أهمية الضرائب المؤجلة وإمكانية ظهورها في القوائم المالية للشركات الليبية

د. عماد علي السويح
قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس

أ. عصام عبد السلام الشامس
قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة طرابلس

مقدمة

تعتبر الضرائب من البنود الهامة التي تترأس قائمة اهتمامات مستخدمي القوائم المالية ومن أهمهم المستثمرين الحاليين والمتوقعين لأي شركة، وهي بالتالي على رأس اهتمامات معدي القوائم المالية بصفتها عبء مالي يرتبط ارتباط مباشر بالدخل المحقق. ويبقى موضوع الفروق بين الضرائب على أساس الدخل المحاسبي والدخل الضريبي أحد أكثر المواضيع إشكالا وتعقيدا في الأوساط الأكاديمية والمهنية منذ بداية خمسينيات القرن العشرين.

وقد أفردت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS[1] معيار خاص بمعالجة الضرائب في القوائم المالية وهو المعيار IAS-12[2]. ومن ضمن متطلبات هذا المعيار يكون على جميع الشركات التي تستخدمه الاعتراف بالضرائب المؤجلة متى وجدت. والضرائب المؤجلة مطلوب الاعتراف بها أيضا وفق المعايير المحاسبية الأمريكية US-GAAP[3] ومعظم التشريعات المحاسبية في الدول المتقدمة صناعيا مثل بريطانيا واستراليا وكندا. وبما أن الشركات الليبية وخصوصا تلك المدرجة في سوق الأوراق المالية مقبلة على تبني المعايير الدولية للمحاسبة، فقد يكون من المهم للمختصين في مجال المحاسبة التعرف عن مدى اقتراب الممارسات المحاسبية فيها من الممارسات الدولية.

وتقوم هذه الورقة في ظل النقص الواضح للكتابات باللغة العربية عن هذا الموضوع بتقديم وشرح مفهوم الضرائب المؤجلة. كما تناقش احتمالية (وربما ضرورة) الاعتراف بها في القوائم المالية للشركات الليبية، وذلك من خلال استعراض المساحات التي قد تظهر فيها مشكلة الضرائب المؤجلة في ظل متطلبات التشريع الضريبي في ليبيا.

مشكلة الدراسة

مع ظهور سوق الأوراق المالية في ليبيا وازدياد عدد الشركات المدرجة فيه، نجد أنه من الضروري الانتباه إلى جودة البيانات المالية المقدمة في القوائم المالية لهذه الشركات المدرجة. ومن المواضيع التي تغيب بشكل كبير عن الأدب المحاسبي المكتوب باللغة العربية والكتب

[1] حسب مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB فإن IFRS تطلق على مجموعتي المعايير IAS و IFRS

[2] المعيار المسمى "ضرائب الدخل (International Accounting Standard No.12 – known as "Income Tax")

[3] وهي تترجم حرفيا المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (US- Generally Accepted Accounting Principles)

المنهجية العربية وبالذات المناهج الضريبية المقررة في الجامعات الليبية، هو موضوع الضرائب المؤجلة. وحسب الاستطلاع المبدئي الذي أجراه الباحثان والمناقشات مع بعض الأكاديميين والمهنيين[4]، يتبين أن هناك لبس كبير وواضح بين مفهوم الضرائب المؤجلة وبين مخصص الضرائب المستحقة، بل أن البعض يذهب إلى أن الضرائب المؤجلة تعني تأجيل دفع الضرائب من قبل الشركات. وهذا يدفعنا إلى التساؤل ماذا عن التطبيق العملي؟

وفي سبيل تتبع انعكاس هذه المشكلة على الواقع العملي، يقوم الباحثان بفحص القوائم المالية للشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي للتأكد من هذه النقطة. وتزداد أهمية الموضوع بالنسبة للشركات الليبية المدرجة لأنها حسب النظام الأساسي لسوق الأوراق المالية الليبي مطالبة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى أن المصارف الليبية والتي تشكل النسبة الغالبة من الشركات المدرجة مطالبة بتطبيق هذه المعايير حسب قانون المصارف رقم 1 لسنة 2005. وعلاقة هذا الموضوع بتطبيق المعايير الدولية هو وجود المعيار (IAS12) والذي ينظم المعالجة المحاسبية للضرائب بما فيها المؤجلة. فعدم إدراك هذا الموضوع من قبل معدي القوائم المالية لهذه الشركات يعني تجاهل وجود أصول أو التزامات غير معترف بها حاليا.

وتكتسب هذه الدراسة أهميتها أولا من خلال الطرح النظري الذي تقدمه لمفهوم الضرائب المؤجلة والتعريف بها، وثانيا من المناقشة العملية التي تبين إمكانية ظهور هذا البند المحاسبي نتيجة لوجود فروق بين متطلبات التشريع الضريبي الليبي وبين المعالجات المحاسبية السليمة التي تهدف إلى تمثيل عادل لنتائج أعمال الشركات ومركزها المالي.

منهجية الدراسة:

يمكن تصنيف هذه الدراسة من حيث النوع كدراسة وصفية، تستعرض متطلبات القانون الضريبي الليبي الحالي في ضوء مفهوم الضرائب المؤجلة، وتصف المواطن التي يمكن أن تسبب في ظهور هذا البند في القوائم المالية. كما إنها تصنف من حيث منطق البحث كدراسة استقرائية لأنها تقوم على استقراء الممارسات المحاسبية وفق القانون الضريبي الليبي وما يمكن أن يستنتج منها بخصوص وجود فروق ضريبية دائمة ومؤقتة. في سبيل انجاز الغرض من الدراسة قام الباحثان بالإطلاع على التقارير المالية للشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، وذلك تحت فرضية أن الممارسات المحاسبية في مثل هذه المؤسسات هي أفضل ما

[4] يتأتي هذا وكما أشرنا لاحقا في موضع آخر من هذه الورقة نتيجة الاحتكاك المباشر مع هؤلاء والذي ساعد فيه طبيعة تخصص وعمل الباحثان.

