

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا

تصفية شركات الأموال من الناحيتين  
القانونية (التجارية، الضريبية)، والمحاسبية

إعداد

محيي الدين محمد السلعوس

إشراف

د. حسن السفاريني

د. غسان خالد

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية  
الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين.

2006م

د. حسن فروع السفاري

تصفية شركات الأموال من الناحيتين  
القانونية (التجارية، الضريبية) ، والمحاسبية

إعداد الطالب  
محيي الدين محمد السلعوس

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 2006/9/21م وأجيزت.

التوقيع

أعضاء اللجنة:

د. حسن فروع السفاري  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

مشرفاً رئيسياً

مشرفاً ثانياً

ممتحناً خارجياً

ممتحناً داخلياً

ممتحناً داخلياً

1- د. حسن السفاري

2- د. غسان خالد

3- د. أمين دواس

4- د. حاتم الكخن

5- د. باسل منصور

## الإهداء

إلى معلم البشرية سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وأصحابه الكرام. 

إلى روح شيخ الانتفاضة الشيخ الشهيد أحمد ياسين وإخوانه الشهداء. 

إلى والدي العزيز وأمي الغالية أطال الله عمرهما. 

إلى زوجتي الغالية أدامها الله لي سكيناً. 

إلى كل شمعه تحترق لتضيء درب الآخرين. 

## شكر وتقدير

أتقدم بعظيم الشكر والامتنان إلى كل من ساهم في مساعدتي على إخراج رسالتي هذه إلى حيز النور، وأخص بالذكر أستاذي الفاضل الدكتور حسن السفاريني والدكتور غسان خالد لإشرافهما على الرسالة واللذان أنارا بفكرهما جميع جوانبها.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور حسن السفاريني والدكتور أمين دواس والدكتور باسل منصور والدكتور غسان خالد والدكتور حاتم الكخن.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
ت	الإهداء
ث	شكر وتقدير
ج	قائمة المحتويات
خ	ملخص الدراسة
1	المقدمة: الإطار العام للدراسة
2	1- المقدمة
3	2- مشكلة الدراسة
4	3- أهداف الدراسة
5	4- أهمية الدراسة
5	5- منهجية الدراسة
6	6- محددات الدراسة
7	<b>الفصل الأول: التنظيم القانوني لتصفية الشركات</b>
8	المبحث الأول: تعريف التصفية ومفهوم الإفلاس
8	المطلب الأول: التعريف بالتصفية وبطبيعتها.
11	المطلب الثاني: التمييز بين مفهوم تصفية الشركات وإفلاس الشركات
13	المبحث الثاني: القواعد العامة لتصفية الشركات
13	المطلب الأول: أسباب التصفية.
25	المطلب الثاني: بقاء الشخصية المعنوية للشركة أثناء التصفية
30	<b>الفصل الثاني: التنظيم المحاسبي لتصفية الشركات</b>
31	المبحث الأول: مفهوم الدخل ومفهوم رأس المال
32	المطلب الأول: مفهوم رأس المال
33	المطلب الثاني: مفاهيم الدخل
33	المطلب الثالث: عائدة مفهوم الدخل وأهداف قياسه
36	المبحث الثاني: مفاهيم صيانة رأس المال و أثرها على تحديد الدخل.
37	المطلب الأول: مفاهيم المحافظة على رأس المال
41	المبحث الثالث: مفاهيم الدخل في الضرائب والمحاسبة.

الصفحة	الموضوع
41	المطلب الأول: أسباب اختلاف الدخل الضريبي عن لدخل المحاسبي
42	المطلب الثاني: موقف المشرع الضريبي من أسس القياس المحاسبي
46	المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للتصفية.
46	المطلب الأول: تحديد أرباح أو خسائر التصفية
55	المطلب الثاني: تسديد حقوق الغير
55	المطلب الثالث: تحديد حقوق المساهمين وتسديدها
56	<b>الفصل الثالث التنظيم الضريبي لتصفية الشركات</b>
57	مقدمة
59	المبحث الأول: التصفية في القوانين الضريبية في كل من مصر والأردن
59	المطلب الأول: التصفية في القانون الضريبي المصري
62	المطلب الثاني: التصفية في القانون الضريبي الأردني
64	المبحث الثاني: التصفية في القانون الضريبي الفلسطيني.
68	المبحث الثالث: المشاكل الناتجة عن عدم وجود نص يحدد فترة بدء التصفية ومدتها. والنموذج المقترح لمعالجة التصفية: قانونياً ومحاسبياً.
78	<b>الفصل الرابع: الخلاصة والتوصيات</b>
79	1- الخلاصة
81	2- التوصيات
83	- قائمة المصادر والمراجع
b	- الملخص باللغة الإنجليزية

تصفية شركات الأموال من الناحيتين  
القانونية (التجارية، الضريبية)، والمحاسبية

إعداد

محيي الدين محمد السلعوس

إشراف

د. حسن السفاريني و د. غسان خالد

## المخلص

لقد اهتمت هذه الأطروحة بدراسة المواد القانونية والتجارية المتعلقة بتصفية شركات الأموال وإنهاء أعمالها، وكيف يمكن للمكلف أن يتهرب من دفع الضريبة المستحقة على الشركة من خلال القيام ببعض الإجراءات المتعلقة بالتصفية والتي لم يعالجها قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 بوضوح تام، حيث تمت المقارنة بين القوانين المطبقة في كل من الأردن ومصر وقانون ضريبة الدخل المطبق في فلسطين.

