



قوائم المحتويات متاحة على المجالات الأكاديمية العراقية

مجلة رؤية للدراسات الاجتماعية

الصفحة الرئيسية للمجلة: [/https://visj.dws.gov.iq](https://visj.dws.gov.iq)



دور الضريبة على الأرباح الرأسمالية في تعزيز الحصيلة الضريبية

The role of capital income tax in enhancing the tax revenue

م.م. كفاء عبدالكريم شاكر*

الجامعة العراقية - كلية الهندسة

Keywords

Abstract

The concept of profit differs according to the points of view of specialists in different sciences. Its legal concept differs from its economical concept which in turn differs from its accounting concept. The profit can be true profit resulting from the regular activity of the company or it can be a figurehead profit that doesn't result in an actual increase in the assets of the company. Profits differ according to their nature. There are regular profits that the company originates by performing its regular activity, and there are other profits that might be obtained exceptionally as a result of managing the assets of the company by selling and so on, and these profits are called capital profits. There are different points of view about the topic of submitting these profits to taxation; some support their taxation and they have their justifications, and some oppose that and they have their own justifications as well.

This research draws attention to this topic that became preoccupying to the tax community, whether in Iraq or other countries, based on the hypothesis that the submission of capital profits to taxation achieves an increase in the tax outcome. This research consists of three sections: The first one shows the theoretical basis of capital profits and their concepts, while the second one discusses processing these profits in the laws of income tax in Iraq and other countries, and the third one sheds light on a taxation point of view that believes in the necessity of submitting these profits to taxation according to the justice of taxes. The research results in a main conclusion which is that the financial authority has resorted to not submitting the capital profits to taxation due to the inexistence of a clear text. According to that, the research recommends that it is possible to submit these profits to taxation depending on the sixth paragraph of the second item of the edited income tax law No. 113 of the year 1982 which states that any other source that is not submitting to any taxation in Iraq submits to income tax.

* Asst Lect. Kifaa Abud Al-kareem Shakir/College of Engineering-Iraqi University
E-mail : kifaa.kareim@gmail.com

معلومات المقال

تاريخ المقال:

الإرسال:

المراجعة:

القبول: 1\6\2026

الكلمات المفتاحية

ملخص

إن مفهوم الربح يختلف باختلاف زوايا رؤى أمتختصين في مختلف العلوم، فمفهومه القانوني يختلف عن مفهومه الاقتصادي والذي يختلف بدوره عن مفهومه المحاسبي، ويمكن أن يكون الربح ربحاً حقيقياً ناتجاً عن النشاط الاعتيادي للشركة أو ممكن أن يكون ربحاً شكلياً لا ينتج عنه زيادة حقيقية في أصول الشركة، والأرباح تختلف بحسب طبيعتها فهناك أرباح عادية تنشأ للشركة عند مزاولتها لنشاطها الاعتيادي، وهناك أرباح الأخرى قد تتحقق للشركة بصورة استثنائية نتيجة التصرف بأصول الشركة بالبيع أو بغير ذلك، وتسمى هذه الأرباح بـ "الأرباح الرأسمالية". وفي هذه المسألة اختلفت وجهات النظر في إخضاع هذه الأرباح للضريبة، فمنها من يؤيد إخضاعها وله مبرراته ومنها من يعارض وله مبرراته أيضاً.

يقوم هذا البحث على إثارة الاهتمام بهذا الموضوع الذي اصبح يشغل الأوساط الضريبية سواء في العراق أو في بلدان الأخرى منطلقاً من فرضية تفيد ان إخضاع الأرباح الرأسمالية إلى الضريبة يحقق زيادة في الحصيلة الضريبية، يتكون البحث من ثلاثة مباحث يقوم الأول بعرض المرتكزات النظرية للأرباح الرأسمالية والمفاهيم المتعلقة بها، بينما يتطرق المبحث الثاني إلى معالجات هذه الأرباح في قوانين ضريبة الدخل في العراق وقوانين الضريبة لدول الأخرى، وسلط المبحث الثالث الضوء على وجهة نظر ضريبية تعتقد بضرورة إخضاع هذه الأرباح للضريبة وفقاً لعدالة الضريبة.

وخلص البحث إلى إستنتاج رئيسي هو أن السلطة المالية اتجهت إلى عدم إخضاع الأرباح الرأسمالية إلى الضريبة لعدم وجود نص صريح بذلك، واعتماداً على ذلك جاءت توصية البحث هو امكانية إخضاع هذه الأرباح للضريبة وذلك بموجب الفقرة رقم (٦) من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم (113) لسنة 1982 المعدل فقد نصت على أن كل مصدر آخر غير خاضع لأية ضريبة في ألعراق يخضع لضريبة الدخل.

١ - المقدمة:

تنشأ الأرباح الرأسمالية من خلال صورتين تنتج أحدهما من التصرف بالأصول الثابتة وتنتج لأخرى من إعادة تقييم هذه الأصول. والتي تختلف بطبيعتها عن الأرباح العادية والتي تتحقق للشركة صاحبة أي نشاط إقتصادي جراء مزاولتها الاعتيادي الذي تأسست من أجله وتعتبر أهداف الرئيسي لإنشاء أي مشروع بغض النظر عن طبيعة نشاطه، وقد أثار إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة الجدل في الأوساط الضريبية ولكل وسط مبرر يدافع عنه يدعمه بحجج قانونية. وقد قام هذا البحث بتقديم المزيد من الأهتمام بهذا الموضوع الذي بات يشغل الأوساط الضريبية سواء في العراق أو في غيره.

مشكلة البحث : يوجد مثار جدل في الدوائر الضريبية حول الأرباح الرأسمالية فمنهم من يرى وجوب إخضاعها للضريبة ومنهم من يرى انها معفية ولكل منهما تفسيره القانوني يدعم به رأيه.

فرضية البحث: ان إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يسهم في زيادة الحصيلة الضريبية علماً إن هذا الإخضاع له مبرره القانوني.

أهمية البحث: تتضح أهمية البحث في إيجاد تفسير قانوني

يتوافق مع أهمية هذا الموضوع وبما يضمن حقوق طرفي المعادلة (الخزينة ألعامة للدولة والمكلف بدفع الضريبة) على أن لا يتناقض مع أهداف النظام الضريبي.

