

مدى إمكانية التوافق بين قواعد التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية في الشركات الليبية العاملة بمجال النفط حميدة عبد العزيز على أسليو

المخلص:

العلاقة المتنامية بين قواعد الضريبة والمعايير المحاسبية في قياس الأرباح الخاضعة للضريبة والتي فرضتها أنظمة محاسبية وإقتصادية وقوانين وتشريعات ضريبية لازالت واحدة من العلاقات المتطورة، هذه التطورات تجعل من الممكن محاكاة الربح الخاضع للضريبة مع الربح المحاسبي بشكل أوثق مما كانت عليه، لذلك يهدف البحث إلى محاولة إحداث توافق بين قواعد التحاسب الضريبي ومعيير المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" لإمكانية إيجاد حل للمشكلات المحاسبية عن ضريبة أرباح شركات النفط، مع تقديم إطار مقترح، وباعتبار أن أي محاولة لتوافق الأرباح الخاضعة للضريبة مع الأرباح المحاسبية لايمكن المضي فيها قدماً دون إتفاق على بعض الأساسيات في تحديد وقياس الربح، وأظهرت النتائج أن هذه العلاقة وبالرغم من التطور لاتزال مصدراً للخلاف، التقارب أو عدم التقارب، التوافق أو عدم التوافق مع تقارير محايدة أو متكاملة ناتجة من تقاطع المورد ومتطلبات المحاسبة مع الأثر الربحي.



Abstract:

The growing relationship between tax rules and accounting rules in measuring taxable profits which is imposed by accounting and economic systems and tax laws and legislations is still one of the developing relationships. In turn, these developments make it possible to accurately compare taxable profits with accounting profits. As a result, this study aims to achieve congruence between the rules of taxation and the International Accounting Standard No 12 (Profit Tax) in order to find a solution of the accounting problems regarding the tax on revenues of oil companies with presenting a proposed approach. As any attempt to achieve congruence between taxable profits and accounting profits cannot be accomplished without agreeing on some basics regarding profit measurement and determination, the study found that this relationship – despite its development – is still a source of disagreement regarding the congruence or incongruence, alignment or non-alignment with neutral or integrated reports resulting from the congruence of resource and accounting requirements with the impact of profit.



وسيتم تقسيم البحث إلى التالي:-

المبحث الأول:- الإطار العام للبحث.

المبحث الثاني:-

أولاً:- طبيعة وتصنيف العلاقات بين القواعد الضريبية والمعايير المحاسبية.

ثانياً:- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بقواعد التحاسب الضريبي والمعايير

المحاسبية الدولية والإختلاف بينهما.

ثالثاً:- الإطار المقترح للتوافق بين قواعد التحاسب الضريبي ومعايير المحاسبة

الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح":

المبحث الأول: الإطار العام للبحث

١- مشكلة البحث:

يركز مشرعي الضرائب وواضعي المعايير المحاسبية المزيد من الإهتمام على المشاكل والصعوبات الناتجة عن المشكلات المحاسبية والضريبية، وخاصةً المشكلات التي تتعلق بفرض الضريبة على صافي أرباح الشركات عامة وشركات النفط خاصة، والتي تتجاوز بعض الإعتمادات القانونية أو الإعفاءات، كذلك صدور المعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS الخاص بمعالجة المشكلات المحاسبية الناتجة من فرض الضريبة على الأرباح، ومدى إلتزام الشركات بتطبيق هذا المعيار وإمكانية إحداث التوافق بينه وبين القواعد الضريبية المطبقة للأحكام والنصوص التشريعية. وبهذا يمكن بلورة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل التالي:

- ما هي مدى إمكانية إحداث توافق بين قواعد التحاسب الضريبي ومعايير المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح"، لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة وإيجاد حل للمشكلات المحاسبية عن الضريبة ؟

٢- الدراسات السابقة:

١/٢ دراسة (Independent Auditors in India, 2015):



في تقرير لمراقبي الحسابات المستقلين بموجبه تم مراجعة التقارير المحاسبية المرفقة لشركة النفط الهندية المحدودة، والتي تتكون من قائمة المركز المالي وقائمة الربح والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ٢٠١٤، وبيان للسياسات المحاسبية الهامة مع وضع ملاحظات إضافية تبين حصة الشركة في القيمة الإجمالية للأصول والإلتزامات وبيان للنفقات والإيرادات ومراجعة التقارير المحاسبية غير المراجعة للمشروعات المشتركة لإستكشاف وإنتاج النفط الخام والغاز الطبيعي.

كما جاء في التقرير إعتراف الإدارة بمسئوليتها الكاملة عن إعداد التقارير المحاسبية الخاصة بالشركة وفقاً للمعايير المحاسبية، والتي تم الإشارة إليها في التقرير وفقاً لقانون الشركات لعام ١٩٥٦، والذي ينص في المادة (١٩٣) من القانون على إلزام الشركات بتطبيق هذه المعايير وإعداد وعرض هذه التقارير على ضوئها والتي تعطي صورة صادقة وعادلة وخالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناشئة عن إحتيال أو عن خطأ، كذلك بيان مسؤولية مراقبي الحسابات حول هذه التقارير المحاسبية بأن تمت مراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين.

هذه الدراسة ناقشت مسؤولية مراقبي الحسابات عن مراجعة تقارير شركة النفط وفقاً للمعايير ومسئوليتهم عن تطبيق المعايير في هذه الشركة، ولكنها لم تتطرق إلى أن هذه التقارير تتماشى مع متطلبات التشريعات والقواعد الضريبية في دولة شركة النفط.

٢/٢ دراسة (غادة أحمد نبيل، ٢٠١٤):

الهدف من البحث دراسة الفجوة الضريبية التي ينشأ عنها الإختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وأثرها على فعالية المحاسب الضريبي وطرق الحد منها.



توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها نتيجة مفادها أن المحاسب الضريبي لن يحقق فاعليته إلا إذا تحقق الهدف الأساسي للمحاسبة وهو تقديم تقارير محاسبية لمصلحة الضرائب تعنى بمتطلباتها كما يجعلها تعتمد على تلك المعلومات في عملية المحاسب الضريبي.

أوصت الدراسة بعدة توصيات من بينها أن نجاح عملية المحاسب الضريبي يقتضي خلق كوادر فنية من محاسبي الضرائب يكونوا على درجة عالية من التدريب على أحدث نظم الفحص المتبعة في العالم، وذلك لترسيخ المفاهيم الضريبية الجديدة بما يعطي الحق للشركة بأن تقدم إقراراتها وأن تقبلها مصلحة الضرائب.

هذه الدراسة ناقشت كيف يتم تقديم تقارير محاسبية تفي بمتطلبات مصلحة الضرائب ولكنها لم تتطرق إلى أن هذه التقارير تعد أيضاً لأغراض أخرى كمتطلبات المعايير المحاسبية.

