أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)
على ضرائب الدخل
بحث تطبيقي على عينة من الشركات العراقية

المدرس المساعد حيدر كاظم نصرالله حسين

كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة

المستخلص

لقد ركز هذا البحث على الآثار الضريبية وما يرافقها من تحقيق للعدالة والانصاف في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) والذي يغطي جوانب ثلاثة هي السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة والمعالجات المحاسبية لها نتيجة تغيير الشركة لسياستها المحاسبية بينما ركز الجانب الثاني على المعالجات المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية وأخيراً ركز الجانب الثالث على الأخطاء المحاسبية التي تحدث في الفترات السابقة وكيفية معالجتها، وبالأستناد على هذا المعيار فقد تم بيان ومعالجة الأثار الضريبية التي تحدث للشركة المطبقة له بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والذي يركز على ضرائب الدخل التي تفرض على الشركات وقد توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و(12) يكمل احدهما الاخر عند التطبيق وذلك لان اي آثار ضريبية تحدث نتيجة تطبيق المعيار(8) يتطلب معالجتها وفقا للمعيار رقم (12) كما ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) له تأثير مباشر على ضراب الدخل وقد يؤدي الى تخفيض مبلغ الضريبة او زيادتها خصوصا عند اجراء تغيير في السياسة المحاسبية او الطرق والتقديرات المعتمدة وتصحيح الاخطاء بالشركة وكذلك التعرف على كيفية وضع معالجة محاسبية للفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) التي تحدث نتيجة تبني الشركة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) أما فيما يتعلق بالتوصيات التي يوصي بها الباحث فقد كانت مجموعة من التوصيات من أهمها الطلب من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المسؤول على وضع المعايير في العراق العمل على اجراء دراسات وبحوث وورش عمل للوقوف على اهم نقاط الضعف والقوة في القواعد المطبقة بالعراق بشكل عام والمتعلقة بضريبية الدخل بشكل خاص القاعدة رقم (13) لكي يتم التحول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما يوصي الباحث بضرورت الحد من الحرية التي تتمتع بها الشركات في اختيار طرائق التقدير والتقييم ووضع السياسات المحاسبية لكي يتم تدريجياً الانتقال الى توحيد العمل المحاسبي وذلك يتم بشكل متكامل عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكذلك نشر الوعي لدى الشركات والادارة الضريبية لكي تؤمن بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و (12) مع التأكيد على الاستفادة من الكادر المتطور علمياً وعملياً الذي يتمتع بالخبرة التي تمكنة من وضع معالجات محاسبية للفروقات والاختلافات بين التشريعات الضريبية والمعايير المحاسبية .

Abstract

This research focused on the tax effects and accompanying fairness and fairness under IAS 8 covering three aspects of accounting policies and accounting treatments as a result of the Company changing its accounting policy. The second aspect focused on accounting treatments for change in estimates The third aspect focused on the accounting errors that occurred in previous periods and how to address them. Based on this standard, the tax effects incurred by the company in accordance with International Accounting Standard No. 12, Which focuses on the income taxes imposed on companies. The researcher reached a number of conclusions, the most important of which is that IAS 8 and 12 complement each other in practice because any tax effects arising from the application of IFRS 8 require processing according to The application of IAS 8 has a direct impact on income tax and may result in a reduction or increase in the amount of the tax, particularly when a change in accounting policy or methods and estimates is made. For differences between accounting profit and profit Ribe under the International Accounting Standard No. (12) that occur as a result of the adoption of the company's application of the International Accounting Standard No.(8)As for the recommendations recommended by the researcher, there were a number of recommendations, the most important of which is the request of the Accounting and Control Standards Board responsible

for the development of standards in Iraq work on conducting studies, research and workshops to identify the most important weaknesses and strength in the rules applied in Iraq in general, (13) In order for the transition to be applied to the International Accounting Standards, the researcher also necessarily recommends limiting the freedom of companies to choose methods of estimation, evaluation and accounting policies so as to gradually move to the consolidation of accounting work This is done in an integrated manner in the application of international accounting standards as well as raising awareness among companies and tax administration to ensure the importance of applying international accounting standards, including IAS 8 and 12, with emphasis on benefiting from the scientifically and practically developed staff, Develop accounting procedures for differences and differences between tax legislation and accounting standards.

المقدمة

أن توسع حجم الأسواق وظهور ما يعرف بالاقتصاديات المفتوحة فضلاً عن الشركات متعددة الجنسيات أدى الى حدوث تغيير كبير في طبيعة الاعمال التجارية وهذا بطبيعة الحال يجعل الحاجة متزايدة الى وجود معايير محاسبية تساهم بشكل كبير في توحيد العمل المحاسبي وبما يتلائم مع سياسة الدول وكذلك مع متطلبات سوق العمل على الصعيد المحلي والعالمي ويتم هذا من خلال اصدار تقارير وقوائم مالية تتمتع بالجودة العالية والشفافية وقابليتها على المقارنة ونتيجة لذلك جاءت هذه الدراسة التي تركز بالدرجة الاساس على المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) والذي يعطي توضيحاً للمبادئ والاسس التي ينبغي الالتزام بها عند القوائم المالية لكي تكون اكثر موثوقية وملائمة في سوق العمل وقابليتها للمقارنة مع القوائم المالية لنفس الشركات من فترة لأخرى وهو يهدف بالدرجة الاساس الى تحديد المعايير التي ينبغي الالتزام بها عند أختيار السياسة المحاسبية للشركة وعملية تغيرها بالمستقبل وكذلك يحدد هذا المعيار جميع المعالجات المحاسبية لاي تغيير في التقديرات المحاسبية المعتمدة بالشركة واخيراً يهدف او يركز على وضع معالجات محاسبية للأخطاء التي تحدث داخل الشركة في الفترات السابقة وهنا ينبغي الاشارة الى ان اي آثار ضريبية تحدث بالشركة نتيجة تطبيق هذا المعيار ينبغي الوقوف عليها وأعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل الذي يهتم ويوضح كافة المعالجات المحاسبية المتعلقة بضريبة الدخل وكذلك كيفية التعامل مع الآثار التي تحدث نتيجة تطبيق هذا المعيار وبالأضافة الى ذلك يوضح المعيار رقم (12) طريقة التعامل مع جميع الاختلافات التي تحدث بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة وكذلك الفروقات المؤقتة والدائمة وللوقوف على كل ذلك تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث بينما تناول المبحث الثاني المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و(12) اما فيما يتعلق بالمبحث الثالث فقد تم التطرق به الى الجانب العملي للبحث والذي من خلالة تم بيان الآثار الضريبية التي تحدث للشركة عينة البحث نتيجة تبنية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) بينما تناول المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الاول / منهجية البحث

1 ـ 1 : مشكلة البحث

كما هو معروف ان اعداد القوائم المالية يعتمد على مجموعة من المبادئ والاسس والاعراف وفي بعض الحالات على تقديرات الادارة ونظراً لوجود المرونة في تطبيق هذه المبادئ والاسس والتقديرات وما له من أثر على ضرائب الدخل جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) ليحدد الاسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند اعداد القوائم المالية وبالاستناد الى ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث الاساسية كما يلي :

ان عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) يؤدي الى عدم أحتساب ضريبية الدخل للشركة عينة البحث بشكل عادل ومنصف ؟

1 ـ 2 : أهداف البحث

يهدف البحث بالدرجة الاساس الى معرفة الآثار الضريبية الناتجة من تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) .

1 ـ 3 : أهمية البحث

تكمن اهمية البحث من خلال التعرف على الآتي :

1. أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) .
2. معرفة المعالجات المحاسبية للآثار الضريبية التي تحدث نتيجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) .
3. أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) .

