



شبكة المعلومات الجامعية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ





شبكة المعلومات الجامعية



شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الالكتروني والميكرو فيلم

جامعة عين شمس

التوثيق الالكتروني والميكرو فيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
علي هذه الأفلام قد اعدت دون أية تغيرات



يجب أن

تحفظ هذه الأفلام بعيداً عن الغبار

في درجة حرارة من 15 – 20 مئوية ورطوبة نسبية من 20-40 %

To be kept away from dust in dry cool place of
15 – 25c and relative humidity 20-40 %



شبكة المعلومات الجامعية



بعض الوثائق الأصلية تالفة



شبكة المعلومات الجامعية



بالرسالة صفحات
لم ترد بالأصل

جامعة القاهرة

كلية الحقوق

نظرية الاستهلاك في نطاق الضريبة على أرباح شركات الأموال
" دراسة مقارنة "

رسالة للحصول على درجة دكتور في الحقوق
" قسم المالية العامة و التشريع الضريبي "

مقدمة من

موسى السيد محمد موسى

وكيل أول وزارة بالجهاز المركزي للمحاسبات

إشراف

الأستاذ الدكتور / عبدالحفيظ عبدالله عيد

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد و المالية العامة و التشريع الضريبي

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / عبدالحفيظ عبدالله عيد

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد و المالية العامة و التشريع الضريبي

كلية الحقوق جامعة القاهرة

الأستاذ الدكتور / رمضان صديق محمد

الأستاذ الدكتور / محمود السيد الناعى

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد و المالية العامة

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة و المراجعة

و التشريع الضريبي

و الضرائب

كلية الحقوق - جامعة حلوان

كلية التجارة - جامعة المنصورة

(عضواً)

(عضواً)

٩١١٧

٢٠٠٥

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"رَبَّنَا افْتَحْ بَيْنَنَا وَبَيْنَ قَوْمِنَا بِالْحَقِّ وَأَنْتَ

خَيْرُ الْفَاتِحِينَ"

صدق الله العظيم

(سورة الأعراف، الآية رقم ٨٩)

