

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في ظل الانفتاح على الاستثمار الأجنبي المباشر

د. يوسف مامش د. بلال لوغيل

جامعة الجزائر 3 جامعة بومرداس

ملخص

تسعى هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على مسألة محاسبة الضريبة على الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية، وعلى وجه الخصوص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 - IAS12، والتي من بين المسائل المحاسبية الأكثر تعقيدا محاسبيا. وهذا من خلال بيان مفهوم، تاريخ وأهمية مقارنة الاختصاص المؤجل باعتبارها السبيل الوحيد التي تمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك إلقاء الضوء على خطوات التقييم وشروط العرض المحاسبي للضريبة على الأرباح في ظل معايير المحاسبة الدولية.

الكلمات المفتاح: الضريبة على الأرباح، الضريبة المؤجلة، المعايير المحاسبية الدولية

Abstract

This paper aims to highlight the issue of accounting for income tax under international accounting standards, particularly IAS12. It examines definition, history and importance of the deferred tax approach as the only way to reduce the tax effect on the true and fair view of financial statements of companies, as well as steps of measurement, valuation and presentation of income tax under international accounting standards

Keywords: income tax, deferred Taxes, IAS/IFRS.

(1) تمهيد

يعتبر حصول مستعملي القوائم المالية على معلومة محاسبية خالية من التأثيرات القانونية والجبائية، أي معلومة اقتصادية مفصلة، موثوق فيها تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة بكل شفافية ومصادقية، الحجر الزاوية للمعايير المحاسبية الدولية، مما يمكن مستعملها من إجراء التحاليل اللازمة واتخاذ القرارات المناسبة، غير أن هذا الهدف الذي يدندن حوله مستعملو القوائم المالية يصبح صعب البلوغ في محيط اقتصادي يتسم بشدة ارتباطه بالتشريع الجبائي، الأمر الذي قد يحول دون توفير معلومة محاسبية ذات مصداقية عالية.

و في هذا السياق، فإن المتفحص للجانب التقني للضريبة على الأرباح، يجد هذه الأخيرة محسوبة على أساس تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، وإذا علم بأن النتيجة الجبائية يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية (قبل الضريبة) التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء والناتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة، فإنه بإمكاننا استنتاج وجود فرق بين النتيجة المحاسبية، المحددة طبقا لما تقتضيه المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا، والنتيجة الجبائية، المحددة وفقا لما تقتضيه القوانين الجبائية لبلد معين.

و بما أن النتيجة الجبائية لا تعكس الحقيقة الاقتصادية لنشاط المؤسسة خلال الدورة، فإن الأمر يفضي إلى أن الضريبة على الأرباح التي يتم تسديدها إلى الإدارة الجبائية لا يمكن الاعتراف بها كمعلومة محاسبية شفافة وذات مصداقية على مستوى القوائم المالية للمؤسسة، لأنها خضعت لتأثيرات الجانب القانوني الجبائي، الذي يهدف في المقام الأول إلى ضمان حق الدولة المتعلق بوعاء حساب الضريبة على الأرباح وكذا تحصيلها وهذا من خلال تصور قانوني بحت.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

(2) إشكالية الدراسة

وفي هذا الصدد، تتبلور معالم الإشكالية الرئيسية لبحثنا هذا الموسوم بـ "محاسبة الضريبة على الأرباح في ظل المعيار المحاسبي الدولي 12 (IAS 12) " على النحو الآتي:

ما هو أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 (IAS 12) على محاسبة الضريبة على الأرباح؟

(3) أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى بيان مفهوم، تاريخ وأهمية طريقة الضرائب المؤجلة باعتبارها السبيل الوحيد التي تمكن من الحد من التأثير الجبائي على الصورة الصادقة القوائم المالية للمؤسسة، وكذلك إلقاء الضوء على خطوات التقييم والعرض المحاسبي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى شروط عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

(4) أهمية الدراسة

تجلى أهمية هذا البحث في أهمية طريقة الإخضاع المؤجل التي تجد تبريرها في أهمية جودة المعلومة المحاسبية- التي تعززها الأخذ بعين الاعتبار للجزء المتعلق بالضرائب المؤجلة- والتي لا يتوانى طلبها من قبل جميع الأطراف الفاعلين في المحيط الاقتصادي للمؤسسة.

كما أن التوجه الحالي للاقتصاد الوطني نحو اقتصاد السوق وما يقتضيه من تشجيع استقطاب الاستثمار الأجنبي والمحلي، إذ أن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأننة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في وإعداد التقارير المالية، الأمر الذي ينعكس إيجابيا على واقع الاقتصاد المحلي ويسهم في مواكبة العالم في ظل مفهوم العولة.

(5) محاور الدراسة

وبناء على ما سبق فقد تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

- الإطار التعريفي والتاريخي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية
- خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية
- عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

I. الإطار التعريفي والتاريخي للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

سوف نسعى من خلال هذا العنصر إلى التطرق للإطار التعريفي للضريبة المؤجلة وكذا الإطار التاريخي لهذه الطريقة على مستوى الجهود المحاسبية الدولية في سبيل إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالضريبة المؤجلة من خلال عرض تاريخي لنشأة وتطور هذا المعيار المحاسبي الدولي.

1. تعريف الضريبة المؤجلة

تمثل الضريبة المؤجلة "الاعتراف بجميع الآثار الضريبية للفروق الزمنية سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في السنة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية أو الآثار الضريبية للفروق الزمنية المتوقع حدوثها مستقبلا ويمكن تقدير قيمتها بموثوقية مناسبة، بمعنى تكون مبنية على تصور للتغيرات الحادثة في المستقبل للفروق الزمنية بين الربح المحاسبي والربح الجبائي وتظهر في شكل أصل ضريبي مؤجل أو خصم ضريبي مؤجل، وعليه فهي تركز على فكرة تعادل الربح المحاسبي مع الربح الجبائي طوال فترة حياة المؤسسة باستثناء الفروق الدائمة"¹، كما عرفت الضرائب المؤجلة على أنها "تدفقات الضريبة المستقبلية التي تخضع لها المؤسسة نتيجة الاختلاف بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي"²، وعلى المستوى التقني

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

المحاسبي، فإن تعريف الضريبة المؤجلة ينحصر أساسا " في الاختلاف المؤقت الذي يبرز عندما تكون القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم مختلفة مقارنة بقيمتها الجبائية"³. وهناك من اختصر الضريبة المؤجلة في كونها " الضريبة التي ستصبح مستحقة بتاريخ لاحق "⁴.

