

مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد
على الحصيلة الضريبية دراسة تطبيقية

مسعد عطيه جرجس عطيه
مأمور ضرائب عامة

أ.د/ سامي محمد أحمد غنيمي
أستاذ المحاسبة المالية
وعميد كلية التجارة
جامعة بنها

أ.د/ سهير شعراوي جمعة
أستاذ المحاسبة الخاصة
ونائب رئيس الجامعة
الأسبق لشئون الدراسات
العليا والبحوث

مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية دراسة تطبيقية

أ.د/ سهير شعراوي جمعة	أ.د/ سامي محمد أحمد غنيمي	أ/مسعد عطيه جرجس عطيه
أستاذ المحاسبة الخاصة	أستاذ المحاسبة المالية	مأمور ضرائب عامة
ونائب رئيس الجامعة	وعميد كلية التجارة	
الأسبق لشئون الدراسات	جامعة بنها	
العليا والبحوث		

المستخلص :

تقوم المنشآت باستغلال ممارسات المحاسبة الإبداعية وغموض وثغرات القانون الضريبي في التخطيط الضريبي الحاد بهدف إدارة الربح لأسفل مما يؤثر على الوعاء الضريبي ، وهدفت الدراسة إلى تقديم : " مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية " ، وتوصل الدراسة إلى أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض إدارة الأرباح لأسفل وبين التخطيط الضريبي الحاد ، ويؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية ، وأوصت الدارسة بتطبيق آليات المدخل المقترح لزيادة الحصيلة الضريبية .

الكلمات الافتتاحية : المحاسبة الإبداعية ، التخطيط الضريبي الحاد ، الحصيلة الضريبية .

A suggested approach to reduce the negative effects of creative accounting and aggressive tax planning on tax revenues, an Empirical study

**Mosaad Attia Girgis
Attia**

General tax officer

**Prof. Dr. Sami
Muhammad Ahmed
Ghoneimi**
professor of financial
accounting and dean of
the College of
Commerce
Benha University

**Prof. Dr. Suhair
Shaarawi Gomaa**
Professor of Private
Accounting and former
Vice President of the
University for
Graduate Studies and
Research

Abstract:

Enterprises exploit creative accounting practices and the ambiguity and loopholes of the tax law in aggressive tax planning with the aim of managing profit downward, which affects the tax base. The study aimed to present: “A suggested approach to reduce the negative effects of creative accounting and aggressive tax planning on tax revenues” The study concluded that: There is a statistically significant relationship between creative accounting practices for the purpose of managing profits downward and aggressive tax planning. The proposed approach reduces the negative effects of creative accounting and aggressive tax planning on tax revenues. The study recommended applying the mechanisms of the proposed approach to increase tax revenues.

Keywords : Creative accounting, Aggressive tax planning, Tax revenues.

مقدمة

تعد الضرائب من أهم مصادر التمويل للخزانة العامة وتعاضم هذا الدور نتيجة اتساع حجم ونطاق تدخل الدولة في توجيه كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية داخل المجتمع، وأصبحت الضرائب أداة رئيسية من أدوات السياسة الاقتصادية وفي توجيه مختلف الأنشطة بجانب دورها في تغطية الجانب الأكبر من النفقات العامة للدولة .

والضريبة فريضة نقدية يتم دفعها دون الحصول على منفعة مباشرة ولكن منفعتها تنعكس بطريق غير مباشر على الافراد ، ولكن إذا تمثلت بكونها عبء على دافعيها فإنه يسعى جاهداً في التخلص منها ولكن بطريقة مشروعة حتى لا يقع تحت طائلة القانون ويعاقب على عدم الالتزام بدفعها، وتسعى المنشآت للتخلص منها بطريقة مشروعة من خلال التخطيط الضريبي . (إبراهيم ، ٢٠١٢)

ومع استمرار تركيز الحكومات على زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة أعباء الموازنة العامة المتزايدة باستمرار ، أصبح من المهم للمنشآت فهم أهمية التخطيط الضريبي المبكر لمساعدتهم في تقييم أي عمليات استحواذ أو اندماج أو تغيير الشكل القانوني متاحة أمامها والتعرف على الآثار الضريبية في وقت مبكر لأخذ الاحتياطات اللازمة . (عطيه ، ٢٠١٧)

وقد يتم القيام بممارسات التخطيط الضريبي من قبل المشرع الضريبي بهدف تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية المرغوبة من قبل الدولة وذلك بتخفيض الأعباء الضريبية بالنسبة إليها ، كما يمكن للمشرع الضريبي الحد من الأنشطة الاقتصادية غير المرغوبة أو التي لا تتماشى مع الخطط الاقتصادية للدولة بزيادة الأعباء الضريبية المرتبطة بتلك الأنشطة ، إضافة إلى منع الاحتكار ، وضمان التوزيع العادل للدخل وغيرها من الأهداف . (خورشيد ، ٢٠٢١)

ويقوم التخطيط الضريبي على مدى إدراك إدارة المنشأة بالفرص المتاحة أمامها لتقليل العبء الضريبي إلى أدنى حد ممكن دون أن يتعارض ذلك مع القوانين واللوائح الصادرة من الإدارة الضريبية، والاستفادة من المزايا والثغرات القانونية وما تتيح القوانين والتعليمات الضريبية من امتيازات ، والتي تؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي أو حتى تجنب الضريبة بأكملها (Jeffrey, 2008) ، مثل تخفيض القيمة الحقيقية للضريبة عن طريق التأخر في دفعها والاستفادة من القيمة الزمنية للنقود مثل تقسيط الضريبة أو تأجيل دفعها عن طريق التعجيل في إطفاء بعض المصروفات وفقاً لأحكام القانون . (محمد، ٢٠١٢)

ونظراً لأنه يتم حساب الضريبة بناءً على صافي الدخل ، بالتالي تسعى المنشآت إلى تخفيض الدخل إلى أقل من الحقيقي والفعلي ، وبالتالي يؤدي إلى تخفيض وعاء الضريبة ، حيث إن مرونة السياسات والتقديرات المحاسبية قد أوجدت البيئة الخصبة لظهور ما بات يعرف بالمحاسبة الإبداعية ، حيث تعد هذه البدائل بمثابة البيئة الخصبة لمثل هذه الممارسات الخاطئة (المجتبي والماوري ، ٢٠١٦)،

من خلال تخفيض مقدار الضرائب الواجبة على هذه المنشآت عن طريق التطويع المباشر لقانون الضرائب والمرونة في اختيار البدائل المحاسبية الموجودة بالمعايير المحاسبية من أجل التهرب من دفع الضرائب .
(Olayinak et al., 2010)

وقد أدت كثرة التعديلات التشريعية وغموض نصوص قوانين الضرائب والخلاف حول تفسيرها ورغبة الممولين في تخفيض الالتزامات الضريبية التي تقع على عاتقهم بشكل مشروع ، وتقادي العقوبات والجزاءات الواردة في هذه القوانين إلى ظهور حاجة ملحة للاستعانة بخدمات المهنيين المتخصصين في هذا المجال خاصة التعامل مع السلطات الضريبية وطلب النصح والمشورة منهم عند اتخاذ قرارات إدارية لها انعكاسات وآثار ضريبية على النشاط أو المنشأة ، كل ذلك أدى إلى زيادة الطلب على خدمات التخطيط الضريبي . (مرقص ، ٢٠١٧)

والتخطيط الضريبي ينقسم إلى تخطيط ضريبي مسموح به (يقصده المشرع الضريبي) ومنها المزايا الضريبية التي يمنحها التشريع لبعض الأنشطة أو لمناطق بعينها ، وتخطيط ضريبي حاد من خلال استغلال الثغرات القانونية وممارسات المحاسبة الإبداعية ومن ثم كان من الضروري الحد من آثاره السلبية على الحصيلة الضريبية لتحقيق التنمية المستدامة .

١ - الدراسات السابقة

يتناول الباحثون ما توصلت إليه الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة بشكل مباشر

كالتالي :-

توصلت دراسة (عبدالسميع ، ٢٠٠٦) إلى أن أهم أهداف الإدارة من ممارسات إدارة الأرباح لأسفل هي تحقيق الوفورات الضريبية، واحتمال تدخل الدولة لمنع الاحتكار ، وأنه لا توجد علاقة بين المنافع الذاتية لكل من الإدارة ومراقب الحسابات من جهة ، ومنافع الفاحص الضريبي من جهة أخرى بالنسبة لممارسات إدارة الأرباح ، وإن بعض مواد قانون الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية تساعد على الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، كما أن الكشف عن ممارسات إدارة الأرباح وفقا للقانون الضريبي ، يعتمد بصفة أساسية على مراقب الحسابات وليس الفاحص الضريبي .

