

المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة

م.م خديجة كاظم النميمي
جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد
قسم العلوم المالية والمصرفية

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، وتحديد إذا ما كان التزام الشركات بالمعايير المحاسبية الدولية، والمحلية، وبضمنها المعيار موضوع البحث يرتبط بكفاءة مكونات بيئة العمل المحاسبي العراقية وتطورها، والمتمثلة بالأنظمة المحاسبية المطبقة في الشركات، والقوانين المنظمة للعمل المحاسبي، ومعدي القوائم المالية ومستخدميها والجهة المصدرة للمعايير المحاسبية. فضلا عن التعرف على أهم التحديات، أو الصعوبات التي تحد من استخدام المعيار موضوع البحث.

ولتحقيق أهداف الدراسة، واختبار فرضياتها، تم تصميم استبانة وزعت على عينة من محاسبي عدد من الشركات المساهمة العاملة في محافظة البصرة ومدققها، وكذلك عدد من مراقبي الحسابات ومخمني الشركات في الهيئة العامة للضرائب في المحافظة. وتم تحليل البيانات المجمعة بواسطة الاستبانة باستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية، والتحليلية، وباستخدام حزمة التحليل الإحصائي (SPSS). وأظهرت نتائج التحليل، إن الشركات المساهمة العراقية لم تلتزم بتطبيق متطلبات المعيار المحلي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، وإن بيئة العمل المحاسبي في العراق بوضعها الحالي غير ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية، وبضمنها المعيار موضوع البحث، وأن هناك صعوبات تحد من استخدام المعيار موضوع البحث. وخلصت الدراسة إلى تقديم جملة من المقترحات .

Abstract

This study aimed to show the extent of the commitment of companies to contribute to Iraq's application of the requirements of Accounting Standard Iraqi XIII Accounting for income tax, and determine if McCann companies adhere to international accounting standards, and local communities, including the standard in question is linked to efficient components of the work environment accounting of Iraq and its development, and of systems of accounting applied in the companies, and the laws governing the work of accounting, and preparers and users of financial statements and the issuer of accounting standards. As well as identify the most important challenges or difficulties that limit the use of the standard in question.

To achieve the objectives of the study, and testing of hypotheses, design of questionnaire was distributed to a sample of an accounting of the number of companies operating in the province of Basra and Medkekayaa, as well as a number of auditors and assessors companies in the General Commission for Taxes in the province. Collected data were analyzed using the mediated resolution descriptive statistical methods, and analytical, and using statistical analysis package (SPSS). The results of the analysis, the companies contribute to Iraq has not committed to implement the requirements of the standard local XIII Accounting for income tax, and the work environment accounting in Iraq in its present state is suitable for the application of international accounting standards, or local, including the standard in question, and that there are difficulties limit the use of the standard in question. The study concluded to provide a set of proposals.

المقدمة:-

تعد القوائم المالية، وهي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، المدخلات الرئيسية لعملية اتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدمي هذه القوائم بالنظر لما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية، واعتمادية، كونها تمثل نتائج عمل محاسبي منظم بدءاً من تسجيل العمليات المالية، ولغاية إعداد الكشوف، والتقارير الختامية، وما يرافقها من تدقيق مستمر داخلي وخارجي؛ لذا سعت الجمعيات المهنية المحاسبية إلى إصدار مجموعة من المعايير، والنشرات المحاسبية التي تنظم العمل المحاسبي على مستوى دولي، وإقليمي، ومحلي، وتحديث، أو تعديل هذه المعايير كلما دعت الحاجة لذلك، فضلاً عن إصدار المعايير الجديدة حسب المستجدات في الظروف الاقتصادية والسياسية والتكنولوجية.....الخ. وفي ظل التطورات الاقتصادية في العراق من خصخصة المشاريع، وتشجيع الاستثمار الأجنبي، والاتجاه نحو السوق الحر، ومحاولة الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، كان على المحاسبة، بصفقتها أداة لخدمة الاقتصاد، أن تسير هذه التطورات، وأن تتبنى القواعد المحاسبية المستجدة التي نصت عليها المعايير المحاسبية المحلية كخطوة أولى لتبني المعايير المحاسبية الدولية في إعداد القوائم المالية وعرضها. إذ تمثل المعايير المحاسبية المرتكزات الأساسية لعمل المحاسب، والقواعد التي يستند عليها عند إعداد القوائم المالية، وهي تسهم بلاشك في تحسين نوعية المعلومات المعروضة في هذه التقارير. لذا تضمنت القوانين المنظمة للعمل التجاري في العديد من الدول نصوصاً ألزمت بموجبها الشركات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية، وكذا الحال بالنسبة لأسواق المال التي تلزم الشركات المسجلة فيها بإعداد قوائمها المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية لضمان الشفافية، والمصداقية في المعلومات المنشورة في هذه القوائم، فضلاً عن إمكانية إجراء مقارنة بين قوائم الشركات التي تعد وفقاً لمعايير وأسس موحدة لتقييم أدائها، أو لاتخاذ أي قرار بشأنها.

إن مسألة إعداد القوائم المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية لا يحظى باهتمام كافٍ في العراق لا في نصوص القوانين المنظمة لعمل الشركات، ولا

من جانب سوق بغداد للأوراق المالية، على الرغم من أن مجلس المعايير المحاسبية، والرقابية العراقي يحاول جاهدا مواكبة التطورات الاقتصادية في البلد، وإصدار المعايير التي تلائم بيئة العمل المحاسبي في العراق، ومن ضمنها المعيار الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، الذي يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للتأثيرات الضريبية الناتجة من الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي، وصافي الدخل الضريبي، والوفورات من استخدام الخسائر المدورة، وتوضيح كيفية قياسها، وعرضها في القوائم المالية .

من هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على المعيار المحاسبي العراقي الخاص بضريبة الدخل، وبيان مدى التزام الشركات بتطبيقه، وأهم المعوقات التي تحد من استخدامه من وجهة نظر معدي القوائم المالية، والمدققين، والإدارة الضريبية بصفتها أحد المستخدمين لهذه القوائم، والجهة التي لها علاقة مباشرة بموضوع المعيار .

أولاً: منهجية الدراسة

١ - أهمية الدراسة

إن اختلاف مفهوم الدخل بين الفكر المحاسبي، والضريبي؛ بسبب اختلاف هدف كل منهما، إذ تهدف المحاسبة إلى خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية سواء كانوا مالكين أم إدارة أم مقرضين أم الهيئات الحكومية في حين تهدف المحاسبة الضريبية إلى توفير المعلومات؛ لأجل تحديد مقدار الضرائب المترتبة على المكلفين إلى الهيئات الضريبية، فقد أدى ذلك إلى حصول فروقات بين الدخل المحاسبي، والدخل الضريبي؛ لذا تم إصدار المعيار المحاسبي الخاص بمحاسبة ضريبة الدخل الذي يعالج التأثيرات الضريبية الناتجة من تلك الفروقات.

وأهمية البحث تنأتى من الموضوع الذي يعالجه، إذ يستعرض متطلبات المعيار المحاسبي العراقي الخاصة بمحاسبة ضريبة الدخل، وبيان مدى اطلاع، ومعرفة محاسبي الشركات، والمدققين، والعاملين في الهيئة الضريبية بهذا المعيار. وبيان فيما إذا كانت الشركات تلتزم بتطبيقه وبيان أهم التحديات والصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار .

٢- مشكلة الدراسة:

تتجلى مشكلة البحث في عدم تقيد الشركات المساهمة العراقية بالمعايير المحاسبية الدولية، والمحلية عند إعداد القوائم المالية وعرضها، وبضمنها المعيار المحاسبي العراقي الخاص بمحاسبة ضريبة الدخل، إذ تهمل الشركات الاعتراف، والعرض للمعلومات المتعلقة بالضرائب المؤجلة الناتجة من الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي، والدخل الضريبي وكذلك الوفورات من استخدام الخسائر المدورة، وهذا سيؤدي . بالطبع . إلى نقص المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية، وعدم كفايتها لتلبية احتياجاتهم المختلفة، ومنهم الإدارة الضريبية.

٣- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- ١- استعراض متطلبات المعيار المحاسبي الثالث عشر الخاص بضريبة الدخل .
- ٢- استقراء القوائم المالية المنشورة لبعض الشركات المساهمة العراقية لبيان فيما إذا كانت تلتزم أو لا تلتزم بتطبيق المعيار موضوع البحث .
- ٣- بيان نوع العلاقة بين مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدميها .
- ٤- إبراز مدى توافق بيئة العمل المحاسبي في العراق لمتطلبات المعيار موضوع البحث .
- ٥- إظهار دور التعليم المحاسبي في العراق في تحقيق التوافق بين بيئة العمل المحاسبي ومتطلبات المعيار .
- ٦- بيان دور القوانين المنظمة لعمل الشركات في إلزامها بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والمحلية بضمنها المعيار موضوع البحث .
- ٧- التعرف على أهم التحديات والصعوبات التي تحد من استخدام المعيار موضوع البحث.

٤- فرضيات الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة؛ ولتحقيق أهداف الدراسة تقترح الباحثة الفرضيات

الآتية:

الفرضية الأولى: لا تلتزم الشركات المساهمة العراقية بمعيار محاسبة ضريبة الدخل الثالث عشر الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

الفرضية الثانية: إن بيئة العمل المحاسبي العراقية ملائمة لمتطلبات المعيار موضوع البحث. وتشتق من الفرضية الرئيسة الثانية الفرضيات الفرعية الآتية :

الفرضية الفرعية الأولى: تمتلك الشركات المساهمة كوادر محاسبية لديها كفاءة ومهارة مهنية عالية للتعامل مع متطلبات المعيار موضوع البحث .

الفرضية الفرعية الثانية : توجد قوانين تلزم الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية وبضمنها المعيار موضوع البحث.

الفرضية الفرعية الثالثة : إن الأنظمة المحاسبية للشركات المساهمة بوضعها الحالي مهيأة لتطبيق المعيار موضوع البحث .

الفرضية الفرعية الرابعة: إن مستخدمي القوائم المالية وتحديد الإدارة الضريبية غير مدركين لأهمية المعلومات التي يفصح عنها حسب ما جاء في المعيار موضوع البحث.

الفرضية الفرعية الخامسة: تساهم الأطراف المستخدمة، والمستفيدة من المعايير المحاسبية مع مجلس المعايير المحاسبية، والرقابية العراقي بوضع المعايير وبضمنها المعيار موضوع البحث.

الفرضية الثالثة: لا توجد أية صعوبات في فهم متطلبات المعيار موضوع البحث تحد من استخدامه .

٥- محددات الدراسة:

اقتصرت الدراسة على استخدام أداة واحدة هي المقياس الذي أعدته الباحثة،

وتحدد هذه الدراسة بصدق المقياس وثباته، كما تتحدد الدراسة بطريقة اختيار العينة.

