دراسة تحليلية لمشاكل التطبيق العملي للضريبة على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية ومقترحات العلاج

من إعداد:

د.سمير عبد العظيم الجبلي [1]

معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات مصر

تاريخ الإرسال: 2018/07/07 تاريخ القبول: 2018/12/27

ملخص :

تهدف الدراسة الى تحقيق نوعًا من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وذلك من خلال دراسة أهم المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مع وضع مقترحات لعلاجها وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية ، وقد اتضح ذلك من خلال ما يلي:

- اعترف المشرع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح المحاسبي ، إلا أنه عند التوصل إلى وعاء الضريبة يتم تعديل صافي الربح المحاسبي بتطبيق أحكام التشريع الضريبي عليه.
- خرج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (14) وأورد لها معالجة خاصة وفقًا لأحكام التشريع الضريبي، فقد وضع مجموعة من الشروط التي يجب توافرها معًا وذلك حتى تعتبر العوائد المدينة أحد عناصر التكاليف واجبة الخصم، وفي حالة عدم توافر أحد هذه الشروط المنصوص عليها في القانون فإن العوائد المدينة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة المصرية، أحكام التشريع الضريبي ، التطبيق العملي للضريبة

Abstract ;

The study aims to achieve some consistency between the Egyptian accounting standards and the provisions of the Income Tax Law by studying the most important accounting and tax problems related to the inconsistency between the Egyptian accounting standards and the provisions of the tax legislation with the development of proposals for their treatment. The study reached a number of results, The most recent inconsistency between the provisions of the tax legislation and the Egyptian accounting standards, this has been shown by the following:

- The tax legislator has recognized Egyptian accounting standards when determining net accounting profit. However, when the tax is reached, the net accounting profit is adjusted by applying the provisions of the tax legislation.
- The tax legislator issued the accounting treatment of the cost of borrowing included in the Egyptian Accounting Standard No. (14), which was given special treatment in accordance with the provisions of the tax legislation. He set a set of conditions that must be met together so that the receivable is considered one of the costs of the deduction. If one of these conditions is provided for in the law, the receivables are not considered to be deductible costs.

Keywords :Egyptian accounting standards, provisions of tax legislation.

[1] د.سمير عبد العظيم الجبلي، معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، مصر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مقـدمــة:

يتم تحديد الربح الضريبي من خلال الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ويقوم الفاحص الضريبي بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي بناءً على نتاج وظيفة الإفصاح والعرض المحاسبي للمعلومات المحاسبية من خلال التقارير والقوائم المالية وذلك حسبما اشترط قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 حيث اشترط أن يكون ذلك في إطار معايير المحاسبة المصرية؛ وذلك لتعضيد وتوثيق العلاقة التحاسبية الضريبية بين الممول والفاحص الضريبي من خلال إضفاء المزيد من المصداقية على المعلومات المحاسبية.

ولكي يتم تحديد الربح الضريبي لابد أولاً من البدء بالربح المحاسبي المستخرج قائمة دخل معدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية (تطبيقًا لنص المادة(17)) حيث يتم تطبيق أحكام وقواعد التشريع الضريبي على هذا الربح المحاسبي إضافةً وخصمًا للتوصل إلى الربح الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة.

وبذلك فإن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي لاختلاف وجهات النظر بين كل من الممولين والإدارات الضريبية الأمر الذي يحدث الكثير من مشاكل التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي وهو ما سيتعرض له الباحث تفصيلاً من خلال هذا البحث.

ويرى الباحث أنه عند تحديد الربح الضريبي لابد من مراعاة الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي والبعد التمويلي) وذلك للوصول إلى نوعًا من الاتساق بين هذه الأبعاد بحيث لا يطغى بُعدًا على الآخر، وهناك العديد من المشكلات التي ظهرت أثناء التطبيق العملي لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 والتي أحدثت نوعًا من عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة على الدخل .

وتتلخص المشكلة في أن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 قد انتهج نهجًا جديدًا عندما ربط التشريع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية حيث نص صراحة على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ، إلا أنه نص على أن الوعاء الضريبي يتحدد بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه ، مما آثار العديد من مشكلات في التطبيق العملي حيث تتعارض بعض المعايير مع أحكام التشريع الضريبي مما أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي.

ومن خلال ذلك يرى الباحث " أنه توجد بعض المشكلات التي تكتنف التطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية والتي تمثل عقبة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة نتيجة عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مما يؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي " .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تهدف الدراسة الى تحقيق نوعًا من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وذلك من خلال دراسة أهم المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مع وضع مقترحات لعلاجها .

تنبع أهمية الدراسة طبيعة مشكلتها حيث يتم دراسة أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 عند تحديد الربح الضريبي والتي أحدثت نوعًا من عدم الاتساق مع معايير المحاسبة المصرية وذلك بهدف الحد من الآثار السلبية الناتجة عن عدم الاتساق .

تتأسس الدراسة فى هذا البحث على فرض أساسي هو " **توجد مجموعة من المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي** " .

تحقيقًا لأهداف البحث اعتمد الباحث على **المنهج الاستقرائي** حيث يتم استقراء جوانب المشكلة محل الدراسة واستعراض الدراسات السابقة اعتمادًا على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث المنشورة والدوريات المختلفة المتعلقة بموضوع البحث سواء كانت باللغة العربية أو الأجنبية، وكذلك استقراء الأحكام للمعالجات المحاسبية للبنود ذات التأثير على قياس الربح وفقًا لنصوص فقرات معايير المحاسبة المصرية والأحكام وفقًا لنصوص مواد القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

يتناول هذا البحث بعض المشكلات المحاسبية والضريبية المتعلقة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي وفقًا لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 دون التعرض إلى باقي المشكلات إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث.

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية ولاختبار صحة فرضه الاساسى فقد تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

I. تحديد الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية بين التشريع والتطبيق.

II. مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي.

III. مقترح لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي

I. تحديد الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية بين التشريع والتطبيق

مما لا شك فيه أن استخدام المعيار المحاسبي من قبل المحاسب ذات أهمية بالغة من حيث التأكد من أن صافي الربح المحاسبي الناتج من مقابلة الإيرادات بتكاليفها قد تم تحديده على أساس معايير المحاسبة المصرية. **(السعيد محمد شعيب ، بدون سنة نشر ، ص 9)**

ومع زيادة النمو الاقتصادي وزيادة درجة العولمة وكبر حجم المنشآت، أصبح هناك العديد من المنشآت لديها فروع في دول مختلفة، وتزايد الحاجة إلى ضرورة وجود معايير مصرية يتم الاسترشاد بها عند إعداد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القوائم المالية لتكون هناك أسس وقواعد محاسبية موحدة لجميع المنشآت، وتتوافق مع معايير المحاسبة المصرية وذلك لتحقيق درجة من الشفافية عند إعداد القوائم المالية وذلك لخدمة مستخدمي هذه القوائم. **(جيهان عبد العزيز علي يوسف ، 2005 ، ص 2)**

ويتحدد الربح الضريبي في ضوء تحديد الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ولذلك يتم تناول المبحث الأول من خلال النقاط التالية:

1.معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية

وُضعت معايير المحاسبة لخدمة المستثمرين والمحاسبين بالوحدات الاقتصادية بهدف تحقيق اتساق وانسجام في مضمون القوائم المالية والتغلب على مشاكل قياس وعرض بنود القوائم المالية.

ومن الأهمية بمكان أن يلتزم المحاسبين بمعايير المحاسبة المصرية والمتفقة مع معايير المحاسبة الدولية وذلك للوصول إلى رقم لصافي الربح المحاسبي مع الافصاح عن كل السياسات المحاسبية المتبعة والطبقة من قبل المنشأة وذلك لاتخاذ القرارات الرشيدة للمستثمرين والأطراف والجهات المختلفة.

ومن خلال التحديد الدقيق لصافي الربح المحاسبي يتحدد قيمة الربح الخاضع للضريبة من خلال تطبيق أحكام وقواعد التشريع الضريبي على الربح المحاسبي المعد وفقًا للمعايير المحاسبية ويتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

1.1. ماهية وأهداف معايير المحاسبة المصرية

تمثل معايير المحاسبة أساسيات وإرشادات وطرق سليمة يمكن بواسطتها قياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية، وتحديد تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة وقياس نتيجة نشاطها. **(محمد حامد تمراز ، 1999 ، ص 6)**

ويمكن تعريف معايير المحاسبة المصرية بأنها عبارة عن مفاهيم وقواعد محاسبية يجب أن تعد على أساسها القوائم المالية للمؤسسات والشركات لكي يستطيع الآخر فهمها أيًا كانت طبيعته تلك القوائم وما تحتويه من بيانات ومعلومات. **(عادل عبد العزيز الجمل ، 2005 ، ص 3)**

ومن خلال ذلك فإن معايير المحاسبة تهدف إلى تحقيق الاتساق والتجانس في المعالجات المحاسبية وتقليل فجوة الاختلافات فيما بين المحاسبين فيما يختص بتوفير المعلومات المالية للمستثمرين والمقرضين والجهات أو الأطراف المعنية. **(جمال محمد محمود ، 2010 ، ص 6)**

وقد أصبحت معايير المحاسبة من أهم أسس الإصلاح الضريبي الذي استهدفه المشرع الضريبي حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية يعمل على تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها ما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ❖ عند استخدام المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية فإنه يتم إعدادها على أساس سليم ومحاسبي وقانوني.
- ❖ أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية يُلزم الشركات بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.
- ❖ ضرورة الإفصاح عن أي بيانات أو إيضاحات متممة للقوائم المالية والإفصاح عن السياسات الواجب الإفصاح عنها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية والتي لم يتم عرضها في القوائم المالية.

ومن خلال ذلك يرى الباحث أن الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية يؤدي إلى ارتفاع جودة القوائم المالية وذلك للمساعدة على فهمها بشكل أفضل واتخاذ القرارات الرشيدة التي تُبنى على أساس قوائم مالية مُعدة وفقًا لأحدث المعايير المحاسبية والوصول إلى التقديرات لصافي نتائج النشاط.

2.1. العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

بإصدار معايير المحاسبة المصرية أصبح هناك التزامًا على الشركات باتباع هذه المعايير عند إعداد القوائم المالية، وفي حالة عدم توافر المعالجة المحاسبية في معايير المحاسبة المصرية يتم استخدام المعيار المحاسبي الدولي في هذا الشأن. **(إلهام محمد الصحابي ، 2011 ، ص 129)**

ومن الأفكار والمستجدات الحديثة التي جاء بها قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد قائمة الدخل، وتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة كما ورد بالفقرة الثانية من المادة (17) حيث تنص على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

وبذلك فإن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 هو أول قانون أقر استخدام معايير المحاسبة المصرية لتحديد صافي الربح المحاسبي وإخضاعه لأحكام القانون الضريبي.

وتتمثل العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل في العلاقة بين **(علي عبد العظيم سعيد، 2009 ، ص 5-6) : صافي الربح المحاسبي**، ويمثل صافي ربح النشاط المحاسبي من واقع القوائم المالية المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية المتبعة **وصافي الربح الضريبي**، ويمثل صافي الربح المحاسبي من واقع القوائم المالية المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية بعد إجراء التعديلات عليه، سواء بالخصم أو الإضافة وفقًا لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية للوصول إلى صافي الربح الضريبي، الذي يمثل وعاء الضريبة وعلى أساسه يتم احتساب الضريبة واجبة السداد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتضح من ذلك أن القاعدة التي تحكم العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي قد حددته ونصت عليه الفقرة الثانية من المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

وقد اتخذ المشرع الضريبي صافي الربح المحاسبي المعد وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أساسًا عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة وبناءً على ذلك يتضح ما يلي :

يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على النشاط التجاري والصناعي بتعديل صافي الربح المحاسبي الوارد بقائمة الدخل في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل.

يتوقف الاعتراف بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من أسس وقواعد على ما يلي:

- ❖ في حالة وجود نص معين في قانون الضريبة على الدخل يتناول تحديد صافي الربح لا يتم الاعتراف بما جاء في معايير المحاسبة المصرية من أسس وقواعد.
- ❖ في حالة عدم وجود نص في قانون الضريبة على الدخل يتناول تحديد صافي الربح يتم الاعتراف بما جاء في معايير المحاسبة المصرية من أسس وقواعد.

