



دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

العنوان:	إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص : دراسة ميدانية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	الشيخ، هدى حسين محمد محمد
المجلد/العدد:	مج20, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	يوليو
الصفحات:	911 - 972
رقم MD:	771993
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	السياسة الضريبية، التخطيط الضريبي ، المشاركة التمنوية، القوانين والتشريعات
رابط:	<a href="https://search.mandumah.com/Record/771993">https://search.mandumah.com/Record/771993</a>

© 2018 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

**إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في  
مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص  
دراسة ميدانية**

**د/ هدى حسين محمد محمد الشيخ  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس**



## إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص دراسة ميدانية

إعداد

د. هدى حسين محمد محمد الشيخ  
قسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

### مقدمة:

يعتبر التخطيط الضريبي من الوسائل التي تستخدمها الإدارة الناجحة للاستفادة من المزايا والتغيرات القانونية التي تساعد في إتباع سياسة إستثمارية مفيدة تؤدي إلى تخفيض الالتزام الضريبي أو تجنب الضريبة بالكامل. ويعد التخطيط الضريبي أحد الأدوات المالية التي يعتمد عليها الممول في محاولته تخفيض قيمة الضريبة المستحقة وفقاً للقوانين المطبقة، مستفيداً من الثغرات القانونية من ناحية وما تنتجه القوانين والتعليمات الضريبية من إمتيازات من ناحية أخرى.

ويختلف التخطيط الضريبي Tax Planning عن التهرب الضريبي حيث يهتم الأخير بتقليل العبء الضريبي بأساليب غير قانونية، بينما يسعى التخطيط الضريبي للاستفادة من قوانين الضرائب الموجودة ومن الإتفاقيات الدولية للوصول إلى أدنى عبء ضريبي في حدود القوانين.

وقد تناولت العديد من الدراسات تحليل مشكلات استخدام التخطيط الضريبي في إبراز دور الربح الضريبي في التأثير علي القرارات الاستثمارية للشركات أو استخدام التخطيط الضريبي كأداة لزيادة قيمة المنشأة أو لبيان اثر التخطيط الضريبي علي الأداء المالي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية.<sup>(١)</sup> وهذا يعني ترشيد الاستفادة من القوانين الضريبية وأنظمة الإعفاءات والحوافز الضريبية في التأثير علي رقم الربح بتأجيل الاعتراف به أو بتخفيضه لأغراض صنع القرار داخل شركات الأعمال أو التأثير علي الأداء المالي لهذه الشركات .

وتعتبر عملية التخطيط الضريبي سياسة مستمرة لا تتوقف على فترة معينة حيث تأخذ في الاعتبار كل القرارات الإدارية التي تتعلق بالضريبة واستراتيجية تقليل العبء الضريبي لأقل حد ممكن من الضريبة المستحقة، وهي لا

تعنى عدم دفع الضريبة أو تخفيضها بصورة مباشرة، فقد تكون عملية التخطيط من خلال تخفيض القيمة الحقيقية لهذه الضريبة وذلك من خلال التأخر في دفعها والاستفادة من انخفاض القوى الشرائية للنقود مثل تقسيط الضريبة المستحقة أو تأجيل سدادها للاستفادة من تغطية بعض المصروفات.

### مشكلة البحث:

إن التخطيط الضريبي يتمثل في تنظيم المعاملات المالية بشكل يترتب عليه تخفيض التكلفة الضريبية أو زيادة الوفر الضريبي بما يؤدي إلى تعظيم قيمة المنشأة في حدود التشريعات الضريبية المسموح بها، ولكن إذا كان هدف التخطيط الضريبي هو التجنب الضريبي كهدف أساسى من التخطيط يعتبر في تلك الحالة تخطيط ضريبي تعسفي (Aggressive tax planning (TAP، وهو من قبيل التجنب الضريبي ولكنه يقترب من التهرب الضريبي.

إن عملية التخطيط الضريبي التعسفي يتم تعريفها بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسى من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوى في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن يتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجواهر الاقتصادي الحقيقى للمعاملة.

ويشير الباحث إلى كثير من الطرق التعسفية التي يتم إتباعها في التأثير في الوعاء الضريبي بطريقة يتم من خلالها الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة أو عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها، ومنها الاستفادة بأنظمة التكاليف واجبة الخصم ، أو تأجيل استحقاق الضريبة ، أو الاستفادة من الإعفاءات، أو اختيار الشكل القانوني لمنشآت الأعمال أو التخطيط التعسفي لأسعار التحويلات بين فروع الشركات الأجنبية<sup>(١)</sup>.

ولقد تناول القانون الضريبي عملية التخطيط الضريبي بمفهوم تجنب الضريبة فحدد الأعمال التي يشتملها بصفة خاصة بالآتي:<sup>(٢)</sup>

أ- إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

ب- إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة.

ج - إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها البعض.

وتقوم مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص علي مجموعة من الاتفاقات والترتيبات القانونية المشتملة علي عدد من العقود والاتفاقيات يتم من خلالها السماح للقطاع الخاص بتمويل وتصميم وبناء وتشغيل أو استغلال وصيانة مشروعات البنية التحتية، والخدمات والمرافق العامة مقابل الحصول علي إيرادات محددة ومتفق عليها بين طرفي التعاقد في شكل إيرادات منتظمة ؛ علي أن يؤول مشروع المشاركة للدولة عند انتهاء فترة التعاقد دون مقابل أو بمقابل متفق عليه.

حيث يقصد بمشروع المشاركة بين القطاع الحكومي والخاص ذلك المشروع الذي يتم عليه الاتفاق بين الحكومة من جهة ومستثمر من القطاع الخاص من جهة أخرى؛ بهدف قيام المستثمر بتقديم خدمة مشاريع أو منشآت البنية التحتية وتشغيله علي نحو آخر، وذلك خلال مدة محددة بمقابل أجر أو ثمن لتلك الخدمة يحصله المستثمر من المواطنين، أو من الحكومة المتعاقد معها أو من كليهما<sup>(٤)</sup>.

يعتقد الباحث أن تلك العقود تتطوي علي كثير من المفارقات بشأن المعالجة المحاسبية والضريبية ، وتعتبر بيئة خصبة لعمليات التخطيط الضريبي المشروع والتعسفي بما يتضمنه من إيرادات الخدمات وإيرادات المنح وتكاليف الاقتراض وأسعار التحويلات والضريبة المؤجلة والضرائب الدولية والضرائب علي الاستهلاك المالي لرأس المال وغيرها، وبالتالي هناك حاجة لإطار مقترح يحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي. ويشكل هذا الإطار اجراءات لمصلحة الضرائب عند مباشرة المحاسبة الضريبية لهذه الشركات.

وتتلخص مشكلة البحث في أن هناك حاجة إلى اطار للحد من ممارسات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة (المشروع المشارك) مع الحكومة لضمان سلامة الوعاء من أي عمليات يكون الغرض الرئيسي لها أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وخاصة وعلى الرغم من تبنى التشريع الضريبي المصري في تعديلاته الأخيرة فكرة التخلص من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي غير المشروع إلا أنه لم يحدد آليات محددة أو إجراءات معينة لمواجهة.

## أهداف البحث :

فى ضوء المشكلة البحثية تتلخص الأهداف فى الآتى:-

١- توضيح مفهوم وأنواع مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص فى مصر.

٢- توضيح آساليب التخطيط الضريبي التعسفى (TAP).

٣- وضع إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفى (TAP) بالنسبة لمشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص فى مصر  
Public-private partnership (PPP).

## أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث فى أهمية علمية وعملية كما يلى:-

### ١- الأهمية العلمية:

تتمثل هذه الأهمية فى حداثة الموضوع فى مجال المحاسبة الضريبية فى مصر، وعدم وجود معايير محاسبية مصرية تحكم الممارسات المحاسبية فى مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (PPP)، وكذلك عدم وجود قواعد ضريبية محددة وواضحة للمعاملات الضريبية فى هذا النوع من المشروعات سواء على مستوى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية او الضريبة على المبيعات وبديلتها على القيمة المضافة، وكذلك عدم وجود آليات محددة أو إجراءات ضريبية معينة لمواجهة عمليات التخطيط الضريبي التعسفى غير المشروع فى هذا النوع من المشروعات.

### ٢- الأهمية العملية:

تتضح هذه الأهمية فى الإتجاه الحديث للدولة للتنمية المستدامة ولجوئها لمشروعات المشاركة مع القطاع الخاص مما يستدعى أن يكون هناك إطار محدد وواضح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفى فى هذا النوع من المشروعات (PPP) مما ينعكس على تحديد إجراءات وآليات محددة يستخدمها التشريع الضريبي المصرى عند المعالجة الضريبية لمشروعات المشاركة بما يحد من سلبيات هذا التخطيط من ناحية وزيادة الحصيلة الضريبية من ناحية أخرى.

## فروض البحث:

- تتمثل فروض البحث في ضوء مشكلة وأهداف البحث فيما يلي:—
- ١- الفرض الأول: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات البيانات الأساسية للإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - ٢- الفرض الثاني: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الأصول في قائمة المركز المالي في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - ٣- الفرض الثالث: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند النفقات في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - ٤- الفرض الرابع: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الإيرادات والمخزون في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

## منهج البحث :

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات المرتبطة بالمحاسبة التطبيقية وبالتالي يتم التركيز علي القياس الموضوعي بوصف التطبيق العملي للمحاسبة الضريبية بغرض استنباط حلول للمشكلات الحالية أو المستجدة. وبخاصة عملية التخطيط الضريبي التعسفي، وكذلك التركيز علي القياس الواقعي بالتطبيق علي مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص.

لذلك ينتهج الباحث المنهج الاستقرائي الاستنباطي المختلط ، وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية المحددة وفقاً لذلك المنهج والمتمثلة في الآتي :

١- ملاحظة ظاهرة التخطيط الضريبي التعسفي كما تبدو في الواقع في ظل عولمة النشاط الاقتصادي، واتجاهات التنمية المستدامة، وبعد التوسع في الترخيص للمشروعات المشتركة بين الحكومة والقطاع الخاص في بناء المرافق والمشروعات ذات البنية الأساسية .

٢- تكوين الإطار النظري للدراسة ، ومن ثم وضع الفرض الأساسي باعتبار ان الإطار المقترح من الباحث يحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي عند المحاسبة الضريبية لمشروعات المشاركة مع القطاع الخاص.



٣- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالتجربة الميدانية اللازمة لاختبار الفروض والوصول إلى نتائج وتعميمات الدراسة، وذلك من خلال تحديد نوعية الإجراءات العملية المطلوبة، وعينة المجتمع المناسبة لذلك، وطريقة جمع ووسائل الحصول على البيانات فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة .

٤- إجراء الاختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة حتي استخلاص النتائج، والتي تمثل دليل تطبيقي في تقديم اطار مقترح للحد من ممارسات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص.

### خطة البحث:

يقسم الباحث هذا البحث إلى ما يلي:

القسم الأول: الدراسات السابقة في مجال البحث.

القسم الثاني: الإطار النظري والمقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة.

القسم الثالث: الدراسة الميدانية.

خلاصة البحث

هوامش ومراجع البحث.

### القسم الأول

#### الدراسات السابقة في مجال البحث

يستعرض الباحث في هذا القسم بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالتخطيط الضريبي والتي إستطاع الباحث الإطلاع عليها مرتبة تاريخياً، وكذلك المشكلات المحاسبية والضريبية لمشروعات المشاركة مع القطاع الحكومي، وينتهي بتحديد الفجوة البحثية المتعلقة بهذا البحث، وسيتم عرض هذه الدراسات فيما يلي:

١- دراسة (سمير سعد مرقص، ٢٠٠٧) (٥)

استعرض الباحث في هذه الدراسة أساليب التخطيط الضريبي التي سمح بوجودها القانون بالنسبة للأشخاص الاعتبارية عند تعديل الشكل القانوني وعمليات التبادل الدولي وعمليات الاندماج وكذلك ما جاء بالقانون بشأن تأجيل الضريبة لأغراض اقتصادية.

وتناول الباحث التفرقة بين التخطيط الضريبي المسموح به والتخطيط الضريبي التعسفي حيث استعرضت الدراسة مجموعة كبيرة من أعمال التخطيط الضريبي غير التعسفي التي تؤثر علي الوعاء الضريبي ومنها الآتي:

- معالجات تكلفة الاقتراض
- نظم الإهلاك العادي والمعجل
- إرجاء احتساب الدخل الخاضع لضريبة
- اثر تقويم المخزون السلعي
- التخطيط في مجال عمليات الاندماج
- عمليات التخطيط الضريبي عند اختيار الشكل القانوني

## ٢- دراسة (عقل، ٢٠١٠)<sup>(١)</sup>

هدف الباحث في هذه الدراسة الي بناء اطار مقترح للمعاملة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر والترتبة علي صدور القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٠

وانطلقت الدراسة من ثلاث فرضيات رئيسية يتعلق الاول بالمشكلات الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاع العام والخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة ، والثاني يتعلق بأهمية تطبيق الاطار المقترح في علاج هذه المشكلات الضريبية ، ثم الفرض الثالث قياس الفروق الاحصائية بين آراء عينة الدراسة من الأطراف المعنية والمهتمة بشأن المشكلات الضريبية التي تواجه تطبيق اتفاقيات تلك المشروعات ، وانتهت الدراسة الي تحديد نوعيات من المشكلات الضريبية قسمتها الي أربعة مجموعات تتمثل في الآتي :

- مشكلات مرتبطة بقياس الدخل الضريبي لشركة المشروع
- مشكلات مرتبطة بالاستهلاك المالي لرأس مال شركة المشروع
- مشكلات مرتبطة بخضوع عمليات شركة المشروع للضريبة العامة علي

### المبيعات

- مشكلة خضوع عقارات المشروع للضريبة علي العقارات المبنية وانتهت الدراسة بأنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الاطراف المهتمة والمعنية باتفاقيات المشاركة بشأن المشكلات الضريبية التي تواجه تطبيقها في مصر من جهة وبين الإطار المقترح من جهة أخرى وأوصت الدراسة باستخدام الاطار المقترح في تعليمات تنفيذية يعمل بها في مصلحة الضرائب

٣- دراسة (عقل، ٢٠١١) (٧)

ركز الباحث في هذه الدراسة علي تقديم مشكلة للإفصاح المحاسبي يختص بشركات المشروعات الخاصة بالبنية الأساسية والتي تتأسس علي مشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص ، وذلك في ضوء معايير التقارير المالية الدولية.

