

رؤية جديدة للتقرير عن ضرائب الدخل في القوائم المالية

دكتور محمد عيسى العبيد
كلية التجارة - جامعة المنصورة

تعد الضرائب على الدخل من وجهة نظر الوحدات الاقتصادية أعباء على الأرباح تتحمل بها الحسابات الختامية . وتحديد الأعباء الضريبية واجبة السداد يتأثر في الحقيقة - بعوامل ضريبية مختلفة بجانب مقدار ما تحققه هذه الوحدات من صافي دخل . لذلك ليس من الضروري أن تزيد أو تنقص تلك الأعباء طبقا لمعدلات ارتفاع أو انخفاض الدخل المحققة في ظل ثبات أسعار الضريبة . ومن أبرز هذه العوامل الحوافز الضريبية بأشكالها المختلفة التي تتضمنها التشريعات الضريبية ، وكذلك القواعد التي تحكم قياس الدخل المحاسبي الضريبي ، والتي قد تختلف بطريقة أو بأخرى عن تلك التي تحكم قياس الدخل المحاسبي المالي ، هذا بالإضافة لما تقرره بعض التشريعات الضريبية من السماح بترحيل الخسائر للخلف أو للأمام . وتتمخض هذه العوامل عن استبعاد - كلياً أو جزئياً - أو تعديل - بالزيادة أو بالنقص - ما كان يخص السنة المالية من أعباء ضريبية طبقاً لما تحققه المنشآت من صافي دخل .

ودخول مثل هذه العوامل في امر قياس مثل هذا البند من بنود النفقات (الاعباء الضريبية) ، واختلاف درجة تأثيرها من منشأة الى اخرى ، من شأنه أن يؤدي الى الحد من قابلية القوائم المالية للمقارنة ، حيث يؤثر ذلك على مدى الاستفادة من النتائج التي تظهرها عملية التحليل المالي ، ومدى الاعتماد عليها ، ويععب معها تقييم الاداء الحقيقية للمنشآت ، نتيجة تداخل الآثار التي تحدثها هذه العوامل مع الناتج الحقيقي لاداء هذه المنشآت .

كما أنه لا يغيب عن الذهن ما قد يترتب على هذه العوامل من اثار على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية المرتبطة بالمدفوعات الخاصة بضرائب الدخل - والتي تختلف فيما بين المنشآت وبعضها البعض - وما لهذا الأمر من انعكاس على حجم رأس المال العامل المتاح ودوره في تحقيق الأرباح .

وإذا ما تناولنا العوامل المتعلقة بالحوافز الضريبية ، فإننا نجد على سبيل المثال - ان منح اعفاء مددى " عطة ضريبية " (١) لبعض الأنشطة وعدم اظهار اثر ذلك في القوائم المالية ، من شأنه أن يحول دون التقييم السليم

(١) يقدم الباحث بالاعفاء المددى " العطة الضريبية " ذلك النوع من الاعفاء الذي تقرره بعض التشريعات الضريبية ويكون مرتبطا بفترة معينة .

لاداء تلك المنشآت من خلال مقارنة نتائج اعمالها عن الفترات التي كانت تتمتع فيها بالاعفاء بتلك التي يزول او يبطل فيها هذا الاعفاء .

كما أن استخدام اسلوب معجل الاهلاك كمحفز ضريبي ، وعدم قياس اثر ما يحدثه هذا الحافز من تأجيل ضريبي واظهار ذلك في القوائم المالية ، من شأنه ان يحد كثيرا من قابلية القوائم المالية للمقارنة سواء فيما بين المنشآت التي استفادت من هذا الاسلوب وتلك التي لم تستفد منه ، او بين المنشآت المستفيدة وتلك التي تتبع أسلوب استئجار الأصول الثابتة بدلا من اقتنائها ، او بين المنشآت المستفيدة وبعضها البعض - في حالة اختلاف احجام الاصول الثابتة فيما بينها واختلاف تواريخ اقتنائها لهذه الاصول - او فيما بين الفترات المختلفة لكل منشأة من المنشآت المستفيدة نظرا لاختلاف ما يحدثه هذا الحافز من أثر من سنة الى أخرى .

كذلك ينبغي اخذ اثر هذه العوامل في الحسبان عند القيام بدراسات الجدوى للمشروعات ، فمثلا لو كانت هناك اعفاءات ضريبية لبعض المشروعات في احد مجالات النشاط دون البعض الآخر ، فان ذلك سوف يكون له تأثير واضح على صافي التدفقات النقدية للبدائل المقترحة خاصة اذا كانت متعارضة - الامر الذي يؤثر بالتالى على عملية المفاضلة والاختيار .

التغلب على هذه المشكلة لاستفادة من استخدامهم أفضل استفادة ممكنة .

وباعتبار ان قطاعات هامة من جمهور دافعي الضرائب تبدى اهتماما كبيرا بالتعرف على المنشآت المستفيدة من السياسات الضريبية التمييزية - سواء ترتب على هذه السياسات وفر او تأجيل ضريبي - ومقدار استفادة كل منها ، ومن المفهوم ان الجمهور المتخصص يعد واحدا من المجموعات المعنية بالخدمات التي تقدمها القوائم المالية ، لذا يجب الافصاح عن أثر هذه السياسات الضريبية التمييزية في القوائم المالية لهذه المنشآت ، ويتميز هذا النوع من الافصاح بأنه يخدم اهتمامات اجتماعية عامة .

وتأسيسا على ما تقدم ، فان طلي المحاسبين ان يقوموا بالدور المطلوب منهم ، والمتعلق بالافصاح عن آثار السياسات الضريبية التمييزية - تلك التي تتمثل في النفقات او الاعانات الحكومية غير المباشرة والمساهمات الحكومية في تمويل الاعمال الخاصة من خلال التأجيل الضريبي - وذلك على كل من المستوى القومي ومستوى الوحدة الاقتصادية

وعلى المستوى القومي ، يترتب على الاعفاءات الضريبية - بصفة عامة - تنازل الدولة عن جزء من ايراداتها الضريبية ، مما يمكن معه القول بأن هذه الاعفاءات تعد بمثابة نوع من الانفاق الحكومي غير المباشر ، ومما هو جدير بالذكر ان هذا النوع من الانفاق في بلدان كثيرة من بينها مصر ما زال حتى الآن بمنأى عن الرقابة والتقييم حيث لا يتم الافصاح عنه سواء على المستوى القومي او على مستوى الوحدات الاقتصادية المستفيدة من الاعفاءات ، ولذلك لا تستطيع هذه الدول ترشيد هذا الانفاق ، وقد يترتب على ذلك تبديد لجزء من مواردها .

وفي هذا المدد ، يرى بعض الكتاب (١) انه اذا كان هناك تشابه بين الاعفاءات الضريبية والاعانات الحكومية فان الوفر الضريبي الذي تحققه الاعفاءات الضريبية للوحدات الاقتصادية يعد من وجهة نظر رجال الاعمال اكثر جاذبية من الاعانات الحكومية ، الا ان استخدام هذه الاعفاءات كحوافز اقتصادية يعد مجالا غير خاضع للرقابة - بعكس الحال في الاعانات - ومن ثم يجب السعي نحو محاولة

(١) راجع على سبيل المثال :

- Surrey, Stanley S., Tax Incentives As A Device for Implementing policy : A comparison with direct government expenditure, Harvard law review, Vol.83, No. 4, February 1970, PP. 706 - 737.
- A.A.A, Committee for Economic Development, Social Responsibilities of Business corporations, New York, Government Business partnership for social progress, 56 - 57.

من اهتمامه بتموير العلاقات القانونية (١).

لذلك يجب ان يتم تحديد نفقة ضرائب الدخل مثلما يتم تحديد باقى النفقات الأخرى (٢). أى أنه يلزم قياسها فى ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، واطهار الفرق بينها وبين الاعباء الضريبية واجبة السداد كضرائب مقدمة او مؤجلة .

كما أنه بالإضافة الى ما سبق ، فإن ما تقرره بعض القوانين الضريبية من قواعد تتعلق بمشاركة الدولة الممولين فى خسائرهم مثلما تشاركهم فى أرباحهم ، من خلال السماح بترحيل الخسائر للخسائر او للأمام ، فإن مثل هذه القواعد يكون لها تأثير كبير فى تحديد الاعباء الضريبية واجبة الدفع فى بعض الفترات مما يجعل الاعباء الضريبية لا تتمشى مع النفاذ المحققة عن تلك الفترات .

AICPA, Accounting principles Board, Basic concepts and Accounting principles underlying financial statement of business enterprises, accounting principles board, statement No.4, 1970, para 127.

CPA, Committee on Accounting procedure, Accounting Research Bulletins No.43, Financial accounting standards, original pronouncements of July 1, 1978, stanford, connecticut, 1978, p. 10.

