

المشاكل الضريبية لعقود المشاركة

وأثرها على موضوعية القياس الضريبي لنتائج الأعمال

الباحثة / أمنية احمد البلتاجي

أ.د. محمود عبدالفتاح ابراهيم رزق

أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية

كلية التجارة – جامعة المنصورة

ملخص الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على الانعكاسات الضريبية للآثار المقترحة على مشاكل القياس الضريبي تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود. وقد تمت الدراسة بالتطبيق على عينة من المبحوثين في نطاق الدراسة الميدانية ممن لهم احتكاك مباشر بعقود المشاركة بين القطاعين الخاص والعام سواء كانوا من المهنيين العاملين داخلها أو من الأكاديميين المهتمين بموضوع الدراسة، وقد أسفرت الدراسة عن وجود تأثير معنوي إيجابي للآثار المحاسبية المقترحة لعقود المشاركة PPP على توحيد إجراءات المحاسبة الضريبية. بالإضافة إلى وجود تأثير معنوي إيجابي للآثار المحاسبية المقترحة لعقود المشاركة PPP على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود.

1. مقدمة ومشكلة الدراسة:

يمكن أن تكون الشراكة جاذبة لكل من القطاع العام والقطاع الخاص. فالنسبة للقطاع العام من الممكن أن يكون التمويل الخاص داعماً لزيادة الاستثمارات في البنية التحتية دون الحاجة إلى مزيد من الاقتراض الحكومي وتحميل الموازنة العامة للدولة بالمزيد من الأعباء بل قد تكون هذه الاستثمارات الجديدة مصدراً للإيرادات الحكومية، وفي نفس الوقت تؤدي الإدارة الجيدة في القطاع العام إلى التطور والتجديد مما يترتب عليه زيادة الكفاءة ومن ثم جودة أعلى وتكلفة أقل للخدمة المقدمة، أما بالنسبة إلى القطاع الخاص فإن الشراكة تمثل فرصاً استثمارية في مجالات وقطاعات كانت سابقاً حكراً على القطاع العام.

كما أن قضية الشراكة بين القطاعين العام والخاص كآلية من الآليات التي تستطيع من خلالها الدولة تقديم الخدمات العامة والاجتماعية تعد من القضايا التي تحتل اهتماماً متزايداً لدى الباحثين. إذ ترتبط هذه القضية بأشكالية حدود وكيفية تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية وهي الأشكالية محل الجدل سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، وبصورة أكثر تحديداً فإن نماذج المشاركة المختلفة ترتبط بمجالات التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي أكثر من ارتباطها بحدود التدخل وأدواته أي بماهية الخدمات أو السلع التي يجب أن يقدمها القطاع العام بنفسه وتلك التي يمكن أن يقدمها من خلال التعاقد مع القطاع الخاص أو تلك التي يتركها للقطاع الخاص تماماً فالمشاركة تمثل آلية للجمع بين رقابة الدولة وبين استخدام إمكانيات القطاع الخاص المالية والتقنية لتوفير تلك الخدمات. ولكن في النهاية تبقى قضية المحاسبة الضريبية هي الصانع الرئيسي للمشكلة بهذه العقود.

ومن هذا المنطلق، اهتم الفكر المحاسبي بدراسة وتكوين منهجية واضحة ومتكاملة لهذا النوع من العقود - حيث تتسم مشروعات (PPP) Puplic-Private Participation بجسامة أعبائها المالية، وأيضاً طول مدة العقد من هذا النوع - وذلك لإيجاد حلول للمشكلات الضريبية التي واجهت التطبيق العملي لتلك المشروعات

كإفصاح عن قيمة أصول المشروعات المنفذة وفقاً لنظام PPP والالتزام الناشئ عنها في القوائم المالية لشركة المشروع والجهة الحكومية مانحة الامتياز، وكيفية احتساب إهلاك أصول المشروعات المنفذة وفقاً لنظام PPP، والعمر الزمني الذي يتم في خلاله إهلاك تلك الأصول، تكاليف الاقتراض الرأسمالي المصاحبة لاقتناء أصول PPP، تحديد القيمة العادلة لنقل أصول PPP إلى الحكومة في نهاية عقد الامتياز، أسس تحديد نصيب الحكومة من إيرادات المشروعات المنفذة وفقاً لنظام PPP، واجراءات المحاسبة الضريبية لهذه النوعية من العقود في ظل تعدد أطرافها. ويمكن للباحثة تجسيد مشكلة الدراسة في محاولة الاجابة على التساؤل الرئيسي للدراسة: ما هي المشاكل الضريبية لعقود المشاركة (PPP) في اطار قانون الضريبة على الدخل وما هو تأثيرها على موضوعية القياس الضريبي لنتائج الأعمال؟

وتأسيساً على ذلك، تم تنظيم بقية محتويات الدراسة على النحو التالي: في القسم ٢، تم عرض تحليل أهم مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة، وفي القسم ٣، انعكاسات تطبيق عقود المشاركة على ممارسات التخطيط الضريبي، وفي القسم ٤، اطار مقترح لتطوير اساليب المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة، وفي القسم ٥، توضيح أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وفي القسم ٦، يتم صياغة الفروض الاحصائية للدراسة، وفي القسم ٧، عرض أهم ملامح الدراسة الميدانية، وفي القسم ٨، أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الدراسة.

٢. أهم مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة ترجع مشكلات المحاسبة الضريبية في اتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام الى مجموعة من الترتيبات التعاقدية المتعلقة بتحديد الطرف المسئول عن عملية المحاسبة الضريبية (القطاع الخاص أم العام)، كما يتعلق أيضاً بالسياسات المحاسبية التي تؤدي الى وجود فجوات ضريبية يمكن استغلالها، وأخيراً مشاكل تتعلق بقياس الدخل الضريبي، ويمكن استعراض تلك المشاكل بشيء من التفصيل على النحو التالي:

١/٢ . مشاكل ضريبية تتعلق بتحديد مسؤولية التحاسب الضريبي: تفرض الشروط التعاقدية لعقد المشاركة وجود الهوية التنظيمية التي تستدعي غلبة أحد الأطراف على الآخر، وتقضي هذه الغلبة بخلق طابع خاص لمشروع المشاركة إما للقطاع الخاص أو للقطاع العام، وهو ما يؤدي الى خلق نوع من الاضطراب لدى الفاحص الضريبي بشأن تبعية خضوع المشروع (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٤٢).

ومن هذا المنطلق، من هو الطرف المسئول عن سداد الضريبة لمصلحة الضرائب، وأي قانون ينطبق على تلك المشروعات؟ وما هي طبيعة إيرادات شركة المشروع طبقاً لعقد المشاركة، وكيف يتم قياس هذه الإيرادات؟ وما هي معاملتها ضريبياً؟

ويستلزم الاجابة عن هذا التساؤل وجود تشريع ضريبي مخصص لتلك المشروعات بما يضمن وجود شكل عام للاتفاقية ومدى تحقق شروطها، أي أن هذا التشريع يمكنه القضاء على الهوية التنظيمية الغالبة في تلك الاتفاقيات، ومن ثم يقترح الباحثان ضرورة تنظيم تشريع ضريبي لتلك الاتفاقيات في أقرب فرصة ممكنة في البيئة المصرية.

٢/٢. مشاكل ضريبية تتعلق بقياس الدخل الضريبي لمشروعات الشراكة: تتعلق هذه النوعية من المشاكل الضريبية بقياس التكاليف واجبة الخصم في اتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام، وتتمثل أهم هذه المشاكل في:

١/٢/٢. مصروفات دراسة العطاء لمشروع المشاركة: عند دخول شركات القطاع الخاص في مناقصات مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة فإنه يتم شراء ما يسمى بكراسة الشروط والتي تتضمن كافة المستندات التي توضح موضوع المناقصة وإجراء دراسات فنية مستفيضة لمشروع المشاركة، ولاشك أن هذه الدراسات تتكلف مبالغ طائلة تتحملها الشركة قبل أن يرسو عليها العطاء بتنفيذ المشروع، ونظراً لعدم المعرفة المسبقة لرسو المناقصة على الشركة من عدم تختلف المعالجة المحاسبية لهذه المصاريف بين المحاسبين وبالتالي المعاملة الضريبية لها (Ismail, 2013, P. 1759). فهل يتم معالجتها في دفاتر الأشخاص الاعتبارية المصرية أو الأجنبية التي تقدمت بالعطاء، أم في دفاتر شركة المشروع؟ وكيف يتم معالجتها؟ هل تعد بمثابة مصروف ومن ثم يجب تحميلها على قائمة الدخل؟ أم يتم اعتبارها بمثابة أصل ويتم تحميلها على تكلفة أصول البنية الأساسية وإهلاكها بنفس طريقة الإهلاك وهو ما يعرف برسمة مصروفات العطاء؟

واجابة على تلك التساؤلات بشأن المعاملة الضريبية لنفقات دراسة العطاء الخاصة بمشروع المشاركة فإنه يمكن معالجة نفقات دراسة العطاء على النحو التالي (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٥٥):

■ بالنسبة لنفقات دراسة العطاءات غير الناجحة يتم معالجتها محاسبياً كمصروفات يتم اقفالها في نهاية الفترة المالية في قائمة الدخل لشركات القطاع الخاص المتقدمة للعطاء، ويتم معاملتها ضريبياً كمصروفات واجبة الخصم عند قياس الدخل الضريبي لهذه الشركة.

■ بالنسبة لنفقات دراسة العطاءات الناجحة، لا يتم تحميلها على قائمة الدخل لشركات القطاع الخاص المتقدمة للعطاء، وإنما يتم معالجتها محاسبياً كجزء من مساهمات شركات القطاع الخاص في شركة المشروع، ويتم معالجتها كمصروفات رأسمالية في دفاتر هذه الشركة، وبالتالي يتم معاملتها ضريبياً كمصروفات واجبة الخصم عند قياس الدخل الضريبي لهذه الشركة في السنوات التي تحقق فيها إيرادات من التشغيل.

ويرى الباحثان إمكانية ارجاع أهمية تلك المعالجة الى ان بعض مشروعات المشاركة تحتاج إلي فترات طويلة، وبالتالي إذا تم معاملتها ضريبياً في فترة الإنشاء وعدم القدرة على ترحيل الخسائر لفترة أطول من خمسة سنوات، مما قد لا يشجع شركات القطاع الخاص على الدخول في مناقصات مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة أو إجراء دراسات متعمقة تساعد على نجاح مشروع المشاركة.

