

الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية* -

د. جاوحدو رضا**
أ. حمدي جلييلة إيمان***

* تاريخ التسليم: ٢٠١٣/٣/١٤م، تاريخ القبول: ٢٠١٣/٦/١١م.
** أستاذ محاضر/ كلية الاقتصاد/ جامعة عنابة/ الجزائر.
*** كلية الاقتصاد/ جامعة عنابة/ الجزائر.

ملخص:

ينظر للمعايير المحاسبية الدولية في كثير من الدول بالقرار البديهي الذي يتطلب دراسة مختلف الآثار المحتملة على الأنظمة التي لها علاقة بالمحاسبة، وبخاصة النظام الضريبي.

وبناءً عليه فإن كل التعديلات الحاصلة في مجال المحاسبة تستدعي الحاجة توافقها مع التشريعات والقوانين الضريبية المعمول بها حالياً من أجل تحقيق أهداف كل منهما.
الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، النظام الضريبي، الحوكمة الضريبية، التهرب الضريبي.

Abstract:

Considering international accounting standards in several countries is obviously a difficult decision which requires the study of the potential impact on various disciplines' relationship. Consequently, these changes in the accounting rules created the need to comply with the legislations and tax rules applied to achieve their goals.

Keywords ; *International Accounting Standards, Tax system, Tax governance, Tax evasion*

مقدمة:

عمدت مجموعة من الهيئات الدولية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول، والحث على استخدام المعايير المحاسبية الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية بين المعايير الوطنية والدولية، فضلا عن تطوير الأطر المرجعية للمحاسبة وتفعيلها بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال، ومن ثمة استصدار معايير ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية، وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي.

تعتمد معظم دول العالم في تحديدها للربح الضريبي على نتيجة الربح المحاسبي، وبالتالي فبعض هذه الدول التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية، وجدت بعض المشكلات في عدم توافقها مع النظام الضريبي، الذي يتميز بخصوصيات القوانين المطبقة في كل بلد، وهذا ما دفع بعض المتخصصين في هذا المجال إلى اقتراح وضع لجنة خاصة، تتكفل بوضع قوانين وقواعد ضريبية في شكل معايير موحدة تطبق عبر العالم، وإحداث ما يعرف بالحوكمة الضريبية.

قامت هذه الدول بدراسة بعض قوانينها الضريبية الحالية بهدف تقليص الفجوة بينها، وبين المعايير المحاسبية الدولية مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، ألمانيا. . الخ. وهذا لتحقيق أهداف التوافق التي من بينها التقليل من التهرب الضريبي، إضافة للحوكمة الضريبية لا بد من توافر مجموعة من المتطلبات.

وعلى ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية الرئيسية الآتية:

ما أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي؟ وما المتطلبات الأساسية لإحداث التكيف بينهما؟

تتفرع هذه الإشكالية الرئيسية إلى الإشكاليات الفرعية الآتية:

● ما أسباب نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والتشريع الضريبي؟ وما أهمية التوافق بينهما؟

● ما أثر التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي؟

- كيف تعاملت الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية مع عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي؟
- ما متطلبات تكييف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية؟

فرضيات الدراسة:

- هناك كثير من العوامل والأسباب التي تؤدي إلى وجود الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي. وبالتالي زيادة الفجوة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي
- هناك أكثر من أثر ايجابي يترتب على إحداث عملية التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي
- تعدد نقاط التعارض أو الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.
- لتكييف المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي لا بد من توافر متطلبات عدة.

أهداف الدراسة:

- معرفة العوامل المؤدية لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي وأهمية التوافق بينهما.
- تحديد أثر التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي.
- دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.
- معرفة أهم متطلبات تكييف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية.

الدراسات السابقة:

سمير مرواني:

le projet du nouveau système comptable algérien anticiper et préparer le passage

البحث في أصله مذكرة ماجستير بالمدرسة العليا للتجارة، الجزائر لسنة ٢٠٠٧ حيث تطرق فيها الباحث لدراسة المراحل التحضيرية الواجب القيام بها، من أجل تحقيق انتقال أفضل لتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، والتطرق كذلك لمعوقات تطبيقه، وتعارضه مع النظام الضريبي والقانون التجاري.

بوعلام صالح: أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي.

البحث في أصله مذكرة ماجستير بجامعة الجزائر ٣ لسنة ٢٠١٠، حيث تطرق فيها الباحث لدراسة جملة من الإصلاحات على المنظومة التشريعية (القانون التجاري) والجبائية، بالإضافة إلى الجهود المبذولة لتكييف النظام الضريبي مع التعديلات المحاسبية الجديدة.

شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي خميس الفاز: أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري.

البحث في أصله مذكرة ماجستير بكلية التجارة، جامعة القاهرة مصر لسنة ٢٠١٠ عرض الباحث مشكلة اعتراف قانون الضرائب بالإيرادات والمصروفات في فترات محاسبية مختلفة عما تتطلبه المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، عندئذ يكون الدخل الضريبي مختلف مؤقتاً عن الدخل المحاسبي قبل الضرائب، وتعرض كذلك لأثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة، وكفاءة الإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري.

Thomas Gruet , les incidences fiscales des IAS / IFRS en France

للبحث مذكرة لنيل شهادة الخبرة القانونية والضريبية (-expertise juridique et fis-) لcale سنة ٢٠٠٤ بالمعهد العالي للتجارة باريس فرنسا، تعرض لأبرز نقاط الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي الفرنسي.

خطة الدراسة:

♦ أولاً: العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي وأهمية التوافق بينهما.

♦ ثانياً: أثر التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي.

◆ ثالثاً: دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

◆ رابعاً: متطلبات تكييف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية.

◆ خامساً: الحلول المقترحة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي مع ايجابيات وسلبيات كل حل.

◆ سادساً: الدراسة الميدانية.

