القياس والافصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) وأثره على القوائم المالية (دراسة تطبيقية في مصرف الشرق الأوسط للاستثمار)

أ.م. حيدر عودة كاظم السعدي

جامعة القادسية ـ كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

الباحث : مصطفى حازم معن

جامعة القادسية ـ كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

المستخلص :.

يهدف البحث إلى توضيح مدى أهمية اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، وبيان دور ذلك في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في هذه القوائم، وبالشكل الذي يؤثر بشكل ايجابي على قرارات المستخدمين الداخليين والخارجيين لهذه المعلومات . وتم تطبيق البحث في مصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) من أجل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي الخاص بضرائب الدخل وبيان أثره على القوائم المالية . وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها إن هناك امكانية لقياس ضرائب الدخل والافصاح عنها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بالشكل الذي يؤثر ايجاباً على القوائم المالية، وبالتالي المساعدة في توفير معلومات ملائمة يمكن أن تخدم المستخدمين في اتخاذ قرارات رشيدة .

Abstract :-

The research aims to clarify the importance of adopting International Accounting Standard No. (12) as a tool for measurement and accounting disclosure of income taxes in the financial statements, and to show the role of this in improving the quality of the accounting information contained in these statements, and in a way that positively affects the decisions of internal and external users of this information. . The research was applied in the Middle East Investment Bank for the period (2017-2020) in order to apply the international accounting standard for income taxes and to show its impact on the financial statements. The research

reached a set of conclusions, the most important of which was that there is a possibility to measure and disclose income taxes in accordance with International Accounting Standard No. (12) in a way that positively affects the financial statements, and thus help in providing appropriate information that can serve users in making rational decisions .

المقدمة :.

إن الاختلاف بين القوانين والتشريعات الضريبية والقوانين والأنظمة المحاسبية نتج عنه مشكلة عدم التماثل بين كل من صافي الربح المحاسبي والربح الضريبي، علماً إن هذا الاختلاف يتباين من بلد لآخر، حيث ينتج عن ذلك فروق مؤقتة قد تكون أصول أو التزامات ضريبية والتي يمكن أن تؤثر بدورها على صافي الربح بالزيادة أو الانخفاض، كما إن هذه الفروقات المؤقتة تنشأ في سنة مالية معينة وينتقل أثرها الى سنة مالية لاحقة، لذلك فكان من الضروري الافصاح عن هذه الفروق في القوائم والكشوفات المالية التي تعدها الوحدة الاقتصادية وذلك بسب اعتبار هذه الفروقات أصول للمكلف بدفع الضريبة أو التزامات عليه، لذلك فإن مجلس معايير المحاسبة الدولي قام بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) وذلك من أجل معالجة عدم تماثل صافي الربح المحاسبي مع الربح الضريبي، وكذلك الاهتمام بعملية التحاسب الضريبي بالإضافة الى احتساب كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة وتوضيح كيفية الافصاح عنهما في القوائم والكشوفات المالية .

المبحث الأول : منهجية البحث

1.1. مشكلة البحث :.

إن مشكلة البحث تمحورت حول التباين بين تقدير ضريبة الدخل في العراق على وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي وتقدير ضريبة الدخل على وفق القوانين والتشريعات الضريبية، وهذا التباين أدى إلى نشوء فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي (فروق مؤقتة وفروق دائمة) وهذه الفروق منها ما يؤثر على تقدير الضريبة في السنوات اللاحقة وهي الفروق المؤقتة أما

الفروق الدائمة فإن تأثيرها يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها تبعات ضريبية مؤجلة, الأمر الذي يمكن أن يؤثر على القوائم المالية، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤل الآتي : (هل يمكن قياس ضرائب الدخل والافصاح عنها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بالشكل الذي يؤثر ايجاباً على القوائم المالية ؟) .

2.1. أهمية البحث :.

تأتي أهمية البحث من أهمية المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الذي يهدف الى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة للاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للوحدة الاقتصادية، والعمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية لهذه الوحدة .

3.1. أهداف البحث :.

يهدف البحث إلى توضيح مدى أهمية اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في القوائم المالية، وبيان دور ذلك في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في هذه القوائم، وبالشكل الذي يؤثر بشكل ايجابي على قرارات المستخدمين الداخليين والخارجيين لهذه المعلومات .

4.1. فرضية البحث :.

يستند البحث على فرضية أساسية مفادها الآتي : (هناك إمكانية لقياس ضرائب الدخل والافصاح عنها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بالشكل الذي يساعد في تحسين جودة القوائم المالية) .

5.1. منهج البحث :.

