

العنوان:	إطار محاسبي مقترح لتقييم مهارة الأداء الضريبي لمجالس الإدارة باستخدام معايير المحاسبة المصرية : تطبيق عملي
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	عبدالخالق، أسامة علي
المجلد/العدد:	مج20, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	أبريل
الصفحات:	787 - 868
رقم MD:	753888
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الضرائب ، المحاسبة ، معايير المحاسبة المصرية ، مجالس الإدارة ، منظمات الأعمال ، مصر ،
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/753888

**إطار محاسبي مقترح لتقييم مهارة الأداء الضريبي لجالس
الإدارة باستخدام معايير المحاسبة المصرية تطبيق عملي**

الدكتور

أسامة علي عبد الخالق

المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة- جامعة عين شمس

الإطار العام للبحث

1- مشكلة البحث.

2- أهداف البحث.

3- أهمية البحث.

4- فروض البحث.

5- حدود البحث.

6- خطة البحث.

7- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

8- مراجع وملاحق البحث.

9- هوامش البحث - القوائم المالية للحالة التطبيقية.

أولاً- مشكلة البحث:

أظهرت الأزمات المالية والاقتصادية المتكررة التي عاني منها الاقتصاد العالمي والاقتصاديات المحلية للدول منذ عام 1929 أهمية الدور الذي يؤديه مجلس الإدارة داخل الشركات في دعم أو انهيار البناء الاقتصادي للكيان القانوني ككل.

وقد أدت النتائج السلبية لأداء مجالس الإدارات والمشكلات الناتجة عن الممارسات الخاطئة من قبل

الإدارة بالشركات إلى بزوغ مفاهيم حوكمة الشركات "Governance".

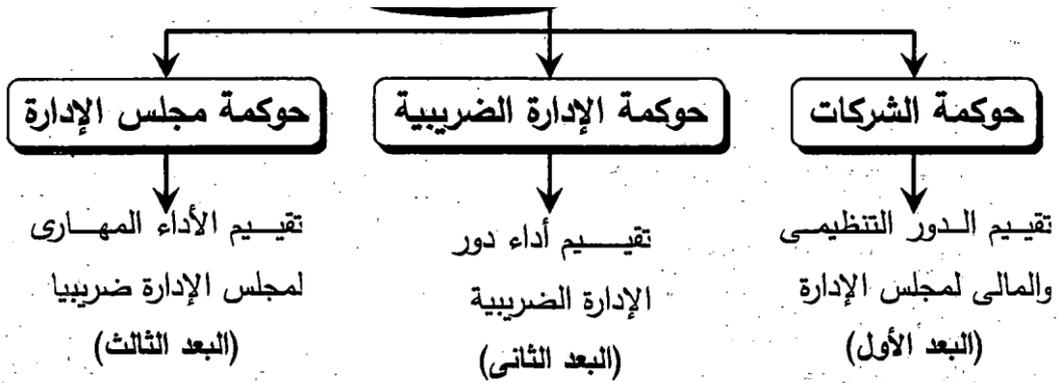
وقد أهتمت حوكمة الشركات بالدور التقليدي أو الروتيني لمجلس الإدارة والذي يقوم على المبادئ

والمفاهيم التالية:

- 1- توفير الحماية للمساهمين.
 - 2- المعاملة المتساوية لكافة المساهمين.
 - 3- الإفصاح السليم عن الموضوعات المهمة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء المالي والاقتصادي وحقوق الملكية.
 - 4- الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة.
 - 5- تطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية لمجلس الإدارة.
- ويري الباحث أن حوكمة الشركات لا تحقق الفعالية المطلوبة التي تستدعي التفرقة بين ثلاثة مصطلحات فنية هي:

- حوكمة الشركات.... وتبحث في تقييم الدور التنظيمي أو المالي لمجلس الإدارة.
- حوكمة الإدارة الضريبية... وتبحث في تقييم أداء الإدارة الضريبية.
- حوكمة مجلس الإدارة.... وتبحث في تقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة.

الأبعاد المختلفة للحوكمة



ويتضح مما سبق أن البعدين الأول والثاني للحكومة قد بحثا الجوانب المتعلقة بهما بدرجة أو أخرى، أما البعد الثالث المتعلق بحكومة مجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بتقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة ضريبياً ما زال بكرةً لم يخضع للبحث والدراسة حتى الآن بالقدر الكاف الأمر الذي انعكس في خلو مفاهيم حوكمة الشركات من الفعالية الضريبية المطلوبة على أداء مجلس الإدارة.

ولما كانت التشريعات الضريبية القائمة خاصة القانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية، والقانون رقم 11 لسنة 1991 المتعلق بالضريبة العامة على المبيعات يتصفان بأهمهما:

- 1- يتم إدخال تعديلات جوهرية عليهما خلال فترة قصيرة من الزمن.
- 2- على درجة فنية عالية من الصياغة والعمق في النصوص.
- 3- تحتوي على قدر كبير من المعالجات الضريبية والبدائل المختلفة القابلة للإستخدام والمختلفة النتائج الأمر الذي يستدعي الحاجه للمفاضلة والتمتع بالمهارات الضريبية لدراسة كافة البدائل المحاسبية والضريبية الممكنة وهو ما يندرج تحت مفهوم التخطيط الضريبي **Tax planning** والتي تتطلب لإستخدامها الإستخدام الأمثل الأمام بمطلب معايير المحاسبة المصرية وكذلك أحكام التشريعات الضريبية المختلفة.

ولعل تعدد البدائل الضريبية المختلفة في المحتوى والشروط والنتائج، وقدرة البعض على استخدام التخطيط الضريبي لتجنب الضريبة أو تأجيلها أو التخلص منها كانت السبب في إضافة المادة رقم

92 بالقانون رقم 101 لسنة 2012 فيما عرف باسم التخطيط الضريبي غير المشروع أو الورقي

(1). Aggressive Tax Planning

ولما كان هناك علاقة ارتباط بين حجم الفروق الضريبية المؤقتة الناشئة أو المنعكسة وأثرها على كل من حجم الدفاتر المنتظمة والدفاتر الإحصائية التي يتعين على الشركة إمسائها وكذلك حجم الإفصاح المحاسبي التي يتعين على الشركة الوفاء به، ولما كانت تلك الفروق الضريبية المؤقتة تتأثر سلباً وإيجاباً بقرارات مجلس الإدارة الضريبية، فمن هنا يمكن إتخاذ أثر قرارات مجلس الإدارة الضريبية على كفاءة العمل الدفترى والإفصاح المحاسب عاملاً من عوامل تقييم كفاءة الأداء الضريبي لمجلس الإدارة.

ويتضح مما سبق أن الجزء المهاري لأداء مجلس الإدارة فيما يتعلق بالشق الضريبي بهذا التصور لم يسبق التعرض له وأن دراسته سوف تؤتي ثمارها.

ولما كان التخطيط الضريبي القائم على المفاضلة بين البدائل ينتج عنه في كل الأحوال ضرائب مؤجلة Deferred Tax وهو ما صدر بشأنه المعيار المحاسبي المصري رقم 24، والتي يمكن الاستفادة منها في إتخاذ قرارات مجلس الإدارة ضريبياً، فمن هنا كان إجراء هذا البحث أمراً جوهرياً من خلال استخدام معايير المحاسبة المصرية في تقييم الأداء الضريبي المهاري ومن خلال تفعيل مما يلي:

(1) راجع: دكتور/ أسامة على عبد الخالق، "الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عرض خاص لأحكام الضريبة المؤجلة"، الوسام للطباعة 2015، ص102.

1- شعر الضريبة الفعال Effective Tax pate لقياس الأثر الضريبي لقرارات مجلس الإدارة على العبء الضريبي للشركة باعتباره يمكن اتخاذ هذا السعر كمقياس شامل لمجهودات مجلس الإدارة ومهاراته الضريبية خلال الفترة.

2- استخدام بعض النسب والمؤشرات ذات الطابع الضريبي للتعرف على إتجاهات قرارات مجلس الإدارة على القوائم المالية للشركة.

3- تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي المصري رقم 24 (الإطار المحاسبي المقترح) على القوائم المالية لإحدى شركات المساهمة الصناعية.

وفيما يلي بعض المجالات التي يصلح فيها استخدام المعايير المحاسبية والمفاضلة بين البدائل وهي:

1- المفاضلة بين تكلفة الرقابة على المصروفات غير المؤيدة مستنديا والعبء الضريبي الناشئ عنها.

2- المفاضلة بين تكييف معالجة النفقات كخدمة أو إتاوة (مادة 56 ق 91 لسنة 2005).

3- المفاضلة بين خصم ضريبة المبيعات المتعلقة بالسلع الرأسمالية من إقرار ضريبة الدخل أو إقرار ضريبة المبيعات.

4- العلاقة التأثيرية المتبادل بين الإهلاك والأرباح الرأسمالية (المواد 25- 26- 27 من القانون 91 لسنة 2005).

5- المفاضلة بين إتباع نظام الخصم ونظام الدفعات المقدمة.

6- المفاضلة بين إهداء الأصول أم بيعها بين الأشخاص المرتبطة (المانح والملتقي).

- 7- المفاضلة بين بدائل تغيير الشكل القانوني.
- 8- المفاضلة بين بدائل معالجة الديون المعدومة.
- 9- المفاضلة بين معالجة انتقالات العاملين داخل أم خارج كشوف المرتبات.
- 10- المفاضلة بين الاقتراض المحلي أم الخارجي.
- 11- المفاضلة بين تقسيط ضريبة المبيعات أم سدادها بالاقتراض.
- 12- المفاضلة بين الإفصاح عن الضريبة المؤجلة أثناء فترة الإعفاء الضريبي أم تجاهلها.
- 13- إمكانية احتساب إهلاك معجل للأصول المهداة.
- 14- المفاضلة بين شراء الأصول أم تصنيعها ذاتياً.
- 15- المفاضلة بين المطالبة باسترداد الضريبة أو المقاصة بين أنواع الضرائب.
- 16- المفاضلة بين استثمار الأموال في الودائع أو بالحسابات الجارية.
- 17- اختيار البديل الأمثل لمعالجة العوائد المدينة والدائنة.
- 18- الإهلاك والأرباح الرأسمالية.
- 19- اضمحلال الأصول.
- 20- فروق إعادة التقييم.

ثانياً- أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

- أ- بيان أوجه الاختلاف بين الدور التقليدي والدور المهاري لأداء مجلس الإدارة ضريبياً.

ب- التوصل إلى إطار محاسبي مقترح لتقييم الأداء الضريبي لمجلس الإدارة بما يمثل آلية لإجراء التقييم.

ج- تطبيق الإطار المحاسبي على إحدي شركات المساهمة الصناعية.

د- التوصل إلى النتائج والتوصيات المقترحة مستقاة من نتائج تطبيق الإطار المقترح.

ثالثاً- أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث إلى أنه يعالج الفراغ القائم حالياً حيث سبق للدراسات السابقة دراسة الجوانب المتعلقة بكل من:

أ- تقييم الأداء الإداري لمجالس إدارة الشركات (حوكمة الشركات).

ب- تقييم الأداء الإداري للإدارات الضريبية (الحوكمة الضريبية).

رابعاً- فروض البحث:

يقوم البحث على اختبار الفروض الآتية:

● **الفرض الأول...** يمكن تقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة ضريبياً باستخدام معايير المحاسبة المصرية (الضريبة المؤجلة).

● **الفرض الثاني...** لا تتأثر التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة ومن ثم الأداء الضريبي لمجلس الإدارة، باختلاف فلسفة ومضمون وأهداف التشريع الضريبي.

● **الفرض الثالث..** هناك علاقة إرتباط طردية بين حجم وطبيعة التغيير في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية اللازمة للوفاء بمتطلبات قياسها والإفصاح عنها.

وسوف يتم اختبار هذه الفروض من خلال:

- 1- عرض وتقييم بعض الحالات الفنية ضريبيا المرتبطة بالتخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة مع تحليل للأداء المهاري لمجلس الإدارة.
- 2- بيان أثر التغيير في فلسفة التشريع الضريبي في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة.
- 3- التطبيق العملي على القوائم المالية لإحدى شركات المساهمة الصناعية واستخلاص النتائج.

خامساً- خطة البحث:

لأغراض هذه الدراسة يقسم هذا البحث إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الدراسات السابقة وإختلافها عن دراسة الباحث.
- المبحث الثاني: تقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة ضريبيا باستخدام المفاهيم المتعلقة بالتخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة.
- المبحث الثالث: تقييم أثر قرارات مجلس الإدارة ضريبيا على حجم العبء الدفترى وكفاءة الإفصاح المحاسبي للشركة.
- المبحث الرابع: تقييم فعالية الأداء الضريبي لمجلس الإدارة باستخدام سعر الضريبة الفعال.
- المبحث الخامس: استخدام المؤشرات المالية ذات الطابع الضريبي في تقييم الأداء الضريبي لمجلس الإدارة.
- المبحث السادس: التطبيق العملي للإطار المحاسبي المقترح على القوائم المالية لإحدى شركات المساهمة الصناعية.

المبحث الأول

الدراسات السابقة واختلافها عن دراسة الباحث

1- دراسة د/ أسامة عبد الخالق، (2011)⁽²⁾

• مضمون الدراسة:

صعوبة قياس درجة الحوكمة في الشركات وعدم تحقيقها الفعالية المطلوبة لعملية الرقابة الضريبية على مجلس الإدارة.

• أهداف الدراسة:

أن الرقابة الضريبية على أداء الدور الضريبي لمكسب الإدارة من خلال تحقيق أهداف ثلاثة:

- 1- مكاسب ضريبية مباشرة.
- 2- مكاسب مالية واقتصادية تتعلق بالسيولة وفرق القيمة الحالية.
- 3- مكاسب تتعلق بالتقدم في عملية القياس والإفصاح المحاسبي.

• نتائج الدراسة:

أن تقييم الأداء الضريبي لمجالس الإدارة يعمل على دعم مفاهيم حوكمة الشركات من خلال فرض الرقابة الضريبية على أداء المجلس.

(2) دكتور/ أسامة على عبد الخالق، " استخدام الضريبة المؤجلة كأداة لتنفيذ الرقابة الضريبية للحكومة على قرارات مجالس إدارة الشركات"، المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - 2011.

2- دراسة د/ محمد عبد العزيز خليفة، (2011)⁽³⁾

• مضمون الدراسة:

وضع إطار مقترح لكيفية تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل.

• أهداف الدراسة:

- 1- التعرف على طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- 2- بيان الطرق المتبعة في قياس ضريبة الدخل المؤجلة وأهم المشكلات المرتبطة بها.
- 3- دراسة تحليلية لأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعدل والخاص بضرائب الدخل، مع بيان أهم الاختلافات مع المعيار المحاسبي المصري رقم (24).

• النتائج:

يتسم مفهوم الضريبة المؤجلة بالحدائثة على البيئة المصرية الأمر الذي أدى إلى صعوبة التطبيق الكامل للمعيار المحاسبي المصري رقم (24) حيث قامت العديد من الشركات بتطبيق على بند واحد فقط وهو الإهلاك دون غيره من البنود.

(3) أ.د / محمد عبد العزيز محمد خليفة، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية (دراسة تطبيقية)"، المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - 2011.