أولاً- العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي وأهمية التوافق بينهما:

١. العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي:

١-١ اختلاف التوقيت الخاص بإصدار كل من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية

يعدُّ هذا العامل مهم نسبياً، ولا يمكن تجاهله، فقد تصدر معايير محاسبية دولية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة التي قد تقع في الفترة الزمنية بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي وبالتالي:

فقد يُؤخذ في الاعتبار هذه المتغيرات محاسبياً دون الأخذ بها ضريبياً، أو العكس حيث يُؤخذ بها ضريبياً دون الأخذ بها محاسبياً. وفي ضوء ذلك نجد أن اختلاف التوقيت الخاص بهما قد يعمل على الأخذ ببعض المتغيرات الاقتصادية من جانب أحدهما، وعدم الأخذ بها من الجانب الآخر، مما يؤدي إلى وجود اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

٢-١ اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية:

تختلف القوانين الضريبية عن مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية وقواعدها من حيث الأهداف، حيث توجد بعض القواعد الضريبية التي تسعى لتعظيم الإيرادات ضريبياً، كما أنها تتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تعدُّ وسيلة للاقتصاد السياسي والاجتماعي للدولة (تحفيز الاستثمار، وتحسين الشروط الاجتماعية للعمال...) ما يجعل القواعد الضريبية تتجه نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية للدولة، ومساعدة مصلحة

الضرائب علي تحديد الوعاء الضريبي، في حين أن المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى تعزيز الشفافية والمصادقية في عرض القوائم المالية مع اتباع حيادية تامة، والإفصاح عن المعلومات المالية للشركة. ومما سبق نرى أن اختلاف الأهداف^(١) يؤدي في النهاية إلي إصدار القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية الدولية في ضوء الأهداف المرجوة لكل منهما، مما يعمل على وجود التضارب بينهما، ويؤدي إلي وجود اختلاف بين النظام الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية.

٣- ١ السياسات المحاسبية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح

تعمل إدارة الأرباح دائماً على محاولة تعظيم الإيرادات، وتضخيم الربح المحاسبي، وذلك في محاولة لتحسين الوضع المالي للشركة التي تعمل بها، وفي ضوء ذلك. قد تلجأ إلى تطبيق بعض السياسات المحاسبية التي تخفض من الربح الضريبي، وبهذا ستنتهج السياسات المحاسبية المتعارضة مع ما جاء به النظام الضريبي وبالتالي سيؤدي إلى اختلاف أو ظهور فجوة بين الربحين، وهي أحد العوامل المؤدية لاختلاف المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي^(٢).

٤- ١ اختلاف توقيت الاعتراف ببعض عناصر المصروفات والإيرادات:

قد يتطلب في كثير من الأحيان الاعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبياً في توقيت يختلف عن توقيت الاعتراف به ضريبياً. وكذلك على عناصر المصروفات، وبالتالي فإن اختلاف توقيت الاعتراف في هذه الحالة يؤدي إلى حدوث اختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

٥- ١ وجود الإعفاءات الضريبية:

المقصود بالإعفاءات الضريبية الاقتران الإجباري من الربح المحاسبي للمكلف بالضريبة، وهي تمثل تنازل الدولة عن بعض حقوقها في الخزنة العامة كأداة من أدوات «الحوافز الضريبية»، والتي تهدف إلي تشجيع الاستثمارات، وفي ضوء ما سبق يتضح أن الإعفاءات الضريبية تعدّ إحدى الأسباب لوجود الاختلاف بين الربح الضريبي (النظام الضريبي)، والربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

٦- ١ صعوبة اشتراك الدول النامية ومنها الجزائر في وضع المعايير المحاسبية

الدولية:

نلاحظ أن عدم اشتراك الدول النامية في صنع المعايير المحاسبية الدولية لأنها تفتقد للبيئة المحاسبية السليمة، وهذا قد يؤدي إلى وضع معايير محاسبية لا تتلاءم مع بيئة

هذه الدول النامية (ومنها الجزائر) ، و بالتالي عدم أخذ النظام الضريبي لهذه المعايير المحاسبية الدولية، وهذا أحد العوامل المؤدية لوجود الاختلاف بين النظام الضريبي والمعايير المحاسبية الدولية (٣) .

٢. أهمية التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي: تظهر هذه الأهمية خاصة في:

♦ صياغة النظام الضريبي بناءً على أساس علمي سليم، وهو العمل بما جاء في معايير المحاسبية الدولية.

♦ إمكانية العمل على جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية ومنها الجزائر.

♦ التقليل من التهرب الضريبي والنزاعات الضريبية ذلك لوجود الوضوح في نصوص القانون الضريبي.

♦ الأخذ بما تنتهجه الدول المتقدمة في جعل المعايير المحاسبية الدولية الأساس الذي يقوم عليه القانون الضريبي.

♦ التحسين المستمر للنظام الضريبي، وأداء المنظومة الضريبية ككل.

ثانياً- أثر التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي:

١. أثر التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية:

أكدت العديد من الدراسات على أن هناك علاقة وثيقة تربط بين توافق المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي، وبين إمكانية حوكمة النظام الضريبي، حيث اتضح أنه حتى تُطبّق مبادئ الحوكمة الضريبية على أكمل وجه، فإن ذلك يتطلب الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبياً حيث إن ذلك سوف يعمل على تدعيم مبدأ الشفافية والإفصاح، وعلى تدعيم مبدأ الموضوعية التي تعدّ من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية والتي تتمثل في (٤) :

- مبدأ الإفصاح والشفافية: يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية التعرف إلى كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب والأسس والمبادئ التي يتم بناءً عليها وضع القانون الضريبي.

التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي من شأنه العمل على تدعيم هذا المبدأ، والذي يعدُّ أكثر أهمية؛ لأن المكلفين سيكونون على دراية تامة بأن صياغة هذا القانون كانت بناءً على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، مما يعنى زيادة وضوح المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام الضريبي.

- مبدأ الموضوعية: يتضمن هذا المبدأ توافر الموضوعية في أحكام النظام الضريبي من حيث درجة وضوح هذه الأحكام وعدم قابليتها للتأويل.

إن الأخذ بمعايير المحاسبية الدولية ضريبياً سيؤدى إلى القضاء على عدم وضوح أحكام النظام الضريبي، وكذلك القضاء على قابليتها للتأويل، وذلك لأن هذه الأحكام قد صيغت بناءً على أسس محاسبية واضحة.

- مبدأ تقنين حقوق المكلفين: ينص هذا المبدأ على التأكيد على حقوق المكلفين وعدم المغالاة في التقديرات بالإضافة إلى حق المكلف في الاطلاع على أسس فحص أنشطته. إن الأخذ بمعايير المحاسبية الدولية ضريبياً، سيعمل على توحيد نتائج الفحص، وبالتالي سيؤدى إلى تدعيم الأخذ بهذا المبدأ.

