

دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة فى تحديد الوعاء الضريبي The Roll of The New Egyption Standards IN Determination Tax Base

دكتور هـ/ أمانى هاشم السيد حسن هاشم (✉)

مقدمة:

فى عصر العولمة وسرعة إنتقال المعلومات ، وإتجاه المنشآت إلى دمج أعمالها ، وزيادة ضخامة الأسواق المالية وتخطى الصفقات المجال المحلى إلى المجالين الإقليمى والعالمى ، وما ترتب على ذلك من زيادة أهمية البيانات المالية المنشورة كمصدر للمعلومات ، فبات من المحتتم إيجاد لغة حوار محاسبية عالمية واحدة تتمثل فى معايير المحاسبة الدولية ، وبالتالي فلا بد من الإهتمام بالتوافق على الصعيد الدولى بالمعلومات المالية والمحاسبية ، وهذا التوافق لابد وأن يستظل بمظلة معايير المحاسبة الدولية.

كما أن إهتمام معايير المحاسبة الدولية يتحتم ألا يمتد إلى الهيئات الوطنية والمحلية فحسب ، بل إلى تطوير دور الهيئات الوطنية والمحلية فى مجال إصدار المعايير (أ. جوزيف رزق ، ٢٠٠٧ ، ٢٦٢ بتصرف) ، ومن هنا تظهر أهمية الدور الريادى لمعايير المحاسبة المصرية فى هذا المجال. إذ بدون معايير محاسبية مصرية مؤثرة وفاعلة تعزز متطلبات البيئة المحاسبية المصرية ، لن نستطيع أن نخطو الخطوة التالية لها وهى توحيد المعايير المحاسبية على مستوى العالم كله مروراً بمعايير محاسبية عربية .

طبيعة المشكلة وأهميتها :

صدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Board (IASB) الجديد والذي حل محله لجنة معايير المحاسبة

الدولية International Accounting Standards Committee (IASC)، حيث اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠١ ووافق على تبني مجموعة معايير وتفسيرات المحاسبة الدولية القائمة الصادر عن مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) السابق وتفسيراتها وأعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية الجديد (IASB) أيضا أن أمناء مؤسسة (IASC) وافقوا على تسمية معايير المحاسبة الصادرة عن (IASB) بمعايير التقارير الدولية International Financial Reports Standards (IFRS)، ومع ذلك فإن الإصدارات التي قدمتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سوف تستمر بالإحتفاظ بإسمها وهو معايير المحاسبة الدولية IAS وهو ٤١ معياراً، أما اللجنة الجديدة (IASB) فقد أصدرت خمسة معايير جديدة (د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٦، ص أ. ب ج ٤).

أما عن الموقف في جمهورية مصر العربية بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية، فقد صدرت المعايير المصرية، على ثلاثة مراحل، الأولى بموجب القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، والثانية صدر القرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢، وفي المرحلة الثالثة صدرت المعايير الجديدة للمحاسبة بموجب قرار وزير الإستثمار رقم ٢٤١ لعام ٢٠٠٦ وتحل المعايير الجديدة محل معايير المحاسبة التي سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين السابقين ذكرهما (د. محمد شريف توفيق، ٢٠٠٦، ص ٧ بتصرف).

يعد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أول قانون مصرى يضع فى اعتباره المعايير المحاسبية المصرية من حيث أثرها على تحديد الوعاء الضريبى، ويتضح ذلك من نص المادة (١٧) من القانون حيث نصت على:

«يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه».

كما ورد باللائحة التنفيذية لنفس القانون ، فى مادتها رقم (٧٠) النص التالى :
مادة (٧٠): «تُحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافي الربح أو
الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية».

من نص المادتين السابقتين يتضح وجود ارتباط بين صافى الربح أو الخسارة
الواردة بقائمة الدخل ومعايير المحاسبة المصرية ، ونظراً لأن التشريعات
الضريبية Tax Laws تختلف عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها General
Accepted Accounting Principals (GAAP) ، فإن الربح المحاسبى
يختلف عن الربح الخاضع للضريبة (د. سعيد عبد المنعم ، ٢٠٠٧ ، ص ١٩٠)
(طارق عبد العال حماد ، ٢٠٠٦ ، ص ٤٨٩) ، ولأن كل معيار له هدف أو
توجه خاص به يسعى قدماً نحو السير إليه ، إلا أن له العديد من التفاعلات
الاقتصادية ، ومن أهمها أثره على تحديد الوعاء الضريبي ، وتلك مشكلة البحث
والتي يمكن صياغتها بصورة أوضح ، أن هذا البحث يدرس الآثار المترتبة على
تطبيق المعايير المحاسبية المصرية المستحدثة على تحديد الوعاء الضريبي من منظور
قواعد فرض الضريبة ، حيث رأت الباحثة أن هذا التوجه يعد مقياساً ناجحاً
وفاعلاً لتقييم آثار معايير المحاسبة المصرية على تحديد الوعاء الضريبي ، وبطبيعة
الحال فإن هذا الموضوع أكبر من أن يتناوله بحث واحد ذلك لأن قائمة المعايير التى
أصدرتها وزارة الاستثمار تشتمل على تسعة وثلاثين معياراً منهم بعض المعايير
الملغاة ، ولو أن الباحثة ودت لو أسعفها الوقت لتغطية كل المعايير غير أن هذا
مطلب صعب المنال فى ظل الوقت المتاح للبحث فاقترعت على التقديم لسبعة
منهم فقط ، رأت أن لهم أثر فاعل و متميز فى تحديد وعاء الضريبة ، وهى المعايير
الموضحة فى حدود البحث.

أهمية البحث:

تعد ضرائب الدخل من أهم أدوات السياسة الضريبية وهو مايلقى الضوء

على أهمية تحديد الوعاء الضريبي، والذي له الأثر الفاعل على حجم الحصيلة الضريبية والتي تعتبر أحد أهم عناصر الموارد السيادية للدولة، كما أن معايير المحاسبة المصرية تتبنى توحيد المعاملة المحاسبية على المستوى القومي، لذلك فقد صدر قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) سنة ٢٠٠٥ فى ٢٠٠٥/٦/٩م، ولحقته لائحته التنفيذية، وأيضا صدر قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) فى ٢٠٠٦/٧/١١ بشأن معايير المحاسبة المصرية المستحدثة، لذا ترى الباحثة أن أهمية البحث تنبع من إرتباطه بموضوعين لهما السمات التالية:

١- كلا الموضوعين يكتسى بثوب وطنى نظرا لإرتباطه بمصرنا الحبيبة، فالأول معايير المحاسبة المصرية، والثانى قانون الضرائب على الدخل المصرى.

٢- الموضوعان أكثر حداثة، ولا يزال التفاعل بينهما بحاجة إلى إحلاله موضع الدراسات والبحوث والجدل والإجتهادات، وتحليل النتائج بهدف زيادة الفعالية والتطوير لكلا الجانبين، هذا مع الأخذ فى الاعتبار قلة عدد الباحثين الذين تناولوا الموضوع.

الدراسات المحاسبية السابقة:

تقدم الباحثة للدراسات المحاسبية السابقة المتصلة بموضوع البحث، بالترتيب الزمنى الأحدث فالأقدم:

١- دراسة د. محمد شريف توفيق «دراسة دولية مقارنة للإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية : مقارنة اختبارية بالتجارب الأمريكية والدولية والخليجية» ٢٠٠٦م.

وتهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على الإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية مع إيضاح للمعايير الدولية، تلى ذلك مقابلة المعايير المصرية بمثيلاتها فى المعايير الدولية، ثم مقابلة أخرى للمعايير المصرية بمثيلاتها فى المعايير الخليجية.

وقد قام المؤلف بتطبيق مقياس ليكارت لقياس مدى توافر الخواص وإجراء

تحليل التباين ، وكانت الخواص التي ركز عليها هي : مدى توافر خواص المحور التنظيمي ، محور أسلوب بناء المعايير ، محور نوعية المعايير التي يتم إصدارها ، وجود موقع للمعايير على الإنترنت وطبيعة معاييره المصدرة .

وقد توصل المؤلف إلى أن الحاجة ملحة إلى تطوير الإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية ، طبقاً لأوجه القصور التي أوضحتها الدراسة ، وذلك بهدف إستكمال تطوير هذه المعايير .

٢ - دراسة د. محمد محمود صابر «المعايير المحاسبية المصرية جسراً يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي» يوليو ٢٠٠٦م.

وتهدف هذه الدراسة إلى التعبير عن أهمية القوائم المالية سواء ما يخص الممارسات المحاسبية وأيضاً ما يخص المعالجات الضريبية ، وذلك من خلال دراسة المحاسبة ومعاييرها كضرورة معلوماتية للبيئة الاقتصادية ، مع المرور على معايير المراجعة باعتبارها مؤيدة ومكملة للمعايير المحاسبية ، مع تقديم للاقتراحات التي تسعى إلى علاج وحل مشكلات الممولين وتقريب الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي .

وقد توصل الباحث إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في الممارسات المحاسبية والمعالجات الضريبية والتي تأخذ في الاعتبار كافة القوانين واللوائح عند تحديد الوعاء الضريبي وبالتالي توحيد المعايير المستخدمة في المحاسبة والضرائب.

٣ - دراسة د. أسامة على عبد الخالق «أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة وإنعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي» ٢٠٠٦م.

وتهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على النقاط التالية :

أ- أثر تفعيل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة .

ب- أثر التغييرات في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة على كل من الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبى للأشخاص الاعتبارية .

ج- مدى الإتساق أو التناقض بين فلسفة القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وبين حيادية المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية معا ، ومدى تحقيق الخلط أو الاستقلال بين الربح المحاسبى والضريبى .

وقد توصل الباحث للنتائج التالية :

أ - ثبت تأثر التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة باختلاف فلسفة ومضمون وأهداف التشريع الضريبى .

ب - ثبت وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم وطبيعة التغيير فى التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها وكفاءة الإفصاح المحاسبى عنها .

ج- وجود تناقضات متصلة بعدم إتساق فلسفة حيادية الضريبة فى معاملة الأشخاص الاعتبارية معا ، أو إستقلال الربح المحاسبى عن الضريبى نتيجة منح إستثناءات غير مستهدفة من المشرع الضريبى من فلسفة حيادية الضريبة .

د - إحداث تعديل تشريعى بنص المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يلزم بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية أو المعايير الدولية فيما لم يصدر بشأنه معيار محاسبة مصرى .

٤- دراسة د. سيد محمد عطيتو «دور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية فى تحديد الربح الضريبى» ٢٠٠٦ .

تهدف هذه الدراسة إلى تناول أهم معايير المحاسبة ذات العلاقة بوظيفة القياس لتحديد الربح الضريبى ، حيث قدم الباحث لثلاثة من المعايير هى : المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) والخاص بالإيراد ، المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠)

المعدل عن الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية .

وقد توصل الباحث إلى بعض التوصيات نذكر جانب منها :

أ - أن هناك أوجه إتفاق بين معايير المحاسبة وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

ب - ضرورة التأهيل العلمى الجيد لمأمورى الضرائب لمعايير المحاسبة من خلال التدريب والعمل على رفع المستوى العلمى والعمل على لرفع مستوى الأداء الضريبى .

ج- تبنى نظام معلومات جيد وفعال للإدارة الضريبية يساعد على النهوض بمصلحة الضرائب المصرية

٥- دراسة د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب «القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج» ٢٠٠٦

يرى الباحث أن القانون يمر بمرحلة ما بعد الدراسة الإنتقادية وهى مرحلة ما أحدثه النص القانونى من مشكلات ومعوقات التطبيق ، لهذا ولتحقيق هدف الدراسة عمد الباحث إلى تصنيف المشاكل لنوعين هما :

- ⊗ مشكلات التطبيق ومقترحات علاجها سواء أكانت تلك المشكلات ناتجة عن غموض فى النص القانونى أو عدم التوافق بين فقراته ، أو عدم الإتساق بين النص القانونى واللائحة التنفيذية وذلك فى مواد التحاسب الضريبى بهدف الوصول إلى الدخل الضريبى الخاضع للضريبة دون معوقات للتطبيق العلمى.
- ⊗ مشكلات قائمة عند تقديم الإقرارات الضريبية سواء من حيث النصوص القانونية أو من حيث تقديم نماذج الإقرارات.

وقد توصل الباحث من خلال تحليله للمشكلات السابقة لبعض المقترحات

الخاصة بتعديل النصوص القانونية من ناحية وما يراه مناسباً للإقرارات الضريبية من حيث النص أو التصميم من ناحية أخرى.

٦ - دراسة د. محمود السيد الناعى «الفروق الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى فى الضريبة على الدخل بين الضرورة والملائمة» ٢٠٠٥

تهدف الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات التالية :

- هل الفروق فى القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ضرورية ؟
 - وإذا كانت الإجابة بنعم فهل هذه الفروق جاءت ملائمة فى قيمتها ؟
 - ثم ما موقف هذه الفروق فى القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عن القانون السابق عليه وما هى دلالاتها ؟
- وقد توصلت الدراسة إلى النقاط الهامة التالية :
- أن الفروق الدائمة والمؤقتة بين كل من الدخل المحاسبى والدخل الضريبى التى أدخلت فى القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ينقصها التبرير العلمى الواضح .
 - وبعضها له ضرورة وملائم فى قيمته .
 - وبعضها الآخر ليس له ضرورة .
 - والبعض الثالث كان له ضرورة ولكن ليس ملائماً فى قيمته .
 - وكانت هناك مواضع تتطلب الإفصاح عن طبيعة الفروق لم تظهر .
- ٧ - د. عصافى سيد أحمد عاشور «دور معايير المحاسبة المصرية فى تشجيع الاستثمار فى سوق الأوراق المالية» ٢٠٠٢.

تهدف هذه الدراسة إلى :

- بناء إطار فكرى قادر على شرح وتفسير العلاقة بين المعايير المحاسبية والقدرة التنافسية لسوق الأوراق المالية على جذب الاستثمارات ، وصياغته فى شكل نموذج مفاهيمى.
 - الكشف عن المعوقات التى قد تحد من قدرة المعايير المحاسبية ، على تحقيق أقصى فاعلية لها فى تشجيع الاستثمار فى سوق الأوراق المالية.
 - بناء أحكام حول نجاح معايير المحاسبة المصرية فى تشجيع الاستثمار فى سوق الأوراق المالية.
 - وقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات تذكر منها الباحثة مايدخل فى نطاق البحث :
 - إجراء الدراسات الهادفة إلى الكشف عن مشاكل تطبيق المعايير المصرية بصفة عامة.
 - إجراء مراجعة شاملة للمعايير المحاسبية المصرية بهدف إعادة صياغة ما يحتاج منها إلى ذلك ، وتحقيق الاتساق بين المسميات المستخدمة .
 - إجراء مراجعة شاملة لمعايير المحاسبة المصرية ، بهدف تحقيق التوازن بين الإطار الفكرى والتطبيقات لكل معيار بما يتلائم مع بيئة الممارسة المهنية فى مصر.
- هدف البحث:**

يسعى البحث إلى تحقيق عدد من الأهداف الفرعية المتكاملة والتى تبلور جميعها الهدف النهائى للبحث ، وهو التوصل إلى أثر المعايير المحاسبية المصرية المستحدثة على تحديد الوعاء الضريبي ، ووصولاً إلى هذه الغاية ، تم اشتقاق الأهداف الفرعية التالية :

- ١- إلقاء الضوء على معايير المحاسبة المصرية المستحدثة وقانون الضرائب على الدخل الحالى رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، بما يمكن من بناء أحكام حول

نجاح معايير المحاسبة المصرية المستحدثة فى تحديد الوعاء الضريبي بما يتفق وقواعد فرض الضريبة.

٢- محاولة تطوير معايير المحاسبة المصرية بما يؤدي إلى الإرتقاء بها و بالنظام الضريبي المصرى ، من خلال إستقراء الباحثة للدراسات النظرية السابقة ، والتوصيات المقدمة منها فى نهاية البحث.

