

دراسة تحليلية للمشاكل المتعلقة بالأصول الثابتة وإهلاكاتها بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية
An Analytical Study of the Problems Related to Fixed Assets and their Depreciation Between Tax
Legislation and Egyptian Accounting Standards

وليد سمير عبد العظيم الجبلي¹*

¹ معهد الإدارة والسكرتارية والحاسب الآلي، كلية البنات القبطية بالعباسية (مصر) (Walidsamir7@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2018-01-27؛ تاريخ القبول: 2021-08-14؛ تاريخ النشر: 2021-08-25

ملخص: تهدف الدراسة إلى تحقيق نوعاً من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وذلك من خلال دراسة أهم المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بالأصول الثابتة والناجمة عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مع وضع مقترحات لعلاجها، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، وقد اتضح ذلك من خلال أحكام التشريع الضريبي تتعارض في تطبيق أحكامها بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية، على الرغم من أن المشرع الضريبي وفقاً لحكم المادة (17) من القانون قد أشار إلى تحديد صافي الربح من خلال قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية. لم تتناول أحكام التشريع الضريبي المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل وخسائر الاضمحلال الناتجة عنها في حين أنه يتم الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قيمة الأصول وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

الكلمات المفتاح: أصول ثابتة، إهلاك، تشريع ضريبي، معايير محاسبة مصرية.

تصنيف JEL: M40؛ M41.

Abstract: The study aims to achieve a kind of consistency between the Egyptian accounting standards and the provisions of the income tax law by studying the most important accounting and tax problems related to fixed assets resulting from the inconsistency between the Egyptian accounting standards and the provisions of tax legislation with the development of proposals to treat them, and the study reached a set of results The most important of them is that the tax legislator has created a kind of inconsistency between the provisions of tax legislation and Egyptian accounting standards, and this was evident through the provisions of tax legislation that conflict in the application of its provisions regarding depreciation with what was stipulated in the Egyptian accounting standards, although the tax legislator in accordance with the provision of Article (17) of the law has referred to determining the net profit through the income statement prepared in accordance with Egyptian accounting standards. The provisions of the tax legislation did not address the tax treatment of impairment in the value of long-term assets and the resulting impairment losses, while impairment losses are recognized in the value of assets in accordance with Egyptian accounting standards.

Keywords: Fixed assets, Depreciation, Tax Legislation, Egyptian Accounting Standards.

Jel Classification Codes : M40; M41.

* المؤلف المرسل.

أولاً: مقدمة

تُعد الضرائب أهم مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة لما تُمثله من مورد حقيقي يُساهم في تمويل الإنفاق الحكومي التنامي والذي تضطلع به الدولة في مختلف المجالات ، ويساعد هذا المصدر على تخفيف الأعباء التمويلية على الخزنة العامة للدولة ، ومن ناحية أخرى فإن الضرائب تُعد من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في إطار مراعاة البعد الاجتماعي . وتعمل معايير المحاسبة المصرية على تحقيق العديد من الأهداف من أهمها ترشيد عمليات القياس للبنود التي تظهر بالقوائم المالية لضمان توفير الملاءمة والثوقية والقابلية للمقارنة والفهم (خصائص جودة المعلومات المحاسبية) لتمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الرشيدة بينما تهدف القواعد الضريبية إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد وعاء الضريبة للمنشآت المختلفة وبما يتفق مع ما جاء بالتشريع الضريبي والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها . (حماد، 2007 ، ص 2)

ثانياً: مشكلة الدراسة

وتتلخص المشكلة في أن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 قد انتهج نهجاً جديداً عندما ربط التشريع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية حيث نص صراحة على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، إلا أنه نص على أن الوعاء الضريبي يتحدد بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه ، مما آثار العديد من مشكلات في التطبيق العملي حيث تتعارض بعض المعايير مع أحكام التشريع الضريبي مما أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي . ومن خلال ذلك يرى الباحث " أنه توجد بعض المشكلات التي تكتنف التطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية والتي تمثل عقبة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة للأصول الثابتة وأهلاكاتها نتيجة عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مما يؤدي إلى اختلاف الربح الخاسبي عن الربح الضريبي " .

ثالثاً: هدف الدراسة

تهدف الدراسة الى تحقيق نوعاً من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وذلك من خلال دراسة أهم المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بالأصول الثابتة والناجمة عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مع وضع مقترحات لعلاجها .

رابعاً : أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة طبيعة مشكلتها حيث يتم دراسة أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 عند معالجة الاصول الثابتة وأهلاكاتها والتي أحدثت نوعاً من عدم الاتساق مع معايير المحاسبة المصرية وذلك بهدف الحد من الآثار السلبية الناتجة عن عدم الاتساق .

خامساً : فروض الدراسة

تتأسس الدراسة في هذا البحث على فرض أساسي هو

" توجد مجموعة من المشكلات المرتبطة بالأصول الثابتة والناجمة عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل "

سادساً : منهج الدراسة

تحقيقاً لأهداف البحث اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي حيث يتم استقراء جوانب المشكلة محل الدراسة واستعراض الدراسات السابقة اعتماداً على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث المنشورة والدوريات المختلفة المتعلقة بموضوع البحث سواء كانت باللغة العربية أو الأجنبية ، وكذلك استقراء الأحكام للمعالجات المحاسبية للبنود ذات التأثير على قياس الربح وفقاً لنصوص فقرات معايير المحاسبة المصرية والأحكام وفقاً لنصوص مواد القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية .

سابعاً : حدود ونطاق الدراسة

يتناول هذا البحث بعض المشكلات المحاسبية والضريبية المتعلقة بالأصول الثابتة وأهلاكاتها الناتجة عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 دون التعرض إلى باقي المشكلات إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث .

ثامناً : خطة الدراسة

لتحقيق أهداف البحث ولتوضيح أهم المشكلات المتعلقة بالأصول الثابتة واهلاكاتها ومدى الاتساق بين ما ورد بالمعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي يتناول الباحث ذلك من خلال ما يلي:

◀ تمهيد:

الإهلاك هو توزيع تكلفة الأصل الثابت على مدار عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة، حيث تمثل الأصول الثابتة مخزون للمنافع المستقبلية، ويجب أن تتحمل كل فترة مالية بالقدر الذي يخصها من الاستفادة. بمنافع هذه الأصول وذلك لتحقيق مقابلة سليمة بين النفقات والإيرادات. (هماد، خليفة، 2003، ص 229) ، ويساعد حساب الإهلاك بطريقة سليمة على إمكان المقارنة بين العبء السنوي للأصل القديم بمثيله للأصل الجديد عند التفكير في استبدال الأصل بأصل أحدث منه. (B. Laurenc, M. Crane, 2006, P. 187)

◀ أسس حساب الإهلاك:

حيث تختلف أسس حساب الإهلاك فيما بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل فوفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة والطريقة الشائعة هي طريقة القسط الثابت، في حين أن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 قد تضمن عدة أسس لحساب الإهلاك الضريبي وفقاً للفتاوى التالية: (هماد، المرجع السابق ، ص6)

- أصول لا يحسب لها إهلاك مثل الأراضي والتحف والمجوهرات.
- أصول يحسب لها إهلاك بطريقة القسط الثابت ومعدلات محددة في قانون الضرائب.
- أصول يحسب لها إهلاك بمعدلات محددة وفقاً لنظام أساس الإهلاك كما أوضحت أحكام التشريع الضريبي.

◀ نسب وطرق الإهلاك:

حدد المشرع الضريبي نسب وطرق ملزمة لإهلاك الأصول وجاء ذلك على سبيل الحصر مخالفاً ما جاء بمعايير المحاسبة المصرية والتي التزم بها القانون وفقاً لنص المادة (17) من القانون (91) لسنة 2005 حيث نص على ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح المحاسبي (في حالة ما إذا كان الممول يستخدم أساساً المعايير المحاسبية). كما تختلف نسب الإهلاك في الواقع العملي عن تلك النسب الواردة في قانون الضرائب الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف قيمة الأرباح أو الخسائر (الرأسمالية و الإيرادية) المحاسبية عن نفس القيم ضريبياً الأمر الذي يستلزم رد أو خصم الفروق الضريبية الناتجة عن ذلك.

◀ حساب إهلاك للشهرة:

تضمن نص المادة (25) من القانون رقم (91) لسنة 2005 أن يتم حساب إهلاك للشهرة بمعدل (10%) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية وفي ذلك تعارض مع المعالجة المحاسبية للشهرة.