٦- أسلوب جمع البيانات وعينة البحث:

لتحقيق أهداف البحث، واختبار فرضياته اعتمدت الباحثة المنهج الوصفي، والتحليلي، واستخدمت المصادر الآتية في جمع البيانات :

١. الجانب النظري : اعتمدت الباحثة في الجانب النظري على المراجع من كتب ودوريات، ومواقع الانترنت .

٢. الجانب العملي : اعتمد هذا الجانب على أسلوبين:

أ- بالرجوع إلى القوائم المالية السنوية الصادرة عن الشركات المساهمة العراقية للأعوام من ٢٠٠٢-٢٠٠٩ لفحص هذه القوائم وتحليلها بهدف التحقق من الفرضية الأولى التي تنص على أن هذه الشركات غير ملتزمة بتطبيق المعيار موضوع البحث.

ب- ولغرض اختبار الفرضيتين الثانية، والثالثة، تم تطوير استمارة استبيان وزعت على عينة البحث المكونة من محاسبي بعض الشركات المساهمة العاملة في البصرة ومدققها، ومراقبي الحسابات، ومخمني الشركات في الهيئة العامة للضرائب . حيث تم توزيع (٨٠) استمارة منها (٥٨) استمارة على المحاسبين، والمدققين، ومعهم مراقبي الحسابات ، و(٢٢) استمارة على مخمني الضرائب. وبلغت عدد الاستثمارات المستلمة (٧١) استمارة استبعدت منها خمس استمارات لعدم اكتمال الإجابات فيها، والباقي (٦٦) استمارة بنسبة استجابة (٨٢,٥ %) وهي نسبة استجابة جيدة . ويوضح الجدول رقم (١) عدد الاستثمارات المسلمة والمستلمة ونسبة استجابة أفراد العينة .

جدول رقم (١) توزيع عينة البحث ونسبة الاستجابة

المجموع	مخمني الضرائب	محاسبين ومدققين	الاستثمارات
٨٠	٢٢	٥٨	عدد الاستثمارات الموزعة
٦٦	١٩	٤٧	عدد الاستثمارات المستلمة
%٨٢,٥	%٨٦,٤	%٨١	نسبة الاستجابة

٧- إجراءات الدراسة:

تمت الإجابة عن أسئلة الدراسة عبر إطارين هما:

الأول: نظري تناول معيار ضريبة الدخل في العراق، عبر الاطلاع على الأدب النظري الذي كتب حول هذا الموضوع.

الثاني: ميداني واشتمل على أداة قياس وظفت لقياس متغيرات الدراسة، وطبقت على عينة ممثلة لمجتمع المحاسبين العاملين في العراق. من جانب آخر، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي مدعما بالإحصائيات الميدانية للإجابة عن أسئلة الدراسة. ويمكن تحديد أبعاد المنهج الوصفي والإحصائيات الميدانية، إذ تم توزيع استمارات استبيان على عينة من العاملين في مهنة المحاسبة في العراق بهدف قياس إجاباتهم لتحديد واقع متغيرات الدراسة على وفق هذه الإجابات المبنية على أساس مقياس ليكرت الخماسي. وبذلك تمت إجراءات الدراسة على وفق إطارين نظري وميداني.

٨- أسلوب الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته اعتمدت الدراسة الميدانية على الأساليب

الآتية:

أولاً : لغرض اختبار الفرضية الأولى تم الاعتماد على القوائم المالية لعدد من الشركات المساهمة للفترة من ٢٠٠٢-٢٠٠٩.

ثانياً: ولغرض اختبار الفرضيتين الثانية، والثالثة، تم إعداد استمارة استبيان (الملحق ١)، التي تم تصميمها، وتطويرها، وتحكيمها من قبل مجموعة من أساتذة كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة البصرة، وبعض المختصين في هيئة الضرائب، كأداة قياس مناسبة لاختبار هاتين الفرضيتين. وتتكون الاستبانة من ثلاثة أقسام هي:

١ - القسم الأول- يحتوي على المعلومات التعريفية، والخصائص النوعية لعينة البحث

٢- القسم الثاني - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الثانية .

٣ - القسم الثالث - يتضمن مجموعة الأسئلة التي تختبر الفرضية الثالثة .

جدول رقم (٢) أقسام الاستبانة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات البحث

أقسام الاستبانة	المتغير (المحور)	الأسئلة التي تقيس المتغير
القسم الأول	المؤهل العلمي	١
	سنوات الخبرة	٢
	التخصص العلمي	٣
	الدورات التي شارك بها المستجيب	٤
القسم الثاني	مدى توافق بيئة العمل المحاسبي العراقية لمتطلبات المعيار موضوع البحث	١٧-٥
الجزء الأول	بيانات حول مدى كفاءة الكوادر المحاسبية	٨-٥
الجزء الثاني	بيانات حول القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في العراق .	١١-٩
الجزء الثالث	بيانات حول الأنظمة المحاسبية ومدى تهيئتها لتطبيق المعيار .	١٣-١٢
الجزء الرابع	مدى إدراك المستخدمين للقوائم المالية لأهمية المعلومات التي تعرض على وفق متطلبات المعيار موضوع البحث.	١٦-١٤
الجزء الخامس	مدى مساهمة الأطراف المستخدمة للمعايير المحاسبية في وضعها.	١٧
القسم الثالث	مدى وضوح متطلبات المعيار موضوع البحث وفهمه.	١٨

١٠- الأساليب الإحصائية للدراسة:

اعتمدت الباحثة في تحليل إجابات أفراد العينة عن أسئلة الاستبانة على استخدام الحاسب الآلي من خلال الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة التحليل الإحصائي (SPSS)، فقد استخدمت الأساليب الإحصائية الآتية:

المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة

١ - أساليب الإحصاء الوصفي باستخراج النسب المئوية للتعرف على خصائص أفراد العينة، وتحديد الوسط الحسابي الموزون، والانحراف المعياري للقسمين الثاني، والثالث من الاستبانة .

٢ - اختيار (One Sample T-test) لاختبار الفرضيتين الثانية ، والثالثة .
 واستخدم مقياس ليكرت (Likert) المكون من خمس درجات لتحديد درجة أهمية كل فقرة من فقرات الاستبانة، وذلك كما موضح في الجدول رقم (٣) .

الجدول رقم (٣) درجة أهمية فقرات الاستبانة

الأهمية الدرجة	اتفق تماما	اتفق	اتفق إلى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
	٥	٤	٣	٢	١

واعتمد الوسط الحسابي الفرضي (٣) عند تحليل النتائج ، وتم إعطاء الوزن النسبي باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك للاستفادة منها عند تحليل النتائج، كما موضح بالجدول رقم (٤) .

الجدول رقم (٤) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الأهمية	اتفق إلى حد كبير جدا	اتفق إلى حد كبير	اتفق إلى حد متوسط	عدم اتفاق إلى حد ما	عدم اتفاق إلى حد كبير جدا
الوسط الحسابي	أكثر من ٤.٢٥	أكثر من ٣.٥	أكثر من ٢.٧٥	أكثر من ٢-٢.٧٥	٢ فأقل
	٥	٤.٢٥	٣.٥		

١١ - صدق المقياس:

تم عرض المقياس في صورته الأولية على خمسة من الأساتذة المختصين في المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، وقد طلب منهم إبداء الرأي في فقراته، والحكم على جودة صياغة فقراته، وقد قامت الباحثة بإجراء التعديلات الضرورية في ضوء ملاحظات المحكمين.

١٢- ثبات المقياس:

حسب ثبات المقياس باستخراج معامل إلفا كرونباخ لخمس عشرة استمارة استبانة وزعت، وجمعت على عينة من العاملين في مهنة المحاسبة لم يتم تضمينهم في عينة الدراسة. وقد تبين ان معامل إلفا كرونباخ كان 828. وهذا يبين مستوى ثبات داخلي عالٍ يعكس إمكانية اعتماد هذا المقياس في الدراسة.

١٣- مصطلحات الدراسة (تعريف إجرائية):

١- **الدخل الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي):** يمثل الدخل المحاسبي الفرق بين الإيرادات، والمصروفات المحددة وفقاً للمبادئ والأعراف المحاسبية. أما الدخل الضريبي، فيتم احتسابه على وفق قواعد القانون الضريبي لكل بلد، والتي قد تتعارض مع المبادئ المحاسبية. فالدخل الضريبي يمثل الفرق بين الإيرادات، والمصروفات المحددة وفقاً للقواعد والأنظمة الضريبية من جهة، والمعتمد في احتسابها على المبادئ المحاسبية من جهة أخرى. أي أن الدخل الضريبي هو عبارة عن الدخل المحاسبي معدلاً وفقاً للقوانين الضريبية. ومن هنا تبرز مشكلة الفروقات بين الدخلين (المحاسبي، والضريبي) بسبب عدم اتفاق القواعد المحاسبية مع القواعد الضريبية، فكلما اتسعت الفجوة بين الاثنين ازدادت هذه الفروقات؛ لذا يتم تعديل الدخل المحاسبي بإضافة الفروقات أو تنزيلها^(١) وصولاً للدخل الضريبي.

٢- **الفروقات المؤقتة:** تقسم الفروقات بين الدخلين المحاسبي و الضريبي إلى نوعين هما الفروقات المؤقتة والدائمة. فالفروقات المؤقتة هي فروق تنشأ بين الدخل المحاسبي، والدخل الضريبي نتيجة اختلاف متطلبات المعايير، والقواعد المحاسبية عن قواعد، ومتطلبات التشريع الضريبي، وتتعرض آثار هذه الفروقات في فترات مالية قادمة، ويمكن أن تأخذ هذه الآثار احد الشكلين الآتيين (القشي، ٢٠٠٩، ص٤١):

- فروق قابلة للاقتطاع مستقبلاً : وهي فروق مؤقتة ينشأ عنها زيادة في العبء الضريبي في الفترة الحالية، ونقص في عبء الضريبة في فترة، أو فترات قادمة.

• فروق خاضعة للضريبة مستقبلاً: وهي فروق مؤقتة ينشأ عنها نقص في العبء الضريبي في الفترة الحالية، وزيادة في عبء الضريبة في فترة، أو فترات قادمة.

٣- الفروقات الدائمة: وهي تمثل الفروق التي تنشأ بين الدخل المحاسبي، والدخل الضريبي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتفقة مع القواعد، والمبادئ المحاسبية، ولا تتعكس آثار هذه الفروق على فترات مالية مستقبلية (القشي، ٢٠٠٩، ص ٤١). ومن الواضح ان الفروقات الدائمة لا تؤثر إلا على فترة حدوثها، ولا ينتج عنها أية آثار مستقبلية، بمعنى آخر عدم وجود مبالغ خاضعة للضريبة، أو قابلة للاقتطاع في فترة، أو فترات مالية قادمة ؛ لذا نجد إن المعيار المحاسبي الخاص بـضريبة الدخل(المعيار الدولي أو المحلي) قد وضع أساساً لمعالجة الآثار الناتجة عن وجود الفروقات المؤقتة بين الدخلين المحاسبي والضريبي.

