

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي "دراسة تحليلية لآراء عينة من الأكاديميين والمعنيين في دوائر الضريبة بمحافظة السليمانية"

بابان محمود كاكه حمه^{2*}، راميار رزكار احمد¹

¹ قسم الادارة والمحاسبة كلية العلوم الانسانية والاجتماعية-جامعة كوية، أقليم كردستان العراق.

² المدير العام في برلمان كردستان - عيراق.

تاريخ الاستلام: 2023/05 تاريخ القبول: 2023/07 تاريخ النشر: 2023/11 <https://doi.org/10.26436/hjuoz.2023.11.4.1232>

المخلص:

تهدف الدراسة إلى تشخيص تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي من جهة والتعرف على انعكاس القوائم المالية بوصفها متغيراً وسيطاً في العلاقة بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) بوصفه متغيراً مستقلاً وبين التحاسب الضريبي بوصفه متغيراً معتمداً. وتتلخص مشكلة البحث من خلال طرح التساؤل الرئيس الآتي: "ما تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود الدور الوسيط للقوائم المالية؟"

وللاجابة عن هذه التساؤلات تم اختيار الدوائر الضريبية وعينة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمحاسبة الضريبية في جامعات محافظة السليمانية باقليم كردستان - العراق بوصفها ميداناً للدراسة، ومصدراً للحصول على البيانات التي جُمعت بالاستبانة الموزعة على عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية، فضلاً عن عينة من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمحاسبة الضريبية البالغ عددها (127)، أُسْتُرد منها (100) استمارة صالحة للتحليل الاحصائي، وقد اعتمدت الدراسة الحالية لتحقيق أهدافها والتوصل إلى إجابات لمشكلة الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي يتضمن استخدام أدوات بحثية متعددة مثل المقابلات مع نماذج من العينة واعتماد استمارة الاستبانة لجمع البيانات المطلوبة بهدف تحليلها للتوصل إلى نتائج الدراسة في جانبها النظري والعملي.

وقد صيغ مخطط فرضي يعكس العلاقات التوافقية والتأثير بين أبعاد الدراسة وهي ("معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، والقوائم المالية، والتحاسب الضريبي")، فنجم عنه فرضيات رئيسية وفرعية تم اختبارها باستخدام عدة وسائل إحصائية، وأكدت نتائجها دعماً لفرضيات الدراسة وإيجابية أهدافها وسريان مخططاتها. وجاء التحقق الميداني متناغماً مع الهدف النظري، الذي أثبت وجود العلاقات بين الأبعاد قيد الدراسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات كان من أهمها وجود علاقة وتأثير متبادل بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وتفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية.

الكلمات الدالة: معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، التحاسب الضريبي، قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، ضرائب الدخل.

المقدمة

الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل عمليات التحاسب الضريبي من جهة والتعرف على انعكاس القوائم المالية بوصفها متغيراً وسيطاً في العلاقة بين المعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) بوصفه متغيراً مستقلاً وبين المتغير المعتمد (التحاسب الضريبي) وصولاً إلى تحقيق رؤية متكاملة وشاملة لمضامين العلاقة بين الارتباط وبين التأثير في متغيرات الدراسة، وبهدف الوصول إلى إجابات عن تساؤلات الدراسة الرئيسة فقد تم اختيار الدوائر الضريبية فضلاً عن عينة من الأكاديميين المختصين في مجال المحاسبة والمحاسبة الضريبية في جامعات محافظة السليمانية باقليم كردستان - العراق بوصفها ميداناً للدراسة، ومصدراً للحصول على البيانات التي جُمعت بالاستبانة الموزعة على عينة من المهنيين العاملين في الدوائر الضريبية وعينة من الأكاديميين المتخصصين في مجال

يُمكن النظر إلى أن التحاسب الضريبي يُعد محور النظام الضريبي وأداة عمل الإدارة الضريبية في تنفيذ السياسة المالية وتحقيق أهدافها، وهنا تبرز أهمية القوائم المالية بما تشتمل عليه من معلومات محاسبية في تحقيق انسيابية عمل نظام التحاسب الضريبي بشكل فاعل وكفء في معالجة المشكلات الضريبية التي تنشأ عند قيام الإدارة الضريبية بإجراء عملية التحاسب الضريبي بين الممولين والإدارة الضريبية، سواء كانت مشكلات موضوعية تتعلق بوعاء الضريبي أو مشكلات إدارية تتعلق بإجراءات أو قرارات الإدارة الضريبية. وانطلاقاً من أهمية ما ذكر فقد جاءت مساهمة هذه الدراسة لتأطير هذه العلاقات ومناقشة تأثير تطبيق معيار المحاسبة

* الباحث المسؤل.

الضريبي عن طريق التعرف على مضامينه وفلسفته وكيفية تطبيقه، وهنا تتمثل أهمية الدراسة في إيجاد نتائج يُمكن أن تُساعد في تعزيز وتفعيل عمليات التحاسب الضريبي بشكل خاص، بالإضافة إلى إمكانية تعميم النتائج على الوحدات الاقتصادية في القطاعات القريبة منها بشكل عام. وأخيراً تقدم الدراسة مقارنة لوجهات نظر متعددة تتمثل بكل من وجهة النظر المهنية من جهة ووجهة النظر الأكاديمية من جهة أخرى للوصول إلى رؤية أكثر شمولية لمضامين أثر المتغيرات في الدراسة.

ثالثاً: أهداف البحث

يهدف البحث بشكل رئيس إلى إمكانية رفع كفاءة التحاسب الضريبي وفعاليتها في الوحدات الاقتصادية من خلال تطبيق مفهوم معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، بحيث يقوم بالعمل على توحيد الأسس التي يتم على ضوئها محاسبة المكلفين والقضاء على تعدد طرق المحاسبة، ويقدم عدة قواعد تحدد الآلية التي يجب أن تعتمد من قبل المكلفين، بحيث يؤدي اعتماد ذلك المعيار في عملية التحاسب الضريبي إلى التحديد الدقيق والصحيح لصافي الدخل ومصروف الضريبة، وبالتالي يؤدي إلى تحديد دقيق للربح الخاضع للضريبة، بما ينعكس إيجاباً على فعالية نظام التحاسب الضريبي من خلال زيادة الحصيلة الضريبية والحد من التهرب الضريبي والسعي نحو العدالة الضريبية.

في ضوء ما تقدم وعلى أساس مشكلة الدراسة وأهميتها فإن الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

1. الأهداف النظرية

أ. صياغة الإطار النظري وفقاً لمضامين المعايير المحاسبية الدولية بالتركيز على المعيار 12 (ضرائب الدخل) ، ومروراً بعرض القوائم المالية بوصفها متغيراً وسيطاً ووصولاً إلى تأطير منظور التحاسب الضريبي.

ب. تشخيص أهم العوامل في كل بعد من أبعاد الدراسة وفقاً لما سبق من الاجتهادات البحثية، واعتمادها في المناقشة النظرية ووصولاً إلى تحليلها ودراستها في الإطار العملي.

2. الأهداف العملية (الميدانية)

أ. قياس مستوى إدراك عينة البحث لأبعاد الدراسة الحالية، لكل من معيار المحاسبة الدولية 12 (ضرائب الدخل) ومضامين القوائم المالية، فضلاً عن مستوى إدراك التحاسب الضريبي، وما تتضمنه من عوامل وتأثيرات متتابعة.

ب. قياس طبيعة العلاقة وتحليلها بين المتغير المستقل المتمثل بمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وبين المتغير المعتمد المتمثل بالتحاسب الضريبي، بوجود المتغير الوسيط المتمثل بالقوائم المالية عن طريق اختبار فرضيات الدراسة وفق المخطط الفرضي.

ج. مقارنة النتائج بين كل المنظور المهني للمحاسبين والمعنيين بتطبيق معيار المحاسبة الدولي من جهة وبين المنظور الأكاديمي للمختصين في مجال المحاسبة.

رابعاً: مخطط الدراسة الفرضي

يعتبر تصميم المخطط الدراسي للفرضيات إحدى أهم متطلبات المعالجات المنهجية والاحصائية، لدورها في تحديد العلاقات المنطقية بين مختلف المتغيرات، والشكل (1) يحدد الأبعاد الأساسية للدراسة وهي (معيار المحاسبة الدولي 12 - ضرائب الدخل - والقوائم المالية والتحاسب الضريبي) كما يُوضح طبيعة العلاقة واتجاهاتها القائمة بين هذه الأبعاد، ومنه يُمكن أن نوجد جانبين رئيسيين وعلى النحو التالي:

المحاسبة والمحاسبة الضريبية البالغ عددها (127)، أُسترد منها (100) استمارة صالحة للتحليل الاحصائي، وقد اعتمدت الدراسة الحالية لتحقيق أهدافها والتوصل إلى إجابات لمشكلة الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، الذي تضمن استخدام أدوات بحثية مُتعددة مثل المقابلات مع نماذج من عينة الدراسة واعتماد الاستبانة لعملية جمع البيانات المطلوبة بهدف تحليلها للتوصل إلى نتائج الدراسة في جانبها النظري والعملي.