منهج البحث:

تتبع الدراسة المنهج الاستقرائى لتحديد العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية المستحدثة و الوعاء الضريبي ، وفى سبيل تحقيق ذلك ، لجأت الباحثة إلى مجموعة من المراجع ، منها معايير المحاسبة المصرية الصادرة من وزارة الاستثمار وقانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية ، والكتب والدوريات العربية والأجنبية وكذلك المؤتمرات والندوات المصرية ، كما قامت باستقراء الكثير من المقالات والمؤتمرات والندوات على شبكة المعلومات التى تناولت هذا الموضوع . قامت الباحثة بالتوجه إلى عدد من مأموريات الضرائب لعمل دراسة ميدانية وقابلت العديد من السادة مأمورى الفحص ، لتوزيع استمارة استقصاء وتلقى إجابات عليها للتوصل إلى مقترحات حاسمة وسهلة التطبيق ، للأخذ بها فى مجال تطوير المعايير المحاسبية فى تحديد الوعاء الضريبي ، وإكتشفت الباحثة أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يتم بدء فحص إقراراته بعد لعدم تحديد العينات من مصلحة الضرائب ، وأن ذلك سوف يبدأ فى ١ / ٧ / ٢٠٠٧ ، ومازال السادة مأمورى الضرائب يتلقون دورات تدريبية لرفع مستوى آدائهم عند بدء التطبيق .

تساؤلات البحث:

بنى البحث على سؤال أساسى وهو هل توجد علاقة بين معايير المحاسبة المصرية المستحدثة وتحديد الوعاء الضريبي؟ والإجابة على هذا التساؤل ، يتحتم الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية :

- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاءات ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الإيراد وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) تكلفة الإقراض وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟
- ✗ هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟

حدود البحث:

سوف يقتصر البحث على ما يلى:

- ١ - يتناول البحث بعض معايير المحاسبة المصرية التى رأت الباحثة أنه يصعب تحديد الوعاء الضريبي دون الإلتجاء إليها ، وهى :
 - ✗ معيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية .
 - ✗ معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون .
 - ✗ معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاءات .
 - ✗ معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

- ✗ معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيراد .
- ✗ معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) تكلفة الإقراض.
- ✗ معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل .
- ٢ - يتناول البحث ضريبة الأرباح التجارية والصناعية نظراً لأن نص المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد ورد بها ، أما بالنسبة للشركات الاعتبارية فلن تتعرض لها الباحثة إلا بما يخدم هدف البحث.
- خطة البحث:**
- تحقيقاً لأهداف البحث تم تقسيمه إلى فصل واحد يشتمل على مجموعة من المباحث:
- ✗ المبحث الأول: معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية .
- ✗ المبحث الثاني : معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون .
- ✗ المبحث الثالث : معيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاءات .
- ✗ المبحث الرابع : معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.
- ✗ المبحث الخامس : معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيراد .
- ✗ المبحث السادس : معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) تكلفة الإقراض.
- ✗ المبحث السابع : معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل .
- وأخيراً قدمت الباحثة الخلاصة ونتيجة البحث والتوصيات والمراجع.

الفصل الأول

دور معايير المحاسبة المصرية المستحدثة في تحديد الوعاء الضريبي Effect of New Egypt Standards in Determination Tax Base

تمهيد:

غالباً ما يوجد إختلاف بين الربح المحاسبي Accounting Profit والربح الضريبي Taxable Profit لأن الأول يتم حسابه وفقاً للمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها بينما الثاني يقدر وفقاً لمتطلبات النظام الضريبي وعادة ما يتسبب ذلك في كثير من المشاكل المحاسبية، وهذه الفروق عبارة عن: (د.جلال مطاوع وآخرون، ٢٠٠٧، ص ١٩٣-١٩٧)، (د. سعيد محمد عبد المنعم، ٢٠٠٧، ص ١٨٩-١٩٢) و(د. أسامة عبد الخالق، ٢٠٠٦، ص ٩٨)، (د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٦، ص ٤٩٥)

١. فروق دائمة Permanent Differences :

هي الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن الفترة المحاسبية، وهي تنشأ في الفترة المحاسبية الحالية ولا تنعكس على الفترات المحاسبية التالية، وبالتالي فإن أثرها ينصب على قائمة الدخل ولا يمتد إلى قائمة المركز المالي، وتتميز الفروق الدائمة بالسماوات التالية:

- (أ) لا يوجد لهذه الفروق بعداً زمنياً حيث يتزامن نشأتها مع إنعكاسها في آن واحد، لذا فلا ينشأ عنها مشاكل محاسبية لعدم نشأة ضرائب مؤجلة.
- (ب) تمثل هذه الفروق تطبيقاً سليماً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية.
- (ج) هذه الفروق لا علاقة لها بالضرائب المؤجلة.
- (د) فروق دائمة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بها، كما أنها لا تمثل مشكلات محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها.

٢. فروق مؤقتة Temporary Differences :

هى الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبي عن الفترة الناشئة نتيجة أن بعض عناصر المصروفات و الإيرادات تضاف إلى الربح الخاضع للضريبة فى تزامن يختلف عن وقت إدراجها فى الربح المحاسبى ، وتنشأ هذه الفروق فى فترة محاسبية ثم تنعكس (بالسداد أو الاسترداد) فى فترة أو فترات محاسبية تالية ، وتتميز الفروق المؤقتة بالسّمات التالية :

- (أ) تعتبر هذه الفروق موجبة إذا ترتب عليها إضافة أو زيادة مؤقتة فى الربح الخاضع للضريبة ، وتعد مدينة إذا ترتب عليها نشأة أصول ضريبية مؤجلة .
- (ب) تعتبر هذه الفروق سالبة إذا ترتب عليها خفض أو نقص مؤقت فى الربح الخاضع للضريبة ، وتعد دائنة إذا ترتب عليها نشأة إلتزامات ضريبية مؤجلة .
- (ج) تتسم هذه الفروق بما لها من بعد زمنى نتيجة إختلاف توقيت نشأتها عن توقيت إنعكاسها مما يترتب عليه نشأة ضرائب مؤجلة قد تكون فى أصول ضريبية مؤجلة أو إلتزامات ضريبية مؤجلة .
- (د) ينشأ عن هذه الفروق مشاكل محاسبية لتعلقها بعدة سنوات ، نظرا لأن أثرها لا يمتد إلى قائمة الدخل فقط بل يتعداها ليصل إلى قائمة المركز المالى .

كما سبق يتضح وجود فروق بين كلا الربحين المحاسبى والضريبي ، وترى الباحثة أن لهذه الفروق دلالات هامة ومؤثرة على الوعاء الضريبي لذلك تبنى المشرع الضريبي تحديد الربح بقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتلك مضمون المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، وبناء عليه وإستيفاء لمتطلبات البحث تتناول الباحثة ، موضوع معايير المحاسبة المصرية المستحدثة من خلال مجموعة المعايير الموضحة فى حدود البحث بالمعالجة التالية :

أولاً: تحديد متطلبات معيار المحاسبة المصرى بإيجاز شديد و بما يخدم أهداف البحث ، وهذا يختلف حسب طبيعة المعيار فهو يتغير من معيار لآخر .

ثانياً: وعن موقف المحاسبة الضريبية وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، بالنسبة لموضوع المعيار المحاسبى المصرى.

ثالثاً: تقييم لدور المعيار فى تحديده للوعاء الضريبي ، وذلك وفقاً لقواعد فرض الضريبة ، مع إبداء الباحثة لرأيها .

وبناء على ما تقدم ترى الباحثة أهمية إلقاء الضوء على قواعد فرض الضريبة وهى : (د. سيد محمد عبد الوهاب ، ٢٠٠٢ ، ص ١٥-٢٣) ، (أ. عاطف إبراهيم كامل ، ٢٠٠٦ ، ص ١٠) ، (د. محمد عمر حماد أبو دوح ، ٢٠٠٥ ، ص ٥٦-٦٢)

١. قاعدة العدالة الضريبية: وتهدف إلى تحقيق عاملين هما:

أ. عمومية الضريبة والذي يتضمن فرض الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادة الدولة.

ب. وحدة الضريبة التي تقضي بأن يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لجميع الممولين وبحيث تتحقق المساواة بينهم في توزيع الأعباء الضريبية

٢. قاعدة اليقين: وتهدف إلى أن تكون الضريبة التى يلتزم بدفعها الممول محددة وواضحة دون غموض أو لبس .

٣. قاعدة الملاءمة: وتهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يلائم ظروف الممول الشخصية والاجتماعية.

٤. قاعدة الاقتصاد فى التحصيل: وتهدف إلى أن تكون نفقات وتكاليف تحصيل أو جباية الضرائب ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها دون إسراف أو تبذير .

٥. قاعدة المرونة: ويهدف إلى تحقيق المرونة فى إمكانية تغيير حجم الحصيلة ، سواء بالزيادة أو بالنقص دون حاجة إلى تغيير النظام الضريبي .

تأسيساً على ما سبق سوف تضع الباحثة بإذن الله المعايير المشار إليها فى حدود البحث موضع التقييم ، كل فى مبحث مستقل ، من منظور مبادئ فرض الضريبة.

المبحث الأول

دور معيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون في تحديد وعاء الضريبة Effect of The Egyption Standard No.(2)The Inventory in Determination Tax Base

يمكن القول بأن المخزون يمثل أحد أهم الأصول التي تفتنيها المنشأة ، نظرا لما له من أثر خطير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، وبالتالي فإن الإعراف والقياس والإفصاح عن المخزون سيترتب عليه أثر كبير في تحديد مجمل الربح ، ولهذا فإن الفاحص الضريبي يولى هذا البند إهتمام كبير (د.محمد عبد العزيز خليفة ٢٠٠٣ ، ص ٢٤٧) ، لذا ترى الباحثة أن تلقى الضوء على الهدف من معيار المحاسبة المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون طبقا لما ورد بالفقرة الأولى منه وهو : (وزارة الاستثمار المعيار (٢) ، ٢٠٠٦ ، ص ١ بتصرف).

١. شرح المعالجة المحاسبية للمخزون
٢. تحديد مقدار التكلفة التي تثبت كأصل و ترحل من فترة إلى أخرى حتى يتم تحقيق الإيراد المقابل والتي تعد هي القضية الأساسية في المعالجة المحاسبية للمخزون .
٣. إستنباط إرشاداً عملياً لتحديد التكلفة ، وما يستتبع ذلك من الاعتراف بها كمصروفات ، ويشتمل ذلك أى تخفيض فى القيمة للوصول إلى صافى القيمة البيعية.
٤. إرساء إرشادات عن طرق حساب التكلفة المطبقة لتحميل التكاليف على المخزون.

من الجدير بالذكر أن تحقيق المعيار لأهدافه ، يعد مؤشراً هاماً لمدى فعاليته Effectiveness حيث تعبر الفعالية عن تحقيق النظام لأهدافه (عوض الله ميخائيل ٢٠٠٤ ، ص ٢٩) ، هذا عن الهدف من المعيار كما ورد بنصه ، وقبل تحديد تكلفة المخزون نود أن نسترشد بما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) فى

فقتره رقم (٦) فيما يتعلق بتعريف المخزون (الاستثمار معيار ٢ ، ٢٠٠٦ ، ص ١ بتصرف).

- المخزون هو أصل محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة.
- أو المخزون هو أصل فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع.
- أو المخزون هو أصل فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات.

من التعريف السابق تتضح أهمية المخزون فى عملية تحديد الربح نظراً لأنه عاملاً مؤثراً فى تحديد تكلفة المبيعات (Belverd E. Needles, James C. 1995,p.183, Caldwell), وترى الباحثة أنه وصولاً لهدف الدراسة، فسوف تتناول فى النقاط التالية تحديد تكلفة المخزون كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢)، يلى ذلك التعليق على مايستتبع هذه المعالجات من آثار على تحديد الفاحص الضريبي للربح.

أولاً: تحديد تكلفة المخزون وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢):
توضح تكلفة المخزون بصورة مبسطة كما يلى: (وزارة الاستثمار المعيار (٢)، ٢٠٠٦ ، ص ٣ بتصرف)

(١) تكاليف الشراء:

- وقد حددها معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) فى فقرته الحادية عشر بأنها تتضمن ثمن الشراء والرسوم الجمركية على البنود المستوردة والضرائب والرسوم الأخرى.

• وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات.

• ويستنزل الخصم التجارى والتخفيضات المشابهة عند تحديد تكلفة الشراء.

وقد تتضمن تكلفة الشراء فروق العملة التى تنتج مباشرة عن اقتناء حديث للمخزون، والذي يتعين سداد قيمته بعملة أجنبية، وتنحصر فروق العملة فيما ينتج عن تخفيض حاد فى العملة فى الظروف التى لا يمكن فيها تغطية هذا التخفيض بطريقة عملية والتى تؤثر على الإلتزامات غير الممكن تسويتها، وأيضا الناجمة عن إقتناء حديث للمخزون (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٢٩٢).

(٢) تكاليف التشكيل: وقد حددها معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) فى فقراته الثانية والثالثة والرابعة عشر، وفقا للخطوات التالية (وزارة الاستثمار المعيار (٢) ٢٠٠٦، ص ٥٣ بتصرف):

وتتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة فى سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة.

- ويتم تحميل تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة للإنتاج على تكاليف التشكيل بناء على الطاقة العادية للإنتاج.

- كما يمكن استخدام مستوى الإنتاج الفعلى إذا ما تساوى تقريباً مع الطاقة العادية للإنتاج .

- ويتم تحميل التكاليف غير المباشرة غير المحملة للإنتاج كمصاريف فى الفترة التى أنفقت فيها .

- وتخفيض قيمة التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة على كل وحدة منتج فى

- الفترة التي يكون فيها مستوى الإنتاج مرتفعاً بشكل غير طبيعي ، حتى لا يكون المخزون مقيماً بأعلى من تكلفته.
- وتحمل التكاليف غير المباشرة المتغيرة لكل وحدة منتج على أساس الاستخدام الفعلي للطاقة الإنتاجية .

(٣) التكاليف الأخرى:

وقد حددها معيار المحاسبة المصري رقم (٢) وتتضمن تكلفة المخزون التكاليف الأخرى التي يتم تحملها للوصول بالمخزون إلى وضعه وحالته الراهنة (وزارة الاستثمار المعيار (٢) ٢٠٠٦ ، ص ٥ بتصرف).

أما بالنسبة لأساليب قياس قيمة المخزون فقد حددتها الفقرة التاسعة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٢) «يجب قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل». ومن النص السابق تستشف الباحثة مايلي:

١. يشتمل نص المعيار على الإلزام والذي يفهم من كلمة يجب .
٢. يتم قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل - صافي القيمة البيعية : تتمثل في السعر التقديرى للبيع من خلال النشاط العادى للمنشأة ، مستبعد منه تكلفة إستكمال البضاعة و كذلك أية تكلفة أخرى يستلزمها إتمام عملية البيع (د. سهام على حسن ٢٠٠٥ ، ص ٣٨) ، (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧ ، ص ٢٩٥).
- أما عن أساليب قياس التكلفة ، فيمكن تطبيق الأساليب التالية لقياسها (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧ ، ص ٢٩٤) :

- التكاليف المعيارية المحسوبة وفقاً للمستويات العادية للإنتاج .
- طريقة سعر التجزئة ، المطبقة فى المنشآت التى تمارس نشاط التجزئة ، فعادة ما يتم تطبيق نسبة هامش ربحية متوسط لكل قسم من أقسام البيع بالتجزئة.

