مدخل مقترح لربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي باستخدام معايير المحاسبة والمراجعة المصرية

دكتور

محمد محمود أحمد صابر

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

مشكلة البحث

ظهر قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل ومعه تساؤلات كثيرة ومشاكل عديدة ليتعرض لكثيراً منها ولكن سنتعرض لأهم هذه المشكلات والتى أبرزها القانون وأهم هذه المشاكل اختلاف الربح المحاسبى عن الربح الضريبى وذلك نظراً لاختلاف المعايير التى تحكم كل منهما.

وقد ظهر هذا جلياً فى نص المادة (١٧) من القانون والتى تنص على ما يلى: (تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود (١ و٢ و٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه).

وفى هذه المادة تكمن أهم المشاكل حيث تدعو إلى تحديد الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ثم تدعو إلى أمراً يخالف ما أوصت به إليه مسبقاً.

وترتيباً على ما سبق فإن مشكلة البحث هى كيفية التوفيق بين معايير المحاسبة والمراجعة والتشريعات الضريبية لحل مشكلات الممولين مع مصلحين الضرائب.

هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى تقديم مقترحات التوفيق بين مصلحة المحاسبة والمراجعة والتشريعات الضريبية لحل مشكلات الممولين مع مصلحة الضرائب.

ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال دراسة المحاسبة ومعاييرها كضرورة معلوماتية للبيئة الاقتصادية وأيضاً معايير المراجعة باعتبارها مؤيدة ومكملة للمعايير المحاسبية.

وأخيراً عرض مدخل مقترح لربط الربح المحاسبي بالربح الضريبى باستخدام معايير المحاسبة والمراجعة المصرية.

أهمية البحث :

ترتبط أهمية البحث بأهمية معايير المحاسبة والمراجعة، نظراً لأهمية هذه المعايير في تحقيق الإصلاح الاقتصادي واستقرار بيئة النشاط الاقتصادي للدولة.

والافتراض الرئيس لهذا البحث أنه لا يجوز أن يختلف الربح المحاسبى عن الربح الضريبى أيضاً لا يجوز أن تختلف المعايير التى يعمل بها فى مجال المحاسبة عن المعايير التى يعمل بها فى الشأن الضريبى.

منهج البحث :

يقوم منهج البحث على عرض وبيان أهمية معايير المحاسبة والمراجعة وبيان العلاقات المتبادلة بينها وبين البيئة الاقتصادية مع عرض وتحليل الاقتراحات التى تعالج المشكلات بين الممولين ومصلحة الضرائب، وذلك للوصول إلى مدخل مقترح لربط الربح المحاسبى بالربح الضريبى.

تنظيم البحث :

بعد عرض إطار البحث من خلال المقدمة وهدف البحث وأهميته ومنهجه، يقوم الباحث بعرض موضوع البحث من خلال قسمين كالآتى :

معايير المحاسبة والمراجعة ضرورة معلوماتية للبيئة الاقتصادية.

مدخل مقترح للتوفيق بين معايير المحاسبة والمراجعة والتشريع الضريبى.

الخلاصة والتوصيات .

١- معايير المحاسبة والمراجعة ضرورة معلوماتية للبيئة الاقتصادية

يفرض علم المحاسبة نفسه على الممارسات المالية وعمليات المراجعة، وأيضاً على المعالجات الضريبية سواء السابقة (الماضى) أو الحالية (الحاضر) أو المقبلة (المستقبل)، وتوصف المحاسبة بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية كى يمكن إصدار أحكام واتخاذ قرارات رشيدة بواسطة مستخدمى المعلومات[١].

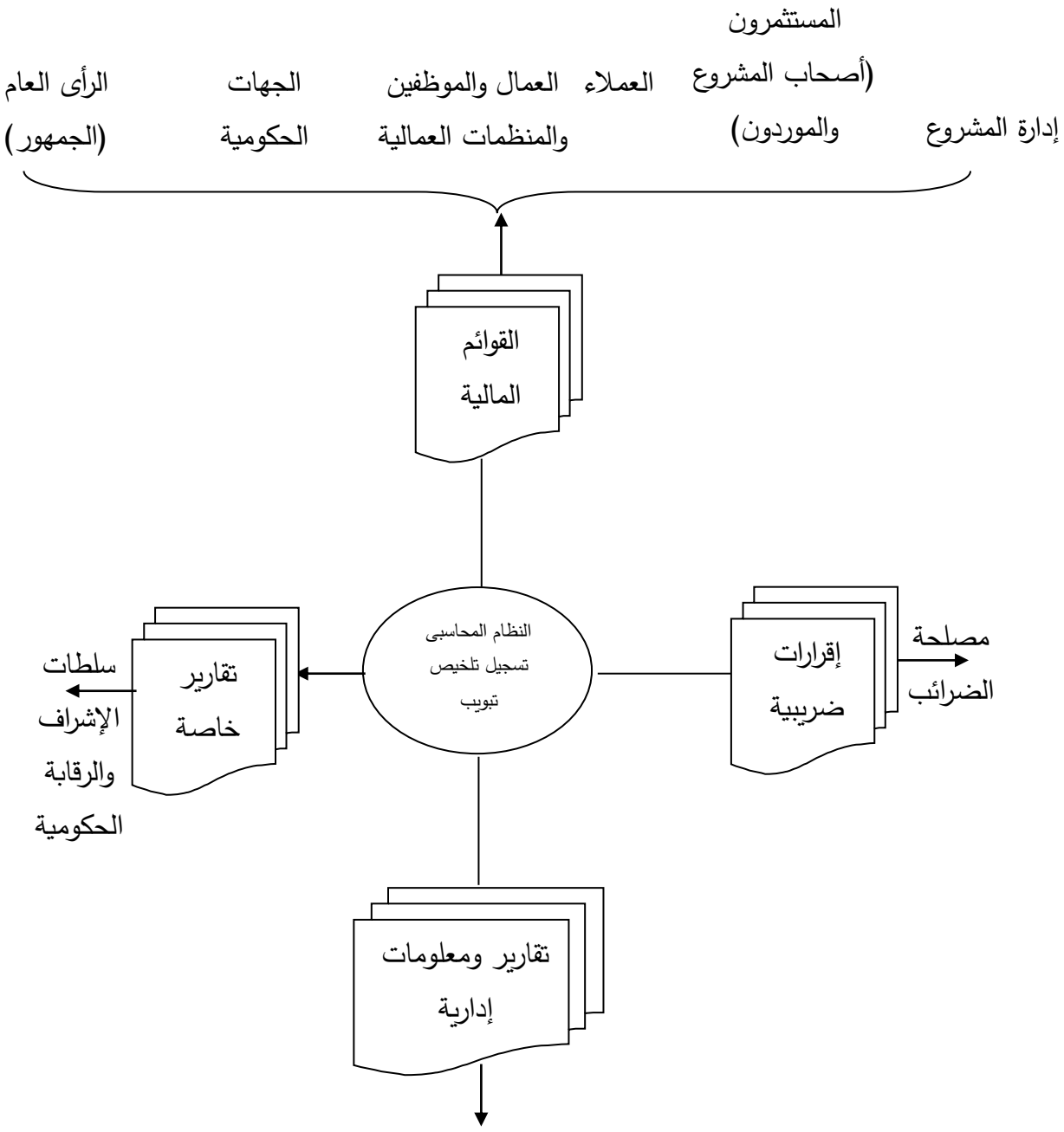
ونظراً لأن مستخدمى المعلومات المحاسبية لديهم مقدرة محدودة على تشغيل كميات هائلة من البيانات، فإن الهدف الأساسى لوظيفة المحاسبة هو إنشاء نظام تشغيل وتوصيل يعمل على تلخيص الكميات الهائلة من المعلومات الاقتصادية إلى أجزاء سهلة الفهم. وانطلاقاً من هذه النظرية، فإن المحاسبة تعتبر أداة الاتصال بين الأنشطة الاقتصادية للمشروعات وصانعى القرارات[٢].

وتعتبر المحاسبة من الأنشطة الخدمية، وظيفتها تقديم المعلومات المالية المفيدة عن الوحدات الاقتصادية لأطراف عديدة لها مصالح اقتصادية فى هذه الوحدات مثل المديرين والمستثمرين والدائنين وغيرهم. كما توصف المحاسبة أيضاً بأنها نشاط لقياس وتوصيل المعلومات. وتعتمد فائدة المعلومات المحاسبية على القياس الدقيق لأنشطة الوحدات الاقتصادية وعلى التوصيل الفعال لهذه المقاييس إلى مستخدمى المعلومات.

وقد قدمت لجنة دراسة قائمة النظرية المحاسبية ASOBAT أربعة معايير تستخدم فى تقييم المعلومات المحاسبية. وهذه المعايير هى:

- الملاءمة.
- إمكانية التحقق.
- الخلو من التحيز.
- قابلية التحديد الكمى.

وهذه المعايير من الأسباب والدوافع الرئيسية لنشأة علاقات وطيدة بين النظام المحاسبى والجهات والفئات المتعددة كما فى الشكل التالى:



شكل رقم (١) يوضح العلاقة بين النظام المحاسبى ومختلف الجهات التى تستخدم البيانات والمعلومات المحاسبية

المصدر : د. أحمد نور، فى المحاسبة المالية، الدار الجامعية ١٩٨٤ ص٧.

يوضح الشكل السابق ما يوفره النظام المحاسبى من معلومات وبيانات وتقارير مالية، والجهات المختلفة التى تستخدم تلك البيانات والمعلومات ويطلق اصطلاح مستخدمي المعلومات المحاسبية على الأشخاص والجهات التى تستلم التقارير المحاسبية.

وتتأثر المحاسبة المالية والتقارير بالبيئة الاقتصادية كما تتأثر البيئة الاقتصادية أيضا بممارسات المحاسبة والتقارير المالية. فالبيئة الاقتصادية واحتياجات مستخدمى المعلومات المحاسبية تتغير باستمرار، وكلما حدثت مثل هذه التغيرات فى البيئة الاقتصادية أو حاجة المستثمرين للمعلومات، فإنه يتوقع أن تتغير المحاسبة المالية والتقارير أيضاً كى تظل قادرة على الإمداد بالمعلومات المفيدة فى اتخاذ القرارات. ومثال على ذلك ما يحدث من نمو هائل فى الشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عليه من زيادة أهمية الطريقة المستخدمة فى ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية إلى العملة المحلية للشركة القابضة لأغراض التقارير المالية. وكذلك ظهور الحاجة إلى معايير دولية للمحاسبة لتسهيل فهم ومقارنة القوائم المالية الأجنبية[٣].

وتعبر المعايير عن تلك المقاييس التى يمكن استخدامها فى الحكم على المعلومات المقدمة أو صورة عرضها (فى القوائم المالية). وقد تكون المعايير بمثابة قواعد معينة تحددها التشريعات مقدماً، أو موازنات تقديرية أو مقاييس أخرى للأداء وضعتها الإدارة، أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً Generally Accepted Accounting Principles. ويشار إلى توصيل النتائج غالباً على أنه تقديم شهادة تصديق. وعندما يقدم المراجع الذى قام بالفحص شهادة بدرجة التوافق مع المعايير الموضوعة (الالتزام بها)، فإنه إما إن يعزز ويدعم جدارة المعلومات المقدمة أو المعروضة – بالتصديق أو أنه يضعف منها. ويتحقق توصيل النتائج خلال تقرير مكتوب[٤].

ويتمثل مستخدمو المعلومات ذوو الاهتمام أو المصلحة فى كل أولئك الأفراد الذين يستخدمون أو يعتمدون على ملخص النتائج التى قدمها المراجع. وفى مجال الأعمال يتضمن هؤلاء حملة الأسهم، والدائنون، والجهات الحكومية والضرائب والجمهور...

١-١ استراتيجيات صناعة وبناء معايير المحاسبة والمراجعة دلالات واضحة على دورها في التنمية الاقتصادية:

اهتمت الدراسات المتعلقة[٥] باستراتيجيات صناعة وبناء معايير المحاسبة والمراجعة بارتباطها بالتنمية الاقتصادية كما ركزت بعض الدراسات[٦] على الدور الوظيفى للمحاسبة تلبية احتياجات المؤسسات العامة والجهات الحكومية من المعلومات، ودراسات[٧] ركزت على تحليل العلاقة بين استراتيجيات صناعة المعايير ونظريات التنمية الاقتصادية.. وقد تعددت محاولات[٨] بناء استراتيجيه معيارية في بناء المعايير المحاسبية مثل محاولة الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا، وقد جاءت محاولة الولايات المتحدة الأمريكية والتى تم تنفيذها بواسطة المجلس الأمريكي لوضع معايير المحاسبة المالية في مقدمة المحاولات حيث تم تخصيص الموارد الكبيرة والوقت الطويل في بناء المعايير المحاسبية[٩] باستخدام الاستراتيجيه المعيارية. كما تعددت الدراسات[١٠] التى استخدمت الاستراتيجية الإيجابية في صناعة وبناء المعايير المحاسبية، حيث تقوم على تحليل الواقع العملى للأوضاع الاقتصادية وذلك لتفسير الظواهر الاقتصادية[١١].

وفيما يلى بعض مصادر المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً :

وتتمثل مصادر المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها فى الآتى[١٢]:

- المعـــايير Standards والآراء Opinions والنشـــرات Bulletins والبيانـــات Statements والتوصـيات Recommendations التـى تصـدر عـن الجهـات المسـئولة أو المكلفـة بوضـع المعايير المحاسبية مثل لجنـة الإجراءات المحاسبية Committee on Accounting Procedures (CAP)، ومجلس المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB)، ومجلس معـايير المحاسـبة الماليـة Financial Accounting Standards Board (FASB) فـى الولايـات المتحـدة الأمريكيـة، ومجمـع المحاسـبين القـانونيين بـإنجلترا وويلز Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) ولجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) والنظـام المحاسبى الموحد والمعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين EIAA وغيرهم من البلاد المختلفة.
- تعليمات بورصات الأوراق المالية بخصوص النشرات والقوائم المقدمة إليها.
- تفسيرات مجمـع المحاسـبين القـانونيين الأمريكـى AICPA وأيضـاً دليـل المراجـع التـى أعـدها المجمع لبعض الصناعات.
- الممارسة العامة General Practice فعلى المحاسب معرفة كيف يعالج الآخرون العمليات المشابهة، حيث يمكن الرجوع مثلاً إلى ما يقرره مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا أو أمريكا أو الاتجاهات والأساليب الفنية فى المحاسبة Trends and Techniques.
- تعليمات مصلحة الضرائب، رغم أن المعالجة المحاسبية تختلف عن المعالجة الضريبية فى مجـالات عديـدة، إلا أن بعـض الطـرق المحاسـبية قـد تسـتخدم لأغـراض المحاسـبة الماليـة والتقارير عندما يسمح بإستخدامها لأغراض المحاسبة الضريبية ومثال ذلك الأساس النقدى فى حالة البيع بالتقسيط.
- وأخيراً المراجع المحاسبية والأبحاث المنشورة بالمجلات العلمية.

