

Achieving tax justice by applying IFRS 8 Accounting policies and changes in accounting estimates and errors / applied research for a sample of companies registered in the General Tax Authority

Haider Ibrahim Khamis Al-Taie
Federal Office of Financial Supervision

Asst. Prof. Dr. Wafaa Hussein Al-Haidari
Post Graduate Institute for Accounting and Financial
Studies-University of Baghdad

haider.ibrahim1202k@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

wafaa.alhaidari@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received:9/1/2023

Accepted: 14/1/2024

Published: 30/6/2024

Abstract:

The research aims to show the importance of applying Financial Reporting Standard No. 8 accounting policies and changes in accounting estimates and errors to achieve tax justice for taxpayers and the General Tax Authority, because of the importance of the standard because it contains the principles and foundations that must be taken into account when preparing financial statements to give them more credibility, appropriate, where the research problem was the emergence of many problems, and obstacles in addressing changes in policies, estimates, and accounting errors as a result of rapid changes and developments in the business world, so it was formulated International Accounting Standard (IAS8) Accounting policies and changes in accounting estimates and errors to address these problems, and as a result, the question arose whether there is an impact of the application of International Accounting Standard No. (8) on net income and its reflection on tax justice, and the deductive approach (from general to private) was adopted in covering the theoretical side of the research, while the practical side is the inductive approach by linking the research variables and adopting financial data and reports for the research sample companies.

Keywords: IAS 8, Tax justice.

تحقيق العدالة الضريبية بتطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية

والأخطاء / بحث تطبيقي لعينة من الشركات المسجلة في الهيئة العامة للضرائب

أ.م. د وفاء حسين الحيدري

حيدر إبراهيم خميس الطائي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالي / جامعة بغداد

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان اهمية تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء لتحقيق العدالة الضريبية لدافعي الضرائب وللهيئة العامة للضرائب، لما للمعيار من أهمية لاحتوائه على المبادئ والأسس التي يجب ان تراعى عند تهيئة القوائم المالية لإعطائها المزيد من المصداقية، الملائمة، حيث تمثلت مشكلة البحث بظهور الكثير من المشاكل، والمعوقات في معالجة التغيرات في السياسات، والتقديرات، والأخطاء المحاسبية نتيجة التغيرات والتطورات السريعة في عالم الاعمال، لذلك تم صياغة معيار المحاسبة الدولي (IAS8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ليعالج هذه المشاكل، و على اثر ذلك برز التساؤل هل هناك اثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على صافي الدخل و انعكاسه على العدالة الضريبية و تم اعتماد المنهج الاستنباطي (من العام الى الخاص) في تغطية الجانب النظري للبحث، أما الجانب العملي المنهج الاستقرائي من خلال القيام بالربط بين متغيرات البحث واعتماد البيانات والتقارير المالية للشركات عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: معيار المحاسبة الدولي 8 IAS، العدالة الضريبية.

المقدمة:

يعتبر معيار المحاسبة المالي الدولي (IAS 8) أحد أهم المعايير المحاسبية الدولية، والذي يُعنى بقواعد وأسس إعداد التقارير المالية، ويعد هذا المعيار ضرورياً لمعالجة و ضمان سلامة ودقة المعلومات المالية التي تقدمها الشركات إلى مستخدميها، بما في ذلك الجهات الضريبية وبشكل عام، يمكن القول أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق من شأنه أن يساهم في تحقيق العدالة الضريبية من خلال زيادة الشفافية والمساءلة، وتحسين كفاءة النظام الضريبي وبناءاً على أهمية المتغيرات فإن البحث الحالي استهدف تأثير المعيار 8 IAS على العدالة الضريبية وعليه تكونت هيكلية البحث من أربعة مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث و الدراسات السابقة، اما المبحث الثاني فقد ركز على الجانب النظري للبحث، في حين عرض المبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث، وأخيراً المبحث الرابع ركز على الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

1-1 منهجية البحث

1-1-2: مشكلة البحث: ان التغيرات، والتطورات السريعة في عالم الاعمال أدت الى ظهور الكثير من المشاكل، والمعوقات في معالجة التغيرات في السياسات، والتقديرات، والأخطاء المحاسبية ولا سيما ان معيار المحاسبة الدولي IAS8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء يعالج هذه المشاكل، ومن اجل تحقيق الهدف من البحث في تحقيق العدالة الضريبية لدافعي الضرائب من جهة، والهيئة العامة للضرائب من جهة أخرى وتمثلت مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

أ. هل ان الواقع الحالي للنظم، والقواعد المحاسبية المعمول بها في العراق كفيلة بمعالجة السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ب. هل من الممكن تطبيق معيار 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء على الشركات المسجلة في الهيئة العامة للضرائب والمعالجات الخاصة بها.

ج. هل يمكن ان يؤثر تطبيق معيار 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في تحقيق العدالة الضريبية لدافعي الضرائب من جهة وللهيئة من جهة أخرى

1-1-3 أهمية البحث

أ. بيان اهمية تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء لتحقيق العدالة الضريبية لدافعي الضرائب وللهيئة من جهة أخرى

ب. تحقيق الثقة والمصادقية بين الإدارة الضريبية، والمكلف والاعتماد على القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية ومن ضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم 8 في اجراء عملية التحاسب الضريبي.

1-1-4 اهداف البحث: يهدف البحث الى: -

أ. تعريف بمعيار المحاسبي الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء والعدالة الضريبية

ب. تحديد الاثار الضريبية عند تطبيق المعيار الدولي (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

ج. بيان دور تطبيق المعيار الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء في تحقيق العدالة الضريبية

1-1-5 فرضية البحث : ان تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء يساهم في تحديد الاثار الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية للشركات عينة البحث.

1-1-6 حدود البحث

أ. الحدود المكانية /تتمثل الحدود المكانية في عينة من الشركات المسجلة في الهيئة العامة للضرائب

ب. الحدود الزمانية / تمتد مدة اجراء البحث من (2023/2/13) إلى (2023/9/3).

1-1-7 الدراسات السابقة

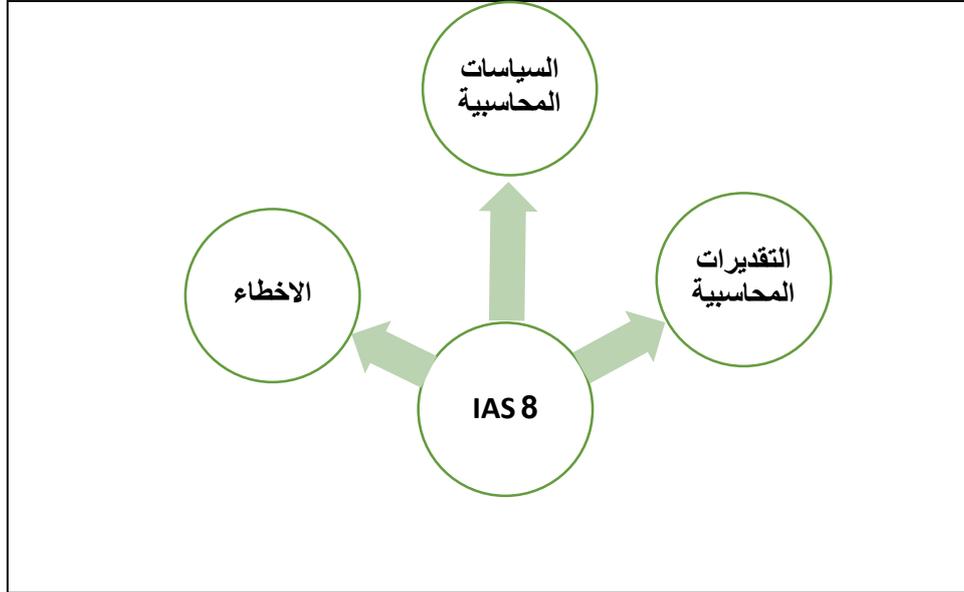
ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	اسم الباحث والسنة	Ayesh، 2017
	العنوان	أثر مشروطية قروض صندوق النقد الدولي على العدالة الضريبية في العراق
	مشكلة الدراسة	ان انخفاض أسعار النفط أثر على ارتفاع نسبة عجز الموازنة الفدرالية في العراق ولهذا لجأت الحكومة العراقية إلى الاقتراض من صندوق النقد الدولي وكان أحد شروطه لمنح القرض زيادة نسبة الضريبة على رواتب ومخصصات الدرجة الأولى والثانية من موظفي الدولة فقط مع بقاء نسبة الضريبة على الراتب الاسمي فقط إلى الدرجات الوظيفية الأخرى.
	نوع الدراسة	بحث منشور
	اهداف الدراسة	تسليط الضوء على شروط صندوق النقد الدولي بزيادة نسبة الضريبة وما أثر هذا الشرط على أحد قواعد الضريبة المهمة وهي العدالة الضريبية
	اهم الاستنتاجات	عدم الأخذ بنظر الاعتبار الاستقطاعات عند زيادة نسبة الضريبة مما يؤدي ارتفاع قسط الضريبة بما لا يتلاءم مع معدلات التضخم. ارتفاع اهمية الإيرادات الضريبية إلى إيرادات الموازنة في سنة 2015 بلغت (32,1 %) عن السنوات السابقة. انخفاض الطاقة الضريبية في العراق مما يدل على وجود حجم كبير من الطاقة الضريبية لم تستغل

