

# أثر استخدام مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي

## علي الأهداف الوظيفية للمحاسبة

دكتور محمد عباس بدوى \*

### مقدمة البحث

يعتبر هدف تشجيع الاستثمارات في الأصول الرأسمالية وترشيد استخداماتها من أحد الأهداف الهامة التي تسعى إلى تحقيقها السياسة الضريبية من خلال التأثير المباشر وغير المباشر على محددات القرار الاستثماري. وتأخذ الحوافز الضريبية التي ترتبط بتلك الاستثمارات أهمية خاصة لتحقيق هذا الهدف لما تؤدي إليه من آثار موجبة على المستويين الكلي والجزئي.

فعلى المستوى الكلي يتولد عن الزيادة المعينة في الانفاق على الأصول الرأسمالية زيادة أكبر في الدخل القومي وزيادة في مستوى العمالة، كما أنها ذات أثر على معدل النمو وحجم التكوين الرأسمالي الإجمالي، ومن ثم الاستقرار الاقتصادي<sup>(١)</sup>. وعلى المستوى الجزئي يعتبر الاستثمار في الأصول الرأسمالية أحد المكونات الأساسية لاستراتيجية الشركة من حيث وجود بعدا زمنيا بين الوقت الذي يتم فيه الانفاق على اقتناء هذه الأصول والمدى الزمني الذي يتم خلاله تغطية واسترداد هذا الانفاق، مما يجعل لسرعة هذا الاسترداد آثارها على زيادة رأس المال العامل المتاح، وبالتالي إمكانية تمويل التوسعات ونمو الأعمال<sup>(٢)</sup>.

وتعتبر مسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية أحد أدوات السياسة الضريبية التي تأخذ بها معظم التشريعات الضريبية على اختلاف أنظمتها بهدف التحفيز

\* استاذ مساعد - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

على الاستثمار في تلك الأصول، وتوجيهها نحو الأنشطة الاقتصادية المرغوبة والتي تحقق مزيدا من الفعالية في التنمية الاقتصادية<sup>(٣)</sup>. ويتحقق هذا الهدف في مرحلة قياس قيمة صافي الدخل الضريبي من خلال اعتبار قيمة الإهلاك من التكاليف الواجبة الخصم توصلا لهذه القيمة. ويختلف هذا عن الهدف من المحاسبة عن الإهلاك في المحاسبة المالية من حيث اعتبار أقساط الإهلاك بمثابة تكاليف مستنفدة ينبغي مقابلتها بالإيرادات التي ساهمت في تحقيقها توصلا لصافي الدخل المحاسبي، وذلك على أساس أن المحاسبة المالية تهتم بتصوير الحقائق الاقتصادية أكثر من اهتمامها بتصوير العلاقات القانونية<sup>(٤)</sup>. مما يترتب عليه وجود فروق بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي، ومن ثم قد تكون ضريبة الدخل واجبة السداد أكبر أو أقل من ضريبة الدخل التي يجب أن تحمل كمصروف على إيرادات الفترة طبقا للمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

#### أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذا البحث في محاولته لتحديد كيفية استجابة المحاسب لأحد أدوات السياسة الضريبية المتمثلة في مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي، وإدراكه لما يترتب عليها من وجود فروق بين عبء الضريبة المستحقة الدفع فعلا وبين ما يجب تحميله على إيرادات الفترة من هذا العبء وأهمية الإفصاح عن هذه الفروق لما لهذا الإفصاح من أهمية على المستويين الجزئي والكلّي.

فعلى المستوى الجزئي يؤدي عدم الإفصاح عن هذه الفروق إلى عدم قابلية القوائم المالية للشركة للمقارنة الأفقية أو الرأسية، وعدم التعرف على ما قد يترتب عليها من آثار على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية المرتبطة بالمدفوعات الخاصة بضريبة الدخل، وكذلك عدم إمكانية التقييم الحقيقي لأداء الشركة بسبب عدم صحة نتائج أعمالها ولتداخل الآثار المتراكمة لهذه الفروق<sup>(٥)</sup>.

وعلى المستوى الكلى فإنه يترتب عن عدم الإفصاح عن هذه الفروق عدم مقدرة الدولة على الرقابة على جزء هام من تكاليف تنفيذ السياسة المالية المتمثل فى تخفيض جانب من إيراداتها، وذلك فى مواجهة المنافع الصافية للاستثمار فى المجالات المرغوبة، فضلا عن عدم إمكانية الربط بين هذا التخفيض وبين المتغيرات الأساسية التى تتحكم فى قرارات الاستثمار بهدف ترشيدها مما يترتب عليه تبديد لجزء من مواردها.

ولأهمية تأثيرات هذه الفروق على المستويين الجزئى والكلى، فلقد بذلت العديد من الدراسات التى تناولت موضوع المحاسبة عن أثر السياسات الضريبية والتى منها سياسة مسموحات الإهلاك المعجل كحافز ضريبى . والملاحظة السائدة من استقراء هذه الدراسات هى تعدد آراء مجتمع المحاسبين سواء أكاديميين أو مهنيين بصدد كيفية معالجة هذا الموضوع، الأمر الذى يفتح المجال لدراسات تفيد فى حل المشكلات المرتبطة بموضوع مسموحات الإهلاك كحافز ضريبى والتى تؤثر على الأهداف الوظيفية للمحاسبة (قياس وإفصاح) ومن ثم على دلالة ومضمون ومحتوى القوائم المالية.

#### هدف وخطة البحث :

يهدف هذا البحث إلى استعراض النماذج البديلة لمسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كأحد أنواع الحوافز الضريبية للكشف عن موقف المشرع الضريبى المصرى منها، وتحليل آثارها التى تنعكس على اختلاف الدخل المحاسبى عن الدخل الضريبى بصفة خاصة، وعلى الأهداف الوظيفية للمحاسبة بصفة عامة، ليتمدد هدف البحث ليشمل تطوير إطار يودى إلى توفير مجموعة من المعايير يمكن الاسترشاد بها عند قياس وتوصيل أثر المتضمنات المحاسبية لسياسة التحفيز الضريبية التى يأخذ بها التشريع الضريبى المصرى، وبذلك يسهم المهتمين بالمعرفة

المحاسبية الضريبية في رفع كفاءة تطبيق التشريع الضريبي، وزيادة فعالية ودلالة ما  
تحتويه القوائم المالية من معلومات ذات مضمون ضريبي، الأمر الذي يؤثر بإيجابية  
على قرارات مستخدمي هذه المعلومات.

ولتحقيق هدف البحث، فقد تم تقسيم الدراسة إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : النماذج البديلة لمسموحات الإهلاك كحافز ضريبي  
وموقف التشريع الضريبي المصري منها.

المبحث الثاني : المتضمنات المحاسبية لاستخدام أسلوب مسموحات  
الإهلاك المعجل كحافز ضريبي.

المبحث الثالث : مدخل مقترح للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج  
الإهلاك المعجل في ظل متطلبات التشريع الضريبي  
المصري.

خلاصة البحث ونتائج.

# المبحث الأول

## النماذج البديلة لمسموحات الإهلاك كحافز ضريبي

### وموقف التشريع الضريبي المصرى منها

يتضح من استقراء التشريعات الضريبية المعاصرة وجود العديد من النماذج البديلة لمسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي. وتتناول الدراسة فى هذا المبحث استعراض هذه النماذج بهدف التعرف على موقف التشريع الضريبي المصرى منها، وذلك على نحو ما سيرد فى الفرعيتين التاليتين:

أولاً: النماذج البديلة لمسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي:

تنطوى النماذج البديلة لمسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي على مجموعتين رئيسيتين هما: نماذج الإهلاك المعجل، ونموذج الإهلاك الإضافى، وفيما يلي عرض لطبيعة كل منهما:

#### ١- نماذج الإهلاك المعجل Accelerated Depreciation:

بالرغم من اتفاق نماذج الإهلاك المعجل من حيث المضمون، إلا أنها تختلف من حيث أسلوب تطبيقها. فمن حيث المضمون تعتمد نماذج الإهلاك المعجل على فكرة السماح بإهلاك تكلفة اقتناء الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة عمرها الانتاجى أو سرعة استرداد هذه التكلفة مما يؤدي إلى تأجيل جزء من العبء الضريبي إلى فترات تالية. ولاتعد نماذج الإهلاك المعجل - وفقاً لهذا المضمون - خروجاً عن القواعد العامة لقياس الدخل الضريبي، حيث أن إجمالى مايسمح بخصمه كإهلاك لاينبغي أن يزيد عن تكلفة اقتناء الأصل الذى خضع للإهلاك المعجل، وبذلك فان تأثير الإهلاك بهذا المضمون ينصرف إلى الزفر الضريبي الذى يتحقق فى السنوات الأولى من عمر ذلك

الأصل، الأمر الذى جعل البعض<sup>(٦)</sup> يعتبر هذا الوفر قرصاً بدون فوائد تقدمه الدولة للشركة التى تستفيد بتطبيق أحد نماذج الإهلاك المعجل للأغراض الضريبية.

وبالنسبة لتطبيق أسلوب الإهلاك المعجل، فإنه توجد العديد من النماذج البديلة التى تختلف من حيث تأثيرها على حجم وتوقيت الاستقطاع الضريبى، بحيث يزيد الحافز الضريبى كلما كبر حجم هذا الاستقطاع وقلت الفترة الزمنية لاسترداد تكلفة اقتناء الأصل الذى يخضع للإهلاك المعجل، وهو ما سيتضح من عرض النماذج البديلة التالية :

( أ ) نموذج الإهلاك الحر Free Depreciation : يقوم هذا النموذج على أساس السماح للممول باختيار عدد السنوات التى يتم خلالها إهلاك الأصل الرأسمالى، بما يعنى منحه حرية تحديد معدل الإهلاك وبالتالي قيمة قسط الإهلاك السنوى الذى يتم خصمه من الإيرادات توصلًا للربح الضريبى، وذلك بشرط ألا يزيد مجموع أقساط الإهلاك عن تكلفة اقتناء الأصل الخاضع للإهلاك. وقد استخدمت السويد هذا النموذج فى الفترة من سنة ١٩٣٨ إلى سنة ١٩٥١ وترتب على ذلك زيادة قيمة الاستثمارات من ٤٠ مليون كرونر فى سنة ١٩٣٨ إلى ٢٣٨ مليون كرونر سنة ١٩٥١، ومن ثم تزايد معدل الاستثمارات الصافية بشكل مستمر ومنتظم إلى الحد الذى اعتبرته الحكومة السويدية زائداً عن حاجة الاقتصاد القومى، مما أدى إلى التخلي عن استخدام نموذج الإهلاك الحر واستخدام أحد نماذج الإهلاك المعجل البديلة الأخرى<sup>(٧)</sup>.

ويرى البعض<sup>(٨)</sup> أن نموذج الإهلاك الحر يمثل قمة المرونة فى تحديد ما يتم خصمه من إهلاك، حيث يمكن خصم تكلفة اقتناء الأصل الرأسمالى بالكامل فى سنة واحد، وهو ما يطلق عليه الإهلاك الفورى Instantaneous Depreciation. لذلك يعتبر نموذج الإهلاك الحر أكثر نماذج الإهلاك الضريبى تحفيزاً

على الاستثمار فى الأصول الرأسمالية، وإن كان يؤخذ عليه عدم إمكانية التنبؤ بدقة بالحصيلة الضريبية، كما يؤدى استخدامه إلى أن تقل إمكانيات التحكم فى الاستثمارات عن طريق تغيير نسب المسموحات<sup>(٩)</sup>.

(ب) نموذج الإهلاك خلال فترة زمنية محددة : وفقا لهذه الطريقة يحدد التشريع الضريبى الفترة الزمنية التى يتم خلالها إهلاك الأصول الرأسمالية، وبطبيعة الحال فانه وفقا لمضمون الإهلاك المعجل تكون هذه الفترة الزمنية أقل من عدد سنوات العمر الانتاجى للأصل الخاضع للإهلاك<sup>(١٠)</sup>، وقد استخدمت هذا النموذج عدد من الدول، منها بلجيكا التى تسمح باستهلاك تكلفة اقتناء الأصل بالكامل على ثلاث أقساط سنوية متساوية بالنسبة لبعض الصناعات ذات الأهمية الخاصة مثل صناعة التسليح والالات والمعدات الخاصة بالبحث العلمى، كما اتبعته أيضا الولايات المتحدة الأمريكية التى تسمح باستهلاك تكلفة اقتناء الأصول الرأسمالية التى تستخدم فى الصناعات الحربية خلال الخمس سنوات الأولى من حياتها الانتاجية، كما اتبعت هذا النموذج أيضا إنجلترا لتشجيع الشركات على تمويل الأبحاث العلمية بالسماح باستهلاك تكلفة الأصول الرأسمالية اللازمة للبحث العلمى على خمسة أقساط سنوية متساوية<sup>(١١)</sup>.

ويتضح مما سبق أن الاختلاف بين هذا النموذج وبين نموذج الإهلاك الحر هو أن الفترة الزمنية التى يتم خلالها إهلاك الأصل الرأسمالى لا يترك أمر تحديدها للممول ولكن يحددها التشريع الضريبى، حيث قد تختلف الفترات الزمنية المحددة للإهلاك باختلاف نوعية الأصول والمجالات التى يرغب المشرع فى تشجيع الاستثمار فيها.

(ج) نموذج القسط المبدئى Initial Allowance : يقوم هذا النموذج على إضافة نسبة معينة من تكلفة اقتناء الأصل القابل للإهلاك (الإهلاك

المعجل) إلى قسط الإهلاك العادى، ويسمح بخصم القسطين فى السنة الأولى من الحياة الانتاجية للأصل توصلًا للربح الضريبي، كما يتم استنزال قيمة الإهلاك المعجل من تكلفة الأصل توصلًا للقيمة القابلة للإهلاك فى السنوات التالية للسنة الأولى، وبذلك يتم استرداد جزء من تكلفة اقتناء الأصل فى السنة الأولى تختلف قيمته باختلاف نسبة الإهلاك المعجل التى يسمح بها التشريع الضريبي (١٢).

وقد شاع استخدام هذا النموذج فى العديد من الدول، حيث استخدمته إنجلترا سنة ١٩٤٥ لتشجيع الصناعات الانجليزية على التحول مع نهاية الحرب العالمية الثانية من الانتاج الحربى إلى الانتاج المدنى، ومازالت تستخدمه حتى أن البعض يرجح السبب الرئيسى فى نجاح إنجلترا فى تحقيق أهدافها وإعادة بناء أسطولها التجارى والمحافظة على المركز التنافسى للمنتجات البريطانية فى الأسواق العالمية إلى اتباع هذا النموذج (١٣). كما تستخدم الولايات المتحدة الأمريكية هذا النموذج حيث يسمح بخصم ٢٠٪ من العشرة آلاف دولار الأولى من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات المشتراه جديدة أو مستعملة فى السنة الأولى على أن يكون العمر الانتاجى للأصل ٦ سنوات أو أكثر، وذلك بالإضافة إلى قسط الإهلاك العادى (١٤). كما تستخدم الهند هذا النموذج حيث يسمح بخصم ٥٠٪ من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات فى السنة الأولى من الحياة الانتاجية لتلك الأصول وذلك بالإضافة إلى الإهلاك العادى (١٥).

