

**مشكلات إهلاك الأصول الثابتة بين معيار المحاسبة المصري
المعدل رقم (١٠) والقانون الضريبي الساري واتجاهات
التوفيق بينهما : دراسة تحليلية - ميدانية**

إعداد

إنجي أشرف جرجس عبد الملاك
معيدة بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

إشراف

د. إيمان فتحي أحمد
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

أ.د. برنس ميخائيل غطاس
أستاذ المحاسبة المتفرغ
كلية التجارة - جامعة أسيوط

ملخص البحث :

يهدف البحث إلى دراسة مشكلات إهلاك الأصول الثابتة الملموسة، وذلك من خلال تحليل أوجه التوافق والاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة الملموسة وإهلاكاتها، وذلك في ضوء المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) المعدل لسنة ٢٠١٩ والقانون الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥. ويهدف أيضاً إلى دراسة وتحليل أثر الفروق الناشئة بين قيمة الإهلاك المحاسبي وقيمة الإهلاك الضريبي على نشأة أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، وذلك في ضوء أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل وانعكاس ذلك على مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل واجبة السداد. وعليه تم تقديم اقتراحات للتوفيق بين المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩ والتشريع الضريبي الساري لتضييق الفجوة الناشئة بين القياس المحاسبي والقياس الضريبي لإهلاك الأصول الثابتة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي، وبالتالي الحد من المنازعات الضريبية مستقبلاً. وقد جاءت نتائج البحث لتؤكد على:

- وجود العديد من الاختلافات بين نصوص المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) والتشريع الضريبي الساري بشأن قياس الأصول الثابتة، وإهلاكاتها، وما يترتب على ذلك من ظهور العديد من المشكلات التطبيقية عند قياس الدخل الخاضع للضريبة.
- نشأة الأصل/الالتزام الضريبي المؤجل نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة، مما يترتب عليه ضرورة قياس آثار الفروق الناشئة ومعالجتها محاسبياً وضريبياً.
- ضرورة إجراء تعديلات على التشريع الضريبي الساري لكي يتوافق مع المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) وذلك لتضييق الفجوة الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وبالتالي الحد من المنازعات الضريبية الناشئة بين الممولين ومصحة الضرائب فيما يتعلق ببند الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

الكلمات الدالة: الأصول الثابتة الملموسة - الإهلاك - معايير المحاسبة المصرية - التشريع الضريبي الساري - الأصل الضريبي المؤجل - الالتزام الضريبي المؤجل.

Abstract:

This paper aims at studying the problems of the depreciation of tangible fixed assets through analyzing the similarities and differences between accounting and tax treatment of tangible fixed assets and their depreciation in the light of the amended Egyptian Accounting Standard No. 10 for the year 2019 and the Egyptian Tax Law No. 91 for the year 2005. It also aims at studying and analyzing the effects of the differences arising between accounting depreciation value and tax depreciation value on the emergence of deferred tax assets or liabilities in the light of the provisions of the Egyptian Accounting Standard No. 24 on income taxes and consequently on the tax income expense and payable tax income. Accordingly, suggestions have been provided to achieve consistency between the Egyptian Accounting Standard No. 10 for the year 2019 and the Egyptian Tax Law No. 91 for the year 2005 to narrow the gap between accounting and tax measurement of the depreciation of fixed assets and increase the effectiveness of tax accounting and consequently reduce future tax disputes. The results of this paper confirm the following:

- There are numerous differences between the provisions of the Egyptian Accounting Standard No. 10 and the Tax Law in force regarding the measurement of fixed assets and their depreciation, which give rise to the emergence of several practical problems when measuring taxable income.
- The emergence of the deferred tax asset/liability due to the difference between the accounting and tax treatment of the depreciation of fixed assets, which necessitates the measurement and accounting and tax treatment of the resulting differences.
- It 's necessary to make amendments to the tax law in force so that it may be consistent with the Egyptian Accounting Standard No. 10 in order to narrow the gap between accounting and tax income and, therefore, reduce the tax disputes arising between taxpayers and the Taxation Authority regarding the article on fixed assets and their depreciation.

Key Words: Tangible fixed assets – Depreciation – Egyptian accounting standards – Tax law in force – Deferred tax asset – Deferred tax liability.

المصطلحات الواردة في البحث

المصدر	المضمون	المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "الأصول الثابتة وإهلاكاتها"	هي البنود الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج، أو توريد السلع، أو الخدمات أو في التأجير للغير، أو في أغراضها الإدارية، ومن المتوقع استخدامها على مدار أكثر من فترة محاسبية واحدة.	Tangible Fixed Assets	الأصول الثابتة الملموسة
المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "الأصول الثابتة وإهلاكاتها"	هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على مدار العمر الإنتاجي المقدر لهذا الأصل.	Depreciation	الإهلاك
المعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "اضمحلال الأصل"	هو القيمة التي يزيد بها صافي القيمة الدفترية عن القيمة الاستردادية للأصل الثابت.	Impairment	الاضمحلال
المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "ضرائب الدخل"	هي تنشأ نتيجة اشمال التشريع الضريبي على إعفاءات واستقطاعات إضافية.	Permanent Differences	فروق دائمة
المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "ضرائب الدخل"	هي عبارة عن فروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في قائمة المركز المالي والأساس الضريبي لهذه الأصول والالتزامات.	Temporary Differences	فروق مؤقتة
المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "ضرائب الدخل"	هي ضريبة ناشئة عن فروق مؤقتة بين قيم بعض الأصول، أو الالتزامات المدرجة في قائمة المركز المالي وبين قيمتها للأغراض الضريبية المستقبلية (الأساس الضريبي المرتبط بها Tax base).	Deferred Tax	الضريبة المؤجلة
المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "ضرائب الدخل"	ويقصد به أي مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات المقبلة.	Deferred Tax Liability	التزام ضريبي مؤجل
المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "ضرائب الدخل"	ويقصد به أي مبالغ واجبة الخصم في السنوات المقبلة.	Deferred Tax Asset	أصل ضريبي مؤجل

الإطار العام للبحث:**١ - موضوع البحث وأهميته:**

تمثل بنود الأصول الثابتة مصدراً أساسياً لتقديم الخدمة للمنشأة مستقبلاً، كما تمثل هذه الأصول نسبة كبيرة من الموارد الاقتصادية للمنشآت العاملة في الصناعات التي تمتاز بكثافة رأس المال. ويعد تقييم الأصول الثابتة ذا أهمية بالغة لمستخدمي القوائم المالية لما له من تأثير مباشر على قائمة المركز المالي، لأنه يشير إلى الموارد المادية المتاحة للمنشأة، كما قد يعطي بعض المؤشرات عن السيولة والتدفقات النقدية مستقبلاً (Schroeder, Richard G.; Clark, Myrtle W.; & Cathy, Jack M, 2013: 335). وتمثل إهلاكات الأصول الثابتة نسبة عالية من بنود المصروفات في المنشآت الصناعية الكبيرة، وبالتالي فإن حساب قيمة الإهلاك وتحمله على قائمة الدخل يُعد ضرورياً للغاية، لما له من تأثير مباشر على صحة نتائج الأعمال التي تظهرها القوائم المالية. وإذا لم يحسب الإهلاك بطريقة عادلة فإن هذا يهدر مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي ربح المنشأة، مما يترتب عليه أن تكون الأرباح الظاهرة حقيقية. وتمثل إهلاكات الأصول الثابتة أيضاً إحدى أدوات السياسة الضريبية التي تأخذ بها معظم التشريعات الضريبية بهدف التحفيز على الاستثمار في تلك الأصول واستخدامها في الأنشطة الاقتصادية التي تحقق فعالية كبيرة في التنمية الاقتصادية. ويتحقق هذا الهدف في مرحلة قياس قيمة صافي الربح الضريبي من خلال اعتبار قيمة الإهلاك من التكاليف الواجبة الخصم توصلاً لهذه القيمة، حيث نص البند (٢) من المادة (٢٣) من القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه يُعد من بنود التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم "الإهلاكات لأصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون".

وعلى الرغم من أن القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يُعد أول قانون يقر استخدام معايير المحاسبة المصرية من حيث الأثر الضريبي، حيث تنص المادة (١٧) منه على أن "يحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه"، إلا أنه بتطبيق ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية والقانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عند قياس قيمة إهلاكات الأصول الثابتة الملموسة اتضح أن المشرع الضريبي حدد أسس وقواعد لحساب قيمة الإهلاكات في المواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون الساري والمادتين (٣٤، ٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون الصادر بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ يختلف البعض منها عن تلك التي يحددها معيار

المحاسبة المصري المعدل رقم (١٠) لسنة ٢٠١٩* ، وهو ما يترتب عليه اختلاف قيمة الإهلاك الضريبي عن قيمة الإهلاك المحاسبي ، وبالتالي وجود فروق بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ، ومن ثم قد تكون ضريبة الدخل الواجبة السداد أكبر أو أقل من ضريبة الدخل التي يجب أن تحمل كمصروف على إيرادات الفترة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

وتكمن أهمية هذا البحث في تحديد أوجه التوافق والاختلاف بين القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وبين معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٩ وذلك في ضوء ما يتعلق بالمعالجة المحاسبية والضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة الملموسة ، وما يرتبط بها من ظهور ضرائب مؤجلة تتم معالجتها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل ، وذلك باعتبارها أحد أهم بنود القوائم المالية ، والتي قد تكون موضعاً لحدوث منازعات ضريبية بين الممولين ومصصلحة الضرائب ، وأيضاً إبراز الجوانب التي تحتاج إلى تطوير وتعديل وتقديم الاتجاهات اللازمة لتحقيق التوافق (وليس التطابق) بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة الملموسة ، ويؤدي ذلك إلى الحد من المنازعات الضريبية مستقبلاً .

٢- تحليل نتائج الدراسات السابقة:

من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث الحالي لم يستدل على بحوث أكاديمية تعرضت لمناقشة كافة المشكلات التطبيقية المتعلقة بقياس قيمة إهلاك الأصول الثابتة الملموسة من الناحية المحاسبية والضريبية معاً ، حيث ارتكزت هذه البحوث على إيضاح الأسس المحاسبية والضريبية لقياس قيم الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، كما تعرضت هذه البحوث لبعض مشكلات الإهلاك المحاسبي والضريبي .

ويمكن تقسيم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث إلى مجموعتين هما:

(أ) الدراسات باللغة الإنجليزية:

اتفقت دراسة كل من (Kvaal, Erlend, 2009) و (Stefon, W. & Andreas, S., 2007) بشأن وجود علاقة بين الإهلاك وخسائر الاضمحلال ، حيث أوضحت هاتان الدراستان أن هذه العلاقة توجد لأنه يمكن الاعتراف بخسائر الاضمحلال فقط عندما تفوق القيمة الدفترية للأصل القيمة الاستردادية ، وحيث إن القيمة الدفترية للأصل تتأثر بقيمة الإهلاك ، فإن قيمة الاضمحلال

* يقصد في باقي متن البحث عن الإشارة إلى المعايير المحاسبية بمعايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٩ (بقرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩)

تنخفض بالتالي مع زيادة نسب الإهلاك، أي إنه توجد علاقة عكسية بين نسب الإهلاك واضمحلال الأصول الثابتة.

