

العنوان:	المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	خليفة، محمد عبدالعزيز
المجلد/العدد:	مج 16 عدد خاص
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2012
الشهر:	أكتوبر
الصفحات:	611 - 650
رقم MD:	417772
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	مصر ، محاسبة التكاليف ، القيمة العادلة ، القوائم المالية ، الضرائب ، المشكلات الاقتصادية ، السياسة المالية ، القوانين والتشريعات
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/417772

**المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة إستخدام
نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة**

الأستاذ الدكتور

محمد عبد العزيز خليفة

أستاذ الضرائب ووكيل كلية التجارة جامعة عين شمس

لشئون التعليم والطلاب

أولاً: المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج التكلفة التاريخية

مقدمة:

تعد القوائم المالية بصفة عامة وفقاً للتكلفة التاريخية، إستناداً إلى إفتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، فالجنيه الذي دفع مقابل إقتناء أصل منذ سنوات يساوي الجنيه الذي يدفع الآن لإقتناء أصل آخر، في حين الواقع يؤكد أن القوة الشرائية لوحدة النقد غير ثابتة خصوصاً في الآونة الأخيرة نتيجة التضخم وإرتفاع الأسعار، الأمر الذي يجعل البيانات المستمدة من القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بشكل سليم.

وقد أخذ التشريع الضريبي المصري بالتكلفة التاريخية عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ولم يراعي ظاهرة التضخم، الأمر الذي ترتب عليه فرض ضريبة على أرباح غير حقيقية من الناحية الإقتصادية، وقد حاول التشريع الضريبي تلافي هذه المشكلة من خلال صياغة بعض النصوص الضريبية مثل تعجيل الإهلاك.

وبناءً على ما سبق، توجد العديد من المشكلات الضريبية نتيجة الإعتداد على نموذج التكلفة التاريخية والتي تتمثل في:

الإهلاك:

الإهلاك هو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة، حيث تمثل الأصول الثابتة مخزون للمنافع المستقبلية، ويجب أن تتحمل كل فترة مالية بالقدر الذي يخصها من الإستفادة بمنافع هذه الأصول وذلك لتحقيق مقابلة سليمة بين النفقات والإيرادات^(١).

١/١ أثر إتباع نموذج التكلفة التاريخية على حساب الإهلاك:

يتم حساب الإهلاك وفقاً للفكر المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية (دون مراعاة أثر التضخم) مما يؤدي إلى تكوين مخصص للإهلاك غير كافي لإستبدال الأصول الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي، هذا بالإضافة إلى أن حساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه إظهار

نتيجة الأعمال بأكثر مما يجب نظراً لحساب الإيرادات على أساس الأسعار الجارية بينما يكون الإهلاك وهو أحد بنود التكلفة محسوب على أساس التكلفة التاريخية، ويترب على ذلك تحمل المنشأة عبء ضريبي أكثر من الحقيقة، إلى جانب توزيع أرباح أكثر مما يجب الأمر الذي يؤدي إلى تآكل رأس المال.

وقد أخذ قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالتكلفة التاريخية عند حساب الإهلاك^(٢)، وبناء على ذلك نجد أن قانون الضرائب قد تجاهل الأخذ بنموذج القيمة العادلة، مما يترتب عليه إنخفاض قيمة الإهلاك وبالتالي زيادة أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة.

٢/١ موقف التشريعات الضريبية من إتباع نموذج التكلفة التاريخية في حساب الإهلاك:

وقد حاولت العديد من التشريعات الضريبية ومنها التشريع الضريبي المصري تلافي الأثر السلبي لإحتساب الإهلاك بالتكلفة التاريخية على النحو التالي:

١/٢/١ التشريع الضريبي الأمريكي:

يسمح التشريع الضريبي الأمريكي بحساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصول الثابتة دون النظر إلى القيمة العادلة، وقد حاول المشرع الضريبي الأمريكي وضع بعض الحلول الجزئية لهذه المشكلة من خلال:

١/١/٢/١ الإهلاك العادي:

أدخل المشرع الأمريكي نظام لحساب الإهلاك يقوم على أساس إسترداد تكلفة الممتلكات الملموسة بإستخدام طرق معجلة من خلال فترات إسترداد قليلة نسبياً، سواء كانت هذه الممتلكات جديدة أو مستعملة وذلك على خلال تقسيمها إلى مجموعات النحو التالي^(٣):

أ- مجموعة تسترد تكلفتها خلال ٣ سنوات: وتشمل العدد والأدوات الصغيرة والسيارات وعربات النقل الخفيفة وما يستخدم في التجارب والأبحاث. ويراعي أن تسترد في السنة الأولى ٢٥% من التكلفة، وفي السنة الثانية ٣٨% وفي السنة الثالثة ٣٧%.

ب- مجموعة تسترد تكلفتها خلال خمس سنوات: وتشتمل سيارات النقل الثقيل والآلات والمعدات الثقيلة والأثاث والتجهيزات. ويراعى أن تسترد في السنة الأولى ١٥% من التكلفة، وفي السنة الثانية ٢٢% وفي كل من السنة الثالثة والرابعة والخامسة ٢١%.

ج- مجموعات تسترد تكلفتها خلال عشر سنوات: وتشمل ما يستخدم في الأغراض الزراعية والبساتين أو في تخزين البترول أو المنتجات الأولية (بخلاف المباني)، وممتلكات المنفعة العامة كعربات الصهاريج وغيرها والتي يتراوح عمرها ما بين ١٥ إلى ٢٥ سنة.

د- مجموعات تسترد تكلفتها خلال خمسة عشر سنة: وتشمل ممتلكات المنفعة العامة التي يكون عمرها أكثر من ٢٥ سنة.

ويعطي القانون للمنشأة حق الإختيار بين تطبيق النسب المعجلة للمجموعات سالفه الذكر أو تطبيق القسط الثابت على أساس فترات إسترداد إلزامية حددها القانون.

٣/١/١ الإهلاك الإضافي

يقضي المشرع الأمريكي بحساب إهلاك إضافي في السنة الأولى التي يستخدم فيها الأصل وذلك بنسبة ٢٠% من تكلفة الأصل ويراعي ما يلي:

- يحسب الإهلاك الإضافي للأصل سواء كان جديد أو مستعمل.
- يحسب الإهلاك الإضافي للأصول الملموسة فقط.
- يجب أن يكون العمر الإقتصادي للأصل لا يقل عن ثلاث سنوات.
- أن يكون الحد الأقصى للإهلاك الإضافي ١٠٠٠٠ دولار في السنة (٢٠٠٠٠٠ دولار في حالة تقديم إقرار مشترك للممول وزوجته).

٢/٢/١ التشريع الضريبي الإنجليزي:

ينص التشريع الضريبي البريطاني على أن يخصم من صافي الأرباح المعدلة للنشاط التجاري (جدول D القسم الأول) مسموحات رأسمالية للأصول الثابتة يتم احتسابها على أساس التكلفة الأصلية وكافة النفقات الرأسمالية المرتبطة بها كنفقات التحسين والتطوير وغيرها. يفهم من ذلك أن التشريع البريطاني قد أخذ بنموذج التكلفة التاريخية ولم يراعي عنصر التضخم، ولكن حاول تلافي الأثر السلبي لإحتساب الإهلاك بالتكلفة التاريخية من خلال رفع معدلات الإهلاك وإحتساب إهلاك معجل، وذلك على النحو التالي^(٤):

١/٢/٢/١ مسموح السنة الأولى:

يحسب هذا المسموح بمعدل ٤٠% من تكلفة الأصل في السنة الأولى التي يتم فيها الحصول على الأصل، ويراعى أن يتم حساب مسموح السنة الأولى للآلات والعدد وكافة الأصول المستخدمة في النشاط على إختلاف أنواعها وكذلك ما يتم تركيبه في المصانع من تكييفات هواء ومصاعد وغيرها، بينما لا يدخل في نطاق العدد والآلات كل من الأراضي والمباني والتركيبات الثابتة وبعض السيارات.

ويراعى في هذا الشأن ما يلي:

- أ- يتم إضافة الرصيد المتبقي من تكلفة الأصل إلى الوعاء الذي يحسب عليه مسموح الإهلاك العادي، وذلك إعتباراً من الفترات التالية، أي لا يتم حساب مسموح الإهلاك العادي في السنة التي يحسب فيها مسموح السنة الأولى.
- ب- يتم حساب مسموح السنة الأولى بالكامل حتى إذا كانت الفترة المحاسبية أقل من ١٢ شهر (بعكس الحال بالنسبة لمسموح الإهلاك العادي).
- ج- يسمح بهذا المسموح للشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم وحدها، والتي يتوافر فيها شرطين من الشروط الثلاثة التالية في السنة الحالية أو السنوات السابقة:

١- ألا يتجاوز رقم أعمالها ١١,٢ مليون جنيه إسترليني.

٢- ألا يتجاوز قيمة الأصول ٥,٦ مليون جنيه إسترليني.

٣- ألا يزيد عدد العاملين بالشركة عن ٢٥٠ عاملاً.

د- يحسب هذا المسموح بمعدل ١٠٠% من تكلفة الأصول في الشركات الصغيرة

التي تعمل في مجالات المعلومات والاتصالات التكنولوجية وذلك إعتباراً من أول

إبريل ٢٠٠٠ حتى ٣١ مارس ٢٠٠٤. وتتمثل هذه الأصول في الحاسبات الآلية

ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات.

ويشترط في الشركات الصغيرة التي تعمل في هذا المجال أن تستفيد بهذا الخصم إذا توافرت

لديها شرطين من الشروط الثلاثة التالية في السنة الحالية أو السنوات السابقة:

١- ألا تتجاوز رقم أعمالها ٢,٨ مليون جنيه إسترليني.

٢- ألا تتجاوز قيمة الأصول ١,٤ مليون جنيه إسترليني.

٣- ألا يزيد عدد العاملين بالشركة عن ٥٠ عاملاً.

٢/٢/٢/١ مسموح الإهلاك العادي:

يحسب هذا المسموح سنوياً بمعدل ٢٥% على الرصيد المتبقي لهذه الأصول المنقول في

بداية الفترة المحاسبية بعد تعديله بالإضافات التي تحدث أثناء الفترة المحاسبية، والقيم البيعية للأصول

التي تم التصرف فيها خلال تلك الفترة. ويعرف هذا الرصيد بالقيمة القابلة للإهلاك. ولا يرتبط

حساب هذا المسموح بفترة استخدام الأصل الثابت.