تسلست محاور الدراسة وفقاً لمنهجها، إذ بدأ المحور الأول بعرض الإطار العام للبحث، أما المحور الثاني فقد تحدد في إيضاح فكر وفلسفة مختلف المتغيرات في الدراسة، وقد أنصب اهتمام المحور الثالث على الإجراءات الإحصائية التي تم القيام بها للإجابة عن الأسئلة التي أُثيرت في ظل الإطار المنهجي للعمل التطبيقي واختبار الفرضيات بهدف معرفة مدى قبولها أو رفضها، واختتم المحور الرابع بتوضيح استنتاجات الدراسة والتوصيات التي تم التوصل إليها.

المحور الأول: الإطار العام للبحث

أولاً: مشكلة البحث

يُمكن القول ان عملية احتساب ضرائب الدخل كانت ومازالت تشغل اهتمام المختصين في كل من المجال الضريبي والمجال المحاسبي، ومع دخول النظام المالي المحاسبي حيز التطبيق بات من الضروري إعادة النظر في العلاقة بين المحاسبة والضريبة، وعليه فإن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل الخاصة بالمؤسسة الضريبية تكتسب أهمية كبيرة، خاصة في ظل أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) من جهة وبوجود القوائم المالية من جهة أخرى للوصول إلى فاعلية عملية الاحتساب الضريبي لمكلفي الضريبة من المنظور المهني للمحاسبين والمنظور الأكاديمي.

وعلى وفق ما تقدم تتمثل المعضلة البحثية التي يتعرض لها هذا البحث في الإجابة عن التساؤل الرئيس الآتي: "ما تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود الدور الوسيط للقوائم المالية؟"

ثانياً: أهمية البحث

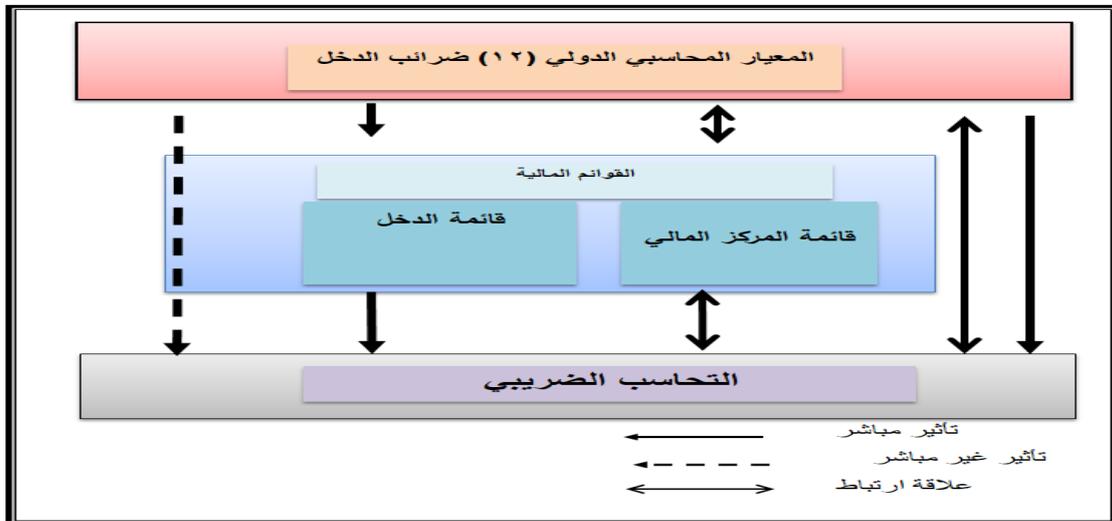
تكمن أهمية هذا البحث من خلال النظر إلى الأهمية المتزايدة للمعايير المحاسبية الدولية في الدول المتقدمة ومحاولة التوفيق بين هذه المفاهيم في البيئات المحلية، من خلال معرفة كيفية وطرق توظيفها وتكييفها بما يتلاءم مع تطبيقها ضمن الدراسة الحالية، وفقاً لما تقدم فإن أهمية الدراسة تكمن فيما يلي:

1. الأهمية العلمية: تكمن في مناقشة أحد المفاهيم الحديثة في مجال المحاسبة على نحو عام والمحاسبة الضريبية على نحو خاص في إطار كل من تطبيق المعيار الدولي 12 (ضريبة الدخل)، فضلاً عن مناقشة مضامين القوائم المالية وانعكاس كل منهما على تفعيل التحاسب الضريبي، ولعل التصدي لمثل هذه المفاهيم يسهم في فتح الأفاق الجديدة وتشجيع باحثين آخرين على دراسة الموضوع من أبعاد مختلفة ووفقاً لعوامل أخرى لم تتناولها هذه الدراسة، مما يُساعد في إيجاد المعارف التي تثرى المكتبة المعرفية الأكاديمية.

2. الأهمية العملية: تكمن في توجيه الاتحادات الاقتصادية المعنية بتطبيق المعيار الدولي 12 لتبني هذه المواضيع الحديثة وتطبيقها لتسهم في بناء وتعزيز الوعي في الأداء، وفي كيفية اتخاذ القرارات في إدارة المنظمات بما يتلاءم مع الاتجاهات الحديثة، والأساليب المُبتكرة في العمل لإدارة عمليات التحاسب

المباشرة على القوائم المالية، ومع توافر التحسين في القوائم المالية يمكن تحسين التأثيرات غير المباشرة على عمليات التحاسب الضريبي، ووصولاً إلى النتائج المُخططة والمرغوبة.

إن العلاقة بين الأبعاد في النموذج الفرضي للدراسة هي تسلسلية وتتابعية ضمن اتجاه واحد محدد، بمعنى أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) يبدأ بتفعيل تأثيراته



المخطط الفرضي للدراسة

المصدر: الشكل من إعداد الباحث.

التابع المتمثل بالقوائم المالية والتحاسب الضريبي، وبين المتغير المُعتمد المتمثل بالتحاسب الضريبي.

2: توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين القوائم المالية وبين التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث.

3: يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي والقوائم المالية.

4: يوجد تأثير معنوي مباشر للقوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي.

5: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية.

أولاً: "المعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)" (الإطار مفاهيمي)

1. الظهور والنشأة المعيار المحاسبة الدولي 12:

صدرت مجموعة من المعايير المحاسبية والتي كان فيها الحل الكثير من المشاكل التي تواجه المكلف الضريبية، تم إصدار المعيار المحاسبة الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح، يصف المحاسبة معالجة ضرائب الدخل في نيسان 1978، معايير المحاسبة الدولية أصدرت اللجنة (IASB) مسودة E13، محاسبة الضرائب على الدخل في تموز 1979 (Muthupandian، 2008)، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 كانون الثاني 1980 (صليحة و يسري، 2021، ص122)، والذي أعيد صياغته أن المعيار المحاسبي الدولي الذي أعيدت صياغته يلغي المعيار الأساسي، ولم تنجز تعديلات جوهرية في صيغته الأصلية، فيما عدا تغيير بعض المصطلحات من أجل توفير الاتساق بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية والأخرى المطبقة حالياً (بشري وكوثر، 2020، ص24). وظل العمل بهذا المعيار المعد من عام 1981م، وأعيد صياغته في عام 1994م (المحاسبة على ضرائب

أما على الجانب التفصيلي فيمكن القول إن هذا النموذج يتضمن كما يوضح الشكل (1) ثلاثة متغيرات رئيسة، المتغير الرئيس الأول بوصفه بُعداً مستقلاً (مُفسراً) يشير إلى معيار "المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)". في حين يتمثل المتغير الرئيس الثاني بوصفه بُعداً وسيطاً (مُفسراً) القوائم المالية. أما المتغير الرئيس الثالث بوصفه بُعداً معتمداً (مستجيباً)، فهو التحاسب الضريبي.

خامساً: فرضيات الدراسة

وفقاً لأهداف الدراسة وبهدف اختبار العلاقات الواردة في مخططها، فقد تم اعتماد عدد من الفرضيات على النحو الآتي:

1: توجد علاقات ارتباط معنوية بين المتغير المستقل المتمثل في معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والمتغير

سادساً: منهج البحث

تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، عبر دراسة العلاقات بين المتغيرات الرئيسية والعوامل الفرعية، والمستمدة بياناتها من عينة البحث، ومن ثم وصف الظاهرة التي تمت دراستها بطريقة كمية وكيفية، عن طريق جمع البيانات وتصنيفها وتحليلها وإيجاد العلاقات بين أبعادها لتفسير النتائج بشكل كافٍ للتوصل إلى الاستنتاجات التي تُساهم في فهم الواقع وتشخيص مسبباته.