وأشارت دراسة (Tulvinschi, Mihaela, 2012) إلى أن الإهلاك الضريبي لا يؤثر على أداء الشركة، ولكنه يؤثر فقط على المبالغ الخاضعة للضريبة، كما أن الفروق بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الضريبي تولد فروقاً مؤقتة، تكون إما خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم، وهذه أمور يتم تحليلها في الظروف التي يتم فيها تطبيق طريقة الضرائب المؤجلة. كما أن الاعتراف بقيمة الضريبة المؤجلة في حساب الأرباح والخسائر لكل نوع من أنواع الفروق المؤقتة يمثل خطوة نحو فصل المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية.

وسعت دراسة (Gutan, V. & Tuhari, T., 2014) إلى التعرف على الصعوبات أو المشكلات التي تتم مواجهتها عند حساب إهلاك الأصول الثابتة للأغراض الضريبية. وأوصى الباحثان بحلولاً للتحسين. وبوجه خاص تتعلق هذه الحلول بالإجراءات التالية: (١) وضع طريقة واحدة لتحديد إهلاك الأصول الثابتة للأغراض المالية والضريبية. (٢) الاعتراف بقيمة إدخال وإهلاك واحدة للأصول الثابتة في المحاسبة وعند تحديد الضريبة. (٣) حساب إهلاك الأصول الثابتة للأغراض الضريبية في العام الأول للتشغيل اعتماداً على تاريخ دخولها الخدمة. (٤) استبعاد القواعد الضريبية عند حساب أساس القيمة المرتبطة بفئة الأصول الثابتة في نهاية الفترة المشمولة بالتقرير عن طريق إلغائها. وتسمح التوصيات التي قدمها الباحثان بتغييرات في قانون الضرائب، وبالتالي في القطاع المحاسبي.

(ب) الدراسات باللغة العربية:

- تناولت دراسة (سعد إمام إسماعيل، ١٩٨٢) مشكلة إهلاك الأصول الثابتة المتمثلة في أساس حساب الإهلاك وطرق حسابه في ظل تغير مستويات الأسعار. وتوصلت الدراسة إلى أن حساب قسط الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية لا يتفق مع طبيعة الإهلاك ذاته، والذي يعني أنه تكلفة مقابل النقص الفعلي في قيمة الأصل، وليس مقابل النقص في تكلفة الأصل، وأنه في ظل تقلبات مستويات الأسعار يكون من الأفضل حساب قسط الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية وذلك للمحافظة على القوة الإنتاجية للمال المستثمر بالمنشأة. على أن دراسة (د. صفوت مصطفى محمد، ٢٠٠٦) تميزت بتناولها للمشكلات المحاسبية التي تظهر عند تحديد قيمة الأصول الثابتة في المراحل المختلفة، بدءاً من مرحلة ما قبل الاستحواذ عليها وحتى يتم الاستغناء عنها، مع محاولة إيجاد الحلول لهذه المشكلات في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة. واختلقت دراسة (عادل عبد الغني قائد، ٢٠٠٣) عن

الدراستين المذكورتين أعلاه في أنها تناولت عدة طرق لمعالجة حساب الإهلاك للأصول الثابتة في ظل ظاهرة التغيرات في مستويات الأسعار، وهذه الطرق هي: طريقة الإهلاك المعجل، وطريقة الإهلاك الإضافي، وطريقة إعادة تقييم الأصول الثابتة، وطريقة استخدام الأرقام القياسية. على أن دراسة (إبراهيم السيد محمد، ١٩٩٦) اقتصر على المقارنة بين مزايا اختيار إحدى طريقتي الإهلاك (القسط الثابت - القسط المتناقص) وركزت على دراسة وتحليل الدوافع أو المحددات التي تقف وراء اختيار الإدارة العليا في المنشآت لطريقة معينة لحساب إهلاك الأصول الثابتة ثم محاولة الوقوف على الآثار التي يمكن أن تترتب على هذا الاختيار على قرارات المستثمرين في سوق رأس المال.

– اتفقت دراسة كل من (د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، ٢٠٠٧) و (عبد الحليم إبراهيم عبد الحليم، ٢٠١٢) و (زينب محمود محمد، ٢٠١٤) في تناولهم لتأثير بدائل القياس والتقييم المحاسبي (ومنها طرق معالجة تكلفة الاقتراض وطرق معالجة المنح الحكومية، وإعادة تقييم الأصول الثابتة) على صافي الربح المحاسبي والضريبي. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن قرار الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي يتأثر بمجموعة من دوافع الاختيار، منها تحقيق وفورات ضريبية، والحوافز الإدارية، ونسبة الديون / حقوق الملكية، وكذلك يمكن لإدارة المنشأة استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية للاختيار بين البدائل في التأثير على القوائم المالية لتحقيق أهدافها. هذا بالإضافة إلى أنه يمكن لإدارة المنشأة استغلال الثغرات الموجودة بالتشريع الضريبي لتحقيق وفورات ضريبية عن طريق إدارة الربحية. وبينما اكتفت دراستا (د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، ٢٠٠٧) و (زينب محمود محمد، ٢٠١٤) بدراسة موقف التشريع الضريبي المصري فقط، تناولت دراسة (عبد الحليم إبراهيم عبد الحليم، ٢٠١٢) هذه البدائل من خلال دراسة مقارنة لما جاء في التشريع البريطاني والأمريكي والمصري.

– اتفقت دراسة كل من (على عبد العظيم سعيد الجعفري، ٢٠٠٩) و (منى عبد الحكيم رجب، ٢٠١٠) و (حسن حامد علي، ٢٠١١) على أن طريقة أساس الإهلاك الواردة بقانون الضرائب على الدخل تُعد أحد مظاهر تعارض القانون الضريبي، مع المعايير المحاسبية، مما يؤدي إلى ظهور فروق ضريبية مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، نظراً لاختلاف قيمة مصروف الإهلاك محاسبياً عنه ضريبياً مما يؤثر على الضريبة المستحقة. كما توصلت هذه الدراسات إلى أن القانون الضريبي لم يتضمن معالجة ضريبية لخسائر الاضمحلال، وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر على خلاف أحكام معيار

المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول" مما يؤدي إلى ظهور فروق ضريبية دائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي. هذا بالإضافة إلى أن تعدد بدائل القياس والاختيارات المحاسبية المتاحة، وكذلك وجود بعض الثغرات في التشريع الضريبي، يفتح مجالاً لإدارة المنشأة للتلاعب في أرباحها لتحقيق وفورات ضريبية، أو محاولة تأجيل الضريبة لسنوات قادمة. لذا أكدت دراسة (د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، ٢٠٠٧) ودراسة (د. على أحمد زين، ٢٠٠٨) على أهمية دور لجان المراجعة وحوكمة المنشآت والإدارة الضريبية في تقييد قدرة المنشأة على التلاعب في الدخل ومراقبة العمليات، وتقليل المخاطر وتحقيق أهداف مصلحة الضرائب. وقد أكدت دراسة (د. محمد محمود صابر، ٢٠٠٦) على أهمية توحيد المعايير المستحدثة في مجالي المحاسبة والضرائب للتقليل من حجم الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

- اختلفت دراسة (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨) عن دراسة (د. سيد عطيتو محمد، ٢٠٠٨) في أنها لم تقتصر فقط على عرض فقرات المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) وكذلك نصوص التشريع الضريبي (نصاً فقط) بشأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وإنما تناولت بالدراسة والتحليل والنقد معايير محاسبية مصرية أخرى منها المعايير أرقام (١٢، ١٤، ٢٠، ٢٣، ٣١) وذلك فيما يتعلق بموضوع الإهلاك، وكذلك ما ورد بأحكام التشريع الضريبي والتعليمات الصادرة عن مصلحة الضرائب في هذا الشأن والربط بينهما للوقوف على أوجه الاختلاف. واتفقت دراسة كل من (د. محمد عباس بدوي، ٢٠٠٧) و (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨) بشأن وجود علاقة معنوية بين فروق الإهلاك الضريبي عن المحاسبي والالتزام الضريبي المؤجل.

- وقد قامت كل من (جيهان عبد العزيز علي، ٢٠٠٧) و (منى عبد الحكيم رجب، ٢٠١٤) بدراسة المعالجة المحاسبية والضريبية لتكلفة الاقتراض في ضوء المعايير المحاسبية المصرية والقانون الضريبي المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في محاولة لحصر نقاط الخلاف بين المعالجتين. وأوضحت دراسة (منى عبد الحكيم رجب، ٢٠١٤) أن الإدارة الضريبية قد اعتمدت المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) المتعلق بتكلفة الاقتراض، وذلك برسملة تكلفة الفوائد واعتبارها ضمن تكلفة الأصل في حالة توافر شروط معينة، وبالتالي تدخل ضمن حساب قيمة إهلاك الأصل الثابت.

- اتفقت دراسة كل من (د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، ٢٠١٠) و (حسين سيد حسن، ٢٠١١) على أنه يترتب على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة

الأصول العديد من المشكلات الضريبية، سواء كانت هذه المشكلات مرتبطة بالتشريع الضريبي، أو تقييم الأصول الثابتة، أو مشكلات ضريبية للشهرة، أو مشكلات ضريبية متعلقة بالإفصاح الضريبي. وتوصلت الدراسات إلى أن المحاسبة عن اضمحلال الأصول تؤثر على مصروف ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة، في حين أنها لا تؤثر على ضريبة الدخل المستحقة عن العام الحالي، وذلك نتيجة لعدم تأثير الوعاء الخاضع للضريبة بقيمة خسائر اضمحلال هذه الأصول.

- اتفقت دراسة كل من (أشرف عرفة عبد الجواد ، ٢٠٠٨) و (جهاد مغاوري شحاته، ٢٠٠٨) و (د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٨) و (شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي، ٢٠١٠) و (أشرف محمد فاروق، ٢٠١٥) على أن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدي إلى وجود اختلافات دائمة تنتهي بنهاية السنة المالية، ولا تحدث أثراً مستقبلياً على المنشأة، واختلافات مؤقتة تؤدي إلى وجود ضريبة مؤجلة تؤثر على الفترات المحاسبية بالزيادة أو النقص (أصل ضريبي أو التزام ضريبي مؤجل)، وتؤثر هذه الضريبة المؤجلة على القياس والإفصاح في القوائم المالية. هذا - وقد اتفقت دراسة كل من (د. أسامة على عبد الخالق، ٢٠٠٦) و (جمال كامل محمد، ٢٠١١) بشأن وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها، حيث إن تضخم وتعدد الفروق الضريبية الناشئة (ومن ثم المنعكسة) واختلاف طبيعتها أو نوعها سوف يترتب عليه ضرورة متابعة تلك الفروق، سواء عند النشأة، أو الانعكاس، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الدفترية للممولين.