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
2	اسم الباحث والسنة	Hussein، 2019
	العنوان	أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (8) على ضرائب الدخل بحث تطبيقي على عينة من الشركات العراقية
	نوع الدراسة	بحث منشور
	مشكلة الدراسة	ان عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يؤدي الى عدم احتساب ضريبة الدخل لمشاركة عينة البحث بشكل عادل ومنصف
	اهداف الدراسة	معرفة الاثار الضريبية الناتجة من تطبيق المعيار
	اهم الاستنتاجات	نشر الوعي لدى الشركات والادارة الضريبية لكي تؤمن بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و (12) مع التأكيد على الاستفادة من الخبراء والاستشاريين لكي يتم التعامل مع الفروقات والاختلافات بين التشريعات الضريبية والمعيار المحاسبي.

المبحث الثاني: الجانب النظري

1-2 المفاهيم الأساسية للمعيار **IAS 8**: ان المعيار المحاسبي الدولي 8 IAS تضمن ثلاثة من المفاهيم (السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء) وكما في الشكل ادناه:

شكل (1) محاور معيار المحاسبة الدولي (IAS 8)



المصدر: من اعداد الباحثان

2-2 اهداف المعيار: يهدف المعيار لتحقيق الأهداف الآتية: -

أ. تحديد المعايير والأسس التي يجب مراعاتها واتباعها عندما يتم اختيار السياسة المحاسبية وتغييرها عند اعداد البيانات المالية.
ب. إيضاح المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية (Hussein، 2019: 354)
ج. شرح طريقة المعالجة المحاسبية لأخطاء الفترة السابقة والمكتشفة في الفترة الحالية. (Mirza et al، 2006، 39)
2-3 السياسات المحاسبية: تلعب السياسات المحاسبية دورًا حاسمًا في تأمين الشفافية والنزاهة في تقارير الشركات وضمن توفير معلومات مالية دقيقة للمستثمرين والجمهور، ويتم وضع السياسات من قبل الإدارة وعليه يمكن تعريفها بأنها قواعد أو إرشادات أو دليل تختارها الوحدة من بين البدائل المتوفرة لاستخدامها عند الاعتراف ثم الإبلاغ في القوائم المالية. (CFI، 2022: 1)

2-4 أهمية السياسات المحاسبية: تعد السياسات من الأهمية في كونها: (Sarah & Shaimaa، 2019: 4).

أ. تبين السياسات المحاسبية مفهوم الأرقام المدرجة في القوائم المالية.
ب. توفر امكانية اختيار الأفضل من بين البدائل المحاسبية المتوفرة، بناءً على البيئة الاقتصادية، مما يعبر على مصداقية القوائم المالية.
ج. يجب المحافظة على تناسق السياسات المحاسبية عندما يتم اختيارها من اجل تحقيق القابلية للمقارنة، والذي بدوره يؤدي الى تقليل الاختلافات الناتجة بين المنشآت عند مقارنة نتائج أنشطتها.

2-5 شروط التغيير في السياسات المحاسبية: ينبغي على المنشأة تغيير السياسات عندما (Elliott & Elliott، 2017: 73)

أ. يكون التعديل مطلوبًا وفقًا لأحد معايير الإبلاغ المالي، لأنه يعنى بتوفير معلومات أوضح عن بنود القوائم المالية.
ب. يتضمن التطبيق البديل معلومات أكثر تفصيلاً وموثوقية حول أحداث أو ظروف أخرى خلال الفترة، مثل الاعتراف بشكل بالنفقات غير المتوقعة.

2-6 التقديرات المحاسبية : قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بتعديل تعريف التقديرات المحاسبية بأنها مقدار المبالغ النقدية في القوائم المالية الخاضعة لحالة عدم التأكد من القياس (4: 2021, IFRS) وقد عرفت أيضاً أنها أسلوب لقياس تلك البنود التي ليس لها تقدير كمي مناسب أو معقول، لذا يجري تقديرها على وفق الأحكام المعمول بها، أو المعرفة المستمدة من خبرة الإدارة في القياس. (Mukhopadhyay & Vaidya, 2022) ، فالمبرر لاعتماد التقديرات هو امداد مستخدمي القوائم بمعلومات ذات فائدة تعكس الاحداث الاقتصادية المقدره، التي من شأنها إعطاء فكرة للمستخدم عن مصداقية الأداء المالي للوحدة (Abbas, 2017: 5).

2-7 التغييرات في التقديرات المحاسبية: عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية التغيير في التقديرات المحاسبية بأنه حاجة المنشأة إلى تغيير التقدير المحاسبي نتيجة تغيرات حدثت في الظروف التي استند إليها التقدير المحاسبي أو بسبب ظهور معلومات وتطورات جديدة أو حصيلة المزيد من الخبرة، والتقدير المحاسبي لا يتعلق بالفترات السابقة ولا يعتبر تصحيحاً للأخطاء. (5: 2021, IFRS).

ويتم الاعتراف بتغيير التقدير في بيان الدخل عندما تكون فترة التغيير الحالية اي يقتصر التغيير للفترة الحالية او عندما يكون التغيير للفترة الحالية والمستقبلية ومثال ذلك التغيير في العمر الانتاجي المتبقي للأصول طويلة الاجل حيث يؤثر التغيير على كلا الفترتين الحالية والمستقبلية. (Tracy, 2019: 161-162)

2-8 تطبيق التغييرات للتقديرات المحاسبية: تشير الفقرة "38" من المعيار إلى التقارير المالية الحالية أو المستقبلية، أو كليهما. إذا كان هناك تغيير في التقدير فإن ذلك يسري من تاريخ التغيير حيث ينعكس التغيير في التقدير في قائمة الدخل للفترة، على سبيل المثال: مبلغ الديون المعدومة إذا كان التغيير في التقدير يؤدي إلى الربح أو الخسارة للفترة الحالية، ينعكس التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو المستوى المتوقع لاستخدام المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل في تكلفة الأصل الحالي أو في الفترات المستقبلية على مدى العمر المتبقي للأصل نتيجة للتغيير في مبلغ الاستخدام الدوري أو مبلغ تسوية الالتزام. (51-50: 2021, nangih)، ويعتمد تطبيق التقدير على بند معين على طبيعة البند، فضلاً عن الظروف غير المتوقعة المحيطة بالبند، أي ان تأخذ في الاعتبار الاحداث غير المتوقعة او الظروف التي تؤثر على التقدير، وهذا يتطلب من الإدارة ان تتهيأ بصورة مستمرة للأحداث غير المتوقعة من اجل تطوير التقديرات المناسبة للحدث (al-Sayegh, 2017: 1176)

ويرى الباحثان إنه من المفترض ان تقوم الإدارة بانتظام بمراجعة تغيير التقديرات بناء على معلومات السوق المتاحة، وان الظروف الاقتصادية غير المستقرة أو الأحداث غير المتوقعة تملّي على الإدارة وضع تقديرات معقولة لتجنب التوقعات المبالغ فيها، وقد تفشل التقييمات في إعطاء المشاريع قيمة تعكس الحقائق الاقتصادية في ذلك الوقت. وباستخدام هذه المعلومات يتم إعادة تقييم العناصر التي لم يتم قياسها بشكل مباشر بناءً على خبرة الإدارة في وقت إعداد التقرير.

