

**اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ على ضريبة دخل الشركات في
ظل قانون ضريبة الدخل العراقي**
بحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الاول الموسومة (أثر الاختلاف بين المعيار
المحاسبي الدولي رقم ١٢ وقانون ضريبة الدخل العراقي في التحديد والانفصاح عن
ضريبة دخل الشركات)

أ.م. د. الهام جعفر الشاوي الباحث . محمد فرج حنون
جامعة البصرة/ كلية الإدارة والاقتصاد/ قسم المحاسبة

The effect of applying IAS 12 on income tax

Elham Jafer Alshawi Mohammed Faraj Hanoon

AL -Basrah University ,Administration &Economics College

اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ على ضريبة دخل الشركات في ظل قانون ضريبة الدخل

العراقي

أ.م.د. الهام جعفر الشاوي الباحث : محمد فرج حنون

الملخص :

هدفت هذه الدراسة الى بيان المعالجات المحاسبية واختلافها مع الاجراءات الضريبية وكيفية معالجتها عبر معالجات المعيار المحاسبي الدولي ١٢ وبيان اثر تلك الاختلافات في التحديد والافصاح عن ضريبة دخل الشركات ومن اجل تحقيق هدف الدراسة تم إجراؤها باستخدام استمارة استبانة وكان المستهدف بها هم فئة المحاسبين والمدققين الداخليين في الشركات الصناعية وفئة المحاسبين القانونيين فضلاً عن موظفي الهيئة العامة للضرائب وقد تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التحليلات الاحصائية . وفي ضوء الدراسة النظرية والعملية تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات التي تتعلق بموضوع البحث والعينة المختارة ومنها إن أسلوب العرض بموجب النظام المحاسبي الموحد المعمول به حالياً لا يتضمن الافصاح عن الاصول و الالتزامات الضريبية مما يؤثر في عدالة الافصاح في القوائم المالية إن هناك عدم تطبيق لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار المحاسبي الدولي ١٢ من قبل الشركات المساهمة الخاصة إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ١٢ الخاص بضرائب الدخل له اثر واضح في تغيير حصيله الإيرادات من الضرائب

Abstract

The purpose of this study is to describe the accounting treatments and their differences with the tax procedures and how to address them through the treatment of IAS 12 and to indicate the impact of these differences on the identification and disclosure of corporate income tax, In order to achieve the objective of the study, use of a questionnaire the target was the category of accountants and internal auditors in the industrial companies and the category of accountants legal as well as the staff of the General Authority for Taxation has been tested hypotheses study using statistical analyzes , In the light of the theoretical and practical study, a number of conclusions were reached concerning the subject of the research and the selected sample, including :

There is no application of the requirements of International Accounting Standards, including IAS 12, by private equity companies ,The application of IAS 12 on income taxes has a significant effect on the change in tax revenue and The presentation method under the current consolidated accounting system does not include disclosure of tax assets and liabilities, which affects the fairness of disclosure in the financial statements.

المقدمة

ان الاجراءات المتبعة في اعداد القوائم المالية والتوصل الى نتيجة اعمال الشركات تختلف عن تلك المحددة في التشريعات والقوانين الضريبية التي تعمل هي الاخرى على تحديد نتيجة اعمال جديدة للشركة بغية فرض الضريبة على الناتج الذي تم التوصل اليه من خلال اتباع متطلباتها ولأن معظم الدول تعتمد الربح المحاسبي في تحديد الربح الضريبي وهذا ما يدفع الدول بالذهاب باتجاه تطوير قوانينها الضريبية مواكبة للتطورات الحاصلة في مجال المعايير المحاسبية الدولية ونتيجة للاختلافات بين القوانين الضريبية والاجراءات المحاسبية دفع الجهات المعنية الى اصدار مجموعة من المعايير والنشرات المحاسبية التي تنظم العمل المحاسبي على مستوى دولي وإقليمي ومحلي وتحديث أو تعديل هذه المعايير كلما دعت الحاجة لذلك فضلا عن إصدار المعايير الجديدة حسب المستجدات في الظروف الاقتصادية والسياسية وغيرها ونتيجة للتطورات الحاصلة في مختلف المفاصل الاقتصادية في العراق اصبح التحول والاستجابة لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية امراً ملحاً في هيكل كل من النظام المحاسبي والضريبي ،

ونظراً لأهمية الضرائب بوصفها مورداً من الموارد الممولة للموازنة العامة لذا كان العمل على اصدار معيار خاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل وهو المعيار المحاسبي الدولي (١٢) ضرائب الدخل وذلك بقصد معالجة الفوارق بين القوانين الضريبية والاجراءات المحاسبية . ومن اجل تحقيق هدف البحث تم تقسيم البحث الى ثلاث مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث وتضمن المبحث الثاني الاطار النظري للبحث والذي تضمن اولاً: الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات وفق القانون العراقي اما ثانياً: المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل والفروقات مع القوانين الضريبية. واما المبحث الثالث فهو لتحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات وفي الختام عرض للاستنتاجات التي توصل إليها الباحث والتي في ضوئها اعطى التوصيات المناسبة .

المبحث الاول : منهجية البحث

مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث بالتساؤل الاتي (هل يوجد اختلاف بين اعتماد الشركات للمعيار الدولي ١٢ وبين قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في التحديد والافصاح عن ضريبة دخل الشركات) وذلك من خلال معرفة هل ان تحديد الفروقات بين المعالجات المحاسبية والضريبية يؤثر على تحديد ضريبة دخل الشركات هل بالإمكان تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل .

اهمية البحث :

تأتي اهمية البحث من كون الضريبة تعد احدى مصادر تمويل النفقات العامة في ظل النظم الاقتصادية والسياسية السائدة وبالتالي فان الاختلاف بين تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية وبين الاجراءات والقوانين الضريبية يمكن أن يؤدي الى تحديد غير صحيح للضريبة المستحقة وبالتالي يؤثر في عدالة الافصاح في القوائم المالية لذلك لا بد وان يتم اعداد القوائم المالية وفق المعيار الدولي ١٢ وذلك من اجل تلافي مشكلات الاختلافات المذكورة آنفاً .

اهداف البحث :

يهدف البحث الى (دراسة المعالجات المحاسبية وكذلك دراسة المعالجات الضريبية الواردة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وبيان معالجة المعيار المحاسبي الدولي ١٢ لأثر الاختلاف بينهما في تحديد الدخل الخاضع للضريبة) وذلك من خلال بيان كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق قانون ضريبه الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته و بيان المتطلبات والصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل .

فرضيات البحث :

(لا يؤدي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ١٢ الى معرفة الفروقات بين احتساب الضريبة وفق قانون الضريبة العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وبين احتساب الدخل الضريبي في القوائم المالية للمكلفين والذي يؤثر في الافصاح عن ضريبة الدخل) من هذا الفرضية تتفرع الفرضيات التالية :

-لا يؤثر تحديد الفروقات بين المعالجات المحاسبية والضريبية من خلال الفروقات الدائمة والمؤقتة في تحديد ضريبة دخل الشركات.

- لا يمكن تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل .

حدود البحث :

١-الحدود المكانية : الهيئة العامة للضرائب و شركات القطاع الخاص الصناعية ومكاتب المحاسبين القانونيين
٢-الحدود البشرية: المحاسبون والمدققون في الشركات الصناعية المساهمة وكذلك المحاسبين القانونيين والموظفين ذوي الارتباط بالتحاسب الضريبي للشركات في الهيئة العامة للضرائب .

أسلوب البحث :

اعتمد الباحثان على المنهج الاستنباطي (التحليلي) من المصادر لتحقيق اهداف الدراسة اما الجانب التطبيقي فقد استند الى المنهج الاستقرائي (الوصفي) خلال استقراء واقع الحال في عينة البحث.

المبحث الثاني : يتضمن محورين اساسيين هما :

(المحور الاول : الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات وفق القانون العراقي اما المحور الثاني : المعيار

الدولي ١٢ ضرائب الدخل والفروقات مع القوانين الضريبية) .

المحور الاول: الدخل الخاضع للضريبة وضريبة الشركات وفق القانون العراقي

إن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يرتبط بالمفهوم القانوني للدخل وبالتالي فإنه يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لآخر تبعاً لتفاعل عوامل عديدة منها ما يرجع الى اعتبارات اقتصادية ومنها ما يرجع الى اعتبارات اجتماعية او مالية او فنية وهذا ما يفسر لنا الاسباب الرئيسة للتعديلات الكثيرة التي تجريها الدول في التشريعات الضريبية لذلك لا يوجد مفهوم واحد للدخل الخاضع للضريبة ثم مفهوم قانوني واحد للدخل فلكل بلد تشريعه الخاص لتحديد الدخل الخاضع للضريبة (رمضان ٢٠٠٢: ١٤٥-١٤٦) .اذ يذكر الكعبي بان الدخل الضريبي هو الدخل المحاسبي منظورا اليه من زاوية القوانين الضريبية (الغانمي ٢٠٠٩: ٤٢) اما الفريجات فيرى أن الدخل الضريبي هو محصلة الفرق بين الايرادات التي حققتها الشركة والمصروفات التي تحملتها الشركة في

سبيل تحقيق هذا الدخل وتندرج ضمن مفهوم الدخل الضريبي (ارباح المتاجرة اي ارباح النشاط الجاري المكاسب العرضية والمكاسب الرأسمالية) (الفريجات ٢٠٠٩ : ٢٦٠) .