٤- المعايير المحاسبية: المعايير هي مقاييس لأداء النشاطات مقارنة بأشياء أخرى على وفق أسس محددة بالأنظمة، والمواصفات من قبل إدارة المنظمة. (المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ٢٠٠٧، ص ٨٤٢) . وفي مجال المحاسبة ، يستخدم المعيار كمرشد أساس لقياس العمليات، أو الأحداث التي تؤثر على نتائج الأعمال، والمركز المالي للمنظمة، وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. وقد عرّف مجلس المعايير المحاسبية الدولي المعيار المحاسبي بأنه بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبية معينة، ويتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس، والعرض، أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال، وعرض المركز المالي لتلك الوحدة. (IASB, www.iasb.org). ويرى الشيرازي (١٩٩٠، ص ١٢١-١٢٢) ان المعايير هي أولى أدوات التطبيق العملي، وتمثل حلقة الوصل بين النظرية، والتطبيق كما أنها تعبر عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين . وهذا يعني أن اختيار الطرق، والسياسات، والأساليب المحاسبية المستخدمة في تحديد عناصر القوائم المالية ومن ثم تحديد نتيجة النشاط، و المركز المالي يعتمد أساساً على المعايير المحاسبية المطبقة. ومن هنا تأتي أهمية المعايير المحاسبية؛ إذ أن عدم

الالتزام بها قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات، أو الأحداث مما يترتب عليه إظهار نتائج العمل، والمركز المالي على غير حقيقتها . وهذا يؤثر على القرارات التي تتخذ بناء على هذه المعلومات ، وكذلك صعوبة المقارنة بين القوائم المالية لمنشآت عدة أو لمنشأة واحدة لسنوات عدة بسبب اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات، أو الأحداث(خوري ،٢٠٠٦، ص٤٤) عليه يمكن تلخيص أهمية المعايير المحاسبية للمنظمات بالآتي :-

أ- تحديد وقياس الأحداث والعمليات المالية للمنظمة باستخدام الطرق المناسبة للقياس والعرض والإفصاح .

ب- يساعد تطبيق المعايير المحاسبية في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية من خلال تقديم المعلومات الملائمة، والقابلة للفهم، وذات موثوقية عالية لفئات المستخدمين المختلفة .

ج- تسهم المعايير المحاسبية في توحيد الأسس المستخدمة في قياس المعلومات المحاسبية وعرضها والإفصاح عنها مما يمكن من مقارنة نتائج الأعمال والمركز المالي للمنظمات المختلفة أو لفترات عدة للمنظمة الواحدة .

د- يعد التزام المنظمة بالمعايير المحاسبية ضروريا لتقديم معلومات تساعد متخذي القرارات على تقويم نتيجة أعمال المنظمة، ومركزها المالي بصورة أفضل لاتخاذ القرار المناسب.

ثانيا: الإطار النظري للدراسة

- متطلبات المعيار المحاسبي العراقي رقم (١٣) الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل

اقر مجلس المعايير المحاسبية، والرقابية العراقي بجلسته المنعقدة في (٢٠٠١١٥١٧) القاعدة المحاسبية المتعلقة بضريبة الدخل. وهي تتضمن (١٥) فقرة تناولت الهدف من إصدار القاعدة، والتعريف بالمصطلحات المستخدمة، وعرض والإفصاح عن الخسائر المدورة والوفر الضريبي الناتج عن استخدام الخسائر المدورة

في قائمة الدخل. (انظر الملحق رقم ٢). وقد تم تحديد عدد من الملاحظات المتعلقة بمعيار ضريبة الدخل، وهي كالآتي:

١- يطلق مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي على كل معيار يصدر بالقاعدة المحاسبية، وكذا الحال بالنسبة للمعيار موضوع البحث، وترى الباحثة ان استخدام مصطلح معيار اشمل؛ لأنه يتضمن مجموعة من قواعد الاعتراف، والقياس، والإفصاح وليس قاعدة واحدة .

٢- جاء في الفقرة أولاً (الأهداف، والنطاق) إن القاعدة تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل. ومن استعراض فقرات المعيار، أو القاعدة لا نجد فيها ما يشير إلى كيفية احتساب الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة)؛ لان ذلك يعتمد على ما جاء في قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ ، وتعديلاته، والذي حدد الإيرادات، والأرباح الخاضعة للضريبة، والنفقات المسموح بتنزيلها منه ولإعفاءات، والسماحات . ومن ثم أن هدف المعيار يقتصر على المعالجة المحاسبية للتأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة بين الدخلين المحاسبي، والضريبي، والخسائر المدورة وكيفية عرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية .

٣- أكدت القاعدة على موضوع الوفورات الناتجة من استخدام الخسائر المدورة، إذ أن قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) يسمح للمكلف بتنزيل الخسارة المتحققة من مصادر الدخل الناجم في العراق من الأرباح الناجمة من المصادر الأخرى الخاضعة للضريبة عن السنة التقديرية نفسها والمتبقي من الخسارة يمكن ترحيلها إلى السنوات القادمة، وتنزل من دخل المكلف خلال خمس سنوات، بشرط أن تنزل من مصدر الدخل نفسه الذي نتجت عنه، ولا يسمح بتنزيل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة لكل سنة .(الفصل السابع، المادة الحادية عشرة ، قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢) .

لذا فان المعيار افرد موضوعا خاصا للخسائر المدورة ، كما جاء في الفقرات (٦،٧،٨)، وكذلك الفقرات (١٢،١٣) ضمن موضوع الإفصاح، التي أكدت على ضرورة الإفصاح عن الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة في قائمة الدخل

عن الفترة الجارية، والإفصاح عن الخسارة المتبقية التي يمكن الاستفادة منها لتحقيق وفر ضريبي مستقبلاً، إلا أنها لم تحدد كيفية الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، فهل تعرض كأصل أو التزام مؤجل أو مستحق؟ علماً بأن المعيار الدولي المماثل رقم (١٢) يعترف بالمنفعة المتوقعة من الخسائر المدورة كأصل ضريبي يعرض ضمن الأصول في الميزانية حسب مدخل الأصل - الالتزام^(٢). على الرغم من إن بعضهم يرى انه لا يجب الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة تتعلق بالخسائر المدورة بسبب الطبيعة الخاصة للخسائر، واحتمالية عدم تحقق دخل مستقبلاً لكي تستقطع منه خسائر السنوات السابقة لذا يجب تعديل معيار الاعتراف بها من الاحتمال المعقول إلى الاحتمال المرجح (كيسو وويجانت، ١٩٩٩، صص ١٠٣٢-١٠٣٨)

٤ - من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة (١٤) من فقرات المعيار ان تظهر الضريبة المستحقة على الدخل الناتج من النشاطات الاعتيادية، وهذا يتطلب من الشركات إعداد قائمة الدخل متعددة الخطوات للإفصاح عن بنود النشاط الاعتيادي بصورة منفصلة عن تلك البنود الخاصة بالنشاطات غير الاعتيادية .

٥ - بمقارنة المعيار موضوع البحث بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) المماثل له، نجد ان المعيار الدولي عالج الفروق المؤقتة كالتزامات ، أو أصول ضريبية مؤجلة، وعلى النحو الآتي :- (القشي ، ٢٠٠٩، ص ٤).

- أ- الاعتراف بالضريبة المستحقة عن الفترة الحالية، والفترات السابقة كالتزام .
- ب- إذا كان مبلغ الضريبة المدفوع عن الفترة الحالية، أو الفترات السابقة يزيد عن الضريبة المستحقة نتيجة الفروق المؤقتة، فيعترف بالزيادة كأصل .
- ج - اما إذا كان مبلغ الضريبة المدفوع عن الفترة الحالية، والفترات السابقة يقل عن مبلغ الضريبة المستحقة نتيجة الفروق المؤقتة، فيعترف بالنقص كالتزام .
- د - الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر المدورة (الوفر الضريبي المستقبلي كما اسماها المعيار العراقي) كأصل ضريبي .

إما المعيار العراقي، فإنه لم يتطرق إلى المعالجات المذكورة في أعلاه، وإنما اكتفى بتعريف الفروق المؤقتة، والدائمة دون توضيح كيفية معالجتها، والإفصاح عنها في القوائم المالية باستثناء الوفر الضريبي من الخسارة المدورة .

مما سبق يتضح أن مجلس المعايير العراقي يسترشد بالمعايير الدولية في وضع المعايير المحاسبية لكونها أكثر تفصيلاً، وشمولية، وهي وضعت لتطبق على مستوى عالمي إلا أننا نجد أن المعيار موضوع البحث قد اخذ الإطار العام، او الخطوط العامة من المعيار الدولي المماثل، وأهم المعالجات المحاسبية للآثار الضريبية للفروقات المؤقتة التي تعد الهدف الأساس لإصدار هذا المعيار ، واكتفى بمعالجة الوفر الضريبي الناتج من الخسائر المدورة .وترى الباحثة ان هذا النقص في المعالجات، ومتطلبات العرض، والإفصاح للمعلومات التي يتضمنها المعيار يجعل منه غامضاً، ومعقداً، وغير ذي فائدة بالنسبة للمعدي القوائم المالية والمستخدمين لها.

• العوامل المؤثرة على الالتزام بتطبيق المعيار موضوع البحث

من خلال استقراء موضوع البحث، والأدبيات المتعلقة بها حددت الباحثة جملة من أهم العوامل التي تعتقد بأنها تؤثر بشكل مباشر، أو غير مباشر على التزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية عموماً، والمعيار موضوع البحث على وجه التحديد . وندرج في أدناه أهم هذه العوامل :

١ - الجانب القانوني

إن التزام الشركات، والجهات ذات العلاقة بتطبيق المعايير يعتمد أساساً على الوضع القانوني للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية، وطريقة إصدار المعايير فيما إذا كان على شكل توصية، أو بقانون لإكسابه الصفة القانونية الملزمة للجهات ذات العلاقة. وهناك آراء متعددة حول مداخل وضع المعايير المحاسبية فبعضهم يحددها بمدخلين وآخر يحددها بثلاثة، أو أربعة مداخل، ولكن الرأي الغالب هو وجود مدخلان أساسان لوضع المعايير المحاسبية هما:

(Epstein&Mirza,2000,p.2)

أ- مدخل القانون العام: حسب هذا المدخل تتولى جهات مهنية إصدار المعايير المحاسبية، وتنظيم العمل المحاسبي عموماً، كما في بريطانيا، وأمريكا، ودول الكومنولث. وقد ساهم هذا الاتجاه كثيراً في نشوء المحاسبة وتطورها .