وتوصلت دراسة (خليفة ، ٢٠٠٧) إلى أن هناك دوافع اقتصادية وراء سلوك المنشآت في التأثير على القوائم المالية وكانت أهم الدوافع هي تحقيق وفورات ضريبية بالإضافة إلى زيادة نصيب الإدارة من الحوافز ثم تحسين نسبة الربحية للحصول على المزيد من القروض وزيادة القيمة السوقية للسهم ، وأهم الطرق للتحكم في مقدار الدخل الذي يتم الإفصاح عنه في القوائم المالية هي تغيير السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة بالإضافة إلى التلاعب في توقيت استحقاق مصروفات معينة، وأكثر الأشكال انتشارا في القوائم المالية هي إدارة الربحية بالإضافة إلى المحاسبة الإبداعية ، وأنه توجد أهمية لركائز حوكمة

الشركات في تقييد قدرة المنشأة في التلاعب في الدخل ، كما تلجأ المنشآت لإدارة الربحية من أجل تخفيض العبء الضريبي ومحاولة تأجيل الضريبة .

وتوصلت دراسة (Chen et al., 2007) إلى أن المنشآت ذات مستوى التخطيط الضريبي العالي تكون أرباحها الدفترية والضريبية ذات محتوى معلوماتي أقل مقارنة بالمنشآت ذات مستوى التخطيط الضريبي المنخفض ، وإن المنشآت التي تقوم بممارسات إدارة الأرباح تكون أرباحها الدفترية والضريبية ذات محتوى معلوماتي أقل مقارنة بالمنشآت الأخرى التي لا تقوم بممارسات إدارة الأرباح ، وأن هناك تأثير متبادل بين كل من التخطيط الضريبي وإدارة الأرباح على كلاً من الربح الضريبي والربح الدفترى ، وأنه كلما زاد التوافق بين التشريعات الضريبية ومعايير المحاسبة كلما كانت أرباح المنشآت سواء الدفترية أو الضريبية ذات محتوى معلوماتي أكبر .

وتوصلت دراسة (Frank et al., 2009) إلى أن هناك علاقة قوية بين الممارسات التي تقوم بها المنشآت للتأثير على الربح الدفترى وبين قيامها ببعض الممارسات الأخرى التي تهدف إلى تخفيض الأثر الضريبي لتلك الممارسات ، وأن الاختلاف بين التشريعات الضريبية وبين المعايير المحاسبية قد تساعد المنشآت على القيام بممارسات إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي ، كما أن تحليل عوائد الأسهم قد أكد على أن المستثمرين ليس لديهم معلومات ومعرفة كافية بتلك الممارسات ونتائجها .

كما توصلت دراسة (مرقص ، ٢٠١١) إلى مجموعة كبيرة من أعمال التخطيط الضريبي المسموح به التي تؤثر على الوعاء الضريبي ومنها معالجات تكلفة الاقتراض ، وإرجاء احتساب الدخل الخاضع للضريبة ، ونظم الإهلاك العادي والمعدل ، وأثر تقييم المخزون السلعي ، والتخطيط الضريبي عند اختيار الشكل القانوني ، والتخطيط الضريبي في مجال عمليات الاندماج .

وتناولت دراسة (Charles et al., 2012) موضوع التهرب والتجنب الضريبي باعتبارها من العوامل المؤثرة على ممارسات المحاسبة الإبداعية في كينيا ، حيث تبين أن هناك العديد من الدوافع وراء ممارسة المحاسبة الإبداعية إلا أن الدراسة اقتصر فقط على التهرب والتجنب الضريبي ، وذلك من خلال دراسة ميدانية باستقصاء عينة عشوائية من محاسبين بالشركات المتنوعة ، وأظهرت نتائج الدراسة أن التهرب والتجنب الضريبي من العوامل الرئيسية المؤثرة في ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات القطاع الخاص، وأن مؤسسات ومكاتب المحاسبة المهنية فقدت القيمة المتوقعة التي تعود من الإجراءات المحاسبية والتقارير المالية ، وهناك فقدان للثقة منهما ، وذلك كنتيجة مباشرة لممارسات المحاسبة الإبداعية

كما تناولت دراسة (Beth, 2012) كلاً من التخطيط الضريبي والبحوث الضريبية والسياسات المالية وآثارها المترتبة على الإعفاءات الضريبية عبر التقارير المالية وافصح ضريبة الدخل ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أهمية إدراك القائمون بالتخطيط الضريبي بالأساسيات الضريبية وآثر الإعفاءات الضريبية

على التدفقات النقدية وفهمهم لمعدلات الضرائب واستخدامها في التخطيط الضريبي وأن يكونوا قادرين على تطبيق مفهوم القيمة الزمنية للنقود خاصة في مجال توليد الطاقة من الورق والنفط (الوقود الأسود) وكيفية تدوير الورق والاستفادة منه لتوليد السائل الأسود كمصدر للطاقة وإخضاعه للضرائب وتخطيطها وإظهار العائد منها خلال ستة سنوات .

وتوصلت دراسة (Lin et al., 2012) إلى أن هناك انتشارا كبيرا لممارسات إدارة الأرباح التي تهدف إلى تخفيض الضرائب في الشركات الصينية محل الدراسة ، وعلى الرغم من النتيجة السابقة، إلا أن الدراسة أوضحت أن ممارسات إدارة الأرباح لأسفل أقل انتشارا من ممارسات إدارة الأرباح لأعلى في الشركات محل الدراسة ، وأن انتشار ممارسات إدارة الأرباح لأسفل أقل انتشارا بين الشركات التي لديها نسبة كبيرة من الأسهم المملوكة للدولة .

وركزت دراسة (Steven, 2012) على أن المحاسبين القانونيين (CPA) بالولايات المتحدة الأمريكية والذين يقومون بمساعدة العملاء للتعامل مع الزيادة الضريبية في عام ٢٠١٣ الناجمة عن ارتفاع معدلات الضرائب على الدخل بما في ذلك الأرباح الرأسمالية ، وتوصلت الدراسة إلى أنه تأثرت فئة قليلة من الممولين بهذه التغيرات والفئة الأكبر اختارت أن تتجاهلها على أمل أن تنخفض هذه المعدلات المرتفعة لذلك ظهر أهمية التخطيط الضريبي من قبل خبراء الضرائب لما لهم من وعي ضريبي لمساعدة العملاء على تخفيض الضرائب المستحقة عليهم فقد أوصى الخبراء في هذه الدراسة أن يكون عام ٢٠١٢ عام التعجيل بدلاً من تأجيل الدخل وذلك لتجنب الشرائح الضريبية العليا المعمول بها في عام ٢٠١٣ وأيضا يقوم دافعي الضرائب بتأجيل الخصومات التي تقلل الوعاء الضريبي إلى عام ٢٠١٣ حيث أنها قد تعمل على تحقيق وفورات ضريبية ومنفعة ضريبية أكبر .

وتوصلت دراسة (البدوي ، ٢٠١٣) إلى أن الشركات التي شملتها الدراسة قد مارست إدارة الأرباح بهدف التهرب من دفع الضريبة ، كما أوصت هذه الدراسة بالعمل على إصدار تشريعات تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والغش التي قد تحدث في القوائم المالية للشركات نتيجة لاستخدام ممارسات إدارة الأرباح وذلك للتهرب من دفع الضرائب .

وتناولت دراسة (Fuest et al., 2013) آثار عمليات التخطيط الضريبي الحاد على إدارة الأرباح في الشركات متعددة الجنسية ، حيث أهتمت بتقديم دراسة تجريبية على تأثير ممارسات إدارة الأرباح التي تدار عن طريق الانترنت ، وتوصلت الدراسة إلى أهمية ضبط أعمال التخطيط الضريبي الحاد خاصة بشأن الضرائب الدولية التي تخضع لها هذه الشركات ، كما أوصت الدراسة بالإصلاح الضريبي ودعم الاتفاقيات الدولية لضبط حدة التخطيط الضريبي في الشركات متعددة الجنسية .

وتناولت دراسة (Brian, 2014) عوامل وجود التخطيط الضريبي الحاد الدولي في الشركات

متعددة الجنسية مثال شركة أبل وأمازون وجوجل ، وارتكزت هذه الدراسة على تحديد العوامل التي تتسبب في وجود التخطيط الضريبي الحاد وتوصلت الدراسة إلى مجموعة عوامل مهمة تتسبب في وجود التخطيط الضريبي ومنها وجود البيئة الإلكترونية سريعة الاتصال والتحويل ، ووجود تنوع كبير واختلاف في الأدوات المالية وسرعة انتقال رؤوس الأموال وتحويلها داخل الدولة وخارجها وبين بعضها البعض ، وركزت الدراسة على عامل وجود الاتفاقات الدولية لتدعيم الهيمنة لدولة معينة ليستفيد مواطنيها من عملية التخطيط الضريبي الحاد على حساب دول أخرى بما يقترب من عملية الإذعان الضريبي .