٣/٢ دراسة (عمر تركي هزاع، ٢٠١٣):

هذه الدراسة هدفت إلى معرفة أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" على القوائم المالية. أظهرت النتائج أن هناك مجموعة من الاختلافات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي مع العلم أن أثر تلك الاختلافات يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تبعات ضريبية مؤجلة، وكذلك عدم وجود فروقات ضريبية مؤجلة مؤقته في المركز المالي مما يؤثر على عدالة عرض القوائم المالية.

وبناءً على النتائج أوصت الدراسة أنه من الملائم لأغراض العرض العادل لبيان قائمة الربح والمركز المالي اعتماد المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) كإطار للمحاسبة عن ضرائب الربح، بحيث يتم الاعتراف بالفروقات التي



تنشأ من الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق مبدأ إستقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

هذه الدراسة ناقشت أثر عدم تبني المعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) على القوائم المالية ولم تنطرق إلى أهمية الموازنة مع القواعد الضريبية لتقديم قوائم مالية متكاملة تفي بالأغراض الضريبية والمحاسبية.

٤/٢ دراسة (Radu Vasile, 2013):

مجالات بحث هذه الدراسة هو عمل إطار مفاهيمي بتجميع وجهات النظر من جميع أنحاء العالم نحو دمج العناصر الأساسية للقواعد المحاسبية والقواعد الضريبية من منظور العلاقات المتبادلة، مع عرض للاتجاهات والمبادئ التوجيهية للممارسات والآراء، ومع الإشارة إلى المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية (IAS,IFRS) وإمكانية الموازنة بين هذه القواعد عبر تحديد وجود علاقة بين المحاسبة والضرائب على نهج من التطبيع والتطبيق والمختلط.

في نهاية المسعى العلمي لهذه الدراسة بتقييم وتحليل وجهات النظر أن المناهج النظرية والمنهجية حول هذا الموضوع يكون دائماً هناك اعتراض ومشكوك فيها، وأن الدراسات التي أتارت طبيعة العلاقات بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية هي في تغير مستمر.

وأوصت الدراسة إلى إجراء المزيد من البحوث النظرية في المستقبل حول الآراء والممارسات لتحليل العلاقة بين القواعد المحاسبية والضريبية وتطوير المعرفة العلمية في هذا المنهج من أجل تحديد وتنفيذ طرق ملموسة مع التطبيق العملي.

هذه الدراسة ناقشت تحليل العلاقة بين القواعد المحاسبية والضريبية عبر تجميع وجهات النظر من جميع أنحاء العالم في إطار مفاهيمي، ولكنها لم تنطرق إلى تقديم حل نظري للمشكلات المحاسبية عن الضريبة في هذا الإطار.



٣- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى محاولة إمكانية إحداث توافق بين قواعد التحاسب الضريبي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) " ضرائب الربح"، لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في شركات النفط وإيجاد حل للمشكلات المحاسبية عن الضريبة على أرباح شركات النفط.

٤- أهمية البحث:

١/٤ الأهمية العلمية:

تكمن أهمية البحث العلمية في كونه واحد من مجموعة الأبحاث الذي يبحث في إحداث الصلة بين القوانين والتشريعات الضريبية والمعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وبالتحديد فيما يخص المشكلات المحاسبية عن الضريبة على أرباح الشركات العاملة في مجال النفط وإنتاجه، ولعل هذا البحث إضافة للدراسات السابقة، والتي لاقت إهتماماً متزايداً من الأكاديمين والكتاب والباحثين ووكالات التنمية والتطوير، وواضعي المعايير.

٢/٤ الأهمية العملية:

أهمية البحث العملية تنبع من أن إستخراج النفط يلعب دوراً مهماً كمصدر للإيرادات هذا في كثير من دول العالم وبالأخص الدول النامية، ولكن الفائدة الأهم لهذه الدول عند تطوير قطاع النفط أن يكون هناك دور فعال للنظام المالي في شركات النفط هو محاولة تلافي المشكلات المحاسبية عن الضريبة على أرباح هذه الشركات، وذلك بتوحيد الإيرادات الخاضعة للضريبة والنفقات والتكاليف واجبة الخصم ضريبياً تحت مجموعة واحدة من المعايير والمبادئ المحاسبية توافق القوانين والتشريعات الضريبية التي تسنها.



المبحث الثاني

أولاً:- طبيعة وتصنيف العلاقات بين القواعد الضريبية والمعايير المحاسبية:

١- طبيعة العلاقة بين قواعد الضريبة والمعايير المحاسبية:

تبرز أهمية التقارير المحاسبية والتي تمثل مخرجات المحاسبة عند تزايد إهتمام الدول بمختلف أنظمة الحكم فيها بالضرائب على الأرباح، وقد أدى هذا الإهتمام إلى ضرورة توفير الوسائل والإمكانات للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة بالشكل الذي يضمن وجود مورد دائم للخزانة العامة للدولة، وعدم تأخر أو إمتناع الشركات من دفع ضريبة الأرباح المفروضة عليها.^(١)

إلا أن إعداد التقارير المحاسبية لا يمثل هدفاً بحد ذاته وإنما يعد وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة المتمثل بتقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها، وإن إختلاف أغراض الجهات المختلفة التي تستخدم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى إختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الضريبية في حالات عدة، إلا أن ذلك يمكن أن يعالج بالشكل الذي يحقق الترابط المنطقي من خلال معايير محاسبية دولية.^(٢)

ولما كانت مصلحة الضرائب تصنف من ضمن فئة المستخدمين المباشرين للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المحاسبية، فينبغي أن يكون من بين الأهداف الأساسية لمراقبي الحسابات تقديم التقارير المحاسبية لمصلحة الضرائب بالشكل الذي يجعل تلك التقارير بما تحتويه من معلومات محاسبية تفي بمتطلبات مصلحة الضرائب بما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي، الأمر الذي يؤدي إمكان التوافق بين الفكر المحاسبي والتطبيق الضريبي، ومما يؤكد وجود إمكانية التوافق ويلزم المحاسبة بأن تفي بمتطلبات الضريبة، هو أن الضريبة قد شكلت أحد العوامل المهمة لتطور المحاسبة ونمو الطلب على الخدمات التي تقدمها وفق مايعترف به المهتمون في هذا المجال.^(٣)

وإذ يتفق أغلب المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة على أن فرض ضرائب الربح على الشركات كان أحد الأسباب الرئيسية التي أسهمت في تطور المحاسبة خلال القرنين الماضيين، إذ أن التشريعات والقوانين التي فرضت الضرائب على الربح كان واحداً من العوامل الأساسية التي تقف وراء تطور المحاسبة مهنةً وعلماً، وأنه قد ساعد على توسيع مهنة المحاسبة وزيادة الطلب على خدماتها وزيادة الإهتمام لمشكلات تحديد الربح المحاسبي بوصفه الأساس أو نقطة الإنطلاق للإبتداء في حساب الربح الخاضع للضريبة.