1 ـ 4 : فرضية البحث

يتضمن البحث فرضة اساسية وهي كما يلي :

أن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) بما يتضمنة من ارشادات وقواعد تتعلق بالسياسات المحاسبية وتغيير التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء يؤثر على أحتساب ضريبية الدخل ويحقق العدالة والانصاف ؟

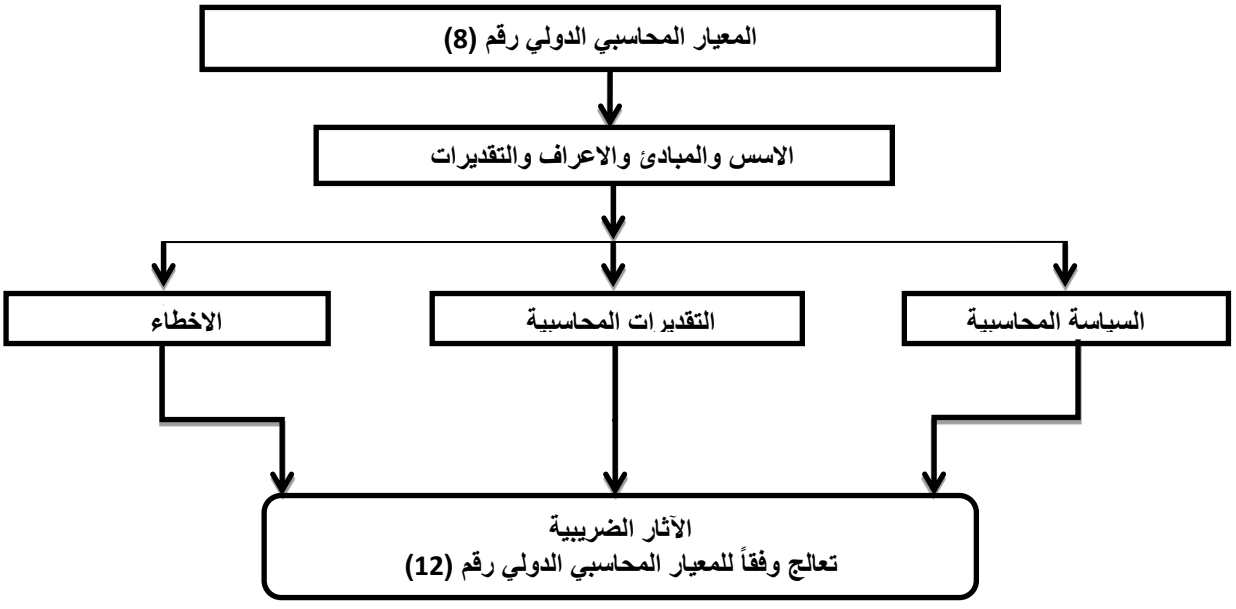
1 ـ 5 : مصادر البحث

تقسم المصادر التي اعتمدها الباحث في اعداد البحث الى مايلي :

1. الجانب النظري : يعتمد بالدرجة الاساس على المصادر العربية والانكليزية المتعلقة بموضوع البحث .
2. الجانب العملي : يعتمد على الحسابات الختامية لشركة الشرق الاوسط لأنتاج وتسويق الاسماك (مساهمة خاصة) للسنة المالية 2012 ، 2013 ، 2014 من خلال افتراض تطبيق الحالات الثلاثة التي يتبناها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) (السياسة المحاسبية ، التقديرات المحاسبية ، الاخطاء) وملاحظة الآثار الضريبية لهذا المعيار .

1 ـ 6 : المخطط الاجرائي للبحث

يمكن بيان المخطط الاجرائي للبحث من خلال المخطط ادناه :



المبحث الثاني / المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية ، الأخطاء المحاسبية

2 ـ 1 : المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)

ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) ينص او يركز على ثلاثة مواضيع مهمة وهي السياسات المحاسبية ،التغير في التقديرات المحاسبية و تصحيح الاخطاء وهو جاء بسبب وجود المرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وتقديرات الأدارة لبعض البنود وهو يغطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعتها عند اعداد القوائم المالية لكي يمنحها مزيد من المصداقية والملائمة والموثوقية والقدرة على المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة من فترة لأخرى والمقارنة بين الشركات المختلفة لنفس الفترة حيث جاء هذا المعيار لتحقيق الاهداف التالية :

1. تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار وتغيير السياسات المحاسبية التي يتطلب اتباعها عند اعداد القوائم المالية .
2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية .
3. بيان المعالجات المحاسبية للاخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية .

2 ــ 2 : نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8)

يقصد بنطاق المعيار المحاسبة الدولي رقم (8) المواضيع التي يغطيها وهي كما يلي : **(أبو نصار وحميدات ، 2016 : 131)**

1. السياسات المحاسبية : وهي مجموعة ادوات التطبيق العملي التي تستخدمها الشركة في انتاج وتوصيل المعلومات المالية ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد ومن الطبيعي ان لدى المحاسبين رصيد ضخم من ادوات التطبيق العملي حيث يتم تطبيق ما يتلائم مع ظروف الحال ونتيجة لذلك فانه نادر مانجد تماثلاً في السياسة المحاسبية للشركات المختلفة وهنا يجب مراعات خاصية الثبات او التجانس في السياسة المحاسبية بين الفترات المختلفة لكي يتم الاعتماد عليها في أجراء المقارنات الزمانية ويجب الاشارة الى أمرين الاول ينص على ان الثبات المطلق في السياسة المحاسبية يعتبر امراً مستحيلاً بسبب عدم ثبات الظروف المحيطة بالشركة أما الثاني متعلق بالقيود والمحددات التي ينبغي على ادارة الاسترشاد بها عند وضع السياسة المحاسبية للشركة وهي الحيطة والحذر ، تغليب الجوهر على الشكل و الاهمية النسبية.**(الشيرازي ، 1990 : 101)**

وتعرف كذلك بأنها مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تستخدمها شركة معينة في قياس وعرض بياناتها المالية ، وهنا يجب الاشارة الى ان التغيير في السياسة المحاسبية لشركة معينة لابد ان يكون مبرراً مثلاً ان يكون التغيير ناتجاً عن تبني الشركة معيار محاسبي معين او ان يؤدي التغيير الى تحسين موثوقية وملاءمة اكبر للبيانات المالية ويحق للشركة ان تجعل التطبيقات بأثر رجعي عند التغيير في سياستها المحاسبية وهذه يتطلب تعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند تأثر بهذا التغيير مع بيان أثر التغيير للفترة ككل أو الاثر المتراكم اذا كان تقدير هذا الاثر ممكناً واذا كان هنالك صعوبة في تقدير الاثر المتراكم فيجب على الشركة ان تطبق السياسة الجديدة في التاريخ الذي يكون فية ممكناً تحديد الاثر المتراكم ومن خلال ذلك يمكن القول ان تحول الشركة من مبدأ محاسبي مقبول الى مبدأ اخر مقبول

يعتبر تغيير في السياسة المحاسبية فعلى سبيل المثال ان تحول الشركة من طريقة القسط الثابت في حساب الاندثار الى طريقة مجموع سنوات الاعمر الانتاجي وكذلك التحول من طريقة المتوسط المرجح المستخدمة في تسعير المخزون الى طريقة الوارد أولاً صادر أولاً يعتبر تغير في السياسة المحاسبية للشركة .

