

هيكل فكري مقترح لربط البناء النظري للمحاسبة المالية بالمحاسبة الضريبية - دراسة نظرية

أ.جلال عامر طروش

كلية الاقتصاد الزاوية

الملخص:

يهدف البحث إلى تقييم المعالجة الضريبية من وجهة نظر علم المحاسبة؛ ببيان مدى اتفاق هذه المعالجات الضريبية مع مبادئ ومفاهيم وفروض (نظرية) علم المحاسبة.

استخدم الباحث المنهج الوصفي في توضيح الارتباط بين الهيكل الفكري للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، ومن ثم تقديم هيكل فكري مقترح للمحاسبة الضريبية يشمل المرجعية الضابطة للممارسات العملية، وانتهى الباحث إلى تشكيل هيكل فكري لعلم المحاسبة الضريبية مستندا إلى البناء الفكري للمحاسبة المالية، يتضمن مجموعة فروض ومبادئ ضابطة ومرجعية مهمة للممارسات العملية للمحاسبة الضريبية. الكلمات المفتاحية: هيكل فكري - المحاسبة الضريبة - البناء النظري للمحاسبة المالية.

Abstract:

The research aims to address tax treatment from the point of view of accounting science. By showing the extent of agreement of these tax treatments with the principles, concepts and assumptions (theory) of accounting science.

Design/methodology/approach—The research used the descriptive method to clarify the link between the intellectual

structure of financial accounting and tax accounting, and then present a proposed intellectual structure for tax accounting that includes the controlling reference for practical practices.

Findings –The researcher concluded by forming an intellectual structure for the science of tax accounting based on the conceptual structure of financial accounting that includes a set of assumptions and principles that control and reference important for the practical practices of tax accounting

Key words: conceptual structure – tax accounting – theoretical construction of financial accounting.

مقدمة:

لا يمثّل إعداد القوائم المالية هدفاً في حد ذاته، وإنما يعد وسيلة لتحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة، المتمثّل في تقديم المعلومات المحاسبية لمستخدميها، وأنّ اختلاف أغراض الجهات التي تستخدم المعلومات المحاسبية يؤدي إلى اختلاف قواعد المحاسبة عن قواعد المحاسبة الضريبية في حالات عدّة. إلا أنّه من المفترض أن يعالج ذلك بالشكل الذي يحقّق الترابط المنطقي بين نظرية علم المحاسبة (مفاهيم وفروض ومبادئ)، وخطواتها المنهجية من جهة، وبين قواعد وأسس المعالجة الضريبية من جهة أخرى، وإن كان في النهاية لابد من وجود بعض الفروق المحاسبية، وهي التي تجعل الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي... ترجع في الأساس إلى كون التشريع الضريبي غالباً ما يخدم أهداف غير مالية، سواء كانت اقتصادية وسياسية واجتماعية فضلاً عن الأهداف المالية.

مشكلة البحث:

ليس في غالب الأحوال أن تتفق المعالجة المحاسبية لبنود الأنشطة المختلفة مع المعالجة الضريبية، فلا بد دوماً أن تكون فروقاً تتأتى من تدخلات التشريع للمصلحة القومية أو العامة، وبالتالي هناك حاجة إلي مرجعية ضابطة يمكن الرجوع إليها لتأكيد الإجراءات التطبيقية، وأساليب تنفيذ عمليات المحاسبة الضريبية تتمثل ذلك في هيكل فكري سليم، يرتبط بالتطبيق العملي بفرض الضريبة، ويستمد أركانه من البناء النظري للمحاسبة المالية، تتحدد مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1- هل يوجد اختلاف بين البناء الفكري للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية؟

2- هل يمكن اقتراح هيكل فكري للمحاسبة الضريبية يعد مرجعية للتطبيق العملي؟

أهداف البحث: للإجابة عن هذه التساؤلات يهدف هذا البحث إلى تقييم المعالجة الضريبية من وجهة نظر علم المحاسبة؛ ببيان مدى اتفاق هذه المعالجات الضريبية مع مبادئ ومفاهيم وفروض (نظرية) علم المحاسبة، لذلك تركز أهداف البحث فيما يلي:

1- توضيح الارتباط بين الهيكل الفكري للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.

2- تقديم هيكل فكري مقترح للمحاسبة الضريبية يشمل المرجعية الضابطة للممارسات العملية.

أهمية البحث: تتضمن الأهمية العلمية والعملية ما يلي:

أ- الأهمية العلمية: إثراء التنظير العلمي لعلم المحاسبة الضريبية من خلال دعم البناء الفكري له كأحد نظريات العلوم الاجتماعية، وبالتالي وضع لبنة في التطور العلمي للبناء النظري لهذه النظرية غير مكتملة الأركان العلمية.

ب- الأهمية العملية: إقرار مرجعية ضابطة للتطبيقات والممارسات العملية للحاسب الضريبي من خلال ضبط مرجعية تلك المحاسبة، ببناء نظري يمكن أن يحتكم إليه عند الاختلاف في تحديد وعاء الضريبة الخاضع، أو تقرير الالتزام الضريبي السليم.

منهج البحث: يستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في وصف الظاهرة المتعلقة بالإجراءات والممارسات الخاصة بالمحاسبة الضريبية، ثم محاولة تقرير هيكل فكري مقترح يمكن أن يكون مرجعية ضابطة لتلك الممارسات، يتكوّن من فروض ومبادئ لهذا البناء النظري.

تقسيمات البحث: يقسّم البحث إلى التقسيمات الآتية:

المبحث الأول: المعالجات الضريبية في ضوء نظرية المحاسبة.

المبحث الثاني: المعالجة الضريبية في ضوء منهجية علم المحاسبة.

المبحث الثالث: تصميم الهيكل الفكري بين المحاسبة المالية، والمحاسبة الضريبية.