يمكن أن تكون عليه المحاسبة في ليبيا، وذلك لحجم هذه المؤسسات وما يفترض من حرصها على إظهار قوائمها المالية بشكل يرضي حاجات المستثمرين.

أهمية موضوع الضرائب المؤجلة (Deferred Taxes):

تعود أهمية موضوع الفروق بين الدخل المحاسبي والضريبي إلى نهاية الأربعينيات وبداية الخمسينيات من القرن الماضي، حيث ظهرت أول معالجة محاسبية للضرائب المؤجلة في 1967 حسب الرأي رقم 11 لمجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (APB OPINON No. 11).

والأمثلة على أهمية هذا الموضوع تفرض نفسها من خلال الحقائق الرقمية للشركات العالمية ومن أشهر ما يمكن أن يورد في هذا المجال هو ما حدث لشركة جنرال موتور (GM) عندما تعرضت في نهاية سنة 2007 لخسارة قدرها 39 مليار دولار نتيجة إلغاء أصل ضريبي مؤجل كانت قد اعترفت به خلال ثلاث سنوات سابقة (Bloomberg, 2007) . كما أن نتائج أعمال الشركات النيوزيلندية لسنة 2010 قد انحرفت بما يزيد عن مليار دولار عن المقدر لها وذلك بسبب ظهور التزامات ضريبية مؤجلة يتطلبها المعيار IAS12 (Scoop Business, 2011).

والجدول المبسط التالي يوضح قيمة الضرائب المؤجلة الواردة بالقوائم المالية الربع سنوية لمجموعة من أكبر الشركات العالمية والمدرجة في سوق الأوراق المالية بنيويورك، والتي تصل مبالغها في 2010/3/31 إلى مليارات الدولارات (stock-analysis-on.net، 2011).

الجدول (1):

الضرائب المؤجلة في أكبر الشركات المدرجة في بورصة نيويورك (NYSE) في 2010/3/31 **(المبالغ بمليارات الدولارات)**		
اسم الشركة	***التزامات مؤجلة***	***أصول مؤجلة***
British Petroleum (BP)	29.976	11.830
Toyota	15.981	15.151
Coca-cola	3.595	2.195
Boeing	9.652	13.680
Walt Disney	5.076	3.463

ومن المهم أن نشير هنا إلى أن الكثير من المهنيين والأكاديميين في الدول المتقدمة محاسبيا يعتبر أن موضوع الضرائب المؤجلة هو من أكثر الموضوعات المحاسبية تعقيدا، على سبيل المثال دراسة (Anthony, Hawkins & Merchant, 2006) ودراسة (DeCoster, 2007).

الدراسات السابقة:

يفتقد مجال الدراسات والبحوث في المحاسبة والضرائب في ليبيا إلى وجود أي جهود تذكر في موضوع الضرائب المؤجلة. وبشكل عام لا تزال المحاسبة الضريبية من فروع المحاسبة التي تحتاج إلى مزيد من الاهتمام والبحث، حيث تبلغ نسبة البحوث في مجال الضريبية التي تعد لنيل الدرجة العالية في المحاسبة في ليبيا 5.11% من إجمالي هذه البحوث المعدة حتى نهاية سنة 2010 (السويح، 2011). ونجد من خلال فحص عناوين هذه البحوث أن دراسة عدوس (2005) هي الدراسة الوحيدة التي تتعرض لموضوع الفرق في تحديد الدخل بين الفقه الضريبي والفقه المحاسبي. وعلى الرغم من قرب موضوع هذه الدراسة بشكل كبير من موضوع الدراسة الحالية إلا أنها لم تشر إلى موضوع الضرائب المؤجلة. وتأتي بعد ذلك دراسة النجار (2009) والتي تحمل عنوان "مدى ملائمة النظام الضريبي الجديد مع متطلبات المعايير الدولية- دراسة تطبيقية بين التشريع الضريبي والمعيار 12". وهذه الدراسة أيضا رغم ارتباطها مباشرة بالمعيار الدولي IAS12 لم تتعرض لشرح مشكلة الضرائب المؤجلة.

وقد يكون من الضروري هنا وقبل الخوض في تفاصيل موضوعنا عن الضرائب المؤجلة تقديم نبذه عن المعيار الدولي IAS12 والذي يختص بالمعالجات المحاسبية المقبولة لضرائب الدخل.

نبذه عن المعيار الدولي (IAS 12):

ظهر هذا المعيار لأول مرة في سنة 1979 تحت عنوان "المحاسبة عن ضرائب الدخل"، وقد استبدل في سنة 1996 بمعيار يحمل نفس الرقم ولكن تحت اسم "ضرائب الدخل" وهو الاسم الحالي لهذا المعيار. وقد مر هذا المعيار بمجموعة من التعديلات في السنوات: 1999، 2000، 2003، 2004، 2007، 2008 و2009 وذلك من خلال المعايير الـ IAS-10، IAS-40، IAS-1، IAS-8، IAS-21، IAS-39، IFRS-2، IFRS-3، IAS-1[5]، IFRS-3 وIFRS-9 على التوالي.