٢/٢/٢. اهلاكات الأراضي والأصول الأخرى المقدمه من الجهة الادارية: بالنسبة للاراضي والأصول الأخرى التي تقدمها الجهة الادارية المتعاقدة لشركة المشروع، كيف يتم قياس قيمة حق الانتفاع بالأراضي وقيمة الأصول الأخرى؟ وما هو مدخل معالجتها في دفاتر شركة المشروع؟ وبالنسبة لأصول البنية الأساسية والمرافق العامة، هل يتم معالجتها في دفاتر شركة المشروع، أم في دفاتر الجهة الادارية المتعاقدة؟ وعلى أي أساس يتم حساب الإهلاك للأصول الخاصة بأحد مشروعات المشاركة، هل على أساس مدة العقد أم على أساس العمر

الانتاجي لتلك الأصول أم علي أساس العمر الاقتصادي لها؟ ومن يقوم بحساب الإهلاك والتقير عنه ؟ هل الجهة الادارية المتعاقدة أم شركة المشروع؟

اعتمدت لجنة التفسيرات للمعايير الدولية للتقارير المالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية علي مدخل السيطرة Control Approach حيث أن الجهة الحكومية هي الي تسيطر علي أصول مشروع المشاركة علي الرغم من أنه خارج نطاق استخدامها وحيازتها، حيث تنظيم نوعية الخدمات الي يجب علي شركة المشروع تقديمها من خلال هذا الأصول ولمن يجب أن تقدم تلك الخدمات وبأي سعر ينبغي تقديمها. وبالتالي يتم الاعتراف بها في دفاتر الجهة المانحة (Ismail & Haris, 2014, p. 240). وتأسيساً على هذا المدخل ، تتجلى أهمية الاعتراف بأصول المشروع ضمن دفاتر شركة المشروع على أن يتم الاعتراف بالاهلاك في دفاتر شركة المشروع وذلك للمبررات التالية (فتحي، ٢٠١٣، ص ٤٥):

- تتحمل شركة المشروع معظم المخاطر المرتبطة بها اثناء مرحلة التشغيل وعلي مدار فترة العقد نظراً لسيطرتها علي تلك الأصول وحيازتها.
- تسيطر الجهة الادارية المتعاقدة علي شركة المشروع وليس علي الأصول الي تسيطر عليها الشركة، لحماية المستفيدين أو المنتفعين من خدمات المشروع، حيث أن الأصل أن تقوم الجهة الحكومية بتقديم تلك الخدمات باعتبارها خدمات ومرافق ومنافع عامة.
- أن تلك المعاملة تتفق مع المعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار المحاسبي المصري الخاص باضمحلال قيمة الأصول، حيث تقوم شركة المشروع بتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام أصول مشروع المشاركة وبخاصة خلال مرحلة التشغيل أو الاستغلال، كما أنه يمكن لشركة المشروع قياس تكلفة اقتناء أصول مشروع المشاركة بدرجة عالية من الدقة والتي تتمثل في المقابل أو الثمن الذي دفع في الأصول إذا تم شراؤها من خارج الشركة أو تشييدها من خلال عقد المقاوله مع إحدى شركات المقاولات أو التكلفة الفعلية إذا تم تصنيعها أو تشييدها ذاتياً.
- أن شركة المشروع تتحمل مخاطر التمويل والإنشاء أو التطوير لأصول مشروعات المرافق العامة وصيانتها وتقديم مايلزم من خدمات وتسهيلات لازمة لصالحية المشروع من الإنتاج أو في تقديم الخدمة.
- ان عدم الاعتراف باصول البنية الأساسية والمرافق العامة في دفاتر شركة المشروع يؤدي الي ضعف مركزها المالي، وبالتالي موقفها الائتماني في حالة رغبتها في الحصول علي التسهيلات الائتمانية اللازمة لتمويل تنفيذ مشروع المشاركة، وأيضاً قد لايشجع القطاع الخاص علي الاستثمار في مال هذه المشروعات.

وبالتالي، يتفق الباحثان مع طريقة حساب مصروفات الاهلاك التي تعتبر من المصروفات واجبة الخصم وفقاً لاحكام المواد أرقام (٢٥، ٢٦، ٢٧) من قانون الضريبة علي الدخل، الا اذا كانت مدة التعاقد اقل من العمر الذي علي اساسه تم حساب الاهلاك ضريبياً، وحيث ان معدل اهلاك المباني والتجهيزات ٥% أي أن العمر

الضريبي ٢٠ سنة، فإذا كان مدة العقد أقل منها يتم حساب الاهلاك وفقاً لمدة العقد، وكذلك معدل اهلاك الاصول المعنوية المشتراة ١٠% أي أن العمر الضريبي ١٠ سنوات، فإذا كانت مدة العقد أقل منها يتم حساب الاهلاك وفقاً لمدة العقد، ومعدل اهلاك الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات ٥٠% أي أن العمر الضريبي سنتين، ومعدل أصول النشاط الاخرى ٢٥% أي ان العمر الضريبي ٤ سنوات، وبالتالي كلاهما اقل من مدة العقد، حيث اشترط قانون المشاركة مدة التعاقد بين خمسة سنوات كحد أدني وثلاثين سنة كحد أقصى من تاريخ التعاقد طالما أنها ملتزمة بتحويل تلك الأصول للجهة المانحة في نهاية مدة العقد بدون مقابل، وذلك حتي تتمكن من استرداد تلك التكاليف.

٣/٢/٢. معالجة تكاليف الاقتراض ضريبياً: هل تعد تكاليف الاقتراض بمثابة مصروف ومن ثم يجب تحميلها علي قائمة الدخل للفترة الي تكبدت فيها شركة المشروع هذه التكاليف باعتبارها عبء تمويلي؟ أم يتم اعتبارها بمثابة جزء من تكلفة أصل البنية الأساسية ويتم تحميلها علي قيمة الأصول وإهلاكها بنفس طريقة الإهلاك وهو ما يعرف برسمة تكاليف الاقتراض؟ وفي حالة ما إذا لجأت شركة المشروع للاقتراض بعملة أجنبية لتمويل عمليات انشاء وتجهيز الأصول الخاصة بمشروعات البنية الأساسية والتي تعاقدت علي تنفيذها من خلال عقد المشاركة، ومن ثم تلتزم بتدبير العملة الأجنبية اللازمة لسداد أصل الدين مع فوائده علي مدار مدة عقد القرض. الأمر الذي قد يترتب عليه حدوث فروق في أسعار صرف العملات الأجنبية نتيجة لظروف العرض والطلب علي تلك العملات، فكيف يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات الأجنبية؟ هل يتم الاعتراف بها كإيراد أو مصروف في الفترة الي نشأت فيها؟ أم يتم تحميلها علي قيمة أصول البنية الأساسية؟

وتتجلى أهمية رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو انشاء أو انتاج الأصل الي تكلفة هذا الأصل وذلك لتوافر شروط الرسملة المتمثلة في: أن يكون الأصل الذي يتم تحميله بتكلفة الاقتراض مؤهلاً لتلك الرسملة، وأن يكون من المتوقع أن يترتب علي الرسملة خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وأن يكون هناك إمكانية لقياس الاقتراض بدرجة يمكن الاعتماد عليها (فتحي، ٢٠١٣، ص ٤٩).

وتطبيقاً لهذا المبدأ يمكن رسملة تكلفة الاقتراض المرتبطة باتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام وذلك للمبررات التالية (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٥٦):

- عقود المشاركة بطبيعتها عقود طويلة الاجل، حيث تتطلب فترة زمنية طويلة لتجهيز أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة للاستخدام في الأغراض المحددة لها مال محطات الصرف الصحي وتوليد الكهرباء، والمطارات، ومن ثم فهي تعد أصولاً مؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض.
- هناك درجة كافية من التأكد من مساهمة تلك الأصول في التدفقات النقدية المتوقعة ومن ثم يتحقق الشرط الثاني والخاص بخلق منافع اقتصادية مستقبلية.
- يمكن قياس تكلفة الاقتراض المتعلقة بالقروض الي تحصل عليها شركة المشروع بغرض اقتناء أو إنشاء أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق اعامة بشكل دقيق ومن ثم يتحقق الشرط الثالث.

أما فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية فقد نصت المادة رقم (٥٢) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي ان لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة الي تدفعها الأشخاص الاعتبارية

المنصوص عليها في المادة (٤٧) من هذا القانون علي القروض والسلفيات الي حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية الي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولايسري هذا الحكم علي البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات الي تباشر نشاط التمويل الي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

وبالتالي، ولاغراض قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع تؤيد الباحثة المعاملة الضريبية للعوائد
المدينة

التي تدفعها شركة المشروع ويتم معالجتها محاسبياً وفقاً للمعالجة القياسية (مصروفات وتحمل علي الفترة التي تكبدت فيها الشركة) هذه التكلفة، لكي لا يتم تشجيع شركة المشروع لإقتراض العملات الأجنبية اللازمة لتمويل المشروع واستخدامها في استيراد احتياجات من الخارج مما يؤدي إلي إنكماش الأرصدة الأجنبية لهذه المصارف وبالتالي ارتفاع أسعار هذه العملات في السوق المحلية وما ينجم عن ذلك من تأثيرات اقتصادية سلبية (Aundhe & Narasimhan, 2016, p. 640).

أما فيما يتعلق بتكاليف الاقتراض التي يتم معالجتها محاسبياً وفقاً للمعالجة البديلة يرى الباحثان معاملتها ضريبياً كما تم معالجتها محاسبياً نظراً لكبر حجم الاستثمارات اللازمة لتمويل أصول مشروع المشاركة وبالتالي ضخامة عبء الفوائد السنوية الي تتحملها الشركة نتيجة الاقتراض لإنشاء وإقامة الأصول الخاصة بمشروع المشاركة، ومن ثم فإن معالجة تكاليف الاقتراض في ضوء المعالجة القياسية والي تقضي بالاعتراف بها كمصروفات فور تكبدها وتحميلها علي قائمة الدخل الخاصة بالفترة الي حدثت فيها الأمر الذي يترتب عليه حدوث خسائر كبيرة وبخاصة في السنوات الأولى من عمر المشروع، وبالتالي قد تواجه شركة المشروع صعوبة في ترحيلها بالكامل خاصة اذا كانت فترة الإنشاء أطول من خمسة سنوات.

كما يتم معاملة فروق أسعار صرف العملات الأجنبية المرتبطة بتكاليف الاقتراض ضريبياً مال معاملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بها، حيث يتم تحميل فروق أسعار الصرف علي القيمة الدفترية للأصل إذا كان قد سبق رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة بهذه القروض، ويتم إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم إذا سبق معالجتها محاسبياً كمصروف يحمل علي قائمة الدخل.

