

657:D27iA

ضيق خيرت

الاستهلاك المناء " "

657

D27iA

MAR 22 1957

MAR 19 1957

MAR 20 1957

MAY

MAY 19 1957

الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب

خيرت حنيف

مدرس المحاسبة والضرائب

بكلية التجارة ومعهد الضرائب بجامعة الاسكندرية

الناشر

دار المعارف بالاسكندرية

مطبعة نفيسة مصر

١٨ شارع كامل صدق (الفعالة)

مقدمة

موضوع الاستهلاك موضوع واسع النطاق ، متشعب الأطراف ، متعدد الجوانب . له ناحية محاسبية وناحية ضريبية ، وهما ناحيتان مرتبطتان أشد الارتباط .

وقد أثار الاستهلاك كثيراً من المنازعات التي ظهرت بصفة خاصة بعد فرض قانون الضريبة على إيرادات الثروة المنقولة .

ومن بين هذه المنازعات ما دار حول استهلاك الأصول وأثره في تحديد الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

كما أثير نقاش حول استهلاك الأسهم في شركات الامتياز وحالات إخضاعه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة باعتباره توزيعاً مقنعاً للربح ، وحالات إعفائه من هذه الضريبة باعتباره سداداً حقيقياً لرأس المال .

كما كان مدى جواز الجمع بين الاستهلاكين الصناعي والمالي في شركات الامتياز عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية مثار خلاف في الرأي بين شركات الامتياز وبين مصلحة الضرائب .

ولما صدر قانون الضريبة العامة على الإيراد رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ وجعل وعاء هذه الضريبة يمثل مجموع أوعية الضرائب النوعية ، واشتمل بذلك على وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية - لما صدر هذا القانون - ظهرت أهمية الاستهلاك مرة جديدة ، وزادت هذه الأهمية بعد أن رفعت أسعار هذه الضريبة أكثر من مرة حتى الآن .

وعند ما فرض قانون الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ نص في الفقرة الثانية من المادة السابعة منه على جواز الترخيص

للممول باستهلاك الإنشاءات والمنشآت المتحدثة بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ استهلاكاً استثنائياً في حدود نسبة معينة من الربح الاستثنائي .

ورغم أن هذا القانون يفتى العمل به بالنسبة لأرباح سنة ١٩٥٠ من التاريخ المقابل للتاريخ الذي بدأ فيه سريان الضريبة الخاصة عليه في سنة ١٩٤٠ إلا أن ضريبة الأرباح الاستثنائية لم يتم ربطها بعد على عدد كبير من المنشآت بل ما زال تحديد وعاء ضريبة الأرباح الاستثنائية عن أرباح السنوات الخاضعة لها أمام لجان الطعن وأمام القضاء محل النزاع بالنسبة لبعض المنشآت .

وقد سبق لى أن كتبت عدداً من البحوث حول موضوع الاستهلاك ، نشر بعضها بمجلة مصر المعاصرة التي تصدرها جمعية التشريع والاقتصاد السياسى والإحصاء ، والبعض الآخر بالمجلة العلمية لكلية التجارة بجامعة الإسكندرية ، وهناك بقية لم تنشر بعد . وقد أطلقت فيها اسم الاستهلاك الصناعى على الاستهلاك العادى للأصول ، والاستهلاك المالى على رد قيمة الأسهم والسندات ، وهذا للتمييز بين نوعى الاستهلاك .

وقد رأيت أن أجمع شتات هذه الدراسات مع بعض التعديلات بين دفتى هذا الكتاب وما أحسب أنه تناول كل ما يتعلق بموضوع الاستهلاك ، وهو موضوع واسع متعدد الجوانب كما ذكرت ، وإنما أمل أن أكون بهذه البحوث المتواضعة التي ضمنيتها هذا الكتاب قد ساهمت في بناء صرحنا العلمى فى المحاسبة والضرائب .

والله أسأل السداد والتوفيق .

خبرت ضيف

الإسكندرية في أول أكتوبر سنة ١٩٥٣ .

الفصل الأول

الاستهلاك الصناعي

في المحاسبة

نتناول في هذا الفصل الاستهلاك الصناعي عند المحاسبين من حيث تعريفه وعوامله والأمور التي يجب مراعاتها عند عمل الاستهلاك ، وضرورة عمل الاستهلاك ، وطرق إثباته بالدفتر ، وطرق تحديد قسط الاستهلاك .

المبحث الأول

ماهية الاستهلاك

تعريف الاستهلاك : Depreciation :

الاستهلاك هو النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج ، أو انقضاء الزمن ، أو التقادم خلال فترة معينة .

لهذا يجب أن يدرج الاستهلاك ضمن تكاليف الإنتاج حتى تحصل المنشأة في نهاية العام على صافي الأرباح الحقيقية . ذلك لأن ما فقدته الأصل الثابت عند الاستعمال إنما هو عنصر من العناصر الضرورية للإنتاج .

كما يجب استبعاد الاستهلاك من قيمة الأصول حتى تظهر الميزانية القيمة الحقيقية للأصول الثابتة في آخر العام .

ويعرفه البعض بأنه تحويل المصروف الرأسمالي إلى مصرف إيرادي ، باعتبار أنه يؤدي في النهاية إلى تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة المصروف الرأسمالي خلال عدد من السنوات بدلا من تحميله بقيمة الأصل مرة واحدة في المدة التي يتم فيها الشراء .

عوامل الاستهلاك :

ويقسم الاستهلاك أحياناً من حيث عوامله إلى قسمين كبيرين :

أولاً : الاستهلاك الداخلي :

ويقصد به الاستهلاك الناتج من استعمال الأصل الثابت في الانتاج

Wear and Tear

ولا يقصد بالاستهلاك الاستعمال المادى فحسب ، ولكن يقصد به أيضاً استنفاد المواد في حالة الأصول المتناقصة كما هو الحال بالنسبة للمناجم والمحاجر . كما يقصد بهذا الاستهلاك التآكل والقدم بالنسبة لبعض الأصول الأخرى كما هو الحال بالنسبة للمباني .

ثانياً : الاستهلاك الخارجى :

ويقصد بالاستهلاك الخارجى الاستهلاك الذى يكون نتيجة عوامل خارجية بعيدة عن الأصل في حد ذاته كما هو الحال بالنسبة لانقضاء الوقت والتقدم .

(١) والمقصود بالاستهلاك بسبب انقضاء الوقت Effluxion of Time هو النقص الذى يطرأ على قيمة بعض الأصول التى يحدد حق الانتفاع بها خلال فترة معينة من الزمن كما هو الحال بالنسبة لحق الحسكر وحق الاختراع . ففي نهاية المدة المتفق عليها ينتهى حق صاحب الانتفاع فى الحاليتين .

حق الاختراع الذى تبلغ قيمته خمسة آلاف جنيه مثلاً والذى يكون مقررراً لمدة خمس سنوات يصبح لاقيمة له فى نهاية هذه المدة . فإذا تقرر جعل الاستهلاك السنوى ألف جنيه ، كان من الواجب تحميل حساب الارباح والخسائر بهذا المبلغ سنوياً خلال الخمس سنوات ، واستبعاد قيمة الاستهلاك من رصيد حساب حق الاختراع سنوياً حتى تتلاشى قيمته نهائياً من الدفاتر .

(ب) أما التقادم Obsolescence فليس معناه أن الأصل قد أصبح عديم النفع ولكن معناه أنه أصبح غير قادر على الانتاج بالدرجة التى تتطلبها المنشأة

فهو إذن النقص في قيمة الأصول الثابتة الذي يترتب على اتباع طرق حديثة في الإنتاج واختراع آلات جديدة عندما يجد أصحاب المنشآت الصناعية أن آلاتهم قد أصبحت عتيقة لا تمشي مع وسائل الإنتاج الحديثة ، وأنه ينبغي عليهم أن يستبدلوا بآلاتهم القديمة آلات حديثة قبل انتهاء المدة المقررة لحياتها الإنتاجية ، وذلك حتى تستطيع منشآتهم أن تقف على قدميها في ميدان المنافسة أمام المنشآت المماثلة التي تستعمل هذه الآلات الحديثة التي تنتج إنتاجا يقل في تكاليفه عن إنتاج الآلات القديمة .

ويتميز هذا العامل الأخير بصعوبة التنبؤ به وتحديد الخسائر الناتجة منه والنقص الذي يطرأ على الأصل الثابت نتيجة له .

على أن صعوبة تحديد النقص الذي يطرأ على الأصول الثابتة بسبب التقادم لا يمنع من أخذه في الحسبان ، وذلك برفع نسبة الاستهلاك بالنسبة للآلات التي يحتمل أن تدخل عليها تحسينات وتجديدات تزيد من قدرتها على الإنتاج .

وتراقب المنشأة عادة مدى ملائمة نسبة الاستهلاك من وقت إلى آخر لتغيرها بالزيادة أو النقص كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

الأمر الذي يجب مراعاتها عند تحديد قيمة الاستهلاك :

وعند تحديد قيمة الاستهلاك يجب أن تؤخذ الأمور الآتية في الاعتبار :

١ — ثمن تكلفة الأصل :

أي ثمن تكلفة الشراء زائدا المصروفات المختلفة التي أنفقت في سبيل الحصول على الأصل الثابت ونقل ملكيته إلى المؤسسة وإعداده للإنتاج .

٢ — عمر الأصل أو الحياة الإنتاجية للأصل : Productive Life :

وتتوقف الحياة الإنتاجية للأصل على عوامل عدة منها كفاية العامل والمشرفين عليه ، ومدى حرص المنشأة على صيانة الأصل والمحافظة عليه .

كما يتوقف عمر الأصل على ساعات العمل الفعلية بالنسبة لمعدل ساعات العمل المقدرة له في الظروف العادية .

فزيادة ساعات العمل بآلات شركة مصر للغزل والنسيج بالمحلة الكبرى خلال سنوات الحرب في دوريات متتابعة أدى إلى استخدامها ٢٤ ساعة في اليوم الواحد بينما كانت تدار من قبل في الظروف العادية بمعدل ثمان ساعات يوميا . وقد أدى ذلك إلى مضاعفة نسبة استهلاك هذه الآلات .

وقد سمحت مصلحة الضرائب في خلال فترة الحرب للمنشآت الصناعية المختلفة التي زادت ساعات العمل بها بزيادة نسب استهلاك آلاتها عما كانت عليه من قبل ، بما يتناسب مع زيادة ساعات العمل .

٣ — الخردة أو البقايا المتخلفة في نهاية الحياة الإنتاجية للأصل Scrap value :
وفي نهاية الحياة الإنتاجية للأصل قد لا تبقى هناك قيمة لبعض الأصول كما هو الحال بالنسبة لحق الاختراع وحقوق الحكر .

غير أن بعض الأصول الأخرى تتخلف عنها بقايا يمكن بيعها كما هو الحال بالنسبة للآلات والمكينات والسيارات .
والقيمة التي يجب استهلاكها هي الفرق بين ثمن التكلفة وبين قيمة البقايا المتخلفة في نهاية عمر الأصل .

وبتوزيع هذه القيمة على عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل ، يتحدد قسط الاستهلاك الذي يجب أن يتحمل به حساب الأرباح والخسائر .

ضرورة عمل الاستهلاك :

يصبح الأصل في نهاية الحياة الإنتاجية غير قابل للعمل والإنتاج وتحقيق الربح ،

وفي هذه الحالة يستنفذ المصروف الرأسمالي الذي يتمثل في قيمة الأصل القديم .

فإذا لم تعد المنشأة العدة لمقابلة الاستهلاك أو النقص الذى يطرأ على الأصل الثابت وذلك بحجز جزء من الأرباح سنوياً لمقابلة هذا النقص قلت قيمة رأس المال بمقدار قيمة هذا الأصل .

ويمكن اعتبار الاستهلاك بمثابة الخسارة أو المصروف الذى ينفق أثناء استعمال الأصل للحصول على الربح ولهذا يجب أن يتحمل هذا الربح فى السنوات بمقدار الخسارة التى تتحقق نتيجة استهلاك الأصل أثناء حياته الإنتاجية ، وذلك قبل الوصول إلى صافى الربح .

وما لم يستهلك الأصل فمن الواضح أن قيمته بالميزانية سيكون مبالغاً فيها مما يؤدى إلى جعل الميزانية لا تصور المركز المالى الحقيقى للمنشأة تصويراً صادقاً .

فلو أن منشأة ما يبلغ رأس مالها عشرين ألفاً من الجنيهات فى أول يناير سنة ١٩٤٥ خصصته لشراء آلات وبعض الأصول الأخرى ، وكان نصيب الأول ١٦٠٠٠ جنيه ونصيب الثانية ٤٠٠٠ جنيه فإن الميزانية الافتتاحية تظهر فى هذه الحالة عند بدء العمل فى هذه المنشأة على الصورة الآتية :

الميزانية

أصول فى أول يناير سنة ١٩٤٥ خصوم

آلات	١٦٠٠٠	رأس المال	٢٠٠٠٠
أصول أخرى	٤٠٠٠		
	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠

فإذا قدر عمر هذه الآلات بخمس سنوات وقيمة الخردة المتبقية فى نهاية حياتها الإنتاجية بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وإذا كان صاحب المنشأة يسحب أرباحها لنفسه فى نهاية كل عام دون احتساب استهلاك هذه الآلات يخصم من الأرباح ، فإنه يترتب على ذلك ظهور الميزانية فى نهاية السنة الخامسة على النحو المذكور أعلاه غير أنه فى هذه الحالة ستكون القيمة الحقيقية

للآلات هي ١٠٠٠ جنيه ، أى بنقص قدره ١٥٠٠٠ جنيه وينقص رأس المال بقيمة الخسارة فى الآلات أى أنه يصبح فى هذه الحالة ٥٠٠٠ جنيه فقط . وإذا أردنا تصوير الميزانية على وضعها الصحيح فى نهاية السنة الخامسة فإنها ينبغي أن تظهر على الصورة الآتية :

الميزانية

فى ٣١ / ١٢ / ١٩٤٩

خصوم

أصول

رأس المال	٢٠٠٠٠	الآلات بعد خصم الاستهلاك	١٠٠٠
- خسارة الآلات	١٥٠٠٠	أصول أخرى	٤٠٠٠
بسبب الاستهلاك			
		٥٠٠٠	
		٥٠٠٠	٥٠٠٠

وتسكون المنشأة فى هذه الحالة قد استنفدت من رأس مالها ١٥٠٠٠ جنيه قيمة الخسارة التى تتمثل فى النقص الذى طرأ على الآلات بسبب استخدامها فى الإنتاج وبسبب توزيع الربح قبل احتساب الاستهلاك . وإذا أرادت المنشأة شراء آلات جديدة تحل محل الآلات القديمة فعليها فى هذه الحالة أن تزيد رأس مالها بقيمة الآلات الجديدة .

الآثار المترتبة على عدم احتساب الاستهلاك :

يترتب على عدم إثبات قيمة الاستهلاك النتائج الخطيرة الآتية :

أولاً : إظهار الأرباح بأكثر من حقيقتها فى حساب الأرباح والخسائر . وبذلك لا يظهر حساب الأرباح والخسائر الأرباح الصافية الحقيقية نتيجة لعدم خصم أحد عناصر تكاليف الإنتاج .

ثانياً : إظهار الأصول الثابتة بأكثر من قيمتها الحقيقية فى الميزانية . وبذلك لا تظهر الميزانية المركز المالى الحقيقى للمؤسسة تصويراً صادقاً .

ونظراً لأن المؤسسة تشتري أصولها الثابتة بحزم من رأس مالها ، فإنه يترتب على عدم استهلاكها سنوياً ضياع رأس المال الذى كان ممثلاً فى قيمة هذه الأصول كله أو بعضه .

لهذا كله فإنه يجب تحديد قيمة الاستهلاك بصرف النظر عن نتيجة عمليات المنشأة وإثباته بالدفاتر ، مثله مثل المصروفات الأخرى التي تنفقها المنشأة سواء أحققت المنشأة ربحاً أو خسارة .

المبحث الثاني

طرق إثبات الاستهلاك بالدفاتر

طريق إثبات الاستهلاك بالدفاتر :

توجد ثلاث طرق لإثبات قيمة الاستهلاك وتحميل حساب الأرباح والخسائر به :

- الطريقة الأولى : إثبات الاستهلاك بحساب الأرباح والخسائر مباشرة .
 - الطريقة الثانية : إثبات الاستهلاك بحساب وسيط هو حساب الاستهلاك .
 - الطريقة الثالثة : إثبات قيمة الاستهلاك في حساب احتياطي الاستهلاك .
- وسنتناول كل من هذه الطرق الثلاث على حدة .

الطريقة الأولى : إثبات الاستهلاك بحساب الأرباح والخسائر مباشرة :

يرى فريق من المحاسبين إثبات قيمة الاستهلاك بحساب الأرباح والخسائر مباشرة . ويتم ذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب الأصل دائناً بقيمة الاستهلاك .

فلو أن أحد المنشآت اشترت أصلاً في أول يناير سنة ١٩٥٠ بمبلغ ١٢٠٠ جنيه ، وقدرت قيمته في نهاية الخمس سنوات المقدرة لحياة الإنتاجية حيث يصبح غير صالح للاستعمال بمبلغ ٢٠٠ وقدر القسط السنوي للاستهلاك بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، فإن حساب الأرباح والخسائر يتحمل مباشرة بمبلغ ٢٠٠ جنيه قيمة القسط السنوي للاستهلاك .

وإذا بيع الأصل في نهاية حياته الإنتاجية بمبلغ ٢٠٠ جنيه ، وهو المبلغ الذي كان مقدراً له في ذلك التاريخ ، أثبت المبلغ بجعل حساب البنك

أو الصندوق مدينا وحساب الأصل دائنا به . وبذلك يقفل نهائيا حساب الأصل .

الطريقة الثانية : إثبات الاستهلاك بحساب وسيط هو حساب الاستهلاك :

وبدلا من تحميل حساب الأرباح والخسائر مباشرة بقيمة الاستهلاك السنوى يرى البعض الآخر من المحاسبين توسيط حساب جديد يسمى حساب الاستهلاك .

ويجعل حساب الاستهلاك مدينا بقيمة قسط الاستهلاك السنوى وحساب الأصل الثابت دائنا به . ثم يقفل حساب الاستهلاك بترحيله إلى حساب الأرباح والخسائر كما هو الحال بالنسبة للحسابات الوهمية الأخرى .

وإذا بيع الأصل فى نهاية حياته الإنتاجية بمبلغ ٢٠٠ جنيه وهو المبلغ الذى كان مقدرا له فى ذلك التاريخ أثبت المبلغ بحساب الأصل وبذلك يقفل حسابه نهائيا .

الطريقة الثالثة : طريقة احتياطي الاستهلاك :

عند اتباع هذه الطريقة يظل رصيد الأصل ثابتا فى الحساب الخاص به أى أنه يظل دائما مدينا بضمن الشراء زائدا المصروفات المختلفة التى أنفقتها المؤسسة حتى يصبح هذا الأصل صالحا للعمل والإنتاج .

وتقيد قيمة الاستهلاك فى نهاية المدة التجارية فى حساب يسمى حساب احتياطي الاستهلاك حيث يجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا وهذا الحساب الجديد دائنا بقيمة الاستهلاك المحجوز من حساب الأرباح والخسائر .

وفى نهاية الحياة الإنتاجية للأصل يكون حساب احتياطي الاستهلاك مساويا لقيمة الأصل عند استهلاك قيمته كاملة ، أو يكون مساويا لقيمة الفرق بين قيمة الأصل وقيمة البقايا المتخلفة فى نهاية حياته الإنتاجية .

المبحث الثالث

طرق تحديد قسط الاستهلاك

بعد أن تناولنا الطرق المختلفة لإثبات الاستهلاك بالحسابات والدفاتر ،
نستطيع أن نتكلم الآن عن الطرق المختلفة التي تتبع لتحديد قسط الاستهلاك ،
أي قيمة الاستهلاك خلال المدد التجارية المتتالية التي تقدر للحياة
الإنتاجية للأصل .

وأهم هذه الطرق شيوعاً هي الطرق الآتية :

- أولاً — طريقة القسط الثابت .
 - ثانياً — طريقة القسط المتناقص .
 - ثالثاً — طريقة الدفعة السنوية .
 - رابعاً — طريقة استثمارات احتياطي الاستهلاك .
 - خامساً — طريقة بوليصة التأمين .
 - سادساً — طريقة إنتاج الساعة .
 - سابعاً — طريقة معدل النفاذ .
 - ثامناً — طريقة إعادة التقدير .
- وسنتناول فيما يلي هذه الطرق بالشرح والتعليق .

أولاً : طريقة القسط الثابت : Fixed Instalment Method :

وتقوم هذه الطريقة على أساس توزيع قيمة الأصل الثابت بعد استبعاد
قيمة البقايا المتخلفة في نهاية حياته الإنتاجية توزيعاً متساوياً خلال سنوات
حياته الإنتاجية . ويحمل حساب الأرباح والخسائر سنوياً بقسط متساو أي
يجزء ثابت من قيمة الأصل . أما الإصلاحات والتجديدات الصغيرة فتقيد في
حساب الخاص بها ويتحمل بها حساب الأرباح والخسائر مباشرة .

فلو أن إحدى المؤسسات اشترت آلات بلغت قيمتها ٥٥٠٠ جنيه وقدرت حياتها الانتاجية بخمس سنوات وقيمة الخردة المتخلفة عنها بمبلغ ٥٠٠ جنيه فانه عند اتباع طريقة القسط الثابت يكون القسط الثابت للاستهلاك السنوي في هذه الحالة هو :

(٥٥٠٠ جنيه قيمة الأصل — ٥٠٠ جنيه قيمة الخردة المتبقية في نهاية الحياة الانتاجية) ÷ ٥ سنوات = ١٠٠٠ جنيه .

وتتبع هذه الطريقة عادة بالنسبة للأصول الثابتة التي لا تطرأ عليها تغيرات بالزيادة أو بالنقص كما هو الحال بالنسبة لحق الاختراع والحكر .

وتتميز هذه الطريقة بسهولة لها .

وبيعب البعض على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى تحميل حساب الأرباح والخسائر في النهاية بمبالغ متزايدة من سنة إلى أخرى كلما تقدمت حياة الأصل . ذلك لأنه بينما يبقى قسط الاستهلاك السنوي ثابتاً إلا أن الاصلاحات التي تتطلبها الآلات تزايد من عام إلى آخر فتتكون طفيفة خلال السنوات الأولى ولكنها تبلغ حداً كبيراً في السنوات الأخيرة .

وناحية الضعف الثانية التي تؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تكون سهلة ميسورة بالنسبة للأصول الثابتة التي يطرأ عليها تعديلات بالزيادة أو النقص . ذلك لأنه في حالة وجود إضافات جديدة من وقت إلى آخر فانه يجب حساب الاستهلاك الخاص بالأصل الثابت والإضافات التي تطرأ عليه كل منهما على حدة .

غير أن أنصار هذه الطريقة يردون على ذلك بأنه يمكن التغلب على تلك الصعوبات وذلك عن طريقين :

الأول — عن طريق عمل حساب لاحتياطي الاستهلاك لكل أصل مستقلاً من الأصول الثابتة .

الثاني — استخدام سجلات الآلات .

أولاً — عمل حساب احتياطي الاستهلاك :

وفي هذه الحالة يظهر الأصل بالحساب الخاص به بقيمته عند الشراء كما تظهر به قيمة الإضافات التي تطرأ عليه في السنوات التالية .

أما بالنسبة لحساب احتياطي استهلاك الأصل فيضاف إليه سنوياً قيمة الاستهلاك الثابت محسوباً على أساس رصيد حساب الأصل عند الشراء زائداً استهلاك ما طرأ عليه من إضافات .

فإذا اشترت إحدى المؤسسات عند تكوينها في السنة الأولى آلة قيمتها ٥٠٠٠ جنيه وبلغت قيمة الإضافات في أول السنة الثانية ٤٠٠ جنيه والإضافات في أول السنة الثالثة ٦٠٠ جنيه ، وإذا كانت المدة المقررة لحساب كل من الأصل والإضافات عشر سنوات فإن المبلغ الذي يحجز في حساب احتياطي استهلاك الآلات يكون في السنة الأولى في هذه الحالة ٥٠٠ جنيه وفي السنة الثانية ٥٤٠ جنيه وفي السنة الثالثة ٦٠٠ جنيه .

ثانياً — استخدام سجلات الآلات :

وسجلات الآلات هي عبارة عن قوائم أو كشوف تخصص لكل آلة تشتري وتستخدم في الإنتاج . ويتوقف شكل هذا السجل على طبيعة الآلات والبيانات الإحصائية التي ترى المنشأة الحصول عليها بالنسبة لها . غير أنه يجب أن تشمل هذه السجلات على البيانات الآتية بصفة خاصة :

(أ) ثمن تكلفة الأصل .

(ب) تاريخ الحصول عليه .

(ج) ثمن تكلفة الإضافات والتحسينات وتاريخ عملها .

(د) المدة المقررة لحياة الأصل .

(هـ) القاعدة التي يحسب على أساسها الاستهلاك .

(و) قيمة الخردة المتبقية من الأصل في نهاية حياته الإنتاجية .

(ز) الشركة المنتجة للأصل .

(ح) المورد .

ونصور فيما يلي صورة لسجل الآلات لتبين طريقة استعماله في تحديد قسط الاستهلاك السنوي الثابت في المثال السابق :

سجل الآلات

نوع الآلة :
 تاريخ الشراء :
 الشركة المنتجة :
 المورد :

المدة المقدرة لحياة الأصل :
 القيمة المقدرة للخردة :
 نسبة الاستهلاك :

السنة	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك	القيمة الدفترية	الاستهلاك
الأولى	٥٠٠٠	٥٠٠	٤٠٠	٤٠	٣٦٠	٤٠	٣٢٠	٤٠	٢٨٠	٤٠	٢٤٠	٤٠
الثانية	٤٠٠	٤٠	٣٦٠	٤٠	٣٢٠	٤٠	٢٨٠	٤٠	٢٤٠	٤٠	٢٠٠	٤٠
الثالثة	٣٦٠	٤٠	٣٢٠	٤٠	٢٨٠	٤٠	٢٤٠	٤٠	٢٠٠	٤٠	١٦٠	٤٠
الرابعة	٣٢٠	٤٠	٢٨٠	٤٠	٢٤٠	٤٠	٢٠٠	٤٠	١٦٠	٤٠	١٢٠	٤٠
الخامسة	٢٨٠	٤٠	٢٤٠	٤٠	٢٠٠	٤٠	١٦٠	٤٠	١٢٠	٤٠	٨٠	٤٠

رقم الأستاذ

السنة

الأولى

الثانية

الثالثة

الرابعة

الخامسة

ويلاحظ أنه عند وجود اضافات خلال العام يجب أن يراعى احتساب الاستهلاك على أساس الفترة بين تاريخ إعداد الأصل الثابت للعمل والانتاج، وبين نهاية المدة التجارية .

فوائد سجلات الآلات :

- ويؤدي استعمال سجلات الآلات إلى تحقيق فوائد كثيرة منها :
- ١ - تمكن المنشأة من الحصول على بيان تفصيلي لكل أصل من الأصول الثابتة وكل آلة من الآلات التي تظهر بحملة ضمن الأصول بالميزانية ، وبذلك تكون أداة لعمل مراقبة دقيقة على مدى بقائها لدى المنشأة . وتبدو أهمية هذه المسألة بالنسبة للآلات عندما يبلغ عددها حداً كبيراً ، وكذلك الحال بالنسبة للآلات المتحركة التي يستعملها المقاولون في عملياتهم المختلفة والتي تنقل من عملية إلى أخرى خارج حدود المنشأة .
- ٢ - يمكن استعمالها كأداة لمراقبة مدى كفاية المبالغ التي حددت للاستهلاك في السنوات الماضية لاتخاذ قاعدة أكثر دقة بالنسبة للمفردات الجديدة .
- ٣ - تمكن المنشأة من تحديد الاستهلاك بالنسبة لكل مفردة من مفردات الآلات والاضافات الخاصة بها ، وبذلك يتحدد الاستهلاك في النهاية على أساس دقيق .
- ٤ - تمكن المنشأة من تسجيل مصروفات اصلاح كل مفردة من مفردات الآلات . وبذلك يمكن معرفة الكفاية الانتاجية لكل آلة من الآلات بالنسبة لغيرها .
- ٥ - تمكن المنشأة من ملاحظة الخسائر التي قد تصيبها عند بيع بعض مفردات أصولها الثابتة قبل نهاية المدة المحددة لحياتها الإنتاجية .

ثانياً — طريقة القسط المتناقص : Diminishing Balance Method :

وعند اتباع هذه الطريقة ينبغي أولاً معرفة ثمن تكلفة الأصل ، وقيمة الخردة المتبقية ، ومدة الحياة الإنتاجية ، وذلك لتحديد المبلغ الواجب الاستهلاك وذلك كما هو الحال بالنسبة للطريقة السابقة .

غير أن هذه الطريقة تقوم على أساس توزيع قيمة الأصل المستهلك بعد استبعاد قيمة البقايا المتخلفة — بحيث تتحمل السنة الأولى بجزء أكبر مما تتحمل به السنة الثانية ، وهذه بقسط أكبر مما تتحمل به السنة الثالثة وهكذا .

ويتم ذلك بجعل قيمة الاستهلاك السنوى نسبة ثابتة من رصيد قيمة الأصل في نهاية كل سنة بحيث تصبح قيمة الأصل بالدفاتر في نهاية حياته الإنتاجية مساوية لقيمة الخردة المقدرة للأصل في ذلك التاريخ .

ويلاحظ أنه عند حساب الاستهلاك على أساس الرصيد المتبقى بالدفاتر في نهاية كل سنة فإن هذه الطريقة تؤدي إلى وجود رصيد باق من الأصل في نهاية حياته الإنتاجية .

والنسبة المئوية التي تتخذ أساساً للاستهلاك عند اتباع طريقة القسط المتناقص تكون عادة مثلي أو ثلاثة أمثال النسبة التي تتبع عند اتباع طريقة القسط الثابت . وعند عدم مراعاة ذلك ينتهى الأمر بأن تصبح النسبة المئوية للاستهلاك في ظل هذه الطريقة الثانية غير كافية لاستبعاد قيمة الأصل في خلال حياته الإنتاجية .

وتستخدم هذه الطريقة عادة بالنسبة للآلات والسيارات والمكينات والأصول الثابتة التي تبقى منها في نهاية حياتها الإنتاجية بقايا يمكن بيعها بسعر الخردة ، والتي تطرأ عليها إضافات من وقت إلى آخر .

فلو اشترت إحدى المؤسسات سيارة قيمتها ٨٥٠ جنهماً في أول يناير سنة ١٩٤٥ ورأت استهلاكها بطريقة القسط المتناقص بنسبة ٤٠ ٪ سنوياً ، وقدرت قيمة بيع السيارة في نهاية حياتها الإنتاجية بمبلغ ٥٠ جنهماً .

تكون القيمة الواجب استهلاكها في هذه الحالة هي ٨٠٠ جنيه . وفي الجدول الآتي نبين كيفية تحديد قسط الاستهلاك :

قيمة السيارة في أول يناير ١٩٤٥	٨٥٠.٠٠٠
— قسط استهلاك السنة الأولى بنسبة ٤٠ ٪ من مبلغ	٣٤٠.٠٠٠
الـ ٨٥٠.٠٠٠	
الرصيد في ٣١ ديسمبر ١٩٤٥ .	٥١٠.٠٠٠
— قسط استهلاك السنة الثانية بنسبة ٤٠ ٪ من مبلغ	٢٠٤.٠٠٠
الـ ٥١٠.٠٠٠	
الرصيد في ديسمبر ١٩٤٦ .	٣٠٦.٠٠٠
— قسط استهلاك السنة الثالثة بنسبة ٤٠ ٪ من مبلغ الـ ٣٠٦ ج	١٢٢.٤٠٠
الرصيد في ٣١ ديسمبر ١٩٤٧ .	١٨٣.٦٠٠

وهكذا يستمر الحال .

مزايا وعيوب طريقة القسط المتناقص :

وميزة هذه الطريقة أنها تجعل حساب الاستهلاك بالنسبة للإضافات أمراً سهلاً ميسوراً . إذ تضاف قيمة هذه الإضافات إلى قيمة الأصل القديم ويحسب القسط المتناقص على أساس مجموع الإثنين معاً .

ويرى البعض أن هذه الطريقة غير عادلة لأنها تؤدي إلى تحميل حساب الأرباح والخسائر بعبء كبير خلال السنوات الأولى من حياة الأصل ، بينما يأخذ هذا العبء في النقص تدريجياً كلما تقدم عمر الآلة .

ويرد أنصار هذه النظرية على هذه الانتقادات بالحجج الآتية :

١ — أن استفادة المؤسسة من الأصل الثابت في السنة الأولى تكون أكثر منها في السنة الثانية ، وفي السنة الثانية أكثر منها في السنة الثالثة وهكذا . . .

ولهذا يكون من الطبيعي أن يزيد نصيب السنة الأولى من الاستهلاك وأن يقل نصيب السنوات التالية بالتدريج .

٢ - الإصلاحات والتجديدات التي تتطلبها الآلة في السنة الثانية تكون أكثر منها في السنة الأولى ، وفي السنة الثالثة أكثر منها في السنة الثانية ، وهكذا تزداد تدريجاً كلما تقدم الزمن بالأصل .

ولكي يكون نصيب كل سنة من مجموع الاستهلاك ومصرفات إصلاح الآلات مساوياً لمجموع ما يخص السنوات الأخرى ، فإنه يكون من الطبيعي أن يزيد قسط الاستهلاك في السنة الأولى وأن يقل تدريجياً في السنوات التالية فلو فرضنا أن مصاريف إصلاح إحدى الآلات بلغت :

في السنة الأولى	١٠٠ جنيه
في السنة الثانية	١٥٠ جنيه
في السنة الثالثة	٢٠٠ جنيه
في السنة الرابعة	٣٠٠ جنيه

ولو أننا اتبعنا طريقة الاستهلاك على أساس القسط الثابت لسكان نصيب السنوات المختلفة من تكاليف استخدام هذه الآلة هو كما يلي :

السنة	قسط الاستهلاك	مصاريف الإصلاح	الجملة
الأولى	٢٠٠	+	٢٠٠ = ٠٠٠ جنيه
الثانية	٢٠٠	+	٣٠٠ = ١٠٠
الثالثة	٢٠٠	+	٤٠٠ = ٢٠٠
الرابعة	٢٠٠	+	٥٠٠ = ٣٠٠

وهكذا نجد أن تكاليف استخدام هذه الآلة قد أخذت في الارتفاع المستمر فبعد أن كانت ٢٠٠ جنيه في السنة الأولى أصبحت ٥٠٠ جنيه في السنة الرابعة .

ولو اتبعنا طريقة القسط المتناقص لتساوت تكاليف استخدام الآلة في السنوات المختلفة على النحو الآتي :

السنة	قسط الاستهلاك	مصاريف الإصلاح	الجملة
الأولى	٣٥٠	٠٠٠	٣٥٠ = جنياً
الثانية	٢٥٠	١٠٠	٣٥٠ =
الثالثة	١٥٠	٢٠٠	٣٥٠ =
الرابعة	٥٠	٣٠٠	٣٥٠ =

استهلاك الإضافات :

توجد هناك ثلاث طرق يمكن اتباع إحداها عند استهلاك الإضافات في ظل طريقة القسط المتناقص :

١ - إهمال هذه الإضافات : وذلك باحتساب قيمة الاستهلاك على رصيد حساب الأصل كما يظهر في أول العام أى أول السنة التى يعمل عنها الاستهلاك .

٢ - احتساب الاستهلاك على أساس قيمة هذه الإضافات بالكامل : أى احتساب قيمة الاستهلاك على رصيد حساب الأصل كما يظهر في آخر العام .

٣ - استهلاك الإضافات استهلاكاً نسبياً : فإذا تمت الإضافات في منتصف العام ، استهلك الآلة عن سنة كاملة ، واستهلك الإضافات عن نصف سنة .

ثالثاً : طريقة الرفع السنوية : The Annuity Method :

وفى ظل هذه الطريقة يفترض أن رأس المال المستثمر فى الأصل الثابت كان يمكن أن يكون أداة للحصول على فائدة معينة لو أنه استثمر بطريقة أخرى . ولهذا يجب احتساب الفائدة المذكورة أرباحاً للمنشأة تضاف إلى

رصيد حساب الأصل بجعله مديناً وحساب الفائدة دائناً بها . وفي نفس الوقت تثبت قيمة الاستهلاك وذلك بجعل حساب استهلاك الأصل مديناً وحساب الأصل دائناً بقسط الاستهلاك السنوى الثابت .

ويحسب القسط السنوى الثابت للاستهلاك فى هذه الحالة على أساس جداول الدفعة السنوية .

وتتبع هذه الطريقة بالنسبة للأصول الثابتة التى تبقى قيمتها الدفترية دون تغيير خلال حياتها الإنتاجية . وهى لهذا لا تتبع بالنسبة للآلات والمكينات والسيارات حيث تكون الإضافات التى تطرأ عليها مصدراً من مصادر تعقيد العمليات الحسابية اللازمة .

ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تؤدي إلى زيادة العبء السنوى للاستهلاك من سنة إلى أخرى . ذلك لأنه بينما يظل قسط الاستهلاك ثابتاً ، تكون الفائدة فى نقص مستمر من عام إلى آخر خلال الحياة الإنتاجية للأصل .

فلو اشترت إحدى المنشآت حق اختراع فى أول يناير سنة ١٩٥٠ بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لمدة خمس سنوات . وقررت استهلاك هذا الحق على أساس طريقة الدفعة السنوية وإحتساب فائدة قدرها ٥ فى المائة سنوياً .

لأمكن بالرجوع إلى جداول الدفعة السنوية أن نجد أن المبلغ الذى يصبح جزيئاً واحداً بعد خمس سنوات عند استئثاره بفائدة مركبة قدرها ٥ فى المائة سنوياً هو ٢٣.٩٧٥ - وبضرب هذا الرقم فى ٤٠٠٠ تكون النتيجة ٩٢٣ جزيئاً و ٩٠٠ ملين ، وهو قيمة الاستهلاك السنوى .

وفى نهاية السنة الأولى تحسب الفائدة على رصيد حساب الأصل فى أول العام لمدة سنة وتكون فى هذه الحالة :

$$٤٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

وتثبت المنشأة فى دفاتها قيمة الفائدة التى كانت تستحق لها لو أنها استثمرت قيمة الأصل فى أول العام فى أوراق مالية تدر عليها فائدة سنوية

قدرها هـ في المائة ، وذلك بتحميل حساب حق الاختراع بقيمة هذه الفائدة وجعل حساب الفائدة الدائنة دائناً بها .

ثم يثبت بعد ذلك الاستهلاك السنوى وقدره ٩٢٣ جنيهاً و ٩٠٠ ملجم وذلك بجعل حساب استهلاك حق الاختراع مديناً وحساب حق الاختراع دائناً .

ويرحل حساب الفائدة الدائنة إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ، كما يرحل حساب استهلاك حق الاختراع إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

ويظهر حساب الأرباح والخسائر في السنة الأولى على الصورة الآتية :

حساب الأرباح والخسائر

منه	عن السنة المنتهية في ١٩٥٠/١٢/٣١	له
٩٢٣,٩٠٠	إلى ح/ استهلاك حق الاختراع ٢٠٠,٠٠٠	من ح/ الفائدة الدائنة

وبذلك يكون صافي ما يتحمل به حساب الأرباح والخسائر عن السنة الأولى هو ٩٠٠ ملجم ٩٢٣ جنيهاً — ٢٠٠ جنيهاً = ٩٠٠ ملجم ٧٢٣ جنيهاً .
وتتبع نفس الخطوات في السنوات التالية وهي :

١ — تثبت قيمة الفائدة الدائنة في نهاية السنة على رصيد حساب الأصل في أول العام ، ثم يقفل حساب الفائدة الدائنة بترجيله إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر .

٢ — يثبت قسط الاستهلاك الثابت بالجانب المدين من حساب استهلاك الأصل وبالجانب الدائن من حساب الأصل ، ثم يقفل حساب استهلاك الأصل بترجيله إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .

ونصور فيما يلي حساب حق الاختراع كما يظهر خلال حياته الإنتاجية :

منه حساب حق الاختراع له

مليم جنيه	مليم جنيه		مليم جنيه
٤٠٠٠,٠٠٠	إلى ح / البنك	٥٠ / ١ / ١	٩٢٣,٩٠٠
٢٠٠,٠٠٠	إلى ح / الفائدة الدائنة	٥٠ / ١٢ / ٣١	من ح / استهلاك حق الاختراع
			٣٢٧٦,١٠٠
٤٢٠٠,٠٠٠			٤٢٠٠,٠٠٠
٣٢٧٦,١٠٠	رصيد	٥١ / ١ / ١	٩٢٣,٩٠٠
			من ح / استهلاك حق الاختراع
١٦٣,٨٠٦	إلى ح / الفائدة الدائنة	٥١ / ١٢ / ٣١	٢٥١٦,٠٠٦
٣٤٣٩,٩٠٦			٣٤٣٩,٩٠٦
٢٥١٦,٠٠٦	رصيد	٥٢ / ١ / ١	٩٢٣,٩٠٠
١٢٥,٨٠٠	إلى ح / الفائدة الدائنة	٥٢ / ١٢ / ٣١	من ح / استهلاك حق الاختراع
٢٦٤١,٨٠٦			١٧١٧,٩٠٦
١٧١٧,٩٠٦	رصيد	٥٣ / ١ / ١	٩٢٣,٩٠٠
٨٥,٨٩٦	إلى ح / الفائدة الدائنة	٥٣ / ١٢ / ٣١	من ح / استهلاك حق الاختراع
١٨٠٣,٨٠٢			٨٧٩,٩٠٢
٨٧٩,٩٠٢	رصيد	٥٤ / ١ / ١	٩٢٣,٩٠٠
٤٣,٩٩٨	إلى ح / الفائدة الدائنة	٥٤ / ١٢ / ٣١	من ح / استهلاك حق الاختراع
٩٢٣,٩٠٠			٩٢٣,٩٠٠

ويبدو واضحاً من الجدول الآتي أن صافي العبء يزداد عند اتباع هذه الطريقة (بعكس الحالة عند اتباع طريقة القسط المتناقص حيث يتناقص العبء من سنة إلى أخرى بدرجة أكبر) :

السنة	قسط الاستهلاك السنوي يتحمل به حساب الأرباح والخسائر	الفائدة الدائنة التي ترحل إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر	صافي العبء	الزيادة في العبء السنوي	رصيد حساب الأصل
الأولى	٩٢٣,٩٠٠	٢٠٠,٠٠٠	٧٢٣,٩٠٠	٠٠٠,٠٠٠	٣٢٧٦,١٠٠
الثانية	٩٢٣,٩٠٠	١٦٣,٨٠٦	٧٦٠,٠٩٤	٣٦,١٩٤	٢٥١٦,٠٠٦
الثالثة	٩٢٣,٩٠٠	١٢٥,٨٠٠	٧٩٨,١٠٠	٣٨,٠٠٦	١٧١٧,٩٠٦
الرابعة	٩٢٣,٩٠٠	٨٥,٨٩٦	٨٣٨,٠٠٤	٣٩,٩٠٤	٨٧٩,٩٠٢
الخامسة	٩٢٣,٩٠٠	٤٣,٩٩٨	٨٧٩,٩٠٢	٤١,٨٩٨	٠٠٠,٠٠٠

رابعاً : طريقة احتياطي الاستهلاك المستمر :

The Depreciation Fund Method or Sinking Fund Method :

عند اتباع الطرق السابقة ومنها طريقة الدفعة السنوية السابقة ، فإن المال اللازم لشراء أصل جديد ليحل محل الأصل القديم يكون باقياً لدى المنشأة ممثلاً في أصولها المختلفة . ولكنه لا يكون في شكل أموال نقدية حاضرة يمكن استخدامها في شراء الأصل الجديد .

ولهذا كان لا بد من البحث عن طريقة جديدة لتدليل هذه العقبة . وتطلب هذه الطريقة الجديدة أن يؤخذ جانباً من الأرباح السنوية مبلغاً يستثمر بفائدة مركبة سنوياً خارج المنشأة وذلك لشراء سندات مضمونة بحيث تتمكن المنشأة في نهاية الحياة الإنتاجية للأصل القديم من بيع هذه الأوراق المالية في السوق للحصول على الأموال النقدية اللازمة لها لشراء أصل جديد يحل محل الأصل القديم ، وذلك بدلاً من أن تمديدتها إلى رصيد الحساب الجاري بالبنك مما قد يسبب لها الكثير من الحرج وخاصة عندما يكون المبلغ المطلوب كبيراً .

وعند تطبيق هذه الطريقة تتبع الخطوات الآتية :

١ - يثبت الاستهلاك في حساب احتياطي الاستهلاك المستثمر - وتضاف كلمة المستثمر للدلالة على أنه يستثمر خارج المنشأة - وذلك يجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر دائماً بقيمة المبلغ المستحق .

٢ - يؤخذ من حساب البنك مبلغ معادل لقيمة احتياطي الاستهلاك المستثمر لشراء سندات مضمونة .

ولهذا يجعل حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك (الذي يمثل الأوراق المالية) مديناً وحساب البنك دائماً .

وبهذا يظهر ضمن الأصول في الميزانية حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك بحيث يكون معادلاً لقيمة احتياطي الاستهلاك المستثمر الذي يظهر في جانب الخصوم من الميزانية .

٣ - وفي نهاية السنة الثانية عندما تقبض المنشأة فوائد الأوراق المالية التي تمثل استثمارات احتياطي الاستهلاك المستثمر ، يجعل حساب البنك مديناً وحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر دائماً بقيمتها .

٤ - وفي نهاية السنة الثانية يثبت قيمة الاستهلاك السنوي وذلك يجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر دائماً ، ويؤخذ من البنك مبلغ مساو لقيمة الاستهلاك السنوي زائداً فوائد الاستثمارات التي قيدت بالجانب الدائن من حساب احتياطي الاستهلاك ويستخدم المجموع في شراء أوراق مالية جديدة . ويكون المال المستثمر في نهاية السنة الثانية معادلاً لمجموع قيمة القسط السنوي للاستهلاك زائداً الفوائد المحصلة من الأوراق المالية .

٥ - وفي السنة الأخيرة تتعادل قيمة بيع الأوراق المالية زائداً فوائدها عن السنة الأخيرة زائداً قيمة قسط الاستهلاك عن هذه السنة ، مع قيمة الأصل الثابت المستهلك .

ويرحل الرصيد الدائن لحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر إلى حساب الأصل .

فإذا بيعت الأوراق المالية بقيمتها الدفترية لم تحقق المنشأة ربحاً أو خسارة من ذلك .

٦ — تقوم المنشأة باستخدام الأموال النقدية التي حصلت عليها من بيع الاستثمارات زائداً قيمة قسط استهلاك السنة الأخيرة زائداً فوائد الاستثمارات في هذه السنة لشراء أصل جديد يحل محل الأصل القديم . وبذلك يكون لدى المنشأة أموالاً نقدية معادلة لقيمة الأصل القديم فلا تكون مضطرة إلى أن تمد يدها إلى الحساب الجاري بالبنك ، أو إلى بيع أصل من أصولها الأخرى أو إلى زيادة رأسمالها للحصول على المال اللازم لشراء الأصل الجديد .

وإذا انتهت عملية بيع الاستثمارات إلى الحصول على قيمة تقل عن القيمة الدفترية لها أو تزيد عليها ، يسوى الفرق في حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك بترحيله إلى الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر عند تحقيق خسارة ، أو إلى الجانب الدائن منه في حالة تحقيق ربح .

والمسألة الهامة التي ينبغي أن تكون محلاً للاهتمام هي أنه بينما يتكون حساب الاستهلاك أو حساب احتياطي الاستهلاك عن طريق حجز جزء من الأرباح التي تظهر بحساب الأرباح والخسائر ، فإن حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك ينشأ عن طريق حجز جزء من الأموال النقدية واستثمارها في شراء أوراق مالية .

فلو أن إحدى المنشآت اشترت في أول يناير سنة ١٩٥٠ آلات بمبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه قررت أن تحصل بقيمة احتياطي استهلاكها على أوراق مالية تدر عليها فائدة سنوية قدرها ٤٪ حتى تتمكن في نهاية الحياة الإنتاجية لهذه الآلات — التي قدرت بسبع سنوات — من الحصول على المبلغ لشراء آلات جديدة تحل محل الآلات القديمة .

فإنه بالرجوع إلى جداول الدفعة السنوية يتبين أن القسط السنوى الذى تصبح قيمته فى نهاية سبع سنوات ١٠.٠٠٠ جنيه بفائدة مركبة بسعر ٤٪ هو ٠.٩٦ مليون ١٢٦٦ جنيه.

وعند اتباع طريقة الدفعة السنوية تتبع الخطوات الآتية :

أولاً : عند شراء الأصل :

عند شراء الآلات فى أول يناير ١٩٥٠ — يجعل حساب الآلات مديناً وحساب البنك دائناً بمبلغ ١٠.٠٠٠ جنيه .

ثانياً : فى نهاية السنة الأولى :

١ — فى نهاية السنة المالية الأولى يثبت قيمة الاستهلاك بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب احتياطى الاستهلاك المستثمر دائناً بقيمة القسط السنوى للاستهلاك وقدره ٠.٩٦ مليون و ١٢٦٦ جنيه .
ويتكرر هذا القيد فى نهاية كل سنة من السنوات السبع .

٢ — فى نهاية السنة الأولى ، عند شراء الأوراق المالية لاستثمار مال احتياطى الاستهلاك ، يجعل حساب استثمارات احتياطى الاستهلاك مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة القسط .

ثالثاً : فى نهاية السنة الثانية :

١ — وفى نهاية السنة الثانية يتكرر إثبات القيد السابقين .
٢ — كما يثبت أيضاً بالدفاتر قيمة فائدة استثمارات احتياطى الاستهلاك التى قبضتها المنشأة فى نهاية السنة الثانية وذلك بجعل حساب البنك مديناً بقيمة هذه الفائدة وقدرها ٦٤٤ مليون ٥٠ جنيه وجعل حساب احتياطى الاستهلاك المستثمر دائناً بقيمة هذه الفائدة .

٣ — وعندما تشتري المنشأة أوراقاً مالية جديدة بقيمة فائدة استثمارات السنة

الأولى التي استحققت في نهاية السنة الثانية وقيمتها ٦٤٤ مليون ٥٠ جنيهها زائداً قيمة احتياطي الاستهلاك عن السنة الثانية وقيمتها ٠.٩٦ ملياً و ١٢٦٦ جنيه، يجعل حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك لدينا وحساب البنك دائناً بقيمتها معاً .