3- دراسة د/ محمد عبد العزيز خليفة، (2004)⁽⁴⁾

• مضمون الدراسة:

تقييم قرارات مجلس الإدارة بشأن إتخاذ قرار بالإندماج مع استعراض الطرق البديلة للمحاسبة عن الإندماج وفقاً للفكر المحاسبي والضريبي.

• أهداف الدراسة:

- 1- استعراض الطرق المختلفة للمحاسبة عن الإندماج محاسبياً.
- 2- استعراض الطرق المختلفة للإندماج وأثارها الضريبية.
- 3- عرض الجوانب الإيجابية والسلبية لكل بديل.

• نتائج الدراسة:

- 1- تقييم الأثر الضريبي الناشئ عن إتخاذ قرارات الإندماج وأهمية الرقابة على هذه القرارات وترشيدها.
- 2- بيان أثر إختلاف القياس المحاسبي والضريبي لطرق المحاسبة عن الإندماج.

4- دراسة د/ على أحمد زين، (2007)⁽⁵⁾

• مضمون الدراسة:

عرض لمجموعة محددة من معايير المحاسبة المصرية مع بيان أهميتها وتأثيرها على حوكمة الشركات وقرارات مجلس الإدارة وشمل ذلك المعايير الأتية:

• المعيار رقم (6) عرض القوائم المالية.

• المعيار رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

(4) أ.د/ محمد عبد العزيز خليفة، "ترشيد قرار الاختيار بين طرق المحاسبة عن الإندماج وفقاً للفكر المحاسبي والضريبي"، المؤتمر الضريبي التاسع- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سبتمبر 2004.

(5) د/ على أحمد زين، "الأثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية، بين الالتزام المهني وحوكمة الشركات"، المؤتمر الضريبي الثاني عشر- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 2007.

• المعيار رقم (19) الإفصاح بالقوائم المالية للمؤسسات المالية.

• المعيار رقم (20) القواعد المحاسبية المتعلقة بالتأجير التمويلي.

• أهداف الدراسة:

بحث الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية مع التطرق إلى الالتزام المهني وحوكمة الشركات.

• نتائج الدراسة:

أهمية تطبيق حوكمة الشركات لتحقيق طفره في العلاقات بين أطراف المثلث الضريبي والمتمثلة في

مصلحة الضرائب والممولين ومراقب الحسابات.

تقييم الدراسات السابقة وإختلافها عن دراسة الباحث:

تختلف هذه الدراسات عن الدراسة المعروضة من الباحث فيما يلي:

- 1- الدراسة المعروضة تبحث في الشق المهاري للأداء الضريبي لمجلس الإدارة.
- 2- تربط الدراسة المعروضة بين قرارات مجلس الإدارة ومعايير المحاسبة المصرية.
- 3- تقترح الدراسة المعروضة إطاراً محاسبياً لتقييم أداء مجلس الإدارة ضريبياً مع اختباره عن طريق التطبيق العملي على إحدى شركات المساهمة الصناعية.

المبحث الثاني

تقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة ضريبياً باستخدام المفاهيم المتعلقة

بالتخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة

يمكن تصنيف المستوى الفني لقرارات مجلس الإدارة إلى نوعين:

1- قرارات روتينية إجرائية تتعلق بتسيير أعمال الشركة.

2- قرارات فنية أو مهارية تؤثر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

ويندرج تحت النوع الثاني من القرارات، القرارات المتعلقة بالضرائب لما تتضمن من ضرورة توافر القدرة والمهارة على الإلمام بالبدائل المختلفة المؤثرة في اتخاذ القرار والآثار المترتبة على كل بديل، خاصة وأن التشريعات الضريبية في مصر قد تطورت تطوراً فنياً كبيراً خاصة تلك المتعلقة بضرائب الدخل والمبيعات وسوق المال.

ولا شك أن الحديث عن هذا النوع من القرارات يرتبط إرتباطاً وثيقاً بالحديث عن ضرورة إلمام مجلس الإدارة عند إتخاذ هذا النوع من القرارات الضريبية بعلم التخطيط الضريبي وما ينتج عند من ضرائب مؤجلة.

ويقصد بالتخطيط الضريبي... مهارة المفاضلة بين بدائل السياسات المالية والضريبية والمحاسبية للإستفادة من التوافق أو التعارض القائم بينها وإستخلاص البديل الذي يعظم المكاسب الضريبية للشركة في ظل التشريعات الضريبية القائمة.

ويقصد بالضرائب المؤجلة... عناصر القوائم المالية التي يتم قياسها والإفصاح عنها ولكنها تؤثر على قيمة المنشأة حالياً ومستقبلاً، لما لها من تأثير على مصروف الضريبة والربح القابل للتوزيع

وتوزيعات الأرباح وحقوق الملكية والإحتياطات ولما لها أيضا من تأثير على عناصر القوائم المالية من أصول والتزامات ضريبية مؤجلة...

كما يرتبط بأمام مجلس الإدارة بأساليب التخصيص الضريبي سواء كان:

● تخصيص جزئي.

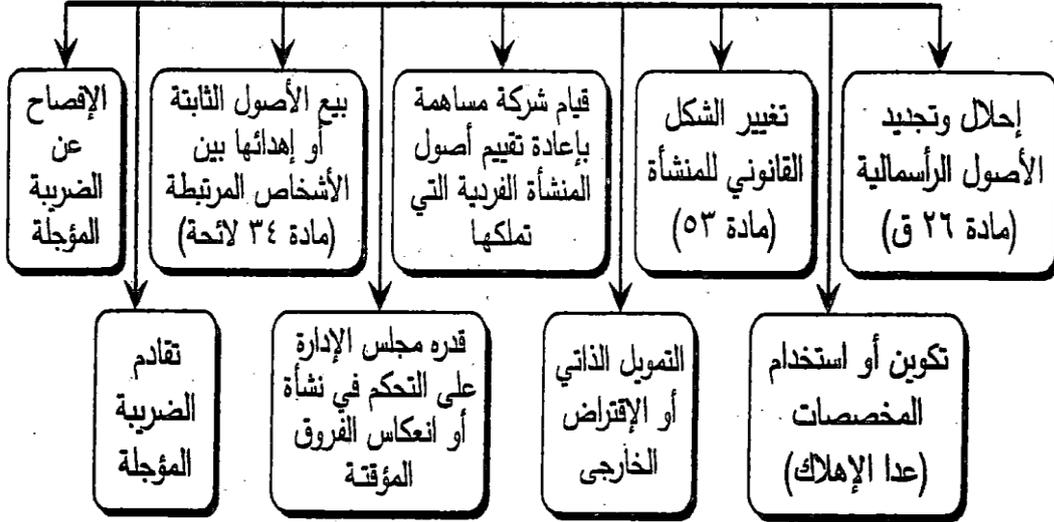
● تخصيص شامل

وتشمل هذه القرارات ما يلي:

- 1- القرارات المتعلقة بإحلال وتجديد الأصول الثابتة.
- 2- القرارات المتعلقة بتكوين واستخدام المخصصات (بخلاف الإهلاك).
- 3- القرارات المتعلقة بتغيير الشكل القانوني للمنشأة.
- 4- القرارات المتعلقة بالتمويل الذاتي أو الإقتراض الخارجي.
- 5- القرارات المتعلقة بقيام شركة مساهمة بإعادة تقييم أصول المنشأة الفردية التي تملكها بهدف زيادة رأس المال بها.
- 6- القرارات المتعلقة ببيع الأصول أو هدايتها بين الأشخاص المرتبطة.
- 7- القرارات المتعلقة بقدرة مجلس الإدارة على التحكم في نشأة أو انعكاس الفروق الضريبية المؤقتة.
- 8- القرارات المتعلقة بتقادم الضريبة المؤجلة.
- 9- اتخاذ قرار بشأن المفاضلة بين قياس الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها خلال سنوات الإعفاء الضريبي أو تجاهلها.

ويوضح الشكل التالي نماذج لبعض قرارات مجلس الإدارة ذات البعد الضريبي المهاري:

نماذج لبعض قرارات مجلس الإدارة ذات البعد الضريبي المهاري



1- تبني مجلس الإدارة لسياسة طموحه تقوم على إحلال وتجديد الأصول الثابتة (م26ق):

في حالة إتخاذ مجلس الإدارة قرارات تتعلق بالإحلال والتجديد للأصول الثابتة وبمحيث تعكس

سياسات مجلس الإدارة تبنية لسياسة دائمة وطموحه تقوم على الإحلال والتجديد (شراء/ بيع)

بصورة تنطبق عليها أحكام المادة رقم 26 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلقة بأساس

الإهلاك، فإنه يمكن من خلال التخطيط الضريبي الذي تعكسه قرارات مجلس الإدارة، تحقيق الشركة

مكاسب ضريبية وضرائب مؤجلة يوضحها التحليل الضريبي التالي:

طبقاً لأحكام المادة رقم 26 من القانون رقم 91 لسنة 2005، تثير لدى مجلس الإدارة حافز

على التخطيط الضريبي بإتباع سياسة ثابتة ومنظمة للإحلال والتجديد مما يترتب عليه العديد من

المكاسب الضريبية والمالية للشركة تتمثل فيما يلي:

أ- إكتساب وفورات ضريبية ناتجة عن تأجيل إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول، مما ينشأ عنه بصفة مبدئية فروق ضريبية مؤقتة تمثل التزامات ضريبية مؤجلة، ومع إستمرار إتباع هذه السياسة في التخطيط الضريبي مقرونة بسياسة التخصيص الضريبي الجزئي يتم تحويل جانب من تلك الفروق الضريبية المؤقتة إلى فروق ضريبية دائمة وإكتسابها مما يؤدي إلى:

1/أ- خفض عبء الضريبة على الشركة بقائمة الدخل.

2/أ- خفض سعر الضريبة الفعال.

3/أ- خفض قيمة الإلتزامات الضريبية المؤجلة.

4/أ- ارتفاع قيمة الفائض القابل للتوزيع.

5/أ- ارتفاع قيمة العائد عليهم.

6/أ- تدعيم قيمة الإحتياطيات بالمركز المالي.

7/أ- تحسين نسبة إعتداد الديون المدومة طبقاً للتشريع الضريبي.

8/أ- زيادة قيمة المنشأة.

ويتضح من هذا أن المشرع الضريبي يشجع مجلس الإدارة على إتخاذ قرارات التخطيط الضريبي

(المشروع) لتحقيق الهدف الاقتصادي للضريبة وهو زيادة القوة الإنتاجية للشركات مما يزيد من

الطاقة الإنتاجية ومن ثم أرباح الشركة والحصيلة الضريبية في أن واحد.

2- القرارات المتعلقة بتكوين واستخدام المخصصات:

حيث ينشأ عن تكوين المخصصات فروق ضريبية مؤقتة مدينة (أصول) وعند استخدام هذه

المخصصات يبدأ انعكاس هذه الفروق.

ويتمثل الأداء المهاري لمجلس الإدارة ضريبيا في القدرة على التحكم فيما يلي:

- أ- واقعة المنشأة (التكوين) بحيث لا يتم تكوين المخصصات المختلفة (خلاف الإهلاك) إلا في الحدود الدنيا وبناء على دراسة دقيقة لها لخضوع عملية التكوين للضريبة،
- ب- واقعة الإنعكاس (الاستخدام) بحيث يسعى المجلس إلى الوفاء باشتراطات الاستخدام أو الانعكاس الواردة في القانون، مثال ذلك الشروط الواردة في المادة (28) والخاص بالديون المعدومة وهي:

● تقديم تقرير من محاسب قانوني يفيد بما يلي:

- إمساك الشركة دفاتر منتظمة.
 - أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة.
 - أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حساب المنشأة.
 - اتخاذ المنشأة إجراءات لتحصيل الدين ولمدة 18 شهر.
- ويترتب على هذا نشأة فروق ضريبية مؤقتة مدينة (أصول ضريبية مؤجلة) تضاف إلى وعاء الضريبة بالإقرار وتنعكس في الميزانية في صورة أصول ضريبية (ضريبة مدفوعة مقدما)، وعندما تتوافر القدرة لدي مجلس الإدارة على استخدام هذه الأصول تنعكس هذه الفروق ويتم إجراء مقاصة بينها وبين الفروق الدائنة، وتظهر قدرة مجلس الإدارة في تنظيم نشأة تلك الفروق وانعكاسها زمنيا.

3- القرارات المتعلقة بتغيير الشكل القانوني للشركة

تنص المادة رقم 53 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المعدلة بالقانون رقم 11 لسنة 2013 على

أنه:

" تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الإستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير."

وبعد تغييرا للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

أ. اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

ب. تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

ج. تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

د. تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة إلا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال السنوات الثلاث التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني وألا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانوني شخص غير مقيم.

وبالرجوع إلى نص المادة 62 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 المقابلة

للمادة رقم (53) قبل التعديل بالقانون رقم 53 لسنة 2014 يتضح أن المشرع الضريبي قد أشار

إلى واقعة تأجيل الضريبة وما يترتب عليها من نشأة فروق إعادة التقييم والبدائل التي ينبغي على

مجلس الإدارة المفاضلة بينها لإكتساب المزايا الضريبية وإستيفاء شروطها وهي:

1- أسس المفاضلة بين البدائل:

يتم المفاضلة في ضوء الأسس التالية:

- أ. قيمة العبء أو الوفر الضريبي الناشئ أخذاً في الاعتبار القيمة الحالية له.
- ب. حجم الأعباء الدفترية ممثلة في السجلات الإضافية المطلوبة للأغراض الضريبية.
- ج. حجم الإفصاح المحاسبي والضريبي الناشئ في الدفاتر والقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها والإقرار الضريبي.
- د. الأثر على السيولة ممثلة في مدى أفضلية السداد الحالي للضريبة أو تأجيلها.
- هـ. الأثر على تكلفة العمل المحاسبي لمراقب الحسابات والفاحص الضريبي.

2- بدائل المعالجة الضريبية:

لبيان كيفية المفاضلة بين البدائل نقترح المثال التالي:

قررت الشركة (س) الاندماج في الشركة (ص) حيث تم إعادة تقييم أصولها الثابتة المثبتة دفترياً للأغراض المحاسبية بمبلغ 100.000 جنيه لتصبح 500.000 جنيه، علماً بأن:

- معدل الإهلاك المحاسبي 10%
- معدل الإهلاك الضريبي 20%
- سعر الضريبة على الدخل 20%

◀ البديل الأول ▶

تأجيل إخضاع الأرباح الرأسمالية الناشئة محاسبياً للضريبة عند تغيير الشكل القانوني للشركة، مع

احتساب إهلاك الأصول على القيمة الدفترية لها للأغراض الضريبية.

(أ) مضمون هذا البديل:

طبقا لهذا البديل لا يدخل في وعاء الضريبة الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم..
عند تغيير الشكل القانوني للشركة، وذلك بالشروط التالية:

- 1- أن يتم إثبات الأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.
- 2- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل الاحتياطات والمخصصات وفقا للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والإلتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

(ب) الأثر على قيمة العبء أو الوفر الضريبي:

طبقا لهذا البديل بحث للشركة التمتع بإحدي المزايا الضريبية التالية مع التضحية بالميزة الضريبية الأخرى كما يلي:

ب/1- إكتساب.... ميزة تأجيل إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة رغم نشأتها محاسبيا) وذلك في مرحلة تغيير الشكل القانوني للشركة. حيث يتم تأجيل إخضاعها إلى حين التصرف في الأصول في مرحلة لاحقة.