وبالرغم من ذلك فإن المحاسبة لم تقدم للضريبة ماينبغي عليها تقديمه، الأمر الذي أدى إلى وجود خلاف بين الفكر المحاسبي والتطبيق الضريبي، هذا الخلاف ناتج بشكل أساسي من وجود خلل معرفي يتعلق بالأهداف الأساسية للمحاسبة التي على ضوءها تم بناء الإطار الفكري لهذا العلم ممثلاً بالمبادئ والمعايير، والسبب في ذلك أن بناء الفكر المحاسبي إبتداءً من وضع الأهداف الأساسية من إعداد التقارير المحاسبية والتي على ضوءها تصاغ النظريات والفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية عبر السنين المتعددة ينطلق من عقيدة خدمة العملاء، وفي ذلك تعارض مع أهداف الدولة من خلال التشريعات والقوانين التي تسنها والتي تنحصر بشكل أساسي في خدمة الصالح العام، ومن ثم فإن الهدف يتمثل في تفعيل العلاقة بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية بالشكل الذي يجعل هذه المعايير تقدم خدماتها للضريبة من منظور المصلحة العامة.

٢- تصنيف العلاقات بين القواعد الضريبية والمعايير المحاسبية:

تتضارب مصالح الشركات ومصالح الدولة حول الضريبة التي تفرضها الأخيرة على الأرباح، فالشركات تكمن مصلحتها في تخفيض الضريبة، أما الدولة فتحرص على فرض الضريبة على أرباح هذه الشركات وفقاً للشريحة التي تقع تحتها، وهذا التضارب بدوره أدى لإبراز حدود للمعايير المحاسبية والقواعد



الضريبية الذي أوجب التصنيف بينها، ومن تم وضع أساس لإيجاد التوافق والتنسيق بين القواعد الضريبية المتمثلة في التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة. ومن هذا المنطلق فإن تصنيف العلاقات بين قواعد التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية في الشركات على النحو التالي:-

١/٢ علاقات متكاملة:

العلاقات هي علاقات متكاملة أو إتصال العمل على النحو الذي يحدده تقاطع المصالح بين الشركات وقوانين الدولة، وتنشأ العلاقات المتكاملة من الإختلافات بين المعايير المحاسبية وقواعد التحاسب الضريبي في معالجة الربح الخاضع للضريبة، ونتيجة لهذا الخلاف جاءت أهمية التنسيق والتوافق بين هذه القواعد.

ومن جانب آخر فإن الخلاف بين القواعد سواء تحاسب ضريبي أو معايير محاسبية يدور حول ثلاثة أنظمة رئيسية وهي فرض الضرائب على الأرباح، العائد على الأصول، تقييم الأصول، هذه الأنظمة أدت إلى وجود فرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، كذلك أدت إلى الفصل بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية، مما أدى بمجلس المعايير المحاسبية الدولية لصياغة معيار محاسبي دولي رقم (١٢) بعنوان "ضرائب الأرباح" لحل الخلاف بين الربحين.

٢/٢ علاقات محايدة:

في ضوء هذه العلاقات يتم إستخدام الضرائب والمعلومات المحاسبية كأساس لدعم الحسابات وتسوية الضريبة أو تحصيل الضرائب، وهذه العلاقة تعتبر محايدة ولا تسبب مشاكل المواعمة بين الفئتين (قواعد التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية).



٣/٢ علاقات مختلطة (متغيرات):

وهي تلك العلاقات التي تتغير في ظروف معينة بمعنى أن هناك مرونة في استخدام القواعد الضريبية والمعايير المحاسبية حسب حاجة الشركة لكل منها.

ثانياً:- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بقواعد التحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية والإختلاف بينهما:

١- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بقواعد التحاسب الضريبي:

التحاسب الضريبي هو عملية فنية منظمة يتم فيها قياس الربح الخاضع للضريبة عن طريق تلقي الإقرارات الضريبية من الشركات وفحصها والتأكد من سلامتها، من خلال الإطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة للعمليات التي قامت بها الشركات خلال الفترة محل الفحص، والتأكد من تطبيق القوانين والتشريعات الضريبية.

وتتمثل قواعد التحاسب الضريبي في:-^(٤)

١/١ قياس الربح الخاضع للضريبة:

حيث يقوم مراقب الحسابات في الشركة بمراجعة إعداد التقارير المحاسبية وذلك بإتباع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ثم بعد ذلك يأتي دور مصلحة الضرائب في استخدام بيانات هذه التقارير متسقة مع قواعد التحاسب الضريبي وتفي بمتطلبات التشريعات والقوانين الضريبية.

٢/١ ربط الضريبة:

وفيها يتم تحديد الإعفاءات التي تمنح للشركات، ومن ثم يتم إستبعادها من الربح الخاضع للضريبة وصولاً إلى معدل الضريبة، وذلك حسب النسب التي يحددها قانون النفط.



٣/١ تحصيل الضريبة:

وفيها يتم تحصيل دين الضريبة من الشركات في المواعيد وبالأسلوب المحدد في قانون النفط، وعلى الرغم من أن هذه القاعدة تخرج عن نطاق عمل مراقب الحسابات إلا أنها تعتبر جزءاً من عملية التحاسب الضريبي، وبعد التحديد النهائي للضريبة المستحقة فإنها تصبح واجبة السداد من قبل الشركات، ويجب على مصلحة الضرائب متابعة ذلك حتى لا تسقط بالتقادم.

وتعتمد قواعد التحاسب الضريبي على المحددات التالية:-

- أ- النتائج المحاسبية كنقطة إنطلاق لإحتساب الوعاء الضريبي.
- ب- التعديلات الإيجابية والسلبية لإحتساب الربح الخاضع للضريبة.
- ت- الحاجة إلى وجود مجموعة من القواعد لإجراء التعديلات.
- ث- مخاطر الإحتيال والغش الضريبي من عدم الدقة في التقارير المحاسبية.

ولكي يحقق التحاسب الضريبي فعاليته لا بد أن يكون النظام الضريبي قادراً على تحقيق أهدافه بالوسائل المناسبة محققاً التوازن بين الأهداف المالية والإجتماعية والإقتصادية، ويتطلب ذلك أن يكون من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة هي تقديم التقارير المحاسبية لمصلحة الضرائب بالشكل الذي يجعل تلك التقارير بما تحتوي من معلومات محاسبية تفي بمتطلباتها بما يجعلها تعتمد على تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى تدنية الخلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وينعكس ذلك على فعالية التحاسب الضريبي فتزداد الحصيلة الضريبية، ويقل تدريجياً النزاع بين الشركات ومصلحة الضرائب مما يحقق الهدف من فرض الضريبة وهو زيادة الحصيلة الضريبية وتخفيض تكاليف تحصيلها.



