



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول – 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطرار المحاسبي الدولي (12)* بأط تطبقى فى الهيئة العامة للضرائب-قسم الشركات

Disclosure of deferred taxes according to IAS -12

أ.م.د.علي محمد أأجل المعمورى
المعهد العالى للدراسات المحاسبية والمالية – جامعة بغداد

م.م. حيدر محمد علي يوسف
بأط

مستألص

يهدف البأط إلى توضيح مدى أهمية اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل" كأداة للقياس والإفصاح عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية، وكيفية التعامل مع الفروقات التى تنشأ نتيجة اختلاف صافي الربح المحاسبي عن صافي الربح الضريبي، إن مشكلة البأط تمحورت حول التباين بين تقدير ضريبة الدخل فى العراق على وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتقدير ضريبة الدخل على وفق القوانين والتشريعات الضريبية وهذا التباين أدى إلى نشوء فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (فروق مؤقتة وفروق دائمة) وهذه الفروقات منها ما يؤثر على تقدير الضريبة فى السنوات اللاحقة وهى الفروقات المؤقتة أما الفروق، وقد أظهرت الدراسة العملية لمصرف الاستثمار العراقي التزامات ضريبية مؤجلة ناتجة عن الفروقات المؤقتة بمقدار (313,833,600) لسننن (2011). وقد أخلص البأط الى مجموعة من الاستنتاجات منها، إن إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية وفق ما سمح به المعيار محل الدراسة جاء متوافقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إضافة الى مجموعة من التوصيات كان من بينها ضرورة تعديل القانون الضريبي العراقي وجعله يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية والمحلية.

Abstract

The research aims to clarify the importance of adoption of International Accounting Standard No. (12) "Income Taxes" as a tool for the measurement and disclosure of income taxes in the and how to deal with the differences that arise as a result of difference in 'financial statements The problem of the research focused on the disparity 'net profit accounting for net tax profit between the income tax estimate in Iraq in accordance with the accounting standards and financial reporting and assessment of income tax in accordance with the tax laws and legislation, this discrepancy has led to the emergence of differences between accounting profit and tax profit (temporary differences and permanent differences) and these differences of which affect the estimate tax in subsequent years, a temporary differences but the differences, the study has shown that the process of the Iraqi Investment Bank deferred tax liabilities arising from temporary differences by (313 833 600) for the years (2011).The research has concluded a set of conclusions, including that set off the tax assets and liabilities as permitted by the standard underconsideration was compatible with the principle of revenue expenses interview, in addition to a set of recommendations which included the need to amend the tax Iraqi law and make it compatible with international and local standards requirement

* بأط مستل من بأط دبلوم عالى معادل للماجستير فى الضرائب.

مقدمة

ىعد عدم التماثل بىن صافى الربأ المحاسبى والربأ الضرىبى أحد المشاكل التى تواجه عملىة الأأاسب الضرىبى والذى سببه أأألاف الأشرىعات والقوانىن الضرىبىة القوانىن عن المبادئ والأنظمة المحاسبىة، وىتباىن هذا الأأألاف من دولة الى أخرى، اذ ىنتأ عن عدم التماثل هذا فروق مؤقتة (أصول والتزامات ضرىبىة) تؤثر على صافى الربأ بالزىادة او بالنقصان، اذ تنشأ هذه الفروقات فى سنة معىنة وتأأذ أثرها فى سنة لاحقة، الأمر الذى ىتطلب الإفصأ عن هذه الفروقات فى القوائم المالىة بأعأبارها أصول او الأزامات على المكلف بالضرىبىة، اذ تلعب هذه الفروقات دوراً مؤثراً فى قرارات المسأأدمىن سواء كانوا داخلىىن او أأارجىىن، من ألال معرفة مقدار الضرىبىة الجارىة او المؤجلة المترتبة على الشركة او المؤسسة، لذا فقد قام مجلس معابىر المحاسبة الدولى بأصدار المعبار المحاسبى الدولى (12) (ضرائب الأأل) المعنى بعملىة الأأاسب الضرىبى وكىفىة أأأاسب الضرىبىة الجارىة والمؤجلة والأفصأ عنهما فى القوائم المالىة، اذ فىوم هذا المعبار بعملىة الأوافق بىن الأشرىعات والقوانىن الضرىبىة والأنظمة المحاسبىة من ألال معالجة هذه الفروقات الناشئة والأعأراف بها ضمن قائمى الأأل والمىزانىة العمومىة. لذا فقد جاء هذا البأأ لىأرس كىفىة الأأاسب الضرىبى وفق معبار المحاسبة الدولى رقم (12) وكىفىة الإفصأ عن الفروقات النأأة من تطىفىق هذا المعبار.

1- منهجىة البأأ

1-1 مشكلة البأأ

ان الفروقات التى تنشأ نأىة أأأاسب الربأ المحاسبى على الأنظمة والمعابىر المحاسبىة المعأمة وىبىن أأأاسب الربأ الضرىبى على وفق القانون الضرىبى العراقى ونأىة لهذا الأأألاف ىمكننا صىاأة السؤال الأأى: - هل ان اعأماأ المعبار المحاسبى الدولى (12) ىأقق إفصأ ضرىبى عادل من ألال الاعأراف بالضرائب المؤجلة (الأصول والأالأزامات الضرىبىة) فى القوائم المالىة.

1- 2 أهماىة البأأ

تأأى أهماىة البأأ من ضرورة اعأماأ المعبار المحاسبى الدولى (12) فى كىفىة الإفصأ عن الضرائب المؤجلة (الأصول والأالأزامات الضرىبىة) فى القوائم المالىة.

1- 3 أأأاف البأأ

1. معرفة كىفىة الإفصأ عن الضرائب المؤجلة ضمن بنوأ قائمى الأأل والمركز المالى.
2. اسأعراض طبىعة وأصوصىة كل من الإفصأ المحاسبى والأفصأ الضرىبى على وفق المعابىر الدولىة.

1- 4 فرضىة البأأ

اعأماأ المعبار المحاسبى الدولى (12) ىأقق عدالة فى الإفصأ الضرىبى من ألال: - الإفصأ عن الضرائب المؤجلة (الأصول والأالأزامات الضرىبىة) فى قائمى الأأل والمركز المالى.

1- 5 الأأوأ الزمانىة والمكانىة



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطر المعيار المحاسبي الدولي (12)* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات

الحدود المكانية: تتمثل عينة البحث التي تم اختيارها من مجتمع القطاع المصرفي الخاص في العراق على البيانات المالية لمصرف الاستثمار العراقي والمسجل لدى الهيئة العامة للضرائب.
الحدود الزمانية: اقتصر البحث على السنوات المالية (2010-2011) والمتمثلة بالقوائم المالية في تلك المدة كون ان نشاط المصرف قد تطور خلال هذه الفترة.

1- 6 الاسلوب العلمي:

تم اعتماد المنهج الوصفي في تناول مشكلة البحث واثبات فرضيته في الجانب النظري واعتمد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي استناداً الى واقع مصرف الاستثمار العراقي.

1- 7 مصادر جمع المعلومات

تم الحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بهذا البحث من المصادر الآتية: -

1. القوائم المالية السنوية الخاصة بالمصرف عينة البحث.

2. القوانين المعتمدة ذات العلاقة بالبحث

3. المراجع والمصادر والدوريات العربية والأجنبية ذات العلاقة بالبحث.

2- ملامح المعيار المحاسبية الدولي لضرائب الدخل

2- 1 الفروقات المؤقتة والفروقات الدائمة

إن هنالك نوعين من الفروقات هما:

1- الفروقات المؤقتة

ان محور هذه الاختلافات يتركز حول تطبيق مبدأ اساس الاستحقاق والاساس النقدي في توقيت الاعتراف ببعض بنود الإيرادات والمصاريف لذا فهي محل خلاف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية, ان معايير المحاسبة والابلاغ المالي تقوم بتطبيق اساس الاستحقاق فهي تعترف بالإيرادات المستلمة مقدماً حسب اساس الاستحقاق والمصاريف المدفوعة مقدماً ايضاً, اما التشريعات الضريبية فهي لاتأخذ بمبدأ اساس الاستحقاق وتتعامل مع بعض الإيرادات حال استلامها على اساس النقدي, وتقوم بإخضاعها للضريبة وكذلك تتعامل مع بعض المصاريف بنفس الطريقة وعلى سبيل المثال (تم استلام ايراد مقدماً في عام 2000 وهذا الايراد يخص خدمات تقدم لسنة قادمة, اذ يتم اخضاع هذه الإيرادات لضريبة الدخل في عام 2000 حسب مبدأ اساس النقدي الذي تطبقه القوانين والتشريعات الضريبية, الأ أنه على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي يتم الاعتراف به في عام 2001) .