2. التغيير في التقديرات المحاسبية : يقصد بالتغيير في التقديرات المحاسبية التعديل الذي يحدث على العمر الانتاجي للموجود أو قيمة الموجود القابلة للأستهلاك والتي تحدث نتيجة توافر معلومات وتطورات جديدة ولكن دون ان تكون تصحيحاً لاخطاء محاسبية ويحدث التغيير في التقديرات المحاسبية نتيجة المراجعة المستمرة لعملية التقديرات مثلاً التغيير في تقدير العمر الانتاجي لموجود معين فإنة يجب الاعتراف به بأثر مستقبلي او لاحق يعتبر تغيير في التقديرات المحاسبية . **(نور وآخرون ، 2015 : 244)**
3. تصحيح الأخطاء : ان احتمال وجود اخطاء في السجلات المحاسبية أمر وارد وذلك لتعدد مراحل الدورة المحاسبية التي تبدأ بتحليل العملية المالية وتنتهي بإعداد القوائم المالية وأن حدوث هذه الاخطاء غالباً ما يكون بسبب جهل المحاسب بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة التي يجب اتباعها في تسجيل او ترحيل أو تبويب أو تلخيص أو عرض المعلومات المحاسبية عندما يكون النظام المحاسبي يدوي اما فيما يتعلق بالنظام الآلي قد يكون جهل مدخل البيانات بطبيعة الحسابات سبب في حدوث الاخطاء وكذلك يعتبر عدم العناية والسهو والأهمال والتقصير من اسباب حدوث الاخطاء وهذا ينطبق على النظام اليدوي والآلي للمحاسبة، وهذه الاسباب تؤدي الى حدوث أنواع مختلفة من الاخطاء قد تكون في القيد المحاسبي أو اثناء الترحيل والترصيد أو اخطاء السهو والتكرار ولحذف أو اخطاء ارتكابية أو اخطاء كتابية وبطبيعة الحال هنالك اخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة وهي يصعب اكتشافها وأخطاء تؤثر على توازن ميزان المراجعة وهذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة وسواء كانت صعبة أو سهلة الأكتشاف ينبغي التركيز على تاريخ الاكتشاف لها فهناك أخطاء يتم اكتشافها خلال السنة المالية يتم تعديلها في نفس السنة المالية أما الاخطاء التي تحدث في سنة مالية معينة ويتم اكتشافها خلال سنة مالية لاحقة يتم تسجيل قيد يومية لتصحيح هذا الخطأ وكذلك الوقوف على تأثير هذه الخطأ في الحسابات الختامية وأخيراً هنالك طريقتان يتم بموجبهما تصحيح الاخطاء المحاسبية وهما الطريقة المطولة والطريقة المختصرة أما فيما يتعلق باخطاء الترحيل فأن القانون لايمنع الشطب وكتابة الصحيح .**(الرمحي وآخرون ، 2013 : 313- 319)**

بعد الاطلاع على نطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) ينبغي التركيز على جانب مهم بهذا البحث وهو جانب متعلق بكيفية معالجة الآثار الضريبية التي تحدث نتيجة تبني الشركة لهذا المعيار حيث نص هذا المعيار اي المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) على ان اي آثار ضريبية تحدث نتيجة تغيير السياسة المحاسبية بالشركة او نتيجة تغيير التقديرات المحاسبية او تصحيح الاخطاء فانة يتم معالجة هذه الآثار الضريبية بالاستناد على المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .**(أبو نصار وحميدات، مصدر سابق: 132)**

2 ـ 3 : المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل

وهو المعيار الذي ينص او يركز على المعالجات المحاسبية لضريبة الدخل وكيفية حسابها وبما ان زيادة الارباح في الشركات يعتبر احد اهم الاهداف التي تسعى الادارة الى تحقيقها ولكن نلاحظ ان ضريبة الدخل تخفض هذه الارباح العائده للمالكين لذا تعمل الاداره جاهداً الى الاستفادة من الاعفاءات الضريبية وتعظيم ثروة المالكين وفي معظم دول العالم توجد قوانين ضريبية تطبق

لتحديد الايرادات التي تخضع للضريبة وكذلك توقيت اخضاعها والمصاريف المقبول تنزيلها لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وبما ان هنالك تشابة بين المحاسبة المالية التي تعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وبين التشريعات الضريبية الا ان هنالك اختلاف بينهما وهذا الاختلاف يؤدي الى حدوث اختلاف بين صافي الربح المحاسبي وبين الربح الخاضع للضريبة المحسوب وفقاً لقانون ضريبة الدخل ومثال ذلك عدم الاعتراف بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها من قبل دائرة الضريبة مالم يتم تأكيدة بقرار قضائي بينما المحاسبة المالية تعترف بالمخصص عند اعداد القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ المقابلة. **(أبو نصار وحميدات ، مصدر سابق ، 203)**

وهنا يمكن القول ان الضرائب المؤجلة تحدث نتيجة هذه الاختلافات والتي يمكن تعريفها (الضرائب المؤجلة) بأنها الضريبة التي تنشأ نتيجة الفروقات المؤقتة بين صافي الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والتي تحدد مقدار المصروف او الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل في السنة المالية وكيفية الافصاح عنه في القوائم المالية. **(Dotan,2002,P2)** ونتيجة هذا الاختلافات تكون الفروقات بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الخاضع للضريبة يمكن ان تقسم الى نوعين وكما يلي : **(لطفي ،2007 ، 65)**

1. الفروقات الدائمة : وهي فروقات تحدث في مدة مالية معينة ولا تنعكس اثارها على مدة او مدد تالية وتنشأ هذه الفروق لأن بعض بنود المصروفات والايرادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس احد نوعي الدخل المحاسبي او الضريبي ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الاخر من الدخل **(الفار ،2010 : 10)** ويمكن القول ان الفروقات الدائمة تمثل الفرق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي بسبب بعض المتطلبات في التشريع الضريبي والتي هي غير متوافقة مع القواعد والمبادئ المحاسبية ولا تنعكس آثار هذه الفروقات على سنوات مالية بالمستقبل . **(القشي ، 2009، 41)** كما تم تعريفها على انها الفروقات التي تحدث بسبب الاختلاف بالمعالجات المحاسبية عن المعالجات الضريبية في فترة زمنية معينة لا تنعكس بالمستقبل . **(Jagwani,2008,P5)** وهنا يمكن بيان خصائص الفروقات الدائمة وكما يلي : (بدوي، 2007 ، 42)
   أ. تاثيرها فقط على السنة المالية التي حدثت فيها .
   ب. لايوجد لهذه الفروقات اي آثار ضريبية مؤجلة بالمستقبل .
   ت. تؤثر فقط على قائمة الدخل .
   ث. يمكن التخلص من آثارها خلال السنة المالية التي حدثت فيها .
   ج. تؤثر على تحديد مبلغ العبء الضريبي الذي على الشركة دفعة خلال السنة المالية التي تحدث فيها .
2. الفروقات المؤقتة : وهو الفرق بين صافي الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة خلال السنة المالية بسبب الاختلاف بين السنة المالية التي تحدد بعض عناصر الأيرادات والمصروفات في الربح الخاضع للضريبة والسنة المالية التي تحدد هذه العناصر في صافي الربح المحاسبي . **(احمد ، 2008،124)** ولقد بينت المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبية الى ان الفروقات المؤقتة تحدث بسبب الاختلاف بين الاساس الضريبي لبعض الموجودات والمطلوبات وبين قيمة هذه الموجودات والمطلوبات في قائمة الميزانية العمومية وكذلك بسبب الاختلاف بين السنة المالية التي تسجل فيها بعض المصروفات والايرادات في القوائم المالية و السنة المالية التي تسجل فيها نفس هذه البنود للأغراض الضريبية بسبب الاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي . **(مصطفى، 1997،11)** وهنا يجب الاشارة الى ان

الفروقات المؤقتة تنقسم الى فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وهي تقسم الى فروقات مرتبطة بالإيرادات والفروقات المرتبطة بالمصروفات وفروقات مؤقتة غير خاضعة للضريبة يتم استقطاعها من صافي الربح الضريبي في الفترات المستقبلية وذلك عند تسديد او استرجاع المبلغ المرحل الى الموجودات او المطلوبات . (**Martin,2001,P20**)