٢- تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بالمعايير المحاسبية:

المعايير المحاسبية الدولية عبارة عن أساسيات وإرشادات وطرق سليمة يمكن بواسطتها قياس وعرض وإيضاح بنود التقارير المحاسبية، وتحديد تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها^(٤) والمعايير المحاسبية واسعة واشتملت أهدافها على تقديم أفضل الممارسات وتنطوي على المعالجة المحاسبية الأصلية للبنود وعدة معالجات بديلة مسموح بها مما يضيف نوع من المرونة في التطبيق وتقديم صورة حقيقية وعادلة لأعمال الشركات، وتقييد القدرة على التلاعب في نتائج التقارير من قبل الشركات إلى حد أنها توفر وصف موثوق لنتائج الأعمال خلال الفترة المشمولة بالتقرير، والأرباح التي تظهرها التقارير المحاسبية والتي تعد على أساس المعايير والمبادئ المحاسبية تؤخذ بشكل أولي كأساس يعتمد عليه في تحديد وفرض الضريبة، ولملائمة هذه التقارير للقواعد والقوانين الضريبية تتخذ العديد من التسويات والمعالجات المحاسبية والضريبية بهدف احتساب الأرباح الخاضعة للضريبة. ويعتبر مبرر قوي لهذه التقارير لإستخدامها كأساس لحساب الأرباح الضريبية ولهذا السبب فإن المشرعين وواضعي القوانين الضريبية يتقبلون الربح المحاسبي والذي تحدده المبادئ والمعايير المحاسبية كمقياس لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة في الشركات، بالإضافة إلى إستناد هذه التقارير على المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" الذي جاء لتضييق مجالات الإختلاف والتنوع في المعالجة المحاسبية والضريبية لقياس الأرباح^(٥).

٣- الإختلاف بين قواعد المحاسب الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية:

يتزايد الإستخدم الواسع للمعايير المحاسبية نتيجة للطلب المتزايد من قبل الشركات، ومن المتوقع أن يكون التوافق في مجال المحاسبة في حين لايتوقع أن يكون ذلك التوافق وبالدرجة نفسها في مجال الضريبة، طالما أن كل دولة تفرض ضرائبها بما ينفذ مصالحها تحقيقاً لنظامها المالي وكهدف نهائي تسعى إليه من



خلال فرض الضريبة على الأرباح، ومما يؤدي إلى عدم التوافق في إستخدام المعايير في مجال الضريبة كما هو عليه الحال في مجال المحاسبة هو أن أكثر القواعد التي تستخدم في مجال المحاسبة تختلف عن تلك التي تستخدم في المجال الضريبي، ويصبح أثر تلك الاختلافات أكثر وضوحاً عندما تتبع دولة معينة قواعد وإجراءات خاصة بالضريبة متمثلة في التحاسب الضريبي عن التطبيقات المحاسبية المتمثلة في المعايير والمبادئ المحاسبية المتبعة في تلك الدولة. والمشاكل المحاسبية تختلف من دولة إلى أخرى تصل إلى درجة التعقيد ويناسب متطلبات قواعد التحاسب الضريبي باعتبار لاتوجد تشريعات ضريبية موحدة لأن كل دولة مستقلة بتشريعيها الضريبي مما يؤثر على الممارسات المحاسبية، وفي هذا المجال يجب التمييز بين حالتين:-

الحالة الأولى:- إستقلالية كل من قواعد القياس المحاسبي وقواعد القياس الضريبي: إذ أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف جوهرياً على ماتقضي به أحكام القوانين والتشريعات الضريبية، وأن القياس المحاسبي للربح في الدول التي تنتمي لهذه الحالة يتم وفقاً للمعايير المحاسبية وإن اختلفت من دولة إلى أخرى فإن الربح المحاسبي عادة ما يختلف عن الربح الخاضع للضريبة، كما أن الاختلافات بين قواعد القياس المحاسبي وقواعد التحاسب الضريبي قد تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة في التقارير المحاسبية والذي قد تصل قيمتها إلى مبالغ كبيرة.

الحالة الثانية:- وجود تأثير قوي لقواعد القياس الضريبي على قواعد القياس المحاسبي: والذي قد يصل للإرتباط الكامل بينهما، فالقوانين والتشريعات الضريبية يكون لها تأثير على ممارسات القياس المحاسبي نتيجة إلى ماتطلبه تلك القوانين والتشريعات من تطابق النفقات المستقطعة لتحديد الربح مع التكاليف المحملة محاسبياً.



ويجب أن يكون معلوماً أن التقارير المحاسبية والمعايير التي تُحدد مضمونها لا يتم صياغتها مع الإعلان عن إحتساب الربح الخاضع للضريبة، ولكن الغرض من صياغة هذه التقارير هو توفير المعلومات لإستخدامها من قبل العملاء في إتخاذ القرارات الحاسمة، والمعلومات المطلوبة لأغراض إحتساب الربح الخاضع للضريبة قد تكون هي نفسها ولكن هذا لا يمكن إفتراضه، لذا لا بد من الإعتراف أن الغرض من المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى إتخاذ إجراءات من الأرباح التي ليست في محلها لأغراض الأرباح الخاضعة للضريبة.

وترى الباحثة أن كلاً من المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية تخدم أغراضاً مختلفة وبذلك فإن الإختلافات في النتائج سوف تكون متوقعة.

والمعايير المحاسبية تعترف بالإختلافات القائمة بينها وبين التشريعات والقوانين الضريبية وأكثر من ذلك أن المعايير نفسها تطالب في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" بعدم الخلط بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وفي هذه الجزئية يوجد توافق تام بين الإثنين أي لا يوجد في هذا الجزء إختلاف بين المعايير والتشريعات والقوانين الضريبية لسبب مزايا الإقرار الضريبي، ولم يتم التعرض للجزء المتعلق بالمزايا الدفترية هذا إذا ماتم الأخذ بالربح المحاسبي كنقطة إنطلاق تم التحرك للأمام لإحتساب الربح الضريبي وفي الإقرار الضريبي لا يوجد مجالات للإختلاف^(٦).