مما تقدم يتضح للباحثين بأنه رغم تعدد وجهات النظر في تعريف الدخل الضريبي الا أن مفهوم الدخل من الناحية الضريبية يتحدد من خلال الدخل المحاسبي بعد تعديله لعناصر الإيرادات والمصروفات أو المكاسب والخسائر التي تحددها التشريعات الضريبية النافذة بكل دولة والتي تعتمد على طبيعة اقتصاد الدولة وسياساتها والاهداف التي تسعى الي تحقيقها .

مصادر الدخل الخاضع للضريبة وفق القانون العراقي

إن المشرع العراقي قد اكتفى بما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ التي عرفت الدخل بأنه "الإيراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من هذا القانون" وهي:

١- أرباح الأعمال التجارية أو التي لها صبغة تجارية أو الصناعات والمهن بما فيها التعهدات والتعويض بسبب عدم الوفاء إذا لم يكن مقابل خسارة لحقت بالمكلف.

٢- الفوائد والعمولة والقطع و الأرباح الناتجة عن اعتراف المتاجرة بالأسهم والسندات.

٣- بدلات إيجار الأراضي الزراعية.

٤- ألغيت الفقرة (٤) من المادة ٢ من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ بموجب القرار رقم ١٢٠ لسنة ٢٠٠٢ والخاصة بالضريبة على معاملات نقل ملكية العقار.

٥- الرواتب ورواتب التقاعد والمكافآت والأجور المقررة للعمل بمقدار معين لمدة محددة والمخصصات والتخصيصات بما في ذلك المبالغ النقدية أو المقدرة مما يخصص للمكلف مقابل خدماته كالسكن والطعام والإقامة مع ملاحظة ما جاء في الفقرة (٤) من المادة الحادية والستين من هذا القانون

٦- كل مصدر آخر غير معفٍ بقانون وغير خاضع لأية ضريبة في العراق بشرط أن لا تكون حصة الربح على الرغم مما جاء في هذه المادة دخلاً خاضعاً للضريبة إذا كانت أية شركة قد نزلت أو يحق لها تنزيل الضريبة منها بموجب المادة الخامسة عشرة من هذا القانون على أن تؤخذ الحصة الموزعة من الشركات ذات المسؤولية المحدودة غير المعفاة بموجب قانون تنمية وتنظيم الاستثمار الصناعي بوصفها أساساً لاحتساب تصاعد نسب الضريبة على المدخلات الأخرى.

طرائق تحديد الدخل الخاضع للضريبة

هنالك طريقتين لتحديد الدخل هما: الطريقة المباشرة و الطريقة غير المباشرة

أولاً: الطريقة المباشرة: وتتم هذه الطريقة بأحد الاسلوبين:

(أ) التقدير بالمظاهر الخارجية:

ان تحديد الدخل الخاضع للضريبة على وفق هذه الطريقة يكون على اساس علامات خارجية يسهل التعرف عليها ويمكن ان يستخلص من وجودها وكمياتها مقدار دخل المكلف الخاضع للضريبة .

(رمضان ٢٠٠٢ : ٥٠٠). ويذكر الجنابي أن هذه الطريقة تعتمد على تجميع معلومات عن المكلف دون ان تتقيد السلطة المالية بما ورد في التقرير الذي يقدمه أي في هذه الحالة يعتمد على المظاهر الخارجية للمكلف (خماس ٢٠١٤ : ٣٣) .

على الرغم من بساطة اسلوب هذه الطريقة الا انه لا يمكن الاعتماد عليها في تحديد الدخل الخاضع للضريبة بسبب ان المظاهر الخارجية قد تكون مخادعة وغير صحيحة .

(ب) التقدير الجزافي :

ويعني ذلك أن تقوم السلطة المالية بتقدير وعاء ضريبة الدخل بشكل اجمالي وتقديري مستعينة بذلك بعدد من القرائن والادلة التي لها صلة بالمادة الخاضعة للضريبة . ويتحدد الدخل الخاضع للضريبة بموجب هذه الطريقة على اساس تقريبي قائم على القرائن كالقيمة الأيجارية ومعدل انتاج الوحدة القياسية او أي قرينة اخرى وقد تتضمن التشريعات هذه القرائن او ان تضعها الادارات الضريبية او قد يتفق عليها بين الادارة الضريبية والمكلفين (رمضان ٢٠٠٢ : ٥٠١).

وتنتقد هذه الطريقة بالرغم من وضوحها وذلك لأنها تفرض الضريبة على دخل فرضي وليس متحقق بشكل واقعي او محسوب بشكل صحيح بالتالي هذا يؤدي الى تهرب المكلفين من دفع الضرائب .

(ج) التقدير بواسطة الضوابط السنوية

انفردت الهيئة العامة للضرائب في العراق بهذا الأسلوب إذ اعتمدت ضوابط سنوية يحدد من خلالها الوعاء الضريبي (وهي جداول سنوية تتضمن نسب مئوية أو مبالغ مقطوعة تحدد بموجبها أرباح اغلب المهن والصنائع) وظهرت الحاجة إليها نتيجة التباين الواضح في تقدير مدخولات المكلفين من المخمن نفسه أو من عدة مخمنين والتي تمتاز بظروف متشابهة إذ نشأت الفكرة في سنة ١٩٨٧ بوضع ضوابط تحدد مقدار دخل بعض المهن ليسترشد بها المخمنون وتجعل تقديراتهم موحدة أو متقاربة وفي أيلول /١٩٨٢ صدر أول جدول للضوابط ولكن لم يعمل به بصورة كلية وفي عام ١٩٨٤ بدأ أول تطبيق فعلي لجدول الضوابط وقد تضمن صيغة الإلزام إلا إذا استدعت ظروف المكلف الحقيقية تجاوزها شريطة اخذ الموافقات الأصولية إن هذه الطريقة تقترب من طريقة التقدير الجزافي إذ تقوم على مجرد الظن وكثيرا ما يوجه إليها الانتقاد بسبب الإشكالات القانونية وعجزها عن تحقيق العدالة . (التميمي ٢٠١١ : ٢٨-٢٩) .

ثانياً : الطريقة غير المباشرة :- وتلجأ السلطة المالية لتقدير الدخل الخاضع للضريبة الى هذه الطريقة بالنظر الى تفصيلات تكوينه الى قيمة الوعاء مباشرة ومن اساليب هذه الطريقة:

(أ) التقدير عن طريق الاقرار : ويعرف الاقرار الضريبي بانه قائمة مالية ذات غرض خاص يتم اعدادها اساسا لتحديد مبلغ الضريبة الذي تعمل الحكومة على تحصيله من الافراد والشركات .

إن تعتمد هذه الطريقة على الثقة المتبادلة بين المكلف والسلطة الضريبية لأن المكلف هو ادرى بما يتحقق لديه من دخل لكن ما يعاب على هذه الطريقة بانها ربما قد تتوصل الى رقم دخل ضريبي غير صحيح نتيجة احتواء المعلومات المقدمة من المكلف على اخطاء مقصودة او غير مقصودة (الحسناوي ٢٠١٤ : ٥٧) .

(ب) التقدير الاداري : يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة تخلف المكلف عن الالتزام بتقدير الضريبة المستحقة عليه وفق اسلوب التقدير الذاتي أي أنه يتم التقدير الإداري في حالة عدم حضور المكلف وتقديم حساباته

لأغراض التحاسب الضريبي أو في حالة وجود خلاف بينه وبين موظف السلطة المالية حول التقدير وتقوم الإدارة الضريبية بتقدير دخل المكلفين بصورة مباشرة من واقع اعمالهم من خلال المعلومات المتوفرة عن المكلف (المقتبسات) عن أنشطتهم المختلفة حجم أعمالهم مثلا وحالة منشأتهم وبعد هذا تقوم بإبلاغ مقدار الضريبة بإخطار تحريري إلى المكلف المعني بالأمر و للمكلف أن يطلب إعادة التقدير إذا رأى أنه مبالغ فيه (الشاوي ٢٠٠٨: ٩٧) .

بما ان هذا التقدير يتم وفق ما تتطلبه القوانين والتعليمات والانظمة الضريبية النافذة فقد تكون لهذه الطريقة صفة العدالة بوصف ان القوانين غالباً ما تصب في مصلحة المجموع ولكنها تتجاوز حالة الثقة المتبادلة بين المكلف والسلطة الضريبية.

ضريبة الشركات

يقصد بضريبة الشركات هي ضريبة تفرض على صافي أرباح الشركات التي تخضع للضريبة وفقاً لقوانين ضريبية محددة . صافي ربح الضريبة على الشركات وهو بشكل عام هو صافي ربح قائمة الدخل مع بعض التعديلات التي تجرى عليه و قد تكون محددة بقدر كبير من التفصيل في النظام الضريبي لكل بلد. تختلف النظم الضريبية في معظم البلدان في انواع الشركات التي تفرض عليها الضريبة وكذلك تختلف في معدل الضريبة المفروض على دخول تلك الشركات الخاضعة للضريبة وذلك حسب القوانين الضريبية النافذة في كل بلد والتي تحدد وفق التوجهات التي تؤمن بها الدول معظم البلدان تعفو أنواعاً معينة من أعمال الشركات أو المعاملات من ضريبة الدخل. فضلاً عن ذلك فإن معظم الأنظمة توفر قواعد محددة عن الضرائب على الشركات أو أعضائها في حال تصفية أو حل الشركة .

