# الاستهلاك المالى والصناعى فى شركات الامتياز

## ومدى جواز الجمع بينهما

## عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية

بقلم

**فيرت ضيف**

مدرس المحاسبة والضرائب

بكلية التجارة ومعهد الضرائب بجامعة الاسكندرية

---

أخضع المشرع 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 أو 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 :**

فذكر أن الضريبة لاتسرى على مايحصل من الاستهلاكات أثر بيع بعض ممتلكات الشركة أو بأخذ المال اللازم الذى يحصل به الاستهلاك من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر وغير الاحتياطى أو الموارد الأخرى المخصصة فى الميزانية لأغراض معينة.

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

١ — عند ما يؤخذ المبلغ اللازم لاستهلاك الأسهم من بيع بعض ممتلكات الشركة .

٢ — عند ما يؤخذ ذلك المال من مورد آخر غير حساب الأرباح والخسائر .

والواقع أن الحالتين تتفقان فى حصول الاستهلاك بأموال تؤخذ من رأس المال . وقد كان من الأوفق أن يكتفى بالقول بأن الضريبة تسرى إذا أخذ المال اللازم لتسديد الأسهم من أرباح الشركة ، سواء أخذت من حساب الأرباح والخسائر أو من حساب التوزيع أو الإحتياطيات التخصيصية الحرة التى تمثل أرباحا مجمعة كالاحتياطى العام .

ويجب أن يقترن بيع ممتلكات الشركة بتخفيض فى رأس المال . ولهذا اشترطت اللائحة التنفيذية للتأكد من أن عملية الاستهلاك عملية جدية لم يقصد بها التهرب من ضريبة القيم المنقولة توافر شرطين :

١ — أن يخفض رأس مال الشركة أو المنشأة فى قانونها الأساسى وفى جانب الخصوم بميزانيتها العمومية تخفيضا يوازى مقدار التسديدات والاستهلاكات .

٢ — أن يحصل النشر عن هذا التخفيض بالطرق القانونية .

**الحالة الثانية — بالنسبة لشركات الامتياز :**

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

والحكمة فى هذا الإستثناء أن الشركات التى تحصل على حق امتياز تكون ملزمة بأن تسلم ممتلكاتها كلها أو بعضها إلى الهيئة التى منحتها حق الإمتياز دون مقابل تحصل عليه أو ثمن تتقاضاه منها .

لهذا تعمل شركات الامتياز على سداد قيمة أسهمها تدريجيا 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 ممتلكاتها إلى الهيئة التى منحتها حق الامتياز . وكلما استهلكت الشركة جزءا 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 .

ويشترط لاعفاء استهلاك الأسهم فى هذه الحالة توافر الشرطين الآتيين :

١ — أن تكون الشركة قد حصلت على امتياز من الحكومة أو غيرها من الهيئات العامة سواء أحصلت على هذا الامتياز لنفسها أم آل إليها عندما حلت فيه محل غيرها ، وسواء أكانت هذه الشركة مصرية أم أجنبية ، وسواء أكانت الهيئة المانحة للامتياز مصرية أم أجنبية .

٢ — أن تثبت الشركة لمصلحة الضرائب أن استهلاك الأسهم التى سددت قيمتها يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه بسبب ما يلحق ممتلكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها فى نهاية مدة الإمتياز إلى الهيئة المانحة .

وقد نصت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على الإجراءات التى ينبغى أن تتبعها الشركة التى تطلب إعفاء استهلاك أسهم رأسمالها ، من بينها أن تقدم قائمة جرد تفصيلية بكافة ممتلكات الشركة المكونة لأصولها وبتقدير لقيمتها وقت تقديم طلب الاعفاء وكذا عناصر الخصوم . ويجب أن يكون تقدير الأصول حاصلا طبقا للقيمة الحقيقية لها بصرف النظر عن كل تقدير مبين فى الميزانيات وغيرها من الوثائق .

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

هذا من ناحية ضريبة القيم المنقولة .

أما من ناحية ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فلا يعتبر استهلاك السندات

فى الشركات العادية تكليفاً على الربح سواء تم هذا الإستهلاك عن طريق شراء الشركة لهذه السندات من البورصة أو عن طريق السحب السنوى أو عن طريق رد قيمتها فى نهاية مدة القرض ذلك لأن استهلاك السندات لايعدو أن يكون فى جميع هذه الحالات رداً لدين سواء أقامت الشركة بدفع قيمة هذه السندات من رأسمالها العامل مباشرة أم عن طريق تكوين احتياطى لإستهلاكها تستثمره فى أوراق مالية أم فى بوليصة للتأمين حتى تضمن لنفسها الحصول على المال اللازم دون مساس بأموالها النقدية المستثمرة داخلها . وما يحجز جانبا لتكوين هذا الإحتياطى إنما هو استخدام للربح وليس تكليفاً على الربح .

وتسرى هذه القواعد على استهلاك الأسهم فى الشركات العادية إذ لا يعتبر استهلاكها تكليفاً على الربح .

ولكن هل يعتبر الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز توزيعاً للربح أو تكليفاً عليه عند تقدير وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ؟

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

وما هى طرق احتساب الاستهلاك الصناعى عند الجمع بين نوعى الاستهلاك فى هذه الشركات ؟

لقد أثارت هذه الموضوعات خلافا كبيراً فى الرأى . ونظراً لما لها من أهمية بالغة الأثر بالنسبة للدولة وبالنسبة لشركات الامتياز رأينا أن نتناولها فى هذا المقال .

# القسم الأول

## هل يعتبر الاستهلاك المالى تكليفاً على الربح أو توزيعها له فى شركات الامتياز

انقسم الكتاب فى مصر من حيث تحديد طبيعة الإستهلاك المالى إلى فريقين :

الفريق الأول : ويرى أن الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز تكليف على الربح[1].

والفريق الثانى : ويرى أن الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز إنما هو إستخدام للربح[2] .

ونستعرض فيما يلى رأى كل من الفريقين :

### رأى الفريق الأول :

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

ويستند هذا الفريق فى رأيه هذا إلى أن الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز هو استهلاك يقتضيه حرمان هذه المنشآت من أصولها الثابتة بعد أجل معين بدون مقابل حيث تكون الشركة مضطرة إلى تسليم ممتلكاتها إلى السلطة التى منحتها الامتياز . وهذا الحرمان مقصور على شركات الامتياز دون الشركات العادية التى تحتفظ بأصولها حتى يحين موعد إنقضائها فتوزع قيمة بيعها الناتجة من التصفية على المساهمين .

---

(١) من أصحاب هذا الراى الأستاذ الدكتور أحمد ابراهيم رئيس ديوان المحاسبة فى مذكراته ومحاضراته التى ألقاها بمعهد الضرائب بجامعة فؤاد فى الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

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

فالإستهلاك 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 تساوى صفرا لاضطرار المنشأة إلى تسليمها للهيئة المانحة للامتياز بدون مقابل .

**رأى الفريق الثانى :**

ويرى هذا الفريق أن الاستهلاك المالى هو توزيع للربح واستخدم له وليس تكليفاً عليه .

ويستند هذا الفريق فى رأيه هذا إلى الحجج الآتية :

١ — أن إجراء 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 .

وتقضى المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ 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 لافرق بين شركات الامتياز وبين الشركات العادية فكلاهما ملزم باتخاذ الحيطة اللازمة لسداد قيمة الأسهم عند انقضاء أجلها . وإذا كانت مدة شركات الامتياز تحدد سلفا فى عقد الامتياز ، فكذلك الحال بالنسبة للشركات العادية يحدد أجلها فى قانونها النظامى . وبجانب ذلك فان هناك من الشركات العادية ماينشأ بقصد تحقيق غرض معين على أن تحل متى انتهت من تحقيق هذا الغرض ، كما لو أنشئت شركة مساهمة لإنشاء خزان بحيث تنقضى بعد إتمامه . وحيث أنه لايسمح للشركات العادية فى جميع هذه الأحوال بالاستهلاك المالى ،

فلا يكون هناك مايدعو للتفرقة بينها وبين شركة الامتياز بالسماح لهذه الأخيرة بهذا النوع من الاستهلاك .