٢. أثر اختلاف قواعد المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على التهرب

الضريبي:

أثبتت كثير من الدراسات أن الفصائح المالية لشركة انرون قد تمت اعتماداً على كل من التقرير الضريبي والتقرير المالي، وكذلك على الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي،^(٥) فقد اتضح أن هذه الشركة قامت بالتضليل في التقرير الضريبي عن طريق التضليل في الأرقام الحقيقية لبعض الإيرادات المعفاة ضريبياً وكذلك التضليل في قيمة المصروفات أو الخسائر التي يجوز خصمها في قانون الضرائب، وبالتالي تخفيض قيمة الضرائب، أو عدم دفع ضرائب نهائياً والقصد من هذا كله هو التهرب الضريبي، يتضح لنا أن هناك علاقة طردية بين الغش في التقارير المالية، وكذلك الغش في التقارير الضريبية، وهو الأمر الذي نتج عنه ازدياد الفجوة بين الربح المحاسبي والضريبي.

ولهذا فإن التوافق والتطابق بين الربح المحاسبي والضريبي من شأنه العمل على إختفاء هذه الفجوة، والتقليل من نية التهرب الضريبي، وذلك من خلال أخذ النظام الضريبي بمبادئ المعايير المحاسبية الدولية.

٣. أثر توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحصيلة الضريبية:

تطبيق المعايير المحاسبية الضريبية يؤدي إلى حزمة من الآثار السلبية على الحصيلة الضريبية، لكن في الأجل المتوسط والأجل الطويل سيعوّض هذا الكلام، فهناك مكاسب كثيرة سوف تتحقق منها الأثر النفسي والسلوكي الذي سوف يكون إيجابياً بشكل كبير جداً على المكلف بالضريبة ومراقبي الحسابات، نتيجة إحساسهم بضآلة الفجوة بينهم، وبين مصلحة إدارة الضرائب.

و شيء آخر هو خفض حجم التهرب الضريبي الحالي ليس فقط التوافق النفسي الذي يحدث، بل لأنه سوف يكون هناك إلزام إضافي للتشريع الضريبي لتطبيق هذه المعايير، وهذا سوف يؤدي إلى نوع من الرقابة المزدوجة، مع حدوث تنمية القدرات البشرية للعاملين في مصلحة إدارة الضرائب، وهذا شيء طبيعي جداً ما دمنا سوف نطبق المعايير المحاسبية ضريبياً، وسوف يحدث تدريب للعاملين في مصلحة الضرائب على كل هذه الجوانب، الشيء الأخير التكاليف عندما نعتمدها ضريبياً، ومنها التكاليف المتعلقة بالبحوث والتطوير، سوف تؤدي إلى زيادة قدرات الشركات على المنافسة وأرباحها تتصاعد وعائدها الضريبي يزيد وبالتالي الحصيلة الضريبية سوف تزيد^(٦).

ثالثاً. دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي:

١. تجربة الجزائر في عدم توافق المعايير المحاسبية والنظام الضريبي:
في حقيقة الأمر فإن دراسة عدم التوافق يكون من خلال متابعة أهم الصعوبات، وعدم التطابق الملحوظ بعد الإصلاحات المحاسبية التي عرفتها الجزائر، والمتمثلة أساساً في تبني النظام المحاسبي المالي مع النظام الضريبي في الجزائر، وتكمن هذه الاختلافات أساساً في:

١- ١ الإهلاكات: النظام الضريبي المطبق حالياً في الجزائر يعتمد على طرق الإهلاك المتمثلة في الإهلاك الخطي، المتناقص والمتزايد وذلك على أساس التكلفة التاريخية. في حين أن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مفاهيم جديدة في حساب الإهلاك، نذكر منه^(٧):

- مدة الإهلاك تحسب على أساس المدة الحقيقية لاستعمال الأصل) مدة المنافع الاقتصادية (، في حين تحسب مدة الإهلاك في النظام الضريبي على أساس العمر الإنتاجي للأصل.

- يتم حساب قسط اهتلاك الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل؛ في حين لا يعترف النظام الضريبي بالقيمة المتبقية كأحد العناصر الداخلة في تحديد قسط الاهتلاك.
- يشرع في حساب الاهتلاك لأصل ما، ابتداء من بداية استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل المعني، في حين يأخذ النظام الضريبي بتاريخ الحيابة.^(٨)
- ضرورة إجراء اختبار حول انخفاض قيمة الأصول^(٩)، وإثبات خسارة القيمة في حين لا يعترف النظام الضريبي بها.

١-٢ مصاريف البحث والتطوير:

حسب المعايير المحاسبية الدولية، فإن مصاريف البحث عند تحملها، تُسجل محاسبياً ضمن الأعباء، ولا يمكن أن تسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، أما مصاريف التطوير التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية وتحسين أداء الأصل، ويمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق به، فتسجل ضمن الأصول الثابتة المعنوية، ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، فمصاريف البحث تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة، ومصاريف التطوير تؤثر على الوعاء من خلال مخصصات الاهتلاكات والخسائر في القيمة السنوية، ويمكن أن تواجه المؤسسة صعوبة في التمييز بين مصاريف الأبحاث ومصاريف التطوير، والأمر نفسه بالنسبة لإدارة الضرائب^(١٠).

١-٣ تكاليف الاقتراض:

تسجل تكاليف الاقتراض ضمن الأعباء المالية للدورة التي ترتبط بها، إلا في حالة أن هذه التكاليف سوف تضاف إلى قيمة الأصل، إذا كانت تؤدي إلى توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن تقويمها بطريقة موثوق بها، بينما في النظام الضريبي لا تؤخذ بعين الاعتبار في تحديد تكلفة الأصل، وتعدّ مصاريف مالية تخفض من الوعاء الخاضع للضريبة.

١-٤ تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية:

في إطار الشفافية المالية والاقتصادية، فإن المعايير المحاسبية الدولية، تنص على تحميل عملية تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية في نهاية كل دورة في جانبين^(١١) أعباء: إذا كانت هناك خسارة. ونواتج: إذا كان هناك ربح.

١-٥ التغيرات في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء:

تشير المعايير المحاسبية الدولية إلى تحميل التغيرات، وتصحيح الأخطاء الناتجة

عن الدورات السابقة المعلق عليها في الملاحق (أثر تبني معيار جديد مثلاً) ضمن رؤوس الأموال الخاصة للميزانية الافتتاحية، دون تسجيل ذلك ضمن الأعباء والنواتج، وبالتالي إبعاده عن الربح المحاسبي الذي هو منطلق تحديد الربح الضريبي. وهذا الأمر سيكون له أثر واضح على مقدار الضريبة الحقيقي بالنقصان وهو ما يطرح إشكالية قبول إدارة الضرائب بهذا الخيار، مقابل التخلي عن جزء من مواردها، وإذا كانت التغيرات كلها في الطرق المحاسبية تلمس أثارها على الأموال الخاصة.

