تحليل لطبيعة العلاقة بين صور الاستهلاكات والوعاء الضريبي

في الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر

دكتور
صبري عبد الحميد السجيتي
كلية التجارة - جامعة المنصورة

إن تحديد الوعاء الضريبي في ضرائب الدخل هو جزء أساسي من عملي المحاسبين، وحتى يت ViewData the rest of the document is not available.
المعاملة الضريبية للاستهلاك المالي

3 - المعاملة الضريبية للاستهلاك المالي في الضرائب على أرباح شركات الأموال تعد أكثر
الملاءمة مقارنة بال التشريعات السابقة.

4 - المعاملة الضريبية للاستهلاك الإضافي في الضرائب على أرباح شركات الأموال تعتبر أقل ملاءمة
بالمقارنة عما جاء بالتشريعات السابقة.

مجتمع الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على نصوص القانون 57 لسنة 1981 بعد تعديلها بالقانون 187 لسنة
1992، وكذلك نصوص اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالنصوص المادلة في التشريع قبل تعديله.
مع الاستشراف بعض المعالجات الضريبية المادلة في بعض الدول المتقدمة و والنامية.

أولاً: تحليل للمعاملة الضريبية للاستهلاك المالي

الاستهلاك المالي يعبر عن حالة قيام الشركة المساهمة بتخصيص جزء من أرباحها لسداد جزء من
رأس المالها أثناء نشاط الشركة للاعتبارات خاصة، ويظهر الاستهلاك المالي بصورة واضحة في شركات
Franchise Companies الامتياز، حيث يتطلب الأمر رأس المال خلال فترة حياتها عن طريق الاستهلاك المالي خلال عند الامتياز.

وقد خضى المشروع منذ صدور القانون 14 لسنة 1939 من أن تلجأ الشركات المساهمة للتهرب
الضريبي من طريق اجراء توزيع بعد في ظاهره استهلاك لرأس المال ولكنه في حقيقة الأمر يمثل توزيعا
للأرباح.

لذلك حرص المشروع على تبيان الحالات التي يكون فيها الاستهلاك المالي غير خاضع للضريبة
والحالات الأخرى التي يخضع فيها للضريبة. يمكن للباحث تلخيص تطور هذه المعاملة كما يلي:

1 - في القانون 14 لسنة 1939

ورد نص عدم الخضوع في الماده الثانية وبند ثانياً من الكتاب الأول ضمن الباب الأول الخاص
بالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المرنولة - ضمن الإيرادات الخاصة - كاستثناء من حالات خضوع
الاستهلاك المالي للضريبة.
2- تعديلات القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

أبقى هذا القانون على نص المادة ١١٩ كما هو دون تعديل، وأحال إلى اللائحة التنفيذية تبيان الشروط الواجب مراعاتها للتمثيل في كل حالة من أن العملية هي استهلاك حقيقي لرأس المال لا يخضع للضريبة أم استهلاك غير حقيقي واجب الخضوع.

من ناحية أخرى اشار القانون الى حالة خضوع الاستهلاك المالي للضريبة. وتبين ذلك من نص المادة ٦ بند ٣ بوان تسري الضريبة على "ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في مصر من أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشركة ........

كما تسري الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين المشار بهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها".

التحليل:

ما تقدم يمكن للباحث عرض ملاحظاته عن المعاملة الضريبية للاستهلاك المالي في القوانين المختلفة

المشتر إليها فيما يلي:

١- من استعراض أحكام اللائحة التنفيذية في هذا المجال (المادة ٥٨) يثور التساؤل الآتي:

ما المقصود بعبارة القيمة الحقيقية؟

true value
وعلى القيمة الحقيقية للأصول هي ذات القيمة العادلة للأصول؟
والباحث يرى أن هذا التقييم يمكن أن يكون محل خلاف بين كل من الشركة ومصلحة الضرائب.
ومثل هذه الحالة تطلب في رأي الباحث توفر معايير لتحديد القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات وقت إجراء الاستحلاك المالي.
وفي هذا المجال وجد الباحث احتمالًا في الرأي بين الباحثين يمكن عرضه فيما يلي:

الرأي الأول: يرى أن تقييم الشركة في حالة تصفية يتم تقييم الأصول بالقيمة الحقيقية علي هذا الأساس. وفي هذا يقول أحد الكتاب "... نفترض أن الشركة في حالة تصفية ولذلك يتم تقييم أصولها المختلفة علي أساس قيمتها الحقيقية في تاريخ الاستحلاك أي علي أساس قيمتها الجارية وليس علي أساس القيمة التي تظهر بها في الدفاتر والميزانية ".(1)

