

تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية

م.د. سلامة إبراهيم علي /كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد
م.د. صلاح هادي محمد /كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد

المستخلص

تركزت مشكلة البحث على مدى إستناد الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة إلى مفاهيم محاسبية نظرية، وفيما إذا كانت القوانين الضريبية أو المبادئ المحاسبية فضلاً عن القواعد المحاسبية المحلية تعترف بالتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في القوائم المالية، وما تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول الضريبة المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية، ويهدف البحث إلى بيان المفاهيم المحاسبية النظرية للإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وعرض الاختلافات في الإبلاغ عنها والناجمة عن وجود تباين في المعالجات المحاسبية وتحليلها على وفق المبادئ المحاسبية ومتطلبات القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية في البيئة المحلية ومقارنة تلك القواعد مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (IAS(12)، فضلاً عن قياس تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية من خلال تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وتوصل البحث إلى جملة من الإستنتاجات كان أهمها وجود تأثير للإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية والذي أظهرته نتائج إختبار فرضيات البحث، وقدم البحث جملة من التوصيات كانت أهمها ضرورة الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في القوائم المالية للشركات المساهمة لما لها من تأثير إيجابي في القرارات الاقتصادية للمستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى ذات المصلحة كونه يقدم معلومات محاسبية تمتاز بجودة عالية من ناحية ملاءمتها لتلك القرارات وصدق تمثيلها للأحداث ذات الصلة.

المصطلحات الرئيسية للبحث / ضريبة الدخل المؤجلة، الفروق المؤقتة، الفروق الدائمة، التزامات ضريبة مؤجلة، أصول ضريبة مؤجلة.



المقدمة

تسعى الوحدات الاقتصادية إلى نشر القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية المفيدة لقرارات المستثمرين والآخرين من أصحاب المصلحة في الكثير من المجالات ذات الصلة بنشاطاتها، شرط أن تمتاز تلك المعلومات بالجودة وأن تتصف بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة بالملاءمة والتمثيل الصادق لكي تكون تلك القوائم معبرة عن الأحداث بصورة أكثر واقعية، الأمر الذي يتطلب تحسين الإبلاغ المالي لتلبية حاجات مستخدمي تلك القوائم ولاسيما الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة المترتبة على الفروق المؤقتة بين الدخل المالي قبل الضريبة **Pre-tax financial income** والدخل الخاضع للضريبة **Taxable income**، ويتفق أغلب المحاسبين على أن ضرائب دخل الوحدات الاقتصادية هي مصروفات تحمل على السنة المالية التي حدثت فيها وتعد هذه المعالجة متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام، إذ أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تتطلب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات في السنة التي تحققت فيها بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي، بينما يتم اعتماد الأساس النقدي لبعض المصروفات لأغراض تحقق الضريبة، ولا شك في أن هذا الاختلاف يؤدي إلى حدوث فروق بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي التي قد تؤثر في قائمتي الدخل والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وعليه كان لابد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ولاسيما معيار المحاسبة الدولي (١٢) من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين من خلال معالجة تلك الفروق.

وعليه سوف يتناول البحث المحاور الآتية :

المحور الأول : منهجية البحث ودراسات سابقة.

المحور الثاني: التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وأهمية الإبلاغ عنها – مدخل مفاهيمي

المحور الثالث: الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في البيئة المحلية وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية – مدخل تحليلي

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

١. مشكلة البحث

يختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة ويرجع ذلك إلى اختلاف قياس الدخل على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام عن قياس الدخل على وفق القوانين الضريبية في البيئة المحلية وفي ضوء ذلك تظهر فروق بين الدخلين يتطلب أن تؤخذ تأثيراتها في الحسبان على شكل التزامات وأصول ضرائب دخل مؤجلة تسدد أو تسترد في السنوات اللاحقة، وتتركز مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات أبرزها:

- هل أن الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة يستند إلى مفاهيم محاسبية نظرية؟
- هل يتم الاعتراف بالتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة على وفق أحكام القوانين الضريبية أو المبادئ المحاسبية في البيئة المحلية؟
- ما هو تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول الضريبة المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية؟

٢. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث بوصفه يتناول عرض الاختلافات في الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة والناجمة عن التباين الحاصل في المعالجات المحاسبية وتحليلها على وفق المبادئ المحاسبية ومتطلبات القوانين الضريبية المحلية، فضلاً عن القواعد المحاسبية المحلية ومقارنتها مع معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) من أجل تقليل الفجوة بينهما وإزالة الغموض وسد النقص في المعالجات ومتطلبات الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة، ومن ثم تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

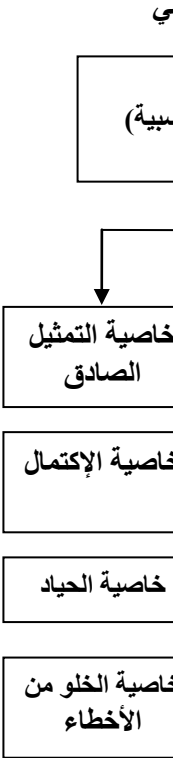
٣. أهداف البحث

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق الآتي:
- بيان المفاهيم المحاسبية النظرية للإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة.
 - عرض الاختلافات في الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة والناجمة عن وجود تباين في المعالجات المحاسبية وتحليلها على وفق المبادئ المحاسبية ومتطلبات القوانين الضريبية فضلاً عن القواعد المحاسبية في البيئة المحلية ومقارنة تلك القواعد مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (IAS 12).
 - قياس تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية من خلال خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق .

٤. فرضيات البحث

- يستند البحث إلى إختبار فرضية رئيسة مفادها " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين جودة المعلومات المحاسبية"، وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:
- أ- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية، وتتفرع من هذه الفرضية فرضيات فرعية أخرى تتمثل بالآتي:
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية.
- ب- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، وتتفرع من هذه الفرضية فرضيات فرعية أخرى تتمثل بالآتي:
- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الإكتمال للمعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الحياد للمعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الخلو من الأخطاء للمعلومات المحاسبية.
- ويوضح الشكل (١) الآتي العلاقة بين الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة كمتغير مستقل وجودة المعلومات المحاسبية المتمثلة بخاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق كمتغيرات تابعة.

الشكل (١) العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع



الشكل من إعداد الباحثين: وسيتم اختبار التأثير من خلال المؤشرات الاحصائية لتحليل نتائج استمارة الاستبانة.

٥. مجتمع البحث وعينته

لقد تم في هذا البحث وبهدف اختبار فرضياته تنظيم استمارة استبيان لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث وتوزيعها على الأطراف المعنية من أجل تحليل النتائج واختبار الفرضيات ذات الصلة ، ويتمثل مجتمع البحث بالمستثمرين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية كون قراراتهم تتأثر بجودة الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية فضلاً عن المحاسبين العاملين في المصارف العراقية الخاصة لأنهم يمثلون المنتجين لتلك المعلومات المحاسبية التي يجب ان تكون ذات جودة ومفيدة في ترشيد القرارات الاستثمارية او الائتمانية . وقد تم اختيار عينة منهم على أساس سنوات الخبرة، وقد بلغ عدد استمارات الاستبانة الموزعة على عينة البحث (٤١) استمارة، والجدول الآتي يمثل فئات عينة البحث وسنوات الخبرة:

جدول (١) فئات عينة البحث وسنوات الخبرة

| العدد | سنوات الخبرة | | | | الفئات |
|-------|--------------|-----------|------------|--------------|----------|
| | ١٦ سنة فأكثر | ١١-١٥ سنة | ٦-١٠ سنوات | ٥ سنوات فأقل | |
| ٢٣ | ١ | ٨ | ٨ | ٦ | مستثمرون |
| ١٨ | ١٢ | ٢ | ٣ | ١ | مصارف |
| ٤١ | ١٣ | ١٠ | ١١ | ٧ | المجموع |

