

تأثير اختلاف المعالجات الضريبية والمحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي "دراسة تطبيقية"

د. ياسر زكريا الشافعي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

Yaserzakaria44@gmail.com

ملخص البحث

استهدف البحث تحديد تأثير اختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية، وتم تحقيق ذلك من خلال تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المحاسبية لكل من مصروف إهلاك الأصول الثابتة ومصروف استهلاك الأصول غير الملموسة وخسائر الاضمحلال في قيمة الأصول والضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

وتم إجراء دراسة تطبيقية باستخدام بيانات عينة مكونة من 20 شركة مساهمة مصرية مقيدة في البورصة المصرية؛ لاختبار تأثير اختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية، واختبار صحة فروض البحث.

وتوصل البحث إلى وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية، وأن التشريع الضريبي المصري لا يأخذ بمعايير المحاسبة المصرية بشكل كامل، خاصة فيما يتعلق بمعالجة نفقات الأصول، وأن الإهلاك الضريبي يتسم بكونه إهلاكاً معجلاً، كمت توصل البحث إلى عدم وجود معايير محاسبة ضريبية في البيئة المصرية.

وأوصى البحث بضرورة تطوير المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) بما يتفق مع البيئة الضريبية المصرية، وتضييق نطاق الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي الواردة بمعايير المحاسبة، وتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) ضريبياً، والعمل على إصدار معايير محاسبة ضريبية مصرية، وتحفيز المنشآت على اختيار طرق ونسب إهلاك واستهلاك تتوافق مع التشريع الضريبي.

الكلمات المفتاحية: نفقات الأصول، الإهلاك، الاضمحلال، الضريبة المؤجلة، الوعاء الضريبي

¹ تقديم البحث في 2025/6/4 وقبول نشره في 2025/6/26

The Impact of Different Tax and Accounting Treatments for Asset Expenditures on the Value of the Tax Base (an Applied Study)

Abstract

The research aimed to determine the impact of the difference between tax treatments and the accounting treatments for asset expenditures on the value of the tax base during the tax period. This was achieved by determining the impact of the difference between tax treatment and the accounting treatment for each of the fixed assets depreciation expense, intangible assets amortization expense, asset impairment losses, and deferred tax on the value of the tax base during the tax period.

An applied study was conducted using data from a sample of 20 Egyptian companies listed on the Egyptian Stock Exchange, to test the impact of differences in tax treatments from accounting treatments for asset expenditures on the value of the tax base during the tax period, and to test the validity of the research hypothesis.

The research concluded that there is a significant impact of the difference in tax treatments from accounting treatments for asset expenditures on the value of the tax base during the tax period, and that Egyptian tax legislation does not fully adopt Egyptian accounting standards, especially with regard to the treatment of asset expenditures, and that tax depreciation is characterized by accelerated depreciation, and that there are no tax accounting standards in the Egyptian environment.

The research recommended the necessity of adapting Egyptian Accounting Standard No. 24 to be consistent with the Egyptian tax environment, narrowing the scope of choice between accounting measurement alternatives included in accounting standards, applying Egyptian Accounting Standard No. 31 tax-wise, working to issue Egyptian tax accounting standards, and encouraging establishments to choose methods and rates of depreciation and consumption that are consistent with tax legislation.

Keywords: Asset Expenditures, Depreciation, Impairment, Deferred Tax, Tax Base.

1- مقدمة

تمثل الأصول أهم عناصر القوائم المالية، وبشكل خاص الأصول الثابتة، حيث تمثل استثمار لمعظم رأس المال الذي يقدمه الملاك والمساهمين في غالبية المنشآت، وهي ممتلكات تمكن المنشأة من القيام بأنشطتها التي أنشئت من أجلها، وتنقسم الأصول إلى أصول طويلة الأجل تشمل أصول ثابتة وأصول غير ملموسة (معنوية)، وأصول قصيرة الأجل تشمل الأصول المتداولة⁽¹⁾. ويتميز كل نوع من الأصول طويلة الأجل بخصائص تميزه عن بقية الأصول الأخرى؛ لذا تطلب الأمر وضع معايير محاسبية مختلفة للمحاسبة عن النفقات (التكاليف والمصروفات) المرتبطة بكل نوع من الأصول تكون ملائمة لطبيعتها وخصائصها.

وحيث أن الدول تعتمد على الضرائب كمصدر أساسي للإيرادات العامة، وتقوم بسن التشريعات الضريبية⁽²⁾ من أجل تحقيق أهداف تختلف عن أهداف النظام المحاسبي للمنشآت؛ مما يؤدي إلى وجود نوعين من الأرباح: الربح المحاسبي والربح الضريبي، ويحدث ذلك في معظم دول العالم، كما تعد مصلحة الضرائب أحد أهم أصحاب المصالح في المنشأة الذين يتم إعداد القوائم المالية وتقديمها لهم؛ لاستخدامها في قياس الوعاء الضريبي لها وفقاً للتشريع الضريبي السائد، وتمثل نفقات الأصول⁽³⁾ أحد أهم بنود المصروفات والتكاليف واجبة الخصم، بالإضافة إلى تمتعها بمزايا ضريبية، وترتبط هذه النفقات بالأصول الثابتة والأصول غير الملموسة المملوكة للمنشأة، والتي تستخدم في تسير شؤون المنشأة الإنتاجية والتسويقية والإدارية، وتمثل هذه النفقات نسبة مهمة من إجمالي نفقات المنشأة، وقد عالج قانون الضريبة

(1) الأصول المتداولة خارج نطاق البحث الحالي؛ لأنها ليست بحاجة لنفقات إهلاك.

(2) يقصد بالتشريع الضريبي مصادر الإلزام الضريبي وهي خمسة مصادر: القانون الضريبي، واللائحة التنفيذية للقانون، والقرارات الوزارية المتعلقة بالشأن الضريبي، والتعليمات التنفيذية الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية، والكتب الدورية الصادرة عن وزارة المالية ومصلحة الضرائب المصرية.

(3) يقصد بمصطلح "نفقات الأصول Asset Expenditures" هو الانخفاض الذي يحدث في قيمة الأصل نتيجة مرور الزمن أو الاستخدام مما يؤثر على قيمته الاقتصادية المستقبلية؛ ويتم التعبير عن هذا الانخفاض بالإهلاك Depreciation بالنسبة للأصول الثابتة ذات العمر الإنتاجي المحدد مثل المباني والآلات والمعدات؛ وبالإهلاك Amortization بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي المحدد مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر؛ وباضمحلال قيمة الأصول Impairment للتعبير عن انخفاض القيمة الاستردادية للأصل (الثابت أو غير الملموس) عن قيمته الدفترية. واستخدم الباحث مصطلح نفقات الأصول كمصطلح شامل يجمع بين إهلاك الأصول الثابتة وإستهلاك الأصول غير الملموسة واضمحلال قيمة الأصول.

- استخدمت معايير المحاسبة المصرية مصطلح "إستهلاك" كترجمة للمصطلح الإنجليزي Amortization وكان من الأفضل استخدام مصطلح "الإطفاء" لتمييزه عن مصطلح "الإهلاك" الخاص بالأصول الثابتة لمنع أي لبس أو سوء فهم، وحيث أن البحث يتم في البيئة المصرية فقد التزم الباحث بالترجمة الخاصة بالمصطلحات الواردة بمعايير المحاسبة المصرية. في حين أن التشريع الضريبي استخدم مصطلح "الإهلاك" للتعبير عن المفهومين.

على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نفقات الأصول بفلسفة مختلفة عما جاء بمعايير المحاسبة المصرية؛ مما ترتب عليه حدوث اختلافات جوهرية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

2- المشكلة البحثية

تعاني الموازنة العامة للدولة من عجز متزايد سنوياً؛ نتيجة عجز الإيرادات العامة عن تغطية النفقات العامة للدولة، وتعد الإيرادات الضريبية المورد الرئيس للإيرادات العامة للدولة؛ إذ تساهم بنسبة لا تقل عن 73% من تلك الإيرادات، ويتأثر عجز الموازنة بشكل مباشر بالعجز في تحصيل الإيرادات الضريبية، وتعاني مصلحة الضرائب من وجود فجوة ضريبية ناتجة عن الفرق بين الحصيلة الضريبية الفعلية والحصيلة الضريبية المستهدفة؛ وتتعدد أسباب نشأة هذه الفجوة وأهمها الفاقد الضريبي الناتج عن بعض المزايا الضريبية الممنوحة للمنشآت، وأهمها ارتفاع نفقات الأصول نتيجة ارتفاع معدلات إهلاكها (الشافعي وعتش، 2024: 1154).

كما أن إلزام المنشآت بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) يؤدي إلى زيادة الفروق المحاسبية - الضريبية (Book-Tax Differences (BTD)؛ ويرجع ذلك إلى زيادة الفروق المؤقتة الناتجة عن الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، على سبيل المثال تؤدي خسائر اضمحلال قيمة الأصول والقياس باستخدام القيمة العادلة إلى زيادة الاختلافات؛ لأن المبالغ المسجلة في القوائم المالية ستخضع للضريبة فقط عند بيع الأصل (Marques, et al., 2017: 180). كما يترتب على وجود قواعد مختلفة بين المحاسبة والضرائب ظهور اختلافات في الأرباح المحققة؛ مما يتيح للمنشآت فرصة إدارة الأرباح، حيث أن وجود فروق محاسبية - ضريبية يُمكن استخدامها في تقييم جودة الأرباح، فالمنشآت التي تجري تعديلات كثيرة على المعالجات المحاسبية المختلفة عن المعالجات الضريبية، بمعنى لديها فروق محاسبية - ضريبية كبيرة، فإن هذا يشير إلى انخفاض جودة الأرباح (Jovita1, and Carolina, 2017: 126).

وحيث أن المنشآت المصرية تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (التي هي ترجمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS) عند إعداد القوائم المالية السنوية؛ لقياس المركز المالي للشركة، ونتيجة الأعمال من ربح أو خسارة، في حين تلتزم بمتطلبات التشريع الضريبي المصري عند إعداد الإقرارات الضريبية السنوية الخاصة بها. وقد ارتبطت المحاسبة المالية والضريبة ارتباطاً وثيقاً من خلال الالتزام بحساب الربح الضريبي من خلال إجراء تعديلات في الربح المحاسبي، حيث أخذ التشريع الضريبي المصري بالربح المحاسبي المعلن بالقوائم المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية كأساس لقياس الربح الضريبي، وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة 2005، ثم يتم تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي لأغراض حساب الضريبة، فيتم تعديل الربح

المحاسبية بالإضافة والخصم للإيرادات والنفقات، وفقاً لأحكام التشريع الضريبي للوصول إلى الربح الضريبي؛ مما يؤدي إلى ظهور فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

وتعد نفقات الأصول من أهم أسباب نشأة المنازعات الضريبية في البيئة المصرية؛ حيث لم يلتزم التشريع الضريبي التزاماً كاملاً بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد الربح الضريبي؛ وذلك لكون هذه النفقات تمثل جزء مهم من المصروفات والتكاليف واجبة الخصم. وتشمل معايير المحاسبة المصرية معايير محاسبية متخصصة لتحديد المعالجات المحاسبية للملائمة لنفقات كل نوع من الأصول طويلة الأجل، وهي: معيار المحاسبة المصري رقم (10) المعدل 2023 الأصول الثابتة وإهلاكاتها" يتضمن المعالجات المحاسبية الخاصة بمصروفات إهلاك الأصول الثابتة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023 الأصول غير الملموسة" يتضمن المعالجات المحاسبية الخاصة بنفقات استهلاك الأصول غير الملموسة، ومعيار المحاسبة المصري رقم (31) المعدل 2015 اضمحلال قيمة الأصول" الذي يتضمن المعالجات المحاسبية الخاصة بنفقات اضمحلال قيمة الأصول، ومعيار المحاسبة المصري رقم (24) "ضرائب الدخل" المعدل 2015 الذي يتضمن المعالجات المحاسبية الخاصة بضريبة الدخل والضريبة المؤجلة.

ونظراً لأهمية نفقات الأصول لكل من المنشأة ومصلحة الضرائب، فقد حدد التشريع الضريبي المصري المعاملة الضريبية لها عند قياس الوعاء الضريبي، في حين أن معايير المحاسبة المصرية تركز على تقديم صورة صحيحة وواقعية للأداء المالي للمنشأة وفقاً لمعايير محاسبية معترف بها دولياً؛ مما جعل تطبيق معايير المحاسبة المصرية والخروج عنها عند تحديد الربح الضريبي له آثار ضريبية كبيرة؛ تؤدي إلى العديد من المشكلات الناتجة عن تعارض بعض المعايير مع القانون، فمثلاً تختلف أسس حساب الإهلاك محاسبياً عنها ضريبياً؛ وبالتالي تظهر فروق مؤقتة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت بين الفترات (عطية، 2012: 64).

ومما سبق، يتبين للباحث أن معالجة نفقات الأصول تمثل أهم مجالات الاختلاف بين معايير المحاسبة والتشريع الضريبي؛ مما يؤثر تأثيراً ملحوظاً في نشأة الفروق الموجودة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وبالتالي يؤثر مباشرة في قيمة الوعاء الضريبي، ومقدار الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية.

وبناءً على ما سبق، يمكن بلورة المشكلة البحثية في التساؤل الرئيس الآتي:

" ما مدى تأثير اختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية؟ "

وينتزع من التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية التالية:

- (أ) ما مدى تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية؟
- (ب) ما مدى تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف استهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ؟
- (ج) ما مدى تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول (الثابتة وغير الملموسة) على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ؟
- (د) ما مدى تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ؟

3- أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيس في " تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ". ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- (أ) تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- (ب) تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف استهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- (ج) تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول (الثابتة وغير الملموسة) على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- (د) تحديد تأثير اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

4- أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية لموضوع البحث على النحو التالي:

4-1 الأهمية العلمية: تمثلت الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

- (أ) تناول البحث إحدى المشكلات المهمة الناتجة عن الاختلاف بين معايير المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية بشكل عام، مع التركيز على بيئة الأعمال المصرية بشكل خاص؛ من أجل توضيح تأثير

اختلاف معالجة التشريع الضريبي المصري عن معالجة معايير المحاسبة المصرية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي، خاصة مع قلة الدراسات البحثية التي تناولت هذه المشكلة البحثية.

(ب) بيان التأثير العام للخروج عن المعايير المحاسبية عند تحديد الربح الضريبي على قيمة الوعاء الضريبي، وقيمة الضريبة المستحقة خلال الفترات الضريبية؛ مما يعكس كيفية تأثير الفروق بين النظام الضريبي والمعايير المحاسبية على الحسابات المالية.

4-2 الأهمية العملية للبحث: تتمثل الأهمية العملية للبحث في النقاط التالية:

(أ) المساهمة في تقديم مقترحات لتقليل الاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي المصري في المعالجات الخاصة بالنفقات واجبة الخصم، خاصة نفقات الأصول؛ مما يقلل من المنازعات الضريبية، وتأخير تحصيل الضريبة؛ ويساهم في زيادة الحصيلة الضريبية، وتخفيض الفجوة الضريبية؛ مما يساهم في سد عجز الموازنة العامة للدولة.

(ب) تسليط الضوء على مشكلات التطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية في الشأن الضريبي، خاصة المشكلات المتعلقة بنفقات الأصول التي تمثل نسبة مهمة في نفقات المنشآت خاصة الصناعية منها، كما تمثل مجالاً واسعاً للمنازعات الضريبية بين مصلحة الضرائب والممولين، مع تقديم حلول واضحة لتلك المشكلات.

5- منهجية البحث

اعتمد الباحث في بناء الإطار النظري للبحث على المنهج الاستنباطي، من خلال الاطلاع على التشريعات الضريبية المطبقة في البيئة المصرية، ومعايير المحاسبة المصرية التي تنظم كل من المعالجة الضريبية والمحاسبية لنفقات الأصول، وكذلك الاطلاع على المراجع والبحوث العربية والأجنبية والدوريات العلمية المتعلقة بالمشكلة البحثية؛ وذلك لتحديد المتغيرات الأساسية للبحث، واشتقاق فروض البحث. كما اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في بناء الدراسة التطبيقية واختبار فروض البحث، عن طريق إجراء دراسة تطبيقية باستخدام بيانات عينة من شركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية؛ لتحديد تأثير الاختلاف بين المعالجات المحاسبية والضريبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي، واختبار صحة فروض البحث.

6- نطاق وحدود البحث

تناول البحث المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول الواردة بمعايير المحاسبة المصرية أرقام (10) و(23) و(24) و(31) والمعايير المتعلقة بها، وأهمها معيار المحاسبة المصري رقم (14) المعدل 2015 "تكاليف الاقتراض"، ومعيار المحاسبة المصري رقم (29) المعدل 2015 "تجميع الأعمال"؛ لمقابلتها مع

المعالجات الضريبية المرتبطة بنفقات الأصول الواردة بالتشريعات الضريبية المصرية السائدة؛ وذلك دون المعالجات الخاصة بنفقات الأصول الواردة في معايير المحاسبة المصرية المتخصصة الأخرى، مثل معايير المحاسبة المصرية أرقام (2) "المخزون"، و(25) "الأدوات المالية-العرض"، و(35) "الزراعة"، و(36) "التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية"، و(38) "مزاياء العاملين"، و(49) "التأجير"، و(50) "عقود التأمين".

7- تنظيم البحث

في ضوء مشكلة البحث؛ وتحقيقاً لأهدافه يتناول الجزء المتبقي من البحث النقاط التالية:

- أسس قياس الوعاء الضريبي في ظل النظام الضريبي المصري.
- الإطار النظري للمعالجات المحاسبية والضريبية لنفقات الأصول.
- تحليل الدراسات السابقة، واشتقاق فروض البحث.
- الدراسة التطبيقية.
- نتائج البحث وتوصياته.

8- أسس قياس الوعاء الضريبي في ظل النظام الضريبي المصري

يعتمد تحديد مقدار الضريبة المستحقة على الممول على قيمة الوعاء الضريبي لهذا الممول، وقد حدد قانون الضريبة على الدخل⁽⁴⁾ الوعاء الضريبي بأنه "صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح"، كما يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه "المبلغ أو القيمة التي يتم فرض الضريبة عليها، أي القاعدة أو الأساس الذي تحسب عليه الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية، ويتحدد الوعاء الضريبي بعد استبعاد جميع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، والإعفاءات والمزايا الضريبية من إجمالي الدخل خلال الفترة الضريبية"، وفي حالة تعدد مصادر دخل الممول إذا كان شخصاً طبيعياً، يكون الوعاء الضريبي هو مجموع صافي الدخل من مصادره المختلفة.