ب- مدخل التشريع الحكومي المكتوب: إذ يصدر تشريع من الحكومة لتنظيم العمل المحاسبي وبضمنها المعايير، الأمر الذي أدى إلى دور اقل للقطاع الخاص في صياغة النظرية المحاسبية وتطورها ، كما في فرنسا والمانيا.

ويلاحظ ان لكل مدخل مؤيدين ومعارضين ، ولكن يمكن القول انه إذا أريد الالتزام بتطبيق أمر ما، فانه يجب أن يصدر بقانون؛ لأنه يصبح قانوناً ملزماً ولا يمكن التهرب منه ،لأنه يضع الخاضعين له أمام المسألة القانونية بعكس التوصيات التي يحق للمنظمات الأخذ بها أو عدم الأخذ بها، وكما يذكر كل من

Daley & Tranter (1990, p, 106) ان وضع القواعد، والمعايير التي تحكم شكل المعلومات ومضمونها التي تقدمها المنظمات للأطراف المستخدمة للتقارير المالية هي شكل من أشكال التشريعات؛ وذلك لان المعلومات لايمكن ان تعرض بشكل مرض من دون وجود تشريعات ملزمة؛ لذا يظهر اثر النظام القانوني بوضوح في الدول التي تعد فيها المعايير المحاسبية بقانون كفرنسا، والمانيا مقارنة بالدول التي تعد معاييرها المحاسبية من خلال هيئات مهنية كما في بريطانيا و استراليا (المستوفي ، ٤٨، ٢٠٠٥).

وبالنسبة للعراق، فان مجلس المعايير المحاسبية و الرقابية هو الجهة المصدرة للمعايير المحاسبية ، وجاء في النظام الداخلي له إن قرارات المجلس، أي المعايير التي يصدرها، تعد بمثابة توصيات للجهات ذات العلاقة مالم تتعارض مع التشريعات النافذة (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٨، المادة ثانياً). ومن جانب آخر، نجد أن القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في العراق، كقانون أصول المحاسبات العامة رقم (٢٨) لسنة ١٩٤٠، وقانون الشركات رقم (٢١) لسنة ١٩٩٧، وقانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢، وقانون مسك السجلات رقم (٢) لسنة ١٩٨٥، والنظام المحاسبي الموحد لسنة ١٩٨٣، وغيرها من القوانين التي لم تتضمن نصوصاً تلزم بموجبها الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية.

من ذلك نستخلص أن المعايير الصادرة عن مجلس المعايير العراقي، لا تعد أكثر من كونها توصيات غير مدعومة بتشريعات لتكون قانونا ملزما. فإذا ما أريد إلزام الوحدات الاقتصادية بتطبيق المعايير، فإنه يجب أن تصدر بقانون، لا سيما أن أغلب الوحدات الاقتصادية تطبق النظام المحاسبي الموحد الصادر بقانون^(٣).

٢- دور مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي

نظرا لاختلاف الظروف الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية لكل بلد، فإن المعايير المحاسبية الدولية قد لا تكون ملائمة تماما لجميع دول العالم؛ لذا تسعى بعض الدول لوضع معايير محاسبية خاصة بها، ومسترشدة بالمعايير الدولية، عن طريق مجلس، أو هيئة مهنية تنشأ لهذا الغرض. والعراق أحد هذه الدول التي لديها هيئة مهنية متخصصة بإصدار المعايير، والمتمثلة بمجلس المعايير المحاسبية والرقابية^(٤). وقد أصدر المجلس منذ تأسيسه ولحد الآن أربع عشرة قاعدة، ولكن على الرغم من تلك الانجازات التي قدمها لم يكن له دور في متابعة عملية تطبيق القواعد التي أصدرها، وتذليل أية صعوبات تواجهها، أو عقد ندوات، أو مؤتمرات لشرح كيفية تطبيق تلك القواعد، وأهمية المعلومات التي توفرها لمستخدمي القوائم المالية. حيث أظهرت إحدى الدراسات ان المجلس لم يسهم حتى الآن بحل المشاكل المحاسبية الناتجة من واقع التطبيق العملي الذي يمثل الهدف الأساسي لإنشاء المجلس، وهذا يعود لأسباب عدة منها طبيعة عمل المجلس، وارتباطه بديوان الرقابة المالية الذي يسيطر على مجمل أعماله دون الاهتمام بالأطراف الأخرى (المستوفي، ٢٠٠٥، ص ٢٨٥). وهذا برأينا أمر في غاية الأهمية؛ لان إشراك جميع الأطراف مسألة مهمة لتقبل المعايير، وبهذا الصدد يذكر Horngren بان وضع المعايير المحاسبية نتاج عملية سياسية أكثر مما هو عمل منطقي؛ لان عملية وضع المعايير قرار اجتماعي، والمعايير تضع قيودا على سلوك الناس، ويجب أن يقبل من الأطراف المتأثرة به (بشير، ٢٠١٠، ص ٤).

لذا نرى ضرورة التوفيق بين وجهات النظر للأطراف المؤثرة، والمتأثرة بنتائج العمل المحاسبي، إذا ما أريد تفعيل دور المجلس، وتقبل المعايير من قبل جميع الأطراف، فعلى سبيل المثال، تلتزم جميع المنظمات الأمريكية بالمعايير التي تصدر

عن مجلس المعايير الأمريكي لا لأنها صدرت بقانون، وإنما اكتسبت شرعيتها لاشتراك الجميع بوضعها. فقد أكد مجلس المعايير الأمريكية على شرطين مهمين عند إنشاءه وهما: استقلال مجلس المعايير المحاسبية والمالية، وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط، لاسيما سيطرة مكاتب المحاسبة، وإشراك كافة الأطراف المعنية بعملية التنظيم المحاسبي (الشيرازي، ١٩٩٠، ص ١٣٢). الأمر الذي يجعل المعايير واقعية قدر الإمكان ويكسبها الصفة الشرعية، ومن ثم القبول العام. وهذا يدفعنا للقول انه يمكن الاستفادة من التجربة الأمريكية ليكون عمل مجلس المعايير العراقي أكثر جدية، وفائدة لمعدي القوائم المالية ومستخدميها.

٣- درجة تطور الأنظمة المحاسبية

لكي تحقق المحاسبة هدفها بتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية، فانه ينبغي توفير نظام محاسبي فعال، وقادر على مواكبة التطورات الاقتصادية، والمالية وان يكون مرنا بحيث يسمح بأية تغييرات، أو تعديلات على المبادئ، أو المعايير المحاسبية المستخدمة. وفي العراق، كما هو معروف، يعد النظام المحاسبي الموحد هو النظام السائد في جميع مؤسسات الدولة، واغلب مؤسسات القطاع الخاص، وكان الهدف الأساس من وضع هذا النظام هو ربط حسابات الوحدة الاقتصادية مع الحسابات القومية (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥، ص ١٢). وهذا يعني ان هدف النظام تقديم المعلومات المحاسبية إلى مستخدم واحد هو الدولة بأجهزتها المختلفة، وإهمال حاجات المستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية عن الوحدات الاقتصادية. إذ ترى الباحثة ان النظام المحاسبي الموحد قد قيد المعالجات المحاسبية، والتقارير المالية للشركات منذ صدوره عام ١٩٨٣، ولم تتم مراجعته، أو تطويره ليتلائم مع التغييرات الاقتصادية، والسياسية لاسيما بعد عام ٢٠٠٣، وما تتطلبه المرحلة الجديدة من أنظمة محاسبية متطورة؛ لذا يمكن القول: إن النظام المحاسبي الموحد في وضعه الحالي قد لا يكون مهياً لاستيعاب المستجدات، والتغيرات التي يستلزمها العمل على وفق متطلبات المعايير القائمة، والمستحدثة الدولية، أو المحلية، وبضمنها المعيار موضوع البحث.

٤ - التعليم والتدريب

يعد التعليم والتدريب المحاسبي لمعدي القوائم المالية ومستخدميها من العوامل المهمة، والمؤثرة على الالتزام بتطبيق المعايير، إذ ان درجة تطور النظام المحاسبي، والوسائل، والأجهزة المستخدمة لا يعد كافيا دون توفر كادر محاسبي يمتلك الكفاءة المهنية العالية للتعامل مع موضوع المعايير. وبهذا الصدد يذكر احد الباحثين إن ارتفاع مستوى التعليم وتوفر القوى العاملة، والمؤهلة، والمدربة من أسباب تطور علم المحاسبة في أمريكا، وبريطانيا؛ لذا كانت ولازالت هاتان الدولتان تهيمنان على عملية إصدار المعايير المحاسبية (الجعارت ٢٠٠٨، ص ٢١). إن أهمية كفاءة المحاسب والمدقق وخبرتهما في متابعة التطور المهني، والقواعد، والمعايير المستحدثة ينعكس على اعتمادية المعلومات المالية ومصداقيتها التي تتضمنها التقارير المالية التي يقومون بإعدادها. إذ يرى خوري (٢٠٠٦، ص ٤٤) ان عدم الالتزام بالقواعد، والنظم، والمعايير المحاسبية يؤدي إلى نتائج خطيرة للغاية أهمها نقص الثقة في المعلومات المالية التي تظهرها القوائم المالية مما يؤدي إلى عزوف المستفيدين عنها، والبحث عن وسيلة أخرى لمعرفة الوضع المالي، ونتائج الأعمال للمنظمة.

ومما لا شك فيه ان توافر الكوادر المؤهلة علميا وعمليا يعتمد على وجود نظام متطور للتعليم، والتدريب المهني يتضمن مناهج مستحدثة تهتم بموضوع المعايير المحاسبية، وما يستجد عليها من تغيرات فضلا عن دورات التعليم المستمر للمحاسبين، والمدققين بهدف نشر الوعي المالي، والمحاسبي، ورفع كفاءتهم، وخبراتهم للتكيف مع المتغيرات الاقتصادية، والتكنولوجية المتسارعة.

ومن جانب آخر تفترض اغلب الدراسات ان لدى مستخدمي القوائم المالية المؤهلات المحاسبية الكافية لفهم محتويات التقارير المالية، وكيفية إعدادها، والقواعد، والمعايير المعتمدة في قياس المعلومات وعرضها على سبيل المثال، وفيما يتعلق بالمعيار موضوع البحث، فان الإدارة الضريبية . وهي احد المستخدمين للقوائم المالية . يفترض ان تكون على اطلاع ومعرفة بمتطلبات المعيار، بل ان تكون احد الأطراف المشاركة بوضع المعيار لكونها أهم المستفيدين من المعلومات التي تعرض وفقا للمعيار، ومن ثم، فإنها يجب ان تعي أهمية هذه المعلومات وما هي الفائدة المتوخاة منها. وهذا يتطلب ان تكون الإدارة الضريبية على درجة عالية من الوعي، والخبرة لفهم متطلبات المعيار.

