



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء-حزيران ٢٠٠٢
العدد رقم (٧)



لمزيد من المعلومات يرجى الإتصال مع الجمعية على: هاتف ٨٢٨٢ ٥٦٩/٥٦٢٢/٥٦٧ (٩٦٢-٦) فاكس ٦٥٢٣/٥٦٧ (٩٦٢-٦) بريد إلكتروني info@ascasociety.org موقع إلكتروني www.ascasociety.org
For more information contact the society at: TEL (962-6) 5676522/5698282 FAX (962-6) 5676523 EMAIL info@ascasociety.org WEBSITE www.ascasociety.org

الناجحون في الإمتحانات النهائية للإكمال

أعلنت إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA نتائج الامتحانات النهائية للإكمال على منهاج المحاسب القانوني العربي في جميع مراكز الامتحان وفيما يلي أسماء الطلبة الذين اجتازوا الامتحانات بنجاح وهم :

اسم الطالب	مركز الامتحان
١. أمل عبد الحميد الدرويش	جدة
٢. ماجد عبد الحميد طه شراب	جدة
٣. حامد خالد موسى خير الدين	الخبر
٤. فراس ياسر عايش العملة	عمان
٥. محمد زكريا محمد شاهين	القاهرة
٦. عصام محمد عبد الصمد محمد	القاهرة
٧. ابتسام محمد أبو مياله	أبو ظبي
٨. عاصم مصطفى اسماعيل الصيفي	أبو ظبي
٩. أحمد جبريل فريد سلمان	أبو ظبي
١٠. سعيد سيد مدبولي سيد	أبو ظبي
١١. محمد إبراهيم محمد النجار	أبو ظبي
١٢. مروان زهير النويلاتي المصري	أبو ظبي
١٣. هشام اسامة سرحان	أبو ظبي
١٤. محمد عبد الوهاب الرمح	أبو ظبي
١٥. حسن عيسى عبد الرحمن بدران	أبو ظبي
١٦. شريف سيد مدبولي سيد	أبو ظبي
١٧. ياسر موسى محمد دسوقي	أبو ظبي
١٨. جمال محمد عطية العدوي	أبو ظبي
١٩. ميرغني بن حمزة المدني	مسقط
٢٠. ميمونة بنت خميس بن محمد الرصادي	مسقط
٢١. سمير بن علي بن شمبية البلوشي	مسقط
٢٢. سليم بن سرحان بن فارس الشكيلي	مسقط
٢٣. حمود بن سيف بن سليمان الراشدي	مسقط
٢٤. أحمد بن سعيد بن محمد البحري	مسقط
٢٥. وهاج فؤاد محمد قاسم	عدن
٢٦. محمد محمد نجم الدين زين العابدين	دمشق
٢٧. ريم أحمد أبو الفتح تالو	دمشق

وأفاد الأستاذ محمد مصطفى قاسم مدير المجمع بأن الطلبة في مراكز الامتحانات في كل من نابلس وبيت لحم وغزة سيجلسون لامتحان الاكمال النهائي على منهاج المحاسب القانوني العربي ، وهو آخر امتحان على المنهاج المذكور .

الدورات التأهيلية على منهاج المجمع في الجامعات

جامعة الأزهر/غزة: في نطاق أنشطة الجامعات التي ترتبط باتفاقيات تعاون مع المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، فقد أعلنت جامعة الأزهر في غزة عن عزمها عقد الدورة التأهيلية للطلبة المسجلين لامتحانات المجمع خلال الفترة من ٢٠٠٢/٧/٦ - ٢٠٠٢/١٠/٣٠ بواقع (١٦) ساعة اسبوعياً .

جامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا: أعلنت جامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا عن عقد الدورة التأهيلية للطلبة المسجلين لامتحانات المجمع في مقر الجامعة في كل من عجمان وأبو ظبي خلال الفترة من ٢٠٠٢/٩/٧ إلى ٢٠٠٢/١٠/٣١ وذلك وفقاً للتوضيح التالي :
سنقوم عمادة التدريب والتعليم المستمر بالتعاون مع كلية إدارة الأعمال في جامعة عجمان للعلوم

المجمع العربي

للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والامتحان والتأهيل المعترف بها دولياً.

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

A regional professional society dedicated to the promotion of the highest accounting, auditing and ethical standards and to capacity building through the institution of globally recognized educational and examination qualification programs.

أخبار المجمع..... ١

- القواعد التي نكرم دعم

المنتوجات الصناعية..... ٢

- مسؤولية المدقق بشأن

التقديرات المحاسبية عند تطبيق

معايير التدقيق الدولية..... ٧

- المعيار المحاسبي الدولي الثاني

عشر (المعدل عام ١٩٩٦)..... ١٠

- الفجوة بين الإفصاح في المحاسبة

والإفصاح في التدقيق..... ٢٤

والتكنولوجيا بعقد الدورة التأهيلية خلال الفترة من ٢٠٠٢/٩/٧ ولغاية ٢٠٠٢/١٠/٣١ برسوم قدرها (١٣٠٠) درهم للمادة الواحدة بمعدل (٢٥) ساعة لكل مادة على مدى (٦) أيام في الأسبوع بمعدل (٥) ساعات يومياً من الساعة الرابعة عصراً إلى الساعة التاسعة مساءً.

الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا: سيقوم معهد الإدارة المتقدمة في الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري في الإسكندرية بالإعلان عن عقد الدورة التأهيلية السنوية للطلبة المسجلين لامتحانات المجمع خلال الفترة من ٢٠٠٢/٩/٢٨ إلى ٢٠٠٢/١٠/٢١ برسوم قدرها (١٦٠٠) دولار عن ثمانية مواد دراسية وبمعدل (٢٢٥) دولاراً للمادة الواحدة بحيث يعفى الطلبة الذين يحضرون دورة التأهيل بالكامل من مبلغ (٢٧٥) دولاراً مقابل إصدار الشهادة، كما يمكنهم الإقامة بفندق الأكاديمية بالسعر المدعوم لطلبتها وقدره (١٣٠٠) جنيه مصري طوال مدة الدورة مقابل مبيت فقط... وعلى أن يتم التجمع بمعهد الإدارة المتقدمة في الأكاديمية بميامي مساء الجمعة ٢٠٠٢/٩/٢٧ وعلى أن يكون آخر موعد لتلقي الطلبات للتسجيل في الدورة يوم ٢٠٠٢/٩/١ وترسل الرسوم بموجب شيك بأسم معهد الإدارة المتقدمة والأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل البحري: (Arab Academy For Science and Technology and Maritime Transport)

جامعة عدن: يعقد قسم المحاسبة في كلية العلوم الإدارية بجامعة عدن الدورة التأهيلية السنوية الخاصة بالطلبة المسجلين لامتحانات المجمع وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٢/١٠/١ ولمدة أربعة أسابيع وسيكون التدريب يومياً ماعدا الخميس والجمعة وبمعدل (٤) ساعات في اليوم الواحد وبما يعادل (٨٠) ساعة تدريبية برسوم قدرها (٢٥٠٠٠) خمسة وعشرون ألف ريال يماني للطلبة... علماً بأن الدورة ستعقد في مبنى رئاسة جامعة عدن بمركز التعليم المستمر - مدينة خور مكسر محافظة عدن - الجمهورية اليمنية. ويمكن للطلبة المسجلين لامتحانات المجمع الإتصال بالأخ الدكتور محمد أبوبكر العماري رئيس قسم المحاسبة من أجل الإلتحاق بالدورة المذكورة على تليفاكس (٣٦٠١٣٦ / ٣٦٠١٢٧ / ٣٦٠١٧٠)

عقدت إدارة التدريب والتعليم المستمر في جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ورشة عمل (تدقيق نظام المحاسبة المتكامل على الحاسوب - المستوى الثاني) وقد حضرها مجموعة من المهتمين بالأمر المالية والفنية والمحاسبة والتدقيق.

وأوضح مدير المجمع الأستاذ محمد مصطفى قاسم أن إدارة المجمع تعكف الآن على الإعداد وترتيب وتنظيم دورة الامتحانات القادمة والتي ستعقد في أول شهر تشرين الثاني (نوفمبر) وهي أول دورة امتحانات على النهج الدولي الذي اعتمده المجمع أساساً لامتحاناته.

أعلنت إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين برنامج إمتحانات المجمع لدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ كما يلي:

دورة إمتحانات تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ برنامج إمتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

اليوم	التاريخ	وقت الإمتحان	الجلسة الأولى إسم المادة	الجلسة الثانية إسم المادة
السبت	٢٠٠٢/١١/٢	من ٩ صباحاً إلى ١٢ ظهراً	المعرفة التنظيمية والمعرفة بالأعمال (١)	المعرفة التنظيمية والمعرفة بالأعمال (٢)
			من ٢ بعد الظهر إلى ٥ مساءً	
الأحد	٢٠٠٢/١١/٣	من ٩ صباحاً إلى ١٢ ظهراً	المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (١)	المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (٢)
			من ٢ بعد الظهر إلى ٥ مساءً	
الإثنين	٢٠٠٢/١١/٤	من ٩ صباحاً إلى ١٢ ظهراً	القوانين والضرائب	التدقيق
			من ٢ بعد الظهر إلى ٥ مساءً	
الثلاثاء	٢٠٠٢/١١/٥	من ٩ صباحاً إلى ١٢ ظهراً	تقنية المعلومات	اللغة الإنجليزية
			من ٢ بعد الظهر إلى ٥ مساءً	

نشرت إدارة المجمع إعلاناً تحذيرياً يؤكد أن المجمع قد اعتمد اسماً جديداً لمؤهله وهو (محاسب عربي مهني معتمد Arab Certified Professional Accountant (ACPA) محذراً من استعمال الأسم المذكور إلا لمن رخص له بذلك بموجب شهادة رسمية صادرة عن المجمع.

القواعد التي تحكم دعم المنتجات الصناعية

موجز القواعد الرئيسية

أما في حالة وجود إجحاف خطير بالصناعة المحلية ، أو عند وجود آثار سلبية أخرى فإنه يحق للبلد المستورد إحالة هذا الأمر الى جهاز تسوية المنازعات لضمان قيام البلد الذي يقدم الدعم بإيقاف أو تعديل الدعم المتسبب في الآثار السلبية.

١. عرض عام

تقدم الحكومات الدعم من أجل تحقيق أهداف معينة ، مثل الدعم لتعزيز تطوير صناعات جديدة ، وتشجيع الإستثمار ، وإنشاء صناعات في الأقاليم المتأخرة من ذلك البلد ، ومن أجل مساعدة الصناعات على تطوير صادراتها ، ومن أجل تحسين البنية الأساسية الزراعية ، ولضمان مستوى دخل معقول للمزارعين .

وتعتبر قواعد الجات التي تضبط إستخدام الدعم قواعد معقدة ، كما أنها تختلف بالنسبة للمنتجات الصناعية عنها بالنسبة للحاصلات الزراعية . والأحكام الرئيسية الخاصة بالدعم واردة بالتفصيل في الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية ، وكذلك في الإتفاق الخاص بالزراعة .

وتنطبق أحكام الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية على المنتجات الصناعية مع بعض الإستثناءات . أما الأحكام الواردة في إتفاق الزراعة ، فإنها تنطبق على الحاصلات الزراعية . ويشرح هذا الفصل قواعد الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية .

٢. تعريف الدعم والغرض من الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية

بموجب الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية ، تعتبر الصناعة بأنها قد تلقت دعماً عندما تنتفع من العمليات التالية:

- ﴿ التحويل المباشر من الأموال الحكومية (مثل المنح أو القروض ، أو شراء أسهم في الشركة) أو عن طريق تقديم ضمانات لسداد القروض .
- ﴿ تنازل الحكومة عن تحصيل الإيرادات التي كان من المفروض تحصيلها .
- ﴿ تقديم السلع أو الخدمات من الحكومة ، أو شراء المنتجات بواسطتها .

ويعتبر مفهوم "الإستفادة" أساسياً لتحديد ما إذا كان أي إجراء يعتبر دعماً . وعلى الرغم أن الإتفاق لم يقدم سوى إرشادات قليلة ومحدودة حول هذه النقطة فيمكن القول بشكل عام إن كل إجراء حكومي لا يتطابق مع الإعتبارات التجارية يؤدي الى منح فائدة معينة .

فعندما تشتري الحكومة أسهما في الشركة بموجب شروط لا يقبل بها مستثمر من القطاع الخاص ، أو عندما تقدم قروضا بشروط تفضيلية لا

جاء توضيح وتفسير قواعد الجات المتعلقة بالدعم في المادة السادسة عشرة في الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية وأيضاً في الإتفاق الخاص بالزراعة . وبشكل عام ، فإن أحكام الإتفاق الخاص بالدعم والإجراءات التعويضية تنطبق على المنتجات الصناعية في حين أن أحكام الاتفاق الخاصة بالزراعة تنطبق على الحاصلات الزراعية .

ويقر اتفاق الدعم والإجراءات التعويضية بأن الحكومات تستخدم الدعم لتحقيق أهداف مختلفة . ومع ذلك ، فإن الإتفاق يقيد حق الحكومات في منح دعم يؤثر بشكل جوهري على التجارة . وتعتبر قواعد هذا الاتفاق بالغة التعقيد .

ويقسم الإتفاق الدعم الى قسمين هما النوع المحظور والنوع المسموح به . ويشمل الدعم المحظور الدعم المقدم للتصدير . وفي الماضي ، كانت القاعدة التي تحظر استخدام دعم التصدير بالنسبة للمنتجات الصناعية تطبق فقط على البلدان المتقدمة ، وقد وسع الإتفاق هذه القاعدة لتشمل البلدان النامية . ولكن أمام البلدان النامية فترة إنتقالية مدتها ثماني سنوات لتعديل وضعها بما يتلاءم مع قواعد الاتفاق .

ولا تستطيع هذه البلدان أن تزيد خلال هذه المدة من مستوى الدعم المقدم للتصدير . غير أن القاعدة التي تحظر الدعم للتصدير لا تنطبق على أقل البلدان نمواً والبلدان النامية التي يقل معدل دخل الفرد السنوي فيها عن ١٠٠٠ دولار أمريكي .

وبموجب الإتفاق ، تعتبر جميع أنواع الدعم غير المحظورة دعماً مسموح به . ويقسم الدعم المسموح به الى فئتين: الدعم الذي يبرر التفاضل والدعم الذي لا يبرر التفاضل .

كما أن الإتفاق ، ينص على نوعين من سبل الإنتصاف عندما يؤدي الدعم الممنوح من قبل الحكومة إلى آثار سلبية على المصالح التجارية للبلدان الأخرى .

فعندما تكون تلك الآثار السلبية في شكل أضرار كبيرة تلحق بالصناعة المحلية في البلد المستورد فإن الإتفاق يخول ذلك البلد أن يفرض رسوماً تعويضية لتوازن الدعم .

ولا يجوز فرض مثل هذه الرسوم إلا إذا اقتنعت هيئات التقصي الحكومية بعد إجراء التحقيقات الضرورية بأن هناك علاقة سببية بين الواردات المدعومة أو الإغراقية وبين الضرر الكبير الذي لحق بالصناعة المحلية .

وعلاوة على ما سبق ، فإنه من الممكن والطبيعي أن يستند التحقيق الى إلتماس تقدمه الصناعة المضرورة التي تدعي بأن مثل هذه الواردات هي المسببة للضرر .

تقدمها المصارف التجارية أو تقدم سلعا أو خدمات بسعر يقل عن سعر السوق السائد، يؤدي كل ذلك الى ميزة يمكن اعتبارها دعما.

يسمح للحكومة من حيث المبدأ، بموجب قواعد الإتفاق، بمنح دعم غير ذلك المبين أعلاه والذي يعتبر محظورا. ومع ذلك، فإن الإتفاق يقسم الدعم المصرح به الى فئتين، وهما الدعم الذي يبرر التفاضل والدعم الذي لا يبرر التفاضل.

ولقد أصبح من المؤلف مقارنة فئات الدعم التي حددها الإتفاق بالإشارة الضوئية. فالدعم المحظور يسمى بدعم الضوء الأحمر. والدعم الذي يبرر التفاضل هو دعم الضوء الأصفر بينما الدعم الذي لا يبرر التفاضل هو دعم الضوء الأخضر.

١-٢ الدعم المحظور (دعم الضوء الأحمر)

تعتبر أنواع الدعم التالية محظورة:

- دعم التصدير، أي الدعم الذي يقدم من أجل التصدير. (لمزيد من الإيضاح، انظر الى الإطار رقم ١٦)
- الدعم الممنوح بشروط استخدام السلع المحلية دون السلع المستوردة.

وفي الماضي، كانت القاعدة التي تحظر استخدام دعم التصدير للمنتجات الصناعية تقتصر على البلدان المتقدمة فقط. ولكن الإتفاق وسع القاعدة حيث أصبحت تشمل البلدان النامية أيضا. ويجوز لهذه البلدان الأخيرة (مع بعض الإستثناءات) إلغاء الدعم بشكل تدريجي خلال فترة إنتقالية مدتها ثماني سنوات.