ومن هذا التعريف، يمكن للباحث استخلاص الخصائص المميزة للوعاء الضريبي كما يلي:

- الوعاء الضريبي هو صافي دخل الممول من مصدر الدخل الخاص به خلال الفترة الضريبية.
- في حالة تعدد مصادر دخل الممول (الشخص الطبيعي) يتم تحديد صافي دخل الممول من كل مصدر من مصادر الدخل على حده.
- يتحدد الوعاء الضريبي بمجموع صافي الدخل من جميع مصادر الدخل خلال الفترة الضريبية.

(4) الفقرة الأولى من المادة (22) من قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005.

- يجب تحديد الوعاء الضريبي بدقة لضمان تحقيق العدالة الضريبية وشفافيتها؛ لأنه يستخدم كأساس لحساب الضريبة المستحقة على دخل الممول المحقق خلال الفترة الضريبية.

وتختلف أسس قياس الوعاء الضريبي تبعاً لرقم الأعمال السنوي، فقد قسم قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 المنشآت التجارية والصناعية من حيث حجم الأعمال إلى فئتين هما: منشآت كبيرة ومنشآت صغيرة، وحدد لكل فئة طريقة قياس وعاء الضريبة لها؛ لمراعاة قدرة المنشأة على تحمل تكاليف الالتزام الضريبي التي تتكبدها بما يتوافق مع حجم أعمالها؛ وبناءً على ذلك تتحدد أسس قياس الوعاء الضريبي لكل فئة على النحو التالي:

8-1 أسس قياس الوعاء الضريبي للمنشآت الكبيرة

يقصد بالمنشأة الكبيرة هي "كل شخص اعتباري أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمة أو تجارياً، ويتجاوز رأسمالها المدفوع مليون جنيهاً، ويزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً"؛ وقد حدد القانون أسس تحديد أرباح المنشآت الكبيرة⁽⁵⁾ كما يلي:

" تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة في مصر، وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجاري والصناعي، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (1 و 2 و 4) من المادة (25) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية، وكذلك أرباح التصفية التي تتحقق خلال الفترة الضريبية، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه ".

ويتم تحديد صافي الربح على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية⁽⁶⁾، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع أصول البند (3) من المادة (25) من القانون وفقاً لأساس الإهلاك.

ووفقاً لذلك يتبين أن أسس المحاسبة الضريبية للمنشآت التي تنتمي إلى هذه الفئة تقوم على أساس إمساك دفاتر وحسابات منتظمة وتطبيق معايير المحاسبة المصرية؛ بهدف تحديد الإيرادات الفعلية التي تحققها المنشأة، والتكاليف والمصروفات الفعلية التي تتكبدها، وتتأثر عملية قياس الوعاء الضريبي بالمعالجات الضريبية المتعلقة بالأصول (الثابتة وغير الملموسة) الخاصة بتحديد الإيرادات الداخلة في

(5) المادة (17) من القانون. تم تعريف " المنشآت الكبيرة " استناداً إلى القرار الوزاري رقم 54 لسنة 2012

(6) المادة 24 من اللائحة التنفيذية، تم تعديل الفقرة الثانية بموجب المادة 1 من قرار وزير المالية 172 لسنة 2015

الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية، وتحديد التكاليف والمصروفات المعتمدة ضريبياً وواجبة الخصم، وما تتمتع به الأصول من مزايا وإعفاءات الضريبية، كما يلي:

8-1-1 تحديد الإيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية

تتولد عن الأصول الثابتة بعض الإيرادات التي تدخل ضمن الإيرادات الفعلية التي تحققها المنشأة خلال الفترة، تتمثل هذه الإيرادات فيما يلي:

(أ) الأرباح الرأسمالية التي تحققها المنشأة من بيع الأصول مثل المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، والأصول المعنوية بما في ذلك شهرة النشاط، والأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى.

(ب) الأرباح الرأسمالية (أساس الإهلاك السالب) التي تحققها المنشأة من بيع الأصول؛ مثل الحاسبات الآلية، ونظم المعلومات والبرامج، وأجهزة تخزين البيانات، والآلات والمعدات والأجهزة والسيارات، وغيرها من الأصول الخاصة بالنشاط.

(ج) الأرباح المحققة من التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصولها؛ مثل التعويضات التي تحصل عليها من شركات التأمين.

8-1-2 تحديد التكاليف والمصروفات الفعلية واجبة الخصم

حتى يتم اعتماد وخصم التكاليف والمصروفات ⁽⁷⁾ يجب أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاويلته والحصول على الربح أو الحفاظ على النشاط، وأن تكون حقيقية ومؤكدة سواء تم سدادها أو مازالت مستحقة حتى نهاية الفترة، وأن تكون مصروفات وتكاليف إيرادية وليست رأسمالية، وأن تكون مرتبطة بالسنة الضريبية موضوع المحاسبة، وأن تكون مؤيدة بالمستندات. أما المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ⁽⁸⁾ فهي التي يتعذر إثباتها بمستندات خارجية نظراً لطبيعتها، وتتوافر لها أدون صرف داخلية أو بيانات أسعار، يتم خصمها بما لا يزيد على 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات، والواردة بقائمة الدخل بعد استبعاد إهلاكات الأصول الثابتة، والمخصصات، والاحتياطات، وخسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية، وخسائر بيع الأوراق المالية، وخسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة.

⁽⁷⁾ المادة رقم (22) من القانون 91 لسنة 2005، وتم تعديلها بالقانون 30 لسنة 2023- الجريدة الرسمية - العدد 25 تابع في 15 يونيو سنة 2023

(8) المادة رقم (28) من اللائحة التنفيذية للقانون، والإرشادات المرفقة بالإقرار الضريبي (106) الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

وقد حدد التشريع الضريبي⁽⁹⁾ تسعة بنود من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وستة بنود مرتبطة بها غير واجبة الخصم، وتتضمن بعض البنود الخاصة بنفقات الأصول الثابتة وغير الملموسة، تتمثل في أقساط الإهلاك لأصول المنشأة، أما مخصصات إهلاك الأصول (المحاسبية) على اختلاف أنواعها لا يتم خصمها.

8-1-3 تحديد المزايا الضريبية المتعلقة بالأصول

- تتعدد المزايا الضريبية المتعلقة بالأصول التي يتمتع بها الممولين؛ مما يقلل العبء الضريبي، ويحقق وفورات ضريبية؛ حيث تتنازل الدولة عن حقها في فرض وتحصيل الضريبة عن إيراد خاضع للضريبة أصلاً؛ لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية وسياسية (السعدي، 2018: 18)، وأهم هذه المزايا⁽¹⁰⁾ ما يلي:
- عدم خضوع أرباح إعادة تقييم المنشأة الفردية للضريبة عند تقديمها كحصة عينية في شركة مساهمة، بشرط أن تكون الأسهم إسمية ولا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.
 - الإهلاك المعجل: يجوز للممول أن يطلب خصم نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي في أول فترة ضريبية يتم استخدام الأصول فيها، بشرط أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة، فيتم خصم 30% من قيمة التكلفة وإدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك.
 - تأجيل الخضوع للضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري؛ بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية الجديدة لأغراض حساب الضريبة، والثبات في تطبيق قواعد حساب الإهلاك على الأصول، وألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن التغيير لمدة ثلاث سنوات تالية للتغيير.

8-1-4 قياس الوعاء الضريبي

بعد تحديد الإيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي والمصروفات والتكاليف واجبة الخصم، وتحديد المزايا الضريبية التي تتمتع بها الأصول، يتم معالجة بقية بنود الإيرادات والمصروفات والتكاليف والمزايا والإعفاءات؛ لتحديد الوعاء الضريبي خلال الفترة، طبقاً للجدول التالي:

(9) المادتين رقمي (23، 24) والمادة (52) من القانون، والمادتين (30، 31) من اللائحة التنفيذية

(10) المواد أرقام (20، 27، 53) من القانون، والمادتين (35، 61) من اللائحة التنفيذية

جدول 1: قياس قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية

المبلغ	بيان
xxxxxx	إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة
(xxxx)	يطرح منه: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم
xxxxxx	صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة
(xxxx)	يطرح منه: المزايا والإعفاءات الضريبية
xxxxxx	الوعاء الضريبي للفترة

8-2 أسس قياس الوعاء الضريبي للمنشآت الصغيرة

وضعت أحكام المادة (18) من القانون قواعد وأسس تحديد أرباح المنشآت الصغيرة، حيث قررت وضع أسس مبسطة للمحاسبة الضريبية لإيرادات ومصروفات هذه المنشآت من خلال قرار يصدره وزير المالية، كما يلي:

" يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم 141 لسنة 2004، وذلك بما يتفق مع طبيعتها ويسر أسلوب معاملتها الضريبية ".

وقد واجه تطبيق هذه الأحكام صعوبات بالغة⁽¹¹⁾؛ أدت إلى تشتت المعاملة الضريبية لهذه المنشآت بين القرارات الوزارية والتعليمات التنفيذية والقوانين الضريبية، حيث يتم تنظيم المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة على النحو التالي:

8-2-1 المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه

صدر قرار وزير المالية رقم 54 لسنة 2012⁽¹²⁾ يحدد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة، وتنفيذاً للقرار أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم 12 لسنة 2012 بشأن " قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه "، بتاريخ 2012/4/5.

وتعرف المنشأة الصغيرة بأنها كل شخص اعتباري أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً، ولا يجاوز رأسمالها المدفوع مليون جنيه، ولا يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً.

(11) لم تصدر أية قرارات وزارية منذ صدر القانون في 9 يونيو 2005 إلا بعد مرور أربعة سنوات في 2 يوليو 2009، بصدر قرار وزير المالية رقم 414 لسنة 2009، ثم تم إلغاؤه بقرار وزير المالية رقم 54 لسنة 2012، ثم صدر القانون 152 لسنة 2020 يتضمن معاملة ضريبية مبسطة، ثم تم إلغاؤها بالقانون 6 لسنة 2025 ووضع معاملة ضريبية جديدة للمنشآت.

(12) قرار وزير المالية رقم 54 لسنة 2012 " بشأن تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها "، الوقائع المصرية - العدد 31 (تابع) - في 8 فبراير سنة 2012

وتم تقسيم المنشآت الصغيرة إلى ثلاثة مستويات وفقاً لرقم أعمالها السنوي (الإيرادات)، وتم محاسبتها ضريبياً وقياس صافي الربح لكل مستوى كما يلي:

- **المستوى الأول:** المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل منشأة فردية أو شركة أشخاص أو شركة واقع، ولا يتجاوز رقم الأعمال السنوي مليون جنيه، يتم تحديد صافي الربح بناءً على رقم الأعمال المحدد للسنة محل الفحص، أو عند الاتفاق باللجنة الداخلية وفقاً لنسب صافي الربح المحددة بالجدول المرفق بهذه التعليمات، ويحق لهذه المنشآت تقديم الإقرار الضريبي والمحاسبة ضريبياً طبقاً للدفاتر والسجلات التي تمسكها والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف والمصروفات والتي تعتمد المصلحة.
 - **المستوى الثاني:** المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة المساهمة أو توصية بالأسهم، أو شركة ذات مسئولية محدودة أيًا كان رقم أعمالها السنوي بما لا يزيد عن مليوني جنيه، ومنشآت الفئة الأولى التي يزيد رقم أعمالها السنوي عن مليون ولا يتجاوز مليوني جنيه، ويحدد صافي الربح بناءً على قائمة الدخل المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وفقاً للسجلات والمستندات المؤيدة للإيرادات والتكاليف والمصروفات، ويجوز لهذه المنشآت عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية، ولا يطبق عليها الأحكام الواردة بالمادة (21) بالنسبة لما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، ولا يتم فحص إقراراتها الضريبية السنوية بنظام العينة، ويتم محاسبتها وفقاً لهذه التعليمات.
 - **المستوى الثالث:** المنشآت الصغيرة التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه أيًا كان شكلها القانوني، ويحدد صافي الربح طبقاً لقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، في ضوء السجلات والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف والمصروفات.
- ولا يجوز الخروج عن هذه القواعد عند تحديد رقم الأعمال أو نسب صافي الربح إلا لأسباب جوهرية باعتماد رئيس الأمور، ويعاد النظر في هذه القواعد على فترات دورية، وتضمنت التعليمات جدول بنسب صافي الربح لكل أنواع الأنشطة التي تمارسها المنشآت الصغيرة.

8-2-2 المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه وغير ممسكة لدفاتر وحسابات منتظمة

أصدرت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات التنفيذية رقم 65 لسنة 2020 بشأن " قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي يتجاوز رقم أعمالها مليون جنيه سنوياً، والتي تقدمت بإقرارات ضريبية لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة "، بتاريخ 2020/7/7.

وتم تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت والشركات التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي المليون جنيه، ولكنها تقدم إقرارات ضريبية لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة، ويتم تحديد صافي الربح بناءً على رقم أعمال سنة الفحص، وينسب صافي الربح الاسترشادية الواردة بالجدول المرفق بالتعليمات، وأن يقتصر الاسترشاد بهذه النسب للملفات أو السنوات الضريبية التي لا تستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة حتى عام 2019 وما قبلها، وألا يترتب على تطبيق هذه النسب رد ضريبة أو تساوي الضريبة مع مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، وإذا حدث ذلك يتم إضافة نسبة 2% إليها، ولا يجوز الخروج عن نسب صافي الربح ولا قواعد تحديد رقم الأعمال إلا لأسباب جوهرية بموافقة رئيس المصلحة، كما يعاد النظر في التعليمات دورياً.

ويتبين للباحث من خلال عرض وتحليل القرار الوزاري والتعليمات التنفيذية النقاط التالية:

- اقتصر تطبيق أسس المحاسبة الضريبية الميسرة على المنشآت التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه فقط، وإذا زاد عن ذلك يتم معاملتها طبقاً لقواعد المادة (17) من القانون؛ بمعنى أن تلتزم المنشأة بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة، وتطبيق معايير المحاسبة المصرية، وأن تعتمد إقرارها الضريبي من محاسب قانوني.
- الحرص الشديد على عدم الإضرار بالحصيلة الضريبية دون الأخذ في الاعتبار تحقيق العدالة الضريبية أو مصلحة الممول، من خلال التأكيد على عدم رد ضريبة، ويتم زيادة 2% لنسبة صافي الربح حتى لا يتمكن الممول من المطالبة باسترداد الفروق الضريبية.
- استمرار مأموريات الضرائب في تنفيذ هذه التعليمات على الرغم من التأكيد على أن يقتصر تطبيقها على السنوات الضريبية حتى عام 2019 وما قبلها، وهذا ما لمسه الباحث من خلال الممارسة العملية، وكان ينبغي ألا يتم تقييد تطبيق التعليمات بفترة سابقة لصدورها فقط.

8-2-3 المعاملة الضريبية للمشروعات التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي عشرين مليون جنيه

صدر القانون رقم 6 لسنة 2025⁽¹³⁾ يتضمن حوافز وتيسيرات ضريبية للمشروعات التي لا يتجاوز حجم أعمالها السنوي عشرين مليون جنيه، بما في ذلك الأنشطة المهنية، بناءً على طلب يقدمه الممول، وتم إلغاء المعاملة الضريبية المبسطة الواردة بالقانون 152 لسنة 2020، ووضع معاملة ضريبية مُحفزة، وتم تحديد المشروعات التي يمكن أن تستفيد من هذه المعاملة بالمشروعات التي يقل حجم أعمالها (الإيرادات أو المبيعات) السنوي عن عشرين مليون جنيه، ويتم تحديد حجم الأعمال طبقاً لآخر ربط ضريبي نهائي أو بيانات آخر إقرار ضريبي أو الإقرار الضريبي الذي يتم تقديمه بعد أول مارس 2025، أو

(13) القانون رقم (6) لسنة 2025 " بشأن بعض الحوافز والتيسيرات الضريبية للمشروعات التي لا يتجاوز حجم أعمالها السنوي عشرين مليون جنيه "، الجريدة الرسمية - العدد 6 مكرر (و) في 12 فبراير سنة 2025

بيانات منظومة الفاتورة الإلكترونية أو الإيصال إلكتروني. وتم تقسيم المشروعات طبقاً لحجم الأعمال السنوي إلى خمسة مستويات كما يلي:

جدول 2: حجم أعمال (إيرادات) المشروعات ونسب الضريبة

المستوى	حجم الأعمال (الإيرادات) السنوي للمشروع	نسبة الضريبة
الأول	أقل من خمسمائة ألف جنيه	0,4%
الثاني	من خمسمائة ألف جنيه إلى أقل من مليوني جنيه	0,50%
الثالث	من مليوني جنيه إلى أقل من ثلاثة ملايين جنيه	٠,٧٥%
الرابع	من ثلاثة ملايين جنيه إلى أقل من عشرة ملايين جنيه	1,00%
الخامس	من عشرة ملايين جنيه ولا يجاوز عشرين مليون جنيه	١,٥0%

ويشترط في هذه المشروعات الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها، والانضمام إلى المنظومات الإلكترونية للمصلحة، وإصدار الفواتير أو الإيصالات المقررة، ولا يجوز العدول عن طلب الاستفادة قبل مضي خمس سنوات تبدأ من اليوم التالي لتقديم الطلب، وفي حالة تجاوز حجم الأعمال السنوي للمشروع عشرين مليون جنيه عن أي سنة خلال الخمس سنوات بنسبة لا تجاوز (٢٠٪)، ولمرة واحدة، يستمر المشروع في الاستفادة بسعر الضريبة 1.5٪، فإذا تم تجاوزها أو تكرر تجاوزها خلال الخمس سنوات تنتهي استفادة المشروع من السنة التالية.

وتعفى الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأصول الثابتة أو الآلات أو معدات الإنتاج من الضريبة على الأرباح الرأسمالية، ولا تخضع توزيعات أرباح النشاط للضريبة على التوزيعات، ويكون لها نموذج مستقل للإقرار الضريبي السنوي، وتقدم إقرار الضريبة على القيمة المضافة كل ثلاثة أشهر، ويقتصر بتقديم إقرار التسوية الضريبية السنوية للضريبة على المرتبات وما في حكمها، ويكون فحص الإقرارات الضريبية بعد مضي خمس سنوات، وتعفى من إمساك الدفاتر والحسابات المنتظمة، وتلتزم بالنظم المبسطة التي يصدر بها قرار وزير المالية.