المبحث الأول- المعالجات الضريبية في ضوء نظرية المحاسبة:

تعد النظرية المحاسبية الحقل الأساس لعلم المحاسبة، ولا يمكن الادعاء بوجود نظرية محاسبية كاملة محدّدة أو منتهية؛ فالنظريات دائماً تخضع للتقييم وإعادة الاختبار والتحسين في إطارها العلمي.⁽¹⁾

وتعني النظرية المحاسبية مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تبرز بصورة منظّمة محدّدة قابلة للتفسير والتنبؤ، وسواء كانت نظرية عامة، أو نظرية فرعية فأنّها تشتمل على جانبين؛ يتعلق الجانب الأول بالهيكل الفكري لها، والجانب الثاني يتمثّل في الجانب الإجرائي، ويختص بتطبيق المبادئ العلمية للنظرية حال وجود هذه الظاهرة.⁽²⁾

ويتناول هذا المبحث مدى الارتباط بين القواعد الإجرائية للمعالجة الضريبية، وبين بعض عناصر الإطار العلمي لنظرية المحاسبة من حيث المفاهيم والفروض، والمبادئ المحاسبية، ولذا يتم تقسيم هذا الفرع إلى المطالب الآتية:

أولاً: المعالجة الضريبية ومفاهيم علم المحاسبة: تعد المفاهيم المحاسبية محاولة إيجاد لغة مشتركة بين مفكّري المحاسبة وممتهنيها؛ لتعريف العناصر المحاسبية علمياً، ويعد من أهم المفاهيم المحاسبية التي ترتبط بالمعالجة الضريبية مفاهيم

الأصول وإهلاكها وضمحلالاتها، ويشير أحد الباحثين إلى وجود اختلاف في أسلوب المعالجة الضريبية، وبين تلك المفاهيم لعلم المحاسبة، تتضح من خلال ما يلي: (3) (قابيل، 2018)

أ- مفهوم الإهلاك المحاسبي: يعرف الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية والضريبية على أساس أنه "توزيع تكلفة الأصل على أكثر من سنة مالية، وذلك بتحميل كل سنة بنصيبها العادل من تكلفة هذا الأصل، تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات" ويعني النقص التدريجي في قيمة الأصول نتيجة الاستعمال. (4) ويعد الإهلاك من أكثر العناصر المحاسبية التي تؤدي إلى حدوث اختلافات، وتباين بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛ نتيجة اختلاف معدلات الإهلاك وفقاً لمعايير المحاسبة عن تلك المعدلات الواردة في التشريع الضريبي، وبالتالي يؤخذ بالإهلاك الضريبي عند المعالجة الضريبية للأنشطة العقارية التي تمثل أصل من أصول المنشأة الثابتة.

ب- مفهوم الأصل والاعتراف به: تشير المفاهيم المحاسبية إلى الأصول الثابتة، بأنها النفقة الرأسمالية التي تستفيد منها أكثر من فترة مالية، وتتحدد قيمتها على وجه ثابت، ولا يتم التحول عن هذا الثبات إلا بشرط أن يكون هناك تغييرات رأسمالية في صافي الأصول بدليل موضوعي قاطع يحول الاعتراف به من أصل لخدمة النشاط، إلى أصل محتفظ به لغرض آخر. (5)

وعند تغيير الاعتراف بالأصول من أصل ثابت إلى أصل غير متداول؛ يلزم إعادة التقييم وفقاً للقيمة العادلة بغرض إظهار الأصول العقارية بقيمتها الحقيقية نتيجة تغيير الاعتراف بالأصل بين كونه أصلاً ثابتاً، أو أصلاً متداولاً، أو غير متداول، أو العكس؛ فالمعالجة الضريبية لا تقرّر إضافة أي أرباح إلى الوعاء الضريبي تتعلق بفرق إعادة التقييم إلا في حالة تغيير الشكل القانوني للمنشأة، ويقتضي وعاء عدالة الوعاء الضريبي عدم تضخيم الأرباح دون أي تصرف في الأصول، أو تغيير في

شخصية المنشأة القانونية؛ فلا تدخل تلك الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم ضمن وعاء الضريبة، إذ لم يترتب عليه أي تصرف فعلي، ولا يعدو الأمر إلا أن يكون إجراءً محاسبياً لا يؤثر علي الاتساق في وعاء الضريبة.

ج- مفهوم اضمحلال الأصل: إنَّ مفهوم اضمحلال الأصول محاسبياً يعني الانخفاض المفاجئ في قيمة الأصل عن قيمته الدفترية؛ نتيجة تغيرات مادية أو تكنولوجية.⁽⁶⁾

وبشأن المعالجة الضريبية هناك ثمة مشكلة تتعلّق باضمحلال الأصول، وهو نتيجة زيادة القيمة الدفترية للأصل عن القيمة الاستبدالية؛ نتيجة الهلاك السريع، حيث تتحدّد المعالجة الضريبية لخسائر اضمحلال للأصل بالاعتراف بخسائر اضمحلال في نفس العام الذي حدث فيه، فيتم تخفيض الربح المحاسبي، وكذلك الربح الضريبي بنفس قيمة الخسائر في اضمحلال الأصول تطبيقاً لأحكام التشريعات الضريبية.

ثانياً: المعالجة الضريبية للأنشطة وفروض علم المحاسبة: تمثّل فروض علم المحاسبة تفسير مبدئي لظاهرة معيّنة، وتستخدم كخطوة علمية لبناء النظرية، وبالمقارنة بين الفروض والنظرية؛ فالفروض أقل رسمية وتأكيد، فعند اختبارها وإثباتها تصبح نظرية مقبولة، ويمكن التداخل بين الفرضية والنظرية في أن الأولى تستخدم في بناء الأخيرة، وكما لا يوجد نظرية ثابتة فهناك نظرية مقبولة، بل جميع النظريات قابلة للنقاش والإحلال بأخرى في حالة وجود وإثبات نظرية أفضل منها، وتصبح النظرية الأولى فرضية لبناء النظرية الجديدة⁽⁷⁾

وبشأن تقييم المعالجة المحاسبية للأنشطة المختلفة في ظل بعض فروض المحاسبة يتضح ما يلي:

أ- فرض الوحدة المحاسبية: يعد هذا الفرض هو أساس القياس المحاسبي، فبدون تحديد وحدة محاسبية بكل دقة يصعب أو يستحيل ترجمة أحداثها إلى لغة الأرقام،