ب/2- التضحية... بميزة إحتساب الإهلاك للأغراض الضريبية على القيمة السوقية للأصول، وإحتسابه طبقا للقيمة الدفترية (رغم احتسابه على القيمة السوقية للأغراض المحاسبية)

التضحيات	المكاسب
1- التضحية بالفرق بين قيمة الإهلاك المحاسبي والإهلاك والضريبي	1- تأجيل خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة في سنة تغيير الشكل القانوني للشركة.
2- قيمة الزيادة في الضريبة = (500000-	2- قيمة الوفر الضريبي المؤقت الناشئ

$=100000 \times 10\% \times 20\% =$ $8000 \text{ جنيه سنويا} \times 10 \text{ سنوات للأصل} =$ 80000 ج	$=500000 - 100000) \times 20\% =$ 80000 ج
<p>3- يمثل فرقا ضريبيا دائما موجبا لأنه يؤدي لزيادة وعاء الضريبة على مدار (10) سنوات بما يؤدي لزيادة الضريبة سنويا بقيمة تعادل الضريبة المؤجلة على الأرباح الرأسمالية.</p>	<p>3- يمثل فرقا ضريبيا مؤقتا سالبا لأنه يؤدي لخفض وعاء الضريبة عن الربح المحاسبي دفعة واحدة في سنة التغيير.</p>
<p>4- القيمة المطلقة < القيمة الحالية للتضحية الضريبية للتضحية الضريبية</p>	<p>4- تكون القيمة المطلقة للوفر الضريبي المؤقت = القيمة الحالية لهذا الوفر.</p>
<p>ملحوظة:</p>	
<p>يتحول هذا الوفر من وفر إلى مؤقت إلى وفر دائم إذا لم يسفر بيعه لاحقا عن تحقيق أرباح رأسمالية خاضعة للضريبة.</p>	

(ج) الأثر على الأعباء الدفترية المحاسبية والضريبية:

نظرا لما يتطلبه هذا البديل من التحقق من استيفاء الشروط المطلوبة السابق ذكرها فقد تطلب المشرع الضريبي للتمتع بهذا البديل ضرورة إمساك الشركة لقوائم مالية وكشوف وسجلات لأغراض التتبع الضريبي للفروق المنعكسة والتحقق من إجراء التعديلات السنوية اللازمة بها في الإقرار الضريبي لتتبع نشأة الزيادة السنوية في الضريبة الناتجة عن فروق الإهلاك الضريبي وسدادها. ومن ثم تمكين كل من مراقب الحسابات والمأمور الفاحص من إجراء المراجعة المحاسبية والضريبية معا.

ويلاحظ أنه في ظل هذا البديل تحصل الدولة على حقها كاملا في الضريبة المؤجلة على الأرباح الرأسمالية (ولكن بالتقسيم على عشر سنوات) من خلال الضريبة على فروق الإهلاك المحاسبي والضريبي حيث يرد لوعاء الضريبة سنويا الفرق بين قيمة الإهلاكين.

وحرصا من المشرع الضريبي على عدم الخلط في هذه المرحلة بين المجموعة الدفترية والقوائم المالية المحاسبية الأصلية المتكاملة، وبين الكشوف والسجلات الإضافية التي تمثل بطبيعتها سجلات وكشوف إحصائية للأغراض الضريبية، تختلف أهداف إمسائها تماما عن أهداف إمسائك المجموعة الدفترية المحاسبية، وللحفاظ على تحقيق الأهداف المبتغاة من كل منهما وتأكيدا لما سبق وأن أوضحه القانون في المادة رقم (17) فقرة (2) بالفصل الكامل بين الدفاتر المحاسبية الخاضعة لأحكام معايير المحاسبة قياسا وإفصاحا، وبين السجلات والكشوف والإقرار الضريبي الخاضع لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 فقد نصت اللائحة التنفيذية على ما يلي:

أولاً- محاسبياً..... على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والإلتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسائها للأغراض المحاسبية على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه أعداد قائمة الدخل وفقا لهذه القيم.

يتضح من هذا أن المشرع الضريبي قد ألزم الشخص الاعتباري بإمسائك الدفاتر والسجلات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة المصرية .. ومن ثم:

1- يتم إثبات قيم الأصول والإلتزامات على أساس قيمة بعد إعادة التقييم.

2- يتم إعداد قائمة الدخل أيضا على أساس القيمة بعد إعادة التقييم.

ثانياً- ضريبياً... لأغراض حساب الضريبة، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والإلتزامات قبل تغيير الشكل القانوني.

(د) الأثر على الإفصاح المحاسبي الضريبي:

د/1- في سنة تغيير الشكل القانوني للشركة:

د/1/1- الإفصاح المحاسبي:

- تظهر الأرباح الرأسمالية كإيراد في قائمة الدخل بالفرق بين ثمن البيع والتكلفة الدفترية للأصل.
 - يحمل الإهلاك كمصروف على قائمة الدخل بعد احتسابه على أساس القيم بعد إعادة التقييم.
 - يظهر في الميزانية أثر ما سبق على كل من المخصصات والإحتياطات.
 - نظراً لإختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية يتم قياس قيمة الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن تأجيل خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة والمساوية لقيمة هذه الأرباح (أي قيمة الفروق الضريبية المؤقتة) \times سعر الضريبة. والإفصاح عنها ضمن الخصوم بالميزانية. وذلك انتظاراً لما يسفر عنه التصرف في هذه الأصول لاحقاً لتحديد ما سوف ينعكس منه وما سوف يتحول إلى فرق دائم من خلال تسوية أرصدة تلك الإلتزامات الضريبية المؤجلة.
 - أما الفروق الضريبية المتعلقة بالإهلاك فلا تؤثر على الميزانية لأنها تمثل فروق ضريبية دائمة وليست مؤقتة ومن ثم فهي تخص سنة التأجيل بنسبة 100% ولا يرحل شيء منها إلى الأعوام التالية.
 - وفي كل الأحوال يتم قياس قيمة التغير في أرصدة الضريبة المؤجلة سنوياً وتعديل قيمة الضريبة المحملة على قائمة الدخل طبقاً للمعادلة:
- ضريبة الدخل = ضريبة الإقرار + /- التغير في أرصدة الضريبة المؤجلة بالميزانية.

د/1/2- الإفصاح الضريبي: يتم ما يلي:

- خصم الأرباح الرأسمالية بالإقرار الضريبي منعا لخضوعها مؤقتا لسابق إضافتها للربح المحاسبي.
- ويتعين على الشركة لإستمرار تمنعها بهذا البديل، أن تقوم سنويا باحتساب الفروق الضريبية الدائمة بين الإهلاك المحاسبي والضريبي وردة إلى وعاء الضريبة بالإقرار بما يؤدي لزيادتها سدادا للتضحية الضريبية المقترنة بهذا البديل.

د/2- في سنة التصرف في الأصل الرأسمالي:

طبقا لأحكام المادة 63 بند 1، 2، 3 تختلف المعالجة المحاسبية والضريبية تبعا لنوع الأصل الرأسمالي كما يلي:

د/2/1- في حالة التصرف الأصول الثابتة الخاضعة ضريبيا لنظام قسط الإهلاك الثابت أو الغير خاضعة للإهلاك (البند 1، 2، 3 من المادة 25ق): يتم إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف للضريبة، ويتم حسابها بالفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

يتضح من هذا ما يلي:

- أن المشرع الضريبي قد أخضع للضريبة كامل قيمة الأرباح الرأسمالية للضريبة سواء:

- الجزء المحقق وقت تغيير الشكل القانوني =

قيمة الأصول بعد إعادة التقييم - القيمة الدفترية لهذه الأصول

- الجزء المحقق بعد تغيير الشكل القانوني =

القيمة التصرف في الأصول - قيمة الأصول بعد إعادة التقييم ويترتب علي هذه المعالجة ما يلي:

● فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي: يقتصر الإفصاح على ما يلي:

- في قائمة الدخل: يتعين الإفصاح عن قيمة الجزء المحقق فقط من الأرباح الرأسمالية بعد التغيير في الشكل القانوني ويعادل الفرق بين قيمة التصرف وبين قيمة الأصل بعد إعادة التقييم لسابق الإفصاح عن الجزء المحقق قبل إعادة التقييم.

كذلك يتعين الإفصاح عن قيمة ضريبة الدخل من خلال تعديل ضريبة الإقرار بالتغيير في رصيد الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناتج عن إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة عند التصرف في الأصول - في الميزانية: يتم إجراء تسوية لإثبات ما يلي:

(أ) انعكاس وتسوية رصيد الضريبة المؤجلة الناشئ عن تأجيل إخضاع الأرباح الرأسمالية عند تغيير الشكل القانوني، فإن تبقى شيء منها يتعين تسويته أيضاً ومعالجته على أنه فروق ضريبية دائمة وإقفالها في نفس السنة طبقاً لطبيعتها.

ويراعي أن تتم نفس المعالجة أي بالتحويل من فروق ضريبية مؤقتة إلى دائمة في حالة إهلاك الأصل دون تعويض أو تحريده دون قيمة بيعية، أو إجراء تسوية بالفرق بين التكلفة الدفترية للأصل وما قد ينشأ منها.

(ب) إقفال كل من حساب الأصل ومخصص الإهلاك معا.

● فيما يتعلق بالإفصاح الضريبي: يتضمن شقين:

- الأول: الشق المتعلق بالأرباح الرأسمالية عن الفترة وقت التغيير وهذه تضاف لسابق إستبعادها بالإقرار الضريبي في سنة التغيير، مما يؤدي لزيادة الضريبة بالإقرار سداداً للضريبة المؤجلة عن الأرباح الرأسمالية وتسوية الفروق الضريبية المؤقتة بأن عاكسها.

- الثاني: الشق المتعلق بالأرباح الرأسمالية المكتملة والناجحة بعد التغيير، ونظرا لأن هذه الأرباح

سبق الإفصاح عنها في قائمة الدخل لنفس السنة ولاتفاق المعالجة المحاسبية والضريبية معا

بالإخضاع فلا مجال لظهور إيه فروق ضريبية أو الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي.

د/2-2- في حالة التصرف في الأصول الخاضعة لنظام أساس الإهلاك (المادة 25ق): يتم

معالجة أرباحها الرأسمالية طبقا لأحكام المادة 26 في أي أنه لا تحتسب أرباحا رأسمالية للأغراض

الضريبية إلا في حالة ظهور رصيد سالب لأساس الإهلاك.

وفي هذه الحالة يكون هناك احتمالين:

● الأول.... عدم ظهور رصيد سالب لأساس الإهلاك وعدم توقع ظهوره لاحقا، إذا كانت

الشركة تتبنى سياسة إحلال وتجديد مستمرة لأصولها، وفي هذه الحالة يتعين إجراء تسوية

محاسبية لرصيد الإلتزامات الضريبية المؤجلة لتحويل الفروق المؤقتة إلى دائمة، وفي رأينا أنه

يمكن إجراء هذه المعالجة منذ نشأة الأرباح الرأسمالية بمعالجتها على أنها فروقا دائمة لصالح

الشركة إذا كانت دراسة سياسة الشركة تجاه أصولها تعكس تبنيتها لسياسة الإحلال

والتجديد المستمرة مما يمنع ظهور رصيد سالب لأساس الإهلاك مستقبلا.

وفي هذه الحالة تنعكس في قائمة الدخل قيمة الأرباح الرأسمالية الجديدة بعد التغيير مع إستبعاد هذه

الأرباح من الخضوع للضريبة بخصمها في الإقرار الضريبي وإقفال كل من حسابات الأصول ومخصص

الإهلاك.

● الثاني... ظهور رصيد سالب لأساس الإهلاك وبالتالي خضوع قيمة الرصيد السالب

للضريبة وإضافته للإقرار الضريبي مع إجراء تسوية بقيمة الضريبة المستحقة عنه مع رصيد

الضريبة المؤجلة بالميزانية وإجراء التعديل اللازم على قيمة الضريبة المحملة على قائمة الدخل.

◀ البديل الثاني ▶

(أ) مضمون البديل:

إخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للضريبة عند حدوث واقعة التغيير قبل خصم أية خسائر منها، مع احتساب الإهلاك الضريبي طبقاً لقيمة الأصول بعد إعادة التقييم.

وبلاحظ في هذه الحالة ما يلي:

● نشأة فروق ضريبية مؤجلة: فيما يتعلق بمعالجة الإهلاك لأنه بالرغم من تطابق أساس قيمة

كل من الإهلاك المحاسبي والضريبي وهو قيمة الأصول بعد إعادة التقييم إلا أن هناك

إختلاف في معدلات الإهلاك المستخدمة في القياس لإختلاف تلك لمعدلات محاسبيا

عنها ضريبيا وحيث لا يجوز مخالفة معدلات الإهلاك للأغراض الضريبية (مادة 34 بند 2

من اللائحة التنفيذية)، وتكون هذه الفروق ناشئة إذا كانت معدلات الإهلاك الضريبية

أكبر من المحاسبية، في حين تكون هذه الفروق منعكسة إذا حدث العكس.

● لا تنشأ أية فروق ضريبية ناتجة عن الأرباح الرأسمالية المحققة محاسبيا وضريبيا لإتفاق

المعالجتين على إخضاع هذه الأرباح للضريبة، وبالتالي لا ينعكس شيء عنها في الإقرار

الضريبي.

وطبقاً لأحكام المادة 64 من اللائحة التنفيذية يتم اللجوء لهذا البديل في حالة إخلال الشركة بشرط

إثبات قيمة الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني للأغراض الضريبية عند

إعداد الإقرار الضريبي.

(ب) الأثر على قيمة العبء أو الوفر الضريبي:

طبقاً لهذا البديل يحق للشركة التمتع بميزة احتساب الإهلاك على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، مقابل إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة فوراً وعلى هذا نجد أن:

● **المكاسب:** وتتمثل في قيمة الوفر الضريبي الناتج عن فروق الإهلاك (500000-

$$100000) \times 10\% \times 20\% = 8000 \text{ ج سنويا} \times 10 \text{ سنوات} = 80000 \text{ جنيه}$$

● **التضحيات:** وتتمثل في قيمة العبء الضريبي الناتج عن إخضاع الأرباح الرأسمالية

$$\text{للضريبة} = (100000 - 500000) \times 20\% = 80000 \text{ جنيه}$$

ومنعا للتهرب الضريبي فقد نص البند 3 من المادة 63 من اللائحة على أن يتم في كلا البديلين

متابعة حركة الإحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه البنود قبل التغيير. وتخضع الزيادة

التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن

إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين 1، 2 من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة

إضافتها للإحتياطيات.

الخلاصة:

أولاً- يتضح مما سبق أهمية توافر القدرة المهارة الضريبية في دراسة البدائل الضريبية لتغيير الشكل القانوني وحاجة مجلس الإدارة الكفاء ضريبيا لدراسة الجوانب الضريبية المختلفة لتعظيم المكاسب الضريبية للشركة.

