



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة

”دراسة ميدانية“

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

جلال فؤاد غرز الدين

إشراف الدكتور

إبراهيم العدي

٢٠١١م

لجنة الحكم

تتألف لجنة الحكم من السادة:

الدكتور خالد الخطيب

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق عضواً

الدكتور إبراهيم العدي

أستاذ مساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق عضواً مشرفاً

الدكتور شوقي كريم

مدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق عضواً

الإهداء

إلى الروح التي ترعاني

والذي رحمه الله

إلى القلب الحنون الذي رعاني وما زال يرعاني....

والدتي أطال الله في عمرها

إلى رفاق الماضي والحاضر.....

إخوتي و أخواتي

إلى مشاعل الفكر التي نهلت من نورها....

أساتذتي

إلى أخوة وقفوا بجانبني في السراء والضراء.....

أصدقائي و زملائي

أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

لا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والامتنان لأستاذي الفاضل الدكتور

إبراهيم العدي الذي تحمّل عناء الإشراف على هذه الرسالة والذي ما سئم

من الإدلاء بتوجيهاته لي فقد كان له الفضل في إتمام هذا البحث وإنجازه

وأنتقدم بجزيل الشكر والتقدير لباقي أعضاء لجنة المناقشة من السادة:

الدكتور خالد الخطيب أستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة

دمشق عضواً

الدكتور شوقي كريم - مدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة

دمشق عضواً

وأنتقدم كذلك بخالص الشكر والامتنان للدكتور تيسير المصري على تعاونه

وجهدده مع الباحث

كما أتقدم بالشكر لكل من الدكتور إبراهيم العدي والدكتور تيسير المصري

والدكتور علي يوسف على تحكيمهم أسئلة الاستبيان.

الباحث

مخطط البحث

أ	مقدمة
أ	مشكلة البحث
أ	أهمية البحث
ب	هدف البحث
ب	فروض البحث
ب	منهجية البحث
ت	الدراسات السابقة
ر	مجتمع وعينة الدراسة
١ - ٤٥	الفصل الأول: واقع الضرائب ومهنة مراجعة الحسابات في سورية
٢ - ٧	المبحث الأول: الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي
٨ - ١٥	المبحث الثاني: أنظمة الضرائب وموقف المشرع السوري منها
١٦ - ٢١	المبحث الثالث: حساب الضرائب في القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته
٢٢ - ٣٤	المبحث الرابع: واقع مهنة المراجعة في سورية
٣٥ - ٣٧	المبحث الخامس: مهنة المراجعة في معايير المراجعة الدولية
٣٨ - ٤٥	المبحث السادس: التداخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات المراجعة
٤٧ - ١١٨	الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة في المعايير
٤٧ - ٥٧	المبحث الأول: الفروق الدائمة والمؤقتة
٥٨ - ٧١	المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة في بعض المعايير العربية
٧٢ - ٨١	المبحث الثالث: الضرائب المؤجلة في المعايير الأمريكية
٨٢ - ١٠٩	المبحث الرابع : الضرائب المؤجلة في المعايير الدولية

المبحث الخامس: الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣
١١٨ - ١١٠

١٤١ - ١١٩ الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

١٤٤ - ١٤٢ النتائج و التوصيات

١٤٧ - ١٤٥ المراجع

١٥٠ - ١٤٨ الملحق رقم ١

١٥٧ - ١٥١ الملحق رقم ٢

المقدمة:

تطُرقت معايير المحاسبة الدولية إلى مختلف القضايا المحاسبية، ومن بين ما تطُرقت له موضوع المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، حيث جاء المعيار المحاسبي الثاني عشر ليُطرح كيفية معالجة ضرائب الدخل محاسبياً، ثم تم تعديله بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر المعدل ليضع المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من خلال الاعتراف بالضرائب المؤجلة على طريق الالتزام.

وبما أن المراجع يعتبر مسؤولاً أمام الدوائر المالية عن حساب الضريبة فإنه لا بد له من أن يكون ملماً بالقوانين التي يتم على أساسها احتساب الضريبة والمعيار الدولي الثاني عشر الخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، ولا بد لمهنة المراجعة في سورية من أن تبين موقفها من الضرائب المؤجلة وكيفية معالجتها.

لذلك فإن على المحاسبين القانونيين في سورية التمرس على تطبيق القانون ٢٤/لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته وعلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وخصوصاً المعايير التي تخص الضرائب بشكل عام حيث توجد فقرات في أكثر من معيار دولي تتطرق لكيفية المعالجة الضريبية لهذه الفقرات والمعيار الدولي الثاني عشر بشكل خاص.

مشكلة البحث:

إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية بشكل عام وتطبيق المعيار الدولي الثاني عشر بشكل خاص سيولد في ظل القانون ٢٤/لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته فروقات مؤقتة ودائمة يجب البيان عنها ومعالجتها، لذلك فإنه لا بد من معرفة موقف مهنة المراجعة في سورية من الفروق المؤقتة الناشئة عن تطبيق القانون ٢٤/لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته والمعيار الدولي الثاني عشر ومعرفة كيفية معالجتها من وجهة نظر المحاسبة والقانون، كما تظهر مشكلة الاعتراف أو عدم الاعتراف بالضرائب المؤجلة، وكيفية إظهارها في الميزانية العمومية للشركة في نهاية كل عام.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في معرفة ما سينشأ من فروق مؤقتة عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل المحاسبة عن ضرائب الدخل بموجب القانون ٢٤/لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته وكيفية التعامل معها، ومعرفة موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من الضرائب المؤجلة ومعرفة موقف مراجعي الحسابات من نظام الضرائب المطبق في سورية لتطويره وتطوير التشريعات بما يتفق مع موقف المهنة من الضرائب المؤجلة.

هدف البحث:

يهدف البحث بشكل أساسي إلى معرفة رأي عينة الدراسة حول كيفية معالجة الضرائب المؤجلة، وإظهار ما سينجم عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الضرائب، وإظهار الفروق المؤقتة الناجمة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته والضرائب المؤجلة الناتجة عن هذه الفروق. كما يهدف البحث إلى معرفة موقف مهنة المراجعة في سورية من مراجعة هذا النوع من الضرائب، وكيفية إظهارها والإفصاح عنها في القوائم المالية. ويمكن تقسيم أهداف البحث إلى الأهداف الفرعية التالية:

١. معرفة رأي عينة الدراسة من نظام الضرائب المطبق في سورية ومدى تأثير المهنة بتغيير السياسات الضريبية.

٢. معرفة رأي عينة الدراسة بكيفية الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وكيفية عرضها وما يجب أن يحتويه الإفصاح وكيفية الفصل بين الضرائب الجارية والمؤجلة.
٣. معرفة رأي عينة الدراسة بكيفية نشوء الفروق المؤقتة وكيفية معالجتها.

فروض البحث:

- ١- تغيير السياسات الضريبية يؤثر في موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة.
- ٢- الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وكيفية توزيعها يؤثر في موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة.
- ٣- يتأثر موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة بدراسة الفروق المؤقتة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

منهجية البحث:

كون الدراسة دراسة وصفية تهدف إلى استطلاع آراء عينة الدراسة حول المشكلة المطروحة، فإن المنهج المناسب هو المنهج الوصفي التحليلي. وقد انجز العمل وفق الخطوات والمراحل التالية:

- ١- العودة إلى المراجع والدراسات السابقة والمصادر الأخرى للمعرفة، بهدف تكوين إطار معرفي يمكن من تصميم محاور الاستبيان وأسئلته.
- ٢- تصميم الاستبيان ثم تحكيمة وتوزيعه على عينة الدراسة
- ٣- جمع الاستبانات الموزع وتفرغ بياناتها في جداول برنامج التحليل الإحصائي SPSS
- ٤- تحليل بيانات الاستبيان إحصائياً.....
- ٥- تعميم نتائج الاستبيان
- ٦- تقديم التوصيات المناسبة.

الدراسات السابقة:

١- دراسة محمد عبد الغني البهلول بعنوان: موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من

معايير المراجعة الدولية. رسالة ماجستير - جامعة دمشق (١٩٩٧)

هدفت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- ١- الوقوف على واقع مستوى الأداء المهني في سورية قياساً إلى معايير المراجعة الدولية.
 - ٢- دراسة معايير المراجعة التي تطبقها المهنة في سورية وهل يلتزم المحاسبون القانونيون بالمعايير المهنية المتضمنة في الميثاق المهني لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
 - ٣- التعريف بمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وعرضها بشكل متوازن وواضح.
 - ٤- دراسة موقف مهنة المراجعة في سورية من معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في سورية.
 - ٥- استنتاج مدى إمكانية الاستفادة من معايير المراجعة الدولية في تطوير معايير الأداء المهني في سورية كي تكفل أداء دور مهني أفضل لمراجع الحسابات.
- وخلصت الدراسة إلى أنه وفي ضوء دراسة الجوانب المتعددة للواقع المهني في الجمهورية العربية السورية ومن خلال دراسة ضرورة التناغم الدولي لمعايير المراجعة المهنية وللمعايير المراجعة الدولية أن مهنة المراجعة في سورية تحتاج إلى مزيد من التطوير حتى يرقى أدائها المهني إلى المستوى المقبول دولياً، مما يجعل لها القدرة على تحمل مسؤولياتها المعاصرة.
- وقد أوصت الدراسة بما يلي:
- ١- التطبيق الكامل لمعايير المراجعة الدولية والخدمات التابعة في سورية.
 - ٢- تشكيل لجنة تابعة لجمعية المحاسبين القانونيين للعمل على تنظيم وإقامة دورات تدريبية لأعضاء الجمعية.
 - ٣- إنشاء قسم خاص لمراقبة جودة عمل المراجعة.
 - ٤- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين.
 - ٥- زيادة التواصل مع التطورات المهنية عالمياً.
 - ٦- يجب أن تتوفر لدى الجمعية مكتبة مهنية.

٢- دراسة Benjamin C. Ayers جامعة جورجيا (١٩٩٨) بعنوان:

"Deferred Tax Accounting under SFAS No109: An Empirical Investigation of its Incremental Value-Relevance Relative to APB No.11" The Accounting Review, Vol 73, No 2, April 1998

" حساب الضرائب المؤجلة بموجب المعيار رقم ١٠٩: دراسة تطبيقية على النسبية في القيمة الزائدة فيما يتعلق بالرأي رقم ١١ "

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق مدخل طريقة الأصل أو الالتزام في المحاسبة عن ضرائب الدخل بدلاً عن مدخل التأجيل في طريقة المحاسبة عن ضرائب الدخل وكان مدخل التأجيل مركزاً أساساً على مقابلة النفقة الضريبية مع الإيرادات والنفقات للسنة نفسها. وهدفت أيضاً إلى إظهار ما إذا كان يتم الإفصاح عن صافي الضريبة المؤجلة بموجب بيان معايير المحاسبة المالية رقم (١٠٩) " المحاسبة عن ضرائب الدخل " واشترط معلومات إضافية للقيمة التفاضلية الملائمة للشركة إضافة إلى متطلبات الإفصاح الموجودة ببيان الرأي (مجلس مبادئ المحاسبة APB No.11 المحاسبة عن ضرائب الدخل) وميزت بين الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة وخلق مخصصات تقييم للأصول الضريبية المؤجلة والتوافق للحسابات الضريبية المؤجلة مع التغييرات في النسب الضريبية المسنة.

وكما هدفت إلى الاعتراف بالضرائب المدفوعة أو المعادة (المستردة للسنة الجارية) والاعتراف بالأصول والالتزامات المؤجلة والعمليات المتضمنة ضرائب في المستقبل والمعترف بها في البيانات المالية للشركة أو الإقرارات الضريبية.

وتوصلت إلى أنه لا يتطلب من الشركات تعديل أو تسوية أرصدة الضريبة المؤجلة للأحداث اللاحقة مثل التغييرات في النسب الضريبية أو القوانين.

وأن مدخل الأصل أو الالتزام للمحاسبة عن ضرائب الدخل يجب أن يكون متسقاً مع التعريفات في مفاهيم بيان المحاسبة المالية رقم (SFAS No.6) ومع أقسام أو أجزاء أخرى من الهيكل المفاهيمي وأضاف (FASB) أن مدخل الأصل أو الالتزام يجب أن يبرز معلومات مفيدة ومفهومة وليست معقدة مقارنة بالمدخل الآخر للمحاسبة عن ضرائب الدخل.

كما توصلت الدراسة إلى اختيار القيمة الملائمة لتمييز الاعتراف للأصول الضريبية المؤجلة وإحداث أو خلق مخصصات تقييم للأصل الضريبي المؤجل بموجب (SFAS NO.109) وأن تفصح الشركات بصورة منفصلة عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وتحدث مخصص تقييم لتخفيض الأصول الضريبية المؤجلة إلى حد المبلغ الذي ليس من المتوقع الاعتراف به وعلى الشركات عمل مخصص تقييم أو الاعتراف الكامل بالأصل الضريبي المؤجل المحتمل أن يحدث.

وهذا يغاير (APB NO.11) الذي لا يتطلب التميز بالإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة لأنه أكثر حذراً في الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة ولا يتطلب عمل أو خلق مخصصات التقييم.

وأن اختيار القيمة التفاضلية الملائمة ل (SFAS NO.109) توافق كل التأثيرات للتغيرات في النسب الضريبية المطبقة المُسَّنة بالقانون.

٣- دراسة خالد أحمد الحمادي بعنوان دور مهنة مراجعة الحسابات في سورية في ظل القانون رقم /٢٠/ لعام /١٩٩١/ رسالة ماجستير - جامعة دمشق (٢٠٠٠)

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين مراجعي الحسابات والدوائر المالية وكذلك دراسة العلاقة ما بين مراجعي الحسابات والمكلفين وكذلك دراسة مواد القانون رقم /٢٠/ فيما يتعلق بالمهنة ودراسة أثر التكليف المباشر على دور المهنة في ظل القانون رقم /٢٠/ وكذلك دراسة الواقع الفعلي للمهنة في البلد والوقوف على الدور الحقيقي الذي تلعبه جمعية المحاسبين القانونيين في ظل القانون رقم /٢٠/ وأثر هذا الدور على الموازنة العامة للدولة ومن ثم دراسة دليل آداب السلوك المهني ومعايير التدقيق والمراجعة في ظل القانون رقم /٢٠/ وكذلك دراسة دور المهنة في سورية مقارنة مع الدور الذي تلعبه المهنة في دول أخرى للوصول إلى تحديد الثغرات التي تحول دون نهوض المهنة بالدور الملقى على عاتقها واقتراح الحلول اللازمة.

وقد خلص البحث إلى النتائج التالية:

- ١- ضعف أهمية قيام المحاسب القانوني باعتماد البيان الضريبي للمكلف
- ٢- عدم قدرة المحاسب القانوني على تقديم المساعدة إلى الدوائر المالية لتخفيف التراكم الضريبي الذي تعاني منه هذه الدوائر.
- ٣- اعتبار شهادة المحاسب القانوني على البيان الضريبي إجراءً شكلياً وليس القصد منه التأكد من وجود الدفاتر النظامية للدوائر المالية.
- ٤- عدم قدرة المحاسب القانوني على الإشارة إلى أن الربح في البيان الضريبي يمثل الربح الحقيقي ويعود ذلك لجملة من الأسباب:
 - أ- ارتفاع معدلات الضرائب المفروضة على المكلفين والتي تعتبر عاملاً مساعداً للمكلف على التهرب الضريبي.
 - ب- رفض المكلف إعلان ربحه الضريبي الحقيقي مما يجبر المراجع على قبول النسبة التي يحددها المكلف مسبقاً.
 - ت- ضعف الأتعاب التي يحصل عليها مراجع الحسابات نتيجة قيامه بأعمال التدقيق وتحمل المسؤولية الملقاة على عاتقه في القانون /٢٠/.

ث-فرض الأتعاب على مراجع الحسابات من قبل المكلف بما يؤدي إلى حصوله على النتائج التي يتوخاها منه بغض النظر عن نتيجة التدقيق التي يصل إليها مراجع الحسابات هذا إذا قام بذلك فعلاً.

ج-إرجاع موقف المكلف في رفضه إعلان الربح الحقيقي للدوائر المالية إلى عدد من الأسباب:

- ١-عدم وجود النظام الضريبي الملزم للمكلفين بمسك فواتير نظامية.
 - ٢-تعدد أسعار الصرف بالنسبة للقطع الأجنبي المستخدم في أعمال المكلف.
 - ٣-رغبة المكلف في التهرب وذلك لعدد من الأسباب.
- كما خلصت الدراسة أيضاً إلى وجود علاقة مباشرة بين أطراف المعادلة الثلاث وهم الدوائر المالية والمكلف ومراجع الحسابات.

والعلاقة كانت بالإجمال مبنية على عدم الثقة وعلى المصلحة المتبادلة, كما أكدت الدراسة على عدم وجود دور لجمعية المحاسبين القانونيين في تنظيم المهنة والدفاع عن أعضائها كما أوضحت إعاقة القانون /٢٠/ من خلال عدم تطبيق أسلوب الفوترة في النظام الضريبي السوري, بالإضافة إلى اقتصار دور المراجع على إعداد تقريره من أجل الضرائب وذلك دون الإشارة إلى تطبيق القوانين في التقرير أو الإشارة إلى المعايير المستخدمة.

٤- دراسة: Guenther, David A. Sansing ,Richard C (٢٠٠٠) وهي بعنوان:

"Valuation Of The Firm in The Presence Of Temporary Book-Tax Differences :The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities"

The Accounting Review, January, 2000

"تقييم الشركة في وجود فروق ضريبية دفترية مؤقتة : دور الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة" هدفت هذه الدراسة إلى بحث قيمة الشركة في حالة وجود الاختلافات المؤقتة بين الاعتراف بالإيرادات والنفقات والتقرير عنها للأغراض الضريبية والمالية وعرض القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على أساس الأصول والالتزامات داخل تقديرات التدفقات النقدية بعد الضريبة التي تقوم على القيمة السوقية للشركة وتعرض ما إذا كانت الاقتطاعات الضريبية تستخدم الأساس النقدي أو أساس القيمة الحالية المتلازمة للتدفقات النقدية المستقبلية للأصول والالتزامات المسجلة ومن ثم تسجيل مبالغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها التي سوف تتعكس في فترات مستقبلية.

وأظهرت الدراسة أنه في بعض الحالات تختلف القيم الدفترية للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عن تلك القيم السوقية ويتوقف تقييم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على التوقعات السوقية لحسابات الضرائب المؤجلة المنعكسة وأن سبب ظهور الالتزام الضريبي يرجع

إلى استخدام طرق الإهلاك المختلفة للأغراض الدفترية والضريبية وأن مخصص التقييم يلائم تماماً استراتيجية إعادة الاستثمار المضمونة، ومن ثم فالالتزام الضريبي المؤجل لا ينعكس أبداً وأظهرت الدراسة أيضاً أن الضرائب المؤجلة لا تتضمن القيمة للشركة (قيمة الشركة) وإنما تؤثر الضرائب المؤجلة في الأرباح وتزودنا بالمعلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية والجارية كما أظهرت الدراسة أن استخدام الاستهلاك الضريبي المعجل يضمن التدفق النقدي والقدرة لأخذ الاقتطاع الضريبي عاملاً في حياة الأصل أكثر من السنوات الأخيرة وسوف يؤدي إلى زيادة القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشركة إلى الحد الأعلى.

٥- دراسة: عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده بعنوان: "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية" حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية". رسالة دكتوراه - جامعة دمشق ٢٠٠٦.

هدفت هذه الدراسة بصفة عامة إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية. وقد انبثقت الأهداف الفرعية التالية:

- ١- دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل وتسليط الضوء على أهمية العلاقة بين المحاسبة والضريبة والتأجيل العلمي للمحاسبة الضريبية ودراسة مدى توافق قانون ضريبة الدخل رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ وتعديلاته مع المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها.
- ٢- القيام بدراسة تحليلية مقارنة لمعايير المحاسبة الأمريكية الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة (APB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وكذا مقارنة المعيار الأمريكي رقم (١٠٩) بالمعيار الدولي رقم (١٢).
- ٣- التعرف على الاختلافات المؤقتة والدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وعرضها في قائمة الدخل والميزانية العمومية وكيفية إجراء التبويب اللازم لها.
- ٤- التعرف على عملية التحاسب الضريبي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في ظل المعيار رقم (١٠٩) الصادر عن FASB عام ١٩٩٢ م وكذلك التعرف على متطلبات المعيار الدولي رقم (١٢) المعدل الصادر عن (IASB) في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- ٥- دراسة المشاكل المحاسبية التي يعاني منها النظام الضريبي اليمني عند المحاسبة عن ضرائب الدخل ومدى إمكانية الأخذ بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية.

وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

- ١- يواجه النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية العديد من المشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية والسلوكية التي تؤثر على كفاءته ومن أهمها أنه لا توجد معالجة

للمشاكل الضريبية للتجارة الإلكترونية في القانون الضريبي وعدم اعتراف القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١ وتعديلاته بالشهرة الموجبة أو السالبة ولم يضع معالجة لها وضعف الرقابة والمتابعة والتقييم لأداء الإدارة الضريبية من قبل الإدارة العليا وتشتت الإعفاءات الضريبية في العديد من القوانين (الضرائب، الاستثمار، المناطق الحرة) يؤدي إلى تحايل بعض المكلفين (المشروعات) بالاستفادة من مزايا هذه القوانين وعدم وجود ثقة بين المكلفين ومأموري إدارة ضرائب الدخل.

٢- توجد مجموعة من التدابير تسهم في تطوير النظام الضريبي الحالي وتعالج المشاكل التي يواجهها ومن أهمها إلزام المكلفين بمسك دفاتر محاسبية منتظمة وفقاً لمتطلبات القانون ورفع كفاءة نظام المعلومات في مصلحة الضرائب والعمل على تنمية القيم والمثل والأخلاق والسلوكيات الحميدة والتكوين الشخصي السليم لمأموري الضرائب والعمل على تطوير الإدارات الضريبية والكوادر الضريبية بما يلائم التجارة الإلكترونية.

٣- عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية يمكن الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) المعدل " ضرائب الدخل".

٤- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بالتدابير التي تسهم في تطوير النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية.

٥- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بالمشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية والسلوكية التي يواجهها النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية.

٦- عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بمدى الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) المعدل "ضرائب الدخل" عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية.

٦- دراسة مدين إبراهيم الضابط بعنوان: **مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية** رسالة دكتوراه- جامعة دمشق ٢٠٠٦

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم خطة إصلاح على مستوى إدارة أعمال تدقيق الضرائب على الدخل في سورية سيما فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأرباح باعتبارها ضريبة القانون العام من خلال تبني معايير المراجعة كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل، تقدم مجموعة من المقاييس الهامة لمستويات الأداء المهني بتحديد لها للآلية التي يجب أن تمارس فيها تلك الأعمال في إطار سلوك مهني وأخلاقي يتسم بالجودة بحيث يعد توفر تلك المعايير في كل عملية تدقيق أو فحص ضريبي مؤشراً كافياً على كفاءة أعمال التدقيق وفعاليتها وعلى قواعد العدالة والموضوعية والنزاهة

تعيد للمكلفين ثقتهم بعميلة التدقيق وتحوز على دعمهم الكامل بالتصريح عن التزاماتهم الضريبية الحقيقية وسدادها الأمر الذي سينعكس إيجاباً في زيادة مؤشرات الحصيلة والحد من التهرب الضريبي.

وقد خلصت الدراسة إلى ما يلي:

أهمية تبني معايير لتدقيق الضرائب على الدخل والدور الذي يمكن أن تلعبه هذه المعايير في تحسين جودة أعمال تدقيق ضرائب الدخل مع إمكانية تطبيق معايير المراجعة الدولية كمعايير للتدقيق الضريبي وقد تبني الباحث في هذا المجال ٢٣/ معياراً دولياً بعد أن قام بالتعديلات الضرورية التي تتطلبها طبيعة وأهداف القيام بتلك الأعمال، كما تعرض إلى نتيجة واقع أعمال التدقيق الضريبي في سورية في ضوء المعايير المتبناة.

٧- دراسة دينا موفق دهبي بعنوان **مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية** رسالة ماجستير جامعة دمشق (٢٠٠٧) هدفت الدراسة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية وانطلقت من تقسيم هذه الضرورة إلى ضرورات اقتصادية وضرورات قياس وإفصاح وضرورات تشريعية ومالية وقد بين البحث العوامل التي تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتي تتمثل بعوامل بيئة داخلية كالنظام القانوني للدولة والقوانين الضريبية ومدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ودور مهنة المحاسبة ومدى تطور سوق الأوراق المالية.

وقد خلصت الدراسة إلى أن أسباب عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتجلى في عدم وجود قانون للشركات أو قانون للتجارة يتوافق مع تطبيق هذه المعايير بالإضافة إلى غلبة الشركات العائلية على الشركات المساهمة وبوجود قوانين ضريبية لا تتسجم ممارستها مع ممارسات المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى مجموعة السياسات النقدية والمالية والسياسة الخارجية وسياسة الصرف والتي تعيق تطبيق هذه المعايير بالإضافة إلى اختلاف درجات التطور المهني وتباين التأهيل العلمي والعملية للمراجعين والمحاسبين وعدم وجود هيئة تعتمد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وعدم توافر الظروف الملائمة لتشجيع الاستثمار في القطاع الخاص.

ومما سبق نجد أن الدراسات السابقة لم تناقش واقع الضرائب المؤجلة في سورية ولم تستعرض موقف المهنة منها، كما نلاحظ من الدراسات السابقة أن قسم منها تطرق للمراجعة ومعاييرها، وأخرى لمعايير المحاسبة، وأخرى للضرائب المؤجلة فقط، ولم تطرق أي دراسة سابقة للمزاوجة ما بين مهنة المراجعة والضرائب المؤجلة.

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئات المحاسبين القانونيين العاملين أساتذة جامعيين في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق وأصحاب مكاتب المراجعة وشركات المراجعة ووزارة المالية، المسجلين في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة وقسم الاستبيان إلى ٣ محاور يتضمن المحور الأول ١٠ أسئلة والمحور الثاني ١٦ سؤال والمحور الثالث ١٦ سؤال.

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس **Likert** الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تم إعطاء أوزان معينة للإجابات كما موافق جداً (٥) موافق (٤) حيادي (٣) غير موافق (٢) غير موافق نهائياً (١).

وقد تم اعتبار المدى من (١ وأقل من ٣) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة والمدى من (٣ وأقل من ٣.٥) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة والمدى من (٣.٥ وأقل من ٥) دالاً على درجة تأييد عالية.

الفصل الأول: واقع الضرائب ومهنة مراجعة الحسابات في سورية

مقدمة: تعد قوانين الضرائب من المعوقات الرئيسية التي تعيق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في مختلف الدول سواء المتقدمة منها أو النامية وذلك لأنها من العوامل الهامة التي تؤثر على وضع وتطوير المعايير والممارسات المحاسبية في أي دولة، هذا مع العلم أن تأثير هذه القوانين يبدو واضحاً بالنسبة للمعايير والممارسات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي.

كما أن للمهنة قوانين وجهات ناظمة تؤثر على عملها وتضع قواعد عملها وشروط الانتساب إليها ومزاولتها.

لذا لا بد من عرض واقع الضرائب في سورية، ومن ثم واقع مهنة المراجعة في سورية، ولكن قبل هذا وذاك لابد من التمييز ما بين الربح المحاسبي والربح الضريبي و الذي يعد الأساس الذي ينشئ الضرائب المؤجلة.

المبحث الأول: الفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي:

يخضع دخل الشركات إلى ضريبة الدخل، ولذلك يجب أن تعد الشركات في آن واحد قوائم مالية دورية وبيانات لضريبة الدخل. إن قائمة الدخل تفصح عن مصروف ضريبة الدخل المبني على الدخل المحاسبي قبل الضريبة (المحدد من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً) بينما يظهر بيان ضريبة الدخل الضريبة مستحقة الدفع المبنية على الدخل الخاضع للضريبة^١.

وبما أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ومتطلبات ضريبة الدخل مختلفة فإن الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة سيختلفان عادة ويحدث الفرق بين الدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة بسبب فروق ضريبة الدخل الدائمة والمؤقتة، تنشأ الفروق الدائمة من العمليات التي تسجل إما في قائمة الدخل أو بيان ضريبة الدخل ولكن ليس في الاثنين معاً.

كما أن التشريع الضريبي يتدخل في تحديد الربح الضريبي ويفرض أحياناً قواعد في حساب الاهتلاكات الصناعية والتجارية وقواعد في تحديد المؤن أو قبول تنزيل النفقات والأعباء، كما توسع أحياناً مفهوم الربح ويعد الإيرادات الرأسمالية والعرضية والفرق الناشئ عن الزيادة في القيمة.....الخ^٢.

وهنا لا بد من استعراض مجموعة تعريفات للربح المحاسبي والربح الضريبي كما ورد في الأبحاث والدراسات والمراجع.

مفهوم الدخل المحاسبي:

يمكن تعريف المحاسبة بأنها علم تصوير الوقائع المادية بالأرقام لإرشاد صاحبها وبيان مركزه المالي. فالمحاسبة علم له أصوله ومبادئه، مهمته تصوير وقائع الحياة المادية مقومة بالوحدات النقدية أو النوعية للسلعة أو الخدمة تهدف لإظهار نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للشخص الذي تخصه هذه الأرقام بما يساعده على معرفة وضعه المادي والمالي بحيث يعرف في كل لحظة ما له وما عليه، مما يسهل عليه التصرف في أموره واتخاذ القرارات المناسبة^٣.

إن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فليست هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة^٤.

^١ القاضي حسين، وآخرون الجرد والميزانيات، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ص ٤٠٨

^٢ الخطيب خالد، المهاني محمد خالد، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق ص ٩

^٣ الخطيب خالد، العدي، إبراهيم المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦ ص ١٧-١٨

^٤ معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل ٢٠٠٣ / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٢٠

كما يعرف الربح المحاسبي بأنه صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع الضريبة^٥.

كما يقاس الدخل عند المحاسبين بالفرق بين الإيرادات المحققة (تكلفة جارية) والنفقات الفعلية التي أنفقتها الوحدة الاقتصادية من أجل الحصول على هذه الإيرادات فالدخل المحاسبي يتسم بكونه تحليلاً عملياً. فالمحاسب ينظر إلى الماضي والحقائق التاريخية ويحرص دائماً على العناية بها ويتردد في النظر إلى الاحتمالات المستقبلية ويختلف الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي حيث يكون الاختلاف في مجموعة الفروض والمبادئ والقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمستخدم.

ويعرف الدخل المحاسبي الذي يعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية بدخل التكلفة التاريخية وهو ناتج مقابلة الإيرادات المحققة من عمليات الفترة بالتكاليف التاريخية لهذه الإيرادات^٦.

ويعرفه المنيف وآخرون بأنه "الربح المتوصل إليه بإتباع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً المتأثرة بالفروض والمبادئ المحاسبية"^٧

وإن أبسط تعريف مقدم للدخل في المجال المحاسبي هو الربح الصافي المتمثل في الرصيد الدائن "حساب الأرباح والخسائر" ولكن إذا تعمقنا في المحاسبة نجد أن قياس صافي الربح من أعقد العمليات المالية في المنشأة كما أنه في غاية الأهمية لما له من تأثير على حياة المنشأة كبقاء المشروع واستمراره.

كما أن ظاهرة الربح المحاسبي هي أيضاً معقدة لأننا لا نصل إلى تحديد الربح الصافي إلا بعد عمليات كثيرة ومتنوعة منبثقة عن العديد من المستندات والمعلومات المسجلة بالعديد من القيود والبيانات المالية المحاسبية^٨.

ويستخدم اصطلاح الدخل محاسبياً للفرق بين الإيرادات والمصروفات ويطلق عليه البعض مفهوم الربح وقد يكون الدخل موجباً وهو في هذه الحالة زيادة الإيرادات عن المصروفات أو سالباً وهو العكس وعندئذ يطلق عليه خسارة ويوجد مفهومان عامان بالنسبة لمكونات الدخل هما:

- مفهوم دخل النشاط العادي

- مفهوم الدخل الشامل

^٥ معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل ٢٠٠٣/ محاضرة المحاسب القانوني عبد الله مكسور/ ص ١٥٦

^٦ عبده عبد الرحيم عبد الجبار أحمد، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، ص ٦٢

^٧ المنيف عبد الله، وآخرون المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية ط ٢ جامعة الملك سعود الرياض ١٩٩٦

^٨ الخطيب خالد ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ط ١، دار الحامد، عمان ١٩٩٨

ووجه الاختلاف يكمن في قائمة الدخل والأرباح المحتجزة ويتركز الاختلاف في ما يسمى بالأرباح أو الخسائر غير العادية وتعديلات السنوات السابقة.

ويتوصل المحاسبون إلى تحديد الدخل بإتباع أحد المنهجين التاليين:

١- **مدخل الميزانيات:** طبقاً لهذا المدخل يتحدد الدخل عن طريق مقارنة صافي الأصول أول المدة ونهاية المدة وذلك بعد استبعاد أثر أي استثمارات إضافية من قبل أصحاب رأس المال أو أي توزيعات عليهم خلال الفترة فالاهتمام هنا يكون بتعريف الأصول والخصوم بشكل دقيق حيث يتم إعداد المركز المالي على أساس علمي سليم أما قائمة الدخل فهي مجرد حلقة وصل بين ميزانيات والفترات المختلفة بمعنى أن قائمة الدخل ما هي إلا بيان بما لم يتمكن المحاسب من إظهاره في قائمة المركز المالي كأصل أو خصم.

٢- **مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات أو مدخل العمليات:** وهنا يتحدد الدخل المحاسبي عن طريق المقابلة بين إيرادات الفترة وبين مصروفاتها. وطبقاً لهذا المدخل ينصرف الاهتمام إلى تعريف الإيرادات والمصروفات بشكل دقيق حتى يتم إعداد قائمة الدخل تفصيلاً وعلى أساس علمي سليم أما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المتعاقبة بمعنى: أن الميزانية ما هي إلا كشف بالأرصدة المتبقية بعد الانتهاء من إعداد قائمة الدخل فكل ما لم يعالج كإيراد أو مصروف يرحل إلى الفترة القادمة ويظهر بالميزانية وذلك نظراً للترابط القائم بين القوائم المالية المختلفة.

مفهوم الربح الضريبي:

أما المحاسبة الضريبية فتعد فرعاً من فروع المحاسبة العامة والتي هي محاسبة الواردات من الضرائب والرسوم حيث يوجد محاسبة خاصة لكل رسم أو ضريبة وفق ما ينص عليه التشريع الضريبي سواء في كيفية تحديد مبلغ الضريبة أو الرسم وسواء في كيفية تحصيله وكذلك في محاسبة باقي الواردات العامة. ومحاسبة النفقات كالرواتب والأجور والتعهدات وغير ذلك وتعتمد المحاسبة الضريبية أسلوب القيد المفرد.

ويمكن تعريف المحاسبة الضريبية أيضاً بأنها مجموعة القواعد والأصول والإجراءات المتبعة لتحديد الربح الخاضع للضريبة (الربح الضريبي).

ففي مجال الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية تتناول المحاسبة الضريبية مبادئ المحاسبة المتعارف عليها في تحديد الربح في ميزانية الاستغلال والربح وطرائق قياسه ونظريات تحديده من الناحية الفنية ومناقشة عناصر كل من حساب التشغيل وحساب المتاجرة وحساب

الأرباح والخسائر مع العناية بصفة خاصة ببضاعة أول المدة ومجمل الربح والاهتلاكات عند مراجعة حسابات ودفاتر المنشأة وميزانيتها بقصد تحديد وعاء الضريبة.

ويمكن تعريف الربح الضريبي بأنه الربح السنوي الصافي الناتج عن استثمار عمل صناعي أو تجاري أو غير تجاري من قبل صاحبه مقوماً بالنقود فوق الأراضي السورية وذلك بعد تطبيق قواعد وأصول وإجراءات المحاسبة الضريبية على الربح.

ويمكن أن يعرف الربح الضريبي أيضاً بأنه الربح الذي يتألف من مجموع واردات المكلف الخاضعة للضريبة بعد تنزيل جميع النفقات والأعباء التي تقتضيها ممارسة التجارة أو الصناعة أو المهنة^٩.

كما أن الربح الضريبي يتحدد طبقاً للأحكام القانونية التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حده، وفي ضوء الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تعتقها الدولة والأهداف المحددة التي تسعى إلى تحقيقها^{١٠}.

كما يعرف الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية بأنه صافي الربح أو الخسارة عن الفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد.

كما يعرف المصروف الضريبي أو الدخل الضريبي بأنه المبلغ المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة ويتكون من المصروف أو الدخل الضريبي الجاري والمصروف أو الدخل الضريبي المؤجل.

أما الالتزامات الضريبية المؤجلة فهي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية^{١١}.

يعد تحديد مفهوم قاطع للدخل أمراً غير مرغوب فيه من جانب التشريعات الضريبية وذلك بسبب ما قد تفرضه عملية تحديد مفهوم قاطع للدخل الضريبي من قيود والالتزامات قد تحد من إمكانية إجراء تعديلات يرى المشرع ضرورتها في أي وقت بالإضافة إلى صعوبة إيجاد تعريف عام ومناسب للدخل الضريبي الذي يختلف من دولة لأخرى ومن وقت لآخر باختلاف الظروف مما أدى إلى عدم التوصل إلى اتفاق في التطبيق العملي على مفهوم عام للدخل الخاضع للضريبة.

^٩ الخطيب خالد ، العدي، إبراهيم المحاسبة الضريبية: منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦ ص ١٧-١٨
^{١٠} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٢٠
^{١١} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل ٢٠٠٣ / محاضرة عبد الله مكسور/ ص ١٥٦

وإن مفهوم الدخل الضريبي ليس من السهل تحديده حيث يختلف تعريفه من تشريع إلى آخر فهناك المفهوم الواسع الذي لا يقتصر على مفهوم الدخل الضيق وهو ما يشير إلى "أن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر " وهذا ما يعبر عنه بنظرية المصدر أو الاستثمار أما المفهوم الواسع لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية وبقاء المصدر بل يمتد ليشمل أيضاً مكاسب رأسمالية أو حتى عرضية وهو ما يطلق عليه نظرية الإثراء أو الميزانية^{١٢}.

ويحدد الدخل الضريبي وفقاً لنظريتين سوف يتم التطرق لها بشكل موجز وهما:

أولاً: نظرية المصدر أو الاستثمار: تعرف نظرية المصدر الدخل " بأنه مجموع الإيرادات النقدية أو التي يمكن تقديرها بالنقود والتي يحصل عليها المكلّف خلال فترات زمنية منتظمة" وتشترط هذه النظرية في الدخل التقويم بالنقود والقوة الشرائية الجديدة والدورية والزمن وثبات المصدر وعملت بهذه النظرية العديد من التشريعات الضريبية القديمة وقد تخلت عنها أغلب التشريعات الحديثة حيث بدأت تعمل بنظرية الميزانية^{١٣}.

