

دراسة تحليلية لأسس التحاسب الضريبي في ظل التغير في المستوى العام للأسعار "دراسة ميدانية"

أ. د/ علي محمود مصطفى خليل د/ وفاء يحيى احمد حجازى محمد قطب عبدالسلام
استاذ المحاسبة المالية ووكيل الكلية مدرس بقسم المحاسبة محاسب بشركة
لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة كلية التجارة - جامعة بنها دامتلكس للملابس
الاسبق ورئيس قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

دراسة تحليلية لأسس التحاسب الضريبي في ظل التغير في المستوى العام للأسعار "دراسة ميدانية"

أ. د/ على محمود خليل د/ وفاء يحيى احمد حجازى محمد قطب عبدالسلام
المخلص:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في عرض وتحليل لمشكلات التحاسب الضريبي عند التغير في المستوى العام للأسعار والآثار الضريبية المترتبة عليها في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وقد توصل الباحث إلى أن عملية التحاسب الضريبي تواجه الكثير من المشكلات عند التغير في المستوى العام للأسعار وذلك في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأهم هذه المشاكل ما يلي:

- يأتي في مقدمة هذه المشاكل ما هو متعلق بطرق تقييم المخزون السلعي وما يرتبط بها من إيرادات إيرادية حيث أن اختيار طريقه معينة من طرق تقويم المخزون السلعي في نهاية السنة المالية وخاصة عند التغير في المستوى العام للأسعار له أثر مباشر على قياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وكذلك على إظهار المركز المالي، كما أن له آثاراً غير مباشرة على توزيع الأرباح، وعلى رأس المال العامل، وعلى الوعاء الضريبي.
- أن قياس قيمة الأصول الثابتة وتحديد عبء إهلاكها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية قد يعد أمراً مقبولاً خلال فترات الاستقرار الإقتصادي وثبات القوة الشرائية للنقود غير أن هذا الأمر قد يختلف في ظل التضخم. حيث يؤدي إلى تكوين مخصص للإهلاك غير كافي لإستبدال الأصول الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي، وظهور أرباح صورية وبالتالي فرض ضرائب لا تنصب على الدخل ولكنها قد تمس رأس المال.
- بالرغم من أهمية قياس وتقييم كافة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة لتحقيق نوع من العدالة والمصادقية في بيانات القوائم المالية، وقياس سليم للربح الضريبي فإن استخدامها كنموذج للقياس الضريبي يكتنفه العديد من الصعوبات، كما أن الخروج عن نموذج التكلفة التاريخية سوف يترتب عليه مشاكل في الموثوقية والتلاعب في رقم الربح الضريبي.

الكلمات المفتاحية: التحاسب الضريبي - التغير في المستوى العام للأسعار - التكلفة التاريخية - القيمة العادلة.

Abstract:

The main objective of the research is to present and analyze the problems of tax accounting at the change in the general level of prices and the tax implications arising therefrom in the light of Income Tax Law No. 91 of 2005.

The researcher concluded that the process of tax accounting faces many problems in light of the change in the general level of prices under Income Tax Law No. 91 of 2005, and the most important of these problems are as follows:

- At the forefront of these problems is what is related to the methods of evaluating commodity stocks and the related revenue streams, as choosing a specific method of evaluating commodity stocks at the end of the fiscal year, especially when the change in the general price level has a direct impact on measuring the outcome of the activity in terms of profit or loss. As well as on showing the financial position, and it has indirect effects on the distribution of profits, on working capital, and on the tax base.
- Measuring the value of fixed assets and determining their depreciation burden according to the historical cost principle may be considered acceptable during periods of economic stability and constant purchasing power of money, but this matter may differ in light of inflation. As it leads to the formation of an insufficient provision for depreciation to replace fixed assets at the end of their useful life, and the emergence of fictitious profits, and thus the imposition of taxes that do not focus on income but may affect capital.
- Despite the importance of measuring and evaluating all assets and liabilities at fair value to achieve a kind of fairness and credibility in the financial statement data, and a sound measurement of taxable profit, using it as a model for tax measurement is fraught with many difficulties, and departing from the historical cost model will result in problems in reliability and manipulation in taxable profit number.

Keywords: taxable accounting - change in the general level of prices - historical cost - fair value.

(١) الاطار العام للبحث:

١-١ المقدمة وطبيعة المشكلة:

أعتمد المشرع المصري على الربح الوارد بقائمة الدخل المعدة بناءً على معايير المحاسبة المصرية، لتحديد وعاء الضريبة وفقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ألا إن معايير المحاسبة المصرية تفترض ثبات مستوى الأسعار وثبات القيمة الزمنية لوحدة النقد وتتجاهل ظاهرة اقتصادية حقيقية وهي التغير في المستوى العام للأسعار.

حيث إن اتباع مبدأ التكلفة التاريخية مع ثبات وحدة النقد سوف يترتب عليه أخطاء في القياس وخاصة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار حيث تظهر عناصر القوائم المالية معبراً عنها بالجنيه المصري بينما يرجع أصل هذه المفردات الى عدد من السنوات ونتيجة لذلك يكون صافي الربح الخاضع للضريبة غير سليم ، وصعوبة تحديد الوعاء الضريبي بدقة وذلك نتيجة مقابلة إيرادات تمثل قيم جارية مع مصروفات مقاسه بقيم تاريخية.

مما يؤدي إلى ظهور أرباح وهمية ، وزيادة الضرائب المستحقة على المنشآت حيث تكون الأسعار الفعلية للضرائب التي فرضت عليها أعلى بكثير من أسعارها الاسمية وبالتالي إخضاع جزء من صافي الدخل للضرائب.

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث استخلاص الغرض الرئيسي من هذه الدراسة في أنه محاولة للإجابة على التساؤل الآتي: هل يمكن التوصل لحل لمشكلات التحاسب الضريبي عند التغير في المستوى العام للأسعار؟ وينبثق من هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

(١) ماهي الطريقة الأكثر عدالة في القياس عند التغير في المستوى العام للأسعار؟

(٢) ما هي مشكلات التحاسب الضريبي في ظل التغير في المستوى العام للأسعار ؟

(٣) وما هي الآثار الضريبية المترتبة علي تلك المشكلات ؟

(٤) ما هو العلاج المناسب لهذه المشكلات بما يمكن من تجنب الآثار السلبية لها؟

١-٢ هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في عرض وتحليل لمشكلات التحاسب الضريبي عند التغير في المستوى العام للأسعار والآثار الضريبية المترتبة عليها في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

١-٣ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث في الآتي:

(أ) الأهمية العلمية :

إثراء الجانب الفكري في حقل الضريبة بتناول موضوع حيوي يرتبط بدور المحاسب الضريبي في حل آثار القضايا المستحدثة على حقل الضريبة مثل مشكلة التغير في المستوى العام للأسعار.

(ب) الأهمية العملية:

تتبع الأهمية العملية للبحث من أهمية نتائج هذه الدراسة وما تتضمنه من مشكلات ضريبية قد تكون محل اهتمام للمسؤولين وأصحاب الأعمال في المنشآت والشركات لأن الأرباح الواردة بالقوائم المالية تكون غير دقيقة وبالتالي يكون وعاء الضريبة غير صحيح ومحل اهتمام أيضاً بالنسبة للمصالح والهيئات الحكومية والدولة لأن عدم سلامة تلك البيانات يؤدي إلى وضع السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة على أسس غير سليمة.