ثانياً- يتضح من مقارنة البديلين تقارب نتائج كلا منهم بما لا يوجد حافزا قويا للممولين على إجراء التخطيط الضريبي لما يلي:

1- تساوي قيمة الوفورات والتضحيات الضريبية الناتجة عن كلا منهما وفقا لمفهوم القيمة المطلقة.

2- يتميز البديل الأول بعامل السيولة وزيادة صافي القيمة الحالية للأموال إلا أنه يعاب عليه سداد الضريبة مضاعفة عن قيمة الأرباح المحققة عند تغيير الشكل القانوني مرة في صورة فروق الإهلاك والمرة الثانية عند التصرف في الأصل الرأسمالي بخلاف الزيادة في الأعباء الدفترية وأعباء الإفصاح المحابي والضريبي.

3- ينتقد البديل الثاني بفقد السيولة وتناقص القيمة الحالية للأموال إلا أنه يتميز بتفادي سداد ضرائب بالزيادة وعدم الحاجة إلى أية أعباء دفترية إضافية أو إفصاح محاسبي إضافي.

وبتقييم هذا كله في ضوء ما أسفر عنه المثال الرقمي سالف الذكر

وما توصلنا إليه من نتائج تعكس تضائل الفروق بين البدائل المختلفة ونجاح المشرع الضريبي إلى حد كبير في تحجيم التخطيط الضريبي نجد أننا لم نكن في حاجة إلى كل هذه التعقيدات والتشعب في

صياغة النصوص الضريبية وما أدت إليه من وجود العديد من الفروق الضريبية المؤقتة ومدى الصعوبة المحاسبية والضريبية للمعالجات المطلوبة وتشعبها خاصة ما يلي:

- 1- حجم الأعباء الدفترية الكبيرة للأغراض الضريبية الواجب الوفاء بها وتتبعها ومن ثم حجم الوقت والمجهود الملقى على عاتق المحاسب المالي والقانوني والمأمور الفاحص.
- 2- الزيادة في أعباء الإفصاح المحاسبي والضريبي الناتج عن هذه النصوص.
- 3- طول الفترة الزمنية المطلوب خلالها إمساك الدفاتر الضريبية وتتبع الفروق الضريبية الناشئة عن هذه النصوص المتشعبة والمعقدة وكان من الأفضل تحقيقا للتبسيط الإقتصار على بديل واحد ينطوي على نشأة فروق ضريبية دائمة ممثلة في إعفاء الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بمناسبة تغيير الشكل القانوني من الضريبة مقابل إخضاع فروق الإهلاك للضريبة على مدار عمر الأصل الرأسمالي.

4- إتخاذ قرارات بالاقتراض من الخارج (مادة 56)

فالأصل خضوع هذه العوائد للضريبة كوعاء مستقل بسعر 20% ويأتي الأداء المهاري ضريبيا لمجلس الإدارة في الاستفادة من الإعفاء الوارد في المادة 56 من القانون، 75 من اللائحة التنفيذية والتي اشترطت للإعفاء ما يلي:

الا تقل مدة القرض أو التسهيل عن ثلاث سنوات علي الاقل

5- القرارات المتعلقة بإعادة تقييم أصول المنشأة:

ومن أمثلتها:

أ- إتخاذ قرارات بمناسبة إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية التي تمتلكها شركة مساهمة (مادة 20ق):

ويحقق مجلس الإدارة من هذا القرار وفورات ضريبية ناشئة من الوفاء بمتطلبات المادة 20 من القانون

رقم 91 لسنة 2005 والتي قضت بإعفاء أرباح إعادة التقييم بالشروط الآتية:

أ/1- تقديم المنشأة الفردية كحصة عينية في رأس مال الشركة المساهمة.

أ/2- أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسمية.

أ/3- الاحتفاظ بالأسهم لمدة 5 سنوات.

6- القرارات المتعلقة بإهداء الأصول الثابتة:

تتم هذه القرارات عادة بين الأشخاص المرتبطة كما هو الحال بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة أو

بين الشركات الشقيقة وبعضها البعض وقد عالج المشرع الضريبي الأثر الضريبي والضريبة المؤجلة

الناشئة عن قرار مجلس الإدارة بإهداء الأصول في المواد 25، 26، 27 من القانون رقم 91 لسنة

2005، والمادة 34 بند(3) من اللائحة التنفيذية على النحو التالي لدي كل من المانح والمتلقي.

الضرائب المؤجلة وعلاقتها بالأصول المهداة:

تنص المادة 34 بند 3 من اللائحة التنفيذية:

" لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الإحتياطيات للضريبة، ولا يسرى بشأنها

الإهلاك المقرر بالمواد 25-26-27 من القانون بحسب الأحوال".

الشرح:

1- لدي المتلقي:

• محاسبيا:

1/1- تدرج ضمن الأصول بالميزانية بالسعر العادل.

2/1- تحمل اهلاكتها على قائمة الدخل ويخفض بها الربح المحاسبي.

3/1- لا تدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل بل تحمل على حقوق الملكية ضمن الإحتياطات.

● **ضريبيا:**

يتعين إلغاء أثر الأصول المهداة على الربح المحاسبي عند إعداد الإقرار الضريبي في كل من:

أ- إهلاك الأصول المهداة المحملة على قائمة الدخل (مدين) بإضافته للإقرار الضريبي كما

سبق خصمه وعدم احتساب إهلاك ضريبي لها (مادة 25 / 26 / 27).

ب- مقابل عدم إخضاع قيمة هذه الأصول للضريبة كإيراد باعتبار أنها مهداه من ناحية ومثل

تغذية الإحتياطي من مصدر غير الأرباح الموزعة (دائن).

ج- يترتب على هذا عدم نشأة فروق ضريبية أو ضرائب مؤجلة حيث يكون الإهلاك

المحاسبي = الإهلاك الضريبي.

2- لدي المانح:

يخضع هذا التصرف للضريبة بالسعر العادل لكل من:

1- الضريبة على الدخل (أرباح رأسمالية).

2- الضريبة على المبيعات (تصرف قانوني) عدا الاستثمار العقاري.

ويتضح من هذا أن المشرع الضريبي قد أبطل التخطيط الضريبي وانعكاسها على الضريبة المؤجلة في

حالة الأصول المهداة. كما يتضح عند تقييم الأداء الضريبي لمجلس الإدارة تأثر فعالية هذا الأداء في

بعض الحالات سلبياً ومنها:

1- تغيير الشكل القانوني لتساوي البدائل.

2- إهداء الأصول بين الأشخاص المرتبطة لأبطال محل الرتبة المؤجلة.

7- القرارات التي تعكس قدره مجلس الإدارة على التحكم في نشأة أو انعكاس الفروق

الضريبية المؤقتة:

ومن أمثله هذه القرارات تلك القرارات المتعلقة باحلال وتجديد الأصول الرأسمالية، حيث تتمثل مهارة الأداء الضريبي في تبني مجلس الإدارة لسياسة طموحه تقوم على الإحلال والتجديد الأمر الذي يؤدي إلى نشأة فروق ضريبية مؤقتة عند الشراء تمثل التزامات ضريبية مؤجلة ومع استمرار عمليات الإحلال فإنه طبقاً لمنهج التخصيص الضريبي الشامل تحدث مقاصة دائمة بين هذه الفروق بالصورة التي تمتع انعكاسها مما يؤدي إلى تحقيق الشركة وفورات ضريبية دائمة.

8- إتخاذ قرار بشأن تقادم الضريبة المؤجلة:

الأصل أن الضريبة تتقادم بمرور 5 سنوات طبقاً لأحكام المادة 91 من القانون، 116 من اللائحة التنفيذية.

إلا أن الضريبة المؤجلة خصوصية خاصة ينبغي على مجلس الإدارة الإلمام بها نتيجة صدور أحكام قضائية تتعلق بالضريبة المؤجلة يراعي فيها ما يلي:

لا تخضع الضرائب المؤجلة لقاعدة التقادم الضريبي الخمسي التي تخضع لها الضرائب العادية عامة.

فقد نص حكم محكمة النقض على أن:

" لما كانت مدة سقوط الحق في المطالبة بدين الضريبة إلا من تاريخ وجوبها في ذمة المدين، فإذا كانت مؤجلة أو معلقة على شرط فإن ميعاد سقوطها يبدأ من تاريخ حلول الأجل أو تحقق الشرط"

ما لم تكتمل بالنسبة له مدة الثلاث سنوات من الضرائب والرسوم وفقا لنص المادة رقم 2/377 من القانون المدني قبل 2010/3/18 يسري عليه حكم الدستورية رقم 28/100 ق ولا تتقدم إلا بإنقضاء 5 سنوات.

لا تسري قاعدة التقادم الضريبي على الضرائب المؤجلة بأثر رجعي.

9- إتخاذ قرار بشأن المفاضلة بين قياس الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها خلال سنوات الإعفاء لضريبي أو تجاهلها:

يختلف الأمر تبعاً للمدى الزمني للضرائب المؤجلة كما يلي:

أ- لا يكون هناك جدوي من القياس والإفصاح المحاسبي إذا كانت بدايو ونهاية الضرائب المؤجلة تقع خلال فترة الإعفاء الضريبي.

ب- يكون هناك جدوي من القياس والإفصاح المحاسبي إذا كان كل/ أو بعض الضرائب المؤجلة يقدر لها أن تقع زمنياً في فترة ما بعد الإعفاء وفي حدود ما بعد الإعفاء فقط.

المبحث الثالث

تقييم أثر قرارات مجلس الإدارة ضريبيا على حجم

الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي

مقدمة:

تتعد المجالات التي تتأثر بالقرارات ذات البعد الضريبي التي يتخذها مجلس الإدارة ومنها:

1- الإقرار الضريبي للشركة، والذي يمثل قائمة بكل أنواع الفروق الضريبية سواء الدائمة أو المؤقتة.

2- الأعباء الدفترية ممثلة في الدفاتر الأساسية والإحصائية التي تلتزم الشركة بإمساكها.

3- كفاءة الإفصاح المحاسبي، والتي تتأثر سلبا أو إيجابا بتلك القرارات

ويري الباحث أنه في إطار تقييم البعد الضريبي لقرارات مجلس الإدارة، فالأمر يستدعي دراسة أثر هذه القرارات على كل من:

1- التركيبة الهيكلية للفروق الضريبية المؤقتة والتي تشكل عناصر الضريبة المؤجلة وفقا

لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24.

2- كفاءة الإفصاح المحاسبي والتي تتأثر بتلك الفروض الضريبية ومن خلال القوائم المالية

التي تلتزم شركات الأموال بالإفصاح فيها وهي:

أ- قائمة المركز المالي.

ب- قائمة الدخل.

ج- قائمة التدفقات النقدية.

د- قائمة حقوق الملكية.

ولبيان أثر قرارات مجلس الإدارة ضريبياً على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي، فالأمر يستدعي تناول العناصر التالية في هذا المبحث:

أولاً- التعريف بالتركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة والعوامل المؤثرة فيها وبعض النماذج المتعلقة بها في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005:

- 1- المقصود بالتركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة.
- 2- التعريف بالضرائب المؤجلة وخصائصها المختلفة.
- 3- العوامل المؤثرة في التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة.
- 4- نماذج لبعض الفروق الضريبية الناشئة في ظل تفعيل العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005:
 - 1/4- الفروق الضريبية الدائمة الموجبة.
 - 2/4- الفروق الضريبية الدائمة السالبة.
 - 3/4- الفروق الضريبية المؤقتة الموجبة.
 - 4/4- الفروق الضريبية المؤقتة السالبة.
 - 5/4- بعض الحالات التي لا ينشأ عنها فروق ضريبية.

ثانياً- أثر تفعيل القانون رقم 91 لسنة 2005 على التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة.

ثالثاً- أثر التغيير في التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة على الأعباء الدفترية للأشخاص الاعتبارية وكفاءة الإفصاح المحاسبي.

- 1- أثر التغيير في التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة على الأعباء الدفترية.
- 2- أثر التغيير في التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة على كفاءة الإفصاح المحاسبي.

أولاً- التعريف بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والعوامل المؤثرة فيها وبعض النماذج المتعلقة

بها في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005

1- مقدمة المقصود بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة: (6)

يقصد بالتركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة، التحليل التفصيلي لمكونات أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي وما تشتمل عليه من ضرائب مؤجلة مدينة أو دائنة، سالبة أو موجبة والتي تؤدي في النهاية إلى تغير أرصدة الضرائب المؤجلة ومن ثم التأثير على قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل وما يتبعه من التوصل لصافي الربح المحاسبي بعد الضريبة والذي يؤثر على العديد من عناصر القوائم المالية والنسب المالية والتحليلية مثل الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية والعائد على السهم ونسبة المخاطرة على الملكية والسيولة والتدفقات النقدية وحصص العاملين في الأرباح ومكافأة أعضاء المجلس... إلخ.

2- التعريف بالضرائب المؤجلة وخصائصها المختلفة:

تمثل الضرائب المؤجلة تلك الفروق الضريبية التي تنشأ نتيجة وجود إختلاف أو فروق مؤقتة بين كل من:

أ- الدخل المحاسبي المحدد طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية بقائمة الدخل.

ب- الدخل الخاضع للضريبة المحدد طبقاً لمتطلبات قانون الضرائب على الدخل واللائحة

التنفيذية بالإقرار الضريبي.

(6) راجع: دكتور/ أسامة على عبد الخالق، " الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية طبقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 واللائحة التنفيذية"، إشارة خاصة لمعيار الضرائب المؤجلة، القاهرة، 2006.

والمعروف طبقاً لأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 أن هناك نوعين من الفروق الضريبية هما:

1/2 الفروق الضريبية الدائمة:

هي تلك الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن الفترة المحاسبية، وهي تنشأ في الفترة المحاسبية الجارية ولا تنعكس في الفترات المحاسبية التالية.

وتتميز هذه الفروق بالخصائص التالية:

أ. تعتبر هذه الفروق .. موجبة.. إذا كان يترتب عليها إضافة أو زيادة نهائية في الربح الخاضع للضريبة بالإقرار الضريبي.

ب. تعتبر هذه الفروق ... سالبة.. إذا كان يترتب عليها خفض أو نقص نهائي في الربح الخاضع للضريبة بالإقرار الضريبي.

ج. لا يوجد للفروق الدائمة بعداً زمنياً حيث يتزامن نشأتها مع انعكاسها في أن واحد.. أي أن لهذه الفروق واقعة واحدة وهي واقعة النشأة دون أن يعقبها واقعة انعكاس ولذلك لا ينشأ عنها مشاكل محاسبية لعدم نشأة ضرائب مؤجلة عنها ولانعدام البعد الزمن لهذه الفروق فهي لا تحتاج إلى التتبع أو إمساك دفاتر لتتبعها ومن ثم فإن العبء الدفترى المتعلقة بها غير مؤثر وكذلك العبء المحاسبي المرتبط بالإفصاح غير مؤثر.

د. تمثل هذه الفروق تطبيقاً صحيحاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية

هـ. يتم قياس هذه الفروق في ضوء.

● سعر الضريبة في السنة الجارية (معامل القياس).

