

أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية

فيفصل عبد السلام أبوبكر الحداد* ، بابكر محمد إبراهيم الصديق

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية yahoo.com@Alking_faisal**المستخلص:**

تعتبر الضريبة أحد البنود الأساسية للموازنة العامة ومصادر الإيرادات المحلية للدولة، وقد ازدادت أهميتها مع ازدياد تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين التابعين لها، ومع ازدياد الحاجة إلي توفير الأمن والاستقرار والحماية لهؤلاء والحفاظ على استقلال الدولة وسيادتها، حيث تعتبر الضريبة أهم الروافد المالية للدول لغرض تغطية النفقات العامة والدفع بعجلة الإقتصاد إلي الأمام، ولكن هناك بعض الظواهر المتعلقة بالضريبة والتي تؤدي إلي نقص الحصيلة الضريبية تتمثل في ظاهرة التهرب الضريبي والإزدواج الضريبي التي تعاني منها العديد من الدول، وهذه الظواهر ناجمة عن الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية التي تحكمها المعايير المحاسبية المتعارف عليها التي تلقى قبولاً عاماً، والتي تهدف إلي تحقيق الربح بدرجة الأولى، والقواعد الضريبية التي تسعى إلي تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، حيث أن مفهوم المصروف والإيراد والدخل في الفقه المحاسبي يختلف عنه في التشريع (القاعدة) الضريبي، وهذا لاختلاف يرجع إلي أن المفاهيم المحاسبية يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها، فلا يوجد هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدول، أما فيما يتعلق بالجانب الضريبي فإنه يتحدد طبقاً لأحكام التي يضعها المشرع الضريبي، ولهذه الاختلافات أثر علي تحديد وعاء ضريبة الدخل كالمفروقات المؤقتة والدائمة، ولتحديد هذه الاختلافات وأثرها علي تحديد الوعاء الضريبي.

الكلمات المفتاحية

- الاختلافات الدائمة - الفروقات المؤقتة - العبء الضريبي - الأساس الضريبي. - الدخل المحاسبي والدخل الضريبي .

ABSTRACT:

Tax consider to be one of the basic items for the general budget and local incomes resourses for the country, it's importance increased with the increase of state intereference in economic and social affairs of normal and incorporeal persons that belong to it, and with increase need to provide security, stability and protection to thus and to keep the country's independanc and its ascendant, as taxation in the most important financial resours for countries to cover common expenditure and to bush economic weel forward, but there are some apparent related to taxation whih lead to decrease of collected taxations assimilate in tax evasion and tax duplicity which many countries suffer from, these apparent caused by differences between accounting consepts rules by known accounting standards which gets general acceptanc, and aim to achieve profit in first place, the tax rules that seeks to achieve taxation justice between financers, as expenditure and income and collecting consepts in accounting understanding is diffrant in tax rules (the base, this diffrence is because the accounting consepts is measure and defined under the light of group of known

criteria and accounting policies, there are no compulsory texts excutes by accountants and auditors, accept some rules that could come in companies rules or accounting assizes that organize the accounting and auditing avocation in the countries, regarding taxation its defined according to rules designed by taxation legislator, these differences has effects on defining income tax cistern as temporary and permanent differences, and to define these differences and its effecton on stating the taxation cistern.

مشكلة الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في أن النظام الضريبي الحالي يعاني مما يسمى بالفجوة الضريبية (Tax Gap) والتراكم المستمر في عمليات الفحص والربط الضريبي بالإضافة إلي هناك فرق بين مايسدده الممول فعلياً من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة وقيم الضرائب التي يجب تسديدها عن نفس الأنشطة لمصلحة الضرائب. إن الشركات تقوم بإتباع المفاهيم المحاسبية عند إعدادها لقائمة الدخل، وبالتالي الاعتراف بمثل هذه المشكلات قد تتجاهل عند تقييم الإقرار الضريبي لأنه لا يوجد نصوص ضريبية متعلقة بها وهذا يؤدي إلى عدم تحديد وعاء الضريبة بشكل دقيق وإلى التلاعب بقيم الضرائب المحصلة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة في كونه تتناول الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على وعاء ضريبة الدخل وتضييق الفجوة بين المعايير المحاسبية التي تهدف إلى تحديد الربح المحاسبي والتشريع الضريبي الذي يهدف إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد وعاء الضريبة، كما تسعى الدراسة إلي تحديد آثار هذه الإختلاف التي تتمثل في الفروقات الدائمة والمؤقتة والزمينية وكيفية معالجتها.