مفهوم الشركات وفق قانوني الشركات وقانون ضريبة الدخل العراقي

على وفق ما اورده دليل الهيئة العامة للضرائب يستخدم مصطلح ضريبة الشركات للتعبير عن شركة خاضعة لقانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل (الهيئة العامة للضرائب ٢٠١٥ : ١) وتعرف الشركة وفقاً لقانون الشركات العراقي ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل في المادة (٤) الفقرة (اولاً) الشركة هي عقد يلتزم به شخصان او اكثر بأن يسهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال او من عمل لاقتسام ما ينشأ عنه من ربح او خسارة . وقد حددت المواد (٦ و ٧ و ٨ و ٩ و ١٠) من القانون ذاته انواع الشركات ب (الشركة المساهمة المختلطة والخاصة المشروع الفردي الشركات التضامنية الشركات البسيطة و الشركات المحدودة المختلطة والخاصة) .

المقصود بالشركة المساهمة هي شركة تتألف من عدد من الاشخاص لا يقل عددهم عن خمسة اشخاص طبيعيين او معنويين كحد ادنى ولا يزيد على (١٠٠) مائة مؤسس كحد أعلى يكتب فيها المساهمون باسمهم في اكتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتبوا بها اما المشروع الفردي فيقصد به شركة تتألف من شخص طبيعي واحد يكون مالكاً للحصة الواحدة فيها ومسؤولاً مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركات ويقصد بالشركة التضامنية هي تلك الشركة التي تؤسس من قبل عدد من الأشخاص يتراوح بين اثنين وخمسة وعشرين شخصاً طبيعياً ويتحملون بشكل متضامن جميع

التزامات الشركة والشركة البسيطة فهي تؤسس من قبل عدد من الأشخاص الطبيعيين يتراوح بين اثنين وخمسة في حين الشركات المحدودة - مختلطة او خاصة. فيشترط قانون الشركات ان لا يقل عدد المؤسسين في الشركات المحدودة عن اثنين ولا يزيد على خمسة وعشرين. ويمكن ان يكون المؤسسون اشخاصاً طبيعيين أو معنويين ويسهم جميعهم في اسهم ويتحملون مسؤولية ديونها بالقيمة الاسمية للاسهم التي أسهموا بها .

أما ما يرتبط بقانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل فقد حددت الفقرة (٦) من المادة (الاولى) مفهوم الشركة بالشركة المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة في العراق او في الخارج وتتعاطى الاعمال التجارية او لها دائرة او محل عمل او مراقبة في العراق وقد حددت الفقرة السابعة من المادة نفسها المذكورة أنفاً انواع الشركات الخاضعة لهذا القانون وهي (شركات الاموال شركات التضامن المشروع الفردية والشركات البسيطة) وتشير الفقرة الخامسة من المادة الاولى الى الشخصية المعنوية بانها كل ادارة او مؤسسة تمنح شخصية معنوية بموجب القوانين العراقية .

يظهر واضحاً من الفقرتين الخامسة والسادسة أن الإقامة تتحقق للأشخاص المعنويين في احدى الحالات الاتية:

- أن يكون مؤسس على وفق القانون العراقي .
 - ان يكون محل عمله في العراق اي ممارسة انشطته داخل الاراضي العراقية .
 - يكون مركز ادارته او مراقبته في العراق (الشاوي ٢٠٠٨ : ٩٢).
- وفقاً للمادة الرابعة عشرة من قانون ضريبة الدخل تتحقق الضريبة على دخل الشركة قبل دفع اي شيء منه الى اصحاب الاسهم وتعد الشركة ومديرها بالذات مسؤولين مالياً عن قطع الضريبة ودفعها الى السلطة المالية وتقديم الحسابات والشهادات المقتضية والامور كافة المطلوب القيام عملاً بأحكام هذا القانون.
- يرى الباحثان مما تقدم ان الضريبة تقوم على اعتبارات مالية وبما ان للشركة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء فيها لذلك فان الضريبة لا تتاثر بما يحدث على الشريك على سبيل المثال تعرضه للافلاس او الوفاة او غيرها من الحوادث .

خصائص ضريبة الشركات في العراق

إن اهم ما تتصف به ضريبة الشركات في العراق من خلال مضمون قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 المعدل ما يلي:

١- انها ضريبة عينية : إذ تفرض الضريبة على الشركات الخاضعة لها دون مراعاة الظروف الشخصية لملاكها ويتضح ذلك من خلال ان السماحات المنصوص عليها في المادة الثانية عشرة من قانون ضريبة الدخل تمنح فقط للشخص الطبيعي المقيم.

٢- انها ضريبة سنوية : نصت المادة الثالثة عشرة من قانون ضريبة الدخل على سنوية الضريبة على الشركات الخاضعة للضريبة والسنة المالية هي السنة التقويمية الا اذا قام المكلف باختيار فترة ضريبة اخرى لغلق حساباته مع استحصال موافقة الهيئة العامة للضرائب والفترة الضريبية او السنة المالية هي الفترة التي يتم احتساب الدخل لغرض استخراج مبلغ الضريبة الواجب دفعها قبل السنة التقديرية مباشرة والسنة التقديرية هي فترة الاثني عشر شهراً ابتداءً من اليوم الاول من شهر كانون الثاني لكل سنة .

٣- تفرض على الدخل الصافي: حيث يتم تحديد قيمة الضريبة على صافي الدخل بعد اعداد الحسابات الختامية او قائمة الدخل التي تعدها الشركات بما يتوافق والقانون الضريبي بحيث يتم جمع الايرادات التي يعترف بها القانون ويتم تنزيل المصروفات التي يعترف بها القانون الضريبي منها للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة فنصت المادة الاولى من قانون ضريبة الدخل النافذ رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ان الدخل الخاضع للضريبة هو الايراد الصافي للمكلف الذي حصل عليه من المصادر المبينة في المادة الثانية من القانون

٤- انها ضريبة نسبية: حيث تفرض الضريبة على دخل الشركات بشكل نسبة ثابتة فنصت المادة الثالثة عشرة من قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل على ان الضريبة تفرض على دافعيها مقدرة سنويا وفقا للنسب محددة اذ تفرض على الشركات المحدودة والمساهمة الخاصة والمساهمة المختلطة نسبة ثابتة وهي ١٥% اما دخل الشركات الاجنبية المسجلة في العراق او التي لها منشأة دائمة في العراق بنسبة ثابتة مقدارها ٣٥%
٥- ضريبة إقليمية: إذ اخذ المشرع الضريبي بأساس التوطن او الإقامة حين فرض الضريبة على الشخص المقيم في الدولة سواء كان مواطنا أم اجنبيا (صبري ٢٠١٨ : ٢٣٢-٢٣٣).

التحاسب الضريبي مع الشركات في الهيئة العامة للضرائب

يعرف نظام التحاسب الضريبي وهو الجزء المعني بتنفيذ الأحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الضريبية للدولة بأنه " ذلك العنصر من عناصر النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي وان أي قصور أو خلل يعتري هذا النظام لا بد أن ينعكس بشكل مباشر على فاعلية النظام الضريبي برمته وعلى قدرته في تحقيق الأهداف والنتائج المتوخاة منه (الخيسان ٢٠٠٢ : ٨٣-٨٥) نقلاً عن (أمين ٢٠٠٠) .

هذا ويجري التحاسب الضريبي في الهيئة العامة للضرائب مع الشركات المحدودة في قسم الشركات اما الشركات الاخرى فانها تقوم بالتحاسب الضريبي في قسم كبار المكلفين وقد تم استحداث هذا القسم استناداً الى الامر الوزاري الصادر عن وزارة المالية ذي الرقم (٤٥٩٠٠) بتاريخ ٢٧/١٢/٢٠١٧ اذ يتولى هذه القسم عملية التحاسب الضريبي مع الشركات الكبرى في العراق اذ يتم التحاسب في هذا القسم وفق طريقة التقدير الذاتي إذ تقدم الشركات حساباتها الختامية السنوية ومرفق بها صك بمبلغ الضريبة الذي تم تقديره ثم يقوم المضمن الضريبي بفحص حسابات الشركة وبعدها يتم قبول الحسابات او رفضها وان الشركات التي تقع ضمن اختصاص هذا القسم هي :

- الشركات النفطية (شركات جولات التراخيص والمقاولين الثانويين).
- الشركات المساهمة الخاصة والمختلطة.
- المصارف.
- شركات الاتصالات والانترنت.
- مكاتب وفروع الشركات الاجنبية.

ويتم التحاسب الضريبي للشركات التي تقع ضمن اختصاص هذا القسم كما يأتي :

اولاً - قيام الشركات بتقديم بياناته و حساباته الختامية في موعد لا يتجاوز ٣١ / ٥ من السنة المالية اللاحقة للسنة المُحاسب عليها ضريبياً وفق النظام المحاسبي الموحد ومعالجاته .