حيث أنه وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية أو الدولية لا يجوز حساب إهلاك للشهرة وإنما يجري لها اختبار انخفاض القيمة أو ما يعرف باختبار اضمحلال قيمة الشهرة وإذا وُجد انخفاض في القيمة يتم إدراج هذه الانخفاض في القيمة ضمن المصروفات حيث يحمل على قائمة الدخل، في حين أن المشرع الضريبي قرر حساب إهلاك للأصول المعنوية بما في ذلك شهرة النشاط بمعدل 10%، مما يكون لهذا الاختلاف بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية آثاراً ضريبية على تحديد صافي الربح الضريبي الأمر الذي يؤثر على تحديد قيمة الضريبة على الدخل. كما أن الأحكام الخاصة بالشهرة في اللائحة التنفيذية تتعارض مع ما ورد بنص القانون.

◀ اضمحلال الأصول الثابتة:

تناولت معايير المحاسبة المصرية عملية اضمحلال الأصول الثابتة وما قد ينتج عنها من أرباح أو خسائر، في حين أن قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 لم يتناول ذلك فلم يرد أي نص ضريبي يشير إلى خسائر اضمحلال أو المكاسب الناتجة عنها وأثرها على تحديد الوعاء الضريبي.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية لاهلاكات الأصول الثابتة في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

إن عملية حساب قسط الإهلاك وتحميله على قائمة الدخل تعد ذات أهمية بالغة، حيث أن حساب الإهلاك بطريقة صحيحة يؤدي إلى صحة النتائج التي تظهرها القوائم المالية والإهلاك هو محاولة لإظهار الانخفاض في القيمة السوقية للأصل، وفي حقيقة الأمر لا توجد علاقة بين إهلاك الأصل وقيمتها السوقية، فالإهلاك معناه الحقيقي هو عملية توزيع لتكلفة الأصل، حيث أن هناك أكثر من سنة مالية تستفيد من خدمات الأصل

الثابت، لذا يتحتم أن تحمل هذه السنوات بنصيبها العادل من تكلفة هذا الأصل تطبيقاً لمبدأ المقابلة. (Richard Lewis, David Pendrill, 2004, PP 110-112.)

وقد تناول المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها 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 المحاسبي المصري رقم (31). ويستعرض الباحث أهم معالجات المعيار المحاسبي المصري رقم (10) وذلك لتوضيح المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة واهلاكاتها وذلك على النحو التالي:

1/1 : قياس قيمة الأصول الثابتة

يتم قياس أي أصل من الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة وتتضمن تكلفة الأصل الثابت ما يلي: [فقرة (16) من المعيار رقم (10)، معايير المحاسبة المصرية المعدلة 2015].

أ) سعر شراء الأصل شاملاً رسوم الاستيراد والضرائب الجمركية بعد استئصال أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء.
ب) أي تكلفة مباشرة تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التي يتم تشغيله بها في موقعة وفي الغرض الذي اقتنى من أجله كما حددته الإدارة.

ج) التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل.

2/1 : تحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولي

قد تختار المنشأة بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة وذلك على النحو التالي:

أ) أسلوب التكلفة (الفقرة (30) من المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها، معايير المحاسبة المصرية المعدلة - 2015)

تحدد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي وفقاً لما ورد بالمعيار رقم (10) على أساس تكلفة الأصل (-) (مجمع الإهلاك + الخسارة المجمعة الناتجة عن الاضمحلال في قيمته).

ب) أسلوب إعادة التقييم (الفقرة (31) من المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها، معايير المحاسبة المصرية المعدلة - 2015)

بعد الاعتراف الأولي بالأصل باعتباره أحد بنود الأصول الثابتة والذي يمكن قياسه بالقيمة العادلة، يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة نتيجة الاضمحلال في القيمة، ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التي يتم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية.

القيمة القابلة للإهلاك وفترة الإهلاك

■ تُحمل القيمة القابلة لأي أصل من الأصول الثابتة بطريقة غير منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت.
■ يعاد النظر في العمر الإنتاجي المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وفي حالة تغير التوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجتها كتغير في التقدير المحاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (5) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

وقد حددت المعايير المحاسبية القيمة القابلة للإهلاك لأي أصل من الأصول الثابتة، بحيث تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذي يتم به استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل. (شعيب ، 2006 ، ص32)

وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب أن يتم تغيير طرق الإهلاك؛ لتعكس ذلك التغيير، فإذا كان هذا التغيير في طرق الإهلاك ضروري فيتم المحاسبة عن ذلك التغيير كتغيير في التقديرات المحاسبية، ويجب تعديل الإهلاك عن تلك الفترة وعن الفترات المستقبلية. (عطية ، 2011 ، ص ص 35-36)

ويتضح للباحث من خلال ما سبق أن معيار المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها لم ينص على نسب أو معدلات معينة لإهلاك الأصول الثابتة ولم يفرض طريقة معينة من طرق الإهلاك.

المبحث الثاني: المعالجة الضريبية لاهلاكات الأصول الثابتة في ضوء أحكام التشريع الضريبي.

فيما يتعلق بالإهلاك في التشريع الضريبي فإنه من خلال القوانين الضريبية السابقة منذ صدور القانون (14) لسنة 1939 إلى القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 فلم يكن هناك اختلافاً بين المفهوم المحاسبي للإهلاك والمفهوم الضريبي للإهلاك إلا في استخدام مصلحة الضرائب لنسب استرشادية لمعدلات الإهلاك، فالاختلاف لا يعدو إلا أن يكون اختلاف حسابي فقط كان يتم تسويته بالمقاصة الحسابية. (شعيب ، القانون رقم 91 ...، 2006 ، ص30) ، وفي ظل أحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 فقد اختلف الأمر فيما يتعلق بحساب ومعالجة إهلاك الأصول الثابتة حيث حددت أحكام إلزامية وليست اختيارية عند تحديد قيمة الإهلاك التي تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من صافي الربح المحاسبي وصولاً إلى صافي الربح الخاضع للضريبة. وعلى الرغم من اتفاق وجهة النظر الضريبية مع وجهة النظر المحاسبية من حيث مفهوم الإهلاك، إلا أن المشرع الضريبي قد حدد أسس وقواعد لحساب قيمة الإهلاك يختلف البعض منها عن تلك التي حددها معيار المحاسبة المصري رقم (10)، وهو ما يترتب عليه أنه عند إعداد الإقرار الضريبي يتم رد قيمة الإهلاك المحاسبية المحملة لقائمة الدخل والمحسوبة وفقاً للأسس المحاسبية، وبعد ذلك تخصم الإهلاكات المحسوبة طبقاً لأحكام المواد التي تناولت موضوع الإهلاك في القانون. (بدوي، 2007، ص4) ، وقد أقر المشرع الضريبي الإهلاك من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات قبل الوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة، حيث نصت المادة (23) من القانون في البند (2) على أن يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الإهلاكات لأصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (25) من هذا القانون. وقد تناولت أحكام المواد (25، 26، 27) من القانون (91) لسنة 2005، والمواد (33، 34، 35) من اللائحة التنفيذية للقانون، المعالجة الضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة، وفيما يلي أحكام تلك المواد على النحو التالي:

مواد اللائحة التنفيذية	مــواد القانون
<p>مادة (33): يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند (2) من المادة (25) من القانون، الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال، أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند (2) من المادة (25) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.</p>	<p>مادة (25): يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو التالي: 1- 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية. 2- 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية. 3- يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسبة المبينة قرين كل منها: أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية. ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة 25% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية. 4- لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.</p>
<p>مادة (34): يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين (25)، (26) من القانون ما يأتي: 1- تحدد القيمة القابلة للإهلاك: على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضاعفاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل محصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات. ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتي: أ) إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة</p>	<p>مادة (26): يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (25) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الإفتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقبل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز</p>

مواد اللائحة التنفيذية	مــواد القانون
<p>هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.</p> <p>(ب) إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يُحمل بالكامل على قائمة الدخل ويُعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.</p> <p>(ج) إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه بحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي أيًا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.</p> <p>2- لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (25) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة.</p> <p>3- لا تخضع الأصول المهذأة التي تُدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (25)، (26)، (27) من القانون بحسب الأحوال.</p>	<p>أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.</p>
<p>مادة (35):</p> <p>لأغراض حساب الضريبة، في تطبيق حكم المادة (27) من القانون، يجب استبعاد نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (26) من القانون.</p>	<p>مادة (27):</p> <p>يجوز بناء على طلب الممول أن تخصم نسبة 30% 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 (25) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30% المذكورة. وفي حالة عدم تقديم الطلب المشار إليه تطبق نسب الإهلاك الواردة بالمادتين (25، 26) من هذا القانون. ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.</p>

