



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من  
الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

**Importance of obligation to the rules of professional conduct and its impact on tax  
revenues- An applied research in a sample of companies registered at the  
Department of the Public Authority for corporate taxes**

م. د وفاء عبد الأمير حسن الدباس

خلدون سلمان محمد الكرطاني

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

**المستخلص :**

حاول الباحثان إبراز أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين عند إجراء عملية مراقبة وتدقيق الحسابات، وأبداء الرأي بصحة ما تحويه القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية وتعزيز الثقة بهذه القوائم، و اعتمادها في عملية التحاسب الضريبي وأثرها في الإيرادات الضريبية، وتطرق الباحثان في الجانب النظري من البحث الى مشكلة البحث والمتتمثلة بي هل هنالك أثر لعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني في الإيرادات الضريبية للشركات عينة البحث، ويهدف البحث الى دراسة قواعد السلوك المهني التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وأهمية هذا الالتزام بالنسبة للإدارة الضريبية، ومدى اعتمادها للقوائم المالية، وأثرها في الإيرادات الضريبية، واستند البحث على فرضية رئيسية مفادها ((عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني في العراق يؤثر في الإيرادات الضريبية)).

**Abstract :**

The researcher tried to show the importance of obligation with the rules of professional conduct set by the Association of Accountants and Auditors of Iraqis when expressing an opinion the financial statements submitted tax administration and enhance the confidence of these lists, and adopted in the tax settling accounts process and its impact on tax revenues, and touched a researcher at the theoretical side of the search to the problem of research and of my Is there a trace of non- not to obligation by the rules of professional conduct in Iraq affect the tax revenue with the rules of professional conduct in tax revenue for companies research sample, the research aims to study the rules of professional conduct set by the Association of Accountants and Auditors of Iraqis and the importance of this commitment for tax administration, and the extent of adoption of the financial statements), and its impact on tax revenues, and adopted researcher basic premise argument ((not to obligation by the rules of professional conduct in Iraq affect the tax revenue)).

**المقدمة (Introduction):**

تمثل قواعد السلوك المهني مرشداً لممارسي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات نحو السلوك المهني المناسب الذي يحقق المعاني الأخلاقية التي تتشدها الأطراف المستفيدة من خدماتهم، ومنها الإدارة الضريبية التي ينبغي أن يتحلوا بها عند القيام بواجبهم المهني إذ تعد هذه القواعد الأساس الواجب الالتزام بها، وذلك للحفاظ على مستوى الأداء المهني، وما الدور الذي يؤديه الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثر هذا الالتزام في الإيرادات الضريبية عبر ثقة الإدارة الضريبية بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها، واعتمادها في تقدير ضريبة الدخل هو إقناعها بدقة ومصداقية هذه القوائم.

وتعد الإدارة الضريبية في العراق من أكثر الأطراف المستفيدة من القوائم المالية المقدمة من المكلف (الشركة) والتي يعتمد عليها في عملية التحاسب الضريبي من أجل الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة إذ إن التزام ممارسي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بقواعد السلوك المهني عند القيام بواجبهم المهني المتمثل بتدقيق والمصادقة على القوائم المالية من أجل إبداء الرأي الفني المحايد بعدالة ومصداقية هذه القوائم وما تحتويه من بيانات مالية تظهر حقيقة المركز المالي للمكلف، ونتيجة حجم نشاطه مما يساعد الإدارة الضريبية في اعتماد تلك القوائم للوصول إلى الدخل الضريبي الحقيقي دون الاعتماد على الضوابط السنوية التي تصدرها وبالتالي تعزيز الثقة بين أطراف التحاسب الضريبي دون المساس بالإيرادات الضريبية للدولة.

### ((المطلب الأول: منهجية البحث))

#### تمهيد (Preface):

يناقش هذا المبحث منهجية البحث التي تمثل المسار الميداني والطريقة العلمية المنظمة لتحديد مشكلة البحث وسبل معالجتها بالشكل الذي يضمن اختبار فرضية البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء ذلك يتناول هذا المبحث الآتي:

#### أولاً: مشكلة البحث (Research Problem):

يتداول في الوسط المهني، وخارجه عن عدم التزام البعض من بقواعد السلوك المهني التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلستها المرقمة (١٨)، والمنعقدة بتاريخ ١٢/١٢/١٩٨٣ مما انعكس ذلك على انعدام ثقة الإدارة الضريبية بالقوائم المالية، وعدم اعتمادها في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، واعتماد الضوابط السنوية وبالتالي انعكس ذلك على الإيرادات الضريبية لذا يمكن تأطير مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤل التالي ( هل هنالك أثر في عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني في الإيرادات الضريبية ).

#### ثانياً: أهمية البحث (Research Importance):

تتبع أهمية البحث ابتداءً من أهمية متغيراته المبحوثة المتمثلة (بقواعد السلوك المهني، والإيرادات الضريبية)، ويسهم البحث في توضيح أهمية قواعد السلوك المهني التي ينبغي الالتزام بها عند القيام بالواجب المهني وأهميتها في تعزيز الثقة، والمصداقية، بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، وأثر هذا الالتزام في الإيرادات الضريبية.

#### ثالثاً: أهداف البحث (Research Objectives):

يسعى البحث الى دراسة قواعد السلوك المهني التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، والتعرف على مدى الالتزام بهذه القواعد وأهميتها للإدارة الضريبية وأثرها في الإيرادات الضريبية.

#### رابعاً: فرضية البحث (Research Hypotheses):

ينطلق البحث لإثبات الفرضية الأساسية الآتية (عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني في العراق يؤثر في الإيرادات الضريبية).

#### خامساً: منهجية البحث (Research Of Study):

اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري، وعلى المنهج التحليلي في الجانب العملي، وبذلك فقد جمع منهج البحث بين الدراسة النظرية، والدراسة التحليلية لعينة من القوائم المالية للشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

#### سادساً: حدود البحث (Research Imitation):

الحدود المكانية: قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.

الحدود الزمانية: القوائم المالية للشركات عينة البحث للسنوات ٢٠٠٩ و لغاية ٢٠١٣.

#### سابعاً: مجتمع وعينة البحث (Research Sample Society):

يتمثل مجتمع البحث من قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، أما عينة البحث فتتكون من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب، والتي تتناسب خصائصها مع موضوع البحث.

((المطلب الثاني: الاطار النظري))

اولاً: مفهوم قواعد السلوك المهني:

نظراً لما لقواعد السلوك المهني من أهمية بالغة في تنظيم وتطوير مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات (العنقري، ٢٠٠٤: ٦٤) لذا يمكن بيان بعض التعاريف لمفهوم قواعد السلوك المهني حيث عرفها (توماس و هنكي ، ١٩٨٩ : ١٧٢) "هي فرع من فروع المعرفة التي تختص بالخير والشر والواجبات الأخلاقية، وتتطوي الآداب والسلوك المهني ضمناً على اختيار الذات لمعايير الصواب والخطأ"، وعرفها

(الصحن و عبید و حسن، ٢٠٠٧ : ٤٩ ) "هي قواعد ملزمة ينبغي اتباعها من قبل كل فرد يمارس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات، وهي قواعد تمت صياغتها بشيء من الدقة اللغوية بحيث لا تحدث اي التباس عند تطبيقها". اما (الجليلي و رمو، ١٩٩٦ : ١٩٦) فقد عرفها "هي مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال تأكيدها على النشاط الإيجابي، ولكن هذه المبادئ لا تمتلك صفة الإلزام كما تتكون من قواعد تمثل الحدود الدنيا للسلوك والأداء، والمحددة من المؤسسات المهنية التي تقوم بإصدارها"، وبناء لما تقدم يمكن تعريف قواعد السلوك المهني هي "قواعد اجتماعية وأخلاقية تطورت وأصبحت قواعد سلوك مهني ينبغي الالتزام بها لقياس مثالية العمل من لُدن منظمات عالمية أو دولية أو محلية للوصول إلى رأي فني ومحايد ذات ثقة ومصداقية بالقوائم المالية أمام كل الأطراف المستفيدة ومن ضمنها الإدارة الضريبية".

#### ثانياً: أهداف قواعد السلوك المهني:

لا اكتساب ثقة الادارة الضريبية بالقوائم المالية ينبغي التزام ممارسي مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات بقواعد السلوك المهني، والتي تتضمن جملة من الاهداف (جربوع، ٢٠٠٩ : ٢٠٨) وهي :-

١. رفع مستوى مهنة المحاسبة، ومراقبة وتدقيق الحسابات والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى.
٢. تنمية روح التعاون بين المحاسبين، ومراقبي الحسابات، ورعاية مصالحهم المادية، والأدبية والمعنوية.
٣. تدعيم، وتكملة النصوص القانونية، والأحكام التي، وضعها المشرع لتقديم مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي، والعمل لمراقب الحسابات، وكذلك الحيادة في عمله، والشروط التي يسنها ليتسنى له الاشتغال بالمهنة.

٤. بث الطمأنينة، والثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات مراقبو الحسابات من العملاء، وغيرهم من الأطراف المستفيدة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات، وما يؤدونه من أعمال توكل اليهم على التزام معايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

#### ثالثاً: أنواع قواعد السلوك المهني:

هنالك أنواع عدة لقواعد السلوك المهني، تبعا للزاوية التي ينظر اليها من حيث الجهة التي تقوم بإصدارها، أو إلزامها، أو شكل صدورها وقد اتفق كل من (الألوسي، ٢٠٠٣ : ١٥٥ - ١٥٦) (عبدالله، ٢٠٠٤ : ١٠٩) على أنواع قواعد السلوك المهني:-

١. من حيث السلطة او الجهة التي وضعتها:-

أ- قواعد قانونية: المراد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، والتي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة (مراقبة وتدقيق الحسابات)، أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات الشركات.  
ب- قواعد تنظيمية: وهي تلك القواعد التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات، ومعاهد، وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بأداب وقواعد السلوك المهني ومنها على سبيل المثال القواعد الصادرة من مجلس نقابة المحاسبين والمدققين في العراق والصادرة بتاريخ ١٢/١٢/١٩٨٣.

