

دور المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في تحسين جودة الأرباح المحاسبية  
دراسة حالة على شركة بغداد للمشروبات الغازية مساهمة خاصة للمدة من (٢٠١٥-٢٠١٧)

م. ماجد غازي حسن

جامعة المثنى

كلية الإدارة والاقتصاد

[Majid\\_gazy@mu.edu.iq](mailto:Majid_gazy@mu.edu.iq)

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2022.3.1.7>

تأريخ النشر ٢٠٢٢/٧/٣٠

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/٤/٢٧

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/٤/٨

### المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة دور المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في تحسين جودة الأرباح المحاسبية من خلال الحد من التظليل في القوائم المالية والتوصل لقيمة الأرباح الحقيقية عن طريق إعداد القوائم المالية للشركة والدور الذي تلعبه هذا الضرائب في تفادي الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي وبيان تأثيرها على الفترات المالية القادمة. وقد تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية: مساهمة خاصة موضوع البحث وللمدة (٢٠١٥-٢٠١٧) وقد تم اعتماد المنهج الوصفي في تناول مشكلة البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث والاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل القوائم المالية للشركة في الجانب العملي واستخدام مقياس استمرارية الأرباح المحاسبية لقياس جودة الأرباح، إذ تشير قيمة معامل الارتباط الخطي إلى (-0.75) بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية وجاءت بعلاقة عكسية على مستوى عالي، توصل البحث إلى أن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة من الفروق المؤقتة تتوافق مع مبدأ تحقق المصروف ومبدأ استقلالية السنوات المالية، وإن تجاهل الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يُعد تعارضاً مع هاذين المبدأين من منطلق أن إيرادات كل مدة يجب أن تقابل بعبء الضريبة الخاص بها بغض النظر عن المدة التي يتم فيها السداد. وعليه يوصي الباحث بضرورة اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل إذ يتم الاعتراف بالفروق التي تنشأ بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بما يحقق مبدأ استقلالية السنوات المالية ومبدأ تحقق المصروف.

**الكلمات المفتاحية:** الأرباح، الضرائب المؤجلة، جودة الأرباح.



مجلة اقتصاديات الأعمال

المجلد (٣) العدد (١) ٢٠٢٢

الصفحات: ١٢٣-١٤٢

## **The role of accounting for deferred taxes in improving the quality of accounting profits**

**A case study on the Baghdad Soft Drinks Company, a private joint stock company, for the period from 2015-2017**

### **Abstract**

The research aims to study the role of accounting for deferred taxes in improving the quality of accounting profits by reducing shadowing in the financial statements and reaching the value of the real profits by preparing the company's financial statements and the role that these taxes play in avoiding the differences between accounting income and tax income and showing their impact on financial periods coming. The Baghdad Company for Soft Drinks was selected: a special contribution, the subject of the research, and for the period (2015-2017). The descriptive approach was adopted in dealing with the research problem and proving its hypotheses in the theoretical aspect to achieve the objectives of the research and relying on the analytical method in analyzing the company's financial statements in the practical aspect and using the continuity scale Accounting profits to measure the quality of profits, as the value of the linear correlation coefficient indicates (-0.75) between deferred taxes and the quality of accounting profits and came with an inverse relationship at a high level. Fiscal years, and that ignoring the recognition of deferred tax assets and liabilities is in conflict with these two principles on the grounds that the revenues of each period must be offset by its tax burden regardless of the period in which the payment is made. Accordingly, the researcher recommends the necessity of adopting International Accounting Standard No. (12) as a framework for accounting for income taxes, as the differences that arise between accounting income and tax income are recognized in order to achieve the principle of independence of fiscal years and the principle of expenditure realization.

**Key words:** profits, deferred taxes, quality of profits.

## أولاً: المقدمة:

إن التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة أدى إلى عدم التوافق بين الأنظمة المحاسبية والقوانين النافذة المطبقة في مختلف الدول، الأمر الذي دفع هذه الدول إلى القيام بتطوير قوانينها بما يتناسب مع هذا التطورات لكن دون أي جدوى فظلّت هذه الفروق قائمة إلى أن أصدر مجلس المعايير المحاسبية مجموعة من المعايير الدولية التي تستند إلى الاطار النظري للمحاسبة وتعمل على ايجاد التوافق بين الأنظمة المحاسبية والقوانين النافذة في الدول.

وإن ضريبة الدخل في العراق تخضع لقوانين خاصة وهذه القوانين تختلف من دولة إلى أخرى، وهذا الاختلاف في القوانين أدى إلى وجود عدم التوافق بين الأنظمة المحاسبية والقوانين الضريبية، الأمر الذي أدى إلى وجود اختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، ويرجع هذا الاختلاف إلى عدة عوامل منها اعتماد أساس الاستحقاق لأعداد القوائم المالية للشركات، بينما اعتماد الأساس النقدي في تحديد الدخل الخاضع للضريبة فمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها تعترف بالإيرادات والمصاريف عند تحققها بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو السداد، بينما التشريعات الضريبية تتعامل مع الإيرادات عند تحصيلها وتخضعها للضريبة وتعترف بالمصاريف عند دفعها، ويسبب هذا الاختلاف إلى حدوث فروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي التي تتطلب معالجة خاصة لجعل كل النتائج متطابقة، وهنا يبرز دور الضرائب المؤجلة في القضاء على هذه الاختلافات وعرض نتيجة تعكس إلى حد بعيد الصورة الحقيقية للأرباح المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين وانطلاقاً مما تقدم ولتحقيق أهداف البحث قسم البحث إلى أربعة مباحث خصص الأول لمنهجية البحث، وكرس المبحث الثاني لعرض ماهية الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية والمبحث الثالث الجانب التطبيقي للبحث على الشركة عينة البحث والمبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

## المبحث الأول: منهجية البحث:

### أولاً: مشكلة البحث :

تتمحور مشكلة البحث في تجاهل الشركات المساهمة الخاصة العراقية الاعتراف بالمعلومات المتعلقة بالضرائب المؤجلة عند إعداد قوائمها المالية والناجمة من عدم تطبيق معايير المحاسبية الدولية وعدم تضمن القوانين والتعليمات المحاسبية المتبعة في العراق لهذا الأمر الذي سينعكس على جودة الأرباح المحاسبية. وتبرز مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

❖ هل المحاسبة عن الضرائب المؤجلة لها دور في تحسين جودة الأرباح المحاسبية للشركات؟

### ثانياً: أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من أهمية الضرائب المؤجلة التي تُعد أحد أهم القضايا المعاصرة والتي تستحوذ على الفكر المحاسبي ولم يحظ هذا الموضوع الاهتمام الكافي في العراق عند إعداد القوائم المالية ولما له دور في تحسين جودة الأرباح، وذلك من خلال اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في إعدادها وتعديل القوانين والتعليمات المحاسبية المتبعة لهذا الأمر. كما تتجلى أهمية البحث من أهمية الأرباح السنوية التي تعد البند الأكثر أهمية في القوائم المالية والتي يعتمد عليها العديد من متخذي القرارات، وبالرغم من وجود العديد من العوامل التي تؤدي إلى انخفاض مستوى جودة الأرباح والتي تؤدي بدورها إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة بالاعتماد على حجم الأرباح دون جودتها.

### ثالثاً: أهداف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في دراسة دور المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في تحسين جودة الأرباح المحاسبية من خلال الحد من التظليل في القوائم المالية والتوصل لقيمة الأرباح الحقيقية عن طريق إعداد القوائم المالية للشركة والدور الذي تلعبه هذا الضرائب في تفادي الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي وبيان تأثيرها على الفترات المالية القادمة.

### رابعاً: فرضيات البحث:

يقوم البحث على فرضية أساسية مفادها: (إن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة لها دور في تحسين جودة الأرباح المحاسبية).

### خامساً: حدود البحث:

- ❖ الحدود المكانية: تم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية: مساهمة خاصة موضوع البحث.
- ❖ الحدود الزمانية: للسنوات (٢٠١٥-٢٠١٧).

### سادساً: منهج البحث:

سيتم اعتماد المنهج الوصفي في تناول مشكلة البحث واثبات فرضياته في الجانب النظري لتحقيق أهداف البحث والاعتماد على المنهج التحليلي في تحليل القوائم المالية للشركة في الجانب العملي.

### سابعاً: مصادر وأساليب جمع المعلومات:

لغرض إنجاز البحث بجانبه النظري والعملي تم الاعتماد على الكتب العربية والكتب الأجنبية والرسائل والبحوث والاطاريح الجامعية المتوفرة بالمكتبات والمنشورة على شبكة الانترنت والمجلات والدوريات العربية والأجنبية المنشورة على شبكة الانترنت والكتب الرسمية والوثائق الخاصة والقوائم المالية الخاصة بالشركات عينة البحث وسوق العراق للأوراق المالية.