وفي حالة حدوث تعارض بين المعايير المحاسبية وأحكام قانون الضريبة على الدخل فيكون الأولى هو تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية للوصول إلى وعاء الضريبة. **(سعيد عبد المنعم محمد، 2007، ص193)**

ويرى الباحث من خلال ذلك أن المشرع الضريبي قد اعترف بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، في حين أنه عند التوصل إلى وعاء الضريبة يتم تعديل صافي الربح المحاسبي بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل عليه وهنا يتساءل الباحث أين المعايير المحاسبية التي اعترف بها المشرع الضريبي؟ هل اعترف بالمعايير المحاسبية للوصول إلى الربح المحاسبي فقط ولم يعترف بها عند تحديد وعاء الضريبة أم ماذا؟ وكذلك هل يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود معيار لحالة معينة؟ وهل يحق لمصلحة الضرائب إهدار دفاتر المنشأة التي لا تلتزم بإعداد قوائمها طبقًا للمعايير المحاسبية؟

وأشار أيضًا أحد الكتاب (**محمد محمود صابر ، 2006 ، ص 39**) إلى أن اتجاه المشرع لتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية ليتم تعديله إلى ربح ضريبي فإن ذلك يساير التطور الطبيعي لتطبيق هذه المعايير في مصر، وفي نفس الوقت يُقلل من أهمية المعايير المحاسبية ولا يعترف بفعاليتها في القياس.

3.1.الربح المحاسبي والربح الضريبي بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يختلف الربح المحاسبي عن الربح الخاضع للضريبة، ويرجع هذا الاختلاف إلى أن الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقًا للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدة، وذلك في ضوء الفلسفة السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة والأهداف المتعددة التي تسعى إلى تحقيقها. **(عيسى محمد أبو طبل ، 1987 ، ص 2)**

وطالما أن هناك اختلافًا ما بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأحكام التشريع الضريبي فلابد من وجود اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ، ويتناول الباحث ذلك من خلال النقاط التالية:

- ❖ طبيعة الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- ❖ الانتقادات الموجهة للفقرة الأخيرة من المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

1.3.1.طبيعة الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي

يتحدد الربح من خلال تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات إلا أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي أو الربح الخاضع للضريبة.

ويرجع الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي إلى أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء معايير المحاسبة المصرية أما الربح الضريبي فإنه يتحدد طبقات لأحكام التشريع الضريبي وفقًا للأهداف الاجتماعية والاقتصادية والتمويلية والسياسية للدولة، وكذلك تختلف ضريبة الدخل المحسوبة وفقًا للربح المحاسبي عن المحسوبة وفقًا للربح الضريبي.

وقد أشار أحد الكتاب **(محمد رضا محمد عبد السميع ، 2007 ، ض 24)**إلى أن القاعدة العامة هي أن الربح هو الربح دون وصفة بالمحاسبي أو الضريبي ولكن غالبًا ما يختلف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي، وحيث أن الربح المحاسبي هو مقدار الزيادة في صافي أصول المنشأة ويحدد بالفرق بين الإيرادات ونفقات الحصول عليها خلال فترة معينة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وقبل خصم ضرائب الدخل، فإن الربح الضريبي يحدد بالفرق بين الإيرادات ونفقات الحصول عليها وفقًا لأحكام التشريع الضريبي.

ولذلك يختلف الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية عن الربح الضريبي الناتج عن تعديل الربح المحاسبي وفقًا لنصوص قانون الضرائب، سواء نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية أو نتيجة اختلاف

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التوقيت الزمني للاعتراف ببعض بنود المصروفات والإيرادات أو عدم الاعتداد بالتقديرات المحاسبية أو إعفاء بعض الإيرادات من الضريبة وغير ذلك من الأسباب. **(محمد عبد العزيز خليفة ، 2011 ، ص3)**

ويتضح من ذلك أن من أهم أسباب اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي أن أحكام التشريع الضريبي تتضمن بعض القواعد التي تتعارض مع المعايير المحاسبية الأمر الذي يتطلب تعديل الربح المحاسبي ليتفق مع أحكام التشريع الضريبي.

وتتمثل الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في مجموعتين رئيسيتين هما:

1.1.3.1.الفـــروق الـــدائمـــة

وهي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية، مثل إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة أو عدم السماح بخصم مصروف معين من وعاء الضريبة، السماح بخصم التبرعات بنسبة معينة، اعتماد المصروفات غير المؤيدة بمستندات بنسبة معينة. **(سعيد عبد المنعم محمد، أ/ تامر سعيد عبد المنعم محمد ، 2005 ، ص 8)**، وهذه الفروق أو الاختلافات الدائمة يقتصر تأثيرها فقط على قائمة الدخل للفترة المالية دون أن يترتب عليها آثارًا ضريبية في السنوات التالية ودون أن يترتب عليها أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة ولذلك لا يمتد أثر هذه الفروق إلى قائمة المركز المالي باعتبار أن الضرائب المؤجلة تعد من بنود الميزانية مثل المخصصات. **(أمين السيد أحمد لطفي ، 2007 ، ص 420)**

ويتضح من ذلك أن الفروق الدائمة لا يمتد تأثيرها لفترات مالية تالية ولذلك لا يترتب عليها أية آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل سواء التزامات أو أصول ويتم التخلص من آثارها في سنة حدوثها.

2.1.3.1.الفـــروق المـــؤقتـــة

وهي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة اختلاف تخصيص بعض المصروفات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية عبر الفترات الزمنية مثل إهلاك الأصول الثابتة، وبذلك فإن الفروق المؤقتة تنشأ نتيجة اختلاف التوقيت الزمني لتحميل بعض بنود المصروفات والإيرادات على قائمة الدخل فيما بين مبادئ المحاسبة المالية ومبادئ المحاسبة الضريبية وتنعكس هذه الفروق في فترة أو فترات زمنية أخرى ومن ثم ينعكس هذا الاختلاف على مقدار الضرائب بين الفترات. ***(جلال الشافعي ، 2012 ، ص 50)***

وقد تم تعريف الفروق المؤقتة وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) (IAS.12) ومعيار المحاسبة المصري رقم (24) على أنها الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساسي الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتتميز الفروق المؤقتة بأنها فروق غير مستمرة بسبب التقاء الربح المحاسبي مع الربح الضريبي بعد عدد من الفترات المالية، كما تتميز بأن تأثيرها لا يقتصر فقط على الفترة المالية التي حدثت فيها وإنما يمتد ليشمل الفترات الضريبية التالية ويترتب على تلك الفروق ضرائب مؤجلة تعد من بنود الميزانية. **(أمين السيد أحمد لطفي ، 2010 ، ص 8-9)**

ويتضح من ذلك أن الفروق المؤقتة هي الفروق التي تنشأ بين قواعد تحديد الربح المحاسبي وأحكام التشريع الضريبي نتيجة اختلاف الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالمصروف أو الإيراد وكيفية قياس كلاً منها، حيث ينعكس هذا الاختلاف على مقدار ضريبة الدخل بين الفترات.

ومن أهم الفروق المؤقتة تلك الناتجة عن الإهلاك، استهلاك الأصول المعنوية بما فيها الشهرة، حيث تختلف طريقة ونسب الإهلاك فيما بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية، احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ولذلك تختلف الفترات الزمنية التي توزع عليها تكلفة الأصل فيما بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي.

الانتقادات الموجهة للفقرة الأخيرة من المادة (17) من القانون رقم (91) لسنـــة 2005

تضمنت الفقرة الأخيرة من المادة (17) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على أن: "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

ويتضح من هذه الفقرة أن صافي ربح المنشأة ليس هو وعاء الضريبة وإنما يتم معالجته وتعديله وفقًا لأحكام التشريع الضريبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة من خلال الإيرادات والتكاليف التي نص عليها التشريع الضريبي وغير ذلك كالإعفاءات والمبالغ المصرح بخصمها.

وقد كان نص الفقرة الأخيرة من المادة (17) من القانون (91) لسنة 2005 مثار الكثير من المناقشات والمشكلات والانتقادات والتي من أهمها ما يلي : (جلال الشافعي ، 2010 ، ص 14-15)

- ❖ أن ما ورد بهذه الفقرة من تحديد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه تعني إهدار العمل بمعايير المحاسبة المصرية، مما يجعل هذا الفحص مُعطلاً، فالربح وفقًا للمحاسبة الضريبية يختلف تمامًا عن الربح وفقًا للمحاسبة المالية.
- ❖ تناقض كثير من المعالجات طبقًا للمحاسبة الضريبية مع المعالجات طبقًا للمحاسبة المالية.

ويرى الباحث أنه يفهم من نص الفقرة الأخيرة من المادة (17) من القانون (91) لسنة 2005بأنها قد ألزمت المنشأة بالأخذ بمعايير المحاسبة المصرية لتحديد صافي الربح، إلا أنها لم تعترف به كوعاء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لفرض الضريبة إلا بعد تعديله إلى ربح ضريبي – طبقًا لنصوص أحكام التشريع الضريبي – ومن ثم يثار تساؤل ولماذا فرض المشرع ضرورة إعداد القوائم المالية طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية؟ حيث يتم إعداد القوائم المالية طبقًا لمعايير المحاسبية المصرية، ثم يتم تعديلها وفقًا لأحكام التشريع الضريبي، وهنا يتسأل الباحث أين الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية؟

II. مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي

حددت المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 "صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعد وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

وقد أثار التطبيق العملي لأحكام هذه المادة الكثير من المشكلات عند تحديد وعاء الضريبة يستعرض الباحث أهمها من خلال ما سيتم تناوله فيما يلي:

فلقد رأى أحد الباحثين **(سامي أحمد غنيم ، 2012 ، ص 20)** أنه من خلال نص المادة (17) فإن صافي ربح المنشأة ليس هو وعاء الضريبة حيث يتم معالجته وفقًا لأحكام التشريع الضريبي وذلك فإن المشرع الضريبي قد ألزم بالأخذ بمعايير المحاسبة المصرية لتحديد صافي الربح إلا أنه لم يعترف به كوعاء للضريبة إلا بعد تعديله إلى ربح ضريبي فلماذا فرض المشرع ضرورة إعداد القوائم المالية طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولذلك فإن الأمر يتطلب إحداث عملية اتساق المعالجات الضريبية مع المعايير المحاسبية المصرية لتحديد الوعاء الضريبي.

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي بهذه الصورة قد عمل على إقحام معايير المحاسبة المصرية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها الأمر الذي استدعى التشكيك فيما ورد بهذه المعايير وخاصة وأنه قد حدث تعارض وتناقض بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية مما أحدث العديد من المشكلات عند تحديد الوعاء الضريبي.

ويستعرض الباحث فيما يلي أهم المشكلات التي نتجت عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي على النحو التالي :

ويتناول الباحث هذه المشكلات بشيء من التفصيل على النحو التالي:

1. موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية

تبين من خلال ما سبق عرضه أن المشرع الضريبي اشترط لقبول الربح المحاسبي أن يكون من واقع قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك لكي تطبق عليه أحكام التشريع الضريبي وفقًا للقانون رقم (91) لسنة 2005، حتى يتم الوصول إلى الوعاء الضريبي، ولكن ما الموقف في حالة ما إن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تكون قائمة الدخل غير معدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية؟ فهل ورد بأحكام التشريع الضريبي معالجة ضريبية في مثل هذه الحالة أم ماذا؟ وهذا ما يوضحه الباحث من خلال ما يلي:

فيما يتعلق بالنصوص الواردة في قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية فإن أحكام التشريع الضريبي لم تتعرض لمعايير المحاسبة المصرية إلا في الموضعين التاليين:

1.1.المادة (17) الفقرة الثانية من القانون عندما نصت على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية. كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه"، ويلاحظ أن هذا النص أشار إلى قائمة الدخل فقط دون باقي القوائم المالية.

2.1.المادة (52/ بند1) حيث نصت على "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدنية التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية".