منهجية الدراسة:

سعيًا لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات التي تم التطرق إليها، فإنه سيتم استخدام مجموعة من مناهج البحث العلمي بحيث يحصل بينها تآزراً منهجياً يعمل علي تحقيق الأهداف التي قام عليه هذا البحث، و تمثلت هذه المناهج في:

المنهج الاستنباطي:

سيتم استخدامه للتعرف علي طبيعة مشكلة هذه البحث وصياغة فروض البحث.

المنهج التاريخي:

سيتم التطرق إليه من خلال استعراض الدراسات السابقة وتحديد الإطار الفكري والعلمي في مجال هذه الدراسة ومدى ارتباط واختلاف البحث عن الدراسات السابقة.

المنهج الاستقرائي:

سيتم استخدامه لاختبار فروض البحث.

المنهج الوصفي والتحليلي:

سيتم استخدامه من خلال الدراسة العملية بهدف استنتاج الآثار الضريبية للتطبيق العملي للمفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية في تحديد الربح الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم 11 لسنة 2004 ولائحته التنفيذية.

فرضيات الدراسة

- ينجم عن الإختلاف بين المفاهيم المحاسبية، والتشريع الضريبي فروقات ضريبية يجب معالجتها ضريبياً.

- تنشأ الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بصافي خسائر التشغيل عندما تزيد الإستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية.

الدراسات السابقة:

لاشك أن الدراسات السابقة يستفيد منها الباحث من حيث كونها دراسات سابقة متعلقة بموضوع الدراسة، وتتناول جانب مهم ، وتساهم في إضافة شئ جديد للبحث والباحث في كيفية إعداد وكتابة البحث والتركيز علي مضمون المواضيع محل الدراسة، ولغرض أدبيات البحث كان لابد للباحث من الوقوف علي الدراسات السابقة، ومن ثم الانطلاق منها إلي جوانب مختلفة تكون ذات معنى لتحقيق هذه الأهداف ، وفي ما يلي الدراسات التي تتطرق إليها الباحث والتي لها علاقة بموضوع الدراسة :-

- دراسة: **غالب محمد أبوorman (2000)¹** هدفت الدراسة إلي دراسة وتحليل المشكلات الضريبية التي يثيرها قياس الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط واقتراح الحلول المناسبة لعلاجها، ووضع إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي للشركات دولية النشاط العاملة في الأردن.

أسفرت الدراسة علي أن الشركات دولية النشاط تواجه أنواع مختلفة من الضرائب مثل الضريبة علي دخل الشركات وضريبة المبيعات، وضريبة القيمة المضافة والضرائب الجمر وكية والضرائب علي الأرباح المحتجزة.

أوصت الدراسة بضرورة تعديل قانون ضريبة الدخل الأردني الحالي بإضافة مواد جديدة تتعلق بطرق تسعير التحويلات الدولية كما هو الحال في التشريع الأمريكي وبطرق تلافى ازدواج الضريبي بمعالجة الفروق الزمنية، وأرباح وخسائر الترجمة.

- دراسة : **د. محمود عبد الوهاب و وائل الراشد (1996م)²** تناولت هذه الدراسة مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في دولة الكويت. هدفت الدراسة إلي تحليل ودراسة المشاكل التي تتعلق بقياس الربح ومن ثم تحديد الدخل الخاضع للضريبة. اسفرت الدراسة علي أن إمكانية علاج بعض المشاكل الناتجة عن التطبيق العلمي للتشريع الحالي. وتوصلت الدراسة إلي إعادة النظر في السياسة الضريبية المطبقة علي الشركات والمؤسسات الأجنبية العاملة في قطاعات الدولة المختلفة مع ترتيب شرائح من الحوافز الضريبية لبعضها.

