

دراسة لدور ومسئولية مراقب الحسابات في المحاسبة
عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

**A Study Of The Role and Responsibility Of The Auditor
In Accounting For Deferred Taxes In The Financial
Statements**

هبة طارق السيد شمسو

ملخص

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في تطوير دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، ولكي يتحقق هذا الهدف يجب عرض الإطار المحاسبي للضرائب المؤجلة مع توضيح القصور المتواجدة في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة الناتجة عن مرونة المعيار المحاسبي المصري رقم (24) التي تدفع مديري المنشآت إلى استغلال تلك القصور في إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالدفاتر والسجلات، الأمر الذي ينتج عنه تقديم معلومات محاسبية مضللة للأطراف الأخرى المتعاملة مع المنشأة، ولقد توصلت الباحثة إلى وجود مجموعة من الآليات لتفعيل دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

كلمات البحث: الضرائب المؤجلة، إدارة الأرباح، مراقب الحسابات.

Abstract

The main objective of this research is to develop the role of the auditor in accounting for deferred taxation in the financial statements. Facility managers to exploit these deficiencies in the management of earning through the manipulation of books and records, which results in providing misleading accounting information to other parties dealing with the facility, and the researcher found a set of mechanisms to activate the role of the auditor in the accountant for deferred taxes in the financial statements.

Keywords: Deferred Taxes, Earning Management, Auditor.

الإطار العام للبحث

أولاً: مشكلة البحث

بعد الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من الشركات العالمية والمصرية في الآونة الأخيرة مثل (شركة إنرون) والتي نتج عنها تراجع قوائمها المالية من قبل مكاتب المراجعة، وبالتالي انهيار واحدة من أكبر شركات المراجعة في العالم (شركة آرثر أندرسون) وذلك بعد ثبات تورطها في التلاعب المالي الذي تم بشركة إنرون، بسبب إتباع بعض ممارسات إدارة الأرباح في التلاعب بقيمة الربح المحاسبي الخاضع للضريبة لتحقيق مستوى ربح يتوافق مع توقعات المحللين الماليين، مما استدعي ضرورة الوصول إلي قيمة التدفقات النقدية الحقيقية ونظراً لأن الضرائب المؤجلة تعد أحد عناصر القوائم المالية الهامة التي يتم قياسها والإفصاح عنها وتؤثر علي قيمة المنشأة حالياً ومستقبلاً.⁽¹⁾

ولقد أتاح المعيار المحاسبي المصري رقم (24) "ضريبة الدخل" عدة سياسات محاسبية لطرق القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة، ونتج عن ذلك استغلال الشركات مرونة المعيار فبعض الشركات تستخدم السياسة المحاسبية التي تتفق مع أهدافها، بالإضافة إلي ضرورة إمساك السجلات والدفاتر للأغراض الضريبية لأغراض التتبع وانعكاس الإفصاح المحاسبي عن الفروق المؤقتة في كل من الميزانية وقائمة الدخل، الأمر الذي يعني زيادة العبء الدفترى وأعباء الإفصاح المحاسبي، فقد يكون ذلك من أسباب التهرب الضريبي لبعض ما يتكبده الممولين من أعباء دفترية للأغراض الضريبية ومنها فروق الضريبة الدائمة وبالأخص الفروق الضريبية المؤقتة مما يسهم في أعباء مادية وزمنية وتنظيمية⁽²⁾.

وبناء علي ما سبق تحاول الباحثة دراسة دور ومسئولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، للتأكد من قيمتها الحقيقية للحد من تلاعب إدارة الشركات في الحصول علي وفر ضريبي من خلال وجود مشكلات حول الضرائب المؤجلة ناتجة عن اختلافات بين التشريعات الضريبية ومرونة المعيار المحاسبي المصري رقم (24).

(1) أ. عارف محمد عبد اللطيف، "العلاقة بين الضريبة المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليها"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، 2015، ص 11 .

(2) د. نبيل عبد الرؤف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي علي الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الثالث عشر، 2012، ص 12.

ثانياً: أهمية البحث

بناءً على مشكلة البحث تتمثل أهميته العلمية والعملية للبحث فيما يلي:

1- تمثل الضرائب المؤجلة أحد القضايا المعاصرة التي تستحوذ على الفكر المحاسبي نظراً لاختلاف طرق تقييمها بين الشركات.

2- محاولة إيضاح أهمية دور ومسئولية مراقب الحسابات تجاه تقييم قيمة الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

3- يؤدي تقييم مراقب الحسابات للضرائب المؤجلة في القوائم المالية إلى توفير معلومات ملائمة وسليمة لمتخذي القرارات لدي الشركات والمستثمرين.

