Manar Elsharq Journal
For Management and Commerce Studies
ISSN: 2959-0655 (Print)
http://meijournals.com/ara/index.php/mejcms/index

أثر الاعتداد بالفكر المحاسبي عن الفكر الضريبي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (12) والقاعدة المحاسبية العراقية (13) في آراء المدققين الخارجيين

ـ"دراسة تطبيقية"

مدرس مساعد زينب عبد الهادي عبود[1] ، الأستاذ المتمرس الدكتور علاء فريد عبد الأحد[2]
الجامعة التقنية الجنوبية / الكلية التقنية الإدارية – البصرة[1&2]
zainab.abood@stu.edu.iq

ARTICLE INFO

Received: 05 Sep
Accepted: 06 Nov
Volume:4
Issue: 4

ABSTRACT

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار وتحليل أثر الاعتداد بالفكر المحاسبي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) والاعتداد بالفكر الضريبي وفق أحكام القاعدة المحاسبية العراقية (13) في آراء المدققين الخارجيين في البيئة العراقية، وتحديد انعكاسات عدم التطبيق على مخاطر التدقيق وقرار التحفظ في الرأي المهني. ولتحقيق أهداف البحث، تم إعداد استبانة مكونة من (48) فقرة موزعة على أربعة محاور، وجمعت البيانات من عينة قوامها (70) مشاركاً من الممارسين المهنيين المعتمدين (المدققين الخارجيين). وتم تحليل البيانات إحصائياً باستخدام الحزمة الإحصائية (SPSS v.26). أظهرت النتائج التطبيقية وجود إقرار ذو دلالة إحصائية عالية لدى العينة بالاعتداد بالفكر المحاسبي وفق المعيار (12) والاعتداد بالفكر الضريبي وفق القاعدة (13). كما أثبتت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية قوية وإسهام تنبؤي دال بين إدراك متطلبات الوثيقتين (R^2=0.349). وأكدت النتائج أن عدم تطبيق الوثيقتين ينشئ مخاطر تدقيق عالية (قياس، إفصاح، تقدير، وامتثال)، والتي ارتبطت بعلاقة طردية قوية (r=0.550) بقرار المدقق باتجاه التحفظ في رأيه، إذ فسّرت مخاطر التدقيق ما نسبته (30.3%) من التغيرات في درجة التحفظ (R^2=0.303). وفي ضوء النتائج، أوصت الدراسة بضرورة تعزيز التنسيق التشريعي بين مجلس المعايير المحاسبية والسلطات الضريبية، وإصدار أدلة إرشادية للمدققين للتعامل مع الضرائب المؤجلة وتحديد أثرها على تعديل تقرير التدقيق.

الكلمات المفتاحية : المعيار المحاسبي الدولي (12)، القاعدة المحاسبية العراقية (13)، مخاطر التدقيق، تحفظ المدقق، الضرائب المؤجلة.

Abstract:

This study aimed to examine and analyze the impact of adhering to accounting principles—as per International Accounting Standard (IAS) 12—and tax-related principles—as per Iraqi Accounting Standard 13—on the perspectives of external auditors within the Iraqi environment. It further sought to determine the implications of failing to apply these standards for audit risks and the decision to issue a qualified professional opinion. To achieve these objectives, a 48-item questionnaire, organized into four thematic sections, was developed. Data were collected from a sample of 70 certified professional practitioners (external auditors) and analyzed statistically using SPSS (version 26).
The empirical results indicate a high level of statistical significance regarding the participants' recognition of the importance of accounting principles under IAS 12 and tax-related principles under Iraqi Accounting Standard 13. The findings also reveal a strong positive correlation and a significant predictive relationship between the awareness of the requirements of both standards ($R^2 = 0.349$). Furthermore, the results confirm that failure to apply these standards gives rise to significant audit risks—specifically concerning measurement, disclosure, estimation, and compliance. These risks show a strong positive correlation ($r = 0.550$) with an auditor's decision to issue a qualified opinion; audit risks accounted for 30.3% of the variance in the degree of qualification ($R^2 = 0.303$). In light of the findings, the study recommended strengthening legislative coordination between the accounting standards board and tax authorities, and issuing guidance for auditors on how to address deferred taxes and determine their impact on the modification of the audit report.

Keywords : International Accounting Standard (12), Iraqi Accounting Standard (13), audit risks, auditor's qualification, deferred taxes.

أولاً: الإطار المنهجي للبحث

المقدمة

تسعى الشركات، بغض النظر عن طبيعة نشاطها، إلى إعداد بيانات مالية تلبي حاجات المستخدمين المتعددين، غير أن هذا الهدف يصطدم بواقع إطارين تنظيميين يتحكمان في قياس الأداء والإبلاغ عنه: الإطار المحاسبي الذي تحكمه المعايير المحاسبية وسمة الحياد في الإفصاح، والإطار الضريبي الذي تحكمه نصوص القانون وتوجهات السياسة المالية والنظام الضريبي للدولة. وقد نتج عن هذا الازدواج ما يعرف بفروقات الفكر المحاسبي والفكر الضريبي (Book–Tax Differences)، وهي فروقات استحوذت على اهتمام الباحثين والجهات التنظيمية لما تحمله من دلالات تتصل بجودة الأرباح وكفاءة الاعتداد الضريبي (Desai & Dharmapala, 2009) .

وحاولت الهيئات المهنية الدولية تقريب الفكرين من خلال معيار المحاسبة الدولي (12) الخاص بضرائب الدخل، الذي استقر على منهج الالتزامات (Liability Method) في معالجة الضرائب المؤجلة، بما يستلزم الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الفروقات المؤقتة والإفصاح عنها بشفافية. وفي العراق سار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في الاتجاه ذاته من خلال القاعدة المحاسبية (13) الخاصة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، التي جاءت منسجمة مع المعيار الدولي (12) في جوهرها مع مراعاة الخصوصيات التشريعية والتنظيمية للبيئة العراقية (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، د.ت).

ويلعب المدقق الخارجي دوراً محورياً في هذه المنظومة؛ فهو الجهة التي يعود إليها المستثمر والمقرض والإدارة الضريبية للحكم على عدالة البيانات المالية، ومن بينها عدالة الأعباء الضريبية المستحقة والمؤجلة. ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي (700) يلتزم المدقق بتكوين رأي قائم على أدلة ملائمة وموثوقة، وهو ما يجعل الاعتداد بالفكر المحاسبي أو بالفكر الضريبي في الشركة المدققة عاملاً حاسماً في تحديد طبيعة الرأي الذي يصدره، سواء أكان غير متحفظ أم متحفظاً (إبراهيم وفارس، 2021). ومن هنا جاء البحث ليجيب عن سؤاله المركزي: ما هو أثر الاعتداد بالفكر المحاسبي عن الفكر الضريبي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (12) والقاعدة المحاسبية العراقية (13) في آراء المدققين الخارجيين في بيئة العراق .

مشكلة البحث وتساؤلاته

على الرغم من صدور القاعدة المحاسبية العراقية (13) والالتزام المعلن بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العراق، فإن الممارسة الفعلية ما تزال تتسم بتباين واضح بين المعالجة المحاسبية وفق مبدأ الاستحقاق والمعالجة الضريبية وفق قواعد القانون، ما يفرض على المدقق صعوبات في الحكم على مدى عدالة الأعباء الضريبية المعروضة في البيانات المالية. كما أن الدراسات المحلية التي جمعت بين المعيار (12) والقاعدة (13) وأثرهما المشترك في رأي المدقق ما تزال محدودة؛ إذ انصرفت الدراسات المنشورة في البيئة العراقية إلى أثر تبني المعايير الدولية في جودة المعلومات أو في تقييد إدارة الأرباح (شيماء أحمد والجنابي، 2022; Mohsin et al., 2026)، ولم تتناول الوثيقتين معاً ولا مخرجات عدم التطبيق المهنية، وهي الفجوة التي يسعى اليها البحث إلى المساهمة في الحد منها.

وتبقى المشكلة قائمة في جانبين لم يحظيا بالمعالجة الكافية: المخاطر التي يتعرض لها المدقق عندما لا تطبق الشركة المعيار أو القاعدة، والتحفظ الذي يلجأ إليه في تقريره نتيجة لذلك، وهو ما استدعى إدماج هذين الجانبين في أداة القياس واختبارهما ميدانياً. وبناءً عليه تحدد المشكلة في التساؤل الرئيس:

❖ هل يؤثر الاعتداد بالفكر المحاسبي عن الفكر الضريبي وفقاً للمعيار (12) والقاعدة (13) في آراء المدققين الخارجيين؟ ويندرج تحته التساؤلات الفرعية الآتية:

- هل يقر المدققون الخارجيون إقراراً ذا دلالة إحصائية بالاعتداد بالفكر المحاسبي وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (12)؟
- هل يقر المدققون إقراراً ذا دلالة إحصائية بالاعتداد بالفكر الضريبي وفقاً لأحكام القاعدة المحاسبية العراقية (13)؟
- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية بين إدراك أثر المعيار (12) وإدراك أثر القاعدة (13)؟
- هل يسهم إدراك أثر المعيار (12) في التنبؤ الدال إحصائياً بإدراك أثر القاعدة (13)؟
- هل يقر المدققون بوجود مخاطر تدقيق ذات دلالة إحصائية تنجم عن عدم تطبيق المعيار (12) أو القاعدة (13)؟
- هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك هذه المخاطر ودرجة تحفظ المدقق في رأيه؟

أهمية البحث

تكمن الأهمية العلمية في إثراء المكتبة العراقية بدراسة تجمع بين أربعة عناصر نادراً ما اجتمعت: المعيار المحاسبي الدولي (12) بوصفه إطاراً دولياً، والقاعدة المحاسبية العراقية (13) بوصفها الإطار الوطني الموازي، ومخاطر التدقيق بوصفها المدخل المهني الذي يترجم الانحراف إلى تقدير للخطورة، ورأي المدقق بوصفه متغيراً رقابياً تتأثر به مصداقية البيانات المالية. أما الأهمية العملية فتتمثل في تزويد مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وإدارة الضرائب ومكاتب التدقيق بنتائج ميدانية لتطوير الأطر التنظيمية وبرامج التدريب، ومساعدة المدققين في تحديد مناطق الخطورة في الضرائب المؤجلة وأثرها في قرار التحفظ عند ابداء الرأي.