- دراسة : **د. عبد العزيز السيد مصطفى (2007م)³**، هدفت الدراسة إلي الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقوانين الضرائب المطبقة، وتحديد طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية. أسفرت الدراسة علي عدة نتائج وهي أن اتفاق المعايير المحاسبية علي عدم الأخذ بطريقة الضرائب واجبة السداد عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية.

أوصت الدراسة بعدة توصيات وهي ضرورة وجود معيار محاسبي من جهة رسمية بشأن توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل في الشركات العمانية.

6/ أهداف الدراسة:-

- الوقوف على إطار علمي لتحديد أهم الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية ومعالجتها.
- الوقوف على الفروقات الزمنية والفروقات الدائمة التي تنتج بين الربح المحاسبي والربح الضريبي الناتجة من اختلاف الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالمصروف أو الإيراد.
- تحديد الآثار السلبية للاختلافات بين الربح الضريبي والربح المحاسبي وانعكاسها على الالتزام الضريبي.

7- مواد وطرق البحث:

- تم استخدام المنهج التحليلي في تنفيذ هذه الدراسة، وذلك من خلال تحديد مجتمع الدراسة بالتركيز على عدة شركات متعددة النشاط محلية ودولية، والتي سعي الباحث من خلالها لإستخراج النتائج ، ويتكون مجتمع الدراسة الأصلي في العمل الضريبي داخل الإدارة العامة لمصلحة الضرائب في ليبيا.
- أما فيما يتعلق بعينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، من خلال الشركات المدرجة ضمن منظومة الربط والتحصيل الضريبي، حيث تم التركيز على الأوعية الضريبية لضرائب الدخل وكيفية الإعتراف بالإيراد والمصروف، وتقدير الربح المحاسبي، حيث تم تدريج الجانب التطبيقي من كيفية حساب المصروف ووقت الإعتراف بالإيراد، وكيفية تقدير الدخل المحاسبي، وإستخراج الفروقات الناجمة عن الربح المحاسبي والربح الضريبي، وكيفية الإفصاح عن هذه الفروقات داخل القوائم المالية.
- وتغطي الدراسة فترة العمل الضريبي داخل الإدارة العامة لمصلحة الضرائب في ليبيا من سنة 2004 إلى سنة 2011م.

الإطار النظري: طبيعة الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية في قياس المصروف والدخل:

يختلف مفهوم المصروف في العرف المحاسبي عن المصروف في التشريع الضريبي و الدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلي أن الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) فليست هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة. أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة علي حدة، وذلك في ضوء الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تعتقها الدولة. والأهداف المتعددة التي تسعى إلي تحقيقها¹. وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها (Generally Accepted Accounting Principles) وقوانين الضرائب المطبقة فإن قيمة الدخل الخاضعة للضريبة (Taxable Income) في فترة مالية معينة تختلف عن الدخل المحاسبي أو دخل ما قبل الضريبة (Pretax Income) لنفس الفترة. ومن ثم فإن قيمة ضريبة الدخل التي تتحدد بناء علي الدخل الخاضع للضريبة، والمحدد وفقاً لأحكام التشريع الضريبي للدولة، سوف تختلف عن قيمة مصروف الضريبة الذي يتحدد بناء علي الدخل المحاسبي المحدد وفقاً لقواعد ومعايير