ثانياً: نظرية الميزانية: في هذه النظرية تكون الأرباح مكونة من الفرق بين قيمة صافي الأصول للمنشأة في آخر المدة وأولها ونلاحظ هنا الأرباح أوسع مدى من مفهوم الأرباح وفقاً لنظرية المصدر أو الاستثمار. والدخل وفق هذه النظرية لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية والتكرار وإنما يشمل أيضاً أي زيادة في قيمة رأس المال، أي الدخل عبارة عن فائض يتم احتسابه سواء كان مصدره ثابتاً أو عرضياً أو نتيجة زيادة في قيمة الأصول ولو كانت هذه القيمة مصدرها إعادة تقييم هذه الأصول والأخذ بنظرية الميزانية يؤدي إلى اتساع الدخل الخاضع للضريبة بحيث يصبح مساوياً للدخل الدفترى للمكلف ولقد بينت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية الميزانية أي: ذلك الدخل الذي يتضمن أرباح الاستثمار العادي والعرضي مضافاً إلى هذه الأرباح الرأسمالية المحققة بعد أن أخذت بعين الاعتبار الأشكال المختلفة لهذه الأرباح الرأسمالية تبعاً لظروف وأسباب نشوئها. كما أن تطبيق نظرية الميزانية تتماشى مع العدالة الاجتماعية لأن إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة يتفق مع المفهوم الحديث للعدالة الضريبية فالأرباح الرأسمالية تتحقق عند فئات الدخل العليا بالمقارنة مع فئات الدخول الصغيرة وكما يحكم تحديد نتيجة عمليات المنشأة وفقاً لنظرية الميزانية المبادئ والفروض المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

^{١٢} الخطيب خالد ، المهاني محمد خالد ، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٠ ص ٢١٧
^{١٣} المهاني محمد خالد ، وآخرون المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، ٢٠٠٦ ص ٨٧

مما سبق ذكره أعلاه يمكن القول إن المحاسبة الضريبية تقوم على ضوابط وقواعد لحساب الأرباح الخاضعة للضريبة وفقاً للقواعد والأصول المحاسبية التي جاء بها التشريع الضريبي، ويقوم إطار المحاسبة الضريبية على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ التي تحكم عمليات القياس فيما يتعلق بفحص الحسابات وإعداد التقرير نتيجة الفحص ثم تحديد الوعاء الضريبي، ولا يوجد هناك اتفاق تام على اصطلاح محدد يطلق على المبادئ العلمية وبسبب عدم وجود هذا الاتفاق اعتبر هذا من أوجه القصور التي توضح لنا الحاجة إلى نظرية للمحاسبة الضريبية.

يدرس الباحث التساوي أو التباين بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، ومن خلال التعاريف التي عرضت لكل من الربح المحاسبي والربح الضريبي يتبين أن الربح المحاسبي هو الربح الذي يتم الوصول إليه عند مقابلة الإيرادات بالمصروفات بإتباع الفروض والمبادئ المحاسبية وإجراءات القياس المحاسبي المقبولة.

أما الربح الضريبي فهو الربح الذي يتم التوصل إليها بإتباع قواعد تضعها السلطات الضريبية. وبالتالي فإن العوامل المحددة للربح المحاسبي وهي الفروض والمبادئ المقبولة محاسبياً تختلف عن العوامل المحددة للربح الضريبي التي هي بالدرجة الأولى التشريعات والقوانين التي تضعها الإدارة الضريبية في الدولة.

وبسبب التباين في العوامل المحددة لكل من الربح المحاسبي والربح الضريبي فإن هناك عدم تساوي بينهما ويعود عدم التساوي هذا إلى عدم قبول الدوائر الضريبية لجميع إجراءات القياس المحاسبي المقبولة عموماً، وإنما القيام بإجراء تعديلات على الربح المحاسبي حسب القوانين الضريبية بهدف الوصول إلى الربح الضريبي، وهذا هو السائد في معظم التشريعات الضريبية.

المبحث الثاني: أنظمة الضرائب وموقف المشرع السوري منها

عند التحدث عن الضرائب وكيفية تطبيقها في بلد ما يجب في البداية أن نعرف أنظمة الضرائب المتبعة في دول العالم وما هو النظام المتبع في هذا البلد وسيقوم الباحث بعرض أنظمة الضرائب المتبعة.

نظام الضرائب النوعية على الدخل^١: يمكن تعريف هذا النظام بأنه النظام الذي تفرض فيه الضريبة على أنواع محددة من النشاطات أو المصادر التي تدر دخلاً. وتتنوع القواعد الفنية التي تفرض بموجبها هذه الضرائب تبعاً لتنوع هذا المصدر أو ذاك أي تبعاً للخصائص المميزة له حيث تفرض هذه الضريبة على ذلك المصدر بمعزل عن غيرهما من الضرائب حتى ولو كانت تعود إلى مكلف واحد.

مزايا هذا النظام:

- ١- التمايز في المعاملة الضريبية للدخول: وذلك بحسب منشأ الدخل إن كان ناجم عن رأس المال أو عن العمل أو عن رأس المال والعمل معاً.
- ٢- المرونة: أي أنها تمكن السلطات الضريبية من زيادة معدلاتها على بعض المصادر دون غيرها تنفيذاً للسياسات الاقتصادية وتبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة.
- ٣- التخفيف من وطأة العبء الكلي للضرائب: أي تخفيف العبء النفسي للضريبة على المكلف عندما يحصل على دخل من أكثر من مصدر.
- ٤- يعطي قدرة أكبر للسلطة الضريبية للتمايز في طريق تقدير الوعاء الضريبي لكل مصدر تبعاً لطبيعته كما يعطيها قدرة أكبر في اختيار طريقة التحصيل التي تتناسب وهذه الطبيعة.

عيوب هذا النظام:

- ١- إنه أكثر تعقيداً وتكلفة من نظام الضريبة العامة: فأوعية ضرائب الدخل فيه مختلفة ومتداخلة وكثيرة. مما يؤدي إلى زيادة تكلفة تحقق وجباية هذه الأوعية المختلفة.
- ٢- إنه أقل تحقيقاً للعدالة: فأوعية ضرائب الدخل في هذا النظام مستقلة عن بعضها وهذا الاستقلال يقلل تحقيقه لأهداف مبدأ التصاعد الضريبي الذي اتفق الفكر الضريبي الحديث على أنه أكثر تحقيقاً للعدالة.

١٤ مجلة عالم المال السنة الثالثة العدد ١٥- آذار ٢٠٠٩ ص ١٤-١٥ مقالة د. محمد خير العكام

نظام الضريبة العامة على الدخل^{١٥}: هو النظام الذي تفرض ضريبة الدخل الفردية بموجبه مباشرة وبصفة أساسية على كافة الدخل التي يحققها المكلف خلال فترة محددة باعتبارها وعاءً واحداً أياً كان مصدرها وبمعدل واحد وتوحيد القواعد الفنية التي تفرض بموجبها كلما أمكن ذلك.

مزايا هذا النظام:

- ١- يعد المجال الطبيعي للأخذ بمبدأ شخصية الضريبة ومبدأ العدالة لأنه يسمح بتقدير المقدرة التكلفة للمكلف أكثر باعتباره يجمع كل دخول المكلف من مختلف مصادرها مقابل معرفة جميع ظروفه الشخصية والعائلية. فبهذا الجمع يمكن قياس المقدرة التكلفة الحقيقية للمكلف أكثر من النظام السابق بالتالي يزيد من فاعلية مبدأ التصاعد الضريبي من أجل تحقيق العدالة.
- ٢- يخفض من تكلفة جباية الضريبة: وذلك كون الضريبة فيه تفرض على كل فروع دخل المكلف مرة واحدة ومن إدارة ضريبية واحدة. فهو يتطلب عدداً أقل من العاملين.
- ٣- يرى البعض أنها تسمح للتدخل أكثر في الحياتين الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق التقارب بين الدخل والثروات لأن مجموع دخول المكلف هي المراتبة الحقيقية للمقدرة المالية له.
- ٤- وافر الحصيلة: وذلك لأسباب أهمها تعميم شمولها على أي دخل للمكلف فأصبح الأصل فيها هو التكلفة إضافة إلى انخفاض تكلفة تحصيلها وعدم تعدد الإعفاءات الشخصية والعائلية فيها.

عيوب هذا النظام:

- ١- إنه يتطلب إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية: لتحسن تطبيق مبدأ شخصية الضريبة فيها بشكل سليم تؤمن وضع جميع ملفات المكلفين بكل ظروفهم الشخصية والعائلية.
- ٢- إنه يساعد على التهرب الضريبي: فجمع كافة دخول المكلف في وعاء واحد من مصادره المختلفة يؤدي إلى ضخامة الضريبة المفروضة بسبب وصوله إلى الشرائح المرتفعة في معدلاتها في جزئه الأكبر. مما يزيد من تأثيرها النفسي على المكلفين ويدفعهم إلى التهرب منها خاصة إذا رافقه وعي ضريبي منخفض لدى هؤلاء المكلفين وإدارة ضريبية غير كفوءة.

٣- لا يؤدي إلى التمايز بين أنواع الدخل في المعدل تبعاً لأنواع هذه المصادر بما يتناسب وطبيعة كل مصدر. مما يربك الإدارة الضريبية ويخل بمبدأ العدالة لهذه الناحية.

تطور الضرائب في سوريا

إن احتساب أي ضريبة يتطلب معرفة سعر الضريبة المطبق، فيمكن أن نفرض الضريبة بسعر واحد، وبصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، وهذه هي الضريبة النسبية، كما يمكن أن نفرض أسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها وهذه هي الضريبة التصاعدية. وفي كلتا الحالتين فإن سعر الضريبة هو نسبة مئوية من وعاء الضريبة. ولكن هذه النسبة إما أن تكون واحدة بصرف النظر عن قيمة الوعاء (الضريبة النسبية) وإما أن تزيد مع تزايد قيمة الوعاء (الضريبة التصاعدية).

أخذ المشرع السوري بمبدأ التصاعد بالشرائح في ضرائب الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وذلك لأسباب اجتماعية واقتصادية. وتجدر الإشارة إلى أن مبدأ التصاعد بالشرائح يتم على أساس توزيع الربح الخاضع للضريبة إلى عدد من الشرائح وإخضاع كل شريحة منفصلة إلى نسبة تأخذ بالتصاعد في معدلاتها من شريحة إلى أخرى وكل معدل يطبق على شريحة لا يتناول إلا جزء الربح الواقع بين شقي الشريحة. والواقع أن تقسيم الشرائح وتحديد معدل الضريبة في التشريع الضريبي السوري قد عدل أكثر من مرة، مما ولد الكثير من التعقيدات في التطبيق لدى الدوائر المالية ولا سيما مع كثرة الإضافات (إضافة للبلديات، إضافة المدارس، إضافة الدفاع الوطني)

صدر قانون الدخل في سورية بالمرسوم التشريعي رقم (٨٥) تاريخ ٢١-٥-١٩٤٩ ولقد قسم المرسوم الأرباح الصافية إلى تسع شرائح وأخضع كل شريحة إلى معدل معين حسب المادة (١٦) منه وأعطى المكلفين الحق في تنزيل حد أدنى معفى من الشريحة الأولى لا يتجاوز ٣٠٠٠ ل س سنوياً إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً وعلى ألا يتجاوز التنزيل عن جميع الشركاء ٩٠٠٠ ل س إذا كان المكلف شخصاً اعتبارياً باستثناء الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة.^{١٦}

ثم صدر المرسوم التشريعي رقم ١٧٩ تاريخ ١٨/٣/١٩٥٢ حيث حددت بموجبه المادة (١٧) من قانون الدخل الحد الأدنى المعفى بحيث تكون ٤٨٠ ل س عن زوجة واحدة و ٤٨٠ ل س. عن الولد الأول ويضاف عن كل ولد لاحق ٢٠ ل س علاوة عن المبلغ الذي يصيب الولد السابق.

^{١٦} الخطيب خالد ، العدي إبراهيم ، المحاسبة الضريبية منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦ ص ٥٤

أما الشخص الاعتباري فيستفيد من الإعفاء نفسه باستثناء الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة على أن لا يتجاوز التنازلات ٩٠٠٠ ليرة وتطبق هذه الفقرة بدءاً من تكاليف ١٩٥٣.

وبقيت هذه الإعفاءات سارية المفعول حتى صدور القانون رقم (٢٣) لعام ١٩٨٦ الذي ألغى بموجبه المرسوم التشريعي رقم ١٧٩ تاريخ ١٨/٣/١٩٥٢ وبذلك تم إلغاء الحد الأدنى المعفى بالنسبة لمكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من تكاليف عام ١٩٨٦.^{١٧}

وقد أصدرت وزارة المالية القرار رقم /١١٧٤/ لعام ١٩٧٥ المتضمن توحيد معدلات ضريبة دخل الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية مع إضافاتها لتصبح النسب المطبقة بموجب المادة ١٦/ المعدلة من قانون الدخل والقانون رقم ٣١/ تاريخ ٧/١٢/١٩٧٥ حيث تطرح ضريبة الأرباح الصافية الحقيقية حسب النسب المحددة والتي تتراوح ما بين ١٠٪ و ٤٥٪ بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية ويضاف أيضاً للضريبة الناتجة حسب القانون ٣١ لعام ١٩٧٥ نسبة ٣٠٪ من الضريبة لقاء المجهود الحربي.

كما يضاف أيضاً نسبة للإدارة المحلية على النحو التالي:

مدينة دمشق ٤٪ من الضريبة، ريف دمشق ٧٪ من الضريبة، باقي المحافظات ١٠٪ من الضريبة. وقد تم توحيد هذه النسبة فيما بعد لجميع المحافظات وأصبحت ١٠٪.

وقد حدد القانون رقم /٢٠/ تاريخ ٦/٧/١٩٩١ المعدلات والشرائح لضريبة الدخل المفروضة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية والذي أحدث قفزة نوعية في التشريع الضريبي السوري.

والجدير ذكره أن المادة (٢) من القانون رقم (٢٠) تاريخ ٦/٧/١٩٩١ قد أعفت نسبة قدرها ١٥٪ من الأرباح السنوية الصافية التي يحققها ممارسو المهن العلمية غير التجارية سواء أكانت الممارسة في عيادات لممارسة مهنة الطب أم مكاتب خاصة للمهن العلمية الأخرى وهم: الأطباء، المهندسون، المحامون، المحاسبون القانونيون، ويطبق التخفيض سواء أكان خاضعاً لضريبة الدخل المقطوع أم للضريبة على دخل الأرباح الحقيقية ويشمل التخفيض الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة العلمية حصراً لذا فهولا يشمل الإيرادات التي يحققها أي منهم في حال ممارسته لمهنة أخرى إلى جانب مهنته العلمية كالاستيراد أو تجارة العقارات أو التعهدات أو غيرها.

^{١٧} الخطيب خالد ، العدي إبراهيم ، المحاسبة الضريبية منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦ ص ٥٦

وأكدت المادة على أصحاب العلاقة من مكلفي الأرباح الحقيقية أن ينظموا القيود المحاسبية المكلفين بمسكها بحيث تظهر إيراداتهم من مهنتهم العلمية وإيراداتهم من المهن الأخرى كل على حدة وفي جميع الأحوال يجري تنزيل النسبة المعفاة من مجموع الأرباح الصافية ويخضع الرصيد وفق المعدلات والشرائح الواردة في المادة الأولى من القانون المذكور.^{١٨}

وتضمن هذا القانون في مادته الأولى تعديلاً للمعدلات والشرائح الضريبية المنصوص عليها في قانون الدخل الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٥/ لعام ١٩٤٩ وتعديلاته، وأصبحت الشرائح والمعدلات الجديدة تطبق بدءاً من تكاليف أعمال عام ١٩٩٢..١٩٩٠

كما أن هذه المعدلات لا تشمل المساهمة في المجهود الحربي والإضافة لصالح الإدارة المحلية غير أن هذه الشرائح لا تطبق على الشركات المساهمة الصناعية وغير الصناعية وذات المسؤولية المحدودة والتي حدد لها القانون المذكور معدلات نسبية (مقطوعة) وهي كما يلي:

٣٢٪ للشركات المساهمة الصناعية

٤٠٪ للشركات المساهمة الأخرى غير الصناعية

٤٢٪ للشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة التي تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي المعتمد في استيفاء ضريبة ريع العقارات ويجوز رفع المبلغ المذكور بقرار من مجلس الوزراء.

وتم تخصيص معدل ضريبة الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام إلى نسبة مقطوعة قدرها ٢٥٪ من أرباحها الصافية بما في ذلك المساهمة في المجهود الحربي وتستثني من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.^{٢٠}

وبعد كل هذه التعديلات صدر القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل والذي سيتناوله الباحث بالتفصيل في المبحث الثالث ولكن يجب أن نعرف أولاً موقف المشرع الضريبي السوري من أنظمة ضرائب الدخل.

موقف المشرع الضريبي السوري من نظامي ضرائب الدخل الفردية: ^{٢١}

^{١٨} الخطيب خالد ، العدي إبراهيم ، المحاسبة الضريبية مرجع سابق ص ٦٥

^{١٩} الخطيب خالد ، المهاني محمد خالد ، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ص ٧٧-٧٨

^{٢٠} الخطيب خالد ، المهاني محمد خالد ، المحاسبة الضريبية، مرجع سابق ص ٨٦

^{٢١} مجلة عالم المال السنة الثالثة العدد ١٥- آذار ٢٠٠٩ ص ١٥- ١٦ مقالة د.محمد خير العكام

١- في ظل المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩: أخذت سورية في هذا المرسوم بنظام وسط بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة العامة إذ فرضت من حيث المبدأ مجموعة من ضرائب الدخل النوعية مختلفة فيما بينهما في القواعد الفنية الخاضعة لها. في الأسعار والإعفاءات وأسس التكاليف وكيفية تقدير الوعاء الضريبي وإجراءات التحقق والحماية المنفصلة عن بعضها ولو خضع لها مكلف واحد، إذ تضمن هذا المرسوم التشريعي ثلاثة أنواع من الدخل الرئيسية فرضت عليها ضريبة دخل مختلفة في قواعد فرضها هي:

- ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- ضريبة الرواتب والأجور.
- ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

مختلفة فيما بينها في القواعد الفنية من معدلات وإعفاءات وغيرها وذلك من أجل الاستفادة من مزايا نظام الضرائب النوعية وخاصة إمكانية التمييز في المعاملة الضريبية بين المكلفين حسب نوع الوعاء الضريبي للتخفيف من عبء هذه الضريبة عليهم عندما يكون مصدرها الدخل الناتج عن العمل، إذا فرضت على فرع الدخل الناتج عن العمل (ضريبة الرواتب والأجور) بمعدلات أعلى شرائحها كان مقداره ١٥٪ بينما فرضتها بمعدلات تصاعدية أعلى شرائحها كان ٦٦٪ على فرع الدخل الناتج عن الأرباح، ففي ظل هذا التباين في معدلات شرائح هاتين الضريبتين كان الانحياز لهذا النظام في محله من ناحية تحقيق العدالة.

لكن من حيث شموليتها لجميع فروع الدخل فكانت الضريبة فيه ضريبة عامة على الدخل، إذ عد المشرع في هذا المرسوم ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية هي ضريبة القانون العام، وهي تفرض على سائر الأعمال ومصادر الدخل غير الخاضعة لضريبة دخل أخرى أو معفاة منها، وحسناً فعل المشرع في هذا المجال.

ولكنه غاب عن هذا المرسوم أي أثر لنظام الضريبة العامة على الدخل بالنسبة لقواعد فرض الضريبة الأخرى، على الرغم من صدور القانون رقم (١٣٠) لعام ١٩٦١ المتضمن نظام الضريبة العامة على الإيراد الذي لم يطبق أبداً.

إلا أن التعديلات التي جرت على ضريبة الدخل بعد ذلك قللت كثيراً من فاعلية تحقيق هذه الضريبة لمبدأ العدالة الضريبية في ظل هذا المرسوم عند المقارنة بين المعاملة الضريبية للدخول الناتجة عن الأرباح والدخول الناتجة عن العمل، وبعد الأخذ بأسلوب التقدير المقطوع بالنسبة لبعض المكلفين في ضريبة الأرباح بموجب القانون (١١٢) لعام ١٩٥٨.

فبعد جمود دام حوالي /٤٢/ عاماً عدل المشرع فيها معدلات ضريبة دخل الأرباح، إذ أصبح معدل أعلى شريحة فيها هو ٤٥٪ وذلك في المرسوم التشريعي رقم /٢٠/ لعام ١٩٩١، بينما لم يخفض هذا المعدل على ضريبة الدخل الناتجة عن العمل، واستمر الوضع على هذا الشكل حتى العام ٢٠٠١، إذ صدر مرسوم تشريعي قضى بتوسيع الحد المعفى من ضريبة الرواتب والأجور المحصلة شهرياً من مئة ليرة إلى ألف ليرة الأولى من ذلك الراتب واستمر الوضع على هذا الشكل حتى صدور القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

٢- في ظل القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته:

في إطار الإصلاحات الاقتصادية والضريبية التي جرت في سورية بدءاً من عام ٢٠٠٠ قام المشرع الضريبي ومن أجل جذب الاستثمارات إليها ومحاولة تحسين المناخ الاستثماري فيها بتخفيض معدلات ضريبة الدخل الناتج عن الأرباح فيها في هذا القانون، إذ أصبحت شريحتها العليا تفرض عليها ضريبة بمعدل مقداره ٣٥٪ إلا أنه بالنسبة إلى معدل ضريبة الرواتب والأجور فبدل من أن يخفض معدلات شريحتها قام بزيادة هذه المعدلات، إذ أصبح معدل شريحتها العليا هو ٢٠٪ من هذا الراتب، بعد أن وسع من حجم الشريحة المعفاة من الضريبة في الأولى فرفعها إلى خمسين ألف ليرة سنوياً وفي الثانية إلى عشرة آلاف ليرة شهرياً.^{٢٢} مما أدخل في مفهوم العدالة الضريبية عند المقارنة بين معدلات وإعفاءات الضريبة المفروضة على فرع الدخل الناتج عن الأرباح وفرع الدخل الناتج عن الرواتب والأجور، ومما زاد من وطأة هذا الإخلال تخفيضه لمعدلات ضريبة الأرباح فيها أكثر حتى وصل معدل الشريحة الأخيرة فيها إلى ٢٨٪ في المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ على الرغم من دخول رواتب وأجور العاملين ضمن الشريحة الأخيرة فيها بعد الزيادات التي جرت على الرواتب في الأعوام ٢٠٠٢-٢٠٠٤-٢٠٠٦-٢٠٠٨ على التوالي على الرغم من أنه حقق أهدافاً إيجابية كثيرة في مجالات أخرى، مما أضعف كثيراً من فاعليته في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية بين هذين الفرعين من الدخل المفروضة عليها ضريبة الدخل (ضريبة الأرباح وضريبة الرواتب والأجور) مما أفقد معظم الأسباب الموجبة التي جعلت المشرع الضريبي السوري ينحاز إلى نظام الضرائب النوعية على الدخل على هذه الناحية.

أمام هذا الواقع وفي ظل الإصلاحات الضريبية التي تجربها الحكومة في هذا المجال لابد لها من الانتقال السريع إلى نظام الضريبة العامة على الدخل، خاصة بعدما وفر التقدم التكنولوجي والمعلوماتي الأسباب الكفيلة في معالجة معظم عيوب هذا النظام، حيث يجب على الحكومة العمل على تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، فالعدالة تتحقق في أبهى صورها عند تطبيق

^{٢٢} القانون رقم ٤٢ لعام ٢٠١١

هذا النظام، ويرى الباحث أن على وزارة المالية تحسين العمل على مكافحة جميع أشكال التهرب والفساد الضريبي التي تحدث من قبل المكلفين وبالتعاون مع بعض ضعاف النفوس العاملين أحياناً، والعمل على رفع مستوى وعي المكلفين بالضريبة في سورية ، لكل هذه الأسباب يقترح الباحث على المشرع الضريبي تعديل قانون ضريبة الدخل في سورية وفق الأولويات التالية:

١- العمل على توحيد وتسهيل إجراءات تحقق وجباية ضريبة الدخل فيها على جميع فروع الدخل بما فيها إجراءات المراجعة والطعن الإداري والقضائي فيها وتوحيد هذه الإجراءات ما أمكن مع الضرائب الأخرى.

٢- توسيع شرائح ضريبة الرواتب والأجور فيها باتجاه تقليل هذه الشرائح ورفع الحد الأدنى المعفى منها إلى الخمسة عشر ألف ليرة الأولى شهرياً، وتخفيض معدل الشريحة الأخيرة فيها بحيث لا يتعدى ١٢٪ للشريحة التي تتجاوز الخمس وسبعون ألف ليرة شهرياً، وذلك ريثما يتم الانتقال النهائي والكلي إلى نظام الضريبة العامة على الدخل الذي يعبر عن المقدرة التكاليفية الحقيقية للمكلفين ليحقق مبدأ العدالة الضريبية وذلك بتمييز جزء الدخل الناتج فيها عن العمل بإعفاء نصفه من هذه الضريبة بعد أن يفرضها على كل الدخل الناتجة عن مختلف المصادر العائدة للمكلف نفسه بقواعد موحدة.

المبحث الثالث: حساب الضرائب في القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣^{٢٣} وتعديلاته:

وردت أسس التكاليف في القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ في فصل خاص بها وهو الفصل الثاني ويضم من المادة رقم /٥/ وحتى المادة رقم /١٥/ قد شمل ما يلي:

يتم طرح الضريبة بشكل سنوي على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال التي تبدأ في ١ كانون الثاني ولغاية ٣١ كانون الأول كما وأجاز القانون أن تبدأ السنة المالية بغير ١ كانون الأول وذلك بقرار من الوزير و تعتبر سنة الأعمال بالنسبة للتكاليف بضريبة الدخل هي سنة التكاليف ويترتب على المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الأجل الآتية:

١- لغاية /٣١/ أيار من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.

٢- لغاية /٣١/ آذار من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين.

ويجوز لوزارة المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.^{٢٤}

وتعدل هذه المواعيد بحيث تتناسب مع بداية السنة المالية للمكلفين الذين لا يعتبر ١ كانون الأول بداية السنة المالية بالنسبة لهم.

وعلى المكلفين أن يقدموا مع البيان صورة عن كل من الميزانية والحسابات التالية :

حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية.

حساب المتاجرة.

حساب الأرباح والخسائر.

جدولاً بالمبالغ المأخوذة من الأرباح باسم الاستهلاكات بصورة مفصلة.

وعلى المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال ٣٠ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المتخصصة

^{٢٣} القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣

^{٢٤} المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ المادة رقم ٢

ويجب على كل مكلف أن يمسك قيودا محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية والمقصود بالقيود المحاسبية المنتظمة هي القيود التي اقرها العرف التجاري والمحاسبي وان تكون محررة طبقا للطرق المحاسبية المتعارف عليها وان تكون مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات أما القيود الكاملة فهي القيود الشاملة لكافة أنشطة المكلف خلال عام التكاليف وان تكون هذه القيود ممسوكة بشكل يمكن معه الوصول إلى الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية لعام التكاليف.

وقد بين القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الربح الصافي بأنه مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء و النفقات التي تقتضيها ممارسته أو التي تلازم نوع العمل.

وقد حدد القانون بعض الأعباء والنفقات القابلة للتنزيل وهي على سبيل المثال:

١- بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية /الريع المالي/ إذا كان ملكا للمكلف أي على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.

٢- الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم.

٣- المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.

٤- المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقا لقانون العمل.

٥-الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات بشرط تقديم جدول مفصل بمفرداتها يتضمن : النوع / تاريخ الشراء / قيمة الشراء / معدل الاستهلاك / قسط الاستهلاك السنوي / الاستهلاكات المتراكمة.

وتقبل أيضا المخصصات التي تمثل عبئا حقيقيا ومحددا. والمقصود بها المبالغ التي تمثل نفقات مترتبة لكنها لم تسدد في سنة الأعمال. كمصروف الكهرباء للشهرين الأخيرين من العام وما شابه ذلك.

٦- الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ما عدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.

٧- التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيودا ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا تتجاوز ٣٪ من الأرباح الصافية.

بحيث تعاد إلى الأرباح أي مبالغ احتياطية لم تستعمل للغاية التي خصصت لها مثال ذلك : جرى اقتطاع احتياطي أو مؤونة في عام ٢٠٠٣ ثم تبين خلال تدقيق القيود لعام ٢٠٠٥ عدم استعمالها ولم يعد من موجب لبقائها تضاف إلى أرباح ٢٠٠٥.

كما حدد القانون الأعباء و النفقات غير المقبولة و على سبيل المثال يورد الباحث ما جاء في القانون:

أ- النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الأصول الثابتة.
ب- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
ج- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركات التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركة التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل .

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن أجرة الشريك الموصي نتيجة ممارسته لأعمال فنية فهي مقبولة كعبء على الأرباح الإجمالية.

وفي بعض الحالات الخاصة التي حددها القانون أن تطرح الضريبة على مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير ومؤسسات جمع رؤوس الأموال على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف نشاطاتها واستثماراتها.

كما ألزم القانون الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مراكز عملهم خارج الأراضي السورية ويقومون بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية أن يمسكوا قيودا محاسبية تظهر حقيقة أعمالهم ونتائج هذه الأعمال وإلا تحدد أرباحهم بطريقة المقايضة مع نتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة وهذا أيضا ينطبق على المؤسسات الأجنبية التي تعمل على نقل أرباحها إلى خارج سورية بصورة غير مباشرة عن طريق زيادة أسعار الشراء أو المبيع أو بأية وسيلة أخرى. وفيما يخص الخسارة الضريبة يجوز تدوير الخسارة أو العجز إلى السنوات القادمة وحتى السنة الخامسة بشرط:

١- أن يكون للمنشأة قيود نظامية لأن المكلف لا يمكنه المطالبة بنقل العجز ما لم يكن باستطاعته إثبات وجود العجز وتحديد مقداره عن طريق إبراز قيود نظامية لها قوة الإثبات.

٢- أن يكون العجز وارداً على عاتق المنشأة.

٣- أن تكون هناك وحدة في المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت شكلها وكان من شأن هذا الاندماج أو التغيير زوال الشخصية الحقوقية للمنشأة أو إنشاء منشأة جديدة ذات شخصية حكومية متميزة عن الشخصية السابقة فلا مجال لقبول نقل العجز.

٤- ألا يكون هذا العجز قد نزل من رأس المال أو الحسابات الجارية والسبب في ذلك أن الخسارة لن تظهر بعد عملية التخفيض في حسابات المنشأة.

٥- انتقال ملكية المنشأة إلى الورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من حكم هذه المادة بنقل العجز لأنهم مالكون جدد ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم.

وإذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع غيرها فتطرح على المصفين أو المتنازلين أو المندمجين فوراً الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف بالضريبة بعد بحيث يحسب أساس الربح الصافي المتحقق عن المدة الواقعة بين اليوم الأخير من مدة التكليف السابقة واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً. ويترتب على المكلفين أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ٣٠ يوماً بدءاً من تاريخ التصفية أو التنازل.

وفي ضوء هذا النص يتوجب التقيد بالآتي :

١- الأرباح التي يحققها المكلفون أثناء فترة التصفية تكون خاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية سواء نتجت هذه الأرباح عن بيع بعض الأصول أو عن أعمال أخرى مارسها المصفون أثناء فترة التصفية.

٢- المقصود بتاريخ التصفية أو التنازل هو التاريخ الذي تصبح فيه التصفية أو التنازل قطعياً بعد أن تنتهي عمليات تصفية كافة عناصر الأصول والالتزامات بقيود وحسابات المكلفين.

٣- لقد استقر الرأي لدى الاجتهادين الفقهي والقضائي على أن إدخال شريك جديد في الشركة أو خروج شريك سابق منها لا يؤدي إلى اعتبار الشركة منحلة وبالتالي لا تزول شخصيتها الاعتبارية بل تبقى مستمرة كالسابق.

كما حدد الفصل الثالث من القانون معدلات الضريبة وتحققها واستحقاقها

حدد القانون نسب الضريبة بحيث تبدأ من ١٠٪ وحتى ٣٥٪ للمبلغ الذي يتجاوز ٣ ملايين ليرة سورية علماً أن النسب تتضمن إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصّة البلدية والمساهمة النقدية في دعم التنمية المستدامة) عدا إضافة الإدارة المحلية.

أما بالنسبة للشركات المساهمة والتي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ فقد حدد معدل الضريبة بـ ٢٠٪ على أن يكون مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية، ويمكن تطبيق المعدل الضريبي المذكور على الشركات المساهمة القائمة في القطر المغلقة فيما إذا قامت الشركات المساهمة المذكورة بطرح ٥٠٪/ من أسهمها على الاكتتاب العام بعد نفاذ هذا

القانون بحيث يسري معدل الضريبة المذكورة على تلك الشركات بدءاً من أول السنة التالية للاكتتاب العام المذكور.

كما حدد القانون معدلاً ضريبياً مقطوعاً قدره ٢٥٪ يطرح على مجموع الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة الصناعية والشركات الصناعية ذات المسؤولية المحدودة عن جميع نشاطاتها الخاضعة للضريبة (بما فيها المساهمة في دعم التنمية المستدامة) عدا إضافة الإدارة المحلية، ويشترط لذلك :

١- أن تتجاوز قيمة الآلات المستخدمة في الشركات ذات المسؤولية المحدودة فيها للعمل الصناعي مبلغ خمسة ملايين ليرة سورية حسب التقدير المالي المعتمد في استيفاء ضريبة ريع العقارات، ويجوز رفع المبلغ المذكور بقرار من مجلس الوزراء

٢- أن يكون مركزها الرئيسي في الجمهورية العربية السورية.

كما يطبق هذا المعدل على الأرباح الصافية التي تحققها المصارف المحدثة وفق أحكام القانون رقم ٢٨/٢٠٠١ تاريخ ١٦/٤/٢٠٠١ عملاً بأحكام المادة ٢٥/ منه.

وتم تعديل هذه النسب بموجب المواد ٤٣ و ٥٠ من المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ بحيث تصبح كما يلي:

أصبحت النسب تتراوح بين ١٠٪ وحتى ٢٨٪ عن المبالغ التي تزيد عن ٣ مليون ليرة سورية كما تم تخفيض النسبة المفروضة على الشركات المساهمة و التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ بحيث أصبح المعدل ١٤٪ وخفض معدل الضريبة على الأرباح الصافية التي تحققها الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة التي مركزها الرئيسي أو فرعها في الجمهورية العربية السورية في القطاعين الخاص والمشارك عن جميع نشاطاتها والمشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار ليصبح ٢٢٪ وحدد نسبة ٢٨٪ على أرباح جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز.

وتم تخفيض المعدلات الضريبية المذكورة سابقاً (باستثناء ضريبة جهات القطاع العام الاقتصادي وأرباح الشركة السورية للنفط وأرباح الشركة السورية للغاز) وفق ما يلي:

أ - درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

ب - درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم ٢٥/ عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي

تستخدم /٧٥/ عاملاً فأكثر كما يصبح هذا التخفيض /٣/ درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم /١٥٠/ عاملاً فأكثر.

ج - درجة واحدة بالنسبة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.

د - لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن /٥٠٪/ من أسهمها.

هـ - يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح من وزير المالية :

١ - منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.

٢ - اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.

ونلاحظ أن المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦ قد عدل في القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ما يلي:
تخفيض المعدل الضريبي الأعلى من /٣٥٪/ إلى /٢٨٪/ وتم تخفيض معدل الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن /٥٠٪/ إلى /١٤٪/ بدلاً من /٢٠٪/ وتم تخفيض المعدل الضريبي من /٢٥٪/ إلى /٢٢٪/ للشركات المساهمة التي لا تطرح أسهمها والشركات المحدودة المسؤولية بغض النظر عن نشاطها وهذه الميزة شملت الشركات الصناعية والتجارية والخدمية بعد أن كانت محصورة بالصناعية.

المبحث الرابع: واقع مهنة المراجعة في سورية

التطور التاريخي لمهنة المراجعة في سورية

تعد مهنة المراجعة في سورية مهنة حديثة من حيث استخدامها في الحياة الاقتصادية نظراً للظروف السياسية التي كانت تعيشها الدولة. حيث لم تكن سورية خلال الاحتلال العثماني الذي دام أربعين عاماً وحدة سياسية مميزة في الشرق الأوسط، بحيث كانت العلاقات الإقطاعية مسيطرة على الحياة الاقتصادية ولم يكن هناك آثار لمهنة المراجعة خلال هذه الفترة في سورية لأن السياسة الاستعمارية كانت تمنع أية صيغة من صيغ التعليم أو التطوير في المناطق المستعمرة. وزاول بعض الموظفين العثمانيين نوعاً من المراجعة لتأكيد المجموع الكلي للضرائب المفروضة على الفلاحين في المستعمرات، وفي عام ١٨٥٠ صدر القانون التجاري العثماني متضمناً تشريعات المحاسبة وكان متأثراً لحد كبير بالقانون التجاري الفرنسي^{٢٥}. وفي مرحلة الانتداب الفرنسي كان المراجعون الفرنسيون يأتون إلى سورية لمراجعة البيانات المالية للشركات التي تملكها رؤوس أموال أجنبية بشكل كلي أو جزئي، وبعد الاستقلال لم تكن الحياة السياسية مستقرة، وتبع الاستقلال تطوراً اقتصادياً سريعاً وازداد عدد الشركات وتطورت بعض الصناعات المحلية، الشيء الذي أضعف العلاقات الإقطاعية لصالح السمات الرأسمالية، وأصدر القانون التجاري السوري عام ١٩٤٩ الذي تنبه فيه المشرع إلى أهمية دور المحاسبين القانونيين وألقى على عاتقهم مسؤوليات كبيرة حيث خصص لهم فصلاً كاملاً في القانون (الفصل التاسع) الذي حدد فيه طريقة اختيار المحاسبين القانونيين وواجباتهم المهنية والمسلكية ومسؤولياتهم.

وشدد قانون العقوبات الصادر بالمرسوم التشريعي رقم ١٤٨/ تاريخ ١٩٤٩/٦/٢٤ على تحميل المحاسب القانوني مسؤولية قانونية وفرض بمادته ٤٤٧/ عقوبة الأشغال الشاقة خمس سنوات على الأقل لكل من فوض إليه المصادقة على صحة سند أو إمضاء أو خاتم وصادق على وقائع كاذبة على أنها صحيحة أو وقائع غير معترف بها على أنها معترف بها أو بتحريفه واقعة أخرى بإغفاله أمراً أو إيراداً على وجه غير صحيح.

وتطورت المهنة بشكل ملحوظ في فترة الوحدة السورية المصرية نظراً لانتقال المعرفة المصرية (الإقليم الجنوبي) إلى سورية (الإقليم الشمالي) وذلك لأن مهنة المحاسبة كانت أكثر تطوراً في مصر، وطورت الوحدة الإطار الشرعي للمهنة في سورية، وأضافت بعض السمات الأنغلو-سكسونية للمحاسبة، كما نظم القرار رقم ١١٠٩/ عام ١٩٥٨ المهنة وقواعدها في سورية، وأسس جمعية المحاسبين القانونيين، والشروط الواجب توافرها في المتقدمين لنيل درجة

²⁵Abdulraouf, R. April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria, ESM/IAE University of Metz, France.

المحاسب القانوني وواجباته.^{٢٦} وعدل القرار /١٤٤/ الصادر عام ١٩٦١ بعض أحكام القرار /١١٠٩/ لعام ١٩٥٨.^{٢٧}

إلا أن التوجه الحديث للحكومة السورية نحو اقتصاد السوق الاجتماعي وضغوط العولمة فرض بعض التغييرات على المهنة، كتبني معايير المحاسبة الدولية، ومعايير المراجعة الدولية، وافتتاح فروع لشركات المراجعة الدولية الأربع الكبرى تحت وكالات سورية، وإصدار مجموعة من القوانين والقرارات لتطوير المهنة كما في القرار رقم /٣٩٤٣/ الذي تضمن نظام الإفصاح الواجب التقيد به في اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وبما يجب أن يتضمنه تقرير مراجع الحسابات، ضرورة تقيده بقواعد السلوك المهني الدولية كما أن الهيئة تقوم بإعداد جدول لمراجعي الحسابات المعتمدين من قبلها والمرخص لهم بممارسة أنشطة مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المصدرة للأوراق المالية والجهات الأخرى الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة وفقاً لنظام اعتماد مراجعي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /٣٩٤٣/ لعام ٢٠٠٦ الذي أكد على أمور في غاية الأهمية ولأول مرة في سورية، نذكر منها:^{٢٨}

- أن مراجع الحسابات المعتمد يمكن أن يكون شخصاً اعتبارياً "شركة سورية إضافة للشخص الطبيعي".

- تفرغ مراجع الحسابات ضماناً لاستقلاله.

- توفر مدة مزاولة لا تقل عن ٥ سنوات لأعمال تدقيق الحسابات، وأن يعمل لديه محاسب قانوني آخر إن كان شخصية طبيعية ولوحده.

هذه الاشتراطات جاءت خطوة متقدمة في أسلوب مزاولة المهنة، وضماناً لدقة البيانات والتقارير المالية كما فرض قانون الهيئة عقوبات على مراجعي الحسابات وعقوبات قانونية صارمة عند الإخلال وعدم بذل العناية المهنية الكافية.