#### ٢. من حيث شكل صدورها ووسيلة اثباتها:-

أ- قواعد مكتوبة: وهي تلك القواعد المثبتة كتابة (بشكل تحريري) سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة من السلطة التشريعية أم السلطة التنفيذية في البلد المعني أم كانت على شكل تعليمات أم نشرات صادرة من المنظمة المهنية المعنية.

ب- قواعد عرفية (غير مكتوبة): هي تلك القواعد التي يتعارف عليها مراقبو الحسابات والمحاسبين ويلتزمون باتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعدونها دستوراً من الآداب والتقاليد التي ينبغي أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الالتزام بها.

#### ٣. من حيث جهة اصدارها:-

أ- قواعد قطرية: تهتم معظم دول العالم، بإصدار قواعد للسلوك المهني خاصة بها، أما عن طريق التشريع أو عن طريق المعاهد والمنظمات المهنية كما تقوم بعض الدول بتشكيل مجالس ونقابات ومنظمات متخصصة بوضع هذه القواعد والزام مزاولي المهنة الالتزام بها.

ب- قواعد إقليمية: محاولات مبدولة في الاطار الإقليمي لإصدار قواعد للسلوك المهني لكن كانت محدودة، ويعود السبب في ذلك الى التفاوت بين هذه الدول من حيث تقاليد وأعرافها المهنية ومن هذه الجهات الإقليمية منظمة محاسبي دول أمريكا اللاتينية، والاتحاد الأوروبي للمحاسبين، ومنظمة المحاسبين في دول آسيا والباسفيك، والاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.

ج- قواعد دولية: وتتمثل في الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه في عام ١٩٧٧ إذ اصدر الاتحاد مجموعة مفصلة من قواعد السلوك المهني للاسترشاد بها من قبل المحاسبين و مراقبي الحسابات العاملين في مجال مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات.

#### ٤. من حيث الزاميتها:-

أ- قواعد ملزمة: وهي تلك القواعد التي ينبغي على المحاسبين، والمراجعين تطبيقها والالتزام بها في أثناء ممارستهم لا عمالهم المهنية، وقد تصدر هذه القواعد بشكل مكتوب أو عن طريق تشريع أو تعليمات، وقد يتعرض أعضاء المهنة للمساءلة التأديبية في حال عدم الالتزام بهذه القواعد.

ب- قواعد استرشادية: هي تلك القواعد الصادرة من الجمعيات والمنظمات المهنية لغرض تقديم استرشادات تتعلق بتحديد تصرفاتهم المهنية تجاه العملاء وزملاء المهنة والمجتمع ككل، وعلى الرغم من أن هذه القواعد غير ملزمة قد يرتأى المحاسب أو مراقب الحسابات في بعض الظروف الاستثنائية التخلي عن هذه القواعد، لكن ينبغي عليه أن يقدم تبرير عن سبب التخلي عن هذا النوع من القواعد.



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

### أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

ج-قواعد اختيارية: وهي القواعد التي تثيري العمل المهني، وتساعد على تنظيمه وتطويره، والتي تحوي على بدائل عديدة يترك للمحاسب أو مراقب الحسابات اختيار احدى البدائل، وبحسب اجتهاده الشخصي، ولا يُلزم عليه إتباع أحداها.  
رابعاً: قواعد السلوك المهني العراقية<sup>١</sup>:

وضعت نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلستها المرقمة (١٨)، والمنعقدة بتاريخ ١٢/١٢/١٩٨٣ مجموعة من قواعد السلوك المهني التي تنظم العمل المهني لمراقبي الحسابات وهي كما يأتي:

١. قاعدة الحياد والاستقلال المهني.
٢. قاعدة الواجب المهني بالکتمان والثقة.
٣. قاعدة الدعاية والاعلان.
٤. أجور الاتعاب.
٥. المسؤولية عن الاهمال والتقصير.
٦. قاعدة الاحكام العامة.

#### خامساً: أسباب عدم اعتماد الإدارة الضريبية على القوائم المالية:

يتقدم المكلف بالقوائم المالية المدققة، والمصادق عليها إلى الإدارة الضريبية التي بدورها تستخدمها في عملية تحديد وعاء ضريبة الدخل، وتتمثل مهمة الإدارة الضريبية بفحص القوائم المالية، ومن ثم تحديد الطريقة الملائمة لتقدير وعاء الضريبة لذلك لا بد من التعرف على تعامل الإدارة الضريبية مع القوائم المالية وعلاقتها بمراقب الحسابات (الحسني، ٢٠١٣: ٤٣). إذ سيتناول هذا الجزء الاسباب التي تؤدي إلى عدم اعتماد الإدارة الضريبية على بعض القوائم المالية المقدمة من قبل المكلف والمستخلصة من دفاتره التجارية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ويعود السبب في ذلك إلى انعدام ثقة الإدارة الضريبية بهذه القوائم نتيجة عدم التزام البعض بقواعد السلوك المهني من جهة ومن جهة أخرى، عدم ممارسة الإدارة الضريبية للحقوق الممنوحة لها بموجب نظام مسك الدفاتر التجارية رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ إذ نصت الفقرة (أولاً) من المادة (٦) على " للسلطة المالية بأمر تحريري ايفاد من يمثلها لزيارة محلات أعمال المكلفين للاطلاع على طبيعة هذه الاعمال، وفحص الدفاتر، والمستندات، والمراسلات، والاستفسار عن كل ماله علاقة بإعمال المكلف ونشاطاته وعلى المكلف أو من يقوم مقامه أو يعمل بمعيته ان يبدي التسهيلات اللازمة لا نجاز

<sup>١</sup> لمزيد من التفاصيل يمكن النظر لقواعد السلوك المهني العراقية التي وضعتها نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلستها رقم (١٨) لسنة ١٩٨٣ .

مهمة ممثل السلطة المالية، واجابته على جميع الاسئلة المتعلقة بتلك المهمة " ومن هذه الحقوق كما يأتي:-

#### ١. حق الاطلاع :-

هو حق الإدارة الضريبية في الاطلاع على جميع الاوراق، والوثائق التي تمكنها من تحديد وعاء الضريبة وربطها ومنع التهرب من ادائها (جاسم، ٢٠٠٩: ٢٠٦). ويؤكد (رمضان، ٢٠٠١: ٥١٧) على أن القوانين الضريبة عادةً ما تخول الإدارة الضريبة حق الاطلاع على سجلات المكلف، ودفاتره التجارية أو أية أوراق أخرى أو أدلة ترى من الضروري الاطلاع عليها بغية الوصول إلى دخل المكلف الحقيقي.

يعد حق الاطلاع المرحلة التحضيرية التي يتم فيها تقدير الضريبة المستحقة على المكلف عن دخله الخاضع للضريبة، وهذا يمكن تنفيذه من خلال الدراسة الميدانية للدفاتر التجارية للمكلف. (الكعبي، ٢٠٠٨: ٣١٤). وهناك عدد من الشروط لممارسة حق الاطلاع وهي كالآتي:- (الشجيري، ٢٠١٣: ٣٨).

- أ- يمارس حق الاطلاع بناءً على أمر تحريري من الإدارة الضريبية.
- ب- يتوجب ممارسة حق الاطلاع في مركز نشاط المكلف، وفي أوقات دوامه ومحل نشاطه .
- ج- لا يشترط تبليغ المكلف قبل ممارسة حق الاطلاع بل من الافضل أن يتم بشكل مفاجئ حتى لا تتاح له فرصة إخفاء بعض الدفاتر والمستندات التي تؤيد دخله.

#### ٢. حق الفحص :

تسعى عملية الفحص الى تحديد الوعاء الضريبي، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الاداء إذ يقوم الفاحص بتأكد من أن المكلف قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات كان من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص السجلات للتأكد من أمانة الدفاتر (محمد، ٢٠١١: ١١٨). وان الفحص الضريبي هو المرحلة الثانية التي يتم فيها تقدير الضريبة على المكلف إذ يقوم الفاحص الضريبي بتأكد من مدى صدق وأمانة الدفاتر التجارية لاسيما إذا كانت دفاتر الشركة قد رفضت في سنوات سابقة أو شركات تمسكت بحساباتها سبق رفضها او توفرت ضدها دلائل أو قرائن على التحايل من أجل التهرب من الضريبة عموماً يقوم الفاحص الضريبي بفحص القوائم المالية، ومطابقتها مع الدفاتر، والسجلات، والمستندات للتأكد من صحة المعلومات التي قدمها المكلف (رمضان، ٢٠٠١: ٥١٩). وقد أكد كل من (الجراوي والعنكي، ٢٠١٣: ١٢٩) على أن الفحص هو مرحلة رئيسية، وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية هو دراسة وتحليل وتقويم القوائم المالية، والسجلات، والدفاتر، وحسابات المنشأة محل الفحص، وذلك بالاستناد إلى مواد القانون الضريبي، ووفقاً

للقواعد والاصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مهنيًا، من أجل التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة في الاقرار الضريبي .