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرف الإخضاع المؤجل على أنه "طريقة محاسبية تتمثل في التقييد محاسبيا لأعباء الضريبة على الأرباح، والتي تتعلق فقط بعمليات الدورة. حيث ينتج عن تطبيق هذه الطريقة ما يسمى بالضريبة المؤجلة والتي تمثل مبلغ الضريبة على الأرباح الواجبة الدفع (payable) أو الواجبة التغطية (recouvrable) خلال الدورات اللاحقة"⁵.

ويتضح لنا انطلاقا من التعاريف السابقة بأن التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح يرتكز، في ظل معايير المحاسبة الدولية، على مبدأ الضريبة المؤجلة الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات الزمنية في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول والخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ وخصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

جدير بالتنويه، بأنه عندما يتكلم عن الضريبة المؤجلة، فإن الأمر يتعلق فقط بالأخذ بعين الاعتبار للفروقات الزمنية، ومن هنا وجب في هذا الإطار التمييز بين الفروقات الزمنية (التوقيتية) والدائمة بين الأسس المحاسبية والأسس الجبائية لعناصر الأصول والخصوم.

2. تصنيف الفروقات بين الأسس المحاسبية والجبائية

تعزى الاختلافات بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية عند تقييم الضريبة على الأرباح للمؤسسة إلى صنفين أساسيين من الفروقات هي: الفروقات (الاختلافات) الدائمة والفروقات (الاختلافات) الزمنية.

1.2. الفروقات (الاختلافات) الدائمة les différences permanentes

الاختلافات الدائمة هي تلك الاختلافات التي تنشأ في دورة معينة، ولا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة (irréversibles)⁶، أي أنه لا يوجد لهذه الفروقات أي آثار ضريبية مؤجلة تؤدي إلى اقتطاعات ضريبية أو مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل، نظرا لكون أثرها نهائيا، غير رجعي ولا يحدث أي إضافة أو اقتصاد في الضريبة خلال الدورات اللاحقة، ومن بين هذه الفروقات يمكن ذكر ما يلي:

- الأعباء غير القابلة للخصم جبائيا من الوعاء الضريبي مثل: الغرامات الضريبية
- تجاوز السقف المحدد من خلال النصوص الجبائية مثل تلك المتعلقة بالهدايا ذات الطابع الإشهارى، الإشهار المالي، الرعاية والكفالة الخاصة بالنشاطات الرياضية أو الثقافية، الإعانات والتبرعات والهدايا الممنوحة لصالح مؤسسات البحث العلمي أو لصالح الجمعيات ذات الطابع الخيري.. الخ .

وعليه فإن هذا النوع من الفروقات يتخذ الخصائص التالية:

- تنشأ من التفاوت المستمر والدائم بين القواعد المحاسبية والجبائية
- تأثيرها يقتصر على دورة محاسبية واحدة فقط، وهي الدورة التي تبرز فيها هاته الفروقات،
- آثارها لا تمتد إلى الدورات المحاسبية اللاحقة، أي ليس لها أي أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة وهذا بسبب الأحكام المنصوص عليها في التشريع الجبائي،
- لا تؤدي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على مستوى القوائم المالية بالرغم من وجود اختلاف بين الأسس الجبائية والمحاسبية .
- ليس لها تأثير على التدفقات النقدية للدورات المحاسبية اللاحقة للمؤسسة.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**2.2. الفروقات (الاختلافات) الزمنية (التوقيتية) les différences temporelles**

الفروقات الزمنية هي تلك "الفروقات التي تنشأ في دورة معينة بين القيمة المحاسبية للأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية"⁷، نتيجة التفاوت الزمني بين الإثبات المحاسبي للأصل أو الخصم من منظور محاسبي والإثبات الجبائي للأصل أو الخصم وفقا للتشريع الجبائي، والتي تنعكس آثارها على مستوى الدورات المحاسبية اللاحقة من خلال ظهور وضعية جبائية مؤجلة تأخذ شكل أصول ضريبية مؤجلة (اقتصاد ضريبي) أو/ وخصوم ضريبية مؤجلة (مستحقات ضريبية)، يكون لها تأثير على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، ومن أمثلة الفروقات الزمنية، يمكن ذكر الاختلاف في طرق أو معدلات اهتلاك التثبيات المطبقة من قبل المؤسسة من الناحية المحاسبية والجبائية .

ويتسم هذا النوع من الفروقات بالخصائص الموالية:

- تنشأ من التفاوت الزمني بين القواعد المحاسبية والجبائية،
- تمتد آثارها إلى الدورات المحاسبية اللاحقة، أي أن لها أثر على الوعاء الضريبي للدورات المقبلة،
- تفضي إلى تسجيل ضرائب مؤجلة على مستوى القوائم المالية.
- لها تأثير على التدفقات النقدية للدورات المحاسبية اللاحقة للمؤسسة.

كما تنقسم هذه الفروقات إلى قسمين:⁸

- فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

- فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات التوقيتية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفتترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم.

3. الضريبة على الأرباح ومعايير المحاسبة الدولية

لقد تم الإمام بموضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح على مستوى معايير المحاسبة الدولية، من خلال إصدار معيار محاسبي دولي يعتمد على مبدأ الضرائب المؤجلة في تقييم وعرض الضريبة على الأرباح على مستوى القوائم المالية للمؤسسة. وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بموضوع محاسبة الضريبة على الأرباح في شهر جويلية من عام 1979، من قبل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية (IASB)، وبدأ التطبيق الفعلي له ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980⁹، ولقد تمت إعادة صياغة هذا المعيار في أكتوبر 1994 م، إلا أنه نظرا لما وردت فيه من نقائص تم إعادة صياغته للمرة الثانية في أكتوبر 1996م، وأصبح ساري المفعول ابتداء من 1 جانفي 1998 م، وفي عام 2000 م، أدخلت بعض التعديلات الطفيفة على بعض فقرات المعيار الدولي رقم 12 المعدل، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتبارا من 1 جانفي 2001 م. علاوة على هذا، تعرض هذا المعيار أيضا إلى تنقيحات بتاريخ 20 ديسمبر 2010م دخلت حيز التنفيذ انطلاقا من 1 جانفي 2012م.

