



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

تطوير المحاسبة عن الضريبة على أرباح شركات الأموال
لشركات المجموعة
دراسة تطبيقية

**Accounting Development on Corporate Profit Tax of
Group Companies.**
An Applied Study

بحث مقدم لقسم المحاسبة والمراجعة
للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحث

نبيل عبد الرعوف إبراهيم

تحت إشراف

دكتور

محمد عبد العزيز خليفة
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة- جامعة عين شمس

دكتور

سعيد عبد المنعم محمد
أستاذ المحاسبة والضرائب
وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة
كلية التجارة- جامعة عين شمس

بسم الله الرحمن الرحيم

" ومن يتوكل على الله فهو حسبه "

صدق الله العظيم

سورة الطلاق الآية (3)

شكر

أتقدم بخالص شكرى وتقديرى للأستاذ الدكتور / سعيد عبد المنعم محمد على تفضله بالإشراف على الرسالة ، على الرغم من مهامه العظام ووقته الثمين ، فجزاه الله عنى خير الجزاء.

وكما يسعدنى أن أتوجه بوافر الشكر ، وعظيم التقدير والامتنان للأستاذ الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة ، الذى كان متواضعا فى النصيح والإرشاد فلسيادته وافر الشكر والإحترام .

كما أتقدم بعظيم الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور/ محمد زيدان إبراهيم على تفضل سيادته بالموافقة على الاشتراك فى لجنة الحكم ، فجزاه الله خير الجزاء وجعله عوناً للباحثين 0.

وأتقدم بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور / محمد كمال أبو عجوة لتفضل سيادته بالاشتراك فى لجنة الحكم ، متعه الله بالصحة والعافية وجعله سنداً للباحثين .

ومن الواجب أن أتقدم بالشكر والعرفان بالجميل لزملائي ورؤسائي من مصلحة الضرائب العامة وكذا مركز معلومات القطاع العام وأخيرا للشركة القابضة للصناعات الغذائية على ما قدموه من بيانات ومعلومات فى سبيل ظهور هذا البحث.



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

اسم الطالب : نبيل عبد الرؤوف إبراهيم إبراهيم الصيفي
عنوان الرسالة: تطوير المحاسبة عن الضريبة على أرباح شركات
الأموال لشركات المجموعة. (دراسة تطبيقية)
الدرجة العلمية : دكتور الفلسفة في المحاسبة

لجنة المناقشة و الحكم على الرسالة

1- الأستاذ الدكتور / سعيد عبد المنعم محمد رئيسا

أستاذ المحاسبة والضرائب

وكيل الكلية لشؤون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

2- الأستاذ الدكتور / محمد زيدان إبراهيم عضوا

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل الكلية لشؤون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة – جامعة المنوفية

3- الدكتور / محمد كمال الدين فتحي أبو عجوة عضوا

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

4- الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة مشرفا بالاشتراك

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة عين شمس

تاريخ مناقشة البحث 2006 / 5 / 8

الدراسات العليا

ختم الإجازة

أجيزت الرسالة بتاريخ

2006 / /

موافقة مجلس الكلية

2006 / /

موافقة مجلس الجامعة

2006 / /

الفهرس

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- أولاً: طبيعة المشكلة.....5
- ثانياً: أهمية البحث.....7
- ثالثاً: أهداف البحث.....8
- رابعاً: فروض البحث.....8
- خامساً: منهج البحث.....9
- سادساً: حدود البحث.....9
- سابعاً: الدراسات السابقة.....10

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للقوائم المالية المجمعة.....21

المبحث الأول: طبيعة القوائم المالية المجمعة.....25

أولاً : تعريف القوائم المالية المجمعة.....25

ثانياً : المفاهيم المحاسبية التي تستند إليها القوائم المالية المجمعة.....25

1- مفهوم المنشأة الأم.....25

2- مفهوم الوحدة الاقتصادية.....26

3- مفهوم الوحدة المحاسبية المجمعة.....27

أ- طريقة الشراء.....27

ب- طريقة تجميع المصالح.....28

4- مفهوم السيطرة.....28

ثالثاً : الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية المجمعة.....29

