



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة  
الدراسات العليا

## مشكلات قياس الربح الخاضع للضريبة في شركات النفط بدولة الكويت - دراسة مقارنة

بحث مقدم من  
مائع على عبد الله العجمى  
للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

<p>إشراف</p> <p>الدكتور</p> <p><b>مشارى عبيد الهرشانى</b></p> <p>الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة</p> <p>كلية التجارة - جامعة عين شمس</p>	<p>الدكتور</p> <p><b>محمد عبد العزيز خليفة</b></p> <p>الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة</p> <p>كلية العلوم الإدارية</p> <p>جامعة الكويت</p>
--	---

2009

## بسم الله الرحمن الرحيم

(ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو اخطأنا ، ربنا  
ولا تحمل علينا إصراً كما حملته على الذين  
من قبلنا ، ربنا ولا تحملنا ما لاتاقة لنا به ،  
وأعف عنا وأغفر لنا وأرحمنا ، أنت مولانا  
فأنصرنا على القوم الكافرين )

صدق الله العظيم

## إِهْدَاءٌ إِلَى

إِلَى أَبِي وَأُمِّي      وَفَاءً وَعِرْفَانًا بِالْجَمِيلِ  
إِلَى زَوْجِي وَأَوْلَادِي      حَاضِرًا وَمُسْتَقْبَلِي

## **شكر وتقدير**

يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور / سعيد عبد المنعم محمد على عطائه الفياض والمستمر دائماً ، ولمساندته العلمية والمعنوية للباحث وعلى قبول سيادته رئيسه لجنة الحكم على الرسالة رغم أعبائه ومسئولياته الجسم ، متعه الله بالصحة والعافية وجعله عوناً لأبنائه من طلاب العلم .

وبمشاعر الاعتزاز والاحترام يتوجه الباحث بالشكر والتقدير إلى أستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة المشرف على الرسالة على أرائه العلمية القيمة وإشرافه العلمي المتميز وعلى رحابه صدره وتوجيهاته السديدة والتي كان لها أكبر الأثر في سبيل إخراج هذا البحث في صورته النهاية جزاء الله عنا خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بعظيم الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور / إبراهيم درويش عيسى على تفضل سيادته بقبول الإشتراك في لجنة الحكم على الرسالة ، فلسيادته كل التقدير والحب والاحترام ، جزاء الله خير الجزاء وحفظه لأبنائه أستاذًا جليلًا وعالماً فاضلاً.

كما لا يفوّت الباحث أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعد الباحث في إخراج هذا البحث ، وبصفة خاصة المديرين الماليين في شركات النفط ، والمحاسبين القانونيين ومديري الفحص بالإدارة الضريبية ، والذين لم يتوانوا في تقديم العون الصادق للباحث جزاهم الله خير الجزاء .

**الباحث**

## **مستخلص**

مانع على عبد الله العجمى ، مشكلات قياس صافي الربح الخاضع للضريبة فى شركات النفط بدولة الكويت ( دراسة مقارنة ) ،  
ماجستير فى المحاسبة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، قسم  
المحاسبة والمراجعة ، 2009.

يهدف البحث إلى التعرف على أهم المشكلات المحاسبية والضريبية التي تؤثر على قياس صافي الربح المحاسبي في شركات النفط بدولة الكويت، مع توفير إطار علمي متكملاً لقياس وتحديد صافي الربح المحاسبي والضريبي في شركات النفط بدولة الكويت. وذلك مع إجراء دراسة مقارنة مع بعض التشريعات الضريبية العربية والأجنبية لتحديد كيفية إجراء المحاسبة الضريبية لشركات النفط.

وأنهت الدراسة بتقديم اقتراح لمعالجة ضريبية مناسبة لقياس صافي الربح الخاضع للضريبة لشركات النفط في دولة الكويت.

## **ABSTRACT**

Man'a Aly Abdullah Al-Agmy, Problems of measuring of taxable profit in oil companies, the state of Kuwait (Comparative Study), Master Degree in Accounting , Faculty of commerce , Accounting and Auditing Department, 2009

The research seeks to identify the most prominent accounting and taxing problems that might influence the determination of net accounting profit in oil companies. Provide an integrated scientific framework for the measurement and determination of accounting and taxing net profit in oil companies, the state of Kuwait.

## محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
(20 – 1)	<b>مقدمة البحث</b>
3	أولاً : مشكلة البحث
9	ثانياً : أهداف البحث
9	ثالثاً : أهمية البحث
10	رابعاً : الدراسات السابقة
15	خامساً : فروض البحث
16	سادساً : حدود البحث
16	سابعاً : منهج البحث
18	ثامناً : المصطلحات الأساسية
19	تاسعاً : خطة البحث
<b>الفصل الأول</b>	
(36-21)	<b>طبيعة وخصائص شركات النفط وإنعكاستها المحاسبية</b>
<b>المبحث الأول: طبيعة نشاط النفط</b>	
23	أولاً : التعريف بنشاط النفط
23	ثانياً : مراحل النشاط النفطي
24	ثالثاً : القطاع النفطي الكويتي
26	
29	<b>المبحث الثاني : الخصائص المميزة لشركات النفط وأثرها على المعالجة المحاسبية</b>
29	أولاً: وجود عنصر المخاطرة
31	ثانياً: ضخامة حجم الاستثمارات
32	ثالثاً: اختلاف ظروف الإنتاج وتعدد المنتجات
33	رابعاً: الانبعاث الجغرافي لنشاط النفط
35	خامساً: ظاهرة النفاذ للأصول المتناقصة
36	سادساً: ارتفاع الأهمية النسبية للتکاليف الثابتة في صناعة النفط

## تابع محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
66-37	<b>الفصل الثاني</b> مشكلات قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة فى شركات النفط بدولة الكويت
39	<b>المبحث الأول :</b> مشكلات قياس الإيرادات الجارية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط بدولة الكويت
41	أولا : تحقق الإيراد
46	ثانيا : طرق تحديد الإيرادات الجارية فى شركات النفط
53	ثالثا : قياس الإيرادات الجارية فى شركات النفط بدولة الكويت
55	<b>المبحث الثاني :</b> مشكلات قياس الإيرادات الفرعية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط
55	أولا: إيرادات خطوط الأنابيب التى تملكها الشركة
56	ثانيا: إيرادات خدمات موانئ الشحن التى تملكها الشركة
56	ثالثا: إيرادات الغاز الطبيعي أو المعادن المصاحبة له
57	رابعا: إيرادات نقص جوده النفط الخام
57	خامسا: فروق أسعار صرف العملات الأجنبية
59	سادسا: قياس الإيرادات الفرعية طبقا للمرسوم رقم (3) لسنة 1955
61	<b>المبحث الثالث :</b> مشكلات قياس الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط
61	أولا: مدى خضوع الربح الرأسمالي للضريبة على الدخل
64	ثانيا: الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط
(105-67)	<b>الفصل الثالث</b> مشكلات قياس النفقات واجبة الخصم فى شركات النفط
69	<b>المبحث الأول :</b> المشكلات المحاسبية والضريبية لقياس نفقات البحث والتنقيب
69	أولا: المعالجة المحاسبية لعمليات البحث والتنقيب
71	ثانيا: موقف التشريعات الضريبية من نفقات البحث والتنقيب

الصفحة	الموضوع
	<b>المبحث الثاني: المشكلات المحاسبية والضريبية لقياس نفقات الحفر والتطوير</b>
75	أولاً: المعالجة المحاسبية لنفقات التنمية والتطوير .....
75	ثانياً: موقف التشريعات الضريبية من نفقات الحفر والتطوير .....
76	ثالثاً: مشكلات تتعلق بالحفر والتطوير .....
80	
83	<b>المبحث الثالث : المشكلات المحاسبية والضريبية لقياس المسموحة الرأسمالية</b>
83	أولاً: النفاد .....
86	ثانياً: الإهلاك .....
93	<b>المبحث الرابع: المشكلات المحاسبية والضريبية لقياس النفقات الأخرى في شركات النفط</b>
93	أولاً: نفقات التشغيل .....
94	ثانياً: قيمة الإنطواط التي تدفعها الشركة للدولة المضيفة .....
94	ثالثاً: المصروفات الرأسمالية الخاصة بالمساحات المتنازع عنها .....
95	
95	رابعاً: تكاليف ازدياد درجة وجوده الزيت الخام .....
95	خامساً: توزيع التكاليف المشتركة .....
97	سادساً: الاستهلاك المالي .....
97	سابعاً: مشكلات تحديد التكاليف واجبة الخصم وفقاً لنظام إسترداد التكلفة .....
99	
99	ثامناً: تحديد التكاليف الأخرى واجبة الخصم في التشريع الضريبي الكويتي .....
104	