سابعاً: حدود البحث

تحدد حدود البحث الحالي في ظل الحدود الزمانية والمكانية والبشرية والبحثية، إذ عدت المدة من 2021/9/30 إلى 2023/3/30 الحدود الزمانية للدراسة وُعدت عينة الدراسة مجموعة من المهنيين (المحاسبين والمدققين) العاملين في الدوائر الضريبية فضلاً عن عينة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمحاسبة الضريبية في جامعات محافظة السليمانية بإقليم كردستان - العراق الحد المكاني والبشري للدراسة، وأخيراً فيما يخص الحدود البحثية للدراسة فقد ارتكزت على تناول العلاقة والتأثير بين

المحور الثاني: الإطار النظري

(3) الاعتراف بكافة موجودات الضريبة التي أجلت عن الخسارة الضريبية التي لم تستخدم.

(4) الاعتراف بالمطلوبات الضريبية المؤجلة التي نتجت عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضرائب (Muthupandian، 2008، ص 2).

ج. ويمكن توضيح مجالات تطبيق هذا المعيار كما يلي:

(1) ضرائب الدخل كافة، سواء كانت محلية أو أجنبية والتي فُرضت على الأرباح الخاضعة للضرائب.

(2) ضرائب الدخل الأخرى، كالضرائب المحتجزة والمتوجب دفعها من قبل المنشآت التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمنشأة الأم (على ومنصور، 2018، ص 86).

لا يغطي هذا المعيار:

أ. "المحاسبة عن المنح الحكومية، تعالج في المعيار رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".

ب. "الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، الا انه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية" (أبو نصار وحמידات، 2019، ص 181).

ثانياً: المصطلحات الأساسية في معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل):

هنالك مجموعة من المصطلحات التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي 12 وتشمل الآتي:

(1) الربح المحاسبي: يشير إلى صافي الدخل الناتج من ربح وخسارة من تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقبل مطلوب ضريبة الدخل (عبد الأحد، 2014، ص 203).

(2) الخسارة الضريبية: وتشير إلى الربح الذي يخضع للضريبة وصافي الربح والمتمثل في الخسارة المعد وفقاً لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية، ويمثل هذا الرقم الأساس الذي يستخدم في احتساب مقدار ضريبة الدخل واجبة السداد للسلطات الضريبية عن الفترة الجارية (أبو نصار وحמידات، 2019، ص 181).

(3) الدخل الضريبي: هو عبارة عن مصروف ضريبة الدخل التي تستحق عن الوقت الحالي الواجب إظهاره في قائمة الدخل والمحسوب وفقاً للمحاسبة المالية، ويمكن تحديده من خلال ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة (حسين وآخرون، 2020، ص 530).

(4) الضريبة الحالية: هو مبلغ ضريبة الدخل الواجب سداه لسلطات الضريبة (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات الضريبية) عن ارباح الوقت الجاري، والذي يحتسب بناء على الدخل الذي يخضع للضريبة للفترة الجارية.

(5) المطلوبات الضريبية المؤجلة: هي عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحقة بموجب المعايير المحاسبية والإبلاغات المالية الدولية عن الفترة الحالية، الا انها واجبة السداد بموجب قانون الضريبة عبر الفترات المستقبلية، وبحيث تتعلق تلك الفروقات بالفروق المؤقتة. وتنشأ هذه الفروقات عندما تكون القيمة المسجلة للموجود بالدفاتر المحاسبية أكبر من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للمطلوب أقل من أساسه الضريبي.

(6) الموجودات الضريبية المؤجلة: وتشير إلى أموال ضرائب الدخل التي قد تقبل الاسترداد في المستقبل بخصوص:

(الدخل) ، وفي تشرين الأول عام 1996م أجري تعديل المعيار الأصلي حيث حل معيار المحاسبة الدولي (12) المعدل محل معيار المحاسبة الدولي (12) الأصلي "المحاسبة عن ضرائب الدخل"، ويشير معيار المحاسبة الدولي (12) المعدل نافذ المفعول الى الفترة التي تبدأ من 1 كانون الثاني 1998م أو بعد ذلك التاريخ (كسكس، 2014، ص 6).

في ايار من عام 1999 تم تعديل معيار المحاسبة الدولي العاشر (المعدل 1999م) المتعلق بالأحداث المتلاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي " الفقرة 86، لقد أصبح النص المعدل باق المفعول للبيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من كانون الثاني أو بعد ذلك التاريخ" (مجلة المحاسب العربي). "في نيسان 2000 تم تعديل الفقرات 20 و62 (أ) و64 والفقرات 10، 11أ، ب8 من الملحق أ، وذلك لتعديل الإشارة والمصطلحات نتيجة لإصدار معيار المحاسبة الدولي الأربعون، استثمارات العقارات" (عمر، 2011، ص 23).

في تشرين الأول 2000، "أقر المجلس التعديلات المختلفة على معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر والتي تشمل إضافة الفقرات 52 (أ) ، 52 (ب) ، 65 (أ) ، 81 (أ) ، 87 (أ - ب - ج) ، 91 وحذف الفقرات 3 و50، ويوضح التعديل المحدد المعالجة المحاسبية لنتائج ضرائب الدخل على الأرباح الموزعة" (البيلاوي، 2019، ص 70) ويصبح النص المعدل جاري المفعول لكافة البيانات المالية السنوية التي غطت الفترات التي تبدأ من تاريخ الأول من كانون الثاني 2001 أو بعد هذا الوقت ويشجع المنشأة على الإفصاح عن هذه الحقيقة (موسوعة المحاسبة : Accounting WIKI، 2022)، علاوة على هذا تعرض هذا المعيار أيضاً إلى التنقيحات بتاريخ 20 كانون الأول 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقاً من 1 كانون الثاني 2012م ، ويرجع آخر تعديل للمعيار إلى تاريخ 19 كانون الثاني 2016 والخاص بالخسائر غير المحققة، حيث دخل حيز التطبيق ابتداء من 1 كانون الثاني 2017م (صليحة و يسري، 2021، ص 122).

2. اهداف معيار المحاسبة الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل):
يعمل المعيار المحاسبي الدولي رقم على تحقيق اهداف جوهرية تسعى المؤسسة للوصول اليها ويمكن ان تختلف هذه الأهداف باختلاف حجم المؤسسة المالية ورسالتها وعدد العاملين فيها بالإضافة الى طبيعة الإدارة العليا وقد اشار العديد من الباحثين الى مجموعة اهداف يُمكن الوصول اليها عن طريق تطبيق المعيار المحاسبي (12) ضرائب الدخل وكما يلي:

أ. يسعى معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل" الى توضيح وفهم المعالجات المحاسبية للضرائب المؤجلة، أي أن المعيار يوضح كيفية احتساب مقدار الضرائب المؤجلة التي استحققت الدفع في الوقت الحالي ومقدار الضريبة التي تم تأجيلها وفقاً للمعايير المحاسبية ووفقاً للإبلاغات المالية الدولية والربح الخاضع للضرائب، ومعالجة الاختلافات المستمرة والمؤقتة فيما بينهما (عبد النور، 2015، ص 93).

ب. يهدف "معيار المحاسبة الدولي 12 الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الرئيسية في كيفية المحاسبة على التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لما يلي:

(1) الاستيراد (التسديد) المستقبلي المسجل كالموجودات (المطلوبات) المعترف بها في قائمة المركز المالي للمشروع.
(2) العمليات والأحداث للفترات الجارية المتعارف عليها في البيانات المالية للمشروع (جعنيط، 2021، ص 1022).

التعريف الثالث: مبلغ من المال يدفعه المكلفون لخزينة الدولة، اسهاما منهم في النفقات العامة التي تحتاجها الدولة، باعتبارهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية تستهدف الخدمات العامة (خلف، 2019، ص 359).

التعريف الرابع: فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا الى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية مساهمة منه في تكاليف الأعباء العامة دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة (حمزة، 2017، ص 4).

التعريف الخامس: فريضة نقدية يدفعها الفرد بصورة إجبارية ونهائية إلى الدولة أو إحدى هيئاتها العامة مساهمة منه في تحمل الأعباء العامة والتعبير عن التضامن الإجتماعي والمواطنة، دون أن يتوقع الحصول على منفعة خاصة به (يوسف، 2009، ص 23).

أما الضريبة بمفهومها المعاصر: فهي "فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقاً لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية وتفرض على المكلفين تبعاً لمقدرتهم على الدفع لغرض توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة ولتحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية" (محمود وحمدان، 2011، ص 165).

