



الاختلاف بين النظام الضريبي العراقي ومتطلبات ال(IFRS١٦) في المحاسبة عن عقود الايجار وانعكاسه
على الاستثمار في العراق^١

The difference between the Iraqi tax system and the requirements of (IFRS١٦)
in the accounting of leases and its reflection on investment in Iraq.

أ. د. عباس حميد التميمي
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد

قصي جدعان مهدي
الباحث

المستخلص

يقوم البحث على دراسة ال(IFRS١٦) ، ومدى امكانية توافقها مع قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل ، كخطوة اولى لتبني الهيئة العامة للضرائب ل(IFRS)، وعليه فإن البحث يهدف إلى تحديد مجالات الاختلاف والإنسجام بين النظام الضريبي في العراق مع متطلبات ال(IFRS)، واقترح اطار لتحقيق الإنسجام بينهما. وقد تم التوصل إلى مجموعة من الإستنتاجات التي تتعلق بموضوع البحث و العينة المختارة ، ومن أهمها عدم انسجام قانون ضريبة الدخل العراقي مع متطلبات ال(IFRS) ، وذلك لأنه شرع في الثمانينات من القرن الماضي ، عندما كان المنحى الاقتصادي للبلد اشتراكي هذا من جهة ، ومن جهة اخرى انه شرع للافراد بالدرجة الاولى ولم يشرع للشركات، وكذلك عدم امكانية قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بصورة عامة و المادة الثامنة - الفقرة (٢) و (٣) و (٤) خاصة من التعامل مع هذه الانواع من عقود الايجار. وقد تمكن الباحثان تقديم مجموعة من التوصيات بالإستناد إلى الإستنتاجات الواردة فيه، واهمها الاسراع في عملية تعديل النظام الضريبي في العراق لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي من حيث التحضير والتنفيذ واذلال كافة المعوقات التي تواجه الاصلاح ، وأن يتم اصدار قانون عراقي خاص بعقد التأجير التمويلي شاملاً للمنفوق والعقار كما فعل المشرع المصري والاردني.

Abstract

The study is based on the study of IFRS ١٦ and the extent to which it is compatible with the Income Tax Law No. (١١٣) for the year ١٩٨٢ As a first step to adopt the General Authority for Taxation (IFRS) , Therefore , the research aims to identify the areas of difference and harmony between the tax system in Iraq with the requirements of IFRS, and propose a framework for achieving harmony between them.

By theoretical and practical study, a number of conclusions were reached regarding the subject and the selected sample. The most important of which is the inconsistency of the Iraqi income tax law with IFRS requirements, since it began in the ١٩٨٠s when the country's economic direction was socialist on the one hand, and (١), (٢), (٣) and (٤) Rent.

The two researchers were able to provide a set of recommendations based on the conclusions contained therein. The most important of which is to speed up the process of amending the tax system in Iraq to achieve international accounting compatibility in terms of preparation and implementation and humiliation of all obstacles facing reform As did the Egyptian and Jordanian legislators.

^١ جزء مستل من بحث تطبيقي لنيل شهادة محاسب قانوني يتمتع حاملها بجميع حقوق وإميازات شهادة الدكتوراه.

المقدمة

إن لعقد التأجير التمويلي أهمية كبيرة كأداة تمويل في مجال التجارة والاستثمار في بلدان شتى ، خاصة مع تزايد حاجة المشروعات إلى مصادر تمويلية أكثر مرونة واستجابة لمتطلبات نموها وتوسعها، في ظل ما يشهده العالم من تطورات سريعة في تكنولوجيا الإنتاج والتسويق، وارتفاع تكلفة الحصول على الأصول الرأسمالية وحقوق المعرفة، مما يشكل عبء في وجه المشاريع التي لا تتوفر لديها الموارد المالية الكافية للحصول على المعدات الانتاجية اللازمة، ومن هنا يبرز دور هذا العقد في التغلب على هذه العقبات، إذ يمكن هذه المشاريع من الحصول على المعدات اللازمة عن طريق استئجارها من الممول الذي يقوم بشرائها من المورد خصيصاً لهذا الهدف ووفقاً لشروط ومواصفات المستأجر والذي يقوم بالانتفاع بها مقابل أقساط أجرة محددة يدفعها للمؤجر طيلة مدة العقد التي تكون مرتبطة بالعمر الافتراضي لهذه المعدات، وفي نهاية العقد للمستأجر الحق في ثلاثة خيارات وهي، إما شراء المعدات بسعر رمزي، أو تجديد العقد، أو رد المعدات وإنهاء العقد.

١ منهجية البحث الدراسات السابقة

١-١ مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بعدم انسجام قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل و الأنظمة والتعليمات ذات الصلة مع الممارسات المحاسبية التي تتم على وفق ال(IFRS١٦) الخاص بعقود الإيجار التمويلي.

١-٢ أهداف البحث

يسعى البحث إلى التحقق من مدى الإنسجام والتوافق بين قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل والأنظمة والتعليمات ذات الصلة مع ال(IFRS١٦) ، فضلاً عن وضع إطار مقترح لتحقيق الإنسجام والموائمة بينهما.

١-٣ أهمية البحث

تتبع أهمية البحث مما شهده العراق قبل عشر سنوات ونيف من العديد من المستجدات يكاد ، أن يكون من أبرزها ادراج الإقتصاد الوطني في تيار التبادلات الدولية ، والعمل على الإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وعلى وفق ذلك بات التحول نحو التكيف والاستجابة لهذه المستجدات مطلباً ملحاً في هيكلة النظام الضريبي ، وأن يكون واضح المعالم ومتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).

١-٤ فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها أن ضعف إنسجام غالبية بنود قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل والأنظمة والتعليمات ذات الصلة مع الممارسات المحاسبية التي تتم على وفق ال (IFRS١٦) ، مما يؤدي الى خفض الاستثمار الاجنبي في العراق.

١-٥ منهج البحث

سوف يعتمد الباحث في إثبات فرضيات البحث على المنهجين التحليلي والاستقرائي .

١-٦ حدود البحث

حددت مدة البحث في مدة تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية من قبل مجلس المعايير المحاسبية والتدقيقية العراقي (من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٧) ، والتي تسبق التطبيق (التطبيق في ٢٠١٨) من قبل الهيئة العامة للضرائب والمصارف الخاصة.

١-٧ مصادر وأساليب جمع البيانات والمعلومات:

أعتمد البحث في جمع البيانات المرتبطة بالجانب النظري على مجموعة من المصادر العربية والأجنبية ذات الصلة بالموضوع قيد البحث من كتب وبحوث و دراسات و رسائل و إطاريح جامعية، فضلا عن البحوث والدوريات المنشورة على شبكة الانترنت و قانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) وتعديلاته.

أما في الجانب العملي فقد اعتمد على ال(IFRS١٦) اصدار (٢٠١٦) ، ونظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة (١٩٨٥) ، ونظام رقم (٢) لسنة (٢٠١٣) التعديل الأول لنظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة (١٩٨٥) ، ونظام رقم (٩) لسنة (١٩٩٤) الخاص بالاندثار والاطفاء ، عن طريق اجراء دراسة تحليلية بين منظومة القوانين العراقية المذكورة سابقا" مع ال(IFRS١٦) لتحديد الفروقات بينهما ، الدراسة التحليلية و التي تعد الأداة في المجال العملي لجمع وتحليل نتائج البحث التحليلية لإختبار فرضيته.

دراسات سابقة والاسهامة التي قدمها البحث الحالي

يتضمن هذا الجزء من البحث عرضا موجزا لمضمون ونتائج بعض الدراسات التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها، والتي تناولت جوانب ومجالات مختلفة ذات صلة بموضوع البحث الحالي، والتي كان لها الاثر الكبير في اغناء هذه البحث في جانبيه النظري والعملي، اذ قام الباحثان بتبويب تلك الدراسات حسب مكان اجراء الدراسة والتسلسل الزمني لاجرائها ، ووفقا للاتي:

أ- دراسات سابقة

اولا: الدراسات العراقية

١- دراسة (ابويكر-٢٠١٢)

وهو بحث بعنوان "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على

المعيار المحاسبي رقم (IAS١) "

هدفت الدراسة الى دراسة واقع الحال في الدوائر الضريبية في اقليم كردستان العراق لعملية تحديد الوعاء الضريبي لشركات المقاولات ، وطرح المقترحات المناسبة القائمة على الطرق العلمية السليمة والتي تستند على المعايير المحاسبية لحل هذه المشاكل. و قد خلصت الدراسة الى ان اللجوء الى اسلوب التقدير الاداري او الجزافي لا يتفق مع المعايير المحاسبية ، كما ان تحديد نتيجة نشاط عقود المقاولات الانشائية بموجب المعايير المحاسبية الدولية (طريقة نسبة الانجاز) لتحديد نتيجة النشاط والوعاء الضريبي من قبل السلطة الضريبية يعزز الثقة بتقديم التقارير المالية المقدمة اليهم ، فضلا عن ازالة الخلاف مع السلطة الضريبية فيما يخص تحديد الوعاء الضريبي ومبلغ الضريبة المفروضة على المكلف .

اهم ما اوصت به الدراسة هو ان المعايير وجدت اصلا لخدمة مهنة المحاسبة ، فاللجوء اليها امر ضروري لحل جميع المشكلات المحاسبية لخدمة هذه المهنة، و ضرورة اعتماد السلطة الضريبية على طريقة نسبة الانجاز في تحديد الوعاء الضريبي على المكلفين في نشاط عقود المقاولات الانشائية التي تركز عليها المعايير المحاسبية العراقية و الدولية لكونها طريقة علمية تتفق مع المبادئ المحاسبية والضريبية السليمة .

٢- دراسة (حسن - ٢٠١٢)

وهو بحث دبلوم عالي في الضرائب المعادل للماجستير بعنوان "مدى الاخذ بالمحددات المحاسبية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية لتحديد الوعاء الضريبي"

هدفت الدراسة الى بيان المحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية، التي تؤثر في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين، و بيان مدى اعتماد التقارير المالية في الفحص الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وخلصت الدراسة الى ان الالتزام بالمتطلبات القانونية والمبادئ والمحددات والقواعد المحاسبية المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المحاسبية والتدقيقية، بما ينسجم مع طبيعة البيئة الحضارية والثقافية والاقتصادية للبلد يُعطي نظرة صحيحة وصادقة وعادلة عن نتيجة النشاط والمركز المالي للشركات على اختلاف أنواعها.