٤/٢/٢. معالجة نفقات الإصلاح والصيانة ضريبياً: نظراً لالتزام شركة المشروع بتسليم المشروع في نهاية مدة العقد للجهة الادارية في حالة جيدة وصالحة للاستخدام، فان شركة المشروع تقوم باجراء صيانة دورية ووقائية لكافة أصول المشروع بالإضافة إلي إجراء عمرات للأصول الي تحتاج إلي ذلك أو القيام بعمليات الإحلال والاستبدال إذا ما اقتضت الحاجة، الأمر الذي يتطلب انفاق مبالغ كبيرة نظراً لضخامة حجم الأموال المستثمرة في أصول المشروعات، ومن أمثلة هذه النفقات والمصروفات ما يتم إنفاقه علي عمليات التحسين والتطوير، بالإضافة، التوسعات، الإحلال، الصيانة والإصلاح، مما يثير مع جدل حول كيفية المعاملة الضريبية لتلك النفقات (Mutiganda, et al., 2020, p. 1172). فهل يتم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم في الفترة الضريبية الي تكبدتها الشركة فيها أم يتم إضافة تكلفتها علي تكلفة الأصول المتعلقة بها وهو ما يعرف بالرسملة، وما هي الفترات الي يجب تخصيص مصروف الصيانة عليها وما هو أساس التخصيص المناسب؟

ولتحديد المعاملة الضريبية لنفقات الإصلاح والصيانة يتم التفرقة بين : **النفقات التي تؤدي الي تحسين أداء أصول البنية الأساسية، وبالتالي الحصول علي منافع اقتصادية تزيد من المنافع التي كان من المتوقع الحصول عليها طبقاً لمعايير الأداء المقدره للأصول أو تحسين أداء الأصول فوق مستوي الأداء المخصص لها، في هذه الحالة تعتبر نفقات الإصلاح والصيانة نفقة رأسمالية، ومن ثم يجب رسملتها أو إضافتها إلي القيمة الدفترية للأصول ولا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في الفترة الي أنفقت فيها، وبين أما إذا كانت النفقات بهدف المحافظة علي الطاقة التشغيلية المقدره للأصول وإعادتها لمعايير الأداء السابق تحديدها من قبل، فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في الفترة الي أنفقت أو حدثت فيها (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٥٩).**

٥/٢/٢. معالجة مخصصات التزامات الضمانات المالية ضريبياً: قد تتعاقد شركة المشروع مع احدي شركات المقاولات علي انشاء وتنفيذ مشروع المشاركة، وقد تلجأ شركة أو شركات المقاولات الموكول إليها للتنفيذ إلي الحصول علي قرض من أحد البنوك أو من إحدي مؤسسات التمويل لكي تستطيع انجاز الأعمال الموكول إليها تنفيذها، وعادة ما يشترط عقد القرض ضرورة استيفاء وتقديم ضمانات معينة ومن ثم تلجأ شركة المقاولات لشركة المشروع كضامن، وبالتالي تقوم شركة المشروع بتكوين مخصص بالتزامات الضمانات المالية المحتملة، حيث يتعين عليها الاعتراف بالالتزامات المتعلقة بعقود الضمان المالية لتوافر الشروط التالية (الصمادي، ٢٠٠٨، ص ٤٧٠):

- التزام بالاستعداد للأداء أو السداد علي مدار فترة الضمان -في ظل ظروف معينة -إذا تعارت الشركة المدينة سواء كان السداد نقداً أو عن طريق تقديم أصول أو خدمات أو أدوات مالية.
- التزام شرطي بتضحيات مستقبلية -في ظل ظروف معينة -إذا تعارت الشركة المدينة.

وهنا يثار تساؤل: هل يعتبر هذا المخصص من التكاليف واجبة الخصم؟ أم لا يتم الاعتراف به عند قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع؟

ويرى الباحثان أن اتفاقيات الشراكة بين القطاعين الخاص والعام تهتم بمشروعات البنية الأساسية التي تحتاج الي مبالغ طائلة للاستثمار فيها، وهو ما يؤدي بشركات المشروع الي وجود العديد من الالتزامات المالية الطائلة، ومن ثم يتشابه نشاطها الي حد كبير مع نشاط البنوك وشركات التأمين وقياساً عليهما ترى الباحثة أهمية اعتبار هذه المخصصات من التكاليف واجبة الخصم.

٣. انعكاسات تطبيق عقود المشاركة على ممارسات التخطيط الضريبي: لا يعتبر التخطيط الضريبي

حديث العهد بالبيئة المحاسبية المعاصرة ولكنه كان وما زال محط أنظار العديد من الكتاب والباحثين لما له من آثار عديدة على منفعة المعلومات المحاسبية وقرارات العديد من الأطراف ذوي المصلحة، وتندرج هذه الآثار ما بين النافع والضار مما أثار الجدل في البيئة المحاسبية بشأن منفعة أساليب التخطيط الضريبي وآليات تمييز الضار منها. وبالتالي، يستلزم الأمر تحليل مدى امكانية استغلال عقود المشاركة في ممارسات التخطيط الضريبي.

وفي هذا الصدد، يعد التخطيط الضريبي أحد الأساليب التي تقوم المنشأة بتنفيذها في محاولة لتخفيض المدفوعات الضريبية وتحقيق أعلى معدل عائد ممكن على الاستثمار وتحقيق الوفورات الضريبية والاستفادة من

المزايا الضريبية التي يقدمها المشرع الضريبي لها بغرض تنشيط الاستثمار مستخدمة في ذلك كافة الطرق المحاسبية والتشريعية الممكنة، (Hanlon & Heitzman, 2010; Wahab & Holand, 2012; Watson, 2015; Ilaboya et al, 2016؛ مصطفى، ٢٠١٩).

وغالباً ما ينتج عن استخدام هذه الطرق المحاسبية والتشريعية ما يسمى بالفروق الضريبية (BTD) The book-tax difference (الدائمة والمؤقتة) ويعبر التغير في مستوى هذه الفروق عن مستوى التخطيط الضريبي الذي نفذته الشركة وحجم الوفورات المتحققه من ورائه وهو ما يصب في نهاية الأمر في مصلحة المستثمرين وبقية الأطراف الأخرى ذوي المصلحة، ولكن قد يصعب على المستثمرين وبقية الأطراف ذوي المصلحة فهم ذلك الأمر لما قد يشوب القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تقدمها من فجوة معلوماتية بين المستخدم الداخلي والخارجي. بالإضافة الى ذلك، فإن انعكاس عمليات التخطيط الضريبي على الحصيلة الضريبية للدولة قد لا يكون واضحاً (Graham et al., 2014, p. 566). وهنا ثمة تساؤل بشأن اجمالي المنفعة المتحققة من ممارسات التخطيط الضريبي سواء على مستوى الشركة وكافة الأطراف ذوي المصلحة أو على مستوى الدولة والحصيلة الضريبية؟

وتستلزم الاجابة على هذا التساؤل تقييم مستوى النفع العام الذي استطاعت أن تحققه ممارسات التخطيط الضريبي لكلا المستويين (الشركة والدولة)، ومن هنا اندرج تحت مظلة التخطيط الضريبي العديد من المسميات والمفاهيم التي تحاول التمييز بين مستويات النفع العام التي تقدمها ممارسات التخطيط الضريبي وتتمثل أهم هذه المسميات في:

١/٣. **التخطيط الضريبي الفعال:** وهو يشير الى تنفيذ استراتيجيات الأعمال المختلفة واستغلال التباين بين التشريعات الضريبية لتحقيق الوفورات الضريبية بشكل قانوني وفعال ويحقق المنفعة على كل من مستوى الشركة ومستوى الدولة (Lietz, 2013, p.4; Ilaboya et al, 2016, p.83).

٢/٣. **التخطيط الضريبي المتحايل:** وهو الاستفادة من المزايا الشكلية التي يقدمها النظام الضريبي أو التعارض بين نظامين ضريبيين أو أكثر وذلك لأغراض تخفيض الالتزامات الضريبية، وغالباً ما يعتمد هذا النوع من التخطيط على اختلاف التشريعات بين الدول المختلفة والمنوط بها الشركات متعددة الجنسيات (Ilaboya et al, 2016, p.83). وعلى الرغم من الشكل القانوني لهذه الممارسات الا أنها لا يمكن اعتبارها قانونية بشكل كامل ولكنها غالباً ما تقع في نطاق التحايل لأنها تقوم بنقل الأرباح من دولة لأخرى ومن ثم تضرر بالحصيلة الضريبية لاحدى الدول لصالح دول أخرى. وبالتالي، يقع هذا النوع من التخطيط الضريبي في المناطق الرمادية من القانون (Wahab & Halond , 2012 p.115).

٣/٣. **التجنب الضريبي:** وهو استغلال الممارسات القانونية التي تتفق مع اللوائح والقوانين الخاصة بالمزايا والاعفاءات الضريبية والتي ينتج عنها فروق ضريبية دائمة (Permanent Differences) (PERM) تساهم في تجنب دفع الضرائب بحيث لا يتم دفعها مطلقاً (Lietz, 2013, p. 8; Knuutinen, 2014, p. 39) فهي مستمرة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بهذه البنود كما هي دون تعديل (بدوى، ٢٠٠٨، ص ٤)، ويقتصر تأثير هذه الاختلافات على الفترة المالية التي تحققت فيها، ولا يمتد هذا التأثير لفترات ضريبية تالية (Wahab & Halond , 2012 p. 115)، وبالتالي لا تؤدي إلى أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة،

لذلك لا يظهر تأثيرها على الميزانية ويقتصر تأثيرها على قائمة الدخل فقط (Manzon &Plesko, 2001, p.176) ولا يقتضي الاحتياط لها عن طريق الضريبة المؤجلة (معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤) وهي تنقسم إلى نوعين وفقاً للتشريع الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمعدل لسنة ٢٠١٥ (والي، ٢٠١٦، ص٤٦) هما:

▪ **الفروق الضريبية الدائمة غير واجبة الخصم (الخاضعة للضريبة):** وهي إختلافات ينتج عنها زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي حيث يتم معالجتها في الإقرار ضمن المبالغ التي يتم إضافتها لتحديد الربح الخاضع للضريبة، ويعد من أهم هذه الإختلافات المصروفات التي يتم الإعتراف بها محاسبياً وتدرج بقائمة الدخل، بينما لا يعترف بها ضريبياً بالكامل أو بشكل جزئي، ومن أمثلتها*:

✓ الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

✓ التكاليف الأخرى المنصوص عليها في المادة ٢٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

✓ المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها إلا بشروط معينة.

✓ العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل ولا يتوافر فيها شروط إعتبرها من التكاليف واجبة الخصم.

✓ الخسائر الأجنبية المحققة في الخارج .

▪ **الفروق الضريبية الدائمة غير الخاضعة للضريبة (واجبة الخصم):** وهي الإختلافات التي ينتج عنها تخفيض الربح الضريبي عن الربح المحاسبي ويتم معالجتها بالإقرار الضريبي ضمن المبالغ التي يتم خصمها لتحديد الربح الخاضع للضريبة ومن أهم هذه الإختلافات المبالغ التي تمثل إيرادات يتم الإعتراف بها محاسبياً وتدرج بقائمة الدخل، بينما تعفى من الضريبة^(١)، ومن أمثلتها :

✓ الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة عن العوائد المدينة .