الجدول من إعداد الباحثان

ثانياً دراسات سابقة

١. الدراسات العربية

أ. دراسة: (سلمان و البدران، ٢٠٠٩) " الفروق المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما " ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية.
هدفت الدراسة إلى التعرف على الفروق الأساسية بين قواعد المحاسبة والقواعد الضريبية بالنسبة للجهات الدولية والمحلية المسؤولة عن إصدار المعايير والقواعد المحاسبية، وكذلك بالنسبة للجهات المطبقة لتلك المعايير والقواعد في حقل المحاسبة والجهات المسؤولة عن إجراءات التدقيق والرقابة، ، وتوصلت الدراسة إلى أن جوهر مبادئ المحاسبة المالية لا تكون متكاملة ومتوافقة دائماً مع المبادئ الأساسية والتطبيقات العملية المستخدمة في حقل التحاسب الضريبي، وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات كانت أهمها ضرورة تفعيل التعاون بين المحاسبة وما وصلت إليه من تطور في مناهجها النظرية وممارساتها التطبيقية من جانب والضريبة في إطارها الفكري والتشريعات المتعلقة بها وإدارتها من جانب آخر مع ضرورة إجراء التسويات الضريبية المهمة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة ومحاولة تقليل تلك المعالجات إلى أقل حد ممكن مما يؤدي في النهاية إلى التقارب بين المدخلين.

ب. دراسة: (الفار، ٢٠١٠) " أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري " ، رسالة ماجستير في المحاسبة مقدم إلى الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة.

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير تطبيق المعيار المصري (٢٤) على كل من مصروف الضريبة ضمن بنود قائمة الدخل والأصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة التي تنتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي فضلاً عن التعرف على كيفية القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية على وفق المعيار المحاسبي المصري (٢٤)، وتوصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات كانت أهمها أن غالبية عينة الدراسة أشادت بضرورة تطبيق معيار المحاسبة المصري (٢٤) بما يتماشى مع التقدم نحو تطبيق المعايير المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن ضرائب الدخل المؤجلة في القوائم المالية، وقدمت الدراسة جملة توصيات كان أهمها دعم ثقة الإدارة الضريبية وجمهور الممولين وذلك من خلال تحديد التزامات الضريبة في إتخاذ إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها والحد من سلطة التقدير بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون وتقليل الفجوة ما بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية وبين نصوص التشريع الضريبي المصري. فضلاً عن التوصية بإقامة دورات عمل تدريبية بشكل مستمر لتطبيق معايير المحاسبة المصرية والعمل على ربط تلك المعايير بالتشريعات الضريبية.

ج. دراسة: (العجيلي، ٢٠١٣) " أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (١٢) ضرائب الدخل على القوائم المالية، دراسة اختبارية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار " ، رسالة ماجستير مقدمة إلى جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، قسم المحاسبة والتمويل.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (١٢) IAS "ضرائب الدخل" على القوائم المالية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار والمكونة من بيانات المركز المالي والدخل والتدفقات النقدية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة استنتاجات كان أهمها أن القوائم المالية للمصرف أظهرت مجموعة من الفروق الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، علماً ان تأثير تلك الفروق يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تبعات ضريبية مؤجلة، فضلاً عن أن متطلبات القاعدة المحاسبية (١٣) المحاسبة عن ضريبة الدخل المرتبطة بالإفصاح تفتقد إلى التأكيد على ضرورة إفصاح الشركات في بياناتها المالية عن شكوكها حول حكم الإدارة الضريبية المستقبلي بشأن الإقرار الضريبي للسنة المالية الجارية، وذلك في الحالات التي يكون مبلغ الضريبة للسنوات المالية السابقة قد شهد تبايناً كبيراً بين إقرار الشركة الضريبي وحكم الإدارة الضريبية اللاحق. وقد قدمت الدراسة جملة توصيات كانت أهمها أن من الملائم لأغراض العرض العادل لقوائم الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية أن يتم اعتماد المعيار المحاسبة الدولي (١٢) IAS "ضرائب الدخل" كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل بحيث يتم الاعتراف بالفروق التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فضلاً عن التوصية بتقديم إفصاح حول حالات عدم التأكد بشأن حكم الإدارة الضريبية اللاحق لمبلغ الضريبة للفترة المالية الجارية، وذلك في الحالات التي يكون مبلغ الضريبة للسنوات المالية السابقة قد شهد تبايناً كبيراً بين إقرار الشركة الضريبي وحكم الإدارة الضريبية اللاحق مما يفيد مستخدمي البيانات المالية في إتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.

٢. الدراسات الأجنبية

أ. دراسة: (Sansing & Guenther, 2000)

"Valuation Of The Firm in The Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities ."

بحث منشور في مجلة The Accounting Review

هدفت الدراسة إلى بيان قيمة الشركة في حالة وجود الاختلافات المؤقتة بين الاعتراف بالإيرادات والنفقات والإبلاغ عنها للأغراض الضريبية والمالية، وعرض القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس الأصول والالتزامات ضمن تقديرات التدفقات النقدية بعد الضريبة التي تقوم على القيمة السوقية للشركة، وتوصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات كان أهمها أنه في بعض الحالات تختلف القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عن تلك القيم السوقية ويتوقف تقييم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على التوقعات السوقية لحسابات الضرائب المؤجلة المنعكسة، فضلاً عن أن الضرائب المؤجلة لا تتضمن القيمة للشركة وإنما تؤثر الضرائب المؤجلة في الأرباح وتزداد بالمعلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية والجارية، وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات كان أهمها أن استخدام الاندثار الضريبي المعجل يضمن التدفق النقدي والقدرة على اخذ الاقتطاع الضريبي عاجلاً في حياة الأصل أكثر من السنوات الأخيرة وسوف يؤدي إلى زيادة القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشركة إلى الحد الأدنى، فضلاً عن ضرورة القيام بإجراء دراسة للتوقعات السوقية لحسابات الضرائب المؤجلة المنعكسة لضمان تقييم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

ب. دراسة: (Wong,2006)

"Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12"

بحث منشور من The University of Auckland

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مجالات تغيير معيار المحاسبة النيوزلندي (١٢) لتتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي (١٢) IAS لتوفير مزيد من الإفصاح حول بنود ضريبة الدخل وذلك لتوليد معلومات أكثر شفافية وفائدة لمستخدمي القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات كانت أهمها وجود تأثير جوهري لضرائب الدخل المؤجلة في القوائم المالية للشركات النيوزلندية بتطبيق متطلبات معيار المحاسبة (١٢) IAS ، فضلاً عن أن متطلبات الإفصاح في المعيار المصري أكثر عبئاً من تلك المتطلبات المنصوص عليها في المعيار النيوزلندي، وقدمت الدراسة جملة توصيات كان أهمها ضرورة التوجه إلى مدخل الميزانية العمومية للإبلاغ عن الدخل الضريبي والتوقف عن السماح بالاعتراف الجزئي لضرائب الدخل المؤجلة والمرونة في قواعد الإعراف ذات الصلة بأصول ضريبة الدخل المؤجلة، فضلاً عن الإعراف بضرريبة الدخل المؤجلة على الأصول المعاد تقييمها.