ومن أهم مزايا هذا النموذج أنه يتيح للمشرع الضريبي وضع معدلات مختلفة للقسط المبدئى يرتبط كل معدل منها بمتغير أو أكثر من المتغيرات المطلوب التأثير عليها، كنوع الأصل من حيث مدى التقنية المستخدمة أو نوع الناتج أو المنطقة التى يتم فيها الاستثمار باقتناء تلك الأصول.



## ٢- نموذج الإهلاك الإضافي Additional Depreciation :

يقوم هذا النموذج على السماح للممول بإهلاك الأصول الرأسمالية بقيمة تزيد عن تكلفة اقتنائها، بما يعنى خصم الإهلاك العادى لتلك الأصول إلى جانب إهلاك إضافى يحسب بنسبة معينة من تكلفة اقتناء الأصل توصلًا للربح الضريبى، وذلك دون أن يؤثر خصم قيمة الإهلاك الإضافى على تلك التكلفة التى تتأثر فقط بخصم قيمة الإهلاك العادى. الأمر الذى يترتب عليه أن يكون مجموع قيمة أقساط الإهلاك العادى والإضافى أكبر من تكلفة اقتناء الأصل الرأسمالى بمقدار الإهلاك الإضافى، ولذلك يعرف هذا الاستهلاك أحياناً بالسماح الاستثمارى Investment Allowance مما يعنى أن يكون الممول قد حصل على منحة مباشرة Direct Grant من الدولة تعادل الوفر الضريبى المترتب عن السماح بخصم لإهلاك الإضافى (١٦).

والإهلاك الإضافى - كحافز ضريبى - بهذا المضمون عادة ما يمنحه المشرع الضريبى لمرة واحدة طوال العمر الانتاجى للأصل الرأسمالى، ولذلك يطلق عليه أحياناً «الإهلاك الإضافى لسنة واحدة Additional First- Year Depreciation». وقد اتبعت هذا النموذج إنجلترا سنة ١٩٧٢ بهدف تحقيق النمو الاقتصادى ولتحديث الصناعة، حيث تسمح بخصم إهلاك إضافى بنسبة ١٠٠٪ من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات المستخدمة فى الصناعات الانتاجية والخدمية، ونسبة ٤٠٪ من تكلفة اقتناء المباني الخاصة بالصناعات الحديثة، وذلك فى السنة الأولى من اقتناء تلك الأصول (١٧). كما استخدمت هذا النموذج فرنسا بالنسبة لبعض الأصول الرأسمالية، حيث يسمح للممول بخصم إهلاك إضافى بنسبة ٥٠٪ من المبلغ المستثمر فى مباني وإنشاءات لأغراض البحث العلمى فى السنة التى تم فيها الاستثمار، ٢٥٪ من تكلفة المباني الصناعية والتجارية فى بعض الأقاليم وفى بعض الصناعات الأساسية للاقتصاد الفرنسى (١٨)، كما تستخدم الهند نموذج الإهلاك

الإضافى حيث يسمح للممول بخصم ٢٠٪ من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات المشتراه جديدة لصناعات معينة، وترتفع هذه النسبة إلى ٣٥٪ لبعض الصناعات الهامة (١٩).

وفى ضوء مضمون نموذج الإهلاك الإضافى يتضح أن استخدام هذا النموذج ينبغى أن يرتبط بالأصول الرأسمالية طويلة الأجل التى لا يقل عمرها الانتاجى عن عدد معين من السنوات، وذلك لضمان تحقيق أرباح ضريبية تستوعب قيمة الإهلاك الإضافى، أو تغطى ما قد يتحقق من خسارة فى السنة الأولى فى حالة ما إذا كان التشريع الضريبى يسمح بترحيل هذه الخسارة وهى المعالجة التى تدعم استخدام نموذج الإهلاك الإضافى كحافز ضريبى. وفى الولايات المتحدة الأمريكية لاتتمتع الأصول الرأسمالية التى يقل عمرها الانتاجى عن ٣ سنوات بنصوص السماح الاستثمارى (٢٠).

هذا وقد اثبتت العديد من الدراسات (٢١) تفوق نماذج الإهلاك المعجل عن نموذج الإهلاك الإضافى لعظم فعاليتها وقدرتها على مضاعفة أحجام الاستثمارات فى الأصول الرأسمالية، حيث ترى هذه الدراسات أن استخدام نماذج الإهلاك المعجل كحافز ضريبى، يحقق العديد من المزايا على المستويين الجزئى والكللى من أهمها مايلى:

- يعتبر جافزا قويا بالنسبة للشركات التى تمثل فيها الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك نسبة كبيرة من رأس المال المستثمر، لذلك يترتب على إتباع نماذج الإهلاك المعجل كحافز ضريبى أثرا تمييزيا فى صالح الشركات كثيفة رأس مال. ويعد ذلك مرغوباً لبعض صناعات التصدير التى تواجه منافسة شديدة فى الأسواق الخارجية أو قطاع انتاج بدائل الواردات من السلع الصناعية التى تواجه بمنافسة قوية فى الأسواق الداخلية.

- ارتباط الاستفادة بمزايا الإهلاك المعجل بعملية اقتناء الأصول الرأسمالية يؤدي إلى الاستمرار في عمليات التوسع والنمو والإحلال، مما يترتب عليه زيادة معدل الاستثمار في أصول حقيقية، وهو ما يتفق مع متطلبات التنمية الاقتصادية.

- يترتب على تعدد نماذج الإهلاك المعجل توفير المرونة التي تمكن الدولة من اختيار النموذج الذي يتلاءم مع ظروفها لاستخدامه كحافز يشجع على اقتناء أنواع الأصول الرأسمالية المرغوبة.

- يترتب على تخفيض الضريبة المستحقة في السنوات الأولى من العمر الانتاجي للأصل زيادة درجة السيولة بقدر الوفر الضريبي المحقق، ويزداد مقدار هذا الوفر وبالتالي درجة السيولة بزيادة معدل النمو والتوسع، بما يساهم في نفقات التوسعات كتمويل ذاتي يجنب الشركة الالتجاء إلى مصادر تمويل خارجية، خاصة إذا لم تكن هذه المصادر متاحة بسهولة، أو يؤدي إلى تحسين وتفوق مركزها في الحصول على مصادر التمويل الخارجي إذا كانت هذه المصادر متاحة.

ثانياً: موقف التشريع الضريبي المصري من أسلوب مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي :

عرف التشريع الضريبي المصري أسلوب مسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي لأول مرة بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك عندما صدر القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ بفرض ضريبة على الأرباح الاستثنائية في الفترة من سنة ١٩٤٠ حتى سنة ١٩٥٠، حيث سمح هذا القانون بأن يخصم من الربح الاستثنائي الخاضع للضريبة على الأرباح الاستثنائية تكلفة الأصول الثابتة المستحدثة بعد سنة ١٩٤٠، على ألا يزيد هذا الخصم عن ٥٠٪ من الربح الاستثنائي (٢٢).

وعندما صدر القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ - قانون العدالة الضريبية - معدلا لأحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، سمح بخصم ٢٠٪ من تكلفة الأصل الثابت الجديد توصلا للربح الضريبي، مع جواز زيادة هذه النسبة إلى ٣٠٪ فى حالة ما إذا كانت القوة الانتاجية للآلات والمعدات الجديدة المشتراه تزيد بنسبة ٥٠٪ من القوة الانتاجية للآلات والمعدات المستخدمة فى الانتاج فعلا.

ثم جاء قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وسمحت الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ من هذا القانون - والتي تناولت عناصر التكاليف الواجبة الخصم توصلا للربح الخاضع للضريبة على أرباح شركات الأموال - بخصم :

«خمسة وعشرون فى المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة لاستخدامها فى الانتاج وذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة - يقصد الاستهلاكات العادية - ويحسب الاستهلاك الإضافى اعتباراً من تاريخ الاستخدام فى الانتاج ولمرة واحدة»

كما تناولت الفقرة الثالثة من المادة ٢٤ من ذات القانون تطبيق نفس أحكام الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ عند تحديد الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ويتضح مما سبق أن التشريع الضريبي المصرى قد ساير التشريعات الضريبية الأخرى فى اتباع أسلوب مسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي إلى أن صار اتباع هذا الأسلوب تنظمه أحكام الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ والفقرة الثالثة من المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والتي أراد بهما المشرع الضريبي المصرى تشجيع الشركات على استبدال وتجديد وتحديث تجهيزاتها الآلية لتواكب التقدم التقنى مما يكون له تأثيراته الإيجابية على الناتج

القومي، فسمح لتلك الشركات بان يعتبر من بنود التكاليف الواجبة الخصم توصلا للربح الضريبي مايعادل ٢٥٪ من تكلفة اقتناء الآلات والمعدات إذا ما توافرت شروط معينة يستعرضها الباحث ويبدى وجهة نظره فيها على النحو التالي:

**الشرط الأول :** أن تكون الأصول المشتراه آلات ومعدات، حيث لايسرى خصم هذا الإهلاك لغيرها من الأصول الرأسمالية، ويرى البعض<sup>(٢٣)</sup> أن مفهوم الآلات والمعدات الذي ورد بالنص يجب ألا ينصرف على ما تمتلكه المنشآت الصناعية فقط من الآلات والمعدات، بل يجب أن يشتمل على كافة الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك والتي تختلف حسب نوع النشاط.

ويقترح الباحث توسيع نطاق الأصول التي تستفيد بهذا الخصم لتشمل المباني الصناعية الحديثة أسوة بما هو متبع في كل من إنجلترا وفرنسا، حيث يمكن أن يكون هذا حافزا قويا لتشجيع إنشاء صناعات حديثة، خصوصا إذا ارتبط هذا الحافز بمناطق عمرانية جديدة تحقيا لما تنادى به الدولة من ضرورة التوسع في انشاء المجتمعات الصناعية، وكذلك الآلات والمعدات الخاصة بالبحث العلمي كما هو متبع في إنجلترا وبلجيكا والولايات المتحدة الأمريكية، وهو ما يشجع على تقدم البحث العلمي والتقدم التقني.

**الشرط الثاني :** أن تكون الآلات والمعدات مشتراه بحالة جديدة، حيث لايسرى خصم هذا الإهلاك بالنسبة للآلات والمعدات المشتراه بحالة مستعملة.

ويرى الباحث أنه إذا كان الهدف من هذا الشرط هو دفع الممولين إلى اقتناء أصول رأسمالية يترتب عليها إضافة لرأس المال القومي، فان الأصول الرأسمالية التي يتم استيرادها بحالة مستعملة تؤدي أيضا إلى زيادة رأس المال القومي<sup>(٢٤)</sup>. فاذا ما سلمنا بأنه غالباً ما يتم استيراد هذه الأصول من دول تفوق درجة تقدمها التقني عن مثيلتها في الدول المستوردة التي عادة ما تكون دول نامية، فان تشجيع

استيراد مثل هذه الأصول يؤدي إلى تجديد وتطوير ونمو قطاع الصناعة في الدول النامية مقابل أسعار معقولة لتلك الأصول.

وبناء عليه، يقترح الباحث توسيع نطاق الأصول التي تستفيد بخصم هذا الإهلاك ليشمل الآلات والمعدات المستوردة بصرف النظر عن حالتها المادية الجديدة أو مستعملة.

**الشرط الثالث :** أن تكون الآلات والمعدات قد تم اقتنائها عن طريق شرائها من الغير، حيث لايسرى خصم الإهلاك على الآلات والمعدات التي يتم تصنيعها بورش الشركة لاستخدامها في الانتاج.

ويتفق الباحث مع ما يقترحه البعض<sup>(٢٥)</sup> من توسيع نطاق الأصول التي تستفيد بخصم هذا الإهلاك لتشمل الآلات والمعدات التي يتم تصنيعها داخل الشركة، وذلك لتشجيع الشركات على تصنيع الآلات والمعدات داخليا بدلا من استيرادها بما يحقق وفرا في العملة الأجنبية، خصوصا وأن النظام المحاسبي الموحد وضع ضوابط لتحديد تكلفة الأصول التي يتم تصنيعها داخليا وخصص لها حساب مشغولات داخلية تامة بالتكلفة وتسرى عليها نفس أسس وقواعد الإهلاك التي توافق عليها مصلحة الضرائب<sup>(٢٦)</sup>.

**الشرط الرابع :** أن تكون الآلات والمعدات قد تم استخدامها في الانتاج، حيث لايسمح بخصم الإهلاك إذا كانت تلك الآلات في مرحلة الإعداد والتجهيز للاستخدام.

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي قد اتبع الصواب عندما ربط خصم الإهلاك باستخدام الأصل في الانتاج، حيث يؤدي ذلك إلى ضمان سرعة البدء في استخدام الشركات لهذه الآلات والمعدات بما يؤدي إلى زيادة الناتج القومي، كما يجعل الخصم يتم من الأرباح التي تتحقق نتيجة استغلال هذه الأصول.

الشرط الخامس : أن يتم خصم الإهلاك لمرة واحدة فقط، حيث يسمح بخصم هذا الإهلاك بالكامل في السنة التي استخدمت فيها الآلات والمعدات وليس بنسبة المدة من تاريخ الاستخدام إلى نهاية السنة الضريبية للشركة.

هذا وقد أثير خلاف حول علاقة هذا الإهلاك بتكلفة اقتناء الأصل المرتبطة به. وفي رأى الباحث أن هذا الخلاف نشأ بسبب التباين في إدراك وفهم مضمون هذا الإهلاك. فقد رأينا في الفرعية السابقة اختلاف مضمون الإهلاك المعجل عن مضمون الإهلاك الإضافي، لذلك فإن حسم هذا الخلاف يقتضى إدراك وفهم مضمون ما ورد في الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ التي سبق وأن أورد الباحث نصها.

ويرجح البعض<sup>(٢٧)</sup> أن مضمون هذا الإهلاك ينصرف إلى مفهوم الإهلاك الإضافي الذى لا يجب أن يؤثر على تكلفة اقتناء الأصل المرتبطة به. حيث يستفاد من نص البند الثالث محل الدراسة إمكانية الجمع بين الاستهلاك العادى والاستهلاك الإضافي، بحيث يكون مجموع ما يخصم حتى نهاية العمر الانتاجي للأصل يعادل ١٢٥٪ من تكلفة اقتنائه، وهو ما يفهم من عبارة «بالإضافة إلى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة»، كما أن عبارة «ويحسب الإهلاك الإضافي اعتباراً من...» تؤكد المعالجة وفقاً لمضمون الإهلاك الإضافي الذى سبق وأن أوضحه الباحث.