II. خطوات المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

تتمثل الخطوات الأساسية التي ينبغي انتهاجها للوصول إلى التقيد المحاسبي الصحيح لعبء الضريبة على الأرباح، في النقاط الموالية:

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

- 1) تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم (الالتزامات) .
 - 2) تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات).
 - 3) حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي.
 - 4) حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة.
 - 5) الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة.
 - 6) تقييم الضريبة المؤجلة.
 - 7) التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة.
1. تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم (الالتزامات)
- يتمثل الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم (الالتزام) في " القيمة المحاسبية الحالية لهذا الأصل أو الالتزام المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة"¹⁰. وعرفت معايير المحاسبة الدولية القيمة المحاسبية على أنها "المبلغ الذي يسجل به الأصل على مستوى الميزانية المحاسبية بعد تخفيض كل من الاهتلاك المتراكم وخسائر القيمة المرتبطة بالأصل"¹¹. وبالتالي فإنه يمكن القول بأن الأساس المحاسبي يتمثل في المبلغ المسند إلى أصول وخصوم (الالتزامات) المؤسسة لأغراض محاسبية بحتة. وفي هذا الإطار، فإنه يبدو جليا بأن هذه المرحلة لا تطرح أي إشكال، وإنما تستلزم فقط التأكد من أن المبالغ المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية هي مبالغ نهائية غير معرضة لتغيير جوهري في المستقبل القريب.
2. تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات)
- بصورة عامة، يتمثل الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات) في " المبلغ الذي يتم إسناده لهذا الأصل أو الخصم (الالتزام) لأغراض ضريبية"¹²، وعلى وجه الخصوص، فإن معايير المحاسبة الدولية قدمت تعريفا مفصلا خاصا بالأساس الضريبي للأصول والأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) من جهة، كما تم الإشارة إلى الحالة الخاصة التي يكون فيها الأساس المحاسبي للأصل أو الخصم منعدما وكذا حالة الفروقات الدائمة من جهة أخرى:
- 1.2. الأساس الضريبي للأصول Base Fiscale des actifs
- يعرف الأساس الضريبي للأصول على أنه " المبلغ القابل للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية متأتية للمؤسسة تكون خاضعة للضريبة وذلك عندما يتم استرداد القيمة المحاسبية للأصول. وإذا لم تكن هذه المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي للأصول يعادل حينئذ قيمتها المحاسبية"¹³.
- 2.2. الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) Base Fiscale des Passifs
- يتمثل الأساس الضريبي للخصوم (الالتزامات) في "القيمة المحاسبية لهذا الالتزام مطروحا منها أي مبلغ يكون قابلاً للاستقطاع (للخصم) لأغراض ضريبية خلال الدورات المستقبلية.
- وفي حالة الإيرادات المستلمة مسبقا، فإن الأساس الضريبي للالتزام الناتج يتمثل في القيمة المحاسبية مطروحا منها أي مبلغ من الإيراد لن يكون خاضعا للضريبة خلال الدورات المستقبلية (اللاحقة)"¹⁴.
- 3.2. حالة عناصر ذات أساس ضريبي ولكن من دون أساس محاسبي
- في بعض الحالات قد لا يكون لبعض العمليات الاقتصادية انعكاس على مستوى الميزانية المحاسبية للمؤسسة، إما في جانب الأصول أو في جانب الخصوم (الالتزامات)، بل يكون انعكاسها مستوى حسابات جدول حسابات النتائج¹⁵، وبالتالي فإن القيمة المحاسبية لهذه العناصر تكون منعدمة في هذه الحالة، أما فيما يتعلق بالأساس الجبائي، فإنه عبارة عن ذلك المبلغ

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

القابل للاستقطاع (للخصم) أو الذي سيتم فرض دفعه من طرف الإدارة الجبائية للعمليات اللاحقة، فعلى سبيل المثال : بينما يتم الاعتراف بتكاليف البحث كعبء عند تحديد النتيجة المحاسبية وذلك خلال الفترة التي يتم تكبدها فيها من قبل المؤسسة، إلا أنه قد لا يسمح باعتبارها استقطاعات لدى تحديد النتيجة الجبائية حتى فترة لاحقة، وعلى هذا الأساس فإن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث، وهو المبلغ الذي تسمح به السلطات الضريبية كاستقطاع في الفترات المستقبلية، والقيمة المحاسبية المنعدمة يمثل فرقا ضريبيا مؤقتا قابلا للاستقطاع وينتج عنه أصول ضريبية مؤجلة.¹⁶

4.2. حالة عناصر تمثل فروقات دائمة (مستمرة)

سبق لنا وأن أسلفنا بأن هاته الفروقات تنشأ في دورة معينة ولا تنعكس آثارها في دورة أو دورات لاحقة، كما أنها لا تؤدي إلى ظهور ضرائب مؤجلة. وفي هذا الإطار فإن الأساس الضريبي لهاته العناصر يكون مساويا لقيمتها المحاسبية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم بروز أي فرق مؤقت.¹⁷

3. حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي

بعد تحديد الأساس المحاسبي والأساس الضريبي لعناصر الأصول والخصوم التي تؤثر على النتيجة الجبائية للمؤسسة، تأتي مرحلة حساب الفرق بين القيمة المحاسبية والقيمة الضريبية للأصل أو الخصم (الالتزام) واستنتاج نوع الفرق الناتج. حيث يمكن تصنيف الفروقات التي تنتج من حساب الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي إلى :¹⁸

• فروقات زمنية خاضعة للضريبة Différences temporelles imposables

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات مستقبلية وذلك لدى القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور خصوم ضريبية مؤجلة.

• فروقات زمنية قابلة للخصم (للاقتطاع) Différences temporelles déductibles

وهي الفروقات الزمنية التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) لفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الخصوم. ويفضي هذا النوع من الفروقات إلى ظهور أصول ضريبية مؤجلة.

ويمكن إحصاء أهم الحالات التي تنجم عنها وضعيات ضريبية خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع من خلال الجداول التالية:

أ. حالة عناصر الميزانية المحاسبية

1.أ. عناصر الأصول

الجدول رقم (01) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي - عناصر

الأصول -

نوع الضريبة المؤجلة	نوع الفرق المؤقت	(الأساس المحاسبي - الأساس الضريبي)
خصم ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة	الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي
أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي
عدم وجود أي ضريبة مؤجلة	عدم وجود أي فرق مؤقت	الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

2.أ.عناصر الخصوم

الجدول رقم (02) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي

- عناصر الخصوم -

(الأساس المحاسبي - الأساس الضريبي)	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
الأساس المحاسبي < الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي > الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
الأساس المحاسبي = الأساس الضريبي	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة

ب . حالة عناصر جدول حسابات النتائج

ب.1.عناصر الأعباء

الجدول رقم (03) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي -

عناصر الأعباء -

(الأساس المحاسبي - الأساس الضريبي)	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جباثيا خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جباثيا خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
أعباء مقيدة محاسبيا و قابلة للخصم جباثيا خلال الدورة الجارية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة

ب.2.عناصر النواتج

الجدول رقم (04) : طبيعة الفرق المؤقت والضريبة المؤجلة تبعا لتغيرات وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي -

عناصر النواتج -

وضعية الفرق بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي	نوع الفرق المؤقت	نوع الضريبة المؤجلة
نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة	فرق مؤقت خاضع للضريبة	خصم ضريبي مؤجل
نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية	فرق مؤقت قابل للخصم (الاقتطاع)	أصل ضريبي مؤجل
نواتج مقيدة محاسبيا و خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية	عدم وجود أي فرق مؤقت	عدم وجود أي ضريبة مؤجلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المعطيات السابقة

4. حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة

1.4. الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة: Les pertes fiscales non utilisées

نتكلم عن العجز أو الخسارة الضريبية في حالة ما إذا كانت إشارة النتيجة الجبائية ،التي تحسب عن طريق إدراج بعض التعديلات على النتيجة المحاسبية ،و الخاصة بإضافة بعض الأعباء غير القابلة للخصم وتخفيض بعض النواتج غير الخاضعة

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

للضريبة وهذا وفقا لنصوص التشريع الجبائي، سالبة وهذا ما يعفي المؤسسة من تسديد الضريبة على الأرباح. ويتم تسيير هذه الخسارة الجبائية عبر طريقتين هما:

أ. طريقة الترحيل إلى الخلف : la méthode du report en arrière / loss carryback

هذه الطريقة هي طريقة أجلو سكسونية، وتستعمل لمعالجة العجز الذي تكبده المؤسسة في دورة ما، ويمكن اختصار الخصائص المميزة لها في النقاط التالية: 19

- يتم تحميل عجز الدورة المعنية على أساس الربح الجبائي غير الموزع للدورات الثلاثة السابقة، وهذا بخضم العجز من أقدم دورة، وفي حالة عدم كفاية الدورات السابقة (عادة ثلاث سنوات) للامتصاص العجز المسجل، يتم تحميل الفرق على الربح الجبائي للدورات المقبلة.

- يؤدي تحميل العجز على الدورات السابقة إلى ظهور ما يسمى بالحق الجبائي (une créance fiscale) والذي تستفيد منه المؤسسة، ويعتبر كدين يقع على عاتق إدارة الجبائية، وهذا باعتبار المؤسسة دفعت أكثر ما عليها من ضرائب، ويساوي هذا الحق إلى نتيجة ضرب مبلغ العجز المغطى بأرباح الدورات السابقة في المعدل العادي للضريبة على الأرباح .

- يتم استرجاع هذا الحق خلال الدورات التي تلي سنة تسجيل العجز (عادة خمس سنوات)، وهذا باستعماله في تسديد الضريبة على الأرباح لهذه الدورات، وفي حالة انقضاء أجل الدورات المعنية بالاستفادة من هذه الميزة وعدم الاستفادة كليا من هذا الحق، يتم تسديد الفرق من طرف إدارة الجبائية لصالح المؤسسة.

ب. طريقة الترحيل إلى الأمام : la méthode du report en avant / loss carryforward

حيث أنه في حالة تسجيل خسارة ضريبية في دورة معينة فإن هذا العجز يعتبر عبئا يدرج في الدورة الموالية ويخفف من الربح الجبائي المحقق خلال نفس الدورة، وإذا كان هذا الربح غير كاف لامتصاص كل الخسارة الضريبية فإن العجز الزائد ينقل بالترتيب إلى الدورات الموالية، غير أن الدورات التي تستفيد من هذه الميزة عادة ما تكون لمدة محدودة، فمثلا في الجزائر يقدر الحد الأقصى لترحيل الخسارة الضريبية بأربع سنوات .

و بناء على ما سبق:

- فإنه في حالة اختيار المؤسسة لطريقة الترحيل إلى الخلف، فإن "الميزة (avantage) ذات الصلة بالخسارة الضريبية لا بد أن تسجل كحق في جانب الأصول لتغطية الضريبة الجارية للدورة أو الدورات السابقة" 20، وبعبارة أخرى، فإنه يحظر على المؤسسة في هذه الوضعية الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل، وتكتفي فقط بالتقيد المحاسبي لحقها الضريبي اتجاه الإدارة الجبائية.

- أما في حالة لجوء المؤسسة إلى طريقة الترحيل إلى الأمام، فإن معايير المحاسبة الدولية تنص على أنه " يجب الاعتراف محاسبيا بأصل ضريبي مؤجل يعادل الجزء من الخسارة الضريبية المرحلة إلى الأمام إذا كان من الممكن جدا توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة، أو أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافٍ لتحميل الخسائر الضريبية غير المستخدمة" 21. و جدير بالتنويه بأنه من بين المعايير التي يستند إليها مراعاة مدى إمكانية تحقيق المؤسسة في المستقبل لربح خاضع للضريبة يمكن ذكر ما يلي: 22

- تحوز المؤسسة على فروقات زمنية خاضعة للضريبة كافية اتجاه نفس السلطة الجبائية والمؤسسة الخاضعة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن أن تخفف منها الخصومات أو الخسائر الضريبية غير المستعملة قبل انقضاء أجلها،

- من الممكن جد أن تحقق المؤسسة أرباحا خاضعة للضريبة قبل انقضاء أجل استخدام الخصومات أو الخسائر الضريبية،