ج. دراسة: (Todd,2012)

"Understanding the effects of deferred income taxes on your operation"

بحث منشور على: tdoehring@centrec.com

هدفت هذه الدراسة إلى فهم تأثير ضرائب الدخل المؤجلة لأي من الأعمال التجارية في صنع القرارات الإدارية وتسهيل القدرة على اعتماد مقاييس مفيدة وهادفة قابلة للمقارنة مع الأعمال التجارية المشابهة لها، والبحث في مشاكل احتساب الضرائب المؤجلة وكيفية إظهارها في قائمة المركز المالي على النحو الموصى به من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، وتوصلت الدراسة إلى جملة استنتاجات كان أهمها النظر إلى التأثيرات المترتبة على التحليل المالي عند التحاسب أو تضمين الدخل الضريبي أي النظر إلى العملية من اتجاهين بوجود أو بعدم وجود ضرائب الدخل المؤجلة، فضلاً عن أنه لا ينبغي أن يؤدي إدراج ضريبة الدخل المؤجلة في قائمة المركز المالي إلى تقليل حقوق الملكية ولكن عند بيع الأصول التي لها مكاسب رأسمالية غير متحققة أو دخل مؤجل لغاية السنة القادمة فإن الإلتزام سوف يتحقق ويتطلب الإعراف به، وقدمت الدراسة جملة من التوصيات كان أهمها اعتماد التدابير النموذجية من النسب المالية لتحديد تأثير ضرائب الدخل المؤجلة في الصناعة الزراعية من خلال استخدام تقنية المقارنة المرجعية، فضلاً عن بيان أهمية تأثير ضرائب الدخل المؤجلة في قائمة الدخل والأرباح وذلك من خلال إعداد دراسات وبحوث لاحقة.

ثالثاً: تحليل الدراسات السابقة والإسهامات التي قدمها البحث الحالي

تشترك أغلب الدراسات السابقة في أنها تهدف إلى التعرف على المشاكل المحاسبية المترتبة على الفروق الأساسية بين قواعد المحاسبة والقواعد الضريبية بالنسبة للجهات الدولية والمحلية المسؤولة عن إصدار المعايير والقواعد المحاسبية لكنها تختلف من حيث هدفها، إذ تركز دراسة سلمان والبدران على فهم الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف نتائج الأعمال التي تظهرها القوائم المالية لكل شركة أو مجموعة شركات عن نتائج الأعمال أو الأرباح الخاضعة للضريبة لتلك الشركة أو مجموعة الشركات ولاسيما في الوقت الذي تتزايد فيه مظاهر العولمة من خلال الشركات متعددة الجنسية وشركات الاندماج، كما تركز كل من دراسة الفار والعجيلي و Wong على تقليل الفجوة ما بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو المحلية وبين نصوص التشريع الضريبي المحلي، وتركز دراسة Sansing & Guenther على عرض القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس الأصول والالتزامات ضمن تقديرات التدفقات النقدية بعد الضريبة التي تقوم على القيمة السوقية للشركة، أما دراسة Todd فإنها تركز على فهم تأثير ضرائب الدخل المؤجلة في صنع القرارات الإدارية وتسهيل القدرة على اعتماد مقاييس مفيدة وهادفة قابلة للمقارنة، والبحث في مشاكل احتساب الضرائب المؤجلة وكيفية إظهارها في قائمة المركز المالي على النحو الموصى به من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

بينما تركز الدراسة الحالية على بيان المفاهيم المحاسبية النظرية للإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة، عرض الاختلافات في الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة والناجمة عن وجود تباين في المعالجات المحاسبية وتحليلها على وفق المبادئ المحاسبية ومتطلبات القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية في البيئة المحلية ومقارنة تلك القواعد مع معيار المحاسبة الدولي (IAS12)، فضلاً عن قياس تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية من خلال خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق.

المحور الثاني/ إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وأهمية الإبلاغ عنها

– مدخل مفاهيمي

يتم الاعتراف بأصول و إلتزامات ضريبة الدخل المؤجلة المتوقع أن تكون قابلة للاسترداد أو مستحقة الدفع ذات الصلة بالأرباح الخاضعة للضريبة لسنوات الإبلاغ المالي الناتجة عن المعاملات والأحداث السابقة، وتنتج ضريبة الدخل المؤجلة عن الفرق بين مبالغ أصول و إلتزامات تم الاعتراف بها في القوائم المالية من قبل الوحدة الاقتصادية وبين مبالغ أصول و إلتزامات تم الاعتراف بها من قبل الجهات الضريبية، وفيما يأتي المفهوم المحاسبي لإلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة (Wong,2006,57).

أولاً: المفهوم المحاسبي لإلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة

على الوحدات الاقتصادية إعداد إقرارات ضريبية تتضمن قائمة توضح مقدار الدخل الخاضع للضريبة، وبشكل عام فإن قائمة الدخل المعدة للأغراض الضريبية تتشابه مع قائمة الدخل المعدة لأغراض الإبلاغ المالي، فالدخل الضريبي يتم إحتسابه على وفق التشريعات والقوانين الضريبية المحددة في حين أن الدخل المحاسبي قبل الضريبة يتم إحتسابه على وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقبل التعرف على المفهوم المحاسبي لإلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وردت مفاهيم محاسبية عديدة بشأن ضريبة الدخل يمكن أن ندرج أهمها وكما يأتي (Kieso,2012: 1144)، (حماد، ٢٠٠٦ : ٥٥١)، (IASB,2008, IAS 12:) (5):

١. **الدخل قبل الضريبة Pretax Financial Income**: هو مصطلح إبلاغ مالي يشير إلى الدخل قبل الضريبة ويشار إليه عادة بالدخل قبل ضرائب الدخل أو الدخل للأغراض الدفترية الناتج عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقبل خصم ضريبة الدخل الهدف منه تزويد المستثمرين والدائنين بالمعلومات المفيدة.

٢. **الدخل الخاضع لضريبة Taxable Income**: أو ما يسمى الدخل للأغراض الضريبية وهو مصطلح المحاسبة الضريبية ويشير إلى المبلغ المحسوب على ضريبة الدخل المستحقة. ويحدد الدخل قبل الضريبة على وفق تشريعات الدخل المحلي لدعم الأنظمة الحكومية وبمعرفة السلطات الضريبية والذي على أساسه يتم سداد

ضريبة الدخل أو الاسترداد منها.

٣. **مصروف الضريبة (الدخل الضريبي) Tax Expense (Tax Income):** هو المبلغ المجمع الداخلى في تحديد صافي الربح أو الخسارة عن المدة بالنسبة للضريبة الحالية والضريبة المؤجلة.

٤. **الضريبة الحالية Current Tax:** هي ضريبة الدخل الواجب السداد (أو التي تسترد) بالنسبة للأرباح الخاضعة للضريبة (أو الخسارة الضريبية) عن المدة.

٥. **المصروفات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Expenses:** هي التغيرات التي تطرأ خلال مدة إعداد القوائم المالية على الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة لوحدة اقتصادية ما. ومما سبق يتضح أن مصروف ضريبة الدخل يساوى إلتزام الضريبة الجارية المحسوبة على الدخل الضريبي تضاف إليه أو تطرح منه الضريبة المؤجلة، وفي الفقرة الآتية سيتم التعرف على مفهوم الضريبة المؤجلة وما تتضمنه من فروق ضريبية فضلاً عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة.

١. مفهوم ضريبة الدخل المؤجلة ومكوناتها

وردت تعريف عديدة لضريبة الدخل المؤجلة إذ يعرفها (Citron) بأنها ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لمدد لاحقة فضلاً عن جزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لمدد لاحقة، ويطلق على ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لمدد لاحقة لفظ الإلتزام الضريبي المؤجل، أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال المدة والمؤجل استحقاقها لمدد لاحقة لفظ الأصل الضريبي المؤجل والتي تنشأ عن وجود فروق ما بين الدخل المحاسبي المحدد بقائمة الدخل طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية وبين الدخل الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) المحدد في الإقرار الضريبي طبقاً لمتطلبات قانون الضرائب (Citron,2001:821). ويعرفها (Dotan) بأنها الضريبة التي تنشأ نتيجة الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تحدد مقدار المصروف أو الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل عن المدة المحاسبية وكيفية عرض ذلك المقدار في القوائم المالية (Dotan,2002: ٥). كما ويعرفها (Narasimhan) أنها عملية توزيع مصروف ضريبة الدخل بين المدد بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب والتي تهدف إلى انعكاس الأعباء الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الإقرار بها في السنة الحالية والسنوات السابقة وينتج عن ذلك رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة (Narasimhan et al,2006: 56). بينما يعرفها (Wong) على أنها التأثيرات الضريبية المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الإقرار بها في الميزانية (أو الميزانية المعدة للأغراض الضريبية) (Wong,2006,56).

