

اعتماد الإقرارات الضريبية من قبل المحاسب القانوني وأثرها
على تحديد الحصيلة الضريبية والوعاء الضريبي

(دراسة ميدانية)

أ.د. منصور ياسين الأديمي*

أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة والاقتصاد - جامعة صنعاء

الدكتور محفوظ صالح التميمي**

أستاذ المحاسبة المشارك ورئيس قسم المحاسبة
كلية العلوم الإدارية - جامعة عدن

٢٠٠٩ - ١٤٣٠ هـ - عدن

* أستاذ المحاسبة والمراجعة بجامعة صنعاء والمحاسب القانوني والخبير المالي وعضو جمعية المحاسبين القانونيين والأستاذ الزائر بجامعة بول سيت الأمريكية، وله العديد من الأبحاث في مجال المراجعة والضرائب.
** أستاذ المحاسبة المشارك ورنهس قسم المحاسب والمراجعة بجامعة عدن، حاصل على دكتوراه المحاسبة من جامعة لايزج الألمانية وعضو جمعية المحاسبين القانونيين وله العديد من الاهتمامات البحثية في مجال المراجعة والمحاسبة وخبير تصميم وتحليل ومراجعة نظم المعلومات المحاسبية.

وفي هذا الاتجاه صدرت في مصر معايير المحاسبة (لأول مرة) بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية للشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، وقد جاءت خالية من معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل. وفي ٢٠٠٦/٧/١١ صدر قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية ليعمل بها اعتباراً من ٢٠٠٧/١/١ (أي بعد ستة أشهر من إصدارها)، وتضمنت (لأول مرة) المعيار المحاسبي رقم (٢٤) بشأن ضرائب الدخل، والذي جاء ترجمة حرفية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) وفقاً لآخر تعديلاته.

أما في اليمن فلم تقم أي محاولة لإعداد معيار محاسبي خاص بضرائب الدخل، أو الإشارة إلى استخدام معايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة. إلا أنه تم تعديل القانون اليمني رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م بشأن ضرائب الدخل وتعديلاته بالقانون رقم (١٢) لسنة ١٩٩٩م، وألقى على عاتق مهنة مراجعة وتدقيق الحسابات دور كبير ومهم في هذا الجانب لضمان عدم تضارب المصالح بين مصلحة الضرائب والمكلفين من منظمات الأعمال. وذلك على اعتبار أن إعداد الإقرار الضريبية وتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة - الوعاء الضريبي - من أهم القضايا التي تثير جدلاً وخلافاً بين المكلفين والإدارة الضريبية. ويرجع ذلك الخلاف إلى اختلاف مفهوم صافي الربح المحاسبي عن مفهوم صافي الربح الضريبي التي تحكمه التشريعات الضريبية التي تتصف بعض بنودها بعدم الوضوح واختلاف الاجتهادات الشخصية في تفسيرها حتى بين مأموري الضرائب أنفسهم، ناهيك عن عدم صدور اللائحة التنفيذية للقانون حتى تاريخه.

وفي الوقت الذي يقوم فيه الباحثان بإعداد هذا البحث فإن الحكومة اليمنية بصدد تقديم مشروع قانون جديد لضرائب الدخل إلى مجلس النواب وقد تضمن المشروع على عدد كبير من المزايا وتلافى أوجه القصور الموجودة في القانون الحالي. لذلك يأمل الباحثان أن تكون نتائج هذا البحث وتوصياته بين يدي اللجنة المالي بمجلس النواب عند دراسة مشروع القانون الضريبي الجديد.

ومن واجب مراجعي الحسابات عند القيام بالمراجعة والتدقيق للبيانات المالية المقدمة من قبل المكلفين التأكد من أن صافي الربح قد تم إظهاره بما يتوافق مع

مقدمة:

تعد الضريبة أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، حيث لم يعد يقتصر دورها على الهدف المالي، بل اتسعت أهدافها لتشمل أهدافاً اقتصادية واجتماعية وسياسية في ظل تطور مفهوم ووظيفة الدولة الحديثة، ويأتي في مقدمة هذه الأهداف تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، وتعجيل عميلة التنمية، وإعادة توزيع الدخل، ومعالجة الدورات الاقتصادية وتشجيع فروع الإنتاج وتحفيز الادخار والاستثمار وفق أولويات التنمية.

ومن أجل احتساب الوعاء الضريبي بعدالة، واعتماد الإقرارات الضريبية من قبل مراجع الحسابات الخارجي بموضوعية واستقلالية، فقد صدر المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12) الخاص بضرائب الدخل من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) ليحل محل المعيار (12) الخاص بالمحاسبة على ضرائب الدخل والصادر في يوليو 1979. وقد عدل هذا المعيار في سنوات لاحقة وصدرت المعايير المفسرة له وأخرها التفسير الدولي (IFRS 3) اندماج الأعمال Business Combinations والمعدل في يناير 2008م، ويبدأ العمل به (سريانه) ابتداء من 1 يوليو 2009م.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية صدر المعيار المحاسبي الأمريكي (FAS 96, 1987) في ديسمبر 1987م ليلغي الرأي (APB Opinion No. 11, 1967) الصادر في 1967 بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل. وتبع ذلك صدور المعيار المحاسبي (FAS 100, 1988) ليؤجل سريان تطبيق المعيار (96) إلى 15 ديسمبر 1989. وفي فبراير من عام 1992م صدر المعيار المحاسبي (FAS 109, 1992) ليلغي المعيار (96) بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل وتعديلاته. وفي 21 ديسمبر عام 2004 صدر المعيار (FAS 109-1, 21 December 2004) بشأن نشاطات الإنتاج المشروطة Qualified Production Activities. وفي عام 2006 صدر المعيار (FASB interpretation No. 48, June 2006, pp. 1-32) وهو معيار مفسر للمعيار (109) المحاسبة على ضرائب الدخل.

معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة المالية المتعارف عليها، وأن مراجعته للقوائم المالية تتفق مع معايير المراجعة الدولية.

أما عند إعداد الإقرارات الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي الوارد في الإقرار الضريبي فيتم تحديده وفقاً لما يراه متفقاً مع أحكام قانون ضريبة الدخل وتعديلاته. ومن هنا فإن مراجع الحسابات سوف يقوم بإعداد التسويات اللازمة لتحديد ذلك الوعاء، ويعمل على أن يكون هناك إفصاحاً كاملاً بالإقرار ووجود التوضيحات والتحليلات المناسبة لطبيعة النشاط المقدم عنه الإقرار. وذلك حتى تتجنب الإدارة الضريبية طلب أية بيانات إيضاحية عند النزول الميداني للتأكد والتحري من بعض البنود ومراجعتها ميدانياً.

وقد جاء قرار وزير المالية رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٤م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين لتلافي القصور أو مواطن الضعف في القانون والمتعلق بدور المحاسب القانوني عند تقديم خدمات استشارية ضريبية التي من بينها اعتماد الإقرارات الضريبية إلا أنه لا زالت هناك الكثير من الفجوات التي لم يتناولها القرار ولا زالت بحاجة إلى توضيح حول كيفية معالجتها.

وفي هذه الدراسة سوف يلقي الباحثان الضوء على كل تلك الأحداث مع التركيز على دراسة أثر اعتماد مراجعي الحسابات للإقرارات الضريبية في الحصيلة الضريبية، كما سيتناول أثر مشاركة مراجعي الحسابات في مناقشة الإقرارات الضريبية على تحديد الوعاء الضريبي للمكلف.

أولاً: مشكلة البحث:-

يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:-

- ١- هل يؤثر اعتماد الإقرار الضريبي من قبل المحاسب القانوني على زيادة الحصيلة الضريبية؟.
- ٢- هل يوجد اختلاف في الآراء حول وجود تأثير لاعتماد الإقرار الضريبي من قبل المحاسب القانوني على زيادة الحصيلة الضريبية؟.
- ٣- هل يساعد إشراك مراجع الحسابات في مناقشة الإقرار الضريبي والدفاع عن بياناته في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف؟.

٤- هل يوجد اختلاف في الآراء حول إشراك مراجع الحسابات في مناقشة الإقرار الضريبي والدفاع عن بياناته في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف؟.

ثانياً: أهمية البحث:-

تمتد أهمية هذه الدراسة لتشمل الجانبين العلمي والعملية وتتلخص في الآتي:

١- تأتي أهمية هذه الدراسة كون وزارة المالية رفعت مؤخراً إلى رئاسة الوزراء مشروعاً جديداً لقانون ضرائب الدخل الذي اتسم بعدد من المزايا، إلا أن القانون لم يراع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بضرائب الدخل. وفي رأينا أن ما سوف تخرج به هذه الدراسة من نتائج وتوصيات يمكن أن تسهم في إخراج القانون بصورة أفضل عند مناقشته من قبل اللجنة المالية في مجلس النواب.

٢- أن هذه أول دراسة تتناول مسئولية مراجع الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية الضريبية التي من بينها اعتماد الإقرارات الضريبية في ظل المعايير الدولية والتشريع الضريبي اليمني.

٣- أن هذه الدراسة تتناول متغيرات جديدة تتمثل في الحصيلة الضريبية وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف ومدى تأثيرهما إذا كان الإقرار الضريبي معتمداً من مراجع الحسابات الخارجي (المحاسب القانوني)، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

٤- الخروج بتوصيات ومقترحات سوف تساعد على التعزيز من موضوعية مراجع الحسابات وعدم إضعاف استقلاليتها من ناحية، والاستفادة من التوصيات والمقترحات عند عرضها على مجلس النواب لاستصدار قانون ضرائب الدخل الجديد.

ثالثاً: أهداف البحث:

انساقاً مع مشكلة البحث وأهميته فإن هذه الدراسة تهدف إلى :

١- إلقاء الضوء على معايير المحاسبة الدولية بشأن ضرائب الدخل، ومعرفة مدى الاستفادة منها عند استصدار قانون ضرائب الدخل الجديد، ومعرفة ما

إذا كان اعتماد الإقرار الضريبي من قبل مراجع الحسابات الخارجي سوف يؤدي إلى رفع الحصيلة الضريبية.

٢- إبراز ما إذا كان إشراك مراجع الحسابات الخارجي في مناقشة الإقرار الضريبي الذي اعتمده سوف يساعد على تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

٣- توضيح ما إذا كان قبول الإقرارات المعتمدة من مراجع الحسابات سوف تسهم في تفعيل مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن.

رابعاً: فرضيات البحث:

اتساقاً مع مشكلة البحث وأهدافه تم صياغة الفرضيات التالية:

١- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية.

٢- لا يوجد اختلاف في الآراء حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية.

٣- توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

٤- لا يوجد اختلاف في الآراء حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

المبحث الأول: التأسيس النظري والدراسات السابقة

تصنف الأتعاب التي يتقاضاها مراجع الحسابات عن القيام بأعمال استشارية

بخلاف مراجعة الحسابات إلى نوعين: -٢٢٣-

(١) أتعاب استشارية متكررة الحدوث Recurring: ومن أمثلتها الأتعاب التي يتقاضاها عن تقديم الاستشارات الضريبية والقيام بأعمال المراجعة الداخلية.

(٢) أتعاب استشارية غير متكررة الحدوث Nonrecurring: ومن أمثلتها الأتعاب التي يتقاضاها من خلال القيام بأعمال تقنية المعلومات، وتصميم نظم المعلومات المحاسبية وتطبيق تلك النظم، والخدمات الاكتوارية، وخدمات التأكيد، والاندماج، وإعادة التنظيم، وتعزيز الكفاءة efficiency enhancement، والاستشارات ذات الأغراض المتعددة.

ولقد نشأ جدل كبير حول اعتماد المراجع الخارجي على الأتعاب الاستشارية كمصدر دخل أساسي، وأثر ذلك على موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات من وجهة نظر الكثير من الدارسين. فعلى سبيل المثال لا الحصر، بلغت الأتعاب الاستشارية التي دفعتها شركة Enron للمراجع الخارجي Arthur Anderson في عام ٢٠٠٠م (٢٧) مليون دولار من إجمالي الأتعاب التي بلغت في ذلك العام (٥٢) مليون دولار. ومما لاشك فيه أن تلك الأتعاب الاستشارية قد كلفت شركة المراجعة استقلاليتها. وكنيجة للفشل الكبير الذي أصاب العديد من الشركات فقد تبنت لجنة الأوراق المالية والتبادل (U.S Securities and Exchange Commission (SEC) قواعد جديدة وإصدارات (Sarbanes-Oxley Act, 2000). هذه القواعد تقضي بمنع المراجع الخارجي من القيام بخدمات لا تتعلق بالمراجعة للشركة التي يقوم بمراجعتها، حيث أن تلك الخدمات قد تضعف من الموضوعية التي يجب أن يتمتع بها المراجع الخارجي. وعلى الرغم من أن القرار لا يحضر على المراجع تقديم خدمات تتعلق بالضرائب إلا أنه أشار إلى أن تقديم المراجع لتلك الخدمات للشركة التي يقوم بمراجعتها قد تضر باستقلاليته. وفي الحقيقة فقد توصلت (U.S Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs, 2003) إلى ضرورة الحاجة لمنع المراجع الخارجي من تقديم خدمات استشارية ضريبية لشركات القطاع العام التي يقوم بمراجعتها. وفي نفس الوقت فقد أصدر (Conference Board's Commission on Public Trust and Private Enterprises, 2003) مقترحات حول أفضل الممارسات المهنية best practice suggestions وأوصت شركات المراجعة بأن تحصر أعمالها على أعمال المراجعة والخدمات القريبة التي تتصل بالمراجعة. وبسبب ذلك فقد قامت العديد من الشركات المحاسبية

الكبيرة بعدم تقديم خدمات ضريبية للشركات العامة التي تقوم بمراجعتها منعاً لتضارب المصالح. وكنتيجة لذلك - أيضاً- فقد تم إصدار معايير محاسبية بأداب المهنة وقواعد تتعلق بالاستقلالية من قبل The Public Company Accountability Oversight Board تحضر على المراجعين الخارجيين تقديم خدمات استشارية ضريبية للشركات العامة التي يقومون بمراجعة حساباتها (PCAOB, 2005) غير أن تلك السلوكيات والقواعد لا تنطبق على مراجعة شركات القطاع الخاص. وفي تاريخ لاحق تبنت لجنة الأوراق المالية والتبادل (-Securities and Exchange Commission, Release No. 34-53677; File No. PCAOB-2006-01)

إصدار معايير تحضر على مراجع الحسابات تقديم خدمات ضريبية من أي نوع للشركات العامة التي يقوم بمراجعتها أو حتى لأقارب في مجلس إدارة تلك الشركات.

والحقيقة أن الجدل القائم حول تقديم الخدمات الاستشارية من قبل المراجع الخارجي للشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها ومدى تأثيره على موضوعية Objectivity واستقلالية Independence المراجع الخارجي ليس موضوعاً جديداً. فقد ذهبت دراسات قديمة (Mautz and Sharaf, 1961, p.223) إلى القول بأن رأي المراجع الخارجي قد يتأثر بدرجة كبيرة إذا كان يقدم خدمات استشارية ضريبية للشركة التي يقوم بمراجعتها علاوة على أنه لا يوجد أي توافق بين تلك الخدمات incompatible services وخدمات المراجعة. وقد أشار (Temple, 1992) إلى أن تركيز المراجعين على الاستشارات الضريبية أصبح أكثر من ذي قبل خصوصاً وأن الكثير من الشركات تعمل على تقديم برامج للوعي الضريبي التي تحفز من خلالها المراجعين على دراسة الاستراتيجيات التي يمكن إتباعها للاستفادة والحصول على أكبر قدر من الاستقطاعات الضريبية. وفي إحدى الدراسات (Primoff, 1992) التي أجريت على مكاتب وشركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة، والتي تشكل 99% من إجمالي مكاتب وشركات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بحسب إحصائيات (Small Business Administration, 2003) فإن المراجعين في مكاتب وشركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة يحتفظون بسجلات تذكيرية تفصيلية عن الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، ويدونون فيها كل الوسائل والتدابير المحاسبية التي اتخذت

لتجنيب تلك الشركات من دفع ضرائب أكثر، أو لتحصل تلك الشركات على استقطاعات ومزايا وإعفاءات ضريبية أكبر. وقد أظهرت إحدى الدراسات (PCPS, 2003) أن مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة الحجم تبلغ حصيلة مواردها من تقديم الاستشارات الضريبية أكثر من ٥٠% من إجمالي الأتعاب التي تحصلها من المراجعة وبقية الخدمات الاستشارية ويظهر الجدول (أ.١) تحليل لإجمالي الأتعاب التي تحصلتها أربع شركات محاسبية كبيرة خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠٠٢م. وفي دراسة أخرى (Emby and Davidson, 1998) أظهرت أن المراجع الذي يقوم بتقديم خدمات استشارية بالإضافة إلى المراجعة يكون أقل من المحتمل less likely أن يصر على الإفصاح عن الالتزامات الطارئة disclosure of contingent liabilities. وقد وجد كل من (Sharma and Sidhu, 2001) أن المراجعين لا يميلون إلى إصدار تأهيل بالاستمرارية going-concern qualification في تقاريرهم للعملاء الذين يحصلون منهم على نسبة أتعاب استشارية عالية. ويؤكد (Firth, 2002) أنه كلما كانت الأتعاب الاستشارية كبيرة كلما كان تقرير المراجع نظيفاً. واستخلص كل من (Frankel, Johnson, and Nelson, 2002) أن المراجعين يفضلون القيام بأعمال استشارية بأتعاب مرتفعة عوضاً عن القيام بأعمال التدقيق بأتعاب منخفضة.

جدول (أ.١) تحليل للأتعاب نظير الخدمات التي تقدمها بعض شركات المراجعة للفترة: ٢٠٠١-٢٠٠٢م

(بملايين الدولارات)

الشركة	إجمالي التكاليف	أتعاب المراجعة	الخدمات الضريبية	الخدمات الاستشارية	إعادة تقييم	استشارات مالية	أخرى %
		%	%	%	%	%	%
Deloitte & Touche	٨٢٢	٣٠,٢	٢٣,٢	٢٥	١٥,١	-	٦,٥
KPMG	١٣٧٢,٦	٣٠,٢	٢٠,١	٢٤,٨	٥,٣	٦,٦	١٣
Ernst & Young	٧٢٢,٢	٣٩,٦	٣٨,٦		-	٢١,٨	-
Grant Thornton	٢٠٤,٥	٣٠,٧	٣٠,٧		١٨,٦	١٠,٨	٩,٢

(Source: derived from *Accountancy Age*, 27 June 2002, pp.18-19)

ولقد أجريت العديد من الدراسات حول تآكل erosion استقلالية مراجع الحسابات الخارجي بسبب قيامه بتقديم خدمات استشارية للشركات التي يقوم بمراجعتها (J. Kenneth Reynolds, Donald R. Deis, and Jere R.