يقدم المعيار مجموعة من الشروح للمصطلحات المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب بما في ذلك تلك المرتبطة بالضرائب المؤجلة. ثم يقدم المعيار أسس الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية لينتقل بعدها إلى تقديم أسس الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة. يلي أسس الاعتراف أسس القياس المختلفة ومتطلبات الإفصاح في القوائم المالية. ويعتمد المعيار مدخل الميزانية في الاعتراف بالضرائب المؤجلة

[5] تم اعادة كتابة IAS-1 وIAS-3 لأنه قد تم مراجعتهم وتطويرهم مرة أخرى في سنوات متأخرة.

وقياسها والمشار إليه لاحقا، وهو يتشابه في هذا مع متطلبات المعيار الأمريكي الخاص بالضرائب (SFAS-109)[6].

مفهوم الضرائب المؤجلة واختلافها عن مخصص الضرائب(الضرائب المستحقة):

يبدأ فهم موضوع الضرائب المؤجلة من خلال الإدراك بوجود اختلاف بين قواعد إعداد الحسابات المعتمدة من قبل السلطات الضريبية وبين تلك المستخدمة محاسبيا مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ففي الغالب ما تضع التشريعات والسلطات الضريبية مجموعة من القيود على احتساب صافي الدخل للأغراض الضريبية، كما أنها في بعض الأحيان تعطي بعض المزايا الضريبية والتي يقتضي الاستفادة بها احتساب الربح بطريقة مخالفة للسياسات المحاسبية المعتمدة من قبل الشركة المعنية. كل هذا يؤدي إلى وجود رقمين للدخل هما الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة. ففي بعض الحالات قد ينتج لدى شركة ما صافي خسارة حسب ما تظهره القواعد المحاسبية ولكن إذا ما أخذنا التشريع الضريبي في الاعتبار عند احتساب صافي الدخل قد تنعكس النتيجة بدلا من ذلك إلى صافي ربح. إن الفروق بين ما تفرضه السلطات الضريبية من قواعد وبين ما تفرضه الأعراف المحاسبية، والذي قد يؤدي إلى ظهور إما أصل ضريبي مؤجل أو التزام ضريبي مؤجل والذي يعرف بشكل عام بالضرائب المؤجلة.

وفي الواقع إن بند الضرائب المؤجلة يكون له أهميته القصوى في الدول التي تكون فيها المحاسبة مفصولة بشكل كبير عن أحكام القانون الضريبي. ففي دول مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة واستراليا وكندا نجد أن هناك تركيزا كبيرا على هذا البند وتأثيره على القوائم المالية. بينما يقل التركيز على هذا البند في الدول التي تلتصق فيها المعالجة المحاسبية بمتطلبات التشريع الضريبي مثل ألمانيا[7] (Nobes & Parker, 2006).

كما أشرنا في مقدمة هذه الورقة يتبين للباحثين أن هناك لبس واضح بين مفهوم الالتزام الضريبي المؤجل (Deferred tax liability) وبين الضرائب المستحقة والتي يتم حسابها في شكل مخصص ضرائب. ومن خلال المناقشات مع عدد من المهنيين والأكاديميين[8] يتضح أن كثير منهم لا يعي وجود مشكلة محاسبية حول بند الضرائب المؤجلة. ويرجع هذا إلى اعتقادهم بأنها نفس بند مخصص الضرائب المستحقة عن الدخل.

في أغلب الشركات يتم حساب الضرائب المستحقة عن دخل السنة، والتي يتم إظهارها في شكل مخصص لهذه الضرائب المستحقة بدلا من بند مصروفات مستحقة، بسبب أن قيمتها غير محددة

---

[6] Statement of Financial Accounting Standards No.109, known as "Accounting for Income Taxes"

[7] يوجد في ألمانيا مبدأ ضريبي يلزم الشركات بأن تكون قوائمها المنشورة مطابقة لقوائمها الضريبية طالما أرادت هذه الشركات الاستفادة بالمزايا الموجود في القانون الضريبي.

[8] هي مناقشات يفرضها طبيعة عمل الباحثان واحتكاكهم المباشر والمستمر بالزملاء من أكاديميين ومهنيين.

على وجه اليقين قبل الربط من قبل مصلحة الضرائب. بينما يمكن اعتبار الضرائب المؤجلة وبالتحديد الالتزام الضريبي المؤجل بأنه ضرائب من المتوقع استحقاقها مستقبلا، وأنها غير مستحقة فعلا في تاريخ المركز المالي. فعند وجود علم لدى معد القوائم المالية بأن الدخل الضريبي سيكون مستقبلا أعلى من الدخل المحاسبي (وينتج هذا من خلال فرق توقيتي في المعالجة بين الطرفين)، عليه في هذه الحالة أن يعترف بوجود التزام ضريبي مؤجل.

بعض المفاهيم الأساسية المرتبطة بالضرائب المؤجلة:

قد يكون من الصعب فهم موضوع الضرائب المؤجلة دون التطرق إلى شرح لبعض أهم المفاهيم الأساسية التي يقوم عليها هذا الموضوع وذلك استرشادا بما ورد في المعيار IAS 12.

1. <u>الفروق الدائمة، الفروق المؤقتة وفروق التوقيت:</u>

تختلف الفروق بين متطلبات التشريع الضريبي حول الاعتراف بالدخل والأصول والخصوم على المستوى الدولي من دولة لأخرى. وقد حدد Nobes & Parker (2006) مجموعة من البنود التي عادة ما تختلف المعالجات المحاسبية المتعلقة بها عن تلك المطلوبة ضريبيا. ومن هذه البنود الاستهلاك، المخصصات، الاعتراف بالإيرادات، المصروفات، الضرائب الأخرى، المكاسب الرأسمالية وترحيل الخسائر.