غير أن مصلحة الضرائب - استناداً إلى فتوى الجمعية العمومية بمجلس الدولة - ويتفق معها البعض<sup>(٢٨)</sup> يرجحون خصم هذا الإهلاك من تكلفة الأصل المرتبط به باعتباره إهلاكاً معجلاً (نموذج القسط المبدئي) بحيث تتم المعالجة الضريبية بالسماح بخصم الإهلاك المعجل بمعدل ٢٥٪ من تكلفة اقتناء الأصل في سنة استخدامه مضافاً إليها الإهلاك العادى الذى يحسب على القيمة القابلة

للإهلاك التي تعادل ٧٥٪ من تلك التكلفة، ويستمر حساب الإهلاك العادى على أساس تلك القيمة فى السنوات التالية. وبذلك تكون جملة ما يخصم ضريبياً كاستهلاكات لا تتعدى تكلفة اقتناء الأصل.

ويرى الباحث أن اعتبار الإهلاك الوارد بنص البند الثالث محل الدراسة إهلاكاً إضافياً يتمشى مع ما يجرى به العمل فى مصر فيما يتعلق بتفسير القانون الضريبى والذى يستند إلى مدرسة الشرح على المتون، حيث ترى تلك المدرسة أن التفسير الخاص بالقوانين الضريبية ينحصر فى حدود تفسير نصوص التشريع تفسيراً لفظياً<sup>(٢٩)</sup>. ولما كان لفظ الإهلاك الإضافى قد ورد بنص صريح وواضح، فيجب تطبيقه آلياً حيث لا اجتهاد مع النص، ولا خروج على النص.

وعلى الجانب الآخر يرى الباحث أن اعتبار الإهلاك الوارد بنص البند الثالث محل الدراسة إهلاكاً معجلاً يستند إلى منهج مدرسة التفسير الحر التى ترى تفسير النص الضريبى بالارتكاز على قصد المشرع وحكمة التشريع التى يجب استنتاجها من مجمل النصوص التشريعية، لأنه فيما يتعلق بتفسير القوانين يجب أن يتم تفسير نصوصها بصورة متوافقة بعضها مع بعض بدلاً من تعطيل مفعولها بتفسير نص بصورة غير متلائمة ومتجانسة مع النصوص الأخرى<sup>(٣٠)</sup>. ولما كانت القاعدة العامة التى تحكم قياس صافى الدخل الضريبى تستند إلى مفهوم المحافظة على رأس المال النقدى، فإن مجموع الأهلاكات المرتبطة بأصل معين والتى يسمح بخصمها توصلًا للدخل الضريبى يجب ألا تتعدى تكلفة اقتناء هذا الأصل (التكلفة التاريخية).

وحسماً للخلاف فى تفسير مضمون الإهلاك الذى أورده الفقرة الثالثة من المادتين ١١٤، و ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - يقترح الباحث أن يتم



تعديل الفقرة الثالثة لكل من هاتين المادتين بحيث يوضح هذا التعديل علاقة الإهلاك الذي يستخدم كحافز ضريبي بتكلفة الأصل المرتبط بهذا الإهلاك، بمعنى هل يخصم من تكلفة هذا الأصل فيكون إهلاكاً معجلاً أم لا يخصم من تلك التكلفة فيكون إهلاكاً إضافياً؟

هذا وبعد استعراض النماذج البديلة لمسموحات اهلاك الأصول الرأسمالية كحافز ضريبي، والتعرف على موقف المشرع الضريبي منها من حيث استجابته عملياً لأحد نماذج الإهلاك المعجل - وهو نموذج القسط المبدئي - ينتقل الباحث إلى تحليل المتضمنات المحاسبية لاستخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل لابرار تأثيرها على الأهداف الوظيفية للمحاسبة بصفة عامة، ثم اقتراح مدخل ملائم يمكن الاستناد إليه عند المعالجة المحاسبية لهذه الآثار وفقاً لمتطلبات التشريع الضريبي المصري.

## المبحث الثاني

### المتضمنات المحاسبية لاستخدام أسلوب مسموحات الإهلاك

#### المعجل كحافز ضريبي

يترتب على السياسة الضريبية التي تتبنى استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل كحافز ضريبي وجود متضمنات محاسبية تؤثر على الأهداف الوظيفية للمحاسبية مما يستوجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية، ويساند هذا المطلب ما ورد بالمنشور رقم ١٤٩ الذي أصدرته بورصة الأوراق المالية الأمريكية<sup>(٣١)</sup> والذي يقضى بضرورة الإفصاح عن كافة البيانات المرتبطة بالعبء الضريبي للشركة. كما يعد الإفصاح عن الموقف الضريبي للشركة من الايضاحات المتممة للقوائم المالية وفقاً لمتطلبات القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ باصدار قانون سوق رأس المال.

وتنطوي المتضمنات المحاسبية لسياسة التحفيز الضريبية على العديد من الآثار التي ترتبط بوظيفتي القياس والإفصاح المحاسبى. ولقد شهدت فترة الستينات من هذا القرن البدايات الأولى للبحث فى أسس معالجة هذه الآثار فى نطاق ما عرف بمشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات -Interperiod Income Tax Allocation كأحدى مجالات المعرفة المحاسبية الضريبية ذات التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة، ومنذ ذلك الحين وحتى الآن ما تزال البحوث المحاسبية على المستويين الأكاديمي والمهني تحاول بلورة إطار لمعالجة مشكلة تخصيص ضريبة الدخل يلقي القبول العام من جانب المهتمين بهذه المشكلة.

ومن خلال استقراء هذه البحوث - ووفقاً لحظة البحث- يتناول هذا المبحث تحليل الاتجاهات المختلفة لأسس المعالجة المحاسبية لمشكلة تخصيص ضريبة الدخل والتي ترتبط بكل من وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبى، وذلك على نحو ماسيرو فى الفرعيتين التاليتين :

أولاً : الآثار المرتبطة بوظيفة القياس المحاسبي :

ترتبط المتضمنات المحاسبية للسياسة الضريبية التي تتبنى أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل كحافز ضريبي بالبعد الزمني لاسترداد تكلفة اقتناء الأصول الرأسمالية والذي يؤثر على قياس كل من صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي من ناحية، وعلى مصروف ضريبية الفترة Tax Expense من ناحية أخرى. ويستعرض الباحث المتضمنات المحاسبية لهذه الآثار على نحو ما سيرد فيما يلي:

١- أثر البعد الزمني لاسترداد تكلفة الأصل الرأسمالي على قياس صافي الدخل المحاسبي والضريبي : يعتبر صافي الدخل الضريبي مفهوماً تشريعياً محكوماً بالعديد من النصوص القانونية<sup>(٣٢)</sup>. وعلى الرغم من أن مضمون قياس صافي الدخل الضريبي يحمل في طياته اتمام هذا القياس وفقاً للإجراءات المحاسبية، إلا أن ذلك يتم في إطار اعتبارات السياسة الضريبية التي تختلف أهدافها عن أهداف القياس المحاسبي<sup>(٣٣)</sup>. ولما كان هدف السياسة الضريبية من استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل هو تحفيز الشركات على اقتناء هذه الأصول، فإن قياس صافي الدخل الضريبي ينبغي أن يحقق هذا الهدف من حيث اعتبار مسموحات إهلاك تلك الأصول من التكاليف الواجبة الخصم بغرض إعداد الاقرار الضريبي. ويختلف هذا عن هدف المحاسبة عن الإهلاك بغرض إعداد القوائم المالية من حيث اعتبار أقساط الإهلاك بمثابة تكاليف مستنفدة يتم مقابلتها بالإيرادات التي ساهمت في تحقيقها. ويؤدي اختلاف هذه الأهداف إلى وجود فروق بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي، وقد تكون هذه الفروق دائمة Permanent Differences أو فروق وقتية Timing Differences.

وتنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه القانون الضريبي من إعفاءات أو

استقطاعات إضافية<sup>(٣٤)</sup>، مثال ذلك ما يقضي به قانون ضرائب الدخل المصرى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من إعفاء جزء من أرباح شركات الأموال من الضريبة على أرباح شركات الأموال فى حدود نسبة من رأس المال المدفوع يساوى معدل الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع المصرفية بشروط معينة<sup>(٣٥)</sup>، وكذلك ما يقضى به ذات القانون من حيث السماح بخضم القيمة الاجارية أو ايجار المثل للمنشآت التى تزاوّل نشاطها فى عقار مملوك لها<sup>(٣٦)</sup>، كما يدخل فى نطاق هذه الفروق الإهلاك الإضافى بالمضمون الذى سبق وأن أوضحه الباحث.

ويتبين من ذلك أن الفروق الدائمة هى فروق مستمرة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بها، وهى لاتمثل مشكلة محاسبية لانه يمكن التخلص من آثارها فى سنة حدوثها. ويؤكد McCullers & Richard على هذه الناحية بقولهما:

The matter of permanent differences is rather easy to deal with because the prevailing accounting treatment is to ignore such differences even though they are isolated.<sup>(٣٧)</sup>

أما الفروق الوقتية فهى تلك الفروق التى تنشأ عن بعض عناصر الإيرادات والمصروفات التى تؤثر فى قياس كل من صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى ولكن فى فترات زمنية مختلفة، وذلك بسبب اختلاف توقيت الاعتراف بتلك العناصر محاسبياً عنه ضريبياً. ومن أمثلة العناصر التى تؤدى إلى الفروق الوقتية ما قد تقرره التشريعات الضريبية من السماح بالخصم المبكر لبعض التكاليف، كما هو الحال بالنسبة لأسلوب مسموحات الإهلاك المعجل<sup>(٣٨)</sup> حيث يترتب على استخدام هذا الأسلوب اختلاف قيمة الإهلاك للأغراض الضريبية عن قيمة الإهلاك للأغراض المحاسبية، مما يؤدى إلى ظهور الفروق

الضريبة الوقتية والتي سيكون لها تأثيرات على معالجة ضريبة الدخل محاسبياً كما سيتضح لنا بعد عرضنا للحالة التالية التي توضح أثر استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي على قياس صافي الدخل المحاسبي والضريبي.

بفرض أن إحدى شركات المساهمة المصرية الصناعية قامت بشراء آلة جديدة بلغت تكلفتها ٣٢٠٠٠ جنيه، ويتم استهلاك هذه الآلة للأغراض المحاسبية والضريبية خلال عمرها الانتاجي المقدر بخمس سنوات بطريقة القسط الثابت، وأن الآلة تم استخدامها لانتاج سلعة يتولد عن بيعها إيراد سنوي يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

وفي ضوء المعلومات السابقة، ويتطبيق مايجرى عليه للعمل في مصلحة الضرائب بالنسبة لأحكام الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - تظهر فروق ضريبية وقتية كما يتبين من الجدول التالي :

جدول رقم (١) أثر استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي على قياس صافي الدخل المحاسبي والضريبي

البيان	السنة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	اجمالي
القياس المحاسبي :							
الدخل قبل الإهلاك الإهلاك		٣٠٠٠٠ (٦٤٠٠)	٣٠٠٠٠ (٦٤٠٠)	٣٠٠٠٠ (٦٤٠٠)	٣٠٠٠٠ (٦٤٠٠)	٣٠٠٠٠ (٦٤٠٠)	١٥٠٠٠٠ (٣٢٠٠٠)
صافي الدخل قبل الضريبة الضريبة (أ)		٢٣٦٠٠	٢٣٦٠٠	٢٣٦٠٠	٢٣٦٠٠	٢٣٦٠٠	١١٨٠٠٠
القياس الضريبي							
الدخل قبل الإهلاك الإهلاك المعجل الإهلاك العادي		٣٠٠٠٠ (٨٠٠٠) (٤٨٠٠)	٣٠٠٠٠ (٨٠٠٠) (٤٨٠٠)	٣٠٠٠٠ (٨٠٠٠) (٤٨٠٠)	٣٠٠٠٠ (٨٠٠٠) (٤٨٠٠)	٣٠٠٠٠ (٨٠٠٠) (٤٨٠٠)	١٥٠٠٠٠ (٣٢٠٠٠)
صافي الدخل قبل الضريبة الضريبة (ب)		١٧٢٠٠	٢٥٢٠٠	٢٥٢٠٠	٢٥٢٠٠	٢٥٢٠٠	١١٨٠٠٠
الفروق الضريبية الوقتية (أ) - (ب)		٦٤٠٠	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	صفر

وبلاحظ من الجدول السابق مايلي :

١- اختلاف قيمة صافي الدخل المحاسبي عن صافي الدخل الضريبي سنوياً نتيجة اختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي للأسباب الآتية:

(أ) خصم الإهلاك المعجل في السنة الأولى وقيمته ٨٠٠٠ جنيه (٣٢٠٠٠ × ٢٥٪) عند قياس صافي الدخل الضريبي تطبيقاً لنص الفقرة الثالثة من المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بينما لم تخصم هذه القيمة عند قياس صافي الدخل المحاسبي حيث لا يتمشى ذلك مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(ب) اختلاف القيمة القابلة للإهلاك محاسبياً وضريبياً، حيث تبلغ في الحالة الأولى ٣٢٠٠٠ جنيه وهي تكلفة اقتناء الآلة، بينما تبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه في الحالة الثانية وهي تكلفة اقتناء الآلة بعد خصم الإهلاك المعجل. وذلك بالرغم من عدم اختلاف طريقة الإهلاك محاسبياً وضريبياً، حيث يتم استخدام طريقة القسط الثابت للأغراض المحاسبية والضريبية.

٢- تساوى مجمع الإهلاك المحاسبي مع مجمع الإهلاك الضريبي في نهاية السنة الخامسة، وبذلك تكون التكلفة المستردة حتى نهاية العمر الانتاجي للآلة في الحالتين تعادل تكلفة الاقتناء، وهو ما يتمشى مع مضمون نموذج الإهلاك المعجل الذي سبق وأن أوضحه الباحث.

٣- ظهور فروق ضريبية وقتية في السنة الأولى من استخدام الآلة نتيجة اتباع أسلوب الأهلاك المعجل كحافز ضريبي، وهذه الفروق تنعكس Revers أى يزول أثرها وتلاشى تبعاً خلال العمر الانتاجي للآلة بسبب انخفاض قيمة

الإهلاك الضريبي عن قيمة الإهلاك المحاسبي في السنوات التالية للسنة الأولى من سنوات استخدام الآلة.

وتضعنا الملاحظة السابقة أمام حقيقة وهي أن الفروق الضريبية الوقتية يترتب عنها أيضا فروق بين ضريبة الدخل (الضريبة على أرباح شركات الأموال) التي يتم حسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي (مصرف الضريبة)، وبين ضريبة الدخل التي يتم حسابها على أساس صافي الدخل الضريبي (الضريبة واجبة السداد Tax Payable)، وتلاشى أيضا هذه الفروق في الفترات الزمنية المتتالية وفقا لاتجاهات الفروق الضريبة الوقتية وبذلك تظهر مشكله تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات، ويوضح McCullers & Richard في هذا المجال :

If the difference is one of timing, the presumption is that it will necessarily reverse in some later period, and in the absence of a rate change, the total amount of taxes is assumed to be the same over an extended period of time but not in the period - to - period reporting. Thus some allocation is considered necessary for the appropriate matching of revenue and expense. (٣٩)

وعلى ذلك ينتقل الباحث إلى دراسة أثر البعد الزمني للفروق الضريبية الوقتية الناشئة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي على قياس مصرف ضريبة الدخل.