هيكلية البحث: يحتوي البحث على ثلاثة مباحث، تطرق

المبحث الأول إلى عرض مرتكزات النظرية للأرباح الرأسمالية وكذلك المفاهيم المتعلقة بها، أما المبحث الثاني فيعرض معالجات هذه الأرباح في قوانين ضرائب الدخل في العراق وقوانين ضرائب لدول الأخرى، أما المبحث الثالث فله وجهة نظر ضريبية ترى ضرورة إخضاع هذه الأرباح للضرائب في العراق وذلك تفسيراً لنص قانوني صريح، وأسوةً بدول الأخرى سارت بهذا الأتجاه.

٢. المبحث الأول: المرتكزات النظرية للأرباح الرأسمالية

يتناول البحث مفهوم الأرباح الرأسمالية ومدى إخضاعها للضريبة في ضوء عدد من المفاهيم المترابطة وألمتداخلة فيما بينها، وهذا التداخل والترابط بين هذه المفاهيم المتعددة يوصلنا إلى ماتعنيه مفاهيم مثل : رأس المال، والأرباح، والأرباح لرأسمالية والأصول الثابتة فضلاً

تشمل مجموع السلع الاقتصادية الموجودة في فترة زمنية معينة، وهي تشمل رأس المال مضافاً لها الثروات الطبيعية التي لا يشارك الإنسان في إنتاجها، وبذلك فإن كل رأس مال هو ثروة وعكس ذلك يعتبر خطأ. (www.iraker.dk).

ويقع على رأس المال احدى صور الضرائب المباشرة متخذة منه وعاء لها، لكنها تتصف بانخفاض سعرها فيمكن تسديدها من دخل رأس المال أي انها تنتهي عمليا لأن تكون ضريبة على الدخل، وسبب انخفاض سعرها هو الخشية من أن تؤثر على رأس المال، لأنها لو كانت عالية السعر فإنها سترغم المكلف على التصرف بجزء من رأس ماله للإيفاء بها وهذا ما يؤدي بالمستقبل إلى تفتيت رأس المال وبالتالي يفقد الطاقة الإنتاجية إلى الانخفاض.

نستطيع أن نوضح في هذا الإطار إلى أن ارتفاع السعر بشكل غير معقول يمكن أن يأكل الوعاء الضريبي، وإذا نظرنا إلى الجانب الآخر نجد ان في ملكية رأس المال طاقة ضريبية مستقلة عن تلك الطاقة التي تجلبها الإيرادات، فالمكلف الذي لديه ثروة يمكن أن ينفق مقداراً أكثر من دخله، أي إن مقدار انفاقه أكبر مما يعكسه دخله من رأس المال، وعلى العكس من ذلك فإن المكلف الذي ليس لديه سوى عمله تقتصر قدرته الانفاقية فقط في دخله. (عياد، ١٩٧٢: ٢٦٢-٢٦٣).

وتعد ضرائب رأس المال من الضرائب التي تفرض على متغيرات ساكنة والتي لا يكون لها بعد زمني لكنها تقاس في لحظة زمنية وتشير إلى قيمة الأصول التي أنشأها الفرد، على النقيض من الضرائب على الدخل التي تفرض على متغيرات متحركة تمتلك بعداً زمنياً فمثلاً لا يكون لمفهوم الدخل معنى محدد ما لم تتم الإشارة إلى الفترة الزمنية التي تم امتلاكه خلالها، وعليه فان هناك عدة اسباب لفرض الضرائب على رأس المال وتعتمد جميعها على مبدأ القدرة على الدفع ومن أهمها :

- تسهم في تعديل بعض معوقات ادارة ضرائب الدخل وبالخصوص فيما يتعلق بالأرباح

عن المفاهيم الأخرى ذات العلاقة، بهدف إيجاد أساس يمكننا من خلاله الوصول إلى هدف البحث.

أولاً: مفهوم رأس المال :- المقصود برأس المال هو كل مال مادي أو معنوي يمكن تقديره بالنقود ويدر دخلاً أو قابلاً لأن يدر دخلاً ويتملكه الفرد في لحظة معينة، ويقصد بالمال المادي الأموال المنقولة والعقارات والأراضي، أما المال المعنوي فهو حق ملكية الأسهم والسندات. (عطية، بدون سنة طبع: ٢٨٩).

ويتجه البعض الآخر إلى القول بأن المال يشتمل على المال المادي والمال المعنوي المنتج منه والعاطل عن الانتاج ولكن بالوقت نفسه قابل لان يكون منتجاً كالاراضي الفضاء إذا استغلت والحلي والتحف إذا بيعت واستثمر بثمن بيعها. (الواسطي، ١٩٧٣: ٢٠٤).

ويذهب البعض بأنه نتيجة عمل يجسد الاستخدام لإيجاد ثروة الأخرى من الدخل والانتاج، فيجتمع رأس المال والعمل في تحقيق الانتاج، لذا فان لكل منهما حصة من الإيراد المتحقق، ويشمل مفهوم رأس المال المال العيني والمال النقدي ويستلم رأس المال النقدي حصته من الإيراد المتحقق إما على شكل حصة من الأرباح أو على شكل فوائد. (شفيق، www.iraker.dk).

وأما من وجهة النظر الضريبية فيمثل رأس المال مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية القابلة للتقويم نقداً والتي يمتلكها الشخص في لحظة معينة سواء كانت ينتج عنها دخل نقدي أو عيني أو كانت عاطلة عن كل إنتاج، وعليه فان رأس المال من وجهة النظر الضريبية يختلط بمفهوم الثروة على العكس من التعبير الاقتصادي لرأس المال الذي يقتصر على الأموال المنتجة للسلع والخدمات. (بركات، ١٩٨٣: ١١٥).

وعليه فإن الفرق بين المفهومين يتلخص في كون رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية ينحصر في الأموال المنتجة للسلع والخدمات، أما من وجهة النظر الضريبية فإن رأس المال ينحصر في مجموع المال المادي والمعنوي المنتج منه وغير المنتج، وبذلك يمتزج بمفهوم الثروة التي

الدخل والخدمات الاجتماعية قبل تنزيل المخصص لهاتين (الضريبتين)). بموجب المادة ١٨٩ من قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧. (الجريدة الرسمية، العدد ٤٢٠٤: ٢٠٣٨).