وبينت الدراسة ان التفسير الدولي رقم (٢٩) غير كاف لتحقيق فاعلية الإفصاح المحاسبي في شركات البنية الأساسية لاقتصار التفسير علي الإفصاح عن اتفاقيات امتياز تقديم الخدمة دون غيرها من اتفاقيات المشاركة بين القطاع العام والخاص ، وتوصلت الدراسة الي عدم وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين معدي ومستخدمي التقارير المالية بشأن أهمية النموذج المقترح من الباحث

٤- دراسة (Christopher, 2012) (٨)

ركز الباحث في هذه الدراسة علي الاستفادة الضريبية التي تحصل عليها الشركات من خلال استشارات ضريبية تجنبها الخضوع لسعر ضريبة مرتفع نتيجة استخدام أسعار التحويل في التعاملات التي تتم بين فروع الشركات لأكثر من دولة تنتشر فيها أعمالها، وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث لتحديد إجابات عن مدى الاستفادة الضريبية في ظل القيد الزمني للعقد في قانون المشاركة مع الحكومة وخاصة في مشروعات المرافق العامة.

٥- دراسة ( الشواربي، ٢٠١٢) (٩)

هدف الباحث في هذه الدراسة إلي استخدام عملية التنسيق الضريبي بإزالة الخلافات بين النظم الضريبية الدولية حتي تصبح مقاربة في المجال الضريبي بهدف ضمان حيادية الضريبة الدولية.

وتوصلت الدراسة الي أن هناك دور قوي لعملية التنسيق الضريبي في الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي بعد إزالة التأثيرات المتناقضة علي الوعاء الضريبي، وضرورة توافر نظام ضريبي جيد يعمل على جذب رؤوس الأموال من أجل رفع كفاءة استخدام الموارد وجذب مصادر التمويل لتدعيم الاستقرار الاقتصادي للدولة.

٦- دراسة (Fuest, Clemens & et al., 2013) (١٠)

ناقش الباحثون في هذه الدراسة أثار عمليات التخطيط الضريبي التعسفي علي إدارة الأرباح في شركات متعددة الجنسيات، حيث اهتموا بتقديم دراسة تجريبية علي تأثير سياسات إدارة الأرباح التي تدار عن طريق الانترنت.

وتوصلت الدراسة إلي أهمية ضبط أعمال التخطيط الضريبي التعسفي خاصة بشأن الضرائب الدولية للشركات التي تخضع لها الشركات ، وأوصت الدراسة بالإصلاح الضريبي و دعم الاتفاقات الدولية لضبط عدوانية التخطيط الضريبي في الشركات ذات الفروع المختلفة بين الدول.

٧- دراسة (R. Wilson, & Brian, 2014) (١١)

تناول الباحثان في هذه الدراسة عوامل وجود التخطيط الدولي للضريبة العدوانية في الشركات متعددة الجنسيات مثال شركة آبل وأمازون وجوجل ، وارتكزت هذه الدراسة علي تحديد العوامل التي تتسبب في وجود التخطيط الضريبي التعسفي ، حيث توصلت إلي مجموعة عوامل مهمة تساعد علي ذلك ومنها وجود البيئة الالكترونية سريعة الاتصال والتحويل ، ووجود تنوع كبير واختلاف في الأدوات المالية وسرعة انتقال رءوس الأموال وتحويلها داخل القطر وخارجها وبين بعضها البعض.

وركزت الدراسة على عامل وجود الاتفاقات الدولية لتدعيم هيمنة لدولة معينة ليستفيد مواطنيها من عملية التخطيط الضريبي التعسفي علي حساب دول اخري بما يقترب من عملية الإذعان الضريبي

٨- دراسة (عبد الخالق، ٢٠١٥) (١٢)

تبني الباحث في هذه الدراسة ما أثير من جدل عند اصدار نص المادة ٩٢ مكرر في تعديلات القانوني الضريبي علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن التفرقة بين التخطيط الضريبي المشروع وغير المشروع وأثر عدم الموضوعية في التشريع علي المناخ الجاذب للاستثمار .

واستعرضت الدراسة صور التخطيط الضريبي المشروع وغير المشروع وبينت أن ظواهر التخطيط الضريبي غير المشروع طبقاً لنص المادة المشار اليها يتحقق من اتباع الممول الخيار القانوني غير الملائم أو غير الضروري للقيام بالاتفاق أو الصفقة أو العملية مقارنة بالخيار الملائم ؛ مما يؤدي الي الحصول علي مزايا ضريبية لا يقصدها المشرع.

وتوصلت الدراسة الي التأكيد علي حقوق مصلحة الضرائب وطبيعة الاجراءات التي يجب أن تتبعها للحد من هذا التخطيط الضريبي التعسفي من اعطاء صلاحيات بحث مدي مشروعية التخطيط الضريبي

٩- دراسة (Klassen & Lisowsky, 2015) (١٣)

تناول الباحثان في هذه الدراسة تحديد مسؤولية التخطيط الضريبي التعسفي بين المراجع الداخلي أو مراقب الحسابات الخارجي في الشركات بصفة عامة.

حيث توصلت هذه الدراسة من خلال النتائج التي توصلت إليها إلي وجود دور كبير لوسطاء الالتزام الضريبي في دعم عناصر عدم الامتثال الضريبي من خلال عدم التقرير عن عناصر التخطيط الضريبي التعسفي.

وكان من نتائج الدراسة وجود دور كبير لمعدي الإقرار الضريبي في ترسيخ أعمال التخطيط الضريبي التعسفي. حيث يمتد هذا الدور إلي مراقب الحسابات الذي يغض الطرف عن الأساليب التعسفية لتجنب الضريبة من تقريره السنوي.

#### تعليق الباحث علي الدراسات السابقة :

يشير الباحث الي انه بعد استعراض هذه المجموعة من الدراسات السابقة أن هناك نوعان من التخطيط الضريبي أحدهما مشروع تدعمه تشريعات الدول واقتصادياتها لغرض تحقيق مزايا اقتصادية ومجتمعية؛ إلا أن هناك العديد من الاساليب الخاصة بالتخطيط الضريبي الضار أو التعسفي يدخل في نطاق عدم المشروعية قانوناً وبالتالي يجب اتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد منه والتغلب عليه.

ترتكز هذه الأساليب علي العلاقات التبادلية بين مقر شركات متعددة الجنسيات وبين فروعها في الدول المختلفة ويتبنى القائمون به الثغرات الموجودة في الاتفاقيات الدولية أو التطور التكنولوجي أو عدم الإفصاح الكامل لأسعار التحويلات واستغلالها بهدف تجنب الضريبة أو تكوين الملاذات في الدول الأقل سعراً للضريبة عنها في الدول الأعلى سعراً.

وقد أتفقت معظم الدراسات علي ضرورة تطوير معايير الاعتراف القياس المحاسبي والضريبي لمشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص، كما جاءت نتائج الدراسات السابقة متباينة ومختلفة نتيجة إختلاف البيئة الخاصة بكل دراسة، ولم تتوافر دراسات كافية لتدعيم مشكلة البحث في حدود ما أطلع عليه الباحث بعد صدور القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠.

وأن التشريع الضريبي المصري قد تبني في تعديلاته الأخيرة فكرة التخلص من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي غير المشروع وإن كان لم يحدد آليات محددة أو إجراءات معينة لمواجهته.

وبالتالي كانت مشكلة هذا البحث التي تتعلق بمحاولة الحد من التخطيط الضريبي التعسفي فيما يتعلق بمشروعات المشاركة بين القطاع الخاص والحكومي والتي اتاحت للشركات الاجنبية في المشاركة في مشروعات البنية

الأساسية، حيث احتوت عقود المشاركة علي كثير من الثغرات التي يمكن لهذه الشركات تجنب الضريبة من خلال تخطيط ضار في ظل غياب اجراءات ضابطه وحاكمة من مصلحة الضرائب لكشفها ومعالجتها ضريبيا. وبالتالي فان الباحث يحاول تقديم اطار مقترح يمكن من خلاله توفير آلية للحد من ممارسات التخطيط الضريبي التعسفي لهذه الشركات.

### القسم الثاني

## الاطار النظري والمقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة

يتناول الباحث في هذا القسم الاطار المفاهيمي والتعريفى لطبيعة مشروعات المشاركة في مصر وشروط هذه الاتفاقيات بالمشاركة ، وكذلك يستعرض آساليب التخطيط الضريبي التعسفي ومقترحات الحد منه من خلال رسم الملامح الأولى للإطار المقترح حيث يقسم هذا القسم الي الآتي :

أولاً : طبيعة مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص.

ثانياً: الاطار التعريفى للتخطيط الضريبي التعسفي والآساليب التي يركز عليها.

ثالثاً : التصميم المبدئي للإطار المقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة في مصر.

وسوف يتناول الباحث كل نقطة من هذه النقاط كما يلي:

أولاً : طبيعة مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص :

يشير الباحث الي الدراسة التي أعدها قطاع البحوث المالية والتمويل بوزارة المالية المصرية بشأن مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص حيث يتضح منها الآتي: (١٤)

أ- تعريف مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص:

تعني مشروعات المشاركة (Public-Private Partnership) أو PPP التفاعل والتعاون العديد بين القطاعين العام والخاص المتعلقة بتوظيف إمكانياتها البشرية والمالية والإدارية والتنظيمية والتكنولوجية والمعرفية عل أساس من المشاركة ، الالتزام بالأهداف ، حرية الاختيار المسئولية المشتركة والمساءلة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تهم العدد الأكبر من أفراد المجتمع ، ولها تأثير بعيد المدى على تطلعاتها حتى يتمكن المجتمع من مواكبة التطورات المعاصرة بطريقة فاعلة وتحقيق وضع تنافسي أفضل.

وأن الإدارة المركزية للشراكة مع القطاع الخاص بوزارة المالية المصرية ترى أن المشاركة مع القطاع الخاص تعد بمثابة علاقة طويلة الأجل بين الجهات الإدارية بالدولة والقطاع الخاص؛ تهدف إلى قيام القطاع الخاص بتقديم خدمات أو تنفيذ مشروعات كانت أجهزة الدولة منوطة بتنفيذها ، وذلك دون الإخلال بدور الحكومة في النهوض بالخدمات و المشروعات العامة و الإشراف عليها و لكن فقط من خلال نظام جديد للتعاقد و تقديم الخدمة .

وأن عقد المشاركة بين القطاعين الحكومي والخاص هو عقد إداري يعهد بمقتضاه أحد أشخاص القطاع العام إلى أحد أشخاص القطاع الخاص القيام بتمويل الاستثمار المتعلق بالأعمال والتجهيزات الضرورية للمرفق العام وإدارتها واستقلالها وصيانتها طوال مدة العقد المحددة في مقابل مبالغ مالية تلتزم الإدارة المتعاقدة بدفعها إليه بشكل مجزأ طوال مدة الفترة التعاقدية، و تتولى مؤسسات من القطاعين العام والخاص العمل معاً لتحقيق مشاريع أو تقديم خدمات للمواطنين، وخصوصاً في المشاريع المتعلقة بالبنية التحتية، وذلك في ظل اتجاه الدولة مؤخراً للتنمية المستدامة.

وتختلف عقود المشاركة بين القطاع العام والخاص (PPP) عن نظام (B.O.T) في أن المتعاقد في العقود الأخيرة يقوم بإنشاء المشروع وتملكه، وإدارته؛ ثم ينقل ملكيته الي الدولة في نهاية المدة المتفق عليها ، أما عقود (PPP) فتظل ملكية المشروع قائمة في يد المرفق العام الذي يقوم بتسديد الثمن مجزئاً الي المتعاقد طوال مدة المشروع<sup>(١٥)</sup>.

وان كانت التعريفات العديدة للشراكة مع القطاع الخاص تشير الي نفس المدلول فهي تدور حول كونها تعاقدات يتم من خلالها السماح للقطاع الخاص بتمويل وتصميم وبناء وتشغيل وصيانة مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة مقابل الحصول علي إيرادات محددة ومتفق عليها بين طرفي التعاقد علي أن يؤول المشروع الي الدولة عند انتهاء فترة التعاقد بمقابل أو دون مقابل.