ثم أضيف البندين التاليين بموجب التعديل الثاني للمادة (70) من اللائحة التنفيذية للقانون (91) لسنة 2005 بصدور القرار الوزاري رقم (779) لسنة 2007:

مواد اللائحة التنفيذية	مــواد القانون
<p>مادة (70):</p> <p>بند (4) الأصول الثابتة:</p> <p>عند حساب إهلاكات أصول المنشأة لأغراض الضريبة تعتمد تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل حسب الأحوال، ولا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل.</p> <p>بند (7) مع عدم الإخلال بأحكام البنود السابقة يراعي ما يأتي:</p> <p>أ) لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الإضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر.</p> <p>ب)</p>	<p>أحكام مضافة:</p>

ومن النصوص الضريبية السابقة يمكن أن يستخلص الباحث أهم الملامح التي جاء بها قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 بشأن إهلاكات الأصول للمنشأة وهي:

- 1- أن طرق ونسب الإهلاك التي جاء بها التشريع الضريبي هي طرق ونسب إلزامية لا يجوز للممول مخالفتها.
- 2- عند حساب إهلاكات الأصول الثابتة لأغراض الضريبة لا يُعدت بأية تكاليف تقديرية تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك، وذلك بعد عام 2007.

3- لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر اضمحلال الأصول، وفي المقابل لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة ما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر.

4- أن حساب الإهلاك بالنسبة للفتتين الوارديتين في المجموعتين الثالثة والرابعة (البند 3) من المادة 25 من القانون) غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة، حيث يسمح بحصم الإهلاك كاملاً في السنة التي تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، فعلى سبيل المثال، السنة التي تنتهي في 31 ديسمبر 2014 يسمح فيها بحصم هذا الإهلاك بالكامل بالنسبة للأصول المشتراة في أول يناير 2014 أو المشتراة في 31 ديسمبر 2014، بشرط استخدامها، ويرحل الرصيد المتبقي أيًا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

5- أن أصول المجموعة المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون لا يُحسب بالنسبة لها أرباح رأسمالية، حيث يتم حساب إهلاكها بنظام أساس الإهلاك، ولذلك فإن ما تحصل عليه المنشأة عند التصرف في تلك الأصول يدخل في حساب أساس الإهلاك. وبذلك فقد حدد التشريع الضريبي نسباً وطرقاً محددة وثابتة لإهلاك الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة لجميع المنشآت على اختلاف أنواعها، في حين أن معايير المحاسبة المصرية لا تلزم المنشآت باتباع طرق محددة للإهلاك، بل لكل منشأة حرية اختيار طريقة الإهلاك المناسبة لها بشرط الثبات على تطبيقها من سنة لأخرى باستثناء بعض الأنشطة ذات الطبيعة الخاصة والصادر بشأنها معايير محاسبية خاصة. (محمد، 2008، ص3)

المبحث الثالث: مشكلات التطبيق العملي لاهلاكات الأصول الثابتة.

تبين من خلال ما سبق عرضه اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية فيما يتعلق بإهلاكات الأصول الثابتة، ونتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة فينتج عن ذلك فروق ضريبية مؤقتة، حيث حدد التشريع الضريبي طرق معينة لحساب الإهلاك تختلف عما ورد بالمعايير المحاسبية تؤدي إلى حدوث هذه الفروق حيث يجب مراعاة الآثار الضريبية المؤجلة فيما يتعلق بإهلاكات وضمحلل قيمة الأصول الثابتة. (Robert Bloom, William Jcenker, 2009, P. 230) وتختلف قيمة الإهلاكات المحاسبية اختلافاً جوهرياً عن الإهلاكات الضريبية، نتيجة السياسة التي اتبعها قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 حيث وجدت الكثير من المشكلات نتيجة اتساع الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وهي المشكلات التي كشفت عنها المراحل الأولى في تطبيق القانون. (البدوي، وآخرون، 2009، ص 30) ويتناول الباحث مشكلات التطبيق العملي الناتجة من عدم الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي فيما يتعلق بإهلاكات الأصول الثابتة وذلك على النحو التالي:

3/1 : مشكلات متعلقة بنسب وطرق الإهلاك

◀ حدد المشرع الضريبي نسب ملزمة لإهلاك الأصول الثابتة حيث خرج بذلك عن معايير المحاسبة المصرية وفقاً لما ورد في المادة (17) من القانون (91) لسنة 2005 من ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية.

◀ عمد المشرع الضريبي إلى تقسيم الأصول القابلة للإهلاك إلى أربع مجموعات لأغراض حساب الإهلاك مع تحديد طرق ونسب الإهلاك لكل مجموعة ولم يظهر ذلك في معيار المحاسبة المصري رقم (10).

وبذلك فإن المشرع الضريبي قد خرج عن الأصل العام والذي كان معمولاً به قبل إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 وهو أن يترك اختيار طريقة الإهلاك المناسبة وكذلك معدلات الإهلاك اللازمة وفقاً للعرف الجاري وطبقاً لطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل. (جمال الشافعي، 2006، ص 70)، وتختلف طبيعة كل نشاط حسب الأصول المستخدمة وبالتالي فالأمر يستلزم مزيداً من المرونة فقد يزداد استخدام الأصل عن المعدل العادي مما يتطلب زيادة معدلات الإهلاك والعكس صحيح وهو أمر لم يراعيه القانون رقم (91) لسنة 2005. (الغزناوي، 2006، ص 23)

◀ عالج المشرع الضريبي الإهلاك للأصل الثابت كوحدة واحدة طبقاً لنسب الإهلاك الواردة قرين كل مجموعة من مجموعات أصول المنشأة طبقاً لما ورد بالمادة (25) من القانون 91 لسنة 2005، في حين أن المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها نص على أن تقوم المنشأة بتوزيع إجمالي تكلفة الأصل على الأجزاء المكونة له ويتم إهلاك كل جزء على حدة وعلى سبيل المثال قد يكون من المناسب إهلاك هيكل الطائرة ومحركاتها كل على حدة حسب العمر الافتراضي له. (الفقرة (44) من المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها)

وقد أخذ المشرع الضريبي وفقاً لما ورد بالمادة (25) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بطريقة القسط الثابت فيما يتعلق بإهلاكات أصول المنشأة الواردة في البندين (1، 2) من المادة (25)، ويتم احتساب إهلاكات الأصول الثابتة الواردة في البند (3) طبقاً لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليها في المادتين (25، 26) من القانون والمادة (34) من اللائحة التنفيذية.

ولم يتطرق المشرع الضريبي إلى إمكانية تغيير طرق الإهلاك في حالة حدوث تغييرات جوهرية كما أشارت معايير المحاسبة، كما لا يسمح باختيار طريقة الإهلاك، أو مخالفة النسب الواردة في المادة (25) أو تطبيق الإهلاك المعجل المقرر في المادة (27) من القانون.

وبذلك فإن ما ورد بأحكام التشريع الضريبي من تحديد طرق معينة ونسب محددة وثابتة لإهلاك الأنواع المختلفة من الأصول الثابتة لجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأنشطتها وفقاً لتصنيف هذه الأصول الثابتة فإن ذلك يثير الجدل ويفتح مجالاً واسعاً للخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين.

3/2 : مشكلات متعلقة بنظم أساس الإهلاك

حددت المادة (25) من القانون (91) لسنة 2005 بالنسبة لأصول المنشأة المنصوص عليها في البند (3) من هذه المادة أن يتم حساب القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات وهذه الطريقة لم ترد بمعايير المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وقد ترتب على ذلك مجموعة من المشكلات يعرض الباحث أهمها فيما يلي:

1- عند تحديد الرصيد الذي سوف يتم على أساسه احتساب الإهلاك فقد جاء ذلك مخالفاً للقياس الأولي للأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبي المصري رقم (10) والذي أشار إلى أنه يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل ثابت على أساس التكلفة حيث تتضمن تكلفة الأصل الثابت عدة بنود ومنها التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل.