✓ أرباح وتوزيعات صنایق الإستثمار مع توافر شروط إعفائها .

✓ التوزيعات التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة من استثمارتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى مع توافر شروط إعفائها .

* للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى نص المادة (٥٢) من التشريع الضريبي المصري من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديلاته بند (١)، بند(٢)، بند (٦).

* للمزيد من التفاصيل..... يمكن الرجوع إلى نص المادة (٥٠) من التشريع الضريبي المصري من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديلاته بند (٧)، بند(٩)، بند (١٠)

ويرى الباحثان أن تلك البنود معظمها يقع ضمن الإعفاءات التي نص عليها القانون والتي يجب أن تعمل المنشاه على الإستفادة منها من خلال التخطيط الضريبي السليم وتعتبرها الباحثة فروق ضريبية دائمة موجبة من وجهة نظر الممول وفروق ضريبية دائمة سالبة من وجهة نظر مصلحة الضرائب .

وعلى الرغم من الصياغة القانونية البحتة لهذه الأنشطة إلا أنها قد تنسم بالتحايل في بعض الأحيان عندما يتم الاستفادة القانونية من النظام الضريبي وما يتضمنه من مزايا بهدف تخفيض حجم الضرائب المستحقة من خلال اتباع أساليب وآليات داخل القانون ذاته أو على الأقل داخل نص ومنطوق القانون وليس مضمونه وبذلك يكون قد تخلص من العبء الضريبي بالكلية دون تحقيق التوافق التام مع القانون. وبالتالي، يقع هذا النوع من التجنب داخل المنطقة الرمادية من القانون أيضاً (Knuutinen, 2014, P. 45) .

٤/٣. **التأجيل الضريبي:** وهي الأنشطة التي تتفق مع نص ومضمون القانون بغرض تخفيض مستوى العبء الضريبي الواقع على الشركة من خلال الاستفادة من المزايا والاعفاءات التي يقدمها المشرع الضريبي، وغالباً ما يكون الهدف من هذه الأنشطة تأجيل دفع الضريبة من خلال استغلال الفروق الضريبية المؤقتة (TEMP) Temporary Differences وهي تلك الإختلافات التي تنشأ نتيجة إختلاف التوقيت الزمني لأدراج بعض عناصر المصروفات والإيرادات ضمن الربح المحاسبي أو الضريبي، ويعكس تأثير تلك الإختلافات على الفترات الضريبية التالية (المستقبلية) حيث أخذ قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأسلوب تأجيل الضريبة كأحد الحوافز الضريبية التي تدعم قرارات التمويل والإستثمار. ويرجع السبب في ظهور الضريبة المؤجلة Tax Deferred كأحد عناصر القوائم المالية هو الإختلاف بين صافي الربح المحاسبي الناتج من القوائم المالية والربح الخاضع للضريبة من واقع الإقرار الضريبي، وهذا الإختلاف يكون نتيجة الفرق بين المعالجة المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبية والمعالجة الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي لبعض عناصر الإيرادات والمصروفات، ويمكن تصنيف هذه الإختلافات إلى نوعين (الشواربي، ٢٠١٣؛ عبد الفتاح، ٢٠١٦، ص ٦٤-٦٥؛ ضاهر، ٢٠١٧، ص ٥٦) هما:

▪ **الإختلافات المؤقتة القابلة للخصم (الموجبة) Deductible Temporary Differences:** وهي تلك الإختلافات (الفروق) التي ينتج عنها زيادة الأرباح الضريبية خلال الفترة الحالية وبالتالي تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة خلال الفترات المستقبلية، أي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل (محمد، ٢٠٠٨، ص ٢١) يتم إسترداده في الفترات المستقبلية ومن أمثلتها :

✓ إتباع معدلات إهلاك ضريبي أقل من معدلات الإهلاك المحاسبية، حيث يؤدي ذلك إلى نقص إهلاك السنة الحالية ضريبياً وزيادة إهلاك السنوات التالية .

✓ تكاليف البحوث التي يعترف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في السنة التي أستحقت فيها، بينما تستقطع في السنة الضريبية التي تنتهي فيها البحوث.

✓ عدم الإعتراف بالخسائر الرأسمالية للأغراض الضريبية، واستخدام حصيلة التصرف في تخفيض قيمة الأصول.

✓ ترحيل الخسائر الضريبية للأمام، حيث أن هذا الترحيل ينشأ حق يمثل أصل يتم إسترداده بتحقيق وفر ضريبي في السنوات التي يتم الترحيل لها.

وفي مثل الحالات السابقة يضاف إلى صافي الربح المحاسبي الإختلاف الناتج عن المعاملات الضريبية السابق الإشارة إليها، بما يؤدي إلى زيادة وعاء الضريبة للفترة الحالية، وتكون الضريبة الفعلية الواجبة السداد في هذه الحالة أعلى من الضريبة المستحقة والمحسوبة على أساس الربح المحاسبي .

▪ **الإختلافات المؤقتة الخاضعة للضريبة (السالبة) Differences Taxable Temporary:** وهي تلك الفروق التي ينتج عنها إنخفاض الأرباح الضريبية خلال الفترة الحالية، وبالتالي زيادة الأرباح الخاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، أي ينشأ عنها التزام ضريبي مؤجل ومن أمثلتها ما يلي:

✓ إتباع معدلات أهلاك ضريبي أكبر من معدلات الإهلاك المحاسبية .

✓ الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج والمنصوص عليه في المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت على تخصيص نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها إستخدام تلك الأصول(*) .

✓ الإعتراف بالفوائد على أساس نقدي للضرائب وعلى أساس الإستحقاق في المحاسبة.

✓ البيع بالتقسيط، حيث يعترف على أساس نقدي للأغراض الضريبية بينما يتم على أساس الإستحقاق للأغراض المحاسبية .

وفي الحالات السابقة يتم تخفيض صافي الربح المحاسبي بمقدار الإختلاف الناتج عن المعاملات الضريبية السابق الإشارة إليها، بما يؤدي إلى تخفيض وعاء الضريبة للفترة الضريبية الحالية، وتكون الضريبة الفعلية واجبة السداد في هذه الحالة أقل من الضريبة المستحقة والمحسوبة على أساس الربح المحاسبي (Lietz, 2013, p. 8; Knuutinen, 2014, p. 39).

استنادا إلى ما سبق يرى الباحثان أن التأجيل الضريبي يستمد مضمونه من مفهوم الضريبة المؤجلة حيث يقوم الممول باستخدام ممارسات التخطيط الضريبي في تأجيل سداد الضرائب للسنوات التالية، وينشأ هذا التأجيل إختلاف توقيت الاعتراف بين المعايير المحاسبية وبين التشريعات الضريبية لبعض البنود. وليس معنى أن التأجيل الضريبي أحد أدوات التخطيط الضريبي أنه يمكن القول أن التخطيط الضريبي والتأجيل الضريبي وجهان لعملة واحدة، حيث أن هناك إختلاف بينهما لأن التخطيط الضريبي يشمل كلا من التجنب الضريبي والتأجيل الضريبي، بمعنى أن التخطيط الضريبي أعم وأشمل من التجنب الضريبي والتأجيل الضريبي .

* وفقا للمعيار الدولي رقم (١٢) انها مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (التزام ضريبي مؤجل) أو قابل للتحويل (أصل ضريبي مؤجل) خلال سنوات مالية مستقبلية .

٤/٣. **التهرب الضريبي Tax Evasion** : عبارة عن مفهوم عام لأي نوع من الجهود التي يقوم بها دافعي الضرائب من أجل التهرب من سداد الضرائب عن طريق وسائل غير قانونية مثل: اعداد اقرارات ضريبية خاطئة أو غير مكتملة، والتصرف بطريقة احتيالية في مجال ضرائب الدخل، كما تتمثل وسائل التهرب الضريبي إما في تخفيض الدخل مقارنة بالدخل الحقيقي، أو في المبالغة في الاستقطاعات (الخصومات). وبالتالي يسعى المتهرب من الضريبة الى تحقيق هدفه من خلال اخفاء الحقائق أو التمثيل الخاطئ لها (Knuutinen, 2014, p.41).

ووفقاً لمفهوم التخطيط الضريبي للشركات وما يندرج تحته من مفاهيم ضريبية أخرى، يمكن ترتيب الممارسات الضريبية من حيث الموقف القانوني الى ثلاث درجات هم : قانونية تماماً، والمنطقة الرمادية أو المشكوك في قانونيتها، وغير قانونية تماماً مع وجود قصد الغش والاحتيال (Lietz, 2013, p. 8).

وبناء على ذلك، تبدو الفروق في المعالجات المحاسبية بين التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية المصرية تؤدي الى امكانية قيام شركات المشروع باستغلال هذه الفجوات في تحقيق فرصة جيدة من فرص التخطيط الضريبي وتحصيل منافع ضريبية مشروعة وغير مشروعة، وهو ما يبرهن أهمية اقتراح مشروع ضريبي متكامل لتلك الاتفاقيات لسد تلك الفجوة.

٤. **اطار مقترح لتطوير اساليب المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة:** يمكن استعراض هذه النقطة

بالتفصيل من خلال العرض التالي:

١/٤: **فلسفة تطبيق الاطار المقترح:** تستند الفلسفة الرئيسية لتطبيق الاطار المقترح للتحاسب الضريبي باتفاقيات الشراكة بين القطاعين الخاص والعام الى تحديد أهم الملامح الرئيسية لعملية المحاسبة الضريبية على كافة المراحل الأساسية الثلاثة لعملية المحاسبة الضريبية .

١/٤.١. **المرحلة الأولى: قياس الدخل الخاضع للضريبة:** وفي هذه المرحلة ينبغي على الفاحص الضريبي القيام بمجموعة من الخطوات الرئيسية التي تعد بمثابة ضمانة بين الممول ومصحة الضرائب وهي:

أ- مراعاة قياس الإيرادات الضريبية من منظور الاتفاقية بمعنى قياس الإيرادات الضريبية سواء كان متحصلاً عليه من الجهة الادارية أو من المستهلك مباشرة، مع مراعاة أنه اذا كانت من الجهة الادارية فذلك مؤشر على قابلية انفصال المحاسبة الضريبية لكل منهما عن الآخر.

ب- تحديد مواطن النزاع الضريبي عند قياس التكاليف واجية الخصم، أي أنه سيتم الاعتماد على تحديد المستوى العام للرسملة في كافة النفقات اللازمة لانشاء الأصول واستغلالها، سواء كانت متعلقة بتكلفة الاقتراض أو نفقات البحوث والتطوير أو المنح والاعانات أو حتى تكاليف دراسة العطاء الناجح.