ب- أنواع الشراكات مع القطاع الخاص : حيث أنها تتمثل في الآتي :

١. عقود الخدمة: تحتفظ الجهة العامة بمسئوليتها الكاملة عن تشغيل وإدارة المرفق بالكامل ولكنها تتعاقد مع القطاع الخاص لتقديم بعض الخدمات مثل

- قراءة العدادات وتحصيل الفواتير والصيانة. وتتراوح مدة هذه العقود ب بين سنة وثلاث سنوات .
٢. عقود الإدارة: تقوم الجهة العامة بنقل مسئولية إدارة مجموعة من الأنشطة في قطاع معين إلى القطاع الخاص. وفي هذه الحالة تقوم الجهة العامة بتمويل رأس المال العامل والاستثماري كما تقوم بتحديد سياسة رد التكاليف. وتتراوح مدة هذه العقود بين ٣ إلى ٥ سنوات .
٣. عقود التأجير: تقوم الشركات الخاصة بتأجير المرفق من الجهة العامة وتحمل مسئولية تشغيل وإدارة المرفق وتحصيل الرسوم. ويقوم المستأجر بشراء الحق في الإيرادات وبالتالي يتحمل قدراً كبيراً من المخاطر التجارية. وتتراوح مدة هذه العقود بين ٥ إلى ١٥ سنة ويمكن تمديدتها .
٤. عقود الانتفاع طويل الأجل : تستخدم عقود الانتفاع طويل الأجل لشراء مشروعات البنية الأساسية الضخمة. ويطلب من الشركة الخاصة تمويل وبناء وتشغيل المرفق لفترة معينة (٢٠-٣٠ سنة) ينقل بعدها المرفق إلى القطاع العام. ويأخذ هذا التعاقد أشكالاً متعددة يمكن استخدامها أيضاً لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية .
٥. عقود الامتياز: تتحمل الشركات الخاصة مسئولية التشغيل والإدارة والاستثمار في حين تظل الجهة العامة مالكة لأصول المرفق. وقد تقدم هذه الامتيازات على مستوى الدولة بأكملها أو على مستوى مدينة وتتراوح مدتها بين ٢٥ إلى ٣٠ سنة .
- ج - شروط اتفاقيات المشاركة بين القطاع الحكومي والخاص :**
- تضمن القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ شروط اتفاقيات مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة في مصر وتتضمن الآتي:
- ١- يلتزم القطاع الخاص المشارك بتمويل وإنشاء أو تطوير مشروعات المرافق العامة وصيانتها، وتقديم مايلزم من خدمات وتسهيلات لصالحية المشروع سواء كانت انتاجية أو تشغيلية.
- ٢- أن تكون الاتفاقيات طويلة الأجل حيث تتراوح من خمس سنوات كحد أدنى الي ثلاثين سنة كحد أقصى من تاريخ التعاقد
- ٣- لا بد أن تتجاوز القيمة الاجمالية لعقد المشاركة مائة مليون جنيه.



- ٤- لا يبدأ القطاع الخاص تقاضي أي مستحقات مالية إلا بعد اصدار شهادة قبول مستوي الأعمال أو مستوي الانتاج أو مستوي الخدمات من القطاع الحكومي.
- ٥- حق الجهة الحكومية المتعاقدة في إحكام الرقابة والإشراف من خلال تعيين مندوبين في مرحلة تنفيذ المشروع ، وفي حالة التشغيل.
- ٦- أيلولة أصول المشروع وموجوداته دون مقابل في نهاية التعاقد في حالة جيدة وصالحة للاستخدام الي الدولة.

٧- حظر الحجز والتنفيذ علي المشروعات أو ترتيب حق عيني علي اصولها ، أو أموالها وذلك فيما عدا ما يكون لجهة التمويل من حقوق عينية تبعية وبشرط الموافقة المسبقة من الجهة الادارية الحكومية المتعاقدة.

ثانيا : الاطار التعريفي للتخطيط الضريبي والتعسفي والأساليب التي يركز عليها: يعرف التخطيط الضريبي بأنه عملية تنظيم المعاملات المالية بشكل يترتيب عليه تخفيض التكلفة الضريبية أو زيادة الوفر الضريبي بما يؤدي الي تعظيم ربحية المنشأة<sup>(١٦)</sup>.

حيث يعتبر التخطيط الضريبي مجموعة الوفورات الناتجة عن المقاصة الضريبية بصورها المختلفة، كالمقاصة في مجال الخصم والإضافة، والتحصيل والتحول من نظام التأجير التشغيلي الي نظام التأجير التمويلي وغير ذلك. ولقد تدخل المشرع الضريبي للحد من التخطيط الضريبي التعسفي حيث تعدل القانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ثم بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بإضافة المادة ٩٢ مكرر التي تنص علي " ... لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوى في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن يتم على مرحلة واحدة أو على مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجواهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة..... "

ثالثا: التصميم المبني للإطار المقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي:

وبغرض الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي يحاول الباحث رسم اطار مقترح للحد منه بالنسبة للمشاركات مع القطاع الخاص تتمثل في الآتي :

أ- الهدف من الاطار المقترح :

يهدف هذا الاطار المقترح الي تضمين الاشتراطات المقترحة الاقرار الضريبي وكذلك تضمينه خطة الفحص الضريبي بغرض الكشف عن أعمال التخطيط الضريبي التعسفي عند المحاسبة الضريبية لشركات المشروع المشارك مع الحكومة.

ب- البيانات الأساسية التي يتضمنها الاطار المقترح :

حيث يقترح الباحث أن يتضمن الاقرار الضريبي المقدم من شركة المشروع العناصر الآتية:

١- اشتراطات مشروع المشاركة

٢- مدة عقد المشاركة

٣- الأجل المبدئي لانتهاؤ التنفيذ وبدأ التشغيل

٤- تفصيل المنح الحكومية وطريقة المعالجة المحاسبية لها

٥- تفصيل التكاليف الجارية والرأسمالية

ج- العناصر المقترحة عند الفحص الضريبي لقائمة المركز المالي:

١- تفصيل دقيق للأصول التي يستخدمها المشروع

٢- تفصيل للسلطة المكانية للأصول المشتركة

٣- تفصيل لأصول البنية الأساسية والخدمات المسندة من الحكومة

٤- اعتبار مبدأ السيطرة كمبدأ مهم في عدم احتساب اهلاك ضريبي نتيجة أيلولة الأصول الي الدولة

٥- اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة باهلاك تلك الأصول وفقا للمنافع المستقبلية دون غيرها

٦- اعتماد التكلفة التاريخية كأساس في قياس قيمة الأصول محل الهلاك (تكلفة شراء او تشييد)

٧- اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنية الأساسية) عند حساب الهلاك وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية

٨- تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٥-٢٧) بشأن الهلاك الضريبي لأصول البنية الأساسية

٩- وجوب تغيير نسب الهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي ومراعاة مدة المشاركة والقيمة القابلة للإهلاك

- ١٠- اعتبار نفقات دراسة العطاء الناجحة من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقا للبند رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- د- العناصر المقترحة عند فحص النفقات بقائمة الدخل :
  - ١- معالجة نفقات العطاء بصفة عامة ضمن المصروفات الإيرادية سواء كانت عطاءات ناجحة أو عطاءات غير ناجحة.
  - ٢- معالجة نفقات العطاءات الناجحة فقط ضمن النفقات الإيرادية ، وتستهلك معها وبالتالي معالجة النفقات غير الناجحة ضمن قائمة الدخل باعتبارها مصروفات إدارية وعمومية.
  - ٣- معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة أو غير ناجحة
  - ٤- الاعتراف برسمة تكاليف الاقتراض كاملة واستهلاكها علي فترات الامتياز الممنوح.
  - ٥- الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدد أكثر من خمس سنوات
  - ٦- توقف رسملة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الإيراد واعتبارها نفقات إيرادية عند ذلك.
  - ٧- لابد من معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الاقتراض لعقد المشاركة المتعلقة بالقروض لإقتناء أو لإنشاء أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق
  - ٨- ان ضخامة عبء الفوائد المحملة سنويا تستوجب اهلاكها حسب المنافع المستقبلية للقروض ومدى تحقيقه للإيراد سنوي.
  - ٩- ضبط المعالجة الضريبية لمخصصات الشركة الخاصة بالوفاء بالالتزامات وال ضمانات المالية بحيث يخصم منها جزء ضمن التكاليف واجبة الخصم أسوة بمخصصات البنوك.
  - ١٠- اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقا لما جاء به القانون الضريبي.
  - ١١- ضبط أسعار التحويلات وفروق أسعار العملة وفقا للسعر الحر المقارن بعيدا عن القيود الدولية والسياسية والاقتصادية.

هـ - العناصر المقترحة عند فحص الإيرادات بقائمة الدخل :

- ١- قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة والتأكيد علي المعالجة الضريبية لقيمة الأيراد علي أساس الاستحقاق، مالم تكون الرسوم تستحق سدادها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي.
  - ٢- ضمان مقابلة الأيراد المعترف به بالتكاليف المتسببة في هذا الأيراد.
  - ٣- ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك.
  - ٤- اخذ موافقة الإدارة الضريبية مسبقا قبل تغيير الطرق المحاسبية المؤثرة علي الوعاء الضريبي والاتفاق علي طريقة المعالجة.
  - ٥- التأكيد علي عدم اتباع طريقة الوارد أخيرا يصرف اولا بالنسبة للخدمات المشتراة والمباعة لتجنب الحصول علي وفورات ضريبية تؤثر في الوعاء ، واذا ما تم استخدامها محاسبيا يتم تعديل المعالجة الضريبية لها
  - ٦- فصل ايراد المنح الحكومية ومعالجته علي أساس مدخل رأس المال وبموجبة تضاف قيمة المنحة مباشرة الي حقوق المساهمين.
  - ٧- معالجة ايراد المنح الحكومية ضمن الإيرادات بقائمة الدخل الضريبية باعتباره عنصرا مهما في تنمية النشاط وخفض التكاليف المخططة لإيرادات الخدمة
  - ٨- الربط الدائم بين إيرادات المشروعات وبين طبيعة العقود المبرمة بما يحقق ضمان الحد من التخطيط الضريبي
- وأن الباحث لا بد أن يشير الي أنه استند في تكوين هذا الاطار المقترح علي مجموعة الدراسات السابقة المتعلقة بالتخطيط الضريبي التسفي والتي عرضها الباحث في القسم السابق بعد ربطها بالاشتراطات الخاصة لاتفاقيات المشاركة مع القطاع الخاص ، فيما يستهدف الباحث بعد ذلك تقديم هذا الاطار للاختبار الميداني الذي قد يؤكد علي معنويته ، أو تقليص بعد عناصره علي النحو الذي تبينه نتائج الدراسة الميدانية في القسم التالي.

## القسم الثالث الدراسة الميدانية

يهدف هذا القسم من البحث الي اشتقاق الاطار المقترح من خلال عرض البدائل الخاصة بتحديد عناصر الوعاء الضريبي بالنسبة لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل لمشروعات المشاركة مع القطاع الخاص؛ فيما يمكن من خلاله ان يتجاوز عمليات التخطيط الضريبي التعسفي .

حيث يعرض الباحث تلك البدائل للاستقصاء العملي من المعنيين بربط وفحص وُتحصيل الضريبة من خلال عينة عمدية يتم اختبارها احصائيا ، واستخراج النتائج حتي يمكن من خلالها رسم الإطار المقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي وبالتالي يقسم الباحث هذا القسم الي النقاط الآتية:

أولا : بيان الهدف من الدراسة الميدانية.

ثانيا : تحديد عينة ومجتمع البحث.

ثالثا : اختبار الثبات والثقة في اجابات المستقصي منهم.

رابعا: صياغة فروض البحث.

خامسا: بيان بالأساليب الاحصائية المستخدمة.

سادسا : التحليل الاستدلالي وتحديد ملامح الإطار المقترح:

- للبيانات الأساسية المطلوبة.

- بالنسبة لقائمة المركز المالي.

- بالنسبة لقائمة الدخل.

سابعا: بيان الاهمية الترتيبية لعوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي.

ويستعرض الباحث تلك النقاط في الآتي :

أولا : بيان الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة الي التوصل لإطار مقترح للحد من عمليات التخطيط

الضريبي التعسفي عند المحاسبة الضريبية لشركات القطاع الخاص التي اسندت

اليها عمليات المشاركة مع الحكومة في ظل القانون رقم (١٠) لسنة ٢٠١٠.

ثانيا : تحديد عينة ومجتمع البحث

أ. مجتمع البحث: يتمثل مجتمع البحث في كافة مأموريات الضرائب التي يمكن أن تباشر المحاسبة الضريبية لنشاط المشاركة مع القطاع الخاص المنشأ في ظل القانون (١٠) لسنة ٢٠١٠

ب. عينة البحث : يختار الباحث عينة عمدية تتمثل في بعض المأموريات ذات الأهمية العالية، والتي يعتقد انها تكون المختصة بالمحاسبة الضريبية لكبار الممولين، ومنها شركة المشروع الذي يقام بين الحكومة والقطاع الخاص، وهي مأموريات ضرائب الاستثمار والشركات المساهمة والمركز الضريبي لكبار الممولين والجدول التالي رقم (١) يبين حركة الاستبيان

جدول رقم (١)

حركة قائمة الاستبيان

النسبة	حركة الاستبيان	البيان
%١٠٠	٦٠	الاستثمارات المرسلة
%٩٧	٥٨	الاستثمارات الواردة
%٥	٣	الاستثمارات المستبعدة
%٩١.٧	٥٥	الاستثمارات القابلة للتحليل
	%٩١.٧	النسبة للردود

حيث يتبين أن نسبة الردود %٩١.٧ وهي نسبة صالحة للتحليل وتعميم نتائج الدراسة

ثالثا : اختبار الثبات والثقة في اجابات المستقصي منهم

يستخدم الباحث مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.22 وذلك للحكم علي مدي الثبات والثقة ومدي الاتساق الداخلي في اجابات المستقصي منهم حيث يكون ذلك باستخدام اختبار الفا كرونباخ الذي يوضحه الجدول التالي رقم (٢)

جدول رقم (٢)

اختبار الفا كرونباخ لإجابات المستقصي منهم

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.782	44

من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة الفا كرونباخ ٧٨% وهي نسبة تدل على مدى التقدم في الثبات والثقة في اجابات المستقصى منهم تعكس الاتساق الداخلي في تلك الاجابات .