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

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

فليس هناك إذن مايبرر الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز طالما أن الحكومة تضمن لها تحقيق أرباح كافية تمكنها من القيام بالتزاماتها إزاء حملة أسهمها وسنداتها بسداد قيمتها لهم .

## مصلحة الضرائب تجيز الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز :

وقد استقر رأى مصلحة الضرائب على السماح بالاستهلاك المالى فى شركات الامتياز ولهذا أصدرت منشورها رقم ١٠١ فى ٢٨/٧/ ١٩٤٥ وذكرت به :

« أننا 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 ) وسنداتها ( رأس مالها المقترض ) قبل « انتهاء مدة الامتياز ، أى يسمح لها بالاستهلاك المالى . . . . »

**رأينا الخاص :**

ونحن نوافق الفريق الأول فى 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 انقضائها أصول تقابل رأس المال والسندات . أما شركات الامتياز فأصولها ستسلم إلى الحكومة دون مقابل . فالحكمة فى اعتبار الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز تكليفا على الربح هو أن هذه الشركات تكون مضطرة إلى تسليم أصولها بدون مقابل إلى السلطة العامة وهذا ما لا يحدث بالنسبة للشركات العادية .

فالقول بأن احتياطى استهلاك الأسهم والسندات إنما هو احتياطى لمقابلة خسائر محتملة قول فيه مجانبة للواقع . ذلك لأنه يمثل خسارة فعلية محققة تماثل الخسارة التى يعمل من أجلها احتياطى استهلاك الأصول الثابتة ، بحيث أنه إذا لم تقم الشركة بتكوينه فإنها لن تستطيع شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول القديمة فى نهاية حياتها الإنتاجية . وكذلك الحال بالنسبة لاحتياطى استهلاك الأسهم والسندات فإن الشركة إذا لم تقم بتكوينه 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 أن الشركات العادية تستخدم ما يبقى لديها من أصول عند انقضائها لسداد رأس المال وما عليها من التزامات ، أما شركات الامتياز فتنتقل أصولها دون مقابل إلى السلطة المانحة للامتياز .

٣ — أن 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 — أن عقود شركات الإمتياز تضمن لها ربحا معقولا ولكنه ليس ربحا كافياً لتعويض رأس المال الذى يكون ممثلا فى الأصول التى ستؤول دون مقابل للسلطة المانحة للامتياز .

لهذا يجب على هذا النوع من الشركات أن تحجز سنويا جانبا من الربح يمكنها من سداد قيمة الأسهم والسندات فى نهاية مدة الامتياز .

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

« لايجوز أن تتجاوز حصة الملتزم السنوية فى صافى أرباح استغلال المرفق العام عشرة فى المائة من رأس المال الموظف والمرخص به من مانح الالتزام وذلك بعد خصم ما يقابل استهلاك رأس المال . وما زاد على ذلك فى صافى الأرباح يستخدم فى تكوين احتياطى خاص للسنوات التى تقل فيها الأرباح عن عشرة فى المائة .

« وتقف زيادة هذا الاحتياطى متى بلغ ما يوازى ١٠ ٪ من رأس المال . ويستخدم مايبقى من هذا الزائد فى تحسين وتوسيع المرفق العام أو فى خفض الأسعار حسبما يرى مانح الالتزام » .

فكأن قانون المرافق العامة يضع حداً أقصى لنصيب شركات الامتياز فى صافى الأرباح قدره ١٠ ٪ من رأس المال وذلك بعد خصم مقابل استهلاك رأس المال . فهو إذن يعتبر أن صافى الربح لا يتحدد إلا بعد خصم ما يقابل استهلاك أسهم رأس المال . ولاشك أنه يقصد بذلك رأس المال الخاص والمقترض على السواء .

كما نجد أن قانون المرافق العامة يلزم شركات الامتياز باستخدام مازاد من صافى

الأرباح فى تكوين احتياطى خاص لموازنة الأرباح عند ما تقل فى معدلها عن ١٠ ٪ . فكأن المشروع يعلم أن عقود الامتياز تعمل على تحديد أرباح شركات الامتياز فى حدود معقولة . ولهذا يحرص على إلزامها بتجنيب ما قد تحصل عليه من فائض فى بعض السنوات لاستخدامه فى موازنة صافى أرباحها فى السنوات العجاف عندما تقل عن ١٠ ٪ .

كما تضمن أيضا هذا القانون إلزام هذه الشركات باستخدام مازاد فى قيمة هذا الاحتياطى عن ١٠ ٪ من رأس المال فى تحسين المرفق العام ، أو فى خفض الأسعار وفقا لما تراه السلطة المانحة للالتزام . فهى إذن لن تكون حرة التصرف فى هذا الفائض .

* * *

وفى رأينا أن الإستهلاك المالى تكليف على الربح على أن يكون فى حدود قيمة الأصول الثابتة التى تشتريها الشركة برأس مالها أو سنداتها والتى تؤول إلى السلطة المانحة للامتياز بلا مقابل دون الأصول الأخرى التى تبقى للشركة .

فإذا اشترت الشركة برأس مالها كاملا أصولا ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز تعين استهلاك رأس المال استهلاكا كاملا فى هذه الحالة بحيث يوزع على عدد سنوات الامتياز .

أما إذا اشترت الشركة بجزء من رأس مالها أصولا ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز ، واشترت بالجزء الآخر منه أصولا ستكون ملكا لها فى نهاية مدة الامتياز ، ففى هذه الحالة يتعين قصر استهلاك رأس المال استهلاكا ماليا فى حدود قيمة الأصول الثابتة التى ستؤول بدون مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز بحيث توزع قيمتها على سنوات الامتياز .

وفى الحالتين إذا اشترت الشركة أصولا جديدة فى خلال سنوات الامتياز مما يدخل فى حدود الأصول التى ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز ، فإنه يتعين استهلاك

قيمة ما يقابل هذه الإضافات 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 استهلاكا صناعيا كالآلات ، أم كانت لاتستهلك بطبيعتها كالأراضى . ذلك لأن الإستهلاك 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 يكون بالأقساط السنوية التى يحددها القانون النظامى لكل شركة من شركات الامتياز .

ويلاحظ أنه ليس هناك ارتباط بين تحميل الربح بما يدفع لاستهلاك الأسهم واعتباره تكليفا على الربح عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، وبين كون قسط الاستهلاك المدفوع يعد سداداً حقيقياً لرأس المال فيعفى من ضريبة القيم المنقولة أو توزيعاً مقنعاً للربح فيخضع لها وفقا لأحكام المادة الثانية من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ إذا لم تتوافر الشروط المنصوص عليها فى المادة الثامنة من اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

# القسم الثانى

## مدى جواز الجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز

انتهينا إلى أننا نرى أن الإستهلاك المالى فى شركات الامتياز يعتبر تكليفاً على الربح فى حدود رأس المال الذى تقابله أصول ستؤول إلى الحكومة بدون مقابل فى نهاية مدة الإمتياز دون الأصول التى ستبقى للشركة .