## تابع محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
	<b>الفصل الرابع</b>
	<b>الدراسة الميدانية</b>
122-107	<b>المبحث الأول : إطار الدراسة الميدانية</b>
109	أولاً: أسلوب جمع البيانات .....
109	ثانياً: تصميم قائمة الاستقصاء .....
109	ثالثاً: مجتمع الدراسة .....
113	رابعاً: اختيار العينة .....
113	خامساً: قياس البيانات .....
114	سادساً: اعتبارات القياس .....
114	سابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة .....
115	<b>المبحث الثاني : النتائج واختبارات الفروض</b>
117	<b>الفصل الخامس</b>
	<b>تطوير المحاسبة الضريبية على دخل شركات النفط</b>
140-123	<b>فى دولة الكويت</b>
	<b>المبحث الأول : إطاراً مقترحاً للإيرادات الخاضعة للضريبة فى</b>
127	شركات النفط .....
	<b>المبحث الثاني : إطاراً مقترحاً للتکاليف واجبة الخصم فى</b>
133	شركات النفط .....
147-141	<b>النتائج والتوصيات</b>
157-149	<b>المراجع</b>
151	المراجع العربية .....
157	المراجع الأجنبية .....
159	<b>ملحق البحث</b>
161	قائمة الاستقصاء .....
177	نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء .....



قسم المحاسبة والمراجعة  
الدراسات العليا

ملخص رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة  
عنوان

**مشكلات قياس الربح الخاضع للضريبة في شركات النفط  
دولة الكويت - دراسة مقارنة**

إعداد  
مانع على عبد الله العجمى

إشراف  
**الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة**  
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

2009

## **أولاً: طبيعة المشكلة:**

نظراً للطبيعة الخاصة لشركات النفط ظهرت العديد من المشكلات عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة وأهمها:

### **1- أسس تحقيق الإيراد:**

تظهر مشكلة تحقق الإيراد في شركات إستخراج وإنتاج النفط هل يستخدم أساس البيع أم أساس الإنتاج أم أساس النماء أم أساس الاكتشاف ؟

### **2- مشكلات تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

يواجهة تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة في شركات النفط العديد من المشكلات التي تواجه الإداره الضريبية أهمها :

1/2 مشكلة تحديد السعر لأغراض الضريبة

2/2 مشكلة تحديد قيمة الإتاوات العينية التي تحصل عليها الدولة المضيفة ومدى خضوعها للضريبة من عدمه ؟

3/2 كيفية تحديد إيرادات خطوط الأنابيب التي تملكها الشركة ومدى خضوعها للضريبة ؟

4/2 كيفية تحديد إيرادات خدمات موانئ الشحن التي تملكها الشركة ومدى خضوعها للضريبة ؟

5/2 كيفية تحديد إيرادات الغاز الطبيعي أو المعادن المصاحبه له ومدى خضوعها للضريبة ؟

6/2 كيفية تحديد إيرادات نقص جوده النفط الخام ومدى خضوعها للضريبة ؟

### **3- مشكلات تحديد التكاليف واجبة الخصم ضريبيا في شركات النفط :**

#### **1/3 إهلاك الأصول الثابتة في شركات النفط**

ونظراً لاختلاف الأصول القابلة للإهلاك وطرق قياس تكلفة الإهلاك في شركات النفط تظهر المشكلات الآتية:

- أهمية تمييز الأصول الطبيعية التي تخضع للنفاد عن تلك المادية التي تخضع للإهلاك

- صعوبة تحديد العمر الانتاجي لبعض الأصول وبالتالي عدم دقة احتساب إهلاكاتها

- كيفية تحديد طرق إهلاك الأصول القابلة للنفاد؟

- كيفية إهلاك تكاليف ما قبل الاستخراج؟

- مشكلة استخدام الاحتياطي البترولي في حساب الإهلاك؟

### 2/ مشكلة القياس المحاسبي لعمليات البحث والتنقيب وأثرها على تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة

حيث تثار العديد من التساؤلات عند معالجة تكاليف البحث والاستكشاف هل:

- تعتبر ضمن المصروفات الإيرادية التي تحمل مباشرة على قائمة الدخل وبالتالي تؤثر على صافي الربح الضريبي؟

- أم تعتبر مصروفات رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية؟

- وإذا اعتبرت مصروفات رأسمالية فهل توزع على المناطق المنتجة فقط أم المناطق المنتجة وغير المنتجة؟

### 3/ مشكلات القياس في مرحلة الحفر والتطوير وأثرها على تحديد صافي الربح الضريبي

#### 4/ توزيع التكاليف المشتركة

قد يحتوى الحقل على كل من الغاز والزيت معاً، وفي هذه الحالة يسمى الغاز بالغاز المصاحب، وتمثل المشكلة الفنية والإدارية والمحاسبية في إيجاد أساس مناسب لتوزيع تكاليف الإنتاج المشترك بين هذين المنتجين.