ويتم تسعير المنصرف من المخزون وفقاً للطرق التالية :

- طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً. First In – First Out (FIFO)
- طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً. Last In – First Out (LIFO)
- طريقة المتوسط المرجح للتكلفة. Weighted Average Cost (WAC)

ثانياً: وعن موقف المخزون في المحاسبة الضريبية وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

ورد بنص المادة (١٧) من القانون «ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية»، وهذا يعني أن المعالجة الضريبية للمخزون لا تختلف عن المعالجة المحاسبية له (د. جلال الشافعي ٢٠٠٧، ص ٢٩٧-٢٩٨)، (د. سعيد محمد عبد المنعم ٢٠٠٧، ص ١٩٩):

١. حيث يتم قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما سبق أن أوضحت الباحثة، وفقاً لمتطلبات المعيار (٢).
٢. يتم تحديد تكلفة المخزون المنصرف من المخازن وفقاً لإحدى الطرق الثلاثة المشار إليها، وتتفق الباحثة مع الرأيين السابقين، حيث أغلقت المادة (١٧) كل الطرق التي يمكن أن يتم بها قياس المخزون سواء ما ورد بنص المعيار رقم (٢).

ثالثاً: معيار المحاسبة المصري رقم (٢) من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة في تحديد وعائها:

ستقدم الباحثة ما هو مطبق بالفعل بالنسبة لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) ثم يتم تقييمه من منظور مبادئ فرض الضريبة السابق إلقاء الضوء عليها، ثم تقدم الباحثة مقترحات للعلاج.

تقييم المخزون وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية

وذلك وفقاً لما ورد بنص المادة (١٧) وعادة ما تطبق الثلاثة طرق المشار إليها سابقاً، وللباحثة تعليق على تطبيقها في تحديد الوعاء الضريبي:

١. تطبيق طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO فيترتب علي تطبيقها تقييم المخزون بثمان شراء الوحدات المشتراه مؤخراً، يترتب على ذلك تقويم أسعار المخزون بسعر مرتفع عن سعر التكلفة مما يؤدي إلى إرتفاع نسبة صافي الربح، ومن ثم تحصل مبالغ أعلى من الممول ويعد ذلك إهداراً لمبدأ العدالة الأفقية والذي يقضي بمعاملة الممولين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

٢. تطبيق طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO يترتب عليها تقييم المخزون آخر العام بثمان الوحدات المشتراه أولاً، يؤدي هذا إلى إنخفاض نسبة صافي الربح، فيترتب على ذلك جباية لمبلغ أقل مما يجب أن يدفعه الممول، هنا تهدر قاعدة الاقتصاد في التحصيل والتي تهدف إلى أن تكون نفقات وتكاليف التحصيل دون إسراف أو تبذير، فماذا يكون الوضع إذا ما ترتب على تطبيق الأسلوب نقص الحصيلة، ومما يؤكد رأى الباحثة ماهو معمول به في مجلس معايير المحاسبة الدولية Financial Accounting Standard Board (FASB) حيث تم إلغاء العمل بهذا الأسلوب، وتود الباحثة أن تشير إلى ما أوصى به معيار المحاسبة الدولي (٢) IAS المخزون بتطبيق التكاليف المعيارية في حالة إقترابها من التكاليف الفعلية (Steve Lawrence, 2007, p.36).

٣. تطبيق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة في تقييم تكلفة المخزون آخر العام، فترى الباحثة أنه أفضل الطرق ومما يؤكد رأى الباحثة، أنه المطبق في النظام الضريبي المصري، يأخذ به المعيار السعودي (معيار المخزون السعودي، ص بدون).

وبهذا يكون قد تمت الإجابة على السؤال : هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (٢) المخزون ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟ الإجابة بنعم ولكنها علاقة سالبة ، لأن هذا المعيار أخذ بطريقتى الوارد أخيراً يصرف أولاً ، والوارد أولاً يصرف أولاً حيث يترتب على الأولى نقص للحصيلة والثانية إهدار للعدالة الضريبية للأسباب التى أبدتها الباحثة فى السياق السابق ، وفى ذلك قلة فعالية فى تحديد الوعاء الضريبي .

تناولنا فى هذا المبحث المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المتعلق بالمخزون نظراً لأهميته القصوى فى تحديد الوعاء الضريبي وفى المبحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) بعنوان عقود الإنشاءات.



المبحث الثانى

دور معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاءات

فى تحديد وعاء الضريبة

Effect of The Egyption Standard No.(8) Construction contracts in Determination Tax Base

ويقصد بالعقد طويل الأجل كما ورد فى أحكام المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فى فقرتها الأخيرة ما يلى :

«عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محدده ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة».

من التعريف السابق يتضح أن المشرع الضريبي قد حدد عقود الإنشاءات بمحددتين هما :

✕ المعيار الأول : وهو المتعلق بطبيعة العقد ، حيث حدد المشرع هذا العقد على سبيل الحصر بعقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محدده.

✕ المعيار الثانى : معيار الزمن المستغرق فى تنفيذ العقد ، حيث أوضحه المشرع «بأنه يستغرق فى تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة».

وقد إعتاد المحاسبون على تطبيق إحدى طريقتين للمحاسبة عن العقود الطويلة الأجل هما : (د. سعيد محمد عبد المنعم ٢٠٠٧ ، ص ٢٦٦)

طريقة العقود المكتملة Completed Contract Method

إعمالاً لهذه الطريقة يتم تأجيل الإعتراف بالربح حتى إستكمال تنفيذ العقد ، وبالتالي فإن نتائج قوائم الدخل فى ظل هذه الطريقة تكون مضللة .

طريقة نسبة الإنجاز Percentage-of-completion Method

إعمالاً لهذه الطريقة يتم الاعتراف بالربح خلال فترة تنفيذ العقد دون انتظار لحين اكتماله ، فبمجرد إمكانية تقدير قيمة العائد (الإيراد) من العقد بدرجة تتسم بالدقة يمكن الاعتراف بالربح ، نظراً لأن هذا العائد هو الذى يحقق الربح. وتحدد النسبة المئوية لإستكمال تنفيذ العقد مقدار الربح الممكن الاعتراف به خلال كل فترة مالية ، وهو ما يوفر معلومات أكثر نفعاً لمستخدمى الحسابات عن طريقة مستوى الاستكمال للعقد (د. سعيد عبد المنعم محمد ٢٠٠٧ ، ص ٢٦٦-٢٦٧) أولاً: تحديد تكلفة عقود الإنشاءات وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٨):

تناولت معايير المحاسبة المصرية عقود الإنشاءات والتي تعد أوضح الأمثلة على العقود طويلة الأجل ، وذلك من خلال معيار المحاسبة المصرى رقم (٨) عقود الإنشاءات والذي يهدف إلى ما يلى : (وزارة الاستثمار المعيار (٨) ٢٠٠٦ ، ص ١) بتصرف.

١. شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود الإنشاءات.
٢. توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التى يؤدى العمل الإنشائي خلالها.

ثانياً: وعن موقف عقود الإنشاءات فى المحاسبة الضريبية، وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

١. أخذ التشريع الضريبى المصرى بطريقة نسبة الاستكمال ، حيث ورد بنص المادة (٢١) متطلبات كل من الفحص الضريبى وتحديد وعاء الضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل ، يمكن إستخلاصها من الخطوات السبعة التالية ، كما يلى :
١. يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

٢. تحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد .
 ٣. يحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له .
 ٤. يحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية
 ٥. يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح. فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة.
 ٦. يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس.
 ٧. يسترد الممول ما سدده بالزيادة منها، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها فى الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون .
- ويتم احتساب نسبة الإنجاز بالمعادلة التالية :
- نسبة الانجاز = التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه ÷ التكاليف المقدرة للعقد ككل (محمد أحمد على ٢٠٠٦، ص ١٠).
- هذا عن موقف التشريع الضريبي المصرى وفقاً لما ورد بنص المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

ثالثاً: معيار المحاسبة المصري رقم (٨) فى الميزان، من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة فى تحديد وعاء الضريبة:

يتضح من نص المادة (٢١) من القانون و نص المعيار فى فقرته السابعة والثلاثون أن الأخذ بطريقة نسبة الإكتمال كأساس لتحديد صافى الربح للعقود طويلة الأجل يثير استنفهاما حول مدى إمكانية تطبيق هذا الأسلوب عندما يصعب تقدير تكلفة العقد، فماهو الموقف المتبع، هل يتم تأجيل التحاسب الضريبى حتى يكتمل العقد؟ وإذا كان هذا مستحيلاً فما هو الحل؟ (د. سعيد محمد عبد المنعم ٢٠٠٧، ص ٢٦٨) تستشف الباحثة من العرض السابق أن تطبيق نسبة الإكتمال يترتب عليه إهدار لقاعدة اليقين الهادفة إلى أن تكون الضريبة التى يلتزم بدفعها الممول محددة وواضحة دون غموض أو لبس، حيث يتطلب هذا إرساء نظام يوضح وعاء الضريبة، عند تطبيق متطلبات المعيار (٨) الأمر يختلف تحديداً فى الحالة التى سبق وأن أوضحناها، لهذا تقدم الباحثة الآراء التالية:

الرأى الأول: تطبيق الأساليب الإحصائية الحديثة ونظم الخبرة، مايتناسب منها وطبيعة هذه العقود محاولة للحفاظ على نسبة الإنجاز كأسلوب يطبق فى تحديد تكلفة عقود الإنشاءات، وتلك رأى مبدأى للباحثة.

الرأى الثانى: تتبع الخطوات التالية كما ورد بالفقرة التاسعة بالمعيار رقم (٦) والخاص بالإيراد والذى أصدرته هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربى Gulf Cooperation Council Accounting and Auditing (gccaao): (معيار الإيرادات (٦) فقرة (٩)، ص بدون، بتصرف)

أولاً: يجب إثبات إيرادات عقود الإنشاء والخدمات طويلة الأجل وفقاً لطريقة نسبة الانجاز إذا توافرت الشروط التالية:

١. إمكانية الوصول إلى تقديرات للإيرادات يمكن الاعتماد عليها.

٢. توافر درجة معقولة من التأكد من إمكانية تحصيل الإيرادات المترتبة على العقد.

٣. إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف المتعلقة بتنفيذ العقد حتى تاريخ قائمة المركز المالي.

٤. إمكانية الوصول إلى تقديرات يمكن الاعتماد عليها للتكاليف اللازمة لاستكمال العقد.

ثانياً: في حالة عدم توافر أي من الشروط السابقة فإنه ينبغي استخدام طريقة العقود التامة كأساس لإثبات إيرادات عقود الإنشاء طويلة الأجل.

الرأي الثالث: يرى د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب ألا تقتصر المادة (٢١) من القانون على تطبيق طريقة واحدة من طرق مستوى الإنجاز ولهذا يتم الرجوع إلى أحد الطرق (الثلاث) الموضحة في نص اللائحة التنفيذية بالمادة (٢٧) بعد تعديلها لتتضمن الطرق المختلفة لمستوى الإنجاز ، وتضيف الباحثة ضرورة أن يتضمن المعيار المصري هذا التعديل وذلك إعمالاً لقاعدة اليقين .

قدمت الباحثة للآراء الثلاثة السابقة وهي تحبذ المزج بينهم وذلك وفقاً للظروف المتعلقة بكل عقد ، بمعنى الإهتمام بعنصر المرونة لمواجهة متطلبات الأحوال المختلفة الخاصة بكل حالة.

وبهذا يكون قد تمت الإجابة على السؤال هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاءات ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟ الإجابة نعم ولكنها سلبية لأن هذا المعيار قد طبق نسبة الإكمال مما ترتب عليه إهدار لقاعدة اليقين وفي ذلك قلة فعالية في تحديد الوعاء الضريبي .

تناولنا في هذا المبحث المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) المتعلق بعقود الإنشاءات نظراً لأهميته القصوى في تحديد الوعاء الضريبي وفي المبحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبي المصري رقم (١١) بعنوان الإيرادات حيث يليه في الأهمية .

المبحث الثالث

أثر معيار المحاسبة المصري رقم (١١) الإيرادات في تحديد وعاء الضريبة

Effect of The Egyption Standard No.(11) Revenues in Determination Tax Base

ويعرف الإيراد في الفقه المحاسبي بأنه :

هو الدخل الناتج عن مزاولة المنشأة لأنشطتها العادية ، يطلق عليه العديد من المسميات قد تكون : المبيعات أو الأتعاب أو العوائد أو توزيعات الأرباح أو الإتاوات (د. جلال الشافعي ٢٠٠٧ ، ص ٢٢٩ بتصرف) ويقابله معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) IAS وهو يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتسجيل الإيرادات الناتجة عن بعض أنواع الصفقات (IAS-18, Revenue, p.1 -).

والتالي معالجة الإيراد في ظل كل من المعيار المحاسبي المصري والمحاسبة الضريبية للتوصل إلى آثار إصدار المعيار على تحديد الوعاء الضريبي.

أولاً: تحديد الإيراد وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١١):

ويهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن أنواع محددة من المعاملات والأحداث ، بمعنى إستيضاح مايلي (وزارة الاستثمار معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ، ص ١ بتصرف):

١. متى يتم تحقيق الإيراد .
٢. ومتى يتحقق الإيراد عندما يكون هناك توقعاً كافياً بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة.
٣. وأنه يمكن قياس قيمة هذه المنافع بطريقة يعتمد عليها.
٤. ويحدد هذا المعيار الحالات التي تتوافق مع هذه القاعدة و بالتالي يتم إثبات الإيراد المتعلق بها بالدفاتر.

ويحدد المعيار تعريف الإيراد كما يلي (وزارة الاستثمار معيار (١١) ٢٠٠٦، ص ٢ بتصرف):

الإيراد: هو إجمالى تدفق المنافع الاقتصادية الداخلة للمنشأة خلال الفترة المالية، و الناشئة عن ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية، و ينتج عن تلك التدفقات زيادة فى حقوق الملكية، بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين فى رأس المال.

كما عرف المعيار القيمة العادلة فى سياق الحديث عن الإيراد كما يلي (وزارة الاستثمار معيار (١١) ٢٠٠٦، ص ٢ بتصرف):

القيمة العادلة: هى القيمة التبادلية لأصل أو تسوية إلزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة قياس الإيراد:

ونظراً لأنه قد ورد بالفقرة السابعة من المعيار أنه يتم قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للمنشأة وعادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق مشترك بين المنشأة والمشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق، ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق، مع الأخذ فى الاعتبار قيمة أى خصم تجارى أو خصم كمية تسمح به المنشأة (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٠١).

كما يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية:

(أ) أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر و العوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشتري.

و(ب) ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى المستمر بالدرجة التى ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.

و(ج) أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق.

و(د) أن يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

و(هـ) إمكانية تحديد قيمة التكاليف التي تحملتها أو ستحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق.

وقد ألزمت الفقرة (١٨) بالاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة في نفس الوقت وعادة ما يطلق على هذا الإجراء «مقابلة الإيرادات بالمصروفات» Matching Expenses and Revenues، ومتى توافرت الشروط الآتية (وزارة الاستثمار معيار (١١) ٢٠٠٦، ص ٦ بتصرف)

- يمكن قياس قيمة المصروفات بدقة بما تتضمنه من تكلفة فترة الضمان والتكاليف الأخرى التي يتم تكبدها بعد شحن البضائع.
 - يلزم توافر الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد
 - يلزم قياس المصروفات المتعلقة بالإيراد بشكل دقيق، وفي هذه الحالات يتم إدراج قيمة أي مقابل تم استلامه عن بيع البضائع كالالتزام.
- ثانياً: وعن الإيرادات في المحاسبة الضريبية، وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ م.

من وجهة نظر المحاسبة الضريبية يتم تقسيم الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة إلى ثلاثة أنواع رئيسية، كما يلي (د. سعيد عبد المنعم محمد ٢٠٠٧، ص ١٩٥):

١. إيرادات النشاط الجارى Revenues of Currnt Activity

وهي الإيرادات الدورية العادية المتكررة التي تتعلق بالفترة المتعلقة بها الحساب، وهي مثل الأرباح الإجمالية التي تحققها المنشأة، من العمليات التي

تدخل فى نطاق نشاطها الأصلي، وذلك وفقاً لأساس الاستحقاق (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٠٤).

