

معوقات الاعتماد على المعايير الدولية للإبلاغ المالي كقاعدة لحساب الربح الضريبي

Constraints to Relying on International Financial Reporting Standards as a Base for Taxable Profit

ريمة ضافري

Rima Dafri

مخبر المحاسبة، المالية، الجبائية والتأمين COFIFAS، جامعة أم البواقي (الجزائر)، rima.dafri@univ-oeb.dz

محمد سعد الدين بلخيري

Mohamed Saad Eddine Belkhiri

مخبر الاقتصاد، المالية والتسيير ECOFIMA، جامعة سكيكدة (الجزائر)، ms.belkhiri@univ-skikda.dz

تاريخ القبول: 2021.05.10

تاريخ المراجعة: 2021.05.05

تاريخ الاستلام: 2021.04.26

مستخلص : أدى تغليب المعايير الدولية للإبلاغ المالي مبدأ أولوية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني إلى اختلافات هامة بينها وبين الأنظمة الجبائية للعديد من البلدان، وبشكل خاص تلك التي تخدم فيها المعلومات المالية الأغراض الجبائية في إطار قانوني معين. تناقش هذه الورقة المعوقات الأساسية للاعتماد على الربح المحاسبي المتحصل عليه من تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية كقاعدة لحساب الربح الضريبي وذلك من خلال تحديد المبادئ الأساسية لتحديد الربح الضريبي ثم مناقشة نقاط اختلافها مع فلسفة المعايير الدولية للإبلاغ المالي. تشير النتائج إلى أن المعايير الدولية للإبلاغ المالي لم يتم تصميمها لأغراض الضريبة، حيث تهدف إلى توفير معلومات ملائمة وموثوقة للأسواق المالية، وهنا تصبح المحاسبة موجهة نحو قياس الأداء المستقبلي، بينما تهتم الأطراف الجبائية بالأداء الماضي ومبدأ التحقق وقياس القدرة الضريبية الحقيقية. الكلمات المفتاحية : معايير الإبلاغ المالي الدولية، ربح ضريبي، جبائية، محاسبة ضريبية.

تصنيف JEL: M42، H25، H71.

Abstract: Favorizing substance over form's principal adopted by International Financial Reporting Standards (IFRS) has led to significant differences between these standards and tax systems in many countries, particularly those where financial information serves specific fiscal objectives. This paper discusses the obstacles of using accounting profit obtained from applying International Financial Reporting Standards as a tax base, identifying the basic principles of a tax base and discussing their contradictions with IFRS. Our results indicate that International Financial Reporting Standards are not designed for tax purposes, as they aim to provide reliable and relevant information to financial markets. Thus, accounting tends to measure future performance, while tax authorities pay attention to past performance and the verification and measurement of real tax capacity.

Keywords: International Financial Reporting Standards, tax profit, taxation, tax accounting.

JEL Classification Codes: M42, H25, H71.

المؤلف المرسل: ريمة ضافري، rima.dafri@univ-oeb.dz

1. مقدمة

لاقت المعايير الدولية للإبلاغ المالي وانتشارا كبيرا في عالمنا الحالي الذي تسيطر فيه الشركات متعددة الجنسيات على أهم الأسواق العالمية، إلا أن ذلك لم يمنع العديد من الدول من الامتناع عن استخدامها لأغراض الضريبة، بسبب عدم جاهزية أنظمتها الجبائية لقبول هذه المعايير كنظام معترف به لحساب الربح الضريبي من جهة. وكذا المشاكل التي ترافق الانتقال من نظام التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة السوقية، والتي تسمح للمكلف باختيار طرق تقييم قد تؤدي إلى تخفيض هام في الربح المبلغ عنه، كما أن إعادة التقييم المتكرر للأصول والخصوم بناء على القيمة السوقية المتقلبة سيزيد من المشاكل في النظام الجبائي المبني على تكلفة شراء الأصل.

ومن أجل قوائم مالية تخدم أهداف الشركة والإدارة الضريبية، وجب على الدول ملاءمة وتكييف القوانين والتشريعات الجبائية مع الواقع المحاسبي، إلا أن الإبلاغ المالي المعاصر ليس موجها لتقديم قواعد ملائمة وموثوقة للربح الضريبي للشركات، بل هو موجه بشكل أساسي للاستجابة للاحتياجات المفترضة لحملة الأسهم والمستثمرين في الأسواق المالية، فرغم أن استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي كنقطة انطلاق لحساب الضريبة سوف يؤدي إلى توافق دولي كبير، إلا أنه من الجدير التساؤل عن مدى ملائمة استخدام هذه المعايير التي يتم إعدادها بعيدا عن تدخل السلطات الضريبية في البلدان التي تطبقها لأغراض الضريبة، وهو ما نحاول الإجابة عليه من خلال هذه الدراسة والتي تستهدف استكشاف أهم معوقات استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي كقاعدة لحساب الربح الضريبي باستخدام مقارنة تحليلية، تنطلق من استعراض طبيعة العلاقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في ظل المعايير الدولية للإبلاغ المالي والشروط الواجب توفرها في الربح المحاسبي ليناسب أغراض الضريبة، للوصول إلى خصائص المعايير الدولية للإبلاغ المالي التي تتعارض مع الاعتماد عليها لحساب الربح الضريبي.

