تاريخ استقبال المقال: 2018/03/05 تاريخ قبول نشر المقال: 2018/11/30 تاريخ نشر المقال: 2018/12/31

التخطيط الضريبي في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

جلابة علي[1] و بن عمارة منصور[1]
[1]كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة باجي مختار، عنابة - الجزائر
djellaba.ali@gmail.com,
mansour_benamara@yahoo.fr

الملخّـص:

إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كإطار للتحاسب الضريبي له تاثير مباشر على القوائم المالية، كونه يتطلب الاعتراف بالآثار الضريبية لجميع المعاملات، نتيجة لذلك تظهر بعض الفروقات المؤقتة التي يترتب عنها معاملات ضريبية مؤجلة. وتهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على إمكانية استخدام هذه المعاملات كوسيلة لتحقيق بعض إستراتيجيات التخطيط الضريبي، أين تم التوصل إلى أن المعاملات الضريبية المؤجلة بموجب هذا المعيار من شانها توفير فرص تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى، وبالتالي إمكانية تجسيد بعض إستراتيجيات التخطيط الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التخطيط الضريبي، المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، ضرائب الدخل، فروقات مؤقتة، ضرائب مؤجلة.

La Planification fiscale à la lumière d'IAS 12

Résumé :

L'adoption de la Norme comptable internationale 12 en tant que cadre de comptabilisation fiscale a des incidences directes sur les états financiers publiés, IAS 12 exige la reconnaissance des effets fiscaux de toutes les transactions, ce qui entraîne des différences temporelles qui se traduisent par des opérations fiscales différées. L'étude vise à identifier l'utilisation potentielle de ces opérations comme un moyen de parvenir à des stratégies de planification fiscale dans les entreprises.

L'étude a conclu que les transactions d'impôts différés offriraient des opportunités de transfert du revenu d'une période à une autre, et donc la possibilité d'atteindre certaines des stratégies de planification fiscale.

Mots clés : Planification fiscale; IAS 12; Impôt sur le revenu; Différences temporaires; Impôts différés.

Tax planning in light of IAS 12

Abstract :

The adoption of International Accounting Standard 12 as a tax accounting framework has a direct impact on the published financial statements, IAS 12 requires recognition of the tax effects of all transactions, resulting in temporary differences that result in deferred tax transactions. The study aims to identify the potential use of these transactions as a way to achieve tax planning strategies in businesses.

The study concluded that deferred tax transactions would offer opportunities to shifting income from time period to another, and therefore the possibility of achieving certain tax planning strategies.

Keywords: Tax Planning; IAS 12; Income Tax; Temporary Differences; Deferred Taxes.

مقدمة :

لم يتبع تطوير المعايير المحاسبية الدولية وتدويلها تغييرات مماثلة في المسائل الضريبية ذات الصلة، حيث بقيت الكثير من الدول متمسكة بخصوصيتها من ناحية قانونها الضريبي، هاته الفجوة جنبا إلى جنب مع التعقيد في تقدير الالتزامات الضريبية المستقبلية أصبح يخلق فروقات ينتج عنها عدم التماثل بين صافي الربح المحاسبي والربح الضريبي، نتيجة لذلك، قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) المعني بعملية التحاسب الضريبي وكيفية احتساب الضريبة الجارية والمؤجلة، إذ يقوم هذا المعيار بعملية التوافق بين التشريعات والقوانين الضريبية والأنظمة المحاسبية من خلال معالجة الفروقات الناشئة والاعتراف بها ضمن القوائم المالية.

بالموازاة، نجد أن المؤسسات بصفة عامة والمدرجة بالبورصة بصفة خاصة تسعى جاهدة إلى تقليل الالتزامات الضريبية إلى أدنى حد أو تأجيلها أو تجنبها بالكامل، باعتبارها تكلفة من الممكن التحكم فيها عن طريق ممارسات قانونية في إطار ما يسمى بأنشطة التخطيط الضريبي، في هذا

السياق نجد أن تعقيد المحاسبة الضريبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجعل من المثير للاهتمام دراسة إمكانية استغلال المعاملات الضريبية المؤجلة ضمن إستراتيجيات التخطيط الضريبي في المؤسسات.

