

## مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي ١٢ الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية

أ.د. عامر محمد سلمان

طالبة الماجستير. اسماء حسين علي (\*)

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

### المستخلص

يهدف البحث الى تكييف ومواءمة القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ الخاصة بضرائب الدخل مع المعايير الدولية في ظل تطبيق النظام المحاسبي الموحد ، وذلك من خلال ادراج الضرائب المؤجلة التي تم حسابها في شركة بغداد للمشروبات الغازية - شركة مساهمة خاصة في القوائم المالية للشركة ، حيث تعد الشركة من الوحدات الاقتصادية التابعة لقطاع الصناعة والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، حيث تقوم الشركة بتجاهل الفروقات المؤقتة الناشئة من اضرار الحرب ، مما يترتب عليه سوء في تصنيف بنود القوائم المالية ، وقد توصل البحث الى انه في حالة ما تم اظهار مثل هذه الفروقات في القوائم المالية فأنها سوف تقدم افصاحاً أكثر افادة لمستخدمي القوائم المالية ، حيث يتم اظهار المركز المالي الحقيقي من خلال ادراج الاصول او الالتزامات الضريبية المؤجلة .

### Abstract

*The extent of the application of the international standard 12 your income taxes in the Iraqi environment*

### Abstract

*The research aims to adapting and adjusting the base local accounting No. 13 for the income tax with international standards in light of the application of the unified accounting system , through the inclusion of deferred taxes that are calculated at Baghdad Soft Drinks - private joint stock company in the financial statements of the company, where the company is from economic units of the industry and listed on the Iraq Stock Exchange , where the company is ignoring the temporary differences arising from war damage , resulting in poor classification items of financial statements , and research found that in the case of what has been show such differences in the financial statements they Disclosure will provide the most benefit to users of financial statements , where it is to show the real financial position through the inclusion of assets or deferred tax liabilities.*

(\*) جزء مستل من رسالة ماجستير للباحثة الثانية.

## المقدمة

تعد ضرائب الدخل من اهم انواع الضرائب المباشرة خصوصا" في البلدان التي تشكل ايراداتها نسبة عالية من هذا النوع من الضرائب ، الامر الذي جعل التشريعات الضريبية لها وما يوازيها من اجراءات محاسبية من الاهمية بمكان ، نظرا لما لها من اثار مالية واقتصادية تؤثر في سياسة الدولة والشركات والافراد ، ان تحديد الدخل الذي يمثل الوعاء لهذا النوع من الضريبة يشكل اهمية بالغة للمحاسبين ، خصوصا" اذا ما تم ادراك ان الجدل لازال مستمرا حول تحديده بين المحاسبين من جهة والسلطة المالية من جهة اخرى لأسباب اهمها : ١- اختلاف الرؤى بين الطرفين حول تضمين الدخل (وعاء الضريبة) من بنود تدخل او لا تدخل بهذا الوعاء .

٢- اختلاف الاساس الذي يحتسب بموجبه الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي فيما يتعلق باختلاف توقيت الاعتراف بالمصروفات والايرادات لكلا الطرفين .

ونتيجة للسبب الاول وبسبب تجاهل الشركات خصوصا" العراقية لما ورد في المعيار الدولي رقم ١٢ ، اضافة الى العرف الموجود في قانون الضريبة المحلي النافذ بتحديد البنود التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي ، فقد فقدت تلك الشركات الاستفادة من استغلال المنافع الضريبية المستتبطة من الضريبة على الدخل عن طريق تتبع اثارها على المكاسب والخسائر لعملياتها غير المنتظمة نتيجة عدم تضمين الاخيرة في ذلك الوعاء ومنها:- العمليات غير المستمرة discontinued operations والبنود الاستثنائية extraordinary items والتغير بالمبادئ المحاسبية change in accounting principles ، وهذا ما يعرف بتخصيص الضرائب على مدار الفترة intraperiod tax allocation والذي يزيد القدرة الافصاحية لقائمة الدخل ، اما السبب الثاني فان الواقع العملي ينتج فروقا مؤقتة temporary differences نتيجة الاختلاف في تحديد الدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي فالدخل الاول يحسب محليا" على وفق ضوابط وتعليمات الهيئة العامة للضرائب وعالميا" تنشأ هذه الفروق نتيجة اختلاف الاسس المتبعة في كليهما بسبب اختلاف توقيت الاعتراف بالمصروفات والايرادات لكلا الطرفين ، والذي اشارت اليه كل من القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ والمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢.

وتكون البحث من ستة مباحث المبحث الاول منهجية البحث والمبحث الثاني مفهوم الدخل واشكاله تحديده والفروق الناتجة بين الدخلين المحاسبي والضريبي والمبحث الثالث الاثار الضريبية وطرائق معالجتها ، والمبحث الخامس تكييف القاعدة المحاسبية ١٣ مع المعيار الدولي ١٢ في ظل النظام المحاسبي الموحد والمبحث السادس الجانب التطبيقي للبحث على الشركة عينة البحث والمبحث السابع الاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الاول - منهجية البحث

مشكلة البحث - ان مسألة تحديد وعاء ضريبة الدخل ومدى مسايرته للمعايير الدولية (معيار رقم ١٢) والقواعد المحلية (قاعدة رقم ١٣) من المسائل التي لازال يدور الجدل حولها وما يتمخض عنها من امور تؤثر بشكل او اخر على القدرة الافصاحية للقوائم المالية في الشركات العراقية خصوصا وان اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة لمدة معينة قد يساهم في وجود فروقات ضريبية مؤقتة او دائمة ينبغي تسويتها في المدد اللاحقة ، ونتيجة لعدم توضيح تلك التسوية في القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ ادى الى تجاهل المحاسبين ذلك مما افقدهم القدرة على تتبع الاثر الضريبي للمدد المستقبلية ، لتحديد مصروف ضريبة الدخل المستحق لمدة معينة والواجب اظهاره في قائمة الدخل والمحسوب وفق المعايير الدولية الذي يحدد من خلال ضريبة الدخل

الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة ، كذلك محدودية بنود قائمة الدخل (المعروفة بموجب النظام المحاسبي الموحد بحساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع ) حيث تعرض تلك البنود بطريقة لا توضح اية مكاسب او خسائر للعمليات غير المنتظمة مما يسهم في عدم ترشيد قرارات الادارة وبما يتعارض مع ما ورد في المعيار الدولي رقم ١٢ لفقدانها لتتبع الاثر الضريبي على مكاسب وخسائر

العمليات غير المنتظمة والذي يعرف بتخصيص الضرائب على مدار المدة Intraperiod Tax Allocation ، لذا ستكون مشكلة البحث متمثلة بالتساؤلات الآتية :

أ- هل أسلوب العرض المحاسبي الحالي بموجب النظام المحاسبي الموحد يقدم افصاحاً أكثر افادة للإدارة بما يمكن من ترشيد قراراتها.

ب- هل يؤخذ بنظر الاعتبار موضوع الضرائب المؤجلة في التطبيقات المحاسبية العراقية وفقاً لما جاء بالمعيار الدولي رقم ١٢ والقاعدة المحاسبية رقم ١٣.

ت- هل يتم معالجة الفروق المؤقتة الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي وفق ما جاء بالمعيار الدولي على الرغم من غياب تلك المعالجة في القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ على الرغم اشارتها لتلك الفروق .

ث- هل تتضمن القاعدة المحاسبية المحلية موضوع اثر تتبع الضرائب على مدار المدة وفقاً لما ورد بالمعيار الدولي رقم ١٢.

**اهمية البحث** - تكمن اهمية البحث في وجود عدد من المواضيع المحاسبية الحيوية والغائبة عن المهنة في العراق بسبب الضعف في أسلوب عرض مفردات القوائم المالية الصادرة بموجب النظام المحاسبي الموحد ، من بين تلك المواضيع موضوع صعوبة بيان الآثار المستقبلية لها على الضرائب المؤجلة في حالة وجودها لما لذلك من اهمية في ترشيد قرارات الادارة وكذلك تخصيص الضرائب على مدار المدة والذي غابته تتبع الاثر الضريبي للمدة على مكاسب وخسائر البنود الغير تشغيلية مما يفقد معرفة استغلال المنافع الضريبية عليها .

**اهداف البحث** - يهدف البحث الى تكييف ومواءمة القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ مع المعايير الدولية من خلال :

١- معالجة الفروق الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي لبيان الآثار المستقبلية لها على الضرائب المؤجلة من خلال اعادة تبويب بنود المركز المالي .

٢- تتبع الاثر الضريبي على مدار المدة على مكاسب وخسائر البنود غير التشغيلية.

**فرضيات البحث** - يستند البحث على فرضية اساسية مفادها امكانية تكييف القاعدة المحلية ١٣ بما ينسجم مع متطلبات المعيار الدولي ١٢ حول الضرائب في البيئة العراقية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية :

١- تحديد الضرائب المؤجلة كأصول او التزامات بسبب الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة من اختلاف الدخلين المحاسبي والضريبي يؤدي الى قياس مصروف ضريبة الدخل بشكل موضوعي في المدة المالية والمدد القادمة وكذلك موضوعية المركز المالي .

٢- امكانية تسوية الفروق الضريبية اعلاه .

٣- تتبع الاثر الضريبي على مدار المدة على مكاسب وخسائر البنود غير التشغيلية في قائمة الدخل.

**حدود البحث** - يشمل البحث بعض الشركات المدرجة ضمن سوق العراق للأوراق المالية والتقارير المالية الخاصة بالشركات عينة البحث للأعوام ٢٠٠٧ - ٢٠١١ .

**أسلوب البحث** - استند البحث الى الأسلوب الاستنباطي من خلال تسليط الضوء على محاسبة الضرائب بشكل عام وفي البيئة العراقية بشكل خاص ، وعرض ابرز ما جاء في المعايير الدولية والمحلية ذات الصلة ، اما المنهج الاستقرائي فقد شخّص ابرز المعوقات التي تمنع تطبيق المعيار الدولي ١٢ وتم تحديد وتحليل اهم المتطلبات الضرورية لتكييف تطبيقه في البيئة العراقية .

## المبحث الثاني - مفهوم الدخل واشكاله وتحديد الفروق الناتجة بين الدخلين المحاسبي

### والضريبي

المفهوم المحاسبي للدخل :- الدخل المحاسبي هو الدخل المحسوب على اساس المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، ان هذه المبادئ تشير الى ان الدخل يجب ان يقاس على اساس العمليات المتحققة ، لذلك فان الدخل المحاسبي التقليدي يعرف بانه الفرق بين الايرادات المتحققة من العمليات خلال المدة المحاسبية وما يقابلها من التكاليف التاريخية التي تتحقق كمصاريف في نفس المدة ( رمضان : ٢٠٠٢ ، ١٤١ ) .