الرأي الثاني: يرى أن القيمة الحقيقية للآلات والمعدات تمثل في التكلفة بعد استبعاد مخصص الاحالة، وبالنسبة للأراضي والمباني فإنه يتبع طرق مختلفة لتحديد القيمة الحقيقية لها وهي:

- علي أساس الطلب.
- علي أساس التكلفة مطروحا منها مخصص الاحالة بالنسبة للمباني.
- علي أساس القيمة الرأسمالية للقيمة الإيجارية خلال عدد معين من السنوات، مع خصم مصاريف الصيانة.(2)

2 - المقارنة بين صافي الأصول بالقيمة الحقيقية، مع رأس المال بالقيمة الدفترية؛ فيه مخالفة لضمن matching principle مبدأ المقابلة، وهذا يعني أن صافي القيمة الحقيقية للأصول ستكون دائما أكبر من رأس المال الظاهرة في الدفاتر. وهذا الأمر يؤدي إلى نقص ضريبي علي ارتفاع قيمة الأصول دون إجراء تعديل مطلق للقيمة الحقيقية لرأس المال.
3 - هل بجوز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي؟ أوضحت مصلحة الضرائب في هذا
الشأن أن الأصل هو عدم جواز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي.
أما في الشركات الخاصة على امتياز من الحكومة أو غيرها فإنه بجوز الجمع بين الاستهلاكين
في حالات أهمية:
أ - الأصول الثابتة التي تعني تحديداً ائتمانات، والامتياز.
ب - إذا كان رأس المال الأصلي أقل من قيمة المعدات الصناعية وفي هذه الحالة يسمح بإجراء
استهلاك صناعي تكميلي بالإضافة إلى الاستهلاك المالي بشروط ألا يتعدي إجمالي
الاستهلاكين قسط الاستهلاك العادي (1/3).

ج - الأصول الثابتة التي يتعين تسليمهما في نهاية مدة امتياز مع amacıyla جديدة، والحكم على
ذلك هو إمكانية استرداد رأس المال المستحمر وإمكانية تسوية رأس المال وإحلال أصول
جديدة في نهاية الفترة (4).

ويتبين من ذلك أنه لا يسمح لشركات الامتياز أن يكون لشركات الامتياز الجمع بين الاستهلاكين
في حالة ما إذا نص امتياز على تسليم الشركة لأصولها الثابتة بالحالة الموجودة عليها.

4 - في حالة تهبط الشركة بتسليم بعض الأصول للجهة المنحة الامتياز مقابل قيمة، فبأي أساس يتم
تحديد هذه القيمة؟ ومستقبلها إلى قيمة الأصول الأخرى التي لن تؤول إلى الجهة المنحة؟
إذا كانت القيمة محددة في العقد فهي بهذا الشكل ممثل قيمة مؤجلة يتطلب الأمر إعداد القيمة
الحالية يوم التقييم للأصول الأخرى حتى يتم تحديد قيمة مؤجلة إجمالاً القيمة الحقيقية للأصول.

هنا نظر تساؤل آخر بأنه إذا لم يكن تحديد القيمة الراهنة للكم المؤجلة، وهل يتم
الاعتماد على سعر المصنعين في السوق؟ أو يمكن استخدام معدل العائد على الاستثمار سراء
الم�� في المنشأة أو الصناعة؟ يعتقد الباحث أن اللائحة التنفيذية كان يجب أن توفر إجابات حول هذا
التساؤل وغيره في العناصر السابقة حتى لا يناسب عدم التوضيح في ظهور مشاكل بين الإدارة
الضريبة وبين الشركات صاحبة الحق في إجراء استهلاك مالي لرأس مالها.
5- يرى الباحث أن طبيعة معالجة الاستهلاك المالي في القانون 14 لسنة 1939 تعد أكثر قبولًا عن القانون 57 لسنة 1981، حيث وردت في القانون الأول ضمن الإيرادات الخاضعة وغير الحاضعة، أما القانون الثاني فقد أوردته ضمن الاعفاءات من الضريبة.