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

- الخسائر الضريبية غير المستخدمة كان مصدرها أسبابا محددة من غير المتوقع أن تتكرر،
- الفرص (opportunities) المرتبطة بالتسيير الجبائي للمؤسسة متوفرة وستمكن من تحقيق ربح خاضع للضريبة خلال الدورات التي سوف تستخدم فيها الخسائر الضريبية أو الخصومات غير المستخدمة.
- 2.4. الفروقات الناتجة من الخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة:
- يخضع الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية المؤجلة التي يكون مصدرها الخصومات (التخفيضات) الضريبية إلى نفس الشروط التي يجب أن تتوفر في الاعتراف المحاسبي بالأصول الضريبية الناشئة من الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية، أي:
 - توفر فروقات زمنية خاضعة للضريبة،
 - أو، توفر أدلة مقنعة أخرى بأنه سيكون هناك ربح ضريبي كافٍ لتحصيل هذه الخصومات الضريبية غير المستخدمة.
- 5. الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة
- يتم في هذه المرحلة التمييز بين الفروقات الضريبية التي تستجيب لشروط التقييد المحاسبي وبين تلك التي يكتفى بالإشارة إليها على مستوى الملاحق كمعلومة تكميلية، حيث أنه وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة كأصول أو خصوم على مستوى الميزانية المحاسبية إلا في ظل شروط محددة، وهنا يمكن التمييز بين نوعين من الضرائب المؤجلة هما: أصول الضرائب المؤجلة وخصوم الضرائب المؤجلة.
- 1.5. الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة
- تتمثل الأصول الضريبية المؤجلة في "مبالغ الضرائب على الأرباح المتوقع استردادها في الفترات المقبلة وذلك نتيجة ل:
 - الفروقات الزمنية القابلة للخصم (للاقتطاع)،
 - الترحيل إلى الأمام للخسائر الضريبية غير المستخدمة،
 - الترحيل إلى الأمام للخصومات (التخفيضات) الضريبية غير المستخدمة.²³
- حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للأصل الضريبي المؤجل زيادة في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وانخفاض في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة. ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدها أمام أصل ضريبي مؤجل فيما يلي:
 - الأساس المحاسبي للأصل أقل من الأساس الضريبي للأصل.
 - الأساس المحاسبي للخصم أكبر من الأساس الضريبي للخصم.
 - أعباء مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورات اللاحقة.
 - نواتج غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورة الجارية.
- ومن ناحية التقييد المحاسبي، فإن الضريبة المؤجلة القابلة للاقتطاع لا يعترف بها على مستوى أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة إلا في ظل الاستجابة للشرط الذي يقضي بأنه "من المحتمل جدا توفر ربح خاضع للضريبة لطرح الفروقات الزمنية القابلة للخصم منه".²⁴
- ومن وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية، فإنه يمكن التكلم عن توفر ربح خاضع للضريبة عندما تكون هناك "فروقات زمنية خاضعة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية وتنتمي لنفس المؤسسة الخاضعة للضريبة والتي من المتوقع أن تنعكس:
 - خلال نفس الدورة التي يتوقع فيها انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للخصم،
 - خلال نفس الدورات التي يمكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية بأثر رجعي (إلى الخلف) أو مستقبلي (إلى الأمام).

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

وإذا لم تكن هذه الفروقات الزمنية الخاضعة كافية لامتناع الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع، فإنه يجب على المؤسسة التحقق من توفر ربح خاضع للضريبة في المستقبل يمكنها من الاستفادة من الفروقات الزمنية القابلة للخصم.²⁵ وعليه فإن ميزة انعكاس الفروقات الزمنية القابلة للاقتطاع التي ينجم عنها تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، ومنه تخفيضات في التدفقات النقدية الضريبية سوف لن تتسنى للمؤسسة إلا إذا اكتسبت أرباحا ضريبية كافية للامتناع الفروقات القابلة للخصم.

2.5. الاعتراف بالخصوم الضريبية المؤجلة

تتمثل الخصوم الضريبية المؤجلة في " مبالغ الضرائب على الأرباح الواجبة الدفع خلال الدورات المستقبلية، وذلك نتيجة للفروقات الزمنية الخاضعة للضريبة.²⁶

حيث أنه ينشأ عن التسجيل المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل انخفاض في عبء الضريبة على الأرباح للدورة الجارية وزيادة في الضريبة الواجبة الأداء إلى الإدارة الجبائية خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

وفي هذا الإطار فإنه يجب، طبقا لما تقتضيه معايير المحاسبة الدولية، التقييد المحاسبي للخصم (الالتزام) الضريبي المؤجل بالنسبة لكل الفروق الزمنية الخاضعة للضريبة، حيث أنها تمثل ديونا ضريبية مستقبلية.

ويمكن تلخيص الحالات التي نكون بصدددها أمام خصم ضريبي مؤجل فيما يلي:

- الأساس المحاسبي للأصل أكبر الأساس الضريبي للأصل.
- الأساس المحاسبي للخصم أقل الأساس الضريبي للخصم.
- أعباء غير مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن قابلة للخصم جبائيا خلال الدورة الجارية.
- نواتج مقيدة محاسبيا خلال الدورة الجارية ولكن خاضعة للضريبة خلال الدورات اللاحقة.

3.5. الاستثناءات الخاصة بالاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة

يحظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الأرباح" على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضريبة المؤجلة، سواء على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة، ويتعلق الأمر بالحالات التالية:

- فارق الاقتناء (الشهرة)،
- الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام)،
- الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة.

1.3.5. فارق الاقتناء (الشهرة) : Goodwill / Badwill

تمثل الشهرة قيمة الزيادة (النقصان) في تكلفة الشراء عن حصة المشتري من القيم العادلة للأصول والخصوم المحددة المقتناة. ولا تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) ذات الصلة بفارق الاقتناء عندما يكون إطفائه غير قابل للخصم من الناحية الجبائية، وهذا لأنه يعتبر بمثابة قيمة متبقية (valeur résiduelle)، كما أن الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (أصول أو خصوم) يؤدي إلى زيادة القيمة المحاسبية لفارق الاقتناء (الموجب أو السالب).²⁷

2.3.5. الاعتراف الأولي بالأصل أو الخصم (التزام) Reconnaissance initiale d'un actif ou d'un passif

قد ينشأ فرق مؤقت لدى الاعتراف المحاسبي الأولي لبعض عناصر أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية للمؤسسة

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

التي يمكن ألا تكون قابلة للخصم أو خاضعة للضريبة بشكل جزئي أو كلي وهذا لأغراض ضريبية بحتة، كأن يكون جزء من تكلفة الأصل أو جميعها غير قابلة للخصم للأغراض الضريبية.²⁸

إن طريقة التقييد المحاسبي لهذا الفرق المؤقت تعتمد على طبيعة المعاملة التي أدت إلى الاعتراف المحاسبي الأولي بالأصل (أو الخصم):

- في حالة اندماج الأعمال (regroupement d'entreprises) فإن المؤسسة تعترف بأي خصم أو أصل ضريبي مؤجل مما يؤثر على قيمة الشهرة أو الشهرة السالبة²⁹، غير أنه لا ينبغي تسجيل أي ضريبة مؤجلة يكون مصدرها الشهرة (فارق الاقتناء) في حد ذاتها.³⁰

وعليه، فإنه عندما يتم تعديل القيمة المحاسبية لأصل لتبلغ قيمتها العادلة (la juste valeur) ولكن يبقى الأساس الضريبي لنفس الأصل مساويا لتكلفتها عند المالك السابق يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل.³¹

- في حالة تأثير المعاملة على الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن المؤسسة تعترف بأي أصل أو خصم ضريبي مؤجل، كما تعترف أيضا بالنتائج من عبء أو إيراد ضريبي مؤجل على مستوى جدول حسابات النتائج.³²

- إذا لم تكن المعاملة تمثل اندماجا للأعمال، ولا تؤثر على أي من الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة، فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر على المؤسسة الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة.³³

3.3.5. الاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة

تنص معايير المحاسبة الدولية على أن الفروقات الزمنية ذات الصلة بالاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة لا يمكن الاعتراف بها على مستوى القوائم المالية إلا بتوفر شروط محددة.