وترجع أهمية موضوع هذه الدراسة إلى اعتماد العديد من البلدان على المعايير الدولية للإبلاغ المالي في تنظيم الممارسات المحاسبية، مثل ما هو الحال في الجزائر أين تم استلهام النظام المحاسبي المالي من أحكام هذه المعايير بشكل كبير، وبما أنها تعدّ من قبل هيئة خاصة مستقلة، فدرجة استقرار وقابلية توقع الضرائب قد تكون خارج سيطرة السلطات المعنية، ما قد يستخدم كحجة ضد الاعتماد عليها كقاعدة لأغراض الضريبة، كما أن الاعتماد على المعايير الدولية للإبلاغ المالي لن يؤثر على العوائد الضريبية فقط، بل ستكون له آثار غير مقصودة على الاقتصاد الكلي، حيث يمكن أن يؤدي التغير في السياسة المحاسبية إلى جذب استثمارات أجنبية أكثر، وتغير مجالات نشاط الشركات متعددة الجنسيات، أو قد يزيد من حوافز التحسين الجبائي، وبالتالي وجب الاهتمام بالعلاقة بين القواعد الضريبية والربح المفصح عنه في ظل المعايير الدولية.

ومن أجل معالجة إشكالية الدراسة اعتمدنا على ثلاث أقسام، نتناول في الأول العلاقة بين الإبلاغ المالي والربح الضريبي في ظل المعايير الدولية، فيما يعالج الثاني الشروط الواجب توفرها في القاعدة الضريبية، وأخيرا يناقش القسم الثالث متطلبات المعايير الدولية للإبلاغ المالي المعيقة لاستخدامها كقاعدة الضريبية، ونختتم دراستنا بخاتمة تحتوي على أهم النتائج والتوصيات.

2. العلاقة بين الإبلاغ المالي والربح الضريبي في ظل المعايير الدولية

تمثل الدفاتر والسجلات المحاسبية نقطة البداية لإفصاح الشركات لكل من الأغراض المالية والضريبية، وبما أنه لا يتوقع عادة مسك سجلات مختلفة للغرضين، يبدأ حساب الضريبة انطلاقا من الربح المحاسبي، وتشارك كل من المحاسبة والجباية في مصطلحات تركز على رأس المال، الدخل والربح، ولكن توجد اختلافات هامة في المعاني التي تعطيها كل واحدة منهما لهذه المصطلحات، بسبب الاختلاف في الأهداف والعمليات الحسابية المستخدمة، فالعلاقة بين الربح الضريبي والمحاسبة المالية مردّها استخدام التشريع الضريبي للمعلومات التي تقدّمها المحاسبة المالية من أجل تقييم الحقائق ذات العلاقة لأغراض الضريبة.

وقد سعت البلدان الأنجلوسكسونية بشكل مستمر إلى فصل النظام المحاسبي عن الجبائي، بحيث تقتصر العلاقة بينهما على أخذ المحاسبة المالية بالاعتبار الأثار الاقتصادية والمالية للضريبة على الأداء والوضعية المالية، باعتبارها عبئا من أعباء الدورة، وتستمد معايير الإبلاغ المالي الدولية قواعدها وطرق معالجتها للمشاكل الجبائية من المحاسبة الأنجلوسكسونية، إلا أن هناك توجهات في بلدان أخرى، على غرار فرنسا وألمانيا، اعتمدت لمدة طويلة على الدمج بين المحاسبتين المالية والضريبية، كما أنه توجد بلدان تتفاوت فيها درجة الارتباط هذه، وحسب (Lamb, Nobes, & Roberts, 1998, pp. 173-174) يمكن تحديد خمس حالات قد تتخذها درجة الترابط أو التوافق بين الجبائية والإبلاغ المالي في بلد معين، هذه الحالات يمكن تلخيصها كما يلي :

- الانفصال التام للقواعد والممارسات الجبائية عن قواعد وممارسات الإبلاغ المالي: بحيث تتبع كل من المحاسبة والجبائية قوانين وتنظيمات مختلفة بغرض تحقيق أهدافهما ؛
- تشابه القواعد الضريبية وقواعد الإبلاغ المالي: وهي حالة تطبق فيها نفس القواعد الجبائية على عرض القوائم المالية ؛
- المحاسبة تقود: في هذه الحالة، تكون القواعد المحاسبية أكثر تفصيلا عن القواعد الضريبية، وتتبع الممارسات الجبائية الممارسات المحاسبية، ومن الممكن ألا تكون هناك قوانين جبائية، أو تكون هناك قوانين جبائية غير كافية ؛
- الجبائية تقود: في ظل غياب قواعد تنظم الإبلاغ المالي، يتم إتباع القاعدة الضريبية من أجل الملاءمة، أو يتم اختيار إتباع القواعد الضريبية من أجل تقليل الالتزامات الضريبية ؛
- الجبائية هي المسيطرة: حيث تسيطر الجبائية على قواعد الإبلاغ المالي، وتخدم القواعد الأغراض الضريبية ثم الأهداف المحاسبية، لتفادي وجود اختلافات بينهما.