ويظهر حساب الآلات وحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر وحساب استثمارات احتياطي الاستهلاك خلال الحياة الإنتاجية للأصل على الصورة الآتية :

حساب الآلات

منه

من ح / احتياطي الاستهلاك المستثمر	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٠ / ١ / ١	الى ح / البنك	١٠,٠٠٠,٠٠٠
٥٦ / ١٢ / ٣١				

حساب احتياطي الاستهلاك المستثمر

منه

له

مليم جنيہ		مليم جنيہ		مليم جنيہ
١٢٦٦,٠٩٦	٥٠/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦	٥٠/١٢/٣١ رصيد	١٢٦٦,٠٩٦
١٢٦٦,٠٩٦	٥١/١/١ رصيد	١٢٦٦,٠٩٦	٥١/١٢/٣١ رصيد	٢٥٨٢,٨٣٦
٥٠,٦٤٤	٥١/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	٥٠,٦٤٤		
١٢٦٦,٠٩٦	٥١/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦		
٢٥٨٢,٨٣٦		٢٥٨٢,٨٣٦		٢٥٨٢,٨٣٦
٢٥٨٢,٨٣٦	٥٢/١/١ رصيد	٢٥٨٢,٨٣٦	٥٢/١٢/٣١ رصيد	٣٩٥٢,٢٤٦
١٠٣,٣١٤	٥٢/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	١٠٣,٣١٤		
١٢٦٦,٠٩٦	٥٢/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦		
٣٩٥٢,٢٤٦		٣٩٥٢,٢٤٦		٣٩٥٢,٢٤٦
٣٩٥٢,٢٤٦	٥٣/١/١ رصيد	٣٩٥٢,٢٤٦	٥٣/١٢/٣١ رصيد	٥٣٧٦,٤٣٢
١٥٨,٠٩٠	٥٣/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	١٥٨,٠٩٠		
١٢٦٦,٠٩٦	٥٣/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦		
٥٣٧٦,٤٣٢		٥٣٧٦,٤٣٢		٥٣٧٦,٤٣٢
٥٣٧٦,٤٣٢	٥٤/١/١ رصيد	٥٣٧٦,٤٣٢	٥٤/١٢/٣١ رصيد	٦٨٥٧,٥٨٨
٢١٥,٠٦٠	٥٤/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	٢١٥,٠٦٠		
١٢٦٦,٠٩٦	٥٤/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦		
٦٨٥٧,٥٨٨		٦٨٥٧,٥٨٨		٦٨٥٧,٥٨٨
٦٨٥٧,٥٨٨	٥٥/١/١ رصيد	٦٨٥٧,٥٨٨	٥٥/١٢/٣١ رصيد	٨٣٩٧,٩٨٨
٢٧٤,٣٠٤	٥٥/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	٢٧٤,٣٠٤		
١٢٦٦,٠٩٦	٥٥/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٩٦		
٨٣٩٧,٩٨٨		٨٣٩٧,٩٨٨		٨٣٩٧,٩٨٨
٨٣٩٧,٩٨٨	٥٦/١/١ رصيد	٨٣٩٧,٩٨٨	٥٦/١٢/٣١ إلى > الآلات	١٠,٠٠٠,٠٠٠
٣٣٥,٩٥٢	٥٦/١٢/٣١ من > البنك (الفائدة)	٣٣٥,٩٥٢		
١٢٦٦,٠٦٠	٥٦/١٢/٣١ من > الأرباح والخسائر	١٢٦٦,٠٦٠		
١٠,٠٠٠,٠٠٠		١٠,٠٠٠,٠٠٠		١٠,٠٠٠,٠٠٠

حساب استثمارات احتياطي الاستهلاك

له

منه

مليم جنيه	١٢٦٦,٠٩٦	٥٠/١٢/٣١	رصيد	٥٠/١٢/٣١	رصيد	١٢٦٦,٠٩٦
٥٠/١٢/٣١	١٢٦٦,٠٩٦	٥١/١/١	٢٥٨٢,٨٣٦	٥١/١٢/٣١	١٢٦٦,٠٩٦	١٣١٦,٧٤٠
٥١/١٢/٣١	٢٥٨٢,٨٣٦	٥٢/١/١	٣٩٥٢,٢٤٦	٥٢/١٢/٣١	٢٥٨٢,٨٣٦	٣٩٥٢,٢٤٦
٥٢/١٢/٣١	٣٩٥٢,٢٤٦	٥٣/١/١	٥٣٧٦,٤٣٢	٥٣/١٢/٣١	٣٩٥٢,٢٤٦	١٤٢٤,١٨٦
٥٣/١٢/٣١	٥٣٧٦,٤٣٢	٥٤/١/١	٦٨٥٧,٥٨٨	٥٤/١٢/٣١	٥٣٧٦,٤٣٢	١٤٨١,١٥٦
٥٤/١٢/٣١	٦٨٥٧,٥٨٨	٥٥/١/١	٨٣٩٧,٩٨٨	٥٥/١٢/٣١	٦٨٥٧,٥٨٨	١٥٤٠,٤٠٠
٥٥/١٢/٣١	٨٣٩٧,٩٨٨	٥٦/١/١	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠	٥٦/١٢/٣١	٨٣٩٧,٩٨٨	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠
٥٦/١٢/٣١	١٠٠,٠٠٠,٠٠٠					

ويلاحظ أن المبلغ النقدي الاخير الذى يظهر فى الجانب المدين من حساب استثمارات احتياطي استهلاك الآلات قدره ٠١٢ مليون ر ١٦٠٢ جنيه (وهو عبارة عن القسط السنوى للاستهلاك للسنة الأخيرة وقدره ٠٦٠ مليون ر ١٢٦٦ جنيه + فائدة الاستثمارات خلال السنة السابعة وقدرها ٩٥٢ مليون ر ٣٣٥ جنيه) . كما يلاحظ أنه لن يكون هناك محل لاستثمار هذا المبلغ لأنه يستعمل مباشرة فى شراء الأصل الجديد بالإضافة إلى ثمن بيع باقى الاستثمارات + فوائدها .

الطريقة الخامسة : طريقة بوليصة التأمين Insurance Policy System :

وتتضمن هذه الطريقة عمل بوليصة تأمين بقيمة المبلغ اللازم لإحلال الأصل الجديد محل الأصل القديم فى نهاية المدة المقررة لحياته الإنتاجية . فهذه الطريقة تماثل فى الواقع طريقة « استثمارات احتياطي الاستهلاك » مع فارق واحد هو أنه بدلاً من استثمار المبلغ الذى يحجز سنوياً جانباً فى السندات المضمونة ، فإنه يستعمل عند اتباع هذه الطريقة الجديدة فى سداد أقساط بوليصة التأمين التى تستحق الدفع فى نهاية المدة المقررة لحياة الأصل . ويكون العبء السنوى الذى يتمثل فى القسط السنوى لبوليصة التأمين أكبر من العبء السنوى عند اتباع طريقة استثمارات احتياطي الاستهلاك ذلك لأن شركات التأمين تسعى للحصول على ربح من بوالص التأمين بجانب تغطية مصروفاتها .

ألا أنه عند اتباع هذه الطريقة الجديدة لا يكون هناك احتمال تحقيق خسارة كما هو الحال فى الطريقة السابقة عند بيع الاستثمارات بسبب التقلبات السوقية .

وتختلف القيود التى يجب إثباتها فى الدفاتر المالية فى حالة فتح حساب لبوليصة التأمين عنها فى حالة عدم فتح حساب لها .

الحالة الأولى : عند فتح حساب بوليصة التأمين :

في هذه الحالة يجعل حساب بوليصة التأمين مدينا بقيمة القسط السنوي لها . وتعتبر البوليصة نوعاً من أنواع الاستثمارات .

فإذا فرضنا أن إحدى المنشآت قد اشترت حق حكر في أول يناير سنة ١٩٥٠ بمبلغ ٨٦٠٠ جنيهه ينتهي بعد خمس سنوات ، فإن القيود التي تثبت في هذه الحالة :

(١) عند شراء الأصل الثابت وهو في مثالنا هذا حق الحكر ، يجعل حساب الأصل مديناً وحساب البنك دائناً وذلك بإثبات القيد الآتي :

٥٠/١/١	من ح/ حق الحكر إلى ح/ البنك ممن شراء حق الحكر	٨٦٠٠	٨٦٠٠
--------	---	------	------

(ب) وعند سداد القسط السنوي لشركة التأمين يجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وحساب البنك دائناً وذلك بإثبات القيد الآتي :

٥٠/١٢/٣١	من ح/ بوليصة التأمين إلى ح/ البنك لإثبات قيمة القسط السنوي لبوليصة التأمين	١٦٤٠	١٦٤٠
----------	--	------	------

(ج) وعند تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة قسط التأمين الذي يحل محل الاستهلاك السنوي يجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب احتياطي استهلاك حق الحكر دائناً .

٥٠/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ احتياطي استهلاك حق الحكر تحميل حساب الأرباح والخسائر بقيمة المبلغ المحجوز لاحتياطي استهلاك حق الحكر .	١٦٤٠	١٦٤٠
----------	---	------	------

وفي خلال المدة المقررة لحق الحسكر ، يظهر حساب بوليصة التأمين ضمن الأصول بالميزانية كما يظهر حساب احتياطي استهلاك حق الحسكر ضمن الخصوم بالميزانية .

(د) وفي تاريخ استحقاق بوليصة التأمين يجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وحساب احتياطي استهلاك حق الحسكر دائناً بمقدار الفرق بين رصيد حساب بوليصة التأمين والاقساط المدفوعة . وذلك بإثبات القيد الآتي :

٤٠٠	من ح/ بوليصة التأمين	٥٤/١٢/٣١
٤٠٠	إلى ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر	
	لإثبات قيمة الفرق بين مجموع قيمة الأقساط المدفوعة وقيمة البوليصة في تاريخ الاستحقاق .	

(هـ) وعند ما تقبض المنشأة قيمة بوليصة التأمين يجعل حساب البنك مديناً وحساب بوليصة التأمين دائناً ، ويصبح لدى المنشأة النقدية اللازمة لتجديد حق الحسكر أو لشراء أصل جديد ويتم ذلك بإثبات القيد الآتي :

٨٦٠٠	من ح/ البنك	٥٤/١٢/٣١
٨٦٠٠	إلى ح/ بوليصة التأمين	
	قيمة بوليصة التأمين على حق الحسكر	

وتظهر حسابات دفتر الأستاذ على الصورة الآتية :

منه	حساب حق الحسكر	لـ
٨٦٠٠	إلى ح/ البنك	٥٠/١/١
٨٦٠٠	من ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر	٥٤/١٢/٣١

منه حساب احتياطي استهلاك الحسكر له

٥٠/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر	١٦٤٠	٥٤/١٢/٣١	إلى ح/ حق الحسكر	٨٦٠٠
٥١/١٢/٣١	» » »	١٦٤٠			
٥٢/١٢/٣١	» » »	١٦٤٠			
٥٣/١٢/٣١	» » »	١٦٤٠			
٥٤/١٢/٣١	» » »	١٦٤٠			
٥٤/١٢/٣١	من ح/ بوليسة التأمين	٤٠٠			
		٨٦٠٠			٨٦٠٠

منه حساب بوليسة التأمين له

٥٤/١٢/٣١	من ح/ البنك	٨٦٠٠	٥٠/ ١/ ١	إلى ح/ البنك	١٦٤٠
			٥١/ ١/ ١	إلى ح/ البنك	١٦٤٠
			٥٢/ ١/ ١	إلى ح/ البنك	١٦٤٠
			٥٣/ ١/ ١	إلى ح/ البنك	١٦٤٠
			٥٤/ ١/ ١	إلى ح/ البنك	١٦٤٠
			٥٤/١٢/٣١	إلى ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر	٤٠٠
		٨٦٠٠			٨٦٠٠

وقد ترى بعض المنشآت أن تضيف الفائدة السنوية التي تستحق عن بوليسة التأمين سنوياً إلى حساب بوليسة التأمين . ولإثبات قيمة هذه الفائدة بالدفاتر ، يجعل حساب بوليسة التأمين مديناً وحساب احتياطي استهلاك حق الحسكر دائناً ، وذلك بإثبات القيد الآتي :

من ح/ بوليسة التأمين	إلى ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر
لإثبات قيمة الفائدة السنوية التي استحققت لبوليسة التأمين على حق الحسكر .	

وإذا رأت المنشأة لسبب ما تصفية البوليصة قبل موعد استحقاقها ، فإن المبلغ الذى يقبض يجعل حساب بوليصة التأمين مدينا به . ويتحمل حساب احتياطى استهلاك حق الحسكر أو حساب الأرباح والخسائر بقيمة الخسارة التى تترتب على هذه التصفية وذلك يجعله مدينا وحساب بوليصة التأمين دائنا . ويرى فريق من المحاسبين أن حساب بوليصة التأمين يجب أن يظهر دائماً بقيمة التصفية أى بالقيمة الحالية للبوليصة . وفى حالة إتباع هذه الطريقة تثبت نفس القيود السابق الإشارة إليها مع فارق واحد هو عدم احتساب الفائدة .

ولا مكان إظهار حساب بوليصة التأمين بقيمة تصفيها أى بقيمتها الحالية . يكون من الضرورى عمل التسوية اللازمة لذلك سنوياً وذلك بتحويل الفرق بين القيمة الحالية لبوليصة التأمين وبين القسط السنوى إلى حساب احتياطى استهلاك حق الحسكر .

وفى السنوات الأولى حيث تكون قيمة التصفية أى القيمة الحالية للبوليصة أقل من قيمة الأقساط المدفوعة فعلاً ، فإنه يجب جعل حساب بوليصة التأمين مديناً وحساب احتياطى استهلاك حق الحسكر (أو حساب الأرباح والخسائر) دائماً بمقدار الفرق .

وفى السنوات التالية عندما تزيد قيمة التصفية على قيمة الأقساط المدفوعة يجرى قيد لجعل حساب احتياطى استهلاك حق الحسكر (أو حساب الأرباح والخسائر) مديناً وحساب بوليصة التأمين دائماً بمقدار الفرق .

ففى المثال السابق لو أن القسط السنوى لبوليصة التأمين هو ١٦٤٠ جنيتها ، والقيمة الحالية ١٥٠٠ جنيهه تكون هناك خسارة قدرها ١٤٠ جنيتها ، يجعل حساب احتياطى استهلاك حق الحسكر مديناً بها وحساب بوليصة التأمين دائناً بها . وفى السنة الثانية لو أن قسط بوليصة التأمين ١٦٤٠ جنيتها والقيمة الحالية لبوليصة ١٧٠٠ جنيهه يكون هناك ربحاً قدره ٦٠ جنيتها ، يجعل حساب بوليصة التأمين مديناً وحساب احتياطى استهلاك حق الحسكر دائماً به .

ونصير فيما يلي حساب بوليصة التأمين وحساب احتياطي حق الحسكر كما يظهران في هاتين السفتين :

حساب بوليصة التأمين

منه	لـ
١٦٤٠	٥٠/١/١ إلى ح/ البنك
	١٤٠ من ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر
١٦٤٠	٥٠/١٢/٣١ رصيد
١٥٠٠	٥١/١/١ رصيد
١٦٤٠	٥١/١/١ إلى ح/ البنك
٦٠	٥١/١٢/٣١ إلى ح/ احتياطي استهلاك حق الحسكر
٣٢٠٠	٣٢٠٠

حساب احتياطي استهلاك حق الحسكر

منه	لـ
١٤٠	٥٠/١٢/٣١ إلى ح/ بوليصة التأمين
١٥٠٠	٥٠/١٢/٣١ رصيد
١٦٤٠	٥١/١٢/٣١ رصيد
٣٢٠٠	٥١/١/١ رصيد
٦٠	٥١/١٢/٣١ من ح/ بوليصة التأمين
١٦٤٠	٥١/١٢/٣١ من ح/ الأرباح والخسائر
٣٢٠٠	٣٢٠٠

غير أن هذه الطريقة لا تلقى تعضيدا بصفة عامة ؛ ذلك لأنه لا يقصد عند عمل بوليصة التأمين تصفيتهما قبل نهاية المدة المقررة لها وهي مدة الحياة الإنتاجية للأصل . فلا محل إذن لافتراض هذه الاحتمالات وإثبات التسويات اللازمة لذلك .

الحالة الثانية : عند عزم فتح حساب لبوليصة التأمين :

وفي هذه الحالة تكون القيود التي تثبت بدفتر اليومية هي :

(أ) عند شراء حق الحكر يجعل حساب الأصل لدينا وحساب البنك دائنا .
(ب) عند سداد قيمة القسط السنوي إلى شركة التأمين يجعل حساب بوليصة التأمين لدينا وحساب البنك دائنا .

(ح) في نهاية العام يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة قسط التأمين الذي يحل محل قيمة الاستهلاك السنوي ، وذلك يجعل حساب الأرباح والخسائر لدينا وحساب بوليصة التأمين دائنا .

ويبقى حساب حق الحكر مفتوحا في الدفاتر حتى نهاية المدة المقررة له وبظهر سنوياً في جانب الأصول بالميزانية خلال هذه المدة .

وعندما تستحق بوليصة التأمين ، يجعل حساب البنك لدينا بقيمتها وحساب حق الحكر دائنا ، وبذلك يقفل هذا الحساب الأخير ، ويبقى لدى المنشأة مالا حاضراً لشراء حق الحكر الجديد أو أى أصل جديد .

الطريقة السادسة : طريقة معدل الساعة أو طريقة معدل الاستهلاك في الساعة :

Efficiency Hour Method :

تتضمن هذه الطريقة حساب معدل الاستهلاك على أساس الساعة . فتقسم قيمة الأصل الثابت — بعد استبعاد قيمة البقايا المتخلفة في نهاية حياته على عدد ساعات الحياة الإنتاجية للأصل .

وميزة هذه الطريقة هو حساب الاستهلاك على أساس المنفعة الحقيقية من استخدام الأصل الثابت . وتظهر هذه الفائدة بصفة خاصة عند إعداد حسابات التكاليف .

وعيب هذه الطريقة أنها تؤدي إلى استهلاك الآلات بنسبة ضئيلة في بعض السنوات حيث تكون ساعات العمل قليلة ، مع أن قيمة هذه الآلات قد تقل أثناء توقفها عن العمل بسبب هذا التوقف في حد ذاته ، حيث تكون عرضة للصدأ ، أو لأي سبب آخر .

الطريقة السابعة : طريقة الاستهلاك على أساس معدل الإنتاج أو معدل النفاذ :

Depletion Unit Method :

عند اتباع الطرق السابقة كننا نحاول توزيع قيمة الأصل بعد استبعاد قيمة الخردة على عدد سنوات الحياة الإنتاجية للأصل .
غير أن هذه الطرق لا تتفق بالنسبة للأصول التي لها طبيعة متناقصة ، كما هو الحال بالنسبة للمناجم والمحاجر حيث تنقص قيمة الأصل تبعاً للثروة المستخرجة منه .

وفي مثل هذه الأحوال يحسب الاستهلاك على أساس قيمة الثروة التي يحتويها الأصل عند توزيعها على عدد من السنوات . أي أن الاستهلاك يحسب على أساس إنتاج الأصل المتناقص . ويقصد بالاستهلاك في هذه الحالة استغلال ثروة الأصل حتى تستنفد أو حتى يصبح استغلاله عملية غير مربحة .

والقيمة التي تستهلك في هذه الحالة هي المصروفات التي تنفق في سبيل الحصول على الأصل واستخراج ما يكون موجوداً بباطنه من موارد الثروة كالمعادن والزيوت .

وعند اتباع هذه الطريقة يحدد قسط الاستهلاك على أساس تحديد المصروفات اللازمة للحصول على هذا الأصل واستخراج الثروة القابلة للاستغلال وتحديد ما يخص الوحدة المستخرجة من هذه المصروفات .

ويتم تحديد ثمن تكلفة الوحدة المستخرجة بقسمة مجموع التكاليف على مجموع الكمية المقدرة لمحتويات المنجم . وتستبعد قيمة الوحدات المستخرجة خلال العام من مجموع تكلفة الأصل في نهاية المدة التجارية .

فإذا بلغت محتويات منجم ما ١٠٠,٠٠٠ طن تبلغ تكاليف استخراجها ١٠٠,٠٠٠ جنيه ، فإن ثمن تكلفة الطن في هذه الحالة يكون جنيتها واحدا .

وإذا كان مقدار المواد المستخرجة خلال السنة الأولى قد بلغ ٢٠٠٠٠ طن فإن المبلغ الذى ينبغي استبعاده من قيمة الأصل لمقابلة استهلاك هذه السنة هو ٢٠٠٠٠ طن $\times ١$ جنيه = ٢٠٠٠٠ جنيه .

وقد يحدث أحيانا أن يبقى بحساب المنجم رصيد صغير بعد استنفاد المعادن التى استخرجت منه وذلك نتيجة الخطأ فى تقدير كمية المعدن الموجود به عند الشراء . وفى هذه الحالة يجب استبعاد هذا الرصيد ، وذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا وحساب الأصل دائما .

أما إذا كان رصيد حساب المنجم بالدفاتر قد تلاشى قبل استنفاد المعادن الموجودة فلا تكون هناك ثمة حاجة إلى هذه التسوية .

وإذا كانت المنشأة قد حصلت على المنجم بمقتضى عقد امتياز أو حق حكر لمدة معينة ، فإنه يجب أخذ هذه المدة فى الحساب عند تحديد الاستهلاك السنوى . ويجب ألا يقل المبلغ الذى يستهلك سنويا فى هذه الحالة عن مبلغ يتناسب مع مدة هذا الامتياز أو حق الحكر .

وعند حساب الاستهلاك وفقا لهذه الطريقة ، فإنه عند تقدير محتويات المنجم ينبغي أن يكون الحساب قائما على أساس استخراج محتويات المنجم التى يمكن استخراجها على أساس مرجح . ذلك لأنه لا يعتبر من العمليات المربحة الاستمرار فى استغلال المنجم حتى ينفذ نهائيا كل ما به من معدن .

وعيب هذه الطريقة أنها تؤدي إلى نتائج غير صحيحة عند الخطأ فى تقدير

قيمة محتويات الأصل ، مما يؤدي إلى الخطأ في تقدير قيمة الاستهلاك السنوي ، تبعاً لذلك .

الطريقة الثامنة : طريقة إعادة التقييم : Revaluation Method :

بالنسبة لبعض أنواع الأصول كالآدوات والمواشي والخيول لا يكون من السهل عمل الاستهلاك على أساس دقيق عند اتباع إحدى الطرق السابقة : والطريقة التي تلائم هذا النوع من الأصول تسمى إعادة التقييم .

وبمقتضى هذه الطريقة يعاد تقدير الأصول الثابتة في نهاية المدة التجارية . والنقص الذي يطرأ على قيمة هذه الأصول الثابتة في آخر المدة التجارية عنه في أوله يمثل الاستهلاك الذي طرأ على قيمتها . ولإثبات هذا الاستهلاك يجعل حساب الاستهلاك لدينا وحساب الأصل دائناته . ثم يرحل رصيد حساب الاستهلاك بعد ذلك إلى حساب الأرباح والخسائر .

أما إذا ترتب على إعادة تقدير الأصل زيادة في قيمته في آخر المدة التجارية عنها في أوله فإن هذه الزيادة تكون ذات طبيعة رأسمالية . وتستطيع المنشأة إزاءها أن تختار بين أمرين :

الأول — أن تتجاهل هذه الزيادة ولا تثبتها بالدفاتر فتبقى قيمة الأصل في آخر المدة كما كانت عليه في أولها .

والثاني — أن تثبت قيمة هذه الزيادة بالدفاتر وذلك بجعل حساب الأصل لدينا بقيمة الزيادة وحساب الأرباح والخسائر دائناتها . أما إذا رأت المنشأة ألا تظهر هذه الأرباح الرأسمالية في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر حتى لا يؤدي ذلك إلى تحميله في النهاية بمبالغ غير متساوية عن خدمات هذا النوع من الأصول ، فإنه يمكن في هذه الحالة جعل الحساب الدائن هو حساب احتياطي رأس المال بدلاً من حساب الأرباح والخسائر .

على أننا نميل إلى الأخذ بالرأى الأول وذلك استناداً إلى أن هذه الأرباح لا تتحقق إلا عند بيع الأصل بهذه القيمة الجديدة التي تزيد على قيمته الدفترية . وطالما أن الأصل قد اشترى بقصد استخدامه في الإنتاج واستمرار المنشأة في العمل As a going concern ، فإنه أخذاً بمبدأ الحيطة والحذر ينبغي أخذ الخسارة في الحسبان سواء تحققت فعلاً أو كان هناك احتمال في تحقيقها ، بعكس الأرباح التي لا تثبت في الدفاتر إلا إذا تحققت فعلاً .

طرق أخرى للاستهلاك :

بجانب طرق الاستهلاك التي ذكرناها توجد طرق أخرى تستعمل بالنسبة لبعض الأصول في بعض المنشآت .

ف نجد أحياناً أن بعض المنشآت تجعل رصيد حساب الأصل الثابت ثابتاً ، وتعتبر مشترياتها الجديدة منه مصروفات إيرادية يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر مباشرة .

وتستعمل هذه الطريقة في اللوكاندات والمستشفيات بالنسبة للبياضات والأطباق والأكواب وغير ذلك من الأصول التي تكون حياتها قصيرة لا تتعدى سنة كاملة ، حيث تكون المنشأة مضطرة إلى شراء أدوات جديدة لتحل محل القديمة بمجرد ما قد يصيبها من الكسر أو التلف .

كما تلجأ بعض المنشآت إلى اتخاذ وحدة العمل أساساً للاستهلاك بالنسبة لبعض الأصول . وتقترب هذه الطريقة من طريقة معدل إنتاج الساعة مع fark واحد هو أن الوحدة التي تتخذ أساساً لتحديد الاستهلاك لا تكون الساعة وإنما وحدة العمل .

ومثال ذلك قياس استهلاك السيارات بعدد الكيلو مترات التي تقطعها وقياس استهلاك المحارب بمساحة الأطنان التي تقوم بحرثها وهكذا

اختلاف النتائج باختلاف طرق الاستهلاك :

وهكذا نجد عدداً كبيراً من طرق تحديد وتوزيع قيمة الاستهلاك .
وتستطيع المنشأة أن تختار ما يلائمها وما يلائم ظروف العمل بها .
وتعتبر طريقة القسط الثابت أكثر الطرق شيوعاً واستعمالاً في الحياة العملية .
وتستعمل طريقة القسط المتناقص بالنسبة للأصول التي تتزايد مصاريف
إصلاحها وتجديدها زيادة كبيرة كلما تقدم بها الزمن .

وينبغي أن نلاحظ الآثار المترتبة على طرق الاستهلاك المختلفة : فبينما
نجد أنه يترتب على اتباع طريقة القسط الثابت توزيع قيمة الأصل توزيعاً
متساوياً خلال حياته الإنتاجية ، نجد أن طريقة القسط المتناقص تؤدي إلى
جعل قسط الاستهلاك كبيراً في السنة الأولى ثم يأخذ في النقص تدريجياً خلال
السنوات التالية . أما طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر وطريقة الدفعة
السنوية كل منهما تؤدي إلى عكس نتيجة الطريقة السابقة ، إذ تؤدي إلى تحميل
السنوات الأولى بمبلغ ضئيل من الاستهلاك ناقصاً الفائدة الدائنة ، ويأخذ
هذا المبلغ في الزيادة في السنوات التالية بسبب نقص قيمة الفائدة الدائنة
التي تحتسب .

ضرورة اتباع طريقة واحدة للاستهلاك بصفة مستمرة للأصل الواحد :

غير أنه مهما كانت الطريقة التي يقع عليها اختيار المنشأة فإنه من المهم
اتباع هذه الطريقة بصفة مستمرة مضطردة من عام إلى آخر ، وذلك حتى
تسكون المقارنة بين النتائج المستخرجة من الدفاتر قائمة على أساس واحد
في جميع السنوات .

على أن ذلك لا يمنع من أن تتبع المنشأة طريقة معينة بالنسبة لكل نوع
من أصولها إذا دعت الحاجة إلى ذلك . كأن تستهلك المباني وفقاً لطريقة
القسط الثابت وأن تستهلك المناجم وفقاً لطريقة معدل النفاذ ، وأن تستهلك
الأدوات الصغيرة وفقاً لطريقة إعادة التقدير .

احتياطي الإصلاحات والتجديدات : Repairs and Renewals Reserve

يقصد بالإصلاحات المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل إصلاح الأصل الثابت لإعادته إلى أصله ليكون صالحا للعمل من جديد .

والمقصود بالتجديدات هو المصروفات التي تنفقها المنشأة في سبيل استبدال جزء جديد بجزء قديم أو بأجزاء قديمة أصبحت غير صالحة للعمل وجعلت الأصل الثابت التي تتصل به غير صالح للعمل والإنتاج .

وقد تختلف قيمة الإصلاحات والتجديدات اللازمة للأصل الثابت من سنة إلى أخرى . فقد تنعدم في سنة ما ، وقد تكون ضئيلة في سنة أخرى ، وقد تبلغ حدا كبيرا في سنة ثالثة .

ويترتب على ذلك أن يتحمل حساب الأرباح والخسائر بمبالغ مختلفة من عام إلى آخر بسبب هذه المبالغ المتباينة الخاصة بالإصلاحات والتجديدات . ولتلافى هذه النتيجة فإنه يمكن أن يحجز من الأرباح مبلغا سنويا ثابتا يجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا به ، وحساب احتياطي الإصلاحات والتجديدات دائنا به . أما قيمة الإصلاحات والتجديدات التي تتم فعلا فيجعل حساب احتياطي الإصلاحات والتجديدات مدينا بها . ويظهر رصيد حساب الاحتياطي المذكور في الميزانية بعد ذلك ليمثل في هذه الحالة قيمة المبلغ المحجوز جانبا لمقابلة الإصلاحات والتجديدات .

ويرى البعض أنه بدلا من إثبات قيمة الإصلاحات والتجديدات الفعلية في الجانب المدين من حساب احتياطي الإصلاحات والتجديدات ، فإنه يحسن إثباتها في حساب الإصلاحات والتجديدات طول العام . وأن يقفل هذا الحساب الجديد في حساب الاحتياطي الخاص بهذه المصروفات في آخر العام .

وتكون النتيجة النهائية واحدة في الحالتين وهي توزيع عبء الإصلاحات والتجديدات توزيعا عادلا بين السنوات المختلفة حيث ينتهي الأمر إلى إظهار الأرباح الحقيقية لكل سنة وإلى تثبيت الأرباح . إلا أننا نفضل اتباع الطريقة

الثانية حتى يكون حساب الإصلاحات والتجديدات بجملاً واضحاً مستقلاً لما يتم منها فعلاً خلال العام . وحتى تكون وظيفة حساب الاحتياطي إنما هي إثبات التسوية اللازمة في آخر العام بينه وبين حساب الإصلاحات والتجديدات ، وبينه وبين حساب الأرباح والخسائر .

احتياطي الاستهلاكات والإصلاحات والتجديدات :

وقد يعمل هذا الاحتياطي بحيث لا يكون قاصراً على الإصلاحات والتجديدات ، وإنما بحيث يشتمل أيضاً على الاستهلاكات . ولا يختلف الأمر في هذه الحالة الأخيرة عنه في الحالة الأولى سوى أن المبلغ الذي يستقطع سنوياً من حساب الأرباح والخسائر يشتمل على قيمة قسط الاستهلاك السنوي بجانب القيمة المقدرة لاحتياطي الإصلاحات والتجديدات سنوياً .

الفرق بين الاستهلاك والتقلبات السوقية :

ولا يجب الخلط بين التقلبات السوقية Fluctuation والاستهلاك Depreciation . فالمقصود بالتقلبات السوقية هو التقلبات المؤقتة التي تطرأ على قيمة الأصل من وقت إلى آخر بصرف النظر عما يطرأ عليه من الاستهلاك . أما الاستهلاك فهو النقص في القيمة بسبب الاستعمال أو انقضاء الوقت أو التقادم ، كما سبق أن بينا .

فإذا اشترت إحدى المنشآت آلات بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه ، وقدرت حياتها الإنتاجية بخمس سنوات ، وحدد قسط الاستهلاك اللازم لذلك ، ثم نقصت القيمة السوقية لهذه الآلات بعد ستة أشهر مثلاً لسبب من الأسباب ، فإنه لا يكون هناك ما يدعو إلى إثبات النقص الذي طرأ على القيمة السوقية للأصل طالما أن المنشأة مستمرة في مباشرة نشاطها العادي .

إذ أنه في مثل هذه الظروف لن يطرأ نقص على قدرة هذه الآلات على تحقيق الربح ، ولن يصيب المنشأة خسارة ما إلا إذا اضطرت إلى بيع هذه الآلات . فعندئذ فقط تتحقق هذه الخسارة الناتجة من التقلبات السوقية .

الفرق بين احتياطي الاستهلاك واحتياطي الاستثمر :

يتفق حساب احتياطي الاستهلاك Depreciation Account وحساب احتياطي الاستهلاك المستثمر Depreciation Fund Account من حيث أن كلا منهما مبلغ محجوز جانبا من حساب الأرباح والخسائر لمقابلة الخسارة الناتجة من الاستهلاك .

غير أنه في الحالة الأولى يكون ما يقابل هذا الاحتياطي ممثلا في الأصول المختلفة للمنشأة . أما في الحالة الثانية فيكون هذا الاحتياطي ممثلا خارج للمنشأة — في سندات مضمونة عادة — بحيث يكون من السهل الحصول على المال اللازم لشراء أصل جديد يحل محل الأصل القديم ^(١) .

إثبات الخسائر الاستثنائية أو العارضة بالدفتر :

قد يصيب بعض الأصول الثابتة بعض الخسائر الاستثنائية ، كما هو الحال مثلا بالنسبة للخسائر التي تصيب المباني بسبب عدم التأمين عليها ضد الحريق ، أو بسبب بيع بعض الأصول بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية أو بسبب بيع قيمة الخردة المتبقية من الأصل الثابت في نهاية حياته الانتاجية بأقل من القيمة المقدرة لها .

وفي هذه الحالة تستطيع المنشأة أن تسلك أحد الطرق الآتية :

١ — خصم هذه الخسارة من أرباح السنة التي وقعت فيها . أى تحميل حساب الأرباح والخسائر بها مباشرة .

(١) يعمل احتياطي الاستهلاك المستثمر أيضا لإعداد المال اللازم للوفاء بقيمة القروض أو السندات أو الالتزامات التي تقع على عاتق المنشأة في تاريخ استحقاقها .

٣ - توزيع هذه الخسائر على عدد من السنوات . أى تحميل حساب الأرباح والخسائر لعدد من السنوات المستقبلية ، بجانب حساب أرباح وخسائر السنة الحالية لهذه الخسائر .

٣ - خصم هذه الخسائر الاستثنائية من الأرباح المجمعة من السنوات السابقة لمقابلة مثل هذه الخسائر .

٤ - استبعاد الخسائر الاستثنائية من رأس المال .

وقد تناولنا طرق إثبات ومعالجة هذه العمليات بالدفاتر بكتابنا « الحسابات الختامية والميزانية » .

★ ★ ★

الفصل الثاني

الاستهلاك الصناعي

في الضرائب

تناولنا في الفصل السابق الاستهلاك الصناعي من وجهة نظر المحاسبة ، ونستعرض في هذا الفصل هذا النوع من الاستهلاك من ناحية الضرائب .

ساير المشرع المالى المصرى الأسس العلمية السليمة للمحاسبة فيما يتعلق بالاستهلاك ، فنص في المادة التاسعة والثلاثين من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص :

« . . . الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل . . . » .
على أن موضوع الاستهلاك قد أثار عدداً كبيراً من الإشكالات بين مصلحة الضرائب والممولين وتناولها فيما يلى :

الاستهلاك الجائز خصمه من وعاء الضريبة :

نص القانون على أن الاستهلاك الجائز خصمه هو الاستهلاك الحقيقى ، فما هو المقصود بالاستهلاك الحقيقى ؟

ذكرنا فى الفصل السابق أنه للاستهلاك عناصر ثلاث :

١ - الاستعمال .

٢ - انقضاء الزمن .

٣ — التقادم أى ظهور اختراعات حديثة .

فما هو المقصود بالـ استهلاك الجائر خصمه ؟

هل هو الاستهلاك الناتج من الاستعمال ، أم هو الناتج من انقضاء الزمن ، أم هو الناتج من التقادم ، أم هو الناتج من هذه العناصر كلها مجتمعة ؟

١ — الاستهلاك بسبب الاستعمال :

لا شك أنه يدخل فى الاستهلاك الجائر خصمه والذي يستبعد من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، الاستهلاك الذى يؤدى إلى نقص فى قيمة الأصول الثابتة بسبب استخدامها فى الإنتاج .

ويترتب على ذلك أنه لا يجوز استهلاك الأصول الثابتة التى اشترى وتسكنها لم تستخدم فعلا فى الإنتاج .

وإذا تعاقدت إحدى المنشآت على شراء آلات من أحد المصانع الأجنبية ، لكن هذه الآلات لم ترسل بعد إلى المنشأة المشترية ، أو إذا ما كانت بالطريق ، أو إذا كانت قد وصلت إلى مكان المنشأة وتسكنها لم تستخدم فعلا فى الإنتاج ، فلا يجوز فى جميع هذه الأحوال استهلاك هذه الآلات . وإنما يبدأ استهلاكها بعد أن يتم تركيبها وإعدادها وإدارتها واستخدامها فعلا فى الإنتاج .

ويترتب على ذلك أيضاً أنه لا يجوز استهلاك الأصول الثابتة التى لا تنقص قيمتها نتيجة الاستعمال . فالأراضى الفضاء لا تقل قيمتها ، كما أن أراضى البناء تظل قيمتها ثابتة عند استخدامها فى إقامة المباني عليها . وكذلك الحال بالنسبة للأراضى الزراعية . فالأصل أن هذه الأراضى لا تنقص قيمتها نتيجة استغلالها استغلالاً زراعياً ، إذ أن ما تفقده نتيجة استخدامها فى الزراعة يعوضه ما يستخدم فيها من الأسمدة والمخصبات . لهذا كله جرت العادة على عدم استهلاك الأراضى بجميع أنواعها متى كانت ملكاً خالصاً وذلك عند تحديد الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

هذا هو العامل الأول من عوامل الاستهلاك . وقد أجمعت التشريعات

المالية على ضرورة خصم قيمة الاستهلاك الناتج بسببه من الربح الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - الاستهلاك الناتج من انقضاء الزمن :

على أن هناك بعض الأصول الثابتة التي تنقص قيمتها بانقضاء الزمن ، ومثال ذلك حق الامتياز وحق الاختراع ، فهي كلها أصول ثابتة ولكن ليس لها كيان مادي ملموس فهي لهذا لا تستهلك نتيجة الاستعمال المادي .

فعندما تمنح الهيئة الحاكمة حق امتياز لشخص معين ، أو عندما تحمي حق اختراع له ، فهي إنما تفعل ذلك لمدة معينة بحيث ينتهي هذا الحق ويؤول إلى الهيئة المانحة في نهاية المدة المقررة بالنسبة لحق الامتياز ، أو بحيث تنتهي هذه الحماية لحق الاختراع في نهاية المدة المقررة حيث يصبح ملكاً مشاعاً بين الجميع .

وفي جميع هذه الأحوال يستهلك الأصل الثابت خلال المدة المذكورة ، ويكون الاستهلاك في هذه الحالة بسبب انقضاء الزمن .

على أن هناك بعض الأصول الثابتة المادية المملوكة التي يعتبر مجرد انقضاء الزمن بالنسبة لها رغم عدم استعمالها ، عاملاً من العوامل التي تؤثر فيها وتسمى إلیها وتنقص من قدرتها على العمل والإنتاج كما هو الحال بالنسبة للآلات والسيارات . وهي كلها أصول تقل قيمتها نتيجة ما يعلوها من الصدأ ونتيجة تركها عاطلة دون استعمال مدة طويلة من الزمن .

فهل يعتبر النقص الذي يطرأ على هذه الأصول بسبب انقضاء الزمن استهلاكاً يجوز خصمه من صافي الربح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؟ الجواب على ذلك يكون بالإيجاب . وقد جرى العرف في الحياة العملية على استهلاك الأصول الثابتة حتى ولو لم يتم استخدامها في الإنتاج ويكون ذلك باتباع طرق الاستهلاك المختلفة التي جرى عليها العرف والعادة ومن هذه الطرق طريقة القسط الثابت وطريقة القسط

المتناقص وطريقة الدفعة السنوية . فكها طرق تقوم على أساس توزيع قيمة الأصل على عدد سنوات حياته الإنتاجية دون نظر إلى ساعات العمل أو أيام الإنتاج الفعلية . إذ يفترض في هذه الأحوال أن الأصل هو استخدام الآلة في الإنتاج بمعدل عادى .

٣ — الاستهلاك بسبب التقادم :

هل يعتبر النقص الذى يطرأ على قيمة الأصل بسبب التقادم أو احتمال ظهور اختراعات حديثة من التكاليف التى يجوز خصمها من الربح عند تحديد وعاء الضريبة وذلك باعتباره عاملاً من عوامل الاستهلاك ؟

جرت التشريعات المالية الأجنبية على عدم أخذ النقص الذى يطرأ على قيمة الأصل الثابت بسبب احتمال ظهور اختراعات جديدة ضمن التكاليف التى يجوز خصمها من الربح وذلك بسبب صعوبة التنبؤ بقيمة هذا النقص الذى يقوم على مجرد الاحتمال الذى قد لا يتحقق فى الحياة العملية . وجرت العادة فى هذه التشريعات الأجنبية على الانتظار حتى تتحدد الخسارة الفعلية عند بيع الأصل الثابت متى أصبح غير صالح للاستعمال بسبب ظهور الاختراعات والآلات الحديثة واعتبار هذه الخسارة فى ذلك الوقت خسارة فعلية تخصم من الأرباح فى السنة الضريبية التى تحققت فيها هذه الخسارة نتيجة البيع الفعلى . ولم يكن يشذ عن هذه القاعدة سوى القانون الانجليزى ذلك لأنه كان لا يعتبر هذه الخسارة خسارة رأسمالية . ونظراً لأن هذا القانون لم يكن يلزم الممول بدفع الضريبة عن الأرباح الرأسمالية التى قد تحقق عند بيع بعض الأصول الثابتة فهو لهذا كان لا يجوز خصم الخسائر الرأسمالية .

غير أن المشرع الانجليزى عاد أخيراً وسائر التشريعات المالية الأجنبية الأخرى فسمح بخصم الخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع الأصول الثابتة وذلك ابتداء من ٦ إبريل سنة ١٩٤٦ .

القيمة التي تتخذ أساساً لحساب الاستهلاك :

ما هي القيمة التي على أساسها يحسب الاستهلاك ؟ هل هي ثمن التكلفة أم هي القيمة الاستبدالية للأصل الثابت ؟

لا تثير هذه المسألة شيئاً كبيراً من الاهتمام في السنوات العادية حيث يكون مستوى الأسعار ثابتاً بالنسبة للأصول الثابتة . ولكن تبدو أهمية هذه المشكلة في سنوات الحرب والسنوات التي تهبط فيها قيمة النقد فترتفع الأسعار وتتضاعف القيمة الاستبدالية للأصول .

فلو أن إحدى المنشآت اشترت آلة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه في أول يناير سنة ١٩٣٩ وكانت المدة المقررة لحياتها الإنتاجية هي خمس سنوات ، وكانت الأسعار قد أخذت في الارتفاع خلال هذه السنوات بحيث أصبح ثمن الآلات الجديدة التي يجب شراؤها لتحل محل الآلات القديمة هو ١٠,٠٠٠ جنيه فهل يحسب قسط الاستهلاك السنوي على أساس ثمن التكلفة الأصلي وهو ٥٠٠٠ جنيه ، أم يحسب على أساس القيمة الاستبدالية للآلة ؟

ترى مصلحة الضرائب أن العبرة بقيمة تكلفة الأصل الثابت ؟ ذلك لأن النقص الذي يطرأ على الأصل إنما هو الاستهلاك الحقيقي وهو في هذه الحالة ١٠٠٠ جنيه سنوياً ، ولا يجوز عمل الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية المحتملة حيث يصبح قسط الاستهلاك عند اتباع طريقة القسط الثابت ٢٠٠٠ جنيه .

وحجة المصلحة هو أن اتخاذ سعر التكلفة أساساً للاستهلاك يؤدي إلى إيجاد قاعدة ثابتة . وكما أن قسط الاستهلاك لا يؤخذ على أساس القيمة الاستبدالية عند هبوط الأسعار فهو لا يؤخذ أيضاً على هذه القيمة عند ارتفاع الأسعار . أما الممول فيرى أنه سيضطر إلى إنفاق مبلغ قدره ١٠,٠٠٠ جنيه للحصول على الأصل الجديد الذي سيحل محل الأصل القديم . وتبدو هذه المسألة بوضوح في حالة اتباع طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر . ففي هذه الحالة

أن يكون المبلغ الناتج من بيع السندات أو الأوراق المالية المضمونة التي اشترت باعتبارها استثماراً لاحتياطي الاستهلاك كافية لشراء الأصل الجديد عند عمل هذا الاحتياطي على أساس استهلاك ثمن تكلفة الأصل .

ولو أننا نظرنا إلى هذه المسألة من وجهة نظر المحاسبة لوجدنا أنه في حالة ارتفاع الأسعار وشراء الأصل الجديد بما يزيد على قيمة الأصل القديم ، فإنه يفترض أن تتحمل كل سنة من سنوات الحياة الإنتاجية للأصل القديم بالنقص الذي يطرأ على قيمته بسبب استخدامه في الإنتاج . أما إذا رأت المنشأة أن تتخذ الحيلة والحذر لمقابلة ما قد يطرأ من ارتفاع في الأسعار ففي هذه الحالة تستطيع أن تأخذ جانباً مبلغاً من الأرباح ويعتبر هذا المبلغ الزائد بمثابة احتياطي .

ولما كانت المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تجيز أخذ مبالغ من الأرباح لتغطية الاحتياطي على اختلاف أنواعه أو لتكوين مال احتياطي خاص معد لتغطية خسارة محتملة ، فلا تخصم هذه المبالغ من مجموع الأرباح التي تفرض عليها الضريبة .

لهذا نرى أن الاستهلاك ينبغي أن يحسب على أساس سعر التكلفة دون القيمة الاستبدالية وذلك تنفيذاً لنص القانون .

وقد أحس المشرع المالي الفرنسي بالآثار المترتبة على عدم السماح بتكوين احتياطي لمقابلة ارتفاع أسعار الأصول الثابتة وما قد يصيب المنشآت التجارية والصناعية من الضرر نتيجة لذلك ومن العجز عن شراء أصول ثابتة جديدة في نهاية الحياة الإنتاجية الأصول الثابتة القديمة ، لهذا سمح لهذه المنشآت بإعادة تقويم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية في أعقاب الحرب العالمية الأخيرة . وقد اعتبر الفرق بين القيمة الدفترية للأصول الثابتة والقيمة التي نتجت من إعادة التقدير ربما غير خاضع للضريبة يظهر في حساب خاص يستخدم لتسوية الفرق بين قيمة الأصل القديم المستهلك والأصل الجديد الذي يشتري ليحل محل الأصل القديم .

والغرض من اتباع هذه الطريقة هو تحقيق المزايا الآتية :

- ١ - تصبح الميزانية أداة صحيحة لتصوير المركز المالى الحقيقى للمنشأة ، إذ تظهر بها الأصول الثابتة بقيمتها على أساس ما طرأ من تغير فى الأسعار .
- ٢ - يحسب الاستهلاك فى هذه الحالة على أساس القيمة الاستبدالية للأصل الثابت مما يؤدى إلى تحميل أرباح السنوات الحالية بمقدار الزيادة فى قيمة الأصل الجديد عند إحلاله محل الأصل القديم .
- ٣ - تمثل الأرباح الناتجة من بيع الأصل الثابت الفرق بين قيمته مقوما على أساس قيمته الاستبدالية وثمن بيعه الفعلى .

وتبدو أهمية هذه المسألة بصفة خاصة بالنسبة لشركات الملاحه والطيران والتأمين حيث تبلغ قيمة أصولها الثابتة التى تستثمر فيها أموالها أو التى تكون محلا لاستثمار رؤوس أموالها حدا كبيرا وتبقى حياتها الإنتاجية مدة طويلة تكون فى خلالها معرضة لتقلبات كبيرة فى الأسعار مما يسيء إلى مركز هذه الشركات فى حالة الارتفاع المستمر لمستوى الأسعار .

طرق الاستهلاك ورأى مصلحة الضرائب فيها :

ذكرنا فى الفصل الأول طرق الاستهلاك المختلفة ومنها طريقة القسط الثابت ، وطريقة القسط المتناقص وطريقة احتياطى الاستهلاك المستثمر وطريقة بوليسة التأمين ، وطريقة معدل التنفيذ ، وطريقة معدل إنتاج الساعة وطريقة إعادة التقدير وطريقة إحلال أصل جديد محل أصل قديم ، وتكلمنا عن مزايا وعيوب كل واحدة منها والأحوال التى يحسن اتباعها فيها .
والأصل أن المنشأة أن تنبع من الطرق ما تشاء وما يلائم ظروفها الخاصة ونظام العمل فيها .

غير أن مصلحة الضرائب كانت فى أول الأمر تلزم المنشآت باتباع طريقة القسط المتناقص دون طريقة القسط الثابت باعتبار أن الطريقة الأولى هى التى تؤدى إلى جعل قيمة الاستهلاك استهلاكاً حقيقياً .

وقد أصدر القضاء عددا من الأحكام ناصر فيها المنشآت من حيث جواز اتباع طريقة القسط الثابت لتحديد قيمة الاستهلاك .
ففي القضية التي رفعتها شركة بواخر البوسنة الخديوية ضد مصلحة الضرائب ، كانت المصلحة ترى أنه لكي يكون الاستهلاك حقيقيا يجب أن يتبع في تحديده طريقة القسط المتناقص . ولكن النيابة العامة وافقت على أن للشركة الحق في إجراء الاستهلاك طبقا لطريقة القسط الثابت . وقد رأت المحكمة أن طريقة الاستهلاك الواجبة الاتباع هي طريقة القسط الثابت بنسبة ثابتة من ثمن الشراء أو التكاليف لأن العرف قد جرى على اتباع هذه الطريقة .

وقد تناول القضاء^(١) في نزاع آخر طرق استهلاك الأصول الثابتة واستعرض طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص ، وذكرت المحكمة أن الشركة المدعية كانت قد جرت في سنواتها الأولى على الأخذ بطريقة القسط المتناقص لأن رجال مصلحة الضرائب كانوا يرون اتباع هذه الطريقة . ولكن الشركة عادت واتبعت طريقة القسط الثابت بعد أن اقتنعت مصلحة الضرائب بها وعملت بها شركات كثيرة كشركة مصر للغزل والنسيج بالمحلة وشركة مصر لغزل ونسج القطن الرفيع بكفر الدوار . وقد رأت المحكمة موافقة الشركة فيما ذهب إليها طالما أن هذا الاستهلاك استهلاك حقيقي .
وقد وافقت مصلحة الضرائب على اتباع طريقة إعادة التقدير في استهلاك مواشى النقل والجر .

كما وافقت على اتباع الطريقة المذكورة في استهلاك أدوات الفنادق وما شابهها .

وأصدرت المصلحة تعليماتها التي تقضى بالموافقة على اتباع طريقة إحلال ما يشتري حديثاً محل ما يستهلك في استهلاك أدوات الفنادق وما شابهها والواقع أنه ما كان ينبغي لمصلحة الضرائب أن تتدخل وتلزم الممول باتباع طريقة معينة دون أخرى طالما أن الاستهلاك استهلاك حقيقي .

نسب الاستهلاك :

تتوقف نسب الاستهلاك على ظروف العمل بكل منشأة من المنشآت .
فآلات الغزل التي تدار لمدة ثمانية ساعات تستهلك بنسبة أقل منها عندما
تستخدم اثنتي عشرة ساعة ، وتستهلك بنسبة أقل عند ما تدار لمدة ثمانى عشرة
ساعة .

والمباني التي تكون فى منطقة بعيدة عن الهزات العنيفة وطرق المواصلات
وحركة المرور تستهلك بنسبة أقل من مباني الشركات الصناعية حيث تقام
بداخلها الآلات والمكينات التي تعرض هذه المباني لهزات عنيفة أثناء إدارتها .
ولهذا تكون نسبة استهلاك الأولى أقل من نسبة استهلاك الثانية .

وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي فسمحت برفع نسب استهلاك
آلات شركة مصر للغزل والنسيج بالحلة الكبرى بعد أن ضاعفت الشركة
إنتاجها وضاعفت ساعات العمل بآلاتها أثناء سنوات الحرب حيث اشتد
الطلب على منتجاتها بسبب صعوبة الاستيراد من الخارج .

وقد وضعت مصلحة الضرائب نسباً معينة فى منشوراتها وكتبها الدورية
تتبعها المأموريات عند استهلاك الأصول الثابتة .

على أن هذه النسب إنما هى نسب استرشادية ليست ملزمة للبول
ولا لمصلحة الضرائب . فللممول أن يحدد النسب التي تتفق مع ظروفه الخاصة ،
وعلى مأموريات الضرائب أن تراعى هذه الظروف فتعدل النسب الواردة
بمنشورات المصلحة وكتبها الدورية بما يلائم هذه الظروف . وقد أصدر
القضاء ما يؤيدنا فى رأينا هذا فى النزاع الذى كان قائماً بين شركة بواخر
البوسنة الخديوية ومصلحة الضرائب حيث جاء بحجتيات الحكم فى القضية
المذكورة أنه ليس لمصلحة الضرائب أن تصر على تطبيق النسب الواردة فى
منشوراتها دون أن تبدي سبباً قوياً لتأييد رأيها فيما عدا أن النسب المطلوب
تطبيقها هى الواردة فى هذه المنشورات ، ذلك لأن هذه النسب تقديرية بحجة

وسلامة تطبيقها أمر مرهون بظروف كل حالة . وليس أدل على صحة ذلك من أن نفس منشورات المصلحة أجازت للأموريات الخروج على النسب العادية المقررة بمنشوراتها .

وذكرت المحكمة في أسباب حكمها :

« ولا شك أن ظروف شركة بواخر البوستة الخديوية التي عملت سفنها وورشها وأحواضها وسائر منشآتها خلال المدة موضوع النزاع وعلى الأخص سنوات الحرب طوال الوقت وبلا انقطاع لما تبرر الخروج على النسب العادية المقررة بمنشورات المصلحة ،

ولقد وجدت المصلحة ما يدعو إلى زيادة هذه النسب في سنة ١٩٤٢ عما كانت عليه في سنة ١٩٣٩ وذلك بسبب التغيرات التي طرأت على ظروف العمل فرفعت نسبة استهلاك الأثاث مثلاً من ٥ ٪ إلى ٦ ٪ وسيارات الأومنيبوس من ٢٠ ٪ إلى ٢٥ ٪ وكذلك سيارات التاكسي . ورفعت نسبة استهلاك اللورى من ١٥ ٪ إلى ٢٠ ٪ وآلات المخابز من ٦ ٪ إلى ٧ ٪ . بل لقد ذهبت المصلحة إلى ما هو أكثر من ذلك فوافقت بعض المنشآت الكبرى على تحميل حساب الأرباح والخسائر مباشرة بقيمة بعض الآلات الحاسبة أو الكاتبة والأدوات السكرتارية مباشرة بدلاً من فتح حساب خاص لقيدها به وإجراء استهلاك سنوى على أساس قيمتها ، وذلك حتى لا يؤدي الأمر إلى ازدحام ميزانياتها وحساباتها ودفاتها بحسابات رأسمالية ذات أهمية ضئيلة بالنسبة لباقي أصولها الأخرى .

وكان الشرط الوحيد الذى تطلبته المصلحة هو أن تكون المنشأة قد جرت على ذلك دائماً وأن تستمر فى اتباع هذه القاعدة مستقبلاً .

وقد جرت عادة مصلحة الضرائب على موافقة المنشآت على اتباع هذه الطريقة أيضاً بالنسبة للأدوات الصغيرة فتعتبرها مصروفات إيرادية دون أن تثبت فى حسابات خاصة بها ودون عمل الاستهلاك اللازم لها .