ويقصد بالوحدة المحاسبية الفصل الاختياري من ملاكها لعناصر قوائمها المالية من أصول والتزامات، وحقوق ملكية، وإيراد، ومصروف، وأرباح وخسائر عن وحدة محاسبية أخرى، وعليه فمولد الوحدة المحاسبية يبدأ لحظة اتخاذ قرار مالكها بالفصل بين هذه العناصر، وبين عناصر وحدة أخرى؛ سواء كانت ذات شخصية طبيعية، أو شخصية اعتبارية.⁽⁸⁾

ويرى الباحث أنَّ هذا الفرض يكاد يكون غير موجود فيما يخص كثير من المعالجات الضريبية للأنشطة المختلفة، نتيجة التحوُّط التشريعي من نقل عبء الضريبة على الأنشطة

ب- **فرض الاستمرارية:** يعني هذا الفرض من وجهة نظر علم المحاسبة استمرار المنشأة، وبالتالي الأخذ في الاعتبار جميع الأحداث والظروف لحظة القياس، ولا يعني الحكم على الأحداث المستقبلية بعد تلك اللحظة؛ فالقوائم المالية في لحظة معيّنة لا يمكن اعتبارها بأي حال من الأحوال قوائم نهائية إلا عند افتراض عدم الاستمرارية⁽⁹⁾. وبمقتضى هذا الفرض تدعم المعالجة الضريبية للأنشطة استخدام نموذج التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول، وتسقط بسبب هذا الفرض مقولة أنَّ الأصول مخزون منافع مستقبلية يتم توزيعها على المستقبل بمعنى تدفُّقها وربطها بتوليد تدفقات مستقبلية.

وتتمثل المشكلة عند المعالجة الضريبية إذا اختارت المنشأة التقييم بالقيمة العادلة؛ فالأرباح أو الخسائر التي تنشأ عن ذلك سوف يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل، وبالتالي سوف تؤثر على وعاء الضريبة، في حين أنَّ هذه الأرباح أو الخسائر في حقيقة الأمر غير محققة؛ لأنَّها ناتجة عن إعادة تقييم، وليس تصرف فعلي في هذا الاستثمار.⁽¹⁰⁾

ويرى الباحث أنَّ المنشأة لو اختارت نموذج التكلفة، تكون بهذا الوضع قد اختارت استراتيجية التأجيل، حيث يتم تأجيل الاعتراف بالزيادة، أو النقص في قيمة

الاستثمار لـحين التصرف فيه، وفي هذه الحالة يكون هناك تأثير على مصروف الضريبة الذي يظهر في قائمة الدخل في معالجة أصل ضريبي مؤجل؛ نتيجة إتباع طريقة التكلفة في تقييم ذلك الاستثمار.

ثالثاً: المعالجة الضريبية للأنشطة ومبادئ علم المحاسبة: تمثل المبادئ بصفة عامة قمة البناء العلمي لأي حقل من حقول المعرفة، فإذا كانت الفروض تمثل المسلمات الفكرية التي يعتمد عليها العلم، والتي بناءً عليها يتم اشتقاق المبادئ، وتمثل المبادئ المحاسبية القواعد العامة التي يتم الرجوع إليها للاختيار بين بدائل التطبيق العملي وبالتالي، فالمبادئ تمثل المرجعية التي يتم الاحتكام إليها لحسم أي خلاف عند مزاوله المهنة أو التطبيق العملي.⁽¹¹⁾

وكون المعالجة الضريبية للأنشطة ممارسات عملية لعلم المحاسبة الضريبية، افتقدت إلى المبادئ المحاسبية التي تفصل بينها عند الاختلاف وفقاً لطريقة المعالجة، ونتيجة تعدد الممارسات الضريبية للنشاط الواحد، وهذا يظهر من خلال تناول المبادئ المحاسبية الآتية:

أ- مبدأ تحقق الإيراد والاعتراف به: عند المعالجة الضريبية لنشاط شراء أو بناء وتشيد العقارات بقصد بيعها على وجه الاحتراف، وفيما يتعلق بتحديد الإيرادات العقارية النقدية أو الآجلة، وكذلك فيما يتعلق بتوقيت الاعتراف بالإيراد العقاري الخاضع للضريبة، ومدى اعتبار الإيراد المستحق خاضع للضريبة بمجرد حدوث واقعة البيع، هل على اعتبار أن نقطة تحقق الإيراد تتحدد بوقت التعاقد بغض النظر عن واقعة التسليم الفعلي؟ أم على أساس أن نقطة تحقق الإيراد هي واقعة التسليم وحياسة العقار المباع للمشتري؟.

وتتضح مشكلة توقيت الاعتراف بالإيراد المحدد وفقاً للبيع بالآجل؛ حيث التضارب في إتباع الأساس النقدي، أو إتباع أساس الاستحقاق ومعالجة الفائدة على المبلغ المؤجل، إذ يشير الباحث إلى اختلاف المعالجات الضريبية بين مبدأ تحقق الإيراد،

وبين التعليمات الضريبية، ذلك على الرغم من تبني أحد الدراسات احتساب مقدار ضريبة الدخل على أساس الإيراد النقدي المتحقق لعمليات البيع بالتقسيط، حيث أفادت بأن ذلك يكون أكثر دقة في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي من وجهة نظر المستثمرين.⁽¹²⁾

أ- مبدأ مقابله الإيراد بالمصروفات: إنَّ المعالجة الضريبية لبعض الأنشطة لا تعترف بهذا المبدأ من الأساس، وتقرّر احتساب ضرائب قطعية على بعض التصرفات دون أي تخفيض لمقابلة المصروفات..

ب- أن اتجاه المعالجة الضريبية إلى فرض الضرائب الحكمية على إيراد ضريبي يحد من الاحتكام إلى مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات المحاسبي، بل أنه يدفع إلى إعلاء الحكم الشخصي بتقدير الإيرادات، مع الافتقاد إلى الأساس الموضوعي السليم في احتساب الإيراد العقاري العادل الذي يخضع للضريبة.