#### 4- نظام الاسترداد وأثره على تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة

يعد نظام الاسترداد أحد الأنظمة المحاسبية المستحدثة والمطبقة في شركات البحث والتنقيب عن البترول وإنتاجه والتي يكون الشريك الأجنبي أو الوطني طرفاً فيها حيث يحق له استرداد ما تم إنفاقه على عمليات البحث والتنمية والإنتاج حسب الشروط التي يتم الاتفاق عليها. ولكن هذا النظام يمثل مشكلة لدى الدولة المضيفة تتمثل في مشكلة التحاسب الضريبي.

#### 5- الاستهلاك المالي (استهلاك رأس المال) في شركات الامتياز ثانياً: أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

1- التعرف على أهم المشكلات المحاسبية التي تؤثر على تحديد صافي الربح المحاسبي في شركات النفط.

2- التعرف على أهم المشكلات الضريبية التي تؤثر على تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة في شركات النفط.

3- توفير إطار علمي متكامل لقياس وتحديد صافي الربح المحاسبي والضريبي في شركات النفط.

### **ثالثاً: أهمية البحث:**

تتميز صناعة النفط بمجموعة من الخصائص المميزة والتي تؤدي إلى خلق العديد من المشكلات المحاسبية وبالتالي يكون لها تأثير كبير على تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.

### **رابعاً: فروض البحث:**

يقوم البحث على الفروض التالية:

1- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الخصائص المميزة لشركات النفط وبين المشكلات المحاسبية والضريبية لهذه الشركات.

2- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مشكلات تحديد الإيرادات في شركات النفط وبين تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه الشركات.

3- توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين مشكلات تحديد التكاليف في شركات النفط وبين تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه الشركات.

4- يوجد تأثير معنوي لتطبيق نظام استرداد التكاليف في شركات النفط على الوعاء الضريبي لهذه الشركات.

### **خامساً: خطة البحث:**

يتم تقسيم البحث إلى مقدمة وخمسة فصول :

**تناول الفصل الأول الخصائص المميزة لشركات النفط من وجهة النظر المحاسبية والضريبية.**

و **تناول الفصل الثاني تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة في شركات النفط وتناول الفصل الثالث تحديد التكاليف واجبة الخصم في شركات النفط .**

**وتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية .**  
**وقد تناول الفصل الخامس الإطار المقترن**

## سادسا : النتائج والتوصيات :

### 1- نتائج البحث

1/1 تعتبر خاصية زيادة عنصر المخاطرة و ظاهرة الفاد للأصول المتناقصة من أهم الخصائص تأثيراً على المعالجة المحاسبية والضريبية لشركات النفط .

2/1 تعتبر مشكلة الاختصاص الضريبي و مشكلة مسموح النفاذ ومدى الإعتراف به ضرريرا ثم مشكلة الازدواج الضريبي من أهم المشكلات الضريبية التي تواجه شركات النفط .

3/1 يعتبر أساس الانتاج هو الأساس المناسب لتحقيق الإيرادات في شركات النفط

4/1 المعالجة المحاسبية والضريبية المناسبة لتكاليف البحث والتنقيب والتنمية هي رسملة التكاليف الناجحة .

### 2- توصيات البحث

1/2 يوصى الباحث بإجراء تعديل تشريعي في دولة الكويت يقضى بتوسيع الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم ضرريرا في شركات النفط بصفة خاصة وباقى الأنشطة بصفة عامة .

2/2 يقترح الباحث اعتبار نفقات البحث والاستكشاف التي تنفقها الشركة قبل بدء الفترة الإنتاجية نفقات رأسمالية تحمل على حسابات المناطق المنتجة فقط .

3/2 يقترح الباحث اعتبار نفقات الاستكشاف والاستطلاع التي تنفق بعد بدء الفترة الإنتاجية للشركة من التكاليف واجبة الخصم في السنة التي أنفقت فيها هذه المصاروفات .

4/2 يوصى الباحث بإحتساب إستهلاك مالى وأعتباره من التكاليف واجبة الخصم ضرريرا ، حتى لا تفاجأ عند انقضائه بأنه ليست لديها أموال كافية لسداد رأس المال .