١-٤ فروض البحث:

✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المحاسب الضريبي ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

✓ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المحاسب الضريبي ومبدأ القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

١-٥ منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي لتحديد مشكلة البحث والتحقق من صحة الفرضيات ، كما استخدم الباحث أيضاً المنهج التحليلي بهدف استنتاج الآثار الضريبية للتطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية عند التغير في المستوى العام للأسعار ، كما استخدم الباحث أيضاً المنهج الوصفي لإجراءات الدراسة الميدانية.

١-٦ خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث واختبار فروضه ، فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي:

٢- مشكلات المحاسب الضريبي المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية.

٣- مشكلات المحاسب الضريبي المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة.

٤- الدراسة الميدانية.

٥- النتائج والتوصيات.

٢/مشكلات التحاسب الضريبي المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية

تعتبر مشكلة المفاضلة بين مبدئي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أهم المشكلات المثارة في أدبيات الفكر المحاسبي والضريبي في الوقت الحالي وركزت معظم جهود واضعي التشريعات الضريبية على تحقيق نواحي العدالة، واليقين، والملائمة في القوانين الضريبية في حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدرًا كبيرًا من الموثوقية وقدرًا أقل من الملائمة فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدرًا أكبر من الملائمة وقدرًا أقل من اليقين خاصة في حالة غياب سوق نشطة.^(١)

وقد أثارت ظاهرة التغير في المستوى العام للأسعار العديد من المشكلات عند تحديد الربح الخاضع للضريبة ويستعرض الباحث فيما يلي أهم هذه المشكلات:

١/٢ مشكلات ضريبية متعلقة بتحديد قيمة المخزون

يعتبر المخزون السلعي بينوده المتنوعة من أكثر الأصول المتداولة أهمية في غالبية الوحدات الاقتصادية نظراً لأهميته النسبية بالمقارنة مع الأصول الأخرى ولذلك فإن أى خطأ في تحديد قيمته سوف يؤثر على عدالة القوائم المالية.^(٢)

ولم يتناول المشرع الضريبي المصري الأساس الواجب أتباعه عند تحديد تكلفة المنصرف من المخزون وكيفية تحديد قيمة مخزون آخر الفترة^(٣) وترك للمنشآت حرية اختيار الطريقة التي تتناسب مع طبيعة نشاطها بشرط عدم تغييرها من فترة إلى أخرى إلى إذا اقتضت الظروف ذلك مع الإفصاح عن ذلك وبيان الأسباب التي دعت إلى التغيير وأثره على الربح الضريبي.

وبالرجوع إلى نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أن المشرع الضريبي كان يرفض أن يتجاوز التقويم سعر التكلفة وهو ما يعنى صراحة عدم أخذه في الاعتبار التغيرات في مستويات الأسعار ومالها من آثار على صافي الدخل الخاضع للضريبة.

ولقد لقي مبدأ الوارد أولاً يصرف أولاً الكثير من التأييد لكن الاعتراض الرئيسي على هذا المبدأ فهو قصوره عن مقابلة الارتفاع في المستوى العام للأسعار حيث يترتب عليه أرباح غير محققة بسبب مقابلة المبيعات الحالية مع تكاليف تمت بأسعار قديمة ومنخفضة.^(٤)

(1) Tiago Cardao-Pito , Jorge Barros,"standards to the The application of fair value accounting income statements companies listed in the Portuguese Stock" , **Review of Business Management**., São Paulo, Jan./Marc. 2016, Vol.18, No.59, P.67

(٢) وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، ٢٠٠٧، ص ٢٣٩.

(٣) عبدالحليم ابراهيم عبدالحليم، أثر الاختيار بين بدائل القياس المحاسبى على صافي الربح الضريبي (دراسة مقارنة)، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ٢٠١٢، ص ١١١٣

(٤) محمد صالح الطالبي، بعض مشاكل تقويم المخزون السلعي محاسبياً وأثره على القوائم المالية، **مجلة العلوم الادارية**،

اليمن، مج ٢، ٢٠١١، ص ٨٩، ٩٠.

لذلك اقترح البعض استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً لمحاولة علاج الآثار المترتبة على اتباع طريقة FIFO^(١) ، وإن استخدام هذه الطريقة سيؤدي إلى تخفيض رقم الربح ومن ثم تخفيض الوعاء الضريبي، وهذا بدوره سيؤدي إلى دفع ضريبة على الدخل أقل نسبياً مما لو استخدمت أياً من الطرق الأخرى لتقويم المخزون.

ولكن السؤال الأساسي الآن: مدى ملاءمة طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً لمعالجة الآثار المترتبة على الارتفاع في المستوى العام للأسعار؟

ويمكن للباحث الإجابة على هذا التساؤل من خلال الآتي:

▪ على الرغم من الانتقادات التي وجهت إلى طريقة LIFO فكان لها فضل سبق في إظهار الآثار السلبية الناتجة عن تحديد قيمة المخزون وتكلفة المبيعات وفقاً لطريقة الوارد أولاً يصرف أولاً عند الارتفاع في المستوى العام للأسعار، وإيضاح الدور الذي يمكن أن تؤديه لمعالجة المشكلة، وهو دور لم تنكره الدراسات التي ظهرت فيما بعد على الرغم من تعددها واختلاف وجهاتها.

▪ أن اتباع طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً تعمل على الحد من تقلبات الأرباح التي تنتاب القوائم المالية عند اتباع طريقة FIFO وأن الاستقرار في مستوى الأرباح يؤدي إلى الحد من موجات التفاؤل الشديد في فترات التضخم وارتفاع الأسعار والعكس، كما أن اتباع هذه الطريقة تعمل على استبعاد الأرباح " الرأسمالية والصورية " عند الارتفاع في المستوى العام للأسعار، مما يعمل على الحد من زيادة صافي الأرباح خلال فترات التضخم.

وخلاصة القول إنه بالرغم من عدم وصول طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إلى حد الكمال حيث لا تعالج الآثار المترتبة على التضخم علاجاً كاملاً، إلا أنها قد عالجت أمراً مهماً وذلك باستبعاد أثر الارتفاع في المستوى العام للأسعار بدرجة كبيرة عند تحديد الأرباح، ولكن بسبب سهام النقد التي وجهت إليها وخاصة في ظل انخفاض مستوى الأسعار فقد ألغتها معايير المحاسبة المصرية وسمحت باستخدام طريقتي الوارد أولاً يصرف أولاً والمتوسط المرجح لحساب تكلفة المخزون هذا من جهة. ومن جهة أخرى فإن مصلحة الضرائب لا تلزم الشركات باتباع طريقة معينة (الوارد أولاً يصرف أولاً أو المتوسط المرجح) ولكن بشرط ألا يتم تغييرها من سنة لأخرى حتى لا يكون هناك

(١) فكرى حلمى البناء، المدخل إلى محاسبة التضخم طرق المحاسبة عن التضخم، مجلة المحاسبة والاقتصاد، العدد

٦٢٠، إبريل ٢٠٠٧، ص ٣٢.