٥ - مدى فهم متطلبات المعيار

إن المعايير تبدو معقدة وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها، أو كيفية استخدام متطلباتها، ولن تقبل من الأطراف المستخدمة، وهذا يجعل المنافع المنتظرة من تطبيقها محل شك؛ لذا يجب التزام الجهة الواضعة للمعايير بجملة من الشروط منها (الشيرازي، ١٩٩٠، ص ١٢٣-١٢٧) :-

أ- صياغة المعايير في ضوء أهداف المحاسبة المالية، وبالاسترشاد بإطار فكري للمحاسبة المالية .

ب - اتساق المعايير مع بعضها، وذلك من خلال رسم خطة متكاملة لبناء المعايير .

ج - ان تكون واقعية، إذ تراعي ظروف البيئة وخصائصها التي ستطبق فيها .

د - سهولة فهم المعايير، وقبولها من جانب المستخدمين يستلزم إشراك جميع الأطراف المتأثرة في عملية إعدادها .

هـ - حيادية المعايير، أي عدم التحيز اتجاه بلوغ نتيجة محددة مقدما .

ثالثا : الدراسة الميدانية وتحليل النتائج

١- وصف عينة الدراسة:

تتركز عينة الدراسة على المحاسبين، والمدققين العاملين في الشركات العراقية المساهمة ومراقبي الحسابات، ومخمني الشركات في الهيئة العامة للضرائب في البصرة. وقد كانت الخصائص الشخصية لعينة الدراسة كالاتي:

١-١ - المؤهل العلمي :

يبين الجدول (٥) ان أعلى نسبة من المستجيبين لفئتي العينة كانوا من حملة البكالوريوس. إذ بلغت النسبة لفئة المحاسبين، والمدققين (٦٣.٨%)، لفئة مخمني الضرائب (٦٣.٢%)، والنسبة الكلية (٦٣.٦%)، وهذا يعني ان نسبة عالية من أفراد العينة مؤهلين تأهيلا أكاديميا جيدا .

المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة

جدول (٥) التكرارات و النسب المئوية للمؤهل العلمي للمستجيبين

المجموع		مخمني الضرائب		المحاسبين والمدققين		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	الشهادة العلمية
١.٥	١		-	٢.١	١	دكتوراه
٣.١	٢		-	٤.٣	٢	ماجستير
٦٣.٦	٤٢	٦٣.٢	١٢	٦٣.٨	٣٠	بكالوريوس
٢٧.٣	١٨	٣٦.٨	٧	٢٣.٤	١١	دبلوم
٤.٥	٣		-	٦.٤	٣	إعدادية فمادون
	٦٦		١٩		٤٧	المجموع

٢-١- التخصص العلمي :

في أدناه جدول يبين التخصصات العلمية لأفراد العينة :

جدول (٦) التكرارات و النسب المئوية للتخصص العلمي للمستجيبين

المجموع		مخمني الضرائب		المحاسبي والمدققين		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	التخصصات
٥٤.٥	٣٦	٦٨.٤	١٣	٤٩	٢٣	محاسبة
٢٥.٨	١٧	٢٦.٣	٥	٢٥.٥	١٢	إدارة أعمال
٩.١	٦	٥.٣	١	١٠.٦	٥	علوم مالية ومصرفية
٦.١	٤		-	٨.٥	٤	اقتصاد
١٤.٥	٣		-	٦.٤	٣	أخرى
	٦٦		١٩		٤٧	المجموع

يتضح من الجدول السابق ان أعلى نسبة من المستجيبين لفئتي العينة هم تخصص محاسبة حيث بلغت النسبة المئوية الكلية (٥٤.٥)، وعلى مستوى كل فئة بلغت هذه النسبة بين المحاسبين، والمدققين (٤٩%)، ولمخمني الضرائب (٦٨.٤) . وهذا يعني قدرة الأفراد المستجيبين على فهم أسئلة الاستبانة، وفهم القواعد والمبادئ، والمعايير المحاسبية التي تعد على أساسها القوائم المالية.

١-٣ - الخبرة العملية :

يظهر الجدول (٧) ان أعلى نسبة من المستجيبين كانوا من ذوي الخبرة، إذ بلغت أعلى نسبة (٤٣.٩%) للفئة التي تتراوح خدمتهم من ١٠-١٥ سنة، و(٢٢.٧%) للفئة التي بلغت خدمتهم أكثر من ٥-١٠ سنوات بمعنى ان (٨٣.٣%) من المستجيبين لديهم خدمة أكثر من ٥ سنوات . وهذا يعني ان اغلب أفراد العينة يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم.

الجدول (٧) التكرارات و النسب المئوية لسنوات الخبرة للمستجيبين

المجموع		مخمني الضرائب		المحاسبى والمدققين		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
٤.٥	٣	-	-	٠.٦.٤	٣	اقل من سنة
١٢.٢	٨	٥.٣	١	١٤.٩	٧	من ١-٥ سنوات
١٦.٧	١١	٥.٣	١	٢١.٣	١٠	من ٥-١٠ سنوات
٤٣.٩	٢٩	٥٢.٦	١٠	٤٠.٤	١٩	من ١٠-١٥ سنة
٢٢.٧	١٥	٣٦.٨	٧	١٧	٨	من ١٥ سنة فأكثر
	٦٦		١٩		٤٧	المجموع

١-٤ - الدورات التدريبية

يبين الجدول (٨) الخاص بالدورات التدريبية ان المستجيبين لم يشتركوا في دورات تدريبية حول المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية ، إذ أشار اغلب المستجيبين إلى ان الدورات التي يشاركون فيها كانت لأغراض الترقية، والترفيه، وهي خاصة في مجال

المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة

عملهم، كالدورات الخاصة بإجراءات التخمين، أو التقدير الضريبي بالنسبة لموظفي هيئة الضرائب، فضلا عن ذلك دخولهم دورات حول النظام المحاسبي الموحد، وتطبيقاته، وبعض موضوعات المحاسبة الأخرى التي ليس لها علاقة بالمعايير المحاسبية، ونسبة قليلة لم تتجاوز (٦.١%) شاركت في دورات حول المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. في حين أجاب (٤٢.٤) بأنهم لم يشتركوا في أية دورة تدريبية .

جدول (٨)

التكرارات و النسب المئوية للدورات التدريبية التي يشارك فيها المستجيبون

المجموع		مخمني الضرائب		المحاسبي والمدققين		الفئة
نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	النسبة	التكرار	الدورات التدريبية
-	-	-	-	-	-	معايير المحاسبة الدولية
-	-	-	-	-	-	معايير المحاسبة العراقية
٦.١	٤	-	-	٨.٥	٤	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
١٦.٧	١١	٤٢.١	٨	٦.٤	٣	المحاسبة الضريبية
٣٤.٨	٢٣	٢١.١	٤	٤٠.٤	١٩	أخرى
٤٢.٤	٢٨	٣٦.٨	٧	٤٤.٧	٢١	لم يشترك
	٦٦		١٩		٤٧	المجموع

٢- نتائج الدراسة:

جدول (٩) الوصف الإحصائي لآراء المستجيبين حول كفاءة الكوادر المحاسبية ومهاراتهم للتعامل مع متطلبات المعيار موضوع البحث

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٥	ليس لدي اطلاع سابق بالمعيار المحاسبي العراقي الخاص بضريبة الدخل .	٤,٣١٨	٠,٨٤٤	٢
٦	لم أتابع ما ينشر من المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية بضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل	٤,٠٩١	٠,٨٩٠	٣
٧	لم تنظم دورات تدريبية للكادر المحاسبي والتدقيقي و الضريبي لبيان أهمية معيار ضريبة الدخل وكيفية تطبيقه من قبل مجلس المعايير المحاسبية أو كليات الإدارة والاقتصاد أو المعاهد العراقية .	٣,٧٥٨	٠,٨٦٠	٤
٨	لم تول كليات الإدارة والاقتصاد و المعاهد الإدارية الاهتمام الكافي بتعليم المعايير المحاسبية وبيان كيفية تطبيقها وأهمية المعلومات المصرح بها وفقا للمعايير وبضمنها معيار ضريبة الدخل .	٤,٣٦٤	٠,٧٩٧	١
	المعدل العام	٤,١٣٣	٠,٨٤٨	

يتضح من الجدول (٩) ان أفراد العينة يتفوقون وبدرجة كبيرة على أنهم لم يطلعوا على المعايير المحاسبية وبضمنها المعيار موضوع البحث بسبب عدم تلقّيهم التعليم الكافي حول المعايير المحاسبية في الكليات والمعاهد التي تدرس العلوم المحاسبية، إذ بلغ أعلى متوسط حسابي لإجابات العينة (٤,٣٦٤) للسؤال رقم (٨)، وكذلك ضعف الاطلاع والمتابعة لما ينشر من معايير من قبل أفراد العينة بمتوسط حسابي (٤,٣١٨) و(٤,٠٩١)، وأخيرا قلة الدورات التدريبية بمتوسط حسابي (٣,٧٥٨). وبلغ المتوسط الحسابي لمجموع أسئلة الجزء الأول الخاص بكفاءة الكادر المحاسبي (٤,١٣٣)، وبانحراف معياري (٠,٨٤٨)، وهذا يشير إلى ضعف الكفاءة والمهارة لدى أفراد العينة حول موضوع المعايير المحاسبية لاسيما المعيار موضوع البحث .

جدول (١٠) الوصف الإحصائي لأراء أفراد العينة حول الأسئلة الخاصة بالقوانين المنظمة للعمل المحاسبي في العراق وعلاقتها بالمعايير المحاسبية

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
٩	إن قانون الشركات لم يلزم الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمحلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل .	٣,١٣٦	١,٠٢١	٣
١٠	لم ينص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل	٣,٩٠٩	٠,٨٣٦	١
١١	إن سوق بغداد للأوراق المالية لم يلزم الشركات المساهمة المسجلة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل	٣,٧٢٧	٠,٩٠٤	٢
	المعدل العام	٣,٥٩١	٠,٩٢٠	

يظهر من الجدول السابق ان هناك اتفاقاً كبيراً بين أفراد العينة، ان القوانين المذكورة في الجدول، والتي تعد أهم القوانين المنظمة للعمل المحاسبي للشركات لم تتضمن نصوصاً تلزم بموجبها الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية، وكان متوسط الإجابة على الأسئلة كلها بلغ (٣,٥٩١) وبانحراف معياري (٠,٩٢٠) . واكبر متوسط حسابي كان حول قانون ضريبة الدخل، وبلغ (٣.٩٠٩)؛ لان هذا القانون لم يتضمن في مواده أي نص حول المعايير، أو المبادئ المحاسبية. تم تخصيص الأسئلة (١٢ - ١٣) في الاستبانة لبيان رأي المستجيبين حول الأنظمة المحاسبية للشركات، ومدى تقبلها لتطبيق المعيار موضوع البحث. اذ يظهر الجدول رقم (١٢) الوصف الإحصائي لأراء عينة البحث بهذا المجال.