2- الفروقات الدائمة

سبب هذه الاختلافات هو عدم الاعتراف ببعض المصاريف والايرادات من قبل التشريعات والقوانين الضريبية وعدها غير مقبولة ضريبياً، لذى فقد يتولد من عدم الاعتراف هذا اختلافات دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية، ففي بعض الدول نجد ان هناك بعض المصاريف لا يعترف بها على الاطلاق، واعفاء بعض الايرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب اقتصادية او اجتماعية، الا انه على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون هذه الدخول ايراداً يجب الاعتراف به. ومع ذلك فأن للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عدة محاور رئيسة يمكن الاستدلال بها عند صياغة القوانين المحلية وهي: - (الجعارات، 2008: 503)

- التعرف على قواعد الاعتراف بالضريبة سواء كانت ضريبة دخل عن المدة الحالية او كانت التزامات او اصول ضريبية مؤجلة.
- تحديد طرق الاعتراف بأصول والتزامات الضريبة وكيفية قياسها.
- تحديد متطلبات الافصاح والعرض لأصول والتزامات الضريبة.

2- 2 هدف المعيار

يهدف معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (ضرائب الدخل) الى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، حيث يوضح كيفية تحديد واحتساب ضريبة الدخل عن المدة الحالية وضريبة الدخل المؤجلة. وكذلك يهدف الى كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة المعد بموجب القوانين والتشريعات الضريبية المحلية، وكذلك يعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما (ابو نصار وحميدات، 2010: 213).

2- 3 نطاق المعيار

يشمل نطاق هذا المعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل وهي: - (ابونصار وحميدات، مصدر سابق: 214)
أ- ضرائب الدخل كافة سواء كانت محلية او اجنبية والمفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة.
ب- ضرائب دخل اخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الارباح للمنشأة الأم.

2 - 4 المصطلحات الرئيسية الواردة في المعيار

أ. الربح المحاسبي: هو صافي الربح عن المدة والمعد على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي قبل تنزيل مصروف ضريبة الدخل.

ب. **الربح الخاضع للضريبة** او الخسارة الضريبية: وهو صافي الربح (الخسارة) الضريبية الذي يمثل الرقم الاساس والمعد وفقا لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية اذ يستخدم في احتساب مقدار ضريبة الدخل الواجبة السداد للسلطات الضريبية عن المدة الجارية (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2006: 234).

ج. **المصروف الضريبي** (الدخل الضريبي): هو قيمة مصروف الضريبة من ربح (خسارة) للفترة الحالية والمحسوب على وفق المحاسبة المالية والذي يجب اظهاره في قائمة الدخل حيث يتضمن ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بضريبة الدخل المؤجلة.

د. **الضريبة الحالية**: هو المبلغ الضريبي الواجب تسديده للسلطات الضريبية او استرداده منها والمحسوب استناداً الى الربح (الخسارة) الضريبة عن المدة الحالية (الجعرات, 2008: 505).

هـ. **التزامات ضريبية مؤجلة**: هي ضرائب دخل واجبة الدفع في فترات مستقبلية (براغ, 2010: 249). تتعلق هذه الضرائب المؤجلة بالفروقات المؤقتة، وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للأصل بالدفاتر المحاسبية أكبر من اساسه الضريبي او عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للالتزام اقل من اساسه الضريبي (ابونصار وحميدات، مصدر سابق: 215).

و. **اصول ضريبية مؤجلة**: هي ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترة مستقبلية وتنتج بسبب فروق التوقيت القابلة للاقتطاع وترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة او التخفيضات الضريبية غير المستخدمة (براغ, 2010: 250). وبشكل عام يظهر الاصل الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل اقل من اساسه الضريبي او عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام أكبر من اساسه الضريبي (ابونصار وحميدات, 2010: 215).

ز. **الفروقات المؤقتة**: هو الفرق بين القيمة المسجلة للأصل او الالتزام والمرحل الى الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية سواء كانت تلك الفروقات بالزيادة او النقص فينتج عنها ما يلي: - (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2003: 11/12).

● فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المسجل للأصل او الالتزام.

● فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد او سداد المبلغ المرسل للأصل او الالتزام.

ويرى الباحثان ان هذا الاختلاف بين قيمة الاصل او الالتزام وقاعدته الضريبية يجب ان يوضح على الشكل الاتي، فلو قامت احدى المنشآت بأعاده تقييم أصل لديها بأكثر من الكلفة الدفترية المسجلة لديها وان اساسه الضريبي هو عبارة عن القيمة التاريخية مطروحاً منه الاندثار ومن ثم سيكون هناك فرق بالزيادة لقيمة الاصل المعدل عن اساسه الضريبي ان هذا الفرق بالزيادة ينتج عنه التزام ضريبي مؤجل يتم تسديده عندما يتم استرداد قيمة الاصل المعدلة

بالكامل. اما في حالة الفروقات القابلة للاقتطاع فهي تمثل اصول ضريبية مؤجلة يتم خصمها من الارباح المتحققة للمنشأة، فلو فرضنا على سبيل المثال ان منشأة معينة اعترفت بالتزام عليها ناتج عن مصاريف مستحقة على سبيل المثال (مصاريف نقل) على منتجاتها فان هذه المصاريف لا تكون قابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية الى ان تسدد الشركة فعليا هذه المصاريف ومن ثم سوف تفرض ضريبة على هذه المصاريف لحين تسديدها ومقدار الضريبة الخاص بهذه المصاريف يعترف به على اساس انه اصل ضريبي مؤجل يتم اقتطاعه من ارباح المنشآت المستقبلية في حال تحقيق المنشآت لتلك الارباح وفي حال تسديد الشركة لتلك التكاليف .

ح. **المصرف الضريبي:** يتكون المصرف الضريبي من ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن المدة الحالية للجهات الحكومية والمحسوبة بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الحالية مضافاً إليها او مطروحاً منها الضريبي المؤجل. المصرف

ط. **الدخل الضريبي:** يتكون من الدخل الحالي مضافاً إليه او مطروحاً منه الدخل الضريبي المؤجل.

ي. **القاعدة الضريبية (الاساس الضريبي):** يسمى المبلغ الذي ينسب لأصل او التزام للأغراض الضريبية بالأساس الضريبي لذلك الاصل او الالتزام وكما يلي:

• **القاعدة الضريبية لأصل معين:** يعبر عن القاعدة الضريبية لأصل معين بانها المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل اي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية المعدلة للأصل، وان لم تكن تلك المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لأصل تساوي قيمته الدفترية المعدلة (المرحلة) (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2006: 858).

• **القاعدة الضريبية للالتزام معين:** فهي تعني مبلغ الالتزام المرسل مطروحاً منه المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في المدد المستقبلية، في حالة الايراد المستلم مقدماً تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المرحلة مطروحاً منها اي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في المدد المستقبلية (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2003: 13/12).

يرى الباحثان بان القاعدة الضريبية للأصل هي عبارة عن قيمة الاصل مطروحاً منه مبلغ الاندثار للفترة الحالية والمدد السابقة، والنتائج من عملية استبعاد الاندثار عن قيمة الاصل يسمى الاساس الضريبي وهذا الاساس الضريبي للأصل سوف يتم اندثاره في المدد القادمة مادام هذا الاصل يدر منافع اقتصادية مستقبلية. وكذلك اي ربح ينجم عن مبادلة الاصل يخضع للضريبة واي خسارة تستقطع من الضريبة.

2- 5 متطلبات المعيار الرئيسية

أ- **المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل:** توجد طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما، طريقة الميزانية (الالتزام الضريبي) وطريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة). ان معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر منع استخدام طريقة

التأجيل في المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف اي تبني منهج قائمة الدخل. لذلك تبني المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي (منهج قائمة المركز المالي) في المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والاسس الضريبية من خلال الاصول والالتزامات، ان الفروقات المؤقتة التي تنشأ في المدة الحالية وتنعكس خلال المدد القادمة تعكس اثاراً ضريبية تعترف بها هذه الطريقة ويتم التحاسب عليها من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والاساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الاصول بموثوقية مناسبة (ابو نصار وحميدات, 2010: 219-220).

1. الاعتراف بالالتزامات والاصول الجارية: هناك 3 قواعد للاعتراف بالالتزامات والاصول الجارية هي:

• تساوي الضريبة المستحقة مع الضريبة المدفوعة، لا يترتب على ذلك تحقق اصول او التزامات ضريبية (الجعارات, 2008: 505).