١-٢ مجالس وهيئات وجمعيات تقوم على تنمية المعايير المحاسبية منها على سبيل المثال: فى الولايات المتحدة الأمريكية :

- لجنة الإجراءات المحاسبية Committee on Accounting Procedures (CAP)
- مجلس المبادئ المحاسبية Accounting Principles Board (APB)
- مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board
- هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC)
- مجلس معايير محاسبة التكاليف Cost Accounting Standards Board (CASB)
- مصلحة الضرائب Internal Revenue Services (IRS)
- جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA)

إذن فمصلحة الضرائب تمثل جهة أساسية فى تنمية المعايير المحاسبية.

هذا وقد بذلت جهوداً كثيرة ودراسات عديدة لرفع جودة المعايير المحاسبية وتوفيقها مع كافة الممارسات والمعالجات المحاسبية ولتفعيل دورها فى شتى مناحى البيئة الاقتصادية[١٣].

وتقوم مصلحة الضرائب Internal Revenue Services (IRS) كجهاز حكومى بالإشراف على تطبيق قوانين الضرائب التى يصدرها الكونجرس الأمريكى وتتولى تحصيل الضرائب وقد كان للقوانين الفدرالية للضريبة على الدخل آثار هامة على التقارير المالية والممارسات المحاسبية منذ أصدرها فى سنة ١٩١٣. ورغم أن قوانين الضرائب لا تؤثر بطريقة مباشرة على الممارسة المحاسبية فإن مديرى الشركات قد حاولوا التخفيف من آثارها على شركاتهم، قد كانت النتيجة تفضيل الشركات لبدائل الطرق والإجراءات المحاسبية التى ينتج عنها أقل دخل يخضع للضريبة دون النظر إلى ما هو مناسب من وجهة نظر نظرية المحاسبة المالية.

ويرى البعض أن المحاسبة بغرض حساب الضريبية على الدخل تختلف عن المحاسبة بغرض إعداد التقارير المالية. إن هدف المحاسبة المالية هو إمداد مستخدمى القوائم المالية بالمعلومات التى تساعدهم فى اتخاذ القرارات، ومن ناحية أخرى فإن الهدف من المحاسبة الضريبية هو تخفيف أو تأجيل دفع الضريبة بطريقة قانونية وفى حالات كثيرة تتعارض أهداف المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية وما يناسب المحاسبة الضريبية طبقاً لقوانين الضرائب هو مسألة مختلفة تماماً[١٤].

وهذا الرأى مردود عليه حيث أن المحاسبة قد اهتمت بالقوائم المالية والتى تمثل العمود الفقرى لكافة أعمال المحاسبة الضريبية.

ويلاحظ اختلاف الوضع فى جمهورية مصر العربية عنه فى الولايات المتحدة أو المملكة المتحدة، ففى مصر لا يوجد الدور الفعال للمنظمات المهنية فى تطور المعايير المحاسبية وإنما تتمثل المبادئ والإجراءات والطرق المحاسبية فى صورة قوانين أو تشريعات أو تعليمات حكومية ولوائح يشرف على تطبيقها جهات حكومية رقابية مثل الجهاز المركزى للمحاسبات والبنك المركزى والهيئة المصرية للرقابة على التأمين وغيرها.

وبناء عليه لم تحتل المعايير المحاسبية مكانتها كقائد يقود المنظومة بل أصبحت من المتغيرات الثانوية.

١-٣ لماذا معايير المحاسبة والمراجعة ؟

تتركز مهمة المعايير المحاسبية في تنظيم الممارسات المحاسبية لتحقيق نفع عام يتمثل في توفير المعلومات الملائمة بشأن استخدام مصادر الأموال في الأنشطة الاقتصادية للمجتمع وعدالة حصول مختلف الأطراف المرتبطة بالنشاط الاقتصادي على المعلومات المنظمة والمتعلقة بمجالات هذا النشاط.

ويشير الفكر المحاسبي إلى تحميل مسئولية وضع معايير المحاسبة إلى جهتين هما: التنظيمات المهنية والتدخل الحكومي – وتشير تجربة مصر في وضع إصدار معايير المحاسبة إلى اعتمادها على التدخل الحكومي على النحو التالي[١٥]:

١. المصدر الرئيس لمعايير المحاسبة المالية في مصر هو القوانين مثل قوانين الشركات والضرائب على الدخل وقوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.
٢. أسهمت أدبيات المحاسبة من خلال الجامعات في وضع معايير المحاسبة.
٣. صدور النظام المحاسبي الموحد يعتبر تدخل حكومي كامل في تنظيم المعلومات المحاسبية حيث وضعوا أسس وقواعد تفصيلية بجانب وجود دليل محاسبي موحد هذا بالإضافة إلى وضعه لمعايير المحاسبة.
٤. صدور قانون سوق المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية في الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.
٥. قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها.
٦. قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية.
٧. قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

وفى ضوء التطورات التى يشهدها الإقتصاد المصرى فقد صار الأمر ضرورياً لتوفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة لشركات الأموال بكافة أشكالها القانونية وبالتالى إصدار معايير محاسبية مصرية تواكب تلك التطورات وتتمشى مع المعايير المحاسبية الدولية خاصة فى إطار ما يقضى به قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية من قيام الشركات بإعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

ومن هذا المنطلق أصدرت وزارة الإقتصاد المصرية القرار رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ المعدل بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بها.

وقد قامت اللجنة المذكورة بإعداد المعايير المحاسبية المصرية والتى بلغت أربعة وعشرون معيار محاسبى مصرى وذلك فى ضوء أحدث المعايير المحاسبية الدولية الصادرة. وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلتزم بتطبيقها الشركات الخاضعة لأحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته، ثم صارت المعايير ٣٩ معياراً طبقا للقرار ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦.

١-٤ القوائم المالية والإقرارات الضريبية أهم التقارير التى يوفرها النظام المحاسبى:

ويوفر النظام المحاسبى مخرجات كثيرة منها القوائم المالية والإقرارات الضريبية والتقارير الإدارية وغيرها. وقد أعد دليل لتطبيق المعايير المحاسبية[١٦] وفيه تعد القوائم المالية بغرض تقديم معلومات مالية للعناصر الخارجية، وتتمثل هذه العناصر فى المستثمرين، الدائنون، البنوك، المنشآت المالية، الجهات الحكومية وشبه الحكومية مثل هيئات سوق المال والبورصات والضرائب وكذلك لتقديمها إلى المساهمين المختلفون، وقد تظهر القوائم المالية الصادرة من المنشآت فى الدول المختلفة متشابهة ولكنها فى الحقيقة تختلف فى أسس إعدادها عن بعضها

البعض نتيجة اختلاف الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية بين دول العالم، وقد أدى هذا إلى الاختلاف فى التعريفات الأساسية للعناصر المكونة للقوائم المالية مثل الأصول والالتزامات وخلافه وكذا الاختلاف فى مقاييس تحقق أو الاعتراف بالعناصر المكونة للقوائم المالية.

١-٤-١ المعايير المحاسبية وتوحيد المفاهيم والتعريفات :

لهذا فقد أنشأت لجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية إطار عمل لكى توحد من خلال جميع المفاهيم والتعريفات والعناصر المكونة للقوائم المالية وخاصة إذا كانت هذه القوائم المالية ستستخدم فى اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية. ويتمثل الغرض من إنشاء إطار العمل السابق الإشارة إليه فيما يلى:

- مساعدة لجنة المعايير المحاسبية الدولية عند إصدار معايير جديدة أو مراجعة أو تعديل المعايير المحاسبية الدولية الحالية.
- مساعدة الهيئات المهنية المحاسبية فى الدول المختلفة على إنشاء ووضع معايير محاسبية.
- مساعدة القائمين على إعداد القوائم المالية فى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وفى التعامل مع الموضوعات التى لم تغطيها المعايير الدولية بعد.
- مساعدة مدققى الحسابات فى تكوين رأى مهنى عن مدى التزام القائمين على إعداد القوائم المالية بالمعايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة مستخدمى القوائم المالية فى تفسير وفهم المعلومات المالية المستخرجة من القوائم المالية المعدة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

١-٤-٢ مكونات القوائم المالية أدوات مساعدة لتحديد الربح المحاسبي الضريبى:

وقد اهتم إطار العمل أساساً بالقوائم المالية التى تشكل جزء أساسى من التقارير المالية، حيث تتكون هذه القوائم المالية من الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغير فى المركز المالى والتى يمكن إعدادها بطرق متعددة مثل قائمة التدفق النقدى أو قائمة مصادر واستخدامات الأموال. كما تشمل القوائم المالية أيضاً جميع المعلومات والإيضاحات والجداول الإيضاحية الهامة المرفقة بالقوائم المالية والتى تشكل جزء لا يتجزأ من تلك القوائم علماً بأن القوائم المالية فى مفهومها لا تشتمل على تقارير مجلس الإدارة أو تقارير النشاط أو مناقشات الإدارة.

١-٤-٣ القوائم المالية تمد كافة مستخدميها باحتياجاتهم:

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية تساعد مستخدمى هذه القوائم على اتخاذ القرارات أو تحقيق بعض الأهداف أو الأغراض الأخرى، وتشمل قائمة مستخدمى القوائم المالية ما يلى:

- **المستثمرين والمساهمين :** وتمدهم القوائم المالية بدرجة المخاطرة المتعلقة برأس المال وإمكانيات العائد الذى تحققه المنشأة على رأس المال المستثمر بالإضافة إلى معلومات أخرى مفيدة فى إتخاذ قرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بحصصهم فى رأس مال المنشأة.
- **العاملون بالمنشأة :** وتمدهم القوائم المالية بمعلومات عن قدرات الربحية لدى المنشأة ومدى استقرارها وقدرتها على منح المكافآت والمزايا الأخرى للعاملين.
- **المقرضين :** وتمدهم القوائم المالية بمعلومات عن قدرة المنشأة على سداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها فى مواعيد استحقاقها.
- **العملاء :** وتمدهم القوائم المالية بمعلومات عن مدى قدرة المنشأة على الإستمرار خاصة إذا كان هناك علاقات وتعاقدات طويلة الأجل ويعتمدون اعتماد كبير عليها.
- **الأجهزة الحكومية :** وتمدهم القوائم المالية بمعلومات تمكنها من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال واستخداماتها بالنشاط ومدى التزام المنشأة باللوائح والقوانين.

ورغم أن كافة المعلومات التى يحتاجها مستخدمى القوائم المالية لا يمكن توفيرها بالكامل من تلك القوائم إلا أن القوائم المالية عادة توفر المعلومات العامة والهامة التى يحتاجها المستخدمين.

١-٤-٤ أهداف القوائم المالية تحقق كافة احتياجات التشريعات الضريبية:

إن الهدف الرئيسى من إصدار القوائم المالية للمنشأة يتركز فى عرض المعلومات المتعلقة بالموقف المالى، نتائج الأعمال والتغيرات فى المركز المالى من أجل استخدام هذه المعلومات فى إتخاذ بعض القرارات الاقتصادية لمستخدمى هذه القوائم مع الأخذ فى الاعتبار أن المعلومات المتوافرة بالقوائم المالية لا تعتبر كافية فى حد ذاتها لمتخذى القرارات الاقتصادية حيث أنها تعكس آثار تصرفات إدارة المنشأة فى عام أو أعوام سابقة (بيانات تاريخية) كما أنها لا تتضمن المعلومات غير المالية.

بالإضافة إلى ذلك فإن القوائم المالية تعكس قدرة الإدارة فى الحفاظ على وإدارة أصول المنشأة وأساليب توظيفها.

ومن هنا ظهرت أهمية القوائم المالية فى دعم القرارات الاقتصادية وذلك بتوفير المعلومات والبيانات التالية.

- قدرة المنشأة على توفير السيولة النقدية "التدفق النقدى" وتوقيت هذا التدفق ومدى التأكد من حدوثه.
- القدرة على توفير النقد فى التوقيت المناسب بما يؤكد قدرة المنشأة على مجابهة المدفوعات النقدية المطلوبة مثل المرتبات وسداد الفواتير والفوائد على القروض فى توقيتاتها ورد الديون فى مواعيدها والوفاء بتوزيعات الأرباح للمساهمين.
- ربحية المنشأة بما يعكس قدرتها على استخدام المصادر الاقتصادية المتوفرة لها.
- التغير فى الموقف المالى للمنشأة بما يساعد فى تقييم حجم أنشطة المنشأة المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتوفير النقدية من نتائج العمليات الرئيسية.

١-٤-٥ الإفتراضات الأساسية عند إعداد القوائم المالية متفقة مع التشريع الضريبي:

إن القوائم المالية تعد على أساس افتراضات أساسية لا يلزم الإفصاح عنها فى حالة إتباعها. أما فى حالة عدم إتباع أحد هذه الافتراضات فى كل أو فى بعض أجزاء القوائم المالية فيتعين الإفصاح عن ذلك بالقوائم المالية مع ذكر الأسباب التى أدت إلى عدم إتباع أى من تلك الافتراضات وتتمثل هذه الافتراضات فيما يلى:

أ) **نظام الاستحقاق:** تعد القوائم المالية بإستخدام نظام الاستحقاق، وطبقاً لهذا النظام فإن أثار المعاملات والأحداث المحاسبية يتم الاعتراف بها وتسجيلها فى السجلات المحاسبية (وبالتالى تظهر بالقوائم المالية) عند حدوثها بغض النظر عن حركة النقدية المتعلقة بها سواء كانت التحصيل أو السداد.

ب) **الثبات:** تعد القوائم المالية طبقاً لأسس وسياسات وقواعد ثابتة من سنة لأخرى ويمكن تغير تلك الأسس أو السياسات والقواعد فى حالة وجود سياسات محاسبية تكون أكثر ملائمة لظروف المنشأة أو عند ظهور معايير محاسبية أو قوانين جديدة على أنه فى جميع الأحوال يتعين الإفصاح بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن إتباع السياسة الجديدة وأثر ذلك على القوائم المالية وأسباب ذلك التغير.

جـ) **الإستمرارية:** تعد القوائم المالية بإفتراض أن المنشأة مستمرة فى نشاطها فى المستقبل المنظور. وحينئذ فمن المفترض أن المنشأة ليس لديها النية أو الحاجة أن تقوم بتصفية أعمالها أو تخفيض حجم أعمالها ونشاطها تخفيضا ملموسا.