ثالثاً: أهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهميته يتمثل الهدف الأساسي في دراسة دور ومسئولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة للحد من التلاعب والتضليل في القوائم المالية لكي يتوصل إلى قيمتها الحقيقية، ويتمثل من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

أ- دراسة التطوير المقترح لدور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

ب- إجراء دراسة ميدانية لدراسة دور ومسئولية مراقب الحسابات في القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

رابعاً: فروض البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه تتحدد أهم فروضه العدم في الآتي:

الفرض الأول: لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بوجود قصور في مراحل المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.

الفرض الثاني: لا توجد فروق معنوية بين آراء فئات عينة الدراسة فيما يتعلق بوجود قصور في الدور الحالي لمراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

الفرض الثالث: لا توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول الآليات المقترحة لتفعيل دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.

مع ملاحظة أن الفروض البديلة تتمثل في معكوس هذه الفروض العدمية وهو ما تحاول الباحثة إثبات مدي صحتها أو عدم صحتها من خلال دراستها البحثية والميدانية.

خامساً : منهج البحث

في ضوء طبيعة البحث وأهدافه وفروضه ، فإن الباحثة سوف تستخدم كلا من:
أ- المنهج الاستقرائي : من خلال الاطلاع والمسح المكتبي للكتابات الرائدة والسابقة في هذا المجال، فضلاً عن الوثائق المكتبية .

ب- المنهج الاستنباطي : من خلال الشرح والتفسير وتحليل العلاقة بين ضرورة تطوير دور ومسئولية مراقب الحسابات عن طريق فاعلية تقرير مراقب الحسابات لتحقيق توقعات المستخدمين وهذا إطار مقترح لخدمة الظروف المحاسبية والضريبية للضرائب المؤجلة وإمكانية تطبيقها.

سادساً : الدراسات السابقة

تسعي الباحثة إلي عرض الدراسات التي تناولت الضرائب المؤجلة فيما يتعلق بمفهومها وكيفية قياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية وأيضاً الدراسات التي توضح ما هو دور مراقب الحسابات، وذلك بغرض التعرف علي ما توصلت إليه الدراسات من معرفة النتائج وما يمكن أن تساهم فيه الدراسة الحالية في هذا المجال، ثم يلي ذلك تحليل للدراسات السابقة في محاولة لتحديد الفجوة البحثية التي تحاول الباحثة لتقييمها. وذلك علي النحو التالي:

أ- الدراسات السابقة الخاصة بالضرائب المؤجلة

1-دراسة (2019) Zulfa R., Rahmat H.⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلي معرفة أثر التخطيط الضريبي وأصول الضرائب المؤجلة علي إدارة الأرباح وذلك عن طريق قوائم المالية للشركات من عام 2013 إلي عام 2017، وأوضحت أن تلك الشركات لديها دوافع قوية لممارسة إدارة الأرباح وذلك من خلال اعتمادها علي التخطيط الضريبي لتحقيق مستوي أرباح مرتفع من خلال زيادة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة.

2-دراسة (2017) سامح سعيد محمود ضاهر⁽²⁾

⁽¹⁾Zulfa R., Rahmat H., " The Effect Of Tax Planning And Deferred Tax Liabilities On Earns Management", *Economic and Accounting Journal*, Vol.2, No.2, 2019, pp:124-132.

⁽²⁾ سامح سعيد محمود ضاهر، "قياس أثر الفروق الضريبية علي جودة الأرباح وانعكاسها علي عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017، ص: 1- 256.

يتمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة إلي معرفة العلاقة بين الضرائب المؤجلة وجودة الأرباح علي كل من عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك، وقد توصلت إلي ضرورة تفعيل دور الجهات الإشرافية والرقابية في تطوير وتنظيم عمليات التداول الداخلي، كما أوصت بضرورة تعديل التشريع الضريبي للعمل علي تضيق الفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي مما يؤثر علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح باستخدام الضرائب المؤجلة.

ب- الدراسات السابقة الخاصة بدور مراقب الحسابات

1- دراسة (2019) Zhuoli A., Jeffrey G., Other⁽¹⁾

استهدفت الدراسة التعرف علي كيفية تنبؤ المراجعين بقيمة الأصول الضريبية المؤجلة للتنبؤ بقيمة التدفقات النقدية المستقبلية، وتوصلت إلي ضرورة تواجد دور للمراجعين لقيامه بالخدمات الاستشارية التي تساعد المستثمرين بمعرفة قيمة الأصول الضريبية المؤجلة المتوقعة نظراً لتأثيرها علي قيمة الأرباح المستقبلية وبالتالي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وأخيراً معرفة وضع الشركة الفعلي.