ويراعي في حالة بيع العدد والآلات، أن القيمة البيعية الواجب خصمها من الوعاء يجب

ألا يتجاوز التكلفة الأصلية للأصل التي تم بيعه. ويتم التفرقة هنا بين حالتين:

أ- إذا تجاوزت القيم البيعية رصيد الوعاء المنقول في أول المدة، فإن الزيادة تعتبر دخلاً خاضعاً للضريبة، أي يتم إضافتها إلى صافي الربح الخاضع للضريبة. ويعرف ذلك بالإضافة التوازنية.

ب- إذا تجاوزن رصيد الوعاء المنقول في أول المدة القيم البيعية للأصول، فإن الشركة يحق لها المطالبة بتخفيض مقابل الرصيد غير المستخدم وبالتالي يعتبر هذا الرصيد غير المستخدم تخفيضاً في قيمة الدخل الخاضع للضريبة، أي يتم خصمه من صافي الربح الخاضع للضريبة ويعرف بالمسموح التوازني. وعادة ما يتم منح هذا المسموح إذا ما قررت الشركة عدم الاستمرار في النشاط، أي أنه يتم حسابه في الفترة المحاسبية الأخيرة للشركة حيث لا يمكنها في هذه الحالة الاستفادة بمسموح الإهلاك العادي.

٣/٢/١ التشريع الضريبي المصري:

يستخدم التشريع الضريبي المصري التكلفة التاريخية للأصول الثابتة عند حساب الإهلاك، مع مراعاة استخدام معدلات إهلاك مرتفعة لتلافي أثر التضخم، وذلك على النحو التالي^(٥):

١/٣/٢/١ الإهلاك الأولي:

يسمح للمنشآت الصناعية خصم ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج بصرف النظر عن حالتها (جديدة أو مستعملة)، على أن يتم الخصم في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام الأصول.

٢/٣/٢/١ الإهلاك العادي:

ووفقاً للمادة (٢٥) من القانون، يتم حساب عبء الإهلاك لجميع أنواع أصول المنشأة، فيما عدا الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للإهلاك، وذلك على النحو التالي:

أ- المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات:

يتم إهلاكها بمعدل ٥% من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو إعادة البناء بحسب الأحوال وذلك عن كل فترة ضريبية.

ب- الأصول المعنوية:

يتم إهلاك أي أصل من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك الشهرة بمعدل ١٠% من تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد بحسب الأحوال وذلك عن كل فترة ضريبية.

ج- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات:

يتم إهلاكها بمعدل ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

د- الأصول الأخرى كالسيارات والآلات والمعدات والأثاث وغيرها:

يتم أهلاكها بمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

٢- الأرباح الرأسمالية:

يتمثل الربح الرأسمالي من وجهة النظر الضريبية في الزيادة التي تطرأ على قيمة أي أصل من الأصول الرأسمالية سواء ظل هذا الأصل في حوزة المنشأة أو انتقلت ملكيته إلى الغير لأي سبب من أسباب نقل الملكية.

ويتم حساب الربح الرأسمالي من خلال مقارنة ثمن البيع أو قيمة التعويض بالقيمة الدفترية الضريبية للأصل المباع أو المهلك أو المستولى عليه للمنفعة العامة. ويتم تحديد القيمة الدفترية الضريبية من خلال التكلفة التاريخية مخصوصاً منها مجمع الإهلاك الضريبي.

١/٢ أثر إتباع نموذج التكلفة التاريخية على حساب الأرباح الرأسمالية:

ويترتب على استخدام التكلفة التاريخية لأي أصل من الأصول الثابتة في قياس الربح الرأسمالي الناتج عن التصرف فيه دون مراعاة أثر التضخم النقدي إلى إظهار الربح بأكثر من قيمته

الحقيقية نتيجة مقارنة ثمن البيع والمحدد على أساس الأسعار الجارية بالقيمة الدفترية للأصل المحدد على أساس التكلفة التاريخية.

٢/٢ موقف التشريعات الضريبية من إتباع نموذج التكلفة التاريخية في حساب الأرباح الرأسمالية:

وقد حاولت التشريعات الضريبية تلافي أثر إستخدام التكلفة التاريخية على حساب الأرباح الرأسمالية على النحو التالي:

١/٢/٢ التشريع الضريبي الأمريكي:

يفرق المشرع الأمريكي بين نوعين من الأرباح والخسائر الرأسمالية على أساس فترة الحيازة، فإذا قلت فترة حيازة الأصل عن سنة أعتبرت الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية المحققة قصيرة الأجل، أما إذا كانت مدة حيازة الأصل سنة فأكثر اعتبرت الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية المحققة طويلة الأجل.

تخضع الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل للضريبة على أساس سعر الضريبة العادي، بينما تخضع الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل لسعر ضريبة منخفض (١٥%)^(٦).

بناءً على ذلك، فإن المشرع الأمريكي قد راعى إلى حد ما عامل التضخم حيث أن الأصل الذي لم تتجاوز مدة حيازته سنة وتم بيعه اعتبره المشرع مثل الأرباح الجارية، بينما الأصول التي تتجاوز مدة حيازتها سنة وتم بيعها فقد أخضعها المشرع لسعر منخفض نظراً لأنها عرضة للتضخم.

ويرى الباحث أن الفترات المشار إليها غير كافية لتلافي أثر التضخم، ويقترح الباحث:

- إذا تم التصرف في الأصل خلال سنة من حيازته تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة بالسعر العادي.

- إذا تم التصرف في الأصل خلال فترة أكثر من سنة وحتى ٥ سنوات من حيازته تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة بسعر مخفض.

- إذا تم التصرف في الأصل خلال فترة أكثر من ٥ سنوات من حيازته لا يتم إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة.

٢/٢/٢ التشريع الضريبي الإنجليزي^(٧):

يخضع المشرع الإنجليزي الأرباح الرأسمالية التي يحققها الأفراد المقيمون في إنجلترا وأنصبه كل شريك من الشركاء في شركات الأشخاص لضريبة خاصة تسمى الضريبة على الأرباح الرأسمالية، أما شركات الأموال تخضع الأرباح الرأسمالية كجزء من الأرباح الخاضعة لضريبة الشركات.

ويتم حساب الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة من خلال مقابلة قيمة التصرف في الأصل الرأسمالي بثمن شراء الأصل وكافة النفقات المرتبطة بالاستحواذ على الأصل وتكاليف التجديد والتحسين، مع مراعاة تخفيض الأرباح الرأسمالية الناتجة بمقدار معامل التصحيح بالإضافة إلى مبلغ ٦٣٠٠ إعفاء سنوي.

ويتم حساب معامل التصحيح من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{معامل التصحيح} = \frac{\text{س} - \text{ص}}{\text{ص}}$$

حيث (س) تمثل الرقم القياسي لأسعار التجزئة في تاريخ التصرف في الأصل الرأسمالي.

(ص) تمثل الرقم القياسي لأسعار التجزئة في مارس ١٩٨٢ إذا كان تاريخ الشراء يقع قبل هذا التاريخ أو الرقم القياسي لأسعار التجزئة في تاريخ الشراء إذا كان تاريخ الشراء يقع بعد مارس ١٩٨٢.

٣/٢/٢ التشريع الضريبي المصري:

تسري الضريبة على الأرباح التي تنتج من بيع أصل من الأصول الثابتة أو من التعويضات التي تحصل عليها الشركة نتيجة هلاك أحد أصولها الثابتة أو الاستيلاء عليه للمنفعة العامة، وذلك بقيمة تزيد عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب.

يفهم من ذلك أن التشريع المصري يقوم بحساب الأرباح الرأسمالية على أساس التكلفة التاريخية بصرف النظر عن تاريخ الاستحواذ على الأصل أي دون مراعاة أثر التضخم.

٣- أرباح التصرفات العقارية:

تفرض الضريبة على أرباح التصرفات العقارية التي يحققها الأشخاص الطبيعيين على أساس الفرق بين ثمن بيع العقار (والمحدد على أساس الأسعار الجارية) وثمان تكلفته (والمحددة على أساس التكلفة التاريخية)، أما في حالة الأشخاص الاعتبارية تدخل أرباح التصرف في العقارات ضمن أرباح الشركة كأرباح رأسمالية.

١/٣ أثر إتباع نموذج التكلفة التاريخية على حساب أرباح التصرفات العقارية:

يترتب على حساب أرباح التصرفات العقارية على أساس التكلفة التاريخية ظهور هذه الأرباح بأكثر من حقيقتها وبالتالي فرض ضريبة على أرباح وهمية، ويرجع ذلك إلى أن نسبة الأرباح الوهمية إلى قيمة الأرباح الأسمية للتصرفات العقارية تزيد زيادة كبيرة وكلما زادت الفترة الزمنية بين تاريخ الاستحواذ وتاريخ التصرف في هذا العقار.

٢/٣ موقف التشريعات الضريبية من إتباع نموذج التكلفة التاريخية في حساب أرباح التصرفات العقارية:

حاولت التشريعات الضريبية تلافي أثر استخدام التكلفة التاريخية على حساب أرباح التصرفات العقارية على النحو التالي:

١/٢/٣ التشريع الضريبي الأمريكي:

يعامل المشرع الأمريكي أرباح التصرف في عقار مسجل ضمن الأصول الثابتة لشركة ما ومستخدم في نشاطها معاملة الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل، أما الخسائر المتحققة منها فإنها لا تعامل معاملة الخسائر الرأسمالية وإنما تعد خسائر تشغيل عادية.

٢/٢/٣ التشريع الضريبي الإنجليزي:

فرق المشرع الإنجليزي بين حالتين عند حساب أرباح التصرفات العقارية^(٨):

أ- حالة التصرف الكامل في العقار:

يحق للممول (إعتباراً من أول عام ١٩٨٥) الإختيار بين التكلفة الإستبدالية للعقار وقت التصرف فيه أو التكلفة التاريخية المعدلة بمعامل التصحيح كأساس لحساب أرباح التصرف في العقار، ويشترط لإجراء ذلك ألا يتم التصرف في العقار قبل ١٢ شهراً من تاريخ الشراء أو التشييد.