كما أن أمامها فترة إنتقالية مدتها خمس سنوات لتتخلص من الدعم المقدم للمنتجات المحلية دون المستوردة.

ويشرح الإطار رقم ١٧ أحكام الإتفاق التي تبحث في معاملة البلدان النامية معاملة خاصة وتفاضلية فيما يتعلق باستخدام الدعم المحظور والدعم المسموح به.

الإطار رقم ١٧

المرونة المقررة للبلدان النامية فيما يتعلق باستخدام الدعم (المادة ٧٢ من اتفاق الدعم والإجراءات التعويضية)

يقر الإتفاق بأن الدعم قد يلعب دورا مهما في برامج التطوير الإقتصادي لدى الأعضاء من البلدان النامية. ولهذا السبب فإن الإتفاق يقر أيضا بأن هذه البلدان قد لا تكون قادرة على الإلتزام الفوري بالنظام الكامل الذي حددته قواعد الإتفاق.

ومن أجل توفير المرونة اللازمة لتطبيق هذه القواعد فإن الإتفاق ينص على معاملة خاصة وتفاضلية للبلدان النامية.

دعم التصدير

كما اتضح سابقا، فإن القاعدة التي تحظر دعم التصدير ستطبق على البلدان النامية بعد فترة إنتقالية مدتها ثماني سنوات. أي عام ٢٠٠٣.

ومع ذلك فالمطلوب من هذه البلدان التخلص التدريجي من هذا الدعم خلال مدة الثماني سنوات ولا يسمح لها بزيادة مستوى دعم التصدير الخاص بها. ويجوز تمديد الفترة الإنتقالية إذا ما طلب أي بلد نام ذلك، لمدة سنتين إضافيتين.

كما يجب على هذه البلدان التخلص خلال مدة سنتين من أي دعم للتصدير لأي منتج أصبح تنافسيا في الأسواق التصديرية. ويعتبر البلد أنه قد وصل الى وضع المنافس في أسواق التصدير لأي منتج معين إذا ما وصلت حصة البلد الى ٣,٢٥٪ من حجم السوق العالمي طوال سنتين متتاليتين. ولهذا الغرض يمكن أن تعرف المنتجات بأنها عنوان قسم من نظام التسميات الموحد الذي وضعته منظمة الجمارك العالمية من أجل تصنيف التعريف ولأغراض الإحصاءات التجارية.

وأعفيت أقل البلدان نموا والبلدان النامية التي يقل دخل الفرد فيها عن ١٠٠٠ دولار أمريكي بشكل كامل من تطبيق القاعدة التي تحظر تقديم الدعم للتصدير.

ومع ذلك، وإذا ما اتضح أن تلك البلدان قد أصبحت مصدرا منافسا لأي منتج، تلتزم تلك البلدان بالتوقف عن دعم التصدير الممنوح لهذا المنتج خلال مدة ثماني سنوات، بدلا عن مدة السنتين الممنوحتين للبلدان النامية الأخرى.

الإطار رقم ١٦

قائمة تفصيلية بالدعم المحظور للتصدير

تشتمل قائمة الإتفاق التوضيحية للدعم المحظور للتصدير على ما يلي:

- الدعم المباشر الذي يستند الى الأداء التصديري.
- خطط احتجاز العملات التي تشتمل على مكافأة للصادرات.
- توفير مدخلات مدعومة تستخدم لإنتاج سلع تصديرية.
- الإعفاء من الضرائب المباشرة (مثل ضرائب الأرباح على الصادرات).
- الإعفاء من أو إلغاء الضرائب غير المباشرة (مثل ضريبة القيمة المضافة) المفروضة على المنتجات المصدرة والتي تزيد عن تلك المفروضة على هذه المنتجات عند بيعها للإستهلاك المحلي.
- رد أو استرداد رسوم الاستيراد (مثل التعريف والرسوم الأخرى) التي تزيد عن تلك المفروضة على المدخلات المستخدمة لإنتاج السلع التصديرية.
- برامج ضمان التصدير بأقساط غير كافية لتغطية تكاليف البرنامج على المدى الطويل.
- فتح اعتمادات للتصدير بمعدلات فائدة تقل عن تكلفة اقتراض الحكومة، والحصول بذلك على مزايا مادية في شروط الاعتمادات.

ومع ذلك يبقى دعم التصدير الذي تقدمه البلدان الأعضاء من البلدان النامية مبررا للتقاضي سواء كان بشكل متعدد الأطراف أو من خلال الرسوم التعويضية.

الدعم المقدم لتعزيز استخدام السلع المحلية

ستطبق القاعدة التي تحظر تقديم الدعم لتعزيز استخدام السلع المحلية دون المستوردة على البلدان النامية بعد فترة إنتقالية مدتها خمس سنوات (أي في ١/١ من عام ٢٠٠٠) بينما ستطبق على أقل البلدان نموا بعد ثماني سنوات (أي في ١/١ من عام ٢٠٠٣).

الدعم المقدم لتشجيع التخصيصية

من اجل تشجيع التخصيصية، يشترط الاتفاق اعتبار الإعفاء المباشر من الديون والدعم المقدم لتغطية التكاليف الإجتماعية بأي طريقة كانت بما في ذلك التخلي عن أموال تعود للإيرادات الحكومية من قبل حكومة أي بلد نام، على أنه دعم لا يبرر اتخاذ إجراء متعدد الأطراف شريطة أن يكون منح ذلك الدعم لمدة محددة ووفقا لبرنامج التخصيصية. كما أنه يبقى خاضعا للإجراءات التعويضية.

* وفيما يلي البلدان ذات الدخل المنخفض والتي يقل دخل الفرد فيها عن ألف دولار أمريكي في السنة، وهي: بوليفيا، والكامبيرون، وساحل العاج وجمهورية الدومينيكان ومصر وغانا وغواتيمالا وغويانا والهند وإندونيسيا وكينيا والمغرب ونيكاراغوا ونيجيريا وباكستان والفلبين والسنغال وسري لانكا وزيمبابوي.

ومع ذلك فإنه يجب على هذه البلدان أن تقبل الالتزام الخاص بحظر استخدام دعم التصدير عندما يزيد دخل الفرد لديها عن ألف دولار أمريكي سنويا.

٢-٢-١ الدعم المسموح به والذي يبرر التقاضي (دعم اللون الأصفر)

بشكل عام، يستخدم الاتفاق مفهوم "التخصيص" أو التوجيه لتصنيف الدعم الذي يبرر التقاضي وكذلك الدعم الذي لا يبرر التقاضي. ويعتبر الدعم "مخصصا" أو موجه إذا كان مقصورا على ما يلي:

- ← شركة واحدة أو مجموعة من الشركات.
- ← قطاع صناعي محدد أو مجموعة من الصناعات.
- ← منطقة جغرافية معينة ضمن اختصاص السلطة المانحة.

وتعتبر جميع أنواع الدعم المخصص أو الموجه (باستثناء الدعم المبين في القسم اللاحق) مبررة للتقاضي، إذا ما كانت تسبب ما تطلق عليه الاتفاق بالآثار السلبية على مصالح الأعضاء الآخرين. وقد تكون تلك الآثار السلبية في إحدى الأشكال التالية:

- ← إخلال خطير بالصناعة المحلية.
- ← إلحاق الضرر بالصناعة المحلية في البلد المستورد.



مسؤولية المدقق بشأن التقديرات المحاسبية

عند تطبيق معايير التدقيق الدولية

الدكتور أحمد حلمي جمعة
أستاذ المحاسبة والتدقيق المساعد
جامعة الزيتونة الأردنية

ولما كان تحديد عدم الإذعان non compliance يتأسس كتصرف قانوني ، وعادة يقع خارج نطاق الكفاءة المهنية للمدقق ، ولكن تدريب وخدمة وفهم المدقق للوحدة والصناعة ربما يمهده بأساس لمعرفة بعض الأعمال التي تجذب انتباهه والتي ربما تقوده الى الإلتزام أو عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة ، وعموما إن تقرير ما إذا كان عمل معين يعتبر عدم إلتزام يتأسس على إستشارة خبير مؤهل عالم بتطبيق القانون ولكن القرار الأخير في عدم الإلتزام يحدد بواسطة المحكمة .

ولذلك تتباين القوانين والأنظمة كثيرا في علاقتها بالقوائم المالية ، فبعض القوانين أو الأنظمة تحدد شكل أو محتوى القوائم المالية للوحدات الإقتصادية أو المبالغ التي يجب أن تسجل أو تفصح عنها في القوائم المالية ، وقوانين أو أنظمة أخرى تعطي الإدارة حق التصرف في ذلك ، كما يوجد بعض الوحدات تنظمها وبصورة كبيرة (البنوك مثلا) وأخرى تنظمها القوانين المرتبطة بالتشغيل (الأمان والصحة في العمل والمساواة بين الموظفين) لذلك فإن عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة يقود الى نتائج ذات آثار مالية للوحدة (غرامات Fines - دعاوى قضائية.... الخ) ، وعموما كلما ابتعد عدم الإلتزام عن الأحداث ، والعمليات العادية التي تنعكس على القوائم المالية ، فإن احتمال إدراك المدقق أو إمكانية التحقق من عدم الإلتزام يقل .

لذلك يشير مصطلح "عدم الإلتزام" الى عمليات الحذف أو الإصطناع بواسطة الوحدة الإقتصادية تحت التدقيق سواء بقصد أو بدون قصد والتي تعد مخالفة للقوانين والأنظمة المتعارف عليها Prevailing .

وهذه الأعمال تشمل العمليات السابقة أو باسم الوحدة لتحقيق منفعة behalf بواسطة الإدارة أو الموظفين ، ولا يعد من قبيل عدم الإلتزام السلوك غير الأخلاقي في الشخص غير المرتبطة بأنظمة الوحدة والذي يحدث بواسطة الإدارة أو الموظفين .

٢. واجبات المدقق بشأن عدم الإلتزام

تتمثل واجبات المدقق بشأن عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة في القيام بما يلي:

أ. عندما يخطط المدقق ويؤدي إجراءات التدقيق ويقيم النتائج وإظهار ذلك في تقريره يجب عليه التحقق من عدم إلتزام الوحدة بالقوانين والأنظمة والتي ربما يكون لها أثر مادي على القوائم المالية ويتضح ذلك من النص التالي:

"The auditor should recognize that noncompliance by the entity with laws and regulation may materially affect the financial statements."

تواجه مهنة التدقيق منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة ، ورغم أن الدول المتقدمة وخاصة أمريكا هي المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات ، إلا أن الدول العربية تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات ، وتمثل التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق فيما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات "EXPECTATION GAP" ، وتشير هذه الظاهرة إلى اختلاف فهم المجتمع المالي والقضاء لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات .

ولما كانت الفجوة هذه ترتبط بموضوعات عديدة استنادا إلى التجربة الأمريكية في هذا الصدد ، ونظرا لان مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية قد ألزم مدققي حسابات الشركات المساهمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISAS فقد رأى الكاتب الاهتمام بهذه الظاهرة في سلسلة من الحلقات ، لتحقيق هدفين:

أولهما: توعية المجتمع المالي الأردني وتبصير القضاء وإثارة اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمسؤوليات وواجبات المدقق في هذا الخصوص .

وثانيهما: جذب اهتمام مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية لاعادة النظر في التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ والعمل على دراسة هذه المعايير وإجراء التعديلات اللازمة عليها بما يتفق وطبيعة البيئة الأردنية لأنها بصورتها الحالية سوف تؤدي إلى انتشار ظاهرة تسوق الرأي WE SAVE YOU MORE فضلا عن إعاقة تطور مهنة التدقيق .

وبناء على ما تقدم نتناول في هذه الحلقة مسؤولية المدقق بشأن التقديرات المحاسبية في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم (٢٥٠) الصادر عن IFAC وفقا للتقسيم التالي:

- ← ماهية عدم الإلتزام .
- ← واجبات المدقق بشأن عدم الإلتزام .
- ← آثار عدم الإلتزام على تقرير المدقق .
- ← النتائج .

ونتناول ما تقدم بالتحليل وذلك على النحو التالي:

١. ماهية عدم الإلتزام

تتشابه عناية المدقق بالقوانين والأنظمة عند تدقيق التقارير المالية بعناية بالخطأ والغش ، ونظرا لتنوع القوانين والأنظمة من دولة الى أخرى ، لذلك فإن معايير المحاسبة والتدقيق القومية ربما تكون أكثر وضوح لتحديد صحة relevance القوانين والأنظمة عند التدقيق .

since this would be outside the scope of an audit of financial statements "

و . يجب على المدقق أن يكون حذرا (واعي) لتحقيق الإجراءات المطبقة لغرض تكوين الرأي عن القوائم المالية لأنها ربما تجذب انتباهها لإحتمال عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة - على سبيل المثال - هذه الإجراءات تشمل:
و/ ١ قراءة محاضرات الاجتماعات .
و/ ٢ الإستفسار من إدارة الوحدة والمستشار القانوني بخصوص الدعاوى القضائية وقيمتها المقدرة .
و/ ٣ أداء الإختبارات الجوهرية لتفاصيل العمليات أو الأرصدة .

ز . يجب على المدقق إذا توافرت مؤشرات لإحتمال اكتشاف Discovered عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة القيام بالإجراء التالي:
ز/ ١ الحصول على فهم لطبيعة العمل والظروف التي حدثت ، وطلب معلومات أخرى تكون كافية لتقييم احتمال تأثيرها على القوائم المالية ، وإذا تم التقييم باحتمال التأثير يجب عليه أن يفكر جديا في ما يلي:

⚡ الآثار المالية المحتملة - على سبيل المثال - ما يلي (الغرامات - الجزاءات - التلفيات - التهديدات بنزع ملكية الأصول - التوقف الإجباري للإنتاج والدعاوى القضائية) .
⚡ الإفصاح المطلوب عن الآثار المالية المحتملة .
⚡ السؤال عن وجهة النظر العادلة والحقيقية المعطاة بواسطة القوائم المالية (العرض العادل) بسبب درجة خطورة الآثار المالية المحتملة ، ومن أهم الآثار المالية المحتملة ما يلي:

- التحقيقات من قبل الدوائر الحكومية أو دفع غرامات أو توقيع الجزاءات .
- مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض للمستشارين أو الأطراف ذات العلاقة أو الموظفين أو لموظف الحكومة .
- عمولة المبيعات أو أتعاب الوكلاء الباهظة .
- وجود نظام محاسبة فاشل Falls وسيء ليمدنا بأدلة تدقيق كافية .
- تعليقات وسائل الإعلام Media Comment .

ح . يجب على المدقق عندما يعتقد في إحتمال وجود عدم التزام بالقوانين والأنظمة أن يوثق هذه النتيجة ويناقش ذلك مع الإدارة ويعني التوثيق الحصول على نسخ من السجلات والمستندات وعمل محاضر الاجتماعات إذا كان ذلك مناسباً مع مراعاة مناقشة محامي الوحدة ، وفي حالة عدم إقتناع المدقق برأي المحامي عليه استشارة محاميه حول عدم الإلتزام والآثار القانونية المحتملة والخطوات الأخرى التي سوف يتخذها .

ط . يجب على المدقق مراعاة تأثير عدم الإلتزام على العلاقة بالجوانب المختلفة للتدقيق ، وخصوصاً صدق إقرارات الإدارة وفي هذه الحالة يجب على المدقق إعادة النظر في تقييم المخاطر ، وفي حالة عدم الإلتزام الذي لا يكتشف بواسطة الرقابات الداخلية أو لا تشملها إقرارات الإدارة يجب أن يعيد النظر في سلامة هذه الإقرارات ، كما يجب عليه دراسة تأثير عدم الإلتزام المكتشف بمعرفته اعتماداً على العلاقة بين العمل المترتب وأخطائه ، ومن خلال أيضاً إجراءات الرقابة المحددة ، والمستوى الإداري أو الموظفين المتورطين .

ب . تمهيدا للتخطيط للتدقيق يجب على المدقق الحصول على فهم لإطار التشريعات والأنظمة المطبقة في الوحدة والصناعة وكيفية إذعان الوحدة لهذا الإطار ، وللحصول على الفهم العام فإن المدقق عادة يجب عليه القيام بالآتي:

⚡ استخدام المعلومات المتاحة عن الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة ونشاطها .

⚡ الاستفسار من الإدارة عن ما يلي:

- السياسات والإجراءات بالنسبة للإذعان للقوانين والأنظمة .
- القوانين والأنظمة المتوقع أن يكون لها تأثير أساسي على التشغيل أو العمليات .

⚡ مناقشة الإدارة فيما يلي:
- السياسات أو الإجراءات المتبعة لتحديد وتقييم المحاسبة عن الدعاوى القضائية وتقديرها (وقيمتها) .

⚡ مناقشة إطار الأنظمة والتشريعات مع مدقق الشركات التابعة في الدول المختلفة .