رابعاً: صياغة فروض البحث: حيث يقسم الباحث الاطار الي مجموعة فروض تتمثل في الآتي:

الفرض الأول: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات البيانات الأساسية للإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

الفرض الثاني: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الأصول في قائمة المركز المالي في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

الفرض الثالث: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند النفقات في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

الفرض الرابع: "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الإيرادات والمخزون في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

خامساً: بيان بالآساليب الاحصائية المستخدمة: يستخدم الباحث مجموعة من آساليب الاحصاء الوصفي والاستدلالي لاختبار الأهمية النسبية لعناصر الإطار المقترح ومنها الآتي :

١- تحليل التباين الأحادي بدلالة (F-TEST) لبيان مستويات المعنوية للمفردات المقترحة وحساب الأهمية الترتيبية لها .

٢- تحليل الانحدار المتعدد لبيان مدى التباين بين عناصر الاطار المقترح وبين عوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي في شركات المشاركة.

٣- تحليل الارتباط من خلال معامل التحديد لبيان القوة التفسيرية لعناصر الاطار المقترح في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي في شركات المشاركة.

٤- تحليل النزعة المركزية من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبيان ترتيب عوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي في شركات المشاركة.

سادساً : التحليل الاستدلالي و تحديد ملامح الإطار المقترح :

(أ) البيانات الأساسية المطلوبة : حيث يقترح الباحث البيانات الأساسية من خلال السؤال الأول في قائمة الاستبيان ومن خلال تحليل اجابات المستقصي منهم يتضح الآتي :

١- مدي أهمية العناصر المقترحة للبيانات الأساسية : حيث يستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لترتيب تلك العناصر وفقا لمستوي المعنوية وقيمة (F) المحسوبة وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي رقم (٣)

جدول رقم (٣)

ترتيب أهمية العناصر المقترحة للبيانات الأساسية

### ANOVA

	ترتيب الأهميات	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تفصيل التكاليف الجارية والرأسمالية	1	47.515	16	2.970	8.909	.000
الأجل المبدئي لانتهاء التنفيذ وبدأ التشغيل	2	31.969	16	1.998	3.804	.000
تفصيل المنح الحكومية وطريقة المعالجة المحاسبية لها	3	33.444	16	2.090	3.045	.002
مدة عقد المشاركة	4	33.220	16	2.076	3.020	.003
اشتراطات مشروع المشاركة	5	41.626	16	2.602	2.901	.004

ومن خلال الجدول السابق يتبين أن كافة العناصر المقترح ذات مستوى معنوي اقل من مستوي ٠.٠٥ عند قيمة (F) المحسوبة اكبر من الجدولية وهذا



يوضح مدى أهمية العناصر المقترحة في الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في شركات مشروع المشاركة مع الحكومة.

ويلاحظ الجدول السابق أن أعلى العناصر المقترحة أهمية هي ذكر بيانات كاملة وتفصيلية عن التكاليف الجارية والرأسمالية للمشروع في الأقرار الضريبي حيث قيمة (F) المحسوبة ٨.٩٠٩ ، يليها ضرورة تحديد الأجل المبدئي لانتهاء التنفيذ وبدء تشغيل المشروع عند مستوي معنوية يقترب بشدة الي الصفر وقيمة (F) ٣.٨٠٤ ، وأن باقي المقترحات تترتب بمستويات معنوية جميعها أقل من ٠.٠٥ . تبين مدى أهمية العناصر المقترحة للبيانات الأساسية .

٢- اختبار الفرض الاحصائي الأول : حيث ينص علي "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات البيانات الأساسية للإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".  
ويستخدم لذلك تحليل الانحدار المتعدد المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٤)

جدول رقم (٤)

اختبار صحة الفرض الأول

ANOVA<sup>b</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	9.534	5	1.907	8.388	.000 <sup>a</sup>
Residual	11.139	49	.227		
Total	20.673	54			

حيث انه من خلال الجدول السابق ان قيمة (F) ٨.٣٨٨ وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي ٠.٠٥ التي عندها يرفض الفرض الاحصائي الأول ويقبل الفرض البديل القائل " توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات البيانات الأساسية للإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

وانه تم قبول هذا الفرض البديل بقوة تفسيرية تتبين من الجدول التالي رقم (٥)

جدول رقم (٥)

القوة التفسيرية لعناصر الفرض الأول

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.679 <sup>a</sup>	.461	.406	.47679

حيث أنه من خلال الجدول السابق يتضح أن معامل التحديد (R<sup>2</sup>) يبلغ ٤٦% يشير الي قوة تفسيرية متوسطة لعناصر الاطار المقترح بشأن البيانات الأساسية التي يجب أن يتضمنها الإقرار الضريبي وذلك بقوة ارتباط مقبولة قدرها ٦٧% تقريبا .

(ب) بالنسبة لبند الأصول في قائمة المركز المالي: حيث يقترح الباحث عناصر

هذا البند ذات الأثر في ضبط التخطيط الضريبي في قائمة المركز المالي لمشروعات الشركة في الاقرار الضريبي من خلال السؤال الثاني في قائمة الاستبيان ومن خلال تحليل اجابات المستقصي منهم يتضح الآتي :

١- مدي اهمية العناصر المقترحة للمركز المالي : حيث يستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لترتيب تلك العناصر وفقا لمستوي المعنوية وقيمة (F) المحسوبة وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي رقم (٦)

جدول رقم (٦)

ترتيب أهمية العناصر المقترحة في

ضبط التخطيط الضريبي لبند الأصول في قائمة المركز المالي

ANOVA

	الترتيب	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تفصيل دقيق للأصول التي يستخدمها المشروع	Between Groups	42.942	16	2.684	4.402	.000
تفصيل للسلطة المكانية للأصول المشتركة	Between Groups	45.550	16	2.847	11.695	.000
تفصيل لأصول البنية الأساسية والخدمات المسندة من الحكومة	Between Groups	40.559	16	2.535	4.090	.000

اعتبار مبدأ السيطرة كمبدأ مهم في عدم احتساب اهلاك ضريبي نتيجة أيلولة الأصول الي الدولة	Between Groups	5	45.251	16	2.828	5.253	.000
اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة باهلاك تلك الأصول وفقاً للمنافع المستقبلية دون غيرها	Between Groups	9	42.028	16	2.627	3.042	.002
اعتماد التكلفة التاريخية كأساس في قياس قيمة الأصول محل الهلاك (تكلفة شراء او تشييد)	Between Groups	10	25.262	16	1.579	1.047	.434
اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنية الأساسي عند حساب الهلاك وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية	Between Groups	4	50.378	16	3.149	5.848	.000
تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٥-٢٧) بشأن الهلاك الضريبي للأصول البنية الأساسية	Between Groups	1	36.445	16	2.278	16.332	.000
وجوب تغيير نسب الهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي ومراعاة مدة المشاركة والقيمة القابلة للاهلاك	Between Groups	3	52.642	16	3.290	9.359	.000
اعتبار نفقات دراسة العطاء النجحة من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقاً للبند رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	Between Groups	6	38.309	16	2.394	5.229	.000

ومن خلال الجدول السابق يتبين أن العناصر المقترحة ذات مستوي معنوي اقل من مستوي ٠.٠٥ عند قيمة (F) المحسوبة اكبر من الجدولية وعناصر أخرى عند مستوي معنوية أكبر من مستوي معنوية ٠.٠٥ وهو عنصر اعتماد التكلفة التاريخية كأساس في قياس قيمة الأصول محل الاهلاك ( تكلفة شراء او تشييد ) وبالتالي يتم اعادة هيكله العناصر المقترحة للإبقاء علي العناصر ذات الاهمية في الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في شركات مشروع المشاركة مع الحكومة. والتي يتم ترتيبها في الجدول التالي رقم (٧)

جدول رقم (٧)

العناصر ذات الاهمية التي يتم اعتمادها

في الاطار المقترح بالنسبة لبند الأصول في قائمة المركز المالي

ANOVA

	الترتيب	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٥-٢٧) بشأن الاهلاك الضريبي للأصول البنينة الأساسية	1	36.445	16	2.278	16.332	.000
تفصيل للسلطة المكانية للأصول المشتركة	2	45.550	16	2.847	11.695	.000
وجوب تغيير نسب الاهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي ومراعاة مدة المشاركة والقيمة القابلة للاهلاك	3	52.642	16	3.290	9.359	.000
اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنينة الأساسي ( عند حساب الاهلاك وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية	4	50.378	16	3.149	5.848	.000

اعتبار مبدأ السيطرة كمبدأ مهم في عدم احتساب اهلاك ضريبي نتيجة أيلولة الأصول الي الدولة	Between Groups	5	45.251	16	2.828	5.253	.000
اعتبار نفقات دراسة العطاء النجحة من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقا للبند رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	Between Groups	6	38.309	16	2.394	5.229	.000
تفصيل دقيق للأصول التي يستخدمها المشروع	Between Groups	7	42.942	16	2.684	4.402	.000
تفصيل لأصول البنية الأساسية والخدمات المسندة من الحكومة	Between Groups	8	40.559	16	2.535	4.090	.000
اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة بإهلاك تلك الأصول وفقا للمنافع المستقبلية دون غيرها	Between Groups	9	42.028	16	2.627	3.042	.002

مما يوضح الجدول السابق العناصر التي يقترحها الباحث لبند الأصول في قائمة المركز المالي التي يقترحها للحد من التخطيط الضريبي التعسفي في شركات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص

٢- اختبار الفرض الاحصائي الثاني : حيث ينص علي "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الأصول في قائمة المركز المالي في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة" ويستخدم لذلك تحليل الانحدار المتعدد المعبر عنه بالجدول التالي رقم (٨)

جدول رقم (٨)  
اختبار صحة الفرض الثاني  
ANOVA<sup>p</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	18.562	10	1.856	38.672	.000 <sup>a</sup>
Residual	2.112	44	.048		
Total	20.673	54			

حيث أنه من خلال الجدول السابق يتضح أن قيمة (F) ٣٨.٦٧٢ وهي أكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي ٠.٠٥ التي عندها يرفض الفرض الاحصائي الثاني ويقبل الفرض البديل القائل " توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الأصول في قائمة المركز المالي في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

وانه تم قبول هذا الفرض البديل بقوة تفسيرية تتبين من الجدول التالي رقم (٩)

جدول رقم (٩)

القوة التفسيرية لعناصر الفرض الثاني

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.948 <sup>a</sup>	.898	.875	.21908

حيث أنه من خلال الجدول السابق يتضح أن معامل التحديد (R<sup>2</sup>) يبلغ ٩٠% تقريبا يشير الي قوة تفسيرية عالية جدا لعناصر الإطار المقترح بشأن بند الأصول في قائمة المركز المالي التي يجب أن يتضمنها الإقرار الضريبي ثم اعمال الفحص من بعدها وذلك بقوة ارتباط مقبولة قدرها ٩٤.٨%.

(جـ) بالنسبة لبند النفقات : حيث يقترح الباحث عناصر ذات الأثر في ضبط التخطيط الضريبي لبند النفقات لمشروعات المشاركة في الإقرار الضريبي من خلال السؤال الثالث في قائمة الاستبيان ومن خلال تحليل اجابات المستقصي منهم يتضح الآتي :

مدي اهمية العناصر المقترحة في هذا البند : حيث يستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لترتيب تلك العناصر وفقا لمستوي المعنوية وقيمة (F) المحسوبة وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي رقم (١٠)

جدول رقم (١٠)  
ترتيب أهمية العناصر المقترحة  
لعناصر بند النفقات

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
معالجة نفقات العطاء بصفة عامة ضمن المصروفات الإيرادية سواء كانت عطاءات ناجحة او عطاءات غير ناجحة	17.842	16	1.115	1.119	.373
معالجة نفقات العطاءات الناجحة فقط ضمن النفقات الإيرادية وتستهلك معها وبالتالي معالجة النفقات غير الناجحة ضمن قائمة للدخل باعتبارها مصروفات إدارية وعمومية	4.961	16	.310	1.691	.092
معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة او غير ناجحة	26.295	16	1.643	2.353	.015
الاعتراف برسمة تكاليف الاقتراض كاملة واستهلاكها علي فترات الامتياز الممنوح	13.133	16	.821	1.542	.137
الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدد أكثر من خمس سنوات	43.073	16	2.692	2.787	.005
توقف رسملة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الإيراد واعتبارها نفقات إيرادية عند ذلك	36.186	16	2.262	4.844	.000
لا بد من معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الاقتراض باختلاف لعقد المشاركة المتعلقة بالتقروض اقتناء او انشاء أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق	24.120	16	1.508	1.664	.098
ان ضخامة عبء الفوائد المحملة سنويا تستوجب اهلاكها حسب المنافع المستقبلية للقروض ومدى تحقيقه لإيراد سنوي	11.995	16	.750	.724	.753
ضبط المعالجة الضريبية لمخصصات الشركة الخاصة بالوفاء بالالتزامات والضمانات المالية بحيث يخصم منها جزء ضمن التكاليف واجبة الخصم أسوة بمخصصات البنوك	17.657	16	1.104	1.339	.225
اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقا لما جاء به القانون الضريبي	26.798	16	1.675	2.324	.017
ضبط أسعار التحويلات وفروق أسعار العملة وفقا للسعر الحر المقارن بعيدا عن القيود الدولية والسياسية والاقتصادية	18.761	16	1.173	1.640	.105