- فبالنسبة للأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بالفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع والمرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة، الفروع، الشركات الزميلة والخصص في المشاريع المشتركة، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي توفر الشرطين التاليين معا:³⁴

- من المحتمل جدا أن يتم عكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب،
- من المحتمل جدا أن توفر الربح الخاضع للضريبة الذي يمكن من الانتفاع بالفرق المؤقت.
- أما فيما يخص الخصوم (الالتزامات) الضريبية المؤجلة، فإن الاعتراف بها محاسبيا يقتضي أيضا توفر الشرطين التاليين معا:³⁵

- أن تكون الشركة الأم، المستثمر أو صاحب المشروع قادرين على التحكم بتاريخ عكس الفروقات الزمنية
- من المحتمل جدا ألا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب.

6. تقييم الضريبة المؤجلة

بعد تحديد الضرائب المؤجلة التي تستجيب لشروط الاعتراف بها محاسبيا كأصول أو خصوم ضريبية مؤجلة، تأتي مرحلة التقييم التي تقتضي اختيار المعدل المناسب ومراجعة قيم الضرائب المؤجلة المسجلة خلال الدورات السابقة سواء من ناحية المعدل المطبق أو نطاق قيمتها المعترف بها.

1.6. تطبيق معدل الضريبة المناسب

تنص معايير المحاسبة الدولية على "ضرورة تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بالبلغ الذي يتوقع أن يطبق على الدورة التي يتحقق فيها الأصل أو يتم فيها تسديد الالتزام، وهذا على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية التطبيق كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية".³⁶

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

وفي حالة تطبيق معدلات ضريبة مختلفة على مستويات مختلفة للنتيجة الخاضعة للضريبة، فإنه يتم تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة بناء على متوسط المعدلات الذي يتوقع أن يطبق على الربح الخاضع (الخسارة الجبائية) للدورات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروقات الزمنية.

وفي هذا الإطار، فإنه يجب أن يعكس تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة النتائج الضريبية التي ستترتب تبعا للأسلوب الذي تتوقع المؤسسة منه استرداد أو تسديد القيمة المحاسبية لأصولها وخصومها كما بتاريخ إقفال الميزانية المحاسبية.

2.6. إعادة النظر في القيمة المحاسبية للضريبة المؤجلة

يجب مراجعة القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عند تاريخ إقفال كل ميزانية محاسبية³⁷، هذا ما يؤدي إلى³⁸:

- إما تخفيض القيمة المحاسبية للأصل الضريبي إلى الحد الذي يكون عنده من غير المحتمل أن يتوفر فيه ربح خاضع للضريبة كاف للسماح بالانتفاع من استخدام الأصل الضريبي المؤجل بشكل جزئي أو كلي.

- إما زيادة القيمة المحاسبية للأصل الضريبي المؤجل عندما يكون من الممكن جدا زيادة الربح المستقبلي الخاضع للضريبة والذي يسمح باسترداد الأصل الضريبي المؤجل.

وبصورة عامة فإنه يمكن أن تشهد القيمة المحاسبية للأصول الضريبية المؤجلة تغيرا على الرغم من عدم تغير مبلغ الفروقات الزمنية المرتبطة بها، وهذا بسبب³⁹:

- التغير الحاصل في معدلات الضريبة أو قوانين الضريبة.

- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة،

- التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد أصل ما.

3.6. خصم الضريبة المؤجلة

لا يسمح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح" بخصم قيم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة⁴⁰، لأن التحديد الدقيق للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة على أساس محضوم (une base actualisée) يتطلب جدولة مفصلة لتوقيت انعكاس كل اختلاف مؤقت، وفي كثير من الحالات تكون هذه الجدولة مستحيلة أو معقدة جدا⁴¹.

7. التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، فإن الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة تدخلان في تكوين النتيجة الصافية للمؤسسة، ويتم التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة من جهة على مستوى أصول أو خصوم الميزانية المحاسبية، ومن جهة أخرى على مستوى جدول حسابات النتائج يقابلها في الجانب المدين (عندما يتعلق الأمر بعبء ضريبي) أو في الجانب الدائن (عندما يتعلق الأمر باقتصاد ضريبي)، وهذا تجسيدا لمبدأ القيد المزدوج.

غير أن هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تسجيل الضريبة المؤجلة على مستوى حسابات جدول حسابات النتائج وهي:

- إذا كان مصدر الضريبة عملية اندماج بطريقة التملك⁴² (regroupement d'entreprises) حيث أن الأصول تقيم على أساس القيمة العادلة، وعليه فإن القيمة المحاسبية للأصول سوف تكون أكبر من قيمتها الضريبية، مما يؤدي إلى نشوء خصم ضريبي مؤجل يسجل على مستوى حساب فارق الاقتناء طبق لمبدأ التماثل، وهذا بشرط أن يكون في إطفاء فارق الاهتلاك قابلا للخصم جبائيا⁴³، وإلا فإن معايير المحاسبة الدولية تحظر التقييد المحاسبي للضريبة المؤجلة التي يكون مصدرها فارق اقتناء غير قابل للخصم جبائيا.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

- إذا كان مصدر الضريبة، في نفس الفترة أو في فترة مختلفة، معاملة أو حدثا مقيدا محاسبيا مباشرة في الجانب الدائن أو المدين لحساب يتعلق بعنصر من عناصر حقوق الملكية (الأموال الخاصة).⁴⁴ ويمكن ذكر على سبيل المثال لا الحصر الحالات الآتية:

- تغير القيمة المحاسبية نتيجة إعادة تقييم التثبيات المادية،
- تعديل الرصيد الافتتاحي للنتائج المحاسبية غير الموزعة نتيجة تغير الطرق المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري،
- فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية.

III. عرض الضريبة على الأرباح في القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

يؤدي انتهاج طريقة الضريبة المؤجلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى ظهور حسابات ضريبة على مستوى الميزانية المحاسبية وكذلك حسابات ضريبة على مستوى جدول حسابات النتائج. غير أن عرض هذه الحسابات الضريبية يخضع لشروط معينة منصوص عليها من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح"، بحيث أنه بموجب هذا المعيار المحاسبي الدولي، فإن المؤسسة ملزمة بـ:⁴⁵

- عرض حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبة بصورة مستقلة ومنفصلة على مستوى الميزانية،
- عرض حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبة المؤجلة بصورة مستقلة ومنفصلة على حسابات الأصول والخصوم (الالتزامات) للضريبة الجارية.