أ- طريقة التكلفة.....30

ب- طريقة حقوق الملكية.....30

رابعاً: أهمية إعداد القوائم المالية المجمعة.....32

خامساً : أهم الانتقادات الموجهة للقوائم المالية المجمعة.....33

المبحث الثاني: دراسة مقارنة للمفاهيم والقواعد التى تحكم إعداد القوائم المالية	
المجموعة.....	35
اولاً : تحديد مفهوم السيطرة.....	35
ثانياً : الهدف من إعداد القوائم المالية المجمعة.....	40
ثالثاً : نطاق إعداد القوائم المالية المجمعة.....	41
رابعاً : تقويم أصول وخصوم المنشأة التابعة التى تتم السيطرة عليها عن طريق الشراء.....	42
خامساً : إثبات حقوق الملكية غير المسيطرة فى أصول المنشأة التابعة التى تتم السيطرة عليها بالشراء.....	42
سادساً : معالجة الشهرة التى قد تنشأ عند شراء حصة السيطرة فى الشركة التابعة.....	43
سابعاً : استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بين وحدات المجموعة الواحدة من قائمة الدخل الموحدة.....	43
ثامناً : معالجة الأرباح أو الخسائر التى تنتج عن بيع كل أو جزء من حصة السيطرة مما يؤدى إلى فقد السيطرة.....	44
تاسعاً : التغيرات فى حصة السيطرة التى لا تؤدى إلى فقد السيطرة.....	44
عاشراً : تطابق السياسات المحاسبية.....	45
حادى عشر : تطابق الفترات المالية.....	45
ثانى عشر : الإفصاح.....	46

الفصل الثالث: دراسة مقارنة المعالجة الضريبية للعمليات المتبادلة بين

وحدات المجموعة	49
المبحث الأول: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل الأصول طويلة الأجل	53
اولاً : التشريع الأمريكى	54
ثانياً : التشريع الأنجليزى	55
ثالثاً : التشريع المصرى	57

المبحث الثاني: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل القروض	65
أولاً : التشريع الأمريكي	65
ثانياً : التشريع الأنجليزى	66
ثالثاً : التشريع المصرى	69
المبحث الثالث: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل البضاعة	71
الفصل الرابع: الإقرار الضريبي المجمع لشركات المجموعة	77
المبحث الأول: طبيعة الإقرار الضريبي المجمع	81
أولاً : تعريف الإقرار الضريبي المجمع	81
ثانياً : المزايا المترتبة على المحاسبة من خلال الإقرار الضريبي المجمع... ..	83
ثالثاً : الإنتقادات الموجهة للإقرار الضريبي المجمع	84
رابعاً : شروط إعداد الإقرار الضريبي المجمع	85
المبحث الثاني: طرق إعداد الإقرار الضريبي المجمع	87
أولاً : تجميع الإقرارات الضريبية المنفصلة	90
ثانياً : إعداد الإقرار الضريبي من واقع القوائم المالية المجمعة	91
المبحث الثالث: المعالجة الضريبية للخسائر فى ظل الإقرار الضريبي المجمع.. ..	95
أولاً : قاعدة إعادة تحديد الأساس	98
ثانياً : قاعدة تعليق الخسارة	98
الفصل الخامس : الدراسة الميدانية	103
المبحث الاول : إطار الدراسة الميدانية	105
أولاً : الهدف من الدراسة	105
ثانياً : مجتمع الدراسة	105
ثالثاً : عينة الدراسة	106
رابعاً : الأساليب الإحصائية المستخدمة	108
خامساً :تصميم قائمة الاستقصاء	109
سادساً : خصائص العينة	109

المبحث الثاني : نتائج واختبارات الفروض	111
أولا : نتائج وإختبار فروض القسم الأول	111
ثانيا : نتائج وإختبار فروض القسم الثاني	120
الفصل السادس: الإطار المقترح للمحاسبة الضريبية لشركات المجموعة	127
أولا: شروط تطبيق النظام الضريبي المقترح	130
ثانيا: ميعاد تقديم الإقرار الضريبي المجمع	130
ثالثا: الجهة المسؤولة أمام مصلحة الضرائب	130
رابعا: كيفية إعداد الإقرار الضريبي المجمع	131
خامسا : النموذج المقترح للإقرار الضريبي المجمع	131
الفصل السابع: الدراسة التطبيقية	149
أولا : الإقرار الضريبي المجمع وفقا للقانون 157 لسنة 1981	153
ثانيا : الإقرار الضريبي المجمع وفقا للقانون 91 لسنة 2005	177