2- دراسة (2014) سماح محمد علي نجم⁽²⁾

تهدف الدراسة إلي تبني مدخل مقترح متكامل وموضوعي يشمل جميع أطراف المنظومة الضريبية ودور مراقب الحسابات في إنجاح هذه المنظومة في ضوء الضريبة علي الدخل رقم 91 لسنة 2005، وتوصلت إلي ضرورة إلزام مراقبي الحسابات بالتطوير المهني المستمر لمواكبة التغيرات المتلاحقة والسريعة في مجال التكنولوجيا ونظم المعلومات، وأن يتم وضع عقوبات في حالة عدم الالتزام، وتؤكد علي إن مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش تعتبر من أكثر الموضوعات إثارة الجدل لأهميتها في مجال تضيق فجوة التوقعات في المراجعة حيث جرت تحويلات جوهرية في حدود هذه المسؤوليات عبر مراحل تاريخ المراجعة وحتى وقتنا الحاضر.

ج- التعليق علي الدراسات السابقة

⁽¹⁾Zhuoli Axelton, Jeffrey Gramlich, Other, " How Do Auditors Learn to Forecast? Evidence From the Predictive Power of the Deferred Tax Asset Valuation Allowance", *This document available on Line at ; http ;/ www.ssrn.com*, January 2019, pp:1-9.

⁽²⁾سماح محمد علي نجم، "التحليل المحاسبي لانعكاسات المنظومة الضريبية الجديدة وأثره علي مسؤولية مراقب الحسابات مدخل مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2014، ص: 1- 210.

من خلال ما تم عرضه من الدراسات السابقة يتبين ما يلي :

1- أكدت معظم الدراسات أنه بالرغم من وجود الإفصاح ولكنه غير كاف عن ضرائب الدخل حيث أنه لا يوفر لمستخدمي التقارير المالية المعلومات الكافية التي تمكنهم من التعرف علي العبء الضريبي.

2- لم تتناول أي من الدراسات العربية دور ومسئولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية ولذلك سوف تبحث هذه الدراسة في أثر تطوير مسئوليات مراقب الحسابات لقيامه بتقدير قيمة الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وذلك لخدمة المستفيدين من التقارير التي يقدمها مراقب الحسابات سواء مصلحة الضرائب أو المستثمرين.

سابعاً : خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروضه، تتمثل خطة البحث فيما يلي:

الفصل الأول: بعنوان "الإطار المحاسبي لضرائب الدخل المؤجلة في ضوء المعيار المحاسبي المصري رقم (24) ضريبة الدخل".

الفصل الثاني: بعنوان "التطوير المقترح لدور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة".

الفصل الثالث: بعنوان "دراسة ميدانية لتقييم دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية".

الفصل الأول

الإطار المحاسبي لضرائب الدخل المؤجلة في ضوء المعيار المحاسبي المصري رقم

(24) ضريبة الدخل

بدأ البحث في سياسات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة منذ فترة الستينات من القرن الماضي، كأحد مجالات المعرفة المحاسبية الضريبية التي تؤثر علي الأهداف الوظيفية المحاسبية بنوعيتها القياس والإفصاح المحاسبي، ولذلك حظيت باهتمام المنظمات المهنية والعلمية، إذا صدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المعيار الدولي رقم (١٢) وكان بعنوان المحاسبة عن "ضرائب الدخل"، وفي مصر صدر قرار وزير الاستثمار رقم ٦٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن إصدار معايير محاسبة مصرية جديدة، وتضمنت هذه المعايير المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل.

ونظراً لأن الضرائب المؤجلة تساعد في الكشف عن تلاعب إدارة الأرباح، وتوفر معلومات أساسية حول نمو واستمرار الأرباح وتبين أيضاً قيمة الشركة مما يساعد متخذي القرارات مثل المستثمرين والدائنين، فقد أكدت معظم الدراسات مميزات عملية المحاسبة عن الضرائب المؤجلة وذلك بالنسبة إلي المستثمرين تتمثل في الاعتراف بالضرائب المؤجلة يقدم مقياس حقيقي لأرباح المنشأة وخاصة علي المدى البعيد وذلك لأنه يقدم معلومات عن مصادر تحقيق الشركة لأرباحها، وأصبح المستثمرين في وضع أفضل لقدرتهم علي معرفة مقدار الأرباح السنوية للمنشأة والمحقة من خلال الوفر الضريبي، والإفصاح عن الضرائب المؤجلة بصورة منفصلة داخل القوائم المالية يقدم منفعة للمستثمرين في قراراتهم⁽¹⁾.