٦ - ١ التسجيل المحاسبي للقرض الإيجاري:

تركز قواعد المعايير المحاسبية الدولية عند تسجيل المؤسسة للأصل في تاريخ تحويل كل المنافع والأخطار، بينما قواعد التشريع الضريبي تركز على تحقق وتحويل الأصل^(١٢)، أي ملكية المؤسسة له، ويدخل في هذا الإطار الأصول المؤجرة، وخاصة القابلة للاهلاك منها. فبالنسبة لتسجيل الاستثمارات لدى المؤسسة، تسمح IAS بتسجيل عناصر الاستثمارات وأقساط اهتلاكها، إذا كانت المؤسسة رقابة عليها، وتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، وهذا ما ينطبق على الاستثمارات المحصل عليها بوساطة قرض إيجاري، أو المؤجرة من طرف المؤسسة، وهو ما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة بالنقصان.

٧ - ١ إعادة تقويم الأصول بالقيمة العادلة:

إن خيار تقويم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية لا يتماشى مع النظام الضريبي الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية. والإشكالية دائماً هي كيفية التوفيق بين قواعد المعايير المحاسبية الدولية وبين متطلبات النظام الضريبي؟.

مؤونات أعمال الصيانة الكبرى: من الناحية الضريبية، يسمح بتكوين هذا النوع من المؤونات. أما محاسبياً فلا يسمح بذلك^(١٣) لأنها لا تتوافق مع تعريف الأصل. ويجب أن تعالج محاسبياً كعنصر مستقل.

٢. الجهود المبذولة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي

الجزائري:

فيما يأتي سيتم عرض جانب مهم من القوانين المعدلة والجديدة، التي تهدف إلى تقليل الآثار الناجمة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في:

♦ الأحكام الجبائية الجديدة المتضمنة في قانون المالية لسنة ٢٠٠٩

- استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي:

نصت المادة السادسة، على ضرورة احترام المؤسسات للتعريف والقواعد المحاسبية المنصوص عليها شريطة أن لا تكون متعارضة مع القواعد الضريبية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي.

- المصاريف الإعدائية:

نصت المادة الثامنة على: تخصم المصاريف الأولية المسجلة في المحاسبة قبل بداية سريان النظام المحاسبي المالي (المعايير المحاسبية الدولية) ، من النتيجة الضريبية، تبعاً لمخطط الامتصاص الأصلي، وحسب أحكام المرجع المحاسبي الجديد وقواعده؛ لأن المصاريف الإعدائية التي لا تستوفي شروط التسجيل ضمن الأصول سيتم تسجيلها ضمن الأعباء^(١٤).

- مصاريف البحث والتطوير:

من الناحية الضريبية، مصاريف البحث والتطوير في المؤسسة تخفّض من النتيجة بـ ١٠ ٪ من قيمة الدخل أو الربح، دون أن تتجاوز السقف المحدد بعشرة ملايين دينار، وشريطة أن يعاد استثمار المبلغ المسموح بتخفيضه في إطار هذا البحث.

- إعادة تقويم الأصول:

ضرورة إعادة دمج ربح القيمة الناتجة عن إعادة تقويم الأصول الثابتة ضمن النتيجة الضريبية في أجل أقصاه ٥ سنوات من تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، المخصصات المكملة للاهتلاكات المثبتة خلال عمليات إعادة التقويم ستُدْمَج في نتيجة السنة الحالية.

- متابعة العقود الطويلة الأجل:

نصت المادة الرابعة على ما يأتي: إن الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة المدة المتعلقة بإنجاز المواد والخدمات أو مجموعة من المواد أو الخدمات، والتي تمتد تنفيذها على الأقل بمرحلتين محاسبتين أو سنوات مالية، والمقتناة بصورة حصرية تبعاً لطريقة المحاسبة بالتسبيق، المستقلة عن الطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة في هذا المجال، وذلك بغض النظر عن العقود سواء كانت عقوداً جزافية أم عقود مسيرة.

♦ الأحكام الجبائية الجديدة المتضمنة في قانون المالية لسنة ٢٠١٠ م

لقد تضمن قانون المالية لسنة ٢٠١٠ م مجموعة من الأحكام الجبائية

الجديدة نذكر منها: (١٥)

- يمكن اعتبار العناصر ذات القيمة الضعيفة التي لا يتجاوز مبلغها خارج الرسم ٣٠٠٠٠ دج، كما لو كانت أعباء تحمل على السنة التي استخدمت فيها، وعليه فإنها لا تسجل ضمن الأصول الثابتة.

- السلع المكتسبة مجاناً تسجل ضمن الأصول بقيمتها الحقيقية.
Leur valeur vénale

- إهلاك الأصول الثابتة يتم على أساس طريقة الاهتلاك الخطي، ومع ذلك يمكن للمكلفين بالضريبة، وفي ظل شروط معينة أن يطبقوا طريقة الاهتلاك المتناقص، أو طريقة الاهتلاك المتزايد.

- في إطار عقود إيجار التمويل، يُحسب اهتلاك الأصل المعني على أساس مدة مساوية لمدة عقد إيجار التمويل.

- المؤونات المكونة لمواجهة الأخطار المختلفة والمتعلقة بعمليات القروض طويلة ومتوسطة الأجل، لا يتم تجميعها مع الأنواع الأخرى من المؤونات.

٣. دراسة تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي:

بعد أن تبنت الولايات المتحدة الأمريكية المعايير المحاسبية الدولية، أقرت مصلحة الضرائب أن هناك بعض نقاط الاختلاف أو التباعد بين المعايير المحاسبية الدولية وبين النظام الضريبي، وأضافت بأنها سوف تجعل بعض المواد في القانون الضريبي مخالفة للمعايير المحاسبية الدولية، بهدف تحقيق أهداف اقتصادية، وقامت بتحديد بعض النقاط التي يمكن القيام بتعديلها، وبعضها الآخر يمكن السماح بها من الناحية الضريبية، ومن أبرز هذه النقاط نذكر ما يأتي: (١٦)

- إلغاء طريقة الوارد آخر صادر أولاً LIFO، حيث قام الرئيس أوباما في الموازنة الخاصة بالدولة لسنة ٢٠٠٩ بإلغاء هذه الطريقة، ولهذا قررت مصلحة الضرائب التخفيف من الخسائر الناتجة عن عدم الأخذ بها.