وقد اوصت الدراسة بضرورة النص صراحة" على السماح بتكوين المخصصات على اختلاف أنواع النفقات الواجبة الخصم مع وضع سقف معين لكي لا يمكن ذلك الادارات من التهرب من الضريبة ، لان المهم في المحاسبة ان يتم تكوين المخصصات لمقابلة خسارة غير محددة المقدار ، وبخلافه يؤدي الى نتيجة نشاط لا تعبر بصورة صحيحة وعادلة عن القوائم المالية عندما يصبح الربح غير الحقيقي بمقدار تلك المخصصات.

ثانياً: الدراسات العربية

١- دراسة (رضا-٢٠١٢)

وهو بحث بعنوان "اثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي- حالة الجزائر"-

هدفت الدراسة الى توضيح تاثير تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي ، وتسعى لمعرفة اهم نقاط الاختلاف بين القواعد المحاسبية ، التي انت بها المعايير المحاسبية الدولية والقواعد الجبائية الحالية، واقتراح بعض الحلول التي من شأنها ان تساعد على تكييف هذه الاخيرة مع مستجدات القواعد المحاسبية او الدولية للتقليص من اثرها على النظام الجبائي.

ان تغيير الجزائر لتقافتها المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية مع احتفاظها بالنظام الجبائي، يؤدي الى تسجيل جملة من الفروقات نظرا للعلاقة الوطيدة التي تربط هذا الاخير بنظيره المحاسبي، و كذلك التأثير على الوعاء الضريبي بالزيادة او النقصان ، مع ملاحظة ان الجزائر تسعى جاهدة الى تقديم جملة من الحلول، والتي من الممكن ان تقلل من اثر تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية على نظامها الجبائي .

وقد اوصت الدراسة بضرورة وضع هيئات متخصصة مهمتها متابعة مختلف الاثار المترتبة على التبني ، بما يسمح بالتقليل من الاثار السلبية الغير مرغوب بها ، وعلى الدولة الجزائرية ان توفر كل التدابير اللازمة لتكييف الاطار القانوني مع المستجدات الجديدة كالقانون التجاري.

٢-دراسة (عبد النور- ٢٠١٥)

وهي رسالة ماجستير بعنوان " النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية و القوانين الجبائية " اعدت في الجزائر

هدفت الدراسة الى التأكد من ان النظام المحاسبي يراعي تطبيق مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي، وابرز اهم الاختلافات بين القانون الجبائي والنظام المحاسبي، وتوضيح العلاقة بين المحاسبة والجبائية من المنظور الدولي وكذلك وفق القوانين الجزائرية.

واهم ما خلصت اليه الدراسة ماياتي:

ان الاصلاحات الجبائية التي قامت بها الدولة تعد غير كافية لتلافي الاختلاف الموجود بين المحاسبة والجبائية، ان سماح الادارة الجبائية في بعض الاحيان للمؤسسات باعادة تقييم اصولها وذلك وفق معدلات محددة ، وهذا ما يشير الى ادراك الادارة الجبائية لاهمية اعادة تقييم الموجوات لاعطاء صورة واقية عن وضعية اصول المؤسسة.

وقد اوصت الدراسة باعادة النظر في بعض القوانين الجبائية ، لاسيما المواد المتعلقة بتحديد النتيجة الجبائية، وكذلك المصاريف القابلة للخصم فيما يخص العقود طويلة الاجل ، وعلى النظام الجبائي ان يتبنى طريقة الاتمام في مشاريع

المقاولات , ولو لم تكن تحقق ايرادا جبائيا في السنوات الاولى، وكذلك على النظام الجبائي التنازل عن بعض المواد، وفي حالة فشل الدولة في التقريب بين المحاسبة والجباية والغاء التباعد والفروقات الشائعة بين المحاسبة والجباية.
ثالثا: الدراسات الاجيبية

١- دراسة(G. Gavana, G. Guggiola and A. Marenzi - ٢٠١٠)

Tax Impact of International Financial Reporting Standards :Evidence from a Sample of Italian Companies

دراسة بعنوان" تأثير معايير الابلاغ المالي الدولية على الضرائب : ادلة من عينة من الشركات الايطالية ان الهدف الرئيس من هذه الدراسة هو مقارنة الطرق المناسبة للاعتراف والقياس وفقا" (ItalianGaap) و (IFRS) , واحتمالية ان تكون هذه الطرق مسؤولة عن العبء الضريبي (IRAP) المختلف بين دافعي الضرائب، و اقترحت هذه الدراسة اطار للكشف عن الاثار المتوقعة , من حيث المبدأ يمكن ان تؤثر طرق الاعتراف والقياس وفقا" (IFRS) على بنود محددة في قاعدة (IRAP) , وذلك باستخدام عينة من الشركات المدرجة في البورصة الايطالية. وخلصت الدراسة الى ان بعض البنود المحاسبية، مثل تكاليف البحث والاعلان، والشهرة والموجودات غير الملموسة ذات عمر انتاجي محدد، ستسهم الى حد كبير في الاختلاف في قياس قاعدة (IRAP) ، هذه الاختلافات ترجع الاختلاف في المعالجة المحاسبية وفقا" (Italian Gaap) و (IFRS) او الى الاهمية النسبية لهذه البنود في القوائم المالية.

٢- دراسة (Roe - ٢٠١٤) ***"Transition from US GAAP to IFRS***

Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA"

هدفت الدراسة الى تحديد ووصف الاعتبارات الرئيسية والعناصر ذات الصلة المتعلقة بالضرائب للتحوّل من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً "الولايات المتحدة" الى معايير الابلاغ المالي الدولية ، لكون ان الشركات الامريكية تتنافس للحصول على راس المال في الاسواق العالمية ، ومن ضمن هذه الاعتبارات الجوانب التقنية والتنظيمية. وقد توصلت الدراسة الى أن التحوّل من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً "الولايات المتحدة" الى معايير الابلاغ المالي الدولية لا تؤثر على اعداد القوائم المالية فقط ، بل سوف يكون له تأثير ملحوظ على القضايا الضريبية، وذلك بسبب العلاقة المتداخلة للقواعد والتعليمات الضريبية مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً "الولايات المتحدة"، بالاعتماد الكبير على الابلاغ المالي في الالتزام الضريبي والتعليمات، و على الشركات التي تُقيّم تأثير معايير الابلاغ المالي الدولية عليها ، وتحتاج ان تاخذ بنظر الاعتبار مضامين الطريقة المحاسبية ، والى تحليل الاعتبارات التي يتطلبها البلد للتغيير ، والتي تتضمن الاعتبارات الضريبية في تقييم خيارات السياسة المحاسبية ، والتي تعد اساسية للحصول على صورة كاملة للمنافع و العيوب المحتملة للتغيرات المحاسبية ، التي ستتم عند التحوّل الى معايير الابلاغ المالي الدولية. ان التحدي الذي يواجه الاكاديميين هو اجراء بحوث كمية في هذا المجال ، لتقدير تأثير التحوّل من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً "الولايات المتحدة" الى معايير الابلاغ المالي الدولية ، على كل من الالتزامات الضريبية و التكاليف على كل من السلطات الضريبية ودافعي الضريبة .

ب- محاور الدراسات السابقة واتجاهاتها والاسهامة التي قدمها البحث الحالي

اولاً: محاور الدراسات السابقة واتجاهاتها

لم تتوفر للباحثين دراسات محلية تتطرق الى تأثير معايير الابلاغ المالي الدولية على الضرائب بشكل مباشر. الا انه هناك دراسات تتعلق بمواضيع ذات صلة غير مباشرة تناولت موضوع علاقة لـ (IFRS) بالضرائب، اذ ركزت دراسة (ابوبكر-٢٠١٢) على مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار

المحاسبي رقم (١) ، في الدوائر الضريبية في اقليم كردستان العراق المصاحبة لهذه العملية وطرح المقترحات المناسبة القائمة على الطرق العلمية السليمة ، التي تستند على المعايير المحاسبية الخاصة بنشاط المقاولات الانتشائية لعلها . في حين ركزت دراسة (حسن - ٢٠١٢) على بيان المحددات المحاسبية في ضوء المعايير الدولية، التي تؤثر في تحديد الوعاء الضريبي للمكلفين، وبيان العلاقة بين المحددات المحاسبية والضريبية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة باستخدام الفحص الضريبي ، و بيان مدى اعتماد التقارير المالية في الفحص الضريبي لتحديد الدخل الخاضع للضريبة.

اما الدراسات العربية فكانت متقاربة نوعاً ما مع الدراسة الحالية في الاطار العام، اما فيما يخص الطرق والاساليب التي تمت بموجبها قياس مدى التقارب والتباعد بين الـ (IFRS) وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل كانت مختلفة . و فيما يخص الدراسات الاجنبية فقد كانت اكثر تركيزاً على تشخص مواطن التقارب والتباعد بين الـ (IFRS) وقانون الضرائب

ثانياً: والاسهامة التي قدمها البحث الحالي

اعتماد الدراسة على اخر نسخة من الـ (IFRS) لسنة (٢٠١٦) .
-اختيار الـ (IFRS١٦) والذي سوف يكون واجب التنفيذ في مطلع سنة (٢٠١٨).
-تم عرض الـ (IFRS١٦) على بنود النظام الضريبي في العراق والمتمثل بقانون ضريبة الدخل العراقي رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل والتعليمات ذات الصلة ، وتحديد وقياس مدى التقارب والتباعد بينهم، مع تسجيل بعض الملاحظات المهمة ، واقتراح بعض الحلول المناسبة، ولا توجد دراسة عراقية لحد الان تطرقت لتحديد هذه الفروق.
-تحديد اهم الاختلافات بين لـ (IFRS١٦) وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة (١٩٨٢) المعدل ، واقتراح اهم التعديلات الواجب القيام بها لتعديل بنود قانون ضريبة الدخل العراقي بما يتلائم مع (IFRS١٦) .