• نص المعيار الدولي الثاني عشر على ((يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن المدة الجارية والمدد السابقة كالتزام، اما إذا كان المبلغ المدفوع عن المدة الجارية والمدد السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل)) (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2003: 14/12).

ان مضمون هذا النص يدل على ان الضرائب المستحقة على المدد الحالية غير المدفوعة تعد التزام على المنشآت حين تسديدها، وكذلك بالنسبة للضرائب عن المدد السابقة، وكذلك في حالة كون مبلغ الضريبة المسدد والمحسوب على وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي اقل من مبلغ الضريبة المستحق والمحسوب على وفق التشريعات الضريبية فإن الفرق يعد التزام ضريبي على المنشآت. اما إذا كانت الضريبة المسددة للجهات الحكومية أكثر من مبلغ الضريبة المستحقة والمحسوبة على وفق التشريعات الضريبية فيعد الفرق أصل ضريبي يمكن للشركة استرداده.

• يعترف المعيار الدولي الثاني عشر بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل إذا كان بالإمكان استخدامها خلال المدد القادمة (تدوير الخسائر الى الامام) ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها للأمام، ولم يجيز المعيار تدوير الخسائر للخلف، ويشترط المعيار ايضاً للاعتراف بالخسارة المدورة يجب ان يكون للمنشأة توقعات* شبه مؤكدة باحتمالية تحقيقها لأرباح في المستقبل وبالقدر الذي يكفي لتغطية هذه الخسارة (ابونصار وحميدات, 2010: 220).

يرى الباحثان ان توقعات المنشآت حول تحقيق ارباح في المستقبل يتوافق مع فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية الذي هو أحد الفروض المحاسبية.

2. الاعتراف بالالتزامات والاصول الضريبية المؤجلة:

أ- الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة: يجب الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة باستثناء حالتين من عملية الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات هما: (حماد, 2006: 558).

• في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية بإطفائها.

• في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الاولي بأصل او التزام في عملية تتميز بأنها ليست اندماج اعمال أو عند عدم تأثير العملية عند حدوثها على اي من الربح المحاسبي او الدخل الخاضع للضريبة.

ب- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة: يجب الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة لجميع الفروقات المؤقتة القابلة للخصم وهي الخسائر الضريبية غير المستخدمة: والائتمان الضريبي غير المستخدم - (مجلس معايير المحاسبة الدولية ASCI, 2003: 15/12).

والجدير بالذكر هنا ان بعض الفروقات المؤقتة تنشأ عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في احتساب الربح المحاسبي في فترة معينة في حين يتم شمول هذه البنود في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة وهذا ما يسمى بفروق التوقيت (ابونصار وحמידات, 2010: 221).

3. اختلافات معدلات الضريبة على مصادر الدخل المختلفة: في بعض الدول يخضع الدخل التشغيلي للشركات الى معدلات ضريبية تختلف عن الارباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة. لذلك فإن هذه الدول تقوم بفرض معدلات ضريبية مختلفة باختلاف مصدر الدخل، وينتج عن اختلاف هذه المعدلات فروقات ضريبية مؤقتة لبعض الاصول التي تستخدم للغايات التشغيلية او قد تباع وينتج عنها ارباح رأسمالية، في هذه الحالة تبرز مشكلة تحديد معدل الضريبة الواجب استخدامه، وفي ظل توقعات الشركات المستقبلية بكيفية التصرف يتم تحديد المعدل الضريبي الملائم (ابونصار وحמידات, 2010: 224).

ويستخلص الباحثان من اعلاه بان توقعات المنشآت حول كيفية وإمكانية التصرف بالأصل في المدد المستقبلية هي الفيصل في تحديد اي معدل ضريبي مناسب سوف يستخدم، فاذا تم شغل الاصل من قبل المنشآت سوف يخضع لمعدل ضريبة الدخل التشغيلي، اما إذا قررت الشركة بيع الاصل فسوف يخضع لمعدل ضريبة الارباح الرأسمالية وفي هاتين الحالتين سوف ينشأ فرق مؤقت نتيجة لاختلاف المعدل الضريبي.

ب- قياس الاصول والالتزامات الضريبية

1. يتم قياس الالتزامات والأصول الضريبية للفرات الحالية والسابقة بالمبلغ الذي تتوقع ان تدفعه الى السلطة الضريبية او الذي ستدفعه السلطة الضريبية، اذ تستخدم المعدلات الضريبية السائدة بتاريخ الميزانية.

2. بالنسبة للفرات المستقبلية يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بمعدلات الضريبة التي تتوقع ان تطبقها عند تحقيق الأصل او عند تسوية الالتزام (براغ, 2010: 260). ففي حالة تغير معدلات الضريبة للفرات القادمة عن المدد الحالية او السابقة فيتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضرائب المتوقع ان تكون سائدة في المدة التي يتحقق فيها الاصل الضريبي المؤجل او يسدد الالتزام الضريبي المؤجل (ابونصار وحמידات، مصدر سابق: 227).

ج- الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة: ينبغي الاعتراف بالضرائب الحالية والمؤجلة كدخل او مصروف باستثناء بعض الحالات التي تشير اليها ادناه: - (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2006: 874).

1- الدخل والارباح التي لا تظهر محاسبياً بقائمة الدخل وانما يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية مباشرة ومنها:
• تصحيح اخطاء سنوات سابقة.

- فروقات اعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بموجب المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر.
- فروق الصرف الناجمة عن ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة بموجب معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون (أثار التغيرات في اسعار صرف العملات الأجنبية).
- 2- اندماج الاعمال بطريقة التملك او الاقتناء.

ان الحالات المستثناة اعلاه يتم الاعتراف بها بمثابة ضرائب حالية ومؤجلة خارج حساب الارباح والخسائر في حالة ارتباط الضريبة ببند يعترف بها خارج حساب الارباح والخسائر. فعلى سبيل المثال إذا تم الاعتراف ببند معين في دخل شامل اخر، يجب الاعتراف ايضاً بالضرائب الحالية والمؤجلة ذات العلاقة شامل اخر. وكذلك إذا تم الاعتراف ببند معين في حقوق الملكية يعترف ايضاً بالضرائب الحالية والمؤجلة ذات العلاقة في حقوق الملكية (براغ, 2010: 263)

2 - 6 العرض والأفصاح

أ- العرض:

1. الاصول والالتزامات الضريبية: - (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2003: 38/12).
• ينص المعيار الدولي (12) على أنه يجب عرض الاصول والالتزامات الضريبية بشكل منفصل عن الاصول والالتزامات الاخرى في الميزانية العمومية. ويجب تمييز الاصول والالتزامات الضريبية الجارية.
• ينص المعيار ايضاً على أنه عندما يقوم المشروع بالتمييز بين الاصول والالتزامات الجارية وغير الجارية في بياناتها المالية فأنها يجب ان لا تصنف الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات جارية.
2. المقاصة: - يجب على المنشآت اجراء مقاصة بين اصول الضريبة المؤجلة والتزامات الضريبة المؤجلة ان وجدت أرصدة هذه الاصول والالتزامات في الميزانية (جعارات, 2008: 509) وقد نص المعيار الدولي على ذلك بأنه "يجب على المشروع بإجراء مقاصة بين الاصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية" (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، مصدر سابق: 38/12). ولكن من اجل اجراء المقاصة اشترط المعيار ما يلي:
- (ابو نصار وحמידات, 2010: 230-231).

• امتلاك المنشآت الحق القانوني في اجراء تلك المقاصة، وعادة يكون للمنشأة حق في اجراء المقاصة بين الاصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية شريطة ان تكون ضرائب الدخل فرضت من نفس السلطة الضريبية وتسمح السلطة الضريبية بدفع او استلام مبلغ صافي واحد.

• ان تكون للمنشأة نية تسوية المبلغ المتعلق بتلك الاصول والالتزامات الضريبية على اساس الصافي، او يمكنها الاستفادة من تنزيل الاصل الضريبي في نفس المدة المالية التي سيستحق فيها الالتزام الضريبي.

• ان تكون الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والضريبة الضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على نفس دخل المنشأة الخاضع للضريبة أو على منشأة مختلفة في مجموعة واحدة خاضعة للضريبة وتقوم احدى المنشآت في اجراء مقاصة للالتزام الضريبي او أصل ضريبي مع منشأة اخرى في نفس المجموعة، حيث ترغب هذه المنشآت في تسديد الالتزامات الضريبية الحالية والاصول الضريبية الحالية على اساس الصافي، او جعل الاصول الضريبية تتحقق وسداد الالتزامات معاً في نفس الوقت، وفي كل فترة مالية قادمة يتوقع ان يجري سداد او استرداد مبالغ جوهرية من الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

3. مصروف او دخل الضريبة: - يجب عرض مصروف الضريبة او دخل الضريبة المتعلق بالربح او الخسارة من الانشطة العادية في متن قائمة الدخل (ابونصار وحמידات, مصدر سابق: 231).