### أهمية الفحص وأهدافه:

تكمن أهمية الفحص في كونه وسيلة لا غاية تسعى إلى خدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحو علمي منظم يحافظ على حقوق المكلفين والدولة جنبا إلى جنب فضلاً عن زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له وتقليل حالات التهرب الضريبي وأشكاله وزيادة الإيرادات الضريبية وكلها تساند النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المالية والاقتصادية والاجتماعية (شرف وآخرون، ٢٠٠٧ : ١٨٨). ويسعى الفحص الى تحديد وعاء ضريبة الدخل، ومن ثم تحديد الضريبة الواجبة الاداء من المكلف، وللفحص مجموعة من الاهداف منها رئيسة وأخرى ثانوية يمكن بيانها كما يأتي :

### أولاً : الاهداف الرئيسية :- (عطا ، ٢٠٠٢ : ١٩) .

١. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقاً للقواعد، والأصول القانونية والمحاسبية التي تنظم الاحتفاظ والقيود بالسجلات والدفاتر .
٢. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها للوصول إلى الأرباح الحقيقية أو الخسائر الفعلية للمكلف.
٣. التأكد من أن الدفاتر والسجلات تحتوي جميع أنشطة المكلف وتتضمن أرباحه الفعلية .
٤. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء وتزوير أو تلاعب أو غش وتأثيرها في نتيجة أعمال المنشأة.
٥. معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة نظر الإدارة الضريبية.

### ثانياً : الاهداف الثانوية :- (الكعبي ، ٢٠٠٨ : ٣٤٩)

١. ردع المكلفين من محاولة التلاعب بحساباتهم بسبب قيام الإدارة الضريبية بالفحص الضريبي للقوائم المالية والملفات أو للمعلومات الاضافية المقدمة من المكلفين.
٢. اهتمام المكلفين بمفردات حساباتهم، والتأكد من تعزيزها مستندياً قبل تقديمها الى مراقب الحسابات الذي سيقوم بتدقيقها والمصادقة عليها.
٣. بذل العناية المهنية اللازمة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند اعداد القوائم المالية ودراستها دراسة وافية من جميع الجوانب قبل إرسالها للطباعة.
٣. حق الاستفسار :-

يعتمد أسلوب الاستفسار على توجيه أسئلة لشخص أو أشخاص لديهم معلومات عن جانب معين من جوانب نشاط المكلف التي تم فحصها بغية الحصول على إجابات مقنعة تقدم معلومات عن كثير من



الأمر التي تحتاج الى التفسير، ولا تعد الاجابات التي يحصل عليها الفاحص باستعمال أسلوب الاستفسار من أدلة الأثبات ذات درجة صلاحية عالية كون ذلك يتعلق بمدى مسؤولية، وأمانة الشخص المستفسر منه (الصباغ وآخرون، ٢٠٠٨: ٢٠٠). وهذا الاجراء كثيراً ما يتبع من الفاحص الضريبي في الاستفسار من المكلف عن بعض القضايا غير الواضحة، والارقام المبالغ فيها وذلك لأخذ صورة واضحة عن حقيقة الأرقام الواردة في السجلات (الشجيري، ٢٠١٣: ٣٩). ويقوم الفاحص الضريبي غالباً بالاستفسار من نواحي عدة:- (صاحب، ٢٠٠٨: ٣٩).

أ- الاستفسار عن بعض الالتزامات غير المثبتة في القوائم المالية، والمستخلصة من الدفاتر التجارية في نهاية السنة المالية.

ب- الاستفسار عن نتيجة العمليات المعلقة التي لم تصل الى حل نهائي حتى نهاية السنة المالية.

#### ٤. حق التدقيق :-

نصت الفقرة (ثانياً) من المادة (٦) من نظام مسك الدفاتر رقم (٢) لسنة ١٩٨٥ على " ممثل السلطة المالية أن يجلب إلى دائرته ما يراه مهماً من دفاتر أو مستندات أو مراسلات المكلف لتدقيقها" لقد خول نظام مسك الدفاتر التجارية الإدارة الضريبية حق التدقيق، وهذا الحق هو عملية يقوم بها ممثل الإدارة الضريبية بعد جلبه الدفاتر والمستندات والمراسلات إلى دائرته من أجل تدقيق النتائج والقيود الواردة في دفاتر المكلف ومستنداته ومراسلاته ومقارنتها مع ما مثبت بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات بغية الوصول إلى دخل المكلف الحقيقي (الشجيري، ٢٠١٣: ٣٩). ان عملية التدقيق هي عملية لاحقة لعملية الفحص ويقوم بها مدققون متخصصون بهذه العملية إذ يقوم المدقق بتدقيق حسابات المكلفين بعد إحالتها إليهم وبعد انتهاء عملية الفحص، ويتناول عمل المدقق التأكد من الصحة الحسابية، والمستندية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة الضريبية المعمول بها في الدفاتر التجارية (رمضان، ٢٠٠١: ٥٢٢).

#### سادساً: آليه تقدير الوعاء الضريبي في حالة قبول القوائم المالية:

قبل التعرف على مفهوم الوعاء الضريبي لابد أن نبين ما هو المقصود بالضريبة، بانها "فرضية مالية إلزامية تفرضها الدولة وفق قانون أو تشريع معين وتحصل من المكلفين دون مقابل مباشر لتتمكن الدولة من القيام بالخدمات العامة لتحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إليها" (نور وآخرون، ٢٠٠٨: ١٣). ويؤاد بوعاء الضريبة "بأنه المادة أو المال الخاضع للضريبة أو" المحل الذي يتحمل عبء الضريبة الذي تفرض عليه الضريبة بالنسبة المحددة قانوناً، وان "اختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية ويشغل وعاء ضريبة الدخل مكاناً مرموقاً في جميع النظم الضريبية للعالم أجمع نتيجة

ارتفاع الدخل - لاسيما في الدول الصناعية هذا من جهة من جهة أخرى لكون الدخل أكثر تعبيراً من غيرها على القدرة التكاليفيين للمكلفين (الحسني، ٢٠١٣: ٤٧).

سابعاً: تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي:

أن القوائم المالية التي يتقدم بها المكلف بعد تدقيقها والمصادق عليها إلى الإدارة الضريبية يكون الربح المحاسبي هو الناتج النهائي لتلك القوائم بعد القيام بالإجراءات المحاسبية المتعارف عليها، حيث تقدم إلى مراقب الحسابات من أجل تدقيقها، وأبداء الرأي بمدى صدق وعدالة الوضع المالي للمكلف (الشركة)، إذ تعتمد الإدارة على الربح المحاسبي الذي هو نتاج المحاسبة المالية في عملية تقدير الدخل بعد إجراء مجموعة من التسويات اللازمة بما يتفق مع القوانين الضريبية ليصل إلى الربح الخاضع للضريبة الذي هو نتاج المحاسبة الضريبية حتى يصل إلى نهاية المطاف إلى مقدار الضريبة المستحقة (صلاح الدين، ٢٠٠٥: ٦١). فالربح المحاسبي يعرف بأنه " هو الربح الصافي الناتج عن ممارسة المشروع نشاطاً تجارياً معيناً بعد تحميل الإيرادات بكامل المصروفات التي أدت للوصول إلى ذلك الربح " (نور وآخرون، ٢٠٠٨: ٣٠). أما (الكعبي، ٢٠٠٨: ٥٤) فقد عرف الربح الضريبي بأنه " الدخل الصافي المتولد للمكلف من جميع الإيرادات سواء كانت تلك الإيرادات متعلقة بالعملية الإنتاجية التشغيلية أم كانت إيرادات دورية أم غير متكررة ليست لها علاقة بالأعمال الاعتيادية للمكلف، وتخضع جميع النفقات من الإيرادات أعلاه، سواء كانت متعلقة بأعمال المكلف الاعتيادية، وذلك من خلال المدة المالية، وعلى ضوء القوانين والتعليمات الضريبية " ولغرض تحديد الدخل الضريبي ينبغي على المخمن، أو الفاحص الضريبي التعمق في فهم النصوص القانونية المتعلقة بالدخل سواء كانت تلك النصوص في القانون.

أم في الأنظمة الصادرة في العراق يتم تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي من خلال ما نصت عليه المادة (ثامناً) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢\*، ولغرض تحويل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي تتبع الخطوات الآتية: (رمضان، ٢٠٠٢: ٦٠).

البيان

دينار

صافي الربح المحاسبي

\*\*\*\*

يضاف: المصاريف غير المقبولة

\* ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها، الدخل، والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

|                                     |      |
|-------------------------------------|------|
| خسارة بيع الموجودات الثابتة         | **** |
| ضريبة الدخل                         | **** |
| ضريبة العقار                        | **** |
| المصاريف التي ليس لها علاقة بالنشاط | **** |
| التبرعات غير المقبولة               | **** |
|                                     | **** |
| المجموع                             | **** |
| تنزل : الإيرادات غير المقبولة       |      |
| ايرادات ضريبة العقار                | **** |
| ارباح بيع الموجودات الثابتة         | **** |
| مقسوم أرباح شركات مساهمة            | **** |
|                                     | **** |
| الدخل الضريبي (صافي الربح المعدل)   | **** |

سابعاً: طرق تحديد الوعاء الضريبي عند رفض القوائم المالية:

يحتل موضوع تحديد الوعاء الضريبي أهمية خاصة من حيث الإيرادات الضريبية وعدالة التوزيع، ولهذا نجد أن الدول اهتمت بهذه الناحية فاتبعت طرائق مختلفة للتقدير، فمع تطور الأجهزة الضريبية ومع تقدم جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية تطورت الطرائق التي تصل بها الإدارة الضريبية إلى الوعاء الضريبي، ويُراد بطرائق تحديد الوعاء الضريبي هي مجموعة الأساليب والعمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لغرض تحديد الوعاء الضريبي للمكلف ومن ثم احتساب مبلغ الضريبة المستحقة على المكلف وعلى وفق الأسعار الضريبية المحددة قانوناً (الحسني، ٢٠١٣: ٥٠)، ومن طرائق تقدير تحديد الوعاء الضريبي هي التقدير وفقاً (للضوابط السنوية) التي تلجا إليها الإدارة الضريبية بعد رفضها بعض القوائم المالية المقدمة من المكلف نتيجة عدم قناعة الإدارة الضريبية بما تحتويه هذه القوائم.