وترى الباحثة من خلال تحليل الدراسات السابقة أن دراسة الأسس المحاسبية والضريبية لقياس قيم الأصول الثابتة وإهلاكاتها حازت اهتمام الكثير من الكتاب. وعلى الرغم من ذلك، فإن هذه الدراسات افتقرت إلى التركيز على زيادة فعالية التحاسب الضريبي فيما يتعلق ببند إهلاك الأصول الثابتة بصفة خاصة. وبناءً عليه تركز الدراسة الحالية على تقديم اتجاهات لتحقيق مزيد من الاتساق بين قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية وبين المعايير المحاسبية المصرية يشمل كافة الجوانب المتعلقة بمعالجة الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وذلك لتضييق الفجوة الناشئة عن وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها وما يترتب على ذلك من الحد من المنازعات الضريبية الناشئة بين الممولين ومصحة الضرائب.

٣- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في أن القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ حدد أسس وقواعد لحساب قيمة الإهلاك يختلف البعض منها عن تلك التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، كما أن اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الساري نصت على أنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاكات التي حددها القانون، وأن هذه الإهلاكات لأغراض حساب الضريبة فقط، وليست للأغراض المحاسبية، وهو ما ترتب عليه وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة أدى إلى نشأة فروق مؤقتة بينهما وظهور الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل، وما يتطلبه من أعباء دفترية. كل هذا أدى إلى نشأة نزاع ضريبي بين مصلحة الضرائب والممولين بشأن بند الإهلاكات والفروق الناشئة عنها، وهو ما يتعرض له البحث بغرض الحد من هذا النزاع.

٤- أهداف البحث:**يهدف البحث إلى ما يلي:**

- تحليل أوجه التوافق والاختلاف بين القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وبين معايير المحاسبة المصرية المعدلة وذلك في ضوء ما يتعلق بالمعالجة المحاسبية والضريبية للأصول الثابتة الملموسة وإهلاكاتها لدى الأشخاص الاعتبارية.
- تحليل الآثار المترتبة على الفجوة الضريبية الناشئة عن اختلاف الإهلاك المحاسبي عن الإهلاك الضريبي، وذلك في ضوء تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل.
- تقديم اتجاهات واقتراحات تتصف بالشمول لإبراز ومعالجة كافة جوانب الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية للأصول الثابتة الملموسة، وبالتالي يمكن من خلالها تحقيق زيادة فعالية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) وكذلك التشريع الضريبي الساري بهدف الحد من المنازعات الضريبية مستقبلاً.

٥- حدود البحث:**يقتصر البحث على ما يلي:**

- دراسة إهلاكات الأصول الثابتة الملموسة في المنشآت الصناعية فقط، ولا يتطرق إلى الأصول الثابتة غير الملموسة إلا بالقدر الذي يخدم أهداف البحث.

- دراسة ما ورد بالمعايير المحاسبية المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٩ بقرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) بشأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها، ولا يتطرق إلى المعايير الدولية، أو البريطانية، أو الأمريكية إلا في حدود ما يخدم أهداف البحث.
- دراسة ما جاء في القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما بشأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها لدى الأشخاص الاعتبارية.

٦- تبويب محتوى البحث:

بغرض تحقيق أهداف البحث يتم تقسيمه إلى النقاط الآتية:

- أولاً:- دراسة وتحليل المشكلات التطبيقية الناتجة عن وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها، وذلك في ضوء المعايير المحاسبية المصرية المعدلة والتشريع الضريبي الساري.
- ثانياً:- دراسة وتحليل الآثار المترتبة على اختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي، وذلك في ضوء المعيار المحاسبي المصري المعدل رقم (٢٤).
- ثالثاً:- اتجاهات واقتراحات للتوفيق بين المعيار المحاسبي المصري المعدل رقم (١٠) والتشريع الضريبي الساري لزيادة فعالية التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية مستقبلاً.

وفيما يلي دراسة للنقاط السابقة بالتفصيل:

- أولاً : دراسة وتحليل المشكلات التطبيقية الناتجة عن وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها وذلك في ضوء المعايير المحاسبية المصرية المعدلة والتشريع الضريبي الساري:

تناول معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها من حيث تحديد قيمتها الدفترية والقيمة القابلة للإهلاك، وقيمة الإهلاك بالطرق المختلفة والخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة تلك الأصول والتي يجب الاعتراف بها وفقاً لما ورد بالمعيار رقم (٣١). وتناولت معايير محاسبية أخرى الاعتراف بالأصول الثابتة وإهلاكاتها باستخدام معالجات وطرق مختلفة عما ورد بالمعيار رقم (١٠). ولا تلزم معايير المحاسبة المصرية المنشآت باتباع طريقة محددة للإهلاك، بل لكل منشأة حرية اختيار طريقة الإهلاك المناسبة لها، بينما حدد التشريع الضريبي نسباً وطرقاً محددة وثابتة لإهلاك الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة لجميع المنشآت على اختلاف أنواعها، حيث تضمنت المواد أرقام (٢٥، ٢٦، ٢٧) من مواد القانون معدلات إهلاك أصول المنشأة،

وأساس الإهلاك، والإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج، مما ترتب عليه اختلاف قيمة الإهلاكات المحاسبية عن الإهلاكات الضريبية، حيث أوجد الكثير من المشكلات التطبيقية الناتجة عن اختلاف المعالجتين المحاسبية والضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها. وفيما يلي دراسة وتحليل لهذه المشكلات:

(١) مشكلات تتعلق بالقيمة القابلة للإهلاك:

حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) القيمة القابلة للإهلاك بأنها تكلفة الأصل الثابت أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة في القوائم المالية مطروحاً منها القيمة التخريدية له، أو القيمة المتبقية في نهاية عمره الإنتاجي المقدر ومضافاً إليها التقدير الأولي لتكاليف فك وإزالة الأصل وإعادة الموقع المقام عليه إلى حالته الأصلية، أما في قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فقد حددت القيمة القابلة للإهلاك في المادتين (٢٥، ٢٦) من القانون بمجموعتين كما يلي:

(أ) المجموعة الأولى من الأصول:

تحدد القيمة القابلة للإهلاك بتكلفة الأصل أو تكاليف الإنشاء، أو التطوير، أو التجديد، أو إعادة البناء.

(ب) المجموعة الثانية من الأصول:

حدد القانون في مادته رقم (٢٦) المقصود بالقيمة القابلة للإهلاك بأنها أساس الإهلاك الذي يحسب على أساس رصيد مجموعة الأصول مضافاً إليه تكلفة التجديد والتطوير، أو التحسين أو إعادة البناء، وي طرح منه قيمة الإهلاكات السنوية وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها. فإذا كان ناتج أساس الإهلاك بالسالب فتعد تلك القيمة أرباحاً رأسمالية. وإذا لم يتجاوز أساس الإهلاك مبلغ عشرة آلاف جنيه فتُعد أساس الإهلاك بالكامل تكلفة واجبة الخصم. ويُعد تحديد القيمة القابلة للإهلاك وفقاً لما ورد في العرض السابق مخالفاً لأسلوب تحديد تلك القيمة ووفقاً لما ورد بالمعيار المحاسبي رقم (١٠).

وبالنسبة للقيمة التخريدية والتكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت، فقد جاءت اللائحة التنفيذية والمعدلة بقرار وزير المالية رقم (٢٢١) لسنة ٢٠١٩ في البند رقم (٤) من المادة (٧٠) لتؤكد على ألا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية، وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة وفك الأصل. ويذكر (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨: ١٧) أن تجاهل المشرع للقيمة التخريدية وتكاليف الفك والإزالة باعتبارهما قيمة تقديرية مستقبلية ولاحقة لاقتناء الأصل قد يتوافق مع ما جاء بالمادة رقم (٢٢) من القانون بأنه يشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن

تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، إلا أنه في المقابل هناك التزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية وفقاً للمادة (١٧) من القانون.

ومن خلال تحليل ما سبق ذكره بشأن المشكلات المتعلقة بالقيمة القابلة للإهلاك يتضح الآتي:

- استحدث القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أساساً جديداً لحساب القيمة القابلة للإهلاك وهو "أساس الإهلاك" الوارد في المادتين (٢٥، ٢٦) من القانون، حيث تحدد القيمة القابلة للإهلاك وفقاً لأساس الإهلاك برصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة، مضافاً إليه مشتريات الأصول والإضافات التي تمت خلال الفترة، ثم خصم قيمة التصرفات في الأصول بالبيع، أو التعويضات من المجموع. وهذه الطريقة لحساب القيمة القابلة للإهلاك لم ترد في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)، وهو ما يترتب عليه اختلاف أساس الإهلاك محاسبياً عنه ضريبياً وبالتالي اختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي.

- اختلفت اللائحة التنفيذية عن ما ورد بأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) بشأن القيمة التخريدية والتكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت، وذلك دون نص قانوني، حيث نص المعيار على أنه عند قياس تكلفة الأصل الثابت يجب الأخذ في الاعتبار القيمة التخريدية للأصل والتكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل، وبالتالي فإن مراعاة القيمة التخريدية والتكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت محاسبياً سوف تجعل قسط الإهلاك المحاسبي أقل من نظيره الضريبي، مما يترتب عليه ظهور فروق مؤقتة سالبة، وبالتالي تأجيل سداد الضريبة من قبل المنشأة.

(٢) مشكلات تختص بأساس الإهلاك المستحدث بالقانون الساري:

ظهرت بعض المشكلات التطبيقية لما ورد بالمادة (٢٦) من القانون والمادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية بشأن نظام أساس الإهلاك. وفيما يلي تحليل لهذه المشكلات:

أ- حددت المادة (٢٦) من القانون أساس الإهلاك بأنه عبارة عن القيمة الدفترية المدرجة في الميزانية الافتتاحية في بداية الفترة الضريبية .. وهنا يثار جدل بشأن ما إذا كان يجب الاعتماد على القيمة الدفترية من وجهة النظر المحاسبية أم من وجهة النظر الضريبية. ومن المؤكد أن المشرع يقصد بالقيمة الدفترية التي تدخل في أساس الإهلاك القيمة الدفترية من وجهة النظر الضريبية، وحيث إن نصوص القانون الأصل فيها أن تكون واضحة ومحددة ولا تقبل التأويل ولا تحتمل وضع افتراضات، فإنه يجب إعادة صياغة هذه المادة (حسن حامد علي، ٢٠١١: ١٣١-١٣٢).