بناء على ما سبق، فإن العلاقة بين الإبلاغ المالي والجبائية تشوبها العديد من الخلافات، انطلاقا من أن التنظيم المحاسبي يُفترض أن يقدم معلومات للمستثمرين، والقواعد الضريبية تسعى لفرض ضرائب على الشركات بشكل موحد وعلى أساس المعاملات، وبالتالي من المتوقع حصول صراعات تنظيمية بينهما.

أحد أهم أوجه هذه الفروقات هو اختلاف أهداف المحاسبة المالية والجبائية، فحسب تعبير الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول الوضعية المالية، أداء، والتغيرات في الوضعية المالية للمنشأة، والمفيدة لعدد كبير من المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية (IFRS foundation, 2018) ويشمل ومستخدمو القوائم المالية يتضمنون المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين المهتمين بالمعلومة المتوجهة نحو المستقبل، وعليه فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية تهدف إلى تزويد الأسواق المالية بمعلومات ذات جودة عالية، مناسبة زمنيا، ومفيدة حول أداء الشركات من أجل زيادة فعالية أسواق المال، وتخفيض تكلفة رأس المال للمستثمرين، ومساعدتهم في اتخاذ القرارات، بينما تهتم المحاسبة الضريبية أكثر بتحديد الربح الضريبي.

زيادة على ذلك، يبرز لنا الاختلاف في المبادئ والقواعد، فمعايير الإبلاغ المالي الدولية هي معايير مبنية على مبادئ، بينما تمثل المحاسبة الضريبية عادة مقارنة مبنية على قواعد، وعليه فحساب الضريبة يحتاج أن يكون مفصلا، حيث يتم استخدام القواعد بدل المبادئ في حساب القاعدة الضريبية (Martinez, 2019, p. 12)، ومن الناحية التطبيقية، تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية باستخدام مجموعة من مفاهيم الاعتراف بالدخل والتقييم مثل القيمة العادلة، القيمة السوقية، القيمة الحالية، التكلفة المهلكة ونموذج السوق، والتي تأخذ بعين الاعتبار الربح غير المحقق. على العكس من ذلك، المحاسبة الضريبية مبنية على قدرة المنشأة على الدفع، وبالتالي يتم التركيز على الأرباح والخسائر المحققة، ويتم تفضيل موضوعية التكلفة التاريخية.

ونضيف إلى النقاط السابقة اختلاف الأطر المفاهيمية المؤسساتية، حيث يختلف الإطار المفاهيمي لكل من معايير الإبلاغ المالي الدولية والمحاسبة الضريبية، فهئية إصدار معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة IFRS، المسؤولة عن تطوير المعايير، هي مؤسسة خاصة، ما يعني بأن السلطات الوطنية لا تتحكم في تطوير معايير المحاسبة الدولية، إذا لا يوجد أي سلطة ديمقراطية لهذه المبادئ، وعليه، بمجرد الاعتماد على معايير الإبلاغ المالي الدولية كقاعدة لحساب الضريبة، تفقد حكومات الدول جزئياً القدرة على السيطرة على الجمع الفعال للضرائب لمقابلة احتياجاتها الضريبية، حيث من الممكن أن يؤدي تغيير واحد في أي معيار إلى اختلاف كبير في القاعدة الضريبية.

3. الشروط الواجب توفرها في القاعدة الضريبية

من الناحية النظرية، توجد مقاربتان يمكن أن يتم الاعتماد عليهما في فرض الضريبة؛ الأولى، فرض الضريبة على التدفق النقدي، حيث يتم النظر فقط إلى التدفقات الداخلة والخارجة للنقدية وما يعادلها، أما الثانية فتعترف الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية التي يمكن أن يحققها المكلفون بالضريبة خلال فترة معينة دون التقليل من مواردهم الاقتصادية، فهذه المقاربة هي عكس مقاربة التدفقات النقدية، حيث أنها تجبر دافعي الضرائب على إظهار كل الأصول والخصوم بقيمتها العادلة الكاملة في شكل مصدر ملائم للدخل، وهي تتوافق مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية الهادف إلى تزويد المستثمرين بمعلومات حول التدفقات المستقبلية الداخلة والخارجة للمنافع الاقتصادية الضريبية (Martinez, 2019, p. 20).

والمشكل مع المقاربة الثانية هو فقدان موضوعيتها في تحليل حيادي للاستثمارات، حيث أنه إذا تم تبنيها، يمكن أن تصبح العلاقة بين الربح المحاسبي والضريبي أكثر تعقيداً بكثير، ما يتطلب مجهوداً كبيراً من السلطات الضريبية، وكذا من مهني المحاسبة والقانونيين لفهم وتخفيف هذه المشاكل.

وإذا أردنا البحث عن مجموعة مبادئ حول ما يجب أن تكون عليه القواعد التي تحكم الربح الضريبي، فإنه لا بد من الرجوع إلى القواعد الضريبية الأربعة التي وضعها آدم سميث سنة 1776 من أجل تصميم وعمل نظام ضريبي، والمتمثلة في: العدالة والتضحية، اليقين في الطريقة، الملاءمة في الدفع وقاعدة الاقتصاد في النفقات الجبائية، ومن أجل الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التي عرفها العالم منذ ذلك الحين، اعتمدنا في دراستنا الحالية على المبادئ الضرورية في القاعدة الجبائية التي وضعها (Martinez, 2019) والذي أضاف إلى مبادئ آدم سميث عناصر أخرى، يمكن تلخيصها من خلال العناصر الموالية.