ج . وبعد حصول المدقق على فهم عام يجب عليه أداء الإجراءات التي تساعده في تحديد أمثلة لعدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة - إذا وجدت - ليأخذها بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية وخصوصاً:

ج/ ١ الاستفسار من الإدارة حول إلتزام الوحدة بالقوانين والأنظمة .

ج/ ٢ الاطلاع على المراسلات الخاصة بالترخيص بالنشاط أو بالسلطات التنفيذية .

د . يجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية عن التزام الوحدة بالقوانين والأنظمة عموماً للتدقيق بواسطته عن الأثر المادي المحدد للمبالغ والإفصاح عنها في القوائم المالية كما يجب أيضاً الحصول على فهم كافي للقوانين والأنظمة المرتبطة والمؤيدة للتسجيل والإفصاح عنها ، لأجل التدقيق - على سبيل المثال - (مصروفات ضريبة الدخل - تكاليف التقاعد - متطلبات الصناعة المحددة - المحاسبة عن العمليات المرتبطة بعقود حكومية - شكل ومحتوى القوائم المالية) سواء كانت مستحقة أو معترف بها .

هـ . يجب من المدقق الحصول من الإدارة على إقرارات مكتوبة WRITTEN REPRESENTATIONS يفيد بأنها أفصحت له عن كل الحقائق المعروفة أو إمكانية عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة ذات التأثير والتي سوف تؤخذ بعين الإعتبار عند إعداد القوائم المالية ، وفي حالة غياب أدلة تخالف ما تقدم فإن للمدقق الحق في افتراض أن الوحدة الإقتصادية تلتزم بالقوانين والأنظمة وذلك كما يتضح من النص التالي:

"In the absence of evidence to the contrary, the auditor is entitled to assume the entity is in compliance with these laws and regulations "

كما أن المدقق لا يختبر أو لا يؤدي إجراءات أخرى حول إلتزام الوحدة الإقتصادية بالقوانين والأنظمة لأن ذلك يعتبر خارج نطاق تدقيق القوائم المالية وذلك كما يتضح من النص التالي:

"The auditor does not test or perform the procedures on the entity is compliance with laws and regulations "

٥. يجب على المدقق إعلام جهة التدقيق أو مجلس الإدارة أو الإدارة العليا بأسرع ما يمكن أو الحصول على دليل مناسب لتفسير عدم الالتزام الذي جذب انتباهه، وإذا كان حكم المدقق واعتقاده بأن عدم الالتزام متعمد ومادي، يجب عليه إعلام الإدارة بالنتيجة بدون ملاحظة delay، كما يجب على المدقق إذا اشتبه suspects في أن أحد أعضاء الإدارة العليا متورط في عدم الالتزام إعلام المستوى الأعلى في السلطة داخل الوحدة - على سبيل المثال - ما يلي:

لجنة التدقيق .

المجلس الأعلى .

وفي حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا اعتقد المدقق أن تقريره سيهمل أو إذا كان غير متأكد من الشخص الذي سيقدم إليه التقرير، يجب عليه طلب الإستشارة القانونية، كما يمكن له تقديم تقريره الى السلطات التنفيذية والتشريعية وفقا للقانون السائد ومراعاة مسؤولياته تجاه الصالح العام، كما يجوز للمدقق الإنسحاب ففلاوى ط من المهمة في حالة ما إذا كان علاج الوحدة لعدم الالتزام المادي الناتج عن تورط احد المسؤولين غير صحيح أو فقدان الثقة في الإدارة وذلك بعد الاستشارة القانونية حول ذلك، وإذا عين مدقق جديد خلفا له عليه وفقا لدستور أخلاقيات مهنة التدقيق إعلام المدقق الجديد بذلك .

٣. آثار عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة على تقرير المدقق

يجب على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أثر نقص Lack أدلة التدقيق الناتجة عن عدم حصوله على المعلومات الكافية حول اشتباهه في عدم الالتزام عند إصداره لتقريره، وذلك كما يلي:

أ. إذا توصل المدقق ان عدم الالتزام له تأثير مادي على القوائم المالية، ولم يتم معالجته بصورة صحيحة في القوائم المالية، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو عكسي .

ب. إذا منع Preclude المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عن عدم الالتزام سواء له تأثير مادي أو من المحتمل أن يكون ذلك على القوائم المالية بواسطة الإدارة، يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو الإمتناع على أساس أن هناك قيد على التدقيق .

ج. إذا لم يتمكن المدقق من تحديد عدم الالتزام الذي حدث بسبب القيود المفروضة بواسطة الظروف وليست الوحدة الإقتصادية، عليه الأخذ بعين الاعتبار أثر ما تقدم على تقريره .

٤. النتائج

من العرض المتقدم نخلص الى ما يلي:

أولاً: أن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام يقع على إدارة الوحدة، ولذلك فإن مسؤوليتها التأكيد Ensure على أن عمليات الوحدة تتفق مع القوانين والأنظمة، ومن أهم السياسات والإجراءات التي تساعد الإدارة في عدم تحمل هذه المسؤولية ما يلي:

مراقبة المتطلبات القانونية والتأكيد على أن إجراءات التشغيل صممت لمقابلة هذه المتطلبات .

تأسيس وتشغيل أنظمة مناسبة للرقابة الداخلية .

إعداد دليل للعمل وإعلانه ومتابعته والتأكد من أن الموظفين قد تدربوا عليه بطريقة صحيحة ويفهمونه مع وضع نظام لتأديب

الموظفين غير الملتزمين به .

الإستعانة بالمستشارين القانونيين لمراقبة المتطلبات القانونية .

الإحتفاظ بسجل للقوانين الهامة المطبقة وتسجيل الشكاوى .

وما هو جدير بالذكر أن هذه السياسات والإجراءات في المؤسسات الكبيرة توزع مسئوليتها بطريقة مناسبة على :

- التدقيق الداخلي An internal audit function .

- لجنة التدقيق An audit committee .

ثانياً: المدقق لن ولا يمكن أن يكون مسؤولاً عن منع عدم الالتزام، والواقع أن التدقيق ربما يكون عاملاً عائقاً لذلك، وينضح ذلك من النص التالي:

"The auditor is not, and cannot be held responsible for preventing non-compliance. The fact that an annual audit is carried out may, however, act as deterrent."

ثالثاً: التدقيق معرض لمخاطر لا يمكن تجنبها Unavoidable حيث توجد بعض الأخطاء المادية في القوائم المالية لا يمكن اكتشافها حتى إذا كان التدقيق مخطط ومؤدى بطريقة صحيحة وفقاً للمعايير الدولية وهذه المخاطر تكون عالية بالنسبة لعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة لأنها تنشأ

Due لعوامل عديدة مثل:

يوجد العديد من القوانين والأنظمة المرتبطة بصورة أساسية بجميع عمليات التشغيل في الوحدة وهي لا تؤثر مادياً على القوائم المالية ولا يمكن اكتشافها not captured بواسطة أنظمة الرقابة المحاسبية والداخلية .

فعالية إجراءات التدقيق تتأثر بقيود جوهرية inherent في أنظمة الرقابة المحاسبية والداخلية سبب استخدام نظام الإختبارات .

الكثير من الأدلة التي يحصل عليها المدقق في طبيعتها تكون مقنعة أكثر منها قاطعة . Conclusive

عدم الالتزام ربما يصمم بأساليب تتضمن إخفاؤه مثل :

- التواطؤ Collusion أو

- التزوير Forgery . أو

- الاتفاق المدروس Deliberate Failure لعدم تسجيل عمليات .

- العمولة Override لإداري كبير يتولى الرقابة .

- أو تعمد تقديم إقرارات الإدارة الخاطئة للمدقق .

رابعاً: يعتبر المدقق مسؤولاً عن عدم إكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة في حالة عدم التحقق من إلتزام الوحدة بالقوانين والأنظمة التي ربما يكون لها أثر مادي على القوائم المالية، بالإضافة الى عدم الحصول على فهم عام لإطار التشريعات والأنظمة المطبقة في الوحدة وكيفية إذعان الوحدة لهذا الإطار من خلال تطبيق الإجراءات اللازمة، وكذلك عدم الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية تفيد إلتزام الوحدة عموماً بالقوانين والأنظمة ولعل أهمها الإقرارات المكتوبة من الإدارة .

خامساً: المدقق مسؤول أمام المجتمع عن مخالفة القوانين والأنظمة ذات الأثر المادي على القوائم المالية وعليه إبلاغ السلطات التنفيذية والتشريعية وذلك خروجاً على مقتضى مبدأ السرية .

سادساً: يجب أن يتضمن تقرير المدقق آثار عدم الالتزام وذلك عند إبداء المدقق لرأيه، وفي حالة عدم وجود ذلك تعتبر الوحدة ملتزمة بالقوانين والأنظمة .

سابعاً: يجوز للمدقق الإنسحاب من المهمة إذا فقد الثقة في الإدارة بعد إستشارة خبير بالقانون .

ثامناً: يجب على المدقق الإفصاح عن أية نقاط ذات أثر مادي على القوائم المالية للمدقق الجديد الذي يخلفه سواء وافقت الإدارة أم لا بشأن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة .

- مشارك قادراً على التحكم بتوقيت انعكاس الفرق المؤقت، و .
 ب. يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور .
- عندما ينتج عن هذا المنع عدم الاعتراف بأي التزام ضريبي مؤجل، فإن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يتطلب من المنشأة الإفصاح عن أجمالي مبلغ الفروق المؤقتة ذات العلاقة .
٦. لم يشر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي بوضوح إلى تعديلات القيمة العادلة بخصوص اندماج الأعمال. إن مثل هذه التعديلات تؤدي إلى فروق مؤقتة يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة الاعتراف بالالتزام الضريبي الناتج أو (طبقاً لمعيار الاحتمالية في الاعتراف) بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة، ولكن يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقتطع للأغراض الضريبية) والأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل مؤجل .
٧. لقد سمح المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر الأصلي، ولم يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول، أما المعيار المعدل فيطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول .
٨. قد تعتمد التبعات الضريبية لاسترداد المبلغ المسجل لبعض الأصول أو الالتزامات على طريقة الاسترداد أو السداد، فعلى سبيل المثال: أ. في بعض البلدان لا تخضع المكاسب الرأسمالية للضرائب بنفس المعدل الذي يخضع له الدخل الضريبي الآخر .
 ب. في بعض البلدان ، يكون المبلغ المقتطع للأغراض الضريبية عند بيع الأصل أكبر من ذلك المبلغ المقتطع كاستهلاك .
- لم يعطي المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي أي إرشادات حول قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في مثل هذه الحالات، بينما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) تأسيس قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على التبعات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات بموجبها .
٩. لم يشر المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي بوضوح إلى إمكانية خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، بينما يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون اندماج الأعمال والذي نشر مع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة. إن التعديل الخاص بالفقرة ٣٩(ط) من المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل)، يمنع خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التي يتم الحصول عليها في اندماج الأعمال. في السابق لم تكن الفقرة ٣٩(ط) من المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون تمنع أو تتطلب خصم الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الناتجة عن اندماج الأعمال .
١٠. لم يحدد المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي ما إذا كان يجب على المنشأة أن تصنف الأرصدة الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات جارية أو غير جارية، بينما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة التي تقوم بهذا التمييز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات كأصول والتزامات جارية.
١١. لقد أوضح المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي إمكانية إجراء مقاصة بين الأرصدة المدينة والدائنة التي تمثل ضرائب مؤجلة، بينما يضع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) شروط محددة أكثر على المقاصة، مبنية بشكل واسع على تلك الشروط المحددة للأصول والالتزامات المالية في المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض .
١٢. تطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي عن الإفصاح شرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إذا لم يكن قد تم شرحه بناءً على المعدلات الضريبية الفعلية في بلد المنشأة معدة التقرير. أما المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل فقد تطلب أن يأخذ هذا الشرح أحد أو كلا الشكلين التاليين:
 أ. مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق أو .
 ب. مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق .
- كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثاني عشر (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية .
١٣. تتضمن الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) ما يلي:
 أ. بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخصائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:
 ١- مبلغ الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها .
 ٢- مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية .
 ب. بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق به:
 ١- المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الاستمرار .
 ٢- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة، و .
 ج. مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل الداعم للاعتراف به عندما:
 ١- يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس فروق ضريبة مؤقتة موجودة، و
 ٢- تكون المنشأة قد عانت خسارة إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل .

المحتويات

المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل عام ١٩٩٦)

ضرائب الدخل

الهدف

رقم الفقرة

٤-١

١١-٥

١١-٧

النطاق

تعريف

قاعدة الضريبة

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	١٤-١٢ ٤٥-١٥ ٢٣-١٥
اندماج الأعمال الأصول المسجلة بالقيم العادلة الشهرة الاعتراف الأولي بأصل أو التزام	١٩ ٢٠ ٢١ ٢٣-٢٢
الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع الشهرة السالبة الاعتراف الأولي بأصل أو التزام	٢٣-٢٤ ٣٢ ٣٣
الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الاستثمار في الشركات التابعة، والفروع، والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة القياس الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة قائمة الدخل البنود التي تضاف أو	٣٦-٣٤ ٣٧ ٤٥-٣٨ ٥٦-٤٦ ٦٨-٥٧ ٦٠-٥٨
تتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين. وبشكل مشابه يؤثر الاعتراف بأصول والتزامات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج. كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.	
النطاق	
١. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل .	
٢. لغايات هذا المعيار ، تضم ضرائب الدخل الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير .	
٣. تدفع ضرائب الدخل في بعض دوائر الاختصاص الضريبية بمعدلات أعلى أو أدنى إذا تم توزيع بعض أو كل صافي الربح أو الأرباح المدورة كتوزيعات أرباح على حملة السهم. وفي بعض دوائر الاختصاص الأخرى يمكن إسترداد ضرائب الدخل إذا تم توزيع بعض أو كل صافي الربح أو الأرباح المدورة كأرباح للمساهمين. إلا أن هذا المعيار لا يحدد متى وكيف تعالج التبعات الضريبية لتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى من قبل المنشأة معدة التقرير .	٧٧ ٧٨
٤. لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدولي العشرون، المحاسبة عن الهبات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية)، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار .	٧٨-٧٧ ٧٧ ٧٨ ٨٨-٧٩ ٩٠-٨٩
١. أمثلة على الفروقات المؤقتة	
٢. توضيحات عن الاحتمالات والعرض	
المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل العام ١٩٩٦)	
ضرائب الدخل	
الهدف	
يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة	
٥. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:	

الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل إقطاع مصروف الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية): هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد).

المصروف الضريبي (الدخل الضريبي): هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات الضريبة الجارية والضريبة لمؤجلة.

الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

التزامات ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

أصول ضريبة مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

أ- الفروق المؤقتة القابلة للإقطاع.

ب- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

ج- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

الفروق المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية.

الفروق المؤقتة قد تكون:

أ. فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها

مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

ب. فروق مؤقتة قابلة للإقطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها

مبالغ قابلة للإقطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

القاعدة الضريبية لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام للأغراض الضريبية.

٦. يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل).

القاعدة الضريبية

٧. القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمنشأة عندما تسترد المبلغ المسجل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المسجل.

أمثلة:

١- آلة تكلف ١٠٠ وتم اقتطاع ٣٠ مقابل الاستهلاك في الفترات الحالية والماضية للأغراض

الضريبية وسيطرح باقي التكلفة خلال السنوات الباقية كاستهلاك أو عند التخلص منها.

الإيراد الذي يتولد عن استخدام الآلة خاضع للضريبة، وأي مكسب ينتج عن التخلص من الآلة يخضع للضريبة وأية خسارة عند التخلص من الأصل تقطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للآلة هي ٧٠.

٢. فائدة قابلة للتحويل مسجلة بقيمة ١٠٠، ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة القابلة للتحويل لا شيء.

٣. ذم مدينة تجارية مسجلة بمبلغ ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). القاعدة الضريبية للذم المدينة التجارية هي ١٠٠.

٤. أرباح أسهم قابلة للتحويل من منشأة تابعة مسجلة بمبلغ ١٠٠ ولا تخضع أرباح السهم للضريبة. جوهرياً يعتبر كامل المبلغ المسجل للأصل قابل للاقتطاع ضد المنافع الاقتصادية. وعليه تكون القاعدة الضريبية لأرباح السهم القابلة للتحويل ١٠٠(١).

٥. قرض مدين مبلغه المسجل ٠١٠٠ ولن يكون لإعادة دفع القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.

٨. القاعدة الضريبية للإلتزام هي مبلغة المسجل، ناقصاً المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الإلتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للإلتزام الناشئ هي قيمته المسجلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

بموجب هذا التحليل، لا يوجد فرق ضريبي مؤقت. وكتحليل بديل، تكون القاعدة الضريبية لأرباح الأسهم المستحقة لا شيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق الضريبي المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لا شيء. تحت هذين التحليلين لا يوجد التزام ضريبي مؤجل.