ولم يرد في أحكام التشريع الضريبي أي نص يحدد جزاءً معينًا لعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية، فهل يُفهم من ذلك أن عدم الالتزام بهذه المعايير يعني عدم الاعتداد بالدفاتر وبالتالي لجوء مصلحة الضرائب إلى التقدير وطرح هذه الدفاتر. **(حمدي هيبة ، 2011 ، ص 9)**

وقد أشار البعض **(جاسر فوزي، أ/ إنجي جاسر ، 2013 ، ص 20)** إلى أن المشرع الضريبي قام بإدخال معايير المحاسبة المصرية ضمن نصوص قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بالمادة (17) والمادة (52) بعبارة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك لسد الفجوة بين صافي الربح المحاسبي والوعاء الضريبي، بالإضافة إلى محاولة توسيع نطاق تطبيق معايير المحاسبة المصرية لتشمل الأشخاص الطبيعيين وفقًا للمادة (17) والأشخاص الاعتبارية وفقًا للمادة (52).

وفي سبيل الوصول إلى معرفة ما يترتب على أن المشرع لم ينص على عقوبة عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية يستعرض الباحث المواد التالية من القانون، وعن أثر عدم الالتزام بالمعايير على اعتماد الدفاتر ضريبيًا فقد تكفلت بالإجابة عن ذلك مواد قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وذلك على النحو التالي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.1.المـادة (88) مـن القـانون والتـي نصـت علـى أنـه "لا يجـوز للمصـلحة عـدم الاعتـداد بالـدفاتر والسـجلات المنظمـة للممـول وفقًـا لـنص المـادة 78 مـن هـذا القـانون أو إهـدارها إلا إذا أثبتـت المصـلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها".

وبذلك فإن عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنظمة أو إهدارها يندرج تحت شرط أساسي وهو أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية.

4.1.المـادة (90) مـن القـانـون :والتي نصت على أنه "للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

ويفهم من ذلك أن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية لا يبرر إجراء ربط تقديري وبذلك فإن هذا النص يعني أنه لا يحق للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة إلا في حالتين هما : (**لمرجع السابق ، ص 20**)

- ❖ حالة عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي.
- ❖ حالة تقديم الممول للإقرار الضريبي دون تقديم البيانات والمستندات المؤيد له أي أن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية لا يبرر إجراء ربط تقديري.

5.1.المـادة (129) والتي نصت على:

يقع على المصلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية:

- ❖ تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدمًا طبقًا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين (83)، (84) من هذا القانون ومستندًا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أو مبادئ محاسبية منبثقة منها وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.
- ❖ تعديل الربط وفقًا للمادة (91) من هذا القانون.
- ❖ عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمدًا من أحد المحاسبين ومستندًا إلى دفاتر وفقًا لأحكام المادة (78) من هذا القانون.

وبذلك فإن نص المادة (129) من القانون تؤكد على أن الدفاتر المحاسبية يمكن أن تستند إلى معايير أو مبادئ المحاسبة ولكن المهم أن تكون منتظمة من حيث الشكل ومعبرة عن حقيقة نشاط الممول فضلاً عن إمساكه للدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة النشاط كما يقع على المصلحة عبء الإثبات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به، وأن عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية لا تعد قرينة إثبات.

ومن خلال نص المادة (90) فإن حالة إقرار الربط التقديري لا تنطبق على عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية، وطبقًا للمادة (129) فإن المشرع عندما تعرض إلى انتظام الدفاتر من حيث الشكل ربطها بمعايير المحاسبة المصرية في حين أن هذه المعايير لا تتعلق بالشكل.

المادة (113) من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أنه "في تطبيق حكم المادة (88) من القانون لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بالمستندات عدم صحة ما ورد بهذه الدفاتر والسجلات".

وبذلك فإن حكم المادة (113) من اللائحة التنفيذية تؤكد على ما ورد بالمادة (88) من القانون الأمر الذي يؤكد على أن عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها شرطه الأساسي إثبات المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية.

ويتضح مما سبق أن عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية لا يترتب عليه أي عقوبة في قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005.

2. مشكلة الاعتراف والقياس للمخصصات

يتم قياس نتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية في نهاية كل فترة مالية من خلال مقابلة الإيرادات بالنفقات المتعلقة بها، حيث يجب أن تتم هذه المقابلة على أساس علاقة السببية بين الإيرادات والنفقات فلكل إيراد سبب في تحققه وهي النفقة المرتبطة به.

وهناك بعض النفقات التي يسهل تحديدها وتحميلها على الإيرادات، والبعض الآخر لا يمكن تحديده بدقة وبالتالي تكون هناك صعوبة في تحميل كل فترة بنصيبها من النفقات والأعباء غير محددة المقدار ومن هنا نشأت فكرة المخصصات.

ويتناول الباحث مشكلة الاعتراف والقياس للمخصصات من خلال النقاط التالية:

1.2.المخصصات في ضوء معايير المحاسبة المصرية

يعد مبدأ الحيطة والحذر من أهم أسس ومبادئ نظرية المحاسبة حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بالإيرادات إلا بعد تحقيقها فعلاً، في حين أن النفقات أو الخسائر يجب أن تؤخذ في الحسبان قبل تحقيقها وكأنها تحققت فعلاً ومن هنا نشأت فكرة المخصصات. **(حسن أحمد غلاب ، 1996 ، 120)**

ويعتبر مبدأ الحيطة والحذر من المبادئ المحاسبية التي أكدت على أهميتها معايير المحاسبة المصرية عندما تناولت إطار إعداد وعرض القوائم المالية، وأيضًا معيار رقم (5).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخم للأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات، ولا تعني ممارسة الحيطة والحذر تكوين احتياطيات سرية أو وضع مخصصات مبالغ فيها، وتكون القوائم المالية غير محايدة وعليه فلن تتوافر فيها خاصية المصداقية. (**Healy, P. M, and J. M. Whalen, 1999,PP365-383**)

وقد عرف معيار المحاسبة المصري رقم (28) المخصصات بأنها "التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار"، حيث أن المخصصات هي التزامات تتسم بأن مبالغها وتوقيتات صرفها غير مؤكدة الوقوع ويتم تكوين المخصصات تطبيقًا لسياسة الحيطة والحذر وقد وضع المعيار رقم (28) شروطًا معينة للاعتراف بالمخصصات وهي :

- ❖ يكون في المنشأة التزام حالي (قانوني أو حكمي) ناتج عن حدث في الماضي.
- ❖ يكون من المتوقع أن يتم تسوية هذا الالتزام من خلال تدفق خارج لموارد المنشأة المتضمنة لمنافع اقتصادية.
- ❖ يمكن تقدير الالتزام بدرجة يعتمد عليها.

كذلك يمكن تعريف المخصص بأنه عبارة عن أي عبء يُحمل على إيرادات الفترة المالية لمقابلة الأعباء والخسائر والالتزامات المتوقعة التي لا يمكن تحديد قيمتها بدقة.

ومن أهم أنواع المخصصات التي يتم تكوينها ما يلي : **(إبراهيم علي عشماوي ، 1994 ، ص 5)**

- ❖ مخصصات لمقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول.
- ❖ مخصصات لمقابلة خسائر وقعت فعلاً.
- ❖ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والذي يتم تكوينه في نهاية الفترة المالية لمقابلة ذلك القدر غير المعلوم من الديون التي تكون للمنشأة في ذمة الغير والتي تثبت رداءتها أي عدم إمكانية تحصيلها وذلك بعد دراسة وافية لجميع المراكز المالية للمدينين وسواء كانت الديون بضمان شخص أو بأي ضمان آخر. **(عبد الفتاح عبد الوهاب ، 1013 ، ص 5-6)**

وتظهر المشكلة عندما تقوم الشركات بإتباع معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قائمة الدخل، حيث يتم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية والاحتياط للخسائر المحتملة، ولكن عند تقديم الإقرار الضريبي لا يتم إدخال أي تعديلات عليه لأنه لا توجد نصوص ضريبية تمنع ذلك حيث تعتمد على نص المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والتي تنص على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية"، وتكون الشركات في وضع سليم نظرًا لعدم وجود نصوص

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

صريحة تقتضي بخلاف ما جاءت به المعايير. **(طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5.)**

1.1.2.المخصصات في ضوء أحكام التشريع الضريبي ومشكلات التطبيق

فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للمخصصات قبل صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 أي في ظل القانون رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 حيث جاء بنص المادة (114) بند (6) "يعتبر من التكاليف واجبة الخصم المخصصات المُعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار بشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحساب المنشأة أو الشركة وأن تُستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا اتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على (5%) من الربح السنوي للشركة فيما عدا البنوك فلا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على (10%) من الربح السنوي الصافي للبنك.

وفقًا لهذا النص فإن شروط اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم هي : **(طارق عبد العال حماد ، 1998 ، ص 45)**

- ❖ المخصصات التي يسمح بخصمها هي التي يتم تكوينها لمقابلة خسائر أو أعباء مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.
- ❖ يجب أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة.
- ❖ يجب أن تستخدم المخصصات في الغرض الذي خصصت من أجله وإذا اتضح أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله فإنها تدخل في إيرادات أول سنة تحت الفحص.
- ❖ يجب ألا تزيد جملة المخصصات السنوية المسموح بخصمها على 5% من الربح السنوي الصافي للمنشأة، وتزداد هذه النسبة إلى 10% بالنسبة للبنوك وذلك لمراعاة طبيعة نشاط البنوك وتعرضها لمخاطر أكبر.

وبذلك فإن التشريع الضريبي الذي يحدد نسبة معينة لتكوين المخصصات لا يجب تجاوزها مهما كانت ظروف الوحدات الاقتصادية فإن ذلك يؤدي إلى تعثر هذه الوحدات. **(سهام محمد علي ، 1993 ، ص 129)**

كذلك فإن المخصصات بهذه الطريقة يكون احتمال استخدامها في التهرب الضريبي يكاد يكون معدومًا لأن المشرع وضع الشروط الأساسية لاعتماد هذه المخصصات. **(محمد الصادق محمد ، 1993، 1435)**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد رأى أحد الكتاب **(محمود السيد الناغي ، 2004 ، ص 16-17)**أن المعاملة الضريبية للمخصصات وفقًا لأحكام القانون رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 بهذه الصورة يعد اتساقًا مع المبادئ المحاسبية المرتبطة بقياس نتائج النشاط واعتبار أن المخصصات عبئًا على الإيراد، ولكن الخلاف هو أنه في المحاسبة يتم تقدير المخصص ومقابلته بالإيرادات بغض النظر عن نتيجة النشاط، في حين أن المشرع الضريبي قد ربط ذلك بتحقيق ربح ضريبي وفي هذا خلط بين المخصص والاحتياطي فقد تم ربط المخصص بالأرباح وهذا ليس له أي مبرر، كذلك فإن نسبة الـ 5% ليس لها أي دلالة محاسبية فقد تكون المخصصات المطلوبة تقل عن ذلك حيث كان من الأولى ربط المخصص بقيمة البند المتصل به وبما تم تكوينه في الأعوام السابقة وفي الشركات المماثلة.

أما التشريع الضريبي وفقًا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للمخصصات، فقد وقف موقفًا مختلفًا من المخصصات فلم يعترف بها إلا في حالات معينة وفقًا لأحكام المواد التالية:

- البند (1) من المادة (24) من القانون الذي ينص على أنه "لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها".
- البند (2) من المادة (52) من القانون الذي ينص على أنه "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم المبالغ التي تُجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها، عدا ما يلي:

أ) 80% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقًا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.(*)

وقد أوضحت اللائحة التنفيذية في المادة (60) من اللائحة قرار وزارة المالية (172) لسنة 2015 ما جاء بالبند (2/ أ) من المادة (52) على النحو التالي:

"يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التي حدثت خلال العام، فإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد على نسبة الـ (80%) والمحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابقة خضوعها للضريبة وفي جميع الأحوال تخصم الزيادة المشار إليها من المخصصات التي لم يسبق خضوعها للضريبة أولًا".