ويعود مضى هذه الفترة الطويلة على القانون 14 لسنة 1939 وحولت تغيرات أساسية في النظام الإقتصادي في مصر، فهل هذه المعالجة ما زالت ملائمة للأخذ بها دون ترضيع الأساليب التي سيتم على ضوئها تحديد القمية واجبة الخضوع للضريبة وتكاليف غير الخاضعة، مما لذلك من تأثير مباشر على دلالة القوائم المالية لهذه الشركات وعلاقتها بالشركة الأم خارج مصر في الحالات التي تكون مركزاً الرئيسي بالخارج؟

وإذا كان الهدف هو تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي، فإنه من الواجب ترضيع أسر المعالجة للاستيال المالى حتى تتشم بصورة أمان الشركات القادمة إلى مصر وحائزة على امتياز من الدولة. وفي هذا المجال يعرض كاليحث لوجود نظر حقيقة يقول فيها: (5)

من الملاحظ أن المعالجة الضريبية للاستيال المالى التي تمتشى مع ما قرره المشرع الضريبي في المادة 119 فقد استندت إليه أن الاستيال المالي لا يعد تكلفتًا على الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال لمعد وحيد العلاقة التنافسية بينه وبين الإيرادات. وبعد الاستيال المالي من وجهة النظر هذه من العمليات المالية المرتبطة باستخدام الربح وليس من العمليات الإيرادية المرتبطة بالحصول على الإيرادات، ولكن من نرى أن الهدف الأساسي من السماح بالاستيال المالي هو استرداد رأس المال المستثمر في الأصول التي سئول لمثل الإدارة ماتحة الامتياز بدون مقابل على أساس أن شركة الامتياز لن
يمكنها التصرف فيها بالبيع واستخدام حصيلة الربح لسداد رأس المال كما هو الحال في الشركات العادية، وعلى هذا فإن قيمة هذه الأصول تتعلق خصام الشركة ينبغي تحويلها على الإرادات الحاضرة للضريبة الناتجة من التصرف الاضطراري في أحد الأصول كالاستهلاك على أحد أصول الشركة للمنفعة العامة، أو هناك بعض أصولها بسبب احتياطاتها مثلاً، حيث في مثل هذه الحالات يسمح بخصم هذه الخصام من الإيرادات الحاضرة للضريبة. بالنسبة لكونها أعباء نتائجياً يتحملها الشركة دون أن يكون لها علاقة بباشرة بالإيرادات. وتشابه مع هذا المنطق فإن المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في حدود نصيب الأصول التي ستتحمل شرطة الامباراز النضحيه بها بدون مقابل ينبغي أن يعد من الأعباء راجبة في جملة معاملة الربح الضريبي وليس في جملة ربط الضريبة.

وفي هذا المجال يقترح البعض أن ينص في الباب الخامس يواعد الضريبة على أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز من التكاليف الواجبة الخصم في حدود الأصول الثابتة التي تمتلكها الشركة والتي تؤول إلى الهيئة المانحة نحو مقابل رسوة كانت هذه الأصول ما يستهلك بطبيعته (كالآلات) أو ما لا تجاز القواعد المحاسبية أهلاًه (الأساطير) دون نظر إلى الأصول التي تبقى بالشركة.

ثانياً: تحليل للمعاملة الضريبية للاستهلاك الصناعي

حرص المشرع الضريبي منذ صدور القانون رقم 14 لسنة 1939 على النص على حق المصل في خصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل من الإرادات الحاضرة للضريبة، وعند استعراض تشريعات ضرائب الدخل في كثير من الدول العربية تضح أنها تلزم باتباع طريقة القسط الثابت (7).


التحليل:

مع التسليط بأن الأهلاك الصناعي يمثل تكلفة من تكاليف الحصول على الإيرادات يجب خصمها عنوة لأعراض تحديد صافي الدخل المحاسي أو صافي الدخل الضريبي، إلا أنه في هذا المجال تظهر المسائل والصعوبات التالية:

1- مشكلة الأصول التي تم أهلاكها دفنتراً وما زالت صاغية للاستخدام مستخدمة في الإنتاج.
هناك بعض القوانين والأنظمة التنفيذية وتعليمات مصلحة الضرائب التي لا يجوز إهلاك هذه الأصول ضريبياً طالما أنه تم استرداد التكلفة التاريخية للأصول والضرائب المختلفة للضريبة، وهذا الاتجاه يتعارض مع ما جاء في أحكام النظام المحاسبي الموحد والذي نص على احتساب إهلاك الأصول المستهلكة دونًا بنسبة 50% من قسط الإهلاك العام يحمل على حسابات النتيجة.