وإذا ما انتقلنا الى القواعد الخاصة بقياس الدخل المحاسبى الضريبى فإننا نجد انها قد تختلف فى نواح كثيرة من تلك التى يتم على أساسها قياس الدخل المحاسبى المالى .

لقد ذكر Sheldon, Cohn (١) المندوب السابق للإدارة الضريبية بالولايات المتحدة الأمريكية ، بأنه بينما يقاس مالى الدخل الخاضع للضريبة - بمفهوم عامة - طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، فإن القوانين الضريبية يجب ان تتجاوز الاستخدام المألوف لهذه المبادئ عندما يكون ذلك ضرورياً لتنفيذ السياسة الضريبية .

لذلك فقد تكون الاعباء الضريبية واجبة السداد اكبر أو أقل مما يجب تحميله كأعباء على أرباح الفترة للمنتشآت طبقاً لقواعد المحاسبة المتعارف عليها . وإن عدم قياس المدفوعات الضريبية المقدمة، او الضرائب المؤجلة الناجمة عن ذلك والإلتزام عنها يتكامل مع كل من مبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات ومبدأ الإلتزام الكامل - ذلك لأنه من المتعارف عليه ان المحاسب يتم بتوفير الحقائق الاقتصادية الأكثر

(1)

As quoted

Paul

Subst

acco

المبحث الأول

الاختلافات بين الدخل المحاسبي الضريبي
والدخل المحاسبي المالي

لقد حدث تغير هام في المعلومات المتعلقة
بضرائب الدخل التي يجب أن يفصح عنها في التقارير
المالية السنوية للمنشآت ، وذلك منذ أن أصدرت
"U.S. securities and exchange commission."
المنشور رقم ١٤٩ في عام ١٩٧٣ حيث يقض بضرورة الإفصاح
عن مختلف البيانات الإضافية المتعلقة بالعبء الضريبي
للمنشآت ، لكن يتمكن مستخدمو القوائم المالية
من التعرف على الأسس التي تم على أساسها تحديد
العبء الضريبي ، ويتضح لهم أسباب اختلافها من منشأة
لأخرى ، وبذلك يصبحون قادرين على التمييز بسهولة بين
المزايا الضريبية التي تتمتع بها المنشآت
لمرة واحدة أو لعدة مرات أو باستمرار ، كما يتوفّر
لديهم رؤية واضحة من الاستنزاف النقدي الحال
والمستقبلي المرتبط بالمدفوعات الضريبية ، ومن أهم
المعلومات الضريبية التي يلزم الإفصاح عنها: (١)

ولسوف يتناول الباحث دراسة هذا الموضوع على
مستوى الوحدة الاقتصادية - تاركاً لغيره من الباحثين
دراسته على المستوى القومي - وذلك في محاولة
للتعرف على الآثار التي تحدثها هذه العوامل الضريبية ،
وقياس هذه الآثار والتقارير عنها في القوائم المالية .
وذلك على النحو التالي :

المبحث الأول : الاختلافات بين الدخل المحاسبي
الضريبي والدخل المحاسبي المالي .

المبحث الثاني : الفروق الناشئة عن الحوافز
الضريبية .

المبحث الثالث : الفروق الوقتية الناشئة عن
الاعتبارات الإدارية .

المبحث الرابع : الآثار الضريبية لترجيل الخسائر .

والدخل المحاسبي الضريبي ، من حيث مدى امكانية ابطالها او ازالة اثرها ودرجة التاكيد من ذلك من حيث المقدار والتوقيت الى اربعة انواع على النحو التالي :

(1) فروق تقبل ابطال بدرجة تاكد معقولة من حيث المقدار والتوقيت، ومن امثلة ذلك الفروقات الناشئة عن استخدام طريقتين مختلفتين للاهلاك احداها للدفاتر المالية والاخرى للضرائب ، فان استمرار استعمال الاصل ومرور الوقت يكونان ضروريان لظهور ابطال هذا النوع من الفروقات.

(2) فروق تقبل ابطالا قابلا للتنبؤ بدرجة عالية من حيث المقدار والتوقيت . ويشمل هذا النوع فروع ذات ابطال في الوقت والمقدار غير معروفين على وجه التاكيد ، ولكن يمكن التنبؤ به بدرجة كبيرة . وهذه الفروقات تختلف عن فروقات النوع الاول في انها ناتجة عن عمليات التقدير، فمثلا لغراض المحاسبة المالية يتم تكوين مخصمات للضمان والصيانة للبطانة المباعة - وذلك لفترة البيع - لتغطية التكاليف التقديرية المستقبلية لخدمات الضمان والصيانة ، الا ان من الساحة الضريبية ، فان تكاليف الضمان والصيانة التي يسمح باستقطاعها هي فقط التكاليف

(1) مكونات هبة ضريبة الدخل ، بحيث يشمل :

- الضرائب الحالية واجبة الدفع .
- الضرائب الموجلة الناشئة عن الفروقات الوقتية بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي .
- التخفيض الضريبي نتيجة ترحيل الخصائص للأمام ، والوفر الضريبي للاستقطاعات الاضافية ، والضرائب المحلية .

(2) اعداد تسوية بين العبء الضريبي المقرر وبين الدخل المحاسبي المالي مضروبا في معاملات الضرائب .

(3) اذا كان من المتوقع زيادة التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بضرائب الدخل زيادة جوهرية في اي سنة من السنوات الثلاث التالية عن ما يخص العام الحالي ، مع ايضاح سبب ذلك .

هذا وقد قام " Stickney " (1) بتصنيف الاختلافات والفروقات بين الدخل المحاسبي المالي

والدخل المحاسبي الضريبي ، من حيث مدى امكانية ابطالها او ازالة اثرها ودرجة التاكيد من ذلك من حيث المقدار والتوقيت الى اربعة انواع على النحو التالي :

(1) فروق تقبل ابطال بدرجة تأكد معقولة من حيث المقدار والتوقيت، ومن امثلة ذلك الفروقات الناشئة عن استخدام طريقتين مختلفتين للاهلاك احداها للدفاتر المالية والاخرى للضرائب ، فان استمرار استعمال الاصل ومرور الوقت يكونان ضروريان لظهور ابطال هذا النوع من الفروقات.

(2) فروق تقبل ابطالا قابلا للتنبؤ بدرجة عالية من حيث المقدار والتوقيت . ويشمل هذا النوع فروع ذات ابطال في الوقت والمقدار غير معروفين على وجه التاكيد ، ولكن يمكن التنبؤ به بدرجة كبيرة . وهذه الفروق تختلف عن فروق النوع الاول في انها ناتجة عن عمليات التقدير، فمثلا لأغراض المحاسبة المالية يتم تكوين مخصمات للضمان والصيانة للبطانة المباعة - وذلك في فترة البيع - لتغطية التكاليف التقديرية المستقبلية لخدمات الضمان والصيانة ، الا أنه من الناحية الضريبية ، فان تكاليف الضمان والصيانة التي يسمح باستقطاعها هي فقط التكاليف

(1) مكونات عبء ضريبة الدخل ، بحيث يشمل :

- الضرائب الحالية واجبة الدفع .
- الضرائب المؤجلة الناشئة عن الفروقات الوقتية بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي .

- التخفيض الضريبي نتيجة ترحيل الخسائر للأمام ، والوفر الضريبي للاستقطاعات الاضافية ، والضرائب المحلية .

(2) اعداد تسوية بين العبء الضريبي المقرر وبين الدخل المحاسبي المالي مضروبا في معادلات الضرائب .

(3) اذا كان من المتوقع زيادة التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بضرائب الدخل زيادة جوهرية في اى سنة من السنوات الثلاث التالية - ما يخص العام الحالي ، مع ايضاح سبب ذلك .

هذا وقد قام " Stickney " (1) بتصنيف الاختلافات والفروقات بين الدخل المحاسبي المالي

وبناءً على ما تقدم ، نستطيع القول بأن الفروق بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي تتمثل - من حيث قابليتها للإبطال من عدمه - في نوعين أساسيين هما :

(أ) فروق دائمة : Permanent Differences

هي تلك الفروق بين الدخل المحاسبي الضريبي والدخل المحاسبي المالي والتي لا تبطل أو يزول أثرها في الفترات التالية ، وتنشأ هذه الفروق - كما سبق أن ذكرنا - نتيجة ما قد تتضمنه التشريعات الضريبية من إعفاءات جزئية أو كلية لبعض أو لكل الدخل المحقق من نشاطات مختلفة .

(ب) فروق وقتية : Timing Differences

تنشأ هذه الفروق نتيجة أن هناك بعض الأحداث أو العمليات Transactions تؤثر في تحديد صافي الدخل لأغراض المحاسبة المالية ويتم التقرير عنها في إحدى الفترات ، دون أن يتم حسابها في وعاء ضريبة الدخل عن هذه الفترة ومن ثم تدخل في حساب الضرائب واجبة السداد في فترة أو فترات أخرى ، ومن أمثلة ذلك ما قد تتضمنه التشريعات الضريبية من

الفروق التي لا تبطل أبداً : يشار إلى هذه الفروق بالفروق الدائمة ، يلاحظ أن هذه الفروق لا تبطل أبداً ، بل هي دائمة ، وذلك لأنها تنشأ نتيجة الإعفاءات الجزئية أو الكلية لبعض الدخل المحقق من نشاطات مختلفة .