وإذا ماتم عرض جميع النقاط التي تدخل في إحتساب الأرباح (محاسبية أو ضريبية) لا وجد أنها تدور في إطار فروق دائمة أو مؤقتة، ويمكن تصنيف هذه الفروق بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي من وجهة نظر المعايير المحاسبية وقواعد المحاسب الضريبي كالتالي:-

١/٣ طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي:

يرجع أسباب نشوء الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي إلى أنه قد يكون من الضروري من الناحية المحاسبية تحميل قائمة الربح بنفقة ما بينما



لا يعتبر نظام ضريبة الربح مثل هذه النفقة واجبة التحميل لأغراض الضريبة فتضاف إلى الوعاء الضريبي ويطلق على مثل هذه الفروق بالفروق الدائمة. كذلك من الأسباب التي تؤدي إلى نشوء الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي أن بعض البنود تؤخذ في الاعتبار في التوصل إلى كل من الربحين، إلا أنه قد يوجد إختلاف في التطبيق فقد تستخدم الشركة نسب إستهلاك أعلى من النسب المسموح بها ضريبياً مما يستدعي إضافة الفروق إلى الوعاء الضريبي، إلا أن الإستهلاك العائد إلى الأصل من الأصول سوف يتساوى في النهاية في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي، ويطلق على مثل هذا النوع من الفروق بالفروق المؤقتة أو الزمنية.

٢/٣ تعريف الفروق الدائمة والفروق المؤقتة:

١/٢/٣ الفروق الدائمة:

وهي الفروق التي توجد بين الربح الضريبي والربح المحاسبي لفترة زمنية معينة ولا تنعكس في الفترات اللاحقة، وقد عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" بأنها " تلك الفروق بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي للفترة والتي تنشأ خلال الفترة الحالية ولا يتم عكس أثرها في فترات لاحقة ".

وتحدث معظم الفروق الدائمة بسبب إعفاء قانون النفط الخاص وقانون ضرائب الأرباح العام أنواع معينة من الربح أو منع إقتطاع أنواع معينة من النفقات والتكاليف، وهناك ثلاثة أنواع من الفروق الدائمة وهي في التالي:-

١/١/٢/٣ عندما لا يخضع الربح المعترف به محاسبياً للضريبة نهائياً.

٢/١/٢/٣ عندما يكون هناك نفقة معترف بها محاسبياً وغير قابلة للإقتطاع نهائياً لغايات ضريبة الربح.

٣/١/٢/٣ أن إقتطاع ضريبة الربح غير مقبولة كتكاليف وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP.



٢/٢/٣ الفروق المؤقتة:

وهي الفروق التي تظهر بين الربح الضريبي والربح المحاسبي للفترة المحاسبية، والتي تظهر نتيجة وجود بعض بنود الإيرادات أو النفقات ضمن ضريبة الربح ولا تتطابق مع نفس الفترة الزمنية المتضمنة في قائمة الربح، وتنشأ تلك الفروق في فترة ما وتنعكس في فترة محاسبية واحدة أو في فترات محاسبية لاحقة على أن يجري قيد عكسي لها.

والفرق هنا يرجع لتوقيت حسم النفقات مثال ذلك الإستهلاكات، حيث لو تم إتباع طريقة القسط الثابت محاسبياً فإن طريقة القسط المتناقص هي الطريقة المقبولة ضريبياً فما سيحمل لكل فترة محاسبياً سيختلف عما يجب تحميله ضريبياً مما يترتب عليه إختلاف الربحين من سنة لأخرى، إلا أنه في نهاية عمر الأصل يتضح أن ماحمل على الربح الضريبي والمتمثل في قيمة الأصل المستهلك.

وقد عرف المعيار الحاسبي الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" تلك الفروق المؤقتة بأنها " الفروق بين الربح الخاضع للضريبة والربح المحاسبي للفترة والتي تنشأ نتيجة لعدم تطابق الفترة التي يتم فيها تضمين بعض بنود الإيرادات والنفقات للربح الخاضع للضريبة مع الفترة التي يتم فيها تضمين تلك البنود للربح المحاسبي، وبالتالي تنشأ فروق التوقيت خلال فترة معينة ويتم عكس أثرها في فترة أو فترات لاحقة " وعليه فإن هذه الفروق تؤثر بتخصيص ضريبة الربح.

وفي تعريف للمعيار المحاسبي رقم (١٢) المعدل للفروق المؤقتة بأنها " الفروق بين القيمة المدرجة للأصول أو الإلتزامات في المركز المالي وأساسها الضريبي (قيمتها المقبولة ضريبياً) ".
وتنقسم الفروق المؤقتة إلى:-

١/٢/٢/٣ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:



وهي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية، وذلك عند القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الإلتزامات، ومن أمثلة الفروق المؤقتة والتي ينتج عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة مايلي:

أ- يتم تضمين إيرادات الفوائد في الربح المحاسبي على أساس التناسب الزمني، بينما يمكن تضمينها وفقاً لبعض دوائر الإختصاص في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيلها نقداً، وأن الأساس الضريبي لأية ذمم مدينة يتم الإعتراف بها في المركز المالي فيما يخص تلك الإيرادات يعتبر صفرأ حيث أن الإيرادات لا تؤثر على الربح الخاضع للضريبة وذلك إلى حين يتم تحصيل النقد.

ب- قد يختلف مبلغ الإستهلاك المستخدم في تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) عن الإستهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، ويمثل الفرق المؤقت الفرق بين القيمة المدرجة للأصل وأساسه الضريبي، والذي يمثل التكلفة الفعلية للأصل مطروحاً منها جميع الإستقطاعات المتعلقة بذلك الأصل والمسموح بها من قبل السلطات الضريبية لدى تحديد الربح الخاضع للضريبة للفترة الحالية والفترات السابقة، وعندما يزيد الإستهلاك الضريبي عن الإستهلاك المحاسبي ينشأ عن ذلك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة، وإذا كان الإستهلاك الضريبي أقل من الإستهلاك المحاسبي ينشأ عن ذلك فروق مؤقتة قابلة للإستقطاع ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة.

ت- يمكن رسملة تكاليف التطوير وإطفاؤها على مدى فترات مستقبلية لغرض تحديد الربح المحاسبي، ولكنها تستقطع لدى تحديد الربح الخاضع للضريبة وذلك في الفترة التي يتم تكبدها من قبل الشركة، ويعتبر الأساس الضريبي لتلك التكاليف صفر حيث أنه قد تم إستقطاعها من الربح



الخاضع للضريبة، ويمثل الفرق المؤقت الفرق بين القيمة المدرجة لتكاليف التطوير وأساسها الضريبي صفر.

٢/٢/٢/٣ فروق مؤقتة قابلة للإستقطاع:

وهي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للإستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام بإسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الإلتزامات.