ثالثاً: مضامين عن التوافق المحاسبي و معايير الإبلاغ المالي الدولية

١- التوافق المحاسبي الدولي تعني كلمة التوافق (Harmonization) اشياء مختلفة لأشخاص مختلفين، اذ ينظر البعض اليها على أنها التتميط (Standardization) الذي يعني حذف جميع البدائل المحاسبية لمعالجة المعاملات المالية والاكتفاء ببديل واحد (الشمري والمعيني، ٢٠١٤: ٥٤).
أما التقارب فيعني تقليل الخلافات الدولية في معايير المحاسبة عن طريق تحديد أفضل الممارسات المتاحة حالياً، أو، إذا لم يكن بالأمكان بين أحد من معايير المحاسبة الحالية ، يكون من خلال وضع معايير جديدة في شراكة مع واضعي المعايير الوطنية، تنطبق عمليات التقارب على جميع الأنظمة الوطنية ، والمقصود هنا أن تؤدي إلى اعتماد أفضل الممارسات المتاحة حالياً (Whittington, ٢٠٠٥: ١٣٣).
من الملاحظ أن التعاريف السابق متفقة على عدّ التوافق المحاسبي الدولي عملية لزيادة التوافق أو الإنسجام بين النظم المحاسبية الموجودة في مختلف دول العالم ، ويمكن ذلك عن طريق تحديد الفروقات والتخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، والحد من امكانية الاختيار بين السياسات المحاسبية، وإحداث نوع من الإنسجام و التقارب بين هذه النظم و السياسات، و هو بذلك يشتمل على:
-دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية.

-المقارنة بينها لغرض معرفة نقاط الاتفاق والاختلاف, فقد كتب (John Turne) الآتي من اكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة اتباع التوافق هي: امكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية , وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول امكانية الاعتماد على القوائم المالية الاجنبية وتزيل احد أهم معوقات تدفق الإستثمارات الدولية (زيد و حجاج, ٢٠٠٤: ٣٥٠).

-ثم العمل على تقريب أو جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها و توصيل المعلومات بشكل مناسب ليتمكن من فهمها و تفسيرها على نمط واحد و ذلك على المستوى الدولي.

-أن التوافق سوف يؤدي إلى توافر الوقت و التكاليف التي تنفق لمحاولة دراسة وفهم المعلومات المالية التي تخص اكثر من بلد , من وجود تباين كبير بين القوانين والممارسات المحاسبية.

و يتحقق التوافق الدولي بغياب التناقضات بين المعايير المحلية , الأمر الذي يتجسد بوجود الخيارات في المعايير المحاسبية الدولية , ويعتمد على الطبيعة المرنة لمعايير المحاسبة الدولية.

يخلص الباحثين مما سبق إلى أن التوافق الدولي يعنى محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المختلفة, وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي , وهناك مجموعة من الإختلافات على سبيل المثال لا على سبيل الحصر في الممارسات المحاسبية بين الدول:

لا يتم إستهلاك الشهرة (goodwill) في بعض الدول حتى تفقد قيمتها, و لا يسمح بتطبيق طريقة (LIFO) لتسعير المخزون في بعض الدول, كذلك تعد تكاليف البحث والتطوير مصروفات مدة , بينما يتم رسملتها في العديد من الدول, أما تسجل الاحتياطات في بعض الدول للتأمين الذاتي او لمواجهة الإلتزامات المحتملة , و هناك إختلاف في طرق الابدانار للاصول الثابتة , كذلك الإختلاف في معالجة العقود التأجيرية (التمويلية).

ان هذه الإختلافات في الممارسات المحاسبية تعود إلى إختلاف حاجة مستخدمي البيانات المالية , وإختلاف الظروف التي يعمل فيها المحاسبين , وتعود هذه الإختلافات إلى مجموعة عوامل او متغيرات بيئية (ثقافية وتعليمية وسياسية).

يتأثر نظام الإبلاغ المالي للبلد بواسطة عوامل ومتغيرات البيئة المحلية, ويميل ليعكس الضغوط, والتأثيرات الثقافية, والإقتصادية, والمهنية, والمؤسسية (Hopwood, ٢٠٠٠: ٧٦٣).

أ- أهمية التوافق المحاسبي الدولي

يحقق التوافق المحاسبي منافع - فوائد كما يأتي (نور و ججاوي, ٢٠٠٣: ٨):

١- إزالة الغموض و التناقض والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.

٢- تحقق المعايير الموحدة الرصينة الفائدة للبلدان النامية بشكل أكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى رصانة الأولى.

٣- كما يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والكلف والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية.

٤- تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها الشركات الكونية وفروعها العاملة في تلك الدول.

٥- وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الإستثمارات وانسيابيتها.

٦- يؤدي كذلك إلى توافر المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقاً لمتطلبات قانونية.

ب_ الانتقادات والمعوقات للتوافق المحاسبي الدولي

أهم الانتقادات والمعوقات التي تواجه التوافق المحاسبي الدولي:

١- يعترض تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي عدة عوائق ، والتي كانت سبباً في تعرضه للكثير من الانتقادات، حيث أشارت العديد من الأدبيات إلى أن معايير الإبلاغ المالي الدولية هي حلول بسيطة لمشكلات معقدة فالمحاسبة علم اجتماعي يبني بشكل مرن ويتكيف مع الحالات المختلفة ، وينظر إليها البعض على انها تكتيك تمارسه شركات المحاسبية لزيادة زبائنها(Choi et al., ٢٠٠٢: ٢٩٣) .

٢- إن إختلاف البيئة الإقتصادية، والإجتماعية، والسياسية، والثقافية من دولة لأخرى يمثل عائقاً أمام التوافق المحاسبي الدولي حيث أن أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة، و لذلك ينبغي لعملية تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية أن تأخذ بعين الاعتبار تلك الإختلافات، و أن تعطي الاهتمام الكافي لتأثير العوامل البيئية على القياس والإفصاح المحاسبي، وهو أمر صعب التحقيق، وكنيجة لهذه الإختلافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية التي تؤدي إلى رفض تغيير الممارسات المحاسبية لبلد ما ليمائل الممارسات السائدة في بلد آخر دون النظر بموضوعية للمزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات له (Nobes, ٢٠٠٦: ٧٧).

٣- يرى (Fantl) ان معظم التأثيرات في توسع المحاسبة وتطورها هو الهيكل التشريعي وهو انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية (نور و ججاوي, ٢٠٠٣: ٦).

٤- أن الدول النامية تعتقد أن معايير الإبلاغ المالي الدولية متحيزة للممارسات الموجودة في الدول المتقدمة، وبالأخص في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا، و بالتالي قد تنظر الى تلك المعايير على أنها غير متلائمة مع احتياجاتها، أما بالنسبة للدول المتقدمة فقد ترى بأن معاييرها المحلية أكثر جودة من المعايير الدولية و بذلك فإنها تمتنع عن تطبيقها، كما قد ترى العديد من الدول أن تتبنى معايير معدة من هيئة أجنبية و إحلالها محل معايير محلية معدة من ممثلين منتخبين يشكل تهديداً لاستقلاليتها و سيادتها(عادل, ٢٠١٤: ٢٣-٢٤).

٥- تُعد الضرائب في كل بلد أحدَ المصادر الرئيسية التي تتطلب الخدمات المحاسبية ، و حيث ان نظام الضرائب يختلف من دولة إلى أخرى ، فإنه من المتوقع ان تكون هناك اختلافات في المبادئ و الممارسات المحاسبية المستخدمة على المستوى الدولي (ابوزيد, ٢٠١١: ٢٣٤).

كما أكد (Paul Pacter) على إستمرارية رؤية مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (Pacter, ٢٠١٥: p.١٥):

التقارب ليس بديلاً عن التبني

من خلال ملاحظة ما ورد في تقرير لجنة الأمناء لمجلس مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية لعام (٢٠١٢) "انه من الواضح أن وضع معايير وطنية للمحاسبة "مركزة على " أو "متسقة في النواحي المادية كافة مع (IFRS) قد تكون نقطة انطلاق على طريق التبني، ولكنها ليست بديلاً عن التبني ، التقارب قد يكون استراتيجية مناسبة على المدى القصير لاختصاصات معينة ، ويمكن أن تسهل عملية التقارب قد يؤدي إلى التبني في مدة انتقالية، ولكن، ليست بديلاً للتبني.

السبل المختلفة بإتجاه تبني

وفي الوقت ذاته اعترفت الأمانة بأن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية هو قرار طوعي من قبل السلطتين التشريعية والتنظيمية في الدول , وللمصلحة العامة. ولن تتحمل مؤسسة المعايير الدولية و لا مجلس معايير المحاسبة الدولية أية سلطة تفويضية أو إشراف على التبني.

تحتاج البلدان إلى إرساء آليات خاصة بها للتخصيص لإستخدام (IFRS) رسمياً في التشريعات الوطنية وضمان التطبيق المتناسق والصارم , وبغض النظر عن آليات تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية , كما ينبغي أن تكون النتيجة النهائية هي اعتماد كل معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٢- معايير الإبلاغ المالي الدولية

عرف (Fredman) المعيار بأنه قياس مؤسس وثابت يستعمل في تحديد مستوى النوعية ومستوى الإنجاز , من أعلاه تبين إن المعيار هو مقياس يحظى بالاتفاق من قبل أطراف عدة يهدف إلى معالجة حالة معينة بطريقة مناسبة (Fredman, ٢٠٠٠:٦٤٩).

المعيار المحاسبي هو قواعد قرار عامة تشتق من الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يُوجه تطور الأساليب المحاسبية (١٠٢: ١٩٨١, Belkaoui).

ويقصد بالمعايير المحاسبية تلك المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تهدف بشكل أساسي إلى توافر معايير محاسبية على المستوى العالمي تكون ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ لجميع الدول الرغبة في تطبيقها وذلك لغاية جعل جميع الإفصاحات وأسس الإعراف والقياس موحدة في جميع الدول من خلال إطار نظري موحد (عبد النور, ٢٠١٥:٢٨).

يُلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية تأتي من (صلاح, ٢٠٠٨:٦٠):

* تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة.

* إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

* تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

* اتخاذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.

ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى :

* إستخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.

* إختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة.

* صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين والمعنيين.

يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية بتطوير مجموعة موحدة من معايير الإبلاغ المالي عالية الجودة والمفهومة والمقبولة عالمياً بناءً على مبادئ واضحة ومحددة، وتصدر معايير الإبلاغ المالي الدولية عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لتوفر للمستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات المالية معلومات تمتاز بالشفافية (IASCD IFRS, ٢٠١٤: مقدمة ج ١).

يسعى مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية لتوفير طرائق المقارنة بين البيانات المالية المعدة حسب معايير المحاسبة المختلفة من دولها الاعضاء , هذا الجهد كثيراً ما يُشار إليه بالتوافق (Harmonization) , و يتضمن كل من القضاء على الطرائق المحاسبية الرديئة والحد من الطرائق البديلة المقبولة ضمن المعايير الدولية نفسها , وجعل المعايير

المحاسبية الخاصة لبلد ما ان يعطي الاعتبار الملائم للقوائم المالية المعدة حسب معايير بلد اخر (Marshall et al., ٢٠٠٤: ١٣).

وقد عرفت معايير الإبلاغ المالي الدولية على أنها " مجموعة من المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية , وهو هيئة دولية معدة للمعايير مقرها لندن , ويركز مجلس معايير المحاسبة الدولية على صياغة المعايير بناءً على مبادئ سليمة وواضحة , يمكن عمل التفسيرات بناءً عليها (وايلي, ٢٠١٠: ٢). كما عرفت أيضاً على أنها مجموعة من معايير الإبلاغ المالي الدولية المعترف بها عالمياً من قبل الكيانات التجارية , هذه المعايير المنصوص عليها تحدد (IFRS, ٢٠١٥: ١٠):

*العناصر التي ينبغي الاعتراف بها الموجودات والمطلوبات والأيرادات والمصروفات.

*كيفية قياس تلك البنود.

*كيفية تقديمها في مجموعة من البيانات المالية.

*الإفصاح عن تلك البنود ذات الصلة.

أهمية معايير الإبلاغ المالي الدولية في توافر معلومات محاسبية عالية الجودة في نظام الإبلاغ والإفصاح المالي

أجزم (٢٠٠١) Ball بالقول بأن معايير الإبلاغ المالي الدولية قدمت معلومات محاسبية عالية الجودة في نظام الإبلاغ والإفصاح المالي , التي تميزت بمجموعة من المميزات وهي كالاتي (Dunstan & Karim, ٢٠١٠: ٥):

أ-التدريب لمهنة التدقيق بأعداد كافية , وقدرة مهنية عالية.

ب-الإستقلال من المديرين لمصادقة بيانات مالية موثوق نوعية.

ج-الفصل، قدر الإمكان، عند إعداد التقارير المالية العامة و الضرائب على دخل الشركات، بحيث أهداف الضريبة لم تشوه المعلومات المالية.

د-إصلاح هيكل الملكية للشركات والإدارة لتحقيق عملية السوق المفتوحة للموثوقة المعلومات العامة.

هـ-إنشاء نظام لوضع والحفاظ على الجودة العالية والمعايير المحاسبية المستقلة، وربما الأهم من ذلك كله، وإنشاء نظام قانوني فعال ومستقل لكشف ومعاينة الغش ، والتلاعب ، وعدم الامتثال لمعايير المحاسبة وغيرها من الإفصاح المطلوب ، بما في ذلك توافر التقاضي الخاص من قبل المساهمين والمقرضين تتأثر سلباً ناقصة الإبلاغ والإفصاح المالي.

٣- النظام الضريبي العراقي

٣-١ التعريف بالنفقات الواجبة الخصم بموجب قانون ضريبة الدخل

أولاً: "التنزيلات"

حدد قانون ضريبة الدخل التنزيلات الواجبة الخصم - المادة الثامنة " ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها والمؤيد حسابها بوثائق مقبولة", بالاطلاع على نص المادة القانونية نلاحظ وجود شروط للاعتراف بهذه النفقات هي كمايلي:

-إرتباط النفقة بالعمل الذي تمارسه الشركة ونشاطها , حتى يمكن تنزيلها من أيرادها.

-أن تكون النفقة قد انفتت على إنتاج دخل خاضع للضريبة .

-أن تكون النفقة أيرادية , وإذا كانت رأسمالية ينزل ما يخص السنة .

-أن ان تكون النفقة متعلقة بالسنة المالية (مصروفات السنوات السابقة لا يعترف بها).

-أن تكون النفقة موثقة بالمستندات المؤيدة لها .

-أن تكون النفقة مؤكدة وحقيقية, لذلك يتم رفض النفقات الافتراضية .

-أن تكون النفقة بعيدة عن اثر التقلبات في قيمة العملة.

-أن لايمنع المشرع خصم النفقة بنص صريح .

١- الفوائد المدفوعة لاقتراض مبالغ تستثمر لإنتاج الدخل أو زيادته

الفائدة هي أهم ما يميز عقد القرض عن غيره من صور الإستثمار، فهي تضمن للمكاتب الحصول على المبلغ المحدد كفاية في عقد القرض بصورة دورية ، بغض النظر عن الظروف المالية التي تمر بها الدولة ، أو مدى الانتفاع بالقرض الذي تدفع الفوائد عنه (صديق:٢٠١٤:١٩٣).

قانون ضريبة الدخل- المادة الثامنة - الفقرة الأولى قد سمح بتنزيل الفوائد من إيرادات الشركة بالشروط التالية (الكعبي،٢٠٠٨:٢٢٨):

- ان تكون الفائدة نتيجة قرض ثابت بوثيقة مقبولة .
- ان يكون الدين حقيقيا وليس سوريا.
- ان يكون القرض مستثمر في إنتاج دخل خاضع للضريبة أو زيادته.
- ان يكون هناك طرفان لعقد القرض مستقلين ولهما ذمة مالية المنفصلة.
- ان لا تتجاوز نسبة الفائدة الحد المقرر قانونا"(الحد المقرر بموجب القانون المدني).

٢- بدل أيجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل

سمح قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة - الفقرة الثانية- أ- بتنزيل بدل أيجار المحل المستأجر من إيرادات الشركة ، بشرط ان يؤيد حسابه بوثائق مقبولة ، ومن هذه الوثائق عقد أيجار مصدق بين الطرفين ، مثبت فيه قيمة الأيجار "شهري أو سنوي" ، وصل استلام المبلغ صادر من المؤجر مثبت فيه قيمة المبلغ المستلم ، وكما اشترط ان يكون المحل قد اشغل لاغراض العمل في الحصول على الدخل، أي اشغاله واستغلاله للاغراض التجارية، على ان لا يكون الدخل المنحقق معفي بموجب القوانين النافذة " .

٣- الإندثار

سمح قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة - الفقرة الثانية-ب- بتنزيل اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكا "صرفا" للمكلف ، ويعفى بدل أيجاره المقدر من ضريبة العقار، كما سمح قانون ضريبة الدخل في نفس المادة الفقرة الرابعة بتنزيل اندثار المكائن و المعدات ، لقاء استعمالها في اثناء السنة المالية التي نجم فيها الدخل ، وبالنسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية.

عرف الإندثار من قبل (Meigs) بأنه "توزيع تكاليف الموجود الثابت على المدد المحاسبية التي تستفيد من خدماته ، وبذلك يصبح الإندثار مصروفا" يخص المدة التي تستفيد من خدماته"(Meigs et al. , ١٩٧٤:٣٦٩) .

ان مفهوم الإندثار وان اختلف في تحديد الغرض منه إلا أنه يرمي إلى تحقيق هدف واحد الا وهو المحافظة على رأس المال المستخدم في العملية الإنتاجية ، ولكن لا نسلم بأن الإندثار خسارة لسبيين، الأول ان خسارة دائما" غير متوقعة وغير ارادية ، بينما الإندثارات تحدد مقدما" بنسبة السعر الإنتاجي للإصل، والثاني تؤدي الخسارة إلى اختفاء الأصل دون مقابل أو من غير المتوقع الحصول على هذا المقابل ، بينما هناك عائد من الإندثار سوف تحصل عليه الشركة نتيجة تناقص الأصل وهو الأيراد(المفلح،١٩٩٠:١٧١).

شروط تنزيل الإندثار

نص قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة - الفقرة الثانية - ب- على تنزيل اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكاً "صرفاً" للمكلف , كما نصت الفقرة الثانية - ج - من نفس المادة أعلاه على تنزيل القسط السنوي لكلفة المساطحة المتضمنة بدل أيجار الارض وكلفة المنشآت المقامة عليها , إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأً على عرصه تعود ملكيتها إلى الغير , ونصت الفقرة الرابعة من نفس المادة أعلاه على تنزيل النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الأصول الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات) كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها اثناء السنة المالية التي نجم فيها الدخل.

كذلك نص نظام الإندثار رقم (٩) لسنة (١٩٩٤) في المادة الأولى " للمكلف بضرورية الدخل شخصاً طبيعياً كان أم معنوياً تحميل ما ينتجه من سلع وما يقدمه من خدمات وما يقوم به من أعمال بالكلف الناشئة عن اندثار موجوداته الثابتة المستعملة لإنتاج وتوليد الدخل وإطفاء ما يتعلق بالدخل من مصروفات إيرادية مؤجلة وموجودات معنوية وفق الاسس والنسب المعتمدة في هذا النظام " , و يمكن الاستنتاج بأنه يشترط في خصم تكاليف الإندثار الشروط الآتية:-
أ- أن تكون الأبنية المستغلة للحصول على الدخل ملكاً "صرفاً" للشركة (الكعبي, ٢٠٠٨: ٢٢٩).