ب- الإفصاح: يجب الإفصاح عن مكونات مصروف او دخل الضريبة بشكل منفصل ويمكن ان تشمل مكون مصروف او دخل الضريبة ما يلي: - (حماد, 2006: 581).

- 1- مصروف او دخل الضريبة الحالي.
- 2- التعديلات المعترف بها في المدة عن ضريبة حالية من فترات سابقة.
- 3- مصروف الضريبة المؤجل الناتج عن وجود وانعكاس الفروقات المؤقتة.
- 4- دخل الضريبة المؤجل الناتج عن وجود انعكاس الفروقات المؤقتة.
- 5- مصروف او دخل الضريبة المؤجل الذي ينشأ نتيجة لتغيرات في معدلات الضريبة او فرض ضرائب جديدة.
- 6- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً او خصومات ضريبية او فرق مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.
- 7- مبلغ المنفعة الناتجة عن خسائر لم يعترف بها سابقاً او خصومات ضريبية او فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.
- 8- مصروف الضريبة المؤجل الناجم عن تخفيض او انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

9- مبلغ مصروف او دخل الضريبة الذي يعود الى التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي يتم معالجتها بصافي الربح او الخسارة للفترة الحالية، بسبب عدم القدرة على معالجتها بأثر رجعي بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن (صافي ربح او خسارة المدة والاطفاء والتغيرات في السياسات المحاسبية).

3 : مدخل نظري في الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح أحد المبادئ المحاسبية المهمة الذي يهدف الى تقديم المعلومات المفيدة الى جميع المستفيدين منها على شكل تقارير دورية وقوائم مالية لغرض مساعدتهم في اتخاذ قراراتهم، سواء في الاستثمار فيما يخص المستخدمين الخارجيين واتخاذ القرارات الادارية فيما يخص الادارة العليا، وبيان المركز المالي فيما يخص المساهمين او المالكين. ونعني بالمستخدمين الخارجيين هم (الموردون والممولون والمستثمرون والمحللون الماليون والجهات الحكومية) ويعني الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية للموردين مدى قدرة المنشأة على الايفاء بالالتزامات المترتبة عليها تجاههم، وكذلك الحال للممولين او المقرضين، أما المستثمرون فيساعدهم الإفصاح على اتخاذ قرارات الاستثمار في أسهم المنشأة من عدمه ويساعد الإفصاح مراقب الحسابات ايضا في التعرف على حقيقة المركز المالي من اجل اعلام المساهمين او الجهة التي قامت بتعيينه عن حقيقة نشاط المنشأة وهل هو ربح ام خسارة. ومن جهة اخرى يطلق اسم المستخدمين الداخليين للمعلومات على الادارة بمستوياتها كافة، والتي تقوم من خلال الإفصاح في الوقوف على القيود التي تحول دون سير العمل، وكذلك اتخاذ قرارات بشأن تطوير العمل بما يتناسب والتطور الحاصل في بيئة الاعمال، وكذلك المساهمين او مالكي المشروع من اجل التعرف على حقوقهم وحجم الارياح او الخسائر المتحققة خلال السنة المالية، وهناك جهات اخرى يمكنها الاستفادة من الإفصاح في القوائم المالية وهذه الجهات تتمثل بمؤسسات الدولة مثل سوق الاوراق المالية وديوان الرقابة المالية ودوائر الضريبة والتي هي هدف البحث، اذ يجب على الشركات المساهمة ان تقوم بالإفصاح عن ضرائب الدخل المترتبة عليها سواء الضرائب المستحقة او الضرائب المؤجلة (اصول والتزامات ضريبية) وهو ما يسمى بالإفصاح الضريبي، كي تبين مدى مديونية او دائنية المكلف بالإفصاح الضريبي يلعب دوراً في تحديد القرارات لدى مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على صافي الارياح بالنسبة للمستثمرين ومعرفة ما للشركة من اصول وما عليها من التزامات بالنسبة للإدارة، والاهم هو موقف الادارة الضريبية في معرفة ما بذمة المكلف من ضرائب مؤجلة لم تدفع بعد.

3 - 1 : مفهوم الإفصاح المحاسبي

لقد مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور المالي والاقتصادي إذ أثرت بشكل كبير في الفكر المحاسبي، إن ظهور الشركات الصناعية ماهي الاننتاج لهذه الثورة وما رافقها من تعدد المساهمين وقلة الخبرة المالية لدى الكثيرين في مجال ادارة الوحدات المحاسبية، إذ حفز ذلك الى ظهور مفهوم الادارة المستقلة عن هيئة



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المطبوعة على وفق اطرار المحاسبي الدولي (12)* بأط تطببق فى الهبئة العامة للضرائب- قسم الشركات

المساهمين وانفصال الملكية عن الادارة الذي يعد من اهم اسباب بل السبب الرئيس فى نشوء الإفصاح المحاسبي ومفهومه، وبرزت الحاجة الى الإفصاح فى القوائم المالية التى تنشرها الوحدات المحاسبية بعد ان اصبح المستخدمون لتلك القوائم المالية مهتمين باقتصاايات الوحدة المحاسبية، سواءً بصورة مباشرة او غير مباشرة، إذ يرى هؤلاء المستخدمون أن من الضروري ان تلبي تلك القوائم رغباتهم وحاجاتهم من المعلومات الملائمة لهم وهؤلاء المستخدمون (حنان، 2005: 216) .

لقد عرف الباحثون الإفصاح بعدة تعاريف منها انه صورة لواقع فعل الذى قد يتم او لا يتم نقله او ابعاله الى مجموعات معينة)) (Bedford,1973:4) وعرف ايضا بأنه أظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الاساسية التى تهم الفئات الخارجية عن المشروع لكي تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة. (عبد الله، 1995: 38)

3 - 2 أهداف الإفصاح المحاسبي

يسعى الإفصاح الى تحقيق جملة اهداف يمكن ايجازها بالآتي: - (Belkaoui,2004:266)

1. وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة فى القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.
2. تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
3. تقديم المعلومات المهمة التى تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.

3 - 3 أنواع الإفصاح المحاسبي

1. الإفصاح الكامل (الشامل)
2. الإفصاح الكافي
3. الإفصاح العادل
4. الإفصاح التفاضلي
5. الإفصاح الاختياري
6. الإفصاح التثقيفي او الاعلامي
7. الإفصاح الوقائي

3 - 4 المقومات الاساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

هناك مقومات رئيسة يركز عليها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فى القوائم المالية المنشورة وهى: - (مطر، 2004: 340-341)

- 1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية.

2- تحديد الاغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية.

3- تحديد اساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

4- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

3- 5 اساليب الإفصاح المحاسبية

تم تحديد مجموعة من الاساليب العامة للإفصاح تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية وهي: - (ابو زيد, 2011: 484)

1- الإفصاح في القوائم المالية

2- الملاحظات الهامشية.

3- المعلومات بين الاقواس.

4- التقارير والجدول الملحق.

5- تقرير مجلس الادارة.

6- تقرير مراقب الحسابات.

4 الإفصاح الضريبي

4 - 1 مفهوم الإفصاح الضريبي

يقصد بالإفصاح الضريبي في مجال التحاسب الضريبي، هو ان تفصح الشركة في اقرارها الضريبي بكل وضوح، دون اي لبس او غموض عن جميع الحقائق والبيانات المالية والاقتصادية الخاصة بنشاطها الخاضع للضريبة، مع تدعيم ذلك الاقرار بالقوائم المالية التي تعكس القيم الحقيقية المبنية في تلك القوائم، ويعني ذلك ان تكون البيانات الموضحة بالإقرار على درجة عالية من الدقة والوضوح بحيث تعطي صورة حقيقية عن مركز المنشأة الضريبي، وفي ظل مفهوم الإفصاح ينبغي ايضا ان تقدم تلك الإقرارات والقوائم المالية المرفقة بها في المواعيد التي تحددها الهيئة العامة للضرائب كون ان عنصر التوقيت يعد ركنا هاما من اركان الإفصاح المحاسبية بالنسبة لتقديم الاقرارات الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها في الوقت المناسب (احمد, 1992: 193).