أما قانون الشركات المصري فقد بقي في هذا الاطار العام فقد عرف الأرباح الصافية على انها ((الأرباح الناتجة عن العمليات التي باشرتها الشركة وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد حساب كافة الاستهلاكات والمخصصات التي تقضي الاصول المحاسبية بحسابها قبل اجراء اي توزيع بأي صورة من الصور. بموجب المادة ٤٠ من قانون الشركات المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. (الشواري، ١٩٩١: ٢٦٩).

أما قانون الشركات التونسي يرى أن الأرباح القابلة للتوزيع تتكون من النتيجة المحاسبية الصافية بعد اضافة النتائج المؤجلة من السنوات المحاسبية السابقة أو تنزيلها. بموجب المادة ٢٨٧ من قانون الشركات رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠.

ونشاهد في هذه الأمثلة من التعريفات القانونية للأرباح انها تركز جميعا على النتيجة المحاسبية للنشاط مهما كان مصدر هذه الزيادة، سواء كانت ناتجة عن النشاط الأصلي للمشروع أو لم تكن ناتجة عنه.

٢- الأرباح من وجهة النظر المحاسبية: تشكل الأرباح من هذه الوجهة بأنها الزيادة في إيرادات الوحدة الاقتصادية الناتجة خلال سنة مالية معينة على نفقاتها لتلك السنة، أي إنها تتعلق بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تفرق بين الدخول الخاضعة للضريبة وبين الدخول التي لا تخضع للضريبة.

وقد حدد المحاسبين الربح في قائمة الدخل التي تهدف إلى مقابلة الايرادات بمصاريف الحصول عليها وان قيمة الفرق بين الأيرادات والمصاريف يمثل الربح أو الخسارة، وفي هذه الحالة يتم تحديد الربح المحاسبي بحسب مبادئ ومفاهيم المحاسبية المعروفة، على الرغم من ان هذه العملية

الرأسمالية غير المتحققة، لأنها تحتوي على مجموع الأرباح والخسائر الرأسمالية للسنوات السابقة كافة.

- تزداد ثروة الفرد كلما زادت قدرته على الدفع.
- يخفض من تمركز الثروة. (حجازي، ٢٠٠١: ١٤٩-١٥٠).

ومن أهم خصائص هذه الضرائب أنها تقع على رؤوس الأموال المنتجة وغير المنتجة كالأراضي الفضاء فلهذا تكون مفيدة للاقتصاد باكملة، لأنها تدفع الناس لأستثمار رؤوس الأموال الساكنة، كما أنها تميز بين دخل رأس المال وبين دخل العمل فضلا عن أنها قد تكون اكثر عدالة من الضريبة التي تقع على الدخل مباشرة لأن رأس المال أدق في الدلالة على المقدرة التكليفية من الدخل برأي البعض منهم. (عطيه، بدون سنة طبع: ٢٩٠).

ثانياً - مفهوم الأرباح: أن مفهوم الربح يختلف تبعاً لاختلاف زوايا نظر المختصين في مختلف العلوم، فالمفهوم القانوني للربح يختلف بعض الشيء عن المفهوم الاقتصادي له والذي بدوره أيضا يختلف عن مفهومه المحاسبي، وفيما يأتي نستعرض بإيجاز وجهات النظر تلك.

١- الأرباح من الوجهة القانونية: أن مفهوم الأرباح قد تناولته مختلف القوانين وكان التركيز على مفهوم الأرباح الصافية، فقد عرفها قانون الشركات العراقي رقم (٢٢) لسنة 1997 على انها "زيادة الأيرادات على المصروفات الظاهرة في حساب الأرباح والخسائر للسنة المالية للشركة المنظم حسب التشريعات والأنظمة المحاسبية المعتمدة من قبل ديوان الرقابة المالية والمصادق عليه من قبل الجهة التي حولها القانون" (الأنباري، بدون سنة طبع: ٦٦).

وقد تناولها قانون الشركات الأردني حيث حدد الأرباح الصافية بانها ((الفرق بين مجموع الأيرادات المتحققة في اي سنة مالية من جهة ومجموع المصروفات والاستهلاك في تلك السنة من جهة الأخرى لضريبتى

تحمله لهذه المخاطر وهو المحرك للنشاط الانتاجي والحافز له.

٤- الربح من وجهة النظر الضريبية: يمثل الربح صافي الربح (الخسارة) للمدة المعينة حسب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية ويكون تحديد ضرائب الدخل المستحقة في ضوء ذلك، أي إنه يتحدد (الربح) على حسب أحكام قانون ضريبة الدخل وليس وفق المبادئ المحاسبية. ونشير في هذا الصدد إلى أن الخسارة من الناحية المحاسبية تعني الزيادة في نفقات الوحدة الاقتصادية عن إيراداتها المتحققة خلال الفترة المالية، أي إنها ترتبط بجميع مصادر دخل المكلف بحيث لا تفرق بين الدخول الخاضعة للضريبة والدخول المعفية منها، أما الخسارة من الناحية الضريبية فيكون أهتمامها على الدخل الخاضع للضريبة، أما الدخل المعفي فيقع من الضريبة فيكون خارج إطار هذا الاهتمام، فعلى سبيل المثال إذا كان المكلف يزاول نشاطاً زراعياً ونتج عن هذا النشاط خسارة وهذا النشاط معفى أصلاً بموجب القانون فلا يتم تزييل هذه الخسارة من مصدر آخر حتى يحقق للمكلف ربحاً مثل النشاط التجاري.

ويعتبر الربح من وجهة النظر الضريبية مختلفاً عن الربح المحاسبي وذلك بسبب رفض بعض النفقات التي لا تقرها القوانين الضريبية، والتي تتم إضافتها إلى الربح المحاسبي لينتج بعد ذلك الربح الخاضع للضريبة، أي إن هناك بعض التعديلات التي يتم إجراؤها على الربح المحاسبي من خلال إضافة أو إستبعاد بعض البنود والبنود التي تضاف هي بنود لم تذكر في حساب الأرباح والخسائر بينما يعتبرها قانون ضريبة الدخل إيراداً، أما التي تُستبعد فهي بنود تم إدراجها في حساب الأرباح والخسائر لكن قانون ضريبة الدخل لا يخضعها للضريبة ويعتبرها خارج هذا الإطار.