ب- أن تكون الأصول مستخدمة في الإنتاج أو توليد الدخل، حيث لا يسمح بخصم الإندثار من دخل المكلف الاجمالي الا إذا كان يقابله نقصاً في قيمة الأصل نتيجة الإستخدام ، فلا يسمح بتزليل أي مبلغ لأسباب أخرى، كأنقضاء الزمن أو التقادم (رمضان, ٢٠٠١: ٣٥٨) .

ج- أن يكون الأصل من الموجودات التي أجاز القانون اندثارها.

٤- المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والمعدات أو تبديل العدد والادوات

نص قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة - الفقرة الثالثة على امكانية تنزيل هذه المصروفات, عن (المكائن والمعدات) ، والتي تعد ضمن فقرة الأصول الثابتة , فقد عرفها كل من (Finney & Miller) نقلاً عن الكعبي (٢٠٠٨) بأنها تلك الأصول ذات الطبيعة الدائمة نسبياً" والمستخدم لغرض القيام بأعمال الشركة وليس للمتاجرة بها , حيث ان هناك بعض الأصول تُعد ثابتة في شركة الا انها تعد متداولة في شركة الأخرى, فطبيعة عمل الشركة هو الذي يميز الأصول ثابتة عن متداولة (الكعبي, ٢٠٠٨: ٢٣٢). وتتمثل خصائص الأصول بالآتي:

أ- حق الملكية : يمثل حق الملكية حقاً ينشأ بموجب القانون و يكفل حمايته ، ويحول لمالكه الحق في إستخدامه أو التصرف فيه ، وينطبق هذا الحق على الأصول التي يمتلكها المشروع ملكية قانونية (العوام , ٢٠٠٩: ٣٣٦).

ب- إشتمال الأصل على منافع مستقبلية: تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المشروع بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضامن مع غيره من الأصول بهدف تحقيق تدفقات موجبه في المستقبل (جربوع , ٢٠٠١: ١٤٥).

تناولت المادة القانونية أعلاه مصروفات الصيانة والتصلیحات التي تتفقهها الشركة وتتحمل عبؤها ويهدف منها (الكعبي, ٢٠٠٨: ٢٣٥):

-إعادة الأصل لسابق إنتاجه على ان لاتؤدي إلى زيادة جوهرية في قيمة الأصل.

-لا تؤدي إلى تخفيض في كلفة إنتاج السلعة .

-أن تكون معززة بالوثائق والمستندات المقبولة قانوناً.

-أن تكون متحققة بنفس السنة التي نجم فيها الأيراد.

إذا توافرت هذه الشروط المعروضة أعلاه في المصروفات امكن تنزيلها من الأيرادات .

٥- أقساط التأمين

نص قانون ضريبة الدخل في المادة الثامنة - الفقرة الخامسة على تنزيل أقساط التأمين على الحياة بما لا يتجاوز سنويا" (٥٠٠٠٠٠٠٠) دينار، و(١٠٠٠٠٠٠٠) دينار عن أقساط التأمين الاخرى ، والتي ليس لها علاقة بمصادر الدخل" المدفوعة خلال السنة على أن يكون التأمين لدى شركة تأمين عراقية.

رابعاً: تحديد الاختلاف بين النظام الضريبي ومتطلبات ال(IFRS ١٦) في المحاسبة عن عقود الايجار

أ- المعيار (IFRS ١٦) عقود الايجار

يحدد هذا المعيار المبادئ المتعلقة بالإثبات والقياس والعرض والإفصاح عن عقود الإيجار، والهدف هو ضمان تقديم المستأجرين والمؤجرين ملائمة بطريقة تعطي تعبيراً صادقاً عن تلك المعاملات. تعطي هذه المعلومات أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة (IFRS, ٢٠١٦: A٧٣٩).

-النطاق

يجب على الشركة تطبيق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بما في ذلك عقود الإيجار لحق استخدام الأصل بالباطن، باستثناء عقود الإيجار لاستكشاف أو استخدام المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما يماثلها من الموارد غير المتجددة ، وكذلك عقود إيجار الأصول الحيوية ضمن نطاق ال(IAS ٤١) المحتفظ بها بواسطة المستأجر، فضلاً عن تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة بواسطة المؤجر ضمن نطاق ال(IFRS ١٥)، الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب إتفاقيات ترخيص ضمن نطاق ال(IAS ٣٨) لمثل هذه البنود كالأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر (IASCD IFRS)، ٢٠١٥.

-تحديد عقد الإيجار

تعمل الشركة عند انشاء العقد على تقويم ما إذا كان العقد عقد إيجار أو ينطوي على عقد إيجار، فإذا كان العقد يحول حق السيطرة على استخدام الأصل محل العقد لفترة من الزمن مقابل عوض، يعد عقد ايجار.

١- المستأجر

على المستأجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات حق استخدام الأصل والتزام عقد الإيجار، ويجب قياس التزام عقد الإيجار في تاريخ بدايته بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة حتى تاريخه، كما يجب خصم مدفوعات عقد الإيجار باستخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان يمكن تحديد ذلك المعدل بسهولة ، وإذا لم يكن في الإمكان تحديد ذلك المعدل بسهولة فيجب أن يستخدم المستأجر معدل الإقتراض الإضافي. بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس حق استخدام الأصل بتطبيق أنموذج التكلفة ، ما لم يطبق أي من نماذج القياس الاخرى.

اولاً: أنموذج التكلفة

يجب على المستأجر لتطبيق أنموذج تكلفة قياس حق استخدام الأصل بالتكلفة، وتنزيل أي استهلاك متراكم و أي خسائر هبوط في القيمة متراكم، و معدلاً بأي إعادة قياس لالتزام عقد الإيجار، كما يجب على المستأجر تطبيق متطلبات الاندثار الواردة في ال (IAS ١٦)، و في حال كون عقد الإيجار يحول ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر في نهاية مدة عقد الإيجار أو إذا كانت تكلفة حق استخدام الأصل تعكس أن المستأجر سيمارس خيار شراء، فيجب على المستأجر استهلاك حق استخدام الأصل من تاريخ بداية عقد الإيجار وحتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد، وفيما عدا ذلك يجب على المستأجر استهلاك حق استخدام الأصل من تاريخ بداية عقد الإيجار إلى نهاية العمر الإنتاجي لحق استخدام الأصل أو نهاية مدة الإيجار أيهما أقرب، و على المستأجر تطبيق ال (IAS ٣٦) لتحديد ما إذا كان حق استخدام الأصل قد هبطت قيمته وللمحاسبة عن أي خسائر هبوط تم تحديدها.

ثانياً: نماذج القياس الأخرى

إذا كان المستأجر يطبق نموذج القيمة العادلة في ال(IAS ٤٠) على عقاراته الاستثمارية، فيجب على المستأجر أيضاً تطبيق نموذج القيمة العادلة على حق استخدام الأصول التي بقي بتعريف العقار الاستثماري وفقاً لل(IAS ٤٠) إذا كان حق استخدام الأصل مرتبط بفئة من العقارات والآلات والمعدات التي يطبق فيها المستأجر نموذج إعادة التقويم في ال(IAS ١٦) ، فيمكن للمستأجر اختيار تطبيق نموذج إعادة التقويم لجميع حقوق استخدام الأصول المرتبطة بتلك الفئة من العقارات والآلات والمعدات.

- القياس اللاحق لالتزام عقد الإيجار

بعد تاريخ بداية عقد الإيجار يجب على المستأجر قياس التزام عقد الإيجار بزيادة القيمة الدفترية لعكس الفائدة على التزام الإيجار، وتخفيض القيمة الدفترية لعكس مدفوعات الإيجار، و إعادة قياس القيمة الدفترية لتعكس أي إعادة قياس أو تعديلات عقد الإيجار المحددة .

- العرض

وعلى المستأجر إما العرض في قائمة المركز المالي أو الإفصاح في الإفصاحات عن حق استخدام الأصول بشكل منفصل عن الأصول الأخرى، وإذا لم يتم المستأجر بعرض حق استخدام الأصول بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب عليه إدراج حق استخدام الأصول ضمن نفس البند الذي كان يجب عرض الأصول محل العقد المقابلة له فيه فيما لو كانت مملوكة، و الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن حق استخدام الأصول تلك، والتزامات عقد الإيجار منفصلة عن الالتزامات الأخرى إذا لم يتم المستأجر بعرض التزامات عقد الإيجار بشكل منفصل في قائمة المركز المالي، فيجب على المستأجر الإفصاح عن البنود في قائمة المركز المالي التي تتضمن تلك الالتزامات.

كما يجب على المستأجر عرض مصروف الفائدة على التزام عقد الإيجار في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر بشكل مستقل عن مصروف استهلاك حق استخدام الأصول.
إن مصروف الفائدة على عقد الإيجار هو عنصر من تكاليف التمويل التي يتطلب عرضها بشكل منفصل في قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وفقاً لل(IAS ١) .

- الإفصاح

الهدف من الإفصاحات هو قيام المستأجرين بالإفصاح عن المعلومات في الإفصاحات والتي ستوفر مع المعلومات المقدمة في قائمة المركز المالي وقائمة الربح أو الخسارة وقائمة التدفقات النقدية أساساً لمستخدمي القوائم المالية لتقويم أثر عقد الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمستأجر .

٢- المؤجر

يجب على المؤجر تصنيف كل عقد من عقود إيجاراته إما على أنه عقد إيجار تشغيلي أو أنه عقد إيجار تمويلي، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، و يتم تصنيف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تشغيلي إذا كان لا يحول بصورة جوهرية ما يقارب كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

الإثبات والقياس

- للإيجار التمويلي

يجب على المؤجر في تاريخ بداية عقد الإيجار إثبات الأصول المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار ، وعلى المؤجر استخدام معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار لقياس صافي الاستثمار في عقود الإيجار . يتم تضمين التكاليف الأولية المباشرة ، بخلاف تلك التكاليف المتكبدة بواسطة الصنّاع أو التجار المؤجرون، في القياس الأولي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار وخفض مبلغ الدخل المثبت على مدى فترة عقد الإيجار، ويتم تعريف معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار بطريقة تؤدي إلى إدراج التكاليف الأولية المباشرة تلقائياً في صافي الاستثمار في عقد الإيجار وليس هناك حاجة لإضافة كل منهما على حده.