وبناء علي ذلك يهدف هذا الفصل إلي عرض وتوضيح الإطار المحاسبي للضرائب المؤجلة، وسيتم تقسيم هذا الفصل إلي المباحث التالية :

المبحث الأول : طرق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

المبحث الثاني : المشكلات المحاسبية عن القياس والإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة.

(1) Leandro D., Jose D., " Value Relevance Of Tax Assets In The Brazilian Banking Industry" , *Revista Contabilidade & Financas ,SciELO Brasil* ,2019 ,p:14.

المبحث الأول

طرق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

تمهيد

تتناول الدراسة في هذا المبحث الاتجاهات المختلفة لأسس المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والتي ترتبط بكل من الإقرار والقياس والإفصاح المحاسبي، وفيما يتعلق بمرحلة الإقرار، فإن الأمر يتطلب تحديد الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة وما ينتج عنه من آثار ضريبية، وعن مرحلة القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة التي تتطلب تحديد قيمة وطبيعة الفروق المؤقتة مع استخدام معدل الضريبة المناسب، وأخيراً مرحلة الإفصاح المحاسبي عنها ترتبط باختيار الطريقة المناسبة للإفصاح عنها.

أولاً : مفهوم وكيفية الإقرار بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

عُرفت الضرائب المؤجلة بأنها مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات⁽¹⁾، ويتضح أهمية المحاسبة عن الضرائب المؤجلة لتوفيرها للمعلومات التي تمكن المستفيدين من القوائم المالية من عمل مقارنات، وتنبؤات وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة، ويقصد بالتوزيع الضريبي الطريقة المستخدمة في توزيع عبء ضريبة الدخل على الفترات المحاسبية المختلفة بغض النظر عن توقيت سدادها بهدف أن تعكس الآثار الضريبية لكل عملية اقتصادية تم الاعتراف بها.

أ- مدخل التوزيع الضريبي الشامل

يقصد بهذا التوزيع أن تتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، أي يذكر قيمة الضريبة عامة التي تحدث خلال الفترة، وطبقاً لهذا المفهوم وفيما يخص الضرائب المؤجلة فيتم الاعتراف بكافة الفروق المؤقتة بغض النظر عن فترة سدادها أو استردادها.⁽²⁾

ب-مدخل التوزيع الضريبي الجزئي

يقصد بهذا التوزيع أن تتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية الخاصة بالفترة التي تحدث فيها

(1)Wong, N . " Accounting For Deferred Taxes Under NZ IAS 12".*This document Available on Line at ; http ;/www.ssrn.com*.2010,pp:55-59.

(2) Christine H., Others, "Deferred Tax Assets and Liabilities: Tax Benefits, Obligations and Corporate Debt Policy", *Journal of Finance and Accountancy*,2012, PP:1-18.

بعض العمليات سواء حالية او مؤجلة، وهذا لا يعتبر مناسباً للإعتراف بالضرائب المؤجلة إذا كانت ناتجة عن فروق مؤقتة متكررة.

ثانياً: القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

يمكن تعريف القياس المحاسبي بأنه عملية تطوير أي عنصر معلوماتي يدخل في نطاق التقارير المالية، توجد طريقتان لقياس الضرائب المؤجلة، وكل طريقة تؤدي إلي تأثير مختلف علي الإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة في القوائم المالية وتتمثل الطريقتان فيما يلي:

أ- طريقة التأجيل: تقوم هذه الطريقة بالإعتراف بالفروق الضريبي الناتجة عن الفرق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة، لكن يتم تأجيل الاعتراف بالأثار الضريبية المتوقع نشأتها في فترات لاحقة إلي أن تظهر فيها هذه الاختلافات.

ب- طريقة الالتزام: أوصي بها المعيار المحاسبي المصري رقم (24) لأنها تعتمد علي الإعتراف بكافة الأثار الضريبية لكل الفروق المؤقتة سواء التي تنشأ في الفترة الحالية وتنعكس في المستقبل والفروق المتوقع نشأتها في المستقبل، وتتفق هذه الطريقة مع القواعد والمعايير المستخدمة لإعداد القوائم المالية للشركات والمنشآت لأنها تفترض استمرارية المنشأة.⁽¹⁾

بينما يوجد مدخلين للإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة وهما :

- مدخل الميزانية العمومية: يأخذ هذا المدخل كافة الآثار الضريبية المتعلقة ببند القوائم المالية لأنه يعتمد علي أساس تحديد الفروق المؤقتة بين قيمتها الدفترية والأساس الضريبي لها.

- مدخل قائمة الدخل: يأخذ هذا المدخل الآثار الضريبية للفروق الوقتية التي تؤثر علي إيرادات الفترة التي تنشأ فيها هذه الفروق ثم توزيعها علي عبء ضريبة الدخل في الفترات التي تنعكس فيها هذه الفروق وذلك لأن هذا المدخل يتبع مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات.