ومعنى ذلك أن المشروع يعترف بالإيرادات التي تولدها هذه الأصول ويدخلها ضمن الإيرادات المحاسبة للضريبة، بينما لا يدخل الإهلاك ضمن التكاليف الواجبة المخصصة، وحجته في ذلك هو أن القيمة الفردية لهذه الأصول قد استهلكت بالكامل خلال السنوات السابقة. يمكن الرد على ذلك بأنه مع التسليم بهذه النتيجة يمكن استبعاد الإيرادات التي تحقق عن طريق هذه الأصول من الإيرادات بعد استهلاك قيمتها بالكامل.

يرى الباحث أن المعالجة الضريبية يجب أن تعترف بالمعاملة المحاسبية لهذا النوع من الأصول، والقرار في السياسة المحاسبية التي طبقتها الشركة في هذا المجال طبقًا للعرف العام، حيث أن ما تأخذ به المصلحة غالبًا لم يعد ملائماً للعرف السائد في الاتجاهات المحاسبية المعاصرة.

كيف يتم تحديد قيمة الأصول التي حصلت عليها الشركة كمنحة من الحكومة أو من جهة خارجية ومن ثم حساب إهلاك لها؟

يتضمن المعيار المحاسبى الدولي رقم 14 الصادر في هذا الشأن بأنه يتم تحديد قيمة هذه الأصول على أساس القيمة العادلة في السوق التي يتم التوصل إليها بين البائع والمشتري لإجراء صفقة ما، ويجب أن تكون كل منها ملائماً بظروف السوق.

وقد تناول المعيار مداخلة لمعالجة الربح الحكومية في الدفائر وحالياً مدخلاً رأس المال ودخل الإبراد ويفضي المدخل الأول بأن تضاف قيمة المنحة إلى حقوق المساهمين في الميزانية. وتساعد هذه المعالجة لبؤرها:

أ - أن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل، وفي أغلب الأحيان لا يتم رد هذه المنح، ومن ثم يتم إضافتها إلى حقوق الملكية.
ب - أن المنح الحكومية لا تعتبر إبراداً أكتسبته الشركة نتيجة مزاولة النشاط العادي، وبالتالي لا يجوز أن تظهر في قائمة الدخل حيث أنها تمت خليلاً تقدمه الحكومة دون تكلفة تتحملها الشركة.

أما المدخل الثاني وهو مدخل الإبراد فإنه ينظر إلى المنح الحكومية بإعتبارها إبراداً للشركة خلال فترة مالية واحدة أو أكثر. وتستند معالجة المنح الحكومية طبقاً لهذا المدخل لعدة مبررات نوردها كما يلي:

أ - لا تمثل المنح الحكومية تويلاً من المساهمين، ومن ثم لا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين، وإذا ندرج في قائمة الدخل في الفترات المحاسبية المناسبة.

ب - يتم تقديم هذه المنح نظراً لموافقتها الذي يتمثل في قيام المنشأة التي تحصل على المنحة بتنفيذ سياسات أو إجراءات معينة تحددها الحكومة أو الجهة صاحبة المنحة، وبالتالي يتم إدراجها في قائمة الدخل لمقابلة النفقات التي تتعلق ببعض تلك السياسات.

c - أن المنح الحكومية ذات طبيعة مالية لا تختلف عن الضرائب والإبرادات والعناصر الأخرى التي تظهر في قائمة الدخل.

وقد خلص المعيار الدرلي أن مدخل الإبراد يعتبر أكثر قبولاً من مدخل رأس المال وفي هذه الحالة يتم توزيع المنح الحكومية على الفترات المالية التي يتم فيها تحمل التكاليف المتعلقة بالمنح، وينطبق هذا مع مبدأ الاستحقاق.

وفي حالة تعذر وجود أساس مناسب لتخصيص المنحة على الفترات المالية فإنها قد يتم إثباتها كإيراد في تاريخ استلامها.

كما بين المعيار عدم صرفية تحديد الفترات المالية لتحمل التكاليف المرتبطة بالمنح، ومن ثم يكن تخصيص هذه المنحة للفترات. ويتم معالجة المنح المخصصة لشراء أصول قابلاً للأهلاك بحيث توزع قيمتها على الفترات المالية بنفس اهلال هذه الأصول.