وبالأضافة الى ذلك يمكن تقسيم الضرائب المؤجلة الى الأصول الضريبية المؤجلة والألتزامات الضريبية المؤجلة ويقصد بالأصول الضريبية المؤجلة المنافع الضريبية المستقبلية والتي تكون نتيجة ترحيل الخسارة الضريبية للمستقبل وكذلك امكانية ترحيل الالتزامات الضريبية لفترات مستقبلية وأخيراً الفروق المؤقتة القابلة للخصم في المستقبل.(**خليفة ، 2008 ، 49)** أما الألتزامات الضريبية المؤجلة تعرف على انها أعباء ضريبية مستقبلية تحدث لوجود فروقات مؤقتة خاضعة للضريبة في المستقبل . (**محمد ، 2011، 161**)

2 ـ 4 : أهدف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12)

ان هذا المعيار يهدف بالدرجة الاساس الى بيان وتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكذلك كيفية حساب مبلغ الضريبة على الدخل التي ينبغي على الشركة تسديدها خلال السنة المالية الحالية وكذلك مبلغ ضريبة الدخل المؤجلة وكذلك يبين لنا كيفية معالجة الاختلاف بين صافي الربح المحاسبي الذي تم حسابة والتوصل الية وفقا لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والربح الخاضع للضريبة واخيراً بيان كيفية معالجة الاختلافات الدائمة والمؤقتة. (**مجلس معايير المحاسبة الدولي ، 2011**) كما ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يبين كيفية الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والأفصاح عنها.(**العجيلي ،2013 :12**) أما فيما يتعلق بنطاق المعيار فأن هذا المعيار يطبق في المحاسبة عن ضرائب الدخل وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والاجنبية المفروضة على الارباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب اخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الارباح للوحدات الاقتصادية الام والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار .(**أبو نصار وحميدات ،2010 : 214**)

2 ـ 5 : الفرق بين متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ومتطلبات القاعدة العراقية رقم (13)

ان متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) تركز بالدرجة الاساس على المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والتي تستند على مدخلان يتم استخدامها من اجل الاعتراف والقياس والاثبات والافصاح عن الضرائب المؤجلة (أصول او التزامات) المدخل الاول يعرف بالمدخل التقليدي والذي لايعترف بالضرائب المؤجلة حيث يعتمد على حساب مصروف ضريبة الدخل على الربح الخاضع للضريبة خلال السنة المالية مستنداً على احكام التشريع الضريبي وقد تعرض هذا المدخل الى الكثير من الانتقادات بينما المدخل الثاني والذي يعرف بالمدخل المعاصر وهذا المدخل يعترف بالضرائب المؤجلة اي الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة التي تتكون بسبب الفرق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الخاضع للضريبة ويعتمد هذا المدخل اي المدخل المعاصر على طريقة قائمة الدخل والتي بموجبها يتم حساب مصروف ضريبة الدخل بالأستناد على صافي الربح المحاسبي بينما يتم حساب الضريبة الجارية بالاستناد على صافي الربح الضريبي والفرق الذي ينتج بعد مقارنة مصروف ضريبة الدخل والضريبة الجارية يتم التعامل معه أما أصول ضريبية مؤجلة او التزامات ضريبية مؤجلة .(**متولي ، 2011 ، 41**) ويعتمد المدخل المعاصر على طريقة ثانية تعرف بطريقة الميزانية العمومية التي بموجبها يتم الافصاح عن الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول او التزامات في الميزانية العمومية ويعني الافصاح عن الاصول الضريبية المؤجلة في قائمة الميزانية العمومية أن هنالك احتمال تحقيق الشركة

منافع ضريبية مستقبلية تكون نتيجة تخفيض مبلغ الضريبة في المستقبل بينما الافصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة في قائمة الميزانية العمومية يعني ان الشركة تضحي بمنافع اقتصادية بالمستقبل بسبب زيادة مبلغ الضريبة .(**الفار ، 2010، 71**) وبالاضافة الى ذلك هنالك متطلبات تركز على قياس الاصول والالتزامات الضريبية المتعلقة بالفترات المالية الحالية والسابقة بالمبالغ القابلة للاسترداد من الجهات الضريبية او المتوقع تسليمة لهذه الجهات كما ينبغي الاعتراف بالضرائب المؤجلة كدخل او مصروف واضافتها للربح او الخسارة الظاهرة في كشف الدخل ولكن ينبغي استثناء الارباح التي لا تظهر بقائمة الدخل بينما يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية ومثال ذلك تصحيح اخطاء سنوات سابقة وفروقات اعادة التقييم وغيرها وكذلك الفروقات المؤقتة التي تحدث نتيجة اختلاف القيمة الدفترية للأستثمارات في المنشات التابعة والفروع والمنشآت الزميلة ومثال ذلك الفروقات التي تحدث نتيجو وجود ارباح غير موزعة للمنشآت التابعة او الفروع وفروقات صرف العملة بسبب عمل بعض الفروع في بلدان مختلفة واخيراً وجود انخفاض في قيم الاستثمارات كما انه ينبغي اظهار الاصول والالتزامات الضريبية في الميزانية العمومية بشكل مستقل عن الاصول والالتزامات الاخرى وكذلك التركيز على عمل مقاصة وأظهار الصافي نتيجة وجود فرق بين الاصل الضريبي والالتزام الضريبي . (**أبو نصار وحميدات ، مصدر سابق ، 213- 223**) أما القاعدة المحاسبية العراقية رقم (13) المتعلقة بضريبة الدخل والتي تهدف بالدرجة الاساس الى تحديد صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة) وبيان كيفية المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل ولكن من خلال الاطلاع على فقرات القاعدة لم نلاحظ أنها تناولت كيفية حساب صافي الربح الضريبي او الربح الخاضع للضريبة ويرجع السبب الى ان قانون ضريبة الدخل قد حدد الايرادات والارباح الخاضعة للضريبة والمصاريف المسموح تنزيلها وكذلك الاعفاءات والسماحات ومن خلال ذلك يمكن القول ان القاعدة المحاسبية العراقية يقتصر دورها في تحديد المعالجة المحاسبية للفروقات المؤقتة بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي وكذلك الخسائر المدورة وما ينتج عنها من وفورات ضريبية حيث ان قانون ضريبة الدخل يسمح بتنزيل الخسائر من الارباح المتحققة من المصادر الاخرى للدخل خلال السنة التقديرية نفسها وفي حال وجود متبقي من الخساره يرحل الى السنوات القادمة حيث سيتم تنزيلها لمدة خمس سنوات شرط ان تنزل من مصدر الدخل نفسه . (**التميمي ،2013 ، 130- 131**)

المبحث الثالث / الجانب العملي

3 ــ 1 : تمهيد

بعد الاطلاع على الجانب النظري للبحث والذي استعرض فيه كلاً من المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و(12) سيتم التركيز بهذا المبحث عل الجانب العملي الذي يركز على عرض لقائمة الدخل والميزانية العمومية للشركة عينة البحث للسنة المالية 2012 ، 2013 ، 2014 حيث يهدف الباحث من خلال دراسة عينة البحث الى معرفة الآثار الضريبية وكيفية حسابها ومعالجتها والناتجة عن تبني الشركة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 8 وأثر استخدام هذا المعيار على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية

3 ــ 2 : عينة البحث

يتم التركيز على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية لشركة الشرق الاوسط لإنتاج وتسويق الاسماك وهي احدى الشركات المساهمة الخاصة في بغداد التي يركز نشاطها بالدرجة الاساس على تربية وتسويق الاسماك وأستغلال الاراضي الغير صالحة للزراعة كمسطحات مائية لتربية الاسماك .