ب- حالة التصرف الجزئي في العقار:

- يحسب نصيب الجزء المتصرف فيه من التكلفة التاريخية للعقار كله بالمعادلة التالية:

القيمة السوقية للجزء من العقار المتصرف فيه

= التكلفة التاريخية ×

القيمة السوقية للعقار كله

- يضاف إلى ناتج المعادلة السابقة كل ما يخص الجزء المتصرف فيه من مصروفات إدارية وبيعية.

- أرباح التصرف العقاري = ثمن البيع - تكلفة حيازة الجزء المتصرف فيه (نصيب الجزء

المتصرف فيه من التكلفة التاريخية + ما يخص الجزء المتصرف فيه من مصروفات إدارية

وبيعية).

وفي حالة إنخفاض تكلفة حيازة العقار كله عن ثمن بيع الجزء المتصرف فيه يمكن للممول خصم هذه التكلفة مرة واحدة من ثمن بيع هذا الجزء مع إمكانية خصم باقي التكلفة في فترات لاحقة إذا تم بيع باقي أجزاء العقار.

٣/٢/٣ التشريع الضريبي للمصري:

أخضع المشرع المصري للضريبة الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأً إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك^(٩). بينما تعتبر أرباح التصرف في عقار والذي يمثل أصلاً ثابتاً في منشأة ما جزءاً من إيراداتها الخاضعة للضريبة، في حين تدخل خسار التصرف في هذا العقار ضمن التكاليف واجبة الخصم.

يفهم من ذلك أن المشرع المصري قد أخذ بنموذج التكلفة التاريخية عند حساب أرباح التصرف العقاري ولم يأخذ عامل التضخم في الاعتبار.

٤ - الإعفاءات المحددة بقيمة ثابتة:

يقصد بالإعفاءات المحددة بأرقام ثابتة تلك الإعفاءات المحددة القيمة ولا تأخذ شكل النسبة المئوية مثل إعفاء الـ ٥٠٠٠ جنيه الأولى من دخل الأشخاص الطبيعيين.

١/٤ أثر اتباع نموذج التكلفة التاريخية على الإعفاءات المحددة بقيمة ثابتة.

إعتماد التشريع الضريبي على التكلفة التاريخية وتجاهل القيمة العادلة في ظل وجود تضخم نقدي يترتب عليه نقص القيمة الحقيقية لهذه الإعفاءات، مما يؤدي إلى جعل الممولين غير الخاضعين للضريبة لأن دخولهم النقدية تقل عن حدود الإعفاء تصيبهم الضريبة في ظل التضخم، حيث تزيد دخولهم النقدية لمواجهة التضخم (بالرغم من نقص القوة الشرائية لهذه الدخول) مع ثبات الإعفاء. فإذا زاد معدل التضخم النقدي بنسبة ١٠% وكان الإعفاء مقرر له مبلغ ٥٠٠٠

جنيه، معنى ذلك أن القيمة الحقيقية للإعفاء في ظل هذا التضخم تصبح ٤٥٠٠ جنيه (٥٠٠٠ × ٩٠٪).

٢/٤ موقف التشريعات الضريبية من التكلفة التاريخية وأثرها على الإعفاءات المحددة بقيمة ثابتة:

١/٢/٤ التشريع الضريبي الأمريكي:

يسمح المشرع الأمريكي بخصم مبلغ مقابل الإعفاء العائلي يعادل ٢٥٠٠ دولار لكل من الممول وزوجته وكل طفل على حدة.

ويقضي التشريع الأمريكي بتعديل الإعفاء العائلي سنوياً حسب التغير في المستوى العام للأسعار فإذا زاد معدل التضخم بنسبة ١٠٪ يتم زيادة الإعفاء العائلي بنسبة ١٠٪ أيضاً وهكذا^(١٠).

٢/٢/٤ التشريع الضريبي الإنجليزي:

يسمح التشريع الإنجليزي بخصم مبالغ معينة من إجمالي دخل الممولين، عبارة عن إعفاء شخصي يمنح للممول حسب السن حيث يزيد الإعفاء لمن يزيد سنهم عن ٦٥ سنة، كما يوجد إعفاء للمتزوجين، بالإضافة إلى إعفاء إضافي مقرر للأولاد، هذا بجانب إعفاء إضافي للمكفوفين^(١١).

ويلاحظ أن التشريع الإنجليزي لم يراعي عامل التضخم وأثره على الإعفاءات المقررة بقيمة ثابتة، وأكتفى المشرع بمعامل التصحيح لتعديل القيمة الخاضعة للضريبة، بالإضافة إلى إعادة النظر على فترات في مقدار الإعفاءات المقررة.

٣/٢/٤ التشريع الضريبي المصري:

أعفى المشرع المصري مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من الوعاء الضريبي للأشخاص الطبيعيين، وقد أهمل المشرع أثر التضخم النقدي على الإعفاء، حيث لم يأتي المشرع بأي معالجة لهذا الأثر.

ثانياً: المشكلات الضريبية التي تنشأ نتيجة استخدام نموذج القيمة العادلة:

مقدمة:

تناولت التعديلات الأخيرة في معايير المحاسبة المصرية والتي صدرت بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ إلغاء المعيار المحاسبي رقم (١٦) الإستثمارات وحل محله المعيار المحاسبي رقم (٢٦) الأدوات المالية - الاعتراف والقياس، إلى جانب إضافة معايير أخرى منها المعيار المحاسبي رقم (٣٤) الإستثمار العقاري.

وقد أخذت معايير الإستثمارات بنموذج القيمة العادلة، الأمر الذي ترتب عليه تلافي بعض المشكلات المحاسبية الناتجة عن إستخدام نموذج التكلفة التاريخية. ولكن على الرغم من المزايا التي يحققها إتباع نموذج القيمة العادلة في تقييم الإستثمارات محاسبياً ظهرت العديد من التساؤلات حول المعالجة الضريبية التي يمكن أن تتبع عند المحاسبة عن هذه الإستثمارات ضريبياً. حيث أن الأخذ بالقيمة العادلة أو نموذج إعادة التقييم يترتب عليه ظهور فروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية، والتي تناولت معايير المحاسبة المصرية معالجتها من خلال ترحيل هذه الفروق في بعض الحالات إلى قائمة الدخل، وفي حالات أخرى إلى حقوق الملكية، وفي أحيان أخرى يتم ترحيل الخسارة إلى قائمة الدخل والفائض إلى حقوق الملكية ويحدث العكس عند إستعادة القيمة.

١- مفهوم القيمة العادلة من وجهة النظر الضريبية:

أهتمت التشريعات الضريبية بمفهوم القيمة العادلة من خلال إعطاء الإدارة الضريبية سلطة واسعة لفحص العمليات التجارية التي تتم بين الأطراف المرتبطة والتأكد من أنها تمت بأسعار غير متحيزة، ويعتبر التشريع الضريبي الأمريكي أول التشريعات التي تناول هذا الموضوع من خلال المادة (٤٨٢)

التي تتطلب ضرورة إتباع أساليب معينة للتأكد من أن أسعار التبادل بين الأطراف ذوي العلاقة أسعار محايدة ومن أهم هذه الأساليب هو أسلوب سعر البيع الحر المقارن^(١٢).

وقد أنتهج التشريع الضريبي المصري نفس الأسلوب لتحديد السعر المحايد، من خلال تحديد سعر السلعة أو الخدمة بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة التي تمت بين أطراف غير مرتبطة، وهذا يتطلب أن يكون هناك سوق نشط يتضمن سلع أو خدمات ماثلة.

وبالتطبيق على الاستثمارات، نجد أن الأدوات المالية لها سوق نشطة وهي البورصة يتم تداول الأوراق المالية خلالها وأسعارها معلنة يومياً، لذلك تعتبر القيمة العادلة هي قيمة هذه الأوراق المالية المعلنة في نهاية الفترة المالية. أما الإستثمار العقاري تتحدد القيمة العادلة من خلال الوحدات المماثلة المتداولة في الأسواق العقارية.

٢- الأدوات المالية:

٣- ١/٢ تبويب الأدوات المالية وفقاً للمعيار (٢٦):

الأدوات المالية هي أحد بنود قائمة المركز المالي والتي تتمثل في كافة الأصول المالية التي تمتلكها المنشأة وكذلك الإلتزامات المالية التي تلتزم بأدائها للغير خلال فترة معينة، بالإضافة إلى المشتقات المالية المتمثلة في عقود الإختيار والعقود المستقبلية وعمليات المبادلة والعقود الآجلة. هذه البنود ربما تجبر المنشآت التي تفتنيها على قياسها وتقييمها بشكل دوري لما لها من طبيعة خاصة تميزها عن باقي بنود قائمة المركز المالي لهذه المنشآت.

١/١/٢ الأدوات المالية الأساسية:

وتشمل كافة الوسائل المالية التقليدية المستخدمة في تدبير الأموال اللازمة لممارسة الأعمال

مثل الأسهم والسندات، ويمكن تبويب الأدوات المالية الأساسية إلى التقسيمات الآتية:

بيان	استثمارات مالية بغرض المتاجرة	استثمارات مالية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق	استثمارات مالية متاحة للبيع
١- نوع الاستثمار	تشمل الاستثمارات التي يتم اقتناءها بغرض الحصول على مكاسب رأسمالية نتيجة الاحتفاظ بها لفترة قصيرة للاستفادة من فروق الأسعار.	تشمل الاستثمارات التي تنوي المنشأة أن تحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. قد تكون سندات وما يماثلها والتي لها أجل إستحقاق محدد.	تشمل الاستثمارات التي لا تنتمي إلى أي من النوعين السابقين. أي ليست بغرض المتاجرة وليست حتى الاستحقاق أي طويلة الأجل ويمكن أن تكون أسهم أو سندات.
٢- القياس المبدئي	تكلفة الاستحواذ	تكلفة الاستحواذ	تكلفة الاستحواذ
٣- معالجة الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية	في قائمة الدخل		في أحد حسابات حقوق الملكية
٤- القياس اللاحق	القيمة العادلة	التكلفة المستهلكة	القيمة العادلة
٥- اختبار انخفاض القيمة	يجرى الإختبار وترحل الفروق إلى قائمة الدخل	يجرى الإختبار وترحل الفروق إلى قائمة الدخل.	يجرى الإختبار وترحل الفروق من حسابات حقوق الملكية إلى قائمة الدخل.