ومما سبق يتضح أن ضريبة الدخل المؤجلة ناتجة عن الفروق التي تحدث ما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ولها تأثيرات ضريبية مستقبلية تنعكس على السنوات اللاحقة يتطلب الإقرار بها في القوائم المالية وفي الفقرة الآتية يتم التعرف على الفروق الضريبية وأنواعها.

٢. الفروق الضريبية وأنواعها Taxable Differences:

هي الفروق الناتجة عن عدم التساوي بين الربح المحاسبي والدخل الضريبي، ويمكن تصنيفها إلى نوعين (بطو، ٢٠٠٦: ٩٢):

أ- **فروق دائمة Permanent Differences:** هي بعض الفروق التي تحدث بين الدخل الضريبي والدخل

قبل الضريبة (الدخل المحاسبي) والتي تنتج عن البنود التي:

- تدخل في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة ولكنها لا تدخل في تحديد الدخل الضريبي.
 - تدخل في تحديد الدخل الخاضع للضريبة ولكنها لا تدخل في تحديد الدخل المالي قبل الضريبة.
- الفروق الدائمة لا تنعكس على سنوات أخرى إذ أن التشريع الضريبي يهدف إلى تحقيق أهداف سياسية واجتماعية واقتصادية معينة لذا تنص على استبعاد إيرادات معينة من التحاسب الضريبي، فالوحدات الاقتصادية التي لديها دخل غير خاضع للضريبة أو مصروفات لا يسمح باستقطاعها أو مصروفات مستقطعة بالزيادة عن التكلفة يكون لديها معدل ضريبة فعال مختلف عن معدل الضريبة الساند، وعليه فإن الفروق الدائمة لا تؤثر إلا في سنة حدوثها فقط ولا تنتج عنها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو استقطاعات مستقبلية ومن ثم لا يلزم الإقرار بها (Kieso,2012: 1154).

ب- **فروق مؤقتة Temporary Differences**: أو ما يطلق عليها بالفروق الزمنية، وهي فروق تنشأ بين الأساس الضريبي Tax Basis لأصل أو التزام معين وقيمتها التي يتم الإبلاغ عنها (القيمة الدفترية) في القوائم المالية وينتج عن ذلك مقادير خاضعة للضريبة أو استقطاعات ضريبية في السنوات المستقبلية. إن الفروق الدائمة تعد فروق ليس لها علاقة بالتهرب الضريبي بينما الفروق المؤقتة قد تؤثر في الدخل الخاضع للضريبة جراء استخدامها فضلاً عن علاقتها وتأثيرها في التهرب الضريبي، وقد تكون الفروق المؤقتة على وفق الآتي (IASB,2008,IAS 12:5a,b):

• فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Differences: هي فروق مؤقتة ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الدخل الضريبي للسنوات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

• فروق قابلة للاقتطاع (الخصم) Detectable Temporary Differences: هي فروق مؤقتة تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الدخل الضريبي للسنوات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.

٣. الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

تنقسم ضريبة الدخل المؤجلة على نوعين أساسيين الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة ويمكن تناولها كما يأتي (Kieso,2012: 1146-1147):

أ- **إلتزامات ضريبة الدخل المؤجلة Deferred Tax Liabilities**: هي مبالغ ضريبة الدخل واجبة السداد في المدد التشغيلية بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة. ويعبر إلتزام الضريبة المؤجلة عن التأثيرات الضريبية المؤجلة التي ترجع إلى الفروق المؤقتة والخاضعة للضريبة بمعنى آخر فإن إلتزام الضريبة المؤجلة يعبر عن الزيادة في الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية نتيجة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي توجد في نهاية السنة الحالية.

ب- **أصول ضريبة مؤجلة Deferred Tax Assets**: هي مبالغ ضرائب الدخل المتوقع استردادها في المدد المقبلة وذلك نتيجة لفروق واجب خصمها وتحويل خسائر ضريبية لم تستنفد إلى الأمام وتحويل خصومات ضريبية إلى الأمام لم تستنفد بعد ويحق للوحدة الاقتصادية الاستفادة منها. بمعنى آخر أنها تأثيرات ضريبية مؤجلة ترجع إلى الفروق المؤقتة في الخصومات أي أن أصل الضريبة المؤجلة يمثل الزيادة في الضرائب المستحقة عن السنة الحالية ترجع إلى الفروق المؤقتة في الاستقطاعات لتلك السنة والتي يمكن استردادها في السنوات المستقبلية. وقد تكون الفروقات مادية أو غير مادية إلا أنه من الضروري أن يتم الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي لأنها تعد من عناصر الأصول والخصوم. ومما سبق نستنتج أن الإلتزامات الضريبية المؤجلة هي أعباء ضريبية مستقبلية من المتوقع أن يتم سدادها في سنوات إنعكاس الفروق المؤقتة والتي تخضع للضريبة في المدد المستقبلية، أما الأصول الضريبية المؤجلة فهي حقوق ضريبية مستقبلية ناتجة عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية.

ثانياً: الإبلاغ المالي عن إلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وتأثيره في الخصائص

الأساسية للمعلومات المحاسبية

إن الهدف الأساس للإبلاغ المالي هو توفير معلومات ذات جودة عالية وذات صلة بالوحدات الاقتصادية إذ أن توفير معلومات ذات جودة عالية عملية مهمة لأنها تؤثر إيجاباً في القرارات الاقتصادية للمستثمرين والدائنين وأصحاب المصالح الآخرين.

تحدد جودة المعلومات المحاسبية في إطار تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية والتعزيزية لمنفعة القرار وقد تم تعريف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفقاً للإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB/IASB بأنها الصفات والمفاهيم التكميلية التي تسهم في زيادة فائدة المعلومات المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي ولأغراض التحليل، وهي مفيدة للتمييز بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سواء كانت الأساسية أو التعزيزية وهذا يتوقف على الكيفية التي تؤثر في فائدة المعلومات، وإن توفير المعلومات المفيدة للإبلاغ المالي تكون محددة بقد شائع هو قيد التكلفة (CPA,IFRS,2010,QC1-3). وفيم يأتي عرض للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق الإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB/IASB (CPA,IFRS,2010,QC4-34):

١. الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة كما تشير إلى ذلك الفقرة QC4 من الإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB/IASB ينبغي أن تكون ملائمة وتمثل بصدق الظواهر والأحداث ذات الصلة، وتعد فائدة المعلومات المحاسبية تعزيزية عندما تمتاز تلك المعلومات بالقابلية على المقارنة والقابلية على التحقق والتوقيت المناسب والقابلية على الفهم، وحددت الفقرة QC5 من هذا الإطار الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بخاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق (CPA, IFRS, 2010, QC4, 5):

أ. الملائمة

تشير الفقرات QC6-10 من الإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB/IASB إلى أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في القرارات المتخذة من المستخدمين، وأن المعلومات المحاسبية تكون قادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرارات عندما تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة توكيدية وتكون للمعلومات المحاسبية قيمة تنبؤية عندما تمتلك القدرة على استخدامها كمدخل إلى العمليات المتبعة من المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، في حين تكون للمعلومات المحاسبية قيمة توكيدية عندما توفر تغذية راجعة (تأكيد أو تغيير) حول عمليات التقييم السابقة (CPA, IFRS, 2010, QC6-10).