وتوصلت دراسة (البعاج ، ٢٠١٤) إلى أن للمحاسبة الإبداعية عدة ممارسات تؤثر على قائمة الدخل (الإيرادات - المصروفات) وتؤثر على الحصيلة الضريبية لغرض خفض الدخل الخاضع للضريبة، وأوصت هذه الدراسة بالاهتمام بتفعيل دور الأجهزة الرقابية في كشف حالات التلاعب والغش .

وتناولت دراسة (علي وعبدالرحمن ، ٢٠١٤) مدى ممارسة الشركات المساهمة السودانية لعمليات التخطيط الضريبي وما إذا كانت تتبع التحفظ المحاسبي في القوائم المالية وبيان نتيجة العلاقة بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة السودانية واستفادة الشركات من مزايا الحوافز الضريبية من خلال ممارستها لعمليات التخطيط الضريبي .

وتناولت دراسة (Klassen et al., 2015) تحديد مسؤولية التخطيط الضريبي الحاد بين المراجع الداخلي ومراقب الحسابات الخارجي في المنشآت بصفة عامة ، وتوصلت الدراسة من خلال النتائج إلى وجود دور كبير لوسطاء الالتزام الضريبي في دعم عناصر عدم الامتثال الضريبي من خلال عدم التقرير عن عناصر التخطيط الضريبي الحاد ، كما توصلت الدراسة إلى وجود دور كبير لمعدي الإقرار الضريبي في ترسيخ أعمال التخطيط الضريبي الحاد ، حيث يمتد هذا الدور إلى مراقب الحسابات الذي يغض الطرف عن الأساليب الحادة لتجنب الضريبة في تقريره السنوي .

وتوصلت دراسة (Karjalainen, 2015) إلى أن المديرين لم يقوموا بممارسات إدارة الأرباح لأسفل في السنة السابقة مباشرة لصدور القانون أي قبل تخفيض معدل الضريبة الرسمي ، وإنما كانوا يقومون بممارسات إدارة الأرباح لأعلى بغرض زيادة صافي الربح ومن ثم زيادة الحوافز التي يحصلون عليها في ظل الوضع السابق والأفضل ضريبيا بالنسبة للمديرين ، وأنه بعد تطبيق القانون وارتفاع معدل الضريبة الرسمي أصبح هناك اتجاه أكثر نسبيا نحو ممارسات إدارة الأرباح لأسفل ، وأن حوافز المديرين تؤثر تأثيرا كبيرا على موقفهم من ممارسات إدارة الأرباح ، حيث يتجه المديرون إلى الممارسات التي تحقق لهم أفضل المكاسب الشخصية .

وتوصلت دراسة (الخرسان ، ٢٠١٦) إلى أن الهدف الرئيسي والسبب المباشر في إتباع

ممارسات المحاسبة الإبداعية للشركات العراقية هو عن طريق تخفيض الأرباح بهدف التهرب من دفع الضرائب عند التحاسب ، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي ضرورة تدريب العاملين في دائرة الضرائب لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعزيز الثقة المتبادلة بين السلطة الضريبية وبين المكلفين ومراقبي الحسابات مما يؤدي إلى تقديم معلومات تتصف بالموثوقية والملائمة .

وتوصلت دراسة (داخل ، ٢٠١٦) إلى عدة نتائج منها أن أهم دوافع في التلاعب بالبيانات يتمثل في تقليل الضرائب واجبة الدفع بالإضافة إلى أن الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها الفاحص الضريبي لها دور مهم في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها .

وتناولت دراسة (عبدالخالق ، ٢٠١٦) ما أثير من جدل عند إصدار نص المادة (٩٢) مكرر في تعديلات قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن التفرقة بين التخطيط الضريبي المسموح به والحاد وأثر عدم الموضوعية في التشريع على المناخ الجاذب للاستثمار ، واستعرضت الدراسة صور التخطيط الضريبي المسموح به والحاد وبينت أن ظواهر التخطيط الضريبي الحاد طبقاً لنص المادة المشار إليها يتحقق من إتباع الممول الخيار القانوني غير الملائم أو غير الضروري للقيام بالاتفاق أو الصفقة أو العملية مقارنة بالخيار الملائم ، مما يؤدي إلى الحصول على مزايا ضريبية لا يقصدها المشرع ، وتوصلت الدراسة إلى التأكيد على حقوق مصلحة الضرائب وطبيعة الإجراءات التي يجب أن تتبعها للحد من هذا التخطيط الضريبي الحاد من إعطاء صلاحيات بحث مدى مشروعية التخطيط الضريبي .

وتوصلت دراسة (جودة والعمور ، ٢٠١٧) إلى وجود ممارسات لاستخدام إدارة الأرباح لدوافع ضريبية في الشركات الفلسطينية وكان أكثرها استخداماً من قبل الشركات المساهمة العامة . كما توصلت دراسة (Sanni & Afolabi, 2021) إلى أن ممارسات إدارة الأرباح واستخدام خبراء الضرائب هي المحددات الرئيسية والمؤثرة على التخطيط الضريبي الحاد لشركات التصنيع النيجيرية المدرجة في حين أن المحددات الأخرى مثل كثافة رأس مال الشركة والرافعة المالية لها تأثير سلبي كبير ، وأوصت الدراسة بضرورة أن يراقب مجلس التقارير المالية في نيجيريا عن كثب نظام المحاسبة من أجل العرض العادل للبيانات المالية للشركات من أجل دفع الضرائب المناسبة لخدمة الإيرادات الداخلية الفيدرالية .

٢- تحليل وتقييم الدراسات السابقة

بعد استعراض الدراسات السابقة يخلص الباحثون إلى ما يلي :-

- يتضح بعد استعراض الدراسات السابقة أن هناك نوعان من التخطيط الضريبي أحدهما مسموح به تدعمه تشريعات الدول لغرض تحقيق مزايا اقتصادية ومجتمعية ، إلا أن هناك العديد من الأساليب الخاصة بالتخطيط الضريبي الضار أو الحاد يدخل في نطاق عدم المشروعية قانوناً وبالتالي يجب

- اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد منه والتغلب عليه .
- ينقسم التخطيط الضريبي الحاد إلى تخطيط ضريبي داخلي ويتم باستغلال الثغرات في مواد قوانين الضرائب واللوائح والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية للإدارة الضريبية بالإضافة إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية واستغلال مرونة السياسات والمعايير المحاسبية ، وتخطيط ضريبي خارجي ويتم باستخدام تسعير التحويلات من خلال العلاقات التبادلية بين مقر الشركات متعددة الجنسية وبين فروعها في الدول المختلفة ويتبنى القائمون به الثغرات الموجودة في الاتفاقيات الدولية أو التطور التكنولوجي أو عدم الإفصاح الكامل لأسعار التحويلات واستغلالها بهدف تجنب الضريبة "هذا ما دعي المشرع الضريبي للبحث عن السعر المحايد لهذه التعاملات وفقا للمادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته " أو تكوين الملاذات في الدول الأقل سعرا للضريبة عنها في الدول الأعلى سعرا لها .
 - اشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة بين تطبيق المحاسبة الإبداعية من خلال ممارسات إدارة الأرباح لأسفل وبين تحقيق بعض الوافورات الضريبية ، وأن المدفوعات الضريبية تعتبر من أهم الدوافع لممارسات المحاسبة الإبداعية إما لتجنب الضريبة أو تخفيضها أو تأجيلها إلى فترات قادمة.
 - التشريع الضريبي المصري قد تبنى في تعديلاته الأخيرة فكرة التخلص من عمليات التخطيط الضريبي الحاد وأن كان لم يحدد آليات محدده أو إجراءات معينة لمواجهته .
 - يتضح ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية وذلك على حد علم الباحثون ، ومن ثم يمكن القول بأن أدبيات الفكر المحاسبي تفتقر إلى هذه الدراسة ، وهذا ما يتناوله الباحثون في الدراسة الحالية .
- وبناء على ما تقدم واستكمالاً لما تناولته الدراسات السابقة وتركيزاً على ما لم تتطرق إليه يقدم الباحثون في هذه الدراسة " مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية "، مستعينون بما ورد بالدراسات السابقة في الوصول للفجوة البحثية ومشكلة الدراسة والوصول إلى مقترحات لحل المشكلة واستخلاص فروض الدراسة وفي صياغة الإطار النظري للدراسة .

٣- مشكلة الدراسة

إن التخطيط الضريبي يتمثل في تنظيم المعاملات المالية بشكل يترتب عليه تحقيق وفر ضريبي بما يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة في حدود التشريعات الضريبية المسموح بها ، ولكن إذا كان هدف التخطيط الضريبي هو تجنب الضريبة كهدف أساسي من التخطيط والذي قد يتم من خلال ممارسات تكون في إطار القانون لكنها تتعارض مع هدف أو قصد المشرع يعتبر في تلك الحالة تخطيط ضريبي

حاد Aggressive tax planning (ATP) وهو يعتبر من قبيل التجنب الضريبي ولكنه يقترب من التهرب الضريبي . (الشيخ ، ٢٠١٦)

وإن مصطلح Aggressive Tax Planning يترجم حرفياً بأنه التخطيط الضريبي التعسفي أو العدوانى ونظراً لأن التعسف يكون من الجانب الأقوى وهو الإدارة الضريبية ، لذلك يتم ترجمته في هذه الدراسة بأنه التخطيط الضريبي الحاد .