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج	199
ثانيا : التوصيات	201

المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية	203
ثانيا : المراجع باللغة الإنجليزية	207

الملاحق

1- قائمة الاستقصاء	217
2- تفريغ جداول الدراسة الميدانية	229
3- الإقرارات الضريبية للشركة القابضة للصناعات الغذائية وشركاتها التابعة	241
4- القائمة المالية المجمعة للشركة القابضة للصناعات الغذائية	279

ملخص البحث باللغة العربية

ملخص البحث باللغة الإنجليزية

قائمة بالجدول :

رقم الصفحة	اسم الجدول	مسلسل
108	توزيع فئات الدراسة	1
110	التوزيع التكرارى والنسبى لعينة الدراسة الفعلية موزعة على الخصائص الديموجرافية	2
111	مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول الموانع عند تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة لشركات المجموعة	3-أ
112	الأهمية النسبية التى تحول دون المحاسبة الضريبية على أساس المجموعة موزعة حسب فئات الدراسة	3-ب
113	الأهمية النسبية للأسباب التى تعيد تطبيق المحاسبة الضريبية المجمة لشركات المجموعة موزعة حسب فئات الدراسة	3-ج
114	مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول وجود تعارض بين الربح الضريبى ومعايير المحاسبة المصرية	4-أ
114	الأهمية النسبية للأسباب وراء وجود تعارض بين الربح الضريبى ومعايير المحاسبة المصرية موزعة حسب فئات الدراسة	4-ب
115	مدى الاختلافات بين استجابات فئات الدراسة حول اختلاف قياس صافى الربح الخاضع للضريبة بين شركات المجموعة ككل وكل وحدة من وحداتها على حده	5-أ
116	الأهمية النسبية للأسباب التى تؤدى الى اختلاف قياس صافى الربح الخاضع للضريبة على مستوى المجموعة ككل وكل وحدة من وحداتها على حده موزعة حسب فئات الدراسة	5-ب
117	مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول تعديل التشريع الضريبى القائم لقياس صافى الربح الخاضع للضريبة على مستوى المجموعة	6-أ
118	الأهمية النسبية لأهم التعديلات الواجب ادخالها على التشريع الضريبى حتى يتسنى قياس صافى الربح الخاضع للضريبة موزعة حسب فئات الدراسة	6-ب

مسلسل	اسم الجدول	رقم الصفحة
7-أ	مدى الاختلافات بين فئات الدراسة حول وجود صعوبات فى قياس صافى الربح الخاضع للضريبة لشركات المجموعة	120
7-ب	الأهمية النسبية للصعوبات التى تواجه قياس صافى الربح الخاضع للضريبة على مستوى المجموعة موزعة حسب فئات الدراسة	121
7-ج	الأهمية النسبية للتسهيلات التى تواجه عملية قياس صافى الربح الخاضع للضريبة على مستوى المجموعة موزعة حسب فئات الدراسة	122
8-أ	مدى الاختلافات حول وجود صعوبات تواجه عملية تجميع الخسائر وترحيلها لشركات المجموعة .	123
8-ب	الأهمية النسبية للصعوبات التى تواجه عملية تجميع الخسائر وترحيلها على مستوى المجموعة ككل موزعة حسب فئات الدراسة	124
9	مقارنة إيرادات ضرائب الدخل بالإيرادات السيادية	137
10	العلاقة بين إيرادات مصلحة الضرائب العامة والإيرادات الضريبية لشركات قطاع الأعمال العام	138
11	بيان بالشركات القابضة العاملة فى مصر قطاع أعمال عام خاضعة لأحكام القانون 203 لسنة 1991	140
12	بيانات عن شركات قطاع الأعمال العام لسنة 2003 / 2004	141
13	تطور ناتج شركات قطاع الأعمال العام	142
14	العلاقة بين صافى أرباح شركات قطاع الأعمال والإيرادات الحكومية	143
15	الشركات التابعة للشركة القابضة للصناعات الغذائية	145
16	تفريغ بيانات القوائم المالية للشركة القابضة للصناعات الغذائية وشركاتها التابعة .	146-147
17	مقارنة نتائج التطبيق	200