اشكاله تحديد الدخل بموجب التشريع العراقي بالرجوع الى قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل ، يلاحظ ان المشرع العراقي لم يعط تعريفاً دقيقاً لمعنى الدخل ، غير انه اورد في المادة الاولى من الفقرة الثانية من القانون المذكور مفهوم الدخل بانه : (الايراد الصافي الذي حصل عليه من المصادر الاتية ، ارباح الاعمال التجارية او الفوائد والعمولة او من بدلات ايجار الاراضي الزراعية او من الارباح الناجمة عن نقل ملكية العقار او حصل عليه من الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والاجور والمخصصات لغير العاملين في دوائر الدولة والقطاع الاشتراكي ) ، من النص السابق يتضح بان المشرع العراقي اخذ بنظرية الاثراء في تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة وان لم يقطع صلته احياناً بنظرية المصدر في بعض الحالات القليلة كما هو الحال في عدم اخضاعه الارباح الرأسمالية (الزبيدي ، ٢٠٠٨ : ١٢٧ ) ، ان المشرع العراقي لم يعد الارباح الرأسمالية مصدراً من مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، كما لم يشر فيما اذا كانت الخسائر الرأسمالية واجبة الخصم من وعاء الضريبة باعتبارها تكليفاً واجب التنزيل من الدخل الاجمالي او انها غير جائزة الخصم ( المفتي ، ٢٠٠٢ : ٣٥ ) ، وهناك رأي يؤيد خضوع الارباح الرأسمالية للضريبة والسند القانوني للخضوع هو الفقرة السادسة من المادة الثانية التي تعلن بشكل واضح ان كل مصدر اخر غير خاضع لأي ضريبة في العراق يخضع لضريبة الدخل ، حتى ان هذا الرأي يعتبر عدم الاخضاع عيباً في جبين العدالة ، اذ ليس من العدالة في شيء ان تخضع الارباح الاعتيادية والايرادات الدورية الاخرى وتبقى الارباح الرأسمالية بدون خضوع (النجار ، ١٩٩٠ : ١١٠) ، ان هناك العديد من البنود التي تخلق اختلافات بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المالي قبل الضريبة ، ومنها الارباح والخسائر الرأسمالية ، ولأغراض الاعتراف في المحاسبة فان هذه الفروق تشمل نوعين : الفروق المؤقتة ، والفروق الدائمة .

**اولاً : الفروق الدائمة Permanent Differences :-** عرف المعيار الدولي الثاني عشر (IAS) الفروق الدائمة او الثابتة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة ، بانها الاختلافات التي تنشأ في مدة مالية معينة ولا تنعكس اثارها في مدة او مدد تالية ، وتنشأ هذه

الفروقات نتيجة ان بعض بنود المصروفات والايرادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس احد نوعي الدخل ( المحاسبي او الضريبي ) ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الاخر من الدخل . ( الفار ، ٢٠١٠ : ٣٨ ) ومن امثلة الفروق الدائمة احتساب الاندثار بنسبة تزيد على النسبة المقررة او الغرامات والمصروفات الناجمة عن مخالفة القوانين وغيرها .

**ثانياً : الفروق المؤقتة Temporary Differences :-** لقد عرف المعيار الثاني عشر الفروق المؤقتة بانها فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدته الضريبية ، وتعرف القاعدة الضريبية لأصل ما على انها القيمة التي تخصم للأغراض الضريبية (اي لتحديد الارباح الضريبية المستقبلية ) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي ستندفق او ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية لأصل ، اما اذا كانت هذه المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة فان الاساس الضريبي لهذا الاصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية ( الفار ، ٢٠١٠ : ١٧ ) في حين عرفت القاعدة المحاسبية المحلية رقم ١٣ الفروق المؤقتة بانها الفروق التي تنشأ نتيجة لاختلاف المدة التي تدخل فيها بعض مبالغ او بنود الايرادات والمصروفات في الدخل الضريبي ، عن المدة التي تدخل فيها تلك المبالغ والبنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في مدة ما وتنعكس اثارها في فترة أو مدد لاحقة ، ويرى الباحثان ان

الفروق المؤقتة مردها اختلاف الاساس المحاسبي والاساس الضريبي الذي يعتمد من قبل الجهتين الشركة الخاضعة للضريبة وهيئة الضرائب ، وتنقسم الفروق المؤقتة الى ( الفار ، ٢٠١٠ : ١٦ ):-

- أ- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Difference :- وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها ارباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي في المدد المستقبلية عندما يتم استرداد او تسوية القيمة الدفترية للأصل او الالتزام ، ان هذه الفروق ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات المقبلة ، اي ينشأ عنها عادة التزام ضريبي مؤجل ، مثل بيع بضاعة بالأجل ينتج عنه زيادة في الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي نتيجة لاتباع الشركة اساس الاستحقاق واتباع السلطة الضريبية الاساس النقدي ، فالفرق سوف يخضع للضريبة في السنة التي يتحقق فيها .
- ب- فروق مؤقتة واجبة الخصم Deductible Temporary Differences :- وهي الفروق التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد او تسوية القيمة الدفترية للأصل او الالتزام ، ان هذه الفروق ينتج عنها مبالغ واجبة الخصم في السنوات المقبلة ، اي ينشأ عنها عادة اصل ضريبي مؤجل ، مثال ذلك تسلم قيمة دين نتيجة بيع بضاعة بالأجل فالفرق الناتج نتيجة لاحتساب هذا المبلغ ضمن الدخل الضريبي وعدم احتسابه ضمن الدخل المحاسبي يكون خاضعاً للضريبة ، ان وجود الاثار المستقبلية للضرائب يعني ان تأثير الفروق المؤقتة لا يقتصر على قائمة الدخل وحدها (كما هو الحال بالنسبة للفروق الدائمة ) وانما يمتد تأثيرها ايضا الى قائمة المركز المالي.

#### الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

- أ- الاصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets :- الاصل المؤجل يتمثل في زيادة الضرائب المستحقة عن المدة الحالية ، والتي يمكن استردادها في المدد المستقبلية ، والتي ترجع للفروق المؤقتة في الاستقطاعات التي توجد نهاية المدة الحالية (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ٩٩٢) ، ويتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل بالنسبة للخسائر الضريبية المرحلة المتبقية
- ب- (اي التي لم ينته الحق في ترحيلها بعد) او اي خصومات ضريبية اخرى الى المدى الذي يحتمل فيه ان تسترد في المستقبل .

- ت- الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities :- ان التزام الضريبة المؤجلة يعبر عن الزيادة في الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية نتيجة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي توجد في نهاية السنة الحالية (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ٩٨٧) ، ويجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة الضريبية كافة مالم ينشأ الالتزام الضريبي عن شهرة لا يسمح باقتطاع اطفائها للأغراض الضريبية ، والاعتراف الاولي بأصل او التزام في عملية تتصف بانها : ليست اندماج اعمال وفي وقت حدوث العملية لم تؤثر في الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية ) (المعايير الدولية ، ٢٠١٢ : ٦٣٧ )

#### عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

- اولا - العرض في الميزانية Balance Sheet Presentation :- من الضروري تصنيف الاصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة الى مقادير متداولة ومقادير غير متداولة ، حيث يصنف اصل او التزام الضريبة المؤجلة الى متداول وغير متداول بناء على تصنيف الاصل او الالتزام المتعلق به لأغراض التقرير المالي ويعد اصل او التزام الضريبة المؤجلة مرتبطاً بأصل او التزام اخر اذا كان تخفيض هذا الاصل او الالتزام الاخر سيؤدي الى انعكاس او تحول الفرق المؤقت ، اما اصل او التزام الضريبة المؤجلة الذي لا يرتبط بأصل او التزام اخر لأغراض التقرير المالي ومنها اصل الضريبة المؤجلة المتعلق بترحيل الخسائر للأمام فانه يجب تصنيفه طبقاً لتاريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت (الفار ، ٢٠١٠ : ٩١) .

- ثانيا :- العرض في قائمة الدخل Income Statement Presentation :- يجب الافصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة ، حيث تضم هذه المكونات ما يلي (المعايير الدولية ، ٢٠١٢ : ٦٥٨) :- مصروف (دخل) الضريبة الجاري ، أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية عن مدد سابقة ، ومبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الذي يعود إلى نشوء وانعكاس

الفروق المؤقتة ، ومبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجلة الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة ، ومبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقتة لمدة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجارية أو مصروف ضريبة الدخل المؤجلة ، ومصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل ، ومبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقة أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقتة لمدة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل ، ومبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للمدة.

### المبحث الثالث - الآثار الضريبية المؤجلة وطرائق معالجتها

**الآثار الضريبية المؤجلة :-** وهي الآثار المستقبلية عن ضرائب الدخل والناجمة عن الفروق المؤقتة وعمليات الترحيل للأمام والمقاسة باستخدام معدل الضريبة الحدي وفي ضوء نصوص القانون الضريبي في نهاية السنة (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ١٠٢٧)، ومن المفترض ان استرجاع جميع الاصول او تسوية جميع الالتزامات له آثار ضريبية وان هذه الآثار او النتائج يمكن تقديرها بشكل

موثوق ويمكن تفاديها اي ان الآثار الضريبية تتمثل في تسوية التزامات المنشأة واسترجاع قيم اصولها في النهاية بمرور الوقت (حماد ، ٢٠٠٨ : ٢١٧).

#### ضرائب الدخل المؤجلة والقيم الخاضعة للضريبة في المستقبل

على الرغم من ان الاصدارات الرسمية ظلت تطالب بصورة مستمرة بتوزيع الضرائب بين المدد ، فان بعض الافراد يرى ان مصروف ضرائب الدخل المقرر عنه في قائمة دخل الشركة يجب ان يكون هو نفسه مقدار الضرائب المستحقة عن المدة المحاسبية كما يحدده الاقرار الضريبي ، وفي ظل هذا المدخل ليس من الضروري اجراء اي توزيع لضرائب الدخل بين المدد (شرويدر وآخرون ، ٢٠١٠ : ٤٦٧) وفيما يأتي بيان لكل من الحالتين :-

اولا - عدم توزيع الضرائب على مدار الفترات :- ان هذه الطريقة من طرائق المحاسبة عن ضرائب الدخل لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقوم هذه الطريقة على حساب ضرائب الدخل عن الربح الضريبي للفترة واهمال اي انعكاسات ضريبية للفروق المؤقتة على المدة او الفترات القادمة ، وتكون الضريبة المستحقة عن المدة = وعاء الضريبة  $\times$  سعر الضريبة (حماد ، ٢٠٠٦ ، ٥٦٥) .

**ثانيا- توزيع الضرائب على مدار المدد :-**وهي عملية تخصيص مصروفات ضريبة الدخل بين فترات اعداد التقارير بغض النظر عن توقيت المدفوعات النقدية ، والهدف من ذلك هو ان عكس التأثيرات الضريبية الكلية لجميع الاحداث الاقتصادية التي تم التقرير عنها في القوائم المالية الحالية والسابقة وخاصة اعداد التقارير عن التأثيرات الضريبية المتوقعة التي تعكس الفروق المؤقتة التي حدثت في تاريخ اعداد التقارير . (حماد ، ٢٠٠٦ : ٥٥٥) ، وتسمى هذه الطريقة ايضا بالطريقة المعاصرة ، ووفقا لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل بمراعاة الآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي (الفار ، ٢٠١٠ : ٦٢).