9- الإطار النظري للمعالجات المحاسبية والضريبية لنفقات الأصول

ونظراً لأن وضع المعايير المحاسبية يعتمد على العديد من المبادئ التي تميل كثيراً إلى تقديم أكبر عدد من الخيارات والبدائل المحاسبية، وبالتالي فإن المرونة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعزز تنوع البدائل والخيارات المتاحة أمام المنشآت (Osma and Pope, 2011)؛ ونتيجة لذلك يوجد تباين بين الشركات في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Daske, et al., 2013)، ولتحقيق العدالة الضريبية لابد من توحيد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية بين المنشآت المختلفة تكون ملزمة لها جميعاً في إطار تشريع تصدره الدولة.

ويؤدي اختلاف معايير المحاسبة عن قواعد المحاسبة الضريبية إلى نشأة فروق محاسبية-ضريبية، تنقسم هذه الفروق إلى فروق مؤقتة وفروق دائمة، وتعرف الفروق المؤقتة Temporary Differences بفروق التوقيت، وهي الفرق بين المعالجات المحاسبية والضريبية المؤقتة، حيث يكون إجمالي قيمة المصروفات أو الإيرادات لأغراض المحاسبة أو الضرائب متماثلة فعليًا، ولكن يتم تخصيصها سنويًا بشكل مختلف. أما الفروق الدائمة Permanent Differences فتعرف بالفروق الثابتة، وتحدث بسبب الاختلافات في الاعتراف بالإيرادات والمصروفات لأغراض المحاسبة عنها لأغراض الضرائب، مما يؤدي إلى اختلاف الربح أو الخسارة المحاسبية (الربح قبل الضريبة) باستمرار عن الربح أو الخسارة الضريبية (الدخل الخاضع للضريبة). وكلما زادت قيمة فروق المحاسبة-الضريبة للمنشأة، يدل ذلك على وجود قدر كبير من التسويات الضريبية؛ مما يؤثر على الدخل الخاضع للضريبة (Jovita1, and Carolina, 2017: 115-116).

وتلتزم المنشآت في البيئة المصرية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية، وتلتزم بتطبيق التشريع الضريبي عند إعداد الإقرار الضريبي؛ لذا فإن معايير المحاسبة المصرية تحدد إطار المعالجات المحاسبية المرتبطة بعناصر نفقات الأصول لقياس الربح المحاسبي، ويحدد قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إطار المعالجة الضريبية لهذه النفقات لقياس الوعاء الضريبي. ويتمثل الإطار المفاهيمي للمعالجات المحاسبية والضريبية لبنود نفقات الأصول والمتمثلة في مصروف إهلاك الأصول الثابتة، واستهلاك الأصول غير الملموسة، واضمحلال قيمة الأصول، والضريبة المؤجلة عن الأصول الثابتة فيما يلي:

9-1 إطار المعالجة المحاسبية والضريبية لمصروف الإهلاك

تتم المعالجة المحاسبية والضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة كما يلي:

9-1-1 المعالجة المحاسبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة

وضع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل 2023 "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" قواعد وأسس تحديد مصروف إهلاك الأصول الثابتة، وعرف المعيار الأصول الثابتة بأنها 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 واحدة، مثل: العقارات والآلات والمعدات⁽¹⁴⁾، وحدد المعيار قواعد وأسس المحاسبة عن الإهلاك كما يلي:

(14) الفقرات (6، 7، 15-28) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل 2023

(أ) الاعتراف بالأصل الثابت وقياس تكلفته والقيمة القابلة للإهلاك: عند اقتناء أصل ثابت إما بالشراء أو بالمبادلة أو بالتصنيع الداخلي، ينبغي الاعتراف بتكلفة الاقتناء كأصل عند بداية استخدامه في الإنتاج أو في تحقيق منافع اقتصادية للمنشأة، فيتم الاعتراف بتكلفة الأصل كأصل فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، ويمكن قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها، ويتم قياس تكلفة الأصل الثابت بالتكلفة التي تكبدتها المنشأة في سبيل اقتنائه، وتتضمن سعر الشراء، وأية تكلفة مباشرة أخرى لازمة لتجهيز الأصل حتى يصلح للتشغيل، والتكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع، وتكاليف التمويل⁽¹⁵⁾ المستخدم في اقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الثابت بقيمة المنح الحكومية المتعلقة به، مع خصم القيمة التخريدية للأصل للوصول إلى قيمته القابلة للإهلاك⁽¹⁶⁾. وعندما يصبح الأصل جاهز للتشغيل يتوقف إضافة أية تكاليف إلى قيمته الدفترية، كما تتوقف عملية الرسملة، ويتم الاعتراف بتكاليف الاقتراض الأخرى كمصروفات في الفترة التي تنفق فيها.

ويتم محاسبة الأصول المهداة والمنح وفقاً لمدخل الإيراد، حيث تعد هذه الأصول⁽¹⁷⁾ إيراداً تكتسبه المنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر، وتظهر بقائمة الدخل على أساس منتظم خلال الفترات التي يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بها، فيتم توزيع المنح التي تحصل عليها المنشأة في صورة أصول ثابتة قابلة للإهلاك كإيراد على فترات العمر المقدر للأصل وبنفس نسب إهلاكها المحملة على قائمة الدخل (جرجس وآخرون، 2020: 64).

(ب) تحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت (فترة الإهلاك): تخضع عملية تقدير العمر الإنتاجي للأصل للحكم المهني، ويتم توزيع القيمة القابلة للإهلاك لأصل ثابت⁽¹⁸⁾ على أساس منتظم على مدار عمره الإنتاجي المقدر، ويبدأ إهلاك الأصل عندما يكون جاهزاً للاستخدام، ويتوقف في تاريخ استبعاده من الدفاتر، أو تبويه كأصل محتفظ به لغرض البيع أيهما أقرب.

⁽¹⁵⁾ تضمن معيار المحاسبة المصري رقم (14) المعدل 2015 " تكلفة الاقتراض " الطريقة البديلة المسموح بها وهي إضافة تكلفة الاقتراض إلى تكلفة الأصل ورسملتها إذا توافرت الشروط التالية: أن يكون الأصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض (هو الأصل الذي يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعته)، وأن تكون تكلفة الاقتراض متعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل، ويتوقع أن يتولد عن الأصل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، وأن يكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه، وأن تكون تكلفة الاقتراض هي التكلفة التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل.

(16) الفقرات (50 - 54) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل 2023

(17) معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) " المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية "

(18) الفقرات (55 - 59) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) المعدل 2023

(ج) **تحديد طرق إهلاك الأصول الثابتة:** يتم إهلاك كل أصل ثابت على حده، ويتم اختيار طريقة الإهلاك⁽¹⁹⁾ التي تعكس نمط استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، وأن يتم تطبيقها بثبات من فترة لأخرى، إلا إذا حدث تغيير في نمط استهلاك المنافع فتتغير طريقة الإهلاك، وتوجد عدة طرق للإهلاك تشمل طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة عدد وحدات الإنتاج.

(د) **الأصول المحتفظ بها لغرض البيع:** عند رغبة المنشأة في بيع أصل من الأصول الثابتة خلال السنة المالية الحالية، يتم تحويل الأصل إلى مجموعة الأصول المتداولة، ولا يحسب له إهلاك محاسبي خلال الفترة.

(هـ) **التخلص من الأصل عن طريق البيع أو التخريد واستبعاده من الدفاتر**⁽²⁰⁾: تقوم المنشأة بالتخلص من الأصل الثابت ببيعه أو تخريده أو تنتهي فترة الاستفادة منه، أو أصبح غير صالح للاستخدام، ويترتب على ذلك استبعاده من الدفاتر، ويتم إدراج قيمة التعويض المستحق (إن وجد) في حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل). وإذا تم تخريد أصل ثابت أو التخلص منه، يتم استبعاده من الدفاتر والسجلات المحاسبية، وإدراج مكسب أو خسارة استبعاده ضمن حساب الأرباح والخسائر، وتحدد بالفرق بين صافي عوائد بيع الأصل وقيمتة الدفترية.

9-1-2 المعالجة الضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة

يعد مصروف الإهلاك من بنود التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة؛ حيث يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم "الإهلاكات لأصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون"⁽²¹⁾، وقد منح التشريع الضريبي للممول حق الاستفادة من خصم نوعين من الإهلاك كما يلي:

(أ) الإهلاك الضريبي المعجل

منح التشريع الضريبي ميزة ضريبية للممول؛ فسمح له بخصم إهلاك ضريبي إضافي لمرة واحدة في أول فترة ضريبية يتم فيها استخدام الأصل في الإنتاج الصناعي، وهو الإهلاك الضريبي المعجل، حيث يجوز للممول⁽²²⁾ بناءً على طلبه أن يتم خصم 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 السنوي عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم الإهلاك

(19) الفقرات (60 - 62) من معيار المحاسبة المصري رقم (10) المعدل 2023

(20) الفقرات (65 - 71) من معيار المحاسبة المصري رقم (10) المعدل 2023

(21) المادة (٢٣) من القانون، البند "2"

(22) المادة (27) من القانون، والمادة (35) من اللائحة التنفيذية

المعجل، بشرط أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة؛ وبناءً على ذلك يتم استبعاد نسبة 30% من تكلفة الأصل، وإدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك.

ويمثل الإهلاك المعجل قرصاً للمستثمر من الدولة بدون فوائد، في شكل وفر ضريبي في السنوات الأولى من عمر الأصل الخاضع للإهلاك، وكان ينبغي أن يتم الاكتفاء بالإهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة فقط (مكتب الشرق الأوسط للاستشارات، 2005)؛ حتى تكون أكثر تطوراً وأفضل إنتاجاً وجودةً، ولكن يلاحظ الباحث أن التشريع الضريبي سمح بخصم الإهلاك المعجل للأصول المستعملة ذات الكفاءة الإنتاجية الأقل! مما يعطي الفرصة للممول للتلاعب للاستفادة من هذه الميزة، كما ساوى بين الآلات القديمة والحديثة في نسبة الإهلاك، كما خصصها للآلات المستخدمة في الإنتاج الصناعي فقط دون غيرها من الأنشطة الأخرى الخاضعة للضريبة مثل المنشآت الزراعية، ومنشآت استصلاح الأراضي، ومراكب الصيد وذلك بعد انتهاء فترة الإعفاء، والأنشطة الخدمية. وأيضاً لم يشترط التشريع الضريبي حداً أدنى لمدة استخدام الأصل خلال الفترة الضريبية حتى يستفيد من هذه الميزة، أو ضرورة احتفاظ المنشأة بالأصول لمدة زمنية محددة؛ مما يعطي للمنشأة المجال لتكرار الاستفادة من هذه الميزة على حساب الضريبة من خلال بيع تلك الأصول بعد فترة قصيرة وشراء أصول أخرى وهكذا.

(ب) الإهلاك الضريبي السنوي⁽²³⁾

يقصد بالإهلاك الضريبي السنوي أنه " مصروف الإهلاك الذي يتم قياسه وخصمه سنوياً قبل الوصول إلى الوعاء الضريبي السنوي للمنشأة"، وقد حدد التشريع الضريبي أسساً وقواعداً ثابتة لحساب مقدار مصروف الإهلاك المعتمد، ولأغراض حساب الإهلاك الضريبي يتم تقسيم الأصول الثابتة الملموسة القابلة للإهلاك إلى ثلاث مجموعات، ويتم حساب الإهلاكات للأصول التي تنتمي لكل مجموعة على النحو التالي:

- **المجموعة الأولى:** تشمل المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، يتم إهلاكها بإتباع طريقة القسط الثابت بنسبة 5% من تكلفة الأصل عن كل فترة ضريبية، وتشمل تكلفة الأصل تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو إعادة البناء.
- **المجموعة الثانية:** تشمل الحاسبات الآلية، ونظم المعلومات، والبرامج وأجهزة تخزين البيانات، ويتم إهلاكها بإتباع أساس الإهلاك لتحديد القيمة القابلة للإهلاك، وبطريقة القسط المتناقص بنسبة 50% لكل فترة ضريبية، ولا ينظر لتاريخ شراء الأصل خلال العام، ولا يتم تنسيب الفترة من السنة المالية، ويتم الحساب عن سنة كاملة.

(23) المادتين (25 و 26) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة 34 من اللائحة التنفيذية

- **المجموعة الثالثة:** تشمل جميع أصول النشاط الأخرى، مثل الآلات والمعدات، والأثاث، والتركيبات، ووسائل النقل والانتقال، والمعدات المكتبية، ويتم إهلاكها بإتباع أساس الإهلاك لتحديد القيمة القابلة للإهلاك، وبطريقة القسط المتناقص بنسبة 25% لكل سنة ضريبية، ولا ينظر لتاريخ الشراء أو الاعتراف بالأصل خلال العام، وعدم تنسيب الفترة من السنة المالية، ويتم الحساب عن سنة كاملة.

ويقصد بأساس الإهلاك⁽²⁴⁾ "القيمة الدفترية للأصول المدرجة في قائمة المركز المالي في أول الفترة الضريبية"، ويزداد بتكلفة الأصول المستخدمة، وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء خلال الفترة الضريبية، ويقل بقيمة الإهلاك السنوي، وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها، وقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقد أو هلاك الأصل خلال الفترة؛ وبذلك يتم حساب أساس الإهلاك (القيمة القابلة للإهلاك) على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال الفترة مخصصاً منه قيمة التصرف في الأصول والتعويضات، فإذا كان الرصيد الناتج سالباً يتم إضافته إلى أرباح النشاط كأرباح رأسمالية، وإذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم، أما إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه فيحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب السابقة دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي أيًا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كرصيد أول المدة.

ولا يجوز مخالفة نسب الإهلاك السابقة لأغراض حساب الضريبة، أما بالنسبة للأصول الأخرى غير القابلة للاستهلاك بطبيعتها، مثل الأراضي، والأعمال الفنية والأثرية، والمجوهرات فلا يحسب لها إهلاك؛ لأنها غير قابلة بطبيعتها للإهلاك، وتزداد قيمتها مع مرور الزمن. كما لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد (25، 26، 27)⁽²⁵⁾؛ فوفقاً لمدخل حقوق المساهمين يتم إدراج الأصول المهداة ضمن الاحتياطات الأخرى، ولا تخضع قيمتها للضريبة، ولا يتم إهلاكها؛ لأنها ليست ناتجة عن عمليات المنشأة، ويتم معالجة الإهلاك السنوي للأصل من خلال تخفيض قيمته مقابل نفس التخفيض في بند الاحتياطات الأخرى.

وبالنسبة لتكلفة الاقتراض اللازمة لاقتناء الأصل أو خلال فترة إعداده أو إنشائه تعد جزءاً من تكلفته، ويتم رسملة فوائد القروض⁽²⁶⁾ المستخدمة في شراء أصول رأسمالية الخاصة بالفترة السابقة لاستخدام

(24) المادة (26) من القانون، والمادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون

(25) المادة (34) من اللائحة التنفيذية، البند (3).

(26) تعليمات تنفيذية للفحص رقم (15) متنوعة لسنة 2001 " بشأن المعالجة الضريبية لفوائد القروض المستخدمة في شراء أصول

رأسمالية "، صادرة بتاريخ 2001/3/30

الأصل بإضافتها إلي تكلفته وتستهلك على مدار عمره الإنتاجي، أما الفوائد في الفترة اللاحقة لاستخدام الأصل تعالج كمصروف إيرادي، ويعد من التكاليف واجبة الخصم.

وبناءً على ما سبق، يمكن أن يستخلص الباحث أهم الملامح التي جاء بها قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن إهلاكات أصول المنشأة وهي:

- أن طرق ونسب الإهلاك التي جاء بها التشريع الضريبي تعد طرقاً ونسباً إلزامية لا يجوز للممول مخالفتها، أو الخروج عنها لأغراض المحاسبة الضريبية.
- عند حساب إهلاكات الأصول الثابتة لأغراض الضريبة لا يُعتمد بأيّة تكاليف تقديرية أو محتملة تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك للأصل الثابت، مثل القيمة التخريدية، وتكلفة إزالة الأصل.
- أن حساب الإهلاك طبقاً لنظام أساس الإهلاك غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة، حيث يسمح بخصم الإهلاك كاملاً في السنة التي تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، ويرحل الرصيد المتبقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية.
- لا يُحسب أرباح رأسمالية للأصول التي يتم حساب إهلاكها بنظام أساس الإهلاك؛ لأن ما تحصل عليه المنشأة عند التصرف في تلك الأصول يخفض به حساب أساس الإهلاك.
- لا يحتسب إهلاك للأصول المهداة التي تضاف إلى حقوق الملكية؛ لأنها ليست نتيجة النشاط.

9-1-3 أوجه الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للإهلاك

يوجد تعارض لبعض نصوص التشريع الضريبي المصري مع معايير المحاسبة المصرية؛ فلم يلزم معيار المحاسبة المنشآت باتباع طريقة محددة للإهلاك، وترك لكل منشأة حرية اختيار الطريقة التي تتناسبها، بينما حدد القانون طرقاً معينة ونسباً محددة وثابتة لإهلاك الأصول الثابتة بأنواعها المختلفة ولجميع المنشآت على اختلاف أنواعها وأنشطتها وفقاً لتصنيف محدد؛ مما فتح مجالاً واسعاً للخلاف بين المصلحة والممولين، كما أفقد الإهلاك المعجل هدفه، فكان الهدف هو تحفيز المنشآت على تحديث آلاتها ومعداتها بشراء آلات ومعدات جديدة، إلا أنه أدخل الآلات والمعدات المستعملة في الاستفادة من هذه الميزة (حنا، 2013: 14-15).

ويمكن تحديد أوجه الاختلاف بين المعالجات المحاسبية والضريبية لإهلاكات الأصول الثابتة في النقاط التالية:

- (أ) **الاختلاف حول قياس القيمة القابلة للإهلاك:** يتم القياس المحاسبي لقيمة الأصل الثابت القابلة للإهلاك بالتكلفة التي تكبدتها المنشأة لاقتناء الأصل متضمنة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع مع خصم القيمة التخريدية أو القيمة البيعية للأصل. أما القياس الضريبي للقيمة القابلة للإهلاك فيتم طبقاً لمجموعة الأصول التي ينتمي إليها الأصل؛ فإذا كان ضمن المباني والمنشآت

والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية ومنها شهرة النشاط، فيتم قياس القيمة القابلة للإهلاك بتكلفة الشراء أو تكاليف الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو إعادة البناء، أما إذا كان ضمن بقية الأصول الثابتة الأخرى، فيتم قياس القيمة القابلة للإهلاك بأساس الإهلاك. وبناءً على ذلك فإن التشريع الضريبي استخدم أساس الإهلاك لحساب القيمة القابلة للإهلاك، وتجاهل إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت، وإعادة تسوية الموقع، وخصم القيمة التخريدية للأصل من قيمته الدفترية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك.