- لا يسمح النظام الضريبي بحدوث تطابق أو توافق بالنسبة لاستخدام نموذج إعادة التقويم بالقيمة العادلة (يجب الاعتراف بهذه الفروق الضريبية في قانون الضرائب الأمريكي)

- ينص النظام الضريبي على رسملة كل من نفقات البحث والتطوير لتكلفة الأصل على عدد معين من السنوات بغض النظر عن السنة التي أنفقت فيها.

- يجب أن يحدث النظام الضريبي توافقاً واتباعاً أساس الاستحقاق، حيث تنص المعايير المحاسبية الدولية على الاعتراف بالمصاريف والإيرادات (أي اتباع أساس الاستحقاق)، حتى وإن كانت لا تخص السنة المالية.

رابعاً متطلبات تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي:

إن تحقيق عملية التكيف تتطلب الأخذ بالمعطيات الآتية:

1. إصدار من المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك قانون الضرائب في آن واحد: وذلك لأنه من الممكن في أثناء صدور أحدهما قبل الآخر أن تظهر بعض الأحداث والمعالجات التي تؤخذ في الاعتبار من أحدهما دون الآخر. ففي حال حدوث أي تعديل من جانب المعايير المحاسبية الدولية، يجب أن يأخذ بها القانون الضريبي في الحال.
2. محاولة توحيد الأهداف بين المعايير المحاسبية الدولية وبين النظام الضريبي:

ويقصد بذلك توحيد الإطار الفكري أو النظري لمعايير المحاسبة الدولية والنظام الضريبي. ويتطلب هذا الأمر ضرورة التنسيق بينهما، ويجب أن يكون النظام الضريبي لملاً بجميع المبادئ والفروض والأهداف التي تبني عليها المعايير المحاسبية الدولية.^(١٧)

نذكر على سبيل المثال... من بين أهداف المعايير المحاسبية الدولية المعروفة المستثمر ومساعدته على اتخاذ قراراته فيما يتعلق بتفضيل الاستثمار في شركة معينة. بينما تنظر الضرائب إلى هذا المستثمر من زاوية واحدة وهي تشجيعه على الاستثمار في هذه الدولة، وبالتالي يجب على النظام الضريبي العمل على توحيد الرؤى والأهداف، والنظر إلى المستثمر بنظرة المعايير المحاسبية الدولية نفسها.

3. عمل دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي سبق انهيارها، وذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها:

تقوم إدارة الضرائب في هذه الحالة بإبرام اتفاقيات تسمح لها بالحصول على نسخ القوائم والتقارير المالية الخاصة بأهم الشركات التي سبق انهيارها وكذلك الحصول على نسخ من الإقرارات الضريبية الخاصة بها، لأن ذلك من شأنه أيضاً التعرف على كيفية ووسائل التلاعب في هذه القوائم، وكذلك معرفة أهم البنود التي يمكن التلاعب بها، خاصة عندما تكون من بين هذه الشركات شركات متعددة الجنسيات والقوانين الضريبية مختلفة فإن الهدف من القيام بذلك هو اكتساب المزيد من الخبرة^(١٨).

٤. تقويم النظام الضريبي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في معايير المحاسبة الدولية:

يجب إجراء هذا التقويم لمعرفة مدى اتباع النظام الضريبي للمعايير المحاسبية الدولية، وإذا كان النظام الضريبي الحالي يأخذ بجميع ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية، ومعرفة أي من المعالجات المحاسبية الواردة بهذه المعايير لم تتبّع، وكذلك معرفة إذا كان يتم تدريب العاملين بإدارة الضرائب، وكذلك المكلفين على كيفية فهم هذه المعايير وتطبيقها.

٥. وضع قواعد للفحص الضريبي على أساس المعايير المحاسبية الدولية:

تطبيق التشريع الضريبي لما جاء في هذه المعايير المحاسبية الدولية، يؤدي إلى دعم الثقة وزيادتها بين المكلف وبين مصلحة الضرائب لوضوح الأساس المتبع في عملية الفحص الضريبي، وكذلك إلى تخفيض معدلات النزاعات الضريبية.

خامساً. الحلول المقترحة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي مع إيجابيات وسلبيات كل حل:

هناك بعض الحلول التي تصلح لوضعيات معينة، ولا تصلح لوضعيات أخرى، لأن البحث عن الحل الأمثل يبقى دائماً محل بحث وتطوير، سيتم عرض سلبيات كل حل من الحلول المقترحة وإيجابياته. من خلال الجدول الآتي:

الجدول (١)

الحلول المقترحة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي مع إيجابيات وسلبيات كل حل

السلبيات	الإيجابيات	الحلول المقترحة
تزيد من إثقال كاهل المؤسسات بالالتزامات الضريبية التي تعدّ أصلاً معتبرة، ما سيؤدي إلى زيادة تكلفة إضافية للعمل للمؤسسات والتي تعدّ في أصل تكلفة لتطوير نوعية حساباتهم.	يعدّ بسيطاً، لأنه يتطلب دراسة القاعدة الضريبية نقطة الاختلاف ومحاولة تكييف محتواها مع النص المحاسبي.	تكييف القواعد الضريبية الحالية مع محتوى المعايير المحاسبية الدولية
ليست صالحة للتطبيق في جميع الحالات، لأنها قد تؤدي إلى غموض في الحسابات بالنسبة للمؤسسات، لأنها تطرح حسابات ذات بعد ضريبي. تواجه خطر الرفض من الإدارة الضريبية بسبب عدم مطابقتها الكلية للقواعد المحاسبية المتبناة. في بعض الحالات، يكون تحفظ على مصداقية الحسابات.	لا يتطلب طرح نصوص قانونية جديدة من أجل تطبيقه، فهو يطبق مباشرة دون تعديل النص الضريبي.	المحافظة على القواعد الضريبية مع تغيير المعالجة المحاسبية الخاصة بها بطريقة خاصة تسمح بتحديد أثرها على الخصائص النوعية للحسابات

السلبيات	الإيجابيات	الحلول المقترحة
تؤدي إلى تكلفة عمل إضافية للمؤسسات التي تجد نفسها مجبرة على مسك محاسبتين تضطرها لتعديل برامجها المحاسبية في كل مرة يظهر تباين بين القاعدتين.	هذا الحل يطرح إمكانية تفادي إعادة المعالجة التي تكون ضرورية بسبب الاختلاف بين القاعدتين المحاسبية والضريبية.	السماح للمؤسسات بمسك محاسبية على حسب قواعد المعايير المحاسبية الدولية وأخرى على حسب القواعد الجبائية.