(2) Chi, S., "Mispricing of Book- Tax Differences and the Trading Behavior of Short Sellers and Iniders", *The Accounting Review* , Vol.89, No.2,2014,pp: 511-543.

المبحث الثاني

المشكلات المحاسبية عن القياس والإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة

تمهيد

يترتب علي تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (24) "ضرائب الدخل" مشكلات تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة، ويرجع السبب في ذلك إلي اختلاف الشركات فيما بينها حول معدل الضريبة الواجب إتباعه عند قياس الضرائب المؤجلة وأيضاً في اختلاف الطرق المتبعة فبعض الشركات تتبع طريقة الالتزام والبعض يتبع طريقة التأجيل وبالتالي كل طريقة لها تأثير مختلف علي الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة.

أولاً: مشكلة بدائل القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة

ومن أهم المشكلات التي تتواجد في المعيار المحاسبي المصري رقم (24) "ضريبة الدخل" تعدد بدائل القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة وانعكاسها الضريبي ومشكلة استخدام التقديرات الشخصية في القياس المحاسبي للضرائب المؤجلة، حيث تؤدي البدائل التي يتيحها المعيار المحاسبي عند القياس إلي نتائج مختلفة في الإفصاح المحاسبي للضرائب المؤجلة⁽¹⁾.

ثانياً: مشكلة الإفصاح المحاسبي للضريبة المؤجلة

تتمثل مشكلة الإفصاح حول مشكلة إمكانية قيام المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة عند الإفصاح في القوائم المالية، في حين يتطلب المعيار المحاسبي المصري رقم (1) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بشكل منفصل دون إجراء مقاصة حيث يوضح كل بند منهم الأحداث التي حدثت وتفهم المعاملات التي حدثت، وبناء علي ذلك يجب إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات ما لم يشترط المعيار بهذا، إلا أنه في الفقرة (7) من المعيار المحاسبي المصري رقم (24) يتم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الجارية إذا توافر بعض النقاط وهي إذا كان لديها حق قانوني في إجراء المقاصة بين المبالغ المعترف بها، وإذا كانت تنوي المنشأة سداد الضريبة علي أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل علي أصل ضريبي مؤجل لسداد الالتزام ضريبي مؤجل في نفس الوقت لدي نفس الإدارة الضريبية.

(1) مصطفى فتحي زكي سليم، "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية علي الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب علي الدخل"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، 2015، ص 15.

الفصل الثاني

التطوير المقترح لدور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة

مقدمه

ومن المتعارف عليه تطبيق المنشآت للسياسات المحاسبية التي يتيحها المعايير المحاسبية المصرية عند القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية وقد تختلف السياسة المتبعة من شركة إلى أخرى مما يؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وخاصة المعيار المحاسبي المصري رقم (24) الذي يتيح عدة بدائل في الإعراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة الذي ينتج عنه عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المنشآت أو بين قوائم نفس المنشأة في فترات مختلفة وذلك لاختيار المنشأة إلى تطبيق سياسات محاسبية مختلفة من أجل تحسين صورة قوائمها المالية وهنا تفقد مصداقيتها التي يجب توافرها في القوائم المالية.

ومن هنا جاء دور قانون الضرائب علي الدخل الذي عمل علي إيجاد دور فعال لمراقبي الحسابات في نجاح هذا التوجه الجديد للتشريع الضريبي، بحيث يعمل من ناحية علي ضمان سلامة وصدق القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية ودقة إعداد الإقرار الضريبي للممولين، ومن ناحية أخرى بقيامه بدور إرشادي للشركات التابعة له، وتقديم الخدمات الضريبية، مما يجعل دوره مكملاً لدور الإدارة الضريبية إلا أن القانون الضريبي رقم 91 لسنة 2005 جاء بمسئوليات جديدة علي مراقبي الحسابات، ووضع قيوداً مشددة لعقابه في حالة إخلاله بتلك المسئوليات⁽¹⁾.

وبناء علي ما سبق فسوف تتناول الباحثة في هذا الفصل التطوير المقترح لدور المراجع الخارجي في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية في ظل المعايير الخاصة بالمراجعة وقانون الضرائب علي الدخل.

المبحث الأول: أسباب قصور الدور الحالي لمراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.
المبحث الثاني: آليات تفعيل مسئولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة.

⁽¹⁾إسماعيل محمد علي نجم، "مدخل مقترح لمسئولية مراقب الحسابات داخل المنظومة الضريبية"، مجلة علمية للدراسات

التجارية وبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد السادس، العدد الرابع، 2015، ص 257.