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

أولا : طبيعة المشكلة

ثانيا : أهمية البحث

ثالثا : أهداف البحث

رابعا : فروض البحث

خامسا: منهج البحث

سادسا: حدود البحث

سابعا: الدراسات السابقة

أدى الانتقال من نظام الاقتصاد القائم على التخطيط والمركزية إلى الاقتصاد الحر كنتيجة للتطور الاقتصادي الهائل الذي حدث منذ أواخر القرن العشرين لظهور الكيانات الاقتصادية الضخمة، فقد اعتمدت دول كثيرة ومنها مصر برنامجاً للخصخصة Privatization بهدف التحول من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وهو ما يسمى بخصخصة شركات قطاع الأعمال العام (الشركات القابضة والتابعة)¹⁰

تعمل الشركات القابضة Holding Co. والتابعة Subsidiary Co. كوحدة اقتصادية واحدة يحكمها مجلس إدارة الشركة القابضة والتي يطلق عليها شركة المجموعة، وعلى الرغم من سيطرة الشركة القابضة على الشركات التابعة لها نتيجة تملك أكثر من 50 % من أسهم الشركة التابعة على الأقل، إلا إن كل شركة تعتبر مستقلة استقلالاً تاماً من حيث الشخصية القانونية والاعتبارية وتعتبر الشركة المسيطرة هي الشركة القابضة.

وتنشأ العلاقة بين الشركة القابضة والشركات التابعة من خلال إدارة محفظة أوراق مالية فقد يكون نشاط الشركة التابعة مكملًا لنشاط الشركة القابضة أو ضرورياً لضمان استمرارها، وقد تكون الشركة التابعة المصدر الرئيسي للخامات أو مستلزمات الإنتاج الضرورية لاستمرار نشاط الشركة القابضة أو شركاتها التابعة الأخرى التي تقوم على المساهمة بصورة مكتملة في العمليات الإنتاجية الرئيسية لشركة المجموعة بهدف تقليص المنافسة وتكوين الكيانات الاقتصادية الضخمة⁰²

ونظراً لأن لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة كيان قانوني مستقل، لذلك تعد لكل من هذه الشركات قوائم مستقلة سواء كانت قائمة المركز المالي أو غيرها من القوائم المالية الأخرى، كما أن الشركة القابضة تقوم بإعداد قوائم مالية مجمعة حيث إنها تمثل وحدة اقتصادية واحدة 0 ويساعد التجميع على تقييم كفاءة الأداء والمساعدة في التنبؤ لأغراض التخطيط للإنتاج والتسويق بالإضافة للمرونة في اتخاذ القرارات الرشيدة.³

1- د. كمال خليفة أبو زيد، "مدخل مقترح لتقييم شركات قطاع الأعمال العام لأغراض الخصخصة بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (العدد الأول 1994)، ص 15

2- جون لارسن، المحاسبة المتقدمة، تعريب ومراجعة د / وصفي أبو المكارم، ود/ كمال الدين سعد، (السعودية، دار المريخ، 1998)، ص 38

3 - د. عبد الحي مرعي، المحاسبة المالية المتقدمة، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1993)، ص 486

تأخذ شركات المجموعة الشكل القانوني في الغالب لشركات الأموال التي قد تكون مملوكة ملكية خاصة أو ملكية عامة، و القوائم المالية المجمعة Consolidated financial statement تنتظر للشركة القابضة على أنها وحدة محاسبية واحدة وبالتالي فهي تساعد وتسهم في إمكانية التخطيط والتنسيق والرقابة لشركات المجموعة.⁴

وقد تناولت المعايير المحاسبية الدولية والمصرية كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة في تاريخ الحيازة وفي تاريخ لاحق لتاريخ الحيازة من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) والمعيار المحاسبي المصري رقم (17) والمعيار المحاسبي رقم (20) من إصدارات الجهاز المركزي للمحاسبات.⁵