ج- مبدأ التكلفة التاريخية: إنَّ هذا المبدأ المحاسبي وإن كان يهتم به عند المعالجة الضريبية للأنشطة المختلفة في الاعتراف الأولي بالأصل، إلا أن بعض المشكلات الضريبية الناتجة عن تقييم الاستثمار بالقيمة العادلة تترك كثيراً من عدم التوافق مع هذا المبدأ المحاسبي ويظهر فيما يلي:⁽¹³⁾

1- إذا اختارت المنشأة تقييم الاستثمار بالقيمة العادلة يجب عليها الاستمرار على تقييمه بهذه الطريقة إلى أن يتم التصرف في هذا الاستثمار، وحتى إذا كان هناك صعوبة في الحصول على البيانات السوقية.

2- إذا اختارت المنشأة تقييم الاستثمار بالتكلفة، فلابد من التقييم بالقيمة العادلة لأغراض الإفصاح.

وتبقى في هذا المجال إشكالية تحديد القيمة العادلة للاستثمار، فإذا كانت القيمة العادلة هي القيمة التبادلية للأصل بين أطراف كل منهم لدية الرغبة في عملية التبادل، وعلى بينة من الحقائق، ويتعاملان بإرادة حرة، وبضمان عدم خصم أي

تكاليف تتكبدها المنشأة في عملية البيع أو الاستبعاد، وأنَّ هذا الأمر لابد وأن يرتبط بمؤشر الشفافية يعرف من خلاله القيمة والسعر العادل للعقار.⁽¹⁴⁾

ونظراً لتعدد طرق التقييم وخضوعها للحكم الشخصي واختلافها بين الأسعار الحالية في السوق النشطة، أو الأسعار المعلنة في السوق الأقل نشاطاً، أو بطريقة التدفقات النقدية المستقبلية التي يديرها الاستثمار، حيث تؤدي هذه المصادر المتنوعة للتقييم إلى صعوبة تأكد الفاحص الضريبي من صحتها وسلامتها، ومن ثم تؤثر على الاتساق في قائمة الدخل، ومن ثم الوعاء الضريبي.

المبحث الثاني: المعالجة الضريبية في ضوء منهجية علم المحاسبة

تعد المنهجية الطريق الذي يسلكه البعض بغرض الوصول إلى الهدف المنشود، وترتكز على مجموع الأدوات التي تستخدم في تقديم البراهين والأدلة والحجج؛ للتأكد من صحة أو عدم صحة فرضية أو نظرية معينة، ومنهجية علم المحاسبة هي مجموعة الإجراءات والآليات المتعارف عليها بين المحاسبين، والتي يمكن استخدامها للملاحظة والكشف والتحقيق في اكتساب المعرفة المحاسبية والوصول للحقائق العلمية، فهي الطريقة التي تتبع في دراسة المشكلة المحاسبية؛ حتى حلها بواسطة مجموعة من القواعد العامة⁽¹⁵⁾

والمنتبج لمنهجية علم المحاسبة يلاحظ أنَّها تضمن ثلاث مدارس مختلفة، هي المدرسة الكلاسيكية، والمدرسة التفسيرية، والمدرسة السلوكية، تم تناول كل منها مع بيان المعالجة الضريبية للأنشطة في ضوء المتطلبات المنهجية لكل مدرسة من هذه المدارس، ولذا تم تناول ذلك من خلال ما يلي: (قابيل، 2018)

أولاً: المعالجة الضريبية في ظل المنهجية الكلاسيكية في المحاسبة: تسمى هذه المنهجية بمنهجية الفكر الكلاسيكي، أو منهجية التفكير والتحليل الإجرائي، حيث ينصبُّ اهتمام رواد هذه المدرسة على الإجراءات المحاسبية المطبَّقة، ومحاولة تبريرها واستنباط حلول من خلالها للمشكلات المحاسبية المستجدة.

وتهتم هذه المدرسة بوصف التطبيق العملي (المحاسبة كما هي عليه)، وإيجاد مبررات منطقية لهذا التطبيق، ومحاولة تطويره من خلال وضع مفاهيم أساسية تحكمه، ومن ثم إيجاد قواعد أساسية استناداً على الواقع العملي يتم من خلالها التنبؤ بالمعالجات المحاسبية المستقبلية. (16)

ويركّز دعاة هذه المدرسة على الإجراءات المحاسبية دون النظر إلى ارتباط نتائج تلك الإجراءات بالواقع، وتتّخص تلك الإجراءات في تحديد مدخلات النظام، وهي الأحداث المالية لوحدة محاسبية محدّدة (فرض الوحدة المحاسبية)، وأن تكون هذه الوحدة المحاسبية مستمرة (فرض الاستمرار) وأن تنتج تقارير دورية (فرض الدورية). (17)

وترتبط إجراءات النظام حسب الفكر الكلاسيكي على القياس المحاسبي، أي ترجمة الأحداث المالية للوحدة المحاسبية المستمرة إلى لغة الأرقام، باستخدام إجراءات محدّده، ويلزمها توافر دليل موضوعي على وقوع الحدث، مثل اقتناء العقار، أو نقل ملكيته من وحدة محاسبية إلى غيرها، ولا يمكن تعديل هذه القيمة في أي لحظة لاحقة إلا بتوافر حدث مالي جديد مؤيد بدليل موضوعي. (18)

وهذا الحدث لا بد وأن يكون منطقياً يتمثل في تحقق الإيراد عند بيع الأرض، وإلا بقيت مقاسه بقيمتها وقت الاقتناء، وتركز هذه المنهجية على مخرجات النظام على شكل القوائم المالية، وكمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها اعتماداً على نتائج القياس المحاسبي.

وتتبع هذه المدرسة المنهج الوصفي بحيث يبدأ بحصر كل التطبيقات على أرض الواقع، ومن ثمّ العمل على استقرار أو استنباط المفاهيم انطلاقاً من تلك التطبيقات، وتظهر تلك المنهجية في المعالجة الضريبية، فهي ترتبط به من خلال واقعة التصرف؛ فإذا كان الواقع يؤكد على ممارسة هذا النشاط على وجه الاحتراف، فهو

نشاط تجاري يخضع للضريبة بالوصول إلى صافي الإيراد بعد استئزال كافة المصروفات.