ج- تحقيق المقابلة العادلة بين الإيرادات والمصروفات في ظل مراعاة المعايير المهنية اللازمة للفحص الضريبي لتلك المشروعات.

د- توفير الفاحص الضريبي ذو القدرات اللازمة لمواكبة وفحص مثل هذه المشروعات الرئيسية بالبنية التحتية.

ويجدر بالباحثة في هذا الصدد، الإشارة الى أنه لا يمكن بأي حال من الأحوال تحقيق المعاملة الضريبية العادلة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام إلا اذا راعى المشرع الضريبي نفسه المنهجية الضريبية السليمة في فرض الضرائب على تلك المشروعات، فضلاً عن توفير الكوادر المهنية المدربة لتطبيق القانون بشكل مهني احترافي يراعي بعدي العدالة الضريبية والتنمية الاقتصادية، ومن ثم فلا مانع من وجود تشريع ضريبي خاص بهذه الاتفاقيات للبت في مواطن الخلاف الضريبي.

٢/١/٤. المرحلة الثانية: ربط الضريبة: تتمثل المشكلة الرئيسية في ربط الضريبة في تحديد المسؤولية الرئيسية في تمويل المبلغ الضريبي الى حساب مصلحة الضرائب، وفي هذا الشأن تتضارب الآراء فالبعض يرى الشركة الخاصة المنشأة للمشروع باعتبارها الطرف الأصيل في هذه الاتفاقية، والبعض الآخر يرى اعتبار الجهة الادارية المانحة للمشروع طرفاً أصيلاً أيضاً في التمويل الضريبي وذلك لأنه لم ينفصل عن المشروع ومن ثم فهو يصبح أيضاً مكلفاً وذلك تحقيقاً لمبدأ التبادلية والمشاركة بتلك الاتفاقيات.

وهنا يرى الباحثان أن الربط الضريبي ينبغي أن يكون على المشروع نفسه كشخص اعتباري وفي حالة المنازعات يصبح مجلس ادارة هذا المشروع هو الطرف الرئيسي في المنازعات وهو أيضاً الطرف المسئول عن سداد الضريبة المربوطة على المشروع.

٣/١/٤. المرحلة الثالثة: تحصيل الضريبة: غالباً ما تتعلق اتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام بمشروعات تنموية طويلة الأجل ومن ثم فان تحقق الإيراد في هذه المنشأة غالباً ما يكون بعد فترات طويلة من الانشاء، وانطلاقاً من اعتبار المشروع شخص اعتباري منفصل عن ملاكه فانه يلتزم كشخص اعتباري بسداد الضريبة الى الخزنة العامة للدولة دونما الرجوع الى شخصية الملاك سواء كان خاصاً أو حكومياً.

٢/٤. افتراضات تطبيق الاطار المقترح: تطبيق الاطار المقترح لاجراءات المحاسبة الضريبية لمشروعات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام يستلزم وجود مجموعة من الافتراضات الرئيسية التي تضمن تحقق الاطار المقترح بشكل ناجح على مستوى الممول ومصلحة الضرائب على حد سواء، ألا وهي:

أولاً: يفترض الاطار المقترح الخروج من جدليات السياسات المحاسبية التي تخلق موضوع الاختيار بين معالجة المصروف الايرادي والرأسمالي.

ثانياً: خلق مأمورية ضرائب مختصة بعمل الفحص الضريبي لمشروعات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام.

ثالثاً: وجود فرصة لتشريع ضريبي يساعد على خلق محفزات ضريبية واعفاءات تساهم في تحقيق وعاء ضريبي أكثر عدالة لكافة الأطراف.

رابعاً: توفير مأمور ضريبي مؤهل من خلال مجموعة من الدورات التدريبية الملزمة لهؤلاء الفاحصين بما يضمن التطبيق الفعال للتشريع الضريبي الجديد.

٣/٤. مكونات الاطار المقترح:يستند تطبيق الاطار المقترح لاجراءات المحاسبة الضريبية على مجموعة من المكونات التي تستلزم التطبيق لضمان تخفيف مشاكل قياس الوعاء الضريبي لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام، وتتمثل أهم هذه المكونات في:

١/٣/٤. اتباع مبدأ الرسملة للنفقات الاستثمارية بشكل عام: ويهدف اتباع هذا المبدأ الى تحقيق الخروج من دائرة الخلاف بين التشريعات الضريبية والمعايير المحاسبية وبما لا يضمن وجود أي فرصة من فرص التخطيط الضريبي من خلال الانتقال بين السياسات المحاسبية.

٢/٣/٤.تشرية ضريبي مخصص لتلك الاتفاقيات ومنفصل عن التشرية الضريبي المصري: وذلك لضمان أن يحقق هذا التشرية مراعاة الخصائص النوعية لتلك المشاريع وهو ما يضمن تحقيق العدالة في المعاملة الضريبية لتلك المشروعات.

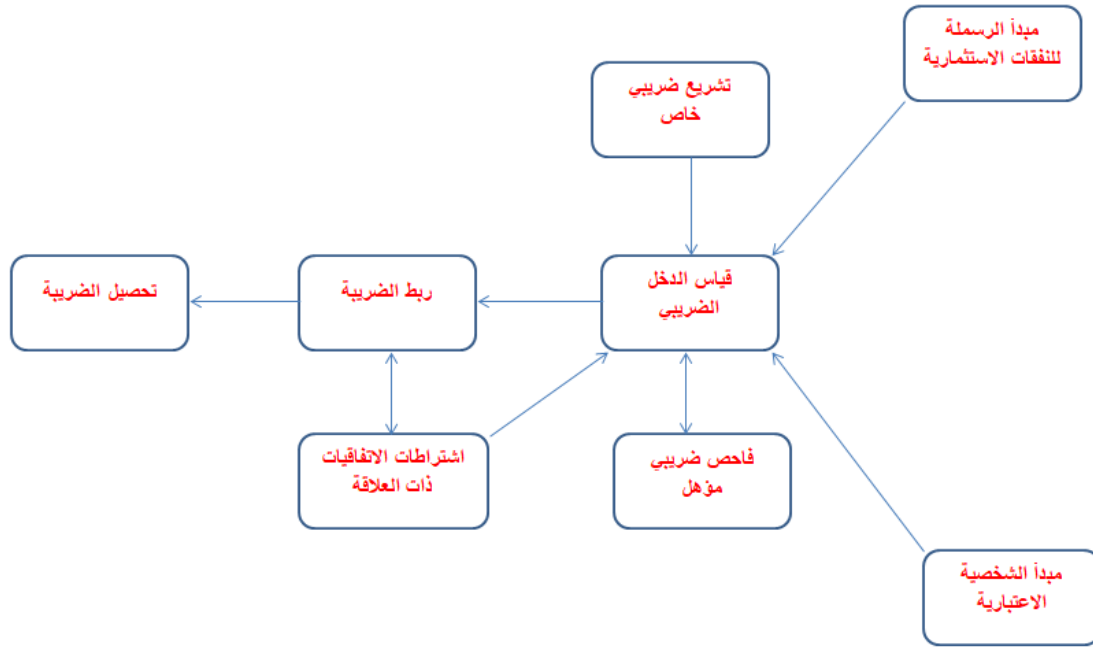
٣/٣/٤.تدريب وتنمية قدرات الفاحصين: بمعنى أن اصدار التشرية الضريبي يستلزم تدريب الفاحص الضريبي على كيفية تطبيق هذا التشرية وتشغيله على اتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام.

٤/٣/٤.اتباع مبدأ الشخصية الاعتبارية: وذلك لأن ربط الضريبة يستلزم تحديد المسئول عن سدادها الى

مصلحة الضرائب واتباع هذا المبدأ يؤدي الى وجود كيان منفصل عن شخصية الملاك ويكون هو الملزم في النهاية بسداد الضريبة.

٤/٣/٤.عملية المعالجة والفحص المبينة على الشتراطات التعاقدية: ويتطلب تحقيق ذلك وضع ضوابط عامة لاتفاقيات المشاركة في مصلحة الضرائب مما يؤدي الى وضوح الصورة لدى الجميع بشأن طبيعة تلك الاتفاقيات، ويستلزم ذلك وجود ذراعين هامين وهما صورة عامة لطبيعة اتفاقيات الشراكة وتشرية ضريبي يراعي ذلك.

وبناء على ذلك يمكن للباحثان تجسيد مكونات الاطار المقترح لاجراءات المحاسبة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١): اطار مقترح لاجراءات المحاسبة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام

٥. **الدراسات السابقة:** يمكن استعراض أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة من خلال العرض التالي:

▪ **دراسة (عقل، ٢٠١٠) بعنوان: اطار مقترح للمعاملة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر:** دراسة اختبارية. هدفت هذه الدراسة الى وضع نموذج معياري استرشادي للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام يتضمن الأبعاد المختلفة المرتبطة بالعمليات المحاسبية في شركات البنية التحتية وأهمها معايير الاعتراف والقياس المحاسبي ويمكن الاعتماد عليه لاصدار معيار يحكم اعداد التقارير المالية لها. وقد توصلت الدراسة الى أن معايير الاعتراف والقياس المحاسبي التي يمكن تطبيقها في شركات البنية الأساسية جاءت متناثرة في معايير المحاسبة الدولية، لم تتضمن معايير المحاسبة الدولية والمصرية معايير للاعتراف والقياس المحاسبي لكافة بنود التقارير المالية لشركات البنية الأساسية، لا يوجد معيار محاسبي أو ارشاد مصري محدد يبين معايير الاعتراف والقياس المحاسبي في شركات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة. وأوصت الدراسة بأهمية قيام الجهات المسؤولة عن تنظيم الممارسات المحاسبية في مصر باصدار معيار محاسبي في شركات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة، ويمكن الاعتماد على النموذج المقترح في هذه الدراسة كأساس لاصداره.

▪ **دراسة (الناغي، ٢٠١٠) بعنوان: المعاملة الضريبية لعقود مشاركة القطاع الخاص مع الجهات الإدارية.** هدفت هذه الدراسة الى اثاره العديد من التساؤلات المتعلقة بتنفيذ قانون تنظيم المشاركة بين القطاعين الخاص والعام في مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة الذي أقره مجلس الشعب في مصر في شهر مايو ٢٠١٠، من بين أهم هذه التساؤلات كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وموقف التسويات والاستهلاكات التي تجريها الشركات على رأس مالها خلال السنة، وأثر القيد الزمني للعقد على المعاملة الضريبية، والمعاملة الضريبية لأثر التضخم وتغيير أسعار الفائدة، والمعاملة الضريبية

على أسس توزيع المخاطر. وأوصت الدراسة بضرورة ايجاد اجابات واضحة لهذه التساؤلات حتى لا تكون المعاملة الضريبية احدى الصعوبات في تطبيق هذا القانون وتحقيق الهدف من اصداره.