2-9 الأخطاء: يتطلب معيار المحاسبة الدولي (8) تصحيح أخطاء الفترة السابقة بأثر رجعي في أول قوائم مالية معتمدة للإصدار بعد اكتشافها من خلال

1. إعادة بيان المبالغ المقارنة للفترة الحالية أو السابقة التي حدث فيها الخطأ.

2. إذا حدث الخطأ قبل أقرب فترة سابقة مبيّنة، يتم إعادة بيان الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأقرب فترة سابقة معروضة. (SOCPA, 2022: 775)

2-10 نطاق إعادة العرض بأثر رجعي: إذا لم يكن من الممكن تحديد تأثير خطأ خاص بفترة معينة على المعلومات المقارنة المقدمة في واحدة أو أكثر من الفترات السابقة يتم إعادة بيان الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية للفترة التي من الممكن أن يكون التعديل فيها باثر رجعي (من الممكن أن تكون الفترة الحالية)، وإذا لم يكن من الممكن تحديد التأثير

التراكمي من الفترات السابقة في بداية الفترة الحالية، فيجب على المنشأة إعادة بيان معلومات المقارنة لتصحيح الأخطاء التي لها آثار مستقبلية، بدءاً من التاريخ الأول الذي يمكن من خلاله فعلياً تحديد هذا التأثير. (IAS8-A668)

2-2 العدالة الضريبية

2-2-1 مفهوم وتعريف الضريبة: تحتل الضرائب صدارة الإيرادات العامة للدولة وتعد من أهم الموارد السيادية، لذلك لا بد من توضيح القصد منها، الأسس المعتمدة من قبل الدولة على فرضها وتحصيلها، والقواعد التي تنظمها، إذ يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق المصالح المشتركة للدولة ودفعي الضرائب، وهناك علاقة متبادلة بين الضريبة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية المحيطة، بمعنى أن الضريبة ليست بمعزل عن البيئة المحيطة ويتبين تأثيرها من خلال النظام الضريبي المعتمد. (al-Janabi, 2009: 135-136) وقد وردت تعاريف عدة للضريبة فقد عرفها (Whittenburg) بانها "خصم مبلغ من دخل المكلفين خلال السنة وتفرض الدولة الضريبة لأغراض عامة وبدون فائدة تعود للمكلف." (Whittenburg, 2011:5) ، أو هي " فريضة إلزامية نقدية تفرض على الأشخاص بأشكالهم (طبيعيون ومعنويون) ولتحقق الدولة بموجبه اهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية وذلك بموجب قوانين وتعليمات تصدرها الدولة لذا تكون مختلفة من بلد إلى آخر من دون أن يحصل الفرد على مقابل أو إمتياز إنما نفع عام يشعر به مستقبلاً غير قابل للرد ، ولهذا السبب كان عنصر الأجرأ أحد الممارسات التي تميز عمل الإدارة الضريبية في عملها للحد من التهرب الضريبي الأمر الذي يخفف في النهاية من الحصيلة الضريبية (Al-Sharaa and Al-Zubaie, 2014: 6)، ومما سبق يمكن أن نعرف الضريبة بانها " مبالغ نقدية تفرضها الدولة أو إحدى الهيئات المحلية فيها، وتحصل من المكلف بصورة نهائية ودون مقابل، وفق قوانين وتشريعات، بهدف تغطية النفقات العامة للدولة لتحقيق الأهداف المالية، السياسية، الاقتصادية والاجتماعية."

2-2-2 أهداف فرض الضريبة: هناك عدة أهداف تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال فرض الضريبة:

- أ- **أهداف مالية :** تسعى الضرائب إلى تحقيق هدف مالي من خلال تغطية النفقات العامة للدولة التي تحتاج إليها لإدارة المرافق العامة، ويعد الهدف المالي من الأهداف التقليدية للضرائب. (Abu Nassar et al, 2009: 4-5)
 - ب- **أهداف اقتصادية :** يقصد بالأهداف الاقتصادية أن الضريبة تستقطع دون أن تحدث مضاعفات على الاستهلاك والإنتاج والادخار والاستثمار، لذلك تقوم الدولة بالاستعانة بالضريبة من أجل توجيه سياستها الاقتصادية ولحل الإزمات التي قد تواجهها.
 - ج- **أهداف اجتماعية:** بالإضافة إلى الدور الاقتصادي والمالي للضرائب هناك أيضاً دور اجتماعي يتمثل في إعادة توزيع دخل الأفراد، إذ توظف الضريبة في إعادة اقتسام الدخل والثروات في المجتمع، وذلك لتحقيق التوازن والاستقرار الاجتماعي عن طريق الحد من استهلاك بعض السلع غير المرغوب فيها كالخمور والتدخين وغيرها. (al-Ani, 2019: 335).
 - د- **أهداف سياسية :** تستعمل الضريبة كأداة في السياسة الخارجية، مثل استعمال الرسوم الجمركية لتيسير التجارة مع بعض الدول أو للحد منها تحقيقاً للأهداف السياسية، مثل تخفيض الضريبة في حالة الرغبة في تسهيل التجارة مع تلك الدولة أو زيادة سعرها في حالة الحد من التجارة معها. (Al-Hajimi, 2021: 18-19)
- ومما سبق يمكننا القول بأنه لضمان نجاح أي نظام ضريبي يجب على الدولة أن تضع نصب عينها هذه الأهداف بصورة رئيسية وتحقيقها، وهذا يتطلب تصميم نظام ضريبي فعال ومنصف والوصول إلى التوازن بين هذه الأهداف الذي يعتمد بالأساس على الوضع الاقتصادي، الاجتماعي والسياسي لكل دولة.