النتائج المترتبة على استهلاك الأصول الثابتة بمعدلات تختلف عن النسب التي تراها مصلحة الضرائب :

عند ما تراجع مصلحة الضرائب حسابات الممول ، تجد نفسها أمام إحدى الحالات الثلاث الآتية :

١ - إما أن تكون المنشأة قد جرت على استهلاك أصولها الثابتة بالنسب التي تقررها مصلحة الضرائب أو التي توافق عليها قبل السنوات الضريبية ، وفي هذه الحالة تكون قيمة الأصل قد ظهرت بالدفاتر بالقيمة التي ينبغي أن تظهر بها . ولا يكون لمصلحة الضرائب أى اعتراض في هذه الحالة على السياسة المالية التي اتبعتها المنشأة في الماضى فيما يتعلق بنسب استهلاك أصولها الثابتة .

٢ - وإما أن تكون المؤسسة قد غالت في استهلاك أصولها الثابتة في السنوات السابقة على السنوات الضريبية مما يؤدي إلى إظهار الأصول الثابتة بقيمة تقل عن القيمة التي كان ينبغي أن تظهر بها . ويترتب على اتباع المنشأة لهذه السياسة في السنوات السابقة أن يصبح الاستهلاك الذى تتحمل به السنوات الضريبية الحالية أقل من القيمة التي كان ينبغي أن تعتبر تكليفاً على الربح خلال هذه السنوات ، وفي ذلك ما يزيد من قيمة الأرباح الخاضعة للضريبة .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى إظهار قيمة الأصل الثابت بأقل من قيمته الحقيقية . فإذا بيع في نهاية حياته الإنتاجية تحققت أرباح رأسمالية تزيد عنها فيما لو كان الأصل الثابت قد استهلك استهلاكاً عادياً ، أو تقل الخسارة الرأسمالية عما كان يمكن أن يتحقق لو أن الأصل قد استهلك استهلاكاً عادياً غير مبالغ فيه .

فلو أن إحدى المنشآت اشترت أصلاً ثابتاً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه في أول

يناير سنة ١٩٣٦ وكانت النسبة العادية المحددة لاستهلاك هذا الأصل ١٠ ٪ سنوياً على أساس القسط الثابت ، ولكن المنشأة رأت أن تستهلك الأصل بنسبة ٢٠ ٪ سنوياً ، ففي هذه الحالة يكون قيمة استهلاك سنة ١٩٣٦ هو ١٠٠٠ جنيه . واستهلاك سنة ١٩٣٧ هو ١٠٠٠ جنيه . واستهلاك سنة ١٩٣٨ هو ١٠٠٠ جنيه أيضاً . وبذلك يصبح رصيد الأصل كما يظهر في الدفاتر في أول يناير سنة ١٩٣٩ هو ٢٠٠٠ جنيه .

ولو أن المنشأة كانت قد استهلكت هذا الأصل الثابت بالمعدلات العادية التي لا مبالغة فيها وقدرها ١٠ ٪ لكان استهلاك السنة الأولى ٥٠٠ جنيه واستهلاك السنة الثانية ٥٠٠ جنيه واستهلاك السنة الثالثة ٥٠٠ جنيه ولا يصبح رصيد حساب الأصل في أول يناير سنة ١٩٣٩ ٣٥٠٠ جنيه .

ولو أن المنشأة قد استطاعت أن تبيع هذا الأصل في أول يناير سنة ١٩٣٩ بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه مثلاً فيكون الربح الرأسمالي على أساس القيمة الدفترية للأصل الثابت كما يظهر بدفاتر المنشأة هو (٤٠٠٠ جنيه — ٢٠٠٠ جنيه = ٢٠٠٠ ج) . مع أننا لو صححنا الأوضاع الخاطئة الناتجة من المبالغة في تقدير قيمة الاستهلاك لكان الربح الرأسمالي في هذه الحالة هو (٤٠٠٠ جنيه ثمن البيع — ٣٥٠٠ جنيه قيمة الأصل الثابت بعد تصحيح الاستهلاك = ٥٠٠ جنيه) .

لهذا يكون من واجب مصلحة الضرائب أن تصحح الأوضاع الخاطئة المترتبة على المبالغة في الاستهلاك في السنوات القديمة قبل السنوات الضريبية حتى يحسب الاستهلاك في السنوات الضريبية على أساس سليم . كما أن الربح الرأسمالي يظهر في هذه الحالة بأقل من حقيقته . ولكنها العدالة التي تقضى باتباع هذا الطريق .

٣ — ولو أن المنشأة كانت تستهلك أصولها الثابتة بنسب تقل عن النسب

التي تتفق مع الاستهلاك الحقيقي كأن تستهلك الأصل المشار إليه في المثال السابق على أساس ٥٪ سنوياً بدلاً من ١٠٪ فإن قيمة الاستهلاك في سنة ١٩٣٦ تكون عندئذ ٢٥٠ ج وفي سنة ١٩٣٧ ٢٥٠ ج وفي سنة ١٩٣٨ ٢٥٠ جنيه أيضاً. فيكون رصيد قيمة الأصل الذي يظهر في الدفاتر في أول يناير سنة ١٩٣٩ هو ٤٢٥٠ جنيه فإذا لم تصحح مصلحة الضرائب هذه الأوضاع الخاطئة ترتب على ذلك أن يحسب الاستهلاك في السنوات الضريبية على أساس أن قيمة الأصل الثابت ٤٢٥٠ جنيه . مع أن قيمته الحقيقية عند استهلاكه وفقاً لمعدلات الاستهلاك المتفق عليها هي ٣٥٠٠ جنيه على أساس استبعاد ٥٠٠ جنيه سنوياً عن السنوات الثلاث السابقة على السنة الضريبية .

كما أنه عند بيع قيمة الأصل الثابت المذكور في أول يناير سنة ١٩٣٩ بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه تظهر خسارة رأسمالية مقدارها ٢٥٠ جنيه على أساس القيمة الواردة بالدفاتر . أما عند تصحيح الأوضاع الخاطئة يظهر ربح رأسمالي قدره ٥٠٠ جنيه . ولكنها العدالة التي تقضى بتصحيح هذه الأوضاع الخاطئة .

استهلاك بعض الأصول الثابتة

نستعرض فيما يلي استهلاك بعض الأصول الثابتة :

١ - الأراضي :

إما أن تكون الأراضي أرضاً حرة ، وإما أن تكون محكرة لمدة معينة بحيث تعود في نهايتها إلى صاحبها .

والأصل أن الأراضي الحرة غير قابلة للاستهلاك . فهي إذا كانت أرضاً فضاء فإن قيمتها لا تقل عادة بسبب عدم استخدامها ، أو انقضاء الزمن . بل لعل هذه الأرض تزداد قيمتها بتسقيعها نتيجة لتحسن طرق المواصلات ، أو امتداد مناطق البناء إليها بسبب تزايد عدد السكان .

أما أراضي البناء التي تقام عليها المباني فقيمتها لا تقل أيضاً لسبب من أسباب الاستهلاك . فلا هي تنقص بسبب الاستخدام ، أو بسبب انقضاء الزمن ، أو بسبب احتمال ظهور اختراعات حديثة .

أما الأراضي الزراعية فإن ما تفقده خصوصيتها بسبب استخدامها في الزراعة يعوضه ما يستخدم فيها من الأسمدة والمخصبات ، وما يدخل عليها من وسائل تحسين طرق الري والصرف والمواصلات .

لهذا كله جرت العادة على عدم استهلاك الأراضي . فإذا رأت المنشأة استهلاك أراضيها فإنما تقصد بذلك تكوين احتياطات سرية ، وهو ما لا تجزئه المادة ٣٩ من القانون التي لا تسمح بحجز أى مبلغ من الأرباح لتغذية أى نوع من الاحتياطات .

أما إذا كانت الأراضي أرضاً محكرة ففي هذه الحالة يجب استهلاكها . ويكون الاستهلاك عندئذ قائماً على أساس النقص الذي يطرأ على قيمة الأرض بسبب انقضاء الزمن وهي مدة الحكم التي تؤول في نهايتها هذه الأراضي إلى صاحبها . على أنه في هذه الحالة يجب أن يراعى عند تحديد الاستهلاك عدد السنوات المقررة للحكر .

٢ — المباني :

والمباني إما أن تكون ملكاً حراً وإما أن تكون محكرة . فإذا كانت المباني ملكاً حراً فإنها في هذه الحالة تستهلك على أساس المدة التي تظل فيها صالحة للاستعمال ، وتختلف هذه المدة تبعاً لطريقة استخدام هذه المباني . فإذا كانت تستخدم في أغراض عادية ، فإنها في هذه الحالة تستهلك بنسبة عادية . وقد جرت عادة مصلحة الضرائب على تقدير هذه المدة بخمسين سنة . على أنه يجوز زيادة هذه النسبة متى اقتضت ذلك ظروف هذه المباني . فما لا شك فيه أن نسبة استهلاك المباني بالمصانع التي تعمل فيها الآلات الثقيلة تزيد على نسبة استهلاك المباني التي تستخدم في إقامة المنازل الخاصة في المناطق الهادئة .

أما إذا كانت المباني قد أقامتها المنشأة على أرض محكرة ، فإن الاتفاق يقضى عادة في هذه الحالة على أيلولة الأرض وما عليها من مبان إلى صاحب الأرض بعد انتهاء فترة معينة من الزمن . وفي هذه الحالة يجب استهلاك هذه المباني على أساس هذه المدة لأنها تصبح في نهايتها عديمة النفع والقيمة بالنسبة للمنشأة التي أقامتها .

أما إذا كان الاتفاق يقتضى أن يتسلم مالك الأرض أرضه كما كانت بدون ما أقيم عليها من المباني فإنه يجب على صاحب المباني أن يخصم ثمن بيع الانقراض من تكلفة المباني واستهلاك الفرق بين القيمتين .

وقد يقضى الاتفاق بأن يدفع مالك الأرض إلى المنشأة التي أقامت المباني تعويضاً معيناً عند أيلولة المباني إلى صاحب الأرض في نهاية الفترة المتفق عليها . وفي هذه الأحوال يجب على المنشأة التي أقامت هذه المباني أن تستبعد قيمة التعويض المتفق عليه الذي ستحصل عليه من قيمة المباني وأن تستهلك الفرق بين القيمتين خلال مدة الحكم .

٣ - شهرة المحل :

اختلف الرأى فى تعريف شهرة المحل بحيث أصبح لها معنى خاص عند رجل الشارع ، ومعنى آخر عند رجال القانون ، ومعنى ثالث عند رجال المحاسبة . على أن الذى يهمنا فى هذا المقام هو تحديد قيمة الشهرة .

وتحدد قيمة الشهرة على أساس القيمة التى دفعت ثمناً لشرائها فعلاً . ويتحدد هذه القيمة عند شراء منشأة جديدة ، أو عند دخول شريك جديد ، أو عند انفصال شريك من الشركاء ، أو بمناسبة الوفاة .

والأصل أن قيمة الشهرة هو الثمن الذى يدفع ثمناً لشرائها فعلاً . ويتوقف هذا الثمن من وجهة نظر المحاسبة على القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية . وأما الثمن الذى قد يدفع لها فعلاً فيتحدد وفقاً لظروف العرض والطلب ، وأهو الثمن الذى يتحدد نتيجة رغبة المشتري فى الشراء ورغبة البائع فى البيع .

وتحرص المنشآت بصفة عامة على استهلاك شهرة المحل بدفاترها وذلك لأنها تعتبر أن الشهرة أصل معنوى ليست له صفة الدوام والبقاء والاستقرار ، ولهذا ينبغى أن يستهلك فى أول فرصة ممكنة .

أما مصلحة الضرائب فترى أن إثبات شهرة المحل بالدفاتر معناه اعتراف من المنشأة بأنها تحقق أرباحاً زائدة تزيد فى معدلها عن معدل المثل الذى تحصل عليه المنشآت المماثلة التى تعمل فى نفس النوع من التجارة أو الصناعة . واستهلاك الشهرة معناه استبعاد قيمتها من الدفاتر ، مع أن المنشأة تعترف بوجودها . هذا من ناحية ، ومن ناحية أخرى ترى مصلحة الضرائب أن الشهرة لا تتناقص قيمتها بالاستعمال ، أو بانقضاء الزمن كما هو الحال بالنسبة لغيرها من الأصول الثابتة ، وإنما هى عرضة للتقلبات ولذلك لا تسمح باستهلاك الشهرة طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها .

ونحن نرد على مصلحة الضرائب فنقول إن الشهرة هى القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية . ولما كانت هذه الأرباح الزائدة ليست لها صفة

الدوام والاستقرار ، لهذا يكون من واجب المنشأة أن تستهلك الشهرة في أول فرصة ممكنة. وليس أنسب لاستهلاك الشهرة من السنوات التي تتحقق فيها الأرباح الزائدة المستقبلية .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فمن الأمور المقررة أن للشهرة عوامل معينة :

١ — فإما أن يكون مصدرها الموقع كأن تكون في شارع تجارى هام وذلك بنسبة للمنشآت التي تباع بالتجزئة . أو كأن تكون قريبة من مصادر الوقود أو المواد الأولية كما هو الحال بالنسبة للمنشآت الصناعية ، أو كأن تكون قريبة من أسواق توزيع منتجاتها . وفي جميع هذه الأحوال ينبغي أن تستهلك الشهرة على عدد السنوات التي ينتظر أن تحتفظ المنشأة في خلالها على المزايا التي تحصل عليها بسبب موقعها . وبعبارة أخرى لا بد من استهلاك الشهرة على أساس المدة التي ينتظر في نهايتها أن يقف الحصول على الأرباح الزائدة بسبب انتهاء أهمية الموقع .

٢ — أما إذا كان مصدر الشهرة هو الكفافية الخاصة لل مؤسسة على العمل والإنتاج بسبب امتلاكها أنواعا معينة من الآلات ، أو لاتباعها طرقا معينة في الإنتاج ، أو لمهارة عمال المنشأة وصناعها ، مما يعاون المنشأة على إنتاج منتجات تكون على درجة كبيرة من الاتقان أو تقل أسعارها عن مثيلاتها مما يجعل المستهلكين يقبلون عليها ويعوضون عن سواها . ففي هذه الحالة يتوقف بقاء الشهرة على مدى قدرة المنشأة على الاحتفاظ بعلمها وأسرارها الصناعية .

٣ — أما إذا كان مصدر الشهرة هو الاعلان عن منتجات المنشأة ففي هذه الحالة ينبغي أن نفرق بين الآثار المختلفة لتكاليف الإعلان على رقم المبيعات للسلع المختلفة .

فهناك نوع من المنتجات تنشأ شهرته بعد الحملة الإعلانية الأولى بحيث تظل مبيعاته ثابتة تسمح للمنشأة بالحصول على أرباح زائدة بصفة مستمرة .

وهناك نوع آخر من السلع يتطلب بيعها الإعلان المستمر بحيث إذا توقف الإعلان عنها وقفت حركة مبيعاتها .

وتوقف قيمة الشهرة في كل من الحالتين على الأرباح الزائدة بعد استبعاد تكاليف الإعلان قبل الوصول إلى الأرباح الصافية .

٤ - وقد يكون مصدر الشهرة أحيانا هو شخصية صاحب المنشأة في المنشآت الفردية ، أو شخصية أحد الشركاء في شركات الأشخاص ، أو شخصية المديرين في شركات المساهمة ، ولا شك أن تقدير قيمة الشهرة التي يكون مصدرها معلقاً على شخصية معينة ، وتتوقف حياتها على استمرار هذه الشخصية في العمل بالمنشأة . فتتعدم الشهرة في هذه المؤسسة عند انفصال هذه الشخصية للعمل لحسابها ، أو للعمل في منشأة أخرى مماثلة لها ، أو بسبب وفاتها . ويكون هذا النوع من الشهرة أكثر وجوداً في المهن غير التجارية .

٥ - وقد يكون مصدر الشهرة هو حق من حقوق الاحتكار أو الامتياز أو الاختراع أو التأليف . وتتوقف حياة الشهرة في مثل هذه الأحوال على مدة هذا الحق التي تستطيع المنشأة في خلالها أن تنتفع به . على أنه ليس معنى ذلك أن المنشأة ستحصل على أرباح زائدة خلال السنوات المذكورة بصفة مؤكدة ، ولا بد لمصلحة الضرائب أن تدخل في حسابها ما قد يظهر من اختراعات جديدة قبل انقضاء المدة المقررة لانتهاء أجل حق الاختراع مما يؤدي إلى إنتاج سلع جديدة تحل محل السلع القديمة مما يترتب عليه عجز المنشأة القديمة عن تحقيق أرباح زائدة بسبب القضاء على أهمية ما لها من حق اختراع .

هذه بعض أنواع الشهرة نذكرها على سبيل المثال لا على سبيل الحصر ، لنبين أنه ينبغي على رجال مصلحة الضرائب أن يحللوا الشهرة إلى عناصرها ليقيموا على أساس مصدرها ، فهو العنصر الذي يتوقف عليه تحديد المدة التي تستهلك خلالها الشهرة .

إثبات الشهرة بالدفاتر :

على أن الشهرة لا تظهر بالدفاتر إلا إذ دفع ثمن شرائها . وعندئذ تظهر بسعر تكلفتها أو ثمن شرائها .

وتقدر قيمة الشهرة في شركات الأشخاص في حالة دخول شريك جديد أو وفاة شريك ، أو انقصال شريك . على أنه في جميع الحالات التي تقدر فيها الشهرة لا يكون إثباتها بالدفاتر أمراً ضرورياً .

وقد تظهر الشهرة بالدفاتر نتيجة قيام المنشأة بتكوين عناصرها بنفسها ، وذلك عند قيامها بشراء حق خراع أو قيامها بحملات إعلانية واسعة النطاق . كما أن شهرة المحل قد تظهر بالدفاتر نتيجة لاعادة تقويم أصول المنشأة وخصومها .

لهذا كله لا نستطيع أن نسلم مع مصلحة الضرائب فيما ذهبت إليه في منشورها الذي أصدرته من حيث عدم جواز استهلاك شهرة المحل . ولا بد لنا أن نفرق بين الحالات المختلفة الآتية :

١ - إذا كانت شهرة المحل نتيجة إعادة تقويم أصول وخصوم المنشأة ، ففي رأينا أنه لا يجوز استهلاك الشهرة في مثل هذه الحالة لأنه لا يكون لها قيمة فعلية مقابل ما دفع فيها فعلاً . والقول بغير ذلك يؤدي إلى الأضرار بصالح الخزنة عند ما يتخذ الممولون هذه الطريقة (طريقة إثبات شهرة للمحل بالدفاتر عن طريق إعادة تقويم الأصول والخصوم) وسيلة للتهرب من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - أما إذا كانت المنشأة قد دفعت ثمناً لشراء الشهرة أو شراء عناصرها ففي هذه الحالة ينبغي استهلاك قيمة هذه الشهرة استناداً إلى احتمال انقضائها خلال فترة معينة من الزمن .

٣ - وإذا كانت الشهرة قد نشأت نتيجة دخول شريك أو انفصال شريك ففي هذه الحالة تكون المنشأة الجديدة وهى شخصية معنوية تختلف عن شخصية المنشأة القديمة - قد دفعت ثمنا للشهرة وعلى هذا يجوز استهلاكها استنادا إلى مدى احتمال بقاء العوامل التى كانت سببا فى هذه الشهرة .

لهذا ينبغى على مصلحة الضرائب أن تعدل عن موقفها الذى سجلته فى منشورها الذى أصدرته فى ٢١ أكتوبر سنة ١٩٤٠ والذى يقضى بعدم جواز استهلاك الشهرة إطلاقا .

٤ - حق الاختراع :

يعتبر حق الاختراع من الأصول الثابتة غير الملموسة شأنه فى ذلك شأن شهرة المحل . وتمثل قيمة حق الاختراع إما فى الثمن الذى دفع عند شرائه ، أو المصروفات التى أنفقت حتى أمكن الحصول عليه . ولما كان حق الاختراع من الحقوق التى يحميها القانون لفترة معينة من الزمن يصبح فى نهايتها حقا مشاعا بين الناس ، لهذا يجب على المنشأة أن تعمل على استهلاك حق الاختراع بحيث تستبعد قيمته من الدفاتر أثناء المدة المحددة لحمايته . وتبلغ هذه المدة خمسة عشر عاما فى الولايات المتحدة وخمسين عاما فى إنجلترا .

على أن قيمة حق الاختراع قد تنتهى وتنتهى قبل الموعد المحدد له ، وذلك بسبب ظهور اختراعات جديدة تجعل الاختراع القديم ضئيل القيمة أو عديم النفع . وفى هذه الحالة تنقص قيمة الاختراع قبل نهاية الفترة التى يحددها القانون . وعندئذ يجب أن يستهلك حق الاختراع أثناء المدة التى فى خلالها فقط انتفعت المنشأة به .

(١) ذكرت مصلحة الضرائب منشورها الصادر فى ٢١/١٠/١٩٤٠ :

« لما كانت « شهرة المحل » كما يحددها العرف التجارى من الأصول التى لا يمكن القول بأن قيمتها تتناقص بمرور الوقت أو الاستعمال كما هو الحال فى غيرها من الأصول الثابتة ، وإنما هى عرضة فقط للتقلبات طبقا لظروف كل منشأة ، « لذلك لا يجوز السماح باستهلاك « شهرة المحل » طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها » .

أما إذا أمكن المحافظة على قيمة حق الاختراع فترة جديدة من الزمن بعد انتهاء المدة المقررة له ، واستمرت المنشأة تحصل على أرباح ناتجة من حق الاختراع الذى استهلك بالدفاتر مما يؤدي إلى زيادة معدل أرباح المنشأة بسبب عدم خصم قسط الاستهلاك ، فإنه قد يصبح لدى المنشأة شهرة محل بمقدار القيمة الحالية للأرباح الزائدة المستقبلية التى ستحققها المنشأة بسبب انتفاعها بحق الاختراع بعد استهلاكه .

٥ - الأصول المتناقضة:

الأصول المتناقضة كالمناجم والمحاجر هى الأصول التى تنقص قيمتها تدريجياً باستخراج المعادن والأحجار التى تسكون بباطنها حتى تنفذ ، أو حتى تنضال إلى الحد الذى يجعل استغلالها أمراً غير اقتصادى .

ويفرق بعض السكتاب من حيث ضرورة عمل الاستهلاك أو عدمه بين حالتين :

١ - إذا كانت المنشأة ستستمر فى استغلال مناجم أو محاجر أخرى بعد نفاذ ثروة الأصل الثابت المتناقض الذى لديها .

٢ - إذا كان نشاط المنشأة قاصراً على استغلال ثروة منجم معين أو محجر معين بحيث تصفى أعمالها بعد الانتهاء من استغلاله .

ويرى هذا الفريق أن الاستهلاك ضرورة لازمة فى الحالة الأولى ولكنه ليس كذلك فى الحالة الثانية إذا لم ينص عقد الشركة على ضرورة احتسابه .

ونحن نرى أن احتساب استهلاك الأصول المتناقضة أمر واجب فى الحالتين .

ذلك لأن هناك نقص فعلى يطرأ على القدرة الانتاجية للمنجم باستخراج ما هو موجود بباطنه ، ويعتبر هذا النقص تكليفاً على الربح . ويؤدي عدم الاستهلاك فى هذه الحالة إلى إنقاص قيمة رأس مال المؤسسة تدريجياً الذى يمثل حقوق المساهمين والضمان العام للدائنين وهو أمر يتعارض مع نصوص القانون التجارى فيما يتعلق بشركات المساهمة .

أما من ناحية مصلحة الضرائب فلا يمكن لها أن تعترض على إثبات هذا

الاستهلاك لأنه نقص حقيقى فى قيمة الأصل المتناقص ، وذلك عن طريق استقطاع مقابل هذا الاستهلاك سنويا قبل الوصول إلى تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٦ - مصاريف التأسيس :

وهى المصروفات التى لها علاقة بتكوين الشركة من الناحية القانونية ، والمصروفات التى تنفق فى الفترة السابقة على بدء مباشرة المنشأة لنشاطها .

ويدخل ضمن مصروفات التأسيس المصروفات الآتية :

١ - أتعاب المحاماة عن عمل العقد الابتدائى والقانون الأساسى للشركة وإجراءات التسجيل والنشر .

٢ - مرتبات الموظفين وأجور العمال وقيمة المطبوعات والمصروفات العمومية الأخرى التى أنفقت قبل أن يكون للمنشأة وجود قانونى .

٣ - أتعاب مراجع الحسابات خلال فترة التأسيس .

٤ - مصروفات الحملة الاعلانية التى تقوم بها المنشأة للدعاية لمنتجاتها قبل ظهورها بالسوق .

٥ - أتعاب الخبراء المحاسبين والخبراء المثلثين فى حالة مراجعة حسابات منشأة قديمة وتقويم أصولها عند الرغبة فى شرائها بواسطة منشأة جديدة . وتختلف مصروفات التأسيس من منشأة إلى أخرى وفقا لطبيعة العمل فى كل منها . ومن أمثلة مصروفات التأسيس فى دور الصحف أجور العمال ومرتبات المحررين ومندوبى الأخبار والموظفين الإداريين ومكافآت المستشارين الصحفيين التى تنفقها الدار فى فترة التجارب السابقة على صدور الصحيفة فعلا فى السوق .

والأصل أن مصروفات التأسيس هذه لا تمثل فى أغلب الأحيان أصلا حقيقيا يمكن بيعه ، بل تمثل مصروفات قد ترى المنشأة بدلا من تحميلها لحساب الأرباح والخسائر مرة واحدة فى السنة المالية الأولى مما يثقل كاهلها ، أن تستهلك هذه المصروفات على عدد معقول من السنوات لتحمل كل منها نصيبها .

ونحن نرى أنه ينبغي معرفة تفاصيل مصروفات التأسيس لتحديد طبيعة كل منها عند النظر في طريقة استهلاكها .

فاذا كانت بعض مصروفات التأسيس تمثل مصروفات إعلانية أنفقت في الفترة السابقة على السنة التي بدأت فيها المنشأة إنتاجها الفعلي ، فينبغي أن ندرس طبيعة هذه المصروفات . فاذا كانت تمثل مصروفات إعلانية عادية فإنه ينبغي استهلاكها في أول سنة من السنوات المالية المنشأة . أما إذا كانت هذه المصروفات تمثل تكاليف حملة إعلانية قامت بها المنشأة وستنتفع بها خلال عدد معين من السنوات فإنه ينبغي توزيع هذه المصروفات بما يعادل عدد هذه السنوات . أما إذا كانت هذه المصروفات تمثل تكاليف حملة إعلانية سترتب عليها أن تحصل المنشأة على أرباح زائدة مستقبلة تزيد على معدل المثل الذي تحصل عليه المنشآت التي تعمل في نفس النوع من الصناعة أو التجارة الذي تعمل فيه المنشأة ، فتكون هذه المصروفات في هذه الحالة أساسا لخلق شهرة المحل . وقد سبق لنا أن ذكرنا إننا نرى جواز استهلاك الشهرة بعكس ما تذهب إليه مصلحة الضرائب .

وقد أصدرت مصلحة الضرائب في أكتوبر سنة ١٩٤٠ منشورا رقم ١٩ بشأن استهلاك مصاريف التأسيس ذكرت فيه :

« تدرج بعض المنشآت تحت عنوان « مصاريف التأسيس » ، مبالغ تختلف في طبيعتها اختلافا كبيرا .

« ولما كانت مصاريف التأسيس بالمعنى الصحيح هي المصاريف التي تصرف على تكوين الشركة كرسوم التسجيل ومصاريف النشر وأتعاب عمل عقد التأسيس وما إلى ذلك من المصاريف التي تصبح ملازمة لوجود المنشأة طول حياتها مثل هذه المصاريف لا يجوز السماح باستهلاكها .

« أما خلاف ذلك من المصاريف التي تدرجها بعض المنشآت تحت عنوان « مصاريف التأسيس » ، فيجب قبل البت في أمر استهلاكها من عدمه تعرف طبيعة كل منها وتوطئة لتحديد نسبة وطريقة استهلاكها ، .

ونحن نوافق مصلحة الضرائب على ما جاء بالفقرة الأخيرة من حيث ضرورة تعرف طبيعة كل من مفردات مصروفات التأسيس قبل البت في أمر طريقة ونسب استهلاكها .

ولسكننا نختلف معها فيما ذكرته بشأن استهلاك رسوم التسجيل ومصاريف النشر وأتعاب عمل عقد التأسيس ، ذلك لأن هذه المصروفات لن تقابلها أصول يمكن للشركة بيعها ، ولن تكون لها قيمة مادية يمكن استردادها في حالة تصفية المنشأة فيجب استهلاكها على عدد معقول من السنوات .

ويلاحظ أن قانون الضرائب الانجليزي لا يسمح باستهلاك هذه المصروفات باعتبارها مصروفات رأسمالية لأنه لا يأخذ الخسائر الرأسمالية أو الأرباح الرأسمالية في حسابه عند تحديد الربح الخاضع للضريبة .

أما في فرنسا فيسمح التشريع الفرنسي باستهلاك مصروفات التأسيس لأنه يقر مبدأ احتساب المصروفات الرأسمالية والأرباح الرأسمالية ، بل أنه يجيز استهلاكها دفعة واحدة .

٦ - مصاريف إصدار الأسهم والسندات :^(١)

مصاريف إصدار الأسهم والسندات هي المصروفات التي تنفقها شركات المساهمة عند عرض أسهمها أو سندات لها للاكتتاب .

ونظرا لأن مصاريف إصدار الأسهم والسندات تعتبر من المصروفات الرأسمالية . فإنه يحسن خصمها مما قد يكون لدى الشركة من أرباح رأسمالية كعلاوة إصدار الأسهم والسندات .

أما إذا لم يكن لدى الشركة حساب يمثل أرباحا رأسمالية فإنه يحسن استهلاك مصاريف إصدار الأسهم والسندات دفعة واحدة إذا سمحت أرباح الشركة

(١) تعتبر علاوة إصدار الأسهم والسندات من الأرباح الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، ذلك لأنها تعتبر ربحا حققته الشركة وليس هناك من الناحية القانونية ما يحرم على الشركة توزيع هذه العلاوة في صورة أرباح على المساهمين ، وأن كانت جرت عادة الشركات في استخدامها لاستهلاك بعض المصروفات أو الخسائر الرأسمالية كمصاريف التأسيس ومصاريف إصدار الأسهم والسندات أو تضيفها إلى حساب احتياطي استهلاك السندات أو الاحتياطي العام .

بذلك ، أو في خلال أقصر فترة ممكنة ، من ثلاث إلى خمس سنوات ، إذا لم تسمح الأرباح .

أما من ناحية الضرائب فتعتبر مصاريف إصدار الأسهم والسندات من المصروفات الواجبة الخصم من الربح .

٧ - خصم إصدار السندات وعلاوة السداد :

عندما تصدر إحدى شركات المساهمة سندات بقيمة تقل عن قيمتها الإسمية يسمى الفرق بين القيمتين خصم الإصدار .

وعندما تصدر إحدى الشركات سندات بقيمتها الإسمية وتنص على ردها بما يزيد على هذه القيمة تسمى هذه الزيادة علاوة الرد أو السداد . ويعتبر كل من خصم إصدار السندات وعلاوة سدادها خسارة بالنسبة للشركة التي أصدرتها .

ومن الممكن للشركة أن تتبع في استهلاكها ما يتبع بالنسبة لاستهلاك مصاريف إصدار الأسهم والسندات من حيث استهلاكها عن طريق خصم قيمتها من الأرباح الرأسمالية .

وفي حالة عدم وجود مثل هذه الأرباح فإنه ينبغي تحميل حساب الأرباح والخسائر بها خلال مدة القرض ، باعتبار أن خصم الإصدار أو علاوة السداد وسيلة لتخفيض سعر الفائدة الذي تحدده الشركة لحملة سنداتهما والذي يحمل حساب الأرباح والخسائر بها خلال السنوات التي ستستفيد بها المنشأة من هذا القرض . ويكون تحميل حساب الأرباح والخسائر بأقساط متساوية من قيمة خصم الإصدار متى كانت السندات ستسدد قيمتها دفعة واحدة في نهاية مدة القرض . أو يحمل حساب الأرباح والخسائر سنوياً بأقساط تناسب مع مدى انتفاع كل سنة من قيمة هذه السندات وذلك متى كان استهلاك السندات يتم عن طريق السحب السنوي أى استهلاكها على عدد سنوات القرض .

ولا شك أن توزيع خصم الإصدار وعلاوة السداد على عدد السنوات المقررة للسندات سيؤدي إلى توزيع هذا العبء توزيعاً عادلاً على السنوات

التي انتفعت بها دون إلقاء العبء كاملاً على أرباح السنة التي يتحدد فيها تاريخ استهلاك السندات .

وهذا هو الرأى الذى ينبغى أن تأخذ به مصلحة الضرائب عند تحديد الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وخلاصة القول أننا نرى أن استهلاك الأصول الثابتة هو أمر ضرورى بالنسبة للمنشآت المختلفة مهما كان نوعها نظراً لأن عدم استهلاك الأصول الثابتة يؤدى إلى تخفيض رأس مال الشركة وهو الضمان العام للدائنين كما سبق أن ذكرنا ، وخاصة بالنسبة لشركات المساهمة التى يؤدى عدم استهلاك أصولها الثابتة إلى تخفيض رأسمالها وهو أمر لا يجوز إلا بشروط معينة وفى أحوال خاصة ، وباتباع الاجراءات التى وردت بالقانون التجارى .

ولقد استعرض حضرة الاستاذ بنى نوار عدداً كبيراً من القضايا الانجليزية الكبرى التى عالج فيها القضاء الانجليزى موضوع الاستهلاك فأجاز عدم استهلاك الأصول الثابتة متى سمح عقد الشركة بذلك . إلا أنه انتهى فى آخر الأمر إلى تعضيد رأينا هذا فذكر بكتابه « دراسة ونقد الميزانيات » :^(١)

« يظهر أن كتاب القانون المصرى يميلون إلى اعتبار أن الأرباح غير قابلة للتوزيع قبل عمل الاستهلاكات حتى إذا كان قانون الشركة لم ينص على ذلك . وحجتهم فى ذلك أن الاستهلاك عبارة عن خسارة فعلية فإذا وزعت الأرباح على المساهمين قبل أخذها فى الحسبان فيعتبر توزيعاً لجزء من رأس المال أو توزيع أرباح صورية بمقدار الاستهلاكات التى لم تخصم من الأرباح الحقيقية . والواقع أننا نرى تعضيد هذا الرأى ، فأهمال قانون الشركة أعطاه مجلس الادارة حق خصم الاستهلاكات قبل الوصول إلى الأرباح الصافية القابلة للتوزيع لا يجب أن يفسر بأن المؤسسين أرادوا مخالفة القواعد التجارية المعترف بها . »

(١) كتاب المراجعة القانونية - الكتاب الثالث - دراسة ونقد الميزانيات ص ٢٣٠ طبعه ١٩٤٦ للاستاذ بنى نوار أستاذ المراجعة بكلية التجارة بجامعة فؤاد الأول .

« ويلاحظ أن القضايا الانجليزية التي أوردناها بخصوص الاستهلاك قد صدر الحكم فيها منذ مدة طويلة ويجوز إذا حدثت مسائل متشابهة في الوقت الحاضر أن يأخذ القضاء الانجليزي بالمبدأ العملي وهو حساب الاستهلاك سواء نص أو لم ينص عليه في قانون الشركة . وهذا المبدأ هو أقرب إلى العدالة من الأحكام التي صدرت في هذا الموضوع في إنجلترا وإن كان هناك ما يبررها وقت صدورهما . »

* * *

احتياطي الاصلحات والتجديدات

قلنا أن قيمة الاصلحات والتجديدات اللازمة للأصل الثابت قد تختلف من سنة إلى أخرى وتتفاوت تفاوتاً كبيراً . وعند إثبات هذه المصروفات في الحساب الخاص بها مباشرة يتحمل حساب الأرباح والخسائر بمبالغ متباينة نتيجة هذا التباين في المصروفات الفعلية للاصلحات والتجديدات .

وقلنا أنه لتلافي هذه النتيجة فقد ترى بعض المنشآت أن تحجز من الأرباح مبلغاً سنوياً ثابتاً يجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً به وحساب احتياطي الاصلحات والتجديدات دائناً به . أما الاصلحات والتجديدات التي تتم فعلاً فيجعل حساب احتياطي الاصلحات والتجديدات مديناً بها .

وقلنا أنه يحسن إثبات قيمة الاصلحات والتجديدات الفعلية في حساب جديد مستقل عن حساب الاحتياطي يقفل في آخر العام في حساب الاحتياطي المذكور .

والغرض من حساب احتياطي الاصلحات والتجديدات هو توزيع عبء الاصلحات والتجديدات توزيعاً عادلاً بين السنوات المختلفة خلال الحياة الانتاجية للأصل الثابت .

والأصل أنه لا يجوز خصم قيمة الاحتياطيات التي تكونها المنشآت لحساب التجديدات والاصلاحات من الأرباح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك استناداً إلى المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حيث

تنص المادة المذكورة في عجز الفقرة الأخيرة على أنه لا يجوز خصم المبالغ التي تكونها المنشآت لتغذية الاحتياطيّات على اختلاف أنواعها وأيا كان الغرض منها .

وإنما الذي يخضع فعلا من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إنما هو مصروفات التجديدات والإصلاحات التي تنفقها المنشأة في كل سنة من السنوات الضريبية .

النزاع في قضية شركة البوستة الخديوية بشأن احتياطي الإصلاحات :

وقد ثار خلاف بين شركة البوستة الخديوية وبين مصلحة الضرائب في النزاع القائم بينهما حول مدى حواز خصم قيمة احتياطي الإصلاحات والتجديدات في حالة خاصة رأينا أنها جديرة بالعرض نلخصها فيما يلي :

أصيب الخوض الجاف بالسويس التابع للشركة إصابات جسيمة أتلفتته نتيجة غارة جوية حدثت في ٨ أغسطس سنة ١٩٤١ ، ورأت الشركة القيام ببعض إصلاحات وقتية فيه كلفتها ٣٠٠٣ جنيهات أمراءجاء الإصلاح النهائي إلى ظروف تكون أكثر مناسبة وكونت لذلك مالا احتياطيا خاصا قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه حسب تقدير الخبراء .

وفي أول الأمر أعادت مصلحة الضرائب كلا المبلغين إلى الأرباح الخاضعة للضريبة عن سنة ١٩٤١ ولكنها أثناء نظر الدعوى أمام المحكمة الابتدائية قبلت خصم ما صرفته الشركة فعلا وقدره ٣٠٠٣ جنيه .

أما بالنسبة للاحتياطي وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه فقد عارضت مصلحة الضرائب في خصمه من الأرباح الخاضعة للضريبة استناداً إلى الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي تنص على أن المبالغ المعدة لتكوين احتياطي لمقابلة خسارة محتملة لا تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة .

ولكن محكمة اسكندرية الابتدائية المختلطة رأت أنه من الواضح أن هذا النص لا ينطبق على الحالة المعروضة عليها لأن المال الاحتياطي الذي كونه الشركة

لا يمثل احتياطيا معدا لمقابلة خسارة محتملة ، وإنما لمواجهة خسارة وقعت فعلا وأصبحت محققة . ومن الناحية الأخرى فإنه مما يتفق والسياسة المحاسبية السليمة أن تحمل السنة التي وقع خلالها التلف أو الخسارة بالمصاريف الضرورية لأصلاحه حتى ولو تم هذا الاصلاح فيما بعد .

ومن ثم فمن الغبن على الشركة أن تضم ما قدر لهذا الاصلاح إلى الأرباح الخاضعة للضريبة في سنة ١٩٤١ ، ولهذا قضت محكمة استئنافية الابتدائية المختلطة بحكمها الصادر في ٢٦ مايو سنة ١٩٤٨ بأن يخصم هذا الاحتياطى من الأرباح الخاضعة للضريبة عن سنة ١٩٤١ .

استئناف مصلحة الضرائب :

وقد استأنفت مصلحة الضرائب الحكم استنادا إلى أنه قد شطر الفقرة الأخيرة من المادة ٣٩ ، قبل تعديلها سنة ١٩٤٨ ، إلى شطرين بدون مبرر فتمسكت بعجز الفقرة دون صدرها وقالت أن حقيقة نية المشرع هي عدم خصم المبالغ التي تكونها المنشآت لتغطية الاحتياطيات على اختلاف أنواعها وأيما كان الغرض منها ، أى سواء أكانت معدة لتغطية خسارة محتملة أو محققة .

حكم محكمة الاستئناف :

وقد قضت محكمة الاستئناف المختلطة بحكمها الصادر في ٣٠ يونيو ١٩٤٩ بتعديل الحكم المستأنف فيما قضى به من أن يخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة في سنة ١٩٤١ قيمة الاحتياطى ١٠٠٠٠٠ ج الذى كونه الشركة لمواجهة مصاريف الاصلاح النهائية للحوض الجاف بالسويس .

وحكمت بأن الخسارة الحقيقية التي أصابت الشركة من جراء الغارات الجوية في اغسطس سنة ١٩٤١ وفي يولية سنة ١٩٤٢ يمكن أن تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة في كل من سنتى ١٩٤١ و ١٩٤٢ على التوالى باعتبارها من الاستهلاكات الواجبة الخصم طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة

١٩٣٩ وأن هذه الخسارة يجب أن تصدر على أساس الاسعار التي كانت سارية خلال السنة التي حصلت فيها الخسارة المطلوب خصمها ...

وقد ذكرت المحكمه بأسباب حكمها :

حيث أن الحوض الجاف المملوك للشركة أصيب بخسائر جسيمة من جراء الغارة الجوية التي وقعت على السويس في يوم ٨ أغسطس سنة ١٩٤١ ، وأن الظروف قد اضطرت الشركة إلى ارجاء أصلاحه للمستقبل ، ومن أجل هذا فقد قامت فيه ببعض اصلاحات مؤقتة كلفتها ٣٠٠٢ جنيه .

وحيث قدرت الاصلاحات المنتظرة بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه فقد خصصت الشركة لهذا الغرض Provision وخصمته من الأرباح الخاضعة للضريبة ضمن مصاريفها العامة .

وحيث أن مصلحة الضرائب تتمسك بضم هذا المبلغ بالكامل (١٠٠٠٠٠) جنيه) إلى الأرباح الخاضعة للضريبة .

وحيث أن الحكم الابتدائي أجاز للشركة أن تسكون احتياطي Provision لاجراء الاصلاحات المنتظرة للاضرار التي وقعت ، إذ لاحظ أن هذا أمر تقتضيه السياسة المحاسبية السليمة التي توجب أن تتحمل السنة المالية التي وقعت فيها الكارثة أو حصل فيها الضرر بالمصاريف اللازمة للاصلاح .

حيث أن هذا ما كان ليبرر ما ذهبت اليه الشركة .

وحيث أن الأصل أن للشركة أن تخصم في ميزانية السنة المالية التي وقع خلالها الضرر قيمة الخسائر الحقيقية التي تحملتها .

وأن الواقع ، كما يظهر من تقرير H. Sawaya المؤرخ ٢١ فبراير سنة ١٩٤٣ أن الحوض الجاف يبور توفيق قد أصيب بالقنابل مرتين الأولى في أغسطس ١٩٤١ والثانية في يولييه ١٩٤٢ وقد كانت الغارة الأولى أفدح أثرا من الثانية .

ومهما يكن من أمر فقد أشار صاحب التقرير على الشركة (وهو مؤرخ ٢١ فبراير سنة ١٩٤٣) بالاصلاحات التي يحتاج الحوض اليها مما كان يتكلف في ذلك التاريخ ١٥١١٦٠ جنيه .

وحيث أن الشركة في ميزانيتها المقفلة في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٤١ كانت قد أدرجت في الخصوم الاحتياطي المتنازع عليه وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه تحت اسم احتياطي اصلاح الممتلكات التالفة بفعل الغارات الجوية ، وظهر في نفس الميزانية في الأصول مبلغ ٩٩٣٠٣ جنيتها و ٠٢٣ مليا قيمة الحوض الجاف والاحواض المخصصة لسحب السفن والمباني بضمن الشراء من الشركة البائعة مضافا اليه ما أدخل عليها من إضافات ومنتقضا منها ما أصيبت به من خسائر . وحيث أنه يظهر أن الحوض الجاف والاحواض المخصصة لسحب السفن والمباني السالفة الذكر هي وحدها الأصول التي كان يتكون منها الحساب المسمى « الأرض والمباني بالقيمة التي اشترت بها من الشركة البائعة » ، والذي ظهر في ميزانية ١٩٤١ بمبلغ ١٢٣٦٥٢ جنيه و ٣٥٤ ملين وفي ميزانية سنتي ١٩٤٢ و ١٩٤٣ بمبلغ ١٢٣٦٥٢ جنيه و ٣٦٤ ملين .

وان الشركة فضلا عن ذلك قد ادرجت — في ميزانية ٣١ ديسمبر ١٩٤٢ و ١٩٤٣ على التوالي — في الخصوم مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه تحت عنوان احتياطي اصلاح الممتلكات التالفة بفعل الغارات الجوية ، وفي الأصول حسابا تحت اسم « الحوض الجاف والاحواض المخصصة لسحب السفن والمباني بضمن الشراء من الشركة البائعة مضافا اليه ما أدخل عليها من إضافات ومنتقضا منها ما أصيبت به من خسائر وقيمه ٩٣١٠٦ ج ، ٥٨٦ م في سنة ١٩٤٢ و ٩٨٦٠٨ ج و ٥١٠ م في سنة ١٩٤٣ .

وحيث أنه يحق للشركة في الظروف سالفة الذكر أن تستهلك في ميزانية كل من سنتي ١٩٤١ ، ١٩٤٢ من قيمة الحوض الجاف محل النزاع بقدر ما أصاب قيمته من تخفيض حقيقي تحميلته الشركة خلال كل سنة منهما .

وحيث أن الواقع أن التقدير الذي قام به المهندس Sawaya كما يظهر لم يبن على الأرقام الدقيقة إذ أن قيمة الخسائر ما كان الممكن تحديدها بعد فضلا عن أن هذا التقدير حدث في فبراير ١٩٤٣ وعلى أساس الاسعار التي كانت سائدة في ذلك الوقت . إلا أنه من الناحية الأخرى يمكن الاستناد إلى هذه التقديرات

في تحديد تكاليف ما تم من اصلاحات وما كان يجب أن يحصل في خلال كل سنة من السنتين الماليتين اللتين وقعت فيهما الخسائر في أغسطس سنة ١٩٤١ ويوليه ١٩٤٢ .

وحيث أنه لهذا يتعين القول من ناحية بأنه طبقا لنصوص المادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ما كان للشركة أن تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة — كتكليف من التكاليف الجائزة الخصم — قيمة الاحتمياطى المتنازع عليه وقدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ومن ناحية أخرى أن للشركة الحق في أن تخصم في كل من سنتي ١٩٤١ و ١٩٤٢ قيمة الخسائر الحقيقية التي أصابتها خلال كل سنة من هاتين السنتين من جراء الغارات الجوية .

وحيث أنه يتعين ، لهذه الاسباب ، تعديل الحكم المستأنف فيما قضى به في هذا الصدد والحكم بالزام الطرفين بأن يجري سنويا الاستهلاكات السالفة الذكر ، على أن تعرض أمام المحكمة النقط التي يختلف عليها ...

التمليح على الحكم :

ونحن نختلف مع مصلحة الضرائب التي ترى عدم جواز خصم احتياطى اصلاحات الحوض الجاف . ونتفق مع المحكمة في أن المبالغ المطلوب تحميل حساب الارباح والخسائر بها تمثل خسارة فعلية ولا تمثل حجز جزء من الأرباح لمقابلة خسائر محتملة .

ولسكننا لا نوافق المحكمة على ما ذهبت إليه من حيث تقدير قيمة الخسارة على أساس الأسعار التي كانت سارية خلال السنة التي حصلت فيها الخسارة المطلوب خصمها . ذلك لاننا نرى أن تحديد الخسارة التي أصابت الشركة فعلا إنما كان يجب أن يقدر على أساس القيمة الدفترية للحوض الجاف كما ظهر بدفاتر الشركة بقصد الإبقاء على رأس المال بقيمته الاسمية سليما . والخذ برأى المحكمة يؤدي إلى تحديد الخسارة على أساس القيمة الاستبدالية للحوض الجاف وليس على أساس قيمته الفعلية .

ونضيف إلى رأينا هذا أنه إذا وجدت هناك قيمة لانقراض الحوض

الجاف بعد الأضرار التي أصابته نتيجة الغارات الجوية فإنه يجب خصم هذه القيمة من القيمة الدفترية للحوض عند تحديد الخسارة الفعلية على أساس القيمة الدفترية .

ويتفق رأينا هذا مع ما استقر عليه الفقه الضريبي في مصر وأحكام القضاء من حيث أن العبرة إنما بالقيمة الفعلية الدفترية وليس بالقيمة الاستبدالية للأصل الثابت .

الأرباح والخسائر الرأسمالية

تناولنا في الفصل الأول من هذا الكتاب طرق معالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية .

وقلنا أنه يجوز خصم الخسائر الرأسمالية من أرباح السنة التي وقعت فيها ، أو توزيع هذه الخسائر على عدد من السنوات ، أو خصم هذه الخسائر من الأرباح المجمعة من السنوات السابقة لمقابلة مثل هذه الخسائر ، أو استبعادها من رأس المال طبقاً للسياسة التي تراها المنشأة ووفقاً لظروفها الخاصة .

أما بالنسبة للأرباح الرأسمالية فإنه يحسن قيدها في حساب خاص لا يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر وإنما يرحل إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر حتى تكون هذه الأرباح العارضة بعيدة عن الحساب الذي يصور الأرباح الصافية أو الخسائر الصافية نتيجة نشاط المنشأة العادي . كما أنه ينبغي أحياناً إثبات الأرباح الرأسمالية في حساب خاص بها يظهر ضمن الخصوم بالميزانية ليستخدم في استبعاد خسائر رأسمالية ، كخصم إصدار السندات أو علاوة ردها .

والأصل أن الأرباح الرأسمالية تخضع في مصر لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وذلك استناداً إلى نص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩

حيث تنص على تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرتها الشركة أو المنشأة ، ويدخل في ذلك ما ينتج من بيع أى شيء من الممتلكات سواء في أثناء قيام الشركة أو عند انتهاء عملها وذلك بعد خصم جميع التكاليف . ويتربط على ذلك أيضا أن الخسائر الرأسمالية يجب أن تستبعد من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

النزاع في قضية شركة البوستة الخدمية بشأن الأرباح الرأسمالية :

وقد أثير موضوع الأرباح الرأسمالية في النزاع بين مصلحة الضرائب وبين شركة البوستة الخدمية ونلخص فيما يلي وقائع هذا النزاع وما انتهى إليه حكم محكمة الاستئناف المختلطة .

في سنة ١٩٤٠ فقدت الشركة الباخرة محمد علي الكبير كما فقدت الباخرتين « أبو قير » و « الزعفران » في سنة ١٩٤٢ وكانت هذه البواخر تعمل في النقل الحربي لحساب بريطانيا ، فدفعت للشركة التعويضات المتفق عليها . وكانت هذه التعويضات تزيد على القيمة الدفترية لهذه البواخر فقيدت الشركة الزائد عن هذه القيمة في حساب ظهر في الميزانية تحت اسم « حساب استبدال البواخر » في انتظار الفرص المناسبة لشراء بواخر بدلا منها .

وذهبت مصلحة الضرائب إلى أن هذا الفائض يجب أن يضم إلى الأرباح الخاضعة للضريبة إذ أنه من قبيل الزيادة في القيمة وهي تدخل في الأرباح الخاضعة للضريبة طبقا لنص المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ولكن المحكمة الابتدائية لم تر هذا الرأي أيضا لأن المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لا تخضع الزيادة في القيمة للضريبة إلا إذا كانت عملية باشرتها المنشأة بما فيها بيع بعض الممتلكات . فضلا عن أن قوانين الضرائب تفسر بحرفيتها وعلى الأخص عندما يكون بصدد تحديد أعباء الممول . فإذا ما فسرنا المادة ٣٩ تفسيراً ضيقاً فإنها لا تنطبق على حالة تحقق زيادة في القيمة حصلت عليها المنشأة تعويضا عما فقد من الأصول إذ أن مصدر مثل هذه الزيادة ليس « عملية » بالمعنى الضيق للكلمة

ولا بيع ، (Cession في النص الفرنسي) وذلك لأن كلا من اللفظين يفترض وجود عنصر الإرادة وهو ما لم يتوفر في حالة الشركة .

ولا يمكن ونحن بصدد تفسير ضيق أن نشبه بالبيع أو التنازل الإرادى حالة تعرض البواخر لإخطار الملاحاة في مدة الحرب لاسيما وأن قضاء مجلس الدولة في فرنسا قد استقر قبل التعديل الذى أدخل عليه سنة ١٩٤١ على عدم سريان الضريبة على الزيادة الناجمة من بيع عناصر الأصول بيعا غير إرادى . ونص المادة ٣٩ من القانون المصرى منقول عن المادة ٧ من قانون سنة ١٩٣٤ في فرنسا قبل تعديله .

ولهذا قضت محكمة اسكندرية الابتدائية المختلطة بحكمها الصادر فى ٢٦ يونية سنة ١٩٤٨ بأن زيادة هذه التعويضات عن القيمة الدفترية للبواخر الفاقدة ليست ربحا خاضعا للضريبة ومن ثم فقد كانت مصلحة الضرائب على غير حق حين ضمت هذه الزيادة إلى الأرباح الخاضعة للضريبة فى سنوات النزاع .