١-٤-٦ الصفات النوعية للمعلومات بالقوائم المالية دعامة أساسية للمحاسبة الضريبية:

إن المعلومات الواردة بالقوائم المالية – سواء بالقوائم أو الإيضاحات المتممة لها – يتعين أن تتصف بمجموعة من الصفات الأساسية بما يكفل أن تكون تلك القوائم ذات فائدة لمستخدميها. وتتلخص هذه الصفات فى أربع نقاط رئيسية هى: –

أ) أن تكون المعلومات مفهومه لقارئ أو مستخدم لديه حجم معقول من المعلومات عن أنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية ولديه الاستعداد لدراسة القوائم المالية بدرجة مناسبة من التعمق مع الأخذ فى الاعتبار أنه لا يجوز حذف أى معلومة من القوائم المالية على أساس أنها معقدة ولن يفهمها القارئ.

ب) أن تكون المعلومات لها علاقة بإتخاذ القرار. ويتوفر هذا عندما تكون المعلومات الواردة بالقوائم المالية تفيد المستخدم وتؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة عند تقييم الأحداث المالية الماضية والحاضرة والمستقبلية أو لتصحيح التقديرات أو القرارات التى تم اتخاذها خلال الفترات السابقة.

وفى هذا الشأن يتعين أن تفصح القوائم المالية عن كافة البنود ذات الأهمية النسبية التى من شأنها التأثير على تقييم المركز المالى ونتيجة الأعمال وما يترتب على ذلك من إتخاذ قرارات.

ومن المعروف إن المعلومة تصبح ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو إدراجها على سبيل الخطأ يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية.

ج) أن يكون من الممكن الاعتماد على المعلومة بما يجعلها مفيدة فى إتخاذ القرارات الاقتصادية. وفى هذا الشأن يمكن الاعتماد على المعلومات المالية إذا كانت لا تحتوى على أخطاء جوهرية مؤثرة وتعطى صورة عادلة وصادقة عن الأنشطة المالية للمنشأة فى خلال فترة زمنية معينة. ولكى يتحقق الاعتماد على المعلومات الواردة بالقوائم المالية يتعين أن تتصف بما يلى:

- **صدق التعبير عن الحدث المالى :** يجب أن تعكس البيانات المالية صورة صادقة وعادلة للأنشطة المالية خلال الفترة التى يتم تقديم أو إعداد التقارير المالية بشأنها وذلك طبقاً لقواعد وأصول ومعايير الاعتراف بالمعاملات المالية.
- **الجوهر قبل الشكل :** إن الأساس فى المحاسبة عن المعاملات والأحداث هو تصوير نتائجها ومراعاة جوهر كل منها وما يترتب عليه من أثار مالية وليس مجرد الشكل القانونى لها.
- **حياد المعلومات :** يجب ألا تعكس المعلومات المدرجة بالقوائم المالية أى نوع من التحيز. والمقصود هنا هو عدم إعداد البيانات المالية بطريقة تؤيد أثار قرارات متخذة مسبقاً.
- **الحيطة والحذر :** فى كثير من الأحوال قد يلازم الشك أو عدم اليقين الآثار التى قد تترتب على العديد من المعاملات أو الأحداث مما يستلزم معه مراعاة سياسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، كما أنه لا يجب أيضاً أن يكون الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر مبرراً لعمل أو تكوين احتياطات سرية بالقوائم المالية.
- **اكتمال المعلومات :** لكى يمكن الاعتماد على المعلومات المالية، يجب أن تكون كاملة مع الأخذ فى الاعتبار الأهمية النسبية وتكلفة الحصول على تلك المعلومات. لأن أى حذف أو إسقاط لأى معلومة جوهرية ومؤثرة قد يؤدى إلى عدم دقة أو عدم صدق تعبير المعلومة عن الحدث مما سيؤثر على صحة اتخاذ القرارات.
- **إمكانية إجراء المقارنة :** يجب أن تسمح المعلومات المتوافرة بالقوائم المالية لمستخدميها بعقد مقارنة للبيانات المالية للمنشأة مع الأعوام السابقة حتى يمكن التعرف على اتجاهات الأداء مع مرور الزمن. كما يجب أن تسمح تلك المعلومات بعقد المقارنات مع المنشآت المثيلة. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يجب الأخذ فى الاعتبار توقيت صدور المعلومات المالية حيث إن تأخر صدورها قد يؤثر على درجة الاعتماد عليها ويجب دائماً المقارنة بين المنفعة والتكلفة حيث أن المنفعة المستمدة من المعلومة يجب دائماً أن تتجاوز تكلفة الحصول عليها.

١-٤-٧ العناصر المالية المكونة للقوائم المالية مكونات أساسية للربح الضريبي:

تتكون كل قائمة من القوائم المالية من مجموعة بنود رئيسية أو بعض العناصر التى تشكل هذه القائمة، حيث أن قائمة المركز المالى تعتمد على ثلاث مكونات رئيسية هى الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية. كما أن المكونات الرئيسية لقائمة حسابات الدخل هى الدخل والمصروفات.

١-٤-٨ الطرق والأساليب المستخدمة فى قياس عناصر القوائم المالية بغرض تحديد الربح المحاسبي الضريبي:

إن المقصود بقياس العناصر المكونة للقوائم المالية هى تلك الإجراءات التى تتخذ لتحديد القيمة المالية التى تستخدم فى تسجيل البنود بالسجلات المحاسبية ومن ثم ظهورها بالقوائم المالية. وهناك عدة طرق وأساليب تستخدم فى هذا القياس وبدرجات مختلفة :

- **التكلفة التاريخية** : وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى تم سدادها أو بالقيمة العادلة للمقابل التى تم منحه لاقتناء تلك الأصول وذلك فى تاريخ الاقتناء، فى حين تسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات أو المنافع المستلمة مقابل التزامات وتعهدات من المنشأة.
- **التكلفة الحالية** : وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن أن تسدد حالياً للحصول على نفس تلك الأصول، فى حين تسجل الالتزامات بقيمة النقدية وما فى حكمها المطلوبة حالياً لسداد أو تسوية الالتزامات.
- **القيمة الإستردادية** : وفيها تسجل الأصول بقيمة النقدية وما فى حكمها والتى يمكن الحصول عليها حالياً من بيع الأصول، فى حين تسجل الإلتزامات بقيمة النقدية وما فى حكمها المتوقع سدادها لتسوية تلك الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة.
- **القيمة الحالية** : وفيها تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة وذلك فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة، فى حين تسجل الإلتزامات بالقيمة الحالية لصافى التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والمتوقعة لسداد الإلتزامات فى إطار النشاط الرئيسى للمنشأة.

وبناء على الاهتمام الشديد بالمعايير المحاسبية المصرية وضرورة مواكبتها للتطورات البيئية وللمعايير الدولية كان لابد من الأخذ بها عند إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث وردت ضمن المادة ١٧ من القانون ثم الغيت فى نفس المادة وكأن المعايير المحاسبية والقوائم المالية التى أعدت بناء عليها لا يعتد بها وأن الطوائف المتعددة (مستخدمى القوائم المالية) لهم معايير فى الحكم على الشركات تختلف عن معايير مصلحة الضرائب، وكأن الإلتزامات (والتى ضمنها الضرائب) التى تحددها المعايير المحاسبية والتى ضمن المكونات الرئيسية للقوائم المالية لا يؤخذ بها – بالرغم أن تحديد الالتزامات من عوامل جذب الاستثمارات واستقرار أوضاع الشركات فإذا كانت المعايير المحاسبية المتعارف عليها لا تمكن من تحديد الالتزامات ويظل الوضع مرهوناً بتقديرات مصلحة الضرائب فإن هذا الأمر لا يساعد على التنمية وجذب الاستثمارات واستقرار البيئة الاقتصادية.

١-٥ مواكبة معايير المحاسبة والمراجعة والقوائم المالية للقوانين واللوائح:

ومن أهم القوانين واللوائح المصرية التى تحكم إعداد وتصوير القوائم المالية[١٧] حيث تعرضت القوانين واللوائح التنفيذية وكذا التعليمات من الهيئات والجهات الحكومية إلى بعض أسس وقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للشركات ومن هذه القوانين واللوائح ما يلي:

١-٥-١ قوانين الشركات :

١-٥-١-١ قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية :

- لا يجوز إصدار السهم بأقل من قيمته الأسمية وفى حالة إصدار الأسهم بقيمة أعلى من قيمته الأسمية تضاف هذه الزيادة إلى الاحتياطى، وبالتالى تضاف قيمة علاوة الإصدار إلى الاحتياطى القانونى حتى يبلغ ما يساوى نصف قيمة رأس المال المصدر، أما ما يزيد على ذلك من مبالغ العلاوة فيكون بها إحتياطى خاص (المادة ٣١ من القانون، ٩٤ من اللائحة).
- الأرباح الصافية هى الأرباح الناتجة عن العمليات التى باشرتها الشركة خلال السنة المالية، وذلك بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبعد حساب وتجنيب كافة الإستهلاكات والمخصصات التى تقضى الأصول المحاسبية بحسابها وتجنيبها قبل إجراء أى توزيع (المادة ١٩١ من اللائحة).
- لا يجوز توزيع الأرباح إذا ترتب على ذلك منع الشركة من أداء التزاماتها النقدية فى مواعيدها (مادة ٤٣ من القانون).
- يكون لكل شركة سنة مالية يحددها نظامها الأساسى ولا يجوز أن تزيد مدتها عن أثنى عشرة شهراً – ويستثنى من ذلك السنة المالية الأولى للشركة – وتعد إدارة الشركة فى نهاية كل سنة مالية القوائم المالية (الميزانية / حساب الأرباح والخسائر)، كما تعد الشركات القابضة قوائم مالية مجمعة لشركات المجموعة (ويستثنى من ذلك البنوك وشركات التأمين) (المواد ١٨٦، ١٨٧، ١٨٨ من اللائحة).,
- يجب ألا يتغير الشكل الذى تقدم به الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى ومع ذلك يجوز على سبيل الاستثناء تغيير بعض البنود بشرط أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية هذا التغيير وإيضاح أسبابه (مادة ١٩٠ من اللائحة).
- يجوز للشركة شراء أسهمها فى حالة تخفيض رأس المال أو بقصد التوزيع على العاملين.
- لا يجوز للشركة أن تحتفظ بما تحصل عليه من أسهمها لأكثر من سنة ميلادية (المواد ١٤٩، ١٥٠ من اللائحة).

١-٥-١-٢ قرار السيد وزير الاقتصاد رقم ٤٧١ لسنة ١٩٩٧ بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

- يجب أن تكون ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقرير مجلس الإدارة معداً خلال شهرين على الأكثر من إنتهاء السنة المالية للشركة، ويتعين وضع هذه الوثائق تحت تصرف مراقبى الحسابات خلال تلك الفترة (مادة ١٨٩ المعدلة).
- يجب على مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرين – حسب الأحوال – أن ينشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وخلاصة وافية لتقريره والنص الكامل لتقرير مراقب

الحسابات فى صحيفتين يوميتين خلال ثلاثة أشهر على الأكثر وذلك من تاريخ إنتهاء السنة المالية.

ويجوز – إذا كان نظام الشركة يسمح بذلك – الإكتفاء بإرسال نسخة من الأوراق المبينة إلى كل مساهم بطريق البريد الموصى عليه قبل تاريخ عقد الجمعية بثلاثين يوماً على الأقل.

وترسل صورة مما ينشر أو يرسل للمساهمين إلى كل من الهيئة العامة لسوق المال ومصلحة الشركات (مادة ٢١٨ المعدلة).

١-٥-١-٣ قانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١:

- يكون للشركة سنة مالية يعينها النظام وتعد عنها قوائم مالية طبقاً لمعايير المحاسبة التى يصدر بها قرار من وزير الإقتصاد ويجوز أن ينص نظام الشركة على إعداد قوائم مالية دورية لها لا تقل مدتها عن ثلاثة شهور. على أنه يجب على الشركة التى يكون غرضها الإشتراك فى تأسيس شركات أخرى أو الإشتراك فيها على أى وجه أن تعد قوائم مالية مجمعة عن تلك الشركات (مادة ٣٩).
- إذا حصلت الشركة بأية طريقة على جانب من أسهمها تعين عليها أن تتصرف فى هذه الأسهم للغير فى مدة أقصاها سنة من تاريخ حصولها عليها وإلا إلتزمت بإنقاص رأسمالها بمقدار القيمة الإسمية لتلك الأسهم وبإتباع الإجراءات المقررة لذلك. ويجوز للشركة شراء بعض أسهمها لتوزيعها على العاملين بها كجزء من نصيبهم فى الأرباح (مادة ٤٨).
- على مجلس الإدارة أن يعد عن كل سنة مالية – فى موعد يسمح بعقد الجمعية العامة للمساهمين خلال ثلاثة أشهر على الأكثر من تاريخ إنتهائها – القوائم المالية للشركة وتقريراً عن نشاطها خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها (مادة ٦٤).
- يجب أن ينص نظام الشركة على أن يكون للجمعية العامة الحق فى توزيع كل أو بعض الأرباح التى تكشف عنها القوائم المالية الدورية التى تعدها الشركة على أن يكون مرفقاً بها تقرير عنها من مراقب الحسابات (إضافة إلى المدة ٤٠ من القانون).

١-٥-١-٤ قرار السيد وزير الإقتصاد بشأن تنفيذ بعض أحكام القانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨:

- إذا حصلت الشركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم بأى طريقة على جانب من أسهمها وجب عليها إخطار الهيئة العامة لسوق المال بذلك، كما يتعين عليها عند إعداد قوائمها المالية – وفى جميع حالات الإفصاح التى تنشرها أو تعلنها – أن تبين ما حصلت عليه من أسهمها ونسبته إلى رأس المال المصدر وتاريخ حصولها عليه. ويطلق على ما تحتفظ به الشركة من أسهمها "أسهم خزينة" وعلى باقى الأسهم "أسهم قائمة" (مادة ١).
- لا يكون لأسهم الخزينة أية حقوق فى الأرباح التى توزعها الشركة، ويقتصر إستحقاق الربح الذى يتقرر توزيعه على الأسهم القائمة فى تاريخ قرار التوزيع، كما ستبعد أسهم الخزينة من تشكيل الجمعية العامة للشركة ومن التمثيل فيها (مادة ٢).

- على الشركة أن تتصرف فى أسهم الخزينة قبل مضى مدة لا تزيد على سنة ميلادية من تاريخ حصولها عليها، وإلا إلتزمت بدعوة الجمعية العامة غير العادية للشركة خلال الثلاثين يوماً التالية لمضى تلك المدة لإنقاص رأس مال الشركة بمقدار القيمة الأسمية لتلك الأسهم وذلك وفقاً للإجراءات المقررة لدعوة الجمعية العامة ولإنقاص رأس المال (مادة ٣).