أهداف البحث

- بيان مدى إقرار المدققين بالاعتداد بالفكر المحاسبي وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي (12).
- بيان مدى إقرار المدققين بالاعتداد بالفكر الضريبي وفقاً لأحكام القاعدة المحاسبية العراقية (13).
- قياس العلاقة الارتباطية بين إدراك أثر المعيار (12) وإدراك أثر القاعدة (13).
- اختبار القدرة التنبؤية لإدراك أثر المعيار (12) في إدراك أثر القاعدة (13).
- تشخيص مخاطر التدقيق الناشئة عن عدم تطبيق المعيار (12) أو القاعدة (13) من وجهة نظر المدققين.
- تحديد علاقة هذه المخاطر بمستوى التحفظ في رأي المدقق ومدى إسهامها في التنبؤ به، ثم استخلاص الاستنتاجات والتوصيات.

فرضيات البحث

في ضوء مشكلة و اهداف البحث يمكن تحديد فرضيات البحث بالاتي :

1. الفرضية الأولى: يوجد تأثير لدى المدققين بأن الاعتداد بالفكر المحاسبي وفقاً للمعيار (12) ملحوظ في البيئة العراقية.
2. الفرضية الثانية: يوجد تأثير لدى المدققين بأن القاعدة (13) تدعم الاعتداد بالفكر الضريبي.
3. الفرضية الثالثة : يوجد ارتباط بين إدراك أثر المعيار (12) وإدراك أثر القاعدة (13) لدى المدققين.
4. الفرضية الرابعة: يسهم إدراك أثر المعيار (12) إسهاماً دالاً إحصائياً في التنبؤ بإدراك أثر القاعدة (13) لدى المدققين .
5. الفرضية الخامسة: تنشأ مخاطر تدقيق جراء عدم تطبيق المعيار (12) أو القاعدة (13).
6. الفرضية السادسة: يوجد ارتباط بين إدراك مخاطر التدقيق والتنبؤ بدرجة تحفظ المدقق .

حدود البحث

- الحدود الموضوعية: اقتصر البحث على المعيار المحاسبي الدولي (12) والقاعدة المحاسبية العراقية (13) وأثرهما في آراء المدققين .
- الحدود المكانية: تتمثل الحدود المكانية للبحث في الشركات الخاضعة لضريبة الدخل والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، فضلاً عن مكاتب وشركات التدقيق الخارجي المعتمدة في مدينة بغداد وعدد من المحافظات العراقية.
- الحدود الزمانية: الفترة من أيلول 2025 إلى حزيران 2026، وهي المدة التي جرى خلالها توزيع الاستبانة وجمع البيانات وتحليلها.
- الحدود البشرية: عينة من المدققين الخارجيين ذوي الخبرة في تدقيق البيانات المالية لآثار الضرائب المؤجلة، مع استبعاد من تقل خبرتهم عن خمس سنوات.

ثانياً: الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول: ضرائب الدخل والفروقات بين الفكرين المحاسبي والضريبي

يخضع قياس ارباح الشركات لتجاذب فكري بين منظورين متمايزين؛ المنظور المحاسبي والمنظور الضريبي فالمحاسب يعمل وفق منظومة من المفاهيم والمبادئ تستهدف إنتاج معلومات ملائمة وموثوقة ومحايدة، يقودها مبدأ الاستحقاق الذي يوجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عند تحققها بغض النظر عن توقيت التدفق النقدي، في حين يعمل الأخصائي الضريبي وفق منظومة تشريعية تستهدف حماية الإيرادات العامة وتوجيه السلوك الاقتصادي عبر قواعد إثبات واعتماد قد لا تتسق بالضرورة مع المنطق المحاسبي. وقد نتج عن هذا الازدواج ظهور فروقات جوهرية بين الفكر المحاسبي المتمثل

في الربح المحاسبي الظاهر في قائمة الدخل، والفكر الضريبي المتمثل في الدخل الخاضع للضريبة وفقاً للتشريعات النافذة (الجعفري و الخطيب,2024) .

وتنقسم هذه الفروقات إلى نوعين: الفروقات الدائمة التي تنشأ عن بنود تثبت في أحد السجلين ولا تثبت في الآخر مطلقاً، كما في بعض الإعفاءات الضريبية والمصروفات غير المقبولة ضريبياً، فلا تنعكس في فترات لاحقة؛ والفروقات المؤقتة التي تنشأ عن اختلاف التوقيت في الاعتراف بالبنود بين السجلين، ثم تنعكس في فترات مستقبلية عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول والالتزامات، وهي أساس نشوء الضريبة المؤجلة وفق المعيار (12). وتستخدم هذه الفروقات في الأدبيات مقياساً لاحتمالات إدارة الأرباح وسلوك الاعتداد الضريبي Hanlon & Heitzman, 2009; Martinez et al., 2024).

وقد اختلف الباحثون حول الاستنتاج الذي ينبغي استخلاصه من اتساع هذه الفروقات؛ فبعضهم دعا إلى فرض التوافق الوثيق بين الدفترين للحد من التلاعب بالأرباح والتهرب الضريبي في آن واحد، في حين حذر آخرون من أن التوافق القسري قد يفقد المعلومة المحاسبية محتواها الإعلامي ويحد من مرونة الإفصاح (Desai & Dharmapala, 2009; Niggemann, 2022). وخلصت المراجعات الحديثة إلى أن البديل الأنسب في معظم البيئات ليس التطابق الكامل ولا الانفصام الكامل، بل التقارب المنظم عبر معايير توفيقية تلزم بالإفصاح عن الفروقات ومعالجة آثارها بشفافية (Rachmawati et al., 2026)، وهو الاتجاه الذي تتحرك فيه الوثيقتان موضوع البحث.

وللفروقات أثر مباشر في عمل المدقق؛ فهي ليست رقم تسوية في الإقرار الضريبي فحسب، بل مؤشر يستدل به على جودة الأرباح ومدى تحفظ الإدارة في تقديراتها. ولهذا أصبحت أحد مداخل تقييم مخاطر التحريف الجوهري، إذ إن اتساعها غير المبرر أو تكرارها بلا تفسير مقبول يستدعي توسيع نطاق الإجراءات والتحقق من الافتراضات التي بنيت عليها، وهو ما يربط هذا المبحث بمبحثي المخاطر والتحفظ.

المبحث الثاني: المعيار المحاسبي الدولي (12) ضرائب الدخل

يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، فيوجب على الشركة المحاسبة على التبعات الضريبية الحالية والمستقبلية لاسترداد القيمة الدفترية للأصول أو تسويتها، وللمعاملات والوقائع الأخرى التي تثبت في البيانات المالية للفترة الحالية. ومبدأ المعيار أن الآثار الضريبية تحاسب عليها في الفترة التي نشأت فيها سواء أكان سدادها في الفترة ذاتها أم في فترات لاحقة، وهو جوهر منهج الالتزامات بعد أن تناوبت ممارسات سابقة بين منهج الاستحقاق الجزئي ومنهج الاعتراف بالضريبة المستحقة فقط (IASB, IAS 12).

ويقوم بناء المعيار على مفهوم الفروقات المؤقتة: فكلما اختلفت القيمة الدفترية لبند عن قاعدته الضريبية نشأ فرق مؤقت يؤدي إلى التزام ضريبي مؤجل إذا كان مقدماً لزيادة في مبالغ ضريبية مستقبلية، أو إلى أصل ضريبي مؤجل إذا كان مقدماً لخفضها. ويشترط المعيار للاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل أن يكون من المحتمل بدرجة كافية توفر أرباح خاضعة للضريبة تستطيع الشركة استغلالها، وهو شرط يمنح الإدارة نطاقاً من التقدير يحمل المدقق مسؤولية فحص الافتراضات المستندية إليه. كما يوجب الإفصاح عن مكونات مصروف الضريبة، وعن المفاضلة بين الضريبة المقدرة والفعلية، وعن حركات الأصول والالتزامات المؤجلة خلال الفترة.

ويستثني المعيار من قاعدة الاعتراف حالتين: الشهرة الناشئة عند الاعتراف الأولي، إذ لا يعترف بالتزام ضريبي مؤجل عنها؛ والاعتراف الأولي لأصل أو التزام في معاملة ليست اندماج أعمال ولا تؤثر وقت حدوثها في الربح المحاسبي ولا في الربح الخاضع للضريبة (IFRS Foundation, IAS 12). ولهذين الاستثناءين أهمية مهنية في العراق لأنهما يظهران في إعادة التقييم والتملك الحكومي للأراضي والاستثمارات العقارية، وهي مواضع يفترض أن يتحقق المدقق من تطبيق جوهرها لا نصها.