1.3. الحيادية / الفعالية

حسب (Schön, 2005, pp. 131-132)، فإن القاعدة الضريبية لا يجب أن تحرف القرارات الاقتصادية للمكلفين فيما يتعلق بتخصيص الموارد مثل اليد العاملة ورأس المال، فالقاعدة الضريبية الحيادية يجب أن توازن بين رغبة الدولة في زيادة العوائد ومصالح المكلفين بالضريبة، من خلال فرض الضريبة عليهم بشكل عادل، أي أن يتم النظر إلى القواعد المحاسبية على أنها قانون حيادي يوفر توازناً عادلاً بين مصالح الدولة والمكلفين بالضريبة، وحيادية الضريبة يمكن تحقيقها إذا تم فرض الضريبة على الأرباح الصافية والحيادية فقط، وهو ما يتوافق مع مبدأ العدالة بين دافعي الضريبة.

وبالتالي، تمثل الحيادية هدفاً واسعاً بأن يتم فرض الضريبة على كل المعاملات بشكل عادل، وإلا فإن الاختيار بين العمليات سوف يكون محرفاً ويتسبب في عدم فعالية الاقتصاد (Freedman & Macdonald, 2008, pp. 7-8)، وذلك رغم أنه توجد حالات عديدة تكون فيها أهداف النظام الضريبي في حد ذاتها غير محايدة بشكل صريح، فالضريبة قد تهدف لتشجيع أو عدم تشجيع بعض أنواع السلوك، لكن ذلك لا يعني التحريف العمدي للقرارات الاقتصادية، ففي مثل هذه الحالات، معيار الحيادية يصبح ثانوياً في مقابل أهداف السياسة الضريبية.

2.3. العدالة / المساواة

معيار العدالة هو بشكل كبير انعكاس للحيادية، حيث ينص على أن الذين كانوا متساوين قبل الضريبة يجب أن يكونوا متساوين بعد الضريبة، وكما هو الحال في الحيادية، حكم المساواة مبني على النظرة إلى القاعدة الضريبية، والمقارنة بين دافعي الضرائب الغرض منها أن تكون موضوعية، فالقاعدة الضريبية إذن يجب أن تكون معرضة للقياس الموضوعي، والموضوعية في هذا المعنى لا تعني دقيق أو صحيح، ولكن غير ذاتي وشرعي (Endres & PcW, 2007, pp. 13-14)، والجدير بالذكر هنا أن المساواة لا تعني دفع قيمة متساوية من الضرائب، ولكن يجب أن يتم فرض الضريبة على شخص ما بنسبة ملائمة لدخله.

المساواة يمكن النظر إليها أيضا كمسألة علاقة قانونية بين المكلف بالضريبة والحكومة، حيث أن القوانين التي تفرض دفع الضريبة يجب أن تكون شفافة (حتى يتمكن دافعو الضرائب من القيام بالمعاملات مع علمهم بنتائجها الضريبية)، ويجب تطبيقها بشكل متساو على جميع دافعي الضرائب. بالنسبة للسلطات الضريبية، مبدأ المساواة يتضمن المتطلبات العامة بأن يتم توزيع العبء الضريبي بالتساوي قدر الإمكان بين المكلفين بالضريبة، نتائج ذلك بالنسبة للتشريع الضريبي هو أن الضريبة يجب أن تتوافق مع قدرة المكلفين بالضريبة على الدفع، ورغم أن مبدأ الضريبة حسب القدرة على الدفع هو مقبول بشكل واسع، فمن الصعب التحديد الدقيق لهذه القدرة، كما لا يمكن فصلها بسهولة عن الرغبة في الدفع، وبالتالي فهي تبقى قضية إشكالية بالنسبة للمنظمين بصفتها دليلا على الدخل الخاضع للضريبة. ينطبق هذا بشكل خاص على قضية ما الذي يؤهل الدخل لاعتباره دخلا في كل من المكونات والقياس.

وبالتالي، من أجل تحديد القاعدة الضريبية، يجب أن يتم استهداف قياس قدرة المكلف بالضريبة على دفع الضريبة، والمكلفون بالضريبة يمكن أن يكونوا محل التزامات ضريبية فقط عندما يستطيعون دفع الضرائب، وبناء عليه، فرض الضريبة يجب أن يكون متوافقا مع التدفقات النقدية بدل درجة اكتمال المعاملة، ما يتوافق مع فكرة فرض الضرائب عند توفر الأصول السائلة، أي توفير قاعدة يمكن من خلالها قياس القدرة على تحمل الضريبة باستخدام تعاريف واضحة ومعروفة للدخل الاقتصادي (Freedman & Macdonald, 2008, p. 28).

3.3. اليقين القانوني

حسب هذا المبدأ، يمكن فرض الضريبة فقط إذا قام المكلف بحدث منشئ للضريبة يرتبط به التزام ضريبي قانوني، وعليه، يجب تعريف الحدث المنشئ للضريبة بشكل دقيق، كما يجب وصف المحتوى والموضوع والهدف والمدى في نص قانوني يمثل مرجعية للضريبة، بناء على ذلك، ينبغي أن يكون العبء الضريبي منظورا وقابلا للتوقع بالنسبة للمكلف، بعيدا عن المصطلحات القانونية غير الدقيقة التي تسمح بعدد من التفسيرات التي تزيد من عدم اليقين القانوني للضريبة.