٢- أثر البعد الزمني للفروق الوقتية على قياس مصرف الضريبة (تخصيص ضريبة الدخل) : تجمع الآراء على المستويين الفكري والمهني على أن ضريبة الدخل تعد من مصروفات مزاوله النشاط من وجهة النظر المحاسبية، حيث يوضح تعريف مجلس معايير المحاسبة (FASB) أن ضريبة الدخل ينبغي أن

تعالج محاسبيا على أنها من المصروفات الفترية<sup>(٤٠)</sup>، وذلك بسبب عدم وجود فروق جوهرية بين مصروف ضريبة الدخل وبين المصروفات الأخرى، فالعنصر المعين يتم تصنيفه كمصروف إذا أدى إلى توليد إيراد، وإن ضريبة الدخل التي تتحملها الشركة المعينة هي مقابل السماح لها بالاستمرار في وظيفة توليد الإيراد، وبالتالي فإن هذه الضريبة تعتبر مصروفا. ويؤكد Richie et al. هذا بقولهم :

Since the primary objective of a business is the earning of profit, the incom tax attaching to that profit is a legitimate expense of the business and should be treated in the sam manner as all other business expenses<sup>(٤١)</sup>.

وإذا ما اعتبرت ضريبة الدخل مصروفا، فإن معالجتها محاسبيا تواجه تساؤلا حول مايجب تحميله على الإيرادات، فهل يتم تحميل إيرادات الفترة المعينة - توصلا لصالفي الدخل المحاسبي - بقيمة ضريبة الدخل واجبة السداد من وجهة النظر الضريبية أم بقيمة مصروف ضريبة الدخل عن الفترة المحاسبية؟ خصوصا وأن تحديد قيمة ضريبة الدخل واجبة السداد لا يتم وفقا لنفس أسس تحديد المصروف لغرض قياس صافي الدخل المحاسبي<sup>(٤٢)</sup>.

وتواجه الإجابة عن هذا التساؤل بأحد اتجاهين، يرى أولهما تحميل إيرادات الفترة بالضريبة المسددة فعلا، بينما يرى الثاني أن قيمة الضريبة التي تظهر بالقوائم المالية ينبغي تحديدها على أساس صافي الدخل المحاسبي الظاهر بتلك القوائم<sup>(٤٣)</sup>.

وبالرغم من أن لكل اتجاه أسانيده -التي تحتاج مناقشتها إلى بحث مستقل<sup>(٤٤)</sup>- فإن الاتجاه الثاني هو الاتجاه الذي تجمع عليه الهيئات المحاسبية المهنية الرسمية<sup>(٤٥)</sup>. ويستند هذا الاتجاه إلى أن الفروق الضريبية الوقتية تؤدي إلى تحديد قيمة ضريبة الدخل واجبة السداد عن فترة معينة باتباع أسس تختلف عن أسس تحديد المصروفات لأغراض قياس صافي الدخل المحاسبي، لذلك فإن تلك القيمة لاتمثل بالضرورة مصروف ضريبة الدخل الذي يعكس الآثار الضريبية

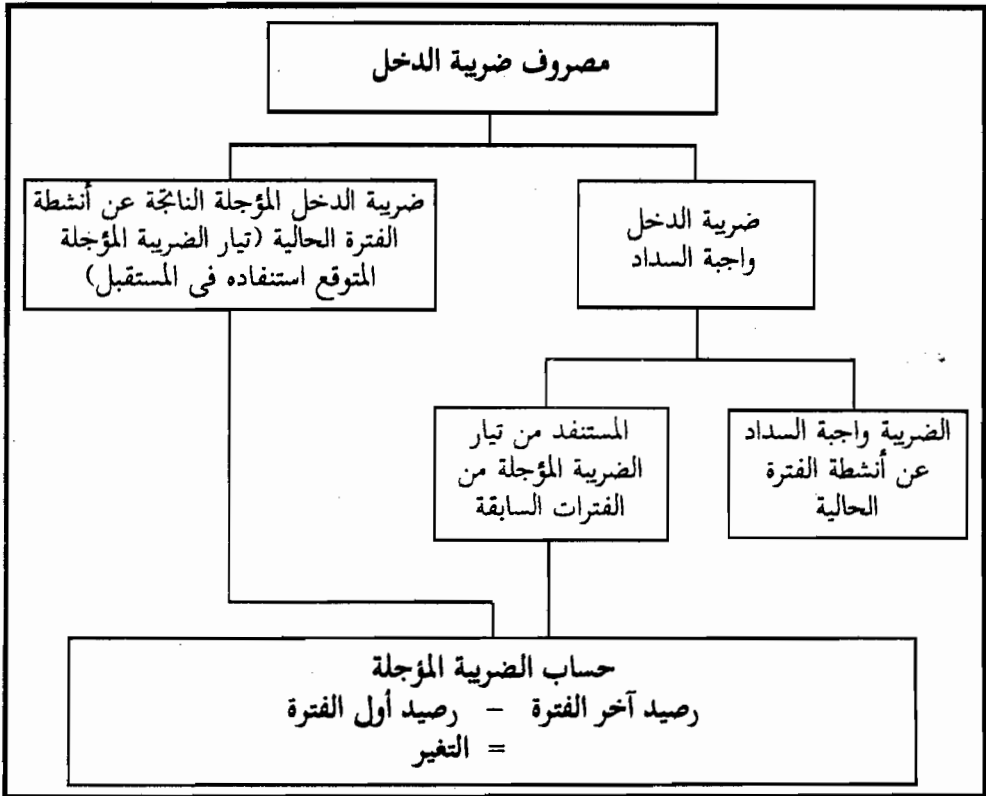


للعمليات التي تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي عن فترات سابقة أو لاحقة عن تلك التي ترتبط بتحديد صافي الدخل الضريبي، وإذا ما اعتبرت ضريبة الدخل واجبة السداد هي مصروف الضريبة الفترى، فإن هذا سيتعارض مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وهو أحد المبادئ الأساسية التي يستند إليها عند قياس صافي الدخل المحاسبي.

وإذا ما تم تحميل إيرادات فترة معينة بمصروف ضريبة الدخل وليس بالضريبة واجبة السداد، فإن البعد الزمني للفروق الضريبية اللاحقة الناتجة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي - مثلها مثل الفروق الضريبية اللاحقة الأخرى - يترتب عنه ضريبة مؤجلة Deferred Tax يجب تخصيصها بين الفترات بما يكفل ارتباط مصروف ضريبة الدخل بصافي الدخل المحاسبي في أي فترة بصرف النظر عن قيمة صافي الدخل الضريبي، وبما يؤدي إلى تمهيد Smooth التشوهات في ضريبة الدخل الناتجة عن الفروق الضريبية اللاحقة.

ويقصد بالتخصيص في هذا المجال الطريقة التي يتم على أساسها تحديد العلاقة بين تيار الضريبة المؤجلة المتولد عن أنشطة الشركة وبين الأعباء الضريبة التي أقرتها في حساباتها، حيث يتدفق هذا التيار من خلال حساب الضريبة المؤجلة بحيث يعكس هذا الحساب في أي لحظة العمليات الماضية والحاضرة التي تسببت في ظهور الفروق الضريبية اللاحقة، ومن ثم الضريبة المؤجلة، وهو ما يوضحه الشكل التالي (٤٦) :

شكل رقم (١) تدفق تيار الضريبة المؤجلة وعلاقته بمصرف ضريبة الدخل



ويتأثر تيار الضريبة المؤجلة باعتبارات القياس المحاسبى من حيث تعيين الفروق الضريبية التي يتم الاعتراف Recognition بها، ومن ثم الضريبة المؤجلة التي تسببها من ناحية، ومعامل القياس الذي يستخدم لتحديد قيمة الضريبة المؤجلة من ناحية أخرى.

ومن حيث الاعتراف بالضريبة المؤجلة يوجد مفهومان للفروق الضريبية الوتية التي تؤدي إلى تلك الضريبة وهما مفهوم التخصيص الشامل Comprehensive Allocation، ومفهوم التخصيص الجزئي Partial Allocation (٤٧).

طبقاً لمفهوم التخصيص الشامل يتم الاعتراف بكافة الفروق الضريبية الوقتية ومن ثم بالضريبة المؤجلة المرتبطة بها، حيث ينبغى أن يعكس التقرير عن ضريبة الدخل التأثيرات الضريبية لكامل الفروق الضريبية الوقتية، وذلك بصرف النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضريبة أو استردادها. فالضريبة المؤجلة ينبغى الاعتراف بها عندما تنشأ الفروق الضريبية الوقتية حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق ستعكس أى سيزول أثرها فى الفترات التالية، حيث أن تكرار الفروق بين صافى الدخل الضريبي وصافى الدخل المحاسبي يسبب تأجيل لانتهائى للضريبة.

وطبقاً لمفهوم التخصيص الجزئى، فإن الاعتراف بالضريبة المؤجلة لايعتبر مناسباً إذا كانت بسبب فروق ضريبية وقتية متكررة تؤدي إلى تأجيل ضريبي لانتهائى، ومن ثم يقضى هذا المفهوم بالاعتراف فقط بالفروق الضريبية الوقتية غير المتكررة التى تسبب ضريبة مؤجلة يتوقع بدرجة معقولة أن سدادها أو استردادها سيتم خلال فترة قصيرة نسبياً تقدر من ٣ إلى ٥ سنوات<sup>(٤٨)</sup>. أما الفروق الضريبية الوقتية المتكررة فإنه لا يترتب عنها ضريبة مؤجلة حيث أن قيمة مصروف ضريبة الدخل الذى يتم التقرير عنها محاسبياً للفترة المعينة تكون هى نفس قيمة الضريبة واجبة السداد عن تلك الفترة.

ويعتبر مفهوم التخصيص الشامل هو المفهوم الذى يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لأن جوهره يدور حول أساس الاستحقاق الذى يعتبر من أهم الأسس التى يركز عليها نموذج قياس صافى الدخل المحاسبي، لذلك يوصى باستخدامه من قبل مجلس المبادئ المحاسبية<sup>(٤٩)</sup>، وكذلك مجلس معايير المحاسبية المالية<sup>(٥٠)</sup>.

هذا وإذا ما تم تعيين الفروق الضريبية الوقتية التى يكون من الملثم الاعتراف بالضريبة المؤجلة التى تسببها، تظهر مشكلة أخرى تتعلق بمعامل القياس، أى سعر

الضريبة الذى يتم استخدامه لتحديد قيمة الضريبة المؤجلة. فحيث تتصف السياسة الضريبية بالمرونة استجابة لما يطرأ على البيئة الاقتصادية والاجتماعية من تغيرات، فانه من المحتمل أن يتغير سعر الضريبة خلال الفترات الزمنية التى تنعكس فيها الفروق الضريبية الوقتية عن سعر الضريبة الذى كان سائداً عند نشأت هذه الفروق، الأمر الذى يؤدي إلى التساؤل عن سعر الضريبة الذى يستخدم لقياس الضريبة المؤجلة، فهل يستخدم سعر الضريبة السائدة عند نشأت الفروق الضريبية الوقتية أم سعر الضريبة المتوقع أن يسود عند انعكاس هذه الفروق؟

باستقراء الإصدارات المحاسبية التى تناولت دراسة مشكلة تحديد سعر الضريبة الذى يتم استخدامه لقياس قيمة الضريبة المؤجلة بصفة عامة، يتضح وجود أساسان هما أساس سعر الضريبة الجارى Current Tax Rate، وأساس أسعار الضريبة المتوقعة Expected Tax Rates.

فبالنسبة لأساس سعر الضريبة الجارى وهو الأساس الذى اقترحه مجلس مبادئ المحاسبة، فانه يقضى بقياس الضريبة المؤجلة باستخدام سعر الضريبة السائد عند نشأت الفروق الضريبية الوقتية<sup>(٥١)</sup>، وبذلك لا يتم تسوية الضريبة المؤجلة لتعكس التغيرات اللاحقة فى سعر الضريبة. ومن ثم فان رصيد حساب الضريبة المؤجلة قد لا يمثل القيمة الحقيقية للضريبة واجبة السداد أو الاسترداد فى الفترات التى يزول فيها أثر الفروق الضريبية الوقتية، فى حالة حدوث تعديلات فى سعر الضريبة.

أما أساس أسعار الضريبة المتوقعة وهو الأساس الذى اقترحه مجلس معايير المحاسبة المالية بالمعيار رقم (١٠٩) الصادر فى سنة ١٩٩٢، فانه يقضى باستخدام أسعار الضريبة المتوقعة عند انعكاس الفروق الضريبية الوقتية، وذلك لتحديد قيمة الضريبة المؤجلة المرتبطة بتلك الفروق<sup>(٥٢)</sup>.

## ثانياً : الآثار المرتبطة بوظيفة الإفصاح :

بعد قياس الضريبة المؤجلة المرتبطة بالفروق الضريبية الوقتية الناتجة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي، يأتي دور الإفصاح المحاسبي الذي ينطوي على مرحلتين<sup>(٥٣)</sup>، حيث تتمثل المرحلة الأولى في تحليل طبيعة الضريبة المؤجلة بغرض تبويبها وتلخيصها، أما المرحلة الثانية فتنتطوي على الكيفية التي يتم بها توصيل نتائج هذا التحليل إلى مستخدمى المعلومات المحاسبية المهتمين بالمتضمنات المالية للسياسة الضريبية وأثرها على المستوى القومى ومستوى الوحدة الاقتصادية.

ولقد اختلفت الآراء حول طبيعة الضريبة المؤجلة بصفة عامة. حيث يرى البعض أنها تأخذ طبيعة الإلتزامات، ولذلك يتم الإفصاح عنها فى قائمة المركز المالى ضمن بند الإلتزامات<sup>(٥٤)</sup>. ويرى البعض الآخر أنها ليست من طبيعة الإلتزامات، ولذلك إما أن يتم تعديل قيمة الأصل الرأسمالى الذى أدى إهلاكه الضريبي إلى وجود فروق ضريبية وقتية ترتب عنها ضريبة مؤجلة بحيث يتم الإفصاح عن هذا الأصل الرأسمالى بصافى قيمته الدفترية أى بعد خصم الضريبة المؤجلة أو يقتصر الأمر على الإفصاح عن الضريبة المؤجلة فى الملاحظات الهامشية بالقوائم المالية<sup>(٥٥)</sup>.