٢. الأرباح الرأسمالية Capital Gains

وهى الأرباح الناتجة عن بيع أحد الأصول الثابتة، أو إعادة تقييمها، وتقسم هذه الأرباح على الوجه التالى: (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٠٥ - ٣٠٨):

- الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الثابتة، وقد حددت المادة (١٧) الأصول الثابتة التى تخضع أرباح بيعها للضريبة، كما يلى:
 - المباني والإنشاءات والسفن والطائرات.
 - الأصول المعنوية المشتراه مثل الشهرة والاسم التجارى والعلامة التجارية وغيرها.
 - الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.
- ويرى د. سعيد عبد المنعم وجوب إستبعاد الخسائر الرأسمالية المحققة بنفس الأسلوب من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، باعتبارها تكاليف واجبة الخصم من الإيرادات (د. سعيد عبد المنعم محمد ٢٠٠٧، ص ٢١٢) وتتفق الباحثة مع هذا الرأى، إعمالاً للعدالة الضريبية.
- الأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو استيلاء على أى أصل من الأصول الثابتة، وتحدد وفقاً للمعادلة التالية:
الأرباح المحققة من التعويضات = قيمة التعويض - مجمع الإهلاك (السابق تحديده بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة)

• أرباح إعادة التقييم Profits of Revaluation

وتسرى الضريبة على هذه الأرباح فى حالة واحدة وهى حالة إعادة تقييم

أصول المنشأة بهدف تغيير الشكل القانوني لها، على اعتبار أن هذا التصرف ترتب عليه شكل قانوني جديد، كإعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تحويلها إلى شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة.

• أرباح التصفية Profit of Liquidation

وهي الأرباح الناتجة عن تحويل أصول المنشأة إلى نقدية وسداد ما عليها من ديون للغير، إذا ما تقرر إنهاء عمليات المنشأة لأي سبب كان (د. سعيد عبد المنعم محمد ٢٠٠٧، ص ٢١٦) فإذا إنتهت التصفية بأرباح فإنها تخضع للضريبة وفقاً لما تقضى به المادة (١٧) من القانون .

٣. الإيرادات الفرعية أو العرضية . Subsidiary Revenues

والتالى تقسيم هذه الإيرادات مع معالجتها الضريبية كما وردت بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ :

• الإيرادات المحققة من التعويضات Compensation والتعويضات عبارة عن مبالغ تحصل عليها المنشأة مقابل ما يلحقها من ضرر (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٠٩) (د. سعيد عبد المنعم محمد ٢٠٠٧، ص ٢٢٢) وتعتبر هذه التعويضات إيرادات خاضعة للضريبة فى السنة التى تم تحصيلها فيها.

• الإيرادات العرضية الأخرى Other Subsidiary Revenues
ومن أمثلتها ما يلى :

- الديون المعدومة المحصلة Collected Bad Debts
والمقصود بها، الديون التى سبق إعدامها فى السنوات السابقة وتم تحصيلها فى هذا العام، والأصل فى اعتبارها من الإيرادات الخاضعة للضريبة هو أن تكون مأمورية الضرائب قد اعتمدت إعدامها فى السنوات السابقة، فعلى المأمور الفاحص أن يتأكد من ذلك قبل إخضاعها للضريبة.

Subsidies

- الإعانات

وتعتبر الإعانات إيرادات فرعية تخضع للضريبة وفقاً لما حصلت عليه المنشأة بالفعل فى حالة تحصيلها نقداً، أو على أساس القيمة السوقية إذا ما اتخذت شكلاً عينياً، والأصل هنا أن يتأكد المأمور الفاحص من حصول المنشأة عليها فى صورة منحة أو إعانة وليست فى شكل قرض أو سلفة .

Perchase Discount

- الخصم المكتسب

وهو يمثل إيرادات تحصل عليها المنشأة وفقاً لإتفاقيات ربطت بينها وبين مورديها، ذلك بأن يخصموا من حسابات المنشأة لديهم مبلغاً معادلاً لنسبة مئوية متفق عليها فى حالة قيامهم بالسداد خلال فترة معينة أو إذا بلغت معاملاتهم حداً معيناً، وتخضع هذه الإيرادات للضريبة .

يتضح مما سبق موقف المشرع الضريبي وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة للمعاملة الضريبة للإيرادات .

ثالثاً: معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة، فى تحديد وعائها:

من العرض السابق أولاً وثانياً، يتضح مايلى :

١ - تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) الإيراد الناتج من بيع السلع وتأدية الخدمات والفوائد والإتاوات وتوزيع الأرباح .

٢ - بينما حددت المحاسبة الضريبية الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى فى إيرادات بيع السلع والأرباح الرأسمالية والأرباح الناتجة عن التعويضات والإيرادات العرضية الأخرى.

٣ - يتضح من (١) و (٢) أن المحاسبة الضريبية فى ظل قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تفوقت على المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) فى تطبيق

قواعد فرض الضريبة الجيدة ، حيث تبنت جميع أنواع الإيرادات ، مما ترتب عليه أعمال مبدأ العدالة الضريبية بشقها الثاني وهو العمومية المادية والتي تقضي بفرض الضرائب على كافة الأموال دون تمييز.

٤ - بناء على ما تقدم ، تقترح الباحثة أن يعدل نص المعيار المحاسبي المصرى رقم (١١) ليتضمن الأرباح الناتجة عن التعويضات والإيرادات العرضية الأخرى ، إعمالاً للعدالة الضريبية وفقاً للأسباب التى أبدتها الباحثة فى الفقرة السابقة.

وبهذا يكون قد تمت الإجابة على السؤال : هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١١) الإيراد ، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى ؟ ، الإجابة أنه توجد علاقة لكنها سالبة ، لأن هذا المعيار لم يأخذ جميع الإيرادات فى اعتباره ، مما ترتب عليه إهدار لقاعدة العدالة الضريبية وفى ذلك قلة فعالية فى تحديد الوعاء الضريبى .

تناولنا فى هذا المبحث المعيار المحاسبي المصرى رقم (١١) المتعلق بالإيراد نظراً لأهميته القصوى فى تحديد الوعاء الضريبى وفى المبحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبي المصرى رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

المبحث الرابع

أثر معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها فى تحديد وعاء الضريبة

The Egypt Standard No.(10) Fixed Assets and Their Effect of Depreciation in Determination Tax Base

يمكن القول بأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها التى تقتنيها المنشأة لها أثر خطير على قائمة الدخل وقائمة المركز المالى ، وبالتالى فإن الإعتراف والقياس والإفصاح عنها سيترتب عليه أثر كبير فى تحديد مجمل الربح ، ولهذا فإن الفاحص الضريبي يولى هذا البند إهتماما كبيرا (د.محمد عبد العزيز خليفة ٢٠٠٣ ، ص ٢٤٧ بتصرف).

والتالى معالجة الأصول الثابتة وإهلاكاتها فى ظل كل من المعيار المحاسبى المصرى والمحاسبة الضريبية للتوصل إلى آثار إصدار المعيار على تحديد الوعاء الضريبي.

أولاً: الأصول الثابتة وإهلاكاتها وفقا لما ورد بمعيار المحاسبة المصرى رقم (١٠):

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها من المنظور التالى :

- ☒ تحديد توقيت الاعتراف بالأصول الثابتة.
 - ☒ وتحديد قيمتها الدفترية وقيمة الإهلاك الذى يحسب لتلك الأصول.
 - ☒ الخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة تلك الأصول والتى يجب الاعتراف بها.
- ومن الجدير بالذكر أن هذا المعيار يتناول الأصول الملموسة فقط دون الأصول غير الملموسة التى تدخل فى نطاق المعيار (٢٣) ، وتقدم الباحثة تعريف المعيار رقم (١٠) للأصول الثابتة وإهلاكها والقيمة القابلة للإهلاك (وزارة الاستثمار معيار (١٠) ٢٠٠٦ ص ٢ بتصرف) :

الأصول الثابتة، هي الأصول الملموسة التي:

(أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو لأغراضها الإدارية .

(ب) ومن المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة.

القيمة القابلة للإهلاك : هي تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية، ناقصاً القيمة التخريدية له، أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجي المتوقع.

الإهلاك : هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على فترات العمر الإنتاجي المتوقع .(د.جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣١١)

القيمة العادلة : هي القيمة التبادلية لأصل معين، بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل، وعلى بينة من الحقائق، ويتعاملان بإرادة حرة(وزارة الاستثمار معيار (١٠) ٢٠٠٦ ص ٢ بتصرف).

وبعد تناول بعض التعاريف الهامة من وجهة نظر الباحثة لخدمة هدف البحث كما وردت بالمعيار، تطرح الباحثة السؤال التالي :

كيف يتم قياس الأصول الثابتة وفقاً لما هو وارد بالمعيار المحاسبى المصرى ؟

والإجابة أن قياس الأصول الثابتة طبقاً لما ورد بالمعيار المحاسبى المصرى ، يتم وفقاً لمرحلتين هما (وزارة الاستثمار معيار (١٠) ٢٠٠٦ ص ٥-٨):

الخطوة الأولى: القياس الأولى للأصول الثابتة:

يتم قياس أى بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة، ويعترف بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل فقط بتوافر شرطين:

أ - احتمال أن يحقق استخدام هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب- ويمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدقة .

ترى الباحثة إلقاء الضوء على تكلفة الأصول الثابتة كما ورد بالمعيار، حيث
تحدد وفقا للمعادلة التالية :

تكلفة الأصل الثابت = سعر شراء الأصل بما فيها رسوم الاستيراد وضرائب
الشراء غير المستردة + أى تكلفة مباشرة أخرى لتجهيز الأصل للتشغيل -
الخصم التجارى - أى تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء .
الخطوة الثانية: تحديد قيمة الأصول بعد القياس الأولي (وزارة الاستثمار
معيار (١٠) ٢٠٠٦ ص ٨-١٠)

وتحدد المعادلة التالية القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي :
القيمة الدفترية للأصل الثابت = تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك - الخسارة
المجمعة الناتجة عن الإنخفاض فى القيمة الدفترية للأصل.
ولقد أسترعى إنتباه الباحثة الفقرتان (٢٢) ، (٣٨) من المعيار واللذان ورد
فيهما ما يؤكد تمسك مصدر هذا المعيار بالعدالة الضريبية :

✕ تحدد تكلفة الأصل الذى يتم إنشاؤه ذاتياً وفقاً لنفس الأسس المتبعة فى حالة
اقتناء الأصل ، وإذا كانت المنشأة تقوم بتصنيع مثل هذا الأصل للبيع ضمن
نشاطها الطبيعى فإن تكلفة الأصل تكون هى نفسها تكلفة إنتاج الأصول
لغرض البيع وبالتالي يتم استبعاد أية أرباح داخلية للوصول الى هذه التكلفة ،
كما لا تعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد
الأخرى المستخدمة والتي تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتياً ضمن تكلفة
هذا الأصل.

✕ يتحتم إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تشكل مجموعة من الأصول الثابتة
فى نفس الوقت ، لتجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه من إحتواء
القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة وفقاً لأسس
مختلفة.

ومن خلال ما سبق تقديمه بالنسبة لقياس الأصول الثابتة تتضح أهمية الإهلاك، والذي نتناوله في الفقرة التالية .

Depreciation of Fixed Assets إهلاك الأصول الثابتة

الإهلاك هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل على فترات عمره الافتراضى (د. سعيد محمد عبد المنعم ٢٠٠٧ ص ٢٢٩)

ومن الجدير بالذكر أنه يجب تحميل القيمة الدفترية لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة طوال العمر المقدر للأصل ويتحتم أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذى يتم به إستفادة المنشأة من المنافع الإقتصادية للأصل ، ويحمل إهلاك الفترة كمصروف (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣١٧) وعند الاستفادة من المنافع الاقتصادية للأصل تخفض القيمة الدفترية له لتعكس هذه الاستفادة وعادة ما يتم ذلك بتحميل الإهلاك كمصروف ، ويتم حساب مصروف الإهلاك للأصل حتى ولو كانت قيمة الأصل تزيد عن قيمته الدفترية .

تستنفد المنشأة العوائد الاقتصادية للأصول الثابتة عن طريق استخدامها للأصل ، كما تتوافر عوامل أخرى ، مثل التقادم الفنى والزمنى يترتب عليها انخفاض المنافع الاقتصادية المتوقعة ولو لم يستخدم الأصل ، وبالتالي فيلزم أخذ جميع العوامل الآتية فى الحسبان عند تحديد العمر الافتراضى للأصل : (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣١٦)

الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة التآكل المادى المتوقع المعتمد على عوامل التشغيل ، التقادم الفنى الناتج عن تغير أو تقدم فى الإنتاج ، القيود القانونية أو ما فى حكمها المفروضة على استخدام الأصل ، الأراضى والمباني أصول منفصلة ، وأخيراً يمكن القول بأن العمر الافتراضى للأصل يتم تحديده بناء على قدرة المنشأة فى التعامل مع أصول ثابتة مماثلة.

ونظراً لأن تحديد العمر الافتراضى للأصل له أهمية بالغة عند حساب قسط الإهلاك، حيث تتوافر طرق عديدة تطبق لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة طوال العمر الافتراضى للأصل، من بينها طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص و طريقة مجموع الوحدات والتي تعتمد على تحميل قيم تبنى على عدد الوحدات المنتجة .

وتشير الباحثة إلى أنه عند إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة يعالج مجمع إهلاكه فى تاريخ إعادة التقييم بإحدى طريقتين كما ورد بالفقرة الخامسة والثلاثون (وزارة الاستثمار معيار (١٠) ٢٠٠٦ ص ٨):

(أ) بإعادة حسابه بالنسبة والتناسب إلى التغير الإجمالى فى القيمة الدفترية للأصل بحيث تكون القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية مبلغ التقييم . وتستخدم هذه الطريقة غالباً عند إعادة تقييم الأصل باستخدام جداول تكلفة الاستبدال بعد خصم الإهلاك .

أو (ب) باستبعاده مقابل إجمالى القيمة الدفترية للأصل وتعديل صافى القيمة الى قيمة إعادة التقييم للأصل، ومن أمثلة ذلك استخدام هذه الطريقة للمبانى. ثانياً: وعن الأصول الثابتة وإهلاكاتها فى المحاسبة الضريبية، وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (د. سعيد عبد المنعم ٢٠٠٧، ص ٢٣٠-٢٣١ بتصرف):

نص البند (٢) من المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أنه يعتبر من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم «الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها فى المادة (٢٥) من هذا القانون».

ومما هو جدير بالذكر أن الإهلاك يعبر عن النقص الحقيقى الطارئ على الأصل الثابت، نظراً لاستخدامه أو مرور الزمن أو التقادم أو وقوع حادث طارئ أو عرضى يحول دون استخدام الأصل فى الإنتاج فيسمى «الهلاك الطارئ للأصول».

لذلك ترى الباحثة إستعراض طرق الإهلاك لجميع أنواع الأصول للمنشأة طبقاً للمادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب عبء الإهلاك لجميع أنواع أصول المنشأة، وفقاً لما يلي:

أولاً: المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات

Buildings, Constructions, Outfit, Ships, and Aircraft

١- يتم حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على أساس ٥٪ من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

٢- تحدد طريقة إهلاك تلك الأصول على أساس القسط الثابت .

٣- هذا مع مراعاة ألا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

ثانياً: الأصول المعنوية **Intangible Assets** وهى خارج نطاق هذا المعيار تدخل فى نطاق المعيار (٢٣) .

ثالثاً: وهو يتكون من فئتين: الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين ، الأصول الأخرى حيث يتم إحتساب إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبنية قرين كل منها:

(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين

Computer Hardware, Software, Information System and Data- Storing Apparatus

✗ حيث حددت المادة (٢٦) أحكام إحتساب الإهلاك فى تطبيق المادة (٢٥) من

هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية

للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة

وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة

الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول

التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

- ⊗ وحددت طريقة إهلاك تلك الأصول على أساس القسط المتناقص.
- ⊗ تحدد نسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك للحسابات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين لكل سنة ضريبية.

