

**أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية
على تحديد وعاء الضريبة على الدخل
دراسة حالة على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية**

**الدكتور
السيد السعيد العراقي
مدرس المحاسبة
المعهد العالي للعلوم الإدارية
ببغداد**

أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية

علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل

دراسة حالة علي الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية

دكتور / السيد السعيد العراقي

مدرس المحاسبة بالمعهد العالي للعلوم الإدارية ببلقاس

ملخص

صدر في عام ٢٠١٥م القرار رقم ١١٠ لوزير الاستثمار بإصدار معايير المحاسبة المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية لتوحيد لغة المحاسبين، والمساهمة في تقوية وتدعيم الاقتصاد المصري ودفع عجلة التنمية. وعندما أصبحت المعايير المصرية متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية المعاصرة، وملزمة لجميع الشركات، وتؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية، وذلك توحيداً للمعالجات والسياسات المحاسبية وتحقيقاً للمزيد من الإفصاح والشفافية، فإن ذلك يساعد جميع المهتمين علي فهم ودراسة القوائم المالية واتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها علي أساس سليم.

ولكن توجد بعض الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية وبين معايير المحاسبة الدولية، وتم تحليل طبيعة هذه الاختلافات وبيان أثر المعالجة المحاسبية علي القوائم المالية عند تطبيق كلا من معايير المحاسبة المصرية والدولية وأثر هذه الاختلافات علي تحديد قيمة وعاء الضريبة علي الدخل من خلال دراسة حالة للقوائم المالية الشركة المصرية للاتصالات.

وتوصل الباحث إلى نتائج هامة تثبت خطأ فرض البحث حيث يوجد أثر لهذه الاختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير المصرية والدولية علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل.

الكلمات الدالة : الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية والدولية ، قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥م بإصدار معايير المحاسبة المصرية ، وعاء الضريبة علي الدخل ، القوائم المالية لشركة المصرية للاتصالات .

Abstract

In 2015, the Minister of Investment issued Decision No. 110 to issue Egyptian accounting standards to comply with international standards for the standardization of the language of accountants and to contribute to strengthening and strengthening the Egyptian economy and advancing development. When Egyptian standards became largely compatible with contemporary international standards, And is binding on all companies, and improves the quality of the financial statements, in order to consolidate the accounting processes and policies and to achieve greater disclosure and transparency, It helps all interested parties to understand and study the financial statements and make economic and financial decisions associated with them on a sound basis.

However, there are some differences between the Egyptian accounting standards and the international accounting standards. The nature of these differences and the effect of accounting treatment on the financial statements were analyzed in applying both the Egyptian and international accounting standards and the effect of these differences on determining the value of the tax on income through a case study of financial statements Telecom Egypt.

The researcher found important results to prove the error of imposing research, where there is an effect of these differences in the accounting treatment between the Egyptian and international standards on the determination of the tax on income.

key words:

Differences between Egyptian and international accounting standard

Resolution No. 110 of 2015 issuing Egyptian Accounting Standards,

Income tax , Financial Statements of Telecom Egypt.

مقدمة:

مسايرة للتعديلات التي طرأت علي معايير المحاسبة الدولية، حرصت وزارة الاستثمار في مصر علي إجراء تعديلات علي المعايير المصرية السابق صدورها في عام ٢٠٠٦، وصدر في عام ٢٠١٥م القرار رقم ١١٠ لوزير الاستثمار بإصدار معايير المحاسبة المصرية وعددها ٣٩ معياراً بالإضافة إلي إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

والمستعرض لهذا القرار وهذه المعايير يجد أنه ورد به ما يلي^(١):

أولاً: أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية":

- توزيعات الأرباح علي العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.
- تأثير ذلك علي كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "تصيب السهم في الأرباح" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاي العاملين".

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات

التأجير التمويلي":

- تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلي

(١) "معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة

في مادتيه "٢٤"، "٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً. حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه. ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

ثانياً: اختبارات تم استيعادها من المعايير المصرية:

معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية":

- تم استيعاد اختبار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة ونصت المعايير المصرية علي إعداد قائمة دخل منفصلة (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل.

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها":

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٣١" إلي "٤٢" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٣٠".

معيار المحاسبة المصري (١٧) " القوائم المالية المستقلة":

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببيدول استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة وما استتبع ذلك من تعديل الفقرات من "٤" إلي "٨" والفقرتين "١٠"، "١٣" من هذا المعيار.

معيار المحاسبة المصري (٢٣) " الأصول غير الملموسة":

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٧٥" إلي "٨٧" و"١٢٤"، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٧٤".

معيار المحاسبة المصري (٣٤) " الاستثمار العقاري":

- تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة في الفقرات "٣١" و"٣٣" إلى "٥٥" ومن "٦٠" إلى "٦٥" ومن "٧٤" إلى "٧٩" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرات "٥٦" و"٧٩".

ثالثاً: استثناءات تم استبعادها:

معيار المحاسبة المصري (٤٢) " القوائم المالية المجمعة":

- إلغاء الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٣" من هذا المعيار.
- تم التأكيد علي إلغاء هذا الاستثناء من التجميع في الفقرة "٤" من هذا المعيار.

وأشار وزير الاستثمار، إلى أن مصر ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة منذ أواخر تسعينات القرن الماضي، وأن آخر تحديث لهذه المعايير كان في عام ٢٠٠٦ وهو ما تطلب إجراء تعديلات على هذه المعايير لتتوافق مع المعايير الدولية وتتواءم مع التطورات التي شهدتها العالم^(١).

مشكلة البحث:

عندما قرر المشرع تطبيق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م^(٢) علي صافي الربح المحاسبي من واقع القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية لأغراض حساب الضريبة وتحديد وعاء الضريبة بعد إدخال تعديلات علي صافي الربح المحاسبي بالإضافة والخصم وفقا لأحكام القانون وصولا للربح الضريبي، وعندما أصبحت المعايير المصرية

(^١)<http://gate.ahram.org.eg/News/696304.aspx> , related on date: 24/06/2017.

(^٢) القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م بإصدار قانون الضريبة علي الدخل وتعديلاته.

متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية المعاصرة، وملزمة لجميع الشركات، وتؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية، وذلك توحيداً للمعالجات والسياسات المحاسبية وتحقيقاً للمزيد من الإفصاح والشفافية، فإن ذلك يساعد جميع المهتمين علي فهم ودراسة القوائم المالية واتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس سليم.

ولتحقيق ما طالب به الدستور المصري في المادة (٢٧) منه... 'مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل'^(١)،، فكان لزاماً مع ظهور هذا الإصدار الأخير من معايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٥ ورغبة في معرفة أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية أن يظهر تساؤل أساسي مؤداه هو: هل للتعدلات التي تمت في المعايير المصرية عن المعايير الدولية لها تأثير علي تحديد الوعاء الضريبي ومن ثم الحصيلة الضريبية؟

ولإجابة علي هذا التساؤل رأي الباحث التعرض لمجالات الاختلافات بين المعايير المصرية والمعايير الدولية وبيان أثرها علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل في مصر.
هدف البحث:

يتمثل هدف البحث في محاولة التعرف علي أثر المعالجة المحاسبية للاختلافات أو نقاط الخروج بين معايير المحاسبة المصرية والدولية عند تحديد وعاء الضريبة علي الدخل بهدف تحقيق العدالة الضريبية وتطوير أسلوب الإعداد والفحص الضريبي في ضوء هذه الاختلافات.

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث عملياً من مدي ما يمكن استنتاجه من مؤشرات تساهم في إمكانية التطبيق لتحديد الوعاء طبقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع الإقلال من حجم المنازعات الضريبية الممكن حدوثها بين الممولين ومصحة الضرائب، كما يستمد هذا البحث أهميته علمياً من استنباط القواعد اللازمة لتطبيق مدخل للإصلاح الضريبي

(١) دستور مصر الصادر عام ٢٠١٤، الباب الثاني، ص ٨.

الشامل لتلبية سياسة الإصلاح الاقتصادي التي تنتهجها الدولة لزيادة الحصيلة بجانب تحقيق الأهداف الأخرى للضريبة علي الدخل في إطار معايير المحاسبة السارية.

فرض البحث:

بناءً علي مشكلة البحث يمكن عرض الفرض الأساسي له في محاولة لاختباره فيما يلي:

" لا أثر للاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية وبين معايير المحاسبة الدولية علي وعاء الضريبة علي الدخل في مصر."

حدود البحث:

اقتصرت البحث علي تناول مجالات الاختلاف بين كل من معايير المحاسبة الدولية وبين المعايير المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار ١١٠ لسنة ٢٠١٥م.

منهج البحث:

اعتمد الباحث لتحقيق هدف البحث علي استخدام المنهج الاستدلالي حيث يعتبر هذا المنهج مناسباً لمثل هذه النوعية من الدراسات، فهو المنهج الذي يستنتج من الحقائق الخاصة بمبادئ عامة، ويتمثل هذا المنهج في دراسة وتحليل ما تضمنه الفكر المحاسبي الضريبي من خلال الاطلاع علي المراجع العلمية المتخصصة العربية والأجنبية من كتب علمية ومقالات منشورة بالمجلات العلمية المحكمة والدوريات المختلفة وما صدر عن المؤتمرات العلمية ورسائل علمية والدراسات السابقة وأبحاث مرتبطة بموضوع البحث بالإضافة إلي دراسة القوانين واللوائح والمنشورات والتعليمات التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل والصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية المتعلقة بالمشكلة موضوع البحث وكذلك بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية والدولية، وذلك بهدف التعرف علي بعض الاختلافات بين المعايير المصرية والمعايير الدولية، عرض المعالجة المحاسبية المناسبة، وبيان أثرها علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل من خلال إجراء دراسة ميدانية علي بعض الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

خطة البحث:

بناءً على ما تقدم تم تقسيم البحث إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تحليل للدراسات السابقة.

المبحث الثاني: تحليل لطبيعة الاختلافات في المعالجة المحاسبية بين معايير المحاسبة المصرية والدولية.

المبحث الثالث: أثر الاختلافات علي وعاء الضريبة علي الدخل.

المبحث الرابع: دراسة حالة.

المبحث الأول

تحليل للدراسات السابقة

تمهيد:

إن التطورات الاقتصادية والتغيرات السياسية العالمية والإقليمية التي شهدتها عقد التسعينات في القرن الماضي انعكست بشكل كبير على مختلف الأنشطة الموجودة في المجتمع، و تم إعداد معايير المحاسبة المصرية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية بمعرفة اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، والمشكلة بالقرار الوزاري رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧م وأصبحت جميع الشركات المصرية ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية بموجب القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧م. ولقد تم تقديم أربع إصدارات لمعايير المحاسبة المصرية الإصدار الأول عام ١٩٩٧م متضمناً معايير من ١-٢٢ والإصدار الثاني عام ٢٠٠٢م متضمناً نفس الترتيب والإصدار الثالث فتم عام ٢٠٠٦م يشمل علي ٣٥ معيار بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦م ويشمل كل المعايير الدولية الصادرة حتى عام ٢٠٠٦م مع بعض

الاستثناءات التي حددها الإصدار في ذلك الوقت في ملحق التمهيد تحت عنوان أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومع تطور معايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) منذ عام ٢٠٠٦م حتى ٢٠١٤م اتسعت الفجوة بين المعايير المصرية والدولية لأن المعايير المصرية لم تتواءم مع هذه التعديلات.

وبعد محاولة معظم دول العالم (ومنهم مصر) في التقارب والتوافق بين معايير المحاسبة الدولية ومعاييرها المحلية، فقد صدر في عام ٢٠١٥م القرار رقم ١١٠ لوزير الاستثمار بإصدار معايير المحاسبة المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية لتوحيد لغة المحاسبين والمساهمة في تقوية وتدعيم الاقتصاد المصري ودفع عجلة التنمية. وبالرغم من ذلك توجد بعض الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية.

ويعرض الباحث لأهم الدراسات السابقة المرتبطة بتطبيق المعايير المحاسبية في المجال الضريبي:

١- دراسة Songlan et al., 2008: ^(١) بعنوان:

"Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China"

اهتمت هذه الدراسة بدراسة الجهود الصينية لتقريب معايير المحاسبة الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS وذلك بفحص التقارير المالية الخاصة لـ ٧٩١ شركة من الشركات المدرجة بالبورصة للفترة من بين عام ١٩٩٩م وعام ٢٠٠٢م مستخدمة مقاييس الثبات والالتزام والقابلية للمقارنة، لذلك ركزت الدراسة علي ما إذا كانت الشركات المدرجة بالبورصة تلتزم بمعايير المحاسبة المحلية ومعايير الـ IFRS، ما إذا كانت

(^١) Peng, S., Tondkar, R. H., Laan Smith, J., and Harless, D. W. (2008), "Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China", the International Journal of Accounting, Vol. 43, Issue 4, Pp448-468.

الشركات تستخدم معالجات محاسبية ثابتة في إعداد التقارير المالية الدولية على أساس المعايير المحلية، ما إذا كان قياس صافي الدخل لنفس الشركة طبقاً للمعايير المحلية يختلف جوهرياً عن صافي الدخل طبقاً لـ IFRS، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة في الأرباح بين التقارير المعدة طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحلية، وركزت نتائج هذا البحث على أهمية توافق المعايير المحاسبية الصينية مع معايير التقارير المالية الدولية لتحقيق التوافق بين التطبيقات المحاسبية وتقليل الفجوة في الأرباح وزيادة القابلية للمقارنة.