ومن أجل توضيح ذلك ندرج في أدناه الخطوات التي تتبع للوصول إلى الدخل الضريبي من خلال تعديل الربح المحاسبي المستخرج من حساب الأرباح والخسائر.

++++ صافي الربح المحاسبي

يضاف إليه

تنقصها بعض الدقة بسبب الفشل الذي يصاحب عملية احتساب الاندثار لأن احتسابه يتم على أساس الكلفة التاريخية ويولد ذلك مشكلة للإدارة عند استبدال الموجودات، وكذلك تقييم المخزون يتم على أساس الكلفة التي تشمل اقيام تاريخية وحالية يؤدي إلى نقل المخزون بالكلفة ويحصل بذلك استفادة سنة على حساب سنة الأخرى سابقة. (ادم، ٢٠٠٧: ٦-٢٢).

٣- الأرباح من وجهة النظر الاقتصادية :- يمثل مفهوم الربح عند المحاسبين هو الفرق بين الإيراد الكلي للمشروع وبين مصاريفه الكلية، أما المفهوم الاقتصادي فإنه ينصرف إلى أبعد من ذلك لأنه يدرك أن المصاريف الكلية تمثل التكاليف الكلية للعمل والأرض ورأس المال، وتمثل هذه المصاريف جميع السلع والخدمات المستهلكة سواء اشتملت على مصاريف نقدية فعلية أم لا وسواء ظهرت في حسابات المشروع أو لم تظهر في حساباته، وهذا الامر يتعلق بمدى جودة الأرباح التي تعين الشركة أو المنشأة على توليد أرباح من نشاطاتها التشغيلية المستمرة وعدم الاعتماد على الأرباح العرضية التي تخرج عن النشاط الأساسي للشركة كما ان السياسة المحاسبية المتبعة تؤثر في جودة الأرباح ايضاً فالشركة التي تُعيد تقييم اصولها بشكل مستمر تختلف عن الشركة التي تتبع طريقة التكلفة التاريخية في تسجيل تلك الأصول كما أشرنا إلى ذلك سابقاً.

وخلاصة ذلك يقودنا إلى نتيجة أساسية مهمة - وعلى الرغم من اختلاف وجهات النظر هذه - والتي تتمثل في أن الأرباح هي الهدف الأساس لأي نشاط اقتصادي وهي أداة لقياس مدى نجاح الإدارة في تحقيق أهداف المشروع وهي (المحور الذي تتفاعل فيه قوى العرض والطلب) وأن توقع الربح هو المحفز الرئيسي للاستثمار، وهو ما يحصل عليه المستثمر مقابل تحمله مخاطر الانتاج، فالمستثمر ينتج للسوق بناء على تنبؤاته في ذلك فإذا صدقت هذه التنبؤات كانت النتيجة ربحاً، وإذا لم تصدق فعليه إن يتحمل الخسارة، فالربح يمثل المردود الذي يحصل عليه مقابل

أ - يجب أن يكون الربح حقيقي ويشتمل زيادة في صافي الموجودات بغض النظر عما إذا كان ربحاً عادياً ناشئاً من ممارسة الشركة نشاطها الاعتيادي أو كان ناتجاً عرضياً بسبب التصرف بالموجودات الثابتة المخصصة للإنتاج.
ب - يجب أن يكون الربح متحقق أو مستحق بشكل مؤكد دون اشتراط القبض فيه (مؤجلاً).

أنواع الأرباح:

أ - الربح الصافي : والذي ينتج بعد تنزيل جميع التكاليف والإستقطاعات التي توجبها القوانين مثل قانون ضريبة الدخل وقانون التقاعد وغيرها، أو الربح الحقيقي سواء كان ربحاً اجمالياً متمثلاً بالزيادة الحاصلة في اقيام أصول الشركة بعد تنزيل الخصومات مهما كان مصدر هذه الزيادة سواء كانت نتيجة النشاط العادي أو غير العادي للشركة.

ب - الربح الوهمي : وهو الربح الذي لا يؤدي إلى زيادة حقيقية في أصول الشركة على خصومها وإنما هو استقطاع من رأس المال أو من الاحتياطي القانوني، وقد ينتج الربح الوهمي من تقديم ميزانية غير صحيحة أو إظهار الخصوم بأقل من حقيقتها أو عندما يتم استقطاعه من الأحتياطي القانوني للشركة، وقد منعت بعض القوانين توزيع الربح الوهمي لأنه يعطي إنطباعاً صورياً عن حقيقة المركز المالي للشركة أو يعد استقطاعاً من رأس المال.

ثالثاً - مفهوم الأرباح الرأسمالية ومصادرها

١ - مفهوم الأرباح الرأسمالية: - تتباين الأرباح بحسب طبيعتها فهناك أرباح عادية تنتج من مزولة الشركة نشاطها الاعتيادي الذي وجدت من اجله الشركة استناداً على ما تملكه من أصول رأسمالية تم استخدامها لتحقيق الربح الاعتيادي لها. ولكن يمكن أن يتحقق للشركة أرباح الأخرى بصورة إستثنائية نتيجة بيع هذه أو تصفيتها بأي طريقة الأخرى وذلك خارج نطاق النشاط الأساسي وهو ما يعرف بالأرباح الرأسمالية، وهي التي تنشئ من التصرف بالموجودات الثابتة بالبيع أو غير ذلك، أي الأموال الناتجة من التصرف بملكية الأصول التي تم تخصيصها لإنتاج

++ إيرادات معترف بها ضريبياً وغير معترف بها محاسبياً
++ مصروفات معترف بها محاسبياً غير معترف بها ضريبياً
ي طرح منه
++ إيرادات معترف بها ضريبياً وغير معترف بها محاسبياً
++ مصروفات معترف بها ضريبياً غير معترف بها محاسبياً
(الجأوي واخرون، ٢٠١٣: ١٣٦).

٥ - نظريات تحديد الربح :

توجد نظريتان لتحديد الربح. (شيحة، ١٩٨٨: ١٢٩-١٣٠).