● لا تتطلب إجراء تخصيص ضريبي لها.

وهذا النوع من الفروق الضريبية لا علاقة له بالضرائب المؤجلة أو التركيبية الهيكلية لها.

2/2- الفروق الضريبية المؤقتة:

وهي المنوط بها نشأة الضرائب المؤجلة.

وهي تلك الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عن الفترة والتي تنشأ نتيجة أن بعض عناصر المصروفات والإيرادات تدرج في الربح الخاضع للضريبة في توقيت يختلف عن توقيت إدراجها في الربح المحاسبي، وتنشأ هذه الفروق في فترة محاسبية ثم تنعكس (بالسداد أو الاسترداد) في فترة أو فترات محاسبية تالية.

وتتميز هذه الفروق بالخصائص التالية:

- أ. تعتبر هذه الفروق... موجبة... إذا كان يترتب عليها إضافة أو زيادة مؤقتة في الربح الخاضع للضريبة. كما تعتبر مدينة إذا ترتب عليها نشأة أصول ضريبية مؤجلة.
- ب. تعتبر هذه الفروق... سالبة... إذا كان يترتب عليها خفض أو نقص مؤقت في الربح الخاضع للضريبة. كما تعتبر دائنة إذا ترتب عليها نشأة التزامات ضريبية مؤجلة.
- ج. تتسم هذه الفروق بأن لها بعداً زمنياً حيث يختلف توقيت نشأتها عن توقيت انعكاسها مما يترتب عليه نشأة ضرائب مؤجلة قد تكون في صورة أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة. ومن ثم يكون لهذه الفروق واقعان إحداهما نشأة والأخرى انعكاس.
- د. * تمثل الأصول الضريبية المؤجلة... حقوقاً ضريبية للشركة قبل الإدارة الضريبية مؤجل الحصول عليها لسنوات تالية وتعتبر بمثابة مدفوعات مقدمة أو مبالغ قابلة للخصم من وعاء الضريبة مستقبلاً.

* كما تمثل الإلتزامات الضريبية المؤجلة... حقوقاً ضريبية للإدارة الضريبية قبل الشركات مؤجلة الجباية لسنوات تالية وتعتبر بمثابة إيرادات سيادية مستحقة أو مبالغ قابلة للخضوع ضمن وعاء الضريبة مستقبلاً.

هـ. ينشأ عن تلك الفروق مشاكل محاسبية لتعلقها بعدة سنوات. ويترتب على ذلك ما يلي:

أ- الحاجة إلى التتبع وإمساك الدفاتر وزيادة العبء الدفترى.

ب- زيادة العبء المحاسبي المتعلق بالإفصاح.

و. تمثل هذه الفروق خروجاً عن مبدأ استقلال السنوات الضريبية إلا إذا طبق أحد أساليب التخصيص الضريبي.

ز. يتم قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة في ضوء:

ز/1- سعر الضريبة.... والذي يتحدد تبعاً لنوع الفروق الزمنية وطريقة القياس المتبعة... وقد يكون السعر هو السعر الجاري أو سعر فترة سابقة أو سعر الضريبة الساري في فترة مستقبلية.

ز/2- أسلوب التخصيص الضريبي المستخدم.

ويقصد بالتخصيص الضريبي Tax Allocation:

الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوءه تتحدد قيمة الفروق الضريبية المؤقتة التي تتكون منها الضرائب المؤجلة مما يكون له أثره المباشر في تحديد نفقة الضريبة المحملة على قائمة الدخل.

وهناك أسلوبين للتخصيص الضريبي هما:

1- التخصيص الضريبي الشامل.

2- التخصيص الضريبي الجزئي.

ويوضح الجدول التالي مقارنة بينهما للتعريف بخصائص كل منهما:

التخصيص الضريبي الجزئي Partial	التخصيص الضريبي الشامل Comprehensive	مجال الاختلاف
يقوم على فرض بعدم قابلية كل الفروق الضريبية للانعكاس ومن ثم يقتصر قياس نفقة الضريبة والضرائب المؤجلة على الجزء من هذه الفروق القابلة للانعكاس والسداد على مدار مدي يتراوح بين 3-5 سنوات تبعا لمدي القدرة على التنبؤ الدقيق.	يقوم على فرض عام بقابلية كل الفروق الضريبية للانعكاس مما يستدعي عند قياس نفقة الضريبة والضرائب المؤجلة الأخذ في الاعتبار كل الفروق الضريبية بغض النظر عن درجة التأكد من انعكاسها.	افراض القائم عليه الأسلوب
منخفضة	مرتفعة	الأثار المحاسبية الناشئة
منخفضة	مرتفعة	قيمة الضريبة المؤجلة
مرتفع	منخفض	نفقة الضريبة
مرتفعة	منخفض	الربح القابل للتوزيع
		السيولة
أكثر دقة	أكثر سوءاً	التدفقات النقدية
مرتفع	منخفض	العائد على السهم
منخفضة	مرتفعة	نسبة المخاطرة/ الملكية
مرتفعة	منخفض	قيمة حقوق الملكية

لا يتم تكوين الاحتياطات سرية ليست تطبيق لهذه السياسة منخفض	تكوين احتياطات سرية تطبيق لهذه السياسة مرتفع	الاحتياطات السرية سياسة الحيلة والحذر الأثر على سعر الضريبة الفعال = الضريبة الجارية + المؤجلة الدخل المحاسبة قبل الضريبة
مصروف ضريبة الفترة = ضريبة الإقرار + الأثر الضريبي للفروق الضريبية المؤجلة		

و- يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة في ضوء:

إتباع سياسة الحيلة والحذر في قياس هذه الأصول حيث تطلب المعيار المحاسبي توافر الشروط التالية للاعتراف بها:

- 1- أن الخسارة نتجت عن سبب غير معروف ولا يتوقع تكراره مستقبلاً.
- 2- الشركة تحقق أرباح منذ فترة طويلة ومن المتوقع الاستمرار في تحقيقها مستقبلاً.
- 3- وجود رصيد دائن للضريبة المؤجلة يكفى لتغطية الضريبة المؤجلة المدينة وأنه سوف ينعكس خلال نفس فترة انعكاس الأصول الضريبية المؤجلة وفي حدودها.
- 4- العوامل المؤثرة في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة:

تتأثر التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة بعوامل أربعة هي:

- الأول- متطلبات أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية.
- الثاني- متطلبات المعايير المحاسبية المصرية أو الدولية.

- **الثالث-** درجة تأثير عناصر القوائم المالية بأحكام التشريع الضريبي، ومدى الإلتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية.
- **الرابع-** الجوانب المحاسبية المختلفة المتعلقة بنشاط الشركة والتي تختلف من شركة لأخرى مثل السياسات المالية التي تتبعها وهيكلها التمويلي وسياسيات البيع والتحصيل التي تتبعها ومدى كفاءتها ومدى تبنيتها للدور الاجتماعي تجاه العاملين بها وسياسات إحلال وتجديد الأصول الرأسمالية التي تبنهاها، ونوعية الأصول الرأسمالية القائم عليها النشاط، ومدى اتجاه الشركة لأحداث تغيير في الشكل القانوني لها من عدمه ومدى اقتصر نشاطها على السوق المحلي أم مساهمتها في استثمارات خارجية ونوعية الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الجارى لها... إلخ.

4- نماذج لبعض الفروق الضريبية الناشئة في ظل تفعيل العمل بالقانون رقم 91 لسنة 2005:

وبالتطبيق على أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 يمكن عرض بعض الأمثلة لما يلي:

- 1- الفروق الضريبية الدائمة الموجبة.
- 2- الفروق الضريبية الدائمة السالبة.
- 3- الفروق الضريبية المؤقتة الموجبة.
- 4- الفروق الضريبية المؤقتة السالبة.
- 5- بعض الحالات التي لا ينشأ عنها فروق ضريبية.

أمثلة تطبيقية إيضاحية	نوع الفرق
<p>1- الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن 7% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.</p> <p>2- استبعاد جزء من العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل في حالة عدم استيفاء الشروط.</p> <p>3- استبعاد المبالغ المستقطعة من أموال الشركة لحساب صناديق الإيداع أو المعاش في حالة عدم توافر الشروط (بنسبة 100%) أو بما يزيد على 20% من مجموع الأجور.</p> <p>4- ما يزيد على 10% من تبرعات المدارس والمستشفيات وجهات البحث العلمي.</p> <p>5- ما ينشأ من فروق ناتجة عن التغير في السياسات المحاسبية (مادة 70 لائحة).</p> <p>6- عدم خصم الخسائر الأجنبية المحققة بالخارج.</p> <p>7- المخصصات (لغير البنوك وشركات التأمين)</p> <p>8- الغرامات والتعويضات الناتجة عن ارتكاب جنائية أو جنحة عمدية.</p> <p>9- الضريبة على الدخل.</p>	<p>(1) الفروق الضريبية الدائمة الموجبة</p>
<p>1- الأرباح الرأسمالية المعفاة في حالة استيفاء الشروط المحددة بمناسبة تغيير الشكل القانوني.</p> <p>2- التوزيعات الناتجة عن المساهمة في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى سواء بالمساهمة عند التأسيس أو بالشراء من البورصة.</p> <p>3- ناتج التعامل في الأوراق المالية بالنسبة لما تحصل عليه الشركة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة مصرية حيث تعفي الأرباح من الخضوع أو تخصم الخسائر المحققة بشرط الوفاء بالشروط المحددة.</p>	<p>(2) الفروق الضريبية الدائمة السالبة</p>
<p>1- الإهلاك المعجل:</p> <p>1/1- عند النشأة... يمثل فروقاً مؤقتة سالبة.</p> <p>2/1- عند الإنعكاس... يمثل فروقاً مؤقتة موجبة.</p>	

<p>2- البيع بالتقسيط:</p> <p>1/2- يقيد محاسبياً طبقاً لأساس الإستحقاق وضريبياً طبقاً للأساس النقدي.</p> <p>2/2- عند النشأة يمثل فروقاً مؤقتة سالبة.</p> <p>وعند التحصيل (الإنعكاس) يمثل فروقاً مؤقتة موجبة.</p> <p>3- إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط الثابت ضريبياً:</p> <p>حيث يتعاقب نشأة ثم إنعكاس هذه الفروق الضريبية تبعاً للاختلاف بين الحياة الإنتاجية للأصل والحياة الضريبية له.</p> <p>4- إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط المتناقص ضريبياً:</p> <p>نظراً لإرتفاع الإهلاك الضريبي في السنوات الأولى عن الأخيرة نجد أن:</p> <p>1/4- في السنوات الأولى تنشأ فروق ضريبية سالبة.</p> <p>2/4- في السنوات الأخيرة تنعكس هذه الفروق الضريبية لتصبح موجبة.</p>	<p>(3) الفروق الضريبية المؤجلة الدائنة (الإلتزامات الضريبية المؤجلة).</p>
<p>1- مخصصات البنوك:</p> <p>1/1- طبقاً للقانون: ما زاد عن نسبة الـ 80% يعد فروقاً دائمة موجبة.</p> <p>2/1- طبقاً للائحة ونموذج الإقرار:</p> <p>1/2/1- عند التكوين... ما زاد على نسبة الـ 80% يعد أصولاً ضريبية مرحلة تمثل فروق ضريبية مدينة موجبة.</p> <p>2/2/1- عند الإستخدام... تنعكس هذه الفروق ممثلة فروق ضريبية مدينة سالبة.</p> <p>2- الخسائر المرحلة للأمام:</p> <p>1/2- عند النشأة.. في سنة حدوث الخسارة تنشأ فروق ضريبية مؤجلة مدينة.</p> <p>2/2- عند الإنعكاس... في السنوات التالية يتم تسويتها تدريجياً.</p>	<p>(4) الفروق الضريبية المؤجلة المدنية (الأصول الضريبية المؤجلة)</p>

<p>3- أقساط التأمين الاجتماعي: (الجزء الغير مسدد)</p> <p>1/3- عند النشأة... يتم إجراء قيد إستحقاق محاسبي بقيمة ما يخص العام يرد منها بالإقرار الجزء غير النقدي مثلاً فروق ضريبية مؤقتة مدينة موجبة.</p> <p>2/3- عند الإنعكاس والسداد... تنشأ فروق ضريبية مؤقتة مدينة سالبة.</p>	
<p>4- الديون المعدومة المحصلة: (لغير البنوك وشركات التأمين)</p> <p>1/4- التي لم يسبق إعتماها ضريبياً... ينأ عن عدم أعتماها فروق ضريبية مؤجلة مدينة موجبة.</p> <p>2/4- عند تحصيلها.. يتم إنعكاسها وتنشأ فروق ضريبية مدينة سالبة.</p>	<p>(4) الفروق الضريبية المؤجلة المدينة (الأصول الضريبية المؤجلة)</p>
<p>1- التبرعات المدفوعة للحكومة... تخضم بالكامل حتى في حالة تحقق خسائر.</p> <p>2- المخصصات التي تكونها شركة التأمين... تخضم بنسبة 100%.</p> <p>3- المبالغ المدفوعات كتوزيعات أرباح: وتشمل</p> <ul style="list-style-type: none"> ● حصة العاملين في الأرباح. ● مكافأة أعضاء مجلس الإدارة. ● مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين. <p>4- عوائد ودائع الأشخاص الإعتبارية لدي البنوك.</p> <p>5- العمولة والسمسرة التي يحصل عليها شخص إعتباري مقيم سواء كانت متصلة أو غير متصلة بالنشاط.</p> <p>6- فروق العملة المدينة أو الدائنة (مادة 70 لائحة).</p> <p>7- إخضاع إيرادات الثروة العقارية لضريبة أرباح الأشخاص الإعتبارية مع السماح بخضم ضريبتها ضمن التكاليف.</p> <p>8- الإعانات/ التعويضات/ الخصم المكتسب.</p>	<p>بنود لا ينشأ عنها فروق ضريبية ولا تنعكس في الإقرار الضريبي لإتفاق المعالجة المحاسبية والضريبية معا</p>

9- الديون المعدومة المحصلة التي سبق إعتماها كتكلفة ضريبية.

10- إخضاع التوزيعات المحققة في الخارج لشخص إعتباري مقيم في مصر.

11- خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة على أرباح الشخص الإعتباري.

ثانياً- أثر تفعيل القانون رقم 91 لسنة 2005 على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة:

مما لاشك فيه أن التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة قد تغيرت تأثراً باحلال القانون رقم 91 لسنة 2005 محل القانون رقم 157 لسنة 1981.

فمن المعلوم أن الضرائب المؤجلة تنشأ نتيجة إختلاف متطلبات التشريع الضريبي من ناحية والمعايير المحاسبية من ناحية أخرى، ولذلك ونتيجة إختلاف الفلسفة القائم عليها القانون 91 لسنة 2005 عن القانون 157 لسنة 1981 فمن الطبيعي أن قيمة وطبيعة الضرائب المؤجلة والتركيبية الهيكلية لها سوف يلحقها التغيير أيضا مما يستتبعه تغير قيمة مصروف الضريبة.

الجدير بالذكر أن القانون 91 لسنة 2005 يقوم على مبدئين أساسيين هما:

1- حيادية الضريبة.

2- أولوية الهدف المالي والحصيلة الضريبية.