(Francis,2004, pp.29-52). ودارت نقاشات ساخنة بين الباحثين، حيث اعتبر البعض (Simunic, 1984) أن قيام المراجع الخارجي بتقديم الخدمات الاستشارية جنباً إلى جنب مع مراجعة الحسابات يعزز من كفاءة المراجعة، في حين اعتبر آخرون (Frankel et al.,2002) أن القيام بالمهمتين معاً من شأنه أن يضعف من موضوعية مراجع الحسابات. وفي وقت سابق اقترحت لجنة الأوراق المالية والتبادل إصداراً (Final Rule Release No. 33-7919, SEC, 2000) يمنع مراجع الحسابات من تقديم خدمات استشارية للشركات التي يقوم بمراجعتها لأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين المستوى النسبي لأتعاب الخدمات الاستشارية والاستحقاق الاختياري discretionary accrual الذي تقوم به الشركات.

وقد ذهبت العديد من تلك الدراسات إلى قياس الاستقلالية الاقتصادية لمراجع الحسابات من خلال استخدام الاستحقاق الاختياري كبديل لموضوعية مراجع الحسابات وربط ذلك بنسبة الأتعاب الاستشارية التي يتقاضاها المراجع، إلا أن نتائج تلك الدراسات كانت مختلفة inconsistent حيث ثبت في دراسة أخرى (J. Kenneth Reynolds, Donald R. Deis, and Jere R. Francis,2004, pp.29-52) قامت بإعادة اختبار نتائج الدراسات السابقة (Frankel et al.,2002)، وأجريت على ٤,١٤٨ شركة مسجلة في لجنة الأوراق المالية والتبادل (SEC)، ووجدت أن النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة ترجع أساساً إلى نمو الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم، خصوصاً الشركات ذات العروض الأولية العامة initial public offerings والتي تعمل في التجارة الإلكترونية، والطب الحيوي biomedical ، وشركات الاتصالات، والصناعات الدوائية pharmaceutical industries. فبعد تحليل تلك الخصائص وجد أنه لا يوجد دليل حاسم على أن المستوى النسبي لأتعاب الخدمات الاستشارية يمكن أن يضعف من موضوعية المراجع أو يلحق ضرراً باستقلاليته.

وفي دراسات أخرى (Kwak, 2002, and Kinney and Libby, 2002, p.113) اعتبرت نوعية الأرباح المحتجزة للشركات التجارية كبديل لموضوعية مراجع الحسابات، بمعنى أنه إذا كانت هناك علاقة عكسية بين تلك الأرباح ونسبة الأتعاب الاستشارية للمراجع فهذا يعد دليلاً على ضعف الموضوعية لأن انخفاض الأرباح يعني تجنب الشركة دفع ضرائب دخل أكبر.

وفي تاريخ لاحق أجريت دراسة لإعادة اختبار العلاقة بين نسبة الأتعاب الاستشارية والاستقلالية (Francis and Ke, 2003) وتوصلت الدراسة - من المقارنة- أن النتائج التي توصلت لها الدراسات السابقة ترجع إلى إدراج ملاحظات بمبالغ ربحية سالبة كبيرة، وبمجرد استبعاد تلك الملاحظات اختفت العلاقة السببية بين نسبة الأتعاب الاستشارية والربحية، وتغير بالتالي الاستنتاج الذي ذهب إليه تلك الدراسات. وسواءً كانت تلك الاستنتاجات صحيحة أو خاطئة فقد قادت إلى صدور Sarbanes-Oxley Act of 2002 (H.R.3763, U.S. Congress, 2002) الذي يحظر بشدة severely restricts على مكاتب وشركات المراجعة تقديم أي خدمات استشارية للشركات التي تقوم بمراجعة حساباتها.

ولقد كان للتشهير الإعلامي- الذي رافق تداعي وانهيار بعض الشركات- في مجلة Wall Street Journal (Elstein, 2001)، وفي مجلة Business Week (Haddad, 2002) أثره البالغ في ظهور تلك الإصدارات المهنية، والافتتاح بما ذهب إليه الدراسات من استنتاجات في ذلك الوقت، من أن هناك علاقة ارتباط قوية بين عملية الغش ونسبة الأتعاب الاستشارية لمراجعي الحسابات رغم عدم وجود دليل حاسم على تلك المزاعم contentions.

ويكفي أن نشير إلى أن عدداً غير هين من الدراسات-في تلك الحقبة- قد قامت على دراسة أثر الأتعاب الاستشارية التي يتقاضاها مراجع الحسابات على الموضوعية والاستقلالية. ومن تلك الدراسات دراسة (Chung and Kallapur, 2003) الذي فشل في إيجاد علاقة بين الاستحقاق الاختياري (وكذلك إدارة الأرباح earnings management) والأتعاب الاستشارية لمراجع الحسابات. وكذلك دراسة (Ashbaugh and Mayhew, 2003) التي قامت بإعادة اختبار دراسات سابقة حول العلاقة بين الأتعاب الاستشارية والموضوعية ولم تتوصل تلك الدراسة إلى استنتاج أي علاقة من هذا النوع.

وفي إحدى الدراسات التي قام بها (Goldman and Bareve, 1974) يؤكد فيها بأن قيام المراجع بتقديم استشارات ذات تقنية عالية مثل تصميم نظم المعلومات يقوي من موقفه، ويكون أكثر إطلاعاً على أنشطة الشركة، ويعزز من استقلاليتها، أما إذا قام المراجع بتقديم خدمات روتينية مثل الاستشارات الضريبية فإن ذلك يضعف من موقفه ويؤثر على استقلاليتها، ويكون واقعاً تحت ضغط إدارة الشركة. في حين أن

كل من (Kinney, Palmorse, and Scholts, 2004) قد قدموا أدلة قوية تدعم وجود علاقة بين تقديم الخدمات الضريبية وجودة عرض البيانات في القوائم المالية، وهم يقترحون أن الخدمات الضريبية التي تقدم من المراجع الخارجي للشركة تؤدي إلى تحسين نوعية المراجعة في شركات القطاع العام. وفي هذا الاتجاه تذهب دراسة (DeFond, Raghunandan, and Subramanyam, 2002) إلى القول بأن تقديم الخدمات الاستشارية التي من بينها الاستشارات الضريبية لا تؤثر على موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات. كما أن البعض (Earnst & Young, 2003) يعارض بأن الحد من صلاحية مراجع الحسابات في تقديم خدمات استشارية ضريبية للشركات التي يقوم بمراجعتها سوف ينتج عنه مراجعة مستقلة أقل للاستراتيجيات الضريبية، وشفافية أقل من وجهة نظر المستثمرين، وعلاقة أضعف مع إدارة الشركة. وفي الحقيقة أن غرفة التجارة الأمريكية قد وجدت أن نوعية المراجعة غالباً ما تكون أفضل عندما يكون مراجع الحسابات على اطلاع بالموقف الضريبي للشركة التي يقوم بمراجعتها (U.S Chamber of Commerce, 2003).

ومن هنا قامت لجنة الأوراق المالية والتبادل (SEC) بإصدارات تلزم المراجع الخارجي بالإفصاح عن الخدمات الاستشارية التي يقدمها للشركات التي يقوم بمراجعتها، وتحديد نسبة أتعاب تلك الاستشارات إلى أتعاب المراجعة، وتقديم بيان بأن مجلس إدارة الشركة كان على اطلاع بطبيعة تلك الخدمات الاستشارية وأن هناك موافقة منه بالقيام بتلك الخدمات (SEC, Series Release No. 250, 1978). وكاستجابة لما يتعلق بموضوعية مراجع الحسابات فقد قامت اللجنة الإشرافية العامة و Public Oversight Board بإصدار توصيات لتعزيز وتقوية الاستقلالية (POB, 1993)، إلا أن لجنة فعالية المراجعة Panel on Audit Effectiveness المنبثقة عن اللجنة الإشرافية العامة أصدرت تقريراً لا توافق فيه على أن تقديم الخدمات الاستشارية يؤثر على موضوعية المراجع الخارجي (POB, 2000). وعقب إصدار ذلك التقرير اقترحت لجنة الأوراق المالية والتبادل (SEC) عدداً من القواعد التي تمنع مراجع الحسابات الخارجي من القيام بالكثير من الخدمات الاستشارية، إلا أن تلك المقترحات جوبهت باعتراض شديد لاسيما وأن لجنة الإشراف العامة قد قررت بأن تقديم الخدمات الاستشارية لا تضعف من موضوعية المراجع الخارجي، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، فإن تلك المقترحات سوف تؤثر على الأداء المهني لجميع

المراجعين سواءً عند مراجعة شركات القطاع العام أو عند مراجعة شركات القطاع الخاص (PCPS, 2000). لذلك تم التأسيس لإصدار قواعد جديدة من قبل لجنة السندات المالية والتبادل (SEC, 2003) وتبعها إصدار قواعد جديدة من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA, 2003)، وتلك القواعد قادت إلى التمييز في الاستقلالية بين تقديم خدمات استشارية لشركات القطاع العام وتقديم خدمات استشارية لشركات القطاع الخاص وأكدت على أن تقديم الخدمات الاستشارية من قبل مراجع الحساب لا يضعف من الاستقلالية.

وفي فرنسا فإن التشريعات تتطلب الفصل بين وظيفة المراجعة وتقديم الخدمات والأعمال الاستشارية (Michael F. Marchesi, 2006). فأعمال المراجعة يقوم بها أعضاء في جمعية المحاسبين القانونيين (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes-CNCC). بينما الاستشارات الضريبية والخدمات الأخرى تقدم من قبل محاسبين قانونيين مستقلين أعضاء في (Ordre des Experts Comptables et des Comptable Agrées-OECCA). والمحاسبون الفرنسيون غالباً ما ينتمون إلى المعهدين، غير أنه عند مزاوله أعمال المراجعة في شركة ما فلا يقدم ذلك المراجع على تقديم خدمات استشارية أو ضريبية لنفس الشركة. كما أن القوانين الفرنسية تحظر على المراجع أن يتقاضى من الشركة أي أتعاب أخرى بخلاف أتعاب المراجعة.

وفي المملكة المتحدة طرحت لجنة مزاوله مهنة المراجعة (The Auditing Practice Board, 6 October 2009, p1-40) مشروعاً بمعايير يقضي بإعادة النظر في المعايير المتعلقة بالخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجع الحسابات الخارجي للشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها على اعتبار أن تلك الخدمات الاستشارية تضعف من موضوعية مراجع الحسابات وبالتالي تؤثر على استقلاليته. وتعتبر لجنة مزاوله مهنة المراجعة (APB) جزءاً من مجلس التقارير المالية (FRC) Financial Reporting Council الذي يعنى بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في كل من المملكة المتحدة وأيرلندا. ومشروع المعايير الذي تقترحه اللجنة هو امتداد للمعايير والإجراءات السابقة التي كانت قد اتخذت من قبلها بين عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥ والتي ألزمت بموجبها مراجع الحسابات بالإفصاح عن الأتعاب الاستشارية التي يتقاضاها من الشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها. غير أن

المشروع الجديد يقترح وضع قيود أكثر صرامة لمراجعي الحسابات عند تقاضي أي أتعاب عن خدمات استشارية من الشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها، وتلك القيود تختلف باختلاف طبيعة الخدمات الاستشارية المقدمة ومدى تأثير كل نوع من تلك الخدمات على موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات الخارجي.

واستناداً إلى ما سبق يمكن التأكيد على مجموعة النقاط التالية:

١. لم تظهر الدراسات السابقة أن هناك دليل حاسم بأن تقديم الخدمات الاستشارية، بمختلف أنواعها، من قبل مراجع الحسابات الخارجي، يمكن أن تضعف من موضوعيته أو تضر باستقلاليته.

٢. أن تلك الدراسات على اختلاف وتعدد متغيراتها أظهرت نتائج مختلفة عن أثر أتعاب الخدمات الاستشارية على الموضوعية والاستقلالية.

٣. ظهرت إصدارات وتعليمات في الولايات المتحدة الأمريكية تحضر على مراجع الحسابات تقديم خدمات استشارية لشركات القطاع العام التي يقوم بمراجعة حساباتها ولكن ذلك الحضر لا ينطبق على مراجعي الحسابات الخارجيين في شركات القطاع الخاص.

٤. وفي هذا الصدد فقد اكتفت لجنة الأوراق المالية والتبادل بإلزام مراجع الحسابات الخارجي بضرورة الإفصاح عن الأتعاب الاستشارية التي يحصل عليها، ونسبة تلك الأتعاب إلى الأتعاب الإجمالية، وتقديم إيضاحات عن مدى موافقة مجلس الإدارة عن المهام التي تلقى عنها أتعاب.

٥. في بعض الدول كفرنسا تلزم القوانين ضرورة التمييز بين الخدمات الاستشارية ومراجعة الحسابات، وتحضر على مراجع الحسابات أن يقدم خدمات استشارية للشركات التي يقوم بمراجعة حساباتها.

٦. أن تلك الدراسات قد تعرضت لعدد كبير من المتغيرات المستقلة التي يمكن أن تؤثر على موضوعية واستقلالية مراجع الحسابات، ولكن ليس من بينها متغير اعتماد الإقرارات الضريبية من قبل مراجع الحسابات وأثر ذلك على مقدار الحصيلة الضريبية، وتحديد الوعاء الضريبي للمكلف، وهو ما سوف نتناوله هذه الدراسة.

وبالتالي يمكن تخصيص المبحث التالي لدراسة المعايير المحاسبية بشأن ضرائب الدخل، في محاولة لمدى معرفة إمكانية تطبيقها، أو الاسترشاد بها عند إعداد

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية بشأن ضرائب الدخل

صدرت عدة معايير محاسبية بشأن ضرائب الدخل من أهمها:

١. معايير المحاسبة الدولية:

٢. معايير المحاسبة الأمريكية

٣. معايير المحاسبة المصرية.

وسوف نتناول كلاً منها بالدراسة والتحليل في الآتي:

أولاً: معايير المحاسبة الدولية بشأن ضرائب الدخل

صدر المعيار الدولي (IAS 12) الخاص بضرائب الدخل من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) في أكتوبر من عام ١٩٩٦ ليحل محل المعيار (١٢) الخاص بالمحاسبة على ضرائب الدخل والصادر في يوليو ١٩٧٩. وتم تعديل البند (٨٨) بالمعيار الدولي (IAS 10) الخاص بأحداث ما بعد الميزانية. وفي إبريل من عام ٢٠٠٠م أجريت على المعيار تعديلات أخرى نتيجة صدور المعيار الدولي (IAS 40) الخاص بالعقارات الاستثمارية Investment Property. وفي أكتوبر من عام ٢٠٠٠م صادق مجلس معايير المحاسبة الدولية على إجراء بعض التعديلات لتحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل على الأسهم (التوزيعات) the accounting treatment for income tax consequences of dividends. وقد أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في أبريل من عام ٢٠٠١م بأن جميع المعايير والتفسيرات الصادرة في الدساتير السابقة تبقى صالحة للتطبيق ما لم يجرى عليها أي تعديل أو يتم سحبها. ومنذ ذلك الحين فإن المعيار الدولي (IAS 12) والإرشادات المتعلقة به قد تم تعديلها بالمعايير التالية:

- المعيار الدولي (IAS 1) عرض القوائم المالية، وقد تم تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣م.
- المعيار الدولي (IAS 8) السياسات المحاسبية، والتغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء، وقد تم إصداره في ديسمبر ٢٠٠٣م.
- المعيار الدولي (IAS 21) أثر التغيرات في معدلات أسعار الصرف الأجنبية، وقد تم تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣م. -٣٤٢-

• المعيار الدولي (IAS 39) الأدوات المالية Financial Instruments: الاعتراف والقياس Recognition and Measurement، وقد تم تعديله في ديسمبر ٢٠٠٣م.

• المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 2) الدفع على أساس الأسهم Share-based Payment، والصادر في فبراير ٢٠٠٤م.

• التفسير الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 3) اندماج الأعمال Business Combinations الصادر في مارس ٢٠٠٤م.

• المعيار الدولي (IAS 1) عرض القوائم المالية، والمعدل في سبتمبر ٢٠٠٧م ويكون سارياً من ١ يناير ٢٠٠٩م.

• التفسير الدولي (IFRS 3) اندماج الأعمال Business Combinations والمعدل في يناير ٢٠٠٨م، ويبدأ العمل به (سريانه) ابتداءً من ١ يوليو ٢٠٠٩م.

وهناك عدد من الإيضاحات والتفسيرات الدولية التي لها علاقة بالمعيار الدولي (IAS 12) وهي على النحو الآتي:

• التفسير (SIC-21) ضرائب الدخل- تحسن إعادة تقييم الأصول غير القابلة للاستهلاك Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets، وقد تم إصداره في يوليو عام ٢٠٠٠م وتم تعديله بعد ذلك.

• التفسير (SIC-25) ضرائب الدخل-التغير في الموقف الضريبي للشركة أو للمساهمين، وقد صدر في يوليو ٢٠٠٠م وتم تعديله بعد ذلك.

• تفسير لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC 7) تطبيق أسلوب إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 29) إعداد التقارير المالية في ظل الاقتصاديات التضخمية Financial Reporting in Hyperinflationary Economies، وقد تم إصداره في نوفمبر ٢٠٠٥م وتم تعديله بعد ذلك

وينبغي الإشارة إلى أن هناك طريقتين لقياس الالتزام الضريبي (IAS 12,p. 1086)، الطريقة الأولى يطلق عليها طريقة قائمة الدخل وهي تركز على فروق التوقيت Timing Differences، وطريقة الميزانية العمومية وهي تركز على الفروق المؤقتة Temporary Differences. -٣٤٣-

وللتمييز بين فروق التوقيت والفروق المؤقتة يمكن القول أن فروق التوقيت هي الفروق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، وهي التي تنشأ في فترة معينة وتنعكس أثارها في فترة أو عدة فترات لاحقة، ومن المعروف أن الربح المحاسبي تحدده معايير المحاسبة الدولية في حين أن الربح الضريبي تحدده التشريعات الضريبية. وأما الفروق المؤقتة فهي الفروق بين القاعدة الضريبية لأصل أو التزام معين والمبلغ المثبت لذلك الأصل أو الالتزام في قائمة المركز المالي ويقتصر تأثيرها على الفترة المالية المرتبطة بها. وبطبيعة الحال فإن القاعدة الضريبية لأي أصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

ويمكن القول أن جميع فروق التوقيت هي فروق مؤقتة وهي التي تنشأ في

الحالات التالية:

أ. عدم قيام المنشآت التابعة أو الزميلة أو المشتركة بتوزيع كامل أرباحها للشركة الأم أو للمستثمرين.