النظرية الأولى: - ويقصد بالربح الصافي حسب هذه النظرية هو فائض إيرادات المنشأة بعد تنزيل التكاليف مع مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ استمرارية المشروع ومبدأ تحقق الإيراد ومبدأ الحيطة والحذر وتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وتسمى بنظرية حساب الاستغلال.

النظرية الثانية: ويقصد بالربح حسب هذه النظرية هو الفائض الذي يتبقى لصاحب المنشأة لو فرض انه صفى مشروعه يوم إعداد الميزانية، وهذا يتضمن أن يكون نطاق الأرباح أوسع وأكثر شمولاً، إذ يشمل الزيادة أو النقص الذي قد يطرأ على قيمة الأصول وعناصر رأس المال عند وضع الميزانية فالأرباح التي تكون وعاء الضريبة تتحدد حسب هذه النظرية على أساس تغطية وهمية سنوية للمنشأة، ويعاب على هذه النظرية إنها تؤدي إلى سريان الضريبة على أرباح لم تتحقق بعد وتسمى بنظرية الميزانية.

٦ - شروط تحقق الأرباح وأنواعها : - (محمود،

٢٠٠٢: ٢٢-٣٢).

شروط تحقق الأرباح: ولكي يتحقق الربح لابد من توافر أركان عدة أهمها :

من خلال تخصيص مبالغ نقدية سنوية لمواجهة هذا الاستهلاك بنوعيه، تخصم من الأرباح الأجمالية لإجراء عملية التجديد والاحلال لتلك الأجهزة والآلات.

ب - الموجودات الثابتة غير المادية: - وهي التي لا يمكن أن تستهلك بمضي الوقت أو الأستعمال مثل شهرة المحل أو العلامة التجارية (شيحة، ١٩٨٨ : ١٥٥ - ١٦٤).

٢ - مصادر الأرباح الرأسمالية: - تعتبر الأرباح الرأسمالية احد مصادر الدخل وتنتج من خلال عمليتين هما:

أ - بيع الأصول الثابتة: - إن أهم وسائل إنتاج الدخل هي الموجودات الثابتة ولذلك لا يتم التصرف بها الا على سبيل الأستثناء، ويتحقق الربح الرأسمالي عندما تكون قيمتها عند البيع أكثر من قيمتها الدفترية بعد إستبعاد الاندثار، أما الخسارة الرأسمالية فتتحقق عندما تكون قيمتها الدفترية بعد استبعاد الاندثار أكثر من قيمة بيعها.

ب - إعادة تقييم الأصول الثابتة: - إن الأساس هو أن لا يقوم المكلف بإعادة تقييم الأصول التي يمتلكها؛ لأنه يسجلها في دفاتره بثمن تكلفتها ويقوم باستبعاد الاندثار لتلك الأصول في نهاية كل سنة مالية ولكن أحياناً قد تقوم الشركة بإعادة تقييم أصولها لظروف مختلفة منها: -

١ - زيادة قيمة هذه الأصول بشكل كبير وتستفيد الشركة من هذه الزيادة لدعم الموقف المالي للشركة.

٢ - هبوط قيمة هذه الأصول هبوطاً كبيراً فتعتمد الشركة إلى إظهارها بالقيمة الحقيقية لها حتى تمثل بيانها المالية المركز المالي الحقيقي للشركة.

٣ - تغير مظهر الشركة القانوني من خلال انفصال أو انضمام شريك أو الاندماج مع الشركة الأخرى، ولأجل تحديد حصة الشريك المنفصل أو المنضم للشركة. (الزبيدي، ٢٠٠٨ : ٣٦٠).

السلع والخدمات ومن ثم اعتبارها ربح متحقق من ممارسة عملية عارضة تتعلق بالتصرف بأصل ثابت من الأصول والذي يعد بطبيعته وسيلة لممارسة النشاط الاقتصادي. (العمرى، ٢٠٠٨ : ٣٥٦).

وتختلف هذه الأرباح عن الأرباح التي تنشئ من إستخدام الأصل نفسه في عملية النشاط الاقتصادي، وعليه فإن صافي الربح الرأسمالي يمثل الفائض من الأرباح الرأسمالية بعد تنزيل التكاليف الرأسمالية. وبما إن الأرباح الرأسمالية هي تلك الأرباح الناشئة من التصرف بذات الموجودات الرأسمالية بالبيع أو غير ذلك فإن الربح الناتج منها يختلف من الربح الاعتيادي المتولد من ممارسة النشاط الاقتصادي فالأول لا يبحث عنه المشروع وإنما يحصل على شكل عملية عارضة وبشكل استثنائي إما الثاني فيعتبر الهدف الأساس الذي يسعى اليه المشروع الاقتصادي. (عجينة، ١٩٦٥ : ١٨١ - ١٨٢). وقبل أن ننتقل إلى مصادر الأرباح الرأسمالية نتعرف على الموجودات الثابتة وأنواعها بشكل مختصر فالموجودات الثابتة هي تلك الموجودات التي يشتريها المشروع الاقتصادي ويستمد منافعها منها من خلال عمليات تشغيلها لفترات محاسبية مقررّة وتقسم إلى:

أ - الموجودات الثابتة المادية: - وهي كافة الموجودات العينية مثل المكائن والآلات والمعدات والأجهزة والمباني وغيرها ذات الاستخدام الدائم والمستمر أما قيمتها وقدرتها العملية فلا تبقى على ما هي عليه طوال عمرها الانتاجي فهي تتضاءل تدريجياً مع الوقت بسبب الاستعمال والاستخدام وكذلك يمكن أن تنتفي حاجتها من الناحية الاقتصادية بسبب التطور العلمي في اختراع أو تطوير آلات جديدة تكون أكثر كفاءة تحل محلها قبل انتهاء عمرها الوظيفي وفي كلا الحالتين الاستهلاك الوظيفي أو الاستهلاك الاقتصادي يجب على أصحاب المشروع أن يضعوا في حسابهم هذا الاستهلاك

٣.المبحث الثاني: موقف خضوع الأرباح الرأسمالية في قوانين ضريبة الدخل في العراق وقوانين ضريبية الأخرى لبعض الدول بصورة مختصرة

ونخلص لما سبق بأن الأرباح الرأسمالية هي تلك الأرباح التي تتأتى من التصرف بذات الموجودات الثابتة بالبيع أوغير ذلك، وإن الفرق بين الربح الرأسمالي والربح العادي هو أن الأول يمثل الربح الذي ينتج استثناء وهو ليس محل بحث من قبل الوحدة الاقتصادية بل قد يتحقق في مناسبة بعينها أو لا يتحقق بمعنى انه يفتقد إلى صفتي التكرار والانتظام. أما الفرق الثاني هو الأساس الذي أقيمت من أجله الوحدة الاقتصادية وهو الذي يمثل الهدف الذي تسعى لتحقيقه وهو الدافع المحرك للنشاط الاقتصادي.