دفاع مصلحة الضرائب :

وقد استأنفت كل من الشركة ومصلحة الضرائب الحكم الابتدائى فى هذه النقطة .

وقد ورد فى مذكرة إدارة قضايا الحكومة رداً على رأى المحكمة الابتدائية ما يلى :

١ — أن المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم تنص صراحة كما تقول المحكمة على عدم اخضاع الزيادة فى القيمة للضريبة إلا إذا كانت نتيجة عملية مباشرتها المنشأة بما فى ذلك بيع بعض الممتلكات . وأن ما ورد فعلا بنص المادة مألوفة الذكر هو أن الأرباح الخاضعة للضريبة هى التى تكون نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التى تبشرها المنشأة ويدخل فى ذلك نتيجة العمليات التى تدخل ضمن نشاط هذه المنشأة فالأرباح الفرعية ما دامت قد تحققت أثناء حياة المنشأة فأنها تدخل حتما تحت نص العمليات على اختلاف أنواعها .

٢ - أن نية المشرع لا شك متجهة من بادية الأمر إلى إخضاع الزيادة في القيمة أثناء حياة المنشأة أو عند تصفيتها للضريبة بدليل رسمي لا يقبل الشك وهو ماورد بتقرير لجنة المالية والنجاركة التي قدمت مشروع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إلى مجلس البرلمان فقد ورد بهذا التقرير تعليقا على نص المادة ٣٩ ما يلي :

« بديهي أن ما أشار إليه صدر المادة ٣٩ من القانون من ادخال ما يفتج عن بيع أى شيء من الممتلكات سواء أثناء قيام المنشأة أو بعد انتهاء عملها عند تحديد صافي أرباحها الخاضعة للضريبة يشمل ما يفتج من البيع سواء أكان ربحاً أم خسارة وكل المبادئ التي تضمنتها هذه المادة معمول بها في بعض القوانين الأوروبية - فقد نص في الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من القانون البلجيكي على أن كل الزيادة التي تحصل في أى شيء من ممتلكات الشركة سواء حصل قبض قيمة الزيادة أو أثبتت الزيادة في الحسابات أو في الجرد ومهما كانت طبيعتها تعتبر إيراداً تؤخذ عليه الضريبة . »

وقد كان مجلس الدولة في فرنسا يفرق في بادية الأمر بين البيع الإرادى والبيع غير الإرادى ولكنه أصدر قراراً في ٢٣ يونيه سنة ١٩٤٧ بالعدول عن قراره الأول وأصبح لا محل للفرقة بين الحالتين .

٣ - أن التشريع الضرائبي في مصر يفهم منه أى ربح يرد في الميزانية ويكون نتيجة لتصفية ارادية لعنصر من عناصر الأصول يخضع حتما للضريبة .

وأن قبول شركة بواخر البوسنة الخديوية تأجير سفنها إلى الحكومة البريطانية في وقت الحرب وتعرضها لخطر إغراق سفنها شأنها في ذلك شأن المنشأة التي تتعرض لهلاك بعض أو كل أصولها نتيجة حدوث حريق أو سرقة أو ما شابه ذلك فلماذا إذن تفرق بين هاتين الحالتين ونقول - كما تذكر المحكمة خطأ في حكمها - أن فائض تعويضات التأمين عن القيمة الدفترية للسفن المغرقة في الحالة الأولى لا يخضع للضريبة وقيمة الأصل أو الأصول الهالكة في المنشأة الثانية يعتبر خسارة واجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة في حين أن الخسارة في

الحالتين واحدة وهى لاتعدى القيمة الدفترية للأصل الهالك وهى الخسارة الفعلية الحقيقية .

وطبقا للقواعد الضرائبية يشمل التأمين ربحا للجزء الذى يزيد عن القيمة الدفترية للأصل المفقود .

٤ - وأخيرا استشهدت الإدارة بالحالات المعاملة فى مصر وهى أن بعض شركات الملاحة وهى شركة مصر للملاحة البحرية وشركة اسكندرية للملاحة قد أضافت فروق تعويضات تأمين السفن المغرقة إلى الأرباح الخاضعة للضريبة من تلقاء نفسها ، ولم تملك بنظرية شركة بواخر البوسنة الخديوية الخاطئة فى ضرورة حجز هذه الفروق لاستبدال الأصول الهالكة فى سنوات لاحقة . وقد يكون لمصلحة الضرائب مجال للبحث فى فروق تعويضات تأمين السفن المغرقة لو أن الشركة اشترت فى نفس السنة التى وقعت فيها الكارثة بقيمة التعويض أصلا جديدا يحل محل الأصل الهالك وأثبتت قيمه الأصل الجديد فى دفاتها بالقيمة الدفترية للأصل المفقود .

كما أنه كان للشركة الحق فى شراء أصل جديد واستهلاك قيمته استثنائيا طبقا لاحكام المادة ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ .

٥ - ومن جهة عدم تمكن الشركة من استبدال السفن المغرقة بأخرى جديدة بسبب ظروف الحرب فإنه لادخل له مطلقا فى تطبيق نصوص القانون ولا يمكن أخذه كسبب لإعفاء ربح تحقق فعلا من الضريبة ومعلوم أنه لا إعفاء بغير نص .

حكم محكمة الاستئناف :

وقد أصدرت محكمة الاستئناف المختلطة فى ٣٠ يونيه سنة ١٩٤٦ حكما الذى يقضى بتأييد الحكم المستأنف فى هذه الناحية . وقد ذكرت بأسباب حكمها :
« وحيث أن المبادئ التى تحكم هذا الموضوع هى تلك التى نصت عليها المادة

٣٨ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتي من مقتضاها أن لا يخضع للضريبة إلا الأرباح الصافية وحدها .

وحيث أن الأصل في التعويض أنه إنما يتمتع لصاحب الحق فيه بما يعادل ماخسره أى أن مال الاستبدال لا يمكن أن يعد بحال من الأرباح (انظر بوكيه الجزء الثانى صفحة ١٤٢ والجزء الثالث صفحة ٣١٤ Juris Classeur المالى القسم ٢٨ بند ٨ و ١٥ و ٩٢ وما بعده) .

وحيث أن المدير العام لمصلحة الضرائب المباشرة فى فرنسا قد أفتى بهذا الرأى — وهو يتفق والمنطق — حين قال أنه « فى حالة غرق سفينة ما فإن التعويض المؤمن به لا يمكن أن يتجاوز — فى الأصل — ما يلزم لاستبدالها بغيرها مما يتماثل والباخرة المفقودة . ولهذا فإن المنشأة صاحبة الباخرة لا يمكن أن تعد بذلك أنها قد حققت — بهذا التعويض الذى حصلت عليه واستعملته — ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية . ومن ثم فإذا زاد التعويض المؤمن به مضافا إليه ما احتجزته الشركة بقصد استهلاك الباخرة المغرقة عما يلزم لشراء باخرة جديدة بدلا منها فإن الزائد يمكن أن يخصص لاستهلاك الباخرة الجديدة . فإذا تم شراء الباخرة الجديدة فى غير السنة التى فقدت فيها الباخرة الأولى فإن مصلحة الضرائب ترى أن التعويض المؤمن به يمكن أن ينقل إلى حساب يظل مخصصا لهذا الغرض فى حدود مدة التقادم (انظر بوكيه الجزء الثانى صفحة ١٤٢) ،

وحيث أن البلاد البحرية الأخرى كالمملكة المتحدة والدانمرك قد أخذت بنظام مشابه فقد لاحظت مصلحة الضرائب أن فى إعادة تجديد الأساطيل البحرية وإبقائها دائما فى حالة جيدة ما يتفق وصالح البلاد الاقتصادية ، ومن أجل هذا فإنها تعتبر ان التعويضات التى تمنح عن غرق باخرة ما لا يمكن أن تعد ربحا وإنما قصد بها بقاء الحالة على ما هى عليه إن لم يكن فيها خسارة

وحيث أن الشركة قد أثبتت بما فيه الكفاية . ليس فقط عدم كفاية التعويضات التى حصلت عليها لتغطية نفقات و ثمن شراء وحدات جديدة بمائلة

لتلك التي فقدتها ، وإنما أثبتت أيضا أنها لم تستطع استبدالها فورا وأنها أجرت هذا الاستبدال في أقصر وقت ممكن ، ولا يفيد في هذا التمسك بأن البواخر المستبدله كانت مستهلكة إلى حد معين وأنه استبدل بها بواخر جديدة وذلك بسبب ارتفاع أثمان الاستبدال ارتفاعا شادا وغير عادي، إلى آخر ما جاء بأسباب الحكم .

التمسك على الحكم :

ونحن لانوافق المحكمة فيما ذهبت إليه ، ونلاحظ أن مصدر الخلاف في هذه الحالة هو ذاته في موضوع خصائص الحوض الجاف ، ويدور في الحالتين حول هل تحدد الخسائر أو الأرباح على أساس القيمة الدفترية للأصل الثابت أم تحدد على أساس القيمة الاستبدالية . وفي رأينا أن العبرة بالقيمة الدفترية . فطالما أن الشركة قد حصلت على تعويضات من الشركة المؤمنة تزيد على القيمة الدفترية للبواخر فلا شك أن هذه الزيادة تعتبر ربحا خاضعا لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وإذا كانت بعض البلاد الأجنبية قد أخذت القيمة الاستبدالية أساسا لحساب استهلاك الأصول الثابتة كما هو الحال في فرنسا ، إلا أن البعض الآخر مازال متمسكا باحتساب الاستهلاك على أساس ثمن تكلفة الأصل الثابت كما هو الحال في إنجلترا ومصر ، وتعتبر المبالغ الإضافية التي تحجزها المنشأة لمقابلة الزيادة في ثمن شراء الأصل الجديد بمثابة احتياطي لا يجوز خصم قيمته من الأرباح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

١ - ففي فرنسا وجد المشرع أن اتخاذ ثمن التكلفة أساسا للاستهلاك يؤدي إلى الإضرار بمصالح الشركات عند ما يرتفع مستوى الأسعار بسبب ظروف الحرب وصعوبة الاستيراد من الخارج أو بسبب التضخم أو غير ذلك من الأسباب ، حيث يتعذر عليها شراء أصول جديدة محل الأصول القديمة بثمان تكلفة الأصول القديمة في نهاية حياتها الإنتاجية .

لهذا سمح للمنشآت^(١) بإعادة تقويم أصولها الثابتة وقيد زيادة القيمة بحساب احتياطي خاص يمثل ربحاً غير خاضع للضريبة يستخدم في شراء أصول جديدة بأثمان المرتفعة عند انتهاء الحياة الإنتاجية للأصل الثابت القديم . وقد قصد المشرع الفرنسي من وراء ذلك تحقيق هدفين :

١ - إظهار الأصول الثابتة بالميزانية بقيمتها السوقية مما يجعل الميزانية أداة سليمة لتصوير المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين .
ب - احتساب الاستهلاك على أساس القيمة السوقية أى على أساس القيمة الاستبدالية مما يساعد المنشأة على استبعاد مبالغ سنوية عند تحديد قسط الاستهلاك يساعد على إحلال أصول جديدة بقيمة مرتفعة محل الأصول القديمة في نهاية حياتها الإنتاجية .

٢ - وفي إنجلترا عرض أمر الأخذ بالقيمة الاستبدالية أساساً لاستهلاك الأصول الثابتة على مجلس إدارة معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ولسمكنه رأى عدم إقرار هذا الاتجاه الجديد بسبب ما يترتب عليه من الفوضى نتيجة التقلبات المستمرة التى تطرأ على قيمة الأصول الثابتة بالزيادة أحيانا وبالنقص أحيانا أخرى . وبسبب ما يكون لهذا الاتجاه من أثر على حقوق حملة أسهم الممتازة وغيرهم بسبب تذبذب الأرباح السنوية لتغير قسط الاستهلاك .

أما فى مصر فقد انقسم الكتاب إلى فريقين : فريق يرى أن العبرة ينبغى أن تكون بالقيمة الدفترية ، وفريق آخر يرى أن العبرة ينبغى أن تكون بالقيمة الاستبدالية .

ويتفق معنا الأستاذ منير أبو علم من حيث أن الهدف الرئيسى أنما هو المحافظة على رأس المال الإسمى المملوك للمنشأة والممثل جزئيا فى أصولها الثابتة ويستند فى رأيه هذا إلى السبعين الآتين :

(١) بالذكرى الصادر فى ٢٣ مايو سنة ١٩٤٦ الصادر فى ٢٩ يونيو سنة ١٩٤٨ والصادر فى ٢٧ مايو سنة ١٩٤٩

١ — عدم استقرار القيمة الاستبدالية لزيادتها في أوقات الرخاء ونقصها في أوقات الكساد مما يؤدي إلى صعوبة الأخذ بالقيمة الاستبدالية .

ب — صعوبة تحديد المعنى المقصود بالقيمة الاستبدالية : فهل هو سعر التكلفة الاستبدالي أى ما يدفع ثمننا لشراء الأصل أو صنعه ، أم يقصد به صافي قيمة ما ينتظر أن تحصل عليه المنشأة عند بيع الأصل الثابت .

أما الأستاذ حبيب المصرى فيرى في كتابه « ضرائب الدخل في مصر » أن الأخذ بالقيمة الاستبدالية يكون أكثر عدالة في فترات الحرب والانتعاش . ويرى الدكتور دولار على والأستاذ حمدى النشار في كتابهما « دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية » ، صفحة ٢٤٤ وما بعدها ، أن العبرة بالقيمة الاستبدالية (قيمة ما تنفقه المنشأة في إعادة الأصل إلى ما كان) ، وليس على أساس القيمة الدفترية ولهذا يذكران :

« يستخلص من ذلك أن الفرق بين قيمة التعويض والقيمة الدفترية لا يجب أخذه في الحسبان عند تحديد وعام الضريبة على الأرباح . ولكن يؤخذ في الحسبان الفرق بين قيمة التعويض والقيمة الاستبدالية للأصل . أى القيمة التي تمسكت بها المنشأة من إعادة الأصل القديم إلى ما كان عليه بنفس القوة الإنتاجية .

« وإذا تعذر على المنشأة استبدال الأصل القديم الهالك في الحال — بسبب ظروف قهرية — فيجب أن توضع قيمة التعويضات في حساب خاص وتستعمل في شراء الأصول الجديدة متى تمسكت المنشأة من ذلك في أقرب فرصة . أما إذا لم تعد المنشأة الأصول الهالكة إلى حالها ، وصفت أعمالها اعتبر الفرق بين قيمة التعويض والقيمة الدفترية ربحاً خاضعاً للضريبة . »

الاستهلاكات المؤجلة

تجيز النشريات في بعض البلاد الأجنبية تأجيل الاستهلاكات في السنوات التي تحقق فيها المنشأة خسارة بحيث يرحل إلى السنة التي تحقق فيها المنشأة أرباحاً.

ومن بين الدول التي تسمح بالاستهلاك المؤجل على هذا النحو فرنسا . أما في مصر فلم يتضمن القانون نصاً يجيز العمل بهذا النوع من الاستهلاك . وقد دار نزاع حول هذا الموضوع بين مصلحة الضرائب وشركة البوستان الخديوية كان مصدره الاستهلاكات على أساس أن المصلحة كانت ترى أن يكون الاستهلاك بطريقة القسط المتناقص وطبقاً للنسب التي حددتها منشوراتها بينما رأت الشركة أن يكون الاستهلاك بطريقة القسط الثابت ونسب معينة تخالف النسب الواردة بدفاترها .

وقد أخذت المحكمة الابتدائية بوجهة نظر الشركة في هذا الصدد إذ قضت بأن يكون الاستهلاك بطريقة القسط الثابت كما وضعت نسباً معينة للاستهلاك . وقد قبل الطرفان الحكم الابتدائي ولم يستأنفاه في هذه الحالة . إلا أن الشركة أثارَت إشكالا جديداً حول هذا الموضوع بعد صدور حكم محكمة الاستئناف المختلطة عند إجراء التسوية الحسابية إذ ترتب على هذه التسوية أن الاستهلاكات بحسب ما قضى به الحكم تزيد في السنوات ١٩٣٧ - ١٩٣٩ ، ١٩٤٠ و ١٩٤١ عن الاستهلاكات التي أظهرتها دفاتر الشركة في السنوات المذكورة في حين أنها تقل عنها في سنتي ١٩٤٢ و ١٩٤٣ .

وقد رأت الشركة أن ترحل ما ترتب على الحكم من زيادة في الاستهلاكات عما هو وارد بدفاترها في السنوات الثلاث الأولى إلى السنتين الأخيرتين ، حيث أن ما صرح به الحكم من استهلاكات في هاتين السنتين يقل عما هو وارد بدفاترها .

وقد استندت الشركة في طلبها هذا إلى الأسباب الآتية :

١ - لا يجوز إجراء الاستهلاك بأكثر مما جاء بالدفاتر ، فلا بد من ترحيل

الزيادة المترتبة على الحكم في الاستهلاك في السنتين الأولى والثانية إلى السنتين التاليتين .

٢ - إن الفقه الفرنسي يجيز الاستهلاك المؤجل وخاصة بالنسبة لشركات الملاحة .

٣ - ذكرت الشركة أنه لا يمكن التمسك بحجة الحكم لأن النتيجة التي تنازع فيها الشركة إنما ظهرت بعد صدور الحكم نتيجة لتنفيذه .

ولسكتنا لا نرى الأخذ برأى الشركة استناداً إلى الحجج الآتية :

(١) مبدأ سنوية الضريبة الذي يقضى بفصل كل سنة ضريبية عن غيرها من السنوات .

(٢) لابد من احتساب الاستهلاك الذي يمثل خسارة نتيجة النقص بسبب الاستعمال أو غيره من الأسباب وذلك من وجهة نظر المحاسبة والضرائب ، فيجب أن تتحمل كل سنة بالاستهلاك الخاص بها . وقد نص الحكم على استبعاد الاستهلاكات الواجبة الخصم وحدد قيمته .

(٣) لم تجر عادة الشركة على اتباع طريقة الاستهلاكات المؤجلة حتى يمكن أن تتمسك باضطراد اتباع هذه الطريقة .

(٤) مع التسليم بأن الفقه الفرنسي الذي تتمسك به الشركة يجيز ترحيل الاستهلاك ، إلا أنه لا يجيز هذا التأجيل في السنة التي تحقق المنشأة فيها أرباحاً . وقد حققت الشركة أرباحاً في السنوات الثلاث الأولى فلا محل لمطالبتها بتأجيل الاستهلاك إلى السنتين اللاحقتين .

(٥) أن الشركة لم تتقدم إلى المحكمة بهذا الطلب وإنما تقدمت بطلب اتباع طريقة القسط الثابت فأجبت إليه . وكان في وسع الشركة أن تثير هذه المسألة أمام المحكمة لأنها نتيجة طبيعية لنسب الاستهلاك التي طلبتها والتي تختلف عما جاء بدفاتها ، ولكن الشركة لم تطلب ذلك .

أساس احتساب الاستهلاك عند إعادة تقويم الأصول الثابتة
تقدر الأصول الثابتة في ميزانية الاستغلال بسعر التكلفة ناقصا الاستهلاك
على أساس أن المنشأة تستمر في مباشرة نشاطها .

غير أن المنشأة قد ترى إعادة تقويم أصولها الثابتة عند ما يطرأ عليها
نقص كبير في قيمتها السوقية أو زيادة كبيرة تنصف بالثبات والاستمرار مما
يدعو المنشأة إلى إعادة تقويم أصولها الثابتة على هذا الأساس الجديد .

وفي رأينا أن الأرباح والخسائر الناتجة من إعادة التقويم في هذه الحالة
لا تدخل في الاعتبار عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية
وذلك لأنها ليست أرباحاً أو خسائر فعلية نتيجة عمليات حقيقية قامت
بها المنشأة .

ولهذا ينبغي أن يحسب الاستهلاك على أساس القيمة الأصلية (سعر التكلفة
ناقصاً الاستهلاك) وليس على أساس القيمة الجديدة نتيجة لإعادة التقدير .

أما إذا كان إعادة التقويم بسبب تغير شخصية المنشأة كما هو الحال عند
انضمام شريك أو انفصال شريك أو اندماج شركتين فإن الأرباح والخسائر
الناتجة من إعادة التقويم ينبغي أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الربح الخاضع
للضريبة . كما أن القيمة التي تتخذ أساساً للاستهلاك تكون قيمة الأصول
الثابتة بعد إعادة التقدير وذلك لأن القيمة القديمة للأصول الثابتة قد انتهت
بانتهاء المنشأة القديمة وآلت بقيمة جديدة إلى المنشأة الجديدة التي لها شخصيتها
الجديدة المستقلة عن سابقاتها .

الفصل الثالث

الاستهلاك المالى

من ناحية المحاسبة

المقصود بالاستهلاك المالى هو استهلاك السندات أو القروض أو الأسهم - أى رد قيمتها . وسنقتول فيما يلى الكلام على استهلاك السندات والقروض ثم استهلاك الأسهم .

المبحث الأول

استهلاك السندات

تلجأ شركات المساهمة إلى إصدار سندات عندما تشعر بحاجتها إلى مبلغ كبير من المال دون أن ترغب فى زيادة رأس مالها ، حرصاً على حقوق المساهمين القدماء حتى لا تشرك معهم مساهمين جدد فى حقوقهم قبل الشركة . وتتضمن شروط إصدار السندات القواعد التى يجب مراعاتها عند رد قيمتها وطريقة الحصول على المال اللازم لذلك .

طرق استهلاك السندات :

- ١ - يتم رد قيمة السندات باتباع إحدى الطرق الآتية :
 - أولاً - استهلاك السندات عن طريق شرائها فى بورصة الأوراق المالية .
 - ثانياً - استهلاك السندات عن طريق السحب السنوى .
 - ثالثاً - استهلاك السندات عن طريق رد قيمتها فى نهاية مدة القرض .
- ٢ - أما المال اللازم لرد قيمة هذه السندات فيمكن للشركة أن تحصل عليه من أحد المصادر الآتية :

١ - الأموال النقدية التي لدى الشركة .

٢ - عن طريق تكوين احتياطي استهلاك السندات واستثمارها مقابل هذا الاحتياطي

٣ - عن طريق إصدار سندات أو أسهم جديدة .

وسنتناول فيما يلي شرح طرق استهلاك السندات المذكورة :

أولاً - إصدار قسمة السندات عن طريق شرائها من بورصة الأوراق المالية :

قد تتضمن شروط إصدار السندات حق الشركة في استهلاكها عن طريق شرائها من بورصة الأوراق المالية . وتقوم الشركة باتباع هذه الطريقة عند ما تكون القيمة السوقية للسندات في البورصة أقل من سعر إصدارها . والأصل أن الشركة تلغي هذه السندات بمجرد شرائها .

على أن الشركة قد ترى أحيانا عدم إلغاء السندات والاحتفاظ بها بصفة مؤقتة كوسيلة من وسائل الاستثمار وفي هذه الحالة تظهر هذه السندات في الدفاتر ضمن الأصول بالميزانية بضمن شراء الشركة لها وليس بسعر إصدارها . وعند إلغاء هذه السندات فإن الفرق بين قيمتها الدفترية عند شرائها من البورصة وقيمتها الإسمية التي تظهر بها في جانب الخصوم من الميزانية يرحل إلى حساب احتياطي استهلاك السندات .

ثانياً - الاستهلاك عن طريق السحب السنوي :^(١)

وفي هذه الحالة تقوم الشركة باستهلاك نسبة معينة في نهاية كل سنة ويتم ذلك عن طريق الاقتراع حتى تضع حملة السندات على قدم المساواة دون أن تميز فريقا على فريق آخر .

(١) يفضل بعض المحاسبين فتح حساب وسيط يسمى حساب حملة السندات ، بحيث يجعل حساب السندات مدينا وحساب حملة السندات دائنا بالقيمة الاسمية للسندات التي يتقرر استهلاكها عند صدور القرار الخاص بذلك ، ثم يجعل حساب حملة السندات مدينا وحساب البنك دائنا عند دفع قيمة هذه السندات لهم .

ويثبت رد قيمة السندات بجعل حساب السندات مدينا وحساب البنك دائنا بقيمة المبلغ المدفوع.

ولما كان اتباع هذه الطريقة التي تتضمن الوفاء بقيمة هذه السندات من البنك يؤدي إلى إنقاص قيمة رأس المال العامل للشركة فإنه يكون من الأوفق تكوين احتياطي سنوي بقيمة السندات الواجب استهلاكها ، وبذلك يبقى رأس مال الشركة سليما دون مساس .

وبعد سداد قيمة السندات يرسل رصيد حساب احتياطي استهلاك السندات الذي يمثل جزءاً من الأرباح غير الموزعة التي سبق حجزها إلى الجانب الدائن من حساب الاحتياطي العام .

ثالثاً - رد السندات دفعة واحدة في نهاية مدة الفرص :

وإذا تضمنت شروط إصدار السندات النص على رد قيمتها في نهاية مدة القرض دون جواز سداد قيمتها عن طريق السحب السنوي أو الشراء من السوق ، فإنه يحسن بالشركة أن تعمل على تسكين أموال نقدية كافية لسداد قيمة هذه السندات في تاريخ استحقاقها .

والطريقة المثلى التي ينبغي أن تتبع لضمان تحقيق هذا الغرض هي حجز مبلغ سنوي من حساب التوزيع لتسكين احتياطي لرد هذه السندات وشراء سندات حكومية مضمونة بقيمة هذا الاحتياطي . ذلك لأن مجرد تسكين هذا الاحتياطي لا يكون كافياً متى كان رأس المال العامل في الشركة ضئيلاً لا يكفي سداد قيمة هذه السندات . ولهذا تتضمن شروط الإصدار عادة استثمار قسط سنوي يمثل مال الاحتياطي بصفة إجبارية .

وتسكن الخطوات التي تتبع والقيود التي تثبت بالدفاتر هي :

١ - تسكين احتياطي استهلاك السندات :

يحجز من الأرباح القابلة للتوزيع قيمة القسط السنوي لاحتياطي استهلاك السندات ويستعان بجداول الفائدة المركبة لتحديد الدفعة

السنوية التي تمثل قيمة هذا القسط . ويجعل حساب التوزيع مدينا وحساب احتياطي استهلاك السندات دائنا بقيمة هذا القسط .

وفي حالة رد السندات بعلاوة فإنه يجب أخذ هذه العلاوة في الحسبان عند تحديد قسط الاستهلاك بحيث يتضمن جزءاً من قيمة السندات ومن علاوة ردها .

٢ - استثمار مقابل الاحتياطي في أوراق حكومية من الدرجة الأولى :

وعند شراء سندات حكومية مضمونة بقيمة هذا الاحتياطي ، يجعل حساب استثمارات احتياطي استهلاك السندات مدينا وحساب البنك دائنا .

٣ - فوائد استثمارات احتياطي استهلاك السندات :

وعندما تقبض الشركة في السنوات التالية للسنة الأولى قيمة فوائد استثمارات الاحتياطي ، يجعل حساب البنك مدينا وحساب احتياطي استهلاك السندات دائنا .

وتشتري الشركة استثمارات جديدة بقيمة قسط احتياطي استهلاك السندات زائداً فوائد الاستثمارات التي تزيد من سنة لأخرى . وبذلك تتعادل قيمة استثمارات احتياطي الاستهلاك مع قيمة احتياطي استهلاك السندات .

٤ - بيع الاستثمارات لسداد السندات :

وتتكرر القيود السابقة حتى تحل السنة المحددة لاستهلاك السندات نهائياً وفي تلك السنة لا تقوم الشركة باستثمار قسط احتياطي الاستهلاك لهذه السنة حيث تصبح في حاجة إلى أموال نقدية فيكون من العبث استخدام هذا القسط زائداً فوائد الاستثمارات في شراء أوراق مالية ثم بيعها بعد ذلك فوراً .

وعندما تباع السندات المضمونة التي اشترتها المنشأة يجعل حساب البنك مدينا وحساب استثمارات احتياطي استهلاك السندات دائنا .

وفي حالة تحقيق ربح نتيجة هذا البيع يرحل الرصيد الدائن لحساب استثمارات احتياطي استهلاك السندات (الذي يمثل هذا الربح) إلى الجانب الدائن من حساب احتياطي استهلاك السندات أو إلى أى حساب آخر يمثل أرباحاً رأسمالية . ولا يجوز ترحيله إلى حساب الأرباح والخسائر .

وفي حالة تحقيق خسارة نتيجة هذا البيع يرحل الرصيد المدين لحساب استثمارات احتياطي استهلاك السندات (الذي يمثل هذه الخسارة) إلى الجانب المدين من حساب احتياطي استهلاك السندات .

ويعدل القسط الأخير لاحتياطي استهلاك السندات في الحالتين فيزداد بمقدار ما قد يكون هناك من خسارة أو ينقص بمقدار ما قد يكون هناك من ربح . وتستخدم الأموال التي حصلت عليها الشركة من بيع استثمارات في سداد قيمة السندات ، ويثبت ذلك بجعل حساب السندات مديناً وحساب البنك دائناً .

٥ - تحويل حساب احتياطي استهلاك السندات إلى حساب الاحتياطي العام :
ويبقى بعد ذلك حساب احتياطي استهلاك السندات ، ونظراً لانتهاء الغرض الخاص من تكوينه فإنه يقفل بترحيل رصيده الدائن إلى حساب الاحتياطي العام .

استثمار احتياطي استهلاك السندات في بوليصة تأمين:

قد تفضل الشركة أن تستثمر احتياطي استهلاك سندات في شراء بوليصة للتأمين لتضمن الحصول على المبلغ اللازم من شركة التأمين في تاريخ استحقاق القرض ، وذلك بدلاً من شراء أوراق مالية حكومية بقيمة الاحتياطي فيتعذر عليها بيعها وقد تباع بخسارة .

وفي هذه الحالة يعالج احتياطي استهلاك السندات بنفس الطريقة التي تناولناها عنها عند الكلام على طريقة بوليصة التأمين .

الفرق بين احتياطي استهلاك الأصول الثابتة واحتياطي استهلاك السندات :
ويجدر بنا أن نشير هنا إلى الفرق بين احتياطي استهلاك الأصول الثابتة
واحتياطي استهلاك السندات .

حساب استهلاك الأصول الثابتة يقفل بتحويل رصيده إلى حساب الأصل
الثابت . ذلك لأن احتياطي استهلاك الأصول الثابتة إنما يعمل لتعويض
الخسارة السنوية التي تطرأ على الأصل الثابت ، ويكون من الطبيعي أن يستقطع
هذا الاحتياطي من حساب الأرباح والخسائر حيث أنه يمثل خسارة بسبب
النقص فعلي في قيمة الأصل الثابت .

أما حساب احتياطي استهلاك السندات فيبقى رصيده دائماً غير مستعمل
ويقفل بتحويله إلى حساب الاحتياطي العام ، ذلك لأن حساب احتياطي
استهلاك السندات ليس تكليفاً على الربح وإنما هو طريقة للتصرف في الربح .

والحكمة في حجز جزء من الأرباح من حساب التوزيع هو أن الأموال
اللازمة لاستهلاك السندات عندما تحجز من الأرباح بدلاً من صرفها للمساهمين
تتجمع لدى الشركة فتستخدمها لسداد قيمة السندات ، دون أن تنقص مواردها
المالية فيتأثر رأس مالها العامل تبعاً لذلك مما قد يسبب للشركة ضرراً بليغاً .

خصم اصدار السندات وعمولة ردها :

إذا كانت السندات قد أصدرت في بادئ الأمر بخخص (أي بما يقل عن
قيمتها الاسمية) فمن الضروري في هذه الحالة استهلاك هذا الخصم عن طريق
حساب الأرباح والخسائر خلال مدة القرض .

ذلك لأن هذا الخصم يعتبر من ناحية الشركة جزءاً من التكاليف التي
تتحملها في سبيل الاقتراض عند إصدار هذه السندات .

ولهذا يحمل حساب الأرباح والخسائر سنوياً بقسط متساو لقيمة خصم
السندات إذا كانت ستسدد قيمتها دفعة واحدة في نهاية مدة القرض .

أما إذا كانت السندات تستدد عن طريق السحب السنوى فينبغى أن يحمل حساب الارباح والخسائر بقسط سنوى متساو خلال مدة القرض بقيمة النقص فى سعر الاصدار عن القيمة الاسمية للسندات .
وتعالج علاوة الرد من حيث معاملتها بالدفاتر بنفس معاملة إصدار السندات .

فإذا أصدرت احدى شركات المساهمة ٣٠٠ سند قيمة السند الاسمية ١٠٠ جنيه بفائدة سنوية قدرها ٤ ٪ ، وقضت شروط اصدار هذه السندات برد خمس القيمة الأصلية للسندات عن طريق السحب السنوى باعتبار السند ١٠٥ جنيه ، ففي هذه الحالة تظهر حسابات دفتر الأستاذ على الصورة الآتية :

حساب السندات ٤ ٪				منه	
السنة الاولى		السنة الاولى			
١/١	من ح / البنك	٢٠٠٠٠	١٢/٣١	الى ح / البنك	٤٢٠٠
١٣/٣١	من ح / علاوة رد السندات	٢٠٠	١٢/٣١	الرصيد	١٦٠٠٠
		٢٠٢٠٠			٢٠٢٠٠
السنة الثانية		السنة الثانية			
١/١	الرصيد	١٦٠٠٠	١٢/٣١	الى ح / البنك	٤٢٠٠
١٢/٣١	من ح / علاوة رد السندات	٢٠٠	١٢/٣١	الرصيد	١٢٠٠٠
		١٦٢٠٠			١٦٢٠٠
السنة الثالثة		السنة الثالثة			
١/١	الرصيد	١٢٠٠٠	١٢/٣١	الى ح / البنك	٤٢٠٠
١٢/٣١	من ح / علاوة رد السندات	٢٠٠	١٢/٣١	الرصيد	٨٠٠٠
		١٢٢٠٠			١٢٢٠٠
السنة الرابعة		السنة الرابعة			
١/١	الرصيد	٨٠٠٠	١٢/٣١	الى ح / البنك	٤٢٠٠
١٢/٣١	من ح / علاوة رد السندات	٢٠٠	١٢/٣١	الرصيد	٤٠٠٠
		٨٢٠٠			٨٢٠٠
السنة الخامسة		السنة الخامسة			
١/١	الرصيد	٤٠٠٠	١٢/٣١	الى ح / البنك	٤٢٠٠
١٢/٣١	من ح / علاوة رد السندات	٢٠٠			
		٤٢٠٠			٤٢٠٠

منه

حساب علاوة رد السندات

له

السنة الاولى ١٢/٣١	من > / الأرباح والخسائر	٢٠٠	السنة الاولى ١٢/٣١	الى < / السندات ٤ ٪	٢٠٠
السنة الثانية ١٢/٣١	من > / الأرباح والخسائر	٢٠٠	السنة الثانية ١٢/٣١	الى < / السندات ٤ ٪	٢٠٠
السنة الثالثة ١٢/٣١	من > / الأرباح والخسائر	٢٠٠	السنة الثالثة ١٢/٣١	الى < / السندات ٤ ٪	٢٠٠
السنة الرابعة ١٢/٣١	من > / الأرباح والخسائر	٢٠٠	السنة الرابعة ١٢/٣١	الى < / السندات ٤ ٪	٢٠٠
السنة الخامسة ١٢/٣١	من > / الأرباح والخسائر	٢٠٠	السنة الخامسة ١٢/٣١	الى < / السندات ٤ ٪	٢٠٠

منه

حساب احتياطي رد السندات

له

السنة الاولى ١٢/٣١	من > / التوزيع	٤٠٠٠	السنة الاولى ١٢/٣١	الرصيد	٤٠٠٠
السنة الثانية ١/١ ١٢/٣١	الرصيد من > / التوزيع	٤٠٠٠ ٤٠٠٠ ٨٠٠٠	السنة الثانية ١٢/٣١	الرصيد	٨٠٠٠
السنة الثالثة ١/١ ١٢/٣١	الرصيد من > / التوزيع	٨٠٠٠ ٤٠٠٠ ١٢٠٠٠	السنة الثالثة ١٢/٣١	الرصيد	١٢٠٠٠
السنة الرابعة ١/١ ١٢/٣١	الرصيد من > / التوزيع	١٢٠٠٠ ٤٠٠٠ ١٦٠٠٠	السنة الرابعة ١٢/٣١	الرصيد	١٦٠٠٠
السنة الخامسة ١/١ ١٢/٣١	الرصيد من > / التوزيع	١٦٠٠٠ ٤٠٠٠ ٢٠٠٠٠	السنة الخامسة ١٢/٣١	الى < / الاحتياطي العام	٢٠٠٠٠

والطريقة المثلى لمعالجة الخصم في الحالة الأخيرة اعتباره بمثابة فائدة إضافية يحمل بها حساب الأرباح والخسائر بأقساط تتناسب مع مدى ارتفاع الشركة بالسندات المستحقة عليها، وهو ما يتمثل في القيمة الإسمية للسندات المستحقة في بداية كل سنة من السنوات .

ولهذا فإذا أصدرت إحدى الشركات ١٢٥٠ سنداً تبلغ قيمة السند الإسمية ٢٠ جنيهها وكان سعر الإصدار ١٨ جنيهها للسند تستحق السداد عن طريق السحب السنوى خلال خمس سنوات ، أى بمعدل ٥٠٠٠ جنيهه كل سنة فان المبالغ التى تفتتح بها الشركة في كل سنة من هذه السنوات الخمس هى :

السنة الأولى	جنيه
٢٥٠٠٠	
٢٠٠٠٠	
١٥٠٠٠	
١٠٠٠٠	
٥٠٠٠	
<u>٧٥٠٠٠</u>	

وإذا كان مجموع الخصم هو ٢٥٠٠ جنيه ، فإنه ينبغي حساب قيمة استهلاكه بالنسب الآتية :

السنة الأولى	$\frac{2500}{75000}$
الـ ثانية	$\frac{2000}{75000}$
الـ الثالثة	$\frac{1500}{75000}$
الـ رابعة	$\frac{1000}{75000}$
الـ خامسة	$\frac{500}{75000}$

ويترتب على ذلك توزيع مبلغ الـ ٢٥٠٠ جنيه الذى يمثل قيمة الخصم خلال السنوات الخمس على النحو الآتى :

مبلغ جنيه

$$٨٣٣,٣٣٣ = \frac{٢}{٣} \times ٢٥٠٠ = \text{السنة الأولى}$$

$$٦٦٦,٦٦٧ = \frac{٢}{٣} \times ٢٥٠٠ = \text{, الثانية}$$

$$٥٠٠,٠٠٠ = \frac{١}{٣} \times ٢٥٠٠ = \text{, الثالثة}$$

$$٣٣٣,٣٣٣ = \frac{١}{٣} \times ٢٥٠٠ = \text{, الرابعة}$$

$$١٦٦,٦٦٧ = \frac{٢}{٣} \times ٢٥٠٠ = \text{, الخامسة}$$

$$\underline{\underline{٢٥٠٠,٠٠٠}}$$

مضمون الإصدار وعمولة السداد من الناحية القانونية:

إذا أصدرت الشركة ١٠٠٠ سند بقيمة إسمية قدرها ١٠٠ جنيه للسند الواحد بفائدة ٥ ٪ وكان سعر إصدار السند ٨٥ جنيهها وكانت شروط الإصدار تقضى باستهلاكها على خمس سنوات بأقساط متساوية، ففي نهاية السنة الأولى عندما يجرى استهلاك خمس هذه السندات تضطر الشركة أن تدفع عند رد كل سند ١٠٥ جنيهها .

فكانها تدفع ١٠٥ جنيهها مقابل كل ٨٥ جنيهها افترضتها أى بزيادة قدرها عشرون جنيهها وهو ما يعادل ٢٣,٥٣ ٪ من قيمة السند ، وهو ما يزيد على النسبة المشروعة قانوناً للفائدة في مصر .

ويرى فقهاء القانون أن هذا الخصم يعتبر غير مشروع باعتباره مخالفاً للنظام العام متى ترتب عليه زيادة سعر الفائدة المقررة للسندات في نهاية الأمر عن الحد الأعلى المقرر قانوناً لسعر الفائدة . (١)

(١) أما في فرنسا فقد كان يعتبر تعهد الشركة في هذه الحالة مخالفاً للنظام العام متى انتهى الأمر إلى زيادة سعر الفائدة عن الحد الأعلى المقرر قانوناً .

غير أن القانون الصادر في ١٢ يناير ١٨٨٦ قد ألغى الحد الأعلى للفائدة في المواد التجارية وبذلك أصبحت العالوة تعتبر مشروعة مهما بلغت قيمتها .

« راجع كتاب أصول القانون التجاري للمرحوم الأستاذ الدكتور على الزيني ص ٣٧٤ من الكتاب الثاني » .

وفي رأينا أن القاعدة ذاتها تسرى أيضا عند رد السندات بعلاوة .
فلو أن الشركة المذكورة قد أصدرت ١٠٠٠ سند بقيمة إسمية قدرها
مائة جنيه للسند الواحد بفائدة ٥٪ سنويا، وكان سعر الرد للسند ١٠٥ جنيه،
وكانت شروط الاصدار تقضى باستهلاك السندات على عشر سنوات بأقساط
متساوية ففي نهاية السنة الأولى عند ما يجرى استهلاك عشر هذه السندات
تضطر الشركة لأن تدفع عن السند الواحد :

١٠٠ جنيه القيمة الاسمية + ٥ جنيهات علاوة السداد + ٥ جنيهات فائدة
= ١١٠ جنيه أى بزيادة قدرها ١٠ ٪ عن قيمة السند وهو ما يزيد على
الفائدة القانونية في مصر .

ولهذا نرى بطلان عقد القرض في هذه الحالة فيما تضمنه من شروط
علاوة السداد بسبب زيادة سعر الفائدة المقررة للسندات في نهاية الأمر على
الحد الأعلى لسعر الفائدة المقرر قانونا .

استهلاك القروض

قد ترى الشركة أنه من الأوفق لها أن تقترض قرضا طويلا الأجل بضمان
تقدمه إلى البنك بفائدة معينة لمدة معينة .

وتتضمن شروط القرض عادة سداد قيمته في نهاية المدة المتفق عليها . ويحسن
في هذه الحالة تكوين احتياطي لاستهلاك القرض بحجز مبلغ سنوى من
الأرباح القابلة للتوزيع واستثمار هذا المبلغ في أوراق مالية مضمونة بحيث
تستطيع الشركة في تاريخ استحقاق القرض أن تبيع هذه الأوراق لتستخدم
قيمتها في سداد قيمة القرض .

وتثبت بالدفاتر عند استهلاك القروض نفس القيود التي سبق أن ذكرناها
لاستهلاك السندات .

المبحث الثاني

استهلاك الأسهم

قد تضرر شركات المساهمة إلى تخفيض رأسمالها . وقد نص القانون التجارى المصرى على طرق تخفيض رأس المال وهى :

١ - **التخفيض عن طريق إعفاء المساهمين من سداد مابقى في ذمتهم :**
والمقصود بهذا التخفيض هو إعفاء المساهمين من سداد ما بقى في ذمتهم من قيمة الأسهم التى اكتتبوا فيها اكتفاء بما سبق أن دفعوه من قيمتها .
وفى هذه الحالة تسحب الشركة الأسهم القديمة لتستبدل بها أسهما جديدة بالقيمة الجديدة التى لا يجوز أن تقل عن الحد الأدنى المقرر لقيمة السهم ، وهو أربعة جنيهات فى القانون التجارى المصرى .
وفى هذه الحالة لا يثبت هذا التخفيض بقيود حسابية بالدفاتر ، ويكفى أن يذكر بالدفاتر البيان أن الشركة اكتفت بما سبق أن سدد من قيمة السهم .

٢ - **تخفيض رأس المال الى قيمة الحقيقية :**

عند ما تصيب الشركة خسائر جسيمة تبلغ نسبة كبيرة من رأس المال ، قد تفضل أن تخفض قيمة رأس مالها لتجعلها معادلا لقيمة صافى أصولها .
وعندئذ تسحب الشركة من المساهمين الأسهم القديمة وتستبدل بها أسهما جديدة مخفضة فى قيمتها عن قيمة الأسهم الأولى .
ويلاحظ هنا أنه ينبغى مراعاة الحد الأدنى المقرر قانونا لقيمة السهم الاسمية عند تخفيض رأس المال عن هذا الطريق .

وحيث أن الخسارة تتمثل فى الرصيد المدين لحساب الأرباح والخسائر ، فإن تخفيض رأس المال فى هذه الحال يتم عن طريق ترحيل هذه الخسارة إلى حساب رأس المال بجعل حساب أسهم رأس المال مدينا وحساب الأرباح والخسائر دائنا .

٣ - التخفيض عن طريق استهلاك قيمة بعض الأسهم :

ويكون ذلك عادة في شركات الامتياز عندما ترد الشركة قيمة بعض أسهمها للمساهمين ويتم ذلك بطريقة الاقتراع تحقيقاً لمبدأ المساواة بين المساهمين. كما يحصل ذلك في شركات استغلال الأصول المتناقصة التي تنشأ بقصد استغلال مناجم معينة بحيث تنتهي باستنفاد مواردها، أو إذا اقتضى الاستغلال نفاذ موجودات الشركة كلها أو معظمها .

وإذا تم التخفيض عن طريق رد جزء من قيمة السهم إلى المساهم ، يجعل حساب أسهم رأس المال مديناً وحساب المساهمين دائناً بقيمة ما تقرر رده . وعندما تتم عملية الرد فعلاً يجعل حساب المساهمين مديناً وحساب البنك دائناً . ويمكن أن تثبت العملية مباشرة بجعل حساب أسهم رأس المال مديناً وحساب البنك دائناً .

أما تدبير المال اللازم لاستهلاك الأسهم فيتم بالدفاتر بنفس الطريقة التي تناولناها عند الكلام على استهلاك السندات .

شروط صحة الاستهلاك :

على أن القانون التجارى المصرى لم يترك شركات المساهمة لشكون حرة في إستهلاك أسهمها وإنما وضع شروطاً معينة لصحة إستهلاك الأسهم وهى :

١ - أن ينص عقد الشركة على جواز إستهلاكها :

فاذا لم يكن العقد متضمناً هذا النص فلا يجوز للشركة إستهلاك أسهمها ، ولا تملك الجمعية العمومية العادية أو الجمعية العمومية غير العادية إصدار قرار باستهلاك الأسهم . والحكمة فى ذلك ما لهذا القرار من أثر بالغ بالنسبة لحقوق حملة الأسهم المختلفة التى يتكون منها رأس المال .

٢ - أن تؤخذ الأموال اللازمة لإستهلاك هذه الأسهم من الأرباح :

فلا يجوز إستهلاك الأسهم من رأس المال . والحكمة فى ذلك هى الحرص على بقاء رأس المال سليماً باعتبار أنه الضمان العام للدائنين . أما إذا قامت الشركة بدفع قيمة هذه الأسهم من رأس مالها فيعتبر هذا التصرف

باطلا قانونا لأنه يعتبر تخفيضا لرأس المال عن غير الطريق القانوني وفي مصر وفرنسا لا يجوز استهلاك الأسهم بما يزيد على قيمتها الاسمية.

استهلاك الأسهم في قانون شركات المساهمة الانجليزية :

تنص المادة ٥٨ من قانون شركات المساهمة الإنجليزية لسنة ١٩٤٨ على أنه بالنسبة لشركات المساهمة التي ينص قانونها الأساسي على السماح لها بإصدار أسهم ممتازة قابلة للاستهلاك أو الرد ، فإنه يشترط لاستهلاك هذه الأسهم :

١ — أن تستهلك من أرباح الشركة القابلة للتوزيع ، أو من المال الذي تحصل عليه الشركة من إصدار أسهم جديدة بقصد إستهلاك الأسهم الممتازة .

٢ — أن تكون الأسهم الممتازة القابلة للرد قد سددت قيمتها بالكامل .

٣ — إذا كانت هناك علاوة رد للأسهم الممتازة تدفع لملئها ، فإنه ينبغي الحصول على المال اللازم لذلك من أرباح الشركة أو من حساب علاوة أسهم الشركة قبل سداد قيمة الأسهم الممتازة .

٤ — وعندما تسدد تلك الأسهم من مصدر آخر غير المال الذي تحصل عليه الشركة من إصدار أسهم جديدة فإن السداد يتم من الأرباح القابلة للتوزيع التي تحول إلى حساب إحتياطي استهلاك أسهم رأس المال بمبلغ يعادل القيمة الاسمية للأسهم المستهلكة

58. — (1) Subject to the provisions of this section, a company limited by shares may, if so authorised by its articles, issue preference shares which are, or at the option of the company are to be liable, to be redeemed :

Provided that -

(a) no such shares shall be redeemed except out of profits of the company which would otherwise be available for dividend or out of the proceeds of a fresh issue of shares made for the purposes of the redemption ;

(b) no such shares shall be redeemed unless they are fully paid ;

(c) the premium, if any, payable on redemption, must have been provided for out of the profits of the company or out of the company's share premium account before the shares are redeemed ;

(d) where any such shares are redeemed otherwise than out of

the proceeds of a fresh issue, there shall out of profits which would otherwise have been available for dividend be transferred to a reserve fund, to be called "the capital redemption reserve fund" a sum equal to the nominal amount of the shares redeemed, and the provisions of this Act relating to the reduction of the share capital of a company shall, except as provided in this section, apply as if the capital redemption reserve fund were paid-up share capital of the company.

ويلاحظ أن هذه الشروط تتفق مع مايجرى به العمل في مصر .

وعند سداد قيمة الأسهم من الأرباح القابلة للتوزيع فإنه يجب على الشركة أن تحول جزءاً من هذه الأرباح إلى الجانب الدائن من حساب احتياطي استهلاك أسهم رأس المال بحيث يكون معادلاً لقيمة المبلغ اللازم لسداد قيمة الأسهم في التاريخ المحدد لاستهلاكها على النحو الذي سبق ذكره عند الكلام على استهلاك السندات .

الاستهلاك المالي في شركات الامتياز

الأصل بالنسبة لشركات المساهمة أن القانون لايسمح برد قيمة الأسهم إلى المساهمين قبل حل الشركة أو تصفيتها . والحكمة في ذلك كما سبق أن ذكرنا أن رأس مال الشركة هو الضمان العام لدائنيها فرد قيمة الأسهم يؤدي إلى أضعاف هذا الضمان .

إلا أنه يوجد نوع من الشركات وهي شركات الامتياز تمنحها الحكومة أو الهيئة الحاكمة حق استغلال مرفق عام كحق الامتياز الذي سبق أن منحتة الحكومة لشركة النور وشركة السكر بام وشركة الترام وشركات المياه .

وينص في عقد الامتياز على انتقال ممتلكات هذه الشركات دون مقابل إلى الجهة المانحة للامتياز في نهاية مدته .

ولهذا إذا لم تقم برد قيمة أسهمها إلى المساهمين خلال هذه السنوات المقررة لاستغلال حق الامتياز فإنهم لن يحصلوا على شيء عند انتقال أموال

الشركة وممتلكاتها إلى الهيئة المانحة للامتياز . ولهذا تحرص هذه الشركات على سداد قيمة الاسهم إلى حلتها أثناء مدة قيامها . وهذا هو ما يعرف باستهلاك الاسهم في شركات الامتياز أو الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز .

* * *

وإذا كان استهلاك الاسهم والسندات فى غير شركات الامتياز يعتبر استخداما للربح ، فإن استهلاك الاسهم والسندات فى شركات الامتياز يعتبر تكليفا على الربح . ولهذا يحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الدفع السنوية طبقا لما يقضى بها القانون النظامى بشركات الامتياز .

وعندما تدفع الشركة قيمة بعض أسهمها تجعل حساب أسهم رأس المال مدينا وحساب البنك دائنا . وتعطى الشركة عادة أسهم تمتع إلى المساهمين الذين تستهلك أسهمهم لتحل محل الاسهم المستهلكة ويكون لأصحابها الحقوق المقررة للأسهم الأصلية (كلها أو بعضها من حيث نصيبها فى الأرباح السنوية الصافية وأموال التصفية) مع أولوية الاسهم التى لم تستهلك وذلك وفقا لما ينص عليه القانون النظامى للشركة .

وفى نهاية المدة المقررة للامتياز تكون الشركة قد سددت قيمة الاسهم والسندات بالكامل .

الفصل الرابع

الاستهلاك المالى

من ناحية الضرائب

نتناول فى هذا الفصل موضوع استهلاك السندات والقروض واستهلاك أسهم رأس المال من ناحية الضرائب ثم مدى جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعى والاستهلاك المالى فى شركات الامتياز .

المبحث الاول

استهلاك السندات والقروض

تسكلمنا عن استهلاك السندات والقروض من ناحية المحاسبة . وقد بدا واضحا أن سداد قيمتها إنما هو سداد لدين على المنشأة سواء تم مباشرة من الأموال النقدية التى لديها ، أو عن طريق تكوين احتياطي استهلاك السندات والقروض . ولا يعتبر ما يحجز من أرباح المنشأة لتكوين احتياطي استهلاك السندات تكليفا على الربح وإنما هو طريقة للتصرف فى الربح .

لهذا كله لا تعتبر المبالغ التى تحجز جانبا من الأرباح لاستهلاك السندات أو القروض ، مما يخصم من الأرباح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

أما فوائد السندات وخصم اصدارها وعلاوة ردها فهى كلها تكليف على الربح يخصم عند تحديد الربح الخاضع لتلك الضريبة ، إذ تعتبر كلها من الأعباء التى تتحملها الشركة فى سبيل الاقتراض والانتفاع بالقرض .