تبعا لذلك، دخل الشركات الخاضع للضريبة لا يمكن تحديده بشكل مناسب إذا كان الحدث المنشئ للضريبة غير معرف بشكل واضح، وبالتالي يجب توفير معيار موضوعي ويمكن التحقق منه حتى تمكن المكلفون والدولة من توقع الالتزام الضريبي، بعبارة أخرى، قواعد المحاسبة الضريبية يجب أن تكون معرفة بوضوح، وتتجنب قدر المستطاع التقديرات والأحكام الشخصية.

4.3. العملية / البساطة

من المهم أن تكون المصاريف الإدارية الناتجة عن فرض الضريبة في تناسب معقول مع العائد الضريبي المحصل، فالتكاليف الإدارية لا تحدث فقط من خلال تحقيق متطلبات الإبلاغ الضريبي، ولكن أيضا من الجهود المبذولة لتحديد القاعدة الضريبية، وتتضمن البساطة بأن القاعدة الضريبية يجب أن تكون قابلة للفهم من وجهة نظر المكلف، لأنها إذا كانت معقدة وصعبة الفهم، فإنها سوف تقود إلى تكاليف إضافية وعدم الفعالية.

من خلال العناصر المذكورة أعلاه، يمكن أن نخلص إلى أن الربح المحاسبي يجب أن يتوفر على جملة من الخصائص من أجل ملاءمته لأغراض الضريبة، على رأسها الشفافية والبساطة، ورغم أن استخدام المعايير هو واحد من أساليب تبسيط الممارسات المحاسبية، إلا أن ذلك لا يعني أنها تقود دائماً إلى طرق أكثر ملاءمة لحساب الربح لأغراض الضريبة، وهو ما سنتناوله في المحور الموالي الذي يناقش خصائص معايير الإبلاغ المالي الدولية المتعارضة مع هذه المتطلبات.

4. متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية المعيقة لاستخدامها كقاعدة الضريبية

معايير الإبلاغ المالي الدولية مثل أي معايير محاسبية أخرى، لديها مزاياها وعيوبها، ولهذا، ورغم استخدامها في عدد كبير من البلدان في العالم، فهي مازالت بعيدة عن كونها معايير مثالية، وقد تلقت العديد من الانتقادات فيما يخص استخدامها كقاعدة لاحتساب الربح الضريبي، لكن ذلك لا يعدّ أمراً ضدّ تبنيها. وقد ارتأينا تقسيم أهم المتطلبات التي تجعل هذه المعايير غير صالحة كقاعدة لحساب الربح الضريبي إلى مجموعة من المعوقات فصلها في العناصر الموالية.

1.4. المعوقات المتعلقة بموضوعية القياس

عملية القياس تحت معايير الإبلاغ المالي الدولية، ورغم محاولة القيام بها بموضوعية، فإنها سوف تعتمد دائماً على حكم المسيرين الذين يديرون منشأة معينة، حيث أن الحكم التقديري يمكن أن يشجع على ممارسات إدارة الأرباح، ومن العوامل التي جاءت بها معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تشجع على هذه الممارسات نذكر ما يلي :

1.1.4. أساس الاستحقاق : والذي يتم وفقه الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية وقت التعاقد، أي فور التعاقد بها، ويتم إثباتها بوثيقة وتسجل محاسيباً، حيث يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، وبالتالي الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أو لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أو لم يتم" (حميدات، 2014، صفحة 31)، ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات التي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعلياً أو دفع المصاريف، وهو ما يتناقض مع سعي الجباية إلى استهداف قياس قدرة المكلف على دفع الضريبة، وجعله محل التزامات ضريبية فقط عندما تتوفر له السيولة ويستطيع دفع الضرائب (خمقاني و صديقي، 2015، صفحة 63).

2.1.4. استخدام مفهوم النية (Intention) : والاعتماد عليها بشكل مكثف في المعايير الدولية للإبلاغ المالي دون وجود تحديد دقيق لهذا المفهوم، ورغم صعوبة تحديده إلا أنه ذو أثر على الأرقام المحاسبية، ومن أمثلة مواضع استخدامها نذكر الإدراج الأول للأصول الثابتة في الدفاتر المحاسبية، حيث يدخل في تكلفتها التاريخية الثمن وكافة التكاليف التي يتم تحملها حتى الوصول إلى الاستخدام المقصود، ويعتبر الوصول إلى الاستخدام المقصود هو نقطة الفصل للتفريق بين رسملة التكاليف واعتبارها مصروفاً. مثال آخر يتمثل في نقطة الحصاد أو الجني فيما يتعلق بالأصول البيولوجية، وهذه النقطة تعتبر الحد الفاصل بين التصنيف كأصول بيولوجية أو مخزون، فقبل نقطة الحصاد ولغاية الوصول إليها، يتم التصنيف الأصل كأصل بيولوجي، وبعد هذه النقطة يتم تصنيف الأصل كمخزون، ويمكن بالتالي تمديد هذه النقطة حسب مصلحة المنشأة ونية الإدارة، وكذا حالة النية من اقتناء الاستثمارات المالية، حيث يتم تحديد أسلوب قياسها والاعتراف بالخسائر أو المكاسب استناداً إلى تصنيف الاستثمارات المالية عند الاقتناء المبدئي (الجعرات و سليمان أبو خليفة، 2015، صفحة 22).