لقد صدر أول قانون في ضريبة الدخل العراقي هو القانون رقم 52 لسنة 1927 والذي لم يتعرض فيه إلى موضوع الأرباح الرأسمالية، اما في قانون ضريبة الدخل رقم 85 لسنة 1956 حيث نصت الفقرة 4 من المادة الثانية من القانون المذكور وفي معرض بيائها إلى إخضاع هذه الأرباح (الأرباح الرأسمالية) إلى ضريبة الدخل، كما هو نصه : (الربح الناجم من التصرف في ذات الاموال المعدة لانتاج الدخل أو في منافعها كالمعامل والمصانع والمخازن ودور السينما والملاهي ويحدد الدخل لهذا الغرض بمقدار الزيادة بين كلفة الاموال والمنشآت التي أنفقها المكلف للحصول عليها وبين ثمنها أو قيمتها عند نقل ملكيتها أو منافعها وتحويلها إلى جهة الأخرى (بموجب المادة الثانية لفقرة ٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٨٥ لسنة ١٩٥٦).

أما عندما صدر قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 وحل محل القانون السابق تم الغاء الفقرة رقم (٤) من المادة الثانية التي تخص مصادر الدخل الخاضعة للضريبة، وقد نتج عن هذا الالغاء ان السلطة المالية حرصت على استبعاد الأرباح الرأسمالية من إخضاعها للضريبة مستندة في ذلك إلى ما قام به المشرع في قانون

ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 واعتبرته قرينة قاطعة على عدم رغبة المشرع في إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة. (عجينة، ١٩٦٥ : ١٨١-١٨٢). ولما استبعد المشرع الأرباح الرأسمالية بالقرينة من الضريبة فانه بالتبعية يستبعد الخسائر الرأسمالية من تنزيلها من الإيرادات وقد صادقت لجنة التدقيق الأولى في قرارها المرقم 15 لسنة ١٩٨١ على هذا الأمر كالتالي : (وجد أن المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 95 لسنة 1959 قد عدت مصادر الدخل الذي تفرض عليها الضريبة ولم يكن من ضمنها الأرباح الرأسمالية وعليه فإن الخسارة الرأسمالية لاتعتبر من الخسائر التي تنزل من دخل الشركة عند التقدير(الجنابي، ٢٠١١ : ٢١٥). وعند صدور قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 والذي حل محل القانون السابق لم يتعرض إلى موضوع الأرباح الرأسمالية. يمكننا أن نقول في هذا الإطار أن المشرع الضريبي العراقي قد خالف ماذهبت إليه التشريعات الضريبية الحديثة. ولنأخذ أمثلة على ذلك :

١- السودان :- هناك قانون خاص ينظم خضوع هذه الأرباح هو(قانون ضريبة الأرباح الرأسمالية لسنة 1986) الذي فرض الضريبة على(كل ربح فعلي أو حكمي يكون ناتج عن اي تصرف من التصرفات الناقلة للملكية الأصل الرأسمالي، اذا تم تملكه لمدة سنة أو أكثر، فإذا كانت مدة التملك اقل من تلك الفترة فيعتبر ذلك عملاً تجارياً يخضع لضريبة أرباح الأعمال التجارية...).(بموجب المادة ٥ من قانون ضريبة الأرباح الرأسمالية في السودان).

٢- مصر :- اعتبر المشرع المصري الأرباح الرأسمالية أحد عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة على الدخل إذ اخضعها من خلال هذا النص (تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للشركة)..

٣- سوريا :- لقد ذهب المشرع السوري بنفس اتجاه المشرع المصري (البيدي، ٢٠٠٨ : ٣٦١-٣٦٣).

من مصادر دورية أو عرضية يستلزم ضرورة تحمل عبء الضريبة عليها.

٣ - إن اخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة تعتبر مبرر لتصحيح أخطاء الماضي لأن الأرباح الرأسمالية في الأغلب تكون نتيجة المغالاة في أفساط الأندثار.

٤ - إن معنى الربح ينطبق على مفهوم الأرباح الدورية مثلما يجب أن تشمل كل فائض في موجودات الشركة.

٥ - إن فرض الضريبة على جميع الأرباح الدورية وغير الدورية يؤدي إلى التقليل من فرص التهرب الضريبي التي قد يقوم بها البعض عند تحويل أغلب دخولهم إلى موجودات ثابتة ثم بيعها وتحقيق الأرباح من ذلك البيع.

أما مبررات اللذين يدعون إلى عدم اخضاعها للضريبة فهي كالآتي :- (الدجيلي، ١٩٨٨ : ٩٦-٩٧).

١ - إن الضرائب بحسب المفهوم الحديث لها هو فرضها على إيراد دوري متجدد غير منتهي.

٢ - عدم اعتبار المتحقق من الزيادة أرباحاً رأسمالية بل هي أرباح وهمية ظهرت نتيجة انخفاض القوة الشرائية للنقود وعليه فأن المتحقق ليس أرباحاً وإنما هو جزء من رأس المال وان فرض الضريبة عليه يعد مصادرة لرأس المال المستثمر.

٣ - إن اخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يعني هروب رؤوس الأموال الأجنبية التي تبحث عن أكبر ربح ممكن.

٤ - إن المشاريع التي تحقق أرباحاً رأسمالية فأفها تحقق خسائر رأسمالية في نفس الوقت.

٥ - إن الأرباح الرأسمالية ليست متعلقة بنشاط المشروع في سنة سابقة بل هي ثمرة سنين عديدة ولذلك فإن اخضاعها في سنة معينة يعتبر نسفاً لمبدأ سنوية الضريبة.