٢- دراسة Guggiola, 2010^(١): بعنوان:

"IFRS Adoption in the E.U., Accounting Harmonization and Markets Efficiency"

اهتمت هذه الدراسة بتحليل مزايا عملية التوحيد المحاسبي بين الدول الأوروبية من جهة وبقيّة دول العالم من جهة أخرى، وذلك من خلال دراسة أثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) يؤدي إلى زيادة قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح، كما بينت الدراسة أن اعتماد (IFRS)، يتطلب زيادة في إفصاح الشركات المطبقة وبالشكل الذي يؤدي إلى تزويد الأسواق المالية بمعلومات أكثر عمقاً، فيما يتطوّر بالمركز المالي، ونتائج التشغيل، هذا بالإضافة إلى أن تطبيق (IFRS)، يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية بين الدول المختلفة.

٣- دراسة سيد (٢٠١١م)^(٢): بعنوان "محاسبة الإيراد بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:"

(١) Guggiola, G. (2010), "IFRS Adoption in the E.U., Accounting Harmonization and Markets Efficiency" A Review, international Business & Economics research journal, 12(9).p.99.

(٢) د. سيد عطيتو محمد علي، محاسبة الإيراد بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم

تناولت هذه الدراسة معيار المحاسبة المصري رقم (١١) من حيث تحقق الإيراد وكيفية قياسه خلال الفترة المحاسبية التي تزاوُل فيها الأنشطة أعمالها والإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك دراسة أحكام الإيرادات للنشاط التجاري والصناعي طبقاً لأحكام القانون، وتوصلت الدراسة إلى المقترحات التالية:

(١) ضرورة العمل على إضافة قائمة خاصة تسمى قائمة الدخل الضريبي بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١١) والخاص بعرض القوائم المالية على أن يتم إضافة هذه القائمة بالفقرة (٨) من المعيار.

(٢) تعديل الفقرة الثانية من نص المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٥م على أن يكون النص كالتالي: ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل الضريبي المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي المشار إليه.

(٣) العمل على سرعة إصدار قرار وزير المالية بشأن تنظيم إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية طبقاً لما هو وارد بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٧٨) من القانون رقم ١٩ لسنة ٢٠٠٥.

٤- دراسة مصطفى (٢٠١٢م): بعنوان " الآثار الضريبية لتجميع الأعمال في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" (١):

وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يوليو ٢٠١١، ص ٣-٣٦.

(١) د. مصطفى عبد العزيز شاهين، الآثار الضريبية لتجميع الأعمال في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها علي الاقتصاد والاستثمار - مصر، سبتمبر ٢٠١٢، ص ٢٧٦-٣٢٥.

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال في ضوء معايير المحاسبة المصرية والآثار الضريبية لتجميع الأعمال وتتحد أبعاد المشكلة التي تناولتها الدراسة من خلال العناصر الرئيسية التالية:

(١) اختلاف المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال ومن صورها اقتناء أدوات حقوق الملكية، اقتناء صافي الأصول، والانماجات القانونية عن المعالجة الضريبية لها، وما يترتب عليها من آثار ضريبية مؤجلة.

(٢) اختلاف المفاهيم والمبادئ والأسس والقواعد والممارسات الواردة بالمعايير المحاسبية، عن القواعد الضريبية من حيث الآتي:

- التقارير المالية.
- معايير الاعتراف والقياس.

وتهدف الدراسة إلى:

(١) بيان أهمية تقييم معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال ومتطلبات التطبيق.

(٢) تحديد المعالجة الضريبية للآثار المحاسبية والضريبية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشركة، والمعالجة المحاسبية المقترحة.

٥- دراسة جاوحدو (٢٠١٤م): بعنوان " الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية"^(١):

تناولت الدراسة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية علي النظام الضريبي وكذلك المتطلبات الأساسية لإحداث التكيف بينهما.

وتهدف الدراسة إلى:

(١) د. جاوحدو رضا، أ. حمدي جلييلة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد ٣٢ (٢)، ٢٠١٤، ص ص ٣٤٠-٣٦٦.

- (١) معرفة العوامل المؤدية لنشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي وأهمية التوافق بينهما.
- (٢) تحديد أثر التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي.
- (٣) دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية في عدم توافق المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي.
- (٤) معرفة أهم متطلبات تكييف النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية الدولية.

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- (١) ضرورة تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية.
 - (٢) الاستفادة من تجارب الدول التي لها تجربة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، فيما يتعلق بتوفير المتطلبات الضرورية لتكييف البيئة ومتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
 - (٣) اعتماد إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها إدارات إدارة الضرائب إلى ترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية.
- ٦- دراسة الصياد (٢٠١٤م): دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS: دراسة ميدانية^(١):

تناولت هذه الدراسة الفروق الجوهرية بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية والمنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ومعوقات هذا التوافق ومن خلال توزيع ١٢٠ قائمة استقصاء خضع منها ١٠٠ للتحليل الإحصائي توصل الباحث للنتائج التالية:

(١) د.د. علي محمد علي الصياد، دراسة التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS : دراسة ميدانية، معوقات مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٤، ص ص ١-٣٦.

- هناك فروق جوهرية بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وخاصة في طريقة عرض القوائم المالية وعناصر الدخل الشامل الأخرى، معالجة استرداد خسائر الانخفاض في المخزون في السنوات اللاحقة، نموذج إعادة تقييم الأصول والقيمة العادلة، الإيجار التمويلي، معالجة الحصص الاستثمارية الباقية، الاستحواذ المرهلي، معالجة الشهرة.

- هناك منافع متوقعة إذا تحقق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و (IFRS) تتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة قابليتها للمقارنة، زيادة ثقة المستثمرين الأجانب، انخفاض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ، انخفاض تكلفة الأموال، زيادة سيولة رأس المال وكفاءته، زيادة الاستثمارات الأجنبية وزيادة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود، عولمة سوق الأوراق المالية المصري وسهولة التداول والتواصل عالمياً، تحقيق منافع الارتباط بالشبكات الاقتصادية الدولية، تخفيض عدم تماثل المعلومات، ارتفاع قدرة المستثمرين والمحليلين على التنبؤ بالأرباح، تقليل نطاق إدارة الأرباح، ترشيد القرارات الاقتصادية، زيادة مستوى الالتزام بالمعايير الدولية، زيادة إيرادات مهنة المحاسبة لأداء المهنة عبر العالم.

٧- دراسة مصطفى (٢٠١٦م)^(١): أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل:

تناولت هذه الدراسة المعالجة المحاسبية والضريبية لإهلاك الأصول الثابتة طبقاً للمعايير المحاسبية وقانون الضريبة علي الدخل، مشكلات المحاسبة الضريبية علي الدخل لإهلاكات الأصول الثابتة، المشكلات الضريبية لاضمحلال الأصول الثابتة والآثار

(١) د. مصطفى فتحى سليم، أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان : دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مايو ٢٠١٦، ص ٣-٥٠.

الضريبية علي الوعاء الضريبي، ومشكلات المحاسبة الضريبية للشهرة، ثم مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية علي الدخل لإهلاكات الأصول الثابتة واطمحللها.

وتوصلت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها ما يلي:

(١) أن هناك تناقض واضح في تقدير واحتساب أساس الإهلاك، فالتشريع لم يذكر شيئاً عن إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل، بينما تنص المعايير المحاسبية علي إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك.

(٢) أن الإهلاك الذي جاء به القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتسم بأنه إهلاك معجل ولا يتفق مع ما جاءت به معايير المحاسبة المصرية، فقد تضمن القانون معدلات إهلاك مبالغ فيها تزيد كثيراً مما جري عليه العرف وما جاءت به المعايير المحاسبية الحالية.

(٣) أن قانون الضريبة علي الدخل يتعارض في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية، بالرغم من أن المشرع الضريبي في المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م قد أشار إلي تحديد صافي الربح لقائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ويتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون علي صافي الربح المشار إليه.

(٤) يترتب علي تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلل قيمة الأصول آثار ضريبية، وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية، حيث تنص المعالجة الضريبية طبقاً لنص البند (٧) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون علي انه لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلل وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر، علي خلاف أحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) اضمحلل الأصول.

التعليق علي الدراسات السابقة:

يلاحظ علي الدراسات السابقة ما يلي:

ركزت الدراسات السابقة علي تناول المشاكل والعقبات التي تواجه تطبيق الـ IFRS في بعض الدول، وركزت دراسات أخرى علي العوامل التي تؤدي إلي اختلاف النظم المحاسبية وأهمية التوافق المحاسبي بين المعايير المحلية والدولية وركزت دراسات أخرى علي متطلبات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقارير المالية الدولية، وركزت دراسات أخرى علي إمكانية التطبيق لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) من حيث تحقق الإيراد وكيفية قياسه خلال الفترة المحاسبية التي تزاوِل فيها الأنشطة أعمالها والإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك دراسة أحكام الإيرادات للنشاط التجاري والصناعي طبقاً لأحكام القانون، وكذلك المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال في ضوء معايير المحاسبة المصرية والآثار الضريبية لتجميع الأعمال، وكذلك تبني المعايير المحاسبية الدولية علي النظام الضريبي وكذلك المتطلبات الأساسية لإحداث التكيف بينهما، المعالجة المحاسبية والضريبية لإهلاك الأصول الثابتة طبقاً للمعايير المحاسبية وقانون الضريبة علي الدخل، مشكلات المحاسبة الضريبية علي الدخل لإهلاكات الأصول الثابتة، المشكلات الضريبية لاضمحلال الأصول الثابتة والآثار الضريبية علي الوعاء الضريبي، ومشكلات المحاسبة الضريبية للشهرة^(١).

ومما سبق يتضح أن الدراسات السابقة لم تتعرض لقياس أثر الاختلافات بين كل من معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية علي تحديد قيمة الوعاء الضريبي في الضريبة علي الدخل مما يشكل الفجوة البحثية في هذا المبحث.

(١) Tammy Whitehouse , "Questions Remain on Testing Goodwill Impairment" , compliance week, May 2010.P156.

المبحث الثاني

تحليل لطبيعة الاختلافات في المعالجة المحاسبية

بين المعايير المصرية والدولية

أولاً: نقاط الخروج عن المعايير الدولية:

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية":

١- تأثير ذلك علي معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) بعنوان "مزاي العاملين" وذلك كما يلي:

المعيار	المعيار المصري	المعيار الدولي
توزيعات الأرباح علي العاملين	توزيعات الأرباح علي العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية.	توزيعات الأرباح علي العاملين وأعضاء مجلس الإدارة يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل.

يري الباحث أن أثر هذه المعالجة المحاسبية يترتب، عليها زيادة الربح أو نقص الخسارة المحاسبية وبالتالي تؤثر علي الوعاء الضريبي بزيادة في الإيرادات أو نقص في التكاليف الواجبة الخصم ومن ثم علي قيمة الوعاء الضريبي.

٢- تأثير ذلك علي كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) "تصيب السهم في الأرباح" ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاي العاملين".

المعيار	المعيار المصري	المعيار الدولي
رقم (٢٢) "نصيب السهم في الأرباح"	ربحية السهم الأساسية: بقسمة صافي أرباح أو خسائر الفترة الخاصة بحملة الأسهم العادية للشركة الأم على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.	ربحية السهم الأساسية: بقسمة صافي ربح الفترة أو خسارتها المنسوب لحملة الأسهم العادية على متوسط عدد الأسهم العادية خلال الفترة.

يرى الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية يكون علي القوائم المالية والتحليل المالي حيث لها أثر علي الزيادة في نصيب السهم في الأرباح، أو النقص في نصيب السهم من الخسارة الناشئة وبالتالي تؤثر علي الوعاء الضريبي بالزيادة أو النقص.

جاء المعيار المحاسبي المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" مماثلاً للمعيار

الدولي فيما عدا (١):

أ- يتيح المعيار المحاسبي الدولي للشركات خيار أن تعرض الدخل الشامل في قائمة واحدة تتضمن الإيرادات والمصروفات والدخل الشامل الآخر وتعد علي مرحلتين، أو تعرض قائمتين منفصلتين احدهما قائمة الأرباح والخسائر أو الدخل والثانية قائمة الدخل الشامل، أما المعيار المحاسبي المصري ألزم الشركات المصرية بإعداد قائمتين للدخل واستبعد خيار إعداد قائمة الدخل الشامل كقائمة واحدة. وهذا التوجه في المعيار المصري يساهم في تبسيط الفحص الضريبي استناداً إلي قائمة واحدة شاملة، خاصة وأن المشرع المصري قد أخذ بمبدأ الدخل الشامل عند تحديد ضريبة الدخل منذ إصدار القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩م.

ويرى الباحث أن أثر هذه المعالجة المحاسبية ليس جوهرياً ولكن يخشى من تعدد القوائم محاولة إسقاط بعض عناصر الإيراد أو تضخيم وتكرار للمصروفات.

(١) د. طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول - معايير العرض

ب- أسفر إلغاء نموذج إعادة التقييم أو نموذج القيمة العادلة في عدة معايير مصرفية مثل الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة والاستثمار العقاري وأصول التقييم إلي التأثير علي محتويات وبنود قائمة الدخل والدخل الشامل الآخر فانخفض عددها في المعيار المصري عما جاء في المعيار الدولي فمثلاً لن يظهر في بنود الدخل الشامل الآخر في المعيار المصري فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة وغير الملموسة مما يؤثر بالنقص علي قيمة وعاء الضريبة علي الدخل ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية.