ب. إعادة تقييم الأصول دون إجراء التسويات اللازمة للأغراض الضريبية.

ت. إعادة إثبات الأصول والالتزامات بسبب الاندماج وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (٣) اندماج الأعمال، وعدم القيام بالتسويات اللازمة للأغراض الضريبية.

غير أنه ليس جميع الفروق المؤقتة فروق توقيت ومن أمثلة ذلك الفروق المؤقتة التي تنشأ في الحالات التالية:

(أ) قياس الأصول والالتزامات غير النقدية بسعر صرف اصطلاحي Functional Currency في حين يتم قياس الأرباح والخسائر الضريبية (وبالمثل القاعدة الضريبية للأصول والالتزامات غير النقدية) وفقاً لسعر صرف مختلف.

(ب) إعادة إثبات الأصول والالتزامات غير النقدية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (٢٩) التقارير المالية في الاقتصاديات التضخمية، أو

(ج) اختلاف مبلغ الأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي به عن قاعدته

الضريبية.

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي (١٢) من المنشأة المحاسبة على التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس طريقة المحاسبة على تلك العمليات والأحداث. بمعنى أن العمليات والأحداث التي يترتب عليها أرباح أو خسائر معترفاً بها فيجب فيها المحاسبة على ضرائب تلك الأرباح أو الخسائر. كما أن أي عمليات أو أحداث يعترف بها خارج قائمة الدخل أو خارج حقوق الملكية يجب الاعتراف بالضرائب المترتبة على تلك العمليات والأحداث خارج قائمة الدخل أو خارج حقوق الملكية.

كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستحقة وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتلك الضرائب.

النطاق:

يسري هذا المعيار على جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما يشمل على الضرائب المستقطعة والواجبة السداد من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح. ويستثني هذا المعيار (IAS 12, p.1090) الهبات الحكومية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 20, pp. 1347-1356) والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار، غير أن هذا المعيار يسري على الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن تلك الهبات الحكومية وخصومات تشجيع الاستثمار.

القاعدة الضريبية:

القاعدة الضريبية لأصل ما هي المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة سوف تتدفق للمشروع عند استرداد قيمة الأصل. أما إذا كانت المنافع الاقتصادية غير خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لأصل تساوي قيمة الأصل المثبتة أو المرحلة. وأما القاعدة الضريبية للالتزام فهي المبلغ المرحل للالتزام مطروحاً منه ما سوف يستقطع للأغراض الضريبية في الفترات اللاحقة. وبذلك فإن الإيرادات المحصلة مقدماً تكون قاعدتها الضريبية هي القيمة المرحلة لتلك الإيرادات المقدمة مطروحاً منها أي إيرادات لن يكون خاضعاً للضريبة في الفترات اللاحقة.

ويتطلب تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 12,p.1094) الآتي:

أ: الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية الجارية

- ١- يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام. أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل.
- ٢- المنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية ويمكن تحميلها للخلف *carried back* لتغطية الضرائب الجارية لفترات سابقة يجب الاعتراف بها كأصل.
- ٣- عندما تستخدم الخسائر الضريبية لتغطية الضرائب الجارية لفترة سابقة، فإن المنشأة تعترف بالمنافع كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسارة الضريبية، لأنه من المحتمل أن تلك المنافع سوف تتدفق للمنشأة والمنافع يمكن قياسها بدقة.

ب: الاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

الفروق المؤجلة الخاضعة للضريبة

- ١- يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤجلة ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:

(أ) الاعتراف الأولي بالضريبة، أو

(ب) الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية تتصف بأنها:

- ليست اندماج أعمال، أو
- لم تؤثر على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) وقت حدوث العملية

ولكن بالنسبة للفروق الضريبية المؤجلة المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل بموجب الفقرة (٣٩).

٢- من الأمور اللازمة للاعتراف بالأصل أن مبلغ الأصل المرحل سوف يسترد على شكل منافع اقتصادية متدفقة على المنشأة في الفترات المستقبلية. وعندما يزيد المبلغ المرحل المثبت للأصل عن قاعدته الضريبية فإن مبلغ المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف يزيد عن المبلغ الذي يسمح باقتطاعه للأغراض الضريبية. إن هذا الفرق هو فرق مؤقت خاضع للضريبة والتعهد بدفع ضرائب الدخل الناتجة في الفترات المستقبلية هو التزام ضريبي مؤجل. وعندما يسترد المشروع مبلغ الأصل المثبت سوف يعكس الفرق المؤقت الضريبي ويحقق المشروع ربح خاضع للضريبة. وهذا ما يجعل من المحتمل أن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق خارج المشروع على شكل دفعات ضريبية. لذلك يتطلب هذا الأصل الاعتراف بجميع الالتزامات الضريبية المؤجلة إلا في الحدود التي ذكرت في الفقرتين (١٥) و(٣٩) من المعيار.

القياس:

وما دام هناك اعتراف بالأصول والالتزامات فلا بد من قياس تلك الأصول والالتزامات وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 12, p.1104) حيث يتم الآتي:

١- يجب قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترات الجارية والسابقة بالمبالغ المتوقعة دفعها أو استردادها من الإدارة الضريبية بحسب التشريعات الضريبية السارية ومعدلات الضريبة المطبقة.

٢- يجب قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بحسب معدلات الضريبة المتوقعة تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد فيها الالتزام وذلك وفقاً للتشريعات الضريبية السارية.

٣- عند استخدام معدلات ضريبية مختلفة فإن الأصول والالتزامات الضريبية تقاس على أساس متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي أو الخسارة الضريبية للفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها تلك الفروق المؤقتة.

٤- يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية المتوقعة في نهاية فترة إعداد التقارير.

٥- تختلف معدلات الضريبة من بلد لبلد آخر، وبالتالي تختلف طريقة استرداد أو سداد المبالغ المستحقة على الأصول والالتزامات، ويؤثر ذلك على:

(أ) معدل الضريبة الذي يطبق عند الاسترداد أو السداد من قبل المنشأة للمبلغ المرحل للأصل أو الالتزام، و

(ب) القاعدة الضريبية للأصل أو الالتزام.

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 12, p1108) يجب الآتي:

١- يجب الاعتراف بالضرائب الجارية والمؤجلة خارج الأرباح والخسائر إذا كانت الضريبة متعلقة ببند تم الاعتراف بها في نفس الفترة أو في فترة مؤجلة خارج الأرباح والخسائر. لذلك فإن الضريبة الجارية والمؤجلة التي ترتبط ببند تم الاعتراف بها في نفس الفترة أو في فترة مختلفة:

(أ) في دخل شامل آخر يجب أن يعترف بها في ذلك الربح الشامل.

(ب) مباشرة ضمن الملكية equity يجب الاعتراف بها مباشرة ضمن تلك الملكية.

٢- تطلب أو تسمح معايير التقارير المالية الدولية الاعتراف ببعض البنود في الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة ذلك:

(أ) اختلاف قيمة العقار التي تنشأ بسبب إعادة التقييم.

(ب) الفروق المتبادلة exchange differences التي تنشأ بسبب تحويل القوائم المالية بالعمليات الأجنبية.

٣- كما تسمح معايير التقارير المحاسبية الدولية بتحميل بعض البنود على العقار مباشرة. ومن أمثلة تلك البنود:

(أ) تعديل القيود الافتتاحية للأرباح المحتجزة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية وسريانها بأثر رجعي retrospectively، أو الناتجة عن

(ب) المبالغ الناشئة عن الاعتراف ببعض المكونات للأدوات المالية المركبة.

٤- في بعض الحالات الاستثنائية يكون من الصعب تحديد مقدار الضرائب الجارية والمؤجلة والمرتبطة بينود تم الاعتراف بها خارج الأرباح والخسائر. ومن أمثلة ذلك:

(أ) في حالة المعدلات المتدرجة graduated rate لضرائب الدخل التي يستحيل فيها تحديد المعدل لبنود محددة للربح الضريبي.

(ب) التغيير في معدلات الضريبة أو الأسس الضريبية يؤثر على الأصول الضريبية المؤجلة أو الالتزامات المرتبط بينود تم الاعتراف بها سابقاً خارج الأرباح.

(ج) إذا قررت المنشأة وجوبية الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، أو وقف الاعتراف بذلك الأصل بالكامل، وأن الأصل الضريبي المؤجل يرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند تم الاعتراف به خارج الربح في مرحلة سابقة.

في مثل تلك الحالات، فإن الضرائب الجارية والمؤجلة والمتعلقة بينود تم الاعتراف بها خارج الربح أو الخسارة يتم تحميلها بناءً على التناسب للضرائب الجارية والمؤجلة، أو بأي طريقة مناسبة للتحميل.

٥- لم يحدد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16, pp1141-1164) ما إذا كانت المنشأة ستقوم كل عام بإعادة تقييم الفوائض للأرباح المحتجزة بمبلغ يساوي الفرق بين الاستهلاك والإطفاء للأصل الذي أعيد تقييمه والاستهلاك أو الإطفاء بناءً على تكلفة ذلك الأصل. وإذا قامت المنشأة بذلك التكوين فالمبلغ المكون يعتبر صافياً من أي ضريبة مؤجلة. ونفس الإجراء ينطبق على التحويل الناجم عن التخلص من بعض بنود العقارات، أو المباني أو الآلات.

٦- عندما يتم تقييم أصل معين لأغراض ضريبية وكانت إعادة التقييم مرتبطة بإعادة تقييم للحسابات في فترة سابقة، أو من المتوقع أن يتم ترحيلها إلى الفترة القادمة، فيتم الاعتراف بإعادة التقييم وكذلك الاعتراف بالتسويات المحاسبية التي أُجريت ضمن الأرباح الشاملة الأخرى في الفترة التي حدثت بها. أما إذا كان إعادة التقييم لا يتطلب إعادة تقييم محاسبي للفترات السابقة

أو يتطلب ترحيله للفترة القادمة فإن الأثر الضريبي للتسويات المحاسبية وللقاعدة الضريبية يعترف بها ضمن الأرباح والخسائر.

٧- عندما تقوم الشركة بتوزيع أرباح على المساهمين، قد يكون مطلوب منها دفع جزء من التوزيعات للسلطات الضريبية بالنسبة للمساهمين. هذا النوع من الضرائب تطلق عليه الإدارة الضريبة الضرائب المقتطعة withholding tax. وهذه المبالغ المستحقة الدفع للإدارة الضريبة يتم قيدها على حقوق الملكية على أساس أنها توزيعات.

الإفصاح Disclosure

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (IAS 12,p113) للإفصاح التالي:

١- يجب الإفصاح عن مكونات الإيرادات والمصروفات الضريبية منفصلة.

٢- تتألف مكونات الإيرادات والمصروفات الضريبية من الآتي:

أ. الإيرادات والمصروفات الضريبية الجارية.

ب. أي تسويات تم الاعتراف بها في الفترة الضريبية الجارية أو أي فترة سابقة.

ج. مقدار الإيرادات أو المصروفات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالمنظمة وتعكس الفروق المؤقتة.

د. مقدار الإيرادات أو المصروفات الضريبية المؤجلة الناجمة عن التغيير في المعدلات الضريبية أو الناتجة عن فرض ضرائب جديدة.

هـ. مقدار المنافع الناشئة من خسائر ضريبية لم يعترف بها في فترة سابقة، أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

و. المصاريف الضريبية المؤجلة والناشئة عن تخفيض write-down، أو عكس تخفيض سابق، لأصل ضريبي مؤجل نتيجة للمراجعة المستمرة للأصل بحسب متطلبات المعيار المحاسبي في الفقرة (٥٦).

ز. مقدار الإيراد أو المصروف الضريبي الذي يتعلق بالتغيير في السياسات المحاسبية والأخطاء الموجودة في الأرباح والخسائر وذلك تماشياً مع المعيار

المحاسبي الدولي (IAS 8, pp 1021-1040) لأنه لا يمكن التعامل معها بأثر رجعي.

٣- كما تطلب معيار المحاسبة الدولي (ISA 12, pp 1114-1115) ضرورة الإفصاح بطريقة منفصلة عن الأتي:

(أ) الضرائب الجارية والمؤجلة المجمعة المرتبطة بعناصر تم تحميلها أو قيدها مباشرة على الملكية.

(ب) مقدار ضرائب الدخل المتعلقة بكل مكون لأي داخل آخر شامل بحسب متطلبات المعيار (IAS 1, p.p.901-915).

(ج) شرح للعلاقة بين الإيراد أو المصروف الضريبي والربح المحاسبي في أي من الأشكال التالية:

- مطابقة حسابية بين المصروف أو الإيراد الضريبي وناتج الربح المحاسبي مضروباً في المعدل الضريبي المعتمد، مفصلاً أيضاً عن الأسس المحتسبة للمعدلات الضريبية.

- مطابقة حسابية بين متوسط معدل الضريبة الساري average effective tax rate ومعدل الضريبة المطبق applicable tax rate، مفصلاً أيضاً عن أسس احتساب معدل الضريبة المطبق.

(د) شرح للتغير في معدلات الضريبة المطبقة مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

(هـ) مقدار (وتاريخ السريان إن وجد) الفروق المؤقتة القابلة للخصم، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والفوائض الضريبية غير المستخدمة الناجمة عن عدم الاعتراف بأصل ضريبي في قائمة المركز المالي.

(و) مجموع الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في شركات شقيقة، وفروع الشركات التي لم يتم الاعتراف بها في الالتزامات الضريبية.

(ز) أخذين في الاعتبار كل نوع من الفروق المؤقتة، وأخذين في الاعتبار كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والإيرادات الضريبية غير المستخدمة:

• يجب إظهار مقدار الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة المركز المالي لكل فترة محاسبية.

• يجب إظهار مقدار الإيرادات والمصروفات المؤجلة المعترف بها ربحاً أو خسارة، إذا لم تكن واضحة في قائمة المركز المالي.

(ح) وفي حالة توقف الأعمال:

• يجب إظهار أرباح أو خسائر التوقف.

• يجب إظهار الأرباح وخسائر الأنشطة العادية للعمليات التي توقفت خلال الفترة، وذلك بالتصاحب مع المبالغ ذات العلاقة لكل فترة سابقة.

(ط) مقدار ضرائب الدخل الناتجة عن التوزيعات للمساهمين المقترح توزيعها قبل إقرار أو الإعلان عن الميزانية العمومية ولكن لم يتم الاعتراف بها كالتزامات في القوائم المالية.

(ي) إذا كانت مجموعة الأعمال التي تستلزم المنشأة لإيجاد أسباب لتغيير القيم المعترف بها للأصول الضريبية المؤجلة لفترة ما قبل الاستحواذ pre-acquisition فإن مقدار ذلك التغيير و

(ك) إذا كانت المنافع الضريبية المؤجلة والمستحوز عليها باندماج الأعمال لم يتم الاعتراف بها في تاريخ الاستحواذ ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الاستحواذ فإنه يجب الاعتراف في الفرق في المنافع الضريبية المؤجلة.

٤- يجب على المنشأة أن تفصح بمقدار الأصول الضريبية المؤجلة وطبيعة أدلة الإثبات التي تدعم الاعتراف بذلك، وذلك عندما:

• تكون هناك إفادة أن الأصول الضريبية المؤجلة تعتمد على أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من انعكاس الفروق الضريبية المؤقتة في الوقت الحالي، و

- أن الشركة قد تكبدت خسائر في الفترة الحالية أو في الفترة السابقة في مقر السلطة الضريبية التي يتعلق بها الأصل الضريبي المؤجل.

٥- في بعض الحالات وعندما تقوم بعض الشركات بتوزيع أرباح فإن معدل الضريبة على تلك التوزيعات قد تكون أقل أو أكبر من معدل الضريبة المستخدم في تحديد الضريبة على أرباح الشركة قبل التوزيع. وفي بعض البلدان فإنه يتم الاسترداد إذا ما كانت هناك خسارة، وبطبيعة الحال فإنه وفي مثل الحالات يتم تحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على أساس المعدل المستخدم للأرباح غير الموزعة. وعليه فإن المنشأة يجب أن تفصح عن طبيعة ضريبة الدخل المحتملة التي قد تترتب على دفع توزيعات للمساهمين. بالإضافة إلى ذلك، فإن على المنشأة أن تفصح عن مقدار ضرائب الدخل المحتملة التي يمكن تحديدها عملياً وما إذا كان هناك أي ضريبة دخل محتملة من غير الممكن تحديدها عملياً.

ثانياً: معايير المحاسبة الأمريكية على ضرائب الدخل

صدر المعيار المحاسبي الأمريكي (FAS 96, 1987) في ديسمبر ١٩٨٧م ليلغي الرأي (APB Opinion No. 11, Accounting for Income Taxes. 1967) الصادر في ١٩٦٧ بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل. وتبع ذلك صدور المعيار المحاسبي (FAS 100, 1988) ليؤجل سريان تطبيق المعيار (٩٦) إلى ١٥ ديسمبر ١٩٨٩. وفي فبراير من عام ١٩٩٢م صدر المعيار المحاسبي (FAS 109, 1992) ليلغي المعيار (٩٦) بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل وتعديلاته. وفي عام ٢٠٠٦ صدر المعيار ((FASB interpretation No. 48, June 2006, pp. 1-32)) وهو معيار مفسر للمعيار (١٠٩) المحاسبة على ضرائب الدخل.

أهداف المحاسبة على ضرائب الدخل:

تهدف المحاسبة على ضرائب الدخل الأخذ بعين الاعتبار (أ) مقدار الضرائب المستحقة أو المبالغ الواجبة الاستقطاع للفترة المالية الحالية و(ب) تحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة لنتائج الضرائب المستقبلية للأحداث التي تم أخذها بعين الاعتبار في القوائم المالية للمنشأة أو في العوائد الضريبية.

المبادئ الأساسية للمحاسبة على ضرائب الدخل:

ولتحقيق الأهداف السابقة فإن المبادئ الأساسية لتحقيق ذلك في تاريخ إعداد القوائم المالية هي الآتي:

(أ) أن الأصول أو الالتزامات الضريبية الحالية أو المؤجلة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار آثار الضريبة الحالية أو المؤجلة لكل الأحداث التي تشملها القوائم المالية.

