مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي

مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي

سعيداني محمد السعيد

استاذ مساعد ا- جامعة غرداية - الجزائر

saidanimouha@gmail.com

تمهيد :

توجد في معظم دول العالم تشريعات ضريبية تحدد بشكل تفصيلي العناصر المحددة للربح الجبائي و توقيت إدراجها، رغم وجود تشابه كبير بين الممارسات المحاسبية المطابقة للمعايير المحاسبية الدولية في الدول التي تتبنى تلك المعايير و بين التشريعات الضريبية لهذه الدول في عملية تحديد الربح الجبائي الخاضع و توقيت الاعتراف بالإيرادات و الأعباء الضريبية، غير أنه بالمقابل توجد بعض الاختلافات بينهما، و بناءا على هذه التفاوتات بين القواعد المحاسبية و القواعد الضريبية يتم محاسبة الضرائب المؤجلة لتلك الفروقات الزمنية لتحديد العبئ الضريبي، لإظهار الصورة الصادقة و الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة و أدائها المالي.

و في هذا الصدد سنتناول الضرائب على النتيجة وفق المعايير المحاسبة الدوليةو ذلك بتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

الضرائب على النتيجة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

منذ 1979 قامت IASC بنشر المعيار المحاسبي الدولي IAS12 المتعلق بمحاسبة الضرائب على النتيجة و قد بدأ تطبيقه في جانفي 1981، و قد تم تجديده في سنة 1996 و في سنة 2000، هذا التعديل الأخير الذي استوحى منه ما ورد في الفقرة 1-134 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المنظم لقواعد التقييم و المحاسبة للنظام المحاسبي المالي.

1-1 تقديم المعيار المحاسبي رقم 12

لدراسة هذا المعيار يجب شرح أهم التعاريف الأساسية و التعرف على أهدافه الرئيسية و تبيان المجال الذي

يغطيه المعيار.

1-1-1 هدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب على النتيجة" إلى شرح و توضيح المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة ، و بالتحديد يوضح كيفية تحديد و احتساب مقدار الضريبةالمستحقة الدفع عن الفترة الحالية و مقدار الضريبة المؤجلة، كما يوضح كيفية التعامل مع الاختلافات بين النتيجة المحاسبية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، و النتيجة الخاضعة للضريبة، و يعالج المعيار الاختلافات الدائمة و الاختلافات المؤقتة بينهما1.

1-2-1مجال تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب على النتيجة و تشمل جميع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة2، كما تضم ضرائب أخرى مثل الضرائب المستحقة على الشركات الحليفة و الفروع التابعة و المشاريع المشتركة عند القيام بتوزيع الأرباح3.

لا يغطي هذا المعيار4:

- المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم 20 "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية")؛

- الحسومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، إلا أنه يتعامل مع المحاسبة عن الفروقات المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح و الحسومات الضريبية.

1-3-2 التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار:

سنورد في هذا الفرع أهم التعاريف المأخوذة من المعيار المحاسبي الدولي " IAS 12" الضرائب على النتيجة.

- النتيجة الجبائية (fiscal Résultat)

تمثل صافي الربح أو الخسارة المعدة وفقا لمتطلبات التشريعات الضريبية المحلية ، و يمثل هذا المبلغ الأساس الذي يستخدم لاحتساب مقدار الضريبة الواجبة السداد للإدارة الجبائية5.

- النتيجة المحاسبية (comptable Résultat)

تمثل صافي الربح (أو الخسارة) و المعدة وفقا لمعايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و ذلك قبل إخضاعه للضريبة 6.

- الضريبة المستحقة (exigibles Impôt)

تم تعريفها حسب الفقرة 05 من المعيار IAS12 بأنها مبلغ الضريبة الواجب السداد للإدارة الجبائية (أو المبلغ الواجب استرداده من السلطات الضريبية) على أرباح الفترة الحالية ، و الذي يحتسب بناء على الدخل الخاضع للضريبة للفترة الجارية .

- الضريبة المؤجلة (différés Impôt)

الضريبة المؤجلة هي طريقة محاسبية لإدراج أعباء ضريبية في القوائم المالية المتعلقة بتلك السنة، و نجد الضرائب المؤجلة خصوم قابلة للدفع، و ضرائب مؤجلة أصول قابلة لاسترجاع7.

- الضريبة المؤجلة أصول (différés impôt'd Actif)

هي اقتصاد في الضريبة واجبة الاسترجاع خلال الفترات المستقبلية بالاستناد إلى8:

- الفروقات الزمنية القابلة للخصم ؛

- الترحيل إلى الأمام للخسائر الجبائية غير المستخدمة ؛

- الترحيل إلى الأمام للقروض الجبائية غير المستخدمة.

- الضريبة المؤجلة خصوم (différé impôt'd Passifs)9:

هي مقدار الضرائب على الأرباح التي يجب دفعها خلال الفترات المستقبلية، بالاستناد إلى الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا.