وأماً إذا كان التصرف وحيد -بعد دراسة واقع التصرف- فالارتباط هنا بالوحدة المحاسبية منعدم، وكذلك يفقد شرط الدورية والاستمرارية، وتتم المعالجة الضريبية بفرض ضريبة على قيمة التصرف دون أي تخفيض لمقابلة المصروفات.

وأن استناد المعالجة الضريبية للأنشطة إلى القياس الموضوعي يحقق كثيراً من المزايا المحاسبية، وينتج الفروض والمفاهيم الضريبية الجديدة، التي تضبط التطبيق العملي المستقبلي، ويكون مرجعيتها الواقعة المنشئة للضريبة، وتكون قواعدها الثابتة مواد التشريع الضريبي، وطرق وأساليب المعالجة المحاسبية الواردة فيه، غير أن المعالجة المحاسبية تبدو صعبة في حالة عدم وجود مستندات تفسر الحدث، فلا مناص عند ذلك من اللجوء إلى الحكم الشخصي الذي قد يدفع بالمنهجية المحاسبية إلى الإهمال؛ نتيجة فقدان القواعد العامة.

ثانياً: المعالجة الضريبية في ظل المنهجية التفسيرية للمحاسبة: تركّز هذه المنهجية على إيجاد علاقة مباشرة بين قياس الحدث، والواقع فأغلب دعاة هذه المنهجية يشيرون إلى فشل النظام الكلاسيكي المحاسبي في إيجاد تفسير واقعي لنتائج النظام، ولكن هناك معاني عملية لمعظم مفاهيمه لا يمكن ربطها بالواقع الاقتصادي⁽¹⁹⁾

وعند المعالجة الضريبية لا يوجد تعريف أو تفسير للدخل الضريبي غير كونه عملية محاسبية، تكمن في الفرق بين الإيرادات مطروحاً منها المصروفات الفعلية، كما أن هذه العناصر غير محدّدة ومعرفّة في الفكر الكلاسيكي، وليس لها معاني في الواقع العملي، فلا يمكن تعريف الإيراد بمعزل عن فكرة الاعتراف به، ولا يمكن الفصل بين المصروف والأصل في التعريف، إلا من خلال نظرية التوزيع؛

فالاختلاف في الإجراء المحاسبي يؤدي إلى اختلاف في نتائجه، ولا يمكن تفسير تلك النتائج، أو ربطها بالواقع الاقتصادي إلا من خلال الإجراءات.

فالقيمة في الفكر الكلاسيكي سواء للأصل الملموس، أو غير الملموس لا معنى لها؛ فالقيمة الدفترية للأصل لا يمكن تفسيرها إلا بالفرق بين قيمة الأصل وقت الاقتناء مطروحاً منه ما وُزِعَ بطريقة عشوائية إنْ وجد على الفترات الماضية (مجمع الإهلاك)، ولا يوجد أي تفسير عملي آخر لهذه القيمة.⁽²⁰⁾

وتقرّر المنهجية التفسيرية (النظرية المعيارية)، أنّه لا معنى لنتائج القياس، ولا يمكن ربطها بالواقع العملي بمعزل عن السياسة المحاسبية المختارة، كما أنّ جميع طرق المحاسبة معتمدة على طرق عشوائية في القياس إلى حد أن يقول قائل إنّ التقارير المحاسبية تنتج معلومات للمحاسبين، وليس المستفيدين؛ فهذه التقارير أعدت من قبل محاسبين ووجهت إلى محاسبين، ويشدّد أصحاب هذا الفكر على ضرورة بناء نظرية محاسبية تعطي للقياس المحاسبي معنى واقعيًا وعمليًا؛ حيث يتجه التفكير إلى ما يجب أن تكون عليه المحاسبة، ويعبر عن هذه المنهجية في الإجابة على السؤال ما هي الموضوعات التي يجب تضمينها إطار المحاسبة؟⁽²¹⁾

وأنّ إتباع المنهج المحاسبي الفرضي (المحاسبة كما يجب أن تكون) يضر كثيراً بعدالة الوعاء الضريبي، ويكون نتيجة ترجمة معالجات ضريبية لأنظمة مشابهة؛ فهو يركّز على المفترض أن يكون دون تفسير الحدث الضريبي، وبيان علاقته بالأسس والقواعد المحاسبية.

وكذلك أنّ هذا الأسلوب تكون نتائجه غالباً وصفية، لكن مفاهيمه غالباً تكون غير قابلة للتطبيق، أو تكون غير متسقة ومتماشية مع الواقع.

وعلى الرغم من ذلك تأثرت المعالجة الضريبية الواقعية؛ نتيجة عدم الأخذ بمنهجية المدرسة التفسيرية، وتركزت مساحة كبيرة للتقدير في وعاء الضريبة ممّا أفقده

كثيراً من العدالة عند المعالجة لبعض الأنشطة، مثل أنشطة تقسيم العقارات بغرض التصرف فيها، ونشاط العقار بالتبعية بالإضافة إلى الضريبة على العقارات المبنية.

ثالثاً: المعالجة الضريبية للأنشطة في ظل المنهجية السلوكية في المحاسبة:

في هذه المنهجية يتم التركيز على دراسة سلوكيات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وذلك بدراسة أنماط القرارات التي يستخدمونها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ومن ثم محاولة تحديد مدخلات تلك القرارات لأغراض إنتاجها بما يتلاءم مع تلك القرارات.⁽²²⁾

وأنَّ التركيز ليس على الإجراءات المحاسبية أو النظام المحاسبي، وإنما على فائدة مخرجاتها للمستفيدين، ومن ثم تطوير هذه المخرجات بما يتلاءم مع تلك الحاجات، وهذا يعني أنَّ أصحاب هذا الاتجاه قد يقبلون القياس الموضوعي أحياناً، وقد يقبلون القياس الواقعي في أحيان أخرى، حسب ما تقتضيه احتياجات المستفيدين، والتأثير على سلوكهم.⁽²³⁾

وأنَّ هذه المنهجية بعيدة كل البعد عن المعالجة الضريبية الحالية للأنشطة، ولا تأمل في الوصول إليها بأي حال من الأحوال، إلا في حالة واحدة فقط تتمثل في حالة تعديل الشكل القانوني للشخص الاعتباري؛ حيث تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

ففي هذه الحالة يكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني، وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأنَّ يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصّصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير، كما ذهب في ذلك التشريع الضريبي المصري.