تحقيقاً لأهداف البحث فتمّ إتّباع المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، فالمنهج الاستنباطي تمّ إتّباعه في الجانب النظري بالاعتماد على الكتب والبحوث العربية والأجنبية ذات الصلة بالموضوع، إما المنهج الاستقرائي فتمّ إتّباعه في الجانب التطبيقي من هذا البحث .

6.1. عينة البحث :.

تتمثل عينة البحث بمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) من أجل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) وبيان أثره على القوائم المالية .

المبحث الثاني : الجانب النظري للبحث

1.2. مفهوم المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) :.

إن المبادئ المحاسبية التي تتبعها الوحدات الاقتصادية في تسجيل احداثها الاقتصادية تتباين وتختلف عن قواعد القانون الضريبي المتبع لاحتساب الضريبة على الدخل الذي تحققه تلك الوحدات ويعود هذا الاختلاف الى العديد من العوامل يبرز في مقدمتها اعتماد اساس الاستحقاق الذي يعد الأساس الرئيسي المستعمل في القوائم المالية في الوحدات الاقتصادية المختلفة . (Petersen & Pleborg,2012:4)

وتتمسك العديد من السلطات الضريبية بحجة عدم تحقق الخسائر في تاريخ اعداد القوائم المالية. كما يساهم في نشوء التباين ذاك النهج الاقتصادي الذي تنتهجه العديد من الدول للتأثير في النشاط الاقتصادي لوحداتها الاقتصادية والذي ينعكس على قانون الضريبة على الدخل، كما هو الحال بالنسبة للدول التي تسمح بتدوير الخسارة المتكبدة في سنوات سابقة الى سنوات لاحقة، الامر الذي يساهم في اعداد التوازن للمركز المالي للوحدة الاقتصادية في السنوات التي تلي سنة الخسارة (العجيلي،2013: 10) .

لذلك فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، من أجل توفير دليل موحد للوحدات الاقتصادية التي تطبق معايير المحاسبة الدولية من أجل معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية، بحيث لا تترك تلك الفروقات لتبقى خارج السجلات المحاسبية دون بيان أثرها في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية على مدى فترات مالية عديدة (البيلاوي،2019: 34) .

وعليه فينظر الى المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بأنه مجموعة من الارشادات والتوجيهات الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية التي تبين المعالجات المحاسبية الخاصة بضرائب الدخل المحلية والأجنبية وكيفية الافصاح عنها بشكل مفصل عن مكوناتها وموحدة لجميع الوحدات الاقتصادية المطبقة للمعيار (سلمان وعلي، 2014: 12) .

أي إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) جاء لوصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، ويحدد المعيار للربح المحاسبي والربح الضريبي والدخل المحاسبي والدخل الضريبي (حسين وآخرون،2020: 529) .

وعليه، فإن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) هو أحد المعايير الصادر من مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تقديم الارشادات الخاصة بضريبة الدخل فيما يتعلق بالقياس والافصاح المحاسبي، وعند تطبيق هذا المعيار لابد من التمييز بين الربح والدخل المحاسبي والربح والدخل الضريبي، ومحاولة التوفيق فيما بينهم لمعالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف القوانين الضريبية المحلية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية .

2.2. أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) :.

ويهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بشكل خاص الى توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، من خلال توضيح كيفية المحاسبة عن الآثار الضريبية الحالية والمستقبلية، وكما موضح بالآتي :. (IAS-12,2012:1)

1. الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول، أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات، المثبتة في قائمة المركز المالي للوحدة الاقتصادية .
2. المحاسبة عن الآثار الضريبية المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المثبتة في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية .

وهذا يعني إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يهدف إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع للضريبة (أبو نصار وحميدات،2013: 213) .

ومن الأمور الملازمة لإثبات أصل أو التزام أن تتوقع المنشأة المعدة للتقرير استرداد أو تسوية المبلغ الدفتري لذلك الأصل أو الالتزام. وإذا كان من المرجح أن استرداد أو تسوية ذلك المبلغ الدفتري سوف يجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر أو أصغر مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة (Beisland,et.al.,2015:42) .

ويتطلب هذا المعيار المحاسبة عن الآثار الضريبية للمعاملات والأحداث الأخرى بالطريقة نفسها التي تحاسب بها عن المعاملات والأحداث الأخرى، وعليه، ففيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المثبتة ضمن الربح أو الخسارة، يتم أي إثبات أي آثار ضريبية ذات علاقة ضمن الربح أو الخسارة، وفيما يخص المعاملات والأحداث الأخرى المثبتة خارج الربح أو الخسارة بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية (Hanlon,2003:833) .

ويتفق الباحثان مع ما عرضه مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن أهمية المعاير المحاسبي الدولي رقم (12) لأجل الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول، أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات، المثبتة في قائمة المركز المالي، وكذلك المحاسبة عن الآثار الضريبية المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الحالية المثبتة في القوائم المالية .