ومن أمثلة هذه الفروق والتي ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة هو عندما يتم الإعتراف بتكاليف البحث والإستكشاف كنفقة لدى تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم خلالها تكبد الشركة لتلك التكاليف، ولكن قد لا يكون من المسموح إعتبارها كإستقطاعات لدى تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة، وإن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث والإستكشاف هو المبلغ الذي سوف تسمح به مصلحة الضرائب كإستقطاعات في الفترات المستقبلية والقيمة المدرجة كالصفر تمثل فرق مؤقت قابل للإستقطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

وإن عكس الفروق الناشئة لأن الربح الخاضع للضريبة أقل من الربح المحاسبي سوف يسبب ربح مستقبلي خاضع للضريبة يزيد عن الربح المحاسبي المستقبلي، وتخضع الفروق الضريبية في الفترات المحاسبية المستقبلية، وفي هذه الحالة فإن المبالغ المعكوسة ستكون خاضعة للضريبة، بالمقابل تكون الفروق الناشئة سبباً بأن يزيد الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي، وتؤدي هذه الفروق المؤقتة إلى قيم قابلة للإستقطاع في المستقبل، ويتضمن وجود مبالغ خاضعة للضريبة مستقبلاً أو قابلة للإستقطاع مستقبلاً بأن الفروق المؤقتة قابلة لها آثار ضريبية مستقبلية.

وتستند الآثار الضريبية المستقبلية على فرض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP بأن قيم الأصول والإلتزامات سوف تسترد أو تسدد على



التوالي، وهذا الفرض يتضمن بأن تعكس الفروق المؤقتة عندما تسترد القيم المعلنة للأصول أو عندما تسدد القيم المعلنة للإلتزامات.

وقد حدد ال- (ABPB Opinion No.11) مجال الفروق الزمنية بفروق التوقيت، وتحدث هذه الفروق عندما يعترف بالإيرادات أو بالأرباح الخاضعة للضريبة، أو بالنفقات أو بالخسائر القابلة للإستقطاع الضريبي في فترة محاسبية واحدة لأغراض التقرير المحاسبي وفي فترة محاسبية مختلفة لأغراض ضريبة الربح، وأن الآثار الضريبية الناتجة تؤثر على الفترات المحاسبية الحالية والمستقبلية.

ولقد وسعت المعايير (SFAS NOs. 96 and 109) نطاق الفروق الزمنية باحتوائها كافة الأحداث التي تؤدي إلى الفروق بين الأسس الضريبية للأصول والإلتزامات وبين قيمها المدرجة في المركز المالي، مثال ذلك الأصل الممنوح للشركة له أساس صفر لأغراض الضريبة لكنه يسجل بقيمته السوقية العادلة لأغراض التقارير المحاسبية، وهذا يؤدي إلى فرقاً مؤقتاً سوف يعكس إما من خلال الإستهلاك أو من خلال بيع الأصل، وهكذا فإن هذه الفروق المؤقتة الإضافية تؤدي أيضاً إلى آثار ضريبية تؤثر بفترتي محاسبة أو أكثر.

٣/٢/٢/٣ فروق مؤقتة إضافية:

أ- إذا كانت عملة تقرير العمليات الأجنبية هي العملة المحلية: تتطلب مواد المعيار الدولي (٥٢) "ترجمة العملات الأجنبية" أصول معينة لإعادة قياسها من العملة الأجنبية إلى الدولارات الأمريكية بإستخدام معدلات الصرف التاريخية عندما تكون عملة التقرير هي العملة المحلية، فإذا تغيرت معدلات الصرف لاحقاً سيكون هناك إختلاف بين وعاء الضريبة الأجنبي والتكلفة التاريخية بالدولار الأمريكي للأصول والإلتزامات، وهذا الإختلاف سوف يخضع للضريبة أو يستقطع منها



لأغراض الضريبة الأجنبية عندما تسترد أو تسدد المبالغ المعلنة للأصول والإلتزامات على التوالي.
ب- تنتج الزيادة في وعاء ضريبة الأصول بسبب التعديلات الناتجة عن التضخم:

قد تطلب القوانين والتشريعات الضريبية تعديل الوعاء الضريبي للأصل القابل للإستهلاك بسبب تأثيرات التضخم، وبالتالي فإن وعاء الأصل المعدل تضخماً سوف يستخدم لإحتساب الإستهلاكات الضريبة المستقبلية عن الإستهلاك، أو الريح أو الخسارة من بيع الأصل وسوف تكون المبالغ المقبوضة من الإسترداد المستقبلي للكلفة المتبقية للأصل المسجل لأغراض التقارير المحاسبية أقل من الوعاء الضريبي المتبقي للأصل، والفرق يكون قابلاً للإستقطاع ضريبياً عندما يسترد الأصل.

وترى الباحثة أن مجرد الإختلاف في التوقيت ليس له تأثير مهم على إجمالي الربح الذي سيتم التقرير عنه في النهاية أو على إجمالي الإلتزامات الضريبية التي ستدفع في النهاية من قبل الشركة، كما يتضح للباحثة أن أساس الفروق المؤقتة يرجع إلى إتباع مبدأ الإستحقاق أثناء إعداد التقارير المحاسبية والذي يقضي بتحميل كل فترة بما يخصها من نفقات بغض النظر عن دفعها وكذلك تحميلها بنصيبها من الإيرادات بغض النظر عن تحصيلها.

ثالثاً:- الإطار المقترح للتوافق بين قواعد التحاسب الضريبي ومعايير المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح":

تصدر المعايير المحاسبية الدولية من قبل مجموعة من المجالس والهيئات ولجان مسئولة عن توحيد وتنميط المؤسسة المحاسبية على المستوى الدولي، وهذه المجالس والهيئات والجمعيات على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية تقوم على تنمية المعايير المحاسبية، ومن ضمن هذه الهيئات مصلحة الضرائب



والتي تمثل أحد الجهات الأساسية في تنمية وتطوير المعايير المحاسبية، هذا وقد بذلت مصلحة الضرائب جهوداً كثيرة ودراسات عديدة لرفع جودة المعايير المحاسبية وتوفيقها مع كافة الممارسات والمعالجات المحاسبية.

وتعتبر المشكلات المحاسبية عن ضرائب أرباح الشركات من أكثر الموضوعات التي تناولتها المعايير المحاسبية، ومن ضمن هذه المعايير المتناولة لهذا الموضوع المعيار الدولي رقم (١٢) IASC الصادر عن اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية، والمعيار الأمريكي رقم (١١) ABPB الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي، وكذلك المعايير الأمريكية SAFS96، SFAS109 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.

واعتمدت فلسفة القانون المصري " الضرائب على الربح " رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سياسة ضريبية تهدف إلى تفعيل دور المعايير المحاسبية كأساس إعداد وتقديم تقارير عن الأرباح المحاسبية في الشركات، وذلك في ضوء ماورد في المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ويهدف الإتجاه إلى الإعتماد على المعايير المحاسبية عند التحاسب الضريبي مما يحقق التعبير بشكل صادق للتقارير المحاسبية للشركات الأمر الذي ينعكس بشكل إيجابي على عملية التحاسب الضريبي، ويتحقق ذلك من خلال الإلتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية بالإضافة إلى تحسين مستوى جودة التقارير المحاسبية وذلك لتلافي مسبات إنخفاض مستوى جودة تلك التقارير وماتؤدي إليه من إنخفاض جودة الأرباح المحاسبية.