▪ **دراسة (الشيخ، ٢٠١٦) بعنوان: اطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي** في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (دراسة ميدانية).تمثل الهدف من هذه الدراسة في توضيح مفهوم وأنواع مشروعات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام في مصر، وتوضيح أساليب التخطيط الضريبي التعسفي، ووضع اطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة.وقد توصلت الدراسة الى رسم اطار مقترح للحد من التخطيط الضريبي التعسفي لعقود المشاركة من خلال وضع الاشتراطات المقترحة بالاقرار الضريبي وكذلك تضمين خطة الفحص الضريبي بغرض الكشف عن أعمال التخطيط الضريبي التعسفي عند المحاسبة الضريبية لشركات المشروع المشارك مع الحكومة.

▪ **دراسة (Jokar, et al., 2021) بعنوان: Assessing and Prioritizing Risks in Public-Private Partnership (PPP) Projects Using the Integration of Fuzzy Multi-Criteria Decision-Making Methods** هدفت هذه الدراسة الى تحليل المخاطر وأنواعها ومستوياتها بين القطاعين العام والخاص في مشروعات المشاركة ومحاولة استحداث وإيجاد أساس عادل لتوزيع تلك المخاطر على الطرفين باستخدام نظم الذكاء الاصطناعي ولا سيما المنطق الضبابي متعدد المراحل والمعايير، حيث توفر هذه النظم المرونة الكافية التي تأخذ في حسابها العديد من الاحتمالات الممكن تشغيلها للحصول على القيمة المتوقعة لمستويات المخاطر الموزعة. وتوصلت الدراسة الى أن توزيع المخاطر بين الطرفين في أغلب التعاقدات للمشاركة بين القطاعين الخاص والعام تنفقر الى العدالة حيث أنها تراعي الامكانيات المادية لكلا الطرفين ولاتأخذ في حسابها مآل الملكية النهائي للأصول وباجراء تحليلات المحاكاة المختلفة للاحتمالات المحيطة بعملية توزيع المخاطر من خلال نظم الذكاء الضبابية متعددة المعايير تبين ارتفاع مستويات التحيز في كافة العاقود بالعينة محل الدراسة مما يدل على عدم موضوعية أسس توزيع المخاطر، ومن ثم عدم موضوعية الأرباح المحققة للطرفين. وأوصت الدراسة بإمكانية الاعتماد على نظم الذكاء الاصطناعي قبل البدء في المشروع لتحديد المستويات المثلى من المخاطر بين الطرفين والتي يمكن على أساسها تحديد استراتيجية اقتسام الأرباح والممارسات المهنية اللازم اتباعها.

▪ **دراسة (Park & Chung, 2021) بعنوان: Learning from past pandemic governance: Early response and Public-Private Partnerships in testing of COVID-**

19 in South Korea هدفت الدراسة الى تقديم اطار نظري مفاهيمي لعقود المشاركة بين القطاعين الخاص والعام من زاوية آلية التطبيق التي تسهم في تحقيق الكفاءة لتلك النوعية من العقود في ظل ظروف كورونا. كما حاولت الدراسة تفسير الدور الحيوي لهذا النوع من المشروعات في تحقيق التنمية المستدامة والتقليل من مستوى المخاطر في مشروعات البنية الأساسية على القطاع الحكومي.وتوصلت الدراسة الى أن مشروعات المشاركة ليست فقط مجرد اطار نظري وقالب جامد يمكن رسمه للعلاقة بين القطاعين الخاص والعام، بل أنه اطار مرن يحمل العلاقات التعاقدية بين الطرفين بما يسهم في تعزيز

المرونة التفاوضية بينهما، ومن ثم تصبح عملية توزيع المخاطر بين الطرفين أمراً تفاوضياً، ومن ثم تصبح العلاقة المحاسبية بينهما غير خاضعة للإصدارات المهنية إلا في حدود مستويات توزيع المخاطر، ونظراً لعدم ثبات مستويات المخاطر الموزعة على تلك الأطراف فإنه تتباين المعالجات المحاسبية من مشروع لآخر.

تعليقاً على الدراسات السابقة يرى الباحثان أن معظم الدراسات السابقة تناولت الفكر المحاسبي من منظور توزيع المخاطر وأبلولة الملكية النهائية للمشروع فضلاً عن أنها لم تقدم حلولاً جذرية للعديد من المشاكل الضريبية التي استعرضتها، وهو ما أسفر عن وجود فجوة بحثية يمكن استعراضها فيما يلي:

- ذهبت بعض الدراسات السابقة الى وضع الأطر المقترحة للمعاملة المحاسبية والضريبية لعقود المشاركة ولكنها كانت من خلال تساؤلات تنتظر الاجابة من المشرع، بينما لم تحاول في وضع الحدود الفاصلة لهذه المشاكل وتقديم الاجابات القاطعة.
- ركزت بعض الدراسات على تحليل المشكلات المحاسبية والضريبية من منظوري مآل الملكية النهائية للمشروع ومستوى توزيع المخاطر بين الأطراف المشتركة بعقود المشاركة، وكان ذلك بمنأى عن الاصدارات المهنية المختلفة سواء الدولية أو المحلية.
- انتهت الدراسات السابقة الى أن عدم وضوح المعاملة الضريبية لمشروعات المشاركة قد يسهم في وجود التخطيط الضريبي التعسفي، وهو ما يؤدي الى انهيار المنافع الممكن تحصيلها من تطبيق مثل هذه المشاريع، ورغم ذلك لم تسهم تلك الدراسات في توضيح الاجراءات المتبعة لتحقيق هذا التخطيط الضريبي.
- أشارت الدراسات السابقة الى اهمية ابراز آثار أهم الجوانب الاقتصادية على الاطار المحاسبي والضريبي لعقود المشاركة ولكنها لم تسهم في محالة استغلال الاصدارات المهنية المختلفة في هذا الشأن لتخطي تلك العواقب.

٦. **صياغة الفروض الاحصائية للدراسة:** انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وسعياً لتحقيق أهدافها يتبين أن المحددات الضريبية لتطبيق تلك العقود هو السبيل الوحيد لحل العديد من المشاكل بهذه العقود، ومن ثم يمكن صياغة الفروضين الاحصائيين التاليين:

الفرض الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على توحيد اجراءات المحاسبة الضريبية.

الفرض الثاني: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود.

٧. **الدراسة الميدانية:** تهدف الباحثة من خلال استعراض الدراسة الميدانية الى توضيح مجتمع وعينة الدراسة، وإختبارات الصدق والثبات لعينة الدراسة، وتوصيف عينة الدراسة والإحصاءات الوصفية، وأخيراً نتائج إختبارات الفروض الاحصائية للدراسة وذلك على النحو التالي:

١/٧: **مجتمع وعينة الدراسة:** يعتبر مجتمع الدراسة كافة الأفراد المهنيين العاملين في شركات المقاولات الكبرى التي تقوم بعمل المشروعات الكبرى الخاصة بالدولة من خلال عقود PPP وكذلك الأكاديميين

ذوي الصلة بموضوع الدراسة. والجدير بالذكر أن مفردات المجتمع في هذه الدراسة يتجاوز ١٠٠٠٠ فرد، فضلاً عن صعوبة الوصول اليهم إلا عن طريق ملفات بيانات العاملين بتلك الشركات. ومن ثم يسوف يعتمد الباحثان على أسلوب المعاينة الاحصائية واختيار عينة عشوائية بشرط ألا تقل عن ٣٨٤ مشاهدة (Hair, et al., 2014).

وبالتالي، يمكن صياغة وتصميم قائمة استبيان موجهة الى عينه الدراسة الممثلة في المهنيين العاملين في شركات المقاولات الكبرى التي تقوم بعمل المشروعات الكبرى الخاصة بالدولة من خلال عقود PPP وكذلك الأكاديميين ذوي الصلة بموضوع الدراسة، واعتمد الباحثان على توزيع قائمة الاستبيان على المستقضي منهم وجهاً لوجه وذلك اعتماداً على العينة العشوائية المنتظمة (كل خمسة أفراد تمت مقابلة واحد منهم). وفي هذا الصدد، تم توزيع الاستبيان على مجموعة من المستقضي منهم بمجتمع الدراسة وقد بلغ عددهم ٥٢٢ فرداً، منهم ٤٨٢ فقط قام بالاجابة على الاستبيان، وباستبعاد ٦٨ استبياناً مفقود البيانات (اجابات منقوصة) تبين أن العينة النهائية صالحة التحليل تبلغ ٤١٤ مشاهدة. وبالتالي يمكن بيان اجراءات اختيار وتوزيع العينة من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (١): اجراءات تحديد عينة الدراسة

نسبة العينة النهائية الى الموزعة	العينة النهائية	استبيانات غير مكتملة	استبيانات بدون استجابة	نسبة غير المستلمة الى الموزعة	الاستبيانات غير المستلمة	نسبة المستلمة الى الموزعة	الاستبيانات المستلمة	الاستبيانات الموزعة	المستقضي منهم
%٨٥.٠٠	١٠٢	٨	٥	%٤.١٧	٥	%٩٥.٨٣	١١٥	١٢٠	محاسب
%٨٥.٠٥	٩١	٧	٣	%٥.٦١	٦	%٩٤.٣٩	١٠١	١٠٧	مدير مالي
%٦٧.٧٧	٨٢	٩	٩	%١٧.٣٦	٢١	%٨٢.٦٤	١٠٠	١٢١	فاحص ضريبي
%٧٦.٩٢	٧٠	٦	١٠	%٥.٤٩	٥	%٩٤.٥١	٨٦	٩١	عضو مجلس ادارة
%٨٣.١٣	٦٩	٦	٥	%٣.٦١	٣	%٩٦.٣٩	٨٠	٨٣	عضو هيئة تدريس
%٧٩.٣١	٤١٤	٣٦	٣٢	%٧.٦٦	٤٠	%٩٢.٣٤	٤٨٢	٥٢٢	الاجمالي

٢/٧: إختبارات الصدق والثبات: يقصد به اختبار أداة جمع البيانات والمعلومات للتأكد من درجة الاتساق بما يتيح قياس ما يتم قياسه من ظواهر ومتغيرات بدرجة عالية من الدقة والحصول على نتائج متطابقة أو متشابهة اذا تكرر استخدامها أكثر من مرة في جمع نفس المعلومات أو قياس نفس المتغيرات سواء من باحث واحد أو عدد من الباحثين في أوقات وظروف مختلفة.