المحاسبة المتعارف عليها. ونظراً لأن ضريبة الدخل تعتبر من عناصر المصروفات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمنشأة الواجب إدراجها في القوائم المعدة عن الفترة التي تستحق فيها هذه الضرائب¹، فقد نشأ اتجاهان لتحديد قيمة مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله علي القوائم المالية. الاتجاه الأول يري ضرورة أن يتم تحديد مصروف الضريبة بناء علي أحكام وقواعد التشريع الضريبي المطبق في الدولة. أي أن يتساوي مصروف الضريبة المحمل علي القوائم المالية مع الضرائب واجبة السداد خلال الفترة. الاتجاه يري أن مصروف الضريبة المحمل علي القوائم المالية لا يجب أن يحدد في ضوء قواعد وأحكام التشريع الضريبي للدولة فقط. إنما يجب أن يأخذ في اعتباره كافة الأحداث الاقتصادية التي وقعت خلال السنة المالية والتي نتجت عنها المصروفات والإيرادات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية المعدة عن هذه السنة. ومن ثم الأخذ في الاعتبار بالآثار الضريبية للاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، خاصة الاختلافات المؤقتة أو الفروق الزمنية، وإظهار هذه الآثار في شكل ضرائب مؤجلة (Deferred Taxes) واجبة السداد أو الاسترداد مستقبلاً².

يري الباحث أن هذه الفروقات تتجم عن الاختلاف بين المبادئ والسياسات والمفاهيم المحاسبية في التطبيق عنها ما هو مطبق ومنصوص عليه في ضوء القواعد والتشريعات الضريبية والتي يمكن أن تتوافق وتتناسق في بعض الحالات وتختلف في تطبيق في حالات عملية أخرى حسب السياسات المحاسبية المطبقة في كل دولة وتشريعها الضريبي المعمول به أصلاً. فنجد أن الربح المحاسبي مساو للربح الضريبي فيما لو كانت جميع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ثم قبولها ضريبياً ثم تطبيقها بدقة في الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلي عدم تساوي الربح المحاسبي مع الربح الضريبي إذ لم تتبع إجراءات القياس المقبولة محاسبياً، أو قد يكون هذا الاختلاف ناتجاً عن عدم القبول ضريبياً بما هو مقبول محاسبياً فعليه تعديل الربح حسب التشريع الضريبي، حتى ولو يتعارض مع المبادئ المحاسبية. حيث يوجد هناك تباين وتوافق بين أحكام قانون ضرائب الدخل المطبق حالياً في ليبيا، والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يمكن أن تؤثر بشكل أم سلبي أو إيجابي من ناحية التوافق أو الإختلاف في التطبيق، حيث يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:-

شكل رقم (1) يبين مدي التوافق بين أحكام قانون ضرائب الدخل في ليبيا رقم 11 لسنة 2004 ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها في ليبيا المرتبطة بقياس الدخل

البيان	الواقع المحاسبي	التشريع الضريبي	ملاحظات
1- الإيراد			
أ- أساس الاستحقاق			

			ب- الأساس النقدي
يقوم المخزون في الواقع المحاسبي وفقاً لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.			2- التكلفة التاريخية. أ- المخزون ب- الأصول الثابتة
علي الرغم من أغلب النصوص الواردة بقانون ضرائب الدخل تؤكد علي المقابلة إلا أن عدم اعترافه بالمخصصات يؤدي إلي عدم تحقيق المقابلة الصحيحة بين الإيرادات والمصروفات. كما أن اعتراف المشرع بالديون المشكوك في تحصيلها لا يتفق مع مبدأ المقابلة حيث يتم الاعتراف بخسائر عدم التحصيل في الفترة التي يتم فيها إعدام الديون وليس في الفترة التي ينشأ فيها الدين من خلال المبيعات الآجلة.			3- مقابلة الإيرادات بالمصروفات
لا يعترف قانون ضرائب الدخل بالخسارة أو الالتزامات المحتملة أو المؤكدة التي لا يمكن تحديدها بدقة باستثناء مخصص إهلاك الأصول الثابتة وبذلك فإنه لا يعترف بمبدأ الحيطة والحذر إلا اعترافاً جزئياً.			4- الحيطة والحذر