يجب على المؤجر إثبات دخل التمويل على مدى فترة الإيجار، على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقود الإيجار .

يهدف المؤجر إلى تخصيص إيرادات التمويل على مدى فترة الإيجار على أساس منتظم ومنطقي، كما يجب على المؤجر تطبيق دفعات الإيجار المتعلقة بالفترة مقابل إجمالي الاستثمار في عقود الإيجار لتخفيض كل من المبلغ الأصلي ودخل التمويل غير المحقق .

يجب على المؤجر الذي يقوم بتصنيف الأصل المؤجر بموجب إيجار تمويلي كأصل متحفظ به للبيع) أو إدراجه في مجموعة استبعاد مصنفة كمحتفظ بها للبيع تطبيقاً للـ(IFRS ٥).

- عقود الإيجار التشغيلية

يجب على المؤجر إثبات دفعات عقود الإيجار من عقود الإيجارات التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر ، يجب على المؤجر إثبات الاندثار والتكاليف المتكبدة لاكتساب إيرادات الإيجار على أنها مصروف .

وعلى المؤجر إضافة التكاليف المباشرة الأولية المتكبدة في الحصول على عقد إيجار تشغيلي إلى القيمة الدفترية للأصل محل العقد وإثبات تلك التكاليف على أنه مصروف على مدة فترة الإيجار بنفس الأساس المستخدم في إيرادات عقد الإيجار .

سياسة الاندثار للأصول محل العقد القابلة للاندثار والمؤجرة بعقد إيجار تشغيلي يجب أن تكون متسقة مع سياسة الاندثار العادية للمؤجر للأصول المماثلة ، وبحسب الاندثار وفقاً للـ(IAS ٣٨ & ١٦) ، يجب على المؤجر تطبيق الـ(IAS ٣٦) لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيلياً قد هبطت قيمته و المحاسبة عن أي خسائر هبوط يتم تحديدها، لا يقوم المؤجر الصانع أو التاجر بإثبات أي ربح للبيع عند إبرام عقد إيجار تشغيلي لأنه لا يعادل عملية بيع .

يجب على المؤجر عرض الأصول محل العقد بموجب عقد الإيجار التشغيلي في قائمة مركزه المالي وفقاً لطبيعة الأصل محل العقد .

- الإفصاح

يجب على المؤجر الإفصاح عن المبالغ التالية لفترة التقرير لعقود الإيجار التمويلي (ربح أو خسارة البيع ، دخل التمويل على صافي الاستثمار في عقود الإيجار، الدخل المتعلق بمدفوعات الإيجار المتغيرة غير المدرجة في قياس صافي الاستثمار في عقود الإيجار)، وبالنسبة لعقود الإيجار التشغيلي (دخل التأجير، مع الإفصاح بشكل منفصل عن الدخل المتعلق بمدفوعات عقود الإيجار المتغيرة التي لا تعتمد على مؤشر أو معدل).

٢-٣ النظام الضريبي العراقي

اولاً: قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢

المادة الثامنة - ينزل من الدخل كل ما ينفقه المكلف للحصول عليه خلال السنة التي نجم فيها و المؤيد حسابها بوثائق مقبولة بما في ذلك:- **الفقرة الثانية(أ)** بدل إيجار المحل المستأجر المستغل للحصول على الدخل، و **(ب)**) اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل اذا كان ملكاً للمكلف (، و **(ج)** القسط السنوي لكلفة المساحة المتضمنة بدل إيجار الأرض وكلفة المنشآت المقامة عليها، اذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصة تعود ملكيتها إلى الغير ويعفى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار .

الفقرة الثالثة (المبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات والمعدات او تبديل العدد والأدوات).

الفقرة الرابعة (النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية عدا المباني والأصول كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها اثناء السنة التي نجم فيها الدخل).

ثانياً: نظام مسك الدفاتر التجارية لأغراض ضريبة الدخل رقم (١) لسنة ١٩٨٥

المادة التاسعة - الفقرة الثانية(يحسب الإندثار على الأصول الثابتة حسب النسب الواردة في نظام الإندثار، عند إتباع أي" من طرق الإندثار الواردة بالنظام يجب الاستمرار عليها، وعدم تغييرها من سنة إلى أخرى ، عند التغيير يجب توضيح مبررات ذلك و التأثير على نتائج النشاط).

ثالثاً: نظام الاندثار رقم (٩) لسنة ١٩٩٤

المادة الاولى : للمكلف بضريبة الدخل شخصاً طبيعياً كان ام معنوياً تحميل ما ينتجه من سلع وما يقدمه من خدمات وما يقوم به من اعمال بالكلف الناشئة عن اندثار موجوداته الثابتة المستعملة لإنتاج وتوليد الدخل واطفاء ما يتعلق بالدخل من مصروفات إيرادية مؤجلة وموجودات معنوية وفق الاسس والنسب المعتمدة في هذا النظام .

المادة الثانية: اولاً - تعتمد القيمة التاريخية للموجودات الثابتة اساساً لاحتساب الاندثار والاطفاء، ثانياً- تضاف المصروفات التي تتفق على الموجودات الثابتة لغرض زيادة طاقتها الانتاجية او تطويرها الى قيمة تلك الموجودات وبذلك يحتسب الاندثار على القيمة المعدلة بعد اضافة المصروفات ، اما المصروفات التي لا تحدث تغييراً جوهرياً عند تعميم الموجودات الثابتة فتعتبر من المصروفات الايرادية .

ملاحظة: ان جُل الاختلافات تكمن في عقود الايجار التمويلي ، وفيما يخص المستأجر فقط ، وبسبب الملكية للاصل .

رابعاً: أثر التوافق والإختلاف بين ال(IFRS) و النظام الضريبي على الإستثمار

ان المشكلات التي صاحبت عمليات الإستثمارات الأجنبية هي صعوبة قراءة وفهم القوائم المالية المعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية للدول المستثمر فيها ، ومع القيود المفروضة على قدرات المستثمر الأجنبي في فهم الأمور المحاسبية أصبح يلجأ إلى المحللين الماليين والمؤسسات الإستثمارية وبذلك تزداد تكلفة الإستثمار، ولهذا بدأت الدول المستثمر فيها بالبحث عن أبسط القواعد التي تخفض هذه التكلفة ، ومنها تبني ال(IFRS) أما بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة تجعل الإختلافات ضئيلة جداً عند إعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ ال(IFRS) مع الإفصاح عن هذه الإختلافات في القوائم المالية(الجرف، ٢٠١٢: ١٦) .

تزايد حجم الشركات المساهمة وعددها وكذلك مع وجود الشركات متعددة الجنسية أصبح هناك حاجة ضرورية للتحويل إلى ال(IFRS) لما يحققه من منافع عديدة للمستثمرين حيث يؤدي إلى نمو حركة التجارة ، والمحافظة على كفاءة الأسواق المالية ، وجذب الإستثمارات الأجنبية من خلال تشجيع المستثمرين على الإستثمار خارج دولهم، كما يساهم في إعداد تقارير مالية على درجة عالية من الجودة وقابلة للمقارنة، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين (يوسف، ٢٠١٤: ٣).

ويمكن تحليل الآثار المحاسبية المباشرة وغير المباشرة للتحويل إلى (IFRS) على قرارات المستثمرين من خلال العناصر الآتية (مليجي، ٢٠١٤: ٤):

-تسهم ال(IFRS) في تحسين جودة التقارير المالية بحيث تعكس حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة، وتوفر معلومات لحملة الأسهم حول الخسائر، وحالات الفشل المالي و الأحداث المالية غير الملائمة على درجة عالية من الدقة والقابلية للتحقق بما يسمح للمستثمرين بإتخاذ القرارات المناسبة ، هذا من جانب ، ومن جانب آخر فأنت مساهمة ال(IFRS) في تحسين جودة التقارير المالية في بيان حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة، سينعكس إيجابياً على العلاقة بين الشركة والدوائر الضريبية، كون المعلومات التي يمكن ان تفصح عن حقيقة الواقع الاقتصادي للشركة ستولد ثقة متبادلة ، وبذلك استقرار العلاقة بين الاطراف ، مما يمكن المستثمرين من إتخاذ القرارات المناسبة.

-الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي، وذلك من خلال تضيق مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية، والتي كانت تستغلها الإدارة للتلاعب بالأرباح ، مما يوفر تقارير مالية ذات درجة عالية من الملائمة والتمثيل الصادق، ويعتقد الباحث انها سوف تؤدي إلى تقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، هذا من جهة إدارة الشركة، ومن جهة الدوائر الضريبية ان تضيق مجال الاختيار بين البدائل المحاسبية سوف يؤدي إلى الحد من إجتهادات الموظفين ، مما يوفر رؤيا واضحة للمستثمرين لترشيد قراراتهم.

-تؤثر ال(IFRS) بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة، وذلك من خلال دورها في تحسين شفافية الإفصاح والحد من عدم تماثل المعلومات، مما يجعل المستثمرين على درجة عالية من القدرة على رؤية مستقبل الشركة بشكل حقيقي، مع ملاحظة ان رؤية مستقبل الشركة بشكل حقيقي لا يكتمل الا مع نظام ضريبي واضح المعالم ، ومستقر خالٍ من التقلبات، ومستند على معايير معترف بها عالمياً.

-تمكن ال(IFRS) من تحسين جودة الأداء المحاسبي بما يوفر معلومات محاسبية أكثر جودة ، كما أنها ذات قوة تفسيرية تمكن المستثمرين من إتخاذ القرارات الرشيدة وتقييم أداء الشركة ، وان ما ينطبق على الأداء المحاسبي ووصفه بالجودة، من المفترض ان ينعكس على اداء النظام الضريبي ، كونه يعتمد على مخرجات النظام المحاسبي، وبذلك فأنت قرارات المستثمرين تكون اكثر رصانة كونها مرتكزة على معلومات ذات جودة عالية ، متمخضة عن الأداء المحاسبي و الضريبي الجيد.