في حين يرى البعض ان تفسير الافصاح الضريبي، هو ان يفصح المكلف في اقراره عن جميع الحقائق الخاصة بنشاطه الخاضع للضريبة، كما يتطلب ان تقوم الادارة الضريبية بإمداد المكلف ببيانات واضحة عن اسس التحاسب الضريبي وعناصر الربط والتحصيل. بينما يرى اخرون ان الإفصاح الضريبي يتطلب من طرفي التعامل داخل النظام الضريبي وهما المكلف والذي يمثل مجال تطبيق النظام الضريبي، والادارة الضريبية عن المعلومات اللازمة لخدمة الطرف الاخر. (الفار, 2010: 87).

ومن المفروض أن يستند الإفصاح إلى كافة الإجراءات القانونية التي تساعد المكلف في معرفة مقدار الضريبة الحقيقية المفروضة على دخله، علما انه ولاعتبارات معينة يجب الحد من ممارسات معينة في مجال الإفصاح عن المعلومات كالمناقشات الداخلية التي تدور بين المسؤولين داخل الهيئة التي لا تؤدي إلى إحداث تأثير معين في العلاقة بين السلطة المالية والمكلف. (الكعبى وعبد الحميد، 2008: 10).

4 - 2 أهمية الإفصاح الضريبي

منذ ان اصدرت لجنة تداول الاوراق المالية الأمريكية (SEC) المنشور رقم (149) في عام 1973، الذي يقضى بضرورة الإفصاح عن مختلف البيانات الاضافية المتعلقة بالعبء الضريبي للمنشآت، لقد أحدث هذا المنشور تغييراً هاماً في المعلومات المتعلقة بضررائب الدخل التي يجب ان يفصح عنها في التقارير المالية السنوية للمنشآت، اذ تعد المعلومات المتعلقة بالضررائب من أهم المعلومات التي يستفيد منها مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم، وكما ذكرنا في بداية المبحث فأن مستخدمي القوائم المالية يشمل، المستثمرين الحاليين والمحتملين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الاخرين والعملاء والحكومات ووكلائها والجمهور، اذ يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات، ان معظم مستخدمي التقارير المالية الخارجيين يعتمدون على المعلومات التي توفرها التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتشغيلية والتمويلية (مجلس معايير المحاسبة المصرية، 2006: 17) .

ومن بين هذه المعلومات التي يعتمد عليها المستخدمين الخارجيين، المعلومات المتعلقة بالضررائب، اذ ان اي تغيير في مبلغ مصروف الضريبة يؤثر على تغيير العديد من عناصر القوائم المالية، كون ان التغيير في مصروف المحمل على قائمة الدخل يؤدي الى التغيير في قيمة الربح المحاسبى بعد الضريبة (الفائض القابل للتوزيع)، وبالتالي التغيير في قيمة الارباح المزرعة على المساهمين او مالكي المنشأة، وكذلك التأثير على عناصر حقوق الملكية والالتزامات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي ومن ثم التغيير في التدفقات النقدية (الفار، 2010: 95) .

لذلك فإن أهمية تطوير الإفصاح المحاسبى لغرض توفير المعلومات اللازمة لأغراض الضريبة في التقارير المالية أصبح مطلباً ضرورياً وكالاتي: - (خليل، 2001: 192)

1- يمثل تحقيقاً وتطويراً للهدف العام للمحاسبة، وهو توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات المستخدمين لها، كما يتفق مع تعدد اغراض الإفصاح، سواء العامة او الخاصة، وكذلك الاخذ بمبدأ الإفصاح الشامل، الذي يتناسب مع مرحلة التوسع في الإفصاح المحاسبى.

2- يساعد في تحديد العبء الضريبي للوحدة الاقتصادية، والذي يمثل الزاماً عليها لا بد ان تقوم بأدائه.

3- تلبية احتياجات التشريعات والقوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية والمحلية.

4- توفير معلومات على مستوى عالٍ من الأهمية مقارنةً بمصادر المعلومات الأخرى التي تقدم لمختلف المهتمين بالوحدة الاقتصادية إذ تزداد أهمية الإفصاح المحاسبي الضريبي في التقارير المالية كمصدر معلومات، للمستثمرين والمقرضين والمستخدمين المتخصصين.

4 - 3 الغرض الإفصاح الضريبي

يحقق الإفصاح الضريبي الأغراض الآتية: -

1. **دوائر الضريبة:** تُعد دوائر الضريبة المستفيد الأول من الإفصاح الضريبي، كونها تمثل أحد الأطراف المستفيدة التي لها السلطة والقدرة للوصول إلى أي معلومة بقوة القانون، وفي التعريفات السابقة للإفصاح الضريبي لم يتم الإشارة إلى الإفصاح عن الموقف الضريبي للمكلف في التقارير المنشورة بما يخدم باقي مستخدمي التقارير المالية الخارجية، وعلى وجه التحديد من ليس لديهم سلطة الحصول على المعلومات.

2. **توفير المعلومات اللازمة:** أن الغرض من الإفصاح الضريبي هو توفير المعلومات اللازمة لدوائر الضريبة عن المركز الضريبي الحقيقي للشركة، إذ لم يتم الإشارة إلى أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالضرائب في التقارير المالية المنشورة بما يفيد باقي مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية، بما يجعل هذه التقارير المالية غير مضملة وملائمة للمستخدمين.

3. **تحديد طرق ووسائل الإفصاح:** يعد الأقرار الضريبي أحد وسائل الإفصاح التي يتم من خلاله الإفصاح عن المركز المالي للشركة، إذ يرفق الأقرار الضريبي مع القوائم المالية للشركة.

ويرى الباحثان أنه يجب أن تكون هنالك تشريعات قانونية تلزم المكلفين بضرورة الإفصاح في القوائم المالية عن المركز الضريبي لهم لكي تكون بياناتهم المالية دقيقة وغير مظللة للمستخدمين.

4 - 4 متطلبات الإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية

1- **قائمة الدخل:** نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية، يجب أن يفصح عن مبلغ الضريبة في صلب قائمة الدخل بناءً على متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر "ضرائب الدخل"، أي يجب أن تكون المعلومات عن الضرائب متاحة لمستخدمي التقارير المالية المنشورة في صورة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASBC، 2006: 35). وتعتمد عملية إضافة ضرائب الدخل المؤجلة إلى ضريبة الدخل المستحقة أو طرحها منها عند حساب مصروف ضريبة الدخل على الظروف المحيطة، إذ أن الزيادة في التزام الضريبة المؤجلة يجب أن يضاف إلى ضريبة الدخل المستحقة، أما الزيادة في أصل الضريبة المؤجلة، فيجب أن يطرح من ضريبة الدخل المستحقة. والشكل (3) ادناه يوضح كيفية تعديل ضريبة الدخل المستحقة بالالتزامات والاصول الضريبية (كيسو وويجانن، 1999: 997).

وبناءً على ما تقدم يرى الباحثان أن الضرائب المؤجلة (اصول والتزامات ضريبية) التي تنشأ عن الفترة الجارية يتم تعديلها بالضرائب المؤجلة عن الفترة السابقة ومن ثم تعديلها بضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الجارية.



شكل (3)

تعديل الضريبة المستحقة بالأصول والالتزامات المؤجلة

المصدر: (كيسو وويجانت, 1999: 997)

لذا يجب الإفصاح فى قائمة الدخل او ضمن الملاحظات عن المكونات الهامة لمصروف ضريبة الدخل الناتج من العمليات التشغيلية، اذ يتم الإفصاح عن الضريبة المستحقة عن الفترة والجزء المؤجل منها.

1- قائمة المركز المالى: وفقا لما نص عليه المعيار المحاسبى الدولى رقم (1) الخاص بعرض القوائم المالية، وبناءً على متطلبات المعيار المحاسبى الدولى الثانى عشر "ضرائب الدخل"، يجب ان يفصح عن الضريبة المستحقة (الجارية). الضريبة المؤجلة فى صلب الميزانية العمومية. (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB, 2006: 40). اذ يتم عرض حساب الضريبة المؤجلة فى الميزانية كأصول والالتزامات، مع ضرورة تصنيفها الى متداولة وغير متداولة، اذ تصنف الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الى متداولة وغير متداولة استناداً الى تصنيف الاصل او الالتزام المتعلق به لأغراض التقرير المالى، ويعد اصل او التزام الضريبة المؤجلة مرتبط بأصل أو التزام اخر اذا كان تخفيض الاصل او الالتزام الاخر سيؤدى الى انعكاس او تحول الفرق المؤقت، اما التزام او أصل الضريبة المؤجلة الذى لا يرتبط بأصل او التزام آخر لأغراض التقرير المالى، ومنها الاصل الضريبي الناتج من تدوير الخسائر للأمام، فإنه يجب تصنيفه طبقاً لتأريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت .

4 - 5 أثر التغير فى الضرائب المؤجلة على الإفصاح المحاسبى

يؤدى تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة (كأصل او التزام)، الى احداث تغيير فى العديد من عناصر القوائم المالية مما يتطلب الإفصاح عنها تحقيقاً لكفاءة الإفصاح المحاسبى ومنها: - (الفار, 2010: 97).

1- تغيير قيمة الضريبة واجبة السداد من واقع الاقرار الضريبي.

2- تغيير قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل.

3- تغيير قيمة الربح المحاسبى بعد الضريبة (الفائض القابل للتوزيع).

4- تغيير قيمة حقوق الملكية.

5- تغيير درجة السيولة والتدفقات النقدية.

4 - 6 المعلومات الضريبية التي يجب الإفصاح عنها

يجب الإفصاح عن المعلومات الضريبية الآتية: - (الفار, 2010: 97).

1- مكونات عبء ضريبة الدخل، وتشمل: -

• الضرائب الحالية واجبة الدفع.

• الضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبي.

• التخفيض الضريبي نتيجة لتدوير الخسائر للأمام.

2- اعداد تسوية بين الربح الضريبي المقرر وبين الدخل المحاسبى المالى مضروباً فى معدلات الضريبة.

3- إذا كان من المتوقع زيادة التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بـضرائب الدخل زيادة جوهرية فى أى سنة تالية

عن ما يخص العام الحالى، مع ايضاح سبب ذلك.

4 - 7 أهمية الإفصاح عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية

تعد المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمنشأة من أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية، وذلك لعدة اسباب اهمها الاتي: - (عبد المنعم, 2005: 64).

1- التعرف على العناصر التي ساهمت فى تحديد العبء الضريبي، واجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة أو بين المنشأة والمنشآت الأخرى المماثلة.

2- الحكم على نوعية الاستثمار، فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون فى الحكم على نوعية العوائد التي تحققها منشأة معينة يهتمون بالفروقات بين الدخل المحاسبى قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد. فالعوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب، من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر. ومن ناحية أخرى فان الإفصاح عن الفروقات المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم فى التنبؤ بالعائد على الاستثمار.

1- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، إذ ان فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي الى توفير معلومات تفيد فى التعرف على ما اذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل فى المستقبل، كما ان الفحص المتأنى قد يبرز سياسات المنشأة المتعلقة برسمة التكاليف والاعتراف بالإيرادات، وغيرها من السياسات التي تؤدي الى ظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبي، ونتيجة لكل ذلك فانه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية فى الالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تؤدي الى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف ضريبة الدخل الظاهر فى قائمة الدخل.

2-المساعدة فى وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التى تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروقات المؤقتة يؤدى الى التعرف على مقدار الضرائب التى تدفعها المنشآت بالفعل، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها.

5 - الأطببق لمعيار المحاسبة الدولى (12) على بيانات مصرف الأستثمار العراقى

يهدف المبحث الحالى إلى التعرف على كيفية معالجة الفروقات الدائمة فى قائمة الدخل وبيان مدى تأثيرها على تقدير ضريبة، وكذلك التعرف على كيفية احتساب الضريبة المؤجلة الناتجة من الفروقات المؤقتة، فضلاً عن الإفصاح عن الضريبة المؤجلة فى قائمتى الدخل والمركز المالى.

5 - 1 تأسيس مصرف الأستثمار العراقى

تأسس المصرف كشركة مساهمة خاصة بموجب شهادة التأسيس المرقمة (م ش /5236) والمؤرخة فى (13/7/1993) الصادرة عن دائرة تسجيل الشركات استناداً الى قانون تسجيل الشركات المرقم (21) لسنة 1997 وتعديلاته برأسمال قدره (100) مائة مليون دينار مدفوع بكامله وياشر نشاطه من خلال فرعه الرئيسى بتاريخ 1993/9/29. بموجب إجازة ممارسة الصيرفة الصادرة من البنك المركزى العراقى المرقمة (ص. 3/942/5) بتاريخ 1993/9/28 وفقاً لأحكام قانون البنك المركزى العراقى وقد تم زيادة رأس المال مرات عدة إلى أن أصبح (100) مليار دينار وادناه التطورات الحاصلة على رأس المال المدفوع.

5 - 2 بيانات المصرف للسنة المالية المنتهية فى 2011/12/31

1- احتساب الفروقات المؤقتة: من خلال الاطلاع على كشف المدينين والدائنين يلاحظ إن الكشف قد اظهر البنود الآتية كما فى جدول رقم (1):

جدول (1)

البنود الظاهرة فى كشفى المدينين والدائنين كما فى 2011/12/31

كشف الدائنين		كشف المدينين	
البيان	المبلغ / دينار عراقى	البيان	المبلغ / دينار عراقى
إيرادات مستلمة مقدماً	1,157,915,000	إيرادات مستحقة	2,977,239,000
مجموع إيرادات مستلمة مقدماً	1,157,915,000	مجموع الإيرادات المستحقة	2,977,239,000
فوائد مستحقة	334,390,000	مصاريف مدفوعة مقدماً	1,071,668,000
مصاريف ادارية مستحقة	403,259,000		
رسوم طوابع مالية مستحقة	61,119,000		
مجموع المصاريف المستحقة	798,768,000	مجموع مصاريف مدفوعة مقدماً	1,071,668,000

الجدول من اعداد الباحثان اعتماداً على بيانات المصرف

إن البنود الظاهرة أعلاه لم يتم الاعتراف فيها كفروقات مؤقتة وفق ما جاء بالقاعدة المحاسبية (13) من خلال إخضاعها للضريبة واحتساب التزامات وأصول ضريبية عليها استناداً الى مبدأ الأساس النقدي التي تأخذ به القوانين الضريبية، الا ان المصرف قد خالف القاعدة المحاسبية (13) من خلال عدم الاعتراف بالفروقات المؤقتة المتولدة من هذه البنود، وبعد الاستفسار من المخمن الضريبي عن سبب عدم الاعتراف بالفروقات المؤقتة في قوائم المصرف، أوضح ان سبب عدم الاعتراف بالفروقات المشار إليها يعود الى وجود خلل في القانون الضريبي العراقي كون ان القانون لا يأخذ بمبدأ الأساس النقدي في تعامله مع كافة الإيرادات او المصاريف، فالقانون يعمل بالمبدأين معاً (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق)، فهناك إيرادات يتعامل معها على وفق الأساس النقدي اذ يتم إخضاعها الى الضريبة حال تحققها ومن أمثلة هذه الإيرادات (التعويضات)، اما الإيرادات المستحقة والمستلمة مقدماً فيتم التعامل معها على أساس الاستحقاق، وكذلك الحال بالنسبة للمصاريف المستحقة والمدفوعة مقدماً.

نستنتج مما تقدم ان القانون الضريبي العراقي لا يتوافق مع متطلبات المعيار الدولي رقم (12) والقاعدة المحاسبية رقم (13) لذا يستوجب تعديل القانون الضريبي بما يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية والمحلية. وعلى فرض تعديل القانون الضريبي وجعله يتناسب مع المعيار الدولي (12) من خلال اعتماد مبدأ الأساس النقدي في التعامل مع الإيرادات والمصروفات المتحققة، أذ سيتم شمول البنود الظاهرة في كسفي المدينين والدائنين بعملية التحاسب الضريبي، ومن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف الخاصة بكل سنة سينتج عن هذه المقابلة أصول والتزامات ضريبية مؤجلة، من خلال إجراء المقاصة الحسابية الأتية: -

أ. يتم إجراء مقاصة بين الإيرادات المستحقة والمصاريف المستحقة وحسب الجدول (2) أدناه: -

جدول (2)

كشف يبين إجراء المقاصة بين الإيرادات المستحقة والمصاريف المستحقة

المبلغ / دينار عراقي	البيان
2,977,239,000	إيرادات مستحقة
(798,768,000)	مصاريف مستحقة
2,178,471,000	صافي الإيرادات المستحقة

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (1)

يظهر لنا من الجدول أعلاه إن هناك صافي إيرادات مستحقة للمصرف بمبلغ (2,178,471,000) دينار لم تستلم بعد، وعلى وفق مبدأ الأساس النقدي الذي تم افتراضه، فإنه يتم الاعتراف بهذا المبلغ كإيراد للمصرف يتم



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطر المعيار المحاسبي الدولي (12)* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات

التحاسب عليه، فإذا قمنا بضرب هذا الإيراد المستحق بنسبة الضريبة البالغة (15%) فسوف ينتج عنها التزام ضريبي مؤقت بموحد بمقدار (326,770,650) دينار يتم استيفائه من المكلف عند التحاسب معه في السنة اللاحقة عام 2012

ب. يتم إجراء مقاصة بين الإيرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً وحسب الجدول (3) أدناه: -

جدول (3)

كشف يبين إجراء المقاصة بين الإيرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً

المبلغ / دينار عراقي	البيان
1,157,915,000	إيرادات مستلمة مقدماً
(1,071,668,000)	مصاريف مدفوعة مقدماً
86,247,000	صافي المقاصة

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (1)

إن الجدول أعلاه أظهر لنا مبلغ (86,247,000) دينار وهو يمثل صافي الإيرادات المستلمة مقدماً، وهي عبارة عن مطلوبات على المصرف وإذا ما قمنا بضربها في معدل الضريبة (15%) سوف ينتج عنه مبلغ بمقدار (12,937,050) دينار يمثل أصول ضريبية مؤقتة مؤجلة للمصرف. يتم إجراء مقاصة بين الالتزامات والأصول الضريبية الناتجة من العمليات أعلاه على وفق ما سمح به المعيار المحاسبي الدولي (12)، أذ أجاز المعيار المذكور بإجراء مقاصة بين الالتزامات والأصول الضريبية المتحققة على المكلف إذا كانت ناتجة من نفس مصدر الدخل، ومن ثم يتم الإفصاح عن المبلغ الناتج من عملية المقاصة في كشف توزيع الأرباح والخسائر والتوزيع وكشف الميزانية العامة كونه يمثل موجودات أو مطلوبات للمصرف.

ت. إجراء مقاصة بين الالتزامات والأصول الضريبية كما في الجدول (4) أدناه سوف نحصل على النتيجة التالية:

جدول (4)

كشف يبين إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية

المبلغ / دينار عراقي	البيان
326,770,650	الالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة
(12,937,050)	الأصول الضريبية المؤقتة المؤجلة
313,833,600	التزامات ضريبية مؤقتة مؤجلة

الجدول من إعداد الباحثان

وبما إن الالتزامات الضريبية أكبر من الأصول الضريبية فقد نتج عن ذلك التزامات ضريبية مؤجلة على المصرف يجب عليه تسديدها مع ضريبة سنة 2012، إذ سيتم توضيح كيفية تعديل الضريبة المستحقة في سنة 2012 بالضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة لسنة 2011. إن الالتزامات الضريبية المؤجلة الظاهرة في جدول (4)، والضريبة المستحقة الظاهرة في جدول (6) كشف الأرباح والخسائر والتوزيع يتم قيدها بموجب قيد محاسبي، حيث يتم تحميلها على حساب مصروف ضريبة الدخل، وكما موضح في جدول (5) أدناه: -

جدول (5)

كشف يوضح القيد المحاسبي للضريبة المستحقة والالتزامات المؤجلة

البيان	دائن / دينار عراقي	مدين / دينار عراقي
ح/ مصروف ضريبة الدخل الجارية		2,463,178,438
ح/ التزامات ضريبية مؤجلة	313,833,600	
ح/ ضريبة دخل مستحقة الدفع	2,149,344,838	

2- الإفصاح عن الالتزامات والأصول الضريبية في القوائم المالية

أ. الإفصاح في كشف الأرباح والخسائر والتوزيع: - يتم الإفصاح عن الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة في كشف الأرباح والخسائر والتوزيع كما في جدول (6) الآتي: -

جدول (6)

كشف الأرباح والخسائر والتوزيع للسنة المنتهية في 2011/12/31 على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

البيان	2011	2010
إيرادات النشاط الجاري	دينار عراقي	دينار عراقي
إيرادات العمليات المصرفية	23,531,457,000	19,603,572,000
إيرادات الاستثمارات	111,265,000	1,559,474,000
المجموع	23,642,722,000	21,163,046,000
تنزل مصروفات النشاط الجاري		
مصروفات العمليات المصرفية	4,278,436,000	3,017,824,000
الاندثار والإطفاء	988,649,000	899,249,000
المصروفات الإدارية	6,143,457,000	5,315,170,000
المجموع	11,410,542,000	9,232,243,000
فائض العمليات الجارية المرحلة الأولى	12,232,180,000	11,930,803,000
تضاف الإيرادات التحويلية والأخرى	184,337,000	35,480,000

1,499,568	737,655,000	تنزل المصروفات التحويلية والأخرى
10,466,715,000	11,678,862,000	فائض العمليات الجارية المرحلة الثانية (الفائض القابل للتوزيع)
		يوزع كما يلي
1,564,707,000	1,751,829,300	ضريبة الدخل 15%
	397,515,538	التزامات ضريبية جارية
	2,149,344,838	ضريبة الدخل المستحقة (مصروف الضريبة + التزامات جارية)
	313,833,600	التزامات ضريبية مؤجلة
445,041,000	495,922,000	احتياطي قانوني
8,456,967,000	8,719,761,562	أرباح غير موزعة
10,466,715,000	11,678,862,000	

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على كشف الأرباح والخسائر المرفق ضمن قائمة الملاحق

ب. الإفصاح في كشف الميزانية العامة: - إن الالتزامات الضريبية المؤجلة الظاهرة في جدول (6)، تمثل حقوق مؤجلة للسلطة المالية على المصرف حيث تؤدي هذه الالتزامات إلى التخفيض في حقوق المساهمين في كشف الميزانية العامة كما هو بتاريخ 2011/12/31 وزيادة في الالتزامات الضريبية على المصرف، لذلك يجب الإفصاح عن هذه الالتزامات المؤجلة في كشف الميزانية العامة كونها تمثل حقوق للغير، والجدول (7) أدناه يبين الفرق بين صافي التغير في حقوق المساهمين نتيجة اعتماد المعيار الدولي (12) في تقدير الضريبة

جدول (7)

صافي التغير في حقوق المساهمين

المبلغ / دينار عراقي	البيان
117,107,674,000	حقوق المساهمين قبل تطبيق المعيار (12)
(116,404,907,562)	حقوق المساهمين بعد تطبيق المعيار (12)
702,766,438	صافي التغير في حقوق المساهمين

إن صافي التغير في حقوق المساهمين يمثل مبلغ الالتزامات الضريبية المؤجلة على المصرف بمقدار (313,833,600) دينار، ومبلغ (388,932,838) دينار الذي يمثل الفرق بين الضريبة المحسوبة من قبل المخمن بموجب مذكرة التخمين والضريبة الظاهرة في كشوفات المصرف، إذ يمثل مبلغ صافي التغير في حقوق المساهمين الفرق بين اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) في تقدير الضريبة وبين عدم اعتماد المعيار المذكور أعلاه، والاتي جدول (8) الذي يوضح كيفية الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة من خلال



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطرار المحاسبى الدولى (12)* بأء تطبىقى فى الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات

الإفصاح عنها فى كشف الميزانية العامة, مع إجراء مقارنة بين كشف الميزانية العامة المتضمنة لتلك الالآزامات الضريبية المؤجلة وكشف الميزانية العامة التى لم تفصح عن هذه الالآزامات, وبعدها سوف يتم دراسة كيفية تأثير هذه الالآزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن الفروقات المؤقتة على تقدير الضريبة فى السنة اللاحقة 2012 وبيان كيفية تعديل الضريبة المستحقة عن السنة المذكورة بهذه الالآزامات المؤجلة .





مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015
 الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطر اطار المعايير المحاسبية الدولية (12)*
 بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات

جدول (8)

بيان مقارن للميزانية العامة كما هو بتاريخ 2011/12/31

القاعدة المحاسبية (13)	المعيار الدولي (12)	البيان
دينار عراقي	دينار عراقي	
		الموجودات
		الموجودات المتداولة
155,831,584,000	155,831,584,000	النقود
3,232,010,000	3,232,010,000	الاستثمارات
		الائتمان النقدي
9,988,179,000	9,988,179,000	أوراق تجارية مخصومة ومبتاعة
116,150,555,000	116,150,555,000	القروض والتسليفات
126,138,734,000	126,138,734,000	
28,927,860,000	28,927,860,000	المدينون
314,130,188,000	314,130,188,000	مجموع الموجودات المتداولة
		الموجودات الثابتة
10,092,494,000	10,092,494,000	الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)
1,406,963,000	1,406,963,000	النفقات الإيرادية المؤجلة
2,089,439,000	2,089,439,000	مشاريع تحت التنفيذ
13,588,896,000	13,588,896,000	مجموع الموجودات الثابتة
327,719,084,000	327,719,084,000	مجموع الموجودات
197,601,979,000	197,601,979,000	التزامات الزبائن لقاء العمليات المصرفية (بعد تنزيل التأمينات)
		مصادر التمويل
		مصادر التمويل قصيرة الأجل
187,225,119,000	187,225,119,000	الحسابات الجارية والودائع
0	2,149,344,838	ضريبة الدخل المستحقة (الجارية)
0	313,833,600	التزامات ضريبة مؤجلة
23,386,291,000	21,625,879,000	الدائنون
210,611,410,000	211,314,176,438	
		حقوق المساهمين
100,000,000,000	100,000,000,000	رأس المال المدفوع
17,107,674,000	16,404,907,562	الاحتياطيات
117,107,674,000	116,404,907,562	مجموع حقوق المساهمين
327,719,084,000	327,719,084,000	مجموع مصادر التمويل

197,601,979,000	197,601,979,000	التزامات المصرف لقاء العمليات المصرفية
-----------------	-----------------	--

الجدول من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات المصرف

6- الاستنتاجات والتوصيات

6 - 1 الاستنتاجات

أهم الاستنتاجات التي خلص إليها الباحثان للدراسة الحالية، وعلى وفق الآتي: -

1. تعد الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة من المعلومات المهمة والتي لها تأثير على قرارات المستثمرين، لذا فهي من المعلومات الأساسية التي يجب الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية الرئيسية، فكلما زاد الإفصاح في التقارير المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات.
2. عدم التوافق بين القانون الضريبي العراقي رقم (113) لسنة 1982 مع متطلبات المعايير الدولية والمحلية من خلال عدم اعتماد أسس واضحة (اساس الاستحقاق او الأساس النقدي) في كيفية التعامل مع الإيرادات المتحققة للمكلفين سواء كانت مستحقة او مستلمة مقدماً.
3. أظهرت الدراسات العملية لمصرف الاستثمار العراقي إن التزامات ضريبية المؤجلة بمقدار (313,833,600 و590,622,000) لسنتي (2011-2012) بالتتابع اذ أثرت هذه الالتزامات على الحصيلة الضريبية في سنة نشوؤها، وكذلك امتد أثرها الى السنوات اللاحقة من خلال تعديلها بمبلغ الضريبة المستحقة للسنة اللاحقة
4. إن تحقيق العدالة الضريبية يُعد من المطلوبات المهمة في عملية التحاسب الضريبي، إذ تم تحقيق هذا المطلب من خلال مقابلة الإيرادات المستحقة بالمصاريف المستحقة، وكذلك مقابلة الإيرادات المستلمة مقدماً بالمصاريف المدفوعة مقدماً، ومن ثم إخضاع المبالغ المتحققة من هذه المقابلة للضريبة، وهذا ما يحقق استقلال السنوات المالية والتوزيع الضريبي بين الفترة.
5. إن إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية وفق ما سمح به المعيار محل الدراسة، جاء متوافقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
6. يحقق اعتماد المعيار المحاسبي الدولي (12) عدالة الإفصاح الضريبي، من خلال الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في كشف الميزانية العامة للمصرفين، مما يعني قبول الفرضية الثانية.

6 - 2 التوصيات

- وفقاً لما تم التوصل إليه من استنتاجات يمكن وضع التوصيات الآتية لتطبيق المعيار الدولي رقم (12):
1. يُعد القانون الضريبي الأساس في فرض وتحصيل الضريبة، لذا فإن الباحثان يرى ضرورة تعديل القانون الضريبي العراقي رقم (113) وجعله يتوافق مع متطلبات المعايير الدولية والمحلية، وبما يضمن سلامة التطبيق.
 2. بعد تعديل القانون الضريبي يجب التنسيق مع البنك المركزي العراقي من اجل إلزام المصارف المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية وباقي النشاطات الأخرى، بمتطلبات الإفصاح على وفق المعيار الدولي (12) "ضرائب الدخل"، كي تحقق متطلبات الإفصاح عن البيانات في القوائم المالية، وبما ينسجم مع مبدأ العرض العادل.
 3. أن يتم اعتماد المعيار الدولي الثاني عشر كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل لباقي القطاعات الأخرى، إذ يعد ملائماً لأغراض العرض العادل لبيانات الدخل والمركز المالي، بحيث يتم الاعتراف بالفروقات التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.
 4. التأكيد على دور ومسؤولية مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح الوارد في البيانات المالية المعدة من قبل إدارة المصرف، إذ عندما يكون الإفصاح غير مناسب يكون على مراقب الحسابات مسؤولية تعديل الإفصاحات الواردة لتشمل كافة الإفصاحات الضرورية واللازمة التي تساعد مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ القرارات بوصفه وكياً للمساهمين والحكم الأساس والمحايد في تحديد مستوى وكفاءة وعدالة البيانات المالية.
 5. الانتفاع من القيمة الحالية للنقود التي تقل من سنة إلى أخرى بفعل التضخم، من خلال إخضاع الأيرادات المستلمة مقدماً لعملية التحاسب الضريبي
 6. تنمية روح الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، من خلال بيان الإدارة الضريبية عن كيفية احتساب وتحصيل الضريبة، والحد من إجراءات التقدير الجزافي وحثها على ضرورة التحاسب وفق المعايير الدولية بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون، وتقليل الفجوة بين تطبيق المعايير الدولية مع نصوص القوانين التشريعية.
 7. ضرورة اعتماد المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية، وذلك بسبب النمو المتزايد للشركات بصورة عامة والمصارف بصورة خاصة داخل العراق ودخول الشركات الأجنبية وانفتاح الأسواق العالمية وانتهاج سياسة الاقتصاد الحر والمنافسة ودخول العراق ضمن منظمة التجارة العالمية، وبما يساهم في انتهاج سياسة واضحة للإفصاح تفيد مختلف الأطراف المستخدمة لتلك البيانات.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطر المعايير المحاسبية الدولية (12)* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب-قسم الشركات

المصادر

أولاً: الكتب

1. أبو زيد، محمد المبروك (2011): " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
2. أبو نصار، محمد وحמידات، جمعة (2010): "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دائرة المطبوعات والنشر، الأردن.
3. الجعرات، خالد جمال (2008): "معايير التقارير المالية الدولية"، ط 1، دار أثير للنشر والتوزيع، الأردن.
4. براغ، ستيفن.ام (2010): "الدليل المبسط للمعايير الدولية لأعداد التقارير المالية".
5. حماد، طارق عبد العال (2006): "دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، الدار الجامعية، جامعة عين شمس.
6. حنان، رضوان حلوة (2005): "مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري-التطبيقات العملية"، دار وائل للنشر، عمان.
7. كيسو، دونالد ويجانت، جيرى (1999): "المحاسبة المتوسطة"، الطبعة الثانية، تعريب د. احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
8. مطر، محمد (2004): "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
9. مجلس معايير المحاسبة المصرية (2006): "معايير المحاسبة المصرية"، مكتبة الاسكندرية، مصر.
10. لجنة معايير المحاسبة الدولية (2003): "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، المكتبة الوطنية، الأردن.
11. لجنة معايير المحاسبة الدولية (2006): "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، المكتبة الوطنية، الأردن.

ثانياً: البحوث والدوريات

1. عبد الله، خالد أمين (1995): "الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية"، مجلة المحاسب القانوني، العدد 92، ص ص: 38-45.



مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد العاشر – العدد 30 الفصل الأول - 2015 الأفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق اطرار المحاسبي الدولي (12)* بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب- قسم الشركات

ثالثا: الاطاريح والرسائل الجامعية

- 1..الفار، شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي (2010): "أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية-القاهرة.
- 2.خليل، محمد احمد إبراهيم (2001): "تحو تطوير القياس والإفصاح المحاسبي باستخدام المحاسبة عن التدفقات النقدية"، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، كلية التجارة-بنها، جامعة الزقازيق.
- 3.عبد المنعم، تامر سعيد (2004): "أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية"، رسالة ماجستير غير منشور للحصول في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

رابعا: المؤتمرات:

- 1.الكعبي، جبار محمد علي وعبد الحميد، ياسر عمار (2008): "شفافية الضريبة ووافق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، بحث مقدم في مؤتمر الى هيئة النزاهة بعنوان (نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة).

خامساً: المصادر الأجنبية Foreign References

1. Bedford, Norton, m. (1973): "Extensions in Accounting Disclosure", Prentice- Hall, INC.
2. Belkaoui, Ahmed Riahi (2004): "Accounting Theory", Thomson Learning, USA, 5th ED.