فهَي ستأخذ مصلحة الضرائب في مصر بهذه الأفكار لما لذلك من أهم مباشر على حجم الالتزامات الضريبية وحجم السيولة ونتائج النشاط وعناصر المركز المالي.
3- مدى جواز احتساب الاستهلاك الصناعي على أساس التكلفة الاستبدادية للأصل في حالة ما إذا قامت الشركة بحساب استهلاك إضافي.

يستند سيناء استعراض القانون والتطبيقيات عدم جواز احتساب الاستهلاك على أساس التكلفة الاستبدادية للأصل، وإنما يعتبر حسابه على أساس التكلفة التاريخية. ويجب أن يشير لا يعتر به التضخم وتغيرات الأسعار وتأثير ذلك على القيمة الحقيقية للمنشأة. وفي حالة قيام الشركة بحساب استهلاك إضافي على أساس القيمة الاستبدادية فإن المعالجة الضريبية في هذا المجال يجب أن تتمشى مع هذا الاتجاه المحاذي.

- ما موقف مصلحة الضرائب من حالات عدم قيام الشركة باحتساب الاستهلاك الصناعي؟

لا شك أن الاستهلاك الصناعي يعتبر عبئاً على الإيرادات الخاضع للضريبة، ويجب أن يأخذ في الحسبان سواء كان المولود قد أدرج أو من عدمه ضمن التكاليف لتحديد الربح المحاذي. ومع ذلك نجد أن تعليمات الصلاحيه تشير إلى عدم إجراء المول على أخذ الاستهلاك ضمن التكاليف الواجبة الخصم. وهذا يعني أن الصلاحيہ بهم بحتج الحصة الضريبية دون مصلحة المول الذي يدفع ضرائب على أرباح غير حقيقية في حالة عدم احتساب الاستهلاك الصناعي.

5- عند إعادة النظر في الأعمار الإنتاجية المقررة للأصول تطبيقًا للمعيار الدولي الصادر في هذا الشأن حيث أوجب المعيار تعديل معدلات الالهالك للفترة الحالية والفترات المستقبلية، (111) نما موقف مصلحة الضرائب من هذه الحالة ؟ هل ستستمر في تطبيق معدلاتها دون مراجعة لها تم من تعديل في معدلات الالهالك في الدفاتر والقوائم المحاسبية ؟ أم أنها ستستجيب لذلك تطبيقاً للتصرف الوارد في التشريع.

6- حالة إعادة تقييم المشتقة لأصولها القابلة للإهلاكات:

في حالة إعادة تقييم أصل ما في القوائم المالية بقيمة تزيد عن تكلفته التاريخية أو القيمة التي سبق أن قيم بها الأصل ، فإن القيمة الجديدة للأصل لا تمثل أساسًا لتحديد الضرائب. ويلاحظ أن إعادة فرق إعادة تقييم الأصول سواء بالزيادة أو النقص لتحديد الدخل المحاذي والذي لا يتم على أساس التكلفة التاريخية أو أي أساس آخر مسموح به في قوانين الضرائب، سوف يستحسن الفرق الأساسي بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسي.
ويمثل تحديد أثر الضرائب المتعلقة بالزائدة في القيمة المنخفضة للأصل وتحويل هذا المبلغ من حساب إعادة التعويض للرصيد الإضافي المجهول ممكن عند استخدامها. وطبقاً لهذا النهج يحدث الفرق في فترة لاحقة لإعادة التعويض فإن أثر الضرائب المتعلقة بتحليلاً على رصيد الضرائب المؤجلة ومن ثم فإنها لا تظهر كنفقات خارقة في بعض الحالات يتعكس في النقطة النافذة المحصنة، وهنا يتم تحويل مبلغ مساوٍ من رصيد الضرائب المؤجلة إلى مبلغ إعادة التعويض (12).

يوجد منهج آخر وهو الاقتراح في ملاذ القوائم المالية بحيث يوضع مبلغ أثر الضرائب المرتبطة بالزائدة في قيمة الأصل في تاريخ إعادة التعويض وفي الفترات اللاحقة فإنه يتم مراجعة مبلغ أثر الضرائب بحيث يتعكس على الفروق.

ثالثاً: تحليل العاملة الضريبية لاستهلاك الأصول العنوية


التحليض:

وفي هذا المجال تظهر التساؤلات التالية:

١ - كيف يمكن التحقق من استهلاك الشهرة الذي قامت الشركة بحسابه؟ يعني هل ستعرف المصاحبة دون مناقشة بقيمة استهلاك الشهرة المدفوع فيها ثمن، حيث أن الأمر في هذا الصدد مختلف عليه بين المحاسبين، ومن بين الاتهامات في هذا المجال ما يلي: (13):

أ - التخلص من الشهرة بأسرع وقت.