ولكي تكون التقارير المحاسبية في شركات النفط الوطنية والمعدة في ضوء المعايير المحاسبية متسقة ومتوافقة مع عملية التحاسب الضريبي الجانب التطبيقي لقانون النفط الخاص وقانون ضرائب الأرباح العام في ليبيا، تقترح الباحثة وضع إطار يعمل على إمكانية التوافق بين قواعد التحاسب الضريبي



والمعيار المحاسبية الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" وذلك بذكر عناصر الإطار وشرحها على النحو التالي:-

١- كفاءة مراقب الحسابات في مراجعة إعداد التقارير المحاسبية:

يقوم مراقب الحسابات بمراجعة التقارير المحاسبية الختامية المتضمنة لنتائج العمليات التي قامت بها الشركة، وأن هذه التقارير أعدت وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أن تكون مراجعة مراقب الحسابات متضمنة التالي:-^(٨)

- ١/١ ما إذا كانت الشركة تمسك حسابات مالية منتظمة.
- ٢/١ ما إذا كان جرد المخزون من النفط الخام قد تم طبقاً للأصول المرعية.
- ٣/١ ما إذا كانت الشركة تطبق نظام تكاليف يفي بالغرض منه.
- ٤/١ ما إذا كانت البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة.
- ٥/١ ما إذا كانت شركة النفط لم تخالف أيّاً من أحكام قانون النفط واللوائح النفطية المعدلة.
- ٦/١ متطلبات وأحكام أي قوانين أو إتفاقيات أخرى تتعلق بشركات النفط.

وعلى مراقب الحسابات أن يراجع التعديلات التي تم إجرائها على الربح المحاسبي بالإضافة إليه أو الخصم منه للوصول إلى الربح الضريبي، والتأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفقاً للمعايير المحاسبية التي تحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم، وبصفة عامة فإن محتوى قائمة الربح المعدة لأغراض الضريبة تتشابه مع محتوى قائمة الربح المعدة لأغراض التقرير المحاسبي، ومع ذلك فإن الربح الخاضع للضريبة في الإقرار الضريبي يحسب طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP.



٢- تطبيق قواعد التحاسب الضريبي في شركات النفط:

يقوم المحاسب الضريبي بوصفه ممثلاً عن مصلحة الضرائب بتلقي الإقرارات الضريبية والتي تم إعدادها طبقاً للمعايير المحاسبية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفحصها والتأكد من سلامتها من خلال الإطلاع على السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة للعمليات التي قامت بها الشركات خلال الفترة محل الفحص، والتأكد من تطبيق أحكام القوانين والتشريعات الضريبية في تحديد الربح الخاضع للضريبة المستحقة على الشركات.

وترى الباحثة أنه نظراً لوجود بعض الاختلافات بين المعايير المحاسبية وقواعد التحاسب الضريبي المطبقة لأحكام قانون النفط فإن تحديد الربح الخاضع للضريبة لتحصيل الضريبة المستحقة يجب أن يتم وفق الآتي:-

- إتباع المعايير المحاسبية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- التأكد من التقيد بأحكام قانون النفط واللوائح النفطية المعدلة.
- إتباع تعليمات مصلحة الضرائب فيما يخص إعداد الإقرارات الضريبية لتحصيل الضريبة التي أستحقت على أرباح الشركات.

٣- الإختلاف المتوقع:

يتمثل في تفسير مراقب الحسابات للربح المحاسبي والمحدد طبقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتفسير المحاسب الضريبي الممثل لمصلحة الضرائب للربح الضريبي والمحدد طبقاً لقواعد التحاسب الضريبي ، ونتيجة ظهور هذا الخلاف في التفسيرات يرجع للأسباب التالية:-

١/٣ إستناد الأنظمة المحاسبية إلى المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد التقارير المحاسبية، والتي كثيراً ماتختلفت عن قواعد التحاسب الضريبي التي تستخدم لأغراض القوانين والتشريعات الضريبية.



٢/٣ وجود إختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى شمول التقارير المحاسبية إما على بعض البنود التي لا تدخل في قياس الربح الضريبي أو عدم شمولها لبعض البنود التي تدخل في قياسه.

٣/٣ يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يرمي المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف ومصالح عامة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تحديد أو تقييد حتى يمكنها أن تتطور مع الإحتياجات التي تحقق المصلحة العامة وقد ترتب على ذلك مايلي:

١/٣/٣ عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تتبع الشركات بصورة منتظمة.

٢/٣/٣ قيام الشركات بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي بإحتياجاتها وتحقق مصالحها دون التأثير بالقواعد والتشريعات الضريبية.

٤- معالجة المعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" للخلاف بين

تطبيقات قواعد المحاسب الضريبي وتفسيرات مراقب الحسابات في تحديد

الأرباح الخاضعة للضريبة:

جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) للتأكيد على أنه لا بد أن تكون النصوص الضريبية واضحة وموضوعية أي أن يكون النص محدداً وغير قابل للتقدير الذاتي وحاسماً وقابلاً للتطبيق العملي ومتوافقاً مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويعالج هذا المعيار المشكلات المحاسبية الناتجة عن وجود إختلاف بين الأرباح المحاسبية للسنة المالية والتي يتم حسابها حسب المبادئ المحاسبية، وبين الأرباح الخاضعة للضريبة التي تحددها قواعد المحاسب الضريبي.

والإلتزام بتطبيق المعيار رقم (١٢) من معايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى معالجة هذه الفروقات في التقارير المحاسبية وعرضها بطريقة مفهومة



وواضحة يسهل تفسيرها من قبل المحاسب الضريبي لمصلحة الضرائب، والمعيار يسمح للشركات باختيار الطريقة التي تلائم ظروفها سواء طريقة التأجيل أو الأصل / الإلتزام أو صافي قيمة الضريبة، بشرط أن تقوم الشركة بالإعتراف بالطريقة المتبعة.

وطبقاً للمعيار رقم (١٢) في معالجته لطريقة الأصل / الإلتزام فإن:

***. الأصل الضريبي المؤجل:**

هو مبلغ ضريبة الأصل الذي تم إسترداده في الفترات القادمة والمتعلقة بالفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم وترحيلات الخسائر الغير مغطاة وكذلك ترحيلات الإلتزامات الضريبية غير المستخدمة.