٢/١/٢ الأدوات المالية المشتقة:

وهي وسائل مالية مشتقة من الوسائل الأساسية وتقتني بغرض الحماية من مخاطر التطاير،

حيث أن مخاطر التطاير تعبر عن حالة النقص التي تتعرض لها قيمة الأصول التي تمتلكها الشركة

بفعل متغيرات بيئية معينة لها إنعكاسات سلبية على صافي أصول الشركة وبالتالي إقتصاديات

العملية الإنتاجية في الأجل الطويل^(١٣).

بناءً على ذلك، فإن المشتقات المالية هي أدوات مالية تتضمن الخصائص الثلاث التالية^(١٤):

أ- تتغير قيمتها وفقاً للتغير في سعر فائدة معين أو سعر أداة مالية معينة أو سعر سلعة أولية أو سعر صرف عملة أو مؤشر أسعار أو معدلات تصنيف ائتماني أو مؤشر ائتماني أو أية متغيرات أخرى بشرط أنه في حالة المتغير غير المالي يجب ألا يكون هذا المتغير خاصاً بأحد أطراف العقد (يطلق عليه في بعض الأحيان مضمون العقد).

ب- لا تتطلب صافي استثمار أولي أو تتطلب صافي استثمار أولي أقل من المطلوب لأنواع أخرى من العقود التي يتوقع أن تتأثر تأثيراً مماثلاً بالتغيرات في عوامل السوق.

ج- يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي.

وتتمثل المشتقات المالية في عقود الإختيار والعقود المستقبلية وعمليات المبادلة والعقود الآجلة.

٢/٢ المشكلات الضريبية الناتجة عن تقييم الأدوات المالية الأساسية بالقيمة العادلة:

١/٢/٢ تقييم الاستثمارات المالية بغرض المتجارة:

يعتبر الأصل المالي محتفظاً به لغرض المتجارة إذا:

(١) تم اقتناؤه أو نشأ بصفة أساسية لغرض البيع أو إعادة الشراء في مدى زمني قصير.

أو

(٢) جزءاً من محفظة أدوات مالية محددة يتم إدارتها معاً ويوجد دليل على وجود معاملات

فعلية حديثة تؤيد الحصول على أرباح قصيرة الأجل.

أو

(٣) مشتقات مالية (فيما عدا المشتقات المالية التي تمثل أداة تغطية مخصصة وفعالة).

يتم تقييم الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة على أساس القيمة العادلة ويتم إدراج كل الأرباح أو الخسائر الناشئة عن تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل، وتشمل الأرباح والخسائر كل من:

- الأرباح أو الخسائر المحققة بالفعل والناجمة من التصرف في الأصول المالية بغرض المتاجرة.

- الأرباح أو الخسائر غير المحققة (الخاصة بالأوراق المالية التي لم تباع بعد) والتي تنشأ من حدوث تغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية بغرض المتاجرة بين تاريخي إعداد القوائم المالية.

وفي هذه الحالة يثار تساؤل حول كيفية معالجة هذه الفروق ضريبياً؟ ويرجع سبب هذا التساؤل إلى:

- إعفاء أرباح التصرف في استثمارات الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية^(١٥).

- وبمفهوم المخالفة تخضع أرباح التصرف في استثمارات الأوراق المالية الغير مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل.

- لم يأتي نص صريح في قانون الضرائب يوضح المعالجة الضريبية للأرباح أو الخسائر الناجمة عن تقييم استثمارات الأوراق المالية وفقاً للقيمة العادلة في نهاية السنة المالية. الأمر الذي يتطلب تطبيق نص المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تحدد وعاء الضريبة على أساس صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وبالتالي سوف يتم إخضاع الأرباح الناجمة عن تقييم الإستثمارات بالقيمة العادلة مع السماح بخصم خسائر التقييم.

لذلك فإن الأرباح الغير محققة والناجحة من تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة العادلة سوف تخضع للضريبة، في حين يتم إعفاء الأرباح الفعلية المحققة من بيع الإستثمارات في الأوراق المالية.

ويفهم من ذلك، أنه إذا قامت شركة بشراء أوراق مالية بتكلفة معينة وفي نهاية السنة قامت بتقييمها بالقيمة العادلة، فإن الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة الأوراق المالية إذا كان ربحاً سوف يخضع للضريبة، وتصبح في هذه الحالة قيمة الأوراق التي تظهر في قائمة المركز المالي هي القيمة الجديدة المحددة على أساس القيمة العادلة.

وفي حالة بيع هذه الأوراق في أي تاريخ لاحق تحدد أرباح أو خسائر البيع محاسبياً من خلال مقارنة ثمن البيع بقيمة الأوراق الظاهرة بقائمة المركز المالي ويرحل الفرق إلى قائمة الدخل. وحيث أن نص المادة (٣١) والمادة (٥٠) من قانون الضرائب تعفي ناتج التصرف في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية، ففي هذه الحالة تحسب أرباح أو خسائر البيع ضريبياً بالفرق بين ثمن بيع هذه الأوراق والتكلفة الأصلية لإقتنائها (بصرف النظر عن قيمتها بعد التقييم الواردة في قائمة المركز المالي)، ويتم خصم ربح التصرف في هذه الأوراق من وعاء الضريبة، وفي حالة حدوث خسارة من التصرف في هذه الأوراق تضاف هذه الخسارة إلى الوعاء الضريبي.

بناءً على ذلك، يرى الباحث أن الشركات يمكنها تلافي هذا الوضع على النحو التالي:

أ- إذا كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أكبر من القيمة الدفترية مما يعني تحقيق أرباح، سوف تلجأ الشركة في هذه الحالة ببيع هذه الأوراق وبالتالي تعفى من الخضوع للضريبة.

ب- إذا كانت القيمة العادلة للأوراق المالية أقل من القيمة الدفترية مما يعني تحقيق خسارة، سوف تلجأ الشركة في هذه الحالة إلى الإحتفاظ بهذه الأوراق حتى يمكنها خصم هذه الخسارة من الوعاء الضريبي.

الأمر الذي يتطلب تدخل تشريعي لتحقيق المساواة في المعاملة الضريبية بين الأرباح الناتجة عن التصرف في استثمارات الأوراق المالية والأرباح الناتجة عن تقييمها في نهاية العام بالقيمة العادلة سواء بالإعفاء أو بالخضوع.

٢/٢/٢ تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع:

تعرف الاستثمارات المالية المتاحة للبيع بأنها تلك الأصول المالية التي لا تكون مصنفة على أنها بغرض المتاجرة أو محتفظ بها حتى موعد الإستحقاق، كما تشمل فئة الأصول المتاحة للبيع كل الأوراق المالية الخاصة بحقوق الملكية فيما عدا تلك المصنفة على أنها بغرض المتاجرة.

ويتم تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع على أساس القيمة العادلة، وتدرج الأرباح أو الخسائر الناشئة عن تغيرات القيمة العادلة في القوائم المالية على النحو التالي:

أ- الأرباح أو الخسائر المحققة بالفعل والناتجة من التصرف في الأصول المالية المتاحة للبيع يتم إدراجها في قائمة الدخل.

ب- الأرباح غير المحققة (الخاصة بالأوراق المالية التي لم تباع بعد) والتي تنشأ من حدوث تغيرات في القيمة العادلة للأصول المالية المتاحة للبيع بين تاريخي إعداد القوائم المالية يتم إدراجها كمكون منفصل ضمن حقوق الملكية ببند فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع.

ج- في حالة حدوث تدهور في قيمة هذه الأوراق يتم تخفيض قيمة الاستثمارات المالية المتاحة للبيع بقيمة هذا التدهور وتحويل الرصيد المتراكم ضمن بند حقوق الملكية ليدرج بقائمة الدخل حتى ولو لم يتم استبعاد الاستثمار من الدفاتر.

د- في حالة حدوث زيادة تالية في القيمة العادلة لاستثمار سبق تحميل خسائره على قائمة الدخل، يتم الاعتراف بهذه الأرباح بقائمة الدخل وذلك في حدود المبالغ السابق الاعتراف بها كخسائر، وأي زيادة تنشأ بعد ذلك يتم إدراجها بحقوق

الملكية، في حين لا يتم الاعتراف بأي زيادة تالية في القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية من خلال قائمة الدخل.

هـ- عنج إلغاء الأصل المالي المتاح للبيع من الدفاتر أو عند التصرف فيه أو عندما يتعرض الأصل لانخفاض قيمته، يتم ترحيل الأرباح أو الخسائر المتراكمة المعترف بها ضمن حقوق الملكية سابقاً إلى قائمة الدخل.

وفي هذه الحالة يثار العديد من التساؤلات حول:

١/٢/٢/٢ يتم تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع طبقاً للمعيار رقم (٢٦) على أساس القيمة العادلة، بينما تنص المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية على تقييم الاستثمارات المالية طويلة الأجل (والتي تصنف منها المتاح للبيع) على أساس طريقة التكلفة.

ويرى الباحث أن نص المادة (٧٠) سالف الذكر يعتبر مخالف لقانون الضرائب على الدخل والذي أخذ بما جاء في معايير المحاسبة المصرية،

وحيث أن اللائحة تفسر ولا يمكن أن تضيف أو تغير في نصوص القانون، لذلك تتم المعالجة طبقاً للقيمة العادلة.

٢/٢/٢/٢ تقييم الاستثمارات المالية التي لم تباع بعد بالقيمة العادلة وإدراج أرباح التقييم في حقوق الملكية، هل تؤثر هذه الأرباح في وعاء الضريبة؟

حيث ينص قانون الضرائب على أن وعاء الضريبة يحدد على أساس صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل وحيث أن هذه الفروق لم تدرج في قائمة الدخل وبالتالي فإنها لن تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

في حين أن الإدارة الضريبية قد أضافت إلى صافي الربح المحاسبي بالإقرار الضريبي المبالغ التي لم تدرج بقائمة الدخل وتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وبهذا الوضع سوف تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

ويرى الباحث أن الفروق الناتجة عن تقييم الاستثمارات المالية التي لم تباع بعد بالقيمة العادلة لا يجب أن تؤثر على وعاء الضريبة لأنها فروق غير محققة، ونظراً لأن المعيار رقم (٢٦) ينص على إدراجها ضمن حقوق الملكية بالتالي لم تؤثر في صافي الربح الظاهر بقائمة الدخل والذي يحدد على أساسه وعاء الضريبة، أما ما ورد بالإقرار الضريبي ففي رأي الباحث أنه غير ملزم لأنه يعتبر مخالف لنص قانون الضرائب (مادة ١٧).