المبحث الثاني

١- من ممتلكات الشركة

الأصل أن يبقى رأس مال الشركة حتى ينتهى موعد انقضاءها . ويبقى حامل السهم مساهما في هذه الشركة طوال هذه المدة إلا إذا أراد أن يتخلص منه عن طريق بيعه للغير . غير أن رأس المال يبقى كما هو في هذه الحالة .

وعند ما ترد الشركة إلى المساهم قيمة السهم في نهاية المدة المحددة لها ، فإن هذا الرد لا يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة لأن هذه العملية تعتبر بمثابة رد لرأس المال ولا تعتبر توزيعا للربح .

غير أن بعض شركات المساهمة قد تلجأ إلى تسديد قيمة الأسهم كلها أو بعضها خلال حياتها بقصد التهرب من الضريبة على القيم المنقولة .

فلو أن شركة مساهمة رأس مالها مليون جنيه مقسم إلى ١٠٠,٠٠٠ سهم باعتبار قيمة السهم ١٠ جنيهات وبلغت أرباح هذه الشركة في إحدى السنوات ٢٠٠,٠٠٠ جنيه يكون نصيب السهم جنيهين . وإذا كان قد تجمع لدى هذه الشركة أموال احتياطية تبلغ قيمتها ٣٠٠,٠٠٠ جنيه يكون نصيب السهم منها ٣ جنيهات . فإذا رأت الشركة توزيع هذه الأرباح والمال الاحتياطي في شكل نقدي فإنها تخضع في هذه الحالة لضريبة القيم المنقولة .

لهذا تعتمد هذه الشركة رغبة منها في التهرب من دفع هذه الضريبة إلى توزيع هذه الأرباح والاحتياطي عن طريق تقرير استهلاك أسهم رأس المال استهلاكاً جزئياً فتدفع عن كل سهم ٥ جنيهات لا على أساس أنها أرباح موزعة ، ولكن على أساس أنها استهلاك لنصف قيمة الأسهم وتسديد جزئى لرأس المال بحيث تصبح قيمة السهم بعد ذلك ٥ جنيهات . وترمى الشركة من وراء ذلك إلى أعفاء المبلغ الذى تسدده للمساهمين من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

وإذا كان ما تجمع لدى هذه الشركة من الأرباح القابلة للتوزيع والاحتياطي قد بلغ مليوناً من الجنيهات وهو ما يعادل قيمة رأس المال

كله فإن الشركة قد تقرر دفع قيمة هذا الاحتياطي إلى المساهمين وتعتبره تسديدا
كلها لرأس المال بقصد التهرب من ضريبة القيم المنقولة .

وهي في الحالة الأولى تسحب من المساهمين الأسهم القديمة لتسقيدها
بأسهم جديدة قيمة السهم ٥ جنيهات .

وهي في الحالة الثانية تسحب من المساهمين الأسهم القديمة لتسقيدها بأسهم
تمتع حتى لا تنقطع صلة المساهم بالشركة بعد أن استهلك أسهمه .

وقد تلجأ الشركة بعد تهربها من دفع الضريبة إلى إعادة إصدار أسهم
جديدة بقيمتها مادفعته إلى المساهمين ثم يردون إلى الشركة هذا المبلغ مرة أخرى
عند شراء الأسهم الجديدة

ويصبح للمساهم في هذه الحالة سهران : أحدهما سهم رأس المال - والثاني
سهم التمتع دون أن يكون قد دفع من ماله الخاص شيئا مقابل ما حصل عليه
من أسهم جديدة .

وكان في وسع الشركة أن توزع على المساهمين أرباحا نقدية بقيمة
الاحتياطي والأرباح التي تجمعت لديها، أو أن توزع عليهم أسهما جديدة بقيمتها
ولكنها اتبعت هذا الطريق الملتوى تهربا من الضريبة .

ولما نذبه المشرع الفرنسي إلى هذه الثغرة التي تنفذ منها شركات المساهمة
بقصد التهرب من الضريبة على إيراد القيم المنقولة نص في المادة ٨٠ من القانون
الفرنسي الصادر في ١٣ يولييه ١٩٢٥ المعدلة بالمادة ٢١ من القانون رقم ٣١
مارس سنة ١٩٣٢ على إخضاع استهلاك أسهم رأس المال لتلك الضريبة سواء
كان الاستهلاك كليا أو جزئيا مع بعض الاستثناءات .

وقد سار المشرع المصري المشرع الفرنسي فيما اتبعه فنص صراحة بالفقرة
الأولى من المادة الثمانية من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على إخضاع هذه
التسديدات حيث ذكر بها :

« تسري الضريبة كذلك على التسديدات والاستهلاكات التي تجريها الشركات
والمؤسسات المشار إليها في النصوص المتقدمة على قيمة أسهمها وحصص تأسيسها

وحصص رأس المال في شركات التوصية قبل حل الشركة أو تصفيتها وسواء
أكانت النسبيدات والاستهلاكات المذكورة كلية أم جزئية .

أموال أعفاء الضريبة من الضريبة على القيم المنقولة :

غير أن المشرع وجد هناك حالتين يعتبر سداد أسهم رأس المال فيهما
سدادا حقيقيا له ما يبرره ويقابله تخفيض في رأس المال ، ولم يؤخذ من
الأرباح بقصد الثهرب من ضريبة القيم المنقولة فذكر :

أولا - أن الضريبة لا تسرى على ما يحصل من الاستهلاكات أثر بيع
بعض ممتلكات الشركة أو بأخذ المال الذي يحصل به الاستهلاك من مورد
آخر غير حساب ، الأرباح والخسائر ، وغير الاحتياطي أو الموارد الأخرى
المخصصة في الميزانية لأغراض معينة .

ثانيا - أن الضريبة لا تسرى على الشركات الحاصلة على امتياز من
الحكومة أو من غيرها من الهيئات العامة متى أثبتت أن استهلاك كل أو بعض
رأس المال بتسديد قيمة الأسهم أو حصص التأسيس أو حصص الشركاء في
شركات التوصية يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء بسبب ما يلحق
بممتلكاتها من التلف على توالي الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية
مدة الامتياز إلى الهيئة المانحة له .

وسنتناول فيما يلي كلا من هاتين الحالتين :

استهلاك الأسهم من مورد آخر غير الأرباح الخاصة الأولى :

والمقصود بالاستهلاك في هذه الحالة أن يتم تسديد قيمة ما يستهلك من
رأس مال الشركة عن غير طريق الأرباح أو الاحتياطيات التخصيصية التي
يقصد بها تقوية المركز العام للشركة كما هو الحال بالنسبة للاحتياطي العام .

ويبدو من ظاهر هذا النص أن هناك حالتين لعدم فرض الضريبة :

١ - أن يؤخذ المبلغ اللازم لاستهلاك الأسهم من بيع بعض ممتلكات الشركة .

٢ - أن يؤخذ ذلك المال من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر .
والواقع أن الحالتين تتفقان في حصول الاستهلاك بأموال تؤخذ من رأس المال . وقد كان من الأوفق أن يكتفى بالقول بأن الضريبة تسرى إذا أخذ المال اللازم لفسديد الأسهم من مورد آخر غير أرباح الشركة ، سواء أخذت من حساب الأرباح والخسائر أو من حساب التوزيع أو الاحتياطات التخصيصية الحرة التي تمثل أرباحاً مجمعة كاحتياطي العام .

ويجب أن يقرن بيع بعض ممتلكات الشركة بتخفيض في رأس المال . ولهذا اشترطت اللائحة التنفيذية التأكد من أن عملية الاستهلاك عملية جديدة لم يقصد بها التهرب من ضريبة القيم المنقولة بتوافر شرطين :

١ - أن يخفض رأس مال الشركة في قانونها الأساسي وفي جانب الخصوم بميزانيتها العمومية تخفيضاً يوازي مقدار التسديدات .

٢ - أن يحصل النشر عن هذا التخفيض بالطرق القانونية .

فإذا لم يصحب التسديدات تخفيض في رأس المال استحققت الضريبة على استهلاك الأسهم .

فإذا باعت إحدى شركات المساهمة أصلاً ثابتاً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وكانت قيمته في الميزانية ١٠٠٠٠ جنيه واستخدمت الشركة ثمن البيع في استهلاك جزء من المال دون تخفيض لرأس المال استحققت الضريبة على هذا المبلغ بأكمله . أما إذا خفضت الشركة رأس مالها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فيعفى استهلاك رأس المال من الضريبة في حدود هذا التخفيض .

وإذا كانت الشركة قد باعت هذا الأصل الثابت بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه واستخدمته في استهلاك بعض أسهم رأس المال دون تخفيض لرأس المال ، فإن الضريبة تستحق على هذا المبلغ . أما إذا خفضت رأس مالها بالقيمة الدفترية للأصل الثابت وهو ١٠٠٠٠ جنيه فقط فإن الضريبة تسرى فقط على مبلغ ٥٠٠٠ جنيه (قيمة الزيادة في ثمن بيع الأصل) لأنها أرباح لم تقترن بنقص في رأس المال .

أما إذا خفضت الشركة رأس مالها بمبلغ الـ ١٥٠٠٠ جنيه كاملا . فلا تسرى ضريبة القيم المنقولة على استهلاك الأسهم في هذه الحالة الأخيرة .
التوزيعات التي تجبرها الشركة بعد تخفيض رأس المال في سنة سابقة نتيجة خسائر مبرمة :

ولكن ما الحكم بالنسبة للتوزيعات التي تجبرها الشركة بعد تخفيض رأس مالها بسبب ما لحقها من خسائر ؟

فإذا أجرت إحدى الشركات توزيعات من أرباحها في سنة معينة وتكون هذه الشركة قد خفضت رأس مالها في سنة سابقة بمقدار ما أصابها من خسائر ، فهل تعفى هذه التوزيعات من ضريبة القيم المنقولة ؟

في رأينا أن هذه التوزيعات لا تعفى من الضريبة لأنها ليست تسديدا لرأس المال في حدود التخفيض السابق لرأس المال . ذلك لأن الخسائر قد حصلت في سنة سابقة وأنقص رأس المال بقيمتها ، أما التوزيعات التي أجرتها الشركة بعد ذلك في سنة تالية فتعتبر عملية مستقلة عن عملية أنقاص رأس المال ، ولهذا فإننا نرى إخضاعها للضريبة .

وقد أيدنا القضاء في رأينا هذا في القضية رقم ٤٨٠ سنة ٦٩ قضائية في النزاع الذي نلخصه فيما يلي :

قررت الجمعية العمومية لإحدى شركات المساهمة بجلستها المنعقدة في ٣١ أغسطس سنة ١٩٤١ توزيع مبلغ ٧٠٠٠ جنيه على مساهميها و ٨٩٧ م ٥١٢ جنيه على أعضاء مجلس إدارتها ، على أن تستقطع هذه التوزيعات من أرباح الشركة التي بلغت ٣٣٤ م ١١٨٤٢ جنيه وذلك عن سنة ١٩٤١ - ١٩٤٢ .

غير أن الشركة كانت قد أصيبت بخسائر قدرها ٥٢٧ م ٨٠٤٦ جنيه في عام ١٩٣٨ ورأت أنه يجب خصم هذه الخسائر من الأرباح التي حققتها عام ٤١ - ٤٢ وقد بلغت ٣٣٤ م ١١٨٤٢ جنيه فيكون الربح الصافي ٧ م ٣٧٩٥٨٠ جنيه . وذكرت الشركة حيث إنها وزعت على مساهميها مبلغ ٨٩٧ م ٧٥١٢ جنيه ، وأن الأرباح الصافية أقل من هذا المبلغ ولم يكن لدى الشركة مورد آخر خلاف

رأس مالها فإنه يتعين اعتبار الفرق وقدره (٨٩٧ م ٧٥١٢ جنيه - ٨٠٧ م ٣٧٩٥ جنيه) = ٣٧١٧ م ٠٩٠ جنيه قد دفع من رأس مالها . ومن ثم فهو لا يخضع لضريبة القيم المنقولة .

وكانت مصلحة الضرائب قد رفضت الأخذ بوجهة نظر الشركة استنادا إلى المادة الثانية من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي تشترط في التسييدات والاستهلاكات التي لا تخضع أن تحصل أثر بيع بعض ممتلكات الشركة أو بأخذ المال الذي يحصل به الاستهلاك من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر وغير الاحتياطات . وأن الشركة لم تقم الدليل على توافر هذا الشرط بالنسبة لتوزيعاتها المذكورة .

وبعد أن استعرضت المحكمة الابتدائية المختلطة النزاع رأت أن الشركة في تغالط تحديد طبيعة التوزيع الذي تم .

وذكرت المحكمة أن مجلس الإدارة قد قرر توزيع ٧٠٠٠ جنيه من قيمة الأرباح الصافية ومبلغ ٨٩٣ م ٥١٧ جنيه على أعضاء مجلس الإدارة . وهذان المبلغان إنما أخذتا بطبيعة الحال من الأرباح التي حققتها الشركة عام ١٩٤١ - ١٩٤٢ . ولكي تعفى هذه التسييدات من الضريبة يجب أن يكون قد حصل عليها من باب الأصول وليس من باب الأرباح . ولذلك رفضت المحكمة وجهة نظر الشركة .

وعندما عرض النزاع أمام محكمة الاستئناف المختلطة قررت أن الشركة المستأنفة تعترف بأن جملة الأرباح الصافية بلغت عام ١٩٤١ - ١٩٤٢ مبلغ ٣٣٤ م ١١٨٤٢ جنيه غير أن الشركة تريد أن تخصم من هذه الأرباح خسارتها عن سنة ١٩٣٨ وقدرها ٥٢٧ م ٨٠٤٦ جنيه فيكون الربح الصافي ٨٠٨ م ٣٧٩٥ جنيه وبالتالي يكون الفرق وقدره ٣٧١٧ م ٠٩٠ جنيه قد سحب من رأس المال فيعفى من الضريبة .

وقد رأت محكمة الاستئناف أن ما وزع عام ١٩٤١ - ١٩٤٢ وحقيقته كما قررت الشركة ٨٩٧ م ٧٥١٢ جنيه يعتبر توزيعا للأرباح . ولهذا قضت بتأييد

الحكم المستأنف الذي يقضى باعتبار أن ما وزع على المساهمين وقدره ٧٠٠٠ جنيه وعلى أعضاء مجلس الإدارة وقدره ٨٩٣ م ٥١٧ جنيه عام ١٩٤١ - ١٩٤٢ ربحاً يخضع لضريبة القيم المنقولة وليس تسديداً لرأس المال .

استهلاك الأسهم ومخصص التأسيس ومخصص الشراء في شركات الامتياز
المادة الثانية :

وتتناول هذه الحالة شركات الامتياز . فتنص على إعفاء استهلاك تسديد أسهم رأس المال أو حصص التأسيس أو حصص الشركاء في شركات التوصية من ضريبة القيم المنقولة متى ثبت أن الاستهلاك يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء أكان ذلك بسبب ما يلحق بملكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة المانحة لها .

والحكمة في هذا الاستثناء أن الشركات التي تحصل على حق امتياز تكون ملزمة بأن تسلم بملكاتها كلها أو بعضها إلى الهيئة التي منحتها حق الامتياز دون مقابل تحصل عليه أو ثمن تقاضاه منها .

لهذا تعمل شركات الامتياز على سداد قيمة أسهمها تدريجياً خلال حياتها وذلك برد قيمتها إلى المساهمين ، حتى إذا ما انتهت مدة الامتياز تكون الشركة قد أبرأت ذمتها إزاء المساهمين في نفس الوقت الذي تسلم فيه بملكاتها إلى الهيئة التي منحتها حق الامتياز . وكلما استهلكت الشركة جزءاً من أسهمها ينبغي أن تخفض رأس مالها بمقدار ما حصل من استهلاك . وفي هذه الحالة يكون استهلاك الأسهم غير خاضع للضريبة على القيم المنقولة نظراً لأن تحديد رأس المال في هذه الحالة يقترب بتخفيض قيمته .

ويشترط لإعفاء استهلاك الأسهم في هذه الحالة توافر الشروط الآتية :

- ١ - أن تكون الشركة قد حصلت على امتياز من الحكومة أو غيرها من الهيئات العامة سواء أ حصلت على هذا الامتياز لنفسها أم آل إليها عندما حلت فيه محل غيرها ، وسواء أ كانت هذه الشركة مصرية أو أجنبية تعمل في مصر ، وسواء أ كانت الهيئة المانحة للامتياز هيئة مصرية أو أجنبية .

٢ - أن تثبت الشركة لمصلحة الضرائب أن استهلاك الأسهم التي سددت قيمتها يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه بسبب ما يلحق بملكاتها من التلف على توالى الزمن بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة المانحة .

أجراءات المطالبة بإعفاء استهلاك الأسهم في شروط الامتياز :

وقد نصت المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية على بيان الإجراءات التي ينبغي أن تتبعها الشركة التي تطلب إعفاء استهلاك أسهم رأس مالها فذكرت :

«على الشركات التي ترغب في الحصول على الإعفاء المنصوص عنه في (ثانيا) من المادة الثانية من القانون أن تقدم إخطاراً إلى مأمور الضرائب السكائن في دائرة اختصاصه مركز إدارتها أو محلها الرئيسى وذلك في خلال العشرين يوماً التالية للتاريخ الذى تقرر فيه التسديد أو الاستهلاك ويرفق بالإخطار :

١ - صورة طبق الأصل من القرار الصادر بالتسديد أو الاستهلاك

٢ - جدول ببيان عدد الأسهم وقيمتها الإسمية ورأس المال المدفوع والتسديدات السابقة وما قد يكون حدث من قبل من تخفيض فى رأس المال .

٣ - قائمة جرد تفصيلية بكافة ممتلكات الشركة المكونة لأصولها وبتقدير قيمتها وقت تقديم طلب الإعفاء وكذا كافة عناصر الخصوم . ويجب أن يكون تقدير الأصول حاصلًا طبقاً للقيمة الحقيقية لها بصرف النظر عن كل تقدير مبين فى الميزانيات وغيرها من الوثائق .

ولا يمنح الإعفاء إلا بمقدار ما يتضح أنه بعد طرح الخصوم الحقيقية من الأصول لا يتبقى سوى رأس مال الشركة الأصلية بعد استبعاد الاستهلاكات والتسديدات التى أجريت دون تحصيل ضريبة عنها .

ولما كان أساس إعفاء استهلاك رأس المال اضطرار الشركة من عدم كفاية أموالها عند انتقال ممتلكاتها إلى الجهة المانحة الامتياز فى نهاية مدته ، فلا يكون هناك حل للإعفاء إذا ثبت أن الضرورة لا تحتم هذه التسديدات ، كإلو زادت

الشركة رأس مالها بعد استهلاك جزء منه ، أو إذا ثبت أن مال الشركة بعد الاستهلاك يسمح بسداد قيمة رأس المال .

خطوات تحديد مدى خضوع استهلاك الأسهم للضريبة :

ولتحديد مدى خضوع استهلاك الأسهم لضريبة القيم المنقولة تتبع الخطوات الآتية :

١ - يطرح من قيمة الأصول التي لدى الشركة قيمة الأصول التي ستسلم بدون مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز ، وذلك لتحديد الأصول التي تبقى لدى الشركة بعد ذلك .

أو بعبارة أخرى تحدد الأصول التي تبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز . أما الأصول التي ستؤول إلى الهيئة التي منحت الشركة حق الامتياز فتعتبر أن قيمتها تساوى صفراً .

٢ - تقوم الأصول التي تبقى للشركة وفقاً لقيمتها الحقيقية في تاريخ استهلاك الأسهم . والمقصود بذلك هو إعادة تقويم الأصول على أساس قيمتها البيعية ، وليس على أساس قيمتها الواردة بالميزانية العمومية للشركة ، حيث تقوم الأصول الثابتة بسعر التكلفة ناقصاً الاستهلاك ، والأصول المتداولة بسعر (التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل) . أو بعبارة أخرى تقوم الأصول من جديد وفقاً لأسس التقويم في ميزانية البيع أو التنازل التي تفترض بيع أصول الشركة في تاريخ معين ، وليس وفقاً لأسس التقويم في ميزانية الاستغلال التي تفترض مواصلة الشركة لنشاطها .

٣ - تحدد قيمة الخصوم الحقيقية . والمقصود بالخصوم الحقيقية هو الخصوم التي تمثل التزامات صحيحة تقع على عاتق الشركة للغير . وعلى ذلك لا تعتبر الاحتياطات الحرة من الخصوم الحقيقية لأنها تعتبر من حقوق المساهمين ، كما هو الحال بالنسبة للاحتياطي العام الذي يمثل أرباحاً مجمعة . أما السندات ، وأوراق الدفع التي تكون مستحقة على الشركة ، والدائنون ، واحتياطي مكافآت الموظفين والعمال والمصروفات المستحقة فتعتبر من الخصوم الحقيقية .

٤ - يحدد الباقي من رأس المال بعد خصم الاستهلاكات والتسديدات التي أجريت من قبل دون تحصيل ضريبة عنها ، وذلك لأن الاستهلاكات التي تكون حصلت عنها ضريبة القيمة المنقولة من قبل تكون قد اعتبرت أرباحاً موزعة وليست سداداً لرأس المال .

٥ - تستبعد الخصوم الحقيقية بما فيها السندات من الأصول التي تبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز بعد إعادة تقويمها على أساس قيمتها الحقيقية .

٦ - نقارن باقي طرح الخصوم الحقيقية من القيمة الحقيقية لتلك الأصول التي ستبقى للشركة ، برصيد حساب رأس المال (أى بعد خصم الاستهلاكات والتسديدات التي تكون أجريت من قبل دون تحصيل ضريبة عنها) .

فإذا كان باقي الطرح أى صافي الأصول (طبقاً لما هو وارد بالبند ٥) بعد ذلك معادلاً لباقي رأس المال (كما يتحدد طبقاً لما هو وارد بالبند ٤) أو أقل منه ، فإن كل تسديد في هذه الحالة لا يخضع لضريبة القيمة المنقولة لأنه تسديد فعلي لرأس المال وليس توزيعاً للربح .

أما إذا كان الباقي أى صافي الأصول يزيد على رأس المال فإن كل تسديد في حدود هذه الزيادة يخضع للضريبة . أما ما عدا ذلك فيعتبر سداداً لرأس المال فلا يخضع لها .

فلو ظهرت الميزانية العمومية لإحدى شركات الامتياز في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٥٢ على الصورة الآتية :

الميزانية العمومية

في ٣١ ديسمبر ١٩٥٢

خصوم

أصول

رأس المال الاسمي المصدر	٦٠٠٠٠٠	أصول ستؤول إلى الحكومة في نهاية	٢٠٠٠٠
- مسدد من رأس المال واعتبر تسديداً حقيقياً	١٠٠٠٠٠	مدة الامتياز .	
		أصول أخرى تبقى للشركة .	٧٠٠٠٠
احتياطي عام	٥٠٠٠٠		
خصوم حقيقية مستحقة للغير .	١٠٠٠٠		
	٣٠٠٠٠		
	٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠

ولو أن الشركة كانت قد قررت في تاريخ الميزانية المذكورة استهلاك أسهم قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، فإن الشركة تكون إزاء إحدى الحالات الثلاث الآتية على أساس اختلاف قيمة الأصول التي ستبقى للشركة والتي ظهرت بالميزانية بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنيه عند إعادة تقويمها .

الحالة الأولى :

أن تقدر قيمة هذه الأصول عند تحديد قيمتها الحقيقية في تاريخ الميزانية بمبلغ ٨٥٠٠٠٠ جنيه . وفي هذه الحالة تكون هناك زيادة في قيمة أصول الشركة التي ستبقى لها في نهاية الامتياز على خصومها الحقيقية قدرها ٨٥٠٠٠٠ جنيه أصول - ٣٠٠٠٠٠ جنيه خصوم حقيقية = ٥٥٠٠٠٠ جنيه . وتكون هناك زيادة في هذا المبلغ على الباقي من رأس المال دون سداد تمثل أرباحا قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه (٥٥٠٠٠٠ جنيه صافي الأصول - ٥٠٠٠٠٠ باقى رأس المال = ٥٠٠٠٠ جنيه) .

ولهذا يخضع للضريبة ما تجر به الشركة من توزيعات في حدود هذا المبلغ . أما ما زاد على ذلك فلا يخضع للضريبة باعتباره تسديدا حقيقيا لرأس المال .

الحالة الثانية :

عند تقدير الأصول التي ستبقى للشركة بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه عند تقويمها بقيمتها الحقيقية . وفي هذه الحالة تكون الأموال التي ستبقى لدى الشركة لسداد قيمة باقى أسهم رأس المال هي :

٨٠٠٠٠٠ جنيه قيمة الأصول - ٣٠٠٠٠٠ جنيه قيمة الخصوم الحقيقية = ٥٠٠٠٠٠ جنيه . وهو ما يعادل قيمة ما بقى من رأس المال .

وفي هذه الحالة لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ما تجر به الشركة من تسديدات لرأس المال ، لأنه إنما يمثل تسديدا فعليا ولا يخفى في طياته توزيعا للربح .

الحالة الثالثة :

أن تقدر قيمة الأصول التي ستبقى لدى الشركة في نهاية مدة الامتياز بمبلغ ٦٥٠٠٠٠ جنيه عند تقويمها بقيمتها الحقيقية . وفي هذه الحالة تسكون الأموال التي ستؤول للشركة لتستخدمها في سداد قيمة ما بقي من أسهم رأس المال هي :

٦٥٠٠٠٠ جنيه القيمة الحقيقية للأصول - ٣٠٠٠٠٠ جنيه قيمة الخصوم الحقيقية = ٣٥٠٠٠٠ جنيه وهو ما يقل بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه عن قيمة ما بقي من رأس المال .

وفي هذه الحالة أيضاً يكون كل استهلاك تجريه الشركة مما بقي من أسهمها إنما يقابله تسديد فعلي لرأس المال .

ورغم أن هذه الحالة الأخيرة تعتبر حالة نادرة قلما تقع في الحياة العملية ، إذ تتخذ الشركة دائماً الحيلة اللازمة وكل ما يضمن لها سداد ما بقي من رأس المال ، إلا أنها قد تحدث فعلاً في فترات الكساد عند انخفاض القيمة الحقيقية لما يبقى للشركة من أصول عن قيمتها الدفترية .

هذا إذا كانت الأصول التي ستؤول إلى الحكومة في نهاية مدة الامتياز ستنتقل إليها دون مقابل . أما إذا تضمن عقد الامتياز أن تدفع الهيئة المانحة له إلى الشركة مبلغاً مقدراً تقديراً جزافياً فيجب إضافة هذا المبلغ إلى الأصول التي ستبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز .

التطبيق العملي :

ونظراً لما أثاره غموض نص القانون فيما تضمنته المادة الثانية من مشاكل عملية رأينا أن نستعرض مدى تطبيق تلك القواعد بالنسبة لشركة قنال السويس باعتبارها من أكبر شركات الامتياز في العالم .

وقد ظهرت ميزانيتها العمومية في ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٩ على النحو الآتي :

ميزانية شركة قناة السويس

في ٣١ ديسمبر ١٩٣٩

الأصول

فرنك	١ - مخلفات الامتياز :
٩٥٠,٩١١,٧١٠	تكاليف القناة حتى ٣١ ديسمبر سنة ١٩٣٩
٢ - الممتلكات الخاصة بالشركة :	الأصول الثابتة والمنفردة :
٥٩٩,٠٥٥,٦٢٥	المباني
٦٤١,٣٥٢,٩٨٩	المهمات والآلات
٧٧,١٠١,٨٦٠	أمدادات (تشتريها الحكومة في نهاية مدة الامتياز)
٤٠,٩٧٤,٠٥٦	المخازن والمواد
١,٣٥٨,٤٨٤,٥٣٠	٣ - أصول ماضرة :
١,١٢٩,٢٩٩,٢٦٥	نقدية بالصندوق والبنوك
٧٤٥,٨٢٨,٩٣٩	استثمارات قصيرة الأجل وطويلة الأجل
٢٨١,٩٠٦,٠٣٤	مدينون مختلفون وحسابات تحت التسوية
٢,١٥٧,٠٣٤,٢٣٨	
٤,٤٦٦,٤٣٠,٤٧٨	

ميزانية شركة قنال السويس

الخصوم

في ٣١ ديسمبر ١٩٣٩

١ - الإحتياطيات		
الاحتياطي القانوني	٣٠٥ ٠٠٠ ٠٠٠	
احتياطي إضافي	١٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠	
احتياطي التأمين	٦٧ ٩٢٦ ٤٥٨	
احتياطي التحسينات	٢٤٠ ٣٢٠ ٦٣٠	
احتياطي التجديدات	١٨٩ ٣٨٥ ٤٧٥	
احتياطي استهلاكات المهمات والآلات	٦٤١ ٣٥٢ ٩٨٨	
احتياطي استهلاك المباني	٥١٩ ٤٢٦ ٢٢١	
احتياطي استهلاك أسهم رأس المال	٤٧ ٣٧٠ ٥٠٠	
احتياطي استهلاك السندات	٢٩٨ ٣٦٢ ٨٩٧	
رصيد الأرباح المرحلة من السنوات السابقة	٢ ٥٧٩ ٥٦٢	
٢ - مخصص لم تستهلك بعد		٢ ٥١١ ٧٢٤ ٧٣١
رأس المال غير المستهلك	١٥٢ ٦٢٩ ٥٠٠	
السندات غير المستهلكة	١٢٤ ٦٣٦ ٢٢٤	
		٢٧٧ ٢٦٥ ٨٢٤
٣ - دائره مختلفه		
فوائد وأرباح وأسهم وسندات	٥٩ ١٣٩ ٧٦٥	
مستحقة السداد		
صندوق إدخار الموظفين	١٣٩ ٥٨٢ ٣٣٧	
دائنون وحسابات تحت التسوية	٩٢٣ ٦٤١ ٧٦٥	
أرباح السنة الحالية	٥٥٥ ٠٧٦ ٠٥٦	
		١ ٦٧٧ ٤٣٩ ٩٢٣
		٤ ٤٦٦ ٤٣٠ ٤٧٨

ملاحظة : وضعنا خطا تحت المفردات التي تمثل خصوما حقيقية وهي الإحتياطيات التخصيصية والسندات والدائنون والحسابات الدائنة التي تمثل التزامات حقيقية على الشركة لغير .

وتصبح قيمة الأصول التي ستؤول للشركة في نهاية مدة الامتياز بعد خصم احتياطي استهلاكها كما يلي :

الممتلكات الخاصة بالشركة :		
الأصول الثابتة والمنقولة :		
المباني	٥٩٩,٠٥٥,٦٢٥	
احتياطي استهلاك المباني	٥١٩,٤٢٦,٢٢١	
	<u>٧٩,٦٢٩,٤٠٤</u>	

المهمات والآلات	٦٤١,٣٥٢,٩٨٩	
احتياطي استهلاك المهمات	٦٤١,٣٥٢,٩٨٨	١
أدوات		٧٧,١٠١,٨٦٠
مواد بالمخازن		٤٠,٩٧٤,٠٥٦
		<u>١٩٧,٧٠٥,٣٢١</u>

أصول ماضية :

نقدية بالصندوق والبنوك	١,١٢٩,٢٩٩,٢٦٥	
استثمارات قصيرة الأجل وطويلة الأجل	٠,٧٤٥,٨٢٨,٩٣٩	
مدينون مختلفون وحسابات تحت القسوية	٢٨١,٩٠٦,٠٣٤	٢,١٥٧,٠٣٤,٢٣٨
		<u>٢,٣٥٤,٧٣٩,٥٥٩</u>

على أن العبرة إنما تكون بقيمة هذه الأصول عند إعادة تقويمها من جديد لتقدير قيمتها الحقيقية .

وتكون الالتزامات التي تقع على عاتق الشركة باعتبارها خصوما حقيقية هي :

احتياطي استهلاك الأمهم	٤٧,٣٧٠,٥٠٠	
احتياطي استهلاك السندات	٢٩٨,٢٦٢,٨٩٧	
	<u>٣٤٥,٧٣٣,٣٩٧</u>	
السندات غير المستهلكة	١٢٤,٦٣٦,٣٢٤	١٢٤,٦٣٦,٣٢٤
(بعده)		<u>٤٧٠,٣٦٩,٧٢١</u>

ما قبله	٤٧٠,٣٦٩,٧٢١
فوائد وأرباح وأهمهم وسندات مستحقة	٥٩,١٢٩,٧٦٥
صندوق إدخار الموظفين	١٣٩,٥٨٢,٣٣٧
دائون وحسابات تحت التسوية	٩٢٣,٦٤١,٧٦٥
	<u>١,١٢٢,٣٦٣,٨٦٧</u>
	<u>١,٥٩٢,٧٣٣,٥٨٨</u>

وفي هذه الحالة لو كانت القيمة الحقيقية للأصول الثابتة والمنقولة التي تبقى للشركة عند إعادة تقويمها معادلة لقيمتها التي ظهرت بها في الميزانية العمومية للشركة وهي ٢,٣٥٤,٧٣٩,٥٥٩ فرنك لترتب على ذلك وجود زيادة في مجموع قيمة هذه الأصول على الخصوم الحقيقية قدرها :

٢,٣٥٤,٧٣٩,٥٥٩ فرنك أصول - ١,٥٩٢,٧٣٣,٥٨٨ خصوم = ٧٦٢,٠٠٥,٩٧٠ فرنك وهو ما يزيد بمبلغ قدره ٦٠٩,٣٧٦,٤٧١ فرنك على الباقي من أسهم رأس المال دون سداد وقدره ١٥٢,٦٢٩,٥٠٠ فرنك . ويترب على ذلك أن التسديدات التي تجريها الشركة في حدود مقدار هذه الزيادة وقدرها ٦٠٩,٣٧٦,٤٧١ فرنك لا تعتبر سدادا حقيقيا لرأس المال وإنما توزيعا للربح ومن ثم تخضع لضريبة القيم المنقولة . أما ما زاد على ذلك فيعتبر سدادا حقيقيا لرأس المال .

وإذا كانت القيمة الحقيقية للأصول الثابتة التي تبقى للشركة عند إعادة تقويمها تبلغ ١,٧٦١,٣٦٣,٠٨٨ فرنك لكان هناك فائض في قيمة مجموع الأصول على الخصوم قدره ١,٧٦١,٣٦٣,٠٨٨ فرنك قيمة الأصول - ١,٥٩٢,٧٣٣,٥٨٨ فرنك قيمة الخصوم = ١٦٨,٦٢٩,٥٠٠ فرنك بزيادة قدرها ١٦,٠٠٠,٠٠٠ فرنك عن الباقي من رأس المال .

ويترب على ذلك أن التسديدات التي تجريها الشركة لرأس مالها في حدود مبلغ ٢٠,٠٠٠,٠٠٠ فرنك يعتبر منها ١٦,٠٠٠,٠٠٠ فرنك توزيعا للربح فيخضع لضريبة القيم المنقولة أما الباقي وقدره ٤,٠٠٠,٠٠٠ فرنك فيعتبر تسديدا لرأس المال ومن ثم لا يخضع لهذه الضريبة .

المقصود بالقيمة الحقيقية للأصول

ذكرنا فيما سبق أن المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤

لسنة ١٩٣٩ تشترط تقديم لإخطار عندما ترغب شركات الامتياز في الحصول على الاعفاء المنصوص عنه في (ثانياً) من المادة الثانية من القانون على أن يرفق بالاحطار :

قائمة جرد تفصيلية بكافة ممتلكات الشركة المسكونة لأصولها وتقدير لقيمتها وقت تقديم طلب الاعفاء وكذا كافة عناصر الخصوم . ويجب أن يكون تقدير الأصول حاصلًا طبقاً للقيمة الحقيقية لها بصرف النظر عن كل تقدير مبين في الميزانيات وغيرها من الوثائق .

فما هو المقصود بالقيمة الحقيقية ؟

أسس التقويم عند المحاسبين

تختلف القيمة عند المحاسبين باختلاف الظروف والأحوال وتتوقف أسس تقويمهم على الغرض من الحصول على الأصل فقيمة الأصل باعتباره وسيلة من وسائل الانتاج في المنشأة تختلف عنها في حالة شرائه بقصد بيعه وتحقيق ربح من وراء ذلك ، عنها عند بيع الأصل بيعاً جبرياً تنفيذاً لحكم قضائي في تاريخ معين دون ترقب الأوقات والظروف الملائمة للبيع .

ولما كانت أسس التقويم تختلف باختلاف الغرض منه لهذا قسم المحاسبون الميزانية من حيث أسس تقويم عناصرها إلى ثلاثة أنواع رئيسية :

الاولى - ميزانية الاستغلال . الثانية - ميزانية النصفية .

الثالثة - ميزانية البيع أو التنازل

أولاً - أسس التقويم في ميزانية الاستغلال

ميزانية الاستغلال هي الميزانية التي تعد في تاريخ معين ، هو عادة نهاية المدة التجارية بقصد تصوير المركز المالي الحقيقي لمنشأة تواصل نشاطها وتستمر في تحقيق أغراضها التي أنشئت من أجلها . ولهذا يكون أساس هذا التقويم قائماً على فكرة مواصلة العمل والانتاج . فالأصول الثابتة كالآلات تقوم على أساس ثمن التكلفة ناقصا الاستهلاك . والبضاعة بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل ، والاعتباران الرئيسيان اللذان يقوم عليهما معاً التقويم في ميزانية الاستغلال هما :

١ - أخذ التكاليف في الاعتبار . ٢ - الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر .

ولاشك أن المشرع لم يقصد بعبارة « القيمة الحقيقية للأصول » قيمتها الدفترية كما تظهر في ميزانية الاستغلال .

ثانيا - أسس التقويم في ميزانية التصفية :

والمقصود بميزانية التصفية هو الميزانية التي تعد عند تصفية المنشأة ويتطلب بيع أصولها والوفاء بما عليها من الالتزامات .

وتقوم الأصول في هذه الميزانية بسعر البيع الفعلي الذي يتحقق فعلا عند بيعها بنسبة التصفية ، كما تقوم الخصوم على أساس قيمة الالتزامات والمطلوبات التي على المنشأة في تاريخ التصفية .

وإذا زادت قيمة البيع الفعلية للأصول على قيمتها الدفترية الواردة بميزانية الاستغلال ، انتهت النتيجة إلى تحقيق ربح بمقدار هذه الزيادة . أما إذا نقصت قيمة البيع الفعلية لهذه الأصول عن قيمتها الواردة في ميزانية الاستغلال فتسكون النتيجة في هذه الحالة تحقيق خسائر بقيمة هذا النقص .

ويحصل العكس بالنسبة للخصوم .

وتظهر هذه الفروق سواء أكانت بالعجز أو بالزيادة في حساب خاص يطلق عليه حساب التصفية . ويحدد الأرباح النهائية أو الخسائر النهائية الناتجة من التصفية .

ولاشك أن المشرع لم يقصد بعبارة « القيمة الحقيقية للأصول » قيمتها كما تظهر في ميزانية التصفية لأنه لا يوجد بيع فعلي أو تصفية فعلية .

ثالثا - أسس التقويم في ميزانية البيع أو التنازل :

المقصود بميزانية البيع أو التنازل هو الميزانية التي تعد عند الرغبة في بيع إحدى المنشآت أو عند الرغبة في تقويم أصولها وخصومها بنسبة انضمام شريك أو وفاة شريك أو الاندماج في مؤسسة أخرى وغير ذلك من الحالات التي تتطلب تقدير القيمة الحقيقية للمشروع .

وتقوم الأصول في ميزانية البيع على أساس قيمة بيعها في تاريخ هذه

الميزانية . والفكرة الرئيسية عند إعداد هذه الميزانية هي تحديد قيمة البيع الاحتمالية في تاريخ معين .

والغرض من إعداد هذه الميزانية هو معرفة القيمة الحقيقية للمنشأة عند عرضها للبيع ، وبعبارة أخرى قيمة بيعها الاحتمالية في تاريخ معين .
ويبدو لنا أن قيمة الأصول التي ستبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز يجب أن تقوم على أساس قيمة بيعها الاحتمالية في الظروف العادية في ميزانية البيع أو التنازل . وتختلف هذه القيمة عن القيمة التي تحدد للأصول في ميزانية الاستغلال وفي ميزانية التصفية .

ويترتب على اتخاذ قيمة البيع الاحتمالية أساساً للتقويم إظهار الاحتياطات السرية بالنسبة للأصول التي ستؤول إلى الشركة في نهاية مدة الامتياز وإعادة تقويم الأصول الثابتة غير المملوكة التي ستؤول أيضاً إليها سواء كانت قد أدرجت ضمن أصول الشركة أو لم تدرج بها .

الطرق العملية لتقدير القيمة الحقيقية للأصول :

وتتبع عدة طرق لتحديد القيمة الحقيقية للأصول المختلفة في التشريعات المالية الأجنبية وفي الحياة العملية ، نشير إليها فيما يلي :

تقويم الأصول

أولاً - الأراضى والمباني :

من بين الطرق التي تتبع لتقويم الأراضى والمباني :

١ - تقديرها على أساس القيمة الرأسمالية لقيمتها التجارية خلال عدد معين من السنوات مع خصم مصاريف الصيانة . ويراعى في تحديد عدد هذه السنوات كفاية تعويض رؤوس الأموال المستثمرة .

٢ - تقدير هذه الأصول استناداً إلى مقارنتها بمثيلاتها . وتسمى هذه الطريقة طريقة المقارنة La Méthode Comparative إلا أنه يؤخذ على هذه الطريقة صعوبة تطبيقها بسبب ندرة التماثل التام في الحياة العملية .

٣ - تقدير هذه الأصول بـ ثمن تكلفتها بعد خصم الاستهلاك العادل عن سنوات استخدامها في الإنتاج . وعيب هذه الطريقة أنها لا تنظر إلى التغيرات التي تسكون قد طرأت على قيمة الأصل .

ثانياً - الأصول والمهمات :

وتبدو صعوبة تقويم الآلات والمهمات بسبب ما يكون قد أدخل عليها من تحسينات أو إضافات ، وبسبب اختلاف مدى صيانة الشركة لها وطريقة استخدامها .

وتقضى بعض التشريعات بتقويمها وفقاً لسعر تكلفتها ناقصاً الاستهلاك باحتسابه على أساس عادل كاف دون مغالاة أو إسراف .

ثالثاً - الأسهميات والأوراق المالية :

إذا كانت الشركة قد اشترت ما لديها من أوراق مالية بقصد الاحتفاظ بها بصفة دائمة فإنها تعتبر في هذه الحالة بمثابة أصل ثابت . وتقدر عندئذ في ميزانية الاستغلال بسعر الشراء . أما إذا كانت هذه الأوراق قد اشترت باعتبارها استثماراً مؤقتاً فتقدر عادة بسعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل .

وعند تحديد قيمتها الحقيقية يمكن تقديرها بأحدى الطرق الآتية :

١ - متوسط السعر في تاريخ الميزانية . غير أنه يؤخذ على هذا السعر أنه قد يكون نتيجة عوامل مفتعلة أدت إلى رفعه أو خفضه بما يباعد بينه وبين القيمة الحقيقية نتيجة المضاربات أو التلاعب .

٢ - ولهذا تنص بعض التشريعات المالية الأجنبية على تقدير الأوراق المالية بمتوسط أسعارها في خلال فترة معقولة من الزمن قبل تاريخ الميزانية . فالتشريع السويسري مثلاً ينص على تقدير الأوراق المالية بما لا يزيد على متوسط أسعارها في خلال الشهر السابق على تاريخ الميزانية .

٣ - ويرى بعض الكتاب الفرنسيين تقويم هذه الأوراق وفقاً لسعر

التسكفة أو سعر السوق أيهما أقل . وهو الأساس الذي يقبع عند تقويمها في ميزانية الاستغلال .

أما إذا كانت هذه الأوراق المالية غير مدرجة بأحدى البورصات ، فإنها تقدر استنادا إلى قيمه الحقيقية لصافي أصولها ، والقيمة الرأسمالية لما تغله من ربح .

رابعاً — البضاعة :

الأساس النظرى لتحديد القيمة الحقيقية للبضاعة إنما هو قيمة بيعها الاحتمالية فى تاريخ معين . ويترتب على ذلك أنه يجب استبعاد قيمة البضاعة على أساس سعر التسكفة . لأنه يختلف اختلافا تاما عن سعر بيعها الاحتمالى . كما يستبعد تقويم البضاعة على أساس وسعر التسكفة أو سعر السوق أيهما أقل ، وهى القاعدة التى تتبع عند تقويم البضاعة فى ميزانية الاستغلال . ويبدوا لنا أن سعر بيع الجملة للبضاعة دفعة واحدة إلى منشأة تجارية تعمل فى نفس النوع من التجارة هو السعر الذى يتفق مع القيمة الحقيقية .

تقويم الخصوم

ولا يثير تقويم الخصوم المشاكل التى يثيرها تقويم الأصول عند تحديد القيمة الحقيقية لها .

فيظهر حساب الدائنين بقيمته الدفترية وكذلك الالتزامات الأخرى التى تقع على عاتق المنشأة كالمصروفات والإيرادات المتحصلة مقدماً بما يعتبر التزاما على المنشأة أزاء الغير .

غير أن الاحتياطات قد تحتاج إلى شىء من البحث ، فهى فى ميزانية الاستغلال تقسم إلى القسمين الآتين :

١ - الاحتياطيات التخصيصية :

وهي الاحتياطيات التي يتحمل بقيمتها حساب الأرباح والخسائر قبل الوصول إلى تحديد النتيجة النهائية لنشاط المنشأة من صافي الربح أو الخسارة. وتعتبر هذه الاحتياطيات عنصراً من عناصر المصروفات والتكاليف التي يتحمل بها الربح .

ومن أمثلة هذا النوع من الاحتياطيات احتياطي تعويض العمال والموظفين طبقاً لقانون عقد العمل الفردى رقم ٤١ لسنة ١٩٤٤ واحتياطي استهلاك الأصول الثابتة .

٢ - الاحتياطيات التخصيصية :

وهي الاحتياطيات التي تؤخذ من الأرباح الصافية بعد تحميل حساب الأرباح والخسائر بجميع أنواع المصروفات والاحتياطيات التجميعية المختلفة . ويكون الغرض منها بصفة عامة تقوية المركز المالى للمنشأة .

ومن أمثلة هذا النوع من الاحتياطيات التخصيصية ، الاحتياطي القانوني والاحتياطي العام .

وفي رأينا أنه عند تطبيق المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فإنه لتحديد الخصوم الحقيقية ينبغي تقسيم الاحتياطيات إلى الأقسام الآتية :

١ - احتياطيات تعتبر من حقوق المساهمين ولا تعتبر من خصوم الشركة كالاحتياطي القانوني والاحتياطي العام . إذ هي تمثل أرباحاً مجمعة من السنوات الماضية بقصد تقوية المركز المالى للشركة بصفة عامة .

٢ - احتياطيات تعتبر خصوماً على الشركة لأنها تمثل التزامات تقع على عاتقها ، كما هو الحال بالنسبة لاحتياطي مكافآت الموظفين والعمال تنفيذاً لقانون عقد العمل الفردى . إذ يمثل رصيد هذا الاحتياطي ما تلزم به الشركة من مكافآت عند الاستغناء عن خدمات موظفيها وعمالها .

٣ - احتياطات تسوى مع أصول الشركة عند إعادة تقويمها بقيمتها الحقيقية . كما هو الحال بالنسبة لاحتياطي استهلاك الأصول الثابتة فهو لا يعتبر حقاً للمساهمين ، ولا التزاماً على عاتق الشركة للغير وإنما يمثل النقص الذى طرأ على قيمة الأصول الثابتة فى السنوات السابقة والذى ظهر بهذا الحساب بدلاً من خصمه من حساب الأصل الثابت فى نهاية كل سنة .

تاريخ إعادة تقويم ممتلكات الشركة :

ويلاحظ أن المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية تنص على تقويم ممتلكات الشركة المسكونة لأصولها وقت تقديم طلب إعفاء تسديدات رأس المال من ضريبة القيم المنقولة ، ويكون ذلك خلال العشرين يوماً التالية التى يتقرر فيها الاستهلاك .

أما التشريعات الأجنبية فتتنص على إعادة تقويمها فى تاريخ الميزانية والمقصود هو الميزانية السنوية ، وهو تاريخ سابق بطبيعة الحال على تاريخ تقديم الطلب ، على أساس أن العبرة إنما تكون بقيمة ممتلكات الشركة عند إعادة تقويمها فى تاريخ الميزانية وليس فى تاريخ لاحق عليها .
على أن هذه المسألة لا تكون لها عادة قيمة كبرى بسبب تقارب التاريخين .

التفسيرات والاستفسارات التى تمحورت بعد عمل الشركة :

يبدأ فيما سبق أنه إذا قامت الشركة برد قيمة أسهما كلياً أو جزئياً أثناء حياتها فإن هذا الرد يخضع بصفة أصلية لضريبة القيم المنقولة ويستثنى من ذلك الحالتين الآتيتين فى الحدود الواردة بالقانون :

١ - سداد رأس المال عند ما يؤخذ المال اللازم لذلك من رأس المال وبشرط تخفيضه .

٢ - استهلاك الأسهم فى شركات الامتياز بشرط عدم كفاية ما يبقى لها من

أصول عند تقويمها بقيمتها الحقيقية على خصوصها الحقيقية للوفاء بقيمة ما بقي من رأس المال دون استهلاك .
ولكن ما هو الحكم بالنسبة للاستهلاكات والتسديدات التي تحدث بعد حل الشركة ؟

تكون في نهاية المدة المقررة للشركة وبعد انقضائها أمام حالتين :
الأولى - أن تكون الشركة لم تخر استهلاكاً لأسهمها أثناء حياتها وقبل انقضائها .

وفي هذه الحالة فإن كل سداد يكون في حدود القيمة الاسمية للسهم لا يخضع لضريبة القيم المنقولة لأن المساهم لا يتقاضى إلا مادفعه فعلاً . أما إذا زاد نصيب السهم عن قيمته الاسمية فإن هذه الزيادة فقط تعتبر بمثابة فائض التصفية وتوزع بين المساهمين بنفس الأساس الذي يتبع عند توزيع الأرباح . ويخضع هذا الفائض الموزع لضريبة القيم المنقولة طبقاً للمادة الأولى فقرة أولاً من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على اعتبار أنه نتاج للسهم .

الثانية - أن تكون الشركة قد أجرت استهلاكاً لأسهمها أثناء حياتها :
وفي هذه الحالة أيضاً نفرق بين حالتين :

١ - إذا كانت التسديدات التي أجرتها الشركة أثناء حياتها قد اعتبرت سداداً حقيقياً لرأس المال فأعفيت من ضريبة القيم المنقولة ، ثم وزعت الشركة عند انقضائها على حملة الأسهم مبالغ تزيد على ما بقي من القيمة الاسمية للسهم ، فإن هذه الزيادة تعتبر نتاجاً للسهم فتخضع لضريبة القيم المنقولة .

فإذا أصدرت إحدى الشركات المساهمة أسهما بقيمتها الاسمية ٢٠ جنياً . ثم قامت بدفع ٥ جنيهات وخفضت رأس مالها بهذا القدر فأعفى هذا التوزيع من ضريبة القيم المنقولة ثم سددت الشركة عند انقضائها عشرين جنياً فإن مقدار الزيادة بين ما وزع (عشرين جنياً)

وما بقي من القيمة الإسمية للسهم (خمسة عشر جنيها) يخضع لضريبة القيم المنقولة باعتباره نتاجا للسهم يمثل نصيبه في ربح التصفية .

ب - أما إذا كانت الفسديدات التي أجرتها الشركة أثناء حياتها قد اعتبرت توزيعا للربح لا يقابله نقص في رأس المال ومن ثم أخضعت لضريبة القيم المنقولة ، ثم وزعت الشركة بعد ذلك على المساهمين مبالغ تزيد على القيمة الإسمية للسهم فإن المبلغ الذي يسدد للمساهم في حدود القيمة الإسمية السهم يعتبر سدادا لرأس المال فلا يخضع لضريبة القيم المنقولة ، أما ما زاد عليها فإنه يخضع لهذه الضريبة .

وبلاحظ دائما أن العبرة بالقيمة الإسمية للسهم وليست بما دفعه المساهم عند شرائه .

فاذا كان ما دفعته الشركة أثناء حياتها في المثال السابق وقدره خمسة جنيهات لم يقابله تخفيض في رأس المال واعتبر توزيعا للربح ، ثم دفعت الشركة مبلغ أربعة وعشرين جنيها عن السهم عند انقضاء الشركة فإننا نقسم هذا المبلغ إلى قسمين :

منها عشرون جنيها تمثل القيمة الإسمية للسهم لا تخضع لضريبة القيم المنقولة إذ تعتبر تسديدا حقيقيا لرأس المال والباقي وقدره أربعة جنيهات يعتبر نتاجا للسهم فيخضع لتلك الضريبة .

وتسرى القواعد المذكورة بالنسبة لاستهلاك ما يبقى لحملة أسهم المتع في شركات الامتياز سواء أكان هو المساهم الأصلي الذي اكتتب في السهم عند إصداره أو كان غير ذلك ، لأن ضريبة القيم المنقولة ضريبة عينية تنظر للسهم دون حامله .