3.2. القياس والافصاح المحاسبي لضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) :.

خلال هذه الفقرة يتم تناول كل من قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والافصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) وقياس الضرائب المؤجلة والافصاح عنها وفق هذا المعيار، وكما موضح بالفقرات الآتية :.

1.3.2. القياس والافصاح المحاسبي للأصول والالتزامات الضريبية الجارية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) :.

يتطلب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، إما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل، وعليه فإن الالتزام يتعلق بضرائب غير مدفوعة، إما الأصل فيتعلق بضريبة مدفوعة بشكل أكثر من المبلغ المستحق (العجيلي،2013: 34) .

ويتطلب المعيار المحاسبي الدولي (12) في الفقرة 58 الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا الى الحد الذي تنشأ فيه من خلال الآتي :. (IAS-12,2012:4)، (Kim & Shi,2007:152)

1. العملية أو الحدث الذي يعترف به بنفس الفترة أو فترات مختلفة، خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل الاخر وإنما مباشرة في حقوق المالكين .
2. اندماج أعمال الوحدة الاقتصادية بطريقة التملك .

وفي حال نشأت الضريبة الجارية عن بنود تم الاعتراف بها في بيان الدخل الشامل الآخر كما هو الحال لفروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لعملية اجنبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، أو عن بنود تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية كما هو الحال للتعديلات التي تتم على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة والناتجة من التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو تصحيح الأخطاء، فإن الاعتراف بالضريبة الجارية يتم إما في بيان الدخل الشامل الاخر أو مباشرة في حقوق الملكية، أي بما يماثل طريقة المحاسبة عن العملية أو الحدث المسبب لنشوء الضريبة .

وعليه، فمن الضروري قياس الأصول والالتزامات الضريبية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) للفترة الحالية أو الفترات الماضية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده من السلطات الضريبية باستعمال معدلات الضريبة المعمول بها وفقاً لقوانين الضريبة السارية المفعول في البلد في نهاية فترة إعداد القوائم والتقارير المالية .

2.3.2. القياس والافصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) :.

أشار العديد من الباحثين الى إن هناك طريقتان لقياس ومعالجة الضرائب المؤجلة هما طريقة الميزانية العمومية (الالتزام الضريبي) وطريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة) (Kabaliski, 2009:26)، ويمكن توضيح هاتين الطريقتين وآلية عمل كل منهما لقياس الضرائب المؤجلة، وكما موضح بالآتي :.

1. **طريقة الميزانية العمومية (الالتزام الضريبي) :ـ** إن هذه الطريقة تعتمد على حساب الفروقات المؤقتة، حيث إن هذه الفروقات والتي تنشأ في المدة الحالية وتنعكس خلال المدد القادمة تعكس آثاراً ضريبية تعترف بها هذه الطريقة ويم التحاسب عليها من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين قيمة الأصل الدفترية والأساس الضريبي لذلك لأصل شريطة تقدير قيمة هذا بدقة وموضوعية عالية (أبو نصار وحميدات،2013: 209) .
2. **طريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة) :.** ان هذه الطريقة تستند في حساب مقدار ضريبة الدخل المؤجلة على معدلات الضريبة السارية عند نشوء الفروق المؤقتة الذي حدثت بحيث لا يعدل رصيد الضرائب المؤجلة ليعكس التغيرات اللاحقة بمعدلات الضرائب، وهذا يعني إن هذه الطريقة تهتم بالآثار الضريبية التي يمكن أن تنشأ عن الفروق المؤقتة في السنة الحالية فقط، سواء كانت تلك الفروق نشأت لأول مرة او التي نشأت في سنوات سابقة وظهرت آثارها الضريبية في السنة الحالية (سلمان وعلي،2014: 7) .

ومما تجدر الاشارة إليه إن المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) منع استعمال طريقة التأجيل في المحاسبة عن فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والمتطلبات أو الأسس الضريبية للإيرادات والمصروفات في الوحدة الاقتصادية أي منع تبني طريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة) (Marcela,2010:12) .

لذلك تبنى المعيار استعمال طريقة الميزانية العمومية (الالتزام الضريبي) في المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والاسس الضريبية نت خلال الأصول والالتزامات، حيث إن الفروقات المؤقتة التي تنشأ في المدة الحالية وتنعكس خلال المدد القادمة تعكس آثاراً ضريبية تعترف بها هذه الطريقة ويم التحاسب عليها من خلال ايجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة هذا الأصل بموثوقية مناسبة .

4.2. أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على القوائم المالية :.

أوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الى إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) سيؤثر على القوائم المالية المتمثلة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، والتي يمكن توضيحها من خلال الآتي :. (IAS-12,2012:19) .

1. الافصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف أو دخل الضريبة التي يمكن أن تتضمن مجموعة من الأمور، وهي مصروف أو دخل الضريبة الجاري، وأي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة الدخل من فترات سابقة، ومبلغ مصروف أو دخل الضريبة المؤجل الذي يعود الى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة خلال الفترة المحاسبية، ومبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقا أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري، ومبلغ مصروف أو دخل الضريبة الذي يعود الى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي (8) وذلك لعدم امكانية حسابها للفترات السابقة .
2. فيما يرتبط بالضرائب المؤجلة المعترف بها إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية فإن المعيار يتطلب الافصاح بشكل منفصل عن إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين، وكذلك مبلغ ضريبة الدخل المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر .

3. شرح العلاقة بين مصروف أو دخل الضريبة والربح المحاسبي من خلال مطابقة رقمية بين مصروف أو دخل الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل أو معدلات الضريبة المطبقة والافصاح عنها بشكل منفصل .
4. مبلغ وتاريخ الانتهاء للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في بيان المركز المالي .
5. بخصوص كل فرق وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة يتطلب المعيار الافصاح عن مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في بيان المركز المالي لكل فترة معروضة .

وعند الإفصاح المحاسبي يتم مراعاة الطبيعة المميزة للضرائب على الدخل، ويشير الإفصاح المحاسبي في مجال المحاسبة الضريبية إلى أنه ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تفصح في إقرارها الضريبي المقدم إلى هيئة الضرائب أو السلطة الضريبية بكل وضوح دون أي لبس أو غموض عن جميع الحقائق، مع تدعيم ذلك الإقرار بالقوائم المالية التي تعكس القيمة الحقيقية المبينة في تلك القوائم (Purina,2016:386) .

وهذا يعني أن تكون البيانات الموضحة بالإقرار على درجة عالية من الدقة والوضوح بحيث تعطي صورة حقيقية عن مركز الشركة الضريبي، مع ضرورة أن تقدم الإقرارات والقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها في المواعيد التي تحددها دائرة الضريبة، لأن التوقيت بالنسبة لتقديم الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها في الوقت المناسب يعد ركنًا هامًا من أركان الإفصاح المحاسبي (Muthupandian,2008:4) .

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث إن الافصاح المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ينسجم مع قاعدة اليقين الضريبية، لأن وسعرها وطرائق تقديرها وحق الاعتراف على تقديرها، وموعد دفعها وطريق جبايتها وغيرها مما له علاقة بالضريبة المفروضة تكون واضحة ومعروفة للمكلف أو لأي شخص آخر .

المبحث الثالث : الجانب التطبيقي للبحث

1.3. نبذة تعريفية عن مصرف الشرق الأوسط للاستثمار :.

تأسس مصرف الشرق الاوسط للاستثمار سنة 1993 بعد ان حصل على شهادة التأسيس من وزارة التجارة / دائرة مسجل الشركات واجازة الصيرفة من البنك المركزي العراقي، وباشر اعماله المصرفية بتاريخ 1994/5/8 براس مال مقداره (400) مليون دينار، واما الان فان راس مال المصرف المسجل والمدفوع فعلا (250) مليار مرتفعا بـ (625) ضعفا عما كان عليه عند التأسيس, وتمت هذه الزيادات من خلال رسملة الارباح السنوية والقسم الاخر مدفوع من حملة الاسهم منذ تأسيس المصرف، وقد حاز المصرف على المرتبة الاولى ممتاز (C1) من بين المصارف العراقية الخاصة حسب نظام (CAMEL) العالمي لأربعة سنوات متتالية (2007-2008-2009-2010) و حصل على تصنيف (A3) في عام 2017، كما ان للمصرف دائرة غسل الاموال و تمويل الارهاب وفقاً للقانون المرقم (93) لسنة 2015 وتعليمات البنك المركزي العراقي، كما حصل مصرفنا على مرتبة (+B) ضمن تقييم البنك المركزي العراقي من ناحية التزام المصرف للقواعد ومعايير الامتثال الخاصة بمكافحة غسل الاموال وتمويل الارهاب، كما ويهدف المصرف الى تعزيز الثقة بالجهاز المصرفي وخلق التوعية في الاوساط المالية بأهمية العمل المصرفي وتعزيز الفهم العام للنظام المصرفي وتلبية احتياجات الزبائن، والحد من الجرائم المالية بما فيها الاحتيال وغسيل الاموال ومكافحة تمويل الارهاب .

2.3. القياس والافصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي (12) في مصرف الشرق الأوسط للاستثمار :.