وبالتالي تتبع المعالجة الضريبية سلوك واختيار الممولين؛ إما أن يقبل بالمعالجة الضريبية على اعتبار أرباح إعادة تقييم الأصول ضمن الربح الضريبي للشخص الاعتباري، أو أنه يرفض ذلك ويختار تأجيل الضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية عند تغيير الشكل القانوني.⁽²⁴⁾

وكذلك تتم المعالجات الضريبية في ظل منهجية المدرسة السلوكية عند تغيير الاعتراف بالأصل من أصل متداول (بضاعة في شركة بيع عقارات)، أو أصل غير متداول (محتفظ به لغرض البيع)، حيث يتم إعادة التقييم لهذا الأصل في حالة تحويله إلى أصل ثابت، فعندما تزيد صافي القيمة الدفترية نتيجة إعادة التقييم يجب إضافة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة تقييم عقارات، ومع ذلك يمكن أن يتم إدراج هذا الفائض ضمن قائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل، والذي سبق معالجته في حقوق الملكية.

وعندما ينخفض صافي القيمة الدفترية للأصل فهذا الانخفاض يجب أن يثبت كمصروف، ومع ذلك فالانخفاض يجب أن يخصم مباشرة من أي فائض إعادة تقييم سبق تكوينه، ويتعلق بنفس الأصل وبعد أقصى قيمة الفائض في هذا الحساب المتعلق بنفس الأصل.⁽²⁵⁾

ومن ذلك إمكانية أن يتحوّل فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المرحّلة عندما يتحقّق هذا الفائض، الذي يكون نتيجة الاستغناء عن الأصل، أو التخلّص منه، وهذا ما يراه البعض يتفق مع المعالجة الضريبية لأرباح إعادة تقييم الأصول العقارية؛ فلا تدخل تلك الأرباح ضمن وعاء الضريبة إلا إذا تم الاستغناء أو التخلّص من الأصل بالبيع.⁽²⁶⁾

المبحث الثاني: تصميم الهيكل الفكري بين المحاسبة.

المالية والمحاسبة الضريبية

يهدف هذا المبحث إلى تناول التصميم المقترح للهيكل الفكري للمحاسبة الضريبية مستندا إلى الهيكل الفكري ومنهجية علم المحاسبة المالية، ويتم ذلك من خلال تصميم العناصر الآتية:

أولاً: تصميم الفروض المشتركة: يعد الفرض قضية جدلية تحتل الصواب والخطأ، تستخدم داخل الهيكل الفكري لوضع حلول مؤقتة، وبتحقيقها تصبح حلول نهائية وتصير مبدأ عاماً إذا ما ثبت صحتها؛ حيث تعتد قوانين للحالات الجزئية التي احتوتها، وأن عملية الربط بين القوانين، أو المبادئ تلك يضبط حالة التطبيق العملي، فالفروض وسيلة التنبؤ بالحـل أو نتائج العلم.(27)

وتثبت الفروض عن طريق بيان اتساقها المنطقي وفقاً لطبيعة المنهج العلمي المستخدم، سواء كان المنهج المعياري (الاستنباطي)، أو المنهج الإيجابي (الاستقرائي) أو غير ذلك من المناهج المتعددة، وتتمثل مجموعة الفروض المقترح للربط بين البناء النظري للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية كما يلي:

أ- فرض استقامة المفهوم المحاسبي الضريبي: ينص هذا الفرض على أنه لا بد من توضيح طبيعة المفاهيم المستخدمة في الربط بين نظرية المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية: ويرى الباحث أنه يمكن تناول هذه المفاهيم ضمن متن التشريع الضريبي بمعنى أن المفاهيم العامة لنظرية المحاسبة المالية هي المفاهيم المعتمدة في الهيكل الفكري للمحاسبة الضريبية، ما لم ينص القانون على تغيير مثل هذه المفاهيم مثل مفهوم الفترة الضريبية، ربما لا تتوافق مع مفهوم الفترة المحاسبية، أو مفهوم إقليمية الضريبية يكون مختلف مع مفهوم القوائم المجمعة بين المركز الرئيسي والفروع.

ب- **فرض الربح الخاضع للضريبة:** ينص هذا الفرض على أنَّ الربح الخاضع للضريبة هو ذاته الربح المحاسبي ما لم يحدث تعديل من خلال نص تشريعي: ويضمن هذا الفرض وضوح الوعاء الخاضع للضريبة، ووضوح ما يمكن أن يرد إلى الربح المحاسبي، أو خصم منه حتى يمكن اعتماد الوعاء الخاضع من خلال التركيز على التدخل التشريعي في التغيير من فروض علم المحاسبة المالية لغرض اقتصادي، أو اجتماعي أو تحقيق وفورات ضريبية.

ج- **فرض الوحدة الضريبية:** تعد الوحدة الضريبية هي مجمع الأوعية الضريبية لشخص واحد أو لأشخاص مرتبطة، ويضمن هذا الفرض تنفيذ الاشتراطات القانونية للوعاء أو الالتزام الضريبي حتى لا يحدث لبس في الوعاء الخاضع، أو شيوع فيما هو الشخص الذي يتحمل عمليات تجنّب الضريبة والتخلّص منها، وهذا الفرض هو تحويل على فرض الوحدة المحاسبية في البناء الفكري للمحاسبة المالية.

د- **فرض استمرارية الوعاء حسب المصلحة التشريعية:** ينص هذا الفرض على أنه "يعد التشريع مصدراً لدعم المعالجة الضريبية، سواء بالتكلفة التاريخية أو بالقيمة العادلة، أو بالتكلفة المستقبلية عند تقرير ضريبة على أرباح محتملة؛ نتيجة مغادرة المكلف البلاد أو وجود مخاطر حالية في تحديد قيمة دقيقة للضريبة، وهذا الفرض يقابل في المحاسبة المالية فرض الاستمرارية غير أنّه لا بد أن يتحوّر ليتوافق مع التشريع والتحوّط من أحداث تؤدي إلى التّصلّب من عبء الضريبة أو نقله.