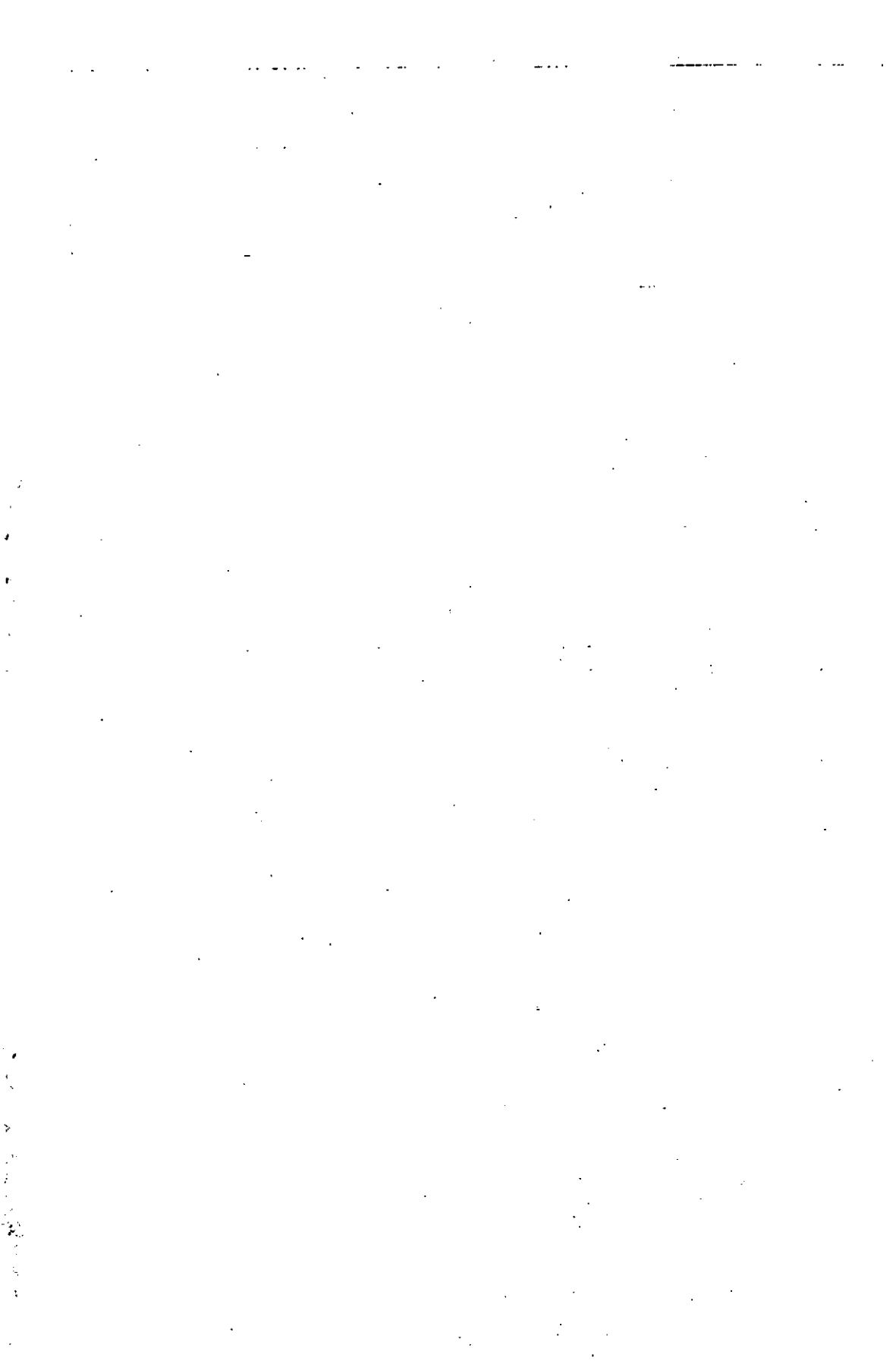
إهداء

إلى روح والدي

تقديراً وعرفاناً وحباً واعتزازاً

"رب ارحمهما كما ربياني صغيراً"

"رب اغفر وارحم وأنت خير الراحمين"