### المبحث الثاني: ماهية الضرائب المؤجلة- مدخل نظري:

توجهت العديد من دول العالم نحو المعايير الدولية، إما بتطبيقها مباشرة أو عن طريق ايجاد التوافق بينها وبين المعايير المحلية، وجاء هذا الانتشار بسبب ما قدمته المعايير الدولية من حلول للمشاكل التي تواجه الشركات في سعيها للتوسع خاصة على مستوى الأسواق المالية الدولية عن طريق تعزيز قدرة مستخدمي المعلومات المالية على تفسيرها أينما وجدوا وتسهيل عملية الاتصال، وإن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عملية مهمة في كل أنواع الشركات لاعتبارها أكثر تحقيقاً للأرباح، وعليه تم في هذا المبحث استعراض ماهية الضرائب المؤجلة وطرق معالجتها وكيفية عرضها.

### أولاً: الضرائب المؤجلة:

إن الهدف من الضرائب المؤجلة هو تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والضرائب المستقبلية المتعلقة للمدة ذاتها (Narasimhan & Harish a,2006:56-63)، ونتيجة لوجود بعض الاختلافات بين "الدخل المحاسبي المعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والدخل الضريبي المعد وفقاً للتشريع

الضريبي فإنه تنشأ الضريبة المؤجلة نتيجة هذه الاختلافات التي يطلق عليها الاختلافات الزمنية سواء كانت مؤقتة أو دائمة" (محمد، ٢٠١١: ١٥١)، وتوصلت أغلب البحوث إلى أن الضرائب المؤجلة تساعد في التنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركة التي بدورها تؤثر في قيمة الشركة والأسعار السوقية للأسهم (شرويدر وآخرون، ٢٠٠٦: ٤٩٠)، ويمكن تعريف الضرائب المؤجلة بأنها "الضريبة التي تنشأ نتيجة الفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي التي تحدد مقدار المصروف أو الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل عن المدة المحاسبية وكيفية عرض ذلك في القوائم المالية" (عبدالفتاح، ٢٠١٥: ٥٢).

كما عرفت بأنها ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة ويطلق عليها لفظ الالتزام الضريبي المؤجل، وكذلك الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة، ويطلق عليها لفظ الأصل الضريبي المؤجل، التي تنشأ نتيجة الاختلاف ما بين الدخل المحاسبي المحدد بقائمة الدخل والدخل الضريبي المحدد بالإقرار الضريبي طبقاً لمتطلبات القانون الضريبي (Citron, 2001: 821-822).

### ثانياً: الفروق الضريبية المؤجلة:

الضرائب المؤجلة تنشأ نتيجة فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عندما يتم إدراج دخل أو مصروف في الدخل المحاسبي في مدة، ولكن يتم إدراجه في الدخل الضريبي في مدة مختلفة وهذه الفروق على نوعين: (معايير الدولية للتقرير المالي، ٢٠١٨: ٧١٦)

١. **التزامات ضريبة مؤجلة:** ويقصد بها الزيادة في الضريبة المستحقة للفترات المستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية، وفيما يأتي بعض الأمثلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ينتج عنها التزامات ضريبة مؤجلة: (أبو نصار وحמידات، ٢٠٢٠: ١٨٨)

أ. يُعد إيراد الفائدة جزء من الدخل المحاسبي وينسب وتتناسب مع المدة الزمنية التي اكتسبت بها تلك الفائدة بينما في بعض التشريعات الضريبية يخضع إيراد الفوائد للضريبة عند قبضها وفق الأساس النقدي، وبالتالي يكون الأساس الضريبي الذي يتم إثباته في الميزانية العمومية لأي فوائد مستحقة التحصيل فيما يتعلق بمثل هذه الإيرادات صفراً لأن الإيرادات لا تؤثر على الدخل الضريبي لا بعد تحصيل قيمتها نقداً، وعليه تعد الضريبة المستحقة عن تلك الفوائد التزامات ضريبة مؤجلة يتم سدادها في الفترات المستقبلية عند القبض النقدي لتلك الفوائد.

ب. الاندثار المستخدم لتحديد الدخل الضريبي قد يختلف عن ذلك المستخدم عند تحديد الدخل المحاسبي وينشأ الفرق المؤقت الخاضع للضريبة عندما يتم استخدام طريقة الاندثار المعجل لغايات ضريبة.

٢. **أصول ضريبة مؤجلة:** ويُقصد بها المردودات الضريبية للسنوات المستقبلية أو التوفير الضريبي نتيجة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية، وفيما يأتي بعض الأمثلة عن الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع التي ينتج عنها أصول ضريبة مؤجلة: (أبو نصار وحמידات، ٢٠٢٠: ٢٢٣)

أ. اخضاع بعض الإيرادات بموجب التشريعات الضريبية للضريبة في المدة الحالية على الرغم من أن معايير المحاسبية توجب الاعتراف بتلك الإيرادات خلال الفترات التالية، ففي هذه

الحالة يتم دفع الضريبة عن تلك الإيرادات في السنة الحالية وتُعد هذه الضريبة أصل (ضريبة مدفوعة مقدماً) يتم خصمها من ضريبة الفترات التالية.

ب. يمكن حسم تكاليف منافع التقاعد عند تحديد الدخل المحاسبي كلما تم أداء خدمة من قبل الموظف، ولكن يتم حسمها عند تحديد الدخل الضريبي عند دفع الشركة المساهمات إلى صندوق التقاعد أو عندما تدفع منافع التقاعد، وبالتالي يظهر فرق مؤقت بين مبلغ الدفئري للالتزام وأساسه الضريبي ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل، نظراً لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للشركة في شكل اقتطاع من الدخل الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد (معايير التقارير المالية، ٢٠١٨: ٧٢٠).

ويستخلص الباحث مما سبق أن الضرائب المؤجلة تتعلق بالاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي التي يطلق عليها الفروق المؤقتة، كما تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليست الماضية، فضلاً عن أن الضرائب المؤجلة مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.

### ثالثاً: الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة:

إن معظم الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة "تنشأ نتيجة أن عناصر الإيرادات والمصروفات تدخل في حساب الدخل المحاسبي في مدة معينة، بينما تدخل في حساب الدخل الضريبي في مدة مختلفة فيجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة في مثل هذه الحالات في قائمة الدخل، ومن ناحية أخرى فقد تتغير القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات المؤجلة، على الرغم من عدم حدوث تغير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، وعليه يجب الاعتراف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل كمصروف أو إيراد، فيما عدا الضريبة المؤجلة المرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية، فضلاً عن الاعتراف بالموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة في قائمة المركز المالي، وقيل الاعتراف بالموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة لا بد من معرفة طبيعة الاختلافات المؤقتة لأن الموجودات والمطلوبات المؤجلة ناتجة من الفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي" (رجاء، ٢٠١٦: ١٠).

### رابعاً: عرض الضرائب المؤجلة في القوائم المالية:

#### ١. العرض في الميزانية:

تعرض الضرائب المؤجلة في الميزانية كأصول والتزامات ومن الضروري تصنيفها إلى متداولة وغير متداولة، إذ تصنف الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى متداول وغير متداول بناء على تصنيف الأصل أو الالتزام المتعلق بها لأغراض التقرير المالي، وبعد أصل أو التزام الضريبة المؤجلة مرتبطاً بأصل أو التزام آخر إذا كان تخفيض هذا الأصل أو الالتزام الآخر سيؤدي إلى انعكاس أو تحول الفرق المؤقت، أما الالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة التي لا ترتبط بأصول أو التزامات أخرى لأغراض التقرير المالي ومنها موجود الضريبة المؤجلة المتعلقة بترحيل الخسائر إلى الأمام فإنه يجب تصنيفه طبقاً لتاريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت (كيسو وويجانت، ٢٠٢٠: ١٠١٢).

وإن أصل أو التزام الضريبة المؤجلة قد لا يتعلق بأصل أو التزام معين لأغراض التقارير المالية، ومن الأمثلة على ذلك مصروفات التأسيس التي يعترف بها أحياناً كمصروفات عند تحملها لأغراض التقارير المالية، ولكن لأغراض الضريبة يتم تأجيلها واستقطاعها في سنوات تالية، وكذلك من الأمثلة أيضاً خسائر التشغيل المرحلة للأمام، ففي كلا الحالتين لا يوجد أي أصل أو التزام (١٢٨)

معين مرتبط بالضريبة المؤجلة لأغراض التقارير المالية، ويجب في مثل هذه الحالات تصنيف ضرائب الدخل المؤجلة طبقاً لتاريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت الذي انشأها ويعني ذلك أن الأثر الضريبي لانعكاس أي فرق مؤقت خلال السنة التالية يجب عرضها كأصل أو التزام متداول في حين يعرض عن الباقي بعدّه غير متداول وإذا اعتبر أصل الضريبة المؤجلة غير متداول فيجب إدراجه في جزء الأصول الأخرى بالميزانية (كيسو وويجانت، ٢٠٢٠: ١٠١٤).