ج- تأثير ذلك علي معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاي العاملين": تشمل محاسبة المنشأة لنظم المزاي المحددة الخطوات التالية^(١):

تحديد العجز أو الفائض في الأرباح والخسائر:

يتم تحديد العجز أو الفائض في الأرباح والخسائر عن طريق استخدام الأساليب الأكتوارية لإجراء تقدير يعتمد عليه لمبلغ المزاي المكتسبة للعاملين مقابل خدمتهم في الفترات الحالية والسابقة وذلك باستخدام طريقة الوحدة الإضافية المقدرة (أحياناً تعرف بأسلوب الميزة المستحقة مقسمة علي الخدمة أو بأسلوب الميزة/ سنوات الخدمة) لتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزاي المحددة الخاصة بها وتكلفة الخدمة الحالية المتوقعة بذلك، تكلفة الخدمة السابقة إذا انطبق ذلك^(٢). وتقوم المنشأة بخصم التزامات المزاي ما بعد انتهاء الخدمة بكاملها حتى ولو استحق جزء من الالتزامات خلال (١٢) شهراً من تاريخ نهاية الفترة المالية، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد المبالغ التي سيتم الاعتراف بها في الأرباح والخسائر:

(١) تكلفة الخدمة الحالية (الفقرات من ٧٠ إلي ٧٤).

(٢) أية تكلفة الخدمات السابقة والمكاسب والخسائر من التسويات (الفقرات ٩٩ إلي ١١٢).

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاي العاملين"، الفقرة ٥٧.

(٢) معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاي العاملين"، الفقرات ٦٧، ٦٨، ص ص ٩١٤-٩١٥.

(٣) صافي الفوائد علي صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (الفقرات من ١٢٣ إلى ١٢٦).

(٤) تحديد إعادة قياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة والتي سيتم الاعتراف بها في الدخل الشامل (الفقرة ١٢٢) والمتضمنة:

١- المكاسب والخسائر الإكتوارية (الفقرتين "١٢٨" و"١٢٩"). و

٢- العائد علي أصول النظام بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي الفوائد علي صافي التزام (أصل) المزايا المحددة (الفقرة "١٣٠"). و

٣- أي تغيير في تأثير سقف الأصل (الفقرة "٦٤") بعد خصم المبالغ التي تضمنها صافي الفوائد علي صافي التزام (أصل) المزايا المحددة.

وبالتالي يكون لدي الشركة أكثر من نظام للمزايا المحددة تقوم الشركة بتطبيق هذه الإجراءات لكل نظام ذي أهمية بشكل منفصل. وتقوم الشركة^(١) بتحديد القيمة الحالية لالتزامات المزايا المحددة والقيمة العادلة لأية أصول للنظام بانتظام كامل بحيث لا تختلف المبالغ المعترف بها في القوائم المالية بصورة جوهرية عن المبالغ التي كان سيتم تحديدها في تاريخ نهاية الفترة المالية.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين"، الفقرات ٥٨، ص ٩١٣.

المعيار الدولي	المعيار المصري	المعيار
<p>الميزانية: يمثل المبلغ المعترف به علي أنه التزام / أصل مزايا محددة صافي المبالغ التالية:</p> <p>١- القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة في تاريخ الميزانية.</p> <p>٢- القيمة العادلة في تاريخ الميزانية لأصول النظام.</p> <p>المكاسب والخسائر الإكتوارية: يتم الاعتراف الفوري بالمكاسب والخسائر الإكتوارية ضمن بنود الدخل الشامل الأخرى.</p> <p>تكلفة الخدمة السابقة: يجب الاعتراف بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أقرب التواريخ التالية:</p> <p>(أ) عند حدوث التعديل أو التخفيض، و (ب) عندما يتم الاعتراف بتكاليف إعادة الهيكلة ذات الصلة أو مستحقات إنهاء الخدمة.</p>	<p>الميزانية: يمثل المبلغ المعترف به علي أنه التزام / أصل محددة طبقاً لـ صافي المبالغ التالية:</p> <p>١- القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة في تاريخ الميزانية.</p> <p>٢- يضاف إلى ذلك أية أرباح إكتوارية (مخصوصاً منها أية خسائر إكتوارية) غير معترف بها. (الفقرة من ٦٧ إلى ٦٩).</p> <p>٣- يخصم من ذلك أية تكلفة خدمة سابقة لم يعترف بها بعد.</p> <p>٤- يتم خصم القيمة العادلة لأصول أي نظام من القيمة الحالية عن التزام المزايا المحددة عند تحديد العجز أو الفائض. (الفقرة ١١٣ إلى ١١٥).</p> <p>مكاسب أو خسائر التسوية: يتم الاعتراف بمكاسب أو خسائر التسوية لنظام المزايا المحددة عندما تقع التسوية.</p> <p>تكلفة الخدمة السابقة^(١): هي التغير في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة الناتج عن تعديل أو تقليص النظام، وتعترف المنشأة بتكلفة الخدمة السابقة كمصروف في أحد التواريخ التالية - أيهما أقل يأتي أولاً:</p>	<p>رقم (٣٨) مزايا العاملين^١</p>

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين"، الفقرة ١٠٢، ١٠٣.

<p>قائمة الدخل الشامل:</p> <p>تكلفة الخدمة الحالية تكلفة الخدمة السابقة (+ أو -) أرباح أو خسائر التسوية غير الروتينية</p> <p>↓</p> <p>الأرباح أو الخسائر</p> <p>↓</p> <p>صافي إيراد / مصروف الفوائد نتاج صافي التزام / أصل المزايا المحددة x معدل الخصم المستخدم لقياس الالتزام</p> <p>↓</p> <p>إعادة القياس الأرباح والخصم الأكتوارية • العند على أصول الخطأ أثر التغير في الحد الأقصى للأصل • بخلاف ما تم الاعتراف به كصافي إيراد / مصروف الفوائد</p> <p>↓</p> <p>بنود الدخل الشامل الأخرى</p>	<p>(أ) عندما يحدث تعديل أو تقليص للنظام و.</p> <p>(ب) عندما تعترف المنشأة بتكاليف إعادة الهيكلة ذات العلاقة.</p> <p>قائمة الدخل:</p> <p>علي المنشأة الاعتراف بصافي مجموع المبالغ التالية علي أنها مصروف أو علي أنها دخل:</p> <p>١- تكلفة الخدمة الحالية.</p> <p>٢- تكلفة الفائدة (بضرب سعر الخصم كما تم تحديده في بداية الفترة في القيمة الحالية لالتزام المزايا المحددة)</p> <p>٣- العائد المتوقع علي أية أصول للنظام (محسوب علي أساس معدل عائد متوقع)</p> <p>٤- مكاسب أو خسائر التسوية إلى الحد الذي يتم الاعتراف بها.</p> <p>٥- تكلفة الخدمة السابقة إلى الحد الذي يتطلب أن تعترف المنشأة بها.</p> <p>أثر أية تخفيضات أو تصويات.</p>
--	--

ويلاحظ على معايير المحاسبة المصرية أنها ألزمت الشركات المصرية، رغم وجود بعض الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية بإعداد قائمتين للدخل هما^(١):

الأولي: قائمة الدخل (الأرباح والخسائر).

الثانية: قائمة الدخل الشامل.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "، فقرة (٨١).

وتحليلاً لينود المصروفات وفق طبيعتها أو وظيفتها داخل المنشأة لتوفير معلومات أكثر ملاءمة ويعتمد عليها، فقد شجع المعيار المصري^(١) في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وبصورة أكثر تفصيلاً إلقاء الضوء علي مكونات الأداء المالي الذي قد يختلف من حيث التكرار واحتمالات تحقق أرباح أو خسائر منه ومدى توقع ذلك. ويمكن تقديم هذا التحليل باستخدام أي من النموذجين التاليين:

١. النموذج الأول للتحليل " طبيعة المصروف"^(٢):

بناءً عليه تقوم المنشأة بتبويب وتجميع المصروفات ضمن الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) وفقاً لطبيعتها (ومثال ذلك: إهلاكات، مشتريات مواد خام، تكاليف نقل، مزايا عاملين وتكاليف إعلان) ولا يتم إعادة توزيعها علي الوظائف المختلفة داخل المنشأة، وهذه الطريقة تتصف بسهولة في التطبيق لأنها لا تستدعي توزيع أو تحليل المصروفات وفقاً لوظيفتها.

ولإيضاح ما سبق يمكن عرض طريقة " طبيعة المصروف كالتالي^(٣):

كلي	جزئي	البيان
xx		الإيرادات
xx		عناصر دخل أخرى
	Xx	التغير في مخزون إنتاج تام وغير تام
	Xx	المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الأخرى
	Xx	تكلفة مزايا العاملين
	Xx	مصروف إهلاك واستهلاك
	Xx	مصروفات أخرى
(xx)		إجمالي المصروفات
xx		الربح قبل الضريبة

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية "، فقرة (٩٩)، ص ٧٩.

(٢) معيار المحاسبة المصري رقم (١) " عرض القوائم المالية " فقرة رقم ١٠٢، ص ٧٩.

(٣) د. طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، مرجع سبق ذكره، ص ٧٩.

٢. النموذج الثاني للتحليل "وظيفة المصروف":

ويطلق عليها طريقة (تكلفة المبيعات). وبناء عليه يتم تبويب المصروفات حسب وظيفتها إما كجزء من تكلفة المبيعات أو - علي سبيل المثال - كتكاليف أنشطة التوزيع أو الأنشطة الإدارية. ويمكن أن تقدم هذه الطريقة لمستخدمي القوائم المالية معطومات أكثر ملاءمة عن تلك التي تقدمها طريقة تحليل المصروفات حسب طبيعتها، وإيضاح ما سبق يمكن عرض طريقة "وظيفة المصروف كالتالي^(١):

البيان	كلي
الإيرادات بما فيها المبيعات	xx
تكاليف المبيعات (تكلفة الحصول علي الإيراد)	(xx)
مجمل الربح	xx
عناصر دخل أخرى	xx
تكاليف بيع وتوزيع	(xx)
مصروفات إدارية	(xx)
مصروفات أخرى	(xx)
الربح قبل الضريبة	xx

ومن خلال استعراض النموذجين السابقين، يلاحظ أن لكل نموذج ما يبرره لدي المنشآت المختلفة، وقد تطلب هذا المعيار من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لان المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام نموذج تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها. أما عن قائمة الدخل الشامل فقد أظهرها المعيار كما يلي:

(١) د. طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، مرجع سبق ذكره ، ص ٨٠.

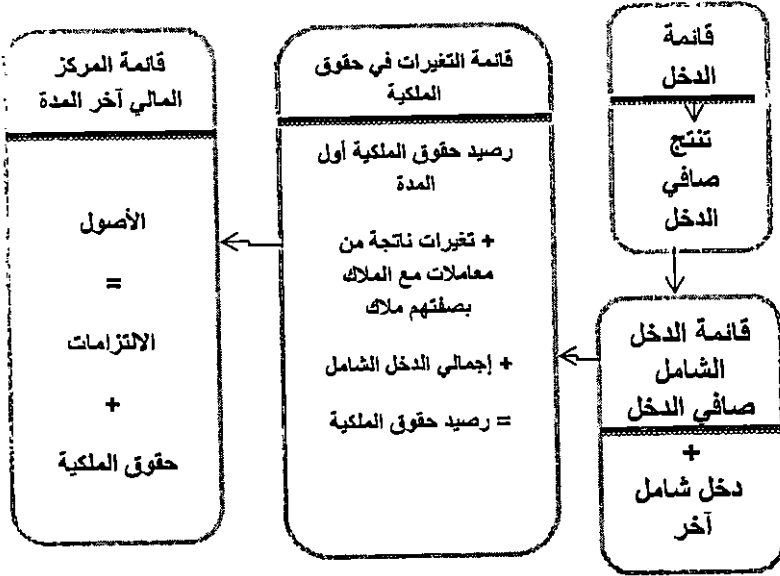
قائمة الدخل الشامل عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ بالألف جنيه

٢٠١٥	٢٠١٦	البيان
xx	xx	ربح السنة
		الدخل الشامل الآخر
xx	xx	فروق العملة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية
xx	(xx)	الاستثمارات المالية المتاحة للبيع
(xx)	(xx)	تغطية التدفق النقدي
xx	(xx)	الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات
xx	xx	نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر في الشركات الشقيقة
(xx)	xx	ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى
xx	(xx)	مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة
xx	xx	إجمالي الدخل الشامل عن السنة

قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كافة التغيرات في حقوق الملكية (أي مقدار الزيادة أ النقص في صافي الأصول) وذلك خلال فترة التقرير الناشئة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك (تغيرات في حقوق الملكية ناتجة من معاملات الملاك). ويلاحظ أن التغيرات الأخرى في حقوق الملكية الناتجة عن معاملات غير الملاك يتم عرضها في قائمتي الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل. وعلي ذلك فإن قائمة التغيرات في حقوق الملكية تمثل حلقة وصل بين قائمة المركز المالي وقائمتي الدخل (الأرباح أو الخسائر) والدخل الشامل.

وللإيضاح يمكن عرض الشكل الآتي^(١):



ولأغراض التحليل يعرض الباحث أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل عام ٢٠١٥ "عرض القوائم المالية" علي عناصر القوائم المالية لبعض الشركات المختلفة عند تحديد الوعاء الضريبي من خلال أرقام افتراضية:

(١) قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر)

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦

٢٠١٥	٢٠١٦	
----	٣٥٠٠٠٠	إيرادات (حسب تفصيلاتها)
----	٢٥٠٠٠٠	(-) مصروفات (حسب تفصيلاتها)
----	١٠٠٠٠٠	صافي الربح قبل الضريبة
----	٢٠٠٠٠	(-) مصروف ضريبة الدخل (٢٠%)
----	٨٠٠٠٠	ربح السنة بعد الضرائب

(١) المرجع السابق، ص ٨١.