وقد رأى البعض أنه نظراً لأن طبيعة شركات الإمتياز تقضى بحرمانها من ممتلكاتها بعد أجل معين وبدون مقابل ، فيكون لها الحق فى أن تخصم من أرباحها مبالغ سنوية تخصصها لاستهلاك رأس مالها استهلاكا مالياً لمقابلة هذه الخسارة الفعلية . فتضمن بذلك تسديد أسهمها وسنداتها أثناء حياتها . ولهذا لا يكون هناك محل لاستهلاك أصولها الثابتة استهلاكا صناعياً بعد أن تكون الشركة اتخذت العدة لتسديد قيمة أسهمها وسنداتها . ذلك لأن الجمع بين الإستهلاكين يؤدى فى نهاية الأمر إلى تكوين 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 إجازة استهلاك شركات الامتياز لأصولها الثابتة استهلاكا صناعياً بنفس القواعد التى تسرى على الاستهلاك الصناعى فى الشركات والمنشآت العادية ولكن 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 حتى تتمكن الشركة من الوفاء بالتزاماتها إزاء مساهميها ، والاستهلاك الصناعى ضرورة لازمة حتى تتمكن الشركة من الوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة المانحة للامتياز . فلا تعارض هناك إذن بين نوعى الاستهلاك ، ومن ثم نرى جواز الجمع بينهما فى شركات الامتياز .

وقد أثير موضوع مدى جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعى للأصول الثابتة فى شركات الامتياز والاستهلاك المالى فى شركات الامتياز فى نزاع قام بين مصلحة الضرائب وإحدى شركات الامتياز التى تعمل فى مصر ، وقد رأت الشركة أن تستطلع رأى الأستاذ تروتابا Prof. Trotabas أستاذ المالية العامة والتشريع المالى بجامعة اكس مارسيليا بفرنسا فى مسألتين :

الأولى — النظام الضريبى للاستهلاكات الخاصة بشركات امتياز المرافق العامة فى القانون الفرنسى ، وبنوع خاص فى إمكان إعفاء استهلاكين مختلفين من الضرائب عند إجراء استهلاك مالى لرأس المال المستثمر واستهلاك صناعى للمنشآت 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 الامتياز المصرية فى ضوء مقارنة نصوص التشريعين الفرنسى والمصرى .

وقد استعرض الأستاذ « تروتابا » ماهية الاستهلاك ، فعرف الاستهلاك الصناعى الذى يرمى إلى تعويض النقص السنوى فى عناصر أصول المنشأة وبين ضرورة عمله للمحافظة على رأس المال . ثم تناول بعد ذلك الاستهلاك المالى الذى يقصد به إعادة تكوين رأس المال لأمكان سداده وكيف أن موضوع البحث يتصل بنظام ضريبى أساسه أن التقدير المباشر لأسس الربط يقوم على النتائج الحقيقية لنشاط المنشأة وهو ما أخذ به القانون الفرنسى والمصرى .

وذكر إنه فى مثل هذا النظام تتحدد الضريبة على الأرباح التجارية بمقدار صافى الربح ، لهذا فإن قانون الضرائب فى سبيل تحديد صافى الربح يعنى ببيان التكاليف التى تخصم من الأرباح ، ومن بين ما ينص عليه صراحة الاستهلاكات .

ثم انتقل بعد ذلك إلى الكلام عن الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز التى تنفرد بوجوب تسليم منشآتها فى نهاية مدة الامتياز بغير مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز ، وأن هذه الحالة تتميز بها شركات الامتياز دون المنشآت العادية .

فالمنشآت العادية تقتصر على الاستهلاك الصناعى الذى تجريه ليكفل لها الإبقاء على عناصر رأس المال سليما .

أما شركات الامتياز فإن العناصر المادية لأصولها التى يتعين تسليمها بغير مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز ستضيع بهذا التسليم . ولكى تتمكن من المحافظة على رأس المال يجب أن يقترن الاستهلاك الصناعى بإجراء استهلاك مالى لأسهم وسندات رأس المال لإمكان إعادة تكوين رأس المال المذكور بطريق انقضاء دين الشركة انقضاء تدريجياً . ولن يكون هناك فى هذه الحالة استهلاك واحد متكرر نظراً إلى وجود تكليفين متمايزين 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 الامتياز فى وضع خاص فيما يتعلق بالاستهلاك وذلك بالاعتراف لها بحقها فى استهلاك مزدوج يقابل التكاليف التى تقع على عاتق هذه الشركات .

واستشهد الأستاذ تروتابا بالمصادر الآتية :

١ — تعليمات الإدارة العامة للضرائب المباشرة رقم ٣١ الصادرة فى يناير سنة ١٩٢٨[١] .

وقد نصت على ما يأتى :

« يجب أن يخصم من الأرباح الإجمالية الأقساط السنوية اللازمة سواء « لاستهلاك رأس مال السندات أو لاستهلاك رأس مال الأسهم .

« ولكن لا محل لإجراء استهلاك صناعى فى نفس الوقت للآلات « والمهمات التى يكون مصدر شرائها رؤوس الأموال المذكورة والتى يتعين « ردها إلى الهيئة المانحة للامتياز بالحالة التى تكون عليها فى نهاية مدة « الامتياز .

(١) Instruction de la Direction Générale des Contributions Directes du Janvier 1928, No. 31.

« ولايجوز احتساب الاستهلاك الصناعى بجانب الاستهلاك المالى إلا بالنسبة للانشاءات التى 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 doivent 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 « شالاميت » بمجلس الشيوخ فى ٤ أبريل سنة ١٩٢٨[١] .

٣ — جواب وزير المالية على سؤال « فايس » بمجلس النواب فى ٥ أغسطس سنة ١٩٣٥[٢] .

٤ — « بوكيه » فى مؤلفه الضريبة على الإيراد[٣] .

٥ — « اليكس وليسركليه » فى مؤلفهما الضريبة على الإيراد[٤] .

وذكر رأى الأستاذ « اليبير » M. R. Alibert وأورد عبارته الآتية :

« إذا كان الاستهلاك المزدوج محتوم من وجهة النظر المالية فإنه فرض واجب قانونا بالنسبة إلى صاحب الامتياز . حتى إن إهماله له يعتبر إخلالا منه بعقده فهو

---

(١) Réponse du Ministre à la question de Chalamet, Sénat, 4 Avril 1928.

(٢) Réponse du Ministre à la question de Fays, Chambre des députés, 5 Août 1935.

(٣) Bocquet: *L'Impôt sur le revenu*, 4e éd., 1933, t. II, p. 241. p. 241.

(٤) Allix et Lecercle: *L'impôt sur le revenu*, 2e supplément, p. 106-107.

ملزم بالاحتفاظ بانشاءاته وآلاته فى حالة من الصيانة والحفظ تبقى لهما قوة إنتاجية طبيعية بالقياس إلى مطالب المرفق وضمان استمرار 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 négligeant, 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 « تروتابا » أحكام مجلس الدولة التى تتضمن جواز الجمع بين الاستهلاكين المالى والصناعى ، وذكر أن الحكم الصادر فى ٧ يناير سنة ١٩٣٥ أقر لشركات الامتياز الحق فى أن تحمل أرباحها بمصاريف تجديد مهماتها وذلك علاوة على استهلاكاتها .

وانتهى من هذا كله إلى القول :

« لهذا كله نخلص فى ضوء ما تقدم من دراسة إلى أن ماهية الاستهلاك من الناحية الضريبية تتضمن جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعى والاستهلاك المالى معاً بالنسبة إلى شركات الامتياز التى يتعين عليها رد إنشاءاتها فى حالة جيدة .

"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 التى وصل إليها على الشركة موضع الفتوى فقال :

« يتعين — تنفيذاً لعقد الامتياز — رد معظم إنشاءات الشركة بغير مقابل فى نهاية مدة الامتياز لا بالحالة التى تكون عليها وقتئذ ، ولكن بحيث

تكون صالحة للاستعمال . وينبنى على ذلك أن الشركة ملزمة بأن تتحمل فى نفس الوقت فى جملة تكاليفها الاستهلاك المالى لجميع رأس المال المستثمر والاستهلاك الصناعى لأدواتها ومهماتها التى يتعين عليها أن تسلمها فى نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة مانحة الامتياز بالحالة المتفق عليها فى 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 » فى النهاية إلى النتيجتين الآتيتين :

الأولى — أن العرف يسوغ لشركات الامتياز أن تجمع بين الإستهلاك المالى لجميع رأسمالها المستثمر والاستهلاك الصناعى لمهماتها ومعداتها لكفالة الكفاية الفنية للمنشأة ، بما يضمن بنوع خاص الاحتفاظ لهذه المهمات والمعدات بحالة جيدة فى نهاية مدة الامتياز .