(ب) أن يتم قياس آثار الضريبة الحالية أو المؤجلة لأي حدث ما بتطبيق بنود التشريع الضريبي الساري لتحديد الضرائب المستحقة أو لتحديد المبالغ التي ينبغي أن تسترد في الفترة الحالية أو الفترات المستقبلية.

(ج) أن النتائج الضريبية لتحقيق أرباح أو تكبد خسائر أو مصاريف في السنوات القادمة أو في فترة التطبيق المستقبلي للقوانين الضريبية المعدلة أو المعدلات الضريبية المعدلة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد أو قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

(د) إن قياس الأصول الضريبية المؤجلة تخفض، إذا لزم الأمر، باستخدام مبالغ أي منافع ضريبة، وبناءً على الأدلة المتوافرة، وليس من المحتمل أن تؤخذ بعين الاعتبار في المستقبل إذا لم توجد أدلة مقنعة على تحقق ربح ضريبي مستقبلاً يسمح بخصم تلك الأصول عند انعكاسها. (أضيفت في المعيار ١٠٩ ضرائب الدخل)

وينبغي القول أن الآثار الضريبية لمعظم الأحداث المعترف بها في القوائم المالية خلال الفترة المالية يجب أن تتضمن تحديد ضرائب الدخل المستحقة السداد في الوقت الحالي. ولكن نظراً لأن متطلبات القوانين الضريبية -غالباً ما- تختلف عن متطلبات الاعتراف والقياس وفقاً لمعايير المحاسبة المالية، فإن هناك فروقاً تنشأ بين:

أ. المقدار الخاضع أو الخاضع مقدماً للضريبة في القوائم المالية لفترة ما.

ب. الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام وقيمه المثبتة في القوائم المالية.

لذلك فقد استخدم الرأي (APB Opinion No. 11, *Accounting for Income Taxes*. 1967) مصطلح فروق التوقيت timing differences لتحديد الفروق بين

السنوات التي تؤثر فيها العمليات المالية على ضرائب الدخل والسنوات التي احتسبت فيها تلك الضرائب. أما الفروق المؤقتة temporary differences فإنه ينشأ عنها فروق (أحياناً متراكمة على مدى أكثر من سنة) بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام معين وقيمة ذلك الأصل أو الالتزام في القوائم المالية. كما أن هناك أحداث أخرى مثل اندماج الأعمال قد ينشأ عنها فروق بين الأساس الضريبي لأصل أو التزام معين وقيمتها المثبتة في القوائم المالية. وللعلم أن جميع فروق التوقيت تعتبر فروق مؤقتة.

The Deferred Tax Consequences: المؤجلة للفرق المؤقتة: of Temporary Differences

الفرق المؤقتة غالباً ما تصبح خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم عند استرداد تكلفة الأصل أو سداد قيمة الالتزام وذلك عملاً بالمبادئ والسياسات المحاسبية والافتراض القائم والذي يقضي بضرورة تغطية أو استرداد قيمة الأصول وتسوية الالتزامات على التوالي. ومن هنا، فإن الضرائب المؤجلة لأصل أو التزام معين تمثل مقدار الضرائب المستحقة السداد payable أو القابلة للاسترداد refundable في السنوات القادمة والناجمة عن الفروق المؤقتة في نهاية السنة المالية الحالية.

الالتزامات الضريبية المؤجلة: Deferred Tax Liabilities

يتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة للفرق المؤقتة التي سيسفر عنها صافي مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة. على سبيل المثال إذا تم تكوين فرق مؤقت بين القيمة الدفترية والأساس الضريبي لقسط مبيعات مستحق installment sale receivable، لأغراض ضريبية، فإن بعض أو كل العائد gain على قسط المبيعات سوف يندرج ضمن الدخل الخاضع للضريبة في السنوات القادمة. ولأنه سوف يتم استلام مبالغ من المدينين لتغطية تلك المديونيات وسوف تكون خاضعة للضريبة، فإنه يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل في السنة الحالية من أجل الضرائب المستحقة السداد في المستقبل.

الأصول الضريبية المؤجلة: Deferred Tax Assets

يتم الاعتراف بالمنافع الضريبية للفرق المؤقتة التي سينتج عنها استقطاع مبالغ في السنوات القادمة في ظل الظروف التالية:

أ. يتم استقطاع الالتزام الضريبي المؤجل إذا كانت تلك المبالغ المستقطعة تقابل المبالغ الخاضعة للضريبة من فروق مؤقتة أخرى في المستقبل.

ب. يؤخذ في الاعتبار الأصل الضريبي المؤجل إذا كانت صافي المبالغ المستقطعة في السنوات القادمة سوف يتم تغطيتها عن طريق الاسترداد بأثر رجعي للضرائب التي دفعت في الفترة الحالية.

وبذلك فإن الأصول الضريبة المؤجلة لا تأخذ في الاعتبار أي مبالغ إضافية ناجمة عن الفروق المؤقتة التي سيترتب عليها صافي مبالغ مستقطعة في السنوات القادمة بل تعتبر تلك المبالغ الإضافية خسائر ضريبية مرحلة.

وتطبيق تلك المتطلبات نستطيع القول أن المعيار (٩٦) غير عادل not evenhanded لأنه لم يساوي في المعاملة ولم يماثل asymmetrical في المعاملة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة. وتبرز عدم المساواة في المعاملة تلك لأنه يتم الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة للفروق المؤقتة التي سوف ينتج عنها صافي مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة، أما المنافع الضريبية فتؤخذ بعين الاعتبار فقط للفروق المؤقتة التي سينتج عنها استقطاعات تخفض من الضريبة ماعدا ذلك الضرائب المدفوعة أو المستحقة السداد. وهذه المعاملة ليست سوى انعكاس لما ورد في قانون ضرائب الدخل الأمريكي. حيث ينتج عن صافي المبالغ الخاضعة للضريبة دائماً سداد ضرائب في الفترة الحالية. أما المبالغ المستقطعة فتتم فقط للمنافع الضريبية الحالية التي يقابلها مبالغ خاضعة للضريبة إما في نفس الفترة أو مرحلة - بموجب مطالبات استرداد- من سنوات سابقة. فيما عدا ذلك فالفروق التي ينتج عنها صافي استقطاع تعتبر خسائر مرحلة وفقاً لقانون ضرائب الدخل الأمريكي.

استراتيجيات التخطيط الضريبي: Tax-Planning Strategies

يتطلب معيار المحاسبة الأمريكي (FAS 96, 1987) الاعتراف والقياس للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، والتي كما رأينا يترتب عليها فروق مؤقتة تسفر إما عن صافي استقطاع أو صافي استرداد. هذا الأمر، ووفقاً لشروط معينة، يأخذ في الاعتبار وضع استراتيجيات للتخطيط الضريبي الذي يمكن أن تغير الأوضاع الضريبية للشركات في السنوات التالية على ضوء الفروق المؤقتة التي

سينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو استقطاعات من تلك الضريبة في المستقبل. وبذلك فإن استراتيجيات التخطيط الضريبي يمكن أن يترتب عليها أحد الأوضاع التالية:

- (أ) انخفاض في المبالغ الضريبية الواجبة السداد بسبب الفروق المؤقتة التي سينتج عنها صافي مبالغ خاضعة للضرائب في السنوات القادمة.
- (ب) ارتفاع في مقدار المنافع الضريبية للفروق المؤقتة التي سينتج عنها صافي استقطاع لمبالغ في السنوات القادمة.

وبطبيعة الحال فإن معظم الاستراتيجيات تشمل إجراء قيود وتسويات تستهدف التسريع في استرجاع تكلفة الأصول وكذلك الإبطاء في تسوية الالتزامات حتى ترفع من المنافع الضريبية من خلال الحصول على استقطاعات أو استرداد ضريبي. وعلى خلاف ذلك، فإن إدارة الشركات-غالباً- لن ترغب في تطبيق تلك الإستراتيجيات إذا كانت الأرباح المتوقع تحقيقها في السنة القادمة سوف تسمح بتغطية الخسائر والاستردادات الضريبية المرحلة من الفترة الحالية.

ولقد منع المعيار المحاسبي (٩٦) استباق anticipate دخول خاضعة للضريبة من المتوقع expected اكتسابها في السنوات القادمة من أجل الحصول على منافع ضريبية تفضي إلى استقطاع فروق مؤقتة ومرحلة وتحميلها في نهاية السنة المالية الحالية. في حين أن المعيار يتطلب تطبيق استراتيجيات تخطيط ضريبي تعظم المنافع الضريبية في الفترة الحالية. أما المعيار المحاسبي (FAS 109, 104-109) والذي يلغي المعيار (٩٦) فإنه لا يعارض وضع تلك الاستراتيجيات إذا توافرت أدلة كافية وبعد تقييم الحاجة assessing the need لتكوين المخصصات اللازمة لذلك.

قياس الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة: Measurement of a Deferred Tax Liability or Asset

يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة في نهاية كل سنة مالية بحسب القوانين الضريبية النافذة، وذلك من أجل تحديد الفروق المؤقتة التي قد ينتج عنها استقطاع أو إخضاع صافي مبالغ للضريبة في السنوات القادمة. وبهذه الطريقة فإن الاستقطاعات المستقبلية سوف ينظر إليها وكأنها ضرائب مدفوعة مقدماً في الفترة

الحالية. وأما الفروق الخاضعة للضريبة في المستقبل فإنه يمكن النظر إليها وكأنها ضرائب مستحقة في الفترة الحالية.

وقد يتطلب التشريع الضريبي تفاصيل معينة لكيفية احتساب تلك الفروق الضريبية أو قد يتطلب تحديد طريقة معينة لتحديد الأصول والالتزامات الضريبية. غير أن المعيار المحاسبي (FAS 109, 1992) قد حدد الطرق التي ينبغي أن تتبع لقياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، وكذلك تحديد ما إذا كان من الواجب تكوين مخصصات للأصول الضريبية المؤجلة. كما حدد المعيار التمييز بين الأدلة السلبية والإيجابية التي يجب أن تستخدم في تحديد تلك المخصصات ومدى التوازن المطلوب بين تلك الأدلة والمخصص المطلوب تكوينه.

ومع صدور المعيار التفسيري (FASB interpretation No. 48, June 2006, pp. 1-32) الذي أطلق عليه المحاسبة على عدم التأكد في ضرائب الدخل Accounting for Uncertainty in Income Taxes والذي يفسر المعيار المحاسبي (١٠٩) ضرائب الدخل، فقد حدد طرق أكثر دقة لقياس الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة، كما تحسنت من خلال تطبيقه طرق عرض القوائم المالية وطرق إعداد التقارير المالية.

تغيير القوانين أو المعدلات الضريبية: Changes in Tax Laws or Rates

إن تغيير القانون الضريبي أو التغيير في معدلات الضريبة لها آثار اقتصادية على الشركات التي تطبق المعايير المحاسبية المرتبطة بضرائب الدخل. وقد يترتب على التغيير تعديل في الفروق المؤقتة وينجم عنها إخضاع لمبالغ إضافية، أو استقطاع والحصول على منافع ضريبية أكبر. لذلك فإذا حدث تغيير للقانون الضريبي أو تغيير في المعدلات الضريبية، فيجب عمل التسويات المحاسبية اللازمة لتعديل الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة وبالتالي تحديد الفروق المؤقتة بشكل أدق لملائمة تلك التغييرات.

ثالثاً: معايير المحاسبة المصرية بشأن ضرائب الدخل:

أ) تتمثل أهم مصادر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مصر فيما يلي:

• إصدار دستور مهنة المحاسبة والمراجعة في أغسطس ١٩٥٨، وقد تضمنت المادة (٥) منه قواعد المحاسبة المالية الأساسية (مثل تسجيل الأصول الثابتة بالتكلفة وحساب إهلاكات الأصول، وتكوين المخصصات، والاحتياط والحذر، والاستمرار وثبات وحدة النقد).

• إصدار النظام المحاسبي الموحد في عام ١٩٦٦ وما يتضمنه من مفاهيم وقواعد محاسبية ملزمة للقياس المحاسبي وعرض القوائم المالية في شركات القطاع العام. ثم صدر قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ متضمناً ٢٠ معيار محاسبي كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد (ولا تتضمن معيار لضرائب الدخل) وتطبق على شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام (على ألا يؤخذ بالمعايير الدولية). ثم صدر قرار رئيس الجهاز رقم ٦٢٨ لسنة ٢٠٠٣ ببعض التعديلات على تسع معايير صدرت سابقاً. وأخيراً صدر قرار رئيس الجهاز رقم ١٥٧٠ لسنة ٢٠٠٦ بتاريخ ٢١/١٢/٢٠٠٦ بتطبيق المعايير الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦. وتحل محل المعايير السابق إصدارها بالقرار ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ وما لحقها من تعديلات، وتطبق اعتباراً من العام المالي ٢٠٠٧/٢٠٠٨ (أي من ١/٧/٢٠٠٧).

(ب) معايير المحاسبة المصرية: صدرت لأول مرة في مصر بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ وتضمن المعايير ١-٢٢، ثم عدل بقرار وزير الاقتصاد رقم (٣٤٥) لسنة ٢٠٠٢ ليصبح عدد المعايير ٢٤ معيار (وكلاهما لم يتضمن معياراً بشأن ضرائب الدخل)، ثم صدر قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ ويتضمن ٣٥ معياراً منها المعيار رقم (٢٤) بشأن ضرائب الدخل لأول مرة في مصر.

تقييم معيار المحاسبة المصري بشأن ضرائب الدخل: (عبد السميع، ٢٠٠٧)

١. ترجمة حرفية للمعيار الدولية وما يتضمنه من فقرات ملغاة، وقد تضمن المعيار ٨٨ فقرة منها ١١ فقرة ملغاة (رغم حذفه وصدوره لأول مرة).

٢. يتضمن بعض الفقرات الصعبة التي تتطلب اجتهاد شخصي في تفسيرها ويترتب عليها صعوبة عمل المقارنات، ويتطلب أمثلة توضيحية بسيطة وكافية لتوحيد أسلوب التطبيق.
٣. يأخذ بأسلوب التخصيص الضريبي الشامل رغم صعوبات تطبيقه، ولكنه الأفضل عند تطبيق المعيار لأول مرة في مصر.
٤. يتطلب مراجعة فقراته خاصة عند الإشارة والربط بين فقرة وأخرى.
٥. يعترف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة بغض النظر عن تاريخ انعكاسها.
٦. يأخذ بسياسة الحيطة والحذر عند الاعتراف بأصل ضريبي من الناحية النظرية، ولم يشر إلى المعالجة المحاسبية للأصل المعترف به إذا تلاشت الأدلة المستند إليها عند الاعتراف بالأصل.
٧. يتطلب الاعتراف بالضريبة المؤجلة غالباً ضمن قائمة الدخل وأحياناً ضمن حقوق الملكية أو الشهرة (في حالة الاستحواذ).
٨. يركز على إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية عند العرض بالقوائم المالية دون تصنيفها لتحقيق شفافية أعلى واستفادة أكثر لمستخدمي تلك القوائم المالية، وهو ما يتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
٩. يتطلب كم هائل من بنود الإفصاح لا يحقق الموازنة بين التكلفة والمنفعة.
١٠. يفضل تأجيل تاريخ سريانه لمدة عامين على الأقل حتى يمكن تحقيق المزايا التي وصلت إليها المجتمعات الأخرى من تطبيق المعيار الدولي أو المعايير العالمية، والاستفادة من هذه الفترة الانتقالية في عقد دورات تدريبية للمهتمين بتطبيق المعيار لاستيعاب متطلباته وتوحيد أسلوب التطبيق لرفع جودة القوائم المالية وخدمة مستخدميها.

رابعاً: تقييم لمعايير المحاسبة المتعلقة بضرائب الدخل:

- لقد أجمعت كافة الهيئات المحاسبية المهنية (دولياً وعالمياً) على ضرورة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية لتحقيق عدة أهداف من أهمها:
- القياس السليم لنتائج الأعمال والربح القابل للتوزيع.
 - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل.
 - تقييم الأداء الإداري للمنشأة.

بينما اختلفت المعايير الخاصة بضرائب الدخل في عدة جوانب أهمها:

- المدى الذي يتم فيه قياس الضرائب المؤجلة.
- القيود المفروضة على الاعتراف بالضرائب المؤجلة.
- أصول الضريبة المؤجلة الناتجة عن ترحيل الخسائر للأمام.
- أسلوب التخصيص الضريبي بين الفترات المحاسبية.
- الإفصاح عن ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة بالقوائم المالية.

المبحث الثالث: اعتماد الإقرارات الضريبية في ظل قانون ضرائب الدخل اليمني

يعتبر نظام الإقرارات الضريبية السنوية من الأنظمة الأكثر انتشاراً في التشريعات الضريبية المعاصرة باعتباره من أفضل الوسائل العملية المستخدمة لتحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والأنشطة الأخرى للمكلف خاصة في ظل حسابات منظمة ومثبتة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها وموائماً لنصوص التشريعات الضريبية السارية.

ويعرف الإقرار الضريبي بأنه بيان يحدد فيه المكلف نتيجة نشاطه من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة من واقع دفاتره ومستنداته (أو بطريقة التقدير) بما ينسجم مع قوانين الضرائب السائدة ولا تعد البيانات الواردة في هذا الإقرار نهائية، فلإدارة الضريبة الحق في إجراء التعديلات التي تراها ضرورية للوصول إلى صافي الربح الضريبي.

أولاً: أنواع الإقرارات الضريبية:

الجدير بالذكر أن المشرع اليمني قد أخذ بنظام الضريبة النوعي الأمر الذي عكس نفسه على تعدد الإقرارات الضريبية المطلوب تقديمها من قبل المكلف نظراً لاختلاف نوع الدخل. وانطلاقاً من طبيعة دخل المكلف فإن الإقرارات الضريبية تتخذ الأنواع التالية :-

١- الإقرار الضريبي الخاص بضريبة الأرباح التجارية والصناعية وهو

٢- الإقرار الضريبي الخاص بضريبة الأرباح غير التجارية وغير الصناعية.

٣- الإقرار الضريبي الخاص بضريبة ريع العقارات.

٤- الإقرار الضريبي الخاص بضريبة المرتبات والأجور .

ثانياً: الشروط الواجب توافرها في الإقرار الضريبي.

ومن أهم الشروط الواجب وجودها في الإقرار الذي يستخدم كأساس لربط الضريبة تتمثل في الآتي(بامشموس، ٢٠٠٠) :

١- أن يكون مستخلصاً من الدفاتر التي نص القانون على وجوب إمساكها، وأن تكون هذه الدفاتر منظمة وجميع القيود المثبتة فيها مؤيدة بمستندات صحيحة ، وذلك بالنسبة للمكلفين الملزمين بمسك الدفاتر التجارية .