أمثلة:

١. تشمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مسجل مقداره ١٠٠، سيقطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة لا شيء.

٢. تشمل الإلتزامات الجارية على إيراد فائدة مقبوضه مقدماً بمبلغ مسجل بقيمة ١٠٠، والإيراد المتعلق به سبق أن خضع للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة المقبوضة مقدماً لا شيء.

٣. تشمل الإلتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بقيمة مسجلة بمبلغ ١٠٠، والمصروف المتعلق به سبق أن أقتطع لأغراض الضريبة. القاعدة الضريبية للمصروفات المستحقة ١٠٠.

٤. تشمل الإلتزامات الجارية على غرامات وعقوبات مستحقة بمبلغ مسجل ٠٠١، والعقوبات والغرامات لا تقطع لغايات الضريبة. القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات ١٠٠(٢).

٥. قرض دائن مبلغه المسجل ١٠٠ ولن يكون لسداد القرض تبعات ضريبية. القاعدة الضريبية للقرض ١٠٠.

٩. لبعض البنود قواعد ضريبية ولكن غير معترف بها كأصول أو التزامات في الميزانية العمومية. على سبيل المثال يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (الخسارة

ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الإقرار بالالتزام ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٣٩.

١٦. من الأمور المتضمنة في الإقرار بأصل أن مبلغ الأصل المسجل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متدفقة على المنشأة في الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة المسجلة للأصل عن قاعدته الضريبية، فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح بإقتطاعه للأغراض الضريبية، إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو إلتزام ضريبي مؤجل، وعندما تسترد المنشأة مبلغ الأصل المسجل سوف يعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق للمنشأة ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الاقتصادية ستندفق خارج المنشأة على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الاعتراف بجميع الإلتزامات الضريبية المؤجلة، ماعدا في ظروف محددة موصوفة في الفقرتين ١٥ و ٣٩.

مثال :

أصل يكلف ١٥٠ وقيمه المسجلة ١٠٠، الاستهلاك المتجمع لغايات الضريبة ٩٠ ومعدل الضريبة ٢٥٪ القاعدة الضريبية للأصل ٦٠ (تكلفة ١٥٠ ناقص مجمع استهلاك ٩٠). لاسترداد القيمة المسجلة ١٠٠، يجب على المنشأة أن تكسب دخل ١٠٠ لكي تكون قادرة على إقتطاع استهلاك بقيمة ٦٠ فقط. وتبعاً لذلك ستقوم المنشأة بدفع ضريبة دخل قدرها ١٠ (٢٥×٤٠٪) عندما تسترد القيمة المسجلة للأصل. فالفرق بين القيمة المسجلة ١٠٠ والقاعدة الضريبية ٦٠ هو عبارة عن فرق مؤقت خاضع للضريبة بمبلغ ٤٠، لذلك تعترف المنشأة بالالتزام ضريبي مؤجل بمبلغ ١٠ (٢٥×٤٠٪) يمثل ضرائب الدخل التي سندفعها عندما تسترد القيمة المسجلة للأصل.

١٧. تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة. توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت، والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة:

أ - دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل التقديرة. قاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العمومية بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفرًا لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل التقديرة.

ب. الإستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الإقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحه من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه إلتزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الإستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الإستهلاك الضريبي أبطأ من الإستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي مؤجل)، و ج- تكاليف التطوير يمكن أن ترسم وتطفأ خلال فترة قادمة عند

الضريبية) قد لا يسمح بإقتطاعها حتى فترة لاحقة. وهنا يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ الذي تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لاشيء فرقا مؤقتاً قابلاً للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

١٨. عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الجوهرى الذي يرتكز عليه هذا المعيار: والذي يقضى بأنه، مع عدد قليل من الاستثناءات المحددة، على المنشأة الاعتراف بالالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي إسترداد أو سداد القيمة المسجلة للأصل أو الإلتزام لدفعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الإسترداد أو السداد تبعات ضريبية. مثال (ج) الذي يأتي بعد الفقرة ٥٢ يوضح الظروف التي يمكن أن يكون عندها النظر إلى هذا المبدأ مفيداً، على سبيل المثال، عندما تعتمد القاعدة الضريبية للأصل أو الإلتزام على الأسلوب المتوقع للإسترداد أو السداد.

(٢) بموجب هذا التحليل لا يوجد فرق مؤقت قابل للطرح و تحليل بديل تكون القاعدة الضريبية للغرامات والعقوبات المستحقة لاشيء ويكون معدل الضريبة المطبق على الفرق المؤقت الناتج البالغ ١٠٠ لاشيء. وفي كلا التحليلين لا يوجد أصل ضريبي مؤجل.

١١. في القوائم المالية الموحدة، يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة القيم المسجلة للأصول والالتزامات في القوائم المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة. يتم تحديد القاعدة الضريبية بالرجوع إلى الإقرار الضريبي الموحد في مناطق الاختصاص التي تم تقديم الإقرار فيها. وفي مناطق اختصاص أخرى يتم تحديد الإقرار الضريبي بالرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل منشأة في المجموعة.

الإقرار بالالتزامات والأصول الجارية

١٢. يجب الإقرار بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كإلتزام. أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

١٣. يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن إستخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

١٤. عند استخدام خسارة ضريبة لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستندفق إلى المنشأة، ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥. يجب الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الإلتزام الضريبي عن:

أ - شهرة لا يسمح بإقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية أو.

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزم في عملية تتصف بأنها:

١- ليست إندماج أعمال.

٢- في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

أ - لم تقصد المنشأة التخلص من الأصل . إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المسجل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية أو .

ب-تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة . وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة .

الشهرة

٢١ . الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المملوكة . لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي . كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية . وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة لاشيء الفرق بين القيمة المسجلة للشهرة وقاعدتها الضريبية، التي هي لاشيء هو فرق مؤقت . ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المسجل للشهرة .

الاعتراف الأولي بأصل أو الالتزام

٢٢ . قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام ، على سبيل المثال ، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقطع لغايات الضريبة . تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل وكالتالي:

أ - في إندماج الأعمال ، تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة (أنظر الفقرة ١٩) .

ب- إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي ، فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك تعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل (أنظر الفقرة ٥٩) .

ج- إذا لم تكن العملية اندماج الأعمال ، ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل وتعديل القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ . مثل هذه التعديلات تجعل القوائم المالية أقل وضوحاً لذلك لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الاعتراف الأولي أو لاحقاً (انظر المثال على الصفحة التالية) . وفوق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل .

٢٣ . بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون الأدوات المالية: الإصاح والعرض ، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الالتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق المالكين من الأداة كحقوق مالكين . في بعض دوائر الاختصاص تكون القاعدة الضريبية لجزء الالتزام من الأداة عند

تحديد الربح المحاسبي ، في حين يمكن أن تقطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي . فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لاشيء لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي . ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لاشيء .

١٨ . كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما :
أ - يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى أصول والتزامات محددة بالرجوع إلى قيمها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات الضريبة (أنظر الفقرة ١٩) .

ب- يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة (أنظر الفقرة ٢٠) .

ج- تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج (أنظر الفقرتين ٢١ و٢٣) .

د- تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الإقرار الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له . على سبيل المثال عندما تستفيد المنشأة من الهبات الحكومية غير الخاضعة للضريبة المتعلقة بالأصول (أنظر الفقرتين ٢٢ ، ٣٣) أو .

هـ- يصبح المبلغ المسجل للإستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للإستثمار أو الحصة (أنظر الفقرات ٣٨-٤٥) .

إندماج الأعمال

١٩ . في إندماج الأعمال من نوع التملك ، يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المحددة بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ عملية التبادل ونشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية بإندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف . على سبيل المثال ، عندما يزداد المبلغ المسجل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبية للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق ، يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل . ويؤثر الإلتزام الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦) .

الأصول المسجلة بالقيم العادلة

٢٠ . تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإدراج بعض أصناف الأصول بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع ، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر ، الممتلكات والمصانع والمعدات ، والمعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون ، محاسبة الإستثمارات) . في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية . وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت . أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى ، فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة البيان للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة البيان ، وتبعاً لذلك ، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية . ومع هذا فإن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمنشأة وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية . ويكون الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت . وهذا صحيح حتى لو:

كان المبلغ المسجل للأصل أقل من قاعدته الضريبية فإن الفرق يؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية.

مثال :

تعترف منشأة بالتزام قدره ١٠٠ لتكاليف كفالة منتج مستحقة للأغراض الضريبية ، فإن تكلفة كفالة المنتجات لن تقتطع حتى تدفع المنشأة المطالبات . معدل الضريبة ٥٢٪.

فتكون القاعدة الضريبية للإلتزام لا شيء (قيمه المسجلة ١٠٠ ناقص المبلغ الذي سيطرح للأغراض الضريبية بخصوص ذلك الإلتزام في فترات مستقبلية). عند سداد الإلتزام بقيمته المسجلة، ستخفف المنشأة أرباحها الضريبية المستقبلية بمبلغ قدره ١٠٠ وعليه ستخفف دفعات الضريبية في المستقبل بـ ٢٥ (٢٥×١٠٠٪) ويكون الفرق بين المبلغ المسجل (١٠٠) والقاعدة الضريبية (صفر) فرق مؤقت قدره ١٠٠. لذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٥ (٢٥×١٠٠٪) على فرض أن المنشأة ستكتسب ربح ضريبي كافي في فترات مستقبلية لتستفيد من تخفيض المدفوعات الضريبية.

٢٦. فيما يلي أمثلة عن فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة:

أ - تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد. وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الإلتزام المسجل وقاعدته الضريبية ، والقاعدة الضريبية للإلتزام تكون عادة لا شيء . ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت القابل للإقتطاع أصل ضريبي مؤجل مع تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة في صورة اقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد .

ب- يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة . ويكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث ، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية بإقتطاعه في فترات مستقبلية، والمبلغ المسجل وهو لا شيء ، فرق مؤقت قابل للإقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل .

ج- في إندماج أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والالتزامات بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ التبادل . عندما يعترف بالإلتزام عند التملك ولكن لا تطرح تكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل . كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل عندما تكون القيمة العادلة لأصل أقل من قاعدته الضريبية . في كلا الحالتين يؤثر الأصل الضريبي المؤجل على الشهرة (أنظر الفقرة ٦٦) ، و

د- هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم إعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية (أنظر الفقرة ٠٢) . وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للإقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المسجل .

٢٧. إن انعكاس الفروق المؤقتة للإقتطاع ينجم عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية ، إلا أن المنافع الاقتصادية على شكل تخفيضات في المدفوعات الضريبية سوف تتدفق إلى المنشأة

الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المسجل الأولي لمجموع جزئي الإلتزام وحقوق المالكين ، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق المالكين بشكل مفصول عن جزء الإلتزام . لذلك لا ينطبق الاستثناء المبين في الفقرة ١٥ (ب) وتبعاً لذلك ، تعترف المنشأة بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج . وبموجب الفقرة ٦١ ، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المسجل لجزء حقوق المالكين . وبموجب الفقرة ٥٨ ، يعترف بأية تعبيرات لاحقة في الإلتزام الضريبي المؤجل في قائمة الدخل كمصروف ضريبي مؤجل (دخل) .

مثال يوضح الفقرة ٢٢ (ج)

تنوي منشأة استخدام أصل يكلف ١٠٠٠ خلال كامل حياته الإنتاجية البالغة (٥) سنين ثم التخلص منه بدون قيمة متبقية . معدل الضريبة ٤٠٪ . ولا يطرح استهلاك الأصل للغايات الضريبية ، وعند التخلص منه لا يدفع ضريبة على الربح الرأسمالي ولا يقطع أي خسارة رأسمالية .

عندما تسترد المنشأة القيمة المسجلة للأصل ستكتسب دخل ضريبي قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة قدرها ٤٠٠ . وهنا لا تعترف المنشأة بالإلتزام الضريبي المؤجل الناتج بمبلغ ٤٠٠ ، لأنه ينشأ من الاعتراف الأولي للأصل .

في السنة التالية ، يكون المبلغ المسجل للأصل ٨٠٠ ، وعندما تكسب المنشأة دخل خاضع للضريبة بمبلغ ٨٠٠ ستدفع ضريبة ٣٢٠ عن الدخل الضريبي ، ولا تعترف المنشأة بالإلتزام الضريبي المؤجل بمبلغ ٣٢٠ لأنه ينشأ من الاعتراف الأولي بالأصل .

الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع

٢٤. يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن :

- أ- شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون اندماج الأعمال ، أو
- ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها:
 - ١- ليست إندماج أعمال ، و
 - ٢- في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ولكن يجب الاعتراف بموجب الفقرة ٤٤ ، بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة .

٢٥. يتضمن الاعتراف بالإلتزام أن المبلغ المسجل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة المتضمنة منافع اقتصادية . عندما تتدفق الموارد من المنشأة ، فإن جزءاً منها أو كامل مبالغها يمكن أن تقتطع عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي يتم الاعتراف بالإلتزام فيها . في مثل هذه الحالات توجد فروق مؤقتة بين المبلغ المسجل للإلتزام وقاعدته الضريبية . وعليه ، ينشأ أصل ضريبي مؤجل بخصوص ضرائب الدخل التي ستكون قابل للإسترداد في فترات مستقبلية عندما يسمح بإقتطاع جزء من الإلتزام في تحديد الربح الضريبي . وبالمثل إذا

فروق مؤقته قابلة للإقترع مرتبطة بالشهرة السالبة التي عولجت كدخل مؤجل بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، إندماج الأعمال، لأن الشهرة السالبة تمثل قيمة متبقية والإعتراف بأصل ضريبي مؤجل يزيد من القيمة المسجلة للشهرة السالبة.

الإعتراف الأولي بأصل أو التزام

٣٣. هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الاعتراف الأولي بأصل، ألا وهي عندما يتم اقتطاع هبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة المسجلة للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقطوع من مبلغ الأصل القابل للإستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة المسجلة للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للإقترع. كذلك يمكن اعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق للإقترع. فتحت أي طريقة عرض تختارها المنشأة، فإنها لا تعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى في الفقرة ٢٢.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

٣٤. يجب أن يعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها.

٣٥. إن معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معايير الإعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقته قابلة للإقترع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المنشأة خسائر حديثة فإنها تعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقته، أو أكثر يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لاستخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة مقابلة. في مثل هذه الظروف، فإن الفقرة ٢٨ تتطلب الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به.

٣٦. تقوم المنشأة بأخذ المعايير التالية في الإعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي تستخدم مقابلة الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:

- أ- ما إذا كان لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقته تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي مدتها.
- ب- ما إذا كانت المنشأة ستحقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.
- ج- ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر.
- د- ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي (أنظر الفقرة ٣٠)

فقط إذا اكتسبت أرباح ضريبية كافية يمكن أن تستخدم التخفيضات ضدها. لذلك تعترف المنشأة بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقته قابلة للإقترع.

٢٨. إن من المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن مقابلة الانتفاع بفروق مؤقته قابلة للإقترع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقته كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تنعكس:

أ- في نفس الفترة المتوقع إنعكاس الفرق المؤقت القابل للإقترع فيها، أو

ب- في فترات تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تدويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

في مثل الظروف فإنه يعترف بالأصل الضريبي المؤجل بالفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقته القابلة للإقترع.

٢٩. عندما لا يكون هناك فروق ضريبية كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة فإنه يعترف بالأصل الضريبي إلى الحد الذي:

أ- من المحتمل أن يكون للمنشأة ربح ضريبي كاف يعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقته القابلة للإقترع (أو الفترات التي

تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنه التدوير بأثر رجعي أو مستقبلي). وعند التقييم إذا كانت

المنشأة ستحصل على أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية فإنها ستتجاهل المبالغ الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقته القابلة

الإقترع التي من المتوقع أن تنشأ في فترات مستقبلية، لأن الأصل الضريبي المؤجل الذي تنشأ عن هذه الفروق سيتطلب بنفسه أرباح

ضريبية مستقبلية لاستغلاله، أو

ب- تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمنشأة سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المناسبة.

٣٠. إن فرص التخطيط الضريبي هي أفعال تقوم بها المنشأة لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة

لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي، على سبيل المثال، لدى بعض دوائر الاختصاص الضريبية، يمكن أن يخلق أو يزداد

الربح الضريبي بواسطة:

أ- اختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الاستحقاق أو عند الاستلام.

ب- تأجيل المطالبة باقتطاعات محددة من الربح الضريبي.