مجال للتأثير على رقم الربح الخاضع للضريبة من سنة لأخرى لذلك فإن مهمة الفاحص الضريبي تتحدد في تحقيقه من استمرار الشركة في اتباع نفس سياسة التسعير^(١)

لذلك يرى الباحث أهمية إجراء تعديل تشريعي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ظل التغير في المستوى العام للأسعار يسمح للشركات التي تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسطات المرجح بإجراء تعديل باستخدام أحد الأرقام القياسية العامة. حيث أن استخدام أحد الأرقام القياسية في التعديل أفضل من عدم استعماله والتمسك بالتكلفة التاريخية حيث يؤدي في الأساس إلى إيجاد تماثل في وحدة النقد التي تتخذ أساساً لتحديد القيمة وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.

٢/٢ المشكلات المتعلقة بالأصول الثابتة وإهلاكاتها.

تمتاز الأصول الثابتة أى ان كان نوعها بخاصية رئيسية وهي أن يتم الاحتفاظ بها لغرض استخدامها في انتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو في التأجير للغير أو في أغراضها الإدارية، ومن المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة واحدة.^(٢)

وقد تضمنت معظم التشريعات الضريبية وتعليماتها التفسيرية على تحديد عبء الإهلاك وفقاً للتكلفة التاريخية ولذلك ينص قانون ضريبة الدخل في مصر على الا يزيد مجمع الإهلاك خلال الحياة الانتاجية للأصل على تكلفته الأصلية.

ويستعرض الباحث اهم المشكلات الناتجة عن قياس وتقييم الأصول الثابتة وإهلاكاتها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية عند الارتفاع في المستوى العام للأسعار وذلك على النحو التالي:

١/٢/٢ أثر قياس وتقييم الأصول الثابتة وتحديد عبء الإهلاك وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية.

عند قياس وتقييم الأصول الثابتة وتحديد عبء إهلاكها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يتم ذلك بناءً على افتراض ثبات مستوى الأسعار وهذا قد يعد أمراً مقبولاً خلال فترات الاستقرار الإقتصادي وثبات القوة الشرائية للنقود غير أن هذا الأمر قد يختلف في ظل التضخم. حيث يؤدي إلى تكوين مخصص للإهلاك غير كافي لإستبدال الأصول الثابتة في نهاية عمرها الإنتاجي، وظهور أرباح صورية وبالتالي فرض ضرائب لا تنصب على الدخل ولكنها قد تمس راس المال نتيجة تحديد عبء الإهلاك بما يقل كثيراً عن قيمته الحقيقية.

(١) محمد عبدالعزيز خليفة، التأثيرات الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون، مجلة المال والتجارة، نادى

التجارة، ٥٩١٤، يوليو ٢٠١٨، ص ١١

(٢) الفقرة (٦)، معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، معايير المحاسبة المصرية المعدلة، ٢٠٢٠، ص ١٩١

٢/٢/٢ محاولات علاج النتائج المترتبة على قياس الأصول الأصول الثابتة وإهلاكاتها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية

تسعى معظم الدول إلى زيادة وتنوع استثماراتها في الأصول وخاصة الرأسمالية منها بهدف التنمية الاقتصادية ومن بين الطرق التي يمكن اتباعها في هذا الشأن تبرز السياسة الضريبية إذ يمكن من خلالها تقرير حوافز ضريبية مختلفة لتحفيز الاستثمار تتحملها الخزنة العامة للدولة مثل الاعفاءات الضريبية، وحوافز المناطق الاقتصادية الخاصة لجذب الاستثمار الاجنبي المباشر^(١).

وتتعدد أنواع الحوافز الضريبية، فإلى جانب الاعفاءات الضريبية هناك نظام تخفيض الضرائب، ونظام تأجيل الضريبة، ونظام تثبيت الضريبة ونظام ترحيل الخسائر والنظام المتعلق بإهلاك الأصول الرأسمالية ونظام معونات الاستثمار، ونظام رد الضريبة، ونظام الأسعار التمييزية للضريبة، وبالرغم من هذا التعدد فإنها تشترك جميعاً في تخفيض العبء الضريبي على الممول^(٢)، وتعرف الحوافز الضريبية على أنها عبارة عن تنازل الدولة عن كل أو بعض حقها في مبلغ الضريبة واجب السداد من قبل المكلف مقابل اتباع سلوك معين أو الالتزام بالقيام بنشاط محدد في ظروف معينة تسعى الدولة إلى تحقيقه^(٣).

ويرى الباحث أن من أهم طرق علاج المشكلة هي الحوافز المرتبطة بإهلاك الأصول الرأسمالية في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك من خلال:

- ✓ زيادة المشرع الضريبي معدلات الإهلاك العادية عن نسب الإهلاك الفعلية للأصل.
- ✓ السماح بعمل إهلاك معجل من وعاء الضريبة بما يساوي ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الانتاج^(٤).

(1) Augstin Redondaet al. ,tax expenditure and the Treatment of Tax incentives for investment , the open- access,open Assessment, E – journal , Discussion paper, No2018 - 57 , 2018 , pp.1:11

(٢) محمد عباس بدوي، نموذج مقترح للحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية بنظام (BOT)، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٠، ع ٢٠١٦، ص ٣٢٨.

(٣) فتح الاله محمد احمد، استخدام مدخل الحوافز الضريبية في تفعيل المحاسبة عن التأثيرات البيئية في شركات القطاع الصناعي السوداني، المنظمة العربية للتنمية الادارية، المجلة العربية للإدارة، مج ٤١، ع ١٤، مارس ٢٠٢١، ص ٦٣

(٤) انجي اشرف جرجس، الإهلاك المحاسبي والضريبي للأصول الثابتة الملموسة: محددات القياس والإفصاح " (دراسة تحليلية استطلاعية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط، ٢٠٢٠، ص ٦٩، ٧٠.

✓ التمييز في المعاملة الضريبية بين الأرباح العادية والأرباح الرأسمالية وذلك من خلال إقرار ميزة السماح للمنشآت بخصم الأرباح الرأسمالية المستخدمة في شراء أصول جديدة خلال ٣ سنوات

ويرى الباحث أن الوسائل التي اعتمد عليها المشرع الضريبي المصري في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (٩١ لسنة ٢٠٠٥) لعلاج النتائج والآثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية عند التغير في المستوى العام للأسعار بالنسبة للأصول الثابتة وإهلاكاتها (سواء باستحداث طريقة الإهلاك المعجل أو زيادة عبء الإهلاك خلال السنوات الأولى من الحياة الإنتاجية للأصل الثابت وكذلك خصم الضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية من الضريبة المستحقة على الممول على السنوات الثلاثة الأولى إذا ما استخدم ثمن بيع هذه الأصول بالكامل في شراء أصول رأسمالية جديدة خلال تلك السنوات) تؤدي إلى نقص قيمة وعاء الضريبة خلال السنوات الأولى وزيادة عبء الضريبة خلال السنوات التالية لسنة الشراء مما يمكن أن يؤدي في النهاية إلى زيادة مجموع الضرائب التي تتحملها المنشأة عما ينبغي أن تكون عليه الحال عند عدم احتساب الإهلاك بنفس الطريقة كما أن هذه الطرق قد تؤدي إلى التمييز بين المنشآت الخاضعة للضريبة وهو ما يتنافى مع مفهوم العدالة.

كما أن المحاولات التي وضعها المشرع الضريبي كعلاج لمشكلة التغير في المستوى العام للأسعار مثل حوافز الاستثمار فإن تلك الحوافز تستفيد منها وبدرجات مختلفة ومتفاوتة بعض المنشآت فقط دون البعض الآخر، وإن كل ما تهدف إليه هو الإسراع في استرداد تكلفة حيازة الأصل دون مواجهة المشكلة.