من أمثلة هذه الفروق الدائمة ما قد تتضمنه التشريعات الضريبية من إعفاءات جزئية أو كلية لبعض الدخل المحقق من نشاطات مختلفة ، ومن أمثلة هذه الفروق الدائمة ما قد تتضمنه التشريعات الضريبية من إعفاءات جزئية أو كلية لبعض الدخل المحقق من نشاطات مختلفة .

(أ) فروق لا تبطل أبداً : يشار إلى هذه الفروق بالفروق الدائمة ، يلاحظ أن هذه الفروق لا تبطل أبداً ، بل هي دائمة ، وذلك لأنها تنشأ نتيجة الإعفاءات الجزئية أو الكلية لبعض الدخل المحقق من نشاطات مختلفة .

في حين تم خصمها في وقت سابق عند تحديد الدخل المحاسبي المالي . ومن أمثلة ذلك - كما سبق أن ذكرنا - التكاليف التقديرية للضمان والميانة التي يعترف بتكوين مخصصات لمقابلتها لأغراض المحاسبة المالية في فترة معينة ، إلا أنه لا يتم التقرير عنها لأغراض الضرائب إلا في الفترة التي يتم فيها الانفاق الفعلي لهذه البنود ، أي عندما يصبح الالتزام ثابتاً والنفقة تكون قد نشأت .

(٣) إيرادات وأرباح يشملها الدخل الضريبي في فترة مبكرة عن تلك الفترة التي يدخل فيها مثل هذا الإيراد أو تلك الأرباح ضمن الدخل المحاسبي المالي . ومن أمثلة ذلك إخضاع الأرباح الناشئة عن العمليات التبادلية داخل المنشأة للضريبة وذلك عندما يتم التقرير عن أرباح كل فرع من فروع المنشأة بشكل منفصل ، في حين أن هذه الأرباح تعد - من الناحية المحاسبية المالية - متعلقة بأصول ما زالت باقية على مستوى المنشأة ككل ، أي أنها تعد أرباحاً غير محققة من وجهة نظر المنشأة وعلى ذلك يتم استبعادها عند إعداد القوائم الموحدة . كما أن الأرباح والرسوم وعقود الخدمات قد يتم التحاسب عنها ضريبياً عند تحصيلها ، في حين

قواعد تقضى بتعجيل استقطاع النفقات كمعجل الإهلاك .

ويمكن تحديد مصادر الفروق الوقتية في أربعة أنواع على النحو التالي: (١)

(١) إيرادات وأرباح يشملها الدخل المحاسبي الضريبي مؤخرًا ، في حين أدرجت هذه الإيرادات أو تلك الأرباح ضمن الدخل المحاسبي المالي في وقت سابق ، ومن أمثلة ذلك الإيرادات عن المبيعات بالتقسيط ، والتي قد يعترف بها لأغراض المحاسبة المالية عند تحقيقها ، إلا أنه قد يتم التقرير عنها لأغراض المحاسبة الضريبية في الفترة أو الفترات التي يتم فيها تحصيل الأقساط .

(٢) النفقات والخسائر التي يتم استقطاعها (خصمها) عند تحديد الدخل المحاسبي الضريبي مؤخرًا ،

- (١) الاستعانة بما ورد في :
- Paul R.Graul and Kenneth W.Lemke, op.Cit., PP.16-17.
 - AICPA , A.P.B., Opinion No.11 , Financial Accounting Standards , original pronouncements as of July 1, 1978,
 - F.A.S.B., High Ridge park, stanford, connecticut, 1978, PP 190-191.

للضرائب يعد جزءاً متعمداً لتحديد نفقة ضريبة الدخل والتي يجب ان تتضمن الآثار الضريبية للعمليات الخاصة بالايادات والارباح او النفقات والخسائر التي تدخل في تحديد الدخل المحاسبي المالي في فترات سابقة أو لاحقة عن تلك الخاصة بتحديد الدخل المحاسبي الضريبي ، وذلك في الفترات التي تنشأ فيها هذه الفروق ، وكذا من الفترات التي يزال فيها أثرها .

ويعتقد الباحث أن مبدأ التخصيص الشامل لضرائب الدخل بين الفترات يعد أكثر اتساقاً واتساقاً مع مبدأ مقابلة النفقات بالايادات وهو من أهم المبادئ التي يتم على أساسها تحديد الدخل المحاسبي . لذلك فان رفض بعض المحاسبين لمبدأ تخصيص الضرائب بين الفترات كلية ، يرجع أساساً الى افتقارهم الى فهم العلاقة بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي . (١)

(1) Horac R. Givense, Redefining " Taxable Income ", Management Accounting, March 1966, PP.39-40.

تدخل في الحسابات المالية في فترات تالية عندما تكتسب .

(٤) النفقات والخسائر التي يتم خصمها مبكراً عند تحديد الدخل المحاسبي الضريبي ، في حين يتم خصمها في فترة أو فترات لاحقة عند تحديد الدخل المحاسبي المالي . ومن أمثلة ذلك الإهلاك المعجل المقرر لأغراض الضرائب .

ويبدو مما سبق أنه بالنسبة للفروق الوقتية فان ضرائب الدخل واجبة الدفع عن فترة معينة لا يتم تحديدها دائماً على اساس نفس العمليات الخاصة بالايادات والمصروفات التي تم على أساسها تحديد الدخل المحاسبي المالي لهذه الفترة . لذا فان هذه الأخطاء لا تمثل بالضرورة النفقة الضريبية المناسبة للأحداث المعترف بها لأغراض المحاسبة المالية عن تلك الفترة .

لذلك يتفق الباحث مع ما خلص اليه مجلس المبادئ في الولايات المتحدة (١) من أن التخصيص الشامل

(1) AICPA, Opinion No. 11, Op.Cit., PP. 189-194.

يقرها المشرع الضريبي اما لاعتبارات اقتصادية
أو اجتماعية (حوافز ضريبية) ، أو لاعتبارات ادارية ،
أو لاعتبارات تتعلق بالعدالة الضريبية (ترحيل
الخسائر) ، وسوف يتم دراسة ذلك فيما تبقى من هذا
البحث .

ومما لا شك فيه ان تدعيم النفقة الضريبية لهذه
الآثار الضريبية Tax effects
فائدة القوائم المالية سواء بالنسبة لـ إدارة أو
للمستخدمين الآخرين لهذه القوائم ، لأن اظهار مثل هذه
التعديلات سوف يوضح المدفوعات الضريبية الحالية -
تلك التي قد تكون مرتفعة او منخفضة عن ما يجب -
والتي سوف يترتب عليها تدفقات نقدية خارجة
للضرائب - منخفضة او مرتفعة - خلال فترة معينة من
الزمن مستقبلا ، الأمر الذي يعد على درجة كبيرة من
الأهمية بالنسبة لقراء القوائم المالية .

كما أنه - في رأي الباحث - يجب ألا يقتصر الأمر
عند معالجة اثر الفروق الوقتية في القوائم
المالية ، بل ان مبدأ الإفصاح الكامل للبيانات
يقض أيضا بضرورة اظهار اثر الفروق الدائمة في هذه
القوائم باعتبار انها بيانات تحظى باهتمام اجتماعي
عام حيث توضح آثار السياسات الضريبية التمييزية
المتبعة فيما تحققه المنشآت المستفيدة من وقـر
ضريبي ، والذي يعد من وجهة نظر الدولة بمثابة
نفقات او امانات حكومية غير مباشرة .

هذا ويمكن القول بأن من أهدافه التشريعات
الضريبية من بعد اجراء تعديلات في القوانين
المالية الحالية والتي تهدف الى تحقيق العدالة

أنواع الحوافز الضريبية :

يمكن تقسيم الحوافز الضريبية - من حيث نوعية
الفروق التي تسببها - الى قسمين :

أولا : حوافز ضريبية تؤدي الى احداث فروق دائمة :

هذا النوع من الحوافز هو الذي ترى الدولة
فيه التنازل عن مستحقاتها الضريبية قبل
بعض المنشآت التي تعمل في مجالات معينة ،
وترمي من وراء ذلك حث المستثمرين على الدخول
والخوض في المجالات المرغوبة التي تحتاجها
خطة التنمية من اجل تحقيق اهداف اقتصادية
 واجتماعية معينة .