وتكشف التجارب الدولية أن التطبيق ينعكس في جودة المعلومات وسلوك الشركات؛ ففي مصر بينت دراسة أن الاعتداد بمتطلبات المعايير الدولية في محاسبة ضرائب الدخل ينعكس في جودة خدمات التدقيق في الأسواق الناشئة (Ebrahim, 2014)، وفي ماليزيا ارتبطت قرارات الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة بموقف الحياد المحاسبي (Azmi & Mahzan, 2009). وفي الجزائر بينت دراسة أن الضريبة المؤجلة توفر مساحة للتخطيط الضريبي عبر تحويل الدخل بين الفترات (جلباب وبعمارة، 2018)، وفي العراق خلصت دراسة إلى أن تبني المعيار يوحّد المحاسبة الضريبية ويرفع جودة المعلومات ويجذب الاستثمار الأجنبي (شيماء أحمد والجنابي، 2022).

المبحث الثالث: القاعدة المحاسبية العراقية (13) المحاسبة عن ضريبة الدخل

تشكل القواعد المحاسبية العراقية التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية المرجعية المهنية للمحاسبين، وتتصدرها القاعدة (13) الخاصة بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، التي توجب المحاسبة عن الضريبة على أساس مبدأ الاستحقاق، والفصل بين عبء الضريبة المستحقة عن الفترة الحالية وعبء الضريبة المؤجلة الناشئ عن الفروقات المؤقتة، مع الإفصاح عن ذلك بما يلائم احتياجات المستخدمين (مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، د.ت).

وتكتسب القاعدة أهمية مضاعفة في البيئة العراقية لأسباب ثلاثة: أولها أن النظام الضريبي الذي يحكمه قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل ما يزال يعتمد في جانب كبير منه على الإقرار الذاتي وتقديرات الإدارة الضريبية المستندة إلى مستندات قد لا تتفق مع بيانات معدة وفق أسس محاسبية سليمة؛ وثانيها أن الإدارة الضريبية تواجه تحديات في قدرات التدقيق الضريبي والبنى التكنولوجية، فتصبح جودة الإقرارات عاملاً حاسماً في كفاءة التحصيل (شيماء أحمد والجنابي، 2022)؛ وثالثها أن التزام الشركات بالمعايير الدولية انعكس إيجاباً على تقييد إدارة الأرباح المرتبطة بالضغط الضريبي، إذ وجدت دراسة على شركات سوق العراق للأوراق المالية أن التبني الفعلي يخفف أثر الضغط الضريبي عبر تقييد الحرية المحاسبية وتعزيز الإفصاح والتوثيق .(Mohsin et al., 2026) .

وفي السياق ذاته، يبرز النظام الضريبي في العراق اعتماده الواسع على "نظام التقدير الذاتي" في احتساب وجباية ضريبة الدخل، وهو ما أكد عليه الخرسان وعبدالأحد في مؤلفاتهما المتخصصة (الخرسان وعبدالاحد، 2019؛ الخرسان وعبدالاحد، 2025)؛ إذ استعرضا التطبيق العملي لمفاهيم التحاسب الضريبي في البيئة العراقية، مبينين أن التحول نحو التقدير الذاتي يتطلب بالضرورة توافقاً أو تقارباً منظماً بين القواعد المحاسبية والمتمثلة بالقاعدة العراقية (13) وبين النصوص الضريبية النافذة، لتقليص الاجتهادات الإدارية وتوفير أدلة تدقيق أكثر موثوقية للمدقق الخارجي عند تقييمه لعدالة الأعباء الضريبية المؤجلة والحالية.

وبذلك تتوافق رسالة القاعدة (13) مع رسالة المعيار (12) في جوهرها: كلاهما يريد أن تعرض المعلومة الضريبية وفق مبادئ المحاسبة المقبولة لا وفق الاعتبارات الإدارية ، وأن تفصح الفروقات المؤقتة وآثارها بشفافية (IASB, IAS 12؛ مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق، د.ت). ويبقى الفارق في الدرجة والمصدر: فالمعيار صادر عن هيئة دولية وينسجم مع منظومة الإبلاغ المالي الدولية، والقاعدة صادرة عن الجهة الرقابية العراقية وروعي فيها الخصوصيات القانونية المحلية. وهذا التقارب، مع استناد الجهات الرقابية إليهما معاً في إعداد البيانات المالية، هو ما يجعل البيئة العراقية ميداناً مناسباً لاختبار أثر الاعتداد المشترك بالفكرين.

المبحث الرابع: المدقق الخارجي ورأيه في ضوء المعايير الدولية والمحلية للتدقيق

يعرف التدقيق الخارجي بأنه فحص منهجي مستقل للبيانات المالية وما يدعمها من مستندات وسجلات، بهدف التعبير عن رأي مهني في مدى عدالة عرضها وإفصاحها وفق الإطار المحاسبي المعمول به. (الذنيبات، 2019، ص 18). و بعد رأي المدقق ثمرة حكم مهني يمر بمراحل: التخطيط وتقييم المخاطر، ثم اقتناء الأدلة وتقييمها، ثم تكوين الرأي وفق معيار التدقيق الدولي (700)، الذي يوجب الاستناد إلى أدلة ملائمة ومناسبة قبل التعبير عن رأي غير متحفظ، أو تعديله إلى متحفظ أو معاكس بحسب جسامة الانحرافات . (الاتحاد الدولي للمحاسبين[IFAC] ، 2022، معيار 700، فقرة 10–17).

ومن العوامل التي تشغل المدقق جودة التقارير المالية ومدى انخفاض التشوهات في الاستحقاقات؛ وقد وجدت دراسة على الشركات العراقية المدرجة أن نوعية المعلومات المالية قد لا تجد طريقها إلى التأثير الدال في نوع الرأي في بعض الفترات، ما يدل على أن العلاقة ليست آلية بل تتوسطها ظروف كل شركة وجسامة مخاطرها (إبراهيم وفارس، 2021). وأظهرت دراسات أن المؤشرات الضريبية، وفي مقدمتها فروقات الدفترين والميل الضريبي العدواني، من الإشارات التي يلتفت إليها المدققون عند تقييم مخاطر العميل (Martinez et al., 2024)، وأن مناطق التقدير كالضريبة المؤجلة قد توظف في إدارة الأرباح، ما يرفع الخطورة المولاة لها (MacCarthy, 2021).

أما محلياً، فينظم المهنة قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وتعديلاته، الذي يحدد شروط منح الإجازة وواجبات المدقق واستقلاله ومسؤوليته، بينما تستمد قواعد العمل الفني من المعايير الدولية للتدقيق المعتمدة لدى الجهات الرقابية، ومنها مجلس المعايير المحاسبية والرقابية وديوان الرقابة المالية الاتحادي في نطاق اختصاصه، كما يوجب قانون الشركات تدقيق حسابات الشركات وتعيين مدقق خارجي. وهذه البيئة التشريعية المتشعبة، مع تعديلات قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 وتعليمات ادارة الضرائب، تضع المدقق أمام مرجعيتين: معيارية محاسبية وقانونية ضريبية، فيصبح حكمه على الأعباء الضريبية اختباراً عملياً لمدى تكامل المرجعيتين.

ويتضح مما سبق أن الاعتداد بالفكر المحاسبي أو الانجرار إلى الفكر الضريبي ينعكس مباشرة على عمل المدقق؛ فكلما انسجمت المعالجة مع متطلبات المعيار (12) والقاعدة (13) سهل تقييم عدالة الأعباء الضريبية وقلت الحاجة إلى إجراءات إضافية، وتحسنت فرص إصدار رأي غير متحفظ. وفي المقابل يولد غياب الاعتداد فروقات غير مفسرة وتقديرات مثيرة للجدل تدفع المدقق إلى الحذر، وهو ما يعالجه المبحثان الآتيان.

المبحث الخامس: مخاطر التدقيق الناشئة عن عدم تطبيق المعيار (12) أو القاعدة (13)

يقوم التدقيق على نموذج مخاطر يقسم خطر التحريف الجوهري إلى خطر ملازم وخطر رقابة، ثم يضيف خطر الاكتشاف الذي يستطيع المدقق التأثير فيه بتوسيع إجراءاته (IAASB, ISA 315; ISA 330). ولا يعدو الاعتداد بالمعيار (12) والقاعدة (13) أن يكون رقابة على إعداد البيانات المالية في منطقة الضرائب؛ فإذا غاب ارتفع الخطر الملازم في حسابات الضريبة المؤجلة، وضعفت الرقابة الداخلية على احتسابها، وتراجع ما يعتمد عليه المدقق من أدلة داخلية، فارتفع خطر الاكتشاف المتبقي عليه. ويمكن تصنيف هذه المخاطر في أنماط متمايزة، لكل نمط أثره في برنامج التدقيق.

النمط الأول: مخاطر القياس والاعتراف، وتنشأ عن عدم احتساب الفروقات المؤقتة أصلاً، أو الخلط بينها وبين الدائمة، أو عدم الاعتراف بالأصول والالتزامات المؤجلة عند وجودها، أو الاعتراف بها استناداً إلى تقديرات غير موثقة. ويترتب على ذلك أن مصروف الضريبة لا يعبر عن العبء الحقيقي، وأن رصيد الضريبة المؤجلة لا يمثل ما سيسدد أو يسترد فعلاً.