ومن خلال الجدول السابق يتبين أن هناك بعض العناصر المقترحة ذات مستوى معنوي أقل من مستوي ٠.٠٥ عند قيمة (F) المحسوبة اكبر من الجدولية وعناصر أخرى ذات مستوي معنوي أكبر من مستوي ٠.٠٥ تتمثل في العناصر الآتي :

- معالجة نفقات العطاء بصفة عامة ضمن المصروفات الإيرادية سواء كانت عطاءات ناجحة ، أو عطاءات غير ناجحة.
  - معالجة نفقات العطاءات الناجحة فقط ضمن النفقات الإيرادية وتستهلك معها وبالتالي معالجة النفقات غير الناجحة ضمن قائمة الدخل باعتبارها مصروفات إدارية وعمومية
  - الاعتراف برسملة تكاليف الاقتراض كاملة واستهلاكها علي فترات الامتياز الممنوح
  - لايد من معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الاقتراض في عقود المشاركة المتعلقة بالقروض لإقتناء أو لإنشاء أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق.
  - إن ضخامة عبء الفوائد المحملة سنويا تستوجب اهلاكها حسب المنافع المستقبلية للقروض ومدى تحقيقه لإيراد سنوي
  - ضبط المعالجة الضريبية لمخصصات الشركة الخاصة بالوفاء بالالتزامات والضمانات المالية بحيث يخصم منها جزء ضمن التكاليف واجبة الخصم أسوة بمخصصات البنوك
  - ضبط أسعار التحويلات وفروق أسعار العملة وفقا للسعر الحر المقارن بعيدا عن القيود الدولية والسياسية والاقتصادية
- ويعد تجنب الاطار المقترح لهذه العناصر غير المعنوية ، يتم الابقاء علي العناصر المقترحة ذات الاهمية الحقيقية في الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في شركات مشروع المشاركة مع الحكومة. والتي يبينها الباحث في الجدول التالي رقم (١١)



جدول رقم (١١)

عناصر بند النفقات من الاطار المقترح ذات الاهمية  
في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
توقف رسملة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الايراد واعتبارها نفقات ايرادية عند ذلك	Between Groups	36.186	16	2.262	4.844	.000
الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الايراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدد اكثر من خمس سنوات	Between Groups	43.073	16	2.692	2.787	.005
معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة او غير ناجحة	Between Groups	26.295	16	1.643	2.353	.015
اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقا لما جاء به القانون الضريبي	Between Groups	26.798	16	1.675	2.324	.017

حيث تمثل العناصر السابقة العناصر ذات الاهمية مرتبة حسب اهميتها لبند النفقات التي يؤكد الباحث علي تضمينها الاطار المقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لشركات مشروع المشاركة بين القطاع الخاص والحكومة.

٣- اختبار الفرض الاحصائي الثالث : حيث ينص علي "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند النفقات في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

ويستخدم لذلك تحليل الانحدار المتعدد المعبر عنه بالجدول التالي رقم (١٢)

جدول رقم (١٢)

اختبار صحة الفرض الثالث

ANOVA<sup>D</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	17.514	11	1.592	22.144	.000 <sup>a</sup>
1 Residual	3.020	42	.072		
Total	20.533	53			

حيث انه من خلال الجدول السابق ان قيمة (F) ٢٢.١٤ وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي ٠.٠٥ والتي عندها يرفض الفرض الاحصائي الثالث ويقبل الفرض البديل القائل "توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند النفقات في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة"

وانه تم قبول هذا الفرض البديل بقوة تفسيرية تتبين من الجدول التالي رقم (١٣)

جدول رقم (١٣)

القوة التفسيرية لعناصر الفرض الثالث

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.924 <sup>a</sup>	.853	.814	.26814

ويبين الجدول السابق أن معامل التحديد (R<sup>2</sup>) يبلغ ٨٥% تقريبا يشير الي قوة تفسيرية عالية جدا لعناصر الاطار المقترح بشأن بند النفقات التي يجب أن

يتضمنها الإقرار الضريبي ثم أعمال الفحص من بعدها وذلك بقوة ارتباط مقبولة قدرها ٩٣%.

(د) : بالنسبة لبند الإيرادات والمخزون: حيث يقترح الباحث عناصر ذات الأثر في ضبط التخطيط الضريبي لبند الإيرادات لمشروعات المشاركة في الإقرار الضريبي من خلال السؤال الرابع في قائمة الاستبيان ومن خلال تحليل اجابات المستقصي منهم يتضح الآتي :

مدي اهمية العناصر المقترحة لبند الإيرادات: حيث يستخدم الباحث تحليل التباين الأحادي لترتيب تلك العناصر وفقا لمستوي المعنوية وقيمة (F) المحسوبة وهذا ما يتضح من خلال الجدول التالي رقم (١٤)

جدول رقم (١٤)

ترتيب أهمية العناصر المقترحة لبند الإيرادات  
وفقا لمدي الحد من التخطيط الضريبي التعسفي

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة والتأكيد علي المعالجة الضريبية لقيمة الايراد علي أساس الامتحاق مالم تكون الرسوم تستحق سدائها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي	30.379	16	1.899	2.185	.025
ضمان مقابلة الايراد المعترف به بالتكاليف المتسببة في هذا الايراد	22.098	16	1.381	1.817	.066
ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم التغيير وجب الإقصاص عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك	37.834	16	2.365	2.819	.004
اخذ موافقة الإدارة الضريبية مسبقا قبل تغيير الطرق المحاسبية المؤثرة علي الوعاء الضريبي والامتفاق علي طريقة المعالجة	19.165	16	1.198	1.636	.106

التأكيد علي عدم اتباع طريقة الوارد أخيرا بصرف اولاً بالنسبة للخدمات المشترأة والمباعة لتجنب الحصول علي وفورات ضريبية تؤثر في الوعاء واذا ما تم استخدامها محاسبيا يتم تعديل المعالجة الضريبية لها	Between Groups	17.295	16	1.081	.989	.488
فصل ايراد المنح الحكومية ومعالجته علي أساس مدخل رأس المال وبموجبة تصناف قيمة المنحة مباشرة الي حقوق المساهمين	Between Groups	29.932	16	1.871	2.005	.039
معالجة ايراد المنح الحكومية ضمن الإيرادات بقائمة الدخل الضريبية باعتباره عنصرا مهما في تنمية النشاط وخفض التكاليف المخططة لإيرادات الخدمة	Between Groups	18.269	16	1.142	1.525	.141
الربط الدائم بين إيرادات المشروعات وبين طبيعة العقود المبرمة بما يحقق ضمان الحد من التخطيط الضريبي	Between Groups	22.286	16	1.393	1.224	.295

ومن خلال الجدول السابق يتبين أن بعض العناصر المقترحة ذات مستوي معنوي اقل من مستوي ٠.٠٥ عند قيمة (F) المحسوبة اكبر من الجدولية والبعض الأخر مستوي المعنوية لها اكبر من مستوي ٠.٠٥ مما تعتبر عديمة الاهمية في الاطار المقترح وهي العناصر التالية :

- ضمان مقابلة الايراد المعترف به بالتكاليف المتسببة في هذا الايراد
- أخذ موافقة الإدارة الضريبية مسبقا قبل تغيير الطرق المحاسبية المؤثرة علي الوعاء الضريبي والاتفاق علي طريقة المعالجة
- التأكيد علي عدم اتباع طريقة الوارد أخيرا بصرف اولاً بالنسبة للخدمات المشترأة والمباعة لتجنب الحصول علي وفورات ضريبية تؤثر في الوعاء واذا ما تم استخدامها محاسبيا يتم تعديل المعالجة الضريبية لها
- معالجة ايراد المنح الحكومية ضمن الإيرادات بقائمة الدخل الضريبية باعتباره عنصرا مهما في تنمية النشاط وخفض التكاليف المخططة لإيرادات الخدمة
- الربط الدائم بين إيرادات المشروعات وبين طبيعة العقود المبرمة بما يحقق ضمان الحد من التخطيط الضريبي.

وهذا يوضح مدى اهمية العناصر المقترحة ذات مستوي المعنوية أقل من مستوي ٠.٠٥ في الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في شركات مشروع المشاركة مع الحكومة. وأن الباحث يشير الي تلك العناصر المعنوية من خلال الجدول التالي رقم ( ١٥ ) للتأكيد علي اهميتها في الاطار المقترح .

جدول رقم (١٥)

عناصر بند الإيرادات من الاطار المقترح ذات الاهمية

في الحد من التخطيط الضريبي التعسفي

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتى ما تم التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك	Between Groups	37.834	16	2.365	2.819	.004
قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة والتأكيد علي المعالجة الضريبية لقيمة الإيراد علي أساس الإستحقاق مالم تكون الرسوم تستحق سدادها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي	Between Groups	30.379	16	1.899	2.185	.025
فصل إيراد المنح الحكومية ومعالجته علي أساس مدخل رأس المال وبموجبة تضاف قيمة المنحة مباشرة الي حقوق المساهمين	Between Groups	29.932	16	1.871	2.005	.039

حيث تمثل العناصر السابقة بترتيبها العناصر ذات الأهمية لبند الإيرادات التي يؤكد الباحث علي تضمينها الإطار المقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي في شركات مشروع المشاركة بين القطاع الخاص والحكومة.

٤- اختبار الفرض الاحصائي الرابع : حيث ينص علي "لا توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الإيرادات والمخزون في الإطار المقترح وللحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".  
ويستخدم لذلك تحليل الانحدار المتعدد المعبر عنه بالجدول التالي رقم (١٦)

جدول رقم (١٦)

اختبار صحة الفرض الرابع

ANOVA<sup>٥</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	9.006	8	1.126	4.469	.000 <sup>a</sup>
1 Residual	11.336	45	.252		
Total	20.341	53			

حيث انه من خلال الجدول السابق ان قيمة (F) ٤.٤٦٩ وهي اكبر من القيمة الجدولية عند مستوي معنوية يقترب من الصفر وهو أقل من مستوي ٠.٠٥ والتي عندها يرفض الفرض الاحصائي الرابع ويقبل الفرض البديل القائل "توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الإيرادات والمخزون في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

وانه تم قبول هذا الفرض البديل بقوة تفسيرية تتبين من الجدول التالي رقم (١٧)

جدول رقم (١٧)

القوة التفسيرية لعناصر الفرض الرابع

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.665 <sup>a</sup>	.443	.344	.50191

ويتضح أن معامل التحديد (R2) يبلغ ٤٤% تقريبا يشير الي قوة تفسيرية ضعيفة لعناصر الاطار المقترح بشأن بند الإيرادات التي يجب أن يتضمنها الإقرار الضريبي ثم اعمال الفحص من بعدها وذلك بقوة ارتباط مقبولة قدرها ٦٦%.

سابعاً : بيان الاهمية الترتيبية لعوامل الحد من التخطيط الضريبي التسعفي:

حيث يستخدم الباحث التحليل الإحصائي الوصفي من خلال مقاييس النزعة المركزية فيما هو موضح من خلال الجدول التالي رقم (١٨)

جدول رقم (١٨)

الاهمية النسبية لعوامل الحد من التخطيط الضريبي التسعفي

### One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ضبط الخيارات التشريعية الملائمة أو غير الضرورية التي تقوم بها الشركات عند الاتفاق في مشروعات المشاركة مقارنة بالخيارات الملائمة والضرورية	855	3.6909	1.48913	.20079
إعادة تحديد أرباح الاتفاق أو الصفقة أو العملية في مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص علي أساس سعر السوق إذا كان السعر المنفق عليه لا يعبر عن سعر السوق	755	3.7455	1.51802	.20469
تعديل قيمة الضريبة المستحقة علي الشركة أو الشركات ذات العلاقة باتفاق المشاركة وفقا الفقرة الاولى من المادة ٩٢ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	555	3.8182	1.44133	.19435
تجريم التخطيط الضريبي التسعفي وعدم الاكتفاء بعدم الاعتراد بأثر الضريبة عند ربط الضريبة وفقا لما جاء بنص المادة ٩٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	255	3.9091	1.32319	.17842
إعادة تقييم الصفقات بين الحكومة والقطاع الخاص برمتها من قبل مصلحة للحد من التخطيط الضريبي التسعفي	655	3.7818	1.41016	.19015

دراسة المعالجات الضريبية بتقييد الخصومات المسموح بها قانونا سواء في تكاليف الاقتراض أو احتساب أرباح إعادة التقييم عند تعديل الشكل القانوني	2	55	3.9091	1.36453	.18399
دراسة حالة الارتباط بين الشركة الأم وشركة المشروع التي تكونت نتيجة عقد المشاركة من خلال نقل الأموال أو إجراء التصرفات ذات العلاقة التي من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة	4	55	3.8364	1.39793	.18850
إعادة دراسة الوعاء الضريبية من حيث التوقيت للايرادات والتكاليف والكيان الضريبي وتصنيفات الدخل والامتيازات الضريبية الأخرى	7	55	3.6909	1.43853	.19397
تتبع استراتيجيات نقل الدخل والأرباح ومدى الاستفادة من أسعار التحويل بين شركة المشروع والشركات الأخرى داخل مصر وخارجها	3	55	3.8909	1.42300	.19188
تتبع استراتيجيات التخطيط الضريبي الناتجة عن استخدام الضريبة المؤجلة واما اذا كانت تنطوي علي عدوانية تؤدي الي تجنب الضريبة	1	55	4.0182	1.23964	.16715

من خلال الجدول السابق يتضح ترتيب عوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي من حيث المتوسط الحسابي حيث يأتي في المرتبة الأولى عملية تتبع استراتيجيات التخطيط الضريبي الناتجة عن استخدام الضريبة المؤجلة اذا كانت تنطوي علي عدوانية تؤدي الي تجنب الضريبة بمتوسط حسابي للإجابات قدره ٤.٠١ وانحراف معياري قدره ١.٢٣ ، يلي ذلك دراسة المعالجات الضريبية بتقييد الخصومات المسموح بها قانونا سواء في تكاليف الاقتراض أو احتساب أرباح إعادة التقييم عند تعديل الشكل القانون بمتوسط حسابي قدره ٣.٩ وانحراف معياري ١.٣٦ ، ثم يلي ذلك تتبع استراتيجيات نقل الدخل والأرباح ومدى



الاستفادة من أسعار التحويل بين شركة المشروع والشركات الأخرى داخل مصر وخارجها بمتوسط حسابي ٣.٨٩.