ب. تعريف التحاسب الضريبي:

التحاسب الضريبي "هو عملية فنية منظمة يتم فيها قياس الربح الخاضع للضريبة عن طريق تلقي الإقرارات الضريبية من الشركات وفحصها والتأكد من سلامتها، من خلال الإطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة للعمليات التي قامت بها الشركات خلال الفترة محل الفحص، والتأكد من تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية" (أسليو، 2016، ص 471)، فهو ذلك العنصر من الأنظمة الضريبية المعنية بتنفيذ الاحكام التشريعية المتضمنة للسياسة الضريبية للدولة، وبذلك يمكن تعريفه بأنه "ذلك النظام الفرعي ضمن النظام الضريبي الذي يختص بتنفيذ احكام التشريع الضريبي، فهو الذي يتولى تطبيق احكام التشريع الضريبي المتضمنة للسياسة الضريبية والسعي لتجسيدها على واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع (الججاوي والعنكي، 2016، ص 37).

2. أهداف التحاسب الضريبي

تهدف عملية التحاسب الضريبي الى تحقيق عدة اهداف منها ما يلي (علي واحمد، بدون سنة، ص 68-69):

أ. التحقق من ان السجلات والدفاتر سواء الآلية أو اليدوية منتظمة من حيث الشكل وحصرها وفقاً للقواعد والموجودات القانونية والمحاسبية التي تنظم طريقة الحفظ والقيود.

ب. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والقيود بالدفاتر والكشوفات والسجلات ومدى الاعتماد عليها للحصول على الأرباح الحقيقية أو الخسائر.

ج. التأكد من أن هذه السجلات والدفاتر تشمل كافة أنشطة الممول وتتضمن الأرباح الفعلية.

د. الكشف عن خلو محتويات الدفاتر والسجلات او الكشوفات من الاخطاء او التلاعب او التزوير.

هـ. معالجة كل ما جاء بالدفاتر والسجلات وتصحيحها من وجهة النظر الضريبية كأن يراعي فعلاً مبدأ استقلال السنوات الضريبية وتحديد الإيرادات المتنوعة التي تدخل في وعاء الضريبة وفقاً لاحكام القانون .

و. التحقق من سلامة إقرارات المكلفين.

ز. التحقق من سلامة تطبيق احكام التشريعات الضريبية.

ح. تتبع محاولات التهرب من اداء الضريبة.

أ. الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للمطوب من الربح الضريبي في الزمن المستقبلي).

ب. الخسائر الضريبية التي لا تستخدم المرحلة للمدة اللاحقة.

ج. المطلوب الضريبي الذي لا يستخدم المرحلة للمدة اللاحقة. وبشكل عام يظهر الموجود الضريبي المؤجل عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للموجود أقل من أساسه الضريبي أو عندما تكون القيمة المسجلة للمطوب أكبر من أساسه الضريبي (أبو نصار وحميدات، 2019، ص 182).

7. الفروق الضريبية: هي الفروق الناتجة عن عدم التساوي بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ويمكن تصنيفها (عبدالأحد، 2014، ص 204)

أ. الفروق الدائمة: تتمثل في الاختلافات الناتجة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي خلال دورة معينة والتي لا يمكن إمتصاصها خلال الدورات اللاحقة، وتطراً مثل هذه الفروقات عند إدراج بعض العناصر في حساب الربح المحاسبي، بينما يجب إقصاؤها في حساب الربح الضريبي (قيرش، 2015، ص 35).

ب. الفروق المؤقتة: بين الدخل الذي يخضع للضريبة والدخل المحاسبي للفترة والتي تنشأ نتيجة تضمين بعض عناصر الإيرادات والمصروفات في الدخل الذي يخضع للضريبة، تختلف عن الفترة التي يتم تضمينها في الدخل المحاسبي، وتنشأ هذه الفروق في مدة ما وتنعكس في أوقات متتالية، كما يلي (سمية، 2018):

● "فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للموجود أو المطلوب".

● "فروق مؤقتة قابلة للاقطاع: هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرسل للموجود أو المطلوب" (تبانتي، 2017، ص 16).

8. الائتمان الضريبي: التخفيضات في الموجود الضريبي والناتجة عن نفقة معينة تتحدد وفق معالجة خاصة محددة بناءً على نظم ضرائب الدخل.

9. القاعدة الضريبية (الاساس الضريبي): القاعدة الضريبية للموجود أو المطلوب هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الموجود أو المطلوب لأغراض ضريبية (الريشاني، بدون سنة، ص 2).

ثالثاً: التحاسب الضريبي (إطار نظري)

1. مفهوم التحاسب الضريبي

أ. تعريف الضريبة:

التعريف الأول: "فريضة إجبارية تفرض من قبل الحكومة بهدف تمويل الخدمات التي تبغى تنفيذها لما فيه المنفعة العامة، والضرائب لا تتضمن أي رسوم يدفعها شخص معين للحصول على منفعة حالية أو دائمة مثل الإشتراكات الخاصة أو رسوم خدمة الصرف الصحي" (التيمني، 2016، ص 9).

التعريف الثاني: تشير الضريبة إلى المساهمات التي تأخذ صورة نقدية يجبر الأفراد (سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو معنويين) على تقديمها للدولة دون النظر إلى ما كانوا يستفيدون من هذه الخدمات العامة التي تقدمها الدولة وعن درجة استفادتهم من هذه الخدمات، وهي تفرض عليهم عملية التحقيق للأغراض المالية أو الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية (محمد والياس، 2020، ص 7).

قوائم الدخل تعد الضريبة المؤجلة حساباً معلقاً ربما رصيده دائماً أو مديناً، وتظهر في قوائم المراكز المالية أو ضمن الملاحظات الهامشية بقوائم المراكز المالية. ويتم إثبات الضريبة المؤجلة ومصروف الضريبة كالتالي:

أ. وفقاً للموجودات الضريبية المؤجلة:
من المذكورين

ح / مصروف ضريبة الدخل
ح/ الضريبة المؤجلة

الى ح / الضريبة الجارية

ب. في حالة المطلوبات الضريبية المؤجلة:

من ح / مصروف ضريبة الدخل
الى المذكورين

ح/ الضريبة المؤجلة

ح/ الضريبة الجارية

(2) مدخل قوائم المركز المالية (Balance Sheet Approach):

وهذا المدخل يتحدد من خلال طريقتين معاصرتين للمحاسبة عن الضريبة المؤجلة وهما (عبد الفتاح، 2011، ص50-52):

أ. طريقة الموجود / الالتزام:

سمح المعيار الدولي المعدل باستخدامها، تعترف هذه الطريقة من خلال المعيار الدولي بالأثر الضريبي بكافة الفروقات المؤقتة التي نشأت في العام الجاري أو انعكست عبرها، أو المتوقع أن تنشأ في المستقبل، ويمكن تقدير قيمها، وبهذه الطريقة لا يمكن احتساب إجمالي مصروفات الضريبة للدخل بشكل مباشر، كما في طريقة التأجيل، ويتم حسابها عن طريق عنصرين مهمين وهما: "الضريبة الجارية، الضريبة المؤجلة"، والإجمالي هنا لا يساوي صافي الربح المحاسبي بصفة عامة مضروباً بمعدل الضريبة الجارية، ويعود سبب ذلك إلى أن قيم الضريبة المؤجلة ما هي إلا التغيير في حسابات الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة للعام الجاري، ويتجاوز هذا التغيير مقدار صافي الفروقات المؤقتة عبر العام الجاري مضروباً في معدل الضريبة الجارية.

إن هذا المدخل يفترض أن مضمون الضريبة المؤجلة يتماشى مع الموجودات والمطلوبات التي ترد بالإصدارات المحاسبية، سواء كانت تنتج عن الفروقات القابلة للمطلوب أو الفروقات الضريبية المؤقتة، أو إمكانية ترحيل الخسائر.

ينظر مؤيدو هذا المدخل إلى وجوب الإفصاح عن الضرائب التي تؤجل سواء كانت وفقاً لأرصدة مدينة أم دائنة من خلال توفر عدة بنود وعناصر في قائمة المركز المالي ضمن مسمى الموجودات أو المطلوبات الضريبية المؤجلة.

فعند الإفصاح عن الموجودات الضريبية المؤجلة لعناصر الموجودات في قائمة المراكز المالية، فإن ذلك يشير إلى احتمالية تحقيق المنشأة المنشأة المنافع الضريبية في المستقبل وتتمثل في القدرة على تخفيض الأرباح التي تخضع لها الضريبة في المستقبل، وهذا يعمل على تخفيض القدرة الضريبية المتوجب سدادها، وفي حالة الإفصاح عن المطلوبات الضريبية المؤجلة؛ فإن المنشأة مستعدة للتضحية بالمنافع الاقتصادية في المستقبل بهدف احتمال رفع الربح الخاضع للضريبة، وزيادة الضريبة الواجب سدادها.