كما يختلف اقتران الممارسات المحاسبية بالمتطلبات الضريبية من دولة لأخرى حتى أن العديد من كتاب المحاسبة الدولية من أمثال Doupnik & Salter (1995) و(1983) Nobes قد اعتبروا تأثير التشريع الضريبي على الممارسات المحاسبية أحد أهم العوامل التي تفسر اختلاف الأنظمة المحاسبية من دولة لأخرى وأحد أهم العوامل التي يتم على أساسها تصنيف الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة.

يوجد نوعين أساسيين من الفروق التي قد تظهر بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للدخل وهما الفروق الدائمة والفروق المؤقتة (المؤقتة حسب مفهوم الميزانية والتوقيتية حسب مفهوم الدخل).

<u>أولاً الفروق الدائمة</u> (Permanent differences) وهي تنتج عن اختلاف تام ودائم بين ما تفرضه المبادئ والمعايير المحاسبية وبين ما يسمح به أو يفرضه التشريع الضريبي. فعلى سبيل المثال قد لا يسمح قانون الضرائب باستنزال مصروفات معينة من الدخل الخاضع للضريبة في الوقت الذي تعتبر فيه من المصروفات الواجب استنزالها محاسبياً كأن ترفض مصلحة الضرائب استنزال الغرامات أو التبرعات لجهات خيرية غير رسمية. من جهة أخرى قد تختلف وجهة النظر الضريبية للإيراد عن النظرة المحاسبية مما يؤدي إلى الاعتراف بالإيرادات من قبل جانب

واحد. توصف هذه الفروق بالدائمة لأنها لن يصبح لها تأثير عكسي في المستقبل وذلك لأنها لن تقبل من قبل مصلحة الضرائب أبداً حتى في وقت لاحق. في الحقيقة أن الفروق الدائمة لا تخلق أي مشكلة محاسبية مثل تلك التي تظهر بسبب الفروق المؤقتة (Anthony, Hawkins & Merchant, 2006).

ثانيا الفروق المؤقتة (Temporary differences) وهو المفهوم الأساس في تطبيق مدخل الميزانية (Balance Sheet Approach)، والذي يعرفه البعض أيضا بطريقة الأصل- التزام (Asset-Liability). وهو المدخل المعتمد من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذلك المعايير الأمريكية. وحسب هذا المدخل لاحتساب الضرائب المؤجلة يتم الاعتراف بها عند وجود فرق مؤقت بين الأساس الضريبي (Tax Base)، للأصل أو الالتزام - وهو القيمة التي تنسب للأصل أو الالتزام من وجهة نظر الضرائب- وبين قيمة الأصل أو الالتزام الواردة في التقارير المالية حسب ما تقره المعايير المحاسبية المطبقة والذي سينتج عنه مبالغ مسموح باستنزالها أو خاضعة للضريبة مستقبلا (Kieso, Weygandt & Warfield, 2007).

أما بالنسبة *للفروق الوقتية* (Timing Differences) فتعتبر الأساس لمدخل الدخل أو المصروف-إيراد فتنشأ نتيجة فارق التوقيت في الاعتراف بالمصروفات والإيرادات بين كل من معدي الحسابات وبين السلطات الضريبية. فعلى سبيل المثال قد تعترف شركة ما بوجود مصروف معين أو إيراد معين تؤجل مصلحة الضرائب الاعتراف به لفترة لاحقة، وينتج عن هذا الفارق في التوقيت فروق مؤقتة في احتساب الضريبة المستحقة وهذا هو جوهر مشكلة الضرائب المؤجلة.

ومن أشهر الأمثلة المستخدمة أكاديميا لتوضيح الفروق المؤقتة والوقتية هي الاختلاف في طريقة استهلاك الأصول الثابتة المعتمدة ضريبيا عن تلك التي ترغب الشركات في استخدامها محاسبيا. فقرار شركة ما أن تستهلك أصلها الثابت على عشر سنوات (بنسبة 10%) في وجود تشريع ضريبي يتطلب استهلاك ذلك الأصل على خمس سنوات (20%)، سوف يؤدي حسب مفهوم طريقة الدخل إلى انخفاض الربح الضريبي لتلك الشركة عن ربحها المحاسبي (بافتراض أنه الفرق الوحيد، وأن الربح متساوي لكل السنوات). هذا الفرق "الوقتي" (timing difference) سوف يؤدي إلى أن الضرائب المستحقة فعليا في السنوات الخمس الأولى من عمر الأصل ستكون أقل من الضرائب المستحقة على أساس الربح المحاسبي. وينعكس هذا الفرق في السنوات الخمس اللاحقة عندما يكون الاستهلاك المحاسبي أقل من الاستهلاك الضريبي، والذي يساوي صفر. الزيادة المتوقعة مستقبلا في الضرائب الفعلية عن المحاسبية يعني محاسبيا التزام ضريبي

مؤجل[9]. أما حسب طريقة الأصل-التزام فإن الفرق "المؤقت" (Temporary difference) سيكون بين القيمة الدفترية للأصل حسب وجهة نظر الضرائب "الأساس الضريبي" وبين القيمة الدفترية للأصل المقررة محاسبيا.