١-٥-٢ قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية :

- على كل شركة طرحت أوراق مالية لها فى إكتتاب عام أن تقدم على مسئوليتها لليهئة العامة لسوق المال تقارير نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها على أن تتضمن هذه التقارير البيانات التى تفصح عن المركز المالى الصحيح لها. وتعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية للشركة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية وقواعد المراجعة الدولية.

وللهيئة فحص الوثائق المشار إليها أو تكليف جهة متخصصة بهذا الفحص وتبليغ الشركة بملاحظاتها ويمكن طلب إعادة النظر فى هذه الوثائق بما يتفق ونتائج الفحص، فإذا لم تستجب الشركة لذلك إلتزمت بنفقات نشر الهيئة لملاحظاتها والتعديلات التى طلبتها.

ويجب على الشركة نشر ملخص وافى للتقارير النصف سنوية والقوائم المالية السنوية فى صحيفتين يوميتين صباحيتين واسعتى الإنتشار إحداهما على الأقل باللغة العربية كما يجب على كل شركة تواجه ظروفاً جوهرية تؤثر فى نشاطها أو فى مركزها المالى أن تفصح عن ذلك وأن تنشر عنه ملخصاً وافياً طبقاً لقواعد النشر السابقة وتسرى ذات الأحكام على صناديق الاستثمار ولو لم تطرح أوراقاً مالية للاكتتاب العام وكذا الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية. وقد عرف القانون الشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية على أنها الشركات التى تباشر نشاطاً أو أكثر من الأنشطة التالية: –

أ) ترويج وتغطية الأكتتاب فى الأوراق المالية.

ب) الإشتراك فى تأسيس الشركات التى تصدر أوراقاً مالية أو فى زيادة رؤوس أموالها.

ج) رأس المال المخاطر.

د) المقاصة والتسوية فى معاملات الأوراق المالية.

هـ) تكوين وإدارة محافظ الأوراق المالية وصناديق الإستثمار.

و) السمسرة فى الأوراق المالية.

(المواد (٦)، (٢٧)، (٤٠) من القانون والمواد (٥٨)، (١٧٩) من اللائحة).

- تهدف صناديق الإستثمار إلى إستثمار أموال الصندوق فى الأوراق المالية ولا يجوز لها مزاولة الأعمال المصرفية أو التعامل فى القيم المالية ويكون إستثمار أموال الصندوق فى الحدود ووفقاً للشروط الآتية : –

- ألا تزيد نسبة ما يستثمر فى شراء أوراق مالية لشركة واحدة على ١٠% من أموال الصندوق وبما لا يجاوز ١٥% من أوراق تلك الشركة.

- ألا تزيد نسبة ما يستثمره الصندوق فى وثائق الإستثمار التى تصدرها صناديق الإستثمار الأخرى على ١٠% من أمواله وبما لا يجاوز ٥% من أموال كل صندوق مستثمر فيه.
- يجب على الصندوق الإحتفاظ بنسبة كافية من السيولة لمواجهة طلبات إسترداد قيمة وثائق الإستثمار وذلك وفقاً لشروط الاسترداد الواردة بنشرات الإكتتاب فى هذه الوثائق.
- لا يجوز للصندوق الاقتراض من الغير بما يجاوز ١٠% من قيمة وثائق الإستثمار القائمة على أن يكون الإقتراض قصير الأجل.

(المواد ١٤٠ ، ١٤٣ ، ١٤٤ من اللائحة).

- يتم حساب قيمة الأوراق المالية التى تستثمر فيها صناديق الإستثمار عند إعداد القوائم المالية على أساس القيمة السوقية لها على أن تجنب ٥٠% على الأقل من صافى الزيادة فى القيمة السوقية للإحتياطى الرأسمالى.
- حددت اللائحة التنفيذية للقانون المعلومات الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية وذلك طبقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة بمعايير المحاسبة المصرية.

التعليمات واللوائح الصادرة عن الهيئة العامة لسوق المال :

- طبقاً لقرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال الصادر بتاريخ ١٩٩٦/٣/١٨ فإنه على كافة الشركات المقيدة لها أوراقاً مالية بالبورصة أن توافى الهيئة بقوائم مالية ربع سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها مرفقاً بها تقرير فحص محدود من مراقب أو مراقبى الحسابات بنتائج فحص تلك القوائم وذلك خلال شهر من تاريخ إعدادها ويتم شطب قيد الأسهم وغيرها من الأوراق المالية من جداول البورصة إذا لم تلتزم الشركة المصدرة للأوراق المالية بتنفيذ تلك التعليمات فى المواعيد المحددة قانوناً وذلك بعد مضى ثلاثة أشهر من إخطارها بعدم تنفيذ تلك التعليمات.
- أصدرت الهيئة العامة لسوق المال بتاريخ ١٩٩٤/٧/١ الإرشادات المتعلقة بتحديد القيمة الإستردادية لوثائق الإستثمار التى تصدرها صناديق الإستثمار التى تنشها البنوك وشركات التأمين حيث يتم : –

- تقييم الأوراق المالية المقيدة بالبورصات على أساس أسعار الأقفال السارية وقت التقييم، وفى حالة تعدد أسعار التداول فى آخر يوم التعامل فيتم التقييم على أساس المتوسط المرجح لكميات أسعار التداول والأقفال فى هذا اليوم.
- تقييم أذون الخزانة على أساس أخر بيان معلن من البنك المركزى المصرى لصافى القيمة الحالية لتلك الأذون.
- تقييم وثائق الإستثمار فى صناديق بنوك وشركات تأمين أخرى على أساس آخر قيمة إستردادية معلنة.
- تقييم الأوراق المالية غير المقيدة بالبورصة بالتكلفة أو القيمة المحددة طبقاً لأحد طرق التقييم المقبولة أيهما أقل.

- يتم تقييم باقى عناصر الأصول والإلتزامات طبقاً لقواعد المحاسبة الدولية.

كما تعرضت تلك الإرشادات لأسلوب تحديد وإحتساب صافى أصول الصندوق بغرض تحديد القيمة الإستردادية لوثائق الإستثمار وكذلك بالنسبة بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها فى نشرات الإكتتاب لصناديق الإستثمار والقيمة التى تصدر بها وثائق الإستثمار بدلاً من الوثائق المستردة.

١-٥-٣ قانون البنوك والإئتمان رقم ١٦٣ لسنة ١٩٥٧ المعدل ولائحته التنفيذية :

لا يقل رأس المال المرخص به عن مائة مليون جنيه مصرى ورأس المال المدفوع عن خمسين مليون جنيه مصرى على أنه بالنسبة لفروع البنوك الأجنبية يجب ألا يقل المال المخصص لنشاطها فى مصر عن مبلغ خمسة عشرة مليون دولار أمريكى أو ما يعادلها بالعملات الحرة (مادة ٢١ بند ٣).

التعليمات واللوائح الصادرة عن البنك المركزى المصرى بشأن قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وأسس التقييم :

أصدر البنك المركزى المصرى أسس وقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وكذا أسس تقييم الأصول والإلتزامات بما يتمشى مع معايير المحاسبة الدولية.

وقد تعرضت تلك القواعد لما يلى:-

أ) نماذج للميزانية وقائمتى الدخل والتدفقات النقدية متضمنة بنوداً على سبيل المثال وليس الحصر.

ب) نموذج – كحد أدنى – للإيضاحات المتممة للقوائم المالية للبنوك تضمنت النشاط وأهم السياسات المحاسبية المتبعة وتحليل لبنود الأصول والمخصصات المتعلقة بها وكذا تحليل بنود الإلتزامات وحقوق الملكية والإلتزامات العرضية والارتباطات وإيضاحات أخرى.

جـ) قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك فيما يتعلق بمكونات بنود الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين وكذا الإلتزامات العرضية والإرتباطات وبنود قائمة الدخل وقواعد إعداد قائمة التدفقات النقدية.

د) أسس تقييم الأصول والإلتزامات.

- إثبات المعاملات الأجنبية ويعالج ناتج إعادة التقييم المتعلق بها بقائمة الدخل.
- أذون الخزانة، وتثبت بالقيمة الأسمية وتظهر بالقوائم المالية بعد خصم العوائد التى لم تستحق بعد.
- الإستثمارات المالية بغرض المتاجرة، وتقيم بالتكلفة أو بسعر السوق أو القيمة المحسوبة طبقاً للدراسات أيهما أقل. وذلك لكل مجموعة متجانسة وتظهر بالميزانية بعد خصم المخصص المكون لمقابلة إنخفاض التكلفة.
- الإستثمارات المالية بغرض الاحتفاظ، وتقيم بالتكلفة مع تخفيض قيمتها مقابل الإنخفاض الدائم فى قيمتها السوقية أو المحسوبة طبقاً للدراسات وذلك بالنسبة لكل ورقة على حده.

- وثائق صناديق الاستثمار، وتقيم بالقيمة الإستردادية فيما عدا الوثائق التى يتعين على البنك المنشئ للصندوق الإحتفاظ بها حتى نهايته فتقيم بالتكلفة وفى حالة هبوط القيمة الإستردادية لها يحمل الفرق على قائمة الدخل.
- القروض والسلفيات والمخصصات المتعلقة بها وأسلوب إستخدامها.
- الأصول الثابتة وإستهلاكاتها.
- الأصول التى آلت ملكيتها للبنك وفاء لديون.
- مخصص المطالبات المحتملة.
- مخصص تغطية مخاطر عمليات البنوك.
- المخصصات الأخرى.

هـ) أساليب معالجة حالات خاصة بالقوائم المالية للبنوك وتتضمن معالجة السندات المشتراه بعلاوة / خصم الإصدار وكذا الأسهم المجانية وترجمة القوائم المالية لفروع البنوك التى تعمل خارج جمهورية مصر العربية.

و) قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية المجمعة للبنوك وتشمل :

- التعريفات ومجالات التطبيق.
- القواعد الأساسية لتجميع البنود لدى إعداد القوائم المالية المجمعة.
- متطلبات العرض والإفصاح.

ز) قواعد نشر القوائم المالية :

- كمبدأ عام لا يجوز إستبعاد نشر أى قائمة أو عدم نشر الإيضاحات.
- يمكن إدماج بعض البنود أو إستبعاد أو تلخيص بعض الإفصاحات على أن يراعى أن لا يخل الدمج أو الاستبعاد او التلخيص بمدى تعبير القوائم المالية للبنك عن مركزه المالى ونتيجة نشاطه والحد الأدنى من الإيضاحات المطلوبة لقارئ ومستخدم القوائم المالية مع مراعاة أنه لا يجب أن تستبعد الإيضاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المتبعة وتلك المتعلقة بتفاصيل وحركة البنود الهامة.
- يتم نشر القوائم المالية الملخصة تحت عنوان "ملخص القوائم المالية لبنك ----- المستخرجة من القوائم المالية الكاملة".

١-٥-٤ قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ المعدل ولائحته التنفيذية :

- يجب أن تتخذ كل من شركة التأمين وشركة إعادة التأمين شكل شركة مساهمة مصرية لا يقل رأسمالها المصدر عن ثلاثين مليون جنيهاً ولا يقل المدفوع منه عن النصف (المادة ٢٧ من القانون).
- تلتزم الشركة بتكوين المخصصات الفنية اللازمة لمقابلة التزاماتها قبل حملة الوثائق والمستفيدين منها وذلك بالنسبة لتأمينات الأشخاص وعمليات تكوين الممتلكات وكذا بالنسبة

لتأمينات الممتلكات والمسئوليات كما يجب على كل شركة تأمين وشركة إعادة تأمين أن تخصص أموالاً فى مصر تعادل قيمتها على الأقل المخصصات الفنية (المواد ٣٧، ٣٨ من القانون).

- تقوم كل شركة كل سنة بإعداد ميزانية وحساب الأرباح والخسائر وحساب الإيرادات والمصروفات لكل فرع من فروع التأمين كل على حده وذلك طبقاً للنماذج المرفقة باللائحة التنفيذية من القانون المشار إليه (مادة ٤٧ من القانون).,
- يم تقييم الأموال المخصصة فى مصر والتى تعادل قيمتها على الأقل المخصصات الفنية على النحو التالى :

أ) **العقارات** : على أساس القيمة الدفترية بعد خصم مجمع الإهلاك ورصيد دائنى شراء العقارات ومخصص هبوط أسعار العقارات.

ب) **الأوراق المالية** :

- أذون الخزانة : التكلفة (ثمن الشراء).
- شهادات الإستثمار (أ) : القيمة الإستردادية.
- شهادات الإستثمار (ب) : القيمة الأسمية.

(المادة ٣٣ من اللائحة).

١-٥-٥ القرارات الوزارية :

وقد أصدر وزير الاقتصاد **القرار رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ وتعديلاته بتشكيل اللجنة** الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبط بهما، وقامت هذه اللجنة بإعداد هذه المعايير وفقاً لأحدث المعايير الدولية وبما لا يتعارض مع أحكام القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته، وفى ضوء ذلك صدر :

- قرار وزير الاقتصاد **رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧** بإصدار معايير المحاسبة المصرية (المعايير أرقام ١ : ٢٢)، ثم صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بأن يحل معيار المحاسبة رقم (١) "عرض القوائم المالية" محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (١)، (٣)، (٩) السابقة، مع تعديل المعيار رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" واستحداث المعيار رقم (٢٣) "المحاسبة عن أصول غير ملموسة"، ثم صدر القرار الوزارى بإضافة المعيار رقم (٢٤) الخاص بالسلوك المهنى (الاستقلالية)، ثم صدر القرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية حيث بلغت ٣٩ معياراً.

وقد أرفق بمعايير المحاسبة المصرية التمهيد التالى[١٨]:

١ – يعتبر هذا التمهيد جزءاً لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية سواء المرفقة أو ما تصدر مستقبلاً.

٢ – أعدت معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة من الإتحاد الدولى للمحاسبة فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى مع

الواقع المصرى، وبالتالى فإن الموضوعات التى لم تتناولها المعايير المصرية يرجع فيها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصرية بشأنها.

٣ – تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية وتلتزم فى إعدادها بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية المرفقة من معالجات وإفصاح وعرض.

٤ – قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم وبيانات مالية من أجل التحليل والتقييم واتخاذ القرار، وتعد القوائم أو البيانات فى هذه الحالة باعتبارها قوائم بيانات داخلية ليس من الضرورى الالتزام فى إعدادها بالمعالجات والإفصاح والعرض الوارد فى معايير المحاسبة المصرية.

٥ – يجب قراءة فقرات المعيار المطبوعة بخط سميك مائل (نص المعيار) وبواقى الفقرات (شرح المعيار) كوحدة واحدة.