٢- أن يصدر من المكلف عن إرادة حرة لا يشوبها الإكراه.

٣- أن يكون موقفاً عليها من قبل المكلف نفسه أو وكيله القانوني .

٤- أن يصدر من الوصي أو القيم حسب الأحوال إذا كان المكلف قاصراً محجوراً عليه.

٥- أن يقدم إلى مصلحة الضرائب في المواعيد المحددة.

٦- أن يكون معتمداً من المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة وحاصلاً على البطاقة الضريبية.

ثالثاً: الشروط الواجب توافرها في الإقرارات وفقاً لقانون ضرائب الدخل اليمني:

١- إن القانون طلب من المكلفين بضرائب الدخل من شركات الأموال ومن الذين يسكون دفاتر تجارية منتظمة تقديم الإقرار في فترة زمنية محددة نهايتها نهاية شهر إبريل من السنة التالية وهذا هو الجانب الزمني للإقرار .

٢- كما طلب القانون أيضاً تحديد وبيان مقدار الربح (أو الخسارة) الخاضع للضريبة وهذا هو الجانب الحسابي في الإقرار .

٣- أن يكون الإقرار معتمداً من محاسب قانوني معتمد وأن يوقع المحاسب القانوني على المستندات والأوراق المصحوبة بالإقرار وهو الجانب التصديقي في الإقرار.

٤- إرفاق الإقرار بالميزانية العمومية والحسابات الختامية وبيان الاهلاكات وبيان بالمبادئ المحاسبية التي بنيت عليها جميع الأرقام الواردة بالإقرار وهو الجانب التثبتي في الإقرار .

٥- أما الجانب الشكلي فقد تضمنتها القرارات اللائحة التي طلب فيها أن يكون هذا الإقرار على النموذج اللائحي المحدد بقرارات وزير المالية.

ويرى الباحثان أنه لا يجب إقحام المحاسب القانوني في مسألة تعميم الوثائق والمستندات المتعلقة بالإقرار الضريبي، إذ أن هذا ليس من الأعمال المنوط به وإنما هي أعمال توثيقية تقوم بها جهات قضائية وإدارية مختصة وليس المحاسب القانوني.

رابعاً: المتطلبات القانونية الواجب مراعاتها عند إعداد الإقرار الضريبي:

هناك عدداً من المتطلبات القانونية الواجب أخذها بعين الاعتبار عند اعتماد مراجع الحسابات الخارجي للإقرارات الخاصة بضريبة الأرباح التجارية والصناعية (يوسف، ٢٠٠٨م، ٢٢-٢٣) تتمثل في ضرورة الإفصاح عن البيانات المالية الآتية:

١. صافي أرباح أو خسائر النشاط خلال الفترة المعد عنها الإقرار.
٢. بنود المصروفات المضافة إلى صافي الربح (أو الخسارة) غير المعترف بها ضريبياً والتي خصمها المكلف من إيراداته وكذلك بنود الإيرادات التي لم يدرجها المكلف ضمن إيراداته إن وجدت.
٣. بنود المصروفات التي سمح القانون بخصمها ولم يخصمها المكلف من الإدارة بالإضافة إلى الإيرادات التي أدرجها المكلف ضمن الإدارة وهي ليست من الإيرادات المعترف بها ضريبياً.
٤. صافي الربح (أو الخسارة) الضريبي.
٥. الضريبة المستحقة على صافي الربح الضريبي.

خامساً: مرفقات الإقرار الضريبي:

نصت المادة (١١) من قانون ضرائب الدخل على أن "تحتسب ضريبة الإقرار لجميع المكلفين الذين يسكون الدفاتر التجارية من واقع ميزانياتهم وحساباتهم الختامية بشرط أن تكون معتمدة من محاسب قانوني"، وعلى الرغم من أن القانون لم يحدد طبيعة الحسابات الختامية، إلا أنه يمكن القول أنها تتمثل في الآتي:

١- الميزانية العمومية.

٢- قائمة الدخل.

٣- قائمة التدفقات النقدية.

٤- كشف بإهلاك الأصول الثابتة.

٥- كشف تفصيلي بالمصروفات.

٦- تقرير المحاسب القانوني الذي يجب أن يعد طبقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً.

٧- المستندات المؤيدة للإقرار.

ويلاحظ على قانون ضرائب الدخل اليمني الآتي:

١. أنه لم يحدد تفصيلاً مرفقات الإقرار الضريبي.

٢. لم تصدر اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل والتي يجب أن تحدد تفاصيل ما أجمله القانون الضريبي.

٣. لم يحدد قانون ضرائب الدخل ما إذا كان من الواجب اعتماد الإقرار من قبل مراجع الحسابات، بل اكتفى بالقول أن الحسابات الختامية المرفقة بالإقرار يجب أن تكون معتمدة من محاسب قانوني وترك ذلك للقرارات والتعليمات الصادرة من الوزير أو من رئيس المصلحة.

٤. نصت الفقرة (ب) من المادة (٤) من قرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٤م بشأن الربط الذاتي على أنه "يجب أن يكون الإقرار ومرفقاته موقعاً من المكلف ومعمد من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة وحاصلاً على

سادساً: إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية بشأن ضرائب الدخل في ظل التشريع الضريبي اليمني.

ويمكن القول أن المرفقات والإيضاحات التي يتطلبها قانون ضرائب الدخل اليمني لا تتناسب مع تلك المتطلبات التي أوردتها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 1, Revised, 2009) عرض القوائم المالية، من حيث الآتي:

١- من حيث متطلبات العرض:

أ- تطلب المعيار المحاسبي الدولي عرض مقارن شامل لقائمة المركز اليمني بالفترة السابقة إذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة.

ب- خدم المعيار المحاسبي الدولي لفظ قائمة المركز المالي والتدفقات النقدية عوضاً عن الميزانية العمومية وقائمة التدفقات النقدية لبيان وظيفة كل قائمة من هذه القوائم.

ج- تطلب معيار المحاسبة الدولي عمل قائمة بالتغيرات في حقوق الملكية، لتعكس الصفقات الخاصة بالمساهمين وغير المساهمين.

د- تطلب المعيار إعادة تصنيف التسويات والآثار الضريبية ذات العلاقة بتلك التسويات.

هـ- تطلب المعيار الإفصاح عن توزيعات الأرباح على المساهمين ومقدار حصة السهم في قائمة الدخل، وفي قائمة التغير في حقوق الملكية.

و- تطلب المعيار تفصيلاً في التقارير المالية لم يشر إليها التشريع الضريبي اليمني لا من قريب ولا من بعيد.

وهكذا فإنه لا بد من إجراء تعديلات في قانون ضرائب الدخل حتى يتلاءم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي الخاص بضرائب الدخل.

٢ من حيث متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي ضرائب الدخل:

يمكن تقسيم الفروق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي

(عبد السميع: ٢٠٠٧، ص ٧٣) إلى نوعين هما:

أ) فروق دائمة: يقتصر تأثيرها على الفترات المالية المرتبطة بها فقط ولا يمتد تأثيرها للفترات المالية التالية، ولا يترتب عليها آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، وبالتالي لا تمثل مشكلة محاسبية حيث يتم التخلص من آثارها في سنة حدوثها.

ب) فروق مؤقتة: لا يقتصر تأثيرها على الفترة المالية التي حدثت فيها (لأول مرة أو انعكاس لفروق مؤقتة من فترات مالية سابقة) وإنما تنعكس على الفترات المالية التالية، وبالتالي يترتب عليها آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل. وتنقسم الفروق المؤقتة إلى :

- فروق مؤقتة موجبة: تؤدي لزيادة العبء الضريبي في الفترة الحالية، وينشأ عنها أصول ضريبية مؤجلة قابلة للاسترداد ويجب خصمها مستقبلاً.
- فروق مؤقتة سالبة: تؤدي لتخفيض العبء الضريبي في الفترة الحالية، وينشأ عنها التزامات ضريبية مؤجلة تخضع للضريبة ويستحق سدادها مستقبلاً.

وتتمثل مشكلة الفروق المؤقتة في تحديد قيمة الآثار الضريبية المؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية، بالإضافة إلى توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة وهو ما يعرف بأسلوب التخصيص الضريبي. وهناك أسلوبان للتخصيص الضريبي هما:

أ. التخصيص الضريبي الشامل: ويقوم على أساس قابلية جميع الفروق المؤقتة للانعكاس بغض النظر عن درجة التأكد من انعكاسها وتوقيت الانعكاس، ويتطلب قياس قيم الضرائب المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة.

ب. التخصيص الضريبي الجزئي: ويقوم على أساس الاعتراف بالفروق الوقتية غير المتكررة باعتبارها الفروق القابلة للانعكاس (خلال فترة لا تزيد عن ٣ سنوات وفقاً للمعيار الدولي، وتتراوح بين ٣: ٥ سنوات وفقاً للمعيار الإنجليزي تبعاً لظروف المنشأة)، واستبعاد الفروق الوقتية المتكررة وعدم إجراء أي تخصيص ضريبي لها. ويرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه إذا لم تكن قيم الضريبة المؤجلة من المتوقع سدادها أو تغطيتها (انعكاسها) خلال فترة زمنية مناسبة، فلا يجب أن تؤثر على الدخل المقرر عنه الضريبة.

وهناك ثلاث طرق لتوزيع العبء الضريبي بين الفترات وهي:

أ- طريقة التأجيل: حيث يتم حساب مقدار الضريبة المؤجلة وفقاً لمعدلات الضريبة السارية عند نشأة الفرق المؤقت الذي أحدثها. وتسمى طريقة التأجيل لأنها تعترف بالآثار الضريبية الناشئة عن الفروق المؤقتة في السنة الحالية فقط، أما الآثار الضريبية للفروق المؤقتة على الفترة أو الفترات القادمة فيتم تأجيلها لحين حدوثها بالفعل.

ب- طريقة الأصل - الالتزام: حيث يتم حساب مقدار الضريبة المؤجلة وفقاً لمعدلات الضريبة المتوقع سريانها خلال الفترات التي ستعكس فيها الفروق المؤقتة.

ج- طريقة التقرير خالص الضريبة: حيث لا يتم حساب ضرائب مؤجلة، ويتم حساب مصروف الضريبة المستحق عن الفترة باستخدام معدلات الضرائب السائدة خلال نفس الفترة.

وقد اتفقت كافة المؤسسات المحاسبية المهنية على ضرورة الاعتراف بضرائب الدخل المؤجلة وقياس الآثار الضريبية للفروق المؤقتة والإفصاح عنها بالقوائم المالية من خلال المعايير المحاسبية التي صدرت بشأن المحاسبة عن ضرائب الدخل.

وقد نصت المادة (٣) من قرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٤م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين (الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة) على الآتي:

" على جميع كبار مكلفي ضرائب الدخل مسك دفاتر تجارية وسجلات محاسبية منتظمة وفقاً للقوانين والقرارات النافذة طبقاً للأصول والقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبما يكفل بيان دخولهم ومراكزهم المالية الحقيقية."

وإذا تأملنا نص هذه المادة نجد الآتي:

١. لا تواجد أصول وقواعد ومبادئ محاسبية متعارف عليها في الممارسات المهنية اليمنية، حيث يتبع البعض الممارسات الأمريكية، والبعض الآخر الممارسات المحاسبية الإنجليزية، في حين يتبع البعض الآخر معايير

المحاسبة الدولية، وبالتالي تختلف أسس الاعتراف والقياس والإفصاح بين الشركات باختلاف المعايير المحاسبية المتبعة.

٢. أن قائمة الدخل تظهر نتيجة النشاط خلال فترة زمنية معينة، كما تظهر الميزانية العمومية المركز المالي بصورة عادلة fairly represents، ولا يمكن إظهار الدخل والمراكز المالية الحقيقية بحسب نص المادة (٣) من القرار الوزاري، حيث لا ينسجم هذا النص مع ما نصت عليه المعايير المهنية الراسخة.

٣. لم تتحدد جهة رسمية معينة بإرساء الأصول والممارسات المهنية أو إصدار معايير محاسبية محلية تتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية في اليمن، وهكذا فإن باب الاجتهاد مفتوح على مصراعيه (الأديمي، ٢٠٠٦م).

٤. من المعلوم أن إصدار معايير دولية أو محلية تتلاءم مع المعايير الدولية تحقق عدداً من المزايا من بينها الآتي:

- توحيد المفاهيم والألفاظ المحاسبية المستخدمة.
- إيجاد لغة مشتركة للاعتراف والقياس المحاسبي بين مزاولي المهنة.
- تحسين خصائص المعلومات المحاسبية من خلال رفع جودة القوائم المالية.
- المساعدة على رفع كفاءة وترشيد القرارات الاستثمارية، وتحسين بيئة الأعمال.
- المساعدة على اتخاذ القرارات الرشيدة لخدمة المستفيدين من القوائم المالية.

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول الآتي:

١. أن التشريع الضريبي اليمني لم يحضر استخدام، أو يقرر صراحةً إمكانية استخدام المعيار المحاسبي الدولي (١٢) وتفسيراته، أو المعيار المحاسبي الأمريكي (١٠٩) بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل وتفسيراته.
٢. إلا أنه يمكن القول أن هناك حاجة لوجود معيار محاسبي من جهة رسمية بشأن توحيد قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل في الشركات اليمنية وفقاً للقواعد الواردة بالمعيار الأمريكي رقم (١٠٩)، أو المعيار المحاسبي الدولي (١٢) وبحيث يتواءم مع البيئة الضريبية اليمنية، حتى تكون أسس المحاسبة موحدة ولغة

الاعتراف والقياس والإفصاح مشتركة بين جميع الشركات التي تقدم إقراراتها للإدارة الضريبية.

المبحث الرابع: دور مدقق الحسابات في التأثير على البيانات المالية المرفقة بالإقرار الضريبي.

بما أن مهنة التدقيق مهنة خدمية يفرضها القانون وتقودها الجمعيات والهيئات المهنية، فإنها تستمد سلطتها وقوتها من ثقة الجمهور العام بها، وبالتالي يراعى مصالح الجمهور بأن تقدم لهم خدمات بمستوى عالي من الكفاءة والجودة. وإذا لم يستطع مدقق الحسابات أن يقدم تلك الخدمات فستظهر فجوة توقعات بالنسبة للنوعية المطلوبة من قبل المستفيدين والنوعية المعروضة من قبل المدقق، حيث إن دور مدقق الحسابات هو إضافة المصدقية للقوائم المالية، كما أن زيادة فعالية الإجراءات والمعايير التي يضيفها ستؤدي إلى زيادة مصداقية وموضوعية القوائم المالية المدققة وبالتالي إلى زيادة فعاليتها كمصدر للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات (دهمش، ٢٠٠١، ٥).

كما أن قيام المحاسب القانوني (مراجع الحسابات) من تقديم خدمات استشارية ضريبية التي من بينها اعتماد الإقرارات الضريبية ليست من الخدمات التي يحضرها التشريع الضريبي اليمني. بالإضافة إلى أن قيام المحاسب القانوني بترشيد العميل في تسوية التزاماته الضريبية بالزيادة أو التخفيض من الربح المحاسبي عند اعتماد الإقرار الضريبي، مع وجود ما يدعم خفض أو زيادة تلك المبالغ، وأدائه لخدمته بكفاءة مهنية لا يعد انتهاكاً لقاعدة الاستقامة والموضوعية أو تضارب المصالح. ذلك أنه من حق المحاسب القانوني الذي يقوم بإعداد الإقرار الضريبي التوصل إلى أفضل مركز ضريبي لعميله مع عدم المساس أو انتهاك التشريع الضريبي، هو أمر تقره معايير المحاسبة الدولية والمحلية. وفي حالة وجود شكوك في تفسير بعض بنود المركز الضريبي فإن تلك الشكوك يتم تفسيرها لمصلحة العميل عندما يوجد الدعم المعقول لذلك، وهذا ما أشار إليه دليل آداب السلوك المهني الصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين في الجزء الخاص بقواعد السلوك (الاستقامة والموضوعية) (ألفين أرنز وآخرون، ٢٠٠٢). وفي نفس الوقت فإن على المحاسب القانوني أن لا ينظر إلى نفسه وهو يقوم بإعداد أو اعتماد الإقرار الضريبي كما لو أنه

المحاسب المالي للشركة بل يجب أن يراعي متطلبات التشريعات الضريبية السائدة عند احتساب الوعاء الضريبي.

أولاً: القوانين والتنظيمات التي أسهمت في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن:

إن من أهم التطورات التي حدثت لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في اليمن، تتمثل في القوانين التي صدرت لتنظيم مهنة المراجعة والمحاسبة، وتتمثل في الآتي:

أ. القانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة الذي يشرف في تحقيق الرقابة المالية على قطاع الوحدات الإدارية للدولة، والقطاع العام والمختلط (الإنتاجي والخدمي).

ب. ومن القوانين الأخرى التي ساهمت في خلق الحاجة إلى خدمات مراجعي الحسابات القانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٩١م بشأن الشركات التجارية، والقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م بشأن ضرائب الدخل، والمعدل بالقانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩٩م. وأخيراً القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧م بشأن الشركات التجارية والذي وردت فيه أحكام تلزم شركات المساهمة بتعيين مراقب حسابات وتحدد شروط التعيين ومدته وحقوق وواجبات ومسؤولية مراقب الحسابات، كما أعطت الحق لمراقب الحسابات بدعوة الجمعية العامة للاجتماع كلما دعت الضرورة القصوى إلى ذلك، وغيرها من القوانين الأخرى المرتبطة بالمهنة.

ج. القانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢م بشأن نظام المحاسبين القانونيين، وما تضمنه من أحكام في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

د. القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، والذي أعطى أهمية أكبر للمهنة، وألغيت بموجبه أحكام القانون (٣١) لسنة ١٩٩٢م.

هـ. إسناد القانون (٢٦) لسنة ١٩٩٩م مهمة التنظيم والإشراف على الأداء المهني وتطويره لجمعية المحاسبين القانونيين اليمنية والتي من أهدافها رفع مستوى المهنة وحمايتها. والتي نصت في المواد (٦٥، ٦٦) من القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات على ما يأتي:

• تعتبر جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين جمعية مهنية تتمتع بشخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة، وتعنى بتنظيم شؤون منتسبيها، وتساهم بالنهوض والتطوير لمهنة المحاسبة والمراجعة.

• تكون عضوية المحاسبين القانونيين وجوبية في الجمعية، ولا يجوز لأي محاسب قانوني أن يزاول المهنة ما لم يكن عضواً في الجمعية.