وقد يكون هذا التحفيز من جانب الدولة
نتيجة اعراض المستثمرين عن الدخول في مثل
هذه المجالات لارتفاع درجة المخاطرة بها ،
أو لانخفاض العائد المتوقع منها لانخفاض
فترة طويلة ما بين بداية الانتاج وبداية
تحقيق العائد ، او لحاجة مثل هذه المجالات
الى احوال كبيرة من الاستثمارات ، أو لاسباب
أخرى اثبتت دراسات الحدوى أن اياها
لا يعد افضل بديل متاح امام هؤلاء المستثمرين
أى أن تحنب المستثمرين الدخول في مثل هذه
المجالات ناشيء عن اسباب مختلفة يكون

المبحث الثاني

الفروق الناشئة

عن

الحوافز الضريبية

تستخدم الحكومات هيكل ضريبة الدخل لتشجيع
الاستثمار في المجالات المرغوبة ، وذلك عن طريق منح
المستثمرين في هذه المجالات أنواعا مختلفة من
الاستقطاعات ، الأمر الذي يترتب عليه وجود فروق بين
الدخول المحاسبية الضريبية والدخول المحاسبية
المالية ، وقد تكون هذه الفروق دائمة أو وقتية .

فإذا ما اشتملت التشريعات الضريبية على اعطاء
مدى (عطلة ضريبية) مثلا ، فمن شأن ذلك أن يؤدي
الى احداث فروق دائمة ، في حين ان ما تستخدمه
السياسة الاقتصادية من خلال الضرائب ويترتب عليه
تعجيل (استقطاع مبكر) لبعض انواع النفقات ،
كاملوب معدل الاهلاك مثلا ، يؤدي الى احداث فروق
وقتية . ومن المتفق عليه في الفكر المحاسبى
والاقتصادي ان استخدام الحكومات لهيكل الضرائب
كأداة لتحقيق السياسة الاقتصادية يعد واحدا من
أهم اسباب الفروق الدائمة والوقتية .

لتبينها الشاخص بطريقة أو أخرى من بعض
العائد الفردي من جانبهم مقارنة بالمشروع
البنية العامة .

لذلك فإن ما يحققه أحد المستثمرين من
وغيره من نتيجة لتعدد باطءه ليس للمقارنة
نشاطه في مثل هذه المجالات لابد وأن يعادل من
قيمة العائد الفردي المحقق بمقدار هذا الوفر ،
وعدا ما يحدث بالفعل ، حيث أن استبعاد تحصيل
العصبات الضريبية بمقدار الضرائب المتساقط
منها من جانب الدولة من شأنه أن يؤدي تلقائياً
إلى تخفيف العائد الفردي المحقق بمقدار هذه
الضرائب .

وإن كان ذلك لا يؤثر على قابلية القوائم
المالية للمقارنة بين نتائج أعمال المنشأة
نفسها في الفترات المختلفة ، أو بين المنشأة
والمنشآت المماثلة الأخرى (والتي تتمتع
بالطبع بهذا النوع من الحوافز) وذلك في
حالة الإعفاء المستمر (الدائم) (1) ، إلا أن ذلك

(1) يقصد الباحث بالإعفاء المستمر (الدائم) ذلك
النوع من الإعفاء الذي تقرره بعض التشريعات
التشريعات الضريبية دون أن يرتبط بفترة زمنية
ومن ثم يبطل هذا الإعفاء مستمراً طالما ظلت
النصوص قائمة .

لا يكون صحيحاً في حالة الإعفاء المدي " العطلة
الضريبية " .

فإن عدم الإفصاح عن الوفر الضريبي في
القوائم المالية للمنشآت المستفيدة بالإعفاء
المدي (العطلة الضريبية) ، يحد كثيراً
من قابلية هذه القوائم للمقارنة سواء بين
نتائج أعمال المنشأة عن الفترات التي
كانت تتمتع فيها بالإعفاء وتلك التي يسزول
أو يبطل فيها ، أو بين نتائج أعمال المنشأة
وننتائج أعمال المنشآت الأخرى المماثلة وذلك
إذا ما اختلفت سنوات استفادة كل منهما
من الإعفاء .

ويرى الباحث أنه سواء الإعفاء مستمر
أو مرتبطاً بفترة معينة فإنه من الواجب إظهار
الوفر الضريبي الناشئ عنه في القوائم
للمنشآت المستفيدة ، باعتبار أن جزءاً من
مستخدمي القوائم المالية يتمثل في الجمهور
العام ، وأن الإفصاح عن هذا الوفر الضريبي
يعد أمراً ذا فائدة اجتماعية كبيرة بالنسبة
لهم حيث أنه يمثل نوعاً من الانفاق الحكومي
غير المباشر من خلال الضرائب .

وشركات مصايد الأسماك (١) ، كما قررت نفس
المادتين اعفاء ١٠ مطلقا لأرباح مشروعات
تربية النحل طالما ظلت هذه النصوص قائمة .

وتجدر الإشارة الى انه اذا ما ارتبط
الاعفاء الضريبي بالأنشطة الاجتماعية التي
تقوم بأدائها المنشآت ، فإنه يجب الإفصاح -
أيضا - عن الوفر الضريبي الذي يحققه هذا
الاعفاء في التقارير الاجتماعية التي تعدها
المنشآت المستفيدة ، باعتبار أن هذا الوفر
الضريبي يعد مساهمة من جانب الدولة في تلك

(١) وقد أشارت المادة (٣٣) على اعفاء مددى من
الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية
لمشروعات مراكب الصيد التي يملكها أعضاء
الجمعية التعاونية لصيد الأسماك من عمليات
الصيد . كما أشارت الفقرة السابقة من المادة
(٢٢) على الاعفاء من نفس الضريبة المساحات
المزروعة من الأراضى المحراوية والمستصلحة
وذلك لمدة عشرة سنوات تبدأ من التاريخ الذى
تعتبر فيه منتجة . كما أشارت المادة (١٢٠)
الى اعفاء مددى من ضريبة شركات الأموال
لأرباح الشركات الصناعية التي تستخدم خمسين
عاملا فأكثر .

وهذا الأمر يعد على جانب كبير من الأهمية
بالنسبة لمصر ، لأن كلا الأسلوبين للاعفاء مطبقان
في مصر ، فبالنسبة للاعفاء المددى فهو
معمول به حاليا في مجال الاستثمار الأجنبي
المباشر (١) وتتراوح مدة الاعفاء من ضرائب
الدخل ما بين خمس سنوات وخمس عشرة سنة . كما
أشارت المادة (٣٣) من القسم الخاص بالضريبة
على الأرباح التجارية والصناعية ، وكذلك
المادة (١٢٠) فى القسم الخاص بالضريبة على
أرباح شركات الأموال من قانون ضرائب الدخل
فى مصر رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (٢) ، الى الاعفاء
لفترة مختلفة بقواعد معينة لكل من أرباح
شركات استصلاح واستزراع الأراضى والانتاج
الدواجن وحظائر المواشى وتسمينه

(١) يمكن الرجوع الى : قانون استثمار رأس المال
العربى والأجنبى والمناطق الحرة رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤
والمعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .
(٢) قانون ضرائب الدخل الصادر بالقانون رقم
٥٧ لسنة ١٩٨١ ، الجريدة الرسمية العدد
الصادر فى ١٠/٩/١٩٨١ .

الأنشطة ، ومن شأن الإفصاح عنه اظهار مقدار المساهمة الحقيقية لهذه المنشآت في الأنشطة الاجتماعية .

فقد اشارت كل من المواد (٤٤) الخاصة بالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، (١١٤) الخاصة بالضريبة على ارباح شركات الاموال ، (٧٧) الخاصة بالضريبة على ارباح المهن غير التجارية من قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، على انه يعد من ضمن التكاليف واجبة الخصم التبرعات المدفوعة ل وحدات الحكم المحلي والهيئات العامة أيا كان مقدارها ، وكذلك التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي بما لا يجاوز ٧٪ من صافي الربح السنوي .

وأن تضمين التشريع الضريبي استقطاعا كهذا للمساهمة في الاحسان والاعمال الخيرية ، واعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم ، يعتبر اعفاءا ضريبيا مستترا لتشجيع المنشآت على القيام بهذا النشاط الاجتماعي ذلك لأن المبالغ التي تنفقها هذه المنشآت في الاحسان

البر تعد - في الحقيقة - استعمالا للربح وليست من التكاليف واجبة الخصم (١) ، الا ان النص صراحة في التشريع على السماح بخصمها من الدخل قبل خضوعه للضريبة يعد مساهمة ايجابية من جانب الدولة في هذا النوع من النشاط الاجتماعي ، وتتمثل هذه المساهمة في قيمة الضريبة التي تنازلت عنها الدولة نتيجة السماح بخصم التبرعات والاحسان من الدخل قبل اخضاعه للضريبة .

وفي رأى الباحث ان الوفر الضريبي الناجم عن الاعفاءات الضريبية - بصفة عامة - يمكن التقرير عنه في القوائم المالية للمنشآت

(١) طالما ان هذه المبالغ لم تدفع بقصد الحصول على فائدة للمنشأة كما لو اتخذت شكل اعلان للمنظمة او أن تدفع المنظمة مثلا هذه المبالغ لبعض المستشفيات آملًا في قيامها في المقابل بعلاج العاملين بها .