هذا ويأتي في نهاية العوامل التي يتم من خلالها الحد من التخطيط الضريبي التعسفي من حيث الأهمية الترتيبية ضبط الخيارات التشريعية الملائمة أو غير الضرورية التي تقوم بها الشركات عند الاتفاق في مشروعات المشاركة مقارنة بالخيارات الملائمة والضرورية بمتوسط حسابي قدره ٣.٦٩ وانحراف معياري ١.٤٨ عن ذلك المتوسط .

يرى الباحث أن عوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات (PPP) مرتبة وفقاً للأهمية النسبية لها وتتمثل فيما يلي:

- ١- تتبع استراتيجيات التخطيط الضريبي الناتجة عن استخدام الضريبة المؤجلة واما اذا كانت تنطوي علي عدوانية تؤدي الي تجنب الضريبة.
- ٢- دراسة المعالجات الضريبية بتقييد الخصومات المسموح بها قانونا سواء في تكاليف الاقتراض أو احتساب أرباح اعادة التقييم عند تعديل الشكل القانوني.
- ٣- تجريم التخطيط الضريبي التعسفي وعدم الاكتفاء بعدم الاعتراف بأثر الضريبة عند ربط الضريبة وفقاً لما جاء بنص المادة ٩٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٤- تتبع استراتيجيات نقل الدخل والارباح ومدى الاستفادة من أسعار التحويل بين شركة المشروع والشركات الأخرى داخل مصر وخارجها
- ٥- دراسة حالة الارتباط بين الشركة الأم وشركة المشروع التي تكونت نتيجة عقد المشاركة من خلال نقل الأموال أو اجراء التصرفات ذات العلاقة التي من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة.
- ٦- تعديل قيمة الضريبة المستحقة علي الشركة أو الشركات ذات العلاقة باتفاق المشاركة وفقاً للفقرة الأولى من المادة ٩٢ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٧- إعادة تقييم الصفقات بين الحكومة والقطاع الخاص بأكملها من قبل مصلحة الضرائب للحد من التخطيط الضريبي التعسفي.
- ٨- إعادة تحديد أرباح الاتفاق أو الصفقة أو العملية في مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص علي أساس سعر السوق إذا كان السعر المتفق عليه لا يعبر عن سعر السوق.
- ٩- ضبط الخيارات التشريعية الملائمة أو غير الضرورية التي تقوم بها الشركات عند الاتفاق في مشروعات المشاركة مقارنة بالخيارات الملائمة والضرورية.
- ١٠- إعادة دراسة الوعاء الضريبية من حيث التوقيت للايرادات والتكاليف والكيان الضريبي وتصنيفات الدخل والامتيازات الضريبية الأخرى

## نتائج البحث:

- ١- تم التوصل إلى إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث على شركات القطاع الخاص التي أسندت إليها عمليات المشاركة مع الحكومة في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠.
- ٢- وتم إجراء الإختبارات والتحليلات الإحصائية المناسبة، والتي تمثل دليل تطبيقي في تقديم إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (PPP).
- ٣- تم التوصل لترتيب الأهمية النسبية لعوامل الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (PPP).
- ٤- أوضحت النتائج الإحصائية لإختبار الفروض ما يلي:-
  - (أ) رفض الفرض الإحصائي الأول وقبول الفرض البديل القائل " توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات البيانات الأساسية للإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - (ب) رفض الفرض الإحصائي الثاني وقبول الفرض البديل القائل " توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الأصول في قائمة المركز المالي في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - (ج) رفض الفرض الإحصائي الثالث وقبول الفرض البديل القائل "توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند النفقات في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".
  - (د) رفض الفرض الإحصائي الرابع وقبول الفرض البديل القائل "توجد علاقة معنوية بين الأهمية النسبية لمفردات بند الإيرادات والمخزون في الإطار المقترح والحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركة المشروع المشارك مع الحكومة".

## خلاصة البحث:

هدف هذا البحث الي تناول عمليات التخطيط الضريبي التعسفي وكيفية الحد منها في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (PPP) علي وجه الخصوص من خلال مقترح محاسبي ضريبي يمكن تقديمه الي الادارة الضريبية ، حتي يمكن استخدامه في الحد من عمليات التخطيط المشار اليها في هذه الشركات ، ولهذا افترض الباحث عدة فروض مثلت فيها عناصر الاطار المقترح مجموعة المتغيرات المستقلة بغرض الحد من التخطيط الضريبي التعسفي عند الفحص الضريبي لشركات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص .

وقسم الباحث دراسته الي ثلاثة أقسام خصص القسم الأول لتناول الدراسات السابقة في مجال البحث، وفي القسم الثاني استعرض الباحث الإطار النظري والمقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة، ثم تناول في القسم الثالث الدراسة الميدانية حتي تحقيق نتائج البحث واختبار مدي صلاحية الإطار المقترح .

وأنتهت الدراسة الميدانية الي اقرار بعض عناصر الاطار المقترح لمعنويتها ورفض العناصر الأخرى لعدم اهميتها حتي تشكل معه الإطار المقترح الذي يوصي باستخدامه والذي يتكون من العناصر الآتية :

أولاً : البيانات الأساسية للإطار :

١- تفصيل التكاليف الجارية والرأسمالية

٢- الأجل المبدئي لانتهاؤ التنفيذ وبدأ التشغيل

٣- تفصيل المنح الحكومية وطريقة المعالجة المحاسبية لها

٤- مدة عقد المشاركة

٥- اشتراطات مشروع المشاركة

ثانياً : قائمة المركز المالي :

١- تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٥-٢٧) بشأن الاهلاك الضريبي

للأصول البنية الأساسية

٢- تفصيل للسلطة المكانية للأصول المشتركة

٣- وجوب تغيير نسب الاهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي

ومراعاة مدة المشاركة والقيمة القابلة للاهلاك

٤- اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنية الأساسية عند حساب الإهلاك وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية

٥- اعتبار مبدأ السيطرة كمبدأ مهم في عدم احتساب إهلاك ضريبي نتيجة أيلولة الأصول الي الدولة

٦- اعتبار نفقات دراسة العطاء الناجح من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقاً للبند رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

٧- تفصيل دقيق للأصول التي يستخدمها المشروع

٨- تفصيل لأصول البنية الأساسية والخدمات المسندة من الحكومة

٩- اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الإهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة بإهلاك تلك الأصول وفقاً للمنافع المستقبلية دون غيرها

ثالثاً : النفقات بقائمة الدخل :

١- توقف رسملة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الإيراد واعتبارها نفقات إيرادية عند ذلك

٢- الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقاً لذلك لمدد أكثر من خمس سنوات

٣- معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة او غير ناجحة

٤- اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقاً لما جاء به القانون الضريبي

رابعاً : الإيرادات بقائمة الدخل :

١- ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك

٢- قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة والتأكيد علي المعالجة الضريبية لقيمة الإيراد علي أساس الاستحقاق مالم تكون الرسوم تستحق سدادها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي.

٣- فصل إيراد المنح الحكومية ومعالجته علي أساس مدخل رأس المال وبموجبة تضاف قيمة المنحة مباشرة الي حقوق المساهمين.

ويوصي الباحث بتطبيق الإدارة الضريبية المسئولة عن مشروعات (PPP) للإطار المقترح من الباحث للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص.

## هوامش البحث:

١- د. نبيل عبد الرعوف ابراهيم (٢٠١٢) " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الاداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ١٦ .

2- Harvey M. Silets, Michael C. Drew,(2001) "Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax Fraud?" Journal of Money Laundering Control, Volume: 5 Issue: 1

٣ - يفرق البعض بين مفهوم التخطيط الضريبي بأنه " يعمل على الاستفادة من القانون الضريبي في تعظيم العائد بعد الضريبة، وبالتالي فهو وسيلة للبحث عن طرق قانونية للاستفادة من عدم دفع الضريبة المستحقة أو على الأقل تخفيضها ، وبين مفهوم تجنب الضريبة باعتباره " استخدام الممول لأساليب مشروعة في تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه دون الالتجاء لاية عمليات مخططة"

٤- د. عماد محمد ثابت ، (٢٠٠٨) " مراحل ابرام عقد المشاركة PPP" ، ورقة عمل مقدمة الى ندوة عقود المشاركة والتحكيم ، المنامة ، البحرين ، ابريل .

٥- د. سمير سعد مرقص (٢٠٠٧) . " التخطيط الضريبي وأثره على وعاء الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية " في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، مجلة المال والتجارة ، العدد ٤٦٢ .

٦- د. يونس حسن عقل ، (٢٠١٠) ، " اطار مقترح للمعاملة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر : دراسة اختبارية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (١٤) ، العدد الثاني ، ص ص ٤٣٧ - ٤٦٠ .

٧- د. يونس حسن عقل ، (٢٠١١) " نموذج مقترح للافصاح المحاسبي في شركات البنية الأساسية في مصر في ضوء معايير التقرير المالي الدولية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع ، ص ص ٤٧٩ - ٥٢٩ .

8-Christopher S. Armstrong, Jènnifer L. Blouin, " The incentives for tax planning". Journal of Accounting and Economics, Volume 53, Issues1- 2, (February–April 2012), Pages 391-41.

٩- د. محمد عبد المنعم الشواربي (٢٠١٢). " أثر آليات التنسيق الضريبي في الحد من اساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية ، المؤتمر الضريبي الثامن عشر ، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الدفاع الجوي ، يونية

10 -Fuest, Clemens and Spengel, Christoph and Finke, Katharina and Heckemeyer, Jost and Nusser, Hannah, Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform (October 15, 2013). ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 13-078. Available at SSRN:<http://ssrn.com/abstract=2343124> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2343124>

11 - Brian J. Arnold and James R. Wilson,(2014)" Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations the Canadian Context and Possible Responses , SPP. Research ,Poppers ,Volume 7 , Issue 29 , September.

١٢- د. أسامة علي عبد الخالق، (٢٠١٥) ، " مدي توافر الموضوعية في التفرقة بين التخطيط الضريبي المشروع وغير المشروع " المؤتمر الضريبي الثاني والعشرون : تطوير النظام الضريبي في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ص ص ١-٨

13- Klassen, Kenneth J. and Lisowsky, Petro and Mescall, Devan, The Role of Auditors, Non-Auditors, and Internal Tax Departments in Corporate Tax Aggressiveness (April 2015). The Accounting Review, Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2152538> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2152538>

١٤- محمد متولي دكروري (٢٠١١) ، " الشراكة مع القطاع الخاص مع التركيز علي التجربة المصرية" وزارة المالية المصرية ، الإدارة العامة للبحوث المالية والتمويل ، ص ص ١-٣٧ .

- ١٥ د. سمير برهان، (٢٠٠٨)، " عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص في النظام الفرنسي " ندوة المنظمة العربية للتنمية الإدارية عن عقود المشاركة ( PPP ) ، المنامة ، البحرين / ابريل ، ص ص ١٤١-١٦٥
- ١٦- صالح حامد علي & عبد الرحمن عبد الله، (٢٠١٤) " دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات المساهمة السودانية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (١٨)، العدد الرابع ، ديسمبر ، ص ص ٥٧٧-٦١٣

## مراجع البحث

أولاً مراجع باللغة العربية :

أ- الدوريات والمقالات العلمية :

١. صالح حامد علي & عبد الرحمن عبد الله، (٢٠١٤) " دراسة تحليلية للعلاقة بين ممارسة التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات المساهمة السودانية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (١٨) ، العدد الرابع ، ديسمبر.
٢. د. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ( ٢٠١٢ ) " نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي علي الاداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد ١٦.
٣. د. يونس حسن عقل، (٢٠١٠) ، " اطار مقترح للمعاملة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر : دراسة اختبارية " مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد (١٤) ، العدد الثاني.
٤. د. يونس حسن عقل ، (٢٠١١) " نموذج مقترح للإفصاح المحاسبي في شركات البنية الأساسية في مصر في ضوء معايير التقرير المالي الدولية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الرابع.

ب- المؤتمرات والندوات العلمية :

١. د. أسامة علي عبد الخالق، (٢٠١٥) ، " مدي توافر الموضوعية في التفرقة بين التخطيط الضريبي المشروع وغير المشروع " المؤتمر الضريبي الثاني والعشرون : تطوير النظام الضريبي في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
٢. د. سمير برهان ، (٢٠٠٨) ، " عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص في النظام الفرنسي " ندوة المنظمة العربية للتنمية الادارية عن عقود المشاركة (PPP) ، المنامة ، البحرين / ابريل.