المبحث الأول

أسباب قصور الدور الحالي لمراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة

تمهيد

تعتبر الضرائب المؤجلة أحد مجالات الاستشارات الضريبية التي يقدمها مراقب الحسابات بهدف تحسين الاستراتيجيات الضريبية للتكيف مع التغيرات الداخلية والخارجية ذات الأثر الضريبي، حيث تُستخدم إدارة الأرباح الضريبة المؤجلة كأحد أنواع التخطيط الضريبي لاكتشاف المشاكل مبكراً .

أولاً: دوافع المنشآت للتلاعب في القوائم المالية باستخدام الضرائب المؤجلة

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية التي يعتمد عليها المستثمرين لمعرفة معلومات عن الوحدات الاقتصادية، وتتضمن القوائم المالية بند الضريبة المؤجلة التي تتم المحاسبة عنه وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (24) "ضريبة الدخل" ويتم إعدادها وفقاً للاجتهاد والتقدير الشخصي لإدارة المنشأة عند تسجيلها بالقوائم المالية، وبالتالي فإن عدم دقة وموضوعية تقدير الضرائب المؤجلة ينتج عنه وجود مخاطر تلاعب وتحريف معلومات القوائم المالية حيث أنها تعتبر من المواطن الأساسية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة للتلاعب في القوائم المالية بطرق تبدو مشروعة.

ثانياً: أوجه القصور في دور ومسئولية مراقب الحسابات

يتطلب من مراقب الحسابات تطوير إداؤه من خلال قيامه ببذل العناية المهنية الكافية لكشف الغش والأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية بما فيها من تلاعب بقيمة الضرائب المؤجلة عن طريق الملاحظة والاستفسارات وإعادة تنفيذ الأعمال الخاصة بالعمليات المالية والأرصدة المحاسبية إلى جانب بعض الإجراءات التحليلية التي تشير إلى وجود تلاعب في قيمتها لحل مشكلات الضرائب المؤجلة ومحاولة الحد من التلاعب بقيمتها وتقليل الأثار السلبية الناتجة عنها، وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتخطيط وإداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني، وذلك عن طريق تقييم المراقب لمدي سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويتساءل عن مدي مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة، وينبغي علي المراقب الحفاظ علي أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن غش أو خطأ، ولذلك تري الباحثة أن مراقب الحسابات يمكن أن يكون له دور محوري هام وفعال في الحد من التلاعب بقيمة الضرائب المؤجلة.

المبحث الثاني

آليات تفعيل مسؤولية مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة

تمهيد

يتناول هذا المبحث آليات تفعيل مسؤولية مراقب الحسابات لكي يتمكن من القدرة علي اكتشاف أي تحريفات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية وذلك عن طريق التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات وتطبيق التخصص الصناعي ، ثم معرفة ماهي الخطوات المقترحة للمراجعة مع زيادة استخدام الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة ، والتوصل للنتائج المترتبة علي الدور المقترح لمراقب الحسابات.

أولاً: الدور المقترح لمراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة

يتعاطف دور مراقب الحسابات لاعتباره وكيل للمساهمين ومراقب للأداء المالي لأسهمهم ولذلك ينظر إلي تقريره كشهادة معتمدة يتم العمل بها من قبل مستخدمي القوائم المالية، وبناء علي ذلك يجب معرفة محددات اختيار مراقب الحسابات المناسب وآلياته المقترحة وأثرها علي جودة أداء مراقب الحسابات وذلك من خلال الآتي:

أ- تطور البيئة التي يُمارس فيها مراقب الحسابات وظيفته فيجب حصوله علي التأهيل العلمي أي أن يكون لديه مؤهلاً جامعياً في المحاسبة بجانب حصوله علي قدر كاف من المعرفة حتي يتمكن من إبداء رأي محايد ينصح به في تقريره في نهاية مهمته، بجانب حصوله علي التأهيل العملي من خلال خبرة عملية من تدريبيه وتنمية وتطوير مهاراته المهنية والتعليم المستمر.

ب- حيث يساهم التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات حول المنشأة فالشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات متخصص تكون أقل في تباين المعلومات بين المنشآت التي تراجع بواسطة مراقب حسابات غير متخصص.

ج- آليه التغيير الدوري لمراقب الحسابات هي إحدى الآليات التي أقتُرحت في الآونة الأخيرة لضمان استقلال مراقب الحسابات.