ب) المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون (10) لسنة 1981.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبذلك فإن التشريع الضريبي لا يعتبر المخصصات بأنواعها المختلفة من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الربح الضريبي في حين أنه عند تحديد الربح المحاسبي يتم تكوين المخصصات تطبيقًا لسياسة الحيطة والحذر الأمر الذي يؤدي إلى ظهور فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

وقد ترتب على عدم اعتبار المخصصات بأنواعها المختلفة من التكاليف واجبة الخصم وفقًا لأحكام التشريع الضريبي مجموعة من المشكلات ومن أهمها ما يلي: **(فاتن عبد الغني محمد ، 2013 ، ص 78** / هاني الحسيني، 2007 ، ص 15)

- ❖ أن هذا الأمر يتعارض مع المعايير المحاسبية والتي تقضي بأن المخصصات تعتبر تكلفة من تكاليف الإيرادات، وبالتالي فإنها إذا ما كانت مكونة لمقابلة نقص فعلي في أصل من الأصول أو خسارة فعلية ولكنهما غير معلومي المقدار، أو لمواجهة مصروف مرجح حدوثه ولكنه لم يتحقق ولم يحدد مقداره، فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الناحية الضريبية.
- ❖ أن الأموال المخصصة تعد لمقابلة خسارة مرجحة أو مؤكدة أو التزامات معلومة وإن كانت غير معروفة ولا يمكن تحديد قيمتها بدقة فهذه موضوعها عادة حساب الأرباح والخسائر.
- ❖ أن المشرع الضريبي قد خرج عن النص في عدم اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم عما كانت متبعًا في القانون رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 من اعتماد المخصصات بشروط معينة، وكذلك خرج عن معيار المحاسبة المصري رقم (28) الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة الذي يقضي بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر وأخذ أي خسائر محتملة في الحسبان.
- ❖ أن المخصص يتم تكوينه محاسبيًا وخصمه في الفترة الحالية طالما أنه توجد أدلة أو تعهدات في الفترة المالية الحالية تشير إلى تحقيق الالتزام في فترات مالية تالية، والاختلاف بين المعيار المحاسبي والمعيار الضريبي يتمثل في أن المعيار الضريبي لا يعتمد تكاليف أو مصروفات تخص فترات مالية تالية إلا عند تحقيقها فعلاً.

ويرى الباحث أن المعاملة الضريبية للمخصصات وفقًا لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 لا تتفق مع ما جاء بالمعايير المحاسبية، فكيف تكون المخصصات من عناصر تكاليف الإيراد وفقًا للمعايير المحاسبية، في حين أن التشريع الضريبي لا يعتبر هذه المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، ولذلك فالأمر يحتاج إلى إعادة النظر واعتماد المخصصات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها، حيث أن المخصص

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحميل على الإيراد قبل الوصول إلى أي أرباح ولا يمكن القول بوجود أرباح إلا بعد خصم كافة النفقات ومن بينها المخصصات.

3. مشكلة قياس ومعالجة تكلفة الاقتراض

تكلفة الاقتراض هي تلك التكلفة التي يتم الاتفاق عليها بين المنشأة والغير وذلك في حالة اقتراض المنشأة أموال من الغير لمزاولة نشاطها.

ولتوضيح مشكلة قياس ومعالجة تكلفة الاقتراض ومدى الاتساق بين ما ورد بالمعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي يتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

1.3.المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض في ضوء معايير المحاسبة المصرية:

تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (14) تكلفة الاقتراض حيث استهدف تحديد المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض حيث تطلب المعيار معالجة تكاليف الاقتراض كمصروفات فور تكبدها ومع ذلك يُسمح برسملة تكلفة الاقتراض التي ترجع مباشرة إلى اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض.

وقد تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (14) قياس ومعالجة تكلفة الاقتراض على النحو التالي: يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل إلى تكلفة الأصول، ويتم رسملة تكلفة الاقتراض ضمن تكلفة الأصل المؤهل عندما يكون: **(الفقرة (11) من المعيار المحاسبي المصري رقم (9) "تكلفة الاقتراض"، معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة عام 2015.)**

أ- متوقعًا أن تتسبب الرسملة في تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

ب-أن تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه.

ويتضح من ذلك أن تكلفة الأصل تمثل كافة المبالغ التي يتم إنفاقها على هذا الأصل حتى يصبح صالحًا للاستخدام، ومن هذه المبالغ تكلفة الاقتراض (قيمة القرض وما يستتبعها من فوائد مدينة)، ولذلك يجب تحميل الأصل بالفوائد المدينة الناتجة من استخدام المنشأة لسياسة الاقتراض لتمويل إنشاء الأصل.

كذلك فإن عملية رسملة تكلفة الاقتراض على الأصل المؤهل تؤدي إلى توزيع هذه التكاليف على فترات مالية متمثلة في إهلاك الأصل على عمرة الإنتاجي في حالة استخدامه في الإنتاج، وفي حالة بيعه للغير فيتم مقابلة هذه التكاليف مع الإيرادات المحققة من بيع هذا الأصل.

2.3.المعالجة الضريبية لتكلفة الاقتراض في ضوء أحكام التشريع الضريبي

جاء المشرع الضريبي المصري بمعالجة خاصة لتكاليف الاقتراض مُتجاهلاً ما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم (14) تكلفة الاقتراض، حيث وضع المشرع الضريبي مجموعة من الشروط والتي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يجب توافرها معًا حتى تعتبر العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم، وورد ذلك طبقًا لنصوص المواد (23، 24، 52) من القانون رقم (91) لسنة 2005، والمواد (29، 31، 58، 59) من اللائحة التنفيذية للقانون، ويتناول الباحث أحكام تلك المواد على النحو التالي:

مواد القانـــون	مواد اللائحـــة التنفيذيـــة
مادة (23): يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص، ما يلي: 1- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونًا.....	**مادة (29):** يقصد بالعوائد الدائنة، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (23) من القانون، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيًا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط.
مادة (24): لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي: 1- ..... 2- ..... 3- ..... 4- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الإئتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. 5- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.	**مادة (31):** يتم احتساب العائد المسدد على القروض، المنصوص عليها في البند (4) من المادة (24) من القانون على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية. **مادة (32):** لا تشمل عوائد القروض والديون، المنصوص عليها في البند (5) من المادة (24) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام.
مادة (52): لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي: 1- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.	**مادة (58):** تشمل العوائد المدينة، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (52) من القانون، كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيًا كان نوعها والسندات والأذون. وتشمل القروض والسلفيات، في تطبيق حكم هذا البند، السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير. ويقصد بحقوق الملكية، في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة، رأس المال المدفوع مضافًا إليه كل من الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصومًا منه الخسائر المرحلة، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة. وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتُحسب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبًا إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع.
(المادة السابعة)	**مادة (59):**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مواد القانـــون	مواد اللائحـــــة التنفيذيـــــة
من مواد إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 استثناءً من حكم البند (1) من المادة (52) من القانون المرافق تكون العوائد المدينة واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التي حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاوز ثمانية أمثاله عن المدة التي تبدأ من السنة الضريبية 2005 وتنتهي بنهاية السنة الضريبية 2009 وفقًا للجدول الآتي: 1 : 8 للسنة الضريبية 2005 1 : 7 للسنة الضريبية 2006 1 : 6 للسنة الضريبية 2007 1 : 5 للسنة الضريبية 2008 1 : 4 للسنة الضريبية 2009	مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم 91 لسنة 2005 والبند (1) من المادة (52) من القانون يُحسب متوسط حقوق الملكية وفقًا للمعادلة الآتية: حقوق الملكية أول السنة المالية (+) حقوق الملكية آخر السنة المالية 2 ويُحسب متوسط القروض والسلفيات، في تطبيق حكم المادة ذاتها، طبقًا للمعادلة الآتية: رصيد القروض والسلفيات أول المدة (+) رصيد القروض والسلفيات آخر المدة 2 وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقًا لحكم هذه المادة.

ويمكن حساب حقوق الملكية في أول وآخر السنة المالية كالتالي :

1- رأس المال المدفوع		×××
2- الاحتياطيات	××	
(-) فروق إعادة التقييم المرحلة إليها في حالة عدم خضوعها للضريبة		
3- الأرباح المرحلة	××	
المجموع	×××	
(-) الخسائر المرحلة في حدود المجموع (2 + 3)	(××)	
		×××
حقوق الملكية (بحد أدنى راس المال المدفوع)		×××

وقد حسم المشرع الضريبي الاختلاف والجدل حول المقصود بالتكاليف واجبة الخصم حيث حدد الشروط الواجبة في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وفقًا لحكم المادة (22) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وهذه الشروط هي:

أ) أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

ب) أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات.

وعلى ذلك فإن تكلفة الاقتراض (العوائد المدينة) التي تتكبدها المنشأة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط أن يتوافر فيها هذه الشروط.

ويعد بند عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي أيًا كانت قيمتها بشرط التأكد من جدية وصحة الأموال المقترضة. **(سعيد عبد المنعم محمد ، 2007 ، ص 270-271)**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

3.3. مشكلات التطبيق العملي لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض

تبين من خلال ما سبق عرضه أن المشرع الضريبي قد خالف ما جاء بأحكام التشريع الضريبي فيما يتعلق بتكلفة الاقتراض.

وقد نتج عن ذلك مجموعة من المشكلات عند التطبيق العملي لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض وذلك لعدم وجود اتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي أو لعدم وجود اتساق بين نصوص القانون رقم (91) لسنة 2005 ونصوص اللائحة التنفيذية لهذا القانون فيما يتعلق بتكلفة الاقتراض التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، ويتناول الباحث مجموعة من أهم هذه المشكلات على النحو التالي:

- ما جاء بالمادة (23) من القانون/ بند رقم (1) من أنه يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم "عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانونًا". وبذلك فإن المشرع الضريبي قد سمح بخصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها حيث أن هذه العوائد ناتجة عن قروض مرتبطة بالنشاط باعتبارها قروض تم استخدامها في النشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ومن ثم فهي لازمة وضرورية لتحقيق أرباح المنشأة، وبذلك فإن المشرع قد جاء متسقًا ومتوافقًا مع ما جاء بنص المادة رقم (22) من القانون رقم (91) لسنة 2005. (**السعيد محمد شعيب ، 2006 ، ص 27**)
- ما جاء بباقي البند (1) من المادة (23) والذي ينص على خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا من كامل القيمة للعوائد المدينة.

وبذلك فقد تناقض المشرع مع ما جاء في صدر هذا البند.

وقد انتقد البعض (السعيد محمد شعيب ، القانون رقم 91 ....، 2006 ، ص 35 -26) ما جاء في صدر هذا البند، حيث نص على خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا من كامل قيمة العوائد المدينة، لعدم منطقية إجراء مقاصه بين عناصر تُعد من التكاليف واجبة الخصم وعناصر تُعد من الإيرادات ولكنها معفاة أو غير خاضعة للضريبة، حيث اعترض المشرع الضريبي على إجراء المقاصة حتى بين العناصر المتماثلة كما حدث في بند الإهلاك.

وما هو الأثر على الوعاء الضريبي في حالة ما إذا تم خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط، حيث يتم خفض العوائد المدينة للقروض بقيمة العوائد الدائنة ومن ثم يزداد الربح الخاضع للضريبة فأين الإعفاء المقرر؟ (المرجع السابق ، ص 64)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وقد ابتغى المشرع الضريبي من ذلك محاربة التجنب الضريبي عن طريق الاقتراض بهدف تخفيض الوعاء الضريبي حيث يتم استبعاد التكاليف المحملة على النشاط والمرتبطة بالإيرادات المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة من الوعاء وكذلك خصم التكاليف المرتبطة بهذه الإيرادات من تكاليف النشاط. **(السعيد شعيب ، 2007 ، 644)**

- ما جاء بالمادة (24) من القانون (91) لسنة 2005 حيث حددت شروطًا معينة لخصم عوائد القروض واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم حيث ورد ذلك بالبندين (4)، (5) من المادة (24) من القانون، ثم أوضحت اللائحة التنفيذية هذه الأحكام في المادة (31) والمادة (32) من اللائحة.

حيث يتضح من ذلك أن المشرع بعدما اعتمد عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم وأقر خصمها أيًا كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا في البند (1) من المادة (23) عاد وقيد خصمها بالمادة (24) بند (4) كتكلفة واجبة الخصم مما كان لهذا التناقص أثره في التطبيق العملي.

أما فيما يتعلق بالبند (5) من المادة (24) من القانون (91) لسنة 2005 فإن العوائد المدفوعة لأشخاص طبيعيين خاضعين للضريبة أو غير معفيين تعد من التكاليف واجبة الخصم بالرغم من عدم النص على ذلك، وذلك لتحقيق ما استهدفه المشرع فإن الأمر يتطلب إعادة النظر فيما ورد بالبند (5) من المادة (24).