- العبئ الضريبي أو الإيراد (impôt'd produit ou Charge):

هو عبارة عن مصروف ضريبة الدخل المستحقة عن الفترة الحالية و الواجب إظهاره في قائمة (حسابات النتائج) والمحسوبة وفقا للقواعد المحاسبية و يمكن تحديد ضريبة الدخل الجارية بعد تعديلها بالضرائب المؤجلة .

- الفروقات المؤقتة (temporelles Différences)10:

إن القواعد الجبائية لحساب الربح الخاضع للضريبة قد تختلف عن القواعد المحاسبية، أي بعض الأعباء يمكن أن تكون جبائيا غير قابلة لخصم عند محاسبتها و لكن لاحقا، كذلك بعض الإيرادات تكون خاضعة للضريبة حاليا و ليس عند محاسبتها، أيضا بعض الإيرادات لا يتم إخضاعها عند محاسبتها و لكن في تاريخ لاحق، و بعض الأعباء يتم خصمها قبل محاسبتها، تشكل هذه الفروقات بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية ما يصطلح عليها بالفروقات المؤقتة لأنه يتم امتصاصها بمرور الوقت.

مبدأ محاسبة التعهد الوارد في الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية يشترط أن العبئ الضريبي لدورة ما، أن يتم محاسبته على أساس الأحداث و العمليات المحاسبية خلال الدورة، باستقلال عن التاريخ الذي تأخذ فيه هذه العمليات جبائيا، إذا الفروقات المؤقتة تعطي حيزا للضرائب المؤجلة، هذا التغير في الضرائب المؤجلة يجب أن يضاف إلى الضرائب المستحقة من أجل تحديد العبئ الضريبي للدورة11.

العبئ الضريبي= الضريبة المستحقة على عمليات الفترة + تغير الضرائب المؤجلة

فيما يتعلق بالأصل أو الخصم، عندما تكون القاعدة الجبائية أكبر أو أقل من قيمته المحاسبية، الفروقات الزمنية قد تكون خاضعة لاحقا (قابلة للدفع) أو قابلة للخصم (قابلة للإسترجاع) و هي12:

- إما فروقات زمنية خاضعة (imposables temporelles Différences)، و نعني بها الفروقات الزمنية التي تولد مبالغ خاضعة عند تحديد الربح الخاضع للفترات المستقبلية، عند تحقق القيمة المحاسبية للأصل أو تسوية القيمة المحاسبية للخصم.

- إما فروقات قابلة للخصم (déductibles temporelles Différences)، نعني بها الفروقات التي تولد مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الخاضع للفترات اللاحقة، عند تحقق القيمة المحاسبية للأصل أو تسوية القيمة المحاسبية للخصم، و الشكل التالي يوضح العلاقة بينهما:

المصدر: عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير،كلية العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص 103.

- الفروقات الدائمة (permanentes Différences):

و هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي و الربح الجبائي نتيجة بعض المتطلبات في التشريع الضريبي غير المتوافقة مع القواعد و المعايير المحاسبية و لا تنعكس آثار هذه الفروقات على فترات مالية أخرى13، فارق محقق نهائيا (عبئ أو إيراد) و تكون إما14:

· فروقات دائمة غير قابلة للخصم: بعض الأعباء المحاسبية يتم إستردادها نهائيا عند النتيجة الجبائية مثل الغرامات و العقوبات، و لا تتيح الفروقات الدائمة مكان للضرائب المؤجلة خصوم.

· فروقات دائمة غير خاضعة : بعض التخفيضات أو الإيرادات (كالتوزيعات من الفروع الداخلة في نظام الأم – الفرع) هي مكسب نهائي للمؤسسة، هذه الفروقات الدائمة لا تتيح مكان للضرائب المؤجلة أصول.

- القاعدة الجبائية (fiscale Base):

تعرف الفقرة 05 من المعيار IAS12 القاعدة الجبائية لأصل أو لخصم على أنها المبلغ المنسوب لهذا الأصل أو الخصم للأغراض الجبائية (المبلغ الظاهر بالميزانية الجبائية)15.

و تكون القاعدة الجبائية لأصل16:

- عند إستعمال الأصل تكون مساوية لاهتلاكات المستقبلية القابلة للخصم لتحديد النتيجة الجبائية؛

- عند التنازل عن الأصل تصبح القيمة المطروحة من سعر التنازل لتحديد فائض القيمة الخاضع للضريبة؛

- إذا كانت إيرادات الإستغلال أو الفائض الناتج عن التنازل غير خاضعة، القاعدة الجبائية تكون مساوية للقيمة المحاسبية.

أما القاعدة الجبائية للخصم فتكون مساوية لقيمته المحاسبية مطروح منها الأعباء القابلة للخصم جبائيا خلال الفترات اللاحقة.

1- المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة.

1-2 محاسبة الضرائب المستحقة:

إذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للإدارة الضرائب للفترة الحالية أو الفترات السابقة أقل من الضريبة المحسوبة، فيجب تسجيلها و محاسبتها كخصوم ، أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع خلال الفترة أو الفترات السابقةأكبر من مبلغ الضريبة المحسوبة، يجب محاسبتها كأصل17.

2-2 محاسبة الضرائب المؤجلة:

يجب محاسبة الضرائب المؤجلة في إيرادات أو أعباء الدورة، ضمن النتيجة الصافية للدورة بإستثناء إذا كانت ناتجة عن عمليات أو أحداث تمت محاسبتها خارج النتيجة، سواءا في عناصر النتيجة الإجمالية أو مباشرة في الجانب المدين أو الدائن من الأموال الخاصة18.

2-1-2 محاسبة الضرائب المؤجلة أصول:

تسجل محاسبيا ضرائب مؤجلة أصول لكل الفروقات الزمنية القابلة للخصم، عندما يكون من المحتمل أكثر من غير المحتمل تحقيق ربح خاضع، خلال الدورات التي تصبح فيها تلك الفروقات الزمنية مدرجة، لكي يتاح استخدام مزايا الضرائب المؤجلة أصول عند إنجاز تلك الأصول أو تسوية الخصوم المتعلقة بالفروقات الزمنية، ما عدا أصل ضريبي مؤجل الناتج عن التسجيل المحاسبي الأولي لأصل أو لخصم في عملية ليست تجميع مؤسسات، و لا تؤثر العملية على الربح الجبائي و لا على الربح المحاسبي.

2-2-2 محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم:

يتم محاسبة الضرائب المؤجلة خصوم لكل الفروقات الزمنية الخاضعة مستقبلا، بإستثناء خصم الضريبة المؤجل الناتج عن المحاسبة الأولية لفارق الاقتناء، لأن هذا الأخير (Will Good) عنصر باقي بعد طرح القيمة العادلة لحصة المقتني في الأموال الخاصة (المعاد تقييمها في تاريخ الاقتناء) من تكلفة الإقتناء عند تجميع المؤسسات، و تسجيل ضريبة مؤجلة خصوم تفضي إلى زيادة قيمته المحاسبية، و الإستثناء الثاني الذي أشار إليه المعيار IAS12 هو عملية التسجيل الأولي لأصل أو لخصم التي ليست عملية تجميع مؤسسات، و لا تؤثر في الربح المحاسبي و لا في الربح الجبائي الخاضع في تاريخ العملية19.

الخلاصة :

تأكد المعايير المحاسبية الدولية على ضرورة الفصل بين المحاسبة و الجباية و ذلك من خلال المعيار IAS12 الذي يعالج محاسبة الضرائب على النتيجة، حيث ينص أن على الضرائب من كل يتضمن الضريبي العبئ المستحقة و التغير الحاصل في الضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات الزمنية و الخسائر الجبائية و القروض الجبائية غير المستخدمة.

الهوامش:

1- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 213.

2- Aissa Salim Kaci, Formation sur la Liasse Fiscale 2011, Centre de perfectionnement de l’entreprise (Sonatrach), Ain Bai (Oran), 2012, P 69.

3- خالد جمال جعارات، معايير التقارير المالية الدولية، الطبعة الأولى، إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 504.

4- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 214.

5 - Journal officiel de l’union européenne, N°1255/2012, IAS12 Impôts sur le résultat,consulté le 19/12/2016, P 84.

6- Mohamed Benkaci, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Berti édition, Alger, 2009, P 126.

7- www.iasplus.com,en trouve : http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12,consulté le 17/03/2017.

8- Micheline Fiederich et Georges Langlois, Le meilleur du DCG 10 Comptabilité et l’Audit, 2 éme édition, sup Foucher, Paris, 2011, P65.

9 - www .ifrs.org, en trouve : http://www.ifrs.org/search/Pages/Results.aspx?k=ias12,consulté le 22/0/3/2017.

10 - Caroline Selmer,opcit , p85.

11-Bernard Raffournier, Les Normes Comptables Internationales IFRS, 4 éme édition, Economica, Paris, 2010, P110.

- Robert Obert, op cit, P 145.12

13- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 217.

14- Caroline Selmer,opcit , P 84.

15- Amar Kaddouri et Ahmed Mimeche, Cours de Comptabilité Financière Selon les Normes IAS/ IFRS et le CSF 2007, Enag édition, Alger, 2009, P 300.

16- Micheline Fiederich et Georges Langlois, op cit , P65.

17- محمد أبو نصار ، جمعة حميداتمرجع سبق ذكره، ص 220.

18- C.Mailletboudrier, A Le manth, op cit, P 229.

19- Bruno Colmunt, op cit, P 218.

جميع الحقوق محفوظة © مجلة المحاسب العربى