جدول (١١) الوصف الإحصائي لأراء عينة البحث حول الأنظمة المحاسبية للشركات

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١٢	إن متطلبات معيار ضريبة الدخل لا تتلائم مع الواقع الفعلي للأنظمة المحاسبية للشركات المساهمة العراقية .	٣,٦٩٧	١,٠٢٢	٢
١٣	إن إعداد القوائم المالية على وفق ماجاء في معيار ضريبة الدخل يتطلب كثيراً من الوقت والجهد والتكلفة التي لا تتناسب مع الفائدة المتوخاة من المعلومات المصرح بها على وفق المعيار .	٤,١٥٢	٠,٩٨١	١
	المعدل العام	٣,٩٢٤	١,٠٠٢	

من بيانات الجدول السابق نلاحظ ان هناك اتفاقاً إلى حد كبير على ان الأنظمة المحاسبية غير مهيأة لتطبيق المعيار الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، وبمتوسط حسابي (٣,٩٢٤)، وبانحراف معياري (١,٠٠٢)، وان النسبة الكبيرة من المستجيبين ترى ان تطبيق المعيار يتطلب كثيراً من الجهد، والتكلفة، التي لا تتناسب مع الفائدة المتوقعة الحصول عليها من المعلومات التي تعرضها القوائم المالية على وفق

المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة

متطلبات معيار ضريبة الدخل ، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (٤,١٥٢) كما أنهم متفقون الى حد كبير، وبمتوسط حسابي (٣,٦٩٧) بان متطلبات المعيار غير ملائمة للتطبيق مع الأنظمة المحاسبية المعمول بها حاليا في الشركات ،كما ذكرنا سابقا ،ان النظام المحاسبي الموحد هو النظام المطبق في هذه الشركات .

جدول (١٢) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث حول مدى إدراك أهمية المعلومات المفصح عنها وفقا لمتطلبات المعيار موضوع البحث من قبل مستخدمي القوائم المالية وتحديدا الإدارة الضريبية .

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
١٤	اعتقد ان تطبيق معيار ضريبة الدخل سوف يحسن نوعية المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية	٤,٤٨٥	٠,٩٦٥	١
١٥	إن الالتزام بالمعايير المحاسبية عموما والمعيار الخاص بضريبة الدخل خصوصا لن يعزز ثقة الإدارة الضريبية واعتمادها على القوائم المالية للشركات .	٢,٢٨٨	١,٤٢٣	٣
١٦	ضعف الثقافة المالية والمحاسبية لدى اغلب مستخدمي القوائم المالية وبضمنهم الإدارة الضريبية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل .	٢,٣٧٩	١,٤٩٦	٢
	المعدل العام	٣,٠٥١	١,٢٩٥	

يتضح من الجدول (١٢) إن هناك اتفاقاً كبيراً جداً بين أفراد العينة حول أهمية معيار محاسبة ضريبة الدخل، وإن تطبيقه سوف ينعكس إيجاباً في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، وزيادة الثقة، والاعتمادية من قبل مستخدمي القوائم المالية للشركات لاسيما الإدارة الضريبية التي قد يكون التزام الشركات بالمعايير المحاسبية عموماً وبضمنها معيار ضريبة الدخل سبباً لاعتماد قوائمها المالية في تقدير ضريبة الدخل. إذ بلغ المتوسط الحسابي لمجموع الأسئلة لهذا الجزء (٣٠٠٥١) بانحراف معياري (١٠٢٩٥) في حين كان أعلى متوسط حسابي للفقرة الأولى (٤,٤٨٥). وكان هناك عدم اتفاق إلى حد ما حول الفقرتين (١٥ و١٦)، إذ بلغ المتوسط الحسابي لهما (٢٠٢٨٨)، و (٢٠٣٧٩) على التوالي؛ لأن أفراد العينة. كما ذكرنا في أعلاه. يعتقدون ان تطبيق المعيار سيزيد ثقة المستخدمين واعتماديتهم على القوائم المالية. وهذا يعني أنهم مدركون لأهمية المعلومات التي تعد على وفق المعايير المحاسبية.

الجدول (١٣) يتضمن الوصف الإحصائي لأراء أفراد العينة حول مدى مساهمة الأطراف المستخدمة والمستفيدة من المعايير المحاسبية في وضعها

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١٧	لم يسع مجلس المعايير المحاسبية إلى إشراك إدارة الشركات والإدارة الضريبية بمناقشة المعايير التي تصدرها وبضمنها معيار ضريبة الدخل .	٤.٤٤٠	١,٣٤٩

يتضح من الجدول السابق إن أفراد العينة يتفقون وبدرجة كبيرة جداً على ان مجلس المعايير المحاسبية يعمل بمعزل عن الجهات المعدة للقوائم المالية، والمستفيدة منها، فهو يصدر المعايير دون اخذ رأي، او مشورة أي طرف من الأطراف المذكورة، إذ بلغ المتوسط الحسابي للإجابات (٤,٤٤٠) وبانحراف معياري (١,٣٤٩) قد يكون هذا احد المبررات لعدم معرفة أفراد العينة واطلاعهم على المعيار موضوع البحث .

ويوضح الجدول (١٥) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث حول مدى فهم متطلبات معيار محاسبة ضريبة الدخل، وإمكانية تطبيقها عمليا.

جدول (١٥) الوصف الإحصائي لآراء عينة البحث حول مدى وضوح متطلبات معيار موضوع البحث وإمكانية تطبيقه

رقم السؤال	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١٨	إن متطلبات معيار ضريبة الدخل مبهمة وغير مفهومة فلم يوضح المعيار المعالجة المحاسبية وطريقة العرض و الإفصاح عن كثير من فقراته .	٤,٦٣٦	١,٣٦٦

يظهر من الجدول في أعلاه ان هناك اتفاقاً إلى حد كبير جداً، وبمتوسط حسابي (٤.٦٣٦)، وبانحراف معياري (١,٣٦٦) بين المستجيبين بان متطلبات المعيار لم تحدد بوضوح المعالجة المحاسبية، والإفصاح للعديد من فقراته. وهذا يؤكد ما ذكرته الباحثة عند استعراض فقرات المعيار موضوع البحث من انه أهمل المعالجات المحاسبية للآثار المتعلقة بالفروقات المؤقتة والتي تمثل الهدف الأساس للمعيار .

٣- اختبار الفرضيات:

١- الفرضية الأولى: لا تلتزم الشركات المساهمة العراقية بمعيار محاسبة ضريبة الدخل الثالث عشر الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الرقابية العراقي لغرض اختيار مدى صحة هذه الفرضية ، فقد تم مراجعة القوائم المالية لعدد من الشركات المساهمة العراقية، وللسنوات (من ٢٠٠٢ و لغاية ٢٠٠٩) المنشورة على الموقع الالكتروني لسوق بغداد للأوراق المالية، وبما ان هذه الشركات تطبق النظام المحاسبي الموحد، فان قوائمها المالية تعد وفقا لما جاء في هذا النظام دون مراعاة لمتطلبات المعايير المحاسبية، وتحديد المعيار موضوع البحث ، فعلى سبيل المثال، ورد في المعيار ان الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة المدورة يجب ان يعرض في قائمة الدخل كما ذكرنا في الفقرة خامسا من المعيار التي تعد الضريبة المستحقة مصروفا يحمل على قائمة الدخل، في حين تعامل الضريبة المستحقة وفقا للنظام

المحاسبي الموحد كتوزيع للأرباح، ولم تقدم أي معلومات عن الخسائر المدورة، بالنسبة للشركات التي لديها خسائر.. وهذا يقودنا إلى القول بصحة الفرضية الأولى التي نصت على أن الشركات المساهمة العراقية لا تلتزم بمعيار محاسبة ضريبة الدخل الثالث عشر الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي.

٢- الفرضية الثانية: إن بيئة العمل المحاسبية العراقية ملائمة لمتطلبات المعيار موضوع البحث

تم اختبار هذه الفرضية من خلال اختبار الفرضيات الفرعية المشتقة منها، وذلك بتحليل إجابات أفراد لعينة عن الأسئلة من (٥ - ١٦) الواردة في الاستبانة باستخدام اختبار t-test وكما موضحة في أدناه:

الجدول (١٤) يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية والفروض الفرعية المشتقة منها حسب اختبار (t-test)

الفرصيات	t المحسوبة	t الجدولية	Df درجة الحرية	Sig	نتيجة الفرضية
الفرضية الفرعية الأولى	١٠,٩٢٦	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض
الفرضية الفرعية الثانية	٥,٤٨٥	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض
الفرضية الفرعية الثالثة	٧,٥٤٠	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض
الفرضية الفرعية الرابعة	٥,٠٦٧	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض
الفرضية الفرعية الخامسة	٨,٦٦٩	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض
الفرضية الثانية	٧,٥٣٧	١,٦٧١	٦٥	٠.٠٥	رفض

يتضح من الجدول (١٤) إن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى الثقة ٩٥% (a=٠,٠٥) ودرجة حرية (٦٥) لجميع الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية وبما إن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرضية العدمية إذ كانت قيمة t المحسوبة اقل من قيمة t الجدولية وبالعكس أي رفض الفرضية العدمية إذا كانت قيمة t المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية إذن ترفض الفرضية العدمية لجميع الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية وتقبل الفرضيات البديلة وهي :-

- ١- لاتتمتلك الشركات المساهمة كوادر محاسبة كفاءة ومدربة على استخدام المعايير المحاسبية، وبضمنها المعيار موضوع البحث .
 - ٢- لاتوجد قوانين تلزم الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية، وبضمنها المعيار موضوع البحث
 - ٣- إن الأنظمة المحاسبية للشركات المساهمة بوضعها الحالي غير مهيأة لتطبيق معيار البحث.
 - ٤- إن مستخدمي القوائم المالية . وتحديدا الإدارة الضريبية . مدركون لأهمية المعلومات التي يفصح عنها حسب ماجاء في معيار موضوع البحث .
 - ٥ - لا تساهم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من المعايير المحاسبية مع مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بوضع المعايير، وبضمنها المعيار موضوع البحث. وبناء على النتائج السابقة ترفض الفرضية العدمية الثانية، وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على ان بيئة العمل المحاسبي العراقية غير ملائمة لمتطلبات المعيار موضوع البحث.
 - ٣- اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على انه لا توجد أية صعوبات في فهم متطلبات المعيار موضوع البحث تحد من استخدامه
- الجدول (١٦) . يوضح نتائج اختبار الفرضية الثالثة حسب اختبار **t-test**

نتيجة الفرضية	Sig	Df درجة الحرية	t الجدولية	t المحسوبة
رفض	٠.٠٥	٦٥	١,٦٧١	٩,٧٣٣

يبين الجدول السابق ان قيمة t المحسوبة اكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى ثقة ٩٥% ($\alpha=0,05$)، ودرجة حرية ٦٥، وحسب القاعدة المشار إليها سابقا ترفض الفرضية العدمية، وتقبل الفرضية البديلة أي ان ((توجد صعوبات في فهم متطلبات المعيار موضوع البحث تحد من استخدامه)).

الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء الدراسة السابقة لموضوع البحث، وتحليل البيانات لاختبار مدى صحة فرضياته، تم التوصل إلى الاستنتاجات الآتية التي ستكون أساساً لبناء التوصيات ...

أولاً: الاستنتاجات

- ١- يحقق الالتزام بالمعايير المحاسبية جملة من الأمور المهمة للإطراف المعدة للقوائم المالية، والمستخدمة لها، منها توحيد أسس القياس، والعرض، والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، فضلاً عن تقديم معلومات ملائمة وذات موثوقية عالية.
- ٢- إن المعيار العراقي الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل ركز على معالجة الوفر الضريبي الناتج عن استخدام الخسائر المدورة، وأهمل كيفية معالجة الآثار الضريبية للفروقات المؤقتة بين الدخلين المحاسبي، والضريبي، والتي تعد الهدف الأساس لإصدار هذا المعيار.
- ٣- عند مراجعة القوائم المالية المنشورة لبعض الشركات المساهمة العراقية وتحليلها لم نجد استجابة لمتطلبات المعيار موضوع البحث، أي ان الشركات المساهمة العراقية لم تلتزم بمتطلبات المعيار المحلي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل.
- ٤- إن بيئة العمل العراقي بوضعها الحالي غير ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أو المحلية، وبضمنها المعيار موضوع البحث، للأسباب الآتية :-
- أ- عدم إلمام الكادر المحاسبي، والتدقيقي، والضريبي بالمعايير المحاسبية بسبب القصور في الجانب التعليمي، إذ ان أقسام المحاسبة في الكليات، والمعاهد المختصة لا تعطي أهمية كبيرة لتدريس المعايير المحاسبية كموضوع مستقل فضلاً عن عدم توفر دورات تدريبية لشرح مضامين المعايير المحاسبية، وما يتعلق بها، وهذا يعني ان الشركات المساهمة لاتمتلك كوادر محاسبية كفوءة ومدربة على استخدام المعايير المحاسبية.
- ب- لا يوجد تشريع يلزم الشركات بإعداد قوائمها المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية، إذ ان القوانين المنظمة للعمل المحاسبي في العراق لم تتبنَ موضوع المعايير.
- ج- إن النظام المحاسبي الموحد المطبق في الشركات حالياً غير مهياً لتطبيق متطلبات المعايير المحاسبية، وبضمنها المعيار موضوع البحث.

- د - لا تعتمد الإدارة الضريبية على القوائم المالية للشركات في تقدير ضريبة الدخل، وإنما تعتمد التقدير الجزافي فضلا عن المقتبسات .على الرغم من أنها تدرك أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية، ويضمنها المعيار موضوع البحث ، واثّر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية، وزيادة درجة الثقة والاعتمادية بها .
- هـ - يعمل مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي على إصدار المعايير المحاسبية بمعزل عن الأطراف المعدة للتقارير المالية، أو المستخدمة لها .
- ٦- إن بعض فقرات المعايير موضوع البحث جاءت مبهمه، وغير واضحة مما يشكل صعوبة في فهم متطلبات المعيار ويحد من استخدامه .

ثانيا: التوصيات

- ١- ضرورة تشريع قانون للمعايير المحاسبية، وكسب المعايير الصفة القانونية الملزمة لجميع الجهات ، هذا من جهة ،ومن جهة أخرى إن جميع الشركات العامة والخاصة في العراق تطبق النظام المحاسبي الموحد وهو صادر بقانون، وبما إن إصدار أي معيار له آثار على القوائم المالية بتغيير أو إضافة فقرات لها وهذا يمثل تعديل لما جاء في النظام المحاسبي الموحد، وعلية يجب إن يكون صادر من جهة لها سلطة قانونية على تعديل أو تغيير القوانين المعمول بها .
- ٢- من الضروري إجراء إصلاح، أو تغيير للنظام المحاسبي الموحد ليتلاءم مع الظروف المستجدة في الاقتصاد العراقي الذي يتجه نحو اقتصاد السوق، والخصخصة، ومحاولة الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛ ليكون قادرا على إدخال المعايير المحاسبية وتطبيقها .
- ٣- ضرورة تحديث مناهج التعليم المحاسبي بما يتناسب، والتطورات الحاصلة في الجانب الفكري للمحاسبة ، لاسيما فيما يتعلق بمعايير المحاسبة إذ يمكن إدخالها كمادة أساس ضمن المنهاج .
- ٤- ينبغي أن تكون هناك برامج للتعليم، والتدريب المهني، والتركيز على تحسين قدرات المحاسب الذهنية، والعملية في تطبيق المعايير، وإعداد القوائم المالية
- ٥- يجب ان تعنى الجامعات والهيئات المهنية بالبحوث المحاسبية المتعلقة بالمعايير المحاسبية لتأصيل مفهوم المعايير وكيفية تطبيقها .
- ٦- على مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ان يغير إجراءات إصداره للمعايير؛ وذلك بتقديم المعيار أولا كمقترح لدراسته ومناقشته مع جميع الأطراف ذات العلاقة قبل إقراره بشكل نهائي .
- ٧- إعادة النظر ببعض فقرات المعيار موضوع البحث، ليكون أكثر وضوحا وفهمها للأطراف المستخدمة له ولتوفر إمكانية تطبيقه عمليا.

الهوامش

(١) أن حصول الفروقات بين الدخيلين (المحاسبي والضريبي) يحدث نتيجة لأسباب مختلفة نذكر منها: -

أ- استخدام أساس الاستحقاق في تسجيل الإيرادات والمصروفات الخاصة بكل فترة للإغراض المحاسبية، ولكن قد لا يعترف إلا بالإيرادات، والمصروفات النقدية للأغراض الضريبية. (كيسو وويجانت، ١٩٩٩، ص ٩٨٤)

ب- اختلاف نسبة الاندثار والطريقة المستخدمة في احتسابه، فالمبادئ المحاسبية تسمح باستخدام أي طريقة من طرق الاندثار، وبالنسبة التي تراها كل منظمة مناسبة لعملها على أن تستمر باستخدامها إلا إذا كانت هناك ضرورة لتغييرها على أن تشير إلى ذلك في القوائم المالية. ولكن قد يحدد القانون الضريبي طريقة معينة ونسبة محددة اندثار كل نوع من الموجودات الثابتة .

ج- كما ان هناك اختلاف في معالجة المخصصات والاحتياطيات وقبولهما بين الاثنين.

(٢) ان هناك ثلاث مداخل للتقرير عن ضرائب الدخل المؤجلة وهي :

أ- طريقة التأجيل . ب- طريقة الأصل - الالتزام . ج- طريقة تقرير خالص الضريبة . وتطالب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حالياً باستخدام طريقة الأصل - الالتزام في توزيع الضرائب بين الفترات لمزيد من الاطلاع (كيسو وويجانت، ١٩٩٩، ص ١٠٣٢-١٠٣٨)

(٣) إن أي تعديل أو حذف أو إضافة فقرات إلى قانون قائم لا يمكن أن يتم الا بقانون.

(٤) تم تأسيس المجلس عام ١٩٨٨ بموجب الأمر الرئاسي المرقم ١٠٥٤٢/٣/٣ في ١٩٨٨/٣/٢٢ بناء على توصية ديوان الرقابة المالية المتضمنة تشكيل هيئة مستقلة متخصصة تقوم بحل المشاكل المحاسبية الناتجة من تطبيق النظام المحاسبي الموحد ، وإن تتولى وضع المعايير، والقواعد المحاسبية، وتقديم الرأي بمشروعات القوانين، والتعليمات المالية، والمحاسبية فضلا عن تقديم المشورة الفنية بما له علاقة بتطبيق المعايير إلى الجهات ذات العلاقة (آل طه، ١٩٩٤، ص ٥٠) .

المصادر

أولاً : المصادر العربية :

• الوثائق الرسمية :-

- ١ - الانباري ، صباح صادق جعفر "مجموعة قوانين الضرائب ، قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته " ، المكتبة القانونية ، بغداد ، ٢٠٠٩ .
- ٢- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، "القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية من ١- ١٤ " ، بغداد ٢٠٠٣ .
- ٣- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، "نظام عمل داخلي لمجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقي " بغداد ١٩٨٨ .
- ٤- جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، "النظام المحاسبي الموحد " الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة ، بغداد ١٩٨٥ .

• الكتب:

- ١- الجعارات، خالد جمال ،"معايير التقارير المالية الدولية" ، ٢٠٠٧ ، مكتبة الجامعة ، الشارقة ، إثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ٢٠٠٨ الأردن .
- ٢- الشيرازي ، عباس مهدي ،"نظرية المحاسبة " الطبعة الأولى دار السلاسل للطباعة ونشر والتوزيع ، الكويت ١٩٩٠ .
- ٣- كيسو ، دونالد ويجانج ، جيرى "المحاسبة المتوسطة " تعريب د. احمد حامد حجاج ، تقديم د. سلطان محمد السلطان، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثاني. دار المريخ للنشر، الرياض،السعودية، ١٩٩٩ .
- ٤- "معجم المصطلحات الإدارية" ، إعداد فريق من خبراء المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، القاهرة ، ٢٠٠٧ .

• الأطاريح:

- ١- أل طه، صفوان قصي "ابرز المعايير المحاسبية الدولية ومدى ملائمتها للتطبيق محليا" ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد ،العراق ١٩٩٤
- ٢- المستوفي، حيدر عبد الحسين "تقويم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية العراقية والدولية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق ٢٠٠٥ .

• دوريات:

- ١- بشير ،بن عيشى ،"المعايير المحاسبية الدولية والبيئية الجزائرية ، متطلبات التطبيق" ٢٠١٠،
http:master first- forum .com ,t204-topic.
- ٢-خوري، احمد محمد زينل "دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية
موارد المنشأة" من بحوث الملتقى المعنون ((ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة
وتنمية الموارد)) المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،القاهرة مصر -الشارقة ، الإمارات ٢٠٠٦ .
- ٣-القشي ، ظاهر شاهر "معايير المحاسبة الدولية ، معيار المحاسبة الدولي (١٢) ضرائب الدخل" ،
جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ٢٠٠٩ .
[www.jps-dir.com/forum/forumposts.asp?tid-5468.](http://www.jps-dir.com/forum/forumposts.asp?tid-5468)
- ٤-هلاي ، حسين مصطفى "الإبداع المحاسبي وأثره في الدراسات الايجابية" من بحوث الملتقى
المعنون ((ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد)) المنظمة العربية
للتنمية الإدارية القاهرة ،مصر الشارقة ،الإمارات .٢٠٠٦ .