طرائق توزيع الضرائب بين المدد :- لان معدلات الضريبة تتغير مع الوقت ، فان هناك تساؤلات اضافية تظهر حول طريقة التوزيع الضريبي التي يلزم استخدامها في المحاسبة عن الآثار الضريبية وكيفية عرض هذه الآثار في القوائم المالية (كيسو وويجانت، ١٩٩٩ : ١٠٣٢) وهناك ثلاث طرائق مختلفة للتوزيع الضريبي هي :- طريقة التأجيل و طريقة الالتزام و طريقة القيمة الخالصة الضريبية وسيتم بيان هذه الطرائق تباعا .

**اولا :- طريقة التأجيل The Deferred Method :-** في ظل هذه الطريقة يستند حساب مقدار ضريبة الدخل المؤجلة الى معدلات الضريبة السارية عند نشأة الفرق المؤقت الذي أحدثها ، ولا يعدل رصيد الضرائب المؤجلة ليعكس التغيرات اللاحقة في معدلات الضرائب او فرض ضرائب جديدة (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ١٠٣٢) ، وهكذا تعنى طريقة التأجيل بالآثار الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة

في السنة الحالية فقط سواء أكانت ناشئة في السنة الحالية لأول مرة أم نشأت في سنوات سابقة وظهرت آثارها الضريبية في السنة الحالية ، وقد سميت هذه الطريقة بطريقة التأجيل لأنها لا تأخذ بالحسبان الآثار الضريبية للفروق المؤقتة على المدة أو المدد القادمة وتقوم بتأجيلها إلى حين حدوثها بالفعل ، فعلى سبيل المثال وجود خسارة ضريبية مرحلة لسنوات قادمة يؤدي إلى توقع حدوث وفر ضريبي ناشئ عن خصم الخسارة المرحلة (أي أصل ضريبي مؤجل) ولكن طريقة التأجيل تتجاهل هذا الأصل الضريبي المؤجل لحين تحقق أرباح كافية لامتصاص الخسارة بالفعل وفي كل سنة من السنوات التي يتم فيها الترحيل على حدة وإن من الصعب تطبيق طريقة التأجيل لأنه كان ينتج عنها ظهور قيم مدينة أو دائنة (أصل ضريبي مؤجل أو التزام ضريبي مؤجل) له علاقة ضئيلة بالمنافع المستقبلية أصل ضريبي مؤجل أو التزامات ضريبية مؤجلة مستقبلية ، وذلك لأنه لا

تأخذ في الحسبان الآثار الضريبية للفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ في المستقبل .(حماد ، ٢٠٠٦ : ٥٦٨) أما المعيار الدولي الثاني عشر المعدل فإنه يمنع توزيع الضرائب بموجب طريقة التأجيل .

**ثانياً :- طريقة الأصل – الالتزام The Asset – Liability Method** :- نظراً للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التأجيل من ناحية وعودة التركيز على قائمة المركز المالي من ناحية أخرى ، فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ قام بحظر استخدام طريقة التأجيل ووضع طريقة الالتزام وهذه الطريقة الأخيرة تعترف بجميع الآثار الضريبية للفروق المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتعكس في السنة الحالية ، أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو الآثار الضريبية للفروق المؤقتة المتوقعة حدوثها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة (حماد ، ٢٠٠٦ : ٥٦٩) ، وتطالب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حالياً باستخدام طريقة الأصل – الالتزام في توزيع الضرائب بين الفترات (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ١٠٣٣) ، ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي من المشروع المحاسبية عن ضريبة الدخل المؤجلة باستخدام إما طريقة التأجيل أو طريقة الالتزام المعروفة أحياناً بطريقة قائمة الدخل للالتزام ، أما المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل فقد منع استخدام طريقة التأجيل ويتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحياناً بطريقة الميزانية العامة للالتزام ، حيث تركز طريقة قائمة الدخل للالتزام على فروق التوقيت بينما تركز طريقة الميزانية العامة للالتزام على الفروق المؤقتة ، إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في مدة واحدة وتعكس في مدة لاحقة أو أكثر ، أما الفروق المؤقتة فهي الفروق بين الوعاء الضريبي (القاعدة الضريبية) لأصل أو التزام ما وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام المسجلة في الميزانية العامة والوعاء الضريبي (القاعدة الضريبية) لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يتم إرجاعه لذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية (المعايير الدولية ، ٢٠١٢ : ٦٢٩) ، إن المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها تتوافق مع المعيار الدولي الثاني عشر المعدل الذي يقتضي بالمحاسبة عن توزيع الضرائب بين المدد بطريقة الأصل – الالتزام .

**ثالثاً :- طريقة القيمة خالصة الضريبة Net – Of – Tax Method** :- في ظل هذه الطريقة لا يقرر عن أي حساب ضريبة دخل مؤجل في الميزانية ، كما أن مصروف ضريبة الدخل المقرر عنه في قائمة الدخل يتساوى مع مقدار الضرائب المستحقة التسديد عن الفترة ، ولا يقرر عن الآثار الضريبية للفروق المؤقتة بصورة مستقلة ، وإنما يقرر عن هذه الآثار كتعديلات للقيم الدفترية لأصول أو التزامات معينة ولإيرادات والمصروفات المتعلقة بها ، حيث تعترف هذه الطريقة بأن الخضوع للضريبة في المستقبل وإمكانية الاستقطاع الضريبي في المستقبل تعد عوامل مهمة في عملية تقويم الأصول والالتزامات الضريبية المنفردة (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ١٠٣٣) ، وإذا ما تم إدراج الأصول والالتزامات في الكشف المالية الصافية من الضريبة ، فإن قراء أو مستخدمي الكشف المالية سيجدون صعوبة في فهم الموقف الضريبي الكلي للشركة ، وإذا كان لابد من الإفصاح عن الأثر الضريبي للأصول والالتزامات فإن هذا يستدعي بالضرورة معلومات ملحقة (إضافية) كثيرة (كام ، ٢٠٠٠ : ٤٧٠) ، إن هذه الطريقة غير مقبولة لأغراض التقرير المالي .

تسوية الفروق المؤقتة

تؤخذ كل من الفروق المؤقتة والدائمة في الاعتبار عند اجراء التسوية بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، وطالما ان الفرق الدائم لا ينتج عنه اية مقادير خاضعة للضريبة او استقطاعات ضريبية في المستقبل فانه لا يقرر عن ضرائب دخل مؤجلة متعلقة بهذه الفروق (كيسو وويجانت ، ١٩٩٩ : ١٠٠٢) ، ان الاصول الضريبية هي حاصل زيادة الفرق المؤقت للدخل الخاضع للضريبة عن الدخل المحاسبي الدفئري ( Sally and Shelley , 2009 : 130 ) ، وان هذا الاصل ينتج من محصلة ضرب الفرق المؤقت بمعدل الضريبة ، كما ان الالتزامات الضريبية المؤجلة هي حاصل زيادة الفرق المؤقت الدفئري عن الدخل الخاضع للضريبة ( Sally and Shelley , 2009 : 130 ) ، وانها تنتج بنفس الطريقة التي تنتج عنها الاصول الضريبية المؤجلة ، من حاصل ضرب الفرق المؤقت بمعدل الضريبة ، بعبارة اخرى فان حاصل ضرب الفرق المؤقت في معدل الضريبة ينتج عنه اما اصول ضريبية مؤجلة او التزامات ضريبية مؤجلة ، فاذا كان الدخل الخاضع للضريبة اكبر من الدخل المحاسبي فينتج عنه اصول ضريبية مؤجلة ، اما اذا كان الدخل الخاضع للضريبة اقل من الدخل المحاسبي فانه سوف ينتج عنه التزامات ضريبية مؤجلة ، هذا بالنسبة للميزانية ، اما بالنسبة لكشف الدخل فان مصروف الضريبة يتكون من مصروف الضريبة ومصروف الضريبة المؤجل في حالة وجوده ، فاذا لم تكن هناك فروق مؤقتة فان مصروف ضريبة الدخل سيكون فقط من مصروف الضريبة المستحق ، ان تسوية الاصول - الالتزامات الضريبية المؤجلة تشبه الى حد كبير تسوية المصروفات - الايرادات المدفوعة او المستلمة مقدما ، حيث يتم عكس الجزء المتحقق من المصروف او الإيراد خلال الفترة التي يتحقق فيها حساب المصروف او الإيراد السنوي ، وكذا تتم معالجة الضرائب المؤجلة ، وحتى يستطيع مستخدم القوائم المالية من تحديد القوة الايرادية المستقبلية للمنشأة بشكل افضل فان هذه الفقرات تقع في عدة بنود بحسب الترتيب المطلوب لعرضها متى وجدت وهي كالآتي :-العمليات غير المستمرة Discounted Operations ، والبنود الاستثنائية Extraordinary Items ، والتغيرات المحاسبية Accounting Changes .

**اولا :- العمليات غير المستمرة Discounted Operations :-** احد العناصر المهمة وغير المنتظمة هي تصفية خط انتاجي او قطاع من قطاعات الشركة ، ويجب الافصاح عن نتائج العمليات الخاصة بالقطاع المتوقف عن المدة السابقة للتوقف مرتبطة بالمكاسب او الخسائر من التصفية او الاستبعاد لهذا القطاع مع بيان الاثر الضريبي لكل بند وما يجب الافصاح عن المكاسب والخسائر من العمليات المتوقفة في بند مستقل في قائمة الدخل ( الدهراوي ، ٢٠٠٩ : ٧٣ ) ان تأثير العمليات غير المستمرة يعرض صافيا من الضريبة بمجموعة تقع بعد العمليات المستمرة ولكن قبل الفقرات الاستثنائية ( الفداغ ، ٢٠٠٢ : ١١٦ ) .

**ثانيا :- البنود الاستثنائية Extraordinary Items :-** تم تعريف البنود الاستثنائية في راي مجلس مبادئ المحاسبة رقم ٣٠ لسنة ١٩٧٣ ( APB Opinion No 30 ) فقرة ٢٠ بالآتي :- هي الاحداث والمعاملات التي تتميز بطبيعتها غير العادية ونادرة حدوثها ( عدم تكرارها ) ، وبالتالي ينبغي توافر الشرطين التاليين لتصنيف الحدث كونه غير عادي :-

١- الطبيعة غير العادية :- الحدث يجب ان يمتلك درجة عالية من الشذوذ وان يكون من نوع لا علاقة له بشكل واضح بالأنشطة العادية .

٢- ندرة وقوع الحدث ( عدم تكراره ) :- اي ان يكون من النوع الذي من المتوقع تكراره في المستقبل القريب ، مع الاخذ بنظر الاعتبار البيئة التي تعمل بها الوحدة .