بناء على ما تقدم يمكن صياغة إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

"**هل من الممكن استخدام المعاملات الضريبية المؤجلة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كوسيلة لتحقيق بعض إستراتيجيات التخطيط الضريبي؟**"

ولمعالجة وتحليل هذه الإشكالية تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور كما يلي:

- **أولا:** مفاهيم أساسية حول التخطيط الضريبي.
- **ثانيا:** ملامح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.
- **ثالثا:** التخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة.

أولا- مفاهيم أساسية عن التخطيط الضريبي

من المسلم به أن الضريبة فريضة نقدية يتم دفعها دون الحصول على منفعة مباشرة ولكن منفعتها تنعكس بطريقة غير مباشرة على الأفراد، في حين أنه إذا كانت النظرة إلى هاته الضريبة بكونها عبئا على دافعها، فإنه من دون شك سيسعى جاهدا للتخلص منها ولكن بطريقة مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة القانون ويعاقب على عدم الالتزام بدفعها، لأن هذا هو السلوك العادي من وجهة نظر اقتصادية رشيدة في دولة قانون، ووفقا لهذا الخط نجد أن المؤسسات الاقتصادية أصبحت تلجأ إلى ممارسات التخطيط الضريبي من أجل تحقيق هذا الهدف.

1-مفهوم التخطيط الضريبي:

لغرض فهم ماهية التخطيط الضريبي يرى William Hoffman (1961) أنه ينبغي التمييز والفصل بين مصطلحي التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي، ويقول " أنه في كثير من الأحيان أصبحت هذه المصطلحات قابلة للتبادل مع بعضها البعض في أذهان دافعي الضرائب، والإخفاق في التفريق بين هاته المفاهيم المنفصلة قد يؤدي إلى تشويه سمعة عملية التخطيط الضريبي وقد يؤدي إلى عواقب قانونية خطيرة، فالتجنب الضريبي عادة ما يكون الهدف النهائي الذي ينبغي تحقيقه من خلال التخطيط الضريبي، وبهذا المعنى فإن ممارسة الامتيازات القانونية قد تساعد في تجنب الضرائب، أما التهرب الضريبي فهو يشير إلى التحريف (Misrepresentation)، الإغفال والحذف (Omission) أو عدم تقديم معلومات مالية رئيسية في محاولة للتهرب من الضرائب القابلة للتنفيذ قانونيا"[1]، بالتالي نجد أن الخط الفاصل الذي يفسر الفرق بين التجنب الضريبي والتهرب الضريبي من وجهة نظر Hoffman هو "قانوني" و "غير قانوني".

وقد تعددت تعاريف التخطيط الضريبي، حيث عرفه Weinstein على أنه: " تحليل منطقي لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية لمواءمة الأهداف المالية، ويعتبر الغرض منه هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية".[2]

في حين عرفه W. Hoffman على أنـــــــــه: " قدرة المكلفين بالضريبة على ترتيب أنشطتهم المالية بطريقة تجعلهم يسددون الحد الأدنى من الضرائب".[3]

أما Jeff Pniowsky فقد عرف التخطيط الضريبي بصفة عامة على أنه: "عملية هيكلة شؤون المؤسسة من أجل تأجيل أو تقليل أو حتى القضاء على مبلغ الضرائب المستحقة للحكومة".[4]

مما تقدم يمكن استخلاص تعريف التخطيط الضريبي على أنه: "عملية هيكلة وترتيب الشؤون المالية للمكلف بالضريبة قصد الاستفادة من المزايا الضريبية وخفض التزاماته قدر الإمكان دون خرق القوانين والتشريعات الضريبية".

2- أهداف التخطيط الضريبي:

استنادا إلى التعريف السابق لـــ Hoffman نجد أن التخطيط الضريبي يرتبط به هدف أساسي يتمثل في التقليل من الإلتزامات الضريبية، ويتضح ذلك عند وصف التخطيط الضريبي على أنه قدرة دافعي الضرائب على متابعة هدف تقليل الضرائب، مع ذلك، يفيد Hoffman أنه ليس بالضرورة أن تقلل كل أنشطة التخطيط الضريبي من الالتزام الضريبي إلى الحد الأدنى، لأنه مع وجود تكاليف أخرى غير ضريبية يبقى هناك هامش لعدم التأكد من نجاح أنشطة التخطيط الضريبي.[5]

كما يرى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أن للتخطيط الضريبي هدفين رئيسيين هما: [6]

- الهدف الأول: هو تقليل الالتزام الضريبي على الدخل الإجمالي إلى أدنى حد.
- الهدف الثاني: هو تحقيق أهداف التخطيط المالي بأقل قدر من الالتزامات الضريبية.