ب. التمثيل الصادق

تتمثل الخاصية الأساسية الثانية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بخاصية التمثيل الصادق، وهي تعبر كما تشير إليها الفقرات QC12-14 من الإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB/IASB عن صدق القوائم المالية في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وهذا أمر ضروري لجعل المعلومات مفيدة للقرار، ولأجل تمثيل تلك الظواهر بصدق ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية متكاملة ومحيدة وخالية من الأخطاء المادية (CPA, IFRS, 2010, Par. QC12-14)، وتعد المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل المؤجلة ذات أهمية لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ قرارات صائبة إذ أن أي تغيير في قيمة مصروف الضريبة يؤثر في تغيير العديد من عناصر وبنود القوائم المالية ولاسيما الربح المحاسبي بعد الضريبة والذي ينعكس على قيمة السهم الواحد من هذا الربح فضلاً عن تأثير ما سبق على عناصر حقوق الملكية والالتزامات المرتبطة بها في قائمة المركز المالي، وعليه فإن الإبلاغ المالي عن ضريبة الدخل المؤجلة بات ضرورياً وذلك لتحقيق الأمور الآتية (الفار، ٢٠١٠: ٩٦):

١. توفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يتناسب ومرحلة التوسع في الإفصاح المحاسبي.

٢. يساعد في تحديد الأعباء الضريبية للوحدة الاقتصادية والذي يمثل إلزاماً عليها.

٣. تلبية احتياجات التشريعات والقوانين الضريبية والقواعد المحلية ومعايير الإبلاغ الدولية.

٤. توفير معلومات على مستوى عال من الأهمية إذ أن الإبلاغ عن ضرائب الدخل المؤجلة في القوائم المالية كمصدر للمعلومات المحاسبية تخدم المستثمرين والمقرضين والمحللين المتخصصين إذ أن تلك المعلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي تلك العلاقة التي تتأثر بعوامل عديدة متمثلة بوجود إيراد معفي من الضريبة أو مصروف غير قابل للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة مرحلة.

إن تغيير طبيعة ضريبة الدخل المؤجلة بنوعيتها لالتزامات وأصول تؤدي إلى حدوث تغيير في بعض بنود القوائم المالية منها الآتي (عبد الخالق، ٢٠٠٢: ١٣٤):

١. تغيير قيمة الضريبة واجبة السداد من واقع الإقرار الضريبي.

٢. تغيير قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل.

٣. تغيير قيمة الربح المحاسبي بعد الضريبة (القابل للتوزيع).

٤. تغيير درجة السيولة والتدفقات النقدية.

ويبين (Kieso) بأن حسابات الضرائب المؤجلة تعرض في قائمة المركز المالي كأصول والتزامات وتصنف إلى متداولة وغير متداولة، ويعد الالتزام أو أصل الضريبة المؤجلة مرتبطاً بالالتزام أو أصل آخر عندما يؤدي تخفيض هذا الالتزام أو الأصل إلى إنعكاس أو تحول الفرق المؤقت ويتطلب ذلك الإفصاح عن أي تغيير في إجمالي مخصصات التقييم فضلاً عن أنواع الفروق المؤقتة التي تنتج عنها مقادير مهمة لالتزامات وأصول الضريبة المؤجلة، ومن ثم يتم الإبلاغ عن ضرائب الدخل المستحقة كالتزامات جارية في قائمة المركز المالي

إذا يتم تسجيل حساب ضرائب الدخل المدفوعة مقدماً مقابل رصيد حساب ضرائب الدخل المستحقة عند الإبلاغ عن ضرائب الدخل في قائمة المركز المالي (Kieso, 2012: 1165).

ويضيف (Kieso) أن مصرف (أو منفعة) ضريبة الدخل يتطلب توزيعه على العمليات المستمرة وغير المستمرة والبنود غير العادية والتأثير التراكمي للتغيرات المحاسبية وتعديلات المدد السابقة ويعرف هذا المدخل (بتوزيع الضريبة داخل المدة) ، وينبغي الإفصاح عن المكونات المهمة لمصروف ضريبة الدخل التي ترجع إلى العمليات المستمرة والمتمثلة بالآتي (Kieso, 2012: 1166):

1. مصروف (منفعة) الضريبة الجارية.
 2. مصروف (منفعة) الضريبة المؤجلة.
 3. إعفاءات ضريبة الإستثمار.
 4. المنح الحكومية (الجزء الذي تم الإعتراف به كتخفيض لمصروف الضريبة).
 5. منافع ترحيل خسارة العمليات التشغيلية للأمام (الناتجة عن تخفيض ضريبة الدخل).
 6. مصروف ضريبة ناتجة عن تخصيص منفعة ضريبية أما مباشرة في رأس المال الإضافي أو للتخفيض من الشهرة أو أصول غير متداولة أخرى ناتجة من اكتساب وحدة اقتصادية أخرى.
 7. تسويات لالتزامات أو أصول ضريبة مؤجلة بسبب إجراء تغييرات في قوانين الضريبة أو معدلات أو الوضع الضريبي للوحدة الاقتصادية.
 8. تسويات أرصدة بداية السنة بشأن مخصص التقييم بسبب التغييرات في الظروف الناتجة عن تغيير حكم الإعتراف الذي له علاقة بأصل ضريبة دخل مؤجلة في المستقبل.
- ويحقق الإفصاح عن ما سبق من بنود تسهيل الحكم على نوعية العوائد وإجراء التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فضلاً عن المساعدة على وضع السياسات الحكومية.
- إن من أهم طرائق الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة هو مدخل الالتزامات ويتمثل أهم أهداف هذا المدخل بالآتي: (Schroeder, 2010:475)

1. الإعتراف بمقدار الضريبة المستحقة الدفع أو التي يمكن استردادها عن السنة الحالية.
 2. الإعتراف بالالتزامات وأصول الضريبة المؤجلة ذات الصلة بالتأثيرات الضريبية المستقبلية للأحداث التي سبق وأن تم الإعتراف بها في القوائم المالية أو الإقرارات الضريبية.
- ويضيف (Schroeder) أن قائمة المركز المالي تتزايد أهميتها لأن الإبلاغ المالي عن ضريبة الدخل المؤجلة على أساس معدلات الضرائب المتوقعة عند زوال الفروق المؤقتة يؤدي إلى زيادة القيمة التنبؤية للتدفقات النقدية والسيولة والمرونة المالية مستقبلاً، وأن ذلك يكون أكثر موضوعية من الناحية النظرية لأن المبالغ التي تم الإبلاغ عنها تمثل أما تضحية اقتصادية محتملة (مدفوعات ضريبية مستقبلية) أو منافع اقتصادية (تخفيض مستقبلي في الضرائب)، كما أن الضرائب المؤجلة قد تكون نتيجة لأحداث تاريخية وسوف يتم دفعها أو استردادها في المستقبل وعلى وفق معدلات ضريبية مستقبلية (Schroeder, 2010:476).
- وهذا يعني أنه يسمح بالإعتراف بكل الأصول والالتزامات التي تنشأ عن توزيع الضرائب بين السنوات فضلاً عن إمكانية الإعتراف بالمنافع الضريبية المترتبة على ترحيل الخسائر التشغيلية إلى الأمام وإلى الخلف في حالة كون نسبة احتمال تحققها كبير.

في معظم دول العالم توجد تشريعات وقوانين ضريبية تحدد بشكل تفصيلي بنود الإيرادات التي تخضع إلى ضريبة الدخل وتوقيت إخضاعها والمصاريف الممكن تنزيلها لغايات ضريبية وتوقيت تنزيلها وعلى الرغم من وجود تشابه بين المحاسبة المالية المبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير وبين التشريعات الضريبية للدول المختلفة في تحديد وتوقيت الإعتراف بالإيرادات والمصاريف إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما ينتج عنه عدم التماثل في رقم الربح المحاسبي قبل الضريبة في قائمة الدخل وبين الدخل الخاضع للضريبة المحسوب على وفق قانون ضريبة الدخل في كل دولة ومن ثم حدوث اختلاف بين مبلغ ضريبة الدخل للسنة المالية الجارية وبين مبلغ ضريبة الدخل الواجب السداد للسنة نفسها ، هذا ما سيتم تناوله من خلال تحليل المشاكل المترتبة على الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة على وفق أحكام القوانين الضريبية أو المبادئ المحاسبية في البيئة المحلية وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية وذلك في المحور الآتي.