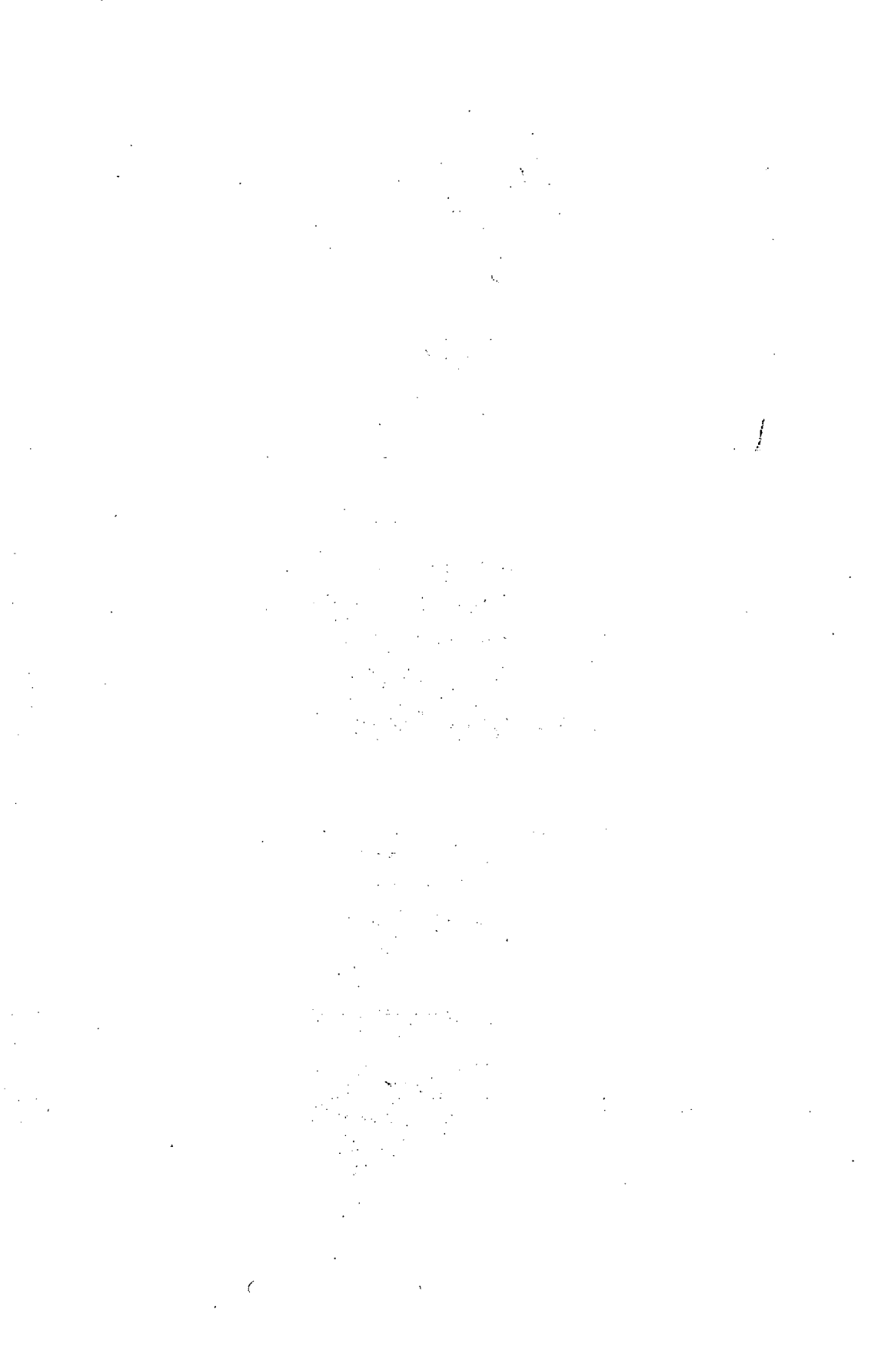


٣. د. سمير سعد مرقص ( ٢٠٠٧ ). " التخطيط الضريبي وأثره علي وعاء الضريبة علي أرباح الاشخاص الاعتبارية " في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، مجلة المال والتجارة ، العدد ٤٦٢ .
٤. د. عماد محمد ثابت ، ( ٢٠٠٨ ) " مراحل ابرام عقد المشاركة PPP " ، ورقة عمل مقدمة الي ندوة عقود المشاركة والتحكيم ، المنامة ، البحرين ، ابريل .
٥. د. محمد عبد المنعم الشواربي (٢٠١٢) . " أثر آليات التنسيق الضريبي في الحد من اساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية ، المؤتمر الضريبي الثامن عشر ، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الدفاع الجوي ، يونه .
- ج- مصادر أخرى :
- ١- القانون رقم ( ٦٧ ) لسنة ٢٠١٠ الخاص بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ مكرر، (أ) في ١٨ مايو سنة ٢٠١٠ .
- ٢- محمد متولي دكروري (٢٠١١) ، " المشاركة مع القطاع الخاص مع التركيز علي التجربة المصرية " وزارة المالية المصرية ، الادارة العامة للبحوث المالية والتمويل .
- ٣- الوحدة المركزية لشراكة القطاعين العام والخاص، "الجديد حول البرنامج القومي للشراكة مع القطاع الخاص"، القاهرة، وزارة المالية: الوحدة المركزية للمشاركة، يونيو ٢٠٠٩ .
- ثانياً المراجع باللغة الأجنبية :

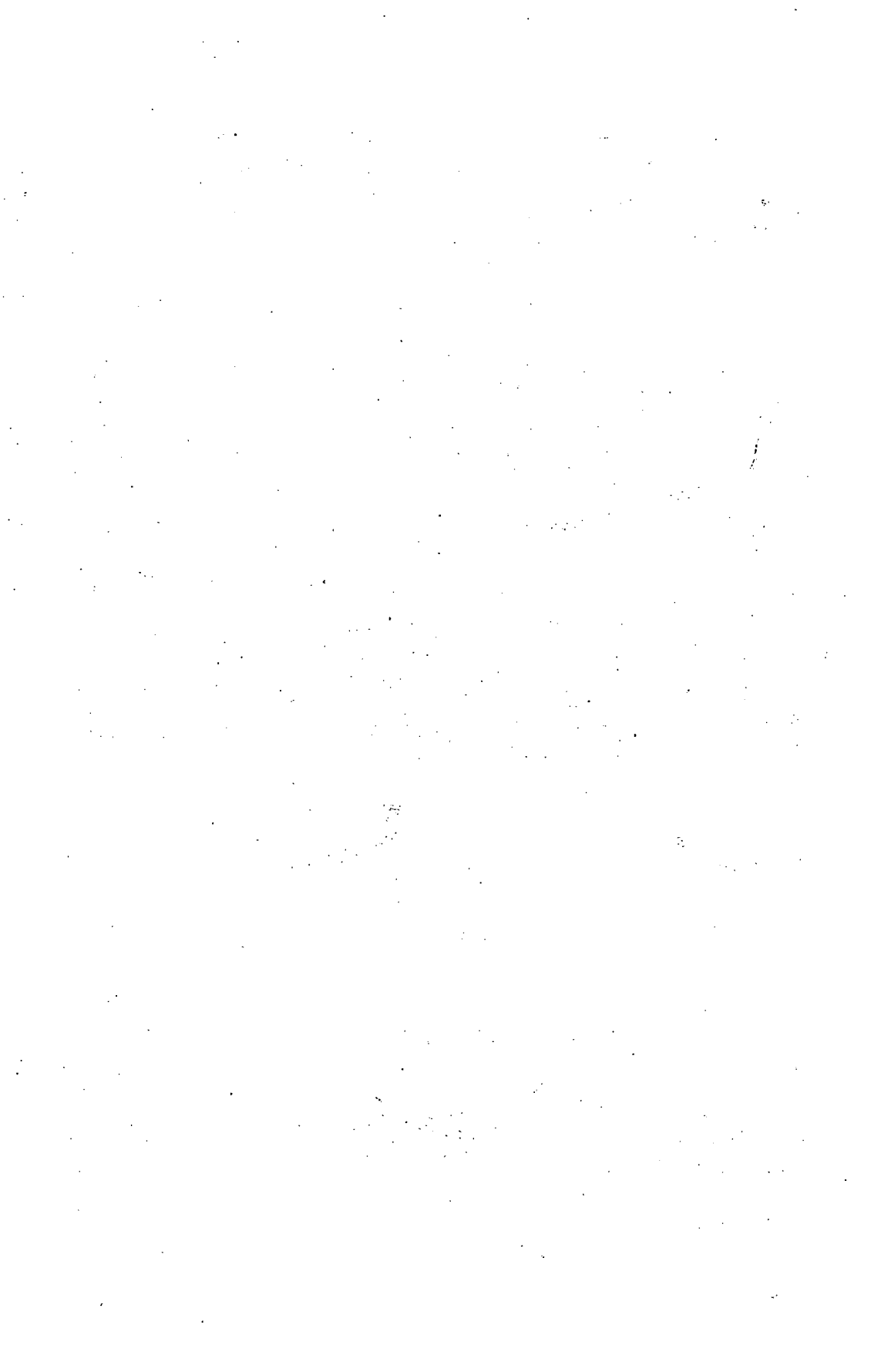
1. Brian J. Arnold and James R. Wilson, (2014) " Aggressive International Tax Planning by Multinational Corporations the Canadian Context and Possible Responses , SPP. Research ,Poppers ,Volume 7 , Issue 29 • September.
2. Christopher S. Armstrong, Jennifer L. Blouin, " The incentives for tax planning". Journal of Accounting and Economics, Volume 53, Issues1- 2, (February–April 2012), Pages 391-41.
3. Fuest, Clemens and Spengel, Christoph and Finke, Katharina and Heckemeyer, Jost and Nusser, Hannah, Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform (October 15, 2013). ZEW - Centre

for European Economic Research Discussion Paper No. 13-078. Available at : SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2343124> or [http:// dx.doi.org /10. 2139/ ssrn.2343124](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2343124)

4. Harvey M. Silets, Michael C. Drew,(2001) “Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax Fraud?” **Journal of Money Laundering Control**, Volume: 5 Issue: 1.
5. Klassen, Kenneth J. and Lisowsky, Petro and Mescall, Devan, The Role of Auditors, Non-Auditors, and Internal Tax Departments in Corporate Tax Aggressiveness (April 2015). **The Accounting Review**, Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2152538> or [http://dx.doi.org/10.2 139/ssrn.2152538](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2152538).



# ملاحق البحث

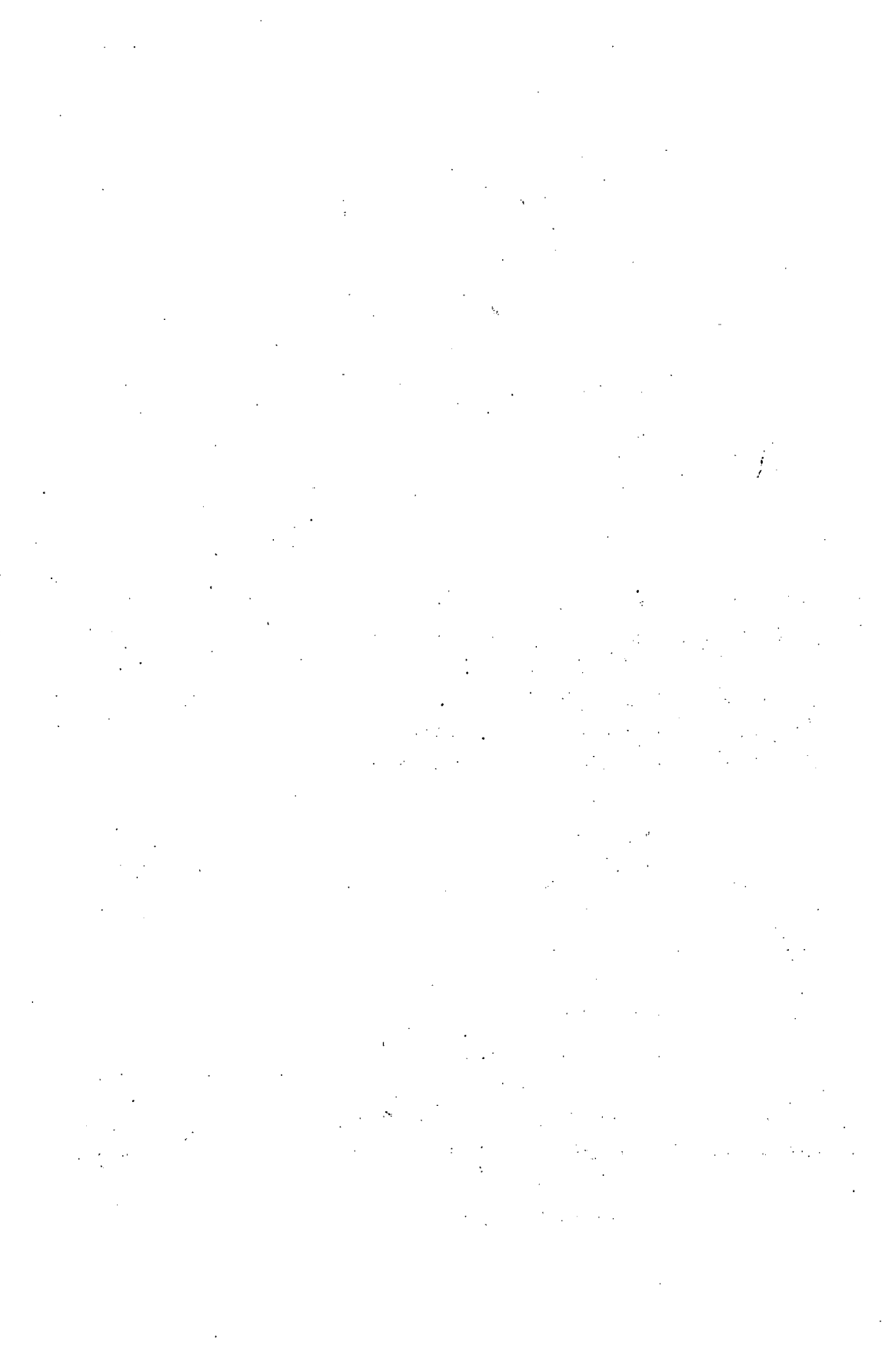


# استمارة استقصاء

## بحث بعنوان

اطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي  
التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع  
الخاص- دراسة ميدانية