## ٢. العرض في قائمة الدخل:

إن عملية إضافة ضرائب الدخل المؤجلة إلى ضريبة الدخل المستحقة أو خصمها منها عند حساب مصروف ضريبة الدخل يعتمد على الظروف المحيطة، مثال ذلك الزيادة التي تحدث في التزامات الضريبة المؤجلة يجب أن تضاف إلى ضريبة الدخل المستحقة، ومن ناحية أخرى فإن الزيادة في الأصول الضريبية المؤجلة يخصم من ضريبة الدخل المستحقة، ويخضع حساب مصروف ضريبة الدخل للمعادلة الآتية: (كيسو وويجانت، ٢٠٢٠: ٩٩٧)

إجمالي مصروف ضريبة الدخل = ضريبة الدخل المستحقة (+) أو (-) التغير في ضرائب الدخل المؤجلة

ويجب عرض مكونات مصروف ضريبة الدخل التي ترجع للعمليات المستمرة سواء في قائمة الدخل أو في ملاحظات القوائم المالية.

## خامساً: المعالجات المحاسبية للضرائب المؤجلة:

توجد طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما طريقة الميزانية أو الالتزام الضريبي وطريقة قائمة الدخل أو طريقة الضرائب المؤجلة.

إن معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر "ضرائب الدخل" منع استخدام طريقة التأجيل في المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل، وتطلب تبني استخدام طريقة الالتزام الضريبي "منهج قائمة المركز المالي" في المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والالتزامات وتعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية لفروقات المؤقتة سواء نشأت في سنوات سابقة وستعكس في المدة الحالية أو تلك التي تنشأ في المدة الحالية وستعكس خلال المدد القادمة من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة: (أبو نصار وحميدات، ٢٠٢٠: ١٩٤)

## ١. الاعتراف بالالتزامات والأصول الجارية:

للاعتراض بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية هناك قواعد لذلك وهي كالآتي:  
أ. يعترف المعيار الدولي رقم (١٢) ضرائب الدخل بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل إذا كان بالإمكان استعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة بأثر رجعي "تدوير الخسائر إلى الخلف" أو يمكن استخدامها خلال المدد القادمة "تدوير الخسائر إلى الأمام" ويشترط المعيار للاعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها للأمام وعدم إمكانية تدويرها للخلف إلا إذا كان لدى الشركة شبه تأكيد بأن تستفيد من تلك الخسارة المدورة خلال المدد التالية عن طريق وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق الشركة للأرباح في المستقبل وبالقدر الذي يغطي هذه الخسارة (أبو نصار وحميدات، ٢٠٢٠: ١٩٥)

ويرى الباحث إن توقعات الشركة حول تحقيق أرباح في المستقبل يتوافق مع فرض استمرارية الوحدة الاقتصادية الذي هو أحد الفروض المحاسبية.

ب. المعيار الدولي الثاني عشر نص على "إذا كان المبلغ المدفوع للدولة عن ضريبة الدخل للمدة الحالية أو المدد السابقة أو مستحق الدفع أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية فيتم الاعتراف بالفرق كمطلوبات، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن المدة الجارية والمدد السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية فيعترف بالزيادة كأصل" (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ٢٠١٠: ١٢-١٤).

ويستخلص الباحث مما سبق إن مضمون هذا النص يدل على أن الضرائب المستحقة على المدد الحالية غير المدفوعة تعد التزام على الشركة لحين تسديدها، وكذلك بالنسبة للضرائب عن المدد السابقة وكذلك في حالة كون مبلغ الضريبة المسدد والمحسوب على وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي أقل من مبلغ الضريبة المستحق والمحسوب على وفق التشريعات الضريبية فإن الفرق يعد التزام ضريبي على الشركات، أما إذا كانت الضريبة المسددة للدولة أكثر من مبلغ الضريبة المستحقة والمحسوبة على وفق القوانين الضريبية فيعد الفرق أصل ضريبي يمكن للشركة استرداده.

## ٢. الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة:

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة:

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة؛ ينبغي الاعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروقات الضريبية المؤقتة، إلا أن المعيار الدولي استثنى الاعتراف بالفروقات المؤقتة كمطلوبات للحالتين الآتيتين وهما: (حماد، ٢٠٠٧: ٥٥٨)

أ. في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لا تعترف السلطات الضريبية بإطفائها.  
ب. في حالة الالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتميز بأنها:

(١) ليست اندماج أعمال.

(٢) عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع للضريبة.

الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة؛ ينبغي الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة لجميع

الفروقات المؤقتة القابلة للخصم وهي: (مجلس معايير المحاسبة الدولية ASCI، ٢٠٠٣: ١٢-١٥)

(١) الخسائر الضريبية غير المستخدمة.

(٢) الائتمان الضريبي غير المستخدم.

ويكون الاعتراف مشروطاً بالمدى الذي يكون فيه محتملاً أن تحقق الشركة ربحاً ضريبياً تستطيع من خلاله اقتطاع مبلغ الفوارق الضريبية المؤقتة (الأصل الضريبي) ولا يمكن الاعتراف بأصل الضريبة المستحقة في الحالات وكالاتي: (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ٢٠٠٣: ١٢-١٥)

أ. الشهرة السالبة التي تعامل كدخل مؤجل وفق المعيار الدولي الثالث المتعلق باندماج الأعمال.

ب. الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام ماعدا المتعلقة باندماج الأعمال التي لا تؤثر في تاريخ العملية على الدخل المحاسبي أو الضريبي.

الاعتراف بالفروقات الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات ينبغي الاعتراف بالفروق الضريبية المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع والشركات الزميلة، وكذلك الحصص في المشاريع المشتركة (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ٢٠١٠: ١٢-١٥).  
الجدير بالذكر هنا أن بعض الفروقات المؤقتة تنشأ عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل والمصاريف في احتساب الربح المحاسبي في مدة معينة، في حين يتم شمول هذه البنود في احتساب الربح الضريبي في مدة مختلفة وهذا ما يسمى بفروق التوقيت.

### المبحث الثاني: جودة الأرباح المحاسبية ومدخل قياسها:

العديد من القرارات الاقتصادية تعتمد بشكل كبير على القوائم المالية كما وتمثل الأرباح المعلن عنها في قائمة الدخل مقياساً لتقييم أداء الشركة وانعكاساً على القرارات الاستثمارية لمستخدمي القوائم المالية، فضلاً عن مصداقية المعلومات التي توفرها القوائم في أسواق الأوراق المالية، فباختلاف خصائص الأرباح ستختلف مستويات جودتها التي تؤدي إلى اختلافات في تكلفة رأس المال بينما يؤدي انخفاض جودة الأرباح المحاسبية إلى تزايد مخاطر المعلومات.

#### أولاً: جودة الأرباح:

لقد اختلفت وجهات نظر المختصين في المحاسبة حول مفهوم جودة الأرباح، وهذا الاختلاف ناجم من تعدد مصالح المهتمين في تقييم جودة الأرباح للشركات كالمساهمين والجهات الحكومية والمحللين الماليين والمستثمرين وغيرهم، وبما أن جودة الأرباح تبين الحصيلة النهائية لنشاط الشركة فإن توفير مؤشرات للتنبؤ بتلك الجودة تستخلص من القوائم المالية.

عرفت جودة الأرباح بأنها "الأرباح التي تتسم بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تمكن مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات الرشيدة" (أبو علي وآخرون، ٢٠١١: ٤٣٤) وعرفت أيضاً جودة الأرباح بأنها مستوى توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة لتقييم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية لتصبح مؤشراً جيداً للأداء في المستقبل (Dechow & Schrand, 2004: 5). وكذلك عرفت بأنها قدرة الأرباح المفصح عنها في القوائم المالية في التعبير عن أداء الشركة على أرض الواقع وكذلك تمثل جودة الأرباح باستمرار الأرباح وعدم تذبذبها وثباتها (الحذب، ٢٠١٧: ١٠).

والجدير بالذكر هنا إن جودة الأرباح هي الأرباح التي تعبر عن الواقع الحقيقي لأرباح الشركة الناتجة من القوائم المالية الواقعية من أعمال ونشاطات الشركة والتي من خلالها يتم تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح المستقبلية.

#### ثانياً: أهمية جودة الأرباح:

في العقود الأخيرة زاد اهتمام المستثمرين بجودة الأرباح بعد إعلان عدة شركات عالمية عن مكاسب غير دائمة كجزء من تقاريرها، وتعد الأرباح حجر الزاوية والركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية من قبل مختلف الجهات المستفيدة من التقارير المالية، كما إن جودة الأرباح تعد مؤشراً وبصورة غير مباشرة لبيان جودة المعايير المحاسبية وجانباً مهماً في تقييم الأداء من قبل عدد كبير من المستخدمين وفي تقييم كفاءة الوضع المالي للشركة وكفاءة الأسواق المالية من خلال زيادة ثقة المستثمرين بالتقارير المالية، الأمر الذي يسهم في تشجيع الاستثمار

وزيادة النمو الاقتصادي وتستخدم أيضاً جودة الأرباح كمؤشر على توزيعات الأرباح من قبل الإدارة (عبيد وآخرون، ٢٠١٦: ٢٥٥).