تصديرات رأس المال عند انقضاء الشركة يمر تخفيضه بسبب مخاطر
اصابتها انقضاء مبادئها :

لو أن إحدى الشركات قد خفضت رأس مالها أثناء حياتها ، فكيف يحدد
ما يعتبر سدادا حقيقيا لرأس المال عند انقضائها ؟ هل يعتبر ما يسدد للمساهم في
حدود القيمة الاسمية الأولى للسهم سدادا لرأس المال ، أم تكون العبرة بالباقي من
القيمة الاسمية بعد استبعاد الخسارة ؟ وبعبارة أخرى هل تكون العبرة بالقيمة
الاسمية للسهم قبل تخفيض رأس المال أم بالقيمة الاسمية للسهم بعد التخفيض .
إن اتجاه القضاء في فرنسا في أول الأمر إلى أن العبرة ينبغي أن تكون بالقيمة
الاسمية للسهم بعد التخفيض . ولكنّه استقر بعد ذلك على أن العبرة بالقيمة
الاسمية للسهم . وانتهت إدارة التسجيل في فرنسا إلى الأخذ بهذا الرأي أيضا
بحيث أصبح من حق المساهم أن يحصل على القيمة الاسمية للسهم قبل التخفيض
وما زاد على ذلك يعتبر نتاجاً خاضعاً للضريبة .

فاذا كانت القيمة الاسمية للسهم خمسة جنيهات ، وخفضت إلى أربعة
جنيهات ، ثم كان نصيب السهم عند التصفية ستة جنيهات . فيعتبر مبلغ الخمسة
جنيهات سدادا حقيقيا للسهم ومن ثم لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ، أما الباقي
وقدره جنيتها واحدا فيعتبر نتاجا للسهم فيخضع لهذه الضريبة .

محصى التأسيس :

تنشأ حصص التأسيس بموجب عقد تأسيس الشركة مكافأة لمن يقدم لها
احتكارا أو امتيازاً من الحكومة يستحيل تقدير قيمته بالنقود .

وهي ليست حصة حقيقية في رأس مال الشركة كالأسهم ، وليست ديناً
على الشركة ، وإنما تعطى صاحبها حقاً في الحصول على نصيب في أرباح الشركة
أثناء حياتها وحقاً في ممتلكاتها عند انقضائها .

أما الحق في الحصول على جزء من أرباح الشركة فيحدده القانون النظامي

للشركة بعد أن يدفع لأسهم رأس المال ٥٪ على الأقل ، وعلى ألا يزيد عن نصف الباقي من الأرباح .

أما الحق في ممتلكات الشركة عند انقضائها فيكون بعد أن تدفع الشركة القيمة الاسمية لرأس المال ، إذ يقسم باقي ممتلكات الشركة بين الأسهم وحصص التأسيس بنسبة حصة كل منهما .

وعندما تشتري إحدى شركات المساهمة حصص تأسيسها ، فإن ضريبة القيم المنقولة تسرى على مقدار الزيادة في ثمن الشراء الذي تدفعه الشركة على القيمة الأصلية لهذه الحصص . وتسرى هذه القاعدة سواء اشترت هذه الحصص من أصحابها مباشرة أو من البورصة ، وسواء دفعت الشركة ثمن شرائها نقداً أو عينا أو أسهما .

وبلاحظ أنه يترتب على شراء الشركة لحصص تأسيسها والاحتفاظ بها في محافظتها انقضاء هذه الحصص ، كما هو الحال تماماً بالنسبة للأسهم والسندات تماماً .

علاوة الإصدار

تناولنا فيما سبق الكلام عن استهلاك الأسهم والسندات ولكن ما هو الوضع بالنسبة لعلاوة الإصدار ؟

ينص القانون التجارى المصرى^(١) على أن الأسهم التى تنشأ بقصد زيادة رأس المال لا يجوز إصدارها بأقل من قيمتها الاسمية وفى حالة إصدارها بما يزيد على قيمتها الاسمية تضاف الزيادة إلى الاحتياطي .

والحكمة فى ذلك أن الشركة عندما تتوطد أركانها وتسكون قد حققت

(١) المادة السابعة من قرار مجلس الوزراء الخاص بالشركات المساهمة ، قرار ١٧ أبريل سنة

١٨٩٩ ، المعدل بقرار ٣ يونيه سنة ١٩٠٦ .

أرباحاً حجزت جانباً منها لتكوين احتياطي لتقوية مركزها المالى بصفة عامة ،
فإن القيمة السوقية للسهم ترتفع فى السوق بسبب ما حققته الشركة من نجاح
وما كونه من احتياطات تكون حقاً للمساهمين القدامى . ولهذا يكون من العدل
أن يدفع المساهم الجديد ثمناً لمقاسمة المساهم القديم فيما تحمله من أخطار وما
تجمع له من احتياطات . وهذا الثمن يتمثل فى علاوة الإصدار التى يدفعها
المساهم الجديد بجانب القيمة الاسمية للسهم .

وعند انقضاء الشركة وسداد علاوة الإصدار فإننا نكون إزاء حالتين :

١ - أن تكون الأسهم التى تدفع عنها علاوة الإصدار عند السداد
هى نفس الأسهم التى قد قبضت الشركة عنها علاوة الإصدار . وفى
هذه الحالة لا يخضع لضريبة القيم المنقولة ما يدفع للسهم من علاوة
إصدار عند استهلاكه ، إذ يعتبر سداداً لجزء من قيمة السهم
فى أول الأمر .

ب - أما إذا كانت الأسهم التى تدفع عنها علاوة الإصدار عند السداد
هى الأسهم القديمة التى لم تقبض عنها الشركة علاوة إصدار ،
ففى هذه الحالة يخضع لضريبة القيم المنقولة ما يدفع للأسهم من
علاوة إصدار ، إذ يعتبر نتاجاً للسهم يحصل عليه المساهم بجانب
قيمتة الإسمية .

ويلاحظ أن العبرة تكون دائماً بالنسبة للسهم دون نظر إلى حامله .
هذا إذا بقيت علاوة الإصدار التى تمثل ربحاً رأسمالياً فى حساب خاص
بها حتى يحين استهلاك الأسهم .

غير أن بعض الشركات قد ترى استخدام علاوة الإصدار فى تسوية
خسارة رأسمالية . فهل تسرى القاعدة الأولى عند ما تقوم الشركة بعد ذلك
بحجز مبلغ يعادل هذه العلاوة لتردها عند سداد قيمة السهم ؟

أصدر القضاء فى فرنسا حكماً يقضى بأن رد علاوة الإصدار لا يعنى من
الضريبة إذا لم تكن الشركة قد حجزتها عند قبض قيمتها فى حساب خاص بها ،

كان استعمالها في استهلاك خسائر أو مصروفات رأسمالية . والحجة التي استند إليها الحكم في ذلك هي أن علاوة الأصدار بعد استخدامها لغرض غير الذي خصصت له تكون قد فقدت صفتها . ومن ثم تخضع للضريبة في هذه الحالة سواء ردت إلى الاسهم التي صدرت بعلاوة أصدار أو إلى غيرها .
ويترتب على هذا الحكم إنه إذا استخدمت علاوة الاصدار بأحدى الطرق الآتية :

- أ - إضافتها إلى الاحتياطي العام للشركة .
 - ب - تسوية خسارة رأسمالية ، أو مصروفات رأسمالية كمصروفات التأسيس أو مصاريف الاصدار .
 - ج - تحويلها إلى الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر .
- فإن الشركة عندما تحجز من جديد قيمة هذه العلاوة في الحساب الخاص بها وتقوم بتوزيعها على المساهمين بعد ذلك فإنها تخضع في جميع الأحوال لضريبة القيم المنقولة وتعتبر توزيعها للربح بالنسبة للسهم ، سواء كان قد دفع قيمة هذه العلاوة عند إصداره أو لم يكن قد دفعها .

رد علاوة الاصدار عند انقضاء الشركة للأسهم التي دفعها :
أما عند رد علاوة الاصدار للأسهم التي دفعتها عند انقضاء الشركة فإنها تعتبر ردا لرأس المال سواء بقيت العلاوة في الحساب الخاص بها أو تصرف فيها الشركة .

مطافاة السداد والنصيب :

ذكرنا فيما سبق أن فوائد السندات ومكافأة سدادها وأنصبتها تعتبر تسكيفا على الربح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للشركة التي تقوم بسداد قيمتها .

أما بالنسبة لحامل السند فتعتبر نتاجا للسند ومن ثم تخضع لضريبة القيم المنقولة عند توزيعها .

الفصل الخامس

الاستهلاك المالى والصناعى فى شركات الاهتياز

ومدى جواز الجمع بينهما

أخضع المشروع المصرى لضريبة القيم المنقولة التسديدات والاستهلاكات التى تجريها الشركات على قيمة أسهمها وحصص تأسيسها وحصص رأس المال فى شركات التوصية قبل حل الشركة أو تصفيتها وسواء أكانت التسديدات والاستهلاكات المذكورة كلية أم جزئية .

غير أن المشرع وجد هناك حالتين يعتبر سداد أسهم رأس المال فيهما سداداً حقيقياً له ما يبرره ويقابله تخفيض فى رأس المال لأنه لم يؤخذ من الأرباح بقصد التهرب من ضريبة القيم المنقولة .

الحالة الأولى : بالنسبة للشركات العادية :

قد ذكر أن الضريبة لا تسرى على ما يحصل من الاستهلاكات أثر بيع بعض ممتلكات الشركة أو بأخذ المال اللازم الذى يحصل به الاستهلاك من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر وغير الاحتياطي أو الموارد الأخرى المخصصة فى الميزانية لأغراض معينة .

والواقع أن الحالتين تتفقان فى حصول الاستهلاك بأموال تؤخذ من رأس المال . وقد اشترطت اللائحة التنفيذية توافر شرطين للتأكد من أن عملية الاستهلاك عملية جديدة لم يقصد بها التهرب من ضريبة القيم المنقولة :

- ١ - أن يخفض رأس مال الشركة فى قانونها الأساسى وفى جانب الخصوم بميزانيتها العمومية تخفيضاً يوازى مقدار التسديدات والاستهلاكات
- ٢ - أن يحصل النشر عن هذا التخفيض بالطرق القانونية .

الحالة الثانية : بالفصلية لشرائط الامتياز :

وقد نص المشرع المصرى على اعفاء استهلاك تسديد رأس المال أو حصص التأسيس أو حصص الشركاء فى شركات التوصية من ضريبة القيم المنقولة متى ثبت أن الاستهلاك يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء أكان ذلك بسبب ما يلحق بملكاتها من التلف على توالى الزمن أم بسبب اضطرارها إلى تسليمها فى نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة المانحة لها .

والحكمة فى هذا الاستثناء أن الشركات التى تحصل على حق امتياز تكون ملزمة بأن تسلم ملكاتها كلها أو بعضها إلى الهيئة التى منحتها حق الامتياز دون مقابل تحصل عليه أو ثمن تقاضاه منها .

لهذا تعمل شركات الامتياز على سداد قيمة أسهمها تدريجياً خلال حياتها وذلك برد قيمتها إلى المساهمين . حتى إذا ما انتهت مدة الامتياز تكون الشركة قد أبرأت ذمتها إزاء المساهمين فى نفس الوقت الذى تسلم فيه بملكاتها إلى الهيئة التى منحتها حق الامتياز . وكلما استهلكت الشركة جزءاً من أسهمها ينبغى أن تخفض رأسمالها بمقدار ما حصل من استهلاك ، وفى هذه الحالة يكون استهلاك الأسهم غير خاضع للضريبة على القيم المنقولة نظراً لأن تحديد رأس المال فى هذه الحالة يقترن بتخفيض قيمته .

هذا من ناحية ضريبة القيم المنقولة :

أما من ناحية ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فلا شك أن استهلاك أسهم الشركات العادية والسندات لا يعتبر تكليفاً على الربح سواء أخذ المال اللازم لسداده من الأموال النقدية التى لدى الشركة ، أو كان ذلك عن طريق تكوين احتياطي الاستهلاك المستثمر . شأنها فى ذلك شأن السندات . فما يحجز جانباً من أرباح المنشأة لتكوين هذا الاحتياطي إنما هو استخدام الربح .

ولسكن هل يعتبر الاستهلاك المالى للأسهم والسندات فى شركات الامتياز توزيعاً للربح أو تكليفاً عليه ؟

ثم هل يجوز الجمع بين الاستهلاك المالى والصناعى فى شركات الامتياز ، وإلى أى مدى ؟

وما هي طريقة احتساب الاستهلاك الصناعي عند الجمع بين نوعي الاستهلاك في هذه الشركات ؟
لقد أثارَت هذه الموضوعات خلافا كبيرا في الرأي . ونظراً لما لها من أهمية بالغه الأثر بالنسبة للدولة ولشركات الامتياز ، رأيت أن أتناولها في هذا الفصل بشيء من التفصيل .

المبحث الأول

هل يعتبر الاستهلاك المالي تكليفاً على الربح أو توزيعاً له في شركات الامتياز ؟

انقسم الكتاب في مصر إلى فريقين من حيث تحديد طبيعة الاستهلاك المالي :
الفريق الأول : ويرى أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز تكليف على الربح ^(١) .

والفريق الثاني : ويرى أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز إنما هو استخدام للربح ^(٢) .

ونستعرض فيما يلي رأى كل من الفريقين :

رأى الفريق الأول :

ويرى هذا الفريق أن استهلاك الأسهم والسندات في الشركات العادية لا يعتبر تكليفاً على الربح وإنما هو توزيع للربح . إلا أن طبيعة شركات الامتياز تجعله تكليفاً على الربح .

ويسند هذا الفريق في رأيه هذا إلى أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز هو استهلاك يقتضيه حرمان هذه المنشآت من أصولها الثابتة بعد أجل معين وبدون مقابل حيث تكون الشركة مضطرة إلى تسليم ممتلكاتها إلى السلطة التي منحها الامتياز . وهذا الحرمان مقصور على شركات الامتياز دون

(١) من أصحاب هذا الرأي الأستاذ الدكتور أحمد إبراهيم رئيس ديوان المحاسبة .

(٢) من أصحاب هذا الرأي الأستاذ محمد كامل عباس مدير الضريبة على الإيرادات بمصلحة الضرائب سابقاً .

الشركات العادية التي تحتفظ بأصولها حتى يحين موعد انقضائها فتوزع قيمة بيعها الناتجة من التصفية على المساهمين .

فالاستهلاك المالى وسيلة تمكن الشركة من تسديد قيمة رأس المال الخاص (أى الأسهم) ورأس المال المقترض (أى السندات) فيتحتم احتسابه كتكليف على الربح بصفة عامة حتى تتمكن الشركة من القيام بالتزامها إزاء حملة أسهمها وسنداتها ، حيث تصبح قيمة الأصول الثابتة فى نهاية مدة الامتياز صفرا لاضطرار المنشأة إلى تسليمها للهيئة المانحة للامتياز بدون مقابل .

رأى الفريق الثانى :

ويرى هذا الفريق أن الاستهلاك المالى هو توزيع للربح واستخدام له وليس تكليفا عليه .

ويستند هذا الفريق فى رأيه هذا إلى الحجج الآتية :

١ - إن اجراء الاستهلاك المالى إنما هو بمثابة تكوين احتياطى لمقابلة خسائر محتملة . فهو مبلغ يحجز سنويا حتى تتمكن الشركة من القيام بالتزاماتها إزاء المساهمين وحملة السندات من حيث سداد أموالهم التى استخدمت فى شراء أصول ستؤول إلى الهيئة المانحة بدون مقابل فى نهاية مدة الامتياز . والمادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ تقضى بأن المبالغ التى تأخذها الشركات أو المنشآت من أرباحها لتغذية الاحتياطى على اختلاف أنواعه أو لتكوين مال احتياطى خاص معد لتغطية خسارة محتملة لا تخصم من مجموع الأرباح التى تحسب عليها الضريبة .

٢ - أنه لا فرق بين شركات الامتياز وبين الشركات العادية فكلاهما ملزم باتخاذ الحيلة اللازمة لسداد قيمة الأسهم عند انقضاء أجلها وإذا كانت مدة شركات الامتياز تحدد سلفا فى عقد الامتياز ، فكذلك الحال بالنسبة للشركات العادية يحدد أجلها قانونها النظامى . وبجانب ذلك فإن هنالك من الشركات العادية ما ينشأ بقصد تحقيق غرض معين على أن تحل متى انتهت من تحقيق هذا الغرض ، كما لو أنشئت شركة

مساهمة لانشاء خزان بحيث تنقضى بعد اتمامه . وحيث أنه لا يسمح للشركات العادية في جميع هذه الأحوال بالاستهلاك المالى . فلا يكون هناك ما يدعو للفرقة بينها وبين شركات الامتياز بالسماح لهذه الأخيرة بهذا النوع من الاستهلاك .

٣ — ليس في عدم جواز استهلاك الأسهم غبن على مساهمى الشركة ومقرضيهما لو سلمنا جدلاً أن الشركة لم تتمكن من سداد قيمة أسهمهم وسنداتهم في نهاية مدة الامتياز ، ذلك لأنهم عندما أقبلوا على شراء أسهمها وسنداتها أو الاكتتاب فيها ، إنما كانوا على علم بأن ممتلكاتها — وهى ضمانهم في الحصول على حقوقهم — ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز دون مقابل في نهاية مدة الامتياز ، وأن حصولهم على حقوقهم لن يكون إلا أثناء حياة الشركة .

٤ — أن أحكام عقود شركات الامتياز تضمن للشركة صاحبة الامتياز شروطاً تسكفل لها تغطية جميع مصاريفها والحصول على ربح مجز عند تحديد سعر الخدمة التى تؤديها الشركة أو ثمن السلعة التى تنتجها في مقابل انتقال أصولها كلها أو بعضها إلى السلطة المانحة للامتياز دون مقابل في نهاية مدته . كما أنها تتضمن أحياناً أن تدفع السلطة المانحة للامتياز عند انتقال أصول الشركة إليها في نهاية مدة الامتياز ثمناً لهذه الأصول ، وتتضمن أحياناً أخرى تعويضها تعويضاً مالياً يقدر تقديرأ جزافياً .

فليس هناك اذن ما يبرر الاستهلاك المالى في شركات الامتياز طالما أن الحكومة تضمن لها تحقيق أرباح كافية تمسكنها من القيام بالتزاماتها إزاء حملة أسهمها وسنداتها بسداد قيمتها لهم .

ونحن نوافق الفريق الأول في رأيه ونأخذ بما ساقه من حجج ، ونتولى الرد على حجج الفريق الثانى على النحو الآتى :

١ — هناك فرق بين الشركات العادية وبين شركات الامتياز فالشركات العادية سيكون لديها عند انقضاءها أصول تقابل رأس المال والسندات أما

شركات الامتياز فأصولها ستسلم إلى الحكومة دون مقابل . فالحكمة في اعتبار الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز تكليفا على الربح هى أن هذه الشركات تكون مضطرة إلى تسليمها بدون مقابل إلى السلطة العامة وهذا لا يحدث بالنسبة إلى الشركات العادية .

فالقول بأن إحتياطى استهلاك الأسهم والسندات إنما هو إحتياطى لمقابلة خسائر محتملة قول فيه مجانبة للواقع . ذلك لأنه يمثل خسارة فعلية محققة تماثل الخسارة التى يعمل من أجلها إحتياطى استهلاك الأصول الثابتة . بحيث أنه إذا لم تقم الشركة بتسكوبه فإنها لن تستطيع شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول القديمة فى نهاية حياتها الإنتاجية . وكذلك الحال بالنسبة لإحتياطى استهلاك الأسهم والسندات فإن الشركة إذا لم تقم بتسكوبه أثناء حياتها فإنها لن تتمكن من الوفاء بالتزاماتها إزاء المساهمين وحملة السندات عند انقضاء مدة الامتياز .

٢ — لا أهمية لاتفاق شركات الامتياز والشركات العادية من حيث تحديد مدتها سلفاً . إنما أساس التفرقة هو أن الشركات العادية تستخدم ما يبقى لديها من أصول عند انقضائها لسداد رأس المال وما عليها من التزامات ، أما شركات الامتياز فتنقل أصولها دون مقابل إلى السلطة المانحة للامتياز .

٣ — إن المساهمين حينما يقبلون على أسهم شركات الامتياز إنما يقبلون عليها مع علمهم بأن أصولها ستؤول إلى الهيئة المانحة دون مقابل . ولهذا فإن الشركة تستقطع لهم سنوياً من أرباحها ما يكفى لسداد الأسهم المستهلكة وهذا هو الضمان الذى يحصل عليه حملة الأسهم والسندات وهو ما يقابل رأس المال فى الشركات العادية .

٤ — إن عقود شركات الامتياز تضمن لها ربحاً معقولاً ولكنه ليس ربحاً كافياً لتعويض رأس المال الذى يكون ممثلاً فى الأصول التى ستؤول دون مقابل للسلطة المانحة للامتياز .

لهذا يجب على هذا النوع من الشركات أن تحجز سنوياً جانباً من الربح يمكنها من سداد قيمة الأسهم والسندات في نهاية مدة الامتياز .

كما أن قانون المرافق العامة رقم ١٢٩ لسنة ١٩٤٧ لم يترك شركات الامتياز حرة في توزيع أرباحها الصافية . فنص في المادة الثالثة منه على ما يأتي :

« لا يجوز أن تتجاوز حصة الملتزم السنوية في صافي أرباح استغلال المرفق العام عشرة في المائة من رأس المال الموظف والمرخص به من مانح الالتزام وذلك بعد خصم ما يقابل استهلاك رأس المال . وما زاد على ذلك من صافي الأرباح يستخدم في تكوين احتياطي خاص للسنوات التي تقل فيها الأرباح عن عشرة في المائة .

« وتقف زيادة هذا الاحتياطي متى بلغ ما يوازي ١٠٪ من رأس المال . ويستخدم ما يبقى من هذا الزائد في تحسين وتوسيع المرفق العام أو في خفض الأسعار حسبما يرى مانح الالتزام . »

فكأن قانون المرافق العامة يضع حداً أقصى لصافي أرباح شركات الامتياز بحيث لا تتجاوز حصتها السنوية في صافي الأرباح ١٠٪ من رأس المال وذلك بعد خصم مقابل استهلاك رأس المال . فهو إذن يعتبر أن صافي الربح لا يتحدد إلا بعد خصم ما يقابل استهلاك أسهم رأس المال . ولا شك أنه يقصد بذلك رأس المال الخاص والمقترض على السواء .

كما نجد أن قانون المرافق العامة يلزم شركات الامتياز باستخدام ما زاد من صافي الأرباح في تكوين احتياطي خاص لموازنة الأرباح عندما تقل في معدلها عن ١٠٪ فكأن المشرع يعلم أن عقود الامتياز تعمل على تحديد أرباح الشركات في حدود معقولة . ولهذا يحرص على إلزامها بتجنيب ما قد

تحصل عليه من فائض في بعض السنوات لاستخدامه في موازنة صافي أرباحها في السنوات العجاف عند ما تقل عن ١٠٪ .

كما تضمن أيضا هذا القانون الزام هذه الشركات باستخدام ما زاد في قيمة هذا الاحتياطي عن ١٠٪ من رأس المال في تحسين المرفق العام ، أو في خفض الأسعار وفقا لما تراه السلطة المانحة للالتزام . فهذه الشركات اذن لن تسكون حرة في التصرف في هذا الفائض .

وفي رأينا أن الاستهلاك المالى تكليف على الربح في حدود قيمة الأصول الثابتة التى تشتريها الشركة برأس مالها أو سنداتا التى ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز بلا مقابل ، دون الأصول الأخرى التى تبقى للشركة .

فاذا اشترت الشركة برأس مالها كاملا أصولا ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز تعين استهلاك رأس المال استهلاكا كاملا في هذه الحالة بحيث يوزع على عدد سنوات الامتياز .

أما إذا اشترت الشركة بحزم من رأس مالها أصولا ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز ، واشترت بالجزء الآخر منه أصولا سبقى ملكا لها في نهاية مدة الامتياز ، ففي هذه الحالة يتعين قصر استهلاك رأس المال استهلاكا ماليا في حدود قيمة الأصول الثابتة التى ستؤول بدون مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز بحيث توزع قيمتها على سنوات الامتياز .

وإذا اشترت الشركة أصولا جديدة في خلال سنوات الامتياز مما يدخل في حدود الأصول التى ستؤول إلى السلطة المانحة ، فإنه يتعين استهلاك قيمة ما يقابل هذه الاضافات استهلاكا ماليا خلال السنوات من تاريخ شرائها إلى نهاية مدة الامتياز .

وتسرى هذه القواعد بالنسبة للأصول التى تؤول إلى السلطة المانحة للامتياز دون مقابل ، سواء أكانت هذه الأصول بطبيعتها تستهلك استهلاكاً

صناعيا كالالات، أم كانت لا تستهلك بطبيعتها كالأراضي . ذلك لأن الاستهلاك المالى لا ينصب على الأصول وإنما ينصب على رأس المال الذى يمثلها .

على أن العبرة فى تحديد قسط الاستهلاك المالى الذى يعتبر تكليفا على الربح إنما تكون بالاقساط السنوية التى يحددها القانون النظامى لكل شركة من شركات الامتياز .

وبلاحظ أنه ليس هناك ارتباط بين تحميل الربح بما يدفع لاستهلاك الأسهم واعتباره تسليفا على الربح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وبين كون قسط الاستهلاك المدفوع يعد سدادا حقيقيا لرأس المال فيعفى من ضريبة القيم المنقولة أو توزيعا مقنعا يخضع لها وفقا لاحكام المادة الثانية من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذا لم تتوافر الشروط المنصوص عليها فى المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

مصلحة الضرائب تجيز الاستهلاك المالى :

وقد استقر رأى فى مصلحة الضرائب على السماح لشركات الامتياز باجراء الاستهلاك المالى ، إذ ذكرت المصلحة بمشورها رقم ١٠١ الصادر فى ١٩٤٥/٧/١٦ :

«استفهمت إحدى الإدارات المحلية عن مدى ما يسمح به للشركات ذوات الامتياز من الاستهلاك المالى والصناعى .

«وإننا نرى أن الأصل فيما يتعلق بشركات الامتياز التى يتعين عليها عند انتهاء مدة الامتياز أن تسلم معداتها بغير مقابل أن يسمح لها — خلافا للقاعدة العامة — باستهلاك قيمة أسهمها (رأس مالها الخاص) ومعداتها (رأس مالها المقترض) قبل انتهاء مدة الامتياز أى يسمح لها بالاستهلاك المالى»

المبحث الثاني

مدى جواز الجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى

فى شركات الامتياز

إنتهينا إلى أننا نرى أن الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز يعتبر تكليفا على الربح فى حدود رأس المال الذى تقابله أصول ستؤول إلى الحكومة مجانا فى نهاية مدة الامتياز دون الأصول التى ستبقى للشركة .

وقد رأى البعض أنه نظر لأن طبيعة شركات الامتياز تقضى بحرمانها من ممتلكاتها بعد أجل معين وبدون مقابل ، فيسكون لها الحق فى أن تخصم من أرباحها مبالغ سنوية تخصصها لاستهلاك رأس مالها استهلاكاً مالياً لمقابلة هذه الخسارة الفعلية ، فتضمن بذلك تسديد أسهمها وسندات أثناء حياتها . ولهذا لا يكون هناك محل لاستهلاك أصولها الثابتة استهلاكاً صناعياً بعد أن تكون الشركة قد اتخذت العدة لتسديد قيمة أسهمها وسندات أ. ذلك لأن الجمع بين الاستهلاكين يؤدي فى نهاية الأمر إلى تسكين رأس المال مرتين : مرة عن طريق الاستهلاك المالى لسداد الأسهم والسندات ، ومرة أخرى عن طريق الاستهلاك الصناعى دون أن تكون هناك أدنى حاجة إليه .

وفى رأينا أن القاعدة العامة التى ينبغى أن تتبع هو اجازة استهلاك شركات الامتياز لأصولها الثابتة استهلاكاً صناعياً بنفس القواعد التى تسرى على الاستهلاك الصناعى فى الشركات والمنشآت العادية ولكن فقط فى الحدود اللازمة لتنفيذ عقد الالتزام . ذلك لأن الأصل أن هذه الشركات تكون ملزمة بتجديد ممتلكاتها لتسليمها إلى السلطة المانحة للامتياز بالحالة التى ينص عليها عقد الامتياز . فالاستهلاك المالى ضرورة لازمة إذن حتى تتمكن الشركة من الوفاء بالتزامها إزاء مساهمها ، والاستهلاك الصناعى ضرورة لازمة حتى تتمكن

الشركة من الوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة المانحة للامتياز . فلا تعارض هناك إذن بين نوعي الاستهلاك ، ومن ثم نرى جواز الجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز .

وقد أثير موضوع مدى جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعى للاصول الثابتة والاستهلاك المالى فى شركات الامتياز فى نزاع قام بين مصلحة الضرائب واحدى شركات الامتياز التى تعمل فى مصر ، وقد رأت الشركة أن تستطلع رأى الأستاذ تروتابا Prof. Trotabas أستاذ المالية العامة والتشريع المالى بجامعة أكس مارسيليا بفرنسا فى مسألتين :

الاولى - النظام الضريبي للاستهلاكات الخاصة بشركات امتياز المرافق العامة فى القانون الفرنسى ، وبنوع خاص فى امكان اعفاء استهلاكين مختلفين من الضرائب عند اجراء استهلاك مالى لرأس المال المستثمر واستهلاك صناعى للانشاءات والمهمات التى سيتم التنازل عنها بغير مقابل فى نهاية مدة الامتياز بحيث تكون فى حالة جيدة .

الثانية - مدى إمكان الأخذ بأحكام القضاء الفرنسى بالنسبة إلى إحدى شركات الإمتياز المصرية فى ضوء مقارنة نصوص التشريعين الفرنسى والمصرى .

وقد استعرض الأستاذ تروتابا ، ماهية الإستهلاك ، فعرف الإستهلاك الصناعى الذى يرمى إلى تعويض النقص السنوى فى عناصر أصول المنشأة وبين ضرورة عمله للمحافظة على رأس المال . ثم تناول بعد ذلك الإستهلاك المالى الذى يقصد به إعادة تكوين رأس المال بقصد سداذه وكيف أن موضوع البحث يتصل بنظام ضريبي أسامه أن التقدير المباشر لأسس الربط يقوم على النتائج الحقيقية لنشاط المنشأة وهو ما أخذ به القانون الفرنسى والمصرى .

وأنه في مثل هذا النظام تتحدد الضريبة على الأرباح التجارية بمقدرا صافي الربح . ولهذا فإن قانون الضرائب في سبيل تحديد صافي الربح يعنى ببيان التكاليف التي تخصم من الأرباح ، ومن بين ما ينص عليه صراحة الإستهلاكات .

ثم انتقل بعد ذلك إلى الكلام عن الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز التي تفرد بوجود تسليم انشاءاتها فى نهاية مدة الامتياز بغير مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز ، وأن هذه الحالة تتميز بها شركات الامتياز دون الانشاءات العادية .

فبالنسبة للمنشآت العادية تقتصر على الإستهلاك الصناعى الذى تجريه ليكفل لها الإبقاء على عناصر رأس المال سليما .

أما فى شركات الإمتياز فإن العناصر المادية لاصولها التي يتعين تسليمها بغير مقابل إلى الجهة مانحة الإمتياز ستضيع بهذا التسليم . فلكي تتمكن من المحافظة على رأس المال يجب أن يقترن الإستهلاك الصناعى بإجراء إستهلاك مالى لأسهم وسندات رأس المال لإمكان إعادة تكوين رأس المال المذكور بطريق إنقضاء دين الشركة لإنقضاء تدريجيا . ولن يكون هناك فى هذه الحالة إستهلاك واحد متكرر نظراً إلى وجود تكليفين متميزين على المنشأة لا تستطيع الأوضاع الضريبية القائمة على إخضاع الربح الصافى للضريبة أن تتغافل عنهما .

وذكر أن المصادر المختلفة قد أجمعت على إقرار حق شركات الإمتياز فى وضع خاص فيما يتعلق بالاستهلاكات وذلك بالاعتراف لها بحقوقها فى إستهلاك مزدوج يقابل إستهلاك التكاليف التي تقع على عاتق هذه الشركات .

واستشهد الاستاذ تروتا با بالمصادر الآتية :

١ — تعليمات الإدارة العامة للضرائب المباشرة رقم ٣١ الصادرة في يناير سنة ١٩٢٨ (١).

وقد نصت على ما يأتي :

« يجب أن يخصم من الأرباح الإجمالية الأقساط السنوية اللازمة سواء لاستهلاك رأس مال السمندات أو لاستهلاك رأس مال الأسهم .
« ولكن لا محل لإجراء استهلاك صناعي في نفس الوقت للآلات والمهمات التي يكون مصدر شرائها رؤوس الأموال المذكورة والتي يتعين ردها إلى الهيئة المانحة للامتياز بالحالة التي تكون عليها في نهاية مدة الامتياز .

« ولا يجوز احتساب الاستهلاك الصناعي بجانب الاستهلاك المالي إلا بالنسبة للأشياء التي يتعين تجديدها خلال مدة الامتياز .

“Il faut déduire du bénéfice brut les annuités nécessaires à l'amortissement tant du capital obligations que du capital actions.

“Mais il n'y a pas lieu d'appliquer concurremment un amortissement aux installations établies au moyen des mêmes capitaux et ne devant être remises à l'autorité concédante que dans l'état où elles se trouveront à l'expiration de la concession.

“Un amortissement industriel ne pourrait se superposer à l'amortissement financier que pour les installations dont le renouvellement devrait être pendant la durée de la concession.”

٢ — جواب وزير المالية على سؤال «شلاميت» بمجلس الشيوخ في ٤ ابريل سنة ١٩٢٨ (٢).

٣ — جواب وزير المالية على سؤال «فايس» بمجلس النواب في ٥ أغسطس سنة ١٩٣٥ (٣).

Instruction de la Direction générale des contributions directes (١)
du Janv. 1928, No. 31.

Réponse du ministre à la question de Chalamet, Senat 4 Avr. (٢)
1928.

Réponse du ministre à la question de Fays, Ch. des députés, 5 (٣)
Aout. 1935

٤ - « بوكيه » ، في مؤلفه الضريبة على الإيراد ^(١) .

٥ - « اليكس وليسر كيه » ، في مؤلفهما الضريبة على الإيراد ^(٢) .

وذكر رأى الأستاذ « الليبر » M. R. Alibert وأورد عبارته الآتية :

« إذا كان الاستهلاك المزدوج محتوم من وجهة النظر المالية فإنه فرض واجب قانونا بالنسبة إلى صاحب الإمتياز . حتى أن إهماله له يعتبر إخلالا منه بعقده فهو ملزم بالاحتفاظ بمنشآته وآلاته في حالة من الصيانة والحفظ تبقى لهما قوة إنتاجية طبيعية بالقياس إلى مطالب المرفق وضمان إستمرار سيره إلى ما بعد ميعاد الامتياز واسترداد السلطات العامة له . »

« L'indispensable au point de vue financier, le double amortissement est juridiquement obligatoire pour le concessionnaire.

En le négligent, il violerait son contrat ; il doit en effet maintenir les ouvrages et l'outillage dans un état d'entretien et de conservation tel qu'ils aient une puissance productive normale eu égard aux nécessités du service et que la continuité de ce service soit assurée, même au delà du terme de la concession, c'est-à-dire après retour à la collectivité publique ».

واستعرض الأستاذ « تروتايا » أحكام مجلس الدولة التي تتضمن جواز الجمع بين الاستهلاكين المالى والصناعى وذكر أن الحكم الصادر في ٧ يناير سنة ١٩٣٥ أقر لشركات الامتياز الحق في أن تحمل أرباحها بمصاريف تجديد مهماتها وذلك علاوة على استهلاكاتها .

وانتهى من هذا كله إلى القول :

« لهذا كله نخلص في ضوء ما تقدم من دراسة ، أن ماهية الاستهلاك من الناحية الضريبية تتضمن فيما يتعلق بشركات الامتياز التي يتعين عليها « انشاءاتها في حالة جيدة ، جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعى والاستهلاك المالى معاً . »

(١) Bouquet "L'impôt sur le revenu,, 4éd. 1933, t. II, P. 241 .

(٢) Allix et Lecercle "L'impôt sur le revenu,, 2o supplement, P.

«Il est donc légitime de conclure, conformément aux analyses précédentes, que la notion fiscale d'amortissement comprend simultanément, au regard des sociétés concessionnaires soumises à la restitution de leurs installations en bon état, l'amortissement comptable, ou industriel, et l'amortissement financier».

ثم انتقل بعد ذلك إلى تطبيق النتيجة التي وصل إليها على الشركة موضع الفتوى فقال :

«نظراً لأنه يتعين - تنفيذاً لعقد الامتياز - رد معظم انشاءات الشركة بغير مقابل في نهاية مدة الامتياز لا بالحالة التي تكون عليها وقتئذ ولكن بحيث تكون صالحة للاستعمال، فإنه ينبغي على ذلك أن تكون الشركة ملزمة بأن تتحمل في نفس الوقت في جملة تكاليفها - الاستهلاك المالى لجميع رأس المال المستثمر والاستهلاك الصناعى لأدواتها ومهماتا التي يتعين عليها أن تسلمها في نهاية مدة الإمتياز إلى الهيئة مانحة الامتياز بالحالة المنفق عليها في عقد الامتياز .

«En vertu de l'acte de concession, la plus grande partie des installations de la société doit faire retour gratuitement à l'autorité concédante à l'expiration de la concession, non pas dans l'état quelconque où seraient alors ces installations. mais en bon état de fonctionnement et d'entretien. La société est en conséquence tenue de supporter simultanément, comme charges sociales, l'amortissement financier de tout le capital investi, et l'amortissement industriel du matériel et des installations soumis à l'obligation de transfert à l'autorité concédante, au terme de la concession, dans l'état stipulé par l'acte de concession.»

وخلص الأستاذ تروتابا ، في النهاية إلى النقيجتين الآتيتين :

الاولى - أن العرف يسوغ لشركات الامتياز أن تجمع بين الاستهلاك المالى لجميع رأسمالها المستثمر والاستهلاك الصناعى لمهماتا ومعداتها لكفالة

الكفاية الفنية للنشأة . بما يضمن بنوع خاص الإحتفاظ لهذه المهمات والمعدات بحالة جيدة في نهاية مدة الإمتياز .

الثانية - أن نصوص التشريع الضريبي المصري فضلا عن أنها لا تشترط إجراء أحد الاستهلاكين دون الآخر . فإنها تسمح وفقا لما هو مقرر في الفقه والقضاء الفرنسي بإجراء الاستهلاكين معا دون حاجة إلى إثارة بحث موضوع الاحتياطات التي لا يسمح القانون المصري بنقصها خلافا للقانون الفرنسي الذي يجيزها في بعض الأحوال .

1—Que les usages généralement admis à l'égard des sociétés concessionnaires justifient simultanément l'amortissement financier de tout le capital investi et l'amortissement industriel du matériel et des installations pour assurer la capacité technique de l'entreprise, spécialement en vue d'assurer le bon état de ce matériel et de ces installations au terme de la concession.

2—Que les dispositions de la loi fiscale égyptienne, loin d'imposer une alternative, permettent, conformément aux solutions admises par la doctrine et la jurisprudence françaises, d'admettre simultanément ce double amortissement, sans qu'il soit nécessaire de soulever le problème des " provisions " dont la loi égyptienne ne reconnaît pas le caractère déductible, alors que la loi française l'admet, dans certaines conditions.

ونلخص الآراء التي ضمنها الأستاذ تروتوبا ، تقريره المشار إليه فيما يلي :

١ - إنه يرى أن الاستهلاك المالي تكليف على الربح فيجب أن يحسب عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وبديهي إنه يقصد قصر الاستهلاك في حدود ما يقابل الأصول التي ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز دون مقابل . ذلك لأن ما يقابل رأس المال من أصول تبقى لدى الشركة لن يعتوره خسارة .

٢ - إنه يرى أن العرف يجري في الحياة العملية بجواز الجمع بين الاستهلاك الصناعي والمالي في شركات الامتياز .

٣ - إنه يرى أن التشريع المالي المصري يجيز بجانب الاستهلاك المالي ، الاستهلاك الصناعي ولكن فقط في الحدود التي تكفل الكفاية الفنية للمنشأة واللازمة للاحتفاظ بالمهمات والمعدات التي ستؤول إلى الحكومة بالحالة الواردة بعقد الامتياز .

وكان طبيعياً ألا يتناول الأستاذ تروتابا ، طريقة تحديد قسط الاستهلاك الصناعي في شركات الامتياز ، وأن يترك هذا الموضوع الذي يتعلق بشروط عقد الامتياز وظروف كل حالة على حدة .

فما هي حدود الإستهلاك الصناعي في شركات الامتياز ؟

وما هي طريقة تحديد قسط الاستهلاك الصناعي في هذه الشركات ؟

المبحث الثالث

مرور الإستهلاك الصناعي وطرق حساب

في شركات الامتياز

الإستهلاك الصناعي هو النقص الذي يطرأ على الأصول الثابتة عند استخدامها في الإنتاج سواء كان ذلك بسبب الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم .

والإستهلاك الصناعي في الشركات والمنشآت العادية ضرورة لازمة لأسباب عدة من بينها المحافظة على رأس المال سليماً الذي يمثل الضمان العام للمساهمين والمقرضين .

والأصل أن طرق الإستهلاك التى تطبق فى المنشآت العادية هى التى تطبق فى شركات الإمتياز على ما يستهلك من الأصول الثابتة فى الحدود اللازمة لتسليمها إلى السلطة المانحة للإمتياز بالحالة المتفق عليها .

فلا بد إذن من إحساب إستهلاك الأصول الثابتة سنوياً باعتباره خسارة حقيقية ، بحيث تتحمل كل مسنة من السنوات المالية بقيمة هذا الإستهلاك وذلك أخذاً بمبدأ الفصل بين حسابات السنوات المختلفة . هذا من ناحية المحاسبة . أما من ناحية الضرائب فقد أجمعت التشريعات المالية على اعتبار الإستهلاك خسارة يجب إستبعادها قبل تحديد صافى الربح .

وقد أثبتت طريقة تحديد قيمة إستهلاك الأصول الثابتة فى شركات الإمتياز فى نزاع بين مصلحة الضرائب وإحدى هذه الشركات التى تعمل فى مصر نلخصه فيما يلى :

رأى مصلحة الضرائب :

بعد أن أجازت مصلحة الضرائب لشركات الإمتياز خصم الإستهلاك المالى بمنشورها رقم ١٠١ السابق الإشارة إليه ، تناولت حدود الجمع بين نوعى الإستهلاك فذكرت :

« ... ولكن لا يسمح لها من الوجهة الضرائبية بأن تجرى فى الوقت نفسه استهلاكات صناعية على قيمة معداتها التى نص على تسليمها عند انتهاء عقد الإمتياز فى الحالة التى تكون عليها فلا يجوز أن يجمع بين الإستهلاك المالى والإستهلاك الصناعى اللهم إلا بما يتعلق بالمعدات التى يتعين لجديدها أثناء عقد الإمتياز .

« ويجوز أن يجمع بين الإستهلاكين إذا كان رأس المال الأصلى (أى

، الأسهم) أو المقترض (أى السندات) أقل من قيمة المعدات الصناعية
، ففي هذه الحالة يسمح بإجراء استهلاك صناعى تكميلى إلى جانب الاستهلاك
، المالى بشرط ألا يزيد قسط الاستهلاكين على قسط الاستهلاك المادى
، الواجب اجراؤه لاستهلاك قيمة المعدات ، مع ملاحظة ثمنها ومدة
، الامتياز ، .

وترى المصلحة ألا يبدأ حساب الاستهلاك إلا فى الوقت الذى تبدأ فيه
الشركة بتجديد أصولها ، لأنه لو استمرت ممتلكات الشركة طوال مدة
الامتياز دون تجديد فلا يكون هناك محل لإجراء أى استهلاك صناعى .
أما إذا بدأت الشركة فعلا فى إحلال أصول جديدة محل الأصول القديمة
التي أصبحت غير صالحة للاستعمال ، فإن هذه الأصول الجديدة هى التى
يتعين استهلاكها من تاريخ استعمالها وفى حدود عمر هذه الأصول .

وترى المصلحة أن الاستهلاك الصناعى لا يمكن أن يحدد سلفا فى
شركات الامتياز حتى لا تتخذ هذه الشركات هذا المبدأ وسيلة للتهرب من
ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

فقد يحدث أن يقدر عمر آلة ما بعشرين سنة وتستمر صالحة للتشغيل
مدة تزيد كثيراً على هذا التقدير . وعلى العكس من ذلك قد يودى التطور
الصناعى إلى إيجاد آلة أكثر إنتاجاً وأقل تسكاليا لتحل محل الآلة القديمة
بعد سنة من تشغيلها . فالعبرة إذن بحدوث هذا التجديد ففى تم فعلا تحتم
احتساب استهلاك صناعى للآلة الجديدة .

ونستطيع أن نلخص حجج مصلحة الضرائب فيما يلى :

١ - أنه لا يجوز الجمع بين الاستهلاك الصناعى والاستهلاك المالى إلا بالنسبة

شركات الامتياز التي ينص عقدها على وجوب تسليم ممتلكاتها جديدة إلى الهيئة المانحة للامتياز في نهاية مدة الامتياز . إذ يصبح على الشركة في هذه الحالة التزامين :

الأول خاص بتسديد قيمة الأسهم إلى حملتها .

والثاني التزام تسليم أصول ثابتة جديدة إلى الهيئة المانحة للامتياز .

٢ - أما إذا كان عقد الشركة ينص على تسليم الأصول بحالة جيدة في نهاية مدة الامتياز فيسكون الواجب على الشركة في هذه الحالة القيام بصيانة الأصول . وتعتبر مصاريف الصيانة من المصروفات التحميلية التي تخصم من الربح .

والسماح بالجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى في هذه الحالة الثانية يؤدي إلى تكوين رأس المال مرتين :
مرة لاستهلاك قيمة الأسهم .

ومرة ثانية دون أى مبرر سوى التهرب من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٣ - وحيث أن عقد الشركة محل النزاع لا ينص على تسليم أصولها جديدة وإنما يتطلب تسليمها في حالة جيدة من التشغيل والصيانة ، فيكتفى في هذه الحالة بتحميل الربح بمصاريف الصيانة .

أما إذا اقتضت حاجة الشركة تجديد أصل هلك من بين الأصول التي لديها ، فإن المصلحة ترى استهلاك قيمة الأصل الجديد استهلاكاً كاملاً في المدة الباقية من عقد الامتياز .

فلو أن الشركة اشترت آلة جديدة ثمنها ١٠٠٠٠ جنيه في نهاية السنة الخامسة والعشرين من عقدتها الذي يمتد خمس وعشرين سنة أخرى لتحل محل آلة قديمة هلكت وأصبحت غير صالحة للإنتاج ، فإن هذا المبلغ يستهلك على مدار السنوات الباقية من مدة الامتياز ويكون المبلغ المدخر لديها هو رأس مالها الأصلي زائداً عشرة آلاف جنيه ثمن الأصل الثابت الجديد . وبذلك تستطيع الشركة تسديد رأس مالها إلى المساهمين ، وأن تشتري في الوقت نفسه أصلاً جديداً يحل محل الأصل القديم ، فتفي بذلك بالتزامها أزاء المساهمين وأزاء السلطة المانحة للامتياز .

رأى سُرقات الامتياز :

وقد ردت الشركة على مصلحة الضرائب أنه لا يجوز حرمان الشركة من إجراء الاستهلاك الصناعي الذي يقرره لها القانون ، استناداً إلى أنها تصرف سنوياً مبالغ لصيانة مصنعها وضمان بقاءه في حالة حيوية تسمح باستمراره في الإنتاج، ذلك لأن الأخذ بهذا الرأي يعطل حكم المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ويحرم المنشآت من حقها في إجراء الاستهلاك الصناعي .

وذكرت الشركة أن مصاريف الصيانة اليومية التي تنفقها كل منشأة على آلاتها وأدواتها هي مصاريف لازمة لأجل ضمان انتظام سير الآلات ومشتان بين الغرض من هذه المصروفات وبين الاستهلاك الصناعي الذي يرمى إلى مقابلة الخسائر المترتبة على النقص الذي يطرأ على الأصل الثابت نتيجة استخدامه في الإنتاج .

ولما كانت الشركة مطالبة بتسليم منشآتها الموضحة في عقد الامتياز بحيث تكون صالحة للاستعمال فمن غير المعقول أن تقوم بالوفاء بهذا الإلتزام

عن طريق مصاريف الصيانة دون حساب الاستهلاك الصناعي الذي خوله القانون لجميع المنشآت بغير استثناء .

وأضافت الشركة إلى هذا كله إنها مطالبة بوجوب تسليم منشآتها الموضحة بعقد الامتياز بعد خمسة وأربعين عاما من تاريخ منحها هذا الحق . ولا يمكن بداهة أن تظل الآلات والأدوات في حالة جيدة من التشغيل بمجرد تعهدها بالصيانة خلال خمسة وأربعين عاما هذا مع إنه من المسلم به أن متوسط عمر آلات الصناعة التي تعمل فيها لا تتجاوز عشرين عاما .

الاستهلاك الصناعي في شركات الامتياز في التشريعات الأجنبية:

وقد رأينا أن نرجع إلى البلاد الأجنبية التي أولت موضوع الاستهلاك الصناعي عناية كبيرة بسبب ضخامة رؤوس الأموال المستثمرة في الشركات الصناعية بصفة عامة وفي شركات الامتياز بصفة خاصة (١) .

رأى القضاء الأمريكي في ضرورة احتساب الاستهلاك:

أصدر القضاء في أمريكا في سنة ١٩٠٩ في قضية شركة نوكس فيل Knoxville للمياه أول حكم يقرر صراحة حق شركات المرافق العامة في إجراء الاستهلاك الصناعي . وقد جاء في أسباب حكم المحكمة العليا في القضية المذكورة: " إنه قبل الوصول إلى الربح يكون من حق الشركة أن تخصم سنويا ما يلزم لاستهلاك أصولها الثابتة واستبدالها في نهاية حياتها الانتاجية وذلك بجانب مصاريف الإصلاح الجارية . ولا يفترض أن الشركة تقف مكتوفة اليدين دون خصم الاحتياطي اللازم من أرباحها لاستبدال هذه الأصول .

" Before coming to the question of profit at all the company is entitled to earn a sufficient sum annually to provide not only current repairs, but for making good the depreciation and replacing

1. Advanced Accounting by W.A. Paton.
Economics of Pubic Utilities by Emery Troxel.
Public Utilities Regulation by Herman Tranchsel.

the parts of the property when they come to the end of their life.

"The company is not bound to see its property gradually waste, without making provision out of earnings for its replacement."

وقد ذكرت المحكمة في أسباب حكمها في القضية المذكورة أيضا :
و أن الاستهلاك يبدأ بالنسبة لآلات الشركة المذكورة ابتداء من تاريخ
استخدامها .

" A water company's plant begins to depreciate in value from the moment of its use."

وقد استطردت المحكمة وذكرت إنه ليس فقط من حق الشركة أن تكون
احتياطيا ، وإنما واجبا إزاء مساهميها ومقرضيها بقضى عليها أن تكونه ، وفي حالة
شركات المرافق العامة فإنه يكون أيضا من واجبها إزاء الجمهور وإذا لم تقم
إحدى هذه الشركات بهذا الواجب . . . فإن تبعة النتائج المترتبة على ذلك
تقع عليها .

"It is not only the right of the company, to make such a provision but it is its duty to its bond and stockholders, and, in the case of a public service corporation. . . , its plain duty to the public. . . . If, however, a company fails to perform this plain duty and to exact sufficient returns to keep the investment unimpaired, . . the fault is its own."

رأى اللجنة الفنية للاستهلاك

وفي سنة ١٩٣٧ كونت لجنة فنية من المحاسبين والمهندسين ، وقد قدمت
عددا من التقارير تناولت فيه موضوع الاستهلاك . وفي اجتماعها السنوى
لسنة ١٩٤٣ قدمت اللجنة تقريرا مستفيضا تناولت فيه بالتحليل مشاكل
الاستهلاك في شركات المرافق العامة .

وقد انتهت هذه اللجنة إلى ذكر مبادئ معينة عن طبيعة الاستهلاك نذكر
من بينها :

- ١ - الاستهلاك هو انقضاء أو نفاذ الحياة الانتاجية للأصل الثابت دون نظر إلى العوامل المعينة التي تؤدي إلى عدم صلاحية الأصل وضرورة إحلال أصل جديد محل الأصل القديم في نهاية حياته الانتاجية . فالعبرة بانتهاء الحياة الانتاجية دون نظر إلى الأسباب التي تدعو إلى استبدال الأصل .
- ٢ - لا ينبغي الخلط بين الاستهلاك والكفاية الإنتاجية . فقد يبقى الأصل الثابت في حالة جيدة من الكفاية حتى قبيل انتهاء حياته الإنتاجية ، بينما تكون قيمته في الواقع قد استهلكت نهائياً .
- ٣ - أن الصيانة لا تحول دون إجراء الاستهلاك ذلك لأنها إنما تحافظ على القدرة الإنتاجية للأصل . على أنه مهما كانت درجة الصيانة فإنها لا تستطيع زيادة الحياة الانتاجية للأصل الثابت .
- ٤ - يجب أن يحاسب الاستهلاك على أساس النقص الفعلي للأصول الثابتة القابلة للاستهلاك .
- ٥ - أن طريقة القسط الثابت هي الطريقة التي تفضلها اللجنة لحساب الاستهلاك سواء عند تحديد قيمة الاستهلاك أو سعر الخدمة أو سعر يبيع السلعة المنتجة .
- ٦ - أن احتساب احتياطي الاستهلاك على أساس دقيق يؤدي إلى إدراج قيمة النقص الذي يطرأ على تكلفة الأصل الثابت بسبب استخدامه في الانتاج ضمن تكاليف الانتاج على أساس سليم .
- ٧ - عند تحديد سعر الخدمة أو سعر بيع السلعة المنتجة في شركات الامتياز فإنه يجب احتساب الاستهلاك اللازم على أساس الحياة الانتاجية للأصل .
- ٨ - أن حساب الاستهلاك عملية يقصد بها تحميل الانتاج بقيمة الأصل المستهلك خلال حياته الانتاجية ، ولهذا فإنه يجب حساب الاستهلاك الفعلي بتوزيعه على حياة الأصل الانتاجية .