٢٠١٥	(١) قائمة الدخل الشامل	٢٠١٦
	ربح السنة بعد الضرائب	٨٠٠٠٠
	± بنود الدخل الشامل بعد خصم ضريبة الدخل المتعلقة بها	١٥٠٠٠
	إجمالي الدخل الشامل عن السنة	٩٥٠٠٠

٢٠١٥		(٢) قائمة التغيرات في حقوق الملكية					٢٠١٦
إجمالي حقوق الملكية	حقوق غير مسيطر عليها	المجموع	بنود الدخل الشامل	أرباح مرحلة	احتياطات	رأس المال	بيان
							رصيد ٢٠١٥/١/١
							± تغيرات السياسة المحاسبية
							رصيد معاد عرضه
							تغيرات حقوق الملكية عام ٢٠١٦
							توزيعات
							إجمالي الدخل الشامل عن السنة
xxx							الرصيد في ٢٠١٦/١٢/٣١ يظهر في قائمة المركز المالي

(٢) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة

بعمليات التأجير التمويلي":

تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما احتواه القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلي في مادتيه "٢٤"، "٢٥" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماماً عن المعالجات السائدة دولياً. حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه. ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

معييار رقم (٢٠) القواعد والمعايير المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي IAS17 Lease	<u>التعريف:</u> <u>يعتبر عقد الإيجار إيجاراً تمويلياً إذا توافر ثلاثة اشتراطات:</u>	<u>التعريف:</u> <u>الإيجار التمويلي: هو أي عقد إيجار تنتقل بمقتضاه مخاطر ومنافع الملكية من المؤجر إلى المستأجر.</u>
<p>١- كان طرفاً في عقد التأجير التمويلي المسجل في السجل المعد لذلك بالجهة الإدارية المختصة (مصلحة الشركات) و.</p> <p>٢- كانت شروط العقد تعطي للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد. و</p> <p>٣- كانت مدة العقد تمثل ٧٥% علي الأقل من العمر الإنتاجي للمال المؤجر. أو</p> <p>٤- كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠% علي الأقل من قيمة المال المؤجر.</p> <p>• لا يغطي هذا المعيار عقود التأجير التي يلتزم فيها المستأجر بشراء المال المؤجر في نهاية مدة التأجير والذي يعتبر بيعاً مؤجلاً بالتقسيط.</p>	<p>• لاحظ أنه بالرغم من أن المعيار الدولي أعطي مؤشرات تؤخذ في الاعتبار لتحديد مخاطر ومنافع الملكية من المؤجر إلى المستأجر.</p> <p><u>مؤشرات الإيجار التمويلي:</u></p> <p>١- إذا نص عقد الإيجار علي انتقال الملكية في نهاية العقد من المؤجر إلى المستأجر.</p> <p>٢- كانت شروط العقد تعطي للمستأجر الحق في شراء الأصل المؤجر في التاريخ وبالمبلغ المحدد في العقد.</p> <p>٣- كانت القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية (المدفوعات الإيجارية) عند نشأة العقد تمثل معظم قيمة الأصل المؤجر.</p> <p>٤- الأصل المؤجر ذو طبيعة متخصصة والتي تجعل للمستأجر فقط هو الذي يستطيع الاستفادة من الأصل دون تعديلات جوهرية.</p>	<p><u>المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر:</u> <u>الاعتراف والقياس الأولي</u></p> <p>• إذا توافر أي من المؤشرات التي تفيد أن مخاطر ومنافع الملكية قد انتقلت من المؤجر إلى المستأجر، يقوم المستأجر بالاعتراف بالأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً ضمن أصوله بدلاً من الاعتراف بالمدفوعات الإيجارية كمصروف ويكون الطرف الدائن هو التزام الإيجار التمويلي</p> <p>مدين: الأصل XXX</p> <p>دائن: التزام الإيجار التمويلي XXX</p> <p>يتم قياس تلك المعاملة بأيهما أقل: القيمة العادلة للأصل أو القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية.</p> <p><u>القياس اللاحق:</u></p>
<p><u>المعاملة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر^(١):</u> <u>الاعتراف</u></p> <p>• تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلي كمصروف في قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.</p> <p>• إذا قام المستأجر في نهاية العقد باستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليها طبقاً للعقد.</p> <p>• يتم إهلاك الأصل بعد استخدام حق شراء المال علي مدار العمر الإنتاجي المتبقي</p>	<p><u>المعاملة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر^(١):</u> <u>الاعتراف</u></p> <p>• تدرج القيمة الإيجارية المستحقة عن عقود التأجير التمويلي كمصروف في قائمة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية.</p> <p>• إذا قام المستأجر في نهاية العقد باستخدام حق شراء المال المستأجر يثبت هذا المال كأصل ثابت بالقيمة المدفوعة لممارسة حق شراء المال والمتفق عليها طبقاً للعقد.</p> <p>• يتم إهلاك الأصل بعد استخدام حق شراء المال علي مدار العمر الإنتاجي المتبقي</p>	<p><u>المعاملة المحاسبية في القوائم المالية للمستأجر:</u> <u>الاعتراف والقياس الأولي</u></p> <p>• إذا توافر أي من المؤشرات التي تفيد أن مخاطر ومنافع الملكية قد انتقلت من المؤجر إلى المستأجر، يقوم المستأجر بالاعتراف بالأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً ضمن أصوله بدلاً من الاعتراف بالمدفوعات الإيجارية كمصروف ويكون الطرف الدائن هو التزام الإيجار التمويلي</p> <p>مدين: الأصل XXX</p> <p>دائن: التزام الإيجار التمويلي XXX</p> <p>يتم قياس تلك المعاملة بأيهما أقل: القيمة العادلة للأصل أو القيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية.</p> <p><u>القياس اللاحق:</u></p>

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات
التأجير التمويلي"، الفقرات "١١، ١٢، ١٣"، ص ٣٢٠.

<p>نشأ نتيجة الاعتراف الأولي أصل والتزام</p> <p><u>الأصل:</u> يتم إهلاك الأصل المؤجر إيجاراً تمويلياً وفقاً لقواعد معيار IAS 16 الأصول الثابتة وإهلاكها. إذا كانت ملكية الأصل لن تنتقل إلى المستأجر في نهاية مدة العقد. يتم إهلاك الأصل بالكامل على مدة العقد أو العمر الإنتاجي للأصل أيهما أقل.</p> <p><u>الالتزام:</u> يتم قياسه بالتكلفة المستهلكة كما بمعايير الأصول المالية رقم (٣٩).</p> <p><u>المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • يتم استبعاد الأصل من الدفاتر ويتم الاعتراف بأرصدة مستحقة التحصيل من الصلاء بالقيمة الحالية للاستثمار والتي تساوي أيضاً تكلفة الأصل. • عند تحصيل كل قسط يتم توزيعه بين أصل المبلغ وإيراد الفوائد. • الدفعات الإيجارية المحصلة تستخدم لتخفيض المبالغ المستحقة على المستأجر وتشمل استرداد الأصل المؤجر ويتم الاعتراف بجزء منها كإيرادات من عوائد. • يتم توزيع الإيرادات من العوائد على مدة العقد بطريقة تغطي عوائد ثابتة على الاستثمار. <p><u>التأجير التشغيلي:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • يعترف المستأجر بالإيجار كمصرف بقاءة الدخل (لا يعترف بالأصل في الميزانية). • يعترف المؤجر بالإيجار كإيراد بقاءة الدخل (يظل الأصل في ميزانية المؤجر). • يدرج الإيراد من الإيجار في قائمة الدخل بطريقة متساوية (قسط الثابت) على فترة الإيجار (أو بأي شكل منتظم يعكس تولد الإيراد من الإيجار). 	<p>المقدر له وفقاً للطرق والمعدلات التي يتبعها المستأجر للأصول المماثلة.</p> <ul style="list-style-type: none"> • يدرج ما يتكبده المستأجر من مصاريف صيانة وإصلاح الأموال المؤجرة بقاءة الدخل الخاصة بالمستأجر خلال كل فترة مالية. <p><u>المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للمؤجر^(١):</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • يدرج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفترية لاقتنائه. • يتم إجراء الإهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجي المقدر حسبما جرى عليه العمل عادة. • تسجل إيرادات عقود التأجير التمويلي على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغاً يعادل قسط الإهلاك الدوري. • يجنب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة الإيجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية في حساب مستقل مدين أو دائن يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة الدفترية للمال المؤجر عن انتهاء العقد. • يتم تحميل قائمة الدخل للمؤجر بتكلفة الصيانة والتأمين وكافة المصروفات اللازمة للحفاظ على الأصل إلا إذا تم التعاقد على أن يتحملها المستأجر. • إذا شك المؤجر في تحصيل دفعات الإيجار ينبغي عليه تكوين المخصصات اللازمة لمواجهة الديون المشكوك في تحصيلها.
---	---

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠)، المرجع السابق، الفقرات ٥، ٦، ٧، ٨، ص ٣١٩.

ويري الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية عند المؤجر يعتبر من ضمن الأصول ويعالج معالجة الأصول ويتم احتساب الإهلاك عنها وبالتالي لا يتم إدراج كامل قيمة الأصل في قائمة الدخل، وإنما جزء يمثل مصروف الإهلاك ويكون له تأثير إيجابي علي الوعاء الضريبي. وعند المستأجر يتم اعتباره مصروف الإيجار ويدرج بقائمة الدخل فينخفض الربح ويكون له تأثير علي الوعاء الضريبي.

ثانياً: اختبارات تم استبعادها من المعايير المصرية:

(١) المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها^(١):

كان متاح للمنشأة قبل التعديلات التي صدرت في يوليو ٢٠١٥ أن تختار عن القياس اللاحق للأصول الثابتة بين بديلين هما:

أ. القياس اللاحق في ظل نموذج التكلفة:

القيمة الدفترية = التكلفة الأصلية - مجمع الإهلاك - مجمع خسائر اضمحلال الأصل.

ب. نموذج إعادة التقييم (الملغي وفقاً لتعديلات المعايير ٢٠١٥) يقوم هذا النموذج علي إظهار الأصول الثابتة بمبلغ إعادة التقييم، وهو عبارة عن القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصاً مجمع الإهلاك ويتم إعادة التقييم علي فترات منتظمة ومناسبة وكافية للتأكد من أن القيم الدفترية لا تختلف جوهرياً عن القيمة وفقاً لإعادة التقييم في تاريخ الميزانية.

وعند إعادة تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فإنه يتم تعديل القيمة الدفترية لهذا الأصل إلي القيمة المعاد تقييمها، وإذا نتج عن إعادة تقييم تحقيق فائض إعادة تقييم فإنه يرحل إلي دخل شامل آخر أي لا يرحل إلي الأرباح والخسائر ويتراكم في حساب دخل شامل آخر في حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم ويتم ترحيله إلي الأرباح والخسائر كدخل إذا كان هناك خسائر إعادة تقييم سابقة لنفس الأصل تم الاعتراف بها في فترات سابقة كمصروف نتيجة خسائر إعادة التقييم.

(١) المرجع السابق، ص ص ٢٨٣ - ٢٨٤.

أما إذا نتج عن إعادة التقييم انخفاض في قيمة الأصل فإنه يعترف بالانخفاض كخسارة في حساب الأرباح والخسائر، وإذا كان هناك فائض إعادة تقييم لنفس الأصل في سنوات سابقة فإنه يتم خصم تلك الخسارة من الفائض أولاً وفي حدود الفائض والزيادة عن ذلك ترحل إلي حساب الأرباح والخسائر.

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من (٣١) إلي (٤٢) في معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها، بحيث لا يتم استخدام نموذج إعادة التقييم وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة (٣٠).

يري الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية عند استخدام نموذج التكلفة التاريخية يحدث نقص في الوعاء الضريبي في حالة فائض إعادة التقييم.

ويتطلب ذلك من الشركات التي كانت تستخدم نموذج إعادة التقييم أن تتحول إلي نموذج التكلفة واتباع الأحكام الانتقالية الوارد في المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٦) ليقرر الآتي^(١):

"يتعين علي المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول الثابتة ومجمع الإهلاك، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول هي التكلفة ومجمع الإهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل".

وعند تطبيق الفقرة السابقة، فإنه في حالة وجود أي فائض إعادة تقييم مرتبط بالأصول الثابتة ومدرج ضمن فائض إعادة التقييم أو دخل شامل آخر " أحد حسابات حقوق الملكية، في تاريخ التحول من نموذج إعادة التقييم إلي نموذج التكلفة، فإنه يمكن للمنشأة تحويل هذا الفائض إلي حساب الأرباح عندما يتم الاستغناء عن أو التخلص من الأصل، علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل.

(١) المرجع السابق، ص ٢٨٥.

ومما سبق يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة، ويجب مراعاة متطلبات الإفصاح المتعلقة بتغيير السياسة المحاسبية.

التعامل مع فائض إعادة التقييم:

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم الداخل ضمن حسابات حقوق الملكية بالنسبة لبند الأصول الثابتة إلي الأرباح المحتجزة، وذلك عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل - وهذا يحدث عادة عند البيع - ومع هذا - فإن جزءاً من الفائض قد يحول إلي الأرباح المحتجزة مع استخدام المنشأة للأصل ويكون المبلغ المحول هو الفرق بين الإهلاك علي أساس المبلغ المعاد تقييمه والمبلغ القائم علي أساس التكلفة التاريخية.

وعندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل مثلاً عند البيع فإن فائض إعادة التقييم يحول إلي حساب الأرباح عن غير طريق قائمة الدخل، ولم يمر علي قائمة الدخل.