وعلاوة على هذا، فإن المؤسسة التي تقوم بتصنيف عناصر أصولها وخصومها إلى جارية وغير جارية، ملزمة أيضا بعدم إدراج الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبة المؤجلة في الفئة الجارية (المتداولة).⁴⁶ كما أنه لا يحق للمؤسسة إجراء عملية المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبة الجارية إلا في حالة توفر الشرطين المواليين معا:⁴⁷

- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم المبالغ الضريبة المسجلة محاسبيا،
 - تنوي المؤسسة إما تسديد المبلغ الصافي للضريبة، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت.
- أما فيما يتعلق بالمقاصة بين حسابات الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة، فهي مشروطة بتلبية العنصرين الآتين معا:⁴⁸
- للمؤسسة حق قانوني قابل للتطبيق لإجراء المقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المسجلة محاسبيا،
 - الأصول والخصوم (الالتزامات) الضريبة المؤجلة ذات صلة بالضرائب على الأرباح المفروضة من قبل نفس السلطة الجبائية
 - إما على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة،
 - أو على مؤسسات مختلفة خاضعة للضريبة والتي تنوي إما تسديد الخصوم والأصول الضريبة المؤجلة على أساس المبلغ الصافي، أو أن تقوم بتحقيق الأصول وتسديد الخصوم في آن واحد في كل فترة مستقبلية يتوقع فيها تسديد أو استرداد مبالغ جوهريّة للأصول أو الخصوم الضريبة المؤجلة.

وبالإضافة إلى تقديم التأثيرات الجبائية في صورة حسابات على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج، فإن المعايير المحاسبية الدولية تلزم معدي القوائم المالية على ضرورة إدراج معلومات تكميلية في الملحق تخص:

- الحسابات الضريبة المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج.
- الحسابات الضريبة المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

- المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية لجدول حسابات النتائج ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 المتعلق بالضريبة على الأرباح بأنه يجب الإفصاح عن كل عناصر عبء الضريبة على الأرباح بصورة منفصلة.

وتتمثل أبرز مكونات الضريبة على الأرباح حسب نفس المعيار في العناصر التالية:⁴⁹

1. عبء الضريبة الجارية.
2. أية تعديلات تم تسجيلها محاسبياً بها خلال الدورة بخصوص الضريبة المستحقة للدورات السابقة.
3. مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بنشوء وانعكاس الفروقات الزمنية.
4. مبلغ عبء الضريبة المؤجلة المتعلق بالتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
5. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبية، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبياً خلال الدورات السابقة، واستخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارية.
6. مبلغ المنفعة الناتجة من خسارة ضريبة، حق ضريبي (crédit d'impôt) أو فروقات زمنية لم تسجل محاسبياً خلال الدورات السابقة، واستخدمت خلال الدورة الجارية لتخفيض عبء الضريبة المؤجلة.
7. عبء الضريبة المؤجلة الناتج من تخفيض أو من استرجاع (reprise) تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.
8. مبلغ عبء الضريبة المتعلق بالتغيرات في الطرق المحاسبية والأخطاء الأساسية التي تدخل في تحديد النتيجة الصافية للدورة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي رقم (8) "النتيجة الصافية للدورة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في الطرق المحاسبية".

- المعلومات التكميلية الخاصة بالحسابات الضريبية للميزانية المحاسبية

يفرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضريبة على الأرباح" على المؤسسة الإفصاح عما يلي وبصورة منفصلة:⁵⁰

1. إجمالي الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة بالعناصر الدائنة أو المدينة ذات الصلة بالأموال الخاصة.
2. عبء الضريبة المتعلق بالعناصر غير العادية المعترف بها محاسبياً خلال الفترة.
3. إيضاح للعلاقة بين عبء الضريبة والنتيجة المحاسبية في شكل أحد أو كلا النموذجين التاليين:
- مطابقة رقمية بين عبء الضريبة وناتج ضرب النتيجة المحاسبية بمعدل الضريبة المطبقة، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق،
- مطابقة رقمية ما بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإفصاح أيضاً عن الأساس الذي تم بموجبه احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبق.
4. إيضاح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبق مقارنة مع الدورة المحاسبية الماضية.
5. مبلغ (وتاريخ الانتهاء، إن وجد) الفروقات الزمنية القابلة للاستقطاع (الخصم) والخسائر الضريبية غير المستعملة والخصومات (الحقوق) الضريبية غير المستعملة والتي لم يتم الاعتراف بأي أصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية.
6. المبلغ الإجمالي للفروقات الزمنية المرتبطة بالمساهمات في الشركات التابعة، الفروع والمؤسسات الزميلة، والخصص في المشاريع المشتركة والتي لم يتم الاعتراف بأية خصوم ضريبية مؤجلة عنها.
7. وفيما يتعلق بكل نوع من الفروقات الزمنية، وكل نوع من الخسائر الضريبية والحقوق الضريبية غير المستخدمة:
- مبلغ الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة المعترف بها محاسبياً في الميزانية لكل دورة تم عرضها.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

- مبلغ العبء الضريبي المؤجل المعترف به محاسبيا في جدول حسابات النتائج، إذا لم يكن ذلك واضحا من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية،
- 8. فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة (activités abandonnées) يجب الإفصاح عن عبء الضريبة المتعلق بـ:
 - الربح أو الخسارة الناتجة من عدم الاستمرار،
 - نتيجة الأنشطة العادية للعمليات غير المستمرة للدورة وكذا المبالغ المقابلة لكل دورة سابقة تم عرضها.
- 9. مبلغ النتائج الجبائية للأرباح المقترحة والمصرحة للمساهمين في المؤسسة قبل الإفصاح الرسمي عن القوائم المالية، ولكن غير معترف بها محاسبيا كالتزامات على مستوى القوائم المالية.
- 10. يجب على المؤسسة الإفصاح عن مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل المؤيد للاعتراف به محاسبيا، عندما:
 - يعتمد استخدام الأصل الضريبي المؤجل على الأرباح المستقبلية الخاضعة للضريبة والتي تزيد عن الأرباح المستقبلية الناشئة من انعكاس الفروقات الزمنية المتواجدة والخاضعة للضريبة،
 - تكون المؤسسة قد تكبدت خسارة إما في الفترة الحالية أو الفترة السابقة في دوائر الاختصاص الضريبية التي تتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

الخلاصة

يعد موضوع المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح من بين المسائل المحاسبية الأكثر تعقيدا، حيث يتركز التقييد المحاسبي للضريبة على الأرباح، طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، على مبدأ الضريبة المؤجلة، وفقا لمقاربة الاعتراف الشامل، الذي يقضي بالاعتراف بجميع التأثيرات الجبائية الناتجة من الفروقات المؤقتة في الأخذ بعين الاعتبار لقواعد الأصول والخصوم لأغراض جبائية أو محاسبية، هذا ما يفرضي إلى بروز أصول ضريبية مؤجلة أو/ وخصوم ضريبية مؤجلة يكون لها أثرا على التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، أما فيما يتعلق بالفروقات الدائمة فإنه لا يتمخض عنها ضرائب مؤجلة مدينة أو دائنة وهذا نظرا لكون آثارها لا تنعكس خلال الدورة أو الدورات اللاحقة.