ويتضح من استعراض ما استحدثت من أحكام في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 والتي أثرت على المعاملة الضريبية لعناصر الإيرادات والمصروفات.. اتجاه التركيبة الهيكلية نحو تعظيم التغيرات في أرصدة الضرائب المؤجلة وقيمة الضريبة واجبة السداد المستخلصة من الإقرار الضريبي، نتيجة تعظيم الفروق الضريبية الدائنة أو المدينة مما يؤدي إلى التأثير على الأرصدة القائمة حالياً وبما يدعم ذات الأثر، فعلى سبيل المثال نجد أن أرصدة الفروق المتعلقة بالمخصصات تعالج على النحو التالي:

1- الأرصدة السابقة لما تم تكوينه من مخصصات يتعين تسوية الأرصدة المدينة المتعلقة به

لاستبداله بمصروف الديون المعدومة مباشرة.

2- قيمة ما يتم تكوينه في السنوات الجارية بعد العمل بالقانون 91 لسنة 2005 تعالج الفروق

الناشئة عنه معالجة الفروق الضريبية الدائمة.

وهناك احتمالين للتغيرات في الضرائب المؤجلة الناتجة عن تفعيل القانون رقم 91 لسنة 2005.

يتوقف تحقق كل منها على مدى توافر العوامل المؤثرة في التركيبة الهيكلية سالفة الذكر... كما يلي:

● الاحتمال الأول: أن تكون الدرجة الغالبة لتحقق الفروق الضريبية المؤقتة الموجبة عن السالبة.

● الاحتمال الثاني: أن تكون الدرجة الغالبة لتحقق الفروق الضريبية المؤقتة السالبة عن الموجبة.

ويعكس بالواقع أنه قد ترتب على تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة حدوث تغيير جوهري في

قيمة مصروف الضريبة بحيث أتجه في معظم الحالات إلى الزيادة مما أدى في معظم حالات شركات

الأموال التي تطبق أحكام المعايير المحاسبية الدولية ومنها المعيار المحاسبي رقم (12) إلى إنقلاب صافي

الربح المحاسبي بعد الضريبة إلى خسائر أو تضائل الأرباح مما يؤثر بالتالي على كل عناصر القوائم

المالية والنسب المالية والمحاسبية المتعلقة بها.

كذلك يلاحظ أن طبيعة وقيمة الفروق الضريبية الناشئة قد اختلفت باختفاء جانب كبير من

الفروق الضريبية الدائمة؛ نتيجة فلسفة الحيادية التي تبناها المشرع الضريبي في ظل أحكام القانون رقم

91 لسنة 2005 وما ترتب عليه من اختفاء الفروق الضريبية الدائمة الناتجة عن:

1- الإعفاءات... سواء في ذلك الإعفاءات المدية أو الإعفاءات المتعلقة بمنح مزايا تشجيعية كما

هو الحال في إعفاء الفائدة على رأس المال.

2- المزايا... الضريبية مثل تلك المتعلقة بخصم القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة وتزاول

فيها نشاطها. والإلتزامات قبل تغيير الشكل القانوني.

المبحث الثالث

تقييم أثر قرارات مجلس الإدارة على حجم العبء الدفترية

وكفاءة الإفصاح المحاسبي

1- أثر التغيير في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة على الأعباء الدفترية:

القاعدة العامة أن الفروق الضريبية الدائمة لا يترتب عليها أية أعباء دفترية لإنعدام البعد الزمني لها وعدم الحاجة لتتبعها وهي تطبيق سليم لمبدأ استقلال السنوات الضريبية.

أما الفروق الضريبية المؤقتة فعلى العكس وباعتبارها تمثل استثناءً أو خروجاً عن مبدأ استقلال السنوات الضريبية... فإن أي تغير في التركيبة الهيكلية لهذه الفروق سواء أكانت مدينة أم دائنة، سالبة أم موجبة والتي تحدث نتيجة أي تعديلات تطرأ على نصوص التشريع الضريبي، سوف يترتب عليها بالتالي تغير في الأعباء الدفترية للممولين.

ويمكن تلخيص ذلك في العلاقة التالية:

هناك علاقة ارتباط طردية بين التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها:

ولا شك أن تضخم وتعدد الفروق الضريبية الناشئة (ومن ثم المنعكسة) واختلاف طبيعتها أو نوعها سوف يترتب عليه بالضرورة الحاجة إلى متابعة تلك الفروق سواء عند النشأة أو الانعكاس، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الدفترية للممولين. وهذه القاعدة يجب على مجلس الإدارة التركيز عليها عند اتخاذ قراراتهم الضريبية لتخفيف الأعباء الدفترية الناشئة والإفصاح المحاسبي.

كما أن الحاجة لحصر هذه الفروق ومتابعتها ومراجعتها بمعرفة مراقب الحسابات والفاحص الضريبي تتطلب استحداث دفاتر إحصائية موازية لأغراض الإقرار الضريبي وضبط التعديلات المختلفة الواجب إجراؤها في ظل اختلاف البعد الزمني محاسبياً عنه ضريبياً. ويختلف الإلتزام بأمسك الدفاتر الإحصائية الموازية للأغراض الضريبية في كل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية... ما بين كونه إلزاماً ضمناً يخضع لما يجري عليه العرف والعمل، أو يأتي إلزاماً صريحاً بنصوص ضريبية مباشرة كما يلي:

1- فمن الحالات الضمنية التي يسري عليها قاعدة العرف... ما يتعلق بمعالجة الفروق المتعلقة بما يلي:

- 1/1- فروق الإهلاك.
- 2/1- فروق تعجيل الإهلاك.
- 3/1- فروق البيع بالتقسيط.
- 4/1- مخصصات البنوك.
- 5/1- ترحيل الخسائر الضريبية.
- 6/1- أقساط التأمين الإجتماعي.
- 7/1- الديون المعدومة المحصلة (لغير البنوك وشركات التأمين).

2- ومن الحالات التي ورد فيها نصاً ضريبياً مباشراً صريحاً ما ورد بنصوص المواد 62، 63 من اللائحة التنفيذية للقانون بشأن تغيير الشكل القانوني كما يلي:

في تطبيق حكم المادة (53) من القانون، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والإلتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسكها طبقاً لحكم المادة (78) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم.

لإغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (53) من القانون، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني. ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري. وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتي:

1- في حالة التصرف في الأصول الثابتة، المنصوص عليها في البنود (1)، (2)، (4) من المادة (25) من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

2- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (26) من القانون.

3- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (1)، (2) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطات.

ويتضح من هذه النصوص أن المشرع الضريبي قد تطلب لإعفاء الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الاندماج أو تغيير الشكل القانوني إمساك مجموعتين دفتريتين وإجراء نوعين من الإفصاح.

1- مجموعة دفترية للأغراض المحاسبية.... وقوائم مالية معدة طبقاً للمعايير المحاسبية.

2- مجموعة دفترية للأغراض الضريبية... وقوائم مالية معدة طبقا لمتطلبات التشريع

الضريبي.

ويتم متابعة الفروق الناتجة بين المعالجتين المحاسبية والضريبية، مما يؤدي بالتالي إلى ازدواج العمل المحاسبي لدي الشركات التي ترغب في التمتع بالمزايا الضريبية.

2- أثر التغيير في التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة على الإفصاح المحاسبي:

يؤدي تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة سواء من حيث طبيعتها (مدينة/ دائرة) أو نوعيتها (موجبة/ سالبة) إلى أحداث تغيير في عديد من عناصر القوائم المالية مما يتطلب بالتالي الإفصاح عنها تحقيقا لكفاءة الإفصاح المحاسبي ومنها:

- تغيير قيمة الضريبة واجبة السداد من واقع الإقرار الضريبي.
- تغيير قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل.
- تغيير قيمة الربح المحاسبي بعد الضريبة (القابل للتوزيع).
- تغيير قيمة الربح الموزع على السهم.
- تغيير قيمة حقوق الملكية.
- تغيير درجة السيولة والتدفقات النقدية.

المبحث الرابع

تقييم فعالية الأداء الضريبي لمجلس الإدارة باستخدام سعر

الضريبة الفعال (قاعدة الإشارات)

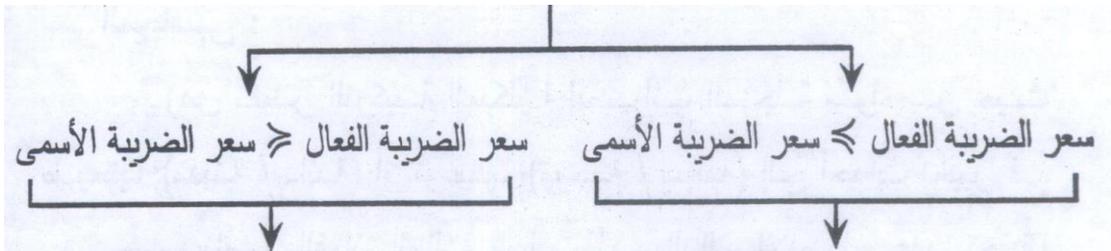
يعرف سعر الضريبة الفعال Effective Tax Rate بأنه سعر الضريبة الذي يعبر عن العبء الضريبي الحقيقي أو الفعلي على المنشأة، ويعبر التغير في هذا السعر عن نتائج قرارات مجلس الإدارة خلال الفترة المالية.

$$\text{ويُقاس هذا السعر بالمعادلة} = \frac{\text{مصرف الضريبة}}{\text{الربح المحاسبي قبل الضريبة}}$$

$$= \frac{\text{ضريبة الإقرار} \pm \text{التغير في أرصدة الضريبة المؤجلة}}{\text{الربح المحاسبي قبل الضريبة}}$$

ويتم إجراء المقارنة بين سعر الضريبة الفعال وسعر الضريبة الأسمي

أو الفعلي الوارد بالتشريع الضريبي، وتسفر المقارنة عن احتمالين:



في هذه الحالة يكون التقييم سلبي بمعنى أن قرارات مجلس الإدارة قد أدت إلى ارتفاع عبء الضريبة على الشركة ومن ثم يكون أداء مجلس الإدارة سلبي.

في هذه الحالة يكون التقييم إيجابي بمعنى أن قرارات مجلس الإدارة قد أدت إلى انخفاض عبء الضريبة على الشركة ومن ثم يكون أداء مجلس الإدارة إيجابي.

ولقياس سعر الضريبة الفعال يتطلب الأمر:

1- قياس مصروف الضريبة:

طبقاً لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24 المتعلق بالحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية،

يتم قياس سعر الضريبة الفعال بالمعادلة الآتية:

= ضريبة الإقرار متأثرة بالفروق الدائمة والمؤقتة

+/- التغير في أرصدة الضريبة المؤجلة

×× = الضريبة من واقع الإقرار

التعديلات (معياري 24)

× + أصول ضريبية منعكسة

× + التزامات ضريبية ناشئة

× - أصول ضريبية ناشئة

× - التزامات ضريبية منعكسة

×× - = إجمالي التعديلات

-

××× مصروف ضريبة الدخل

2- تطبيق قاعدة الإشارات:

والتي تعكس واقعة النشأة أو الانعكاس للفروق الضريبية المؤقتة والتي قد تكون مدينة (أصول ضريبية

مؤجلة تعبر عن فروق ضريبية مدينة) أو دائنة (التزامات ضريبية مؤجلة تعبر عن فروق ضريبية دائنة)

ويعبر عن قاعدة الإشارات الجدول التالي:

قاعدة الإشارات

عند تطبيق المعادلة التالية يراعى إتباع قاعدة الإشارات التالية تبعاً لنشأة أو انعكاس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة مصروف الضريبة = ضريبة الإقرار + / - التغير في الأصول الضريبية المؤجلة

تستخدم إشارة (+) في حالتين	
زيادة الإلتزامات	نقص الأصول
في قيم الضريبية المؤجلة الناشئة (واقعة)	في قيم الضريبية المؤجلة المنعكسة (واقعة الانعكاس)
النشأة	
تستخدم إشارة (-) في حالتين	
نقص الإلتزامات	زيادة الأصول
في قيم الضريبية المؤجلة المنعكسة (واقعة)	في قيم الضريبية المؤجلة الناشئة (واقعة)
الإنعكاس	النشأة

فيإذا فرضنا أن تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم 24 المتعلق بالضريبة المؤجلة وفي ضوء قرارات

مجلس الإدارة الضريبية قد أسفرت عن الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة الآتية:

- أصول ضريبية مؤجلة ناشئة 20000 ج.
- التزامات ضريبية مؤجلة ناشئة 10000 ج.
- التزامات ضريبية مؤجلة ناشئة 10000 ج.
- أصول ضريبية مؤجلة منعكسة 20000 ج
- مصروف الضريبة 260000 ج

وبذلك تكون المعادلة تفصيليا:

مصروف الضريبة = ضريبة الإقرار +/- -

+ الزيادة في قيم الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة

+ النقص في قيم الأصول الضريبية المؤجلة المنعكسة

_ النقص في قيم الإلتزامات الضريبية المؤجلة المنعكسة

_ الزيادة في قيم الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة

فإذا كان الربح المحاسبي قبل الضريبة 100.000 جنيه

يكون سعر الضريبة الفعال 26000 = 26%

100000

فإذا كان سعر الضريبة الأسمي بالتشريع الضريبي 20%

يتم تقييم أداء مجلس الإدارة وأثار قراراته الضريبية بأنه أداء سلبي لإرتفاع سعر الضريبة الفعال عن

سعر الضريبة الأسمي والعكس صحيح.

ويتحقق التوازن الحسابي على النحو التالي:

التوازن الحسابي:

● ضريبة الإقرار 16000 + أصول منعكسة 40000

+ التزامات ناشئة 10000 = 66000 ج

● مصرف الضريبة 26000 + أصول ناشئة 20000

+ التزامات منعكسة 20000 = 66000 ج

وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

المعالجة المحاسبية:

26000 ح/ مصرف الضريبة

20000 ح/ أصول ضريبية ناشئة

20000 ح/ التزامات ضريبية منعكسة

40000 ح/ أصول ضريبية منعكسة

10000 ح/ التزامات ضريبية ناشئة

160000 ح/ ضريبة الإقرار

المبحث الخامس

استخدام المؤشرات المالية ذات الطابع الضريبي في تقييم

الأداء الضريبي لمجلس الإدارة

مقدمة:

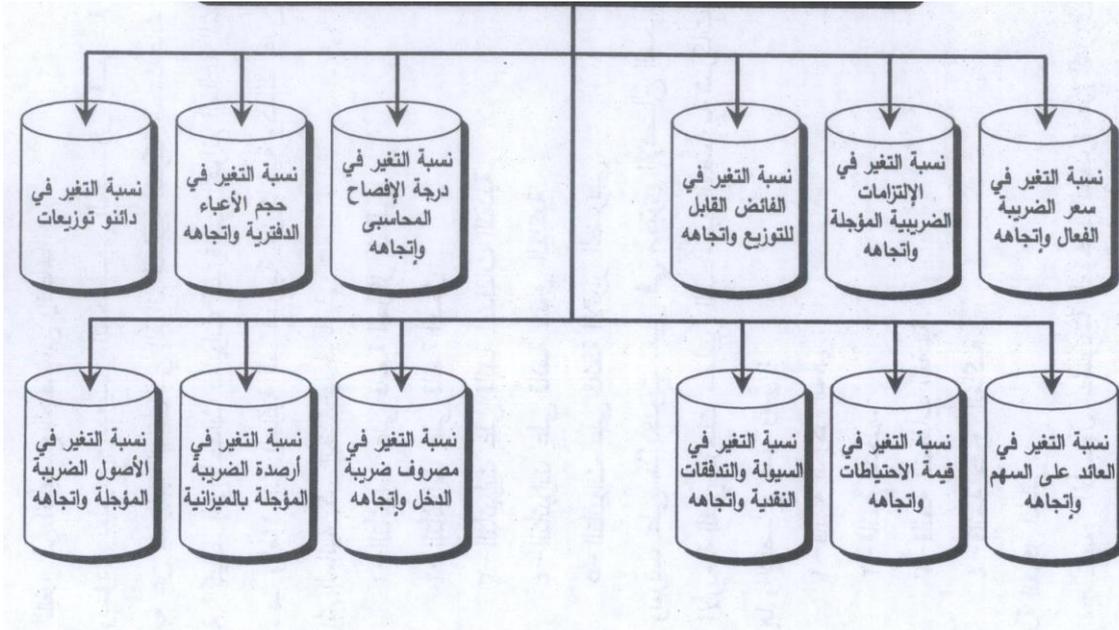
تساعد المؤشرات المالية ذات الطابع الضريبي في قياس الأثر الناجم عن إتخاذ مجلس الإدارة لقرارات ذات بعد ضريبي وكذلك التعرف على الإتجاه.