ويمكن بلورة الآراء السابقة فى مدخلين للإفصاح عن الضريبة المؤجلة، وهما مدخل الميزانية Balance Sheet - Oriented Approach، ومدخل قائمة الدخل Income Statement - Oriented Approach. ويناقش الباحث كل مدخل على النحو التالى :

### ١- مدخل الميزانية للإفصاح عن الضريبة المؤجلة :

ينطوى مدخل الميزانية على طريقتين للإفصاح عن أثر الضريبة المؤجلة تعرف الطريقة الأولى بطريقة الإلتزام Liability Method، وتعرف الثانية بطريقة صافى

الضريبة Net-of-Tax Method، وذلك على نحو ما يسرد فيما يلي:

(أ) طريقة الالتزام: تفترض هذه الطريقة أن مضمون الضريبة المؤجلة يتمشى مع تعريف الالتزامات الذى أورده مجلس مبادئ المحاسبة المالية<sup>(٥٦)</sup>، من حيث أنها المنافع الاقتصادية المتوقع التضحية بها فى المستقبل والمتربطة عن تعهدات حاضرة لوحدة محاسبية تقتضى تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو لوحداث أخرى فى المستقبل نتيجة معاملات ماضية. ولأن الضريبة المؤجلة تنشأ عن أحداث ماضية نتيجة الفروق الضريبية الوقتية التى ستخضع للضريبة فى سنوات انعكاسها، فإنها تعتبر التزاماً فى مضمونها ويتم الإفصاح عنها فى الميزانية العمومية ضمن بند الالتزامات ويتم تصنيفها حسب نوع الأصل الذى ترتبط به هذه الضريبة. فإذا كانت ترتبط بأصول متداولة، فإنها تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل. أما إذا كانت ترتبط بأصول رأسمالية، فإنها تظهر ضمن الالتزامات طويلة الأجل<sup>(٥٧)</sup>.

ومن بيانات الجدول رقم (١) الخاص بالحالة السابق عرضها يمكن توضيح ذلك - بفرض توقع عدم تعديل سعر الضريبة (٣٢٪) - على نحو ما سيرد فى الجدولين (٢)، (٣) التالين:

جدول رقم (٢) قيمة الضريبة المؤجلة خلال سنوات العمر الانتاجى للألة

بيان	السنة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة	الاجمالى
الفروق الضريبية الوقتية	٦٤٠٠	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	(١٦٠٠)	صفر
سعر الضريبة	٪٣٢	٪٣٢	٪٣٢	٪٣٢	٪٣٢	٪٣٢	٪٣٢
الضريبة المؤجلة	٢٠٤٨	(٥١٢)	(٥١٢)	(٥١٢)	(٥١٢)	(٥١٢)	صفر

جدول (٣) قيمة الإلتزام الذى يظهر بالميزانية خلال سنوات العمر الانتاجى للألة

بيان	السنة	الأولى	الثانية	الثالثة	الرابعة	الخامسة
قيمة الإلتزام قبل انعكاس الفروق الضريبية الوقتية	٢٠٤٨	٢٠٤٨	٢٠٤٨	١٥٣٦	١٠٢٤	٥١٢
مقابل انعكاس الفروق الضريبية الوقتية	---	---	(٥١٢)	(٥١٢)	(٥١٢)	(٥١٢)
الإلتزام فى نهاية السنة كما يظهر فى الميزانية العمومية	٢٠٤٨	٢٠٤٨	١٥٣٦	١٠٢٤	٥١٢	صفر

ويتضح من الجدول رقم (٢) أن الفروق الضريبية الوقتية وقيمتها ٦٤٠٠ جنيهه التى نشأت فى السنة الأولى نتيجة استخدام أسلوب الإهلاك المعجل الذى تسمح به المادة ١١٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ترتب عليها ضريبة مؤجلة تبلغ ٢٠٤٨ جنيهه، يستنفد منها ٥١٢ جنيهه سنوياً خلال السنوات المتبقية من العمر الانتاجى للألة بسبب انعكاس الفروق الضريبية الوقتية فى تلك السنوات مما يؤدى إلى زيادة صافى الدخل الضريبى عن صافى الدخل المحاسبى بعدما كان العكس فى السنة الأولى.

أما الجدول رقم (٣) فيوضح الإلتزام القانونى الذى يفرضه التشريع الضريبى والذى يتم الافصاح عنه ضمن بند الإلتزامات طويلة الأجل فى الميزانية العمومية، ويمكن اعتباره - كما سبق القول - قرضاً منحتة الدولة للشركة بدون فوائد حيث يظهر هذا الإلتزام فى السنة الأولى عند نشأة الفروق الضريبية الوقتية بمبلغ ٢٠٤٨ جنيهه، ويظل يتناقص فى السنوات التالية بسبب انعكاس الفروق الضريبية الوقتية التى تولد صافى دخل ضريبى فى تلك السنوات إلى أن يتلاشى فى السنة الأخيرة من سنوات عمر الألة، وبذلك تكون الشركة قد تحملت التزامها الضريبى الإجمالى.

(ب) طريقة صافي الضريبة : يستند مؤيدو (٥٨) هذه الطريقة إلى أن الضريبة المؤجلة لاتعتبر من حيث المضمون التزاماً يتم استرداده مستقبلاً، حيث يعتمد ذلك على ما يتحقق من دخل في المستقبل. ولأنه من المحتمل ألا تقوم الإدارة الضريبة باسترداد قيمة الضريبة المؤجلة إذا ما تحققت خسائر في المستقبل، فإنه لاينبغي الإفصاح في القوائم المالية عن التأثيرات الضريبية للفروق، الوقتية الناتجة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل بصورة منفصلة. وبدلاً من ذلك يتم تسوية هذه الآثار في حساب الإهلاك المختص، وبالتالي يظهر قيمة الأصل بالميزانية العمومية بصافي القيمة بعد الأخذ في الاعتبار تلك الآثار، حيث تتلاءم هذه المعالجة مع مضمون الإهلاك. فمن وجهة نظر مؤيدى هذه الطريقة يتمثل مضمون الإهلاك في أنه تخفيض في قيمة الأصل بسبب كل من النقص التدريجي في منفعة الاقتصادية وكذلك حصته في الضريبة التي يتم خصمها خلال عمره الانتاجي. ويؤدي استخدام نموذج الإهلاك المعجل إلى سرعة استنفاد هذه الحصنة من قيمة الأصل بالمقارنة بنموذج الإهلاك الثابت. وطبقاً لهذا المضمون ينبغي إعادة تقييم الأصل الرأسمالي سنوياً بقيمة المستنفد من تكلفة اقتنائه والذي يتمثل في الإهلاك المحاسبي الذي يعكس النقص في منفعته الاقتصادية إلى جانب القيمة المعادلة لتأثير الضريبة المرتبطة بالتغير في الإهلاك الضريبي عن الإهلاك المحاسبي.

ومن بيانات الجدول رقم (١) الخاص بالحالة السابق عرضها يمكن توضيح ذلك على نحو ما سيرد في الجدولين (٤)، (٥) التاليين :



جدول (٤) : الأثر الضريبي للتغير في الإهلاك الضريبي

السنة	الإهلاك المعجل (الضريبي)	+	الإهلاك الثابت (المحاسبى)	=	التغير فى الإهلاك	×	سعر الضريبة	=	الأثر الضريبي للتغير فى الإهلاك
الأولى	١٢٨٠٠		٦٤٠٠		٦٤٠٠		٪٣٢		٢٠٤٨
الثانية	٤٨٠٠		٦٤٠٠		(١٦٠٠)		٪٣٢		(٥١٢)
الثالثة	٤٨٠٠		٦٤٠٠		(١٦٠٠)		٪٣٢		(٥١٢)
الرابعة	٤٨٠٠		٦٤٠٠		(١٦٠٠)		٪٣٢		(٥١٢)
الخطمية	٤٨٠٠		٦٤٠٠		(١٦٠٠)		٪٣٢		(٥١٢)
الإجمالى	٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠		صفر		٪٣٢		صفر

جدول (٥) مصروف الإهلاك المعدل ومجمع الإهلاك المعدل

السنة	الإهلاك الثابت (المحاسبى)	±	الأثر الضريبي للتغير فى الإهلاك	=	الإهلاك المعدل		مجمع الإهلاك المعدل
الأولى	٦٤٠٠		٢٠٤٨		٨٤٤٨		٨٤٤٨
الثانية	٦٤٠٠		(٥١٢)		٥٨٨٨		١٤٣٣٦
الثالثة	٦٤٠٠		(٥١٢)		٥٨٨٨		٢٠٢٢٤
الرابعة	٦٤٠٠		(٥١٢)		٥٨٨٨		٢٦١١٢
الخامسة	٦٤٠٠		(٥١٢)		٥٨٨٨		٣٢٠٠٠

يتضح من الجدول رقم (٤) أن الفروق الضريبة الوقتية (التغير فى الإهلاك) ينتج عنها أثر ضريبي يمثل نصيب الألة من الضريبة التى يتم خصمها خلال عمرها الانتاجى، والتى تضاف إلى الإهلاك المحاسبى - فى الجدول رقم (٥) -

الذى يمثل النقص التدريجى فى المنفعة الاقتصادية للآلة توصلنا إلى إجمالى القيمة المستنفدة سنوياً من تكلفة اقتناء الآلة (الإهلاك المعدل) والتي يجب أن تتحمل بها إيرادات الفترة توصلنا لصافى الدخل المحاسبى، وبذلك يتم الإفصاح عن الآلة فى الميزانية العمومية بقيمتها الدفترية مخصوصاً منها مجمع الإهلاك المعدل. ويترتب على ذلك أن الضريبة على أرباح شركات الأموال التى يتم الإفصاح عنها فى قائمة الدخل هى الضريبة واجبة السداد التى تحدد على أساس صافى الدخل الضريبى، ومن ثم تخرج هذه الطريقة عن مبدأ المقابلة كما سبق القول، لذلك فإنها تتعرض لنقد شديد على المستويين الفكرى والمهنى (٥٩).

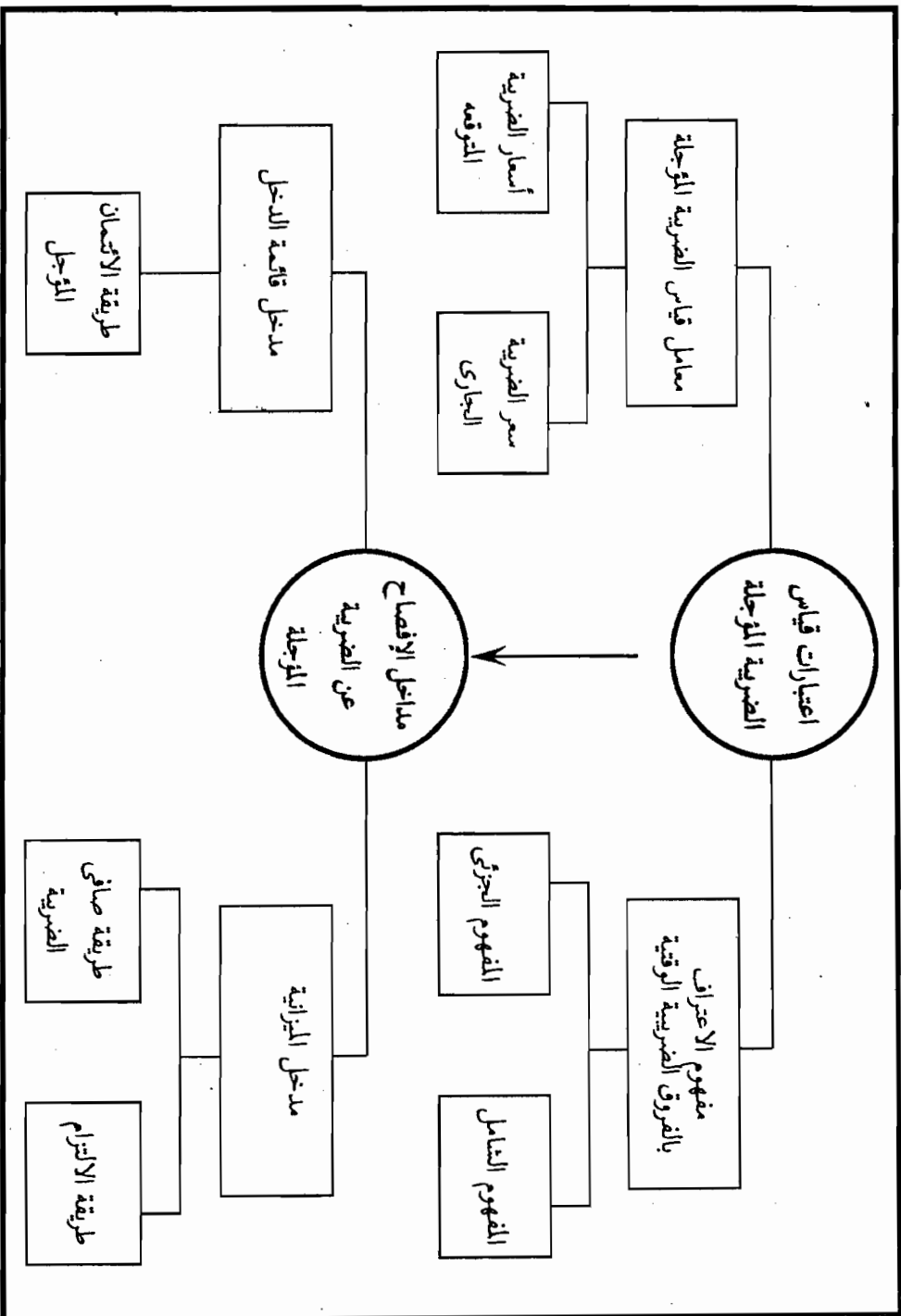
## ٢- مدخل قائمة الدخل للإفصاح عن الضريبة المؤجلة :

يركز هذا المدخل على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيث يهتم بتأثير الضريبة المرتبطة بالفروق الضريبية الوقتية على دخل الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق، ثم تخصيصها على مصروف ضريبة الدخل فى الفترات التى تنعكس فيها هذه الفروق لتحقيق المقابلة السليمة. وتتم هذه المعالجة باستخدام حساب تسجل فيه هذه التأثيرات، وهو حساب الضريبة المؤجلة الذى يكون رصيده دائماً عند نشأت الفروق الضريبة الوقتية الناتجة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل للأغراض الضريبية. ولأن محاولة تفسير مضمون هذا الحساب لم يكن موضع اهتمام مجلس مبادئ المحاسبة وهو الجهة التى تنبنى هذا المدخل، فإنه يمكن القول بأن هذا الحساب يعتبر حساباً معلقاً Suspense Account يستخدم كأداة لنقل التأثيرات الضريبية بين الفترات. لذلك يطلق على طريقة الإفصاح التى تنتمى لمدخل قائمة الدخل بطريقة الائتمان المؤجل - Deferred Credit Method. ويلاحظ على هذه الطريقة أنه فى حالة عدم حدوث تغييرات فى سعر الضريبة، فإن طريقة الائتمان المؤجل تتشابه فى جوهرها مع طريقة الالتزام - التى

- باستثناء اختلاف الترميز Nomenclature والتصنيف في الميزانية العمومية، حيث تعد الضريبة المؤجلة الحافزة - وفقاً للطريقة الأخيرة - التزاماً يتم الإفصاح عنه في صلب الميزانية العمومية ضمن الالتزامات طويلة الأجل، بينما تعد الضريبة المؤجلة - وفقاً للطريقة الأولى - رصيداً لحساب دائن، يرى مجلس مبادئ المحاسبة عدم تصنيفة ضمن الإلتزامات بالميزانية العمومية، وترى لجنة المعايير المحاسبية بمجمع المحاسبين القانونيين بالمثلثا وويلز أنه يجب الإفصاح عنه ضمن الملاحظات الهامشية بالميزانية العمومية (٦٠).