و يتركب عبء الضريبة على الأرباح من عنصرين أساسيين هما: الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

- حيث تتمثل الضريبة الجارية في الضريبة على الأرباح التي تجب على المؤسسة تسديدها للإدارة الجبائية، ويتم تقييمها عن طريق تطبيق معدل الضريبة الساري المفعول على النتيجة الجبائية للمؤسسة، هاته الأخيرة يتم تحديدها انطلاقا من النتيجة المحاسبية التي تخضع لبعض التعديلات على مستوى الأعباء والنواتج وفقا لما ينص عليه التشريع الجبائي المطبق في المحيط الاقتصادي الذي تنشط في المؤسسة.

- أما الضريبة المؤجلة فيمكن تلخيص خطوات محاسبتها في النقاط التالية: تحديد الأساس المحاسبي للأصول والخصوم (الالتزامات)، تحديد الأساس الضريبي للأصول والخصوم (الالتزامات)، حساب وتصنيف الفروقات بين الأساس المحاسبي والأساس الضريبي، حساب الفروقات الناتجة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والتخفيضات الضريبية غير المستخدمة، تحديد مدى استجابة الفروقات لشروط الاعتراف المحاسبي بالضرائب المؤجلة (الأصول والالتزامات)، حساب الضريبة المؤجلة على أساس المعدل الساري المفعول، التسجيل المحاسبي للضريبة المؤجلة

- و بالإضافة إلى تقديم التأثيرات الجبائية في صورة حسابات على مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج، فإن المعايير المحاسبية الدولية تلزم معدي القوائم المالية على ضرورة إدراج معلومات تكميلية في الملحق تخص:
 - الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى جدول حسابات النتائج .

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

- الحسابات الضريبية المدرجة على مستوى الميزانية المحاسبية.

قائمة المراجع

- ¹ طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 569
- ² Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Normes IAS/IFRS : Que faut-il faire ? ,Comment s'y prendre ?; Éditions d'Organisation, 2004 ;P :118 .
- ³ E.Ducasse ; A.Jallet-Auguste ;S.Ouvrard ;C.Prat Dit Hauret ; Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS avec d'exercices d'application corrigés;1^{ère} Edition, De boek université ; Bruxelles ;2005 ; P : 178
- ⁴ S.M.H. Collin ; Dictionary of Accounting ; Fourth edition ; A & C Black Publishers Ltd ; London ; 2007 ;P :68 .
- ⁵ Art 13 -1 , Art 134-2 ; Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 Juillet 2008 Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ; JO n° 19 du 25 Mars 2009 ; P :16 .
- ⁶ Henri Koulayom ; Les Etats Financiers Américains : vers une globalisation des US GAAP ; Banque éditeur ; ISBN : 2.86325-275.5 ; (sans année d'édition) ; Paris ;P : 243.
- ⁷ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; I.F.R.S Practical Implementation Guide and Workbook ; Second Edition ; JOHN WILEY & SONS ; 2008 ;P :77 .
- ⁸ Norme Comptable Internationale IAS 12 « Impôts sur le résultat » ; Mise à jour 2016 ; Paragraphe 5
- ⁹ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ;P :117 .
- ¹⁰ Grant Thornton ; Deferred tax – A Chief Financial Officer's guide to avoiding the pitfalls ; November 2009 ; P :07
- ¹¹ Norme Comptable Internationale n°16 « Immobilisations corporelles » ;P 6 .
- ¹² Idem ;P 5 .
- ¹³ Idem ;P 7 .
- ¹⁴ Idem ;P 8 .
- ¹⁵ Idem ;P 59 .
- ¹⁶ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 9.
- ¹⁷ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :78 .
- ¹⁸ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 5.
- ¹⁹ Morel Gervais ; Fiscalité des entreprises ; 12ème édition ; revue banque édition ; Paris, 2005 ; p: 255-256
- ²⁰ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 13.
- ²¹ Idem ;P 34-35.
- ²² Idem ;P 36.
- ²³ Robert Obert ; Pratique des normes IAS/ IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP ; 2^{ème} édition ; Dunod ; Paris ;2005 ; P :397.
- ²⁴ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 121 .
- ²⁵ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 28 & 29.
- ²⁶ C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh ; Les normes comptables internationales IAS/IFRS ; 4^{ème} édition ; Foucher ; Paris ; 2006 ;P :143.
- ²⁷ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 32 & P 21.
- ²⁸ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :81 .
- ²⁹ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 22.
- ³⁰ Idem ;P 66.
- ³¹ Idem ;P 19.
- ³² Idem ;P 22.
- ³³ Idem ;P 22.

محاسبة الضريبة على الأرباح وفقا للمعايير المحاسبة الدولية

- ³⁴ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 44.
- ³⁵ Idem;P 39
- ³⁶ Idem ;P 47
- ³⁷ Idem» ;P 56.
- ³⁸ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-cit ; P : 124 .
- ³⁹ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 60.
- ⁴⁰ Sylvie Lépicier, Yann le Tallec ; Pratique des normes IFRS par la profession bancaire ; Revue Banque Edition, Paris ; 2005 ;P : 118.
- ⁴¹ Abbas Ali Mirza, Magnus Orrel,l Graham J. Holt ; Op-Cit; P :83 .
- ⁴² C. Maillet-Baudrier et A. Le Manh, op.cit, p:148.
- ⁴³ Gérard Emard, Bénédicte Merle et Nicole Rueff ; Op-Cit ; P :123 .
- ⁴⁴ Norme Comptable Internationale n°12 « Impôts sur le résultat » ;P 61.
- ⁴⁵ Idem; P69.
- ⁴⁶ Idem; P70.
- ⁴⁷ Idem; P71.
- ⁴⁸ Idem; P74.
- ⁴⁹ Idem; P79-80.
- ⁵⁰ Idem; P81-82.