ب - التخلص من الشهرة في مدة لا تزيد عن 5 سنوات.

ج - التخلص من الشهرة في مدة لا تزيد عن 4 سنوات.

فبأ يفتي هذه البدائل تأخذ المصاحبة؟ وما هي معاني الملاحة التي يمكن تطبيقها في هذا المجال؟
2- هل تقبل المصلحة بالعلامة المحاسبية للشهرة السالبة الناتجة عن 
انخفاض صافي قيمة الأصول المملوكة عن القيمة الحقيقية للمنشأة والتي أقررتها الاحياءات 
المحاسبية المعاصرة حيث يمكن أن تظهر الشهرة السالبة في قائمة المركز المالي بأحد البدائل 
التالية: (14)

أ- ضمن الالتزامات في الميزانية.
ب- مطروحة من تكلفة الأصول حتى يمكن التعبير عن القيمة الصحيحة العادلة لهذه الأصول.
ج- مطروحة من الشهرة الإيجابية في حالة وجودها.

رابعًا: الاستهلاك الإضافي

يعتبر الاستهلاك الإضافي ظاهرة مستحدثة نسبة في قانون الضرائب المصري، حيث ورد لأول 
مرة في القانون 46 لسنة 1978 والذي نص على أن يحسب الاستهلاك الإضافي للآلات والمعدات 
ب نسبة 20٪ ويجوز زيادة إلى 40٪، ثم نص القانون 157 لسنة 1981 "على خصم 5٪ من 
تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة لاستخدامها في الإنتاج، وذلك بالإضافة إلى 
الاستهلاكات المنصوص عليها/ بالقانون/ ويحسب الاستهلاك الإضافي اعتباراً من تاريخ الاستخدام 
في الإنتاج ومرة واحدة" (بند 4، مادة 24).

وفي القانون 187 لسنة 1993 وردت تعديلات على هذا النص وذلك في المادة 27 من القانون 
مؤداً أنه يتم "خصم خمسة وعشرون في المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها أو 
تقوم بتصنيعها لاستخدامها في الإنتاج وذلك اعتباراً من تاريخ الاستخدام في الإنتاج ومرة واحدة على 
أن يحسب الاستهلاكات المنصوص عليها بالقانون بعد خصم نسبة الخمسة والعشرين في المائة.... 
и ذلك بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة....." (بند 3، مادة 27)

النقيض:

تبين من العرض السابق أن المشروع وضع بعض الشروط للمنشآت حتى يمكنها الاستفادة من ميزة 
الاستهلاك الإضافي وهي:

ب- أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة، ولعل الهدف من ذلك هو تشجيع المستنير على استبدال الأصول القديمة بأصول جديدة أكثر تطوراً. وقد أثار البعض مشكلة السيارات الجديدة المشتراة لاستخدامها في الانتاج، فالمكتانية استفادة المنشأة بالاستهلاك الإضافي، أم أن الأمر يقتصر على الآلات والمعدات فقط؟ وتطلب ذلك أن توضح مصلحة الضرائب الموقف في هذا الشأن.

ج- تضمن القانون 1977 لسنة 1977 المشغولات الداخلية وهي الآلات والمعدات التي تقوم الشركة بتصنيعها حيث أنها لم ترد في القانون السابق له ومع هذه الإضافة يظهر تزاول عن كيفية تحديد قيمة هذه الآلات والمعدات؟

ولرد على هذا التساؤل جد:

- يقضي المعيار المحاسبى الدولي رقم 13 الخاص بالمحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات بأن يتم تقسيم تلك الأصول على أساس تكاليف الإنتاج المرتبطة بالأصول سواء التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة والتي يمكن تخصيصها لتلك الأصول مع ضرورة استبعاد أي أرباح داخلية عند حساب هذه التكاليف.

- تتفق المعالجة السابقة للمشغولات الداخلية مع ما جاء به النظام المحاسبى الموحد في هذا الشأن، حيث تقوم المشغولات على أساس تكلفة انتاجها من أجزاء ومصادر سلية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ويتم حصر هذه التكاليف في حساب مراقبة العمليات الرأسمالية.

- ضرورة أن يكون الغرض من حيازة الآلات والمعدات هو استخدامها في العملية الإنتاجية.