ج- بيع، وربما إعادة استئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسن، و

د- بيع أصل يولد دخل غير خاضع للضريبة (مثل سندات الحكومة في بعض دوائر الاختصاص الضريبية) لغرض شراء

إستثمار آخر يولد دخلاً ضريبياً

أيما أدت فرص التخطيط الضريبي لتقديم الربح الضريبي من فترة متأخرة إلى فترة مبكرة، يبقى استخدام المعالجة المستقبلية للخسائر

الضريبية أو الخصم الضريبي يعتمد على وجود ربح ضريبي مستقبلي من موارد غير تلك التي سينشأ عنها فروق مؤقته مستقبلية.

٣١. عندما يكون للمنشأة خسائر حديثة فإنها تأخذ في الإعتبار الإرشادات في الفقرتين ٣٥ و٣٦.

الشهرة السالبة

٣٢. لا يسمح هذا المعيار بالإعتراف بأصل ضريبي مؤجل ناشئ عن

متوفرة للمنشأة وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن يستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

لا يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧. بتاريخ كل ميزانية عمومية تقوم المنشأة بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. وتعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال التحسن في ظروف الإيجار يمكن أن يجعل المنشأة قادرة على توليد ربح ضريبي ٣٤. وكمثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة بتاريخ اندماج الأعمال أو بعد ذلك (أنظر الفقرتين ٦٧ و٦٨).

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة

٣٨. تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المسجلة للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة (بشكل محدد حصة المنشأة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المسجلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة (والتي غالباً ما تكون التكلفة). تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل:

أ- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.

ب- تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين.

ج- تخفيض الاستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القابلة للاسترداد.

قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في القوائم المالية الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالاستثمار في القوائم المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تدرج الاستثمار في دفاترها بالتكلفة أو بمبلغ إعادة التقييم.

٣٩. يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

أ- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في وقت انعكاس الفرق المؤقت، و

ب- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور.

٤٠. بما أن المنشأة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح للمنشأة التابعة، فإنها قادرة على التحكم في توقيت انعكاس الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط عن الأرباح غير الموزعة ولكن كذلك عن أي فروق ترجمة عملات أجنبية).

إضافة لذلك فإنه من غير العملي غالباً تحديد مبلغ ضرائب الدخل التي يمكن أن تكون قابلة للدفع عندما تنعكس الفروق المؤقتة. لذلك عندما تقرر المنشأة الأم أن تلك الأرباح لن توزع في المستقبل المنظور، فإنها لا تعترف بالتزام ضريبي مؤجل. وتطبق نفس الإعتبارات على الإستثمارات في الفروع.

٤١. تستخدم المنشأة عملتها في المحاسبة عن الأصول والإلتزامات غير المالية للعمليات الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المنشأة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية). فعندما يتحدد الربح أو الخسارة الضريبية للعمليات الأجنبية (وبالتالي القاعدة الضريبية لأصولها والتزاماتها غير المالية) بالعملة الأجنبية فإن التغيرات في سعر العملة الأجنبية تؤدي إلى فروق مؤقتة. وبما أن هذه الفروق المؤقتة تعود لأصول والتزامات العملية الأجنبية، وليس إلى استثمار المنشأة معدة التقرير تعترف بالإلتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج (خضوعاً للفقرة ٢٤). ويجري إدراج الضريبة المؤجلة الناتجة في أو تحميلها على قائمة الدخل (أنظر الفقرة ٥٨).

٤٢. لا يتحكم المستثمر في المنشأة الزميلة ولا يستطيع عادة تحديد سياسة توزيع الأرباح. لذلك، في غياب اتفاق عدم توزيع أرباح المنشأة الزميلة في المستقبل المنظور، فإن المستثمر يعترف بالتزام ضريبي مؤجل ناشئ عن الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في المنشأة الزميلة. في بعض الحالات، قد لا يكون المستثمر قادراً على تحديد مبلغ الضريبة الدائن إذا استرد تكلفة الاستثمار بالمنشأة الزميلة ولكن يستطيع تحديد إن كانت ستساوي أو تزيد عن مبلغ الحد الأدنى، وفي مثل هذه الحالات فإن الإلتزام الضريبي المؤجل يقاس بذلك المبلغ.

٤٣. تتناول الإتفاقيه بين الشركاء في المشاريع المشتركة عادة تقاسم الأرباح وما إذا كانت القرارات في مثل هذه الأمور تتطلب اتفاق جميع الشركاء أو أغلبية محددة منهم. عندما يكون الشريك بالمشاركة قادر على التحكم بتقاسم الأرباح وأن هناك احتمال عدم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالتزام ضريبي مؤجل.

٤٤. على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك، فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن:

أ- ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور، و

ب- يتوفر ربح ضريبي يمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

٤٥. عند تحديد ما إذا كان يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع المتعلقة باستثماراتها في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة وحصصها في المشاريع المشتركة فإن المنشأة بالاعتبار الإرشادات المحددة في الفقرات (٨٢ إلى ١٣).

القياس

٤٦. يجب قياس الإلتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

٤٧. الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الإلتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

٤٨. يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنها. ولكن في بعض مناطق الاختصاص فإن إعلان معدلات الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبة) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف، يتم قياس الأصول والالتزامات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

استهلاك ضريبي	معدل الضريبة	الالتزام ضريبي
٣٠	٣٠٪	٩
متجمع		
متحصلات زيادة		
عن التكلفة	لا شيء	٥
المجموع		٩

٤٩. عندما تطبق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

٥٠. كما تم شرحه في الفقرة ٣، لا يحدد هذا المعيار متى أو كيف يجب أن تحاسب المنشأة عن التبعات الضريبية لأرباح الأسهم والتوزيعات الأخرى من قبل المنشأة معدة التقرير.

٥١. يجب أن نعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي تتوقع فيها المنشأة بتاريخ الميزانية العمومية، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها والتزاماتها.

٥٢. في بعض مناطق الاختصاص الضريبية، فإن الطريقة التي تسترد (تسد) فيها المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا من:

أ - معدل الضريبة الذي ينطبق عندما تسترد (تسد) المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام)، و

ب - القاعدة الضريبية للأصل (الالتزام).

٥٣. يجب عدم خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة. ٥٤. يتطلب التحديد الموثوق به للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس مخصصوم جدول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بشدة. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المنشآت، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول المؤجلة. الالتزامات الضريبية المؤجلة.

٥٥. يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الالتزام (ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

٥٦. يجب عدم خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

٥٧. يتطلب التحديد الموثوق به للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس مخصصوم جدول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت. وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بشدة. لذلك، فإن من غير المناسب طلب خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة. إن السماح بالخصم دون وجوب القيام به سيؤدي إلى أصول والتزامات ضريبية مؤجلة ليست قابلة للمقارنة بين المنشآت، لذلك لا يتطلب ولا يسمح هذا المعيار بخصم الأصول المؤجلة. الالتزامات الضريبية المؤجلة.

٥٨. يتم تحديد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى مبلغ الأصل أو الالتزام (ملاحظة: بموجب الفقرة ٦١، الضريبة المؤجلة الإضافية التي تنشأ عن إعادة التقييم تحمل إلى حقوق المالكين مباشرة).

المالكين مباشرة أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة. ٦٢. تتطلب أو تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإضافة بنود محددة إلى أو تحمليها على حساب حقوق المالكين مباشرة. من أمثلة هذه البنود ما يلي:

أ- تغيير في المبلغ المسجل ناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات (أنظر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، الممتلكات والمصانع والمعدات)، أو الإستثمارات طويلة الأجل (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون، المحاسبة عن الإستثمارات).

ب- تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المدورة الناتج أما عن تغيير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية).

ج- فروق صرف ناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية) و

د- مبالغ ناشئة عن الإعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة (أنظر الفقرة ٢٣).

٦٣. في ظروف استثنائية قد يكون من الصعب تحديد مبلغ الضريبة الجاري أو المؤجل الذي يعود لبنود أضيفت لحقوق المالكين أو حملت عليها. يمكن أن تكون هذه هي الحالة، على سبيل المثال عندما:

أ- تكون هناك معدلات تصاعدية لضريبة الدخل ويكون من المستحيل تحديد المعدل الذي فرض على جزء محدد من الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ب- يؤثر تغيير معدل الضريبة أو قواعدها على الأصل الضريبي أو الالتزام (ككل أو جزئياً) لبند كان في السابق حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين.

ج- تحدد المنشأة انه يجب الإعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو يجب عدم الإعتراف التام به ويعود الأصل الضريبي (بالكامل أو جزء منه) إلى بند كان قد حمل أو أضيف لحساب حقوق المالكين سابقاً.

في مثل هذه الحالات، يتم تحديد الضريبة الجارية والمؤجلة التي تعود لبنود تم تحمليها أو أخذها لحساب حقوق المالكين على أساس توزيع تناسبي معقول للضريبة الجارية والمؤجلة للمنشأة لدى السلطة الضريبية المختصة، أو بطريقة أخرى أكثر ملائمة للتوزيع في هذه الظروف.

٦٤. لا يحدد المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، الممتلكات والمصانع والمعدات، ما إذا كان يجب على المنشأة أن تحول كل سنة من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة مبلغ مساو للفرق بين الإستهلاك أو الإطفاء على الأصل المعاد تقييمه والإستهلاك أو الإطفاء على أساس تكلفة الأصل. ولكن إذا قامت المنشأة بالتحويل فيكون المبلغ المنقول صاف من الضريبة المؤجلة المتعلقة به. وتنطبق اعتبارات مشابهة على التحويل الذي يتم عند التخلص من بند الممتلكات والمصانع والمعدات أو الاستثمار (لاحظ المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون، المحاسبة عن الاستثمارات).

٦٥. عندما يعاد تقييم أصل لأغراض ضريبية وتعود إعادة التقييم هذه إلى إعادة تقييم محاسبية لفترة سابقة، أو لإعادة تقييم يتوقع ان تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب تحميل الآثار الضريبية لكل من إعادة تقييم الأصل وتعديل القاعدة الضريبية لحقوق المالكين أو إضافتها إليها في الفترات التي تحدث فيها. ولكن إذا كانت إعادة التقييم

المسجل وينطبق هذا حتى لو تم تحديد القيمة المسجلة على أساس الخصم، على سبيل المثال في حالة التزامات منافع التقاعد (أنظر المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر، تكاليف منافع التقاعد).

٥٦. يجب إعادة النظر بالمبلغ المسجل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي.

الإعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

٥٧. تتفق المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر مع المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه. إن الفقرات ٥٨ إلى ٦٨ تطبق هذا المبدأ.

قائمة الدخل

٥٨. يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

أ- العملية أو الحدث الذي يعترف به، في نفس الفترة أو فترة مختلفة، مباشرة في حقوق المالكين (أنظر الفقرات ٦١ إلى ٦٥). أو ب- اندماج أعمال بطريقة التملك (أنظر الفقرات ٦٦ إلى ٦٨).

٥٩. تنشأ معظم الإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل، والأمثلة التالية توضح ذلك:

أ- يتم استلام الفائدة والإتاوات أو إيراد الأسهم متأخرة وتدخل في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزمني بموجب المعيار المحاسبي الثامن عشر، الإيراد، ويتم شمولها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس نقدي، و

ب- تكاليف الموجودات غير الملموسة قد تمت رسملتها استناداً للمعيار المحاسبي الدولي ٣٨ "الموجودات غير الملموسة" ويتم إطفائها في قائمة الدخل إلا انه يتم اقتطاعها لأغراض الضريبة عند تكبدها.

٦٠. قد يتغير المبلغ المسجل للإلتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة حتى لو لم يكن هناك تغيير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال، مما يلي:

أ- التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها. ب- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة أو. ج- التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل ما عدا إلى الحد الذي تتعلق فيه بنود سبق وحملت إلى حقوق المالكين أو أخذت لها (أنظر الفقرة ٦٣).

البنود التي تضاف أو نحمل مباشرة إلى حقوق المالكين

٦١. يجب تحميل الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة لحقوق المالكين أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود لبنود حملت إلى حقوق

ومجمع الإطفاء بـ ٩ (يمثل إطفاء سنتين). ويعترف بالرصيد البالغ ١٨ كمصروف في قائمة الدخل. تبعاً لذلك، يتم تخفيض الشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى البالغ (٤١ و ٤١) التي كان يجب أن تسجل لو تم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل بمبلغ ٩٠ كأصل محدد بتاريخ اندماج الأعمال.

إذا زاد معدل الضريبة إلى ٤٠٪ تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ١٢٠ (٤٠ × ٣٠٠) ودخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل بمبلغ ١٢٠. وإذا انخفض معدل الضريبة إلى ٢٠٪ تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ٦٠ (٢٠ × ٣٠٠) ودخل ضريبي مؤجل بمبلغ ٦٠، وفي كلا الحالتين تقلل المنشأة تكلفة الشهرة بـ ٩٠ ومجمع الإطفاء بـ ٩٠ وتعترف بالرصيد البالغ ٨١ كمصروف في قائمة الدخل.

العرض

الأصول والالتزامات الضريبية

٦٩. يجب عرض الأصول والالتزامات الضريبية بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ويجب تمييز الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة من الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

٧٠. عندما تقوم المنشأة بالتمييز بين الأصول والالتزامات الجارية وغير الجارية في قوائمها المالية فإنها يجب أن لا تصنف الأصول (الالتزامات) الضريبية كأصول (التزامات) جارية.

المقاصة

٧١. يجب أن تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية، فقط إذا كانت المنشأة:

أ - صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها، و

ب - تنوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت.

٧٢. رغم أن الأصول والالتزامات الضريبية الجارية يعترف بها ونقاس بشكل منفصل إلا أنه يتم إجراء المقاصة بينها في الميزانية العمومية بناء على معايير مشابهة لتلك الموضوعة للأدوات المالية في المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض. يكون عادة للمنشأة حق مشروع في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ (صافي) واحد.

٧٣. في القوائم المالية الموحدة، يمكن إجراء مقاصة لأصل ضريبي جاري لإحدى المنشآت ضد التزام ضريبي جاري لمنشأة أخرى في المجموعة إذا، و فقط إذا، كان للمنشأة حق مشروع لدفع أو استلام مبلغ صافي وتنوي المنشأة أن تدفع أو تستلم هذا المبلغ الصافي أو تسترد الأصل وتسدد الالتزام معاً في نفس الوقت.

٧٤. يجب أن تجري المنشأة مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:

أ - كان للمنشأة حق مشروع لإجراء مقاصة للأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية الجارية، و

لأغراض ضريبية لا تعود لإعادة التقييم المحاسبية لفترة سابقة، أو إعادة تقييم من المتوقع أن تتم في فترة مستقبلية، فإنه يجب أن يعترف بالآثار الضريبية لتعديل القاعدة الضريبية في قائمة الدخل.

الضريبة المؤجلة الناشئة عن اندماج الأعمال

٦٦. كما تم شرحه في فقرة ١٩ وفقرة ٢٦ (ج)، يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في اندماج الأعمال بطريقة التملك. بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، إندماج الأعمال، تعترف المنشأة بأية أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي تفي بمعايير الاعتراف في الفقرة ٤٢) أو إلتزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والإلتزامات الضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والإلتزامات الضريبية على الشهرة أو الشهرة السالبة. ولكن بموجب الفقرة ١٥ (أ) والفقرة ٢٤ (أ)، لا تعترف المنشأة بالإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للاقتطاع لأغراض الضريبة) ولا الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة غير الخاضعة للضريبة والتي تعالج كدخل مؤجل.

٦٧. كنتيجة لاندماج الأعمال، فقد يصبح أمراً محتملاً لدى المنشأة المملوكة (الدامجة) استرداد الأصل الضريبي المؤجل الذي لم يعترف به قبل اندماج الأعمال. على سبيل المثال، فقد تستطيع المنشأة الدامجة الإستفادة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة ضد الأرباح الضريبية المستقبلية للمنشأة المدموجة. وفي هذه الحالة تعترف المنشأة الدامجة بأصل ضريبي مؤجل وتأخذ ذلك في الإعتبار في تحديد الشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك.

٦٨. عندما لا تعترف المنشأة الدامجة بالأصل الضريبي المؤجل للمنشأة المدموجة كأصل محدد بتاريخ الاندماج ولكن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لاحقاً في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الدامجة فإنه يتم الاعتراف بالدخل الضريبي المؤجل الناتج في قائمة الدخل، وإضافة لذلك على المنشأة الدامجة أن تقوم بـ:

أ - تعديل المبلغ الإجمالي المسجل للشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ التي كانت ستكون مسجلة لو تم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد بتاريخ إندماج الأعمال، و

ب - الاعتراف بالتخفيض في صافي المبلغ المسجل للشهرة كمصروف.

لكن لا تعترف المنشأة الدامجة بالشهرة السالبة أو تزيد مبلغها المسجل.

مثال:

تملكت منشأة ما منشأة تابعة لديها فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع بمبلغ ٣٠٠. كان معدل الضريبة بتاريخ التملك ٣٠٪ لم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ كأصل محدد عند تحديد الشهرة الناشئة عن التملك والبالغة ٥٠٠. تطفأ الشهرة على ٢٠ سنة. بعد عامين من التملك قدرت المنشأة أن من المحتمل توفر أرباح ضريبية مستقبلية كافية لإسترداد المنفعة من كامل الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع.

تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدرة ٩٠ (٣٠ × ٣٠٠) ، ودخل ضريبي مؤجل قدره ٠٩ في قائمة الدخل. كما تخفض تكلفة الشهرة بـ ٩٠

ج- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.

د- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

هـ- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و- مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

ز- مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة ٦٥، و

ح- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة لفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

٨١. يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

أ- أجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين، و

ب- مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

ج- شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكليين التاليين:

١- مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج

ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، أو.

٢- مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

د- شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

هـ- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للإقطاء، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية.

و- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالالتزامات ضريبية مؤجلة عنها (أنظر الفقرة ٣٩).

ز- بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:

١- مبلغ الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة.

٢- مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ح- بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى:

١- مكسب أو خسارة عدم الاستمرار، و

٢- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير

ب- كانت الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على:

١- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة، أو

٢- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الإلتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الإلتزامات معاً في نفس الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة.

٧٥. لتجنب الحاجة لوضع جداول مفصلة لتوقيت انعكاس كل فرق مؤقت، يتطلب هذا المعيار من المنشأة المقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل ضد الإلتزام الضريبي المؤجل لنفس الوحدة الضريبية إذا، فقط إذا، كانا يعودان لضرائب دخل مفروضة من نفس السلطة الضريبية الجارية وللمنشأة حق مشروع في المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية مع الإلتزامات الضريبية الجارية.

٧٦. في حالات نادرة قد يكون للمنشأة حق مشروع للمقاصة ونية للسداد بالصافي لبعض الفترات وليس الأخرى. في مثل هذه الظروف النادرة، قد يتطلب الأمر إعداد جداول مفصلة للتأكد بشكل موثوق فيما إذا كان الإلتزام الضريبي لمنشأة خاضعة للضريبة سينتج عنه زيادة في المدفوعات الضريبية في نفس الفترة التي سينتج عن الأصل الضريبي المؤجل لمنشأة أخرى خاضعة للضريبة تخفيض للمدفوعات من قبل تلك المنشأة الثانية الخاضعة للضريبة.

مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية

٧٧. يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في صلب قائمة الدخل.

فروق الصرف من الإلتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة

٧٨. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون، آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، الإعتراف بفروق صرف محددة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يجب أن تعرض في قائمة الدخل، لذلك عندما يعترف بفروق الصرف من الأصول أو الإلتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصروف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة.

٨٠. يمكن أن تضم مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي:

أ- مصروف (دخل) الضريبة الجاري

ب- أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.

فيما يلي مثال على تسوية معدة من خلال جمع التسويات المنفصلة لكل منطقة ضريبية على المستوى الوطني. تحت هذه الطريقة فإن تأثير الفروق بين معدل الضريبة المحلي على المنشأة معدة التقرير ومعدل الضريبة المحلي في المناطق الضريبية الأخرى لا يظهر كبنء مستقل في التسوية وقد تحتاج المنشأة إلى مناقشة تأثير التغيرات الهامة في معدلات الضريبة، أو مزيج الأرباح المكتسبة في المناطق الضريبية المختلفة، وذلك من أجل شرح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة كما هو مطلوب بالفقرة ٨١(د).

الربح المحاسبي	٢,٥٠٠	٣,٠٠٠
الضريبة بالمعدلات المحلية المطبقة		
على الأرباح في البلد	٧٠٠	٧٥٠
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقتطاع	٦٠	٣٠
لغايات الضريبة		
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٨٠

٨٦. متوسط معدل الضريبة الفعلي يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

٨٧. غالباً ما يكون من غير العملي احتساب مبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف به والناشئ عن الإستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة (أنظر الفقرة ٣٩)، لذلك يتطلب هذا المعيار من المنشأة الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة الأساسية ولا يتطلب الإفصاح عن الإلتزامات الضريبية المؤجلة. ومع هذا، عندما يكون عملياً يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن المبالغ غير المعترف بها للإلتزامات الضريبية المؤجلة لأن مستخدمي القوائم قد يجدون هذه المعلومات مفيدة.

٨٨. تفصح المنشأة عن أي مكاسب أو خسائر طارئة بموجب المعيار المحاسبي الدولي العاشر، الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية. يمكن أن تنشأ المكاسب والخسائر الطارئة، على سبيل المثال، عن خلافات قائمة مع السلطات الضريبية. وبشكل مشابه، فعند تغيير معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة أو الإعلان عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية، فإن المنشأة تفصح عن أي تأثير هام لهذه التغيرات على الأصول والإلتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة.

تاريخ التطبيق

٨٩. يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون ثاني (يناير) ١٩٩٨ أو بعد ذلك التاريخ. إذا قامت منشأة بتطبيق هذا المعيار على قوائم مالية تغطي الفترات التي تبدأ قبل ١ كانون ثاني ١٩٩٨ فعليها الإفصاح عن حقيقة تطبيق هذا المعيار بدلاً من المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، عن ضرائب الدخل المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

٩٠. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، عن ضرائب الدخل المصادق عليه في عام ١٩٧٩.

المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة. ٨٢. يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك، عندما:

أ- يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس الموجود من فروق ضريبية مؤقتة، و
ب- تكون المنشأة قد عانت من خسائر أما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٣. تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ كل بند غير عادي في صلب قائمة الدخل أو إيضاحات ملاحظات القوائم المالية. وعندما يتم هذا الإفصاح في إيضاحات القوائم، فإنه يتم الإفصاح عن مجموع مبلغ البنود غير العادية في صلب قائمة الدخل، صاف من أجمالي مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بها. ورغم أن مستخدمي القوائم المالية يمكن أن يجدوا الإفصاح عن المصروف (الدخل) المتعلق بكل بند غير عادي أمراً مفيداً، إلا أنه من الصعب أحياناً توزيع مصروف (دخل) الضريبة بين البنود، وتحت هذه الظروف يمكن الإفصاح عن مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية بشكل إجمالي.

٨٤. تساعد الإفصاحات المطلوبة في الفقرة ٨١(ج) مستخدمي القوائم المالية على فهم ما إذا كانت العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي غير عادية وكذلك لفهم العوامل الهامة التي يمكن أن تؤثر على تلك العلاقة في المستقبل. يمكن أن تتأثر العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي بعوامل مثل الدخل المعفي من الضريبة، والمصروفات غير القابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)، وتأثير الخسائر الضريبية وتأثير معدلات الضريبة الأجنبية.

٨٥. في شرح العلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة المعدل الضريبي المطبق الذي يعطي أفضل معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وغالباً ما يكون المعدل الأكثر معنى هو معدل الضريبة المحلي في البلد الذي تقيم فيه المنشأة، وذلك بتجميع المعدل المطبق للضرائب الوطنية مع المعدلات المطبقة على الضرائب المحلية المحسوبة على مستويات مماثلة تقريباً من الربح (الخسارة) الضريبية. ولكن بالنسبة لمنشأة تعمل تحت عدة مناطق اختصاص ضريبية، يمكن أن يكون من المفيد أكثر تجميع تسويات منفصلة باستخدام المعدل المحلي في كل منطقة اختصاص. المثال التالي يوضح كيف يؤثر اختيار معدل الضريبة المطبق على عرض التسوية الرقمية.

مثال يوضح فقرة رقم ٨٥

في عام ١٩٨٢ حققت منشأة ربح محاسبي في منطقتها الضريبية (البلد أ) ١٥٠٠ (٢٠٠٠ في ١٩٨١)، وفي البلد ب ١٥٠٠ (٥٠٠ في ١٩٨١). إن معدل الضريبة في البلد أ هو ٣٠٪ وفي البلد ب ٢٠٪. والمصروفات غير المقبولة للإقتطاع لغايات الضريبة ١٠٠ (٢٠٠ في ١٩٨١) في البلد أ. فيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

الربح المحاسبي	١٩٨١	١٩٨٢
الضريبة بالمعدل المحلي ٣٠٪	٧٥٠	٩٠٠
التأثير الضريبي للمصروفات غير المقبولة للإقتطاع للغايات الضريبية	٦٠	٣٠
تأثير معدلات الضريبة الأقل في البلد ب	(٥٠)	(١٥٠)
مصروف الضريبة	٧٦٠	٧٦٠

الفجوة بين الافصاح في المحاسبة والافصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي

ايناس عبد الله حسن

مدرس مساعد، كلية الحداثة الجامعة / قسم محاسبة

الملخص

وبما ان الوظيفة المحاسبية تطورت لتشمل وظيفة الابلاغ بعد ان كانت مقسمة بين كل من القياس والعرض فقط. اصبح القياس الان يعتبر احد العوامل المهمة لانجاح وظيفة الابلاغ وليس كوظيفة منفردة وقائمة بحد ذاتها. والابلاغ المحاسبي بدوره يعتمد على دقة وعدالة الافصاح باعتباره وسيلة اساسية لعرض المعلومات، وبهذا تحول الافصاح ليصبح اساس الوظيفة المحاسبية سواء كان ذلك بصورة مباشرة ام غير مباشرة.

وعليه فان التركيز على نجاح الافصاح في كل من المحاسبة والتدقيق اصبح عاملا مهما لانجاح الوظيفة المحاسبية من جهة ولتطوير المهنة من جهة اخرى.

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية العلاقة بين القوائم المالية وتقدير المدقق، فالمدقق يبدي رأيه حول مدى سلامة الافصاح المحاسبي ومدى تطابقه مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وهو يفصح عن رأيه هذا في تقريره وفقاً لادلة التدقيق المتعارف عليها.

مشكلة البحث

على الرغم من مرور اثنتي عشرة سنة على تأسيس مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، الا انه اصدر خلالها عدد محدود من القواعد المحاسبية وادلة التدقيق التي اذا ما قورنت بحاجة المهنة الفعلية نجد انها لا تلبي كافة المجالات. بل انها ايضا لا تتناسب فيما بينها، اذ نجد ان هناك اثنتي عشرة قاعدة محاسبية يقابلها اربعة ادلة تدقيق فقط. وعلى هذا الاساس يمكن تلخيص مشكلة البحث بالسؤال الاتي:

هل ان وجود مثل هذا التفاوت بين القواعد المحاسبية وادلة التدقيق لا يؤثر على امكانية التعاون بين كل من المحاسبة والتدقيق وبالتالي على درجة التقارب بينهما، وبالتحديد على الافصاح باعتباره اليوم يمثل اساس وظيفة الابلاغ؟

هدف البحث

يهدف البحث الى اظهار مدى التقارب في الافصاح بين كل من القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، وبما يخدم التعاون بين كل من المحاسبة والتدقيق لانجاح وظيفة الابلاغ.

ان تطور المحاسبة في الدول المتقدمة جاء مرتبطاً بتطور الهيئات المهنية فيها. والتي اولت بدورها اهتماماً كبيراً بالدراسات المحاسبية الخاصة بوضع قواعد محاسبية وادلة تدقيق لتنظيم المهنة. وعلى غرار ذلك فقد قامت العديد من الدول النامية ومنها العراق بدراسة هذه التجربة للعمل على انشاء هيئة مهنية متخصصة. وقد تحقق ذلك في العام ١٩٩٨، اذ تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي وتم منحه الصلاحيات اللازمة لاصدار قواعد محاسبية وادلة تدقيق خاصة وذلك وفقاً لمتطلبات مهنة المحاسبة في العراق. غير ان هذه القواعد والادلة الصادرة عن المجلس جاءت متفاوتة فيما بينها، مما قد يؤثر بدوره على نجاح وظيفة الابلاغ من جهة ومن ثم تطور مهنة المحاسبة من جهة اخرى. ومن هنا نشأت فكرة البحث في دراسة وتحليل القواعد والادلة الصادرة عن المجلس لاختبار مدى تقارب الافصاح بين كل من القواعد والادلة، والعمل على معالجة الاسباب المؤدية لوجود أي فجوة بينهما، وبما يخدم التعاون القائم بين كل من المحاسبة والتدقيق لزيادة أهمية المعلومات المحاسبية المقدمة لكافة الجهات المستفيدة.

المقدمة

مع انتعاش الاقتصاد العراقي وفتح المجال امام الشركات المساهمة، ازدادت أهمية المحاسبة واصبحت ضرورة لا بد منها لاستمرار التقدم الاقتصادي. وهذا يبدو واضحاً بصورة اكبر من خلال الدور الكبير الذي اضطلع به مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي في العام ١٩٨٨. اذ قام المجلس وعلى مر السنوات الاثنتي عشرة الماضية باصدار مجموعة من القواعد المحاسبية لتنظيم العمل المحاسبي بصورة اكثر دقة وشمول، كما اصدر عدد من ادلة التدقيق لارشاد المدقق في ادائه المهني. وعلى الرغم من ان هذه القواعد والادلة لا تحضى بالالزام الكافي لتطبيقها. وذلك على العكس من معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة في بعض الدول كالولايات المتحدة الامريكية والمانيا والمملكة المتحدة. الا ان هناك زيادة ملحوظة في الاهتمام الموجه نحو هذه القواعد والادلة مما يرجح تمتعها بالمستقبل القريب بمثل ذلك الالزام الواجب لتطبيقها.

غير ان ذلك لا يمنع من القول بأن هذه القواعد والادلة كانت قاصرة عن تغطية كافة الجوانب المحاسبية اللازم تغطيتها. اذ كانت محدودة ببعض الجوانب فقط. ومع انها كانت متطابقة على الاغلب مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية الا ان هذا لا يقف دون الاعتراف بالجهود المبذولة لاصدارها باعتبارها خطوة مهمة لتطوير المحاسبة بصورة عامة في العراق.

معلومات اضافية من اجل توسيع معرفة مستخدمى القوائم المحاسبية فهو يظهر الى جانب المعلومات المحاسبية المهمة التي نصت عليها القوانين المختصة معلومات محاسبية اخرى يعتقد بانها ضرورية لاكمال عملية الافصاح وجعلها اكثر نجاحاً .

٢ . مشكلة تحديد المعلومات التي سيتم الافصاح عنها (الاهمية النسبية)
اذ على الرغم من ان التوسع في الافصاح يلائم كثيراً الحاجة المتزايدة من المعلومات المحاسبية لكافة الجهات المستفيدة ، الا انه يرتبط بصورة مباشرة بالمعلومات التي من الضروري اظهارها للفائدة التي ينتظر ان تحققها لدى مستخدميها .

اذ ان الافصاح عن المعلومات الاضافية يتوقف على مدى سهولة او صعوبة فهم المعلومات الموجودة في القوائم المحاسبية او العطاء ، فاذا لم يستطع المستخدم فهم المعلومات التي تم ايصالها اليه فهذا يعني انه لم يتم ابلاغه بها . (١)

غير ان تحديد المعلومات المهمة للعمل على التوسع في الافصاح عنها يعد بحد ذاته مشكلة واجهت وتواجه المحاسبين منذ فترة طويلة ، فهناك اختلاف بين الجهات المستفيدة من حيث الادراك والفهم والقدرة على استخدام المعلومات المحاسبية والحاجة اليها . اذ يشير Flegm الى ان الموازنة بين احتياجات المستفيدين تعتبر من اولى التناقضات التي واجهت المحاسبة . (٢) ولهذا يمكن القول بان هذه المعلومة مهمة عندما يكون الافصاح عنها يحدث او من المتوقع ان يحدث تأثير على صنع القرار من قبل مستخدمى القوائم المحاسبية . (٣)

وهذا بدوره يقودنا للحديث عن مفهوم الاهمية النسبية . فالاهمية النسبية علاقة باهمية معلومة معينة لان هذه المعلومة تعتبر مهمة للمستخدمين عند صنعهم للقرار . ومن جهة اخرى فهي تساعد في تحديد كمية المعلومات المعروضة في القوائم المحاسبية والا فان كمية المعلومات كبيرة ، بحيث لا يمكن التعرف على المعلومات المهمة . (٤)

(١) Rogan Hussey, " communication financial information to Employees An Evaluation , " Certified Accountant, June, Vol.LXX11, No.3, 1980, P:154.

(٢) Eugene Flegm, Accounting paradoxes ,The C P A Journal, August 1997, p:3

(٣) _____ Related party Disclosures, March, Accountancy, Vol.II3, No.1208, 1994 April. P:133.

(٤) فيرون كام ترجمة د. رياض العبد الله ، نظرية محاسبية . دار الكتب للطباعة والنشر جامعة الموصل ، الموصل ، ٢٠٠٠ ، ص ٧٠٣ .

وعلى هذا الاساس فان المعلومات المحاسبية يجب ان تعامل كمورد له خصائص وتكاليف وقيمة فوجودها مرتبط بمفهوم الجدوى الاقتصادية ، كما وان ملائمة المعلومات للافصاح عنها مرتبط بمدى فهمها وصلاحياتها لاتخاذ القرارات فهي تتأثر بمجموعة من المتغيرات كمكانة المنشأة ومركزها المالي ، ومتطلبات الجهات الرسمية وقوة الاقتصاد القومي فضلاً عن خبرة ومهارة مستخدمى القوائم المحاسبية الى جانب خبرة وفهم المحاسب الذي يقوم باعدادها .