النمط الثاني: مخاطر الإفصاح، وتظهر في غياب المفاضلة بين الضريبة المقدرة والفعلية، أو إغفال الإفصاح عن مكونات مصروف الضريبة وحركات الأصول والالتزامات المؤجلة. ولا يؤثر هذا النمط في قيمة الأرقام بقدر ما يؤثر في قابليتها للفهم، لكن أثره في الرأي لا يقل عن سابقه لأن الإفصاح جزء من عدالة العرض.

النمط الثالث: مخاطر التقدير في الأصول الضريبية المؤجلة، وتتعلق بالافتراضات التي تستند إليها الإدارة في توقع أرباح خاضعة للضريبة، وهي منطقة تقدير عالية تشير الدراسات إلى أنها قد توظف في إدارة الأرباح (Azmi & Mahzan, 2009; MacCarthy, 2021). وإذا لم توثق الإدارة أسس تقديرها، صار على المدقق أن يبني توقعه المستقل، وهو ما يوسع نطاق الحكم الشخصي.

النمط الرابع: مخاطر الاعتداد بالقوانين والأنظمة، إذ يوجب معيار التدقيق الدولي (250) أن يلم المدقق بالقوانين ذات الأثر الجوهري في البيانات المالية وأن يتحرى دلائل عدم الاعتداد ويستجيب لها (IAASB, ISA 250). وقد ينشأ عدم تطبيق القاعدة (13) عن مخالفة إجرائية في الإقرار أو في حساب الغرامات والفوائد، وهي أمور قد لا تظهر في الدفاتر، فيضطر المدقق إلى إجراءات استعلام خارجية.

النمط الخامس: مخاطر السمعة والمسؤولية المهنية، إذ يتعرض المدقق الذي يقبل معالجة ضريبية غير مسندة لاحتمال المساءلة أمام نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، ولاحتمال فقدان ثقة العميل، ولاحتمال مراجعة عمله من الجهات الرقابية، وهو ما يفسر جزءاً من الحذر السائد.

ويقابل هذه المخاطر خمسة مسارات استجابة: توسيع نطاق الفحص ليشمل مذكرة احتساب الضريبة وملفات التسويات؛ والاستعانة بخبير ضرائب عند تعذر التقدير المستقل؛ وطلب إقرارات خطية بشأن اكتمال الإفصاحات؛ وتقييم أثر الانحراف لتحديد كونه جوهرياً أو جوهرياً وشاملاً؛ ثم ترجمة ذلك في التقرير بتعديل الرأي أو بإضافة فقرة إضافية. وكل مسار يرفع كلفة التدقيق، وهو ما يفسر عدّ المناطق الضريبية من أكثر مناطق الاستحقاق استهلاكاً لوقت المدقق.

المبحث السادس: تحفظ المدقق إزاء عدم التطبيق وأثره في نوع الرأي

التحفظ ليس موقفاً شخصياً من الإدارة، بل نتيجة مهنية منظمة لوجود تحريف جوهري أو لقصور في الأدلة. وقد حدد معيار التدقيق الدولي (705) ثلاث حالات لتعديل الرأي: الرأي المتحفظ، ويصدر عند وجود تحريف جوهري غير شامل أو تعذر الحصول على أدلة كافية وأثره غير شامل؛ والرأي المعاكس، ويصدر عند تحريفات جوهرية وشاملة الأثر؛ والامتناع عن إبداء الرأي، ويصدر عند تعذر الأدلة وأثر جوهري وشامل (IAASB, ISA 705). ويقتضي المعيار تعديل العبارة الخاصة بكفاية الأدلة، وإضافة فقرة أساس تعديل الرأي، وبيان الأثر الكمي للتحريف متى أمكن.

من خلال استقراء معايير التدقيق وتطبيقها على معالجة الضرائب المؤجلة، يستنتج الباحثان أربعة مواقف رئيسية لإبداء الرأي المهني: رأي غير متحفظ حين تقدم الشركة مذكرة ضريبة موثقة وتفصح عن الفروقات وحركة الأصول والالتزامات المؤجلة؛ ورأي متحفظ بسبب تحريف جوهري غير شامل، كما لو حسبت أرقام الضريبة المؤجلة على أساس خاطئ؛ ورأي متحفظ بسبب قصور الأدلة، كما لو رفضت الإدارة تقديم مذكرة الاحتساب أو لم توثق افتراضات الأصل المؤجل، وهي الحالة الأكثر وروداً عند ضعف التوثيق؛ والامتناع أو الرأي المعاكس في الحالات القصوى كغياب أي أساس للاعتراف أو عدم تعاون تام في منطقة جوهرية.

ويستعمل المدقق معيارين متكاملين في تقدير درجة تحفظه: الجوهرية، أي أثر التحريف في قرارات المستخدمين؛ والشمولية، أي انحصار أثره في بند أو امتداده إلى البيانات كاملة. ولأن الضريبة المؤجلة تمس مصروف الضريبة وأرباح الفترة والاحتياطيات وحقوق الملكية معاً، فإن أثرها يميل إلى أن يكون شاملاً بسهولة أكبر من كثير من البنود، وهو ما يفسر خطورتها في تحديد نوع الرأي لا في حجم الرقم فقط.

وللتحفظ بعد إيجابي، فهو أداة ضغط مهني تدفع الإدارة إلى تحسين توثيق معالجاتها، وإشارة مبكرة للجهات الرقابية وجهاز الضرائب. غير أن التحفظ المفرط يضعف ثقة المستثمر وقد يخفي ضعفاً في كفاءة المدقق نفسه حين يكون ناتجاً عن جهد غير كافٍ لا عن غياب الأدلة، ولذلك فالمطلوب تحفظ مسند لا تحفظ وقائي. ويتصل بذلك ما تعرفه فقرة الأمور الجوهرية من إتاحة لفت النظر إلى منطقة الضريبة المؤجلة دون تعديل الرأي متى كانت الإفصاحات كافية، وهي مخرج عملي لكثير من حالات الاختلاف في التقديرات.

الدراسات السابقة

1. دراسة (Azmi & Mahzan , 2009): "الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة: الممارسات والحياد"، دراسة ماليزية فحصت ممارسات الاعتراف وفق المعيار (12) وعلاقتها بالحياد المحاسبي، وخلصت إلى أن قرارات الاعتراف تتسم بمساحة من التقدير الإداري تستدعي اهتماماً خاصاً من المدققين.
2. دراسة (Desai & Dharmapala,2009): والتي أجريت في الولايات المتحدة الامريكية ناقشت العلاقة بين التوافق الضريبي والمحاسبي وسلوكي التلاعب بالأرباح والتقشف الضريبي، وخلصت إلى أن التوافق قد يحد من بعض أشكال التهرب لكنه يعيد توجيه السلوك نحو أشكال أخرى.

3. دراسة (Ebrahim , 2014): "الاعتداد بالمعايير الدولية للتقرير المالي وجودة التدقيق في الدول النامية: حالة مصر"، وأظهرت أن الاعتداد بمتطلبات المعايير في محاسبة ضرائب الدخل ينعكس على جودة خدمات التدقيق في الأسواق الناشئة.
4. دراسة (جلباب وبعمارة، 2018): "التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (12)"، و التي طبقت في الجزائر وخلصت إلى أن معاملات الضريبة المؤجلة توفر فرصاً لتحويل الدخل بين الفترات.
5. دراسة (إبراهيم وفارس، 2021): "تأثير جودة التقارير المالية على رأي المدقق الخارجي"، على شركات عراقية للفترة (2011–2018)، ولم تجد أثراً دالاً لجودة الاستحقاقات في نوع الرأي.
6. دراسة (MacCarthy, 2021): و هي دراسة تحليلية تطبيقية أجريت في المملكة المتحدة / بريطانيا تناولت أثر إدارة الأرباح والضريبة المؤجلة في التجنب الضريبي بنموذج جونز المعدل، وخلصت إلى أن بنود الضريبة المؤجلة تعمل قناةً لتأجيل الالتزام الضريبي.
7. دراسة (شيماء أحمد والجنابي، 2022): "مدى استجابة البيئة العراقية لمتطلبات المعيار (IAS 12)"، وخلصت إلى أن التبني يوحد المحاسبة الضريبية ويرفع جودة المعلومات ويعزز جذب الاستثمار.
8. دراسة (Martinez et al., 2024): "آراء المدققين والعدوانية الضريبية في الشركات البرازيلية"، وأبرزت أهمية المؤشرات المستمدة من فروقات الدفترين في تقييم مخاطر الاعتداد الضريبي.
9. قدمت دراسة (Rachmawati et al., 2026) مراجعة منهجية دولية لتحليل التقاطعات بين الفكر المحاسبي والضريبي في الأسواق المالية المختلفة، مؤكدةً على أن فرض التطابق القسري قد يضر بجودة المعلومة، بينما يؤدي الانفصام إلى اتساع الفجوة، مما يرجح كفة التقارب المنظم والمدعوم بالإفصاح كبديل مهني فاعل"..
10. دراسة (Mohsin et al., 2026): الأثر المعدل لتبني المعايير الدولية في علاقة الضغط الضريبي بإدارة الأرباح" استهدفت شركات سوق العراق للأوراق المالية."، وأظهرت أن التبني الفعلي يقيد الحرية المحاسبية ويخفف أثر الضغط الضريبي.

