



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 العجمي
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إشراف

الدكتور
مشاري عبيد الهرشاني
كلية العلوم الإدارية
جامعة الكويت

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

2009

بسم الله الرحمن الرحيم

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

صدق الله العظيم

إهداء إلى

إلى أبي وأمي وفاءً وعرفانا بالجميل
إلى زوجتي وأولادي حاضري ومستقبلي

شكر وتقدير

يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذه الفاضل الأستاذ الدكتور/ سعيد عبد المنعم محمد على عطائه الفياض والمستمر دائما ، ولمساندته العلمية والمعنوية للباحث وعلى قبول سيادته رئاسه لجنة الحكم على الرسالة رغم أعبائه ومسئوليته الجسام ، متعه الله بالصحة والعافية وجعله عوناً لابنائه من طلاب العلم .

وبمشاعر الاعتزاز والاحترام يتوجه الباحث بالشكر والتقدير إلى أستاذه الفاضل الأستاذ الدكتور/ محمد عبد العزيز خليفة المشرف على الرسالة على آرائه العلمية القيمة وإشرافه العلمى المتميز وعلى رحابه صدره وتوجيهاته السديدة والتي كان لها أكبر الأثر فى سبيل إخراج هذا البحث فى صورته النهائية جزاه الله عنا خير الجزاء .

كما يتقدم الباحث بعظيم الشكر والتقدير إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور/ إبراهيم درويش عيسى على تفضل سيادته بقبول الإشتراك فى لجنة الحكم على الرسالة ، فلسيادته كل التقدير والحب والاحترام ، جزاه الله خير الجزاء وحفظه لأبنائه أستاذا جليلا وعالما فاضلا.

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

الباحث

مستخلص

مانع على عبد الله العجمي ، مشكلات قياس صافي الربح الخاضع للضريبة في شركات النفط بدولة الكويت (دراسة مقارنة) ، ماجستير في 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 متكامل 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.

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

ABSTRACT

Mana'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
(1 - 20)	مقدمة البحث
3	أولا : مشكلة البحث
9	ثانيا : أهداف البحث
9	ثالثا : أهمية البحث
10	رابعا : الدراسات السابقة
15	خامسا : فروض البحث
16	سادسا : حدود البحث
16	سابعا : منهج البحث
18	ثامنا : المصطلحات الأساسية
19	تاسعا : خطة البحث
	الفصل الأول
(21-36)	طبيعة وخصائص شركات النفط وإنعكاستها المحاسبية
23	المبحث الأول: طبيعة نشاط النفط
23	أولا : التعريف بنشاط النفط
24	ثانيا : مراحل النشاط النفطي
26	ثالثا : القطاع النفطي الكويتي
29	المبحث الثاني : الخصائص المميزة لشركات النفط وأثرها على المعالجة المحاسبية
29	أولا: وجود عنصر المخاطرة
31	ثانيا: ضخامة حجم الاستثمارات
32	ثالثا: اختلاف ظروف الإنتاج وتعدد المشتقات
33	رابعا: الانتشار الجغرافي لنشاط النفط
35	خامسا: ظاهرة النفاد للأصول المتناقصة
36	سادسا: ارتفاع الأهمية النسبية للتكاليف الثابتة في صناعة النفط

تابع محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
66-37	الفصل الثانى
	مشكلات قياس الإيرادات الخاضعة للضريبة
	فى شركات النفط بدولة الكويت
39	المبحث الأول : 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	المبحث الثانى : 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 الطبيعى أو المعادن المصاحبه 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.....
	المبحث الثالث : مشكلات قياس الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط
61	أولا: مدى خضوع الربح الرأسمالى للضريبة على الدخل.....
64	ثانيا: الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فى شركات النفط.....
	الفصل الثالث
	مشكلات قياس النفقات واجبة الخصم
	فى شركات النفط
(105-67)	المبحث الأول : المشكلات المحاسبية والضريبية لقياس نفقات البحث والتنقيب
69	أولا: المعالجة المحاسبية لعمليات البحث والتنقيب.....
69	ثانيا: موقف التشريعات الضريبية من نفقات البحث والتنقيب.....
71	

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

تابع محتويات البحث

الصفحة	الموضوع
	الفصل الرابع
	الدراسة الميدانية
122-107	المبحث الأول : إطار الدراسة الميدانية
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	المبحث الثاني : النتائج واختبارات الفروض
117	الفصل الخامس
	تطوير المحاسبة الضريبية على دخل شركات النفط
	في دولة الكويت
140-123	المبحث الأول : إطاراً مقترحاً للإيرادات الخاضعة للضريبة في
127	شركات النفط
	المبحث الثاني : إطاراً مقترحاً للتكاليف واجبة الخصم في
133	شركات النفط
147-141	النتائج والتوصيات
157-149	المراجع
151	المراجع العربية
157	المراجع الأجنبية
159	ملاحق البحث
161	قائمة الاستقصاء
177	نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستقصاء



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة
الدراسات العليا

ملخص رسالة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة
بعنوان

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

إعداد

مانع على عبد الله العجمي

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 :

بوجابة تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة في شركات النفط العديد من المشكلات التي تواجه الإدارة 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 عدمة ؟

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

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

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

- كيفية تحديد طرق إهلاك الأصول القابلة للنفاذ؟

- كيفية إهلاك تكاليف ما قبل الاستخراج؟

- مشكلة استخدام الاحتياطي البترولي في حساب الإهلاك؟

2/3 مشكلة القياس المحاسبي لعمليات البحث والتنقيب وأثرها علي تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة

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

- تعتبر ضمن المصروفات الإيرادية التي تحمل مباشرة علي قائمة الدخل وبالتالي تؤثر علي صافي الربح الضريبي؟
- أم تعتبر مصروفات رأسمالية تظهر بقائمة المركز المالي في نهاية الفترة المحاسبية؟
- وإذا اعتبرت مصروفات رأسمالية فهل توزع علي المناطق المنتجة فقط أم المناطق المنتجة وغير المنتجة؟

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

4/3 توزيع التكاليف المشتركة

قد يحتوى الحقل علي كل من الغاز والزيوت معا، وفي هذه الحالة يسمى الغاز بالغاز المصاحب، وتتمثل المشكلة الفنية والإدارية والمحاسبية في إيجاد أساس مناسب لتوزيع تكاليف الإنتاج المشترك بين هذين المنتجين.

4- نظام الاسترداد وأثره علي 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 علي 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 إلي:

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

2- التعرف علي أهم المشكلات الضريبية التي تؤثر علي 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 علي تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.

رابعاً: فروض البحث:

يقوم البحث علي 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 التكلفة في شركات النفط علي 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 المقترح

سادسا : النتائج والتوصيات :

1- نتائج البحث

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

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

3/1 يعتبر أساس الإنتاج هو الأساس المناسب لتحقيق الإيراد فى شركات النفط

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

2- توصيات البحث

1/2 يوصى الباحث بإجراء تعديل تشريعى فى دولة الكويت يقضى بتوضيح الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم ضريبيا فى شركات النفط بصفة خاصة وباقى الأنشطة بصفة عامة .

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

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

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