ويتضح من ذلك عدم الاتساق بين ما ورد بمعايير المحاسبة المصرية فيما يتعلق بتكلفة الاقتراض وما ورد بأحكام التشريع الضريبي الأمر الذي يتطلب إعادة النظر بشأن قياس ومعالجة تكلفة الاقتراض في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة.

- ما ورد بحكم المادة (52) بند (1) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والمادتين (58)، (59) من اللائحة التنفيذية من أنه "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير، ثم أوضحت المادة (58) من اللائحة التنفيذية المقصود بالعوائد المدينة في تطبيق حكم البند (1) من المادة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(52) من القانون وكذلك المقصود بحقوق الملكية ثم بنت المادة (59) من اللائحة التنفيذية كيفية حساب متوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات.

وقد كان ذلك مثار للعديد من الانتقادات يوضح الباحث أهمها فيما يلي:

- ❖ أن نص البند (1) من المادة (52) من القانون يعتبر تدخلاً في إدارة الشركات فكل شركة تُسير أمورها وفقًا لحالتها، وبالتالي فإن هذه العوائد تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طالما أن هذه العوائد مؤيدة بالمستندات. **(خالد علي عبد المولى ، 2007 ، ص 31)**
- ❖ وردت عبارة "التي تدفعها" في نص البند (1) من المادة (52) من القانون حيث أنه بذلك يتم الاعتراف بالمصروف هنا وفقًا للأساس النقدي رغم أن قائمة الدخل تعد وفقًا لأساس الاستحقاق وطبقًا لمعايير المحاسبة التي ألزم بها القانون وبذلك فإن المشرع استبعد من المصروفات كل العوائد المدينة الغير مسددة فعلاً للبنوك خلال الفترة الضريبية وهي نقطة خطيرة وتعد خروجًا على معايير المحاسبة المصرية. **(باسم نعيم ، 2007 ، ص 21)**

وعلى ذلك فإن هناك نوعًا من عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في ذلك.

- ❖ حرص المشرع على وضع حد أقصى للعوائد المدينة من خلال الربط بين القروض وحقوق الملكية وذلك يرجع إلى أنه كلما زاد الاعتماد على القروض قل الاعتماد على حقوق الملكية كلما زادت العوائد على حقوق الملكية وفي نفس الوقت تزيد المخاطرة. **(طارق عبد العال حماد ،2007 ، 397)**
- ❖ تضمنت الإرشادات المتعلقة بمعالجة العوائد المدينة طريقًا مختلفًا عما جاء بأحكام القانون واللائحة التنفيذية ويتضح ذلك من خلال ما يلي : **(محمد محمود النفراوي ، 2014 ، ص 14)**

أ- يشمل الجدول رقم (405/ من نماذج الإقرارات الخاصة بمصلحة الضرائب المصرية) كافة العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل والتي لا يتوافر فيها شروط التكاليف واجبة الخصم ومن ثم يتم إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي.

ب- مراعاة أن يتم إضافة العوائد الرسملة على الأصول إلى العوائد المحملة على قائمة الدخل عند تسوية العوائد المدينة، وفي حالة زيادة المستبعد من العوائد المدينة عن المحمل في قائمة الدخل يتم استبعاد هذه الزيادة من تكلفة الأصول.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي ضوء كل ما تقدم يخلص الباحث إلى أن المشرع الضريبي قد سلك طريقًا مغايرًا عما ورد بمعايير المحاسبة المصرية فيما يتعلق بقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض، الأمر الذي أحدث نوعًا من عدم الاتساق والتناقض الواضح بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية.

4. مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل

ولتوضيح أهم مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل ومدى الاتساق بين ما ورد بالمعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي يتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

1.4.المعالجة المحاسبية لأرباح العقود طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية

يتم تحديد الأرباح من خلال قياس الإيرادات مطروحاً منها المصروفات وبالتالي تظهر مشكلة تحديد المصروفات التي تخصم من الإيرادات للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة وقد تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (8) الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاء شرحًا للمعالجات المحاسبية لعناصر الإيرادات والتكاليف المرتبطة بهذه العقود بسبب طبيعة الأنشطة الخاصة بهذه العقود، حيث تتميز بأن تنفيذها يستغرق أكثر من فترة محاسبية ما بين تاريخ العقد وتاريخ الانتهاء من تنفيذها وتسليمها ولذلك فإن الموضوع الأساسي للمعيار رقم (8) هو توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدي العمل الإنشائي خلالها. **(محمد محمود النفراوي ، 2013 ، ص 5)**

وقد عرف المعيار المحاسبي المصري رقم (8) عقد الإنشاءات بأنه "عقد تم إبرامه خصيصًا لإنشاء أصل أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها".

وقد حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (8) الإيرادات والتكاليف على النحو التالي:

1.1.4.قياس إيرادات العقود:

أخذ المعيار المحاسبي المصري رقم (8) الخاص بعقود الإنشاءات بقاعدة الإنتاج كأساس لتحقيق الإيرادات حيث تم الأخذ بقاعدة الربح المتولد طبقًا لمستوى تنفيذ الأعمال في نهاية الفترة المحاسبية وهو ما يطلق عليه طريقة نسبة الإتمام.

وقد أشار المعيار إلى أنه عندما يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء وبطريقة موثوق منها، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات ومصروفات على الترتيب في ضوء مستوى الإتمام الذي وصل إليه نشاط لعقد في تاريخ الميزانية، ويجب إدراج أية خسارة متوقعة في عقد الإنشاء كمصروفات فورًا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

2.1.4.طـرق تحـديـد نسـب إتمـام العقـد:

حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (8) طريقة نسبة الإتمام كوسيلة لتحقيق إيرادات ومصروفات العقد بالإشارة إلى مستوى الإتمام حيث يعتبر الإيراد قد تحقق ويدرج ضمن الإيرادات في قائمة الدخل عن الفترة التي تم فيها تنفيذ الأعمال، كما أن تكاليف العقد تدرج عادة كمصروفات في قائمة الدخل عن ذات الفترة المحاسبية التي تم خلالها إنجاز هذه الأعمال.

وقد حدد المعيار المحاسبي رقم (8) طرق مختلفة لتحديد نسبة الإتمام للعقد وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها، وطبقًا لطبيعة العقد فإن هذه الطرق قد تتضمن :

أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

ب) حصر الأعمال المنفذة.

ج) ما تم إنجازه فعليًا من أعمال العقد.

وفيما يلي توضيح كيفية تحديد نسبة الإتمام وفقًا لكل طريقة من الطرق الثلاث وذلك على النحو التالي:

أ) طريقة نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله:

وتحسب نسبة الإتمام وفقًا لهذه الطريقة من خلال نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله وذلك على النحو التالي:

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله}}$$

ب) طريقة حصر الأعمال المنفذة:

طبقًا لهذه الطريقة تقوم شركات المقاولات بحصر الأعمال المنفذة بالفعل وتقييمها طبقًا لفئات الأسعار المتفق عليها مع العميل وإدراج تلك الأعمال كإيرادات ضمن قائمة الدخل مع الأخذ في الاعتبار أن هذه الأعمال غير معتمدة من العميل.

ج) طريقة ما تم إنجازه فعليًا من أعمال العقد:

وهي ما يطلق عليها شهادة المهندس أو القيمة البيعية للأعمال التامة المنفذة خلال الفترة وطبقًا لهذه الطريقة يتم حصر ما تم إنجازه من أعمال خلال فترات دورية أثناء التنفيذ، وذلك بهدف حصر ما تم إنجازه من بنود الأعمال في نهاية الفترة المحاسبية وتسعيرها وفقًا لفئات الأسعار المتفق عليها في العقد،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتم حصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الاستشاري) مع مهندس المقاول. **(طارق حماد، وآخرون ، 2001 ، 370)**

2.4.المعالجة الضريبية لأرباح العقود طويلة الأجل في ضوء أحكام التشريع الضريبي

تناولت المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005، والمادة (27) من اللائحة التنفيذية الأحكام الخاصة بالمعالجة الضريبية للعقود طويلة الأجل وذلك على النحو التالي:

المادة (21) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005:

نصت المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بشأن تحديد صافي الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات على النحو التالي:

"يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية. وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقًا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصومًا منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح العقد.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقًا لأحكام المادة (29) من هذا القانون".

وبذلك فإن ما جاء بنص المادة (21) من القانون يقوم على التقدير الحكمي لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد مما قد يسفر عن تحديد أرباح أو خسائر غير حقيقية لا يمكن التأكد منها إلا في نهاية فترة تنفيذ العقد، لذلك نص القانون على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذ العقد على أساس ما تكشف عنه الحسابات الختامية من إيرادات فعلية مخصومًا منها التكاليف الفعلية بعد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

استنزال ما سبق تقديره من أرباح، ويعد هذا خروجًا على مبدأ استقلال السنوات الضريبية وإن كان يبرره طبيعة العقود طويلة الأجل. (**زكريا محمد بيومي ، 2008 ، ص 325**)

المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون:

أوضحت المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (91) لسنة 2005 خطوات تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقًا للمادة (21) من القانون بالنسبة للعقود طويلة الأجل وفقًا لما يلي : (**جلال الشافعي ، 2010، ص 40**)

الخطوة الأولى: تحديد نسبة الإتمام ضريبيًا لكل عقد:

يتم تحديد نسبة الإتمام/ الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة منسوبًا إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

حيث أشارت المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون إلى أن نسبة الإتمام يقصد بها مستوى التنفيذ الذي وصلت إليه المنشأة لإتمام الأعمال موضوع التعاقد، ولقد حددت تلك المادة طريقة واحدة من الطرق الثلاث التي أوردها المعيار المحاسبي المصري رقم (8)، وجاءت اللائحة تؤكد ذلك فألزمت شركات المقاولات بحساب نسبة الإتمام على أساس نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله، وبذلك تتحدد نسبة الإتمام خلال الفترة الضريبية باستخدام المعادلة التالية : (**محمد كمال أبو عجوة ، 2010، ص 139**)

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الفعلية للعقد حتى نهاية الفترة الضريبية}}{\text{إجمالي التكاليف التقديرية للعقد}}$$

الخطوة الثانية: تحديد إجمالي الأرباح التقديرية للعقد:

ويتحدد إجمالي الربح المقدر للعقد عن كل سنة من سنوات التنفيذ بالفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له، على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.

الخطوة الثالثة: تحديد الأرباح التقديرية للعقد خلال كل فترة ضريبية:

حيث يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية من خلال المعادلة التالية:

الربح المقدر للفترة الضريبية = إجمالي الأرباح المقدرة × نسبة الإتمام

الخطوة الرابعة: تحديد نتيجة العقد في الفترة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذه:

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ربح (خسارة) العقد/ الوعاء الضريبي = (الإيرادات الفعلية – التكاليف الفعلية) – إجمالي الأرباح المقدرة للعقد في السنوات السابقة

5. مشكـلات التطبيـق العملي للعقـود طـويلـة الأجل

عندما نص المشرع الضريبي في المادة(17) من القانون رقم (91) لسنة 2015 بأن يتم إعداد قائمة الدخل طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك لأغراض القياس الضريبي التي تختلف عن أغراض القياس المحاسبي أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي، وقد نتج عن ذلك مجموعة من مشكلات التطبيق العملي.

ويتناول الباحث مشكلات التطبيق العملي نتيجة عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي فيما يتعلق بعقود الإنشاءات طويلة الأجل وذلك على النحو التالي:

1.5.مشكلة اختلاف أحكام التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في قياس ربحية العقود طويلة الأجل

حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (8) أن يتم تحديد نسبة الإتمام بثلاث طرق مختلفة وعلى المنشأة أن تختار الطريقة التي يمكن أن تقيس بها كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها وهذه الطرق هي:

- ❖ نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.
- ❖ حصر الأعمال المنفذة.
- ❖ ما تم إنجازه فعليًا من أعمال العقد.