لتفصيل اكثر يمكن الرجوع الى :

دكتور يحيى حسين عبيد ، اثر الضريبة على الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة جامعة المنصورة - المجلد الخامس ، العدد

ثانياً: حوافر ضريبية تؤدي الى احداث فروق وقتية:

ان الحوافز الضريبية التي ينتج عنها فروق وقتية بين الدخل المحاسب الضريبي والدخل المحاسب المالي هي تلك التي تستخدم اساليب التعجيل في استقطاع النفقات، ومن بينها اسلوب معجل الاملاك .

وان التعجيل في استرداد التكلفة يعيد على جانب كبير من الاهمية في عملية اتخاذ القرارات الادارية خاصة في المنشآت التي تتعرض لدرجة كبيرة من المخاطرة، فالاستراع في استقطاع النفقات - من الناحية الضريبية - سوف يزيد من رأس المال العامل المتاح، ويعد مساعدا ماديا في نمو الاعمال، حيث تمتطيع المنشآت تمويل توسعاتها، لذلك يمكن القول بان اساليب التعجيل في استقطاع النفقات ضريبيا، ينتج عنها مخيمات انشائية مقدمة من الحكومة لتمويل المشروعات الاقتصادية (١).

المستفيدة بأن تظهر الاعباء الضريبية (المتنازل عنها) كنفقات، وتم تحميلها على حساب الارباح والخسائر، على أن يعاد اظهار هذه المبالغ مرة اخرى كايراد (وفر ضريبي) اما في حساب الارباح والخسائر (مرحلة ثانية) او في حساب التوزيع، وذلك نسجاً على منوال ما يقضى به النظام المحاسبي الموحد في معالجة فرق الايجار المحسوب .

هذا، وان ترشيد هذا النوع من الانسحاق الحكومي يتطلب اخضاع هذه الاعفاءات للتقييم ومن ثم فانه يجب ان تتضمن موازنة الدولة تقديرات سنوية للايرادات الضريبية المقرر التنازل عنها، ثم من خلال ما تظهره المنشآت المستفيدة في قوائمها المالية - طبقاً لما اقترحه الباحث - من وفورات ضريبية نتيجة تمتعها بهذه الاعفاءات، يمكن التعرف على المقدار الفعلي للضرائب المتنازل عنها، على ان يتم دراسته وتحليله في ضوء ما تم تحقيقه من الاهداف الاقتصادية او الاجتماعية التي تقررت من اجلها هذه الاعفاءات، وابلغ المشرع الضريبي بنتائج هذا التحليل وتلك الدراسة سنويا كتغذية عكسية لاتخاذ مايلزم من تعديلات في القوانين الضريبية .

وان كان الاهلاك في حد ذاته لا يعتبر مسودا
للأموال ، الا ان زيادة اقساط الاهلاك تولى التي
تخفيض رقم الربح الخاضع للضريبة ، وبالتالي
تخفيض ما يدفع لمصلحة الضرائب ، وهذه هي
الحالة التي يكون للاهلاك فيها تأثير غير مباشر
على تدفق النقدية ، حقا لم يحدث تدفق داخل
للنقدية ، ولكن هناك وفر يحدث من التدفق
الخارج للنقدية والمتجه لسداد الضرائب (١).

لذلك يمكن القول بأن الحكومة تصح ممذرا
بناءً في تمويل المنشآت عندما تسمح بمعدل
الاهلاك من الناحية الضريبية ، لما يترتب عليه
من تحقيق زيادة في حجم النقدية المتداولة
لاستثمارات هذه المنشآت .

Jaedicke

ويؤكد ذلك ما ذكره

" Nelson " (٢) من انه بافتراض ان هناك

منشأتين يتم مقارنتهما ، وبينما همامتشابهان
في كل شيء ، الا ان واحدة منهما تستخدم طريقة

(١) دكتور جميل توفيق ، مذكرات في الادارة المالية ،
دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٥ ، ص ١٥

(٢) R.K.Jaedicke and C.L. Nelson, The allocation
of income taxes , A defence, The accounting
review, April 1960, P. 281.

ونود أن نشير في هذا العدد الى ان اساليب
الاستقطاع المبكر للنفقات من الناحية الضريبية
استخدمت في مصر لأول مرة عام ١٩٨١ ، وأن الاسلوب
المستخدم هو معجل الاهلاك - وهو الاسلوب الاكثر
انتشارا في هذا المجال - فقد اشارت المادتان
(٢٤) ، (١١٤) من قانون ضرائب الدخل رقم
١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، الى انه يعد من ضمن التكاليف
واجبة الختم عند تحديد كل من وعاء ضريبة
الارباح التجارية والصناعية والضريبة على
ارباح شركات الاموال مايلي :

- الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة
ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للـ عرف
وطبيعة كل صناعة او تجارة او عمل .

- خمسة وعشرون في المائة من تكلف
الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها
المنشأة لاستخدامها في الانتاج ، وذلك
بالإضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها
بالفقرة السابقة ، ويحسب الاستهلاك الإضافي
اعتبارا من تاريخ الاستخدام في الانتاج
ولمدة واحدة ، وبشرط ان يكون لدى المنشأة
حسابات منتظمة .

وإذا ما تفحصنا الضرائب المؤجلة الناجمة عن السياسات الاقتصادية وحاولنا التعرف على طبيعتها ، فأننا نجد ان هناك شبه اعتسار ساعد بين المحاسبين على ان الضرائب المؤجلة الناشئة عن اى مصدر كان تتمتع ببعض المميزات الاساسية للالتزامات .

فقد أشار " Kohler " (١) الى ان الضرائب المؤجلة تعد ضمن الالتزامات المؤجلة Deferred Liabilities وأوضح عند تعريفه للضرائب المؤجلة ، بأنه يدخل ضمن مفهوم الضرائب المؤجلة ضرائب الدخل عن الاستقطاعات الخاصة بالاهلاك التى تزيد عن قسط الاهلاك الشابت . كما ذكر ايضا فى APB, Statment No. 4 (٢) ان الضرائب المؤجلة تدخل ضمن مفهوم الالتزامات .

- Eric L.Kohler, A dictionary for accountants, (1) fifth edition, prentice-Hall, Inc., Englewood cliffs, N.J., 1975, P.159.

- AICPA, APB, Statment No. @, Op.Cit., para (2) 132, and footnotes 20, 28.

Handwritten Arabic text on the reverse side of the page, which is mostly illegible due to blurring and bleed-through from the other side of the paper.

الموجلة كأحد الالتزامات ، من الضروري ان يكون
معروفا لدينا الدخل الذي نفرض عليه الضريبة
في المستقبل ، وهذا امر غير وارد في مثل
هذه الحالات . (1)

كما انه من ناحية اخرى ، لاتعد هذه
الضرائب الموجلة الحافزة حقا للمساهمين ،
ومن ثم لا يجوز ادراجها ضمن حقوق الملكية ،
ذلك لان الحكومة لم تشترك مع المساهمين في
تكوين رأس المال ، كما انها لم تقدم هذه
الضرائب للمنشأة كهدية او اعانة ، ولو اعتبرت
حقا ، لكان يقابلها التزام بقدره ، شأن كل
علاقة وتكون النتيجة صرا .

(1) الا ان الامر يكون عكس ذلك تماما في حالة الضرائب
الموجلة الناجمة عن المعاملة الضريبية
للمبيعات الناجمة عن المعاملة الضريبية
الايرادات المحملة فقط للضريبة في حين تدخل
المحقة في الدخل المحاسبى المالى - فينطبق
عليها مفهوم الالتزام لانها تتمثل في فرض
ضريبة على دخل محدد تم اكتسابه (تحققه) حاليا .
يناقش الباحث هذا النوع من الضرائب الموجلة
في المبحث الثالث باعتباره يدخل ضمن الالتزام
الضريبية للفروق الوقتية المتعلقة بالاعتماد
الادارية .

في حين أشير في APB .Opinion no. 11
الى ان الضرائب الموجلة يجب الا ينظر اليها
على انها التزامات او حقوق للملكية فهـ
لا تخرج عن كونها مجرد أدوات لنقل الاعـ
الضريبية من فترة الى اخرى .

وفي الواقع ، ان الاستقطاع المبكر للنفقات
من الناحية الضريبية كحافز ضريبي يترتب عليه
تخفيض في الدخل الحالى الخاضع للضريبة ، ومن
ثم تخفيض المدفوعات الضريبية الحالية ، وتتوقع
الدولة تعويضها من خلال زيادة الدخل موضوع
الضريبة مستقبلا نتيجة استبعاد ما سبق استقطاعه
مبكرا من النفقات .