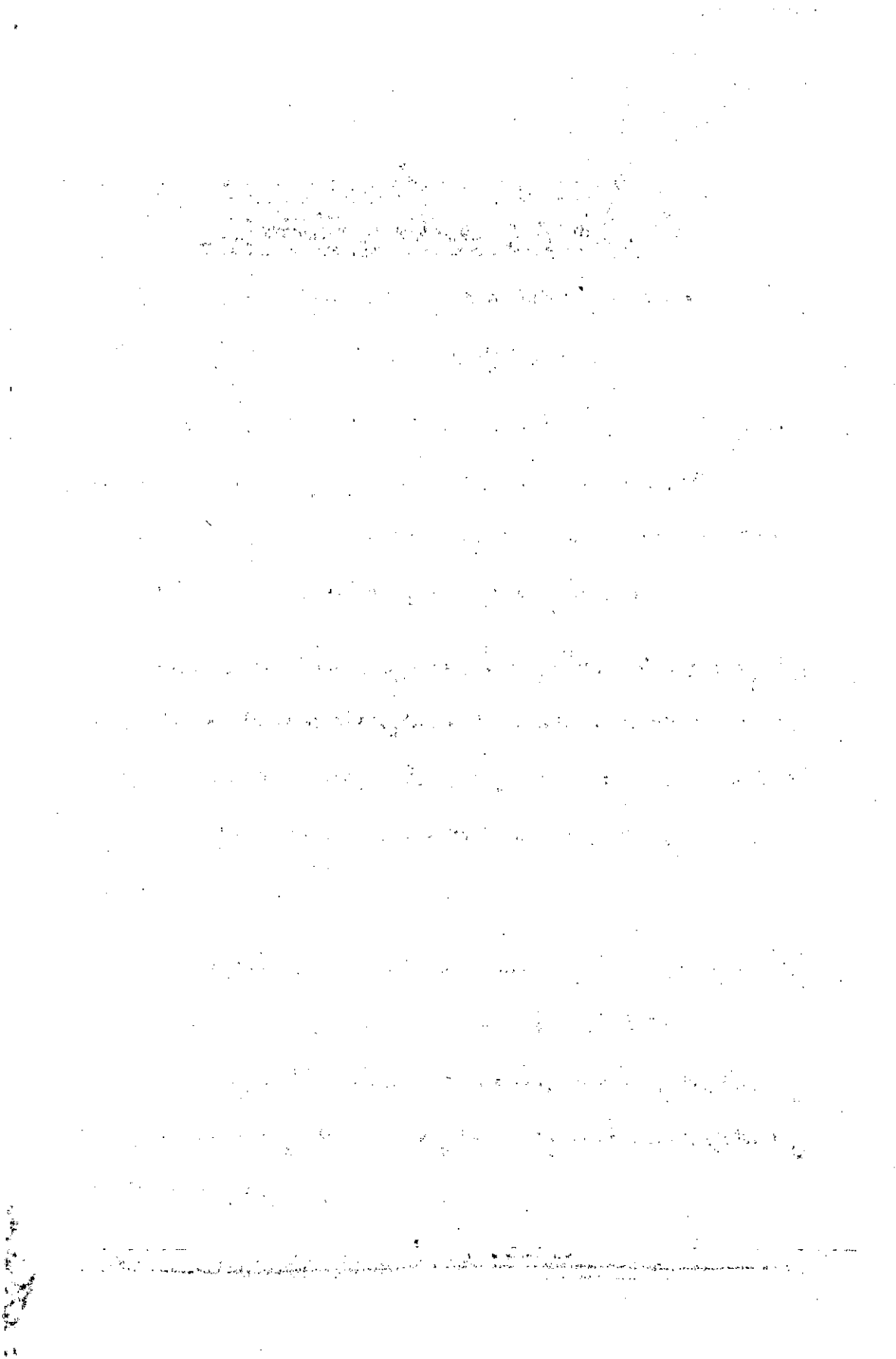
شكر و تقدير و عرفان

الحمد لله الذي له الحمد والفضل والأمر كله ، والصلاة والسلام على سيدنا محمد سيد الأولين
والآخرين وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين وبعد .

أتوجه إلى أستاذي الفاضل الدكتور عبد الحفيظ عبد الله الذي أكرمني الله به وهياة بقبول
الإشراف على رسالتي هذه مع ضيق وقت سيادته ومسئولياته المتعددة وذلك بالتابعة والمناقشة
والتوجيه وتذليل الكثير من المصاعب وهي فرصة ثمينة للاستفادة من علم سيادته ولا يسعني
إلا أن أدعو الله سبحانه وتعالى لسيادته بالتوفيق والهدى والبر والعدل وموفود الصحة وجزاه الله خيراً .

كما يشرفني أن أقدم بالشكر الجزيل والتقدير لأستاذي الدكتور / محمود السيد النافع على
صديق تعاونه وإتاحة الفرصة للاستفادة من علم سيادته وتوجيهاته أثناء إعداد الرسالة مما أضاف لي
طريق العلم والمعرفة ويسر لي السبل والمسالك ودل لي الكثير من الصعاب في كل خطوة خطوتها
في هذه الرسالة وقبول سيادته الاشتراك في مناقشة الرسالة - فجزاه الله عنى خير الجزاء وله
منى عتيق الشكر والتقدير .

كما أقدم خالص الشكر والتقدير لأستاذي الدكتور / رمضان صديق محمد الذي لم يبال جهداً في
مساعدتي وإرشادي وتوجيهي وصديق تعاونه وإتاحة الفرصة للاستفادة من علم سيادته
وحرصه الشديد على ضرورة أن تؤكسب الرسالة التطور التكنولوجي والقانوني الذي ظهر على
سرح الحياة التجارية وعلى تفضله بالمواظفة على الاشتراك في مناقشة الرسالة فجزاه الله عنى
خير الجزاء وله منى عتيق الشكر والتقدير .