هذه الأهداف تتحقق حسب المعهد من خلال ثلاث إستراتيجيات واسعة تتمثل في:

- ✓ تخفيض ضريبة الدخل الناتجة عن ترتيب أو معاملة.
- ✓ تحويل توقيت الحدث الخاضع للضريبة.
- ✓ تحويل الدخل لدافعي الضرائب الآخرين، وبالتالي الحد من المسؤولية الضريبية.

3- أهمية التخطيط الضريبي:

تكمن أهمية التخطيط الضريبي فيمايلي:[7]

- ✓ التخطيط الضريبي يعمل على الوصول بالالتزامات الضريبية إلى حدها الأدنى، وبالتالي يساعد الشركات على توفير الأموال اللازمة للاستثمار والنمو بحيث يصبح التخطيط الضريبي أحد مصادر رأس المال العامل.
- ✓ يساعد على تخفيف العبء الضريبي بطرق قانونية، لذا فإنه يحقق للمكلف الفرصة الكاملة للتخطيط المالي واتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية على أساس سليم.
- ✓ التخطيط الضريبي يعمل على زيادة قدرة المؤسسات على استغلال أصولها بصورة كفؤة، وضمان سهولة الرقابة على عمل وسير الخطة من خلال تحليل الانحرافات والعمل على تصحيحها بالطرق الأفضل.
- ✓ يضمن التخطيط الضريبي مراقبة الإدارة بصورة مستمرة لسير العمل والخطوات الواجب إتباعها.
- ✓ يساعد التخطيط الضريبي المكلفين بشكل عام والشركات المدرجة في السوق المالي بشكل خاص من العمل على توجيه استثماراتها في المجالات التي تحقق لها وفورات ضريبية جيدة.

4- إستراتيجيات وأنواع التخطيط الضريبي:

لغرض الاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية من حوافز وإعفاءات ومزايا ضريبية، تتبع المؤسسات العديد من الإستراتيجيات ضمن خططها الضريبية، يمكن إبراز أهمها كالآتي:[8]

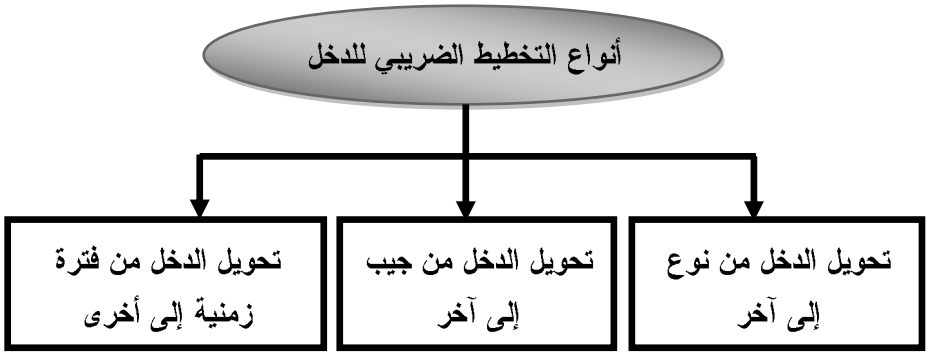
- ✓ إستراتيجيات من أجل الحصول على تخفيضات ضريبية؛
- ✓ إستراتيجيات من أجل الحصول على خصومات ضريبية (الائتمان الضريبي)؛
- ✓ إستراتيجيات لنقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبية؛
- ✓ إستراتيجيات لنقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو لتأجيل الضريبية والاستفادة من معدلات ضريبية أكثر موائمة؛
- ✓ إستراتيجيات لتخفيض عبء الخضوع للأرباح.