٦ – يجب تطبيق المعايير على البنود الهامة نسبياً، أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير فى معالجتها، وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية فى ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

وتشمل معايير المحاسبة المصرية التى صدرت حتى الآن (٣٩) معياراً وفقاً للقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ كالتالي:

رقم المعيار المحاسبى	موضوع المعيار	رقم المعيار الدولي
١	عرض القوائم المالية.	IAS1
٢	المخزون.	IAS2
٤	قوائم التدفقات النقدية.	IAS7
٥	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات الحاسبية والأخطاء.	IAS8
٧	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	IAS10
٨	عقود الإنشاء	IAS11
١٠	الأصول الثابتة واهلاكاتها.	IAS16
١١	الإيراد.	IAS18
١٢	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	IAS20
١٣	آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية.	IAS21
١٤	تكاليف الاقتراض.	IAS23
١٥	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة.	IAS24
١٧	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	IAS27
١٨	الاستثمارات فى شركات شقيقة.	IAS28
١٩	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.	IAS30

رقم المعيار المحاسبى	موضوع المعيار	رقم المعيار الدولي
٢٠	القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى.	IAS17
٢١	المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد.	IAS26
٢٢	نصيب السهم في الأرباح.	IAS33
٢٣	الأصول غير الملموسة.	IAS38
٢٤	ضرائب الدخل.	IAS12
٢٥	الأدوات المالية – الإفصاح والعرض.	IAS32
٢٦	الأدوات المالية – الاعتراف والقياس.	IAS39
٢٧	حصص الملكية في المشروعات المشتركة.	IAS31
٢٨	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.	IAS37
٢٩	تجميع الأعمال.	IFRS3
٣٠	القوائم المالية الدورية.	IAS34
٣١	اضمحلال قيمة الأصول.	IAS36
٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	IFRS9
٣٣	التقارير القطاعية	IAS14
٣٤	الاستثمار العقارى	IAS40
٣٥	الزراعة	IAS41
٣٦	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	IFRS6
٣٧	عقود التأمين	IFRS4
٣٨	مزايا العاملين	IAS9
٣٩	المدفوعات المبنية على أسهم.	IFRS2
	قائمة تعريف المصطلحات	Glossary

وقد نص **القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧** بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، على إعداد التقارير عن نشاط شركات المساهمة والتوصية بالأسهم ونتائج أعمالها والقوائم المالية لها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ونماذج القوائم المالية الواردة بالملحق رقم (٣) من القرار، كما نص القرار على مراجعة حسابات الشركات المشار إليها وفقاً لقواعد المراجعة الدولية (وذلك قبل صدور معايير المراجعة.

* قرار وزير الاقتصاد رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار معايير المراجعة المصرية كما صدر القرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار ٣٨ معيار، وتشمل معايير المراجعة المصرية ما يلي:

١ – يعتبر التمهيد جزءاً لا يتجزأ من معايير المراجعة المصرية سواءً المرفقة أو ما تصدر مستقبلاً.

٢ – أعدت معايير المراجعة المصرية بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبين فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى مع الواقع المصرى، وبالتالى فإن الموضوعات التى لم تتناولها المعايير المصرية يرجع فيها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصرية بشأنها.

٣ – تحتوى المعايير على مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية يجب أن يلتزم بها المراجع (مطبوعة بخط سميك) وإرشادات متعلقة بهذه المبادئ والإجراءات الضرورية فى صورة شرح، ويجب تفسير المبادئ والإجراءات الضرورية على ضوء الشرح المرتبط ها.

٤ – يجب دراسة النص الكامل لمعيار المراجعة بما فى ذلك الشرح وأية معلومات أخرى يحتويها المعيار.

٥ – تطبيق معايير المراجعة المصرية على الأمور ذات الأهمية النسبية فقط.

٦ – هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقاً لظروف التطور الإقتصادى ومقتضيات التطبيق المصرى لمعايير التوثيق والمراجعة الدولية[١٩].

وتهدف معايير المراجعة الدولية إلى[٢٠]:

١. إعداد وإصدار معايير محاسبية للالتزام بها عند إعداد وعرض القوائم المالية. كما تعمل اللجنة على أن يتم قبول هذه المعايير على المستوى العالمى ومراعاة الالتزام بها.

٢. تطوير المعايير المحاسبية والإجراءات والقواعد الخاصة بأساليب عرض القوائم المالية والعمل على التنسيق بين هذه المعايير على المستوى القومى.

وقد تم تقسيم معايير المراجعة الدولية إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: (١٠٠ – ١٩٩)

وتتناول الأمور التمهيدية وتعريف بالمصطلحات المستخدمة وتحديد لإطار المعايير.

المجموعة الثانية: (٢٠٠–٢٩٩)

وتتناول أهداف مراجعة القوائم المالية والجوانب المرتبطة بمسئوليات المراجع.

المجموعة الثالثة: (٣٠٠–٣٩٩)

وتتناول تخطيط أعمال المراجعة.

المجموعة الرابعة: (٤٠٠–٤٩٩)

وتتناول الرقابة الداخلية.

المجموعة الخامسة: (٥٠٠–٥٩٩)

وتتناول أدلة المراجعة.

المجموعة السادسة: (٦٠٠–٦٩٩)

وتتناول الأحكام التى تنظم اعتماد المراجع على أعمال غيره.

المجموعة السابعة: (٧٠٠–٧٩٩)

وتتناول تقارير المراجعة.

المجموعة الثامنة: (٨٠٠-٨٩٩)

وتتناول المراجعة في حالات المراجعات لأغراض خاصة (خلاف المراجعة الأساسية التى تتناولها المعايير).

المجموعة التاسعة: (٩٠٠-٩٩٩)

وتشمل الأعمال الأخرى التى تقوم بها مكاتب المحاسبة (خلاف المراجعة الخارجية للقوائم المالية).

المجموعة العاشرة: (١٠٠٠-١١٠٠)

إيضاحات تطبيقية .

وترتبط معايير المراجعة المصرية ارتباطا وثيقا بمعايير المراجعة الدولية بذات الأرقام وذات المواضيع.

وتشمل معايير المراجعة المصرية التى صدرت وفقاً للقرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ما يلي:

رقم المعيار	وصف المعيار
الإطار	الإطار المصرى لعمليات خدمة التأكد
٢٠٠	الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التى تحكمها
٢١٠	شروط التكليف بعمليات المراجعة
٢٢٠	رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية
٢٣٠	توثيق أعمال المراجعة
٢٤٠	مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية
٢٥٠	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية
٢٦٠	الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة
٣٠٠	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية
٣١٥	تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام
٣٢٠	الأهمية النسبية في المراجعة
٣٣٠	إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها
٤٢٠	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشآت خدمية
٥٠٠	أدلة المراجعة
٥٠١	أدلة المراجعة اعتبارات إضافية لبنود معينة
٥٠٥	المصادقات الخارجية
٥١٠	التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية
٥٢٠	الإجراءات التحليلية
٥٣٠	المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية
٥٤٥	مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها
٥٥٠	الأطراف ذوى العلاقة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة
٥٧٠	الاستمرارية
٥٨٠	إقرارات الإدارة
٦٠٠	استخدام عمل مراقب آخر

رقم المعيار	وصف المعيار
٦١٠	دراسة عمل المراجعة الداخلية
٦٢٠	استخدام عمل خبير
٧٠٠	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة
٧٠١	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات
٧١٠	أرقام المقارنة
٧٢٠	المعلومات الأخرى في وثائق تحوي قوائم مالية ثم مراجعتها
٨٠٠	تقرير المراقب عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة
١٠٠٥	الإرشاد المصرى رقم ١٠٠٥ الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة
٢٤١٠	الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدي بمعرفة مراقب حساباتها
٣٠٠٠	مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية
٣٤٠٠	اختبار المعلومات المالية المستقبلية
٤٤٠٠	مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية
٤٤١٠	مهام إعداد قوائم مالية

١-٦ مشكلات اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبى:

هناك مشاكل متعددة بين المنشآت ومصلحة الضرائب بسبب اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبى على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

- مشاكل الأرباح والخسائر الناتجة عن فروق إعادة التقييم نتيجة تطبيق نموذج إعادة التقييم.
- مشاكل الأرباح والخسائر الناتجة عن الفروق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة التى ترحل إلى قائمة حقوق الملكية.
- مشاكل الخسائر الناتجة من تطبيق معيار اضمحلال قيمة الأصول والتى ترحل إلى قائمة الدخل.
- المشكلات المترتبة على عدم احتساب إهلاك للشهرة من الناحية المحاسبية في حين يحسب لها إهلاك من الناحية الضريبية.
- المشكلات المترتبة على الإفصاح عن الضريبة المؤجلة.
- مشكلة الأرباح والخسائر غير المحققة والناتجة عن تطبيق القيمة العادلة للاستثمارات المالية بغرض المتاجرة.
- مشكلة تحديد الدخل المقابل للتوزيع على المساهمين، وهل هذا الدخل يتضمن أرباح أو خسائر غير محققة جزئياً أو كلياً.
- مشكلة تحديد الدخل الخاضع للضريبة، ومدى خضوع الأرباح غير المحققة للضريبة.
- مشكلة تقييم الأداء المالي والتشغيلي للإدارة:
  - هل يتم على أساس صافي الدخل القابل للتكرار.

- هل يتم على أساس الدخل الشامل.

- مشكلة اعتبار بعض البنود إيرادات من الناحية الضريبية ولا تعتبر إيرادات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولا تدخل في قائمة الدخل وذلك في (جدول رقم (٤٠١) صفحة (٧) من الإقرار) مثل:
  - أرباح إعادة تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع والتى يتم تقييمها بالقيمة العادلة، وترحل الوزن ربحاً أو خسارة إلى حسابات حقوق الملكية.
  - الزيادة في الأرباح الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية.
- مشكلة المصروفات الواجبة الخصم من الناحية الضريبية ومخالفة للمعايير المحاسبية.
- مشكلة اعتبار المخصصات على اختلاف أنواعها طبقا للبند (١) من المادة (٢٤) ليست من التكاليف واجبة الخصم.
- مشكلة إهلاك الأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة.
- مشكلة ما ورد بالمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية والتى تنص على أن يشترط ألا تزيد المصروفات التى لم يجرى العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات على ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.
- مشكلة معالجة القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل للعاملين.
- مشكلة معالجة حصة العاملين في الأرباح.
- مشكلة معالجة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول أو التعويضات.
- مشكلة معالجة الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل.

٣. مدخل مقترح للتوفيق بين معايير المحاسبة والمراجعة والتشريع الضريبي.

يتضح مما سبق أن معايير المحاسبة والمراجعة هى أساس المراجعة والفحص الضريبى وليس من المنطق القيام بهذه العمليات بدون وجود معايير محاسبية قوية وراسخة وعادلة.

وقد أكد رئيس لجنة الضرائب بجمعية رجال الأعمال المصريين[٢١] **أن الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والدولية سينهى ٨٠% من مشاكل الممولين مع مصلحة الضرائب** وتحل الكثير من المسائل المعلقة بينهم، وأن القانون الجديد واللائحة التنفيذية له ستضع العديد من القواعد الملزمة لمأمورى الضرائب حتى لا يصبح التطبيق مرتهنا بتفسير المأمور بل أن القانون يحاسب المأمور إذا ثبت تعنته فى محاسبة الممول، وأوضح أنه سيتم إعداد دراسة شاملة تضم كل الآراء والموضوعات التى يرى الأعضاء أنها تحتاج إلى تعديل والاقتراحات المطلوبة بشأنها إلى وزير المالية خلال الفترة المقبلة.

وقال فى اجتماع اللجنة لمناقشة مسودة اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب التى أرسلها وزير المالية للجمعية لدراستها أن القانون افترض الثقة فى الممول وأن يقدم إقراراً سليما سواء تم فحصه أم لا، وأن بعض النصوص فى اللائحة المقترحة يشوبها الغموض وتحتاج إلى تفصيل أكثر، وأن الوزير أرسل إلى الجمعية مسودة وليس مشروع لائحة تنفيذية مما يعنى أنها قيد البحث والدراسة ويمكن إجراء تعديلات مهمة عليها قبل أن تصبح مشروع لائحة تنفيذية.

وطرح أعضاء الجمعية قضايا تتعلق بنسبة المصروفات بدون مستندات والتى حددتها اللائحة بما لا يتجاوز ٤% من المصروفات المعتمدة بمستندات وقال أعضاء الجمعية أنه توجد أنشطة عديدة تمثل المصروفات بدون مستندات بها نسبة عالية ومؤثرة من المصروفات مثل الانتقالات واستخدام التاكسى وغيرها واقترحت الجمعية أن يكون البند ٥% منسوباً إلى حجم الأعمال وليس من المصروفات، وبالنسبة للإكراميات اقترحت الجمعية أن تكون ٣% من حجم الأعمال على أساس الاعتراف بالواقع المصرى من تعدد الإكراميات وأهميتها لتسير الأعمال بصفة عامة كما أن هناك فئات تعتمد على الاكراميات كجزء مهم من الدخل، وبالنسبة للقطاع الصناعى وإعتماد المصانع على ورش أو مصانع صغيرة لتزويدها باحتياجاتها من قطع الغيار وتصنيعها بالطلب وهى فى معظمها لا تعطى فواتير ولكن من المطلوب تشجيع هذه المصانع على الإنتاج والدخول فى القطاع الرسمى وقال رئيس لجنة الضرائب إن القانون الجديد معتدل فى سعر الضريبة وهو ما يجعل من السهل على هذه المنشآت إعطاء فواتير.

وطرح الأعضاء أيضاً قضية المميزات العينية وإخضاعها للضرائب حيث أوضح أن المزايا الجماعية لكل العاملين لا تدخل فى إطار المحاسبة الضريبية وطالب بوضع معدلات عملية لحساب هذه المميزات.

وتبعاً لهذه المفاهيم فى المحاسبة الضريبية جاء نص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد أرباح النشاط التجارى والصناعى على اساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية وأرباح عملية التصفية كما يلى:

مادة (١٧): تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود (١ و ٢ و ٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم[٢٢].

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه.

ويلاحظ أن المادة (١٧) من القانون نصت على تحديد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، بينما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المحاسبى لتحويله إلى ربح ضريبى، حيث يتحدد الربح المحاسبى وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وطبقاً لمعايير المحاسبة بينما يتحدد الربح الضريبى على أساس الفرق بين الإيرادات على اختلاف أنواعها والتكاليف والمصروفات التى يسمح التشريع الضريبى بخصمها.

ولا شك أن اتجاه المشرع لتحديد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية تم تعديله إلى ربح ضريبى يساير التطور الطبيعى لتطبيق هذه المعايير فى مصر.