الجدول رقم (1) كشف الدخل

التفاصيل	2012	2013	2014
ايراد النشاط الجاري			
ايراد النشاط الجاري	337462294	413745000	198411612
مجموع ايرادات النشاط الجاري	337462294	413745000	198411612
مصروفات النشاط الجاري			
الرواتب والاجور	130400725	132136500	140923250
المستلزمات السلعية	174849309	243135050	113072380
المستلزمات الخدمية	81688715	86588065	74570992
خدمات التشغيل	4105740	1743631	2362907
فوائد وايجارات الاراضي	7557747	4140000	20000000
م. الاندثارات	49000000	49000000	49000000
الضرائب والرسوم	12805813	7871300	14569900
مجموع مصروفات النشاط الجاري	460408049	524614546	414499429
عجز العمليات الجارية	122945755	110869546	216087817
الايرادات التحويلية والاخرى			
فوائد ومشاركات	275403562	292685430	343351282
الايرادات الاخرى	4715800	1293300	ـــــ
مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	280119362	293978730	343351282
المصروفات التحويلية والاخرى			
المصروفات التحويلية	3379947	974615	863830
المصروفات الاخرى	12000000	ـــــ	ـــــ
مجموع المصروفات التحويلية والاخرى	15379947	974615	863830
الفائض القابل للتوزيع	141793660	182134569	126399635

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

الجدول رقم (2) الميزانية العمومية

التفاصيل	2012	2013	2014
الموجودات المتداولة			
النقود	1007651824	1002949359	850441605
المخزون بالكلفة	27963828	23639508	51782500
المدينون	111854306	152561521	176694521
مجموع الموجودات المتداولة	1147469958	1179150388	1078918626
الموجودات الثابتة			
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	351000000	302000000	253000000
استثمارات مالية طويلة الاجل	257541890	421213702	587350195
مجموع الموجودات الثابتة	608541890	723213702	646802859
مجموع الموجودات	1756011848	1902364090	1978721515
مصادر التمويل طويلة الاجل			
راس المال الاسمي والمدفوع	300000000	300000000	300000000
الاحتياطيات	1107947374	1160264928	1186797325
مجموع مصادر التمويل طويلة الاجل	1407947374	1460264928	1486797325
مصادر التمويل قصيرة الاجل			
الدائنون	312968951	406797639	468179417
التخصيصات	35095523	35301523	23744773
مجموع مصادر التمويل قصيرة الاجل	348064474	442099162	491924190
مجموع مصادر التمويل	1756011848	1902364090	1978721515

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

بعد الاطلاع على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية المبينة بالجدول رقم (1)(2) للشركة نفرض ان الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) قد تم شرائها من قبل الشركة بتاريخ 1/1/ 2012 وهي كما يلي :

1. مباني ومنشآت وطرق بمبلغ 250 مليون دينار تندثر بطريقة القسط الثابت وعمر الاستخدام 10 سنة والانقاض10 مليون دينار.
2. وسائل نقل بمبلغ 100 مليون دينار تندثر بطريقة القسط الثابت وعمر الاستخدام 6 سنة والانقاض 10 مليون دينار.
3. أثاث وأجهزة مكاتب بمبلغ 50 مليون دينار تندثر بطريقة القسط الثابت وعمر الاستخدام 5 سنة .

ان جميع موجودات الشركة يتم احتساب الاندثار لها بطريقة القسط الثابت وكما يلي :

1. قسط الاندثار السنوي للمباني والمنشآت وطرق = (250 مليون – 10 مليون) ÷ 10 سنة = 24 مليون .
2. قسط الاندثار السنوي لوسائل النقل = (100 مليون – 10 مليون) ÷ 6 سنة = 15 مليون .
3. قسط الاندثار السنوي للأثاث وأجهزة المكاتب = 50 مليون ÷ 5 سنة = 10 مليون .

بعد الاطلاع على انواع الموجودات الثابتة وطريقة الاندثار المستخدمة بالشركة عينة البحث ندرج ادناه الكشف السنوي لها والذي يمثل تحليل لحسابها (الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية) في الميزانية العمومية .

1. الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2012 .

الجدول رقم (3) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2012 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	250000000	100000000	50000000	400000000
الاضافات	0	0	0	0
الكلفة في 31 / 12	250000000	100000000	50000000	400000000
طريقة الاندثار	قسط ثابت	قسط ثابت	قسط ثابت	
الاندثار المتراكم 1/1	0	0	0	0
اندثار الفترة	24000000	15000000	10000000	49000000
الرصيد في 12/31	24000000	15000000	10000000	49000000
القيمة الدفترية	226000000	85000000	40000000	351000000

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

2. الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2013 .

الجدول رقم (4) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2013 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	226000000	85000000	40000000	351000000
الاضافات	0	0	0	0
الكلفة في 31 / 12	226000000	85000000	40000000	351000000
طريقة الاندثار	قسط ثابت	قسط ثابت	قسط ثابت	
الاندثار المتراكم 1/1	24000000	15000000	10000000	49000000
اندثار الفترة	24000000	15000000	10000000	49000000
الرصيد في 12/31	48000000	30000000	20000000	98000000
القيمة الدفترية	202000000	70000000	30000000	302000000

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

3. الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2014 .

الجدول رقم (5) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2014 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	202000000	70000000	30000000	302000000
الكلفة في 31 / 12	202000000	70000000	30000000	302000000
طريقة الاندثار	قسط ثابت	قسط ثابت	قسط ثابت	
الاندثار المتراكم 1/1	48000000	30000000	20000000	98000000
اندثار الفترة	24000000	15000000	10000000	49000000
الرصيد في 12/31	72000000	45000000	30000000	147000000
القيمة الدفترية	178000000	55000000	20000000	253000000

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

بعد الاطلاع على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية وكشف الموجودات الثابتة واندثاراتها للسنوات المالية 2012، 2013، 2014 الخاصة بالشركة عينة البحث نفرض ان الشركة أرادت ان تتبنى المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 الذي يغطي ثلاثة موضوعات رئيسية هي التغير في السياسة المحاسبية للشركة والمعالجة المحاسبية لها و التغير في التقديرات المحاسبية للشركة والمعالجة المحاسبية لها وأخيراً تصحيح الاخطاء والمعالجة المحاسبية لها ومن خلال ذلك سيتم بيان الآثار الضريبية لهذا المعيار وكيفية حسابها ومعالجتها محاسبياً .

3 ـ 3: التغيير في السياسة المحاسبية للشركة

ان الشركة عينة البحث في حال قررت تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 عليها ان تتخذ بعض الاجراءات اذا ما ارادت تغيير سياستها المحاسبية وكما يلي :

1. التطبيق بأثر رجعي للتغيير في السياسة المحاسبية : لتوضيح هذا التغيير في السياسة المحاسبية سيتم اجراء تغيير في السياسة المحاسبية للشركة عينة البحث ومن ثم بيان الآثار الضريبية التي ترافق هذا التغيير وذلك من خلال تغيير طريقة احتساب الاندثار السنوي المعتمدة من قبل الشركة عينة البحث بتاريخ 12/31 / 2014 بطريقة جديدة وهي مجموع سنوات العمر الانتاجي وكما يلي :

قسط الاندثار السنوي حسب طريقة القسط الثابت للموجودات الثابتة للشركة عينة البحث كما مبين في كشف الموجودات الثابتة وأندثاراتها للسنة المالية 2012 ، 2013 بينما في حال حساب الاندثار حسب طريقة مجموع سنوات العمر الانتاجي سيكون الاندثار للموجودات كألآتي :

- **اندثار موجودات الشركة للسنة المالية 2012 :**

ـ مباني ومنشآت وطرق = (250000000 – 10000000) × 10÷ 55 = 43636364

ـ وسائل نقل = (100000000 – 10000000) × 6 ÷ 21= 25714286

ـ أثاث وأجهزة مكاتب = (50000000 – 0) × 5 ÷ 15 = 16666667

مجموع الاندثار للموجودات للسنة المالية 2012 = 86017317

- **أندثار موجودات الشركة للسنة المالية 2013 :**

ـ مباني ومنشآت وطرق = (250000000 – 10000000) × 9÷ 55 = 39272727

ـ وسائل نقل = (100000000 – 10000000) ×5 ÷ 21= 21428571

ـ أثاث وأجهزة مكاتب = (50000000 – 0) × 4 ÷ 15 = 13333333

مجموع الاندثار للموجودات للسنة المالية 2013 = 74034631

- **أندثار موجودات الشركة للسنة المالية 2014 :**

ـ مباني ومنشآت وطرق = (250000000 – 10000000) × 8÷ 55 = 34909091

ـ وسائل نقل = (100000000 – 10000000) ×4 ÷ 21= 17142857

ـ أثاث وأجهزة مكاتب = (50000000 – 0) × 3 ÷ 15 = 10000000

مجموع الاندثار للموجودات للسنة المالية 2014 = 62051948

وبالأستناد الى ذلك سيتم اعداد الكشف السنوي للموجودات الثابتة وأندثاراتها لبيان اثر التغيير على الفترات السابقة للتغيير (2012، 2013 ، 2014) كما يلي :

ـــ الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2012 .