2. <u>القاعدة الضريبية (أو الأساس الضريبي[10]) (Tax base):</u>

يعتبر تعريف الأساس الضريبي من أصعب المفاهيم الأساسية التي تعترض القارئ عند الخوض في موضوع الضرائب المؤجلة. فالأساس الضريبي لأصل هو المبلغ الذي سيتم خصمه للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة والتي ستتدفق للمنشأة عندما تسترد القيمة الدفترية لذلك الأصل (على سبيل المثال استهلاك كامل القيمة). أما إذا كانت تلك المنافع الاقتصادية لن تخضع للضريبة فإن الأساس الضريبي للأصل سيكون مساويا لقيمته الدفترية. فقيمة الأساس الضريبي لرصيد المدينون التجاريون تكون مساوية للقيمة المحاسبية لأن الضريبة قد تم احتسابها على رقم المبيعات المقابل لهذا الرصيد. من جهة أخرى قيمة الأساس الضريبي لمدينون الفوائد بافتراض أن الضرائب ستحصل على الأساس النقدي فهي صفر (بمعنى آخر أن قيمة الأصل بالنسبة للضرائب تساوي صفر). في المقابل يختلف تعريف الأساس الضريبي للالتزام وذلك بأنه القيمة الدفترية (المحاسبية) لذلك الالتزام ناقصا أي مبلغ سيتم خصمه مستقبلا كتسوية مستقبلية لذلك الالتزام للأغراض الضريبية. فعلى سبيل المثال تكون قيمة الأساس الضريبي للإيراد المحصل مقدما (كالتزام على المنشأة)، هي القيمة الدفترية لذلك الالتزام ناقصا أي مبالغ من ذلك الإيراد لن تكون خاضعة للضرائب مستقبلا.

والجدول الآتي يوضح من خلال أمثلة رقمية بسيطة مفهوم هذه الفروق والاختلاف في مفهومي الدخل والميزانية المشار إليهما أعلاه.

الجدول (2):

جدول توضيحي يبين الاختلاف بين مفهوم الميزانية والدخل في تحديد قيمة الضرائب المؤجلة:				
توضيح 1: استخدام مفهوم الميزانية				
	القيمة الدفترية للأصل	*الأساس الضريبي للأصل*	*الفرق*	*الأصل/ (الالتزام) المؤجل*
<u>حالة 1</u> (وجود التزام ضريبي مؤجل)	1,000	900	100	(30)
<u>حالة 2</u> (وجود أصل ضريبي مؤجل)	1,000	1,200	200	60
توضيح 2: استخدام مفهوم الدخل				
	الربح المحاسبي	الربح الضريبي	الفرق	الأصل/ (الالتزام) المؤجل
<u>حالة 1</u> (وجود التزام ضريبي مؤجل)	8,000	7,900	100	(30)
<u>حالة 2</u> (وجود أصل ضريبي مؤجل)	8,000	8,200	200	60

[9] يمكن الرجوع لشروح المعيار IAS 12 والأمثلة في بعض الكتب المنهجية مثل المحاسبة المتوسطة (Kieso & Weygandt).
[10] كلا المصطلحين يعد ترجمة مقبولة لأصل المصطلح باللغة الانجليزية "Tax Base"

تأثير الضرائب المؤجلة على القوائم المالية:

كما أشرنا أعلاه في الجدول (2) تكتسب الضرائب المؤجلة أهميتها من خلال أثرها الهام على القوائم المالية وأبرزها قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. والتعريفات التي نوردها فيما يلي، استرشادا بما ورد في المعيار (IAS 12)، هي لبنود القوائم المالية التي تظهر نتيجة المعالجات الضريبية المختلفة والتي من خلالها يدرك القارئ ذو الحس المحاسبية الأثر المتوقع على القوائم المالية:

المصروف الضريبي (Tax expense) والإيراد الضريبي (Tax Income): هو إجمالي المبلغ الذي يتضمنه حساب الدخل فيما يتعلق بكل من الضرائب الحالية والمؤجلة، وهو في المحصلة مساوي للضرائب المستحقة وفق الأساس المحاسبي. وينقسم هذا المبلغ إلى شقين المصروف الضريبي الجاري (أو الإيراد الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (أو الإيراد الضريبي المؤجل). فالمصروف الضريبي الجاري هو مصروف الضرائب الذي يخص الفترة وفق الأساس الضريبي، بينما المصروف الضريبي المؤجل هو الفرق الذي يظهر عندما تكون الضريبة المستحقة محاسبيا أعلى، والعكس صحيح بالنسبة للإيراد الضريبي.

الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة: ويظهر الالتزام الضريبي المؤجل عندما تكون الضرائب الفعلية المستحقة خلال فترات مستقبلية تزيد عن الضرائب المستحقة وفق الدخل المحاسبي. والعكس صحيح بالنسبة للأصل الضريبي المؤجل. فالأصل الضريبي المؤجل قد ينشأ من وجود منفعة مستقبلية متمثلة في خفض التدفقات النقدية الخارجة إلى الضرائب وهذا يكون، على سبيل المثال، بوجود حق ترحيل الخسائر إلى الأمام كمبالغ معفية من الضرائب المستقبلية.
ويتضح مما ذكر في الفقرتين السابقتين تأثير الضرائب المؤجلة على كل من حساب الدخل وقائمة المركز المالي. ويزداد حجم هذا التأثير بازدياد حجم المعاملات المالية للشركات.