- أن يتم احتساب هذا الاستهلاك من تاريخ استخدام الآلات والمعدات في العملية الإنتاجية، ويتم الاستفادة به مرة واحدة.
ونورد فيما يلي بعض الملاحظات:


وقد أكدت مصلحة الضرائب على ذلك بمثال توضيحي مفاده لو أن المنشأة أشترت آلية تكلفتها عشرة آلاف جنيه وأن العمر الانتاجي لهذه الآلة عشر سنوات، ويتبقى اهلاك الآلة بطريقة القسط الثابت وأنه لا توجد قيمة بيعية للآلة في نهاية العمر الانتاجي فيتم احتساب نسبتي الاهلاك كالآتي:

\[ \text{نسبة الاهلاك العادي} = \frac{1000}{1000} = 1 \text{ جنيه} \]

\[ \text{نسبة الاهلاك الإضافي} = \frac{25}{100} \times 1 = 0.25 \text{ جنيه} \]

وفقاً لذلك فإنه ينفي الضرائب المستحقة ما يعادل 25% من تكلفة الأصل طوال فترة حيائه الإنتاجية، ولعل ذلك يعتبر منطقياً حتى في مسوى الاهلاك الإضافي - وذلك لحجز المستثمر على اجال الأصول الجديدة.

وقد أكد البعض على ذلك بقولهم "لا ينتمي على خصم الاهلاك الإضافي تأثير على مقدار وفرة الاهلاك العادي، حيث يتم تحديد أقساط الاهلاك العادي وتطبيق القواعد الخاصة به دون النظر إلى الاهلاك الإضافي".

كما أكدت تلك تعليمات مصلحة الضرائب رقم 16 لسنة 1986 بانه "لا تتعارض بين ما يحتمس للمنشأة من استهلاك إضافي وبين ما يحسبه لها من استهلاكات حقيقية حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل وذلك إجمالاً لأحكام المادة 24 من القانون 157 لسنة 1981".

وقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم 17 لسنة 1988 والتي أبدت تعليماتها السابقة حيث ذكرت "لا يتعارض بين ما يحتمس للمنشأة من استهلاك إضافي وبين ما يحتمس لها من
استهلاكات حقيقية في دائرة ما يجري عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة عمل كل صناعة أو تجارة وذلك إجمالاً لأحكام المادة 157 من القانون 1881 لسنة 1981 " (21) .

وعلى الرغم من ذلك نجد أن مصلحة الضرائب أوضحته في مكان آخر من التفسيرات الصادرة بأنه "عند حساب القسط الأول للاستهلاك العادي لدلالات جديدة يمكن أن يتم ذلك بعد خصم قيمة الاستهلاك الإضافي من قيمة الأصل ، ولكن يراعى ألا تزيد قيمة الاستهلاك الإضافي والاستهلاك العادي عن تكلفة الأصل " (22) .

وقد أكد القانون 187 لسنة 1983 على ذلك كما يبين من النص "بعد خصم نسبة خمسة والعشرين في المائة".

وهذا يعني انتفاء المدة من الأذالك الإضافي بحيث أصبح استهلاك معجلأً في السنة الأولى ، وهذا يتضمن استفادة الممول من الاستهلاك الإضافي هنا في زيادة التكاليف الواجبة الخصم في السنة الأولى من حياة الأصل .
النتائج والنصوص

تعرضت الدراسة بالتحليل للمعالجة الضريبية للاستهلاكات في الضريبة على أرباح شركات الأموال في ضوء الاتجاهات الحسابية والضريبية المعاصرة، وقد شمل التحليل في هذا المجال أربعة صور من الاستهلاكات هي:

- الاستهلاك المالي.
- الاستهلاك الصناعي.
- استهلاك الأصول المعنوية.
- الاستهلاك الإضافي.

وقد خلصت الدراسة في ذلك إلى أن هناك مجالات وتساؤلات متعددة حول هذه الجوانب تحتاج إلى صياغة واضحة من جانب المشرع الضريبي حتى يستكمل التشريع الضريبي مقومات تكامل الصياغة بما يتماشى مع الاتجاهات المعاصرة في مجال المحاسبة الدولية والضرائب على الدخل.

وبعد الدراسة التحليلية يمكن عرض نتائج الدراسة من خلال فروضها الأربعة كما يلي:

1 - خطا الفرض الأول حيث أن المعاملة الضريبية للاستهلاك المالي في الضريبة على أرباح شركات الأموال جاءت بنفس المعاملة السابقة، ولم تضيف شيئا، وما زالت هناك حاجة لتطوير هذه المعاملة.

