قبل إدارة الشركة ومؤيدة بشهادة منها وكانت نتائج الجرد مطابقة للسجلات المالية .
٢. بلغت إيرادات الشركة السنوية (عمولة الوساطة) مبلغ قدره (٨٥٦٢٠٠٧٤) دينار بعد طرح عمولة سوق العراق لأوراق المالية .
٣. تم زيادة رأس مال الشركة من (٣٠٠٠٠٠٠٠) دينار إلى (٣٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار وقد أيد مسجل الشركات تلك الزيادة بكتاب المرقم ١٠٥٣٣ في ١٠/٩/٢٠٠٧.
٤. تم إطفاء رصيد العجز المتراكم البالغ (١٣٣٩٥٦٨٣) دينار من رصيد احتياطي الفائض القابل للتوزيع استناداً إلى قرار الهيئة العامة.
٥. إنَّ المجموعة الدفترية المستخدمة من إدارة الشركة كانت متفقة مع متطلبات نظام مسك الدفاتر وقد تضمنت حسب تقديرنا تسجيل كافة موجودات ومطلوبات ونفقات الشركة .
٦. إنَّ التقرير السنوي وما تضمنه يعكس بصورة شاملة مسيرة الشركة خلال السنة موضوعة البحث.



٧. إنَّ البيانات والحسابات الختامية قد نظمت وفقاً للقواعد المحاسبية والتشريعات المرعية وهي متفقة تماماً مع ما تظهره السجلات وإنها منظمة طبقاً لقانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه وإن الميزانية العامة المرفقة تعبر عن حقيقة المركز المالي للشركة بتاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ وإن حسابات النتيجة تظهر أرباح نشاطها للسنة المنتهية بذات التاريخ .

#### سادساً: موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة:

يمكن بيان موقف السلطة المالية من القوائم المالية للشركة من خلال النقاط التالية:

١. لم تعتمد السلطة المالية على نتائج القوائم المالية عند تحديد الوعاء الضريبي ، كونها لا تفي بالمتطلبات الأساسية لقبولها .
٢. تم رفض تقدير بعض المصروفات بصورة كاملة وتخفيض تقدير البعض الآخر وذلك بسبب عدم تقديم الشركة للأدلة الثبوتية الكافية التي تؤيدها ، وكما مبين في أدناه:

اسم الحساب	المبلغ قبل الرفض	نسبة الرفض	المبلغ المرفوض
إنتماءات واشتراكات	٢٥٠٠٠	%١٠٠	٢٥٠٠٠
الإيفاد والسفر	١٢٩٣٩٠٠٠	%٥٠	٦٥٠٠٠٠٠
مكافآت لغير العاملين	٤٣٤١٥٠٠	%١٠٠	٤٣٤١٥٠٠
خدمية متنوعة	٧٧٨١٠٠٠	%١٠٠	٧٧٨١٠٠٠
المجموع			١٨٦٤٨٠٠٠

٣. تم الوصول إلى الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) الذي تم احتساب الضريبة على أساسه وكما مبين في أدناه:

فائض العمليات الجارية		٢٠٤١٩٧٨٤
تضاف: المصروفات المرفوضة		
إنتماءات واشتراكات	٢٥٠٠٠	
الإيفاد والسفر	٦٥٠٠٠٠٠	
مكافآت لغير العاملين	٤٣٤١٥٠٠	
خدمية متنوعة	٧٧٨١٠٠٠	
		١٨٦٤٨٠٠٠
الدخل الخاضع للضريبة		٣٩٠٦٧٩٨٤

٤. كانت الأرباح والمحاسبة الضريبية كالتالي:

البيانات	الإيرادات	الربح (الخسارة)	الضريبة
بموجب الحسابات	٨٥٦٢٠٠٧٤	٢٠٤١٩٧٨٤	٣٠٦٣٠٠٠
بموجب التحاسب الضريبي وبسعر ضريبي %١٥		٣٩٠٦٧٩٨٤	٥٨٦٠١٩٨