وفى نفس الوقت يقلل من أهمية المعايير المحاسبية ولا يعترف بفعاليتها فى القياس وتحديد الربح الذى يجب أن يتساوى فيه الربح المحاسبى مع الربح الضريبى وفقاً لمعايير المحاسبة.

وإذا لم تأخذ مصلحة الضرائب بالمعايير المحاسبية وبالقوائم المالية المعدة طبقاً لهذه المعايير والتى قام طرفاً ثالثاً مستقلاً بإبداء الرأى الفنى المستقل وبالإفصاح الكامل والشفافية فى هذه القوائم فماذا بعد ذلك ؟

وهنا يطرح السؤال نفسه ما الغرض من إعداد القوائم المالية باستخدام المعايير المحاسبية للوصول إلى الربح المحاسبى ثم استبدال هذه المعايير بقوانين وتشريعات للوصول إلى الربح الضريبى ؟

ولمصلحة من يكون هناك ربحان محاسبى وضريبى ؟

هل المعايير المحاسبية لم تفى بالغرض؟ أم أنها عاجزة عن تحقيق أغراض وأهداف الضرائب ؟

أليست المعايير المحاسبية هى المحددة على سبيل الحصر حجم الالتزامات بدقة، (والضرائب من الالتزامات) ؟

أليست المعايير المحاسبية هى المحددة للتكاليف الواجبة الخصم ؟

أليست المعايير المحاسبية هى المحددة للإيرادات وكيفية تحققها؟

لماذا اختلفت المعالجات المحاسبية عن المعالجات الضريبية ؟

ولقد أدركت مصلحة الضرائب أهمية معايير المحاسبة وأهمية عملية المراجعة والتى تهدف إلى إضافة مزيد من الثقة على القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير مراجعة موضوعية ومحددة ومقبولة يلتزم بها كل المراجعين. واقترحت خصخصة مصلحة الضرائب وإسناد عمليات الفحص لمكاتب المحاسبة والمراجعة مع وضع ضوابط ومعايير لنجاح الخصخصة.

٢-١ محاور المدخل المقترح للتوفيق بين معايير المحاسبة والمراجعة والتشريع الضريبي:

المحور الأول: خصخصة مصلحة الضرائب وإسناد عمليات الفحص لمكاتب المحاسبة والمراجعة[٢٣]:

وتطرح قضية خصخصة بعض أعمال مصلحة الضرائب نفسها بين الحين والآخر على الساحة الاقتصادية، وخصخصة بعض الأعمال لا تعنى خصخصة وبيع مصلحة الضرائب أو جزء منها كما يتصور البعض ولكن هى إسناد بعض العمليات مثل الفحص والمراجعة إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة فى القطاع الخاص طبقاً لضوابط ومعايير تضعها مصلحة الضرائب.

والسؤال .. هل يمكن للحكومة اتخاذ مثل هذا القرار ؟

وما هى الضوابط التى يجب اتباعها ؟

فعمليات مراجعة ملفات الممولين لا تتم سنوياً وعمليات الفحص تتم عن سنوات متأخرة سابقة ولا تستطيع مأموريات الضرائب انجاز هذه الأعمال، خاصة وأن عدد الممولين يقترب من ٦ ملايين ممول يحتاجون إلى جيش من الموظفين للقيام بأعمال الحصر والفحص والمناقشة والمعاينة وحساب الضريبة وتلقى الطعون وتحصيل الضريبة مما يكلف مصلحة الضرائب أعباء بشرية ومالية ضخمة ورغم ذلك تتأخر عمليات فحص الملفات وتتراكم لعدة سنوات مما يؤدى غلى تأخر تحصيل حق الدولة من ناحية .. وتراكم الضرائب على الممولين من ناحية أخرى وهناك لجان مشكلة حالياً فى وزارة المالية لبحث هذه العملية وإصدار قرار نهائى بشأنها.

ويؤكد المحاسب القانونى رئيس جمعية خبراء الضرائب والاستثمار أن وزارة المالية أصدرت القرار رقم ٨٤ لسنة ١٩٨٠، والكتاب الدورى رقم ١٠ لسنة ٨٤ المنظمين لاعتماد مصلحة الضرائب نتيجة الفحص الضريبى لإقرارات الممولين التى يقرها المحاسبون القانونيون شرط أن يكون قد مضى على مزاولته لمهنة المحاسبة ١٠ سنوات، وذلك كأساس لتطبيق نظام العينة فى ملفات الممولين بدلاً من الفحص الشامل ويؤكد أن هناك الكثير من الصعوبات والمشاكل حالت دون العمل بقرار وزارة المالية أهمها عدم وجود أسس موضوعية موحدة لفحص الإقرارات بمعرفة المحاسبين بجانب عدم القدرة على تهيئة مناخ العمل داخل مأموريات الضرائب.. ويضيف أن تكرار المحاولة وإسناد عملية الفحص لمجموعة من مكاتب المحاسبة الموثوق بها من الأمور اللازمة حاليا لمواكبة التغيرات الاقتصادية المتلاحقة ولتنمية الحصيلة الضريبية لمواجهة زيادة النفقات الحكومية على الخدمات والاستثمارات التى تتزايد سنوياً..

تعديلات تشريعية :

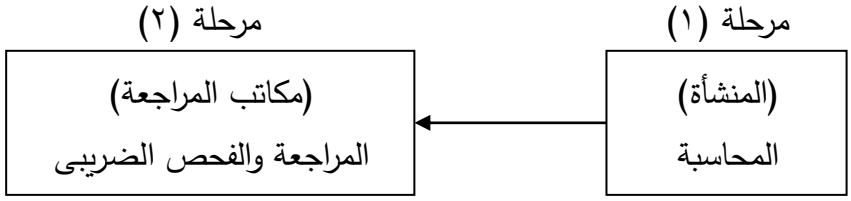
كما أكد أن خصخصة بعض أعمال مصلحة الضرائب وإسنادها إلى المحاسبين يتطلب مجموعة من الضوابط والمعايير يجب توافرها فى مقدمتها تعديل التشريعات الضريبية الحالية، وإضافة مجموعة من المواد والنصوص الصريحة التى توفر السلطات والمسئوليات الكاملة لمنح مراقبى الحسابات الحق فى إجراء الفحص الضريبى نيابة عن مصلحة الضرائب، وأن يتضمن قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة نصوصاً مشابهة طبقاً للضوابط والمعايير التى سيتم وضعها.. بالإضافة إلى ضرورة تحديد سلطة ومسئولية مراقبى الحسابات إذا ما كانت الإقرارات الضريبية مستوفاة للشروط الشكلية والموضوعية، وإذا ما كانت غير مستوفاة لهذه الشروط، غلى جانب وضع معايير دقيقة لاختيار مراقب الحسابات الكفء للتوقع الترخيص له بمزاولة عملية الفحص.. ويجب التدرج عند تطبيق هذا الاقتراح، على أن يكون أولوية التنفيذ لفحص إقرارات الشركات التى تمسك دفاتر وسجلات منتظمة تمهيداً لتقديم التنفيذ على كافة الإقرارات، وإلزام مراقبى الحسابات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المحلية والدولية والتمسك بآداب وسلوك المهنة وذلك بما لا يخل بأحكام التشريع الضريبى.. ونطالب بوضع دليل إجراءات موحد لخطوط الفحص الضريبى ضمانا لجدية وحياد مراقبى الحسابات، ووضع الضمانات الكافية لتوفير قاعدة بيانات متكاملة عن الأنشطة والممولين مع إيجاد الضمانات الكافية لمنع التعاقدات مع مكاتب المحاسبة التى تتم بالوساطة والمحسوبية.

كما أكد ضرورة إجراء دراسات ميدانية عن النظام الجديد ودراسة تأثيره على حصيلة الضرائب وتكاليف إجراء الفحص قبل وبعد التطبيق، حتى يكون التطبيق عمليا والوصول إلى الصيغة المثلى التى تحقق الحصيلة بدون ارتفاع فى التكاليف.

ويقترح عضو جمعية خبراء الضرائب والاستثمار إجراء استقصاء مع الممولين عن مدى تقبلهم لفحص إقراراتهم السنوية بمعرفة مكاتب المحاسبة وذلك فى إطار خطة واضحة لزيادة الوعى الضريبى قبل الشروع فى تنفيذ النظام، بالإضافة إلى وضع معايير لتقدير أتعاب مكاتب المحاسبة المكلفة بمهمة الفحص حتى لا تكون هذه المشكلة أحد أسباب تعثر النظام إلى وضع بدائل لعمليات الفحص مثل فحص بالملف أو السنوى أو الفحص بحجم النشاط أو بحسب الشكل القانونى للمنشأة أو مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

مصدر مسئول بوزارة المالية يؤكد أن الوزارة تجرى دراسات واسعة حول تطوير وتيسير إجراءات الضرائب ومنها الفحص والمعاينة والمناقشة وتحصيل الضريبة وتقديم الإقرارات بهدف تيسير التعامل بها. وأوضح أن هناك لجنة دائمة لبحث هذه القضايا وإعدادها ضمن التعديلات المنتظرة فى قانون الضرائب الذى ستتم مناقشته خلال الفترة القادمة. وأكد أن جميع الاقتراحات يتم بحثها مع الخبراء للوصول إلى أفضل صيغة تحقق مصالح الممولين والإدارة الضريبية وأشار المصدر إلى أن إسناد عمليات الفحص إلى مكاتب المحاسبة والمراجعة لا يعنى خصخصة مصلحة الضرائب لأن الإدارة والتقييم من حق مصلحة الضرائب وحدها.. وأكد أنه لن يتم تنفيذ

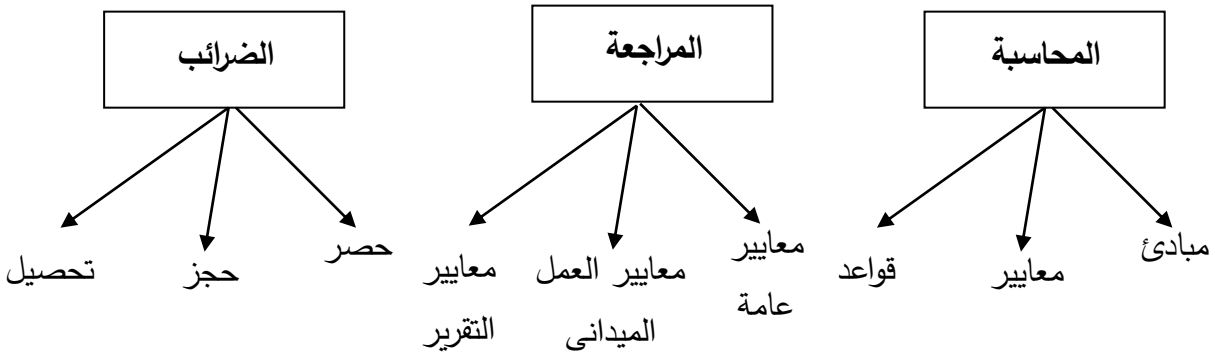
أى نظام إلا بعد دراسته وبحثه وبيان تأثيره على جميع الأطراف ومدى جدواه بالنسبة للنظام الضريبى فى مصر. وبناء عليه تظهر منظومة الأعمال بالشكل التالى:



شكل رقم (٢)

وينتج من اختصار وضم عمليات الفحص الضريبى إلى مكاتب المراجعة توفير العمالة الضريبية جميعها ما عدا ما يختص بالحصر والحجز والتحصيل كما يعتقد الباحث أن الدولة لجأت إلى اقتراح هذه الفكرة لتوفير تكلفة الدورات التدريبية للعاملين بالمصلحة وتعريفهم بالمعايير المحاسبية وتطبيقاتها ما دام الغرض النهائى يتمثل فى تحقيق الحصيلة.

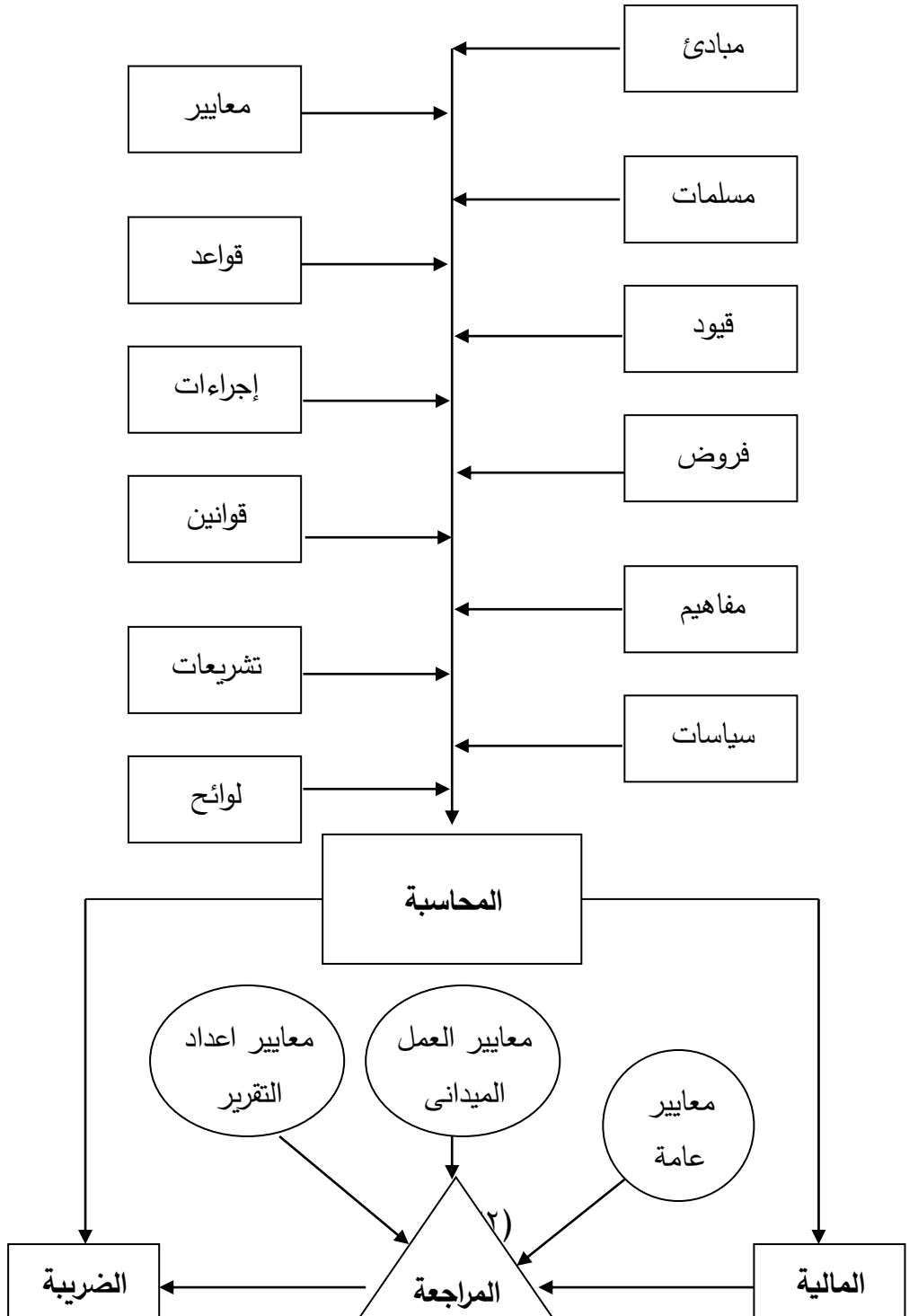
وقد يظهر الاقتراح السابق بالشكل التالى :



الشكل رقم (٣)

المحور الثانى : توحيد المعايير وفصل الاختصاصات :

يقترح الباحث أن تسود المعايير المحاسبية مجالات المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية بحيث لا يختلف الربح المحاسبى والربح الضريبى، ويعتقد الباحث أن منظومة الأعمال يجب أن تظهر بالشكل التالى:


مبادئ
معايير
مسلمات
قواعد
قيود
إجراءات
فروض
قوانين
مفاهيم
تشريعات
سياسات
لوائح
المحاسبة
معايير اعداد التقرير
معايير العمل الميدانى
معايير عامة
(٢)
الضريبة
المراجعة
المالية

الشكل رقم (٤)

ويتضح من هذا الشكل أن المحاسبة بما تحتويه من معايير ومبادئ وقواعد وقيود وفروض ومفاهيم وسياسات ومسلمات وإجراءات وقوانين وتشريعات ولوائح يحكم العمليات المالية والعمليات الضريبية على أن يفصل بينهما عمليات المراجعة والتى تخضع إلى معايير عامة ومعايير عمل ميدانى ومعايير إعداد التقرير. وبناء عليه لا يختلف الربح المحاسبى عن الربح الضريبى داخل هذه المنظومة.