الجدول رقم (6) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2012 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	250000000	100000000	50000000	400000000
الكلفة في 31 / 12	250000000	100000000	50000000	400000000
طريقة الاندثار	مج سنوات العمر الانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	
الاندثار المتراكم1/1	0	0	0	0
اندثار الفترة	43636364	25714286	16666667	86017317
الرصيد في 12/31	43636364	25714286	16666667	86017317
القيمة الدفترية	206363636	74285714	33333333	313982683

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

ـــ الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2013 .

الجدول رقم (7) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2013 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	206363636	74285714	33333333	313982683
الاضافات	0	0	0	0
الكلفة في 31 / 12	206363636	74285714	33333333	313982683
طريقة الاندثار	مج سنوات العمرالانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	
الاندثار المتراكم 1/1	43636364	25714286	16666667	86017317
اندثار الفترة	39272727	21428571	13333333	74034631
الرصيد في 12/31	82909091	47142857	30000000	160051948
القيمة الدفترية	167090909	52857143	20000000	239948052

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

ـــ الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2014 .

الجدول رقم (8) كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 / 2014 .

الموجودات الثابتة	مباني ومنشآت وطرق	وسائل نقل	أثاث وأجهزة مكاتب	المجموع
الكلفة كما في 1/1	167090909	52857143	20000000	239948052
الاضافات	0	0	0	0
الكلفة في 31 / 12	167090909	52857143	20000000	239948052
طريقة الاندثار	مج سنوات العمرالانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	مج سنوات العمر الانتاجي	
الاندثار المتراكم 1/1	82909091	47142857	30000000	160051948
اندثار الفترة	34909091	17142857	10000000	62051948
الرصيد في 12/31	117818182	64285714	40000000	222103896
القيمة الدفترية	132181818	35714286	10000000	177896104

المصدر : الكشف من اعداد الباحث

اما فيما يتعلق بأثر التغيير بالسياسة المحاسبية في اثر رجعي على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية يمكن بيان هذا الاثر على كل قائمة بالجدول رقم (9) (10) وكما يلي :

الجدول رقم (9) كشف الدخل المقارنة للسنة المالية 2013 ،2014 في ضوء التغير بأثر رجعي

التفاصيل	2013 معدلة	2014
ايراد النشاط الجاري		
ايراد النشاط الجاري	413745000	198411612
مجموع ايرادات النشاط الجاري	413745000	198411612
مصروفات النشاط الجاري		
الرواتب والاجور	132136500	140923250
المستلزمات السلعية	243135050	113072380
المستلزمات الخدمية	86588065	74570992
خدمات التشغيل	1743631	2362907
فوائد وايجارات الاراضي	4140000	20000000
م. الاندثارات	74034631	62051948
الضرائب والرسوم	7871300	14569900
مجموع مصروفات النشاط الجاري	549649177	427551377
عجز العمليات الجارية	135904177	229139765
الايرادات التحويلية والاخرى		
فوائد ومشاركات	292685430	343351282
الايرادات الاخرى	1293300	ـــــ
مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	293978730	343351282
المصروفات التحويلية والاخرى		
المصروفات التحويلية	974615	863830
المصروفات الاخرى	ـــــ	ـــــ
مجموع المصروفات التحويلية والاخرى	974615	863830
الفائض القابل للتوزيع	159049168	113347687

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

الجدول رقم (10) الميزانية العمومية الجزئية المقارنة للسنة المالية 2013 ، 2014 في ضوء التغيير بأثر رجعي

التفاصيل	3013/1/1معدلة	31/ 12 / 2013معدلة	31/ 12 / 2014
الموجودات الثابتة			
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	313982683	239948052	177896104
استثمارات مالية طويلة الاجل	257541890	421213702	587350195
مجموع الموجودات الثابتة	571524573	661161754	765246299

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

من خلال الاطلاع على الكشوفات اعلاه نلاحظ ان فرق الاندثار لجميع موجودات الشركة نتيجة التغيير في السياسة المحاسبية بلغ 37017317 دينار خلال السنة المالية 2012 (الزيادة في مصروف الاندثار) بينما خلال السنة المالية 2013 بلغ 25034631 دينار (الزيادة في مصروف الاندثار) وهذا الفرق اي الزيادة في مصروف الاندثار خفض صافي الربح بالشركة فتلاحظ ان صافي الربح قبل التغيير كان 182134569 دينار بينما بعد التغيير انخفض صافي الربح وبلغ 159049168 دينار وهذه الانخفاض بالتالي يخفض من مبلغ ضريبة الدخل على الشركة وهذا يعني قبول فرضية البحث وبالأستناد الى ذلك ونتجة لتأثر ضريبة الدخل بسبب تغير السياسة المحاسبية وتطبيقها باثر رجعي ولأن المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 يركز على ان اي آثار ضريبية تتم نتيجة تغيير السياسة المحاسبية يتم معالجتها والافصاح عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 ضرائب دخل يتم تسجيل القيد المحاسبي لتعديل الفروقات خلال السنة المالية 2012 ، 2013 وكما مبين ادناه :

ـ يسجل القيد ادناه بتاريخ 2014/12/31 عندما تنخفض الضريبة على الشركة نتيجة تغيير السياسة المحاسبية وتطبيقها بأثر رجعي :

من مذكورين

ح / الاثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية

ح/ اصول ضريبية مؤجلة

الى ح / مخصص اندثار الموجودات .

ـ يسجل القيد ادناه بتاريخ 2014/12/31 عندما ترتفع الضريبة على الشركة نتيجة تغيير السياسة المحاسبية وتطبيقها باثر رجعي :

من ح / الاثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية

الى مذكورين

ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

ح / مخصص اندثار الموجودات

وهنا يجب الاشارة الى ان حساب الاثر المتراكم يقفل في حساب الارباح المحتجزة بينما السنة المالية التي تم فيها تغيير السياسة المحاسبية (2014/12/31) يتم حساب الاندثار فيها بموجب الطريقة الجديدة وهي طريقة مجموع ارقام السنين اما فيما يتعليق بالاثر على الميزانية العمومية فنلاحظ من خلال الاطلاع على الميزانية العمومية الجزئية للشركة عينة البحث ان رصيد الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية في بداية السنة المالية 2013 قبل اجراء التغيير في السياسة المحاسبية قد بلغ 351000000 دينار بينما عند التغيير في السياسة المحاسبية اي استخدام طريقة جديدة في احتساب الاندثار نلاحظ ان القيمة الدفترية

للموجودات الثابتة انخفضت بشكل واضح حيث بلغت 313982683 دينار وكذلك الحال في نهاية السنة المالية 2013 بلغت القيمة الدفترية للموجودات الثابتة قبل التغيير في السياسة المحاسبية 302000000 دينار بينما بعد التغيير بلغت القيمة الدفترية للموجودات 239948052 دينار اما فيما يتعلق بنهاية السنة المالية 2014 وبالاستناد على تاريخ تغيير السياسة المحاسبية للشركة اي تغيير طريقة احتساب الاندثار بالشركة فانة سيتم اعتماد الطريقة الجديدة لاحتساب الاندثار وتكون القيمة الدفترية للموجودات الثابتة 177896104 دينار كما مبين سابقا في الكشف السنوي للموجودات الثابتة واندثاراتها للسنة المالية 2014 بينما حساب الاحتياطيات بالميزانية العمومية ينخفض نتيجة انخفاض صافي الربح في كشف الدخل .