وبالرغم من وجود المنطق في مبررات كلا الرأيين إلا انه من الضروري التمييز بين الأرباح الوهمية التي تتكون بسبب عوامل مختلفة مثل التضخم النقدي أو إعادة تقييم الموجودات الثابتة والتي لا تؤدي إلى تغيير حقيقي وفعلي في المركز المالي للمشروع حيث ليس من المنطق عدم اخضاع هذه الأرباح للضريبة وبين الأرباح التي تنتج عن زيادة القيمة الفعلية لأصول المشروع والتي لا بد ان تخضع

٤ - الأردن :- لقد أخضع المشرع الأردني الأرباح المتحققة من بيع الأصول المشمولة بأحكام الاستهلاك أو نقل ملكيتها بغير طريق الارث.(نور وآخرون، ٢٠٠٣ : ٥٦).

٥ - الولايات المتحدة الأمريكية :- لقد اخضعت الأرباح الرأسمالية إلى ضريبة الدخل وفي نفس الوقت يتم خصم الخسائر الرأسمالية ولكن يشترط في ذلك تحقق هذه الأرباح فعلاً عن طريق البيع أو غيره.

٦ - إنكلترا :- ان القاعدة العامة هي أن الأرباح الناشئة من بيع الأصول تدخل ضمن الأرباح العرضية التي لا تخضع للضريبة، ولكن اذا بيعت الأصول بثمان اكثر من قيمتها الدفترية فإن المبلغ الزائد عن هذه القيمة يصبح خاضعاً للضريبة.(عجينة، ١٩٦٥ : ١٨٥-١٨٦).

٤. المبحث الثالث: إمكانية إخضاع الأرباح الرأسمالية

للضريبة من وجهة نظر ضريبية

ذكرنا في المبحث الأول أن الأرباح الرأسمالية تمثل أرباح ناشئة عن التصرف بذات الموجودات الثابتة بالبيع أو بغيره، وعليه فإنها أرباح غير دورية وغير منتظمة وإنما تحدث على سبيل الاستثناء وهي ليست محل بحث من قبل المستثمر، على العكس من الأرباح الاعتيادية التي تشكل للمستثمر الدافع الأساسي. فهناك من يرى ضرورة اخضاعها وله مبرراته، وهناك من يرى ان الخضوع قد يقود إلى تشوه في القرارات الاستثمارية وله مبرراته، ويحتج اصحاب الرأي الأول بعدد من المبررات أهمها : (الدجيلي، ١٩٨٨ : ٩٤-٩٩).

١ - أن فرض الضريبة على الأرباح الدورية وغير الدورية تتفق مع قاعدة العدالة والملائمة وليس من العدالة فرض الضريبة على مزاولة العمل ولا تفرض على دخل عرضي لمجرد أن الأول منتظم ونتيجة جهد مبذول والثاني عرضي على سبيل الاستثناء.

٢ - اتساع مفهوم الدخل بحيث يشمل الأرباح الرأسمالية مع الأرباح الاعتيادية، ذلك؛ لأن الأساس في فرض الضريبة هو المقدرة التكليفية وإن أي زيادة في هذه المقدرة سواء كانت

للضريبة عند تحققها سواء بالبيع أو بغيره لأنها قد تحققت وانفصلت مع رأس المال بشكل واقعي.

ويمكننا أن نقول إنه مثلما يتم محاسبة المكلف عن الأرباح التي حققها خلال السنة، فيمكن محاسبته عن الأرباح التي يحصل عليها عند بيعه لرأس المال الثابت كذلك لأنه كان قد سدد تكاليف تملكه خلال سنوات عمله. إن الأرباح الرأسمالية قد يكون لها دوراً بارزاً في خلق الثروات الكبيرة لدى فئة قليلة من الأفراد، لذلك فإن عدم سريان الضريبة عليها سيزيد من حدة التفاوت في توزيع الثروات والدخول، وكذلك قد يجرم الخزينة من إيرادات قد تكون مؤثرة، كما إن سريان الضريبة على الأرباح العادية دون الأرباح الرأسمالية قد يؤدي إلى زيادة المضاربات والتجارة برؤوس الأموال دون توسع في حجم الانتاج الفعلي. (عجينة، ١٩٦٥: ٦٧٢-٦٧٣).

ولما تقدم فإن الباحث يدعو إلى فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية لأنها قد تسهم في تحقيق أهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية. وبمقدار تعلق الأمر بالعراق فإن المشرع لم يبين بشكل صريح كيفية التعامل مع هذه الأرباح ولكن الفقرة 6 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل تنص بفرض الضريبة على (كل مصدر آخر غير معنى بقانون وغير خاضع لأية ضريبة). وكذلك في الفقرة 11 من المادة الثامنة من القانون أعلاه نصت على طرح (اقساط اطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما انفقه المكلف على تملكها وفق ما يحدده نظام الاندثار) على الموجودات. ويتبين من هذه الفقرة بأن المشرع الضريبي العراقي قد وافق على تنزيل الموجودات الثابتة غير المادية كشهرة المحل وحقوق براءة الاختراع والعلامات التجارية من الدخل الإجمالي، لأن طبيعتها تختلف عن باقي الموجودات الأخرى والتي تتناقض تلك الموجودات قيمتها عبر الزمن الأمر الذي يبرر إستهلاك تلك الموجودات في حين ان شهرة المحل لاتتناقص قيمتها وهذا هو السبب الذي يحمل الدوائر الضريبية على عدم السماح باستهلاكها، في حين أن

البعض يرى إمكانية اخضاع شهرة المحل إلى نظام الاستهلاك اذا كانت قد اشترت بثمن معين، وكذلك الحال مع العلامات التجارية إذا اقتضت صرف بعض النفقات، لتسجيلها فان هذه النفقات تنزل من الدخل، أما براءة الاختراع فليس هناك ما يمنع من إخضاعها إلى نظام الاندثار مادام ان استعمالها مقيد بمدة معلومة وانها قد اشترت ودفع ثمنها ويقسم ثمن التكلفة على عدد السنين التي يستمر ف يها مفعول براءة الاختراع. ونصت المادة 16 من نفس القانون على اعتبار ما ينتج عن تصفية الشركة أو حلها بحكم توزيع الأرباح، فكل مبلغ يحصل عليه المساهم بزيادة عن قيمة أسهمه الأصلية المدفوعة تسري عليه الضريبة ما عدا الاحتياطيات التي سبق ودفع عنها الضريبة (الزبيدي، ٢٠٠٨: ٣٥٩).