**ثالثا :- التغيرات المحاسبية Accounting Changes :-** لقد حدد مجلس مبادئ المحاسبة APB في الراي رقم ٢٠ انواع التغيرات المحاسبية بالتالي :التغير بالمبادئ المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية والتغير في الوحدة التقرير ( التي هي نوع خاص من التغير في المبادئ المحاسبية تصنف منفصلة لأغراض هذا الراي).

المبحث الرابع- تكييف القاعدة المحاسبية ١٣ مع المعيار الدولي ١٢ في ظل النظام المحاسبي الموحد



ان هذا المبحث يحاول تكييف النظام المحاسبي مع كل من القاعدة المحاسبية العراقية رقم ١٣ (ضرائب الدخل) من جهة والمعيار الدولي ١٢ المعدل (ضرائب الدخل) من جهة اخرى ، حيث يستعرض هذا المبحث خلاصة للمعيار الدولي الثاني عشر والقاعدة المحاسبية والنظام المحاسبي الموحد للوقوف على نقاط الاختلاف والتشابه وامكانية التقريب بينهما .

اسباب محاولة التكييف مع المعايير الدولية

ان للظروف التاريخية التي عاشتها المهنة في كل دولة من الدول اثارا طبعت المهنة بطابعها وجعلتها مختلفة نسبيا مع المهنة في دول اخرى وفي الوطن العربي ، وبالرغم من ان اللغة والتراث وغيرها من العوامل المشتركة التي توحد بين العرب من المحيط الى الخليج ، نجد ان المحاسبة وما ترتبط بها من معايير او مبادئ كانت متأثرة بالتجربة التاريخية التي عاشتها كل دولة عربية ، وقد اسس العرب اتحادا للمحاسبين العرب في السبعينات ، ولكن هذا الاتحاد ما لبث ان انقسم على نفسه بفعل بعض الخلافات بين الدول العربية مما جعل تطبيق المعايير الدولية اسهل من محاولة بناء معايير عربية ، ولعل هذه الصعوبات تفسر تفضيل الكثير من الدول التوفيق مع المعايير الدولية عن طريق تطوير معاييرها المحلية ، وممارسة الضغط لإدخال تعديلات تشريعية عند الاقتضاء لتصبح اكثر قربا من المعايير الدولية ، بحيث يمكنها ان تطبقها في نهاية المطاف ( القاضي وحمدان، ٢٠١١: ١١٧ ) ، كما وقد اظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية إن المحاسبة باعتبارها وسيلة للاتصال تختلف بمحتواها وطرائق تطبيقها بين الدول ، لذلك فإن الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة له تأثير في قدرة فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية بالنسبة للمستثمرين الدوليين وذلك نتيجة التباين في طرائق إعداد هذه المعلومات الذي يختلف محتواها الإخباري بحسب النظام المحاسبي الذي أعدت في ظلّه ، إذ إن المستثمرين الدوليين وبقية مستخدمي المعلومات المحاسبية يسعون دائماً للحصول على القدر الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة ، ويفضلون الحصول عليها بالشكل الذي يمكنهم من فهمها كي يستطيعوا تقييم الفرص الاستثمارية واختيار أفضلها بصورة ملائمة ، ومن هذا المنطلق كان من الضروري للشركات التي ترغب في الحصول على مصادر تمويل دولية والحصول على شروط تمويلية أفضل خاصة في ظل المنافسة الحادة بين الشركات أن تعمل على تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات للمحللين والمستثمرين الدوليين ، وكي يتم ذلك لابد للشركات التي تهتم بهذا الأمر أن تسعى لتكييف أنظمتها المحاسبية على وفق المتطلبات الدولية أي التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (الشبلي ، ٢٠١١ : ١٢٥)

### ملخص المعيار الدولي الثاني عشر المعدل

فيما يأتي ملخص لاهم ما جاء في المعيار الدولي الثاني عشر المعدل (الجباوي ونعوم، ٢٠١٠ : ٣٦٦) :-

١. يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن المدة الجارية والمدد السابقة كالتزام إذا كان المبلغ المدفوع يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.
٢. يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.
٣. يجب الاعتراف بالتزام ضريبي لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن: شهرة لا يسمح باقتطاع أطفائها للأغراض الضريبية أو الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية بأنها ليست ضم أعمال وفي وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).
٤. يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة مدورة إلى حد من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات مقابلها.
٥. تقاس الالتزامات (الأصول) الضريبية للفترة الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه/استرداده من السلطة الضريبية باستخدام معدلات الضريبة وقوانينها السارية بتاريخ الميزانية.

٦. الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع تطبيقها في مدة تحقق الأصل أو سداد الالتزام بناء على معدلات الضريبة وقوانينها بتاريخ الميزانية.
٧. يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بتاريخ الميزانية أن تسترد أو تدفع المبالغ المسجلة لأصولها والالتزاماتها.
٨. يجب عدم خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.
٩. الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة لدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح/الخسارة للمدة ما عدا العملية أو الحدث الذي يعترف به في المدة نفسها أو مدة مختلفة مباشرة بحقوق الملكية أو ضم أعمال بطريقة التملك.
- القاعدة المحاسبية رقم ١٣ المحاسبة عن ضرائب الدخل**
- أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة بتاريخ ٢٠٠١/٥/٧ القاعدة المحاسبية التالية بشأن المحاسبة عن ضريبة الدخل ، الأهداف والنطاق :-

  - ١- تهدف هذه القاعدة إلى تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل ( التسديد أو الاسترداد ) وكيفية عرضها في البيانات المالية والإفصاح عن الإجراءات المتعلقة بها.
  - ٢- تطبق هذه القاعدة في المحاسبة عن ضريبة الدخل يدخل في نطاقها ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الدخل ( الربح ) الخاضع للضريبة .
  - ٣- تسري أحكام هذه القاعدة على الشركات المساهمة ( المختلطة والخاصة ) والشركات المحدودة والشركات والمشاريع الأخرى التي تعتمد بياناتها ( القوائم ) المالية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي.
  - ٤- يتم احتساب الضريبة المستحقة على الدخل طبقا للقوانين والقواعد التي تضعها السلطة المالية واعتبارها كمصروف يحمل بها بيان ( قائمة ) الدخل للوصول إلى الربح الصافي للوحدات الاقتصادية.
  - ٥- تجيز التشريعات الضريبية ، استرداد الخسارة المالية المدورة في السنوات السابقة لتخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة وبالتالي تخفيض أو إلغاء الضريبة التي ستدفع في المدة الحالية أو التي ستدفع في المستقبل و عليه فان هذه الخسارة سوف تؤدي الى توفير في الضريبة خلال المدة الحالية أو مدد قادمة .
  - ٦- إن تحقيق الوفر الضريبي في المستقبل نتيجة الخسارة المدورة يتوقف على وجود أرباح تخضع للضريبة في المستقبل وعلى مصدر هذه الأرباح والمدة الزمنية التي يسمح التشريع باستخدام هذه الخسارة في تخفيض الضريبة .
  - ٧- عند تحقيق وفر ضريبي نتيجة مقاصة تلك الخسارة فان هذا الوفر يدخل ضمن صافي ربح المدة التي يتحقق فيها هذا الوفر ويفصح عنه ويعرض في البيانات ( القوائم ) المالية . وكما هو موضح في الملحق.
  - ٨- يعرض مصروف الضريبة ضمن المصروفات في بيان الدخل عن المدة الجارية .
  - ٩- يجب أن تتم محاسبة الضرائب عن الدخل الخاص بالبنود التي تقيد على أو إلى حقوق المساهمين بذات الطريقة التي تعامل بها تلك البنود مع الإفصاح عنها .
  - ١٠- يجب أن تظهر أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية الغمة بصورة منفصلة عن حقوق المساهمين .
  - ١١- يعرض الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة في بيان ( قائمة ) الدخل عن المدة الجارية .
  - ١٢- يجب الإفصاح عن قيمة الخسارة المتبقية التي يمكن الاستفادة منها لتحقيق وفر ضريبي في المستقبل .

١٣- تظهر مصاريف الضريبة على الدخل الناجم من النشاطات الاعتيادية كبند مستقل عن تلك التي تتعلق بالدخل عن بند غير عادي ويتم الإفصاح عن مبلغ الضريبة في هذه الحالة .

١٤- تطبق هذه القاعدة اعتباراً من السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ .  
أوجه التشابه والاختلاف بين القاعدة المحاسبية والمعيار الدولي الثاني عشر المعدل وسبيل التطبيق في العراق

يرى الباحثان ان القاعدة المحاسبية رقم ١٣ التي أقرت منذ ٢٠٠١ لم تدخل لحد الان حيز التنفيذ في العراق لعدم وجود متطلبات تنفيذها للاعتبارات الآتية :-

أ- ان القاعدة المحاسبية رقم ١٣ تحاكي المعيار الدولي المتعلق بضرائب الدخل واغلبها مقتبس من المعيار الدولي الذي لا يلائم الواقع المحاسبي المطبق حالياً في العراق بموجب النظام المحاسبي الموحد .

ب- تأسيساً لما ورد بالفقرة أ وعلى الرغم من التماهي بين القاعدة والمعيار ، الا ان القاعدة جاءت مجتزأة من المعيار ولم تتطرق مثلاً الى كيفية تسوية الفروق المؤقتة والدائمة لكون الواقع المحاسبي العراقي لا يستوعب بصيغته الحالية تطبيق المعيار ، وفيما يأتي أوجه نقاط الشبه والاختلاف بين القاعدة المحاسبية الثالثة عشرة والمعيار الدولي الثاني عشر المعدل ومعالجة مقترحة في محاولة للتكييف بين القاعدة والمعيار :-

١- الهدف من القاعدة ١٣ تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل وكيفية عرضها بالقوائم المالية والإفصاح عن الاجراءات المتعلقة بها ، في حين ان المعيار الدولي يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيف يتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة :-

أ- الاسترداد (التسديد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العامة للمنشأة .

ب- العمليات والاحداث الاخرى للمدة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة .

٢- تطبق هذه القاعدة في المحاسبة عن ضرائب الدخل التي يدخل في نطاقها ضرائب الدخل المحلية والاجنبية المفروضة على الدخل (الربح) الخاضع للضريبة ، في حين ان نطاق تطبيق المعيار الدولي يشمل جميع الضرائب المحلية والاجنبية المفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة ، كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب تسديدها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الارباح للمنشأة معدة التقرير .