ورغم ما تحقق من إنجازات وصدر من تشريعات لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، إلا أنه مازال ينتظرها الكثير (الأديمي، ٢٠٠٦).

وبالتالي فإن هناك أهمية كبيرة عند إبداء مراجعي الحسابات لأرائهم عن القوائم المالية بهدف زيادة ثقة الجمهور بها، حيث إن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من مدقق الحسابات ما يلي

أ- انجاز عملية التدقيق بالكفاية الفنية والنزاهة والاستقلال والموضوعية.

ب- اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي.

ج- منع إصدار القوائم المالية المضللة.

وبالتالي يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات بيئة التدقيق للقوائم المالية من حيث مدى دقة المعلومات التي تحتويها، ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للعمليات التي تمت بالمشروع عن مرحلة مالية معينة. وعلى هذا يجب أيضاً أن يشير تقرير مدقق الحسابات إلى أن القوائم المالية قد تم أعدادها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإلى عدم وجود تغيير في هذه المبادئ من مرحلة مالية لأخرى، بالإضافة إلى بيان مدى كفاية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للمستفيدين منها، حيث يعتبر تقرير مدقق الحسابات النظيف دليلاً على صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية وعدالتها.

ويمكن القول هنا إن مستخدمي القوائم المالية المدققة يستفيدون منها من عدة وجوه مما يمكنهم أساساً الاعتماد على أن هذه القوائم قد فحصت ودققت من قبل خبير مستقل ومحيد، فالاستقلالية قد عززت بواسطة دليل قوي ألا وهو سلوكيات وأخلاقيات المدققين المهنية. ونود أن نذكر هنا بأن المدقق يبدي رأياً إجمالياً حول

عدالة القوائم المالية وبالتالي يساعد قراء القوائم المالية في الاعتماد على مصداقية القوائم المالية المدققة بشكل أكبر مقارنة مع اعتمادهم على القوائم المالية غير المدققة.

ثانياً: مسؤولية مدقق الحسابات.

إن تقرير مدقق الحسابات هو الأساس في تحقيق المصداقية في القوائم المالية وأساس ثقة كل من يعتمد علي ما ورد بها من معلومات، لذا يمكن القول أن مسؤوليات المدقق تتزايد خاصة في ظل أسواق مال وأعمال تتسم بالكفاءة، حيث تتوفر العديد من مصادر المعلومات البديلة بالنسبة للمستفيدين من خدماته، الأمر الذي يتطلب من المدقق المزيد من الحرص في إيداء رأيه، والمزيد من الإفصاح عن المعلومات الصحيحة التي يمكن أن يضع المعلومات المحاسبية في المرتبة الأولى بالنسبة للمستفيدين ومتخذي القرارات.

وكما هو مخطط فإن مسؤولية مدقق الحسابات حسب المعايير المهنية لمراجعة الحسابات هي اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تؤثر على نتيجة الأعمال وعلى المركز المالي، وكذلك اكتشاف العناصر الشاذة التي تؤدي إلى تأثير مادي على القوائم المالية.

كذلك تتمثل مسؤولية مدقق الحسابات عن تحقيق جودة المعلومات في إعلام مستخدمي القوائم المالية بدرجة التوافق بين المعلومات المحاسبية والمعايير الموضوعية. وحتى يحقق المدقق التوافق المشار إليه فإنه ينبغي أن يأخذ في الاعتبار أن هناك بعدين للتوافق بين المعلومات المحاسبية والمعايير الموضوعية، أحدهما كمي يشير إلى كمية المعلومات التي ينبغي أن تتضمنها القوائم المالية، والآخر كفي يشير إلى العدالة والملائمة والمعقولية التي تعكسها القوائم المالية.

وفي هذا الصدد جاءت معايير المحاسبة والتدقيق الدولية لتؤكد وتوضح بشكل قاطع مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية فيما يلي:

أ- إيداء الرأي حول عدالة البيانات المالية المعدة من قبل إدارة المنشأة .

ب- تخطيط وتنظيم وتنفيذ عملية التدقيق من خلال العينات الإخبارية للتأكد مما

يلي:- ١. خلو البيانات المالية من أخطاء جوهرية.

٢. الوجود الفعلي للمعلومات المالية المسجلة.

٣. اكتمال العمليات المالية.

٤. التأكد من أن تقديرات الإدارة مناسبة ومتفقة مع الأصول المحاسبية.

٥. عرض البيانات المالية والإفصاح بها منظم بشكل يتفق والأصول المحاسبية و

لا يمكن أن يضلل القارئ العادي للقوائم المالية.

٦. عدم وجود مخالفات جوهرية للقوانين المعمول بها تؤثر على البيانات التي

تحتويها القوائم المالية.

مما سبق يمكن القول إن تقرير مدقق الحسابات هو الأساس في تحقيق مصداقية القوائم المالية وأساس ثقة كل من يعتمد على ما ورد بها من معلومات، وبالتالي فإن مسؤوليات المدقق تتزايد في هذا المجال لتلبية احتياجات الإدارة الضريبية.

ثالثاً: مسؤولية مدقق الحسابات في التشريع اليمني.

يجب أن يشير تقرير المراجع إلى معايير المراجعة المستخدمة في تنفيذ عمليات التدقيق، كما يجب أن يبرز بوضوح رأي المدقق في البيانات المالية وفي مركزها المالي و نتائج أعمالها، وذلك استناداً إلى أطر ومبادئ ومعايير تحدد بموجب التشريعات المحلية أو قواعد ومعايير صادرة من هيئات مهنية ذات علاقة

وقد سنت عدة قوانين يمنية ذات علاقة مباشرة بواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات منها القوانين الآتية.

أ- قانون نظام المحاسبين القانونيين رقم ٣١ لسنة ١٩٩٢ م :

أشار القانون بالفصل الخامس لحقوق وواجبات المحاسبين القانونيين من المادة (٢٩) لغاية المادة (٣٩) حيث يقوم بمزاولة جميع الأعمال التي تناط عادة به ومنها:

١. المادة (٣١) فقرة ج" القيام بإعداد تقارير بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها ومراجعتها وأن يلتزم في ذلك باتباع القواعد المتعارف عليها مهنياً في شهادته على صحة وسلامة الحسابات الختامية والميزانيات التي يقوم بمراجعتها".

٢. وفي المادة نفسها (٣١) الفقرة (د) "الالتزام بالموضوعية والحياد وعدم الانصياع للمؤثرات الشخصية والاستقلال التام في أداء المهام الموكلة إليه".

٣. وفي المادة ٣٢ الفقرة (ز) "يحظر عليه إبداء رأي يخالف حقيقة ما تتضمنه الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير عن حسابات لم تراجع من قبله أو من قبل العاملين تحت أمرته".

٤. كذلك المادة رقم ٣٢ (ح) "يحظر علي الشهادة والتوقيع على صحة البيانات التي لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها".

٥. كما أشار القانون في المادة رقم (٣٤) "أن المحاسب يكون مسئولاً عن تعويض الضرر بسبب الأخطاء التي تقع منه عمداً أو أي إهمال أو تقصير وإذا تعدد المحاسبون فهم مسئولون بالتضامن".

ب- قانون مهنة تدقيق الحسابات رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩ م.

احتوى هذا القانون على تسعة فصول ضمت ٨٠ مادة من أهمها المادة رقم (٣) والتي تنص : "تهدف مهنة تدقيق الحسابات إلى إعطاء رأي فني موضوعي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية بما يؤدي إلى إمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدميها في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتوفير الشفافية وفقاً للأصول العملية والعلمية والمعايير التي يتم اعتمادها".

ويلاحظ من قراءة هذه المادة الآتي:

١. تتفق مع المعايير المهنية في تحديد الهدف الرئيس من مهنة التدقيق المتمثل في إبداء رأي موضوعي محايد حول عدالة القوائم المالية.

٢. تتفق مع المعايير المهنية في أن مهنة التدقيق تؤدي إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من الاعتماد على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وتزيد الثقة في المعلومات التي يتم تدقيقها.

ج- قانون الشركات التجارية ولائحته التنفيذية.

خصص قانون الشركات التجارية رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ م الجزء ٥ من الفصل

١ باب ٣ لتنظيم عمل مدقق الحسابات، واشتمل هذا الجزء على ١٠ مواد من أهمها

وضمن إطار موضوع الدراسة المادة رقم (١٧٩) فقرة ب : والتي تتعلق بتقرير

مدقق الحسابات حيث أوجبت بأن عليه أن يبين في تقريره الآتي:-

١. الوضع المالي للشركة، ودرجة وضوحه في حساباتها، وما إذا كانت دفاترها

منظمة بصورة أصولية.

٢. اقتراحه بالمصادقة على القوائم المالية بصورة مطلقة أو مع التحفظ أو بإعادتها إلى مجلس الإدارة مبيناً موقف مجلس الإدارة فيما يتعلق بإمكانه من الحصول على البيانات والمعلومات.

نلاحظ أن النقطة الجوهرية في هذه المادة هي ما يتعلق بمصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية بصورة مطلقة، وربما قصد المشرع المصادقة على القوائم المالية برأي نظيف حسب تصنيف أنواع الرأي المتعارف عليه مهنياً.

د- قانون ضرائب الدخل.

رأينا أن الفقرة (ب) من المادة (٤) من قرار نائب رئيس الوزراء وزير المالية رقم (٧) لسنة ٢٠٠٤م بشأن الربط الذاتي قد نصت على أنه "يجب أن يكون الإقرار ومرفقاته موقفاً موقفاً من المكلف ومعمداً من محاسب قانوني مرخص له بمزاولة المهنة وحاصلاً على البطاقة الضريبية ويكون التعميد إقراراً من المحاسب القانوني بأن صافي الدخل الخاضع للضريبة كما ورد في الإقرار قد حسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها ومتفقاً مع أحكام قانون ضرائب الدخل وتعديلاته.

كما أن المادة (٩) من نفس القرار نصت على الآتي:

١- أي إقرار ضريبي معمد من المحاسب القانوني ثبت عدم شموليته كل الإيرادات والمبالغ الخاضعة للضريبة، على الإدارة الضريبية عدم قبول الإقرارات الضريبية المصادق عليها من قبله لثلاث سنوات لاحقة. مع عدم الإخلال بأي عقوبات وردت بشأن التهرب الضريبي في المادة (٩٠) من القانون، وأحكام القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات.

٢- لتنفيذ الجزاء المشار إليه في الفقرة السابقة تشكل لجنة مشتركة من مصلحة الضرائب وجمعية المحاسبين القانونيين لدراسة وإثبات المخالفات التي يرتكبها المحاسبون القانونيون، ويصدر قرار بتشكيل هذه اللجنة من رئيس مصلحة الضرائب.

ومن تحليل نص الفقرة (ب) في المادة (٤) من القرار الوزاري والمادة (٩)

١. تجاوز حدود طلب التعميد التي أوردتها القانون وتحويله إلى إقرار من المحاسب القانوني وهو ما لا ينسجم مع نصوص القانون الضريبي ولا مع روح معايير المراجعة الدولية.

٢. لم يشر القانون ولا القرارات الوزارية إلى حدود مسئولية المحاسب القانوني الذي قام بالمصادقة على الإقرار الضريبي في حين قام محاسب قانوني آخر بمراجعة حسابات المنشأة والمصادقة على القوائم المالية. كما لم يشر القانون إلى المسئولية التضامنية بين الشركة والمحاسب القانوني، أو بين المحاسبين القانونيين إذا تعددوا. وقد كان من الأجدر ترك هذه المسألة لقانون المحاسبين القانونيين الذي حدد المسئوليات والعقوبات بوضوح، وعلى ضوء الأعراف والداستير المهنية.

٣. أن هذا الأمر وقف عائقاً أمام مراجعي الحسابات من القيام بدورهم المهني سواء في مراجعة الحسابات أو في تقديم خدمات استشارية للمنشآت التي يقومون بمراجعة حساباتها.

٤. أن القرارات الوزارية والتعليمات ينبغي أن تتطرق للنواحي الإدارية والتنظيمية لعملية الفحص والربط والمراجعة والتحصيلا أن تتحول إلى نصوص تخالف نصوص القانون أو تتعارض معها.

٥. كما أن هناك كثير من الأمور التي ينشأ خلاف حولها بين المحاسبين القانونيين وبعض مأموري الضرائب أو مراجعي الضرائب. ومن أمثلة تلك الأمور مصاريف الانتقال الداخلي والخارجي حيث تقوم الإدارة الضريبية بإرجاع جزء كبير منها إلى الوعاء الضريبي بحجة أنها لا ترتبط بالنشاط. وكذلك تحديد نسبة الإعفاء الضريبي في حالة مشروعات التوسع طبقاً لقانون الاستثمار حيث تحتسب نسبة الإعفاء في بعض الأحيان على أساس الزيادة في رأس المال، وأحياناً على أساس الزيادة في الأصول المستثمرة. وأحياناً ينشأ الخلاف في كيفية معالجة عائد تقييم الأصول الثابتة بهدف إعادة تنظيم أوضاع المنشأة وليس بهدف تغيير الشكل القانوني للشركة، أو عند تقييم الودائع المصرفية بالعملة الأجنبية، أو معالجة مصاريف التليفون وتحديد ما هو مرتبط منها بالنشاط وما هو مستخدم منها لأغراض شخصية. كما أن الإدارة الضريبية وفقاً للقانون لا تعترف بأي

شكل من أشكال المخصصات عدا المخصصات التي تكونها شركات التأمين أو البنوك.

٦. لذلك سوف يواجه المراجعون مشكلة كبيرة عند تحديد الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة كون القانون لا يعترف بأي مخصصات كما لا يؤمن باستراتيجيات التخطيط الضريبي التي تناولتها المعايير المحاسبية في هذا البحث.

٧. لقد حولت الإدارة الضريبية نفسها إلى دور المحكمة والجلاد الذي يحكم ويوقع العقوبات على المحاسبين القانونيين، مع أن الأمر ينبغي أن يترك لجمعية المحاسبين القانونيين المعنية بتنظيم المهنة ومحاسبة أعضائها أو إحالتهم إلى المحاكم الجزائية عند ارتكابهم لجرائم أو مخالفات تتعلق بتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية.

٨. كما أن الفقرة (أ) من المادة (٩) أشارت إلى إنزال العقوبات على المحاسب القانوني في حالة عدم شمولية الإقرار لجميع إيرادات الخاضعة للضريبة. واليمن من أكبر الدول التي ينتشر فيها التهريب والتهرب الضريبي نظراً لانفتاح حدودها على دول جوار نفطية لا تفرض فيها أي ضرائب أو رسوم جمركية. وكثير من الشركات لا تظهر بعض عملياتها في السجلات التي تقدم لمراجع الحسابات. والمفروض أن تتحدد مسؤولية مراجع الحسابات عن التقصير حول البيانات والمعلومات التي قام بمراجعتها وفقاً لمبادئ المراجعة الدولية أو المتعارف عليها، وأن عليه بذل العناية المهنية اللازمة ولا ينبغي أن يكون مسؤولاً عن البيانات والمعلومات التي أخفتها الشركة ولم تظهر في دفاترها وسجلاتها. وفي حالة اكتشاف الإدارة الضريبية لإيرادات لم يتم الإفصاح عنها فمن حقها القيام بالربط الإضافي وفرض الغرامات على المتسببين في إخفاء تلك الإيرادات.

وبناءً على ما سبق ينبغي أن يتم تعديل التشريع الضريبي اليمني والأخذ بعين الاعتبار عدداً من القضايا عند إجراء التعديلات ومنها الآتي:

١- حسم المواضيع الخلافية في التشريع الضريبي بنصوص قانونية واضحة لا تحتمل التفسير والتأويل حتى لا تؤدي إلى نشوء الخلافات وكثرة المنازعات.

٢- ضرورة صدور اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل التي ترك غيابها منذ صدور القانون في عام ١٩٩١م، وتعديله في عام ١٩٩٩م إلى وجود فجوة في التشريع الضريبي، وترك كثير من الأمور العالقة، وكثرة المنازعات بين الإدارة الضريبية ورجال المال والأعمال.

٣- تحديد مسؤولية المحاسب القانوني بدقة وعلى ضوء المعايير المهنية الدولية أو المتعارف عليها، وعدم استحداث نصوص قانونية تخالف تلك الدساتير المهنية، وعدم التطرق إلى قضايا ينبغي أن تعالجها قوانين أخرى وليس مكانها قانون الضرائب.

٤- تفعيل دور جمعية المحاسبية القانونيين اليمنية في وضع ضوابط للأداء المهني وفي المشاركة في إعداد المعايير المهنية التي تتلاءم مع المعايير المهنية الدولية وتراعي خصوصية بيئة المال والأعمال في اليمن.

٥- إجراء التعديلات التشريعية اللازمة التي تتناسب مع إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المتعارف عليها بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل.

٦- تبني جمعية المحاسبين القانونيين عقد دورات تأهيلية لأعضائها في مجال المحاسبة على ضرائب الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها.

٧- عقد الدورات التدريبية اللازمة للعاملين في الإدارة الضريبية لاستيعاب متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة على ضرائب الدخل، لاسيما وأن تلك المعايير كانت من الصعوبة بحيث تم إرجاء تطبيقها عند صدورها لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية.

المبحث الخامس: الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع الدراسة وعينته:

يحدد مجتمع الدراسة الميدانية في ثلاث مجموعات هي: المحاسبين القانونيين العاملين في محافظة عدن بصفة ثابتة وعددهم (١٥)^١ خمسة عشر محاسباً وفقاً لعلم الباحثين وعلاقته بزملاء المهنة وطبقاً لآخر كشف سنوي للعام ٢٠٠٨م المعد من قبل وزارة الصناعة والتجارة والمنشور في الصحافة المحلية^٢. ومن

^١ بصفة ثابتة يقصد به أن المكاتب الرئيسية لهؤلاء المحاسبين القانونيين في محافظة عدن.

^٢ صحيفة الثورة العدد (١٥٧٤٦) بتاريخ ١٩/١٩/٢٠٠٨م

مجموعة كبار المكلفين من الشركات التجارية والأفراد المسجلين لدى سجلات إدارة الضرائب لكبار المكلفين بمحافظة عدن ويقدر عددهم بـ (٢٣٠) مائتين وثلاثين، ومن مأموري ومراجعي الضرائب العاملين في المكتب وعددهم (١٥) خمسة عشر والذين يمثلون مجموعة الإدارة الضريبية في محافظة عدن^٣.