وجاء نص المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بأن اقتصرت على طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، وبذلك فإن ما أنتهجه المشرع الضريبي في المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 في قياس ربحية العقود طويلة الأجل هو الاقتصار على استخدام طريقة واحدة في تطبيق نسبة الإتمام وهي نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

كذلك فإن ما أنتهجه المشرع الضريبي يمثل تحديدًا غير مبرر لاستخدام طريقة نسبة الإتمام بعينها دون الطرق الأخرى لتحديد الربح المحاسبي في شركات المقاولات، وكذلك التناقض مع ما ذكره المشرع الضريبي في المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 وهو التزامه بالربح المحاسبي المعد وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والتي جاءت بثلاث طرق لتحديد الربح السنوي، كما أن طريقة نسبة الإتمام التي ذكرها المشرع الضريبي سوف يترتب عليها مشكلات كثيرة بين شركات المقاولات ومصلحة الضرائب. **(عاصم محمد أحمد ، 2007 ، ص 222)**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعند الاعتماد على الطريقة الأولى في تحديد نسبة مستوى الإتمام (نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله) فإن هذه الطريقة تستلزم مراعاة الاعتبارات التالية: **(السعيد شعيب ، 2009 ، ص 96)**

- ❖ أن نسبة الإتمام وفقًا لهذه الطريقة قد يترتب عليها احتمال مغالاة الشركات في تحديد تكلفة الأعمال المنفذة للوصول إلى نسبة إتمام مرتفعة بهدف إدراج إيرادات لا تعكس العمل المؤدي خلال الفترة المحاسبية.
- ❖ تتحدد إيرادات عقد المقاولة التي تدرج ضمن قائمة الدخل وفقًا لنسبة الإتمام وذلك بصرف النظر عما صدر من مستخلصات فعلية، حيث تعالج باعتبارها مبالغ مستحقة على العملاء وليس باعتبارها إيرادات مستحقة للمنشأة.

وإذا كان المشرع الضريبي المصري قد أخذ بطريقة نسبة الإتمام كأساس لتحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل، فإنه يثار التساؤل حول مدى إمكانية تطبيق هذه الطريقة في الحالات التي يكون فيها تقديرات تكلفة العقد غير ممكنة أو لا يمكن الاعتماد عليها وهو هل يتم تأجيل التحاسب الضريبي عن صافي الربح حتى يتم اكتمال العقد؟ وإذا كان ذلك غير ممكنًا فما هي الطريقة الواجب تطبيقها في هذه الحالة؟ **(فاتن عبد الغني محمد الأشقر ، 2007 ، ص 14)**

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي قد تجاهل باقي الطرق عند تحديد نسبة الإتمام مما أثار العديد من المشكلات بين شركات المقاولات ومصلحة الضرائب.

ويتضح للباحث مما سبق أن التشريع الضريبي بإتباعه وتحديده للطريقة الأولى من طرق تحديد نسبة مستوى إتمام العقود طويلة الأجل قد خالف ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية حيث وردت ثلاث طرق لتحديد نسبة مستوى الإتمام حيث لم يرد بشأن الطريقتين الأخيرتين أي نص بأحكام التشريع الضريبي.

كذلك فإن إتباع الطريقة الأولى في تحديد نسبة مستوى الإتمام يعتمد على التقديرات الحكمية التي قد تختلف من شخص لآخر ويصعب مراجعتها بشكل موضوعي مما يثير الكثير من المشكلات عند إعداد الإقرارات الضريبية.

2.5. اختلاف أحكام التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في تحديد أنواع العقود طويلة الأجل عند قياس ربحيتها

فرق المعيار بين نوعين من العقود وهما العقود محددة السعر والعقود ذات التكلفة زائد نسبة، حيث تضمن المعيار مجموعة من الشروط يتعين على المنشأة التحقق من وجودها بطريقة موثوق فيها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قبل الاعتراف بإيرادات العقد وتكاليفه وقد اتضح ذلك عند دراسة المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

وفيما يتعلق بأحكام التشريع الضريبي فقد حدد قانون الضريبة على الدخل نوعًا واحدًا من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو العقود محددة القيمة دون غيرها من العقود، وبناءً على ذلك فإن طريقة نسبة مستوى الإتمام لن يتم تطبيقها على العقود قصيرة الأجل المنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية أو العقود طويلة الأجل غير محددة القيمة (مثل عقود التكلفة زائد نسبة)، كذلك فإن أحكام التشريع الضريبي قد تحدثت عن العقود طويلة الأجل بصفة عامة ولم تقتصر على عقود الإنشاءات فقط كما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (8) عقود الإنشاءات، حيث أن القانون قد توسع في تعريف العقد طويل الأجل وأدخل عقود أداء الخدمات المرتبطة به بهذا النوع من العقود (مثل عقود الصيانة والإصلاح والاستشارات الفنية) على الرغم من أن عقود الخدمات يمكن تحديد أرباحها السنوية دون الحاجة للتقدير والتسوية. **(رمضان صديق ، 2006،ص 207)**

كما تظهر مشكلة تحديد التكاليف التي سوف يتم مقابلتها بالإيرادات المحققة خلال السنة المالية وتحديد التكاليف التي سوف ترحل إلى فترات محاسبية أخرى في قائمة المركز المالي.

3.5.مشكلة ترحيل خسائر العقود طويلة الأجل

فيما يتعلق بترحيل الخسائر فقد نصت الفقرة الخامسة من المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على أنه "إذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها".

وجاء في نص الفقرة السادسة من نفس المادة أنه "إذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية بحد اقصى خمس سنوات".

في حين تنص الفقرة الثالثة من المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه "إذا اختتم حساب العقد في الفقرة الضريبية التي انتهي خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكفي أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن الأخذ بالمفهوم الشامل لترحيل الخسائر يجعل ترحيل الخسائر بالصورة التي أوردتها المادة (21) من القانون أمرًا صعبًا للغاية على اعتبار أن تحديد أرباح أو خسائر المنشأة كل عام ككل يتطلب القياس على أساس التعاقدات التي انتهى تنفيذها خلال الفترة الضريبية، مما لا يأتي معه القول بترحيل الخسائر الضريبية لكل عقد للخلف في حدود الأرباح المحققة لكل عقد سابقًا، وكذلك اختلاف الفترات الضريبية لكل عقد مستقل والتي يمكن منها الترحيل للخلف يجعل القول بترحيل خسارة العقد المجمعة للخلف أمرًا صعبًا للاختلاف القيمي والزمني لكل عقد على حدة.

وتتمثل القاعدة الأساسية في ترحيل الخسارة في أن عملية ترحيل خسائر المنشأة ككل باعتبارها كيان قانوني واحد وليس ترحيل خسائر كل عقد على حدة، وهذا الأمر يستدعي إجراء مقاصه بين أرباح وخسائر العقود المختلفة لتحديد الأثر الضريبي النهائي على وعاء الضريبة وما إذا كان الوعاء الضريبي يمثل أرباحًا وخسائر للكيان القانوني الكلي. **(أسامة علي عبد الخالق، 2005، ص 13-14)**

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن أحكام التشريع الضريبي عندما سمحت بترحيل الخسائر فقد اعتبرت أن عقود الإنشاءات جميعها كأنها عقد واحد، على خلاف ما أخذ به المعيار المحاسبي المصري رقم (8) عقود الإنشاءات في التعامل مع العقد كوحدة واحدة. كذلك فإن السماح بترحيل خسائر العقود طويلة الأجل للخلف يعد خروجًا على مبدأ استقلال السنوات الضريبية.

وفي ضوء كل ما تقدم يتضح للباحثان أن مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل تتمثل في أن شركات المقاولات تقوم بإتباع معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قائمة الدخل وفقًا لنص المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 حتى يتم الاعتراف والالتزام بكل ما ورد أحكام المعايير المحاسبية، في حين أن القانون رقم (91) لسنة 2005 لا يعترف ببعض البنود والمعالجات التي أوردتها معايير المحاسبة المصرية الأمر الذي أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي مما أدى إلى وجود العديد من مشكلات التطبيق العملي للعقود طويلة الأجل، حيث أن الواقع العملي في مصر يطبق أساسًا الطريقة الأولى دون باقي الطرق.

الفصل الثالث مقترح لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي

III. مقترح لمعالجة موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية:

حدد قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 أن يتم إعداد القوائم المالية وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، حيث نصت المادة (17) الفقرة الثانية على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

صافي الربح المشار إليه" إلا أنه لا توجد عقوبة على عدم الالتزام بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية.

ولذلك وفي ضوء التشريعيات الضريبية يقترح الباحث ما يلي:

- ❖ أن ينص قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على طريقة معينة للتحاسب الضريبي في حالة عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية أو في حالة وجود قصور في تطبيق أحكام هذه المعايير بحيث يتحدد (معاملة ضريبية مختلفة أو أسلوب معين للفحص الضريبي) يختلف عن المعاملة الضريبة للدخل المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقًا للمعايير.
- ❖ أن يتم إصدار تعليمات لمأموري الضرائب باعتماد الدفاتر والحسابات إذا كانت منتظمة وأمينة بصرف النظر عما إذا كانت قد أعدت وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية أو وفقًا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية)، حيث يكون لها معاملة ضريبية خاصة وبسعر ضريبي خاص وعقوبات يحددها التشريع الضريبي كما يحدث بالتشريع الضريبي الفرنسي.
- ❖ يقترح الباحث إضافة بند جديد إلى المادة (135) من القانون (91) لسنة 2005 والخاصة بالعقوبات، حيث تقضي بمعاقبة الممول في حالة الإخلال بأحكام معايير المحاسبة المصرية أو في حالة عدم التزامه بتطبيقها وذلك لإلزام الممولين بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية كما هو الحال بالتشريع الضريبي البرازيلي والأردني.

1.مقترح لمعالجة مشكلة المعاملة الضريبية للمخصصات:

حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (28) الخاص بالمخصصات والالتزامات والأصول المحتملة شروطًا للاعتراف بالمخصصات وفقًا لما ورد بالفقرة (14) من المعيار حيث يكون على المنشأة التزام مالي (قانوني أو حكمي) ناتجًا عن حدث في الماضي ومن المتوقع حدوث تدفق خارج للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية هذا الالتزام.

وعلى الرغم من ذلك فلم ينص القانون الضريبي على اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم أو حتى معالجة المستخدم من المخصصات الأخرى بخلاف الديون المعدومة من التكاليف واجبة الخصم، كذلك فلم يرد ضمن أحكام التشريع الضريبي ما يوضح ما يمكن تسميته بالمخصص بحيث يتم التفرقة بين ما يعد انخفاض للقيمة مثل (تخفيض المخزون – تخفيض الاستثمارات) وبين ما يعد مخصصًا مثل (مخصص القضايا – مخصص ترك الخدمة) طبقًا للمعايير المحاسبية المصرية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعلى ذلك فلكي يتم تحقيق نوعًا من التوافق والاتساق بين أحكام التشريع الضريبي المصري ومعايير المحاسبة المصرية في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة فإن الباحث يقترحا ما يلي:

- ❖ السماح بخصم المبالغ اللازمة لتكوين المخصصات بشروط معينة من أهمها مقابلة خسارة وقعت أو مؤكدة الوقوع وليست خسارة محتملة وأن يتم إثبات المخصصات بطريقة تبين أسس تكوينها وأن تستخدم المخصصات في الأغراض المخصصة لها تأسيًا بالتشريع الضريبي البريطاني.
- ❖ الاعتراف بالمخصصات إذا كانت لمقابلة خسائر مؤكدة الحدوث وغير محددة وفقًا لشروط يحددها أحكام التشريع الضريبي من أهمها أن يتم إثباتها بالدفاتر وأن يكون المخصص مبنيًا على أساس وجود مخاطر مرتبطة بالقروض أسوة بالتشريع الضريبي الفرنسي.
- ❖ اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم إذا ثبت بناءً على قرائن محددة عدم جدوى تحصيل الحسابات المدينة وأن تحدد نسبة معينة لهذه المخصصات حسب طبيعة كل نشاط كما هو الحال بالتشريع الضريبي الياباني.
- ❖ أن يُسمح بتكوين المخصصات لمواجهة الأعباء المستقبلية غير محددة المقدار بحيث يتم إعادة تقييم للمخصص في نهاية الفترة المحاسبية لتحديد فائض أو عجز التقييم الذي يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة كما هو الحال بالتشريع الضريبي الجزائري.