(ب) الأصول الأخرى Other Assets

والمقصود بها كافة أصول المنشأة الأخرى بخلاف ما ورد في المجموعات الثلاثة السابقة، كالعدد والآلات والسيارات بجميع أنواعها والأثاث والمعدات المكتبية والتركيبات....، ويحتسب إهلاك هذه الأصول وفقا لما يلي (د. جلال الشافعي ٢٠٠٧، ص ٣٢٣):

- ⊗ حدد القيمة القابلة للإهلاك لهذه الأصول على أساس الإهلاك، حيث يتم تحديد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة، ويضاف إلى هذا الرصيد مشتريات الأصول والإضافات التي تمت خلال الفترة، يلي ذلك خصم قيمة التصرفات في الأصول بالبيع أو التعويضات من المجموع.

- ⊗ حدد معدل إهلاكها بنسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

- ⊗ حدد طريقة إهلاك الأصول على أساس القسط المتناقص.

Accelerated Depreciation

الاستهلاك المعجل

ويقصد بالاستهلاك المعجل للأصول الرأسمالية للمنشآت الصناعية، السماح للممول بخصم أو استهلاك تكلفة الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية المنتظرة (د. محمد إبراهيم محمود ٢٠٠٦، ص ١٦). وقد حددت المادة (٢٧) من القانون خصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك مع توافر مجموعة من الشروط:

١- أن يتم خصم النسبة المحددة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

٢- أن يتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة.

٣- أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

وترى الباحثة أن للمادة (٢٧) أثرها الإيجابي على تشجيع الاستثمار في جمهورية مصر العربية، إلا أن أثرها على تحديد الوعاء الضريبي سيكون مثار نقد من الباحثة في الفقرات التالية.

ثالثاً: معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة في تحديد وعاء الضريبة:

من العرض السابق لـ أولاً وثانياً تستنتج الباحثة ملاحظتان بالنسبة للأصول حيث ترى الباحثة أن الفقرتان (٢٢) (٣٨) والسابق الإشارة إليهما في سياق البحث تعكسان حرص مصدر المعيار على أن يتحرى العدل، وتعيد الباحثة الإشارة إليهما:

١- ضرورة استبعاد أية أرباح داخلية للوصول الى التكلفة، وأيضا عدم الإعتداد بتكلفة الفاقد غير الطبيعي من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى

المستخدمة والتي تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتياً ضمن تكلفة هذا الأصل ، لأنه بمفهوم المخالفة فإن الإعتداد بكل من الأرباح الداخلية للوصول الى التكلفة ، وتكلفة الفاقد غير الطبيعى ينتج عنهما إهدار العدالة الضريبية.

٢- ضرورة إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تشكل مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت ، لتجنب التقييم الاختيارى وما يترتب عليه من إحتواء القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة وفقاً لأسس مختلفة ، لأن التقييم وفقاً لأسس متعددة لا يخدم إلا المصالح الشخصية. كما تستنتج الباحثة خمسة ملاحظات بالنسبة للإهلاك هي (د. جلال الشافعى ٢٠٠٧ - ص ٣٢٨-٣٣٠ بتصرف):

١. قسمت المحاسبة الضريبية الأصول القابلة للإهلاك إلى أربع مجموعات وحددت لكل مجموعة منها طريقة معينة للإهلاك ومعدلاً محدداً، وهو ما لا يظهر له وجود فى معيار المحاسبة رقم (١٠) .

٢. تناولت المحاسبة الضريبية ، القيمة القابلة للإهلاك لكل من المجموعات الأولى والثانية من الأصول بما يعادل تكلفة شراء الأصول أو إنشائها أو تطويرها أو تجديدها أو إعادة بنائها دون إلقاء الضوء على التقادم الفنى الناتج عن تغير أو تقادم فى الإنتاج عند حساب القيمة القابلة للإهلاك كما جاء بالمعيار .

٣. وفقاً للمحاسبة الضريبية يتم حساب الإهلاك لأصول المجموعة الثالثة دون الأخذ فى الاعتبار مدة استخدام الأصل خلال السنة حيث يسمح بخصم الإهلاك كاملاً فى السنة التى تم فيها الشراء أو الاستغناء عن الأصل عن السنة بالكامل ، وهذا ما لم يرد له ذكر فى المعيار استحدثت المحاسبة الضريبية فى المادة (٢٧) من القانون إمكانية خصم قيمة الإهلاك المعجل من وعاء الضريبة ، بما يعادل ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى

الاستثمار في مجال الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الآلات والمعدات ، هذا مع ملاحظة أن المعيار لم يتطرق إلى الإهلاك المعجل . ٤ . وفقا للمحاسبة الضريبية ، يتم تحديد القيمة القابلة للإهلاك لهذه الأصول على أساس الإهلاك ، حيث يتم تحديد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة ، ويضاف إلى هذا الرصيد مشتريات الأصول والإضافات التي تمت خلال الفترة ، يلي ذلك خصم قيمة التصرفات في الأصول بالبيع أو التعويضات من المجموع .

مما سبق ترى الباحثة أن هناك عدم توافق بين المعيار ومواد القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مما يترتب عليه الآثار التالية عند تحديد الوعاء الضريبي ما يلي :

✕ لم يقسم المعيار الأصول القابلة للإهلاك إلى مجموعات ، مما يترتب عليه عدم التحديد الواضح لكل مجموعة ولطريقة الإهلاك ولمعدلاته المحددة ، قد تترتب علي عدم الوضوح السابق الإشارة إليه ، إهداراً لقاعدة اليقين .

✕ تترتب على إلقاء المعيار الضوء على التقادم الفني الناتج عن تغيير أو تقادم في الإنتاج عند احتساب القيمة القابلة للإهلاك ، وأخذها في الاعتبار إعمال للعدالة الضريبية .

✕ أخذ المعيار رقم (١٠) بالعدالة الضريبية للمرة الثانية وذلك وفقاً لما ورد بفقرتيه أرقام (٢٢) (٣٨) كما سبق أن أوضحت الباحثة .

✕ لم يتطرق المعيار إلى الإهلاك المعجل ، وفقاً لما قضت به المادة رقم (٢٧) السابق الإشارة إليها ، وأنه يؤدي إلى تشجيع الاستثمار وما يترتب على ذلك من إقبال المشروعات على الاستثمار ، وزيادة الحصيلة الضريبية في الأجل الطويل ، وعليه فالباحثة تلقى الضوء على آثار الإهلاك المعجل والذي تأمل ألا يغيب عن إنتباه معدي المعيار .

- وبهذا يكون قد ثبت صحة الفرض القائل بوجود علاقة بين معيار المحاسبة

المصري رقم (١٠) الاصول الثابتة وإهلاكاتها، وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي، نظراً لأن هذا المعيار لم يقسم الأصول القابلة للإهلاك إلى مجموعات فلم يحقق قاعدة اليقين، إلا أنه ألقى الضوء على التقادم الفني للأصول الثابتة، مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية وفي ذلك زيادة فعالية في تحديد الوعاء الضريبي.

تناولنا في هذا المبحث المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) ^(*) المتعلق بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، نظراً لأهميته القصوى في تحديد الوعاء الضريبي، وفي المبحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبي المصري رقم (١) بعنوان عرض القوائم المالية.

(*) وتري الباحثة أن هذا المعيار قد أخذ عدد أكبر من الصفحات في معالجته، نظراً لأنه يتناول عنصريين من أهم العناصر المحاسبية ألا وهما الأصول والإهلاك. وتري الباحثة ضرورة أن يفرد لكل منهما معيار خاص به.

المبحث الخامس

دور معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية في تحديد وعاء الضريبة

Effect of The Egyption Standard No.(1)The Presentation of Financial Statements in Determination Tax Base

تعدد القوائم المالية حسب الهدف المعدة من أجله فقد يكون العرض العادل والسليم للموقف المالي و الأداء المالي والتدفقات النقدية Greuning, (Hennie Van 2004, P.9) هو أحد الأهداف ومن بين أهم القوائم، قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية.

ويقابل هذا المعيار معيار التقارير الدولية (١) IFRS والذي يطبق للمرة الأولى أصدرته لجنة إصدار المعايير الجديدة iASB (د. طارق عبد العال حماد ٢٠٠٦، ص ب ج ٤) والتالي لمحة عن القوائم المالية في ظل كل من المعيار المحاسبي المصري والمحاسبة الضريبية للتوصل إلى آثار إصدار المعيار على تحديد الوعاء الضريبي أولاً: القوائم المالية وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١): يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للقوائم المالية من المنظور التالي (وزارة الاستثمار ٢٠٠٧، ص ١):

١ - شرح أسس عرض القوائم المالية ذات الأغراض العامة ، لضمان إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية عن الأعوام السابقة وبالقوائم المالية للمنشآت الأخرى عن نفس العام ، ويعتبر هذا الهدف هو الأول الذي يسعى المعيار إلى تحقيقه وتخدمه الأهداف الأخرى.

٢ - يحدد الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية و يقدم إيضاحاً لهيكلها والحد الأدنى لمكونات القوائم المالية المطلوبة .

٣- تناول كل ما يتعلق بالاعتراف بالمعاملات والأحداث الخاصة بقياسها والإفصاح عنها فى معايير محاسبة مصرية أخرى.

وترى الباحثة أنه للوصول إلى تحقيق الهدف الأول للمعيار، فإن القوائم المالية توفر بيانات عن: الأصول، الإلتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات والمصروفات متضمنة المكاسب والخسائر، التدفقات النقدية، وتقع مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية على مجلس إدارة المنشأة، أو الجهاز الإدارى المعتمد للمنشأة(د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٣٢).

وتتضمن القوائم المالية المتكاملة المكونات التالية:

- الميزانية Balance Sheet
 - قائمة الدخل Income Statement
 - قائمة التغيرات فى حقوق الملكية Statement of Changes in Equity
 - قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statement
 - السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة Accounting Policies and Notes
- وسعياً نحو تحقيق الهدف الأساسى للبحث، سوف تركز الباحثة على قائمة الدخل فقط والتي تعبر عن التفاعلات المحاسبية التى تحدد صافى الدخل (Stephen H. Penman 2004, P.32)، دون غيرها من القوائم نظراً لأن الربح المحاسبى الذى يشتق منه وعاء الضريبة يستخلص منها، وبناء على ماتقدم فسوف تبلور الباحثة الموضوع فى ظل القواعد والمبادئ المحاسبية من منظور المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) بقدر الإمكان فى إطار تحقيق هدف البحث فى النقاط التالية:

(١) بالنسبة لسلامة وعدالة العرض Fair Presentation والالتزام بمعايير المحاسبة المصرية كما ورد بالفقرتين أرقام (١٣ و ١٤) فيتحتّم مايلى(وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧، ص ٤ بتصرف):

- أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة .
- أن العرض السليم للقوائم المالية يتحقق بتطبيق معايير المحاسبة المصرية تطبيقاً سليماً مع توفير الإفصاحات الإضافية متى كانت ضرورية .
- أن تعد المنشأة قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وأن تفصح عن التزامها بهذه المعايير.
- لا تعتبر القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية ما لم يتم الوفاء بالمتطلبات الواردة في كل معايير المحاسبة المصرية.
- (٢) بالنسبة لأساس الاستمرار فيتحتّم ما يلي (وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧ ، ص ٦ بتصرف):
- عند إعداد القوائم المالية ، يجب أن تقوم الإدارة بتقييم لقدرة المنشأة على الاستمرار كما يجب أيضاً إعداد القوائم المالية ، على أساس استمرار المنشأة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك ، هذا كما ورد بالفقرة (٢٣) من المعيار.
- إذا كانت الإدارة على دراية عند تقييمها لقدرة المنشأة على الاستمرار بوجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف قد توحى بعدم قدرة المنشأة على الاستمرار ، فإنه يجب الإفصاح عن مظاهر عدم التأكد ، وعند عدم إعداد القوائم المالية طبقاً لفرض الاستمرارية يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة أيضاً. بالإضافة الى الإفصاح عن الأساس الذي تم استخدامه في إعداد القوائم المالية وكذلك السبب الذي من أجله تم اعتبار المنشأة غير مستمرة.

(٣) بالنسبة لأساس الاستحقاق المحاسبي ، فيلزم مايلي وفقا لما ورد بالفقرتين أرقام (٢٥ و ٢٦) بالمعيار (وزارة الاستثمار ٢٠٠٧ ، ص٧ بتصرف) :

- يتحتم على المنشأة إعداد قوائمها المالية بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي فيما عدا معلومات التدفقات النقدية.
- عندما يطبق أساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بالبنود كأصول والتزامات وحقوق ملكية وإيرادات ومصروفات (عناصر القوائم المالية) عندما تستوفي التعريفات وشروط الاعتراف بهذه العناصر الواردة في هذه المعايير .

(٤) بالنسبة لأساس الثبات في العرض فيلزم مايلي وفقا لما ورد بالفقرتين أرقام (٢٧) بالمعيار (وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧ ، ص٧ بتصرف) :

- تطبيق أساس الثبات عند عرض وتبويب البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلى التي تليها مالم :
- يحدث تغير ملموس في طبيعة عمليات المنشأة أو اتضح من دراسة عرض القوائم المالية أن تغيير أسلوب العرض والتبويب سوف ينتج عنه عرض أكثر ملاءمة للأحداث والمعاملات .
- أو يتطلب معيار محاسبة مصري آخر إجراء تغيير في العرض .

(٥) بالنسبة لأساس الأهمية النسبية فيلزم مايلي وفقا لما ورد بالفقرات أرقام (٢٩ و ٣٠ و ٣١) بالمعيار (وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧ ، ص٨ بتصرف) :

- يتحتم عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل في القوائم المالية ، وعن البنود غير الهامة فيتم تجميعها مع البنود التي لها أهمية مماثلة ولا يتطلب الأمر عرضها كل على حدة.

- فى حالة وجود بند ليس له أهمية نسبية فيتم إجماله مع البنود الأخرى سواء كان ذلك فى صلب القوائم المالية أو فى الإيضاحات.
- تعد الإفصاحات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية غير مطلوبة إذا كانت المعلومات التى تسفر عنها ليست ذات أهمية نسبية ، وذلك وفقاً لمفهوم الأهمية النسبية.
- (٦) بالنسبة للمقاصة فيلزم مايلى وفقاً لما ورد بالفقرتين أرقام (٣٢ و٣٣) بالمعيار (وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧ ، ص ٩٨ بتصرف):
 - لا يتحتم إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يكن ذلك مطلوباً أو مسموحاً به بموجب معيار محاسبة مصرى آخر.
 - يتحتم عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل منفصل إذا كانت ذات أهمية نسبية حيث إن إجراء مقاصة فى قائمة الدخل أو فى الميزانية يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات وتقييم التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة إلا إذا كانت المقاصة تمثل انعكاساً لجوهر المعاملة أو الأحداث.
- (٧) كما ورد بالفقرة رقم (٤٩) بشأن ما يفيد بتحديد الفترة المتعلقة بإصدار القوائم المالية ما يلى (وزارة الاستثمار معيار رقم (١) ٢٠٠٧ ، ص ١٢ بتصرف):
 - أ - يتحتم إصدار القوائم المالية مرة فى السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة المختصة.
 - ب - ويتعين على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عما يلى بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية:
 - السبب الذى من أجله تغطى القوائم المالية فترة أطول أو أقل من سنة.

- حقيقة أن مبالغ المقارنة فى قوائم الدخل والتغيرات فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها غير قابلة للمقارنة.

قدمت الباحثة للأسس والقواعد المحاسبية التى يركز عليها إعداد قائمة الدخل بما يتفق وأهداف البحث ، وتود الباحثة أن تشير إلى أنه فى مارس ٢٠٠٦ قدمت مسودة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء بعض التعديلات فى المعيار الدولى (١) IAS منها تغيير اسم قائمة الدخل إلى Statement of «Recognised Income and Expenses» بمعنى قائمة الإعراف بالدخل والمصروفات .