### ثالثاً: تقييم جودة أو نوعية أرباح الشركة:

تعد ربحية الشركة محصلة السياسات المختلفة التي تتخذها الإدارة وتعتبر عن مدى كفاءة الشركة في اتخاذ قراراتها التشغيلية والاستثمارية وتقيس الربحية كفاءة الشركة في استغلال مواردها بشكل أمثل لتحقيق الأرباح (أحمد، ٢٠٠٨: ١٧)، كما تقدم ربحية الشركة معلومات يمكن بواسطتها التمييز بين صافي الدخل المحاسبي الذي تم تحديده بموجب أساس الاستحقاق وصافي الدخل الضريبي الذي يتم تحديده بموجب الأساس النقدي بالاعتماد على القوانين والتشريعات الضريبية (مطر، ٢٠٠٦: ١٦٢)، وتمثل الأرباح مجال اهتمام الإدارة والمستثمرين والمقرضين، فالإدارة تستطيع أن تتحقق من نجاح سياساتها التشغيلية من خلاله بينما المستثمرين يتطلعون إلى الفرص المربحة لتوجيه أموالهم إليها والمقرضون يشعرون بالأمان بأن الشراكة تستطيع دفع ديونها والتزاماتها (Needles & Powers, 2004: 14).

### رابعاً: مدخل قياس جودة الأرباح المحاسبية:

هناك العديد من المقاييس يمكن من خلالها قياس جودة الأرباح التي تسهم في زيادة كفاءة الشركة وتساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية لتمكنهم من توجيه الموارد الاقتصادية نحو الاستثمار الأمثل، وبهذا تعد جودة الأرباح مؤشراً لتقييم أداء الشركة ومقياس جيد لقيمتها، وسنذكر أهم هذه المقاييس على سبيل الحصر وكالاتي:

#### ١. مقياس استمرارية الأرباح المحاسبية:

إن أغلب الباحثين استخدموا استمرارية الأرباح المحاسبية لقياس جودة الأرباح، وإن استمرارية الأرباح يقصد بها مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية، فكلما كان هذا الارتباط بين الأرباح الحالية والمستقبلية مرتفع كلما كانت الأرباح تتميز بالاستمرارية وتكون عالية الجودة وتعكس الأداء الحالي والمستقبلي للشركة وتعطي مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية (Francis, et.al., 2004: 14)، وتقاس استمرارية الأرباح بموجب النموذج الآتي:

$$EPS_{it} = B_0 + B_1 EPS_{it-1} + e_{it}$$

إذ أن:

$EPS_{it}$  = ربحية السهم للشركة (i) في نهاية السنة (t).

$B_0$  = ثابت الانحدار.

$B_1$  = معامل الانحدار.

$e_{it}$  = خطأ التقدير.

فمن خلال هذه المعادلة وعند اقتراب المعامل ( $B_1$ ) من الواحد فإنه يدل على استمرارية الأرباح وجودتها بينما عندما يقترب من الصفر، فهذا يدل على ضعف الاستمرارية وانخفاض جودتها (عبدالزهره، ٢٠١٦: ١٥٠).

#### ٢. مقياس المستحقات:

المستحقات هي أحد مقاييس جودة الأرباح وإن المستحقات مبنية على تقديرات معينة، وكلما كانت التقديرات غير حقيقية للمستحقات والإيرادات كلما قللت من جودة الأرباح المعلن عنها

بالتقارير المحاسبية فالمستحقات هي أحد المؤشرات الجيدة لقياس جودة الأرباح (الساكني، ٢٠١٠: ٩٥)، "وبعد نموذج Jones من أهم النماذج لقياس المستحقات المحاسبية من خلال العلاقة بين الدخل والمستحقات التي تمثل الفرق بين الإيرادات والتدفقات النقدية" (عبدالله، ٢٠٢١: ٩٧-٩٨).

### ٣. مقياس القدرة التنبؤية للأرباح:

تعد القيمة التنبؤية أحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأحد عناصر الملائمة، ومن خلالها يمكن قياس قدرة الأرباح على التنبؤ بنفسها وتحقيقها عندما يكون بالإمكان استخدام الأرباح في الماضي للتنبؤ بالأرباح في المستقبل.

### خامساً: علاقة المحاسبة عن الضرائب المؤجلة بجودة الأرباح:

إن القوائم المالية تعد وتقدم للمستفيدين من قبل الشركات، وعلى الرغم من أنها تبدو متشابهة بين دولة وأخرى، إلا أن هناك فروقاً بينها بسبب الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية المختلفة، ويقع على عاتق لجنة معايير المحاسبة الدولية تضيق هذه الفروق من خلال زيادة التوافق بين التشريعات القانونية ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد القوائم المالية وعرضها، ويمكن أن يتحقق هذا التوافق عن طريق التركيز على القوائم المالية التي تعد من قبل إدارة الشركة لأغراض توفير المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولا تعفى الإدارة من مسؤوليتها عن كافة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وتستخدم القوائم المالية كوسيلة لتقييم وظيفة الإدارة التي اسندت لها بتسيير أعمال الشركة واستخدام مواردها، كما إن جودة الأرباح المحاسبية تعد جزء من جودة القوائم المالية التي يتم إصدارها من قبل الشركات بعد انتهاء السنة المالية (الجعارات، ٢٠٠٨: ٩٦). وإن أغلب المحاسبين يتفقون على اعتبار ضرائب دخل الشركات مصروفات تحمل على المدة، وتعد هذه المعالجة أمراً مطلوباً وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (شرويدر وآخرون، ٢٠٠٦: ٤٥٧)، وإن ضرائب الدخل من المواضيع المهمة ويتم تنظيم أمور المحاسبية وفق تشريعات قانونية محلية، إذ تعد من الأمور السيادية المتعلقة بالدولة والحكومات، والقواعد والأسس المحاسبية التي تتضمنها المعايير الدولية تطرقت إلى كيفية تحديد نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة، وقد لا تتفق هذه النتيجة مع الدخل الخاضع للضريبة، إذ يتطلب الأمر تعديل الدخل المحاسبي وفقاً لما نصت عليه القوانين والتشريعات الضريبية المحلية للوصول إلى الدخل الضريبي (الجعارات، ٢٠٠٨: ٥٠٣-٥٠٤).

ونتيجة لوجود بعض الاختلافات بين "الدخل المحاسبي المعد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والدخل الضريبي المعد وفقاً للتشريع الضريبي فإنه تنشأ الضريبة المؤجلة نتيجة هذه الاختلافات التي يطلق عليها الاختلافات الزمنية سواء كانت مؤقتة أو دائمة" (محمد، ٢٠١١: ١٥١)، وتوصلت أغلب البحوث إلى أن الضرائب المؤجلة تساعد في التنبؤ بالأرباح المستقبلية للشركة التي بدورها تؤثر في قيمة الشركة والأسعار السوقية للأسهم، كما توصلت إلى أن المعلومات التي توفرها ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمستثمرين والدائنين تبين مدى قدرة الشركة على الاستمرار في الفترات المستقبلية، فكما تمتعت الأرباح بالاستمرارية فإن ذلك يشير إلى ارتفاع جودتها المستقبلية وتقييم مصادر التدفقات النقدية (شرويدر وآخرون، ٢٠٠٦: ٤٩١).

**المبحث الثالث: الدراسة الميدانية:**

يهدف المبحث الحالي إلى التعرف على كيفية معالجة الفروق المؤجلة في قائمة الدخل وبيان مدى تأثيرها على جودة الأرباح، وكذلك التعرف على كيفية احتساب الضريبة المؤجلة الناتجة من الفروقات المؤجلة، فضلاً عن عرض الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل، وتم اختيار شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة خاصة محل البحث ولل سنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧).

**أولاً: نبذة تاريخية عن شركة بغداد للمشروبات الغازية / مساهمة الخاصة - قطاع صناعي:**

تأسست الشركة بصدور قرار وزارة التجارة / تسجيل الشركات المرقم (م.ش/٣٣١٥ في ١٩٨٩/٣/٢٣ وبرأس مال قدره (70,000,000) سبعون مليون دينار وإن نشاطها إنتاج المشروبات الغازية، وهدفها خدمة وتطوير القطاع الصناعي في العراق ودعم الاقتصاد الوطني وبما يؤدي إلى نمو الاقتصاد الوطني وتطويره وخلال مسيرة الشركة تم زيادة رأس مالها ليصبح (133,000,000,000) مليار دينار، وتمارس الشركة إنتاج المشروبات الغازية حالياً وأضيف لها انتاج المياه المعدنية علامة اكو فينيا. واعتمدت الشركة منذ تأسيسها بإعداد الحسابات الختامية وفق النظام المحاسبي الموحد، وكذلك احتساب الاندثار بالضوابط ذاتها للسنوات السابقة ووفق متطلبات قانون الشركات وتعليمات البنك المركزي العراقي واللوائح والتشريعات والأنظمة، وكذلك الأخذ بمبدأ الاستحقاق ويجري تثبيت أسعار الأسهم بالكلفة أو السوق أيهما أقل.