وقبل القيام بالتحليل يتم التأكد من جودة المقياس المستخدم وأن بنود كل محور لا يمكن حذفه أو

الاستغناء عنه. ويقصد باختبار ثبات المقياس درجة الاتساق بين مقياس الشيء المراد قياسه، والثبات يعني الاستقرار بمعنى لو كررت عمليات القياس للفرد الواحد لأظهرت النتائج شيئاً من الاستقرار، ويظهر الجدول التالي الثبات لبند متغيرات المقياس:

جدول رقم (٢): إختبار كرونباخ ألفا لقياس ثبات وصدق أداة الإستبيان

المتغير	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
المحور الأول: الاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP	16	0.703	0.838
المحور الثاني: اجراءات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة PPP	9	0.705	0.840
المحور الثالث: موضوعية القياس الضريبي لعقود المشاركة PPP	7	0.756	0.869

يتبين من الجدول السابق أن معامل الثبات كرونباخ ألفا وصدق أداة الإستبيان لكل أسئلة متغيرات الإستبيان أن أداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق لأنها أكبر من ٦٠% (بالنسبة إلى معامل كرونباخ ألفا) وأكبر من ٨٠% (بالنسبة إلى معامل الصدق) مما يعني أن هنالك إتساق داخلي لإجابات عبارات متغيرات أداة الإستبيان وجميع عبارات أداة الإستبيان بشكل عام.

٣/٧: توصيف عينة الدراسة: من خلال إستخدام الإحصاء الوصفي يمكن وصف خصائص عينة

الدراسة وذلك على النحو التالي كما هو موضح بالجدول رقم (٣) على النحو التالي:

جدول رقم (٣): الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

النسبة	التكرار	الفئات	الخصائص الديموغرافية
12.56%	52	أقل من ٣٠ سنة	العمر
39.13%	162	من ٣٠ الى أقل من ٤٠ سنة	
37.92%	157	من ٤٠ سنة والى أقل من ٥٠ سنة	
10.39%	43	من ٥٠ سنة فأكثر	
40.34%	167	بكالوريوس	المؤهل العلمي
30.92%	128	دبلوم عال	
13.04%	54	ماجستير	
5.31%	22	دكتوراه	
10.39%	43	أخرى	
8.70%	36	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة
40.82%	169	من ٥ والى أقل من ١٠ سنوات	
36.47%	151	من ١٠ سنوات والى أقل من ١٥ سنة	
9.18%	38	من ١٥ سنة والى أقل من ٢٠ سنة	
4.83%	20	من ٢٠ سنة فأكثر	

يتبين من نتائج الجدول السابق أن الفئة الأكثر شيوعاً كانت الفئة العمرية من ٣٠ الى ٤٠ سنة هي الأكثر شيوعاً ثم يليها الفئة من ٤٠ الى ٥٠ سنة وهم الفئات الأكثر قدرة على الحكم على محاور الاستبيان ومتغيرات الدراسة، كما كانت فئة الحاصلين على درجة البكالوريوس هي الفئة الأكثر شيوعاً لما لها من قدرة تعليمية كافية للتعامل مع المشاكل المحاسبية لعقود المشاركة PPP فضلاً عن كونهم الفئة الأكثر انتشاراً في الواقع العملية. وعلى مستوى سنوات الخبرة فكان متوسطي الخبرة هم الفئة الغالبة بعينة الدراسة الذين تتراوح خبراتهم بين الفئة من ٥ والى أقل من ١٠ سنوات والفئة من ١٠ سنوات والى أقل من ١٥ سنة وهو ما يتفق مع طبيعة المجتمع.

٤/٧: الإحصاءات الوصفية: قامت الباحثة بإجراء التحليل الوصفي للبيانات باستخدام برنامج الحزم الاحصائية SPSS لمتغيرات الدراسة، وذلك بهدف الوقوف على شكل وطبيعة البيانات والتعرف على قيمة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٤): الإحصاءات الوصفية الإجمالية لمتغيرات الدراسة

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	معامل الالتواء	معامل التفرطح
المحور الأول: الإطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP	4.29	0.53	12.35%	1.043	1.778
المحور الثاني: اجراءات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة PPP	4.23	0.49	11.68%	1.977	1.897
المحور الثالث: موضوعية القياس الضريبي لعقود المشاركة PPP	4.28	0.59	13.67%	1.092	0.827

يتبين من النتائج سالفة العرض بالجدول السابق مجموعة من الملاحظات التي يمكن توضيحها فيما يلي:

- وجود ادراك من جانب عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة، حيث جاءت قيمة الوسط الحسابي العام للمتغيرات جميعاً أكبر من الوسط الحسابي للمقياس والمعبر عنها بـ (٣).
- جاء المحور المحور الأول: الإطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP وذلك بوسط حسابي قدره (٤.٢٩)، ثم المحور الثالث: موضوعية القياس الضريبي لعقود المشاركة PPP وذلك بوسط حسابي قدره (٤.٢٨)، وأخيراً، المحور الثاني: اجراءات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة PPP وذبحك بوسط حسابي قدره (٤.٢٣).

وعلى مستوى العبارات داخل كل متغير من متغيرات قائمة الاستبيان فقد أسفرت نتائج التحليل

الاحصائي عن الجدول رقم (٥) على النحو التالي:

جدول رقم (٥): الإحصاءات الوصفية التفصيلية للعبارات داخل متغيرات الدراسة

المحور	رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	معامل الالتواء	معامل التفرطح
--------	-------------	---------------	-------------------	----------------	----------------	---------------

1.503	1.707	11.21%	0.48	4.28	Q1	المحور الأول: الإطار الحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP
2.011	1.919	20.52%	0.79	3.85	Q2	
1.549	1.770	15.89%	0.68	4.28	Q3	
1.959	2.083	12.84%	0.56	4.36	Q4	
1.961	2.163	12.21%	0.47	3.85	Q5	
1.778	2.210	11.68%	0.46	3.94	Q6	
1.286	2.151	13.45%	0.55	4.09	Q7	
1.816	1.928	12.32%	0.51	4.14	Q8	
1.341	2.202	19.00%	0.76	4.00	Q9	
1.303	1.514	16.54%	0.65	3.93	Q10	
2.257	1.816	15.76%	0.61	3.87	Q11	
1.934	2.286	16.48%	0.73	4.43	Q12	
2.346	1.664	11.66%	0.54	4.63	Q13	
1.783	2.046	12.66%	0.51	4.03	Q14	
1.541	2.255	12.63%	0.50	3.96	Q15	
1.400	1.335	14.94%	0.69	4.62	Q16	
1.771	1.997	19.32%	0.74	3.83	Q17	
1.750	1.258	15.09%	0.70	4.64	Q18	
2.103	1.804	15.63%	0.60	3.84	Q19	
2.194	1.593	15.75%	0.72	4.57	Q20	
2.039	1.562	17.05%	0.74	4.34	Q21	
1.784	2.167	14.99%	0.67	4.47	Q22	
2.263	1.924	13.71%	0.58	4.23	Q23	
2.065	1.982	9.80%	0.45	4.59	Q24	
1.322	1.401	18.20%	0.81	4.45	Q25	
2.038	1.795	13.14%	0.54	4.11	Q26	المحور الثالث:

1.872	1.592	19.70%	0.78	3.96	Q27	موضوعية القياس الضريبي لعقود المشاركة PPP
1.688	1.549	16.96%	0.67	3.95	Q28	
2.451	1.468	14.91%	0.58	3.89	Q29	
2.136	1.527	15.89%	0.72	4.53	Q30	
1.981	1.698	11.50%	0.49	4.26	Q31	
1.687	1.412	12.53%	0.49	3.91	Q32	

ويبين من الجدول (٥) ما يلي

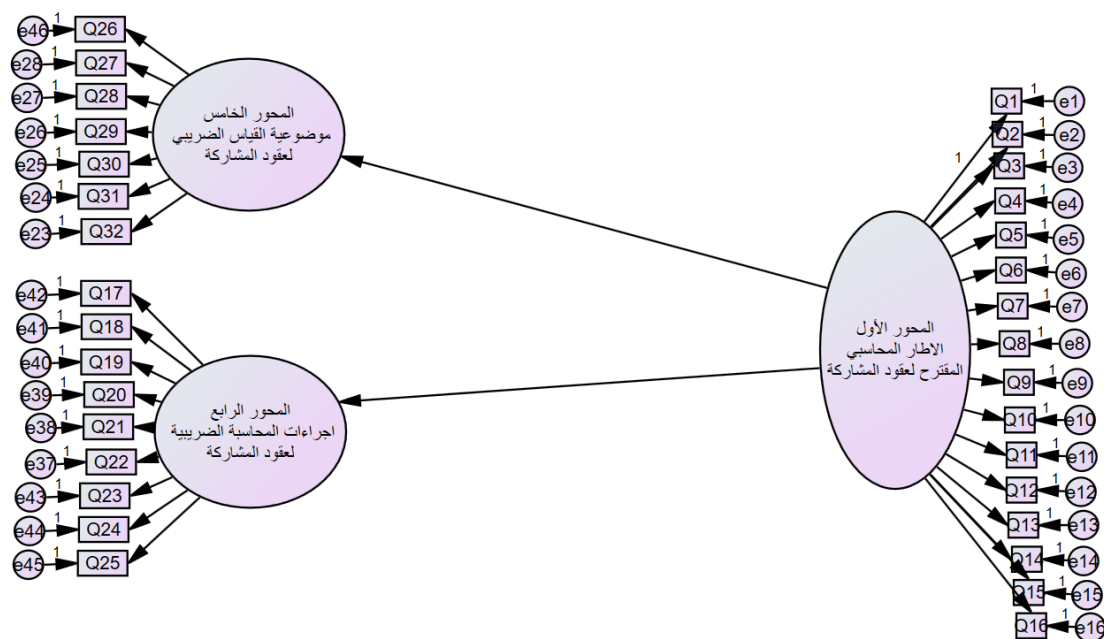
أ. بالنسبة للمحور الأول الخاص بالاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP يتضح ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر (عدم القدرة علي تحصيل الخسائر لفترة اطول من خمسة سنوات، قد لايشجع شركات القطاع الخاص علي الدخول في مناقصات مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة أو إجراء دراسات متعمقة تساعد علي نجاح مشروع المشاركة) بمتوسط (٤.٦٣) وانحراف معياري (٠.٥٤) وبمعامل اختلاف (١١.٦٦%) أي ان معظم الآراء تتراوح ما بين موافق ومحاييد وتميل الي أن تكون موافق.

ب. بالنسبة للمحور الثاني الخاص باجراءات المحاسبة الضريبية لعقود المشاركة PPP يتضح ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر (بالنسبة لنفقات دراسة العطاءات الناجحة، لا يتم تحميلها علي قائمة الدخل لشركات القطاع الخاص المتقدمة للعطاء، وانما يتم معالجتها محاسبياً كجزء من مساهمات شركات القطاع الخاص في شركة المشروع، ويتم معالجتها كمصروفات رأسمالية في دفاتر هذه الشركة) بمتوسط (٤.٦٤) وانحراف معياري (٠.٧٠) وبمعامل اختلاف (١٥.٠٩%) أي ان معظم الآراء تتراوح ما بين موافق ومحاييد وتميل الي أن تكون موافق.