تتم هذه الاستراتيجيات من خلال آليات محددة يمكن حصرها في النقاط التالية:[9]

- ✓ تأجيل الاعتراف بالإيراد والخضوع لمعدل ضريبة منخفض؛
- ✓ زيادة الاستقطاعات (التكاليف واجبة الخصم والإعفاءات) من خلال الصيغ القانونية والثغرات المتاحة بالتشريع أو مرونة معايير المحاسبة؛
- ✓ تخفيض الاستقطاعات خلال فترات الإعفاء الضريبي والاستفادة من اتفاقيات منع الازدواج الضريبي؛
- ✓ مبادلة الأصول بدلا من بيعها وخاصة للشركات المرتبطة؛
- ✓ الدخول لأسواق خارجية بمكاتب تمثيل بدلا من إنشاء فروع؛
- ✓ تكوين استثمارات بالخارج واستخدام آليات التسعير التحويلي لتبادل السلع والخدمات.

بالتمعن في الإستراتيجيات التي يتبعها دافعي الضرائب في ترتيب شؤونهم المالية من أجل الحد من الالتزامات الضريبية المفروضة على الدخل، يتضح أنها تتمحور حول ثلاثة أنواع رئيسية، يمكن توضيحها وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (01): أنواع التخطيط الضريبي للدخل



Source[10]**:** Myron S.Scholes& Mark A.Wolfson, Merle Erikson, Michelle Hanlon, Edward L.Maydew and Terry Shevlin, Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, Fifth Edition, Pearson Education, Inc, Publishing As Prentice Hall, New Jersey, 2015, P 17.

ثانيا: ملامح المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)

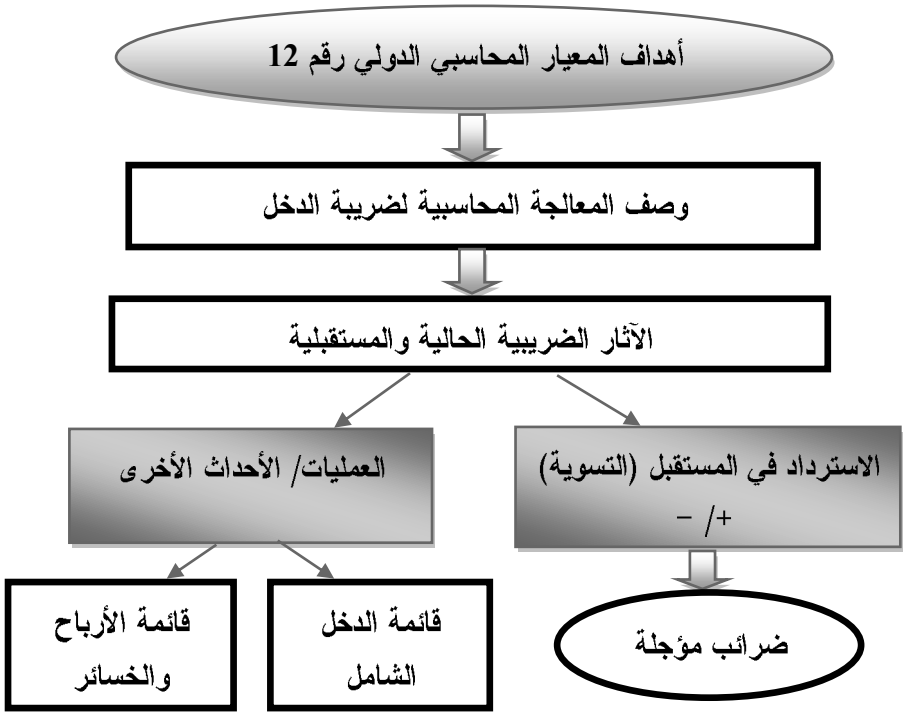
لا يمكن للمؤسسات تقدير مصاريف الضرائب على أساس الأرباح المحاسبية فقط، نتيجة اختلاف التشريعات والقوانين الضريبية عن المبادئ والأنظمة المحاسبية، وما ينتج عنه من عدم التماثل بين صافي الربح المحاسبي والربح الضريبي، لذا أصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 لغرض معالجة مشاكل التحاسب الضريبي.