وبناءً على ما تقدم يتبين أن رفض الإدارة الضريبية للقوائم المالية، وعدم اعتمادها في عملية التحاسب الضريبي، واللجوء إلى التقدير بموجب الضوابط السنوية نتيجة عدم التزام البعض بقواعد السلوك المهني، والتي تؤدي إلى آثار عدة منها تصيب الإيرادات الضريبية حيناً، والعدالة الضريبية حيناً آخر لذا نلاحظ أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وما يضيفه هذا الالتزام من ثقة، ومصداقية على القوائم المالية المقدمة



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

### أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

إلى الإدارة الضريبية، وأثر هذا الالتزام في الإيرادات الضريبية ولمعرفة أثر هذا الالتزام سيتم عن طريق تحليل بعض القوائم المالية للشركات عينه البحث من خلال المطلب الثالث (الجانب التطبيقي).

#### ((المطلب الثالث: الجانب التطبيقي))

يتضمن هذا المبحث دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية\* المدققة، والمصادق عليها من بعض مراقبي الحسابات لعينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات، والمقدمة للإدارة الضريبية لغرض التحاسب الضريبي.

#### الحالة الأولى: الشركة رقم (١) لتجهيز المواد الغذائية المحدودة - بغداد معلومات عامة عن الشركة:-

١. تأسست الشركة بموجب شهادة التأسيس الصادرة عن دائرة سجل الشركات الوطنية في ١٠/١/٢٠٠٤.  
٢. هدف الشركة هو إنماء الاقتصاد الوطني من خلال النشاط الذي تمارسه، والمتمثل في تجهيز المواد الغذائية للقطاعين ( العام والخاص).

٣. رأس مال الشركة ١٠٠٠٠٠٠٠ دينار مقسم إلى ١٠٠٠٠٠٠٠ سهم مدفوع بالكامل ولم تطرأ عليه أي تغييرات لهذه السنة، والشركة ليست عضواً في شركات أخرى ولا تمتلك أسهماً تمثل نسبة لا تقل عن نسبة ١٠% من قيمة رأس المال المدفوع للشركة المستثمر فيها.

#### نشاط الشركة:-

حققت الشركة إيرادات إجمالية بلغ (٨٤٠٥٥٢٧٥٠) دينار، وأجمالي المصاريف (٦٨٩٢٥٣٢٥٥) دينار، وصافي فائض العمليات الجارية (١٥١٢٩٩٤٩٥) دينار من خلال ممارسة نشاطها في أعمال تجهيز المواد الغذائية.

#### تاريخ مراجعة المكلف (الشركة) للإدارة الضريبية :

١. راجع المكلف (الشركة) قسم الشركات - في مقر الهيئة العامة للضرائب بتاريخ ١٥ / ٥ / ٢٠٠٩ أي قبل ٣١ / ٥ / ٢٠٠٩ لغرض التحاسب الضريبي وقدم القوائم المالية والمرفقات الآتية:-

- تقرير مراقب الحسابات
- قائمة المركز المالي (الميزانية).
- كشف العمليات الجارية.

\* تم إخفاء أسماء الشركات عينه البحث عن الباحثان، وعدم تزويدهم ببعض كشوفات البيانات المالية الخاصة بتلك الشركات من الهيئة العامة للضرائب عملاً بالمادة (٥٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

- الكشف التحليلي للموجودات الثابتة واندثاراتها.
- التقرير السنوي للمدير المفوض .
- ٢. قدر المكلف (الشركة) احتياطياً استناداً لما صرح به من إيرادات لحين إكمال الفحص المكتبي، و ورود المقتبسات.

جدول (٣-١) الإيرادات والمصروفات وفائض العمليات الجارية بموجب القوائم المالية

| المبلغ    | التفاصيل              |
|-----------|-----------------------|
| ٨٤٠٥٥٢٧٥٠ | الإيرادات             |
| ٦٨٩٢٥٣٢٥٥ | المصروفات             |
| ١٥١٢٩٩٤٩٥ | فائض العمليات الجارية |

الإيرادات (المصرح بها) × نسبة الضوابط السنوية = الربح الضريبي

$$١٠٠٨٦٦٣٣٠ = *%١٢ \times ٨٤٠٥٥٢٧٥٠$$

الربح الضريبي × سعر الضريبة = مبلغ الضريبة

$$١٥١٣٠٠٠٠٠ = ١٥\% \times ١٠٠٨٦٦٣٣٠ \text{ يقرب إلى } ١٥١٢٩٩٥٠$$

- يسد المكلف مبلغ الضريبة المقدر احتياطياً إلى الإدارة الضريبية بصك مصدق لحين إكمال عملية الفحص، وورود المقتبسات .

موقف الإدارة الضريبية من القوائم المالية:

١. بعد استكمال عملية الفحص من قبل المخمن الضريبي، وورود المقتبسات للإدارة الضريبية تم رفض القوائم المالية المقدمة من المكلف (الشركة)، والمدققة، والمصادق عليها من مراقب الحسابات استناداً إلى ما نصت به المادة (٥٧)<sup>٣</sup> من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل، وتقديره بموجب

\* نسبة الضوابط السنوية وحسب نوع النشاط الذي تمارسه الشركة

<sup>٢</sup> نسبة السعر الضريبي للشركات استناداً للمادة (١٣) من قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل

<sup>٣</sup> يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة واحدة من يثبت عليه أمام المحاكم المختصة ارتكاب احد الأفعال الآتية:-

- من قدم عن علم بيانات أو معلومات كاذبة أو ضمنها في تقرير أو حساب أو بيان بشأن الضريبة أو أخفى معلومات كأن ينبغي عليه بيانها قاصداً بذلك الحصول على خفض أو سماح تنزيل من مقدار ضريبة تفرض عليه أو على غيره أو استرداد مبلغ مما دفع عنها.
- من اعد أو قدم حساباً أو تقريراً أو بياناً كاذباً أو ناقصاً عما ينبغي إعداده أو تقديمه وفق هذا القانون أو ساعد أو حرض أو اشترك في ذلك.

الضوابط السنوية بعد مقارنة الإيرادات المثبتة في القوائم المالية، والإيرادات بموجب المقتبسات الواردة إلى الإدارة الضريبية، وكما مبينه في الجدول أدناه إذ تم اعتماد الإيرادات الواردة بالمقتبسات في عملية التحاسب الضريبي كونها إيرادات حقيقة ومؤيدة بمستندات ثبوتية من رب العمل وكما يأتي:

الجدول (٢-٣) مقارنة الإيرادات الواردة بموجب المقتبسات والإيرادات بموجب القوائم المالية

| رقم التعهد | الإيرادات بموجب المقتبسات | الإيرادات بموجب القوائم | الفرق     |
|------------|---------------------------|-------------------------|-----------|
| ١          | ٣٦٢٥٠٠٠                   | ٣٦٢٥٠٠٠                 | -         |
| ٢          | ٧٨٢٨٨٠٢٥٠                 | ٧٨٢٨٨٠٢٥٠               | -         |
| ٣          | ٤٢٩٧٥٠٠                   | ٤٢٩٧٥٠٠                 | -         |
| ٤          | ٨٥٠٠٠٠٠                   | ٨٥٠٠٠٠٠                 | -         |
| ٥          | ١١٢٥٠٠٠٠                  | ١١٢٥٠٠٠٠                | -         |
| ٦          | ٣١٥١٦٦٣٣٣                 | ٣٠٠٠٠٠٠٠                | ٢٨٥١٦٦٣٣٣ |
| المجموع    | ١١٢٥٧١٩٠٨٣                | ٨٤٠٥٥٢٧٥٠               | ٢٨٥١٦٦٣٣٣ |

• تبين للإدارة الضريبية من خلال مقارنة الإيرادات في القوائم المالية، والإيرادات الواردة بموجب المقتبسات أن المكلف قد أخفى جزء من العقد رقم (٦)، والمبين في الجدول (٢-٣) ولم يتم الإفصاح عنه ضمن القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية.

٢. التحاسب الضريبي أستاذاً للإيرادات الواردة بموجب المقتبسات:-

الإيرادات بموجب المقتبسات × نسبة الضوابط السنوية (بحسب نوع النشاط) = الربح الضريبي

$$١١٢٥٧١٩٠٨٣ \times ١٢\% = ١٣٥٠٨٦٢٩٠ \text{ دينار}$$

الربح الضريبي × سعر الضريبة = مبلغ الضريبة

$$١٣٥٠٨٦٢٩٠ \times ١٥\% = ٢٠٢٦٢٩٤٤ \text{ دينار تقرب إلى } ٢٠٢٦٣٠٠٠ \text{ دينار}$$

الجدول (٣-٣) مقارنة مبلغ الضريبة بموجب الضوابط السنوية والتقدير الاحتياطي

| الضريبة بموجب الضوابط السنوية | الضريبة بموجب التقدير الاحتياطي | الفرق   |
|-------------------------------|---------------------------------|---------|
| ٢٠٢٦٣٠٠٠                      | ١٥١٣٠٠٠٠                        | ٥١٣٣٠٠٠ |

- أ- يسدد الفرق البالغ (٥١٣٣٠٠٠) دينار المبين في الجدول (٣-٣) من المكلف (الشركة) إلى الإدارة الضريبية عن قيمة العقد الذي أخفاه المكلف، ولم يتم إظهاره في القوائم المالية.
- ب- تفرض الإدارة الضريبية غرامة (مثلي الضريبة) على قيمة العقد الذي أخفاه المكلف وهذا جزاء قانوني استنادا للمادة (٥٩)\* مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل يسدد المكلف مبلغ (مثلي الضريبة) إضافة إلى الضريبة المقدرة بموجب الضوابط السنوية للإدارة الضريبية .
- مبلغ الضريبة بموجب الضوابط السنوية + غرامة مثلي الضريبة = مبلغ الضريبة واجب السداد
- ٢٠٢٦٣٠٠٠ + ٥١٣٣٠٠٠ = ٢٥٣٩٦٠٠٠ دينار