٣- تم اقرار هذه القاعدة من قبل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية بجلسته المنعقدة في ٧-٥-٢٠٠١ ودخلت حيز التنفيذ في ٣١-١٢-٢٠٠٢ ، اما المعيار الدولي ففي تشرين الأول (اكتوبر) ١٩٩٦ ، عدل المجلس المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل في عام ١٩٩٦) "ضرائب الدخل" و الذي ألغى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعاد صياغته عام ١٩٩٤) "المحاسبة على ضرائب الدخل" . لقد أصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية التي تغطي المدد التي تبدأ من الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ ، نلاحظ ان المدة بين اقرار القاعدة وتنفيذها لم تستغرق سوى ٧ اشهر اما المعيار فان المدة بين تاريخ اقرار المعيار ودخوله حيز التنفيذ تبلغ تقريباً ٣ سنوات وذلك لان تغيير المفاهيم يتطلب وقتاً لاستيعابها والتمهيد لتطبيقها ، ولعل هذا ما جعل القاعدة المحاسبية غير مطبقة في العراق ، كما انه لم تحصل أي تعديلات على القاعدة المحاسبية بخلاف المعيار الدولي الذي يحاول دائماً مواكبة المستجدات ، ان تطبيق القاعدة المحاسبية يتطلب مدة من التمهيد ونشر الوعي في الاوساط المحاسبية بأهمية تطبيقها قبل الولوج في تطبيقها حتى يتم تقبل الامر وتفهمه فكما ذكرنا سابقاً ان القيم الثقافية تبقى في عقول الناس وتستغرق وقتاً طويلاً للتغيير وكذلك هي القيم الاجتماعية والمحاسبية .

٤- الفقرة الخامسة من القاعدة العراقية تشير الى ان احتساب الضريبة يجب ان يكون بموجب القوانين والقواعد التي تضعها السلطة الضريبية ، أي ان الضريبة تفرض على الدخل الخاضع للضريبة

- ٥- المستخرج من قبل السلطة الضريبية والمعدل بالفروق ، علما ان الضريبة المفروضة بموجب السلطة الضريبية تعترف بها الشركة كضريبة مستحقة ، في حين ان المعيار الدولي لم يحدد نوع الدخل الذي ستفرض عليه الضريبة ، كما ان احتساب الدخل وفق القاعدة العراقية يؤدي الى عدم ظهور أي فروق مؤقتة ، ان فرض صيغة لألية تحديد الضريبة المستحقة على الشركات بموجب النظام المحاسبي الموحد جعل الفروق المؤقتة تكاد تكون معدومة .
- ٦- ان القاعدة المحاسبية تشير الى امكانية ترحيل الخسارة الى السنوات القادمة (أي ترحيل الخسائر الى الامام ) بشرط ان يتوقف ذلك على وجود ارباح تخضع للضريبة في المستقبل ، وكذلك هو الحال في المعيار الدولي الذي اجاز ايضا ترحيل الخسائر الى الامام بشرط توافر ارباح مستقبلية.
- ٧- اكتفت القاعدة المحاسبية في مجال الافصاح في كشف الدخل بالافصاح عن مصروف الضريبة ولم تتطرق الى الافصاح عن الضريبة المؤجلة ، في حين ان المعيار الدولي ينص على انه يجب الافصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف ضريبة الدخل ولم يقتصر على مصروف الضريبة فقط كما هو الحال في القاعدة المحاسبية لكون القاعدة المحاسبية تتبع طريقة التأجيل والتكليف هو الاعتراف بالفروق .
- ٨- لم يتم ذكر القواعد التي من خلالها يمكن خلالها تصنيف الارصدة المؤجلة الى متداولة او غير متداولة في القاعدة المحاسبية كما هو الحال في المعيار الدولي .
- ٩- ان القاعدة المحاسبية تطرقت الى موضوع تخصيص الضريبة على البنود غير المنتظمة مثل ما هو الحال في المعيار الدولي الا ان هذا المفهوم لم يطبق ، لذا عند التكليف مع المعيار الدولي بهذا الموضوع يجب تخصيص الضريبة من خلال اجراء تصنيفات تستوعب ذلك وكما اقترحنا في اخر المبحث السابق الخاص بتعديل قائمة الدخل ضمن النظام المحاسبي الموحد.
- ١٠- ان المعيار الثاني عشر الدولي يتطلب المحاسبة عن الضريبة المؤجلة بطريقة التأجيل المعروفة بطريقة قائمة الدخل للالتزام ، حيث تركز هذه الطريقة على فروق التوقيت والتي هي فروق تنشأ نتيجة اختلاف الفترة التي تدخل في تحديد الدخل المحاسبي دون الدخل الضريبي او العكس ، اما المعيار الدولي الثاني عشر المعدل فقد اعتمد منهج الميزانية او طريقة الالتزام ، والتي تركز على الفروق المؤقتة بين القاعدة الضريبية لأصل او التزام وقيمة الاصل او الالتزام المسجلة في الميزانية .
- كذلك ان القاعدة المحاسبية لم تشر الى تطبيقها طريقة التأجيل او الالتزام الا ان الواضح من القاعدة بانها اتبعت طريقة التأجيل كون ان تعريف الفروق المؤقتة في القاعدة جاء مركزا فقط على الاختلافات الزمنية بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي وان تلك الطريقة منصبة الاهتمام على قائمة الدخل وهو يطابق ما جاء في طريقة التأجيل ، والتكليف مع المعيار ينبغي ان ينصب على طريقة الالتزام خصوصا وانها تلائم الواقع العراقي اكثر من طريقة التأجيل ، كون ان طريقة التأجيل تركز على فروق التوقيت والتي تكاد تكون معدومة في العراق بسبب اتباع السلطة الضريبية نفس الاساس الذي تتبعه الشركة وهو اساس الاستحقاق ، اما طريقة الالتزام فأنها تركز على الفروق الوقتية اضافة الى الفروق بين بنود الميزانية والقيم الضريبية ، الا انها تستلزم عمل ميزانية للأغراض الضريبية .
- ١١- ان القاعدة المحاسبية لم تتطرق ولم تشر الى كيفية تسوية الفروق المؤقتة وكيفية الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية ولقد كان لذلك اثر في عدم تطبيق هذه القاعدة من قبل المحاسبين ، والتكليف هو عند احتساب الضريبة المستحقة وفق القاعدة المحاسبية الاشارة الى وجود فروق مؤقتة ينبغي معالجتها على مدار الفترات المستقبلية مع بيان اثار ذلك على الفروق على مدار الفترة الواحدة كما جاء بالمعيار الدولي ، ولتطبيق القاعدة الضريبية يتطلب تعديلها لكي يكتب لها النجاح عند تطبيقها ولكي تتكيف مع متطلبات المعيار الدولي ينبغي العمل على :-

- صياغة القاعدة بشكل مكتمل ، وبيان كيفية تسوية الفروقات المؤقتة وقواعد الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية وكيفية تصنيفها في الميزانية وكيفية الافصاح عنها في قائمة الدخل والميزانية.
- الزام مجلس معايير المحاسبة العراقي الشركات بتطبيق القاعدة المحاسبية رقم ١٣ بعد تعديلها .
- تضمين المناهج الدراسية كيفية تطبيق هذه القاعدة ، كما هو الحال في مصر .
- توفير الارضية الملائمة لتطبيق هذه القاعدة ، والارضية هنا تتمثل بالنظام المحاسبي الموحد ، حيث ان اسلوب العرض في النظام المحاسبي لا يشكل اجواء ملائمة لتطبيق القاعدة المحاسبية رقم ١٣ من ناحية اسلوب عرض قائمة الدخل ، فيجب ادراج البنود غير المنتظمة ضمن قائمة الدخل وبحسب الاهمية النسبية لهذا البند غير المنتظم ، فاذا كان للبند اهمية نسبية (أي انه سوف يؤثر على رأي متخذ القرار في حالة عدم ادراجه) فيجب ادراجه وبيان الاثر الضريبي له ، اما اذا لم تكن له اهمية نسبية فيتم ادراجه ضمن البنود غير التشغيلية ، ان تطبيق القاعدة المحاسبية رقم ١٣ يشكل خطوة الى الامام بالاتجاه الصحيح لتطبيق المعايير الدولية ، ووسيلة لجذب المستثمرين حيث ان القوائم المالية القابلة للمقارنة تكون حافزا للاستثمار ومنح الائتمان .

### المبحث الخامس - الدراسة الميدانية

لقد تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية من بين الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية عينة للبحث كونها من الشركات التي تمتلك اكبر اسهم في السوق ، حيث تأسست شركة بغداد للمشروبات الغازية سنة ١٩٨٩ وفق قانون الشركات رقم ٣٦ لسنة ١٩٨٣ برأس مال قدرة ٧٠ مليون دينار لممارسة نشاطها الرئيسي وهو انتاج المشروبات الغازية .

اهمية تطبيق معيار ضرائب الدخل في الشركات عينة البحث في سوق العراق للأوراق المالية ذكرنا سابقا ان عند وجود احد البنود غير العادية او تغير في المبادئ المحاسبية او توقف لاحد العمليات فانه يجب ربط الاثر الضريبي الناتج عن هذه الاحداث بصورة مباشرة بهذه الاحداث او البنود لتقديم افصاح اكثر افادة لمستخدمي القوائم المالية ، اضافة الى معرفة الاثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، كما ان تجاهل الفروق المؤقتة قد ينتج عنه تجاهل لأصول والتزامات قد تؤثر على المركز المالي للمنشأة نتيجة لتجاهل هذه الفروق ، ان هذا المبحث يتناول ثلاثة محاور اساسية وهي مدى خضوع او عدم خضوع الارباح والخسائر الرأسمالية للضريبة والتي ينتج عنها بالنتيجة فروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، ومعالجة الفروق المؤقتة ومحاولة اثباتها كأصول او التزامات ضريبية مؤجلة ، واعادة ترتيب مفردات قائمة الدخل للتمكن من بيان اثر الضريبة على البنود غير المنتظمة وتخصيص الضرائب على مدار المدة ، وسيركز الجانب التطبيقي على اثر هذه المحاور على عينة البحث .

حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع (كشف رقم ١)

الدليل	الحساب	٢٠١١
٤١	ايراد النشاط الجاري	١٩٥١٨٤٧١٥.٩٧
	تنزل: كلفة النشاط الجاري	
٥	كلفة الانتاج	١٧٢٥٢٦٥٧٣.٠٣
٦	كلفة خدمات الانتاج	١٥١١١٣.٩٣٦١
٤١٢	ينزل : كلفة تغير الانتاج غير التام	٢٠٣٦٤٧٤٧٤
٤١٧	ايراد بيع المخلفات	( ٣٨١٣٨٢٤٤٢ )
	صافي كلفة الانتاج	١٨٧٤٦٠١٤٧٣٩٧
٣٥	مشتريات بضائع بغرض البيع	١٠٥٧٨٤٢٠٠٠
٤١٢	يطرح : التغير في مخزون الانتاج التام	( ٨١٩٢٤٢٥٤٦ )
	يضاف : التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	١٦٧٢٨٦٦
	صافي كلفة النشاط الجاري	١٨٧٧٠٠٤١٩٧١٧
	فائض النشاط الجاري	٧٤٨٤٢٩٥٣٨٠
٧	تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	( ٧٢٩٠٤٩٩٠٧١ )
	فائض الانتاج والمتاجرة	١٩٣٧٩٦٣٠.٩
٨	تنزل : كلفة الخدمات الادارية	( ٤٠٠٣١١٩٣٩٩ )
	فائض (عجز) العمليات الجارية	( ٣٨٠٩٣٢٣٠٩٠ )
٤٩	تضاف : الايرادات الاخرى	٧٧٧٠٦٧١٠.٢٠
	تنزل المصروفات التحويلية والاخرى	
٣٨	المصروفات التحويلية	٦١٧٧٤٩٨
٣٩	المصروفات الاخرى	٣١٥٩٧٢١٣٧
	فائض النشاط الجاري خلال السنة	٣٦٣٩١٩٨٢٩٥
	يوزع كما يلي :-	
	التخصيصات الضريبية	٢٥٧٣٥١٠٠٠
	اطفاء العجز المتراكم	١٣٣٥٨٠٧٧٨٢
	احتياطي التوسعات	٩٠٩٧٩٩٥٧٣
	الاحتياطي الالزامي	٥٦٨١١٩٩٧
	الفائض المتراكم	١٠٧٩٤٢٧٩٤٣
		٣٦٣٩١٩٨٢٩٥

## كشف رقم ١٥ كشف المصروفات الاخرى

رقم الدليل	الحساب	٢٠١١ السنة الحالية
٣٦	فوائد وإيجارات الاراضي	٣١٣٦٥٣
٣٦١	فوائد مدينة	٣٩٠٠٠٠٠٠
٣٦٢	ايجار الاراضي	٣٩٣١٣٦٥٣
	المصروفات التحويلية	٢٥٠٠٠٠
٣٨	مصروفات تحويلية متنوعة	٥١١٦
٣٨٣٢	تعويضات وغرامات	٢٣٨٢
٣٨٣٧	هدايا مجانية للمساهمين	٢٥٧٤٩٨
٣٨٣٨	سلع وخدمات مخفضة	٧٠٠٠٠
٣٨٤	الضرائب والرسوم	٥٨٥٠٠٠٠
٣٨٤٢	رسوم اخرى	٦١٧٧٤٩٨
٣٨٥	اعانات	٥٨٥٠٠٠٠
	مجموع المصروفات التحويلية	٦١٧٧٤٩٨
٣٩	المصروفات الاخرى	
٣٩١	مصروفات سنوات سابقة	٨٢٣٦٣٢٥
٣٩٣	خسائر رأسمالية	٣٠٧٧٣٥٨١٢
	مجموع المصروفات الاخرى	٣١٥٩٧٢١٣٧

## كشف التخصيصات كشف رقم ١٠

الحساب	المبلغ
فائض النشاط بموجب بيان الارباح والخسائر	٣٦٣٩١٩٨٢٩٥
تضاف : المصاريف غير المقبولة لأغراض ضريبة الدخل	
تعويضات وغرامات	٢٥٠٠٠٠
اعانات	٥٨٥٠٠٠٠
مصروفات سنوات سابقة (بيع موجودات ثابتة )	٨٢٣٦٣٢٥
خسائر رأسمالية (بيع موجودات ثابتة)	٣٠٧٧٣٥٨١٢
هدايا مجانية للمساهمين	٥١١٦
سلع وخدمات مخفضة	٢٣٨٢
	٣٩٦١٢٧٧٩٣٠
ينزل	
احتياطي التوسعات بنسبة ٢٥% من صافي الارباح	٩٠٩٧٩٩٥٧٣
اطفاء نسبة ٢٠% من الخسائر المتراكمة	١٣٣٥٨٠٧٧٨٢
فائض النشاط الخاضع للتخصيصات الضريبية	١٧١٥٦٧٠٥٧٥

بالنسبة للمحور الاول وهو حساب المكاسب والخسائر الرأسمالية فان المصروفات الاخرى الظاهرة في كشف الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر والتوزيع بموجب الكشف رقم ١٥ تتكون من مصروفات سنوات سابقة و خسائر رأسمالية ، ان حساب الخسائر الرأسمالية بموجب الدليل المحاسبي يخصص الى الخسائر الناتجة عن بيع الموجودات الثابتة باقل من قيمتها الدفترية او بيع اوراق مالية باقل من تكلفتها في

حالة عدم كفاية الاحتياطي الرأسمالي ، وحيث ان الشركة ليس لديها احتياطي رأسمالي ، فان الفرق السالب بين القيمة البيعية والقيمة الدفترية سيظهر بحساب خسائر رأسمالية ، ان كشف المصروفات لسنة ٢٠١١ يظهر خسائر رأسمالية بمقدار ٣٠٧٧٣٥٨١٢ ، وان هذه الخسارة ناتجة من بيع موجودات ثابتة ولو لاحظنا الكشف رقم ١٠ كشف التخصيصات لوجدنا ان مبلغ هذه الخسارة قد استبعد من ضمن المصروفات المقبولة ضريبيا ، والسبب في ذلك ان المشرع الضريبي لم يشر الى خصم او عدم خصم الخسائر الرأسمالية من دخل الشركة حيث جاء النص خاليا من ذكر او تحديد خصم هذا النوع من الخسائر ، وكما يُظهر كشف التخصيصات فان الهيئة الضريبية ارتأت عدم جواز تنزيله من دخل الشركة ، ان الخسائر الرأسمالية كانت واحدة من الحسابات التي اسهمت في ظهور فروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، وان هذه الفروق من النوع الدائمة وليس المؤقتة ، حيث ان الخسائر الرأسمالية لا يسمح بتنزيلها مطلقا من دخل الشركة ضريبيا علما انها(الخسائر الرأسمالية) ناتجة من بيع اصول ثابتة تعمل ضمن النشاط التشغيلي للشركة وتمثل بندا ضمن العمليات المنتظمة، وبالتالي فان الفروق الناتجة لن تكون لها اية اثار ضريبية مستقبلية ، اي انها لن ينتج عنها اية اصول او التزامات ضريبية مؤجلة ، ان كشف التخصيصات يظهر فائض نشاط قدره ١٧١٥٦٧٠٥٧٥ في حين ان فائض النشاط الخاضع للضريبة بموجب السلطة الضريبية قدره ٣١٦٢٨٥٥٠٠٠ اي ان هناك فرقا مقداره ١٤٤٧١٨٤٤٢٥ وان هذا الفرق تم اعتباره دائما ، وبالتالي لن ينتج عنه اية اثار ضريبية مستقبلية ، ان معظم الفروق التي تظهر بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي لأغلب الشركات تكون فروقا من النوع الدائمي ، والسبب الجوهري لذلك هو ان الشركات تتبع اساس الاستحقاق كأسلوب للمحاسبة عن عمليات الشركات وان السلطة المالية تستخدم نفس الاساس ، اما بالنسبة للفروق المؤقتة والذي سيُعالج في المحور الثاني يلاحظ ان هناك ثلاثة انواع من الحسابات تسمى ايرادات وهي حساب الايرادات بموجب الحسابات ويشير الى ايراد النشاط الجاري الظاهر في قائمة دخل الشركة وحساب فائض النشاط خلال السنة والذي يشير الى المبلغ الظاهر في قائمة الدخل والناتج من ايرادات النشاط الجاري مطروحا من مصروفات النشاط الجاري وكلفة الخدمات الادارية والتسويقية والمصروفات الاخرى وحساب الفائض بموجب الحسابات والذي يشير الى فائض النشاط الظاهر في كشف التخصيصات ، ان الحساب الاول(الايرادات بموجب الحسابات) ليس له اعتبار في مجال البحث لكونه يمثل فقط جانب الايرادات الجارية دون مقابلته بالمصروفات الجارية ، اما الحساب الثاني(فائض النشاط خلال السنة) وهذا ايضا ليس له اعتبار في مجال البحث وذلك لأنه صافي النشاط الجاري دون تعديله بالفروق غير المقبولة ضريبيا ، فالمقابلة اذا سوف تحدث بين فائض النشاط وفق كشف التخصيصات اي الحساب الثالث من الايرادات والدخل الخاضع للضريبة المستخرج من قبل الهيئة العامة للضرائب .

الربح المحاسبي ١٧١٥٦٧٠٥٧٥

الربح الضريبي ٣١٦٢٨٥٥٠٠٠

الفرق ١٤٤٧١٨٤٤٢٥



ان وجود مبلغ ضخّم كهذا الظاهر اعلاه للفروق يجعل من الاهمية بمكان دراسة هذا الفرق ومعالجته ، ان الدخل المستخرج من قبل السلطة الضريبية لشركة بغداد للمشروبات الغازية والذي احدث هذه الفروق تم حسابه كالاتي من قبل السلطة الضريبية :-

التفاصيل	جزئي	كلي
فائض النشاط بموجب التخصيصات		١٧١٥٦٧٠٥٧٥
تضاف المصاريف غير مقبولة ضريبيا		
ضيافة	٨٦٥٤٠٠٠	
اشتراقات وانتماعات	٣١٧١٣٩٦٤	
مكافآت لغير العاملين عن خدمات مؤداه	٩٣١٥٠٠٠	
اعانات <sup>١</sup>	٥٨٥٠٠٠٠	
مصروفات خدمية اخرى	٤٧٣٦٨٢٠٠٠	
اضرار الحرب <sup>٢</sup>	٩١٧٩٦٨٧٧٠	
		١٤٤٧١٨٣٧٣٤
		٣١٦٢٨٥٥٠٠٠

ان على السلطة الضريبية عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة معالجة الدخل المحاسبي بالبنود غير المقبولة ضريبيا لكي يتم التوصل الى الدخل الضريبي الا ان الملاحظ بان السلطة الضريبية قد عالجت مبلغ فائض النشاط بموجب كشف التخصيصات كشف رقم ١٠ بالبنود غير المقبولة ضريبيا ، وهذا يعني ان البنود الظاهرة في كشف التخصيصات هي غير مقبولة ضريبيا ايضا ولذلك تمت معالجة الدخل الضريبي في كشف التخصيصات مباشرة بالبنود غير المقبولة بالإضافة الى البنود الواردة في كشف التخصيصات .