مساب الاستهلاك على أساس طريقة الاستبدال :

وقد ظهرت في أمريكا طريقة تسمى Retirement Policy تتضمن تحميل حساب التشغيل بثمن الأصل الجديد دفعة واحدة عند شرائه ليحل محل الأصل القديم ، وبعبارة أخرى لا يحسب الاستهلاك في ظل هذه الطريقة خلال سنوات الحياة الإنتاجية للأصل القديم وإنما تحمل السنة التي تشتري فيها الشركة الأصل الجديد بقيمته .

وأساس هذه الطريقة هو الأهمية الكبرى التي تعلقها على الصيانة كوسيلة من وسائل المحافظة على القدرة الإنتاجية للأصل ومنعه من الإستهلاك ، وأن قيمة الاستبدالات تميل إلى أن تكون متعادلة في السنوات المختلفة ، ومن ثم لا يكون هناك محل لعمل احتياطي الإستهلاك أولاً بأول وسنة بسنة .

وقد أخذت على هذه الطريقة انتقادات كثيرة أهمها :

- ١ - أن مصاريف الصيانة من المصروفات التي لا يمكن أن تمنع الأصل من الإستهلاك .
 - ٢ - يترتب على إتباع هذه الطريقة عدم إحتساب الإستهلاك في السنوات الأولى حيث تكون الأصول الثابتة جديدة في أول الأمر ، ثم تحميل السنوات التالية بعبء كبير عند شراء أصول جديدة تحل محل الأصول الثابتة ، مما يؤدي إلى إظهار أرباح كبيرة في السنوات الأولى ونقص قيمتها في التالية وتذبذب الربح الذي يوزع على المساهمين تذبذباً كبيراً تبعاً لذلك .
 - ٣ - تؤدي هذه الطريقة إلى عدم تمكين الشركة من التوسع في نشاطها وتجديد خدماتها بما يستحدث من طرق جديدة ، أو تخفيض أسعار خدماتها .
 - ٤ - إتباع هذه الطريقة يجعل الحسابات الختامية لا تبين حقيقة الربح ، ويجعل الميزانية أداة غير سليمة لتصوير المركز المالى الحقيقى للشركة حيث تظهر بها الأصول الثابتة على غير حقيقتها .
- ولكى تكون النتائج التي تصل إليها الشركة عند إتباع هذه الطريقة

مقاربة للنتائج التي تحصل عليها عند إتباع طريقة القسط الثابت في الإستهلاك فإنه لا بد من توافر شروط خاصة بصفة دائمة مستمرة وهي :

١ — الحصول على الأصول الثابتة الجديدة بدفع متساوية موزعة توزيعاً متساوياً خلال سنوات الاستغلال .

ب — أن تكون الأصول الجديدة معادله في نوعها وتكلفتها للأصول القديمة .

ح — ألا تكون هناك إضافات أو توسيعات في الأصول القديمة للنشأة .

د — أن تكون الحياة الإنتاجية للأصول قصيرة الأجل .

ويضرب أنصار طريقة الاستبدال المثل الآتي ليدلوا به على أن اتباع هذه الطريقة يكاد يؤدي في النهاية إلى أن الحسابات الختامية تتحمل سنوياً بقسط معادل لما تتحمل به عند اتباع طريقة القسط الثابت .

فإذا اشترت إحدى المنشآت في أول يناير ١٩٤٥ سيارة قيمتها ٢٠٠٠ جنيه واشترت في أول السنة التالية سيارة جديدة بنفس القيمة وهكذا في أول كل سنة من السنوات التالية ، وإذا كانت الحياة الإنتاجية لكل سيارة من هذه السيارات ثلاث سنوات والقيمة المقدرة لبيع الخردة المتبقية ٥٠٠ جنيه فإن الشركة تسحب في نهاية السنة الثانية من الإنتاج السيارة الأولى ، وتسحب في نهاية السنة الرابعة السيارة الثانية وهكذا . ويكون قسط الإستهلاك في هذه الحالة عند إتباع طريقة الاستبدال Retirement Policy وطريقة القسط الثابت كما يلي :

السنة	تكلفة الأصل ^(١)	قسط الإستهلاك	
		بطريقة الاستبدال	بطريقة القسط الثابت
١٩٤٥	٢٠٠٠	—	٥٠٠
١٩٤٦	٤٠٠٠	—	١٠٠٠
١٩٤٧	٤٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
١٩٤٨	٤٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠
١٩٤٩	٤٠٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠

(١) كما تظهر في ٢١ ديسمبر من كل عام بعد استبعاد ما يستهلك من الأصول القديم .

ولكن هذه الشروط من الصعب توفرها في الحياة العملية بصفة مستمرة ومنظمة .

ويبدو في الجدول الآتي تساعد النتائج التي تحصل إليها الشركة لو أنها قد اشترت هذه السيارات الخمس في أول سنة ١٩٤٥ واستهلكتها بعد ثلاث سنوات، ثم اشترت سيارات جديدة محل السيارات المستهلكة، وهكذا...

السنة	تكلفة الأصل	قسط الاستهلاك	
		بطريقة الاستبدال	بطريقة القسط الثابت
١٩٤٥	١٠٠٠٠	—	٢٥٠٠
١٩٤٦	١٠٠٠٠	—	٢٥٠٠
١٩٤٧	١٠٠٠٠	٧٥٠٠	٢٥٠٠
١٩٤٨	١٠٠٠٠	—	٢٥٠٠
١٩٤٩	١٠٠٠٠	—	٢٥٠٠

ففي هذه الحالة نجد أن سنة ١٩٤٧ دون غيرها من السنوات قد تحملت بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه دفعة واحدة عند إتباع طريقة الاستبدال .

بينما تحملت كل سنة من السنوات الخمس بقسط متعادل عند إتباع طريقة القسط الثابت .

العودة إلى إتباع طرق الاستهلاك العادية :

وبسبب الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الاستبدال Retirement Policy لجأت شركات الامتياز إلى تكوين احتياطات بقصد موازنة أعباء التجديدات من سنة إلى أخرى .

ورغم أن طريقة الاستبدال كان يتبعها عدد كبير من شركات الامتياز إلا أنها أعرضت عنها بسبب نواحي الضعف فيها .

وقد استقرت الأوضاع في الولايات المتحدة على ضرورة حجز جزء من

الأرباح تمثل قيمة استهلاك الأصول الثابتة ابتداء من تاريخ استخدامها في الإنتاج وذلك باتباع طرق الاستهلاك العادية ، بعد أن أوصت التعليمات التي أصدرتها معظم لجان الولايات المختلفة بأمريكا باتباعها في شركات الامتياز . ذلك لأن الشركة إذا لم تقم بحجز المبالغ اللازمة للاستهلاك في السنوات الأولى فإنها لن تستطيع أن تحجزها في السنوات التالية ، أو أن تحمل بها السنة النهائية للحياة الانتاجية للأصل دفعة واحدة . وبذلك يتعذر على الشركة أن تستبدل أصلا جديدا بالأصل القديم .

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يعتبر الاستهلاك عنصرا من عناصر التكلفة للسلعة المنتجة أو الخدمة التي تقدمها الشركة . وعدم احتساب الاستهلاك يؤدي إلى الوصول إلى نتائج مضللة من حيث تحديد ثمن التكلفة مما قد يؤدي في النهاية إلى تحقيق أضرار بالغة بالشركة .

كما أن الشركة عندما تحمل احتساب الاستهلاك ضمن أعبائها ومصرفاتها فإن ذلك يؤدي إلى زيادة أرباحها زيادة صورية ، وزيادة الربح الذي يوزع على المساهمين . وبوودي في نفس الوقت إلى جعل الشركة غير قادرة على التوسع في نشاطها وتجديد خدماتها بما يستحدث من طرق جديدة ، أو تخفيض أسعارها مستقبلا .

وأخيرا فإن عدم احتساب الاستهلاك يؤدي إلى أن المستهلك يدفع ثمن الخدمة يقل عن ثمن تكلفتها ، وأن ينتفع من الأصول الثابتة للشركة دون أن يدفع ما يعوضها عما يطرأ عليها من نقص أثناء استخدامها في الإنتاج .

قوانين ضرائب الدخل في الولايات المتحدة تسمح بخضم الاستهلاك في شركات الامتياز :

وقد وافقت اللجنة الفنية للاستهلاك على قبول طريقة القسط الثابت عند حساب الاستهلاك في شركات المرافق العامة هذا من ناحية المحاسبة . أما من ناحية ضرائب الدخل فقد سمحت قوانينها بخضم الاستهلاك عند تحديد الربح الخاضع للضريبة .

نظام الحساب المزدوج في التبريع الانجليزى :

وفى انجلترا يوجد نظام يسمى نظام الحساب المزدوج ^(١) Double Account System يطبق بالنسبة لشركات المساهمة التى تتولى مرافق عامة معينة تقوم باتفاق مصروفات رأسمالية جسيمة وهى شركات الغاز والكهرباء والسكك الحديدية .

ويتميز هذا النظام عن الطريق العادى فى تصوير الميزانية بحيث تظهر الايزدات والمصروفات المتعلقة برأس المال فى قسم خاص يطلق عليه حساب رأس المال ، ويظهر فى القسم الثانى منها الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ويسمى الميزانية .

وقد قصد المشرع الانجليزى بهذا النظام أن تبين هذه المنشآت فى حساب رأس المال ما قبضته من أموال من المساهمين أو حملة السندات أو المقرضين ، ثم الطريقة التى تصرفت بها هذه المنشآت فى هذه الأموال بشراء الأصول الثابتة اللازمة لاستغلال المرفق العام .

وفى ظل هذه الطريقة تبقى الأصول الثابتة بقيمتها التى اشترت بها دون استهلاك . ويحمل حساب الايراد (الذى يمثل حساب الارباح والخسائر فى المنشآت العادية) بما يصرف فى سبيل التجديدات .

ويؤخذ على هذه الطريقة أن التجديدات يحمل بها حساب الايراد فى المدة التى يتم فيها التجديد . مما يؤدى إلى توزيع قيمتها توزيعا غير عادل بسبب انعدامها فى سنوات معينة وحدوثها فى سنوات أخرى .

ولمعالجة هذا النقص تقوم هذه الشركات بتكوين احتياطي للتجديدات لضمان عدالة توزيعها على السنوات المختلفة .

وقد وجهت إلى هذه الطريقة نفس الانتقادات التى وجهت إلى طريقة الاستبدال .

(١) محاضرات الاستاذ ابراهيم جرجس بقسم الماجستير للمحاسبة بكلية التجارة بجامعة

فؤاد الاول .

ودراسة ونقد الميزانيات الاستاذ بنى نوار .

ونستطيع أن نضيف إلى تلك الانتقادات الملاحظات الآتية :

١ — أن قانون الشركات يشترط على هذه الشركات اتباع هذه الطريقة بسبب ما تمنحه لها الحكومة من امتيازات .

٢ — أنه ليس في القانون المصرى ما يلزم شركات المرافق العامة باتباع هذه الطريقة أو طريقة أخرى معينة .

٣ — أن العرف يقضى فى إنجلترا بتكوين احتياطى للتجديدات المستقبلية بحيث تكون كافية لتمكين شركات الامتياز من أثبات استهلاك الاصول الثابتة وتوزيعه توزيعا عادلا على جميع السنوات .

وبذكر Spicer and Pegler فى كتابهما Practical Auditing^(١) أنه رغم أن قوانين هذه الشركات لا تتضمن إلزامها بتكوين احتياطى للتجديدات المستقبلية ، فإن على المراجع أن يتحقق من تكوينه . وإذا رأى عدم كفاية هذا الاحتياطى فعليه أن يلفت النظر إلى ذلك .

“ Although there would appear to be no direct statutory obligation to provide for future renewals of this nature, the Auditor should ascertain that it has been done and, if in his opinion the provision is inadequate, he should draw the attention of the members to the matter.”

قانونه ضريبة الدخل فى إنجلترا يسمح بمخصم الاستهلاك فى شرائط الامتياز :
وقد تضمنت قوانين ضرائب الدخل فى إنجلترا السماح لشركات الامتياز بمخصم احتياطى التجديدات الذى يمثل الاستهلاك الحقيقى عند تحديد الارباح الخاضعة للضريبة .

رأينا الخاص

ونستطيع أن نخلص مما سبق أن الاستهلاك الصناعى إنما يسرى على الاصول التى تشتريها الشركة عند تأسيسها ، وليس لمصلحة الضرائب أن تعترض طالما أن الاستهلاك يتم بالنسب التى يقررها الخبراء الفنيون ووفقا لظروف العمل فى الشركة . ونستند فى رأينا هذا إلى الأسباب الآتية :

١ — أن الاستهلاك خسارة فعليه نقيجة الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم، فلو وصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة لابد من احتساب الاستهلاك الصناعي.

٢ — أن عدم احتساب الاستهلاك الصناعي في السنوات التي يتم فيها يؤدي إلى الاخلال بمبدأ صدق الميزانية لتصويرها المركز المالى الحقيقى للمنشأة.

٣ — أن مبدأ سنوية الحساب وسنوية الضريبة يقضيان باستقلال كل سنة مالية عن السنوات الأخرى فلا يجوز ترحيل الاستهلاك إلى سنوات تالية.

٤ — أن الاستهلاك عنصر ضرورى لحساب تكاليف الإنتاج. فإذا لم تقم الشركة باحتسابه إنتهت إلى نتائج مضللة. فقد تباع منتجاتها بسعر ضئيل مما يحقق لها خسائر.

٥ — إذا لم تقم الشركة باحتساب الاستهلاك الصناعى فانها ان تتمكن من شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول البالية القديمة.

أما إذا إتبعَت شركات الامتياز الطريق الثانى الذى تنادى به مصلحة الضرائب فانها لن تجد لديها مايمكنها من الوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة العامة من حيث شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول البالية لتسليمها إلى الهيئة المانحة للامتياز بالحالة المتفق عليها فى نهاية مدته.

فلو أن إحدى شركات الامتياز التى يبلغ رأسمالها مليون جنيه قد استخدمته فى شراء أصول ثابتة ستؤول دون مقابل إلى السلطة المانحة للامتياز بعد خمسين سنة، وأنها قد أكتفت بأستهلاك رأسمالها إستهلاكاً كاملاً بنسبة ٢٪ سنوياً دون أن تستهلك أصولها الثابتة، رغم أن تنفيذ عقد الالتزام يتطلب منها شراء أصول جديدة لتحل محل أصولها القديمة التى تستهلك نهائياً خلال سنوات الامتياز بحيث يصبح إستبدالها واجبا فى نهاية مدة الامتياز، فان ميزانية هذه الشركة تظهر على الصورة الآتية فى نهاية مدة الامتياز:

أصول الميزانية في نهاية مدة الامتياز خصوم

أصول	١,٠٠٠,٠٠٠	رأس المال	١,٠٠٠,٠٠٠
نقدية	١,٠٠٠,٠٠٠	احتياطي استهلاك	١,٠٠٠,٠٠٠
		رأس المال	
			٢,٠٠٠,٠٠٠

وفي هذه الحالة نظرا لأن الشركة لم تستهلك أصولها الثابتة لاستهلاكها صناعيا فإن قيمتها الدفترية ستظهر في هذه الحالة بمبلغ مليون جنيه في نهاية مدة الامتياز ولكن قيمتها الحقيقية ستكون صفرا .

وحيث أن تنفيذ عقد الامتياز يقضى بشراء أصول جديدة - تحل محل الأصول القديمة في نهاية مدة الامتياز تنفيذا لشروطه وتبلغ تكاليف شراء هذه الأصول ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه فإن الشركة في هذه الحالة لن تجد لديها المال اللازم للوفاء بالتزاماتها إزاء الحكومة نظر بسبب استخدام مال لإحتياطي استهلاك رأس المال في سداد أسهم رأس المال .

ولو أن الشركة قد حجزت جانبا من الأرباح مبلغا لازما لاستهلاك الأصول الثابتة قدره ٢٠,٠٠٠ جنيه - سنويا فإن ميزانية الشركة تظهر في نهاية مدة الامتياز على النحو الآتي :

أصول الميزانية في نهاية مدة الامتياز خصوم

أصول	١,٠٠٠,٠٠٠	رأس المال	١,٠٠٠,٠٠٠
نقدية	٢,٠٠٠,٠٠٠	احتياطي استهلاك	١,٠٠٠,٠٠٠
		رأس المال	
		احتياطي استهلاك	١,٠٠٠,٠٠٠
		الأصول الثابتة	
			٣,٠٠٠,٠٠٠

وفي هذه الحالة تستطيع الشركة أن تفي بالتزاماتها نحو المساهمين حيث تجد لديها المال اللازم لسداد قيمة أسهمهم . كما أنها ستجد في نفس الوقت المال اللازم لتجديد الآلات التي يجب أن تسلمها للحكومة بحالة جديدة تنفيذا لعقد الامتياز .

وقد ذكرت مصلحة الضرائب أنه ليس لها أن تسأل عن كيفية تدبير الشركة المال اللازم للوفاء بالتزامها إزاء السلطة المانحة للامتياز وأن الشركة تستطيع أن تحصل على هذا المال بإصدار أسهم جديدة أو سندات جديدة أو قروض جديدة . ونحن نرى أن هذه الحلول ليست حلا عمليا ذلك لأن الشركة لا يمكن عملا أن تصدر أسهما جديدة أو سندات جديدة أو قروضا جديدة قبيل موعد انتهاء الامتياز وفي الوقت الذي تعمل فيه على استهلاك ما سبق أن أصدرته من أسهم وسندات وقروض .

* * *

وفي رأينا أنه عند معالجة الاستهلاك الصناعي في شركات الامتياز ينبغي أن نقسم الأصول الثابتة التي لدى الشركة إلى قسمين :
أولا - الأصول التي ستبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز .
ثانيا - الأصول التي ستؤول للسلطة المانحة للامتياز .
وسنعالج فيما يلي كلا منهما على حدة :

أولاً - الأصول التي ستبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز :
وطبيعي أن هذه الأصول تستهلك استهلاكاً صناعياً في الحدود الواردة بالمادة ٣٩ من القانون .
ويلاحظ أن هذه الأصول لا يستهلك ما يقابلها من رأس المال استهلاكاً مالياً كما سبق أن ذكرنا .
ولم يكن استهلاك هذه الأصول مثال جدل أو خلاف في الرأي .

ثانياً - الأصول التي ستؤول للسلطة المانحة للامتياز :
هل يجوز استهلاك هذا النوع من الأصول استهلاكاً صناعياً ؟ فتجتمع الشركة بين استهلاكها استهلاكاً صناعياً ، وبين الاستهلاك المالي لرأس

المال الذى يمثلها ؟ وإلى أى مدى يجوز هذا الجمع ؟

للإجابة على هذا السؤال لابد لنا أن نفرق بين الحالات الثلاث الآتية :

١ - عند ما ينص عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول فى حالة جديدة إلى السلطة المانحة للامتياز فى نهاية مدته .

٢ - عند ما ينص عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول بالحالة التى تكون عليها .

٣ - عندما ينص عقد الامتياز على تسليمها بحيث تكون صالحة للاستعمال .
وسنتناول فيما يلى كل من هذه الحالات الثلاث :

١ - عند ما ينص عقد الامتياز على تسليم الأصول التى تؤول للسلطة المانحة للامتياز فى حالة جيدة :

وفى هذه الحالة تكون الشركة ملزمة باستهلاك ما لديها من الأصول الثابتة التى ستسلمها للحكومة فى حالة جيدة . فلا بد من حجز جزء سنوى من الأرباح لمقابلة النقص الذى يطرأ على هذه الأصول حتى تستطيع الشركة أن توفر المال اللازم لشراء أصول جديدة تحل محل الأصول القديمة التى تنقص قيمتها نتيجة الإستهلاك .

أما الأصول التى لا تستهلك بطبيعتها كالأراضى فلا محل لعمل إستهلاك صناعى لها .

فإذا كانت مدة الامتياز خمسين سنة وعمر الأصل الثابت القابل للإستهلاك ثلاثين سنة فإنه يستهلك فى الثلاثين سنة الأولى لتشتري الشركة أصلاً جديداً يحل محله ، ثم تستهلك الأصل الجديد على ثلاثين سنة أخرى . وبذلك تتمكن الشركة فى نهاية مدة الامتياز من بيع الأصل الذى اشترته فى الفترة الثانية وشراء أصل جديد بقيمة يبعه زائداً ما حملت به الأرباح خلال سنوات استخدامه .

فإذا حققت الشركة ربحاً رأسمالياً أو خسارة رأسمالية عند بيع الأصل المشتري فى نهاية الفترة الثانية ، فإنه يدخل فى الاعتبار عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٢ - إذا كان عقد الامتياز ينص على تسليم الأصول بالحالة التي تكون عليها:

وفي هذه الحالة إذا كان الاصل الثابت سيعتق حتى نهاية الامتياز فلا يجوز استهلاكه .

أما إذا اضطرت الشركة لكي تستمر في نشاطها إلى شراء أصل جديد يحل محل الاصل القديم الذي انتهت حياته الانتاجية فانه ينبغي استهلاك الاصل القديم . أما الاصل الجديد الذي سيسلم للحكومة بالحالة التي يكون عليها فلا يجوز استهلاكه .

٣ - إذا كان عقد الشركة ينص على تسليم الاصول بحيث تكون صالحة

للاستعمال :

وفي هذه الحالة تقسم الاصول الثابتة إلى أصول متبقى في حالة جيدة حتى نهاية مدة الامتياز فلا يكون هناك محل لاستهلاكها . وأصول تقل حياتها الانتاجية عن مدة الامتياز فيسرى الاستهلاك الصناعي في هذه الحالة بالنسبة للاصول القديمة التي متبقى دون الاصول الجديدة التي ستشتري ولكنها متبقى صالحة للاستعمال حتى نهاية مدة الامتياز .

و خلاصة القول أنه في ظل الأصول العلمية للمحاسبة ونصوص التشريع المصرى وعلى ضوء الدراسة المقارنة للتشريعات المالية في فرنسا والولايات المتحدة وانجلترا ، وما استقر عليه العمل في هذه البلاد الأجنبية من حيث تحديد الاستهلاك والأرباح الصافية من ناحية المحاسبة وضرائب الدخل ، فإننا نرى :

١ - أنه يجوز الجمع بين الاستهلاك المالى والصناعى عند تحديد وعام الضريبة الأرباح التجارية والصناعية في شركات الامتياز بسبب ماها من طبيعة خاصة .

٢ - يعتبر الاستهلاك المالى لرأس مال الأسهم والسندات تكليفاً على الربح في حدود قيمة الأصول الثابتة التى تشتريها شركات الامتياز والتي تؤول إلى السلطة المانحة له دون مقابل ، سواء كانت هذه الأصول تستهلك استهلاكاً صناعياً أو لا تستهلك بطبيعتها ، ودون نظر إلى الأصول الأخرى التى تبقى للشركة .

وتسكون العبرة في تحديد قسط الاستهلاك المالى الذى يعتبر تكليفاً على الربح بالاقساط السنوية التى يحددها القانون النظامى لكل شركة من شركات الإمتياز .

٣ - وشركات الامتياز - بجانب حقها في الاستهلاك المالى - الحق في أن تستهلك أصولها الثابتة استهلاكاً صناعياً في الحدود التى تقضى بها عقود الامتياز من حيث تعيين الحالة التى يجب أن تكون عليها عند تسليمها في نهاية مدة الامتياز .

ويكون حساب الاستهلاك الصناعى في هذه الشركات وفقاً للقواعد العامة للمحاسبة في الاستهلاك الصناعى التى تتبع في المنشآت والشركات العادية دون حاجة إلى قصره على الأصول الجديدة التى تشتري لتحل محل الأصول القديمة تنفيذاً لعقد الإمتياز .

الفصل السادس

استهلاك الاصول المستحدثة

في ظل قانون الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية

تقضى المادة السابعة فقرة ثانيامن القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١^(١) الخاص بفرض الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية بجواز الترخيص للممول بأن يخصم من ربحه الاستثنائي عند حساب الضريبة على أرباحه الاستثنائية المبالغ اللازمة لاستهلاك رؤوس الأموال المستثمرة بادية الأمر في المنشآت الجديدة التي استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ أو لاستهلاك انشاءات استحدثت بعد التاريخ المذكور بواسطة منشآت موجودة من قبل .

على أنه لا يجوز أن يزيد هذا الخصم على ٥٠ ٪ من الربح الاستثنائي ، ولا أن يزيد مجموع الخصم لتكوين احتياطي هبوط الأسعار واحتياطي استهلاك الأصول المستحدثة على ٦٠ ٪ من الربح الاستثنائي^(٢) .

(١) استمر العمل بقانون الضريبة الخاص على الأرباح الاستثنائية رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ابتداء من أول يناير سنة ١٩٤٠ وانتهى العمل به عن أرباح سنة ١٩٥٠ ولكنه مازال محلاً للبحث والتطبيق . وقد أثار نص الفقرة الثانية من المادة السابعة كثيراً من المنازعات بين مصلحة الضرائب والممولين بالنسبة للسنوات التي تم الربط عليها والتي لم يتم بعد لحس حساباتها وتحديد أرباحها . وقد رأينا أن نتعالج في هذا البحث هذه الفقرة وما أثارته من منازعات .

(٢) وفيما يلي نص المادة السابعة من القانون :

« يجوز الترخيص للممول بأن يخصم من الربح الاستثنائي وذلك فقط فيما يتعلق بحساب الضريبة الخاصة المستحقة عليه :

وخصم الاستهلاك الاستثنائي لا يعتبر حقاً مطلقاً للممول ينتفع به مهما كانت الظروف والأحوال، وإنما هو أمر جوازي معلق على موافقة مصلحة الضرائب طبقاً لنص القانون . على أنه ليس للمصلحة أن ترفض طلب الخصم متى توافرت الشروط الآتية :

١ — أن تكون هناك منشآت استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ بواسطة منشآت قديمة أو منشآت بعد هذا التاريخ . ولا بد أن يكون لدى المنشأة بطبيعة الحال المستندات المؤيدة لتكاليف هذه المنشآت .

٢ — أن يقدم طلب الترخيص بهذا الخصم إلى مصلحة الضرائب في الميعاد المقرر مبيناً به قيمة الأصول الثابتة التي استحدثت بالتفصيل وتاريخ وقيمة شراء كل منها ، وذلك طبقاً لما هو وارد باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ .

على أن عدم تقديم الممول طلب الترخيص في الموعد المقرر باللائحة لا يؤدي إلى حرمانه من الانتفاع بهذا الترخيص ما لم تنقص المدة المقررة لسقوط حقه في استرداد ما دفعه دون وجه حق . وإنما يترتب على التأخير في هذه الحالة توقيع الجزاءات الواردة باللائحة عند مخالفة الممول لحكم من أحكام اللائحة فيعاقب بغرامة لا تتجاوز مائة قرش .

== «أولاً» — المبالغ المخصصة لتكوين مال احتياطي خاص معد لتنفيذ ما هو محتمل عند عودة الحالة الاقتصادية إلى مجراها العادي من هبوط قيمة ما اشترى منذ أول يناير سنة ١٩٤٠ وذلك إذا كانت طبيعة العمل الذي تقوم عليه المنشأة أو التجارة مما يستدعي تخصيص تلك المبالغ لتكوين الاحتياطي المذكور .

ثانياً — المبالغ اللازمة لاستهلاك رؤوس الأموال المستثمرة بأدى الأمر في المنشآت الجديدة التي استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ أو لاستهلاك منشآت استحدثت أو اشترت بعد التاريخ المذكور بواسطة منشآت موجودة من قبل .

ولا يجوز أن تزيد المبالغ التي تخص طبقاً للفقرة (أولاً) على ٢٥ ٪ من الربح الاستثنائي ولا أن تزيد التي تخص طبقاً للفقرة (ثانياً) على ٥٠ ٪ منه كلاً لا يجوز أن يزيد مجموع المبالغ التي تخص طبقاً للفقرتين معاً على ٦٠ ٪ من ذلك الربح .

٣ - أن تكون المنشأة قد حققت أرباحاً استثنائية ويكون الخصم في حدود ٥٠ ٪ من هذه الأرباح للاستهلاك الاستثنائي وبحيث لا يتجاوز مجموعه مع احتياطي هبوط الأسعار ٦٠ ٪ من الربح الاستثنائي .

طبيعة الاستهلاك الاستثنائي والغرض منه :

الاستهلاك العادي ^(١) Depreciation هو النقص الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الانتاج Wear & Tear أو القـدم Obsolescence أو انقضاء الزمن Effluxion of time . واحتساب الاستهلاك أمر لازم للوصول إلى الأرباح الصافية الحقيقية ، ولتحديد ثمن التكلفة على أساس سليم وحتى يمكن المحافظة على رأس المال سليماً فيصبح في وسع المنشأة أن تشتري أصلاً جديداً يحل محل الأصل القديم المستهلك وحتى تصبح الميزانية أداة سليمة لتصوير المركز المالي للمنشأة تصويراً أميناً صادقاً .

أما الاستهلاك الاستثنائي الذي نص عليه قانون الضريبة على الأرباح الاستثنائية فهو يختلف في طبيعته وفي الغرض منه عن الاستهلاك العادي . فهو لا يجري لمقابلة النقص الذي يطرأ على المقدرة الإنتاجية للأصول الثابتة ، وإنما هو بمثابة منحة يمنحها المشرع للمنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح الاستثنائية لتشجيع المنشآت القديمة الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ على أن تشتري أصولاً ثابتة جديدة أو أن تستحدث انشاءات جديدة لتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على تكوين مؤسسات جديدة وذلك بقصد تحقيق هدفين :

١ - معاونة المنشآت الصناعية والتجارية بهذه المنحة بسبب ما ينتظر من انخفاض قيمة الأصول الثابتة عند انتهاء الحرب وهبوط مستوى الأسعار إلى ما كانت عليه قبل الحرب ، وخشية ما تعرض له هذه المنشآت من منافسة

(١) يراجع في موضوع الاستهلاك Depreciation كتب المحاسبة والمراجعة ومن بينها « الميزانيات » و « المراجعة العملية » و « التكاليف » للاستاذ بني نوار .

قاسية عند تدفق السلع الأجنبية المستوردة من الخارج بانتهاء الحرب مما يؤدى إلى تعريض هذه المنشآت لتحقيق خسائر جسيمة .

ب - زيادة القدرة الانتاجية وزيادة الانتاج القومى حتى تساهم هذه المنشآت فى سد النقص فى السلع والبضائع اللازمة للاستهلاك المحلى بسبب ظروف الحرب التى حالت بيننا وبين الاستيراد من الخارج .
ويقصد المشروع بذلك خدمة المستهلك من ناحية العمل على توفير المواد اللازمة له وخفض أثمانها بسبب ما يترتب على زيادة المعروض منها نتيجة لزيادة الإنتاج .

الأصول التى يجوز استهلاكها استهلاكاً استثنائياً :

اثار نص الفقرة الثانية من المادة السابعة خلافاً كبيراً بين مصلحة الضرائب والممولين حول الأصول التى يتناولها الاستهلاك الاستثنائى وكانت المصلحة المصلحة ترى فى بادىء الأمر أن الأصول التى يجوز استهلاكها استهلاكاً استثنائياً هى الآلات الصناعية المستحدثة وما يتبعها من تركيبات ومبان متعلقة بها . ولهذا ذكرت المصلحة بكتابها الدورى رقم ١١ :

« أما الاستهلاك المشار إليه فى الفقرة (ثانياً) من المادة السابعة فيلاحظ عند الترخيص به أن يكون فى حدود الآتية :

١ - لا يسرى هذا الاستهلاك إلا على الآلات الصناعية المستحدثة

وما يتبعها من تركيبات ومبان متعلقة بها ،

وكانت مصلحة الضرائب تستند فى رأيها هذا إلى المذكرة التفسيرية لمشروع القانون فيما يتعلق بالمادة السابعة منه حيث جاء بها :

« وقد وجه نظر الحكومة إلى أن الأرباح الاستثنائية التى تجنى بسبب الظروف الحالية يقابلها استهداف المنشأة إلى أخطار أشد من تلك التى تتعرض لها فى الأوقات العادية . والحق أن تقلبات الأسعار التى ساعدت على كسب هذه الأرباح يجوز أن تجرى مجرى عكسياً عندما يعود النشاط الاقتصادى سيرته الأولى . . . »

« على أن الحكومة أفاضة منها في هذا المعنى عملت على أن تخص بميزة أخرى المنشآت الحديثة أو المنشآت القديمة التي زادت مهماتها وآلاتها إذ تنص المادة ٨ من المشروع على الإذن لها بتخصيص مبلغ لا يزيد على نصف الأرباح الاستثنائية في مقابل استهلاك المهمات والأدوات الجديدة . ولذلك يكون هذا المبلغ معفيا من الضريبة الخاصة ، .

وبعد أن كانت المصلحة تقصر الاستهلاك الاستثنائي على الآلات الصناعية وما يتبعها من تركيبات ومبان متعلقة بها رأت أن الاستهلاك الاستثنائي يسرى على كافة الأصول الثابتة والمستعملة فعلا في انتاج الربح بشرط أن يكون العرف قد جرى باستهلاكها وكانت قد اشترت أو استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ .

ولهذا ذكرت المصلحة بكتابها الدوري رقم ٢٧ الصادر في ١٩٤٦ / ٣ / ٣٤ :

« ويسرى هذا الاستهلاك على كافة الأصول الثابتة والمستعملة فعلا في انتاج الربح في المنشآت الخاضعة للضريبة الخاصة مادام العرف قد جرى باستهلاكها وكانت قد اشترت أو استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ فيدخل في ذلك بطبيعة الحال المباني والآلات والعدد ووسائل النقل والأثاث والتركيبات إلى غير ذلك من أنواع الأصول التي تحوزها المنشآت بقصد استعمالها في المنشأة وليس بقصد الاتجار فيها ، .

أما الأراضي فقد كانت المصلحة ترى دائما أن الاستهلاك الاستثنائي لا يسرى عليها باعتبارها من الأصول الثابتة التي لا تستهلك بطبيعتها ، كما هو واضح من السكتابين المذكورين ، بل لقد ذكرت رأيها صراحة في منشورها الدوري رقم ٣٥ الصادر في ١٧ / ٦ / ١٩٥٠ إذ أوردت في ختامه :

« أن استهلاك الانشاءات المستحدثة يشمل العدد والآلات .

أما الأرض فلا تكون محلا للاستهلاك ،

غير أننا نرى أن الحكمة التي دفعت المشرع إلى منح هذه المنحة إنما هو تخفيف العبء الذي يقع على عاتق المنشآت بالنسبة للأصول الثابتة عند عودة الأوضاع الاقتصادية إلى مجراها الطبيعي وانخفاض الأسعار عند انتهاء الحرب . ومن ثم فإن الإستهلاك الاستثنائي يسرى على الأصول الثابتة المستحدثة مهما كان نوعها ومنها الأراضي .

وقد أيدنا مجلس الدولة في رأينا هذا من حيث أن لفظ الإنشاءات الواردة بالمادة السابعة الفقرة « ثانيا ، لفظ عام ينطوي تحته الأراضي ،

فذكر في فتواه رقم ١٨٣ - ٢١٦/٥٢ :

« والإنشاءات لفظ عام لا يقصر مدلوله على المباني وما تشتمل عليه من عدد وآلات دون الأراضي المقام عليها البناء ولهذا يكون هذا النوع من الأراضي داخلة في الاستهلاك عند تطبيق القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ على خلاف ما هو متبع في هذا الشأن عند تطبيق القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

ويلاحظ أن المقصود بالإنشاءات المستحدثة هو الأصول الثابتة التي تشتريها المنشأة بقصد استخدامها في الإنتاج ، لا الأصول المتداولة التي تشتريها بقصد بيعها بالحالة التي تكون عليها (كما الحال في المنشآت التجارية) أو بعد إدخال بعض التعديلات عليها (كما هو الحال في المنشآت الصناعية) .

كما ينبغي أن يلاحظ أن ما يعتبر أصلا ثابتا بالنسبة لمنشأة ما يعتبر أصلا متداولا بالنسبة لمنشأة أخرى . فالسيارات تعتبر أصلا ثابتا بالنسبة لشركة صناعية أو تجارية تشتريها بقصد استخدامها في نقل مشترياتها وتوزيع منتجاتها . ولكن هذه السيارات تعتبر أصلا متداولا بالنسبة لشركة تنتجها أو تشتريها بقصد بيعها وتحقيق ربح من وراء ذلك .

ولا يقتصر الاستهلاك الاستثنائي على الأصول المستحدثة في المنشآت الصناعية دون غيرها من المنشآت ، ذلك لأن نص القانون نص عام يشمل

جميع أنواع المنشآت مهما كان لون نشاطها التجارى أو الصناعى مادامت تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبالتالى لضريبة الأرباح الاستثنائية .

القيمة التى تتخذ أساسا لحساب الإستهلاك العادى عند مباشرة المنشأة حقها فى الإستهلاك الاستثنائى :

كيف يحسب الإستهلاك العادى ؟
هل يحسب على قيمة الأصل بعد حساب الإستهلاك العادى والاستثنائى عن السنوات السابقة ؟ أم يكتفى عند احتسابه باستبعاد الإستهلاك العادى ؟ اتجهت مصلحة الضرائب فى أول الأمر إلى حساب الإستهلاك العادى على أساس رصيد حساب الأصل بعد خصم الإستهلاك العادى والاستثنائى عن السنوات السابقة . ولهذا ذكرت بكتابها الدورى رقم ١١ بالفقرة « ح » ما يلى :

• يحسب الإستهلاك لأغراض الضريبة العادية على رصيد حساب الأصل بعد تنزيل الإستهلاك الذى صرح بخصمه فعلا فى السنة السابقة تنفيذاً لحكم الفقرة « ثانياً » من المادة السابعة من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ، و ذكرت المصلحة بكتابها الدورى رقم ٢٧ ما يتفق مع رأيها هذا :

• ويلاحظ عند تحديد الإستهلاك العادى الذى يخصم من وعاء الضريبة العادية طبقاً لنص الفقرة (٢) من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن يحسب على رصيد الأصل بعد تنزيل الإستهلاك الاستثنائى الذى صرح بخصمه فعلا فى السنة السابقة .

وكانت المصلحة تستند فى رأيها هذا إلى أنه لا فرق بين الإستهلاك العادى والإستهلاك الاستثنائى من حيث أن كلا منهما يمثل النقص الذى طرأ على قيمة الأصل الثابت ، وأن كلا منهما تكليف على الربح .

ونحن لا نوافق مصلحة الضرائب فيما ذهبت إليه للأسباب الآتية :

١ — أن قانون الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية يفرق بين نوعي الاستهلاك من حيث اعتبار أن الاستهلاك العادي تكليف على الربح فيخضم عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية : أما الاستهلاك الاستثنائي فليس تكليفاً على الربح ومن ثم لا يستبعد من الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

٢ — أن خصم الاستهلاك الاستثنائي عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية يؤدي إلى تخفيض قيمة الأصل الثابت بقيمة الاستهلاك الاستثنائي ثم حساب الاستهلاك العادي على رصيد حساب الأصل بعد ذلك مع أن الاستهلاك الاستثنائي لا يمثل نقصاً في قيمة الأصل الثابت . ويترتب على ذلك أن يحدد الاستهلاك العادي بقيمة تقل عن قيمته الحقيقية .

٣ — أن استبعاد الاستهلاك العادي والاستثنائي من حساب الأصل الثابت يؤدي إلى انقاص قيمة الأصل عما ينبغي أن تكون عليه وإظهار أرباح رأسمالية صورية عند بيعه تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية نتيجة لتخفيض القيمة الدفترية للأصل الثابت عما كان يجب أن تكون عليه .

فلو أن إحدى المنشآت الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ اشترت آلات بمبلغ ٤٠ ألف جنيه في أول يناير المذكور تستهلك استهلاكاً عادياً بنسبة ٢٥٪ سنوياً على أساس القسط الثابت ، وكانت الأرباح الاستثنائية في خلال السنوات الخمس من سنة ١٩٤٠ إلى سنة ١٩٤٤ عشرة آلاف جنيه سنوياً ، فإنه عند تطبيق رأى مصلحة الضرائب يظهر حساب الآلات بعد خصم الاستهلاك العادي والاستهلاك الاستثنائي على النحو الآتي :

منه حساب الآلات له

جنيه	رصيد	١٩٤٠/١/١	جنيه	من ح/ الاستهلاك العادى	١٩٤٠/١٢/٣١
٤٠,٠٠٠	رصيد	١٩٤٠/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادى	١٩٤٠/١٢/٣١
			٥,٠٠٠	من ح/ الاستثنائى	١٩٤٠/١٢/٣١
			٢٥,٠٠٠	رصيد	١٩٤٠/١٢/٣١
٤٠,٠٠٠			٤٠,٠٠٠		
٢٥,٠٠٠	رصيد	١٩٤١/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادى	١٩٤١/١٢/٣١
			٥,٠٠٠	من ح/ الاستثنائى	١٩٤١/١٢/٣١
			١٠,٠٠٠	رصيد	١٩٤١/١٢/٣١
٢٥,٠٠٠			٢٥,٠٠٠		
١٠,٠٠٠	رصيد	١٩٤٢/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادى	١٩٤٢/١٢/٣١
١٠,٠٠٠			١٠,٠٠٠		

ويترتب على ذلك أنه فى نهاية السنة الثالثة تكون المنشأة قد استنفذت حقها فى حساب الاستهلاك العادى باحتساب ٣٠,٠٠٠ جنيه فقط خلال السنوات الثلاث الأولى ، وتحرم المنشأة من حقها فى خصم مبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه باقى قيمة الاستهلاك العادى للاصول الثابتة فى السنة الرابعة وهو الحق المقرر لها قانونا طبقا للمادة ٣٩ من قانون ضريبة الأرباح التجارية والصناعية رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

كما يترتب على ذلك أن مجموع ما تخصمه المنشأة من الربح الاستثنائى عند اتباع الرأى الذى تنادى به مصلحة الضرائب يكون فقط ٥,٠٠٠ جنيه فى السنة الأولى + ٥,٠٠٠ جنيه فى السنة الثانية = ١٠,٠٠٠ جنيه .

(ولا تنتفع المنشأة بخصم الاستهلاك الاستثنائى من أرباحها الاستثنائية)

في السنوات التالية مع أن قانون الضريبة الخاصة يجعل من حقها خصم ٢٠,٠٠٠ جنيه بمعدل ٥٠٠٠ جنيه سنوياً في مثالنا هذا .

ونحن نختلف عن مصلحة الضرائب فيما ذهبت إليه ونرى أن الاستهلاك العادي ينبغي أن يحسب على الأصل الثابت أما الاستهلاك الاستثنائي فيحسب عند تحديد الربح الاستثنائي الخاضع للضريبة الخاصة بالنسبة للأصول الثابتة المستحدثة في حدود ٥٠٪ من الربح الاستثنائي بعيداً عن حساب هذه الأصول كما تظهر بالدفاتر .

ويظهر حساب الآلات في المثال السابق عند تطبيق رأينا هذا على الصورة الآتية :

منه حساب الآلات له

جنيه		جنيه		جنيه
٤٠,٠٠٠	رصيد	٤٠/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادي
			٣٠,٠٠٠	رصيد
٤٠,٠٠٠			٤٠,٠٠٠	
٣٠,٠٠٠	رصيد	٤١/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادي
			٢٠,٠٠٠	رصيد
٣٠,٠٠٠			٣٠,٠٠٠	
٢٠,٠٠٠	رصيد	٤٢/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادي
			١٠,٠٠٠	رصيد
٢٠,٠٠٠			٢٠,٠٠٠	
١٠,٠٠٠	رصيد	٤٣/١/١	١٠,٠٠٠	من ح/ الاستهلاك العادي

وفي هذه الحالة يكون مجموع الاستهلاك العادي الذي يخصم من حساب الآلات عند تحديد الأرباح التجارية والصناعية يكون في جملته ٤٠,٠٠٠ جنيه.

ويكون بمجموع الاستهلاك الاستثنائي الذي يخصم من الربح الاستثنائي عند حساب الضريبة الخاصة ٢٠,٠٠٠ جنيه .

ويلاحظ اختلاف النتائج اختلافا كبيرا لو أن المنشأة باعت هذه الآلات في نهاية السنة الثالثة من حياتها الإنتاجية تبعا لاختلاف الآراء :

١ - فعند الأخذ برأى مصلحة الضرائب تكون المنشأة قد حققت أرباحا رأسمالية تبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وضريبة الأرباح الاستثنائية .

٢ - وعند الأخذ برأينا يظهر رصيد حساب الآلات مدنيا بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنيه وهو ثمن بيعها فعلا . فلا تكون هناك أرباح تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية أو لضريبة الأرباح الاستثنائية .

وقد عادت المصلحة وأخذت بالرأى الصحيح أى بمبدأ خصم الاستهلاك العادى من حساب الأصل الثابت دون الاستهلاك الاستثنائى ، فذكرت بمشورها رقم ٣١٤ « أرباح تجارية وصناعية » :

« فالقانون لم ينص على إجراء استهلاك فعلى على الأصل وإنما نص على أن يخصم من الربح الاستثنائى مبالغ معينة لا تلحقها الضريبة الخاصة وعلى أن هذا الخصم إنما يكون (فقط فيما يتعلق بحساب الضريبة الخاصة) فلا أثر إذن من غير حساب هذه الضريبة » .

متى يبدأ حق المنشأة فى الاستهلاك الاستثنائى :

هل يبدأ حق المنشأة فى الاستهلاك الاستثنائى من تاريخ شراء الأصل الثابت أم يبدأ من تاريخ استعماله فى الإنتاج ؟ وهل يشترط أن تكون المنشأة قد دفعت فعلا ثمن هذا الأصل الثابت ؟

قلنا أن الاستهلاك الاستثنائى يختلف فى طبيعته عن الاستهلاك العادى

فاذا كان الاستهلاك العادى يحسب من تاريخ استخدام الاصل الثابت فعلا فى الانتاج ، فان هذا الاعتبار لا يراعى عند حساب الاستهلاك الاستثنائى اذ ان هذا الاستهلاك إنما هو منحة يمنحها المشرع عند تحديد الربح الاستثنائى للسنة التى تم خلالها شراء الاصل الثابت .

ولا يشترط أن تكون المنشأة قد دفعت ثمن شراء هذا الاصل المستحدث وإنما يكفي أن تكون المنشأة قد تعاقدت على الشراء ، فالتزمت بدفع الثمن والتزم المورد بتقديم الاصل الثابت وأصبحت نتيجة هلاك الاصل على المنشأة المشترية .

رأى مجلس الدولة :

وقد أثير خلاف بين ديوان المحاسبة وبين مصلحة الضرائب حول تاريخ احتساب الاستهلاك الاستثنائى .

فقد كان ديوان المحاسبة يرى احتساب الاستهلاك الاستثنائى من تاريخ استعمال الاصول الثابتة فى الانتاج أى من وقت مساهمته فى إنتاج الربح . أما مصلحة الضرائب فترى احتساب هذا الاستهلاك من تاريخ شراء الاصول الثابتة وانتقال ملكيتها وتبعية هلاكها إلى المنشأة ، وأنه لا يجوز أن تربط بين السماح للممول بهذا الاستهلاك وبين الوقت الذى تساهم به الاصول فى الانتاج وبالتالي فى إنتاج الربح ، لأن الفسكرة فى الاستهلاك الاستثنائى ليس مرتبطة بانتاج الربح وإنما بحيازة الاصل وانتقال ملكيته وتبعية هلاكه على صاحبه .

وقد تضمنت فتوى مجلس الدولة رقم ١٨٣ - ٣٢٦/٥٢ ما يؤيد مصلحة الضرائب فيما ذهبت إليه إذ جاءها (١) :

« وليس ثمة صعوبة فى شأن الانشاءات التى استحدثت أو اشترت وكانت من عقار أو عقار بالتخصيص - أما المنقول (كالعدد والآلات) فامرّه مختلف وذلك عند الفصل فى إمكان اعتباره من الانشاءات التى استحدثت أو اشترت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ .

(١) كتاب فتوى مجلس الدولة فى الخلافات الضريبية للاستاذ كمال الجرف والاستاذ محمد سعيد الانصارى صفحة ١٩٨ وما بعدها .

وقد أثار شراء العقار خلافات كثيرة بين مصلحة الضرائب والممولين ، فكانت مصلحة الضرائب ترى أن انتقال ملكية العقار لا يتم إلا بالتسجيل لا بمجرد تحرير العقد الابتدائي للشراء . وعلى ذلك لا تسمح للمنشآت بخضم استهلاك استثنائي إلا ابتداء من السنة التي يتم فيها تسجيل عقد الشراء فعلا . ويرى البعض أن مجرد تحرير عقد الشراء بين المنشأة المشتري وبين البائع يترتب عليه التزام المشتري بسداد الثمن ، والتزام البائع بتسليم العين المبيعة ونقل ملكية العين إلى المشتري . أما التسجيل فلا يقصد به إلا الشهر والعلانية وانتقال الملكية أمام الغير ^(١) .

ونستطيع أن نرد على ذلك أن التسجيل لم يعد بعد قانون سنة ١٩٢٣ وقانون سنة ١٩٤٦ مجرد إجراء شهر وإنما أصبح شرطا قانونيا لانتقال الملكية ليس في مواجهة الغير فحسب بل كذلك فيما بين المتعاقدين ، فيظل البائع مالكا لما باع ويظل المشتري غير مالك لما اشترى حتى يتم التسجيل ^(٢) .

ولسكتنا نرى أنه يجب امتنعاد مسألة التسجيل في هذا الصدد إذ المفهوم من روح المشرع هو السماح للمشتري بأن يخضم من الربح الاستثنائي قيمة ما اشتراه من منشآت أى قيمة مادفعه أو ألزم بدفعه في مقابل تلك المنشآت . ولا شك أن هذا محقق حتى قبل تسجيل العقد الذي اشترت بمقتضاه هذه المنشآت ، إذ المسلم به أن عقد البيع غير المسجل يلزم المشتري بدفع الثمن . وعلى ذلك يمكن القول بأنه يكفي أن يكون هناك عقد شراء صحيح حتى يجوز للمشتري أن يخضم من الربح الاستثنائي (في الحدود الواردة بالمادة السابعة) قيمة ما ألزم بدفعه بمقتضى ذلك العقد حتى قبل تسجيله . وعلى مصلحة الضرائب أن تتحقق من صحة عملية الشراء وجديتها ،

(١) راجع حكم محكمة النقض بكتاب شهر التصرفات العقارية للاستاذ الدكتور محمد كامل مرسي .

(٢) « ضمان الهلاك في البيع في القانون المصري » للدكتور عبد الحمى حجازى بمجلة القانون والاقتصاد العدد ٦١ والسادس والسابع السنة الخامسة عشرة صفحة ٤٧٧ وما بعدها .

وأنها ليست عملية صورية قصد بها مجرد التهرب من الضرائب عن طريق خصم قيمتها من الأرباح الاستثنائية .
القيمة التي يسرى عليها الاستهلاك الاستثنائي :

كانت مصلحة الضرائب قد اتجهت في أول الأمر إلى قصر الاستهلاك على الفرق بين القيمة الشرائية للأصل الثابت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ وقيمة شرائه بالأسعار العادية في الظروف العادية قبل التاريخ المذكور^(١) .
ولهذا ذكرت المصلحة بكتابها الدوري رقم ١١ فقرة « ب » ، ما يلي :
« يحسب الخصم على الفرق بين ما دفع للحصول على الأصل وما كان يمكن أن يدفع للحصول عليه في الظروف العادية أى قبل الحرب مباشرة » ،
بمعنى أن المنشأة لو اشترت آلات بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وتبين أنه كان يمكن شراء هذه الآلات في الظروف العادية قبل ارتفاع الأسعار بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه فتكون هناك زيادة قدرها ٢٠٠٠ جنيه بسبب ظروف الحرب هي التي يجوز استهلاكها استهلاكاً استثنائياً .

بل لقد ذهبت المصلحة إلى ما هو أكثر من ذلك ووضعت قيوداً معينة ونصت على نسب معينة للاستهلاك الاستثنائي خلال المدة من سنة ١٩٤٠ إلى سنة ١٩٤٤ فذكرت بكتابها الدوري المذكور :

« على ألا يقل رصيد حساب الأصل بعد خصم الاستهلاك المصرح به وبعد خصم الاستهلاك العادي أيضاً عن الرصيد الذي كان يمكن الوصول إليه لو كان الأصل اشترى بالثمن العادي وجرى عليه الاستهلاك المصرح به عند حساب الضريبة العادية فقط » .

ونحن نرى أن المصلحة لا تستطيع أن تجد لها سنداً من القانون يؤيدها فيما ذهبت إليه من حيث هذه الحدود التي وضعتها للاستهلاك الاستثنائي إذ أننا نرى أنه حق مطلق للممول متى توافرت الشروط الواردة بالقانون .