الجهات النازمة للمهنة في سورية

نميز بين الجهات النازمة للمهنة قبل المرسوم التشريعي رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ وبعده

أولاً قبل المرسوم

١- مديرية التجارة الداخلية في وزارة الاقتصاد: حيث نصت المادة رقم /٣/ من المرسوم التشريعي رقم ٦٩ الصادر عام ٢٠٠٣ والمتضمن لمهام واختصاصات وزارة الاقتصاد

^{٢٦} قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة، رقم ١١٠٩، بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٨/٩/١٩٥٨
^{٢٧} قرار نائب رئيس الجمهورية المتحدة رقم ١٤٤، بتعديل بعض أحكام قرار رئيس الجمهورية رقم ١١٠٩ لسنة ١٩٥٨ بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٦/٤/١٩٦١.
^{٢٨} قرار ٣٩٤٣، مجلس الوزراء، عام ٢٠٠٦.

والتجارة على تنظيم مهنة المحاسبين القانونيين ومكاتب وشركات الدراسات الاستشارية والاقتصادية وشركات البرمجيات.^{٢٩}

٢- جمعية المحاسبين القانونيين في سورية

نصت المادة رقم ٢ على أن أغراض الجمعية ما يلي:^{٣٠}

- أ- السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات (المراجعة) في الجمهورية العربية السورية.
- ب- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها.
- ت- تحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرسائه على قواعد صحيحة وأصول سليمة.
- ث- تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية.
- ج- المساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية وتشجيعها، وخاصة ما يتعلق بمواضيع المحاسبة والمراجعة، ومتابعة تطوراتها من الناحيتين العلمية والفنية.
- ح- تنظيم محاضرات ثقافية وعلمية، وخاصة فيما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والمالية.
- خ- القيام بالرحلات الأثرية والترفيهية.

وبعد صدور المرسوم التشريعي رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٩ أصبح مجلس المحاسبة والتدقيق هو الجهة النازمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة للتنظيم المهني المتمثل بجمعية المحاسبين القانونيين وقد تم افتتاح مديرية المحاسبين القانونيين في وزارة المالية.

مجلس المحاسبة والتدقيق

يهدف المجلس إلى:^{٣١}

- ١ - الإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة للارتقاء بمستوى أدائها.
- ٢ - التأكيد على مستوى جودة عمل شركات المهنة ومراجعي الحسابات في سورية.
- ٣- الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعياً للثقة في أنشطة المحاسبة والمراجعة.

كما يختص المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:^{٣٢}

^{٢٩} مرسوم تشريعي رقم ٦٩/، عام ٢٠٠٣، مهام واختصاصات وزارة الاقتصاد والتجارة.

^{٣٠} وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، مديرية الخدمات الاجتماعية، الرقم خ ٨٠٠٣/٣، النظام الداخلي، المادة ٢/ عام ١٩٦١.

^{٣١} المادة رقم ٤ من المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

^{٣٢} المادة رقم ٥ من المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

١. اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
 ٢. متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.
 ٣. إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير المراجعة الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.
 ٤. إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام بإتباعها.
 ٥. دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يحقق المزيد من شفافية هذه القوائم.
 ٦. اعتماد الإطار العام لمقررات الامتحانات المنصوص عليها في هذا القانون.
 ٧. إجراء الدراسات واقتراح الحلول المناسبة لمعالجة الخلافات في المسائل المحاسبية مع الدوائر المالية.
 ٨. العمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والمراجعة وتفعيل توصياتها.
 ٩. الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات شركات الأموال بالتعاون مع التنظيم المهني.
 ١٠. تنسيق التعاون والاستفادة من برامج الدعم الفني التي تقدمها برامج الدعم الفني الدولية.
 ١١. الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.
 ١٢. تحديد البدلات الواجب تحصيلها لصالح التنظيم المهني بناءً على اقتراح مجلس الإدارة.
 ١٣. إصدار القرارات الخاصة بتفسير قواعد مزاولة المهنة وتعديلها.
 ١٤. إضافة خدمات أخرى تشملها مهنة التدقيق والمراجعة وفق المعايير الدولية.
 ١٥. إبداء الرأي في المسائل الضريبية والمحاسبية.
- وقد حدد المرسوم ٣٣ شروط منح شهادة المحاسب القانوني كما يلي:

تمنح شهادة محاسب قانوني للأشخاص الطبيعيين ممن تتوفر فيهم الشروط التالية : ٣٣

١- من حيث الشروط القانونية :

أ- أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من عشر سنوات أو من رعايا الدول العربية المجازين شرط المعاملة بالمثل، وأن لا يقل عمره عن خمس وعشرين سنة ميلادية وألا يزيد على ٥٠ سنة ميلادية.

ب- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة أو الشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.

ج- غير مسرح لسبب يمس النزاهة أو شرف الوظيفة بناءً على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.

د- أن يكون حائزاً إجازة جامعية من إحدى كليات الاقتصاد والتجارة أو ما يعادلها، اختصاص محاسبة أو اختصاصات أخرى شرط توفر عدد معين من المقررات في مادة المحاسبة يحددها المجلس من جامعات الجمهورية العربية السورية أو ما يعادلها وفق قرار التعادل الصادر عن لجنة تعادل الشهادات العلمية لدى وزارة التعليم العالي.

٢- من حيث اجتياز الامتحان:

أ- أن يجتاز بنجاح امتحاناً تجريه لجنة القبول وفقاً للشروط والقواعد التي يحددها المجلس.

ب- يجوز للمجلس أن يصدر قراراً بمعادلة شهادات المحاسبة من جمعيات أو معاهد معتمدة دولياً ويخضع المتقدم بطلب المعادلة لمواد الامتحانات المتعلقة بالقوانين السورية التي يحددها المجلس.

يوقع الوزير شهادة المحاسب القانوني وتحفظ كافة الأوراق والسجلات وما تراه لجنة القبول والامتحان من مستندات في وزارة المالية. ٣٤

ويؤدي الناجحون في امتحان شهادة المحاسب القانوني أمام محكمة البداية في مركز المحافظة اليمين الآتية: (أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي كمحاسب قانوني بشرف وأمانة وأن ألتزم دوماً جانب الحق وأن أتقيد بأحكام القانون والنظام وأن أحافظ على أسرار المهنة وأن أراعي آدابها وقواعدها والله على ما أقول شهيد). ثم يحرر محضر بأداء اليمين ويحفظ في ملف المحاسب القانوني بعد التوقيع عليه من رئيس لجنة القبول.

٣٣ المادة ٩ من المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

٣٤ المادة ١٥ من المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

وبعد الحصول على الشهادة يعتبر المحاسب القانوني عضواً مؤازراً في التنظيم المهني ولكن لا يحق له ممارسة المهنة إلا بعد إتمامه التدريب النصوص عليه في القانون ومدته سنتين وبعد إتمامه التدريب يعتبر المحاسب القانوني عضواً عاملاً في التنظيم المهني وذلك بعد حصوله على الرخصة.

وقد عرف القانون مهنة المحاسب القانوني بأنها: مهنة علمية فكرية مستقلة تمارس من قبل شخص طبيعي أو شركة مهنية مدنية أو شركة مهنية محدودة المسؤولية مرخصة أصولاً ومسجلة لدى وزارة الاقتصاد والتجارة.

شروط منح ترخيص مزاولة المهنة

يمنح ترخيص مزاولة المهنة للأشخاص الطبيعيين ممن تتوفر فيهم الشروط التالية :^{٣٥}

- ١- أن يكون حاصلاً على شهادة محاسب قانوني سوري.
- ٢- أن يكون عربياً سورياً أو من في حكمه منذ أكثر من خمسة عشر عاماً وأن لا يزيد عمره عن ٥٢ سنة.
- ٣- غير محكوم بإحدى الجرائم التي تمس الأمانة والشرف أو إحدى الجرائم الاقتصادية.
- ٤- غير مسرح بسبب النزاهة أو الشرف الوظيفي بناءً على حكم قضائي مكتسب الدرجة القطعية.
- ٥- أن يكون قد حصل على وثيقة التدريب من التنظيم المهني وفق أحكام هذا القانون.
- ٦- أن يحدد مكاناً وعنواناً واضحاً لمزاولة المهنة.
- ٧- أن يتقدم بطلب التسجيل لمزاولة المهنة إلى التنظيم المهني مرفقاً معه كافة الوثائق المطلوبة.
- ٨- أ - أن يؤدي طالب التسجيل أمام محكمة البداية في مركز المحافظة اليمين الآتية ((أقسم بالله العظيم بأن أمارس مهنتي بأمانة وشرف وإخلاص وأن لا أخفي الحقيقة))
ب - يحضر محضر بأداء اليمين ويحفظ في ملف مراجع الحسابات (طالب التسجيل) لدى التنظيم المهني.
- ٩- أن يسدد البدلات النقدية المحددة لدى التنظيم المهني.
- ١٠- يمنح التنظيم المهني رخصة المزاولة بعد موافقة المجلس.

^{٣٥} المادة ٢٨ من المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩

يحظر على أي شخص: ٣٦

- ١- مزاولة أعمال المراجعة من غير الحاصلين على الترخيص بمزاولة المهنة.
- ٢- العمل في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة لدى الجهات (الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة) المنصوص عليها في الفقرة (أ) من المادة (٧٦) من هذا القانون بعد مرور المدة المنصوص عليها في الفقرة (١) من المادة (٩٦) من هذا القانون والتعليمات الصادرة بمقتضاه إذا لم يكن مسجلاً في جدول المحاسبين.
- وبينما يمنع القانون الموظفين ممن حصلوا على شهادة المحاسب القانوني ممارسة المهنة فإنه قد استثنى أساتذة الجامعات من هذا المنع حيث يجوز لأساتذة الجامعات بالإضافة لعملهم في الجامعة ممارسة المهنة.

مديرية المحاسبين القانونيين ٣٧

تم إحداث مديرية المحاسبين القانونيين بموجب القرار رقم ٤٢٠/تاريخ ٢٠١٠/١/٢١ وقد حدد القرار مهام المديرية بالتالي:

١. الإشراف على مهنة المحاسبين بفرعيها المحاسبة والمراجعة وتدقيق الشروط القانونية المطلوبة للترخيص بالمهنة وتنظيم اجتماعات مجلس المحاسبة والتدقيق وحفظ محاضرها ومتابعة تنفيذ القرارات الصادرة عن المجلس.
٢. تحديد مواعيد تقديم طلبات الترخيص لمهنة محاسب قانوني والموافقة عليها وفق أحكام المادة ١٣/ من القانون وإعداد القرارات بأسماء أصحاب الطلبات المقبولة للتقدم لامتحان محاسب قانوني وأسماء الناجحين بالامتحان.
٣. تحديد مواد الامتحانات ومعدلات النجاح وإجراء الامتحانات للمتقدمين لمهنة محاسب قانوني.
٤. فتح سجل بأسماء المحاسبين القانونيين المرخص لهم تدون فيه المعلومات التالية :

أ. الاسم الثلاثي وأسم الأم للمحاسب ومواليده وجنسيته وعنوانه الدائم.

ب- الشهادات التي يحملها.

ج- رقم الرخصة وتاريخ منحها.

د- تاريخ حلفه اليمين.

٣٦ المادة ٢٩ من المرسوم ٣٣ لعام ٢٠٠٩
٣٧ القرار ٤٢٠/تاريخ ٢٠١٠/١/٢١ الصادر عن وزير المالية

- هـ - المخالفات التي ارتكبها أثناء عمله والإجراءات المتخذة بحقه.
- ٥- تشكيل لجان قبول ومؤازرة لجنة الإشراف على امتحان المحاسب القانوني.
- ٦- مؤازرة لجنة الامتحان التحريري.
- ٧- استلام طلبات التقدم لامتحان شهادة المحاسب القانوني.
- ٨- إعداد قرار بأصحاب الطلبات المقبولة الذين يحق لهم التقدم للامتحان.
- ٩ . إعداد قرارات بأسماء الناجحين في امتحان المحاسب القانوني.
- ١٠ . حفظ كافة الأوراق والسجلات وما تراه لجنة القبول والامتحان من مستندات.
- ١١ . منح الشهادات للناجحين في امتحان شهادة المحاسب القانوني.
- ١٢ . تصديق الوثائق الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين وفق أحكام القانون /٣٣/ تاريخ ٢٠٠٩/١٢/١.
- ١٣ . تنفيذ القرارات الصادرة عن مجلس المحاسبة والتدقيق.
- ١٤ . القيام بدور أمانة سر مجلس المحاسبة والتدقيق.
- ١٥ . القيام بجميع المهام التي تكلف بها من قبل الوزير.
- كما تتألف المديرية وبحسب المادة الثانية من القرار مما يلي:
- ١ . دائرة شؤون المحاسبين القانونيين.
- ٢ . دائرة الامتحانات.
- ٣ . مكتب الشؤون الإدارية.
- وسوف يقوم الباحث بعرض ما ورد في بعض القوانين السورية والتي لها علاقة بالمحاسبين القانونيين

المرسوم التشريعي رقم (٢٩) لعام ٢٠١١ ٢٨

جاء هذا المرسوم لتعديل القانون رقم (٣) لعام ٢٠٠٨ قانون الشركات

ذكر في المادة السادسة من القانون تعريف الشركات المدنية وفي المادة ٢٢ ذكرت أعمال وإدارة التصفية ومن ضمنها دور مراجع الحسابات في عملية التصفية وفي المادة ٢٧ دوره في الانتهاء من أعمال التصفية أما فيما يخص شركات التضامن فقد بينت المادة ٣٤ الفقرة التاسعة ضرورة تعيين مراجع حسابات للشركات التي يزيد رأسمالها على عشرة ملايين ليرة سورية وبحسب المادة ٧٩ فإنه يجب أن ينص النظام الأساسي للشركة على انتخاب مراجع للحسابات أو أكثر ينتخبهم الشركاء في الهيئة العامة من جدول المحاسبين القانونيين الصادر عن الوزارة المعنية ويخضع مراجعي الحسابات في سلطاتهم ومسؤوليتهم وواجباتهم إلى القواعد المقررة لمراجعي الحسابات للشركات المساهمة المغفلة وللقانون رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٩/.

وقد أفرد القانون مواد خاصة بمراجعي الحسابات من المادة رقم ١٨٥ وحتى المادة ١٩٣ تضمنت المواد تعيين مراجعي الحسابات وشروط التعيين ومهمة مراجعي الحسابات وواجبات مراجع الحسابات وأهمية تقرير مراجع الحسابات وحق مراجعي الحسابات في دعوة الهيئة العامة للانعقاد ومسؤولية مراجع الحسابات وواجب السرية على مراجع الحسابات والمحظورات على مراجعي الحسابات

وقد أورد المرسوم أنه يجب على الشركة تنظيم حساباتها ومراجعتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والمراجعة. كما حدد المرسوم العقوبات التي تفرض على المراجع وقد ورد في القانون في أكثر من مادة أنه عند تحويل شكل الشركة فإنه يتطلب ميزانية الشركة طالبة التحويل لكل من ثلاث السنوات الأخيرة مصدقة من محاسب قانوني وتقرير من جهة محاسبية سورية ذات خبرة أو من شركة محاسبة معتمدة من الوزارة يتضمن تقديراً لقيمة الشركة وبياناً بأصولها والتزاماتها

وفي المادة ٢٢٥ الخاصة برقابة الوزارة ورد ما يلي:

يحق للوزارة أن تكلف في كل وقت جهة محاسبية سورية أو شركة محاسبة معتمدة من الوزارة المعنية ذات خبرة تتدبها للقيام بمراجعة حسابات الشركة وقيودها ودفاترها وسائر أعمالها وتقديم تقرير بذلك إلى الوزارة، وتصدر الوزارة التعليمات المتعلقة بالجهة التي تتحمل نفقات مراجعة الحسابات

٢٨ المرسوم رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ المتضمن قانون الشركات.

قانون المصارف الخاصة رقم ٢٨ لعام (٢٠٠١) وتعديله بالقانون رقم ٣ لعام (٢٠٠٩)

المادة/٢٢/ مع مراعاة الأحكام الخاصة الواردة في قانون النقد الأساسي الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٨٧/ لعام ١٩٥٣ وتعديلاته والمبادئ الأساسية الدولية للرقابة المصرفية يكون لمصرف سورية المركزي

أولاً- أن يراقب المصارف المحدثه وفق أحكام هذا القانون في كل ما يوفر حسن تعاملها وسلامته وسير أعمالها ونشاطاتها والتقيده بأنظمتها الأساسية وأحكام هذا القانون.

ثانياً- أن يكلف في كل وقت مراجع حسابات المصرف أو من ينتدبه للقيام بمراجعة قيود المصرف وحساباته ودفائره وسجلاته ومراسلاته للتحقق من صحة مختلف عملياته ونشاطاته المصرفية.

ثالثاً- أن يقوم عند الضرورة باتخاذ جميع الإجراءات المناسبة لتصحيح أوضاع المصرف والمحافظة على حقوق المساهمين والمودعين والمتعاملين معه وأموالهم.^{٣٩}

ولم يذكر أي شي بخصوص مهنة المراجعة أو المراجعين في القانون رقم ٣ المعدل لقانون المصارف الخاصة والصادر عام ٢٠٠٩

المرسوم التشريعي رقم ٤٣ لعام ٢٠٠٥ الخاص بالتأمين

ورد من ضمن التعريفات الخاصة بهذا المرسوم ما يلي:

الهيئة: هيئة الإشراف على التأمين المحدثه بالمرسوم التشريعي رقم /٦٨/ تاريخ ٢٦/٩/٢٠٠٤.

مدقق: مدقق الحسابات المرخص له أصولاً للعمل في الجمهورية العربية السورية.

المادة(١٦): تلتزم الشركة بأن تزود الهيئة بما يلي:

أ- تقرير مفصل عن أعمالها مرفق بالحسابات الختامية وسائر البيانات المتصلة بأنواع التأمين التي تمارسها.

ب- تقرير مدقق الحسابات لديها وذلك خلال مدة لا تتجاوز تسعين يوماً من انتهاء السنة المالية.

ت-

ث-^{٤٠}

^{٣٩} قانون المصارف الخاصة رقم ٢٨ لعام ٢٠٠١
^{٤٠} المرسوم رقم ٤٣ تاريخ ٢٠٠٥/٥/٦

القانون رقم ٢٢/ لعام ٢٠٠٣ والخاص بهيئة الأوراق والأسواق المالية السورية وتعديله
بالمرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥.

ورد في المادة رقم ٦ أن شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدة تخضع لإشراف ورقابة الهيئة

وقد ذكر من ضمن مهام المجلس المحددة في المادة رقم ٧ ما يلي:

١٢- اعتماد المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة ومعايير تقويم الأداء التي يجب التقييد بها من قبل الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مراجعي الحسابات المؤهلين لمراجعة حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.

١٩- تعيين مراجع حسابات مرخص لمراجعة القوائم والحسابات المالية للهيئة.

وحددت المادة ١٧ المخالفات المرتكبة كما حددت المادة ١٨ العقوبات التي تطبق على المخالفات المرتكبة ويقوم الباحث بعرض المخالفات الخاصة بمراجع الحسابات والعقوبات الخاصة بها

-تصديق مراجع الحسابات أو المحاسب على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة المعتمدة والذي يقوم بهذه المخالفة يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن ٣ أشهر ولا تزيد عن ٣ سنوات مع غرامة مالية.^{٤١}

وقد عدلت العقوبة في المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥ بحيث أصبحت كما يلي :

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد تنص عليها القوانين والأنظمة النافذة يعاقب بالحبس لمدة لا تقل عن ثلاثة أشهر ولا تزيد عن ثلاثة سنوات وبغرامة مالية كتعويض لصالح الهيئة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ليرة ولا تزيد عن ثلاثة ملايين ليرة سورية.^{٤٢}

-اعتماد تحاليل مالية مغرية تتعارض مع المركز المالي للشركة والقنوات الحقيقية لمكتب الاستشارات المالية والاستثمارية. وتفرض بحق مرتكبي هذه المخالفة غرامة مالية.^{٤٣}

والتي حددت فيما بعد بموجب المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥ بأنه يفرض المجلس غرامة مالية لا تقل عن مئة ألف ولا تزيد عن مليون ليرة سورية لصالح الهيئة بصفة تعويض على مرتكبي عدة مخالفات من ضمنها هذه المخالفة.^{٤٤}

^{٤١} القانون رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٣

^{٤٢} المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥

^{٤٣} القانون رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٣

^{٤٤} المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥

المرسوم رقم ٥٥/ لعام ٢٠٠٦ والمتضمن قانون سوق الأوراق المالية^{٥٥}

ورد في المادة ٨ الفقرة ج من ضمن صلاحيات الهيئة العامة للسوق ما يلي:

- الاستماع إلى تقرير مراجع حسابات السوق عن ميزانيتها وحساباتها الختامية وأوضاعها المالية والموافقة عليها.
- تعيين مراجع حسابات وتحديد تعويضاته.

وقد ورد في المادة رقم ١٤ من نفس المرسوم أنه يجب على السوق أن يمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية الخاصة بها من خلال نظام محاسبي تعده إدارة السوق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

وللمحافظة على سرية التعاملات والمتعاملين في السوق جاءت المادة ٢٥ لتحظر على موظفي المركز والسوق ومراجعي الحسابات المستقلين والمستشارين والخبراء فيهما أي معلومات عن مالكي الأوراق المالية المسجلين في السجلات إلا في الحالات التي تحددها القواعد الصادرة عن السوق.

وفيما يخص صناديق الاستثمار فقد جاء في المادة ٤٥ الفقرة ج أنه على أمين الاستثمار إعلام الهيئة ومراجعي حسابات الصندوق عن أي مخالفة يرتكبها مدير استثمار الصندوق فور علمه بها

كما حددت المادة ٥١ ما يلي:

- أ- يديق حسابات صندوق الاستثمار مكاتب وشركات مراجعة حسابات معتمدة من الهيئة يتم تعيينها وتحديد بدل أتعابها وفقاً للتعليمات الصادرة عن الهيئة بهذا الخصوص.
- ب- لا يجوز لمكتب واحد أو شركة واحدة أن تراجع حسابات أكثر من صندوقين في وقت واحد، وذلك وفقاً للقواعد والضوابط التي تصدر عن الهيئة.

وجاء في المادة ٥٧ بأنه يتم تعيين مراجعي الحسابات للشركة العضو من قبل الهيئة العامة لهذه الشركة بناءً على اقتراح مجلس إدارة الشركة بعد مراعاة ما يلي:

- أ- أن يكون الاقتراح لمكاتب المراجعة بناء على توصية لجنة التدقيق، وذلك حصراً من اللائحة المعتمدة من قبل الهيئة.
- ب- يعين مراجع الحسابات لسنة مالية واحدة ولا يتم تعيين ذات المكتب لأكثر من أربع سنوات مالية متتالية، ولا يجوز إعادة التعيين بعد ذلك إلا بعد مضي سنتين مائيتين.

^{٥٥} المرسوم التشريعي رقم ٥٥ لعام ٢٠٠٦

ت- لا يحق لمراجع الحسابات الذي تعينه الهيئة العامة لمراجعة حسابات الشركة القيام بأعمال إضافية لا تدخل ضمن أعمال المراجعة والتي تؤثر على حياده أو استقلاليته.

ث- يجب على مراجعي الحسابات، كجزء من إجراءات المراجعة، أن يبلغوا المساهمين بأية أمور ذات أهمية مثل:

- مدى ملائمة وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في الشركة.
- تقديم تقرير يفيد مدى مقدرة الشركة على الاستمرار في مزولة أعمالها ويتم ذلك بشكل مستقل عمل أبداه مجلس الإدارة.
- مدى التزام الشركة بوضع الأنظمة واللوائح الداخلية بكافة أنواعها ومدى ملاءمتها لوضع الشركة ومدى الالتزام بتطبيقها.

ج- إبلاغ مجلس إدارة الشركة عن المخالفات المكتشفة، وفي حال كون المخالفة جسيمة يتعين تزويد الهيئة العامة بنسخة من التقرير المعد لذلك.

وجاء في المادة رقم ٦٢ بأنه من بين ما يجب أن تتضمنه نشرة الإصدار بياناً واضحاً عن المركز المالي للمصدر، وأي معلومات مالية ذات أهمية بما في ذلك الميزانية، وحساب الأرباح والخسائر، وبيانات التدفق النقدي المدققة من قبل مراجع حسابات معتمد من قبل الهيئة. وقد اعتمدت المادة ٦٥ في الفقرة ب معايير المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وبذلك تلتزم جميع الجهات الخاضعة لإشراف الهيئة لإعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً للمعايير المذكورة

المبحث الخامس: مهنة المراجعة في معايير المراجعة الدولية

إن معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ يلخص معايير المراجعة الدولية ويتعرض لكل ما يجب توافره في المراجع وفي عملية المراجعة لذا سيعرض الباحث جزء مما جاء في المعيار:^{٤٦}

١- يتناول هذا المعيار المسؤوليات الكلية للمراجع المستقل عند إجراء عملية مراجعة للبيانات المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. ويبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمراجع المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية مراجعة مصممة لتمكين المراجع المستقل من تحقيق هذه الأهداف. كما يوضح هذا المعيار نطاق وسلطة وهيكل معايير المراجعة الدولية ويتضمن متطلبات تحدد المسؤوليات العامة للمراجع المستقل المعمول بها في كافة عمليات المراجعة، بما في ذلك الالتزام الذي يقتضي الامتثال لمعايير المراجعة الدولية.

٣- إن الغرض من إجراء عملية المراجعة هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المراجع عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حالة معظم أطر العمل ذات الغرض العام، يكون رأي المراجع حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار العمل.

٤- إن البيانات المالية التي تخضع للمراجعة هي تلك البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالرقابة.

يتم إجراء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية على افتراض أن الإدارة وحيث يكون مناسباً المكلفين بالرقابة يقرون بتحمل مسؤوليات معينة أساسية لدى إجراء عملية المراجعة. ولا تعفي عملية مراجعة البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالرقابة من مسؤولياتهم.

٥- تقتضي معايير المراجعة الدولية، كأساس لرأي المراجع، أن يحصل المراجع على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو خطأ. وإن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المراجع على أدلة المراجعة كافية ومناسبة للحد من مخاطر المراجعة إلى مستوى متدنٍ مقبول.

٧- تقتضي معايير المراجعة الدولية من المراجع ممارسة الحكم المهني والالتزام بالتشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية المراجعة وأن يقوم بما يلي، من بين أمور أخرى: -

^{٤٦} معايير المراجعة الدولية : ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان الأردن طبعة عام ٢٠٠٩

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناتجة عن احتيال أم خطأ، بالاستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات استجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالاستناد إلى الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

الأهداف الكلية للمراجع

- ١١- لدى إجراء عملية مراجعة للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الكلية للمراجع فيما يلي: -
- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المراجع من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنهما حسبما تقتضي معايير المراجعة الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المراجع.

١٢- في جميع الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تأكيد معقول والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كافٍ في الظروف القائمة لأغراض الإبلاغ إلى مستخدمي البيانات المالية المستهدفين، تقتضي معايير المراجعة الدولية بأن يقوم المراجع بحجب رأي معين أو الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

المتطلبات

متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بمراجعة البيانات المالية

- ١٤- ينبغي أن يمثل المراجع لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات مراجعة البيانات المالية.

التشكك المهني

١٥- ينبغي أن يخطط ويجري المراجع عملية مراجعة ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

الحكم المهني

١٦- ينبغي أن يمارس المراجع الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية مراجعة للبيانات المالية.

أدلة المراجعة الكافية والمناسبة ومخاطرة المراجعة

١٧- في سبيل الحصول على تأكيد معقول، ينبغي أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة للحد من مخاطرة المراجعة إلى مستوى متدنٍ مقبول وبالتالي تمكين المراجع من التوصل إلى استنتاجات معقولة ليني عليها رأيه.

يرى الباحث أن ما تم التطرق إليه في معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ يمثل الخطوط العريضة لمعايير المراجعة الدولية ولكن دون التطرق للحالات الخاصة والتي لها معاييرها الخاصة.

المبحث السادس: التدخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات المراجعة^{٤٧}

أولاً: العلاقة بين الرقابة الداخلية وعملية الفحص الضريبي

على الفاحص (مراقب الدخل) -وسيستخدم الباحث كلمة الفاحص بدلاً من مراقب الدخل-

أن يأخذ في اعتباره الآلية التالية لفهم الرقابة الداخلية:

*تحديد أهداف الرقابة الداخلية عن طريق:

*تفهم أوجه نشاط المشروع

*متابعة وتفهم تدقيق العمليات المالية من قسم التدقيق الداخلي بالمتابعة والملاحظة

١- هل يتضمن نظام الرقابة الداخلية على أساليب سليمة

٢- هل يمكن الاعتماد على إجراءات المراقبة الداخلية

إذا كانت الإجابة بنعم

أعمل الاختبارات الأساسية وهي اختبارات الالتزام بالسياسات

اسأل: هل تشير اختبارات الالتزام بالإجراءات إلى وجود رقابة جيدة وفعالة

إذا كانت الإجابة نعم

أعمل اختباراتك الأساسية حسب خطتك التدقيقية معتمداً على التقارير الخاصة من الرقابة الداخلية، وقرر مدى إمكانية الاعتماد على التقارير الداخلية

إذا كانت الإجابة بلا

طبق خطتك للمراجعة حسب الأصول العلمية، وإذا كانت النتائج الأولية تشير إلى عدم إمكانية متابعة المراجعة نتيجة للأخطار الكبيرة من ضعف الرقابة الداخلية، اعتذر عن عملية المراجعة معللاً الأسباب إلى الجهات والمستويات الإدارية المسؤولة.

ثانياً: لماذا الاهتمام بالرقابة الداخلية من قبل المراجعين

١- لمقابلة وتنفيذ تعليمات المعيار الثاني من معايير المتعارف عليها GAAS

٢- لتحديد الرقابات المطلوبة في البيانات المالية المنشورة ومدى ملائمتها مع مزاعم الإدارة خلال الفترة المالية

٣- لتحديد الرقابات لمجموعات الحسابات وتصنيفاتها في القوائم المالية المنشورة

^{٤٧} حوسو، محمد محمود ذيب: التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة ماجستير جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين ٢٠٠٥ ص ٧٧

فكلما كانت مدخلات البيانات المالية صحيحة، فإن مخرجاتها ستكون صحيحة، وبالتالي فإن الرقابة الفعالة هي التي تضمن صحة وموثوقية معالجة البيانات سواء من الموظفين أو الإدارة.

٤- لتحقيق أهداف المراجعة وأهداف الإدارة لا بد من إتباع الإجراءات اللازمة لتقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلي.

ثالثاً: موقف الفاحص الضريبي من الرقابة الداخلية

إن هدف الفاحص الضريبي هو تحقيق الضريبة الصحيحة والحجم المناسب، ووفقاً للقانون السائد. وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق التنظيم المالي والمحاسبي في المشروع، وهو الواجب الأساسي لعملية الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع الفحص يجعل نظرة الفاحص الضريبي إلى الحسابات موضع شك مما يضطره إلى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة عن طريق:

- ١- التوسع في فحص مواقع الخطر المحتمل فيها التهرب الضريبي، مثل عدم إدراج فواتير المقاصة، عدم إصدار فواتير ضريبية أصلية، التلاعب في الكميات الخ.
- ٢- عدم وجود التنظيم والرقابة الداخلية يعطي الفرصة للفاحص الضريبي بتقدير الضريبة وفقاً لطرق اجتهادية مما يسبب الضرر للمكلف أحياناً أو للخزينة في أحيان أخرى.

تداخلات الفحص الضريبي بالمراجعة المالية في القطاع الخاص

إن الغرض من عملية الفحص الضريبي هو التأكد من صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة من الإدارة إلى الجهات الضريبية وفقاً للتشريعات السائدة. ومن المعروف أنه يتم الحكم على عدالة القوائم المالية من خلال التأكد من أن الإدارة قامت بالالتزام بتطبيق قواعد الGAAP في إعدادها القوائم المالية. وهنا يأتي دور الفاحص الضريبي بتطبيق قواعد الGAAS، ومعايير الضرائب أثناء عملية الفحص الضريبي للوصول إلى تحقيق أهدافه التدقيقية. وهذا ما أشار إليه^{٤٨} F.Jr Messier أنه على المراجع أو الخبير عند ممارسته لأوجه نشاط عملية المراجعة أن يتبع القواعد الواردة في الGAAS، وأشار أيضاً بشكل واضح أنه حيثما وردت أوجه نشاط المراجعة في عملية المراجعة للأغراض الخاصة، فإن المقصود فيها هي نفس أوجه النشاط الخاصة بعملية المراجعة. وبالتالي فإن على المراجع الضريبي أن يقوم بما يلي: ^{٤٩}

48 Messier, F.Jr P752-755

٤٩ حوسو، محمد محمود ذيب : مرجع سابق ص ٧٩

١- مراجعة البيانات المالية بعد الحصول على الأدلة والبراهين والقرائن التي تثبت صحة مزاعم الإدارة.

٢- عمل الاختبارات اللازمة وفقاً لمعايير أُل GAAS للحكم على مدى إعداد البيانات المالية وفقاً لقواعد أُل GAAP والقوانين الضريبية المتعلقة.

٣- تقديم بيانات مالية ذات نوعية متفقة مع التشريعات الضريبية المحلية.

متطلبات منهج المراجعة الضريبية^{٥٠}

يتطلب تحديد منهج المراجعة الضريبية النواحي التالية:

١- مجال المراجعة الضريبية

يشمل الأنشطة والأقسام والإدارات التي تساهم في تحقيق الإيراد عن طريق دراسة وتحليل دورة المبيعات، وكذلك دراسة وتحليل دورة تكلفة المبيعات والمصاريف المتعلقة بها. والتساؤلات التي يمكن أن تثار بخصوص هذا المجال هي ما يلي:

• هل المصاريف التي استخدمت في تحقيق الإيراد هي المصاريف التي نص عليها القانون الضريبي؟

• هل المصاريف هي مصاريف إيرادية أم مصاريف رأسمالية؟

• هل مصاريف الموارد البشرية هي مصاريف حقيقية، كما يلاحظ أهميتها في بند الرواتب بشركات المقاولات، وشركات المؤسسات المالية، باعتبار أن الرواتب والأجور تخضع لضريبة نوعية أخرى ويتم تنزيلها من الأرباح الخاضعة للضريبة.

٢- إجراءات أداء المراجعة الضريبية^{٥١}

(١) التخطيط لعملية المراجعة الضريبية Planning the Tax Audit

(٢) تجميع الأدلة والبراهين Gathering Evidence of Performance

(٣) تحليل وفحص الانحرافات Analysis and Investigation of Deviation

(٤) تحديد الإجراءات التصحيحية Determining Corrective Action

(٥) التقرير عن نتائج المراجعة Reporting the Results of an Audit Tax

^{٥٠} حوسو، محمد محمود ذيب : مرجع سابق ص ٨٠

^{٥١} حوسو، محمد محمود ذيب : مرجع سابق ص ٨٢

٣- أنواع المراجعة الضريبية Types of Tax Audits

الكشف الدوري : Credit Returns

وهي عبارة عن الإقرارات الدورية الشهرية التي يقدمها المشتغلون مبينا فيها الضريبة الواجبة الدفع. وقد أظهرت الدراسات أن الانضباط في تقديم مثل هذه الإقرارات الضريبية يشكل موقع الخطر الذي يجب على الفاحص الاهتمام به.

وهدف الفاحص في هذا النوع من المراجعة هو حماية الضريبة الواجبة الدفع عن طريق مراجعة مثل هذا النوع من الإقرارات، وغالباً ما تتم عملية التحقق هنا عن طريق برنامج الكمبيوتر.

المراجعة الأولية: First Audits

يتم هذا النوع من المراجعة بعد السنة الأولى من التسجيل في الدوائر الضريبية. والهدف منه هو التأكد من مدى الالتزام القانوني والطوعي للمشتغلين عن طريق تقديم إقرارات مستمرة ومنظمة وخالية من التلاعب. ويعطي هذا النوع من المراجعة انطباعاً أولياً عن سلوك المشتغل ومدى التزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الإدارات الضريبية، بالإضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء ومعالجتها في الكمبيوتر أولاً بأول.

مراجعة الالتزام Compliance audits

إن هذا النوع من المراجعة يقوم على دراسات إحصائية لبعض القطاعات الاقتصادية لدراسة مدى التزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نسب متعارف عليها محليا وعالميا.

المراجعة لأغراض معينة Finals/Others

هذا النوع من المراجعة مخصص لأغراض معينة والتي تحتاج إلى مراجعة فورية وتشمل هذه الحالات، حالة الإفلاس، حالات إغلاق الملفات، حالات المنازعات بين الشركاء، وأية أسباب أخرى تحتاج إلى مراجعة سريعة للتحقق من الإيرادات.

المراجعة الوقائية Deterrence Audits

هذا النوع من المراجعة مخصص للمشتغلين الذين لا تزيد حجم دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك، وذلك للتأكد من مدى التزامهم الطوعي. وقد يكون نطاق المراجعة هنا كلي أو جزئي، أي يمكن الاقتصار على تدقيق المدخلات أو المخرجات أو دورة المخزون، أو حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

٤ - خصائص المراجعة الضريبية

انتقاء حالات المراجعة يقوم على مبدأ احتمالية التهرب الضريبي.

١ - تكرارية الفحص الضريبي في الضريبة غير المباشرة (المراجعة) هو أكثر بكثير من المتعارف عليه في المراجعة المالية أو المخصص لأغراض الضريبة المباشرة. بمعنى أن مراجعة الضرائب المباشرة يبدأ بعد قيام المكلف بتقديم الإقرارات الدورية وهي حسب القانون الضريبي مدتها سنة مالية. أما في الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على الاستهلاك فمدتها أقل من سنة مالية، فهي في ضريبة الإنفاق الاستهلاكي شهرية، وبالتالي فإن تكرارية الفحص متكررة حسب الإقرارات الدورية أو حسب ظروف أخرى يراها الفاحص الضريبي لتقليل حجم الأخطار المتوقعة في إخفاء الإيرادات.

٢ - نطاق الفحص الضريبي يقوم على الفحوصات القصيرة الممتدة من يوم إلى يومين فقط.

٣ - المراجعة الضريبية الخاصة باكتشاف الغش والاحتيال الضريبي يحتاج إلى مهارات علمية وخبرات عملية كبيرة.

٥ - خطوات المراجعة الضريبية^{٥٢}

١ -	التحضير	Preparation
٢ -	التخطيط	Planning
٣ -	التحقيق	Verification
٤ -	التقويم	Evaluation
٥ -	التقرير	Reporting
٦ -	التسجيل	Record
٧ -	الإنشاء	Establish

التخطيط Panning

إن التخطيط الجيد لعملية المراجعة الضريبية أو حتى المالية هي أهم عناصر النجاح لأنها تساعد الفاحص الضريبي في تحديد أولوياته، وتحقيق أهدافه، وتأمين حسن استخدام موارده المتاحة وتقسيم عملية التخطيط للأغراض الضريبية إلى ثلاثة مراحل هي:

^{٥٢} حوسو، محمد محمود ذيب: مرجع سابق ص ٨٨

المرحلة الأولى: وتسمى ما قبل الزيارة Pre-visit

وهي ما يطلق عليها أحياناً المراجعة المكتبية، حيث يقوم الفاحص الضريبي بالاطلاع على ملف العميل للسنوات السابقة وملاحظات قسم الاستعلام الضريبي على هذا المكلف، بالإضافة إلى دراسة القوائم المالية المدققة من قبل المراجعين. ولكن الفحص المكتبي غير كافي ولا يفي بشمولية المراجعة لأنه يحتاج إلى معيشة في مواقع العمل لاستكمال فهم البيئة العملية لمراحل الإنتاج وإلى فهم التركيبة البنوية للنظام المحاسبي.

المرحلة الثانية: خلال الزيارة During the visit

وهذه المرحلة تأتي بعد الزيارة الأولى لمقر المكلف، لبناء فكرة عامة عن البيئة الخارجية والداخلية للمشروع موضوع المراجعة، والتعرف على المسؤولين، ودراسة النظام المحاسبي المتبع.

المرحلة الثالثة: بعد الزيارة Post visit

وهي مرحلة بناء الثقة في البيانات المالية التي تكون لدى الفاحص فكرة جيدة عنها خلال المراحل السابقة.