وطالما ان امكانية تعويض الدولة لهـ
الضرائب الموجلة يعتمد على ما يتحقق من دخل
مستقبلا ، فلا يمكن اعتبار هذه الضرائب الموجلة
التزاما بالمفهوم الحقيقى ، لأنه من غير المتصور
ان يكون هناك التزام مالى يتمثل في فرض ضريبة
على دخل مستقبلي غير معروف ولم يتحقق بعد .
فلكى يكون هناك تبرير لامتناع مثل هذه الضرائب

(1) - ALCPA, APB Opinion No. 11, op.Cit., PP.

البعض (١) من انها تتمم بمفاتيح حقوق الاستثمار
الا انها من نوع خاص ، فهي تمثل حق استثمار
حكومي ويجب ان تظهر بالميزانية العمومية تحت
هذا الاسم ومن ثم يجب اعادة النظر في
المعادلة المحاسبية فبدلا من ان تكون (الاصول
= الالتزامات + حقوق الملكية) يجب تعديلها
بحيث تشمل هذا الحق الجديد وتصبح (الاصول =
الالتزامات + حقوق الاستثمار الحكومي + حقوق
الملكية) ، وفيما يلي اهم هذه الصفات :

أولا : ان هذه الضرائب الموجلة تمد المنشأة
بمصدر تمويل غير مضمون الاسترداد
أو الرد ، حيث أن الرد يعتمد على
احداث غير مؤكدة لواحد أو أكثر
من الاعتبارات التي تؤثر بطريقة
أو بأخرى في الارباح الخاضعة للضريبة
مستقبلا .

ثانيا : الحكومة تشبه الى حد كبير المساهمين
في ان اعتمادهم على الحصول على
الارباح في صورة توزيعات يكون بطريقة

(١) Paul R. Graul and Kenneth W. Lemeke , Op.Cit., (1)

الا أنه في حالة اذا لم تتمكن المنشأة
من تحقيق ارباح في المستقبل ، فان الفروق
الوقتية الناشئة عن السياسة الاقتصادية سوف
تبطل او يزال اثرها - كلها او جزء منها -
دون ان يترتب على ذلك اي سداد للضرائب الموجلة ،
عندئذ فقط يمكن اعتبار هذه الضرائب الموجلة -
بقيمة الجزء الذي تم ابطال الفروق الوقتية
المتعلقة به في الفترات التي يكون فيها
الدخل الضريبي سالب - بمثابة هبة من الحكومة -
وان كانت بالطبع غير مقصودة - ومن ثم يمكن
ان تدرج ضمن حقوق الملكية .

لذلك لا يمكن اعتبار مثل هذه الضرائب
الموجلة بأى حال ضمن حقوق الملكية في وقت
شوئها لأنه لم يعرف مقدما نتيجة اعمال
المنشأة في المستقبل ، كما ان فرض الاستمرار
في المحاسبة يقضى باعتبار المشروع مستمرا
وان هناك احتمالا لتحقيق ارباح في المستقبل
يترتب عليها سداد هذه الضرائب الموجلة .

هذا وبعد ان اتفق لنا ان الضرائب الموجلة
لا تعد التزاما ، كما انها لا تمثل حقا من
حقوق الملكية ، فان الباحث يتفق مع ما ارتآه

من ذلك فان استرداد الاستثمار الحكومي
 يمكن ان يكون له الاسبقية (الاولوية)
 على حقوق الملكية في بعض الاحيان
 ويحدث ذلك عندما يؤدي ابطال الفروق
 الوقتية الى وجود ارباح تخضع للضريبة
 في الوقت الذي يكون فيه الدخل
 المحاسب المالي سالبا .

ويؤكد ذلك ما ذكره " Thomas F. Keller - (1)

من ان المخاطرة التي يتحملها حق الملكية
 تزداد في حالة وجود ضرائب مؤجلة ، لان ابطال
 الفروق الوقتية - المتعلقة بها - مستقبلا سوف
 يضيف اعباء الى التعهدات الضريبية المستقبلية
 والتي يكون لها الاسبقية على حق الملكية في
 الاسترداد .

(1) Thomas F. Keller, Accounting for corporate
 income taxes , Michigan Business Studies, Vol.
 XV, No. 2, Bureau of business research, School
 of business administration, University of
 Michigan, 1961, P.81.

غير مؤكدة ، حيث ان استلام الحكومة
 للعائد على المبالغ المقدمة منها ليس
 مرة ضرائب مؤجلة يتم فقط اذا استثمرت
 هذه المبالغ في تحقيق الارباح ، ونجم
 عنها ارباح اضافية خلعت للضريبة .
 ممدود لتسلم الحكومة الضرائب المؤجلة
 وعادتها في شكل مدفوعات لريبيـة .
 واذا كان المساهمون يقدّمون استثماراتهم
 - برشد كبير - الى المنشأة ويتولّون
 عاقدًا ، فان الحكومة بالتأكيد لا تقلل
 منهم رشدا في نفس الظروف المشابهة .

ثالثا: في حالة فشل المنشأة ، فالمساهمون
 يخسرون جزءا او كل استثماراتهم ،
 وبالمثل ربما تشل الحكومة - اهلها -
 في استرداد جزء او كل ضرائبها
 المؤجلة .

رابعا: تختلف الضرائب المؤجلة من حيث النوعية
 من حقوق الملكية ، فليس هناك بالطبع
 اهم امدت للضرائب المؤجلة ، وليس
 لدى الحكومة مسئولية كما هو الحال
 بالنسبة للملاك ، اولها حق الاقتراع
 او الاقتراع في شؤون المنشأة ، واكثر

كما انه يجب على المستوى القومى ان يتم التقرير عن الآثار الضريبية للاستقطاع المبكر للنفقات من الناحية الضريبية ، وذلك بأن تتضمن موازنة الدولة تقديرات بشأنها ، ليس باعتبارها إيرادات مؤجلة وإنما بالنظر إليها على انها نفقات انشائية - لأن المحاسبة الحكومية لا تطبق اساس الاستحقاق - وذلك جنباً الى جنب مع بنود النفقات الأخرى ، واطهار ما تم منها بالفعل فى نهاية السنة ، حتى يمكن اخضاعها للرقابة وتقييم الأداء .

وتأسيساً على ما تقدم ، فإنه يجب ان يظهر هذا الحق من حقوق الاستثمار " حق الاستثمار الحكومى " ضمن بنود الميزانية العمومية ليوضح حجم مبالغ الضرائب المؤجلة المقدمة من الحكومة على سبيل التحفيز ، على ان يتم تقييمه - تماماً مثل حقوق الملكية - على اساس المساهمة التاريخية ، أى على اساس سعر الضريبة المقرر فى سنة المساهمة ، ولا يتأثر تقييم هذا الحق بأية تغييرات تحدث فى أسعار الضرائب فى السنوات التالية .

وبالطبع سوف تتم تسوية الاعباء الضريبية بالحسابات الختامية ، بحيث تتضمن الضرائب واجبة الدفع وكذلك المؤجلة الحافزة .

ويومى الباحث بأن تلتزم المنشآت المستفيدة بمعدل الاهلاك المقرر من قانون ضرائب الدخل فى مصر ، بالافصاح عن الضرائب المؤجلة بقوائمها المالية ، وذلك من أجل المحافظة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من ناحية ، وما يحققه الافصاح من فائدة اجتماعية كبيرة لقراء القوائم المالية (وهم من الجمهور العام) من ناحية أخرى ، حيث يقف هؤلاء على حقيقة المساهمات الحكومية فى تمويل النشاطات الاقتصادية من خلال التأجيل الضريبى .

المبحث الثالث

الفروق الوقتية

الناشئة

عن

الاعتبارات الادارية

تقود بعض المتطلبات الادارية - من جانب مصلحة الضرائب - الى الجنوح جزئيا عن بعض مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها ، وينجم عن ذلك فروق وقتية بين الدخل المحاسبى المالى والدخل المحاسبى الضريبى . وقد يكون الهدف من هذه المتطلبات اما تسهيل عملية تحديد العبء الضريبى او الاحتياط ضد اساليب التهريب الضريبى او لاعتبارات تتعلق بالقياس العادل لمصاريف الدخل . وبصفة عامة ، يجب عند المحاسبة عن الاثار الضريبية لهذه الفروق الوقتية ، ضرورة التعرف اولا على الاسباب الرئيسية لها ، ذلك لان طبيعة هذه الاثار تختلف طبقا لمسببات الفروق الوقتية المتعلقة بها .

ويمكن تقسيم المتطلبات الادارية - من حيث الاثار الناجمة عنها - الى نوعين هما :

- متطلبات ادارية ينجم عنها ضرائب مؤجلة .
- متطلبات ادارية ينجم عنها ضرائب مقدمة .