2-2-3 مفهوم العدالة الضريبية: يتغير مفهوم العدالة الضريبية حسب البيئة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية المحيطة، و من شخص لآخر، لذلك تحتاج العدالة الضريبية إلى العدل عند صياغة التشريعات الضريبية ، أو لتحقيق المساواة عند فرض وتطبيق القانون ، وتعد العدالة الضريبية من المبادئ المهمة التي يسعى إلى تحقيقها النظام الضريبي كونها ركن أساسي من أركان الضريبة ولها تأثير على عملية التحاسب الضريبي من جهة وانخفاض الإيرادات الضريبية من جهة أخرى، لذلك تسعى الدول من خلال أنظمتها الضريبية إلى استخدام طرق وسبل عديدة في عملية تقدير الدخل الخاضعة للضريبة لتحقيق العدالة اعتماداً على

معرفة المجتمعات ودرجة وعيها وفهمها لدور الضريبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. (AL-Aboudi, 2014: 59)، واستخدمت الهيئة العامة للضرائب في العراق عدة طرق لتقدير الدخل الخاضع للضريبة محاولة منها الوصول الى الدخل الحقيقي وبما يلائم وعي المجتمع الضعيف لفهم الضريبة اذ ركزت على اعتماد طريقة التقدير بموجب الضوابط الصادرة منها في تقدير الدخول الضريبية رغم ما تحمله من سلبيات قد لا يصل من خلالها الى ذلك الدخل و بالتالي عدم تحقيق العدالة الضريبية مع استخدام أساليب أخرى يمكن من خلالها ان تحقق تلك العدالة و التي تعود بالإيجاب للمكلف بدفعه للضريبة الفعلية دون زيادة من جهة و للسلطة الضريبة من جهة أخرى، من خلال استلامها للضريبة المستحقة على المكلف دون نقص، الامر الذي يؤدي الى زيادة إيراداتها الضريبية و التي تصب في الموازنة العامة للدولة.(Aziz, 2022: 48)

وتعد العدالة الضريبية من المبادئ التقليدية للضريبة وليست غرض في حد ذاته، وهذا ما يتفق مع الدور التقليدي للدولة واقتصاد السوق الحر، وعلى إشباع الحاجات العامة، دون السعي لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية، ولكن بعد مرور الزمن أصبح نشاط الدولة المالي له آثار اجتماعية، واقتصادية مهمة، وهذا ما نجده في الدول الرأسمالية المعاصرة، ويتضح في تدخل الدولة من أجل تحقيق العدالة الاجتماعية وأصبح للدولة مفهوم آخر، وهو من أهداف النظام الضريبي (Al-Naili, 2010: 22, 23)، أن غاية النظام الضريبي هو تحقيق العدالة الضريبية، وعليه تأخذ التشريعات المالية بعين الاعتبار المركز المالي للمكلف والأعباء الاجتماعية عند فرض الضريبة لتحقيق العدالة (al-Janabi, 2011: 141, 142).

ويتضح مما سبق أن العدالة الضريبية، هي صفة من الصفات التي يجب ان يتسم بها المحاسب الضريبي وتؤدي بدورها لتمكين الدولة من تقديم الخدمات الى المجتمع وسد كافة الحاجات الأساسية فضلاً عن تقليل التفاوت الاقتصادي بين افراد المجتمع.

2-2-4 خصائص العدالة الضريبية: إن تحقيق العدالة الضريبية شرط لا غنى عنه وأساس للضرائب لتجسيد البعد الوطني، لأن الضرائب لها أعلى قيمة وطنية وأخلاقية عندما تكون قائمة على الإنصاف، وكيف يتم توزيع العبء بعدالة بين الناس؟ ومن ناحية أخرى، لا يكفي اعتبار عناصر العدالة فقط ضمن قواعد التشريع الضريبي لتحقيق توزيع عادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، ما لم تكن هناك عوامل أخرى ذات صلة باحتمالية تطبيقها بدقة. وأهمها مدى كفاية الهياكل الضريبية وكفاءة وفعالية الإدارة الضريبية ونظام المحاسبة الضريبية العامة عند تطبيق أحكام التشريعات الضريبية. (Askar, 2020: 50)، ولتحقيق العدالة الضريبية يجب أن تكون هناك مجموعة من الخصائص لتحقيق العدالة في تحصيل وتوزيع الضرائب بحيث يتقاسم الجميع العبء العام بإنصاف، وهي: -

1. **المساواة بين المكلفين أمام الضريبة:** ويعني ذلك ببساطة امتثال سائر المكلفين لنظام ضريبي موحد أي أن جميع المكلفين الذين في مرتبة متماثلة يمثلون لنظام ضريبي موحد وبالتالي فإنها تكون مطلوبة متى كان هؤلاء المكلفين في نفس المرتبة. (Musa, 2002: 68).

2. **شخصية الضريبة:** يقصد بشخصية الضريبة بأن قانون الضرائب يجب ان يأخذ في الاعتبار الوضع المالي لدافع الضرائب وكذلك ظروفه الشخصية للوصول إلى الهدف المطلوب للعدالة الضريبية. وبهذا تختلف شخصية الضريبة عن الضريبة العينية والتي ينصب هدفها على المال الخاضع للضريبة دون النظر لظروف المكلف ووضعها المالي. (Al-Aboudi, 2014: 46)

3. **عمومية الضريبة:** ويقصد بها خضوع جميع الأموال والأشخاص سواء كانوا مواطنين أو الأجانب المقيمين او ممن لديهم أموال واعمال في البلد الى الضريبة. (wadaeah, 2017: 28.27) وهناك نوعين من عمومية الضريبة:

الأولى: - العمومية الشخصية: ووفقاً لهذا الرأي، فإن جميع الأشخاص المقيمين على أراضي دولة ما يخضعون لسيادتها ويعتمدون عليها اقتصادياً وسياسياً، بغض النظر عما إذا كانوا مواطنين أو أجانب يخضعون للمسؤولية الضريبية.

الثانية: - العمومية المادية: وتهدف الى فرض الضرائب على جميع الأموال والعناصر المادية، سواء كانت الدخل أو ثروة. عكس لما كان سابقاً من اخضاع الأموال غير المنقولة كالعقارات دون الأموال المنقولة.

4. عدم فرض الضريبة بدون موافقة السلطة التشريعية: هذا ما ينص عليه الدستور العراقي في المادة (28) لسنة 2005 والتي تنص (لا تفرض الضرائب والرسوم ولا تعدل ولا تجبى ولا يعفى منها الا بقانون).
5. عدم ازدواجية الضريبة: ويعني خضوع نفس المكلف لأكثر من ضريبة على نفس مبلغ المال ولنفس الفترة الزمنية. (Al-Mayahi, 2014: 72).

المبحث الثالث: الجانب العملي (التطبيقي)

3-1 السياسات المحاسبية: خلال مدة البحث الممتدة من عام (2017-2021) تبين الجداول ادناه كلفة الموجودات (المباني، الآلات والمعدات، وسائل نقل واثاث وأجهزة مكاتب) للمصرف (س) خلال السنوات (2019-2021) والتي تمثل الكلفة التاريخية لعدم وجود تفاصيل بمتلكات المصرف للسنوات (2017-2018) وقد تم احتساب الاندثار بطريقة قسط الاندثار الثابت طبقاً لتعليمات نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (9) لسنة 1994، وفي ادناه ندرج كشوفات للموجودات الثابتة معدة بطريقة القسط الثابت للمصرف خلال فترة البحث: -

جدول (1) كشف المباني واندثارها (ألف دينار)

الموجودات الثابتة	2019	2020	2021
المباني كما في 1/1	47394862	48504862	143376072
الإضافات (المشطوبات)	1110000	94871210	(95996000)
الرصيد في 12/31	48504862	143376072	48379072
طريقة الاندثار	2% ¹		
مخصص الاندثار المتراكم في 1/1	6919336	7864637	8337328
اندثار السنة الحالية	945301	472691	945221
رصيد المخصص في 12/31	(7864637)	(8337328)	(9282549)
القيمة الدفترية كما في 12/31	40640224	135038744	39096523

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصرف

جدول (2) كشف الآلات والمعدات واندثارها (ألف دينار)

الموجودات الثابتة	2019	2020	2021
كلفة الآلات والمعدات كما في 1/1	1301177	1266756	1311837
الإضافات (المشطوبات)	(34421)	45081	5245
الرصيد في 12/31	1266756	1311837	1317082
طريقة الاندثار	5%		
مخصص الاندثار المتراكم في 1/1	1125364	1148493	1247564
اندثار السنة الحالية	66131	101954	34120
تسويات الاندثار المتراكم	(43002)	(2883)	(3303)
رصيد المخصص في 12/31	(1148493)	(1247564)	(1278381)
القيمة الدفترية كما في 12/31	118262	64273	38701

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصرف

جدول (3) كشف وسائل نقل واندثارها (ألف دينار)