ب - نصت المادة (٢٦) من القانون على أن يزيد أساس الإهلاك بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير، أو التحسين، أو إعادة البناء، وذلك خلال الفترة الضريبية.... إلخ، والمعروف أن كلمة إعادة هي كلمة خاصة بتشبيد وإقامة المباني، وبالمباني تستهلك طبقاً لأحكام البند (١) من المادة (٢٥) من القانون بنسبة ٥% من التكلفة، ولا يطبق عليها أساس الإهلاك الوارد بالمادة (٢٦) من القانون، وبالتالي فإن كلمة "إعادة البناء" لا تناسب الأصول التي تستهلك طبقاً لطريقة أساس الإهلاك، كالحاسبات، والآلات، والأثاث، والسيارات، وغيرها من الأصول التي لم ترد في البنود (١، ٢، ٤) من المادة (٢٥) من القانون (د. منصور البديوي ود. أحمد عثمان، ٢٠٠٨: ١٧٣).

ج- نصت المادة (٢٦) من القانون على أنه "إذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، بينما نصت المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية على أنه "إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفترة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط. ويتفق البحث الحالي مع (حسن حامد علي، ٢٠١١: ١٣٠) بشأن ما ورد بالفقرة (أ) من البند (١) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية، فالذي يضاف هو الرصيد السالب، وليس قيمة التصرف، حيث يفترض أن هذه السالبة ناتجة عن خصم قيمة التصرفات أو التعويضات، وبالتالي يفترض وجود ربح رأسمالي يتم إضافته لأرباح النشاط.

د- إن ما جاء بالفقرة (ب) من البند (١) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية بالنص على أنه إذا كان رصيد أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه فأقل، فإنه يحمل بالكامل على قائمة الدخل، ويعد من التكاليف واجبة الخصم يعني أن أصول المجموعة صاحبة هذا الرصيد قد أهلكت بالكامل ضريبياً وأصبحت قيمتها الدفترية صفراً. وهنا يبرز تساؤل وهو "ما المعالجة المحاسبية لأصول المجموعة صاحبة هذا الرصيد في العام التالي؟".

هـ- إن ما جاء بالفقرة (ج) من البند (١) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية بالنص على أنه "إذا كان الرصيد يزيد عن عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون.. إلخ" يشير الجدل حولنا إذا كان مقدار الزيادة عن مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه ضئيلاً وليكن ١٠,٠٠١ جنيه، فهل ينطبق ما ورد بنص الفقرة (ب) من البند (١) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية على مبلغ الـ ١٠,٠٠١ جنيه وما زاد يخضع للنسب الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون. وتتفق الباحثة مع رأي (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨: ١٩) في أنه يمكن في هذه الحالة ولتحقيق العدالة أن تطبق

فكرة الممول الحدي أو مبلغ الإهلاك الحدي وذلك بأن يتم اعتماد مبلغ الـ ١٠,٠٠٠ جنيه الأولى من أساس الإهلاك الموجب بالكامل من التكاليف واجبة الخصم وما زاد عن ذلك يخضع للنسب الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون.

(٣) مشكلات تتعلق بنسب وطرق الإهلاك:

لم ينص المعيار رقم (١٠) على نسب إهلاك للأصول الثابتة، بل سمح للمنشآت البحرية تحديد هذه النسب، وذلك طبقاً لما تقتضيه بيئة الصناعة أو المجال المستخدم فيه الأصل ووفقاً للعمر الافتراضي، وقيمة المنافع، والعوائد المتوقعة منه خلال فترة استخدامه. ويتحدد العمر الإنتاجي المقدر للأصل في ضوء المنفعة المتوقعة للمنشأة من هذا الأصل، وذلك وفقاً لأحد الأسلوبين التاليين: (أ) الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل أو (ب) عدد وحدات الإنتاج التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من ذلك الأصل. ووفقاً للمعيار تستهلك المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل ما من خلال استخدام المنشأة لهذا الأصل، ولكن هناك عوامل أخرى تؤدي إلى انخفاض المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل، حتى ولو لم يستخدم، ولذا فإنه من الضروري أخذ هذه العوامل في الاعتبار عند تقدير العمر الإنتاجي للأصل، ومن أمثلة هذه العوامل التقادم الفني والزماني والقيود القانونية المفروضة على الأصل، مثل انتهاء تواريخ التأجير التمويلي للأصول المتعلقة بها. وبالنسبة لطرق الإهلاك فقد أتاح المعيار طرقاً متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل، ولم يفرض المعيار طريقة معينة من طرق الإهلاك، ولكن وضع إطاراً عاماً بأن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذي من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل، ومن هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة مجموع الوحدات المنتجة. وقد أجاز المعيار تغيير طريقة الإهلاك في حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل الثابت، وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

ومن الناحية الضريبية حدد المشرع في المادة (٢٥) من القانون الساري نسب وطرق الإهلاك لكل مجموعة من الأصول، وبالتالي الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة، ونص في المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية على أنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون، وذلك لأغراض حساب الضريبة. وقد عالج القانون الساري إهلاك الأصول الثابتة بتقسيمها إلى أربع مجموعات، وحدد لكل مجموعة منها طريقة معينة ونسباً محددة للإهلاك وذلك على النحو التالي:

المجموعة الأولى: المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات:

- حدد القيمة القابلة للإهلاك لهذه الأصول بما يساوي تكلفة شرائها، أو إنشائها، أو تطويرها ، أو تجديدها، أو إعادة بنائها.
- حدد طريقة الإهلاك على أساس القسط الثابت.
- حدد نسبة الإهلاك بنسبة ٥% مع أخذ مدة الانتفاع بالأصل في الحسبان.

المجموعة الثانية: الأصول المعنوية بما فيها شهرة النشاط:

- حدد القيمة القابلة للإهلاك يساوي تكلفة شرائها، أو تطويرها أو تحسينها أو تجديدها.
- حدد طريقة الإهلاك على أساس القسط الثابت.
- حدد نسبة الإهلاك بنسبة ١٠% مع أخذ مدة الانتفاع بالأصل في الحسبان.

المجموعة الثالثة: وتتكون من فئتين:

الفئة الأولى: الحاسبات الآلية، ونظم المعلومات، والبرامج، وأجهزة تخزين البيانات

- حدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس الإهلاك.
- حدد طريقة الإهلاك على أساس القسط المتناقص.
- حدد نسبة الإهلاك بنسبة ٥٠% من أساس الإهلاك مع عدم مراعاة مدة الانتفاع بالأصل.

الفئة الثانية: جميع أصول النشاط الأخرى بخلاف الأصول الواردة في المجموعتين الأولى والثانية مثل الآلات والمعدات، والأثاث، .. إلخ.

- حدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس الإهلاك.
- حدد طريقة الإهلاك على أساس القسط المتناقص.
- حدد نسبة الإهلاك بنسبة ٢٥% من أساس الإهلاك مع عدم مراعاة مدة الانتفاع بالأصل.

المجموعة الرابعة: أصول غير قابلة للإهلاك بطبيعتها مثل الأراضي، والأعمال الفنية، والأثرية، والمجوهرات .

ومن خلال تحليل ما سبق بشأن نسب وطرق الإهلاك محاسبياً وضريبياً يتضح الآتي:

- حدد المشرع الضريبي نسباً إلزامية لإهلاكات الأصول الثابتة، كما أنه حدد أيضاً طرقاً للإهلاك مع عدم جواز إعادة النظر في تلك النسب والطرق، وذلك على خلاف المعيار

المحاسبي المصري رقم (١٠) الذي لم يفرض نسباً أو طرقاً محددة للإهلاك بل ترك المجال مفتوحاً للمنشأة لتحديد نسب وطرق الإهلاك بما يتفق مع طبيعة كل مجال أو صناعة، ويترتب على ذلك اختلاف الإهلاك المحاسبي عن الإهلاك الضريبي.

- حدد القياس الضريبي العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت، وكذلك القيمة القابلة للإهلاك لكل من المجموعتين الأولى والثانية من الأصول دون أخذ التقادم الفني الناتج عن تغير في الإنتاج في الاعتبار، كما جاء بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

- طبقاً للقياس الضريبي يتم حساب الإهلاك لأصول المجموعة الثالثة دون الارتباط بمدة استخدام الأصل خلال السنة، حيث يسمح بخصم الإهلاك كاملاً في السنة التي تم فيها الشراء أو الاستغناء عن الأصل عن السنة بالكامل، وهذا ما لم يرد له مثيل في معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).

- إن طريقة القسط الثابت تستوجب حساب الإهلاك السنوي للأصل على أساس مدة الانتفاع به خلال السنة (١٢ شهر)، بينما ورد بنص المادة (٢٥) من القانون "عن كل فترة ضريبية" بدلاً من كل سنة ضريبية أو سنوياً (أي ١٢ شهراً)، كما جاء بالمادتين (٢) و (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون أن الفترة الضريبية قد تزيد أو تقل عن ١٢ شهراً. وهنا يثار التساؤل الآتي: "هل يتم حساب الإهلاك عن كل سنة ضريبية بمفهومها المحاسبي أي ١٢ شهراً أم عن كل فترة ضريبية والتي قد تزيد أو تقل عن ١٢ شهراً؟ ويمكن الرد على هذا التساؤل بأن المتعارف عليه محاسبياً أن قسط الإهلاك يحسب على أساس مدة الانتفاع بالأصل خلال السنة أي خلال ١٢ شهر، وبالتالي فإنه من الضروري أن يتم ضبط لغة القانون حتى تتماشى مع المفاهيم المحاسبية.

- نص المشرع في المادة (٢٥) من القانون على إخضاع الأصول المعنوية المشتركة بما في ذلك شهرة النشاط للإهلاك بنسبة ١٠% من تكلفة الشراء، أو التطوير، أو التحسين، أو التجديد قد جاء مخالفاً للمعايير المحاسبية المصرية، والتي لم يرد بها على الإطلاق تحديد إهلاك محاسبي للشهرة، وإنما يتم إجراء اختبار انخفاض قيمة الأصل وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول".

(٤) مشكلات تختص بالإهلاك المعجل:

أراد المشرع تشجيع الممولين على تجديد آلتهم أو معداتهم باستمرار حتى تواكب التقدم الفني، مما يؤدي إلى رفع الإنتاجية بما يساعد على دفع عجلة التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال نص المادة (٢٧) من القانون الساري، والتي نصت على أن "تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات

والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول. ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠%. ونصت المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه "لأغراض حساب الضريبة في تطبيق حكم المادة (٢٧) من القانون، يجب استبعاد نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي إلخ".

وبتحليل ما ورد بنص المادة (٢٧) من القانون، والمادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية يتضح الآتي:

أ- استحدث القانون الضريبي الساري إمكانية خصم قيمة الإهلاك المعجل من وعاء الضريبة بما يساوي ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الآلات والمعدات، إلا أن المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) لم يُشر إلى هذا الإهلاك المعجل، كما أن تعجيل الاعتراف بالإهلاك ضريبياً سوف يترتب عليه ظهور فروق ضريبية مؤقتة بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الضريبي.