مناقشة للفروق المحاسبية- الضريبية التي قد تنشأ في الشركات الليبية:

وفقا للتشريع الضريبي الليبي قد تنشأ مجموعة من الفروق سواء كانت الدائمة أو المؤقتة. وبفحص متطلبات القانون الضريبي الليبي رقم 7 لسنة 2010 نجد أن من أمثلة المصروفات التي لا يعترف بها القانون الليبي على الإطلاق والتي يمكن أن ينشأ عنها فروق دائمة الديون المعدومة التي لم يستوفى بشأنها ما يكفي من مطالبات قانونية، التبرعات لجهات غير معترف بها.
أم عن الفروق المؤقتة والتي نتوقع أن تظهر في ظل التشريع الضريبي الليبي فتتنوع ويحتم أن تنتج عن ما يلي:

الاستهلاك: يتطلب التشريع الضريبي الليبي حساب استهلاك الأصول الثابتة وفق طريقة القسط الثابت وذلك باستخدام نسبة مئوية تختلف باختلاف نوع الأصل الثابت. وبذلك فإن استخدام المحاسبين لطريقة استهلاك أو معدلات استهلاك تختلف عن نصوص التشريع سوف يؤدي حتما إلى ظهور التزامات أو أصول ضريبية مؤجلة. وغالبا ما يتم في الواقع العملي في ليبيا تفادي أي خلافات مع مصلحة الضرائب بخصوص الاستهلاك فيلجأ المحاسبون إلى استخدام المعدلات المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي السائد، مما يعني تنازل الشركات المختلفة عن حقها في تصوير حساباتها بما هو يتناسب مع طبيعة النشاط. وقد يحدث هذا في الشركات التي تكون أصولها ذات طبيعة خاصة لا تتناسب مع ما يستوجبه القانون الضريبي من معدلات. فعلى سبيل المثال قد ترى بعض الشركات التي تعتمد على أحدث التقنيات والبرمجيات عدم جدوى استهلاك أصولها على فترة خمس سنوات (20%) كما هو مطلوب حسب القانون الليبي. وقد جرت العادة في العديد من الدول المتقدمة صناعيا وكذلك بعض الدول النامية منح ميزة ضريبية عن طريق بند الاستهلاك لغرض التشجيع على نمو الاستثمار الصناعي. ويتم هذا بإتاحة الفرصة أمام الشركات للاستفادة من ميزة استخدام طرق الاستهلاك المعجل للأصول الثابتة للأغراض الضريبية في مقابل استخدام الشركات لطريقة القسط الثابت لأغراض إعداد التقارير المالية. وينتج عن هذا الأمر تأجيل استحقاق مبالغ كبيرة من الضرائب إلى سنوات لاحقة. ومع استمرار اقتناء الأصول الثابتة بشكل دوري نجد أن هذه الالتزامات الضريبية المؤجلة لن تستحق فعليا محدثة بذلك وفر في التدفقات النقدية المستقبلية. وحتى في حالة الاستحقاق الفعلي مستقبلا، نجد أن منح هذه الميزة الضريبية يشبه كثيرا إعطاء قرض بدون فائدة.

استنفاذ الشهرة: يستوجب القانون الضريبي الليبي استنفاذ الشهرة على فترة خمس سنوات مما يحدث فرق مؤقت مع الشركات التي تختار استنفاذها على سنوات أطول أو أقل. إلا أن إتباع معايير المحاسبة الدولية سوف يؤدي بهذا الفرق إلى أن يصبح فرق شبه دائم وذلك لأن الشهرة وفق IFRS لا تستنفذ إلا إذا طرأ نقص في قيمتها وذلك عند اختبارها بشكل دوري. وبالتالي يصبح من الصعب عمليا تقدير أي التزامات ضريبية مستقبلية طالما أن احتساب قيمة الشهرة سيخضع لاختبار الشهرة نفسها.

المخصصات: لقد نصت التشريعات الضريبية السابقة في ليبيا (القانون رقم 64 لسنة 1973 والقانون رقم 11 لسنة 2004) على عدم جواز استنزال أي مصروفات قد تنشأ لتعلية المخصصات. إلا أن القانون الأخير رقم 7 لسنة 2010 قد نص في الفقرة "و" من المادة "39" على جواز تكوين المخصصات وفق الضوابط والمعايير التي تحددها الجهات المختصة في

الدولة. وقد ترك القانون هذه الجهات دون تحديد مما لا يفيد حتى الآن في الاستفادة بهذه الرخصة. والشركات الليبية كمثيلاتها في الدول الأخرى تحتاج إلى تكوين مختلف أنواع المخصصات ومن أهمها مخصص الديون المشكوك فيها، مخصص الضمانات ومخصص التزامات القضايا. وبطبيعة الحال فإن تكوين هذه المخصصات يشكل فروق مؤقتة تنعكس مستقبليا عند تحقق هذه الالتزامات، وهذا يعني بالتالي ظهور أصول ضريبية مؤجلة.

<u>الاعتراف بالإيرادات:</u> يتم حسب القانون الضريبي الليبي الاعتراف بالإيرادات عند عدة مستويات. ففي الأنشطة التجارية تكون نقطة البيع هي نقطة تحقق الايراد الذي يعترف به ضريبيا، أما في المهن الحرة فيتم الاعتراف بالإيرادات المحصلة فعلاً، بينما تكون نقطة الاعتراف بالإيراد في صناعة المقاولات عند تقديم المستخلصات. وكما نرى فإن احتمالية مشكلة الضرائب المؤجلة قد تنشأ في كل من هذه الحالات. فعند البيع بالتقسيط تعترف الشركات بالمبيعات عند إبرام العقد، بينما تختار مصلحة الضرائب الاعتراف بالأقساط المحصلة. وفي هذه الحالة تكون الأرباح المحاسبية في السنة التي يتم فيها البيع أعلى من الأرباح الضريبية، مما قد ينشأ عنه مصروف ضرائب مؤجل يقابله التزام مؤجل. وفي قطاع المقاولات قد يعترف محاسبيا بالإيراد حسب نسبة الإنجاز والتي قد لا تتوافق مع النقطة التي يعد عنها المستخلص. فمتى اعترفت شركة مقاولات بنسبة انجاز أعلى من تلك المعد عنها المستخلصات فعندها سينشأ لدى الشركة التزام ضريبي مؤجل مثل الذي ينشأ عند شركات البيع بالتقسيط.