<p>يمكن للمنشأة أن تختار السياسة المحاسبية إما:</p> <p>١- علي أساس نموذج التكلفة أو</p> <p>٢- علي أساس نموذج إعادة التقييم للتطبيق علي بند من بنود الأصول الثابتة بأكمله.</p> <ul style="list-style-type: none"> لا توجد قيود قانونية علي استخدام نموذج إعادة التقييم. <p><u>نموذج إعادة التقييم</u></p> <ul style="list-style-type: none"> بعد الاعتراف الأولي، تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت علي أساس قيمة إعادة التقدير (في تاريخ إعادة التقدير) مخصصاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر اضمحلال القيمة اللاحق لتاريخ التقييم. تتم عملية إعادة التقييم علي فترات منتظمة. عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التي ينتمي إليها هذا البند وفي نفس الوقت. <p><u>فائض إعادة التقييم:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> عندما يزيد صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه فيجب: 	<p>المعالجة المحاسبية للتغيير المحاسبي الناتج من التحول من نموذج إعادة التقييم إلي نموذج التكلفة في النقاط التالية:</p> <p>١- لا يتم تطبيق التغيير بأثر رجعي.</p> <p>٢- يتم تحويل "فائض إعادة التقييم وهو أحد حسابات حقوق الملكية" إلي الأرباح والخسائر عند الاستثناء أو التخلص من الأصل ولا يتم ذلك من خلال قائمة الدخل.</p> <p>٣- يجب أخذ أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر.</p> <p>٤- يجب تقديم متطلبات الإفصاح المتعلقة بتغيير السياسة المحاسبية، وبالتالي تستخدم المنشأة نموذج التكلفة التاريخية وبعد ذلك تأثير بالزيادة في الوعاء الضريبي</p>	<p>معار رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها IAS 16 Property, Plant And Equipment</p>
--	---	---

<p>١- إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمي فائض إعادة التقييم.</p> <p>٢- إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل والذي سبق إدراجه بقائمة الدخل.</p> <p>• يمكن أن يحول فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة عندما تحققته</p> <p>١- نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل.</p> <p>٢- نتيجة للاستخدام، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوي الفرق بين الإهلاك المحسوب علي القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب علي التكلفة الأصلية لنفس الأصل.</p> <p>• علما بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل.</p> <p><u>خسائر إعادة التقييم:</u></p> <p>• عندما تنخفض صافي القيمة الدفترية للأصل فإن هذا الانخفاض يجب أن يثبت:</p> <p>١- كمصروف</p> <p>٢- يخصم مباشرة من أو فائض إعادة تقييم سبق تكوينه ومتعلق بنفس الأصل ويحد أقصى قيمة الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل.</p>	<p><u>نموذج التكلفة^(١):</u></p> <p>في ظل هذا النموذج:</p> <p>• يتم إثبات أي بند من بنود الأصول الثابتة - بعد الاعتراف به كأصل - علي أساس تكلفته مخصوصاً منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر الاضمحلال.</p> <p>• يتم الاعتراف بعبء الإهلاك عن كل فترة في قائمة الدخل آخر.</p>	
---	---	--

(٢) معيار المحاسبة المصري (١٧) " القوائم المالية المستقلة":

تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة وما استتبع ذلك من تعديل الفقرات من "٤" إلي "٨" والفقرتين "١٠"، "١٢" من هذا المعيار.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها"، الفقرات ٣٠، ٤٨،

يرى الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية للقوائم المالية التي تم تطبيق طريقة حقوق الملكية بها لا تعد قوائم مالية مستقلة، حيث أن القوائم المالية المستقلة تطبق طريقة القيمة العادلة عند الاعتراف بتوزيعات الأرباح علي استثمارات في شركة تابعة أو خاضعة لسيطرة مشتركة أو شركة شقيقة ضمن الأرباح أو الخسائر في قوائمها المالية المستقلة، حيث أن التقييم بالتكلفة عادة أقل من القيمة العادلة مما يؤثر بشكل سلبي علي الوعاء الضريبي.

(٣) معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣). الأصول غير الملموسة:

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "٧٥" إلي "٨٧" و"١٢٤"، "١٢٥" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة "٧٤".

يرى الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية عند استخدام نموذج التكلفة يحدث نقصاً في الربح الضريبي في حالة فائض إعادة التقييم.

علي المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم علي الأصول غير الملموسة التحول إلي نموذج التكلفة في هذه الحالة يتعين علي المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية للأصول غير الملموسة ومجمع الاستهلاك المتعلق بها، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلي نموذج التكلفة هي التكلفة ومجمع الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

عند تطبيق أحكام الفقرة السابقة، يمكن للمنشأة تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في جانب حقوق الملكية إلي حساب الأرباح والخسائر المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض، ويتحقق الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل غير الملموس، كما قد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحقق يساوي الفرق بين الاستهلاك المحسوب علي القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الاستهلاك المحسوب علي التكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة

لا يتم من خلال قائمة الدخل، في جميع الأحوال يجب الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل أي جزء من فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

(٤) معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) " الاستثمار العقاري:

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة في الفقرات "٣١" و"٣٣" إلي "٥٥" ومن "٦٠" إلي "٦٥" ومن "٧٤" إلي "٧٩" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج وتستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرات "٥٦" و"٧٩".

المعيار	المعيار المصري	المعيار الدولي
معيار رقم (٣٤) الاستثمار العقاري IAS 40 Investment property	يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) علي العقار الذي ينشأ أو يطور لاستخدام مستقبلي كاستثمار عقاري إلى أن تتم عملية الإنشاء أو التطوير ويصبح العقار استثماراً عقارياً وعندئذ يطبق عليه معيار (٣٤).	يتم تطبيق معيار الاستثمار رقم (٤٠) علي العقار الذي يتم إنشاؤه أو تحسينه من أجل استخدامه كاستثمار عقاري في المستقبل.

ويري الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية عند استخدام نموذج التكلفة يكون لها تأثير سلبياً علي الربح الضريبي (نقص في الوعاء الضريبي) حيث إن التقييم بالتكلفة عادة أقل من القيمة العادلة.

عند تطبيق الفقرة (٨١) من معيار المحاسبة المصري رقم (٣٤) " الاستثمار العقاري" في حالة وجود أي فائض إعادة تقييم مرتبط بالاستثمارات العقارية مدرج في جانب حقوق الملكية في تاريخ التحول إلي نموذج التكلفة يكون قد نتج عن التغير في تبويب العقار المشغول بمعرفة المالك كأصل ثابت إلي استثمار عقاري كان يتم قياسه بالقيمة العادلة نتيجة التغير في طبيعة استخدام العقار، يمكن للمنشأة تحويل هذا الفائض إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل، مع الأخذ في الحسبان أي آثار ضريبية تترتب علي تحويل فائض إعادة التقييم إلي حساب الأرباح أو الخسائر المرحلة.

ثالثاً: استثناءات تم استبعادها من المعايير المصرية:

٤- معيار المحاسبة المصري (٤٢) " القوائم المالية المجمعة":

إلغاء الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع في الفقرات من "٢٧" إلى "٣٣" من هذا المعيار.

تم التأكيد علي إلغاء هذا الاستثناء من التجميع في الفقرة "٤" من هذا المعيار.

ويري الباحث أن أثر المعالجة المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة عند الاعتراف بتوزيعات الأرباح علي استثماراتها، يؤثر بزيادة الربح الضريبي أي بزيادة الوعاء الضريبي.

المبحث الثالث

أثر الاختلافات علي وعاء الضريبة علي الدخل

تصهيد:

يتحدد مفهوم الوعاء الخاضع للضريبة في ضوء تحديد مفهوم كل من الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف والمصروفات واجبة الخصم. هذا إلي جانب ما يتضمنه القانون الضريبي من إعفاءات ضريبية.

ومن استقراء كل من نصوص مواد القانون واللائحة التنفيذية، يتضح أنه وإن كلن المشرع الضريبي قد نص صراحة عل أن يتم تحديد صافي الربح علي أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، لم يكن القصد من ذلك أن تكون معايير المحاسبة المصرية هي الأساس في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة، وإنما القصد من ذلك (من وجهة نظر الباحث) هو توحيد الأساس الذي يتحدد بموجبه صافي الربح المحاسبي ومن ثم يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون علي صافي الربح المشار إليه في المادة (١٧) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م. لإمكانية إجراء المقارنات بين المنشآت والشركات ذات الأنشطة المتشابهة لتحقيق العدالة الضريبية.

ومما سبق يتضح أن الريح المحاسبي شيء، وأن الوعاء الضريبي شيء آخر، فقد يتفقا معاً في بنود ويختلفا معاً في بنود أخرى، وبناءً علي ما تقدم يمكن تعريف الريح المحاسبي علي أنه: هو صافي الريح أو الخسارة المحققة خلال الفترة المالية قبل خصم الضرائب، ويتحدد هذا الريح وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف، وتحدد معايير المحاسبة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أما الوعاء الضريبي والذي يتحدد بناءً علي الريح الضريبي: وهو الريح أو الخسارة للفترة الضريبية والذي يتم تحديده طبقاً لنظام ضريبة الدخل الصادرة من الجهات المختصة والتي يتم علي أساسها احتساب الضريبة الواجبة السداد أو المستردة ولتحديد الريح الضريبي يختلف المعالجة الضريبية لبنود التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم والتي تتحدد عن طريق وعاء الضريبة.

ويمكن التعبير عن الوعاء الضريبي من خلال هذا التعريف: الوعاء يعبر عن "المبالغ والإيرادات التي حددها القانون الضريبي مخصوماً منها كل من التكاليف الواجبة والإعفاءات المصرح بها".^(١)

ويمكن التعبير عنه في شكل معادلة كما يلي:

$$\left[\begin{array}{c} \text{الإعفاءات} \\ \text{المسموح} \\ \text{بها} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{التكاليف} \\ \text{واجبة} \\ \text{الخصم} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{c} \text{المبلغ والإيرادات} \\ \text{الواجبة الخضوع} \\ \text{للضريبة} \end{array} \right] = \text{وعاء ضريبة الدخل}$$

وسوف نحاول من خلال المبحث التالي أن نلقي الضوء علي بيان أثر الاختلافات السابق الإشارة إليها في المبحث الأول علي وعاء الضريبة علي الدخل.

١- أثر استخدام معيار المحاسبة المصري رقم (١) "عرض القوائم المالية" علي تحديد الوعاء الضريبي:

(١) د. محمود السيد الناغي، منهج المحاسبة عن ضرائب الدخل، ٢٠١٦، ص ١٣٢.

ويمكن تناول قائمتي الدخل وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١) كما يلي:

القائمة الأولى: قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر):

تتضمن الدخل والمصروفات المحققة بدرجة كافية تبرر توزيع الأرباح أو الخسوع
للتحليل المالي كأرباح ناتجة من النشاط أما الخسوع للضريبة فهو يخضع لأحكام التشريع
الضريبي المصري وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥^(١):

أهم بنود الدخل والمصروف التي يتم إدراجها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) هي:

• الإيرادات موضحاً إيراد الفوائد بشكل منفصل ومحسوب باستخدام طريقة الفائدة
الفعالة.

• المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية المقاسة بالتكلفة
المستهلكة (مثلاً نتيجة بيع سندات).

• تكاليف التمويل.

• خسائر اضمحلال قيمة الأصول (شاملاً مكاسب استعادة القيمة اللاحقة لحدوث
خسائر اضمحلال في السابق).

• نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي
يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

• مصروف الضريبة (الضرائب الدخلية).

• مبلغ واحد يمثل مجموع:

(١) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) الناتج من العمليات غير المستمرة.

(٢) الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عند القياس بالقيمة العادلة

(مخصوصاً منها التكاليف اللازمة للبيع) لأصول أو مجموعة أصول تمثل عمليات

غير مستمرة أو الربح أو الخسائر الناتج من التصرف في تلك الأصول أو

المجموعات.

• الربح أو الخسارة.

(١) د. طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره،

كما ينبغي علي المنشأة الإفصاح في نهاية قائمة الدخل عن أرباح وخسائر الفترة موزعة بين:

- (١) حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.
- (٢) ملاك الشركة الأم.

القائمة الثانية: قائمة الدخل الشامل:

تتضمن هذه القائمة بعض البنود التي تنشأ خلال الفترة تصنف علي أنها دخل شامل وتشمل الآتي:

- التغيرات في فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة (هذا البند موجود في المعيار الدولي وغير موجود في المعيار المصري نظراً لإلغاء نموذج إعادة التقييم في معيار الأصول الثابتة ومعيار الأصول غير الملموسة وفقاً لتعديلات المعايير المصرية الصادرة ٢٠١٥).
- إعادة قياس خطط منافع التقاعد.
- المكاسب أو الخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.
- المكاسب والخسائر من استثمارات في أدوات حقوق ملكية مقاسة بالقيمة العادلة (المتاحة للبيع) والتي تدرج ضمن دخل شامل آخر.
- الجزء الفعال للمكاسب والخسائر عن أدوات الحماية لتغطية مخاطر التدفق النقدي.
- مقدار التغير في القيمة العادلة للالتزامات معينة والمنسوبة للتغيرات في مخاطر الالتزام، والتغيرات في قيمة الخيارات عند فصل القيمة الذاتية عن القيمة الزمنية لعقد الخيار.

ولإيضاح ما سبق يمكن عرض أثر تطبيق طريقة ' طبيعة المصروف فيما يلي^(١):

(١)معايير المحاسبية المصرية ٢٠١٥م، معيار رقم (١) "عرض القوائم المالية"، ص ٩٥.