2- حددت المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 أن يتم تحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ونتيجة لذلك تواجه المنشآت عند تحديد رصيد الأصول الثابتة أو أساس الإهلاك مشكلة إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل حيث أنها سوف تستبعد من رصيد الأصول الثابتة (من أساس الإهلاك) وذلك لعدم الإشارة إليها في نص الفقرة الأولى من المادة (26) من القانون (91) لسنة 2005 والتي توضح المقصود بأساس الإهلاك. كما أن القيمة القابلة للإهلاك لا تتضمن أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل. (عبد الباقي، 2011، ص 133)

3- ورد بالمادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون البند رقم (ب) فيما يتعلق برصيد أساس الإهلاك أنه "إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنية فأقل يُحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم" حيث كان ذلك مثاراً للجدل فيما إذا كان مقدار الزيادة ضئيل وليكن 10001 فهل ينطبق ما ورد بنص البند (ب) من المادة (34) على مبلغ الـ 10000 جنية وما زاد يخضع لنسب الإهلاك الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون (91) لسنة 2005.

وفيما يتعلق بهذه النقطة فقد انقسمت الآراء هنا إلى رأيين هما: (رجب، 2010، ص 23)

- رأي الممولين ومزاوي المهنة ويؤيدون اعتبار الـ 10000 جنية الأولى بمثابة تكلفة واجبة الخصم وما زاد عن ذلك وهو الواحد جنية ينطبق عليه النسب الواردة في البند (3) من المادة (25) من القانون.
- رأي مصلحة الضرائب والذي يعتبر مبلغ 10001 جنية بالكامل ينطبق عليه نسب الإهلاك الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون (91) لسنة 2005.

ويرتب على هذا الرأي أن الممول يفقد التمتع بميزة تقدر بمبلغ 7500.75 جنية [10001 - (10001 × 25%)] بسبب جنيته واحد فقط وقد تخفض هذه الميزة تماماً إذا ما تم شراء أصول جديدة في العام التالي تصل إلى أن يكون أساس الإهلاك مرة أخرى في حدوده الحدية مما يفقد الممول التمتع بتلك الميزة تماماً. (الحالقي، 2006، ص 36)

كذلك يتم حساب الإهلاك لأصول المجموعة الثالثة دون الارتباط بمدة استخدام الأصل خلال السنة حيث يُسمح بخصم الإهلاك كاملاً عن السنة، وهذا لم يرد له مثيل في معيار المحاسبة المصري رقم (10). وعلى ذلك فإنه وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية يكون الممول غير مُلزم بتطبيق نظام أساس الإهلاك في دفاتره وإنما عليه أن يحتفظ بدفاتر خاصة للأغراض الضريبية.

ومن الضروري أن يكون هناك توافق بين ما جاء بأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 وبين ما ورد بمعايير المحاسبة المصرية بشأن احتساب أساس الإهلاك لتحقيق مزيد من الاستقرار المالي والمراكز الضريبية لكل من الممولين ودقة في عملية الفحص من جانب مصلحة الضرائب وتوحيد الأسس التي يتم على أساسها قياس أساس الإهلاك. (عبد القادر ، 2006 ، ص 285)

3/3 : مشكلات الإهلاك المعجل

الإهلاك المعجل هو عبارة عن إهلاك قيمة الأصول الرأسمالية في وقت أقل من الزمن المعتاد لإهلاكها عند حساب الدخل الخاضع للضريبة أو خلال فترة زمنية قصيرة تقل عن العمر الإنتاجي المقدر للأصل. ويعمل الإهلاك المعجل على إهلاك الأصل ضريبياً قبل إهلاكه محاسبياً وما يترتب على ذلك من انخفاض نسبة الربح بقيمة الإهلاك الضريبي المعجل في السنة التي يتم فيها أخذه في الاعتبار وبالتالي تخفيض الحصيلة الضريبية. وقد جاء نص المادة (27) من القانون رقم (91) لسنة 2005 حيث تخصم نسبة 30% 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. وهناك العديد من المآخذ والانتقادات لنص المادة (27) من القانون رقم (91) لسنة 2005 من أهمها:

- 1- أن هذا النص الخاص بالإهلاك المعجل جاء مخالفاً لما سبقه من قوانين ضريبية حيث كان الهدف المعلن لديها من احتساب الإهلاك المعجل هو تشجيع الاستخدام لأصول جديدة حتى يعمل القانون على الإحلال والتجديد لآلات حديثة بدلاً من القديمة ذات الكفاءة الأقل، لهذا كان الإهلاك المعجل 25% بشرط أن تكون الآلات جديدة. (معتوق ، 2008 ، ص 34)
وفي ظل القانون رقم (91) لسنة 2005 يحسب الإهلاك المعجل سواء كانت الآلات والمعدات جديدة أو مستعملة.
- 2- ينشأ عن الإهلاك المعجل وجود فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل، إما إذا كان الإهلاك الضريبي أبداً من الإهلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للتخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. (السيد، 2012 ، ص 218)
- 3- من الجدير بالذكر أنه تم تعديل المادة (27) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بموجب القانون رقم (17) لسنة 2015 حيث أصبح نص هذه المادة على النحو التالي:

"يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة 30% 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، وفي حالة عدم تقديم الطلب المشار إليه تطبق نسب الإهلاك الواردة بالمادتين (25) و(26) من هذا القانون".

ويرى الباحث أنه بموجب هذا التعديل لا يحق للممول أن يخصم الإهلاك المعجل بنسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات إلا بعد أن يتقدم الممول بطلب إلى مصلحة الضرائب بما يفيد خصم هذا الإهلاك (حيث أصبح النص جوازياً وليس وجوبياً) ثم بعد ذلك تطبق نسبة الإهلاك بالمادتين (25) و(26) من القانون، أما إذا لم يتقدم الممول بهذا الطلب فلا يحق له خصم نسبة 30% كإهلاك معجل وإنما يتم تطبيق نسب الإهلاك مباشرة كما ورد بالمادتين (25)، (26) من القانون.

3/4 : مشكلات اضمحلال الأصول الثابتة

يمثل اضمحلال في قيمة الأصول طويلة الأجل عملية جوهرية ومتكررة الحدوث، ولكن عملية الاعتراف والإفصاح عن هذا اضمحلال ما زال يعتمد إلى حد كبير على التقديرات الشخصية، وكذلك معالجات محاسبية غير موحدة. (Riedl, E. J, 2004, PP (823-825) وينشأ الانخفاض في قيمة الأصل عندما يحدث تغيير جوهري يؤثر سلباً على طريقة استخدام الأصل ومن أمثلتها التطورات التكنولوجية التي تحد من الاستخدام المخطط والمتوقع للأصل في الفترة المتبقية من عمره الاقتصادي. (حميدة، بدون سنة نشر ، ص 222)
وقد عرف المعيار المحاسبي المصري رقم (31) [فقرات (1)، (2)] اضمحلال قيمة الأصول بأنه انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصول المادية والمعنوية عن قيمتها الدفترية، ويتم تحديد القيمة المقابلة للاسترداد على أساس القيمة الأكبر من المقارنة بين صافي سعر البيع للأصل والقيمة الاستعمالية للأصل وتعالج خسارة اضمحلال في القيمة كمصروف يحمل على قائمة الدخل في السنة التي تم فيها اضمحلال. وقد تضمن المعيار الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول في قائمة الدخل رغم أنها لم تتحقق فعلاً من وجهة النظر الفعلية. وأورد المعيار مجموعة من المؤشرات التي تؤكد وجود اضمحلال في قيمة الأصل منها: (Akio Takisaki, 2004)

- توافر دليل تقادم أو تلف مادي للأصل.
- توافر دليل من التقارير الداخلية إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل يتوقع أن يكون سيئاً.

ويتم تقدير خسائر الاضمحلال في القيمة الدفترية في ضوء صافي القيمة الحالية للمبالغ المتوقع تحصيلها في المستقبل أو صافي القيمة البيعية أيهما أكبر ويتم إدراجها في قائمة الدخل، وفي حالة زيادة تلك القيمة لاحقاً تضاف الزيادة في قائمة الدخل في حدود ما سبق تحميله على الإيرادات خلال السنوات السابقة وذلك لأغراض قياس الربح المحاسبي من أجل الإفصاح عن الأرباح القابلة للتوزيع. Jeff Boone, KK Raman (2007, p160)، وعن موقف التشريع الضريبي من اضمحلال قيمة الأصول فكان موقفه هو نفس الموقف من الاحتياطات والمخصصات، من حيث عدم الاعتداد بأي خسائر غير محققة أو محتملة. (أحمد، 2008، ص 70)

حيث صدر القرار الوزاري^(٦) رقم (779) لسنة 2007 مستهدفاً إجراء بعض التعديلات بالمادة (70) من اللائحة التنفيذية حيث نص البند (7/أ) على أنه "لا يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر". ومن الجدير بالذكر أنه تم إلغاء المادة (70) في 2015 وقد أضيفت المادة رقم (24) من اللائحة التنفيذية على النحو التالي: يكون تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة (17) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون وفقاً لحكم المادة (26) منه".^(٧) وعلى ذلك فإنه بموجب هذا التعديل لا بد وأن يكون تحديد صافي الربح وفقاً للمادة (17) من القانون في ضوء الإيرادات والتكاليف الفعلية وليست التقديرية.