الموجودات الثابتة	2019	2020	2021
كلفة وسائل نقل كما في 1/1	483350	483350	483350
الرصيد في 12/31	483350	483350	483350
طريقة الاندثار	10%		

¹ نسبة قسط الاندثار بالاعتماد على البيانات المالية للمصرف

479027	454859	406524	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
8323	24168	48335	اندثار السنة الحالية
(487350)	(479027)	(454859)	رصيد المخصص في 12/31
(4000)	4323	28490	القيمة الدفترية كما في 12/31

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصرف

جدول (4) كشف اثاث وأجهزة مكاتب واندثارها (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
4504400	4360122	4402319	كلفة اثاث وأجهزة مكاتب كما في 1/1
161218	144278	(42198)	الإضافات (المشطوبات)
4665618	4504400	4360122	الرصيد في 12/31
%5			طريقة الاندثار
4342291	4137226	3945698	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
714748	223596	245317	اندثار السنة الحالية
(12410)	(18531)	(53790)	تسويات الاندثار المتراكم
(5044629)	(4342291)	(4137226)	رصيد المخصص في 12/31
379011	162109	222895	القيمة الدفترية كما في 12/31

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصرف

وكما تبين الجداول ادناه كشوفات الموجودات الثابتة المذكورة اعلاه بطريقة احتساب قسط الاندثار بطريقة مضاعف النسبة الثابتة (طريقة القسط المتناقص) في حال تغيير المصرف لسياسته المحاسبية في عام 2021 وفق المعادلة الآتية: - مضاعف قسط الاندثار (نسبة قسط الاندثار * 2)، ومن ثم استخدام نسبة قسط الاندثار المضاعف لاحتساب قسط الاندثار نهاية كل سنة باستخدام المعادلة التالية: قسط الاندثار السنوي = القيمة الدفترية للأصل * نسبة قسط الاندثار المضاعف

جدول (5) كشف المباني واندثارها بعد التغيير (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
48379072	143376072	48504862	الكلفة في 12/31
13974490	8582757	6919336	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
34404582	134793315	41585526	صافي القيمة الدفترية
%4 ²			نسبة الاندثار
1376183	5391733	1663421	قسط الاندثار السنوي

المصدر: من اعداد الباحثان

جدول (6) كشف الآلات والمعدات واندثارها بعد التغيير (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
1317082	1311837	1266756	الكلفة في 12/31
1152578	1135203	1125364	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
3303	2883	43002	تسويات الاندثار المتراكم
161201	173751	98390	صافي القيمة الدفترية
%10			نسبة الاندثار
16120	17375	9839	قسط الاندثار السنوي

المصدر: من اعداد الباحثان

جدول (7) كشف وسائل نقل واندثارها بعد التغيير (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
483350	483350	483350	كلفة وسائل نقل كما في 1/1
434181	421889	406524	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
49169	61461	76826	صافي القيمة الدفترية

² نسبة قسط الاندثار بالاعتماد على معادلة مضاعف النسبة الثابتة

%20			نسبة الاندثار
9834	12292	15365	قسط الاندثار السنوي

المصدر: من اعداد الباحثان

جدول (8) كشف اثاث وأجهزة مكاتب واندثارها بعد التغيير (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
4665618	4504400	4360122	الكلفة في 12/31
4032172	3981761	3945698	مخصص الاندثار المتراكم في 1/1
(12410)	(18531)	(53790)	تسويات الاندثار المتراكم
621036	504108	360634	صافي القيمة الدفترية
%10			نسبة الاندثار
62104	50411	36063	قسط الاندثار السنوي

المصدر: من اعداد الباحثان

ونبين في الجدول ادناه (9) قسط الاندثار وفق طريقة القسط الثابت لسنوات البحث والجدول (10) قسط الاندثار وفق طريقة مضاعف النسبة الثابتة: -

جدول (9) قسط الاندثار الثابت خلال فترة البحث (ألف دينار)

السنة	المباني	آلات ومعدات	وسائل نقل وانتقال	اثاث أو جهزه مكاتب	مجموع
2019	945301	66131	48335	245317	1305084
2020	472691	101954	24168	223596	822409
2021	945221	34120	8323	714748	1702412

جدول (10) قسط الاندثار مضاعف النسبة الثابتة خلال فترة البحث (ألف دينار)

السنة	المباني	آلات ومعدات	وسائل نقل وانتقال	اثاث أو جهزه مكاتب	مجموع
2019	1663421	9839	15365	36063	1724688
2020	5391733	17375	12292	50411	5471811
2021	1376183	16120	9834	62104	1464241

المصدر: من اعداد الباحثان

ويلاحظ مما تقدم عند قيام المصرف بتغيير سياسة قسط الاندثار من طريقة القسط الثابت إلى طريقة مضاعف النسبة الثابتة، فإن ذلك التغيير يؤثر على تغيير احتساب قسط الاندثار السنوي وبالتالي تأثيره على صافي الربح الذي بدوره سينعكس على احتساب الضريبة وعدالة احتسابها، وكما يتضح من الجدول (9)، فإن قسط الاندثار السنوي في طريقة القسط الثابت (ثابت تقريبا في جميع السنوات)، بينما قسط الاندثار السنوي في طريقة مضاعف النسبة الثابتة يتناقص تدريجياً كل عام، وهذا يعني أن طريقة القسط الثابت تؤدي إلى توزيع التكلفة الإجمالية للموجود الثابت بالتساوي على جميع السنوات من عمر الإنتاج، بينما طريقة مضاعف النسبة الثابتة تؤدي إلى توزيع التكلفة الإجمالية للموجود الثابت بشكل غير متساوٍ، بحيث يكون التوزيع أكبر في السنوات الأولى من عمر الإنتاج وأقل في السنوات الأخيرة، وعليه، فإن تغيير سياسة قسط الاندثار من طريقة القسط الثابت إلى طريقة مضاعف النسبة الثابتة سيؤدي إلى تغيير في صافي الربح في السنوات الأولى من عمر المورد الثابت، حيث سيكون صافي الربح اقل في السنوات الأولى واكثر في السنوات الأخيرة، وفيما يتعلق بعدالة احتساب الضريبة، فإن طريقة القسط الثابت تعتبر أكثر عدالة من طريقة مضاعف النسبة الثابتة، وذلك لأن طريقة القسط الثابت تؤدي إلى توزيع التكلفة الإجمالية للموجود الثابت بالتساوي على جميع السنوات من عمر الإنتاج، مما يعني أن الضريبة تُفرض على الدخل الحقيقي للمنشأة، أما طريقة مضاعف النسبة الثابتة، فإنها تؤدي إلى توزيع التكلفة الإجمالية للموجود الثابت بشكل غير متساوٍ، مما يعني أن الضريبة قد تُفرض على الدخل غير الحقيقي للمنشأة، وفي الجدول (11) ادناه مقارنة بين طريقتي قسط الاندثار وكالتالي:

جدول (11) مقارنة قسط الاندثار السنوي وفق الطريقتين (ألف دينار)

السنة	قسط الاندثار الثابت	قسط الاندثار المتناقص	الفرق
2019	1305084	1724688	(419604)
2020	822409	5471811	(4649402)
2021	1702412	1464241	238171

المصدر: من اعداد الباحثان

وكما نرى الفرق بين الطريقتين يتبين لنا ان ارتفاع قسط الاندثار المتناقص عن قسط الاندثار الثابت في عامي (2019، 2020) وانخفاضه في عام (2021) نتيجة انخفاض القيمة الدفترية للموجودات الثابتة، اما فيما يتعلق بأثر التغيير بالسياسة المحاسبية سيجري التطبيق على العام 2019 والأعوام التي تليها على كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل وكما في الجدول الآتي:

جدول (12) كشف الدخل مقارن في ضوء التغيير في السياسة المحاسبية (ألف دينار)