#### سابعاً: ملاحظات الباحثين :

من خلال الدراسة التحليلية التي أجراها الباحثان لهذه القوائم لتقييم درجة إيفاءها بالمتطلبات الأساسية والتي تعد شرطاً أساسياً لقبولها ، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات التالية:



١. إنَّ الشركة قامت بتقديم حساباتها الختامية للسلطة المالية ضمن المدة القانونية والتي تنتهي في ٥/٣١ من كل سنة.
٢. ضعف مستوى الإفصاح العام للشركة ، إذ خلت القوائم المالية للشركة من قوائم أساسية ورئيسة كقائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي فضلاً عن عدم تقديمها الكشوفات التحليلية الكافية التي تُظهر تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية.
٣. إنَّ عدم تقديم الشركة للأدلة الثبوتية الكافية التي تعزز مصروفاتها كان سبباً وراء رفض السلطة المالية لبعضها وتخفيض تقدير البعض الآخر.
٤. إنَّ مراقب الحسابات لم يبذل العناية المهنية اللازمة لأداء عمله والتي هي معيار مهم من المعايير العامة للتدقيق إذ أنَّ الأدلة التي جمعها كانت غير كافية أو ملائمة ، والدليل على ذلك المصروفات التي رفضتها السلطة المالية .
٥. إنَّ حسابات النتيجة لم تعكس حقيقة نشاط الشركة والدليل على ذلك أن السلطة المالية لم تعتمد نتائج القوائم المالية عند تحديد الوعاء الضريبي والتي أظهرت تخلف مؤشرات النشاط في الشركة عن المؤشرات العامة الموضوعية من قبل السلطة المالية ، إذ تم تعديل الأرباح المصرح بها من قبل الشركة بقيمة المصروفات المرفوضة ومن ثم احتساب الضريبة على أساس الأرباح المعدلة .
٦. إنَّ إحتواء سجلات الشركة على مصاريف تقتصر للتعزير المستندى يمكن أن يعد مؤشراً على عدم سلامة المجموعة الدفترية والمستندية المستخدمة من قبل الشركة ، إذ إن من الأركان الأساسية لعملية التسجيل في الدفاتر ضرورة وجود مستندات مؤيدة للعمليات المراد إثباتها وأن تكون هذه المستندات محفوظة بشكل منظم يسهل الرجوع إليها كلما دعت الضرورة.

#### المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الإستنتاجات

١. إنَّ الكثير من القوائم المالية المعدة والمصادق عليها للعديد من الشركات المحدودة متحيزة في أساليب إعدادها إلى ميول وأغراض إدارة هذه الشركات ، وهذا ما يؤكد شكوك السلطة المالية في التعامل مع عموم المكلفين بهدف التهرب الضريبي.
٢. إنَّ الإيفاء بالمتطلبات الأساسية للسلطة المالية كانت مسألة نسبية وليست مطلقة تختلف من شركة إلى أخرى ، وتعتمد على أمانة ومصداقية ونزاهة الأطراف المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية والمصادقة عليها ، كما أن للوعي الضريبي الذي يحمله المكلف الأثر الكبير في ذلك .
٣. ضعف المستوى العام للإفصاح بالنسبة للقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات المحدودة ، والتي خلت من قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفق النقدي ، فضلاً عن عدم تقديم الكشوفات التحليلية الكافية التي تبيّن تفاصيل الأرقام الظاهرة في القوائم المالية ، كما أن عدم تقديم بعض الشركات للأدلة



الثبوتية الكافية التي تعزز مصروفاتها كان سبباً وراء رفض السلطة المالية لبعضها وتخفيض تقدير البعض الآخر.

٤. إنَّ عدم إستيفاء القوائم المالية المقدمة من قبل الشركات المحدودة لمتطلبات السلطة المالية كان سبباً في لجوء السلطة المالية إلى الضوابط السنوية التي تصدرها وعدم إعتمادها على هذه القوائم في تحديد الوعاء الضريبي .