٣/٢/٢/٢ عند حدوث إضمحلال في قيمة هذه الاستثمارات فيما بعد يتم تحميل قيمة الانخفاض على قائمة الدخل (أي يتم ترحيله من حقوق الملكية إلى قائمة الدخل)، وبالتالي سوف يؤثر هذا الإضمحلال على صافي الربح المحاسبي (طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٣١ إضمحلال قيمة الأصول) والذي يؤثر في وعاء الضريبة من خلال إعتبار الإضمحلال في القيمة من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً.

يفهم من ذلك، أن أرباح تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع لم تدخل على قائمة الدخل ولم تؤثر على الوعاء الضريبي، في حين أن خسارة التقييم تدرج ضمن قائمة الدخل وبالتالي سوف تؤثر على الوعاء الضريبي.

٤/٢/٢/٢ في حالة حدوث زيادة تالية في القيمة العادلة لإستثمار سبق تحميل خسائره على قائمة الدخل فإنه يتم الاعتراف بهذه الأرباح بقائمة الدخل وبالتالي سوف تخضع للضريبة، لذلك سوف تفضل الشركة في هذه الحالة بيع هذه الإستثمارات (خصوصاً إذا كانت مقيدة بالبورصة) حتى يتم إعفاء هذه الأرباح من الخضوع للضريبة.

٥/٢/٢/٢ في حالة بيع هذه الأوراق هل الربح أو الخسارة الناتجة يؤثر في وعاء الضريبة؟ بالرجوع إلى نص المادة (٣١) والمادة (٥٠) من قانون الضرائب فإن أرباح أو خسائر بيع الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية لا تؤثر على وعاء الضريبة، وبالتالي فإن المشكلة تظهر فيما يتعلق بأرباح أو خسائر بيع الأوراق المالية الغير مقيدة في سوق الأوراق المالية حيث يجب أن تؤثر في الوعاء الضريبي، وهنا تواجهنا مشكلة المبلغ الذي يضاف أو يخصم من الوعاء هل هو الفرق بين

القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأوراق المالية أم الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة إقتناء هذه الأوراق؟

يرى الباحث أن ما يخضع للضريبة هو الفرق بين القيمة العادلة وتكلفة إقتناء هذه الأوراق لأن التغيرات السابقة في قيمة الأوراق المالية قد حملت على حقوق الملكية ولم تدخل قائمة الدخل.

٣/٢/٢ تقييم الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:

تعرف الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق بأنها أصول مالية ذات مدفوعات قابلة للتحديد أو ثابتة، وموعد إستحقاق ثابت (مثل سندات ذات فائدة ثابتة ومحدد ميعاد إستحقاقها)، ويكون لدى المنشأة النية والقدرة الأكيدة على الإحتفاظ بها حتى حلول تاريخ الإستحقاق، ويقصد بهذه الفئة الإستثمارات في السندات وأدوات الدين التي لن يبيعها الكيان قبل تاريخ إستحقاقها بغض النظر عن التغيرات في أسعار السوق أو مركز أو أداء الكيان المالي^(١٦).

يتم تقييم الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق بالتكلفة المستهلكة بإستخدام طريقة الفائدة الفعالة (متوسط الفائدة السائدة)، وتعرف التكلفة المستهلكة بأنها تكلفة إقتناء الأصل المالي مضافاً إليها علاوة الإصدار أو مستبعداً منها خصم الإصدار وذلك حسب الأحوال، ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ وإستهلاك علاوة أو خصم الإصدار بطريقة معدل الفائدة الفعال، ويدرج الإستهلاك بقائمة الدخل.

في حالة حدوث تدهور في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية لكل استثمار يتم تعديل القيمة الدفترية بقيمة الانخفاض وتحميله على قائمة الدخل، على أنه في حالة حدوث ارتفاع في القيمة العادلة يتم إضافته إلى قائمة الدخل بذات البند وفي حدود ما سبق تحميله على قوائم الدخل عن فترات مالية سابقة.

بناءً على ما سبق، فإن ما يتم ترحيله إلى قائمة الدخل من إستهلاك علاوة أو خصم الإصدار وخسارة الإضمحلال في القيمة أو مكاسب إسترجاع القيمة، سوف تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

٤/٢/٢ المعالجة الضريبية للتحويلات بين الفئات المختلفة للإستثمارات المالية؟

قد تقوم المنشأة بإجراء تحويلات بين فئات المحافظ على النحو التالي:

١/٤/٢/٢ الأصل المالي المحتفظ به لغرض المتاجرة لا يمكن التحويل منه إلى أي فئة أخرى، ولكن يمكن التحويل من أي فئة إلى فئة بغرض المتاجرة".

٢/٤/٢/٢ يمكن تحويل الأصل المالي المحتفظ به حتى موعد الإستحقاق إلى فئة الأصل المالي المحتفظ به لغرض المتاجرة أو المتاح للبيع، وفي هذه الحالة يتم إعادة القياس على أساس القيمة العادلة بدلاً من التكلفة المستهلكة، وترحل الفروق بين القيمة العادلة والتكلفة المستهلكة إلى قائمة الدخل.

ويثار في هذه الحالة تساؤل حول مدى خضوع الفروق التي تم ترحيلها إلى قائمة الدخل للضريبة؟ ويرجع السبب في هذا التساؤل إلى أن هذه الفروق (سواء كانت أرباح أو خسائر) تعتبر فروق تقييم غير محققة.

ويرى الباحث أن هذه الفروق سوف يتم إخضاعها للضريبة طبقاً لنص المادة (١٧) من قانون الضرائب نظراً لترحيلها إلى قائمة الدخل مما يؤثر على وعاء الضريبة. وإن كان في رأي الباحث أن هذه الفروق يفضل عدم إخضاعها للضريبة نظراً لأنها فروق غير محققة، فإذا كانت فروق موجبة يقترح الباحث خصمها من وعاء الضريبة وإذا كانت سالبة يقترح الباحث إضافتها إلى الوعاء. وهذا الوضع يترتب عليه تأجيل الخضوع للضريبة إلى أن يتم التصرف في الأصل المالي.

٣/٤/٢/٢ يمكن تحويل الأصل المالي المتاح للبيع إلى فئة بغرض المتاجرة، في هذه الحالة يتم ترحيل الأرباح أو الخسائر المدرجة في حقوق الملكية إلى قائمة الدخل، وبالتالي تكون المنشأة قد

غيرت من إستراتيجية تأجيل الضريبة من خلال تحميل هذه الأرباح أو الخسائر على حقوق الملكية إلى إستراتيجية التعجيل بالخضوع للضريبة من خلال ترحيل هذه الأرباح أو الخسائر إلى قائمة الدخل، ويرى الباحث أن المنشأة قد تلجأ إلى هذا التحويل في السنة أو السنوات التي يتحقق فيها خسائر.

لذلك يقترح الباحث إستبعاد الأرباح أو الخسائر التي تم ترحيلها من حقوق الملكية إلى قائمة الدخل من وعاء الضريبة، ويفضل الإنتظار حتى يتم التصرف في الأصل المالي.

٤/٤/٢/٢ يمكن تحويل الأصل المالي المتاح للبيع إلى فئة الأصل المالي المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق، وفي هذه الحالة يتم ترحيل الأصل المالي بالتكلفة المستهلكة بدلاً من القيمة العادلة، ويصبح المبلغ المرحل للقيمة العادلة للأصل المالي هو تكلفته المستهلكة الجديدة.

ويتم إستهلاك أي أرباح أو خسائر سابقة على ذلك الأصل والتي تم الإقرار عنها في حقوق الملكية على مدى العمر المتبقي للإستثمار، أي فرق بين التكلفة المستهلكة الجديدة ومبلغ إستحقاق الأصل يتم أيضاً إستهلاكه على مدى العمر المتبقي للأصل كتسوية للعائد.

٥/٢/٢ المعالجة الضريبية للأدوات المالية الأساسية في التشريع الضريبي الأمريكي:

أخذ المشرع الضريبي الأمريكي بمفهوم القيمة العادلة عند المعالجة الضريبية للأدوات المالية، وكان حجة المشرع أن هذه الأوراق المالية دائماً ما تتعرض لمخاطر التقلبات في الأسعار صعوداً وهبوطاً، الأمر الذي يتطلب إستخدام القيمة العادلة للحفاظ على حقوق الممولين والخزانة العامة، مع مراعاة أن الفروق الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة يتم حسابها وإدراجها بالإقرار الضريبي من خلال الخطوات التالية^(١٧):

١/٥/٢/٢ يتم تحديد المخزون من الأوراق المالية الموجود لدى الممولين في نهاية السنة

المالية.

٢/٥/٢/٢ يتم تقييم المخزون بالقيمة العادلة حسب سعر الإقفال المعلن في سوق الأوراق المالية المتداول فيها هذه الأوراق.

٣/٥/٢/٢ يتم مقارنة قيمة المخزون من الأوراق المالية في نهاية السنة المالية الحالية بقيمته وفقاً لآخر تقييم تم في نهاية السنة المالية السابقة.

٤/٥/٢/٢ يتم تحديد الفرق بين التقييمين لتحديد الربح أو الخسارة.

٥/٥/٢/٢ الربح أو الخسارة الناتجة يتم إدراجها في الإقرار الضريبي.

٣/٢ المشكلات الضريبية الناتجة عن تقييم الأدوات المالية المشتقة بالقيمة العادلة:

تعرف الأدوات المالية المشتقة بأنها أدوات مالية مستحقة تشتق قيمتها من قيمة أصل ما أو التزام معين أو مؤشرات محددة مقدماً، وذلك وفقاً للعلاقة التعاقدية بين الطرفين وبشروط معينة قد تكون نمطية أو تفاوضية، توضح كافة التعاملات بين الطرفين حتى تنفيذ العقد أو إنهائه. وتمثل المشتقات المالية في^(١٨):

١/٣/٢ العقود الآجلة:

وهي عبارة عن عقود يتم إبرامها في تاريخ معين ولكن سوف تنفذ في تاريخ لاحق، وذلك للتغلب على مشكلة تقلبات أسعار الأوراق المالية أو أسعار العملة، حتى تستطيع الشركة الحصول على الأصل المالي في التوقيت المستقبلي بالسعر المناسب.