وبناءً على ذلك تصبح الأرباح الناجمة من بيع الأصول الثابتة بسبب زيادة ثمن بيعها عن ثمن شرائها خاضعة للضريبة باعتبارها من روافد الدخل الفردي وتحقق لكل مكلف سواء كان تاجراً أو صناعياً أو غير ذلك ويجب على صاحب رأس المال دفع الضرائب التي عليه عند بيعها لانه استفاد منها في حالتي التشغيل والبيع، ولكن الضريبة يجب ان تكون نسبية وليست تصاعدية. ولذلك وعلى الرغم من غياب النص الصريح القاضي بإخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة لكنه يمكن الاستناد إلى نص الفقرة 6 من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل في مسالة اخضاع هذه الأرباح للضريبة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً - الاستنتاجات:

- ١- إن عدم فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية سيؤدي إلى نقص في الوعاء الضريبي.
- ٢- إن إهمال الضريبة على الأرباح الرأسمالية لا يتفق مع العدالة الضريبية لأنه لا يجوز اخضاع دخل معين دون دخل آخر لأي سبب كان.

الكتب :-

- ١ - د. محمود رياض عطية، موجز في المالية العامة، دار المعارف في مصر، بدون سنة طبع.
- ٢ - د.فاضل شاكر الواسطي، اقتصاديات المالية العامة، ط ١، مطبعة المعارف، بغداد. 1973
- ٣ - د.عبدالكريم صادق بركات، دراسة الاقتصاد المالي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر. 1983
- ٤ - د. علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة، 1972 .
- ٥ - د. المرسي السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق،الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت ٢٠٠١.
- ٦ - د. طلال محمد علي الجحأوي واحرون، المحاسبة والتحاسب الضريبي، الاساسيات والمفاهيم والتطبيقات، ٢٠١٣ .
- ٧ - د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي (التباين في الانظمة الضريبية القائمة في الدول العربية "دراسة مقارنة") دار الحامد للنشر والاعلان، عمان ٢٠٠٨.
- ٨ - د. صالح يوسف عجيبة، ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية، المطبعة العالمية، القاهرة 1965
- ٩ - حسن عداي الدجيلي، شرح قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل، ط 1، 1988 .
- ١٠ - د. طاهر الجنابي، علم المالية والتشريع المالي، العاتك لصناعة الكتاب، ط ٤، ٢٠١١.
- ١١ - هشام محمد صفوة العمري، الضرائب على الدخل، مطبعة الجاحظ، بغداد، ١٩٨٩.
- ١٢ - د. عبد الناصر نور وآخرون، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط ١، عمان ٢٠٠٣.
- ١٣ - د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي (ضرائب الدخل)، الدار الجامعية، بيروت. 1988.

- ٣- لا يوجد سند قانوني صريح يمنع من فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية.
- ٤- إن استبعاد الضريبة على الأرباح الرأسمالية لا يتفق مع الاتجاهات الحديثة عند باقي الدول التي اخضعتها للضريبة.

ثانياً - التوصيات:

- ١- يجب أن تضاف ضريبة الأرباح الرأسمالية إلى باقي أنواع الضرائب حيث إن وجودها يسهم في توسيع الوعاء الضريبي.
- ٢- يجب أن يتصف النظام الضريبي بالعدالة وذلك من خلال عدم استبعاد أي زيادة في دخل المكلف ولو كانت زيادة عرضية.
- ٣- من مقتضيات المصلحة العامة هو اعتماد القانون الضريبي على نص الفقرة ٦ من المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٤- من الضروري مواكبة التطورات الحديثة عند وضع النصوص القانونية وخاصة الضريبة منها وأخذ العبرة منها.

تضارب المصالح

يؤكد الباحث/الباحثون عدم وجود أي تضارب في المصالح المالية أو المهنية أو الشخصية قد يؤثر في تصميم الدراسة أو تحليل البيانات أو تفسير النتائج أو نشرها، وأن جميع الإجراءات البحثية تمت وفق معايير النزاهة والموضوعية العلمية.

المصادر

القوانين والوثائق:

- ١- قانون الشركات العامة العراقي رقم 22 لسنة 1997
- ٢- قانون الشركات الاردني رقم 22 لسنة 1997
- ٣- قانون الشركات المصري رقم 157 لسنة 1981
- ٤- قانون الشركات التونسي رقم 93 لسنة ٢٠٠٠.
- ٥- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 85 لسنة 1956
- ٦- قانون ضريبة الأرباح الرأسمالية لسنة 1986 السوداني.
- ٧- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم 113 لسنة 1982.

- ١٤ - صباح صادق جعفر الانباري، مجموعة قوانين الشركات ، بدون سنة طبع.
- ١٥ - عبدالحميد الشواربي ، موسوعة الشركات التجارية.

البحوث والمجلات :-

- ١ - يوحنا ادم، المخاطر المحاسبية لعدم التمييز بين صافي الدخل ورأس المال، السويد، ٢٠٠٧.
- ٢ - فلاح شفيق، مفهوم الربا والاكتناز " وجهة نظر اقتصادية لعلة تحريمهما في الشريعة الاسلامية"، بحث منشور على الشبكة الدولية للمعلومات على الموقع www.iraker.dk.
- ٣ - هشام محمد صفوة العمري، الأرباح الراسمالية ومدى خضوعها للضريبة، مجلة المالية، العدد ٤ السنة الرابعة، بغداد ١٩٧٧.
- ٤ - الجريدة الرسمية للمملكة الاردنية ، العدد (٤٢٠٤) لسنة ١٩٩٧.

الرسائل والأطاريح :-

- 1- فيان يوسف نوري محمود، النظام القانوني للربح في الشركة المساهمة (دراسة مقارنة)، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الموصل ٢٠٠٢.