٥. رغم مصادقة مراقب الحسابات على القوائم المالية المعدة من قبل الشركات عينة البحث إلا أن السلطة المالية لم تعتمد هذه القوائم في عملية التحاسب الضريبي وذلك لضعف أداء بعض مراقبي الحسابات وعدم بذلهم للعناية المهنية اللازمة لأداء عملهم مما أثر في مستوى الأداء العام لمهنة مراقبة الحسابات وفعاليتها في إضفاء الثقة والمصداقية بالقوائم المالية التي يقدمها المكلفون إلى السلطة المالية.

٦. عدم وجود قائمة محددة ومعلنة من قبل السلطة المالية تبين فيها متطلباتها الأساسية التي يجب أن تفي بها الشركات المحدودة من خلال قوائمها المالية المقدمة للسلطة المالية لأغراض التحاسب الضريبي مما كان سبباً في خضوع القوائم المالية لهذه الشركات لإجتهااد المخمن من ناحية إعتمادها أو عدم إعتمادها في عملية التحاسب الضريبي.

٧. إنَّ إجراءات الفحص الضريبي المتبعة حالياً من قبل السلطة المالية تقتصر على الفحص الضريبي المكتبي من دون أن تمتد تلك الإجراءات لتشمل إجراءات فحص ميدانية لمحلات أعمال المكلفين على الرغم من أن قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في المادة (٢٨) الفقرة (٢) أعطى للسلطة المالية الحق في أن تتحرى وتتحقق عن دخل المكلف الحقيقي ، وإيفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والاستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته .

٨. عدم قيام المخمن بكتابة تقرير يوضح فيه الأسباب التي كانت وراء اللجوء إلى الضوابط السنوية وعدم الأخذ بنتائج القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

٩. إنَّ أغلبية تقديرات المكلفين تتم بشكل إحتياطي وليس نهائي أي لم تكتسب التقديرات الدرجة القطعية بسبب عدم كفاية أو دقة المعلومات المتوفرة.

#### ثانياً: التوصيات

١. يجب على الشركات المحدودة الإلتزام بإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً والتي من شأنها زيادة الثقة والمصداقية بهذه القوائم.

٢. التأكيد على الشركات المحدودة في أن تكون القوائم المالية المقدمة من قبلها مستوفية لمتطلبات السلطة المالية حتى تزداد ثقة السلطة المالية بها ومن ثم الإعتماد عليها في تحديد الوعاء الضريبي

٣. قيام السلطة المالية بتشكيل لجان رقابية تقوم بإجراءات فحص ميدانية لمقر عمل الشركات وعلى مدار السنة للتأكد من إلتزامها بكافة متطلبات التحاسب الضريبي .



٤. التأكيد على مجلس مهنة مراقبة الحسابات مراقبة أداء مراقب الحسابات بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتطوير فاعليتها ، وبذل العناية المهنية اللازمة .
٥. قيام السلطة المالية وإنطلاقاً من مبدأ الشفافية في العمل الضريبي وتطبيقاً لقاعدة اليقين في فرض الضريبة الإعلان عن متطلباتها الأساسية التي يجب أن تقي بها الشركات المحدودة من خلال قوائمها المالية المقدمة إلى السلطة المالية لأغراض التحاسب الضريبي من خلال قائمة محددة حتى يتسنى لهذه الشركات العمل بها .
٦. ضرورة قيام المخمن بكتابة تقرير يوضح فيه الأسباب التي كانت وراء اللجوء إلى الضوابط السنوية وعدم الأخذ بنتائج القوائم المالية في تحديد الوعاء الضريبي مبيناً فيه جوانب القصور في هذه القوائم حتى يتم تجاوزها من قبل الشركات في السنوات اللاحقة.
٧. العمل على إنهاء التقديرات الإحتياطية لكل سنة بمعزل عن الأخرى من أجل ضمان حق الدولة والمكلف من خلال تبني أنظمة معلوماتية فعالة تساعد على توفير المعلومات الدقيقة في الوقت المناسب.
٨. حث موظفي السلطة المالية ودعمهم في العمل على تفعيل إجراءات الفحص الميداني لمحلات أعمال المكلفين وممارسة حقهم القانوني في التحري والتحقق عن دخل المكلف الحقيقي والبحث عن مصادره في محل وجودها والإطلاع على طبيعة هذه الأعمال وفحص الدفاتر والمستندات والمراسلات والإستفسار عن كل ما له علاقة بأعمال المكلف ونشاطاته مع مراعاة إعطائهم الوقت الكافي لذلك.
٩. العمل على تفعيل أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي مع الشركات المحدودة وذلك طبقاً لنتائج القوائم المالية المصادق عليها من قبل مراقب الحسابات ، وتحميل الجهات كافة التي تقوم بإعداد وعرض القوائم المالية والمصادقة عليها المسؤولية القانونية والمهنية التي تتضمنها التشريعات والقوانين النافذة في حالة ثبوت أنّ المعلومات المقدمة غير صحيحة ولا تعكس المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها ، والإبتعاد قدر الإمكان عن التقدير بموجب الضوابط السنوية والذي لا يمكن عدّه أسلوباً علمياً ولا يعكس بدقة حقيقة نشاط المكلف.