- **المصدر:** أ. محمود الزر وق الشاوش، "دور الفكر المحاسبي في قياس وعاء ضريبة الدخل وفقاً لأحكام التشريع الضريبي الليبي في المصارف وشركات التأمين"، (طرابلس: دار الثورة العربية: ، 2009)، ص45 " **يلاحظ الباحث** من خلال الشكل (رقم1) أنه فيما يتعلق بالإيراد فإن الواقع المحاسبي والواقع الضريبي فيما يتعلق بالإيراد علي أساس الاستحقاق ويختلفا علي الأساس النقدي، أما فيما يتعلق بالمبدأ التكلفة التاريخية، فإن المخزون يتم قياسه ضريبياً بمبدأ التكلفة في حين محاسبياً يتم قياسه بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. فيما يتعلق بمبدأ الحيطة والحذر فإن الباحث يلاحظ أن في الواقع المحاسبي يتم تطبيقه من قبل المحاسب داخل المنشأة، في حين أن المشرع الضريبي الليبي لا يأخذ بهذا المبدأ لأن قانون ضرائب الدخل لا يعترف بالخسارة أو الالتزامات المحتملة أو المؤكدة التي لا يمكن تحديدها بدقة باستثناء مخصص إهلاك الأصول الثابتة وبذلك فإنه لا يعترف بمبدأ الحيطة والحذر إلا اعترافاً جزئياً. أما فيما يتعلق بجانب الإيرادات والمصروفات فإن هناك إتفاق واضح بين الواقع المحاسبي والواقع الضريبي بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف".
- **أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية في قياس المصروف والدخل وطبيعة الفروق بينهما:**

لأي إختلاف في العرف المحاسبي أثر ولكل أثر جانبي في العادة يكون إيجابي وفي الغالب الأكبر سلبي، حيث الإختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية لها عدة صور ويمكن تلخيص أوجه آثار هذه الإختلافات في التالي:-

أ- مجموع الاختلافات الدائمة أو الثابتة: (Permanent Differences)

عرف كل من المعيار المحاسبي الدولي (IAS,12) ، ومعايير المحاسبة الأمريكية (APB,11)، (SFAS,109) ، والمعيار المحاسبي الإنجليزي (SSAP,15) ، الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بأنها الاختلافات التي تنشأ في فترة مالية معينة، ولا تعكس Reversed آثارها في فترة أو فترات تالية. وتنشأ هذه الاختلافات نتيجة أن بعض بنود المصروفات والإيرادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس أحد نوعي الدخل المحاسبي أو الضريبي- ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الآخر من الدخل. فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من المعالجات التي تهدف إلي تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة، كأن تنص علي استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو تمنع خصم مصروفات معينة أو تسمح بخصم مصروفات قد تزيد عما تحملته المنشأة، الأمر الذي يترتب عليه حدوث فروق دائمة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي، ويؤدي بالتالي إلي اختلاف معدل الضريبة الفعال (Effective Rate) عن معدلها الأسمي (Statutory Rate) المنصوص عليه في القانون الضريبي¹.

وتتميز الفروق الدائمة بأن تأثيرها يقتصر علي فترة حدوثها وحدها ولا ينعكس تأثيرها علي الفترات المحاسبية التالية، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أية آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، فلا يترتب عليها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو أية استقطاعات ضريبية في المستقبل، ويعني ذلك أن تأثير الفروق الدائمة ينصب بصفة أساسية علي قائمة الدخل ولا يمتد إلي قائمة المركز المالي. فهي تؤدي إلي تخفيض العبء الضريبي المحمل علي قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية، كما أنها تؤدي إلي زيادة هذا العبء في الحالات التي ينتج عنها إضافات ضريبية. والفروق الدائمة هي فروق مستمرة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بها، وهي لا تمثل مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها².

حيث أن معظم الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي قبل الضرائب والدخل الضريبي، وهناك فروق أخرى تحدث متى سمح قانون الضرائب باستقطاع بعض الاستقطاعات الضريبية التي لا تعد مصروفاً وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وتنشأ الفروق الدائمة إما بسبب السياسات الاقتصادية الفيدرالية، أو رغبة الكونجرس في تخفيف أحكام قانون الضرائب التي تنقل كاهل أحد قطاعات الاقتصاد³.