لهذا يمكن القول بان تحديد نوع الافصاح يرتبط اساساً بمفهوم الاهمية النسبية ومدى ادراك هذا المفهوم من قبل كل من المحاسب واولا والمستخدم

يمكن تحديد فرضية اساسية للبحث تتمثل بوجود فجوة في الافصاح بين كل من القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

ولتسهيل اختبار الفرضية الاساسية للبحث سيتم مناقشتها من خلال الفرضيتين الفرعيتين الاتيتين:

١ . ان الافصاح في تقرير المدقق وفقاً لادلة التدقيق لا يأتي مكملاً للافصاح في القوائم المحاسبية وفقاً للقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

٢ . ان مسؤولية المدقق وفقاً لادلة التدقيق تجاه الافصاح اقل من مسؤولية المحاسب وفقاً للقواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

منهج البحث

سيتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال دراسة وتحليل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي وذلك في ضوء الدراسات والبحوث العلمية المتوفرة .

اولاً:- الافصاح - العرض - الابلاغ .

ربما لا بد اولاً من دراسة بعض المفاهيم وتحديد ما هو المقصود منها لتكون بداية صحيحة على الرغم من كونها بداية تقليدية ، الا انها ضرورية في عرض هذا . اذ كثيراً ما تستخدم المصطلحات الثلاثة للتعبير عن شئ واحد ، غير ان الفصل بين هذه المصطلحات ضرورة لا بد منها خاصة في ظل اعتبار وظيفة الابلاغ غاية في المحاسبة ، وهذه الغاية تتحقق من خلال وسيلة اساسية هي العرض المتمثل بالتقارير المحاسبية . وهنا يعتبر الافصاح الاداة الرئيسية التي يتم من خلالها عرض البيانات في التقارير المحاسبية تمهيداً لتوصيلها الى كافة الجهات المستفيدة .

والكلام عن الافصاح يقودنا الى ضرورة توضيح بعض النقاط التي يمكن - لاغراض مناقشة الموضوع من كافة جوانبه - تحديدها بالاتي:

١ . انواع الافصاح

هناك عدة انواع للافصاح تتمثل بـ:

أ . الافصاح الكافي (الوقائي) ويتضمن هذا النوع الافصاح عن الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل مستخدمى القوائم المحاسبية .

ب . الافصاح الكامل ويشمل الافصاح عن كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه اظهار معلومات بكميات كبيرة مما يؤدي الى اغراق مستخدمى القوائم المحاسبية بمعلومات قد لا يكونوا بحاجة اليها .

ج . الافصاح العادل ويتمثل بالافصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصول نفس القدر منها الى كافة المستفيدين دون وجود تحيز الى جهة معينة من خلال استخدام اسلوب او مصطلحات سهلة الفهم من قبل الجهات المستفيدة .

د . الافصاح الالزامي ويضم الافصاح هنا وفقاً لما نصت عليه القوانين المختصة وذلك قد يكون على حساب معلومات اخرى ربما تكون مهمة الا ان القوانين المختصة لم توليها الاهتمام الكافي لاطهارها .

هـ . الافصاح الاعلامي (التتقيفي) ويتضمن هذا النوع الافصاح عن

ثانياً. بما يسهل من عملية تحديد نوع الإفصاح من جهة ومن ثم حجم او كمية المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها من جهة اخرى .

٣ طرق الإفصاح

بعد ان يتم تحديد نوع الإفصاح ، يأتي دور تحديد الطرق الملائمة، لذلك النوع . ويمكن القول ان هناك عدة طرق للإفصاح تتمثل بـ (١)
أ. القوائم المحاسبية .
ب. الملاحظات الهامشية .
ج. الجداول الملحقة .
د. المعلومات الوصفية في صلب القوائم المحاسبية (بشكل مختصر).

ونظراً لظهور فرضية كفاءة السوق فقد ازدادت أهمية الإفصاح بشكل كبير ، اذ بدونها لن يكون هناك من يولي الاهتمام للقوائم المحاسبية والمعلومات الاضافية الاخرى التي تم الإفصاح عنها باستخدام طرق الإفصاح المختلفة ، ولهذا فان هذه الفرضية قد كفلت التطور السريع لطرق الإفصاح فضلاً عن الأهمية .

ومن خلال ما تقدم يمكن الإشارة هنا الى ان هذا التطور بدأ باعتبار تقرير الدقق احد طرق الإفصاح . وهذا بدوره سيفتح المجال امام التدقيق للتطور جنباً الى جنب مع المحاسبة . (٢)

وبناءً على ذلك فان الإفصاح سيكون احد المبادئ الاساسية التي يلتزم بها الدقق التزاماً مهنياً لنقل الصورة الحقيقية للمنشأة الى كل من يهيمه الامر وهو في طريقه الى الإبلاغ عن المشروع . (٣)

- (١) الدون س . هندريكسن ، ترجمة د. كمال خليفة أبو زيد ، النظرية المحاسبية ، بدون دار نشر ، الاسكندرية ، ١٩٩٠ ، ص ٧٩٧ .
- (٢) مصدر سابق ، ص ٧٨٣ .
- (٣) د. الفونس ميخائيل سخرون ، موقف المحاسبة والمراجعة من التصرفات القانونية البرمجة بين العملاء والمنشأة ، مجلة الادارة ، المجلد ٢٩ ، عدد ٤ ، ابريل ١٩٩٧ ، ص ٣٣ .

ثانياً: الإفصاح في المحاسبة في ظل القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .
سيتم تناول الإفصاح في المحاسبة في ظل القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي من خلال الاجابة على السؤال الاتي:

مالذي يجب ان يفصح عنه؟

للجابة على هذا السؤال بصورة عامة يمكن تحديد اربعة جوانب اساسية يتم من خلالها الإفصاح في التقارير المحاسبية .

١. البيانات الكمية (المالية).

يمكن تحديد ثلاث مجالات اساسية يتم من خلالها الإفصاح عن البيانات الكمية ممثلة بالميزانية وقائمة الدخل وكشف التدفقات النقدية . اذ يتم تضمين القوائم الثلاثة بارقام تعبر عن مبالغ فعلية او تقديرية (كشفت التدفقات النقدية) نتيجة الاحداث المالية التي قامت بها المنشأة او من المتوقع ان تقوم بها وهي غالباً ما تكون بيانات مالية . والملاحظ ان هذا الجانب من الإفصاح يلقى استجابة دائمة من قبل المستفيدين .

اما بالنسبة للبيانات المالية التقديرية فهناك حالات من عدم التأكيد التي ترتبط بتحديد هذه البيانات او بالإفصاح عنها . وقد اولت القواعد المحاسبية الاهتمام الكافي بهذه البيانات سواء ما كان منها متعلق بالنسبة الحالية او بفترة مقبلة وذلك من خلال الآتي:

- القاعدة المحاسبية رقم (٢) تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطات المتعلقة بها .
- الفقرة ١٤: تقدير المصاريف المتوقعة لانتهاء المشروع .
- القاعدة المحاسبية رقم (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية .
- الفقرة ٢٠: الإفصاح عن التوقعات المستقبلية لنشاط المشروع .
- القاعدة المحاسبية رقم (٩) الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة .
- الفقرة ٥: عمل تخصيص بالاحتمالات الطارئة .
- الفقرة ٧: لا بد من قيام الادارة بتقدير نتائج الاحتمالات الطارئة والائثار المترتبة عليها ، وذلك في ضوء المعلومات المتوفرة لغاية التاريخ المعتمد للمصادقة واصدار البيانات المالية .
- الفقرة ٩ : الاعتراف بالخسائر المتوقع حدوثها كأعباء في كشف الدخل وذلك في حالة توفر شرط امكانية التقدير المعقول لقيمة الخسارة الطارئة .
- الفقرة ١٠: الإفصاح عن اية خسارة محتملة تفوق الحد المقرر في البيانات المالية .

٢. المعلومات غير الكمية (غير المالية) .

ويتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل وصفي من شأنه ان يزيد من فهم المستخدم وثقته بالارقام (المبالغ النقدية) الظاهرة ، في القوائم المحاسبية / اذ ان هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالبيانات الكمية ويتم الإفصاح عنها من خلال القوائم المحاسبية الرئيسية او من خلال قوائم ملحقة او الملاحظات الهامشية فضلاً عن تقرير الادارة . ويمكن القول ان مثل هذا الإفصاح قد ظهر في كل من القواعد المحاسبية الاتية+:

- القاعدة المحاسبية رقم (٢) تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطات المتعلقة بها " الإفصاح عن المعلومات الخاصة باطفاء نفقات الابحاث والتطوير واعطاء وصف عام عن المشروع والمرحلة التي توصل اليها ، مع تقدير المصاريف المتوقعة لانهاية فضلاً عن تحديد رصيد تكاليف البحث والتطوير غير المطفئة اذا وجد ليمكن المستخدم من تقييم أهمية تلك النشاطات التي تقوم بها المنشأة بالمقارنة مع المنشآت الاخرى ومع نشاطات المنشأة ذاتها" .
- القاعدة المحاسبية رقم (٣) رسملة نفقات الاقتراض .
- " الإفصاح عن اثر رسملة نفقات الاقتراض ، والفرق بين نفقات الاقتراض لاغراض الضريبة ولاغراض التقارير المحاسبية ، فضلاً عن كيفية احتسابها ومكوناتها ومعدل الرسملة" .
- القاعدة المحاسبية رقم (٤) المحاسبة لاثار التغيير باسعار العملة الاجنبية " الإفصاح عن اضافات فروقات اسعار التحويل لتكلفة موجود معين ، والطرق والاسعار المستخدمة وصافي فروق اسعار التحويل المسجلة ضمن حقوق المساهمين" .
- القاعدة المحاسبية رقم (٥) المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية .
- " الإفصاح عن الخزين بصورة تحليلية حسب الفئات الرئيسية والمجموعات السلعية المهمة ، كما يتم الفصل بين الخزين من البضائع المستوردة والمنتجة محلياً . واذا كان عمر الخزين عاملاً مؤثراً في تقدير قيمته فيتم الإفصاح عن الخزين حسب مستويات الاعمار" .

(١) Steren Lilien et al, Accounting changes :successful versus unsuccessful firms, The Accounting review ,Vol. LXIII, No.4,October,1988, p:643.

(٢) Hugo Nurnberg, Annual and interim Financial Reporting of changes in Accounting Estimates, Accounting Horizons, september, 1988,p:23.

” الإفصاح عن اية بنود او فقرات غير اعتيادية يتضمنها الخزين فضلاً عن اية حقوق او التزامات او رهون من شأنها ان تقيد ملكية الخزين”.

القاعدة المحاسبية رقم (٧) كشف التدفق النقدي .

” الإفصاح عن مبلغ الارصدة المهمة للنقد التي تمتلكها لكنها غير متيسرة للاستخدام من قبل الجماعة ، واية معلومات اضافية تكون ملائمة لمستخدمي البيانات لفهم المركز المالي وسيولة

القاعدة المحاسبية رقم (٢) تكاليف البحث والتطوير ومعالجة الاحتياطات المتعلقة بها .

” الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في احتساب تكاليف البحث والتطوير فضلاً عن الاساس المتبع لاطفاء الرصيد المتبقي”.

القاعدة المحاسبية رقم (٥) المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية .

” الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في تقويم بضاعة اخر المدة ، وعن أي تغيير في هذه السياسات للفترة المحاسبية الحالية عن الفترة السابقة ، مع بيان اسباب هذا التغيير واثره على دخل الفترة الحالية مع اية اضافات ضرورية اخرى”.

القاعدة المحاسبية رقم (٦) الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية .

ويلاحظ بان المجلس قد خصص هذه القاعدة بالكامل للإفصاح عن السياسات المحاسبية ” الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية التي استخدمت في اعداد البيانات المالية والتغيرات الجارية عليها ويتم ذلك من خلال مجموعة من المعايير متمثلة بالمتطلبات القانونية، فرض الاستمرار ، اساس الثبات ، مبدأ الحيطة والحذر، اتباع نفس الاسلوب في عرض المعلومات بين السنوات”.

القاعدة المحاسبية رقم (٧) كشف التدفق النقدي .

” الإفصاح عن السياسات التي تتبعها في تحديد تركيبة النقد ومكافئه” القاعدة المحاسبية رقم (١٠) الإفصاح عن البيانات للمصارف والمنشآت المالية المماثلة .

” الإفصاح عن السياسات المستخدمة في اعداد البيانات المالية والتي تعالج كل من الإيرادات والمصروفات، الاستثمارات والاوراق المالية فضلاً عن الاحداث التي تؤدي الى نشوء موجودات ومتطلبات وتميزها عن تلك التي تؤدي الى نشوء ارتباطات مالية”.

القاعدة المحاسبية رقم (١١) المحاسبة في النشاط الزراعي .

” الإفصاح عن السياسات المعتمدة في تقييم الموجودات من الحيوانات”

٤ . المعلومات التي تخص الفترة اللاحقة .

بصورة عامة هناك ثلاثة انواع من الاحداث اللاحقة التي تحدث بعد تاريخ اعداد القوائم المحاسبية وقبل اكتمال التقارير المحاسبية واعتمادها من قبل المستفيدين وهي: (١)

أ . الاحداث التي تؤثر مباشرة على المبالغ الظاهرة في القوائم المحاسبية .

ب . الاحداث التي تؤثر على استمرار التعبير الصادق لقيم الميزانية ، او العلاقات بين اصحاب الحقوق ، او تؤثر بصورة جوهرية على فائدة تقارير السنوات السابقة في استخدامها كاساس للتنبؤ في السنة الجارية .

+ لمزيد من الاطلاع راجع المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، نقابة المحاسبين والمدققين، كانون الاول، ١٩٩١، ص ١ - ٩٧ .

المنشأة كتسهيلات الاقتراض للنشاطات التشغيلية والمبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية من مختلف الانشطة فضلاً عن المبالغ المتجمعة للتدفقات النقدية المتمثلة بالزيادة في الطاقة التشغيلية عن تلك المستخدمة في المحافظة عليها واخيراً التدفقات القادمة من الفروع”.

القاعدة المحاسبية رقم (٨) المعلومات التي تعكس اثار التغيير بالاسعار .

” الإفصاح عن التعديلات والقيم المعدلة التي تبين اثر التغيير على الاندثارات وتكلفة المبيعات ومن ثم تحديد اثرها على الربح، مع وصف لكيفية الاحتساب والمعدلات المستخدمة”.

” الإفصاح عن اثر استخدام طريقة الكلفة الحالية”.

القاعدة المحاسبية رقم (١٠) الإفصاح في البيانات للمصارف والمنشآت المالية المماثلة .

” الإفصاح عن الارتباطات المالية والدعاوى القضائية المقامة ضد المصرف او لصالحه والافصاح عن العلاقة او المعاملات مع الجهات القريبة”

القاعدة المحاسبية رقم (١٢) الارباح والخسائر الرأسمالية .

” الإفصاح في تقرير الادارة عن مصادر تحقق الارباح والخسائر الرأسمالية”.

٣ . التوضيحات المحاسبية

ويبين هذا الجانب السياسات المحاسبية فضلاً عن التغيرات المحاسبية سواء كانت بالنسبة للسياسات المحاسبية ام للتقديرات المحاسبية .

وعلى الرغم من أهمية الإفصاح عن مثل هذه التغيرات الا انها تعتبر سلاح ذو حدين . فهو من جهة يخدم المستفيد في التعرف على وجود هذه التغيرات وما لذلك من فائدة في التعرف على اثرها في تغيير الدخل فضلاً عن ان زيادة الإفصاح عن هذه التغيرات يحد من قدرة الادارة على استخدامها باتجاه يجعل من المعلومات المحاسبية مضللة لمستخدمي القرارات. (١)

اما من الجهة الاخرى فهو يقلل الثقة العامة في القوائم المحاسبية وربما يقلل من استخدامها. (٢)

ويمكن تحديد القواعد المحاسبية الاتية:

القاعدة المحاسبية رقم (١) قياس نتيجة النشاط لعقود الانشاء .

” الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة لمحاسبة عقود الانشاء ، وتحديد قيمة الاثار الناجمة عن التغيير واسبابه”.

(١) إيدون س. هندريكسن ، مصدر سابق ، ص ص ٥٧٧-٧٧٦

ج. الاحداث التي قد تؤثر على العمليات ، او القيم المستقبلية بدرجة مهمة .
وفي كل الاحوال لابد للمدقق من ان يثبت استقلال رأيه وذلك انطلاقاً من ان الاستفادة من المعلومات يتأثر بمصدرها، اذ اكدت العديد من الدراسات بان هناك علاقة بين ادراك استقلال المدقق وبين اعتماد المستفيدين على تقريره لزيادة الثقة بالقوائم المحاسبية واستخدامها في صنع القرارات المالية. (٣)

وبناءً على ما تقدم سيتم تناول الافصاح في التدقيق من خلال الاجابة على الاسئلة الاتية:

١. كيف يتمكن المدقق من اثبات خلو البيانات المالية من الاخطاء او الغش؟.