ويتضح من العرض أن الدراسات تناولت منافذ مختلفة للعلاقة بين النظامين المحاسبي والضريبي ودور التدقيق، غير أن معظمها ركز على المعيار الدولي في أسواق خارجية أو على جودة التقارير، دون تناول القاعدة (13) والربط المباشر بين الوثيقتين ورأي المدقق. كما أن الدراسات التي عالجت الرأي اكتفت بمؤشرات فروقات النظامين المحاسبي والضريبي ولم تبحث في مخاطر التدقيق ودرجة التحفظ. ومن هنا يتميز البحث الحالي بجمعه الوثيقتين معاً، وبإضافة بعد المخاطر والتحفظ إلى متغير الرأي في البيئة العراقية.

ثالثاً: الجانب التطبيقي للبحث

تحليل نتائج الاستبانة واختبار فرضيات البحث

يتناول هذا الجانب التحليل الإحصائي لإجابات عينة البحث عن الاستبانة الإلكترونية، إذ بلغ عدد الاستمارات المستلمة (152) استمارة، استبعد منها (74) استمارة تعود للأكاديميين والتدريسيين في الجامعات لكون عينة البحث تقتصر على الممارسين المهنيين، و(8) استمارات لممارسين تقل خبرتهم عن خمس سنوات التزاماً بحدود البحث، لتبلغ الاستمارات

الصالحة للتحليل (70) استمارة. وقد حللت البيانات باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) الإصدار (26) وبمستوى معنوية (0.05)، إذ جرى التحقق أولاً من صدق الأداة وثباتها، ثم اختبرت الفرضيات بثلاثة أساليب إحصائية هي: اختبار (T) لعينة واحدة لفرضيات الإقرار (الأولى والثانية والخامسة)، ومعامل ارتباط بيرسون (r) لفرضيات العلاقة (الثالثة والسادسة)، والانحدار الخطي البسيط بمعامل التحديد (R^2) واختبار (F) لفرضيات التأثير والتنبؤ (الرابعة والسادسة).

المبحث الأول: معيار الحكم وصدق أداة البحث وثباتها

أولاً: مقياس الإجابة ومعيار الحكم

تكونت الاستبانة من خمسة محاور؛ الأول للمعلومات العامة عن العينة، والأربعة الأخرى تضم (48) فقرة بواقع (12) فقرة لكل محور، واعتُمد مقياس ليكرت الخماسي، وبلغ طول الفئة (0.80) بقسمة المدى (4) على عدد الفئات (5)، والوسط الفرضي (3)، وكما في الجدول الآتي:

جدول (1): أوزان مقياس ليكرت الخماسي ومعيار الحكم على مستوى الإجابة

بديل الإجابة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق / لا أوافق بشدة
الوزن	5	4	3	2 / 1
فئة الوسط الحسابي	5.00 – 4.20	4.19 – 3.40	3.39 – 2.60	2.59 – 1.80 / 1.79 – 1.00
مستوى الإجابة	مرتفع جداً	مرتفع	متوسط	منخفض / منخفض جداً

المصدر: إعداد الباحثان.

ثانياً: صدق أداة البحث وثباتها

1. الصدق الظاهري(صدق المحكمين): للتحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة، عرضت الاستبانة بصيغتها الأولية على لجنة تحكيمية ضمت (7) محكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في مجالات المحاسبة والتدقيق والضرائب، موزعين بين أساتذة أكاديميين في الجامعات العراقية ومحاسبين قانونيين ممارسين (ملحق رقم 1)؛ وذلك لإبداء آرائهم العلمية والمهنية حول مدى وضوح الفقرات، وسلامة صياغتها اللغوية والعلمية، ومدى انتمائها وارتباطها بالمحاور التي وضعت لقياسها .وفي ضوء آراء المحكمين وملاحظاتهم، أُجريت التعديلات المقترحة من حذف وإضافة وإعادة صياغة لبعض الفقرات، وصولاً إلى الصيغة النهائية للاستبانة قبل توزيعها على عينة البحث.
2. صدق الاتساق الداخلي: احتسب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية لمحورها، وكما في الجدول الآتي:

جدول (2): معاملات ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية لمحاورها (صدق الاتساق الداخلي)

محور المعيار (12)			محور القاعدة (13)			محور مخاطر التدقيق			محور التحفظ في رأي المدقق		
ت	r	Sig.	ت	R	Sig.	ت	r	Sig.	ت	r	Sig.
1	0.816**	0.000	13	0.555**	0.000	25	0.695**	0.000	37	0.376**	0.001
2	0.709**	0.000	14	0.566**	0.000	26	0.562**	0.000	38	0.650**	0.000
3	0.477**	0.000	15	0.509**	0.000	27	0.701**	0.000	39	0.536**	0.000
4	0.612**	0.000	16	0.553**	0.000	28	0.743**	0.000	40	0.664**	0.000
5	0.643**	0.000	17	0.660**	0.000	29	0.666**	0.000	41	0.707**	0.000
6	0.608**	0.000	18	0.421**	0.000	30	0.582**	0.000	42	0.547**	0.000
7	0.832**	0.000	19	0.647**	0.000	31	0.603**	0.000	43	0.675**	0.000
8	0.608**	0.000	20	0.625**	0.000	32	0.679**	0.000	44	0.799**	0.000
9	0.788**	0.000	21	0.698**	0.000	33	0.717**	0.000	45	0.748**	0.000
10	0.848**	0.000	22	0.473**	0.000	34	0.722**	0.000	46	0.583**	0.000
11	0.839**	0.000	23	0.386**	0.001	35	0.675**	0.000	47	0.527**	0.000
12	0.753**	0.000	24	0.576**	0.000	36	0.763**	0.000	48	0.652**	0.000

** دال إحصائياً عند مستوى (0.01). المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (2) أن معاملات ارتباط جميع الفقرات بمحاورها موجبة ودالة إحصائياً عند مستوى (0.01)، وتراوحت بين (0.376) للفقرة (37) و(0.848) للفقرة (10)، مما يدل على الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة وصدقها في قياس ما وُضعت لقياسه.

3– الثبات والصدق الذاتي: احتسب معامل ألفا كرونباخ لكل محور وللاستبانة ككل، والصدق الذاتي بوصفه الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وكما في الجدول الآتي:

جدول (3): معاملات الثبات (ألفا كرونباخ) والصدق الذاتي لمحاور الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات (α)	الصدق الذاتي (α√)	نسبة الصدق الذاتي
محور المعيار (12)	12	0.903	0.950	95.0%
محور القاعدة (13)	12	0.787	0.887	88.7%
محور مخاطر التدقيق	12	0.890	0.943	94.3%
محور التحفظ في رأي المدقق	12	0.850	0.922	92.2%
الاستبانة ككل	**48**	**0.935**	**0.967**	**96.7%**

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتبين من الجدول (3) أن معاملات الثبات للمحاور تراوحت بين (0.787) و(0.903)، وبلغت للاستبانة ككل (0.935)، وهي أعلى من الحد المقبول (0.70) (Nunnally & Bernstein, 1994)، كما تراوحت نسب الصدق الذاتي للمحاور بين (88.7%) و(95.0%) وبلغت للاستبانة ككل (96.7%)، أي إنها جميعاً تزيد على (80%)، مما يؤكد صدق الاستبانة وثباتها وصلاحيتها للتطبيق.

المبحث الثاني: وصف عينة البحث وتحليل إجاباتها

أولاً: المحور الأول – خصائص عينة البحث

جدول (4): توزيع أفراد العينة بحسب المؤهل العلمي وسنوات الخبرة وجهة العمل

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	34	48.6%
	محاسب قانوني (شهادة مهنية)	15	21.4%
	ماجستير	12	17.1%
	دكتوراه	9	12.9%
سنوات الخبرة	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	15	21.4%
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	23	32.9%
	15 سنة فأكثر	32	45.7%
جهة العمل	مدقق خارجي / ديوان الرقابة المالية الاتحادي	35	50.0%
	مدقق خارجي (مكتب أو شركة تدقيق خاصة)	35	%50.0

ن = 70. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على إجابات الاستبانة.

يتضح من الجدول (4) أن حملة شهادة البكالوريوس شكلوا النسبة الأعلى (48.6%) يليهم حملة الشهادة المهنية في المحاسبة القانونية (21.4%)، ثم الماجستير (17.1%) والدكتوراه (12.9%). وأن (45.7%) من أفراد العينة تزيد خبرتهم على (15) سنة، و(78.6%) تزيد خبرتهم على عشر سنوات. أما من حيث جهة العمل فقد شكل المدققون الخارجيون (75.7%) من العينة، منهم (50.0%) في ديوان الرقابة المالية الاتحادي و(50%) في مكاتب وشركات التدقيق الخاصة، مما يعني أن العينة تمثل الممارسين المعنيين بموضوع البحث وتمتلك الخبرة المهنية الكافية للإجابة عن فقرات الاستبانة بموضوعية.