ثانياً: تصميم المبادئ المشتركة: تُعرّف المبادئ، بأنّها المدركات التي تعبّر عن سياسة، أو نمط يضبط التطبيق العملي، ويحدّد اتجاهه، وتشتق المبادئ من الفروض بعد إثباتها وتحقيقها، ويعد المبدأ أنّه دليل إرشادي للتطبيق العملي، فقد يرقى إلى الضابط العام، أو صلب وهيكل المعيار، أو القانون العام الموجب للتطبيق، وفي الواقع العملي تشتق وتصاغ مبادئ المدخل المحاسبي المقترح كمصدر مهم، ارتكازاً على خصائص المنهج النفعي، فإن كانت المبادئ تشتق من الفروض نظرياً، إلا أنّها

تولد من الواقع العملي، وتكون مرجعيتها إلى هذا المدخل المقترح إلى واقع المعالجة الضريبية حيث تتم صياغتها.⁽²⁸⁾

وتتمثل المفاهيم فيما يلي:

أ- **مبدأ وضوح المعالجة الضريبية:** ينص هذا المبدأ على "لا يتم تقرير ضريبة إلا بنص، ولا يمكن تقرير إعفاء إلا بنص" ويرتبط هذا المبدأ بفرض وضوح المفاهيم بحيث لا يترك وعاء الضريبة للحدث والتخمين، أو التقرير خارج النص التشريعي.

ب- **مبدأ ضبط سلامة الوعاء:** ينص هذا المبدأ على وجود مرجعية في علم المحاسبة، أو في التشريع الضريبي لتقرير أي المبادئ والمعايير المحاسبية التي يتم الالتزام بتطبيقها، وكذلك أو التعديلات على الربح المحاسبي التي تقررها التشريعات حتى يضمن الفاحص والمكلف سلامة الوعاء الضريبي، ويرتبط هذا المبدأ بفرض الوحدة الضريبية.

ج- **مبدأ المراجعة الضريبية:** يضمن هذا المبدأ عدالة الوعاء الضريبي، فلا يمكن تقرير تعديلات على إقرار الممول إلا بعد المراجعة والتثبت من الوعاء الخاضع للضريبة، والتقرير بجودة هذا الوعاء، وبعده عن عمليات التهرب أو تجنب الضريبة، ونقل العبء الخاص بها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض الوحدة الضريبية.

د- **مبدأ التحوط عند فرض الضريبة:** يقرر هذا المبدأ مدى توافر الاستمرارية في نشاط الممول وقوة مركزه المالي للوفاء بالالتزامات الضريبية، وإلا يمكن للإدارة الضريبة أن تجري محاسبة على إيرادات وأرباح متوقعة كإجراء احترازي نتيجة تهديد النشاط الحالي بعدم الاستمرارية، وهذا المبدأ يرتبط بفروض المصلحة التشريعية التي يقررها المشرع لضمان ذلك.

النتائج والتوصيات:

تتمثل نتائج وتوصيات البحث فيما يلي:

أولاً: نتائج البحث: توصلَ البحث إلى مجموعة النتائج الآتية:

1- تعني النظرية المحاسبية مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية التي تبرز بصورة منظّمة محدّدة قابلة للتفسير والتنبؤ، وسواء كانت نظرية عامة، أو نظرية فرعية فأئها تشتمل على جانبين؛ يتعلق الجانب الأول بالهيكل الفكري لها، والجانب الثاني يتمثّل في الجانب الإجرائي، ويختص بتطبيق المبادئ العلمية للنظرية حال وجود هذه الظاهرة.

2- ينص الهيكل الفكري المقترح على مجموعة الفروض العلمية الآتية:

- فرض استقامة المفهوم المحاسبي الضريبي: ينص هذا الفرض على أنّه لا بد من توضيح طبيعة المفاهيم المستخدمة في الربط بين نظرية المحاسبة المالية، والمحاسبة الضريبية.

- فرض الربح الخاضع للضريبة: و ينص هذا الفرض على أنّ الربح الخاضع للضريبة هو ذاته الربح المحاسبي، ما لم يحدث أي تعديل من خلال نص تشريعي.

- فرض الوحدة الضريبية: و ينص هذا الفرض على: تعد الوحدة الضريبية هي مجمع الأوعية الضريبية لشخص واحد، أو لأشخاص مرتبطة يضمن هذا الفرض تنفيذ الاشتراطات القانونية للوعاء أو الالتزام الضريبي.

- فرض استمرارية الوعاء حسب المصلحة التشريعية: و ينص هذا الفرض على أنّه "يعتبر التشريع مصدر لدعم المعالجة الضريبية سواء بالتكلفة التاريخية، أو بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المستقبلية عند تقرير ضريبة علي أرباح محتمله، نتيجة مغادرة المكلف البلاد أو وجود مخاطر حالية في تحديد قيمة دقيقة للضريبة.

3- ينص الهيكل الفكري المقترح على مجموعة المبادئ العلمية الآتية:

- مبدأ وضوح المعالجة الضريبية: و ينص هذا المبدأ على "لا يتم تقرير ضريبة إلا بنص، ولا يمكن تقرير إعفاء إلا بنص" ويرتبط هذا المبدأ بفرض وضوح المفاهيم بحيث لا يترك وعاء الضريبة للحدث والتخمين، أو التقرير خارج النص التشريعي.
- مبدأ ضبط سلامة الوعاء: و ينص هذا المبدأ على وجود مرجعية في علم المحاسبة، أو في التشريع الضريبي لتقرير أي المبادئ والمعايير المحاسبية التي يتم الالتزام بتطبيقها، وكذلك أو التعديلات على الربح المحاسبي التي تقررها التشريعات، حتى يضمن الفاحص والمكلف سلامة الوعاء الضريبي.
- مبدأ المراجعة الضريبية: ويضمن هذا المبدأ عدالة الوعاء الضريبي، فلا يمكن تقرير تعديلات على إقرار الممول إلا بعد المراجعة والتثبت من الوعاء الخاضع للضريبة والتقرير بجودة هذا الوعاء وبعده عن عمليات التهريب، أو تجنب الضريبة ونقل العبء الخاص بها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض الوحدة الضريبية.
- مبدأ التحوط عند فرض الضريبة: يقرر هذا المبدأ مدى توافر الاستمرارية في نشاط الممول وقوة مركزه المالي للوفاء بالالتزامات الضريبية، وإلا يمكن للإدارة الضريبة أن تجري محاسبة على إيرادات وأرباح متوقعة كإجراء احترازي؛ نتيجة تهديد النشاط الحالي بعدم الاستمرارية، وهذا المبدأ يرتبط بفروض المصلحة التشريعية التي يقررها المشرع لضمان ذلك.