ب- قصرت اللائحة التنفيذية في المادة (٣٥) خصم الإهلاك المعجل على الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي فقط، في حين أن عبارة "مجال الإنتاج" قد جاءت في المادة (٢٥) من القانون بصفة مطلقة، فالإنتاج يجب أن يشمل السلع والخدمات، وبالتالي يوجد تعارض بين نص مادة القانون ونص مادة اللائحة التنفيذية للقانون.

(٥) مشكلات تتعلق بالأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة وفقاً للمعيار رقم (١٠) :

تحدد الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع بند من بنود الأصول الثابتة على أساس الفرق بين صافي القيمة البيعية والقيمة الدفترية للبند، ويتم إدراج الأرباح أو الخسائر الرأسمالية في قائمة الدخل. وتقضي المعالجة المحاسبية عن استبعاد بند من بنود الأصول الثابتة حساب إهلاك للأصل المستبعد من الدفاتر حتى تاريخ استبعاده، مع إقفال كافة الحسابات المتعلقة به، وذلك بجعل حساب مجمع الإهلاك مديناً بالرصيد المجمع وحساب الأصل دائناً بالتكلفة التاريخية. أما المشرع الضريبي فقد عالج الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة على النحو التالي (د. سعيد عبد المنعم محمد، ٢٠١٢: ١٩٣-١٩٤):

(أ) بالنسبة للأصول الثابتة الواردة بالبندين (١) و (٢) من المادة (٢٥) من القانون، والتي يتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت تدخل الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول ضمن الوعاء الخاضع للضريبة، مع مراعاة إضافة (أو خصم) فروق الأرباح والخسائر الرأسمالية المحاسبية الناتجة عن بيع هذه الأصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة وذلك نتيجة لاختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي.

(ب) بالنسبة للأصول الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) والتي يتم إهلاكها بطريقة أساس الإهلاك فإنه يتم إضافة الخسائر الرأسمالية أو خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة لعدم الاعتراف بها ربحاً أو خسارة وفقاً لحكم المادة (١٧) من القانون، نظراً لأنه سبق معالجتها ضمن أساس الإهلاك.

وبناءً على ما سبق يمكن القول بأن الفجوة بين القياس المحاسبي والضريبي للأرباح والخسائر الرأسمالية تنشأ نتيجة للاختلاف بين الإهلاكات المحاسبية والضريبية، حيث يتم حساب الأرباح والخسائر الرأسمالية من خلال مقارنة ثمن البيع، أو قيمة التعويض بالقيمة الدفترية للأصل المباع، ويتم تحديد القيمة الدفترية من خلال التكلفة التاريخية مخصوماً منها مجمع الإهلاك، وبالتالي فإن هذه الفروق الناشئة من الاختلاف بين القياس المحاسبي والقياس الضريبي للأرباح والخسائر الرأسمالية هي مجرد انعكاس لفروق الإهلاكات الخاصة بتلك الأصول المباعة (الشيماء فؤاد شرف، ٢٠١٣: ١٠٦).

(٦) مشكلات تختص باضمحلال الأصول الثابتة:

يعالج الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة محاسبياً وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول، حيث يتم الاسترشاد بمؤشرات الخفض التي وردت بالفقرة (١٢) من المعيار، وذلك من خلال المصادر الداخلية والخارجية للمعلومات، كما أكدت الفقرة (٨) من المعيار أن الأصل يضمحل عندما تتجاوز قيمته الدفترية قيمته الاستردادية. ويعرف المعيار القيمة الاستردادية بأنها سعر بيع الأصل أو القيمة الاستخدامية، أيهما أكبر، وتعرف القيمة الاستخدامية بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة حدوثها من أي أصل أو وحدة مولدة للنقد، ويتم الاعتراف بخسارة الاضمحلال بقائمة الدخل، أو في حقوق الملكية بقائمة المركز المالي.

ونجد أن القانون الضريبي الساري لم يتضمن أية مواد تتعلق باضمحلال قيمة الأصول، في حين نجد أن اللائحة التنفيذية في المادة (٧٠) نصت على أن "لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلال، وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر". وبهذا خالفت

اللائحة التنفيذية أحكام المعيار رقم (٣١) بعدم الاعتراف بخسائر الاضمحلال دون نص قانوني، مما يؤدي إلى ظهور فروق دائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تؤدي إلى ارتفاع سعر الضريبة الفعلي عن سعر الضريبة القانوني (على عبد العظيم سعيد، ٢٠٠٩: ٦٨). كما أنه سوف يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي رقم (٣١) انخفاض القيمة الدفترية لقيمة خسارة الاضمحلال، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة تقدير العمر الإنتاجي والقيمة التخريدية للأصل الثابت، وهذا يعني اختلاف أساس الإهلاك المحاسبي عن أساس الإهلاك الضريبي، وبالتالي ظهور فروق ضريبية مؤقتة. وينتج عن عدم خصم خسارة الاضمحلال من الوعاء الضريبي سداد ضريبة دخل أعلى مما يجب، ومن ثم زيادة العبء الضريبي. ولمعالجة ذلك اقترحت دراسة (Kvaal E., 2007: 767) أن يشار إلى خسارة الاضمحلال بضريبة الدخل المؤجلة في حالة عدم خصمها من الوعاء الضريبي.

وهناك من يؤيد عدم الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبياً حيث يذكر (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨: ٣٣) أن الاعتراف بخسارة اضمحلال الأصل أو ردها يعتمد على دلالات ومؤشرات معظمها قائم على التوقع والتقدير، ولهذا فقد أحسن المشرع حين نص في المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الساري على عدم الاعتراف بخسائر الاضمحلال. ويرى (حسن حامد علي، ٢٠١١: ١٤١) أن مصلحة الضرائب تنظر إلى هذه الخسائر على أنها خسائر محتملة، وأن هذه الخسائر تعد في حكم المخصصات، وأن القانون الضريبي الساري لا يجعل المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، لذا فإنه يقترح حسم الأمر بنقل النص الوارد باللائحة التنفيذية والخاص بمعالجة خسائر الاضمحلال في قيمة الأصول بعدم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم إلى نصوص القانون، كما نص صراحة على معالجة المخصصات.

وأخيراً فإنه من التحليل السابق لمعالجة خسائر الاضمحلال محاسبياً وضريبياً، ترى الباحثة أن خسائر الاضمحلال تُعد إحدى المشكلات التي تواجه المنشآت عند تطبيق المعيارين (١٠، ٣١) والقانون الضريبي الساري، حيث إنها تؤدي إلى ظهور فروق ضريبية دائمة ومؤقتة، ولذلك فإنه من الضروري أن يتضمن القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ معالجة ضريبية لخسائر الاضمحلال.

(٧) مشكلات تتعلق بالأصول المهداة:

حدد المعيار المحاسبي رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية أسلوبين للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية، وهما (أ) مدخل رأس المال الذي بموجبه تضاف قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين، و (ب) مدخل الإيراد الذي بموجبه تُعد المنحة إيراداً تكتسبه المنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر. وقد ذهب المعيار المحاسبي

رقم (١٢) إلى أن مدخل الإيراد هو الأسلوب الذي يلقي قبولاً عاماً بين المحاسبين، وبالتالي أوجب إظهار المنح الحكومية بقائمة الدخل على أساس منهجي منتظم خلال الفترات المالية التي سيتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح.

ووفقاً للمعيار فإن المنح التي تحصل عليها المنشأة في صورة أصول ثابتة قابلة للإهلاك، يتم توزيعها كإيراد على الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لهذه الأصول، وذلك بنفس النسب التي تحمل بها الإهلاكات على قائمة الدخل المتعلقة بهذه الأصول. وهذا ما لا يتفق مع نص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية على أن الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات لا تخضع قيمتها للضريبة ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون، وذلك دون وجود نص قانوني. وهذا يعني أنه لأغراض حساب الضريبة يتم تعديل صافي الربح المحاسبي باستبعاد وخصم القيمة المحملة على قائمة الدخل كإيراد (د. على فتحي عبد الفتاح، ٢٠٠٧: ١٤٥-١٤٦)، وبالتالي استبعاد الإهلاك المحمل على قائمة الدخل كمصروف وإضافته إلى صافي الربح المحاسبي.

وقدمت دراسة (د. أشرف حنا، ٢٠٠٧: ١٢) اقتراحاً جاء متماثلاً مع نص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي الساري، حيث اقترحت الدراسة الأخذ بمدخل حقوق المساهمين بالميزانية للمعالجة الضريبية لهذه المنح، واعتبار أن هذه المنح لا تعد من قبيل نتيجة العمليات التي تقوم بها المنشأة لإخضاعها للضريبة، وأن يتم تلبية قيمتها لحقوق المساهمين في بند احتياطات أخرى، وبالتالي لا تدخل ضمن الوعاء الضريبي، على أن يتم معالجة الإهلاك السنوي للأصل الممنوح بتخفيض قيمة الأصل مقابل إجراء نفس التخفيض في بند الاحتياطات الأخرى، وبذلك لا يحمل حساب الأرباح والخسائر بأعباء الإهلاك.

وأخيراً يمكن الإشارة إلى أن القانون الضريبي الساري لم يرد فيه أي نص يتعلق بمعالجة الأصول المهداة وأنه لا يجوز لللائحة التنفيذية إضافة نصوص لم ترد بالقانون، وبالتالي فإن هناك ضرورة لأن يتضمن قانون الضرائب على الدخل نصاً صريحاً يحدد كيفية معالجة الأصول المهداة ضريبياً.

(٨) مشكلات تختص بتكلفة الاقتراض المرسمة على الأصل الثابت:

أشار المعيار المحاسبي رقم (١٠) في الفقرة (٢٢) إلى أنه يتم تحديد تكلفة الأصل الثابت مع الأخذ في الاعتبار ما فرضه المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض من شروط يجب مراعاتها قبل أن يعترف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت. وطبقاً للمعالجة البديلة

التي أتاحتها المعيار المحاسبي رقم (١٤) فإنه يدخل في تحديد تكلفة الأصل الثابت النفقات المباشرة لتمويل شراء الأصل (فوائد القروض)، وذلك إذا كان هذا الأصل يحتاج إلى فترة زمنية حتى يصبح صالحاً للاستخدام. ومبلغ الفائدة الذي يجب رسمته هو ذلك الجزء الذي كان يمكن تفاديه لو لم يتم الاستحواذ على الأصل المؤهل، وبذلك فإن المبلغ المرسل هو المبلغ المتزايد لتكلفة الفائدة التي تتكبدها المنشأة لتمويل الأصل المشتري.