الثانية — أن نصوص التشريع الضريبى المصرى فضلا عن أنها لا تشترط إجراء أحد الاستهلاكين دون الآخر . فإنها تسمح وفقاً لما هو مقرر فى الفقه والقضاء الفرنسى باجراء الاستهلاكين معاً دون حاجة إلى إثارة بحث موضوع الاحتياطيات التى لايسمح القانون المصرى بخصمها خلافا للقانون الفرنسى الذى يجيز تكوينها فى بعض الحالات .

1. — Que les usages généralement admis à l'égard des sociétés concessionnaries 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 التى ضمنها الأستاذ « تروتابا » تقريره المشار إليه فيما يلى :

١ — أنه يرى أن الاستهلاك المالى تكليف على الربح فيجب أن يحسب عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

وبديهى أنه يقصد قصر الإستهلاك فى حدود ما يقابل الأصول التى ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز دون مقابل ذلك لأن ما يقابل رأس المال من أصول تبقى لدى الشركة لن يعتوره خسارة .

٢ — أنه يرى أن العرف يجرى فى الحياة العملية بجواز الجمع بين الإستهلاك الصناعى والمالى فى شركات الامتياز .

٣ — أنه يرى أن التشريع المالى المصرى يجيز بجانب الإستهلاك المالى الاستهلاك الصناعى ولكن فقط فى الحدود التى تكفل الكفاية الفنية المنشأة واللازمة للاحتفاظ بالمهمات والمعدات التى ستؤول إلى الحكومة بالحالة الواردة بعقد الامتياز .

وكان طبيعياً ألا يتناول الأستاذ « تروتابا » طريقة تحديد قسط الاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز ، وأن يترك هذا الموضوع الذى يتعلق بشروط عقد الامتياز وظروف كل حالة على حدة .

فما هى طرق تحديد قسط الإستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز ؟ وما هى حدود الاستهلاك الصناعى فى هذه الشركات ؟

# القسم الثالث

## طرق الاستهلاك الصناعى وحدوده فى شركات الامتياز

الإستهلاك الصناعى هو النقص الذى يطرأ على الأصول الثابتة عند استخدامها فى الإنتاج سواء أكان ذلك بسبب الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم .

والاستهلاك الصناعى فى الشركات والمنشآت العادية ضرورة لازمة لأسباب عدة من بينها المحافظة على رأس المال سليما الذى يمثل الضمان العام للمساهمين والمقرضين .

والأصل أن طرق الاستهلاك التى تطبق فى المنشآت العادية هى التى تطبق فى شركات الامتياز على ما يستهلك من الأصول الثابتة فى الحدود اللازمة لتسليمها إلى السلطة المانحة للامتياز بالحالة المتفق عليها .

فلابد إذن من احتساب استهلاك الأصول الثابتة سنوياً باعتباره خسارة حقيقية ، بحيث تتحمل كل سنة من السنوات المالية بقيمة هذا الاستهلاك وذلك أخذاً بمبدأ الفصل بين حسابات السنوات المختلفة . هذا من ناحية المحاسبة ، أما من ناحية الضرائب فقد أجمعت التشريعات المالية على اعتبار الاستهلاك خسارة يجب استبعادها قبل تحديد صافى الربح .

وقد أثيرت طريقة تحديد قيمة استهلاك الأصول الثابتة فى شركات الامتياز فى نزاع بين مصلحة الضرائب واحدى هـذه الشركات التى تعمل فى مصر نلخصه فيما يلى :

### رأى مصلحة الضرائب :

بعد أن أجازت مصلحة الضرائب لشركات الامتياز خصم الاستهلاك المالى بمنشورها رقم ١٠١ السابق الإشارة إليه ، تناولت حدود الجمع بين نوعى الاستهلاك فذكرت :

« . . . ولـكن لا يسمح لها من الوجهة الضرائبية بأن تجرى فى الوقت نفسه

« استهلاكات صناعية على قيمة معداتها التى نص على تسليمها عند انتهاء عقد الامتياز
« فى الحالة التى تكون عليها فلا يجوز أن يجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك
« الصناعى اللهم إلا فيما يتعلق بالمعدات التى يتعين تجديدها أثناء عقد الامتياز » .

« ويجوز أن يجمع بين الاستهلاكين إذا كان رأس المال الأصلى ( أى الأسهم )
« أو المقترض ( أى السندات ) أقل من قيمة المعدات الصناعية ففى هذه الحالة يسمح
« بإجراء استهلاك صناعى تكميلى إلى جانب الاستهلاك المالى بشرط ألا يزيد قسط
« الاستهلاكين على قسط الاستهلاك المادى الواجب إجراؤه 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 التى 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 سلفاً 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 يؤدى التطور الصناعى إلى إيجاد آلة أكثر إنتاجاً وأقل تكاليفاً لتحل محل الآلة القديمة بعد سنة من تشغيلها . فالعبرة إذن بحدوث هذا التجديد ، فمتى 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 لشركات الامتياز التى ينص عقدها على وجوب تسليم ممتلكاتها جديدة إلى الهيئة المانحة للامتياز فى نهاية مدته . إذ يصبح على الشركة فى هذه الحالة التزامين :

الأول : خاص بتسديد قيمة الأسهم إلى حملتها .

والثانى : التزام تسليم أصول ثابتة جديدة إلى الهيئة المانحة للامتياز .

٢ — أما إذا كان عقد الشركة ينص على تسليم الأصول بحالة جيدة فى نهاية مدة الامتياز فيكون الواجب على الشركة فى هذه الحالة القيام بصيانة الأصول . وتعتبر مصاريف الصيانة من المصروفات التحميلية التى تخصم من الربح .

والسماح بالجمع بين الاستهلاك المالى والاستهلاك الصناعى فى هذه الحالة الثانية يؤدى 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 بحيث تكون صالحة للاستعمال ، فيكتفى فى هذه الحالة بتحميل الربح بمصاريف الصيانة .

أما إذا اقتضت حاجة الشركة تجديد أصل هلك من بين الأصول التى لديها ، فإن المصلحة ترى استهلاك قيمة الأصل الجديد استهلاكاً كاملا فى المدة الباقية من عقد الامتياز .

فلو أن الشركة اشترت آلة جديدة ثمنها ١٠٠٠٠ جنيه فى نهاية السنة الخامسة والعشرين من عقدها الذى يمتد خمسة وعشرين سنة أخرى لتحل

محل آلة قديمة هلكت وأصبحت غير صالحة للانتاج ، فإن هذا المبلغ يستهلك على مدار السنوات الباقية من مدة الامتياز ويكون المبلغ المدخر لديها هو رأس مالها الأصلى زائداً عشرة آلاف جنيه ثمن الأصل الثابت الجديد . وبذلك تستطيع الشركة تسديد رأس مالها الأصلى إلى المساهمين وأن تشترى فى الوقت نفسه أصلا جديداً يحل محل الأصل القديم ، فتفى بذلك بالتزامها إزاء المساهمين وإزاء السلطة المانحة للامتياز .