-توفر ال(IFRS) للمستثمرين قراءة موحدة للتقارير المالية ، مما يضيف المصداقية على المعلومات المحاسبية والإعتماد عليها عند إتخاذ القرارات. و أن لتقليص الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بالإعتماد على ال(IFRS) سوف يوفر للمستثمرين معلومات محاسبية تتسم بالمصداقية ، تمكنهم من إتخاذ القرارات الصائبة ، وذلك لأهمية الضريبة في عملية إتخاذ القرارات الإستثمارية .

ت	المعالجة وفقاً لـ ن.ض	المعالجة وفقاً لـ IFRS	المقترح لتحقيق التوافق
---	-----------------------	------------------------	------------------------

عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
الاختلاف بين النظام الضريبي العراقي ومتطلبات ال (IFRS ١٦) في المحاسبة عن عقود الايجار
وانعكاسه عن الاستثمار في العراق

١	لا يشترط ملكية الأصول بمصرف (الادئثار، والصيانة).	لا يشترط ملكية الأصول بمصرف (الادئثار، والصيانة).	هذه نقطة اختلاف كبيرة تؤدي الى عدم اعتراف قانون ضريبة الدخل بهذا النوع من الايجارات، المصروفات المتحققة عنها ، المقترح تبني معيار الدولي وتعديل القانون للاعتراف بهذه العقود.
٢	لا يشترط استخدام الأصول في انتاج الدخل.	لا يشترط استخدام الأصول في انتاج الدخل.	لا يوجد اختلاف
٣	اعتماد الكلفة التاريخية عند الاعتراف الاولي .	اعتماد الكلفة التاريخية عند الاعتراف الاولي .	لا يوجد اختلاف
٤	اعتماد الكلفة كأساس لاحتساب الإندثار .	قياس التزام عقد الإيجار في تاريخ بدايته بالقيمة الحالية لدفعات الإيجار غير المدفوعة	لم ينص قانون ضريبة الدخل على امكانية استخدام القيمة الحالية ، اعتماد الكلفة التاريخية في الوقت الحالي .
٥	لا يمكن الاعتراف بخسائر هبوط قيمة الاصل ، كونه غير مملوك للشركة.	امكانية الاعتراف بخسائر هبوط قيمة الاصل .	تعد هذه نقطة خلاف ثنائية التأثير، من ناحية لا يعترف بخسائر هبوط قيمة الاصل الا في حالة كونها حقيقية وموثقة ، ومن ناحية اخرى لا يعترف بها كون الاصل غير مملوك للشركة، المقترح تبني معيار الدولي وتعديل القانون للاعتراف بهذه العقود.

خامساً: الاطار المقترح لتحقيق التوافق بين الـ (IFRS ١٦) عقود الايجار مع النظام الضريبي العراقي
سادساً: اثر تبني الـ (IFRS) على الاستثمار الاجنبي في العراق وفقاً لاستطلاع اراء كبرى الشركات الدولية العاملة في العراق

ثانياً: "إجابة شركة اثير للاتصالات العراق - زين العراق ZAIN عن الاستبيان

١- معوقات قانون ضريبة الدخل :

يفتقر إلى التحديث خاصة ، المواد القانونية التي تعالج تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وعدم وجود نص صريح حول القواعد المحاسبية التي يتبناها القانون الامر الذي مما يولد ارباك للشركات عند اعدادها لحساباتها المالية مخافة الوقوع في اشكالات المادة (٥٧) من قانون النافذ. الركون إلى التقدير الجراف بسبب ضعف الادوات التي يوفرها القانون في عزل المصاريف المرفوضة فلا يوفر القانون اي معايير لمفاهيم تسعير التحويل أو الرسملة المبطنة مثلاً، و يلجا إلى تقدير هامش جزافي مما يخلق ارباك وانعدام العدالة الضريبية لاحتضان الاستثمار. كما يفتر القانون إلى الادوات الواضحة لمعالجة الفروقات الضريبية المؤقتة .

٢- النظام المحاسبي الموحد :

طريقة عرض النظام للحسابات لا تتلاءم مع كافة القطاعات الاقتصادية. تركت الشجرة المحاسبية للنظام بدون تحديث الامر الذي ادى إلى قدمه. فضلاً عنسكوته عن بيان ابسط الامور الاساسية لعرض الحسابات ، مثلا إمكانية طرح مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من رصيد المدينون عند العرض أو طرح مخصص تلف المخزون من قيمة رصيد المخزون عند العرض أو كيفية التعامل مع ايرادات أو خسائر الفترات الاستثنائية أو غير الطبيعية. كما لم يربط النظام المحاسبي نفسه بالاليات والممارسات الدولية، مما ترك الباب مفتوحاً للتأويل في الكثير من الامور المهمة في الاعتراف أو القياس أو الاظهار. و ركز محتواه على كيفية تصنيف و تسجيل الحسابات، واهمل الارشاد في كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية في كثير من المواطن.

٣- نظام رقم ٩ لسنة ١٩٩٤ :

الاعمار الانتاجية المفترضة على حالها منذ الثمانينات بدون تحديث بما يتلاءم مع الواقع. قصوره عن التعامل مع المعدات الحساسة تكنولوجيا والتي تفقد اهميتها الانتاجية سريعا بسبب التطور التكنولوجي و ليس استهلاك الموجود نفسه. كما اتاح للمكلف الاستفادة من اندثار، أو اطفاء الموجودات طيلة مدة العمر الانتاجي، ولم يناقش معالجة الفروقات المؤقتة بين العمر المعتمد من قبل المكلف والعمر الذي يعتمده النظام . ولم يواكب التطور الحاصل في المعيار الدولي الذي منع اجازة رسملة مصاريف أو خسائر ما قبل التشغيل أو التشغيل التجريبي منذ عام (٢٠٠٥). فضلا عن انه مازال يعتمد سقف ال(٥٠٠) دينار لاطفاء الموجودات الثابتة التي يقل سعرها عن هذا السقف.

٤- أهمية تبني قانون ضريبة الدخل لمعايير المحاسبة الدولية لأغراض اعداد و عرض البيانات المالية ؟

إنّ تبني القانون الحالي للمعايير المحاسبية الدولية لها الأهمية و الاثر الكبير إذ من شأن التأسيس لقاعدة قانونية واضحة يستند عليها كل من المكلف و المخمن الضريبي تجعل من هذه المعايير مرجعا لعرض المعلومات و مراجعتها ، وإيجاد بيئة قانونية ضريبية صحية تواكب التطور المستمر للبيئة المحاسبية الفنية. ومع تمكين الشركات ، وخاصة تلك الكبرى منها كالشركات المساهمة و المصارف ، من عرض بياناتها المالية و قياسها والاعتراف بها وفق الاصول الفنية الحديثة ، كما ان هذه الشركات باتت متعطشة لتترك طرق العرض القديمة للنظام المحاسبي الموحد و التي لا تلبي حاجتها في نقل المعلومة للمستثمر و الجهات الرقابية القائمة عليها ، مع اتاحة مرجع و فير و زاخر للوحدات الاقتصادية المختلفة العاملة في القطر لإدارة حساباتها بعد ان كانت تلك الوحدات معوقة بحدود الارشاد الضيق للنظام المحاسبي الحالي .فضلا" عنحل الاشكالات و التناقضات التي قد تطرحها المواد القانونية (٥٦ و ٥٧) لقانون ضريبة الدخل إذا ما قامت الشركات بتطبيق قواعد الاعتراف و العرض للمعايير الدولية.

GE Group USA

أولاً: GE Healthcare FAZ com.

رقم شهادة التأسيس (٢٧٢٣) في ١٠ / ٨ / ٢٠١٠ الصادرة عن دائرة تسجيل الشركات / الاجنبية ، وزارة التجارة.

ثانياً: GE International Inc. com.

رقم شهادة التأسيس (٢٣٨٣٦) في ٢٨ / ٧ / ٢٠٠٤ الصادرة عن دائرة تسجيل الشركات / الاجنبية ، وزارة التجارة .

ثالثاً: GE OIL & GAS com.

رقم شهادة التأسيس (٣٨٣٦) في ٢ / ٦ / ٢٠١٢ الصادرة عن دائرة تسجيل الشركات / الاجنبية ، وزارة التجارة.

أولاً: نبذة عن GE Group USA

يرجع تاريخ إنشاء الشركة إلى عام ١٨٩٠ عندما أسس العالم الشهير Thomas Edison، عرفت بأسم شركة Edison General Electric والتي أصبحت فيما بعد شركة GE.

من حيث القوة المالية للشركة حيث انها من اكبر ستة شركات صناعية فى الولايات المتحدة الأمريكية حاصلة على تقييم Triple-A من شركات التقييم الدولية ، وتكمن قوة ادارة الشركة بالتزامها بتطبيق مفهوم و معايير حوكمة الشركات، وقد اكتسب الشركة تقدير فى عالم الاعمال حيث تلقب بأسم Most Admired Company من قبل مجلة FORTUNE ، وتحل المركز الثانىAs most respected company طبقاً لبيانBarron's annual survey.

تنوع القطاعات التى تعمل الشركة بها من صناعة ، و أعلام ، وخدمات مالية ، طاقة و بترول و غاز ، طيران ، تواكب الشركة أحدث الأساليب العلمية فى ادارة المخاطر على مستوى العملاء ، الصناعة ، البعد الجغرافي، تسعى

الشركة المستمر و الدؤوب في الحصول على حصة سوقية كبيرة من خلال التوسع في الاسواق الناشئة Emerging Markets في الصين ، الهند ، أوروبا الشرقية ، روسيا ، الشرق الأوسط ، افريقيا ، امريكا اللاتينية ، جنوب شرق اسيا .