المصدر: براق محمد، بوسبعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكيف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة: (ISA) « التحدي»، يومي ١٣ - ١٤ ديسمبر ٢٠١١، جامعة سعد دحلب، البليلة، الجزائر

سادساً الدراسة الميدانية:

- مجتمع الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار صحة فرضيات الدراسة قمنا بتحديد مجتمع الدراسة على النحو الآتي:
 - الفئة الأولى: أساتذة جامعيون ذوو اهتمام كبير بمواضيع المحاسبة من الجانب النظري.
 - الفئة الثانية: مفتشو الضرائب الذين لديهم اطلاع على التشريع الضريبي وعلاقته بالمحاسبة.
 - الفئة الثالثة: مراجعو الحسابات على اعتبار أن لهم دراية بالمشكلات التي تعترض مهنة المحاسبة.
- بلد الدراسة: الأساتذة الجامعيون، مفتشو الضرائب، مراجعو الحسابات كلهم ينحدرون من ولايات الجزائر.
- عينة الدراسة: اختيرت العينة باستخدام أسلوب العينة العشوائية البسيطة، وكانت على النحو التالي:

العينة:	نوع العينة:	عدد العينة:
رقم: ١	أساتذة جامعيون ذوي اهتمام كبير بمواضيع المحاسبة من الجانب النظري.	٤٠
رقم: ٢	مفتشو الضرائب الذين لديهم اطلاع على التشريع الضريبي وعلاقته بالمحاسبة.	١٣
رقم: ٣	مراجعو الحسابات على اعتبار أن لهم دراية بالمشكلات التي تعترض مهنة المحاسبة.	٩
		٦٢

• أدوات الدراسة الميدانية: لقد استخدمت قائمة الاستمارة (الاستبانة) ، كما تم الاعتماد هنا على أسلوب المقابلات الشخصية لتفادي عدم فهم الأفراد المستجوبين لبعض المصطلحات في الاستمارة، وكذلك البريد الالكتروني لبعض أفراد عينة الدراسة.

• تحليل وحوصلة نتائج الاستمارة: من أجل حوصلة النتائج، حُسبت تكرارات الاستجابات المختلفة، وما تعلق بها من النسب المئوية، و المتوسط الحسابي (١٩) ، والانحراف المعياري (٢٠) ، وذلك باستعمال برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss15 في تحليل البيانات التي جُمعت في هذه الدراسة عن طريق الاستمارة.

كما حُدّد الاتجاه العام لعينة الدراسة عن طريق تحديد الفئة التي ينتمي إليها المتوسط الحسابي من مقياس ليكارت الخماسي (٢١) المناسب، كما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول (١)

مقياس ليكارت الخماسي

الرأي:	معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى:	٠١	٠٢	٠٣	٠٤	٠٥
المتوسط الحسابي:	١,٧٩-١	٢,٥٩-١,٨٠	٣,٣٩-٢,٦٠	٤,١٩-٣,٤٠	٥-٤,٢٠

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، ٢٠٠٨.

◀ السؤال الأول: ما أسباب نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي؟

الجدول (٢)

نتائج الاستمارة المتعلقة بأسباب نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

المؤشرات الإحصائية		الأسباب
الاتجاه العام للعينة	المتوسط الحسابي	
موافق	٠,٧١٣	اختلاف الأهداف الضريبية والأهداف المحاسبية.
موافق	٠,٨٠٧	اختلاف توقيت صدور كل من قانون الضرائب والمعايير المحاسبية الدولية. (مما يؤدي إلى الأخذ ببعض الأحداث الاقتصادية محاسبياً، وعدم الأخذ بها ضريبياً).

المؤشرات الإحصائية		الأسباب
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	
موافق	٠,٧٤٣	٤,١٥
موافق	٠,٧١٣	٣,٩٨
موافق	٠,٨١٠	٤,٠٠
موافق	٠,٧٥	٤,٠٤

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً على نتائج SPSS

من خلال النتائج المبينة في الجدول نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة على أن جميع هذه العوامل، يمكن أن تسبب نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، وذلك بمتوسط حسابي قدره ٤,٠٤، يتمركز ضمن الفئة الرابعة لمقياس ليكارت الخماسي.

ونلاحظ من إجابات أفراد عينة الدراسة أنها كانت متقاربة من بعضها بعضاً، فاختيار السياسات المحاسبية الناتجة عن إدارة الأرباح احتل المركز الأول، وكان حسب آراء أفراد العينة السبب الرئيس الذي يؤدي إلى نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي بمتوسط حسابي قدره ٤,١٥، أما اختلاف توقيت صدور كل من قانون الضرائب والمعايير المحاسبية الدولية (مما يؤدي إلى الأخذ ببعض الأحداث الاقتصادية محاسبياً وعدم الأخذ بها ضريبياً)، واختلاف الأهداف الضريبية، والأهداف المحاسبية، فقد نالت موافقة أفراد العينة بمتوسطات حسابية قدرها ٤,٠٦ و ٤,٠٢ على الترتيب. وكان السببان الأخيران في نظر المستجوبين من أفراد العينة هما: صعوبة اشتراك الدول النامية في وضع المعايير المحاسبية الدولية: مما يؤدي للشعور بالعداء اتجاهها بمتوسط حسابي قدره ٤,٠٠، ووجود الإعفاءات الضريبية بمتوسط حسابي ٣,٩٨ الذي يندرج ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكارت الخماسي، ما يعني موافقة أغلبية أفراد العينة.

◀ السؤال الثاني: ما أهداف التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي؟

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة التي تخص الأهداف المترتبة عن تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول (٣)

نتائج الاستمارة المتعلقة بأهداف توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

المؤشرات الإحصائية		الأهداف
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	
موافق بشدة	٠,٣٨٤	إمكانية جذب الاستثمارات الخارجية.
موافق	٠,٩١٤	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبية ضريبياً.
موافق بشدة	٠,٨٢٤	التقليل من التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية.
موافق	٠,٧٠٦	تحسين أداء المنظومة الضريبية.
موافق بشدة	٠,٣٥٢	صياغة النظام الضريبي بناءً على أساس علمي سليم وهو العمل على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية.
موافق بشدة	٠,٦٣٦	المتوسط العام لأهداف التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على الأهداف التي يمكن تحقيقها، لو حدث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي، فكان المتوسط الحسابي ٤,١١ والذي يندرج ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي؛ أي موافق بشدة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري ٠,٦٣٦، وهي عبارة عن تشتت ضعيف للإجابات، وتمركزها حول الإجابة الثانية والثالثة، ما يعني رضا غالبية أفراد العينة وموافقتهم.