3.1.4. إتاحة الفرصة للمكلفين بالضريبة لتغيير التقديرات والطرق المحاسبية : فرغم نص معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (IAS1) على الاتساق والثبات في عرض المعلومات المالية (حميدات، 2014، صفحة 34)، إلا أن مجال حرية الاختيار يبقى واسعاً في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث يمكن للمؤسسة اختيار وتغيير معدلات اهتلاك أصولها الثابتة، ويمكنها رسملة مصاريف البحث والتطوير أو اعتبارها مصروفًا بناءً على افتراضات معينة، كما يمكن تحت ظروف معينة رسملة مدفوعات الفوائد وعدم معالجتها كمصروف حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 23 تكاليف الاقتراض، وهنا تصبح موضوعية الأرقام المحاسبية محل تساؤل.

2.4. المعوقات المتعلقة بالجواهر الاقتصادية

يطرح استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية للقيمة العادلة صعوبات كبيرة تتعلق بالتأكد مما إذا كان التقييم تم بطريقة تتوافق مع الجوهر الاقتصادي، حيث يفترض أن المعلومة المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة في القوائم المالية صحيحة، ويقع عبء الفحص والتأكد على عاتق السلطات الضريبية من أجل إظهار ما إذا كانت حسابات المكلف بالضريبة تحتوي على سوء فهم أو عيوب تنعكس بشكل خاطئ على الضريبة.

وخير مثال على ذلك هو القيمة العادلة والتي تم تعريفها في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 (IFRS 13) على أنها "التمن الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو الذي سيتم دفعه لسداد التزام بين أطراف مشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية" (حميدات، 2014، صفحة 824). ومن بين المغالطات التي يمكن أخذها على هذا التعريف أخذها بعين الاعتبار متطلبات القاعدة الضريبية متضمناته وذلك كما يلي (الجعرات و سليمان أبو خليفة، 2015، صفحة 23):

- الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل : حيث أنه في الواقع لم يتم استلام أي ثمن بعد لأن الأصل لم يتم بيعه ولا يزال في حيازة الشركة، لذلك الأفضل أن يعدل التعريف بالثمن الذي يتوقع استلامه من بيع الأصل :
- المبلغ الذي يتم دفعه لسداد الالتزام : وكذلك فإنه لم يتم دفع أي مبلغ لسداد الالتزام كون الشركة لا تزال تتحمل الالتزام، ولم تتم الإشارة إلى المبلغ الذي يتوقع دفعه لسداد الالتزام :
- الأطراف المشاركة في السوق : حيث لم يشترط التعريف الرغبة والمعرفة في هذه الأطراف، ويستبعد الغبن والغرر في تحديد السعر، كذلك عدم التقاء الأطراف حقيقة :
- السوق : وتم تحديد أسواق متعددة كالسوق النشط والسوق غير النشط والسوق ذو الميزة الأفضل.

فكل مضامين تعريف القيمة العادلة تحتمل أوجه عديدة وكلها يمكن اتخاذها للتلاعب والذاتية، وهو أمر يمكن ملاحظته أيضاً عند استخدام القيمة الحالية. وعليه، ففي حالة القيمة العادلة أو الحالية، فإن القيم المتحصل عليها من افتراضات السوق يمكن أن تحدث أو لا تحدث، أو قد تحدث في دورات أخرى، في حين تبنى الضريبة على تجاهل الأحداث الاقتصادية التي تحصل في مجال الاحتمال، لأنه من غير المعروف أين وكيف سوف تحصل أو إذا كانت ستحصل فعلاً.

وعند أخذنا بعين الاعتبار صعوبة مسايرة القانون الضريبي للجواهر الاقتصادي، تبرز العوائق المتعلقة بالجواهر الاقتصادي لاستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تقودها المقاربة الاقتصادية كقاعدة لحساب الربح الضريبي، والتي تؤدي أحياناً إلى خلق ثروات من أصول ليس للمكلف بالضريبة ملكية قانونية لها، وتتجسد المشكلة هنا فيما إذا كان الدخل الضريبي يتدفق فعلاً، حتى يمكن فرض ضريبة عليه.

3.4. المعوقات المتعلقة بالتوقيت المناسب

تنظر معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى الحاضر وأيضاً إلى المستقبل، بينما يهتم قانون الضريبة فقط بالحقائق التي حدثت فعلاً في دورة معينة، وعليه، فرض الضريبة المبكر على دخل محتمل سوف يؤدي إلى تطبيق فرض على دخل غير حقيقي، ما يوفر الإغناء غير المشروع للدولة، وبسبب التوجه الواضح للسوق لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، تتمثل أولوياتها في الربح المستقبلي، ويتم اعتبار العوامل الايجابية والسلبية ذات أهمية متساوية، على العكس من ذلك، المحاسبة الضريبية لديها مقاربة أكثر تحفظاً وحنذاً للمحاسبة عن الدخل (Spengel, 2008, pp. 30-31).