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦
 (تبويب المصروفات طبقاً لطبيعتها) بالألف جنيه مصري

٢٠١٥	٢٠١٦	البيان
٣٥٥٠٠	٣٩٠٠٠	المبيعات / الإيرادات
١١٣٠	٢٠٦٦	عناصر دخل أخرى (إيرادات أخرى)
(١٠٧٩٠)	(١١٥١٠)	التغير في مخزون إنتاج تم وغير تام
١٥٠٠	١٦٠٠	أعمال تمت من قبل المنشأة وتم رسملتها
(٩٢٠٠)	(٩٦٠٠)	المستخدم من الخامات والمواد المستهلكة الأخرى
(٤٣٠٠)	(٤٥٠٠)	تكلفة مزايا العاملين
(١٧٠٠)	(١٩٠٠)	مصروف إهلاك واستهلاك
٠	(٤٠٠)	اضمحلال قيمة الأصول الثابتة وغير الملموسة
(٥٥٠)	(٦٠٠)	مصروفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً)
(١٨٠٠)	(١٥٠٠)	مصروفات تمويلية
٣٠١٠	٣٥١٠	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة وذات سيطرة مشتركة
١٢٨٠٠	١٦١٦٦	الربح قبل الضريبة
(٣٢٠٠)	(٤٠٤١)	مصروف ضريبة الدخل
٩٦٠٠	١٢١٢٥	ربح السنة من العمليات المستمرة
(٣٠٥٠)	٠	ربح السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)
٦٥٥٠	١٢١٢٥	ربح السنة
٠,٠٣٠	٠,٠٤٦	نصيب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح

ولإيضاح ما سبق يمكن عرض أثر تطبيق طريقة "وظيفة المصروف كالتالي^(١):

قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) المنفردة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦
 (تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها) بالألف جنيه مصري

٢٠١٥	٢٠١٦	البيان
٣٥٥٠٠	٣٩٠٠٠	الإيرادات بما فيها المبيعات
(٢٣٠٠٠)	(٢٤٥٠٠)	تكاليف المبيعات (تكلفة الحصول على الإيراد)
١٢٥٠٠	١٤٥٠٠	مجموع الربح
٥٦٥	١٠٣٣	الدخل من الاستثمار

(١) معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م، معيار رقم (١) "عرض القوائم المالية"، ص ٩٤.

		مكاسب وخسائر أخرى
٥٦٥	١٠٣٣	إيرادات أخرى
(٨٧٠)	(٩٠٠)	تكاليف توزيع (مصرفات بيع وتوزيع)
(٢١٠٠)	(٢٠٠٠)	مصرفات إدارية (مصرفات إدارية وعمومية)
(٤٠٠)	(٥٠٠)	مخصصات مكونة
.	٢٠٠	مخصصات أنظفي الغرض منها
(١٠٠)	(٢٠٠)	خسائر الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة والأصول غير الملمومة
(١٢٠)	(٢١٠)	مصرفات أخرى (مع تحليلها تحليلاً مناسباً بالإيضاحات)
(٢٥٠)	(٣٠٠)	مصرفات تمويلية
٣٠١٠	٣٥١٠	إيرادات استثمارات في شركات شقيقة وذات سيطرة مشتركة
<u>١٢٦٠٠</u>	<u>١٦٦٦٦</u>	الربح قبل الضريبة
(٣٢٠٠)	(٤٠٤١)	مصرف ضريبة الدخل
<u>٩٦٠٠</u>	<u>١٢٦٢٥</u>	ربح السنة من العمليات المستمرة
(٣٠٥٠)	.	ربح (خسائر) السنة من العمليات غير المستمرة (بعد خصم ضريبة الدخل)
<u>٦٥٥٠</u>	<u>١٢٦٢٥</u>	ربح السنة
٠,١٠٣٠	٠,٠٤٦	نصيب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح

ومن خلال استعراض النموذجين السابقين، يتفق الباحث مع وجهة النظر^(١) أن لكل طريقة ما يبررها لدى منشآت مختلفة فإن هذا المعيار يتطلب من الإدارة أن تختار طريقة العرض الأكثر ملاءمة والتي يمكن الاعتماد عليها. ونظراً لأن المعلومات عن طبيعة المصروفات تكون مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية فإن الأمر يتطلب تقديم إفصاحات إضافية عندما يتم استخدام طريقة تبويب المصروفات طبقاً لوظيفتها.

(١) د. طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، مرجع سبق ذكره،

قائمة الدخل الشامل^(١)

عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦ بالآلاف جنيه مصري

٢٠١٥	٢٠١٦	البيان
٦٥٥٠	١٢١٢٥	صافي ربح العام (من قائمة الدخل العادية)
		بنود الدخل الشامل الأخرى:
١٠٦٧	٥٣٣	فروق الصلة الناتجة عن ترجمة العمليات الأجنبية
٢٦٦٦	(٢٤٠٠)	فرق القياس بالقيمة العادلة للاستثمارات المالية المتاحة للبيع
(٤٠٠)	(٦٧)	تغطية (تحوط) التدفق النقدي (إن وجد)
١٣٣	(٦٦)	الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات
٢٦٧	١٣٣	نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر في الشركات الشقيقة
(١٢٣٣)	٤٦٧	ضريبة الدخل المتعلقة بعناصر الدخل الشامل الأخرى
٢٨٠٠	(١٤٠٠)	مجموع الدخل الشامل الآخر عن السنة بعد خصم الضريبة
٩٣٥٠	١٠٧٢٥	إجمالي الدخل الشامل عن السنة

ومما سبق فإن العمليات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الاعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها في الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) أيضاً. أما العمليات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما في بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة في حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر.

- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في حساب الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما^(٢):

(١) معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م، معيار رقم (١) "عرض القوائم المالية"، ص ٩٦.
 (٢) معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م، معيار رقم (٢٤) "ضرائب الدخل"، الفقرة ٥٩، ص ٤٥٩.

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي علي أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) علي أساس مختلف.

(ب) تتم رسمة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ويجري استهلاكها في الأرباح أو الخسائر في حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية وتكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبي لهذا الأصل في فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبي والتسوية في الأساس الضريبي للأصل يتم الاعتراف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترات التي حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبي في فترة سابقة أو فترة مستقبلية، فيعترف بالآثار الضريبية في الأرباح أو الخسائر^(١).

- عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية علي حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم^(٢).

الإفصاح عن الآثار الضريبية المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦م

٢٠١٥م			٢٠١٦م			البيان
صافي المبلغ بعد الضريبة	مزايا (مصرفيات) ضريبية	المبلغ قبل الضريبة	صافي المبلغ بعد الضريبة	مزايا (مصرفيات) ضريبية	المبلغ قبل الضريبة	
٨,٠٠٠	(٢,٦٦)	١٠,٦٦٧	٤,٠٠٠	(١,٣٣)	٥,٣٣٤	فروق العملة الناتجة عن ترجمة الصلبيات الأجنبية
٢٠,٠٠٠٠	(٦,٦٦٧)	٢٦,٦٦٧	(١٨,٠٠٠)	٦,٠٠٠	(٢٤,٠٠٠)	فروق القياس بالقيمة العادلة للاستثمارات المالية المتاحة للبيع

(١) المرجع السابق، الفقرة ٦٤، ص ٤٦١.

(٢) المرجع السابق، الفقرة ٦٥، ص ٤٦١.

(٣,٠٠٠)	١,٠٠٠	(٤,٠٠٠)	(٥٠٠)	١٦٧	(٦٦٧)	تغطية (تحوط) التدفق النقدي
١,٠٠٠	(٣٣٣)	١,٣٣٣	(٥٠٠)	١٦٧	(٦٦٧)	الأرباح (الخسائر) الإكتوارية من نظم المزايا المحددة للمعاشات
٢,٠٠٠	(٦٦٧)	٢,٦٦٧	١٠٠٠	(٣٣٣)	١٣٣٣	نصيب المنشأة من الدخل الشامل الآخر في الشركات الشقيقة
٢٨,٠٠٠	(٩,٣٣٤)	٣٧,٣٣٤	(١٤,٠٠٠)	٤,٦٦٧	(١٨,٦٦٧)	الدخل الشامل الأخر

المبحث الرابع دراسة حالة

تمهيد:

تحرص المنشأة التي تعد قوائمها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أن^(١) تقوم بالإفصاح الصريح وغير المشروط عن التزامها بهذه المعايير وذلك ضمن الإيضاحات المتممة. ولا ينبغي علي المنشأة أن تصف قوائمها المالية بأنها معدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ما لم تفي تلك القوائم بكافة متطلبات معايير المحاسبة المصرية.

في كل الأحوال تقريباً تحقق المنشأة العرض العادل لقوائمها المالية بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية التي تنطبق عليها، ويتطلب العرض العادل أيضاً من المنشأة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) "السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، كذلك عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهولة الفهم ويمكن مقارنتها. وعرض إفصاحات إضافية تمكن المستخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث معينة علي المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥، " عرض القوائم المالية"، الفقرة رقم

ويمكن بيان مدى تأثير الاختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير المصرية قبل وبعد التعديل (معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥) وهي متوافقة إلي حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية وبالتطبيق علي الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية لتحديد وعاء الضريبة علي الدخل قبل وبعد التعديل.

تهدف الدراسة بصفة أساسية إلي معرفة أثر الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية والدولية علي تحديد قيمة وعاء الضريبة علي الدخل للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، وقد تم اختيار عينة الدراسة لشركة المصرية للاتصالات شركة مساهمة مصرية مسجلة في سوق الأوراق المالية، وشملت فترة التطبيق السنوات التالية ٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م لبيان متطلبات معايير المحاسبة المصرية علي القوائم المالية فقط وليس بالضرورة علي المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو في أي مستند آخر للمنشأة، وفي هذا البحث فسوف يكتفي الباحث بالتطرق لقائمة الدخل وقائمة المركز المالي فقط، فقائمة المركز المالي لبيان الأثر علي حقوق الملكية والتي تتضمن بند هام وحيوي وهو صافي الربح (الخسارة)، أما قائمة الدخل لمقابلة الإيرادات بالمصروفات وصولاً لصافي الربح (الخسارة)، وبذلك نكون بصدد المكون الرئيسي لتحديد وعاء الضريبة وهو ما سوف يقوم الباحث بتوضيحه من خلال استعراض قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لشركة المصرية للاتصالات شركة مساهمة مصرية مسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية لدراسة أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية علي تحديد قيمة وعاء الضريبة علي الدخل.

أولاً: قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل^(١):

علي المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة في قائمتين منفصلتين أحدهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة دخل)

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥، " عرض القوائم المالية"، الفقرات

والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل).

(١) المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر):

علي المنشأة - كحد أدنى - عرض مبالغ البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة في قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر):

(أ) الإيرادات.

و(ب) تكاليف التمويل.

و(ج) نصيب المنشأة في أرباح أو خسائر الشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

و(د) مصروفات الضريبة (الضرائب الدخلية).

و(هـ) مبلغ واحد يمثل مجموع:

١- الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) الناتج من العمليات غير المستمرة.

٢- الربح أو الخسارة (بعد الضرائب) المعترف به عن القياس بالقيمة العادلة.

(مخصوصاً منها) التكاليف اللازمة لأصول أو مجموعة (مجموعات) أصول تمثل

عمليات غير مستمرة أو الربح أو الخسارة الناتج عن التصرف في تلك الأصول أو المجموعات.

و (و) الربح أو الخسارة.

• علي المنشأة الإفصاح في نهاية قائمة الدخل عن أرباح أو خسائر الفترة موزعة بين:

١- حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.

٢- ملاك الشركة الأم.

- (ب) المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل الشامل:
- علي المنشأة - كحد أدنى - عرض مبالغ البنود التالية عن الفترة بصورة منفصلة في قائمة الدخل الشامل:
(أ) الربح أو الخسارة.
- و(ب) كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر مبوباً حسب طبيعته فيما عدا المبالغ الواردة في الفقرة (ج) أدناه.
- و (ج) نصيب المنشأة في بنود الدخل الشامل الآخر للشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة والتي يتم المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
- علي المنشأة الإفصاح في نهاية القائمة المنفصلة للدخل الشامل عن إجمالي الدخل الشامل عن الفترة موزعاً بين:
 - ١- حقوق الأقلية / الحقوق غير المسيطرة.
 - ٢- ملاك الشركة الأم.
 - علي المنشأة أن تفصح كما يلي^(١):
 - في الإيضاحات عن مبلغ " ضريبة الدخل " المرتبط بكل عنصر من عناصر الدخل الشامل الآخر بما في ذلك " تسويات إعادة التقييم ".
 - تعرض عناصر " الدخل الشامل الآخر " قبل الآثار الضريبية المتعلقة بها مع إظهار قيمة وحيدة لضرائب الدخل المرتبطة بتلك العناصر عبارة عن المبلغ الإجمالي التراكمي لضريبة الدخل ذات العلاقة بتلك العناصر علي أن يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبط لكل عنصر من هذه العناصر في الإيضاحات.
 - عن تسويات إعادة التقييم ذات العلاقة بعناصر قائمة الدخل الشامل.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥، " عرض القوائم المالية"، الفقرات

- تحدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التي سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلي الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل). ويشار في هذا المعيار إلي المبالغ المعاد تبويبها علي هذا الأساس بتسويات إعادة التبويب. ويتم إدراج تسوية إعادة التبويب علي العنصر المرتبط بها من عناصر " الدخل الشامل الآخر" في الفترة التي يعاد فيها تبويب تلك التسوية إلي الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل)، حيث قد تكون تلك المبالغ تم الاعتراف بها ضمن عناصر " الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة في الفترة الجارية أو في الفترات السابقة ومن ثم يجب أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عناصر " الدخل الشامل الآخر " في الفترة التي يتم خلالها إعادة تبويب ما تحقق من تلك المكاسب إلي الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها في إجمالي " الدخل الشامل " مرتين.
- يمكن للمنشأة أن تعرض تسويات إعادة التبويب في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات.
- لا تنشأ " تسويات إعادة تبويب" إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن " الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلي الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) في الفترات اللاحقة. ويتم إعادة تبويب الأرباح والخسائر الإكتوارية إلي الأرباح المرحلة في الفترة التي يتم خلالها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر كمدخل شامل آخر.
- عندما تكون بنود الدخل والمصروف ذات أهمية نسبية فعلي المنشأة أن تفصح عن طبيعة وقيمة تلك البنود بصورة منفصلة، وتتضمن الحالات ما يلي:
 - (أ) تخفيض المخزون إلي صافي القيمة البيعية أو تخفيض الأصول الثابتة إلي قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك في حالة رد مثل تلك التخفيضات.
 - و(ب) إعادة هيكلة أنشطة للمنشأة ورد أي من المخصصات المكونة لتكاليف إعادة الهيكلة.
 - و(ج) استبعادات لبنود أصول ثابتة.