ثانياً: المحور الثاني – الاعتداد بالفكر المحاسبي وفق المعيار المحاسبي الدولي (12)

جدول (5): الإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثاني (المعيار (12))

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
1	يقدم المعيار (12) إطاراً واضحاً للمحاسبة عن ضرائب الدخل	4.286	0.455	85.7%	مرتفع جداً	3
2	يتطلب تطبيق المعيار (12) الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلباته	4.300	0.598	86.0%	مرتفع جداً	2
3	يساعد تطبيق المعيار (12) على تحديد الآثار الضريبية المترتبة على الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات وأسسها الضريبية	4.100	0.663	82.0%	مرتفع	8
4	يرفع المعيار (12) جودة المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية	4.400	0.522	88.0%	مرتفع جداً	1
5	يوجب المعيار (12) الاعتراف بالأصول والالتزامات المؤجلة بما يجعل تقدير الأعباء أدق	4.043	0.770	80.9%	مرتفع	10
6	تجد الشركات العراقية صعوبة في تطبيق المعيار (12) لقلة الخبرات المتخصصة	4.029	0.659	80.6%	مرتفع	11
7	يضيف تطبيق المعيار (12) أعباء إفصاح أكبر على البيانات المالية	4.171	0.636	83.4%	مرتفع	6
8	يساعد المعيار (12) على توحيد أسس قياس الوعاء الضريبي وسعر ضريبة الدخل بين الشركات	3.986	0.752	79.7%	مرتفع	12
9	يرفع تطبيق المعيار (12) تكلفة إعداد البيانات المالية ذات الغرض الضريبي وتدقيقها	4.071	0.666	81.4%	مرتفع	9
10	يزود المعيار (12) المدققين بمعلومات مستقبلية عن الآثار الضريبية المتوقعة	4.257	0.557	85.1%	مرتفع جداً	5

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
11	يحسن المعيار (12) إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات	4.286	0.542	85.7%	مرتفع جداً	4
12	يعتمد المدقق على المعيار (12) بالإضافة إلى معايير التدقيق الخاصة بضرائب الدخل مرجعاً مهنياً في الحكم على المعالجة المحاسبية للضرائب	4.157	0.581	83.1%	مرتفع	7
المؤشر العام للمحور		**4.174**	**0.434**	**83.5%**	**مرتفع**	—

ن = 70. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (5) أن المحور الثاني حقق وسطاً حسابياً عاماً (4.174) بانحراف معياري (0.434) وأهمية نسبية (83.5%)، أي بمستوى إجابة (مرتفع)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة على مضمون فقرات المحور وتجانس إجاباتهم. وجاءت الفقرة (4) "يرفع المعيار (12) جودة المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية" بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.400)، في حين جاءت الفقرة (8) "يساعد المعيار (12) على توحيد أسس قياس الوعاء الضريبي وسعر ضريبة الدخل بين الشركات" بالمرتبة الأخيرة بوسط حسابي (3.986) وهي مع ذلك بمستوى (مرتفع). ويعكس ذلك إدراك المدققين لأهمية المعيار (12) في تحسين جودة المعلومات المتعلقة بالضرائب المؤجلة، مع إقرارهم بالفجوة القائمة بين الأساسين المحاسبي والضريبي في البيئة العراقية.

ثالثاً: المحور الثالث – الاعتداد بالفكر الضريبي وفق القاعدة المحاسبية العراقية (13)

جدول (6): الإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الثالث (القاعدة (13))

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
13	تلبي القاعدة (13) حاجة الشركات العراقية إلى أساس للمحاسبة عن ضريبة الدخل وفق الاستحقاق	4.186	0.519	83.7%	مرتفع	7
14	تساعد أحكام القاعدة المحاسبية العراقية (13) على توضيح العلاقة بين المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل والمتطلبات الضريبية النافذة في العراق	4.071	0.598	81.4%	مرتفع	10
15	تسهم القاعدة (13) في تقريب الفكر الضريبي من الفكر المحاسبي	4.229	0.594	84.6%	مرتفع جداً	5
16	تحدد القاعدة (13) أسساً واضحة للتمييز بين الضريبة المستحقة والمؤجلة	4.057	0.587	81.1%	مرتفع	11

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
17	تساعد القاعدة (13) على تحسين كفاءة الإقرارات الضريبية للشركات	4.214	0.535	84.3%	مرتفع جداً	6
18	تقف الإجراءات الضريبية الإدارية في العراق عائقاً أمام تحديث القاعدة المحاسبية (13) بما يلائم التشريعات والقوانين الضريبية النافذة	3.957	0.788	79.1%	مرتفع	12
19	تسهم القاعدة (13) في إيجاد بيئة أكثر شفافية للاعتداد الضريبي	4.286	0.593	85.7%	مرتفع جداً	4
20	يحتاج تطبيق القاعدة (13) إلى تنسيق وثيق بين مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والسلطات الضريبية	4.400	0.522	88.0%	مرتفع جداً	1
21	يسهم تطبيق القاعدة (13) في تقليل الخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية	4.343	0.700	86.9%	مرتفع جداً	3
22	تسهم القاعدة (13) في تحسين جودة المستندات والأدلة التي يعتمد عليها المدقق	4.171	0.380	83.4%	مرتفع	8
23	تواجه البيئة العراقية صعوبات تشريعية وإجرائية في تفعيل أحكام القاعدة (13)	4.143	0.572	82.9%	مرتفع	9
24	يمثل التقارب بين القاعدة (13) والمعيار (12) أساساً لتوحيد المعالجة الضريبية محلياً	4.343	0.478	86.9%	مرتفع جداً	2
المؤشر العام للمحور		**4.200**	**0.318**	**84.0%**	**مرتفع جداً**	—

ن = 70. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (6) أن المحور الثالث حقق وسطاً حسابياً عاماً (4.200) بانحراف معياري (0.318) وأهمية نسبية (84.0%)، أي بمستوى إجابة (مرتفع جداً)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة على مضمون فقرات المحور وتجانس إجاباتهم. وجاءت الفقرة (20) "يحتاج تطبيق القاعدة (13) إلى تنسيق وثيق بين مجلس المعايير المحاسبية والرقابية والسلطات الضريبية" بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.400)، في حين جاءت الفقرة (18) "تقف الإجراءات الضريبية الإدارية في العراق عائقاً أمام تحديث القاعدة المحاسبية (13) بما يلائم التشريعات والقوانين الضريبية النافذة" بالمرتبة الأخيرة بوسط حسابي (3.957) وهي مع ذلك بمستوى (مرتفع). ويعكس ذلك قناعة المدققين بأن فاعلية القاعدة (13) مرهونة بالتنسيق بين الجهات المهنية والسلطات الضريبية، مع وجود معوقات إدارية تحد من تحديثها.

رابعاً: المحور الرابع – مخاطر التدقيق الناشئة عن عدم التطبيق

جدول (7): الإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الرابع (مخاطر التدقيق)

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
25	يؤدي عدم تطبيق المعيار (12) إلى ارتفاع خطر التحريف الجوهري في تحديد الوعاء الضريبي	4.143	0.643	82.9%	مرتفع	11
26	يؤدي عدم تطبيق القاعدة (13) إلى عدم دقة الأعباء الضريبية المعروضة	4.086	0.531	81.7%	مرتفع	12
27	إن عدم توثيق مذكرة احتساب الضريبة المؤجلة يرفع خطر التحريف الجوهري	4.314	0.649	86.3%	مرتفع جداً	10
28	يزيد الخلط بين الفروقات الدائمة والمؤقتة من مخاطر القياس في التدقيق	4.414	0.496	88.3%	مرتفع جداً	5
29	يؤدي عدم الإفصاح عن حركة الأصول والالتزامات المؤجلة إلى مخاطر إفصاح جوهرية	4.471	0.503	89.4%	مرتفع جداً	2
30	ترتفع المخاطر عندما يعتمد المدقق على تقديرات الإدارة دون أدلة مؤيدة وفق معيار التدقيق الدولي (500)	4.443	0.528	88.9%	مرتفع جداً	3
31	تتطلب التعديلات المتعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة اهتماماً خاصاً من المدقق لاحتمال تأثرها بالأحكام المهنية والتعديلات الإدارية	4.329	0.607	86.6%	مرتفع جداً	9
32	يوسع المدقق الخارجي من نطاق إجراءات التدقيق عند اكتشاف معالجة محاسبية لا تنسجم مع متطلبات المعيار (12)	4.500	0.504	90.0%	مرتفع جداً	1
33	يؤدي عدم الإفصاح عن الفروقات المؤقتة إلى عدم كفاية الأدلة المتاحة للمدقق	4.400	0.493	88.0%	مرتفع جداً	8
34	يترتب على مخالفة التشريع الضريبي خطر امتثال يتحراه المدقق وفق معيار التدقيق الدولي (250)	4.414	0.551	88.3%	مرتفع جداً	6
35	تتطلب المعالجة الضريبية غير الموثقة الاستعانة بخبير ضرائب أو بمراجعة خارجية	4.443	0.528	88.9%	مرتفع جداً	4
36	يرتفع خطر عدم الاكتشاف في بند ضريبة الدخل نتيجة ضعف التنسيق بين قسم الحسابات المسؤول عن الاحتساب عبر النظام المحاسبي وقسم التدقيق الداخلي	4.414	0.551	88.3%	مرتفع جداً	7
المؤشر العام للمحور		**4.364**	**0.371**	**87.3%**	**مرتفع جداً**	—

ن = 70. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (7) أن المحور الرابع حقق وسطاً حسابياً عاماً (4.364) بانحراف معياري (0.371) وأهمية نسبية (87.3%)، أي بمستوى إجابة (مرتفع جداً)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة على مضمون فقرات المحور وتجانس إجاباتهم. وجاءت الفقرة (32) "يوسع المدقق الخارجي من نطاق إجراءات التدقيق عند اكتشاف معالجة محاسبية لا تنسجم مع متطلبات المعيار (12)" بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.500)، في حين جاءت الفقرة (26) "يؤدي عدم تطبيق القاعدة (13) إلى عدم دقة الأعباء الضريبية المعروضة" بالمرتبة الأخيرة بوسط حسابي (4.086) وهي مع ذلك بمستوى (مرتفع). ويدل ذلك على وعي المدققين بأن عدم تطبيق المعيار والقاعدة يرفع مخاطر التدقيق ويدفعهم إلى توسيع نطاق إجراءاتهم.