2. **التطبيق بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية عندما يكون التطبيق بأثر رجعي غير عملي :** لتطبيق هذه الحالة على الشركة عينة البحث نفرض ان الشركة خلال السنة المالية 2014 لم يتوفر لديها معلومات كافية عن المباني والمنشات والطرق ولتوفير هذه المعلومات حول هذا الموجود وكذلك القيمة العادلة والعمر الانتاجي والقيمة المتبقية المقدرة ومبلغها القابل للأندثار في بداية السنة المالية 2014 قامت الشركة بأجراء مسح هندسي في نهاية السنة المالية 2013 ألا أن هذا المسح لم يتوصل الى أدلة او أساس يمكن الاعتماد علية وبالأستناد الى ذلك أقرت الادارة انه من غير العملي تطبيق التغيرات بأثر رجعي وأنما يمكن تطبيق هذه التغيرات بأثر مستقبلي اي من بداية السنة المالية 2014 وكما يلي :

ـ معلومات خاصة بالمباني والمنشأت والطرق قبل المسح :

كلفة المباني والمنشأت والطرق في 1/1/ 2012 = 250000000 دينار

يطرح مخصص الاندثار = 48000000

القيمة الدفترية في 31/ 12 / 2013 = 202000000

مصروف الاندثار السنوي = 24000000

ـ المعلومات الخاصة بالمباني والمنشأت والطرق بعد المسح :

نفرض ان القيمة الدفترية للمباني والمنشأت والطرق بعد اعادة التقييم = 210000000

القيمة المتبقية المقدرة = 20000000

العمر المتبقي للموجود = 7 سنوات

الاندثار للمباني والمنشأت والطرق للسنة المالية 2014 = (210000000 – 20000000) ÷ 7 = 27142857

من خلال الاطلاع على الافتراض اعلاه والمتعلق بالشركة عينة البحث يمكن القول ان التغيير بالسياسة المحاسبية في الشركة لا يمكن تطبيقة بأثر رجعي وأنما سيتم تطبيقها خلال السنة المالية 2014 والسنوات التي تليها .

3 ـ 4 : التغيير في التقديرات المحاسبية :

بالأستناد على كشف الموجودات الثابتة واندثاراتها كما في 12/31 /2012 نلاحظ ان وسائل النقل كلفتها التاريخية 100000000 دينار بتاريخ 1/1/ 2012 وقدر عمرها 6 سنة بينما القيمة المتبقية في نهاية العمر 10000000 دينار وطريقة حساب الاندثار هي القسط الثابت ولو فرضنا ان الشركة عينة البحث ارادة ان تغيير في التقديرات المحاسبية المتعلقة بهذا الموجود نتيجة حصولها على معلومات جديدة بتاريخ 2014/1/1 متعلقة بالموجود اعلاه لم تكن متوفرة سابقاً وهذه المعلومات تقدر عمر الموجود الثابت 6 سنوات اعتبارا من تاريخ الحصول عليها كما انها اعادة تقدير القيمة المتبقية (الانقاض)

22000000 دينار ولتوضيح هذا التغيير في التقديرات المحاسبية وكذلك بيان الآثار الضريبية التي ترافق هذا التغيير على الشركة عينة البحث يمكن اتباع مايلي :

مصرروف الاندثار الجديد بتاريخ 2014/1/1 =(القيمة الدفترية للأصل – القيمة المتبقية المعاد تقديرها) ÷ العمر المتبقي.

مصروف الاندثار الجديد بتاريخ 2014/1/1 = (70 مليون – 22 مليون) ÷ 6 = 8000000 دينار

ومن خلال ذلك نلاحظ ان مصروف الاندثار لهذا الموجود انخفض من 15000000 دينار سنوياً الى 8000000 دينار سنوياً وهذا بالطبع سيؤثر على كل من صافي الربح في كشف الدخل وكذلك على الموجودات الثابتة والاحتياطيات بالميزانية العمومية حيث نلاحظ ان صافي الربح بكشف الدخل للسنة المالية 2014 قبل التغيير يبلغ 126399635 دينار بينا بعد التغيير ونتيجة لأنخفاض مصروف الاندثار بهذه السنة حيث كان قبل التغيير 49000000 دينار بينما بعد التغيير وبسبب انخفاض مصروف الاندثار لوسائل النقل اصبح المصروف الكلي للاندثار 42000000 دينار سيرتفع اي صافي الربح سيكون بعد التغيير 133399635 دينار وبسبب هذا التغيير سيتأثر مبلغ الضريبة وهذا يعني قبول فرضية البحث ويتم معالجة الفرق بالضريبة محاسبياً بأستخدام حساب اصول ضريبية مؤجلة او التزامات ضريبة مؤجلة أما فيما يتعلق بالميزانية العمومية فنلاحظ ارتفاع بمبلغ الموجودات الثابتة الكلي نتيجة ارتفاع القيمة الدفترية لوسائل النقل بسبب انخفاض قسط الاندثار السنوي وكذلك ارتفاع في قيمة الاحتياطيات نتيجة ارتفاع صافي الربح في كشف الدخل .

3 ـ 5 : تصحيح الاخطاء

ان تبني الشركة عينة البحث للمعيار المحاسبي الدولي رقم 8 يتطلب استخدام معالجات محاسبية لتصحيح الاخطاء المتعلقة بالسنوات السابقة وبأثر رجعي وفي حال عدم القدرة على تحديد الأثر المتراكم يتم التصحيح بأثر مستقبلي ولتوضيح ذلك نفرض ان الشركة عينة البحث ومن خلال المحاسب اكتشف خلال السنة المالية 2014 بانة لم يتم اثبات مبلغ مصروف الاندثار الكلي للسنة المالية 2013 البالغ 49000000 دينار وكما مبين بكشف الدخل بالجدول رقم (11) لشركة عينة البحث :

الجدول رقم (11) كشف الدخل

التفاصيل	2013
ايراد النشاط الجاري	
ايراد النشاط الجاري	413745000
مجموع ايرادات النشاط الجاري	413745000
مصروفات النشاط الجاري	
الرواتب والاجور	132136500
المستلزمات السلعية	243135050
المستلزمات الخدمية	86588065
خدمات التشغيل	1743631
فوائد وايجارات الاراضي	4140000
م. الاندثارات	—
الضرائب والرسوم	7871300
مجموع مصروفات النشاط الجاري	475614546
عجز العمليات الجارية	61869546
الايرادات التحويلية والاخرى	
فوائد ومشاركات	292685430
الايرادات الاخرى	1293300
مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	293978730

المصروفات التحويلية والاخرى	
المصروفات التحويلية	974615
المصروفات الاخرى	——
مجموع المصروفات التحويلية والاخرى	974615
الفائض القابل للتوزيع	231134569

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

بعد لاطلاع على كشف الدخل الذي لم يسجل به مصاريف الاندثار نتيجة خطأ من قبل المحاسب بالشركة ندرج ادناه كشف الدخل المعدل للسنة المالية 2013 ،2014 الذي يبين لنا تصحيح الخطا باثر رجعي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) وكما مبين بكشف الدخل في الجدول رقم (12) .