ونلاحظ أن أفراد العينة وافقت بشدة حول صياغة النظام الضريبي بناءً على أساس علمي سليم، وهو العمل على ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية بمتوسط حسابي ٤,٥٠، وكذلك التقليل من التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية وإمكانية جذب الاستثمارات الخارجية بمتوسط حسابي ٤,٢١ و ٤,١١ على التوالي، ووافقت على: مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبية ضريبياً، وتحسين أداء المنظومة الضريبية.

السؤال الثالث: ما أبرز نقاط الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي؟

وكانت إجابات أفراد العينة كما هو مبين بالجدول الآتي:

الجدول (٤)

نتائج الاستمارة المتعلقة بأبرز نقاط الاختلاف بين المعايير المحاسبية والنظام الضريبي.

المؤشرات الإحصائية		أوجه الاختلاف:	
الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
موافق	٠,٥٩٦	٤,١٥	تحويل الحقوق والديون بالعملة الأجنبية.
موافق بشدة	٠,٥٦٣	٤,٤٥	القيمة العادلة وإعادة تقويم الأصول.
موافق بشدة	٠,٤٧٧	٤,٢٦	التغيرات في الطرق المحاسبية، وتصحيح الأخطاء.
موافق بشدة	٠,٥٨٣	٤,٣٩	طرق حساب اهتلاك الأصول.
موافق	٠,٦٢٧	٤,٠٠	معالجة تكاليف البحث والتطوير.
موافق	٠,٨٢٧	٣,٨٥	مؤونات الصيانة الكبرى.
موافق	٠,٧٤٧	٤,٠٠	تكاليف الاقتراض.
موافق	٠,٦٧٤	٤,١٩	التسجيل المحاسبي للقرض الإيجاري.
موافق بشدة	٠,٦٣٦	٤,١٦	المتوسط العام لأوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أن المتوسط العام لأوجه الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي

السؤال الرابع: ما متطلبات تكيف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي؟

وكانت إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأسئلة التي تخص المتطلبات الضرورية لتكيف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي كما هو مبين بالجدول الآتي:

الجدول (٥)

نتائج الاستمارة المتعلقة بالمتطلبات الضرورية لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي.

المؤشرات الإحصائية		المتطلبات:
الاتجاه العام للعيينة	الانحراف المعياري	
موافق بشدة	٠,٥٨٩	٤,٣١
موافق	٠,٩٨٢	٤,٠٥
موافق بشدة	٠,٥٢٣	٤,٣٩
موافق بشدة	٠,٥٦٤	٤,٢٤
موافق	٠,٥٧٦	٤,١١
موافق بشدة	٠,٦٤٦	٤,٢٢

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه، أن الاتجاه العام للدراسة يتمركز حول الموافقة بشدة على جميع المتطلبات لتكييف المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي بمتوسط حسابي قدره ٤,٢٢ والذي يقع ضمن الفئة الخامسة لمقياس ليكارت الخماسي، والذي يعبر عن الموافقة بشدة، بالإضافة إلى انحراف معياري ٠,٦٤٦ وهو عبارة عن تشتت ضعيف للإجابات.

و نلاحظ أن المتوسط الحسابي لإجراء دراسة تحليلية من جانب إدارة الضرائب لأهم الشركات التي سبق انهيارها، وذلك لمحاولة فهم أهم البنود التي يمكن التلاعب بها بلغ ٤,٣٩، والذي يقع ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي والتي تعبر عن الموافقة بشدة، وكذلك بالنسبة لضرورة إصدار المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك قانون الضرائب في آن واحد، وضرورة تقويم النظام الضريبي بصورة دورية للوقوف على مدى أخذه لما جاء في معايير المحاسبية الدولية بمتوسط حسابي على الترتيب ٤,٣١، ٤,٢٤، واللذين ينتميان ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكارت الخماسي؛ أي موافق بشدة، بينما وافقت أفراد العينة على ضرورة وضع قواعد للفحص الضريبي على أساس المعايير المحاسبية الدولية بمتوسط حسابي قدره ٤,١١، ووافقت كذلك على محاولة توحيد الأهداف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي وقدّر المتوسط الحسابي بـ ٤,٠٥.

خاتمة:

يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى تغييرات عدة في بعض القواعد المحاسبية والضريبية، وتمس هذه التغييرات بشكل مباشر عناصر تحديد الضريبة على أرباح الشركات، ويتطلب ذلك ضرورة تكييف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق أهداف عدة، وللتمكن من تطبيق الحوكمة الضريبية، والتقليل من عملية التهرب الضريبي، فطالما أن نظم تحصيل الضرائب مختلفة جدا بين الدول، وطالما أن هذه الدول لم تظهر منها علامات اتجاه توحيد أنظمة الضرائب، فليس هناك سبب قوي يدعونا إلى الاعتقاد بأن نقاط الاختلاف أو التباعد بين المعايير المحاسبية الدولية، والنظام الضريبي سوف تتلاشى تماما.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

وطبقا لما سبق يمكن ذكر جملة من النتائج كالاتي:

١. هناك العديد من العوامل المسببة لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، ولهذا لا بد من القضاء عليها، أو العمل على تقليصها أو تفاديها على الأقل.

وبناءً على نتائج الاستمارة فقد لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة في درجة التأييد حول وجود أسباب عدة تعمل على نشأة وتعميق الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي. وبناءً على ما سبق نقبل الفرضية الأولى.

٢. يمكن تحقيق العديد من الأهداف لو حدث توافق بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، فلا بد من العمل على إحداث التوافق للتمكن من تحقيق هذه الأهداف، وللتمكن أيضا من تحقيق الحوكمة الضريبية، والتقليل من عملية التهرب الضريبي.

من خلال نتائج الاستمارة وبناءً على آراء أفراد عينة الدراسة، نلاحظ أن هناك إجماعاً على قبول الفرضية الثانية، ووجود درجة عالية من القبول على إمكانية تحقيق كثير من الأهداف عند توافق المعايير المحاسبية الدولية، والنظام الضريبي.