خامساً: المحور الخامس – أثر عدم التطبيق في قرار المدقق بشأن نوع الرأي (التحفظ)

جدول (8): الإحصاءات الوصفية لفقرات المحور الخامس (التحفظ في رأي المدقق)

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
37	يعدل المدقق رأيه إلى متحفظ عندما يكون أثر الخطأ جوهرياً وغير شامل	4.243	0.523	84.9%	مرتفع جداً	10
38	يمتنع المدقق عن إبداء الرأي إذا كان أثر عدم الاعتداد جوهرياً وشاملاً	4.457	0.502	89.1%	مرتفع جداً	2
39	يصدر المدقق رأياً معاكساً إذا كانت معالجة الضريبة المؤجلة محرفة تحريفاً جوهرياً وشاملاً	4.157	0.555	83.1%	مرتفع	11
40	يفضل المدقق إضافة فقرة في تقريره قبل اللجوء إلى تعديل الرأي عند كفاية عدم الإفصاح	4.329	0.503	86.6%	مرتفع جداً	7
41	يذكر المدقق أثر التحريف كمياً في فقرة أساس تعديل الرأي	4.314	0.468	86.3%	مرتفع جداً	8
42	يزيد عدم تعاون الإدارة في تقديم مذكرة الاحتساب من اتجاه المدقق إلى التحفظ	4.443	0.528	88.9%	مرتفع جداً	4
43	يعدل المدقق رأيه إلى متحفظ عندما لا تتوفر أدلة كافية على احتساب الضريبة المؤجلة	4.529	0.503	90.6%	مرتفع جداً	1
44	يؤثر تحفظ المدقق في ثقة المستثمرين بالبيانات المالية	4.371	0.516	87.4%	مرتفع جداً	6
45	يعد التحفظ أداة ضغط مهني تدفع الإدارة إلى تحسين توثيق معالجاتها الضريبية	4.457	0.502	89.1%	مرتفع جداً	3
46	يعمل تحفظ المدقق إشارة مبكرة للجهات الرقابية وإدارة الضرائب	4.371	0.487	87.4%	مرتفع جداً	5
47	يكفي الإفصاح التام في الإيضاحات لإحجام المدقق عن تعديل رأيه	4.143	0.666	82.9%	مرتفع	12

ت	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	مستوى الإجابة	الرتبة
48	يحتاج المدقق إلى معايير محلية إرشادية تحدد متى يعدل رأيه في مسائل الضريبة المؤجلة	4.300	0.462	86.0%	مرتفع جداً	9
المؤشر العام للمحور		**4.343**	**0.320**	**86.9%**	**مرتفع جداً**	—

ن = 70. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (8) أن المحور الخامس حقق وسطاً حسابياً عاماً (4.343) بانحراف معياري (0.320) وأهمية نسبية (86.9%)، أي بمستوى إجابة (مرتفع جداً)، مما يدل على اتفاق أفراد العينة على مضمون فقرات المحور وتجانس إجاباتهم. وجاءت الفقرة (43) "يعدل المدقق رأيه إلى متحفظ عندما لا تتوفر أدلة كافية على احتساب الضريبة المؤجلة" بالمرتبة الأولى بوسط حسابي (4.529)، في حين جاءت الفقرة (47) "يكفي الإفصاح التام في الإيضاحات لإحجام المدقق عن تعديل رأيه" بالمرتبة الأخيرة بوسط حسابي (4.143) وهي مع ذلك بمستوى (مرتفع). ويشير ذلك إلى أن عدم تطبيق المتطلبات المحاسبية والضريبية، ولا سيما عند عدم كفاية الأدلة، يمثل عاملاً مؤثراً في اتجاه المدقق نحو التحفظ في رأيه.

المبحث الثالث: اختبار فرضيات البحث

تقبل الفرضية إذا كان مستوى الدلالة المحسوب (.Sig) أقل من (0.05) وكانت القيمة المحسوبة للاختبار أكبر من قيمتها الجدولية، وترفض إذا كان خلاف ذلك.

أولاً: اختبار (T) لعينة واحدة – الفرضيات الأولى والثانية والخامسة

تنص الفرضية الأولى على أنه "يوجد تأثير لدى المدققين بأن الاعتداد بالفكر المحاسبي وفقاً للمعيار (12) ملحوظ في البيئة العراقية"، والثانية على أنه "يوجد تأثير لدى المدققين بأن القاعدة (13) تدعم الاعتداد بالفكر الضريبي"، والخامسة على أنه "تنشأ مخاطر تدقيق جراء عدم تطبيق المعيار (12) أو القاعدة (13)"، واختبرت بمقارنة الوسط الحسابي لكل محور بالوسط الفرضي (3):

جدول (9): نتائج اختبار (T) لعينة واحدة للفرضيات الأولى والثانية والخامسة

الفرضية	المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) الجدولية	.Sig	القرار
الأولى	محور المعيار (12)	4.174	0.434	22.653	1.995	0.000	قبول
الثانية	محور القاعدة (13)	4.200	0.318	31.603	1.995	0.000	قبول
الخامسة	محور مخاطر التدقيق	4.364	0.371	30.781	1.995	0.000	قبول

قيمة الاختبار = 3، درجات الحرية = 69. المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (9) أن الأوساط الحسابية للمحاور الثلاثة (4.174، 4.200، 4.364) أعلى من الوسط الفرضي (3)، وأن قيم (t) المحسوبة (22.653، 31.603، 30.781) أكبر من قيمتها الجدولية (1.995)، بمستوى دلالة (0.000) أقل من (0.05). وعليه تقبل الفرضيات الأولى والثانية والخامسة، أي يقر المدققون بالاعتداد بالفكر المحاسبي وفق المعيار (12)، وبأن القاعدة (13) تدعم الاعتداد بالفكر الضريبي، وبأن عدم تطبيقهما ينشئ مخاطر تدقيق.

ثانياً: معامل ارتباط بيرسون (r) – الفرضيتان الثالثة والسادسة

تنص الفرضية الثالثة على أنه "يوجد ارتباط بين إدراك أثر المعيار (12) وإدراك أثر القاعدة (13) لدى المدققين"، والسادسة على أنه "يوجد ارتباط بين إدراك مخاطر التدقيق والتنبؤ بدرجة تحفظ المدقق":

جدول (10): نتائج معامل ارتباط بيرسون للفرضيتين الثالثة والسادسة

الفرضية	المتغيران	معامل الارتباط (r)	Sig.	قوة العلاقة واتجاهها	القرار
الثالثة	المعيار (12) × القاعدة (13)	0.321**	0.007	متوسطة طردية	قبول
السادسة	مخاطر التدقيق × التحفظ في رأي المدقق	0.550**	0.000	قوية طردية	قبول

** دال إحصائياً عند مستوى (0.01). المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتبين من الجدول (10) وجود علاقة ارتباط طردية (متوسطة) ذات دلالة إحصائية بين إدراك أثر المعيار (12) وإدراك أثر القاعدة (13) (r = 0.321، Sig. = 0.007)، وعلاقة طردية (قوية) بين إدراك مخاطر التدقيق ودرجة تحفظ المدقق (r = 0.550، Sig. = 0.000)، وعليه تقبل الفرضية الثالثة والشق الأول من الفرضية السادسة.

ثالثاً: الانحدار الخطي البسيط (R^2، F) – الفرضيتان الرابعة والسادسة

تنص الفرضية الرابعة على أنه "يسهم إدراك أثر المعيار (12) إسهاماً دالاً إحصائياً في التنبؤ بإدراك أثر القاعدة (13)"، ويمثل الشق الثاني من الفرضية السادسة قدرة إدراك مخاطر التدقيق على التنبؤ بدرجة تحفظ المدقق:

جدول (11): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضيتين الرابعة والسادسة

الفرضية	المتغير المستقل ← المتغير التابع	R^2	قيمة (F) المحسوبة	Sig.	الحد الثابت (a)	معامل الانحدار (B)	قيمة (t)	القرار
الرابعة	المعيار (12) ← القاعدة (13)	0.103	7.785	0.007	3.220	0.235	2.790	قبول
السادسة	مخاطر التدقيق ← التحفظ في رأي المدقق	0.303	29.530	0.000	2.273	0.474	5.434	قبول

قيمة (F) الجدولية = 3.982 عند درجتي حرية (1، 68). المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.26).