- و(د) استبعادات استثمارات.
و(هـ) العمليات غير المستمرة.
و(و) تسويات دعاوي.
و(ز) رد مخصصات أخرى.
و(ح) تحليلاً لبنود المصروفات بما فيها المصروفات الأخرى.

ثانياً : قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المعلومات الواجب عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية^(١):

- علي المنشأة أن تعرض قائمة للتغيرات في حقوق الملكية كما هو مطلوب بالفقرة ١٠* موضعاً بها ما يلي:
- (أ) إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يظهر بصورة منفصلة إجمالي المبالغ الخاصة بملك الشركة الأم وكذا المبالغ التي تخص أصحاب الحصص غير المسيطرة.
- و(ب) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، الآثار المعترف بها للتطبيق بأثر رجعي أو التنبؤ بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).
- و(ج) ملغاة.
- و (د) بالنسبة لكل بند من بنود حقوق الملكية، تسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة علي أن تتضمن تلك التسوية الإفصاح بصورة منفصلة عن التغيرات الناتجة عن:
- (١) الربح أو الخسارة.
- و(٢) الدخل الشامل الأخر.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٥، " عرض القوائم المالية"، الفقرات

و(٣) المعاملات مع الملاك - بصفتهم هذه - علي أن تظهر بصورة منفصلة مساهمات الملاك والتوزيعات عليهم والتغيرات في حصص الملكية في الشركات التابعة التي لا يترتب عليها فقد السيطرة.

أورد المعيار مكونات القوائم المالية والحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل، وكذلك في عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

كما أورد المعيار بنود أخرى من الممكن عرضها إما في القوائم المالية المعنية أو في الإيضاحات، وعلي المنشأة تعديل ترتيب العرض وتسمية البنود عندما يكون ذلك ضرورياً لتتنفق مع القوانين واللوائح أو من أجل التوصل إلي عرض عادل يتناسب مع الظروف الخاصة بكل منشأة.

من خلال استعراض القوائم المالية لشركة المصرية للاتصالات^(١) شركة مساهمة مصرية للأعوام ٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م (ملحق رقم (١)) والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ٢٠٠٦م في السنوات ٢٠١٤/٢٠١٥م، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥ في سنة ٢٠١٦م، وبيان أثر بعض بنود الاختلافات للمعالجة المحاسبية بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م وبين معايير المحاسبة الدولية (يتبين الآتي:

- إصدارات جديدة وتعديلات تمت علي معايير المحاسبة المصرية ولم يتم تفعيلها بعد الفترة قبل وخلال عام ٢٠١٥م)، تم إصدار نسخة معدلة من معايير المحاسبة المصرية تتضمن بعض معايير المحاسبة الجديدة وتعديلات علي بعض المعايير القائمة علي أن يتم العمل بها للفترات المالية التي تبدأ بعد أول يناير ٢٠١٦م. وسوف نستعرض في الجدول التالي أهم هذه التعديلات التي لها أثر علي القوائم المالية المستقلة للشركة:

(١) القوائم المالية لشركة مصر للاتصالات للعامين ٢٠١٣/٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م

related on date:

12/09/2017 <http://gulf.argaam.com/company/financialstatement/marketid/13/companyid/1530>.

التأثير علي القوائم المالية لعام ٢٠١٦ م	التأثير المحتمل علي القوائم المالية لعام ٢٠١٥ م	ملخص لأهم التعديلات	المعايير الجديدة أو المعدلة
<p>- تم إعادة عرض القوائم المالية المعروضة والإيضاحات المتممة لها بما فيها أرقام المقارنة لتتماشي مع التعديلات بالمعيار.</p>	<p>-إعادة عرض جميع القوائم المالية المعروضة والإيضاحات المتممة لها بما فيها أرقام المقارنة.</p> <p>-إضافة قائمة جديدة (قائمة الدخل الشامل) للفترة والفترة المقابلة.</p>	<p>- قائمة المركز المالي: يجب إضافة قائمة إلي قائمة المركز المالي تتضمن الأرصدة في بداية أول فترة مقارنة معروضة في حال تأثيرها نتيجة تطبيق المنشأة لسياسة محاسبية بئر رجعي أو تعديل بئر رجعي أو إعادة توييب.</p> <p>- قائمة الدخل (الأرباح أو الخسائر) وقائمة الدخل الشامل: علي المنشأة أن تفصح عن كافة بنود الدخل والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة في قائمتين منفصلتين إحداهما تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة الدخل) والثانية تبدأ بالربح أو الخسارة وتعرض عناصر الدخل الشامل الأخر (قائمة الدخل الشامل)</p>	<p>معيار مصري (١) عرض القوائم المالية</p>
<p>-لا يتم تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، ويتم اعتبار القيم الدفترية في تاريخ التحويل هي التكلفة ومجمع الإهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.</p> <p>-تم إعادة عرض أرقام المقارنة الخاصة بالأصول الثابتة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لتتماشي مع التعديلات المطلوبة بالمعيار.</p>	<p>-تقوم الإدارة في الوقت الحالي بتقييم الأثر المحتمل علي القوائم المالية من تطبيق التحويل بالمعيار.</p> <p>- إعادة عرض أرقام المقارنة الخاصة بالأصول الثابتة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لتتماشي مع التعديلات المطلوبة بالمعيار.</p>	<p>- تم إلغاء خيار استخدام نموذج إعادة التقييم عند القياس اللاحق للأصول الثابتة.</p> <p>- يجب عرض حركة الأصول الثابتة وإهلاكاتها بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية للفترتين (الفترة الحالية وفترة المقارنة).</p>	<p>معيار مصري (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها</p>

<p>يتم تطبيق هذا المعيار علي تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتي يكون فيها تاريخ بدء الرسملة في أو بعد ٢٠١٦/١/١ م.</p>	<p>علي المنشأة تطبيق هذا المعيار علي تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة والتي يكون فيها تاريخ بدء الرسملة في أو بعد تاريخ تطبيق هذا المعيار.</p>	<p>تم إلغاء المعالجة القياسية السابقة والتي كانت تعترف بتكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل علي قائمة الدخل دون رسملتها علي الأصل.</p>	<p>معيار مصري (١٤) تكاليف الاقتراض</p>
<p>لا يتم تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي، ويتم اعتبار القيم الدفترية في تاريخ التحويل هي التكلفة ومجمع الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.</p>	<p>تقوم الإدارة في الوقت الحالي بتقييم الأثر المحتمل علي القوائم المالية من تطبيق التعديل بالمعيار</p>	<p>تم إلغاء خيار استخدام نموذج إعادة التقييم عند القياس اللاحق للأصول غير الملموسة.</p>	<p>معيار مصري (٢٣) الأصول غير الملموسة</p>
<p>تم التعديل بأثر رجعي وتعديل جميع أرقام المقارنة للإحصاحات المعروضة.</p>	<p>يتم التعديل بأثر رجعي لمزايا العاملين القائمة في تاريخ تطبيق هذا المعيار المعدل وتعديل جميع أرقام المقارنة المعروضة.</p>	<p>الأرباح والخسائر الاكتوارية: يجب أن يتم الاعتراف الفوري بكامل الأرباح والخسائر إلاكنتوارية المتراكمة ضمن التزامات لمزايا المحددة وتحميلها علي بنود الدخل الشامل الأخر.</p>	<p>معيار مصري (٢٨) مزايا العاملين</p>

أولاً: أثر الاختلافات للمعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م:

- ١- تم إعادة تبويب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ للسنوات ٢٠١٤/٢٠١٥م / ٢٠١٦م وتم الالتزام بإعادة التبويب في سنة ٢٠١٦م، ودراسة أثر اختلافات المعالجة المحاسبية وبيان أثرها علي تحديد صافي الربح وبالتالي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل (ملحق رقم (١)).
- ٢- اختلاف صافي الربح قبل الضريبة للعامين ٢٠١٤، ٢٠١٥م كما هو موضح بقائمة الدخل المعدلة (ملحق رقم (١)) ويرجع ذلك إلي:

البيان	عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١	التسوية/إعادة التبويب	عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١
تكاليف النشاط	(٦٧٨٦٧٨٤)	١٨٢٨	(٦٧٨٨٦١٢)
مصروفات بيع وتوزيع	(١٣٢٥٣٧١)	(١٨٠٢)	(١٣٢٣٥٦٩)
مصروفات إدارية وعمومية	(١٨٠٢٠١٥)	(٢٦)	(١٨٠١٩٨٩)
ضريبة الدخل المؤجلة	(٨٧٦٦٠٢)	(٦١٣٨٨٤)	(٢٦٢٧١٨)

البيان	عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١	التسوية/إعادة التبويب	عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١
تكاليف النشاط	(٦٣٧٨٧٢٩)	(١٤٥٩٩٠)	(٦٢٣٢٧٣٩)
مصروفات بيع وتوزيع	(١١٤٤٦٨٢)	(١١٥٨٧٤)	(١٠٢٨٨٠٨)
مصروفات إدارية وعمومية	(١٦٠٨٩٣٣)	٢٦١٨٦٤	(١٨٧٠٧٩٧)

- بالنسبة لعام ٢٠١٦ م فلا يوجد اختلاف في صافي الربح وذلك لان الشركة قامت بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة في ٢٠١٥ م.
٣- اختلاف حقوق الملكية للعامين ٢٠١٤، ٢٠١٥ م كما هو موضح بقائمة المركز المالي المعدلة (ملحق رقم (١)) ويرجع ذلك إلي:

البيان	٢٠١٤/١٢/٣١	إعادة تبويب	التسوية	٢٠١٤/١٢/٣١ م
مديون وأرصدة مدينة أخرى	١٤٩٧٠٥١	٤٨٥	.	١٤٩٦٥٦٦
استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق - أنون خزانة	١٠٩٣٦٨٨	١٩٧٩٩٧	.	٨٩٥٦٩١

٢٧١٦٢٥٩	(١٩٧٩٩٧)	.	٢٩١٤٢٥٦	النقدية وما في حكمها
(٣٩٣٩٧٥٨)	(٤٨٥)	.	(٣٩٣٩٢٧٣)	دائون وأرصدة دائنة أخرى
(١٤١٦٦٨٣)	.	٦١٣٨٨٤	(٢٠٣٠٥٦٧)	صافي الربح
(٥٥٢٠٤٧)	.	(٦١٣٨٨٤)	٦١٨٣٧	أصول / التزامات ضريبية مؤجلة

- بالنسبة لعام ٢٠١٦م فلا يوجد اختلاف في حقوق الملكية وذلك لان الشركة قامت بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الصادرة في ٢٠١٥م.

٤- توزيع الأرباح علي العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل، بل تثبت كتوزيع للربح وبالتالي لا يتم اقتطاع هذه الأرباح التي يحصل عليها العاملين وأعضاء مجلس الإدارة من قائمة الدخل وبالتالي يزيد هذا التوبوب من صافي الربح قبل الضريبة وأيضاً يؤثر بالزيادة على حقوق الملكية للشركة(ملحق رقم(١)).

٥- يتم احتساب نصيب السهم في الأرباح والتي قد انخفضت لانخفاض صافي الربح بسبب عدة أمور كثيرة منها ما وجدناه في قوائم هذه الشركة ومنها ما هو موجود في شركات أخرى حسب بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (ملحق رقم(١)).

٦- أثر اختلاف سعر الضريبة قبل وبعد التعديلات أو التسويات لاحتساب السعر الفعلي لضريبة الدخل وفقاً لقانون الضرائب الساري ٢٢.٥%:

٢٠١٥/١٢/٣١	٢٠١٦/١٢/٣١	البيان
١٦٣٨٩٩٣	٣٩٨٠٦٢٩	صافي الربح العام قبل ضريبة الدخل
٣٦٨٧٧٣	٨٩٥٦٤٢	ضريبة الدخل وفقاً لقانون الضرائب الساري ٢٢.٥%
		يضاف / (يخصم)
١١٤٢٤	(١٠٧٦٣٦)	أثر الإهلاك
٣١٦١٢	(٥٨٣٨٤)	أثر المخصصات
٥٦٥٧٨	٥٥٤٥٥	أثر الاضمحلال في قيمة الأصول المالية والمخزن
٣٩٦١	(١٤١٩)	أثر الالتزامات المستحقة

(٨٨٧٨٨)	(٣٤٢١٤٩)	أثر إيرادات الاستثمارات المعفاة
(١٣٣٧٥)	١٤٦٦٥٠	اثر التسويات علي البنود الأخرى
٧٢٨١	.	فروق ضرائب سنوات سابقة
٨٦٩٣	(٣٠٧٤٨٣)	المجموع
٣٧٧٤٦٦	٥٨٨١٥٩	ضريبة الدخل
%٢٣.٠٣	%١٤.٧٨	سعر الضريبة الفعلي

ثانياً: أثر الاختلافات للمعالجة المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

- ١- تم إعادة تدويب قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية، ودراسة أثر اختلافات المعالجة المحاسبية وبيان أثرها علي تحديد صافي الربح وبالتالي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل (ملحق رقم (١)).
- ٢- اختلاف صافي الربح قبل الضريبة للأعوام ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦ كما هو موضح بقائمة الدخل المعدلة (ملحق رقم (١)) ويرجع ذلك إلي:

٢٠١٤ الدولية	٢٠١٤	٢٠١٥ الدولية	٢٠١٥	٢٠١٦ الدولية	٢٠١٦	البيان
٣٠٨٣٧٧١	٣٠٨٣٧٧١	١٦٣٨٩٩٣	٢٩٥٥١١٣	٣٩٨٠٦٢٩	٣٩٨٠٦٢٩	صافي الربح قبل التوزيع يخصم:
٤٣٨٥٤٥	---	٥٥١٢٦٦	---	٥٦٤٢٠٢	---	توزيعات الأرباح للمعاملين
٩٠٠١	---	٥٢٠٠	---	٣٩٠٠	---	توزيعات الأرباح لمجلس الإدارة
<u>٢٦٢٦٢٢٥</u>	<u>٢٠٨٣٧٧١</u>	<u>١٠٨٢٥٢٧</u>	<u>٢٩٥٥١١٣</u>	<u>٣٤١٢٥٢٧</u>	<u>٣٩٨٠٦٢٩</u>	الربح قبل الضريبة
(٦٧٣١٠٢)	(٧٨٧٣٧٤)	(١٨٣٤٦٦)	(٥٠٠٨٣٠)	(٢٩٥٧١١)	(٣٤٤٩٤٠)	مصرف ضريبة الدخل
(٨٧٦٦٠٢)	(٢٦٢٧١٨)	(١٩١١٣)	٥٤٥١٨٠	(٢٤٣٢١٩)	(٢٤٣٢١٩)	ضريبة الدخل المؤجلة
<u>١٠٨٦٥٢١</u>	<u>٢٠٣٣٦٧٩</u>	<u>٨٧٩٩٤٨</u>	<u>٢٩٩٩٤٦٣</u>	<u>٢٨٧٣٥٩٧</u>	<u>٣٣٩٢٤٧٠</u>	ربح السنة من العمليات المستمرة
<u>١٠٨٦٥٢١</u>	<u>٢٠٣٣٦٧٩</u>	<u>٨٧٩٩٤٨</u>	<u>٢٩٩٩٤٦٣</u>	<u>٢٨٧٣٥٩٧</u>	<u>٣٣٩٢٤٧٠</u>	ربح السنة

٣- توزيع الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل، ويتم اقتطاع هذه الأرباح التي يحصل عليها العاملين وأعضاء مجلس الإدارة من قائمة الدخل وبالتالي يخفض هذا التبويب من صافي الربح قبل الضريبة وأيضاً يؤثر على حقوق الملكية للشركة (ملحق رقم (١)).