ب- الإختلافات المؤقتة أو الزمنية

Temporary or Timing Differences:

أُتفق كل من المعيار (APB11) والمعيار الدولي (IAS12) في تعريف الاختلافات الزمنية بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بأنها الاختلافات التي تحدث نتيجة أن بعض الصفقات المالية لا تظهر ضمن الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة في نفس الفترة المالية، أي بسبب أن بعض بنود المصروفات أو الإيرادات تدرج في القوائم المالية للأغراض المحاسبية في فترات مختلفة عن الفترات التي تدرج فيها نفس البنود في الإقرار الضريبي للشركة.

أما المعيار الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد أشار إلي أن الاختلافات المؤقتة تنشأ لسببين، الأول: هو الاختلاف بين الأساس الضريبي (Tax Basis) لبعض الأصول أو الالتزامات وبين القيمة المسجلة (Reported Amount) لهذه الأصول أو الالتزامات قائمة المركز المالي، وذلك علي أساس أن عملية استيراد هذه الأصول وتسوية هذه الالتزامات في السنوات المقبلة سوف ينتج عنها قيمة خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم (Taxable or Deductible Amounts) من الدخل الخاضع للضريبة في تلك السنوات¹. وذلك باعتبار أن هذه الأصول أو الالتزامات قد يتم تسويتها في النهاية بنفس قيمتها الدفترية المسجلة أو بقيمة مختلفة، وأن عملية الاستيراد أو التسوية سوف ينتج عنها بنود تدرج في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر - إيرادات، مكاسب، مصروفات، خسائر. أما السبب الثاني لحدوث الاختلافات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة 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 الضريبي².

• **النتائج**

- في إطار مشكلة الدراسة وتحقيقاً للهدف منه فقد أسفرت الدراسة علي عدة نتائج من أهمها:-
- لا تمثل الفروق الدائمة مشكلة محاسبية بالنسبة للفاحص الضريبي لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها. إن الفروق المؤقتة تنشأ عندما يتم تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة عن الفترة الأولى.
- الفروق المؤقتة تتلاشي في النهاية حيث أنه تأخذ شكل فروق ضريبية مؤجلة موجبة أو سالبة تتساوي قيمتها في النهاية وتلاشي بعضها البعض لكن بعد فترة زمنية تستغرق عدة سنوات.
- إن الفروق المؤقتة تنشأ نتيجة خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاستقطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقاً للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي المطبق في الدولة، والتي تنشأ في الأصل نتيجة لترحيل الخسائر إلي الأمام و ترحيل الخسائر إلي الخلف.

• **التوصيات:**

- علي الفاحص الضريبي الليبي عدم إتباع طريقة الضريبة واجبة السداد في قياس مصروف الدخل لعدم الاعتراف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.
- علي الفاحص الضريبي التفرقة بين الفروق الضريبية السالبة التي تؤدي إلي نقص الوعاء والفروق المؤقتة الموجبة التي تؤدي إلي زيادة الوعاء الضريبي الفروض علي الضريبة.

المراجع :

- غالب محمد علي أبوorman ، " إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط مع دراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في الأردن" ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، مكتبة كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، 2000)
- د. محمود عبد الوهاب ، د. وائل الراشد ، " مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في شركات المقاولات في دولة الكويت" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق، (المجلد الثامن عشر ، العدد الأول ، 1996م) ص ص 95-148 .
- د. عبد العزيز السيد مصطفى ، " المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية مع دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق علي الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل علي الشركات" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (المجلد السابع والثلاثون ، العدد الواحد والخمسون ، 2007).
- د. عيسى محمد أبو طبل، "المحاسبة الضريبية- أصولها ومشاكلها الفنية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2000)، ص2
- - د. محمود عبد الوهاب ، د. وائل الراشد ، " مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في شركات المقاولات في دولة الكويت، مرجع سبق ذكره، ص149.
- د. عبد العزيز السيد مصطفى، "المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة مقارنة بالتطبيق علي الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل علي الشركات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، العدد الواحد والخمسون، 1997)، ص ص 13-14.
- Accounting Principals Board, Opinion No. 11, Accounting For income Taxes, 1967, International Accounting Standards' Committee, International Accounting Standard .No.12, Accounting For Income Taxes , July, 1979.