ان الفروق الظاهرة اعلاه يتم تصنيفها على انها فروق دائمية من قبل السلطة الضريبية بالعراق بغض النظر عن اتفاق او اختلاف اسس القياس المحاسبي حيث لم يؤخذ هذا العامل بنظر الاعتبار عند التحاسب الضريبي لذا تلك الفروق دائما دائمة وانها غير مقبولة من قبل السلطة الضريبية وانها سوف تستمر في كل سنة ولن تتعكس اثارها على فترات مالية اخرى ، ولا تتلاشى مثل هذه الفروق الا اذا تم تعديل التشريع الضريبي، وعلى الرغم من ان هذه الفروق ليس لها تأثير على الميزانية العامة الا ان لها تأثيرا على كشف الدخل ، حيث يجب ان يضاف وي طرح الفرق الدائم من الدخل القابل للتوزيع قبل الضريبة ، ان هذه الخطوة قد تكون غير ظاهرة في حساب الارباح والخسائر الا انها مطبقة بالفعل ، حيث تحتسب الضريبة من قبل مراقب حسابات الشركة على الدخل الخاضع للضريبة الظاهر بموجب كشف التخصيصات وليس على الدخل المحاسبي اي الفائض القابل للتوزيع

، بعبارة اخرى ان الضريبة تفرض على النشاط القابل للتوزيع المعدل بالفروق الدائمة ، اما فيما يختص إعادة تبويب مفردات قائمة الدخل للتمكن من توزيع الضريبة على البنود غير المنتظمة فيلاحظ ان من الحسابات التي ادت الى وجود فروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هو حساب اضرار الحرب

<sup>١</sup> ان رقم الاعانات ٥٨٥٠٠٠٠ سبق واذيف كمصاريف غير مقبولة لأغراض ضريبة الدخل في كشف التخصيصات في الشركة المعنية لكن الغريب في الموضوع هو ان السلطة الضريبية قد قامت بإضافة المبلغ مرة اخرى الى فائض النشاط بموجب الكشف الرسمي لها وعليه سيعتمد هذا الرقم المكرر بالإضافة حتى لا نحيد عن الرقم الرسمي للدخل الخاضع للضريبة بموجب كشف السلطة الضريبية لأنه يمثل كشفاً رسمياً ، ولا يضر هذا في الموضوع شيئا لان هدف البحث هو استخراج الالية لاحتساب الفروق المؤجلة بين الدخل الضريبي الخاضع للضريبة بموجب السلطة الضريبية والدخل الضريبي الخاضع للضريبة بموجب حسابات الشركة وتسويته .

<sup>٢</sup> ان اضرار الحرب ظهر ضمن كشف المدينين تحت بند حسابات مدينة متنوعة ١٦٦ ويبدو ان السلطة الضريبية لم تعترف بها كموجود وانما مصروف غير مقبول ضريبيا واذيف الى فائض النشاط بموجب الكشف اعلاه.

حيث يمثل هذا الحساب الاضرار الناتجة عن العمليات التي صاحبت تغيير النظام في العراق في ٢٠٠٣ ، وان هذا الحساب يتم تنزيله من الدخل الخاضع للضريبة في حالة توافر الادلة الكافية التي تثبت ذلك ، وبما ان الشركة لم تقدم مثل هذه الادلة فتم تنزيل هذا المصروف باعتباره مصروفاً غير مقبول ضريبياً علماً ان الشركة جعلت هذا الحساب ضمن المدينين ولم تجعله مصروفاً لعدم توفر الادلة حالياً ولو توافرت الادلة لدى الشركة لتم تحويل هذا الحساب الى مصروف قد يجعل السلطة الضريبية تعترف به وتنزيله من الدخل.

وتأسيساً على ما جاء ينبغي على الشركة احتساب الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة من قبل الشركة والدخل المحتسب بموجب السلطات الضريبية الذي يعتبر فرقاً مؤقتاً وفق الآلية الآتية :-

التفاصيل	جزئي	كلي
فائض النشاط بموجب التخصيصات (كشف (١٠		١٧١٥٦٧٠٥٧٧
يضاف اليه :- <sup>٣</sup>		
ضيافة	٨٦٥٤٠٠٠	
اشتراكات وانتماءات	٣١٧١٣٩٦٤	
مكافآت لغير العاملين	٩٣١٥٠٠٠	
اعانات	٥٨٥٠٠٠٠	
مصروفات خدمية اخرى	٤٧٣٦٨٢٠٠٠	
		٥٢٩٢١٤٩٦٤
الدخل الخاضع للضريبة بموجب حسابات الشركة		٢٢٤٤٨٨٥٥٢٩
الدخل المحتسب من قبل السلطات الضريبية		٣١٦٢٨٥٥٠٠٠
الفرق		٩١٧٩٧٠٠٠

وهذا الفرق يمثل اضرار الحرب لذا فان الاصل الضريبي المؤجل الناتج من هذا الفرق يحتسب كالاتي

$$١٣٧٦٩٥٥٠٠ = ١٥\% \times ٩١٧٩٧٠٠٠$$

$$٣٣٦٧٣٢٨٣٠ = ١٥\% \times ٢٢٤٤٨٨٥٥٣٩$$

$$٤٧٤٤٢٨٢٥٠ = ١٥\% \times ٣١٦٢٨٥٥٠٠٠$$

من مذكورين

$$٣٣٦٧٣٢٨٣٠ - \text{مصروف الضريبة}$$

$$١٣٧٦٩٥٤٢٠ - \text{اصل ضريبي مؤجل}$$

$$٤٧٤٤٢٨٢٥٠ - \text{ضريبة الدخل المستحقة}$$

ان الاصل الضريبي المؤجل يمثل فرقاً مؤقتاً لأنه سيتم تسويته مستقبلاً ، فلو فرضنا ان الشركة في العام المقبل ٢٠١٢ استطاعت الحصول على ادلة تمثل انفاقها نصف المصاريف المتعلقة بأضرار الحرب على امل ان تحصل على باقي الادلة في العام الذي يليه ٢٠١٣ عندها يتم تسوية الاصل الضريبي المؤجل في كلا العامين ٢٠١٢ و ٢٠١٣

في عام ٢٠١٢

XXX من - مصروف الضريبة

الى مذكورين

<sup>٣</sup> المصاريف المضافة تمثل فروق دائمية ليس لها تأثير على المركز المالي وكان يفترض ان تنزل مسبقاً للأغراض الضريبية لأنها تمثل

مصاريف غير مقبولة ضريبياً لذا يفترض ان الى الدخل

<sup>٤</sup> فرق الاعشار ناتج من عمليات التقريب في عملية الضرب

٦٨٨٤٧٧١٠ ح اصل ضريبي مؤجل

XXX ح ضريبة الدخل المستحقة (تحت حساب مصاريف مستحقة ٢٦٦٣ )

في ٢٠١٣

XXX من ح مصروف الضريبة

مذكورين

٦٨٨٤٧٧٠٠ ح اصل الضريبة المؤجل

XXX ح ضريبة الدخل المستحقة

يتبين ان شركة بغداد للمشروبات الغازية لديها فرق مؤقت واحد نشا في عام ٢٠١١ وانعكس في سنوات ٢٠١٢ و ٢٠١٣ ويؤدي هذا الفرق الى مقادير خاضعة للضريبة مستقبلا ، لذا فانه يعترف به كأصل ضريبي مؤجل نهاية عام ٢٠١١ ومع انعكاس هذا الفرق المؤقت يتم تخفيض اصل الضريبة المؤجل ، وفيما يلي الميزانية العامة لشركة بغداد للمشروبات الغازية كما في ٣١-١٢- ٢٠١١

التفاصيل	جزئي	كلي
الموجودات الثابتة :-		
القائمة بالقيمة الدفترية	٧٧١٧٤٣٢٨١٩٢	
نفقات إيراده مؤجلة	١٤٣٢١٩٩١١٤	
مشاريع تحت التنفيذ	٤٧٥٧٢٩٠١٧٢	
استثمارات مالية طويلة الاجل	٤١١٨٨١٣١	
		٨٣٤٠٥٠٠٥٦٠٩
الموجودات المتداولة :-		
المخزون بالكلفة	٤٨٣١٩١٠٧٠٩٣	
اعتمادات مستنديه لشراء مواد	١٨٤٢٥٠٥٠٧	
المدينون	٩٦٢٥٧٢٠٢٧٥	
النقود	١١٩٦٠٧٤٩١٤٤	
		٧٠٠٨٩٨٢٧٠١٩
موجودات اخرى :-		
موجودات ضريبية مؤجلة	١٣٧٦٩٥٤٤٢٠	
مجموع الموجودات	١٥٣٦٣٢٥٢٨٠٤٨	
مصادر التمويل		
مصادر التمويل طويل الاجل :-		
راس المال المكتتب به والمدفوع	١٢٥٠٠٠٠٠٠٠٠	
الاحتياطيات	٢٤٨٣٨٤٠٩٣٦٨	
		١٤٩٨٣٨٤٠٩٣٦٨
مصادر التمويل قصيرة الاجل :-		
التخصيصات	١١٧٥٣١٧٥٢٠	
الدائون	٢١٤٤٣٧٢٩١٠	
ضريبة دخل مستحقة	٤٧٤٤٢٨٢٥٠	
		٣٧٩٤١١٨٦٨٠
مجموع مصادر التمويل		١٥٣٦٣٢٥٢٨٠٤٨

والان سوف يتم بيان اثر تلك الفروق ضمن نفس الفترة وعلى البنود غير المنتظمة لقائمة الدخل (حساب الانتاج والمتاجرة والارباح والخسائر) لعام ٢٠١١

رقم الدليل	الحساب	٢٠١١ السنة الحالية
٤١	ايراد النشاط الجاري	١٩٥١٨٤٧١٥٠٩٧
	تنزل: كلفة النشاط الجاري	
٥	كلفة الانتاج	١٧٢٥٢٦٥٧٣٠٠٣
٦	كلفة خدمات الانتاج	١٥١١١٣٠٩٣٦١
٤١٢	ينزل : كلفة تغير الانتاج غير التام	٢٠٣٦٤٧٤٧٤
٤١٧	ايراد بيع المخلفات	( ٣٨١٣٨٢٤٤٢ )
	صافي كلفة الانتاج	١٨٧٤٦٠١٤٧٣٩٧
٣٥	مشتريات بضائع بغرض البيع	١٠٥٧٨٤٢٠٠٠
٤١٢	يطرح : التغير في مخزون الانتاج التام	( ٨١٩٢٤٢٥٤٦ )
	يضاف : التغير في مخزون بضائع بغرض البيع	١٦٧٢٨٦٦
		٢٤٠٢٧٢٣٢٠
	صافي كلفة النشاط الجاري	١٨٧٧٠٠٤١٩٧١٧
	فائض النشاط الجاري	٧٤٨٤٢٩٥٣٨٠
٧	تنزل: كلفة الخدمات التسويقية	( ٧٢٩٠٤٩٩٠٧١ )
	فائض الانتاج والمتاجرة	١٩٣٧٩٦٣٠٩
٨	تنزل : كلفة الخدمات الادارية	( ٤٠٠٣١١٩٣٩٩ )
	فائض (عجز) العمليات الجارية	( ٣٨٠٩٣٢٣٠٩٠ )
٤٩	تضاف : الايرادات الاخرى	٧٧٧٠٦٧١٠٢٠
	تنزل المصروفات التحويلية والاخرى	
٣٨	المصروفات التحويلية	٦١٧٧٤٩٨
٣٩	المصروفات الاخرى	٣١٥٩٧٢١٣٧
	فائض النشاط الجاري خلال السنة	٣٦٣٩١٩٨٢٩٥
	- ضريبة الدخل ( ١٥ % من الربح الخاضع للضريبة )	( ٥٤٥٨٧٩٧٤٤ )
	الدخل بعد الضريبة	٣٠٩٣٣١٨٥٥١
	البنود غير المنتظمة	
	اضرار الحرب (صافية من الاثر الضريبي)	٧٨٠٢٧٣٤٥٥
	صافي الدخل القابل للتوزيع	٢٣١٣٠٤٥٠٩٦