٣- مشكلات التحاسب الضريبي المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة.

إن اختيار أساس ملائم للقياس المحاسبي ليس من الموضوعات الحديثة في الفكر المحاسبي، ولكن من الموضوعات التي نالت اهتمام العديد من الهيئات العلمية والمهنية، وعلى ذلك فقد طالبت العديد من تلك الجهات بتبني فكرة تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد قصور مبدأ التكلفة التاريخية عن اظهار الوضع المالي ونتائج الاعمال بصورة صحيحة وصادقة.

٣-١ مشكلات ضريبية متعلقة بقياس وتقييم الأدوات المالية.

وتتمثل المشكلة الأساسية للمحاسبة عن الأدوات المالية في أن نموذج التكلفة التاريخية يعترف بالأحداث في الكشوف المالية فقط عندما يحدث شراء أو تصرف مما يؤدي ذلك إلى أن الأرباح غير المحققة والناتجة عن الأصول التي ارتفعت قيمتها لا يتم الاعتراف بها.^(١)

(١) منال حامد فراج، دراسة تحليلية لقياس القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، ٢٠١٢، ص ١٨٠.

ويعتبر تصنيف الأدوات المالية من الموضوعات المهمة التي ترتبط بالإفصاح، وقد صنف معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) الأصول المالية^(١) إلى ثلاث فئات من أجل إجراء عملية القياس اللاحق وفيما يلي تحليلاً لطبيعة وأسس التصنيف لكل منها وتأثيرها على الوعاء الضريبي.

١/٣/٢/٢ أصول مالية بالتكلفة المستهلكة (القروض والسندات)

تعرف التكلفة المستهلكة بأنها تكلفة اقتناء الأصل المالي مضافاً إليه علاوة إصدار أو مستبعد منه خصم الإصدار وذلك حسب الاحوال، ناقصاً أقساط سداد أصل المبلغ واستهلاك علاوة أو خصم الإصدار بطريقة معدل الفائدة الفعال (متوسط الفائدة السائدة) ويدرج الاستهلاك بقائمة الدخل "وفي حالة حدوث تدهور في القيمة العادلة عن القيمة الدفترية لكل استثمار يتم تعديل القيمة الدفترية بقيمة الانخفاض وتحمله على قائمة الدخل على أنه في حالة حدوث ارتفاع في القيمة العادلة يتم إضافته إلى قائمة الدخل بذات البند وفي حدود ما سبق تحمله على قوائم الدخل عن فترات مالية سابقة ومما يترتب عليه أن توزع عائدات محفظة الاستثمارات بين قائمة الدخل وحقوق الملكية مما لا يمكن من إجراء تقييم سليم لمحفظة الأوراق المالية^(٢) وبالتالي فإن ما يتم ترحيله إلى قائمة الدخل سوف يؤدي إلى تشويه الربح الضريبي ويؤثر على وعاء الضريبة كما أن هذه الأرباح والخسائر تعد بمثابة أرباح وخسائر دفترية غير محققة بالفعل وإن أخذها في الاعتبار يمثل خروجاً عن أسس التحاسب الضريبي. ويتم تقييم هذه الأصول على أساس القيمة العادلة وتدرج الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة ضمن القوائم المالية للمنشأة على النحو التالي:^(٣)

✓ الأرباح والخسائر المحققة والناتجة عن التصرف في الأوراق المالية تدرج بقائمة الدخل الشامل.

✓ الأرباح والخسائر غير المحققة والناتجة عن تقييم الأوراق المالية بالقيمة العادلة يتم إدراجها ببند مستقل ضمن حقوق الملكية " فروق تقييم استثمارات مالية متاحة للبيع"

٣/٣/٢/٢ أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.

هي أصول يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ما لم يتم قياسها بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر. كما يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار غير قابل للإلغاء عند الاعتراف الأولي لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية لعرض التغيرات اللاحقة في

(١) الفقرة (٤٥)، معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) الأدوات المالية، معايير المحاسبة المصرية المعدلة، ٢٠٢٠.

(٢) جرجس ونيس فريز، قياس الاثر الضريبي للأدوات المالية على الاداء المالي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٨، ص ٤٥.

(٣) عجيب فهيد، المشكلات الضريبية للأدوات المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠١٥، ص ٢٣١.

القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر كان سيتم خلاف ذلك قياسها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وبالتالي يتم تقييم هذه الاستثمارات على أساس القيمة العادلة وينتج عن عملية التقييم ما يلي:

أ- أرباح وخسائر محققة ناتجة عن التصرف في الأصول المالية.

ب- أرباح وخسائر غير محققة ناتجة عن تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة.

وبالنسبة للمعالجة الضريبية لتلك الاستثمارات فيرى الباحث:

■ لم يأتي نص صريح في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يوضح كيفية المعاملة الضريبية لتلك الأصول المالية أو المعالجة الضريبية للأرباح أو الخسائر الناتجة عن تقييمها في نهاية السنة المالية كما أن ذات القانون لم يتناول كيفية إعادة التوزيع بين الفئات المختلفة مما يوحى بتطبيق نص المادة ١٧ والتي تنص على^(١): ويتحدد وعاء الضريبة على أساس صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وبالتالي سوف يتم إخضاع الأرباح الناتجة عن تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة مع السماح بخصم خسائر التقييم. لذلك فإن الأرباح غير المحققة والناتجة من تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة العادلة سوف تخضع للضريبة، في حين يتم إعفاء الأرباح الفعلية المحققة من بيع الاستثمارات في الأوراق المالية.

٢/٣ المشكلات الضريبية الناتجة عن قياس الاستثمار العقاري بالقيمة العادلة

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 IAS ثم صدر بعد ذلك المعيار المحاسبي المصري رقم (٣٤) والخاص بالمحاسبة عن الاستثمار العقاري والذي تبنى نموذج القيمة العادلة في القياس والتقييم عند المحاسبة عن الاستثمار العقاري ومع تطبيق هذا المعيار أدى إلى العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية أهمها:

١/٢/٣ ترك الحرية للمنشآت بأن تختار بين نموذجين للقياس هما:

■ نموذج التكلفة التاريخية:

حيث تتم معالجة الاستثمارات العقارية بنفس المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة ، أي بالتكلفة التاريخية ناقصاً أي إهلاك متراكم وأي خسائر تدهور متراكمة وعلى أن يتم الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

■ نموذج القيمة العادلة:

وفقاً لهذا النموذج يتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من التغيرات في القيمة العادلة في قائمة الدخل (ولا يتم الإفصاح عنها في حقوق الملكية) وذلك لتحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالاستثمار العقاري.

(١) المادة (١٧)، قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وبالتالى في حالة اختيار القيمة العادلة يتم إثبات الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية في قائمة الدخل اى الاعتراف بأرباح وخسائر غير محققة وكأنها تحققت بالفعل وهو ما يتنافى مع مفهوم التحقق.^(١) لذا فإن المشرع الضريبي يكون قد اتخذ من القيمة السوقية للعقار وعاء لهذه الضريبة مما يعنى فرض ضريبة على الوحدات التي تمتلكها هذه الشركات قبل أن تتمكن من تسويقها مما سوف يؤدي إلى التأثير على راس المال العامل لهذه الشركات ويقلل من درجة السيولة المتاحة لها وبالتالي يؤدي إلى تقليل نشاط هذه الشركات وارتفاع تكاليفها.^(٢)

لذلك يرى الباحث عدم إخضاعها للضريبة تحقيقاً للعدالة وتطبيقاً لنص الفقرة الأولى من المادة ١٧ والتي تنص على أن " تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١، ٤، ٥) من المادة (٢٥) من هذا القانون والأرباح المحققة من.....