ثانياً - ان تتضمن تلك الحسابات بشكل اساسي :

أ : القوائم المالية : وتتضمن كلاً من (الميزانية العامة , بيان العمليات الجارية , كشف التدفق النقدي , كشف اجمالي القيمة المضافة , كشف توزيع اجمالي القيمة المضافة) .

ب : الكشوفات التحليلية الملحقة : وتتضمن كشف (المدينون , النقود , الموجودات الثابتة , النفقات الايرادية المؤجلة , الاحتياطيات , الدائنون , الموارد والاستخدامات , الايرادات الجارية , وكشف الاستخدامات) .

ت : تقرير مراقب الحسابات .

ث : تقرير الادارة .

ج : معلومات اخرى .

ثالثاً - عند ورود تلك الحسابات في الموعد المحدد يتم الاطلاع عليها من قبل المخمن لغرض تقدير الضريبة المستحقة بعد الاطلاع على تلك الحسابات ويكون أهم اجراء هو الاطلاع على الايرادات والمصاريف والتأكد من تعزيزه بالمستندات التي تعزز موثوقيته وباقي الاجراءات التنظيمية الاخرى الضرورية لغرض إكمال تلك الاجراءات , بعد ذلك يتم فحص المصاريف لغرض رفض المصاريف المخالفة للقانون وغير الموثقة وتتم اضافتها على الفائض كما يظهر في حسابات تلك الشركة تحت عنوان (الفائض بموجب مذكرة التسوية اذ يتم فيه تعديل الفائض استنادا الى القانون الضريبي للوصول الى الفائض الضريبي) , لغرض شموله بالضريبة .

رابعاً- يتم تقدير الضريبة على فائض العمليات المضاف اليه المصاريف المرفوضة بنسبة ١٥% منه .

خامساً- يتم التقدير تقديراً احتياطياً .

سادساً - يتم تدقيق تلك الاجراءات من قبل شعبة التدقيق .

سابعاً - بعد ذلك يتم اعتماد المبلغ المدقق من قبل شعبة التدقيق بعد ذكر العبارة التالية من قبل المخمن في مذكرة التخمين (قُدرت الشركة احتياطي عن فائض الحسابات المضاف اليه المصاريف المرفوضة جزئياً المبينة في ظهر المذكرة ولحين اكمال دراسة البيانات) .

ثامناً - في حالة ظهور عجز في حسابات تلك الشركة وبعد متابعة الاجراءات نفسها يتم اعداد مذكرة التخمين وبعد تدقيقها يتم تثبيت العبارة التالية من قبل المخمن (اشّرت الشركة عدم خضوع احتياطي بموجب العجز الظاهر في بياناتها المالية ولحين اكمال دراسة البيانات) .

تاسعاً- يتم دفع الضريبة المستحقة على الشركة في شعبة الجباية ويتم ارفاق وصل الدفع ضمن اوليات الشركة .

المحور الثاني: المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) والتحديد والافصاح عن الضريبة في القوائم المالية

إن ضرائب الدخل من المواضيع المهمة اذ تعد من الامور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات لذلك يتم تنظيم امورها المحاسبية في الغالب بموجب تشريعات محلية وان نتيجة أعمال الفترة من ربح او خسارة التي يتم تحديدها وفقاً للأسس والقواعد المحاسبية المحدد بموجب المعايير المحاسبية الدولية IAS قد لا تتفق نتيجة الاعمال هذه مع الربح الخاضع للضريبة الذي يطلق عليه بالوعاء الضريبي الذي تحدده الجهات الضريبية اذ لا بد من اجراء التعديلات على الربح المحاسبي وفقاً لمتطلبات القوانين والتشريعات المحلية الضريبية (الجعارات ٢٠٠٨ : ٥٠٣)

القواعد المحاسبية والضريبية ومعالجة المعيار المحاسبي الدولي ١٢ للفروقات بينهما

حسب الإطار المفاهيمي للقواعد المحاسبية إذ أظهر هدف القواعد المتمثل في التقديم للمستثمرين أو أي طرف صورة واقعية وصحيحة قدر الامكان عن الوضعية المالية للشركات الاقتصادية في فترة محددة (المركز المالي التدفقات النقدية الأداء المالي للشركة) وأن مبدأها الأساسي العرض العادل (عبد النور ٢٠١٥ : ٧٠) ونتيجة لتزايد الطلب من اجل الانضمام الى أسواق رأس المال (في ظل العولمة) في المقابل هناك تزايد للاستخدام المعايير المحاسبية و اعداد التقارير بشكل واسع ونتيجة لذلك يتوقع ان يكون هناك توافق في الساحة المحاسبية والذي لا يتوقع ان يحدث ذلك التوافق وبالدرجة نفسها في الحقل الضريبي وذلك بسبب ان كل دولة تفرض ضرائبها بما ينفذ سياستها الضريبية وتحقيقا لسياساتها المالية كهدف نهائي تسعى اليه من خلال فرض الضريبة وان معظم القواعد المستخدمة في المحاسبة المالية تختلف عن تلك المستخدمة في المجال الضريبي ويتضح اثر ذلك الاختلاف في النتائج اكثر عندما تتبع دولة معينة قواعد واجراءات خاصة بالضريبة بشكل يختلف عن الاجراءات او التطبيقات المحاسبية السائدة في تلك الدولة , وفي معظم دول العالم الثالث لا تستخدم السلطات الضريبية النتائج التي تظهرها القوائم المالية لمعظم الوحدات الاقتصادية قبل اجراء تسويات ومعالجات ضرورية للوصول الى الدخل الخاضع للضريبة (سلمان والبدران ٢٠٠٩ : ١٢٦) نقلا عن كل من (Blanchett 2001 و دويدار ١٩٩١) تعد كل من المحاسبة والضريبة (Daoud & Omri , 2011 :2) بانهما نظامان مستقلان ينطلقان من المفاهيم نفسها ولكن يستجيبان الى اهداف مختلفة اذ ان المحاسبة تسمح بقياس نتائج اعمال الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال قياس الاحداث و المعاملات المالية وكذلك تحديد المركز المالي لها وايضا انها تهدف الى تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين وحمايتهم من المخاطر في حين يهدف النظام الضريبي الى تحديد مبادئ وقواعد احتساب الربح الضريبي وكيفية فرض الضريبة اذ يتمحور الاختلاف بين القواعد المحاسبية والضريبة حول اسلوب الوصول الى الدخل الخاضع للضريبة وعلى الرغم من شدة هذه الاختلاف الا انه قابل للتدارك .

إن جهود التوحيد الدولية المبذولة ادت الى حصول تطورات في المجال المحاسبي والتي منها انبثاق المعايير المحاسبية الدولية كان من الضروري ان تقابله تطورات وتغيرات تمس الجانب الضريبي في نقاط التقاطع التي تفرقها لغرض تفادي تعميق الفجوة بين النظام المحاسبي والنظام الضريبي ويمكن القول أن النظام الضريبي له جانبان ويمثل الجانب العلمي في الاسس والاصول والمبادئ التي على اساسها بناء نظام ضريبي سليم اما الجانب الاخر فيتمثل بالجانب الفني التطبيقي والذي يتطلب انجاز الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لتحقيق اهداف النظام وبذلك ينبغي ان تكون المعايير المحاسبية الدولية العمود الرئيسي التي يقوم عليها كلا من الجانب العلمي والجانب الفني التطبيقي وان الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الضريبية يخلق جزئياً فجوة ضريبية والتي تجسدت في مسألة الضرائب المؤجلة المتعلقة بتوقيت الاستقطاعات أو الاعتراف بالايرادات وان المعيار المحاسبي الدولي ١٢ قد عالج تلك الاختلافات من خلال جعلها أما التزامات ضريبية مؤجلة او اصول ضريبية مؤجلة (تستعيد ٢٠١٠ : ٧١) . وبشكل عام يمكن تقسيم الاختلافات بين المحاسبة المالية

والتشريعات الضريبية في معالجة الإيرادات والمصروفات الى فئتين هما : الاولى هي الاختلافات الدائمة والثانية الاختلافات المؤقتة :

اولاً : الاختلافات الدائمة :

يذكر كل من (Rafay & Ajmal) بان الفروقات الضريبية الدائمة تنشأ بسبب المعالجة المختلفة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ و التشريعات الضريبية لبنود الإيرادات والمصروفات فعلى سبيل المثال لا يمكن خصم مصاريف مصنفة بغرامه ناتجة عن مخالفه قاعده قانونيه عنده احتساب الدخل الناتج عن العمل على الرغم من ان المعيار المحاسبي الدولي ١٢ يعامل مثل هذه البنود كنفقات و بالمثل لا يتم تضمين توزيعات الارباح في الدخل الخاضع للضريبة و التي هي جزء من الدخل المحاسبي بل يتم معاملته ضريبياً بشكل منفصل و تحدث مثل هذه الفروقات الدائمة لكنها لا تؤثر في الارباح المحاسبية للشركه وبالتالي لا ينتج عنها اي التزامات او وصول ضريبية مؤجله(3 : 2014 , Rafay & Ajmal)