المحور الثالث/الإبلاغ عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في البيئة المحلية

وتأثيره في جودة المعلومات المحاسبية – مدخل تحليلي

يأتي هذا المحور لتوضيح العلاقة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التفاعل بينهما من خلال عرض المشاكل المترتبة على تطبيق القاعدة العراقية (١٣) بالمقارنة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي IAS(12) "المحاسبية عن ضرائب الدخل" وتوضيح إمكانية الوصول إلى الربح الضريبي من خلال الربح المحاسبي على وفق قانون ضريبة الدخل في العراق (١١٣) لسنة ١٩٨٢، فضلاً عن تناول قياس تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول الضريبة المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية، ولغرض اختبار فرضية البحث تم الاستعانة باستمارة استبانة أعدت في ضوء الجوانب النظرية التي شملها هذا البحث.

أولاً: المشاكل المترتبة على الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في البيئة

المحلية بالمقارنة مع معيار الإبلاغ المالي الدولي (12) IAS "المحاسبية عن ضرائب الدخل"

أقر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي بجلسته المنعقدة في ٢٠٠١/٥/٧ القاعدة المحاسبية المتعلقة بضريبة الدخل والتي تتضمن (١٥) فقرة تناولت الهدف من إصدار القاعدة، والتعريف بالمصطلحات المستخدمة، والعرض والإفصاح عن الخسائر المدورة والوفر الضريبي الناتج عن استخدام الخسائر المدورة في قائمة الدخل ونبين فيما يأتي بعض فقرات هذه القاعدة:

١. جاء في الفقرات (١-٣) الأهداف، والنطاق بأن القاعدة تهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي ووصف المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل ومن استعراض فقرات القاعدة لا نجد فيها ما يشير إلى كيفية احتساب الوعاء الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) لأن ذلك يعتمد على ما جاء في قانون ضريبة الدخل (١١٣) لسنة ١٩٨٢ وتعديلاته، والذي حدد الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة والنفقات المسموح بتزليلها منه والإعفاءات والسماحات، ومن ثم أن هدف القاعدة يقتصر على المعالجة المحاسبية للتأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة بين الدخلين المحاسبي والضريبي والخسائر المدورة وكيفية عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

٢. أكدت القاعدة على موضوع الوفورات الناتجة عن استخدام الخسائر المدورة وذلك في الفقرتين (٧ و٨)، إذ أن قانون ضريبة الدخل (١١٣) يسمح للمكلف في العراق بتزليل الخسارة المتحققة من مصادر الدخل الناجم 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 بتزليل أكثر من نصف الدخل الخاضع للضريبة لكل سنة (قانون ضريبة الدخل (١١٣)، الفصل السابع، المادة الحادية عشرة، ١٩٨٢).

٣. إن القاعدة العراقية أفردت موضوعاً خاصاً للخسائر المدورة، كما جاء في الفقرات (٦، ٧، ٨) والفقرات (١٢، ١٣) ضمن موضوع الإفصاح، التي أكدت على ضرورة الإفصاح عن الوفر الضريبي الناتج من استخدام الخسارة في قائمة الدخل عن السنة الجارية، والإفصاح عن قيمة الخسارة المتبقية التي يمكن الاستفادة منها لتحقيق وفر ضريبي مستقبلاً، إلا أنها لم تحدد كيفية الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، فيما إذا تعرض كأصل أو للالتزام مؤجل أو مستحق، علماً بأن المعيار الدولي (١٢) IAS يعترف بالمنفعة المتوقعة من الخسائر المدورة كأصل ضريبي يعرض ضمن الأصول في قائمة المركز المالي على وفق مدخل الأصل – الإلتزام على الرغم من إن بعضهم يرى أنه لا ينبغي الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة تتعلق بالخسائر المدورة بسبب الطبيعة الخاصة للخسائر، واحتمال عدم تحقق دخل في المستقبل لكي يتم إستقطاع خسائر السنوات السابقة منه وعليه يتطلب تعديل معيار الاعتراف بها من الاحتمال المعقول إلى الاحتمال المرجح (Kieso,2012:1159).

٤. من متطلبات الإفصاح الواردة في الفقرة (١٤) من القاعدة العراقية أن تظهر الضريبة المستحقة على الدخل الناتج من النشاطات الاعتيادية كبند مستقل عن تلك التي تكون ذات صلة بالدخل عن بند غير عادي، ومن ثم يتطلب من الشركات إعداد قائمة الدخل متعددة الخطوات للإفصاح عن بنود النشاط الاعتيادي بصورة منفصلة عن تلك البنود الخاصة بالنشاطات غير الاعتيادية.

٥. من خلال مقارنة القاعدة العراقية (١٣) موضوع البحث مع معيار المحاسبية الدولي (١٢) IAS نجد أن المعيار الدولي يعالج الفروق المؤقتة كالتزامات أو أصول ضريبة مؤجلة وعلى النحو الآتي، IASB, (2008,IAS12,Par: 12-16):

- أ- الإقرار بالضريبة المستحقة عن السنة الحالية، والسنوات السابقة كالتزام.
- ب- إذا كان مبلغ الضريبة المدفوع عن السنة الحالية، أو السنوات السابقة يزيد عن الضريبة المستحقة نتيجة الفروق المؤقتة، فيتم الإقرار بالزيادة كأصل.
- ج- إذا كان مبلغ الضريبة المدفوع عن السنة الحالية والسنوات السابقة يقل عن مبلغ الضريبة المستحقة نتيجة الفروق المؤقتة، فيتم الإقرار بالنقص كالتزام.
- د- الإقرار بالمنفعة المتعلقة بالخسائر المدورة (الوفر الضريبي المستقبلي كما أسستها القاعدة العراقية) كأصل ضريبي.

إما القاعدة العراقية (١٣) فإنها لم تتطرق إلى المعالجات المذكورة آنفاً، وإنما اكتفت بتعريف الفروق المؤقتة والدائمة دون توضيح كيفية معالجتها والإفصاح عنها في القوائم المالية باستثناء الوفر الضريبي من الخسارة المدورة.

مما سبق يتضح أن مجلس معايير المحاسبة العراقية يسترشد بالمعايير الدولية في وضع القواعد المحاسبية المحلية بوصفها أكثر تفصيلاً وشمولية، إذ إن تلك المعايير وضعت لتطبق على مستوى عالمي إلا أننا نجد أن القاعدة العراقية (١٣) قد أخذت الإطار العام أو الخطوط العامة من المعيار الدولي (١٢) IAS وأهملت المعالجات المحاسبية للتأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة التي تعد الهدف الأساس لإصدار هذه القاعدة واكتفت بمعالجة الوفر الضريبي الناتج من الخسائر المدورة، إن هذا النقص في المعالجات ومتطلبات العرض والإفصاح للمعلومات التي تتضمنها القاعدة (١٣) يجعل منها قاعدة غامضة وغير متكاملة ولا تعكس الفائدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: قياس تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول الضريبة المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية.

تناول هذه الفقرة نتائج التحليل الإحصائي لإستمارة الإستبانة التي تم إعدادها بهدف إستقراء آراء عينة من المستثمرين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، فضلاً عن مجموعة من العاملين في عينة من المصارف العراقية الخاصة، وقد تضمنت إستمارة الإستبانة مجموعة من الأسئلة التي تمحورت حول تأثير الإبلاغ المالي عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم إنعكاسها على ترشيد قرارات الإستثمار والإقراض.