د- يستوجب علي مراقب الحسابات كلما أمكن عمل مقارنة لقيمة الضرائب المؤجلة للسنوات السابقة مع النتائج الفعلية حتي يتمكن زيادة الثقة لديه في الإجراءات التي قامت بها إدارة المنشأة بشأن إعداد تقدير الضرائب المؤجلة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لتقييم دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية

مقدمه

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية إلى وجود قصور في مراحل المحاسبة عن الضرائب المؤجلة، مما يدفع المديرين المنشآت إلى استغلال تلك القصور في إدارة الأرباح من خلال التلاعب بالدفاتر والسجلات، الأمر الذي ينتج عنه تقديم معلومات محاسبية مضللة للأطراف الأخرى المتعاملة مع المنشأة، ولقد توصلت الباحثة إلى وجود مجموعة من الآليات لتفعيل دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، لذا يستهدف هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية تعزز تلك النتائج النظرية التي تم التوصل إليها، حول مدى أهمية تفعيل الآليات المقترحة من خلال الأطراف المهتمة بدور ومسؤولية مراقب الحسابات والتي تتمثل في فئة الفاحص الضريبي بالإدارات الضريبية، ومراقب الحسابات، وأساتذة المراجعة بالجامعات المصرية.

وسعيًا نحو تحقيق ذلك فسوف يتم استخدام التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها من خلال قائمة الاستقصاء الموزعة علي جميع مفردات العينة المختارة، وذلك لاختبار الإطار النظري وأهدافه ومدى استخدام الإجراءات التحليلية في ذلك مما يعنى تحليل فروض البحث من وجهه النظر الإحصائية، والوقوف علي مدي تأثير المتغير المستقل علي المتغير التابع.

وبناء علي ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلي المباحث التالية :

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول منهجية الدراسة الميدانية

تمهيد

إن التطبيق الفعلي للآليات المقترحة لتفعيل وتطوير دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية يحتاج إلى دليل علمي حول مدى صلاحية استخدامها، ويتم ذلك عن طريق تحديد واختبار فروض البحث وتقييم مدى صحتها وإثباتها، لذا تستهدف الباحثة من خلال هذا المبحث إلي التعرف على بعض النقاط البحثية التي يمكن في ضوءها وضع مجموعة من الأهداف التي تحققها الدراسة الميدانية.

أولاً : أهداف ونطاق الدراسة الميدانية وفروضها

تستهدف الدراسة الميدانية معرفة مدى إمكانية تطوير دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية في البيئة المصرية، وتقييم النتائج المترتبة على تطوير هذا الدور، وذلك من خلال إعداد استبيان تتضمن أربع محاور تشمل عدد من الأسئلة تغطي الدراسة النظرية وفروضها، بحيث يمكن من خلال الإجابة عن تلك الأسئلة الوصول إلى حقيقة تطوير دور مراقب الحسابات.

ثانياً : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الأطراف المتأثرة مباشرة من تطوير دور مراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، لذلك ركزت الباحثة عند تكوين مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون مكوناً من أهم الفئات المستخدمة والمستفيدة بتطوير هذا الدور سواء كانوا الممارسين للمهنة ذاتها، ولذا كان اهتمامها منصباً على الفئات التالية:

- أ- الفاحص الضريبي: حيث أنه له الحق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية، لذا يعد الفاحص الضريبي من الفئات الهامة التي يجب أن تشملها عينة الدراسة.
- ب- مراقب الحسابات: يعتبر مراقب الحسابات همزة التواصل بين الممولين والإدارة الضريبية وله دوراً فعالاً في عملية الفحص الضريبي.
- ج- أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية: من المهتمين بمثل هذه الموضوعات كفئة حاكمة في الدراسة.

المبحث الثاني

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد

تسعى الباحثة من خلال هذا المبحث إلى اختبار فروض الدراسة وذلك في ضوء استخدام أساليب الإحصاء الوصفي بهدف معرفة خصائص عينة الدراسة بالإضافة إلى استخدام الإحصاءات التحليلية بما تشمل اختبار درجة الثبات ألفا، واختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (اختبار كولمجراف-سمرنوف)، ويتم تناول ذلك على النحو التالي.

أولاً: الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة:

قامت الباحثة باستخدام برنامج (SPSS) في تحليل البيانات التي جمعتها بواسطة قائمة الاستقصاء، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

أ- استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية (Descriptive Statistics) وذلك من أجل معرفة خصائص عينة الدراسة باستخدام:

1- جداول التوزيعات التكرارية لتفريغ إجابات الاستقصاء.

2- المتوسطات الحسابية Mean (أحد مقاييس النزعة المركزية) لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية.

3- الإنحراف المعياري Std.Deviation للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة عن متوسطها الحسابي.