- د. محمد عباس بدوي، د. الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، (الإسكندرية: منشأة المعارف، 2000، ص724).
- د. ريتشارد شرويدر، د. مرثل كلارك، د. جاك كاثي، "نظرية المحاسبة"، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006) ص461. Financial Accounting Standards' Board Statement of Financial Accounting Standard No. 96, Accounting For income Taxes, FASB, December, 1987.
- Financial Accounting Standards' Board Statement of Financial Accounting Standard No. 109, Accounting For income Taxes, FASB, February, 1992.
- - د. عبد العزيز السيد مصطفى، "المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية"، مرجع سبق ذكره، ص12.

الكتب:

- ريتشارد شرويدر، د. مرثل كلارك، د. جاك كاثي، "نظرية المحاسبة"، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2006).
- عيسى محمد أبو طبل، "المحاسبة الضريبية- أصولها ومشاكلها الفنية"، (القاهرة: دار النهضة العربية، 2000).
- محمد عباس بدوي، د. الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة"، (الإسكندرية: منشأة المعارف، 2000).

الدوريات والمجلات العلمية والمؤتمرات

- عبد العزيز السيد مصطفى، "المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية مع دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق علي الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل علي الشركات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، (المجلد السابع والثلاثون، العدد الواحد والخمسون، 2007).
- عبد العزيز السيد مصطفى، "المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة مقارنة بالتطبيق علي الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل علي الشركات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، العدد الواحد والخمسون، 1997).
- محمد محمود النفاوي، "نظرية المحاسبة الضريبية للضرائب علي الدخل"، مجلة المحاسب للمحاسبين والمراجعين المصريه، (العدد الثاني والعشرون، إبريل، 2004).
- د. محمود عبد الوهاب، د. وائل الراشد، "مشاكل تحديد الوعاء الضريبي في شركات المقاولات في دولة الكويت"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، (المجلد الثامن عشر، العدد الأول، 1996م)

ج- الرسائل العلمية الغير منشورة:-

- غالب محمد علي أبو رمان، "إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط مع دراسة تطبيقية علي إحدى الشركات العاملة في الأردن"، (رسالة دكتوراه غير منشورة، مكتبة كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2000)

د- المعايير الدولية والمحلية والتشريعات الضريبية

- صدر هذا المعيار عن لجنة المعايير المحاسبية (ASC) في أكتوبر 1978، وقد أدخل عليه العديد من التعديلات كان آخرها في ديسمبر 1998.

- صدر هذا المعيار عن مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في عام 1967 واستمر تطبيقه حتى عام 1992.
- صدر هذا المعيار عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في فبراير عام 1992، وقبل ذلك بخمس سنوات أصدر المجلس المعيار (SFAS,96) الذي قوبل بمعارضة شديدة من مجتمع الأعمال بسبب تعقيده وعدم اعترافه ببعض المنافع الضريبية المستقبلية وهو ما دفع المجلس إلي إصدار المعيار (SFAS,109) ليحل محل المعيار (APB,11) والمعيار (SFAS,86).

هـ- المراجع الإنجليزي :

- Delaney, P,R.et .al .,GAAP, Interpretation and Application, John Wiley & Sons, N.Y., 1992, P:23
- Financial Accounting Standards' Board Statement of Financial Accounting Standard No. 96, Accounting For income Taxes, FASB, December, 1987.
- Financial Accounting Standards' Board Statement of Financial Accounting Standard No. 109, Accounting For income Taxes, FASB, February, 1992.