أما إذا اختارت المنشأة نموذج التكلفة التاريخية، تكون بهذه الطريقة قد اختارت إستراتيجية التأجيل، وبالتالي سيتم تأجيل الاعتراف بالزيادة أو النقص في قيمة الإستثمار العقاري لحين التصرف فيه، وفي هذه الحالة يمكنها حساب الفرق بين القيمة العادلة والتي تلتزم بحسابها وتسجيلها ضمن الإيضاحات المتممة وبين التكلفة وتقوم بتسجيل التزام أو أصل ضريبي مؤجل حسب الأحوال مما يؤثر على قيمة مصروف الضريبة الذي يظهر في قائمة الدخل.

٢/٢/٣ لم يوضح المعيار الجاهة المسئولة عن تحديد القيم العادلة حيث يمكن أن تقوم بذلك المنشأة مما يؤدي إلى التلاعب الضريبي من خلال استخدام إستراتيجية التأجيل أو التعجيل للاعتراف بالتغيرات في القيم العادلة، وبالتالي أهمية إضافة مادة سواء بمواد القانون أو اللائحة التنفيذية تنص على ان يكون الجهة المنوط لها تحديد القيمة العادلة تكون بواسطة خبير مستقل مؤهل علمياً وعملياً ولديه خبرة بأنواع العقارات وأسواقها.^(٣)

٣/٢/٣ يلزم معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) الخاص بالاستثمار العقاري عند تحديد القيمة العادلة لاستثمار عقارى عدم إضافة البنود التي تظهر بشكل مستقل مثل المصاعد او أجهزة التكييف

(١) طارق عبدالعال حماد، مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الازمة المالية والاقتصادية العالمية، مجلد ٢، ٢٠٠٩، ص ١٨.

(٢) سهام محمد على، اثر قانون الضريبة رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على الاستثمار العقاري في البيئة المصرية دراسة تحليلية انتقادية، مجلة البحوث المالية والضريبية، ع ٥٩، سبتمبر اكتوبر ٢٠٠٩، ص ٦٦.

(٣) محمد خالد سلمان، المشكلات المحاسبية والضريبية للمحاسبة عن الاستثمار العقاري، مرجع سبق ذكره، ص ٥

حيث أنها جزء لا يتجزء من البند ذاته^(١) وبذلك فإن استبعادها سوف يؤدي إلى انخفاض القيمة العادلة له مما يؤدي إلى تخفيض صافي الربح المحاسبي وبالتالي انخفاض وعاء الضريبة.

٤/٢/٣ مشكلة الاستثمارات العقارية المشتراة مقابل إصدار بعض الأسهم:

قد تلجأ بعض الشركات إلى شراء استثمارات عقارية مقابل إصدار أسهم والتي عادة ما يكون لها قيمة اسمية وقيمة سوقية، تشير المعايير المحاسبية معيار رقم (٣٤) الخاص بالاستثمار العقاري إلى أن القيمة السوقية للأسهم المتداولة في بورصة أوراق مالية نشطة تعتبر أفضل مقياس لتكلفة الاستثمار العقاري عند الاقتناء.^(٢)

٥/٢/٣ مشكلة الاستبعادات أو التخلص من الاستثمار العقاري

حيث يتم استبعاد الاستثمار العقاري من الدفاتر حين يتم التصرف فيه وتحدد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن توقف استخدام الاستثمار العقاري أو التصرف فيه بالفرق بين صافي متحصلات التصرف في العقار وصافي القيمة الدفترية له ويتم الاعتراف بها في قائمة الدخل ويكون الدخل محتوي على أرباح محققة وأرباح غير محققة.

ومن الجدير بالذكر أنه عندما يتم تحويل أحد العقارات من فئة الاستثمارات العقارية إلى فئة الأصول الثابتة لاستخدامه في النشاط الرئيسي للمنشأة أو إلى فئة المخزون لأغراض البيع ، فإن تكلفة هذا العقار هي قيمته الدفترية في حالة تطبيق نموذج التكلفة أو هي قيمته العادلة في حالة تطبيق نموذج القيمة العادلة.

٤/ الدراسة الميدانية

١/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتمثل مجتمع الدراسة الذي حدده الباحث فيما يلي:

- أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة شعبة المحاسبة.
- المحاسبون القانونيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى.
- مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب العامة المصرية..

(١) الفقرة (٥٠) من معيار المحاسبة المصري رقم ٣٤ " الاستثمار العقاري "، معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة عام ٢٠٢٠، ص ١١١

(٢) نجوى نمر، " مدخل مقترح لمحاسبة ومراجعة الاستثمارات العقارية في ضوء المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة " المرجع السابق، ص ٨٦.

قام الباحث باختيار عينة عشوائية تعتمد على عدم التحيز لمفردات العينة في المجتمع بحيث تكون شاملة لكافة قطاعات المجتمع في خصائصه ذات العلاقة بموضوع الدراسة وقد راعى الباحث ألا تقل نسبة العينة عن ٢٠% من حجم المجتمع حتى تكون ممثلة لمجتمع الدراسة وقد قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات وتحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق مجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss) وقد تطلبت طبيعة البيانات استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

٢/٤ معامل كرونباخ الفا:

أعتمد الباحث على معامل كرونباخ الفا وذلك لتحديد معامل الثبات (درجة الاعتمادية) على جميع المحاور الخاصة باستمارة الاستقصاء ، وتوضح الجداول التالية نتائج التحليل الإحصائي

جدول (٧)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة أهمية المشكلات الضريبية ، والتي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

معامل كرونباخ الفا	المحور الثاني
٠.٩٠٠	درجة أهمية مشكلات التحاسب الضريبي، والتي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

من التحليل الإحصائي يتبين أن نتائج معامل كرونباخ الفا هي ($\alpha = 0.900$) وهذا يؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في تحديد درجة أهمية المشكلات التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

جدول (٨)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة أهمية المشكلات الضريبية والتي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

معامل كرونباخ الفا	المحور الثالث
٠.٧٦١	درجة أهمية المشكلات الضريبية التالية ، والتي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

يتضح من الجدول السابق أن نتائج معامل كرونباخ الفا ($\alpha = 0.761$) وهذا يؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها في تحديد أهمية المشكلات التي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

٣/٤ الأهمية النسبية.

لتحليل الأهمية النسبية لفروض البحث فقد اعتمد الباحث على نموذج فريدمان لتحديد متوسط الرتب لمحاور الدراسة ، كما تم استخدام اختبار كا^٢ لقياس مدى وجود اختلاف أو اتفاق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة وتحدد قيمة الدلالة أو المعنوية P-Value عندما تكون أقل من ٥% وهي تعنى وجود فروق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة .

جدول (١٠)

الأهمية النسبية لمجموعة المشكلات الضريبية التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

المجموعة الثانية	كا ^٢	المعنوية
تحديد درجة أهمية المشكلات الضريبية التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار	١١٣.٠١٧	٠.٠٠٠

يتبين من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل على وجود فروق في الأهمية النسبية بين عبارات المجموعة الخاصة بالمشكلات الضريبية التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

جدول (١١)

الأهمية النسبية لمجموعة المشكلات الضريبية التي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة عند التغير في المستوى العام للأسعار

المجموعة الثالثة	كا ^٢	المعنوية
تحديد درجة أهمية المشكلات الضريبية التي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.	٥٥.٩٢٦	٠.٠٠٠

يتبين من الجدول السابق أن مستوى المعنوية أقل من ٥% وهذا يدل على وجود فروق في الأهمية النسبية بين عبارات المجموعة الخاصة بمشكلات التحاسب الضريبي التي تترتب على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

٤/٤ اختبار فروض الدراسة

الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مشكلات التحاسب الضريبي ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية:

المتغير المستقل (س) : اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.

ويتمثل في العناصر التالية:

- توجد آثار سلبية مترتبة على استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.
 - لم يتناول المشرع الضريبي المصرى الأساس الواجب اتباعه عند تحديد تكلفة المنصرف من المخزون.
 - ان تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار يؤدي الى أظهر قيمة الأصول بأقل من قيمتها الجارية.
 - مشكلة اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار، والتي يترتب عليها ظهور ارباح صورية وبالتالي فرض ضريبة على ارباح غير محققة.
 - مشكلة تقييم الأصول الثابتة وتحديد عبء اهلاؤها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية عند التغير في المستوى العام للأسعار.
- المتغير التابع (ص) مشكلات المحاسب الضريبي المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية فى ظل التغير فى الأسعار.**
- مشكلة تحديد الوعاء الضريبي نتيجة مقابلة إيرادات تمثل قيم جارية بينما يقابلها تكاليف تمت بأسعار تاريخية مثل الاهلاك.
 - إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية خلال ارتفاع الاسعار يؤدي الى التمييز بين الشركات التي تخضع للضريبة نتيجة اختلاف طبيعة وظروف كل منها من حيث قدرتها على تحقيق الربح وقيمة اصولها الثابتة ومخزون اخر المدة .
 - ان اتباع مبدأ الوارد اولاً يصرف اولاً (FIFO) له اثار سلبية على الوعاء الضريبي وعلى مخزون اخر الفترة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.
 - إن استخدام طريقة التكلفة الاستبدالية لعلاج المشاكل المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار يفتح الطريق لفرض ضرائب على ارباح رأسمالية غير محققة.
 - الارقام القياسية ليست طريقة كافية ووافية لعلاج الاثار المترتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار لان الارقام القياسية غير دقيقة وتبنى على اساس ايجاد متوسط اسعار انواع معينة من السلع المختلفة الاوزان كما ان استخدامها يؤدي الى تشوية الربح نتيجة وجود اكثر من رقم قياسي.
 - طريقة الاهلاك المعجل لا يمكن أن تكون وسيلة كافية لعلاج الاثار المترتبة على ارتفاع مستوى الاسعار للاصول الثابتة لانها تؤدي الى زيادة عبء الاهلاك في السنوات الاولى

للاصل و تعديل نسب الارباح القابلة للتوزيع مما يكون له اثره على القيمة السوقية للسهم ، كما انها قد تضر بالشركات عند ارتفاع معدل الضريبة العامة على الدخل

■ الوسائل التي اعتمد عليها المشرع الضريبي في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (زيادة معدلات الاهلاك العادية عن نسب الاهلاك الفعلية ، الاهلاك المعجل ، ميزة السماح للمنشات بخصم الارباح الراسمالية المستخدمة في شراء اصول جديدة خلال ٣ سنوات) لم تكن كافية لعلاج المشكلات المترتبة على الارتفاع في المستوى العام للأسعار للاصول الثابتة.

قياس معامل الارتباط : يقيس معامل الارتباط قوة العلاقة بين مشكلات التحاسب الضريبي (كمتغير تابع) والآثار لمرتبة على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار (كمتغير مستقل).

جدول (٢٠)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثاني)

المعنوية sig	معامل ارتباط بيرسون	العنصر
٠.٠٠٠	٠.٨٥٩**	مشكلات التحاسب الضريبي التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

يتضح من الجدول السابق أن هناك علاقة ارتباط بين عبارات المتغير التابع مشكلات التحاسب الضريبي والمتغير المستقل اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار وأن معامل الارتباط = ٠,٨٥٩ ومستوى المعنوية اقل من ١% وهذا ايضا يشير إلى وجود علاقة ارتباط بينهما وان هذه العلاقة هي علاقة طردية لان اشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، حيث ان الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية والأسس الضريبية الحالية في ظل قانون الضريبة على الدخل سوف يؤدي إلى وجود مشكلات عند عملية التحاسب الضريبي.

تحليل الانحدار البسيط: يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونسبة تأثير المتغير المستقل (اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار)، ومشكلات التحاسب الضريبي كمتغير تابع

جدول (٢١)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثاني

المحور	القيمة المقدرة	قيمة اختبار T	P-Value	الدلالة sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	١.٠٧٢	٦.٨٨٢	٠.٠٠	دالة	٠.٧٣٨
مشكلات التحاسب الضريبي التي تترتب على اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار	٠.٧٤٣	٢١.١٤٣	٠.٠٠	دالة	
درجة الحرية = ١٥٩,١ قيمة اختبار (F) = ٤٤٧.٠٣٢ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠					

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- أن إشارة معامل الانحدار للمتغير المستقل موجبة وبالتالي فإن العلاقة بينهما علاقة طردية أي أن كل زيادة في المتغير المستقل ستؤدي إلى زيادة في المتغير التابع (زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة سوف تؤدي في المقابل إلى زيادة المتغير التابع بمقدار ٠.٧٤٣ وحدة تقريباً).
 - أن مستوى الدلالة لاختبار T TEST للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي ٠.٠٠٠ وهي أقل من مستوى معنوية ١% وهذا يدعم صحة الفرض الثاني بوجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مشكلات التحاسب الضريبي واتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار.
 - يوضح معامل التحديد R^2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (مشكلات التحاسب الضريبي عند التغير في المستوى العام للأسعار) بنسبة ٧٤%.
- وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل (س) كما يلي:-

$$ص = أ + ب س$$

$$ص = ١.٠٧٢ + ٠.٧٤٣ س$$

وبالتالي فإن أتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام سوف يؤدي إلى مشكلات ضريبية مما يدل على صحة الفرض الثاني من الدراسة " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مشكلات التحاسب الضريبي ومبدأ التكلفة التاريخية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار " مما يعني قبول هذا الفرض.