وتستغل المنشآت ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية التخطيط الضريبي الحاد دون أن تقع في إشكالية مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، طالما أن المعايير المحاسبية تعطى الحق في ذلك من خلال ما يلي :-

- مرونة صياغة المعايير وتعدد بدائل القياس المحاسبى المتاحة من خلال المعايير المحاسبية التي لها انعكاسات ضريبية ، حيث تؤدي عملية الاختيار بين البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة النشاط وبالتالي على الضريبة المستحقة على المنشأة . (سليم ، ٢٠١٥)

- يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات عن طريق استخدام تقديرات متحيزة بشكل متحفظ حسب احتياجاتها ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التقليل من قيمتها بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقاً . (Akenbor & Ibanichuka, 2012)

- وتوجد بعض المعايير المحاسبية التي تصاغ من جانب الجهات المهنية المصدرة لها في شكل غير مرن ، من خلال التحديد التفصيلي للمعالجات المحاسبية المطلوبة ، بما لا يدع مجالاً لأعمال التقدير الشخصي للإدارة ، وقد يكون ذلك نوعاً من تقييد قدرة الإدارة على القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتغلب الإدارة على هذه النوعية من المعايير عن طريق قيام الإدارة بتعديل العقود والاتفاقيات أو صياغتها بما يمكنها من القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية ، وفي نفس الوقت عدم مخالفة المعايير المحاسبية . (العبادي ، ٢٠٠٨)

- ومما يزيد من حدة وخطورة آثار استغلال ممارسات المحاسبة الإبداعية على الوعاء الضريبي مقارنة بأساليب التهرب الضريبي التقليدية الأخرى في أن المحاسبة الإبداعية تعمل بشكل رسمي ضمن الإطار التنظيمي Regulatory بالمنشأة ، بينما تكسر أساليب التهرب الضريبي الأخرى القانون وتنتهك الإطار التنظيمي عند تحايلها للتهرب الضريبي . (Jones, 2011)

وبالتالي فإن المنشآت تقوم باستغلال ممارسات المحاسبة الإبداعية في التخطيط الضريبي الحاد من خلال استغلال حرية اختيار البدائل والتقدير والحكم الشخصي الواردة بمعايير المحاسبة المصرية والدولية بهدف إدارة الربح لأسفل مما يؤثر على الوعاء الضريبي .

وقد يتم التخطيط الضريبي الحاد من خلال استغلال غموض وثغرات القانون الضريبي في تخفيض الوعاء الضريبي بالحصول على مزايا لا يقصدها المشرع الضريبي ومنها معالجة الإهلاك المعجل والعوائد الدائنة والعقود طويلة الأجل وغيرها .

أي أن التخطيط الضريبي في حد ذاته لا يعد خطأ أو عيباً ولكن الخطأ كل الخطأ أن يتم استغلاله لتخفيض العبء الضريبي فقط دون أن يكون هناك هدفاً استراتيجياً أو تجارياً أو اقتصادياً، وإنه في حالة اقتصار هدف التخطيط الضريبي على خفض العبء الضريبي فقط فإن مواد قانون الضرائب تجيز للمصلحة الحق في إعادة النظر في المعاملات التي تنطوي على تخطيط ضريبي (محمد ، ٢٠١٤)، وذلك وفقاً لنص المادة (٩٢) مكرر من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته. (القانون "٥٣"، ٢٠١٤)

ومن أمثلة تطبيق التخطيط الضريبي الحاد في الواقع العملي وتؤدي إلى ضياع مليارات الجنيهات على الخزنة العامة للدولة من الحصيلة الضريبية ما يلي :-

- تسجيل المنشأة أسهمها بالبورصة للاستفادة من الإعفاء الضريبي المتاح بالقانون على ناتج التعامل بالبورصة ، ثم القيام ببيع كافة أسهمها وذلك بهدف التهرب من الضريبة عن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المنشأة .
 - في حالة تغيير الشكل القانوني وفقاً للمادة (٥٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حيث تقوم منشأتان بالاندماج ليس بهدف اقتصادي ولكن بهدف الحصول على مزايا ضريبية وهما غير متماثلتين أو متكاملتين في النشاط مثل قيام منشأة تعمل في مجال الغزل والنسيج بالاندماج مع منشأة تعمل في مجال الصابون ، حيث لا توجد علاقة بين النشاطين مما يعكس أن الهدف من الاندماج هو التهرب الضريبي .
- ويتربط على التخطيط الضريبي الحاد من خلال ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال استغلال غموض وثغرات القانون الضريبي الكثير من الآثار السلبية المالية والاقتصادية على المجتمع والتي يمكن إيضاحها فيما يلي :-

(صديق ، ٢٠١١ - عبدالفتاح ، ٢٠١٦ - دياب ، ٢٠١٧ - عبدالحافظ ، ٢٠٢٠)

- انخفاض الحصيلة الفعلية للضرائب عن الحصيلة المستهدفة ، وبالتالي عدم توافر الأموال اللازمة لتمويل الانفاق العام للدولة .
- تقليل الإيرادات العامة الضريبية وإن كان من الصعب تقدير هذه الخسارة في الموازنة العامة على نحو دقيق ، وبالتالي وقوع الدولة في دائرة الارتباك المالي .
- زيادة المنازعات الضريبية وبالتالي تأخر الحصيلة .

- الاخلال بتوازن الموازنة العامة للدولة وهو ما يدفع الدولة إلى محاولة تدبير موارد جديدة لمواجهة هذا العجز من خلال فرض ضرائب جديدة ، أو زيادة أسعار الضرائب الحالية أو محاولة الاقتراض سواء من الداخل أو من الخارج .
 - انخفاض فعالية الضرائب كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي السليم ، حيث يؤدي امكانية التجنب الضريبي في نشاط معين إلى جذب رؤوس الأموال إليها ، وقد لا يكون هذا النشاط مهما بدرجة كبيرة للمجتمع .
 - تؤدي تلك الممارسات إلى إهدار القيم الأخلاقية في المجتمع ، والاخلال بمبدأ العدالة الضريبية، حيث يتمكن البعض من تخفيض أعبائهم الضريبية باستخدام وسائل لا يقصدها المشرع ، بينما يظل البعض الآخر يتحمل عبء الضريبة كاملاً على الرغم من أنهم متساوون في المراكز القانونية .
 - زيادة التعقيد في القوانين الضريبية ، حيث أنه عندما تحاول الدولة سد الثغرات في التشريع الضريبي والتي يستغلها البعض لتجنب الضرائب ، وبالتالي صياغة نصوص أكثر إحكاما فتكون هذه النصوص شديدة التعقيد من حيث اللغة أو الشروط أو القيود مما يزيد من وطأة تطبيق النص، ويفتح باب التنازع والخلاف بين الممول والإدارة الضريبية مما يزيد من تكلفة الالتزام بالقانون على كل من الممول والإدارة الضريبية .
- وبالرغم من عيوب التخطيط الضريبي الحاد إلا أن المشرع الضريبي لم ينص على تجريمه أو إحالته إلى مكافحة التهرب الضريبي ، بل فقط عدم الاعتماد بآثاره الضريبية عند ربط الضريبة .
- وتظهر المشكلة الرئيسية في أن هناك آثار سلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية ولذلك كان من الضروري طرح التساؤلات التالية :-
- هل هناك من معايير المحاسبة المصرية يمكن أن تستخدمها المنشآت في ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح لأسفل) والتخطيط الضريبي الحاد ؟
 - هل هناك من مواد قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته يمكن أن تستخدمها المنشآت في التخطيط الضريبي الحاد ؟
 - ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية ؟
 - هل يمكن للمدخل المقترح الذي يقدمه الباحثون في هذه الدراسة أن يحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية ؟
- #### ٤- أهمية الدراسة
- تتبع أهمية الدراسة من تقديم : " مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد لزيادة الحصيلة الضريبية " يتم من خلال الآتي :-

- مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها من عناصر التضليل في القوائم المالية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية وعلى قرارات مستخدمي القوائم المالية ، حيث يمثل المدخل المقترح أساسا فكريا يمكن الاستناد إليه في تطوير المعايير المحاسبية .
- فرض ضريبة عادلة على المنشآت حيث يمثل المدخل المقترح أساسا فكريا يمكن أن يساعد الإدارة الضريبية في تطوير القوانين والآليات والإجراءات الضريبية لمواجهة التخطيط الضريبي الحاد .
- مواجهة المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية مما يؤدي إلى المساعدة في تحقيق التنمية المستدامة .