٢. ماهو موقف المدقق تجاه المعلومات الوصفية؟.

٣. هل تخضع التوضيحات المحاسبية للتدقيق؟.

٤. ما هي مسؤولية المدقق تجاه الاحداث اللاحقة؟.

١. كيف يتمكن المدقق من اثبات خلو البيانات المالية من الاخطاء او الغش؟.

انطلاقاً من هدف التدقيق لابد ان يكون للمدقق مسؤولية كبيرة في الكشف عن الاخطاء او الغش وتأييد كون البيانات المالية خالية منها، الا ان الكشف عن الاخطاء او الغش ليس بالمهمة السهلة كما يتصور البعض ، بل انها تحتاج الى قدرات مهنية عالية ترتبط بالتعليم والممارسة والتدريب التي يكون لها دور مهم في تسهيل اعداد برنامج التدقيق فضلاً عن دور ادلة التدقيق في ارشاد المدقق اثناء تنفيذه لهذا البرنامج .

ولهذا فان تناول ادلة التدقيق لهذا الجانب يعتبر امر مهم لتنظيم عملية التدقيق . ومن خلال دراسة ادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي يمكن ملاحظة الاتي +:

(١) Abdullah Zaid, could Auditing Standards Be Based on Society's Values ? Omar , Journal of Business Ethics 16:1185-2000 .1997,p:1186.

(٢) Accounting paradoxes , OP-Cit , P:10.

(3) could Auditing, OP-Cit ,P:1187.

+ المزيد من الاطلاع يمكن مراجعة ادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي، ص ١-٤٥ .

دليل التدقيق رقم (٢) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية.

اذ يوضح هذا الدليل انواع الاراء التي يمكن من خلالها بيان افصاح المدقق في تقريره ، وعليه يمكن تحديد مجموعة من المقومات اللازمة للتأكد من صحة البيانات المالية من حيث مدى الالتزام بالمبادئ والسياسات المحاسبية المقبولة والانظمة والقوانين المرعية في اعدادها والمساهمة في جرد الخزين والتأكد من قوة وسلامة أنظمة الرقابة الداخلية والافصاح عن ذلك وفق الرأي الذي يراه مناسباً .

دليل التدقيق رقم (٣) المعايير الاساسية للتدقيق .

هناك مجموعة من الاختبارات الجوهرية التي يتم من خلالها الافصاح عن صحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي في كل من الميزانية وقائمة الدخل وكشف التدفقات النقدية والمتمثلة بفحص

ج. الاحداث التي قد تؤثر على العمليات ، او القيم المستقبلية بدرجة مهمة .

وعلى الرغم من ان الافصاح عن الانواع الثلاثة مهم لتقديم افضل المعلومات لمتخذي القرارات ، الا انه وكما هو معروف فان الافصاح يخضع لمعيار الكلفة-المنفعة ولهذا يتم الاقتصاري في الافصاح عن الاحداث من النوع الاول نظراً لتأثيرها المباشر على الارقام الظاهرة وكذلك لان الافصاح عن الاحداث من النوع الثاني لن يظهر أي تعديل على تقارير السنة الحالية . كما ان الافصاح عن النوع الثالث من الاحداث قد يحدث ارباكاً بسبب ارتباطه بناحية تنبؤية .

وقد تم تناول الافصاح عن هذه المعلومات من خلال القواعد المحاسبية الاتية:

القاعدة المحاسبية رقم (٥) المحاسبة عن الخزين وتقويمه وعرضه في البيانات المالية .

" يجب الافصاح عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة والتي من شأنها ان تؤثر على وضعية او قيمة المخزون".

القاعدة المحاسبية رقم (٦) الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية .

" يجب الافصاح عن الاحداث المهمة التي تقع بين تاريخ الميزانية العامة وتاريخ الانتهاء من اعداد البيانات المالية مع بيان اثرها القيمي على نتائج السنة الحالية او اللاحقة".

القاعدة المحاسبية رقم (٩) الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة .

من الملاحظ بان المجلس قد خصص القاعدة رقم ٩ بالكامل لظواهر الاحتمالات الطارئة التي قد تحدث بعد تاريخ الميزانية والتي يجب الافصاح عنها من خلال:

"الافصاح عن طبيعة الاحتمالات الطارئة وعن العوامل الغامضة التي قد تؤثر على النتائج المقبلة وتقدير الاثر المالي او الاشارة اليه وذلك بعد التوصل لذلك التقدير ، وتحديد قيمة الالتزامات والضمانات القائمة حتى ولو كانت امكانية حدوث الخسارة بعيدة . والافصاح عن قيمة الربح الطارئ اذا كان من المرجح الحصول عليه ويجب مراعاة عدم التضليل بالنسبة لامكانية تحقيقه فضلاً عن الافصاح عن احتمالية توقف جزء او كامل نشاط المنشأة عن الاستمرار في حالة وجود ما يشير لذلك".

والجدير بالذكر ان القواعد المحاسبية قد ركزت على الافصاح الكافي واشارة في نقاط محددة الى الافصاح العادل .

ثالثاً: الافصاح في التدقيق في ظل أدلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي .

على الرغم من اختلاف ادلة التدقيق المعتمدة بين الدول . الا ان هناك اتفاق حول وجود بعض المفاهيم في التدقيق كالصدق والاستقلال والعدالة والموضوعية والامانة او الاستقامة . والاختلاف

ينشأ في فهم او تفسير هذه المفاهيم وفق الاعتقاد السائد لدى المجتمع. (١)

وقد تتأثر مسؤولية المدقق بتفسير هذه المفاهيم ، غير ان هناك اتفاق حول تعلق هذه المسؤولية بالكشف عن البيانات المالية غير الصحيحة وبالتالي توفير تأكيد معقول وليس مطلق بخلوها من الاخطاء او الغش. (٢)

تفاصيل العمليات والارصدة وتحليل النسب والاتجاهات الهامة. الافصاح عن رأيه " تعبير الايضاحات المرفقة عن كافة المواضيع الهامة التي يتوجب عرضها في البيانات المالية".

و عند اكتشاف المدقق للاخطاء او الغش عليه مراعاة متطلبات الافصاح المهنية. وهذه المتطلبات وفق قواعد السلوك المهني الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين عام ١٩٨٣ تتمثل بالآتي ++:

المادة (١١) : "اذا اكتشف المدقق اخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت مدقة من قبله او من قبل مدقق اخر وعندما يكون لهذه الاخطاء اثر على صحة البيانات المالية التي يقوم بكتابة تقريره عنها فان عليه التحفظ في تقريره مع احاطة كافة الجهات المستفيدة من القوائم المالية علماً بذلك".

دليل التدقيق رقم (٤) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية. ويتم من خلال هذا الدليل التأكد من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية وبالتالي ظهور دور الاهمية النسبية في عملية التدقيق لتسهيل هذه العملية وفي نفس الوقت التأكد من صحة البيانات المالية لتقليل مخاطر التدقيق سواء كانت مخاطر ضمنية ، مخاطر رقابية او مخاطر اكتشاف ، اذ ان قيام المدقق باعطاء رأي عن بيانات مالية قد تكون محرفة بدرجة جسيمة يعرضه الى المسائلة القانونية.

اما بالنسبة للبيانات المالية التقديرية فلم تظهر ادلة التدقيق الاهتمام الذي اولته القواعد المحاسبية. واقتصر الامر على توضيح بسيط في دليل التدقيق رقم (٢) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية ، وذلك فيما يتعلق بحالات عدم التأكد .

الفقرة ٣٠- النقطة ب- يجوز للمدقق التحفظ عند الافصاح عن رأيه في الحالات التي تنطوي على وقائع غامضة لا يمكن تقرير اثرها بصورة معقولة في تاريخ اعداد التقرير .

++ قواعد السلوك المهني، نقابة المحاسبين والمدققين، ١٩٨٣، ص ١٠.

وهو بهذا لم يظهر الاجراءات اللازمة للتأكد من صحة التقديرات المحاسبية سواء ما كان منها مرتبط بفترة حالية او مستقبلية . كما انه لم يظهر المقصود بالوقائع الغامضة والفترة التي ترتبط بها .

وعلى هذا الاساس يمكن القول بأن الافصاح في التدقيق لم يأتي مكملاً للافصاح في المحاسبة وبالتحديد في مجال البيانات المالية التقديرية اذ وعلى الرغم من الاهتمام الواضح لادلة التدقيق في الافصاح عن البيانات المالية الفعلية الا ان هناك قصور واضح في مجال البيانات المالية التقديرية التي تخص الفترة الحالية او المستقبلية بما يستدعي وجود دليل تدقيق خاص للافصاح عن صحة التقديرات المحاسبية الحالية او المستقبلية . فوجود هذا النوع من المعلومات المحاسبية يتطلب معه ضرورة وجود تأييد بمدى صحتها لامكانية الاعتماد عليها والثقة فيها عند اتخاذ القرارات المالية .

٣. ماهو موقف المدقق تجاه المعلومات الوصفية؟

يمكن توضيح الاجابة على السؤال السابق من خلال استعراض دليل التدقيق رقم (٢) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية:

الفقرة ١٩ - النقطة أ: على المدقق التأكد من ان اعداد البيانات المالية تم وفقاً لسياسات محاسبية مقبولة ومطبقة بصورة مماثلة للسنة السابقة .

النقطة هـ: التأكد من ان أي تغير في المبادئ المحاسبية او في طريقة تطبيقها ونتائج ذلك محدد وموضح في البيانات المالية .

الفقرة ٢٢- النقطة ب: يجوز للمدقق ان يتحفظ عند الافصاح عن رأيه اذا

ما كان هناك عدم التزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة وعدم ثبات في استخدام هذه المبادئ .

الفقرة ٢٩-النقطة ٣: على المدقق ان يبدي رأيه حول تغيير مبدأ محاسبي بمبدأ محاسبي اخر مقبول .

والملاحظ مما تقدم بان دليل التدقيق رقم ٢ ورغم احاطته بكافة متطلبات الافصاح الخاصة بتقرير المدقق حول السياسات المحاسبية والتغييرات فيها الا انه اهمل الافصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية فضلاً عن الاثار المترتبة على تغيير كل من السياسات والتقديرات المحاسبية وما يرتبط بذلك من وجود تعديلات في البيانات المالية .

ومع ان دليل التدقيق رقم (٢) قد اشار في الملحق (٦) عن رأي المدقق تجاه الاخطاء المادية التي تؤثر على الوضع المالي ونتائج الاعمال مما قد يدفعه لتترك فترة زمنية للادارة لاتخاذ اجراءاتها في تعديل البيانات المالية ليتسنى له ابداء رأيه حولها. الا ان ذلك برأينا غير كاف ولا يتضمن اجراءات واضحة ومباشرة حول الافصاح عن اثر هذه التعديلات .

* لمزيد من المعلومات يمكن مراجعة ادلة المراجعة الدولية ، ترجمة مجمع المحاسبين القانونيين العربي ، ص ٢٣٨ .

وبناءً على ذلك فان الافصاح في التدقيق لم يأت مكملاً للافصاح المحاسبية عن التوضيحات المحاسبية وبالتحديد فيما يتعلق بالافصاح عن التغيير في التقديرات المحاسبية والتعديلات المرتبطة بالتغييرات المحاسبية .

٤. ماهي مسؤولية المدقق تجاه الأحداث اللاحقة؟.

يمكن تحديد مسؤولية المدقق تجاه الاحداث اللاحقة من خلال دليل التدقيق رقم (١) مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة. وتجد الاشارة هنا الى ان المجلس قد خصص هذا الدليل مع مراعاة ما جاء في القاعدة المحاسبية رقم (٩) الاحتمالات الطارئة والاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العامة .

ولابد من توضيح نقطة مهمة في هذا المجال ، تتعلق بالفترة التي ترتبط بها هذه الاحداث ، اذ ميز المجلس وفقاً لذلك بين نوعين من الاحداث اللاحقة .

أ. احداث لاحقة تقع بين تاريخ اعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق .

ب. احداث لاحقة تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اصدار البيانات المالية .

ومن خلال ذلك فقد حدد المجلس مسؤولية المدقق عن الاحداث من النوع أ. اما بالنسبة للاحداث من النوع ب. فقد تقرر عدم مسؤولية المدقق تجاهها ، واعتبر الادارة هي المسؤولة عن هذا النوع من الاحداث فضلاً عن كونها مسؤولة عن تبليغ المدقق بها .

اما فيما يتعلق بالافصاح عن الاحداث اللاحقة من حيث تأثيرها على البيانات المالية فقد اوضح المجلس صراحة في كل من الفقرات

- ب . المعلومات الوصفية المعروضة في الكشوفات الملحقه او الملاحظات الهامشية او في متن القوائم المحاسبية .
- ج . التغيير في التقديرات المحاسبية .
- د . التعديلات المرتبطة بالتغييرات المحاسبية سواء ما يتعلق منها بالسياسات ام بالتقديرات المحاسبية .
- هـ . الاحداث اللاحقة التي تقع بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ اصدار البيانات المالية واعتمادها .
- ٣ . ان مسؤولية التدقيق تجاه الافصاح اقل من مسؤولية المحاسبة اذ ان اعتماد ادلة التدقيق الصادرة عن المجلس للافصاح العادل في تقرير المدقق غير كاف لظهور مسؤولية المدقق تجاه التحقق من صحة البيانات المالية، ومن توفير معلومات اخرى تساعد متخذي القرارات المالية خاصة مع وجود اعتبار سائد بعدم اعتماد البيانات المالية بدون تقرير المدقق .

ثانياً- المصادر الأجنبية

- 1- Eugene flegm , Accounting paradoxes , The CPA Journal, August ,1997.
- 2- Hugo Nurnberg, Annual and Interim financial Reporting of changes in Accounting Estimates, Accounting Horizons , September,1988.
- 3-Omar Abdullah Zaid, could Auditing standards Be Basedon Society's values? , Journal of Business Ethics , 16,1997.
- 4-Rogen Hussey , Communication Financial information to Employees An Evaluation", Certified Accountant , June , Vol. LXXII , No.3,1980.
- 5- ,Related party Disclosures , Accountancy ,Vol.II3,No.1208,1994
- 6-Steren Lilien et al , The Accounting review , Vol.LXIII, No.4, October,1988.

وبناءً على ما تقدم يمكن اعتماد الفرضية الاساسية للبحث وبعبارة اخرى فان هناك فجوة بين الافصاح في المحاسبة والافصاح في التدقيق في ظل القواعد المحاسبية وادلة التدقيق الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية .

التوصيات

- يمكن بيان الوسائل الكفيلة بانهاء هذه الفجوة من خلال مجموعة توصيات تم التوصل اليها تتمثل بالاتي:
- ١ . اصدار دليل تدقيق خاص للتأكد من صحة التقديرات المحاسبية الحالية او المستقبلية .
 - ٢ . اصدار دليل تدقيق خاص بالمعلومات الوصفية المعروضة في البيانات المالية .
 - ٣ . اعادة النظر بدليل التدقيق رقم (٢) "تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية" وتعديله ليشمل التغيير في التقديرات المحاسبية فضلاً عن التعديلات المرتبطة بالتغييرات المحاسبية سواء ما كان يتعلق بالتغيير في السياسات ام في التقديرات المحاسبية .
 - ٤ . توسيع مسؤولية المدقق في الدليل رقم (١) "مسؤولية مراقب الحسابات عن الاحداث اللاحقة" لتشمل الاحداث التي تقع بعد تاريخ تقريره وذلك على غرار دليل التدقيق الدولي ٥٦٠ "الاحداث اللاحقة" لما في ذلك من فائدة في زيادة الثقة بالمعلومات المتعلقة بهذا الجانب .
 - ٥ . جعل الافصاح في تقرير المدقق افصاحاً عادلاً وكاملاً قدر الامكان وذلك ليتماشى مع نوع الافصاح في القوائم المحاسبية لزيادة مسؤولية التدقيق تجاه الافصاح نظراً لاهمية تقرير المدقق في تحديد درجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية .

اولاً- قائمة المصادر العربية

- ١ . مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية ، القواعد المحاسبية، ١٩٩٧ .
- ٢ . مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي ، ادلة التدقيق ١٩٩٧ .
- ٣ . مجمع المحاسبين القانونيين ، ادلة المراجعة الدولية ، ١٩٩٩ .
- ٤ . نقابة المحاسبين والمدققين العراقية ، قواعد السلوك المهني، ١٩٨٣ .
- ٥ . الدون س . هندريكسن ، ترجمة د. كمال خليفة ابو زيد ، " النظرية المحاسبية " . بدون دار نشر ، الاسكندرية ، ١٩٩٠ .
- ٦ . فيرنون كام ، ترجمة د. رياض العبد الله ، " نظرية المحاسبية " ،