ثانياً - المصادر الأجنبية

- 1- Daley,L anc a. & Tranter ,Terry,((Limi Tations on the value of the
conceptual frame work in evaluating extant accounting standards accunting
horizons, march , 1990 .
- 2- Epstein,BerryJ. & Mirza, Abbas Ali, ((IAS 2000 interpretaion
&application of interation al accounting standard 2000)),john wiley &
son,inc , 2000 .
- 3- IASB, http:// www.iasb.org

ملحق (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة البصرة

كلية الإدارة والاقتصاد

قسم العلوم المالية والمصرفية

الموضوع / استثمار استبيان

السيدات والسادة المحترمون

نهديكم أجمل تحياتنا

تمثل هذه الاستثمارية جزء من البحث الموسوم "المعيار المحاسبي العراقي الثالث عشر الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل: دراسة ميدانية لاستطلاع عينة من وجهة نظر معدي القوائم المالية والمدققين والإدارة الضريبية في محافظة البصرة" يهدف هذا البحث إلى تحديد مدى تقيد الشركات العراقية بالمعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، عند إعداد حساباتها الختامية، لاسيما المعيار الثالث عشر المتعلق بالمحاسبة عن ضريبة الدخل. وذلك بقصد تعزيز ثقة المستخدمين للحسابات الختامية للشركة، بضمنهم الإدارة الضريبية، وبقدر يكسب تلك الحسابات مزيداً من الموثوقية التي تؤهلها لكي تصبح مصدراً رئيساً للمعلومات التي يُعول عليها في تقدير ضريبة الدخل. وتحديد أهم الصعوبات والتحديات التي تحد من استخدام المعيار المحاسبي الخاص بـضريبة الدخل من وجهة نظر أفراد العينة. وتعدّ مشاركتكم في تقديم الصورة الحقيقية ذات أثر إيجابي في إخراج البحث بالمستوى المطلوب؛ لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال علماً ان المعلومات المدونة سنتعامل معها بسرية تامة ونستخدمها لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم مع تمنياتنا لكم بالنجاح والموفقية في أعمالكم

الباحثة

م.م خديجة كاظم التميمي

أولاً : معلومات شخصية تخص المجيب عن الاستمارة:

١- المؤهل العلمي : أ. دبلوم ب. بكالوريوس ج. ماجستير د. دكتوراه
هـ. أخرى تذكر .

٢- سنوات الخبرة :

أ. أقل من سنة ب. من ١-٥ سنوات ج. من ٥-١٠ سنوات
د. من ١٠-١٥ سنة هـ. من ١٥ سنة فأكثر.

٣- التخصص العلمي : أ. محاسبة ب. إدارة أعمال ج. علوم مالية ومصرفية
د. اقتصاد هـ. أخرى تذكر .

٤- هل شاركت في دورات تدريبية أو ندوات أو مؤتمرات في الموضوعات الآتية :

أ. معايير المحاسبة الدولية
ب. معايير المحاسبة العراقية
ج. مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
د. المحاسبة الضريبية
هـ. أخرى تذكر .

ثانياً : يرجى الإجابة عما يأتي بوضع إشارة (X) في الخانة المناسبة :

الرقم	الفقرة	أتفق تماماً	اتفق	إلى حدما	لاأتفق	لاأتفق تماماً
٥	ليس لدي إطلاع سابق بالمعيار المحاسبي العراقي الخاص بضريبة الدخل .					
٦	لم أتابع ماينشر من معايير محاسبية دولية أو محلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل .					
٧	لم تنظم دورات تدريبية للكادر المحاسبي والتدقيقي والضريبي لبيان أهمية معيار ضريبة الدخل وكيفية تطبيقه من قبل مجلس المعايير المحاسبية أو كليات الإدارة والاقتصاد والمعاهد الإدارية					
٨	لم تول كليات الإدارة والاقتصاد والمعاهد الإدارية الاهتمام الكافي بتعليم المعايير المحاسبية وبيان كيفية تطبيقها وأهمية المعلومات المصرح بها على وفق هذه المعايير وبضمنها معيار ضريبة الدخل.					
٩	إن قانون الشركات لم يلزم الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل .					
١٠	لم ينص قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته على إلزام الشركات بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية وبضمنها المعيار الخاص بضريبة الدخل .					
١١	إن سوق بغداد للأوراق المالية لم يلزم الشركات المساهمة المسجلة فيه بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو					

					المحلية وبضمنها المعيار الخاص بضرية الدخل .
				١٢	إن متطلبات المعيار لاتتلائم مع الواقع الفعلي للأنظمة المحاسبية للشركات المساهمة العراقية .
				١٣	إن إعداد القوائم المالية على وفق ما جاء في معيار ضريبة الدخل يتطلب كثيراً من الجهد والوقت والتكلفة واللاتي لاتتناسب مع الفائدة المتوخاة من المعلومات المصرح بها على وفق المعيار .
				١٤	أعتقد أن تطبيق معيار ضريبة الدخل سوف يحسن نوعية المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية .
				١٥	إن الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية عموماً والمعيار الخاص بضرية الدخل خصوصاً لن يعزز ثقة واعتمادية الإدارة الضريبية بالقوائم المالية للشركات .
				١٦	ضعف الثقافة المالية والمحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية وبضمنهم الإدارة الضريبية مما لايشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل .
				١٧	لم يسع مجلس المعايير المحاسبية إلى إشراك إدارة الشركات أو من يمثلها والإدارة الضريبية بمناقشة المعايير التي تصدرها وبضمنها معيار ضريبة الدخل .
				١٨	إن متطلبات معيار ضريبة الدخل مبهمة وغير مفهومة فلم يوضح المعيار المعالجة المحاسبية وطريقة العرض والإفصاح عن كثير من فقراته.

ملحق (٢)

القاعدة رقم (١٣) الخاصة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل

الأهداف و النطاق :

١. تهدف هذه القاعدة إلى تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل (السداد والاسترداد) و كيفية عرضها في البيانات المالية والإفصاح عن الإجراءات المتعلقة بها .
٢. تطبق هذه القاعدة في المحاسبة عن ضريبة الدخل يدخل في نطاقها ضرائب الدخل المحلية والأجنبية .
٣. تسري أحكام هذه القاعدة على الشركات المساهمة (المختلطة والخاصة) والشركات المحدودة والشركات والمشاريع الأخرى التي تعتمد قوائمها المالية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي .
٤. (تعريف المصطلحات): تستخدم المصطلحات التالية في إطار المعاني المحددة أدناه :-

الدخل المحاسبي : هو الربح اوالخسارة عن الفترة التي يظهرها بيان الدخل قبل طرح مصروف ضريبة الدخل أو إضافة الوفر الضريبي .

الدخل الخاضع للضريبة : هو صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تحدد وفقا للقوانين والقواعد الصادرة عن السلطة المالية والتي بموجبها تحدد ضريبة الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد .

المصروف أو الوفر الضريبي : هو إجمالي المبلغ الذي يتم اعتماده في تحديد صافي الربح أو خسارة الفترة المتعلقة بالضريبة الجارية .

ضريبة الدخل الجارية: هو مبلغ ضريبة الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد للفترة الجارية

الفروقات الضريبية: هي الفروقات بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي وهي إما إن تكون :-

فروقات مؤقتة : وهي التي تنشأ نتيجة لاختلاف الفترة التي تدخل فيها بعض مبالغ أو بنود الإيرادات و المصروفات في الدخل الضريبي ،عن الفترة التي تدخل فيها تلك المبالغ أو البنود في الدخل المحاسبي أو العكس وتنشأ في فترة ما وتتعرض آثارها في فترة أو فترات لاحقة .

فروقات دائمة : وهي التي تنشأ خلال الفترة الجارية بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي ولا تتعرض في الفترات اللاحقة . ومن أمثلتها التبرعات التي لا

تسمح الأنظمة الضريبية في تخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة في الوقت الذي خفضت من الدخل المحاسبي .

٥- يتم احتساب الضريبة المستحقة على الدخل طبقاً للقواعد التي تضعها السلطة المالية واعتبارها كمصروف يحمل بها بيان الدخل للوصول إلى الربح الصافي للوحدات الاقتصادية .

الخسارة :

٦- تجيز التشريعات الضريبية ، استرداد الخسارة المالية المدورة في السنوات السابقة لتخفيضها من الدخل الخاضع للضريبة بالتالي تخفيض أو إلغاء الضريبة التي ستدفع في الفترة الحالية أو في المستقبل . وعليه فإن هذه الخسارة سوف تؤدي إلى توفير في الضريبة خلال الفترة الحالية أو فترات القادمة .

٧- إن تحقيق الوفر الضريبي في المستقبل نتيجة الخسارة المدورة يتوقف على وجود أرباح تخضع للضريبة في المستقبل وعلى مصدر هذه الأرباح والفترة الزمنية التي يسمح التشريع باستخدام هذه الخسارة في تخفيض الضريبة.

٨- عند تحقيق وفر ضريبي نتيجة مقاصة تلك الخسارة فإن هذا الوفر يدخل ضمن صافي ربح الفترة التي يتحقق فيها هذا الوفر ويفصح عنه ويعرض في البيانات المالية . وكما موضح في الملحق بهذه القاعدة .

الإفصاح :

٩- يعرض مصروف الضريبة ضمن المصروفات في بيان الدخل عن الفترة الجارية .

١٠- يجب إن تتم محاسبة الضرائب عن الدخل الخاص بالبنود التي تقيد على أو إلى حقوق المساهمين بذات الطريقة التي تعامل بها تلك البنود مع الإفصاح عنها .

١١- يجب إن تظهر أرصدة الضريبة المؤجلة في الميزانية العامة بصورة منفصلة عن حقوق المساهمين .

١٢- يعرض الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة في بيان الدخل عن الفترة الجارية .

١٣- يجب الإفصاح عن قيمة الخسارة المتبقية التي يمكن الاستفادة منها لتحقيق وفر ضريبي في المستقبل .

١٤- تظهر مصارف الضريبة على الدخل الناجم في النشاطات الاعتيادية كبند مستقل عن تلك التي تتعلق بالدخل عن بند غير عادي ويتم الإفصاح عن مبلغ الضريبة في هذه الحالة .

١٥- تطبق هذه القاعدة اعتباراً من السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١١/٢١٣١ .