وعلى ضوء التحليل السابق للمتضمنات المحاسبية لاستخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل كحافز ضريبي، يمكن تلخيص وجهات النظر فيما يتعلق بأسس المعالجة المحاسبية البديلة لأثر هذه المتضمنات على الأهداف الوظيفية للمحاسبة في الشكل رقم (٢) التالي:

شكل رقم (٢) الأسس البديلة للمعالجة الخاسية آثار استخدام أسلوب الإهلاك المرحل كحافز ضريبي



## المبحث الثالث

### مدخل مقترح للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل في ظل متطلبات التشريع الضريبي المصري

تضمن العرض في المبحث السابق تحليلاً لوجهات النظر المختلفة في مجال المعرفة المحاسبية الضريبية بشأن المعالجة المحاسبية للآثار المترتبة عن استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي، وكما تبين من هذا التحليل تعدد الأسس التي تحكم قياس هذه الآثار والإفصاح عنها، الأمر الذي يتطلب تطوير مدخل للمعالجة المحاسبية للآثار المترتبة عن استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل يتمشى مع متطلبات التشريع الضريبي المصري الذي يأخذ بنموذج القسط المبدئي كما كشفت عنه الدراسة في المبحث الأول.

ويمكن للباحث تناول المدخل المقترح للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل كحافز ضريبي في مصر من خلال دراسة مبررات المعالجة المحاسبية عن هذه الآثار، والمعايير الاسترشادية التي تحدد هذه المعالجة، وذلك على نحو ما سيرد في الفرعيتين التاليتين :

أولاً: مبررات المعالجة المحاسبية عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل في مصر: تبرز أهمية المعالجة المحاسبية عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل على مستوى التطبيق العملي في مصر خاصة في ظل الاتجاه السائد في الاقتصاد المصري نحو الخصخصة وتشجيع القطاع الخاص للدخول في المشروعات الاستثمارية بما يؤدي إلى تحقيق التنمية الاقتصادية، حيث تؤدي تلك المعالجة المحاسبية إلى توفير المعلومات التي تفيد في تفسير وتوجيه سياسة التحفيز الضريبية التي يأخذ بها التشريع الضريبي المصري والتي تعكسها فروق ضريبية وقتية يترتب

عنها تأجيل لسداد الضريبة على أرباح شركات الأموال والتي يمكن أن نطلق عليها «الضريبة المؤجلة المحفزة Incentive Defered Tax». ويمكن توضيح المبررات التي تقف خلف أهمية هذه المعالجة على النحو التالي :

#### ١- التنبؤ بالعائد على الاستثمار :

يهتم المستثمرون الحاليون والمحتملون بتقييم جودة مكاسب الشركة المعينة، ويؤدى الإفصاح عن أثر الفروق الضريبية الوقتية إلى توفير معلومات تفيد هذه الفئة فى التنبؤ بالعائد على الاستثمار. فحيث يوجد ارتباط قوى بين صافى الدخل المحاسبى وعائد السوق للسهم، فإنه يتعين على المستثمرين الاهتمام بالفروق بين صافى الدخل المحاسبى بعد الضريبة وصافى الدخل الضريبى، لأن هذه الفروق لها تأثيراتها على صافى الدخل المحاسبى بعد الضريبة خصوصا إذا كانت هذه التأثيرات غير متكررة.

#### ٢- التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية :

بالرغم من أن الفروق الضريبية الوقتية التى يترتب عنها ضريبة مؤجلة محفزة تعد من العمليات غير النقدية التى لا يترتب عنها تدفقات نقدية فى الفترة التى تنشأ فيها هذه الفروق، إلا أن لها تأثير جوهري على التدفقات النقدية المستقبلية للشركة، لذلك فإن الإفصاح عن القيمة المؤجلة من الضريبة على أرباح شركات الأموال يؤدى إلى توفير معلومات تفيد فى التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل فى المستقبل، وبذلك يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية فى الإلتزامات المرتبطة بالضريبة المؤجلة المحفزة، والتى تؤدى إلى نقص السيولة بسبب زيادة الضرائب المسددة فعلا عن مصروف الضريبة الظاهر بقائمة الدخل.

#### ٣- التحقق من فعالية سياسة التحفيز الضريبية :

يؤدى الإفصاح عن المعلومات التى تعكس الآثار المترتبة عن استخدام أسلوب

الإهلاك المعجل كحافز ضريبي إلى تمكين الدولة من التحقق من فعالية إتباع هذا الأسلوب، حيث يعتبر الإفصاح في هذا المجال تغذية عكسية لازمة لاتخاذ ما قد يلزم من تعديلات في التشريع الضريبي لتصحيح المسار نحو ما يرغب هذا التشريع تحقيقه من اتباع السياسة الضريبية المحفزة، ويؤكد البعض هذا المطلب بقوله:

Appropriate disclosure would require an explanation of the basis for determining the amount of reversals of prepaid and deferred taxes. This would provide feedback that would aid in distinguishing the conditions for temporary and permanent tax differences.<sup>(٦١)</sup>

كما تفيد هذه المعلومات في قيام الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب) بإعداد جداول تفصيلية تسمح بتحديد مقدار الإهلاك المعجل الذي استفادت به الشركات، ومن ثم قيمة الفروق الضريبية الوقتية للسنة الضريبية المعينة التي ترتب عنها ضريبة مؤجلة محفزة يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد الموازنة العامة للدولة، بحيث ينبغي أن تتضمن الموارد تقديرات ما سيتم تحصيله من ضريبة مؤجلة محفزة.

هذا وبالرغم من أهمية المعالجة المحاسبية لأثر استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك المعجل - والتي تستند إلى ماسبق عرضه من مبررات - فإن المتتبع للممارسة المحاسبية في مصر يجد عدم مسابقتها للاتجاهات المعاصرة بشأن الإفصاح عن المعلومات التي تعكس آثار سياسة التحفيز الضريبية التي تعتبر ظاهرة أساسية في النظام الضريبي المصري. لذلك يعرض الباحث في الفرعية التالية مدخلا مقترحا للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل ضريبياً.

ثانياً : مدخل مقترح للمعالجة المحاسبية لأثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل ضريبياً : يستند المدخل المقترح للمعالجة المحاسبية لأثر استخدام أسلوب

مسموحات الإهلاك المعجل ضريبياً على فرضية أساسية في قياس ضريبية الدخل (الضريبة على أرباح شركات الأموال) وهو تحميل إيرادات الفترة بمصروف ضريبة الدخل وليس بضرية الدخل واجبة السداد، وذلك لتمشى هذه الفرضية مع الاتجاه السائد في الممارسة المهنية كما أوضحت الدراسة في المبحث الثاني.

وعلى ضوء ما أسفر عنه تحليل وجهات النظر فيما يتعلق بأسس المعالجة المحاسبية البديلة لأثر استخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي على وظيفتي القياس والإفصاح المحاسبي - والتي لخصها الشكل رقم (٢) السابق - فإنه يمكن استنباط المعايير الاسترشادية التي تحدد أسس المعالجة المحاسبية لأثر استخدام نموذج مسموحات الإهلاك المعجل ضريبياً، وذلك بما يمكن من اقتراح مدخل لهذه المعالجة تستخدمه شركات الأموال في مصر، وبحيث تركز هذه المعايير الاسترشادية على المحاور الرئيسية التالية :

١- الاعتراف بالفروق الضريبية الوقتية.

٢- الأثر الضريبي للفروق الضريبية الوقتية.

٣- معامل قياس الضريبة المؤجلة المحفزة.

٤- طبيعة الضريبة المؤجلة المحفزة.

وفيما يلي عرض للمعايير الاسترشادية التي تركز على المحاور السابقة :

١- الاعتراف بالفروق الضريبية الوقتية :

يقتضى المعيار الذى يركز على هذا المحور الاعتراف بالفروق الضريبية الوقتية الناتجة عن اختلاف التوقيت الزمنى لاسترداد تكلفة الأصل الرأسمالى ضريبياً عنه محاسبياً. وفى ظل ما يقضى به القانون الضريبي المصرى بشأن سياسة السماح



باستخدام نموذج الإهلاك المعجل (القسط المبدئي)، ولتوفير المعلومات التي تبرز تحقيق الهدف من استخدام هذا النموذج، حيث يمكن الحكم على فعالية هذه السياسة من خلال الزيادة المستمرة في الفروق الضريبية الوقتية بما يعنى في الظروف العادية قيام الشركات بعمليات اقتناء أصول رأسمالية جديدة أو إتباع سياسة إحلال تواكب التقدم التقنى من ناحية، والتزاما بما تجمع عليه الهيئات المحاسبية المهنية الرسمية مما يكفل رفع درجة الثقة للمعلومات التي تفيد في مجال الاستثمارات الرأسمالية خاصة الأجنبية من ناحية أخرى - يكون مفهوم الاعتراف بالفروق الضريبية الوقتية الشاملة هو المفهوم الأكثر ملاءمة للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل ضريبيا بالمقارنة بمفهوم الاعتراف الجزئى. وعلى هذا يمكن صياغة هذا المعيار كما يلي :

«يجب الاعتراف بكافة الفروق الضريبية الوقتية الناشئة عن استخدام نموذج الإهلاك المعجل ضريبيا، والمحاسبة عن أثر هذه الفروق على افتراض أن جميعها ستعكس في المستقبل».

## ٢- الأثر الضريبى للفروق الضريبية الوقتية :

يقتضى المعيار الذى يركز على هذا المحور وجوب القيام بتحديد الأثر الضريبى للفروق الضريبية الوقتية، ذلك لأن هذه الفروق تنطوى على نتائج ضريبية تؤثر على صافى الدخل الضريبى للسنة التى تم فيها الاعتراف بتلك الفروق، وكذلك على صافى الدخل الضريبى لسنوات تالية.

وفى مجال استخدام نموذج الإهلاك المعجل كحافز ضريبى، فإن نشأت الفروق الضريبية الوقتية فى سنة معينة يترتب عنها تخفيض فى قيمة الضريبة واجبة السداد فى تلك السنة، ثم تزيد هذه القيمة فى السنوات التى ستعكس فيها تلك الفروق، مما يعنى وجود ضريبة مؤجلة محفزة عند نشأت الفروق الضريبية الوقتية

تؤدي إلى زيادة الضريبة واجبة السداد عند زوال أثرها. والتزاما بالفرضية الأساسية التي أوردها الباحث في بداية هذه الضريبة، فإنه ينبغي أن تتضمن القوائم المالية النتائج الضريبية لجميع تأثيرات كل من الأحداث الجارية والأحداث المؤجلة التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية أو في الإقرار الضريبي. وعلى ذلك يمكن صياغة هذا المعيار كما يلي :

«يجب المحاسبة عن الأثر الضريبي للفروق الضريبية الوقتية والمتمثل في الضريبة المؤجلة المحفزة التي تنتج عند نشأت الفروق الضريبية الوقتية والتي يتوقع سدادها نتيجة إنعكاس تلك الفروق مستقبلاً».

### ٣- معاميل قياس الضريبة المؤجلة المحفزة :

يقتضى المعيار الذي يركز على هذا المحور ضرورة تعيين معاميل القياس الذي يتم استخدامه لتحديد قيمة الضريبة المؤجلة المحفزة. وطالما أن هذه الضريبة تعكس أثر الفروق الضريبية الوقتية المرتبطة بالإهلاك المعجل الذي ينتج عن تقدير نمط توزيع القيمة القابلة للإهلاك على أساس التكلفة التاريخية، فإنه يكون من المنطقي قياس الأثر الضريبي للفروق الضريبية الوقتية على أساس الالتزام بالقياس التاريخي تحقيقاً لتجانس وموضوعية القياس المحاسبي في القوائم المالية. وعلى ذلك فإن قيمة الضريبة المؤجلة المحفزة ينبغي أن يتم قياسها على أساس معدل الضريبة السائدة عند نشأت الفروق الضريبية الوقتية بما يؤدي إلى أن تعبر القوائم المالية عن واقع الحال، ومن ثم يمكن التعبير عن مضمون هذا المعيار كالتالي :

«يجب قياس الضريبة المؤجلة المحفزة الناتجة عن الفروق الضريبية الوقتية على أساس معدل الضريبة السائدة عند نشأت هذه الفروق».

#### ٤ - طبيعة الضريبة المؤجلة المحفزة :

يقتضى المعيار الذى يركز على هذا المحور وجوب التكييف المحاسبى للضريبة المؤجلة المحفزة للكشف عن طبيعتها ومن ثم كيفية الإفصاح عنها، بحيث يعبر هذا الإفصاح عن جوهر تلك الضريبة بما يتوافق مع المقدرة الاستيعابية للأطراف ذات الاهتمام.

وإذا ما اعتبرنا أن التأجيل الضريبي يمثل مساهمة من الدولة فى تمويل الشركات التى تستفيد بهذا التأجيل، فإن الأمر يتطلب الإفصاح عن هذا بطريقة تحتوى على مضمون إعلامى يعكس هذا المغزى.

فإذا كان المشرع الضريبي يسمح لشركة معينة باستخدام أسلوب الإهلاك المعجل مما يترتب عليه فروق ضريبية وقتية، فإن ذلك لا يغير من التزامها الضريبي الإجمالى الذى ينبغى أن تتحمله، حيث أن ما هدفه المشرع من السماح باستخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي هو مجرد تأجيل سداد الضريبة بما يسمح بتحسين نمط تدفقاتها النقدية تحفيزاً لها على الاستثمار فى الأصول الرأسمالية، ومن ثم فإن قيمة ما تم تأجيل سداده من ضريبة (الضريبة المؤجلة المحفزة) يعتبر التزاماً يأخذ طبيعة الأصل الرأسمالى من حيث الفترة الزمنية لاستنفاده، حيث يكون واجب السداد فى فترات انعكاس الفروق الضريبية الوقتية التى تسببت فى هذا التأجيل، والتى تتم خلال العمر الانتاجى للأصل الرأسمالى.

وعلى هذا فإن تخفيض العبء الضريبي بتأجيله من اللحظة التى تم الاعتراف فيها بالفروق الضريبية الوقتية إلى فترات انعكاس هذه الفروق يعتبر بمثابة مصدر تمويل إضافي وفرته الحكومة للشركة المستفيدة وتوقع تعويضه مستقبلاً.