(ب) الاختلاف حول أساس الإهلاك: يعتمد قياس الإهلاك المحاسبي على تكلفة الأصل (القيمة الدفترية) التي يتم تحديدها في بداية عمره الإنتاجي وتظل ثابتة حتى يتم إهلاك الأصل بالكامل، وتتغير فقط إذا تم إضافة جزء مؤثر للأصل الثابت، أو إجراء عمرة كبيرة تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل، ولا يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة المحتفظ بها بغرض البيع خلال السنة المالية، أما قياس الإهلاك الضريبي فيعتمد على أساس الإهلاك لمجموعة الأصول الذي يتغير كل عام بمقدار الإضافات والاستبعادات التي تتم لهذه المجموعة خلال العام.

(ج) الاختلاف حول نسب وطرق الإهلاك: لم يلزم معيار المحاسبة المنشآت بنسب محددة لإهلاك الأصول الثابتة، بل تحددها المنشآت وفقاً لطبيعة الصناعة، ومجال استخدام الأصل، وعمره الإنتاجي المقدر، وقيمة المنافع والعوائد المتوقعة منه خلال فترة استخدامه، كما لم يلزم المنشآت بإتباع طريقة إهلاك محددة، بل تختار طريقة تعكس نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل، ويتم تغييرها إذا حدث تغيير في نمط الاستفادة. أما التشريع الضريبي فقد قسم الأصول الثابتة القابلة للإهلاك إلى أربع مجموعات، وحدد لكل مجموعة طريقة إهلاك معينة، ونسباً محددة للإهلاك ملزمة للمنشآت، ولا يجوز مخالفتها لأغراض حساب الضريبة.

(د) الاختلاف حول الإهلاك المعجل: طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية لا توجد سياسة محاسبية خاصة بالإهلاك المعجل. أما التشريع الضريبي فقد منح الممولين الحق في خصم ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة، أو المستعملة المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي في الفترة الضريبية الأولى لاستخدامها ولمرة واحدة.

يتبين مما سبق، وجود أوجه اختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة تؤدي إلى حدوث اختلاف بين الأساس الضريبي للأصل وقيمه الدفترية؛ مما يولد فروقاً مؤقتة بين الإهلاك المحاسبي والإهلاك الضريبي على مدار عمر الأصل الثابت، ينتج عنها أصول والتزامات ضريبية مؤجلة؛ وبالتالي يوجد تأثير على العبء الضريبي للمنشأة المتمثل في الضريبة الجارية مضافاً إليها الضريبة المؤجلة.

9-2 إطار المعالجة المحاسبية والضريبية لمصروف الاستهلاك

تتم المعالجة المحاسبية والضريبية لمصروف استهلاك الأصول غير الملموسة كما يلي:

9-2-1 المعالجة المحاسبية لاستهلاك الأصول غير الملموسة

وضع معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023 "الأصول غير الملموسة" قواعد وأسس استهلاك الأصول غير الملموسة. وعرف الأصل غير الملموس بأنه أصل ذات طبيعة غير نقدية يمكن تحديده وليس له وجود مادي، تتحكم فيه المنشأة نتيجة أحداث سابقة، ومن المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، مثل: الشهرة وبراءة الاختراع وحقوق الملكية الفكرية...⁽²⁷⁾، وقد حدد المعيار قواعد وأسس المحاسبة عن الاستهلاك على النحو التالي:

(أ) الاعتراف بالأصل غير الملموس وقياس تكلفته والقيمة القابلة للاستهلاك⁽²⁸⁾: عندما تقتني المنشأة أصل غير ملموس بالشراء أو بالتكوين الداخلي، يتم الاعتراف به إذا كان قابل للتحديد والمنشأة قادرة على التحكم فيه، وتتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن قياس تكلفته بدرجة يعتمد عليها، ويتم قياس تكلفة الأصل غير الملموس بتكلفة الاقتناء، وتشمل سعر الشراء وأية تكاليف مباشرة متعلقة بإعداد الأصل للاستخدام، وفوائد الاقتراض المرسمة، وإذا تم اقتناء الأصل كجزء من تجميع الأعمال يتم قياس تكلفته بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء، وإذا تم تكوينه داخلياً يتم قياس تكلفته بالنفقات التي تنسب أو تخصص له بشكل مباشر أو المحملة عليه، ويتوقف الاعتراف بالتكاليف ضمن القيمة الدفترية للأصل عندما يصبح مهياً للتشغيل، ويتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك بتكلفة الأصل الذي له عمر إنتاجي محدد بعد خصم القيمة المتبقية، أما إذا لم يكن له عمر إنتاجي محدد فلا يتم استهلاكه، ولا يتم الاعتراف بالشهرة والعلامات التجارية، وقوائم العملاء والبنود المشابهة المولدة داخلياً كأصول غير ملموسة؛ لعدم القدرة على فصل نفقاتها عن تكاليف تطوير النشاط بوجه عام.

(ب) تحديد العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس: تقوم المنشأة بتقدير ما إذا كان للأصل غير الملموس⁽²⁹⁾ عمر إنتاجي محدد أو غير محدد، فإذا كان محدداً تحدد مدة عمره الإنتاجي أو عدد وحداته الإنتاجية، ويكون الأصل غير محدد العمر الإنتاجي عندما لا يوجد حد منظور للمدة التي تتوقع فيها المنشأة أن تحقق تدفقات نقدية منه، أو يتم تحديد العمر الإنتاجي بمدة الحقوق القانونية الممنوحة للمنشأة على الأصل.

(27) الفقرة (8) من معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023

(28) الفترات (9 - 71) من معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023

(29) الفترات 88، 89، 94 من معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023

(ج) تحديد طريقة استهلاك الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة⁽³⁰⁾: يتم تحديد طريقة استهلاك الأصول غير الملموسة التي لها أعمار إنتاجية محددة بالطريقة التي تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، ويبدأ استهلاكه عندما يكون مهياً للتشغيل، وتوجد عدة طرق لاستهلاك الأصول غير الملموسة تشمل طريقة القسط الثابت، والقسط المتناقص، وعدد وحدات الإنتاج، ويتم تطبيقها بشكل ثابت من فترة لأخرى، ويتوقف استهلاك الأصل في تاريخ استبعاده من الدفاتر أو تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به لغرض البيع أيهما أقرب، أما الأصول التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة فلا يتم استهلاكها.

(د) التوقف عن استغلال الأصول غير الملموسة والتصرف فيها: يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس عند التصرف فيه⁽³¹⁾ أو انعدام توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه؛ وتتحدد المكاسب أو الخسائر الناتجة من توقف استغلال الأصل والتصرف فيه بالفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل، ويتم الاعتراف بها في حساب الأرباح والخسائر (قائمة الدخل) عند استبعاد الأصل من الدفاتر، ويتوقف استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد عندما يتوقف استخدامه إذا تم استهلاكه بالكامل أو تبويبه كأصل محتفظ به بغرض البيع.

9-2-2 المعالجة الضريبية لاستهلاك الأصول غير الملموسة

وفقاً للتشريع الضريبي يتم استهلاك الأصول غير الملموسة (المعنوية) باستخدام طريقة القسط الثابت، حيث يتم حساب الإهلاكات للأصول المعنوية⁽³²⁾ بنسبة (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. ويقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها "الأصول التي ليس لها وجود مادي، ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير، وتحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال؛ مثل التراخيص، وحقوق الملكية الفكرية، والاسم التجاري، وحقوق النشر، وبراءات الاختراع، وحقوق الطبع، وأفلام الصور المتحركة. أما الأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها مع مراعاة استبعاد تكاليف الإنشاء التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية التي لا تعترف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل من أصول المنشأة، لذا لا يتم استهلاكها؛ لذا فإن الشهرة المشتركة تعد أصلاً من الأصول المعنوية التي تستهلك سنوياً بالقسط الثابت بمعدل 10%، أما الشهرة المولدة داخلياً لا يتم استهلاكها؛ لأنها لا تعد أصلاً من أصول المنشأة.

(30) الفقرات من 97 حتى 110 من معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023

(31) الفقرات 112، 117 من معيار المحاسبة المصري رقم (23) المعدل 2023

(32) المادة (25) من القانون - البند "2"، المادة (33) اللائحة التنفيذية

9-2-3 أوجه الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية للاستهلاكات

تختلف المعالجات المحاسبية عن الضريبية لنفقات الأصول غير الملموسة في النقاط التالية:

(أ) **الاختلاف حول قياس القيمة القابلة للاستهلاك:** يتم القياس المحاسبي للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل غير الملموس بالتكلفة التي تكبدتها المنشأة منذ الاعتراف به كأصل (مرحلة التطوير)، وتشمل سعر الشراء وأي تكلفة مباشرة متعلقة بإعداد الأصل وفوائد الاقتراض المرسمة، أو بالقيمة العادلة، وتقاس تكلفة الأصول بخلاف الشهرة المولدة داخلياً بالنفقات التي تنسب أو تخصص بشكل مباشر لتكوين الأصل، ويتم تحديد القيمة القابلة للاستهلاك للأصل الذي له عمر إنتاجي محدد فقط بعد خصم القيمة المتبقية. أما القياس الضريبي للقيمة القابلة للاستهلاك للأصول غير الملموسة المشتراة بما فيها شهرة النشاط يتم بتكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد، أما الأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم قياس قيمتها القابلة للاستهلاك بالتكلفة بعد خصم التكاليف التي حدثت قبل الاعتراف بها كأصل وتم تحميلها ضمن تكاليف سنوات سابقة، ولا يعترف بالقيمة المتبقية للأصل ولا يعتد بأسلوب القيمة العادلة لقياس تكلفة اقتناء الأصل غير الملموس المشتري.

(ب) **الاختلاف حول نسب وطرق الاستهلاك:** لم ينص معيار المحاسبة على نسب استهلاك للأصول غير الملموسة، وحدد طرق الاستهلاك بطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص وعدد وحدات الإنتاج. ولا يتم استهلاك الأصول غير الملموسة التي ليس لها أعمار إنتاجية محددة. أما التشريع الضريبي فقد حدد طريقة القسط الثابت كطريقة استهلاك الأصول المعنوية المشتراة بما في ذلك الشهرة، ونسبة استهلاك 10% من تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد، أو مدة الانقاع بالأصل أيهما أقل، كذلك يتم إهلاك الأصول المعنوية المتولدة داخلياً (ما عدا الشهرة) بنسبة 10% من تكلفة التكوين.

يتبين مما سبق، أن جميع الأصول المعنوية يتم استهلاكها ضريبياً بنسبة 10% بطريقة القسط الثابت، بينما محاسبياً يتم استهلاك الأصول التي لها أعمار محددة فقط بالطريقة والنسبة التي تحددها المنشأة؛ مما يؤدي إلى حدوث اختلاف بين الأساس الضريبي للأصل غير الملموس وقيمه الدفترية؛ مما يولد فروق مؤقتة بين الاستهلاك المحاسبي والإهلاك الضريبي خلال عمر الأصل المعنوي، ينتج عنها أصولاً والتزامات ضريبية مؤجلة؛ وبالتالي يوجد تأثير على العبء الضريبي للمنشأة المتمثل في الضريبة الجارية مضافاً إليها الضريبة المؤجلة.

9-3 إطار المعالجة المحاسبية والضريبية لخسائر اضمحلال القيمة

تتم المعالجة المحاسبية والضريبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول كما يلي:

9-3-1 المعالجة المحاسبية لخسائر اضمحلال القيمة

وضع معيار المحاسبة المصري رقم (31) المعدل 2015 بعض الالتزامات على المنشآت لإظهار الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بقيمتها الحقيقية، عن طريق تطبيق إجراءات لضمان إثبات الأصول بقيم لا تتجاوز قيمتها الاستردادية، ويصبح الأصل مثبتاً بقيمة أكثر من قيمته الاستردادية إذا كانت قيمته الدفترية تتجاوز القيمة المتوقع استردادها من خلال استخدام أو بيع الأصل، وفي هذه الحالة فإن الأصل قد اضمحلت قيمته، ويجب إثبات الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة ذلك الأصل في الحال، وأحياناً يجب إلغاء ورد هذه الخسارة⁽³³⁾.

(أ) **مؤشرات ودلالات حدوث اضمحلال في قيمة الأصول**⁽³⁴⁾: إذا توافرت مؤشرات خارجية أو داخلية تدل على احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل، يجب تعديل العمر الإنتاجي المتبقي أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية للأصل، حتى إذا لم يتم إثبات أية خسائر ناجمة عن اضمحلال قيمة الأصل، فإذا وقع مؤشر يدل على حدوث اضمحلال لقيمة الأصل يتم قياس قيمة خسائر الاضمحلال بالقيمة الدفترية مطروحاً منها القيمة الاستردادية للأصل، ويتم قياس القيمة الدفترية للأصل بالتكلفة مطروحاً منها مجمع الإهلاك وخسائر الاضمحلال السابقة، ويتم الاعتراف بقيمة خسائر الاضمحلال بتخفيض قيمة الأصل مباشرة بتلك القيمة، وعند إعداد القوائم المالية يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل (بدوي، 2016: 5).

(ب) **قياس القيمة الاستردادية للأصول**⁽³⁵⁾: يقصد بالقيمة الاستردادية القيمة الأعلى من صافي سعر بيع الأصل (القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع مثل المصروفات القانونية وضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل لوضعه في حالة تسمح بالبيع)، أو القيمة الاستخدامية للأصل (خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة الداخلة والخارجة الناشئة عن استمرار استخدام الأصل باستخدام سعر خصم ملائم).

(ج) **متطلبات الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل**⁽³⁶⁾: يتطلب الاعتراف وقياس خسائر اضمحلال الأصل إذا كانت القيمة الاستردادية لأصل أقل من قيمته الدفترية فيجب تخفيض القيمة الدفترية للأصل

(33) الفترة 1 من المعيار 31 المعدل 2015 وتعديلاته

(34) الفقرات من 8 حتى 17 من المعيار 31 المعدل 2015 وتعديلاته

(35) الفقرات من 18 حتى 57 من المعيار 31 المعدل 2015 وتعديلاته

(36) الفقرات من 58 حتى 108 من المعيار 31 المعدل 2015 وتعديلاته

إلى مبلغ قيمته الاستردادية، ويعتبر ذلك الانخفاض خسارة ناتجة عن اضمحلال القيمة، يتم الاعتراف بها في حساب الأرباح أو الخسائر في الحال، وبعد ذلك يتم تسوية مبلغ إهلاك (استهلاك) الأصل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً قيمته التخريدية (المتبقية) على مدار عمره الإنتاجي المتبقي، أما بالنسبة للشهرة⁽³⁷⁾ المكتسبة عند تجميع الأعمال فيتم توزيع قيمتها على أصول الشركة المقتنية أو الوحدات المولدة للنقد، ويتم إجراء اختبار اضمحلال القيمة على هذه الوحدات بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنة الشهرة مع قيمتها الاستردادية، فإذا كانت القيمة الاستردادية أقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بوجود خسائر ناتجة عن اضمحلال القيمة⁽³⁸⁾.

(د) عكس خسائر اضمحلال القيمة المثبتة في فترات سابقة لأصل⁽³⁹⁾: إذا توافر لدى المنشأة في نهاية كل فترة مالية مؤشر داخلي أو خارجي على أن خسارة اضمحلال أصل أعترف بها خلاف الشهرة في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، يتم تقييم القيمة الاستردادية لذلك الأصل، وتعديل وتسوية العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو طريقة الإهلاك (الاستهلاك) أو القيمة المتبقية، حتى إذا لم يتم إلغاء خسارة اضمحلال القيمة الأصل. ويتم إلغاء خسارة اضمحلال القيمة المثبتة لأي أصل في السنوات السابقة عن طريق زيادة القيمة الدفترية للأصل لتصل إلى قيمته الاستردادية، وتعد هذه الزيادة عكساً لخسارة اضمحلال. ويتم إثبات عكس خسارة اضمحلال بخلاف الشهرة على الفور بحساب الأرباح والخسائر، ثم يتم تسوية قيمة الإهلاك (الاستهلاك) في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة المثبتة المعدلة ناقص القيمة المتبقية على العمر الإنتاجي المتبقي. ولا يتم عكس الخسارة الناجمة عن اضمحلال قيمة الشهرة في فترة لاحقة، حيث يحظر إثبات الشهرة المكتسبة داخلياً⁽⁴⁰⁾، وأية زيادة لاحقة للشهرة ستكون غالباً زيادة في شهرة مكتسبة داخلياً، وليست إلغاء لخسائر اضمحلال القيمة الدفترية للشهرة المقتناة.

9-3-2 المعالجة الضريبية لاضمحلال القيمة الأصول

نظراً لطبيعة وأسس قياس خسائر اضمحلال قيمة الأصول (الثابتة وغير الملموسة) التي تقوم على التقديرات المستقبلية المتوقعة، وغير مؤكدة الحدوث، وليس لها مستندات تؤيدها، وتقديرية وليست فعلية، لذلك لا تتوفر فيها شروط اعتمادها وخصمها كمصروفات واجبة الخصم ضريبياً؛ مما جعل التشريع الضريبي لا يعترف بها ولا تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم؛ ولذلك عند قياس الوعاء

(37) الفقرات من 80 حتى 90 من معيار المحاسبة المصري رقم (31) المعدل 2015 وتعديلاته

(38) يتم الاعتراف بالشهرة وقياسها عند تجميع الأعمال طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (29) المعدل 2015 " تجميع الأعمال " الفقرات (من 32 حتى 42)

(39) الفقرات من 109 حتى 125 من معيار المحاسبة المصري رقم (31) المعدل 2015 وتعديلاته

(40) طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (23) " الأصول غير الملموسة "

للضريبي لا يتم خصم خسائر اضمحلال القيمة كمصروف واجب الخصم، ولا يتم إضافة الإيراد الناتج عن عكس خسائر اضمحلال القيمة كإيراد خاضع للضريبة.