وفي ضوء المقترحات السابقة يرى الباحث أنه لتحقيق الاتساق والتوافق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية وبما يتفق مع مبدأ المقابلة وتحقيقًا لموضوعية نتائج القياس فإن الأمر يستلزم إضافة نص جديد للمادة (23) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بحيث يتم النص على ما يلي:

- يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة التوقيت أو المقدار، على النحو الوارد بالفقرتين أرقام (7، 14) من المعيار المحاسبي المصري رقم (28)، وبشرط أن يتم إثبات هذه المخصصات بحسابات الشركة، وأن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله، فإذا اتضح بعد ذلك أنها استخدمت في غير ما خصصت من أجله، أو في حالة عدم استخدام المخصص لزوال سبب تكوينه، يدخل في إيرادات أول سنة للفحص، وأن يعاد تقييم المخصص في نهاية الفترة المحاسبية لتحديد فائض أو عجز التقييم الذي يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعلى ذلك فإن الاعتراف بالمخصصات وفقًا للمقترحات السابقة يؤدي إلى إلغاء الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن أعمال البند (1) من المادة (24) والبند (2) من المادة (52) من القانون رقم (91) لسنة 2005 فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية للمخصصات.

2.مقترح لمعالجة مشكلات المعاملة الضريبية لتكلفة الاقتراض:

تبين للباحثان أن المشرع الضريبي قد خرج عن المعالجة المحاسبية الواردة بأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (14) "تكلفة الاقتراض"، وأورد لها معالجة ضريبة خاصة وفقًا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 مما أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية.

ولذلك فقد رأى الباحث أن يقوم بوضع مقترح لمعالجة مشكلات المعاملة الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض التي تُعد من التكاليف واجبة الخصم لإحداث نوعًا من التوافق والاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة وذلك على النحو التالي:

يُسمح بخصم تكلفة الاقتراض وفقًا لشروط معينة يتطلب توافرها في تكلفة التمويل لكي يتم خصمها ضريبيًا كما يحددها التشريع الضريبي البريطاني وهي:

- ❖ أن تكون التكلفة محققة خلال سنة المحاسبة.
- ❖ أن يترتب على هذه التكلفة إنتاج الأرباح الخاضعة للضريبة.
- ❖ ليس من الضروري ارتباط التكلفة بالإيراد الخاضع للضريبة في نفس السنة وإنما يكتفي بتحقق الإيراد في السنوات الضريبة التالية.

لا يُسمح بخصم تكلفة الاقتراض المستحقة، وإنما لابد وأن تكون محققة خلال الفترة الضريبة كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني.

- ❖ لا يجوز خصم تكلفة الاقتراض المتعلقة بالأموال المستثمرة في الإيرادات المعفاة من الضريبة كما يجري عليه العمل بالتشريع الأمريكي والبريطاني واليابابي.
- ❖ لا يُسمح بخصم تكلفة الاقتراض إذا كانت عن أموال مملوكة للمنشأة حيث تعد من قبيل التوزيعات ويؤخذ في الاعتبار ما إذا كانت تكلفة الاقتراض متعلقة بإيرادات خاضعة للضريبة أو معفاة منها كما يحدث بالتشريع الضريبي الفرنسي.
- ❖ تُحدد تكلفة الاقتراض في نهاية الفترة الضريبية ولا يجوز إجراء مقاصة بين العوائد المدنية والعوائد الدائنة كما هو الحال بالتشريع الضريبي الجزائري.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ❖ أن يُسمح بخصم تكلفة الاقتراض بشرط ألا يتجاوز المبلغ الجائز خصمه نسبة إجمالي الدين إلى المدفوع من رأس المال أو متوسط حقوق الملكية أيهما أكبر كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأردني.

وفي ضوء المقترحات السابقة يقترح الباحث تعديل البند (1) من المادة (23) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بحيث ينص على: "يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يلي:

- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها دون أن يخصم منها العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا وعدم جواز هذا الخصم لأي مبررات تحددها الإدارة الضريبية، حيث أن هذه العوائد ناتجة عن قروض مرتبطة بالنشاط ومن ثم فهي لازمة وضرورية لمزاولة النشاط، وكذلك لعدم منطقية إجراء مقاصة بين عناصر تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وعناصر تعد من الإيرادات إلا أنها غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها، وأن يتم توزيع التمويل بين مصادر الاستخدام المختلفة واستبعاد الجزء المرتبط بالإيرادات غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا.

وإذا كانت الإدارة الضريبية ترى أن هناك صعوبة في إيجاد العلاقة بين قروض معينة واستخداماتها ، فإنه يمكن إيجاد تلك العلاقة على النحو المتبع في التشريعات الضريبية المقارنة لتحديد تكلفة الإيرادات المعفاة مثل أسلوب تتبع الأثر أو أسلوب التخصيص أو التوزيع.

وفيما يتعلق بالشروط التي حددها المشرع الضريبي لاعتماد العوائد المدينة ضمن التكاليف واجبة الخصم هل تطبق حسب نصوص أحكام التشريع الضريبي أم يتم تطبيقها بأي طريقة؟ فيقترح الباحث ما يلي:

- ضرورة أن ينص قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على تطبيق شروط اعتبار العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم حسب ترتيب النصوص الواردة في قانون الضرائب رقم (91) لسنة 2005، وذلك ضمانًا للتوحيد والاتساق في التطبيق العملي.

3.مقترح لمعالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل:

تبين من خلال ما تم عرضه من دراسة المعالجة المحاسبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل وفقًا لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (8) والمعالجة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل وفقًا لأحكام المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005، والمادة (27) من اللائحة التنفيذية أن شركات المقاولات تقوم باتباع معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قائمة الدخل وفقًا لنص المادة (17) من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القانون حيث يتم الاعتراف والالتزام بكل ما ورد بأحكام المعايير المحاسبية، في حين أن أحكام التشريع الضريبي لا تعترف ببعض البنود والمعالجات التي أوردتها معايير المحاسبة المصرية.

وقد أحدث ذلك نوعًا من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي الأمر الذي أثار العديد من مشكلات التطبيق العملي للعقود طويلة الأجل.

كذلك فإن التناقض بين المعالجات التي تتم وفقًا للمعايير المحاسبية وبين أحكام التشريع الضريبي لا يكون محققًا للغاية في سبيل تسهيل عملية التحاسب الضريبي.

ولذلك سيقوم الباحث بعرض مقترح لمعالجة أهم مشكلات التطبيق العملي لعقود الإنشاءات طويلة الأجل في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة وذلك على النحو التالي:

معالجة مشكلة اختلاف أحكام التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في أساليب قياس ربحية العقود طويلة الأجل:

يتم تحديد ربحية العقود طويلة الأجل من خلال تحديد نسبة إتمام العقد والتي يتم استخدامها في تحديد قيمة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية محل القياس وقد حدد المعيار المحاسبي رقم (8) ثلاث طرق لتحديد نسبة الإتمام في حين أن أحكام التشريع الضريبي قد ألزم بطريقة واحدة عند تحديد ربحية العقود طويلة الأجل مما أثار العديد من المشكلات ولذلك يقترح الباحث ما يلي:

- ترك حرية الاختيار للشركات في إتباع الطريقة التي تراها مناسبة لتحديد إيرادات العقود طويلة الأجل كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني.
- اختلاف طرق تحديد نسبة الإتمام باختلاف مدة تنفيذ كل عقد حيث تحدد طرق للعقود أقل من سنتين وطرق أخرى للعقود التي تزيد مدة تنفيذها عن ذلك كما يحدث بالتشريع الضريبي الأمريكي.
- أن يتم تحديد الدخل الضريبي لعقود الإنشاءات طويلة الأجل في ضوء المعايير المحاسبية ثم يتم إجراء التسويات اللازمة للاختلافات بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي والأردني.
- إجراء تعديل تشريعي بالمادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 لتحقيق التناغم بين القانون والمعيار المحاسبي المصري رقم (8) لمسايرة ركب التطور بمعايير المحاسبة الدولية لتحقيق العدالة الضريبية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

❖ تعديل نص اللائحة التنفيذية بحيث يسمح للمنشأة باستخدام طريقة من الطرق الثلاث المتاحة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (8) وذلك حتى يتمكن الفاحص الضريبي من إجراء عملية الفحص الضريبي .

وفي ضوء المقترحات السابقة يقترح الباحث أن يتم تعديل نص المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بحيث يسمح بتحديد الربح الضريبي السنوي في شركات المقاولات طبقًا لما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (8) عقود الإنشاءات بحيث يتم النص على الثلاث طرق الوارد بالمعيار في تحديد نسبة الإتمام للعقد وتحدد شروط استخدام كل طريقة وبما يتماشى مع أحكام المادة (17) من القانون لإحداث نوعًا من التوافق والاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي.

معالجة مشكلة اختلاف أحكام التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في تحديد أنواع العقود عند قياس ربحيتها:

حدد قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 نوعًا واحدًا من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو العقود محددة القيمة دون غيرها من العقود.

وعلى ذلك فلن يتم تطبيق طريقة نسبة إتمام العقد على العقود قصيرة الأجل المنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية والعقود طويلة الأجل غير محددة القيمة (عقود التكلفة زائد النسبة).

وبناء على ذلك سوف تختلف طرق معالجة تقدير الإيرادات بالنسبة لأنواع العقود طويلة الأجل حيث سيتم تحديد الإيرادات في هذه الحالة على أساس تقديري أو على أساس فعلي.

ولذلك يقترح الباحث أن يتم تعديل النصوص الضريبية لتشمل بالإضافة إلى العقود محددة القيمة الأنواع الأخرى من عقود المقاولات طويلة الأجل وعدم اقتصارها على نوعًا واحدًا من العقود، وأن ينص القانون على الطريقة الواجب اتباعها في حالة استخدام أنواع أخرى من العقود من قبل شركات المقاولات وفقًا لما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني.

ونظرًا لطبيعة نشاط شركات المقاولات وما تتميز به من درجة عالية من المخاطر يقترح الباحث ضرورة اعتماد المخصصات التي تكونها شركات المقاولات حيث تعتبر هذه المخصصات من قبيل المخصصات الفنية وبشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة وأن تستعمل في الغرض المخصصة من أجله وأن يحدد لها نسبة معينة من إجمالي الربح السنوي للمنشأة أو من رقم الأعمال وهذا ما أخذت به التشريعات الضريبية في بعض الدول الأجنبية مثل فرنسا وبريطانيا.

ويتضح من ذلك أن نشاط المقاولات له طبيعة خاصة مثل البنوك وشركات التأمين، الأمر الذي يستلزم معالجة ضريبة خاصة للمخصصات الفنية في هذا النشاط مثل مخصص العمليات تحت التشطيب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أو الجاري تنفيذها وأن يتم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأردني، وأن يتم تطبيق الشروط الخاصة لاعتماد هذه المخصصات وهي:

- ان تكون المخصصات لمواجهة خسارة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.
- أن يتم تكوين المخصص في ضوء نوع وحجم الخسارة أو المصروف المتوقع أو على أساس نسبة المخاطر التي يتعرض لها النشاط كما هو الحال بالتشريع الضريبي الفرنسي.
- أن يتم إعادة تقييم للمخصص في نهاية الفترة لتحديد الفائض أو العجز الذي يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة كما يحدث بالتشريع الضريبي الجزائري.

معالجة مشكلة ترحيل خسائر العقود طويلة الأجل:

استحدث التشريع الضريبي أسلوبا جديدًا في ترحيل الخسائر للعقود طويلة الأجل وهو الترحيل للخلف بما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة ثم يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية (ترحيل إلى الأمام) حتى السنة الخامسة.

وقد ترتب على ذلك العديد من الصعوبات حيث أن غالبية شركات المقاولات تزاول العمل من خلال عدد كبير من عقود المقاولات قد يصل إلى مئات العقود، وهذا الأمر يمثل صعوبة بالغة على شركات المقاولات وعلى الإدارة الضريبية عند إجراء عملية الفحص الضريبي ولذلك وفي ضوء التشريعات الضريبية المقارنة يقترح الباحث ما يلي:

- ❖ أن يُسمح بترحيل خسائر العقود طويلة الأجل لمدة ثلاث سنوات سابقة (ترحيل للخلف) للعقد نفسه لتخصم خسارته من أرباحه ثم يتم ترحيل الخسائر المتبقية للأمام لمدة سبع سنوات كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي.
- ❖ أن يسمح بالترحيل للخلف في حدود الأرباح الكلية للسنوات الثلاث السابقة ثم الترحيل للأمام دون أي قيود على هذا الترحيل (دون تحديد مدة للترحيل للأمام) كما هو الحال بالتشريع الضريبي الفرنسي.
- ❖ أن يسمح بالترحيل للخلف لمدة سنة واحدة ثم الترحيل للأمام لمدة خمس سنوات كما يحدث بالتشريع الضريبي الياباني.