وجوهر ومدخل قوائم المركز المالي للإفصاح يتفق مع الضريبة المؤجلة مع أسلوب الموجود/

رابعاً: مداخل وطرق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة:

وحتى يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة، وقياسها وإثباتها داخل الدفاتر، والإفصاح عنها في القائمة المالية، فإنه يتواجد مدخلان للتعامل معها (عبدالفتاح، 2015، ص 47) :

أ. المدخل التقليدي: وفي هذا المدخل يتم تجاهل بالاعتراف بالأثر الضريبي للفروقات المؤقتة، والضريبة المؤجلة. وتحسب مصروفات ضريبة الدخل وفقاً للربح الذي يخضع للضريبة عبر المدة المالية بحسب أحكام التشريع الضريبي.

ب. المداخل المعاصرة: بحسب هذا المدخل فإنه يتم المحاسبة على مصروفات ضريبة الدخل من خلال أخذ الأثر الضريبي للفروقات المؤقتة - وبعبارة الضريبة المؤجلة - في الحساب.

وبالنظر للاعتبارات فإن الهيئات المحاسبية الرسمية أجمعت على أهمية الأخذ بعين الاعتبار الأثر الضريبي للفروقات المؤقتة فيما بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وذلك عندما يتم تحديد المقدار في مصروفاتها لضريبة الدخل المتوجب تحميله على قائمة الدخل، وتشمل المداخل الحديثة ما يلي (محمد، 2011، ص 162-164):

(1) مدخل قائمة الدخل (Income Statement Approach):

ويقوم هذا المدخل على مبدأ التأجيل، وقد أتاح المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ استخدام هذه الطريقة، عبر الاعتراف بالأثر الضريبي الناتج عن الفروقات المؤقتة التي تشير خلال السنة الجارية فقط، سواء كانت هذه الفروق ناشئة أو منعكسة عبر تلك السنة، أما الأثر الضريبي الناتج عن الفروقات المؤقتة التي يتوقع أن تنشأ مستقبلاً، فيتم تأجيل الاعتراف بها لوقت ظهورها. ويتم حساب مصروفات ضريبة الدخل من خلال صافي الربح المحاسبي، أما الضريبة الجارية واجبة الدفع فتحسب من خلال صافي الربح الضريبي، ويعامل الفرق بين مصروفات ضريبة الدخل والضريبة الجارية وفقاً لضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة يمكن تسويتها خلال انعكاس الفروق المؤقتة.

وفي هذا المدخل فإن المبدأ القائم والذي يتم الاعتماد عليه هو مقابلة الإيرادات بالمصروفات، فهذا المدخل يتطلب ضرورة العمل على تخصيص الضريبة المؤجلة على مصروف ضريبة الدخل ضمن المدة التي تسترد فيها أو تسدد الضرائب المؤجلة، ليكون هنالك تحقيق للمقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، ومن خلال الضريبة المؤجلة يتم حساب هذه المعالجة، ويكون رصيده دائماً عندما تكون هناك فروقات مؤقتة تخضع للضريبة؛ ويكون رصيد نفس الحساب مديناً عند وجود فروقات مؤقتة تقبل المطلوب أو الخسارة أو خصومات ضريبية بالإمكان ترحيلها للأمام. ويعتبر هذا الحساب حساباً معلقاً يتم استخدامه كأداة لنقل التأثيرات الضريبية بين فترة وأخرى، وبالتالي تسمى هذه الطريقة بالإفصاح الذي ينتمي لمدخل قائمة الدخل عبر الائتمان المؤجل (Deferred Credit Method).

وعند عدم حدوث تغيرات في أسعار الضريبة يلاحظ أن طريقة الائتمان المؤجل تتشابه في جوهرها مع مدخل قائمة المركز المالي باستثناء الاختلاف في الترميز والتصنيف بقائمة المركز المالي، إذ تعد الضريبة المؤجلة بحسب مداخل الميزانية بمثابة موجود أو مطلوب يتم الإفصاح عنه ضمن متن القوائم في المراكز المالية، ولكن بحسب مدخل

للموجودات أو المطلوبات، أو للإيرادات والمصروفات التي تتعلق به، ولا تقبل هذه الطريقة للأغراض المحاسبية بسبب كثرة الاعتماد عليها في عمليات الحساب.

المحور الثالث: الاطار العملي (الميداني)

الفرضية الرئيسية الأولى: "توجد علاقات ارتباط معنوية بين المتغير المستقل المتمثل بمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، والمتغير الوسيط المتمثل بالقوائم المالية، وبين المتغير المُعتمد المتمثل بالتحاسب الضريبي". ويتفرع عن الفرضية الرئيسية الأولى الفرضيات الفرعية الآتية:

1. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين (معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وبين القوائم المالية من وجهة نظر عينة البحث.

2. وللتحقق من مدى إمكانية قبول أو رفض هذه الفرضية، يظهر الجدول (1) النتائج المتعلقة بأنموذج معاملات ارتباط Pearson، واستناداً إليه فإن قيمة معامل الارتباط بين هذين المتغيرين قد بلغت (0.721)، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (1%)، وبذلك فإن القرار النهائي يتجه نحو قبول هذه الفرضية.

3. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين (معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وبين التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث.

وللتحقق من إمكانية القبول والرفض لهذه الفرضية، فإن الجدول (1) يظهر النتائج التي تتعلق بأنموذج معاملات الارتباط Pearson، ووفقاً له فإن قيمة معامل الارتباط لهذين المتغيرين بلغت (0.882)، وتشير إلى وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوي (1%)، وبالتالي يتجه القرار النهائي باتجاه قبول هذه الفرضية.

4. توجد علاقة ارتباط معنوية موجبة بين القوائم المالية وبين التحاسب الضريبي من وجهة نظر عينة البحث.

5. وللتحقق من إمكانية القبول والرفض لهذه الفرضية، فإن الجدول (1) يظهر النتائج التي تتعلق بأنموذج معاملات الارتباط Pearson، ووفقاً له فإن قيمة معامل الارتباط لهذين المتغيرين بلغت (0.883)، وتشير إلى وجود دلالة إحصائية عند مستوى معنوي (1%)، وبالتالي يتجه القرار النهائي باتجاه قبول هذه الفرضية.

المطلوب الذي يستخدم وفقاً لقياس الضرائب المؤجلة؛ وبالتالي فإن قيم مصروفات ضريبة الدخل المحملة للحسابات النهائية تعد منتجات فرعية لعناصر قائمة المراكز المالية، ويتم حسابه من خلال المعادلة التالية: "(الضريبة واجبة السداد) الاسترداد (+/-) التغيير في أرصدة الضرائب المؤجلة"، والضريبة المتوجب سدادها أو استردادها يتم تحديدها من خلال وقائع الإقرارات الضريبية التي تعدها الشركة، والتغيير في الأرصدة للضرائب التي توّجل يمكن تحديدها عبر الرجوع للعناصر في قائمة المراكز المالية.

وتم الأخذ بهذا المدخل من قبل معيار المحاسبة الدولية رقم (12) ومن قبل قوائم المعايير رقم (109) التي تم إصدارها من مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية (FASB). وألزم المعيار الأخير مختلف الشركات الإفصاح عن الأنواع الأخرى من الحسابات باختلاف الموجودات والمطلوبات الضريبية التي توّجل من خلال حساب مخصص يعمل على تقييم الموجودات الضريبية التي توّجل، ويتطلب مدخل القوائم للمراكز المالية للإفصاح عن الضرائب المؤجلة بحد أقصى ثلاث أنواع من الحسابات التي تظهر في متن القائمة للمراكز المالية وهي: "الموجودات الضريبية المؤجلة والمطلوبات الضريبية المؤجلة ومخصص تقييم الموجودات الضريبية المؤجلة".

كما ويتم العمل على فتح حسابات مستقلة لمختلف الموجودات للضرائب التي توّجل، وحساب آخر أيضاً لمختلف المطلوبات الضريبية التي يتم تأجيلها، وفي حالة التعدد لبند الموجودات للضرائب التي تم تأجيلها والمطلوبات فإنه يتم فتح حسابات مستقلة تشمل كل بند على حدة.