وقد تترتب على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول العديد من مشكلات التطبيق العملي نتيجة لعدم الاتساق مع ما ورد بأحكام التشريع يستعرض الباحث مجموعة من أهمها ما يلي:

- لم يتناول قانون الضريبة على الدخل أية معالجة ضريبية لخسارة اضمحلال الأصول حيث يترتب على ذلك أن مكاسب استرجاع قيمة الأصل والتي تظهر في قائمة الدخل تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقاً لنص المادة (17) من القانون نظراً لعدم وجود نص آخر في القانون الضريبي يوضح معالجة ضريبية بخلاف ما جاء بالمعيار رقم (31). (خليفة، 2008، ص 322)
- لم يأخذ المشرع الضريبي في الحسبان أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (31) وقد استغلت بعض الشركات هذا المعيار في إثبات خسائر انخفاض قيمة الأصول، وعند بدء عمليات الفحص فإنه من غير الواضح ما إذا كانت هذه الخسائر غير المحققة سوف تعتمد ضريبياً أم لا. (حماد، 2008، ص 131)
- عند حساب القيمة التي يحسب على أساسها الإهلاك الضريبي هل يتم حسابها قبل خسارة الاضمحلال أم القيمة بعد خصم خسارة الاضمحلال، حيث تختلف القيمة المتخذة أساساً لحساب الإهلاك من الناحية المحاسبية عنها من الناحية الضريبية.
- أن الأصول تمثل مخزون من المنافع الاقتصادية المستقبلية، فكيف لا تخصم خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل من الوعاء الضريبي وهو يعتبر أكبر مساهمة في التدفقات النقدية التي تحصل عليها المنشأة. (Oxner, Thomas, Oxner, Karan, 1996, p335)
- أن الأثر المحاسبي الناتج من اضمحلال قيمة الأصول الثابتة يعتبر عاملاً مؤثراً على قياس الربح المحاسبي بالانخفاض مما يؤثر على الوعاء الضريبي بالانخفاض. (Pascale Lapointe – Antunes, 2009, , PP. 56-78)
- كما يعتبر الأثر الضريبي من خسارة اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل ناجماً عن خصم خسارة الاضمحلال من الوعاء الضريبي، مما يؤثر على سداد ضريبة دخل أعلى مما يجب ومن ثم زيادة العبء الضريبي، ولذلك يجب أن يشار إليها بضرية الدخل المؤجلة في حالة عدم خصمها من الوعاء الضريبي بالإضافة إلى أنه عند تقدير القيمة الاستخدامية والتي يتم تقديرها اعتماداً على التدفقات النقدية حيث يجب مراعاة الأثر الضريبي عند تقدير هذه التدفقات. (Erlend Kvaal, 2007, , P. 767)
- ويتضح من خلال ما سبق أن خسائر الاضمحلال في قيمة الأصول تعتبر خسارة محاسبية تحمل على قائمة الدخل وفقاً لمقتضيات المعيار المحاسبي رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول، في حين أن تأثير ذلك على الربح الضريبي يتوقف على مدى اعتراف أحكام التشريع الضريبي بهذه الخسائر.

3/5 : المشكلات الضريبية للشهرة

تعتبر الشهرة أصل معنوي غير ملموس يدرج بميزانية المنشأة باعتبارها أصل من أصول المنشأة. وقد تناولت معايير المحاسبة المصرية الأصول غير الملموسة بالمعيار المحاسبي رقم (23) وخاصة الشهرة حيث يتم تحديد واقعة حدوثها وفقاً للمعيار رقم (17) القوائم المالية المجمعة والمستقلة،

^(٦) القرار رقم (779) لسنة 2007 الواقع عدد (6) تابع (ب) 2008/1/8 وقرار وزير المالية رقم (16) لسنة 2008 بالوقائع، والعدد (68) تابع في 2008/8/13.

^(٧) استبدلت المادة (70) من اللائحة التنفيذية بالمادة رقم (24) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (91) لسنة 2005 بقرار وزير المالية رقم (172) لسنة 2015 بتاريخ 2015/4/7.

ويتم حسابها وفقاً للمعيار رقم (29) تجميع الأعمال، ويتم حساب إهلاك الشهرة وفقاً لمقتضيات المعيار المحاسبي رقم (31) اضمحلال الأصول وذلك فيما يتعلق بالشهرة المشتركة.

أما الشهرة المتولدة داخلياً فينص المعيار رقم (23) على عدم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة، بالرغم من رأي البعض (شعيب، بدون، ص 144) على ضرورة الاعتراف بها ومن ثم إهلاكها مثل إهلاك الشهرة المشتركة.

وعلى الرغم من اعتراف بعض المحاسبين بالشهرة المتولدة داخلياً حيث يرون أنها أصل من أصول المنشأة ومن ثم يتم إهلاكها على عدد من السنوات إلا أن الباحث يتفق مع ما جاء بنص المعيار رقم (23) حيث لا يعترف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول حيث أنه لا يتوافر فيها شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة وبناءً على ذلك لا يتم إهلاكها مثل إهلاك الشهرة المشتركة.

وقد تضمن المعيار المحاسبي رقم (31) اضمحلال الأصول مجموعة من الأحكام فيما يتعلق بالشهرة المشتركة وإجراء اختبارات اضمحلال القيمة حيث ورد بالفقرات (80 – 99) من هذا المعيار. ، وقد تواجه الوحدات الاقتصادية مناخ اقتصادي سيء، مما قد يؤدي إلى انخفاض أرباح هذه الوحدات، لذلك تزيد أهمية إجراء اختبار اضمحلال قيمة الشهرة سنوياً، وتوجد صعوبات لدى الوحدات الاقتصادية في تفسير قواعد اضمحلال قيمة الشهرة. (Tammy Whitehouse, 2010, P. 30) ، ووفقاً لمقتضيات المعيار المحاسبي المصري رقم (29) تجميع الأعمال فيما يتعلق بالشهرة المشتركة، فإنه يجب أن تقوم المنشأة المقتنية في تاريخ الاقتناء بما يلي:

- 1- الاعتراف بالشهرة المقتناة من تجميع الأعمال كأصل.
- 2- يتم القياس الأولي للشهرة بالتكلفة، والتي تمثل زيادة تكلفة تجميع الأعمال عن نصيب المنشأة المقتنية في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإلتزامات المحتملة للمنشأة المقتنية.
- 3- بعد الاعتراف الأولي للشهرة يتم قياسها بالتكلفة منحصراً منها إجمالي الخسائر الناشئة عن اضمحلال القيمة.
- 4- لا يتم استهلاك الشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال، وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بعمل اختبار لقياس اضمحلال قيمة الشهرة سنوياً أو دورياً إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تفيد وجود مؤشر عن اضمحلال قيمة الشهرة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول.

ويتضح من ذلك أنه لا يتم حساب استهلاك محاسبي للشهرة وإنما يتم اختبار اضمحلال قيمتها السنوية، وإذا اتضح أن هناك اضمحلال في قيمة الشهرة فإنه يتم الاعتراف بخسائر اضمحلال حيث تظهر بقائمة الدخل قبل الوصول إلى صافي الربح المحاسبي.

وقد اختلفت المعالجة الضريبية للشهرة عن المعالجة المحاسبية حيث نصت المادة (25) من القانون رقم (91) لسنة 2005 على إهلاك بمعدل (10%) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

ونتيجة لاختلاف أحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 مع ما ورد بالمعايير المحاسبية فقد ترتب على ذلك مجموعة من مشكلات التطبيق العملي يستعرض الباحث مجموعة من أهمها ما يلي:

- أن أحكام التشريع الضريبي لم تتضمن أي نص يشير إلى اضمحلال قيمة الأصول المعنوية بما فيها الشهرة وكيفية معالجتها ضريبياً، حيث اعتمد المشرع الضريبي على حساب إهلاك الأصول المعنوية بمعدل 10% فقط.
- أن تحديد معدل إهلاك بواقع (10%) للشهرة يعني إهلاكها على 10 سنوات وهذا غير منطقي للشهرة خاصة، حيث لا تنتهي إلا بتوقف النشاط نهائياً أو تغيير الشكل القانوني للمنشأة وما يترتب على ذلك من إعادة تقييم الشهرة أو التصرف في الأصل أو عدم توقع تحقق منافع اقتصادية ومستقبلية من الأصل . (محمد، 2008، ص 16)

كذلك فإن الأصول المعنوية وخاصة الشهرة تتطلب من المنشأة إجراء اختبار انخفاض قيمة الأصل للتحقق من اضمحلال القيمة كل فترة وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (31) سنوياً أو كلما كان هناك مؤشر على اضمحلال قيمة الأصل.