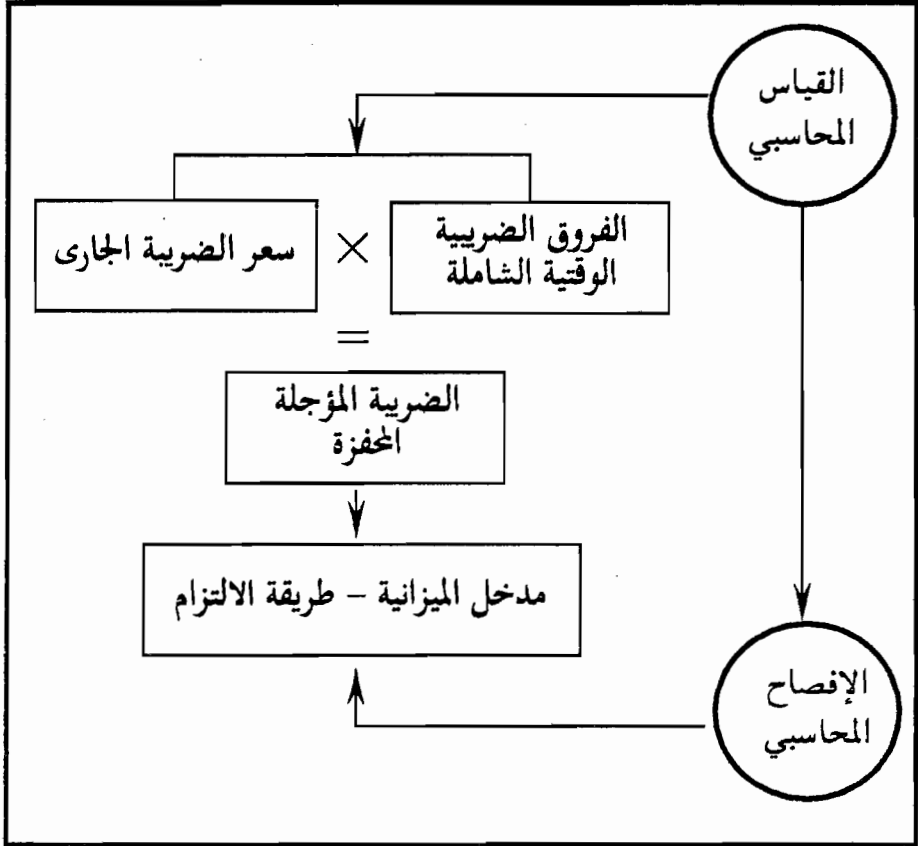
واستناداً إلى هذه التكييف لطبيعة الضريبة المؤجلة المحفزة، ولتحقيق المضمون

الإعلامى الذى يوضع حجم التأجيل الضريبي الذى أتاحه التشريع الضريبي على سبيل التحفيز - فان المدخل الأكثر ملاءمة للافصاح عن الضريبة المؤجلة المحفزة يكون هو مدخل الميزانية بالمقارنة بمدخل قائمة الدخل، كما وأن طريقة الإلتزام التى تدخل فى إطار مدخل الميزانية تعتبر أكثر ملاءمة فى هذا المجال بالمقارنة بطريقة صافى الضريبة التى تدخل فى نفس الإطار. وطالما أن الفروق الضريبية الوقتية التى تسببت فى التأجيل الضريبي نشأت فى الأصل نتيجة الإهلاك المعجل الذى يرتبط بأصول رأسمالية ذات طبيعة طويلة الأجل، فان الضريبة المؤجلة المحفزة ينبغى أيضاً أن تعامل على أنها التزامات طويلة الأجل، ويتم الإفصاح عنها فى صلب الميزانية العمومية على هذا الأساس، وتحت مسمى يوضح مصدر ومضمون هذا الإلتزام من حيث أنه يمثل مساهمة من جانب الحكومة نتيجة اتباعها لسياسة التحفيز الضريبي، وليكن هذا المسمى «مساهمة الحكومة - ضريبة مؤجلة» أسوة بمسمى «مساهمة الحكومة - تسدد» الوارد بدليل حسابات النظام المحاسبى الموحد الذى يفصح عن مساهمة الدولة فى رأس المال. وعلى ذلك يمكن التعبير عن مضمون المعيار الذى يحكم هذه المعالجة كالتالى :

«يجب الإفصاح عن الضريبة المؤجلة المحفزة فى صلب الميزانية العمومية ضمن الإلتزامات طويلة الأجل وتحت عنوان مناسب» .

وعلى ضوء المعايير الاسترشادية السابق عرضها، يمكن تلخيص اطار المدخل المقترح للمعالجة المحاسبية لأثر استخدام نموذج الإهلاك المعجل فى ظل متطلبات التشريع الضريبي المصرى فى الشكل رقم (٣) التالى :

شكل رقم (٣) إطار المدخل المقترح للمحاسبة عن أثر استخدام نموذج الإهلاك  
المعجل في ظل متطلبات التشريع الضريبي المصري



## خلاصة البحث ونتائجه

- استهدف هذا البحث استعراض النماذج البديلة لمسموحات إهلاك الأصول الرأسمالية للتعرف على موقف المشرع الضريبي المصرى منها، وتحليل الآثار المترتبة عن استخدام هذه النماذج على الأهداف الوظيفية للمحاسبة بغية تقديم اطار لمدخل مقترح للمحاسبة عن تلك الآثار. وقد قُسم البحث إلى ثلاثة مباحث نوجز ما اشتملت عليه فى الآتى:  
أولاً: إختص المبحث الأول باستعراض النماذج البديلة لمسموحات الإهلاك المعجل كحافز ضريبي وموقف المشرع الضريبي المصرى منها، وقد انتهى الباحث فى هذا الشأن إلى النتائج الآتية:  
١- تأخذ التشريعات الضريبية المعاصرة بأحد أسلوبين لإهلاك الأصول الرأسمالية بهدف التحفيز على الاستثمار فى هذا المجال، وهما أسلوب الإهلاك المعجل وأسلوب الإهلاك الإضافى.  
٢- تتعدد نماذج أسلوب الإهلاك المعجل، وبالرغم من هذا فإنها تتفق فى مضمونها من حيث قيامها على فكرة السماح بإهلاك تكلفة اقتناء الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من عمرها الإنتاجى أو سرعة استرداد هذه التكلفة، وذلك بحيث لا ينبغى أن يزيد اجمالى ما يسمح بخصمه كإهلاكات عن تلك التكلفة. ويختلف هذا عن مضمون أسلوب الإهلاك الإضافى الذى يقوم على فكرة السماح بإهلاك الأصول الرأسمالية بقيمة تزيد عن تكلفة اقتنائها.  
٣- تختلف نماذج الإهلاك المعجل من حيث أثرها على حجم وتوقيت الاستقطاع الضريبي بحيث يزيد الحافز الضريبي كلما كبر حجم هذا الاستقطاع وقلت الفترة الزمنية لاسترداد تكلفة اقتناء الأصل الذى يخضع للإهلاك المعجل.  
٤- يعتبر نموذج القسط المبدئى أكثر نماذج أسلوب الأهلاك المسجل شيوعاً، حيث تستخدمه العديد من الدول كأحد أساليب التحفيز الضريبي للاستثمار

فى الأصول الرأسمالية، وذلك لما يتصف به من مزايا تجعله يتفوق على النماذج البديلة الأخرى.

٥- ساير التشريع الضريبي المصرى التشريعات الضريبية المعاصرة من حيث استخدام أسلوب مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي، إلا أن التباين فى إدراك وفهم مضمون كل من أسلوبى الإهلاك المعجل والإهلاك الإضافى أدى إلى مشاكل وخلافات حول ما أورده المشرع الضريبي فى الفقرة الثالثة من المادتين ١١٤، ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. ففى مجال التطبيق تمسك بعض الممولين وساندهم فى ذلك آراء بعض الأكاديميين المهتمين بالمعرفة المحاسبية الضريبية بمضمون الإهلاك الإضافى لورود لفظه فى الفقرة الثالثة المنوه عنها، وفى الجانب الآخر تمسكت مصلحة الضرائب بمضمون الإهلاك المعجل استنادا الى فتوى للجمعية العمومية بمجلس الدولة فى هذا الشأن.

٦- كشف تحليل الفقرة الثالثة من المادتين ١١٤، ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أن تحقيق فعالية إستخدام نموذج الإهلاك المعجل كحافز ضريبي يتطلب تعديل لبعض الشروط التى يجب توافرها للاستفادة من تطبيق هذه الفقرة.

ثانياً: تناول المبحث الثانى تحليلاً للمتضمنات المحاسبية لاستخدام أسلوب الإهلاك المعجل كحافز ضريبي، وذلك بغية الكشف عن أثر استخدام هذا الأسلوب على وظيفتى القياس والافصاح المحاسبى. وقد انتهت الدراسة فى هذا المبحث الى النتائج الآتية:

١- يؤثر البعد الزمنى لاسترداد تكلفة الأصل الرأسمالى فى ظل استخدام أسلوب الإهلاك المعجل على قياس كل من صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبي، وينشأ عن ذلك فروق ضريبية وقتية يترتب عنها ضريبة مؤجلة بسبب إنخفاض ضريبة الدخل المسددة فى السنوات الأولى من العمر الإنتاجى للأصل، والتى تأخذ فى التزايد فى السنوات المتعاقبة.

٢- يترتب عن نشأت الفروق الضريبية الوقتية بسبب استخدام أسلوب الإهلاك

المعجل اختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن ضريبة الدخل واجبة السداد، ولما كانت المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات تستوجب تحميل إيرادات الفترة بمصروف ضريبة الدخل وليس بضريبة الدخل المسددة، فقد أدى ذلك الى ظهور مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات.

٣- عدم اتفاق مجتمع المحاسبين أكاديميين كانوا أو مهنيين على اطار المعالجة مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات. فلا اتفاق حول مفهوم الاعتراف بالفروق الضريبية الوقتية، حيث يوجد مفهوم التخصيص الشامل ومفهوم التخصيص الجزئي. ولاتفاق حول معامل قياس الضريبة المؤجلة التي تسببها الفروق الضريبية الدقيقة، حيث يوجد أساس سعر الضريبة الجارى وأساس أسعار الضريبة المتوقعة. ولاتفاق حول مدخل الافصاح عن الضريبة المؤجلة، حيث يوجد مدخل الميزانية ومدخل قائمة الدخل.

ثالثاً: فى ضوء نتائج التحليل التى انتهت اليه الدراسة فى المبحث الثانى، وفى سبيل تقديم مدخل مقترح للمحاسبة عن أثر إستخدام نموذج الإهلاك المعجل فى ظل متطلبات التشريع الضريبى المصرى، خصص المبحث الثالث لمناقشة مبررات المعالجة المحاسبية عن أثر إستخدام نموذج الإهلاك المعجل فى مصر. وقد انتهت الدراسة فى هذا المبحث بعرض مجموعة من المعايير الاسترشادية التى تلزم لوضع اطار للمدخل المقترح الذى يمكن أن تستخدمه شركات الأموال فى مصر للمحاسبة عن أثر إستخدام نموذج الإهلاك المعجل الذى يأخذ به التشريع الضريبى المصرى.

﴿والحمد لله رب العالمين﴾



## هوامش البحث

- 1- Ray Sommerfeld, M. Hershel M. Anderson and Horace R. Brock, **An Introduction to Taxation** (New York : Harcourt Brace Jovanovich Inc., 1976), p. 16/2.
- ٢- حامد عبد المعطى شعبان، «تحليل مخاطر الانفاق الاستثمارى والمعالجات المحاسبية المقترحة لمواجهة»، *المجلة العربية للإدارة - المنظمة العربية للعلوم الإدارية*، الأردن - عمان، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني، ١٩٨٩، ص ٢٨.
- ٣- سعيد عبد العزيز على، *دور السياسة الضريبية فى ترشيد استثمارات القطاع الخاص - مع التطبيق على مصر*، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ١٩٨٩، ص ١٥٨.
- 4- AICPA, Accounting Principles Board, **Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises**, Accounting Principles Board, Statement No. 4, 1970, Para 127.
- ٥- يحيى حسين عميد، «رؤية جديدة للتقرير عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية»، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد الثامن، العدد الثانى، ١٩٨٤، ص ٢-٣.
- 6- Sam A. Hicks , "Choosing the form for Business Tax Incentives," *The Accounting Review* (July, 1978), p. 710.
- ٧- حامد عبد المجيد دراز، *دراسات فى السياسات المالية*، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٨٤، ص ١٥٩.
- ٨- سعيد عبد العزيز على، مرجع سابق، ١٥٩.
- 9- A.R. Prest, **Public Finance in Theory and Practice**, (London: Weidenfeld and Nicolson, 1985), p. 331.
- 10- Jack Heller and Kenneth M. Kauffman, **Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries** (London: Harvard Law School, 1963), p. 27.
- 11- R. M. Coen, "Investment Behavior: The Measurement of Depreciation and Tax Policy," *The American Economic Review* (March, 1975), pp. 59-74
- 12- George E. Lent, "Accounting Principles and Taxable Income," *The Accounting Review* (July, 1962), p. 483.
- ١٣- حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص ١٦٠-١٦١.
- 14- E. Lent George, *op. cit.*, p. 483.
- 15- Vinod K. Singhania, **A New Approach to Income Tax** (India: Himalaya Publishing House, 1981), p. 278.
- 16- Sam A. Hicks, *op. cit.*, p. 710.

- 17- Bernard Song, **Taxes on Direct Investment Income In EEC: A Legal and Economic Analysis** (New York : Praeger Publishers, Inc., 1975), p. 89.
- 18- *Ibid.*, p. 318.
- 19- George E. Lent, "Tax Incentives in Developing Countries," in: Richard M. Bird and Oliver Oldman, eds., **Readings on Taxation in Developing Countries** (London : The Johns Hopkins University Press, 1975), p. 367.
- 20- Richard A. Musgrave, and Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice** (New York: McGraw-Hill Book Co., 1984), pp. 438-440.

٢١- من هذه الدراسات على سبيل المثال :

- Jr. Harold Bierman, "Investment Decision and Taxes", **The Accounting Review** (October 1970), pp. 690-97.
- Sam A. Hicks , *op. cit.*, pp. 708-16.
- يحيى حسين عبيد ، «دراسة لكيفية اختيار الشكل المناسب للحوافز الضريبية في مجال ترشيد الاستثمار الأجنبي المباشر»، المؤتمر العلمي السنوي، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الأول، ١٩٨٢، ص ٣٩١-٤٣٢.
- حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص ١٦٢-١٧٤.
- سعيد عبد العزيز على، مرجع سابق، ص ١٦٠-١٦٤.
- ٢٢- فاروق عبد العال محمد ، محمد عباس بدوى، أصول المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٨٦، ص ١١٧.
- ٢٣- أمين السيد أحمد لطفى، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال، بدون ناشر، ١٩٩٢، ص ١٨١.
- ٢٤- محمد عباس بدوى، الأميرة ابراهيم عثمان، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٩٢، ص ٦٣-٦٤.
- ٢٥- أنظر ذلك فى :
- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، المحاسبة الضريبية، بدون ناشر، ١٩٩٠، ص ١٣٥.
- منصور أحمد البديوى، فى المحاسبة الضريبية، قسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٩١، ص ١٤٢.
- ٢٦- محمد عباس بدوى ، الأميرة ابراهيم عثمان، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ١٩٩٢، ص ٧٩.
- ٢٧- أنظر ذلك فى :
- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق، ص ١٨٥.
- محمود السيد الناغى، المحاسبة عن ضرائب الدخل - تنظيم وتحليل واتجاهات التطور، مكتبة عين شمس، ١٩٨٧، ص ١٧٢-١٧٣.