9-3-3 أوجه الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية لاضمحلال القيمة

تختلف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول، حيث يعترف معيار المحاسبة بخسائر اضمحلال قيمة الأصول في حساب الأرباح والخسائر في الحال إذا توافرت مؤشرات داخلية أو خارجية تدل على الانخفاض وتجاوز قيمة الدفترية للأصل قيمته الاستردادية (صافي سعر بيع الأصل أو القيمة الاستخدامية أيهما أكبر)، أما التشريع الضريبي بمصادره المختلفة لم ينص على أية معالجات ضريبية لخسائر الاضمحلال في قيمة الأصول (الملموسة وغير الملموسة)؛ وبالتالي لا يتم الاعتراف بها ضريبياً.

وبناءً على ذلك، يؤدي خصم خسائر اضمحلال قيمة الأصول من الربح المحاسبي وعدم خصمها من الوعاء الضريبي إلى زيادة قيمة الوعاء الضريبي عن الربح المحاسبي بمقدار هذه الخسائر، فتتولد فروق دائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي؛ تؤدي إلى سداد ضريبة دخل أعلى مما يجب، كذلك تؤدي إلى انخفاض القيمة الدفترية للأصل بقيمة هذه الخسارة، وإعادة حساب قيمة الإهلاك المحاسبي السنوي للأصل، وهذا يعني اختلاف القيمة القابلة للإهلاك المحاسبي للأصل عن أساس الإهلاك الضريبي، وبالتالي ظهور فروق ضريبية مؤقتة بين الربح المحاسبي والضريبي (عياد، 2018: 68-69).

ويرى (سالم، 2015: ١٤١) أن التشريع الضريبي كان موفقاً في عدم الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضريبياً، حيث أن الاعتراف بخسارة اضمحلال الأصل أو ردها يعتمد على دلالات ومؤشرات قائمة على توقعات وتقديرات، وأنها خسائر محتملة، وفي حكم المخصصات التي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم؛ لذا يجب النص صراحة في القانون على عدم خصم خسائر اضمحلال قيمة الأصول ضمن التكاليف واجبة الخصم.

9-4 إطار المعالجة المحاسبية والضريبية للضرائب المؤجلة

تتم المعالجة المحاسبية والضريبية للضرائب المؤجلة كما يلي:

9-4-1 المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة

تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية، يتم تحميل كل سنة مالية بالمصروفات والتكاليف التي ساهمت في تحقيق إيراداتها، سواء تم سدادها (تحصيلها) خلال السنة أو سيتم ذلك مستقبلاً، وحيث أن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول تنعكس على مقدار الضرائب المستحقة خلال السنة المالية الحالية والسنوات المستقبلية، فينبغي على المنشأة تحديد هذه الآثار والاعتراف بها وقياسها، وبيان تأثيرها على القوائم المالية

في الفترة الحالية والفترات المستقبلية؛ لقياس العبء الضريبي الذي تتحمله المنشأة خلال السنة المالية، وهي القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة، وتشمل الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

وقد حدد معيار المحاسبة المصري رقم (24) المعدل 2015 " ضرائب الدخل " المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، خاصة المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية المستحقة عن الفترة، والضرائب المستقبلية (المؤجلة) للاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (للاتزامات)، كما تظهر في قائمة المركز المالي للمنشأة، وللعمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية، والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.

ويجب أن تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل A Deferred Tax Asset (أحد بنود قائمة المركز المالي الذي يخفض الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل) أو الالتزام الضريبي المؤجل A Deferred Tax Liability (أحد بنود قائمة المركز المالي الذي يزيد الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل) في القوائم المالية عندما تتوقع استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام في المستقبل سداد ضرائب أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فيجب أن تعترف المنشأة بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل، ويؤدي الالتزام الضريبي المؤجل 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 (حماد، 2018: ٥٩).

وينشأ الأصل أو الالتزام الضريبي نتيجة وجود فروق بين الأساس الضريبي والقيمة الدفترية للأصل أو الالتزام، وتنقسم هذه الفروق إلى نوعين هما:

(أ) **الفروق المؤقتة**⁽⁴¹⁾: تعرف الفروق المؤقتة بأنها فروق عدم التزام، تؤثر في تحديد قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة التي تظهر فيها والفترات الضريبية التالية، ويجب قياس آثارها الضريبية وإظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل والالتزام ضريبي مؤجل، وفي شكل مصروفات ومكاسب

(41) الفترتين (5، 15-26) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤)

- يقصد بالالتزام الضريبي المؤجل (DTL) Deferred Tax Liability قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمربطة بفروق ضريبية مؤقتة. أما الأصل الضريبي المؤجل (DTA) Deferred Tax Asset فيقصد به قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية، التي تتعلق بالفروق المؤقتة المخصومة (أي القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية)، والخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية، والخصم الضريبي غير المستخدم والمرحل للفترات التالية (مثل خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق في الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل).

ضرائب مؤجلة يتم استخدامها في تعديل قيمة الضرائب واجبة السداد خلال الفترة بهدف الوصول إلى قيمة مصروف الضريبة الواجب تحميله على قائمة الدخل للفترة (غنيم، 2009: 47).

وتنقسم الفروق المؤقتة إلى نوعين هما: (محمد، 2011: 156-159)

■ **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** هي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام الضريبي؛ وبالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة، وتُعد نفقات الأصول (الإهلاك والاستهلاك والاضمحلال) من أهم أسباب نشأة هذه الفروق ما يلي:

- بالنسبة للأصول الثابتة قد يختلف مصروف الإهلاك الضريبي عن الإهلاك المحاسبي، وينتج عنه فرق مؤقت يعادل الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له، فإذا كان الإهلاك الضريبي أكبر من الإهلاك المحاسبي ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة، يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل، أما إذا كان الإهلاك الضريبي أقل من الإهلاك المحاسبي فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

- بالنسبة للأصول غير الملموسة يتم رسملة تكلفة التطوير وتستهلك على فترات مستقبلية؛ لتحديد الربح المحاسبي ولكن تخصص لأغراض الضرائب في نفس الفترة التي نشأت فيها، مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفراً؛ لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي في نفس فترة حدوثها؛ ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبي الذي يبلغ صفراً في هذه الحالة.

- عندما تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال، فعندما يسمح التشريع الضريبي باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة، بينما تكلفتها تظل دون تغيير في الدفاتر المحاسبية؛ فيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة؛ ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل.

■ **فروق مؤقتة قابلة للخصم:** هي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام؛ ويترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة، ويتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إذا كان من المتوقع أن تكون هناك أرباح ضريبية كافية لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم؛ ومن أمثلة هذه الفروق ما يلي:

- توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة، يتم الاعتراف بالالتزام عند الاستحواذ ويتم خصم التكلفة المتعلقة به عند تحديد الربح الضريبي في فترة لاحقة، أو عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوز عليه أقل من أساسه الضريبي.

- إثبات بعض الأصول بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية، وكان الأساس الضريبي للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

(ب) الفروق الدائمة: تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه القانون الضريبي من مزايا وإعفاءات واستقطاعات إضافية؛ ينتج عنها استبعاد إيرادات من الخضوع للضريبة، أو عدم خصم مصروفات معينة، أو خصم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تكبدتها المنشأة؛ وتستمر الفروق الدائمة طالما استمر تطبيق التشريع الضريبي الخاص بها، وتتصب تأثيرها على قائمة الدخل فقط، ولا تمثل مشكلة محاسبية؛ لأنه يتم التخلص من أثارها الضريبية في سنة حدوثها فقط، ولا تمتد لسنوات مستقبلية، ولا يترتب عليها أية أصول أو التزامات مؤجلة، وتنقسم الفروق الدائمة إلى نوعين هما: (محد، 2011: 154-156)

■ **فروق دائمة سالبة:** تكون الفروق الدائمة سالبة عندما تؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي عن الربح المحاسبي قبل الضريبة، من خلال عدم إدراج إيرادات للربح المحاسبي، ويسمح التشريع الضريبي بإدراجها؛ ويترتب عليه زيادة العبء الضريبي للمنشأة، مثل الربح الرأسمالي "أساس الإهلاك السالب"، أو تحميل مصروفات ولا يسمح التشريع الضريبي بخصمها مثل خسائر اضمحلال قيمة الأصول، ومقدار الزيادة في المصروفات والتكاليف غير المؤيدة بالمستندات عن 7% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

■ **الفروق الدائمة الموجبة:** تكون الفروق الدائمة موجبة عندما تؤدي إلى تقليل الربح الضريبي عن الربح المحاسبي قبل الضريبة؛ يترتب عليه تقليل العبء الضريبي للمنشأة من خلال إدراج إيرادات للربح المحاسبي ولا يعترف بها ضريبياً مثل أرباح بيع أصول البند "3" من المادة (25) من القانون، وإيرادات عكس الاضمحلال، أو عدم تحميل مصروفات للربح المحاسبي يسمح بخصمها ضريبياً مثل استهلاك الأصول غير الملموسة غير المحددة العمر.

(ج) قياس الفروق المؤقتة والضريبة المؤجلة: يتم قياس الفروق المؤقتة بالفرق بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات والأساس الضريبي لها، وقد تكون الفروق المؤقتة خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم مستقبلاً، كما يلي:

■ **قياس الفروق المؤقتة للأصول:** يتم قياس الفروق المؤقتة للأصل بالفرق بين القيمة الدفترية والأساس الضريبي للأصل، وهي تساوي الفرق بين الإهلاك المحاسبي والضريبي، حيث يتم إضافة الفروق القابلة للخصم مستقبلاً إلى القيمة الدفترية للأصل ثم يتم خصم الفروق الخاضعة للضريبة مستقبلاً لتحديد الأساس الضريبي للأصل الذي يتم مقارنته بالقيمة الدفترية لتحديد الفرق المؤقت لهذا الأصل، وإذا كان

الفرق موجباً فيتولد فرق مؤقت خاضع للضريبة مستقبلاً ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل، أما إذا كان الفرق سالباً فيتولد فرق مؤقت قابل للخصم مستقبلاً ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل.

■ **قياس الفروق المؤقتة للالتزامات:** يتم قياس الفروق الضريبية للالتزام بالفرق بين القيمة الدفترية والأساس الضريبي للالتزام، حيث يتم إضافة الفروق الخاضعة للضريبة مستقبلاً إلى القيمة الدفترية للالتزام، ثم يتم خصم الفروق القابلة للخصم مستقبلاً؛ لتحديد الأساس الضريبي للالتزام الذي يتم مقارنته بالقيمة الدفترية لتحديد الفرق المؤقت لهذا الالتزام، فإذا كان الفرق موجباً فيتولد فرق مؤقت قابل للخصم مستقبلاً ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل، أما إذا كان الفرق سالباً فيتولد فرق مؤقت خاضع للضريبة مستقبلاً ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل.

■ **قياس الأصل والالتزام الضريبي المؤجل:** يتم قياس قيمة الأصل والالتزام الضريبي المؤجل عن طريق ضرب معدل الضريبة في الفروق المؤقتة القابلة للخصم أو الخاضعة للضريبة، باستخدام معدل الضريبة الساري وقت حدوث الفروق المؤقتة.

9-4-2 المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة

لم يرد في التشريع الضريبي المصري أية معالجات خاصة بالضريبة المؤجلة، لكن يتم إجراء المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة في الجدول رقم (416) المرفق بالإقرار الضريبي السنوي رقم (106)⁽⁴²⁾، حيث يتضمن الجدول بياناً بقيمة الضرائب المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة والتي تنشأ عنها أصول والتزامات ضريبية مؤجلة، كما يتضمن ضريبة الدخل المستحقة عن سنة الإقرار، وتتم المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة على ثلاث خطوات كما يلي:

(أ) **حساب الضريبة المؤجلة:** يتم حساب الضريبة المؤجلة بمجموع الأصول الضريبية المؤجلة مطروحاً منه مجموع الالتزامات الضريبية المؤجلة. ويتم قياس الأصول الضريبية المؤجلة (فروق ضريبية قابلة للخصم مستقبلاً) بتحديد الأصول المحسوب لها ضريبة مؤجلة كأصل ضريبي، ثم قياس الأصول الضريبية المؤجلة لكافة أنواع الأصول وتحديد مجموعها، ويتم قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة (فروق ضريبية يستحق سدادها مستقبلاً) بتحديد الالتزامات المحسوب لها ضريبة مؤجلة كالتزام ضريبي، ثم قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة لكافة أنواع الالتزامات وتحديد مجموعها.

(ب) **حساب صافي الضريبة خلال الفترة الضريبية:** يتم حساب صافي الضريبة خلال الفترة بالضريبة على الدخل المستحقة عن سنة الإقرار (المدرجة بقائمة الدخل) مطروحاً منها الضريبة المؤجلة المحددة في

(42) وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، نموذج رقم (28) إقرارات، "الإقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية"، الإرشادات الخاصة بالإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ص 40.

- مصلحة الضرائب المصرية، لجنة البنزس - الضرائب العامة على الدخل - دليل استيفاء إقرار (106) إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على المنظومة الإلكترونية لتقديم الإقرارات الضريبية، ص 24-26.

الخطوة السابقة، ويتم تحديد الضريبة المستحقة عن سنة الإقرار بالضريبة وبالنسب الواردة بالقانون، والتي تم إدراجها في قائمة الدخل، حيث لا تعد من المصروفات واجبة الخصم، وقد يكون صافي الضريبة موجب أو سالب.

(ج) ترجيل صافي الضريبة الجارية إلى قائمة الإقرار التفصيلية: يتم خصم صافي الضريبة المؤجلة من الضريبة الجارية لقياس صافي الضريبة خلال الفترة التي يتم ترحيله إلى قائمة الإقرار التفصيلية؛ لتعديل صافي الربح المحاسبي به، وبذلك فإن صافي الضريبة يساوي الضريبة على الدخل المستحقة عن سنة الإقرار ناقص صافي الضريبة المؤجلة.

9-4-3 أوجه الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والضريبية للضريبة المؤجلة

تختلف المعالجات المحاسبية عن الضريبة للضريبة المؤجلة، فطبقاً لمعيار المحاسبة إذا توقعت المنشأة سداد ضرائب أكبر أو أقل عند استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام في المستقبل تعترف بالتزام أو أصل ضريبي مؤجل في القوائم المالية بشكل منفصل عن ضريبة الدخل، ولا يتم إجراء مقاصة بين الضريبة المؤجلة المرتبطة بحسابات قائمة الدخل والضريبة المؤجلة المرتبطة بقائمة المركز المالي. وبالنسبة لإهلاك الأصول الثابتة، فعندما يكون الإهلاك الضريبي أكبر من الإهلاك المحاسبي تنشأ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها التزام ضريبي مؤجل، أما عندما يكون الإهلاك الضريبي أقل من الإهلاك المحاسبي تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل. أما بالنسبة لاستهلاك الأصول غير الملموسة، فقد يتم رسمة بعض التكاليف والمصروفات المرتبطة بتكوينها داخلياً، في حين يتم معالجتها ضريبياً كونها مصروفاً يتم تحميله على فترة حدوثها، ويتم تحديد أية أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة متعلقة بخسارة الاضمحلال، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية المعدلة للأصل مع الأساس الضريبي الخاص به.

وطبقاً للتشريع الضريبي يتم قياس صافي قيمة الضرائب المؤجلة بالفرق بين الأصول الضريبية المؤجلة (الفروق الضريبية القابلة للخصم من الربح الضريبي مستقبلاً) والالتزامات الضريبية المؤجلة (الفروق الضريبية التي يستحق سدادها مستقبلاً)، ثم طرحه من ضريبة الدخل المستحقة عن سنة الإقرار، ويتم إضافة أو خصم الرصيد من صافي الربح المحاسبي. ولم يحدد التشريع الضريبي طريقة قياس الأصل والالتزام الضريبي المؤجل وتركها لمعايير المحاسبة.

يتبين مما سبق أن الضريبة المؤجلة (أصل أو التزام) في قائمة المركز المالي أو (إيراد أو مصروف) في قائمة الدخل، يتم قياسها والإفصاح عنها بشكل مستقل مع إجراء مقاصة في كل قائمة على حدة بشكل منفصل عن الضريبة على الدخل الخاصة بالفترة. بعكس ما يتم ضريبياً حيث يتم التركيز فقط على الضريبة المؤجلة المرتبطة بالأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي، ثم إجراء مقاصة بينهما ثم طرح

الناتج من الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية، ويتم خصم الناتج النهائي من الربح المحاسبي في سبيل الوصول إلى الوعاء الضريبي، وأيضاً توجد بعض الأحداث والعمليات التي ينشأ عنها فروق مؤقتة يُعترف بها محاسبياً ولا يُعترف بها ضريبياً مثل اعتماد أساس القيمة العادلة لقياس تكلفة الأصول والالتزامات في حالة تجميع الأعمال، أو إعادة تقييم الأصول بالقيمة المعدلة.

10- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

من خلال مراجعة الدوريات العلمية والمؤتمرات الضريبية المتخصصة، تمكن الباحث من الحصول على بعض الدراسات المتعلقة بالمتغيرات البحثية، والتي ساعدت في تحديد متغيرات وأبعاد مشكلة البحث، وتحديد الفجوة البحثية التي يتناولها البحث الحالي على النحو التالي:

استهدفت دراسة غنيم (2009) عرض أسس المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة رقم (١٠)، ومدى تأثيرها على البيانات المحاسبية، كما عرضت أسس المحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة طبقاً لمعيار المحاسبة رقم (٢٤)، وتحليل الآثار التي تنعكس على اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي. وتوصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي المصري قد أخذ بسياسة التحفيز على الاستثمار في الأصول الرأسمالية بحساب الإهلاك بمعدلات أعلى من معدلات المحاسبة، وذلك طبقاً لأساس الإهلاك والسماح بخصم إهلاك معجل في السنة الأولى لاستخدام الآلات والمعدات الإنتاجية وهو ما لا يسمح بخصمه محاسبياً. وأوصت الدراسة بضرورة قياس آثار الفروق الناشئة، ومعالجتها محاسبياً وضريبياً، وإجراء تعديلات على التشريع الضريبي الساري لكي يتوافق مع المعيار المحاسبي المصري رقم (10)؛ وذلك لتضييق الفجوة الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

في حين استهدفت دراسة إبراهيم (2010) التعرف على أهم العوامل المؤثرة على انخفاض قيمة الأصول الثابتة، وتقديم نموذج استرشادي لقياس اضمحلال القيمة للأصل الثابت، مع التطبيق على خمس شركات عاملة في المجال الصناعي في مصر. وتوصلت الدراسة إلى وجود ضرورة لإصدار تعديل للمعيار المحاسبي المصري للمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح لضمان القياس السليم لنتائج الأعمال وقابلية القوائم المالية للمقارنة، كما توجد عدة أسباب لعدم الاعتراف ضريبياً باضمحلال (خسائر) قيمة الأصل الثابت، أهمها رغبة الدولة في عدم إهدار الحصيلة الضريبية، وعدم وجود نموذج رياضي لقياس اضمحلال القيمة. وأوصت الدراسة بضرورة وضع نموذج رياضي لقياس اضمحلال قيمة الأصول الثابتة يصلح للتطبيق على جميع الشركات بجميع القطاعات من الشركات الصناعية؛ لقياس قيمة الاضمحلال رياضياً، وليس تقديرًا مبني على افتراضيات شخصية تختلف من شخص لآخر، مع ضرورة إجراء تعديل تشريعي للاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الأصل.