كما قد تنشأ مشكلة الضرائب المؤجلة لدى المصارف التجارية عندما تتلقى معاملة خاصة من مصلحة الضرائب بخصوص اعتماد التحصيل الفعلي للفائدة بدلا من أساس الاستحقاق. ففي هذه الحالة وعند تبنى المصارف لأساس الاستحقاق سينشأ ربح محاسبي أعلى مما يعني ضرائب مستقبلية مؤجلة والتي تظهر في شكل التزام ضريبي مؤجل.

وفي هذه الفقرة يجب أن نشير إلى التطور الأخير الذي حصل في القانون الضريبي الليبي من خلال المادة "39" من القانون رقم 7 لسنة 2010 والتي تمنح للممول حق الاختيار بين استخدام مبدأ الاستحقاق والمبدأ النقدي في تحديد الدخل. إن هذا التغيير الأخير سوف يؤدي بالضرورة إلى وجود وضع مختلف لكل شركة فيما يتعلق باحتمالية الاعتراف ببند الضرائب المؤجلة تبعا للمبدأ الذي يتم اختياره لحساب الدخل.

ترحيل الخسائر: يعد حق ترحيل الخسائر من سنة لأخرى ميزة ضريبية تمنحها السلطات الضريبية في كثير من دول العالم. ويكون الترحيل إما إلى الأمام أو إلى الخلف. فالترحيل إلى الأمام (Loss Carry-forwards) يعني أن للشركة الحق في الحصول على إعفاء ضريبي بقدر الخسارة المرحلة من سنوات سابقة. أما الترحيل إلى الخلف (Loss Carry-back) فيعني أنه

يمكن للشركات أن تستفيد من خسارة السنة الحالية لاسترداد الضرائب المدفوعة في سنوات سابقة. وتحدد الدول المختلفة عدد السنوات التي يمكن أن الرجوع بها إلى الخلف أو الاستفادة بها إلى الأمام. وعادة ما يكون الرجوع إلى الخلف عدد بسيط من السنوات (من سنة إلى 3 سنوات)، أما الاستفادة بالترحيل إلى الأمام فيكون لفترات أطول وقد يكون بدون حد كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية. وحسب التشريع الليبي فإن حق الترحيل يكون إلى الأمام فقط وبحد أقصى خمس سنوات. ويرتبط حق ترحيل الخسائر بموضوع الضرائب المؤجلة من حيث أن وجود الحق في ترحيل الخسارة إلى الأمام ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل، وذلك لوجود منفعة مستقبلية. وتشترط المعايير الدولية للاعتراف بهذا الأصل أن يكون هناك لدى الشركة دلائل مطمئنة على إمكانية تحقيق أرباح مستقبلية والتأكد بشكل معقول من الاستفادة من هذه المنفعة. وهذا الجزء من موضوع الضرائب المؤجلة يثير التساؤل فعلا عن عدد الشركات الليبية التي حققت خسائر في الماضي دون إظهار هذا الأصل ضمن مركزها المالي.

الفحص العملي للقوائم المالية للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي.

ينحصر نطاق الفحص العملي في هذه الدراسة على مجموعة الشركات الليبية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي.

أولاً: نبذة عن السوق: يرجع تاريخ إنشاء سوق الأوراق المالية الليبي إلى 2006/6/3، وهو تاريخ قرار اللجنة الشعبية العامة (سابقا) رقم 134 بإنشاء هذه السوق برأسمال قدره 20 مليون دينار. وفي تاريخ 16-11-2008 تم طرح أسهم السوق للاكتتاب العام والخاص وتحويله إلى شركة مساهمة مملوكة من قبل عدة جهات اعتبارية وأكثر من 1400 مساهم طبيعي. في الوقت الحالي (نهاية 2012) يبلغ عدد الشركات المتداول أسهمها في هذا السوق ثلاث عشر شركة. مع العلم بأن الموقع الالكتروني للسوق يشير إلى وجود عشرين شركة أخرى قامت بتوقيع اتفاقية الأدراج ولم يتم تداول أسهمها حتى الآن لعدم استيفاءها باقي المستندات المطلوبة . أما عن الشركات المتداول أسهمها فهي مصنفة تحت أربع قطاعات رئيسية موضحة في الجدول (3) أدناه:

الجدول (3): قطاعات الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية

القطاع	***عدد الشركات المتداول أسهمها***
المصارف	*7*
شركات التأمين	*3*
الاستثمار	*1*
الصناعة	*1*

ثانياً: نتائج الفحص: يقتصر عملنا في هذه الورقة على التأكد من وجود بند الضرائب المؤجلة في القوائم المالية للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي للسنة المالية المنتهية في 2009/12/31. ومن خلال الإطلاع على جميع القوائم المالية المنشورة لهذه الشركات ـ بحسب ما هو موجود بالموقع الإلكتروني لسوق الأوراق المالية ـ يلاحظ غياب بند الضرائب المؤجلة والاكتفاء فقط بإظهار بند مخصص الضرائب.

وفي الحقيقة من غير الممكن لنا أن نعرف مقدار الضرائب المؤجلة التي يمكن أن تظهر في القوائم المالية لأي من هذه الشركات دون الوصول إلى معلومات تفصيلية وإيضاحات من داخل هذه الشركات.