يتضح من الجدول (11) أن إدراك أثر المعيار (12) يفسر (10.3%) من التغيرات في إدراك أثر القاعدة (13)، وأن قيمة (F) المحسوبة (7.785) أكبر من قيمتها الجدولية (3.982) بمستوى دلالة (0.007)، وأن زيادة إدراك أثر المعيار بوحدة واحدة يرافقها ارتفاع في إدراك أثر القاعدة بمقدار (0.235). كما يفسر إدراك مخاطر التدقيق (30.3%) من التغيرات في درجة تحفظ المدقق، بقيمة (F = 29.530) ومستوى دلالة (0.000)، وبمعامل انحدار (0.474). وعليه تقبل الفرضية الرابعة والشق الثاني من الفرضية السادسة، وتكون معادلتا الانحدار كالآتي:

$$\hat{Y} \text{ (Rule 13)} = 3.220 + 0.235 \text{ X (IAS 12)}$$

$$\hat{Y} \text{ (Qualification)} = 2.273 + 0.474 \text{ X (Audit Risk)}$$

وبذلك تقبل فرضيات البحث الست جميعها عند مستوى معنوية (0.05).

رابعا : الاستنتاجات و التوصيات

الاستنتاجات :

1. أثبتت النتائج التطبيقية عينة البحث أن الممارسين المهنيين (المدققين الخارجيين) يدركون بوعي عالٍ أهمية التقارب بين الفكر المحاسبي المعيار (12) والفكر الضريبي القاعدة (13)، إلا أن الممارسة الفعلية في البيئة العراقية ما زالت تعاني من تباين واضح بسبب غياب التنسيق المؤسسي المستمر بين الجهات المحاسبية والسلطات الضريبية.
2. خلص البحث إلى أن عدم التزام الشركات بتطبيق المعيار (12) والقاعدة (13) لا يعد مجرد مخالفة شكلية، بل يولد مخاطر تدقيق جسيمة خصوصاً في مخاطر القياس، الإفصاح، التقدير، والامتثال، وهي مخاطر ترتبط ارتباطاً طردياً قوياً بقرار المدقق نحو التحفظ في رأيه المهني.
3. يظهر الجانب العملي أن التحفظ الصادر عن المدقق الخارجي ليس مجرد إجراء وقائي، بل يشكل أداة ضغط مهني فعالة تدفع إدارات الشركات نحو تحسين مستوى توثيق حسابات الضرائب المؤجلة، ويعد إشارة إنذار مبكرة للجهات الرقابية والمستثمرين بشأن جودة الأرباح المبلغ عنها.

التوصيات

بناءً على النتائج والاستنتاجات التي خلص إليها البحث، يوصى بالآتي :

1. ضرورة عقد جلسات تنسيقية ودورية بين مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق والهيئة العامة للضرائب لتقريب الفجوة بين الأساس المحاسبي (مبدأ الاستحقاق) والأساس الضريبي، بما يساعد على تحديث القاعدة المحاسبية (13) لتنسجم وتتكامل بشكل تام مع المعيار الدولي .(IAS 12)

2. مطالبة نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وديوان الرقابة المالية الاتحادي بإصدار دليل إرشادي مكمل يوضح الآلية العملية للتعامل مع الفروقات المؤقتة ومقدار التأثير الكمي والشمولي لها عند اتخاذ قرار تعديل الرأي (التحفظ، أو الرأي المعاكس، أو الامتناع) وفق معيار التدقيق الدولي (ISA 705 / ISA 700) .
3. "إلزام الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتقديم مذكرة توثيقية مستقلة ومفصلة تتضمن احتساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والإفصاح عن حركة حساباتها، وذلك للحد من مخاطر التقدير وتقليل نطاق اجتهاد الإدارة غير المستند لأدلة مؤيدة (وفق المعيار ISA 500) .
4. تنظيم برامج تدريبية تخصصية مستمرة للمدققين الخارجيين وحتى المحاسبين والفاحصين الضريبيين تركز على معالجات معيار ضرائب الدخل (IAS 12) وكيفية التمييز بين الفروقات الدائمة والمؤقتة، وإدارة مخاطر الامتناع والامتثال للتشريعات وفق (ISA 250) .
5. التوصية بضرورة الربط المحكم والتنسيق بين أقسام الحسابات وأجهزة التدقيق الداخلي في الشركات لإعداد الإقرارات الضريبية المستندة لقواعد محاسبية سليمة، تقليلاً لمخاطر السمعة والمسؤولية المهنية والحد من حالات الخلاف المعقدة مع الإدارة الضريبية .

المصادر و المراجع

اولاً: المصادر والمراجع العربية

- IASB. (د.ت). معيار المحاسبة الدولي (12): ضرائب الدخل، الترجمة العربية المعتمدة.
- IFAC/IAASB. (د.ت). معايير التدقيق الدولية (200، 250، 315، 330، 700، 705).
- إبراهيم، بلال عامر، وفارس، أشرف هاشم. (2021). تأثير جودة التقارير المالية على رأي المدقق الخارجي. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 56(4)، 79-96.
- الجعفري، أحمد، والخطيب، محمود .(2024) .الفجوة بين الربح المحاسبي والوعاء الضريبي: دراسة تحليلية في ضوء متطلبات الإفصاح المعاصرة .المجلة العربية للدراسات المالية والمحاسبية، 12(3)، 45-72.
- جلباب، علي، وبعمارة، منصور. (2018). التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي (12). حوليات جامعة قالمة، 2(12)، 77-94.

- جمهورية العراق. (1982). قانون ضريبة الدخل (113) لسنة 1982 المعدل. الوقائع العراقية.
- جمهورية العراق. قانون نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين وتعديلاته. الوقائع العراقية.
- الخرسان، محمد حلو، وعبدالاحد، علاء فريد .(2019) .*التقدير الذاتي للتحاسب الضريبي في العراق* .الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد – الوزيرية، العراق.
- الخرسان، محمد حلو، وعبدالاحد، علاء فريد .(2025) .*التحاسب الضريبي في العراق طبقا لنظام التقدير الذاتي* .الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد – الوزيرية، العراق.
- الذنيبات، علي عبد القادر .(2019) .*تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق* (الطبعة السادسة). دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان، الأردن.
- شيماء أحمد، والجنابي، عامر محمد سلمان. (2022). مدى استجابة البيئة العراقية لمتطلبات المعيار (IAS 12). مجلة دراسات محاسبية ومالية، 61(17).
- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق. (د.ت). القاعدة المحاسبية (13): المحاسبة عن ضريبة الدخل. بغداد: www.fbsa.gov.iq

ثانياً: المصادر والمراجع الأجنبية

- Aziz, A., Aguir, M. S., & Alomar, A. (2013). Accounting and tax compliance and regulation of economic activities of enterprises in Saudi Arabia. Cuadernos de Contabilidad, 14(35).
- Azmi, A. A. C., & Mahzan, N. (2009). Recognition of deferred tax assets: Practices and conservatism. Asian Journal of Accounting Perspectives.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2009). Earnings management, corporate tax shelters, and book-tax alignment. National Tax Journal, 62(1).
- Ebrahim, A. M. (2014). IFRS compliance and audit quality in developing countries: The case of income tax accounting in Egypt. Journal of International Business Research.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2009). A review of tax research. Journal of Accounting and Economics.
- IAASB. (2019). ISA 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. New York: IFAC.
- IAASB. (2016). ISA 705 (Revised), Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report. New York: IFAC.
- IAASB. (2016). ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations. New York: IFAC.
- IASB. IAS 12 Income Taxes, paragraphs 15 and 24. London: IFRS Foundation.
- MacCarthy, J. (2021). Effect of earnings management and deferred tax on tax avoidance. Corporate Ownership and Control, 19(1).
- Martinez, A. L., dos Santos, F. F., & Junior, C. V. O. C. (2024). Auditors opinions and tax aggressiveness in Brazilian companies. RC&C.

- Mohsin, H., Sepasi, S., & Khodarahmi, B. (2026). The moderating effect of IFRS adoption in the effect of tax pressure on financial earnings management. Journal of Management and Business Studies.
- Niggemann, F. P. (2022). Mandatory book-tax conformity and its effects on earnings management and tax avoidance. Review of Accounting and Finance.
- Rachmawati, N. A., Marliza, Z. S., et al. (2026). Rethinking book-tax conformity. Humanities and Social Sciences Communications.

(ملحق رقم 1)

ملحق رقم (1): قائمة بأسماء السادة المحكمين لأداة الدراسة (مرتبة حسب اللقب العلمي والمهني)

ت	الاسم الكامل و اللقب العلمي / المهني	التخصص العام	جهة العمل / الانتماء المؤسسي
1	ا.د. محمد حلو داود	محاسبة	جامعة العين / كلية الإدارة و الاقتصاد
2	ا.د. فاطمة جاسم محمد	محاسبة	جامعة الكنوز الاهلية / كلية الإدارة و الاقتصاد
3	ا. م. د. رافي نزار جميل	محاسبة	جامعة الموصل / كلية الإدارة و الاقتصاد
4	د. ميثم نعيم حمادي	محاسبة	محاسب قانوني / ديوان الرقابة المالية الاتحادي
5	د. علي صدام حسون	محاسبة	محاسب قانوني / مكتب خاص
6	محسن حميد محسن الحاوي	محاسبة	محاسب قانوني و مراقب حسابات / مكتب خاص
7	مأمون علي طالب	محاسبة	رئيس هيئة اقدم / ديوان الرقابة المالية الاتحادي