1- نبذة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 12:

عمد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل) في شهر جويلية 1979 والذي تم تعديله وإعادة إصداره في شهر أكتوبر 1996 مرفقا بالتفسيرات ذات الصلة

(IFRIC 7, IFRIC 23, SIC 21, SIC 25)، لكي يكون بمثابة مرجع للمؤسسات التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية عن كيفية معالجة الفروقات التي تنشأ نتيجة اختلاف متطلبات القوانين والتشريعات الضريبية عن نظيراتها وفق المعايير الدولية، بحيث لا تترك هاته الفروقات لتبقى خارج الدفاتر المحاسبية دون بيان أثرها في القوائم المالية على مدى فترات مالية عديدة، كما يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن الآثار الحالية والمستقبلية للضريبة، ويمكن توضيح هذه الأهداف وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (01): أهداف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12



Source [(11)]**:** Silvia Mahutova, IFRS/box -IAS 12 income taxes, 2013, Available at: http://www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes/ (last visited 02-03-2018).

ويشمل نطاق هذا المعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل وهي:[12]

أ- ضرائب الدخل كافة سواء كانت محلية أو أجنبية والمفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.

ب- ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المحتجزة والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم.

أما فيما يخص المصطلحات المفتاحية الواردة ضمن نص المعيار المحاسبي، يمكن تلخيصها وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (01): المصطلحات المفتاحية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12

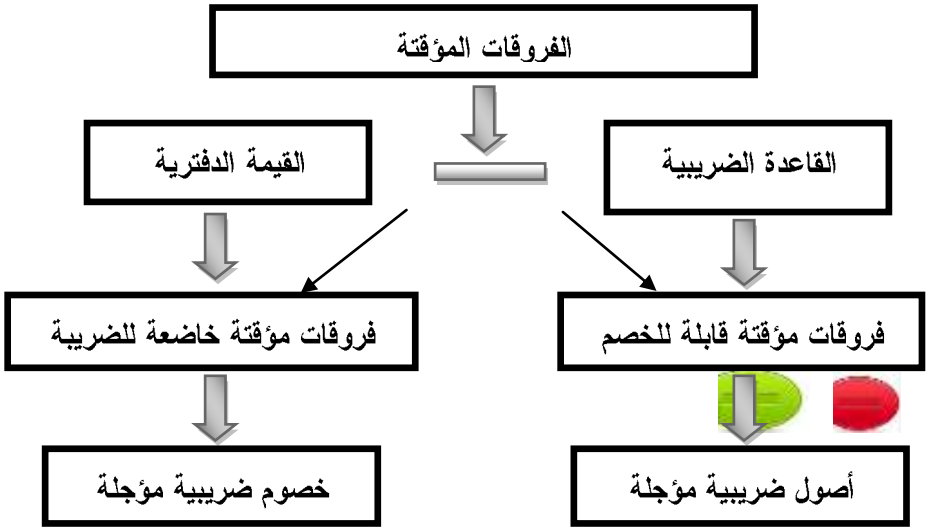
القاعدة الضريبية	القاعدة الضريبية للأصول والخصوم هي المبلغ المنسوب إلى ذلك الأصل أو الخصم لأغراض ضريبية
الفروقات المؤقتة	الفرق بين القيمة الدفترية للأصول والخصوم في قائمة الميزانية وقاعدته الضريبية
الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة	الفروقات المؤقتة التي ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول والخصوم.
الفروقات المؤقتة القابلة للخصم	الفروقات المؤقتة التي ستؤدي إلى مبالغ قابلة للخصم عند تحديد الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصول أو الخصوم
أصول ضريبية مؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بما يلي: – فروق مؤقتة قابلة للخصم – خسائر الضرائب غير المستخدمة – خصوم ضريبية

	غير مستخدمة.
التزامات ضريبية مؤجلة	هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في فترات مستقبلية فيما يتعلق بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة.

Source [13]**:** IASplus, IAS12- Income Taxes, Available at :https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12 (last visited 02-03-2018).