### المصادر والمراجع

١. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والقرارات الملحقة به وتعديلاته.
٢. قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل .
٣. نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.
٤. أبونصار ، محمد وحמידات ، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية والعملية ، الطبعة الثانية ، دار وائل لنشر ، عمان ، ٢٠٠٩ .
٥. بني عطا ، حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار الحامد ، عمان ، ٢٠٠٧ .
٦. حسين، احمد حسين علي ، القوائم المالية المحاسبية ، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية ، ٢٠٠٦ .



٧. حنان، رضوان حلوة، مدخل النظرية المحاسبية، الإطار الفكري - التطبيقات العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥.
٨. خنفر، مؤيد راضي والمطارنة، غسان فلاح، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الثانية، ٢٠٠٩.
٩. رمضان، إسماعيل خليل إسماعيل، المحاسبة الضريبية، الطبعة الأولى، دار الكتب للطباعة والنشر، ٢٠٠٢.
١٠. الزبيدي، عبد الباسط جاسم، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي، الطبعة الأولى، ٢٠٠٨.
١١. شرويدر، ريتشارد وكلاارك، مارتل وكاثي، جاك، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ٢٠١٠.
١٢. العلي، عادل، المالية العامة والقانون المالي والضريبي، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
١٣. الكعبي، جبار محمد علي، فصول من نظرية المحاسبة، مكتب الكرار للطباعة، بغداد، العراق، الطبعة الأولى، ٢٠٠٣.
١٤. كيسو، دونالد وويجانت، جيرري، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، الطبعة الثانية العربية، ٢٠٠٩.
١٥. ميجز، روبرت ووليامز، جان وهاكا، سوزان وبتيز، مارك، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ترجمة وتعريب مكرم عبد المسيح باسيل، محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٦.
١٦. النقيب، كمال عبد العزيز، نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ٢٠٠٤.
١٧. السعدي، مروج طارق حسن جواد، تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي - بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، ٢٠٠٧.
١٨. الهلالي، علي هادي عطية، تقدير الدخل وإخضاعه للضريبة في قانون ضريبة الدخل العراقي، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة بغداد، ٢٠٠١.
19. 1.Kieso, Donald & Weygant, jerry & Terry, Warfield, Fundamentals Of Intermediat Accounting , John Wiley & Sons, Inc 2008.
2. Meigs, R. F., meigs, M., A., Bettener, M., and Whittington, R., Accounting The Basis For Business Decision, the McGraw – hill companies, INC,1996.
- 21 Schroeder, Richard & Clark, Myrtle & Cathy, Jack, Financial Accounting Theory And Analysis , text and cases, 9<sup>th</sup> edition, 2009, John Wiley & Sons, Inc.
- 22 Http // [www.FASB.com](http://www.FASB.com)