وتم تحديد عينة مختارة من المحاسبين القانونيين ومن كبار المكلفين من المؤسسات والشركات التجارية المسجلة بغض النظر عن الشكل القانوني، ومن مجموعة الإدارة الضريبية العاملين في محافظة عدن. كما تم تحديد عينة البحث بـ (٥٣) ثلاثة وخمسين شخصاً ممن تم البحث والاستقصاء معهم إحدى عشرة من أفراد عينة الدراسة و (٣١) واحد وثلاثين مبحثاً من كبار المكلفين ويرى الباحثان أن هذه العينة كافية للتعبير عن مجتمع البحث وبالتالي تم توزيع (٥٣) ثلاثة وخمسين استمارة استبيان استرجع منها (٥٢) استمارة بنسبة استجابة بلغت (٩٨%) و عند فحص الاستثمارات المسترجعة اتضح أن جميعها كانت صالحة لأغراض البحث . وتظهر البيانات الديموجرافية لعينة الدراسة على النحو التالي:

ثانياً: خصائص عينة الدراسة:

(١) من حيث سنوات الخبرة: جدول (١)

%	العدد		سنوات الخبرة
9.62%	5	<= 5	
48.08%	25	6 - 10	
17.31%	9	11 - 15	
3.85%	2	16 - 20	
1.92%	1	21 - 25	
19.23%	10	26+	
100.00%	52	المجموع	

^٣ (إدارة ضرائب الدخل لكبار المكلفين مكتب محافظة عدن إحصائية ٢٠٠٨)

(٢) من حيث المؤهل العلمي:

العدد	%	المؤهل العلمي
0	0.00%	ثانوية فأقل
4	7.69%	دبلوم
36	69.23%	بكالوريوس
4	7.69%	ماجستير
8	15.38%	دكتوراه
52	100.00%	المجموع

(٢) من حيث التخصص العلمي:

جدول (٣)

العدد	%	التخصص العلمي
48	92.31%	محاسبة
3	5.77%	إدارة
0	0.00%	اقتصاد
1	1.92%	شريعة وقانون
0	0.00%	أخرى
52	100.00%	المجموع

(٣) من حيث الوظائف التي يشغلونها:

جدول (٤)

%	العدد		
20.00%	2	محاسب عمومي معتمد CPA	المؤهل المهني
20.00%	2	محاسب معتمد CA	
10.00%	1	مراجع داخلي معتمد CIA	
50.00%	5	أخرى	
100.00%	10	المجموع	
59.62%	31	مكلف (المنشأة)	الوظيفة الحالية
21.15%	11	محاسب قانوني	
19.23%	10	الإدارة الضريبية.	
100.00%	52	المجموع	
32.26%	10	مدير مالي	خاص بالمكلف
22.58%	7	مدير حسابات	
45.16%	14	محاسب	
100.00%	31	المجموع	
90.91%	10	محاسب قانوني	خاص بالمحاسب القانوني
0.00%	0	ممثل لمكتب محاسب	
9.09%	1	قانوني خارجي	
100.00%	11	المجموع	
0.00%	0	رئيس قسم	خاص بمجموعة الإدارة الضريبية
60.00%	6	أمور ضرائب	
40.00%	4	مراجع ضرائب	
100.00%	10	المجموع	

ثالثاً: الاختبارات الإحصائية:

استخدم الباحثان حزمة القرارات الإحصائية SPSS لتحليل بيانات الاستبانة،

وقد استخدم من هذه الحزمة التحليلات الإحصائية التالية:

أ- اختبار t بمتوسط فرضي: وذلك لمعرفة درجة تأييد مفردات العينة لكل مؤشر من مؤشرات فرضيات الدراسة. فإذا كان الوسط الحسابي المحتسب أكبر من ٣ فهذا يعني أن مفردات العينة تؤيد الباحثين فيما ذهب إليه. أما إذا كان الوسط الحسابي المحتسب أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (٣)، فهذا يعني أن العينة لا تؤيد الباحثين. ويعد هذا التأييد من عدمه معنوي إذا كانت المعنوية المحتسبة أقل من ٥%، أما إذا كان مستوى معنوية الاختبار أكبر من ٥%، فإن الاختبار غير ذي دلالة إحصائية وبالتالي تقبل فرضية العدم وترفض فرضية الباحث.

ب- اختبار التباين الأحادي: وذلك لمعرفة مدى اتفاق أو عدم اتفاق فئات العينة الثلاث (المحاسبون القانونيون، ومأمورو الضرائب، والعاملون بالشركات)، حول ما ذهبت إليه مؤشرات كل فرضية من فرضيات الباحثين. ويعتمد اختبار التباين على مؤشرين هما الوسط الحسابي، ومستوى معنوية الاختبار. فإذا كان الوسط الحسابي للفئات الثلاث متقارباً جداً فنقول أنهم يتفقون حول الفرضية وعلى نسق واحد والعكس، إذا كانت الأوساط الحسابية متباعدة فنقول أنهم لا يتفقون بالدرجة نفسها. وبالتالي ننظر إلى مستوى معنوية اختبار التباين. فإذا كانت أقل من ٥% فهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الفئات الثلاث. وعلى العكس إذا كانت معنوية الاختبار أكبر من ٥%، فإن هذا يعني أن هناك فروق ذات دلالة (أو تباين في الآراء) بين الفئات الثلاث، الأمر الذي يستلزم إجراء اختبار بعدي لتحليل ذلك التباين.

ج- الاختبار البعدي: يهدف الاختبار البعدي لمعرفة التباين في الآراء بين فئات العينة. وقد استخدم الباحثان التحليل البعدي Scheffe. وقد يكون هناك اتفاق على المستوى العام لمؤشرات الفرضية، ولكن هناك تبايناً في بعض مؤشرات تلك الفرضية. وقد قام الباحثان بإجراء التحليل البعدي حيثما وجد ذلك التباين.

رابعاً: نتائج اختبار الفرضيات:

أ- نتائج اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى على أنه توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية ."

جدول (٥) اختبار t بمتوسط فرضي

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	الاختبار التائي	مستوى الدلالة	مستوى الدلالة
1	4.37	0.929	3	10.593	0.000	دال
2	4.12	0.963	3	8.351	0.000	دال
3	4.02	1.057	3	6.953	0.000	دال
4	4.21	0.848	3	10.303	0.000	دال
5	3.98	0.939	3	7.531	0.000	دال
6	3.42	1.016	3	3.001	0.004	دال
7	3.19	1.049	3	1.322	0.192	غير دال
8	3.46	1.228	3	2.710	0.009	دال
9	3.85	1.092	3	5.590	0.000	دال
توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة.						
	34.62	4.389	27	12.513	0.000	دال

من الجدول (٥) في اختبار t بمتوسط فرضي نلاحظ الآتي:

- إن الوسط الحسابي للاختبار بلغ ٣٤,٦٢ وهو أكبر من المتوسط الحسابي الفرضي البالغ ٢٧. وهذا يعني أن مفردات العينة توافق على وجود علاقة تأثير بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي مع متطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية.
- إن مؤشرات الفرضية التسعة تزيد متوسطاتها عن الوسط الحسابي الفرضي، فقد كانت متوسطاتها أكبر من ٣.

- إن مستوى معنوية الاختبار تقل بكثير عن مستوى المعنوية التي حددها الباحثان لكل المؤشرات بـ ٥%، فيما عدا المؤشر السابع. وبذلك فإن الاختبار ذو دلالة إحصائية.

القرار:

قبول فرضية الباحث التي تنص على " وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية."

ب- نتائج اختبار الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية على " عدم وجود اختلاف بين آراء فئات العينة حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية."

جدول (٦) تحليل التباين الأحادي

العوامل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتحة	مستوى الألالة	الدلالة
1	بين المجموعات	4.210	2	2.105	2.588	0.085	غير دال
	داخل المجموعات	39.848	49	0.813			
	المجموع	44.058	51				
2	بين المجموعات	2.739	2	1.369	1.506	0.232	غير دال
	داخل المجموعات	44.569	49	0.910			
	المجموع	47.308	51				
3	بين المجموعات	9.944	2	4.972	5.179	0.009	دال
	داخل المجموعات	47.037	49	0.960			
	المجموع	56.981	51				
4	بين المجموعات	0.201	2	0.101	0.135	0.874	غير دال
	داخل المجموعات	36.472	49	0.744			

البيانات المالية من حيث نسبة الأخطاء المتوقعة في الحسابات المالية

البيانات المالية من حيث نسبة الأخطاء المتوقعة في الحسابات المالية

البيانات المالية	مستوى الدلالة	النسبة المئوية	متوسط المبرعات	درجة الحرية	مجموع المبرعات	مصدر التباين	البيانات المالية
				51	36.673	المجموع	
غير دال	0.261	1.380	1.199	2	2.399	بين المجموعات	5
			0.869	49	42.582	داخل المجموعات	
				51	44.981	المجموع	
دال	0.000	9.999	7.636	2	15.272	بين المجموعات	6
			0.764	49	37.421	داخل المجموعات	
				51	52.692	المجموع	
دال	0.000	11.469	8.940	2	17.881	بين المجموعات	7
			0.780	49	38.196	داخل المجموعات	
				51	56.077	المجموع	
غير دال	0.161	1.897	2.763	2	5.527	بين المجموعات	8
			1.457	49	71.396	داخل المجموعات	
				51	76.923	المجموع	
غير دال	0.270	1.345	1.582	2	3.163	بين المجموعات	9
			1.176	49	57.606	داخل المجموعات	
				51	60.769	المجموع	
دال	0.007	5.542	90.612	2	181.224	بين المجموعات	عدم وجود اختلاف حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقا لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية للدولة
			16.349	49	801.084	داخل المجموعات	
				51	982.308	المجموع	

بالنظر إلى تحليل التباين الأحادي في الجدول (٦) يتبين الأتي:

- بشكل عام تظهر معنوية الاختبار %0.007. وهي تقل عن ٥%. وهذا يعني أن الفئات الثلاث من المحاسبين قانونيين وأموري ضرائب والمكلفين الذين تم استطلاع آرائهم يتفقون حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية.

• ولكن بالرجوع إلى مؤشرات الفرضية نجد أن مستوى معنوية اختبار المؤشرات ١-٢-٤-٥-٨-٩ تزيد عن مستوى المعنوية التي حددها الباحثان وهي ٥%، وهذا يعني أنه يوجد اختلاف في الرأي بين كل فئات العينة حول هذه المؤشرات.

• أما معنوية اختبار التباين للمؤشرات ٣-٦-٧ فهي تقل عن ٥%. وهذا يعني أن الاتفاق بين آراء العينة ينحصر حول هذه المؤشرات الثلاثة. ولذلك فقد عمد الباحثان إلى إجراء اختبار بعدي للمؤشرات الثلاثة وتظهر فيما يلي:

جدول (٧) اختبار شيفيه البعدي للفقرة رقم (٣) من الفرضية الثانية
Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	3.20	10	الإدارة الضريبية
4.10	4.10	31	مكلف (المنشأة)
4.55		11	محاسب قانوني
0.499	0.070		مستوى المعنوية

جدول (٧) اختبار شيفيه البعدي للفقرة رقم (٦)

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	2.40	10	الإدارة الضريبية
3.27		11	محاسب قانوني
3.81		31	مكلف (المنشأة)
0.294	1.000		مستوى المعنوية

جدول (٨) اختبار شيفيه البعدي للفقرة رقم (٧) فقرة رقم (٧)

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	2.10	10	الإدارة الضريبية
3.29		31	مكلف (المنشأة)
3.91		11	محاسب قانوني
0.202	1.000		مستوى المعنوية

• بالنظر إلى الجدول (٧) نلاحظ أن كل من المكافين والمحاسبين القانونيين يقعون في مجموعة واحدة، وأن متوسطاتهم متقاربة وهي ٤,١ و ٤,٥٥ على

التوالي. في حين أن الوسط الحسابي لمأموري الضرائب بلغ ٣,١ وهو أقرب ما يكون إلى الحيادية.

• وبالنظر إلى الجدول (٨) نلاحظ أن الأوساط الحسابية للمكلفين والمحاسبين القانونيين متقاربة وهي في مجموعة واحدة وتبلغ ٣,٨١ و ٣,٢٧ على التوالي. أما الوسط الحسابي لمأموري الضرائب فقد بلغ ٢,٤ وهو يقع في منطقة عدم الموافقة المطلقة حول المؤشر السادس.

• وبالنظر إلى الجدول (٩) نجد مرة أخرى أن المكلفين والمحاسبين القانونيين يتفقون على وجود تأثير في حين أن مأموري الضرائب لا يتفقون مطلقاً حول المؤشر السابع.

القرار:

قبول فرضية الباحث التي تنص على "عدم وجود اختلاف بين آراء فئات العينة حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين اعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبي للمكلف طبقاً لمتطلبات قانون ضرائب الدخل وتعديلاته وزيادة الحصيلة الضريبية"

ج- نتائج اختبار الفرضية الثالثة: تنص الفرضية على أنه "توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف"

- ٥٥% من المكلفين الذين شاركوا في الدراسة وافقوا على الفرضية الثالثة (٤) أي على أن عدم إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف له تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.
- ٥٥% من المحاسبين القانونيين الذين شاركوا في الدراسة وافقوا على الفرضية الثالثة (٤) أي على أن عدم إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف له تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

نتائج اختبار الفرضية الثالثة: نتج عن اختبار الفرضية الثالثة نتائج إيجابية حيث وافق ٥٥% من المكلفين و ٥٥% من المحاسبين القانونيين على الفرضية الثالثة (٤) أي على أن عدم إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف له تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.

جدول (٩) اختبار t بمتوسط فرضي

العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	الاختبار التائي	مستوى الدلالة	مستوى الدلالة
1	3.63	1.121	3	4.083	0.000	دال
2	3.73	0.992	3	5.310	0.000	دال
3	3.81	0.991	3	5.878	0.000	دال
4	3.60	0.995	3	4.319	0.000	دال
5	4.13	1.030	3	7.947	0.000	دال
6	3.75	1.007	3	5.369	0.000	دال
7	3.48	1.229	3	2.822	0.007	دال
8	3.67	0.879	3	5.519	0.000	دال
9	4.21	0.893	3	9.783	0.000	دال
	34.02	4.659	27	10.864	0.000	دال

لا توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدواع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف

بالنظر إلى الجدول (٩) نجد الآتي:

- أن الوسط الحسابي العام للاختبار يبلغ ٣٤,٠٢ وهو يزيد عن الوسط الحسابي الفرضي البالغ ٠,٢٧. وهذا يعني أن هناك تأييداً للفرضية القائلة بوجود علاقة مباشرة في إشراك المحاسب القانوني في مناقشة الإقرار وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف.
- كما أن الجدول (٩) يظهر أن مستوى معنوية اختبار هذه الفرضية يبلغ ٠,٠٠٠ وهو يقل عن ٥%. وهذا يعني أن الاختبار ذو دلالة إحصائية.
- وعلى مستوى جميع مؤشرات الفرضية فإن الأوساط الحسابية تزيد عن الوسط الفرضي ٣ لكل مؤشر كما أن معنوية الاختبار تقل عن ٥%.

القرار:

قبول فرضية الباحث التي تنص على أنه " توجد علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين

للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي
الحقيقي للمكلف"

د- نتائج اختبار الفرضية الرابعة: تنص الفرضية على "عدم وجود اختلاف في الرأي حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف". وقد استخدم لاختبار هذه الفرضية تحليل التباين.
جدول (١٠) جدول تحليل التباين

العوامل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
1	بين المجموعات	4.644	2	2.322	1.915	0.158	غير دال
	داخل المجموعات	59.414	49	1.213			
	المجموع	64.058	51				
2	بين المجموعات	0.625	2	0.312	0.309	0.736	غير دال
	داخل المجموعات	49.606	49	1.012			
	المجموع	50.231	51				
3	بين المجموعات	1.348	2	0.674	0.678	0.512	غير دال
	داخل المجموعات	48.728	49	0.994			
	المجموع	50.077	51				
4	بين المجموعات	6.018	2	3.009	3.313	0.045	دال
	داخل المجموعات	44.501	49	0.908			
	المجموع	50.519	51				
5	بين المجموعات	0.310	2	0.155	0.141	0.869	غير دال
	داخل المجموعات	53.748	49	1.097			
	المجموع	54.058	51				
6	بين المجموعات	4.402	2	2.201	2.278	0.113	غير دال
	داخل المجموعات	47.348	49	0.966			

العوامل	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفاتية	مستوى الدلالة	الدلالة
	المجموع	51.750	51				
7	بين المجموعات	12.070	2	6.035	4.556	0.015	دال
	داخل المجموعات	64.911	49	1.325			
	المجموع	76.981	51				
8	بين المجموعات	6.023	2	3.011	4.415	0.017	دال
	داخل المجموعات	33.419	49	0.682			
	المجموع	39.442	51				
9	بين المجموعات	2.518	2	1.259	1.617	0.209	غير دال
	داخل المجموعات	38.155	49	0.779			
	المجموع	40.673	51				
لا يوجد اختلاف حول عدم وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القالونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف	بين المجموعات	203.466	2	101.733	5.517	0.007	دال
	داخل المجموعات	903.514	49	18.439			
	المجموع	1.106.981	51				

بفحص الجدول (١٠) نجد الآتي:

- عند مستوى معنوية ٥% ، فإنه يوجد اختلاف في الرأي بين فئات العينة الثلاث المستقصاة لأن مستوى معنوية الاختبار هي ٠,٠٠٧ .
- وبالنظر إلى مؤشرات الفرضية نجد أن الاختلاف في الرأي إنحصر في المؤشرات ٤-٧-٨ ، في حين أن هناك اتفاقاً في الرأي حول المؤشرات ١-٢-٣-٥-٦-٩ . ومع ذلك فإن النتيجة الكلية لاختبار الفرضية تظهر أن هناك اختلافاً في الرأي. ولتحليل الاختلاف فقد قام الباحثان بإجراء التحليل البعدي الذي يظهر في الجداول التالية:

جدول (١١) اختبار شافيه البعدي حول الفقرة (٤)

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	30.40	10	الإدارة الضريبية
34.29	34.29	31	مكلف (المنشأة)
36.55		11	محاسب قانوني
0.403	0.073		مستوى المعنوية

جدول (١٢) رقم الفقرة (٧)

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	2.50	10	الإدارة الضريبية
3.68		31	مكلف (المنشأة)
3.82		11	محاسب قانوني
0.951	1.000		مستوى المعنوية

جدول (١٣) رقم الفقرة (٨)

Scheffe

Subset for alpha = .05		N	الوظيفة الحالية
1	2		
	3.00	10	الإدارة الضريبية
3.77	3.77	31	مكلف (المنشأة)
4.00		11	محاسب قانوني
0.779	0.062		مستوى المعنوية

- بالنظر إلى الجدول (١١) والجدول (١٣) نجد أن المكلفين اتخذوا مسلكاً وسطاً بين مأموري الضرائب والمحاسبين القانونيين، غير أن هناك حدة في التباين بين المحاسبين القانونيين ومأموري الضرائب. فالوسط الحسابي المرتفع للمحاسبين القانونيين يؤكد أنه يوجد تأثير معنوي في إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار وتحديد الوعاء الضريبي. أما مأموري الضرائب فإن وسطهم الحسابي كان محايداً، أو بمعنى أصح لم يبدوا أي رأي حول هذه المسألة.
- وبالنظر إلى الجدول (١٢) يتضح أن مأموري الضرائب كان رأيهم معاكساً إذ بلغ الوسط الحسابي لهم ٢,٥ وهو أقل من الوسط الحسابي الفرضي.