وحتى يمكن لهذه المنظومة أن تحقق أهدافها فإنه يجب :

- إعادة صياغة المعتقدات الضريبية.
- إعادة ترتيب هيكل الإدارة الضريبية.
- صياغة القوانين والتشريعات بما يعود بالنفع والمصلحة العامة.
- نشر العدالة الضريبية بين كافة الممولين بما يمنع التهرب الضريبى.
- تدريس المعايير المحاسبية فى المناهج الضريبية وعمل دورات خاصة لهذه المعايير.
- الصدق فى الإعلام الضريبى.
- تجديد وتوفير وسائل وأساليب مناسبة لتوفير معلومات ذات جودة عالية.
- تدعيم الجانب الاجتماعى والاقتصادى للضرائب.
- تبسيط أحكام التشريع الضريبى.
- إعادة صياغة مفهوم التدريب ورفع كفاءة العاملين بالإدارة الضريبية.
- إنشاء لجنة للتوفيق بين المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية.

المحور الثالث: استخدام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة للتوفيق بين الربح المحاسبي والربح الضريبى.

ويرى الباحث أن معايير المحاسبة ومعايير المراجعة يمكن استخدامها للتوفيق بين الربح المحاسبي والربح الضريبى، حيث ارتبطت معايير المحاسبة ومعايير المراجعة بالمناخ السياسي والاقتصادي الذى تعيشه الدولة، وكان من الأهداف الرئيسة لهذه المعايير تطبيق مبدأ الشفافية على القوائم المالية والتقارير المالية المنشورة.

وفي هذا الخصوص يقصد بالشفافية فيما يختص بالتقارير المالية المنشورة قدرة تلك التقارير على تمكين مستخدميها أو قارئيها من استخلاص الجوهر الاقتصادي Economic Substance للشركة، ويتحقق ذلك من خلال إفصاح تلك التقارير عن كافة المعلومات الحديثة

والموثوق فيها عن أداء الشركة، وضعها المالى، فرص الاستثمار المتاحة لديها، المخاطر التى تحيط بها وسياسات الإدارة في التعامل مع تلك المخاطر، وغيرها من المعلومات التى يحتاجها مستخدمى أو قارئى تلك التقارير لاتخاذ قرارات استثمارية أو تمويلية سليمة[٢٤].

وفى هذا الصدد ولتحقيق أهداف شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة طبقا للتعريف السابق يرى البعض[٢٥] أن هناك مجالات يستلزم تطبيقها لتحقيق الشفافية:

١. **تحقيق شفافية المعاملات والأحداث:** وتعنى ضرورة أن تتضمن التقارير المالية إفصاحا كافيا عن كافيا عن كل المعاملات والأحداث الاقتصادية الجوهرية التى تمت خلال الفترة المحاسبية والتى يمكن أن تؤثر على أداء الشركة ووضعها الاقتصادى، وهو ما يؤدى إلى إظهار المركز الاقتصادي الحقيقي للشركة.
٢. **تحقيق شفافية المبادئ والطرق المحاسبية:** وتعنى ضرورة أن تتضمن التقارير المالية إفصاحا كافيا عن المبادئ والطرق المحاسبية التى تم استخدامها في تحديد وقياس أثر تلك المعاملات والأحداث الاقتصادية على أداء الشركة ووضعها الاقتصادي.
٣. **تحقيق شفافية التقديرات والأحكام الشخصية للإدارة:** فتطبيق المبادئ المحاسبية عادة ما يتطلب عمن الإدارة عمل بعض التقديرات والأحكام الشخصية بخصوص مبالغ وتوقيت حدوث بعض الأحداث. وهنا يجب أن تتضمن التقارير المالية إفصاحا كافيا بخصوص التقديرات والأحكام الشخصية ذات التأثير الجوهرى على الشركة، الافتراضات التى استندت إليها الإدارة في عمل تلك التقديرات والأحكام، وكذا الإجراءات التى تم اتباعها لعمل تلك التقديرات والأحكام.
٤. **تحقيق شفافية التنبؤ:** تعتمد قرارات المستثمرين والمقرضين ليس فقط على تقييم الأداء الحالى للشركة ولكن أيضا على التنبؤ بأداء تلك الشركة في المستقبل. ويعتمد التنبؤ بالأداء في المستقبل عادة على تحليل السلسلة الزمنية للأداء في الماضى. وهنا يجب أن تتضمن التقارير المالية إفصاحا عن سلسلة زمنية – على مدى فترة زمنية معقولة – عن مؤشرات الأداء الرئيسة للشركة، التغيرات الجوهرية في المبادئ المحاسبية والتقديرات، والتغيرات الجوهرية في طرق تبويب البنود في التقارير المالية. كما تتحقق شفافية التنبؤ أيضا من خلال الإفصاح عن الطبيعة الدائمة أو المتكررة أو العرضية لبنود الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر.
٥. **تحقيق شفافية الحصول على المعلومات:** ويتعلق هذا النوع من الشفافية بتنظيم عرض المعلومات في التقارير المالية، حيث يجب عرض المعلومات في التقارير المالية بطريقة يسهل فهمها من قبل قارئى تلك التقارير، وذلك من خلال تجميع البنود المرتبطة معا في مجموعات، الاعتماد على الجداول والرسوم التوضيحية، وكذا ضرورة التسلسل المنطقى لعرض المعلومات في تلك التقارير. كما يعنى ذلك أيضا أن تكون التقارير المالية وما تحويه من معلومات متاحة أمام جميع المستثمرين دون تمييز بما يحقق تكافؤ فرص الحصول على المعلومات بين جميع المستثمرين.

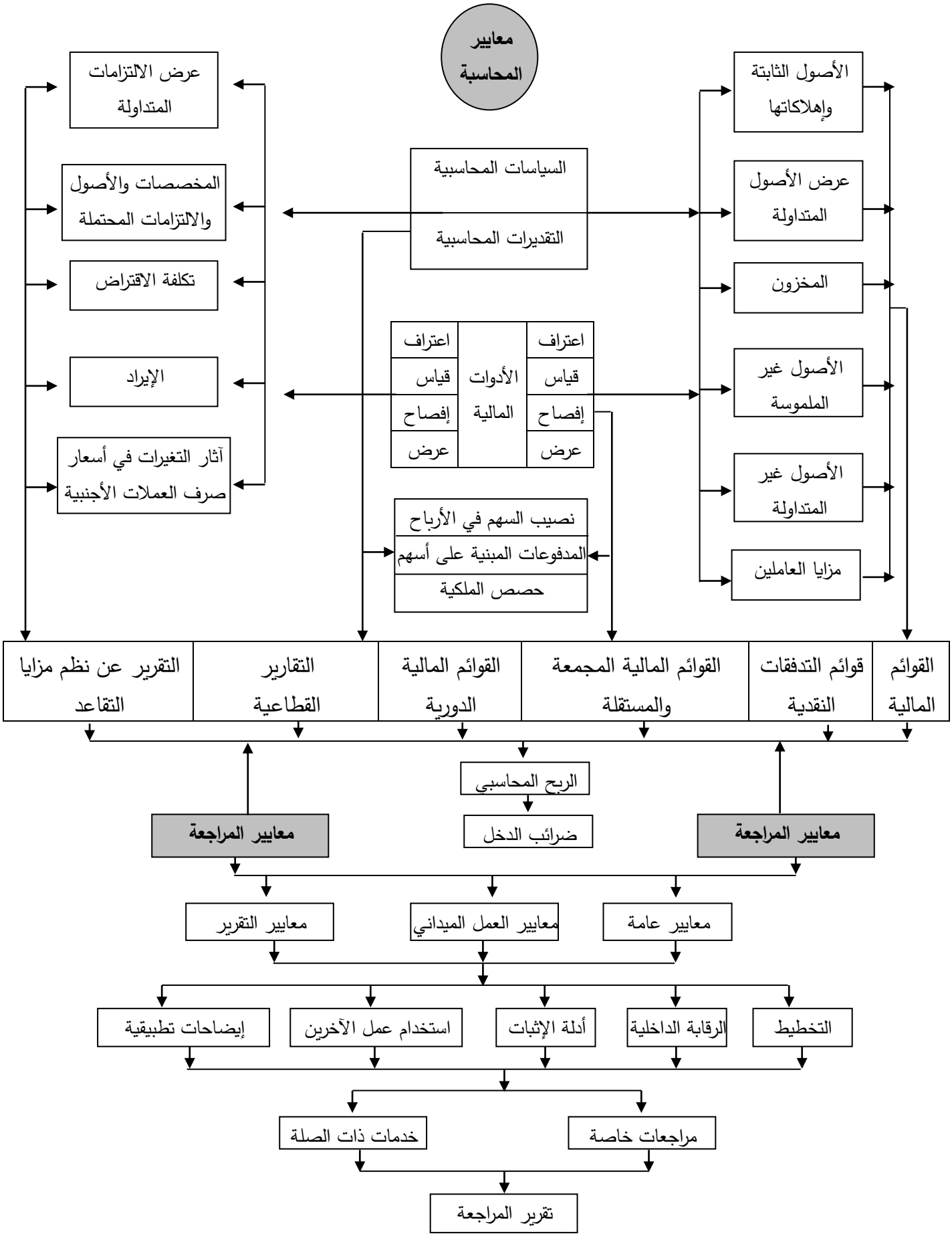
ويرى البعض[٢٦] إمكانية إضافة مجالات أخرى لتحقيق الشفافية في التقارير المالية المنشورة هى:

١. **تحقيق الشفافية في مجال هيكل الملكية وحقوق المستثمرين:** فالتقارير المالية يجب أن تتضمن إفصاحا كافيا عن أنواع أسهم الشركة، أنواع المستثمرين (مؤسسات أو أفراد)، أسماء كبار المستثمرين في الأسهم، حقوق التصويت التى تتمتع بها هذه الأسهم.
٢. **تحقيق الشفافية في مجال هيكل وعمليات الإدارة:** فالتقارير المالية يجب أن تتضمن إفصاحا كافيا عن رئيس وأعضاء مجلس الإدارة ، اللجان التى تم تشكيلها بمعرفة المجلس، بيان بأعضاء لجنة المراجعة، بعض التفاصيل عن عمل أعضاء مجلس الإدارة وما تقاضوه من مكافآت، وكذا بعض التفاصيل عن الإدارة التنفيذية وما تقاضته من مكافآت.

ويمكن استخلاص مجموعة من الخصائص الأساسية التى يجب توافرها في التقارير المالية حتى تتحقق شفافية الإفصاح، هذه الخصائص هى[٢٧]:

١. أن تكون التقارير المالية دقيقة، وهو ما يعنى أن المعلومات التى تتضمنها تلك التقارير يجب أن تتفق مع المعايير المقبولة والمتعارف عليها في هذا الخصوص.
٢. أن تكون التقارير المالية متسقة ، وهو ما يعنى الثبات في تطبيق تلك المعايير من فترة إلى أخرى عند إعداد تلك التقارير، حتى يتمكن المستثمرون من إجراء عملية المقارنة.
٣. أن تكون التقارير المالية ملائمة، وهو ما يعنى أن المعايير التى يتم تطبيقها في إعداد تلك التقارير يجب أن تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقى للشركة.
٤. أن تكون التقارير المالية كاملة، وهو ما يعنى أن التقارير المالية يجب أن تتضمن كل المعلومات التى يحتاجها مستخدمى تلك التقارير لاتخاذ القرارات السليمة، وبما يسمح بقيامهم بالتقدير السليم لأداء الشركة ووضعها المالى الحقيقى.
٥. أن تكون التقارير المالية واضحة وقابلة للفهم، وهو ما يعنى أن التقارير المالية يجب أن تقدم المعلومات بأسلوب واضح يمكن فهمه من قبل مستخدمى تلك التقارير.
٦. أن تتصف التقارير المالية بالحداثة، وهو ما يعنى تضييق الفاصل الزمنى بين تاريخ الانتهاء من إعداد التقارير المالية وتاريخ نشر تلك التقارير، كما يتضمن ذلك أيضا التأكيد على زيادة تكرارية إعداد ونشر التقارير المالية للشركة ومثال ذلك التركيز على إعداد ونشر التقارير المالية ربع السنوية بدلا من الاقتصار على التقارير السنوية فقط بحيث يتم تقديم المعلومات الملائمة للمستخدمين في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات.
٧. أن تكون التقارير المالية متاحة بصفة عامة، بمعنى إمكانية الوصول إلى تلك التقارير وما تتضمنه من معلومات هامة من قبل كل المستخدمين على قدم المساواة.
٨. الحوكمة ، ويعنى ذلك توافر مجموعة من السياسات والقواعد الرقابية الكافية لدى الشركة والتى تزيد من ثقة المستخدمين في التقارير المالية المنشورة وما تتضمنه من معلومات.

ويوضح الشكل رقم (٥) المحور الثالث: استخدام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة للتوفيق بين الربح المحاسبي والربح الضريبى.