ب- الإحصاءات التحليلية:

1- اختبار درجة الثبات ألفا (Cronbach`s Alpha): لاختبار ثبات أداة القياس، حيث بلغت قيمة معامل الثبات (ألفا) (94%) لقائمة الاستقصاء في الملحق رقم (2)، وتدل هذه القيمة النسبية على مستوي عال من ثبات أداة القياس.

2- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (اختبار كولمجراف - سمرنوف)، وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟.

3- اختبار كروسكال واليس وهو اختبار لا معلمي وهو بديل عن تحليل التباين (ANOVA) يصلح في حالة البيانات التي لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

النتائج ، والتوصيات

أولاً: النتائج

بعد أن تناولت الباحثة الفصول الثلاثة التي احتوت عليها الدراسة ، خلصت بمجموعه من النتائج النظرية والميدانية ، تمثلت فيما يلي:

- 1- يوجد قصور في القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية الناتجة عن مرونة المعيار المحاسبي المصري رقم (24) "ضريبة الدخل".
- 2- يحقق التطوير المقترح لدور مراقب الحسابات معالجة القصور في مراحل المحاسبة عن الضرائب المؤجلة بالإضافة إلي أنه يؤدي إلي عدم تلاعب المنشآت في قيمة الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.
- 3- توجد مجموعة من آليات تفعيل مسئولية مراقب الحسابات تمكنه من القدرة علي اكتشاف أي تحريفات في القياس والإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.
- 4- توجد علاقة طردية بين الأصول الضريبية المؤجلة وأسعار الأسهم في حين توجد علاقة عكسية بين الالتزامات الضريبية المؤجلة وأسعار الأسهم بمتوسط 4,147.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة توصي الباحثة بالآتي:

- 1- ضرورة إجراء بعض التعديلات علي معيار المحاسبة المصري رقم(24) "ضريبة الدخل" بما يتوافق مع أحكام قانون الضرائب علي الدخل رقم 91 لسنة 2005، مما يسهل علي الشركات المصرية تطبيق المعيار.
- 2- علي الجهات المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة عقد برامج تدريبية بصفة دورية لتوعية المحاسبين ومراقبي الحسابات بمفاهيم الضرائب المؤجلة وكيفية المعالجة المحاسبية المرتبطة بها وتطبيق معايير المحاسبة المصرية مع الربط بينها وبين التشريع الضريبي.
- 3- ضرورة تطبيق الدور المقترح لمراقب الحسابات في المحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية.

قائمة مراجع البحث

أولاً- المراجع العربية:

(أ) الدوريات:

1. أ. عارف محمد عبد اللطيف ،"العلاقة بين الضريبة المؤجلة والتخطيط الضريبي وأثر الحوكمة الضريبية عليها"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، 2015.

2. د. نبيل عبد الرؤف إبراهيم،"تمودج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي علي الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المؤتمر الثالث عشر، 2012 .

3. د. سماح محمد علي نجم، "مدخل مقترح لمسئولية مراقب الحسابات داخل المنظومة الضريبية"، مجلة علمية للدراسات التجارية وبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مجلد السادس، العدد الرابع، 2015.

(ب) رسائل الماجستير والدكتوراه :

1. سامح سعيد محمود ضاهر،" قياس أثر الفروق الضريبية علي جودة الأرباح وانعكاسها علي عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2017.

2. د. سماح محمد علي نجم، "التحليل المحاسبي لانعكاسات المنظومة الضريبية الجديدة وأثره علي مسئولية مراقب الحسابات- مدخل مقترح"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، 2014.

3. مصطفى فتحي زكي سليم، "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية علي الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب علي الدخل"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها، 2015 .

ثانياً - المراجع الأجنبية:

1. Chi, S., " Mispricing of Book- Tax Differences and the Trading Behavior of Short Sellers and Iniders ", *The Accounting Review* , Vol.89, No.2,2014.
2. Christine H., others, " Deferred tax assets and liabilities: tax benefits, obligations and corporate debt policy", *Journal of Finance and Accountancy* , 2012.
3. Leandro D., Jose D.," Value Relevance Of Tax Assets In The Brazilian Banking Industry" , *Revista Contabilidade & Financas ,SciELO Brasil*, 2019.
4. Wong, N ." Accounting For Deferred Taxes Under NZ IAS 12".*This document Available on Line at ; http ;/www.ssrn.com*, 2010.
5. Zulfa R., Rahmat H. ," The Effect Of Tax Planning And Deferred Tax Liabilities On Earns Management" , *Economic and Accounting Journal*, Vol.2, No.2, 2019
6. Zhuoli A., Jefffrey G., Other, " How Do Auditors Learn to Forecast? Evidence From the Predictive Power of the Deferred Tax Asset Valuation Allowance", *This document available on Line at ; http ;/www.ssrn.com*,January 2019.