



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 الرءوف 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
---	---

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"وَمَن يَتَوَكَّلْ عَلَى اللَّهِ فَهُوَ حَسْبُهُ"
صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

سورة الطلاق الآية (3)

شكر

أتقدم بخالص شكري وتقديرني للأستاذ الدكتور / سعيد عبد المنعم محمد على تفضله بالإشراف على الرسالة ، على الرغم من مهامه العظام ووقته الثمين ، فجزاهم الله عن خير الجزاء .

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

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

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

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



كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

اسم الطالب : نبيل عبد الرءوف 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

أستاذ المحاسبة والضرائب

وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

2- الأستاذ الدكتور / محمد زيدان إبراهيم

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

كلية التجارة - جامعة المنوفية

3- الدكتور / محمد كمال الدين فتحي أبو عجوة

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

4- الدكتور / محمد عبد العزيز خليفة

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة عين شمس

تاریخ مناقشة البحث 2006 / 5 / 8

الدراسات العليا

ختم الإجازة

أجيزت الرسالة بتاريخ

موافقة مجلس الجامعة

2006 /

2006 /

موافقة مجلس الكلية

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 لقواعد المالية المجمعة.....

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 لقواعد المالية المجمعة.....	33

المبحث الثاني: دراسة مقارنة للمفاهيم والقواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية	
35.....	المجموعة
35.....	أولاً : تحديد مفهوم السيطرة.
40.....	ثانياً : الهدف من إعداد القوائم المالية المجموعة.
41.....	ثالثاً : نطاق إعداد القوائم المالية المجموعة.
42.....	رابعاً : تقويم أصول وخصوم المنشأة التابعة التي تتم السيطرة عليها عن طريق الشراء.....
42	خامساً : إثبات حقوق الملكية غير المسيطرة في أصول المنشأة التابعة التي تتم السيطرة عليها بالشراء.....
43.....	سادساً : معالجة الشهرة التي قد تنشأ عند شراء حصة السيطرة في الشركة التابعة.....
43.....	سابعاً : استبعاد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن العمليات المتبادلة بين وحدات المجموعة الواحدة من قائمة الدخل الموحدة.....
44.....	ثامناً : معالجة الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن بيع كل أو جزء من حصة السيطرة مما يؤدي إلى فقد السيطرة.....
44.....	تاسعاً : التغيرات في حصة السيطرة التي لا تؤدي إلى فقد السيطرة.....
45.....	عاشرأ : تطبيق السياسات المحاسبية.....
45.....	حادي عشر : تطابق الفترات المالية.....
46	ثاني عشر : الإفصاح.....
49.....	الفصل الثالث: دراسة مقارنة المعالجة الضريبية للعمليات المتبادلة بين وحدات المجموعة
53.....	المبحث الأول: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل الأصول طويلة الأجل
54	أولاً : التشريع الأمريكي
55	ثانياً : التشريع الأنجلو-أمريكي
57	ثالثاً : التشريع المصري