وبيين الجدول (٢) الآتي نتائج التحليل الإحصائي لإجابات العينة :

جدول (٢) نتائج التحليل الإحصائي لإجابات عينة البحث

| ت | الأسئلة | القياس | موافق تماماً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق إطلاقاً | المتوسط | المعياري الانحراف | النتيجة |
|---|--|--------|--------------|-------|-------|-----------|-------------------|---------|-------------------|-------------|
| ١ | من الأهمية لتقديم معلومات محاسبية مفيدة لمستخدميها أن يتم الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بأصول الشركة والالتزامات تجاه الغير. | تكرار | ٢٨ | ١١ | ٢ | - | - | ٤.٦ | ٠.٥٨ | يتفق تماماً |
| | | نسبة | ٦٨.٣ | ٢٦.٨ | ٤.٩ | - | - | | | |
| ٢ | من الأهمية لتقديم معلومات محاسبية مفيدة لمستخدميها أن يتم الإبلاغ عن الفروق الناتجة بين الدخل المحاسبي المحدد بقائمة الدخل طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية وبين الدخل الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) المحدد في الإقرار الضريبي طبقاً لمتطلبات قانون الضرائب. | تكرار | ١٥ | ٢٠ | ٦ | - | - | ٤.٢ | ٠.٦٨ | يتفق تماماً |
| | | نسبة | ٣٦.٦ | ٤٨.٨ | ١٤.٦ | - | - | | | |
| ٣ | تتفق على أن أصول ضريبة الدخل المؤجلة تعد أحد عناصر أصول الشركة كونها تمثل منافع اقتصادية مستقبلية وناتجة عن أحداث أو عمليات تمت في الماضي (في شكل فروق ضريبية مؤقتة). | تكرار | ٩ | ١٩ | ٩ | - | - | ٣.٨ | ٠.٩ | يتفق تماماً |
| | | نسبة | ٢٢.٠ | ٤٦.٣ | ٢٢.٠ | ٩.٨ | - | | | |

| | | | | | | | | | | | | | |
|------|-----|-----|---|---|----|----|----|------|------|------|------|----|---|
| يتفق | ٠.٩ | ٣.٧ | - | ٥ | ١٠ | ١٧ | ٩ | ٢٢.٠ | ٤١.٥ | ٢٤.٤ | ١٢.٢ | ٤ | تتفق على أن التزامات ضريبة الدخل المؤجلة تعد أحد عناصر التزامات الشركة كونها تتطلب نضحية مستقبلية بجزء من أصولها ونتاجة عن أحداث أو عمليات تمت في الماضي (في شكل فروق ضريبية مؤقتة). |
| يتفق | ٠.٨ | ٤.٠ | - | ٢ | ٨ | ١٩ | ١٢ | ٢٩.٣ | ٤٥.٣ | ١٩.٥ | ٤.٩ | ٥ | تعتقد بأن الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه معلومات محاسبية ملائمة لتلك القرارات. |
| يتفق | ٠.٧ | ٣.٨ | - | ٢ | ٨ | ٢٦ | ٥ | ١٢.٢ | ٦٣.٤ | ١٩.٥ | ٤.٩ | ٦ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية ذات قيمة تنبويه تسهل من عملية إجراء التنبؤات واتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية. |
| يتفق | ٠.٧ | ٣.٨ | - | ٢ | ٩ | ٢٢ | ٨ | ١٩.٥ | ٥٣.٧ | ٢٢.٠ | ٤.٩ | ٧ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية ذات قيمة توكيدية تمكّن متخذي القرارات الاقتصادية من توكيد صحة القرارات الاقتصادية الماضية من عدمها. |
| يتفق | ٠.٨ | ٣.٧ | - | ٣ | ١٤ | ١٧ | ٧ | ١٧.١ | ٤١.٥ | ٣٤.١ | ٧.٣ | ٨ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية ذات أهمية نسبية يؤدي إغفالها إلى اتخاذ قرارات اقتصادية غير رشيدة. |
| يتفق | ٠.٧ | ٣.٩ | - | ١ | ٩ | ٢٤ | ٧ | ١٧.١ | ٥٨.٥ | ٢٢.٠ | ٢.٤ | ٩ | تعتقد بأن الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة يؤثر في القرارات الاقتصادية كونه يقدم معلومات محاسبية صادقة في تمثيلها للظواهر والأحداث الاقتصادية. |
| يتفق | ٠.٨ | ٣.٨ | - | ٤ | ٥ | ٢٤ | ٨ | ١٩.٥ | ٥٨.٥ | ١٢.٢ | ٩.٨ | ١٠ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية تمتلك صفة الاكتمال إلى جانب المعلومات ذات الصلة بالأصول والالتزامات الأخرى. |
| يتفق | ٠.٨ | ٣.٧ | - | ٣ | ١٢ | ٢٠ | ٢ | ١٤.٦ | ٤٨.٨ | ٢٩.٣ | ٧.٣ | ١١ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية تمتلك صفة حيادية الشخص القائم بعملية القياس (المحاسب). |
| يتفق | ٠.٨ | ٣.٧ | - | ٣ | ١٢ | ١٨ | ٨ | ١٩.٥ | ٤٣.٩ | ٢٩.٣ | ٧.٣ | ١٢ | تعتقد بضرورة الإبلاغ المالي عن أصول والتزامات ضريبة الدخل المؤجلة كونه يقدم معلومات محاسبية خالية من الأخطاء الجوهرية طالما أنه يتفادى أخطاء القياس المحاسبي. |

ويتبين من الجدول (٢) المذكور آنفاً أن عينة البحث تتفق على أهمية الإبلاغ عن أصول والتزامات الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والمصارف العراقية ولاسيما ما يتعلق بالأصول والالتزامات الناتجة عن الفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي على وفق الممارسات المحاسبية المتعارف عليها في البيئة المحلية وبين الدخل الضريبي على وفق تعليمات الهيئة العامة للضرائب في العراق، حيث يوفر الإبلاغ المالي المذكور آنفاً معلومات محاسبية مفيدة تتسم بخاصية الملائمة وخاصية التمثيل الصادق ومن ثم فهي تنعكس على ترشيد قرارات المستثمرين والمقرضين، مما يدعم فرضيات البحث ووفقاً لما يأتي :

١- اختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية)، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 34.846 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين بلغت قيمة T الجدولية ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، يتم قبول الفرضية.

٢- اختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية)، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 31.800 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين بلغت قيمة T الجدولية تبلغ ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، عليه تم قبول الفرضية.

٣- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الأولى (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية)، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 27.754 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين بلغت قيمة T الجدولية تبلغ ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، عليه يتم قبول الفرضية.

ونظراً لثبوت وجود علاقة بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين الخصائص الفرعية لخاصية الملائمة والمتضمنة القيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية والأهمية النسبية، عليه يمكن القول أن هنالك علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الملائمة.

٤- اختبار الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الإكمال للمعلومات المحاسبية)، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 29.475 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين أن قيمة T الجدولية تبلغ ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، عليه يتم قبول الفرضية.

٥- اختبار الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الحياد للمعلومات المحاسبية)، وقد بلغت قيمة T المحسوبة 29.171 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين بلغت قيمة T الجدولية تبلغ ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، عليه يتم قبول الفرضية.

٦- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من الفرضية الرئيسية الثانية (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية الخلو من الأخطاء للمعلومات المحاسبية)، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 27.977 عند درجة حرية ٤٠ ومستوى ثقة ٩٥%، في حين بلغت قيمة T الجدولية تبلغ ٢٠.٢١، وبما أن القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، عليه يتم قبول الفرضية.

ونظراً لثبوت وجود علاقة بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين الخصائص الفرعية المتمثلة بالاكتمال والحيادية والخلو من الأخطاء المحاسبية عليه يمكن القول ان هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة وبين خاصية التمثيل الصادق.