يلاحظ ان عجز العمليات الجارية قد ابدت من الايرادات التحويلية والاخرى كان سيخضع للضريبة بمقدار ١٥% اي ان هناك منفعة ضريبية قدرها ٥٧١٣٩٨٤٦٣ (٩٩.٩٣٢٣٠٩٣×١٥%) وعليه نستنتج ان :-

مصرف الضريبة	٥٤٥٨٧٩٧٤٤
المنفعة الضريبية الخاصة بعجز العمليات الجارية	٥٧١٣٩٨٤٦٣
مصرف ضريبة الايرادات التحويلية والاخرى	١١١٧٢٧٨٢٠٧
وهذا يمثل الاثر الضريبي من المكسب غير العادي (الايرادات التمويلية والاخرى) وقدره	
١١١٧٢٧٨٢٠٧ الذي يمثل جمع كل من مصرف الضريبة للمكاسب غير العادية مع المنفعة الضريبية	
لعجز العمليات الجارية ، لذا سيتم الافصاح عن ضريبة الدخل في هذه القائمة	
عجز العمليات الجارية قبل الضريبة	( ٣٨٠٩٣٢٣٠٩٠ )
منفعة ضريبة الدخل من خسائر التشغيل	٥٧١٣٩٨٤٦٣
- الخسارة قبل البنود غير العادية	( ٣٢٣٧٩٢٤٦٢٧ )
- مكاسب غير عادية (ايرادات تحويلية	
واخرى باستثناء الضريبة وقدرها ١١١٧٢٧٨٢٠٧ )	٦٣٣١٢٤٣١٧٧
صافي الدخل	٣٠٩٣٣١٨٥٥٠

## المبحث السادس - الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

- ١- ان المشرع العراقي لم يعد الارباح الرأسمالية مصدرا من مصادر الدخل الخاضع للضريبة ، الا ان الحال للتطبيقات المحاسبية بموجب النظام المحاسبي الموحد قد اخضع تلك الارباح للضريبة .
- ٢- ان عرض الضرائب المؤجلة (الناشئة من اختلاف الدخل المحاسبي والضريبي) في الميزانية تؤثر في قيمة الشركة والاسعار السوقية لأسهمها .
- ٣- تطالب المبادئ المحاسبية المتفق عليها باستخدام طريقة الاصل – الالتزام في توزيع الضرائب بين المدد .
- ٤- ان تسوية الاصول – الالتزامات الضريبية تشبه الى حد كبير تسوية المصروفات – الايرادات المدفوعة او المستلمة مقدما .
- ٥- غياب اي معالجة محاسبية وفق النظام المحاسبي الموحد لتحديد مصرف الضريبة للمدة الحالية استنادا الى معالجة المحاسبة المالية وخلق قائمة الدخل من ذلك المصروف في الواقع العراقي .
- ٦- عدم وجود اي تسوية للفروق المؤقتة الناشئة من الدخل المحاسبي والدخل الضريبي اصلا .
- ٧- تجاهل الانعكاسات الضريبية للفروق المؤقتة على المدد في البيئة العراقية .
- ٨- تجاهل تتبع الاثر الضريبي على مدار المدة الواحدة في البيئة العراقية .
- ٩- التطبيق الحالي لمعالجة ضرائب الدخل يمثل الاعتراف الفوري وهي الاسهل للفهم ، حيث لا تتطلب اي اجراءات معقدة وذلك لفرض الضريبة على الدخل الاجمالي وليس على البنود المتفرقة للمصروفات والايرادات وعليه لا يمكن نشوء اي فروق مؤقتة .
- ١٠- بموجب النظام المحاسبي الموحد تحتسب الضريبة بعد البنود المنتظمة وغير المنتظمة في حين ان المعايير الدولية تقتضي احتساب الضريبة من العمليات المنتظمة ومعالجة العمليات غير المنتظمة ضريبيا .
- ١١- ان القاعدة المحاسبية رقم ١٣ تحاكي المعيار الدولي ١٢ المعدل المتعلقة بضرائب الدخل واغلبها مقتبس من المعيار الدولي ، الا ان القاعدة المحاسبية جاءت مجتزاه من المعيار الدولي ولم تتطرق الى كيفية تسوية الفروقات المؤقتة ، كون الواقع المحاسبي العراقي لا يستوعب بصيغته الحالية تطبيق المعيار .

- ١٢- امكانية تكييف الواقع المحاسبي مع المعيار الدولي من خلال عرض الفروق المؤقتة كأصل او التزام في الميزانية العامة للشركات عينة البحث وذلك لبيان المركز المالي على حقيقته وكما ورد في الجانب العملي .
- ١٣- وانسجاما مع المعيار الدولي تم تسوية الفروق المؤقتة سواء كانت اصلا او التزام في المدد المستقبلية .
- ١٤- تكييف مع المعيار الدولي فانه بالإمكان تتبع الاثر الضريبي على مدار المدة او المدد المستقبلية وكما ورد في الجانب العملي .

## التوصيات

- ١- فرض ضريبة الدخل على البنود المنتظمة للإيرادات والمصروفات انسجاما مع المعايير الدولية وبناء على ما جاء به المشرع العراقي .
- ٢- ضرورة استنباط بنود غير منتظمة ضمن قائمة المتاجرة والارباح والخسائر (بموجب النظام المحاسبي الموحد) لتسهيل تتبع الاثر الضريبي للفترة المالية والفترات المستقبلية .
- ٣- انسجاما مع المعيار الدولي ضرورة الافصاح عن الفروق الضريبية المؤقتة كأصل او التزام لبيان الموقف الصحيح للمركز المالي للشركة .
- ٤- ان تكييف القاعدة المحلية مع المعيار الدولي المتعلق بالضرائب تتطلب تسوية ومعالجة الفروق المؤقتة كأصل او التزام في الفترات اللاحقة لظهورها .
- ٥- التوصية بعدم الاعتراف الفوري لمعالجة الضرائب كونها الاسهل للفهم ، اذ ينبغي فرض الضريبة على الدخل التشغيلي قبل البنود غير المنتظمة انسجاما مع ما جاء في الفقرتين ١ و ٢ اعلاه ، ليتسنى الافصاح عن مصروف الضريبة في قائمة المتاجرة والارباح والخسائر .
- ٦- من متطلبات التكييف مع المعيار الدولي ان تتضمن القاعدة المحلية معالجة تتبع الاثر الضريبي على مدار المدة وإمكانية الاستفادة من المنافع الضريبية مستقبلا في حالة ترحيل الخسائر الى الامام .
- ٧- تفعيل العمل بالقاعدة المحلية ١٣ بعد دراسة متطلبات البيئة العراقية لاحتوائها وضرورة العمل على تسوية الفروقات الضريبية المؤجلة وكما ورد في المعيار الدولي ١٢ .
- ٨- زيادة الوعي لدى المحاسبين ومراقبي الحسابات حول كيفية معالجة الفروقات الضريبية واثارها المستقبلية من خلال الدراسات اللازمة بذلك .

## قائمة المصادر

- ١- مجلس معايير المحاسبة الدولية ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١٢ .
- ٢- قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
- ٣- الزبيدي ، عبد الباسط علي جاسم ، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي - دراسة مقارنة ، دار الحامد ، ط ١ ، ٢٠٠٨ ، الاردن .
- ٤- العلي ، عادل ، المالية العامة والقانون المالي والضريبي ، دار اثراء ، ط ٢ ، ٢٠١١ ، الاردن .
- ٥- الشبلي ، غزوان اياد خالد ، تكييف النظام المحاسبي الموحد وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠١٠ ، الكوفة .
- ٦- القاضي ، حسين وحمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها ، دار الثقافة ، دمشق ، ٢٠١١ .
- ٧- الجاوي ، طلال ونعوم ، ريان ، اساسيات المعرفة المحاسبية ، اليازوري ، الاردن ، ٢٠١٠ .
- ٨- الفداغ ، فداغ ، المحاسبة المتوسطة ، دار الوراق ، ٢٠٠٢ .
- ٩- الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ٢٠٠٩ .

- ١٠- المفتي ، حيدر نجيب احمد فائق ، الخسائر الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي ، رسالة ماجستير ، كلية القانون ، ٢٠٠٢ ، بغداد .
- ١١- الفار ، شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي خميس ، اثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والافصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري ، رسالة ماجستير مقدمة الى كلية الدراسات العليا في الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، ٢٠١٠ .
- ١٢- النجار ، عماد غفوري عبود ، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ ومدى انسجامه مع الفروض والمبادئ المحاسبية ، رسالة ماجستير ، كلية الادارة والاقتصاد ، ٢٠٠٢ ، بغداد .
- ١٣- حماد ، طارق عبد العال ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٦ .
- ١٤- حماد ، طارق عبد العال ، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها ، الجزء الاول ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٨ .
- ١٥- خطاب ، عزمي احمد يوسف ، الضرائب ومحاسبتها ، دار الاعصار ، ط ١ ، ٢٠١٠ ، عمان .
- ١٦- رمضان ، اسماعيل خليل اسماعيل ، المحاسبة الضريبية ، مطبعة العاني ، ط ١ ، ٢٠٠٢ ، جامعة بغداد .
- ١٧- شرويدر ، ريتشارد و كلارك ، مارتال وكاتي ، جاك ، نظرية المحاسبة ، تعريب خالد علي احمد كاجيجي و ابراهيم ولد محمد فال ، دار المريخ ، ٢٠١٠ ، الرياض .
- ١٨- كيسو ، دونالد و ويجانت ، جيرى ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الاول ، تعريب احمد محمد حجاج وسلطان محمد السلطان ، دار المريخ ، ١٩٩٩ .
- ١٩- كيسو ، دونالد و ويجانت ، جيرى ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الثاني ، تعريب احمد محمد حجاج وسلطان محمد السلطان ، دار المريخ ، ١٩٩٩ .
- ٢٠- كام ، فرنون ، نظرية محاسبية ، ترجمة رياض العبد الله ، جامعة الموصل ، ٢٠٠٠ .

21- Sally M. Jones and Shelley C. Rhoades , "Principles of Taxation for Business and Investment Planning", McGraw-Hill Irwin ,2009 .

22- Sally M. Jones and Shelley C. Rhoades , "Principles of Taxation for Business and Investment Planning" , McGraw-Hill Irwin ,2009 .

23- AIN APB NO. 30 " Reporting the Results of Operating Interpretations of APB Opinion NO. 30" ,1973

24- AIN APB 20 "Accounting Change : " Accounting Interpretations of APB Opinion NO. 20" ,1973