لأجل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (12) والقياس والافصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في مصرف الشرق الأوسط للاستثمار، فلابد من تحديد المصاريف المدفوعة مقدماً والمستحقة والايرادات المستلمة مقدماً والمستحقة لهذا المصرف للفترة (2017-2020)، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (1)

المصاريف المدفوعة مقدماً والمستحقة والايرادات المستلمة مقدماً والمستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)

التفاصيل	2017	2018	2019	2020
فوائد مستحقة غير مدفوعة	50940097	57893604	63995495	56446823
مصاريف مستحقة غير مدفوعة	72000	64000	72000	80000
مجموع المصاريف المستحقة	51012097	57957604	64067495	56526823
ايرادات مستلمة مقدماً	-	-	184019	66155
مجموع الايرادات المستلمة مقدماً	-	-	184019	66155
المصاريف المدفوعة مقدماً	-	-	-	-
الايرادات المستحقة	-	-	-	-

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات المالية للمصرف عينة البحث .

يتضح من خلال الجدول أعلاه، إنه لا توجد مصارف مدفوعة مقدماً وايرادات مستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020، إما المصاريف المستحقة لهذه السنوات فقد بلغت (51012097)، (57957604)، (64067495)، (56526823) ألف دينار على التوالي، وفيما يخص الايرادات المستلمة مقدماً فقد بلغت (0)، (0)، (184019)، (66155) ألف دينار على التوالي لهذه السنوات .

لغرض احتساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة من سنة 2017 الى سنة 2020، فلابد من إجراء مقاصة بين الايرادات والمصاريف المستحقة، وإجراء مقاصة بين الايرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً، وتحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، ثم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة للمصرف عينة البحث، وكما موضح بالخطوات الآتية :.

أولاً : إجراء مقاصة بين الايرادات المستحقة والمصاريف المستحقة للمصرف عينة البحث :.

لأجل احتساب صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020)، فلابد من إجراء مقاصة بين الايرادات والمصاريف المستحقة من خلال طرح المصارف المستحقة من الايرادات المستحقة، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (2)

صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)

المصرف	2017	2018	2019	2020
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	**-51012097***	**-57957604**	**-64067495**	**-56526823**

المصدر: إعداد الباحثان .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار كانت للسنوات 2017، 2018، 2019ن 2020 (–51012097)، (–57957604)، (–64067495)، (–56526823) ألف دينار على التوالي .

ثانياً : إجراء مقاصة بين الايرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً للمصرف عينة البحث :.

لأجل احتساب صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار، فلابد من إجراء مقاصة بين الايرادات المستلمة مقدماً والمصاريف المدفوعة مقدماً من خلال طرح المصاريف من الايرادات، إذ يلاحظ بأنه لا توجد ايرادات مستحقة ومصاريف مستحقة خلال سنتي 2017 و2018، الأمر الذي أدى الى أن يكون الفرق بينهما صفراً خلال هاتين السنتين، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (3)

صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)

المصرف	2017	2018	2019	2020
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	**0**	**0**	**184019****	**66155**

المصدر: إعداد الباحثان .

* الايرادات المستحقة – المصاريف المستحقة = صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة .
** الايرادات المستلمة مقدماً - المصاريف المدفوعة مقدماً = صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً)

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار كانت للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 (0)، (0)، (184019)، (66155) ألف دينار على التوالي .

ثالثاً : تحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) للمصرف عينة البحث :.

بعد إن تم تحديد صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة وصافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً)، سيتم تحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار، حيث سيتم تحديد الالتزامات (الأصول) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لهذا المصرف للفترة (2017–2020)، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (4)

الالتزامات (الأصول) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)*

المصرف	2017	2018	2019	2020
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	**7651815-**	**8693641-**	**9610124-**	**8479023-**

المصدر: إعداد الباحثان .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن الالتزامات (الأصول) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار كانت للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 (–7651815)، (–8693641)، (–9610124)، (–8479023) ألـــــــف دينار على التوالي .

وبعد ذلك سيتم تحديد الأصول (الالتزامات) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020)، وكما موضح بالجدول الآتي :.

* تم ضرب مبالغ الجدول (2) في نسبة الضريبة البالغة 15% .
ملاحظة : المبالغ التي كانت اشارتها موجبة فهي التزامات ضريبية، إما المبالغ التي كانت اشارتها سالبة فهي أصول ضريبية .

جدول (5)

الأصول (الالتزامات) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)*

المصرف	2017	2018	2019	2020
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	**0**	**0**	**27603**	**9923**

المصدر: إعداد الباحثان .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن الأصول (الالتزامات) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً) للمصرف كانت للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 (0)، (0)، (27603)، (9923) ألف دينار على التوالي .

رابعاً : إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة للمصارف عينة البحث :.