وفي ضوء ذلك، يتم إثبات الضريبة المؤجلة كما يلي:

"من المذكورين

ح / مصروف ضريبة الدخل

ح / موجودات ضريبة مؤجلة

الى المذكورين

ح / المطلوبات الضريبية المؤجلة

ح / الضريبة الجارية"

ب. طريقة القيمة خالصة الضريبة:

المصروف لضريبة الدخل الذي يتوجب تحميله على قوائم الدخل يجب أن يكون مساوياً لقيم ضريبة الدخل المتوجب سداده عبر العام، وبالتالي فهو مشابه لأسلوب المدخل التقليدي، إذ لا يتم الاعتراف بالأثر الضريبي للفروقات المؤقتة بين الأرباح المحاسبية والأرباح الضريبية بشكل منفصل، ويعترف بالأثر الضريبي كأحد التعديلات المستوجبة في القيم الدفترية

الجدول (1) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	التحاسب الضريبي	معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)
معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)	0.882**	
القوائم المالية	0.803**	0.721**

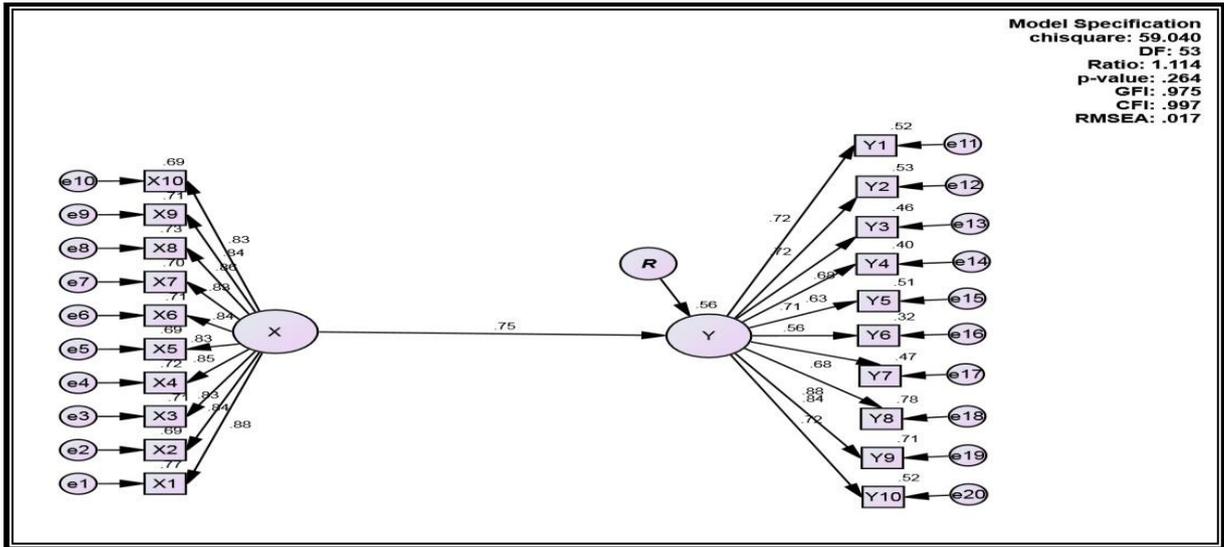
N=100

عند مستوى معنوية (0.01)

المصدر: من إعداد الباحث بالا اعتماد على نتائج البرنامج الإحصائي Amos.

الفرضية الرئيسية الثانية (يوجد تأثير معنوي مباشر للمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي). لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما هو موضح في الشكل

(2).



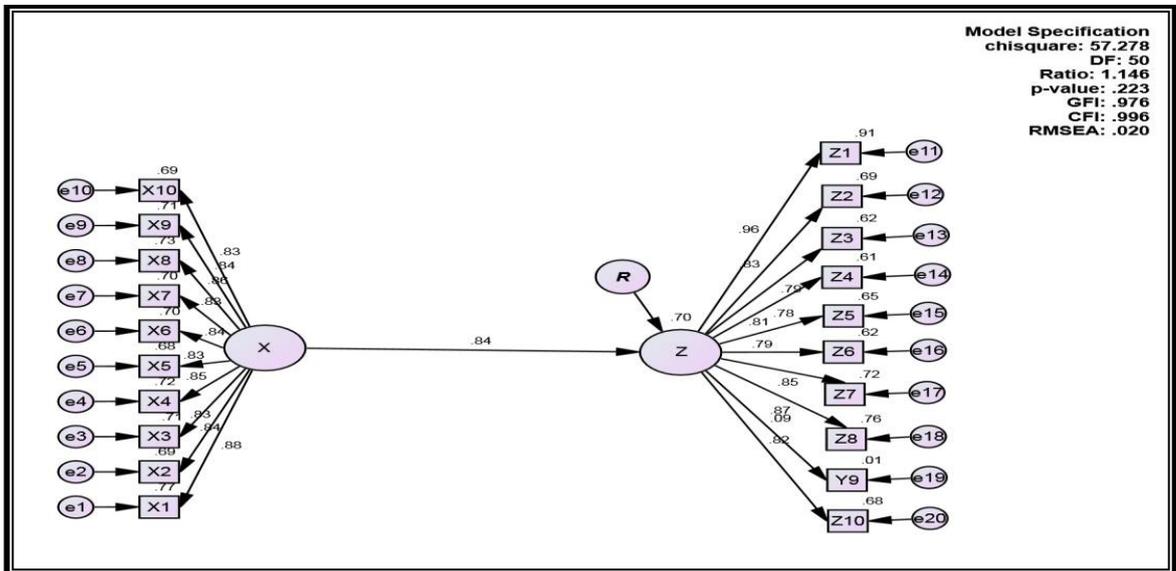
الشكل (2) أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والتحاسب الضريبي

المصدر: برنامج AMOS v.26

12(ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي)، فقد بلغ معامل الإنحدار بينهما (0.75)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية. الفرضية الرئيسية الثالثة (يوجد تأثير معنوي مباشر لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في اعداد القوائم المالية).

لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما هو موضح في الشكل (3).

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (2)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08). لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار المحاسبة الدولي



الشكل (3) أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر بين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية

المصدر: برنامج AMOS v.26

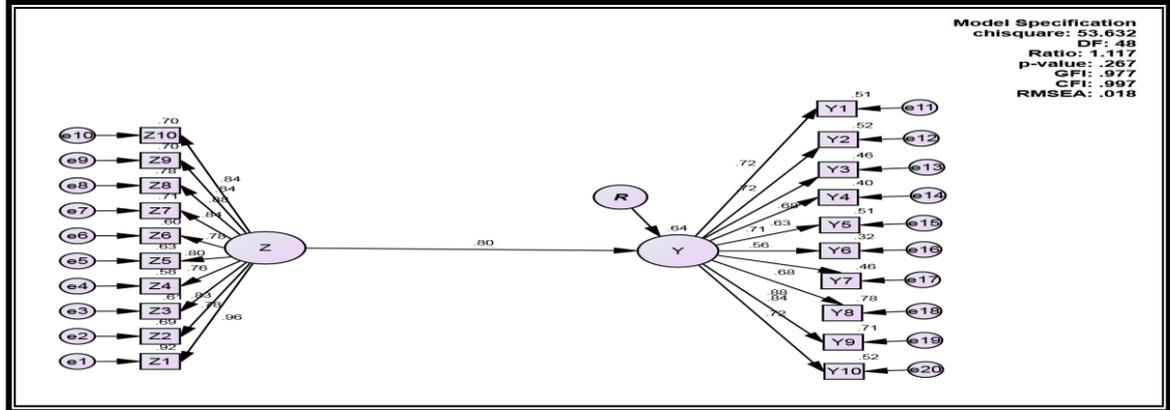
لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار "المحاسبة الدولي

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (3)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08).

لاختبار فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين تم بناء أنموذج المعادلات الهيكلية، كما هو موضح في الشكل (4).

12(ضرائب الدخل) في القوائم المالية"، فقد بلغ معامل الانحدار بينهما (0.84)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية الرئيسية .

الفرضية الرئيسية الرابعة (يوجد تأثير معنوي مباشر لإعداد لقوائم المالية في تفعيل التحاسب الضريبي).



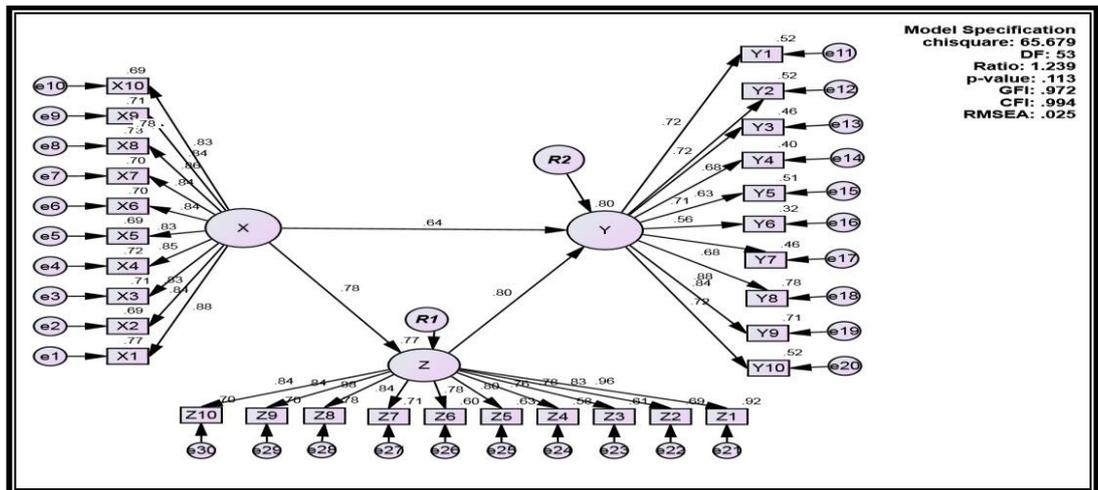
الشكل (4) أنموذج المعادلات الهيكلية لإختبار فرضيات التأثير المباشر للقوائم المالية في التحاسب الضريبي

المصدر: برنامج AMOS v.26

الفرضية الرئيسية الخامسة: (يوجد أثر ذو دلالة معنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية).