## رأى شركات الامتياز :

وقد ردت الشركة على مصلحة الضرائب أنه لا يجوز حرمان الشركة من إجراء الاستهلاك الصناعى الذى يقرره لها القانون ، استناداً إلى أنها تصرف سنوياً مبالغ لصيانة مصنعها وضمان بقائه فى حالة حيوية تسمح باستمراره فى الإنتاج ، ذلك لأن الأخذ بهذا الرأى يعطل حكم المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ويحرم المنشآت من حقها فى إجراء الاستهلاك الصناعى .

وذكرت الشركة أن مصاريف الصيانة اليومية التى تنفقها كل منشأة على آلاتها وأدواتها هى مصاريف لازمة لأجل ضمان انتظام سير الآلات وشتان بين الغرض من هذه المصروفات وبين الاستهلاك الصناعى الذى يرمى إلى مقابلة الخسائر المترتبة على النقص الذى يطرأ على الأصل الثابت نتيجة استخدامه فى الإنتاج .

ولما كانت الشركة مطالبة بتسليم إنشاءاتها الموضحة فى عقد الامتياز بحيث تكون صالحة للاستعمال فمن غير المعقول أن تقوم بالوفاء بهذا الالتزام عن طريق مصاريف الصيانة دون حساب الاستهلاك الصناعى الذى خوله القانون لجميع المنشآت بغير استثناء .

وأضافت الشركة إلى هذا كله أنها مطالبة بوجوب تسليم منشآتها الموضحة بعقد الامتياز إلى الحكومة بعد خمسة وأربعين عاماً من تاريخ منحها هذا الحق . ولا يمكن بداهة أن تظل الآلات والأدوات فى حالة جيدة من التشغيل بمجرد تعهدها بالصيانة

خمسة وأربعين عاماً هـذا مع أنه من المسلم به أن متوسط عمر آلات الصناعة التى تعمل فيها لا تتجاوز عشرين عاماً .

## الاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز فى التشريعات الأجنبية

وقد رأينا أن نرجع إلى البلاد الأجنبية التى أولت موضوع الاستهلاك الصناعى عناية كبيرة بسبب ضخامة رؤوس الأموال المستثمرة فى الشركات الصناعية بها بصفة عامة وفى شركات الامتياز بصفة خاصة (١) .

### رأى القضاء الأمريكى فى ضرورة احتساب الاستهلاك :

أصدر القضاء فى أمريكا فى سنة ١٩٠٩ فى قضية شركة نوكس فيل Knoxville للمياه أول حكم يقرر صراحة حق شركات المرافق العامة فى إجراء الاستهلاك الصناعى . وقد جاء بأسباب حكم المحكمة العليا فى القضية المذكورة :

« إنه قبل الوصول إلى الربح يكون من حق الشركة أن تخصم سنوياً ما يلزم لاستهلاك أصولها الثابتة واستبدالها فى نهاية حياتها الإنتاجية وذلك بجانب مصاريف الإصلاح الجارية . ولا يفترض أن الشركة تقف مكتوفة اليدين دون خصم الاحتياطى 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 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 فى أسباب حكمها فى القضية المذكورة أيضاً :

---

(١) *Advanced Accounting*, by W. A. Paton.
*Economics of Public Utilities*, by Emery Troxel.
*Public Utilities Regulation*, by Hrman Tranchsel.

« إن 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 أنه ليس فقط من حق الشركة أن تكون احتياطيا ، بل إن واجبها إزاء مساهميها ومقرضيها يقضى عليها أن تكونه ... ، وفى حالة شركات المرافق العامة فإنه يكون أيضاً من واجبها إزاء الجمهور ... وإذا لم تقم إحدى هذه الشركات بهذا الواجب فتحجز من الأرباح ما يحفظ رؤوس الأموال المستثمرة فيها ... ، 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 stock holders, 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 :

وفى سنة ١٩٣٧ كونت فى الولايات المتحدة لجنة فنية من المحاسبين والمهندسين ، قدمت عدداً من التقارير تناولت فيه موضوع الاستهلاك . وفى اجتماعها السنوى لسنة ١٩٤٣ قدمت اللجنة تقريراً مستفيضاً تناولت فيه بالتحليل مشاكل الاستهلاك فى شركات المرافق العامة .

وقد انتهت هذه اللجنة إلى ذكر مبادىء معينة عن طبيعة الاستهلاك نذكر من بينها :

١ — الاستهلاك هو انقضاء أو نفاذ الحياة الإنتاجية للأصل الثابت دون نظر إلى العوامل التى تؤدى إلى عدم صلاحية الأصل وضرورة إحلال أصل جديد محل الأصل القديم فى نهاية حياته الإنتاجية . فالعبرة بانتهاء الحياة الإنتاجية دون نظر إلى الأسباب التى تدعو إلى استبدال الأصل .

٢ — لا ينبغى الخلط بين الاستهلاك والكفاية الإنتاجية . فقد يبقى الأصل الثابت

فى حالة جيدة من الكفاية حتى قبيل انتهاء حياته الإنتاجية ، بينما تكون قيمته فى الواقع قد استهلكت نهائياً .

٣ — إن الصيانة لا تحول دون إجراء الاستهلاك ذلك لأنها إنما تحافظ على القدرة الإنتاجية للأصل . على انه مهما كانت درجة الصيانة فإنها لا تستطيع زيادة الحياة الإنتاجية للأصل الثابت .

٤ — يجب أن يحتسب الاستهلاك على أساس النقص الفعلى للأصول الثابتة القابلة للاستهلاك .

٥ — إن طريقة القسط الثابت هى الطريقة التى تفضلها اللجنة لحساب الاستهلاك سواء عند تحديد قيمة الاستهلاك أو سعر الخدمة أو سعر بيع السلعة المنتجة .

٦ — إن احتساب احتياطى الاستهلاك على أساس دقيق يؤدى إلى إدراج قيمة النقص الذى يطرأ على تكلفة الأصل الثابت بسبب استخدامه فى الإنتاج ضمن تكاليف الإنتاج على أساس سليم .

٧ — عند تحديد سعر الخدمة أو سعر بيع السلعة المنتجة فى شركات الامتياز فإنه يجب احتساب الاستهلاك اللازم على أساس الحياة الإنتاجية للأصل .

٨ — إن حساب الاستهلاك عملية يقصد بها تحميل الإنتاج بقيمة الأصل المستهلك خلال حياته الإنتاجية ، ولهذا فإنه يجب حساب الاستهلاك الفعلى بتوزيعه على حياة الأصل الإنتاجية .

## حساب الاستهلاك على أساس طريقة السحب والاستبدال :

وقد ظهرت فى الولايات المتحدة طريقة تسمى Retirement Policy تتضمن تحميل حساب التشغيل بثمن الأصل الجديد دفعة واحدة عند شرائه ليحل محل الأصل القديم . وبعبارة أخرى لا يحسب الاستهلاك فى ظل هذه الطريقة خلال سنوات الحياة الإنتاجية للأصل القديم وإنما تحمل بقيمته السنة التى تشترى فيها الشركة الأصل الجديد .

وأساس هذه الطريقة هو ما تعلقه من الأهمية الكبرى على الصيانة كوسيلة من وسائل المحافظة على القدرة الإنتاجية للأصل ومنعه من الاستهلاك ، وأن قيمة الاستبدالات تميل إلى أن تكون متعادلة فى السنوات المختلفة ، ومن ثم لا يكون هناك محل لعمل احتياطى الاستهلاك أولا بأول وسنة بسنة .

وقد أخذت على هذه الطريقة انتقادات كثيرة أهمها :

١ — إن مصاريف الصيانة من المصروفات التى لا يمكن أن تمنع الأصل من الاستهلاك .

٢ — يترتب على اتباع هذه الطريقة عدم احتساب الاستهلاك فى السنوات الأولى حيث تكون الأصول الثابتة جديدة فى أول الأمر ، ثم تحميل السنوات التالية بعبء كبير عند شراء أصول جديدة تحل محل الأصول القديمة ، مما يؤدى إلى اظهار أرباح كبيرة فى السنوات الأولى ونقص قيمتها فى السنوات التالية وتذبذب الربح الذى يوزع على المساهمين تذبذباً كبيراً تبعاً لذلك .