ولذلك يري الباحث أن تضمين الإطار المحاسبي المقترح لمجموعة من هذه المؤشرات سوف يضيفي أثراً جوهرياً وفعالية على نتائج تقييم الأداء الضريبي لمجلس الإدارة.

ويعرض الباحث فيما يلي بعض المؤشرات المقترح استخدامها والمتعلق بالضريبة المؤجلة.

شكل يوضح المؤشرات المقترح استخدامها في تقييم أداء مجلس

الإدارة ضريبياً والمتعلقة بالضريبة المؤجلة



● نسبة التغير في الإفصاح المحاسبي واتجاهه:

ويؤدي تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم 24 المتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركة الصناعات الكيماوية المصرية "كيما" إلى أحداث تأثيرات كثيرة في القوائم المالية للشركة تؤثر على النسب والمؤشرات المالية المستخرجة من ناحية وكذلك على محتويات هذه القوائم المالية يكن إيضاها فيما يلي:

1- التأثيرات على قائمة المركز المالي.

2- التأثيرات على قائمة الدخل.

3- التأثيرات على قائمة التدفقات النقدية.

4- التأثيرات على قائمة حقوق الملكية.

5- التأثيرات على قائمة الإقرار الضريبي.

ويترتب على هذا حدوث تغيير في محتوى الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الأربعة التي الزمت معايير المحاسبة المصرية شركات المساهمة بإصدارها والإفصاح عنها وهي:

1- قائمة المركز المالي.

2- قائمة الدخل.

3- قائمة التدفقات النقدية.

4- قائمة حقوق الملكية.

1- قائمة المركز المالي:

1/1- ظهور الأصول الضريبية المؤجلة المعبرة عن الفروق الضريبية المؤقتة المدينة في جانب الأصول والنتيجة عن الخسائر الضريبية المرحلة للأمم وفقاً لأحكام المادة رقم 29 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

2/1- ظهور الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعبرة عن الفروق الضريبية المؤقتة الدائنة في جانب الإلتزامات والنتيجة عن كل من:

(أ) فروق الإهلاك الناتجة عن تطبيق أحكام المواد:

• المادة 25 من القانون رقم 91 لسنة 2005 والمتعلقة بإهلاك الأصول الخاضعة لنظام القسط الثابت مثل المباني والسفن والطائرات والتجهيزات.

(ب) * المادة 26 من القانون رقم 91 لسنة 2005 والمتعلقة بإهلاك الأصول الخاضعة لنظام أساس الإهلاك مثل الآلات والمعدات والسيارات والحاسبات الآلية.

* المادة 27 من القانون رقم 91 لسنة 2005 والمتعلقة بإهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج للشركات الصناعية.

* الفروق الضريبية الدائنة الناشئة عن تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن أحكام المادة رقم 26 المتعلقة بأساس الإهلاك.

3/1- ظهور بند الاحتياطي الناتج من توزيعات الأرباح والمتأثرة بالريح المحاسبي بعد الضريبة بما فيها الضريبة المؤجلة.

4/1- ظهور بند دائنو توزيعات الممثل لحقوق الأشخاص الطبيعيون والتي ينتج من الربح المحاسبي القابل للتوزيع بعد خصم أو إضافة الضريبة المؤجلة.

2- قائمة الدخل:

1/2- يتم حساب قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل والذي ينتج من تضافر العلاقة الجبرية لكل من ضريبة الإقرار والضريبة المؤجلة كما يلي:

$$\text{مصروف الضريبة} = \text{ضريبة الإقرار} \pm \text{التغير في عناصر الضريبة المؤجلة}$$

ويترتب على هذا تأثير الأرباح الموزعة بعناصر الضريبة المؤجلة مما يؤثر بالتالي على كل من:

- حقوق الشخص الاعتباري الممثل في الاحتياطيات المحتجزة والتي تؤثر بالتالي على قائمة حقوق الملكية.

- حقوق الأشخاص الطبيعيون الممثلة في كل من:

أ- العمال.

ب- المساهمون.

ج- مجلس الإدارة.

وتشكل جميعها حساب دائنو توزيعات الذي ينعكس في الميزانية في جانب الإلتزامات.

3- قائمة التدفقات النقدية:

حيث تعتبر الضرائب المؤجلة من عناصر التسويات غير النقدية مثلها في ذلك مثل الإهلاك وبالتالي يتم الإفصاح عنها تالية مباشرة لحساب الإهلاك بقائمة التدفقات النقدية.

4- قائمة حقوق الملكية:

حيث تعتبر الضريبة المؤجلة عنصراً مؤثراً في احتساب مصروف الضريبة المؤثر على الربح الموزع وبالتالي الاحتياطات التي تنعكس في قائمة حقوق الملكية.

5- قائمة الإقرار الضريبي:

يعتبر الإقرار الضريبي قائمة بكل الفروق الضريبية المؤقتة والدائمة وبالتالي فإن كل الفروق المؤقتة المدينة والدائنة المشكلة في مجملها لعناصر الضريبة المؤجلة تظهر وتنعكس في الإقرار الضريبي.

يتضح مما سبق أن عناصر الضريبة المؤجلة تؤثر بشكل كبير على الإفصاح المحاسبي بكل القوائم المالية للشركة وبالتالي فإن كافة قرارات مجلس الإدارة المتعلقة بالضريبة المؤجلة تؤثر بشكل كبير بإصدارها والإفصاح عنها.

من ناحية أخرى فإن اتجاه الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركة يتأثر أيضاً بقرارات مجلس الإدارة، حيث تؤثر كل من الفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة على عناصر القوائم المالية، ومن ثم فكلما تم التوسع في الإفصاح المحاسبي عن أنواع الفروق وحصرها وقياسها ارتفعت درجة الإفصاح المحاسب بالشركة.

● نسبة التغير في حجم الأعباء الدفترية واتجاه:

فكلما أدت سياسات مجلس الإدارة إلى نشأة عناصر الفروق الضريبية المؤقتة وتراكمها، كلما أدي ذلك إلى تضخم حجم العبء الدفترية للشركة الأمر الذي يلقي بظلاله على درجة المشقة في عملية الفحص والتدقيق سواء من خلال المحاسب المالي أو مراقب الحسابات أو المأمور الضريبي الفاحص.

وعلى العكس كلما أدت هذه السياسات إلى اكتساب فروق ضريبية دائمة مع تقلص في حجم الفروق الضريبية المؤقتة كان هذا مؤشرا على إنخفاض حجم العبء الدفترى للشركة. وتعظيم هذا المؤشر - ومن ثم نجاح السياسة الضريبية لشركة ما - يرتبط بمدى انخفاض في سعر الضريبة الفعال وهو ما يتحقق من خلال تعظيم ما تكتسبه الشركة من صافي الوفورات الضريبية والذي يتحقق بالأخذ بكل من السياسات التالية:

أ - تعظيم الفروق الضريبية الدائمة السالبة	العوامل المحددة للسياسة الضريبية المثلي ←
ب - تقليص الفروق الضريبية الدائمة الموجبة	
ج - تعظيم الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة	
د - تقليص الإلتزامات الضريبية المؤجلة المنعكسة	
و - تعظيم الأصول الضريبية المؤجلة المنعكسة	
ز - ↓ تقليص الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة	

كما قد يتطلب الأمر المفاضلة بين أساليب التخصيص الضريبي المختلفة للأخذ بأسلوب التخصيص الضريبي الملائم.

● نسبة التغير في الإلتزامات الضريبية المؤجلة وإتجاهه:

فبينما قد يعكس نشأة الإلتزامات الضريبية المؤجلة جهدا متميزا لمجلس الإدارة في السعي للتمتع بالمزايا الضريبية الواردة بالتشريع الضريبي كما هو الحال في حالات الإهلاك والأرباح الرأسمالية وتغيير الشكل القانوني، فإن تراكم الإلتزامات الضريبية المؤجلة وتضخمها يعكس قصور في الأداء الضريبي لمجلس الإدارة الذي يجب أن يسعى لجعلها في الحد الأدنى لها.

● نسبة التغير في الفائض القابل للتوزيع واتجاهه:

يعكس التغير في الفائض القابل للتوزيع حجم التغير في العبء الضريبي ويرتبط معها بعلاقة عكسية بحيث إنه كلما إنخفض العبء الضريبي زاد قيمة الفائض القابل للتوزيع وكان هذا مؤشرا علي تحسن الأداء الضريبي لمجلس الإدارة.

● نسبة التغير في العائد على السهم واتجاهه والعكس صحيح:

يرتبط العائد على السهم بعلاقة طردية مع مستوي الأداء الضريبي لمجلس الإدارة بحيث إنه كلما تحسن الأداء الضريبي لمجلس الإدارة زاد معدل العائد على السهم.

● نسبة التغير في قيمة الاحتياطيات واتجاهه:

يرتبط التغير في قيمة الاحتياطيات خاصة احتياطي ارتفاع أسعار الأصول بعلاقة طردية مع مستوي الأداء الضريبي لمجلس الإدارة بحيث إنه كلما تحسن مستوي الأداء الضريبي لمجلس الإدارة زاد قيمة الاحتياطيات وتنامت قيمتها والعكس صحيح، ويؤدي هذا بالتبعية للتأثير على الاعتماد الضريبي لبند الفوائد المدينة حيث تعتبر الاحتياطيات أحد عناصر حقوق الملكية التي تشكل مقام النسبة المستخدمة في القياس.

● نسبة التغير في السيولة والتدفقات النقدية واتجاهه:

تؤثر السياسات التي يتبعها مجلس الإدارة داخل الشركة على حجم المكاسب أو الخسائر المحققة سواء أٌخذت صورة مكاسب ضريبية أو مالية أو اقتصادية، ويكون الأثر النهائي والمجمع لكل ذلك هو زيادة أو نقص السيولة ومن ثم التأثير على التدفقات النقدية للشركة.

المبحث السادس

التطبيق العملى للإطار المحاسبي المقترح على القوائم المالية

لأحدي شركات المساهمة الصناعية

خطوات التطبيق:

- 1- تم التطبيق على القوائم المالية لأحدي الشركات المساهمة الصناعية (شركات الصناعات الكيماوية المصرية) لعام 2011م.
- 2- تم تطبيق أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24 المتعلق بالحاسبة عن ضريبة الدخل في القوائم المالية وتحديد الفروق الضريبية المؤقتة وتصنيفها إلى أصول ضريبية مؤجلة والتزامات ضريبية مؤجلة.
- 3- بيان الأثر على الإقرار الضريبي للشركة.
- 4- قياس مصروف ضريبة الدخل.
- 5- قياس سعر الضريبة الفعال.
- 6- تطبيق قاعدة الإشارات.
- 7- التوصل لقرار بشأن مستوى الأداء الضريبي لمجلس الإدارة في ضوء المقارنة بين سعر الضريبة الفعال الذي تم التوصل إليه وسعر الضريبة الرسمي بالتشريع الضريبي.
- 8- إجراء المعالجات المحاسبية اللازمة.

الجدول التالي مستخرج من الميزانية: (الأرقام بالمليون)

البند	رصيد أول المدة	الإضافة النشأة	الانعكاس (الاستبعاد)	رصيد 12/31
عناصر تتعلق بالأصول الضريبية المؤجلة	200000	20000	40000	180000
عناصر تتعلق بالالتزامات الضريبية المؤجلة	250000	10000	20000	240000

وقد تم تطبيق النهج الضريبي المقترح من الباحث لتقييم الأداء الضريبي لمجلس إدارة الشركة في ضوء الخطوات الآتية:

- 1- تحديد قيمة الفروق الضريبية المدينة والدائنة.
- 2- قياس مصروف الضريبة.
- 3- تصوير الإقرار الضريبي للشركة مترجماً للفروق الضريبية.