ج. بالنسبة للمحور الثالث بموضوعية القياس الضريبي لعقود المشاركة PPP يتضح ارتفاع متوسط آراء عينة الدراسة حول العنصر (لا يمكن بأي حال من الأحوال تحقيق المعاملة الضريبية العادلة لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين الخاص والعام إلا اذا راعى المشرع الضريبي نفسه المنهجية الضريبية السليمة في فرض الضرائب على تلك المشروعات) بمتوسط (٤.٥٣) وانحراف معياري (٠.٧٢) وبمعامل اختلاف (١٥.٨٩%) أي ان معظم الآراء تتراوح ما بين موافق ومحاييد وتميل الي أن تكون موافق.

بالإضافة الي ذلك، يتبين انخفاض قيمة الانحراف المعياري مما يدل على انخفاض التباين في الآراء حول عناصر هذا المتغير من وجهة نظر عينة الدراسة، ويؤكد ذلك انخفاض قيمة معامل الاختلاف.

٧-٥: نتائج إختبار الفرضين الإحصائيين للدراسة: يمكن بناء النموذج الهيكلي للدراسة في ضوء النموذج الأحادي والذي من خلاله يمكن اختبار فروض الدراسة، ويستند بناء النموذج الهيكلي على المتغيرات والأبعاد التي أسفر عنها النموذج الأحادي للقياس، وفي ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج باستخدام AMOS ٧.26 يمكن توضيح النموذج الهيكلي في الشكل التالي:



شكل رقم (٢): النموذج الهيكلي لاختبارات الفروض الاحصائية للدراسة

ومن خلال المؤشرات الاحصائية الموضحة بالجدول رقم (٦) يمكن توضيح مؤشرات جودة النموذج

الهيكلية على النحو التالي:

جدول رقم (٦): مؤشرات جودة النموذج الهيكلي للدراسة

المؤشر	الرمز الاحصائي	القيمة	مدى القبول	معياري القبول
جودة المطابقة	GFI	0.978	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
جذر متوسط مربعات البواقي	RMR	0.058	مقبول	كلما اقترب من الصفر
المطابقة المقارنة	CFI	0.986	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
تاكر لويس	TLI	0.981	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي	RMSEA	0.458	مقبول	أقل من ٠.٨

وفيما يتعلق باختبارات فروض الدراسة وفقاً للنتائج الاحصائية وذلك في ضوء النموذج الهيكلي،

ويمكن توضيحها في الجدول رقم (٧) للتأثيرات المباشرة، وذلك على النحو التالي:

و	المسار المباشر	قيمة معامل المسار	مستوى المعنوية	النتيجة
١	الإطار المحاسبي المقترح ← إجراءات المحاسبة الضريبية	٠.٤١١	٠.٠٠٠	قبول الفرض
٢	الإطار المحاسبي المقترح ← موضوعية القياس الضريبي	٠.٤٣٥	٠.٠٠٠	قبول الفرض

- اختبار الفرض الاحصائي الأول للدراسة: ينص الفرض الاحصائي الأول للدراسة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على توحيد اجراءات المحاسبة الضريبية". ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي يوجد تأثير معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة على توحيد اجراءات المحاسبة الضريبية، حيث بلغت قيمة معامل المسار ٠.٤١١، وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٠٠٠، وعليه يتضح للباحثة قبول الفرض الاحصائي الثالث للدراسة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على توحيد اجراءات المحاسبة الضريبية.
- اختبار الفرض الاحصائي الثاني للدراسة: ينص الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود". ووفقاً لنتائج التحليل الإحصائي يوجد تأثير معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود، حيث بلغت قيمة معامل المسار ٠.٤٣٥، وهو دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٠٠٠، وعليه يتضح للباحثة قبول الفرض الاحصائي الرابع للدراسة على الشكل البديل التالي: يوجد أثر معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود.

٨. نتائج وتوصيات الدراسة:

تناولت الدراسة الانعكاسات الضريبية للاطار المقترح على مشاكل القياس الضريبي وتحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود. وقد قامت الدراسة بالتطبيق على عينة من المبحوثين في نطاق الدراسة الميدانية ممن لهم احتكاك مباشر بعقود المشاركة بين القطاعين الخاص والعام سواء كانوا من المهنيين العاملين داخلها أو من الأكاديميين المهتمين بموضوع الدراسة، وقد أسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج التي يمكن للباحثة عرضها في النقاط التالية:

- يوجد أثر معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على توحيد اجراءات المحاسبة الضريبية.
- يوجد أثر معنوي إيجابي للاطار المحاسبي المقترح لعقود المشاركة PPP على تحقيق موضوعية القياس الضريبي لتلك العقود.

وبناءً على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تسليط الضوء عليها لتعد بمثابة توصيات يمكن تقديمها إلى الجهات المعنية وأهمها:

- تأييد طريقة حساب مصروفات الاهلاك التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لاحكام المواد أرقام (٢٥، ٢٦، ٢٧) من قانون الضريبة علي الدخل، الا اذا كانت مدة التعاقد اقل من العمر الذي علي اساسه تم حساب الاهلاك ضريبياً، وحيث ان معدل اهلاك المباني والتجهيزات ٥% أي أن العمر الضريبي ٢٠ سنة.

- ترتيب الممارسات الضريبية من حيث الموقف القانوني الى ثلاث درجات هم قانونية تماماً، والمنطقة الرمادية أو المشكوك في قانونيتها، وغير قانونية تماماً مع وجود قصد الغش والاحتيال.
- الربط الضريبي ينبغي أن يكون على المشروع نفسه كشخص اعتباري وفي حالة المنازعات يصبح مجلس ادارة هذا المشروع هو الطرف الرئيسي في المنازعات وهو أيضاً الطرف المسئول عن سداد الضريبة المربوطة على المشروع.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- الشواربي، محمد عبد المنعم. (٢٠١٣). دور الفروق الزمنية للضريبة المؤجلة في إدارة الأرباح. المؤتمر الضريبي التاسع عشر (النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ص ٦٨-١ .
- الشيخ، هدى حسين، ٢٠١٦، اطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (دراسة ميدانية)، مجلة الفكر المحاسبي، العدد الثاني.
- الصمادي، هشام، ٢٠٠٨، معوقات تطبيق الشراكة بين القطاع العام والخاص من وجهة نظر أصحاب القطاع الخاص، مجلة المحاسبة والادارة والتأمين، العدد ٧١، ص ص ٤٦٣-٤٨٦.
- الناغي، محمود السيد، ٢٠١٠، المعاملة الضريبية لعقود مشاركة القطاع الخاص مع الجهات الادارية، ورقة عمل مقدمة الى المؤتمر السنوي للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠١٠
- ظاهر، سامح سعيد محمود. (٢٠١٧). قياس أثر الفروق الضريبية على جودة الأرباح وانعكاساتها على عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة .
- عقل، يونس حسن، ٢٠١٠، اطار مقترح للمعاملة الضريبية لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر: دراسة اختبارية، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١٤، العدد ٢، ص ص ٤٣٦-٥٠٠.
- عبد الفتاح، عمرو ابراهيم صالح. (٢٠١٦). دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والتخطيط الضريبي في منشآت الأعمال - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة-جامعة القاهرة .
- بدوي، محمد عباس. (٢٠٠٨). المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة في ظل معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤. مجلة المال والتجارة، العدد ٤٧٢، ص ص ٤-١٢.

- فتحي، داليا سمير عبد العزيز، ٢٠١٣، اطار مقترح لمعالجة مشكلات المحاسبة الضريبية لمشروعات الشراكة بين القطاع العام والخاص في مجال البنية الأساسية، دراسة اختبارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وادارة الأعمال، جامعة حلوان.
- مصطفى، منة الله محمد محمد. (٢٠١٩). الانعكاسات المحاسبية لأساليب التخطيط الضريبي وأثرها على قيمة العادلة للمنشأة-دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة
- محمد، سعيد عبد المنعم. (٢٠٠٨). آليات تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ الخاص بضرائب الدخل. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص ٤٨-٤٨.
- والي، محمود رضا علي. (٢٠١٦). التخطيط الضريبي وأثره على القيمة السوقية لأسهم الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

ثانياً: مراجع باللغة الانجليزية:

- Aundhe, M., Narasimhan, R., 2016, Public private partnership (PPP) outcomes in e-government – a social capital explanation, Vol. 29, No. 7, PP. 638-658.
- Graham, J. R., & Tucker, A. L. (2014). Tax shelters and corporate debt policy. **Journal of Financial Economics**, 81(3), PP. 563-594.
- Hair, Jr J. F., Black, W.C., Babin, J. B. and A. (2014). **Multivariate data analysis** (7th ed.). Pearson Prentice Hall.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. **Journal of Accounting and Economics**, 50(2-3), PP.127-178.
- Ilaboya, O. J., Izevbehai, M. O., & Ohiokha, F. I. (2016). Tax Planning and Firm Value: A Review of Literature. **Business and Management Research**, 5(2), PP. 81-91.
- Ismail, S. & Haris, F., 2014, Constraints in implementing Public Private Partnership (PPP) in Malaysia, **Built Environment Project and Asset Management**, Vol. 4, No. 3, PP. 238-250.
- Ismail, S., 2013, Critical success factors of public private partnership (PPP) implementation in Malaysia, Asia-Pacific **Journal of Business Administration**, Vol. 5, No. 1, PP. 6-19.
- Jokar, E., Aminnejad, B., Lork, A., 2021, Assessing and Prioritizing Risks in Public-Private Partnership (PPP) Projects Using the Integration of Fuzzy Multi-Criteria Decision-Making Methods, **Operations Research Perspectives**, Vol. 8, PP. 1-20.
- Knuutinen, R. (2014). Corporate social responsibility, taxation and aggressive tax planning. **Nordic Tax Journal**, (1), PP.36-75.
- Lietz, G. (2013). Tax avoidance vs. tax aggressiveness: A unifying conceptual framework. **Working Paper**, University of Muenster.
- Manzon Jr, G. B., & Plesko, G. A. (2001). The relation between financial and tax reporting measures of income. **Tax Law Review**, 55(2), PP.175-224.

- Mutiganda, J., Skoog, M., Grossi, G., 2020, Investigating the implementation of and accountability in PPPs: a case study in public water management, **Journal of Accounting in Emerging Economies**, PP. 1168-2042.
- Park, J. & Chung, E., 2021, Learning from past pandemic governance: Early response and Public-Private Partnerships in testing of COVID-19 in **South Korea**, **World Development**, Vol. 137, PP. 1-21.
- Wahab, N. S. A., & Holland, K. (2012). Tax planning, corporate governance and equity value. **The British Accounting Review**, 44(2), PP.111-124.
- Watson, L. (2015). Corporate Social Responsibility, Tax Avoidance, and Earnings Performance. **The Journal of the American Taxation Association**, Vol. 37, No. 2, PP. 1-21.