الفرض الثانى : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مشكلات التحاسب الضريبي ومبدأ القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية:

المتغير المستقل (س) : تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار
ويتمثل في العناصر التالية:

- المشكلة الاساسية في قياس القيمة العادلة تكمن في مدى موثوقيتها أى مدى وجود أدلة أثبات.
- قد يسبب استخدام القيمة العادلة التلاعب في الربح الضريبي وفقاً لرغبات الادارة
- هناك مجموعة من المشكلات الضريبية المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة للاستثمار العقاري

المتغير التابع (ص) : المشكلات الضريبية المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار

- القيمة العادلة معقدة وذات طرق قياس متعددة
- القيمة العادلة لا تؤدي الى المحافظة على دلالة القوائم المالية وصلاحياتها للمقارنة بالاضافة الى عدم توافر الناحية الموضوعية فى البيانات
- زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة وتطلب بذل جهد غير عادى وتكبد مصروفات اضافية
- ان الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة فى قائمة الدخل أو فى قائمة التغير فى حقوق الملكية دون أن تتم عملية تبادل فعلية يفتح باب التلاعب والتاثير على الوعاء الضريبي.
- مشكلة إخضاع الأرباح الناتجة من تقييم الاستثمارات المالية المتداولة بالقيمة السوقية للضريبة فى حين يتم إعفاء الأرباح الفعلية المحققة
- ان استخدام القيمة العادلة عند القياس اللاحق للأصول والالتزامات يزيد من قدرة الادارة فى ادارة الارباح وبالتالى التاثير على الوعاء الضريبي.
- مشكلة التلاعب فى قياس القيمة العادلة وصعوبة التحقق من ذلك فى حالة عدم توافر سوق نشطة للأصول والالتزامات
- عدم الاتفاق على اولويات اساليب التقييم بالقيمة العادلة يتيح الفرصة للشركات لإدارة الارباح والتاثير على الوعاء الضريبي.
- مشكلة الاستثمارات العقارية المحولة من الاستخدام الداخلى بالمنشأة ونتج عن تقييم تلك الاستثمارات بالقيمة العادلة خسائر

- مشكلة التصرف أو التخلص من الاستثمار العقاري، وتحدد نتيجة المعاملة بالفرق بين صافي متحصلات البيع والقيمة الدفترية، ويتم الاعتراف بها في قائمة الدخل ويكون الدخل يحتوى على ارباح محققة وغير محققة.
- قياس معامل الارتباط : يقيس معامل الارتباط قوة العلاقة بين مشكلات التحاسب الضريبي (كمتغير تابع) وتطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار (كمتغير مستقل)
- جدول (٢٢)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الثالث)

المحور	معامل ارتباط بيرسون	المعنوية sig
مشكلات التحاسب الضريبي المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار	٠.٧١١	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق: أن هناك علاقة ارتباط بين عبارات المتغير التابع والمتغير المستقل وأن معامل الارتباط = ٠.٧١١ ومستوى المعنوية اقل من ١% وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط بينهما وان هذه العلاقة هي علاقة طردية لان إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية ، فكلما كان هناك عدم توافق بين الربح المحاسبي المقاس وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وبين الربح الضريبي المقاس وفقا لقانون الضريبة على الدخل كلما أدى ذلك إلى زيادة مشكلات عدم التوافق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

تحليل الانحدار البسيط : يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونسبة تأثير المتغير المستقل (تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار ، ومشكلات التحاسب الضريبي المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة) كممتغير تابع.

جدول (٢٣) علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثالث

المحور	القيمة المقدرة	قيمة اختبار T	P-Value	الدالة sig	معامل التحديد R2
الجزء الثابت	١.٣٧٧	٦.٠١٩	٠.٠٠	دالة	٠.٥٠٦
	٠.٦٦٣	١٢.٧٦٢	٠.٠٠	دالة	
مشكلات التحاسب الضريبي المترتبة على تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار					
درجة الحرية = ١٥٩,١ قيمة اختبار (F) = ١٦٢.٨٧٢ مستوى الدلالة = ٠.٠٠٠					

يتبين من الجدول السابق ما يلي:

- أن إشارة معامل الانحدار للمتغير المستقل موجبة وبالتالي فإن العلاقة بينهما علاقة طردية أي أن كل زيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة في المتغير التابع (زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة سوف تؤدي في المقابل إلى زيادة المتغير التابع بمقدار ٠.٦٦٣ وحدة تقريباً).
- أن مستوى الدلالة لاختبار T TEST للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي ٠.٠٠٠ وهي أقل من مستوى معنوية ١% وهذا يدعم صحة الفرض الثالث بوجود علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار ومشكلات التحاسب الضريبي الناتجة عن تطبيق نموذج القيمة العادلة .
- يوضح معامل التحديد R^2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع ، حيث يستطيع المتغير المستقل (تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (مشكلات التحاسب الضريبي الناتجة عن تطبيق نموذج القيمة العادلة) بنسبة ٥٠.٦% وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل (س) كما يلي:-

$$ص = أ + ب س$$

$$ص = ١.٣٧٧ + ٠.٦٦٣ س$$

وبالتالي فإن تطبيق نموذج القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار سوف يترتب عليه بعض المشكلات عند عمية التحاسب الضريبي مما يدل على صحة الفرض الثاني من الدراسة " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين مشكلات التحاسب الضريبي ومبدأ القيمة العادلة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار" مما يعنى قبول هذا الفرض.

٥/ النتائج والتوصيات

٥/١ نتائج البحث

- في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالي:
- ١- أن عدم التوصل لحل لمشكلات التحاسب الضريبي في ظل التغير في المستوى العام للأسعار سوف يؤدي الى فقدان الثقة في عدالة الاستقطاع الضريبي.
 - ٢- أن تطبيق نموذج القيمة العادلة للأصول يؤدي إلى المحافظة على قيمة المنشأة وراس المال العامل في ظل ارتفاع الأسعار، ويجعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية أكثر ملائمة ومصداقية.

٣- أن اتباع مبدأ التكلفة التاريخية في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار سوف يترتب عليه مجموعة من الآثار المحاسبية والضريبية وقد اتضح ذلك من خلال مايلي:

- يترتب على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار اظهر قيمة الأصول بأقل من قيمتها الجارية
- ان اختيار طريقه معينه من طرق تقويم المخزون السلعي في نهاية السنة المالية وخاصة عند التغير في المستوى العام للأسعار له أثر مباشر على قياس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ، كما أن له آثار غير مباشرة على توزيع الأرباح ، وعلى رأس المال العامل، وعلى الوعاء الضريبي.
- ان اتباع طريقة LIFO في ظل ارتفاع الأسعار سوف تؤدي الى الحد من تقلبات الأرباح التي تنتاب القوائم المالية من خلال أستبعاد الأرباح " الراسمالية والصورية " عند الارتفاع في المستوى العام للأسعار
- ان قياس قيمة الأصول الثابتة وتحديد عبء إهلاكها وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى ظهور أرباح صورية وفرض ضرائب لا تنصب على الدخل ، لكنها قد تمس راس المال نتيجة تحديد عبء الإهلاك بما يقل كثيرا عن قيمته الحقيقية.
- أن المحاولات التي وضعها المشرع الضريبي كعلاج لمشكلة تقييم الأصول الثابتة عند التغير في المستوى العام للأسعار مثل حوافز الاستثمار (طريقة الإهلاك المعجل أو زيادة عبء الإهلاك خلال السنوات الأولى) فإن تلك الحوافز تستفيد منها وبدرجات مختلفة ومتفاوتة بعض المنشآت فقط دون البعض الآخر، وان كل ما تهدف إليه هو الأسراع في أسترداد تكلفة حيازة الأصل دون مواجهة المشكلة.