ثانياً : وعن قائمة الدخل فى المحاسبة الضريبية وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نص البند (٢) من المادة (١٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، «يحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه».

كما ورد باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى مادتها رقم (٧٠) النص التالى :

«تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى ، بصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية».

ومن وجهة نظر الباحثة أن المشرع الضريبى بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد حسم الموقف بإحالة كل ما يتعلق بإعداد قائمة الدخل إلى معايير المحاسبة المصرية ، وتشير الباحثة للملاحظات المرفقة بمعايير المحاسبة المصرية والتى تتعلق بقائمة الدخل بما يحقق هدف البحث (د.شريف توفيق ٢٠٠٦ ، ١ بتصرف) وتذكر من أهم ما يلى :

- تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قائمة الدخل المعتمدة والمنشورة وفي هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعدادها بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض.
 - تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد قائمة الدخل حين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات.
- ثالثاً: معيار المحاسبة المصري رقم (١) من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة، في تحديد وعائها:
- من العرض السابق تستنتج الباحثة أن المحاسبة الضريبية وبمقتضى القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عهدت إلى معايير المحاسبة المصرية حسم الأمور بالنسبة لتحديد صافي الربح من قائمة الدخل، وذلك يلقي بعبء كبير على معدى المعايير لأن أثرها على تحديد الوعاء سوف يكون بلا أية قيود تنتج عن الاختلافات بينها وبين المحاسبة الضريبية، وترى الباحثة أن هذا الأثر يمكن بلورة بعض منه فى النقاط التالية:
- ١ - بالنسبة لسلامة وعدالة العرض Fair Presentation فى القوائم المالية فقد ورد من متطلبات المعيار، أن تعبر القوائم المالية بوضوح عن المركز والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة، وذلك بتطبيق معايير المحاسبة المصرية، ولا تعتبر القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية ما لم يتم الوفاء بالمتطلبات الواردة فى كل معايير المحاسبة المصرية، وترى الباحثة أنه للإفادة عن أثر هذا المطلب من متطلبات المعيار ضرورة دراسة آثار كافة معايير المحاسبة المصرية على تحديد الوعاء الضريبى وهذا مالا يمكن أن يفى به هذا البحث.
 - ٢ - بالنسبة لاساس الاستمرار فيتحتتم أن تقوم الإدارة بتقييم لقدرة المنشأة على

- الاستمرار كما يجب أيضاً إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة ما لم تكن لدى الإدارة النية لتصفية المنشأة أو التوقف عن التعامل أو أنه لا بديل أمامها سوى أن تفعل ذلك ، وترى الباحثة أن هذا المطلب يحقق قاعدة الملاءمة والتي تهدف إلى تنظيم أحكام الضريبة على نحو يلائم ظروف الممول.
- ٣ - وبالنسبة لأساس الاستحقاق فقد ورد من بين متطلباته أنه يتحتم على المنشأة إعداد قوائمها المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى ، هذا مع الأخذ فى الاعتبار مراعاة الشروط الواجب توافرها عند تطبيق أساس الاستحقاق ، وترى الباحثة أن تطبيق هذا الأساس يعد مثلاً واضحاً لتطبيق العدالة الضريبية ، نظراً لأنه لا يحمل الفترة إلا بما يخصها من تكاليف وإيرادات.
- ٤ - بالنسبة لتطبيق أساس الثبات عند عرض وتبويب البنود فى القوائم المالية من فترة مالية إلى الفترة التى تليها ، وترى الباحثة أن إرساء أساس الثبات يؤدى إلى أعمال قاعدة العدالة الضريبية نتيجة لما يترتب عليه من سلامة وصدق المقارنات بين القوائم المالية فى الفترات المختلفة للمنشأة الواحدة وبين المنشآت الأخرى.
- ٥ - بالنسبة لأساس الأهمية النسبية ، فقد ورد من بين متطلبات المعيار أنه يتحتم عرض كل بند من البنود ذات الأهمية النسبية بشكل منفصل فى القوائم المالية ، وفى حالة وجود بند ليس له فى حد ذاته أهمية نسبية فيتم إجماله مع البنود الأخرى ، وترى الباحثة أن تطبيق أساس الأهمية النسبية يؤدى إلى تفعيل قاعدة الاقتصاد فى التحصيل والتي تهدف إلى أن تكون نفقات وتكاليف تحصيل أو جباية الضرائب ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها ، ذلك لأن قصر إهتمام الفاحص الضريبى على الأمور الهامة فقط ينتج عنه توفير لوقته وجهده ، وبالتالي توفير فى نفقات وتكاليف التحصيل .
- ٦ - بالنسبة لإجراء المقاصة بين البنود المختلفة فمن متطلبات المعيار ، أن إجراء

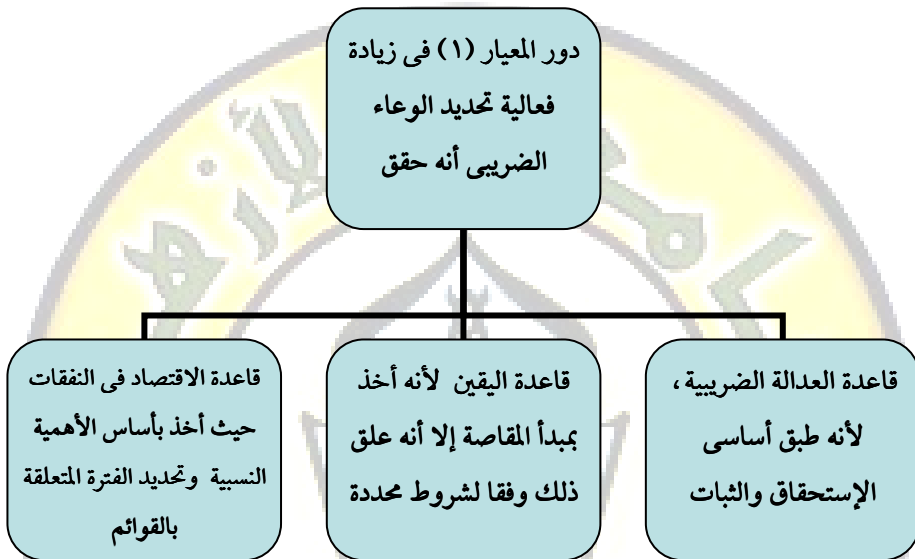
مقاصة فى قائمة الدخل أو فى الميزانية يقلل من قدرة مستخدمى القوائم المالية على فهم المعاملات ، وتقدر الباحثة هذه النظرة الجادة الفاعلة فى أعمال قاعدة اليقين ، والتى تهدف أن تكون الضريبة التى يلتزم بدفعها الممول محددة وواضحة دون غموض أو لبس.

٧ - بالنسبة لتحديد الفترة المتعلقة بإصدار القوائم المالية كما ورد بمتطلبات المعيار ، فيتحتتم إصدار القوائم المالية مرة فى السنة على الأقل أو خلال الفترات الدورية المحددة بقانون أو بقرارات من الجهة المختصة ، ويتعين على المنشأة التى تضطر إلى إصدار قوائمها المالية عن فترة أطول أو أقل من سنة أن تفصح عن ذلك بالإضافة الى الإفصاح عن الفترة التى تغطيها القوائم المالية ، مع ذكر السبب ، وترى الباحثة أن هذا القدر الكبير من الشفافية فى العرض والإفصاح يترتب عليه وضوح الحقائق بالنسبة للفاحص الضريبى الذى يمكنه ذلك من توفير وقته وجهده ، وبالتالي تحقيق قاعدة الاقتصاد فى نفقات وتكاليف تحصيل الضريبة.

وتضيف الباحثة أن معيار عرض القوائم المالية رقم (١) وهو المعيار الذى ترتب على إضافته إلغاء ثلاثة من المعايير المصرية أرقام (١) والخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والمعيار رقم (٣) والخاص بالبيانات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية و المعيار رقم (٩) والخاص بعرض الأصول والالتزامات المتداولة والحق أن لهذا المعيار أثر فاعل ومتميز بالنسبة لتحديد وعاء الضريبة كما سبق الإشارة فى السبعة نقاط السابقة .

وبهذا يكون قد تمت الإجابة على التساؤل : هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى ؟ ، والإجابة بنعم توجد موجبة نظرا لأن هذا المعيار إستند إلى أساسى الإستحقاق والثبات مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية ، وطبق قاعدتى الأهمية النسبية وتحديد الفترة المتعلقة بالقوائم المالية مما نتج عنه تطبيق

قاعدة الاقتصاد في النفقات ، كما أنه إسترشد بالمقاصة بين العمليات ولكن بشروط واضحة مما ترتب عليه إرساء لقاعدة اليقين ، وفي ذلك زيادة فعالية في تحديد الوعاء الضريبي ، والشكل التالي يوضح فعاليات هذا المعيار .



الشكل رقم (١/٥) بعنوان فعاليات المعيار (١) عرض القوائم المالية
المصدر: إعداد الباحثة

تناولنا في هذا البحث المعيار المحاسبى المصرى رقم (١) عرض القوائم المالية نظرا لأهميته القصوى في تحديد الوعاء الضريبي وفي البحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) بعنوان الضرائب على الدخل.

المبحث السادس

دور معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الضرائب على الدخل في تحديد وعاء الضريبة

Effect of The Egyption Standard No.(24) Income Tax in Determination Tax Base

لا يزال توزيع الضرائب على الدخل بين الفترات المحاسبية مثارا للجدل بين معظم الأوساط المحاسبية، فقد تناوله كل من: لجنة الإجراءات المحاسبية، ومجلس معايير المحاسبة المالية، وأصدرت نشرات بشأنه، وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة المالية العديد من النشرات في هذا السياق (د. الكيلاني عبد الكريم الكيلاني ٢٠٠٤، ص ٤٩٤)، ويقابله المعيار الدولي (IAS ١٢) والسؤال الآن ما هو موقف معايير المحاسبة المصرية منه؟ لقد أفردت معياراً خاصاً به وهو المعيار رقم (٢٤).
والتالي معالجة محاسبية للضرائب على الدخل في ظل كل من المعيار المحاسبى المصرى والمحاسبة الضريبية للتوصل إلى آثار إصدار المعيار على تحديد الوعاء الضريبى.

أولاً: الضرائب على الدخل وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) المتعلق بالضرائب على الدخل (وزارة الاستثمار المعيار رقم (٢٤) ٢٠٠٦، ص ١ بتصرف):

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. وذلك بتناول منظومة المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

(أ) الوفورات المستقبلية (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة.

(ب) الصفقات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.

ومن متطلبات هذا المعيار توافر مجموعة من الشروط للاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم المالية هى :

- توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام .
 - أن تتم المحاسبة للأثار الضريبية للصفقات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك الصفقات والأحداث الأخرى.
 - الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.
- ومن السياق السابق و المتعلق بهدف المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) ترى الباحثة إلقاء الضوء على المصطلحات التالية(د. جلال الشافعى ٢٠٠٧، ص ٣٤٥-٣٤٦ بتصرف):

الالتزامات الضريبية المؤجلة: هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى ينتظر استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبي فى الفترات المستقبلية).

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

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

الفروق المؤقتة Temporary Differences (د. جلال مطاوع إبراهيم وآخرون ٢٠٠٧ ص ١٩٧ بتصرف) هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو

الالتزامات فى الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات ، وتمثل الفروق المؤقتة فيما يلى :

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxble Temporary Differences :

وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة فى تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

(ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم Deductible Temporary Differences

وهى الفروق المؤقتة التى سترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية ، عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام : هو القيمة المنسوبة أو المحددة لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

وستوضح الباحثه موقف المعيار بالنسبة للإعتراف والقياس وذلك كما ورد فى الفقرات أرقام ١٢-١٣-١٤ و١٥ (وزارة الاستثمار معيار رقم (٢٤) ٢٠٠٦، ص ٦٤ بتصرف) :

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية ويتم الإعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية بالصورة التالية :

١ - بالنسبة للضرائب الجارية Current Tax للفترة الجارية والفترات السابقة التى لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام فى قائمة المركز المالى (مصرف مستحق) ، فإذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات ، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل ضمن الأصول فى قائمة المركز المالى (يعتبر الفرق بالزيادة مصروفا مقدما).

٢- الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التى يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة ، أو ترحيلها للأمام (لتخصم من أرباح السنوات التالية) يتحتم الاعتراف بها كأصل ضمن الأصول فى قائمة المركز المالى (يعتبر الفرق بالزيادة مصروفاً مقدماً) فى خلال الفترة التى حدثت فيها هذه الخسائر.

٣- فى حالة اعتبار الخسارة الضريبية استرداد للضريبة الجارية لفترة سابقة وقد حدد المعيار (٢٤) مجموعة من الشروط التالية للإعتراف بهذه الخسائر كأصل :

- (أ) اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التى حدثت فيها الخسارة.
 - (ب) أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق.
 - (ج) أنه يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.
- الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة
الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities (جلال الشافعى ٢٠٠٦ ، ص ٣٥٧-٣٥٢ بتصرف) :

(أ) الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة

(ب) يفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية عند زيادة القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التى سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية ، وهذا الفرق يمثل فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة ، والالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية يمثل التزاماً ضريبياً مؤجلاً ، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل ، ينعكس

الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبي، ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة في شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة .

(ج) تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة، تعرف عادة هذه الفروق باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وتوضح الباحثة مثالين على هذا النوع من الفروق المؤقتة والتي تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب وبالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة :

(١) الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبي معجلاً، وإذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

(٢) تكلفة التطوير قد ترسم وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبي ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم في نفس الفترة التي نشأت فيها. مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي في نفس فترة حدوثها ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبي الذي يبلغ صفراً في هذه الحالة .

وبعد أن ألفت الباحثة الضوء على الإلتزامات الضريبية المؤجلة تقدم للأصول الضريبية المؤجلة .

الأصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets (وزارة الاستثمار
معياري رقم (٢٤) ٢٠٠٦، ص ٩ بتصرف) (جلال الشافعي ٢٠٠٦، ص ٣٥٧-
٣٥٨ بتصرف):

وتوضح الباحثة بعض حالات الإعراف بالأصول الضريبية المؤجلة كما
وردت بالمعيار:

- ١- يتحتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لجميع الفروق الضريبية المؤقتة
القابلة للخصم بالصورة التي يتوقع أن يكون فيها الربح الضريبي المتوقع
كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم.
- ٢- يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب عليه فروق مؤقتة قابلة
للخصم الناتجة عن الاستثمار في شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو
حصص في مشروعات مشتركة.
- عندما تكون القيمة الدفترية للاستثمارات المذكورة (في حالة أن تكون حصة
الشركة الأم أو المستثمرة في صافي أصول الشركة التابعة أو الفروع أو الشركة
الشقيقة أو الشركة المستثمر فيها بما في ذلك القيمة الدفترية للشهرة) مختلفة عن
الأساس الضريبي (في الغالب قد يكون التكلفة) للاستثمار أو الحصص.
- وقد تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الحالات مثل:
 - وجود فروق في تقييم العملات الأجنبية Foreign Currency Variance،
في حالة تعدد الدول التي تعمل فيها الشركة الأم والشركات التابعة (د. سعيد
محمد عبد المنعم ٢٠٠٧، ص ٢٢٣).
 - تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة إلى القيمة القابلة
للاسترداد.
 - وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات
الشقيقة أو المشروعات المشتركة.

كما توجد بعض الحالات التي لا يتم الإعتراف فيها بالفروق المؤقتة كأصل ضريبي مؤجل.