افتراض تقدير المكلف (الشركة) بموجب القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية:

نفترض تقدير المكلف (الشركة) بالاعتماد على القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، والمدققة والمصادق عليها من قبل مراقب الحسابات بافتراض أن المصاريف الواردة في القوائم المالية حقيقية، ومؤكدة، وأن المكلف قدم الأدلة الثبوتية التي تؤكد صحة هذه المصاريف، والأخذ بالإيرادات الواردة بموجب المقتبسات كون الإيرادات المثبتة في القوائم المالية غير صحيحة :-

١. استخراج الربح المحاسبي:-

يتم استخراج الربح المحاسبي من خلال طرح المصاريف الواردة في القوائم المالية من الإيرادات بموجب المقتبسات وكما يأتي:

الجدول (٤-٣) استخراج الربح الحاسبي

| الإيرادات بموجب المقتبسات | المصاريف بموجب القوائم المالية | الربح المحاسبي |
|---------------------------|--------------------------------|----------------|
| ١١٢٥٧١٩٠٨٣                | ٦٨٩٢٥٣٢٥٥                      | ٤٣٦٤٦٥٨٢٨      |

• الإيرادات بموجب المقتبسات - المصاريف بموجب القوائم المالية = الربح المحاسبي

$$١١٢٥٧١٩٠٨٣ - ٦٨٩٢٥٣٢٥٥ = ٤٣٦٤٦٥٨٢٨ \text{ دينار}$$

٢. تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي:-

دينار الديان

٤٣٦٤٦٥٨٢٨ صافي الربح المحاسبي ( بموجب المقتبسات )

\* لوزير المالية أن يعقد تسوية صلحيه في الأفعال المنصوص عليها في المادتين السابعة والخمسين والثامنة والخمسين من القانون قبل إقامة الدعوى لدى المحاكم المختصة أو خلال النظر فيها وذلك بالاستعاضة عن العقوبات الواردة في المادتين أعلاه بدفع مبلغ لا يقل عن مثلي الضريبة المتحققة في الدخل موضوع الدعوى.



عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

تضاف : المصاريف الغير مقبولة

مصاريف مستحقة (الدائنون) ٩٨٥٠٠٠٠

(زيادة في قسط اندثار الأثاث) \* ٧٥٠٠٠

المجموع المصاريف الغير مقبولة ١٠٦٠٠٠٠

الربح الضريبي ٤٣٧٥٢٥٨٢٨

٣. التحاسب الضريبي استنادا للقوائم المالية :-

الربح الضريبي بموجب القوائم المالية X السعر الضريبي = مبلغ الضريبية

٦٥٦٢٨٨٧٤ = ١٥% X ٤٣٧٥٢٥٨٢٨ = دينار مبلغ الضريبة

٤. نسبة الربح الضريبي المتحقق من الشركة بموجب القوائم المالية :-

الربح الضريبي / الإيرادات بموجب المقتبسات X ١٠٠ = نسبة الربح الضريبي

٤٤٦٣٤٥٨٢٨ / ١١٢٥٧١٩٠٨٣ X ١٠٠ = ٣٩% نسبة الربح الضريبي الذي حققته الشركة

٥. مبلغ الضريبة بموجب القوائم المالية والضوابط السنوية:-

يتم مقارنة مبلغ الضريبة بموجب القوائم المالية، والضوابط السنوية لبيان الفرق بين المبلغين، وكما في

الجدول الاتي:-

الجدول (٥-٣) مقارنة مبلغ الضريبة بموجب القوائم المالية و الضوابط السنوية

| الفرق لصالح المكلف | الضريبة بموجب الضوابط السنوية | الضريبة بموجب القوائم |
|--------------------|-------------------------------|-----------------------|
| ٤٠٢٣٢٨٧٤           | ٢٥٣٩٦٠٠٠                      | ٦٥٦٢٨٨٧٤              |
|                    | يعتمد                         | لا يعتمد              |

\* ١٥٠٠٠٠ X ١٠ / ٢٠ = ٧٥٠٠٠ دينار

٧٥٠٠٠ - ١٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ دينار

لا يجوز تنزيلها من قسط الاندثار حيث الحد الأعلى لنسبة اندثار الأثاث هو ١٠% بحسب نظام الاندثار ، والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ .



لا تعتمد الإدارة الضريبية مبلغ الضريبة المحتسب بموجب القوائم المالية، والسبب في ذلك هو عدم قناعتها بتلك القوائم نتيجة الشك في صحة ما تتضمنه من أرقام، وعدم التزام بعض مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني عند القيام بواجبهم المهني مما ينعكس هذا على الحصيلة الضريبية .

#### ملاحظات الباحثان:

من خلال الدراسة التحليلية التي أجراها الباحثان لهذه القوائم لبيان أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني، وأثره في الإيرادات الضريبية، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات الآتية :

١. بافتراض قبول الإدارة الضريبية للقوائم المالية المقدمة من المكلف، والأخذ بالمصاريف، وعدّها مؤكّدة، ومعززة بوثائق ثبوتية، والأخذ بالإيرادات الجارية بموجب (المقتبسات)، ورفض الإيرادات المصرح بها في القوائم المالية كونها غير صحيحة يتبين من خلال التحليل أن الشركة قد حققت ربح ضريبي بنسبة ٣٩% ، وهي تزيد عن نسبة الضوابط ب ٢٧% كون تم محاسبة الشركة بموجب الضوابط السنوية، وبنسبة ١٢% من الإيرادات الجارية بموجب المقتبسات، ونلاحظ من خلال عملية التحاسب أعلاه الحاق الضرر بالخزينة العامة للدولة، وفقدانها نسبة ٢٧% من الإيرادات الضريبية بسبب عدم الاعتماد على هذا القوائم المالية.
٢. بمقارنة مبلغ الضريبة المحتسب بموجب القوائم المالية، والتقدير بموجب الضوابط السنوية وكما ورد في الجدول (٣-٥) يتبين الحاق الضرر في الخزينة العامة للدولة بفقدانها أيراداً ضريبياً مقداره (٤٠٢٣٢٨٧٤) دينار بسبب عدم اعتماد القوائم المالية المقدمة من المكلف في عملية تقدير ضريبة الدخل.

٣. لم يتم اعتماد القوائم المالية المقدمة من المكلف، والمدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات من الإدارة الضريبية نتيجة إخفاء جزء من الإيراد، وعدم الإفصاح عنها في القوائم المالية إذ تبين عند مقارنة الإيرادات المتحققة للشركة بموجب المقتبسات الواردة مع الإيرادات المثبتة في القوائم المالية، عن وجود فرق بالإيرادات إذ اتضح للإدارة الضريبة عن إخفاء جزء من الإيراد المتحقق عبر ممارسة الشركة نشاطه المتمثل بتجهيز المواد الغذائية بلغ مقداره (٢٨٥١٦٦٣٣٣) دينار مما أعطى مبرراً لرفض القوائم المالية، ويعد هذا أخلاً بأحكام قواعد السلوك المهني المادة (١) الباب الأول الحياد والاستقلال المهني.

٤. إن رفض القوائم المالية من الإدارة الضريبية أدى إلى عدم الاعتراف بالمصاريف كونها مصاريف مبالغ فيها وعدم تقديم المكلف ما يؤيد صحة هذا المصاريف أنما تكتفي الإدارة الضريبية بمقارنة الإيرادات الواردة بموجب (المقتبسات)، والإيرادات بموجب القوائم المالية أي (إذا كانت الإيرادات بموجب القوائم المالية مطابقة لما ورد بالمقتبسات يأخذ بها وفي حالة عدم مطابقتها لما ورد بالمقتبسات يأخذ بالإيرادات

الواردة بالمقتبسات)، ويعود السبب في ذلك لعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني، وبذل العناية المهنية اللازمة، ويعد هذا إخلالاً بأحكام الباب الخامس المادة (٤٠) .

٥. أشار مراقب الحسابات في تقريره أن الشركة حققت إيرادات خلال السنة بلغ (٨٤٠٥٥٢٧٥٠) دينار في حين أن الإيرادات بموجب المقتبسات هي (١١٢٥٧١٩٠٨٣) دينار، وتبين من خلال عملية الفحص ومقارنة الإيرادات بموجب القوائم المالية، وبموجب المقتبسات هنالك نقص في الإيرادات بلغ مقداره (٢٨٥١٦٦٣٣٣) دينار، وكما مبين في الجدول (٢-٣) بمعنى أن مراقب الحسابات قد أخل بأحكام الباب الخامس المادة (٣٨) و (٤٢-ب) من قواعد السلوك المهني .

٦. أن المكلف (الشركة) قام بالإفصاح عن التعهدات (١،٢،٣،٤،٥) المبينة في الجدول (٢-٣) واخفى جزء من التعهد (٦) مما أدى إلى نقص في الإيرادات الواردة بالقوائم المالية عن الإيرادات الواردة بموجب المقتبسات، ويتبين هنا وجود دور لمراقب الحسابات مباشر أو غير مباشر في تهرب المكلف من دفع الضريبة أو تقاعسه من خلال عدم إلتزامه بأحكام الباب الأول المادة (١)، والباب الثاني المادة (١٢) من قواعد السلوك المهني، وضعف إجراءاته في جمع الأدلة والقرائن الكافية لابتداء رأيه في القوائم المالية، والدليل على ذلك رفض الإدارة الضريبية للقوائم المالية، وعدم الأخذ بالإيرادات، والمصروفات الواردة بموجب هذه القوائم مما أدى هذا الأجراء إلى فرض عقوبة مثلي الضريبة بوصفها جزاءً قانونياً ضد المكلف.