ثانياً: الاختلافات المؤقتة :

عرف المعيار الدولي الفروقات المؤقتة او (المرحلية) بالفقرة الخامسة منه بانها تلك الفروقات بين المبالغ المسجلة كموجودات او مطلوبات وبين الاساس الضريبي لها (الشمري والمعيني ٢٠١٤ : ٨١) . ويمكن تعريف القاعدة او الاساس (الضريبي) ذلك المبلغ الذي ينسب للأصل او الالتزام للأغراض الضريبية بالأساس الضريبي او القاعدة الضريبية لأصل او التزام فالقاعدة الضريبية لأصل معين هي المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل اي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمشروع من ذلك الاصل عندما تسترد المبلغ المرحل للأصل ام اذا لم تكن المنافع الاقتصادية المتدفقة من ذلك الاصل خاضعة للضريبة فان القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المرحل وهذا يعني ان الإيرادات التي تتحقق من اصل يكون خاضع للضريبة واذا لم يكن اصل فان المبلغ بعينه لغير الاصول يكون خاضع للضريبة فمثلا عندما يحقق مبنى ايراداً فان هذا الايراد المتحقق يكوم خاضع للضريبة وليس مبلغ الاصل واما اذا حققت الشركة ايرادا عن فائدة فان كامل مبلغ الضريبة خاضع للضريبة (الججاوي والعنكي ٢٠١٤ : ٢٨٥) .

وتعكس الفروقات المؤقتة الفروق الدفترية والضريبية والظاهرة في بيان الدخل والاقرار الضريبي والتي تؤثر في الفترات المستقبلية وان الالتزام الضريبي المستقبلي او المنفعة الضريبية المستقبلية الناتجة من تلك الاختلافات يتم تسجيلها في الميزانية العمومية كمطلوبات ضريبية مؤجلة او اصول ضريبية مؤجلة , (McGill & et al , 2004:747) .

ويرى الباحثان أن الفروقات الدائمة هي مستمرة بطبيعتها وذلك لأن عملية حدوثها مرتبطة بالتشريعات الضريبية الخاصة بكل دولة والتي بدورها تسمح بتنزيل بعض المصروفات التي تزيد عن المصروفات الفعلية التي تتحملها المنشأة وقد لا تسمح بتنزيل مصاريف اخرى وقد لا تخضع بعض الإيرادات للضرائب وبالتالي فان هذه الفروقات لا تسبب حدوث ضريبة مؤجلة اي انها ينحصر تأثيرها في سنة حدوثها وليس لها هناك تأثير يذكر على الفترات التالية .

وأما الفروقات المؤقتة فهي فضلاً الى انها تنشأ من اختلاف الاساس المحاسبي والضريبي للتقرير عن قيمة الاصل او الالتزام فأنها ايضا تنشأ نتيجة اختلاف قيم الاصول والالتزامات عند اعادة تقييمها للأغراض

المحاسبية كما هو الحال عند الاندماج لكن هنا لا يتم تعديل الاساس الضريبي لأنها اختلافات وقتية وان تأثير هذه الفروقات لا ينعكس على السنة التي حدث فيها بل يمتد الى السنوات التالية ومنها يكون ذو اثر قصير الامد ومنها طويل الامد من هنا يظهر أن هناك مبالغ تتشبه الفروقات المؤقتة تستحق بالمستقبل والتي اما تدفعها الشركة وهذه تسمى التزامات ضريبية مؤجلة او تستردها الشركة بالمستقبل وهذه تسمى اصول ضريبية مؤجلة وهذا سوف نتطرق اليه لاحقاً . والاتي شكل يوضح ملخص للفروقات التي ذكرت آنفاً .

عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

و يتم عرض الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية للشركة كالآتي :

١- العرض في قائمة المركز المالي

يتم التقرير عن الحسابات الضريبية المؤجلة في الميزانية العمومية كموجودات ومطلوبات. وينبغي على الشركة تصنيف هذه الحسابات الى حسابات متداولة وحسابات غير متداولة و يتم تصنيف المطلوبات الموجودات او المطلوبات الضريبية المؤجلة على انها متداولة أو غير متداولة على اساس تصنيف الاصول أو المطلوبات ذات الصلة لأغراض التقرير المالي (Kieso & et al, 2013 :1011) وتكون ارصدة الضريبة المؤجلة منفصلة عن الموجودات والمطلوبات الاخرى في الميزانية , وينبغي أن تتضمن الميزانية والايضاحات المرفقة بها مقدار الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة وطبيعة الدليل المؤيد للاعتراف بهذه البنود عندما :

أ : يكون استخدام موجود الضريبة المؤجل معتمدا على الارياح الخاضعة للضريبة مستقبلا.

ب : تكون الشركة قد عانت خسارة في أي من المدة الحالية أو السابقة .

ويعد الموجود أو المطلوب الضريبي المؤجل مرتبطا بموجود أو مطلوب آخر اذا كان تخفيض هذا الموجود أو المطلوب الآخر سيؤدي إلى تسوية أو تحول الفرق المؤقت أما موجود أو مطلوب الضريبة المؤجل الذي لا يرتبط بموجود أو مطلوب آخر لأغراض التقرير المالي ومنها موجود الضريبة المؤجلة المتعلق بترحيل الخسائر للأمام فإنه ينبغي تصنيفه طبقا لتاريخ التسوية المتوقع للفرق المؤقت : (علي ٢٠١٤ : ٢٨) عن (الفار ٢٠١٠)

وينبغي تصنيف وتحليل أرصدة حسابات الضريبة المؤجلة بالميزانية في مجموعتين احدهما لصافي المقدار المتداول والاخرى لصافي المقدار غير المتداول وكما يلي :-

أ- تصنيف العناصر إلى متداولة أو غير متداولة , فاذا كانت مرتبطة بموجود أو مطلوب معين فإنه ينبغي تصنيفها بنفس تصنيف الموجود أو المطلوب , واذا لم تكن مرتبطة بموجود أو مطلوب معين فإنه ينبغي تصنيفها على اساس تاريخ التسوية المتوقع .

ب- تحديد صافي العنصر المتداول عن طريق تجميع موجودات أو مطلوبات الضريبة المؤجلة المختلفة التي عدت متداولة في التصنيف , فاذا تمثل الناتج الصافي في موجود يقرر عنه في الميزانية كموجود متداول واذا تمثل في مطلوب يقرر عنه كمطلوب متداول

ج - تحديد صافي العنصر غير المتداول عن طريق تجميع موجودات ومطلوبات الضريبة المؤجلة المختلفة التي عدت غير متداولة في التصنيف , فاذا تمثل الناتج الصافي في موجود يقرر عنه في الميزانية كموجود غير متداول , واذا تمثل في مطلوب يقرر عنه كمطلوب غير متداول (Kieso & et al, 2013 : 1012)

٢- العرض في قائمة الدخل

ينبغي الافصاح بشكل منفصل عن عناصر مصروفات (ايرادات) الضريبة , إذ تضم هذه العناصر حسب ما جاء في (لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ٢٠٠٨) ما يلي :-

- ١- مصروف (ايراد) الضريبة الجاري.
 - ٢- أي تعديلات معترف بها خلال المدة لضريبة جارية عن مدد سابقة.
 - ٣- مبلغ مصروف (ايراد) الضريبة المؤجلة الذي يعود إلى نشوء وتسوية الفروق المؤقتة.
 - ٤- مبلغ مصروف (ايراد) الضريبة المؤجلة الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
 - ٥- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو مطلوبات ضريبية أو فرق مؤقت لمدة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجارية أو مصروف ضريبة الدخل المؤجلة .
 - ٦- مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو تسوية تخفيض سابق لموجود ضريبي مؤجل .
 - ٧- مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقة أو مطلوبات ضريبية أو فرق مؤقت لمدة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل .
 - ٨- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الدخل أو الخسارة للمدة .
- ويؤكد (الجاوي و العنكي, ٢٠١٣ : ٢٦١) أنه ينبغي أيضا الافصاح عما يلي بشكل منفصل:-
- أ- اجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو اضيفت لحساب حقوق المساهمين .
 - ب- شرح للعلاقة بين مصروف (ايراد) الضريبة والدخل المحاسبي في إحدى أو كلتا المعالجتين التاليتين:
 - مطابقة بين مصروف (ايراد) الضريبة وناتج ضرب الدخل المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة ؛ مفصحا كذلك عن اساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة .
 - مطابقة بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق , مفصحا كذلك عن اساس احتساب معدل الضريبة المطبق .
 - ج- مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبط بكل عناصر الدخل الشامل الاخرى مثل التعديل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة الناتجة من التغير في السياسة المحاسبية المطبقة بأثر رجعي .
 - د- شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع المدة المحاسبية السابقة .
 - هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع (الخصم) , والخسائر الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بموجود ضريبي عنها في قائمة الميزانية .
 - و- المبلغ الاجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات المؤتلفة , والحصص في الترتيبات المشتركة التي لم يعترف بمطلوبات ضريبية مؤجلة عنها بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمطلوبات الضريبية غير المستخدمة وهي :-
 - مبلغ الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية لكل مدة معروضة .
 - مبلغ الايراد أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في الدخل أو الخسارة , اذا لم يكن واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في قائمة الميزانية .
 - ز- بخصوص العمليات المتوقفة , مصروف الضريبة الذي يعود إلى الاتي :-

- مكسب أو خسارة عدم الاستمرار .
- الدخل أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للمدة , مع المبالغ المقابلة لكل مدة ماضية معروضة .
- ح- مبلغ ضريبة الدخل المترتب على الارباح الموزعة لمساهمي الشركة التي اقترحت أو اعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كمطلوب في البيانات المالية. وفي هذه الحالة ينبغي على الشركة إن تفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الادلة الداعمة للاعتراف به وذلك , عندما :-
- يكون استخدام الموجود الضريبي المؤجل معتمداً على الارباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الارباح الناشئة من تسوية فروق ضريبية مؤقتة موجودة .
- تكون الشركة قد عانت من خسائر اما في المدة الجارية أو المدة السابقة التي يمت إليها الموجود الضريبي المؤجل .