مقدمة :

الاستهلاك لفظ له استخداماته فى مجالات متعددة ، وتتعدد تبعاً لها أهميته والغرض منها ، إذ يستخدم فى كل مجال منها لتحقيق هدف أو أهداف معينة ، فالاستهلاك له مجاله فى كل من الاقتصاد والتمويل والمحاسبة الإدارية ، ومحاسبة التكاليف ، والمحاسبة المالية ، والتحاسب الضريبي .

وبالرغم من أن هناك اتفاقاً عاماً فى كل من هذه المجالات على استخدام لفظ " الاستهلاك " للتعبير عن النقص الذى يحدث فى الخدمات المتوقع الحصول عليها من الأصول طويلة الأجل المادية منها والمعنوية ، إلا أنها تختلف فيما بينها فى تكييف طبيعة هذا النقص والغرض منه ، فيعبر عن هذا النقص فى منظور الاقتصاديين ورجال السياسات المالية والتمويل بأنه نفقة مالية ، وأن الاستهلاك ما هو إلا ادخار مبلغ من النقود يستقطع من إيرادات المنشأة لإتمام استبدال الأصول عند نهاية عمرها الاقتصادى ، بينما يعبر عنه فى الفكر المحاسبى^(١) بأنه نفقة حتمية ، ذلك أنه (النقص الترجيى فى خدمات الأصل) ليس بطريقة لتقويم الأصول وليس وسيلة لتدبير الأموال اللازمة لاستبدال الأصول فمشكلة الاستبدال هى فى المقام الأول مشكلة مالية وإدارية .

وبالرغم من اتفاق الفكر المحاسبى والتشريع الضريبي على معنى وطبيعة الاستهلاك ، إلا أن هناك اختلاف فى التعبير اللغوى لهذا المصطلح فالتشريع الضريبي المصرى استخدم مصطلح " الاستهلاك "^(٢) منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والخاص بفرض ضريبة على القيم المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والأجور ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية وهو أول قانون يصدر بتنظيم فرض الضريبة ، واستمر المشرع فى استخدام هذا المصطلح حتى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، ثم عدل عن هذه التسمية واستخدم بدلاً منها لفظ " الإهلاك " وذلك فى القانون^(٣) رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل المنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٣ (تابع) بتاريخ ٩ يونيه ٢٠٠٥ . بينما استخدم

(١) دكتور محمد سمى أستاذ ، دكتور عبد الله هلال - الأسس العلمية للقياس والإنصاح المحاسبى الجزء الثانى - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع - الإسكندرية - سنة ١٩٩٨ - ص ٢٥ ، ٢٦ ، دكتور إسماعيل إبراهيم جمعة - مشاكل القياس والإنصاح فى المحاسبة المالية - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع بالإسكندرية - سنة ١٩٩٣ - صفحة ٥٥ .

(٢) نص القانون الضريبي المصرى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى المادة ٢٧ وكذا فى البند ٢ من المادة ١١٤ على أن " يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأصح : " الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل " .

(٣) نص القانون فى البند ٣ من المادة (٢٣) على أن يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأصح " الإهلاكات لأصول المنشأة ، والنقصون عليها فى المادة (٢٥) من هذا القانون " ونوره هنا بأن هذا القانون صدر خلال الأيام الأخيرة وقيل الانتهاء من إعداد الرسالة ..

تشريع ضريبة الدخل العراقي مصطلح " الإندثار " ^(١) ، ويطلق عليه بعض الفقهاء ^(٢) وكذا النظام المحاسبي الموحد المصري تسميته (بالإهلاك) و شايعته في هذه التسمية بعض المعايير المحاسبية ^(٣) .