ونظرا لان كل من الشركة القابضة و الشركات التابعة تقوم بتقديم إقرارها الضريبي للإدارة الضريبية مرفقا به قوائمها المالية المستقلة⁶ من أجل تحديد الوعاء الضريبي وسداد ضرائب الدخل في حالة تحقيق أرباح صافية قبل توزيعها أو الاستفادة من الوفورات الضريبية في المستقبل إذا كانت نتيجة نشاطها خسارة. ومن ثم لم تستخدم القوائم المالية المجمعة لأغراض المحاسبة الضريبية رغم إنه تم إعدادها على أساس عمليات المجموعة باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة مستندة في ذلك على مجموعة من الأسس العلمية والطرق والنظريات المحاسبية⁷ والاشتراطات الخاصة بتقريرها وعرضها.⁸

4- د. فاروق عبد الحليم الغندور، الجوانب المحاسبية والمالية لقانون قطاع الأعمال العام، دراسة نظرية وميدانية، (القاهرة، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع 1995)، ص 13.

5- راجع:

- د. طارق حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الرابع، (الإسكندرية: الدار الجامعية 2002)، ص 129.

- قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات الصادر برقم 2644 لسنة 1996

6 - د. سعيد عبد المنعم، مشكلات ضريبية معاصرة " تحليل وتقييم "، (القاهرة: بدون ناشر 2002)، ص 202.

7- د. عمرو عبد البر، دراسات في المحاسبة المتوسطة القوائم المالية الموحدة، (القاهرة: بدون ناشر 1995)،

ص 25

8 - د. أحمد الخطيب و د / محمد عبد الفتاح، المحاسبة في الشركات القابضة وإعداد القوائم المالية المجمعة، (مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة عين شمس 1998)، ص 66، 67.

أولاً: طبيعة المشكلة

ينظر للشركة القابضة والشركات التابعة لها بأنها وحدة اقتصادية واحدة، على الرغم من أن لكل منهما الشخصية القانونية المستقلة وطبقاً للتشريع الضريبي المصري تقوم كل شركة من المجموعة بتقديم إقرارها الضريبي بصورة منفصلة الأمر الذي يترتب عليه العديد من المشاكل⁹ كما أن القوائم المالية المجمعة تعد لبيان نتائج أعمال هذه الشركات كافة ويستلزم الأمر في تلك الحالة استبعاد بعض البنود المؤثرة كالاستثمارات في الشركات التابعة الموجودة بقائمة المركز المالي للشركة الأم مقابل أدراج صافى أصول وخصوم الشركات التابعة في القائمة المالية المجمعة للمركز المالي. كذلك تستبعد من القوائم المالية المجمعة العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والشركات التابعة، كالمبيعات من القابضة للتابعة أو العكس، فاستبعاد تلك العمليات يعمل على تجنب هامش من الأرباح المحققة من تلك العمليات باعتبارها تسويات عكسية مما يؤدي إلى ظهور القوائم المالية المجمعة بصورة تعبر عن المبيعات الحقيقية للمجموعة مع الغير مما يسفر عن انخفاض صافى الدخل الخاضع للضريبة في ضوء تلك التسويات⁹ وترتب على ذلك العديد من المشكلات الضريبية الناتجة عن إعداد القوائم المالية المجمعة وبصفة خاصة:

(1) مدى سريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الثابتة من شركة تابعة لشركة تابعة عضو بالمجموعة أو للشركة القابضة، سواء الأصل الثابت قابل للإهلاك أو غير قابل للإهلاك.

(2) المعالجة الضريبية للعمليات المتبادلة بين شركة تابعة وشركة تابعة أخرى داخل المجموعة كمبيعات مواد خام مثلاً أو غيرها.

فتلك العمليات وغيرها ينتج عنها أرباح تخضع للضريبة - إذا كانت الشركة خاضعة- مما يؤثر على العبء الضريبي للمجموعة ككل بزيادة أعبائها¹⁰

وهناك العديد من المشكلات المحاسبية التي يهتم البحث بها والناجمة عن القوائم المالية المنفصلة وأثارها الضريبية بالنسبة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ومن تلك المشكلات ما يلي:

9- د.محمد الفيومي محمد و د:فؤاد السيد المليجي، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة، (الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر، 2000) ص105.