بعد إن تم تحديد الالتزامات (الأصول) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستحقة والأصول (الالتزامات) الضريبية من صافي الايرادات (المصاريف) المستلمة مقدماً (المدفوعة مقدماً)، سيتم احتساب الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤقتة المؤجلة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020)، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (6)

الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤقتة المؤجلة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار للفترة (2017–2020) (المبالغ بآلاف الدنانير)**

المصرف	2017	2018	2019	2020
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	**7651815**	**8693641**	**9637727**	**8488946**

المصدر: إعداد الباحثان .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤقتة المؤجلة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار كانت للسنوات 2017، 2018، 2019، 2020 (7651815)، (8693641)، (9637727)، (8488946) ألف دينار على التوالي .

* تم ضرب مبالغ الجدول (3) في نسبة الضريبة البالغة 15% .
ملاحظة : المبالغ التي كانت اشارتها موجبة فهي أصول ضريبية، إما المبالغ التي كانت اشارتها سالبة فهي التزامات ضريبية .
** المبالغ التي كانت إشارتها موجبة هي أصول ضريبية مؤجلة، إما المبالغ التي كانت إشارتها سالبة فهي التزامات ضريبية مؤجلة .

لأجل تسجيل القيود المحاسبية للأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) للمصرف عينة البحث، فإن الأمر تتطلب تحديد كل من الأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة، وضريبة الدخل، وضريبة الدخل مستحقة الدفع، فبالنسبة للأصول والالتزامات الضريبية المؤقتة المؤجلة تم تحديدها في الجدول السابق، إما ضريبة الدخل للمصرف عينة البحث فكانت خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 بمبلغ (1160276)، (309945)، (115112)، (408572) ألف دينار على التوالي، إما بالنسبة لضريبة الدخل المستحقة للمصرف فكانت خلال السنوات 2017، 2018، 2019، 2020 بمبلغ (8812091)، (9003586)، (9752839)، (8897518) ألف دينار على التوالي، وعليه فيمكن تسجيل القيد المحاسبي الآتي خلال سنة 2020 :.

من مذكورين		
حـ/ مصروف ضريبة الدخل الجارية		**408572**
حـ/ أصول ضريبية مؤجلة		**8488946**
الى حـ/ ضريبة الدخل مستحقة الدفع	**8897518**	

القيد المحاسبي للضريبة المستحقة والأصول المؤجلة لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار لسنة 2020

3.3. أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على القوائم المالية لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار :.

خلال هذه الفقرة سيتم بيان أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على كل من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار عن سنتي 2019 و 2020، وكما موضح في القفرات الاتية :.

1.4.2.3. أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على قائمة الدخل لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار :.

يمكن اعداد قائمة الدخل للمصرف عينة البحث قبل وبعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) لسنتي 2019 و 2020، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (7)

قائمة الدخل لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي (12) لسنتي 2019 و 2020

التفاصيل	2019 (ألف دينار عراقي)		2020 (ألف دينار عراقي)	
	قبل تطبيق المعيار الدولي 12	بعد تطبيق المعيار الدولي 12	قبل تطبيق المعيار الدولي 12	بعد تطبيق المعيار الدولي 12
الايرادات :				
صافي ايرادات الفوائد	(841000)	(841000)	(3660000)	(3660000)
ايرادات العمولات	2733000	2733000	5293000	5293000
ارباح الاستثمارات	52000	52000	-	-
أرباح بيع الموجودات الثابتة	1000	1000	136000	136000
أرباح تحويل عملات أجنبية	13785000	13785000	21554000	21554000
ايراد النشاط الجاري	14171000	14171000	18438000	18438000
ايراد فوائد دائنة	17000	17000	4000	4000
الايرادات التحويلية الأخرى	528000	528000	(181000)	(181000)
مجموع الإيرادات	30446000	30446000	41584000	41584000
المصروفات :				
رواتب الموظفين	10803000	10803000	9948000	9948000
مصاريف تشغيلية أخرى	13117888	13117888	19095428	19095428
استهلاكات واطفاءات	3421000	3421000	8075000	8075000
مصروفات مخصصات متنوعة	35000	35000	43000	43000
مخصص الخسائر الائتمانية	116000	116000	2821000	2821000
مجموع المصروفات	(27492888)	(27492888)	(39982428)	(39982428)
فائض العمليات الجارية (قابل للتوزيع)	2953112	2953112	1601572	1601572
يوزع كالآتي :				
مصروف ضريبة الدخل	115112	115112	408572	408572
احتياطي الزامي	11000	11000	10000	10000
الاحتياطيات (فائض/عجز)	2827000	2711888	1183000	774428
ضريبة الدخل المستحقة	-	9752839	-	8897518
أصول ضريبية مؤجلة	-	(9637727)	-	(8488946)
الفائض القابل للتوزيع	2953112	2953112	1601572	1601572

المصدر : البيانات المالية المنشورة للمصرف عينة البحث لسنتي 2019 و 2020 .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن ضريبة الدخل المستحقة والأصول والالتزامات الضريبية قد أثرت على عملية توزيع فائض العمليات الجارية بعد تطبيق المعيار الدولي مما أعطى افصاح أكثر عن البيانات المالية الواردة في قائمة الدخل للمصرف عينة البحث .