إن الاختلاف بين قيمة الأصل أو الخصم وقاعدته الضريبية يمكن توضيحه عن طريق المثال التالي: لو قامت إحدى المؤسسات بإعادة تقييم أصل لديها بأكثر من كلفته الدفترية المسجلة لديها وأن أساسه الضريبي هو عبارة عن القيمة التاريخية مطروحا منه الاهتلاك ومن ثم سيكون هناك فرق بالزيادة لقيمة الأصل المعدل عن أساسه الضريبي، إن هذا الفرق بالزيادة ينتج عنه التزام ضريبي مؤجل يتم تسديده عند استرداد قيمة الأصل المعدلة بالكامل، أما في حالة الفروقات القابلة للاقتطاع فهي تمثل أصول ضريبة مؤجلة يتم خصمها من الأرباح المتحققة للمؤسسة، فلو فرضنا مثلا أن مؤسسة معينة اعترفت بالتزام عليها ناتج عن مصاريف مستحقة كمصاريف النقل مثلا على منتجاتها فإن هذه المصاريف لا تكون قابلة للاقتطاع للأغراض الضريبية إلى أن تسدد المؤسسة فعليا هذه المصاريف ومن ثم سوف تفرض ضريبة على هذه المصاريف لحين تسديدها ومقدار الضريبة الخاص بهذه المصاريف يعترف به على أساس أنه أصل ضريبي مؤجل يتم اقتطاعه من أرباح المؤسسة المستقبلية في حال تحقيق المؤسسة لتلك الأرباح وفي حال تسديدها لتلك التكاليف.[14] ولتبسيط الفكرة أكثر يمكن توضيحها وفقا للشكل الموالي:

الشكل رقم (03): الفروقات المؤقتة والضرائب المؤجلة



الخسارة الضريبية/ الائتمان المرحل

Source [15]**:** Silvia Mahutova (2013): IFRS/box-IAS 12 Income Taxes, retrieved 02/03/2018 from: http://www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes/

نشير هنا، إلى أن تطبيق أحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كإطار للتحاسب الضريبي في المؤسسة، والاعتراف بالأصول والخصوم المؤجلة الناجمة عن الفروقات المؤقتة يتوافق مع مبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات ومبدأ استقلال الدورات المالية، وهذا من منطلق أن إيرادات كل فترة يجب أن تقابل بالعبء الضريبي الخاص بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها السداد.

2- المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للمعيار IAS 12:

توجد طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما: طريقة الميزانية (الالتزام الضريبي) وطريقة قائمة الدخل (الضرائب المؤجلة)، إن معيار المحاسبة الدولي رقم 12 منع استخدام طريقة التأجيل في المحاسبة عن

فروقات التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني مدخل قائمة الدخل، لذلك تبنى المعيار استخدام طريقة الالتزام الضريبي (مدخل قائمة الميزانية) في المحاسبة عن الفروقات الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والالتزامات، إن الفروقات المؤقتة التي تنشأ في المدة الحالية وتنعكس خلال الفترات القادمة تعكس أثارا ضريبية تعترف بها هذه الطريقة ويتم التحاسب عليها من خلال إيجاد الفروقات المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة.[16]

نشير هنا، أنه تمّ منع استخدام مدخل قائمة الدخل في المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة وفقا للمعيار IAS 12، مرده إلى تطبيق هذا المدخل كان ينتج عنه في الغالب ظهور قيم مدينة أو دائنة وأصول وخصوم ضريبية مؤجلة لها علاقة ضئيلة بالمنافع المستقبلية، وذلك لأنه لا يؤخذ بالحسبان الآثار الضريبية للفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ في المستقبل[17]، في حين يعتبر مدخل الميزانية أعم وأشمل كونه يبحث في الفروق الناتجة عن البنود التي يظهر أثرها مباشرة في الميزانية دون أن يمر بقائمة الدخل.

ثالثا: التخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة

مما تقدم يتضحأن متطلبات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 معقدة نوعا ما، وهو ما يجعل من المثير للاهتمام دراسة طبيعة العلاقة بين التخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة، إضافة إلى التأثير المحتمل لاستراتيجيات التخطيط الضريبي على اتخاذ قرارات تأجيل الضرائب بموجب أحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

1- طبيعة العلاقة بين التخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة:

ترتبط ممارسات التخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة في المؤسسة بعلاقة ارتباط نتيجة تأثر كل منهما على الأخر، والمتمعن في طبيعة علاقة الارتباط بينهما يجد أنها ذات طبيعة خاصة، وذلك لأن كل منهما يؤثر ويتأثر في العنصر الثاني في نفس الوقت، لذلك يمكن القول بأن كلا العنصرين يعد متغيرا تابعا ومستقلا في أن واحد.