البيان	قائمة الدخل قبل التعديل			قائمة الدخل بعد التعديل		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
اجمالي الدخل	9325699	15392544	19588040	9325699	15392544	19588040
الاندثار والإطفاءات	1324554	857635	1743889	1505718	5507037	1744158 ³
مصاريف تشغيلية اخرى	5394176	9801316	10731910	10749031	9830000	5394175
اجمالي المصروفات	11383421	14780234	17236269	16998098	19429636	11803025
صافي النشاط قبل الضريبة	(2057722)	612310	2351771	2589942	(4037092)	(2477326)
ضريبة الدخل	-	(91847)	(352766)	(388491)	-	-
صافي النشاط بعد الضريبة موزع كالآتي:	(2057722)	520463	1999005	2201451	-	-
احتياطي قانوني	-	26023	99950	110073	-	-
احتياطي التوسعات	-	-	-	-	-	-
الفائض القابل للتوزيع	-	425543	1899055	2091378	-	-

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للمصرف

ومن خلال الجدول اعلاه يلاحظ ارتفاع قسط الاندثار نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية لعامي (2019 ، 2020) بمقدار (419604، 4649402) الف دينار و انخفاضه لعام (2021) بمقدار (238171) الف دينار على التوالي بالزيادة عن السنوات قبل تغيير السياسة المحاسبية (زيادة في مصروف الاندثار) وهذا التغيير في السياسة أدى الى خفض صافي النشاط قبل الضريبة المصرف اذ كان قبل تغيير السياسة المحاسبية للسنوات عينة البحث ((2057722)، 612310، 2351771) الف دينار على التوالي و اصبح بعد تغيير السياسة ((2477326)، (4037092)، 2589942) الف دينار على التوالي ، وهذا يعني اثبات فرضية البحث وتأسيسا على ذلك ونتيجة لتأثر ضريبة الدخل بسبب التغيير في السياسة المحاسبية ولان المعيار (IAS 8) يشير الى ان اي اثار ضريبية نتيجة تغيير في السياسة المحاسبية يتم معالجتها والافصاح عنها، وصار لزوماً تسجيل قيد محاسبي لتعديل الفروقات خلال سنوات البحث وكما يأتي :

جدول (13) بيان الفرق الضريبي (ألف دينار)

البيان	2019	2020
قسط الاندثار بطريقة مضاعف النسبة الثابتة	1724688	5471811
قسط الاندثار بطريقة القسط الثابت	1305084	822409
فرق الاندثار	419604	4649402
الأثر الضريبي 15%	62941	697410
صافي أثر تغيير السياسة المحاسبية بعد الضريبة	356663	3951992

المصدر: من اعداد الباحثان

³ تم استخراجه من خلال إضافة الفرق بين الطريقتين الى قسط الاندثار الفعلي

واستنادا لما تقدم سيتم تسجيل قيد لتعديل فروقات 2020/2019 في 2021/12/31 وكما يلي:
من مذكورين

4308655 من د / الاثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية

760351 من د / اصول ضريبية مؤجلة⁴

5069006 الى د/ مخصص اندثار موجودات

ولا بد من الاشارة ان حساب الاثر المتراكم يقل في حساب الارباح المحتجزة وكالاتي: -

4308655 من د/ الأرباح المحتجزة

4308655 الى د/ الاثر المتراكم للتغيير في السياسة المحاسبية

واما بالنسبة الى العام الحالي (2021) فيتم احتساب الاندثار وفق السياسة الجديدة (مضاعف النسبة الثابتة) وبموجب تغيير السياسة المحاسبية وفيما يتعلق بالميزانية العمومية يلاحظ من خلال عرض الميزانية العمومية للمصرف في المبحث الثاني من البحث ان رصيد الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية قبل اجراء التغيير خلال سنوات البحث (2019، 2020، 2021) كان بمبلغ (53618477، 148141538، 51566621) ألف دينار على التوالي في حين نلاحظ انخفاض القيمة الدفترية للموجودات الثابتة خلال سنوات البحث (2019-2021) بعد تغيير السياسة المحاسبية بمقدار الفرق الناتج من تغيير سياسة احتساب قسط الاندثار ألف دينار على التوالي و كما موضح في الجدول ادناه الذي يمثل قائمة المركز المالي مقارنة معدلة (جزئية) خلال فترة البحث

جدول (14) قائمة المركز المالي المقارنة (جزئي) (ألف دينار)

البيان	2019 معدلة	2020 معدلة	2021
الموجودات			
ممتلكات ومعدات بالصافي	53618477	148141538	51566621
فرق قسط الاندثار	(419604)	(4649402)	238171
القيمة الدفترية بعد التعديل	53198873	143492136	51804792

المصدر: من اعداد الباحثان

واستنادا على ما سبق يمكن بيان تأثير تغيير سياسة الاندثار خلال سنوات البحث على العدالة الضريبية من خلال انعكاسها على صافي نشاط المصرف ومبلغ الضريبة المدفوع وكما مبين في ادناه: -

جدول (15) مقارنة صافي النشاط (ألف دينار)

التفاصيل	قبل تغيير السياسة			بعد تغيير السياسة		
	2019	2020	2021	2019	2020	2021
صافي النشاط قبل الضريبة	(2057722)	612310	2351771	(2477326)	(4037092)	2589942
مبلغ الضريبة	-	(91847)	(352766)	-	-	(388491)
صافي النشاط بعد الضريبة	(2057722)	520463	1999005	(2027634)	(54913372)	2201451

المصدر: من اعداد الباحثان

ويلاحظ من الجدول (15) ان صافي النشاط قبل الضريبة خلال سنة (2019) قبل تغيير سياسة الاندثار للمصرف عينة البحث يظهر خسارة بمقدار (2057722) الف دينار في حين كان رابحا للسنوات (2020 و 2021) اذ بلغ بمقدار (612310، 2351771) الف دينار على التوالي وكانت مبالغ الضريبة المدفوعة خلال السنتين بمقدار (91847 و 352766) الف دينار

⁴ يتم الاعتراف بها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل مادة 15

على التوالي، في حين بلغ صافي النشاط قبل الضريبة بعد تغيير السياسة المحاسبية بمبلغ مقداره [2477326)، (4037092)، (2589942] ألف دينار على التوالي مما انعكس صافي النشاط بعد الضريبة والضريبة المدفوعة إذ ظهر المصرف عينة البحث رابحا لسنة (2021) فقط وبمبلغ (2201451) ألف دينار .

4-2 التغيير في التقديرات المحاسبية: قام المصرف (س) خلال عام (2019) بتغيير التقديرات المحاسبية المتعلقة بالموجودات ادناه نتيجة حصوله على معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقا حيث اعادت تقدير القيمة المتبقية (الانقاص) بمقدار (20000) ألف دينار بدلا من (5000) ألف دينار ولتوضيح هذا التغيير في التقديرات المحاسبية وبيان الاثار الضريبية التي تخص هذا التغيير وكما مبين ادناه:

جدول (16) كشف وسائل نقل وانتقال واندثاره (ألف دينار)

2021	2020	2019	الموجودات الثابتة
483350	483350	483350	وسائل نقل وانتقال كما في 1/1
483350	483350	483350	الرصيد في 12/31
			طريقة الاندثار
479027	454859	406524	الاندثار المتراكم في 1/1
8323	24168	48335	اندثار السنة الحالية
487350	479027	454859	الرصيد في 12/31
(4000)	4323	28490	القيمة الدفترية كما في 12/31

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للمصرف

يلاحظ ان وسائل نقل وانتقال كانت كلفتها التاريخية خلال سنوات البحث (2019-2021) بمبلغ (483350،483350)، (483350) ألف دينار على التوالي وقدر عمرها الانتاجي (6) سنوات وطريقة حساب الاندثار هي القسط الثابت وكما يلي:
قسط الاندثار = (القيمة الدفترية للموجود - الانقاص المعاد تقديرها) / العمر الإنتاجي