وبذلك فقد ثبت صحة الفرض الاول من فروض الدراسة

٦- أن تطبيق نموذج القيمة العادلة لعلاج الآثار المترتبة على تغير مستوى الأسعار سوف يترتب عليه مجموعة من المشكلات الضريبية وقد اتضح ذلك من خلال مايلي:

- قيم الأصول المحددة باستخدام القيمة العادلة لا تحقق الحيادية والموضوعية في حالة عدم توافر سوق نشطة وعند إجراء عملية تبادل حقيقية سوف تآثر على محتوى القوائم المالية بالقيمة المقدرة.
- بالرغم من اهمية قياس وتقييم كافة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة لتحقيق نوع من المصادقية في بيانات القوائم المالية ، وقياس سليم للربح فان استخدامها كنموذج للقياس الضريبي يكتنفه العديد من الصعوبات
- لم يرد نص صريح في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يوضح كيفية المعاملة الضريبية للاستثمارات المالية أو المعالجة الضريبية للأرباح أو الخسائر الناتجة عن تقييمها في نهاية السنة

المالية ، كما أن ذات القانون لم يتناول كيفية إعادة التبويب بين الفئات المختلفة مما يتطلب تطبيق نص المادة (١٧)

- ان أعتراف المشرع الضريبي بالقيمة العادلة كأساس لقياس الإستثمار العقاري يكون قد اتخذ من القيمة السوقية للعقار وعاء لهذه الضريبة مما يعنى فرض ضريبة على الوحدات التي تمتلكها هذه الشركات قبل أن تتمكن من تسويقها مما سوف يؤدي إلى التأثير على راس المال العامل لهذه الشركات ويقلل من درجة السيولة المتاحة لها.
- لم تحدد معايير المحاسبة لم يقدم المشرع الضريبي المصري حلاً للمشاكل المحاسبية الجاه المنوط لها بتحديد القيمة العادلة حيث يمكن أن تقوم بذلك المنشأة مما يؤدي إلى التلاعب الضريبي من خلال استخدام إستراتيجية التأجيل أو التعجيل للاعتراف بالتغيرات في القيم العادلة وبذلك فقد ثبت صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة

٢/٥ التوصيات

- يوصى الباحث بإعادة النظر في أسلوب قياس التكاليف بحيث يتم السماح بقياس التكاليف واجبة الخصم على أساس التكلفة التاريخية المعدلة بالقوة الشرائية العاملة للنقود حتى لا تمس الضريبة راس المال.
- يوصى الباحث بإعادة النظر في قائمة الدخل المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لكونها لا تعبر عن الأرباح المحققة وخاصة في ظل التغير في المستوى العام للأسعار .
- أهمية إجراء تعديل تشريعي في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث ينص على إتاحة الفرصة للشركات التي تستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً أو طريقة المتوسطة المرجح بالتعديل باستخدام احد الأرقام القياسية العامة وذلك في ظل الارتفاع في المستوى العام للأسعار.
- يوصى الباحث باستخدام أحد الأرقام القياسية في تعديل القوائم المالية باعتبارها أحد طرق تحديد القيمة العادلة حيث ان ذلك أفضل من عدم استعماله والتمسك بالتكلفة التاريخية حيث يؤدي في الأساس إلى إيجاد تماثل في وحدة النقد التي تتخذ أساساً لتحديد القيمة وجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة.
- يوصى الباحث بعدم اخضاع الفروق الناتجة من تقييم كلاً من الأوراق المالية من خلال الأرباح والخسائر، والاستثمار العقاري بالقيمة العادلة للضريبة حيث ان ذلك يعتبر اعترافاً بأرباح وخسائر غير محققة وكأنها تحققت بالفعل.
- يوصى الباحث بأهمية فصل الأرباح والخسائر الناتجة من التصخم والأرباح والخسائر الناتجة من أستبعاد أصل من الدفاتر.
- أهمية اضافة مادة سواء بمواد القانون او اللائحة التنفيذية تنص على أن تكون الجهة المسؤولة عن تحديد القيمة العادلة تكون بواسطة خبير مستقل مؤهل علمياً وعلمياً ولديه خبرة بسوق العقارات.

٦/ قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ١- انجى اشرف جرجس، الإهلاك المحاسبي والضريبي للأصول الثابتة الملموسة: محددات القياس والإفصاح" (دراسة تحليلية استطلاعية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة اسيوط، ٢٠٢٠.
- ٢- جرجس ونيس فريز، قياس الاثر الضريبي للأدوات المالية على الاداء المالي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٨.
- ٣- سهام محمد على، أثر قانون الضريبة رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على الاستثمار العقاري في البيئة المصرية دراسة تحليلية انتقادية، مجلة البحوث المالية والضريبية، ع٥٩، ٢٠٠٩.
- ٤- طارق عبدالعال حماد، مشكلات تحديد الربح الضريبي في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، دور النظام الضريبي المصرى في مواجهة الازمة المالية والاقتصادية العالمية، مجلد ٢، ٢٠٠٩.
- ٥- عبدالحليم ابراهيم عبدالحليم، أثر الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي على صافي الربح الضريبي (دراسة مقارنة)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو، ٢٠١٢.
- ٦- عجب فهد، المشكلات الضريبية للأدوات المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثالث، ٢٠١٥.
- ٧- فتح الإله محمد احمد، استخدام مدخل الحوافز الضريبية في تفعيل المحاسبة عن التأثيرات البيئية في شركات القطاع الصناعى السودانى، المنظمة العربية للتنمية الادارية، المجلة العربية للإدارة، مج ٤١ ع ١، مارس، ٢٠٢١.
- ٨- فكرى حلمى البناء، المدخل الى محاسبة التضخم طرق المحاسبة عن التضخم، المحاسبة والاقتصاد، العدد ٦٢٠، ابريل ٢٠٠٧، ص ٣٢.
- ٩- محمد خالد سلمان مهنا، المشكلات المحاسبية والضريبية للمحاسبة عن الاستثمار العقاري، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٣.
- ١٠- محمد صالح الطالبي، بعض مشاكل تقويم المخزون السلعي محاسبياً وأثره على القوائم المالية، مجلة العلوم الادارية، اليمن، مج ٢، ٢٠١١.
- ١١- محمد عباس بدوى، نموذج مقترح للحاسب الضريبي لتحفيز تمويل التنمية بنظام (بى او تى)، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢٠، ع ٢، ٢٠١٦.

- ١٢- محمد عبدالعزيز خليفة، التأثيرات الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون، مجلة المال والتجارة، نادى التجارة، ع ١، يوليو، ٢٠١٨.
- ١٣- _____، المشكلات الضريبية للأدوات المالية، مجلة البحوث المالية والتجارة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ١٠٥، ٢٠١٦.
- ١٤- منال حامد فراج، دراسة تحليلية لقياس القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة - كلية التجارة، ٢٠١٢.
- ١٥- نجوى نمر، مدخل مقترح لمحاسبة ومراجعة الاستثمارات العقارية في ضوء لمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤.
- ١٦- وليد ناجى الحياىلى، نظرية المحاسبة، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، ٢٠٠٧

ثانياً: المراجع الاجنبية

1. Augstin Redondaet al. ,tax expenditure and the Treatment of Tax incentives for investment , **the open- access,open Assessment, E – journal** , Discussion paper ,No 2018 - 57 , 2018 , pp.1:11
2. Tiago Cardao-Pito , Jorge Barros,"standards to the The application of fair value accounting income statements companies listed in the Portuguese Stock" , **Review of Busines Management.**, São Paulo, Jan./Marc. 2016, Vol.18, No.59.