٥- أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق هدف رئيسي وهو تقديم : " مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية " ويمكن الاستناد إلى ذلك الهدف في تطوير المعايير المحاسبية وتعديل القوانين الضريبية .

ويتم ذلك من خلال الآتي :-

- توضيح ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية .
- بيان التخطيط الضريبي الحاد وعلاقته بالتجنب الضريبي .
- تحليل وتفسير أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الضريبية .
- تحليل وتفسير أثر التخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية .
- التوصل إلى المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد بهدف زيادة الحصيلة الضريبية .
- إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى وجود علاقة بين الشركات التي تمارس المحاسبة الإبداعية لأسفل (لأغراض خفض الأرباح) وقيامها بالتخطيط الضريبي الحاد .
- إجراء دراسة ميدانية لمعرفة مدى اتفاق عينة الدراسة على المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية لممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على زيادة الحصيلة الضريبية.

٦- فروض الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة واستناداً إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها يمكن للباحث صياغة فرضي الدراسة على النحو التالي :-

١/٦ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض إدارة الأرباح لأسفل

وبين التخطيط الضريبي الحاد .

٢/٦ يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على
الحصيلة الضريبية .

ويتفرع من هذا الفرض الرئيسي فرضان هما :-

١/٢/٦ يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على الحصيلة
الضريبية.

٢/٢/٦ يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة
الضريبية .

٧- حدود ونطاق الدراسة .

- لن يتعرض الباحثون للضرائب على القيمة المضافة وغيرها من أنواع الضرائب والرسوم الجمركية،
وتقتصر الدراسة على الضريبة على الدخل وفقا لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
وتعديلاته ولأئحته التنفيذية .
- لن يتعرض الباحثون للتخطيط الضريبي الدولي باستخدام أسعار التحويلات والملاذات الضريبية،
وتقتصر الدراسة على التخطيط الضريبي الداخلي باستخدام المحاسبة الإبداعية وغموض وتعقد
التشريعات الضريبية .
- لن يتعرض الباحثون للتعديلات اللاحقة للقانون الضريبي رقم (١٥٨) لسنة ٢٠١٨ واللاحقة للائحة
التنفيذية المعدلة بالقرار الوزاري (٢٢١) لسنة ٢٠١٨ .
- لن يتناول الباحثون دراسة كافة المعايير المحاسبية ، ولكن سوف تقتصر الدراسة على معايير
المحاسبة المصرية التي يرتبط بها ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد وذلك فيما
يخدم اهداف الدراسة .
- لن يتعرض الباحثون للتعديلات اللاحقة لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة وفقا للقرار الوزاري
(١١٠) لسنة ٢٠١٥ .

٨- منهج الدراسة

يعتمد الباحثون في تناول وعلاج المشكلة على منهجين أساسيين هما :-

١/٨ المنهج الاستنباطي

وهو الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض المسلم بها إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى
تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعا خاصة التي تتجه الدراسة فيه من العام إلى الخاص،

من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية ، والدراسات والمؤتمرات العلمية والدوريات ذات الصلة بموضوع الدراسة بهدف تحليل وتقييم نتائج الدراسات السابقة التي تضمنها الفكر المحاسبي في مجال ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد وانعكاساته على الحصيلة الضريبية .

٢/٨ المنهج الاستقرائي

وهو يستند إلى استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة أي تتجه الدراسة فيه من الخاص إلى العام ، وذلك من خلال استقراء الواقع والمشاكل ذات الصلة بموضوع الدراسة ، والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنتاجي بهدف الكشف عن النتائج المنطقية المترتبة على اختبار فروض الدراسة.

٩- خطة الدراسة

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها ، تضمنت الدراسة ما يلي :-

١/٩ أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية
تم تناول أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية من خلال مبحثين كما يلي :-

- في المبحث الاول تم تناول المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية وتم التوصل إلى :-
- أن المحاسبة الإبداعية موضوع أوسع وأشمل من إدارة الأرباح وتؤثر على المركز المالي وصافي الدخل وسوف يتناول الباحثون المصطلحين بنفس المعنى وذلك لعدم اللبس وأيضاً لأن هدفهما واحد وهو التأثير على صافي الربح المحاسبي باستخدام الممارسات المحاسبية .
- يعرف الباحثون المحاسبة الإبداعية بأنها : " شكل من أشكال التلاعب غير الأخلاقي يتم في إطار قانوني من خلال ممارسات محاسبية معتمدة من قبل الإدارة ، وتتم من خلال استخدام معدي القوائم المالية أحكامهم الشخصية وخبراتهم في إعداد القوائم المالية باختيار وتغيير السياسات المحاسبية من خلال البدائل المتاحة بالمعايير المحاسبية إلى جانب التحكم في توقيت حدوث معاملات المنشأة وهيكل الصفقات بشكل يخالف حقيقتها ، وتأخذ بعين هما زيادة الأرباح أو تخفيضها في الفترة الحالية لصالح الفترات السابقة أو المستقبلية للوصول إلى الأهداف المطلوبة ، ولها أثر بالغ على زعزعة الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية " .
- من العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية : حرية الاختبار بين بدائل الطرق والسياسات المحاسبية ، وحرية التقديرات المحاسبية ، وهيكل العمليات بالنسبة لمعايير المحاسبة غير

- المرنة ، وإتباع سياسة التحفظ المحاسبي ، وبطء التشريعات ووضع القواعد المحاسبية .
- تنقسم دوافع المحاسبة الإبداعية إلى دوافع تؤدي إلى زيادة الأرباح مثل التعويضات الإدارية والعقود التشجيعية للإدارة ، وعمليات اتخاذ القرار الائتماني بالحصول على القروض ، وإظهار الواقع المالي للمنشأة بشكل أفضل مما هو عليه ، والتأثير الإيجابي على سمعة المنشأة في السوق، والتأثير الإيجابي على قيمة المنشأة .
- ويرى الباحثون أن حرية الاختبار بين بدائل الطرق والسياسات المحاسبية وحرية التقديرات المحاسبية هما أكثر العوامل تأثيراً في قيام الإدارة بممارسات المحاسبة الإبداعية لتخفيض الربح المحاسبي وبالتالي على الوعاء الضريبي .
- دوافع تؤدي إلى تخفيض الأرباح مثل تقادي التكاليف السياسية ، وتخفيض المدفوعات الضريبية.
- وتم تناول ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية ، في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية .
- وتم تناول المؤشرات الدالة على المحاسبة الإبداعية ومن أمثلتها تغيرات في السياسات المحاسبية غير مفسرة ، وفجوة متزايدة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي ، وخسارة كبيرة ناتجة عن بيع الأصول ، والانخفاض الكبير بين رقم الأصول والاستثمارات المالية ، وتعديل كبير في تقارير الربع الأخير من السنة المالية ، واحتياطات لا ترتبط ببند قائمة المركز المالي .
- ويجب على المراجع الخارجي والفاحص الضريبي ملاحظة مدى وجود هذه المؤشرات بالقوائم المالية لمعرفة مدى ممارسة إدارة المنشأة للمحاسبة الإبداعية والعمل على الحد منها لزيادة الثقة في القوائم المالية والحد من استخدامها في التخطيط الضريبي الحاد وآثارها السلبية على الوعاء الضريبي .

وفي المبحث الثاني تم تناول التخطيط الضريبي الحاد وعلاقته بالتجنب الضريبي وتم التوصل

للآتي :-

- هناك فجوة بين المحاسبة والضريبة يمكن النفوذ من خلالها لعملية التجنب أو التهرب الضريبي حتى في حالة إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، حيث أن المحاسبة يمكن أن تكون وسيلة لتشويه الحقائق للذين يبحثون عن فرصة للتلاعب بالمعلومات .
- عرف الباحثون إدارة الربح الضريبي بأنها : " تخفيض الممول القيمة الحالية لمصروف ضريبة الدخل الجارية والمؤجلة ، باستغلال البدائل والطرق والسياسات المحاسبية وثغرات وغموض التشريع الضريبي لتقليل قيمة الربح الضريبي ، دون أن يعتبر متهرباً من الضريبة " .
- عرف الباحثون التخطيط الضريبي بأنه : " كافة الاستراتيجيات التي يتبعها الممول للتعامل مع التشريعات الضريبية بأقل عبء ضريبي ممكن والاستفادة مما تتيحه القوانين والتعليمات الضريبية من