مما سبق يرى الباحثان أن الضريبة المؤجلة وفقاً لمدخل العرض في قائمة المركز المالي تعد بمثابة اصل او التزام يتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي ولكن ضمن مدخل العرض في قائمة الدخل تعد الضريبة المؤجلة حساب معلق يكون اما دائن او مدين ويظهر ايضاً ضمن قائمة المركز المالي او ضمن الملاحظات المرفقة للقوائم اي يعني بان المدخلين هما متشابهان في جوهرهما لكن باختلاف التصنيف ضمن قائمة المركز المالي او ضمن الملاحظات

تحليل نتائج الاستبانة واختبار الفرضيات

تضمنت الدراسة توزيع ١٠٠ استمارة على عينة المشمولين بالدراسة, وتم استرجاع ٩٠ استمارة صالحة للتحليل, وقد ادخلت البيانات الى البرنامج الاحصائي (SPSS vr. 24). ان الاسلوب المناسب لتحليل هذه البيانات هو اسلوب الاحصاء الوصفي واسلوب الاحصاء التحليلي وشمل الاحصاء التحليلي اختبار الفرضيات المتعلقة بعلاقات الارتباط وعلاقات الاثر واختبار t و F بين محاور الدراسة

قياس معامل الفا كرونباخ

ان عملية قياس ثبات ومصداقية استمارة الاستبانة المستخدمة يعد أمراً مهماً كون النتائج سوف تعتمد على تلك الاستبانة وتوجد هناك العديد من المقاييس المستخدمة لهذا الغرض اكثرها شيوعاً معامل الفا كرونباخ الذي تتراوح قيمته بين الصفر والواحد الصحيح والذي سيعتمد عليه الباحث لغرض قياس الثبات والمصداقية. وقد احتسب الباحثان قيم معاملات الفا كرونباخ ووضعت في الجدول التالي:

جدول رقم (١)

معامل الفا كرونباخ

المحور	عدد الفقرات	قيمة معامل الفا كرونباخ
X1	18	.77
X2	8	.75
الكلي	26	.77

جداول النسب المئوية

المحور الاول (x)

١- المحور الفرعي الاول (x1)

سيتم هنا ايجاد ونسبها وحسب مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة اتجاه الاجابات لافراد العينة تحت البحث تشير النتائج في تحليل المحور الفرعي الاول ان العينة يتفقون بنسبة 42.2% على ان المعلومات التي تقدمها الشركات من خلال قوائمها المالية لا تفي ببعض متطلبات الجهات الضريبية، كذلك انهم يتفقون بنسبة 57.8% على ان الاعفاءات الضريبية تعتبر من الاسباب المؤدية الى حدوث اختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، وايضا ان العينة يتفقون بنسبة 51.1% على انه لا تتوافق المصروفات التي تقوم الجهات الضريبية بتنزيلها وفق الضوابط مع المعايير المحاسبية الدولية. وان العينة يتفقون بنسبة 42.2% على انه تتبع الجهات الضريبية طريقة معينة تختلف عن تلك المقررة ضمن المبادئ والمعيير المحاسبية الدولي عند قياس اندثار الاصول الثابتة، ويتفق افراد العينة بنسبة 45.6% على ان المصاريف المتعلقة بالمخصصات لا يعترف بها حتى عند تحققها بالفعل، وان العينة يتفقون بنسبة 57.8% على ان هناك فرق بين السياسات المحاسبية المتبعة واجراءات الجهات الضريبية عند التعامل مع حسابات المقدمات والمستحقات وان العينة يتفقون بنسبة 48.9% على ان السماح للشركات باعتماد بدائل اخرى عن الكلفة التاريخية من قبل المعايير المحاسبية الدولية يؤدي الى حدوث فروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي، والعينة يتفقون بنسبة 56.7% على ان هناك فرق بين الطرق المتبعة لتقييم المخزون بين المعايير والمبادئ المحاسبية واجراءات الجهات الضريبية. ونتيجة لما ورد آنفاً وفيما يتعلق بالمحور الفرعي الاول بشكل عام فان العينة يتفقون بنسبة 50% على فقرات هذا المحور (x1) وهذا موضح بالجدول الاتي:

جدول (٢)

النسب المئوية لإجابات العينة عن فقرات المحور الفرعي الاول

الفقرات	لا اتفق اطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً
المعلومات التي تقدمها الشركات من خلال قوائمها المالية لا تفي ببعض متطلبات الجهات الضريبية.	2.2	11.1	23.3	42.2	21.1
الاعفاءات الضريبية تعد من الاسباب المؤدية الى حدوث اختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة .	1.1	12.2	16.7	57.8	12.2
تتوافق المصروفات التي تقوم الجهات الضريبية بتنزيلها على وفق الضوابط مع المعايير المحاسبية الدولية.	2.2	6.7	16.7	51.1	23.3
تتبع الجهات الضريبية طريقة معينة تختلف عن تلك المقررة ضمن المبادئ و المعايير المحاسبية الدولي عند قياس اندثار الاصول الثابتة.	2.2	10.0	31.1	42.2	14.4
المصاريف المتعلقة بالمخصصات لا يعترف بها حتى عند تحققها بالفعل.	4.4	8.9	27.8	45.6	13.3
هناك فرق بين السياسات المحاسبية المتبعة واجراءات الجهات الضريبية عند التعامل مع حسابات المقدمات والمستحقات.	0	10.0	15.6	57.8	16.7
السماح للشركات باعتماد بدائل اخرى عن الكلفة التاريخية من قبل المعايير المحاسبية الدولية يؤدي الى حدوث فروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي.	0	14.4	17.8	48.9	18.9
هناك فرق بين الطرائق المتبعة لتقييم المخزون بين المعايير والمبادئ المحاسبية واجراءات الجهات الضريبية.	1.1	8.9	23.3	56.7	10.0
المجموع	2	10	22	50	16

المصدر : من اعداد الباحث.

٢- المحور الفرعي الثاني

تشير النتائج في تحليل المحور الفرعي الثاني ان العينة يتفقون تماما بنسبة 42.2% على ان بعض الكوادر المحاسبية العاملة في الشركات ليس لديهم معرفة خاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢،

كذلك انهم يتفوقون تماما بنسبة %47.8 على قلة الدورات التي تنظم للكوادر المحاسبية والتدقيقية والضريبية لبيان اهمية وكيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢, وايضا ان العينة يتفوقون بنسبة %43.3 على انه لا تلتزم القوانين والتعليمات النافذة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢. وان العينة يتفوقون بنسبة %44.4 على انه الواقع الفعلي للأنظمة المحاسبية للشركات لا يسمح بتطبيق المعيار الدولي ١٢, ويتفق افراد العينة بنسبة %35.6 على ان ضعف المعرفة المحاسبية عند اغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢, وان العينة يتفوقون تماما بنسبة %35.6 على ان اعداد القوائم المالية على وفق متطلبات المعيار الدولي يستلزم الخبرة, وان العينة يتفوقون بنسبة %33.3 على ان الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢ لن يعزز ثقة واعتمادية ادارة الجهات الضريبية بالقوائم المالية للشركات, والعينة يتفوقون بنسبة %54.4 على ان متطلبات تطبيق المعيار الدولي مبهمه وغير واضحة عند اغلب موظفي الجهات الضريبية, والعينة يتفوقون تماما بنسبة %43.3 على وجود بعض الاشخاص من غير ذوي الاختصاص يعملون كمحاسبين (x29), والعينة يتفوقون بنسبة %41.1 على عدم وجود قناعة لدى ادارة الشركات بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار ١٢. ونتيجة لما ورد آنفاً وفيما يتعلق بالمحور الفرعي الثاني بشكل عام فان العينة يتفوقون تماما بنسبة %41 على فقرات هذا المحور (x2). كما موضح بالجدول الاتي :

جدول رقم (٣)

النسب المئوية لإجابات العينة عن فقرات المحور الفرعي الثاني

الفقرات	لا اتفق اطلاقاً	لا اتفق	محايد	اتفق	أتفق تماماً
بعض الكوادر المحاسبية العاملة في الشركات ليس لديهم معرفة خاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢.	0	3.3	14.4	40.0	42.2
قلة الدورات التي تنظم للكوادر المحاسبية والتدقيقية والضريبية لبيان اهمية وكيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢.	0	1.1	6.7	44.4	47.8
لا تلتزم القوانين والتعليمات النافذة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢.	3.3	10.0	26.7	43.3	16.7
الواقع الفعلي للأنظمة المحاسبية للشركات لا يسمح بتطبيق المعيار الدولي ١٢.	1.1	15.6	26.7	44.4	12.2
ضعف المعرفة المحاسبية عند اغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢.	1.1	10.0	26.7	35.6	26.7
اعداد القوائم المالية على وفق متطلبات المعيار الدولي يستلزم الخبرة.	1.1	6.7	26.7	30.0	35.6
الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢ لن يعزز ثقة واعتمادية ادارة الجهات الضريبية بالقوائم المالية للشركات.	3.3	31.1	20.0	33.3	12.2
ان متطلبات تطبيق المعيار الدولي مبهمه وغير واضحة عند اغلب موظفي الجهات الضريبية.	0	3.3	20.0	54.4	22.2
وجود بعض الاشخاص من غير ذوي الاختصاص يعملون كمحاسبين.	0	1.1	14.4	41.1	43.3
عدم وجود قناعة لدى ادارة الشركات بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار ١٢.	0	4.4	18.9	41.1	35.6
المجموع	1	9	20	41	29

المصدر : من اعداد الباحث.