٢/٣/٢ العقود المستقبلية:

وهي عبارة عن عقود نمطية يلتزم بمقتضاها طرفين بإجراء تبادل في تاريخ محدد في المستقبل وبسعر يتم الإتفاق عليه عند التعاقد.

ويرجع السبب في ظهور العقود المستقبلية هو تلافي أوجه النقص والقصور في العقود الآجلة وذلك من خلال الإتجاه نحو تنميط شروط التعاقد، وبالتالي تكون هناك إمكانية كبيرة

لتداول هذه العقود في سوق الأوراق المالية مما يؤدي إلى تعرضها لدرجة منخفضة من مخاطر السيولة والإئتمان.

٢/٣/٢ عقود المقايضة:

وهي عبارة عن عقود يلتزم بمقتضاها طرفين بمبادلة أصل معين مقابل أصل آخر خلال فترة زمنية محددة وفقاً لشروط ينص عليها في عقد المقايضة، ويمكن أن تتم عملية المقايضة بين طرفي العقد أو من خلال طرف ثالث.

٤/٣/٢ عقود الإختيار:

وهي عبارة عن عقود تعطى لأحد طرفيها (صاحب الحق) الحرية في شراء أو بيع أصل ما أو ورقة مالية خلال فترة زمنية محددة (الإختيار الأمريكي) أو في تاريخ محدد (الإختيار الأوروبي) وذلك بسعر محدد مقدماً.

ويتم إثبات هذه التعاقدات بالتكلفة ويعاد قياسها في تواريخ القوائم المالية اللاحقة بالقيمة العادلة، وتمثل القيمة العادلة للمشتقات المالية في عملية إعادة تقييم هذه الأدوات بسعر السوق أو بأي طرق أخرى مقبولة للتسعير.

وتتم المعالجة المحاسبية للتغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية على النحو التالي:

- تدرج قيمة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية المخصصة لأغراض المتاجرة ضمن قائمة الدخل.

- أما بالنسبة للمشتقات المالية المخصصة لأغراض التغطية فيتم المحاسبة عنها طبقاً لسياسات الشركة بشأن إدارة المخاطر ولأغراض المعالجة المحاسبية تصنف هذه العمليات إلى نوعين^(١٩):

أ- مشتقات لتغطية القيمة العادلة (Fair Value Hedge) يقصد بتغطية مخاطر القيمة العادلة بتغطية مخاطر التغيرات في القيمة العادلة للأصول والإلتزامات الواردة في قائمة المركز المالي.

ويتم الاعتراف بكل من التغير في القيمة العادلة لهذه المشتقات والتغير في القيمة العادلة للأصل أو الالتزام المطلوب تغطية مخاطر التغير في قيمته العادلة ضمن قائمة الدخل.

ب- مشتقات لتغطية التدفقات النقدية (Cash Flow Hedge)

يقصد بتغطية مخاطر التدفقات النقدية تغطية التغيرات في التدفقات النقدية ذات الصلة بالأصول والالتزامات المغطاة أو الإلتزامات المؤكدة أو العمليات المتوقعة ويتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة لمشتقات تغطية التدفقات النقدية التي ثبت فعاليتها مباشرة ضمن حقوق الملكية بينما يتم الاعتراف بالجزء غير الفعال فوراً بقائمة الدخل.

وفي تاريخ استحقاق تلك المشتقات يتم تسوية الفروق الناتجة عن تصفية العملية وكذلك تسوية ما سبق إدراجه بحقوق الملكية في قائمة الدخل.

وتعتبر علاقة التغطية فعالة إذا ما كان متوقعاً منذ بداية وطوال مدة العقد أن يتم مقابلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأداة المغطاة بصورة شبه كاملة بالتغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية للأداة المستخدمة في التغطية.

وبناءً على ذلك، يدرج ضمن قائمة الدخل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية المخصصة لأغراض المتاجرة بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقات تغطية مخاطر القيمة العادلة مما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة. بينما يدرج ضمن حقوق الملكية الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة لمشتقات تغطية مخاطر التدفقات النقدية وبالتالي لن تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة لعدم إدراجها في قائمة الدخل.

ويرى الباحث أن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة للمشتقات المالية سواء المخصصة لأغراض المتاجرة أو المخصصة لأغراض تغطية مخاطر القيمة العادلة تعتبر أرباح أو خسائر غير محققة يجب ألا تخضع للضريبة، لكن نظراً لإدراجها ضمن قائمة الدخل سوف تخضع للضريبة وفقاً لنص المادة (١٧) من قانون الضرائب.

كما يرى الباحث عدم إخضاع الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة لمشتقات تغطية مخاطر التدفقات النقدية بإعتبارها أرباح أو خسائر غير محققة، ونظراً لأنها لم تدرج بقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة وبالتالي سوف لا تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة وفقاً لنص قانون الضرائب والذي أخذ بما جاء في معايير المحاسبة المصرية، في حين ورد بالإقرار الضريبي تعديل لصافي الربح المحاسبي بالمبالغ التي لم تدرج بقائمة الدخل وتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. ولكن هل يمكن للإقرار الضريبي أن يخالف نص القانون؟

٥/٣/٢ المعالجة الضريبية للمشتقات المالية في التشريع الضريبي الأمريكي:

أخذ التشريع الضريبي الأمريكي بالمعالجة المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي رقم ١٣٣ (FASB 133) والذي يقوم بتقييم المشتقات المالية على أساس القيمة العادلة ويعترف بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية في قائمة الدخل، حيث يرى المشرع الضريبي الأمريكي أن استخدام مدخل القيمة العادلة يمكن أن يساعد كل من الإدارة الضريبية والشركات التي تعمل في مجال الأدوات المالية بشكل عام والمشتقات بشكل خاص على تحديد الوعاء الضريبي بطريقة تتلافى مشكلة التضخم وبالتالي تساعد على تطوير عملية التصحيح الضريبي الفعال في أمريكا^(٢٠).

٤/٢ مشكلة عدم وجود قياس موثوق به للقيمة العادلة في فترة تالية:

قد يحدث في بعض الأحيان ألا يكون هناك مقياساً موثقاً للقيمة العادلة لأصل ما في تاريخ لاحق عند إعداد القوائم المالية، ويصبح مبلغ القيمة العادلة للأصل في هذا التاريخ عبارة عن تكلفته الجديدة أو تكلفته المستهلكة وأي مكاسب أو خسائر سابقة تخص هذا الأصل تم الإقرار بها في قائمة الدخل لا يتم عكسه.

ونتيجة لهذا الإستثناء قد تحتوي فئتا الأصول المالية بغرض المتاجرة والأصول المالية المتاحة للبيع على أصول مرحلة بمبالغ لا تمثل تكلفة أو تكلفة مستهلكة حقيقية أو قيمة عادلة.

وعندما يصبح المقياس الموثوق للقيمة العادلة متاحاً من جديد لمثل هذه البنود فإنه يجب أن يعاد قياس الأداء بالقيمة العادلة، والفرق بين القيمة الدفترية المسجلة والقيمة العادلة ينبغي أن يرحل إلى قائمة الدخل إذا كانت مصنفة ضمن فئة بغرض المتاجرة أو يرحل إلى حقوق الملكية إذا كانت الأداة مصنفة ضمن فئة المتاح للبيع^(٢١).

٣- الإستثمار العقاري:

١/٣ مفهوم الإستثمار العقاري:

هي عقارات (أراضي أو مباني - أو جزء من مبنى - أو كليهما) محتفظ بها من المالك لتحقيق إيجار أو إرتفاع في قيمتها أو كليهما و ليست:

- للإستخدام في الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات أو للأغراض الإدارية.

- أو للبيع ضمن النشاط المعتاد للمنشأة.

وبناءً على ذلك، فإن الإستثمارات العقارية تولد تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كبيرة عن الأصول الأخرى للمنشأة مما يميزها عن العقارات التي يشغلها المالك لغرض إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو إستخدام العقار للأغراض الإدارية حيث أنه يحقق تدفقات نقدية لا ترجع فقط للعقار ولكن أيضاً للأصول الأخرى المستخدمة في الإنتاج أو مراحل التوريد، وبالتالي يطبق على هذا النوع من العقارات التي يشغلها المالك معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة^(٢٢).

يتم الاعتراف بالإستثمار العقاري كأصل في الحالات الآتية:

أ- عندما يكون من المحتمل حدوث تدفق للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالإستثمار العقاري إلى المنشأة.

ب- يمكن قياس تكلفة الإستثمار العقاري بصورة يعتمد عليها.

٢/٣ المشكالات الضريبية الناتجة عن تقييم الإستثمار العقاري بالقيمة العادلة:

١/٢/٣ الإختيار بين نموذجي القيمة العادلة والتكلفة:

يتطلب المعيار رقم (٣٤) من المنشآت أن تختار بين نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية ويجب تطبيق هذه السياسة على جميع الإستثمارات العقارية، مع مراعاة ما يلي:

- إذا إختارت المنشأة تقييم الإستثمار العقاري بالقيمة العادلة، فإنه يجب عليها الإستمرار على تقييمه بهذه الطريقة إلى أن يتم التصرف فيه، وحتى إذا كان هناك صعوبة في الحصول على البيانات السوقية.

- إذا إختارت المنشأة تقييم الإستثمار العقاري بالتكلفة، فإن المعيار يجبرها على التقييم بالقيمة العادلة لأغراض الإفصاح.

بناءً على ذلك، فإن كافة المنشآت تكون مجبرة على تحديد قيمة عادلة للإستثمارات العقارية إما لأغراض القياس (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج القيمة العادلة) أو للإفصاح (إذا كانت المنشأة تستخدم نموذج التكلفة).