أما دراسة عطية (2012) فقد عرضت المشكلات الناتجة عن التعارض بين التشريع الضريبي المصري ومعايير المحاسبة المصرية بشأن الإهلاك. وتوصلت الدراسة إلى أن تحديد أساس الإهلاك قد خرج عن حدود العدالة الضريبية. وأوصت الدراسة بضرورة الربط بين معايير المحاسبة المصرية ومواد القانون الضريبي بشأن احتساب أساس الإهلاك، ووضع إطار واضح لكيفية إهلاك الأصول وإهلاك النفقات المرسله.

وتناولت دراسة Rick (2013) العلاقة بين الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمدفوعات الضريبية المستقبلية؛ وذلك بهدف اختبار ما إذا كانت الضرائب المؤجلة تُوفر معلومات إضافية حول المدفوعات الضريبية المستقبلية، ومدى تأثير هذه العلاقة بحسابات الضرائب المؤجلة وتوقيت حدوث ذلك، وبين التحليل أن الضرائب المؤجلة تُوفر معلومات إضافية قليلة حول المدفوعات الضريبية المستقبلية، كما توجد علاقة غير متماثلة بين الضريبة المؤجلة والمدفوعات الضريبية المستقبلية، وأن الضرائب المؤجلة المتعلقة بالفروق المؤقتة المدرجة في الربح المحاسبي قبل تحديد الربح الخاضع للضريبة ترتبط بالمدفوعات الضريبية المستقبلية، في حين أن الضرائب المؤجلة المرتبطة بالفروق المؤقتة المدرجة في الربح المحاسبي بعد الدخل الخاضع للضريبة لا ترتبط بالمدفوعات الضريبية المستقبلية، وأن نمو أرصدة الضرائب المؤجلة لا يُؤجل مدفوعات الضرائب المستقبلية.

وتناولت دراسة الغنام وعبد الحميد (2014) مشكلات التطبيق وأوجه التعارض بين كيفية المعالجة الضريبية للإهلاك والمعالجة المحاسبية للإهلاك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية، وتحليل انعكاس ذلك على نتائج الأعمال، والنتائج المترتبة عنها على جميع الأطراف، واقتراح بعض الحلول التي تؤدي إلى التناسق والاتفاق بين مواد التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية المصرية والدولية. وتوصلت الدراسة إلى أن المعالجة الضريبية للإهلاك طبقاً للتشريع الضريبي قد شابها الغموض، بالرغم من أنها واجهت مشكلات كثيرة كانت موجودة في القوانين السابقة، وأن علاج المشكلات المحاسبية المرتبطة بالإهلاك الضريبي المعجل يساعد في تشجيع الاستثمار الصناعي. وأوصت الدراسة بإعادة النظر بشكل دوري في طرق الإهلاك المحاسبي، وضرورة تطابق أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية والدولية.

وجاءت دراسة سليم (2016) للكشف عن أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل. وتوصلت الدراسة إلى أن المشرع الضريبي حدد أسساً وقواعداً لحساب قيمة الإهلاك يختلف البعض منها عما يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (10)، وأن هناك تناقض واضح في تقدير واحتساب أساس الإهلاك؛ فالتشريع الضريبي لم يذكر شيئاً عن التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به

الأصل، وأن الإهلاك الضريبي يتسم بأنه إهلاك معجل من خلال معدلات مبالغ فيها للإهلاك لا تتفق مع معايير المحاسبة المصرية. وأوصت الدراسة بضرورة توافق قانون الضريبة على الدخل مع معايير المحاسبة المصرية فيما يتعلق بإهلاكات الأصول الثابتة وضمحلالتها، وضرورة إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع عند تحديد أساس الإهلاك تمثيلاً مع المعايير المحاسبية المصرية.

في حين استهدفت دراسة **Jovita1 and Carolina (2017)** تحديد العوامل التي تؤثر على الاختلافات بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، وتحليل تأثير هذه الاختلافات على الأرباح المحققة المتبقية في الشركات الصناعية المقيدة في بورصة إندونيسيا للأوراق المالية خلال الفترة من عام 2011 حتى عام 2015. وتم إجراء الدراسة على عينة مكونة من 58 شركة بإجمالي عدد المشاهدات 290 مشاهدة، وأظهرت النتائج أن كل من نمو الدخل والأصول الثابتة المستهلكة يؤثران بشكل إيجابي جزئي على الفروق الضريبية الدائمة، ولا يؤثران على الفروق الضريبية المؤقتة، وأن حجم الشركات ليس له أي تأثير على الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وأن الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تؤثر تأثيراً سلبياً على الأرباح المحققة في الشركات الصناعية المقيدة في بورصة إندونيسيا من عام 2011 إلى عام 2015.

وحاولت دراسة **Chaudhary (2019)** تضيق الفجوة الموجودة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، وبينت الدراسة أن لكل منهما قواعد وافتراضات وأهداف تختلف عن الآخر، وأن الدخل المحاسبي يمثل نقطة البداية لتحديد الدخل الخاضع للضريبة، وأوضحت الدراسة أن المبادئ المطبقة في بعض مجالات إعداد التقارير المالية يمكن فرضها بشكل صريح وإدخالها في قانون الضريبة على الدخل لقياس الدخل الخاضع للضريبة، وأوصت الدراسة بإعداد تقرير جديد يتضمن جدول يفصح فيه الممول عن التوافق بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة في عدد محدد من المجالات الخاضعة لقوانين وأحكام مخالفة لذلك. وأن فجوة الربح المحاسبي - الضريبي **Book-Tax Gap** يمكن تقسيمها إلى عنصرين: فجوة مفاهيمية **a Conceptual Gap** في حساب الدخل أو الربح، وترجع هذه الفجوة إلى اختلاف قواعد حساب الدخل وفقاً لقانون ضريبة الدخل (ITA) والأحكام القضائية، مقارنةً بقواعد حساب الدخل المحاسبي بناءً على مبادئ المحاسبة، مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS). أما النوع الثاني وهو فجوة السياسات الضريبية **a Policy Gap** فينشأ بسبب الخصومات القائمة على السياسات في قانون ضريبة الدخل (ITA)، والتي قد تسمح بخصومات أو استقطاعات بمعدلات أكثر أو أقل مقارنةً بقواعد المحاسبة، وأيضاً بسبب التخطيط الضريبي العدواني.

واستهدفت دراسة **جرجس وآخرين (2020)** بيان مشكلات إهلاك الأصول الثابتة الملموسة، وتحليل أوجه التوافق والاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة الملموسة وإهلاكاتها،

وأثر الفروق الناشئة بين قيمة الإهلاك المحاسبي وقيمة الإهلاك الضريبي على نشأة أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة. وتوصلت الدراسة إلى وجود العديد من الاختلافات بين المعيار المحاسبي المصري رقم (10) والتشريع الضريبي الساري بشأن قياس الأصول الثابتة، وإهلاكاتها أدت إلى ظهور العديد من المشكلات التطبيقية عند قياس الدخل الخاضع للضريبة، ونشأة أصل أو التزام ضريبي مؤجل يتطلب معالجته محاسبياً وضريبياً. وأوصت الدراسة بضرورة إجراء تعديلات على التشريع الضريبي الساري لكي يتوافق مع معيار المحاسبة رقم (10) لتضييق الفجوة الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي؛ للحد من المنازعات الضريبية المتعلقة ببند الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

واستهدفت دراسة الجبلي (2021) تحقيق اتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل، من خلال وضع مقترحات لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بالأصول الثابتة والناجمة عن عدم الاتساق بينهما. وتوصلت الدراسة إلى أن المشرع الضريبي المصري قد أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالإهلاك التي تتعارض مع معايير المحاسبة المصرية. وأوصت الدراسة بضرورة تحقيق نوعاً من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل من خلال حل المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بالأصول الثابتة.

وتناولت دراسة (Oler & Oler (2024) تحديد متى تدفع المنشآت ضرائب الدخل المؤجلة، وبينت الدراسة أن مصروف الضريبة المؤجلة يعكس الفروق الزمنية المؤقتة الناتجة عن الاختلافات بين تاريخ إثبات بند ما للأغراض المحاسبية وتاريخ إثبات ذات البند للأغراض الضريبية. ورغم أن هذه الفروق المؤقتة ستعكس نظرياً، إلا أن توقيت هذه الانعكاسات غير مؤكد، ويرتبط مصروف ضريبة الدخل المؤجلة لمعظم الشركات بمدفوعات نقدية مستقبلية صغيرة نسبياً خلال العامين التاليين لإثبات مصروف الضريبة المؤجلة، وأن جزءاً كبيراً من مصروف الضريبة المؤجلة لا ينتج عنها مدفوعات ضريبية مستقبلية منتظمة، وتستطيع الشركات ذات النمو المرتفع في العقارات والمصانع والمعدات تأجيل ضريبة الدخل لأجل غير مسمى.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتبين أن العلاقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تنشأ تطبيقاً لأحكام المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقد نتج عن هذه العلاقة اختلافات جوهرية تؤثر على مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة في الفترة الحالية والفترات المستقبلية، حيث تختلف أسس وقواعد القياس لكل منهما عن الآخر، فيتم قياس صافي الربح المحاسبي طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية في حين يتم قياس الربح الضريبي بتطبيق أحكام التشريع الضريبي المصري على الربح المحاسبي؛ وبذلك يتم إجراء تعديلات على الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي؛ لمعالجة هذه الاختلافات في ضوء أسس وقواعد المحاسبة الضريبية لتحديد مقدار الوعاء الضريبي.

وكما تبين أنه ينتج عن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي فروق دائمة أو مؤقتة، تؤثر الفروق الدائمة على مقدار الضريبة المستحقة خلال الفترة التي حدثت فيها، أما الفروق المؤقتة فتؤثر على مقدار الضريبة الحالية بالزيادة أو النقصان، ثم يمتد تأثيرها للفترات المالية التالية؛ لاسترداد مقدار الزيادة (أصل ضريبي) أو سداد مقدار النقص (التزام ضريبي) في مقدار الضريبة الحالية. وتطبيقاً لمبدأ استقلال الفترات الضريبية، والذي يقضي بتحميل كل فترة ضريبية بالإيرادات المحققة خلالها، والتكاليف والمصروفات التي تكبدتها المنشأة وواجبة الخصم خلال نفس الفترة، سواء تمت عملية التحصيل أو السداد خلال نفس الفترة الضريبية أو لم تتم طبقاً لأساس الاستحقاق، يتم تحميل كل سنة مالية بالعبء الضريبي الناتج عن العمليات التي تمت خلالها، والذي يتضمن الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

وبناءً على ذلك، يمكن للباحث اشتقاق **الفرض الرئيس** والفروض الفرعية في صورتها العدمية على النحو التالي:

- **الفرض الرئيس** " لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ". وينبثق من الفرض الرئيس للبحث الفروض الفرعية التالية:
- **الفرض الفرعي الأول:** لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف الإهلاك للأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- **الفرض الفرعي الثاني:** لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاستهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- **الفرض الفرعي الثالث:** لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- **الفرض الفرعي الرابع:** لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

11- الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار مدى وجود تأثير جوهري للاختلافات في المعالجات المحاسبية عن المعالجات الضريبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية ومقدار هذا التأثير، ومدى مساهمة كل بند من بنود نفقات الأصول في تكوين التأثير الكلي على قيمة الوعاء الضريبي. ولتحقيق هذا الهدف تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة وكيفية قياسها؛ وذلك لاختبار فروض البحث، ثم عرض نتائج الدراسة التطبيقية، كما يلي:

11-1 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة المدرجة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2020 حتى عام 2024، وعددهم 270 شركة، وتم اختيار عينة الدراسة بنظام المعاينة العشوائية حتى تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً، مع مراعاة توافر القوائم المالية لشركات العينة خلال فترة الدراسة والإيضاحات المتممة لها، وبلغ عدد الشركات الخاضعة للدراسة في العينة 20 شركة بعدد مشاهدات 100 مشاهدة (شركة/سنة)، ويبين الملحق رقم (1) بيان بأسماء الشركات التي تمثل مفردات العينة، وتم جمع البيانات الخاصة بشركات العينة من خلال الموقع الإلكتروني " معلومات مباشر

<https://www.mubasher.info/>

11-2 خصائص عينة الدراسة

يبين الجدول التالي خصائص عينة الدراسة من حيث نوع الملكية والقطاع الاقتصادي الذي ينتمي إليه نشاط الشركة كالتالي:

جدول 3: خصائص عينة الدراسة

بيان	الخاصية	العدد	النسبة
نوع الملكية	ملكية خاصة	9	45%
	ملكية عامة	7	35%
	ملكية مشتركة	4	20%
	المجموع	20	100%
القطاع الاقتصادي	أغذية ومشروبات وتبغ	5	25%
	مواد البناء	3	15%
	مقاولات وإنشاءات هندسية	1	5%
	خدمات النقل والشحن	1	5%
	رعاية صحية وأدوية	2	10%
	اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات	1	5%
	منسوجات وسلع معمرة	1	5%
	عقارات	3	15%
	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	1	5%
	الموارد الأساسية	2	10%
	المجموع	20	100%

يتبين من الجدول السابق، أن عينة الدراسة تتألف من (9) شركات خاصة بنسبة 45% من عينة الدراسة، و (7) شركات عامة بنسبة 35%، و (4) شركات ملكية مشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص بنسبة 20%، كما يتبين أن شركات العينة تنتمي لعدد (10) قطاعات اقتصادية متنوعة من إجمالي (17) قطاع بالبورصة؛ بالتالي فإن عينة الدراسة تشمل جميع أنواع الملكية وتنتمي لغالبية القطاعات الاقتصادية بالبورصة المصرية؛ لذا فهي تمثل المجتمع تمثيلاً صادقاً.

11-3 توصيف متغيرات الدراسة وطرق قياسها

تتمثل متغيرات الدراسة وطرق قياسها فيما يلي:

11-3-1 المتغير التابع (Y): قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية

يقصد بقيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية " المبلغ أو القيمة التي تمثل القاعدة أو الأساس الذي تحسب عليه الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية "، ويتم قياسه استناداً إلى التشريعات الضريبية السائدة بالمعادلة التالية:

$$Y = NAP + (TI + NDE) - (NTI + DE)$$

حيث أن:

The value of tax base	Y : قيمة الوعاء الضريبي
Net Accounting Profit	NAP: صافي الربح المحاسبي
Taxable Income	TI: إيرادات خاضعة للضريبة لم تدرج في قائمة الدخل
Non-deductible expenses	NDE: مصروفات غير واجبة الخصم مدرجة بقائمة الدخل
Non-taxable income	NTI : إيرادات غير خاضعة للضريبة مدرجة في قائمة الدخل
Deductible expenses	DE: مصروفات واجبة الخصم غير مدرجة بقائمة الدخل

11-3-2 المتغير المستقل (X): نفقات الأصول

يقصد بنفقات الأصول " كل نقص يحدث في الأصول الثابتة وغير الملموسة نتيجة الاستخدام أو التقادم الفني أو بمرور الزمن "، ويتم قياسها بالمعادلة التالية:

$$X = X_{Dep.} + X_{Amo.} + X_{Imp.} + X_{DT}$$

حيث أن:

Asset Expenditures	X: نفقات الأصول
Fixed Asset Depreciation	X _{Dep.} : إهلاك الأصول الثابتة
Intangible Amortization	X _{Amo.} : استهلاك الأصول غير الملموسة (المعنوية)
Asset Impairment	X _{Imp.} : اضمحلال قيمة الأصول (الثابتة وغير الملموسة)
Deferred Tax	X _{DT} : الضريبة المؤجلة

11-4 الإحصاء الوصفي للمتغيرات

يعرض الجدول التالي بيانات الإحصاء الوصفي لجميع متغيرات الدراسة المستخدمة في تحليل الانحدار:

جدول 4: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X Dep.	100	-15,305	486	-418	1,701
X Amo.	100	-2,604	0.4	-63	298
X Imp.	100	-11	26	0.4	4
X DT	100	-915	468	-23	136
X	100	-16,144	486	-503	1,896
Y	100	-13,403	4,743	101	1,776

يتبين من الجدول أنه بالنسبة للمتغير التابع وهو متوسط قيمة الوعاء الضريبي لشركات العينة خلال فترة الدراسة يبلغ 101 مليون جنيه بحد أقصى 4,743 مليون جنيه أرباح ضريبية وحد أدنى 13,403 مليون جنيه خسارة ضريبية، وانحراف معياري يقدر بـ 1,776 مليون جنيه، مما يشير إلى وجود تباين في أحجام الشركات المشتركة في العينة وقيم الوعاء الضريبي لها.

أما بالنسبة للمتغير المستقل وهو نفقات الأصول فتشير نتائج الإحصاء الوصفي إلى أن متوسطه يبلغ (-503) مليون جنيه، مما يعني أن نفقات الأصول المعتمدة ضريبياً تزيد عن النفقات المحاسبية للأصول بمقدار 503 مليون في المتوسط، وبالتالي فإن متوسط الانخفاض في قيمة الوعاء الضريبي عن الربح المحاسبي يكون بنفس المبلغ بحد أقصى 486 مليون جنيه، والذي يعني أن الإهلاك الضريبي أقل من الإهلاك المحاسبي؛ وبالتالي زيادة الوعاء الضريبي بنفس المبلغ، وبحد أدنى (-16,144) مليون جنيه وهذا يعني أن الإهلاك الضريبي أكبر من الإهلاك المحاسبي؛ وبالتالي ينخفض الوعاء الضريبي للمنشأة بهذا المبلغ الذي يمكن أن يحول الربح المحاسبي إلى خسائر ضريبية، ويبلغ الانحراف المعياري للمتغير المستقل 1,896 مليون جنيه مما يعني وجود تباين كبير بين نفقات الأصول في الشركات المشتركة في عينة الدراسة.