٣ — تؤدى هذه الطريقة إلى عدم تمكين الشركة من التوسع فى نشاطها وتجديد خدماتها بما يستحدث من طرق جديدة ، أو تخفيض أسعار خدماتها .

٤ — اتباع 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 التى تصل إليها الشركة عند اتباع هذه الطريقة مقاربة للنتائج التى تحصل عليها عند اتباع طريقة القسط الثابت فى الاستهلاك فإنه لابد من توافر شروط خاصة بصفة دائمة مستمرة وهى :

(ا) الحصول على الأصول الثابتة الجديدة بدفع متساوية موزعة توزيعاً متساوياً خلال سنوات الاستغلال .

(ب) أن تكون الأصول الجديدة معادلة فى نوعها وتكلفتها للأصول القديمة .

(جـ) ألا تكون هناك اضافات أو توسيعات فى الأصول القديمة للمنشأة .

(د) أن تكون الحياة الإنتاجية للأصول قصيرة الأجل .

ويضرب أنصار طريقة السحب والاستبدال المثال الآتى ليدللوا به على أن اتباع هذه الطريقة يكاد يؤدى فى النهاية إلى أن الحسابات السنوية تتحمل بقسط معادل لما تتحمل به عند اتباع طريقة القسط الثابت .

فإذا اشترت إحدى المنشآت فى أول يناير ١٩٤٥ سيارة قيمتها ٢٠٠٠ جنيه ، واشترت فى أول السنة التالية سيارة جديدة بنفس القيمة وهكذا فى 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 فى نهاية السنة الثالثة من الإنتاج السيارة الأولى ، وتسحب فى نهاية السنة الرابعة السيارة الثانية وهكذا . . . ويكون قسط الاستهلاك فى هذه الحالة عند اتباع طريقة الاستبدال Retirement Policy وعند اتباع طريقة القسط الثابت كما يلى :

| السنة | رصيد الأصل بعد الاستبدال فى ٣١ ديسمبر | قسط الاستهلاك | |
|---|---|---|---|
| | | بطريقة الاستبدال | بطريقة القسط الثابت |
| ١٩٤٥ | ٢٠٠٠ | — | ٥٠٠ |
| ١٩٤٦ | ٤٠٠٠ | — | ١٠٠٠ |
| ١٩٤٧ | ٤٠٠٠ | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ |
| ١٩٤٨ | ٤٠٠٠ | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ |
| ١٩٤٩ | ٤٠٠٠ | ١٥٠٠ | ١٥٠٠ |

ولكن هذه الشروط من الصعب توفرها فى الحياة العملية بصفة مستمرة ومنتظمة .

ويبدو فى الجدول الآتى تباعد النتائج التى تصل إليها الشركة لو أنها قد اشترت خمس سيارات فى أول سنة ١٩٤٥ واستهلكتها بعد ثلاث سنوات ، ثم اشترت سيارات جديدة تحل محل السيارات المستهلكة ، وهكذا . . .

| السنة | رصيد الأصل بعد الاستبدال في ٣١ ديسمبر | قسط الاستهلاك | |
|---|---|---|---|
| | | بطريقة الاستبدال | بطريقة القسط الثابت |
| ١٩٤٥ | ١٠٠٠٠ | — | ٢٥٠٠ |
| ١٩٤٦ | ١٠٠٠٠ | — | ٢٥٠٠ |
| ١٩٤٧ | ١٠٠٠٠ | ٧٥٠٠ | ٢٥٠٠ |
| ١٩٤٨ | ١٠٠٠٠ | — | ٢٥٠٠ |
| ١٩٤٩ | ١٠٠٠٠ | — | ٢٥٠٠ |

ففي هـذه الحالة نجد أن سنة ١٩٤٧ دون غيرها من السنوات قد تحملت بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه دفعة واحدة عند اتباع طريقة الاستبدال .

بينما تحملت كل سنة من السنوات الخمس بقسط متعادل عند اتباع طريقة القسط الثابت .

## العودة الى اتباع طرق الاستهلاك العادية :

وبسبب الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الاستبدالات Retirement Policy لجأت شركات الامتياز إلى تكوين احتياطيات بقصد موازنة أعباء التجديدات من سنة إلى أخرى .

ورغم أن طريقة الاستبدالات هذه 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 باتباعها في شركات الامتياز التعليمات التي أصدرتها معظم لجان الولايات المختلفة بأمريكا . 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 الإنتاجية للأصل دفعة واحدة . وبذلك يتعذر على الشركة أن تستبدل أصلا جديداً بالأصل القديم .

هذا من ناحية . ومن ناحية أخرى يعتبر الاستهلاك عنصراً من عناصر التكلفة للسلعة المنتجة أو الخدمة التى تقدمها الشركة . وعدم احتساب الاستهلاك يؤدى إلى الوصول إلى نتائج مضللة من حيث تحديد ثمن التكلفة مما يؤدى فى النهاية إلى تحقيق أضرار بالغة بالشركة . ذلك لأن عدم احتساب الاستهلاك يؤدى إلى أن المستهلك يدفع ثمناً للخدمة يقل عن ثمن تكلفتها ، وأن ينتفع بالأصول الثابتة للشركة دون أن يدفع ما يعوضها عما يطرأ عليها من نقص أثناء استخدامها فى الإنتاج .

كما أن الشركة عند ما تهمل احتساب الاستهلاك ضمن أعبائها ومصروفاتها فإن ذلك يؤدى إلى زيادة أرباحها زيادة صورية ، وزيادة الربح الذى يوزع على المساهمين . ويؤدى فى نفس الوقت إلى جعل الشركة غير قادرة على التوسع فى نشاطها وتجديد خدماتها بما يستحدث من طرق جديدة ، أو تخفيض أسعارها مستقبلا .

قوانين ضرائب الدخل فى الولايات المتحدة تسمح بخصم الاستهلاك فى شركات المرافق العامة :

وقد وافقت اللجنة الفنية للاستهلاك على قبول طريقة القسط الثابت عند حساب الاستهلاك فى شركات المرافق العامة هذا من ناحية المحاسبة . أما من ناحية ضرائب الدخل فقد سمحت قوانينها بخصم الاستهلاك عند تحديد الربح الخاضع للضريبة .

## نظام الحساب المزدوج فى التشريع الانجليزى :

وفى انجلترا يوجد نظام يسمى نظام الحساب المزدوج[1] Double Account

(١) محاضرات للأستاذ ابراهيم جرجس بقسم الماجستير المحاسبة وكتاب دراسة ونقد الميزانيات للأستاذ بنى نوار أستاذ المراجعة بكلية التجارة بجامعة فؤاد الأول .

*Practical Auditing*, by Spicer and Pegler ; *Book-Keeping and Accounts*, by Spicer and Pegler.

System. يطبق بالنسبة لشركات المساهمة التى تتولى مرافق عامة معينة ، والتى تقوم بإنفاق مصروفات رأسمالية جسيمة وهى شركات الغاز والكهرباء والسكك الحديدية .

ويتميز هذا النظام عن الطريق العادى فى تصوير الميزانية بحيث تظهر الإيرادات 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 الإنجليزى بهذا النظام أن تبين هذه المنشآت فى حساب رأس المال ما قبضته من أموال من المساهمين أو حملة السندات أو المقرضين ، ثم الطريقة تصرفت بها هذه المنشآت فى هذه الأموال بشراء الأصول الثابتة اللازمة لاستغلال المرفق العام .

وفى ظل هذه الطريقة تبقى الأصول الثابتة بقيمتها التى اشتريت بها دون استهلاك . ويحمل حساب الإيراد ( الذى يمثل حساب الأرباح والخسائر فى المنشآت العادية ) بما يصرف فى سبيل التجديدات .