2 - خطا الفرض الثاني ذلك لأن المعاملة الضريبية للاستهلاك الأصول الثابتة الملموسة في الضريبة على أرباح شركات الأموال على نفس النهج في التشريعات السابقة، وهي بذلك لم تعرض لجوانب أساسية ينبغي مواجهتها في التشريع الضريبي.

3 - خطا الفرض الثالث حيث أن المعاملة الضريبية للاستهلاك الأصول المعنوية في الضريبة على أرباح شركات الأموال تتطور في اتجاه مساحة المعايير الدولية للمحاسبة والمنظور الحديث للأصول المعنوية ويعتبره شرارة المنشأة.

4 - صحة الفرض الرابع والخاص بأن المعاملة الضريبية للاستهلاك الإضافي في الضريبة على أرباح شركات الأموال تعتبر أقل ملاءمة بالمقارنة بالتشريعات السابقة.
ويتناول ما تقدم بوصول الباحث ما يلي:

١- إعادة صياغة المعاملة الضريبية للاستهلاك المالي بحيث يتضمن المقصود بعبارة القيمة المحسوبة للأصول والمستلزم عن تعديدها وإعادة النظر في أطعمة المقارنة بين صفائح الأصول بالقيمة الحقيقية وبين رأس المال مما ينتمي مع مبدأ المقابلة السلبية في المحاسبة والضرائب وإضافة القيمة الخاصة بيرد الأصول في نهاية مدة الامتياز إلى الجزء غير المحاضر للضريبة.

٢- إعادة صياغة المعاملة الضريبية للاستهلاك الصناعي بحيث يتضمن منها كيفية معاملة الأصول المستهلكة دفنياً وما زالت صالحة للاستهلاك وكيفية معاملة استهلاك الأصول التي تم الحصول عليها كمنحة من الحكومة وتبين المعاملة الضريبية في حالة قيام المنشأة بحساب استهلاك إضافي على الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة الدفترية.

٣- إعادة النظر في المعاملة الضريبية للأصول المعرونة بصفة خاصة شهرة المنشأة بما ينتمي مع الالتجاهات المعاصرة في هذا المجال من ضرورة احترامها والاعتراف بالشهرة السلبية، وكذلك الشهرة المكتسبة.

٤- عدم استخدام مسمى الاستهلاك الإضافي وادراجه ضمن المبالغ الراجعة الخصم تحت عنوان "منحة الاستنشار والتجديد"، ومن ثم عدم الربط بطبع هذه المنشأة بين الاستهلاك العادي حتى يتحقق الفرض الذي من أجله تقرر هذه المنحة.
الهوامش

1- د. ياسر منصور أحمد البيضري، المحاسبة الضريبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1990، ص 50.

2- د. جلال الشافعي، المحاسبة الضريبية، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح شركات الأموال، الطبعة الأولى، مكتبة المدينة، الزقازيق، 1994، ص 371.

3- مصلحة الضرائب، الإدارة المركزية للتدريب، ضرائب الدخل: شرح أحكام القانون، فحص الحسابات، التقدير، الإجراءات، الجزء الأول، 1988، ص 327-423.

4- د. محمد عباس بدوي، المحاسبة الضريبية، الضريبة على أرباح شركات الأموال، وضريبة الأرباح، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995، ص 125.

5- المراجع السابق، ص 124.

6- د. حسن كمال ود. سعيد عبد المنعم، دراسات في المحاسبة الضريبية، 1996، ص 422.

7- مجموعة منشورات مؤسسة طلال أبو غزالة الدولية:
   - الدليل الثالث: ضريبة الدخل في دولة الكويت، 1990.
   - الدليل الرابع: ضريبة الدخل في سلطنة عمان، 1990.
   - الدليل الخامس: ضريبة الدخل في دولة البحرين، 1990.

8- الجهاز المركزى للمحاسبات، النظام المحاسبي الموحد، 1966.

9- المعهد المصرى للمحاسبين والراجحين، معاملات المحاسبة، 1992، المعيار رقم 14، ص 147.


13. Dr. Mohamed Ali Al-Masri, Taxation of Companies and Individuals, Taxation of Companies and Individuals, p. 201.

14. Dr. Mohamed Al Masri, Taxation of Companies and Individuals, Taxation of Companies and Individuals, p. 201.