وبالرغم من أن التخطيط الضريبي يعتبر أحد صور السياسات الضريبية والمحاسبية في آن واحد فإن نتائجهما يمكن ترجمتها والتوصل إليها من خلال أثرها على عناصر القوائم المالية ومنها الضرائب المؤجلة، وكذلك مؤشراتها وعلى الأخص السيولة ومن ثم وضع قيم رقمية لها يمكن بناء عليها التعامل معها كأحد المتغيرات الإحصائية في علاقة الارتباط، ومن ناحية أخرى نجد أن عناصر الضريبة المؤجلة تتأثر رقميا وزمنيا بما يتبعه مجلس الإدارة من تخطيط ضريبي وما يتوصل إليه من نتائج يمثل حافزا مؤثرا على مواصلة عملية التخطيط الضريبي.[18]

يتضح مما تقدم أن كلا العاملين التخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة يتأثر بتأثير الآخر وقد يتبادلان المواقع على التوالي، فمن كان في موقع متغير مستقل في مرحلة ما يصبح في مرحلة المتغير التابع في المرحلة التالية والعكس صحيح.

2- إستراتيجيات التخطيط الضريبي باستخدام الضريبة المؤجلة:

تدخل ممارسات التخطيط الضريبي باستخدام الضرائب المؤجلة ضمن إستراتيجيات تحويل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى، فمن المنطقي أنه إذا كانت معدلات الضرائب على الدخل ثابتة أو تتجه نحو الانخفاض بمرور الوقت، فإن المؤسسات ستفضل تأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى أن

يفرض عليها أدنى معدل ممكن، خصوصا وأنه لن يتم تحميل الفائدة على الالتزامات الضريبية، في حين لو تحركت معدلات الضرائب نحو الارتفاع بمرور الوقت، فمن المستحسن تسريع الاعتراف بالإيرادات ودفع الالتزامات الضريبية.

من جهة أخرى قد تكون العوامل غير الضريبية (مثل تمويل الاستهلاك الحالي) مهمة أيضا في قرار دافعي الضرائب بشأن ما إذا كان ينبغي تأجيل الاعتراف بالإيرادات أم لا[19]. كما قد يكون اعتماد تأجيل الالتزامات الضريبية للمؤسسة ضمن إستراتيجيات التخطيط الضريبي لغرض الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود خاصة في حالات التضخم.

إن حجم التأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة يختلف باختلاف طريقة التأجيل، وما إذا كانت قوائم الدخل تظهر فروق مدينة أو دائنة معترف بها بالنسبة لتأثيراتها الضريبية التي تنجم عنها فروق زمنية والفروق المؤقتة يكون مصدرها:[20]

- ✓ دخل خاضع للضريبة تم تحميله لسنوات سابقة؛
- ✓ دخل خاضع للضريبة من إلغاء الفروق المؤقتة الموجودة الخاضعة للضريبة؛
- ✓ الدخل الخاضع للضريبة الناتج عن الإستراتيجيات التخطيطية والتي يمكن تعديلها عند الضرورة لتفادي خسائر فوائد الأصول التي تنشأ عنها ضرائب مؤجلة؛
- ✓ الدخل الخاضع للضريبة مستقبلا المتوقع بخلاف إلغاء الفروق المؤقتة والترحيل إلى الأمام.

إستراتيجية التخطيط الضريبي وتخطيط الدخل الخاضع للضريبة مستقبلا لا يتضمن إلغاء الفروق المؤقتة، بل يجب أخذها في الحسبان، على

سبيل المثال نجد أن إستراتيجية التخطيط الضريبي الواردة في البيان رقم 109 الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA يسمح للإدارة الضريبية بالتعديل عند الضرورة وعند انتهاء أجل الترحيل للأمام، ويتطلب ذلك معرفة نموذج وتوقيت إلغاء أو انتهاء الفروق المؤقتة الموجودة، كما أن الإدارة الضريبية مسؤولة بالدرجة الأولى عن تحديد ما إذا كانت الإستراتيجية الضريبية حكيمة وممكنة وتعكس المعرفة الكاملة بعمليات الشركة وطبيعة نشاطها، والحرص على عدم ما يحول دون ترحيل هذه التكاليف أو الأعباء أو الخسائر للأمام أو استنزالها وتعديل هذه الإستراتيجيات في ضوء ذلك، ولكي تكون هذه الإستراتيجيات ممكنة يجب أن تكون تحت سيطرة الإدارة مبدئيا.