ويؤخذ على هذه الطريقة أن التجديدات يحمل بها حساب الإيراد فى المدة التى يتم فيها التجديد . مما يؤدى إلى توزيع قيمتها توزيعاً غير عادل بسبب انعدامها فى سنوات معينة وحدوثها فى سنوات أخرى .

ولمعالجة هذا النقص تقوم هذه الشركات بتكوين احتياطى للتجديدات لضمان عدالة توزيعها على السنوات المختلفة .

وقد وجهت إلى هذه الطريقة نفس الانتقادات التى وجهت إلى طريقة الاستبدال .

ونستطيع أن نضيف إلى تلك الانتقادات الملاحظات الآتية :

١ — أن قانون الشركات الانجليزى يشترط على هذه الشركات اتباع هذه الطريقة بسبب ما تمنحه لها الحكومة من امتيازات .

٢ — أنه ليس فى القانون المصرى ما يلزم شركات المرافق العامة باتباع هذه الطريقة أو طريقة أخرى معينة .

٣ — إن العرف يقضى فى انجلترا بتكوين احتياطى للتجديدات المستقبلة بحيث تكون كافية لتمكين شركات الامتياز من إثبات استهلاك الأصول الثابتة توزيعاً عادلا على جميع السنوات .

ويذكر Spicer and Pegler فى كتابهما Practical Auditing (١) أنه رغم أن قوانين هذه الشركات لا تتضمن الزامها بتكوين احتياطى للتجديدات المستقبلة ، 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."

قانون ضريبة الدخل فى انجلترا يسمح بخصم الاستهلاك فى شركات الامتياز :

وقد تضمنت قوانين ضرائب الدخل فى انجلترا السماح لشركات الامتياز بخصم احتياطى التجديدات الذى يمثل الاستهلاك الحقيقى عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة .

* * *

## رأينا الخاص :

ونستطيع أن نخلص مما سبق إلى أن الاستهلاك الصناعى إنما يسرى على الأصول التى تشتريها الشركة عند تأسيسها ، وليس لمصلحة الضرائب أن تعترض طالما أن الاستهلاك يتم بالنسب التى يقررها الخبراء الفنيون ووفقاً لظروف العمل فى الشركة بحيث يمثل النقص الفعلى فى قيمة الأصول الثابتة . ونستند فى رأينا هذا إلى الأسباب الآتية :

١ — إن الاستهلاك خسارة فعلية نتيجة الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم .

(١) صفحة ٣٦٤ من المرجع المشار إليه .

فللوصول إلى صافى الربح الخاضع للضريبة لا بد من احتساب الاستهلاك الصناعى .

٢ — أن عدم احتساب الاستهلاك الصناعى فى السنوات التى يتم فيها يؤدى إلى الإخلال بمبدأ صدق الميزانية لتصوير 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 انتهت إلى نتائج مضللة . فقد تبيع منتجاتها بسعر يقل عن ثمن تكلفة الوحدة المنتجة مما يحقق لها خسائر .

٥ — إذا لم تقم الشركة باحتساب الاستهلاك الصناعى فإنها لن تتمكن من شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول البالية القديمة .

أما إذا اتبعت شركات الامتياز الطريق الثانى الذى تنادى به مصلحة الضرائب فانها لن تجد لديها ما يمكنها من الوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة العامة من حيث شراء أصول جديدة تحل 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 ، ولو أنها اكتفت باستهلاك رأسمالها استهلاكا مالياً 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 استبدالها بأصول جديدة واجباً فى نهاية مدة الامتياز ، فان ميزانية هذه الشركة تظهر على الصورة الآتية فى نهاية مدة الامتياز :

الميزانية فى نهاية مدة الامتياز

| أصول | | | خصوم | |
|---|---|---|---|---|
| ١,٠٠٠,٠٠٠ | أصول | | ١,٠٠٠,٠٠٠ر | رأس المال |
| ١,٠٠٠,٠٠٠ر | نقدية | | ١,٠٠٠,٠٠٠ | رأس المال احتياطى استهلاك |
| ٢,٠٠٠,٠٠٠ | | | ٢,٠٠٠,٠٠٠ر | |

وفى هذه الحالة نظراً لأن الشركة لم تستهلك أصولها الثابتة استهلاكا صناعياً فان قيمتها الدفترية ستظهر فى هذه الحالة بمبلغ مليون جنيه فى نهاية مدة الامتياز ولكن قيمتها الحقيقية ستكون صفرا .

وحيث أن تنفيذ عقد الامتياز يقضى بشراء أصول جديدة تحل محل الأصول القديمة فى نهاية مدة الامتياز تنفيذاً لشروطه ، فاذا كانت تكاليف شراء هذه الأصول تبلغ ١,٠٠٠,٠٠٠ر جنيه فان الشركة فى هذه الحالة لن تجد لديها المال اللازم للوفاء بالتزاماتها إزاء الحكومة بسبب استخدام مال احتياطى استهلاك رأس المال فى سداد رأس المال .

أما اذا كانت الشركة قد حجزت جانباً من الأرباح مبلغاً لازماً لاستهلاك الأصول الثابتة قدره ٢٠,٠٠٠ جنيه سنوياً فان ميزانية الشركة تظهر فى نهاية مدة الامتياز على النحو الآتى :

الميزانية فى نهاية مدة الامتياز

| أصول | | | خصوم | |
|---|---|---|---|---|
| ١,٠٠٠,٠٠٠ر | أصول | | ١,٠٠٠,٠٠٠ر | رأس المال |
| ٢,٠٠٠,٠٠٠ر | نقدية | | ١,٠٠٠,٠٠٠ر | احتياطى استهلاك رأس المال |
| | | | ١,٠٠٠,٠٠٠ر | احتياطى استهلاك الأصول الثابتة |
| ٣,٠٠٠,٠٠٠ر | | | ٣,٠٠٠,٠٠٠ر | |

وفى هذه الحالة تستطيع الشركة أن تفى بالتزاماتها نحو المساهمين حيث تجد لديها المال اللازم لسداد قيمة أسهمهم . كما أنها ستجد فى نفس الوقت المال اللازم لتجديد الآلات التى يجب أن تسلمها للحكومة بالحالة المتفق عليها تنفيذاً لعقد الامتياز .

وقد ذكرت مصلحة الضرائب أنه ليس لها أن تسأل عن كيفية تدبير الشركة للمال اللازم للوفاء بالتزامها إزاء السلطة المانحة . وأن الشركة تستطيع أن تحصل على هذا المال بإصدار أسهم جديدة أو سندات جديدة أو قروض جديدة . ونحن نرى أن هذه الحلول ليست حلولا عملية ذلك لأن الشركة لا يمكن عملا أن تصدر أسهماً جديدة أو سندات جديدة أو قروضاً جديدة قبيل موعد انتهاء الامتياز وفى الوقت الذى تعمل فيه على استهلاك ماسبق أن أصدرته من أسهم وسندات وقروض .

وفى رأينا أنه عند معالجة الاستهلاك الصناعى فى شركات الامتياز ينبغى أن تقسم الأصول الثابتة التى لدى الشركة إلى قسمين :

أولا — الأصول التى ستبقى للشركة فى نهاية مدة الامتياز .

ثانياً — الأصول التى ستؤول للسلطة المانحة للامتياز .

وسنعالج فيما يلى كلا منها على حدة :

### أولا — الأصول التى ستبقى للشركة فى نهاية مدة الامتياز :

وطبيعى أن هذه الأصول تستهلك استهلاكا صناعياً فى الحدود الواردة بالمادة ٣٩ من القانون .

ويلاحظ أن هذه الأصول — كما سبق أن ذكرنا — لا يستهلك ما يقابلها من رأس المال استهلاكا مالياً .