إن الشكل (5)، يظهر إختبار فرضية التأثير غير المباشر والتي تنص على إن معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) له تأثير غير مباشر معنوي وموجب في التحاسب الضريبي من خلال الدور الوسيط للقوائم المالية.

إن أنموذج المعادلات الهيكلية الموضح في الشكل (4)، تم بناءه على وفق مؤشرات حسن المطابقة Goodness of Fit Index المتمثلة بـ (Ratio أقل من 3، و GFI أكبر من أو تساوي 0.90، و CFI أكبر من أو تساوي 0.90، و RMSEA أقل من 0.08). لذا يمكن الإعتماد عليه في إختبار صحة فرضيات علاقات التأثير المباشر بين هذين المتغيرين التي تنص على: (توجد علاقة تأثير موجبة ومعنوية للقوائم المالية في التحاسب الضريبي)، فقد بلغ معامل الانحدار بينهما (0.80)، وهو ما يشير إلى قبول هذه الفرضية.



الشكل (5) أنموذج علاقة التأثير لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي من خلال الدور الوسيط للقوائم المالية

المصدر: نتائج برنامج AMOS v.24

(0.65)، وبما إن جميع علاقات التأثير في الشكل (5) هي معنوية كما هو موضح في الجدول (2) فهذا يدل على إن للقوائم المالية دور وسيط جزئي Partially Mediated بين المتغيرات قيد الدراسة. مما يشير إلى قبول فرضية الدراسة.

من الشكل (5)، يتضح وجود علاقة تأثير موجبة ومعنوية لمعيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) في التحاسب الضريبي من خلال القوائم المالية، إذ إن معامل الانحدار المباشر بلغ (0.64) وهو أقل من معامل الانحدار غير المباشر الذي بلغ

الجدول (2) معاملات التأثير بين متغيرات الدراسة

Path		SRW	S.E.	C.R.	P
Y	<--- X	.644	.074	11.357	***
Z	<--- X	.783	.065	13.230	***
Y	<--- Z	.803	.077	10.755	***

المصدر: نتائج برنامج AMOS v.24.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات:

الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري:

على نحو يتوافق مع المتطلبات المحاسبية الدولية الخاصة بضرائب الدخل وصولاً الى تحقيق معايير الجودة في مخرجات الأنظمة المحاسبية.

7. إن اعداد القائمة المالية يؤثر معنوياً في تفعيل التحاسب الضريبي وفقاً لوجهة نظر العينة في البحث، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج بأن المؤسسات التي تحرص على اعداد قوائمها المالية من خلال تطبيق معاييرها ستسهم في تفعيل التحاسب الضريبي لها على نحو افضل.

8. توصلت نتائج تحليل المسار (Path Analysis) إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية للمعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) في تفعيل التحاسب الضريبي بوجود القوائم المالية، وهذا ما يؤكد أهمية توافر القوائم المالية المعدة على نحو مناسب في اطار معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، فبعد تهيئة القاعدة الأساسية لتفعيل التحاسب الضريبي عن طريق ما يقدمه معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، تعمل القوائم المالية على تنظيم وتحسين أسس التفاعل والتعامل مع عملية التحاسب الضريبي للمتعاملين، وصولاً إلى توفير إطار عمل متكامل تستند إليه مضامين تفعيل التحاسب الضريبي.

ثانياً. التوصيات :

بالاعتماد على ما تم التوصل إليه في الدراسة من استنتاجات للباحثين سيتم تقديم عدة توصيات تُعزز من عمل المنظمات التي تسعى لتطبيق عملية التعاون أولاً، وثانياً للاستفادة منها في مجال الدراسات اللاحقة، وعلى النحو الآتي:

1. يتوجب على المؤسسات ذات العلاقة بعملية التحاسب الضريبي، أن تولي الاهتمام الواسع على مضامين التكامل فيما بين الاجراءات المحاسبية والتركيز عليها وفقاً للتطورات العالمية في مجالات المعايير المحاسبية، واتخاذ قرارات تتناسب مع متطلبات التطور في المجال المحاسبي، ويقدم منظور ومضامين معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) الفرص التي تتناسب مع تبني الأساليب المحاسبية المبتكرة المنسجمة مع التطلعات والرؤى المستقبلية في المؤسسات بما يضمن لها التعامل الأمثل مع معطيات التطور في الانظمة المحاسبية ومضامين التحاسب الضريبي.

2. ضرورة الاهتمام بالإجراءات المرتبطة بإعداد القوائم المالية بشكل موسع لتحقيق الفهم العميق لدينامكية العمل المحاسبي والتكيف معه بمرور الزمن، بالإضافة إلى التوسع في الإدراك لمضامين التحاسب الضريبي لتشمل المكلفين جميعهم.

3. ضرورة العمل على تعزيز علاقات التأثير بين تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) وبين تفعيل التحاسب الضريبي يحتاج الى مضاعفة الجهود من قبل الاطراف ذات العلاقة، مما يتطلب من المؤسسات مراعاة الجوانب التالية:

أ. التأكيد على أهمية المعارف المتخصصة للمحاسبين والمهنيين في المؤسسات المالية ضمن مستوياتهم الإدارية والفنية، وعلى كافة الأصعدة سواء الرسمية أو غير الرسمية، والسعي لتوثيق أطر التعاون بين المؤسسات المالية من جهة وبين

1. اظهرت نتائج المناقشة النظرية ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل يعمل على تحقيق اهداف جوهرية تسعى المؤسسة للوصول اليها ويمكن ان تختلف هذه الأهداف باختلاف حجم المؤسسة المالية ورسالتها وعدد العاملين فيها بالإضافة الى طبيعة الإدارة العليا.

2. يمكن توضيح مجالات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل في مجالات ضرائب الدخل كافة، سواء كانت محلية أو أجنبية والتي فُرِضت على الأرباح الخاضعة للضرائب فضلاً عن امكانية تطبيقه في ضرائب الدخل الأخرى، كالضرائب المحتجزة والمتوجب دفعها من قبل المنشآت التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيع الأرباح للمنشأة الأم (على ومنصور، 2018، ص 86).

3. أشارت نتائج تحليل الارتباط إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرات في الدراسة، معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والقوائم المالية والتحاسب الضريبي، وكانت أعلى قيمة ارتباط بين متغيري معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) والتحاسب الضريبي، ويمكن تفسير ذلك بالاعتماد المتبادل فيما بينهما، إذ يعمل معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على تهيئة بيئة مناسبة لإحكام العلاقة بين اطراف التعامل الضريبي وانتظامها لبناء منظومة واضحة من الاليات والاجراءات وتطبيقها، في حين تُعزز عمليات التحاسب الضريبي من هذه الاليات من خلال توفير التغذية الراجعة المستمرة بهدف التقييم والنقويم، بما يدعم نجاحها واستمراريتها.

4. عملية التحاسب الضريبي ضرورية جداً فهي تهدف الى تحقيق عدة اهداف لعل اهمها التحقق من ان السجلات والدفاتر سواء الآلية أو اليدوية منتظمة من حيث الشكل وحصرها وفقاً للقواعد والموجودات القانونية والمحاسبية التي تنظم طريقة الحفظ والقيود.

الاستنتاجات الخاصة بالجانب الميداني:

5. إن معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) يؤثر معنوياً في تفعيل التحاسب الضريبي من وجهة نظر العينة في البحث، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج بأن المؤسسات المالية التي تحرص على تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) من خلال الالتزام بالتطبيق ستسهم في تفعيل عملية التحاسب الضريبي على مستويات متعددة.