٧. أشار مراقب الحسابات في تقريره أن البيانات، والحسابات الختامية للشركة، وتقرير الإدارة يعطي صورة واضحة، وعادلة عن الوضع المالي للشركة ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية كما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٩، والحقيقة على العكس من ذلك، والدليل هو رفض الإدارة الضريبية لهذه القوائم .

٨. ذكر في الفقرة (ثالثاً) معلومات المساهمين من تقرير المدير المفوض للسنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٩ أن عدد المساهمين هو (واحد) وتمثل بشخص المدير المفوض، وبذلك يكون تكليف مراقب الحسابات بتدقيق حسابات الشركة بيد إدارة لشركة، وهذا الأمر يشكل تهديداً (لاستقلالية مراقب الحسابات) .

٩. إن مصادقة مراقب الحسابات على القوائم المالية التي لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمكلف (الشركة) وعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني، سيؤدي بالتالي إلى عدم قناعة الإدارة الضريبية بتلك القوائم، واللجوء إلى تقدير المكلف بموجب الضوابط السنوية مما يؤدي إلى زعزعة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية التي ستؤثر فيما بعد على الإيرادات الضريبية.



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

### أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

لذا يرى الباحثان أن عدم الالتزام ببعض أحكام قواعد السلوك المهني أعطى مبرراً للإدارة الضريبية في رفض القوائم المالية وعدم اعتمادها في التحاسب الضريبي مما اثر في الإيرادات الضريبية.

#### الحالة الثانية: الشركة رقم (٣) لصناعة وتجارة الاثاث المنزلي - بغداد

##### معلومات عامة عن الشركة :-

١. تأسست الشركة سنة ١٩٩٨ وفقاً لأحكام قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل وبرأس مال أسمي قدره (١٠٠٠٠٠٠٠٠) مليون دينار .
  ٢. تهدف الشركة إلى تجهيز الأثاث المتنوع (المحلي و المستورد) وتجهيز مؤسسات القطاع العام والخاص
- نشاط الشركة :

حققت الشركة إيراداً اجمالي بمبلغ (١١٧٨٣٤٢٤٠٤) دينار، وبلغ اجمالي المصاريف (١١٦٢٩٧١٥٤٨) دينار، وكأن صافي العمليات الجارية فائض بمقدار (١٥٤٥٢٨٥٦) دينار من خلال ممارسة الشركة نشاطها في صناعة وتجارة الاثاث المختلف الأنواع للقطاعين ( العام و الخاص) .

##### تاريخ مراجعة المكلف (الشركة) للإدارة الضريبية :-

١. راجع (المكلف) الشركة الإدارة الضريبية قبل ٣١ / ٥ / ٢٠١١ لغرض التحاسب الضريبي، وقدم القوائم المالية المدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات، والمرفقات الآتية:-

• تقرير مراقب الحسابات

• قائمة المركز المالي (الميزانية) .

• كشف العمليات الجارية.

وكانت إيرادات الشركة ومصروفاتها كما يأتي :-

#### الجدول (٦-٣) الإيرادات والمصروفات وفائض العمليات الجارية بموجب القوائم المالية

| المبلغ     | التفاصيل              |
|------------|-----------------------|
| ١١٧٨٣٤٢٤٠٤ | الإيرادات             |
| ١١٦٢٩٧١٥٤٨ | المصروفات             |
| ١٥٤٥٢٨٥٦   | فائض العمليات الجارية |

٢. قدرت الشركة احتياطياً لحين اكمال عملية الفحص من المخمن الضريبي، و ورود المقتبسات إلى الإدارة الضريبية .

٣. التحاسب الضريبي استنادا لما صرح به المكلف من إيرادات :-

## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

الإيرادات (المصرح بها)  $\times$  نسبة الضوابط السنوية (بحسب نوع النشاط) = الربح الضريبي

$$117832440.4 \times 18\% = 212098392 \text{ دينار}$$

الربح الضريبي  $\times$  السعر الضريبي = مبلغ الضريبة

$$212098392 \times 15\% = 31814758 \text{ دينار}$$

- يسدد مبلغ الضريبة المقدر احتياطياً إلى الإدارة الضريبية من المكلف، وبموجب صك مصدق لحين اكتمال الفحص، وورود المقتبسات.

موقف الإدارة الضريبية من القوائم المالية:

1. بعد اكتمال عملية الفحص، وورود المقتبسات تم رفض القوائم المالية المقدمة من المكلف للإدارة الضريبية، والمدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات استناداً للمادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل إذ تبين أن المكلف قد اخفى إيرادات لم يفصح به وكما مبين في الجدول أدناه:-

الجدول (٧-٣) الإيرادات التي لم يتم الإفصاح عنها من قبل المكلف

| المبلغ    | التفاصيل         |
|-----------|------------------|
| ٢٠٠١٥٠٠٠٠ | مبيعات متنوعة    |
| ١٢٠٥٠٠٠٠٠ | تجهيز أثاث متنوع |
| ٣٢٠٦٥٠٠٠٠ | المجموع          |

2. التحاسب الضريبي استناداً للإيرادات بموجب المقتبسات :-

الإيرادات (بموجب المقتبسات)  $\times$  نسبة الضوابط السنوية (بحسب نوع النشاط) = الربح الضريبي

$$269810392 \times 18\% = 48565870.6 \text{ دينار}$$

الربح الضريبي  $\times$  سعر الضريبة = مبلغ الضريبة

$$48565870.6 \times 15\% = 7284880.6 \text{ دينار}$$

3. مقارنة بين مبلغ الضريبة بموجب الضوابط السنوية والمقدر احتياطياً:-

٤ الإيرادات المصرح بها من المكلف + الإيرادات بموجب المقتبسات (الإيرادات الغير مصرح بها) = أجمالي الايراد المتحقق

$$117832440.4 + 320650000 = 439897440.4 \text{ دينار}$$



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

### الجدول (٣-٨) الضريبية بموجب الضوابط السنوية و التقدير الاحتياطي

| الفرق   | الضريبة بموجب التقدير الاحتياطي | الضريبة بموجب الضوابط |
|---------|---------------------------------|-----------------------|
| ٨٦٥٧٥٥٠ | ٣١٨١٤٧٥٨                        | ٤٠٤٧٢٣٠٨              |

أ- يبلغ المكلف (الشركة) من الإدارة الضريبية بمبلغ الضريبة المستحق بعد مقارنة مبلغ الضريبة المقدر احتياطياً، ومبلغ الضريبة بموجب الضوابط السنوية، ويتم تسدد الفرق الظاهر في الجدول (٣-١٣) من المكلف (الشركة) إلى الإدارة الضريبية عن قيمه العقد الذي تم اخفائه من قبل المكلف .

ب- تفرض عقوبة قانونية استناداً للمادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ (مثلي الضريبة) على الايراد الذي اخفاه المكلف، ويتم إضافة مبلغ الغرامة البالغ (٨٦٥٧٥٥٠) على مبلغ الضريبة المقدر بموجب الضوابط السنوية .

الضريبة بموجب الضوابط السنوية + غرامة مثلي الضريبة = الضريبة واجبة السداد

$$٤٠٤٧٢٣٠٨ + ٨٦٥٧٥٥٠ = ٤٩١٢٩٨٥٨ \text{ دينار}$$

افتراض تقدير المكلف (الشركة) بموجب القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية:

نفترض تقدير المكلف (الشركة) باعتماد القوائم المالية المدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات، وقبول المصاريف الواردة بالقوائم على افتراض تقديم المكلف ما يؤيد صحة صرف هذه المصاريف لأنتاج الدخل، والاخذ بالإيرادات بموجب المقتبسات كونها حقيقة ومؤكدة.

١. استخراج الربح المحاسبي :-

### الجدول (٣-٩) استخراج الربح المحاسبي

| الإيرادات بموجب المقتبسات | المصاريف بموجب القوائم المالية | الربح المحاسبي |
|---------------------------|--------------------------------|----------------|
| ١٤٩٨٩٧٤٤٠٤                | ١١٦٢٩٧١٥٤٨                     | ٣٣٦٠٠٢٨٥٦      |

• الإيرادات بموجب المقتبسات - المصاريف بموجب القوائم = الربح المحاسبي

$$٣٣٦٠٠٢٨٥٦ = ١١٦٢٩٧١٥٤٨ - ١٤٩٨٩٧٤٤٠٤$$

٢. تعديل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي :-

دينار البيان

صافي الربح المحاسبي ( بموجب المقتبسات ) ٣٣٦٠٠٢٨٥٦

تضاف : المصاريف الغير مقبولة

٩٥٤٠٠٠٠٠ مصاريف مشتريات لغرض البيع

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول  
أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| مصاريف ماء وكهرباء تخص سنوات سابقة | ٣٥٣٤٠٠٠   |
| هدايا موزعة لجهات غير معترف        | ٢٥٤٥٠٠٠٠  |
| المجموع المصاريف الغير مقبولة      | ١٢٤٣٨٤٠٠٠ |
| الربح الضريبي                      | ٤٦٠٣٨٦٨٥٦ |

٣. التحاسب الضريبي استنادا للقوائم المالية :

الربح الضريبي X سعر الضريبية = مبلغ الضريبية

$$٤٦٠٣٨٦٨٥٦ \times ١٥\% = ٦٩٠٥٨٠٢٨ \text{ دينار}$$

٤. نسبة الربح الضريبي المتحقق من الشركة بموجب القوائم المالية :-

الربح الضريبي / الإيرادات بموجب المقتبسات X ١٠٠ = نسبة الربح الضريبي

$$\frac{٤٦٠٣٨٦٨٥٦}{١٤٩٨٩٧٤٤٠٤} \times ١٠٠ = ٣١\% \text{ نسبة الربح الضريبي الذي حققته الشركة}$$

٥. مبلغ الضريبية بموجب القوائم المالية والضوابط السنوية :-

الجدول (١٠-٣) مقارنة بين مبلغ الضريبة بموجب القوائم المالية والضوابط السنوية

| الفرق    | الضريبة بموجب الضوابط السنوية | الضريبة بموجب القوائم المالية |
|----------|-------------------------------|-------------------------------|
| ١٩٩٢٨١٧٠ | ٤٩١٢٩٨٥٨                      | ٦٩٠٥٨٠٢٨                      |
|          | يعتمد                         | لا يعتمد                      |

لا تعتمد الإدارة الضريبية على مبلغ الضريبة المحتسب بموجب القوائم المالية لعد قناعتها بمحتويات هذه القوائم، والشك بصحة الأرقام الظاهرة فيها، وعدم التزام بعض مراقبي الحسابات بقواعد السلوك المهني، وبذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بواجبهم المهني مما ينعكس هذا على الحصيلة الضريبية من خلال عدم قبولها، واعتمادها في عملية تحديد الوعاء الضريبي، وتقدير المكلف (الشركة) بموجب الضوابط السنوية .