ومن المنظور الضريبي، فمن ناحية لم يتضمن التشريع الضريبي أية نصوص بشأن تكلفة الاقتراض المرسلة على تكلفة الأصل الثابت، ولكن المادة (٢٥) من القانون أفادت بأن حساب الإهلاك يكون بنسبة محددة من تكلفة شراء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء الأصل، ويعني ذلك أن تكلفة الاقتراض المرسلة على الأصل خلال فترة إعداده أو إنشائه تعد جزءاً من تكلفة هذا الأصل، كما أصدرت المصلحة تعليمات تنفيذية رقم (١٥) لسنة ٢٠٠١ باعتماد المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض، وذلك برسلة تكلفة الفوائد على القروض، واعتبارها ضمن تكلفة الأصل في حالة توافر شروط معينة، وهو ما يتفق مع معايير المحاسبة المصرية. ومن ناحية أخرى وضع المشرع الضريبي شروطاً معينة لاعتماد العوائد المدينة ضمن التكاليف واجبة الخصم ولكنه لم يحدد أولويات لتطبيق هذه الشروط حيث إنها وردت في نصوص ضريبية مستقلة [في نصوص المواد ٢٣، ٢٤، ٥٢]. كما أن هناك عدم اتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية حيث: (د. محمد عبد العزيز خليفة، ٢٠٠٧: ٢٠-١٩)

- ينص البند (١) من المادة (٥٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التي يدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما لا يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية". وطبقاً لنص هذه المادة تظهر ضمن قائمة الدخل العوائد المدينة التي لم ترسل، وهذا يعني أن العوائد المدينة المرسلة يتم استبعادها عند تطبيق نص المادة (٥٢)، وفي المقابل فإن القروض المرتبطة بهذه العوائد لا تدخل في حساب نسبة القروض إلى حقوق الملكية.

- بينما تنص المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه "تشمل العوائد المدينة في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٢) من القانون كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات". وطبقاً لنص هذه المادة تدخل كل

العوائد المدينة التي تمت رسملتها والتي لم تتم رسملتها ضمن العوائد المدينة الواردة في المادة (٥٢) من القانون.

- ويتضح مما سبق أنه مع تطبيق معيار المحاسبة رقم (١٤) يبرز التساؤل التالي: هل تؤخذ العوائد المدينة المرسمة على الأصل المؤهل في الاعتبار عند حساب العوائد المدينة التي تعتمد كتكاليف واجبة الخصم للمنشأة، أم يتم حساب العوائد المدينة دون الأخذ في الاعتبار ما تم رسملته على الأصل المؤهل؟ تعددت الآراء رداً على هذا التساؤل، حيث:

- اتفقت دراسة (د. محمد عبد العزيز خليفة، ٢٠٠٧: ٢٠) مع دراسة (د. محمد رضا محمد، ٢٠٠٨: ٢٩) على أن المشرع يقصد بالعوائد المدينة الواردة في المادة (٥٢) من القانون تلك العوائد المحملة على قائمة الدخل والمعدة وفقاً للمعايير المحاسبية، وبالتالي فإن مصاريف الاقتراض المرسمة يتم تحميلها كجزء من تكلفة الأصل، ولا تؤثر على قائمة الدخل. وبناءً على ذلك لا يوجد خلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لتكلفة الاقتراض المرسمة على الأصل الثابت. وتتفق الباحثة مع هذا الرأي، حيث إن القانون هو الملزم، أما اللائحة التنفيذية فهي تفسيرية وإرشادية فقط، ويجب تعديل نص اللائحة التنفيذية ليتسق مع نص القانون.

- اتفقت دراسة (جيهان عبد العزيز علي، ٢٠٠٧: ٢٠-٢١) مع دراسة (منى عبد الحكيم رجب، ٢٠١٠: ٣٨-٣٩) على أن المقصود بالعوائد المدينة الواردة في المادة (٥٢) من القانون كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما حصل عليه من قروض وسلفيات أيّاً كان نوعها، وسواء رسملت أو لم ترسل، وبالتالي فإنه يجب أخذ العوائد المدينة التي تم رسملتها على الأصل المؤهل في الاعتبار عند حساب العوائد المدينة واجبة الخصم طبقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ومما سبق فإنه يمكن تحديد المشكلة المتعلقة بتكلفة الاقتراض المرسمة على الأصل الثابت في الآتي:

أ- عدم اتساق نص المادة (٥٢) من القانون مع نص المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية بشأن ما إذا كان ينبغي أخذ العوائد المدينة التي تم رسملتها على الأصل الثابت في الاعتبار عند تحديد العوائد المدينة التي تعتمد كتكاليف واجبة الخصم أم لا؟

ب- لم يحدد المشرع الضريبي أولويات تطبيق الشروط التي وضعها في نصوص المواد (٢٣)، (٢٤، ٥٢) حتى يتم اعتماد العوائد المدينة ضمن التكاليف واجبة الخصم.

ج- يتم تحديد قيمة العوائد المدينة الواجبة الخصم ضريبياً وفقاً للأساس النقدي طبقاً لنص المادة (٥٢) من القانون في حين تتحدد قيمتها محاسبياً وفقاً لأساس الاستحقاق، مما ينتج عنه وجود فروق ضريبية مؤقتة.

د- أنه في حالة عدم استيفاء العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل للشروط المحددة في القانون فإنه سوف يتم استبعاد جزء من هذه العوائد المدينة عند تحديد الدخل الضريبي، مما ينشأ عنه فروق دائمة موجبة تؤدي إلى زيادة الدخل الضريبي.

(٩) مشكلات متعلقة بإهلاك الأصول المؤجرة:

أشارت الفقرتان (٢٧ ، ٦٩) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) إلى وجوب تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" الذي حل محله معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير" المستحدث بقرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ والذي سوف يصبح سارياً في ٢٠٢٠/١/١ ويسمح بالتطبيق المبكر، وذلك لمعالجة الأصل الثابت الذي يحوزه مستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي، وكذلك لمعالجة الأصل الثابت الذي يتم التخلص منه من خلال البيع وإعادة الاستئجار.

ووفقاً للمعيار رقم (٤٩) لسنة ٢٠١٩ الذي حل محل المعيار رقم (٢٠) لسنة ٢٠١٥ فإن هناك فرقاً بين عقد التأجير التمويلي وعقد التأجير التشغيلي، حيث يصنف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تمويلي إذا كان يحول بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد، بينما يصنف عقد التأجير على أنه عقد تأجير تشغيلي إذا كان لا يحول بصورة جوهرية كافة المخاطر والمنافع العائدة لملكية الأصل محل العقد.

في حالة عقود التأجير التمويلي :

- يجب على المؤجر الاعتراف بالأصول المحتفظ بها بموجب عقد تأجير تمويلي في قائمة المركز المالي وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ مساوٍ لصافي الاستثمار في عقد التأجير. كما يجب على المؤجر الاعتراف بدخل التمويل على مدى مدة عقد التأجير على أساس نمط يعكس معدل عائد دوري ثابت لصافي استثمار المؤجر في عقد التأجير.

- يجب على المؤجر في تاريخ بداية عقد التأجير الاعتراف بما يلي:

(أ) الإيراد بصفته القيمة العادلة للأصل محل العقد، أو القيمة الحالية لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر مخصومة باستخدام معدل الفائدة السوقي، أيهما أقل.

(ب) تكلفة البيع بصفقتها التكلفة أو المبلغ الدفترى إذا كان مختلفاً للأصل محل العقد ناقصاً القيمة الحالية للقيمة المتبقية غير المخصومة.

(ج) ربح أو خسارة البيع بصفقتها الفرق بين الإيراد وتكلفة البيع وفقاً لسياسة مبيعاته المباشرة التي ينطبق عليها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).

في حالة عقود التأجير التشغيلي:

- يجب على المؤجر الاعتراف بدفعات عقود التأجير التشغيلية على أنها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو على أساس منتظم آخر، وكذلك الاعتراف بالإهلاك والتكاليف المتكبدة لاكتساب دخل التأجير على أنها مصروف، ويتم حساب مصروف الإهلاك وفقاً للمعيارين المحاسبين المصريين (١٠ و ٢٣). كما يجب على المؤجر أيضاً تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) لتحديد ما إذا كان الأصل محل العقد المؤجر إيجاراً تشغيلياً قد اضمحلت قيمته والمحاسبة عن أية خسائر اضمحلال تم تحديدها. وأخيراً لا يقوم المؤجر بالاعتراف بأي ربح للبيع عند إبرام عقد تأجير تشغيلي لأنه لا يعبر عن عملية بيع.

ومن خلال تحليل ما سبق، ترى الباحثة أن المعيار المحاسبي المصري المستحدث رقم (٤٩) يتفق في معالجته لعقود التأجير مع المعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٧) إذ إنه يغلب الجوهر على الشكل في معالجته لعقود التأجير ويصنف عقود التأجير ما بين عقود تأجير تمويلي وعقود تأجير تشغيلي، وذلك على خلاف المعيار المحاسبي المصري الملغي رقم (٢٠) الذي كان يغلب الشكل على الجوهر.

ومن المنظور الضريبي أقر المشرع الضريبي قانون تنظيم نشاط التأجير التمويلي والتخصيم رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨، وتم إلغاء القانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٥، وبدراسة المعيار رقم (٤٩) نجد أنه لا يوجد خلاف بشأن معالجة الأصول المؤجرة وإهلاكاتها ضريبياً ومحاسبياً حيث نصت المادة (٣٤) من القانون رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ على أن "إهلاك الأصل المؤجر وكذلك تكاليف التمويل المرتبطة بعقود التمويل التأجيري يعد من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية". كما نصت المادة (٤) من القانون نفسه على أنه لا يعد تأجيراً تمويلياً في تطبيق أحكام هذا القانون عقد التأجير التشغيلي والذي يقصد عقد التأجير الذي لا يتضمن خيار شراء الأصل المؤجر في نهاية مدة العقد. وهنا يبرز التساؤل التالي: ما المعالجة الضريبية للأصول المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي؟ وفي هذا الشأن ترى الباحثة أنه لا بد أن يتضمن القانون رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ معاملة ضريبية للأصول المؤجرة بموجب عقود تأجير تشغيلي، حيث إن المعيار المحاسبي رقم (٤٩) فرق في معالجته للأصول المؤجرة بين عقود التأجير التشغيلي وعقود التأجير التمويلي.

ثانياً : دراسة وتحليل الآثار المترتبة على اختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي وذلك في ضوء المعيار المحاسبي المصري المعدل رقم (٢٤):

وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون الضريبي المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نشأت علاقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتج عنها فروق مما حدا بلجنة معايير المحاسبة المصرية عند إصدار مجموعة المعايير، وعددها ٣٥ معياراً بموجب القرار الوزاري رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ إلى تضمين معيار محاسبي مصري يعالج تلك الفروق من حيث العرض والإفصاح والاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية. وبناءً عليه يتمثل الهدف الأساسي للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل في تحديد المعالجة المحاسبية للآثار الضريبية الناتجة عن الفروق بين قيم بنود القوائم المالية محاسبياً ووفقاً لأحكام التشريع الضريبي، وما يترتب عليها من الاعتراف بأصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، وكيفية الإفصاح عنها في القوائم المالية وملحقاتها.