اختبار فرضيات البحث

تستند الدراسة الى فرضية اساسية مفادها " يؤدي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ١٢ الى معرفة الفروقات بين احتساب الضريبة وفق قانون الضريبة العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وبين احتساب المصروف الضريبي في القوائم المالية للمكلفين والذي يؤدي الى ان تكون القوائم المالية اكثر شفافية وعادلة " من خلال هذه الفرضية الرئيسية يمكن صياغة الفرضيات الاتية :

الفرضية الاولى

تتعلق الفرضية الاولى باختبار الفرضية الصفرية (العدم) H_0 القائلة:

H_0 : لا يؤثر تحديد الفروقات بين المعالجات المحاسبية والضريبة من خلال الفروقات الدائمة والمؤقتة على تحديد ضريبة دخل الشركات.

لقد تم استخراج الجدول المتعلق بالوسط الحسابي المرجح وقيمة الانحراف المعياري والخطأ المعياري للمتغير الفرعي الاول x_1 وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٣)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري للمحور الفرعي الاول

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
x_1	90	3.69	.472	.050

يتضح من خلال الجدول ان قيمة الوسط الحسابي للمتغير الفرعي الاول x_1 كانت 3.69 وانحراف معياري 0.472 وكان الخطأ المعياري للوسط الحسابي 0.05 .

ان الاختبار الملائم لاختبار الفرضية الصفرية أنفأ هو اختبار t الذي تم استخراج متطلباته اعتمادا على برنامج SPSS vr.24 وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (٤)

قيم اختبار t والقيم المتعلقة به للمحور الفرعي الاول

One-Sample Test						
Test Value = 3						
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x_1	13.932	89	.000	.69378	.5948	.7927

ان نتائج الجدول أنفأ ومن خلال قيم اختبار t التي بلغت 13.932 وقيم المعنوية sig. الخاصة بها التي بلغت 0.00 وهي اقل من قيمة الدلالة المستخدمة من قبل الباحث ٥% وتشير الى رفض الفرضية الصفرية القائلة بانه (لا يؤثر تحديد الفروقات بين المعالجات المحاسبية والضريبة من خلال الفروقات الدائمة والمؤقتة على تحديد ضريبة دخل الشركات)

الفرضية الثانية

تتعلق الفرضية الثانية باختبار الفرضية الصفرية (العدم) H_0 القائلة:

H_0 : لا يمكن تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل.

لقد تم استخراج الجدول المتعلق بالوسط الحسابي المرجح وقيمة الانحراف المعياري والخطأ المعياري للمحور الفرعي الثاني x2 وكانت النتائج كالتالي:

جدول رقم (٥)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري والخطأ المعياري للمحور الفرعي الثاني

One-Sample Statistics				
	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
x2	90	3.8900	.44	.05

يتضح من خلال الجدول ان قيمة الوسط الحسابي للمحور الفرعي الثاني x2 كانت 3.69 وانحراف معياري 0.44 وكان الخطأ المعياري للوسط الحسابي 0.05 .
ان الاختبار الملائم لاختبار الفرضية الصفرية أنفأ هو اختبار t الذي تم استخراج متطلباته اعتمادا على برنامج SPSS vr.24 وكما في الجدول التالي:

جدول رقم (٦)

قيم اختبار t والقيم المتعلقة به للمحور الفرعي الثاني

One-Sample Test						
	Test Value = 3					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
x2	19.206	89	.000	.89000	.7979	.9821

ان نتائج الجدول أنفأ ومن خلال قيم اختبار t التي بلغت 19.206 وقيم المعنوية sig. الخاصة بها التي بلغت 0.00 وهي اقل من قيمة الدلالة المستخدمة من قبل الباحث ٥% وتشير الى رفض الفرضية الصفرية القائلة بانه (لا يمكن تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل) وقبول الفرضية البديلة لها ومنه نستنتج اعتمادا على اراء المختصين واصحاب الخبرة الذين تم استبيان آراءهم انه يمكن تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل.

الاستنتاجات

- في ضوء ما تم دراسته في الجانبين النظري والعملي توصل الباحثان الى عدة استنتاجات منها
- ١- ان قانون الضريبة العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل لا يتضمن طريقة محددة لكيفية الاعتراف بالإيرادات والمصروفات.
 - ٢- ان استخدام المعيار الدولي ١٢ كأداة للتحديد والافصاح عن الضريبة المستحقة على المكلف يعد متفقاً مع قاعدة اليقين مما يؤدي الى زيادة الثقة بين المكلف ودائرة الضريبة .
 - ٣- قيام دائرة الضريبة بتخصيص قسم يعنى بكبار المكلفين في الدولة العراقية ومنها على الشركات النفطية (شركات جولات التراخيص والمقاولين الثانويين) الشركات والمساهمة الخاصة المختلطة المصارف شركات الاتصالات والانترنت مكاتب وفروع الشركات الاجنبية
 - ٤- ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (ضرائب الدخل) له اثر واضح في تغيير حصيله الإيرادات من الضرائب
 - ٥- اعتمادا على اراء المختصين واصحاب الخبرة الذين تم استبيان آرائهم ان تحديد الفروقات بين المعالجات المحاسبية والضريبية من خلال الفروقات الدائمة والمؤقتة يؤدي فعلا الى تحديد موضوعي لضريبة دخل الشركات.
 - ٦- اعتمادا على اراء المتخصصين واصحاب الخبرة الذين تم استبيان آرائهم انه يمكن تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل.

التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل اليها آنفاً يوصي الباحثان بما يلي :

- ١- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢ وتكثيف الدورات التي تنظم للكوادر المحاسبية والتدقيقية في مجال اهمية وكيفية تطبيق المعايير المحاسبية وتوضيح متطلباتها لهم بشكل يسهل تطبيقها .
- ٢- اشراك موظفي السلطة الضريبية في دورات وورش تطويرية لمهاراتهم المحاسبية لانهم يتعاملون مع القوائم المالية للشركات ويجب ان يكون لديهم فكرة عن كيفية اعداد القوائم وفقاً للمعايير وان لا يكون عملهم منصباً على تنفيذ القانون دون الرجوع الى الممارسات المحاسبية السائدة و مستجداتها .
- ٣- ان يكون لدى السلطة الضريبية الية محددة للاعتراف بالإيرادات والمصروفات .
- ٤- قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة بالعراق لدورات وورش تساهم بزيادة الوعي المعرفة لدى معدي القوائم المالية ومستخدميها وذلك من اجل اكسابهم الخبرات في مراجعة القوائم المعدة وفق المعايير .
- ٥- استخدام المعيار كأداة رقابية والتي تساعد على الحد من التهرب الضريبي والذي يعمل على اضعاف الإيرادات الضريبية في تعزيز الموازنة العامة للدولة اذ انه من خلال المعيار يمكن معرفة الإيرادات المستحقة التي تخص السنة وبالتالي اخضاعها للضريبة.
- ٦- ضرورة العمل على تعديل قانون ضريبة الدخل العراقي وجعله يتناسب مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢ والاستفادة في هذا المجال من الخبرات الاستشارية والمتخصصين من الاكاديميين في معالجة التناقضات بين التشريعات الضريبية والمعايير المحاسبية.

المصادر العربية

١. قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .
٢. قانون الشركات رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل .
٣. الفريجات ياسر صالح (٢٠٠٩) " المحاسبة في علم الضرائب" ط ١ , دار المناهج للنشر والتوزيع عمان الاردن.
٤. رمضان اسماعيل خليل اسماعيل (٢٠٠٢) " المحاسبة الضريبية " ط ١, مديرية دار الكتب للطباعة والنشر بغداد العراق.
٥. الغانمي , فرقد فيصل جدعان صلال , (٢٠٠٩), " اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل" , رسالة دبلوم عالي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد .
٦. الخطيب خالد شحادة و طافش نادية فريد (٢٠٠٨) " الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية " ط ١ دار الحامد للنشر والتوزيع عمان الاردن.
٧. خماس, زينب زكي , (٢٠١٤) , " أثر طرق التقدير الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية " , رسالة دبلوم عالي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد .
٨. التميمي حيدر كاظم (٢٠١١) " تقييم أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي لكبار المكلفين في دول عربية وإمكانية تطبيقها في العراق " رسالة دبلوم عالي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد .

٩. الحسناوي , احمد كاظم سندو , (٢٠١٤) "التغير في النسب والشرائح الضريبية واثرها على الحصيلة الضريبية" رسالة دبلوم عالي المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية جامعة بغداد .
١٠. الشاوي , إلهام جعفر , (٢٠٠٨) , "أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات" , اطروحة دكتوراه كلية الادارة والاقتصاد جامعة البصرة .
١١. صبري جمال طارق محمد (٢٠١٨) "واقع ضريبة الشركات ودورها في الحصيلة الضريبية في العراق" مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد ١٣ العدد ٤٣ ٢٢٨ - ٢٤٠ .
١٢. الخيسان محمد حلو (٢٠٠٢) "أهمية موثوقية المعلومات المحاسبية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة" أطروحة دكتوراه جامعة البصرة .
١٣. الجعارات خالد جمال (٢٠٠٨) "معايير التقارير المالية الدولية ٢٠٠٧" ط ٤ , اثناء للنشر والتوزيع عمان الاردن.
١٤. عبد النور بو علي (٢٠١٥) "النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية" رسالة ماجستير جامعة ألكلي محند أوالحاج _ البويرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الجزائر
١٥. سلمان محمد حلو داود , البدران عبد الخالق ياسين (٢٠٠٩) "الفروقات المهمة بين القواعد والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما" مجلة العلوم الاقتصادية المجلد ٦ العدد ٢٤ ١١٩ - ١٣٨ .
١٦. الشمري حسين جاسم فلاح و المعيني سعد سلمان عواد (٢٠١٤) "المحاسبة الدولية" ط ١ , مطبعة معهد التكنولوجيا بغداد العراق .
١٧. الجاوي طلال محمد علي و العنكي هيثم علي محمد (٢٠١٤) "المحاسبة والتحاسب الضريبي" ط ٢ , دار الكتب كربلاء المقدسة العراق .
١٨. علي , أسماء حسين , (٢٠١٤) , "تكييف القاعدة المحاسبية العراقية (١٣) لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (١٢) المعدل عن الأثر الضريبي للمكاسب والخسائر غير المنتظمة والضرائب المؤجلة" , رسالة ماجستير , كلية الإدارة والاقتصاد , جامعة بغداد .

المصادر الأجنبية

19. Rafay, Abdul & Ajmal, Mobeen , (2014) , "Earnings Management Through Deferred Taxes Recognized Under IAS 12: Evidence From Pakistan" The Lahore Journal of Business , (vol. 3), (no. 1), pp. 1-19.
20. McGill , Gary A. & Outslay , Edmund , (2004) , "Lost in Translation: Detecting Tax Shelter Activity in Financial Statements" National Tax Journal(Vol5) ,(No. 3) , pp. 739-756 .
21. Kieso , Donald E. , &Weygandt, Jerry j. , Warfield, Terry D. , (2012) "Intermediate Accounting" 13th ed , john Wiley & sons .

22. Blanchette, Michel , (2001) "Six proposed Criteria can help assess current and proposed accounting standards and practices", the derivative debate, Sydney, Australia.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البصرة
كلية الادارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

م / استمارة الاستبانة

الاستاذ / الأستاذة / الاخ الفاضل

تحية طيبة ...

تهدف هذه الاستبانة التي بين ايديكم للحصول على البيانات التي تستعمل في انجاز البحث الموسوم (اثر الاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي ١٢ وقانون ضريبة الدخل العراقي في تحديد الافصاح عن ضريبة دخل الشركات) وانطلاقاً من ثقتنا بتعاونكم في انجازه من خلال مساهمتكم بملء الاستمارة علماً ان دقة البحث وما يخرج به من توصيات سيعتمد على دقة اجاباتكم التي نعتمد عليها وهي موضع اعتزازنا وتقديرنا شاكرين لكم تعاونكم على تخصيص جزء من وقتكم الثمين في الاجابة على فقرات الاستبانة مع خالص الاحترام والتقدير

- ان اجابتم سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي حصراً .
- رايكم الموضوعي الدقيق هو المطلوب اذ ليس هناك اجابات صحيحة وخاطئة .

اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ على ضريبة دخل الشركات في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي

- بعد تفضلك بالاطلاع على كل سؤال ضع علامة (صح) في الحقل الذي تراه مناسباً .
 - نرجو الاجابة على جميع اسئلة الاستمارة .
- شاكرين تعاونكم وجهودكم الطيبةمع التقدير

مقدمة عن الموضوع

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لمعايير المحاسبية المتعارف عليها ولكن بسبب اختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في العديد من المعالجات والامور فان هذا يؤدي الى الاختلاف في المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لبعض البنود والعناصر المؤثر في تحديد الدخل الخاضع للضريبة الامر الذي سوف ينتج عنه فروقات مؤقتة ودائمة اي ما يسمى بالضرائب المؤجلة ولقد تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية الى موضوع ضرائب الدخل من خلال المعيار المحاسبي الدولي ١٢ وذلك لتوحيد المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية وكيفية الاعتراف بها .

المعلومات العامة :

البيانات الأولية						ت
<div style="display: flex; justify-content: space-around;"> <div style="text-align: center;"> <input type="text"/> محاسب </div> <div style="text-align: center;"> <input type="text"/> مدير مالي </div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 10px;"> <div style="text-align: center;"> <input type="text"/> مدقق داخلي </div> <div style="text-align: center;"> <input type="text"/> مدقق خارجي </div> </div> <div style="text-align: center; margin-top: 10px;"> <input type="text"/> نذكرها رجاءً </div>						١
26- فأكثر	25-21	20-16	15-11	10-6	5-1	٣
سنوات الخبرة						
دكتوراه	ماجستير	محاسب قانوني	دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم تقني	٤
المؤهل العلمي						

المحور الاول : يتعلق بالاختلاف بين المعالجات المحاسبية والضريبية وامكانية تطبيق المعيار الدولي ١٢ ويتكون من محورين فرعيين

المحور الفرعي الاول: الاختلاف بين المعالجات المحاسبية والضريبية المتعلقة بتحديد ضريبة الدخل

ت	الفقرات	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق اطلاقاً
١	المعلومات التي تقدمها الشركات من خلال قوائمها المالية لا تفي ببعض متطلبات الجهات الضريبية					
٢	الاعفاءات الضريبية تعتبر من الاسباب المؤدية الى حدوث اختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة					
٣	لا تتوافق المصروفات التي تقوم الجهات الضريبية بتنزيلها وفق الضوابط مع المعايير المحاسبية الدولية					
٤	تتبع الجهات الضريبية طريقة معينة تختلف عن تلك المقررة ضمن المبادئ و المعيار المحاسبية الدولي عند قياس اندثار الاصول الثابتة					
٥	المصاريف المتعلقة بالمخصصات لا يعترف بها حتى عند تحققها بالفعل					
٦	هناك فرق بين السياسات المحاسبية المتبعة واجراءات الجهات الضريبية عند التعامل مع حسابات المقدمات والمستحقات					
٧	السماح للشركات باعتماد بدائل اخرى عن الكلفة التاريخية من قبل المعايير المحاسبية الدولية يؤدي الى حدوث فروقات بين الدخل المحاسبي والضريبي					
٨	هناك فرق بين الطرق المتبعة لتقييم المخزون بين المعايير والمبادئ المحاسبية واجراءات الجهات الضريبية					

المحور الفرعي الثاني : امكانية تطبيق المعيار الدولي ١٢ ضرائب الدخل

ت	العبارة	اتفق تماماً	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق اطلاقاً
١	بعض الكوادر المحاسبية العاملة في الشركات ليس لديهم معرفة خاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢					
٢	قلة الدورات التي تنظم للكوادر المحاسبية والتدقيقية والضريبية لبيان اهمية وكيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢					
٣	لا تلزم القوانين والتعليمات النافذة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار الدولي ١٢					
٤	الواقع الفعلي للأنظمة المحاسبية للشركات لا يسمح بتطبيق المعيار الدولي ١٢					
٥	ضعف المعرفة المحاسبية عند اغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢					
٦	اعداد القوائم المالية على وفق متطلبات المعيار الدولي يستلزم الخبرة					
٧	الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ١٢ لن يعزز ثقة واعتمادية ادارة الجهات الضريبية بالقوائم المالية للشركات					

اثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي ١٢ على ضريبة دخل الشركات في ظل قانون ضريبة الدخل العراقي

					ان متطلبات تطبيق المعيار الدولي مبهمه وغير واضحة عند اغلب موظفي الجهات الضريبية	٨
					وجود بعض الاشخاص من غير ذوي الاختصاص يعملون كمحاسبين	٩
					عدم وجود قناعة لدى ادارة الشركات بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار ١٢	١٠