الجدول رقم (12) كشف الدخل بعد تصحيح الخطأ

التفاصيل	2013 معدلة	2014
ايراد النشاط الجاري		
ايراد النشاط الجاري	413745000	198411612
مجموع ايرادات النشاط الجاري	413745000	198411612
مصروفات النشاط الجاري		
الرواتب والاجور	132136500	140923250
المستلزمات السلعية	243135050	113072380
المستلزمات الخدمية	86588065	74570992
خدمات التشغيل	1743631	2362907
فوائد وايجارات الاراضي	4140000	20000000
م. الاندثارات	49000000	49000000
الضرائب والرسوم	7871300	14569900
مجموع مصروفات النشاط الجاري	524614546	414499429
عجز العمليات الجارية	110869546	216087817
الايرادات التحويلية والاخرى		
فوائد ومشاركات	292685430	343351282
الايرادات الاخرى	1293300	——
مجموع الايرادات التحويلية والاخرى	293978730	343351282
المصروفات التحويلية والاخرى		
المصروفات التحويلية	974615	863830
مجموع المصروفات التحويلية	974615	863830
الفائض القابل للتوزيع	182134569	126399635

المصدر (سوق العراق للأوراق المالية ، دليل الشركات 2016 /2017 ، بتصرف من قبل الباحث)

وهنا تبين لنا عملية تصحيح الخطأ وبشكل واضح التاثير على صافي الربح حيث نلاحظ ان صافي الربح للسنة المالية 2013 سنة وقوع الخطا بلغ 231134569 دينار بينما ينخفض بشكل واضح عند تصحيح الخطأ بأثر رجعي ويصبح 182134569 دينار وهذا دليل على تأثر مبلغ الضريبة نتيجة تصحيح الخطأ اي ان مبلغ الضريبة بهذه الحالة سينخفض بسبب انخفاض صافي الربح وهذا يعني ايضاً قبول فرضية البحث اما فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لهذه الحالة فهي كما مبينة بالقيد الآتي :

من مذكورين ح/ مصروف الضريبة

ح/ اصول ضريبية مؤجلة

الى ح / النقدية او البنك .

ويمكن استخدام حساب التزامات ضريبية مؤجلة في حالة حدوث عكس الحالة اعلاه اي أرتفاع في مبلغ الضريبة نتيجة ارتفاع صافي الربح سببب تصحيح خطأ معين من قبل المحاسب وكما مبين بالقيد أدناه :

من ح/ مصروفات ضريبية

الى مذكورين

ح/ التزامات ضريبية مؤجلة

ح/ النقدية

وهنا يجب الاشارة الى انه في حالت عدم القدرة على تحديد الاثر التراكمي لخطأ معين على الفترات السابقة يتم بهذه الحالة تصحيح الخطأ بأثر مستقبلي من اول تاريخ عملي .

المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

اولاً : الأستنتاجات

1. ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و(12) يكمل احدهما الاخر عند التطبيق وذلك لان اي آثار ضريبية تحدث نتيجة تطبيق المعيار(8) يتطلب معالجتها وفقا للمعيار رقم (12) .
2. ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) له تأثير مباشر على ضراب الدخل وقد يؤدي الى تخفيض مبلغ الضريبة او زيادتها خصوصا عند اجراء تغيير في السياسة المحاسبية او الطرق والتقديرات المعتمدة وتصحيح الاخطاء بالشركة وهذه يحقق العدالة والانصاف .
3. التعرف على الآثار الضريبية والمعالجات المحاسبية لها نتيجة التغير في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وتصحيح الاخطاء التي تحدث بالفترات السابقه .
4. ان تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و(12) يؤثر على كل من قائمة الدخل والميزانية العمومية .
5. التعرف على كيفية وضع معالجة محاسبية للفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والتي تحدث نتيجة تبني الشركة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) .
6. ازالة الغموض وعدم الفهم عن بعض المفاهيم ذات الصله بالضريبة والمعالجات المحاسبية الخاصة بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

ثانياً : التوصيات

1. ينبغي على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المسؤول على وضع المعايير في العراق العمل على اجراء دراسات وبحوث وورش عمل للوقوف على اهم نقاط الضعف والقوة في المعايير المطبقة بالعراق بشكل عام والمتعلقة بضريبية الدخل بشكل خاص القاعدة العراقية رقم (13) لكي يتم التحول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .
2. يتطلب من الادارة معرفة الآثار الضريبية التي تحدث بالشركة نتيجة تبني وتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) والعمل على معالجتها محاسبياً بأستخدام المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
3. ينبغي الحد من الحرية التي تتمتع بها الشركات في اختيار طرائق التقدير والتقييم ووضع السياسات المحاسبية لكي يتم تدريجياً الانتقال الى توحيد العمل المحاسبي وذلك يتم بشكل متكامل عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .
4. نشر الوعي لدى الشركات والادارة الضريبية لكي تؤمن بأهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) و (12) مع التأكيد على الاستفادة من الخبراء والاستشاريين لكي يتم التعامل مع الفروقات والاختلافات بين التشريات الضريبية والمعيار المحاسبي .

مصادر البحث

المصادر العربية :

1. احمد ، اسامة علي ،" دراسات في الفكر المحاسبي الضريبي مدى التوافق بين احكام التشريع الضريبي المصري ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بضريبة الدخل ،" كلية التجارة ،جامعة عين شمس ، مصر ، 2008.
2. أبو نصار ، محمد و حميدات ، جمعة،"معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية "، عمان ، الاردن ، ط3 ، 2016 .
3. بدوي ، محمد وعثمان ،الاميرة ،" المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق "، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر، 2007.
4. الفار، شرقاوي عبد الظاهر ،"اثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،القاهرة 2010 .
5. العجيلي ، عمر تركي هزاع ، رسالة ماجستير ،" اثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل على القوائم المالية "، قسم المحاسبة والتمويل ــ كلية الاعمال ـــ جامعة الشرق الاوسط 2012 / 2013 .
6. التميمي ، خديجة كاظم ،" المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل ،" مجلة دراسات البصرة ،العدد 16 ، 2013 .
7. الشيرازي ، عباس مهدي ،" نظرية المحاسبة "، الكويت ، ط1، ذات السلاسل ، 1990 .
8. الرمحي ، نضال محمود ونصار، طارق عبد الواحد والذيبة ، زياد عبد الحليم ،" مبادئ المحاسبة المالية "، دار المسيرة للنشر، عمان ، ط2 ، ج1 ، 2013 .
9. الفار ، شرقاوي عبد الواحد ،" أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والافصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري ،" رسالة ماجستير ، الاكادمية العربي للعلوم المالية والمصرفية ، مصر ، 2010 .
10. القشي ، ظاهر شاهر ،" معايير المحاسبة الدولية ، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل ،" جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009 .
11. خليفة ، محمد عبد العزيز ، " الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء احكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ، بدون ناشر ، مصر ، 2008 .
12. لطفي ، أمين السيد ،" فلسفة المحاسبة عن ضريبة الدخل "،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، الاسكندرية ، مصر ، 2007 .
13. مصطفى ، عبد العزيز السيد ،" المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية ،" مجلة المحاسبة والادارة والتأمين ، المجلد 37، العدد 51 ، جامعة القاهرة ، 1997 .
14. محمد ، جمال كامل ،" أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والافصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات ،" رسالة ماجستير ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2011 .
15. متولي ، محمد موسى ،" أثر اختلاف المعالجات المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة ،" رسالة ماجستير ، جامعة الاسكندرية ، مصر ، 2011 .
16. مجلس معايير المحاسبة الدولي ، معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب دخل ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2011 .
17. نور ، عبد الناصر ابراهيم وصيام ، وليد زكريا والخداش ، حسام الدين مصطفى ،" أصول المحاسبة المالية "، دار المسيرة للنشر ، عمان ، ط 5 ، ج 2 ، 2015 .

المصادر الاجنبية :

1. Dotan, A., (2002), "On The Value of Deferred Taxes"**, Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, Vol. (28), Issue (2), Available on: http://www.ssrn.com.
2. Jagwani, B., (2008), "**Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has the Dust Finally Settled in India?** ", Available on: http://www.ssrn.com.

3. Martin, J. & Vernon. M. (2001), " SFAS109 Accounting for Income Taxes: An Overview with Examples", **National Public Accountant**, Vol.(46), No. (1) .