٣. هناك العديد من نقاط التعارض أو الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، فيجب العمل على إزالتها لتفادي المشكلات المترتبة عليها.

نلاحظ من خلال نتائج الدراسة الميدانية (الاستمارة) ، أنه لا توجد فروق جوهرية بين تأييد آراء أفراد عينة الدراسة حول وجود نقاط اختلاف عدة بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي، وبالتالي يمكن قبول الفرضية الثالثة.

٤. لا بد من توفير متطلبات عدة لتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي، فلا بد من العمل على تحقيق هذه الأهداف، وضرورة الاستفادة من تجارب بعض الدول في جعل المعايير المحاسبية الدولية الأساس في سن القانون الضريبي.

أجمع أفراد عينة الدراسة على قبول الفرضية الثالثة، وضرورة توفير العديد من المتطلبات والجهود لإحداث عملية التكيف بين المعايير المحاسبية الدولية، وبين النظام الضريبي، وبين الاستفادة من فوائد التكيف والتوافق مثل التقليل من عملية التهرب والغش والضريبي.

توصيات الدراسة:

من خلال هذه الدراسة، والنتائج المتوصل إليها يمكن استخلاص التوصيات الآتية:

١. ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية.
٢. الاستفادة من تجارب الدول التي لها تجربة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، فيما يتعلق بتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف البيئة ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
٣. اعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها إدارات الضرائب إلى ترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية.

آفاق الدراسة:

يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع من جوانب عدة، يمكن أن تكون إشكاليات لدراسات مستقبلية تستحق الدراسة:

١. آثار تبني المعايير المحاسبية الدولية على الحصيلة الضريبية.
٢. مدى فعالية التدقيق الضريبي في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
٣. علاقة المعايير المحاسبية الدولية بالحوكمة الضريبية ودورها في الحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.
٤. متطلبات تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع النظام الضريبي.

الهوامش:

١. Shaviro D , 2009,p7 .
٢. Desai M & Dharmapala D, 2009,p17 .
٣. Process Due 2008, p22 .
٤. الشافعي جلال، ٢٠٠٦، ص ١٥ - ١٦ .
٥. Frank M & Others , 2009. p .
٦. عبد الخالق أسامة، ٢٠٠٤، ص ٥ .
٧. Fiscalité et normes internationales IAS/ IFRS, CNCC, Séminaire des 15 & 16 décembre. Paris. 2007. P 06 .
٨. HENRICH Eric, 2006. P 11 .
٩. عطية عبد الرحمان، ٢٠٠٨، ص ١٢٦ .
١٠. عزوز علي، متناوي محمد، ٢٠١٠، ص ١٢ .
١١. DJILLALI Abdelhamid, 2005, P 21 .
١٢. شنوف شعيب، ٢٠٠٨، ص ٨٤ .
١٣. بوتين محمد، ٢٠١٠، ص ١٩٧ .
١٤. Article 08 de la loi de finances complémentaires pour 2009 .
١٥. Les nouvelles dispositions fiscales de loi de finances 2010, journal officiel .de la république Algérienne n 78 de 31/ 12/ 2009 .
١٦. Andrews N, 2008,p15 .
١٧. عبد العال حماد طارق، ٢٠٠٧، ص ١٣ .
١٨. Ayers B & Others, 2009, p15 .
١٩. يعدّ أحد مقاييس النزعة المركزية يستخدم كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجوبين على الاستمارة.
٢٠. يعدّ من مقاييس التشتت يستخدم لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها
٢١. يعدّ مقياس ترتيبي لتحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي يستخدم لتحديد الاتجاه العام لعينة الدراسة.

المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:

من الكتب:

١. بوتين محمد، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، pages IAS / IFRS، blues، متيجة للطباعة، الجزائر، ٢٠١٠.
٢. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية (الجزء الأول)، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، طبعة ٢٠٠٨.
٣. عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي، خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، جدة، السعودية، ٢٠٠٨.
٤. عطية عبد الرحمان، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوغريج، الجزائر، طبعة ٢٠٠٨.

ثانياً. المجلات والملتقيات:

١. الشافعي جلال، الحوكمة الضريبية، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، العدد ٢٦، مارس ٢٠٠٦.
٢. براق محمد، بوسيعين تسعديت، تطبيق النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تكييف النظام الجبائي الحالي، مداخلة في إطار الملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/ IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة: (ISA) «التحدي»، يومي ١٣-١٤ ديسمبر ٢٠١١، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.
٣. عبد الخالق أسامة، ندوة حول مدى التوافق، والاختلاف بين التشريع الضريبي المصري والمعايير المحاسبية المصرية، جامعة عين شمس، مصر، ٨ مارس ٢٠٠٤.
٤. عبد العال حماد طارق، أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة جامعة عين شمس، القاهرة، ١٥ - ١٦ ديسمبر، ٢٠٠٧.
٥. عزوز على، متناوي محمد، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي

المالي، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق، ١٧-١٨ جانفي ٢٠١٠، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

ثالثاً المراجع الأجنبية:

1. Abdelhamid DJILLALI, *Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/ IFRS. Séminaire portant sur la normalisation comptable internationale, 24 septembre – 03 octobre 2005, Koléa, Alger.*
2. Andrews N, *International Financial Reporting Standards for U. S Companies: Tax Implications of an Accelerating Global Trend, The Professional Journal of Tax Executives Institute, Inc, Vol. 60, No. 5, fall 2008.*
3. Ayers B & Others, *Taxable Income as a Performance Measure: The Effects of Tax Planning and Earnings Quality, Contemporary Accounting Research, Vol. 26, No. 1, 2009.*
4. Desai M & Dharmapala D, *Earnings management, Corporate Tax Shelters, and Book- Tax alignment, Working paper, University of Harvard, January, 2009.*
5. *Due Process, Handbook for the IASB, International Accounting Standards Committee Foundation, October, 2008.*
6. Eric HENRICH, *Impacts fiscaux des nouvelles règles comptables, Lycie, Cassin, 2006.*
7. Frank M & Others , *Tax Reporting Aggressiveness and its Relation to Aggressive Financial Reporting, Accounting Review, Vol. 84, No. 2, 2009.*
8. Shaviro D , *The optimal relationship between Taxable income and Financial accounting income: Analysis and proposal, The Georgetown Law Journal , Vol. 79 , 2009.*
9. *Fiscalité et normes internationales IAS/ IFRS, CNCC, Séminaire des 15 & 16 décembre. Paris. 2007.*
10. *Article 08 de la loi de finances complémentaires pour 2009.*