ولم يكن استهلاك هذه الأصول استهلاكا صناعيا مثار جدل أو خلاف فى الرأى .

### ثانياً — الأصول التى ستؤول للسلطة المانحة للامتياز :

هل يجوز استهلاك هذا النوع من الأصول استهلاكا صناعيا ؟

فتجمع الشركة بين استهلاكها استهلاكا صناعياً ، وبين الاستهلاك المالى لرأس المال الذى يمثلها ؟ وإلى أى مدى يجوز هذا الجمع ؟

للاجابة على هذا السؤال لابد لنا أن نفرق بين الحالات الثلاث الآتية :

١ — عندما ينص عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول فى حالة جديدة إلى السلطة المانحة للامتياز فى نهاية مدته .

٢ — عندما ينص عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول بالحالة التى تكون عليها .

٣ — عندما ينص عقد الامتياز على تسليمها بحيث تكون صالحة للاستعمال .

ونتناول فيما يلى كلا من هذه الحالات الثلاث :

١ — عندما ينص عقد الامتياز على تسليم الأصول التى تؤول للسلطة المانحة للامتياز فى حالة جديدة :

وفى هذه الحالة تكون الشركة ملزمة باستهلاك ما لديها من الأصول الثابتة التى ستسلمها للحكومة فى حالة جيدة . فلابد 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 الاستهلاك .

أما الأصول التى لاتستهلك بطبيعتها كالأراضى فلا محل لعمل استهلاك صناعى لها .

فإذا كانت مدة الامتياز خمسين سنة وعمر الأصل الثابت القابل للاستهلاك ثلاثين سنة فإنه يستهلك فى الثلاثين سنة الأولى لتشترى الشركة أصلا 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 بيعه زائداً ما يقابل احتياطى استهلاكه خلال سنوات استخدامه .

فإذا حققت الشركة ربحاً رأسمالياً أو خسارة رأسمالية عند بيع الأصل المشترى 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 التى تكون عليها :

وفى هذه الحالة إذا كان الأصل الثابت سيبقى حتى نهاية الامتياز فلا يجوز استهلاكه .

أما إذا كانت الشركة ستضطر لكى تستمر فى نشاطها إلى شراء أصل جديد يحل محل الأصل القديم الذى تنتهى حياته الانتاجية قبل نهاية مدة الامتياز وتسليمه للحكومة فإنه ينبغى استهلاك الأصل القديم . أما الأصل الجديد الذى سيسلم للحكومة بالحالة التى يكون عليها فلا يجوز استهلاكه .

٣ — إذا كان عقد الشركة ينص على تسليم الأصول بحيث تكون صالحة للاستعمال :

وفى هذه الحالة تقسم الأصول الثابتة إلى أصول ستبقى فى حالة صالحة للاستعمال حتى نهاية مدة الامتياز فلا يكون هناك محل لاستهلاكها . وأصول تقل حياتها الانتاجية عن مدة الامتياز فيسرى الاستهلاك الصناعى فى هذه الحالة بالنسبة للأصول القديمة التى ستبقى دون الأصول الجديدة التى ستشترى ولكنها ستبقى صالحة للاستعمال حتى نهاية مدة الامتياز .

# خلاصة البحث

وخلاصة القول أنه فى ظل الأصول العلمية للمحاسبة ونصوص التشريع المصرى وعلى ضوء الدراسة المقارنة للتشريعات المالية فى فرنسا والولايات المتحدة وانجلترا ، وما استقر عليه العمل فى هذه البلاد الأجنبية من حيث تحديد الاستهلاك والأرباح الصافية من ناحية المحاسبة وضرائب الدخل ، فاننا نرى :

١ — أنه يجوز الجمع بين الاستهلاكين المالى والصناعى عند تحديد وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى شركات الامتياز بسبب مالها من طبيعة خاصة .

٢ — يعتبر الاستهلاك المالى لرأس مال الأسهم والسندات تكليفاً على الربح فى حدود قيمة الأصول الثابتة التى تشتريها شركات الامتياز والتى تؤول إلى السلطة المانحة له دون مقابل ، سواء كانت هذه الأصول تستهلك استهلاكا صناعياً أو لا تستهلك بطبيعتها ، ودون نظر إلى الأصول الأخرى التى تبقى للشركة .

وتكون العبرة فى تحديد قسط الاستهلاك المالى الذى يعتبر تكليفاً على الربح بالأقساط السنوية التى يحددها القانون النظامى لكل شركة من شركات الامتياز .

٣ — ولشركات الامتياز — بجانب حقها فى الاستهلاك المالى — الحق فى أن تستهلك أصولها الثابتة استهلاكا صناعياً فى الحدود التى تقضى بها عقود الامتياز من حيث تعيين الحالة التى يجب أن تكون عليها عند تسليمها فى نهاية مدة الامتياز .

ويكون حساب الاستهلاك الصناعى فى هذه الشركات وفقاً للقواعد العامة للمحاسبة فى الاستهلاك الصناعى التى تتبع فى المنشآت والشركات العادية دون حاجة إلى قصره على الأصول الجديدة التى تشترى لتحل محل الأصول القديمة تنفيذاً لعقد الامتياز .

خيرت ضيف

# مراجع البحث


**المراجع العربية فى المحاسبة :**

١ — دراسة ونقد الميزانيات — للاستاذ يني نوار
٢ — التكاليف العملية — » »
٣ — المراجعة العملية — » »
٤ — المحاسبة — » ابراهيم جرجس
٥ — محاضرات قسم ماجستير المحاسبة — » »
٦ — الاحتياطيات السرية من ناحيتى المراجعة والضرائب — » عبد الملك أسحق
٧ — المحاسبة فى قضايا الضرائب — » منير أبو علم
٨ — الحسابات الختامية للمنشآت بين مصلحة الضرائب والممول — » رؤوف مصطفى

**المراجع العربية فى الضرائب والقانون التجارى :**

٩ — ضرائب الدخل فى مصر — للاستاذ حبيب المصرى
١٠ — الضرائب المباشرة — للدكتور عبد الحكيم الرفاعى
١١ — محاضرات فى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة — للدكتور أحمد ابراهيم
١٢ — محاضرات فى المالية العامة والتشريع المالى — للدكتور حسين خلاف
١٣ — ضريبة الأرباح التجارية والصناعية — » »
١٤ — الضريبة على إيرادات القيم المنقولة — للاستاذ أحمد ممدوح مرسى
١٥ — دراسات فى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية — للدكتور دلاور على والأستاذ حمدى النشار

| | |
|---|---|
| ١٦ — الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية | للاستاذ محمد مرسى فهمى |
| ١٧ — ضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى التشريع المالى المصرى | للاستاذ محمد رشاد |
| ١٨ — نظام الضرائب المصرى | للاستاذ كمال الجرف |
| ١٩ — أصول القانون التجارى | للمرحوم الدكتور على الزينى |
| ٢٠ — شرح القانون التجارى المصرى | للدكتور محمد صالح |
| ٢١ — شركات المساهمة | للدكتور محمد صالح |
| ٢٢ — الموسوعة الضرائبية الدائمة | للاستاذ مصطفى الصياد |
| ٢٣ — المبادىء القانونية فى الأحكام الضرائبية ( المجموعات الستة ) | » كمال الجرف |

## المراجع الاجنبية :

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.—*Accounting*, by Cropper, Morris and Fison.

9.—*Economics of Public Utilities*, by Emery Troxel.

10.—*Public Utility Regulation*, by Herman H. Trachsel.

11.—*Les amortissements par rapport à l'impôt sur les bénéfices*, par Dr. Sergio Vitale.

12.—*Essai sur le remboursement des apports dans les sociétés concessionnaires d'un Service Public. Etude aux points de vue juridique et fiscal*, par R. Naggar.