٤ الاستنتاجات والتوصيات

٤-١ الاستنتاجات

- ١- لا ينسجم قانون ضريبة الدخل العراقي مع متطلبات ال(IFRS) ، وذلك لأنه شرع في الثمانينات من القرن الماضي ، عندما كان المنحى الاقتصادي للبلد اشتراكي لهذا من جهة ، ومن جهة اخرى انه شرع للأفراد بالدرجة الاولى ولم يشرع للشركات.
- ٢- عدم امكانية قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بصورة عامة و المادة الثامنة - الفقرة (٢) و (٣) و (٤) خاصة من التعامل مع هذه الانواع من عقود الايجار بسبب عدم وجود ما يثبت ملكيتها من قبل الشركة و بالتالي فأن مضمون ما ورد القانون سوف يؤدي الى عدم الاعتراف بالإجراءات المحاسبية و التبعات المالية المتحققة عنها ، و للأسباب الآتية :-
- أ/لم يرد أي نص في القانون عن العقود التمويلية (من ناحية المستأجر سواء كان شركة او افراد) ، و بالتالي لا يمكن ان الاعتراف بها كموجودات ومطلوبات في الميزانية العمومية ، وكذلك فيما يخص المؤجر .
- ب/القانون لا يعترف بالقيمة الحالية والتي تعتمد كأساس في تحديد القيمة الاجمالية للعقد ، وما ينتج عنها من ارباح وخسائر
- ج/يعتمد الكلفة التاريخية وبالتالي سوف يتعارض مع القيمة المصرح بها في الميزانية العمومية ، وكذلك مع القيمة الخاضعة للاندثار .
- د/ان موضوع تقسيم الكلفة الاجمالية للعقد على فترات (سنة) يتطابق مع ما ورد في القانون ، الان موضوع الدفعة تتضمن معالجة الخصم سوف يتناقض مع نص القانون .
- هـ/لا يعترف القانون بالمبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات او تبديل العدد و الأدوات المستغلة لإنتاج الدخل اذا كانت مؤجرة ايجارات الرأسمالية لعدم توفر شرط الملكية .
- و/لا يعترف القانون بمصروف الفائدة المتحققة على هذه الانواع من العقود ، لوجود اشكالية في موضوع الاعتراف بنوع العقد واجمالي مبلغ العقد والذي يمثل الاساس في احتساب الفائدة وكما موضح في اعلاه .
- ٣- أن الحاجة قائمة الى تبني تعديل للمادة الثامنة وبما يتوافق مع التطورات الحديثة في الحياة الاقتصادية ، للخروج من مأزق التضارب بين نص المادة القانونية وعقود الايجار التمويلي، لذلك نحتاج الى تبني مجموعة من الامور وهي كالاتي:-
- أ/تبني الية للتحقق من العقود التي ينطبق عليها ما جاء من مؤشرات في الفقرة (٨) من (IFRS ١٦) او احدها مع الاتفاق المبرم بين الطرفين يمكننا ان نتأكد من كون هذا النوع من الايجارات هو من الايجارات التمويلية .
- ب/كيفية تحديد قيمة الموجود المؤجر لأغراض الافصاح عنه في القائمة المركز المالي وتكون اساساً لاحتساب الاندثار(مع عدم وجود ما يثبت ملكية الموجود من قبل الشركة).

ج/تنزيل مصروف الاندثار للمباني و المكائن و الآلات المستغلة لإنتاج الدخل اذا كانت مؤجرة ايجارات تمويلية (مع عدم ثبوت ملكية الموجود من قبل الشركة).
د/الاعتراف بالمبالغ المصروفة لصيانة المكائن والآلات او تبديل العدد و الأدوات المستغلة لإنتاج الدخل اذا كانت مؤجرة ايجارات تمويلية (مع عدم وجود ما يثبت ملكية الموجود من قبل الشركة).
هـ/الاعتراف بمصروف الفائدة المتحققة على هذا النوع من العقود وفقاً "لآليات العمل المتبعة".
و/ ان يعمل مجلس الوزراء وحسب عائديه سن القوانين في العراق على سن قانون ينظم فيه الآلية الخاصة بعمليات التأجير التمويلي وان يحذوا حذو جمهورية مصر العربية التي سبق وان اصدرت قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ , وقد عمل القانون على تنظيم الجوانب القانونية لهذا النوع المهم من انواع التأجير , في حين ترك تنظيم الامور المالية وكما ورد في (مادة ٢٣) الى القواعد والمعايير المحاسبية التي يصدرها الوزير المختص . في سنة ٢٠٠٨ اصدرت المملكة الاردنية الهاشمية قانون التأجير التمويلي رقم (٤٥) عمل القانون على تنظيم الجوانب القانونية لهذا النوع المهم من انواع التأجير , في حين ترك تنظيم الامور المالية والقواعد والمعايير المحاسبية التي يصدرها الوزير المختص .

٤-٢ التوصيات

- ١- الاسراع في عملية تعديل النظام الضريبي في العراق لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي من حيث التحضير والتنفيذ واذلال كافة المعوقات التي تواجه الاصلاح .
- ٢- أن يتم اصدار قانون عراقي خاص بعقد التأجير التمويلي شاملاً للمنقول والعقار كما فعل المشرع المصري والاردني.
- ٣- أن تتضمن قوانين الاستثمار أحكام خاصة تنص على الحوافز والاعفاءات الضريبية الملائمة في مجال التأجير التمويلي.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

أ- القوانين والانظمة

- ١- النظام المحاسبي الموحد (ديوان الرقابة المالية، ٢٠١٢) .
- ٢- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠١٥.
- ٣- تعليمات النظام المحاسبي الموحد رقم (١) لسنة ١٩٨٥.
- ٤- قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.
- ٥- قانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل.
- ٦- نظام مسك الدفاتر التجارية لإغراض ضريبة الدخل رقم (٢) لسنة ١٩٨٥.
- ٧- نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ المنشور في الوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم (٣٥٥) في (١٩٩٤) .

ب- الكتب

- ١- الشمري و المعيني، د.حسين جاسم فلاح ، د. سعد سلمان عواد ، ٢٠١٤، المحاسبة الدولية ، الطبعة الاولى ، مطبعة معهد التكنولوجيا - بغداد.
- ٢- زايد ، محمد عصام الدين ، وحجاج ، احمد حامد ، ٢٠٠٤ ، المحاسبة الدولية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية.
- ٣- نور و الجاوي ، عبد الناصر ، طلال ، ٢٠٠٠ ، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الأردنية، متطلبات التوافق و التطبيق ، جامعة الإسرائ، عمان.
- ٤- عادل، ولجنيت، ٢٠١٤، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومه الماليه رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة ٢ ، الجزائر.
- ٥- عبد النور، بوعلي ، ٢٠١٥ ، النظام المحاسبي المالي بين تطبيق معايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية ، جامعة أكلبي محند أولحاج - البويرة - كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير - قسم المالية والمحاسبة - تخصص محاسبة - مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر LM.
- ٥- صلاح ، حواس ، ٢٠٠٩، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- ٦- زايد ، محمد عصام الدين ، و حجاج ، احمد حامد ، ٢٠٠٤ ، المحاسبة الدولية ، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية.
- ٧- وايلي، ٢٠١٠، المعايير الدولية لاعداد القوائم المالية -كتاب ودليل - الطابع المركزية - عمان .
- ٨- ابوبكر ، زيتو عولا، ٢٠١٢، مشاكل تحديد الوعاء الضريبي لعقود المقاولات الانشائية وسبل معالجتها بالاعتماد على المعيار المحاسبي رقم ١ : بالتطبيق على مديرية ضريبة دخل اربيل، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية / المجلد / ٨ - العدد ٢ .
- ٩- الكعبي ، جبار محمد علي، ٢٠٠٨، التشريعات الضريبية في العراق، الطبعة الثانية، مطبعة الكرار، العراق .
- ١٠- المفلح ، سالم محمد سلمان، ١٩٩٠، تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني- دراسة مقارنة، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس.
- ١١- رمضان ، إسماعيل خليل إسماعيل ، ٢٠٠٢ ، المحاسبة الضريبية ، وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ، جامعة بغداد ، الطبعة الأولى ، دار الكتب للطباعة والنشر .
- ١٢- العوام، عاطف محمد، ٢٠٠٩ ، دراسات في نظرية المحاسبة ، القاهرة، ماس للطباعة.
- ١٣- جربوع يّوسف محمود، ٢٠٠١، نظرية المحاسبة، عمان: مؤسسه الوراق للنشر والتوزيع.

ت - المصادر الاجنبية

١. Jana Roe , Transition from US GAAP to IFRS: Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA, European Financial and Accounting Journal, ٢٠١٤, vol. ٩, no. ٤, pp. ٨٦-١٠٩.



عدد خاص بالمؤتمر الوطني الثاني لـ ٢٠١٧ سنة لطلبة الدراسات العليا
الاختلاف بين النظام الضريبي العراقي ومتطلبات ال(IFRS١٦) في المحاسبة عن عقود الايجار
وانعكاسه عن الاستثمار في العراق

- ٢.G. Gavana, G. Guggiola and A.Marenzi, Tax Impact of International Financial Reporting Standards :Evidence from a Sample of Italian Companies,UNIVERSITÀDELL'INSUBRIA FACOLTÀDI, ECONOMIA ,٢٠١٠.
٣. Whittington, G. (٢٠٠٥). The adoption of international accounting standards in the European Union. European Accounting Review, ١٤.
- ٤.Hopwood, A. J. (٢٠٠٠). Understanding financial accounting practice,Accounting,Organizations and Society.
- ٥.Choi, F. and Meek, G. , " International Accounting", ٣th ed. Prentice Hall, Inc,٢٠٠٢.
- ٦.Nobes Christopher," International harmonization of accounting", Royal Holloway, University of London, ٢٠٠٦.
- ٧.Paul Pacter, " IFRS as global standards" ,a pocket guide, ٢٠١٥.
- ٨.Belkaoui ,Ahmed R., "Accounting Theory " , ٤th -Ed , London Thomson Learning , ٢٠٠٠.
- ٩.Marshall, David H. & Others, Accounting What the Numbers Mean, ٦th edition, McGraw-Hill Irwin ٢٠٠٤.
١٠. Keitha Dunstan, Wares Karim," The effect of IFRS Adoption and Investor Protection on Earnings Quality around the World Working paper series Working paper No. ٧٠ January ٢٠١٠.
- ١١.Meigs , Mosich , Johnson , Keller , "Intermediate Accounting" , McGraw-Hill , Inc. ,٣thEd ١٩٧٤.