**ثانياً: الكشوفات المالية للشركة:**

أدناه كشف الدخل للشركة المساهمة الخاصة / قطاع صناعي ولل سنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧) طبق الأصل وقد تم إعدادها وفقاً لمتطلبات النظام المحاسبي الموحد وكالاتي:

**كشف الدخل:**

قائمة الدخل كما في ١٢/٣١ / ٢٠

| البيان                            | ٢٠١٥<br>د.ع.    | ٢٠١٦<br>د.ع.    | ٢٠١٧<br>د.ع.    |
|-----------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| ايرادات النشاط الجاري             |                 |                 |                 |
| ايرادات النشاط الجاري             | ٢٤١,٠١٣,٥٢١,٩١١ | ٢٦٤,٩٩٣,٢٥٠,٣٣٨ | ٢٩٥,٨٣٠,٢٨٣,٣٧٢ |
| مجموع ايرادات النشاط الجاري       | ٢٤١,٠١٣,٥٢١,٩١١ | ٢٦٤,٩٩٣,٢٥٠,٣٣٨ | ٢٩٥,٨٣٠,٢٨٣,٣٧٢ |
| مصروفات النشاط الجاري             |                 |                 |                 |
| الرواتب والأجور                   | ١٦,٣٧٨,١٣٩,٧٩١  | ١٧,٩٥٨,٠٤٥,٤٤٠  | ١٩,٤٦٥,٢٦٦,١٨٥  |
| المستلزمات السلعية                | ١٧٣,٦٤٧,٠٦٥,٧٠١ | ١٨٣,٥١٤,٥٦٦,٢٤٥ | ١٩٨,٣٦٧,٠٨٤,١٧١ |
| المستلزمات الخدمية                | ٧,٥٥٢,٢١٧,٥٢٤   | ٨,٧٧٦,٩٧٤,٠٢٢   | ١٠,٤٣٧,٤١١,٢٧٩  |
| مشتريات بضائع بغرض البيع          | ٧٠٧,٢٨٣,٢٠٠     | ٣٣٤,٩٥١,٢٠٠     | ١,٤٠٩,٣٠٤,٠٠٠   |
| فوائد وإيجارات أراضي              | ١٧٦,١٣١,٤٣٠     | ٣٢٩,٦٠٣,١٠٠     | ٩٩,٢٨٩,٥٩٨      |
| الاندثارات                        | ١٢,٤٠٩,٧٣١,٠٢٩  | ١٥,٧٧٠,٧٢٧,٨٠٤  | ٢٣,٥٦٧,٠٨٧,١٩٤  |
| الضرائب والرسوم                   | ٢٥٠,٤٦١,٠٠٠     | ٥٢٦,٤٣٣,٣٥٠     | ٤٥٣,١٨٥,٣٠٠     |
| مجموع المصروفات الجارية           | ٢١١,١٢١,٠٢٩,٦٧٥ | ٢٢٧,٢١١,٣٠١,٦٦١ | ٢٥٣,٧٩٨,٦٢٧,٧٢٧ |
| فائض العمليات الجارية             | ٢٩,٨٩٢,٤٩٢,٢٣٦  | ٣٧,٧٨١,٩٤٩,١٧٧  | ٤٢,٠٣١,٦٥٥,٦٤٥  |
| الايرادات التحويلية والأخرى       |                 |                 |                 |
| الايرادات التحويلية               | -               | -               | ١٢,٤٦٣,٥٦٨      |
| الايرادات الأخرى                  | ٣٠٤,٤٠٤,٦٩١     | ٧,٩٥٥,٥٨٤       | ٣,٨٤٨,١٢١       |
| مجموع الايرادات التحويلية والأخرى | ٣٠٤,٤٠٤,٦٩١     | ٧,٩٥٥,٥٨٤       | ١٦,٣١١,٦٨٩      |
| المصروفات التحويلية والأخرى       |                 |                 |                 |
| المصروفات التحويلية               | ٥٩,٦٧٥,٠٠٠      | ٨,٥٠٠,٠٠٠       | ٦,٩٨٥,٠٠٠       |
| مجموع المصروفات التحويلية والأخرى | ٥٩,٦٧٥,٠٠٠      | ٨,٥٠٠,٠٠٠       | ٦,٩٨٥,٠٠٠       |
| الفائض القابل للتوزيع             | ٣٠,١٣٧,٢٢١,٩٢٧  | ٣٧,٧٨١,٤٠٤,٧٦١  | ٤٢,٠٤٠,٩٨٢,٣٣٤  |

| البيان                             | ٢٠١٥<br>د.ع.   | ٢٠١٦<br>د.ع.   | ٢٠١٧<br>د.ع.   |
|------------------------------------|----------------|----------------|----------------|
| الفائض القابل للتوزيع موزع كالاتي: |                |                |                |
| مبلغ الضريبة                       | ٣,٣٩٠,٤٣٧,٤٦٧  | ٤,٢٥٠,٤٠٨,٠٣٦  | ٤,٧٢٩,٦١٠,٥١٣  |
| إطفاء العجز                        | -              | -              | -              |
| احتياطي الأزامي                    | ٩٦٠,٦٢٣,٩٤٩    | ١,٢٠٤,٢٨٢,٢٧٧  | ١,٣٤٠,٠٥٦,٣١٢  |
| احتياطي توسعات                     | ٧,٥٣٤,٣٠٥,٤٨٢  | ٩,٤٤٥,٣٥١,١٩٠  | ١٠,٥١٠,٢٤٥,٥٨٤ |
| الفائض المتراكم (أرباح غير موزعة)  | ١٨,٢٥١,٨٥٥,٠٢٩ | ٢٢,٨٨١,٣٦٣,٢٥٨ | ٢٥,٤٦١,٠٦٩,٩٢٥ |
| فائض النشاط                        | ٣٠,١٣٧,٢٢١,٩٢٧ | ٣٧,٧٨١,٤٠٤,٧٦١ | ٤٢,٠٤٠,٩٨٢,٣٣٤ |

نلاحظ أن قائمة الدخل في أعلاه والمعدة من قبل الشركة وفقاً لأساس الاستحقاق أظهرت صافي دخل بعد الضريبة مبلغ ولل سنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٨) بمقدار (٢٥٤٦١٠٦٩٩٢٥، ٢٢٨٨١٣٦٣٢٥٨، ٢٨٢٥١٨٥٥٠٢٩) دينار على التوالي.

### ثالثاً: احتساب الفروق الضريبية المؤجلة للشركة للسنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧): ١. الفروق المؤجلة:

تنشأ الفروق المؤجلة عندما يتم إدراج الإيرادات والمصاريف المتحققة في الدخل المحاسبي في مدة، ولكن يتم إدراجها في الدخل الضريبي في مدة مختلفة ولاحقة لها، وذلك بسبب اختلاف متطلبات المعايير والقواعد المحاسبية عن التشريعات الضريبية، وهذا الاختلاف يتركز حول تطبيق مبدأ أساس الاستحقاق والأساس النقدي في معاملة الإيرادات والمصروفات التي تخص المدة المالية، فمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها تقوم بتطبيق أساس الاستحقاق، فهي تعترف بالإيرادات والمصاريف عند تحققها بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو السداد بينما التشريعات الضريبية تأخذ بالأساس النقدي وتتعامل مع الإيرادات عند تحصيلها وتخضعها للضريبة وتعترف بالمصاريف عند دفعها، ولما ورد أعلاه فإن المعيار المحاسبي رقم (١٢) أشار إلى ضرورة الاعتراف بالفروق المؤجلة التي ينتج عنها ضريبة مؤجلة سواء كانت التزامات أو أصول ضريبية مؤجلة.

ومن خلال استعراض كل من كسفي الدائنون والمدينون للشركة أعلاه في الجدول (١) يلحظ وجود بعض الإيرادات المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً، وكذلك المصاريف المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً ولم يتم الاعتراف بها كفروق مؤجلة وفق ما أشار إليه المعيار رقم (١٢) من خلال إخضاعها للضريبة واحتساب الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عليها، وعلى فرض تعديل القانون الضريبي وجعله يتناسب مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) وإن الهيئة العامة للضرائب تعتمد الأساس النقدي في التعامل مع الإيرادات والمصروفات المتحققة، إذ سيتم شمول بنود كسفي المدينون والدائنون بعملية التحاسب الضريبي، والجدول (١) يبين الحسابات التي وردت في هذه الكشوفات خلال السنوات عينة البحث.