- ٢٨- أنظر ذلك في :
- وزارة المالية، مصلحة الضرائب، إدارة المادة العلمية، ضرائب الدخل، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٨٨، ص ٥٨.
- يحيى حسين عبيد، مرجع سابق، ص ٣٠.
- ٢٩- رمضان أبو السعود، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني والقاعدة القانونية، السدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٥، ص ٤١٠.
- ٣٠- محمد طه بدوي، أصول التشريع الضريبي، بدون ناشر، ١٩٥٤، ص ٩٧.
- ٣١- نقلاً عن :
- Richard P. Weber, and James E. Wheeler, "Using Tax Disclosures to Explore Significant Economic Transactions," **Accounting Horizons** (September 1992) p. 14.
- 32- George E. Lent, *op. cit.*, p. 479.
- 33- William L. Raby, and Robert F. Richter, "Conformity of Tax and Financial Accounting," **The Journal of Accountancy** (March, 1973), p. 44.
- 34- Levis D. McCullers, and Richard G. Schroeder, **Accounting, Theory : Text and Readings** (New York: John Wiley & Sons, 1978), pp. 299-300.
- ٣٥- أنظر البند (١) من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٠.
- ٣٦- أنظر البند (١) من المادة ٢٤، المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
- 37- Levis D. McCullers, and Richard G. Schroeder, *op. cit.*, p. 299.
- ٣٨- للتعرف على أسباب الفروق الوقتية بالتفصيل، أنظر :
- Financial Accounting Standards Board, Statement No. 109, **Accounting for Incom Taxes** (Stanford, Conn. : FASB, 1992), Paragraphs 10-11.
- 39- Levis D. McCullers, and Richard G. Schroeder, *op. cit.*, p.249.
- 40- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, **Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**, (Stanford, Cann: FASB, 1978).
- 41- P.C. Ritchie, J.E. Rowcroff and B.A. Trenholm, "An Analytical Basis for the treatment of Corporate Income Tax", **Accounting Horizons** (December, 1988), p. 30.
- 42- Joseph H. Anthony, and Steven C. Dilley, "The Tax Basis Financial Reporting Alternative for Nonpublic Firms," **Accounting Horizons** (September 1988), p. 45.
- 43- Richard P. Weber, and James E. Wheeler, *op. cit.*, p. 14

٤٤- للتعرف على أساسيد كل اتجاه أنظر على سبيل المثال :

- Marilyn G. Winborne, and Dee L. Kleespie, "Tax Allocation in Perspective," **The Accounting Review** (October 1966), pp. 737-744.
  - David Drinkwater, and James Don Edwards "The Nature of Taxes and Matching Principle", **The Accounting Review** (July, 1965), pp. 579-82.
  - WM. L. Raby, and Robert D. Neubig, "Inter-Period Tax Allocation or Basis Adjustment," **The Accounting Review** (July, 1963), pp. 568-73.
- ٤٥- من هذه الجهات على سبيل المثال :
- Financial Accounting Standards Board, Statement of financial Accounting concepts No. 39. **Element of Financial Statements of Business Enterprises**, (Stamford, Conn.: FASB, 1980).
  - Canadian Institute of Chartered Accountants. **CICA Handbook** (Toronto : Canadian Institute of Chartered Accountants), Section 1650.
  - Accounting Standards Committee, Statement of Standard Accounting Practice No. 15 - Revised. **Accounting for deferred Taxation**, (Institute of Chartered Accountants in England and Wales: London, 1985).
- 46- P.C. Ritchie, J.E. Rowcroff and B.A. Trenhorn, *op. cit.*, p. 32.
- 47- Donald E. Kieso, and Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting** (New York: John wiley & Sons, Inc., 1992), pp. 1066-7.
- 48-P.C. Ritchie, J.E. Rowcroft and B.A. Trenhorn, *op. cit.*, p. 33.
- 49- Accounting Principles Board, Opinion No. 11, *op. cit.*, pp. 158-169.
- 50- Financial Accounting Standards Board, Statement No. 109, *op. cit.*, Paragraph. 16.
- 51- Accounting Principles Board, Opinion No. 11, **Accounting for Income Taxes** (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1967) , par. 56.
- 52- Financial Accounting Standards Board, Statement No. 109, *op. cit.*, Paragraph. 233.
- 53- Norton M. Bedford, **Extension In Accounting Disclosure**. (N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1973), pp. 5-6.

٥٤- أنظر ذلك ، على سبيل المثال في :

- Financial Accounting Standards Board, Statement No. 109, *op. cit.*, paras. 75-79.

- Dan Givoly, and Garla Hayn, "The Valuation of the Deferred Tax Liability: Evedence From the Stock Market," **The Accounting Review** (April, 1992), p. 394

٥٥- أنظر ذلك على سبيل المثال فى :

- Marilyn G. Winborne, and Deel. Kleespie, **op. cit.**, pp. 737-44.
- Wendell P. Trumbull,, "When is a Liability?" **The Accounting Review** (January 1963), p. 459-68.

٥٦- أنظر :

- See FASB 96, **op. cit.**, Para. 83-89 and FASB 109, **op. cit.**, Paras. 75-79.
- 57- Financial Accounting Standards Boards, Statement No. 37, **Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes** (Stanford, Conn. : FASB, 1980), Paragraph 29.

٥٨- أنظر على سبيل المثال :

- William H. Beaver, and Roland E. Dukes, "Interperiod Tax Allocation and  $\delta$ -Depreciation Methods: Some Empirical Results" **The Accounting Review** (July- 1973), pp. 549-58.
- M.N. Greenball, "Appraising Alternative Methods of Accounting for Accelerated Tax Depreciation : A Raletive Accuracy Approach" **Journal of Accounting Research** (Autumn, 1969), pp. 262-89.
- Jr. Harold Bierman, "A Further Study of Depreciation," **The Accounting Review** (April, 1966), pp 271-274.
- David F. Drake, "The service Potential Concept and Inter-Period Tax Allocation," **The Accountning Review** (October, 1962), pp. 677-84.

٥٩- أنظر على سبيل المثال :

- FASB, Statement of Financial Standards No. 109, **op. cit.**, Paras. 214-217.
- APB, Opinion No. 11, **op. cit.**, Para. 54.
- Homer A. Black, "**Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes** (New York : American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 1966), pp. 54-56.
- 60- Accounting Standards Committee, Statement of Standard Accounting Practice No. 15-Revised, **op. cit.**, p. 82.
- 61- Lives D. McCullers. and Richard G. Schroeder, **op. cit.**, p. 322.

## مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

- أبو السعود، رمضان، الوسيط في شرح مقدمة القانون المدني والقاعدة القانونية، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٨٥.
- البديوى، منصور أحمد، في المحاسبة الضريبية، قسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٩١.
- الناغى، محمود السيد، محاسبة عن ضرائب الدخل - تنظيم وتحليل واتجاهات التطور، مكتبة عين شمس، ١٩٨٧.
- بدوى محمد طه، أصول التشريع الضريبى، بدون ناشر، ١٩٥٤.
- بدوى، محمد عباس، الأميرة ابراهيم عثمان، الضريبة على أرباح شركات الأموال والضريبة العامة على الدخل، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، ١٩٩٢.
- \_\_\_\_\_، دراسات فى مشاكل محاسبية معاصرة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، ١٩٩٢.
- دراز، حامد عبد المجيد، دراسات فى السياسات المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٨٤.
- شعبان، حامد عبد المعطى، «تحليل مخاطر الانفاق الاستثمارى والمعالجات المحاسبية المقترحة لمواجهته»، المجلة العربية للإدارة - المنظمة العربية للعلوم الإدارية، الأردن - عمان، المجلد الثالث عشر، العدد الثانى، ١٩٨٩، ص ٢٨ - ٤٩.
- عبيد، يحيى حسين، «رؤية جديدة للتقرير عن ضرائب الدخل فى القوائم المالية»، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، المجلد الثامن، العدد الثانى، ١٩٨٤، ص ١ - ٥٨.
- \_\_\_\_\_ «دراسة لكيفية اختيار الشكل المناسب للحوافز الضريبية فى مجال ترشيد الاستثمار الأجنبى المباشر»، المؤتمر العلمى السنوى، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الأول، ١٩٨٢، ص ٣٩١ - ٤٣٢.

- على، سعيد عبد العزيز، دور السياسة الضريبية فى ترشيد استثمارات القطاع الخاص - مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، ١٩٨٩ .
- كمال، حسن محمد، سعيد عبد المنعم محمد، المحاسبة الضريبية، بدون ناشر، ١٩٩٠ .
- لطفى، أمين السيد أحمد، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال، بدون ناشر، ١٩٩٢ .
- محمد، فاروق عبد العال، محمد عباس بدوى، أصول المحاسبة الضريبية، السدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٨٦ .
- وزارة المالية، مصلحة الضرائب، إدارة المادة العلمية، ضرائب الدخل، الجزء الأول، القاهرة، ١٩٨٨ .

#### ثانيا: المراجع الاجنبية:

- AICPA, Accounting Principles Board, **Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises**. Accounting Principles Board, Statement No. 4, 1970, Para 127.
- \_\_\_\_\_, Accounting Principles Board, Opinion No. 11, **Accounting for Income Taxes** (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1967) , para. 56.
- Accounting Standards Committee, Statement of Standard Accounting Practice No. 15 - Revised. **Accounting for deferred Taxation**, (Institute of Chartered Accountants in England and Wales: London, 1985).
- Anthony, Joseph H. and Steven C. Dilley, "The Tax Basis Financial Reporting Alternative for Nonpublic Firms," **Accounting Horizons** (September 1988), pp. 41 - 7.
- Beaver, William H. and Roland E. Dukes, "Interperiod Tax Allocation and  $\delta$ -Depreciation Methods: Some Empirical Results" **The Accounting Review** (July- 1973), pp. 549-58.

- Bedford, Norton M., **Extension In Accounting Disclosure**, (N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1973).
- Black, Homer A., "**Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes** (New York : American Institute of Certified Public Accountants, Inc., 1966).
- Canadian Institute of Chartered Accountants, **CICA Handbook** (Toronto : Canadian Institute of Chartered Accountants).
- Coen, R. M., "Investment Behavior: The Measurement of Depreciation and Tax Policy," **The American Economic Review** (March, 1975), pp. 59-74
- Drake, David F. "The service Potential Concept and Inter-Period Tax Allocation," **The Accounting Review** (October, 1962), pp. 677-84.
- Drinkwater, David and James Don Edwards "The Nature of Taxes and Matching Principle", **The Accounting Review** (July, 1965), pp. 579-82.
- Financial Accounting Standards Board, Statement No. 109, **Accounting for Income Taxes** (Stanford, Conn. : FASB, 1992).
- \_\_\_\_\_, Statement of financial Accounting concepts No. 39. **Element of Financial Statements of Business Enterprises**, (Stanford, Conn.: FASB, 1980).
- \_\_\_\_\_, Statement No. 37, **Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes** (Stanford, Conn. : FASB, 1980).
- \_\_\_\_\_, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, **Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises**, (Stanford, Cann: FASB, 1978).
- Givoly, Dan and Garla Hayn, "The Valuation of the Deferred Tax Liability : Evedence From the Stock Market," **The Accounting Review** (April, 1992), pp. 394-410
- Greenball, M.N. "Appraising Alternative Methods of Accounting for



Accelerated Tax Depreciation : A Relative Accuracy Approach" **Journal of Accounting Research** (Autumn, 1969), pp. 262-89.

- Hicks, Sam A., "Choosing the form for Business Tax Incentives," **The Accounting Review** (July, 1978), pp. 708 -716.
- Heller, Jack and Kenneth M. Kauffman, **Tax Incentives for Industry in Less Developed Countries** (London: Harvard Law School, 1963).
- Harold Bierman, Jr., "Investment Decision and Taxes", **The Accounting Review** (October 1970), pp. 690-97.
- \_\_\_\_\_, "A Further Study of Depreciation." **The Accounting Review** (April, 1966), pp 271-274.
- Kieso, Donald E. and Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting** (New York: John Wiley & Sons, Inc., 1992).
- Lent, George E., "Tax Incentives in Developing Countries." in: Richard M. Bird and Oliver Oldman, eds., **Readings on Taxation in Developing Countries** (London : The Johns Hopkins University Press, 1975).
- \_\_\_\_\_, "Accounting Principles and Taxable Income." **The Accounting Review** (July, 1962), pp. 449-487.
- McCullers, Levis D. and Richard G. Schroeder, **Accounting, Theory: Text and Readings** (New York: John Wiley & Sons, 1978).
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice** (New York: McGraw-Hill Book Co.. 1984).
- Prest, A.R., **Public Finance in Theory and Practice**, (London: Weidenfeld and Nicolson, 1985).
- Raby, William L. and Robert F. Richter, "Comformity of Tax and Financial Accounting," **The Journal of Accountancy** (March, 1973), pp. 42 - 48.

- \_\_\_\_\_, and Robert D. Neubig, "Inter-Period Tax Allocation or Basis Adjustment," **The Accounting Review** (July, 1963), pp. 568-73.
- Ritchie, P.C., J.E. Rowcroff and B.A. Trenholm, "An Analytical Basis for the treatment of Corporate Income Tax", **Accounting Horizons** (December, 1988), pp. 29 - 49.
- Singhania, Vinod K., **A New Approach to Income Tax** (India: Himalaya Publishing House, 1981).
- Sommerfeld, Ray M. Hershel M. Anderson and Horace R. Brock, **An Introduction to Taxation** (New York : Harcourt Brace Jovanovich Inc., 1976).
- Song, Bernard. **Taxes on Direct Investment Income In EEC: A Legal and Economic Analysis** (New York : Praeger Publishers, Inc., 1975).
- Trumbull, Wendell P., "When is a Liability?" **The Accounting Review** (January 1963), p. 459-68.
- Weber, Richard P. and James E. Wheeler, "Using Tax Disclosures to Explore Significant Economic Transactions," **Accounting Horizons** (September 1992) pp. 14- 29.
- Winborne, Marilyn G. and Dee L. Kleespie, "Tax Allocation in Perspective," **The Accounting Review** (October 1966), pp. 737-744.