***. الإلتزامات الضريبية المؤجلة:**

وهي ضرائب الربح المستحقة الدفع في الفترات القادمة والتي تخص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

فالإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة في الشركات يقصد به الإعتراف بالضرائب المؤجلة والتي تنشأ نتيجة الآثار الضريبية المتوقعة في المستقبل للفروق المؤقتة أو ترحيل خسائر التشغيل إلى الأمام، حيث أن هذه الفروق أو الخسائر لا تؤثر فقط على تحديد الربح الضريبي في الفترة التي تم فيها الإعتراف بها، وإنما تؤثر أيضاً على الربح الضريبي في الفترات المالية التالية. ونظراً لأن نشأة الفروق الضريبية المؤقتة في فترة معينة قد يؤدي إلى زيادة أو تخفيض في قيمة الضريبة واجبة السداد في الفترات المالية المقبلة، فإن هذه الفروق المؤقتة يترتب عليها في المستقبل إما إلتزامات أو أصول ضريبية مؤجلة، وللمحاسبة عن الآثار الضريبية لكافة الفروق المؤقتة التي تنشأ خلال الفترة الحالية على إفتراض أن جميعها ستتعرض في المستقبل، وباستخدام معدل الضريبة السائد عند نشأة الفروق الضريبية المؤقتة دون مراعاة لآثار التغيرات المحتملة في المستقبل في المعدلات الضريبية، وذلك حتى تعبر التقارير المحاسبية عن واقع حال الشركة.



وهناك عدد من الإجراءات والتي على مراقب الحسابات أن يتخذها بغرض التوافق مع متطلبات قواعد المحاسب الضريبي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) "ضرائب الربح" وهذه الإجراءات تتمثل في التالي:-

- تحليل الفروق الضريبية بين الأرباح المحاسبية والأرباح الضريبية للشركة إلى فروق دائمة وأخرى مؤقتة، وكذلك تحديد مقدار الخسائر الضريبية المرحلة للأمام والجزء المتبقي من فترة ترحيلها.

- قياس جملة الألتزامات الضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة التي ستخضع للضريبة في المستقبل بإستخدام المعدل السائد عند نشأة هذه الفروق.

- قياس جملة الأصول الضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة التي يمكن إستقطاعها في المستقبل وخسائر التشغيل المرحلة للأمام بإستخدام المعدل السائد عند نشأة هذه الفروق أو الخسائر.

- تخفيض أصول الضريبة المؤجلة بمخصص تقويم إذا كان هناك إحتمال معقول بناءً على الأدلة المتاحة بعدم تحقق جزء أو كل أصول الضريبة المؤجلة، ويجب أن يكون مخصص التقييم كافياً لتخفيض أصول الضريبة المؤجلة إلى المقدار الذي يحتمل تحققه منها.

وبعد تلقي مصلحة الضرائب الإقرارات الضريبية من الشركات فإن المحاسب الضريبي القائم بمراجعة الإقرارات الضريبية للشركات، يقوم بفحص البيانات والمعلومات الواردة في الإقرار الضريبي المقدم من شركات النفط للتأكد من إتباعها لقواعد المحاسب الضريبي المطبقة لأحكام قانون النفط ولوائح النفط المعدلة والإتفاقيات النفطية وقواعد المعايير المحاسبية الدولية ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فإن أسفرت عملية الفحص والمراجعة عن صحة هذه الإقرارات بإتباع الشركات القواعد السالفة الذكر يتم الإعتماد والربط النهائي للإلتزام

الضريبي للشركات وفقاً لما جاء بإقراراتها الضريبية، وتصبح الضريبة نهائية وواجبة السداد.

الخلاصة:

خلصت الباحثة إلى أن عملية الحصر والتأكد من البيانات والمعلومات قاعدة أساسية من قواعد التحاسب الضريبي لأنها الأساس في حساب الضريبة العادلة على الشركات الخاضعة لها، والإختلاف بين نتائج التقارير المحاسبية وبيانات الإقرار الضريبي يرجع لكون المعايير المحاسبية وقواعد التحاسب الضريبي تخدم كلاً منها أغراض وأهداف مختلفة، والفروق الدائمة ليس لها تأثير على تخصيص الضريبة ويرجع أساس الفروق المؤقتة إلى إتباع مبدأ الإستحقاق أثناء إعداد التقارير المحاسبية والذي يقضي بتحميل كل فترة بما يخصها من نفقات بغض النظر عن دفعها وتحميلها بنصيبتها من الإيرادات وبغض النظر عن تحصيلها، وبغرض التوافق مع متطلبات قواعد التحاسب الضريبي والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢)، يجب تحليل الفروق الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في شركات النفط إلى فروق دائمة وأخرى مؤقتة وتحديد مقدار الخسائر الضريبية المرحلة وقياس جملة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.



المراجع

1. Independent Auditors India, "Auditors Report to the Members of Oil India limited", Report on the Financial Statements, 2015.
٢. غادة أحمد نبيل، "تحليل الفجوة الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تدنيته الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي"، المجلة العلمية للإقتصاد والإدارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد (٣)، ٢٠١٤.
٣. عمر تركي هزاع العجيلي، "أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (١٢) ضرائب الدخل على القوائم المالية"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال، الأردن، ٢٠١٣.
4. Radu Vasile "Accounting and taxation between dependency and disconnection", (BABES – BOLYAI) CLUS – Napoca university faculty of Economies and business administration department of accounting, PhD, 2013.
٥. محمد طلو داود سلمان، عبد الخالق ياسين زاير البدران، "الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وإمكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد (٢٤)، المجلد (٦)، ٢٠٠٩، ص١٢٢.
٦. أسامة علي عبد الخالق أحمد، "دراسات في المحاسبة الضريبية – الضريبة على أرباح شركات الأموال"، بدون دار نشر، ٢٠٠٧، ص٢٧.
٧. فيصل عبد السلام أبو بكر الحداد، بابر محمد إبراهيم الصديق، "أثر الاختلاف بين المفاهيم لمحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، المجلد (١٣)، العدد (٢)، ٢٠١٢، ص١٢٨.
٨. فاطمة جاسم محمد، سهام محمد جاسم، "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق"، مجلة دراسات البصرة، جامعة البصرة، المجلد (٧)، العدد (١٣)، ٢٠١٢، ص١٨٧.
٩. جمال محمد محمود كبش، "تقييم دور معايير المحاسبة المصرية في التحاسب الضريبي عن أرباح الأشخاص الإعتبارية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ٢٠١٠، ص٦.



10. Giaeme Maicdonald, "Algning Taxable income with accounting income", Adiscugion paper, The tax law review committee, 2002, p5.

١١. أسامة عبد الخالق، "مدى توافق والإختلاف بين التشريع الضريبي المصري والمعايير

المحاسبية المصرية"، ندوة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٤، ص ٤.

١٢. أحمد زكى حسين متولي الشريف، "الاتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير"،

بدون دار نشر، ٢٠١٣، ص ٤٥٢ - ٤٥٨.