المحور الرابع / الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

١. أن ضريبة الدخل المؤجلة ناتجة عن الفروق التي تحدث ما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ولها تأثيرات ضريبية مستقبلية تنعكس على السنوات اللاحقة.
٢. إن الإلتزامات الضريبية المؤجلة هي أعباء ضريبية مستقبلية من المتوقع أن يتم سدادها في سنوات إنعكاس الفروق المؤقتة والتي تخضع للضريبة في المدد المستقبلية، أما الأصول الضريبية المؤجلة هي حقوق ضريبية مستقبلية ناتجة عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية.
٣. على الرغم من وجود تشابه بين المحاسبة المالية المبنية على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير وبين التشريعات الضريبية للدول المختلفة في تحديد وتوقيت الإقرار بالإيرادات والمصاريف إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما ينتج عنه عدم التماثل في رقم الربح المحاسبي قبل الضريبة في قائمة الدخل وبين الدخل الخاضع للضريبة المحسوب على وفق قانون ضريبة الدخل في كل دولة.
٤. إن هدف القاعدة المحاسبية العراقية (١٣) "المحاسبة عن ضريبة الدخل" يقتصر على المعالجة المحاسبية للتأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والضريبي والخسائر المدورة وكيفية عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.
٥. أن القاعدة العراقية (١٣) قد أخذت الإطار العام أو الخطوط العامة من المعيار الدولي (١٢) IAS وأهملت المعالجات المحاسبية للتأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة التي تعد الهدف الأساس لإصدار هذه القاعدة واكتفت بمعالجة الوفر الضريبي الناتج من الخسائر المدورة، إن هذا النقص في المعالجات ومتطلبات العرض والإفصاح للمعلومات التي تتضمنها القاعدة (١٣) يجعل منها قاعدة غامضة وغير متكاملة ولا تعكس الفائدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.
٦. هناك تأثير للإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة على جودة المعلومات المحاسبية.

ثانياً: التوصيات

١. ضرورة الاعتراف بضرورة الدخل المؤجلة الناتجة عن الفروق التي تحدث ما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في القوائم المالية لما لها من تأثيرات ضريبية مستقبلية تنعكس على السنوات اللاحقة.
٢. ضرورة تقليل الفجوة وإزالة الغموض وسد النقص في المعالجات المحاسبية ومتطلبات الإبلاغ المالي عن الإلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة بين القاعدة المحاسبية المحلية (١٣) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS12) ذات الصلة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل من أجل تقديم معلومات محاسبية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.
٣. ضرورة إجراء بعض التعديلات اللازمة على التشريعات والقوانين الضريبية المحلية ولاسيما قانون ضريبة الدخل (١٣) بما تنسجم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فضلاً عن معيار المحاسبة الدولي (١٢) بشأن ضريبة الدخل لإمكانية تكييف القاعدة المحاسبية العراقية (١٣) مع ما سبق.
٤. ضرورة الإبلاغ المالي عن الإلتزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في القوائم المالية للشركات المساهمة لما لها من تأثير إيجابي في القرارات الاقتصادية للمستثمرين والدائنين والأطراف الأخرى ذات المصلحة بوصفه يقدم معلومات محاسبية تمتاز بجودة عالية من ناحية ملاءمتها لتلك القرارات وصدق تمثيلها للأحداث ذات الصلة.
٥. ضرورة تطوير المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة في الجامعات العراقية ذات الصلة بالمحاسبة الضريبية من خلال إضافة بعض المفردات التي من شأنها أن تنمي من معرفة وإدراك طلبة الجامعات المحلية ولاسيما معيار المحاسبة الدولي (١٢) والذي يتناول مفهوم المحاسبة عن ضريبة الدخل والفروقات الضريبية التي قد تنشأ بين الدخل المحاسبية والدخل الضريبي.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١. البديوي، منصور، "المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
٢. الفار، شرقاوي عبد الظاهر، "أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٠.
٣. بدوي، محمد عباس، " أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري ٢٤ الخاص بضرائب الدخل"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان " الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . كلية التجارة – جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
٤. بطو، علاء فريد عبد الأحد: اثر التحدي الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، ٢٠٠٦.
٥. جمهورية العراق، ديوان الرقابة المالية، " القواعد المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقية (١-١٤)، بغداد، ٢٠٠٣.
٦. حماد، طارق عبد العال، " دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
٧. عبد الخالق، أسامة على، " دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل". المؤتمر الضريبي السابع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٢.
٨. عبد المنعم، تامر سعيد، "المعيار المحاسبي الدولي (١٢)، "المحاسبة عن ضرائب الدخل، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.

ثانياً المصادر الأجنبية

1. Botosan. C, Discussion of a framework for the analysis of risk communication, The International Journal of Accounting, 39, 2004.
2. Citron, D. The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach. Journal of Business, Finance & Accounting. Sep/Oct, 2001.
3. CPA, Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, Conceptual Framework for Financial Reporting, Issued October 2010.
4. Dotan, A. On the Value of Deferred Taxes, 2002. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.
5. Ferdy van Beest, Geert Braam & Suzanne Boelens, Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. Nijmegen Center for Economics (NiCE), Radboud University, April 2009.
6. Guenther, D., Sansing, R., "Valuation of the firm in the presence of temporary book-tax differences: the role of deferred tax assets and liabilities". The Accounting Review 75, 2000.
7. IASB, International Financial Reporting Standards (IAS 12), London EC4M 6 X H United Kingdom, 2008.
8. Jagwani, B. "Accounting for Deferred Taxes" (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India, 2008 .This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.



تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وأصول ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية

9. Jonas, G.& Blanchet, J. Assessing Quality of Financial Reporting. Accounting Horizons, 14 , 2000.
10. Kathleen A. Kaminski & Jon R. Carpenter, The University of South Dakota , Accounting Conceptual Frameworks: A Comparison of FASB & IASB Approaches, International Journal of Business Accounting and Finance, 2011.
11. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D., Intermediate Accounting, 14th Edition Update Package, John Wiley & Sons, USA, 2012.
12. Leahey, A. 'Worksheet for Accounting for Deferred Taxes'. Journal of Accountancy, 2001.
13. Poterba, J., N .Rao., and J. Seidman. 2009. Temporary Differences, Deferred Tax Positions, and Corporate Incentives. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.
14. Schroeder, R., Accounting Theory Text and Reading, John Wiley & Sons, Inc., 4th ED. , USA, 2010.
15. Todd A. Doehring, tdoehring@centrec.com
16. Visanathan, Gnanakumar, "Deferred Tax Valuation Allowances and Earnings Management", Journal of Financial Statement Analysis, New York: Summer. Vol. 3, 1998.
17. Wong, N. Accounting for Deferred Taxes Under NZ IAS 12, 2006 This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.



The Impact of the Financial Reporting of Liabilities and Assets of Deferred Income Tax in the quality of Accounting Information

Abstract

The research problem Focused about extent adoption of the financial reporting obligations and assets of the deferred income tax attributable to the concepts of accounting theory and whether the tax laws or accounting principles as well as local accounting rules to recognize the obligations and assets of deferred income tax in the financial statements, and what is the impact of the financial reporting of liabilities and assets Deferred tax in the quality of accounting information, and research aims to the statement of the accounting concepts of the theory of financial reporting obligations and assets of deferred income tax, view and analyze the differences in reporting, resulting from a discrepancy in the accounting treatments in accordance with the accounting principles and the requirements of the tax laws and accounting rules in the local environment and compare these rules with the international financial reporting standard IAS (12), as well as a measure of financial reporting obligations and assets of deferred income tax in the quality of information effect accounting by identifying qualitative characteristics of accounting information.

The study concluded There is the impact of the financial reporting of liabilities and assets of deferred income tax in the quality of accounting information, which showed the results of a test research hypotheses, and presented research a number of recommendations were the most important of the need for financial reporting obligations and assets of deferred income tax in the financial statements of corporation as they have a positive impact on economic decisions investors, creditors and other interested parties to submit accounting information being characterized by high quality in terms of relevance for those decisions and certified of their representation of events related.

Keywords \Deferred income tax, temporary differences, permanent differences, deferred tax liabilities, deferred tax assets.