شكل (٦) مدخل مقترح لربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي باستخدام معايير المحاسبة والمراجعة

خلاصة البحث :

بذلت مجهودات كثيرة فى ظهور علم المحاسبة والمعايير المحاسبية بالشكل الذى نراها عليه اليوم – وقد روعى فى المعايير المحاسبية خصائص عديدة وصفات كثيرة تتجه جميعها إلى تحقيق الجودة والشفافية والإفصاح الكامل بما يعمل على خدمة الطوائف المتعددة والفئات الكثيرة من مستخدمى القوائم المالية.

ويهدف هذا البحث إلى الاستغلال الأمثل لنتائج هذه المجهودات والتى ظهرت فى صورة معايير محاسبية ومعايير مراجعة تتواكب مع المتغيرات والمستجدات فى كافة النواحى الاقتصادية – ويعتبر تحديد الربح المحاسبى والذى يجب أن يمثل الوعاء الضريبى من الإنجازات الكبيرة فى نجاح المعايير المحاسبية فى حل المشكلات بين مصلحة الضرائب والممولين.

التوصيات :

ضرورة إضفاء الثقة على معايير المحاسبة ومعايير المراجعة النابعة والمستنبطة من الواقع البيئى للمجتمع والذى يتناسب مع المناخ الاقتصادى والسياسي – وهذه الثقة توجب إلزام المنشآت بتطبيق هذه المعايير والالتزام بها لاستخراج نتائج أعمال تتوافق مع النتائج التى تستخدم بمعايير أخرى من جهات رسمية وغير سمية، وهذا الأمر يستلزم توحيد المعايير المستخدمة من حيث المضمون ويكون الاختلاف في الوسيلة التى يمكن بها تحقيق الغرض من المعيار وتلقى قبولا عاماً، مع تطوير المحاسبية ومعايير المراجعة بأساليب مستحدثة لتتواكب مع المتطلبات البيئية، وتتوافق نتائج الأعمال مع القوانين واللوائح والتشريعات الضريبية.

هوامش البحث

1 - Committee to Prepare A statement of Basic Accounting Theory (Evanston, III, AAA, 1966), P. 1.

٢ – للمزيد يرجع إلى :

- د. زكريا محمد الصادق ود. على محمد الجوهرى د. الرفاعى إبراهيم، **أساسيات المحاسبة الجزء الثانى** ، مكتبة طنطا ٢٠٠٢، ص١١.
- د. أحمد نور ، **فى المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، ١٩٨٤، ص,٣

٣ – د. على محمد الجوهرى، **نحو معايير دولية للمحاسبة، بحث منشور بمجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ببنها، ملحق العدد الثانى ١٩٩١، ص ,٢٣١

٤ – د. عبد الرسول عبد الهادى، د. أحمد البسطويسى، ود. عادل الميهى، **مبادئ وأصول المراجعة**، ٢٠٠٤ – مكتبة طنطا ص,١٥

5. J.M. Samuels and A.G. Piper, International Accounting: A Survev. (New York, NY: St. Martin's Press, 1985), 197 pp. (Chapter 6, "Accounting and Economic Development").

٦. للمزيد يرجع إلى:

- Adolf J.H. Enthoven, "U.S. Accounting and the Third World", (Journal of Accountancy, June, 1983), pp. 110-112, 115, 116, 118.
- ——————— "Accountancy and Economic Development Policy". (Amsterdam, NL: North – Holand, Publishing Co., 1973), pp. 380-388.
- ——————— "Accounting Education in Economic Development Management". (Amsterdam, NL: North-Holland Publishing Co., 1981), p. 448.

7. Larson, R.K. and Kenny, S.Y. "Accounting Standard-Setting Strategies and Theories of Economic Development: Implications for the Adoption of International Accounting Standards", Advances in international Accounting, vol. 9 (Greenwich, Connecticut: JAI Press Inc., 1996, pp. 1-5.
8. Corsi, R.A. And staunton, J.J., "Australian Accounting Standard setting and the conceptual framework project", (Advance in international Accounting), vol. 6, (greenwich, connecticut: JAi press inc., 1994) , p. 16.
9. Ibid. p. 38.

١٠– للمزيد يرجع إلى:

- Imhoff, E.H. And thomas, J.K., "economic consequences of accounting standards: the lease disclosure rule change ", (journal of accounting and economics , VOL. 10, north-holland elsevier science publishers BM.V., 1988), Pp.277-311.
- Dopuch, n. And princus, M., "evidence on the choice of inventory accounting methods : lifo versus fifo", (journal of accounting research , vol. 26, no. 1, spring 1988), pp. 27-60

- Trombley , M.A., "accounting method choice in the software industry: characteristics of firms electing eraly adoption of SFAS" no. 86 , (the accounting review , vol. LXIV, no. 3, july 1989), pp. 529-538.

- Nobes, C., " cycles in uk standard setting , accounting and business research", (vol. 21, no. 83, 1991) pp. 246-275.

-Khurana, I.K. And loudder, M.L., " the economic consequences of SFAS 106 in rate-regulated enterprises", (the economic review , vol. 69, no. 2, april 1994), pp. 364-380.

- Deangelo, h., deangelo, L. And skinner, D.J., " accounting choice. In troubled companies ", (journal of accounting and economics, vol. 17 , north - holland: elsevier science publishers B.V., 1994) , pp. 112-144.

11. Mishan, E.J. Introduction to normative economic, (New York: oxford university press, 1981) , pp. 14-22. Sent from my BlackBerry® wireless handheld

١٢ – د. زكريا محمد الصادق ود. على محمد الجوهرى د. الرفاعى إبراهيم، مرجع سابق، ص٢٣-٢٤.

١٣ – للمزيد يرجع إلى :

- J. M. Samuels and A.G. Piper, **International Accounting:** A Survev. (New York, NY: St. Martin's Press, 1985), 197 pp. (Chapter 6, "Accounting and Economic Development").

- George M. Scott, **Accounting Developing Notions**. (Seattle, WA: Graduate School of Business Administration, University of Washington, 1970), pp. 168-172.

- Larson, R.K. and Kenny, S.Y. **"Accounting Standard-Setting Strategies and Theories of Economic Development: Implications for the Adoption of International Accounting Standards",** Advances in international Accounting, Vo. 9, (Greenwich, Connecticut: JAI Press Inc., 1996, pp. 1-5.

- د. محمد محمود صابر ، **استراتيجيات صناعة وبناء معايير المحاسبة والمراجعة من الهيمنة والتبعية إلى إثبات الذات وتحقيق الهوية**، مجلة الدراسات المالية والتجارية، السنة الثانية عشر ديسمبر ٢٠٠٢.

- Luca, R.D. and Winterfeldt, D.V., **"What Common Ground Exists for Descriptive, Prescriptive and Normative Utility Theories?"** (Management Science, Vol. 40, No. 2, February 1994), pp. 275.

- 20. Watts, R.L. and Zimmexmand J.L. **"Positive Accounting theory", (**Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1986). pp. 3-4.

- Hines, R.D., **"The FASB'S Conceptual Framework**", (Financial Accounting and the Maintenance of the Social World, Accounting Organizations and Society, Vol. 16, No. 4, 1991), p. 313.

- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, (Stamford, Connecticut: FASB, 1978).
- _____, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, (Stamford, Connecticut: FASB, 1980).
- _____, Statement of Financial Accounting Concepts No. 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, (Stamford, Connecticut: FABS, 1980).
- _____, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, (Stamford, Connecticut: FABS, 1980).
- _____, **Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Element of Financial Statements,** (Stamford, Connecticut: FABS, 1980).
- Hines, R.D., **The FASB'S Conceptual Framework**, (Financial Accounting and the Maintenance of the Social World, Accounting Organizations and Society, Vol. 16, No. 4, 1991), p. 314-315.
- د. محمد شريف توفيق ود. حمدى محمود قادوس، "**دراسة اختيارية لإستخدام المدخل الإيجابى فى بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية**"، الإدارة العامة، العدد ٧٢ (الرياض: معهد الإدارة العامة ، أكتوبر ١٩٩) ص ٩٥.
- Trombley, M.A., **"Accounting Method Choice in the Software Industry: characteristics of Firms Electing Early Adoption of SFAS"** No. 86, (The Accounting Review, Vol. LXIV, No. 3, July 1989), pp. 529-538.
- DeAngelo, H., DeAngelo, L. and Skinner, D.J., **"Accounting Choice in Troubled Companies**", (Journal of Accounting and Economics, Vol. 17, North – Holland: Elsevier Science Publishers B.V., 1994), pp. 112-144.
- Larson, R.K. and Kenny, S.Y. **"Accounting Standard-Setting Strategies and Theories of Economic Development: Implications for the Adoption of International Accounting Standards"**, Advances in international Accounting, Vol. 9, (Greenwich, Connecticut: JAI Press Inc., 1996), pp. 5-6.
- Larson, R.K. and Kenny, S.Y., **"An Empirical Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries**", (Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 6, No. 2, Summer 1995), p. 136.

١٤- د. زكريا محمد الصادق ود. على محمد الجوهرى د. الرفاعى إبراهيم، مرجع سابق، ص٤٠-٤١,

١٥- د. السيد أحمد السقا، الإطار الفكرى والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ – (بدون ناشر) ص ٥ ، ١٣,

١٦- **دليل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية بالقوائم المالية**، الهيئة العامة لسوق المال، مارس ١٩٩٨، ص١٠-١٥.

١٧- مرجع سابق، ص١٥-٢١.

١٨ - د. عبد الرسول عبد الهادى، د. محمد رضا عبد السميع، **دراسات فى المحاسبة الضريبية**، مكتبة جامعة طنطا، ٢٠٠٦، ص٢٣٤-٢٣٦.

١٩- للمزيد يرجع إلى :

- د. محمد محمود أحمد صابر، **نحو إطار متكامل لتحسين مستوى جودة الأداء فى مهنة المراجعة**، المؤتمر الرابع، توفيق بيئات منظمات الأعمال أداة التكامل الاقتصادى العربى فى مواجهة تحديات العولمة، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، سبتمبر ٢٠٠٤.
- د. محمد حسنى عبد الجليل، "**مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية فى جمهورية مصر العربية – دراسة نظرية وميدانية**"، مرجع سابق، ص٢٧-٣٢.
- د. محمود شوقى عطا الله ، **دراسات وبحوث فى المراجعة** – دار النهضة العربية ١٩٩٥، ص١٠١.
- Messer, W.F. and Quiliam, W.C., **"The Effect of Accountability on Judgment: Development Hypotheses for Auditing",** Auditing A Journal of Practice and Theory, A.A.A., Supplement 1992, PP.123-138.
- Mautz, Robert K., **"Self-Regulation Criticisms and Response",** Journal of Accontancy., April, 1984, PP. 56-66.
- Taylor, H. and Glezen Auditing: **An assertions Approach** John Wiley & Sons. Inc. 1997.
- Arens, A. and J. Loebbecke, **"Auditing, An Integrated Approach"** Prentice Hall, Inc. Seventh Edition, 1997.
- Skinner, R.M., **"Accounting Standards in Evolution"**, Toronto, Holt, Rinehart and Winston, 1987. P. 663.
- د. أمين السيد أحمد لطفى، **الاتجاهات الحديثة فى المراجعة والرقابة على الحسابات**، مرجع سابق، ص١٢٧.
- د. محمد حسنى عبد الجليل، "**فجوة التوقعات فى المراجعة وأساليب تصنيفها – دراسة تحليلية انتقادية فى بيئة المراجعة المصرية**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية – كلية التجارة وإدارة الأعمال – حلوان العدد الثالث والرابع ص٣٠.
- Loeb, Stephen E., **"A Survey of Ethical Behavior in the Accounting Profession",** Journal of Accounting Research, Autumn. 1971, PP. 287-306.
- Richard D. Fitzgerald, **"International Harmonization of Accounting and Reporting".** The International Journal of Accounting Vol. 17 1981, P. 23.
- د. محمد شريف توفيق، **رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية**، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٥٥، ١٩٨٧، ص١٩٨.
- طلال أبو غزالة ، **دراسة تحليلية مقارنة بين معايير المراجعة السعودية والدولية**، الندوة الثالثة حول سبل تطوير المحاسبة والمراجعة فى المملكة العربية السعودية، الرياض: جامعة الملك سعود، مارس ١٩٨٧، ص١٤٨.

- د. إبراهيم أحمد الصعيدى، **معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة**، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت، العدد ٥٢، ١٩٨٧، ص١٦٧.
- صلاح محمد محمود كامل، **نحو إطار لنظرية عامة للمراجعة وأثرها على معايير المراجعة المحلية والعالمية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، بنها: ١٩٩٠ص١٤١-١٤٢.
- د. محمد نصر الهوارى، د. محمد توفيق محمد، **أصول المراجعة: الرقابة الداخلية، أساسيات المراجعة**، القاهرة: مكتبة قصر الزعفران، ١٩٨٦، ص٤٣.
- AICPA, **The Commission on Auditors Responsibilities**: Report Conclusion and Recommendation, 1978, P.123.
- د. محمد مطر، **دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة فى الكويت والسعودية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية**، جامعة الكويت، العدد ٥٦، ١٩٨٨، ص٩٤-٩٨.
- د. سمير عبد الغنى محمود، **دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص والأهداف**، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٦٣، ١٩٨٩، ص١٧٨.
- د. يوسف عبد القادر عبد الوهاب، "**الأنظمة الخبيرة كأداة لمساعدة المراجع فى الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار فى العمل**"، مرجع سابق، ص٢٧١.
- د. جورج دانيال غالى، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠١، ص٣٠١-٣٠٣.

20. The International Accounting Standards Committee (IASC).

اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة.

٢١- جريدة الأهرام ١٩ نوفمبر ,٢٠٠٥

٢٢ – د. عبد الرسول عبد الهادى، د. محمد رضا عبد السميع، مرجع سابق، ص,٢٣٣

٢٣ –جريدة الوفد ، ٢٥ يوليو ,٢٠٠١

24. Bushman, R and Smith, A "Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance", Economic Policy Review, April, 2003, pp. 65-87.
25. Mensah M. , Nguyen H, and Prattipati, S. "Transparency in Financial Statements: A concepual Framewc K From A User Perspective", Journal of American Academy of Business, vol. 9, 2006, pp. 47-55.
26. Patel , S., Balic, A. and Bwakiva, L. "Measuring Transparency and Disclosure at Firm-Level in Emerging Markets", Emerging Markets Review, Vol. 3, 2002, pp. 325-337.

٢٧. د. زكريا محمد الصادق، د. إبراهيم عبيد، قياس شفافية الإفصاح في التقارير المالية المنشورة – دراسة ميدانية على الشركات المتداولة في السوق المصرى، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة في ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، ٢٠ يونيه ٢٠٠٧ .