2.4.2.3. أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) على قائمة المركز المالي لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار :.

يمكن اعداد قائمة المركز المالي لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار قبل وبعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) لسنتي 2019 و 2020، وكما موضح بالجدول الآتي :.

جدول (8)

قائمة المركز المالي لمصرف الشرق الأوسط للاستثمار قبل وبعد تطبيق المعيار الدولي (12) لسنتي 2019 و 2020

التفاصيل	2019 (ألف دينار عراقي)		2020 (ألف دينار عراقي)	
	قبل تطبيق المعيار الدولي 12	بعد تطبيق المعيار الدولي 12	قبل تطبيق المعيار الدولي 12	بعد تطبيق المعيار الدولي 12
الموجودات :				
نقد لدى البنك المركزي العراقي	318012000	318012000	309410000	309410000
أرصدة لدى المؤسسات المالية	14344000	14344000	14849000	14849000
تسهيلات ائتمانية مباشرة (صافي)	94051000	94051000	85137000	85137000
موجودات مالية بالقيمة العادلة	10181000	10181000	11832000	11832000
أصول ضريبية مؤجلة	-	9637727	-	8488946
استثمارات (صافي)	3257000	3257000	4217000	4217000
ممتلكات ومعدات (صافي)	130729000	130729000	139281000	139281000
موجودات غير ملموسة	2563000	2563000	4026000	4026000
موجودات أخرى	111100000	111100000	114675000	114675000
مجموع الموجودات	**684237000**	**693874727**	**683427000**	**691915946**
المطلوبات وحقوق المساهمين :				
المطلوبات :				
ودائع بنوك ومؤسسات مالية أخرى	409000	409000	553000	553000
ودائع العملاء	271009000	271009000	266144000	266144000
تأمينات نقدية	7797000	7797000	9484000	9484000
قرض البنك المركزي العراقي	5762000	5762000	6474000	6474000
ضريبة الدخل المستحقة	-	9752839	-	8897518
مخصصات متنوعة	2437000	2437000	3394000	3394000
مخصص ضريبة الدخل	164000	164000	492000	492000
القروض المستلمة طويلة الأجل	26957000	26957000	34382000	34382000
مطلوبات أخرى	111364000	111364000	103272000	103272000
مجموع المطلوبات	**425899000**	**435651839**	**424195000**	**433092518**
حقوق المساهمين :				
رأس المال المكتتب به والمدفوع	250000000	250000000	250000000	250000000
احتياطيات	7888000	7772888	8804000	8395428
حقوق الأقلية	450000	450000	428000	428000
مجموع حقوق المساهمين	**258338000**	**258222888**	**259232000**	**258823428**
مجموع المطلوبات وحقوق المساهمين	**684237000**	**693874727**	**683427000**	**691915946**

المصدر: البيانات المالية المنشورة للمصرف عينة البحث لسنتي 2019 و 2020 .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) قد أثر على طريقة الافصاح في قائمة المركز المالي، حيث تم ادراج الأصول الضريبية المؤجلة ضمن فقرة الموجودات، إما الالتزامات الضريبية المؤجلة وضريبة الدخل المستحقة فتم ادراجها ضمن فقرة المطلوبات، وبالتالي فإن تطبيق هذا المعيار قد أعطى افصاح أكثر عن البيانات المالية الواردة في قائمة المركز المالي للمصرف عينة البحث .

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

1.4. الاستنتاجات :.

يمكن بيان استنتاجات الجانب النظري من خلال الآتي :.

1. يعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) أحد المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تقديم الارشادات الخاصة بضريبة الدخل فيما يتعلق بالقياس والافصاح المحاسبي .
2. يوضح المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، من خلال الاسترداد المستقبلي للمبلغ الدفتري للأصول أو التسوية المستقبلية للمبلغ الدفتري للالتزامات، والمحاسبة عن الآثار الضريبية لمعاملات الفترة الحالية .
3. إن الضريبة الجارية غير المدفوعة يتم الاعتراف بها كالتزام، واذا كان المبلغ المدفوع يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل ضريبي، كما إن المنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية يتم الاعتراف بها كأصل ضريبي .
4. تعد طريقة الميزانية العمومية (الالتزام الضريبي) هي الأفضل وذلك لأن هذه الطريقة تعتمد على احتساب الفروقات المؤقتة التي تنشأ في الفترة الحالية وتنعكس خلال الفترات القادمة والتي تعكس آثاراً ضريبية يعترف بها .
5. إن القياس والافصاح المحاسبي لضرائب الدخل وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يمكن أن يساعد في تحسين جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية بالشكل الذي يخدم جميع المستخدمين لهذه المعلومات .