6. إن معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) يؤثر معنوياً في اعداد القوائم المالية، وعليه تتبنى الدراسة الاستنتاج بأن المؤسسات التي تحرص على معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) ستساهم في تعزيز عمليات اعداد القوائم المالية

- (6) جعنيط، عادل، 2021، أثر تبني معيار المحاسبة الدولي IAS 12 من خلال الإفصاح، الاعتراف والقياس على جودة القوائم المالية – دراسة ميدانية لأراء عينة من المتخصصين في المحاسبة والجباية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، السنة 2021.
- (7) الجياوي والعنكي، طلال محمد علي وهيثم علي محمد، 2016، المحاسبة والتحاسب الضريبي، دار الكتب، العراق - كربلاء، الطبعة الثانية.
- (8) حسين وعلي وعبدالأمير، حيدر كاظم نصرالله، محمد ابراهيم، محمد، 2020، دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الإيرادات الضريبية من الاستثمارات الأجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة، مجلة الدناير، العدد التاسع عشر/ 2020.
- (9) حمزة، بزروق، 2016 – 2017، السياسة الضريبية – دراسة حالة قباضة الضرائب عين النوصي مستغانم، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي، جامعة عبدالحميد بن باديس مستغانم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية.
- (10) خلف، دنيا محسن، 2019، أثر استخدام معايير المحاسبة الدولي رقم 16-36 في التحاسب الضريبي على الشركات الأجنبية في البيئة العراقية، مجلة الجامعة العراقية، العدد 44، المجلد 2.
- (11) الريشاني، سمير، 8 - 1 - 2011، معيار المحاسبة الدولي IAS 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل، PDF.
- (12) صليحة ويسرى، مبروك، جحيش، 2021، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي (12)، دراسة حالة بمقاطعة التسويق نفظال بسكرة، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد 02، العدد 02، ديسمبر 2021.
- (13) عبدالأحد، علاء فريد، 2014، المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل "من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية"، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة البصرة، المجلد السابع، العدد الثالث عشر، تشرين الثاني 2014.
- (14) عبدالفتاح، أحمد محمود خليل، 2015، أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) و قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية – دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر – غزة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية .
- (15) عبدالنور، بوعلي، 2015، النظام المحاسبي بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الجبائية، رسالة ماجستير، جامعة أكلي محند أوالحاج – البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (16) علي ومنصور، جلاية، بن عمارة، 2018، التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، حوليات جامعة قلمة للعلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 25، ديسمبر 2018 .
- (17) علي واحمد، صالح حامد محمد، مزمل عوض طه، بدون سنة طبع، دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطبيع المصطنع للأرباح (دراسة من وجهة نظر إدارة التفتيش والمراجعة بديوان الضرائب بالسودان).
- (18) عمر، ذكار، 2011، رسالة ماجستير، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12، دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء (EPE ETRACOB SPA)، جامعة قاصدي المرباح - ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (19) قيرش، أمنة، 2015، المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل في النظام المحاسبي المالي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، رسالة ماجستير (أكاديمي)، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (20) كسكس، مسعود، 2014، أثر تطبيق الضرائب المؤجلة على جودة القوائم المالية في الجزائر، دراسة ميدانية – لعينة من المحاسبين في الجنوب الشرقي، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (21) محمد، جمال كمال، 2011، أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، كلية التجارة.
- (22) محمد والياس، بن داني، ابن الحاج جلول، 2020، دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي – دراسة حالة مركز الضرائب CDI،

- المؤسسات التعليمية (الأكاديمية) والتمهيد لتحقيق الاتصال الرسمي عن طريق عقد الدورات التدريبية والتوعوية الخاصة بمضامين تطبيق المعايير المحاسبية على نحو عام وتطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على نحو خاص.
- ب. على إدارة المؤسسات ذات العلاقة بالتحاسب الضريبي العمل على بث روح التعاون في مختلف الممارسات في إطار العمل، والتأكيد على أهمية الاستخدام المشترك للتطورات المتجددة في مجال اعداد القوائم المالية على نحو يتوافق مع مضامين تفعيل التحاسب الضريبي بما يوطد العمل الجماعي بين العاملين ضمن مناخ إيجابي.
- ج. العمل على إقامة مبادرات تعاونية بين المنظمات المالية، وضمن المستويات البسيطة في المرحلة الأولى، لتحقيق تبادل الخبرات والمهارات والتجارب الناجحة في المجالات ذات العلاقة بكل من تطبيق معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل ووصولاً الى تفعيل التحاسب الضريبي.
4. ضرورة التركيز على المعرفة الواضحة للحقوق والمسؤوليات الخاصة بكل مكلف، فضلاً عن تحقيق توافق لأساليب حل المشكلات بين المؤسسات الضريبية من جهة وبين المكلفين من جهة أخرى.
5. على المهنيين ادراك أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) يتضمن أهمية كبيرة لكل من اعداد القوائم المالية من جهة وتفعيل التحاسب الضريبي من جهة أخرى، وعلى المهنيين تعزيز قدراتهم في جانبين رئيسيين هما:
- أ. ضرورة تعزيز قدرات المهنيين الخاصة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) بالشكل الذي يجعل منه مبدأ اساسيا للتعامل مع عمليات التحاسب الضريبي وتفعيلها.
- ب. ضرورة العمل على تحسين القدرات الخاصة بإعداد القائمة المالية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل)، بحيث يُمكنها الإفادة القصوى من القيمة الناتجة للتطبيق، وصولاً إلى تفعيل عملية التحاسب الضريبي على نحو يسهم في نجاح العملية والمحافظة على استمراريتها بنجاح.

المراجع والمصادر

أولاً: المصادر العربية: -

• الرسائل والأطروحات والبحوث:

- (1) أسليو، حميدة عبدالعزيز علي، 2016، مدى إمكانية التوافق بين قواعد التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية في الشركات الليبية العاملة بمجال النفط، جامعة قناة السويس، كلية تجارة الإسماعيلية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع، ملحق العدد الثاني 2016.
- (2) بشري وكوثر، مطالسي وصويح، 2020، دراسة مقارنة بين القواعد الجبائية ومعيار المحاسبة الدولي رقم 12، رسالة ماجستير، جامعة بلحاج بوشعيب، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (3) البيلاوي، محمد غركان هايس خليل، 2019، أثر التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية – دراسة ميدانية على عينة من الشركات العراقية المدرجة، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.
- (4) تباتي، عبدالباسط، 2017، المعالجة المحاسبية والجبائية لضرائب الدخل وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 – دراسة حالة شركة مطاحن الخضنة (الميسلة)، رسالة ماجستير أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.
- (5) النيميمي، مرتضى حسين علوان، 2016، دراسة مقارنة للتشريعات الضريبية في العراق وإيران لتقويم دور النظام الضريبي في تمويل الموازنة العامة للدولة، العراق، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة.

*المواقع الإلكترونية:

- 1) مجلة المحاسب العربي (Arab Accountant Magazine)، معيار المحاسبة الدولي 12 – ضرائب الدخل، www.aam.com، تشرين الأول 2021.
- 2) موسوعة المحاسبة Accounting WIKI، معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر ضرائب الدخل، www.accwiki.com، تشرين الأول 2021.

ثانياً: المصادر الانجليزية

- 1) Muthupandian , 2008 , IAS 12 Income taxes - A closer look – instilute of cost and work accounting .

رسالة ماجستير، جامعة عبدالحميد بن باديس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، قسم العلوم المالية والمحاسبية.
(23) محمود وحمدان، مروة ضياء ابراهيم، خوله حسين، 2011، الخصخصة والنظام الضريبي في العراق، جامعة بغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد الثاني، العدد السابع.
(24) يوسف، قاشي، 2008 – 2009، فعالية النظام الضريبي في ظل إفرارات العولمة الاقتصادية، دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية .

• الكتب:

- 1) أبو نصار وحמידات، محمد، جمعة، 2019، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية، عمان – الاردن، الطبعة الثالثة.

The effect of applying international accounting standard 12 (income taxes) in the activation of the tax system

An exploratory and analytical study of the opinions of a sample of professional and academic accountants specialized in the field of accounting and tax accounting

ABSTRACT:

The study aims to diagnose the effect of applying International Accounting Standard 12 (income taxes) on tax accounting processes on the one hand, and to identify the reflection of the financial statements as a mediating variable in the relationship between International Accounting Standard 12 (income taxes) as an independent variable and the approved variable for tax accounting. In order to answer these questions, the tax departments were selected as well as a sample of academics specialized in the field of accounting and tax accounting at the University of Sulaymaniyah in the Kurdistan Region - Iraq as a field of study and a source for obtaining the data collected by the questionnaire distributed to a sample of professionals working in the tax departments as well as a sample of Academics specialized in the field of accounting and tax accounting, numbering (127), from which (100) valid forms were retrieved for statistical analysis. The questionnaire was used to collect the required data to analyze it in order to reach the results of the study in both its theoretical and practical aspects. A hypothetical scheme was formulated that reflects the harmonious relationships and influence between the dimensions of the study, which are (International Accounting Standard 12 (income taxes), financial statements, and tax accounting). objectives and implementation of its plan. The field verification was consistent with the theoretical objective, which proved the existence of relationships between the dimensions studied. The study reached a set of conclusions, the most important of which is the existence of an impact relationship for International Accounting Standard 12 (income taxes) in activating tax accounting with the presence of financial statements. In light of the conclusions reached by the study, a number of proposals were presented, the most important of which is related to the need for timing decisions to expand attention and focus more on applying International Accounting Standard 12 (income taxes) to better activate tax accounting processes.

KEYWORDS: IAS 12 (Income taxes), Tax accounting, Income taxes Income statement