وفي ضوء المقترحات السابقة يقترح الباحث أن يتم ترحيل خسارة العقود طويلة الأجل للخلف لتخصم منه أرباح السنة السابقة أو السنوات الثلاث السابقة (للعقد نفسه) ثم ترحيل الخسارة المتبقية لتخصم من أرباح السنوات التالية حتى السنة الخامسة أو دون تحديد مدة للترحيل وإجراء تعديل تشريعي في ضوء ذلك.

الخاتمة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالي:

1- من أهم أسباب إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 مسايرة الدول المتقدمة والنامية فيما لحق بأنظمتها الضريبية من تعديلات بهدف تحقيق العدالة الضريبية.

2- استهدف المشرع الضريبي معالجة المشكلات التي أفرزها الواقع العملي التطبيقي من خلال التشريعات الضريبية السابقة وذلك لتطوير أحكام التشريع الضريبي تواصلاً مع الأعراف الضريبية المتطورة السائدة في الدول المماثلة ومحاولة للتقارب مع المعايير الحديثة في العالم.

3- بصدور القانون رقم (91) لسنة 2005 أصبح لزامًا على المنشآت والشركات تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية طبقًا لنص الفقرة الثانية من المادة (17) من القانون، ويمثل هذا الشرط بُعدًا جديدًا أضافه القانون على التطبيق العملي للأحكام لكل من مقدم الإقرار الضريبي عند إعداد قائمة الدخل وللفاحص الضريبي.

4- أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية ، وقد اتضح ذلك من خلال ما يلي:

- ❖ اعترف المشرع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح المحاسبي، إلا أنه عند التوصل إلى وعاء الضريبة يتم تعديل صافي الربح المحاسبي بتطبيق أحكام التشريع الضريبي عليه.
- ❖ عدم فرض أي عقوبات تسري في حالة الإخلال وعدم الالتزام بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية والمادة (17) من القانون (91) لسنة 2005.
- ❖ خرج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (14) وأورد لها معالجة خاصة وفقًا لأحكام التشريع الضريبي، فقد وضع مجموعة من الشروط التي يجب توافرها معًا وذلك حتى تعتبر العوائد المدينة أحد عناصر التكاليف واجبة الخصم ، وفي حالة عدم توافر أحد هذه الشروط المنصوص عليها في القانون فإن العوائد المدينة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.
- ❖ اقتصر قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على استخدام طريقة واحدة عند تحديد وقياس الإيرادات للعقود طويلة الأجل وهي طريقة التكلفة الفعلية إلى التكلفة المقدرة، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري رقم (8) ليشمل ثلاث طرق لتحديد نسبة مستوى الإتمام مما أثار العديد من مشكلات التطبيق العملي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ❖ اقتصر التشريع الضريبي على معالجة نوعًا واحدًا من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو محددة القيمة دون غيرها من العقود عند تطبيق طريقة نسبة مستوى الإتمام دون مبرر.
- ❖ أن أحكام التشريع الضريبي وفقًا للقانون (91) لسنة 2005 لا تعتبر المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم فيما يتعلق بعقود المقاولات طويلة الأجل، بالرغم من مراعاة المشرع الضريبي لذلك عند المعالجة الضريبية للمخصصات التي تلتزم بتكوينها البنوك وشركات التأمين.
- ❖ أن أحكام التشريع الضريبي تتعارض في تطبيق أحكامها بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية ، على الرغم من أن المشرع الضريبي وفقًا لحكم المادة (17) من القانون قد أشار إلى تحديد صافي الربح من خلال قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

5- أن تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل أي أن هناك علاقة طردية بين زيادة اتساق معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وتطوير الضريبة على الدخل.

المراجع

أولاً المراجع العربية :

1- إبراهيم علي عشماوي، "دراسات في المراجعة"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1994.

2- أسامة علي عبد الخالق، "دراسة انتقادية للبعد المحاسبي والضريبي في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي العاشر، الضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15 سبتمبر 2005.

3- أسامة علي عبد الخالق، "دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلق بالضريبة على أرباح شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل – دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع، تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 14-16 مايو 2002.

4- السعيد محمد شعيب، "أثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل على هيكل الفحص الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2007.

5- السعيد محمد شعيب، "التحاسب الضريبي"، بدون ناشر، سنة 2009.

6- السعيد محمد شعيب، "القانون رقم 91 لسنة 2005 بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري – القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل – مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات العلاج، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيه 2006.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

7- السعيد محمد شعيب، "دراسة لمشاكل ومعوقات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2006.

8- السعيد محمد شعيب، "قراءات في معايير المحاسبة المصرية والدولية ودراسة للتحديات والاتجاهات الحديثة في المحاسبة المالية والضرائب"، بدون ناشر، غير موضح سنة النشر.

9- أمين السيد أحمد لطفي، "دراسة اختبارية لانعكاسات الأزمة المالية العالمية ومحددات تطبيق قانون الضريبة على الدخل على انخفاض حصيلة الضرائب في مصر باستخدام نموذج المحاكاة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 27-29 يونيه 2010.

10- أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

11- جاسر فوزي، أ/ إنجي جاسر، "معايير المحاسبة المصرية بين قانوني سوق المال والضرائب على الدخل"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 25-27 يونيه، 2013.

12- جلال الشافعي، "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر"، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 يونيه 2012.

13- جلال الشافعي، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، 2010/2009.

14- جلال الشافعي، "دراسة تحليلية انتقادية وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون رقم (91) لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة 2010.

15- جلال الشافعين "الموسوعة الضريبية"، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح شركات الأموال، الضريبة العامة على المبيعات، بدون ناشر، 1999.

16- جمال محمد محمود كبش، "تقييم دور معايير المحاسبة المصرية في التحاسب الضريبي عن أرباح الأشخاص الاعتبارية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة – جامعة القاهرة، العدد الخامس والسبعون، 2010.

17- حسن أحمد غلاب، "أساسيات المحاسبة المالية – التوجيه المحاسبي"، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1996.

18- خالد علي عبد المولى، "قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بين التشريع وفعالية التطبيق"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 18-23 يونيه 2007.

19- رمضان صديق، "قانون الضريبة على الدخل الجديد"، دار النهضة العربية، القاهرة، سنة 2006 .

20- زكريا محمد بيومي، "موسوعة في شرح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية والقرارات المكملة له"، الطبعة الأولى، مكتبة شادي، القاهرة، سنة 2008.

21- سامي أحمد غنيم، "محددات تقدير النظام الضريبي المصري لملائمة التحديات المعاصرة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 يونيه، 2012.

22- سعيد عبد المنعم محمد، "الضريبة على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية"، بدون ناشر، 2007.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

23- سعيد عبد المنعم محمد، أ/ تامر سعيد عبد المنعم محمد، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المحاسبة عن ضرائب الدخل – تأصيل علمي وعملي"، القصر للطباعة والإعلان ، الطبقة الأولى، سنة 2005، ص ص7-8.

24- سعيد عبد المنعم محمد، "المحاسبة الضريبية"، القاهرة، بدون ناشر، سنة 2007.

25- سهام محمد علي حسن، "دراسة اقتصادية بين المنهج المحاسبي الضريبي الوضعي والمنهج المحاسبي الإسلامي وأثره على الوحدات الاقتصادية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1993، ص129.

26- طارق حماد، وآخرون، "معايير المحاسبة المصرية – الإطار النظري – التطبيق العملي"، القاهرة، بدون ناشر، الجزء الأول، الطبقة الثالثة، سنة 2001.

27- طارق عبد العال حماد، "الدليل العلمي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية"، الدار الجامعية، القاهرة، 2007/2006.

28- عاصم محمد أحمد سرور، "استخدام شهادة المهندس كطريقة لعلاج مشكلات تحديد الربح الضريبي لشركات المقاولات في ظل القانون 91 لسنة 2005 (دراسة تحليلية ميدانية)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، المجلد الثاني، 2007 .

29- عبد العزيز السيد مصطفى، "الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (91) لسنة 2005"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، سنة 2007.

30- عيسى محمد أبو طبل، "المحاسبة الضريبية أصولها ومشاكلها الفنية"، دار النهضة العربية، القاهرة، 1987.

31- محمد الصادق محمد سلامة، "مدى الالتزام بمعايير نظامية الدفاتر المحاسبية وأثره على الممولين ومصلحة الضرائب"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد الأول، 1993.

32- محمد حامد تمراز، "الإطار الفكري للمحاسبة كأساس لبناء وتطوير معايير المحاسبة المالية – دراسة تحليلية للتجربة السعودية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، العدد الأول، 1999،.

33- محمد رضا محمد عبد السميع، وآخرون، "المحاسبة الضريبية – الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقًا لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية"، كلية التجارة، جامعة طنطا، سنة 2007.

34- محمد عبد العزيز خليفة، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية – دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي الحصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 5-7 يوليو 2011.

35- محمد كمال أبو عجوة، "المحاسبة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005"، القاهرة، بدون ناشر، سنة 2010.

36- محمد محمود صابر، "المعايير المحاسبية المصرية جسرًا يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري – القانون 91 لسنة 2005 مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيه 2006.

37- د/ محمود السيد الناغي، "مدى الموضوعيات في قياس وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال بين النصوص التشريعية وبدائل التطبيق"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع، الإصلاح الضريبي الشامل، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15 سبتمبر 2004 .

38- مصطفى محمود عبد القادر، "الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية – دراسة مقارنة بين التشريع المصري وبعض التشريعات المقارنة – بالتطبيق على البنوك الوطنية والدولية"، بدون ناشر، سنة 2006، ص465.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

39- الهام محمد الصحابي عبد الغفار، "القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل – دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة – جامعة عين شمس، 2011.

40- أ/ باسم نعيم عوض، "أهم المشاكل التطبيقية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 18-23 يونيه 2007 .

41- جيهان عبد العزيز علي يوسف، "تكلفة الاقتراض ما بين معايير المحاسبة المصرية والقانون الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بالاشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، 15-16 ديسمبر 2007.

42- حمدي محمد هيبة، "معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 18-23 يونيه 2007.

43- أ/ حمدي هيبة، "حول تقييم وتقويم قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 5-7 يوليو، 2011.

44- عادل عبد العزيز الجمل، "المعايير المحاسبية من رقم (1) إلى رقم (5) مع التركيز على المعيار المحاسبي المصري المعدل الأول وأهميتها ودورها في الإصلاح الضريبي الحديث"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل (91) لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بالاشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، ديسمبر 2007.

45- أ/ عبد الفتاح عبد الوهاب، "المعاملة الضريبية لمخصصات الديون في البنوك في ضوء الواقع العملي – ورقة بحثية"، المؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 25-27 يونيه 2013.

46- علي عبد العظيم سعيد علي الجعفري، "مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي – دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية المصرفية، كلية الدراسات العليا – القاهرة (تخصص محاسبة)، 2009.

47- فاتن عبد الغني محمد الأشقر، "المعايير المحاسبة المصرية والأثر الضريبي في ظل تطبيق القانون (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس بالاشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، ديسمبر 2007،.

48- فاتن عبد الغني محمد الأشقر، "مشكلات تحديد الربح الضريبي للمنشآت والقرى السياحية ومقترحات علاجها – دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2013.

49- محمد محمود النفراوي، "المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بين الإلغاء أو التعديل"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 25-27 يونيه 2013 .

50- محمد محمود النفراوي، "المعالجة الضريبية للعوائد المدينة وتكاليف التمويل والاستثمار في نموذج إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية – ورقة عمل"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 22-23 يونيه 2014.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

51- هاني الحسيني، "نحو إطار فكري للالتزامات المهنية في تطبيق أحكام القانون 91 لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 18-23 يونيه 2007.

52- المعيار المحاسبي المصري رقم (9) "تكلفة الاقتراض"، معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة عام 2015.

53- قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية، القاهرة، المطابع الأميرية.

ثانياً :المراجع الاجنبية

1- Healy, P. M, and J. M. Whalen., "A Review of the Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting", Accounting Horizons, Vol. 13, No. 4, December 1999.

(*) تم إلغاء البند (2/ أ) بالقانون رقم (11) لسنة 2013 ثم تم إضافته مرة أخرى بالقانون رقم (164) لسنة 2013.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com