القرار:

قبول فرضية الباحث التي تنص على "عدم وجود اختلاف في الرأي حول وجود علاقة تأثير ذات دلالة إحصائية بين إشراك المحاسبين القانونيين في مناقشة الإقرار الضريبي للمكلفين للدفاع عن البيانات المالية التي تم تدوينها واعتمادها وتحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف".

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

أكدت الدراسة الميدانية على النتائج التالية:

١. إن إعداد المحاسب القانوني للإقرارات الضريبية وفقاً لأحكام ضريبة الدخل يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.
٢. كما أن إشراك المحاسب القانوني في مناقشة الإقرارات الضريبية أما اللجان الضريبية المختصة يساعد على تحديد الوعاء الحقيقي للمكلف.
٣. لا يوجد اختلاف في الآراء حول وجود أثر لاعتماد المحاسب القانوني للإقرار الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية.

٤. كما لا يوجد اختلاف في الآراء حول وجود علاقة بين إشراك المحاسب القانوني في مناقشة الإقرارات أمام اللجان وتحديد الوعاء الضريبي للمكلف.

٥. وعلى ضوء تلك النتائج يمكن أن نستنتج أن الخدمات الاستشارية الضريبية التي يقدمها مراجعو الحسابات - وعلى ضوء هذه الدراسة - لا تضعف من موضوعية مراجع الحسابات ولا تؤثر على استقلاليتها.

ثانياً: التوصيات

إن من أهم التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة الأتي:

١- حسم المواضيع الخلافية في التشريع الضريبي بنصوص قانونية واضحة لا تحتمل التفسير والتأويل حتى لا تؤدي إلى نشوء الخلافات وكثرة المنازعات.

٢- ضرورة صدور اللائحة التنفيذية لقانون ضرائب الدخل التي ترك غيابها منذ صدور القانون في عام ١٩٩١م، وتعديله في عام ١٩٩٩م إلى وجود فجوة في التشريع الضريبي، وترك كثير من الأمور العالقة، وكثرة المنازعات بين الإدارة الضريبية ورجال المال والأعمال.

٣- تحديد مسئولية المحاسب القانوني بدقة على ضوء المعايير المهنية الدولية أو المتعارف عليها، وعدم استحداث نصوص قانونية تخالف تلك الدساتير المهنية، وعدم التطرق إلى قضايا ينبغي أن تعالجها قوانين أخرى وليس مكانها قانون الضرائب.

٤- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين اليمنية في وضع ضوابط للأداء المهني وفي المشاركة في إعداد المعايير المهنية التي تتلاءم مع المعايير المهنية الدولية وتراعي خصوصية بيئة المال والأعمال في اليمن.

٥- إجراء التعديلات التشريعية اللازمة التي تتناسب مع إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المتعارف عليها بشأن المحاسبة على ضرائب الدخل.

٦- إجراء التعديلات التشريعية أو اللائحية لوضع ضوابط ومحددات للخدمات الاستشارية التي يقدمها مراجعو الحسابات الخارجيين وتصنيف تلك الخدمات إلى خدمات استشارية يمكن أن تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات، وخدمات استشارية لن يكون لها أثر على موضوعية واستقلالية مراجعي

الحسابات. ومن تلك الضوابط على سبيل المثال لا الحصر، أن يحضر على مراجع الحسابات الخارجي الذي يصادق على القوائم المالية، أن يقوم بإعداد أو اعتماد الإقرار الضريبي عن تلك القوائم.

٧- تبني جمعية المحاسبين القانونيين عقد دورات تأهيلية لأعضائها في مجال المحاسبة على ضرائب الدخل وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها.

٨- عقد الدورات التدريبية اللازمة للعاملين في الإدارة الضريبية لاستيعاب متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة على ضرائب الدخل، لاسيما وأن تلك المعايير كانت من الصعوبة بحيث تم إرجاء تطبيقها عند صدورها لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية.

٩- إشراك جمعية المحاسبين القانونيين في صياغة مشروعات القوانين والتشريعات الضريبية وتعديلاتها وإلغاء المواد القانونية التي تجيز المحاسبة على أساس تقديري لتفعيل دور مهنة مراجعة الحسابات في المجتمع سواء بعدم قبول أي حسابات ختامية غير معتمدة أو بمشاركة المحاسب القانوني في مناقشة الإقرارات الضريبية للدفاع عن البيانات المالية المعتمدة.

١٠- تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين في الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين من خلال:-

- وضع ميثاق شرف مهني بين الأعضاء المنتسبين للجمعية.
- وضع لائحة منظمة لأعمال المنتسبين إلى الجمعية بما تستوعب متطلبات تفعيل المهنة في المجتمع وتنظيم عمل المحاسبين القانونيين من خلال تصنيف مكاتب المراجعة وفق قواعد ومعايير تستند إلى خبرات المنظمات المهنية العربية مثل الأردن والعالمية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا.
- وضع لائحة جزاءات على الأعضاء المخالفين ونشر أسماءهم.

١١- استكمال هذا البحث بدراسات أخرى تعتمد على متغيرات أخرى لتفعيل مسئولية اعتماد المحاسب القانوني للإقرارات الضريبية وأهمية إدراكه لمسئوليته الشخصية والمدنية.

قائمة المراجع

أولاً: الدراسات والمراجع العربية:

١- الفين ادينز ، جيمس لوبك "المراجعة مدخل متكامل" ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي مراجعة أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر ، السعودية ٢٠٠٢م.

٢- الأديمي ، منصور ياسين "دور جمعية المحاسبين القانونيين في تطوير الأداء المهني في الجمهورية اليمنية في ضوء معايير المراجعة الدولية" مجلة الدراسات التجارية والإدارية، جامعة الإسكندرية العدد الرابع يوليو ٢٠٠٦م.

٣- بامشموس ، أحمد عمر "الإقرار بالدخل المحقق من ممارسة نشاط تجاري" مجلة الوعي الضريبي العدد العاشر مارس ٢٠٠٠م.

٤- عبد السميع، محمد رضا، "أساسيات في المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين"، طنطا: التوزيع بمعرفة المؤلف، ٢٠٠٧.

٥- جمعية المحاسبين القانونيين ورقة عمل مقدمة إلى ورشة "المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي ودور المحاسب القانوني في إيضاحها صنعاء ٢٢-٢٣ يناير ٢٠٠٨م

٦- يوسف ، أحمد " المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي ودور المحاسب القانوني في إيضاحها " ورقة عمل مقدمة إلى ورشة "المتطلبات القانونية في الإقرار الضريبي ودور المحاسب القانوني في إيضاحها صنعاء ٢٢-٢٣ يناير ٢٠٠٨م.

٧- دهمش، نعيم حسني، " القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً- قائمة التغير في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية" نشر بدعم من معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، ١٩٩٥م.

ثانياً : القوانين والقرارات والمنشورات:

(١) قرار وزير الاقتصاد المصري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ والقرار رقم ٣٤٥

لسنة ٢٠٠٢ بشأن معايير المحاسبة المصرية.

(٢) قرار وزير المالية المصري رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل.

(٣) قرار وزير الاستثمار المصري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية.

(٤) قرارات رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٥٧٠ لسنة ٢٠٠٦، والقرار رقم ٦٢٨ لسنة ٢٠٠٣، والقرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦.

(٥) قرار وزير المالية اليمني رقم (٧) لسنة ٢٠٠٤م بشأن الربط الذاتي لضرائب الدخل على كبار المكلفين .

(٦) قانون الضريبة على الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٧) قانون ضرائب الدخل رقم (٣١) لعام ١٩٩١م وتعديلاته .

(٨) قانون رقم (٣٩) لسنة ١٩٩٢م بشأن الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة اليمني .

(٩) قانون رقم (٣٤) لسنة ١٩٩١م بشأن الشركات التجارية اليمنية.

(١٠) قانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩٢م بشأن نظام المحاسبين القانونيين اليمنيين.

(١١) القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٩م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات في الجمهورية اليمنية.

ثالثاً- المراجع والدوريات الأجنبية

- 1- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). Chairs corner: December 2002. New York, NY: AICPA. The Impact of Tax Services on Auditors' Fraud-Risk Assessment 163
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2003). Rule 101-103: Performance of Nonaudit Services. AICPA Code of Professional Conduct. New York, NY: AICPA.
- 3- Antle, R., Gordon, E. A., Narayanamoorthy, G., & Zhou, L. (2002). The Joint determination of audit fees, non-audit fees, and abnormal accruals. Working paper, Yale University.

- 4- Ashbaugh, H. R. LaFond, and B. Mayhew.2003.Do nonaudit services compromise auditor independence? Further evidence. *The Accounting Review* 78: pp. 611-639.
- 5- Chung, H., and S. Kallapur.2003. Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review* 78: pp.931-955.
- 6- COSO. (1998). *Fraudulent financial reporting: 1987–1997 – An analysis of U.S. public companies*. New York, NY: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- 7- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274.
- 8- Elstein, A. 2001. New study faults work of auditor who consult. *Wall Street Journal Online* (August 1).
- 9- Emby, C., & Davidson, R. A. (1998). The effects of engagement factors on auditor independence: Canadian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(2), 163–179.
- 10-Ernst & Young. (2003). Comments on File No. S7-49-02 proposed rule: Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence. New York.
- 11-Financial Accounting Standard Board,2009,(FAS 96,1987), Income Tax.
- 12- Financial Accounting Standard Board (FASB),2009,(FAS 109,1992), Income Tax.
- 13-Financial Accounting Standard Board (FASB),2009,(FAS 109-1,2004), Uncertainty in Income Tax.
- 14-FASB,2009, Interpretation No. 48, Qualified Production Activities,2006
- 15-Firth, M. (2002). Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5 & 6), 661–693.
- 16-Francis, J.R., and B. Ke. 2003. Do fees to auditors increase a company's likelihood of meeting analysts' earnings forecasts? Working paper, University of Missouri.

- 17-Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 71-105.
- 18-Goldman, A., & Barlev, B. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. *The Accounting Review*, 49(4), 707-718.
- 19-Haddad, C. 2002. When auditors also consult. *Business Week* (March 4)
- 20-International Accounting Standard Committee, 2009,(IAS 1) Presentation of Financial Statement.
- 21-International Accounting Standard Committee, 2009(IAS 12) Income Tax.
- 22-J. Kenneth and others, Professional Services Fees and Auditor Objectivity, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.23,No.1, March 2004, pp.29-52.
- 23-Kinney, W., and R. Libby.2002. Discussion of: The relation between auditors" fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review* 77: pp.107-114
- 24-Kinney, W. R., Jr., Palmrose, Z.-V., & Scholtz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.
- 25-Kwak, M. 2000. The effect of nonaudit fees on accounting practice: Are companies purchase ancillary services from their auditor more likely to manage earnings? *MIT Sloan Management Review* 43: pp.14-15
- 26-Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- 27-Michael F. Marchesi,(2006).The Impact of Tax services on Audits' Fraud-Risk Assessment, **Advances in Accounting**, Volume 22, 149-165
- 28-Primoff, W. M. (1992). Year-end accounting and auditing advantage. *The CPA Journal Online*. January. New York, NY: The New York State Society of CPA.

- 29-Private Companies Practice Section (PCPS). (2003). PCPS/TSCPA National MAP Survey for 2003. The AICPA alliance for CPA firms. New York, NY: AICPA.
- 30-Private Companies Practice Section (PCPS). (2004). PCPS Update January. The AICPA alliance for CPA firms. New York, NY: AICPA.
- 31-Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2005). Ethics and independence rules concerning independence, tax services, and contingent fees. PCAOB File No. 2005-02. Washington, DC: PCAOB.
- 32-Public Oversight Board (POB). (1993). In the public interest: A special report by the public oversight board of the SEC practice section. Stamford, CT: POB.
- 33-164 MICHAEL FAVERE-MARCHESI
- 34-Public Oversight Board (POB). (2000). The panel on audit effectiveness report and recommendations. Stamford, CT: POB.
- 35-Sharma, D. S., & Sidhu, J. (2001). Professionalism vs. commercialism: The association between non-audit services (NAS) and audit independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 28(5 & 6), 595-629.
- 36-Simunic, D.(1980), The Pricing of Audit Services: Theory and evidence, *Journal of Accounting Research* 18: pp.161-190.
- 37-Temple, R. M. (1992). Auditors as business advisors: Logical extension of SAS 55. *The CPA Journal Online*. January. New York, NY: The New York State Society of CPA.
- 38- U.K. The Auditing Practice Board.(APB) (6 October 2009) Consultation on Audit Firms Providing Nonaudit Services to Listed Companies that They Audit,U.K.p.p1-40
- 39-U.S. Chamber of Commerce (2003). Comments on File No. S7-49-02 proposed rule: Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence. Washington, D.C.
- 40-U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). (2001). Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements. 17 CFR Parts 210 and 240 [Release Nos. 33-7919; 34-43602; 35-27279; IC-24744; IA-1911; FR-56; File

No. S7-13-00]. Washington, DC: Securities and Exchange Commission.

- 41-U.S. Securities and Exchange Commission (SEC). (2003). Final Rule: Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence. 17 CFR PARTS 210, 240, 249 and 274 [Release Nos. 33-8183; 34-47265; 35-27642; IC-25915; IA-2103, FR-68, File No.S7-49-02]. Washington, DC: Securities and Exchange Commission.
- 42-U.S. Securities and Exchange Commission(SEC).(2006).(Release No. 34-53677; File No. PCAOB-2006-01)
- 43-U.S. Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs. (2003). The implementation of the Sarbanes-Oxley act and restoring investor confidence. Washington, DC: United States Senate.
- 44-U.S. Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs. (2003). The implementation of the Sarbanes-Oxley act and restoring investor confidence. Washington, DC: United States Senate.

بسم الله الرحمن الرحيم

مفظكم الله

أخي العزيز

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أدناه استبانته بحثية حول دراسة نقوم بإعدادها بعنوان :

"اعتماد القرارات الضريبية من قبل المحاسب القانوني وأثرها على تحديد

الحصيلة الضريبية والوعاء الضريبي - دراسة ميدانية"

أمل التكرم باستقطاع جزء من وقتكم الثمين للإجابة على تساؤلات الإستبانة المرفقة من خلال وضع إشارة (√) في المكان المناسب من وجهة نظركم حسب درجة التأثير كما نرجو تحري الصدق والموضوعية وذلك لأهمية الوصول إلى نتائج صحيحة ومعبرة عن الواقع المعيش علماً أن هذه البيانات تستخدم للأهداف العلمية فقط .

نأمل تعاونكم والله ولي التوفيق

الباحثان /

د. منصور ياسين الأديمي

د. محفوظ صالح التميمي

أولاً : البيانات الديموغرافية :

اختياري

١- الاسم:

٢- الجهة التي تعمل بها

٣- سنوات الخبرة

٤- المؤهل العلمي :

أ- ثانوي فأقل ()

ب- دبلوم ()

ج- بكالوريوس ()

د- ماجستير ()

هـ- دكتوراه ()

٥- التخصص العلمي :

أ- محاسبة ()

ب- إدارة ()

ج- اقتصاد ()

د- شريعة وقانون ()

هـ- أخرى ()

٦- المؤهل المهني :

أ- محاسب عمومي معتمد (CPA) ()

ب- محاسب معتمد (CA) ()

ج- مراجع داخلي معتمد (CIA) ()

د/ أخرى أنكرها

٧- الوظيفة الحالية :

خاص بالمكلف (المستأجر)	خاص بالمحاسب القانوني	خاص بمجموعة الإدارة الضريبية
أ- مدير مالي ()	محاسب قانوني ()	رئيس قسم ()
ب- مدير حسابات (√)	ممثل لمكتب محاسب قانوني خارجي ()	مأمور ضرائب ()
ج- محاسب ()		مراجع ضرائب ()

ثانياً: ما مدى توافقك في أن أي من الفقرات الآتية لها تأثير على زيادة الحصيلة الضريبية للدولة عند اعتماد الإقرار الضريبي من قبل المحاسب القانوني.

م	العوامل	موافق جداً	موافق	متحايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١	أن القوائم المالية مراجعة من قبل محاسب قانوني.					
٢	سمعة مكتب المحاسب القانوني					
٣	المسئولية القانونية للمراجع في التشريعات الضريبية.					
٤	وجود إيضاحات كافية حول القوائم المالية.					
٥	رأي المحاسب القانوني بعدالة القوائم المالية.					
٦	السمعة الحسنة للمحاسب القانوني.					
٧	اعتماد الإقرار الضريبي من محاسب قانوني.					
٨	تقديم المحاسب القانوني لخدمات استشارية ضريبية.					
٩	الاعتقاد بأن المراجع قد اعتمد الإقرار دون تحيز.					

ثالثاً : إلى أي مدى تعتقد أن للعبارات التالية تأثير في تحديد الوعاء الضريبي

الحقيقي للمكلف عند إشراك المحاسب القانوني في المناقشة مع اللجان الضريبية.

العوامل	له تأثير كبير جداً	له تأثير كبير	له تأثير متوسط	له تأثير محدود	ليس له تأثير
١ حضور المحاسب القانوني لجلسات المناقشة.					
٢ مصادقة المحاسب القانوني على المستندات المقدمة					
٣ وجود مذكرة اعتراض تفسيرية من المحاسب القانوني					
٤ مراجعة القوائم المالية من المحاسب قانوني.					
٥ خلو القوائم المالية من فجوة توقعات					
٦ الاقتناع بالحجج التي ساقها المحاسب القانوني					
٧ عدالة الأتعاب الاستشارية للمحاسب القانوني					
٨ الاعتقاد بأن مناقشة مراجع الحسابات موضوعية.					
٩ كون المراجع الذي اعتمد الإقرار هو نفسه الذي راجع القوائم المالية					

١					
٢					
٣					
٤					
٥					
٦					
٧					
٨					
٩					