ويسرى الباحث أن كلمة الاستهلاك أوضح دلالة وأكثر انسجاما مع مدلولها اللغوي ^(٤) كما أنها أصبحت شائعة الاستعمال ، ويؤيدنا في ذلك جانب من المحاسبين ^(٥) ، لذلك فقد تخيرها الباحث عنوانا للبحث .

أما في التشريع الضريبي البريطاني فيطلق على الاستهلاك اسم (Depreciation) ويستعملون كلمة (Allowances) للدلالة على الحسميات الاستهلاكية ، وفي التشريعات الضريبية الفرنسية يستعملون لفظ (Amortissement) ويميز كل من تشريع ضريبة الدخل في الولايات المتحدة ، والتشريع البريطاني بين التزويل (Deduction) وبين الاستهلاك (Depreciation) حيث تطلق كلمة (Deduction) على نفقات الاستغلال التي تكون تكليفا على الدخل وتخصم كلها من دخل سنة واحدة (مصروف إيرادى) وكلمة (Depreciation) و التي تطلق على (المصروف الرأسمالى) الموزع على إجمالي دخل عدة سنوات .

فستكلفة اقتناء الأصل محل الاستهلاك ما هي إلا تكلفة للخدمات المستقبلية الكامنة به وغير المستنفدة ويقتضى التطبيق السليم لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات تحديد ذلك الجزء

(١) الفقرة ٦ من المادة ٨ من قانون ضريبة الدخل العراقي .

(٢) استألفا الدكتور محمود السيد الناعي - الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال - مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة - سنة ١٩٩٤ - صفحة ١٢٣ يرى أن " مصطلح الاستهلاك كان أنسب لنوع استخدامه ، وأن كان التغيير مطلوبا لعدم الخلط بين الاستهلاك في المحاسبة والاستهلاك في الاقتصاد ، فإن كلمة الإهلاك هي الأقرب من ناحية اللغة والمضمون " .

(٣) دكتور علي عباس عياد ، النظم الضريبية المقارنة ، مؤسسة شباب الجامعة بالإسكندرية ، سنة ١٩٧١ ص ١٨٨ .
(٤) للمبار المحاسبي السوي رقم (١٦) و الخاص بالملوكات و المنشآت و المعدات - موسوعة معايير المحاسبة (الجزء الخامس) القياس و التقييم المحاسبي للدكتور طارق عبد العال حامد - سنة ٢٠٠٢ ص ٢١٥ ، المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) للمعدل الخاص بالأصول الثابتة و إهلاكها الصادر بقرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل أحكام القرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية و المنشور بالوقائع المصرية العدد ١٢٩ (تابع) الصادر بتاريخ ٩ يونيه سنة ٢٠٠٢ ، المعيار المحاسبي رقم (١٢) و الخاص بالأصول الثابتة و إهلاكها الصادر بقرار السيد الأستاذ المستشار الدكتور رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ٦٢٨ لسنة ٢٠٠٣ و المنشور بالوقائع المصرية العدد ٢٨١ (تابع) الصادر بتاريخ ١٣ ديسمبر سنة ٢٠٠٣ .

(٤) إن و حسود الألف و السين و التاء في أول كلمة ما يدل على أحد شيئين : إما على الطلب أو التدرج في فعل الشيء ، بمعنى أن هذا الشيء حدث شيئا فشيئا فعندما نقول استهلك الآلة ، نعي أنها تناقصت شيئا فشيئا حتى هلكت ، في حين أن الإهلاك هو القضاء على الشيء دفعة واحدة و لا يؤدي معنى التدرج في الإهلاك .

و حسما للمعلاف فقد استخدم قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لفظ "الإهلاك" .

(٥) دكتور عمر حسين ، تطور الفكر المحاسبي ، دار الجامعات المصرية ، ص ١١٧

ولا ندرى ما عيب كلمة استهلاك للصارف عليها في جميع الأوساط المحاسبية والضريبة حتى يستبدل بدلا منها لفظ الإهلاك .

بما لا يزال جانب آخر من المحاسبين يستعملون اصطلاح " الإهلاك " وهذا ستصادفه أثناء بحثنا هذا .