وفيما يلى دراسة كل نوع منهما :

أولا : متطلبات ادارية ينجم عنها ضرائب مؤجلة :

قد ترى الادارة الضريبية - احيانا - ان الزام الممولين بمدفوعات ضريبية عن دخل مكتسب ولكنه غير مستلم ، يتعارض مع مبدأ " القدرة على الدفع " وقد ينجم عنه مشاكل فى السيولة النقدية يعانى من نقصها هؤلاء الممولين ، وان الحكمة تقضى بان تحصل الضرائب من الممولين عند استلامهم لهذا الدخل وليس عند اكتسابه او تحققه ، ومما لا شك فيه ان اخذ مثل هذه الاعتبارات فى الحسبان من جانب المشرع الضريبى ، تتمخض عن قواعد ضريبية تتعلق بقياس الدخل تركيزا احيانا على التدفقات النقدية اكثر من تركيزها على اساس الاستحقاق (1) .

(1) يمكن الرجوع الى :

- J.E. Wheeler and W.H. Galliard, An appraisal of interperiod income tax allocation, Financial executives research foundation, New York, 1974, P.9.
- C.F. Mc carthy, B.M. Mann and W.H. Gregory, The federal income tax, Its source and Applications, 2nd ed., Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N.J., P.508.

وأساس الاستحقاق ، في حين ان الضرائب المؤجلة الحافزة لا يمكن تفسيرها كذلك (١) .

(٢) ان الضرائب المؤجلة الناجمة عن الاعتبارات الادارية الخاصة بالمبيعات بالتقسيم ترتبط بأصول تم الاعتراف بها حاليا (دخل محقق) ، في حين ان الضرائب المؤجلة الحافزة تتعلق بضرائب عن دخل مستقبل لم يتحقق بعد .

ومن المعروف أن التنبؤ بالدخل المستقبل يعتبر اكثر خطورة من التنبؤ بالمدفوعات الضريبية عن إيرادات تحققت بالفعل ولكن لم يتم تحصيلها ، لذلك فان الضرائب المؤجلة في حالة المبيعات بالتقسيم تعد التزاما في ضوء المفهوم الواسع لهذا المصطلح (٢) لأن ضرائب الدخل الواجب دفعها مستقبلا في فترات تحصيل الاقساط لها علاقة مباشرة بأصول تم الاعتراف بها فعلا عند نشوء هذه الضرائب

(١) - Elden S. Hendriksen, Accounting Theory, Irwin, Homewood Ill., 1970, PP. 466-467.

(٢) في ضوء المفهوم الواسع للالتزامات لا تظهر الالتزامات الضريبية الا اذا كانت متعلقة بدخل مكتسب او محقق .

وأوضح مثال لهذه المتطلبات الادارية ، القواعد التي تطبقها الادارة الضريبية في بعض الدول ، بالنسبة لمنشآت البيع بالتقسيم والتي تقضي باخضاع إيرادات المبيعات التي تم استلام اقساطها فقط للضريبة ، في حين تدخل إيرادات المبيعات المحققة ضمن الدخل المحاسبي المالي ، الامر الذي يترتب عليه احداث فروق وقتية بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي، وتتمخض هذه الفروق عن وجود نوع من الضرائب المؤجلة (١) .

وهذا النوع من الضرائب المؤجلة لا يمكن اعتباره " حق استثمار حكومي " كما هو الحال بالنسبة للضرائب المؤجلة الحافزة ، ذلك لوجود اختلافات بين هذين النوعين من الضرائب المؤجلة أهمها :

(١) ان الهدف من وراء أخذ اعتبارات السيولة في الحساب من الناحية الضريبية ، ومن ثم ملاءمة المدفوعات الضريبية للتدفقات النقدية ، يجعلنا نقرر ان الضرائب المؤجلة الناجمة عن هذه الاعتبارات يمكن تفسيرها على انها نتيجة اختلافات بين الأساس النقدي

(١) Paul R. Graul and Kenneth W. Lemke, Op. Cit., P. 25.

فقد اشارت المادة (٢٤) من القسم الخاص بالضريبة على الارباح التجارية والصناعية من القانون الضريبي المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأنه لا تخمم من مجموع الارباح التي تسرى عليها الضريبة المبالغ التي تاخذها المنشأة من ارباحها لتغطية الاحتياطيات على اختلاف انواعها، والتي تعد لتغطية خسارة محتملة. وان اختلاف المعاملة للنفقات والخسائر التقليدية من ناحيتى المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية يترتب عليه فروق وقتية بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وينجم عن هذه الفروق نوع من المدفوعات الضريبية المقدمة .

والسؤال الذى يطرح نفسه الآن ، هل تعتبر هذه المدفوعات الضريبية المقدمة أملا من أصول المنشأة ؟

ان التعريف شائع الاستخدام حديثا للأصول والذى تم التأكيد عليه فى مختلف المؤلفات هو أن " الأصول عبارة عن خدمات محتملة او حقوق لمزايا متوقعة لمالك المنشأة (١) وقد أشار

(١) Elden S. Hendriksen, Op. Cit., PP. 252-253.

المؤجلة ، اى ان درجة الاحتمالية عالية High probability فى حين ان الإيرادات التي تحققت واعترف بها فى الحسابات سوف تخضع للضريبة فى السنة او السنوات القادمة فى حين ان الضرائب المؤجلة الحافزة تنسب لأصول لم يعترف بها بعد - كما سبق ان ذكرنا- ومن ثم لا ينشأ عنها التزام (١).

ثانيا : متطلبات ادارية ينجم عنها ضرائب مقدمة :

لا تعترف غالبا مملحة الضرائب فى كثير من الدول ببعض النفقات والخسائر التقديرية مثل المخصصات التقديرية لفمان وصيانة المبيعات الحالية ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها - تلك التى تقضى قواعد المحاسبة المالية المتعارف عليها بضرورة تكوينها - باعتبار ان هذه النفقات وتلك الخسائر التقديرية قد تكون مجالا للتهرب الضريبي ، الا انها تعترف بما تم صرفه فعلا من هذه النفقات وما تحقق فعلا من تلك الخسائر .

(١) من هذا الرأى ايضا :

- Wendel O. Trumbul, when is a liability?, The Accounting review, January 1963, p. 47.
- Paul R. Gaul and Kenneth W. Lemke, Op. Cit., P. 29.
- Maurice Moonitz, The changing concept of Liabilities. Journal of Accountancy, May 1960, P. 46.

كما أنه تجدر الإشارة في هذا المدد إلى أنه في حالة إذا ما فرضت الضريبة على دخل مستلم في فترة معينة ، في حين أنه محاسبا يتعلق بفترة تالية ، فإن المدفوعات الضريبية المقدمة الناجمة عن ذلك تعد - أيضا - ضمن الأصول لأنها تعطي الحق للمنشأة في استبعاد مثل هذه الدخول من الخضوع للضريبة مستقبلا عندما تتحقق ويتضمنها الدخل المحاسبي المالي .

Kohler (١) إلى أنه من المتعارف عليه أن تعكس الميزانية العمومية النفقات المتعلقة بخدمات أو مزايا سوف تستفيد منها المنشأة في الفترات المقبلة تحت عنوان " النفقات المقدمة " .

ويبدو واضحا أن هذه النفقات الضريبية المقدمة ينطبق عليها مفهوم الأمل ، باعتبار أنها تعطى الحق للمنشأة في الاستفادة بمزايا متوقعة مستقبلا ، تلك التي تتمثل في انخفاض المدفوعات الضريبية في الفترات التالية نتيجة عدم الاعتراف بالنفقات المحتملة مستقبلا من التكاليف واجبة الخصم الا في سنة الانفاق الفعلي أو التحقق .

كما أن اعتبار هذه الضرائب المقدمة ضمن الأصول يستند أيضا على فرص استمرارية المشروع ، واحتمال تحقيق ارباح مستقبلا ، وهو الفرض الذي يبرر اعتبار المخزون السلعي والتجهيزات والمباني ضمن الأصول أكثر من كونها مجرد نفقات أو خسائر ، وأنه يجب أن يتم تقييم هذا النوع من الأصول على أساس التكلفة التاريخية ، أي طبقا لما تم دفعه من ضرائب فعلا . (٢)

(١) - Eric L. Kohler, Op. Cit., P.40

(٢) - Paul R. Graul and Kenneth W. Lemke, Op. Cit., P.29.

الخسارة بأكملها نقل الباقي الى السنة التالية ،
فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة
التالية وحتى السنة الخامسة ، ولكن لايجوز بعد ذلك
نقل شيء من الخسارة الى اى سنة اخرى " .

وفيما يختص بالاسلوب الاول ، والخاص بترحيل
الخسائر الى الخلف ، فانه لا يوجد خلاف حول ضرورة
الاعتراف لما يحدثه من آثار ضريبية عند تحديد صافي
الدخل (الخسارة) فى الفترات التى تتحقق فيها هذه
الخسارة وذلك لاعتبارين أساسيين : (١)

أولهما : ان هذه الآثار قابلة للتحقق حالياً
Currently realizable أى انها
قابلة للتحقق فى سنوات وقوع الخسائر .