ويتضح من خلال دراسة وتحليل المشكلات التطبيقية سالفة الذكر والناتجة عن اختلاف المعالجة المحاسبية والضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها وجود فروق بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي، وقد تكون هذه الفروق دائمة **Permanent Differences** أو وقتية **Timing Differences**. وتنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه القانون الضريبي من إعفاءات أو استقطاعات إضافية، لذلك فهي فروق مستمرة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بتلك الإعفاءات، وهي لا تمثل مشكلة محاسبية، لأنه يمكن التخلص من أثارها في سنة حدوثها. أما الفروق الوقتية أو فروق عدم التزام فهي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها محاسبياً والأساس الضريبي لتلك الأصول أو الالتزامات، وتمتد أثارها إلى عدة سنوات حالية حيث تنشأ في سنة ما ثم تنعكس بالاسترداد أو السداد في سنة أو سنوات تالية.

وأشارت الفقرة (١٧) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) إلى أن الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له والذي يتمثل في تكلفته الأصلية مخصوماً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل أو المسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الحالية والفترات السابقة، وينشأ عنه فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل **Deferred Tax Liability** إذا كان الإهلاك الضريبي معجلاً، أما إذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم، وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل **Deferred Tax Asset**. ويذكر

(د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٤: ٥٨-٥٩) أن الالتزام الضريبي المؤجل يؤدي إلى نقص العبء الضريبي في الفترة الحالية وعند انعكاسه في الفترات التالية يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي، بينما يؤدي الأصل الضريبي المؤجل إلى زيادة العبء الضريبي في الفترة الحالية، وينعكس في نقص العبء الضريبي في فترة أو فترات تالية.

هذا وتؤثر الفروق الضريبية المؤقتة في تحديد قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة التي تظهر فيها هذه الفروق، بل تؤثر أيضاً قيمة الضرائب واجبة السداد في فترات مالية تالية، كما تؤثر في تحديد قيمة مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على القوائم المالية خلال الفترة التي تظهر فيها هذه الفروق، حيث يشير المعيار المحاسبي رقم (٢٤) إلى ضرورة قياس الآثار الضريبية لهذه الفروق وإظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصول والتزامات ضريبية مؤجلة، وفي شكل مصروفات ومكاسب ضرائب مؤجلة يتم استخدامها في تعديل قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة بهدف الوصول إلى قيمة مصروف الضريبة الواجب تحميله على قائمة الدخل المعدة عن تلك الفترة المالية (شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي، ٢٠١٠: ٤٨).

وبناءً على ما سبق يمكن تلخيص الأثر الضريبي الناتج عن اختلاف المعالجة المحاسبية والضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في الآتي:

١- أن ظهور فروق ضريبية مؤقتة (أصل/التزام ضريبي مؤجل) يترتب عليه اختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن الفترة المحاسبية عن ضريبة الدخل واجبة السداد من وجهة النظر الضريبية. ولما كانت المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات تستوجب تحميل إيرادات الفترة بمصروف ضريبة الدخل المسددة، فقد أدى ذلك إلى ظهور مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات.

٢- أن تضخم الفروق الضريبية الناشئة (ومن ثم المنعكسة) يترتب عليه ضرورة متابعة تلك الفروق سواء عند النشأة أو الانعكاس، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء الدفترية للممولين.

ثالثاً:- اتجاهات واقتراحات للتوفيق بين معيار المحاسبة المصري المعدل رقم (١٠) والتشريع الضريبي الساري لزيادة فعالية التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية مستقبلاً:

في ضوء ما سبق نجد ظهور العديد من المشكلات التطبيقية الناتجة عن وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها، مما تترتب عليه وجود فجوة بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً للمعايير الضريبية المصرية والدخل الضريبي المعد وفقاً لأحكام

التشريع الضريبي المصري، قانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي ظهور الأصل/الالتزام الضريبي المؤجل، والذي يتم معالجته في ضوء المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل، وما يترتب على ذلك من زيادة الأعباء الدفترية على الممولين. لذا تقدم الباحثة مجموعة من الاتجاهات والاقتراحات لتحقيق التوافق بين المعيار المحاسبي رقم (١٠) والتشريع الضريبي الساري، كمحاولة للتوفيق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها، وبالتالي الحد من المنازعات الضريبية بين الممولين ومصحة الضرائب بشأن بند الأصول الثابتة وإهلاكاتها:

١- إجراء تعديل تشريعي في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ليعالج التناقض بين نص المادة (١٧) من القانون والمادة (٧٠) من لائحته التنفيذية عند تحديد تكلفة الأصل الثابت، بحيث ينص على الأخذ في الاعتبار القيمة التخريدية والتكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت، وبذلك يتفق مع ما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠).

٢- تعديل نص المادة (٢٦) الخاص بأساس الإهلاك الوارد بالقانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بأن يراعى عند حساب أساس الإهلاك خصم قيمة التصرفات/الاستبعادات (بالباع أو التعويض) بما لا يتجاوز صافي القيمة الدفترية للأصل المستبعد في تاريخ الاستبعاد.

٣- إعادة النظر في طرق ونسب الإهلاك الواردة بالمواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون والأخذ بمعايير المحاسبة المصرية وما استقر عليه العرف المحاسبي، حيث إن ما يراه البعض من أن ارتفاع نسب الإهلاك الضريبية يمثل حافزاً وميزة للمستثمرين مردود عليه بأن ارتفاع نسب الإهلاك الضريبية يؤدي إلى زيادة الفروق الضريبية المؤقتة، وبالتالي زيادة العبء الدفترى والضريبي على الممولين.

٤- إعادة صياغة نص المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون بحذف الأحكام الواردة بها المخالفة لأحكام القانون، حيث إنها قصرت الإهلاك المعجل على الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي فقط، بينما ورد بنص المادة (٢٧) من القانون "الاستثمار في مجال الإنتاج"، ويرى الباحثون أن هذا الإهلاك لا بد أن يشمل كافة المنشآت، سواء الصناعية أو الخدمية.

٥- تعديل نص المادة (٢٧) من القانون والمادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية، بحيث لا يكون خصم الإهلاك المعجل مساوياً للأصول الجديدة والمستعملة معاً، وذلك لتشجيع المنشآت على تطوير أصولها بشراء آلات ومعدات جديدة.

- ٦- إعادة صياغة نص البند (ج) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية، بحيث يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون مع الأخذ في الاعتبار مدة استخدام أصول المجموعة، وهذا يتفق مع ما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠).
- ٧- أن ينص قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على معالجة ضريبية للأصول المهداة، وتعديل المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية، بحيث تعالج الأصول المهداة طبقاً لمدخل الإيراد المنصوص عليه في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) وفقاً لأساس منهجي منتظم على مدار العمر الإنتاجي للأصل وبنفس النسب التي يحمل بها الإهلاك في قائمة الدخل على تلك الفترات، وذلك سيحسم النزاع بشأن المطالبة بضرورة إهلاك الأصول المهداة ويحقق الاتساق مع المعيار المحاسبي رقم (١٢) مما يزيد اتساق القياس المحاسبي لضريبة الدخل مع مبادئ القياس المحاسبي.
- ٨- ضرورة تعديل التشريع الضريبي الساري، بحيث يتضمن معالجة ضريبية لاضمحلال قيمة الأصول الثابتة بالإضافة إلى تعديل المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير هذه المعالجة وتوفير النماذج الضريبية اللازمة لها.
- ٩- أن يتضمن التشريع الضريبي نصاً يوضح المعالجة الضريبية لتكلفة الاقتراض المرسلة على الأصل الثابت، ويوضح ما إذا كانت العوائد المدينة المرسلة على الأصل الثابت تؤخذ في الاعتبار عند حساب العوائد المدينة التي تعتمد كتكاليف واجبة الخصم للمنشأة، كما يجب أن يضع القانون الشروط المتعلقة باعتماد العوائد المدينة كتكاليف واجبة الخصم بشكل مرتب لا يقبل الاجتهادات الشخصية وحسب ترتيب مواد إصدارها (المواد ٢٣، ٢٤، ٥٢).
- ١٠- أفراد معالجة ضريبية لمعالجة الأصول المؤجرة بموجب عقود تأجير تشغيلي، بحيث توضح كيفية حساب الإهلاك الضريبي للأصول المؤجرة تشغيلياً، بحيث تتفق مع المعالجة الواردة بالمعيار المحاسبي رقم (٤٩).
- ١١- لأغراض تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" فيما يتعلق بالفروق الضريبية الناتجة عن اختلاف القياس المحاسبي والضريبي لإهلاك الأصول الثابتة، فإنه لا بد من إمساك سجلات إحصائية ضمنية تخضع لما جرى العرف عليه.
- ١٢- ضرورة تطويع المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) بما يتفق مع واقع التحاسب الضريبي في مصر ومع أحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

- ١٣- تضييق نطاق الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي الواردة بالمعايير فيما يتعلق بمعالجة بند الأصول الثابتة وإهلاكاتها عن طريق استبعاد بعض البدائل غير المناسبة وذلك لتضييق الفجوة بين القياس المحاسبي وقواعد القياس الضريبي.
- ١٤- العمل على ضبط لغة قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية، بحيث يتماشى مع المفاهيم المحاسبية مما يسهم في تضييق الفجوة بين المعالجة الضريبية والمعالجة المحاسبية للأصول الثابتة الملموسة وإهلاكاتها.

نتائج البحث:

أسفر البحث عن النتائج التالية:

- ١- إن معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" المعدل لسنة ٢٠١٩ أوضح كافة النقاط الخاصة بالإهلاك، حيث تناول تحديد القيمة الدفترية والقيمة القابلة للإهلاك وقيمة الإهلاك بالطرق المختلفة والخسائر الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول والتي يجب الاعتراف بها وفقاً لما ورد بالمعيار رقم (٣١)، ولم ينص المعيار على نسب أو معدلات إهلاك للأصول الثابتة، في حين أن المشرع الضريبي حدد نسباً ملزمة للإهلاكات الضريبية للأصول الثابتة، ونصت اللائحة التنفيذية للقانون على أنه لا يجوز مخالفة نسب الإهلاكات التي حددها القانون، وأن هذه الإهلاكات تكون لأغراض حساب الضريبة فقط، وليست للأغراض المحاسبية.
- ٢- تم إلغاء المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" وحل محله المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٩) "عقود الإيجار"، وذلك وفقاً لقرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩.
- ٣- اهتمت معايير المحاسبة المصرية بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، حيث أشار معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) في فقراته إلى بعض المعايير المحاسبية المصرية الأخرى، والتي تشمل على معيار المحاسبة المصري رقم (١٢، ١٤، ٢٤، ٣١، ٤٩)، وبناءً على ذلك تم دراسة وتحليل ما ورد بفقرات معايير المحاسبة المصرية الأخرى ذات الصلة بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، والتي تنطوي على معالجة محاسبية مختلفة عن المعالجة الضريبية.
- ٤- لم يفرض المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) طريقة معينة لحساب الإهلاك، بل أتاح المعيار طرقاً متعددة للإهلاك لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وبالتالي يمكن لإدارة المنشأة استغلال المرونة المتاحة