الخاتمة:

مما تقدم يمكن أن نخلص إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عمد إلى إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 كإطار للتحاسب الضريبي، وضمان تحقيق عرض عادل للقوائم المالية من خلال الاعتراف بالآثار الضريبية لجميع المعاملات، ومعالجة الفروقات التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق أهم مبادئ المحاسبة المالية المتمثلة في مبدأ استقلال الدورات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات.

إن تبني هذا المعيار من قبل المؤسسات يوفر لها فرصة لتجسيد أحد أهم أنواع التخطيط الضريبي وهو نقل الدخل من فترة زمنية إلى أخرى، من خلال استغلال أحكام هذا المعيار وتأجيل الاعتراف بالإيرادات إلى غاية الخضوع إلى معدلات ضريبية ملائمة إضافة إلى الاستفادة من القيمة الزمنية للنقود خاصة في حالات التضخم.

قائمة الهوامش والمراجع:

1- William H.Hoffman, Jr, The Theory of Tax Planning, The Accounting Review (Vol 36, Issue 2), published by American accounting association, April 1961, PP 274-275.

2- Weinstein, Mark, PPC Individual & Business Tax Planning (Tax Planning), The CPA Technology Advisor (Vol 15, N°7), November 2005, P 37.
3- William H.Hoffman, Jr, Op.Cit, P 274.
4- Jeff Pniowsky, Aggressive Tax Planning: How Aggressive Is Too Aggressive? 2010, P 2, Available at: http://www.tdslaw.com/site-files/aggressive-tax-planning.pdf. (Last visited 15-02-2018).

5- William H.Hoffman, Jr, Op.Cit, P 274.
6- Mahfoudh Hussein Mgammal, Ku NorIzah Ku Ismail, "Corporate Tax Planning Activities: Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches", Mediterranean journal of social sciences, (Vol 6, N°6 S4), December 2015, P 353.

7- جير إبراهيم الداعور، جميل حسن النجار، "أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين للأوراق المالية"، رسالة ماجستير تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة غزة- فلسطين، 2017، ص ص 52-53.

8- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري- دراسة ميدانية تطبيقية"، بحث مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية، بمؤتمر يومي 17/16 سبتمبر 2012، ص8.

9- Bashar H. Malkawi, Haitham A. Haloush, The Case of Income Tax Evasion In Jordan: Symptoms and Solutions, Journal of Financial Crime (Vol 15, N °3), 2008, PP285-286

10- Myron S.Scholes& Mark A.Wolfson, Merle Erikson, Michelle Hanlon, Edward L.Maydew and Terry Shevlin, Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, Fifth Edition, Pearson Education, Inc, Publishing As Prentice Hall, New Jersey, 2015, P 17.
11- Silvia Mahutova, "IFRS/box -IAS 12 income taxes", 2013, Available at: http://www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes/ (Last Visited 02-03-2018).

12- أبو نصار محمد، حميدات جمعة، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دائرة المطبوعات والنشر، الأردن، 2010، ص214.

13- IASplus, IAS12- income taxes, Available at: https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12 (Last Visited 02-03-2018).

14- حيدر محمد علي يوسف، علي محمد ثجيل المعموري، الإفصاح عن الضرائب المؤجلة على وفق المعيار المحاسبي الدولي 12 – بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب (قسم الشركات)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد العاشر، العدد 30 الفصل الأول- 2015، ص ص 94-95.

15- Silvia Mahutova, Op.Cit.

16- أبو نصار محمد، حميدات جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 219-220.

17- بن عمارة منصور، الضريبة على أرباح الشركات L'I.B.S، الطبعة الثانية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 132.

18- جير إبراهيم الداعور، جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص ص 52-53.

19- Myron S.Scholes & Mark A.Wolfson, Merle Erikson, Michelle Hanlon, Edward L.Maydew and Terry Shevlin, Op.Cit, P 20.

20- جير إبراهيم الداعور، جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-54.