1- تحديد قيمة الفروق الضريبية المدينة والدائنة:

يتطلب الأمر تحويل الضرائب المؤجلة (أصول أو إلتزامات) إلى فروق ضريبية باستخدام المعادلة:

$$\text{الضريبة المؤجلة} = \text{قيمة الفرق الضريبي} \times \text{سعر الضريبة}$$

ومن ثم فإن:

$$\text{قيمة الفرق الضريبي} = \frac{\text{الضريبة المؤجلة}}{\text{سعر الضريبة}}$$

وبالتطبيق على البيانات السابقة:

أولاً- الفروق المدينة:

- قيمة الفروق الضريبية المدينة لرصيد أول المدة

رصيد ١/١ للأصول الضريبية المؤجلة

سعر الضريبة

$$1000000 \text{ جنيه} = \frac{20000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية المدينة الناشئة

الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة

سعر الضريبة

$$1000000 \text{ جنيه} = \frac{20000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية المدينة المنعكسة

الأصول الضريبية المؤجلة المنعكسة

سعر الضريبة

$$2000000 \text{ جنيه} = \frac{40000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية المدينة لرصيد آخر المدة

رصيد ٣١/١٢ للأصول الضريبية المؤجلة

سعر الضريبة

$$900000 \text{ جنيه} = \frac{180000}{20\%}$$

ثانياً- الفروق الدائنة:

- قيمة الفروق الضريبية الدائنة لرصيد أول المدة

رصيد ١/١ للإلتزامات الضريبية المؤجلة

سعر الضريبة

$$1.250.000 \text{ جنيه} = \frac{250.000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية الدائنة الناشئة

الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة

سعر الضريبة

$$500.000 \text{ جنيه} = \frac{100.000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية الدائنة المنعكسة

الإلتزامات الضريبية المؤجلة المنعكسة

سعر الضريبة

$$1.000.000 \text{ جنيه} = \frac{200.000}{20\%}$$

- قيمة الفروق الضريبية الدائنة لرصيد آخر المدة

رصيد ٣١/١٢ للإلتزامات الضريبية المؤجلة

سعر الضريبة

$$1.200.000 \text{ جنيه} = \frac{240.000}{20\%}$$

وبإعادة تصوير الجدول سالف الذكر ولكن بقيم الفروق الضريبية

المؤجلة نجد أن:

البند	رصيد 1/1	الإضافات (النشأة)	الانعكاس (الاستبعاد)	رصيد 12/31
الفروق الضريبية المؤقتة المدينة	1000000	100000	200000	900000
الفروق الضريبية المؤقتة الدائنة	1250000	50000	100000	1200000

وحيث أن الإقرار الضريبي طبقاً لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم 24 هو قائمة بكل أنواع

الفروق الضريبية سواء الدائمة أو المؤقتة فيمكن تصوير الإقرار الضريبي للشركة على النحو التالي:

كلي	جزئي	بيان
100000		صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة (من واقع قائمة الدخل) يضاف إليه:
	130000	1- جملة الفروق الضريبية الدائمة الموجبة (فروق تؤدي لزيادة وعاء الضريبة) = 26000 ضريبة / 20% = 130000 ج
	100000	2- جملة الفروق الضريبية المؤقتة المدينة الناشئة (أصول ضريبية مؤجلة ناشئة) = 20000 ضريبة / 20% السعر = 100000 ج
100000		3- جملة الفروق الضريبية المؤقتة الدائنة المنعكسة (التزامات ضريبية مؤجلة منعكسة) = 20000 ضريبة / 20% = 100000 ج
430000		الإجمالي بعد الإضافة
430000		الإجمالي بعد الإضافة
		يخصم منه:
100000		1- جملة الفروق الضريبية الدائمة السالبة (فروق تؤدي لنقص وعاء الضريبة) = 20000 ضريبة /

		20% = 100000 ج
200000		2- جملة الفروق الضريبية المؤقتة المدينة المنعكسة (أصول ضريبية مؤجلة منعكسة) = 40000 ضريبة / 20% السعر = 200000
50000		3- جملة الفروق الضريبية المؤقتة الدائنة الناشئة (التزامات ضريبة مؤجلة ناشئة) = 10000 الضريبة / 20% = 50000
350000		جملة الخصومات
80000		ويكون صافي الربح الضريبي
		وتكون الضريبة واجبة السداد
		= صافي الربح الضريبي × 20%
		= 16000 = 20% × 80000 =
		وتستنتج الفروق الدائمة بالمعادلة:
		الربح المحاسبي 100000
		- الفروق المؤقتة (50000) ←
		+ الفروق الدائمة؟
		= الربح الضريبي 80000
	المضافة	
200000	المخصومة	
(250000)		
(50000)		
(100000 - 130000)		الفروق الدائمة = 30000 ←

$$\text{قياس سعر الضريبة الفعال} = \frac{\text{مصرف الضريبة}}{\text{صافي الربح لمحاسبي ا قبل الضريبة}}$$

$$= \frac{26.000}{100.000} = 26\%$$

يتضح من هذا:

- ارتفاع سعر الضريبة الفعال (26%) عن سعر الضريبة الأسمي بالقانون رقم 91 لسنة

2005 (20%)

- وهو منا يعكس سوء إدارة مجلس الإدارة ضريبيا.

ويرجع تحليل ذلك للأسباب التالية:

أ- بالنسبة للفروق الضريبية الدائمة

الفروق الموجبة تفوق السالبة

$100000 < 130000$

= زيادة الوعاء بـ 30000 والضريبة بـ 6000 ج مما يؤدي إلى:

- تقليص صافي الوفورات الضريبية للشركة.

- ارتفاع سعر الضريبة الفعال.

ويوضح الجدول التالي الأثر الضريبي الناشئ عن الفروق الضريبية على وعاء الضريبة وأيضا على

ضريبة الإقرار:

1- فروق ضريبية تؤثر على الإقرار الضريبي/ وضريبة الإقرار:

المصدر	الأثر على وعاء الضريبة	الأثر على ضريبة الإقرار
صافي الوفورات الضريبية الدائمة الموجبة	30000 زيادة في الوعاء	زيادة في الضريبة + 6000 ج
صافي الوفورات المؤقتة المدين	100000 نقص في الوعاء	نقص في الضريبة - 20000 ج
صافي الوفورات المؤقتة الدائنة	50000 زيادة في الوعاء	زيادة في الضريبة + 10000 ج
صافي الأثر الكلي	20000 نقص في الوعاء	نقص في الضريبة 4000 ج

ويؤدي هذا الأثر الصافي إلى خفض في ضريبة الإقرار قيمته = $20000 \times 20\% = 4000$ جنيه

لتصل إلى 16000 جنيه بدلا من 20000 جنيه.

ت- بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة المدينة (الأصول الضريبية)

الفروق الناشئة الموجبة > الفروق المنعكسة السالبة

$$200000 > 100000$$

= نقص الوعاء الضريبي بـ 100000 ج والضريبة بـ 20000 ج مما يؤدي إلى:

- زيادة صافي الوفورات الضريبية للشركة.

- إنخفاض سعر الضريبة الفعال.

ج- بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة الدائنة (الإلتزامات ضريبية)

الفروق الناشئة السالبة تقل عن الفروق المنعكسة الموجبة

$$100000 > 50000$$

= زيادة في الوعاء الضريبي بـ 50000 والضريبة بـ 10000 ج مما يؤدي إلى:

- تقليص صافي الوفورات الضريبية للشركة.

- إرتفاع سعر الضريبة الفعال.

تلخيص للعناصر السالبة والموجبة المؤثرة على سعر الضريبة الفعال:

قيمة الانخفاض الكلي (الفرق الكلي) بين الربح المحاسبي والضريبي من واقع الإقرار الضريبي =

$$100000 - 80000 = 20000 \text{ ضريبيتها } 4000 \text{ جنيه.}$$

خداع الأرقام:

رقم حدوث خفض في عبء الضريبة من 20000 على الربح المحاسبي ليصل إلى 16000 جنيه

على الربح الضريبي بخفض قيمته مبلغ 4000 جنيه فإن سعر الضريبة الفعال (26%) قد

اظهر ارتفاعا عن السعر الرسمي 20% نتيجة عوامل مضادة.. ناتجة عن التعديلات التي تم إدخالها

على الفروق الضريبية المؤقتة طبقا للمعيار رقم 24، ولذلك نجد أن عبء الضريبة طبقا للإقرار قد

بلغ 16000 جنيه، في حين أن عبء الضريبة طبقا للقياس المحاسبي وبعد تطبيق أحكام المعيار

المحاسبي المصري رقم 24 قد بلغ 26000 جنيه.

وهذه الفروق مصدرها ما يلي:

- فروق ضريبية تؤثر على ضريبة الإقرار (دائم - مؤقت).
- فروق ضريبية تؤثر على عناصر الضريبة المؤجلة (مؤقت فقط).

1- النتائج المستخرجة من التطبيق العملي:

أن هناك ثلاث مصادر لنشأة الضريبة المؤجلة:

المصدر الأول	المصدر الثاني	المصدر الثالث
فروق الإهلاك والأرباح الرأسمالية مثال ذلك: 1- الإهلاك العادي. 2- أرباح رأسمالية	المزايا التي يمنحها المشرع الضريبي مثال ذلك: 1- ترحيل الخسائر 2- الإهلاك المعجل.	إختلاف أسس القياس ما بين الأساس النقدي وأساس الإستحقاق مثال ذلك: 1- تأمينات اجتماعية 2- مخصصات
ينشأ عنها التزامات ضريبية مؤجلة	ينشأ عنها أصول / التزامات ضريبية مؤجلة	ينشأ عنها أصول ضريبية مؤجلة

2- إختيار السياسة الضريبية المثلي للشركة:

كيفية اختيار السياسات الضريبية الناجحة لمجلس الإدارة والتي تؤدي إلى خفض سعر الضريبة الفعال...؟

في الواقع أن نجاح السياسة الضريبية لشركة يرتبط بمدى الخفض في سعر الضريبة الفعال وهو ما يتحقق من خلال تعظيم ما تكتسبه الشركة من صافي الوفورات الضريبية والذي يتحقق بالأخذ بكل من السياسات التالية:

- تعظيم الفروق الضريبية الدائمة السالبة.
- تقليص الفروق الضريبية الدائمة الموجبة.
- تعظيم الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة.
- تقليص الإلتزامات الضريبية لمؤجلة المنعكسة.
- تعظيم الأصول الضريبية المؤجلة المنعكسة.
- تقليص الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة.

النتائج والتوصيات

1- النتائج:

• صحة الفرض الأول حيث أمكن تقييم الأداء المهاري لمجلس الإدارة باستخدام المعيار المحاسبي

المصري رقم 24 وما يتضمنه من:

أ- مؤشر سعر الضريبة الفعال.

ب- المفاهيم المتعلقة بالتخطيط الضريبي والضريبة المؤجلة.

• خطأ الفرض الثاني حيث تتأثر التركيبة الهيكلية للضريبة المؤجلة باختلاف فلسفة ومضمون

وأهداف التشريع الضريبي.

• صحة الفرض الثالث وجود علاقة إرتباط طردية بين حجم وطبيعة التغيير في التركيبة الهيكلية

للضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح عنها.

2- التوصيات:

استحداث العوامل التالية في المنظومة المحاسبية والضريبية:

أ- إدخال العامل الضريبي كعامل أساسي في تقييم أداء مجالس إدارة الشركات وتفعيل

الحوكمة.

ب- إجراء تعديل على القوائم المالية الخاصة بالشركات باستحداث تقارير مستقلة وإيضاحات

إضافية تتولى الشركة أعدادها ويتولى مراقب الحسابات مراجعتها بالنسبة لمدي نجاح مجلس

الإدارة في الإستفادة من العلاقة الدالية بين التخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة في:

• ترشيد المحاسبة الضريبية للشركة.

• زيادة كفاءة وظيفية القياس والإفصاح المحاسبي.

• رفع مستوي الوعي المحاسبي والضريبي.

مراجع البحث

أولاً- المراجع العربية:

- (1) 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 الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، بعنوان القانون 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل- المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، دار الدفاع الجوي، 19- 22 يونيو 2006، ص 21-22.
- (2) د/ أسامة على عبد الخالق، " الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية"، (القاهرة: بدون ناشر، 2008)، ص 242.
- (3) د/ السعيد محمد شعيب، " الضريبة على الدخل وفقا للقانون رقم 91 لسنة 2005"، (القاهرة: بدون ناشر، 2006)، ص 306.
- (4) د/ حسن محمد كمال، وأخرون " دراسات في المحاسبة الضريبية"، (القاهرة: بدون ناشر، 2008)، ص 240-258.
- (5) د/ سعيد المنعم محمد، " الضريبة على الدخل - وفقا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية" (القاهرة: بدون ناشر، 2008)، ص 353-355.
- (6) د/ سعيد عبد المنعم محمد، " دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية- الضريبة المؤجلة"، (القاهرة: بدون ناشر، 2009)، ص 233.

- (7) د/ سعيد عبد المنعم محمد، أ/ تامر سعيد عبد المنعم، "المعيار المحاسبي المصري رقم(12) المحاسبة عن ضرائب الدخل - تأصيل علمي وعملي"، (القاهرة: بدون ناشر، 2005)، ص7-8.
- (8) د/ سعيد عبد المنعم محمد، وآخرون "المحاسبة الضريبية"، (القاهرة: بدون ناشر، 2009)، ص247.
- (9) د/ طارق عبد العال، د/ محمد عبد العزيز، "شرح معايير المحاسبة المصرية- الجزء الثالث" (القاهرة: بدون ناشر، 2005)، ص282.
- (10) د/ طارق عبد العال حماد، "حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي المصري"، المؤتمر العلمي لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الإتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، دار الضيافة، 2-4 مايو 2008، ص6.
- (11) د/ طارق عبد العال حماد، "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها- الجزء الأول"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008) ص143.
- (12) د/ طارق عبد العال حماد، "مشكلات ضريبية معاصرة وفقا لأحكام القانون 91 لسنة 2005"، (القاهرة: بدون ناشر، 2007)، ص173-175.
- (13) د/ طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة- الجزء الثالث"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008)، ص121.

- (14) د/ طارق عبد العال حماد، "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية"، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2007)، ص316.
- (15) د/ طارق عبد العال حماد، "مشكلات إعداد وفحص الإقرار الضريبي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية"، (القاهرة: بدون ناشر، 2009)، ص54، 55.
- (16) د/ محمد عباس بدوي، " أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار المحاسبة المصري رقم (24) الخاص بضرائب الدخل"، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار الضيافة 15-16 ديسمبر 2007، ص16.
- (17) د/ محمد عبد الحافظ عبد العال، "الأثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم(20) التأجير التمويلي"، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دار الضيافة 15-16 ديسمبر 2007، ص47-48.
- (18) د/ محمد عبد العزيز خليفة، " الأثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية في ضوء القانون 91 لسنة 2005" (القاهرة: بدون ناشر، 2008)، ص248.

(19) د/ محمد عبد العزيز خليفة، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في ضوء معايير

المحاسبة الضريبية (دراسة تطبيقية)، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة

والضرائب، 5-7 يوليو 2011.

(20) د/ محمد عبد العزيز خليفة، "النظم الضريبية المقارنة"، (القاهرة: بدون ناشر، 2008)،

ص161.

(21) د/ محمد عبد العزيز خليفة، وآخرون "شرح معايير المحاسبة المصرية- الجزء الثاني" (القاهرة:

بدون ناشر، 2004)، ص115.

(22) د/ محمود السيد الناغي، "الفروق الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في

الضريبة على الدخل بين الضرورة والملاءمة"، المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية

العامة والضرائب بعنوان "القانون 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع

ومتطلبات التطبيق"، دار الدفاع الجوي، 12-15 سبتمبر، 2005، 7-10.

(23) الفقرات رقم (54)، (55)، (56) من المعيار المحاسبي المصري رقم (38) مزايا العاملين،

ص24-25.

(24) الفقرة رقم (15) من المعيار المحاسبي المصري رقم (24) ضرائب الدخل، ص5.

(25) الفقرة رقم (38) من المعيار المحاسبي المصري رقم (24) ضرائب الدخل، ص12.

(26) الفقرة رقم (7) من المعيار المحاسبي المصري رقم (24) ضرائب الدخل، ص3.

(27) المعيار المحاسبي المصري رقم 24 المعدل 2015 الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم (110) لسنة 2015.

ثانياً- المراجع الأجنبية:

- (28) Dimitris N. Choafas, 2006, IFRS, Fair Value and Corporate Governance, CIMA Publishing, www.elsevier.com.
- (29) Elar Venter, "Deferred Tax 14.5% or 29%", Accountancy, Sep. 2006, PP. 5-10.
- (30) Norton Bob, tax Library, <http://www.thefreelibrary.com/RACTICA>, 2007 for CFOs 3% a P governance tax corporate.
- (31) Richardson, S. 2006, Corporate Governance and Firm Performance University of Pennsylvanian, www.ssm.com. Working Paper.

ثالثاً- المراجع الهوامش: صورة ميزانية الحالة التطبيقية.