٤- يتم احتساب نصيب السهم في الأرباح والتي قد انخفضت بسبب عدة أمور كثيرة منها ما وجدناه في قوائم هذه الشركة ومنها ما هو قائم في شركات أخرى حسب بنود قائمة المركز المالي وقائمة الدخل (ملحق رقم (١)).

- ثالثاً: أثر الاختلافات للمعالجة المحاسبية المصرية والمحاسبية الدولية على تحديد قيمة وعاء الخزينة على الدخل:

البيان	معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٩م		معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م		معايير المحاسبة الدولية		الاختلاف بين معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م والدولية	
	٢٠١٩	٢٠١٤	٢٠١٩	٢٠١٤	٢٠١٩	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٤
الربح قبل الخزينة	٢٩٨.٦٢٩	٢٠٨.٣٧٧	٢٩٨.٦٢٩	٢٠٨.٣٧٧	٢٩٨.٦٢٩	٢٠٨.٣٧٧	٥٥٦.٤٦٦	٥٦٨.٠٢
قيمة الخزينة للعدل	(٣٤٤.٩٤٠)	(٥٠.٠٨٣)	(٣٥٨.٣٥٣)	(٧٨٧٣٧٤)	(١٨٣.٤٦٦)	(٦٧٣١.٧)	٤٩٢٢٩	٤٩٢٢٩
قيمة الخزينة للقيمة	(٢٤٣.٦١٩)	(٢٩٨.٦٢٩)	(١٩١.١٢)	(٨٧٦٠.٦)	(٢٤٣.٦١٩)	(٨٧٦٠.٦)	.	.
صافي الربح بعد الخزينة	٣٢٩.٤٤٠	٢٠٨.٣٧٧	٣٢٩.٤٤٠	١٢١.٩٧٥	٢٨٧.٥٤٨	١.٠٨٦.٥٢٦	٢٨١.٥٧٩	٥١٨.٨٧٣
نسب التمام الأساسي والمغلف من الأرباح	١.٩٩	١.١٩	٠.٧٤	٠.٨٣	١.٦٨	٠.٥٣	٠.٣١	٠.١٠

- ويمكن الرجوع للإيضاحات المتممة للقرانم المالية للشركة المصرية للاتصالات للأعوام ٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م على موقع الشركة التالي:

<http://gulfargaam.com/company/financialstatement/marketid/13/companyid/1530>

وكذلك يمكن الرجوع لتفاصيل نتائج البحث التي تم التوصل إليها الباحث من خلال الملحق رقم (١). وفيه تم إعداد القوائم المالية لشركة المصرية للاتصالات (شركة مساهمة مصرية) للأعوام ٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ٢٠٠٦م للأعوام (٢٠١٤/٢٠١٥م)، ووفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م للأعوام (٢٠١٤/٢٠١٥/٢٠١٦م)، ووفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

النتائج والتوصيات:

(أ) النتائج:

تبين وجود أوجه اختلاف في عناصر قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م وبين معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

١- أن قيمة الأرباح قبل الضريبة لعام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ٢٠١٦م في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م زادت بمبلغ ٤٤٧٥٤٦ (بالألف جنيه)، ٥٥٦٤٦٦ (بالألف جنيه)، ٥٦٨١٠٢ (بالألف جنيه) علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وانخفضت بمبلغ ١٣١٦١٢٠ (بالألف جنيه) في عام ٢٠١٥م مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية قبل التعديل.

٢- أن قيمة الضريبة المستحقة لعام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ٢٠١٦م في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م زالت بمبلغ ١١٤٢٧٢ (بالألف جنيه)، ٢٩٨٦٠٠ (بالألف جنيه)، ٤٩٢٢٩ (بالألف جنيه) علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وانخفضت بمبلغ ١٤٢٤٧٧ (بالألف جنيه) في عام ٢٠١٥م مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية قبل التعديل.

٣- أن صافي الربح بعد الضريبة لعام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ٢٠١٦م في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م زاد بمبلغ ٣٣٣٢٧٤ (بالألف جنيه)، ٣٨١٥٧٩ (بالألف جنيه)، ٥١٨٨٧٣ (بالألف جنيه)، علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، والسبب في اتساع فجوة الفرق هو وجود توزيع أرباح علي العاملين ومجلس الإدارة في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

- وانخفض يبلغ ٦١٣٨٨٤ (بالألف جنيهه)، ١٧٣٧٩٣٦ (بالألف جنيهه)، صفر، علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية قبل التعديل.
- ٤- أن نصيب السهم الأساسي والمخفض في الأرباح لعام ٢٠١٤م، ٢٠١٥م، ٢٠١٦م في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ م زاد بنسبة ٠٠.٥٢، ٠٠.١٠، ٠.٣١ علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وانخفض بنسبة ٠.٣٦، ١.٠٢، ٠.٠٠ علي الترتيب مقارنة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية قبل التعديل.
- ٥- في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية أسفرت عن زيادة في أرباح العام، إذا ما قورنت عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية مما يؤثر علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل بالزيادة.
- ٦- أن المعلومات التي تم التوصل إليها عن صافي الأرباح وبالتالي قيمة وعاء الضريبة علي الدخل ونصيب السهم الأساسي والمخفض للأرباح في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م ذات قيم تتوسط قيمة صافي الأرباح وبالتالي قيمة وعاء الضريبة علي الدخل ونصيب السهم الأساسي والمخفض للأرباح إذا طبقت معايير المحاسبة الدولية (القيم الأقل) وتطبيق معايير المحاسبة المصرية ٢٠٠٦م (القيم الأكبر).
- ٧- التزام الشركات بتطبيق معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م يحقق حصيلة أكبر إذا ما تم تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند تحديد وعاء الضريبة علي الدخل، كما يعد تطبيق معايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥م الأكثر قرأً وملاءمة لمعايير المحاسبة الدولية. والتي ستكون أكثر انسجاماً مع معايير المحاسبة الدولية في الفترات المستقبلية.

وهذه النتائج التي توصل إليها البحث تثبت خطأ فرض البحث حيث يوجد أثر لهذه الاختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير المصرية والدولية علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل.

(ب) التوصيات:

في ضوء النتائج التي كشف عنها البحث يمكن عرض التوصيات التالية:

نظراً لوجود بعض أوجه الاتفاق والاختلاف بين قائمة الدخل المعدة بالدليل التوضيحي لكل من معيار المحاسبة المصري المعدل ٢٠١٥م رقم (١) والمعيار الدولي وكذلك قائمة الدخل الصادرة بنماذج الإقرارات الضريبية، وكذلك قائمة المركز المالي، يتطلب الأمر دراسة تطبيق ما يلي:

- ١- ضرورة أن تتضمن ضريبة الدخل علي الأرباح العام كل من الضريبة والضريبة المؤجلة، ويتم إثباتها بقائمة الدخل المجمعة عن العام باستثناء ضريبة الدخل المتعلقة ببنود حقوق الملكية والتي يتم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية.
- ٢- ضرورة أن يتم إثبات الاعتراف بالضريبة المؤجلة والناشئة عن فروق زمنية مؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات طبقاً للأساس المحاسبي وقيمتها طبقاً للأساس الضريبي، هذا ويتم تحديد قيمة الضريبة المؤجلة بناءً علي الطريقة المتوقعة لتحقيق أو تسوية قيم الأصول والالتزامات، باستخدام أسعار الضريبة السارية في تاريخ إعداد الميزانية المجمعة.
- ٣- ضرورة أن يتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة للمنشأة عندما يكون هناك احتمال قوي بإمكانية تحقيق أرباح تخضع للضريبة في المستقبل يمكن من خلالها الانتفاع بهذا الأصل. ويتم تخفيض قيمة الأصول الضريبية المؤجلة بقيمة الجزء الذي لن يتحقق منه منفعة ضريبية متوقعة خلال السنوات التالية.
- ٤- ضرورة ربط الفحص الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة في ٢٠١٥م.

٥- ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لمأموري الضرائب لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥م والعمل علي رفع مستوى الأداء الخاص بهم من خلال عمل ورشات عمل والتدريب الجيد والفعال.

٦- توحيد المفاهيم والمصطلحات الضريبية والمفاهيم والمصطلحات الواردة بمعايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥ بهدف تبسيط العمل وتوحيد المفاهيم بما يساعد علي تحديد وعاء الضريبة علي الدخل بصورة موضوعية.

٧- ضرورة توفير مواد علمية لمأموري الضرائب تشمل علي قانون الضرائب علي الدخل ولائحته التنفيذية ومعايير المحاسبة المصرية ٢٠١٥ ومعايير المحاسبة الدولية.

٨- مسايرة التطورات والتعديلات التي طرأت علي معايير المحاسبة الدولية، والعمل بالتعديلات التي طرأت علي المعايير المصرية المعدلة ٢٠١٥م بالقرار رقم ١١٠ لوزير الاستثمار بإصدار معايير المحاسبة المصرية وعددها ٣٩ معياراً بالإضافة إلي إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

٩- بحث تعديل التشريع الضريبي المصري القائم حالياً بشأن تحديد وعاء الضريبة علي الدخل لمعالجة أثر الاختلافات التي تم توضيحها في البحث بين كل من المعايير المصرية والدولية، والتي قد تعوق تنفيذ معايير المحاسبة المصرية الصادرة في عام ٢٠١٥م.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- (١) د/ طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول - معايير العرض والإفصاح والدخل، مارس ٢٠١٧م.
- (٢) د/ محمود السيد الناغي، منهج المحاسبة عن ضرائب الدخل، ٢٠١٦م.
- (٣) دستور مصر الصادر لعام ٢٠١٤، الباب الثاني.
- (٤) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (١)، " عرض القوائم المالية ".
- (٥) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (١٠) " الأصول الثابتة وإهلاكاتها ".
- (٦) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (١٧) " القوائم المالية المستقلة ".
- (٧) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٢٠) " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي ".
- (٨) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٢٣) " الأصول الغير ملموسة ".
- (٩) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٢٤) " ضرائب الدخل ".
- (١٠) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٣٤) " الاستثمار العقاري ".
- (١١) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٣٨) " مزايا العاملين ".

- (١٢) معايير المحاسبة المصرية، الوقائع المصرية - العدد ١٥٨ تابع (أ) في يوليو سنة ٢٠١٥م، معيار رقم (٤٢) " القوائم المالية المجمعة " .
- (١٣) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ٢٠١٥م، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ٢٠١٥م.
- (١٤) د. جاوحدو رضا، أ. حمدي جليبة إيمان، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد ٣٢ (٢)، ٢٠١٤.
- (١٥) د. علي محمد علي الصياد، دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ٢٠١٤.
- (١٦) د. سيد عطيتو محمد علي، محاسبة الإيراد بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي السابع عشر " تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يوليو ٢٠١١.
- (١٧) د. مصطفى عبد العزيز شاهين، الآثار الضريبية لتجميع الأعمال في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها علي الاقتصاد والاستثمار - مصر، سبتمبر ٢٠١٢.
- (١٨) د. مصطفى فتحى سليم، أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية ٢٠٣٠، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مايو ٢٠١٦.
- (١٩) القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

(٢٠) اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م الصادر بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

(٢١) قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦م.

(٢٢) القوائم المالية لشركة مصر للاتصالات للعامين ٢٠١٣/٢٠١٤م،

related on date: 12/09/2017 <http://gulf.argaam.com/company/financialstatement/marketid/13/companyid/1530>

related on date: 24/06/2017، بوابة الأهرام، (٢٣)

<http://gate.ahram.org.eg/News/696304.aspx>

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- (24) Tammy Whitehouse , "Questions Remain on Testing Goodwill Impairment" , compliance week, May 2010.
- (25) Guggiola, G. (2010), "IFRS Adoption in the E.U., Accounting Harmonization and Markets Efficiency" A Review, international Business & Economics research journal, 12(9).
- (26) Peng, S., Tondkar, R. H., Laan Smith, J., and Harless, D. W. (2008), "Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China", the International Journal of Accounting, Vol. 43, Issue 4.