التحقق Verification

وهي تطبيق مبدأ التحقق من الأحداث المالية للمشروع من حيث:

- أن الأحداث المالية من طبيعة أعمال المشروع.
- أن الأحداث المالية معتمدة من مسؤول وموافق عليها من أقسام الرقابة الداخلية.
- أن الأحداث المالية تخص الفترة المالية موضوع المراجعة.

ولتحقيق الأهداف أعلاه لا بد للفاحص من قيام بعمل الاختبارات اللازمة والضرورية لتأكيد صحة إدعاءات المكلف والتي يمكن تصنيفها بما يلي:

- اختبارات الإذعان Compliance Testing
- الاختبارات الجوهرية Substantive Testing

التقييم Evaluation

وفي هذه المرحلة يقوم الفاحص بتقييم المعلومات التي حصل عليها من المراحل السابقة من خلال ما يسمى Walkthrough التي تمكن الفاحص من بناء الثقة في النظام المحاسبي عن طريق الاختبارات القصيرة التي يقررها الفاحص حسب ظروف حال الواقعة المدققة.

في هذه المرحلة ستكون قد جمعت معلومات قيمة ذات علاقة بالنظام المحاسبي الذي تقوم بمراجعته، و الحاجة تكمن الآن في تقييم النتائج و تحديد ماذا تخبرك حول نقاط القوة والضعف المتأصلة (الملازمة) في النظام.⁵³

التسجيل : Recording

وهي المرحلة التي يتأكد فيها الفاحص من صحة تسجيل المكلف بالدوائر الضريبية حسب شروط القانون الخاص بالتسجيل. وفي هذه المرحلة يتم تحقيق هدف الضريبة المتمثل في "الضريبة المناسبة في الوقت المناسب من الشخص المناسب".

الإنشاء Establishment

وهي المرحلة المتعلقة ببناء الثقة ليس فقط في إقرارات المكلف من خلال القوائم المالية المقدمة إلى الدوائر الضريبية، وإنما التأكد من انتمائه الطوعي من خلال دراسة انتمائه الضريبي عن طريق التأكد من تسديد التزاماته الضريبية، وتقديم الإقرارات في مواعيدها، ودفع السلف الضريبية في مواعيدها... وعدم اللجوء إلى الطرق التحايلية في التهرب من دفع الضرائب المستحقة أي " لتنفيذ مهمات (واجبات) ضمان و تأمين الضرائب بشكل فعال، ولتعظيم امتثال و تجاوب التجار"

وحتى يتحقق هذا الهدف للفاحص الضريبي لا بد من ملاحظة الآتي:

- ١- دراسة البناء الهيكلي التنظيمي للمنشأة
- ٢- دراسة كيف تمارس الإدارة أعمالها، ومن هم الأشخاص المؤثرين في القرارات المالية والإدارية، وما هي سمعتهم المالية، وهل لهم ماضي غير طبيعي في إدارة الأموال.
- ٣- من المسؤول عن إعداد الإقرارات الضريبية، وكيف يتم إعدادها ومراجعتها بل وتصديقها من المسؤولين في إدارة الوحدة الاقتصادية، لأنه حسب القانون الضريبي لا يمكن اتهام المحاسب القانوني بأعمال الغش قبل التأكد من المشاركة الفعلية في التضييل مع الإدارة باعتبارها المسؤولة أولاً وأخيراً عن إعداد البيانات المالية.

⁵³ Ernst & Young، Enhanced Accountancy & Audit training. 1999.P.5

٦- أهداف المراجعة الضريبية^{٥٤}

- ١- تحقيق الفعالية: أي قدرة تحقيق الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية لأهدافها المخططة لها ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة من إدارة المراجعة المركزية.
- ٢- تحقيق الكفاءة: أي قدرة الإدارة المركزية في استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء (دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق الإقرارات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية.
- ٣- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين.
- ٤- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين والمشتغلين.

خلاصة الفصل الأول:

يخلص الفصل الأول إلى وجود فرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي واختلاف ما بين نظام الضرائب النوعية و نظام الضريبة العامة على الدخل وأن المشرع السوري إختار نظام الضرائب النوعية في مزوجة مع نظام الضريبة العامة على الدخل من أجل العدالة الضريبة ولكن ومع التغيرات التي أقرت على قوانين الضرائب فقدت هذه العدالة معناها وأصبحت القوانين الضريبية السورية غير عادلة ولهذا فإنه من اجل الإصلاح الضريبي لا بد من الانتقال إلى نظام الضريبة العامة على الدخل، كما أوضح هذا الفصل كيفية حساب الضريبة وفقاً للقانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل وتعديلاته.

كما أوضح الفصل الأول واقع مهنة المراجعة في سورية والجهات النازمة لها قبل وبعد صدور المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ الناظم للمهنة وشروط الترشح لنيل شهادة المحاسب القانوني وشروط مزاولة المهنة كما أوضح جوانب من القوانين التي تتعرض ببعض فقراتها إلى مهنة المراجعة في سورية، وتطرق الفصل الأول أيضاً إلى بعض ما جاء في معايير المراجعة الدولية.

وفي النهاية مقارنة ما بين عمل مراقب الدخل و مراجع الحسابات المستقل وتمثيل عمل مراقب الدخل بعملية مراجعة الحسابات وتطبيقها على أعمال المراجعة الضريبية.

^{٥٤} حوسو، محمد محمود ذيب : مرجع سابق ص ٩٢

الفصل الثاني: الضرائب المؤجلة في المعايير

مقدمة: من ضمن المعايير التي أخذت نقاشاً كبيراً المعايير المتعلقة بالضرائب نتيجة لحساسية الضرائب، وذلك واضح من خلال التطور الخاص بالمعايير النازمة للمحاسبة عن ضريبة الدخل، كتطور معايير المحاسبة الأمريكية ابتداءً من نشرة البحث المحاسبي رقم ٨ الصادر في عام ١٩٤٢ وصولاً إلى المعيار رقم ١٠٩ الصادر عام ١٩٩٢، وكذلك تعديل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، وظهور معايير عربية خاصة بالضرائب كالمعيار المصري رقم ٢٤.

يتناول الفصل الثاني تلك المعايير والفرق بينها ولكن بداية لا بد من التعريف بالفروق الدائمة والمؤقتة والآثار الناجمة عن الفروق المؤقتة من نشوء أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة وفي نهاية الفصل بيان الفروق الدائمة والمؤقتة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ظل القانون رقم ٢٤ الخاص بـضرائب الدخل وتعديلاته.

المبحث الأول: الفروق الدائمة والمؤقتة

من المعروف أن المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى ترجمة الوقائع إلى أرقام دون أن تسهم هذه الوقائع في الربح، فالمحاسبة علم يهدف لاكتشاف هذه الوقائع وتسجيلها وعرضها في إطار يعكس صورة صادقة لما حدث، لعرضها على المستفيدين منها لاتخاذ قراراتهم بناء على هذه المعلومات ومن الخطأ القول إن المحاسبة تهدف إلى تحديد النتيجة في المشاريع فقط.

فالمحاسبة تهدف إلى تقديم نشاطات المشروع كافة بطريقة منظمة. فهي وسيلة أساسية في إدارة أي مشروع، فهي تحدد الربح الخاضع للضريبة وبفضل المحاسبة يمكن تحديد عائدات الاستثمارات في المشروع وتقويم الربح.....الخ.^{٥٥}

وإن الاختلاف ما بين الربح الضريبي والربح المحاسبي سيؤدي إلى ظهور فروق مؤقتة والتي بدورها ستؤدي إلى نشوء الضرائب المؤجلة.

وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) وقوانين الضرائب المطبقة فإن قيمة الربح الخاضع للضريبة في فترة مالية معينة تختلف عن الربح المحاسبي أو الربح الضريبي لنفس الفترة والمحدد وفقاً لقانون الضرائب في الدولة وهذه الاختلافات قد تكون مؤقتة أو دائمة وتنشأ عن الاختلافات المؤقتة آثار ضريبية مؤجلة سواء كانت أصول أو التزامات مؤجلة.^{٥٦}

^{٥٥} الخطيب خالد ، المهاني محمد خالد :المحاسبة الضريبية منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ص ٣١
^{٥٦} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٢٠

وبما أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ومتطلبات ضريبة الدخل مختلفة، فإن الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة سيختلفان عادة ويحدث الفرق بين الدخل الصافي والدخل الخاضع للضريبة بسبب فروق ضريبة الدخل الدائمة والمؤقتة، تنشأ الفروق الدائمة من العمليات التي تسجل إما في قائمة الدخل أو بيان ضريبة الدخل ولكن ليس الاثنين معاً. سميت بالفروق الدائمة في الرأي ١١ لهيئة المبادئ المحاسبية (APB) ولن يناقشوا أكثر من ذلك لأنهم لا يدخلون في توزيع ضريبة الدخل عبر الفترات^{٥٧}.

أما عن أسباب عدم التساوي بين الربح الضريبي والربح المحاسبي فيمكن ذكر سببين:

أولاً: الفوارق الدائمة :

وهي الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنتج من اختلاف معالجة بعض العمليات بين قوانين ضرائب الدخل والمعالجة المحاسبية ولا تنعكس الفروق الدائمة على الفترات اللاحقة^{٥٨}.

تظهر هذه الفوارق عندما يقبل إدراج بعض البنود عند احتساب الربح المحاسبي واعتبار هذا الإدراج صحيحاً، ولكن لا يقبل إدراج هذه البنود عند احتساب الربح الضريبي أو العكس، كالتبرعات التي يقبل تنزيلها عند احتساب الربح المحاسبي ولكن يرفض تنزيل جزء منها عند زيادة مبلغها عن نسبة ٣٪ في احتساب الربح الضريبي في سوريا.

ثانياً: الفوارق المؤقتة:

بما أن الفترة التي تدخل فيها بعض بنود الإيراد والمصروف في الربح الخاضع للضريبة تختلف عن الفترة التي تدخل فيها هذه البنود في الربح المحاسبي، فقد تظهر فوارق زمنية بين الربحين نتيجة هذا التحميل الزمني، والجدير بالذكر أن البنود المحملة على الربح المحاسبي والربح الضريبي في النهاية ستكون متساوية ولكن فترات دخول هذه البنود في الاحتساب ستختلف، كالاختلاف في احتساب معدلات استهلاك الأصول محاسبياً و ضريبياً.

مثلاً استخدام شركة أي طريقة غير طريقة القسط الثابت لاحتساب قسط الاهتلاك ينشئ فروق مؤقتة في سورية كون طريقة القسط الثابت هي المعترف بها لدى الدوائر المالية.

وبين المعيار / ٩٦ / FASB الفقرة / ٩ / إن هناك مصدرين للفروق المؤقتة. حيث تحدث الفروق المؤقتة نتيجة الاختلاف بين المعايير المحاسبية وقوانين ضريبة الدخل في الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمكاسب والمصاريف والخسائر.

^{٥٧} القاضي حسين وآخرون : الجرد والميزانيات منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢-٢٠٠٣ ص ٤٠٨
^{٥٨} حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الجزء الخامس طبعة ٢٠٠٢ ص ٥٣-٥٦

فالفروق المؤقتة المستعملة في توزيع ضريبة الدخل مبنية على المبالغ الإجمالية نفسها ولكن توقيت الاعتراف يختلف فقد تنشأ جميع الفروق المؤقتة في سنة أو أكثر وتتعاكس أيضا في سنة أخرى أو أكثر.

وعلى أي حال نستطيع تصنيف الفروق المؤقتة إلى أربعة أصناف رئيسية بحيث ينتج عن الصنفين الأول والثاني التزامات ضريبية مؤجلة (دائنة) بينما ينتج عن الصنفين الثالث والرابع أصول ضريبية مؤجلة (مدينة) والأصناف هي كالتالي :

الالتزامات الضريبية المؤجلة (دائنة) :

١- تضمن الإيرادات والمكاسب في بيان الضريبة بعد أن يضمن في الدخل المحاسبي قبل الضريبة : هذه الحالة تجعل مصروف ضريبة الدخل عن الفترة الناشئة أكبر من ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن تلك الفترة. والفرق بين الضريبتين يسجل على أنه التزام ضريبي مؤجل (دائن) في الفترة الناشئة لأنه يوجد مبلغ ضريبي سيدفع في المستقبل.

وكمثال على هذا الصنف : يُعترف بالربح الهامشي المجمل على مبيعات التقسيط لأغراض المحاسبة قبل أن تتضمن في الدخل الخاضع للضريبة في بيان ضريبة الدخل.

٢- تتضمن المصروفات والخسائر في بيان الضريبة قبل أن يضمنوا في الدخل المحاسبي قبل الضريبة : تجعل هذه الحالة مصروف ضريبة الدخل عن الفترة الناشئة أكبر من ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن تلك الفترة. لذلك يسجل التزام ضريبي مؤجل (دائن) في الفترة (الفترات) الناشئة.

وكمثال على هذا الصنف : استعمال استهلاك القسط الثابت لإغراض المحاسبة ومعدل الاستهلاك المعجل (المتناقص) لإغراض ضريبة الدخل.

الأصول الضريبية المؤجلة (مدينة) :

٣- تتضمن الإيرادات والمكاسب في بيان الضريبة قبل أن يضمنوا في الدخل المحاسبي قبل الضريبة : تجعل هذه الحالة مصروف ضريبة الدخل في الفترة الناشئة أقل من ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن تلك الفترة. ولهذا يسجل أصل ضريبي مؤجل (مدين) في الفترة الناشئة لان ضريبة الدخل قد دفعت سابقا.

وكمثال على هذا الصنف : إيراد الإيجار المحصل مقدما عندما يدخل في الدخل الضريبي قبل أن يدخل في الدخل المحاسبي قبل الضريبة.

٤- تضمن المصروفات والخسائر في بيان الضريبة بعد أن يضمنوا في الدخل المحاسبي قبل الضريبة : هذه الحالة تجعل مصروف ضريبة الدخل عن الفترة الناشئة ليكون أقل من ضريبة الدخل مستحقة الدفع عن تلك الفترة لهذا يسجل أصل ضريبي مؤجل (مدين). من الأمثلة على هذا الصنف : الخسارة المقدرة عن التصرف لجزء من الأعمال المعترف بها لإغراض المحاسبة ولكنها تسجل لاحقاً في بيان ضريبة الدخل على أساس الخسارة الفعلية.

وقد عرف المعيار الدولي رقم (١٢) الفروق المؤقتة: بأنها الفروق بين القيمة المدرجة للأصول أو الالتزامات في الميزانية العمومية وأساسها الضريبي. ويمكن للفروق المؤقتة أن تكون إما:

- (أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة 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 الالتزامات، و
- (ب) فروق مؤقتة قابلة للاستقطاع وهي الفروق المؤقتة التي ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع عند تحديد الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية وذلك عند القيام باسترداد أو تسديد القيمة المدرجة للأصول أو الالتزامات^٩.

وتتجلى العلاقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بالمعادلة التالية :

الربح الضريبي = الربح المحاسبي في قائمة الدخل + الإيرادات التي لم تدخل في حساب الربح المحاسبي والمقبولة ضريبياً + المصروفات التي خفضت من الربح المحاسبي وغير المقبولة ضريبياً - الإيرادات الداخلة في حساب الربح المحاسبي وغير المقبولة ضريبياً - المصروفات التي لن تخصم من الربح المحاسبي والمقبولة ضريبياً.

أما عن مصادر نشوء الفروق المؤقتة فيمكن أن نعزي نشوئها إلى المصدرين التاليين والتي أوردتها المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

المصدر الأول: هو الاختلاف بين الأساس الضريبي لبعض الأصول والالتزامات وبين القيمة المسجلة لهذه الأصول وتسوية هذه المصروفات في السنوات المقبلة سوف ينتج عنها قيمة خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة في تلك السنوات وذلك باعتبار أن هذه الأصول والالتزامات قد تسترد أو تسوى في النهاية بنفس قيمتها الدفترية المسجلة أو بقيمة مختلفة وأن عملية الاسترداد أو التسوية سوف ينتج عنها تدرج في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر (إيرادات، مكاسب، مصروفات، خسائر).

^٩ معايير المحاسبة الدولية، منشورات مجمع المحاسبين القانونيين عام ١٩٩٩ عمان الأردن، ص ٢٠٩-٢١٠

المصدر الثاني: هو اختلاف الفترات المالية التي يتم فيها إدراج بعض المصروفات والإيرادات في القوائم المالية المحاسبية عن الفترات التي يتم فيها إدراج نفس هذه البنود للأغراض الضريبية نتيجة للاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي فعلى سبيل المثال يتم إدراج الإيرادات الناتجة من بيع البضاعة بالتقسيط عندما يتم البيع فعلاً وتسلم البضاعة للعميل أما لأغراض ضريبية فيتم إدراج هذه الإيرادات ضمن الدخل الخاضع للضريبة عند تحصيل قيمة المبيعات ومن ثم إذا اختلفت الفترة التي يتم فيها البيع عن الفترة التي يتم فيها التحصيل فإن إيرادات البيع بالتقسيط تكون قد أدرجت في الدخل المحاسبي قبل إدراجها في الدخل الضريبي وأيضاً في الحالات التي تختلف فيها معدلات الإهلاك المستخدمة في حساب إهلاك الأصول الثابتة للأغراض الضريبية عن تلك المستخدمة للأغراض المحاسبية.

وللتأكيد فان الفروق المؤقتة :

أ- تتعلق فقط بالبنود التي سيعترف بها في كل من قائمة الدخل وبيان الضريبة ولكن في فترات مختلفة.

ب- تسبب دائماً تسجيل التزام ضريبي مؤجل (دائن) أو أصل ضريبي مؤجل (مدين).

ت- تعكس دائماً في فترة أو أكثر من فترات التقارير المستقبلية.

وفي ما يلي رسم توضيحي يبين الفروق المؤقتة والحسابات المطلوبة وكيفية معالجتها محاسبياً^{٦٠}.

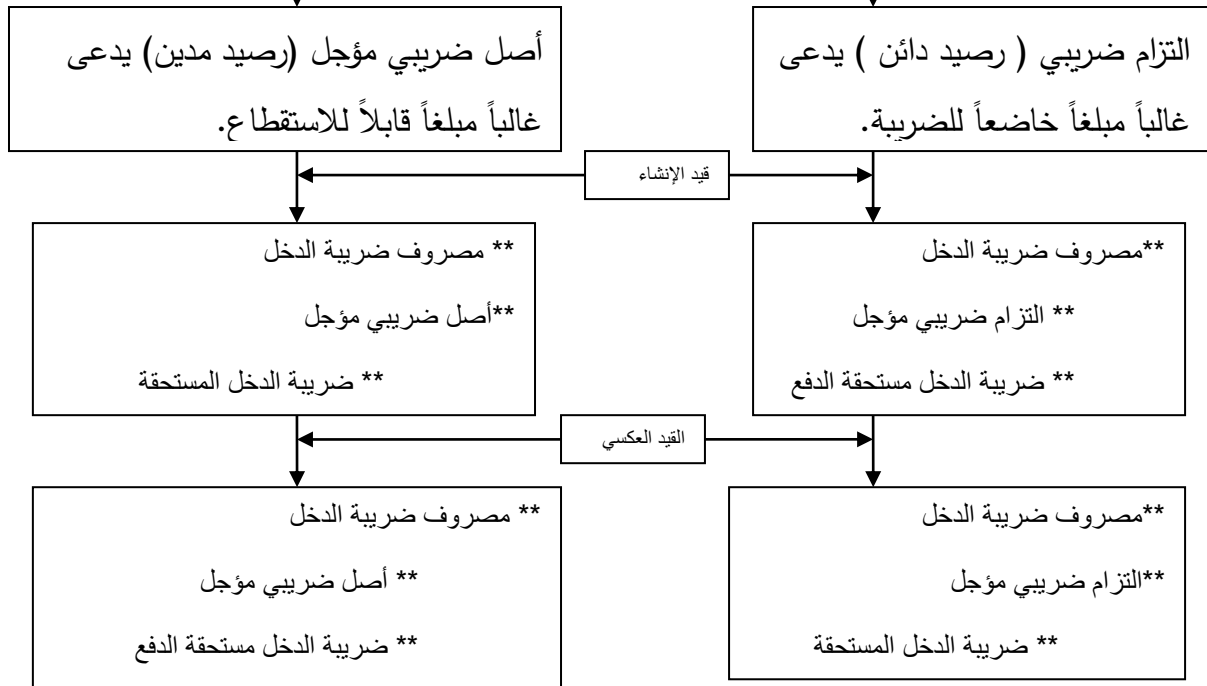
^{٦٠} القاضي حسين، وآخرون. مرجع سابق ص ٤٢٤

الفروق المؤقتة

- ١- الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي مختلفان
- ٢- الأساس الضريبي والأساس المحاسبي قبل الضريبة للأصل والالتزام مختلفان

الحسابات المطلوبة

- ١- ضريبة الدخل مستحقة الدفع.
- ٢- الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل.
- ٣- مصروف ضريبة الدخل (٢+١).



الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة : ^{٦١}

في البداية لا بد من التمييز ما بين الفروق المؤقتة والالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل. فكما رأينا سابقاً فإن الفروق المؤقتة هي مبالغ قبل الضريبة تبعاً لـ:

١- الفرق بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي قبل الضريبة في الفترة المحاسبية.

٢- الفرق في أساس التوقيت عندما تدخل آثار الضريبة لأصل أو التزام في الدخل مقابل الدخل الخاضع للضريبة.

بينما نجد أن الالتزام الضريبي المؤجل (مبلغ دائن وخاضع للضريبة مستقبلاً) أو الأصل الضريبي المؤجل (مبلغ مدين وقابل للاسترداد مستقبلاً) هو نتيجة ضرب الفرق المؤقت بمعدل (أو معدلات) ضريبة الدخل الجارية.

تسبب الفروق المؤقتة بشكل طبيعي مبالغ خاضعة للضريبة مستقبلاً أو مبالغ قابلة للاسترداد مستقبلاً بما أن الأصل ذو العلاقة سيسترد أو عندما تتم تسوية الالتزام ذي العلاقة.

تتعلق المبالغ الخاضعة للضريبة المستقبلية بالالتزام الضريبي المؤجل (دائن) لأن الالتزام سيدفع أو يعوض في المستقبل. بينما تتعلق المبالغ القابلة للاستقطاع المستقبلية بالأصل الضريبي المؤجل (مدين) لأن الأصل إما أن :

أ- يقبل الحسم في المستقبل من الالتزام الضريبي المؤجل. أو

ب- يقبل الاسترداد في المستقبل (الضريبة دفعت سابقاً).

ويجب أن يحدد الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل في كل فترة محاسبية. ويجب أن يشمل هذا التحديد الآثار الضريبية لجميع الفروق المؤقتة أي مبلغ الضرائب المستحقة الدفع أو المستردة في المستقبل وأي التزامات أو أصول ضريبية إضافية عن السنة المحاسبية الجارية. ويُعترف بصافي التغيير خلال السنة المحاسبية في حسابات الأصل والالتزام الضريبي المؤجل كالتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل.

و يرى الباحث أن وضع الفروق المؤقتة في حسابين مستقلين يشمل الأول الأصول الضريبية المؤجلة ويشمل الثاني الالتزامات المؤجلة يكون أفضل لفهم واقع المنشأة وطبيعة الضرائب المؤجلة التي تحتويها قائمة مركزها المالي.

^{٦١} القاضي. حسين وآخرون. الجرد والميزانيات مرجع سابق ص ٤٢٤-٤٢٨

وسوف ينتج من الأصناف الأربعة للفروق المؤقتة أربعة آثار فينتج من الصنف الأول والثاني التزام ضريبي مؤجل (دائن) بينما ينتج من الصنف الثالث والرابع أصل ضريبي مؤجل (مدين) كما يلي :

المبالغ الخاضعة للضريبة :

١-الإيرادات والمكاسب المتضمنة في البيان الضريبي بعد أن يُعترف بهم للأغراض المحاسبية. وهذا يعني أن الضريبة ستدفع في المستقبل ولهذا الضرائب المستقبلية ستكون أعلى. وكمثال على هذه الحالة عندما يعترف بالمكسب على مبيعات التقسيط حين تحصيل الذمم في ما يخص الضريبة بينما يعترف بها لأغراض محاسبية حين تم البيع.

٢-المصروفات والخسائر المتضمنة في البيان الضريبي قبل أن يُعترف بها لأغراض محاسبية. مما يعني أن المصروفات لن تكون قابلة للحسم ضريبياً في المستقبل ولهذا ستكون الضرائب المستقبلية أعلى. وكمثال على هذه الحالة عندما يستعمل الاستهلاك المتسارع لأغراض ضريبية بينما يستعمل استهلاك القسط الثابت لأغراض محاسبية.

المبالغ القابلة للاستقطاع :

٣- الإيرادات والمكاسب المتضمنة في البيان الضريبي قبل أن يُعترف بها لأغراض محاسبية. وهذا يعني أن الضريبة دفعت سابقاً ولهذا فإن الضرائب المستقبلية ستكون أدنى. وكمثال على هذه الحالة إيراد الإيجار المحصل مقدماً والذي يُعترف به لأغراض ضريبية عندما يحصل بينما يُعترف به لأغراض محاسبية لاحقاً على أساس الاستحقاق.

٤-المصروفات والخسائر المتضمنة في البيان الضريبي بعد أن يُعترف بها لأغراض محاسبية. مما يعني أن المصروفات ستكون قابلة للاستقطاع الضريبي مستقبلاً مما يعني أن الضرائب في المستقبل ستكون أدنى. وكمثال على هذه الحالة يُعترف بتكلفة ضمان المنتج لأغراض ضريبية عند تحقق شروط الضمان بينما لأغراض محاسبية يُعترف بها مبكراً على أساس الاستحقاق.

ونستطيع الحصول على الدخل المحاسبي قبل الضريبة من الدخل الخاضع للضريبة من خلال المعادلة التالية :

الدخل الخاضع للضريبة + المبالغ الخاضعة للضريبة (التزامات ضريبية مؤجلة) - المبالغ القابلة للاستقطاع (أصول ضريبية مؤجلة) = الدخل المحاسبي قبل الضريبة.

كما نستطيع الحصول على الدخل الخاضع للضريبة من الدخل المحاسبي قبل الضريبة من المعادلة التالية:

الدخل المحاسبي قبل الضريبة - المبالغ الخاضعة للضريبة + المبالغ القابلة للاستقطاع =
الدخل الخاضع للضريبة.

ولكن بناءً على ما سبق فقد تواجهنا مشكلتان عمليتان هما :

١- يأتي الدخل الخاضع للضريبة من بيان ضريبة الدخل والذي يعد بشكل نموذجي بعد نهاية الفترة المحاسبية ببعض الوقت.

٢- يدخل الدخل المحاسبي قبل الضريبة في قائمة الدخل لكنه لا يسجل كمبالغ منفصلة.
ومع أن الدخل المحاسبي قبل الضريبة يظهر كعنوان منفصل أو كرقم في قائمة الدخل فإنه ليس من المستغرب الاعتماد عليه للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة.
ولدينا كمعالجة بديلة مدخل آخر يعتمد على :

أ- مبالغ ضريبة الدخل المؤجلة. ب- قيد اليومية اللازم لضرائب الدخل عند نهاية كل سنة.

ويعتمد هذا المدخل على الخطوات التالية عند نهاية كل سنة :

١- جمع البيانات المحاسبية الأساسية وبيانات ضريبة الدخل عن السنة والتركيز على تحديد الفروق المؤقتة.

٢- تطوير تسوية بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة لحساب ضرائب الدخل المستحقة الدفع عن السنة.

٣- تطوير جدول الفروق المؤقتة (بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة).

٤- تحويل الفروق المؤقتة إلى مبالغ ضريبية ورصيد ح/الضريبة المؤجلة في نهاية كل فترة.

٥- إعداد القيد في نهاية الفترة المحاسبية لتسجيل ضرائب الدخل.

ولكن عند الغوص في محاسبة ضرائب الدخل فستواجهنا مشاكل عديدة في توزيع ضريبة الدخل عبر الفترات ومن المشاكل الشائعة ما يلي :

أ- التغييرات في الفروق المؤقتة والتي هي شائعة في كل سنة.

ب-تطبيق إجراءات التسوية للخلف والتدوير للأمام.

ج-التغيرات في معدلات ضريبة الدخل المطبقة.

ومن أجل توزيع ضريبة الدخل على الفترات لا بد من تصميم ورقة عمل لتقديم البيانات المطلوبة خطوة خطوة لإعداد قيد اليومية في نهاية السنة لتسجيل ضرائب الدخل عن الفترة. تقدم كل خطوة البيانات المطلوبة للخطوة التالية^{٦٢}.

الخطوة ١: تقدم البيانات الأساسية عن فروق ضريبة الدخل المؤقتة.

الخطوة ٢: وهي مهمة لأنها تسوي الدخل المحاسبي قبل الضريبة مع الدخل الخاضع للضريبة وتحلل الفروق المؤقتة. فنلاحظ أن الفروق المؤقتة خلال ذلك تعرف بأنها ناشئة (o) ومعاكسة (r) للملاءمة الإيضاحية.

تتسبب هذه الخطوة من الخطوة ١ وتقدم تأكيداً بأن الفروق المؤقتة محددة بشكل ملائم، كذلك تتضمن حساب ضريبة الدخل مستحقة الدفع عند نهاية كل سنة كما تظهر في بيان ضريبة الدخل.

الخطوة ٣: تكمل البيانات في الخطوة ٢ وهي جدول مهم لأنها تبين كيفية حساب الفروق المؤقتة. في الحقيقة كيف حسبت مبالغ الفروق المؤقتة في الخطوة ٢.

الخطوة ٤: تقدم تحويلاً للفروق المؤقتة المبينة في الخطوة ٣ إلى مبالغ ضريبة الدخل لتطبيق معدل (أو معدلات) ضريبة الدخل المطبقة حالياً. كذلك تزويدنا برصيد نهاية السنة لحساب الالتزام الضريبي المؤجل والذي سيعرض في قائمة المركز المالي.

الخطوة ٥: وهي الهدف من كل الخطوات السابقة، تقدم الخطوة ٢ مبلغ ضريبة الدخل مستحقة الدفع وتعطي الخطوة ٤ مبلغ ضريبة الدخل المؤجلة، وفي النهاية يحسب مصروف ضريبة الدخل كمبلغ ترصيدي أو متبقى لإعادة التأكيد توضح ورقة العمل هذه السمات الأساسية التالية لتوزيع ضريبة الدخل عبر الفترات.

١-تتعلق جميع الفروق المؤقتة بالفروق في التوقيت بين الاعتراف المحاسبي والاعتراف الضريبي.

٢-تتشأ جميع الفروق المؤقتة ثم تنعكس وتنتهي بالتالي مع تأثير صافي صفري. تدعى التعاكسات كذلك (تنظيمات الفروق المؤقتة).

^{٦٢} القاضي، حسين وآخرون. مرجع سابق ص ٤٣٢-٤٣٤

٣ - يحدد مصروف ضريبة الدخل من قائمة الدخل عن الفترات التي تحدث فيها الضريبة أكثر من تلك الفترات التي يتم فيها الاعتراف بالبند في بيانات ضريبة الدخل.

٤ - للالتزام الضريبي المؤجل رصيد دائن (لأنه يوجد التزام ضريبي مستقبلي يجب تسويته).

٥ - يعرض رصيد حساب الالتزام الضريبي المؤجل في كل فترة تحت بند الالتزامات في قائمة المركز المالي. بالمثل يعرض الأصل الضريبي المؤجل في قائمة المركز المالي كأصل (لأن هناك ميزة ضريبية مستقبلية ستحقق).

يتطلب توزيع ضريبة الدخل عبر الفترات الاعتراف بمبلغ الضريبة المؤجلة في حسابات الشركة، عندما توجد فروق مؤقتة والتي لا تعوض تماماً. من نتائج الفروق المؤقتة الاعتراف بواحد مما يلي أو بكليهما^{٦٣}:

١-الالتزام ضريبي مؤجل (رصيد دائن).

٢-أصل ضريبي مؤجل (رصيد مدين).

فمثلاً يسبب التحصيل المقدم لإيراد أصلاً ضريبياً مؤجلاً وهو مبلغ قابل للاستقطاع لأن ضريبة الدخل عن هذا الإيراد قد دفعت مقدماً.

^{٦٣} القاضي، حسين وآخرون مرجع سابق ص ٤٣٦-٤٣٧

المبحث الثاني: الضرائب المؤجلة في بعض المعايير العربية

إن الدول العربية مثل باقي دول العالم فيها من يطبق معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل ومنها من يطبقها بشكل جزئي ومنها من يعتمد على معايير الخاصة وهنا يستعرض الباحث المعيار رقم ٢٤ المصري كما يقوم الباحث بإدراج مشروع معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية بالملحق رقم (١) ^{٦٤}.

المعيار المحاسبي (٢٤) المصري: ^{٦٥}

يحتوي هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التي قد لا يوجد لها مثيل في التشريعات الضريبية المصرية، إلا أنها موجودة في التشريعات الضريبية لمناطق أخرى من العالم. وقد تم الإبقاء عليها في المعيار كما هي موجودة في المعيار الدولي من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون إرشاداً للمنشآت التي لها كيانات أجنبية تعمل خارج مصر وتلتزم بتطبيق هذه التشريعات الضريبية.

هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

- (أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة،
- و(ب) العمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.

نطاق المعيار:

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التي سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

^{٦٤} http://www.gccao.org/as16_01.html ٧-٢٠٠٩ الساعة ٧: ٣٨ مساءً

^{٦٥} معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤

-لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية أو المزايا الضريبية للاستثمار. ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات:

-تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الربح أو الخسارة المحاسبية : هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الضريبي (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبي والقواعد التي تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل.

العبء الضريبي (الضرائب المستردة): هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية: هي قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة: هي قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هي قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية فيما يتعلق ب:

(أ) الفروق المؤقتة المخصوصة (أي القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية).

و(ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية.

و(ج) الخصم الضريبي غير المستخدم والمرحل للفترات التالية.

الفروق المؤقتة: هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما في:

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.أو

(ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام: هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

-العبء الضريبي (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجاري (الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبي المؤجل (الإيراد الضريبي المؤجل).

الأساس الضريبي:

- الأساس الضريبي لأصل ما هو القيمة التي سوف تخصم للأغراض الضريبية (أي لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي ستندفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

- يتمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبي قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية:

- الضرائب الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل.

- الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة يجب الاعتراف بها كأصل.

لم يتطرق المشرع في سورية إلى الخسائر الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف.

- عندما تستخدم الخسارة الضريبية في استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستحقق وأنه يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي:

(أ) الاعتراف الأولي بالشهرة.

أو (ب) الشهرة التي لا يعتمد استهلاكها ضريبياً

أو (ج) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام بالعملية التي:

- لا تكون لتجميع الأعمال. و

- لا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو

مصرفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة، مثل هذه الفروق

تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزام. وفيما يلي أمثلة على هذا

النوع من الفروق المؤقتة والتي تنشأ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب وبالتالي

يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، ويكون الفرق المؤقت

الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له والذي

يتمثل في تكلفته الأصلية مستنزلاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح

بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات السابقة، وينشأ فرق

مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبي

معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت

قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل).

و(ب) تكلفة التطوير قد ترسم وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد

الربح المحاسبي ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم في نفس الفترة التي نشأت فيها.

مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفرًا لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي

في نفس فترة حدوثها ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبي الذي يبلغ صفرًا في هذه الحالة.

تجميع الأعمال:

- في عملية تجميع الأعمال يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء على الأصول لقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء.

تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة، على سبيل المثال: عندما تزداد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبي لهذا الأصل بنكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل تتأثر به الشهرة

الشهرة

- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس الزيادة في تكلفة الاستحواذ عن نصيب المستحوذ في القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تم الاستحواذ عليها. وعندما لا يسمح التشريع الضريبي باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبي للشهرة في هذه الحالة يساوي صفرًا، ويترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبي المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهي أو تضمحل) وإثبات الالتزام الضريبي المؤجل سيعلى على قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل.

وعند سماح التشريع الضريبي باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما في حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير في الدفاتر المحاسبية فسيؤدي ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم:

- يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية:

(أ) لا تمثل تجميع أعمال.

و(ب) في تاريخ المنشأة العملية لم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب عليها.

- إنه من الطبيعي عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية في الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة، فإن جزءاً منها أوكل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة للفترة التي تم الاعتراف فيها بالتزام، في مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبي، ويترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبي. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في الفترات المستقبلية.

- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم في تحديد الربح الضريبي في الفترات، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة في التخفيضات في الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

- إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ في عين الاعتبار أي فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبي فينبغي الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة في حدود الأرباح الضريبية المتوقعة وتكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الربح الضريبي المستقبلي بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم.

الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم

يترتب عل الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم.

إن المنشأة التي يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم إلا في حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بأن الربح الضريبي سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم. وفي مثل هذه الحالات يتطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبي المؤجل وبيان الأدلة التي تؤيد الاعتراف به.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التي لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال: التحسن في الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبي كاف في المستقبل لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل. مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة في تاريخ تجميع الأعمال.

القياس

- تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ الميزانية.

- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي صدرت حتى تاريخ إعداد الميزانية أوفي سبيلها لأن تصدر.

- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي تم إصدارها فعلاً.

- تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التي يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة في تاريخ الميزانية بطريقة استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها.

- لا يتم حساب القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

تتم المحاسبة عن الآثار الضريبية المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التي تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث.

قائمة الدخل

- يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج في ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - ضمن حقوق الملكية مباشرة.

أو (ب) تجميع الأعمال.

- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في حساب الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل. من أمثلة ذلك ما يلي:

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف.

(ب) تتم رسمة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ويجري استهلاكها تحميلاً على قائمة الدخل في حين تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل.

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية.

البند المضافة أو المحملة مباشرة على حقوق الملكية

- تحمل الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية إذا كانت تتعلق ببند أضيفت أو حملت - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - على حقوق الملكية مباشرة.

- تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح لبند محددة بأن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) التغير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الناشئة عن إعادة تقييمها.

(ب) التسويات في الرصيد الافتتاحي للاحتياطات والأرباح المرحلة (ضمن حقوق الملكية) الناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصويب الأخطاء.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات (الفروع) بالخارج.

(د) القيم الناشئة من الاعتراف الأولي بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المالية المركبة.

- قد يصعب في بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبند المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

- يكون التغير في سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة في أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند تم تحميله أو إضافته سابقاً إلى حقوق الملكية.

- تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبي المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سيق تحميله أو إضافته إلى حقوق الملكية.

في مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببند أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو بإتباع أي طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع في مثل هذه الظروف.

- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية وتكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبي لهذا الأصل في فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبي والتسوية في الأساس الضريبي للأصل يجب أن تضاف أو تحمل على حقوق الملكية في الفترات التي حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبي في فترة سابقة أو فترة مستقبلية، فيعترف بالآثار الضريبية في قائمة الدخل.

المقاصة

- تجري المنشأة مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل فقط، إذا:
(أ) كان للمنشأة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:

- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

- الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوي تسوية الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت واحد كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

- لتحاشي الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أي عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبي المؤجل خاضعاً بنفس المنشأة تجاه نفس المصلحة

الضريبة، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

عبء الضريبة

- عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية يجب أن يتم عرضه منفرداً في قائمة الدخل

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

- يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف ببعض فروق تقييم العملة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق في قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها في قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

- يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة.

- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة ما يلي:

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجاري.

و(ب) أية تسوية يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و(ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة وعكس الفروق المؤقتة.

و(د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغيير في أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

و(هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أوبه في حينه ويستخدم في الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجاري.

و(و) قيمة الميزة الناشئة من الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أوبه في حينه ويستخدم في الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

و(ز) العبء الضريبي المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

و(ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلقة بالتغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعي.

- يجب الإفصاح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية.

و(ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أحد أوكلا الشكّلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة وحاصل ضرب الربح المحاسبي في سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلي وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و(د) إيضاح التغيرات في سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و(هـ) قيم الفروق القابلة للخصم، والخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في الميزانية، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و(و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة التي لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها.