ويرى الباحث أنه في الآونة الأخيرة قد تغيرت المعالجة المحاسبية للشهرة نتيجة الأخذ بالقيمة العادلة، ولم يعد هناك مجالاً لحساب إهلاك للشهرة وإنما يجري لها اختبار انخفاض القيمة، وإذا وجدت خسائر انخفاض قيمة فإنها تحمل على قائمة الدخل، كذلك فإن الشهرة تعتبر من الأصول المعنوية التي ليس لها عمر افتراضي ولذلك لا يمكن إجراء استهلاك للشهرة (وفقاً لأحكام التشريع الضريبي)، حيث أن الاستهلاك عبارة عن توزيع قيمة الأصل على عمره الافتراضي.

وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك مشكلة منبثقة من اختلاف ما جاءت به اللائحة التنفيذية عن نص القانون حيث جاء ضمن نص المادة (33) من اللائحة التنفيذية، أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند (2) من المادة (25) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. وعلى ذلك فإن هناك اختلاف بين نص القانون (مادة (25) بند 2) "الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط" عن نص اللائحة التنفيذية (مادة (33)) الأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة". وقد ترتب على ذلك الاختلاف وجود مشكلات في التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي نتيجة عدم الاعتراف بالشهرة المتولدة داخلياً ضمن الأصول (التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة)، في حين أن نص المادة (33) من اللائحة التنفيذية يعترف بهذه الشهرة. ويتضح من ذلك مدى التناقض والتعارض الواضح بين ما ورد بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بالشهرة وما ورد بأحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 فيما يتعلق بحساب استهلاك للشهرة مما يؤثر ذلك على حساب الوعاء الخاضع للضريبة.

المبحث الرابع: مقترح لمعالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة .

تبين من خلال ما سبق عرضه اختلاف المعالجة المحاسبية لإهلاكات الأصول الثابتة عن المعاملة الضريبية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي مما أحدث نوعاً من عدم الاتساق والتوافق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية وآثار العديد من مشكلات التطبيق العملي لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005.

ولذلك فقد رأى الباحث أن يقوم بوضع مقترح لمعالجة أهم مشكلات التطبيق العملي لإهلاكات الأصول الثابتة واضمحلالها في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة على النحو التالي:

4/1 : معالجة المشكلات المتعلقة بطرق ومعدلات الإهلاك:

خرج المشرع الضريبي عن قواعد المعايير المحاسبية فيما يتعلق بطرق ومعدلات الإهلاك حيث انتهج سياسة ضريبية لإهلاك الأصول الثابتة تختلف عما ورد بأحكام المعايير المحاسبية ولم يراعي اختلاف طبيعة الأنشطة ومعدلات التشغيل ولذلك يقترح الباحث ما يلي:

- 1- اختلاف طرق ومعدلات إهلاك حسب طبيعة الأصل وطبيعة نشاط المنشأة كما يحدث بالتشريع الضريبي الفرنسي والياباني والجزائري.
- 2- أن يؤخذ في الاعتبار طبيعة استخدام الأصل وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة عند حساب الإهلاك كما هو الحال بالتشريع الضريبي البرازيلي.
- 3- إعادة النظر في معدلات إهلاك الأصول في حالة ما إذا ثبت أن هناك زيادة في معدلات الاستخدام عن المعدل العادي كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الفرنسي.

وفي ضوء المقترحات السابقة يقترح الباحث تعديل معدلات وطرق الإهلاك الواردة بالمادتين (25، 26) من القانون رقم (91) لسنة 2005 في ضوء معايير المحاسبة المصرية ، وأن يترك للمنشأة حرية تحديد معدلات الإهلاك بناء على العمر الإنتاجي المقدر للأصل استناداً إلى المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة ، وذلك من أجل الربط بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي لإحداث نوعاً من التوافق والاتساق بينهما.

4/2 : معالجة المشكلات المتعلقة بنظام أساس الإهلاك:

استحدث التشريع الضريبي المصري نظاماً جديداً لحساب أساس الإهلاك ولم يرد ذلك بأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها مما أثار العديد من مشكلات التطبيق العملي ولذلك يقترح الباحث ما يلي:

- 1- أن يتم حساب أساس الإهلاك وفقاً لطبيعة الأصل وطبيعة نشاط الشركة كما هو الحال بالتشريع الضريبي الفرنسي، وأن يؤخذ في الاعتبار طبيعة الصناعة والتكنولوجيا المستخدمة كما يحدث بالتشريع الضريبي الياباني والبرازيلي.
- 2- يرى الباحث أنه إذا كان من الضروري الإبقاء على نظام أساس الإهلاك وفقاً لما حددته المادة (26) من القانون رقم (91) لسنة 2005 فإن الأمر يتطلب إدخال تعديل تشريعي فيما يتعلق بأساس الإهلاك تماشياً مع المعايير المحاسبية على النحو التالي:
 - تعديل المادة (26) من القانون رقم (91) لسنة 2005 لتضمن الإشارة إلى إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل، وذلك عند تحديدها لأساس الإهلاك في نص الفقرة الأولى منها والتي توضح المقصود بأساس الإهلاك، وذلك تماشياً مع المعايير المحاسبية التي تنص على إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك.

- إضافة بند جديد للمادة رقم (34) من اللائحة التنفيذية للقانون بحيث يكون النص المقترح هو "عند حساب إهلاكات أصول المنشأة لأغراض الضريبة تقرر تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل حسب الأحوال، وتدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل (مع الأخذ في الحسبان تعديل البند (1) من المادة (24) بأخذ المخصصات في الحسبان حيث تستلزم القيمة المقدرة عمل مخصص والقانون لا يعترف بالمخصصات)، وذلك لإحداث نوعاً من التوافق والاتساق مع معيار المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها والذي ينص على إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك، وما أشارت إليه المادة (17) من القانون.
- تعديل الفقرة الثانية من المادة (26) من القانون (91) لسنة 2005 بحيث يكون النص "... أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم وكذلك إلغاء ما يقابلها من تفسير في المادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون بخصوص العشرة آلاف جنيه، بحيث إذا كان أساس الإهلاك بالموجب، يحسب الإهلاك لكل مجموعة أصول وفقاً للنسب الواردة بالبند (3) من المادة (25) من القانون، وذلك تحقيقاً للعدالة الضريبية التي استهدفها المشرع الضريبي.
- إن تصدر الإدارة الضريبية تعليمات تفسيرية تفيد بأنه في حالة تطبيق الفقرة (ج) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون يعامل مبلغ الـ 10000 جنيه الأولى كما ورد في الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة التنفيذية أو إلغاء الفقرة (ج) والاكْتفاء بما جاء في نص المادة (26) من القانون واتفاقه مع الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون .

4/3 : معالجة مشكلات الإهلاك المعجل:

- ترتب على حكم المادة (27) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والمادة (35) من اللائحة التنفيذية للقانون وجود بعض مشكلات التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي.
- وقد تبين أن المادة (35) من اللائحة التنفيذية للقانون قد خالفت أحكام القانون حيث نصت على أن نسبة الـ 30% عند حساب الإهلاك المعجل قاصراً على الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة، والمستخدم في مجال الإنتاج الصناعي فقط، في حين لم يرد هذا التحديد بنص المادة (27) من القانون، حيث ورد بنص القانون "المستخدم في الاستثمار في مجال الإنتاج" أي الإنتاج بأنواعه سواء صناعي أو زراعي أو خدمي ولعلاج مشكلات التطبيق العملي للإهلاك المعجل يقترح الباحث ما يلي:
- 1- الأخذ بنظام الإهلاك المعجل ونظام المسموحات الرأسمالية، حيث تُمنح هذه المسموحات لأنواع محددة من المصروفات الرأسمالية ومنها الآلات والمباني الصناعية كما هو الحال بالتشريع الضريبي البريطاني.
 - 2- أن يُعتبر الإهلاك المعجل من التكاليف واجبة الخصم في السنة الأولى لاستخدام الأصل وفقاً للشروط التالية:
 - أن تكون الآلات والمعدات مستخدمة في الإنتاج (أيًا كانت طبيعة هذا الإنتاج) وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول كما هو الحال بالتشريع الضريبي الياباني.
 - أن تكون الآلات والمعدات منتجة محلياً تشجيعاً للصناعات المحلية كما يحدث بالتشريع الضريبي البرازيلي، واختلاف معدلات الإهلاك المعجل وفقاً للمستوى التكنولوجي في الأصل.
 - أن تكون الآلات والمعدات مشتراه جديدة، ليكون الهدف من الإهلاك المعجل هو تشجيع المنشآت وحثها على تحديث الآلات والمعدات بشراء آلات ومعدات جديدة وليست مستعملة وتحديد مدة للآلات والمعدات القديمة.
 - أن يُسمح بالإهلاك المعجل كحافز ضريبي وإهلاكاً خاصاً لأجهزة التحكم والسيطرة على التلوث أسوة بالتشريع الضريبي الياباني.
 - أن يتضمن التشريع الضريبي نصاً يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بهذه الأصول بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل في أول فترة ضريبية تم فيها استخدام هذه الأصول، حتى لا تتكرر الاستفادة من الإهلاك المعجل عدة مرات من خلال بيع تلك الأصول بعد فترة قصيرة وشراء أصول أخرى، وفي حالة التصرف في الأصول خلال الفترة الزمنية المحددة يرد الإهلاك المعجل إلى الوعاء الضريبي.
 - ضرورة إمسك المنشأة لدفاتر محاسبية منتظمة.
 - يتم حساب أساس الإهلاك عن أول فترة ضريبية بعد خصم الإهلاك المعجل.
 - 3- السماح بخصم الإهلاك المعجل بالنسبة للآلات والمعدات (على حسب حالة الآلات الجديدة أو مستعملة) والسماح للآلات والمعدات المستعملة بإهلاك معجل بنسبة تقل عن نسبة الإهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة وأن يتم تعديل أحكام التشريع الضريبي وفقاً لذلك، حيث أن مساهمة الآلات والمعدات الجديدة في الإنتاج تختلف من مساهمة الآلات والمعدات المستعملة.
 - 4- أن يرتبط حساب الإهلاك المعجل بتحقيق زيادة في معدلات الإنتاج أو تحديته أو تطويره.

4/4 : معالجة مشكلات اضمحلال الأصول الثابتة:

يرتبط اضمحلال قيمة الأصول بالأصول طويلة الأجل حيث يعبر اضمحلال عن انخفاض القيمة القابلة للاسترداد للأصول المادية والمعنوية عن قيمتها الدفترية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (31).

ويرتبط إعادة تقييم الأصول طويلة الأجل ارتباطاً إيجابياً بالأداء التشغيلي المستقبلي للمنشأة، حيث أن إعادة تقييم هذه الأصول تعكس القيمة الملائمة لها. (Y. H. Zhai, 2007, pp. 1-2)

وقد يعمل الإفصاح عن اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل على تخفيض قدرة المنشأة على الاقتراض الخارجي، إلا أن النظام المحاسبي الذي يطبق سياسة التحفظ (الحيطة والحذر) يعتبر نظام معلومات مثالي، لأن التقرير عن القيم المنخفضة للأصول طويلة الأجل يؤدي إلى زيادة القيمة المتوقعة لهذه الأصول، بعكس عدم الاعتراف باضمحلال قيمة هذه الأصول. (Robert F. Gox and Alfred. 2009, P. 10)

وفي ظل أزمة الأسواق المالية العالمية فإن الأمر يتطلب زيادة الاهتمام بالمعايير المحاسبية التي تهدف إلى القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة. وقد اتجه المشرع الضريبي إلى عدم الاعتراف بالخسائر الناشئة عن اضمحلال قيمة الأصول، لأنه تم الاعتراف بها عند قياس الدخل المحاسبي، وبالتالي فعدم الاعتراف بها يترتب عليه سداد ضريبة دخل على وعاء غير معترف به محاسبياً.

ولمعالجة مشكلات اضمحلال الأصول الثابتة للتوافق والاتساق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية يقترح الباحث ما يلي:

- 1- نظراً لعدم تناول أحكام قانون الضريبة على الدخل معالجة خسائر اضمحلال قيمة الأصول وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر وذلك على خلاف أحكام معيار المحاسبة المصري رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول ولذلك يتم تطبيق نص المادة (17) من القانون والتي تحدد صافي الربح من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وبناءً على ذلك: "يعترف بخسائر اضمحلال في قيمة الأصول ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم" وهذا ما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الأمريكي.
- 2- أن يتم تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول متى توافرت المؤشرات الدالة على تواجد اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل، وأكد اختبار اضمحلال وجود خسائر اضمحلال قيمة هذه الأصول وفقاً لأحكام المعيار، وذلك للتوافق والاتساق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية.
- 3- أن يتم تعديل أحكام التشريع الضريبي وفقاً لمقتضيات المعيار المحاسبي رقم (31) ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة، وكذلك تعديل نصوص اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير تلك المعالجات.
- 4- يقترح البعض أن يتم اعتبار خسائر اضمحلال مصروف يؤثر في الوعاء الضريبي مستنداً في ذلك إلى نص المعيار المحاسبي الدولي رقم (36)، إذا كان الأصل قابل للإهلاك يقترح السماح للمنشآت أن تخصم ضمن التكاليف واجبة الخصم قيمة الإهلاك أو خسارة اضمحلال أيهما أكبر. (العتيبي، 2011، ص 178)
- 5- يقترح الباحث أن يتم تعديل أحكام القانون (91) لسنة 2005 بحيث يعترف القانون الضريبي بالقياس الثاني للأصول وجددير بالذكر أن هذا الأمر يتطلب تعديل بعض أحكام القانون الضريبي لكي يعترف بالقياس الثاني للأصول في حين أنه يعترف بالقياس الأول فقط.

4/5 : معالجة المشكلات الضريبية للشهرة:

حدد المشرع الضريبي أن يتم حساب إهلاك للشهرة بمعدل 10% وهذا يعني إهلاكها على عشر سنوات، في حين أن المعايير المحاسبية لم تحدد إجراء أي إهلاك للشهرة ولذلك لكي يتم التوافق والاتساق بين أحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية يقترح الباحث ما يلي:

- 1- أن يتم حساب إهلاك الأصول غير الملموسة خاصة الشهرة حسب العمر الاقتصادي للشركة كما هو الحال بالتشريع الضريبي الياباني، حيث أن الشهرة لا تنتهي إلا بتوقف النشاط نهائياً.
- 2- أن يتم حساب إهلاك الأصول غير الملموسة وفقاً لطبيعة الأصل المعنوي وحسب المستوى التكنولوجي للشركة كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي البرازيلي، ويؤخذ في الاعتبار ما إذا كان الأصل ثم تكوينه داخلياً أم تم شراؤه كما هو متبع بالتشريع الضريبي الجزائري.
- 3- يقترح الباحث ضرورة تبني المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة طبقاً لما ورد بمعايير المحاسبة المصرية (معيار المحاسبة المصري رقم (31))، من حيث عدم إجراء إهلاك للشهرة والاكتفاء بإجراء اضمحلال القيمة سنوياً (اختبار انخفاض القيمة)؛ وذلك للتوافق مع المعايير المحاسبية وأن يؤخذ في الاعتبار طبيعة المستوى التكنولوجي للشركة وما إذا كان الأصل ثم تكوينه داخلياً أم تم شراؤه.

- 4- تعديل المادة (33) من اللائحة التنفيذية بحيث تصح الأصول المعنوية التي يتم شراؤها لكل تتفق مع ما جاء بنص المادة (25) من القانون رقم (91) لسنة 2005.
- 5- أن يتم إجراء احتبار اضمحلال قيمة الشهرة سنويًا على الأقل، وتظهر الشهرة بقائمة المركز المالي مخصصًا منها خسائر اضمحلال قيمتها.