(١) ويؤيد المصلحة في اتجاهها هذا الأستاذ رؤوف مصطفى في كتابه الحسابات الختامية للمنشآت صفحة ٣٤٧ .

ويؤيدنا في رأينا هذا المناقشة التي أثيرت في مجلس الشيوخ عند مناقشة الفقرة الثانية من المادة السابعة، فقد تقدم أحد حضرات أعضاء مجلس الشيوخ (الأستاذ عبد العزيز أحمد) باقتراح يتضمن تعديل المبالغ التي تحجز لهذا الغرض يجعلها في حدود قيمة الأصل أو ٥٠٪ من قيمة الربح الاستثنائي أيهما أقل، إلا أن الحكومة والمجلس رفضا هذا التعديل^(١). فالقول بإمكان قصر تطبيق هذه الفقرة على الفرق بين ثمن شراء الأصل الثابت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ وقيمتها العادية يعتبر مخالفا لما قضى به القانون.

ثم اتجهت مصلحة الضرائب إلى حساب الاستهلاك الاستثنائي على أساس رصيد حساب الأصل كما يظهر بالدفاتر بعد خصم الاستهلاك العادي والاستهلاك الاستثنائي.

ثم عادت بعد ذلك واتبعت طريقة احتساب الاستهلاك الاستثنائي على أساس رصيد حساب الأصل بعد خصم الاستهلاك العادي دون الاستهلاك الاستثنائي.

واستقرت المصلحة أخيراً على الأخذ بالرأى الصحيح وذلك بحساب الاستهلاك الاستثنائي على أساس قيمة الأصل المستحدث دون خصم الاستهلاك العادي أو الاستثنائي فذكرت بكتابها الدوري رقم ٣١٤ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية :

« لدى حساب الضريبة الخاصة وعند الترخيص بالخصم المنصوص عليه في الفقرة ثانياً من المادة السابعة ينظر إلى قيمة الأصل عند استحداثه بصرف النظر عما يكون قد جرى عليه من استهلاك عادي ، ،

الربح الاستثنائي الذي يجوز خصم الاستهلاك الاستثنائي منه :

قد تشتري إحدى المنشآت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ أصلاً مستحدثاً ولكنها لا تحقق ربحاً استثنائياً يسمح باستهلاك قيمة الأصول المستحدثة في الحدود التي رسمها القانون . فهل يكون من حق هذه المنشأة أن ترحل

(١) مناقشات مجلس الشيوخ بجلسته المنعقدة في ٢٩ سبتمبر سنة ١٩٤١ .

مالم يستهلك من قيمة الأصول المستحدثة إلى السنة التالية لحصمها من أرباحها الاستثنائية ؟

في رأينا أن الجواب على هذا السؤال يكون بالإيجاب ذلك لأن المحكمة التي دفعت المشرع إلى هذا النص إنما هي منح المنشأة منحة من أرباحها الاستثنائية وذلك لتقوية مركزها المالي . فيكون من العدل أن تستفيد المنشأة بهذه المنحة ولو تحقق الربح الاستثنائي في سنة لاحقة لسنة الشراء (طالما أن الشراء قد تم بعد أول يناير سنة ١٩٤٠) . فإذا لم تحقق المنشأة ربحاً استثنائياً أو إذا لم تسكف الأرباح الاستثنائية في السنة التي اشترت فيها هذه الأصول المستحدثة لاستهلاكها استثنائياً فإنه يكون من حقها استهلاك الأصول المستحدثة في السنوات التالية مالم تسمح الأرباح الاستثنائية استهلاكها كلها أو بعضها استهلاكاً استثنائياً في سنة شرائها .

فإذا اشترت إحدى المنشآت أصولاً ثابتة بمبلغ ٣٠٠٠ ج خلال سنة ١٩٤٠ وبمبلغ ٢٠٠٠ جنيه في سنة ١٩٤١ وبمبلغ ١٠٠٠ جنيه في سنة ١٩٤٢ ، وإذا كانت المنشأة لم تحقق أرباحاً استثنائية في السنة الأولى وكانت الأرباح الاستثنائية التي حققتها المنشأة في السنتين الثانية والثالثة على التوالي هي ٢٠٠٠ جنيه و ٤٠٠٠ جنيه فإنه لن يكون هناك محل لاستهلاك الأصول الثابتة استهلاكاً استثنائياً في السنة الأولى ويكون للممول الحق في أن ينقل إلى السنة التالية قيمة هذه الأصول وقدرها ٣٠٠٠ جنيه ليضاف إلى ٢٠٠٠ جنيه قيمة الأصول المستحدثة في سنة ١٩٤١ بحيث تصبح قيمة الأصول المستحدثة التي يجوز خصمها في حدود ٥٠ ٪ من هذه الأرباح الاستثنائية ٥٠٠٠ جنيه . ولما كانت الأرباح الاستثنائية لهذه السنة ٢٠٠٠ جنيه يقتصر حق الممول في الخصم من الأرباح الاستثنائية لاستهلاك الأصول المستحدثة على مبلغ ١٠٠٠ جنيه بحيث يصبح المرحل للسنة التالية مالم يستهلك من الأصول ٤٠٠٠ جنيه فإذا أضفنا ذلك المبلغ إلى الأصول التي استحدثت في سنة تالية وقيمتها ١٠٠٠ جنيه لأصبح ما بقي دون استهلاك

استثنائي من الأصول المستحدثة في هذه الحالة ٥٠٠٠ جنيه . ولما كانت الأرباح الاستثنائية للسنة الثالثة ٤٠٠٠ جنيه فيكون الإستهلاك الاستثنائي لهذه السنة ٢٠٠٠ جنيه ويصبح ما بقي دون استهلاك استثنائي من الأصول المستحدثة بعد ذلك ٣٠٠٠ جنيه ، كما يبدو واضحا في الجدول الآتي :

السنة	الرصيد القديم للأصول المستحدثة	الأصول المستحدثة	المجملة	مبلغ الإستهلاك	ما بقي من قيمة الأصول المستحدثة بدون استهلاك استثنائي
١٩٤٠	—	٣٠٠٠	٣٠٠٠	—	٣٠٠٠
١٩٤١	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠	١٠٠٠
١٩٤٢	٤٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٣٠٠٠

وقد أخذت مصلحة الضرائب بهذا الرأي ولهذا ذكرت بتعليقاتها :

« إذا لم تكف قيمة الـ ٥٠ ٪ من الأرباح الاستثنائية لتغطية قسط الاستهلاك جاز ترحيل ما لم يخصم إلى السنة التالية بالإضافة إلى ما يجوز خصمه من أرباحها الاستثنائية وهكذا سنة بعد أخرى إلى نهاية السنة الضريبية الأخيرة بالنسبة للأرباح الاستثنائية » .

ولو رجعنا إلى رأى الشراح الفرنسيين لوجدنا أنهم يتمشون معنا في هذا الرأي عند تفسير القانون الفرنسى الذى كان مصدر تشريعنا الضرائبى في هذا الخصوص ولهذا نجد الأستاذ جان بودرى ^(١) يذكر أن الاستهلاك الاستثنائي لا يمثل استهلاكاً حقيقياً في الأصول الثابتة الجديدة ، وإنما يمثل منحة ضريبية يمنحها القانون بقصد تشجيع الإستثمار .

Cet amortissement exceptionnel ne correspond pas à une dépréciation effectivement subie par les immobilisations nouvelles, il constituait simplement un avantage fiscal consenti par la loi en vue d'encourager les investissements .

هل يجوز استهلاك الخسائر التي تصيب المنشأة استهلاكاً استثنائياً :

كانت شركة البوسنة الخديوية قد خسرت خلال السنوات ١٩٤٠ و ١٩٤١ و ١٩٤٢ و ١٩٤٣ ثلاث قطع من اسطوطها استبدلت به بواخر جديدة في سنة ١٩٤٦/٤٥ ولهذا خصمت من أرباحها الاستثنائية في السنوات من ١٩٤٠ إلى ١٩٤٣ مبلغ ٢٨٨٠٥٠ جنيه مقدار النقص في قيمة التعويضات التي قبضتها عن سفنها المغرقة عن قيمة السفن الجديدة المستبدلة في سنة ١٩٤٦/٤٥ .

وقد استندت الشركة في طلبها هذا :

بصفة أصلية إلى نص الفقرة « ثانياً » من المادة ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ .

وبصفة احتياطية إلى أن هذا الفرق يعد من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة .

رأى المحكمة الابتدائية :

وقد رأت المحكمة الابتدائية — رداً على الحجة التي استندت إليها الشركة بصفة أصلية — أن المادة ٧ التي تستند إليها الشركة ترخص للمنشآت الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ أن تخصم من الربح الاستثنائي وذلك فيما يتعلق بحساب الضريبة الخاصة المستحقة عليها المبالغ اللازمة لاستهلاك الإنشاءات التي استحدثت أو اشترت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ على ألا يزيد ما يخصم طبقاً لذلك على ٥٠ ٪ من الأرباح الاستثنائية التي حققتها . ومن ثم فن الواضح أن نص هذه المادة إنما ينطبق على استهلاك الإنشاءات التي استحدثت أو اشترت فعلاً بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ لا تلك التي لم يتم شراؤها بعد . فلا يحق للشركة تطبيقاً لأحكام المادة ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ أن تخصم من أرباحها الاستثنائية في السنوات من ١٩٤٠ إلى ١٩٤٣ استهلاكات بقصد الحصول مستقبلاً على بواخر أخرى بدلاً من التي أغرقت في سبيل الحرب « ١ » .

ثم انتقلت المحكمة الابتدائية بعد ذلك إلى الحجة التي استندت إليها الشركة بصفة احتياطية وهي أن الفرق بين التعويضات التي قبضتها عن سفنها المفرقة وبين قيمة استبدال هذه السفن إنما يعد خسارة واجبة الخصم من الأرباح الاستثنائية الخاضعة للضريبة . وقد رفضت المحكمة الأخذ بهذه الحجة وذكرت أنه إذا أمكن التسليم بأن الخسارة الناتجة عن الفرق بين التعويض وقيمة الاستبدال في وقت وقوع الحادث تخصم من الأرباح فإنه ليس صحيحاً أن يعتبر كذلك الفرق بين التعويض وقيمة الاستبدال في زمن لاحق . وحتى بفرض التمشي مع هذه النظرية فإن ما يعد خسارة بهذا المعنى إنما هو الزيادة التي طرأت على قيمة الأشياء المفقودة في المدة بين فقدانها واستبدالها . ولكن الواقع أن هذه الزيادة إنما تعد ربحاً فات على الشركة لا خسارة . ومن ثم فلا يمكن أن يخصم هذا الفرق بين الأرباح الخاضعة للضريبة باعتباره خسارة .

استئناف شركة البوستة الخديوية :

وقد استأنفت الشركة الحكم الابتدائي في هذه الناحية متمسكة بأن الاستهلاك الاستثنائي المنصوص عنه في الفقرة « ثانياً » من المادة ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ إنما أعد لتأمين الممول ضد ما قد يتحملة من خسارة بسبب هبوط قيمة الإنشاءات المستحدثة وأنه يجب من باب أولى أن ينطبق على الخسارة الفعلية والحقيقية التي تصيب الممول عند هلاك جزء من أصوله . وحتى بغض النظر عن حكم هذه المادة فإن مثل هذه الخسارة يجب أن تخصم من الأرباح باعتبارها من أعباء الشركة لأن الخسارة الفعلية التي تصيب المنشأة في حالة وقوع كارثة بها يجب أن تقاس بأهمية التضحية المالية اللازمة لإعادة العنصر الهالك إلى ما كان عليه .

وقد ردت مصلحة الضرائب على نظرية الشركة متمسكة بأن المشرع المصري أراد بالاستهلاك الاستثنائي تشجيع إقامة المنشآت الجديدة وتوسيع القائم منها من قبل ، وليست هناك أصول معينة تطلب الشركة استهلاكها

استثنائيا في السنوات من ١٩٤٠ إلى ١٩٤٣ بمبلغ ٣٨٨٠٥٠ جنيهها . واستطردت المصلحة تقول أن الأصول لم يكن لها وجود خلال السنوات من ١٩٤٠ إلى ١٩٤٣ وخلال هذه السنوات لم تعرف الشركة نفسها متى يتم شراؤها ولو طال الحرب العالمية الأخيرة لما تم الاستبدال في سنة ١٩٤٥ / ١٩٤٦ . فهل يسبق الاستهلاك الاستثنائي شراء الأصول بسنوات ؟ أن نصوص القانون نفسه تجيب بصراحة على هذا السؤال وبصفة خاصة نص الفقرة ثانيا من المادة ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ .

والأصول التي تطلب الشركة استهلاكها لا وجود لها أصلا خلال السنوات من ١٩٤٠ إلى ١٩٤٣ وبالتالي لا يوجد لها حسابات بدفاتر الشركة لأنها لم تكن قد اشترت بعد والقانون صريح في أن الاستهلاك الاستثنائي إنما يسرى على ما يشتري فعلا .

ولا يجوز التوسع في تفسير نص المادة بما يؤدي إلى تطبيق نص القانون في نطاق أوسع مما هو مقرر في القانون .

كما أنه لا يجوز الاستناد إلى القضاء والفقهاء الفرنسيين اللذين قاما على أساس قرائن خاصة لا يوجد ما يقابلها في مصر .

وقد أخذت محكمة الاستئناف بوجهة نظر مصلحة الضرائب فقضت بتأييد الحكم الابتدائي في هذا الصدد .

ويبدو واضحا أن أساس دفاع الشركة إنما يقوم على اعتبار الفرق بين قيمة زيادة ثمن شراء الأصل الجديد على قيمة الأصل القديم بمثابة خسارة فعلية . وفي رأينا أن نصوص القانون المصري لا تجيز ذلك ولهذا تؤيد المحكمة فيما ذهبت إليه .

وجوب خصم احتياطي الاستهلاك الاستثنائي من الأرباح الاستثنائية ثم حساب ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الباقي من الأرباح الاستثنائية بعد ذلك :

تنص المادة السادسة من قانون الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية على أنها تحصل على صافي الربح الاستثنائي بعد أن يستبعد منه ما يؤدي عنه

من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية . وتنص المادة السابعة من قانون الضريبة الخاصة على أنه يجوز الترخيص للممول بأن يخصم من الربح الاستثنائي وذلك فقط فيما يتعلق بحساب الضريبة الخاصة المستحقة عليه المبالغ الواردة في الفقرتين أولاً وثانياً الخاصة باحتياطي هبوط الأسعار واحتياطي الاستهلاك الاستثنائي .

وعندما عرض هذا الموضوع على القضاء قضى في أول الأمر بأن الضريبة العادية تخصم من الأرباح الاستثنائية قبل خصم الاحتياطيات المنصوص عنها في المادة السابعة وذلك استناداً إلى الحجج الآتية :

- ١ - أن المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ تؤيد ذلك .
- ٢ - أن ترتيب المواد يشعر بذلك .

ولكن القضاء^(١) استقر في النهاية على الأخذ بالرأي السليم الذي يقضى بأن الاحتياطيات التي نصت على خصمها المادة السابعة يجب أن تخصم قبل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك حتى لا يخصم من وعاء الضريبة الاستثنائية الضريبة العادية عن مبالغ معفية من الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية وبذلك تتمتع هذه المبالغ باعفاين وتهرب إذن من الضريبة .

كما أصدرت محكمة الاستئناف المختلطة حكماً بجلسة ١٧ يناير سنة ١٩٤٨ في القضية رقم ١٧ لسنة ٧٣ قضائية يتفق مع هذا الرأي الأخير حيث ذكرت المحكمة بأسباب حكمها أنه لتسوية مبالغ الضريبة الخاصة يجب تكوين الاحتياطيات المنصوص عليها في المادة ٧، تلك الاحتياطيات التي إذا ما كونت تخصم من الربح الاستثنائي الإجمالي ليكون الناتج هو الربح الاستثنائي

(١) حكم محكمة الاستئناف المختلط الصادر في ١٠ مايو ١٩٤٧ في القضية ٣١٥ سنة ٧١ قضائية المجموعة الأولى للاستئناف كمال الجرف ص ٢٧ وما بعدها .

الصافي والذي يخضع منه - طبقاً لنص المادة ٦ - الضرائب العادية التي دفعت^(١).

رأى مجلس الدولة :

وقد أيدنا مجلس الدولة في رأينا هذا فذكر في فتواه^(٢) أن صافي الربح الاستثنائي الذي تعنيه المادة ٦ من القانون إنما هو جزء من الربح الاستثنائي الذي تعنيه المادة ٧ من القانون، وأنه يرى أن صافي الربح الاستثنائي الذي يخضع للضريبة الخاصة إنما هو الربح الاستثنائي بعد استئزال ما يقضى القانون بخضمه منه كاحتياطي هبوط أسعار البضائع والاستهلاك الاستثنائي للإنشاءات المستحدثة .

إن الحسكة في اختلاف لفظ المادتين ٦ ، ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ترجع إلى عدة اعتبارات يمكن استخلاصها من مواد القانون مجتمعة ، وصافي الربح الاستثنائي الذي تعنيه المادة ٦ من القانون إنما هو جزء من الربح الاستثنائي الذي تعنيه المادة ٧ من القانون ذاته وليس مدلول المادتين واحد لاختلاف لفظ كل منهما بجانب اختلاف المقتضى . واختلاف اللفظ ظاهر بما لا يحتاج إلى بيان .

والاختلاف في اللفظ يؤدي إلى اختلاف المعنى إذ أن صافي الربح الاستثنائي كما ترى هو الربح الاستثنائي فعلاً بعد استئزال ما يقضى القانون بخضمه منه كالأموال الاحتياطية وغيرها .

وبتأكد اختلاف كل من المادتين ٦ و ٧ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ من واقع لفظ كل منهما ، فالمادة السادسة مادة تحصيل أما المادة السابعة فهي مادة ترخيص بالخضم من الربح الاستثنائي . والخضم من الربح الاستثنائي

(١) المجموعة الثالثة للاستاذ كمال الجرف ص ٣٥٧ وما بعدها .

(٢) الفتوى رقم ١٨٣-٢١٦/٥٢ صفحة ١٩٩ وما بعدها من كتاب فتوى مجلس الدولة في الخلافات الضريبية للاستاذين كمال الجرف ومحمد سعيد الأنصاري .

تبعاً لطبيعة الأمور يأتي سابقاً على تحصيل الضريبة بحسب المادة السادسة من القانون طالما أن ما يجوز خصمه كإلتياطي يكون فيما يتعلق بحسب الضريبة الخاصة عليه .

ولا عبء بأرقام مواد القانون في تطبيق أحكامه بل العبء بمدلول مواده وليس هناك ما يمنع من تطبيق المادة السابعة من القانون قبل تطبيق المادة السادسة مادام ذلك في حدود الغرض القانوني .

هل يعتبر إلتياطي الإستهلاك الإلتثنائي عنصراً من عناصر رأس المال الحقيقي المستثمر ؟

إنجته مصلحة الضرائب في أول الأمر إلى عدم أجازة اعتبار إلتياطي إستهلاك الأصول المستحدثة عنصراً من عناصر رأس المال الحقيقي المستثمر باعتبار أنه لا يعد من الإلتياطيات ، وأنه ينبغي أن يخصم من حسابات الأصول في جانب الأصول من الميزانية . ولهذا ذكرت المصلحة بكتابتها الدوري رقم ٢٥ :

« لا يجوز أن يضم إلى رأس المال الحقيقي المستثمر إلتياطي إستهلاك رؤوس الأموال المستحدثة المصرح به طبقاً للفقرة الثانية من المادة ٧ من القانون ٦٠ لسنة ١٩٤١ إذ أن هذا الخصم إستهلاك فعلي لرؤوس الأموال المستثمرة وتخفيض في قيمتها يجري بحكم القانون فإذا ظهر في الميزانية في حساب إلتياطي خاص فانه لا يعد من الإلتياطيات الجائز ضمها إلى رأس المال الحقيقي المستثمر فضلاً عن وجوب خصمه من حسابات الأصول المصرح بإستهلاكها إستهلاكاً إلتثنائياً ، .

ولكن المصلحة عدلت عن رأيها هذا وأجازت إضافة إلتياطي إستهلاك الأصول المستحدثة إلى رأس المال الحقيقي المستثمر ولهذا ذكرت بكتابتها الدوري رقم ٣٥ ما يأتي :

« والمبالغ الجائز خصمها تطبيقاً للفقرة الثانية من المادة السابعة والمعدة

لمواجهة استهلاك رؤوس الأموال المستثمرة والمنشآت المستحدثة فهذه أيضاً تضاف إلى رأس المال الحقيقي المستثمر .

وفي رأينا أنه يجب أن نفرق بين حالتين :

الحالة الأولى : أن يحسب احتياطي استهلاك الأصول المستحدثة عند حساب الضريبة الخاصة دون إثباته بالدفاتر وفي هذه الحالة لا يضاف إلى رأس المال الحقيقي المستثمر .

الحالة الثانية : أن يثبت الاحتياطي بالدفاتر وذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر أو حساب التوزيع مديناً وحساب احتياطي استهلاك الأصول المستحدثة دائناً . وفي هذه الحالة يكون هناك ما يقابل احتياطي استهلاك الأصول المستحدثة ضمن أصول المنشأة . ولهذا يضاف إلى رأس المال عند تحديد رأس المال الحقيقي المستثمر .

وقد أيدنا القضاء المختلط فيما نذهب إليه واعتبر أن ما يحجز جانباً من الأرباح مقابل الاستهلاك الاستثنائي في حساب احتياطي استهلاك المنشآت المستحدثة . إنما يعتبر من الاحتياطيات التي تضاف إلى رأس المال الحقيقي المستثمر .

فقد أثير نزاع بين شركة المكابس والمستودعات Société de Pressage et Dépôt وبين مصلحة الضرائب حول احتياطي استهلاك المنشآت المستحدثة وإضافته إلى رأس المال الحقيقي المستثمر عند تحديد رقم المقارنة . وكانت الشركة ترى إضافته إلى رأس المال بينما المصلحة تعارض في هذه الإضافة .

وعندما عرض النزاع على محكمة الاسكندرية المختلطة قضت بحكمها الصادر في ١١ يناير سنة ١٩٤٩ بما يؤيد رأي الشركة واستندت في أسباب حكمها إلى الأسباب التي نذكر من بينها :

١ - أن نص المادة ٢ من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ (التي تقضى بأن رأس المال الحقيقي المستثمر يشمل ما قد يكون لدى المنشأة من أموال احتياطية موجودة في بدء السنة التي جئنا الأرباح الاستثنائية أثناءها)

لم تفرق أية تفرقة بين الاحتياطات العامة والاحتياطات الخاصة . وعلى هذا فاعتراض مصلحة الضرائب على إضافة أية احتياطات خاص إلى رأس المال الحقيقي المستثمر عند تحديد رقم المقارنة لا يستند إلى أى أساس من القانون .
٢ - أن الغرض الأساسى من تكوين الاحتياطات هو زيادة أموال الشركة وتقوية مركزها المالى .

٣ - وإذا كان حقيقيا أن رأس المال الحقيقي المستثمر هو مجموع رؤوس الأموال المستثمرة فعلا (فى مشروع تجارى أو صناعى) التى تساهم فى مخاطر المشروع وفى انتاج أرباحه وتعتبر ملسكا للمنشأة ، فلا أقل من أن تكون الاحتياطات المخصصة للاستهلاك الاستثنائى فى نفس الوضع الذى لرأس المال المستثمر فى المنشأة وليس على هامش الاستغلال كما تدعى مصلحة الضرائب إذ أنه يساهم فى مخاطر المشروع وأرباحه كما هو الحال بالنسبة لرأس المال .

٤ - لا يمكن اعتبار احتياطي الاستهلاك الاستثنائى مجمدا نظراً لأن الاحتياطي الخاص يستغل فى المشروع بنفس الأوضاع الخاصة بالعناصر الأخرى لرأس المال المستثمر . وعلى ذلك فوجهة نظر مصلحة الضرائب فى اعتبار احتياطي الاستهلاك الاستثنائى مجمدا بسبب طبيعته تسكوينه ليس إلا مجرد افتراض لا سند له من القانون .

٥ - إن استقطاع جزء من الأرباح بقصد توسيع المشروع أى لاستعمالها فوراً فى الاستغلال إنما يكون بمثابة زيادة رأس المال .

وبعد أن ذكرت المحكمة عدداً آخر من الأسباب انتهت إلى القول :
لهذه الظروف مجتمعة ينبغى أن نقرر أن احتياطي الاستهلاك الاستثنائى يجب اضافته لرأس المال الحقيقي المستثمر .

La disposition de l'art. 2. de la loi 60 de 41 ne fait aucune distinction entre les réserves générales et les réserves spéciales comme le relevé de Cour dans son arrêt du 17/6/48. Société de Pressage et dépôt (parage, 73) la prétention du Fisc qu'un réserve spéciale ou spécifique ne saurait être considérée comme partie du

capital réel investi, aux fins de la base du comparaison, ne repose sur aucune règle ni principe de droit.

La notion de réserves est essentiellement fonction " d'accroissement du fonds social " et seule la solidité de cet accroissement dépend de la forme sous laquelle il est investi la représentation comptable l'affectation spéciale, l'objectif apparent n'intéressent pas la notion de réserves (H. Vieillard, Taxation des réserves p. 60)

Par conséquent l'existence d'un excédent de l'actif net social sur le montant du capital et des charges suffit pour retenir qu'il y a réserve.

S'il est vrai que le capital investi, c'est l'ensemble des capitaux réellement investis dans une affaire commerciale et industrielle qui participent aux risques de l'entreprise comme à ses gains et appartiennent en propre au propriétaire de l'affaire (M. Feyer, droit fiscal de sociétés p. 183) il n'en demeure pas moins que la réserve pour amortissement exceptionnel se trouve en fait et au même titre que le capital engagée dans l'entreprise et non pas en marge que l'exploitation comme on prétend du fisc et à l'insu du capital, elle participe aux risques de l'entreprise comme à ses gains.

En effet, on ne peut considérer la réserve : d'amortissement exceptionnel comme immobilisée par les conditions de sa constitution puisque : d'une part d'éventualité à laquelle elle doit parer à des conditions normales et d'autre part, la réserve spéciale est de suite engagée dans l'entreprise au même titre que les autres éléments du capital investi.

Ce n'est d'ailleurs que par pure fiction, par une vue de l'esprit, que le fisc considère la réserve d'amortissement.

Dans ces conditions, il échut de retenir que la réserve "pour amortissement exceptionnel" doit s'ajouter au capital réel investi en vue de la fixation de la base de comparaison.

التفرقة بين المنشآت الجديدة والمنشآت القديمة عند تطبيق المادة السابعة

الفقرة الثانية :

سواء مصلحة الضرائب بين المنشآت الجديدة والمنشآت القديمة الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ عند تطبيق الفقرة ثانياً، من المادة السابعة من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ فأجازت استهلاك الأصول الثابتة التي تستحدثها هذه المنشآت بنوعها ما دامت قد اشترت بعد أول يناير

سنة ١٩٤٠ وذلك متى وجدت أرباحاً استثنائية تسمح بذلك وفي حدود النسب الواردة بالقانون .

وفي رأينا أنه يجب بالترقية بين المنشآت القديمة الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ ، والمنشآت الجديدة التي تكونت بعد ذلك التاريخ .
فبالنسبة للمنشآت الجديدة نرى استهلاك رؤوس الأموال المستثمرة بآدى الأمر دون نظر إلى قيمة الأصول الثابتة . فإذا كان رأس مال المنشأة التي تستحدث بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ عشرين ألفاً من الجنيهات وكانت أصولها الثابتة ٥٠٠٠ جنيه فإن ما يستهلك استهلاكاً استثنائياً إنما هو رأس المال كاملاً وليس فقط قيمة الأصول الثابتة .

أما بالنسبة للمنشآت القديمة فيقتصر الاستهلاك الاستثنائي على ما تستحدثه من انشاءات جديدة بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ .

ونستند في رأينا هذا إلى نص القانون الذى يبدو منه فى وضوح وجلاء أن المشرع قصد أن يفرق بين المنشآت الجديدة التي تستحدث بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ والمنشآت الموجودة من قبل ، وهو لهذا نص على ما يأتى :
" يجوز الترخيص للممول بأن يخصم من الربح الاستثنائي وذلك فقط فيما يتعلق بحساب الضريبة الخاصة المستحقة عليه :

١ - أولاً : المبالغ المخصصة لتكوين مال احتياطي خاص معد لتغذية ما هو محتمل عند عودة الحالة الاقتصادية إلى مجراها العادى من هبوط قيمة ما اشترى منذ أول يناير سنة ١٩٤٠ وذلك إذا كانت طبيعة العمل الذى تقوم عليه المنشأة أو التجارة مما يستدعى تخصيص تلك المبالغ لتكوين الاحتياطي المذكور .

٢ - ثانياً : المبالغ اللازمة لاستهلاك رؤوس الأموال المستثمرة بآدى الأمر فى المنشآت الجديدة التي استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ أو لاستهلاك إنشاءات استحدثت أو اشترت بعد التاريخ المذكور بواسطة منشآت موجودة من قبل ، ، .

وإذا كان المشرع قد قصد المساواة بين المنشآت الجديدة والمنشآت القديمة لجعل نص الفقرة الثانية من المادة السابعة نصا عاما شاملا كما هو الحال بالنسبة للفقرة الأولى من نفس المادة فيما يتعلق باحتياطي هبوط الأسعار ولذكر مثلا النص الآتي :

« ثانيا : المبالغ اللازمة لاستهلاك انشاءات استحدثت بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ . »

ولعل مصدر هذا الخطأ يرجع إلى سببين :

السبب الأول : إن مصلحة الضرائب قد خلطت بين لفظ منشآت ولفظ إنشاءات واعتبرت أنهما ذات معنى واحد مع أن الواقع غير ذلك . فالمشرع عندما استخدم لفظ المنشآت إنما قصد به المؤسسات بما لها من شخصية معنوية وما لها من أصول ثابتة وحقوق وما عليها من التزامات . وعندما استخدم لفظ إنشاءات إنما قصد ما تنشئه المؤسسات أو ما تستحدثه من أصول ثابتة . ويبدو ذلك واضحا جليا في نصوص المادتين ٥ ، ٧ فقرة « أولا ، من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ وكذلك المواد ٣٠ ، ٣٣ ، ٣٦ ، ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . »

السبب الثاني : إن مصلحة الضرائب قد اعتبرت خطأ أن الخصم المصرح به هو كالاستهلاك العادي الوارد في المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ومن ثم فهو يسرى فقط على الأصول الثابتة دون رأس المال الذي لا يستهلك استهلاكاً عادياً .

وتعترض مصلحة الضرائب على هذا التفسير الجديد للمادة السابعة من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ، وتستند في اعتراضها إلى الحجج الآتية :

١ - أن المشرع قد قصد أن يسمح للمنشآت بتسكوين نوعين من الاحتياطيات : النوع الأول خاص بالبضائع وقد تضمنته الفقرة أولاً من المادة السابعة من القانون . والنوع الثاني خاص بالأصول الثابتة وقد تناولته

الفقرة الثانية من المادة السابعة من القانون . ولهذا ينبغي أن يقتصر تطبيق الفقرة الثانية على الأصول الثابتة .

٢ - إن القول بغير ذلك يؤدي في النهاية إلى أن المنشآت الجديدة بعد أول يناير سنة ١٩٤٠ يكون لها الحق في عمل احتياطي لهبوط أسعار بضائعها ويكون لها بجانب ذلك الحق في استهلاك رؤوس أموالها كاملة التي تكون ممثلة في الأصول الثابتة والبضائع . فكأنه يسمح لهذه المنشآت بعمل احتياطي لهبوط أسعار بضائعها مرتين وهو أمر لا يوجد ما يبرره .

٣ - إن الأخذ بهذا الرأي يؤدي إلى عمل احتياطي لبعض أنواع الأصول التي لم يجر العرف بتكوين احتياطيات لها كما هو الحال بالنسبة للأموال النقدية بالصندوق والمودعة بالبنوك والذمم وأوراق القبض والأصول الوهمية وغير ذلك من العناصر الأخرى التي تقابل رأس المال في المنشأة .

إلا أننا نستطيع أن نفند حجج مصلحة الضرائب السابقة على التوالى على الوجه الآتى :

١ - أن المادة السابعة من القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ قد فرقت بين المنشآت القديمة والمنشآت الجديدة ، وفرقت بين مايجوز خصمه لكل منهما .

٢ - ليس هناك ما يمنع من تعدد المنح التي يمنحها المشرع للمؤسسات الجديدة ما دامت نصوص القانون تسمح بذلك . ولهذا يكون لها الحق في عمل احتياطي لهبوط أسعار ما لديها من البضائع - وهو حق لن تنفع به إلا إذا أصابت المنشأة خسائر فعلية بسبب ما يطرأ عليها من تدهور - وأن يكون لها في نفس الوقت الحق في استهلاك رأس مالها كاملاً دون نظر إلى ما قد يقابله أو يمثله من بضائع .

٣ - إن القول بأن الأخذ بما ننادى به يؤدي إلى استهلاك أنواع من الأصول الأخرى التي لا تستهلك بطبيعتها كذمم وأوراق القبض والأموال النقدية بالصندوق والبنوك ، قول مردود عليه وفيه خلط بين الاستهلاك

العادى والاستهلاك الاستثنائى . وقد سبق لنا أن بينا أن الاستهلاك الاستثنائى إنما هو منحة لتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على استثمار أموالهم وتأمينهم المخاطر التى قد يعترضون لها بعد الانتهاء من الحرب عند انخفاض قيمة رؤوس أموالهم وصعوبة الانتفاع بها ، ولهذا أجاز المشرع استهلاك رؤوس الأموال التى تقابلها كاملة . إذ قد يترتب على قيام المنشأة أن يتضخم رصيد مالها من ذمم فإذا ما انتهت الحرب استعصى عليها تحصيل قيمتها . بل إذا أراد صاحب المنشأة بيعها فإنه قد يضطر إلى التخلص منها بشمن يقل كثيراً عن رأس المال المستثمر فيها فى بادئ الأمر .

الخلاصة

و خلاصة القول أن الاستهلاك الاستثنائي يختلف من حيث طبيعته عن الاستهلاك العادى .

فالاستهلاك العادى هو النقص الذى يطرأ على قيمة الأصول الثابتة بسبب استخدامها فى الإنتاج أو القدم أو انقضاء الزمن . واحتساب هذا الاستهلاك أمر لازم للحصول على الأرباح الصافية الحقيقية ولتحديد ثمن التكلفة على أساس صحيح وحتى يمكن المحافظة على رأس المال سليماً .

أما الاستهلاك الاستثنائي فليس تكليفاً على الربح وإنما هو منحة يمنحها المشرع للمنشآت الخاضعة لضريبة الأرباح الاستثنائية لتشجيع المنشآت القديمة الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ على أن تشتري أصولاً ثابتة جديدة ولتشجيع أصحاب رؤوس الأموال على تكوين مؤسسات حديثة . وعند حساب الاستهلاك العادى لتحديد الربح الخاضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية تراعى الأمور الآتية :

١ - يخفض حساب الأصل الثابت بقيمة الاستهلاك العادى دون الاستهلاك الاستثنائي .

٢ - يعتبر الاستهلاك العادى تكليفاً على الربح فيحمل به حساب الأرباح والخسائر .

٣ - تحسب الأرباح الرأسمالية أو الخسائر الرأسمالية عند بيع الأصل الثابت على أساس الفرق بين رصيد حساب الأصل بعد خصم الاستهلاك العادى وبين ثمن البيع .

أما بالنسبة للاستهلاك الاستثنائي فتراعى الأمور الآتية :

١ - يحسب الاستهلاك الاستثنائي عند حساب الضريبة الخاصة على أساس تكلفة الأصل الثابت عند شرائه دون نظر إلى ما يجرى عليه من استهلاك عادى .

٢ - يكتفى بحساب الاستهلاك الاستثنائي عند تحديد الربح الخاضع لضريبة الأرباح الاستثنائية دون إثباته . أما إذا رأت المنشأة إثبات الاستهلاك الاستثنائي بحساباتها فيجعل حساب التوزيع مدينا وحساب احتياطي استهلاك الأصول المستحدثة دائنا . وفي هذه الحالة يكون هذا الاحتياطي عنصرا من عناصر رأس المال الحقيقي المستثمر .

٣ - إذا لم تكف النسبة المقررة قانونا من الربح الخاضع للضريبة الاستثنائية لإجراء الاستهلاك الاستثنائي في السنة التي اشترت فيها الأصول المستحدثة فإنه يكون من حق المنشأة استهلاك هذه الأصول المستحدثة في نفس السنة أو في السنوات التالية .

٤ - لا يقتصر الاستهلاك الاستثنائي على الأصول الثابتة المستحدثة في المنشآت الصناعية دون غيرها من المنشآت ذلك لأن نص القانون نص عام يشمل جميع أنواع المنشآت مهما كان لون نشاطها ما دامت تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية وبالتالي لضريبة الأرباح الاستثنائية .

٥ - الإنشاءات المستحدثة لفظ عام يشمل الأصول التي تستخدم في الانتاج حتى ولو كانت لا تستهلك استهلاكاً عادياً بطبيعتها كالأراضي .

٦ - لا تعتبر الخسائر الاستثنائية من الأصول التي يجوز استهلاكها استهلاكاً استثنائياً .

٧ - نصوص القانون تسمح بالفرقة بين المنشآت القديمة الموجودة قبل أول يناير سنة ١٩٤٠ والمنشآت المستحدثة بعد هذا التاريخ . فتجيز بالنسبة للأولى استهلاك ما تستحدثه من أصول ثابتة استهلاكاً استثنائياً وتجزئ بالنسبة للثانية استهلاك رهوس أموالها استهلاكاً استثنائياً .

المراجع

المراجع العربية في المحاسبة :

- ١ - دراسة ونقد الميزانيات للأستاذ بنبى نوار
- ٢ - التكاليف العملية
- ٣ - المراجعة العملية
- ٤ - المحاسبة
- ٥ - محاضرات قسم ماجستير المحاسبة
- ٦ - الاحتياطات السرية من ناحيتى
- المراجعة والمحاسبة
- ٧ - المحاسبة فى قضايا الضرائب
- ٨ - الحسابات الختامية للمنشآت بين
- مصلحة الضرائب والممول

المراجع العربية فى الضرائب والتشريع المالى :

- ٩ - الضرائب المباشرة
- ١٠ - محاضرات فى الضريبة على إيرادات
- رؤوس الأموال المنقولة
- ١١ - محاضرات فى المالية العامة والتشريع
- ١٢ - ضريبة الأرباح التجارية والصناعية
- ١٣ - ضرائب الدخل فى مصر
- ١٤ - الضريبة على إيرادات القيم المنقولة
- ١٥ - دراسات فى الضريبة على الأرباح
- التجارية والصناعية

- ١٦ — الضريبة على الارباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية للأستاذ محمد مرسى فهمى
- ١٧ — ضريبة الارباح التجارية والصناعية فى التشريع المالى المصرى ، محمد رشاد
- ١٨ — ضريبة الارباح الاستثنائية ، فهمى سعيد
- ١٩ — نظام الضرائب المصرى (الضريبة على إيرادات القيم المنقولة) ، كمال الجرف
- ٢٠ — المبادئ القانونية فى الاحكام الضرائبية (المجموعات الستة) ، كمال الجرف
- ٢١ — أصول القانون التجارى للمرحوم الدكتور على الزينى
- ٢٢ — شرح القانون التجارى المصرى للدكتور محمد صالح
- ٢٣ — شركات المساهمة ، ، ،
- ٢٤ — المذكرات التفسيرية للقوانين للاستاذ مصطفى الصياد
- ٢٥ — الموسوعة الضرائبية الدائمة ، ، ،
- ٢٦ — قرارات لجان الطعن بمصلحة الضرائب ، ، ،
- ٢٧ — مناقشات مجلسى الشيوخ والنواب وتقارير اللجان المالية ، ، ،

منهج البحث

الفصل الأول

الاستهلاك الصناعي في المحاسبة

صفحة

- المبحث الأول : ماهية الاستهلاك ١
- تعريف الاستهلاك ١
- عوامل الاستهلاك ٢
- أولا - الاستهلاك الداخلي ٢
- ثانيا - الاستهلاك الخارجي ٢
- الأمور التي يجب مراعاتها عند تحديد قيمة الاستهلاك ٣
- ١ - ثمن تكلفة الأصل ٣
- ٢ - عمر الأصل أو الحياة الإنتاجية للأصل ٣
- ٣ - الخردة أو البقايا المتخلفة في نهاية الحياة الإنتاجية للأصل ٤
- ضرورة عمل الاستهلاك ٤
- الآثار المترتبة على عدم احتساب الاستهلاك ٦
- المبحث الثاني : طرق إثبات الاستهلاك بالدفاتر ٧
- الطريقة الأولى - إثبات الاستهلاك بحساب الأرباح والخسائر ٧
- مباشرة ٧
- الطريقة الثانية - إثبات الاستهلاك بحساب وسيط هو ٨
- حساب الاستهلاك ٨
- الطريقة الثالثة - طريقة احتياطي الاستهلاك ٨
- المبحث الثالث : طرق تحديد قسط الاستهلاك ١٠
- أولا - طريقة القسط الثابت ١٠

صفحة

١٥	ثانيا - طريقة القسط المتناقص
١٦	مزايا وعيوب طريقة القسط المتناقص
١٨	استهلاك الإضافات
١٨	ثالثا - طريقة الدفعة السنوية
٢٢	رابعا - طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر
٢٩	خامسا - طريقة بوليصة التأمين
٣٠	الحالة الأولى - عند فتح حساب لبوليصة التأمين
٣٥	الحالة الثانية - عند عدم فتح حساب لبوليصة التأمين
٣٥	سادسا - طريقة معدل الساعة
٣٦	سابعا - طريقة الاستهلاك على أساس معدل الانتاج أو النفاذ
٣٨	ثامنا - طريقة إعادة التقدير
٣٩	طرق أخرى للاستهلاك
٤٠	اختلاف النتائج باختلاف طرق الاستهلاك
٤٠	ضرورة اتباع طريقة واحدة للاستهلاك بصفة مستمرة
٤٠	للأصل الواحد
٤١	احتياطي الإصلاحات والتجديدات
٤٢	احتياطي الاستهلاكات والإصلاحات والتجديدات
٤٢	الفرقة بين الاستهلاك والتقلبات السوقية
٤٣	الفرق بين احتياطي الاستهلاك واحتياطي الاستهلاك المستثمر
٤٣	إثبات الخسائر الاستثنائية أو العارضة بالدفاتر

الفصل الثاني

الاستهلاك الصناعي في الضرائب

٤٥	الاستهلاك الجائر خصمه من وعاء الضريبة
٤٥	١ - الاستهلاك بسبب الاستعمال

٤٧	٢ — الاستهلاك الناتج من انقضاء الزمن
٤٨	٣ — الاستهلاك بسبب التقادم
٤٩	القيمة التي تتخذ أساسا لحساب الاستهلاك
٥١	طرق الاستهلاك ورأى مصلحة الضرائب فيها
٥٣	نسب الاستهلاك
	النتائج المترتبة على استهلاك الأصول الثابتة بمعدلات تختلف
٥٥	عن النسب التي تراها مصلحة الضرائب
٥٨	استهلاك بعض الأصول الثابتة
٥٨	١ - الاراضى
٥٩	٣ - المباني
٦٠	٣ - شهرة المحل
٦٤	٤ - حق الاختراع
٦٥	٥ - الأصول المتناقضة
٦٦	٦ - مصاريف التأسيس
٦٨	٧ - مصاريف إصدار الاسهم والسندات
٦٩	٨ - خصم إصدار السندات وعلاوة السداد
٧١	احتياطي الاصلاحات والتجديدات
٧٢	النزاع فى قضية شركة البوستة الخديوية بشأن احتياطي الاصلاحات
٧٣	استئناف مصلحة الضرائب
٧٣	حكم محكمة الاستئناف
٧٦	التعليق على الحكم
٧٧	الارباح والخسائر الرأسمالية
٧٨	النزاع فى قضية شركة البوستة الخديوية بشأن الأرباح الرأسمالية
٧٩	دفاع مصلحة الضرائب
٨١	حكم محكمة الاستئناف

صفحة

- التعليق على الحكم ٨٣
- الاستهلاكات الموحدة ٨٦
- أساس احتساب الاستهلاك عند إعادة تقويم الأصول الثابتة ٨٨

الفصل الثالث

الاستهلاك المالى من ناحية المحاسبة

- المبحث الأول : استهلاك السندات ٨٩
- طرق استهلاك السندات ٨٩
- أولاً - سداد قيمة السندات عن طريق شرائها من بورصة الأوراق المالية ٩٠
- ثانياً - الاستهلاك عن طريق السحب السنوى ٩٠
- ثالثاً - رد السندات دفعة واحدة فى نهاية مدة القرض . . . ٩١
- استثمار احتياطي استهلاك السندات فى بوليصة تأمين . . . ٩٣
- الفرق بين احتياطي استهلاك الأصول الثابتة واحتياطي استهلاك السندات ٩٤
- خصم اصدار السندات وعلاوة ردها ٩٤
- خصم الاصدار وعلاوة السداد من الناحية القانونية . . . ٩٨
- استهلاك القروض ٩٩
- المبحث الثانى - استهلاك الأسهم ١٠٠
- ١ - التخفيض عن طريق إعفاء المساهمين من سداد مابقى فى ذمتهم ١٠٠
- ٢ - تخفيض رأس المال إلى قيمته الحقيقية ١٠٠
- ٣ - التخفيض عن طريق استهلاك قيمة بعض الأسهم . . . ١٠١
- شرط ضمهم الاستهلاك ١٠١
- استهلاك الأسهم فى قانون شركات المساهمة الانجليزى . . . ١٠٢
- الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز ١٠٣

الفصل الرابع

الاستهلاك المالى من ناحية الضرائب

صفحة	
١٠٥	المبحث الأول : استهلاك السندات والقروض
١٠٦	المبحث الثانى : استهلاك الأسهم
١٠٨	أحوال إعفاء التسديدات من الضريبة على القيم المنقولة
١٠٨	الحالة الأولى : استهلاك الأسهم من مورد آخر غير الأرباح
	التوزيعات التى تجرئها الشركة بعد تخفيض رأس المال فى سنة
١١٠	سابقة نتيجة خسائر جسيمة
	الحالة الثانية : استهلاك الأسهم وحصل التأسيس وحصل
١١٢	الشركاء فى شركات الامتياز
١١٣	اجراءات المطالبة بإعفاء استهلاك الأسهم فى شركات الامتياز
١١٤	خطوات تحديد مدى خضوع استهلاك الأسهم للضريبة
١١٦	الحالة الأولى
١١٦	الحالة الثانية
١١٧	الحالة الثالثة
١١٧	التطبيق العملى
١١٩	ميزانية شركة قنال السويس
١٢٠	المقصود بالقيمة الحقيقية للأصول
١٢١	أسس التقويم عند المحاسبين
١٢٢	أولاً — أسس التقويم فى ميزانية الاستغلال
١٢٣	ثانياً — أسس التقويم فى ميزانية التصفية
١٢٣	ثالثاً — أسس التقويم فى ميزانية البيع أو التنازل
١٢٤	الطرق العملية لتحديد القيمة الحقيقية للأصول
١٢٤	تقويم الأصول

صفحة

أولاً - الأراضي والمباني	١٢٤
ثانياً - الآلات والمهمات	١٢٥
ثالثاً - الاستثمارات والاوراق المالية	١٢٥
رابعاً - البضاعة	١٢٦
تقويم الخصوم	١٢٧
١ - الاحتياطات التجميعية	١٢٧
٢ - الاحتياطات التخصيصية	١٢٧
تاريخ إعادة تقويم ممتلكات الشركة	١٢٨
التسديدات والاستهلاكات التي تحدث بعد حل الشركة	١٢٨
تسديدات رأس المال عند انقضاء الشركة بعد تخفيضه بسبب	
خسائر إصابتها أثناء حياتها	١٣١
حصص التأسيس	١٣١
علاوة الإصدار	١٣٢
رد علاوة الإصدار عند انقضاء الشركة للأسهم التي دفعتها	١٣٤

الفصل الخاص

الاستهلاك المالي والصناعي في شركات الامتياز

ومدى جواز الجمع بينهما

الحالة الأولى : بالنسبة للشركات العادية	١٣٥
الحالة الثانية : بالنسبة لشركات الامتياز	١٣٦
المبحث الأول - هل يعتبر الاستهلاك المالي تكليفاً على الربح	
أو توزيعاً له في شركات امتياز ؟	١٣٧
رأى الفريق الأول	١٣٧
رأى الفريق الثاني	١٣٨

صفحة

١٤٣	مصلحة الضرائب تميز الاستهلاك المالى
	المبحث الثانى — مدى جواز الجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك
١٤٤	الصناعى فى شركات الامتياز
	المبحث الثالث — حدود الاستهلاك الصناعى وطرق حسابه فى
١٥١	شركات الامتياز
١٥٢	رأى مصلحة الضرائب
١٥٦	الاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز فى التشريعات الأجنبية
١٥٦	رأى القضاء الأمريكى فى ضرورة احتساب الاستهلاك
١٥٧	رأى اللجنة الفنية للاستهلاك
١٥٩	حساب الاستهلاك على أساس طريقة الاستبدال

الفصل السادس

استهلاك الأصول والمنشآت المستحدثة

فى ظل قانون الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١

١٧٣	طبيعة الاستهلاك الاستثنائى والغرض منه
١٧٤	الأصول التى يجوز استهلاكها استثنائيا
	القيمة التى تتخذ أساسا لحساب الاستهلاك العادى عند مباشرة المنشأة
١٧٧	حقها فى الاستهلاك الاستثنائى
١٨١	متى يبدأ حق المنشأة فى الاستهلاك الاستثنائى
١٨٤	القيمة التى يسرى عليها الاستهلاك الاستثنائى
١٨٥	الرجع الاستثنائى الذى يجوز خصم الاستهلاك الاستثنائى منه
١٨٨	هل يجوز استهلاك الخسائر التى تصيب المنشأة استهلاكاً استثنائياً

صفحة

١٨٨	رأى المحكمة الابتدائية
١٨٩	استئناف شركة البوسنة الخديوية
	وجوب خصم الاستهلاك الاستثنائي من الارباح الاستثنائية
	ثم حساب ضريبة الارباح التجارية والصناعية على الباقي من الارباح
١٩٠	الاستثنائية بعد ذلك
١٩٢	رأى مجلس الدولة
	هل يعتبر احتساب الاستهلاك الاستثنائي مما يضم لرأس الحقيقي
١٩٣	المستثمر
	التفرقة بين المنشآت الجديدة والمنشآت القديمة عند تطبيق المادة
١٩٦	السابعة فقرة ثانية
٢٠١	الخلاصة
٢٠٣	المراجع

المراجع الأجنبية :

- 1—Advanced Accounting, by W. A. Paton.
- 2—Design of Accounts, by F. Sewell Bray and H. Basil Sheasby.
- 3—Practical auditing, by Spicer and Pegler.
- 4—Guide to Income-Tax Practice, by R. Carter and H. Edwards.
- 5—Book-Keeping and Accounts, by Spicer and Pegler.
- 6—Essentials of Accounting, by W. A. Paton.
- 7—Financial Accounting, by G. O. May.
- 8—Principles of Accounting by Stanely W. Rowland.
- 9—Accounting, by Cropper, Morris and Fison.
- 10—Economics of Public Utilities, by Emery Troxel.
- 11—Public Utility Regulation, by Herman H. Trachsel.
- 12—Les amortissements par rapport à l'impôt sur les bénéfices, Commerciales & Industrielles par Dr. Sergio Vitale.
- 13—Essai sur le remboursement des apports dans les sociétés. concessionnaires d'un Service Public. Etude aux points de Vue juridique et fiscal, Par R. Nagggar.
- 14—Companies Act 1948.

657:D271A:c.1

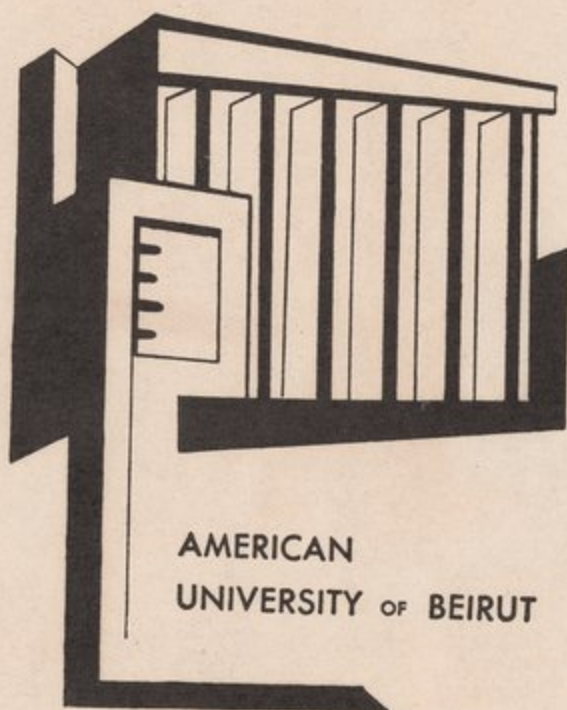
ضيف، خيرت

الاستهلاك الصناعي والمالي في المحا

AMERICAN UNIVERSITY OF BEIRUT LIBRARIES



01025165



AMERICAN
UNIVERSITY OF BEIRUT