و(ز) يوضح بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي:

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها في الميزانية.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به في قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات في القيم المعترف بها في الميزانية.

و(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبي المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم استمرار العملية.و

(٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية.

- تفصح المنشأة عن قيمة أي أصل ضريبي مؤجل وما استند إليه من أدلة للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً:

(أ) استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

و(ب) تعرض المنشأة لخسارة في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدولة التي يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل.

- تمكن الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "ج" مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي خاصة عندما تكون العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التي قد تؤثر في هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية.

- في إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بأفضل صورة ممكنة.

وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلي في الدولة المقيمة بها المنشأة، إلا أنه في حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها في عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

ويعرف متوسط سعر الضريبة الفعلي بأنه عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافي الربح المحاسبي.

- قد يكون من غير العملي أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات في شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة. في مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. واستثناء من ذلك إذا كان من العملي تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع في هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية.

- يجب على المنشأة الإفصاح عن أي التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة". وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث في مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك يجب أن تفصح المنشأة عن أي تعديلات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٧) الخاص " بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية").

المبحث الثالث : الضرائب المؤجلة في المعايير الأمريكية

مقدمة عن تطور معايير ضرائب الدخل الأمريكية:

- في عام ١٩٤٢ أصدرت لجنة المبادئ المحاسبية (CAP) نشرة البحث المحاسبي رقم (ARB No8) التي اقترحت فيها توزيع ضرائب الدخل على الفترات وضمن الفترة الواحدة بقدر تعلق الأمر بالالتزامات غير المطفأة وعلاوات التسديد عند ما يتم تسديد السندات.^{٦٦}

- في عام ١٩٤٣ أصدرت لجنة المبادئ المحاسبية نشرة البحث المحاسبي رقم (ARB No.23) التي ورد فيها (اختلافات التوقيت) والتي جاء فيها بأن ضرائب الدخل ما هي إلا مصروفات يجب توزيعها كما هو الحال مع بقية المصروفات ماعدا في حالة كون التوزيع لم يكن ضرورياً بالنسبة لاختلافات التوقيت متكررة الظهور.^{٦٧}

- وفي عام ١٩٤٥ أصدرت هيئة الأوراق المالية (SEC) سلسلة البيان المحاسبي رقم (ARB No.53) وفيها اعترضت على نشرة البحث المحاسبي رقم (23) فقد طلبت الهيئة بأن يعكس مصروف ضريبة الدخل في قائمة الدخل مبلغ الضريبة الفعلي وبهذا ابتداءً جدل حول توزيع ضريبة الدخل الذي استمر إلى يومنا هذا وبالرغم من رد فعل هيئة الأوراق المالية إلا أن لجنة المبادئ المحاسبية في نشرة البحث المحاسبي رقم (ARB No.43) التي صدرت في العام نفسه وجندت توزيع الضريبة بين الفترات واستمرت في الإصدار.

- وفي عام ١٩٥٤ سمحت هيئة الضرائب (IRS) باستخدام طريقة الإهلاك المتسارع التي أدت إلى ظهور اختلافات توقيت متكررة ذات مبالغ كبيرة في كثير من الشركات واستجابة للتغيير في قانون الضريبة أصدرت لجنة المبادئ المحاسبية نشرة البحث المحاسبي رقم (44) لعام ١٩٥٤ التي نقحت في العام ١٩٥٨ وتتطلب نشرة البحث المحاسبي رقم (44) المعدلة من الشركات أن تؤجل الضرائب الناجمة من كافة اختلافات توقيت الإهلاك وفي ضوء ذلك عدلت هيئة الأوراق المالية من موقفها في سلسلة البيان المحاسبي رقم (85) ورقم (86) حيث وافقت على المطلب المحاسبي.^{٦٨}

- وفي عام ١٩٦٧ أصدر مجلس المبادئ المحاسبية (APB) الرأي رقم (11) الذي من خلاله انحاز المجلس نحو طريقة التأجيل لتوزيع ضريبة الدخل فقد أضاف هذا الرأي زخماً جديداً للجدل القائم حول الموضوع.

^{٦٦} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه جامعة دمشق ٢٠٠٦ ص ١٠٩

^{٦٧} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٢٦

^{٦٨} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية ، مرجع سابق ص ٢٦

- وفي عام ١٩٨١ خفض قانون تصحيح المسار الاقتصادي من فترة اهتلاك كثير من الأصول الثابتة لأغراض الضريبة فقد جعل هذا القانون الإجراء المعروف بنظام استرداد التكلفة المتسارع (System "ACRS" Accelerated Cost Recovery) من اختلافات التوقيت واضحة بشكل أكبر^{٦٩}.

- في كانون الأول ١٩٨٧ أصدرت لجنة مبادئ المحاسبة المالية المعيار المحاسبي رقم (96) لضرائب الدخل حيث كان المقصود استبدال الرأي (11) من المبادئ المحاسبية بنفس الاسم والذي قدم انتقاداً لأمر تتعلق بالمعلومات المطلوبة. على أي حال فإن المعيار رقم (96) كان مصدر خلاف لأنه معقد وصارم لسماعه بالاعتراف بالأصول الضريبية من منافع الضرائب المؤجلة فقط بالحد التي يكون فيه تحميل الخسارة للخلف سيسمح بإعادة مبلغ الضرائب المدفوع سابقاً.

- رداً على هذه المخاوف أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار (FASB 109) محاسبة ضرائب الدخل والذي من نتائجه الاعتراف بأصول ضريبية إضافية وتقليل التكاليف والتعقيد في التطبيق الذي رافق المعيار رقم (96)^{٧٠}.

- تم إصدار المعيار (109) في شباط ١٩٩٢ ويمثل هذا الجهد نتاج ما يزيد عن ١٠ سنوات من العمل في هذا المجال كما أنه يقوم بإلغاء أو تعديل ما يزيد عن (٣٧) نشرة محاسبية مختلفة سبق إصدارها وهو من المعايير المعقدة التي تؤدي إلى تحمل الشركات تكاليف جوهرية في تطبيقه^{٧١}.

التغيرات التي أحدثها المعيار رقم (109) عن المعيار (96).

من التغيرات التي أحدثها المعيار رقم (109) في المعيار رقم (96) ما يلي^{٧٢}:

- ١- تسجيل الأصول الضريبية المؤجلة لصافي الخسائر التشغيلية وترحيل الائتمان الضريبي لكن هذه الأصول تخضع لاختبار احتمالية عدم التحقق.
- ٢- السماح بتسجيل صافي الأصول الضريبية المؤجلة للمبالغ القابلة للاستقطاع مستقبلاً والتي تحدد بموجب المعيار رقم (96) إلى المبالغ التي لا تتجاوز ضرائب الدخل القابلة للدفع حالياً أو التي دفعت خلال السنة الحالية والسنتين السابقتين.

^{٦٩} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد: الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه جامعة دمشق ٢٠٠٦ ص ١٠٩-١١٠

^{٧٠} www.allbusiness.com، Accounting for deferred taxes under FASB 109

^{٧١} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد ، مرجع سابق ص ١١٠

^{٧٢} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد ، مرجع سابق ص ١٢١

وهذا ينتج من الحقيقة التي تقول إنه بالإمكان اعتبار الدخل الخاضع للضريبة المستقبلية بموجب المعيار (109) في تحديد إمكانية تحقق الأصول الضريبية المؤجلة وبموجب المعيار (96) يكون المصدر الوحيد للدخل الخاضع للضريبة في المستقبل الذي يمكن أخذه بالاعتبار.

٣- حذف المواد التي تتطلب إعداد جدول زمني للفروق الاسمية السنوية للاختلافات المؤقتة إلا في ظروف محددة.

٤- عدم أخذ معدلات ضريبة الحد الأدنى البديلة (Amt) بالاعتبار في تحديد الأصول والالتزامات المؤجلة.

الأهداف والمبادئ الأساسية للمعيار رقم (109)^{٧٣}:

يهدف المعيار رقم (109) إلى ما يلي:

- ١- الاعتراف بضرائب الدخل للسنة الحالية القابلة للدفع أو التسديد.
 - ٢- الاعتراف بالأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة، لنتائج الأحداث الضريبية التي قد اعترف بها في القوائم المالية للمنشأة أو إيرادات ضريبية.
- وتستند ضرائب السنة الحالية القابلة للدفع والتسديد على الإيرادات الضريبية لمدة سنة فإذا أظهرت الإيرادات الضريبية ضرائب مستحقة الدفع تسجل الضرائب القابلة للدفع على أنها التزامات ضريبية متداولة ويكون الحال مماثلاً للالتزامات الأخرى التي تتطلب زيادة في الأصول المتداولة ضمن الفترة الحالية وأما إذا ظهرت العائدات الضريبية مسددة تسجل الذمم على أنها أصول ضريبية متداولة ويكون الحال مشابهاً إلى الذمم الأخرى التي ستجمع خلال الفترة الحالية.
- وتستند الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة إلى الاختلافات المؤقتة المسجلة في القوائم المالية على العائدات الضريبية إذ أنها تمثل مبالغ مستندة على الضرائب المقدرة القابلة للدفع أو التسديد عن الفترة المستقبلية للاختلافات المؤقتة.

وتقتضي المبادئ الأساسية للمعيار (109) ضرورة أن تتضمن محاسبة ضرائب الدخل ما يلي:

- أصول أو التزامات ضريبية متداولة.
- أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة.
- معدلات ضريبة الدخل القابلة للتطبيق أو الاستخدام.
- احتساب مخصصات التقييم إذا كانت قابلة للتطبيق أو الاستخدام.

^{٧٣} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٣٥

وتتطلب المبادئ الأساسية للمعيار (109) من الشركات ما يلي:

- ١- الاعتراف بالالتزامات الضريبية الحالية للضرائب القابلة للدفع والقابلة للاسترداد أو الإيرادات الضريبية للسنة الحالية.
- ٢- تسجيل الالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة للآثار الضريبية المستقبلية التي يمكن عزوها إلى الاختلافات المؤقتة والترحيل المستقبلي إلى الأمام.
- ٣- قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة والحالية بالاعتماد على أحكام قوانين الضريبة الموضوعة وليس على التنبؤ بتأثير التغيرات المستقبلية في المعدلات أو القوانين الضريبية.
- ٤- التأكيد على توفير محاسبة للأصول الضريبية المؤجلة بالاعتماد على فرضية الخسائر/الدخل المستقبلي.
- ٥- تطوير حسابات مخصصات التقييم لتقليل الأصول الضريبية المؤجلة إذا كان ضرورياً إلى مبالغ من المحتمل تحقيقها.

متطلبات الإفصاح للمعيار رقم (109)^{٧٤}:

- تعد متطلبات الإفصاح في هذا المعيار متساوية مع تلك التي تطلبها المعيار رقم (96) وهي:
- الإفصاح عن أنواع الاختلافات المؤقتة والترحيلات المستقبلية (إلى الأمام) والسابقة (إلى الخلف) التي تبرز حصصاً كبيرة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.
- الإفصاح عن العناصر المهمة لنفقات ضريبة الدخل التي يمكن نسبتها إلى العملية المستمرة لكل سنة معروضة فيها.
- وجوب تسوية نفقات ضريبة الدخل التي يمكن عزوها إلى العمليات المستمرة إلى نفقات ضريبة الدخل التي ستظهر من استخدام معدلات ضريبة اتحادية إلى الدخل السابق للضريبة من العمليات المستمرة.
- ينبغي أن تفصح المنشآت غير العمومية عن طبيعة بنود التسوية المهمة ولكن قد تهمل التسويات الرقمية.

وكما يتضمن المعيار رقم (109) متطلبات إفصاح إضافية هي:

^{٧٤} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد ، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية، ص ١٢٢

١- الإفصاح عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومخصصات التقييم وصافي التغير خلال السنة في مخصصات التقييم.

٢- الإفصاح عن أنواع الاختلافات المؤقتة والترحيل إلى الخلف والأمام التي تبرز في حصص كبيرة ومهمة من الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

٣- تضمن الإفصاحات صافي الخسائر التشغيلية والترحيل المستقبلي للائتمان الضريبي.

مسألة الاعتراف بالالتزامات:

يتوافق رأي المجلس في تعريف الالتزامات الضريبية المؤجلة مع تعريف بيان معايير المحاسبة المالية (SFAS) رقم (٦) للالتزامات بأنها "تضحيات مستقبلية محتملة للمنافع الاقتصادية البارزة من الالتزامات الحالية لمنشأة معينة لنقل الأصول أو توفير خدمات إلى منشأة أخرى في المستقبل نتيجة الصفقات والأحداث السابقة".

ويؤيد المجلس النتائج التالية:

١- تصبح الاختلافات المؤقتة مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل بسبب الأحداث التي يفترض ظهورها في القوائم الخاصة بالمنشأة عن الوضع المالي للسنة الحالية.

٢- لا تظهر أحداث مستقبلية أخرى.

٣- قد لا تكون المنشأة قادرة على تأخير خصم الالتزامات الضريبية من خلال تأخير الأحداث التي تسبب مبالغ خاضعة للضريبة وعلى أي حال سيضيف النزاع حول عدم ظهور الأحداث هذه من الفرضيات الموجودة في قوائم الوضع المالي.

٤- تتحقق الالتزامات الضريبية عندما تنشأ الاختلافات المؤقتة.

الاعتراف والقياس:

بعد أن يتم تحديد جميع الاختلافات القابلة للاستقطاع والخاضعة للضريبة ينبغي أن تحسب الإدارة موازنات ضريبية مؤجلة لجميع المنشآت الخاضعة للضريبة باستخدام معدل ضريبي قابل للاستخدام والتطبيق وهو يتطلب من الشركات أن تقوم بالآتي:

١- قياس إجمالي الالتزامات الضريبية المؤجلة للاختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

٢- احتساب إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة للاختلافات المؤقتة القابلة للاستقطاع.

٣- تأكيد التحقيق من إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة لترحيل الائتمان الضريبي إلى الأمام.

٤- اشتقاق مخصصات إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة على احتمال أنها لن تتحقق.

العرض والإفصاح في القوائم المالية:

يتم العرض والإفصاح في القوائم المالية كالاتي:

- ١- ينبغي على الشركات أن تفصل أصول والتزامات الضريبة المؤجلة إلى عناصر جارية أو غير جارية (متداولة أو غير متداولة) من خلال تصنيفها طبقاً للأصول والالتزامات ذات العلاقة.
- ٢- ينبغي أن تفصح الشركات في موازنتها العمومية عن إجمالي الأصول والالتزامات المؤجلة لمدة سنة وأنواع الاختلافات المؤقتة والترحيل إلى الأمام والتي أظهرت حصة كبيرة من الأصول والالتزامات الضريبية.
- ٣- ينبغي أن تفصح الشركات عن المخصصات التي ستقل من الشهرة التي قد حملت مباشرة إلى حقوق المالكين أو التي تؤثر على الأرباح في حالة عكسها.
- ٤- أن تفصح الشركة عن النفقات الضريبية المؤجلة والحالية وعن ائتمانات الضريبة المؤجلة والمنح الحكومية التي تقلل من نفقات ضريبة الدخل وفوائد الترحيل إلى الأمام للخسائر التشغيلية وتعديلات الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التي تعكس التغيرات الموضوعية في القوانين الضريبية أوفي وضعها الخاضع للضريبة.
- ٥- ينبغي أن تفصح الشركات عن إجمالي الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة وتعديلات مخصصات التقييم في بداية السنة الناتجة من التغير في أحكام الإدارة المتعلقة باحتمالية التحقق النهائي للأصول الضريبية والإيرادات الضريبية المستقبلية أو التغيرات في الاختلافات المؤقتة إذ يتضمن إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة كل الفوائد الضريبية المستقبلية في سنة التنفيذ.
- ٦- ينبغي على الشركات أن تفصح عن المزيد من تخصيصاتها لفوائد ضريبة الدخل للعمليات المستمرة وغير المستمرة وللبنود غير الاعتيادية.
- ٧- ينبغي على الشركات أن تفصح في ملخصها عن السياسات المحاسبية والتغيير في طريقة محاسبة ضرائب الدخل.

آليات القواعد الجديدة^{٧٥}:

يتشابه المعيار رقم (109) مع المعيار رقم (96) في استخدامه طريقة الأصول والالتزامات في محاسبة ضرائب الدخل إذ يركز على هذه الأصول والالتزامات ذات الاختلاف في أسسها الدفترية والضريبية ويضمنها الأصول والالتزامات المكتسبة في الأعمال المعتمدة على أنها مشتريات ويشار إلى هذه الفروق على أنها فروق مؤقتة وتشمل أحكام الضريبة الكلية بموجب المعيار (109) إجمالي أحكام الضريبة والفوائد الحالية وأحكام الضريبة أو الفوائد المؤجلة. إذ تكون أحكام الضريبة الحالية المقدار القابل للدفع بالاعتماد على الدخل الخاضع للضريبة للسنة الحالية وبينما يكون احتساب أحكام الضريبة الحالية مباشرة بشكل عام يكون احتساب الأحكام المؤجلة أكثر تحدياً.

ويتم استخدام القواعد الجديدة على محاسبة ضرائب الدخل حيث يتطلب المعيار (109) من المنظمات والشركات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح الخاضعة للضريبة غير المرتبطة بدخل أعمال ما يأتي:

١- الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية للضرائب المقدرة التي تكون واجبة الدفع أو قابلة للاسترداد في الإقرارات الضريبية للسنة الحالية.

٢- تسجيل الالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة للتأثيرات الضريبية المستقبلية المقدرة التي لا يمكن إرجاعها إلى الاختلافات المؤقتة وتحويل الخسارة إلى الأمام.

٣- قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة والحالية المستندة إلى أحكام القانون أو التشريع الضريبي الموضوع دون التنبؤ بتأثيرات التغيرات المستقبلية في القوانين أو المعدلات الضريبية.

٤- التأكيد على توفير الأصول الضريبية المؤجلة المستندة على فرض الخسائر أو الدخل المستقبلي.

٥- تطوير حساب مخصصات التقييم لتقليل الأصول الضريبية المؤجلة إلى مبالغ يمكن تحقيقها إذا كان ذلك ضرورياً.

المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقاً للمعيار رقم (109)^{٧٦}:

قامت الجهات المهنية في حقل المحاسبة بإصدار العديد من النشرات المحاسبية في المحاسبة عن ضرائب الدخل التي كانت لها آثار مهمة على الأصول والالتزامات الضريبية

^{٧٥} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٣٦
^{٧٦} عبده، عبد الرحيم عبد الجبار أحمد، مرجع سابق ص ١٣١

والدخل في العديد من الشركات وكان آخر هذه النشرات معيار (FASB) رقم (109) الصادر في شباط ١٩٩٢ حيث ألغى كل المعايير السابقة وأصبحت الشركات الأمريكية تقوم بتطبيق هذا المعيار الأخير الذي يستخدم مدخل الضريبة المؤجلة (الميزانية العمومية).

يتطلب المعيار رقم (109) أن تكون ضرائب الدخل محسوبة بطريقة الأصل/ الالتزام التي تؤثر على القوائم المالية الرئيسية وتتطلب التالي:

١- التأكيد الرئيس على القياس والاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومصروف ضريبة الدخل المؤجلة (يتطلب الاختلاف بين بداية ونهاية الفترة في الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة للفترة).

٢- إعادة قياس الأصل والالتزام الضريبي المؤجل متى ما تغيرت النسب الضريبية والمبالغ من الأصول والالتزامات المحتمل تحققها (أكثر احتمالاً للتحقق).

٣- الأصول الضريبية المؤجلة تكون موضع تخفيض بواسطة مخصص التقييم إذ العلاقة المباشرة لبعض أوكل الأصول الضريبية المؤجلة - احتمال معقول - لن تتحقق وتحديد مخصص التقييم يكون مشابهاً للمحاسبة عن تخفيض سندات القبض غير محققة القيمة.

٤- يتطلب تقديم نتيجة الإفصاح قدرأ من المعلومات المهمة في الإيضاحات في القوائم المالية ويناسب المعيار (109) الضرائب على الدخل الفيدرالي المحلي والأجنبي والشركات والمنظمات التي تخضع لضرائب الدخل وعمليات المؤسسات المحلية والأجنبية والتي تكون مدمجة ومتجمعة أو محسوبة بطريقة عادلة والمؤسسات الأجنبية التي يكون إعداد قوائمها في انسجام مع (GAAP.US).

وتتم المحاسبة عن ضرائب الدخل من خلال النقاط التالية:

• أساسيات المحاسبة عن ضرائب الدخل:

١- ضرائب الدخل المؤجلة والقيم الخاضعة للضريبة في المستقبل.

٢- ضرائب الدخل المؤجلة والاستقطاعات الضريبية في المستقبل.

٣- العرض في قائمة الدخل.

٤- نوعية الفروق.

٥- الاعتبارات الخاصة بمعدل الضريبة.

• المحاسبة عن صافي خسائر التشغيل:

١- ترحيل الخسارة إلى الخلف.

٢- ترحيل الخسارة إلى الأمام.

• العرض في القوائم المالية:

١- العرض في الميزانية العمومية.

٢- العرض في قائمة الدخل.

٣- الإفصاح عن ترحيل خسائر التشغيل إلى الأمام.

• قضايا خاصة:

١- عدد الفروق المؤقتة.

٢- ضرورة مخصص التقييم.

٣- تعدد نسب الضريبة.

٤- الحد الأدنى لمصروف الضريبة.

ومن خلال دليل الشركات أو الخطوات أعلاه والتي تتبعها الشركات الأمريكية في المحاسبة عن ضرائب الدخل يمكن تناول المحاسبة عن ضرائب الدخل في ظل المعيار الأمريكي رقم (109) من خلال الخطوات السابقة.

يجب على منشآت الأعمال إعداد إقرارات ضريبية تتضمن مقدار الدخل الخاضع للضريبة وبصيغة عامة فإن شكل ومحتوى قائمة الدخل المعدة لأغراض الضريبة تتشابه مع شكل ومحتوى قائمة الدخل المعدة لأغراض التقرير المالي ومع ذلك فإن الدخل الخاضع للضريبة في الإقرار الضريبي يحسب طبقاً للتشريعات والقواعد الضريبية المحددة من قبل (IRS) في حين أن الدخل المحاسبي قبل الضريبة يحسب طبقاً لـ (GAAP) ولأن التشريعات الضريبية تختلف عن (GAAP) في العديد من المجالات فإن الدخل الخاضع للضريبة عادة ما يختلف عن الدخل المحاسبي قبل الضريبة ومن أمثلة هذه الاختلافات ما يلي:

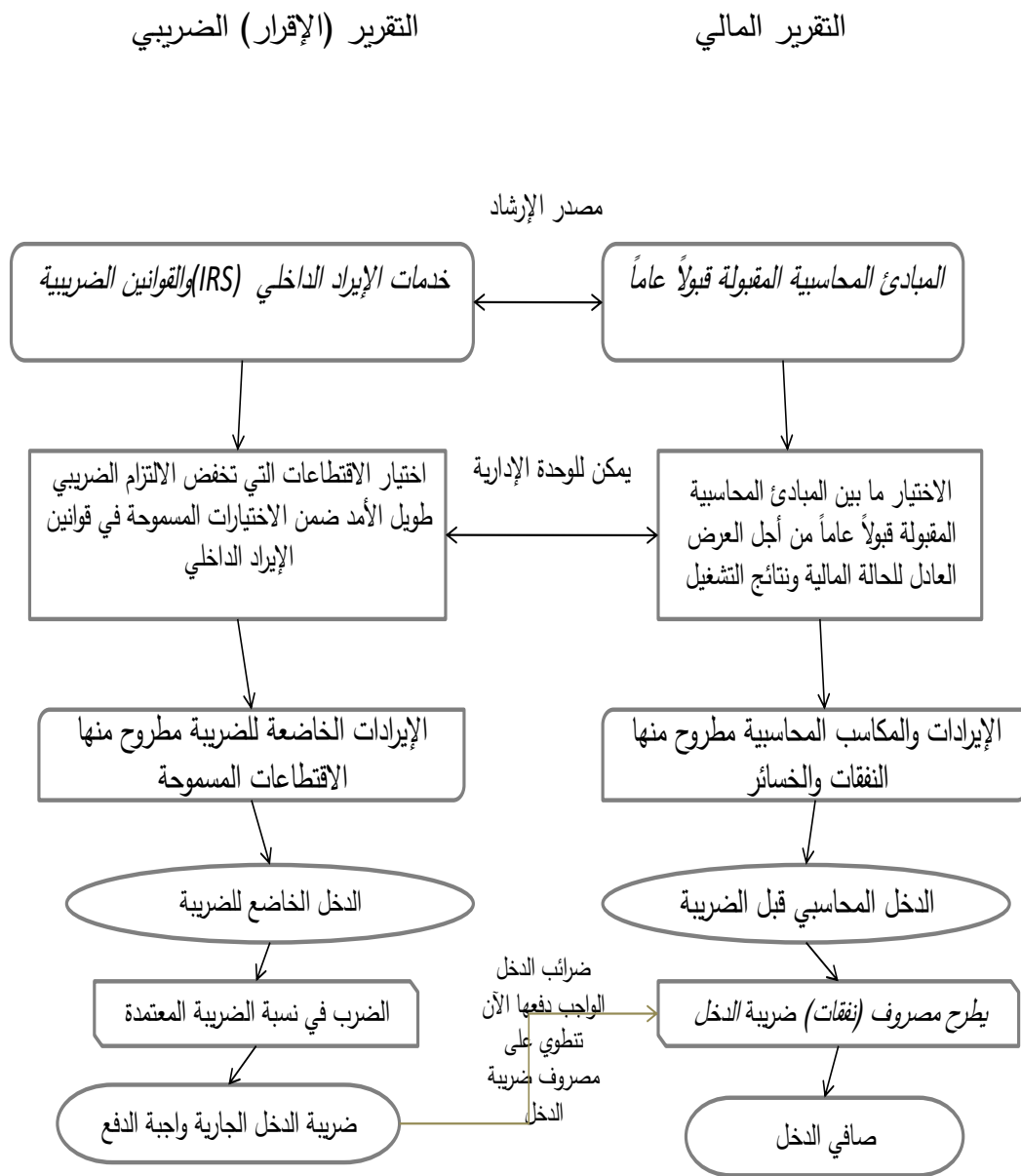
١- حساب الاهتلاك على أساس القسط الثابت لأغراض التقرير المالي ولكن على أساس الاهتلاك المعجل لأغراض الضريبة.

٢- الاعتراف بالدخل على أساس الاستحقاق (عند نقطة البيع) لأغراض التقرير المحاسبي في حين يتم الاعتراف به عند التحصيل للأغراض الضريبية.

٣- الاعتراف بتكاليف الضمان في فترة تحملها (مقابلتها بإيراد المبيعات) لأغراض التقرير المالي في حين يتم الاعتراف بها عند سدادها للأغراض الضريبية.

ويصور الشكل التالي كيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي قبل الضريبة (التقرير المالي والتقرير الضريبي)

تحديد الدخل في التقرير الضريبي والتقرير المالي



المبحث الرابع : الضرائب المؤجلة في المعايير الدولية

تطور المعيار الدولي^{٧٧}:

في عام ١٩٧٩ أصدرت اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية (IASC) المعيار الدولي رقم ١٢/الخاص بالمحاسبة عن ضريبة الدخل، وبدأ التطبيق الفعلي له في عام ١٩٨١ وفي عام ١٩٨٩ أقرت لجنة مبادئ المحاسبة الدولية (IASC) إطار إعداد وتقديم القوائم المالية الذي طرح تعريفات للأصول والالتزامات أفادت أن طريقة التأجيل لمحاسبة التوزيع الضريبي بين الفترات لم تعد مقبولة من ناحية المفاهيمية وقد تم طرح اقتراح مبدأ استبدال (IAS . 12) في صورة المسودة رقم ٣٣/وقد حضر هذا الاقتراح الذي لم يطبق طريقة التأجيل وأجاز إتباع شكل من أشكال مدخل الالتزام.

وفي عام ١٩٩٤ تم إصدار مسودة EXPOSURE معدلة بدرجة كبيرة وهي رقم ٤٩ شكل معيار محاسبي دولي جديد (IAS.12) معدل.

وفي عام ١٩٩٦ تم أقرار معيار دولي جديد هو (IAS.12) المعدل وتم تطبيقه في عام ١٩٩٨ وبمدخل يحاكي بدرجة كبيرة (SFAS109) وأن كان هناك بعض الفروق.

وفي عام ٢٠٠٠ تم إدخال بعض التعديلات الطفيفة على بعض مواد المعيار الدولي رقم (IAS.12) المعدل، وبدأ التطبيق لهذه التعديلات اعتباراً من عام ٢٠٠١.

بعض التعديلات التي وردت في المعيار الدولي ١٢/ المعدل^{٧٨}:

١. يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) طريقة التأجيل ويتطلب طريقة التزام أخرى تعرف أحياناً باسم طريقة الميزانية العمومية. حيث تركز طريقة قائمة الدخل للالتزام والتي يقرها المعيار الأصلي على فروق التوقيت، بينما تركز طريقة الميزانية العمومية للالتزام على الفروق المؤقتة. إن فروق التوقيت هي فروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي التي تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة أو أكثر لاحقة. أما الفروق المؤقتة فهي فروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام المسجلة في الميزانية العمومية.

٢. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة الاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل أو بأصل ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة في ما عدا بعض الاستثناءات.

^{٧٧} معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل / محاضرة الدكتور محمد خالد المهاني/ ص ٢٧-٢٨
^{٧٨} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٠٢-٢٠٥

٣. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها، وعندما يكون للمنشأة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمنشأة فروق ضريبية مؤقتة كافية أو يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحاً ضريبياً كافياً سوف يتوفر.

٤. يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمها المسجلة عند الاعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية.

٥. تطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الأصلي الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة. ولكن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يمنع الاعتراف بمثل هذه الالتزامات الضريبية المؤجلة إلى الحد الذي :

أ- تكون معه المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك في مشروع مشترك قادراً على التحكم بتوقيت انعكاس الفرق المؤقت، و

ب- يكون من المحتمل أن الفرق المؤقت سوف لن ينعكس في المستقبل المنظور.

٦. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة الاعتراف بالالتزام الضريبي الناتج عن عمليات اندماج الأعمال بأصل ضريبي مؤجل مع الأثر المقابل على تحديد مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة، ولكن يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة نفسها (إذا كان إطفاء الشهرة لا يقتطع لأغراض الضريبة) والأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الشهرة السالبة المعالجة كدخل مؤجل.

٧. إن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.

٨. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) تأسيس قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على التبعات الضريبية التي يمكن أن تتجم عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن تتم استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصول والالتزامات بموجبها.

٩. يمنع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) خصم الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بما فيها التي يتم الحصول عليها في اندماج الأعمال.

١٠. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) من المنشأة التي تقوم بهذا التميز بين الجاري وغير الجاري عدم تصنيف الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات جارية.

١١. يضع المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) شروط محددة على المقاصة.

١٢. يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) أن يأخذ هذا الشرح للعلاقة بين مصروف الضريبة والربح المحاسبي إحدى أو كلا الشكليين التاليين :

أ- مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل الضريبة المطبق، أو

ب- مطابقة رقمية مابين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق.

كما يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) تقديم شرح للتغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية الماضية.

١٣. تتضمن الإفصاحات الجديدة المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) ما يلي :

أ- بخصوص كل نوع من الفروق المؤقتة، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

(١) مبلغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها.

(٢) مبلغ الدخل الضريبي المؤجل أو المصروف المعترف به في قائمة الدخل، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

ب- بخصوص العمليات غير المستمرة، المصروف الضريبي الذي يتعلق بـ

(١) المكسب أو الخسارة نتيجة عدم الاستمرار

(٢) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة

ت- مبلغ الأصل الضريبي المؤجل وطبيعة الدليل الداعم للاعتراف به عندما:

(١) يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس فروق ضريبة مؤقتة موجودة، و

(٢) تكون المنشأة قد عانت إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدوائر الضريبية المختصة التي يعود إليها الأصل الضريبي المؤجل.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يتطلب من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها. وهكذا، فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك. وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعترف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين.

كذلك فإن المعيار يعالج الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

كما أن هذا المعيار لا يعالج طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، ولكنه يعنى بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

القاعدة الضريبية :

القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمنشأة عندما تسترد المبلغ المسجل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المسجل.

ولشرح ما سبق يعرض الباحث الأمثلة التالية :

١. آلة تكلف ١٠٠ وتم اقتطاع ٣٠ مقابل الاستهلاك فتكون القاعدة الضريبية للآلة ٧٠.
٢. فائدة قابلة للحصول مسجلة بقيمة ١٠٠ ويخضع إيراد الفائدة المتعلق بها للضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبية للفائدة القابلة للحصول لا شيء.
٣. ذمم مدينة تجارية مسجلة بمبلغ ١٠٠ وتم شمول الإيراد المتعلق بها في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). القاعدة الضريبية للذمم المدينة التجارية هي ١٠٠.

أما القاعدة الضريبية للالتزام فهي مبلغه المسجل ناقصاً المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في الفترات المستقبلية. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي قيمته المسجلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات المستقبلية.

ولشرح ما سبق يعرض الباحث الأمثلة التالية :

٤. تشمل الالتزامات الجارية على مصروفات مستحقة بمبلغ مسجل مقداره ١٠٠ سيقطع المصروف المتعلق به لغايات الضريبة على أساس نقدي. القاعدة الضريبة للمصروفات المستحقة لا شيء.

٥. قرض دائن مبلغه المُسجل ١٠٠ ولن يكون لسداد القرض تبعات ضريبة. القاعدة الضريبة للقرض ١٠٠.

وعندما تكون القاعدة الضريبة لأصل أو التزام غير واضحة، فإن من المفيد النظر إلى المبدأ الجوهري الذي يركز عليه هذا المعيار: والذي يقضي بأنه، مع عدد قليل من الاستثناءات المحددة، على المنشأة الاعتراف بالالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي استرداد أو سداد القيمة المسجلة لأصل أو الالتزام لمدفوعات ضريبة مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو السداد تبعات ضريبة.

وفي القوائم المالية الموحدة يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة القيم المسجلة للأصول والالتزامات في القوائم المالية الموحدة بالقاعدة الضريبة الملائمة.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبة الجارية والمؤجلة :

تتكون النفقة الضريبة الخاصة بالدخل من نفقة ضريبة جارية ونفقة ضريبة مؤجلة وأي من هاتين يمكن أن تكون ميزة وليس نفقة أو مصروف تبعاً لما إذا كان هناك ربح أو خسارة خاضعة للضريبة عن الفترة.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبة الجارية

ورد في المعيار الدولي ١٢ المعدل أنه يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.

كما أنه يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبة التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة.

وتعترف المنشأة بمنفعة كأصل عند استخدام خسارة ضريبة لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة وذلك في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبة لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستندفق إلى المنشأة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

^{٧٩} ونستطيع تعريف نفقة الضريبة الجارية بأنها التأثير الضريبي لدخل أو خسارة المنشأة المثبتة الخاضعة للضريبة عن الفترة حسبما تقرر القواعد الوثيقة الصلة لمختلف السلطات الضريبية التي تخضع لها.

الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

ورد في المعيار الدولي ١٢ المعدل أنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن :

أ- شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية أو

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها :

١- ليست اندماج أعمال.

٢- في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل.

^{٨٠} وقد احتسبت طريقة التأجيل المسموح بها وفقاً للمعيار ١٢ الأصلي نفقة الضريبة بالرجوع إلى الفرق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي حيث أن طريقة التأجيل تقرر نفقة ضريبة الدخل عن الفترة بناءً على الدخل المحاسبي على حين أن الالتزام الجاري مبني على الدخل الخاضع للضريبة ويعامل الفرق بين الالتزام الجاري الفعلي ونفقة ضريبة الدخل إما كنفقة مؤجلة أو مبلغ دائن يستهلك بشكل قابل للتكليف الضريبي مع انعكاس فرق التوقيت. وفروق التوقيت لها نوعين إما أن تكون فروق ناشئة أو أن تكون فروق معكوسة.

وتعتبر طريقة التأجيل موجهة نحو قائمة الدخل حيث أن النفقة الضريبية المؤجلة كانت تحتسب على مبالغ قوائم الدخل وما أن يتم احتسابه وترد القيمة في الميزانية العمومية وتسجل كأصل أو التزام ضريبي مؤجل، والحقيقة أن القيمة الواردة في الميزانية العمومية قد لا تمثل بشكل صادق المنافع المستقبلية التي سيتم الحصول عليها أو الالتزامات الواجب أدائها.

^{٧٩} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٥٩

^{٨٠} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٥٩-٦٣

ويمكن احتساب مصروف الضريبة حسب طريقة التأجيل باستخدام تقنية مختصرة مفادها تطبيق نسبة الضريبة الفعلية $\times$ الدخل المحاسبي قبل الضريبة. والفروق بين المبلغ المحتسب بهذه الطريقة ومصروف الضريبة الجاري سيكون التغير الصافي في الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل عن السنة.

أما وفقاً لطريقة الالتزام لا يمكن احتساب النفقة الكلية لضريبة الدخل للفترة الجارية بشكل مباشر بل يجب أن تحتسب باعتباره حاصل جمع مكونين : نفقة الضريبة الجارية ونفقة الضريبة المؤجلة وهذا المجموع لن يساوي نسبة الضريبة الجارية $\times$ الربح المحاسبي.

وقد أقر المعيار ١٢ المعدل مدخلاً موجهاً نحو الميزانية العمومية. وتبعاً لماهية الشكل المختلف المستخدم لطريقة الالتزام قد يتفاوت بعض الشيء المبلغ الدقيق للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة ومع ذلك فإن أياً من الشكلين المختلفين لطريقة الالتزامات سوف يدرج في النفقة الضريبية المؤجلة للفترة الجارية تأثيرات نسب الضريبة المتغيرة على الفروق المؤقتة التي لم يتم عكسها بعد. وإن طريقة الالتزام موجهة نحو الميزانية العمومية على عكس طريقة التأجيل الموجهة نحو قائمة الدخل والهدف الأساسي من طريقة الالتزام هو تقديم الضرائب التقديرية الفعلية التي ستكون مستحقة الدفع في فترات مستقبلية باعتبارها التزام ضريبة الدخل في الميزانية العمومية ويجب الأخذ في الاعتبار تأثير تغييرات مستقبلية مثل نسب الضريبة عند احتساب المخصص الضريبي للفترة الجارية ويقوم احتساب مبلغ الضرائب المؤجلة على النسبة أو المعدل المتوقع أن يكون سارياً عندما تنعكس الفروق المؤقتة.

إن تطبيق طريقة الالتزام تكون بسيطة نسبياً فلا توجد حاجة للاحتفاظ بسجل تاريخي لتوقيت نشوء مختلف الفروق غير المنعكسة حيث أن المعدلات الفعلية التي تم إرساء مختلف المكونات غير وثيقة الصلة وحيث أن طريقة الالتزامات مدخل متصل بالميزانية العمومية فإن الشغل شاغل هو بيان الالتزام بالضرائب المستحقة الدفع بأشد درجة ممكنة من الدقة بناءً على التأثير الضريبي المتوقع للانعكاسات المستقبلية.

ويتحقق ذلك عن طريق ضرب الفروق المؤقتة غير المعكوسة الكلية بما في ذلك تلك الناشئة في الفترة الجارية في نسبة الضريبة المتوقع إن تكون سارية في المستقبل لتقرير الالتزام المتوقع في المستقبل. هذا الالتزام المتوقع هو المبلغ المقدم في الميزانية العمومية في نهاية المدة. والفرق بين هذا المبلغ والمبلغ المقيد في الدفاتر في نهاية المدة هو ببساطة نفقة الضريبة المؤجلة أو المنفعة الضريبية المؤجلة عن فترة المحاسبة الجارية.

^{٨١} وتتمثل الخطوات اللازمة لإيجاد إجمالي مخصص الضريبة المؤجلة فيما يلي :

- ١- التعرف على كل الفروق المؤقتة الموجودة في تاريخ الإثبات في التقارير المالية.
- ٢- تقسيم الفروق المؤقتة إلى الفروق القابلة للإخضاع للضريبة وتلك التي تكون قابلة للاقتطاع.
- ٣- تجميع معلومات عن الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع خاصة صافي الخسارة التشغيلية والمبالغ الائتمانية المرحلة التي لها تاريخ انتهاء سريان وأنواع أخرى من القيود.
- ٤- قياس الأثر الضريبي للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة الكلية بتطبيق نسب الضريبة المتوقعة المناسبة.
- ٥- قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع بما في ذلك مبالغ الخسارة التشغيلية الصافية المرحلة.