ملخص النتائج:

يقوم البحث في شقه الأول وبشكل عام على محاولة إبراز أهمية هذا البند من البنود المحاسبية من خلال النقاش النظري لمجموعة من الزوايا المرتبطة بالموضوع. في الشق الثاني يقوم البحث بمناقشة الموضوع من خلال متطلبات التشريع الضريبي الليبي. وقد تبين لنا من خلال الفحص العملي للقوائم المالية لجميع الشركات المدرجة والمتداول أسهمها ما يلي:

1. تلتصق المعالجة المحاسبية عند إعداد التقارير المالية في ليبيا بمتطلبات التشريع الضريبي الليبي إلى حد كبير نسبيا، مما يقلل من أهمية موضوع الضرائب المؤجلة والإدراك بوجوده.
2. عدم تطبيق المعيار IAS12 من قبل الشركات المدرجة وذلك لأنها لا تطبق أصلاً المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS حسب ما هو متوقع منها IAS12.
3. لا يوجد ضمن القوائم المالية لهذه الشركات أي بند تحت مسمى الضرائب المؤجلة.
4. الضرائب المؤجلة للشركات الليبية يمكن أن تظهر من جراء معالجات محاسبية مفصولة عن تأثير التشريع الضريبي وذلك لبنود عدة أهمها الاستهلاك، الإيرادات، المخصصات، الشهرة وترحيل الخسائر.

التوصيات:

1. يجب الانتباه إلى أهمية هذا الموضوع سواء أكاديميا أو مهنيا. ويتسنى هذا من خلال إضافته إلى المناهج الدراسية ولو كان ذلك بطريقة مختصرة، وزيادة كم الكتابة عنه في المجلات المهنية والأكاديمية.
2. يجب على الهيئة المنظمة لسوق الأوراق المالية التشديد على التزام الشركات المدرجة بإتباع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
3. مجال البحث العملي في موضوع الضرائب المؤجلة لا يزال مفتوحا خصوصا في إطار التمهيد لتطبيق المعيار IAS12. فيمكن من خلال البحث العملي وعن طريق المعلومات المالية التي يمكن الوصول إليها من داخل الشركات الوصول إلى تقديرات ومعالجات محاسبية توضح تأثير أخذ هذا البند في الاعتبار على القوائم المالية.
4. الابتعاد بالتطبيق العملي في مهنة المحاسبة عن تأثير متطلبات القانون الضريبي، تأسيا بما هو سائد في الدول المتطورة محاسبيا مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وبما يساهم في تطوير المهنة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

اللجنة الشعبية العامة، ’قرار رقم (134) لسنة 1374 و.ر (2006 مسيحي) بشأن إنشاء سوق الأوراق المالية وإصدار نظامه الأساسي.

مؤتمر الشعب العام، ’قانون رقم (1) لسنة 1373 و.ر (2005 مسيحي) بشأن المصارف.

مؤتمر الشعب العام، ’قانون رقم (7) لسنة 1378 و.ر (2010 مسيحي) بشأن ضرائب الدخل.

مصلحة الضرائب (2007) ’ موسوعة الضرائب.

السويح، عماد علي، دراسة استطلاعية لبحوث الدرجة العالية في المحاسبة في الجامعات الليبية، (دراسة غير منشورة).

ثانيا: المراجع باللغة الانجليزية

Anthony, R., Hawkins, D. & Merchant, K. (2006) Accounting Text and Cases, 10th edition, McGraw-Hill, India.

Bloomberg (2007) ' GM Reports $39 Billion Loss on Deferred Tax Charge, [online] Available at: <http://www.bloomberg.com/apps/news?pid=newsarchive&sid=a7_H.c9Sn4Iw> [accessed 18 January 2011]

Doupnik, T. and Slater, S. (1995) ' External Environment, culture and accounting practice: a preliminary test of a general model of international accounting development', International Journal of Accounting, Vol. 30, No. 3.

International Accounting Standards Board (2009), International Financial Reporting Standards, IAS 12, available at: <http://www.ifrs.org>.

Nobes, C. and Parker, R. (2006) Comparative International Accounting, 9th edition, Pearson Education Limited, England.

Kieso, D., Weygandt, J. & Warfield, T. (2009) Intermediate Accounting, 12th edition, John Wiley & Sons, U.S.A.

NHS Evidence, 2003. *National Library of Guidelines.* [online] Available at: <http://www.library.nhs.uk/guidelinesFinder> [Accessed 10 October 2009].

Nobes, C. (1983) 'A judgmental international Classification of financial reporting practices', Journal of Business Finance and Accounting, Spring.

Scoop Business (2011) ' Reports skewed by deferred tax “liabilities”, [online] Available at: <http://www.scoop.co.nz/stories/BU1008/S00686/reports-skewed-by-deferred-tax-liabilities.htm> [accessed 5 January 2011]

Stock Analysis on Net (2011) 'Financial statements analysis and valuation of stocks listed on the world largest market, New York Stock Exchange [online] Available at: < http://www.stock-analysis-on.net > [accessed 21 January 2011]

الملاحق

شاشة التداول بسوق الأوراق المالية الليبي (كما هي في 2012/10/19):

الشركة أو الجهة	تحركات الأسعار					كمية التداول	قيمة التداول	عدد العمليات
	سعر الفتح	أقل سعر	أعلى سعر	سعر الإغلاق	% التغير			
مصرف الجمهورية	12.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
ليبيا للتأمين	9.44	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
سوق الأوراق المالية	9.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
المتحدة للتأمين	24.80	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
مصرف الصحارى	9.60	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
مصرف الوحدة	9.54	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
الاهلية للاسمنت	17.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
مصرف السراى	10.65	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
مصرف التجارة والتنمية	23.73	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
المصرف التجاري الوطني	11.85	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
مصرف المتوسط	18.96	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
الصحارى للتأمين	10.30	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0
الإتحاد الوطني إ. هندسية	20.75	0.00	0.00	0.00	0.00	0	0.00	0