2.4. التوصيات :.

توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات وهي كالآتي :.

1. ضرورة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) لقياس ضرائب الدخل والافصاح عنها، والتمييز بين الربح المحاسبي والضريبي، ومعالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف القوانين الضريبية المحلية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية .

2. يتطلب من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية والرقابية العراقي العمل على توفير متطلبات تطبيق المعايير الدولية بجميع القطاعات، مع التركيز على القطاع المصرفي كونه ذا اهمية كبيره لتشجيع عمليات الاستثمار في البلد .
3. العمل على اجراء دراسة شاملة للتشريعات الضريبية لكي تكون متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام والمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) بشكل خاص، والعمل على إزالة الفروقات بين القواعد المحلية والمعايير الدولية .
4. وضع رؤية شاملة متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) والاعتماد على برنامج عمل يتضمن كافة الاجراءات المطلوبة لتطبيق هذا المعيار، والتي يتم تحديدها من قبل لجنة متخصصة تضم ممثلين من جميع الأطراف المستفيدة .
5. من الضروري اجراء إصلاح أو تغيير النظام المحاسبي الموحد بالشكل الذي يتلاءم مع الظروف المستجدة في اقتصاد البلد الذي يتجه نحو اقتصاد السوق الحر والخصخصة، ومحاولة الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛ ليكون قادراً على إدخال المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها .
6. إعداد القوائم المالية في المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وفق الأطر المنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية، بالشكل يتلاءم مع متطلبات بيئة الأعمال الحديثة وما رافقها من تغيرات وتطورات .

المصادر :.

أولاً المصادر العربية :.

1. أبو نصار، محمد وحميدات، جمعة (2013) معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن .
2. البيلاوي، محمد غركان (2019) "أثر التزام الشركات المساهمة العراقية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 (ضرائب الدخل) على قياس وتحديد الوعاء الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنلوجيا، السودان .

3. حسين، حيدر كاظم نصر الله و علي، محمد إبراهيم و عبد الأمير، محمد، (2020)، "دور المعيار المحاسبي الدولي 12 في تحسين الايرادات الضريبية من الاستثمارات الاجنبية وانعكاسه على الموازنة العامة للدولة"، مجلة الدنانير، العدد التاسع عشر .
4. سلمان ، عامر محمد وعلي اسماء حسين (2014)، "مدى امكانية تطبيق المعيار الدولي 12 الخاص بضرائب الدخل في البيئة العراقية "، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ،العد د 16 ، جامعة واسط .
5. العجيلي، عمر تركي هزاع (2013)، "أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط .

ثانياً : المصادر الأجنبية :.

1. Beisland, L.; Knivsfla, K. Have IFRS changed how stock prices are associated with earnings and book values?, Rev. Account. Finance. 2015, 14, 41–63.
2. Petersen, K. & Pleborg, J. (2012), The impact of intellectual capital disclosure on cost of equity capital , Journal of Economics, Finance and Administrative Science, 18(34), 1-53.
3. Hanlon, M. What can we infer about a Firm’s Taxable Income from Its Financial Statements? Natl. Tax J. (2003), 56, 831–863.
4. International Accounting Standard 12 Income Taxes, EC staff consolidated version as of 21 June (2012), EN – IAS 12, FOR INFORMATION PURPOSES ONLY .
5. Kabaliski, Przemysław, (2009), (Comments on the Objective of Financial Reporting in the Proposed New Conceptual Framework), Eurasian Journal of Business and Economics, 2(4), Kyrgyzstan.
6. Kim, J.-B.; Shi, H. (2007), International Financial Reporting Standards, Institutional Infrastructures and Costs of Equity Capital around the World; Working Paper; City University of Hong Kong: Hong Kong, China; Hong Kong Polytechnic University: Hong Kong, China .

7. Marcela, Zaria (2010) "Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic", European Financial and Accounting Journal, 5(1), PP:6-27 .
8. Muthupandian, K. S. (2008), "IAS 12 Income Taxes - A Closer Look", The Institute of Cost and Works Accountants of India, PP:1-13 .
9. Purina, Marina (2016), "Deferred taxes under IAS 12 in the chosen Czech and Russian companies", Procardia - Social and Behavioral Sciences 220, PP:382 – 390 .