نتائج الدراسة

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالي:

- 1- من أهم أسباب إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 مساهمة الدول المتقدمة والنامية فيما لحق بأنظمتها الضريبية من تعديلات بهدف تحقيق العدالة الضريبية.
- 2- استهدف المشرع الضريبي معالجة المشكلات التي أفرزها الواقع العملي التطبيقي من خلال التشريعات الضريبية السابقة وذلك لتطوير أحكام التشريع الضريبي تواصلًا مع الأعراف الضريبية المتطورة السائدة في الدول المماثلة ومحاولة للتقارب مع المعايير الحديثة في العالم.
- 3- بصدر القانون رقم (91) لسنة 2005 أصبح لزامًا على المنشآت والشركات تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية طبقًا لنص الفقرة الثانية من المادة (17) من القانون، ويمثل هذا الشرط بعدًا جديدًا أضافه القانون على التطبيق العملي للأحكام لكل من مقدم الإقرار الضريبي عند إعداد قائمة الدخل وللفاحص الضريبي.
- 4- أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، وقد اتضح ذلك من خلال ما يلي:
 - ❖ أن أحكام التشريع الضريبي تتعارض في تطبيق أحكامها بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية، على الرغم من أن المشرع الضريبي وفقًا لحكم المادة (17) من القانون قد أشار إلى تحديد صافي الربح من خلال قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
 - ❖ لم تتناول أحكام التشريع الضريبي المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل وخسائر اضمحلال الناتجة عنها في حين أنه يتم الاعتراف بخسائر اضمحلال في قيمة الأصول وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
 - ❖ وفقًا لأحكام التشريع الضريبي يتم إهلاك الأصول المعنوية بما فيها الشهرة بمعدل (10%) سنويًا، في حين أنه وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية لا يجوز حساب استهلاك للشهرة وإنما يجري لها اختبار انخفاض القيمة الذي يحمل على قائمة الدخل، ويؤدي هذا الاختلاف بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي إلى آثار ضريبية مختلفة على صافي الربح الضريبي.
 - ❖ يترتب على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول آثار ضريبية، وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية، حيث تنص المعالجة الضريبية طبقًا لنص البند (7) من المادة (70) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه "لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر اضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر"، على خلاف أحكام معيار المحاسبة المصري رقم (31) اضمحلال الأصول.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. د/ أسامة علي عبد الخالق، "الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية طبقًا لأحكام القانون 91 لسنة 2005 واللائحة التنفيذية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون ناشر، سنة 2006 .
2. د/ السعيد شعيب، "القانون رقم 91 لسنة 2005 بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - القانون رقم (91) لسنة 2005 - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات العلاج، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيو 2006.
3. د/ السعيد محمد شعيب، "دراسة لمشاكل ومعوقات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، 2006.
4. د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب، "قراءة متأنية في نظرية المحاسبة - مراحل تطور الفكر المحاسبي بين التنظير ومشكلات التطبيق - جزء ثان آراء واتجاهات بحثية في القياس والإفصاح المحاسبي"، بدون ناشر، غير موضح سنة النشر .
5. د/ أماني هاشم السيد، "منهجية مقترحة لحل بعض المشكلات التطبيقية لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، إبريل 2012 .

6. د/ أمين السيد أحمد لطفي، "تحليل وتقويم الحوافز والإعفاءات الضريبية مع مدخل مقترح لقياس عوائدها وتكاليفها"، دار النهضة العربية، سنة 1997 .
7. د/ جلال الشافعي، "دراسة انتقادية لقانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وإقراراته"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري، القانون (91) لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوي، 2006.
8. د/ طارق عبد العال حماد، "أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس بالاشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، 15-16 ديسمبر 2007 .
9. د/ طارق عبد العال حماد، "نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يونيو 2008 .
10. د/ طارق عبد العال حماد، د/ محمد عبد العزيز خليفة، "شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها"، الجزء الثالث، بدون ناشر، 2003 .
11. د/ عادل التابعي عبدة الغزناوي، "تحليل لمبررات وآثار المبالغ والمعدلات الحكيمية في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون (91) لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيو 2006 .
12. د/ عيد محمود حميدة، "دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة في ضوء المعايير المحاسبية"، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون ناشر، غير موضح سنة النشر .
13. د/ محمد رضا محمد عبد السميع، "الإهلاك بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي وأثره على الالتزام الضريبي المؤجل (دراسة اختبارية)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، 2008.
14. د/ محمد رضا محمد عبد السميع، "الإهلاك بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي وأثره على الالتزام الضريبي المؤجل (دراسة اختبارية)"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، 2008 .
15. د/ محمد عباس بدوي، "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار المحاسبة المصري رقم (24) الخاص بضرائب الدخل"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 15-16 ديسمبر 2007 .
16. د/ محمد عبد العزيز خليفة، "الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية في ضوء القانون 91 لسنة 2005"، بدون ناشر، سنة 2008 .
17. د/ مصطفى محمود عبد القادر، "الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون (91) لسنة 2005"، القاهرة، مصلحة الضرائب المصرية، 2006.
18. د/ منصور أحمد البدوي، وآخرون، "الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ومعايير المحاسبة المصرية"، الدار الجامعية، سنة 2009 .
19. أ/ السيد إمام أحمد، "أثر معايير المحاسبة على الوعاء الضريبي لكل من المخزون - الأصول الثابتة وإهلاكاتها ومتطلبات الإفصاح"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 24 - 28 يونيو 2008 .
20. أ/ حسين سيد حسن عبد الباقي، "قياس الأثر الضريبي المترتب عن اضمحلال الأصول طويلة الأجل - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، سنة 2011 .
21. أ/ محمد عادل إبراهيم معتوق، "أهلاك أصول المنشأة وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية"، المؤتمر العلمي الأول، جامعة فاروس بالإسكندرية، يومي 20-21 فبراير، سنة 2008 .
22. أ/ منى عبد الحكيم رجب، "مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، سنة 2010.
23. أ/ يوحنا نصحي عطية، "المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام القانون (91) لسنة 2005 بالمقارنة بما ورد بمعايير المحاسبة الدولية والمصرية والمشاكل المتعلقة بها"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 5-7 يوليو 2011.
24. أ/ يوسف محمد العتيبي، "تطوير قياس الدخل للشركات العاملة في دولة الكويت في ضوء معايير المحاسبة الدولية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة عين شمس، سنة 2011 .

ثانياً: المراجع الأجنبية

- 1- Akio Takisaki, "Impairment Loss of Fixed Assets, International Tax Review", July/August, 2004.
- 2- B. Laurenc, M. Crane, Measuring Financial Performance: A Critical Key to Managing Risk, Prentice, Hall, London, 2006 .

- 3- Erlend Kvaal., "Discounting and the Treatment of Taxes in Impairment Reviews", Journal of Business Finance & Accounting, Oxford: Jun/ Jul 2007, Vol. 34, ISS. 516 .
- 4- Jeff Boone, KK Raman., "Does Implementation Guidance Affect Opportunistic Reporting and Value Relevance of Earnings?", Journal of Accounting and Public Policy, New York: Mar/ Apr 2007, Vol. 26, Iss. 2 .
- 5- Mannarino Nicole, "Accounting in Uncertain Times", Accounting to Day, Feb. 23 Mar 15, 2009 .
- 6- Oxner, Thomas, Oxner, Karan., "SFAS No 121 Asset Impairments in Oil Companies" Oil & Gas Tax Quarterly – New York: Dec 1996, Vol. 45, Iss. 2 .
- 7- Pascale Lapointe – Antunes, Denis Cormier, Michel Magnum: "Value Relevance and Timeliness of Transitional Good will – Impairment Losses: Evidence from Canada", The International Journal of Accounting, Vol. 44, March 2009 .
- 8- Richard Lewis, David Pendrill: "Advanced Financial Accounting", Seventh Edition. W. D, 2004.
- 9- Riedl, E. J, "An Examination of long lived. Assets Impairment", The Accounting Review, Vol 79, No. 3, July 2004 .
- 10- Robert Bloom, William Jcenker, "Fixed Asset – Deduction Disparities for tax and Nontax Accounting", Practical Tax Strategies, Oct 2009 .
- 11- Robert F. Gox and Alfred Wagenhofer, "Optimal Impairment Rules", Journal of Accounting and Economics, 6 May 2009 .
- 12- Tammy Whitehouse, "Questions Remain on Testing Good will Impairment", Compliance week, May 2010 .
- 13- Y. H. Zhai, "Asset Revaluation and Future Firm Operating Performance: evidence From New Zealand", Athesis Submitted Inpartial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Commerce and Management, Lincoln University, 2007.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

وليد سمير عبد العظيم الجبلي (2021). دراسة تحليلية للمشاكل المتعلقة بالأصول الثابتة وإهلاكاتها بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية. المجلد 07 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص. 13-29.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.