أما بالنسبة للمتغيرات المستقلة الفرعية وهي إهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة واضمحلال قيمة الأصول والضريبة المؤجلة المرتبطة بالأصول، فإن متوسطاتها تبلغ (-418) ، (-63) ، (0.4) ، (-23) على الترتيب، ويتبين أن مصروف الاضمحلال هو الوحيد الذي متوسطه بالموجب، لأن الاضمحلال لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم؛ لذلك يتم إضافته لصافي الربح المحاسبي فيؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي، بعكس بقية النفقات التي تظهر بالسالب؛ وبالتالي تخفض من قيمة الوعاء الضريبي.

وكذلك تم اختبار علاقات الارتباط الأحادية بين متغيرات الدراسة باستخدام معامل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation، وبين الجدول رقم (5) نتائج الاختبار كما يلي:

جدول 5: مصفوفة الارتباط بين المتغيرات

Spearman's rho		X Dep.	X Amo.	X Imp.	X DT	X	Y
X Dep.	Correlation Coefficient	1	.627**	-.027	.370**	.961**	-.551**
	Sig. (2-tailed)	.	.000	.789	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X Amo.	Correlation Coefficient	.627**	1	-.009	.384**	.633**	-.464**
	Sig. (2-tailed)	.000	.	.926	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X Imp.	Correlation Coefficient	-.027	-.009	1	-.022	-.024	.002
	Sig. (2-tailed)	.789	.926	.	.831	.811	.988
	N	100	100	100	100	100	100
X DT	Correlation Coefficient	.370**	.384**	-.022	1	.458**	-.465**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.831	.	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X	Correlation Coefficient	.961**	.633**	-.024	.458**	1	-.538**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.811	.000	.	.000
	N	100	100	100	100	100	100
Y	Correlation Coefficient	-.551**	-.464**	.002	-.465**	-.538**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.988	.000	.000	.
	N	100	100	100	100	100	100

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتبين من بيانات الجدول ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط سالبة ومعنوية بين كل من التغير في المتغير المستقل الرئيس (نفقات الأصول) والمتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي) عند مستوى معنوية (0.01)، وهذا يعني أن زيادة نفقات الأصول تؤدي إلى نقص قيمة الوعاء الضريبي.
- توجد علاقة ارتباط سالبة ومعنوية بين كل من التغير في المتغيرات المستقلة الفرعية (إهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة والضريبة المؤجلة) والمتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية) عند مستوى معنوية (0.01)، وهذا يعني أن زيادة أي من المصروف الضريبي لإهلاك الأصول الثابتة أو استهلاك الأصول غير الملموسة أو الضريبة المؤجلة يؤدي إلى نقص في قيمة الوعاء الضريبي.

- توجد علاقة ارتباط موجبة ومعنوية بين كل من التغير في المتغير المستقل (اضمحلال القيمة) والمتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي) عند مستوى معنوية (0.01)، وهذا يعني أن زيادة مصروف اضمحلال قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة قيمة الوعاء الضريبي، حيث يتم إضافة مصروف الاضمحلال إلى الوعاء الضريبي مما يؤدي إلى زيادته.

11-5 نتائج اختبار فروض البحث

تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد؛ لاختبار فروض البحث، وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS 2022 لتحليل بيانات عينة الدراسة، ويبين ملحق البحث رقم (2) نتائج التحليل الإحصائي، ويبين الجدول التالي رقم (6) نتائج اختبار الفروض، على النحو التالي:

جدول 6: نتائج تحليل الانحدار المتعدد لمتغيرات الدراسة

(Y) قيمة الوعاء الضريبي			المتغيرات المستقلة
المعنوية	معامل الانحدار القياسي الجزئي	معامل الانحدار	
0.00	- 0.618	- 1.059	X Dep.
0.00	- 0.356	- 3.477	X Amo.
0.01	- 0.159	- 122.327	X Imp.
0.000	- 0.268	- 5.727	X DT
الثابت = 358817			
معامل الارتباط المتعدد (R) = 0.919 **			
معامل التحديد (R^2) = 84.5 %			
معامل التحديد المعدل (R^2 adj.) = 83.8 %			
** مستوى المعنوية = 1 %			

يتبين من بيانات الجدول أن معنوية نموذج الانحدار (0.01) أي أقل من ($\alpha = 0.05$) مما يشير إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقات محل الدراسة، كما بلغ معامل الارتباط للنموذج (R) 0.919 مما يعني وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغيرات المستقلة الفرعية والمتغير التابع، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) 84.5% مما يعني أن المتغيرات المستقلة الفرعية (إهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة والضريبة المؤجلة واضمحلال قيمة الأصول) تفسر (84.5%) من التغير في المتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية)، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.) تبلغ (83.8%) وهي قيمة قريبة جدًا من معامل التحديد (R^2)؛ مما يدل على أهمية المتغيرات المستقلة الفرعية في تفسير التغير في المتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية).

وبناءً على نتائج اختبار نموذج الانحدار المتعدد كما يبينها الجدول السابق يمكن استخلاص نتائج اختبار فروض البحث كما يلي:

11-5-1 نتائج اختبار صحة الفرض الفرعي الأول

ينص الفرض الفرعي الأول على أنه "لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف الإهلاك للأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية"؛ واستهدف هذا الفرض اختبار تأثير الفروق المؤقتة لإهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية.

ويتبين من خلال تحليل بيانات معامل الانحدار الواردة بالجدول السابق وجود تأثير سلبي معنوي للتغير في مصروف إهلاك الأصول الثابتة ($X \text{ Dep.}$) على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية (Y)؛ وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لمصروف الإهلاك، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (- 1.059) عند مستوى معنوية (0.00)، مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة في قيمة مصروف الإهلاك كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي، كما بلغ معامل الانحدار القياسي الجزئي (- 0.618)؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المتعلقة بمصروف الإهلاك بمقدار وحدة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي بمقدار (0.618) وحدة، في ظل ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترات الضريبية، وبناءً على ذلك يمكن للباحث رفض الفرض الفرعي الأول وقبول الفرض البديل، والقائل بوجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف الإهلاك للأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويرى الباحث، أن التأثير السلبي الجوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي يرجع إلى زيادة قيمة مصروف الإهلاك الضريبي عن قيمة مصروف الإهلاك المحاسبي؛ نتيجة ارتفاع معدلات الإهلاك الضريبي للأصول الثابتة عن معدلات الإهلاك المحاسبي لها، وأيضاً نتيجة احتساب مصروف إهلاك ضريبي معجل للآلات والمعدات المستخدمة لأول مرة في عمليات الإنتاج خلال الفترة سواء كانت جديدة أو قديمة.

11-5-2 نتائج اختبار صحة الفرض الفرعي الثاني

ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه "لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاستهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية"؛ ويهدف هذا الفرض إلى اختبار تأثير الفروق المؤقتة لاستهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية.

ويتبين من خلال تحليل بيانات معامل الانحدار الواردة بالجدول السابق وجود تأثير سلبي معنوي للتغير في مصروف استهلاك الأصول غير الملموسة ($X \text{ Amo.}$) على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية (Y)؛ وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لمصروف الاستهلاك، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (-3.477) عند مستوى معنوية (0.00) ، مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة في قيمة مصروف الاستهلاك كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي، كما بلغ معامل الانحدار القياسي الجزئي (-0.356) ، مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المتعلقة بمصروف الاستهلاك بمقدار وحدة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي بمقدار (0.356) وحدة، في ظل ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لمصروف استهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترات الضريبية، وبناءً على ذلك يمكن للباحث رفض الفرض الفرعي الثاني وقبول الفرض البديل، والقائل بوجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف الاستهلاك للأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويرى الباحث، أن التأثير السلبي الجوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لمصروف استهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي يرجع إلى أن العديد من الشركات المشاركة في عينة الدراسة لا تحتسب استهلاك للشهرة المقتناة في عملية تجميع الأعمال عند شراء الشركات التابعة، مثل شركة جهينة للصناعات الغذائية؛ مما يعني زيادة مصروف الاستهلاك الضريبي عن مصروف الاستهلاك المحاسبي خلال الفترة الضريبية.

11-5-3 نتائج اختبار صحة الفرض الفرعي الثالث

ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه "لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية"؛ ويهدف هذا الفرض لاختبار تأثير الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لخسائر (رد) اضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويتبين من خلال تحليل بيانات معامل الانحدار الواردة بالجدول السابق وجود تأثير سلبي معنوي للتغير في اضمحلال قيمة الأصول ($X \text{ Imp.}$) على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية (Y)؛ وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لرد اضمحلال قيمة الأصول، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (-122.327) عند مستوى معنوية (0.01) ؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المرتبطة برد اضمحلال قيمة الأصول كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي، كما بلغ معامل الانحدار القياسي

الجزئي (- 0.159)، مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المتعلقة برد الاضمحلال بمقدار وحدة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي بمقدار (0.159) وحدة، في ظل ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترات الضريبية، وبناءً على ذلك يمكن للباحث رفض الفرض الفرعي الثالث وقبول الفرض البديل، والقائل بوجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويرى الباحث أن التأثير السلبي الجوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي يرجع إلى أن العديد من الشركات المشاركة في عينة الدراسة اعترفت بمبالغ رد اضمحلال قيمة الأصول الثابتة في قائمة الدخل باعتبارها إيرادات يجب الاعتراف بها في الفترة التي حدثت فيها، في حين أن التشريع الضريبي لا يعترف بها كإيراد خاضع للضريبة؛ لذلك يتم خصمها من الربح المحاسبي لتحديد الربح الضريبي، فتتخفص قيمة الوعاء الضريبي؛ ولذلك توجد علاقة سلبية بين رد الاضمحلال وقيمة الوعاء الضريبي، فكلما زادت قيمة رد الاضمحلال المدرجة في قائمة الدخل للفترة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية بمقدار الخصم الخاص برد الاضمحلال، والعكس بالعكس بالنسبة لمعالجة خسائر الاضمحلال، حيث يتم الاعتراف بها كمصروف في قائمة الدخل ثم يتم إضافتها إلى الربح المحاسبي لتحديد الربح الضريبي فتزداد قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية.

11-5-4 نتائج اختبار صحة الفرض الفرعي الرابع

ينص الفرض الفرعي الرابع على أنه "لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية"؛ ويهدف هذا الفرض إلى اختبار تأثير الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة عن الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية

ويتبين من خلال تحليل بيانات معامل الانحدار الواردة بالجدول السابق وجود تأثير سلبي معنوي للتغير في قيمة الضريبة المؤجلة (X_{DT}) على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية (Y)؛ وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية للضريبة المؤجلة المتعلقة بالأصول الثابتة وغير الملموسة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (- 5.727) عند مستوى معنوية (0.00)؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة الناتجة عن الضريبة المؤجلة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي، كما بلغ معامل الانحدار

القياسي الجزئي (- 0.268)؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المتعلقة بالضريبة المؤجلة بمقدار وحدة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي بمقدار (0.268) وحدة، في ظل ثبات المتغيرات المستقلة الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية للضريبة المؤجلة عن الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترات الضريبية، وبناءً على ذلك يمكن للباحث رفض الفرض الفرعي الرابع وقبول الفرض البديل، والقائل بوجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويرى الباحث، أن التأثير السلبي الجوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي يرجع زيادة الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناتجة عن الفروق المؤقتة الخاصة بمصروف الإهلاك خلال فترة الدراسة؛ نتيجة زيادة مصروف الإهلاك الضريبي عن مصروف الإهلاك المحاسبي الذي بدوره يؤدي إلى انخفاض الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية؛ وبالتالي كلما زادت الالتزامات الضريبية المؤجلة خلال الفترة كلما تزامنت مع انخفاض قيمة الوعاء الضريبي للفترة؛ بمعنى أن الفروق المؤقتة لمصروف إهلاك الأصول تؤدي دورين في الوقت ذاته: الأول تخفيض (زيادة) قيمة الوعاء الضريبي، والثاني زيادة (نقص) قيمة الالتزام الضريبي المؤجل. كما أن الشركات لا تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا إذا توافر لها تأكيد على تحقيق أرباح مستقبلية تمكنها من الاستفادة من هذه الأصول، وهذا ما جعل الشركات المشاركة في عينة الدراسة تعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة، ولا تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة في أغلب الأحيان.

11-5-5 نتيجة اختبار الفرض الرئيس

ينص الفرض الرئيس للبحث على أنه "لا يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية"؛ ويهدف هذا الفرض لاختبار تأثير الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية، لكون نفقات الأصول هي المتغير المستقل (X) وأن قيمة الوعاء الضريبي هي المتغير التابع (Y)، مع ثبات كافة المتغيرات الأخرى، وتم إجراء الاختبار باستخدام نموذج الانحدار البسيط، ويبين الجدول التالي رقم (7) نتائج الاختبار كما يلي:

جدول 7: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط

المتغير المستقل		قيمة الوعاء الضريبي (Y)	
(X) نفقات الأصول		معامل الانحدار	معامل الانحدار القياسي الجزئي
الثابت		416713 =	0.000
معامل الارتباط البسيط (R)		0.892 ** =	- 0.892
معامل التحديد (R^2)		79.6 % =	
معامل التحديد المعدل (R^2 adj.)		79.4 % =	
** مستوى المعنوية		1 % =	

يتبين من بيانات الجدول أن معنوية نموذج الانحدار (0.00) أي أقل من ($\alpha = 0.05$)؛ مما يشير إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة، كما بلغ معامل الارتباط للنموذج (R) 0.892؛ مما يعني وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل (نفقات الأصول) والمتغير التابع (قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية)، وأن قيمة معامل التحديد (R^2) 79.6%؛ مما يعني أن نفقات الأصول تفسر (79.6%) من التغير في قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2 adj.) تبلغ (79.4%) وهي قيمة قريبة جداً من معامل التحديد (R^2)؛ مما يدل على أهمية نفقات الأصول في تفسير التغير في قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويتبين من خلال تحليل بيانات معامل الانحدار الواردة بالجدول السابق وجود تأثير سلبي معنوي للتغير في نفقات الأصول (X) على قيمة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية (Y)؛ وذلك نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لنفقات الأصول، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (- 1.371) عند مستوى معنوية (0.000)؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة في نفقات الأصول كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي، كما بلغ معامل الانحدار القياسي الجزئي (- 0.892)؛ مما يعني أنه كلما زادت الفروق المؤقتة المتعلقة بنفقات الأصول بمقدار وحدة كلما انخفضت قيمة الوعاء الضريبي بمقدار (0.892) وحدة، في ظل ثبات المتغيرات الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق، يمكن استنتاج وجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن الضريبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترة الضريبية، وبناءً على ذلك يمكن للباحث رفض الفرض الرئيس وقبول الفرض البديل، والقائل بوجود تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

ويرى الباحث أن التأثير السلبي الجوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لمصروف إهلاك الأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي يرجع إلى زيادة قيمة مصروف الإهلاك الضريبي عن قيمة مصروف الإهلاك المحاسبي؛ نتيجة ارتفاع معدلات الإهلاك الضريبي للأصول الثابتة

عن معدلات الإهلاك المحاسبي لها، وأيضًا نتيجة احتساب مصروف إهلاك ضريبي معجل للآلات والمعدات المستخدمة لأول مرة في عمليات الإنتاج خلال الفترة سواء كانت جديدة أو قديمة.

12- نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستدلالات النظرية والنتائج التطبيقية وصياغة بعض التوصيات ومجالات البحث المقترحة كما يلي:

12-1 نتائج البحث

- بناءً على ما تم عرضه في الإطار النظري للبحث يمكن استخلاص الاستدلالات التالية:
- لا يأخذ التشريع الضريبي المصري ولا يعترف بتطبيق معايير المحاسبة المصرية بشكل كامل، خاصة فيما يتعلق بمعالجة نفقات الأصول، حيث لم يعتد بالإهلاك المحاسبي للأصول الثابتة ولا الاستهلاك المحاسبي للأصول غير الملموسة، ولا بخسائر الاضمحلال، ووضع أساس الإهلاك الضريبي والإهلاك المعجل بأسلوب لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية.
- التشتت الواضح لأساليب قياس الوعاء الضريبي للمنشآت الصغيرة بين القانون رقم 6 لسنة 2024، والقرارات الوزارية والتعليمات التنفيذية، خاصة وأن التعليمات التنفيذية غير فعالة منذ عام 2020، بالرغم من استمرار تطبيقها في مصلحة الضرائب.
- التناقض الواضح في تقدير واحتساب أساس الإهلاك، فالتشريع الضريبي لم يذكر شيئاً عن استبعاد القيمة التخريدية للأصل، وإضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل، بينما تنص المعايير المحاسبية على خصم وإضافة تلك التكلفة عند احتساب القيمة الدفترية للأصل القابل للإهلاك.
- يتسم الإهلاك الضريبي بأنه إهلاك معجل، ولا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية، حيث أن معدلات الإهلاك الضريبي تزيد كثيراً عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.
- لم يتضمن التشريع الضريبي المصري أية معالجة ضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الثابتة والمعنوية.
- ظهور العديد من المشكلات التطبيقية الناتجة عن وجود اختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لنفقات الأصول؛ تؤدي إلى زيادة المنازعات الضريبية، وتأخير تحصيل الضريبة المستحقة.
- عدم وجود معايير محاسبة متخصصة تحدد المعالجات الضريبية لنفقات الأصول؛ لمنع نشوء خلافات بين المعالجات على مستوى مأموريات الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية، وبين المصلحة والممولين فيما يتعلق بهذه البنود.

- منحت معايير المحاسبة الحرية الكاملة لإدارة المنشأة في تحديد طريقة الإهلاك ونسب الإهلاك للأصول الثابتة والاستهلاك للأصول غير الملموسة، في حين حدد التشريع الضريبي طرقاً محددة ونسباً محددة لإهلاك الأصول ولا يجوز الخروج عنها.

كما خُص البحث إلى النتائج التطبيقية التالية:

- يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لمصروف الإهلاك للأصول الثابتة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لاستهلاك الأصول غير الملموسة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للضريبة المؤجلة على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.
- يوجد تأثير جوهري لاختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لنفقات الأصول على قيمة الوعاء الضريبي خلال الفترة الضريبية.