المبحث الثاني: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل القروض	65.....
اولاً : التشريع الأمريكي	65
ثانياً : التشريع الأنجلزي	66
ثالثاً : التشريع المصري	69
المبحث الثالث: المعالجة الضريبية لعمليات تبادل البضاعة	71.....
الفصل الرابع: الإقرارات الضريبية المجمع لشركات المجموعة	77.....
المبحث الأول: طبيعة الإقرارات الضريبية المجمع	81.....
اولاً : تعريف الإقرارات الضريبية المجمع	81
ثانياً : المزايا المترتبة على المحاسبة من خلال الإقرارات الضريبية المجمع... ..	83
ثالثاً : الإنقادات الموجهة للإقرارات الضريبية المجمع	84
رابعاً : شروط إعداد الإقرارات الضريبية المجمع	85
المبحث الثاني: طرق إعداد الإقرارات الضريبية المجمع.	87.....
أولاً : تجميع الإقرارات الضريبية المنفصلة.....	90.....
ثانياً : إعداد الإقرارات الضريبي من واقع القوائم المالية المجمعة.....	91
المبحث الثالث: المعالجة الضريبية للخسائر في ظل الإقرارات الضريبية 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 الإستقصاء	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 المقترن للمحاسبة الضريبية لشركات المجموعة.....127	
أولا: شروط تطبيق النظام الضريبي المقترن 130	
ثانيا: ميعاد تقديم الإقرارات الضريبية المجمع 130	
ثالثا: الجهة المسئولة أمام مصلحة الضرائب 130	
رابعا: كيفية إعداد الإقرارات الضريبية المجمع 131	
خامسا : النموذج المقترن للإقرارات الضريبية المجمع 131	
الفصل السابع: الدراسة التطبيقية.....149	
أولا : الإقرارات الضريبية المجمع وفقاً للقانون 157 لسنة 1981 153	
ثانيا : الإقرارات الضريبية المجمع وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 177	
النتائج والوصيات	
أولا : النتائج 199	
ثانيا : التوصيات 201	
المراجع	
أولا : المراجع باللغة العربية 203	
ثانيا : المراجع باللغة الإنجليزية 207	
الملاحق	
1- قائمة الاستقصاء 215	
2- تفريغ جداول الدراسة الميدانية 217	
3- الإقرارات الضريبية للشركة القابضة للصناعات الغذائية وشركاتها التابعة 229	
4- القائمة المالية المجمعة للشركة القابضة للصناعات الغذائية 241	
ملخص البحث باللغة العربية	
ملخص البحث باللغة الإنجليزية	

قائمة بالجدول :

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

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

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

أولاً : طبيعة المشكلة

ثانياً : أهمية البحث

ثالثاً : أهداف البحث

رابعاً : فروض البحث

خامساً: منهج البحث

سادساً: حدود البحث

سابعاً: 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 و التابعة)¹

تعمل الشركات القابضة Subsidiary Co. Holding Co. والتابعة 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 و الشركات التابعة من خلال إدارة محفظة أوراق مالية فقد يكون نشاط الشركة التابعة مكملاً لنشاط الشركة القابضة أو ضروريًا 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 الضخمة²

ونظراً لأن لكل من الشركة القابضة و الشركات 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 ويساعد التجميع على تقييم كفاءة الأداء و المساعدة في التنبؤ لأغراض التخطيط للإنتاج والتسويق بالإضافة للمرونة في اتخاذ القرارات الرشيدة.³

1 - د.كمال خليفة أبو زيد،" مدخل مقترح لتقدير 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، تعریب ومراجعة د / وصفى أبو المكارم، ود/ كمال الدين سعد، (السعوية، 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 تنظر للشركة القابضة على أنها وحدة حاسبية واحدة وبالتالي فهي تساعدهم 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

ونظراً لأن كل من الشركة القابضة و الشركات التابعة تقوم بتقديم إقراراتها الضريبية للإدارة الضريبية مرتفقاً 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 أنه تم إعدادها على أساس عمليات المجموعة باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة مستندة في ذلك على مجموعة من الأسس العلمية والطرق والنظريات المحاسبية⁷ والاشتقاقات الخاصة بتقريرها وعرضها.⁸

4- د. فاروق عبد الحليم الغدور، الجوانب المحاسبية والمالية لقانون قطاع الأعمال العام. دراسة نظرية ومبادئية، (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. احمد 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 إن لكل منها 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 الموجدة بقائمة المركز المالي للشركة الأم مقابل أدراج صافي 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 تعبّر عن المبيعات الحقيقية للمجموعة مع الغير مما يسفر عن انخفاض صافي 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.

فذلك العمليات وغيرها ينتج عنها أرباح تخضع للضريبة - إذا كانت الشركة خاضعة- مما يؤثر على العبء الضريبي للمجموعة ككل بزيادة أعبائها⁹.

وهناك العديد من المشكلات المحاسبية التي يهتم البحث بها والناتجة 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.