جدول (17) كشف وسائل نقل وانتقال واندثاره بعد إعادة التقدير (ألف دينار)

2021	2020	2019	البيان
392464	435515	483350	القيمة الدفترية للموجودات كما في 1/1
20000	20000	20000	يطرح: الانقاص
%10	%10	%10	نسبة الاندثار السنوي
37246	41551	46335	الاندثار السنوي

المصدر: من اعداد الباحثان

من خلال الجدول اعلاه يلاحظ ان قسط الاندثار للموجود الثابت انخفض بمقدار (4500) ألف دينار خلال سنوات البحث مما سيؤثر على صافي الربح في كشف الدخل وعلى الموجودات الثابتة والاحتياطيات في الميزانية العمومية للمصرف عينة البحث وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول (18) كشف الدخل (جزئي) بعد تغيير السياسة (ألف دينار)

بعد التعديل			قبل التعديل			البيان
2021	2020	2019	2021	2020	2019	
19605386	15397859	9325698	19605386	15397859	9325698	اجمالي الدخل
37246	41551	46335	38746	43051	47835	الاندثار
17269258	14856572	11381920	17270758	14858072	11383420	اجمالي المصروفات
2336128	541287	(2056222)	2334528	539787	(2057722)	صافي النشاط قبل الضريبة
(350419)	(81193)	-	(352766)	(91847)	-	ضريبة الدخل
198579	460094	-	1981862	447941	(2057722)	صافي النشاط بعد الضريبة
		-	1981862	447941	(2057722)	صافي النشاط بعد الضريبة موزع كالآتي:
9730	22544	-	99950	22397	-	احتياطي قانوني
188849	437550	-	1881912	425543	-	الفاصل القابل للتوزيع

المصدر: من اعداد الباحثان

من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ ارتفاع صافي الدخل خلال سنوات البحث بسبب انخفاض قسط الاندثار السنوي للموجود الثابت ويرجع ذلك إلى أن طريقة مضاعف النسبة الثابتة تؤدي إلى توزيع التكلفة الإجمالية للموجود الثابت بشكل غير متساوٍ، بحيث يكون التوزيع أكبر في السنوات الأولى من عمره الإنتاجي وأقل في السنوات الأخيرة. وعليه، فإن تغيير سياسة قسط الاندثار من طريقة القسط الثابت إلى طريقة مضاعف النسبة الثابتة سيؤدي إلى ارتفاع صافي الربح في السنوات الأولى وانخفاض صافي الربح في السنوات الأخيرة، وهذا التغيير في صافي الربح سيؤثر بدوره على احتساب الضريبة، حيث سيؤدي إلى انخفاض الضريبة في السنوات الأولى وزيادتها الضريبة في السنوات الأخيرة. وبالتالي، فإن فرضية البحث قد تم إثباتها، وهي أن تغيير سياسة قسط الاندثار سيؤدي إلى ارتفاع صافي الربح وعدالة الاحتساب الضريبي، بالإضافة إلى ذلك، فإن مبلغ الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية الظاهر في الميزانية العمومية سيرتفع نتيجة انخفاض قسط الاندثار السنوي، وذلك لأن القيمة الدفترية للموجود الثابت تساوي التكلفة الإجمالية للموجود الثابت مطروحاً منها قسط الاندثار المتراكم، وارتفاع قيمة الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية سيؤدي إلى ارتفاع قيمة الاحتياطات نتيجة ارتفاع الربح في كشف الدخل. ولا يوجد أي أثر رجعي للتغيير في التقديرات المحاسبية. وذلك لأن التغيير في التقديرات المحاسبية ينطبق فقط على الفترات المستقبلية. لذلك، ينبغي أن يفصح المصرف عن طبيعة وحجم التغيير في التقدير المحاسبي الذي يكون له تأثير في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير في الفترات المستقبلية.

3-4 تصحيح الأخطاء: -ان المصرف (س) ومن خلال محاسبة تم اكتشاف ان مبلغ قسط الاندثار للموجودات وسائل نقل وانتقال لسنة (2021) والبالغ (47835) ألف دينار لم يتم اثباتها في كشف المصروفات، وبعد الاطلاع على كشف الدخل وجب تعديله نتيجة الخطأ من قبل المحاسب حيث يتم تصحيح الخطأ وتثبيت قسط الاندثار السنوي اضافة الى انه سيؤثر على صافي ربح المصرف عينة البحث سنة وقوع الخطأ وكذلك يؤثر على مبلغ الضريبة بالانخفاض نتيجة تصحيح الخطأ ويعالج محاسبيا كالاتي: -

جدول (19) كشف الأرباح والخسائر (جزئي) (ألف دينار)

2021	2020	البيان
19605386	15397859	اجمالي الدخل
17270758	14858072	اجمالي المصروفات
2334528	539787	صافي النشاط قبل الضريبة
(352766)	(91847)	ضريبة الدخل
1981762	774940	صافي النشاط بعد الضريبة
11759903	11265464	الأرباح المدورة 1/1
13658958	494439	الأرباح 12/31

المصدر: من اعداد الباحثان

وفقا للمعيار (IAS 8) فإنه يتم تعديل الخطأ لأقرب فترة ممكنة للتصحيح، وفي ادناه كشف أرباح وخسائر جزئي وقائمة التغييرات في حقوق الملكية بعد التعديل.

جدول (20) كشف الأرباح والخسائر (جزئي) بعد التعديل (ألف دينار)

2021	2020 بعد التعديل	البيان
19605386	15397859	اجمالي الدخل
17270758	14905907 ⁵	اجمالي المصروفات
2334528	491952	صافي النشاط قبل الضريبة
(352766)	(73793)	ضريبة الدخل
1981762	418159	صافي النشاط بعد الضريبة

المصدر: من اعداد الباحثان

⁵ اجمالي المصروفات 2020 بعد التعديل (47835+14858072)

جدول (21) قائمة حقوق الملكية (جزئي) ألف دينار

2021	2020	البيان
11759903	11265464	الأرباح المدورة اول المدة
(356781)	—	تصحيح أخطاء صافي الدخل بعد الضريبة
11403122	11265464	الأرباح المدورة اول المدة بعد التعديل
11683623	418159	صافي الربح المعدل
23086745	11683623	الأرباح المدورة اخر المدة

المصدر: من اعداد الباحثان

ان اجراء تصحيح الخطأ المكتشف من قبل محاسب المصرف أدى الى انخفاض الضريبة بمقدار (18054) ألف دينار واجراء القيد التالي بتاريخ التصحيح

من مذكورين

18054د/تصحيح أخطاء سنوات سابقة

29781 د/اصول ضريبية مؤجلة

47835 الى د / مصروف اندثار مستحق

ثم يقفل في حساب الأرباح المحتجزة في 2021/12/31

18054د / الأرباح المحتجزة

18054د /تصحيح أخطاء سنوات سابقة

ان الاجراء المتخذ من قبل المصرف وفق معيار المحاسبية الدولي قد حمل سنة (2020) بمصرفها من قسط الاندثار والبالغ (47835) ألف دينار الذي انعكس على انخفاض صافي الدخل وانخفاض الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات

- 1- ان هدف وضع المعايير المحاسبية الدولية هو توحيد عملية إعداد وتقديم البيانات المالية على مستوى عالمي، وتوفير معايير محاسبية شفافة وقياسية تمكن المستخدمين من فهم ومقارنة البيانات المالية بسهولة.
- 2- إن عملية اعتماد هذه المعايير مفيدة للأجهزة الضريبية إذ أن استخدامها سيوفر الاتساق في تطبيق طرق التعرف على الإيرادات والمصروفات، وبالتالي تقليل الاختلافات في طرق قياس أرباح فروع الشركات الموجودة في البلدان الأخرى، وبالتالي تسهيل عملية احتساب عملية الأرباح الخاضعة للضريبة
- 3- يقدم معيار (IAS 8) نظاماً قوياً لضمان دقة وقابلية المقارنة للبيانات المالية، وكذلك يوفر المعيار إرشادات واضحة حول كيفية التعامل مع الأخطاء والمخالفات في البيانات المالية، مما يساعد على ضمان أن تكون هذه المعلومات دقيقة وقابليتها للمقارنة.