ويرى الباحث أن المنشأة إذا إختارت نموذج القيمة العادلة، فإن الأرباح أو الخسائر التي تنشأ من التغيرات في القيمة العادلة سوف يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل وبالتالي سوف تؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة، في حين أن هذه الأرباح أو الخسائر هي في حقيقة الأمر أرباح أو خسائر غير محققة لأنها ناتجة عن إعادة تقييم وليس تصرف فعلي في هذا الإستثمار، لذلك يرى الباحث عدم إخضاعها للضريبة مستنداً في ذلك إلى نص الفقرة الأولى من المادة (١٧) والتي تنص على "تحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١، ٢، ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون والأرباح المحققة من التعويضات.....".

أما إذا إختارت المنشأة نموذج التكلفة، تكون بهذا الوضع قد إختارت إستراتيجية التأجيل، حيث سيتم تأجيل الإعتراف بالزيادة أو النقص في قيمة الإستثمار العقاري حين التصرف فيه، وفي هذه الحالة يمكنها حساب الفرق بين القيمة العادلة (والتي تلتزم بحسابها) وتسجيلها ضمن الإيضاحات المتممة وبين التكلفة وتقوم بتسجيل إلتزام أو اصل ضريبي مؤجل حسب الأحوال مما يؤثر على قيمة مصروف الضريبة الذي يظهر في قائمة الدخل.

٢/٢/٣ مشكلة تحديد القيمة العادلة للإستثمار العقاري:

القيمة العادلة للإستثمارات العقارية هي القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة، وينص المعيار على أن تحديد القيمة العادلة لا يتضمن أي خصم للتكاليف التي من الممكن أن تتكبدها المنشأة في البيع أو عملية الإستبعاد.

ويشير تعريف القيمة العادلة إلى معاملات عادية وإدارة حرة، والمعاملة العادية وإرادة حرة هي المعاملة التي تتم بين أطراف ليس بينها علاقة خاصة أو منفعة خاصة لجعل سعر المعاملة غير معبر عن ظروف السوق، وهذه المعاملة من المفترض أنها بين أطراف غير ذوي علاقة وكل منهم يعمل مستقلاً.

وفي هذه الحالة يثار تساؤل عن كيفية تحديد القيمة العادلة؟ الملاحظ أن تحديد القيمة العادلة يجب أن يعكس ظروف السوق في تاريخ الميزانية، لذلك فإن عمليات التقييم المؤداة في تواريخ بعيدة عن تاريخ الميزانية يمكن أن تعكس ظروف سوق مختلفة بشكل ملحوظ عن الظروف السائدة في تاريخ الميزانية ولن تكون مقبولة.

وبناءً على ذلك، تتحدد القيمة العادلة بشكل أفضل من خلال الأسعار الحالية في السوق النشطة للعقارات المشابهة في نفس الموقع والحالة ولشروط إيجارية أو تعاقدية مشابهة، وعلى المنشأة مراعاة تحديد أية فروق في طبيعة أو موقع أو حالة العقار أو الشروط التعاقدية في عقود الإيجار أو العقود الأخرى المرتبطة بالعقار. أما في حالة عدم وجود سوق نشطة للعقارات المشابهة يمكن للمنشأة أن تلجأ إلى التقييم من خلال الإستناد إلى:

أ- الأسعار الحالية في سوق نشطة للعقارات المختلفة من حيث طبيعتها و حالتها وموقعها ثم تقوم بتعديلها بما يعكس تلك الاختلافات.

ب- الأسعار المعلنة في الآونة الأخيرة في سوق أقل نشاطاً، مع تعديلها بما يعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية والتي أثرت على تلك الأسعار منذ تاريخ المعاملة.

ج- التدفقات النقدية المتوقعة المخصومة على أساس توقعات يعتمد عليها للتدفقات النقدية المستقبلية ومؤيدة بشروط أو بنود أي عقود إيجار أو عقود أخرى قائمة، ومؤيدة كذلك إن أمكن بأدلة خارجية مثل الإيجار في الأسواق الحالية لعقارات مشابهة في نفس الموقع

وبنفس الحالة و باستخدام معدلات خصم تعكس تقديرات السوق الحالية المتعلقة بعدم التأكد بشأن قيمة وتوقيت التدفقات النقدية.

ويرى الباحث أن هذا الوضع يمكن أن يؤدي إلى تلاعب في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية وخصوصاً في حالة عدم وجود سوق نشطة للعقارات المشابهة، حيث تؤدي المصادر المتنوعة للتقييم المذكورة في الفقرة السابقة إلى إستنتاجات مختلفة بشأن القيمة العادلة للإستثمار العقاري وبالتالي لا يستطيع الفاحص الضريبي أن يتأكد من صحة التغيرات في القيمة العادلة والتي سجلت في قائمة الدخل وبالتالي سوف يكون لها تأثير على الوعاء الخاضع للضريبة.

٣/٢/٣ مشكلة تحديد الجهة المنوط بها تقييم القيمة العادلة للإستثمار العقاري:

عند تحديد القيمة العادلة للإستثمار العقاري هل يتطلب الأمر وجود خبير أم يمكن للمنشأة أن تقوم بالتقييم معتمدة على إستنتاجات معينة؟

الملاحظ أن المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٤) لا يلزم المنشآت على التقييم من خلال خبير، حيث جاء البند رقم (٣٢) من المعيار مشجعاً للمنشآت بتحديد القيمة العادلة للإستثمارات العقارية على أساس تقييمها بواسطة مُقيم مستقل حاصل على شهادة مهنية معترف بها ولديه خبرة حديثة بالمواقع وبالقطاعات الخاصة بالإستثمارات العقارية التي يتم تقييمها، ولكن لم يلزمها بذلك من خلال نص صريح "تشجيع المنشآت ولكنها ليست مطالبة" الأمر الذي يترتب عليه في كثير من الأحيان إلى عدم لجوء المنشآت إلى خبير مستقل، وحثتها في ذلك أن هذا التقييم يتم سنوياً وبالتالي سوف تصبح تكلفة الخبير باهظة إستناداً إلى التكلفة والعائد. وتحديد القيمة العادلة بواسطة المنشأة ذاتها يجعلها تستخدم إستراتيجية تأجيل الضريبة من خلال تخفيض القيم العادلة لإستثماراتها العقارية.

٤/٢/٣ مشكلة تكرار تحديد القيمة العادلة لبند تم الإعتراف بها في الميزانية كبنء منفصل:

ينبغي على المنشأة عند تحديد القيمة العادلة أن تتوخى الحذر حتى لا يتم إضافة أصول أو إلتزامات تم الإعتراف بها في الميزانية كأصل منفصل أو إلتزام منفصل مثل المصاعد وأجهزة التكييف والتي هي عادة جزء لا يتجزأ من المبنى وعادة ما يتم إدراجها ضمن الإستثمار العقاري بدلاً من إثباتها منفصلة كأصول ثابتة، فإذا قامت المنشأة بالإعتراف بها كأصول منفصلة في هذه الحالة يجب إستبعادها من التقييم ضمن الإستثمار العقاري، وبنفس المفهوم إذا قامت المنشأة بتأجير مكتب مفروش فإن القيمة العادلة للمكتب تتضمن القيمة العادلة للأثاث لأن إيراد الإيجار يرتبط بالمكتب

المفروش، وعندما تتضمن القيمة العادلة لإستثمار عقاري قيمة الأثاث فإن المنشأة لا تعترف بهذا الأثاث كأصل منفصل (٢٣).

وبناءً على ما سبق، يجب على الفاحص الضريبي عند مراجعة تقييم الإستثمار العقاري أن يتأكد من:

- أ- أن البنود التي تم إستبعادها من التقييم الخاص بالعقار قد سجلت بشكل منفصل ضمن قائمة المركز المالي مثل أي إيراد من عقود إيجار تشغيلي مدفوع مقدماً أو مستحق، لأن المنشأة تقوم بإثبات هذا الإيراد كأصل أو إلتزام منفصل.
- ب- أن هناك بنود لا يمكن فصلها عن العقار مثل المصاعد والتكيفات والأثاث بالنسبة للعقارات المفروشة وبالتالي يراعي عدم إستبعادها من تقييم العقار.
- ج- التأكد من عدم طرح المبالغ المتوقع سدادها من القيمة العادلة للعقارات الخاضعة للإيجار، حيث أن القيمة العادلة للإستثمار العقاري الخاضع للإيجار تعكس التدفقات النقدية المتوقعة (ويشمل ذلك الإيجار المحتمل المتوقع إستحقاق سداده)، وفي حالة قيام المنشأة بإستبعاد هذه المبالغ يجب عليه إعادة إضافتها للوصول إلى القيمة العادلة الحقيقية.

٥/٢/٣ مشكلة التحويلات من وإلى الإستثمار العقاري:

قد يحدث أن تقوم المنشأة بإعادة تبويب العقار من خلال تحويله من إستثمار عقاري إلى أصل ثابت أو مخزون أو العكس، وذلك على النحو التالي:

١/٥/٢/٣ تحويل العقار من الإستثمار العقاري إلى عقار مشغول بمعرفة المالك (أي أصل ثابت) أو إلى المخزون:

في هذه الحالة تعتبر تكلفة ذلك العقار هي القيمة العادلة في تاريخ التغيير في الإستعمال، وذلك لأغراض المعالجة المحاسبية اللاحقة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠) أو معيار المحاسبة المصري رقم (٢)، معنى ذلك أن هذا التحول لا يترتب عليه أي فروق في القيمة، لذلك سوف لا يكون له تأثير على قائمة الدخل وبالتالي لا يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

٢/٥/٢/٣ تحويل العقار من عقار مشغول بمعرفة المالك إلى الإستثمار العقاري:

في هذه الحالة سوف يتم تقييم العقار بالقيمة العادلة، وتعالج الفروق بين القيمة الدفترية لهذا العقار والمثبتة في الدفاتر والقيمة العادلة بنفس طريقة إعادة التقييم الواردة بمعيار المحاسبة رقم (١٠). معنى ذلك أن:

أ- أي إنخفاض ناتج في القيمة الدفترية للعقار يتم الإقرار به في قائمة الدخل، مع مراعاة أن هذه الإنخفاض قد يحمل على فائض إعادة التقييم والذي سبق تكوينه لهذا العقار في الماضي وذلك في حدود ذلك الفائض.