ثانيهما : ان هذه الآثار قابلة للقياس
measurable ، وتمثل قيمة
هذه الآثار فى المبالغ المرتدة للضرائب
السابق دفعها فى السنوات الماضية .

اما فيما يتعلق بالاسلوب الثانى ، والخاص بترحيل
الخسائر للامام وهو الاسلوب الذى انتهجه المشروع الضريبى
المصرى ، فقد خلص مجلس المبادئ المحاسبية فى

المبحث الرابع الآثار الضريبية لترحيل الخسائر

مما لا شك فيه ان اقرار مبدأ ترحيل الخسائر
من الناحية الضريبية يكون له تأثير واضح على نتائج
الاعمال ، ولذا يلزم عند التقرير عن نتائج العمليات
الافصاح عن الآثار الضريبية لترحيل الخسائر .

ومن المعروف ان هناك أسلوبين لترحيل الخسائر
ضريبيا هما :

- الترحيل للخلف .
- الترحيل للامام .

ولقد أخذ المشرع الضريبى المصرى بالأسلوب
الثانى من ترحيل الخسائر (الترحيل للامام) ، فقد
أشارت المادتان (٢٥) من القسم الخاص بالضريبة على
الأرباح التجارية والصناعية ، (١١٥) من القسم الخاص
بالضريبة على ارباح شركات الاموال من قانون ضرائب
الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأنه " اذا ختم حساب
احدى السنوات بخسارة ، فان هذه الخسارة تخص من
أرباح السنة التالية ، فاذا لم يكف الربح لتغطية

فبالنسبة لتحويل الخسائر الى الخلف فلا مشكلة بشأنها ، فقد ذكرنا انه يجب ان تتضمن قوائم الدخل الآثار الضريبية لهذا التحويل في سنوات تحقق الخسارة .

أما فيما يخص بتحويل الخسائر للأمام - وهو الأسلوب المعمول به في مصر - فإنه يجب في جميع الأحوال ان تظهر الآثار الضريبية لهذا الأسلوب في سنوات تحقق الخسارة لتجسيد مبدأ مساهمة الدولة ، حيث تظهر هذه الآثار في قوائم الدخل ويعدل بها قيمة الخسارة ، على ان تظهر ضمن الأصول بالميزانية ، باعتبار ان تحقق الخسارة من شأنه ان ينشئ - في ضوء القوانين الضريبية سارية المفعول - حقا للمنشأة لمزايا متوقعة تتمثل في تخفيض المدفوعات الضريبية نتيجة استبعاد هذه الخسارة من الدخل الضريبي في الفترات التالية ، وذلك بالطبع في ضوء فرض استمرارية المشروع واحتمال تحقيق ارباح في المستقبل .

ويجب ان يراعى عند اظهار هذه الآثار بالميزانية ان تدرج تحت عنوان " مساهمة الدولة في الخسائر " وان تقاس هذه الآثار على اساس الاسعار الضريبية المتوقعة في فترات تعويض الخسائر، وفي حال ما تغيرت الاسعار الضريبية عن تلك التي تم على اساسها قياس الآثار الضريبية ، يتم تسوية الفرق من خلال النفقة الضريبية في السنة التي حدث فيها تغيير في اسعار الضرائب .

الولايات المتحدة الأمريكية (١) الى انه يجب - بصفة عامة - عدم الاعتراف بالآثار الضريبية لهذا الأسلوب في سنوات الخسارة ، وانه يجب اخذها في الحسبان فقط عندما تتحقق في الفترات التالية ، على ان يتسفر التقرير عن هذه الآثار في نتائج اعمال تلك الفترة كبنود غير عادية

الا انه في بعض الحالات غير العادية يمكن الاعتراف بهذه الآثار في سنوات تحقق الخسارة عندما يكون تحقق هذه الآثار مؤكدا بدرجة ابعد من الشك المعقول وذلك اذا ما كانت الخسارة ناتجة عن اسباب يمكن التعرف عليها ، ويمكن استبعادها وتجنب تكرارها وأن تكون المنشأة قادرة على تحقيق الأرباح مستقبلا بحيث يكون الدخل الضريبي في السنوات القادمة كافيا لتعويض الخسائر المرحلة خلال فترة قصيرة .

← ويعتقد الباحث ان مبدأ تحويل الخسائر من الممول الضريبية يعكس مبدأ مساهمة الدولة في خسائر الممول مثلما تفعل في أرباحه ، لذلك يجب ان تترجم هذه المساهمة - بصفة عامة - في سنوات تحقق الخسارة ، حيث تمثل استنزالا لما لحق الممول من خسارة مما يجسد مبدأ المساهمة في الحاليين .

الخلاصة

لقد خلصنا من الدراسة السابقة الى ان الاختلافات بين الدخل المحاسبي المالي والدخل المحاسبي الضريبي نوعان : دائمة ووقتيّة ، ويترتب على تطبيق السياسات الضريبية الحافزة احداث اختلافات دائمة او وقتية . وان هناك نوع آخر من الاختلافات الوقتية مرجعه الاعتبارات الادارية .

وبالنسبة للاختلافات الدائمة الناشئة عن السياسات الضريبية الحافزة ، فانه قد يكون من المناسب الافصاح عنها على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي لما لذلك من اهمية ، حيث يحقق فائدة اجتماعية كبيرة بالنسبة لقراء القوائم المالية ، ويزيد من قابلية هذه القوائم للمقارنة ، كما انه على الجانب الآخر يتيح الفرصة للتقييم ، ومن ثم ترشيد هذا النوع من الانفاق الحكومي غير المباشر .

كما اننا نعلم بأن اعتباري الانصاح والمنفعة للميزانية العمومية يصبحا اكثر تحسنا اذا ما تضمنت الميزانية الاثار الضريبية الناجمة عن الاختلافات الوقتية .

وان الضرائب المؤجلة الحافزة تشبه الى حد كبير المواصفات الاقتصادية لحق الاستثمار ، ويلزم

(٥٥)

عنها في الميزانية العمومية " كحق استثمار حكومي " اما الاثار الضريبية الناشئة عن الاعتبارات الادارية فينطبق عليها مواصفات الاصول او الالتزامات ، ويلزم التقرير عنها على هذا النحو .

وما توصلنا اليه بخصوص الضرائب المؤجلة الحافزة يعودنا الى التوصية بتغيير المعادلة المحاسبية بما يتلاءم مع هذا النوع الجديد من حقوق الاستثمار ، فالوقت الآن أصبح مناسباً لأن يقبل المحاسب مسؤولية افصاح القوائم المالية عن المساهمة الحكومية في تمويل الوحدات الاقتصادية ، على ان تكون لهذه المساهمة انعكاسا ايضا في التقارير الحكومية .

كما أنه بالنسبة لما تقررته بعض التشريعات الضريبية من السماح بترحيل الخسائر ، فقد خلصنا الى ضرورة الاعتراف بما يحدث ذلك من آثار ضريبية عند تحديد صافي الدخل (الخسارة) في الفترات التي تتحقق فيها الخسائر ، وذلك في الحالين الترحيل للخلف او للأمام ، على انه في حالة ترحيل الخسائر للأمام تظهر الاثار الضريبية لها ضمن اصول الميزانية تحت عنوان " مساهمة الدولة في الخسائر " .

وبالله التوفيق .

المراجع الاجنبية :

- A.A.A., Committee for Economic Development , Social Responsibilities of Business Corporations, New York, Government Business Partnership for Social progress, 1975.
- A I C P A , Accounting Principles Board, Basic Concepts And Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises, Accounting Principles Board, Statement No.4, 1970.
- A I C P A , Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletins No.43, Financial Accounting Standards, Original Pronouncements as of July I, 1978, Stanford , Connecticut, 1978.
- A I C P A , Opinion No.11, Financial Accounting Standards, Original Pronouncements as of July 1, 1978, F.A.S.B. , High Ridge Park, Stanford, Connecticut, 1978.
- C.F. Mc Carthy , B.M. Mann And E.H. Gregory, The Federal Income Tax, Its Source And Applications, 2nd Ed., Prentice- Hall, Englewood Cliffs, N.J. 1971.

المراجع

(١) المراجع العربية :

كتب وأبحاث :

- (١) دكتور جميل توفيق ، مذكرات في الادارة الماليـة دار الجامعات المصرية ، الاسكندرية ، ١٩٧٥ .
 - (٢) دكتور يحيى حسين عبـيد ، اثر الضريبة على الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال ، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة جامعة المنصورة ، المجلد الخامس العدد الاول ، ١٩٨١ .
- قوانين :
- (١) قانون استثمار رأس المال العربي والاجنبي والمناطق الحرة رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ، والمعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .
 - (٢) قانون ضرائب الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ العدد ٣٧ الصادر في ١٠/٩/١٩٨١ .