ويجب التأكيد على أنه ينبغي إجراء عمليات احتساب منفصلة لكل جهة ضريبية حيث أنه عند تقدير مدى ملاءمة تسجيل الآثار الضريبية للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع يكون من الضروري دراسة قدرة المنشأة على استيعاب المنافع الضريبية المؤجلة مقابل الالتزامات الضريبية. ويسمح من أجل أغراض التقديم في الميزانية العمومية بأجراء مقاصة للأصول والخصوم الضريبية المؤجلة وذلك فقط في نطاق جهات الاختصاص حيث لن يكون هناك أبداً حق قانوني في إجراء مقاصة للالتزامات المطلوب أدائها إلى هيئات ضريبية مختلفة وبالمثل ينبغي إجراء عمليات احتساب منفصلة لكل مكون دافع للضريبة في منشأة الأعمال.

ينبغي أن ندرج الأصول الضريبية المؤجلة في الميزانية العمومية وذلك فقط إذا كان من المحتمل جداً أن تتحقق في فترات مستقبلية. كما ينبغي الإقرار بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة من فروق مؤقتة ومن ترحيلات خسارة ضريبية فقط إذا اعتبر التحقق محتملاً بحيث يكون :

- ١- من المحتمل أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يكون متاحاً بحيث يمكن الانتفاع بأصل ضريبي مؤجل ناشئ عن فرق مؤقت قابل للاقتطاع عندما تكون هناك فروق مؤقتة كافية خاضعة للضريبة متصلة بنفس السلطة الضريبية التي سوف تعكس إما:

أ- في نفس فترة عكس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع أو

ب - في فترات يمكن ترحيل أصل الضريبة المؤجلة لها.

^{٨١} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٧١-٧٦

٢- إذا كان هناك فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وغير كافية متصلة بنفس السلطة الضريبية، يكون من المحتمل أن المنشأة سوف تحقق أرباحاً خاضعة للضريبة في نفس فترة عكس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع أوفي فترات يمكن أن ترحل لها الضريبة المؤجلة أو تكون هناك فرص تخطيط ضريبي متاحة أمام المنشأة سوف تخلق ربحاً خاضعاً للضريبة في فترات مناسبة.

وإذا تعذر استنتاج أن التحقيق محتمل الحدوث لا يتم عندئذ الإقرار بأصل الضريبة المؤجلة.

^{٨٢} كما يوجد عدد من العوامل الايجابية والسلبية التي يمكن تقييمها عند التوصل لاستنتاج فيما يتعلق بمبلغ الأصل الضريبي المؤجل المراد الإقرار به. وتشمل العوامل الايجابية ما يلي :

١. وجود أدلة على كفاية دخل مستقبلي خاضع للضريبة، مع استبعاد الفروق المؤقتة والترجيلات العكسية لتحقيق منفعة الأصل الضريبي المؤجل.
٢. وجود أدلة على كفاية الدخل المستقبلي الخاضع للضريبة الناشئ من عمليات عكس الفروق المؤقتة الموجودة الخاضعة للضريبة لتحقيق منفعة الأصل الضريبي.
٣. أدلة على كفاية الدخل الخاضع للضريبة في العام (الأعوام) السابقة المتاح لتحقيق ترحيل خسارة تشغيلية في ظل القيود القانونية السارية.
٤. وجود أدلة على وجود استراتيجيات تخطيط ضريبي حكيمة تحت سيطرة الإدارة إذا نفذت سوف تسمح بتحقيق الأصل الضريبي.
٥. زيادة في قيم الأصل المثلثة أو المقدره عن أسسها الضريبية بمبلغ يكفي لتحقيق الأصل الضريبي المؤجل.
٦. تاريخ قوي للمكاسب والإيرادات مع استبعاد الخسارة التي خلقت الأصل الضريبي المؤجل.

وقد تشمل العوامل السلبية ما يلي :

١. تاريخ حديث تراكمي للخسائر المحاسبية.
٢. تاريخ للخسائر التشغيلية أو لخسارة تشغيلية أو لترجيلات ائتمانية انتهى أجلها دون أن تستخدم.

^{٨٢} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٨٤-٨٥

٣. خسائر متوقع حدوثها في سنوات المستقبل القريب رغم وجود تاريخ من العمليات الراجعة.

ورد في المعيار ١٢ المعدل فيما يخص الفروق المؤقتة ما يلي : تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة وتوصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت. والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة وينتج عنها التزامات ضريبية مؤجلة.

أ- دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية. (يمكن أن تنطبق هذه الحالة على ما يحدث في سوريا)

ب- الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي. (تعتبر من الأمور المتوقعة في حال تطبيق المعيار في سوريا)

ت- تكاليف التطوير يمكن أن تُرسل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي. وكذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما :

أ- يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى أصول والتزامات محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات الضريبة وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية بإدماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف.

ب- يتم إعادة تقييم الأصول بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة.

وفي بعض دوائر الاختصاص تؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجه لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فروق مؤقتة. أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم وإعادة البيان للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة البيان وتبعاً لذلك لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المسجل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمنشأة وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية ويكون الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام وأصل ضريبي مؤقت.

ج-تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج.

والشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحددة المتملكة ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المسجل للشهرة.

كما لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بأصل ضريبي مؤجل ناشئ عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع مرتبطة بالشهرة السالبة لأنها (الشهرة السالبة) تمثل قيمة متبقية والاعتراف بأصل ضريبي مؤجل يزيد من القيمة المسجلة للشهرة السالبة.

د-تكون القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له.

وقد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام وتعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل وبالتالي:

١-في اندماج الأعمال تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة.

٢- إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك تعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل.

٣-إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة ستعترف بالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل وتعديل القيمة المسجلة للأصل والالتزام بنفس المبلغ. ولا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عن الاعتراف الأولي أو لاحقاً وفوق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

٤-تمويل أحد الأصول من خلال منحه حكومية مما يؤثر على قاعدة الأصل الضريبية.

هـ-يصبح المبلغ المسجل للاستثمارات في المنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلف عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة.

^{٨٣} وبحسب المعيار الدولي رقم ١٢ المعدل فإن فروق التوقيت تنشأ في فترة واحدة وتنعكس في فترة لاحقة وتشمل على تلك الفروق المتصلة بأساليب الإهلاك وخطط التعويض المؤجل... كما يستحدث هذا المعيار مفهوم الفروق المؤقتة الأكثر شمولاً نوعاً ما من مفهوم فروق التوقيت وتشمل الفروق المؤقتة كل فئات المفهوم الأول بالإضافة إلى عدد من البنود الإضافية أيضاً. وتشمل الفروق المؤقتة كل الفروق بين الأسس الضريبية والخاصة بالتقارير المالية للأصول والخصوم إذا كانت تلك الفروق سوف ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للاقتطاع في سنوات مستقبلية وكمثال عليها:

١- الإيراد المقرر به من أجل أغراض التقارير المالية قبل الإقرار به من أجل الأغراض الضريبية.

٢- الإيراد المقرر به لأغراض ضريبية قبل الإقرار في القوائم المالية.

٣- المصروفات القابلة للاقتطاع لأغراض ضريبية قبل الإقرار بها في القوائم المالية.

٤- مصروفات مثبتة في القوائم المالية قبل أن تصبح قابلة للخصم أو الاقتطاع من أجل الإغراض الضريبية.

بالإضافة إلى فروق التوقيت هذه المألوفة والمفهومة جيداً تشمل الفروق المؤقتة عدداً من الفئات الأخرى التي تتضمن أيضاً فروقاً بين الأسس الضريبية والتقريبية للأصول والخصوم وهذه هي:

١- التخفيضات في أسس الأصول القابلة للاستقطاع الضريبي الناشئة فيما يتصل بالمبالغ الدائنة الضريبية.

٢- الزيادات في الأسس الضريبية للأصول الناشئة من وضع مؤشرات لتكاليف الأصول للوقوف على آثار التضخم.

٣- عمليات اندماج منشآت أعمال معينة معالجة محاسبياً بطريقة الشراء.

٤- الأصول التي يعاد تقويمها من أجل أغراض القوائم المالية رغم عدم تأثير الأسس الضريبية.

كما تشمل البنود التي تعتبر فروقاً مؤقتة وهي ليست فروق توقيت ما يلي :

١- الأصول والالتزامات المكتسبة في معاملات لا تمثل اندماجات أعمال غير قابلة للاقتطاع أو الخضوع للضريبة عند تقرير الربح الواجب إخضاعه للضريبة.

^{٨٣} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٦٦-٧١

٢- الأصول والخصوم المكتسبة في عمليات اندماج الأعمال.

٣- الشهرة التجارية التي يمكن استهلاكها للأغراض الضريبية.

إن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتوقعة عن الفترات المستقبلية سوف تنعكس هي نفسها في فترات لاحقة وهذا لا يمكن أن يؤدي مهمة مزدوجة بأن يتصور بأنها متاحة لاستيعاب الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الموجودة حالياً.

الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع : ^{٨٤}

ورد في المعيار الدولي رقم ١٢ المعدل أنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه، ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن :

أ- شهرة سالبة تعالج كدخل مؤقت بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون الخاص باندماج الأعمال، أو

ب- الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها :

١. ليست اندماج أعمال، و

٢. في وقت حدوثها لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

ولكن يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

ويتضمن الاعتراف بالتزام أن المبلغ المسجل له سيسدد في فترات مستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة المتضمنة منافع اقتصادية.

ومن الأمثلة على الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع والتي ينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة :

أ- تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المنشأة للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد.

ب- يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية)

^{٨٤} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢١٧-٢٢١

حتى فترة لاحقة. وفي سوريا يمكن أن لا يعترف بها ضريبياً إذا لم ينتج عن هذه المصاريف شيء.

ت- في اندماج أعمال عن طريق التملك يتم توزيع تكاليف التملك على الأصول والالتزامات بالرجوع لقيمها العادلة بتاريخ التبادل. عندما يعترف بالالتزام عند التملك ولكن لا تطرح التكاليف المرتبطة به عند تحديد الأرباح الضريبية حتى فترة لاحقة.

ث- هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أويتم إعادة تقييمها دون تعديل.

كما إن انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع ينجم عنه تخفيضات في تحديد الأرباح الضريبية لفترات مستقبلية، ولذلك تعترف المنشأة بأصول ضريبية مؤجلة فقط عندما يكون من المحتمل أن أرباح ضريبية ستكون متوفرة لتستخدم ضدها فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع.

فمن المحتمل أن يتوفر ربحاً ضريبياً يمكن مقابله الانتفاع بفروق مؤقتة قابلة للاقتطاع عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة ومتوقع أن تنعكس :

أ- في نفس الفترة المتوقع انعكاس الفرق المؤقت القابل للاقتطاع فيها، أو

ب- في فترات تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكن تدويرها بأثر رجعي أو مستقبلي.

وفي مثل هذه الظروف يعترف بالأصل الضريبي المؤجل في الفترة التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.

كما حدد المعيار كيفية الاعتراف بالأصل الضريبي في حال عدم وجود فروق ضريبية كافية تعود لنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة كما يلي :

أ- من المحتمل أن يكون للمنشأة ربح ضريبي كافٍ يعود لنفس السلطة الضريبية ولنفس المنشأة الخاضعة للضريبة في نفس الفترة التي تنعكس فيها الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع أوفي الفترات التي تكون فيها الخسائر الضريبية الناشئة عن الأصل الضريبي المؤجل ممكنة التدوير بأثر رجعي أو مستقبلي.

ب- تتوفر فرص تخطيط ضريبي للمنشأة سوف تخلق أرباحاً ضريبية للفترات المناسبة.

وتعتبر فرص التخطيط الضريبي بأنها أفعال تقوم بها المنشأة لتخلق أو تزيد الدخل الضريبي في فترة محددة قبل انتهاء الفرصة المتاحة لتدوير الخسارة الضريبية أو الخصم الضريبي فيمكن أن يُخلق أو يُزاد الربح الضريبي بواسطة :

أ- اختيار فرض الضريبة على دخل الفائدة عند الاستحقاق أو عند الاستلام.

ب- تأجيل المطالبة باقتطاعات محددة من الربح الضريبي.

ت- بيع وربما إعادة استئجار أصول تحسنت قيمتها ولكن لم تعدل قاعدتها الضريبية لتعكس التحسين، و

ث- بيع أصل يُولد دخل غير خاضع للضريبة لقرض شراء استثمار آخر يُولد دخلاً ضريبياً.

^{٨٥} عندما يكون لدى المنشأة فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع وفروق مؤقتة خاضعة للضريبة وثيق الصلة بنفس الجهة الضريبية يكون هناك افتراض مسبق بأن تحقيق الأصول الضريبية المؤجلة الوثيقة الصلة أمر محتمل الحدوث حيث أنه ينبغي أن تكون الالتزامات الضريبية المؤجلة الوثيقة الصلة متاحة لمقابلة هذه الأصول.

^{٨٦} كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) على أن الأصول الضريبية المؤجلة يمكن الإقرار بها عندما تكون هناك فروق مؤقتة كافية خاضعة للضريبة متصلة بنفس السلطة الضريبية ونفس المنشأة الخاضعة للضريبة ويتوقع أن تنعكس في نفس فترة العكس المتوقع للفروق المؤجلة القابلة للاقتطاع أوفي فترات يمكن ترحيل خسارة ضريبية ناشئة من الأصل الضريبي المؤجل، ويشير المعيار أيضاً إلى أنه في حالة عدم كفاية الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة بدرجة تُتيح استيعاب الفروق المؤجلة القابلة للاقتطاع، ولكن وجد أنه من المحتمل أن يتم كسب دخل كافٍ خاضع للضريبة خلافاً لذلك، أو أن استراتيجيات التخطيط الضريبي متاحة أمام المنشأة، فإن ذلك يمكن أن يستخدم كأساس لاستنتاج أن من المحتمل أن يتم الحصول على منافع.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة : ^{٨٧}

ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بأنه يجب أن يُعترف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام هذه الخسائر والخصومات الضريبية مقابلها، وقد ورد في القانون ٢٤ النازم لضرائب الدخل في سوريا تحديد عدد السنوات التي يجوز تدوير الخسارة إليها بخمس سنوات.

^{٨٥} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٧٨

^{٨٦} نفس المرجع السابق ص ٨٤

^{٨٧} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٢١-٢٢٢

وقد أورد المعيار أن معايير الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة هي نفس معايير الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع. ولكن وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية. وعليه عندما يكون لدى المنشأة خسائر حديثة فإنها تعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لاستخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة مقابله.

كما تقوم المنشأة بأخذ المعايير التالية في الاعتبار عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي تُستخدم مقابله الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية :

أ- ما إذا كان لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية والمنشأة الخاضعة للضريبة، والتي سينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة يمكن استخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة ضدها قبل أن تنتهي مدتها.

ب- ما إذا كانت المنشأة ستحقق أرباح ضريبية قبل انتهاء مدة الخسارة الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

ت- ما إذا كانت الخسائر الضريبية غير المستخدمة تنشأ عن أسباب محددة من غير المتوقع أن تتكرر.

ث- ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متوفرة للمنشأة وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

لا يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية ضده.

^{٨٨} وعندما تُنشئ خسارة فترة مؤقتة ترحيل خسارة ضريبية لما قبله، ينبغي أن يتم عكسه في تلك الفترة المؤقتة. وبالمثل إذا ترتب على خسارة في فترة انتقالية ترحيل خسارة ضريبية إلى ما بعده، فإنه ينبغي الإقرار به فوراً ولكن فقط إذا تم استيفاء المعايير المذكورة في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل). وتحدد أن يجب أن يعتبر محتملاً أن المنافع ستكون قابلة للتحقيق قبل أن يكون بالإمكان الإقرار بمنافع الخسارة رسمياً في القوائم المالية وفي حالة خسائر الفترة المؤقتة قد يكون من الضروري تقدير ليس فقط ما إذا كانت المنشأة ستحقق أرباحاً كافية

^{٨٨} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ١٠٠

في السنوات المالية المستقبلية للاستفادة من المنافع الضريبية المرتبطة بالخسارة وإنما أيضاً ما إذا كانت الفترات الانتقالية الواقعة لاحقاً في نفس العام سوف توفر مكاسب ذات قدر كافٍ لاستيعاب خسائر الفترة الجارية. وينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) على أن التغيرات في التوقعات بشأن قابلية تحقيق المنافع المتصلة بترجيلات الخسارة التشغيلية الصافية ينبغي أن يتم عكسها بشكل جاري في نفقة الضريبة وبالمثل إذا لم يعتبر منفعة ترحيل خسارة تشغيل صافية محتملة التحقق حتى حلول الفترة الانتقالية (والسنوية) التي تصبح عندها محققة في الحقيقة فسوف يتم إدراج الأثر الضريبي في نفقة الضريبة لتلك الفترة.

كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) أن المنشأة بتاريخ إعداد كل ميزانية عمومية تقوم بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها. وتعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقاً إلى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الأصل الضريبي المؤجل.

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة:

تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المسجلة للاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة أو الحصص في المشاريع المشتركة مختلفة عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة. وتنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف مثل :

أ- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.

ب- تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركتها التابعة في بلدين مختلفين.

ت- تخفيض الاستثمار في المنشأة الزميلة إلى القيمة القابلة للاسترداد.

كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ما عدا عندما يتحقق كلا الشرطين التاليين :

أ- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في وقت انعكاس الفرق المؤقت، و

ب- من المحتمل أن لا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور .

كما أنه على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع الناشئة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة وذلك فقط إلى الحد الذي يكون محتملاً أن :

أ- ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل المنظور، و

ب- يتوفر ربح ضريبي يُمكن استغلال الفرق المؤقت مقابله.

^{٨٩} إن من أكثر الأمور تعقيداً في ما يخص محاسبة ضرائب الدخل بين الفترات هي تلك المرتبطة بعمليات اندماج الأعمال التي تعالج حسب المعيار الدولي الثاني والعشرون على أنها عمليات اكتساب. ويرتبط الجانب المعقد الرئيسي بالإقرار في تاريخ الشراء بالآثار الضريبية المؤجلة للفروق بين الأسس الضريبية والتقديرية المالية للأصول والخصوم المشتراة كما تنشأ صعوبات أخرى فيما يخص الشهرة التجارية والشهرة التجارية السالبة.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فإن الآثار الضريبية لأي فروق في الأسس الضريبية والتقديرية المالية يجب أن تنعكس من تاريخ الشراء كأصول وخصوم ضريبية مؤجلة. ويطبق على هذه الأحوال باستثناء الإقرار المبدئي بأصل أو التزام ما نفس المعايير التي تستخدم في الإقرار بالأصول والخصوم الضريبية المؤجلة الناشئة في ظل ظروف أخرى وذلك عندما لا يتأثر الربح المحاسبي أو الربح الخاضع للضريبة.

كما ينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) على أن الآثار الضريبية لفروق الأساس الضريبي -الدفتري لكل الأصول والخصوم يجب أن تقدم عموماً كأصول وخصوم ضريبية مؤجلة في تاريخ الاكتساب.

وفي ما يخص الشهرة التجارية فقد تكون قابلة للاقتطاع أو غير قابلة وذلك حسب الجهة الضريبية التي تتبعها المنشأة، وإذا كانت قابلة للاقتطاع سيؤدي هذا إلى نشوء فروق مؤقتة ناشئة من الفروق بين الإهلاك الضريبي والدفتري. ولذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يحظر إجمال الشهرة بهذه الطريقة، وبالمثل إذا كان هناك شهرة تجارية سالبة غير مخصصة لتكلفة الأصول ولكنها مقدمة كبند اعتماد مؤجل وغير خاضعة للضريبة، لن يتم احتساب وتقديم منفعة ضريبية مؤجلة. ومن المهم فهم التناقض الطفيف الذي تتسم به قواعد المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) في علاقته بالشهرة التجارية.

١. إذا كانت الشهرة التجارية الموجبة غير القابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية لا ينبغي ربط أي التزام ضريبي مؤجل بها - ولكن

^{٨٩} حماد، طارق عبد العال. مرجع سابق ص ١٠١-١٠٧

٢. لا ينبغي لأي شهرة تجارية سلبية مثبتة كحساب إيرادات مؤجل في القوائم المالية أن ترتبط بها منفعة ضريبية مؤجلة.

أما فيما يخص محاسبة اندماج الأعمال بعد الاكتساب ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يتوجب عدم ترحيل المنافع الضريبية المؤجلة الصافية للأمام كأصول ما لم يكن هناك توقع معقول بأنها لن تتحقق وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فقد تطور المعيار قليلاً، حيث ينص المعيار الجديد على أن الأصول الضريبية المؤجلة يجب أن يكون تحقيقها محتمل الحدوث.

وفي مواقف أخرى قد يكون هناك شك كبير بخصوص إمكانية التحقق وبناءً عليه لن يتم إقرار الأصل الضريبي المؤجل وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) في تاريخ شراء المنشأة. وإذا حدث ذلك سوف يتعين أن يعكس تخصيص سعر الشراء تلك الحقيقة وسوف يتم تخصيص جزء أكبر من سعر الشراء للشهرة التجارية، مما قد يحدث في غير هذه الحالة. وإذا تقرر في تاريخ لاحق أن بعض أو كل الأصل الضريبي المؤجل غير المقرر به وقت الاكتساب يحتمل في الحقيقة أن يتحقق في النهاية، سوف يؤخذ تأثير إعادة التقييم إلى نفقة الضريبة (المنفعة) في الفترة التي يتم فيها إعادة التقييم. علاوة على ذلك فإن جزء الشهرة التجارية الزائد المقرر به الاكتساب الذي يظل بدون استهلاك في تاريخ إعادة التقييم يجب أن يحذف أو يلغى من النفقة، ويكون القيد المحاسبي اللازم لذلك

من ح/ منافع ضريبية مؤجلة

إلى ح/ نفقة ضريبة دخل (منفعة)

من ح/ استهلاك الشهرة التجارية

إلى ح/ الشهرة التجارية

وينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) على أنه نتيجة لعملية إعادة التقدير هذه، لا يمكن الإقرار بالشهرة التجارية السالبة، كما لا يمكن زيادة أي شهرة تجارية سالبة موجودة. ومضمون ذلك أن الشهرة التجارية السالبة من الممكن الإقرار بها وقت اكتساب منشأة الأعمال الذي تضمن الإقرار بالأصول المؤجلة، إلا أنه من غير الممكن الإقرار لاحقاً بالمنافع الضريبية المؤجلة في ظل هذه الظروف.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) لم يتطرق لعمليات توحيد أو ضم الحصص في المنشآت.

ووفقاً للمعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) يجب استيفاء شرطين لتبرير عدم عكس الضرائب المؤجلة فيما يتصل بإيرادات ومكاسب شركة فرعية ما والفروع والشركات الزميلة والمشروعات المشتركة. وهذان الشرطان هما :

١. أن يكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب المشروع قادراً على التحكم في توقيت عكس الفروق المؤقتة و

٢. أن يكون من المحتمل ألا تنعكس الفروق في المستقبل المنظور. وما لم يتم استيفاء هذين الشرطين يجب الإقرار بالآثار الضريبية لهذه الفروق المؤقتة.

وبالإضافة إلى ما سبق ذكره عن اندماج الأعمال فإنه :^{٩٠}

كنتيجة لاندماج الأعمال فقد يصبح أمراً محتملاً لدى المنشأة المملوكة (الدامجة) استرداد الأصل الضريبي المؤجل الذي يعترف به قبل اندماج الأعمال على سبيل المثال قد تستطيع المنشأة الدامجة الاستفادة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة ضد الأرباح الضريبية المستقبلية للمنشأة المدموجة. وفي هذه الحالة تعترف المنشأة الدامجة بأصل ضريبي مؤجل وتأخذ ذلك في الاعتبار في تحديد الشهرة أو الشهرة السالبة عند التملك.

وعندما لا تعترف المنشأة الدامجة بالأصل الضريبي المؤجل للمنشأة المدموجة كأصل محدد بتاريخ الاندماج ولكن يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لاحقاً في القوائم المالية الموحدة للمنشأة الدامجة فإنه يتم الاعتراف بالدخل الضريبي المؤجل الناتج في قائمة الدخل، وإضافة لذلك على المنشأة الدامجة أن تقوم بـ:

أ- تعديل المبلغ الإجمالي المسجل للشهرة ومجمع الإطفاء المتعلق بها إلى المبالغ التي كانت ستكون مسجلة لوتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل محدد بتاريخ اندماج الأعمال، و

ب- الاعتراف بالتخفيض في صافي المبلغ المسجل للشهرة كمصروف.

لكن لا تعترف المنشأة الدامجة بالشهرة السالبة أو تزيد مبلغها المسجل.

القياس^{٩١}

ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) أنه يجب قياس الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه (استرداده من)

^{٩٠} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٣٠-٢٣١

^{٩١} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٢٤-٢٢٨

السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية، أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

كما يجب أن تقاس الأصول والالتزامات المؤجلة بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

وعندما يتم تطبيق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة. كما يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي تتوقع فيها المنشأة - بتاريخ الميزانية العمومية - أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها والتزاماتها. كما يجب عدم خصم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

كما أكد المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بأنه يجب إعادة النظر بالمبلغ المسجل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافٍ.

^{٩٢} وبالرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) لا يتناول بشكل مباشر مسألة التغييرات المدخلة على نسب الضريبة أو الأحكام الأخرى في القوانين الضريبية الذي يمكن سنها وبالتالي يمكن أن تؤثر على تحقيق الأصول أو الخصوم الضريبية المؤجلة المستقبلية فإن تأثير هذه التغييرات ينبغي عكسه في حسابات الضرائب المؤجلة في نهاية العام في الفترة التي يتم فيها سن هذه التغييرات وتسويات المقاصة يجب أن تجري من خلال المخصص الضريبي للفترة الجارية.

وعند سن نسب ضريبة معدلة، قد تؤثر ليس فقط على تأثيرات البنود غير المعكوسة التي تم إثباتها أصلاً في قسم العمليات المستمرة في قائمة الدخل، وإنما أيضاً التأثيرات غير المعكوسة لبنود قدمت أولاً كبنود استثنائية أو تحت عناوين أخرى في قائمة الدخل. وبناءً عليه ينبغي بوجه عام إثبات عمليات إعادة قياس تأثيرات التغييرات في القوانين الضريبية في المخصص الضريبي المرتبط بالعمليات المستمرة.

^{٩٢} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ٩٠-٩٧

كما ينبغي إثبات التغييرات الحادثة في الوضع الضريبي للكيان المصدر للتقارير على نحو مشابه لإثبات التغييرات الضريبية المشرعة. وعلى الرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) لم يتناول محاسبة التغيير في الوضع الضريبي وبالنظر لتقرير الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة الموجه نحو الميزانية العمومية بموجب هذا المعيار فإن المنطق يقتضي إزالة الضرائب المؤجلة عن طريق العكس من خلال نفقة ضريبة الفترة الجارية عندما يصبح منشأة كانت في الماضي خاضعة للضريبة غير خاضعة للضريبة.

وبناءً عليه فإن القوائم المالية عن فترة مثل هذا التغيير سوف تبين تأثيرات الحدث في مخصص الضريبة الجاري. وإذا كان لدى المنشأة في ذلك التاريخ الكثير من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة التي لم يتم عكسها بعد، فسوف يثبت نفقة ضريبة كبيرة في تلك الفترة. وعلى العكس من ذلك فإذا كان لديه قدر كبير من الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع وغير المعكوسة، سوف يلزم تسجيل منفعة ضريبية مؤجلة كبيرة مع قيد مبلغ دائن مصاحب في مخصص الضريبة للفترة الجارية في قائمة الدخل. كما وقد يطلب من المنشأة أن تتبنى تغييرات في المحاسبة تؤثر على إثبات ضريبة الدخل ولكنها لا تؤثر على الإثبات في القوائم المالية.

إن حقيقة أن ضرائب الدخل تقدر سنوياً هي السبب الرئيسي في التوصل لاستنتاج أن الضرائب ينبغي أن تستحق بناءً على نسبة الضريبة الفعالة السنوية المتوسطة المقدرة للعام المالي الكامل، وإذا تم سن تغييرات في النسبة ليسري مفعولها لاحقاً في السنة المالية، فإن النسبة الفعالة المتوقعة ينبغي أن تأخذ في الاعتبار التغييرات في النسبة وأيضاً النمط المتوقع للإيرادات التي ستتحقق على مدى العام.

الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة :

^{٩٣} بالإضافة إلى اهتمام المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بتخصيص ضريبة الدخل بين الفترات فإنه تناول أيضاً مسألة تخصيص الضريبة داخل الفترات. ويرتبط تخصيص الضرائب داخل الفترات بمطابقة أو مناظرة الفئات المختلفة للدخل أو النفقة الشاملة في قائمة الدخل بالتأثيرات الضريبية لتلك البنود. والمبدأ العام هو أن الآثار الضريبية ينبغي أن تتبع البنود التي ترتبط بها.

وبما أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) لم يتطرق إلى الطريقة التي يجب استخدامها لاحتساب الآثار الضريبية لعناوين الحسابات الفردية في قائمة الدخل وقائمة الأرباح والخسائر. لذلك فإن هنالك طريقتان نستطيع استخدامها وهما الطريقة المتوسطة والطريقة

^{٩٣} حماد، طارق عبد العال، مرجع سابق ص ١٢٠-١٢٧

الخاصة، وتتميز الطريقة المتوسطة (الممزوجة) بأنها سهلة التطبيق حيث أن النسب القابلة للتطبيق على مختلف البنود لن تكون النسب الحدية الأعلى ولا الصغرى. ومن ناحية أخرى فإن الطريقة الخاصة تتحاشى الموقف الذي تخضع فيه النسبة المتوسطة المطبقة على الدخل من العمليات المستمرة لتباين وتغيير كبير نتيجة الوجود العرضي للبنود الاستثنائية وغيرها من البنود غير العادية. وبالنظر لعدم وجود منهجية محددة في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فإنه يتم تفضيل الطريقة المتوسطة. ويجيز مع ذلك المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) تقديم الآثار الضريبية لكل البنود الاستثنائية في مبلغ واحد إذا كان احتساب كل بند استثنائي أمر لا يمكن إنجازه بسهولة.

وينص المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) على أنه عندما تعد منشأة ما ميزانية عمومية مصنفة لا يتم أبداً إدراج الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة في الفئة الجارية. ولا يعلل المعيار الأساس المنطقي لهذا الحظر ولكن ربما يكون السبب هو أن اشتراط قيام المنشآت بتقدير مبلغ وأنماط عكس الفروق المؤقتة ثبت أنه أمر صعب.

كما أنه يجوز الإقرار كلياً أو جزئياً بالأصول الضريبية المؤجلة الوثيقة الصلة بجهات ضريبية معينة، على حين أن أصولاً أخرى يمكن ألا يتم الإقرار بها على الإطلاق بناء على تطبيق معيار (محتمل الحدوث) على التوقيت والاستيعابية المتوقعة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والبنود الأخرى الداخلة في تقرير الربح الخاضع للضريبة في كل جهة ضريبية.

ولا ينبغي إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية العمومية إلا إذا كانت تعود إلى نفس السلطة الضريبية وبقدر ما يتم تصنيفها بشكل متماثل في الميزانية العمومية. أما إذا تم فرض الضرائب على منشآت مدرجة في قوائم مالية موحدة، فإن الأصل الضريبي المقر به بواسطة عضو واحد في المجموعة يجب ألا يقابله التزام مقر به بواسطة عضو آخر في نفس المجموعة ما لم يكن هناك حق في المقاصة قابل أو واجب التنفيذ.

^{٩٤} كما أن الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة قد ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بشيء من التفصيل وقسم إلى ما يجب أن يذكر في قائمة الدخل وما يجب ذكره في حقوق الملكية كما يلي :

^{٩٤} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٢٨-٢٢٩

قائمة الدخل :

ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بأنه يجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا إلى الحد الذي تنشأ فيه من:

أ- العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو فترة مختلفة مباشرة في حقوق المالكين. أو

ب- اندماج أعمال بطريقة التملك.

وتنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون الدخل أو المصروف مشمول بالربح المحاسبي في فترة معينة، ولكن يتم شموله بالربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. يعترف بالضريبة المؤجلة الناتجة في قائمة الدخل.

كما أن المبلغ المسجل للالتزامات أو الأصول الضريبية المؤجلة قد يتغير حتى لو لم يكن هناك تغير بمبلغ الفروق المؤقتة المتعلقة بها. وقد ينشأ ذلك على سبيل المثال مما يلي :

أ- التغير في معدلات الضريبة أو قوانينها.

ب- إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة أو

ت- التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد الأصل.

البنود التي تضاف أو تحمل مباشرة إلى حقوق المالكين :

ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) أنه يجب تحميل الضريبة الجارية والمؤجلة مباشرة لحقوق المالكين أو أخذها لصالحها إذا كانت الضريبة تعود لبنود حملت إلى حقوق المالكين مباشرة أو سجلت لصالحها في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

ومن الأمثلة على البنود التي تحمل إلى حقوق الملكية ما يلي :

أ- تغير في المبلغ المسجل الناشئ عن إعادة التقييم للممتلكات والمصانع والمعدات، أو الاستثمارات الطويلة الأجل.

ب- تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة الناتج إما عن تغير في السياسة المحاسبية مطبق بأثر رجعي أو تصحيح لخطأ جوهري.

ت- فروق صرف ناشئة عن ترجمة القوائم المالية لوحدة أجنبية.

ث- مبالغ ناشئة عن الاعتراف الأولي بجزء حقوق المالكين من أداة مالية مركبة.

العرض

الأصول والالتزامات الضريبية :

ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) بأنه يجب عرض الأصول والالتزامات الضريبية بشكل منفصل عن الأصول والالتزامات الأخرى في الميزانية العمومية. ويجب تمييز الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة من الأصول والالتزامات الضريبية الجارية. ويجب على المنشأة عندما تقوم بالتمييز بين الأصول والالتزامات الجارية وغير الجارية في قوائمها المالية أن لا تصنف الأصول (الالتزامات) الضريبية المؤجلة كأصول (التزامات) جارية.

كما يجب على المنشأة إجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا كانت المنشأة :

- أ- صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها، و
- ب- تنوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت.

كما يكون للمنشأة حق مشروع في إجراء المقاصة بين الأصل الضريبي الجاري مع الالتزام الضريبي الجاري عندما يعود لضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ صافي واحد.

أما في ما يخص الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة فإنه على المنشأة أن تجري مقاصة بينها فقط إذا :

- أ- كان للمنشأة حق مشروع لإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية مع الالتزامات الضريبية الجارية، و

- ب- كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على :

١. نفس المنشأة الخاضعة للضريبة، أو

٢. منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد الالتزامات معاً في نفس الوقت في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

مصرف الضريبة :

يرى المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فيما يخص مصرف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية أنه يجب على المنشأة عرض مصرف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في صلب قائمة الدخل.

أما فيما يخص فروق الصرف من الالتزامات أو الأصول الضريبية الأجنبية المؤجلة فيرى المعيار أنه عندما يُعترف بفروق الصرف من الأصول أو الالتزامات الضريبية الأجنبية المؤجلة في قائمة الدخل، فإنه يمكن تصنيف هذه الفروق كمصرف (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان ذلك العرض يعتبر أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح :

^{٩٥} ورد في المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر (المعدل) فيما يخص الإفصاح الضريبي أنه يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصرف (دخل) الضريبة.

ويمكن أن تتضمن مكونات مصرف (دخل) الضريبة ما يلي :

أ- مصرف (دخل) الضريبة الجاري.

ب- أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.

ت- مبلغ مصرف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.

ث- مبلغ مصرف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

ج- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصرف الضريبة الجاري.

ح- مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصرف ضريبة الدخل المؤجل.

خ- مصرف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

د- مبلغ مصرف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة

^{٩٥} معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص ٢٣٣-٢٣٥

البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

كما يجب أن يتم الإفصاح عما يلي بشكل مفصل :

أ- إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين، و

ب- مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.

ت- شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكليين التاليين:

١. مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة، أو

٢. مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

ث- شرح للتغيرات في معدل (معدلات) الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.

ج- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، الخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في الميزانية العمومية.

ح- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية عنها.

خ- بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة :

١. مبلغ الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في الميزانية العمومية لكل فترة معروضة.

٢. مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في قائمة الدخل إذا لم يكن هذا واضحاً من التغيرات في المبالغ المعترف بها في الميزانية العمومية.

د- بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى :

- ١- مكسب أو خسارة عدم الاستمرار، و
- ٢- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة.
- كما ويجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك عندما :
١. يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس الموجود من فروق ضريبية مؤقتة، و
٢. تكون المنشأة قد عانت من خسائر إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.
- ولا بد من الإشارة هنا إلى أن متوسط معدل الضريبة يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي.

المبحث الخامس: الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين الربح الضريبي والربح المحاسبي في ظل

القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣

الاختلافات الدائمة:

ورد في القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ في المادة رقم ٧ الفقرة ب البند /١/ نص على أنه تعتبر من النفقات القابلة للتزويل بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية /الربح المالي/ إذا كان ملكا للمكلف أي على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية وبهذا فإنه لدى الشركات أو المنشآت التي تملك مقراتها فإنه يجوز لها تنزويل القيمة التأجيرية من ربحها الضريبي مع أنها لن تقوم بتنزيلها من ربحها المحاسبي

كما ورد أيضاً بالمادة رقم /٧/ الفقرة ب البند رقم /٧/ ما يلي:

التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا تتجاوز ٣٪ من الأرباح الصافية.

أي أنه مهما كانت المبالغ التي تقوم الشركة أو المنشأة بالتبرع بها فإنه لا يسمح لها إلا بالتبرع بما لا يتجاوز الـ ٣٪ من أرباحها الصافية وبهذا فإنه لا يجوز تنزويل سوا هذا المقدار من الأرباح الصافية مما ينشئ فروق دائمة ما بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

كما نجد أيضاً ما جاء في المادة رقم /٨/ بالفقرتين ب وج ما ينشئ فروق دائمة وهما:

ب- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.

ج- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركات التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركة التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل .

غير أن المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ بالمادة رقم /١١/ الفقرة د قد جاء بخلاف ما سبق ذكره حيث نص على ما يلي:

د - تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين النفقات الشخصية وتحدد هذه النفقات وأسس قبولها بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية.

وبما أن هذه النفقات غير قابلة للتزليل فهي بهذا تنشئ فروق دائمة.

الاختلافات المؤقتة:

هنالك الكثير من الفروق المؤقتة الناشئة عن تطبيق القانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ يورد الباحث منها مايلي:

الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للقواعد الفنية في كل نوع من أنواع الصناعة والتجارة والمهن والحرف ما عدا استهلاك العقارات بشرط تقديم جدول مفصل بمفرداتها يتضمن :
-النوع / تاريخ الشراء / قيمة الشراء / معدل الاستهلاك / قسط الاستهلاك السنوي /
الاستهلاكات المتراكمة (فقرة أ من المادة ١٤/ من هذا القانون).

ولم يحدد المشرع السوري في القانون أي طريقة يجب على المنشأة إتباعها في حساب الاستهلاك ولكن من خلال تحديد المطلوب حدد المشرع معدل الاستهلاك وهذا المعدل يجب أن يبقى ثابت أي أن الطريقة المتبعة هي طريقة القسط الثابت حيث جاء في القانون ١٧٨/ لعام ١٩٤٥ وتعديلاته بما يخص الآلات تم تقسيمها إلى قسمين:

- الآلات التي لم يمض على استعمالها عشر سنوات : تقدر قيمتها عن طريق تنزيل مبلغ يعادل ١٠٪ من تكاليف شرائها عن كل سنة بدءاً من تاريخ استعمالها الفعلي

- الآلات التي نص على استعمالها أكثر من عشر سنوات: يؤخذ وسطي السنتين الأخيرتين من السنوات العشر لبدء استعمالها بعد تنزيل الاستهلاك السنوي^{٩٦}

وإن إتباع أي طريقة أخرى غير طريقة القسط الثابت سيؤدي إلى نشوء فروق مؤقتة.