2-4: التوصيات

- 1- ضرورة نشر الوعي لدى الوحدات الاقتصادية بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 8) لأهميته في تحسين جودة الإفصاح المالي ودقة البيانات المحاسبية مع التركيز على الاستفادة من الخبراء في مجال المحاسبة لكي يتم التعامل مع اي تغيير في السياسات المحاسبية او التغيير في التقديرات وتصحيح الاخطاء وانعكاس أثرها على ضرائب الدخل.
- 2- على الادارة معرفة الاثار الضريبية التي تحدث في قوائمها المالية نتيجة تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (8) والعمل على معالجتها محاسبياً.

3- يمكن تحقيق العدالة الضريبية في العراق، من خلال التطبيق المنصف والعاقل للقوانين الضريبية على دافعي الضرائب، وتحصيل الضرائب بشكل شفاف ومنظم، وتوفير خدمات ضريبية فعالة ومناسبة لدافعي الضرائب. ويسعى العراق إلى تحقيق إيرادات تساعد في تمويل الموازنة المحلية، والالتزام بأفضل القوانين الضريبية المعمول بها عند تحصيل المبالغ المتحققة، وخلق مصادر جديدة للإيرادات، وتوسيع القاعدة الضريبية للحد من التهرب الضريبي، وتحقيق التوازن الاقتصادي وفق القوانين الضريبية المعمول بها لجميع دافعي الضرائب لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية وتحقيق المساواة في توزيع الضرائب.

References:

1. Abbas, Ahmed Adel Ahmed, (2017), "The effect of disclosing accounting estimates on the quality of financial reports (an applied study)." Faculty of Commerce Journal for Scientific Research, Alexandria University, Faculty of Commerce, Volume 54, Issue 1.
2. Abu Nassar, Muhammad, Al-Masha'la, Mahfouz and Al-Shahwan, Firas Atallah. (2009). Tax Accounting between Theory and Practice, National Library, Jordan, Amman.
3. Al- Al-Hajimi, Haider Juma. (2021). "Methods of tax accounting for income tax and their role in reducing the budget deficit in Iraq," a higher diploma thesis in taxation equivalent to a master's degree submitted to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Iraq.
4. Al-Aboudi, Rabab Mutashar, Wahib, Hamza, Faeq, (2014) The role of annual controls in achieving fair tax accounting in the field of income tax), research Applied to the General Tax Authority, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 9, Issue 26.
5. Al-Ani, Imad Muhammad Ali Abdul Latif and Mohi, Buraq Hussein. (2019). "An analysis of the consistency between customs taxes and the exchange rate and their implications on the trade balance in Iraq." Journal of Economic and Administrative Sciences, Volume 25, Issue 115.
6. Al-Frejat, Yasser Saleh. (2007). Tax Accounting, Dar Al-Manhaj for Publishing, Amman.
7. Al-Janabi, Taher. (2009). Public Finance and Financial Legislation, 3th edition, Al-Atak Printing, Cairo, Egypt.
8. Al-Mayahi, Haider Muhammad. (2014). "Disclosure in accordance with International Accounting Standard (12) "Income Taxes" and its role in achieving tax justice" Higher Diploma in Taxes equivalent to a Master's degree presented to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Iraq.
9. Al-Naili, Bassem Abdullah Kazem, (2010) "Fairness of tax accounting for owners of industries and professions, applied research in the branch of the General Authority for Taxes - Al-Qadisiyah Governorate" Higher diploma research in taxes equivalent to the master's degree presented to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad, Iraq.
10. Al-Sayegh, Imad Saad Muhammad, (2017), "A proposed framework for using professional skepticism in rationalizing the measurement of accounting estimates: a field study." Faculty of Commerce - Al-Azhar University (Boys), Article 8, Volume 21, Number 8.
11. Al-Sharaa, Iman Hussein Daoud and Al-Zubaie, Salem Awad. (2014). "The impact of tax reform on increasing federal budget revenues," Journal of Accounting and Financial Studies, 9(27).
12. Askar, Hamid Tami, Yaqoub, Fijaa Yaqoub (2020) "The efficiency of the tax examiner and its impact on reducing the risk of tax evasion", applied research at the General Authority for Taxes, Magazine of Accounting and Financial Studies, Higher Institute for Accounting and Financial Studies, Volume 15, No. 53.
13. Ayeshe, Orouba Moin. (2017). "The impact of the conditionality of International Monetary Fund loans on tax justice in Iraq," Iraqi Journal of Economic Sciences, College of Administration and Economics, Al-Mustansiriyah University, No. 53, Volume 15, pp. 1-18.



14. Aziz, Talal Abbas and Al-Ghaban, Faiza Ibrahim Mahmoud. (2022). "Opportunity cost analysis as a tool to reduce tax avoidance." Applied research in public tax control and limited companies. Journal of Accounting and Financial Studies, Higher Institute of Accounting and Financial Studies, Volume 17, Issue 59.
15. CFI, (2022), "Accounting Policies".
16. Hassan, Samir Mezher, & Prof. Dr. Ahmed, Nidal Raouf. (2023). The Impact of International Accounting Standard No. (21) on Reducing Tax Obstacles: Applied Research in the General Tax Authority. Journal of Accounting and Financial Studies, 18(62), 1–10.
17. Hussein, Haider Kazem Nasrallah. (2019). "The impact of applying International Accounting Standard No. (8) on income taxes," applied research on a sample of Iraqi companies," Journal of the Baghdad University College of Economic Sciences, 349–370, – Iraq.
18. IFRSs, (2021), "Guide to Selecting and Applying Accounting Policies—IAS 8".
19. International Financial Reporting Standards issued by the International Financial Reporting Corporation, translated by the Saudi Organization for Auditors and Accountants (socpa), Riyadh, 2022.
20. Iliott, B. & Elliott, J., (2017), "Financial accounting and reporting". Eighteenth edition, Pearson Education Limited, British Library.
21. Mirza, Abbas Ali and Holt, Graham J. and Orrell, Magnus. (2006). International Reporting Standards, Society of the Arab Society of Certified Public Accountants, Jordan.
22. Mukhopadhyay, S. & Vaidya, D (2022). "Accounting Estimates".
23. Musa, Rahim Hussein. (2002). "Tax Justice" Master's Thesis in Law – Saddam University – Saddam College of Law, Baghdad, Iraq.
24. Nangih, E., (2021), "Accounting Estimates and Misstatements in Financial Reports in Nigeria: A Survey of Small and Medium Enterprises". Journal of Accounting and Financial Management, Vol 7. No. 3.
25. Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA), (2018), "Shifting to International Standards (Accounting and Auditing)".
26. Shaima, Bin Qaqa and Sarah, Maimouni. (2019). "The relationship between change in accounting policies and methods and the quality of financial statements: A field study of a sample of accountants and bookkeepers in the states of Ouargla and Ghardaia in the period between the months of April and May," a thesis submitted to obtain a master's degree in economics and management. Kasdi Merbah University – Ouargla, Faculty of Economics, Commercial Sciences and Management Sciences, Algeria.
27. Tracy, J. A., (2019), "How to Read a Financial Report: Wringing Vital Signs Out of the Numbers, 9th Edition". Global edition 14, Library of Congress, Canada.
28. wadaeah, Hussein Kamel. (2017). Tax justice under direct taxes, 1st edition, Zein Legal and Literary Library, Beirut, Lebanon.
29. Whittenburg, Gerald E. (2011), "Income Tax Fundamentals", 29th ed, USA.