الجدول (١) الإيرادات المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً والمصاريف المستحقة والإيرادات المستلمة مقدماً للشركة للسنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧)

| السنة | البند | بنود كشف المدينون / دينار |                      | بنود كشف الدائنون / دينار |               |
|-------|-------|---------------------------|----------------------|---------------------------|---------------|
|       |       | إيرادات مستحقة            | مصاريف مدفوعة مقدماً | إيرادات مستحقة            | مصاريف مستحقة |
| ٢٠١٧  |       | ٥٥,١٠٠,٠٠٠                | ١٠٢,٠٠٠,٠٠٠          | ٩٦٦,٨٥٠,٠٠٠               | ١٣٢,٠٠٠,٠٠٠   |
| ٢٠١٨  |       | ٨٧,٧٠٠,٠٠٠                | ١٦٢,٠٠٠,٠٠٠          | ٦٧٧,٧٤٠,٠٠٠               | ١١٤,٠٠٠,٠٠٠   |
| ٢٠١٩  |       | ١٠٧,٤٥٠,٠٠٠               | ١١٧,٠٠٠,٠٠٠          | ١,٠٢٨,٠٠٠,٠٠٠             | ١٢٤,٠٠٠,٠٠٠   |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المالية للشركة.

ومن خلال بيانات الجدول (١) ومن مبدأ تحقق المصروف لكل سنة سيتم إجراء فرق ما بين كل ما هو مستحق وكل ما هو مستلم مقدماً أو مدفوع مقدماً لكي يتم الوصول إلى الالتزامات الضريبية المؤجلة أو الأصول الضريبية المؤجلة، والجدول (٢) والجدول (٣) يبينان إجراء الفرق لهذه البنود.

**الجدول (٢) إجراء الفرق ما بين الإيرادات المستحقة والمصاريف المستحقة**

| السنة        | البند | إيرادات مستحقة / دينار | مصروفات مستحقة/ دينار | الصافي / دينار |
|--------------|-------|------------------------|-----------------------|----------------|
| ٢٠١٧         |       | ٥٥١٠٠٠٠٠               | ٩٦٦٨٥٠٠٠٠             | (٩١١٧٥٠٠٠٠)    |
| نسبة الضريبة |       |                        | %١٥                   | ١٣٦٧٦٢٥٠٠      |
| ٢٠١٨         |       | ٨٧٧٠٠٠٠٠               | ٦٧٧٧٤٠٠٠٠             | (٥٩٠٠٤٠٠٠٠ )   |
| نسبة الضريبة |       |                        | %١٥                   | ٨٨٥٠٦٠٠٠       |
| ٢٠١٩         |       | ١٠٧٤٥٠٠٠٠              | ١٠٢٨٠٠٠٠٠٠            | (٩٢٠٥٥٠٠٠٠ )   |
| نسبة الضريبة |       |                        | %١٥                   | ١٣٨٠٨٢٥٠٠      |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (١).

أظهر جدول الفرق أعلاه بنود المستحقات الواردة في كشفي المدينون والدائنون للشركة المساهمة الخاصة قطاع صناعي للسنوات المؤشرة إزائها وجود صافي مصاريف مستحقة على الشركة في كافة سنوات البحث للشركة أعلاه لم تسدد بعد، إذ عملية إجراء الفرق زيادة المصاريف المستحقة عن الإيرادات المستحقة التي تقابلها لذات السنة بمبلغ (٩١١٧٥٠٠٠٠، ٥٩٠٠٤٠٠٠٠، ٩٢٠٥٥٠٠٠٠) دينار على التوالي، ووفقاً للأساس النقدي الذي تم فرضه لا يتم الاعتراف بها كمصاريف على الشركة لعدم استكمالها الشروط العامة لتتزيل النفقات التي من أهمها أن هذه المصاريف تكون مؤكدة وحقيقية ومتعلقة بالسنة المالية، فإذا قمنا بضربها بنسبة الضريبة البالغة (١٥%) سينتج عنها فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (التزام ضريبي مؤجل) على الشركة يتم استيفائه عند التحاسب معه في السنة اللاحقة. وعليه بلغت الالتزامات الضريبية المؤجلة للسنوات (٢٠١٧-٢٠١٦-٢٠١٥) مبلغ (١٣٦٧٦٢٥٠٠، ٨٨٥٠٦٠٠٠، ١٣٨٠٨٢٥٠٠) دينار على التوالي. والجدول (٣) الخاص بإجراء الفرق ما بين الإيرادات المستلمة مقدماً والمصروفات المدفوعة مقدماً للشركة خلال السنوات عينة البحث.

**الجدول (٣) إجراء الفرق ما بين الإيرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً**

| السنة        | البند | إيرادات مستلمة مقدماً / دينار | مصروفات مدفوعة مقدماً / دينار | الصافي / دينار |
|--------------|-------|-------------------------------|-------------------------------|----------------|
| ٢٠١٧         |       | ١٣٢٠٠٠٠٠٠                     | ١٠٢٠٠٠٠٠٠                     | ٣٠٠٠٠٠٠٠       |
| نسبة الضريبة |       |                               | %١٥                           | ٤٥٠٠٠٠٠        |
| ٢٠١٨         |       | ١١٤٠٠٠٠٠٠                     | ١٦٢٠٠٠٠٠٠                     | (٤٨٠٠٠٠٠٠ )    |
| نسبة الضريبة |       |                               | %١٥                           | ٧٢٠٠٠٠٠        |
| ٢٠١٩         |       | ١٢٤٠٠٠٠٠٠                     | ١١٧٠٠٠٠٠٠                     | ٧٠٠٠٠٠٠        |
| نسبة الضريبة |       |                               | %١٥                           | ١٠٥٠٠٠٠        |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (١).

ظهر جدول الفرق (٣) وخلال السنتين (٢٠١٧-٢٠١٩) صافي إيرادات مستلمة مقدماً بسبب زيادة الإيرادات المستلمة مقدماً عن المصاريف المدفوعة مقدماً وهي عبارة عن التزامات على الشركة والبالغة (٣٠٠٠٠٠٠٠، ٧٠٠٠٠٠٠٠) دينار، ووفقاً للأساس النقدي الذي تم فرضه يعترف

بها ضريبياً في سنة تحققها، فإذا قمنا بضربها بنسبة الضريبة البالغة (١٥%) سينتج عنها مبلغ (٤٥٠٠٠٠٠، ١٠٥٠٠٠٠) دينار وهذه تعد فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل أي تم دفع ضريبة عليها عند التحاسب عليها في السنة التقديرية وهي تمثل حقوق مستقبلية للشركة سينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة وهي بمثابة موارد خاصة بالشركة ناتجة عن أحداث أو عمليات تمت في الفترات الماضية، بينما أظهرت سنة (٢٠١٨) صافي مصاريف مدفوعة مقدماً بسبب زيادة المصاريف المدفوعة مقدماً عن الإيرادات المستلمة مقدماً يتم الاعتراف بهذه المصاريف في سنة تحققها ضريبياً وتعد فروق قابلة للاقتطاع ضريبياً، فإذا قمنا بضربها بنسبة الضريبة البالغة (١٥%) سينتج عنها مبلغ (٧٢٠٠٠٠٠) دينار تعد أصول ضريبية مؤجلة تمثل حقوق مستقبلية للشركة.

ومن خلال بيانات الجدول (٢) والجدول (٣) وبعد إجراء الفرق ما بين كل ما هو مستحق لكل من الإيرادات والمصروفات، وكذلك لكل ما هو مستلم مقدماً أو مدفوع مقدماً، سيتم إجراء مقاصة لكل من الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة ولكل سنة على حده وعلى وفق ما أجازته المعيار المحاسبي رقم (١٢)، إذ يجيز المعيار إجراء مقاصة بين الالتزامات والأصول الضريبية إذا كانت من مصدر الدخل نفسه والغاية منها التوصل إلى الضريبة المؤجلة للشركة المساهمة الخاصة للسنوات موضوع البحث، إن ما تم إجرائه من عمليات مقاصة لهذه البنود هو لما سيؤول له الاعتماد الكلي لتطبيق المعيار رقم (١٢) ضرائب الدخل، أدناه المقاصة ما بين الالتزامات والأصول الضريبية لهذه الشركة للسنوات عينة البحث.

الجدول (٤) إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية

| السنة | البيان                           | المبلغ / دينار |
|-------|----------------------------------|----------------|
| ٢٠١٥  | التزامات ضريبية مؤجلة            | ١٣٦٧٦٢٥٠٠      |
|       | أصول ضريبية مؤجلة                | ٤٥٠٠٠٠٠        |
|       | صافي الالتزامات الضريبية المؤجلة | ١٣٢٢٦٢٥٠٠      |
| ٢٠١٦  | التزامات ضريبية مؤجلة            | ٨٨٥٠٦٠٠٠       |
|       | أصول ضريبية مؤجلة                | ٧٢٠٠٠٠٠        |
|       | صافي الالتزامات الضريبية المؤجلة | ٨١٣٠٦٠٠٠       |
| ٢٠١٧  | التزامات ضريبية مؤجلة            | ١٣٨٠٨٢٥٠٠      |
|       | أصول ضريبية مؤجلة                | ١٠٥٠٠٠٠        |
|       | صافي الالتزامات الضريبية المؤجلة | ١٣٧٠٣٢٥٠٠      |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على الجدول (٢) والجدول (٣).