- بالمعايير المحاسبية للاختيار بين البدائل المتعددة في التأثير على القوائم المالية لتحقيق أهدافها. على أن المشرع الضريبي حدد طريقتين لإهلاك الأصول الثابتة، وهما طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص.
- ٥- استحدث التشريع الضريبي إمكانية خصم الإهلاك المعجل بما يساوي ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الآلات والمعدات، وهذا الأسلوب من شأنه تخفيض العبء الضريبي في السنوات الأولى من عمر الأصل في مقابل زيادته في السنوات الأخيرة من هذا العمر. وعلى النقيض من ذلك فإن المعيار المحاسبي رقم (١٠) لم ينص على هذا الإهلاك المعجل.
- ٦- منح المشرع الضريبي ميزة خصم الإهلاك المعجل للأصول المستعملة متساوياً مع الأصول الجديدة، وهذا يتعارض مع الهدف من خصم الإهلاك المعجل، وهو تشجيع المنشآت على تطوير أصولها بشراء أصول جديدة.
- ٧- لا توجد في قانون الضريبة على الدخل معالجة ضريبية لخسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر.
- ٨- لا توجد في قانون الضريبة على الدخل معالجة ضريبية للأصول المهداة وإهلاكاتها.
- ٩- تضمن القانون رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ معالجة ضريبية للأصول المؤجرة بموجب عقد تأجير تمويلي، إلا أنه لم يتضمن معالجة ضريبية للأصول المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي.
- ١٠- خالفت اللائحة التنفيذية نصوص قانون الضريبة على الدخل، حيث نصت المادة (٣٥) منها على أن خصم الإهلاك المعجل يكون مقصوراً على الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي فقط، بينما ورد بنص المادة (٢٧) من القانون "الاستثمار في مجال الإنتاج" أي الإنتاج بأنواعه. كما نصت المادة (٣٤) من هذه اللائحة على أن الأصول المهداة لا تخضع للضريبة ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من القانون بحسب الأحوال، في حين لم يرد بالقانون أية نصوص مقابلة.
- ١١- يوجد العديد من الاختلافات بين نصوص المعيار المحاسبي رقم (١٠) والتشريع الضريبي المصري الساري بشأن قياس الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وترتب على هذه الاختلافات اختلاف قيمة الإهلاك المحاسبي عن قيمة الإهلاك الضريبي، مما أدى إلى وجود فجوة ضريبية وظهور الأصل/الالتزام الضريبي المؤجل، مما أسهم في زيادة الأعباء الضريبية والدفترية على الممولين.

١٢- لا يتفق المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) "ضرائب الدخل" مع واقع التحاسب الضريبي ولا مع أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة، حيث يحتوي هذا المعيار على المعالجة المحاسبية، وأمثلة لبعض الممارسات الضريبية التي قد لا يوجد لها مثيل في التشريعات الضريبية المصرية، وقد تم الإبقاء عليها كما هي موجودة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢).

١٣- ضرورة إجراء تعديلات على التشريع الضريبي الساري لكي يتوافق مع المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) وذلك لتضييق الفجوة بين القياس المحاسبي والقياس الضريبي للأصول الثابتة وإهلاكاتها.

مراجع البحث

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ١- إبراهيم السيد محمد عبيد (١٩٩٦): "محددات اختيار السياسة المحاسبية لاحتساب إهلاك الأصول الثابتة وأثرها على قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- ٢- أسامه علي عبد الخالق (دكتور) (٢٠٠٦): "أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الثاني، ص ٣٨٧-٤١٧.
- ٣- أشرف حنا (دكتور) (٢٠٠٧): "المعالجة الضريبية المقترحة للمنح الصادرة من الحكومات والهيئات الأجنبية المخصصة للقطاع الخاص المصري لتمويل اقتناء أصول طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومعايير المحاسبة الدولية"، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-١٤.
- ٤- أشرف عرفة عبد الجواد (٢٠٠٨): "أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) - الضرائب المؤجلة وتفعيله في ضوء تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثر ذلك على كفاءة الإفصاح المحاسبي"، المؤتمر العلمي بعنوان الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-١٥.
- ٥- أشرف محمد فاروق المنحي (٢٠١٥): "أثر الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة على مدى قابلية القوائم المالية للمقارنة بالتطبيق على سوق الأوراق المالية المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- ٦- الشيماء فؤاد شرف محمود (٢٠١٣): "دراسة تحليلية للفجوة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، الجزء الأول، ص ٩١-١١٦.
- ٧- جمال كامل محمد (٢٠١١): "أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ٨- جهاد مغاوري شحاته (٢٠٠٨): "الضريبة المؤجلة في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومعايير المحاسبة المصرية"، المؤتمر العلمي بعنوان الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-٣٠.
- ٩- جيهان عبد العزيز علي (٢٠٠٧): "تكلفة الاقتراض ما بين معيار المحاسبة المصري والقانون الضريبي"، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-٣٨.
- ١٠- حسن حامد علي (٢٠١١): "مشكلات قياس صافي الربح في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

- ١١- حسين سيد حسن عبد الباقي (٢٠١١): "قياس الأثر الضريبي المترتب عن اضمحلال الأصول طويلة الأجل (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٢- ----- (٢٠١١): "الأثر الضريبي المترتب على اضمحلال الأصول طويلة الأجل"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، الجزء الأول، ص ٣١٩-٣٣٥.
- ١٣- زينب محمود محمد محمود (٢٠١٤): "الأثار الضريبية المترتبة على تطبيق معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على قرارات التمويل والاستثمار"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- ١٤- سعد إمام إسماعيل سعد (١٩٨٢): "التكلفة التاريخية وأثرها في تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٥- سعيد عبد المنعم محمد (دكتور) (٢٠١٢): *دراسات في المحاسبة الضريبية: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل* رقد (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ١٦- سيد عطيتو محمد علي (دكتور) (٢٠٠٨): "إهلاك الأصول الثابتة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، *المؤتمر العلمي بعنوان الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-٤٤.
- ١٧- شرقاوي عبد الظاهر شرقاوي (٢٠١٠): "أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري"، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا.
- ١٨- صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري (دكتور) (٢٠٠٦): "مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ٣٨٥-٤٢٥.
- ١٩- طارق عبد العال حامد (دكتور) (٢٠٠٤): *موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية*، الجزء الخامس، الدار الجامعية.
- ٢٠- ----- (٢٠٠٨): "حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي المصري"، *المؤتمر العلمي بعنوان الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ١-٢٨.
- ٢١- عادل عبد الغني قائد (٢٠٠٣): "قياس الدخل الضريبي للمنشآت التجارية والصناعية في الجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية مقارنة)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
- ٢٢- عبد الحليم إبراهيم عبد الحليم (٢٠١٢): "أثر الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي على صافي الربح الضريبي (دراسة مقارنة)"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث، العدد الثالث، ص ١١٠٩-١١٣٧.

- ٢٣- علي أحمد زين (دكتور) (٢٠٠٨): "الأثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية بين الالتزام المهني وحوكمة الشركات"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٥٠، ص ص ١٥٥-١٨٩.
- ٢٤- علي عبد العظيم سعيد علي الجعفري (٢٠٠٩): "مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا، القاهرة.
- ٢٥- علي فتحي عبد الفتاح (دكتور) (٢٠٠٧): شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها علي الجانب الضريبي، القاهرة، دار النهضة العربية.
- ٢٦- محمد رضا محمد عبد السميع (دكتور) (٢٠٠٨): "الإهلاك بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي وأثره على الالتزام الضريبي المؤجل (دراسة اختبارية)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، الجزء الثاني، ص ص ٥٨-٢.
- ٢٧- محمد عباس بدوي (دكتور) (٢٠٠٧): "أثر المعالجة المحاسبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ بعنوان (ضريبة الدخل)"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس ص ص ١-٣٤.
- ٢٨- محمد عبد العزيز خليفة (دكتور) (٢٠٠٧): "التأثيرات الضريبية لبدائل القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ومقترحات علاجها"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الحادية عشر، ص ص ١٢٩-١٩٣.
- ٢٩- محمد محمود صابر (دكتور) (٢٠٠٦): "المعايير المحاسبية جسر يربط الربح المحاسبي بالربح الضريبي"، المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري: القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل (مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحل)، القاهرة، ص ص ١-٥٢.
- ٣٠- منصور البديوي (دكتور) & أحمد عثمان (دكتور) (٢٠٠٨): المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعيار المحاسبي المصري ٢٤، الدار الجامعية.
- ٣١- مني عبد الحكيم رجب (٢٠١٠): "مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل بين قانون الضرائب علي الدخل ومعايير المحاسبة المصرية (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- ٣٢- ----- (٢٠١٤): "إهلاك الأصول الثابتة بين التشريع الضريبي المصري والتشريع الضريبي الياباني: دراسة مقارنة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٤٩-٦١.
- ٣٣- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم (دكتور) (٢٠١٠): "نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً"، المؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ص ص ١-٦٦.

• **منشورات أخرى:**

- ١- قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة ٢٠١٩.
- ٢- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون رقم (١٥٨) لسنة ٢٠١٨.
- ٣- أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والصادر بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بقرار وزير المالية رقم (٢٢١) لسنة ٢٠١٨.
- ٤- القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والمعدل بالقانون رقم (١٦) لسنة ٢٠٠١ ولائحته التنفيذية في شأن التأجير التمويلي.
- ٥- القانون رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ بشأن إصدار قانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم.

ثانياً- مراجع باللغة الانجليزية :

1. **Gutan, Viorica & Tuhari, Tudor: "Accounting and Tax Depreciation of Fixed Assets: Methodological Problems and Ways to Solve Them", Journal of Research on Trade, Management and Economic Development, Vol. 1, ISSUE 1/2014, pp. 77-83.**
2. **Kvaal, Erlend (2005): "Topics in Accounting for Impairment of Fixed Assets", A dissertation submitted to BI Norwegian School of Management for the degree of Dr. Oecon.**
3. ----- (2007): "Discounting and the Treatment of Taxes in Impairment Reviews," Journal of Business Finance & Accounting. Oxford: June/July 2007, Vol. 34, Iss. 5/6.
4. **Schroeder, Richard G.; Clark, Myrtle W.; & Cathy, Jack M. (2013): Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases, 11th edition: Text and Cases. John Wiley & Sons**
5. **Tulvinschi, Mihaela: "The amortization of Fixed Assets in Terms of Deferred Taxes," Theoretical and Applied Economics, Vol. XIX (2012), No. 7(572), pp. 53-64.**
6. **Stefan, Welengberg and Andreas, Schdze: "Depreciation and Impairment: A Trade-off in a Stewardship Setting". Working Paper, www.ssrn.com, June 26,2007. Retrieved on 25/12/2018.**