وتقدم الباحثة بعض أمثلة لحالات لا يتم الإعتراف فيها بالفروق المؤقتة كأصل ضريبي مؤجل كما وردت بالمعيار (١٠) (د. جلال الشافعي ٢٠٠٧، ص ٣٥٨-٣٥٩):

(أ) الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية :

- لا تمثل إندماجاً للمشروعات .
 - لا تؤثر في تاريخ حدوثها في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي ويتضح ذلك في حالة حصول المنشأة على منحة حكومية خاصة بأصل ، فكما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) المتعلق بالمحاسبة عن المنح الحكومية ، تتوافر طريقتان للمعالجة هما :
 - المعالجة القياسية وذلك باعتبار المنحة الحكومية دخلاً مؤجلاً ، لذا فإن الفرق بين الدخل المؤجل وأساسه الضريبي المساوي للصفر يعد فرقاً قابلاً للخصم ، ولكن لا يجب الإعتراف به كأصل ضريبي مؤجل.
 - المعالجة البديلة وذلك بخصم قيمة المنحة الحكومية المتعلقة بالأصل من تكلفة إقتنائه وصولاً للقيمة الدفترية ، ولكن من وجهة نظر المحاسبة الضريبية لا يتم خصم قيمة المنحة من قيمة الأصل القابلة للإهلاك ، وبذلك تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبي ، فينتج فرق مؤقت قابل للخصم ، ومع ذلك لا يسمح المعيار (٢٤) بالإعتراف به كأصل ضريبي مؤجل.
- (ب) معالجة الشهرة السالبة كدخل مؤجل عند إندماج المشروعات ، ذلك أن الشهرة السالبة هي قيمة متبقية وأن الإعتراف بالأصل الضريبي المؤجل سيؤدي إلى زيادة القيمة الدفترية للشهرة السالبة.

ثانياً: وعن ضرائب الدخل في المحاسبة الضريبية ، وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

تري الباحثة أنه من الملاحظ في هذا المعيار وفي سياق التعامل مع الأساس الضريبي لكل بند أنه قد تم مناقشة موقف القانون والمحاسبة الضريبية من خلال الجزء أولاً.

ثالثاً: معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة، في تحديد وعاء الضريبة:

١ - فيما يتعلق بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية فتري الباحثة أن المعيار ورد في سياقه ما يحقق منظومة العدالة الضريبية ذلك أنه إعتد بنوعي الخسائر الضريبية فيما يتعلق بترحيلها سواء للأمام أو الخلف وفي ذلك مخالفة لما ورد بقانون الضرائب والذي قضى بترحيلها للأمام فقط وفي ذلك إهدار من القانون للعدالة الضريبية.

٢ - بالنسبة للمعالجة القياسية والبديلة لقيمة المنحة الحكومية المتعلقة بالأصل لايسمح المعيار (٢٤) بالإعتراف بها كأصل ضريبي مؤجل تري الباحثة أن في المعالجتين إعمالاً لقاعدتين من قواعد فرض الضريبة هما :

- العدالة الضريبية إذ كيف يساوى المعيار بين من يحصل على منحة ومن لا يحصل عليها.

- وفرة الحصيلة لأن في عدم الإعتراف به كأصل مؤجل زيادة للحصيلة عن غير وجه حق.

٣ - وبالنسبة لفروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم الإيرادات والتكاليف الواردة بالميزانية فتعتبر فروقاً حقيقية تدخل في تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة هذا من منظور المحاسبة الضريبية وبالنسبة للمعيار المحاسبي المصري (٢٤) فالأمر لا يختلف حيث اعتبرها المعيار أصل ضريبي مؤجل ترتبت عليه

فروق ضريبية مؤقتة قابلة للخصم نستنتج من ذلك إلتقاء المعيار المحاسبي مع المحاسبة الضريبية في اعتبار فروق العملة الأجنبية من الفروق التي يتحتم أخذها في الاعتبار عند تحديد الوعاء الضريبي ، وترى الباحثة أن لذلك أثر بالغ في إعمال العدالة الضريبية بالنسبة لكل من المعيار (٢٤) والمحاسبة الضريبية .

وبهذا يكون قد تمت الإجابة على السؤال : هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟ والإجابة بنعم والعلاقة موجبة نظراً لأن هذا المعيار إعتترف بترحيل الخسائر للأمام والخلف وفي معالجته لفروق العملة الأجنبية اعتبرها أصل ضريبي مؤجل وأيضاً معالجته للمنح الحكومية لا يعترف بها كأصل ضريبي مؤجل مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية وطبق قاعدة وفرة الحصيلة في عدم الإعتراف بالمنح الحكومية كأصل ضريبي.

تناولت الباحثة في هذا البحث المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) بعنوان الضرائب على الدخل ، نظراً لأهميته القصوى في تحديد الوعاء الضريبي وفي البحث القادم تتناول الباحثة المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) بعنوان تكلفة الإقتراض.

المبحث السابع

دور معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) تكلفة الاقتراض

في تحديد وعاء الضريبة

The Effect of The Egyptian Standard No.(14) Borrowing Cost Determination Tax Base

ويقابل هذا المعيار معيار المحاسبة الدولي (٢٣) والذي يعتبر الفوائد وغيرها من التكاليف التي تتكبدها المنشأة بسبب اقتراض الأموال من تكاليف الاقتراض، ويتحتم الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي يتم تحملها فيها فيما عدا التي تخضع للرسملة، كما يجب رسملة تكاليف الاقتراض التي ترتبط مباشرة بإملاك أصل (- معايير المحاسبة الدولية).

أولاً: تكلفة الاقتراض وفقاً لما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٤) (وزارة الاستثمار المعيار رقم (١٤) ٢٠٠٦، ص ١ بتصرف):

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض. وذلك بتناول المحاسبة عن الآثار المترتبة عليها، حيث يتطلب هذا المعيار بشكل عام ما يلي:

- ١ - معالجة تكاليف الاقتراض كمصروفات فور تكبدها .
 - ٢ - يسمح كمعالجة بديلة برسملة تكلفة الاقتراض التي ترجع مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض .
- وترى الباحثة تقديم المصطلحين التاليين حتى يمكن الاستمرار في التقديم لمنظومة تكلفة الاقتراض من منظور المعيار (١٤) :

تكلفة الاقتراض : Borrowing Cost هي الفوائد و التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة نتيجة لاقتراض الأموال وهي تشمل ما يلي :

- الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الأجل .

- استهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالاقتراض.
 - استهلاك التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة من أجل الاقتراض.
 - فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.
- الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض : A Qualifying Asset هو ذلك الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه من أمثله بنود المخزون التي يتطلب تجهيزها فترة زمنية طويلة لتكون في صورة قابلة للبيع ، وكذا المصانع ومحطات توليد الطاقة والاستثمارات العقارية.
- وتقدم الباحثة طريقتين للمعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض (وزارة الاستثمار معيار (١٤) ٢٠٠٦ ، ص ٢٠١ بتصرف).
- حدد المعيار المحاسبى طريقتان للمعالجة (القسم الثانى معايير المحاسبة ، ص ٦٤-٦٥):
- المعالجة القياسية ، وطبقا لها يتم اعتبار تكلفة الاقتراض مصروفات تتحملها الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بصرف النظر عن طريقة استخدام القروض.
 - المعالجة البديلة المسموح بها ، وطبقا لها يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتصلة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصل ، ويتحتم تحديد مبلغ تكلفة الاقتراض المؤهل للرسملة طبقا لهذا المعيار وهى تشبه إلى حد كبير الطريقة التى يلزم تطبيقها فى الولايات المتحدة الأمريكية (د. طارق عبد العال حماد ٢٠٠٦ ، ص ٤٤٤).
- وبناء على ما تقدم ترى الباحثة ضرورة إيضاح شروط الرسملة ، كما حددتها الفقرات (١٢ ، ١٤ ، ١٦) وفقا لما ورد بالمعيار (وزارة الاستثمار معيار ١٤ ، ٢٠٠٦ ، ص ٢-٣ بتصرف):

- ١ - ان يكون الأصل الذى تحمل بتكلفة الاقتراض مؤهلاً لتلك الرسملة .
 - ٢ - ان يكون متوقعاً أن تسبب الرسملة فى إيجاد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .
 - ٣ - أن تكون هناك إمكانية لقياس تكلفة الاقتراض بشكل واضح .
 - ٤ - تحدد تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض ، بتكلفة الاقتراض التى كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل.
 - ٥ - يتحتم تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض و المتمثلة فى تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيرادات تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.
 - ٦ - يجب ألا تزيد قيمة تكلفة الاقتراض المرسملة خلال فترة ما عن قيمة تكلفة الاقتراض التى تم تكبدها خلال تلك الفترة .
- حدد المعيار (١٤) شروط الرسملة فى الخطوات السابقة وترى الباحثة ضرورة أن يتم إيضاح خطواتها، وفقاً لما ورد بالمعيار فى الفقرات (١٩ ، ٢٢) وهى (وزارة الاقتصاد معيار (١٤) ٢٠٠٦، ص ٤) (د. طارق حماد ٢٠٠٦، ص ٤٤٠-٤٤٢):
- ١- تبدأ رسملة تكلفة الاقتراض Commencement of Capitalisation كجزء من تكلفة الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض عندما:
 - يتم الإنفاق على الأصل.
 - وتكبد المنشأة تكلفة الاقتراض.
 - وتكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو بيعه للغير محل تنفيذ فى الوقت الحالى.

٢- يتحتم التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض Suspension of Capitalisation خلال الفترات التي تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل.

٣- عندما يتم الانتهاء من إنشاء أجزاء من الأصل فيجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض Capitalisation of Cessation على الأجزاء المنتهية طالما تم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد هذه الأجزاء للاستخدام في الأغراض المحددة أو لبيعها للغير.

ثانياً: وعن تكلفة الإقتراض فى المحاسبة الضريبية وفقاً لما ورد بأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

تقدم الباحثة فيما يلى لموقف المشرع الضريبى من تكلفة الإقتراض وذلك من منظور كل من القانون ولائحته التنفيذية :

- قضت الفقرتين الرابعة والخامسة من المادة (٢٤) بأنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلى :

أ- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية وترى الباحثة أن فلسفة القانون هنا الإبتعاد عن إهدار قاعدة وفرة الحصيلة نظراً لكبر المبلغ المخصوم وهذا ما قضى عليه القانون بتطبيق نص هذه المادة.

ب- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها وترى الباحثة أن فلسفة القانون هنا أن التعامل مع أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة لم يسددوا الضريبة أولاً ثم إذا اعتبرت هذه المبالغ تكاليف واجبة الخصم فلن تسدد الضريبة للمرة الثانية وفى ذلك إهدار لقاعدة وفرة الحصيلة وهذا ما قضى عليه القانون بتطبيق نص هذه المادة.

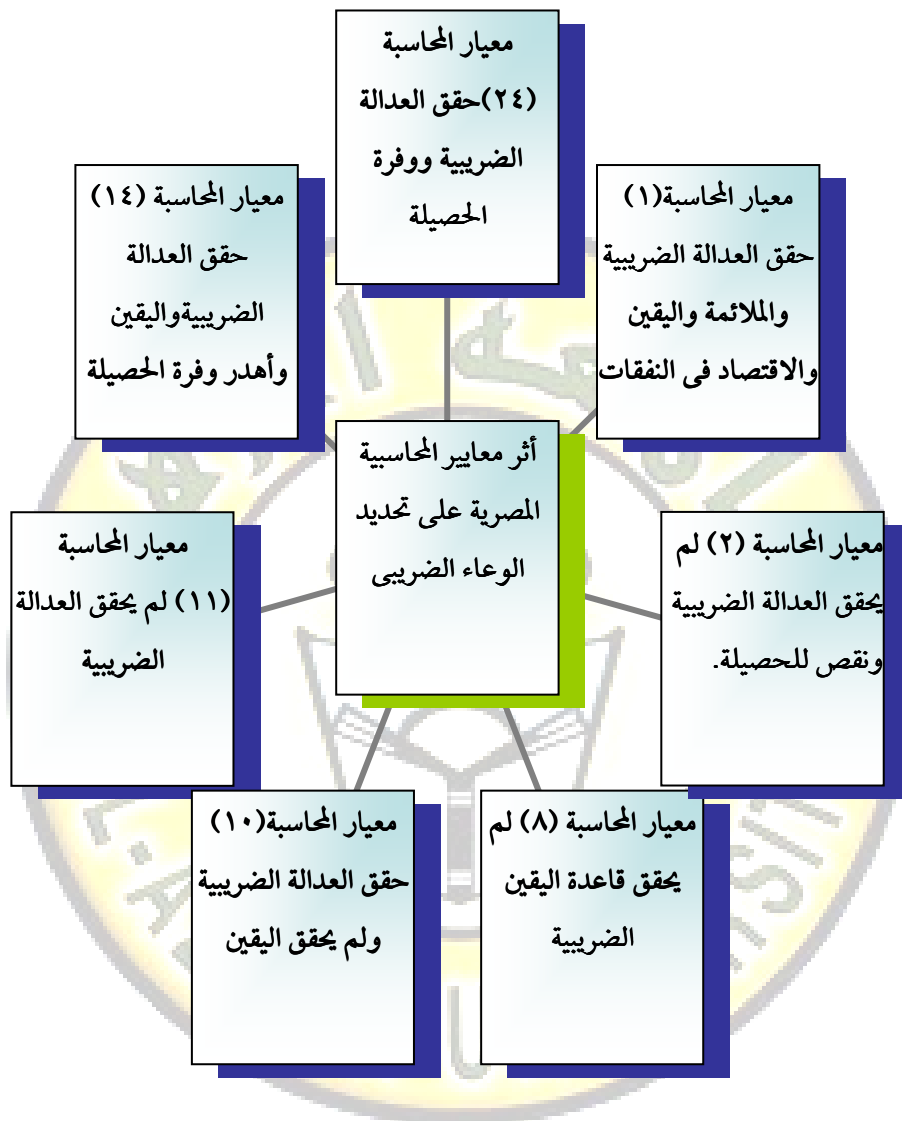
- كما ورد فى اللائحة التنفيذية بالمادتين (٣١) (٣٢) ما يفيد نفس المضمون
 - وأيضاً قضت المادة (٥٢) بأنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها فى المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وترى الباحثة أن فلسفة القانون هنا الإبتعاد عن إهدار قاعدة وفرة الحصيلة نظراً لكبر المبلغ المخصوم وهذا ما قضى عليه القانون بتطبيق نص هذه المادة.
 - كما قضت المادة (٥٨) باللائحة التنفيذية ما يفيد نفس المعنى .
- ثالثاً: معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) من منظور تحقيقه لمبادئ فرض الضريبة فى تحديد وعائها:
- وترى الباحثة أن رسملة تكاليف الإقتراض كما ورد بالمعيار يمكن أن يترتب عليها مايلى :
١. إن مبدأ الرسملة فى حد ذاته أصله أساس الإستحقاق وهو الأساس الذى يحمل كل فترة بما يخصها من مصروفات وإيرادات وبالتالي فإن صافى الربح المقدّر وفقاً لهذا الأساس سوف يترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية ولا سيما أن الرسملة تتوقف حين يتوقف العمل بالمشروع وتؤيد الباحثة متطلبات هذا المعيار بالنسبة للرسملة وشروطها وتقرر أنه سعى فى إرساء العدالة الضريبية وقاعدة اليقين.
 ٢. أهدر هذا المعيار قاعدة وفرة الحصيلة نظراً لأنه لم يأخذ بنص المادة (٢٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بالنسبة للقروض كما سبق إيضاحه فى الفقرة السابقة.
- وبهذا تتم الإجابة على السؤال: هل توجد علاقة بين معيار المحاسبة المصرى رقم (١٤) وزيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي؟ والإجابة نعم

والعلاقة موجبة لأن هذا المعيار قد طبق الرسملة ووضع لها شروط محددة وواضحة فقد قام بإرساء قاعدتي العدالة الضريبية واليقين وأهدر وفرة الحصيلة.

والشكل (١/٧) يوضح بإختصار أثر المعايير المحاسبية المصرية (وفقاً لحدود البحث) على تحديد الوعاء الضريبي من منظور قواعد فرض الضريبة يوضح الشكل ما يلي :

- ١ - سبعة من معايير المحاسبة المصرية والبالغ عددها تسعة وثلاثون ألغى منها أربعة معايير ونظراً لأنه بحث فقد إكتفت الباحثة بسبعة فقط.
- ٢ - علاقة كل معيار من المعايير السبعة بقواعد فرض الضريبة .