ومن دراسة معطيات الجدول (٤) فقد أظهرت عمليات المقاصة ما بين مفردات الفروق الضريبية المؤجلة (الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة) في السنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧) صافي التزامات ضريبية مؤجلة بسبب زيادة الالتزامات الضريبية على الأصول الضريبية فقد تم استبعاد الأصول الضريبية وبقاء الالتزامات الضريبية المؤجلة، وهي تعد أعباء ضريبية مستقبلية سوف تخضع للضريبة ويتم استيفائها من الشركة في السنة اللاحقة، وينبغي على المكلف الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة في بنود كل من قائمة المركز المالي وكشف الدخل مما يدل على أن القوائم المفصح عنها ذات جودة أرباح.

رابعاً: القوائم المالية للشركة المساهمة الخاصة بعد الإفصاح عن الفروق الضريبية المؤجلة:

ولأجل بيان دور الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) على جودة الأرباح التي يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الاعتراف بالفروق المؤقتة ضمن (١٣٧)

كشف الدخل والتي سينتج عنها ظهور التزامات أو اصول ضريبية مؤجلة للشركة المساهمة الخاصة ولل سنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧) يدرج الباحث الجدول (٥).

الجدول (٥)

كشف الدخل للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/

للسنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧) والمعد على وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢)

| ٢٠١٧<br>ع.د     | ٢٠١٦<br>ع.د     | ٢٠١٥<br>ع.د     | البيان                             |
|-----------------|-----------------|-----------------|------------------------------------|
|                 |                 |                 | ايرادات النشاط الجاري              |
| ٢٩٥,٨٣,٢٨٣,٣٧٢  | ٢٦٤,٩٩٣,٢٥٠,٣٣٨ | ٢٤١,٠١٣,٥٢١,٩١١ | ايرادات النشاط الجاري              |
| ٢٩٥,٨٣,٢٨٣,٣٧٢  | ٢٦٤,٩٩٣,٢٥٠,٣٣٨ | ٢٤١,٠١٣,٥٢١,٩١١ | مجموع ايرادات النشاط الجاري        |
|                 |                 |                 | مصرفات النشاط الجاري               |
| ١٩,٤٦٥,٢٦٦,١٨٥  | ١٧,٩٥٨,٠٤٥,٤٤٠  | ١٦,٣٧٨,١٣٩,٧٩١  | الرواتب والاجور                    |
| ١٩٨,٣٦٧,٠٨٤,١٧١ | ١٨٣,٥١٤,٥٦٦,٢٤٥ | ١٧٣,٦٤٧,٠٦٥,٧٠١ | المستلزمات السلعية                 |
| ١٠,٤٣٧,٤١١,٢٧٩  | ٨,٧٧٦,٩٧٤,٠٢٢   | ٧,٥٥٢,٢١٧,٥٢٤   | المستلزمات الخدمية                 |
| ١,٤٠٩,٣٠٤,٠٠٠   | ٣٣٤,٩٥١,٢٠٠     | ٧٠٧,٢٨٣,٢٠٠     | مشتريات بضائع بغرض البيع           |
| ٩٩,٢٨٩,٥٩٨      | ٣٢٩,٦٠٣,١٠٠     | ١٧٦,١٣١,٤٣٠     | فوائد وايجارات اراضي               |
| ٢٣,٥٦٧,٠٨٧,١٩٤  | ١٥,٧٧٠,٧٢٧,٨٠٤  | ١٢,٤٠٩,٧٣١,٠٢٩  | الاندثارات                         |
| ٤٥٣,١٨٥,٣٠٠     | ٥٢٦,٤٣٣,٣٥٠     | ٢٥٠,٤٦١,٠٠٠     | الضرائب والرسوم                    |
| ٢٥٣,٧٩٨,٦٢٧,٧٢٧ | ٢٢٧,٢١١,٣٠١,١٦١ | ٢١١,١٢١,٠٢٩,٦٧٥ | مجموع المصروفات الجارية            |
| ٤٢,٠٣١,٦٥٥,٦٤٥  | ٣٧,٧٨١,٩٤٩,١٧٧  | ٢٩,٨٩٢,٤٩٢,٢٣٦  | فائض العمليات الجارية              |
|                 |                 |                 | الايرادات التحويلية والاخرى        |
| ١٢,٤٦٣,٥٦٨      | -               | -               | الايرادات التحويلية                |
| ٣,٨٤٨,١٢١       | ٧,٩٥٥,٥٨٤       | ٣٠,٤٠٤,٦٩١      | الايرادات الاخرى                   |
| ١٦,٣١١,٦٨٦      | ٧,٩٥٥,٥٨٤       | ٣٠,٤٠٤,٦٩١      | مجموع الايرادات التحويلية والاخرى  |
|                 |                 |                 | المصرفات التحويلية والاخرى         |
| ٦,٩٨٥,٠٠٠       | ٨,٥٠٠,٠٠٠       | ٥٩,٦٧٥,٠٠٠      | المصرفات التحويلية                 |
| ٦,٩٨٥,٠٠٠       | ٨,٥٠٠,٠٠٠       | ٥٩,٦٧٥,٠٠٠      | مجموع المصروفات التحويلية والاخرى  |
| ٤٢,٠٤٠,٩٨٢,٣٣٤  | ٣٧,٧٨١,٤٠٤,٧٦١  | ٣٠,١٣٧,٢٢١,٩٢٧  | الفائض القابل للتوزيع              |
|                 |                 |                 | الفائض القابل للتوزيع موزع كالآتي: |
| ٦,٣٠٦,١٤٧,٣٥٠   | ٥,٦٦٧,٢١٠,٧١٤   | ٤,٥٢٠,٥٨٣,٢٩٠   | ضريبة دخل مستحقة                   |
| ٨١,٣٠٦,٠٠٠      | ١٣٢,٢٦٢,٥٠٠     | -               | التزامات ضريبية مؤجلة              |
|                 |                 |                 | اطفاء العجز                        |
| ١,٣٤٠,٠٥٦,٣١٢   | ١,٢٠٤,٢٨٢,٢٧٧   | ٩٦٠,٦٢٣,٩٤٩     | احتياطي الالزامي                   |
| ١٠,٥١٠,٢٤٥,٥٨٤  | ٩,٤٤٥,٣٥١,١٩٠   | ٧,٥٣٤,٣٠٥,٤٨٢   | احتياطي توسعات                     |
| ٢٣,٨٠٣,٢٢٧,٠٨٨  | ٢١,٣٣٢,٢٩٨,٠٨٠  | ١٧,١٢١,٧٠٩,٢٠٦  | الفائض المتراكم (ارباح غير موزعة)  |
| ٤٢,٠٤٠,٩٨٢,٣٣٤  | ٣٧,٧٨١,٤٠٤,٧٦١  | ٣٠,١٣٧,٢٢١,٩٢٧  | فائض النشاط                        |

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات كشف الدخل المدرج في أعلاه.

يبين الجدول أعلاه أثر الفروق المؤقتة التي نتج عنها زيادة في الالتزامات الضريبية المؤجلة على الشركة، إذ تمثل حقوق مؤجلة للإدارة الضريبية على الشركة يتم استيفائه من الشركة، وأظهرت قائمة الدخل في أعلاه صافي دخل بعد الضريبة بمبلغ ولل سنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٧) بمقدار (٢٣٨٠٣٢٢٧٠٨٨، ٢١٣٣٢٢٩٨٠٨٠، ١٧١٢١٧٠٩٢٠٦) دينار على التوالي وهناك

فرق ربح للسنوات (٢٠١٥-٢٠١٦-٢٠١٨) مقداره (١١٣٠١٤٥٨٢٣)، ١٥٤٩٠٦٥١٧٨، ١٦٥٧٨٤٢٨٣٧ دينار على التوالي لم تفصح عنه القوائم مما يؤثر على جودة الأرباح. نستخلص من ذلك أن الفروق المؤقتة على نوعين فروق مؤقت قابلة للخصم بالمستقبل ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة تعد حقوق مستقبلية للشركة تسترد بالفترات اللاحقة وفروق خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة يتم استيفائها من الشركة في الفترات اللاحقة، فبالنسبة لهذه الحالة أظهرت التزامات ضريبية مؤجلة لكافة سنوات البحث مما يدل على أن الفروق المؤقتة (الضريبة المؤجلة) هي تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية وليست الماضية وهي عملية تسوية حسابية للضريبة وتأثيرها يقتصر فقط على الفترة المالية التالية مما يؤدي إلى وجود آثار ضريبية مؤجلة فضلاً عن تأثيرها لا ينصب فقط على كشف الدخل وإنما يمتد إلى قائمة المركز المالي وتؤثر على جودة الأرباح.

#### خامساً: قياس العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية:

مقياس استمرارية الأرباح المحاسبية: إن أغلب الباحثين استخدموا استمرارية الأرباح المحاسبية لقياس جودة الأرباح، وإن استمرارية الأرباح يقصد بها مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية، فكلما كان هذا الارتباط بين الأرباح الحالية والمستقبلية مرتفع كلما كانت الأرباح تتميز بالاستمرارية وتكون عالية الجودة وتعكس الأداء الحالي والمستقبلي للشركة وتعطي مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية وتقاس استمرارية الأرباح بموجب النموذج الآتي:

$$EPS_{it} = B_0 + B_1 EPS_{it-1} + e_{it}$$

إذ أن:

$EPS_{it}$  = ربحية السهم للشركة  $i$  في نهاية السنة  $t$ .