إعداد الباحث  
د. هادي الشيخ



## السيد الفاضل / السيدة الفاضلة

تحية طيبة وبعد،،،،،

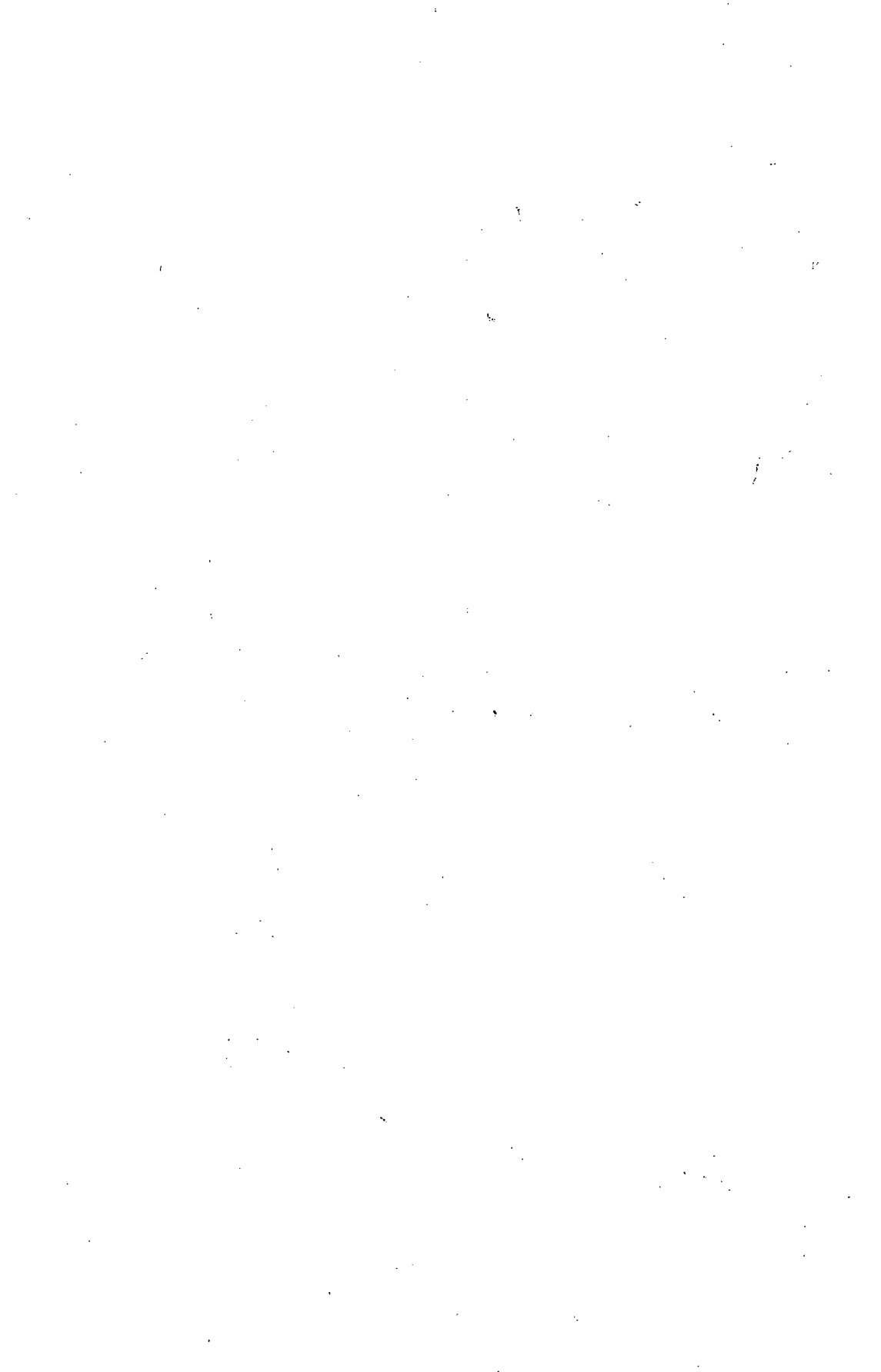
يشرف الباحث أن يستطلع رأي سيادتكم فيما يخص بإطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي بالنسبة لمشروعات المشاركة مع القطاع ، حيث تهدف هذه القائمة الي اختبار المقترح في الواقع العملي في ضوء المعالجات المحاسبية والضريبة ذات الصلة حيث يحمل البحث عنوان اطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص- دراسة ميدانية علماً بأن ردودكم ستكون موضوع السرية التامة وأنها تستخدم فقط لغرض البحث العلمي . وان نتائج البحث يمكن أن ترسل لسيادتكم إذا رغبتم في ذلك.

وأخيراً إذا يتقدم الباحث بخالص الشكر مقدماً علي تعاونكم المثمر ،

فإنه يرجو قبول فائق الاحترام ...

الباحث  
د/ هادي الشيخ





السؤال الأول: من فضلك مدي أهمية البيانات الأساسية الآتية في ضبط التخطيط الضريبي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص ( ppp ) :

درجة الأهمية					البيانات الأساسية للآطار المقترح
عديم الأهمية	قليل الأهمية	الي حد ما	مهم	مهم جدا	
					١- اشتراطات مشروع المشاركة
					٢- مدة عقد المشاركة
					٣- الأجل المبدئي لانتهاؤ التنفيذ وبدأ التشغيل
					٤- تفصيل المنح الحكومية وطريقة المعالجة المحاسبية لها
					٥- تفصيل التكاليف الجارية والرأسمالية

السؤال الثاني : من فضلك مدي أهمية المقترح المحاسبي في ضبط التخطيط الضريبي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص بالنسبة لبند الأصول :

درجة الأهمية					قائمة المركز المالي - الآطار المقترح
عديم الأهمية	قليل الأهمية	الي حد ما	مهم	مهم جدا	
					١- تفصيل دقيق للأصول التي يستخدمها المشروع
					٢- تفصيل للسلطة المكانية للأصول المشتركة
					٣- تفصيل لأصول البنية الأساسية والخدمات المسندة من الحكومة
					٤- اعتبار مبدأ السيطرة كمبدأ مهم في عدم احتساب اهلاك ضريبي نتيجة أيلولة الأصول الي الدولة
					٥- اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الاهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة

				بإهلاك تلك الأصول وفقا للمنافع المستقبلية دون غيرها
				٦- اعتماد التكلفة التاريخية كأساس في قياس قيمة الأصول محل الإهلاك ( تكلفة شراء او تشييد )
				٧- اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنية الأساسية ( عند حساب الإهلاك وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية
				٨- تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٥-٢٧) بشأن الإهلاك الضريبي للأصول البنية الأساسية
				٩- وجوب تغيير نسب الإهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي ومراعاة مدة المشاركة والقيمة القابلة للإهلاك
				١٠- اعتبار نفقات دراسة العطاء الناجحة من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقا للبند رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

السؤال الثالث: من فضلك مدي أهمية المقترح المحاسبي في ضبط التخطيط الضريبي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص بالنسبة لبند النفقات:

درجة الأهمية					بند النفقات - للإطار المقترح
عديم الأهمية	قليل الأهمية	الى حد ما	مهم	مهم جدا	
					١- معالجة نفقات العطاء بصفة عامة ضمن المصروفات الايرادية سواء كانت عطاءات ناجحة او عطاءات غير ناجحة
					٢- معالجة نفقات العطاءات الناجحة فقط ضمن النفقات الايرادية وتستهلك معها وبالتالي

				معالجة النفقات غير الناجحة ضمن قائمة الدخل باعتبارها مصروفات إدارية وعمومية
				٣- معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة أو غير ناجحة
				٤- الاعتراف برسمة تكاليف الاقتراض كاملة واستهلاكها على فترات الامتياز الممنوح
				٥- الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدة أكثر من خمس سنوات
				٦- توقف رسمة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الإيراد واعتبارها نفقات إيرادية عند ذلك
				٧- لا بد من معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الاقتراض باختلاف لعقد المشاركة المتعلقة بالقروض افتناء أو انشاء أصول البنية الأساسية والخنات والمرافق
				٨- ان ضخامة عبء الفوائد المحملة سنويا تستوجب اهلاكها حسب المافع المستقبلية للقرض ومدى تحقيقه لايراد سنوي
				٩- ضبط المعالجة الضريبية لمخصصات الشركة الخاصة بالوفاء بالالتزامات والضمانات المالية بحيث يخصم منها جزء ضمن التكاليف واجبة الخصم أسوة بمخصصات البنوك
				١٠- اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقا لما جاء به القانون الضريبي
				١١- ضبط أسعار التحويلات وفروق أسعار العملة وفقا للسعر الحر المقارن بعيدا عن القيود الدولية والسياسية والاقتصادية

السؤال الرابع : من فضلك مدي أهمية المقترح المحاسبي في ضبط التخطيط الضريبي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص بالنسبة لبند الإيرادات والمخزون السلعي :

درجة الأهمية					بند الإيرادات والمخزون - للإطار المقترح
عديم الأهمية	قليل الأهمية	الي حد ما	مهم جدا	مهم جدا	
					١- قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للشركة والتأكيد علي المعالجة الضريبية لقيمة الايراد علي أساس الاستحقاق مالم تكون الرسوم تستحق سدائها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي
					٢- ضمان مقابلة الايراد المعترف به بالتكاليف المتسببة في هذا الايراد
					٣- ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك
					٤- اخذ موافقة الإدارة الضريبية مسبقا قبل تغيير الطرق المحاسبية المؤثرة علي الوعاء الضريبي والاتفاق علي طريقة المعالجة
					٥- التأكيد علي عدم اتبع طريقة الوارد أخيرا بصرف اولا بالنسبة للخدمات المشتراة والمباعة لتجنب الحصول علي وفورات ضريبية تؤثر في الوعاء وإذا ما تم استخدامها محاسبيا يتم تعديل المعالجة الضريبية لها
					٦- فصل ايراد المنح الحكومية ومعالجته علي أساس مدخل رأس المال وبموجبة تضاف قيمة المنحة مباشرة الي حقوق المساهمين
					٧- معالجة ايراد المنح الحكومية ضمن الإيرادات بقائمة الدخل الضريبية باعتباره عنصرا مهما في تنمية النشاط وخفض التكاليف المخططة لإيرادات الخدمة
					٨- الربط الدائم بين إيرادات المشروعات وبين طبيعة العقود المبرمة بما يحقق ضمان الحد من التخطيط الضريبي

السؤال الخامس: من فضلك بين درجة أهمية العوامل التي تساعد علي الحد من التخطيط الضريبي التصفي

عوامل الحد من التخطيط الضريبي التصفي					درجة الأهمية				
عديم الأهمية	قليل الأهمية	الي حد ما	مهم	مهم جدا					
					١- ضبط الخيارات التشريعية الملائمة أو غير الضرورية التي تقوم بها الشركات عند الاتفاق في مشروعات المشاركة مقارنة بالخيارات الملائمة والضرورية				
					٢- إعادة تحديد أرباح الاتفاق أو الصفقة أو العملية في مشروعات المشاركة مع القطاع الخاص علي أساس سعر السوق إذا كان السعر المتفق عليه لا يعبر عن سعر السوق				
					٣- تعديل قيمة الضريبة المستحقة علي الشركة أو الشركات ذات العلاقة باتفاق المشاركة وفقا للفقرة الاولى من المادة ٩٢ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥				
					٤- تجريم التخطيط الضريبي التصفي وعدم الاكتفاء بعدم الاعتماد بأثر الضريبية عند ربط الضريبية وفقا لما جاء بنص المادة ٩٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥				
					٥- إعادة تقييم الصفقات بين الحكومة والقطاع الخاص برمتها من قبل مصلحة للحد من التخطيط الضريبي التصفي				
					٦- دراسة المعالجات الضريبية بتقييد الخصومات المسموح بها قانونا سواء في تكاليف الاقتراض أو احتساب أرباح إعادة التقييم عند تعديل الشكل القانوني				
					٧- دراسة حالة الارتباط بين الشركة الأم وشركة المشروع التي تكونت نتيجة عقد المشاركة من خلال نقل الأموال أو اجراء التصرفات ذات العلاقة التي من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة				

					٨- إعادة دراسة الوعاء الضريبية من حيث التوقيت للإيرادات والتكاليف والكيان الضريبي وتصنيفات الدخل والامتيازات الضريبية الأخرى
					٩- تتبع استراتيجيات نقل الدخل والإرباح ومدى الاستفادة من أسعار التحويل بين شركة المشروع والشركات الأخرى داخل مصر وخارجها
					١٠- تتبع استراتيجيات التخطيط الضريبي الناتجة عن استخدام الضريبة المؤجلة وما إذا كانت تنطوي على عدوانية تؤدي إلى تجنب الضريبة