ثانياً- توصيات البحث: يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات، وهي:

- 1- دعم الهيكل الفكري للمحاسبة لضريبية بمجموعة عناصر وفقاً لكل دولة بعينها من خلال ما تتبناه من تشريع ضريبي مختلف عن دولة أخرى.
- 2- تناول دراسات مستقبلية تتبنى اختبار الهيكل الفكري المقترح في التطبيق العملي
- 3- تبني دراسات مستقبلية تتناول الهيكل التطبيقي للمحاسبة الضريبية من معايير وأساليب وإجراءات مقترحة.

هوامش البحث ومراجعته:

- (1) د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، (2009) "نظرية المحاسبة" مكتبة الملك فهد الوطنية، ردمك، الرياض، ص 36.
- (2) د. جلال عبد الحميد الشافعي، (1983) "الإطار العلمي لنظرية المحاسبة عن الأداء الاجتماعي" مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص 9.
- (3) - د. الباز فوزي قابيل، (2018) "مدخل مقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للأنشطة العقارية بغرض تحقيق الاتساق في وعاء الضريبة" بحث منشور لدى كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر.
- (4) Aurence M. Crane (2006) "*Measuring Financial Performance :A Critical Key to Managing Risk* prentice Hall, London, p187.
- (5) Raymond H. Peterson, (2002). "*Accounting for Fixed Assets*" Second Edition., John Wiley and Sons, Inc., New York. P.11-12.
- (6) د. حسين سيد عبد الباقي، (2011). "قياس الأثر الضريبي المترتب عن اضمحلال الأصول طويلة الأجل" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 323.
- (7) د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص 36.
- (8) Coetsee, (2010) "The Role of Accounting Theory in the Development of Accounting Principles", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 18 Issue: 1, pp.1-16.

- (9) د. وليد ناجي الحيايـي، (2007). "نظرية المحاسبة" منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمرك ، ص ص60-62.
- (10) د. يحيى محمد أبو طالب، (2017) "القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي" نشرة جمعية الضرائب المصرية، المجلد (27)، العدد (106)، مايو، ص ص15-25.
- 11- د. صباح أحمد شرف، (2009) "الإطار الفكري للمحاسبة" مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، عدد، العدد الثالث، يونيه، ص164.
- (12) سيروان كريم عيسى، (2014) "أثر تحقق الإيراد في عقود البيع بالتقسيط علي التحاسب الضريبي في الشركات العقارية" مجلة زانكو - الإنسانيات، العراق، المجلد (18)، العدد الرابع، ص ص 93-104.
- (13) د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، (2008). "المشكلات الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومقترحات علاجها- دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي" كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد (12)، العدد الأول، ص ص30-31.
- (14) Graeme Newell, (2016) "The Changing Real Estate Market Transparency in the European Real Estate Markets", *Journal of Property Investment & Finance*, Vol. 34 Issue: 4, pp.407-420
- (15) يرجع في ذلك إلى:
- أ- د. تمار يوسف، (2016) "المنهجية: إشكالية المصطلحات والمفاهيم" مجلة جيل العلوم الإنسانية والاجتماعية، مركز جيل للبحث العلمي، الجزائر، العدد العشرون، مايو، ص ص31-40.

- ب- د. صفا محمود السيد، (1995) "مشكلة منهجية البحوث في مجال التنظير المحاسبي- دراسة تحليلية" *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد التاسع، العدد الثاني، ديسمبر، ص ص 221-274.
- (16) Brian A. Rutherford, (2016) "Articulating Accounting Principles: Classical Accounting Theory as the Pursuit of "Explanation by Embodiment", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 17 Issue: 2, pp.118-135.
- (17) Nelson M. Waweru, Ponsian Prot Ntui, Musa Mangena, (2011) "Determinants of Different Accounting Methods Choice in Tanzania: A positive Accounting Theory Approach", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1 Issue: 2, pp.144-159.
- 18) Brian A. Rutherford, *Op. Cit.*, pp. 136-138
- (19) د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص ص 55-60.
- (20). المرجع السابق، ص 55.
- (21) د. عثمان محمد يس فراج (1994) "اتجاهات معاصرة في تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية" *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الواحد والثلاثين، مارس. ص 237.
- (22) الدون هندريكسون، ترجمة: كمال خليفة أبو زيد، (2008) "النظرية المحاسبية" دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الرابعة، ص ص 3-25.
- (23) خالد جفال، (2015) "تأثير نظرية المحاسبة السلوكية في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس" *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، العدد (15)، الجزائر، ص ص 229-239.

(24) يرجع في ذلك إلى:

أ- نص المادة 53 من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

ب- د. سامي محمود مراد، (2015) "المشاكل التطبيقية لأرباح وخسائر إعادة التقييم الناتجة عن حالات تغيير الشكل القانوني " المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيه، المجلد الثالث، ص 1-30.

(25) مصطفى فتحي زكي سليم، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

(26) المرجع السابق، ص 10.

(27) Alan Coad Lisa Jack Ahmed Kholeif , *Op.Cit.*, Pp. 1138 – 1144.

(28) د. أيمن عامر، (2007)، التفكير التحليلي (القدرة والمهارة والأسلوب)، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، جامعة القاهرة، ص. ص: 7-47.