$B_0$  = ثابت الانحدار.

$B_1$  = معامل الانحدار.

$e_{it}$  = خطأ التقدير.

فمن خلال هذه المعادلة وعند اقتراب المعامل  $B_1$  من الواحد فإنه يدل على استمرارية الأرباح وجودتها بينما عندما يقترب من الصفر، فهذا يدل على ضعف الاستمرارية وانخفاض جودتها.

الجدول (٦) معامل الارتباط بين متغيرات البحث

| $X_2$ | $X_1$ |                |
|-------|-------|----------------|
| ٧٥٩-  | ١     | المتغير الأول  |
| ٤٥٢   | -     |                |
| ٣     | ٣     |                |
| ١     | ٧٥٩-  | المتغير الثاني |
| -     | ٤٥٢   |                |
| ٣     | ٣     |                |

تشير قيمة معامل الارتباط الخطي (-٠.٧٥) بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية حيث جاءت بعلاقة عكسية على مستوى عالي، إذ تفسر هذه القيمة أن انخفاض حجم الضرائب المؤجلة يؤدي إلى زيادة الأرباح المحاسبية للشركة عينة الدراسة. وعليه يتم قبول فرضية

البحث التي تنص (إن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة لها دور في تحسين جودة الأرباح المحاسبية).

#### المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

##### أولاً: الاستنتاجات:

- توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى أهم الاستنتاجات، وذلك على النحو الآتي:
  ١. إن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة من الفروق المؤقتة تتوافق مع مبدأ تحقق المصروف ومبدأ استقلالية السنوات المالية، وإن تجاهل الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يعد تعارضاً مع هاذين المبدأين من منطلق إن إيرادات كل مدة يجب أن تقابل بعقب الضريبة الخاص بها بغض النظر عن المدة التي يتم فيها السداد.
  ٢. إن العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية علاقة عكسية، فكلما انخفض حجم الضرائب المؤجلة يؤدي إلى زيادة الأرباح المحاسبية للشركة عينة الدراسة.
  ٣. لا تزال التشريعات والقوانين والتعليمات التي تستند إليها الهيئة العامة للضرائب في العراق عند فرض الضرائب وجبايتها لا تواكب التطورات التي طالت مفهوم وأهداف الضريبة الحديثة وإن أحدث القوانين الضريبية في العراق هو قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل على الرغم من التعديلات الكثيرة على هذا القانون، إلا أنه لا يزال غير مواكب لهذه التطورات.
  ٤. تشير قيمة معامل الارتباط الخطي (-٠.٧٥) بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح المحاسبية، إذ جاءت بعلاقة عكسية على مستوى عالي، إذ تفسر هذه القيمة ان انخفاض حجم الضرائب المؤجلة يؤدي إلى زيادة الأرباح المحاسبية للشركة عينة الدراسة.

##### ثانياً: التوصيات:

- في ضوء الاستنتاجات التي توصل لها الباحث يوصي بالآتي:
١. ضرورة اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل، إذ يتم الاعتراف بالفروق التي تنشأ بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بما يحقق مبدأ استقلالية السنوات المالية ومبدأ تحقق المصروف.
  ٢. ضرورة الاعتراف بالضرائب المؤجلة بالرغم من اختلاف فترات مدة السداد من أجل تحقيق مصداقية القوائم المالية للشركة عينة البحث.
  ٣. ضرورة قيام الجهات الضريبية في العراق بتحديث كافة القوانين الضريبية وتعديلها بما ينسجم مع معايير المحاسبة الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) بشكل خاص، إذ تم تشريع قانون ضريبة الدخل العراقي في ثمانينات القرن الماضي، وقد اختص نوعاً ما للأفراد وليس للشركات، وكذلك بسبب عدم اعتراف قانون ضريبة الدخل العراقي بالفروق الناتجة عن التقييم بالقيمة العادلة وهذا ما يتعارض مع متطلبات المعيار المحاسبي رقم (١٢)، وبسبب عدم إخضاع قانون ضريبة الدخل العراقي للإيرادات المتحققة من بيع الأصول الرأسمالية لضريبة الدخل وهذا أيضاً يتعارض مع متطلبات المعيار المحاسبي رقم (١٢).
  ٤. ضرورة اطلاع المحاسبين دورياً حول المستجدات التي تطرأ على التشريع الجبائي أو المحاسبة والاعتماد على المعيار المحاسبي ١٢ لمعرفة المصادر المنشئة للضرائب المؤجلة للقدرة على التحكم بها.

## المصادر والمراجع:

### أولاً: المصادر العربية:

#### ❖ القوانين والأنظمة والوثائق الرسمية:

١. معايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، الرياض، ٢٠١٨.
٢. معايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، الرياض، ٢٠١٠.
٣. معايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، الرياض، ٢٠٠٣.
٤. قانون ضريبة الدخل رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

#### ❖ الكتب:

٥. أبو نصار، محمد وحديدات، جمعة، ٢٠٢٠، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، ط٣، دار وائل للنشر، الأردن.
٦. الجعرات، خالد جمال، ٢٠٠٨، معايير التقارير المالية الدولية ٢٠٠٧ (IFRSs & IASs) ط١، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٧. حماد، طارق عبدالعال، ٢٠٠٧، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، الدار الجامعة، الاسكندرية.
٨. شرويدر، ريتشارد وكلارك، ما رتل وكاتي، جاك، ٢٠٠٦، نظرية المحاسبة، تعريب: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض.
٩. كيسو، دونالد و ويجانت، جيرى، ٢٠٢٠، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حجاج، السعودية، دار المريخ للنشر، الرياض.
١٠. مطر، محمد، ٢٠٠٦، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالية والانتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العلمية، ط٢، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

#### ❖ المجالات والدوريات:

١١. أبو علي، سوزي والدبيعي، مأمون وأبو نصار، محمد، ٢٠١١، أثر جودة الأرباح المحاسبية في تكلفة حقوق الملكية طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (٧)، العدد (١)، الأردن.
١٢. الحذب، محمد مفلح، ٢٠١٧، أثر هيكل رأس المال على جودة الأرباح للشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد (٣)، العدد (٣٩).
١٣. السلطان، عامر محمد ومحمد، محمد جاسم، ٢٠١٨، دور المشتقات المالية عن مخاطر تذبذب العملة الأجنبية في تعزيز جودة الأرباح: آلية مقترحة في البيئة العراقية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد (٢٤)، العدد (١٠٤).
١٤. عبدالزهره، كزار سليم، ٢٠١٦، قياس مستوى جودة الأرباح المحاسبية ومدى تأثيرها بمحددات هيكل الملكية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة المثني، المجلد (٦)، العدد (٣).
١٥. عبدالله، رعد رياض، ٢٠٢١، تحليل العلاقة بين مؤشرات نمو الشركة وجودة أرباحها بالتطبيق على مجموعة من الشركات المساهمة السعودية للفترة (٢٠٠٩-٢٠١٨) الجامعة التقنية الشمالية، المعهد التقني، المجلد (٢)، العدد (٤).
١٦. عبيد، فداء عدنان وأكبر، يونس عباس، ٢٠١٦، جودة الأرباح وتأثيرها في القوائم المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والأربعون، بغداد، العراق.

#### ❖ البحوث والرسائل والاطاريح الجامعية:

١٧. أحمد، عبدالناصر شحدة السيد، ٢٠٠٨، الأهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الأرباح وذلك من وجه نظر محلي الانتماء في البنوك التجارية الاردنية ومحلي الاوراق المالية في بورصة عمان، رسالة ماجستير، كلية العلوم والإدارة المالية، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن.
١٨. رجاء، مباركي، ٢٠١٦، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، الجزائر.
١٩. عبدالفتاح، أحمد محمود خليل، ٢٠١٥، أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) وقانون ضريبة الدخل رقم (٨) لسنة ٢٠١١ على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر.
٢٠. محمد، جمال كمال، ٢٠١١، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر.

### ثانياً: المصادر الأجنبية:

21. Citron, D., 2001, The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach. Journal of Business, Finance & Accounting.
22. Comiskey, Eugence & Mulford, Charles, 2000, Guide to Financial Reporting and Analysis, John Wiley & Sons, USA.
23. Dechow Patricia & Schrand Catherine, 2004, Earnings Quality, The Research Foundation of CFA Institute.
24. Francis, Jennifer, LaFond, Ryan & Olsson, Per M., 2004, Costs of Equity and Earnings Attributes, The accounting Review, Vol. (79), No. (4).
25. Narasimhan, M. & B. Harisha, 2006, Impact of Tax Facility on Firm Value. The Chartered Accountant.
26. Needles, B.E. & Powers, M., 2004, Financial Accounting, 8<sup>th</sup> ed., New York: Houghton Mifflin Company.