ملاحظات الباحثان:

من خلال الدراسة التحليلية التي اجراها الباحث لهذه القوائم لبيان أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني في تدقيق، والمصادقة عليها، وأثرها في الإيرادات الضريبية، ونتيجة لما تقدم فقد تم تسجيل الملاحظات الآتية:

١. يتبين من خلال التحليل، بفرض تقدير المكلف استنادا للقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، والاختذ بالمصاريف الواردة في القوائم، واعتماد الإيرادات بموجب المقتبسات كونها صحيحة ومؤكدة، نجد أن الشركة قد حققت ربحا ضريبا بلغ ٣١% من الإيرادات الجارية بموجب (المقتبسات)، وهي تزيد بذلك عن نسبة الضوابط السنوية التي تم على أساسها تقدير المكلف بـ ١٣% إذ تم تقدير المكلف بنسبة ١٨% وحسب نشاط المنشأة نلاحظ هنا عدم حيادية واستقلالية مراقب الحسابات وعدم التزام بأحكام الباب الأول المادة (١) من قواعد السلوك المهني التي أدت إلى رفض القوائم المالية، وعدم الاختذ بها مما ترك أثره على الحصيلة الضريبية .

٢. عند مقارنة الإيرادات بموجب القوائم المالية، والمقتبسات نلاحظ هنالك فرق وكما موضح في الجدول رقم (٣-٧) إذ قام المكلف بإخفاء جزء من إيراداته عن الإدارة الضريبية وعدم التصريح به مما أعطى مبرراً للإدارة الضريبية برفض القوائم المالية المقدمة من المكلف إذ يتبين أن لمراقب الحسابات دوراً مقصوداً أو غير مقصود في تهرب المكلف من دفع الضريبة من خلال عدم التزامه بقواعد السلوك المهني وإخلاله بأحكام الباب الثاني المادة (١٠) والمادة (١١) والمادة (١٢) .

٣. عند مقابلة مبلغ الضريبة المحتسب بموجب القوائم المالية، والتقدير وفق الضوابط السنوية وكما ورد في الجدول (١٠-٣) نلاحظ الحاق الضرر في الخزينة العامة للدولة بفقدانها حصيلة ضريبية بمقدار (١٩٩٢٨١٧٠) دينار بسبب عدم التزام مراقب الحسابات بقواعد السلوك المهني مما أعطى مبرراً للإدارة الضريبية على رفض القوائم المالية والتقدير بموجب الضوابط السنوية (الارباح الافتراضية).

٤. تمسكت الشركة بحساباتها ورفضت التقدير بموجب الضوابط السنوية بسبب عدم أخذ الإدارة الضريبية بما ورد في القوائم المالية من نتائج مما أدى إلى إحالة إضارة المكلف (الشركة) إلى قسم الرقابة والتدقيق لغرض التأكد من صحة القوائم المالية المقدمة من المكلف إذ قدمت الشركة سجلاتها للتدقيق وكما يأتي :-

- سجل يومية الصندوق.
- سجل الأستاذ العام.
- سجل المخزن.
- سجل المصاريف.
- كشوفات البيع.

إذ تبين من خلال عملية تدقيق سجلات الشركة من قبل قسم الرقابة والتدقيق الاتي :-

أ- إن الشركة تتبع طريقة (LIFO) في تسعير المواد الصادرة من المخازن خلافا لما جاء في القاعدة المحاسبية رقم (٥) \* الفقرة (١٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية في جمهورية العراق التي قضت على اتباع طريقة المعدل الموزون في تسعير المواد الصادرة من المخازن وأن اتباع طريقة

\* لمزيد من التفاصيل يمكن النظر إلى القاعدة المحاسبية رقم (٥) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في جمهورية العراق.

- (LIFO) سوف يؤثر في كلفة البضاعة المباعة فأن اي تغير في حساب تكلفتها سيؤثر فيما بعد على نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة، وتغيير المركز المالي للشركة.
- ب- عند تدقيق كشوفات، وقوائم المبيعات ومطابقتها مع السجلات والمستندات الصادرة لبعض المنتجات تبين، وجود مبيعات خلال السنة إلى الاسواق المحلية بقيمة إجمالية (٢٠٠١٥٠٠٠٠) دينار تم اخفائها وعدم الإفصاح بها من المكلف ضمن القوائم المالية.
- ج- عقد تجهيز أثاث مختلف الأنواع بقيمة (١٢٠٥٠٠٠٠٠) دينار إلى جهات مختلفة لم يتم الإفصاح عنها من المكلف وتم اكتشافها من خلال المقتبسات الواردة للإدارة الضريبية.
- د- عند تدقيق حساب المستزمات السلعية تبين هنالك مبالغ صرفت عن أجور ماء، وكهرباء تعود لسنوات سابقة ٢٠١٠ تم تحميلها على سنة ٢٠١١، وقد بلغت قيمة المصاريف (٣٥٣٤٠٠٠) دينار.
- هـ- تبين لقسم الرقابة والتدقيق أن الشركة قامت بتوزيع هدايا وتبرعات من إنتاجها بقيمة (٢٥٤٥٠٠٠) دينار خلافاً لما جاء بالفصل الرابع من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل الفقرة (٢٦) \* منه كون هذه الهدايا والتبرعات لم تكن لجهات معترف بها من قبل وزارة المالية، ولم يزود المكلف الإدارة الضريبية بكشوفات تبين الجهات التي تم التبرع لها.
- و- قامت الشركة بإضافة مصاريف مشتريات بضائع لغرض البيع بقيمة (٩٥٤٠٠٠٠٠) دينار تخص سنوات سابقة مما أدى إلى زيادة حساب المصاريف الظاهر في كشف العمليات الجارية .
٥. لم يبذل مراقب الحسابات العناية المهنية اللازمة في إنجاز عملية التدقيق، والتقارير المتعلقة بها، وقد أتى تقريره خلافاً للواقع إذ بين أن البيانات، والحسابات الختامية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للشركة وهذا عكس ما أظهرته القوائم المالية إذ تؤكد للإدارة الضريبية على قيام المكلف بإخفاء جزء من إيراداته وعدم الإفصاح عنها مما أعطى مبرراً لرفض قوائمه وعدم الاخذ بها في عملية التحاسب الضريبي، ووجود تلاعب بالقوائم المالية وعدم صحة النتائج التي أظهرتها هذه القوائم.
٦. يتبين أن مراقب الحسابات لم يكن مستقلاً ومحيداً عند القيام بواجبه المهني أو أنه أسهم بشكل مقصود أو غير مقصود في عدم كشف تلاعب المكلف (الشركة) بالقوائم المالية من خلال اتباع أسلوب (المحاسبة الإبداعية) للتأثير على حقيقة المركز المالي للشركة، وهو بذلك قد أخل بأحكام الباب الأول المادة (١)، والباب الثاني المادة (١٠)، والباب الخامس المادة (٣٨) و (٤٠) و (٤٢) من قواعد السلوك المهني مما أدى إلى رفض الإدارة الضريبية للقوائم المالية المقدمة من المكلف، والتي تم تدقيقها، والمصادقة عليها، واللجوء إلى تقدير المكلف بموجب الارياح الافتراضية (الضوابط السنوية) مما أثر ذلك على الحصيلة الضريبية.

\* الهبة للمؤسسات الرسمية والجهات والجمعيات الخيرية، والتعاونية والثقافية والعلمية.



لذا يرى الباحث أن عدم الالتزام ببعض أحكام قواعد السلوك المهني أعطى مبرراً للإدارة الضريبية في رفض القوائم المالية وعدم اعتمادها في تحديد الوعاء الضريبي.