هذا الاختلاف يتعلق بشكل خاص بأهداف الإبلاغ المالي المعاصر، فالتركيز على التنبؤ بالتدفقات النقدية يعتمد على مجموعة من مفاهيم الاعتراف بالدخل والتقييم، مثل القيمة العادلة، القيمة السوقية، القيمة الحالية، التكلفة المبتكرة ونموذج السوق، كما أن التركيز على الأسواق المالية يعني أن الأرباح والخسائر يمكن الاعتراف بها ببساطة لأن القيمة السوقية للأصول والخصوم تذبذبت، بغض النظر عن أي عملية بيع حقيقية، فالسعر التاريخي أو الحقيقي للأصول غير هام في هذا النموذج، ويمكن الاعتراف بالربح غير المتحقق في القوائم المالية، هذه المقاربة جوهرية لمعايير الإبلاغ المالي الموضوعية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهي في تناقض واضح مع متطلبات معظم السلطات الضريبية.

وعليه، تؤدي الممارسة المحاسبية حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى فرض ضريبة على دخل غير محقق بسبب استخدامها لمبدأ الاستحقاق المحاسبي، ما يؤدي إلى خلق فاصل زمني بين الأحداث الاقتصادية وفرض الضريبة عليها، وبالتالي قد يتم فرض ضريبة قبل الحدوث الفعلي للحدث الاقتصادي، وقد لا يمتلك المالك بالضريبة الموارد الضرورية لدفع لضرائب المتعلقة بالحدث، ما يضطره إلى البحث عن موارد جديدة من أجل دفع الضريبة، تحت خطر عقوبات تأخير الدفع، فالضرائب التي تفرض بشكل مستقل عن التحقق تخلق مشاكل للمؤسسات لأنها تأخذ الأموال من الدورة التشغيلية لدفع الضرائب، ما يؤثر بشكل هام على أنشطتها وعلى النتائج وتوزيعات الأرباح (Schön, 2005, صفحة 137).

4.4. المعوقات المتعلقة بالمفاهيم والمصطلحات

كثيراً ما يتم اعتبار مقاربات المعايير الدولية للإبلاغ المالي لتعريف العناصر الرئيسية مثل الاهتلاك، الربح ورأس المال غامضة لتناسب الأغراض الضريبية، وأحد نتائج تأثير هذه المعايير على المحاسبة هو أنه من الصعب الآن تمييز أي معيار واضح للحفاظ على رأس المال في الإفصاح المحاسبي الحالي، حيث أن القوائم المالية هي عبارة عن مزيج من التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، القيمة السوقية، القيمة القابلة للتحقق الصافية والقيمة الحالية (Sikka & Murphy, 2015, p. 11).

وأحد أسباب اعتبار المفاهيم والمصطلحات الواردة في معايير الإبلاغ المالي الدولية غير ملائمة لأغراض الضريبة هو الاعتماد على التقدير في أوجه كثيرة في المحاسبة، ويرتبط التقدير بتفاوت وتساؤم المقدّر، فهي قيمة تخمينية عرضة للمغالاة أو التخفيض، يصعب ضبطها، ولكن يتم الاعتراف بالقيمة التقديرية ضمن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ومن أمثلة مواضع استخدامه في معايير الإبلاغ المالي الدولية ما يلي (الجعرات و سليمان أبو خليفة، 2015، صفحة 23):

- تقدير العمر النافع والقيمة المتبقية للأصول غير المتداولة القابلة للاهتلاك والأصول غير الملموسة المحددة، لغايات تحديد الاهتلاك أو الإطفاء؛
- تقدير التدفقات النقدية لغايات احتساب قيمة الاستخدام من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد لغايات تقدير خسائر الانخفاض؛
- تقدير المخصصات التي يتم اقتطاعها من الأرباح لمقابلة غايات معينة والتي يجب أن يتم قياسها عند أفضل تقدير لها.

4-5- المعوقات المتعلقة بعدم الثبات

يتوجب على المكلفين الاعتراف، لأغراض الضريبة، بكل التذبذبات المحاسبية الإيجابية والسلبية الناتجة عن استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية، وهو ما يعرضهم إلى تأرجح كبير في الضرائب، ما يتعارض مع مبدأ البساطة، كما أنه أمر غير مستحب أيضا للسلطة الضريبية بما أنه يؤدي إلى مؤشرات تحصيل متذبذبة بشكل كبير، ويتعارض مع قابلية توقع العوائد الضريبية، ويؤثر على الميزانية وتحديد السياسة الضريبية.

في هذا الإطار، فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية تسمح بتجاوز القواعد إذا كانت نتائج تطبيقها تظهر على أنها تقود إلى عرض نتائج غير واضحة، حيث ينص معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (IAS1) على أنه "يمكن لإدارة المنشأة، في حالات نادرة، أن تقرر أن الالتزام بمعيار محاسبي دولي أو ببعض متطلباته قد يكون مضللا ويؤدي إلى وجود تعارض مع أهداف القوائم المالية، وفي هذه الحالة يتوجب على المنشأة عدم الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولية" (حميدات، 2014، صفحة 31)، من جهة أخرى تسعى الممارسات الجبائية إلى تقديم عامل التأكد إلى حساب الالتزامات الضريبية، وهنا يبرز التناقض بين الممارستين.