وتقبل أيضا المخصصات التي تمثل عبئاً حقيقياً ومحدداً. والمقصود بها المبالغ التي تمثل نفقات مترتبة لكنها لم تسدد في سنة الأعمال. كمصروف الكهرباء للشهرين الأخيرين من العام وما شابه ذلك.

كما قد تنشأ الفروق المؤقتة عند شراء أو بيع عقارات أو أراضي مع تأجيل تسجيلها في السجلات العقارية لأسباب مثل رهن السند الخاص بالعقار أو لأسباب تنظيمية داخل المنشأة وبهذا سيتم الشراء أو البيع في سنة ودفع الضريبة في سنة أخرى أي أنها ستؤدي إلى نشوء فروق مؤقتة. كما أن كل سنة تمر على هذه الضريبة فإن نسبتها قد تزيد إذا كان العقار تجاري أو إذا كانت عرصة حيث تزداد نسبة الضريبة مع كل عام تملك.

^{٩٦} القانون رقم ١٧٨ لعام ١٩٤٥ و تعديلاته و الخاص ببيع العقارات و العرصات و رسم الحراسة

وسيورد الباحث جدولاً مقارناً بين كل من المعيار المصري و الأمريكي و الدولي كما يلي:

البيان	معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤	معيار المحاسبة الأمريكي رقم ١٠٩	معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعدل
الهدف	يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ: أ- الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة، و (ب) العمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.	يهدف إلى المحاسبة عن ضرائب الدخل وذلك من خلال: ١- الاعتراف بضرائب السنة الحالية القابلة للدفع أو التسديد. ٢- الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.	يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وإن المسألة الرئيسية في المحاسبة عن ضرائب الدخل هي كيفية المحاسبة عن آثار الضريبة الحالية والمستقبلية كما يلي: ١- استرداد (تسديد) القيمة المدرجة في المستقبل للأصول (الالتزامات) التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية للمنشأة. ٢- المعاملات والأحداث الأخرى للفترة الجارية (الحالية) المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة. ٣- يعالج الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.
النطاق	يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل. لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند	يطبق على جميع ضرائب الدخل سواء كانت محلية أو أجنبية أو دولية أو فيدرالية. لا يطبق على البيانات والبنود التي تم تناولها في البيانات الأخرى مثل محاسبة ائتمانات ضرائب الاستثمار والخصم وإبلاغ الفترة المؤقتة.	يطبق في المحاسبة عن ضرائب الدخل: - لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية والمحددة على أساس الأرباح الخاضعة للضريبة. - تتضمن ضرائب الدخل أيضاً ضرائب مثل الضرائب المستقطعة من المنبع

والواجب سدادها من قبل الشركة التابعة أو الزميلة أو المشروع المشترك لدى القيام بتوزيعات الأرباح إلى المنشأة المصدرة للبيانات. -ولا يحدد متى وكيف يجب أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن الآثار الضريبية الخاصة بتوزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى من قبل المنشأة المعدة للبيانات الحالية. -لا يتناول هذا المعيار طرق المحاسبة عن المنح الحكومية أو التسهيلات الضريبية الخاضعة لتشجيع الاستثمار. -يتناول المحاسبة عن الاختلافات المؤقتة والتي تنشأ من تلك المنح أو التسهيلات الضريبية الخاصة بتشجيع الاستثمار.		المنبع التي سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة. لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق في خصم ضريبي معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.	
الطريقة المستخدمة	يستخدم طريقة الميزانية العمومية	يستخدم طريقة الميزانية العمومية	يستخدم طريقة الميزانية العمومية
القيود الموضوعة على الاعتراف بالضرائب المؤجلة لا توجد قيود على الاعتراف بالضرائب المؤجلة المدينة فلا يتم الاعتراف بها إلا في حالة وجود توقع معقول بإمكانية تحقيقها مستقبلاً.	لا توجد قيود على الاعتراف بالتزام الضريبة المؤجلة، فيتم تخفيضه في حالة توقع عدم تحقيقه، أو جزء منه باستخدام حساب خصم التقويم.	يتم الاعتراف بالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي: (أ) الاعتراف الأولي بالشهرة. أو(ب) الشهرة التي لا يعتمد استهلاكها ضريبياً أو(ج) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام بالعملية التي: لا تكون لتجميع الأعمال.	

		ولا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية). يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم	
الآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة	لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ في عين الاعتبار أي فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبي فينبغي الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة في حدود الأرباح الضريبية المتوقعة وتكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس	يتم الاعتراف بها على شكل أصل والتزام ضرائب مؤجلة تظهر في قائمة المركز المالي على أن تستخدم التغيرات في صافي أصل والتزام الضريبة المؤجلة في تعديل قيمة الضرائب واجبة السداد بهدف الوصول إلى قيمة مصروف الضريبة الواجب تحميله على حساب الأرباح والخسائر. وتحسب الآثار الضريبية للاختلافات المؤقتة المتوقعة انعكاسها مستقبلاً.	يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بأصل لجميع الاختلافات المؤقتة: الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل أن الأرباح الضريبية سوف تتوفر لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها. عندما يكون للمنشأة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية فإنه يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمنشأة اختلافات ضريبية مؤقتة كافية، أو أن يكون هناك إثبات مقنع آخر أن ربحاً ضريبياً كافياً سوف يتوفر. لا يعترف بالالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة التي تختلف قيمتها المسجلة عند الاعتراف الأولي بها عن قاعدتها الضريبية، وبما أن هذه الظروف لا تؤدي إلى اختلافات توقيت فإنه لا ينتج عنها أصول ضريبية

مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة.			
يجب الاعتراف بالجزء غير المسدد من الضرائب الجارية عن الفترة الحالية والفترات السابقة كالتزام. أما إذا زاد المبلغ المسدد عن الضرائب المتعلقة بالفترة الحالية والفترات السابقة عن المبلغ المستحق عن تلك الفترات، فيجب الاعتراف بتلك الزيادة كأصول يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي يمكن ردها لفترة سابقة لغرض استرداد الضريبة الجارية عن فترة سابقة كأصول. يجب الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي يمكن ردها لفترة سابقة لغرض استرداد الضريبة الجارية عن فترة سابقة كأصول.	يتطلب الاعتراف بالأصول و الالتزامات الضريبية الجارية.	الضرائب الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل.	الاعتراف بالأصول الضريبية و الالتزامات الضريبية الجارية
يجب الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة إلا إذا نشأت تلك الالتزامات الضريبية المؤجلة عن الأمور التالية: أ- الشهرة غير المسموح باستقطاع عبء الإطفاء الخاص بها للأغراض الضريبية. ب- الاعتراف الأولي بالأصول أو الالتزامات في معاملة: ١- لا تمثل اندماجاً للأعمال ٢- لا تؤثر في وقت حدوثها على الربح	يتطلب الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة.	يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي: (أ) الاعتراف الأولي بالشهرة. أو (ب) الشهرة التي لا يعتمد استهلاكها ضريبياً أو (ج) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام بالعملية التي: - لا تكون لتجميع الأعمال. ولا تؤثر على صافي الربح	الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة. أ- الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).	المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة.		
ب-الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع	يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية:	يتطلب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والتي ستظهر في السنة المستقبلية مبالغ قابلة للاستقطاع.	يجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لجميع الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع وذلك إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل توفر أرباح خاضعة للضريبة يمكن مقابلها الانتفاع بالفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع، إلا إذا نشأت الأصول الضريبية المؤجلة من:
(أ) لا تمثل جميع أعمال.	و(ب) في تاريخ المنشأة العملية لم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية).	أ- الشهرة السابقة والتي تعامل كربح مؤجل وفقاً للمعيار ٢٢/.	أ- الشهرة السابقة والتي تعامل كربح مؤجل وفقاً للمعيار ٢٢/.
		ب- الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات من معاملة:	ب- الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات من معاملة:
		١- لا تمثل اندماجاً للأعمال.	١- لا تمثل اندماجاً للأعمال.
		٢- لا تؤثر وقت حدوثها على الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة.	٢- لا تؤثر وقت حدوثها على الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة.
إعادة التقييم	لا يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.	لا يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.	يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بخصوص إعادة تقييم الأصول.
القياس	تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التي يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة في تاريخ الميزانية بطريقة استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها.	يتم قياس إجمالي الالتزامات الضريبية المؤجلة وإجمالي الأصول الضريبية المؤقتة.	تأسيس قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة على التبعيات الضريبية التي يمكن أن تنجم عن الطريقة التي تتوقع المنشأة أن يتم استرداد أو سداد القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات بموجبها.
الآثار الضريبية	يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة	يتم الاعتراف بأصل الضرائب المؤجلة	يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة المدينة

للخسائر المرحلة.	والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم	في حالات ترحيل الخسائر للخلف باعتبارها تمثل استرداد لضرائب سبق سدادها، أما في حالة ترحيل الخسائر للأمام فيتم الاعتراف بأصل الضرائب المؤجلة المتعلق بها في سنة تحقق الخسارة وإن كان هناك شك في عدم إمكانية تحقق جزء منه فيتم تخفيض قيمة أصل الضرائب المؤجلة بحساب خصم التقويم.	الناجمة عن ترحيل الخسائر للخلف، أما في حالة ترحيل الخسائر للأمام فلا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة المتعلقة بها إلا في وجود تأكيد بدون أي شك معقول من إمكانية تحقق مكاسب ضريبية من ترحيل الخسائر للأمام.
الإفصاح في حساب الأرباح و الخسائر.	يعترف بالضريبة الجارية وبالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف وتدرج في ربح أو خسارة الفترة، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من: أ- عملية أو حدث يعترف به -في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - ضمن حقوق الملكية مباشرة. أو(ب) تجميع الأعمال. ويعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية	يجب الإفصاح عن مكونات مصروف الضريبة المحمل على حساب الأرباح والخسائر إما داخل الحساب أو في شكل الملاحظات عليه وتشتمل هذه المكونات: ١- مصروف أو مكاسب الضريبة للفترة الجارية. ٢- مصروف أو مكاسب الضرائب المؤجلة. ٣- التعديلات في أرصدة الضرائب المؤجلة نتيجة التغييرات في قوانين الضرائب أو معدلات الضرائب أو التعديلات في رصيد حساب خصم التقويم. ٤- المكاسب المتعلقة بترحيل الخسارة المرحلة للأمام. ٥- الخصم الضريبي للاستثمار. ٦- المنح الحكومية التي تمنح في شكل تخفيض من قيمة الضريبة واجبة	يجب ظهور العناصر الآتية في حساب الأرباح أو قائمة الدخل: ١- مصروف الضريبة المتعلقة بالنشاط العادي للمنشأة شاملاً الضرائب المؤجلة ٢- مصروف الضريبة المتعلق بالبند غير العادية أو بنود الفترات السابقة. ٣- الوفر الضريبي المتعلق بترحيل الخسارة سواء في فترة تحقق الخسائر أو الفترات التالية إذا لم يكن قد تم إثبات هذه الوفرة سنة تحقق الخسائر. ٤- مبلغ الخسارة الضريبية في رصيد حساب خصم التقويم. ٥- المكاسب المتعلقة بترحيل الخسارة المرحلة للأمام. ٦- الخصم الضريبي للاستثمار. ٧- المنح الحكومية التي تمنح في شكل تخفيض من قيمة الضريبة واجبة

الإفصاح في قائمة المركز المالي.	يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة	تظهر القيم التالية داخل الميزانية:	السداد.
و يجب الإفصاح أيضاً عن مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية وإيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي	١- مخصص الضرائب واجبة السداد خلال الفترة.	أرصدة الضرائب المؤجلة ويمكن إجراء مقاصة بين أرصدة الضرائب المؤجلة المدينة والدائنة.	السداد.
تجري المنشأة مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل إذا كان للمنشأة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول	٢- صافي أصل أو التزام الضريبة المؤجلة مع التفرقة بين العناصر الجارية وغير الجارية، على أن تظهر العناصر التالية في شكل ملاحظات على الميزانية:	على أن تعرض بصورة مستقلة أرصدة الضرائب واجبة الاسترداد المتعلقة بترحيل الخسارة للخلف.	السداد.
	أ- المجموع الكلي لقيمة أصل الضريبة المؤجلة.		
	ب- المجموع الكلي لقيمة التزام الضريبة المؤجلة.		
	ت- رصيد حساب خصم التقويم.		

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال عرض معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ ومعيار المحاسبة الأمريكي رقم ١٠٩ ومعيار المحاسبة الدولي الثاني عشر المعدل نجد أنه لا توجد فروق كبيرة بين المعايير ويرى الباحث أن أهم فرق بينها هو أن المعيار الأمريكي بخلاف المعايير الأخرى يتعامل مع الضرائب بطريقة تشبه تعامله مع أي مفردة من مفردات قائمة المركز المالي وذلك بفتح حساب مخصص التقييم لمواجهة الأصول الضريبة التي لا يتوافر مقابلها التزامات ضريبة مؤجلة أو ربح ضريبي يكفي لإطفائها.

كما استعرض الباحث من خلال المبحث الخامس بعض الفروق الناشئة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية وذلك في ظل القانون رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الخاص بضرائب الدخل و تعديلاته، مع مقارنة موجزة بين المعايير الثلاثة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

١- مجتمع و عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئات المحاسبين القانونيين العاملون في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق وأصحاب مكاتب المراجعة و شركات المراجعة ووزارة المالية، المسجلين في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

تم توزيع استبيانات عدد ١٥٠ على أفراد العينة تم استرداد ١١٣ استبيان وتم رفض ٩ استبيانات لعدم موضوعيتها وعدم صدقيتها وتم تحليل ١٠٤ استبيان وزعت الاستبيانات على أساتذة كلية الاقتصاد في جامعة دمشق وعلى أصحاب المكاتب و العاملين لديهم من محاسبين قانونيين وكذلك على المكاتب الإقليمية للشركات التالية:

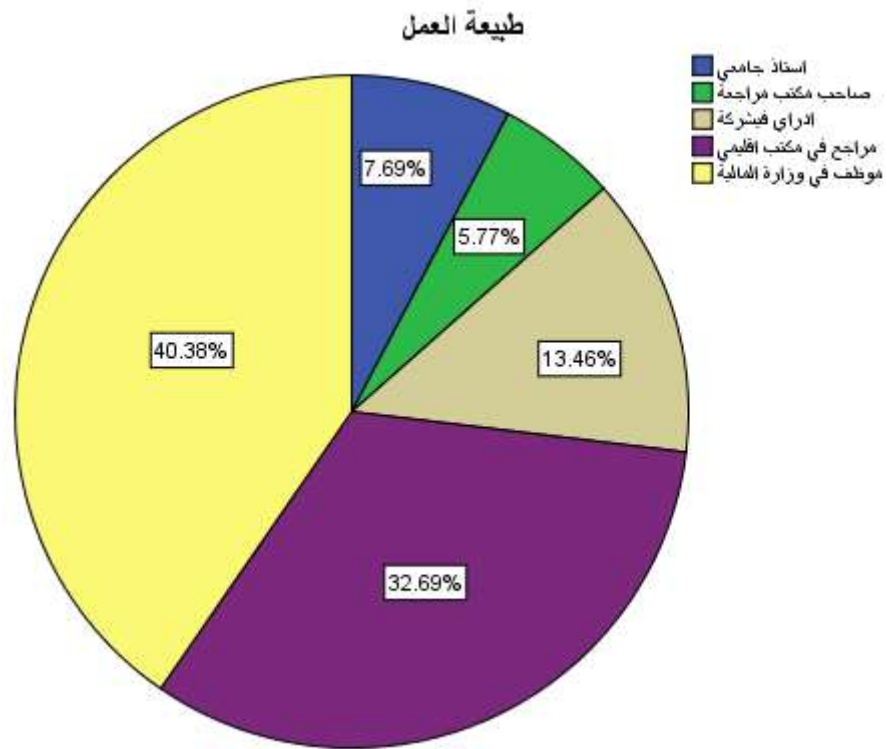
١- مجموعة طلال أبو غزالة

٢- KPMG

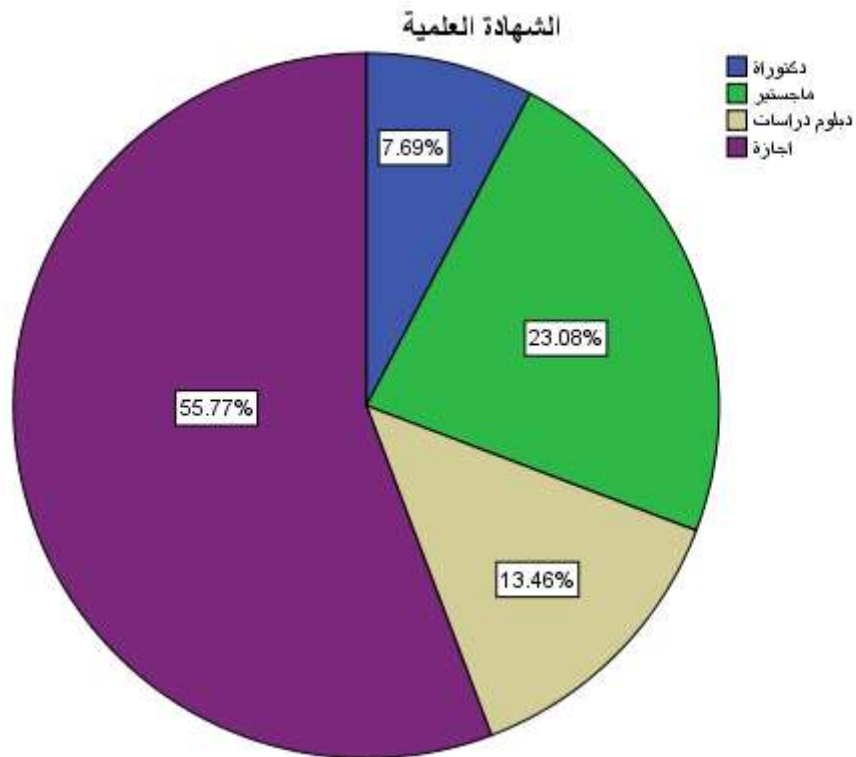
٣- Deloit & Touch

وكان توزيع العينة على حسب عمل المحاسبين القانونيين كما يلي:

كانت عينة الدراسة على حسب عمل كل فرد كما يلي: ٨ أساتذة جامعيين أي بنسبة ٧.٦٩٪، و ٦ أصحاب مكاتب مراجعة وبنسبة ٥.٧٧٪، و ١٤ إداري في شركة مراجعة بنسبة ١٣.٤٦٪، و ٣٤ مراجع في مكتب إقليمي وبنسبة ٣٢.٦٩٪، و ٤٢ موظف في وزارة المالية وبنسبة ٤٠.٣٨٪، والشكل التالي يبين توزيع العينة بحسب عمل أفراد العينة.

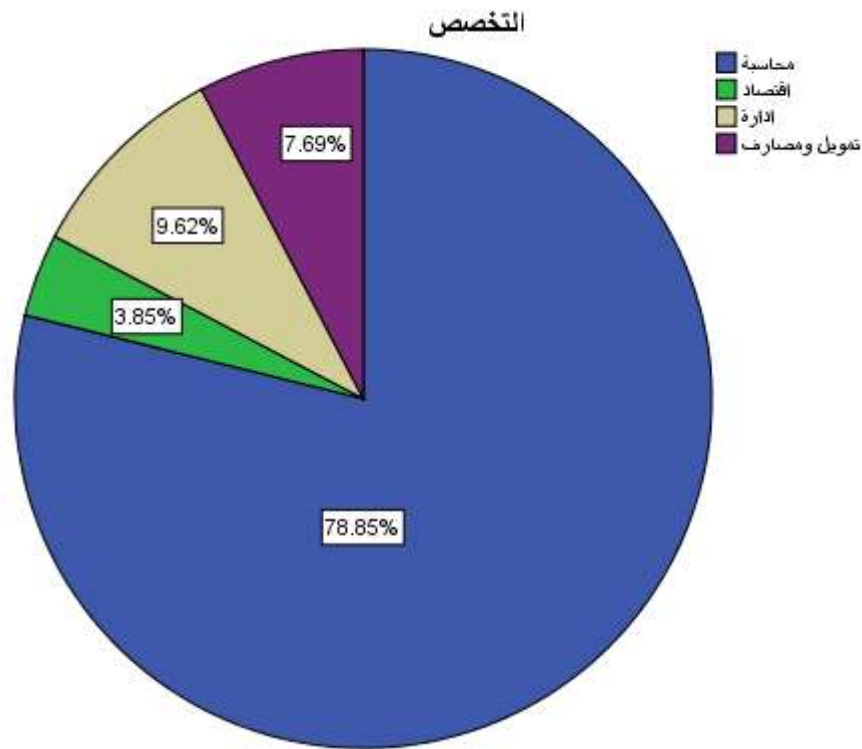


ب- توزيع العينة حسب متغير التأهيل العلمي :



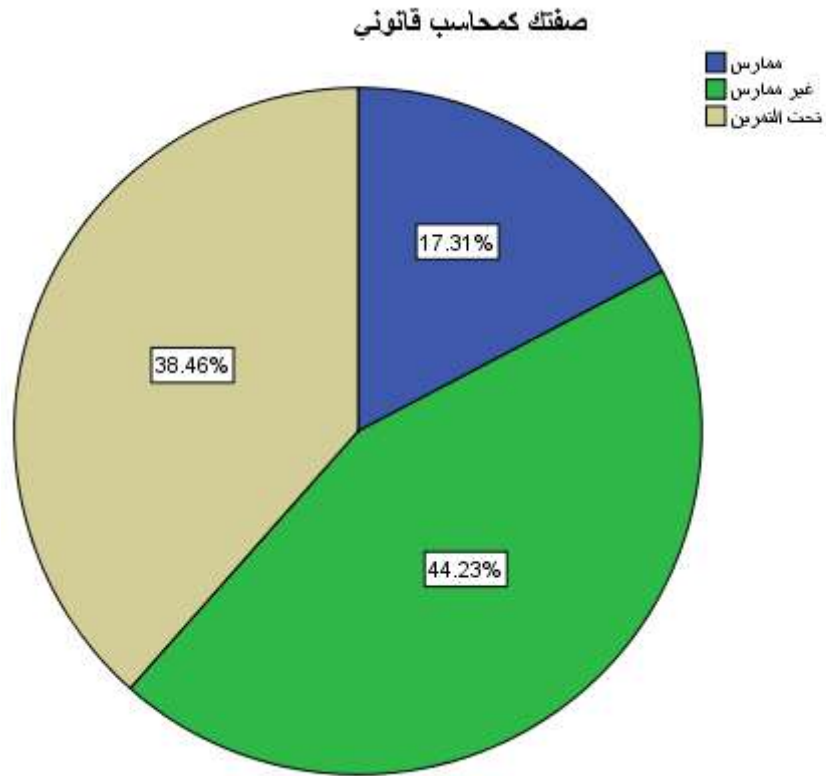
يتبين من الشكل (٢) أن الغالبية العظمى هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم ٥٨ فرداً أي ما نسبته (٧٧,٥٥%) من العينة، في حين بلغ عدد من يحملون دبلوم دراسات عليا ١٤ فرداً أي ما نسبته (١٣,٤٦%) من العينة. في حين كان عدد حاملي شهادة ماجستير ٢٤ أفراد أي ما نسبته ٢٣,٠٨ % من العينة ، وأقل نسبة حصلوا عليها حاملي شهادة الدكتوراه قد بلغ عددهم ٨ أفراد أي ما نسبته ٧,٦٩ % .

ج- توزيع العينة حسب التخصص



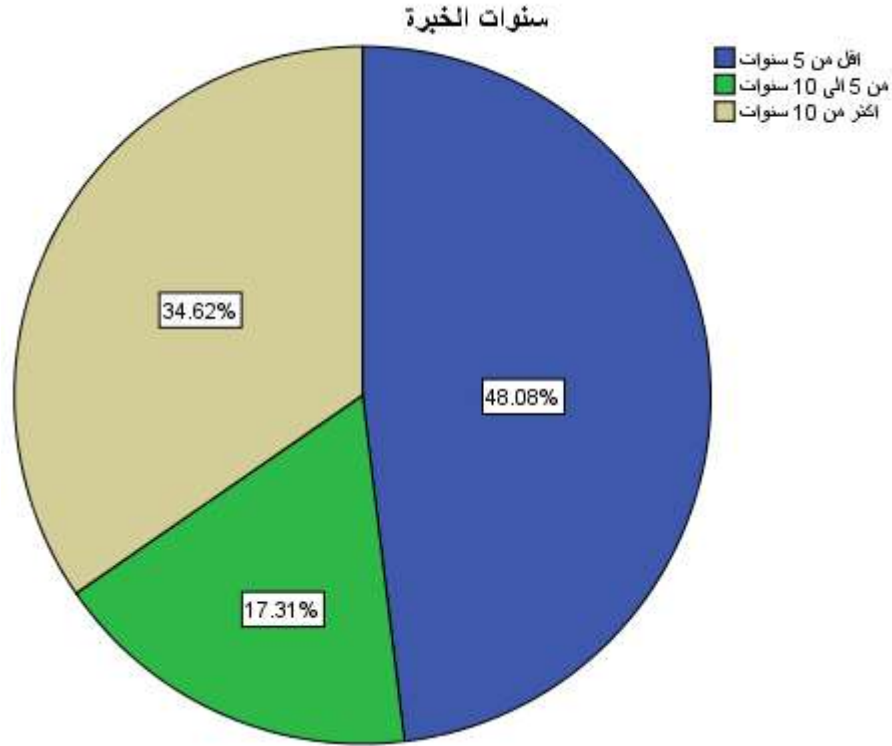
يظهر من الشكل رقم (٣) أن غالبية عينة الدراسة هم من اختصاص المحاسبة حيث بلغ عددهم ٨٢ فرداً بنسبة ٧٨.٨٥% ومن ثم يأتي اختصاص إدارة الأعمال وبلغ عددهم ١٠ أفراد وبنسبة ٩.٦٢% ويأتي بعدهم اختصاص تمويل ومصارف بعدد قدره ٨ أفراد وبنسبة ٧.٦٩% ويأتي أخيراً اختصاص الاقتصاد بعدد وقدره ٤ أفراد وبنسبة ٣.٨٥% فيما لم تحتوي العينة على أي فرد من اختصاص الحقوق أو أي اختصاص آخر.

د- توزيع العينة حسب الصفة (كمحاسب قانوني)



يظهر من الشكل رقم (٤) أن غالبية عينة الدراسة هم من غير الممارسين للمهنة حيث بلغ عددهم ٤٦ فرداً بنسبة ٤٤.٢٣٪ ومن ثم يأتي الممارسين للمهنة وبلغ عددهم ٤٠ فرداً وبنسبة ٣٨.٤٦٪ ويأتي بعدهم المحاسبين تحت التمرين بعدد قدره ١٨ فرداً وبنسبة ١٧.٣١٪ .

هـ- توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



يظهر من الشكل رقم (٥) أن غالبية عينة الدراسة هم من الأفراد ذوي الخبرة القليلة (أقل من خمس سنوات) حيث بلغ عددهم ٥٠ فرداً بنسبة ٤٨.٠٨% ومن ثم يأتي الأفراد من ذوي عدد سنوات الخبرة المرتفع (أكثر من عشر سنوات) وبلغ عددهم ٣٦ فرداً بنسبة ٣٤.٦٢% وأخيراً الأفراد الذي تتراوح خبرتهم بين خمس إلى عشر سنوات حيث بلغ عددهم ١٨ فرداً بنسبة ١٧.٣١%.

٢- الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

ولتحويل الآراء الوصفية إلى صيغة كمية تم استخدام مقياس **Likert** الخماسي، إذ تم التعبير عن الإجابات الوصفية بصيغة رقمية، حيث تم إعطاء أوزان معينة للإجابات كما هو موضح في الجدول التالي:

الصيغة الكمية والنسب المئوية المقابلة لها المستخدمة

في تحويل الإجابات الوصفية إلى صيغة رقمية

النسبة %	الصيغة الكمية	الصيغة الوصفية
١٠٠ - ٨١	٥	موافق جداً / دائماً/بدرجة قوية جداً
٨٠ - ٦١	٤	موافق / غالباً/بدرجة قوية
٦٠ - ٤١	٣	حيادي / أحياناً/بدرجة متوسطة
٤٠ - ٢١	٢	غير موافق / نادراً/بدرجة ضعيفة
٢٠ - ٠	١	غير موافق نهائياً / أبداً/بدرجة ضعيفة جداً

وقد تم اعتبار المدى من (١ وأقل من ٣) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة والمدى من (٣ أو أقل من ٣.٥) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة والمدى من (٣.٥ وأقل من ٥) دالاً على درجة تأييد عالية.

بعد توزيع الاستبانات والحصول على الإجابات من العينة العشوائية التي تم سحبها من المجتمع الإحصائي ، تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف بـ (SPSS) والتي هي اختصار لـ Statistical Package For Social Sciences ، لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة ، فضلاً عن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، علاوة عن بعض الاختبارات التي تناسب الدراسة وهي على الشكل التالي.

- اختبار (one- sample t-test) أحد الاختبارات العلمية الذي يستخدم من أجل مقارنة متوسط متحول كمي مع متوسط معروف مسبقاً (وهو في الدراسة القيمة ٣) ودراسة إن كان هناك اختلاف معنوي أم لا .
- اختبار Alpha Cronbach's وذلك للتأكد من ثبات الاستبيان وصلاحيته كأداة للبحث العلمي.

- اختبار ANOVA لحساب الفروق بين المتوسطات لدى العينات الفرعية من عينة الدراسة

- اختبار T.test ت .ستيوذنت لحساب الفروق بين درجات , وكان ذلك مفيدا في حساب الصدق التمييزي الذي أجري للاستبيان للتأكد من صلاحيته للبحث .
- وتم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والنسبة المئوية .

٣- أداة البحث:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين (انظر ملحق ٢) كما يلي:

القسم الأول : يحتوي على البيانات العامة : طبيعة العمل ، الشهادة العلمية، التخصص، صفة المحاسب القانوني، سنوات الخبرة .

القسم الثاني: يحتوى على ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: مدى تأثير السياسات الضريبية على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة ويحتوي على ١٠ أسئلة.

المحور الثاني: أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وكيفية توزيعها على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة ويحتوي على ١٦ سؤال.

المحور الثالث: مدى تأثير موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة فيما يتعلق بدراسة الفروق المؤقتة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية ويحتوي على ١٦ سؤال.

٤- ثبات وصدق الأداة :

أ- الثبات :

تم التأكد من ثبات الاستبيان "أداة البحث" (والذي يعني عند قيام باحث آخر بالدراسة نفسها سوف يتوصل إلى النتائج نفسها) ، عن طريق اللجوء لمعامل الثبات وفق قانون ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي :

معامل الثبات ألفا كرونباخ
Reliability
Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	104	100.0
Excluded	0	.0
Total	104	100.0

a Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.862	42

بلغ معامل الثبات ألفا كرونباخ ٨٦.٢٪ وهي نسبة مرتفعة وبذلك نقول أن الاختبار ثابت ويمكن اعتماده كأداة للبحث العلمي .

ب- الصدق

تم التأكد من صدق وصلاحيّة أداة البحث من خلال اللجوء لطريق حساب الصدق التمييزي الذي يبين مدى قدرة الاستبيان على التفريق بين الأفراد ذوي التوجه الضعيف والأفراد ذوي التوجه القوي نحو متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجداول التالية:

معامل الصدق التمييزي :

Frequencies Statistics

SUM		
N	Valid	104
	Missing	0
Percentiles	25	33.0000
	50	42.5000
	75	66.0000

SUM

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	46.00	6	8.4	7.4	7.4
	55.00	10	8.8	9.8	17.2
	64.00	14	13.9	13.9	31.1
	66.00	11	10.7	10.7	41.8
	72.00	9	9.2	8.2	50.0
	77.00	8	8.0	9.0	59.0
	85.00	7	5.7	5.7	64.8
	86.00	12	5.7	5.7	70.5
	99.00	13	17.4	16.4	86.9
	102.00	14	12.1	13.1	100.0
	0				
	Total	104	100.0	100.0	

T-Test Group Statistics

الفرق بين الربيعات	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SUM الربيع الأول	38	86.2105	.81067	.13151
الربيع الثالث	36	102.1111	3.52767	.58794

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Upper	Lower
SUM	Equal variances assumed	938.172	.000	-35.5	72	.000	-20.90058	.58779	-22.07233	-19.72884
	Equal variances not assumed			-34.6	38.4	.000	-20.90058	.60247	-22.11971	-19.68146

جدول يبين اختبار T.test للمقارنة بين الربيعيات لحساب الصدق التمييزي

تبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لاختبار T.test هي ٠.٠٠٠ وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية للاختبار التي تساوي ٠.٠٠٥ وهنا نستطيع القول أن الاختبار قادر على التمييز بين نوعين من الأفراد أصحاب الدرجات المتدنية وأصحاب الدرجات المرتفعة أي في النهاية الاختبار صادق من حيث الصدق التمييزي وهنا يمكن اعتماده كأداة للبحث العلمي .

٥- اختبار الفرضيات : يتم اختبار الفرضيات كما يلي :

١- الفرضية الابتدائية : (فرضية الاستقلال) **Null Hypothesis** : وهي الفرضية التي يجري اختبارها لقبولها أو رفضها ، واختيار الفرضية البديلة بدلاً عنها في حال الرفض .
وقد اتفق أن يكون شكلها العام $H_0:0=0_0$ وهي تقول بعدم وجود علاقة جوهرية بين القيمة الافتراضية 0_0 والقيمة الحقيقية 0 للمؤشر المدروس ، حيث أن المؤشر

المدرس هو المعلومة الرقمية التي تم التوصل إليها من خلال معالجة البيانات كالوسط الحسابي ، وثوابت المعادلات ومعاملات الارتباط .

٢- **الفرضية البديلة Alternative Hypothesis** : وهي الفرضية المغايرة للفرضية الابتدائية .

٣- **الرفض أو القبول** : حيث يتم الانطلاق بأن الفرضية الابتدائية التي تمت صياغتها هي فرضية صحيحة ، وبالتالي فإن احتمال الثقة بقبولها كبير مقارنة باحتمال رفضها ، وبالتالي فإذا كان مستوى الدلالة المحسوب أكبر من مستوى الدلالة النظري والبالغ ٠,٠٥ ، نقبل فرضية الاستقلال . أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أصغر من مستوى الدلالة النظري والبالغ ٠,٠٥ يتم رفض فرضية الاستقلال وقبول الفرضية البديلة.

أ- **اختبار الفرضية الأساسية**

إن الفرضية الأساسية وهي " أن موقف مهنة المراجعة في سوريا من الضرائب المؤجلة موقف سلبي " ، ولاختبار هذه الفرضية يجب إعادة صياغتها في صورة فرضية إحصائية على النحو التالي :

- الفرضية الصفرية (H_0) (فرضية الاستقلال) : " أن موقف مهنة المراجعة في سوريا من الضرائب المؤجلة موقف سلبي " ، ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاستمارة كاملة	104	170.3269	20.48226	2.00845

One-Sample Test

	Test Value = 126					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاستمارة كاملة	22.070	103	.000	44.32692	40.3436	48.3102

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٥ وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " أن موقف مهنة المراجعة في سوريا من الضرائب المؤجلة موقف إيجابي " . وبالتالي هناك فروق إحصائية دالة بين آراء أفراد عينة البحث والموقف الحيادي لاستمارة البحث المخصصة لقياس هذا الغرض.

حيث تبين إن متوسط درجات أفراد العينة ١٧٠ بينما متوسط درجة الاستبيان ١٢٦ اختبار فرضيات البحث الثلاثة:
الفرضية الأولى:

- الفرضية الصفرية (فرضية الاستقلال) لا تؤثر السياسات الضريبية على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة. ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الأول	104	45.1058	4.70265	.46113

One-Sample Test

	Test Value = 30					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الأول	32.758	103	.000	15.10577	14.1912	16.0203

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو اصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠.٠٥٪ وبالتالي هناك فروق إحصائية دالة بين آراء أفراد عينة البحث والموقف الحيادي لاستمارة البحث المخصصة لقياس هذا الغرض.

حيث تبين إن متوسط درجات أفراد العينة ٤٥ بينما متوسط درجة الاستبيان ٣٠

وبما أن بنود الاستبيان تمنح درجة الإيجاب الدرجة الأكبر فبتالي الشخص الذي يحصل على درجة اكبر يكون لديه اتجاه بالقبول أعلى بالنسبة لبنود الاستبيان .

وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " أن السياسات الضريبية تؤثر على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة " .

الفرضية الثانية:

- الفرضية الصفرية (فرضية الاستقلال) لا يؤثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

وكيفية توزيعها على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة.

ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثاني	104	63.5096	6.31072	.61882

One-Sample Test

	Test Value = 48					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثاني	25.063	103	.000	15.50962	14.2823	16.7369

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو اصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠.٠٠٥٪ وبالتالي هناك فروق إحصائية دالة بين آراء أفراد عينة البحث والموقف الحيادي لاستمارة البحث المخصصة لقياس هذا الغرض.

حيث تبين إن متوسط درجات أفراد العينة ٦٣ بينما متوسط درجة الاستبيان ٤٨

وبما أن بنود الاستبيان تمنح درجة الإيجاب الدرجة الأكبر فيتالي الشخص الذي يحصل على درجة اكبر يكون لديه اتجاه بالقبول أعلى بالنسبة لبنود الاستبيان .

وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " يؤثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وكيفية توزيعها على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة".

الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية (فرضية الاستقلال) إن دراسة الفروق المؤقتة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لا تؤثر على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة. واختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المحور الثالث	104	72.8365	6.44033	.63153

One-Sample Test

	Test Value = 48					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المحور الثالث	39.328	103	.000	24.83654	23.5841	26.0890

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو اصغر من مستوى الدلالة النظرية ٠.٠٥٪ وبالتالي هناك فروق إحصائية دالة بين آراء أفراد عينة البحث والموقف الحيادي لاستمارة البحث المخصصة لقياس هذا الغرض.

حيث تبين إن متوسط درجات أفراد العينة ٧٢ بينما متوسط درجة الاستبيان ٤٨

وبما أن بنود الاستبيان تمنح درجة الإيجاب الدرجة الأكبر فبتالي الشخص الذي يحصل على درجة اكبر يكون لديه اتجاه بالقبول أعلى بالنسبة لبنود الاستبيان .

وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " إن دراسة الفروق المؤقتة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية تؤثر على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة."

ولدراسة ما إذا كانت الآراء تختلف باختلاف المتغيرات قام الباحث باستخدام (معامل أنوفا) وعليه تم تقسيم الدراسة إلى الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

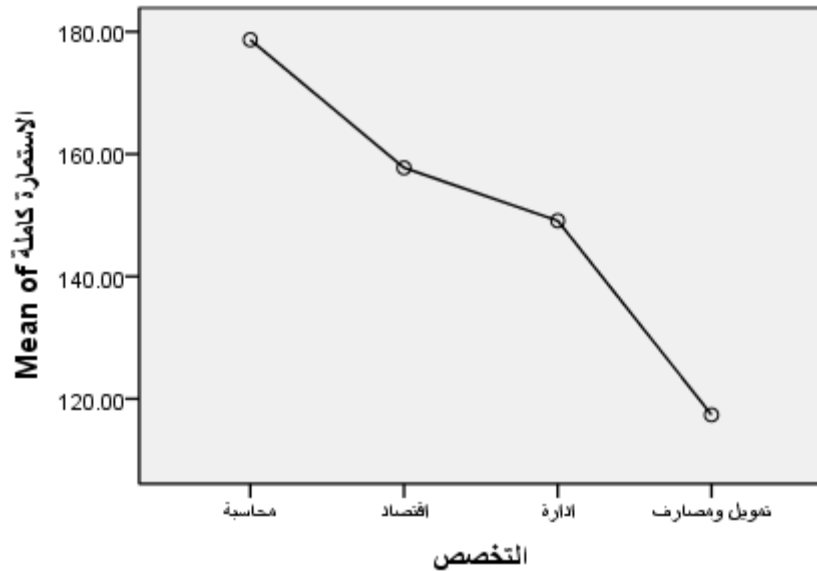
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات أفراد عينة البحث في اتجاهاتهم نحو موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة تعزى إلى متغير التخصص

One way.
ANOVA

الاستمارة كاملة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	33311.982	3	11103.994	112.174	.000
Within Groups	9898.903	100	98.989		
Total	43210.885	103			

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو أصغر من ٠.٠٠٥٪ وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونؤكد وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة حول محور الدراسة وذلك تبعاً لمتغير التخصص والفروق مبين في الرسم البياني



ومن خلال الشكل نجد أن هنالك تباين في الإجابات تبعاً لتغير الاختصاص ونجد أن أفراد العينة من اختصاص المحاسبة كانت إجاباتهم أكثر إيجابية نظراً لفهم الموضوع أكثر من باقي الاختصاصات ومن ثم يأتي اختصاص الاقتصاد فالإدارة وأخيراً التمويل والمصارف.

الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات أفراد عينة البحث في اتجاهاتهم نحو موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة تعزى إلى متغير الشهادة العلمية.

One way

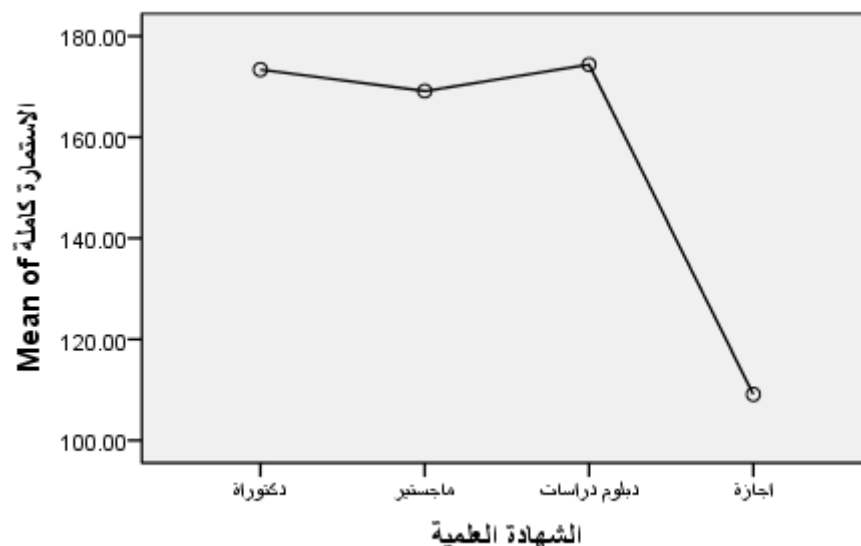
ANOVA

الاستمارة كاملة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	100017.435	3	33339.145	8.297	.000
Within Groups	401821.094	100	4018.211		
Total	501838.529	103			

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو أصغر من ٠.٠٠٥٪

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونؤكد وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة حول محور الدراسة وذلك تبعاً لمتغير الشهادة العلمية والفروق مبين في الرسم البياني التالي.



من خلال الشكل السابق نجد أن هنالك اختلاف بالإجابات مترافق مع اختلاف الشهادة ولكن الاختلاف بسيط بين شهادة الدكتوراه والماجستير ودبلوم الدراسات بينما الاختلاف كبير بين

الشهادات الثلاثة السابقة و الإجازة ويرى الباحث أن سبب الاختلاف هو عدم فهم الموضوع بشكل جيد من أفراد العينة الحاصلين على إجازة جامعية فقط كون الموضوع غير مدرج في مناهج كلية الاقتصاد.

الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات أفراد عينة البحث في اتجاهاتهم نحو موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة تعزى إلى متغير طبيعة العمل.

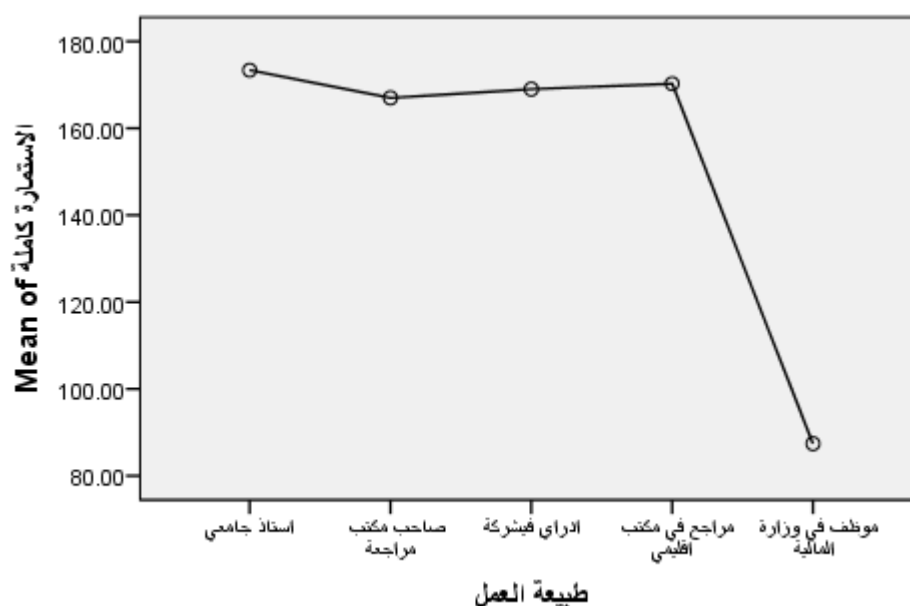
One way ANOVA

الاستمارة كاملة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	171239.917	4	42809.979	12.820	.000
Within Groups	330598.612	99	3339.380		
Total	501838.529	103			

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو أصغر من ٠.٠٠٥٪

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونؤكد وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة حول محور الدراسة وذلك تبعاً لمتغير طبيعة العمل والفروق مبين في الرسم البياني التالي.



من الشكل السابق نجد أن هنالك فروق بين إجابات أفراد العينة حسب طبيعة عمل كل منهم حيث تتقارب إجابات أساتذة الجامعة مع أصحاب مكاتب المراجعة والإداريين و العاملين في المكاتب الإقليمية وتنخفض مستويات الإجابة للموظفين في وزارة المالية ويرى الباحث أن السبب في انخفاض مستوى إجاباتهم يكمن في أن هذه الفئة من غير الممارسين للمهنة لذا فإن فهمهم للموضوع مجال الدراسة يكون بشكل أقل من باقي أفراد العينة.

الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات أفراد عينة البحث في اتجاهاتهم نحو موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة تعزى إلى متغير صفة المحاسب القانوني.

One way

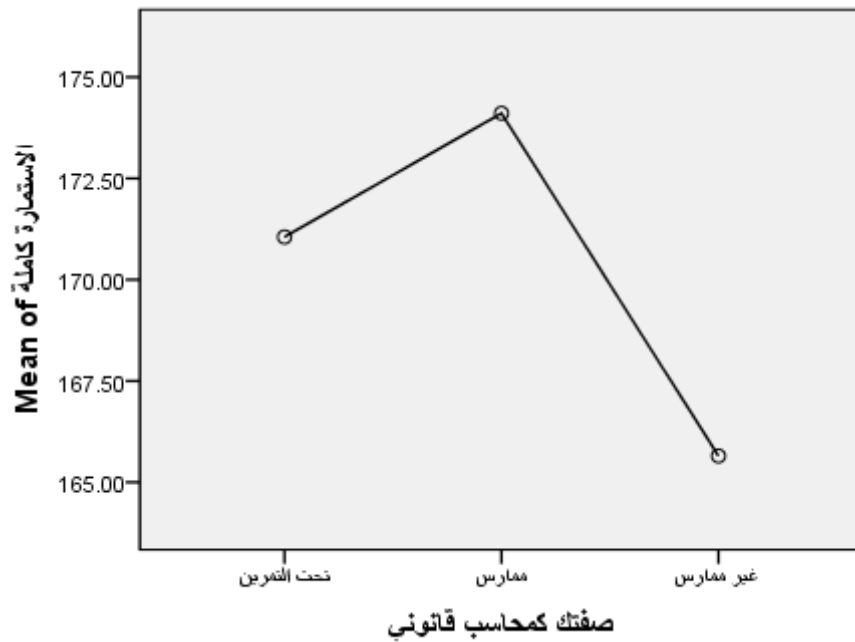
ANOVA

الاستثمار كاملة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	190386.107	2	95193.053	30.870	.000
Within Groups	311452.422	101	3083.687		
Total	501838.529	103			

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو أصغر من ٠.٠٠٥٪

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونؤكد وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة حول محور الدراسة وذلك تبعاً لمتغير صفة المحاسب القانوني والفروق مبين في الرسم البياني التالي.



من الشكل السابق نجد أن هنالك اختلافات إيجابية أفراد العينة بحسب صفتهم كمحاسب قانوني فنجد أن ممارسي المهنة إجاباتهم أكثر إيجابية ومن ثم من هم تحت التمرين و أخيراً غير الممارسين.

الفرضية الخامسة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين درجات أفراد عينة البحث في اتجاهاتهم نحو موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة تعزى إلى متغير سنوات الخبرة.

One way

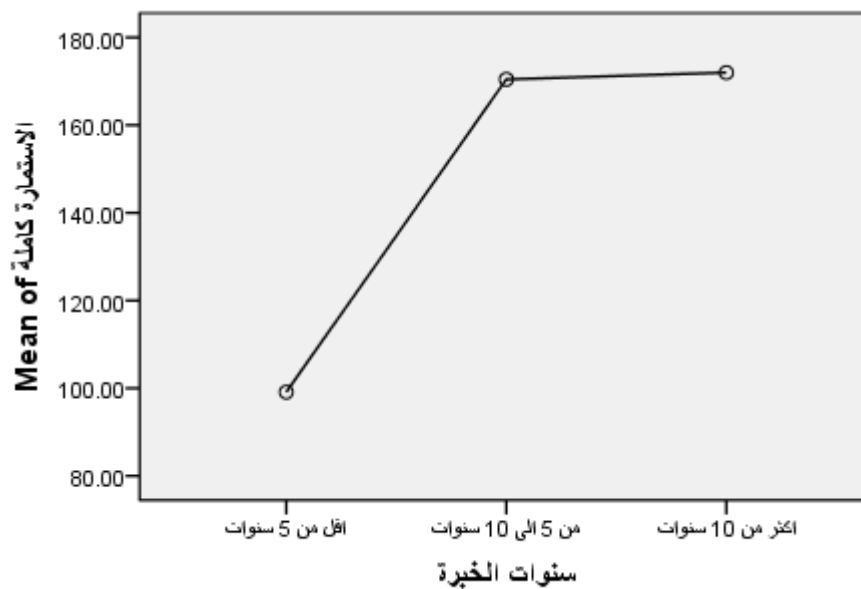
ANOVA

الاستمارة كاملة

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	135897.832	2	67948.916	18.754	.000
Within Groups	365940.697	101	3623.175		
Total	501838.529	103			

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة بلغ ٠.٠٠٠٪ وهو أصغر من ٠.٠٠٥٪

وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونؤكد وجود فروق في اتجاهات أفراد العينة حول محور الدراسة وذلك تبعاً لمتغير سنوات الخبرة والفروق مبين في الرسم البياني السابق



من الشكل السابق نجد أن سنوات الخبرة تلعب دوراً إيجابياً في الإجابة عن موضوع البحث ويرى الباحث أنه كلما ازدادت سنوات الخبرة ازدادت نسبة الإجابات الإيجابية.

وفيما يلي يعرض الباحث كيف كانت الإجابات على كل الأسئلة ونسبة كل إجابة من حيث درجة الموافقة:

السؤال	موافق جدا	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً	%
السؤال ١	58.00	22.00	13.00	5.00	2.00	100.00
السؤال ٢	61.00	17.00	9.00	8.00	5.00	100.00
السؤال ٣	49.00	31.00	12.00	7.00	1.00	100.00
السؤال ٤	46.00	29.00	14.00	9.00	2.00	100.00
السؤال ٥	52.00	32.00	11.00	5.00	0.00	100.00
السؤال ٦	60.00	13.00	9.00	8.00	10.00	100.00
السؤال ٧	57.00	30.00	10.00	2.00	1.00	100.00
السؤال ٨	66.00	13.00	12.00	5.00	4.00	100.00
السؤال ٩	70.00	22.00	5.00	3.00	0.00	100.00
السؤال ١٠	41.00	22.00	13.00	14.00	10.00	100.00
السؤال ١١	65.00	23.00	12.00	0.00	0.00	100.00
السؤال ١٢	71.00	17.00	8.00	3.00	1.00	100.00
السؤال ١٣	3.00	7.00	11.00	13.00	66.00	100.00
السؤال ١٤	6.00	13.00	21.00	37.00	23.00	100.00
السؤال ١٥	4.00	17.00	19.00	39.00	21.00	100.00
السؤال ١٦	55.00	21.00	16.00	6.00	2.00	100.00
السؤال ١٧	59.00	23.00	18.00	0.00	0.00	100.00
السؤال ١٨	47.00	33.00	10.00	10.00	0.00	100.00
السؤال ١٩	73.00	17.00	7.00	3.00	0.00	100.00
السؤال ٢٠	62.00	22.00	12.00	2.00	2.00	100.00
السؤال ٢١	74.00	19.00	6.00	1.00	0.00	100.00
السؤال ٢٢	33.00	46.00	9.00	10.00	2.00	100.00
السؤال ٢٣	29.00	50.00	10.00	3.00	8.00	100.00
السؤال ٢٤	36.00	40.00	16.00	6.00	2.00	100.00

السؤال ٢٥	25.00	50.00	12.00	10.00	3.00	100.00
السؤال ٢٦	20.00	57.00	13.00	8.00	2.00	100.00
السؤال ٢٧	64.00	25.00	10.00	1.00	0.00	100.00
السؤال ٢٨	51.00	22.00	10.00	8.00	9.00	100.00
السؤال ٢٩	47.00	31.00	11.00	9.00	2.00	100.00
السؤال ٣٠	70.00	22.00	6.00	1.00	1.00	100.00
السؤال ٣١	22.00	40.00	18.00	11.00	9.00	100.00
السؤال ٣٢	62.00	10.00	17.00	9.00	2.00	100.00
السؤال ٣٣	49.00	31.00	12.00	7.00	1.00	100.00
السؤال ٣٤	46.00	29.00	14.00	9.00	2.00	100.00
السؤال ٣٥	52.00	32.00	11.00	5.00	0.00	100.00
السؤال ٣٦	60.00	13.00	9.00	8.00	10.00	100.00
السؤال ٣٧	33.00	46.00	9.00	10.00	2.00	100.00
السؤال ٣٨	29.00	50.00	10.00	3.00	8.00	100.00
السؤال ٣٩	25.00	50.00	12.00	10.00	3.00	100.00
السؤال ٤٠	66.00	15.00	11.00	4.00	4.00	100.00
السؤال ٤١	71.00	21.00	5.00	3.00	0.00	100.00
السؤال ٤٢	30.00	49.00	10.00	3.00	8.00	100.00

نلاحظ أن إجابات الاستبيان كانت في أغلبها إيجابية ما عدا الأسئلة أرقام ١٣ و ١٤ و ١٥ والتي تخص إجراءات عمليات التقاص بين الضرائب المؤجلة من حيث إذا كانت دائنة أو مدينة وكذلك إجراءات التقاص بين الضرائب المؤجلة المتداولة أو غير المتداولة.

النتائج والتوصيات

النتائج

- ١- يفضل مراجعو الحسابات في سوريا نظام الضريبة على الإيراد العام عوضاً عن نظام الضرائب النوعية
- ٢- يفضل مراجعو الحسابات في سوريا استخدام القوانين و معدلات الضرائب السائدة عند قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة وذلك باستخدام متوسط معدل الضريبة
- ٣- يفضل مراجعو الحسابات الإفصاح عن أي إعفاءات ضريبية وعن أي آثار مستقبلية للضرائب وعن أي تغيير في معدلات الضرائب وفي هذه الحالة يفضل مراجعو الحسابات إعادة قياس الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة في ضوء هذا التغيير.
- ٤- يفضل مراجعو الحسابات مقارنة الوضع الضريبي الحالي بالوضع الضريبي في سنوات سابقة.
- ٥- يفضل مراجعو الحسابات في سورية الاعتراف بالضرائب المؤجلة وذلك بالإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة و الأصول الضريبية المؤجلة كل على حدا وعدم إجراء مقاصة بين الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة كما لا يفضل مراجعو الحسابات إجراء أي مقاصة بين الالتزامات و الأصول الضريبية المتداولة أو غير المتداولة فيما بينها حتى لو كانت تعود إلى نفس السلطة الضريبية وذلك بخلاف ما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ الخاص بكيفية حساب الضرائب المؤجلة.
- ٦- يفضل مراجعو الحسابات في سورية أن يحتوي الإفصاح على
 - الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومخصصات التقييم وصافي التغير خلال السنة في مخصصات التقييم
 - صافي الخسائر التشغيلية والترحيل المستقبلي للالتزام الضريبي
 - إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت إلى حقوق المالكين

٧- يجب على المنشأة الفصل ما بين ضرائب الدخل الحالية والمؤجلة وتقسيمها إلى متداولة وغير متداولة وذلك بحسب مصدر نشوئها، كما يجب تقسيم الفروق المؤقتة إلى فروق مؤقتة قابلة للإخضاع للضريبة و فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع

٨- يجب دراسة ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دورياً لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها والاعتراف بها إذا كان من المحتمل تحققها .

٩- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تختلف القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عند الاعتراف الأولي به عن المبلغ الأولي المسجل له، أو في حال اختلاف فترة إدراج بعض المصروفات و الإيرادات في القوائم المالية عنها في البيان الضريبي.

١٠- تنشأ الفروق الدائمة عند تسجيل عملية ما في قائمة الدخل وعدم تسجيلها في البيان الضريبي أو العكس.

١١- يعتبر من الأمور التي تنشئ فروق مؤقتة

• إعادة تقويم الأصول لغرض إعداد القوائم المالية دون أن ينعكس ذلك على تكلفة

الأصل في البيان الضريبي

• ترحيل الخسائر الضريبية

• إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي

١٢- إن الاعتراف بالفروق المؤقتة سيؤدي إلى الاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل فالاعتراف بفروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة على الربح المتوقع لفترات مستقبلية كما أن الاعتراف بفروق مؤقتة قابلة للاستقطاع ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع من الربح المتوقع لفترات مستقبلية.

١٣- إن مراجعي الحسابات يؤيدون ترحيل الخسارة الضريبية إلى الأمام بدلاً من ترحيلها إلى الخلف أي كما جاء في التشريع الضريبي السوري.

١٤- يفضل قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع بما فيها الخسارة التشغيلية الصافية المرحلة كما يفضل قياس الأثر الضريبي للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، حيث إن وجود تاريخ للخسائر الضريبية يؤثر سلباً على الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة.

التوصيات

- ١- إدراج المعيار الدولي رقم ١٢ الخاص بضرائب الدخل في منهاج طلاب كلية الاقتصاد وخاصة قسم المحاسبة.
- ٢- تعديل القوانين الضريبية السورية لتأخذ بنظام الضريبة على الإيراد العام.
- ٣- الاعتراف بالضرائب المؤجلة و إدراجها في نصوص التشريعات الضريبية والتشريعات ذات العلاقة بالضرائب والشركات.
- ٤- إقامة محاضرات ودورات تدريبية فيما يخص الضرائب المؤجلة لتوعية وتدريب المعنيين على كيفية الاعتراف بالضرائب المؤجلة ومعالجتها المحاسبية.
- ٥- إدراج المعيار الدولي رقم ١٢ في امتحانات القبول لنيل شهادة المحاسب القانوني.
- ٦- يرى الباحث تعدد المصطلحات التي تدل على مراجعي الحسابات في القوانين فنجد مصطلحات (مراجع، مدقق، مفتش) وكل مصطلح موجود في قانون منفصل لذا فإن الباحث يوصي باعتماد تسمية واحدة وهي المراجع وتوحيدها في كل القوانين والتشريعات السورية.

المراجع

الكتب

- الخطيب خالد، المهاني محمد خالد، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق
- الخطيب خالد ، العدي إبراهيم: المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦
- الخطيب خالد ، الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية ط١، دار الحامد، عمان ١٩٩٨
- الخطيب خالد، المهاني محمد خالد، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٠
- القاضي حسين، وآخرون الجرد والميزانيات منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٢-٢٠٠٣
- المنيف، عبد الله وآخرون، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية النظرية والتطبيق العملي في المملكة العربية السعودية ط٢ جامعة الملك سعود الرياض ١٩٩٦
- المهاني، محمد خالد وآخرون، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، ٢٠٠٦
- حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة الجزء الخامس طبعة ٢٠٠٢
- معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، ورشة عمل ٢٠٠٤
- معايير المحاسبة الدولية، منشورات مجمع المحاسبين القانونيين عام ١٩٩٩ عمان الأردن
- معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤
- معايير المراجعة الدولية : ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان الأردن طبعة عام ٢٠٠٩

المراجع الأجنبية

- Abdulraouf، R، April 2007. The Transferability of Business Risk Audit Approach to the Developing Countries: The Case of Syria، ESM/IAE University of Metz، France،
- Ernst & Young، Enhanced Accountancy & Audit training. 1999.
- Messier، F.Jr

المواقع الإلكترونية

- www.allbusiness.com ،Accounting for deferred taxes under FASB
- www.gccao.org/as16_01.html

الدوريات

- مجلة عالم المال السنة الثالثة العدد -١٥- آذار ٢٠٠٩ مقالة الدكتور محمد خير العكام

الدراسات السابقة

- عبد الرحيم عبد الجبار أحمد عبده، الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية: حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه جامعة دمشق ٢٠٠٦
- محمد محمود ذيب حوسو، التدقيق للأغراض الضريبية، أطروحة ماجستير جامعة النجاح الوطنية نابلس، فلسطين ٢٠٠٥

القوانين والمراسيم والقرارات

- القانون رقم ١٧٨ لعام ١٩٤٥ و تعديلاته و الخاص ببيع العقارات و العرصات ورسم الحراسة
- قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة، رقم ١١٠٩، بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٨/٩/١٩٥٨
- قرار نائب رئيس الجمهورية المتحدة رقم ١٤٤، بتعديل بعض أحكام قرار رئيس الجمهورية رقم ١١٠٩ لسنة ١٩٥٨ بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، تاريخ ١٦/٤/١٩٦١.
- قرار وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل، مديرية الخدمات الاجتماعية، الرقم خ ٨٠٠٣/٣، النظام الداخلي، المادة ٢/ عام ١٩٦١.
- قانون المصارف الخاصة رقم ٢٨ لعام ٢٠٠١
- القانون رقم ٢٢ لعام ٢٠٠٣
- القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣
- مرسوم تشريعي رقم ٦٩/، عام ٢٠٠٣، مهام واختصاصات وزارة الاقتصاد والتجارة
- المرسوم رقم ٤٣ تاريخ ٦/٥/٢٠٠٥

- المرسوم التشريعي رقم ٥٠ لعام ٢٠٠٥
- المرسوم التشريعي رقم ٥١ لعام ٢٠٠٦
- المرسوم التشريعي رقم ٥٥ لعام ٢٠٠٦
- قرار ٣٩٤٣، مجلس الوزراء، عام ٢٠٠٦.
- المرسوم التشريعي رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩
- القرار ٤٢٠/١/٢١ وتاريخ ٢٠١٠ الصادر عن وزير المالية
- القانون رقم ٤٢ لعام ٢٠١١
- المرسوم رقم ٢٩ لعام ٢٠١١ المتضمن قانون الشركات

الملحق رقم (١)

مشروع معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية

١. نطاق المعيار :

١/١ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وإثبات وعرض مخصص ضريبة الدخل والإفصاح عنه في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي. (الفقرة ١٠١)

٢/١ لأغراض هذا المعيار، تشمل ضريبة الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية التي تحسب على أساس الدخل الخاضع للضريبة. (الفقرة ١٠٢)

٣/١ يقتصر قياس الضريبة في بيان قياس التأثير الضريبي للفروق المؤقتة والدائمة بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي، ولا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب ضريبة الدخل الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد ضريبة الدخل والتعليمات المنظمة لها. (الفقرة ١٠٣)

٤/١ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد في الإطار الفكري للمحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام المعتمدان من الهيئة. (الفقرة ١٠٤)

٥/١ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. (الفقرة ١٠٥)

٢. هدف المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والإثبات والعرض والإفصاح لمخصص ضريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. (الفقرة ١٠٦)

٣. نص المعيار :

١/٣ القياس والإثبات :

١/١/٣ يجب قياس وإثبات مصروف ضريبة الدخل وإثبات ما يقابله من التزام في مخصص لكل فترة مالية على حدة وفقاً لأحكام وقواعد ضريبة الدخل المعمول بها. (الفقرة ١٠٧)

٢/١/٣ تتم تسوية مخصص ضريبة الدخل في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. وتثبت أي فروقات بين مخصص ضريبة الدخل والربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية. (الفقرة ١٠٨)

٣/١/٣ مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٢/١/٣) آنفاً، يجب إثبات التأثير الضريبي للفروق المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي عندما تنشأ هذه الفروق كضرائب دخل مؤجلة. كما يجب عكس ضرائب الدخل المؤجلة المسجلة، وفقاً لطريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة، عندما تعكس الفروق المؤقتة المرتبطة بها. (الفقرة ١٠٩)

٤/١/٣ يجب تقويم ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دورياً لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها. كما يجب استنفاد ضرائب الدخل المؤجلة المدينة غير المتوقع تحققها خلال الفترة المالية. (الفقرة ١١٠)

٢/٣ العرض :

١/٢/٣ يجب عرض مصروف ضريبة الدخل في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل. (الفقرة ١١١)

٢/٢/٣ يجب تبويب ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولاً وما لا يعتبر متداولاً وفقاً لتبويب الأصول والالتزامات (الخصوم) التي نشأت عنها الفروق المؤقتة المرتبطة بها. (الفقرة ١١٢)

٣/٢/٣ يجب إجراء مقاصة بين ضرائب الدخل المؤجلة المتداولة وإظهار رصيد واحد لها وكذلك إجراء مقاصة بين ضرائب الدخل المؤجلة غير المتداولة وإظهار رصيد واحد لها في قائمة المركز المالي. (الفقرة ١١٣)

٣/٣ الإفصاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي :

١/٣/٣ السياسة المحاسبية المستخدمة لمعالجة ضريبة الدخل. (الفقرة ١١٤)

٢/٣/٣ رصيد مخصص ضريبة الدخل في أول الفترة والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال الفترة ورصيد آخر الفترة. (الفقرة ١١٥)

٣/٣/٣ مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة ومبالغ الفروق بينه وبين مخصص ضريبة الدخل لتلك الفترة وملخص عن طبيعة هذه الفروق. (الفقرة ١١٦)

٤/٣/٣ السنوات التي لم تربط عنها ضريبة الدخل ربطاً نهائياً وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف . إن وجد . بين الجهة الضريبية والمنشأة (لجنة الاعتراض، .. الخ) والمبلغ محل الخلاف. (الفقرة ١١٧)

٥/٣/٣ مخصص ضريبة الدخل للمنشأة التابعة الذي التزمت به المنشأة المسيطرة. (الفقرة ١١٨)

٦/٣/٣ المزايا والالتزامات المرتبطة بكل نوع من أنواع حقوق الملكية. (الفقرة ١١٩)

٧/٣/٣ أنواع الفروق الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي. (الفقرة ١٢٠)

٨/٣/٣ أنواع الفروق المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي التي نشأت خلال الفترة. (الفقرة ١٢١)

٩/٣/٣ أية إعفاءات ضريبية تحصل عليها المنشأة. وفي حالة تمتع رأس المال الأجنبي بإعفاء ضريبي يجب أن يتضمن الإفصاح مايلي :

. أساس الإعفاء الضريبي.

. فترة الإعفاء الضريبي والمدة المتبقية منها.

. صافي الدخل الضريبي منذ بداية فترة الإعفاء الضريبي حتى نهاية الفترة الحالية. (الفقرة ١٢٢)

٤ . التعاريف :

١/٤ الفروق المؤقتة :

تمثل إيرادات و/أو مصروفات و/أو مكاسب و/أو خسائر تدخل في تحديد كل من صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ولكن في سنوات مختلفة. وتنشأ هذه الفروق في سنة معينة، وتعكس تلقائياً في سنة أو سنوات مقبلة. وينتج عن هذه الفروق اختلاف بين مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل الضريبي عن مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي لسنة معينة. (الفقرة ١٢٣)

٢/٤ الفروق الدائمة :

تمثل إيرادات و/أو مصروفات و/أو مكاسب و/أو خسائر تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي، أو تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي، ولا تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي. (الفقرة ١٢٤)

٣/٤ طريقة التغير الصافي في ضريبة الدخل المؤجلة :

تتطلب هذه الطريقة إثبات التأثير الضريبي للفروق المؤجلة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تنشأ فيها تلك الفروق وعكس التأثير الضريبي للفروق المؤجلة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تعكس فيها تلك الفروق، ومن ثم لا تتطلب هذه الطريقة من الشركة الاحتفاظ بسجلات لتتبع التأثير الضريبي للفروق المؤجلة وفقاً للسنوات التي تنشأ فيها الفروق المؤجلة. (الفقرة ١٢٥)

٤/٤ صافي الدخل المحاسبي :

يمثل صافي الدخل الذي يتم احتسابه لغرض إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها. (الفقرة ١٢٦)

٥/٤ صافي الدخل الضريبي :

يمثل صافي الدخل المحاسبي بعد تعديله بعناصر الإيرادات، و/أو المصروفات، و/أو المكاسب، و/أو الخسائر التي لا تدخل في قياس صافي الدخل لغرض احتساب ضريبة الدخل. (الفقرة ١٢٧)

٦/٤ الربط النهائي :

هو الربط الضريبي النهائي الذي يصدر من الجهة الضريبية ولم تعترض عليه المنشأة خلال مدة الاعتراض القانونية (النظامية)، أو الربط الضريبي المعدل الصادر من الجهة الضريبية ولم يستأنف، أو الصادر بموجب قرار من اللجنة الاستئنافية. (الفقرة ١٢٨)

٧/٤ الإعفاء الضريبي:

هو عدم خضوع المنشأة (أو النشاط) لضريبة الدخل إذا توافرت فيها الشروط التي تحددها السلطات المختصة. (الفقرة ١٢٩)

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبيان

تحية طيبة:

تم إعداد هذا الاستبيان بهدف الحصول على رأيكم و خبرتكم حول موضوع (موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة- دراسة ميدانية) واللذين سيلعبان دوراً مكماً وداعماً للجانب النظري للرسالة. وبالتالي سيكون لاهتمامكم في الإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بأمانة وموضوعية الدور الأكبر في إنجاح هذا العمل والوصول إلى نتائج تؤدي إلى تعزيز الفائدة المرجوة منها. علماً بأن إجاباتكم سيتم استخدامها لأغراض البحث العلمي ولهذه الدراسة حصراً وستحاط بالسرية التامة.

الباحث

بإشراف

جلال فؤاد غرز الدين

الدكتور إبراهيم العدي

تم تحكيم الاستبيان من قبل كل من:

الدكتور إبراهيم العدي

الدكتور تيسير المصري

الدكتور علي يوسف

تعريف و مصطلحات

الضرائب المؤجلة: هي الضرائب الناجمة عن الفروق بين الربح المحسوب على أساس معايير المحاسبة و الربح المحسوب على أساس قوانين الضرائب

الفروق المؤقتة: وهي تلك الفروق التي ينتج عنها مبالغ يتم اقتطاعها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة وذلك بتحميل هذه المبالغ على الأصول أو الخصوم والتي تسترد أو تستقر فيما بعد أي هي الفروق بين الضرائب وأسس إعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات والتي تؤدي إلى الخضوع للضريبة أو حدوث استقطاع ضريبي في الفترات القادمة.

الفروق الدائمة: هي الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنتج من اختلاف معالجة بعض العمليات بين القوانين ضرائب الدخل ومعالجة المحاسبية ولا تنعكس الفروق الدائمة على الفترات اللاحقة .

التزامات ضريبة مؤجلة : هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة .

أصول ضريبة مؤجلة : هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص :

- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع .
- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.
- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة .

الأسئلة العامة:

يرجى وضع إشارة ✓ عند الإجابة المناسبة:

التخصص:

محاسبة.... اقتصاد.... إدارة.... تمويل ومصارف.... حقوق....
أخرى يرجى ذكرها

الشهادة العلمية:

دكتوراه.... ماجستير.... دبلوم دراسات.... إجازة....

طبيعة العمل:

أستاذ جامعي.... شريك في شركة مراجعة.... صاحب مكتب مراجعة....
إداري في شركة مراجعة.... مراجع في مكتب إقليمي.... موظف في وزارة المالية....

صفتك كمحاسب قانوني

ممارس.... غير ممارس.... تحت التمرين.....

سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات.... من ٥ إلى ١٠ سنوات.... ١٠ سنوات فما فوق....

محاوَر الاستبيان: يتألف من ٣ محاور

المحور الأول : مدى تأثير السياسات الضريبية على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة.

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	يفضل المراجع نظام الضريبة على الإيراد العام عوضاً عن نظام الضرائب النوعية					
٢	يفضل قياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة والحالية بالاعتماد على أحكام قوانين الضريبة الموضوعة وليس على التنبؤ بتأثير التغيرات المستقبلية في المعدلات أو القوانين الضريبية					
٣	يفضل المراجع أن تقاس الأصول والالتزامات المؤجلة بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية بتاريخ الميزانية العمومية.					
٤	يفضل المراجع استخدام متوسط معدل الضريبة في حساب الضرائب المؤجلة (أن متوسط معدل الضريبة يساوي المصروف (الدخل) الضريبي مقسوماً على الربح المحاسبي)					
٥	من الأفضل الإفصاح عن أي إعفاءات ضريبية تحصل عليها المنشأة، وعن مدى تأثير الإعفاءات على الضرائب المؤجلة					
٦	من المفضل أن يعكس قياس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التي يتوقع أن تحدث مستقبلاً					
٧	يؤدي التغير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب إلى تغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، على الرغم من بقاء الفروق المؤقتة المتعلقة بها على حالها					
٨	من المفضل إعادة قياس الأصل والالتزام الضريبي المؤجل متى ما تغيرت النسب الضريبية والمبالغ من الأصول والالتزامات المحتمل تحققها					
٩	يفضل إيضاح التغيرات في الوضع الضريبي المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة					
١٠	يفضل قياس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب					

المحور الثاني أثر الإفصاح عن الضرائب المؤجلة و كيفية توزيعها، على موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة.

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١١	تفضل الاعتراف بالضرائب المؤجلة في سورية					
١٢	تفضل الإفصاح عن الالتزامات الضريبة المؤجلة و الأصول الضريبية المؤجلة كل على حدا					
١٣	تفضل إجراء مقاصة للضرائب المؤجلة ككل و إظهار رصيد واحد لها في قائمة المركز المالي					
١٤	تفضل إجراء مقاصة للضرائب المؤجلة المتداولة وإظهار رصيد واحد لها في قائمة المركز المالي					
١٥	تفضل إجراء مقاصة بين ضرائب الدخل المؤجلة غير المتداولة و إظهار رصيد واحد لها في قائمة المركز المالي					
١٦	تفضل إجراء مقاصة بين الأصول والخصوم الضريبية في الميزانية العمومية إذا كانت تعود إلى نفس السلطة الضريبية وبقدر ما يتم تصنيفها بشكل متماثل في الميزانية العمومية					
١٧	تفضل الإفصاح عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ومخصصات التقييم وصافي التغير خلال السنة في مخصصات التقييم.					
١٨	تفضل أن تحتوي الإفصاحات صافي الخسائر التشغيلية والترحيل المستقبلي للالتزام الضريبي					
١٩	من الأفضل تبويب ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولاً وغير متداول بحسب مصدر نشوئها					
٢٠	ينبغي على الشركات أن تفصل أصول والتزامات الضريبة المؤجلة إلى عناصر جارية أوغير جارية(متداولة أوغير متداولة) من خلال تصنيفها طبقاً للأصول والالتزامات ذات العلاقة					
٢١	تفضل أن تقوم المنشأة بتاريخ إعداد كل ميزانية عمومية بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها					

٢٢	تفضل أن يقوم المكلف بتقويم ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دورياً لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها				
٢٣	عند احتساب إجمالي مخصص الضريبة المؤجلة يجب تقسيم الفروق المؤجلة إلى فروق مؤقتة قابلة للإخضاع للضريبة و فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع				
٢٤	من الأفضل الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل (أجلة و مؤجلة) وفقاً للربح المحاسبي				
٢٥	يفضل إدراج الأصول الضريبية المؤجلة في الميزانية العمومية وذلك فقط إذا كان من المحتمل جداً أن تتحقق في فترات مستقبلية				
٢٦	تفضل أن يتم الإفصاح عن إجمالي الضريبة الجارية أوالمؤجلة التي تعود لبنود حملت أوأضيفت إلى حقوق المالكين				

المحور الثالث: مدى تأثير موقف مهنة المراجعة في سورية من الضرائب المؤجلة فيما يتعلق بدراسة الفروق المؤجلة الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
٢٧	تنشأ الفروق المؤجلة عندما تكون القاعدة الضريبية لأصل أوالتزام عند الاعتراف الأولي به تختلف عن المبلغ الأولي المسجل له					
٢٨	تسجيل عملية ما في قائمة الدخل وعدم تسجيلها في البيان الضريبي سوف ينشئ فروق دائمة					
٢٩	اختلاف فترة إدراج بعض المصروفات و الإيرادات في القوائم المالية عنها في البيان الضريبي سيؤدي إلى نشوء فروق مؤقتة					
٣٠	يعد من الأحداث التي تنشئ الفروق المؤجلة،إعادة تقويم الأصول لغرض إعداد القوائم المالية دون أن ينعكس ذلك على تكلفة الأصل في البيان الضريبي					
٣١	يعتبر من الأسباب المؤدية إلى تغيير مبلغ الفروق المؤجلة، إعادة تقدير قابلية استرداد الأصول الضريبية المؤجلة					
٣٢	يفضل الاعتراف بالفروق المؤجلة الناجمة عن ترحيل الخسائر الضريبية إذا كان من المحتمل أن الربح المستقبلي الخاضع للضريبة سوف يكون متاحاً					

					(بحيث يمكن الانتفاع بأصل ضريبي مؤجل ناشئ عن فرق مؤقت قابل للاقتطاع)	
٣٣					الاعتراف بالفروق المؤقتة يؤدي إلى الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو التزام ضريبي مؤجل	
٣٤					الاعتراف بفروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة على الربح المتوقع لفترات مستقبلية.	
٣٥					الاعتراف بفروق مؤقتة قابلة للاستقطاع ينتج عنها مبالغ قابلة للاستقطاع من الربح المتوقع لفترات مستقبلية	
٣٦					يفضل الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره ل طرح الفروق المؤقتة منه	
٣٧					يفضل المراجع ترحيل الخسارة إلى الأمام بدلاً من ترحيلها إلى الخلف	
٣٨					وجود تاريخ للخسائر التشغيلية أو لخسارة تشغيلية ضريبية أولتريحيات ائتمانية انتهى أجلها دون أن تستخدم، يعد مؤشراً سلبياً يؤثر على الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل	
٣٩					تصبح الفروق المؤقتة مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل بسبب الأحداث التي يفترض ظهورها في القوائم الخاصة بالمنشأة عن الوضع المالي للسنة الحالية.	
٤٠					إن زيادة الإيرادات التي تدخل في البيان الضريبي قبل أن تدخل في الدخل المحاسبي قبل الضريبة سيؤدي إلى زيادة قيمة الأصل الضريبي المؤجل المعترف به	
٤١					يفضل الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي	
٤٢					يفضل قياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع بما فيها الخسارة التشغيلية الصافية المرحلة كما يفضل قياس الأثر الضريبي للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة	

إذا كنت ترغب بإضافة شيء يرجى إضافته