- امتيازات بما لا يخالف نص القانون " .
- وينقسم التخطيط الضريبي إلى جيد وحاد وغير مشروع .
- وتم استعراض عناصر واستراتيجيات التخطيط الضريبي .
- عرف الباحثون التخطيط الضريبي الحاد بأنه : " استغلال الممول للشغرات وغموض التشريع الضريبي بهدف تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها ، يستوي أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك أو أن تتم على مرحلة واحدة أو عدة مراحل من خلال ترتيبات قانونية ولكن تتعارض مع الهدف من القانون الضريبي" .
- وتم استعراض عيوب التخطيط الضريبي الحاد على المنشآت .
- خلص الباحثون أن الفرق بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي في أن الأخير يعتبر هدفا من أهداف كلاً من التخطيط الضريبي الجيد والتخطيط الضريبي الحاد والتهرب الضريبي ، حيث يعتبر عنصر وسيط بين كل تلك الممارسات فإذا تم التجنب الضريبي بصورة قانونية تماماً اعتبر ضمن التخطيط الضريبي الجيد ، أما إذا تم بصورة تتفق مع شكل القانون ولكنها تخالف روح القانون اعتبر ضمن التخطيط الضريبي الحاد ، ولكن إذا تم بصورة تخالف القانون اعتبر نوعاً من التهرب الضريبي .
- كما خلص الباحثون أن الفرق بين التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي هو قانونية التخفيض الذي يقوم به الممول ، حيث أنه في حالة قيام الممول بتخفيض الالتزام الضريبي بالطرق القانونية ودون مخالفة التشريعات الضريبية المعمول بها فهو في هذه الحالة ينظر إليه بأنه يخطط ضريبياً ، أما في حالة قيامه بتخفيض الالتزام الضريبي بطرق غير قانونية ، فإنه ينظر إليه في هذه الحالة بأنه متهرب ضريبياً، وتتناول المادة (١٣٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حالات التهرب الضريبي على سبيل الحصر وكذلك عقوبات التهرب الضريبي .
- وبعد ان عرض الباحثون أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية يتناول الباحثون دور المدخل المقترح للحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية .
- ٢/٩ دور المدخل المقترح للحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية
- تم تناول دور المدخل المقترح للحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية من خلال بحثين كما يلي :-

- في المبحث الاول تم تناول دور المدخل المقترح للحد من أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الحصيلة الضريبية من خلال إبراز أهم المشكلات الضريبية واقتراح آليات حلها كما يلي :-
- أن يتضمن القانون الضريبي المعالجة الضريبية لتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية بحيث يحد من استغلال المرونة في استخدام بدائل القياس بالمعايير المحاسبية والتقديرات الحكيمة.
 - أن يتضمن القانون الضريبي المعالجة الضريبية لتصحيح أخطاء الفترات السابقة بأن يتم النص على خضوع تلك الفروق للضريبة في السنة التي كان يجب أن تخضع لها بأثر رجعي .
 - أن يتم تقييم المخزون بالتكلفة ، كما يتم الثبات على السياسات المحاسبية فيما يختص بسياسات صرف المخزون ، وفي حالة تغيير السياسات يتم الإفصاح عن ذلك التعديل وسببه وأثره على القوائم المالية ، وتعتمد المعاملة الضريبية على أساس السياسة ذات الأثر الأقل على وعاء الضريبة أي يتم اعتماد السياسة التي يكون فيها الوعاء الضريبي أكبر .
 - بالنسبة لمعالجة الاضمحلال في قيمة الأصول يضاف إلى نص القانون الضريبي أنه : " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر " ، وتعديل نص المادة (٢٦) من القانون الضريبي بأنه : " يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول والمعتمدة ضريبيا " .
 - بالنسبة لمعالجة فروق تقييم العملة : إضافة نص للقانون الضريبية بما يفيد : " اعتماد الفروق المدينة والدائنة الفعلية المحققة الواردة بقائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، أما أرباح الحيازة غير المحققة والواردة بقائمة الدخل فلا يعتد بها ضريبيا إلا في حالة التصرف الفعلي في الأصل أو تسوية الالتزام ، وفي حالة قيام المنشأة بالاعتراف بفروق تقييم العملة الأجنبية المتعلقة باقتناء الأصول الثابتة ضمن التكلفة وإهلاكها طبقا لأحكام المواد (٢٥ بند ٣ ، ٢٦ ، ٢٧) من القانون الضريبي لا تعتمد قيمة الإهلاكات الناتجة عن إعادة التقييم كتكلفة واجبة الخصم ضريبيا ، وفي حالة قيام المنشأة بإعادة التقييم لبعض الأصول الثابتة أو الأصول غير الملموسة والاعتراف بفروق تقييم العملة الأجنبية ضمن بنود قائمة الدخل الشامل ، فإن الفائض الناتج عن إعادة التقييم لا يدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة إلا عند قيام المنشأة بأي من الآتي : توزيع الفائض على أصحاب رؤوس الأموال ، أو زيادة رأس المال بهذا الفائض ، أو إهلاك قيمة الزيادة أو الفائض .
 - بالنسبة لمعالجة المنح الحكومية في صورة أصول ثابتة قابلة للإهلاك : اعتبار قيمة المنحة (الأصل) إيرادا مؤجلاً يستنفذ على العمر الإنتاجي المقدر للأصل بنفس نسب الإهلاك المحملة على قائمة الدخل والمتعلقة بهذا الأصل ، حيث يتم الأثبات في قائمة الدخل كإيراد على الفترات المالية التي يتم فيها الاعتراف بنفقات هذه الأصول الثابتة ، والتي تشمل الإهلاكات والصيانة السنوية وفقا لأساس

- منهجي منتظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للأصل .
- بالنسبة لمعالجة المنح الحكومية في صورة أصول غير قابلة للإهلاك : يتم إثباتها كإيراد خلال الفترات التي تتحمل بتكاليف تنفيذ شروط والتزامات الحصول على المنحة .
- بالنسبة لمعالجة المنح الحكومية كجزء من مساعدة إجمالية بشروط : يتم إثبات المنحة كإيراد وفقا لأساس ثابت وأن تحدد التكاليف والنفقات التي ستتحملها المنشأة للوفاء بهذه الشروط خلال الفترات المالية التي تحصل فيها على المنحة .
- بالنسبة لمعالجة المنح الحكومية التي تمثل تعويضا عن مصاريف أو خسارة تحملتها المنشأة في فترات مالية سابقة : يتم بشأنها تطبيق المبدأ النقدي في المحاسبة ، أي تعتبر إيراد في سنة الحصول عليها .

وفي المبحث الثاني تم تناول دور المدخل المقترح للحد من أثر التخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية من خلال دراسة بعض مواد القانون الضريبي وإبراز أهم المشكلات الضريبية واقتراح آليات حلها كما يلي :-

- أنه في حالة عدم وجود معالجة محاسبية معينة بمعايير المحاسبة المصرية أن يتم المعالجة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، وإضافة عقوبة لعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية ، أيضا عدم إهدار الدفاتر لعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية حتى لا يفتح الباب للتقدير الجزافي من جانب الإدارة الضريبية ، بل يتم التأكد من مدى صدق وأمانة القوائم المالية وتعديل صافي الربح في ضوء ما هو متاح من بيانات ومعلومات .
- بالنسبة لمعالجة الإهلاك المعجل : أن يكون الإعفاء للآلات الجديدة فقط وأن يشتمل الإعفاء الآلات المصنعة ذاتيا وأن يشترط المشرع على احتفاظ المنشأة بالآلات لفترة زمنية ولتكن ثلاث سنوات للاستفادة من الإهلاك المعجل ، وفي حالة ما إذا قامت المنشأة بالتصرف في هذه الآلات قبل انقضاء هذه الفترة يرد قيمة هذا الإهلاك المعجل مرة أخرى إلى الأرباح في السنة التي تم فيها التصرف وأن يتم إلغاء ما جاء بالمادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية بشأن اقتصار الإهلاك المعجل على تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي فقط حتى تستفيد المنشآت التي تعمل في المجال التجاري والزراعي والخدمي من الإهلاك المعجل .
- بالنسبة لمعالجة العوائد المدينة : أن يتم تعديل المادة (٥٢) بأن تنص على كافة العوائد التي تتحملها المنشأة، وأن يتم ترجيح متوسط القروض والسلفيات بالمدة ، ويتم تطبيق شروط اعتبار العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم حسب ترتيب النصوص القانونية .
- بالنسبة لمعالجة العقود طويلة الأجل : أن يتم الأخذ بطريقة ما تم إنجازها فعلاً من أعمال " طريقة

شهادة المهندس " (طريقة المستخلصات) ، وأن يتم تعديل القانون الضريبي ليشمل بالإضافة إلى العقود محددة القيمة الأنواع الأخرى من عقود المقاولات طويلة الأجل مثل التكلفة زائد نسبة ، وعدم اقتصارها على نوع واحد من العقود وأن ينص القانون على الطريقة الواجب إتباعها في حالة المعالجة الضريبية عن أنواع أخرى من العقود من قبل شركات المقاولات، وإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .

■ بالنسبة لمعالجة الشهرة : أن يتم النص في قانون الضريبة على الدخل على إلغاء الإعفاءات الواردة في القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ ، وأن تتأكد الإدارة الضريبية من قيمة الصفقة الخاصة بعملية الاندماج بأن يتم تقدير قيمة أصول الشركة المندمجة بالقيمة العادلة من خلال جهة محايدة وليس من قبل إدارة المنشأة الدامجة والتأكد من أن أطراف الصفقة ليسوا من الأشخاص المرتبطة وفي حالة كونهم من الأشخاص المرتبطة يتم تطبيق المادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بشأن تطبيق السعر المحايد ، وأن ينص بالقانون على أنه لا يعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو التغيير في ملكية رأسماله إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية .

بعد أن قدم الباحثون المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية قاموا بعمل دراسة تطبيقية وذلك لاختبار صحة فروض الدراسة.

٣/٩ الدراسة التطبيقية

استهدف هذا الجزء من الدراسة تقديم دليل تطبيقي من بيئة الأعمال المصرية حول أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض إدارة الأرباح لأسفل على التخطيط الضريبي الحاد، وذلك لعينة من الشركات المسجلة في البورصة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) خلال السنوات المالية من عام ٢٠١٩ حتى عام ٢٠٢٢، بالإضافة إلى تقييم آراء المختصين بمصلحة الضرائب المصرية حول المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد ودور هذا المدخل في زيادة الحصيلة الضريبية.

وقد اختار الباحثون عدد (٦٨) شركة تمثل عينة الدراسة موزعة على عدد من القطاعات المختلفة، ولأغراض استقصاء آراء المختصين بمصلحة الضرائب المصرية حول المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد ودور هذا المدخل في زيادة الحصيلة الضريبية حدد الباحثون الفئات المكونة لمجتمع الدراسة وهي مأموري الضرائب ومراجعي الضرائب بالإضافة إلى مديري

الفحص بمصلحة الضرائب المصرية .

وقام باختيار عينة مبدئية قوامها ٤٠ مفردة من كل فئة ليكون إجمالي قوائم الاستقصاء الموزعة (١٢٠ قائمة) ، وبعد فحص الاستثمارات المستردة لبيان مدى صلاحيتها للتحليل الإحصائي بلغت عدد القوائم التي تم عليها التحليل الإحصائي (٩٦) قائمة .

وقام الباحثون بتطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [Statistical Package for Social Science (SPSS)] (الإصدار (٢٥)) .

وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج اختبارات الارتباط والانحدار خلص الباحثون إلى النتائج التالية :

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض إدارة الأرباح لأسفل وبين التخطيط الضريبي الحاد .
- يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية .

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

أولاً : نتائج الدراسة

(أ) على مستوى الدراسة النظرية :

- إن التخطيط الضريبي الحاد يتم باستغلال مرونة صياغة المعايير وتعدد بدائل القياس المحاسبي المتاحة من خلال المعايير المحاسبية حيث أن لها انعكاسات ضريبية ، وتؤدي عملية الاختيار بين البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة النشاط وبالتالي على الضريبة المستحقة على المنشأة .
- يتضمن اعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات عن طريق استخدام تقديرات متحيزة بشكل متحفظ حسب رغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التقليل من قيمتها بغرض الوصول الى الاهداف المحددة مسبقا .
- التخطيط الضريبي الحاد يتم باستغلال غموض وثغرات القانون الضريبي واللوائح والكتب الدورية والتعليمات التنفيذية للإدارة الضريبية في تخفيض الوعاء الضريبي بالحصول على مزايا لا يقصدها المشرع الضريبي ومنها معالجة الإهلاك المعجل والعوائد الدائنة والعقود طويلة الأجل وغيرها .

(ب) على مستوى الدراسة التطبيقية :

وفي ضوء نتائج التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج اختبارات الارتباط والانحدار خلص الباحثون إلى النتائج التالية :

- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ممارسات المحاسبة الإبداعية بغرض إدارة الأرباح لأسفل وبين التخطيط الضريبي الحاد .
- يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية .
- ومن ثم قبول الفرضين الفرعيين وهما :-
- يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على الحصيلة الضريبية.
- يؤدي المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية.

ثانياً : توصيات الدراسة

- يوصي الباحثون بتطبيق المدخل المقترح والذي يقوم على ما يلي :
- التشريع الضريبي المصري قد تبنى في تعديلاته الأخيرة فكرة التخلص من عمليات التخطيط الضريبي الحاد وأن كان لم يحدد آليات محدده أو إجراءات معينة لمواجهته ؛ لذا يوصي الباحثون بتطبيق آليات المدخل المقترح للحد من الآثار السلبية للتخطيط الضريبي الحاد على الحصيلة الضريبية .
 - الحد من تعدد الطرق والسياسات والبدائل المحاسبية ومرونة الاختيار التي أتاحتها معايير المحاسبة المصرية ، حتى لا تستغلها الإدارة في القيام بممارسات المحاسبة الإبداعية وإعداد قوائم مالية مضللة دون إظهار أي مخالفات شكلية للمبادئ والمعايير المحاسبية ، وإدارة الربح الضريبي .
 - الحد من حرية التقدير والحكم الشخصي التي أتاحتها معايير المحاسبة المصرية ، حتى لا تستغلها الإدارة للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية لأسفل لتخفيض الربح المحاسبي تحقيقاً لهدف تخفيض الوعاء الضريبي .
 - الالتزام بمبدأ التحقق سواء فيما يتعلق بالإيرادات أو المصروفات ، حتى لا تستغلها الإدارة للقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية في اضمحلال قيمة الأصول بناء على تقديرات حكمية ، حيث يساعد ذلك على إيجاد عملية مالية وواقعة حقيقية محددة خلال الفترة الضريبية .
 - الالتزام بمبدأ التكلفة الفعلية عند قياس التكلفة للأصول والنفقات الجارية مما يساعد على الحد من التلاعب في هذه الأرقام بالنسبة لتقييم المخزون بصافي القيمة البيعية وتقديرات القيمة العادلة .
 - تفعيل مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات وتطويره بإضفاء علاقة السببية بين النفقات والإيرادات ، حيث يعترف بالنفقات التي تعتبر سببا واضحا في تحقق الإيراد واستبعاد النفقة التي ليس لها علاقة بتحقيق هذا الإيراد والأرباح مما يساعد على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .
 - الالتزام بمبدأ الثبات حيث يساعد التطبيق السليم لمبدأ الثبات في استخراج نتائج أعمال الفترة ممثلة في

الأرباح أو الخسائر الحقيقية مما يترتب عليه إمكانية إجراء المقارنات المطلوبة والتحديد السليم للوعاء الضريبي .

- إذا حدث تغيير في الطرق أو السياسات أو المبادئ المحاسبية المطبقة فإنه يتم الإفصاح عن أسباب التغيير وقيمة التسوية التي أثرت على صافي الربح أو الخسارة في الفترة الحالية ، وقيمة التسوية في كل فترة والتي تظهر عنها معلومات إضافية وقيمة التسوية المتعلقة السابقة .
- وضوح التشريع الضريبي : يتعين إصدار تشريعا ضريبيا واضحا بألفاظ قاطعة لا تحتمل التأويل ، والحد من ثغرات وعدم دقة نصوص التشريع الضريبي والناشئة عن تعقد وغموض القانون الضريبي والتي يمكن أن يؤدي إلى العديد من التفسيرات وتسهل من الامتثال الضريبي المصطنع .
- وحدة التشريع الضريبي : فيتعين إعادة النظر في كافة التشريعات الضريبية ، والتنسيق فيما بينها والحد من التضارب بين التشريعات الضريبية بما يحقق الهدف المطلوب وهو تحصيل موارد الدولة.
- استقرار التشريع الضريبي : ثبات التشريع الضريبي لمدة مناسبة من الزمن مع مراعاة المرونة والقابلية للتطبيق مع التغير الزمني ، وذلك ضمانا لاستقرار الاستثمار وتحقيق الأمان الاقتصادي.
- تجريم التخطيط الضريبي الحاد وإضافته إلى حالات التهرب الضريبي .
- تدريب السادة مأموري الضرائب على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية بمعايير المحاسبة المصرية والدولية .
- تدريب السادة مأموري الضرائب على اكتشاف وسائل التخطيط الضريبي الحاد وطرق الحد من آثاره السلبية على الحصيلة الضريبية .

ثالثاً : مجالات البحث المقترحة

يقترح الباحثون المجالات البحثية التالية :-

- إطار مقترح للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بمعايير المحاسبة المصرية .
- مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على حصيلة ضريبة القيمة المضافة .
- مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للتخطيط الضريبي الحاد على حصيلة ضريبة القيمة المضافة .
- مدخل مقترح للحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية والتخطيط الضريبي الحاد على حصيلة ضريبة القيمة المضافة .