### ((المطلب الرابع: الاستنتاجات والتوصيات))

#### أولاً: الاستنتاجات

١. منذ صدور قواعد السلوك المهني العراقية من نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بجلستها المرقمة (١٨) والمنعقدة بتاريخ ١٢/١٢/١٩٨٣ لم يطرأ عليها أي تغيير، أو تحديث، بما يلائم ظروف بيئة العمل في العراق، علماً أنها موضوعة بشكل إجمالي، ويتداخل الكثير منها مع بعضها البعض.
٢. تأكد من خلال التطبيق العملي أن الكثير من التقارير، والقوائم المالية المقدمة من المكلف (الشركة)، والمدققة، للشركات عينة البحث متحيزة في أسلوب إعدادها إلى ميول، وأغراض المكلف (الشركة)، وعدم إبداء الرأي الفني والمحايد بصحة ما تحتويه هذه القوائم من بيانات، وعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني أدى إلى زيادة شكاوى الإدارة الضريبية في التعامل مع هذه القوائم، واعتمادها في تحديد، وعاء ضريبة الدخل، وتقدير المكلف (الشركة) بموجب الضوابط السنوية مما يؤثر في الحصيلة الضريبية.
٣. إن استقلالية مراقب الحسابات ذهنياً وحيادياً وتجرده من أية مصالح ذاتية قد تحيده عن الموضوعية، والأمانة عند القيام بواجبه المهني، وإبداء الرأي الفني، والمحايد يؤدي إلى تعزيز الثقة، والمصادقية بالقوائم المالية المدققة، والمصادق عليها من قبله، والمقدمة للإدارة الضريبية واعتمادها في عملية التحاسب الضريبي، بدل التقدير بموجب الضوابط السنوية الذي تعتمد في تقدير المكلف (الشركة) نتيجة عدم القناعة بما تتضمنه هذه القوائم من بيانات مما يؤثر في الحصيلة الضريبية.
٤. إن إغفال مراقب الحسابات لمخالفات جوهرية للمبادئ المحاسبية أو التدقيقية المتعارف عليها، والتي قد تؤثر في صحة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية التي عمل على تدقيقها، والمصادقة عليها، بقصد أو من دون قصد وعدم إبداء رأياً فنياً ومحايداً فيما يتعلق بهذه القوائم من بيانات يضعف ثقة، ومصادقية الإدارة الضريبية بها، وعدم اعتمادها في عملية التحاسب الضريبي، وتقدير المكلف بموجب الضوابط السنوية مما يؤثر في الحصيلة الضريبية.
٥. إن تقاعس البعض في الالتزام بقواعد السلوك المهني، وعدم بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بواجبهم المهني، يؤدي إلى جمع أدلة غير كافية أو ملائمة لأبداء رأيه في القوائم المالية، والمصادقة على قوائم لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة نشاط المكلف، والتي تؤدي إلى عدم وثوق الإدارة الضريبية بهذه القوائم، وعدم اعتمادها في تقدير ضريبة الدخل وتقديره بموجب الضوابط السنوية.
٦. إن التقدير بموجب الضوابط السنوية الذي تعتمد الإدارة الضريبية عند رفضها للقوائم المالية المقدمة من المكلف (الشركة)، والمدققة والمصادق عليها من مراقب الحسابات لعدم وثوقها وقناعتها بما تحتويه هذه القوائم من بيانات نتيجة عدم التزام البعض بقواعد السلوك المهني عند القيام بواجبهم المهني. لا يرتقي

إلى درجة التقدير الحقيقي، والواقعي بسبب اعتماده على الافتراض والتخمين مما يؤثر في الإيرادات الضريبية.

٧. إن رفض الإدارة الضريبية للقوائم المالية المدققة، والمصادق عليها ، وعدم اعتمادها في تحديد الوعاء الضريبي نتيجة عدم التزام البعض بقواعد السلوك المهني أثناء القيام بواجبهم المهني، وتقدير المكلف بموجب الضوابط السنوية أدى إلى تعطيل العمل بالقوانين، والأنظمة والتعليمات التي تعاقب الأطراف المتلعبة بالقوائم، ومنها المادة (٥٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل واقتصار العقوبات على فرض عقوبة مثلي الضريبة استنادا للمادة (٥٩) مكررة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

#### ثانياً: التوصيات:

١. هنالك حاجة لإعادة النظر بقواعد السلوك المهني العراقية، وتعديل هذه القواعد، وتحديثها بما يتلاءم مع ظروف بيئة العمل في العراق، وصياغتها مقارنة بقواعد السلوك المهني الدولية، والأمريكية.
٢. يتوجب على الإدارة الضريبية وبالتنسيق مع الجهات المختصة تفعيل العمل بالقوانين، والأنظمة التي تردع المخالفين، والمتلاعبين بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية، وعدم الاكتفاء بتوجيه العقوبات المنصوص عليها في المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
٣. ينبغي على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة عند القيام بواجبه المهني للحصول على الأدلة والقرائن الكافية، والمحافظة على استقلاليته وحياده أثناء قيامه بإجراءات التدقيق والمصادقة على القوائم المالية، وان يشعر بأنه سوف يتعرض للمسائلة في حالة المصادقة على قوائم مالية لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي، ولا تعكس نتائج أعمال المكلف أو كانت مضللة.
٤. يتوجب على مراقب الحسابات أن يكون دقيقاً، وموضوعياً، ونزيهاً في تقريره، والرأي الذي يبديه في القوائم المالية التي كلف بتدقيقها، والمصادق عليها، وعليه التوقع أن بعض التقارير والقوائم المالية قد تعتمد عليها أطراف أخرى غير المكلف (الشركة) وأي إهمال أو تقصير في عمله سينعكس على الأطراف المستفيدة، ومنها الإدارة الضريبية.
٥. تطوير مستوى التعاون، والتنسيق بين الإدارة الضريبية، ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، و مجلس مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وغيره من الجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات معها عن أداء مراقبي الحسابات، ومدى التزامهم بقواعد السلوك المهني، ومعايير التدقيق العراقية بغية الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتطوير فاعليتها في ردد الإدارة الضريبية بقوائم مالية أكثر موثوقية ومصادقية عن الوضع المالي الحقيقي للمكلفين ونتائج أعمالهم ، مع ضرورة أن تكون هناك مراقبة مستمرة لعمل مراقب الحسابات لضمان التزامه بقواعد السلوك المهني، وضمان صحة القوائم المالية المصادق عليها من قبله.

المصادر:



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي  
في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

### أولاً: القوانين والأنظمة والتعليمات:-

1. قواعد السلوك المهني الصادرة من مجلس نقابة المحاسبين العراقيين في الجلسة رقم (١٨) لسنة ١٩٨٣.
2. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٣ المعدل.
3. نظام مسك الدفاتر التجارية (٢) لسنة ١٩٨٥ لأغراض ضريبة الدخل.
4. نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤.

### ثانياً: الكتب:-

1. الالوسي، حازم هاشم (٢٠٠٣). الطريق الى علم المراجعة والتدقيق . ط١. ليبيا : دار النهضة العربية.
2. توماس، وليم و هنكي ، أم رسون. (١٩٨٩). المراجعة بين النظرية والتطبيق . ط١. (ترجمة أحمد حامد حجاج وآخرون) . السعودية : دار المريخ للنشر.
3. جاسم، عبدالباسط علي.(٢٠٠٩). حق الاطلاع لموظفي الإدارة الضريبية في التشريع الضريبي العراقي. مجلة الرافدين للحقوق. جامعة الموصل. العدد ٤١. المجلد(١١): (٢٤٤-٢٠٣).
4. الجاوي، طلال محمد علي و العنكي، هيثم محمد علي.(٢٠١٣). المحاسبة والتحاسبات الضريبية. ط١. العراق: مطبعة الكتاب.
5. جريوع، يوسف محمود (٢٠٠٩).مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. ط١. الاردن: الوراق للنشر والتوزيع .
6. الجليلي، مقداد أحمد و رمو، وحيد محمود، (١٩٩٦)، مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق. مجلة تنمية الرافدين. جامعة الموصل. العدد (٤٨). مجلد (١٨).
7. الحسني. حسن نايف ملاخ، (٢٠١٣). دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية. (رسالة ماجستير). المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. بغداد : العراق.
8. رمضان، أسماعيل خليل أسماعيل.(٢٠٠١). المحاسبة الضريبية. ط١. العراق: دار الكتب للنشر.
9. الشجيري، محمد خلف حمود.(٢٠١٣). معوقات اعتماد الدفاتر التجارية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.(رسالة ماجستير). المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. جامعة بغداد. بغداد: العراق.
10. شرف، سمير و العرييد، عدنان و الخطيب، ناصر.(٢٠٠٧). توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور إدارة الجودة الشاملة. مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العملية. العدد(٢). المجلد(٢٩): (١٨٣-٢٠٢).



## عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول

### أهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني وأثرها في الإيرادات الضريبية - بحث تطبيقي في عينة من الشركات المسجلة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب

١١. الصباغ، احمد عبد المولى و العثماوي ،كامل السيد احمد و احمد، عادل عبد الرحمن.(٢٠٠٨). أساسيات المراجعة ومعاييرها. ط١. مصر: مركز يوميات المحاسب.
١٢. الصحن، عبد الفتاح محمد وعبيد ، حسن احمد وحسن ، شريفة علي .(٢٠٠٧). أسس المراجعة الخارجية . ط١. مصر : مكتب الجامعي الحديث.
١٣. صلاح الدين، نادر يوسف محمد.(٢٠٠٥). مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية. كلية الدراسات العليا. جامعة النجاح الدولية. نابلس: فلسطين.
١٤. عبدالله، خالد أمين .(٢٠٠٤). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية . ط٢. الاردن : دار وائل للنشر.
١٥. عطا، محمد حامد.(٢٠٠٢). الفحص الضريبي علماً وعملاً. ط١. مصر : دار الطباعة الحرة.
١٦. العنقري، حسام بن محسن. (٢٠٠٥). مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. ط٢. السعودية : دار السروق للطباعة والنشر.
١٧. الكعبي، جبر محمد علي.(٢٠٠٨). التشريعات الضريبية في العراق. ط١. بغداد: دار السجاد للطباعة.
١٨. محمد، أيمن شاكر و محمد، عماد توفيق.(٢٠١١). الفحص الضريبي على الدخل لتحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم. مجلة دراسات محاسبية ومالية. المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية. العدد(١٥). المجلد(٦): (١٤٩-١١٤).