5. خاتمة

من خلال التحليل الذي تناولناه في هذه الورقة، توصلنا بدون شك إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية لم يتم تصميمها لأغراض الضريبة، لأن دورها الرئيسي هو توفير المعلومات للأسواق المالية، بصورة ملائمة وموثوقة وتعكس تقلبات السوق، ويعكس استخدام القيمة العادلة وميول القواعد المحاسبية إلى المبادئ ذلك، وبالتالي إذا تم تبنيها لهذا الغرض، يمكن أن تحدث مشاكل ضريبية، فالعلاقة بين الربح المحاسبي والضريبي قد تكون أكثر تعقيدا بكثير، ما يتطلب مجهودا كبيرا من السلطات الضريبية والمكلفين على حد سواء.

وتتعدد العوائق التي تقف أمام استخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية كقاعدة لحساب الربح الضريبي، ومن أجل التبسيط قمنا بتقسيم أهمها إلى معوقات متعلقة بموضوعية القياس، معوقات متعلقة بالجواهر الاقتصادي، معوقات متعلقة بالتوقيت المناسب، معوقات متعلقة بالمفاهيم والمصطلحات ومعوقات متعلقة بعدم الثبات، وقد اعتبر اختلاف أهداف كل من المحاسبة حسب معايير الإبلاغ المالي الدولية والجبائية أحد أهم أسباب عدم تلاؤمهما، فالمحاسبة موجهة نحو قياس الأداء المستقبلي، بينما تهتم الأطراف الجبائية بالأداء الماضي، زيادة على ذلك، محاسبة الضرائب مبنية على مبدأ التحقق وقياس القدرة الضريبية الحقيقية، في المقابل، في المحاسبة المالية، يتم التركيز على ملاءمة المعلومة وموثوقيتها.

من جهة أخرى، توجد حجج سياسية وقانونية عديدة ضد الاعتماد على معايير الإبلاغ المالي كقاعدة ضريبية، فمشروعية استخدام معايير موضوعية من قبل هيئة خاصة متعددة الجنسيات لديها أهدافها الخاصة قد يعتبر مثيرا للجدل، حيث يعتبر تسليم جزء من السيادة الضريبية لمجلس معايير المحاسبة الدولية أمرا سياسيا.

وعليه، ورغم قدرة معايير الإبلاغ المالي الدولية على توفير توجيهات مفصلة وممارسات حول بعض القضايا التي يمكن للسلطات الضريبية الاعتماد عليها كمرجعية في حالات عدم التأكد وحالات صعوبات ممارسات القياس، فإنها تبقى بعيدة عن الخصائص الملائمة لأغراض الضريبة، وإن كانت التفسيرات والقياسات مطلوبة لتحقيق أهداف كل من المحاسبة والجبائية، فإن اختلاف هذه الأهداف يؤثر على العلاقة بينهما بشكل جوهري، وهو ما يجب أن يأخذه صانعو القرار بعين الاعتبار وبشكل خاص في البلدان التي تعتمد على الربح المحاسبي كقاعدة ضريبية، وتسعى إلى مواكبة المعايير الدولية في مجال المحاسبة.

6. قائمة المصادر والمراجع

- الجعرات, خ, & سليمان أبو خليفة, د. (2015). المحاسبة الإبداعية بين المؤثوقية والتلاعب اقتراح نموذج لضوابط ممارسات المحاسبة الإبداعية. *المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية*, 1, 42-19.
- حميدات, ج. (2014). *خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*. عمان: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- خمقاتي, ب, & صديقي, م. (2015). واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية*, 4, 78-61.
- Schön, W. (2005). The Odd Couple: A Common Future for Financial and Tax Accounting?. *Tax Law Review*, 58(2), 111-140.
- Endres, D., & PcW. (2007). The determination of corporate taxable income in the EU member states. Alphen aan den Rijn : Frederick, MD.
- Freedman, J., & Macdonald, G. (2008). The Tax Base for CCCTB: The Role of Principles. In LANG, M. Common consolidated corporate tax base. Linde (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht, 53).
- IFRS foundation. (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting Project Summary*. Récupéré sur <https://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf>
- Lamb, M., Nobes, C., & Roberts, A. (1998). International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *ccounting and Business Research*, 28 (3), 173-188.
- Martinez, A. L. (2019). Why is IFRS Not a Good Starting Point for a Tax Base? *Available at SSRN 3383061*.
- Sikka, P., & Murphy, R. (2015). Unitary taxation: Tax base and the role of accounting. *Available at SSRN 2633997*.
- Spengel, C. (2008). Concept and Necessity of a Common Tax Base - an academic introduction. in Schön, Schreiber and Spengel, A common consolidated corporate tax base for. Berlin : Springer.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

ضافري, ريمة وبلخيري, محمد سعد الدين. (2021). معوقات الاعتماد على المعايير الدولية للإبلاغ المالي كقاعدة لحساب الربح الضريبي. *مجلة المحاسبة, التدقيق والمالية*. المجلد 03 / العدد 01 - 2021.