12-2 توصيات البحث

في ضوء نتائج البحث، يمكن للباحث صياغة مجموعة من التوصيات التي تساهم في تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية المتعلقة بنفقات الأصول والتشريع الضريبي المصري، كونها محاولة للتوفيق بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لها؛ لزيادة فعالية التحاسب الضريبي، والحد من المنازعات الضريبية على النحو التالي:

- ضرورة إجراء تعديل تشريعي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لإدخال بنود القيمة التخريدية للأصل والتكاليف المقدرة لفك وإزالة الأصل الثابت باعتبارها تكاليف عند حساب أساس الإهلاك، وأن يأخذ في الاعتبار مدة استخدام أصول المجموعة عند حساب قسط الإهلاك، مع ضرورة تحديد فترة زمنية لاحتفاظ المنشأة بالآلات والمعدات بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.
- ضرورة تطويع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ليتوافق مع واقع التحاسب الضريبي، وأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ نظراً لاختلاف أنظمة الضرائب بين الدول، أما معايير المحاسبة فهي معايير دولية تصلح للتطبيق على جميع الأنظمة المحاسبية، لكنها لا تصلح بحالها للتطبيق في كل الأنظمة الضريبية، فلا بد من تطويعها لتلائم التطبيق في النظام الضريبي المصري.

- ضرورة إعادة النظر في نسبة الإهلاك الضريبي الخاصة بالبند "2" في المادة (25) من القانون، بحيث يتم معالجة الأصول المعنوية التي لها مدة تعاقدية أقل من عشر سنوات؛ ليتم استهلاكها وفقًا لمدة التعاقد أو مدة حق الاستغلال أو عشر سنوات أيهم أقل.
- ضرورة تضيق نطاق الاختيار بين بدائل القياس المحاسبي الواردة بالمعايير المتعلقة بمعالجة الأصول؛ باستبعاد بعض البدائل غير المناسبة، وتثبيت المعالجات الأساسية التي تلائم بيئة الأعمال المصرية بما يتوافق جزئيًا مع التشريع الضريبي.
- ضرورة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) الخاص باضمحلال قيمة الأصول متى تأكدت مصلحة الضرائب من توافر دلائل ومؤشرات تؤكد وجود اضمحلال في قيمة الأصول الثابتة، وأكد اختبار الاضمحلال وجود خسائر اضمحلال قيمة هذه الأصول، مع وضع الآليات المناسبة لتطبيق متطلبات المعيار ضريبياً.
- ضرورة العمل على إصدار معايير محاسبة ضريبية، تعمل على توحيد المعالجات المحاسبية الضريبية داخل المصلحة، وبين المصلحة والممولين، استرشادًا بمعايير المحاسبة المصرية، وأن تأخذ في الاعتبار التغيرات الدولية في المعايير المحاسبية الدولية.
- ضرورة تحفيز إدارات المنشآت عند تحديد طريقة إهلاك الأصول الثابتة واستهلاك الأصول غير الملموسة أن تختار الطرق التي تتوافق مع طرق ونسب الإهلاك الضريبي، حيث أن طرق ونسب الإهلاك الضريبي ملزمة، بينما أعطت معايير المحاسبة للمنشآت الحرية الكاملة في اختيار طرق ونسب الإهلاك والاستهلاك.

12-3 مجالات البحث المقترحة

- في ضوء نتائج البحث وتوصياته يقترح الباحث مجالات البحث التالية:
- إطار مقترح لوضع معايير المحاسبة الضريبية المصرية لتفعيل التحاسب الضريبي.
- تأثير التغير في معايير المحاسبة على المركز الضريبي للممولين: بالتطبيق في البيئة المصرية
- تأثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الحصيلة الضريبية.
- إطار مقترح لتطبيق محاسبة الضرائب الخضراء على تحقيق الاستدامة المالية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

إبراهيم، نبيل عبد الرؤف، (2010)، " نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً "، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج 2

الجبلي، وليد سمير، (2021)، " دراسة تحليلية للمشاكل المتعلقة بالأصول الثابتة وإهلاكاتها بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية "، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية.

السعدني، مصطفى حسن بسيوني، (2018)، " الحوافز والإعفاءات الضريبية وأثرها على تشجيع الاستثمار في مصر"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، نادي التجارة، العدد 669، متاح على موقع دار المنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/899958>

الشافعي، ياسر زكريا ؛ عتش، عبده احمد، (2024)، " إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية : دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة ، جامعة كفر الشيخ، المجلد (10) - العدد (18) - الجزء الثالث.

الغنام، صابر محمود ؛ عبد الحميد، احمد أشرف، (2014)، " المحاسبة الضريبية عن الإهلاك وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية "، مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بورسعيد - العدد 3، موقع المنظومة:

<http://search.mandumah.com/Record/777734>

بدوي، محمد عباس، (2016)، " التطبيق العملي للمعالجة المحاسبية لاضمحلال قيمة الأصول طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - العدد الأول - المجلد الثالث والخمسون.

جرجس، انجي أشرف؛ غطاس، برنس ميخائيل؛ أحمد، إيمان فتحي، (2020)، " مشكلات إهلاك الأصول الثابتة بين معيار المحاسبة المصري المعدل رقم 10 والقانون الضريبي الساري واتجاهات التوفيق بينهما: دراسة تحليلية - ميدانية "، المجلة العلمية - كلية التجارة - جامعة أسيوط - المجلد 40 - العدد 70.

حماد، طارق عبدالعال، (2018)، " معايير المحاسبة المصرية: دليل وإرشادات تطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية "، الناشر دار السلام، القاهرة.

حنا، نعيم فهميم، (2013)، " نحو تشريع ضريبي جديد يحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية "، المؤتمر الضريبي التاسع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد "1".
موقع المنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/675781>

سالم، طاهر علي، (2015)، " دراسة تحليلية للجوانب المرتبطة "المتعلقة" بالفحص الضريبي الإلكتروني"،
المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية- جامعة قناة السويس،
مجلة 6، عدد 1.

سليم، مصطفى فتحي، (2016)، "أثر الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول
الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل"، مجلة
البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.

عطية، يوحنا نصحي، (2012)، " المعالجة الضريبية للإهلاك في ضوء أحكام القانون 91 لسنة 2005
بالمقارنة بما ورد بمعايير المحاسبة الدولية والمصرية والمشاكل المتعلقة بها "، مجلة البحوث
المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- العدد 74.

عياد، احمد حمد السيد، (2018)، " دور القياس والإفصاح المحاسبي في تحديد الوعاء الضريبي لأنشطة
المشروعات المشتركة (B.O.T): دراسة ميدانية على عينة من مكاتب الضرائب - السودان "،
رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين - السودان.

غنيم، مسعود حسن، (2009)، " الأصول الثابتة وإهلاكاتها طبقا للمعيار المحاسبي رقم 10 والآثار
الضريبية في ظل القانون 91 لسنة 2005 "، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الجمعية
المصرية للمالية العامة والضرائب.

محمد، جمال كمال، (2011)، " أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس
والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات "، رسالة ماجستير في
المحاسبة - قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة القاهرة.

مكتب الشرق الأوسط للاستشارات، (2005)، " الإهلاك المعجل في ظل أحكام المادة 27 من القانون 91
لسنة 2005 "، المؤتمر الضريبي العاشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، موقع
المنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/118950>

ثانيًا: القوانين والقرارات الوزارية وتعليمات مصلحة الضرائب المصرية

قانون الضريبة على الدخل (91) لسنة 2005 " بإصدار قانون الضريبة على الدخل "، الجريدة الرسمية - العدد 23 (تابع) في 9 يونية سنة 2005، وتعديلاته.

القانون رقم (6) لسنة 2025 " بشأن بعض الحوافز والتيسيرات الضريبية للمشروعات التي لا يتجاوز حجم أعمالها السنوي عشرين مليون جنيه "، الجريدة الرسمية - العدد 6 مكرر (و) في 12 فبراير سنة 2025.

قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 " بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 "، جريدة الوقائع المصرية - العدد 295 (تابع) في 27 ديسمبر سنة 2005، وتعديلاته

قرار وزير المالية رقم 54 لسنة 2012 " بشأن تحديد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها "، الوقائع المصرية - العدد 31 (تابع) - في 8 فبراير سنة 2012
وزارة الاستثمار - قرار رقم 110 لسنة 2015 " معايير المحاسبة المصرية المعدلة 2015 "، الوقائع المصرية - العدد 158 (أ) في 9 يوليو سنة 2015.

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023 " بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية "، الجريدة الرسمية - العدد 9 (مكرر) في 6 مارس 2023.

وزارة المالية، خطاب موجه إلى الهيئة العامة للرقابة المالية بخصوص مدى خضوع فروق إعادة تقييم الأصول الثابتة للضريبة، صادر بتاريخ 23 / 9 / 2023.

مصلحة الضرائب المصرية، نموذج (28) إقرارات، "الإقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية"، إرشادات الإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

.....، الضرائب العامة على الدخل - دليل استيفاء إقرار (106) إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على المنظومة الإلكترونية لتقديم الإقرارات الضريبية.

.....، التعليمات التنفيذية رقم 12 لسنة 2012 بشأن "قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه"، بتاريخ 2012/4/5.

.....، التعليمات التنفيذية رقم 65 لسنة 2020 بشأن " قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة التي يتجاوز رقم أعمالها المليون جنيه سنوياً والتي تقدمت بإقرارات ضريبية لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة "، بتاريخ 2020/7/7.

مصلحة الضرائب المصرية، تعليمات تنفيذية للفحص رقم (15) متنوعة لسنة 2001 "بشأن المعالجة الضريبية لفوائد القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية"، صادرة بتاريخ 2001/3/30.

ثالثاً: المراجع باللغة الأجنبية

- Chaudhary, H., R., (2019), " Narrowing the Gap between Tax Law and Accounting", PhD, Dissertations, 57. Available at: <https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/phd/57>
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R., (2013), " Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions ", **Journal of Accounting Research**, 51(3), 495–547. DOI: 10.1111/1475–679X.12005
- Marques, M. T., Nakao, S. H., & Costa, P. de S., (2017), " Book–tax differences and capital structure ". **Revista de Administração Mackenzie**, 18(6), 177–200.
DOI: 10.1590/1678–69712017/administracao.v18n6p177–200.
- Jovita1, M., A., and Carolina, V., (2017), " Book–Tax Differences and Earnings Persistence ", **International Journal of Applied Business and Economic Research**, Vol. 15, No. 21, 115–127. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/322338398>
- Osma, B. G., & Pope, P. F. (2011), " Strategic Balance Sheet Adjustments Under First–Time IFRS Adoption and the Consequences for Earnings Quality", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1735009> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1735009>
- Oler, D., & Oler, M., (2024), " When Do Firms Pay Deferred Income Taxes? ". **Journal of Accounting and Finance**, Vol. 24, Issue 3, DOI: 10.33423/jaf.v24i3.7112.
- Rick C. Laux, (2013), " The Association between Deferred Tax Assets and Liabilities and Future Tax Payments ", **The Accounting Review**, Vol. 88, Issue 4, P.1357–1383. <https://doi.org/10.2308/accr-50417>

ملاحق البحث

ملحق 1: أسماء الشركات التي تمثل عينة الدراسة

م	اسم الشركة	نوع الملكية	القطاع
1	شركة جهينة للصناعات الغذائية	خاص	أغذية ومشروبات وتبغ
2	شركة أسمنت سيناء	خاص	مواد البناء
3	شركة العز للسيراميك والبورسلين (الجوهرة)	خاص	مواد البناء
4	شركة الشرق الأوسط لصناعة الزجاج (ميج)	خاص	المواد
5	الشركة الشرقية الوطنية للأمن الغذائي	خاص	أغذية ومشروبات وتبغ
6	الشركة العربية لاستصلاح الأراضي	عام	مقاولات وإنشاءات هندسية
7	شركة القنال للتوكيلات الملاحية	عام	خدمات النقل والشحن
8	شركة الإسكندرية للخدمات الطبية (المركز الطبي الجديد - إسكندرية)	خاص	رعاية صحية وأدوية
9	الشركة المصرية للاتصالات (WE)	مشتركة	اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات
10	شركة النساجون الشرقيون للسجاد	مشترك	منسوجات وسلع معمرة
11	شركة الصناعات الغذائية العربية (دومتي)	خاص	أغذية ومشروبات وتبغ
12	الشركة العالمية للاستثمار والتنمية	خاص	عقارات
13	شركة القاهرة للزيوت والصابون	عام	أغذية ومشروبات وتبغ
14	شركة الكابلات الكهربائية المصرية	مشتركة	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
15	شركة المصريين للإسكان والتعمير	خاص	عقارات
16	شركة مطاحن ومخابز الإسكندرية	عام	أغذية ومشروبات وتبغ
17	شركة مجموعة طلعت مصطفى القابضة	مشتركة	عقارات
18	شركة ممفيس للأدوية والصناعات الكيماوية	عام	رعاية صحية وأدوية
19	شركة الصناعات الكيماوية المصرية (كيما)	عام	الموارد الأساسية
20	شركة مصر للصناعات الكيماوية	عام	الموارد الأساسية

ملحق 2: مخرجات التحليل الإحصائي

Descriptives

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
X Dep.	100	-15,305	486	-418	1,701
X Amo.	100	-2,604	0.417	-63	298
X Imp.	100	-11	26	0.353	3,790
X DT	100	-915	468	-23	136
X	100	-16,144	486	-503	1,896
Y	100	-13,403	4,743	101	1,776
Valid N (listwise)	100				

Nonparametric Correlations

Correlations							
Spearman's rho		X Dep.	X Amo.	X Imp.	X DT	X	Y
X Dep.	Correlation Coefficient	1	.627**	-.027	.370**	.961**	-.551**
	Sig. (2-tailed)	.	.000	.789	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X Amo.	Correlation Coefficient	.627**	1	-.009-	.384**	.633**	-.464**
	Sig. (2-tailed)	.000	.	.926	.000	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X Imp.	Correlation Coefficient	-.027	-.009	1	-.022	-.024	.002
	Sig. (2-tailed)	.789	.926	.	.831	.811	.988
	N	100	100	100	100	100	100
X DT	Correlation Coefficient	.370**	.384**	-.022-	1	.458**	-.465**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.831	.	.000	.000
	N	100	100	100	100	100	100
X	Correlation Coefficient	.961**	.633**	-.024-	.458**	1	-.538**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.811	.000	.	.000
	N	100	100	100	100	100	100
Y	Correlation Coefficient	-.551**	-.464**	.002	-.465**	-.538**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.988	.000	.000	.
	N	100	100	100	100	100	100

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الانحدار الخطي المتعدد

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Deferred Tax, Change in Amortization, Change in Impairment, Change in Depreciation ^b	.	Enter
a. Dependent Variable: Tax Base			
b. All requested variables entered.			

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	0.919 ^a	0.845	0.838	1,172
a. Predictors: (Constant), Deferred Tax, Change in Impairment, Change in Amortization, Change in Depreciation				

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	709880370583177	4	177470092645794	129	.000 ^b
	Residual	130453763868486	95	1373197514405		
	Total	840334134451663	99			
a. Dependent Variable: Tax Base						
b. Predictors: (Constant), Deferred Tax, Change in Depletion, Change in Amortization, Change in Depreciation						

Coefficients ^a					
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	Sig.
		B	Std. Error	Beta	
1	(Constant)	358817	122314		.004
	Change in Depreciation	-1	.095	-.618-	.000
	Change in Amortization	-3	.462	-.356-	.000
	Change in Impairment	-122	35.091	-.159-	.001
	Deferred Tax	-6	1.228	-.268-	.000

a. Dependent Variable: Tax Base

الانحدار الخطي البسيط

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Change in Depreciation ^b	.	Enter
a. Dependent Variable: Tax Base			
b. All requested variables entered.			

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.861 ^a	.741	.738	1,491,459.370
a. Predictors: (Constant), Change in Depreciation				

ANOVA ^a						
	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	622337931224821	1	622337931224821	280	.000 ^b
	Residual	217996203226841	98	2224451053335		
	Total	840334134451663	99			
a. Dependent Variable: Tax Base						
b. Predictors: (Constant), Change in Depreciation						

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	490437	153620		3.193	.002
	Change in Depreciation	-1.474	.088	-.861	-16.726	.000

a. Dependent Variable: Tax Base

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Change in Amortization ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Tax Base

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.544 ^a	.296	.289	2,457,062.354

a. Predictors: (Constant), Change in Amortization

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	248692904163821	1	248692904163821	41	.000 ^b
	Residual	591641230287842	98	6037155411100		
	Total	840334134451663	99			

a. Dependent Variable: Tax Base

b. Predictors: (Constant), Change in Amortization

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	770895.919	251193.891		3.069	.003
	Change in Amortization	-5.321	.829	-.544	-6.418	.000

a. Dependent Variable: Tax Base

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Change in Impairment ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Tax Base

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.059 ^a	.004	-.007-	2,923,099.404

a. Predictors: (Constant), Change in Impairment

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2972141899446	1	2972141899445	.348	.557 ^b
	Residual	837361992552218	98	8544510128084		
	Total	840334134451663	99			

a. Dependent Variable: Tax Base

b. Predictors: (Constant), Change in Impairment

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1089901	293590		3.712	.000
	Change in Impairment	45.723	77.526	.059	.590	.557

a. Dependent Variable: Tax Base

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Deferred Tax ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Tax Base

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.481 ^a	.232	.224	2,566,929.296

a. Predictors: (Constant), Deferred Tax

ANOVA ^a						
Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
1	Regression	194599785468726	1	194599785468726	30	.000 ^b
	Residual	645734348982938	98	6589126010030		
	Total	840334134451663	99			

a. Dependent Variable: Tax Base

b. Predictors: (Constant), Deferred Tax

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	873797.072	260226.244		3.358	.001
	Deferred Tax	-10.302	1.896	-.481	-5.434	.000

a. Dependent Variable: Tax Base

Regression

Variables Entered/Removed ^a			
Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Asset Expenses ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: Tax Base

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.892 ^a	.796	.794	1,323,405.699

a. Predictors: (Constant), Asset Expenses

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	668696675261739	1	668696675261739	382	.000 ^b
	Residual	171637459189924	98	1751402644795		
	Total	840334134451663	99			

a. Dependent Variable: Tax Base

b. Predictors: (Constant), Asset Expenses

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	416713	136962		3.043	.003
	Asset Expenses	-1.371	.070	-.892	-19.540	.000

a. Dependent Variable: Tax Base