وبناءً على ذلك، فإن الإنخفاض في القيمة الدفترية سوف يؤدي إلى نقص صافي الربح المحاسبي وبالتالي نقص في الوعاء الخاضع للضريبة بالرغم من أن هذه الخسارة هي خسارة دفترية غير محققة، أما في حالة وجود فائض إعادة تقييم فإن الإنخفاض في القيمة الدفترية يخصم من هذا الفائض في حدوده وبالتالي لن يخصم من صافي الربح في قائمة الدخل إلا ما يزيد عن قيمة الفائض.

والملاحظ في هذه الحالة أن المنشأة لا يمكنها إعادة التقييم طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) إلا عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك (٢٤)، مع مراعاة أن المادة (٥٣) من قانون الضرائب على الدخل توجب إخضاع فائض إعادة التقييم إلى أن يتم التصرف في الأصل فيتم إخضاع الفرق بين قيمة التصرف في الأصل وقيمه قبل التقييم محصوماً منها الإهلاك الضريبي أو من خلال حساب إهلاكه الضريبي على أساس القيمة قبل التقييم مما يؤدي إلى تخفيض قيمة الإهلاك الضريبي وبالتالي زيادة الوعاء الخاضع للضريبة.

وحيث أن المنشأة لم تتصرف في هذا الأصل بالبيع معنى ذلك أن جزء من فائض إعادة التقييم قد خضع للضريبة في شكل تخفيض قسط الإهلاك الضريبي لهذا الأصل، لذلك فإن خصم الإنخفاض في القيمة الدفترية من فائض إعادة التقييم في حدود هذا الفائض والباقي يخصم من صافي الربح يعتبر ظلماً للمنشأة من وجهة النظر الضريبية، وبالتالي يجب أولاً تحديد قيمة الإنخفاض في الإهلاك الضريبي من خلال الفرق بين الإهلاك محسوب طبقاً للقيمة بعد التقييم والإهلاك محسوب طبقاً للقيمة قبل التقييم وهذا الفرق يخفض به فائض إعادة التقييم وذلك لأغراض الضرائب فقط، ثم يخصم الإنخفاض في القيمة الدفترية من فائض إعادة التقييم بعد تعديله والباقي يخصم من الوعاء الخاضع للضريبة.

ب- يتم معالجة أي إرتفاع ناتج في القيمة الدفترية للعقار كما يلي:

- يتم الإقرار بهذه الزيادة في قائمة الدخل، وذلك لرد أي إضمامحلال سابق في قيمة العقار وذلك بشرط ألا يزيد ذلك الرد على القيمة الدفترية للعقار قبل تحقق خسارة الإضمامحلال كما لو لم يكن هناك خسارة ناتجة عن الإضمامحلال في قيمة ذلك العقار (محصوماً منه الإهلاك).

- أية زيادة باقية يجب إضافتها لحقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم. وفي حالة التخلص اللاحق من الإستثمار العقاري فإن فائض إعادة التقييم الموجود بحقوق الملكية يمكن تحويله إلى الأرباح المحتجزة، علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

وبناءً على ذلك، فإن الزيادة في القيمة الدفترية سوف لا تدخل قائمة الدخل وسوف ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية، وحيث أن الإقرار الضريبي يتناول في أول البنود التي تضاف إلى صافي الربح المحاسبي البنود التي حملت مباشرة على حقوق الملكية ولم تحمل على قائمة الدخل، في حين أن المادة (١٧) من قانون الضرائب تؤيد المعالجة الواردة بالمعيار، وحيث أن الإقرار لا يمكن أن يعدل أو يخالف القانون لذلك فإن الزيادة في القيمة الدفترية سوف لا تخضع للضريبة نظراً لعدم ترحيلها إلى قائمة الدخل. الأمر الذي يتطلب إجراء تعديل تشريعي لحسم هذا الخلاف بين القانون واللائحة والإقرار.

٣/٥/٢/٣ تحويل العقار من المخزون إلى الإستثمار العقاري من خلال البدء في التأجير التشغيلي له لطرف آخر:

في هذه الحالة يتم تقييم الإستثمار العقاري بالقيمة العادلة، ويعالج الفرق بين القيمة العادلة لهذا العقار في ذلك التاريخ وبين القيمة الدفترية له في قائمة الدخل وبالتالي سوف تدخل في الوعاء الخاضع للضريبة.

٤/٥/٢/٣ تحويل العقار من عقار جاري إنشاؤه أو تطويره إلى الإستثمار العقاري:

في حالة الإنتهاء من إنشاء أو تطوير العقار يتم تحويله من عقار جاري إنشاؤه أو تطويره يعالج محاسبياً وفقاً للمعيار رقم (١٠) إلى الإستثمار العقاري والذي يدرج بالقيمة العادلة فإن الفرق بين القيمة العادلة للأصل في ذلك التاريخ والقيمة الدفترية السابقة له يعترف به في قائمة الدخل مما يكون لها تأثير على الوعاء الضريبي.

٥/٢/٣ مشكلة الإستبعادات من الإستثمار العقاري:

يتم إستبعاد الإستثمار العقاري من قائمة المركز المالي عند التصرف فيه أو عندما يتم سحبه نهائياً من الإستخدام ولا توجد أية منافع إقتصادية مستقبلية متوقعة من التصرف فيه.

تحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن توقف إستخدام العقار أو الإستبعاد بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الإعتراف بها في قائمة الدخل، إلا إذا تطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلي غير ذلك في حالة البيع مع إعادة التأجير.

وبناءً على ما سبق، يرى الباحث أن ما يدخل في قائمة الدخل ويؤثر على صافي الربح المحاسبي وبالتالي الوعاء الخاضع للضريبة في هذه الحالة هو:

١/٥/٢/٣ في حالة بيع الإستثمار العقاري أو عند سحبه نهائياً من الإستخدام يدخل قائمة الدخل الفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له، ويلاحظ أن المعيار في هذه الحالة قد أخذ بالأساس النقدي لتحقيق الإيراد، لذلك في حالة بيع الإستثمار العقاري بالآجل لا يتم الإعتراف بأي ربح أو خسارة إلا في حدود المبلغ المحصل فقط.

وهنا يثار تساؤل هل توافق الإدارة الضريبية على تأجيل الإعتراف بالأرباح أو الخسائر لحين تحصيل المقابل النقدي؟ الملاحظ أن قانون الضرائب أتبع أساس الإستحقاق لتحديد بنود الإيرادات والتكاليف فيما عدا بعض البنود وردت على سبيل الحصر مثل التأمينات الاجتماعية والتبرعات المدفوعة. لكن يرى الباحث أن نص المادة (١٧) هو الحاكم في هذه الحالة وبالتالي لا بد أن تعترف الإدارة الضريبية بما جاء بالمعيار وتؤجل الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التصرف في الإستثمار العقاري أو إستبعاده من الإستخدام لحين التحصيل.

٢/٥/٢/٣ في حالة البيع مع إعادة الإستتجار طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بالتأجير التمويلي والذي يتطلب تأجيل قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع مع إعادة الإستتجار وعدم قيدها فوراً بالبيانات المالية للبائع/ المستأجر، وينفس المفهوم السابق لا بد أن تعترف الإدارة الضريبية بالمعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار.

٣/٥/٢/٣ في حين أورد المعيار رقم (٣٤) في الفقرة (٧٢) كيفية الإعتراف بالتعويضات التي يتم الحصول عليها من الغير مقابل إضمحلال قيمة الإستثمارات العقارية أو فقدانها أو التنازل عنها وذلك طبقاً لأساس الإستحقاق وليس الأساس النقدي.

هوامش البحث

(١) د. طارق عبد العال حماد، د. محمد عبد العزيز خليفة "شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها - الجزء الثالث" (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٣) ص. ٢٢٩.

(٢) المادة (٢٥) والمادة (٢٦) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) John L. & Lawrence C. "Federal Taxation 1996" (New Jersey, A Simon & Schuster Co. 1997) p- 11-1

(٤)

(٥) د. سعيد عبد المنعم محمد " المحاسبة عن ضريبة الشركات - وفقاً للتشريعين الإنجليزي والمصري " (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٨) ص. ١٤٨ - ١٦٨.

- (٦) د. محمد عبد العزيز خليفة "الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية" (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٨) ص. ١٣٨.
- (٧) د. سعيد عبد المنعم محمد "دراسات في النظم الضريبية - ضريبة الشركات" (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠٠٥) ص. ٩٥ - ٩٦.
- (٨) د. سعيد عبد المنعم محمد "النظام الضريبي الإنجليزي - إطار نظري وعملي" (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠٠٦) ص. ٩٩ - ١٠٠.
- (٩) د. حسن محمد كمال، د. سونيا اليأس "المعاملة الضريبية للدخول في ظل التضخم النقدي - دراسة مقارنة" (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩١) ص. ١٨٨.
- (١٠) البند (٧) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- (١١) John L & Lawrence C., Op. Cit, 1997, P- 11.2.
- (١٢) د. محمد عبد العزيز خليفة "دراسات في النظم الضريبية المقارنة" (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٧) ص ٨٢.
- (١٣) د. عصافيت سيد عاشور "المحاسبة عن المشتقات المالية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩" (القاهرة: بدون ناشر) ص ١١.
- (١٤) الفقرة (٩) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٦) الأدوات المالية - الإعترا ف والقياس.
- (١٥) المادة (٣١) والمادة (٥٠) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- (١٦) د. طارق عبد العال حماد "دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها - الجزء الثاني" (الأسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٨)، ص. ٥٦.
- (١٧) Alvin C. Warren, "U.S. Taxation of New Financial Products" 2002.
- (١٨) د. هشام حسن عواد "دور معلومات الإتفاقيات المالية المشتقة - أغراض الحماية - في ترشيد قرارات الإستثمار ومنح القروض في مصر - دراسة ميدانية" المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثالث ١٩٩٩، ص. ٦٠١ - ٦٠٢.
- (١٩) www.aib.com.eg/Clarifacation.html
- (٢٠) Daniel Halperin "Saving the Income Tax An Agenda for Research, Nov. 24, 1997, p.12.
- (٢١) د. طارق عبد العال حماد "المحاسبة عن القيمة العادلة" مرجع سبق ذكره، ص ١٨٦.
- (٢٢) الفقرة ٥، ٧ من المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٤) الإستثمار العقاري.
- (٢٣) الفقرة ٥٠ من المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٤) الإستثمار العقاري.
- (٢٤) الفقرة (٣١) من المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.