إعداد: الباحثة والشكل (١/٧) يوضح أثر المعايير المحاسبية المصرية (وفقا لحدود البحث) على تحديد الوعاء الضريبي من منظور قواعد فرض الضريبة.

وأخيراً وبعد التقديم لسبعة من معايير المحاسبة المصرية ومحاولة الباحثة إستنباط أثرها على الوعاء الضريبي تضيف أن إرساء معايير المحاسبة المصرية خطوة ناجحة وتأمل الباحثة أن يتم تطويرها حتى يحدث التوافق بين المعايير والنظام الضريبي تحقيقاً لقواعد فرض الضريبة ومن أهمها العدالة لغة الله على الأرض ودعماً للسياسة المالية التي من أدواتها السياسة الضريبية هذا مع العلم بأن ذلك من الأمور الصعبة المنال لما أشرنا إليه في سياق البحث من فروق دائمة ومؤقتة ولكن تكفى المحاولة وهي أول خطوة على سلم النجاح.



الخلاصة

تحقيقاً لهدف البحث تناولت الباحثة الموضوع من منظور قواعد فرض الضريبة حيث قدمت لسبعة من معايير المحاسبة المصرية رأت أنه يصعب تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بدونهم وفيما يلي تقديم لما ورد فى سياق البحث بإختصار:

أولاً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) تم إلقاء الضوء على تكلفة المخزون حيث تمثلت فى تكاليف الشراء والتشكيل والتكاليف الأخرى وقياسه من منظور المعيار الذى أُلزم أن يتم قياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل ثم تم إلقاء الضوء عليه من وجهة نظر الفاحص الضريبي من خلال القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي لم تختلف عن ما أقره المعيار تلى ذلك إنتقاد الباحثة لأسلوب المعيار للثلاثة طرق لتسعير المخزون ، وأثر ذلك على تحديد الوعاء الضريبي .

ثانياً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) تم إلقاء الضوء على عقود الإنشاءات وهو يأخذ بطريقتين فى تحديد تكلفة العقود هما العقود المكتملة ونسبة الإنجاز نظراً لأن هذا المعيار قد طبق نسبة الإكتمال مما ترتب عليه إهدار لقاعدة اليقين وفى ذلك قلة فعالية فى تحديد الوعاء الضريبي.

ثالثاً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) اختلفت نظرة المعيار المحاسبى عن قانون الضرائب للإيرادات ، حيث أخفق الأول فى تضمين جميع أنواع الإيرادات مما ترتب عليه إهدار العدالة الضريبية ، بينما وفق الثانى فى ذلك فحقق بذلك سبقاً يحمده عليه.

رابعاً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) يعتبر الإهلاك المعجل بمثابة حافز ضريبي يقدمه المشرع تشجيعاً للاستثمار وذلك بموجب المادة رقم (٢٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م وأنه من المنطقى أن تشجيع الاستثمار

يترتب عليه إقبال المشروعات على الاستثمار وبالتالي زيادة للحصيلة الضريبية ولكن في الأجل الطويل وعليه فالباحثة تلقى الضوء على ذلك الأثر للإهلاك المعجل والذي تأمل ألا يغيب عن إنتباه معدى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠).

كما توصلت الباحثة أيضا بالنسبة لهذا المعيار أنه لم يقسم الأصول القابلة للإهلاك إلى مجموعات فلم يحقق قاعدة اليقين ونظرا لأنه ألقى الضوء على التقادم الفنى للأصول الثابتة مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية فترتب على ذلك زيادة فعاليته في تحديد الوعاء الضريبى .

خامساً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١) ترى الباحثة أن تطبيقه أدى إلى زيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى ، نظراً لأنه طبق أساسى الإستحقاق والثبات مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية ، وطبق قاعدة الأهمية النسبية وحدد الفترة المتعلقة بالقوائم المالية مما نتج عنه تطبيق قاعدة الاقتصاد فى النفقات ، كما أنه إسترشد بالمقاصة بين العمليات ولكن بشروط واضحة مما ترتب عليه إرساء لقاعدة اليقين ، وفى ذلك زيادة فعالية فى تحديد الوعاء الضريبى.

سادساً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٤) ضرائب الدخل أدى إلى زيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى ، نظراً لأن هذا المعيار إعترف بترحيل الخسائر للأمام والخلف ، وفى معالجته لفروق العملة الأجنبية اعتبرها أصل ضريبى مؤجل وأيضاً معالجته للمنح الحكومية فلا يعترف بها كأصل ضريبى مؤجل مما ترتب عليه إرساء لقاعدة العدالة الضريبية ، وطبق قاعدة وفرة الحصيلة فى عدم الإعتراف بالمنح الحكومية كأصل ضريبى.

سابعاً: بالنسبة للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٤) ترى الباحثة أن تطبيقه أدى إلى زيادة الفعالية المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى ، طبق الرسملة ووضع لها شروط محددة وواضحة لإرساء قاعدة العدالة الضريبية وأيضاً قاعدة اليقين.

توصلت الباحثة إلى النتيجة الهامة التالية :

حتمية أن يحدث توافق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للعمل على تلاشى الفروق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى ، وقد أوضحت الباحثة فى سياق البحث العديد من هذه الفروق كما أوضحت أسبابها مع إشارة لكيفية القضاء عليها.

التوصيات

وتوصى الباحثة بما يلى :

١. أن يتضمن نص المعيار رقم (٢) الخاص بالمخزون ما يفيد الإلزام بتطبيق طريقة المتوسط المرجح للتكلفة فى تقييم تكلفة المخزون آخر العام حيث ترى الباحثة أنه أفضل الطرق نظرا لإعتماده فى تقييم المخزون على متوسط للأسعار وبالتالي تكون قيم المخزون الناتجة عن تطبيق هذه الطريقة تقترب من الواقع.

٢. تقترح الباحثة أن يتم إضافة المقترحات التالية للفقرة (٣٧) عند تطبيق متطلبات المعيار (٨) :

- تطبيق الأساليب الإحصائية الحديثة ونظم الخبرة ما يتناسب منها وطبيعة عقود الإنشاءات محاولة للحفاظ على نسبة الإنجاز كأسلوب يطبق فى تحديد تكلفة عقود الإنشاءات.

- محاولة إبتكار أسلوب جديد أكثر كفاءة وفعالية فى تحديد تكلفة عقود الإنشاءات.

٣. تقترح الباحثة أن يعدل نص المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) والخاص ليتضمن الأرباح الناتجة عن التعويضات والإيرادات العرضية الأخرى إعمالا للعدالة الضريبية بشقها الثانى وهو العمومية المادية والتى تقضى بفرض الضرائب على كافة الأموال دون تمييز.

٤. يعتبر الإهلاك المعجل بمثابة حافز ضريبي يقدمه المشرع تشجيعاً للاستثمار وذلك بموجب المادة رقم (٢٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، وأنه من المنطقي أن تشجيع الاستثمار يترتب عليه إقبال المشروعات عليه ومن ثم زيادة للحصيلة الضريبية في الأجل الطويل ، وعليه فالباحثة توصي بأن يأخذ معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الإهلاك المعجل بين متطلباته.
٥. توصي الباحثة بأن يقسم معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول القابلة للإهلاك إلى مجموعات مما يترتب عليه التحديد الواضح لكل مجموعة ولطريقة الإهلاك ولمعدلاته المحددة مما يترتب عليه الوضوح والبساطة في عملية حساب الضريبة بالنسبة للممول إعمالاً لقاعدة اليقين .
٦. الإستعانة بخبراء في قانون الضرائب ، عند إصدار المعايير الضريبية مع حضورهم المناقشات التي تتبنى هذا الشأن حتى يزداد فعالية وكفاءة مظلة المعايير المصرية.
٧. الإلزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية بمعنى تبني مواد جديدة بقانون جديد أو إضافة تعليمات جديدة تنبأ بتجريم من يخالف ما ورد بمعايير المحاسبة المصري وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين

المراجع

أولاً: الكتب:

- ١ - د. سعيد عبد المنعم محمد، «دراسات في المحاسبة الضريبية، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية)»، الطبعة الثانية، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٧م.
- ٢ - د. جلال الشافعى، «الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية ج ٤، ٥، القصر للطباعة والدعاية والإعلان، ٢٠٠٧م.
- ٣ - عوض الله ميخائيل عوض، «دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف»، النسر الذهبى للطباعة، ٢٠٠٤م.
- ٤ - د. سيد محمد عبد الوهاب، «دراسات متقدمة في محاسبة الزكاة والضرائب»، بدون ناشر، ٢٠٠٢م.
- ٥ - د. جلال مطاوع إبراهيم وآخرون، «الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م»، بدون ناشر، ٢٠٠٧م.
- ٦ - تاليف ريتشارد شرويد، مارتل كلارك، جاك كاثى وترجمة د. كيلانى عبد الكريم كيلانى، د. خالد أحمد كاجيجى، أ. إبراهيم ولد محمد فال، «نظرية المحاسبة»، دار المريخ للطباعة والنشر المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٤م.
- ٧ - د. سهام محمد على حسن، «المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات»، بدون ناشر، ٢٠٠٥م.
- ٨ - د. طارق عبد العال حماد، «موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والخليجية والمصرية»، ج ٤، الدار الجامعية بالإسكندرية، ٢٠٠٦م.

- ٩- د. طارق عبد العال حماد، «موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والخليجية والمصرية»، ج ٥، الدار الجامعية بالإسكندرية، ٢٠٠٦م.
 - ١٠- د. طارق عبد العال حماد، «موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والخليجية والمصرية»، ج ١، الدار الجامعية بالإسكندرية، ٢٠٠٦م.
- مؤتمرات وندوات:
- ١- د. محمد محمود صابر، «المعايير المحاسبية المصرية جسرا يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي»، المؤتمر الضريبي الحادى عشر «النظام الضريبي المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول»، يوليو ٢٠٠٦م.
 - ٢- د. سيد عطيتو محمد، «دور معايير المحاسبة والمراجعة المصرية فى تحديد الربح الضريبي»، المؤتمر الضريبي الحادى عشر «النظام الضريبي المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول»، يوليو ٢٠٠٦م.
 - ٣- أ. محمد أحمد على، «المحاسبة الضريبية عن العقود طويلة الأجل فى ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥»، المؤتمر الضريبي الحادى عشر «النظام الضريبي المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول»، يوليو ٢٠٠٦م.
 - ٤- د. أسامة على عبد الخالق، «أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي»، المؤتمر الضريبي الحادى عشر «النظام الضريبي المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول»، يوليو ٢٠٠٦م.

- ٥- د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب ، «القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج» ، المؤتمر الضريبى الحادى عشر «النظام الضريبى المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول» ، يوليو ٢٠٠٦م.
- ٦- د. محمد إبراهيم محمود ، «سياسة الإعفاءات الضريبية فى ظل قانون الضريبة على الخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أثرها على التنمية الاقتصادية فى مصر» ، المؤتمر الضريبى الحادى عشر «النظام الضريبى المصرى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول» ، يوليو ٢٠٠٦م.
- ٧- أ. حمدى هيبه ، «مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت إبداء رأى فى بعض نصوص مشروع قانون الضرائب على الدخل والخاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال» ، المؤتمر الضريبى التاسع الإصلاح الضريبى الشامل ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، سبتمبر ٢٠٠٤م.
- ٨- د. محمود السيد الناغى «الفروق الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى فى الضريبة على الدخل بين الضرورة والملائمة» ، المؤتمر الضريبى العاشر - قانون الضرائب على الدخل الجديد الصادر برقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب سبتمبر ٢٠٠٥م.
- ٩- أ. جوزيف رزق ، «تطبيق معايير المحاسبة الدولية فى العالم العربى» ، مؤتمر «تطوير الأعمال وعائلية الشركات ، الأسس الإدارية - معايير المحاسبة الدولية» ، جمعية الضرائب العربية فبراير ٢٠٠٧م.

الدوريات:

- ١ - د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، «الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون - دراسة ميدانية»، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد السابع عشر - العدد الأول، يونيه ٢٠٠٣م.
- ٢ - د. محمد عمر حماد أبو دوح «تحليل وتقييم بعض جوانب قانون الضرائب على الدخل» مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني المجلد الثاني والأربعين، سبتمبر ٢٠٠٥م.
- ٣ - د. صفاء محمود السيد، «الآثار الاقتصادية لمعايير المحاسبة المصرية من منظور دراسة السوق»، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، المجلد السابع عشر - العدد الأول، يونيه ٢٠٠٣م.
- ٤ - د. عصاف سيد أحمد عاشور، «دور معايير المحاسبة المصرية في تشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية» مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، ٢٠٠٢.

إصدارات:

١. قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، الصادر في ٢٠٠٥/٦/٩.
٢. قرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
٣. قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ في ٢٠٠٦/٧/١١ بشأن معايير المحاسبة المصرية.
٤. وزارة المالية، مصلحة الضرائب، نموذج رقم ٢٨ إقرارات، إقرار الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، ٢٠٠٦.

مواقع على شبكة المعلومات:

١. د. السيد عطية عبد الواحد ، مبادئ وإقتصاديات المالية العامة
<http://www.lawbook.net/BookIndex.asp?ProductID=1441&CategoryID=15>
٢. «معيار المخزون السعودي»
<http://www.socpa.org.sa/AS/index.htm>
٣. «معيار الإيرادات (٦) فقرة (٩) الخليجي»
http://www.gccao.org/as6_1.html
٤. «ملحق رقم (٣) مشروع معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل»
<http://www.gccao.org/as16.htm>
- ٥- محضر اجتماع لجنة الضرائب بأمورية الجيزة ٢٢/٢/٢٠٠٦م.
<http://www.eba.org.eg/docs/Committees/ta220206.doc>
٦. ندوة التوعية الضريبية للمجتمع التي نظمتها غرفة اتحاد الصناعات المصرية بالتعاون مع مصلحة الضرائب المصرية، الأربعاء ٢١/٣/٢٠٠٧ بمقر اتحاد الصناعات المصرية .
<http://www.cit-fei.org/html/Events/tax/subjects.doc>
٧. «معايير المحاسبة الدولية»
<http://www.edarat.net/modules/news/article.php?storyid=687>
٨. القسم الثاني معايير المحاسبة المصرية (القياس المحاسبي – الأثر الضريبي)
<http://www.incometax.gov.eg/tdr/document/accountstand.doc>
٩. د. محمد شريف توفيق ، «دراسة دولية مقارنة للإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية : مقارنة إختبارية بالتجارب الأمريكية والدولية والخليجية»، ٢٠٠٦
<http://www.infotechaccountants.com/phpBB2/index.php>

English Refrances

Book:

- 1-Hennie Van Greuning, 2004, «International Financial Reporting Standards, A practical Guide»,The World Bank Washington,D.C.

- 2-Stephen H. Penman, 2004, "Financial Statement Analysis and Security Valuation , Mc Graw Hill, Book co.
- 3-Ralph Tiffin, 2005, "The Complete Guide to International financial Reporting Standards Including IAS and Interpretation, Second Edition.
- 4-Mr. Steve Lawrence, 2007, "International Financial Reporting Standards", c
- 5- -----, 2007, "IFRS/IAS", 11R Middle East Conferences, Central Bank of Egypt, Egypt Banking Institute.

Net Work :

- 1- IAS, 23, Borrowing Cost .
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=30
- 2- IAS, 1, Presentation of Financial Statements
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=13
- 3- IAS-02 Inventories
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=15
- 4- IAS-11, Construction Contracts
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=18
- 5- IAS-12, Income Taxes
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=20
- 5- IAS-18, Revenue
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=25
- 7- IAS-16, Property, Plant and Equipment
http://www.accountancy.com.pk/reference_ias.asp?id=23
- 8- Roy Whitehead, Jr., 2007, " What Is an 'Honest and Reasonable' Tax Return? ", The CPA Journal, January.
<http://www.cpajournal.com/taxation.htm>