المراجع:

أولاً : المراجع العربية .

- إبراهيم ، نبيل عبدالرؤوف ، (٢٠١٢) : " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري - دراسة ميدانية تطبيقية "، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية، بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار"، الفترة ١٦ - ١٧ سبتمبر .
- البدوي ، بخيته محمد ، (٢٠١٣) : " ممارسة سياسة إدارة الأرباح وأثرها على التهرب الضريبي "، رسالة ماجستير منشورة على الإنترنت ، كلية التجارة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا .
- البعاج ، قاسم محمد عبدالله ، (٢٠١٤) : " المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة "، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصاد ، المجلد ٤ ، العدد ١٠ .
- الخرسان ، محمد حلو داود ، (٢٠١٦) : " التحاسب الضريبي بين المحاسبة الإبداعية وضوابط الإدارة الضريبية - دراسة تطبيقية في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب "، مجلة جامعة اليرموك ، المجلد ٨، العدد ١ ، ص ص ٩٥ - ١٢٢ .
- الشيخ ، هدى حسين محمد ، (٢٠١٦) : " إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص - دراسة ميدانية "، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٠ ، العدد ٢ .
- العبادي ، مصطفى راشد ، (٢٠٠٨) : " حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح - دراسة اختبارية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، السنة ١٨، العدد ٢ .
- المجتبي ، محمد المعتز والماوري ، ياسر أحمد ، (٢٠١٦) : " مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية "، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية ، العدد ١٢ المجلد ١٥ ، أكتوبر .
- جودة ، رأفت محمد والعمور ، سالم عميرة ، (٢٠١٧) : " مدى ممارسة إدارة الأرباح لدوافع ضريبية من الشركات الفلسطينية من وجهة نظر موظفي ضريبة الدخل في قطاع غزة - دراسة ميدانية "، مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية ، المجلد ٢ ، العدد ٧ .
- خليفة ، محمد عبدالعزيز محمد ، (٢٠٠٧) : " التأثيرات الضريبية لبدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير

- المحاسبة المصرية ومقترحات علاجها"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٢.
- خورشيد، محمد محمود، (٢٠٢١): "دراسة تحليلية لتأثير استخدام المشتقات المالية على التخطيط الضريبي"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- داخل، ليلي عبدالصاحب، (٢٠١٦): "تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد ٤٧.
- دياب، ساره صلاح السيد محمد، (٢٠١٧): "مدخل مقترح لأسس وأساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي - دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد ١٨، العدد ١، الجزء الأول، يناير.
- سليم، مصطفى فتحي زكي، (٢٠١٥): "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
- صديق، رمضان، (٢٠١١): "التخطيط الضريبي الضار"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، العدد ٦٩.
- عبدالحافظ، مؤمن طه محمود، (٢٠٢٠): "قياس أثر القيود المالية على ممارسات التخطيط الضريبي وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- عبدالخالق، أسامه علي، (٢٠١٦): "مدى توافر الموضوعية في التفرقة بين التخطيط الضريبي المشروع وغير المشروع"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية والضرائب، العدد ١٠٣، إبريل.
- عبدالسميع، محمد رضا محمد، (٢٠٠٦): "أثر ممارسات إدارة الربح على قياس الوعاء الضريبي - دراسة اختبارية"، المؤتمر العلمي السادس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الفترة من ٢٧ - ٢٩ يوليو، المجلد ١.
- عبدالفتاح، عمرو ابراهيم صالح، (٢٠١٦): "دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي في منشآت الأعمال - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- علي، صالح حامد محمد وعبدالرحمن، عبدالله عبدالرحمن، (٢٠١٤): "دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات المساهمة السودانية - دراسة

- ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة ١٨، العدد ٤، ديسمبر.
- عطيه، يوحنا نصحي، (٢٠١٧): "دراسة تحليلية لاستخدام سعر الضريبة كآلية من آليات التخطيط الضريبي والآثار المترتبة عليها"، مؤتمر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، بعنوان "شكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية"، الفترة ١٢ - ١٣ ديسمبر.
- قانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤، قرار رئيس جمهورية مصر العربية بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والمنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم ٢٦ مكرر (أ) بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره.
- محمد، أحمد عبدالحكيم أحمد، (٢٠١٤): "تأثير المنظومة الضريبية المصرية على استخدام التخطيط الضريبي"، المؤتمر السنوي الخامس، قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، بعنوان "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، ٢٢ سبتمبر.
- محمد، فتح الإله محمد أحمد، (٢٠١٢): "استفادة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية من مزايا التخطيط الضريبي في قانون ضريبة الدخل السوداني لسنة ١٩٨٦ م"، المجلة العلمية لكلية التجارة والدراسات الاقتصادية، جامعة النيلين، المجلد ١، العدد ٢، يونيو.
- مرقص، سمير سعد، (٢٠١١): "التخطيط الضريبي وأثره على وعاء الضريبة"، مجلة جمعية الضرائب المصرية، المجلد ٢١، العدد ٨٣، أغسطس.
- _____، (٢٠١٧): "التخطيط الضريبي: المبادئ والأسس والتطبيقات المحلية والدولية - الجزء الأول"، مجلة المال والتجارة، مصر، العدد ٥٧٧، مايو.

ثانيا : المراجع الأجنبية .

References :

- Akenbor, C., Ibanichuka, E., (2012) : " Creative in Nigerian Banks ", an international multidisciplinary Journal, Vol. 6 (3), No. 26 .
- Beth B. Kern., (2012) : " The intoxicating brew of black liquor and son of black liquor : Deciphering the tax planning , research , policy and financial statement implications of tax credits via financial reporting income tax disclosures ", Journal of Accounting Education , March, Vol.30 , No. 1 .
- Brian J. Arnold and James R. Wilson, (2014) : " Aggressive International Tax Planning by Multinational corporations the Canadian context and possible Responses", SPP Research, September ,Vol. 7, Issue 29 .
- Charles G. Kamau, Mutiso. A. N. & Ngui D. M., (2012) : "Tax Avoidance and Evasion as a Factor in Flouncing' Creative Accounting Practice' Among Companies in Kenya ", Journal of Business Studies Quarterly, Vol.4, No. 2

- Chen, L. S., Dhaliwal, D. S., and Trombley, M. A., (2007) : "**The Impact of Earnings Management and Tax Planning on the Information Content of Earnings**", Working Paper, University of Arizona .
- Frank, M. M., Lynch, L. J., and Rego, S. O., (2009) : " Tax Reporting Aggressiveness and It's Relation to Aggressive Financial Reporting. ", **The Accounting Review**, Vol. 84, No. 2, pp. 467- 496.
- Fuest Clemens and Spengel, Christoph and Finke, Katharina and Heckemeyer, Jost and Nusser, Hannah, (2013) : " Profit shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms : Issues and options for Reform ", **Zew – centre for European Research Discussion paper** , October 15, No. 13 .
- Available at : <http://ssrn.com/abstract=2343124> .
- Jeffrey Simser, (2008) : " Tax evasion and avoidance typologies ", **Journal of Money Laundering Control**, Vol.11, **No. 2** .
- Jones, Michael, (2011) : "**Creative Accounting, fraud and international Accounting Standard**", University of Bristol, England .
- Karjalainen, Jussi, (2015) : "**The Effects of Corporate Versus Owners Tax Minimization on Earnings Management when Incentives Compete : Evidence from Private Firms**", Working Paper, The University of Eastern Finland .
- Klassen, Kenneth J. and Lisowsky, Petro and Mescall, Devan, (2015) : " The Role of Auditors, Non-Auditors, and Internal Tax Departments in Corporate Tax Aggressiveness ", **The Accounting Review Forthcoming**, April .
- Available at : <http://ssrn.com/abstract=2152538> .
- Lin, B., Lu, R. and Zhang, T., (2012) : " Tax-Induced Earnings Management in Emerging Markets : Evidence from China ", **The Journal of the American Taxation Association**, Vol. 34, No. 2 .
- Olayinak, M. U. Temitipe, O. F., and Jumoke, O., (2010) : " An Empirical study of the Relationship between culture and personal income tax in Nigeria ", **Economic, Finance and administrative science**, Issue 20 .
- Sanni, Mubarak & Afolabi, Adeoye, (2021) : " Determinants of Aggressive Corporate Tax Planning Practices of Listed Manufacturing Companies in Nigeria", **ProQuest Dissertations Publishing**, Kwara State University, Nigeria.
- Available at : <https://www.proquest.com/dissertationstheses/determinants-aggressive-corporate-taxplanning/docview/2538035322/se-accountid=178282>.

- Steven F. Holub, CPA, (2012) : " Year-end tax planning : Preparing for the tax cliff ", ***Journal of Accountancy***, December .
- Available at : <http://journalofaccountancy.com/Issues/2012/Dec/2Q126212>.