وقد قام الباحث باستعراض الجوانب القانونية الخاصة بالتصفية والأسباب والمبررات التي تدعو إلى تصفية الأعمال بعد أن تعرض لتعريفها وطبيعتها، وكذلك كيفية السير بإجراءات التصفية. وتم نقاش المدى الذي تحتفظ به الشركة بشخصيتها المعنوية.

كما اهتمت الدراسة بالتطرق إلى الجوانب المحاسبية للتصفية، حيث تم التعرف على المراحل التي تمر بها التصفية وتم عرض مثال عملي يوضح الحالات المختلفة التي تنتج عنها نتيجة التصفية من ربح وخسارة.

وتم خلال هذا البحث دراسة المواد المتعلقة بالتصفية في كل من قانون الضريبة المصري والأردني والفلسطيني وإظهار الجانب الغامض في هذه المواد.

وقد توصل الباحث إلى أن الغموض في القوانين وخاصة القوانين الضريبية يؤدي بالمواطن إلى البحث عن ثغرات في القانون ليتجنب من الالتزام بهذه القوانين، سواء أكان الالتزام مادي أو معنوي.

كما خلصت الدراسة إلى العديد من التوصيات التي من شأنها أن تساهم في سن القوانين بطريقة أفضل بحيث يتم الاستعانة بأصحاب الخبرة العلمية والعملية أثناء عملية سن القوانين.

## المقدمة

### الإطار العام للدراسة

- المقدمة.
- مشكلة الدراسة.
- أهداف الدراسة.
- أهمية الدراسة.
- منهجية الدراسة.
- محددات الدراسة.

## المقدمة

لقد أضحت الضريبة بجميع أنواعها أحد أهم موارد الدولة المالية والتي تعتمد عليها الدولة في تحديد موازنتها السنوية، وبالتالي تحديد حجم النفقات التي سوف تقوم الدولة بإنفاقها خلال العام التالي.

ولقد سنت الدولة القوانين والأنظمة والتعليمات لضمان قيامها بتحصيل الضريبة من المكلفين وتوريدها لخزانة الدولة ضمن المدة القانونية المسموح بها بحيث تستمر أجهزة الدولة بالعمل وبحيث لا يتهددها التوقف بسبب نقص الأموال الواردة لها.

ومهما كانت قدرة الدولة عالية في سن القوانين والأنظمة والتعليمات فإنه من الصعب جداً أن تحيط بجميع تفاصيل الأمور ودقائقها وذلك بسبب الطبيعة البشرية التي خلقنا الله عز وجل عليها.

ومن القوانين الهامة التي تحاول الدولة أن تنظمها وتفسرها، قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات المفسرة له، والتي تحاول أن تضع لكل حالة أو مشكلة ما يخصها من القانون بحيث تقلل مدى التفسير - الاجتهاد - الذي يحاول أن يلجأ إليه المكلف أو مأمور التقدير.

ولقد عالج قانون ضريبة الدخل قضية هامة من قضاياها ألا وهي قضية التهرب الضريبي، فقام المشرع بسن الأنظمة والتعليمات التي تفسر القانون محاولاً إغلاق الثغرات في القانون التي أهملت بعض جوانب التهرب الضريبي.

ولقد حاول المكلف كثيراً الالتفاف على هذه الأنظمة والتعليمات بهدف التهرب من الضريبة من أجل تخفيض المبالغ المستحقة لخزانة الدولة والتهرب من الضريبة أضحت ظاهرة عالمية لا تخلو دولة منها، إلا أنها تتفاوت من دولة إلى أخرى.

وتعد التصفية وما يرافقها من عمليات من الأبواب الواسعة التي يستطيع المكلف من خلالها التهرب من الضريبة، إذ يلجأ العديد من المكلفين إلى تصفية مشاريعهم وإظهارها بأنها

مشاريع تعرضت للخسارة وبالتالي التهرب من دفع مستحقات ضريبة الدخل. وعليه كان من المهم بحث هذه القضية وإشباعها دراسة وتحليلاً بهدف الوقوف على جوانبها القانونية والتجارية والمحاسبية والخروج بنتائج وتوصيات تعمل على الحد من التهرب الضريبي الناتج عن عملية التصفية.

وكلما كانت القوانين شاملة وواضحة وكان هناك أنظمة وتعليمات تفسر هذه القوانين قل التهرب من الضريبة، وانخفضت المنازعات الناشئة بين المكلف والإدارة الضريبية أو مأمور التقدير حول القوانين وتفسيراتها.

### مشكلة الدراسة:

لقد نظم قانون ضريبة الدخل نشاط المكلفين والأعمال الخاصة بهم ابتداءً من التأسيس وكيفية معالجة مصاريف التأسيس، وعالج الدخل الخاضع للضريبة والدخل المعفي والشرائح الضريبية والاعتراض والتقدير والاستئناف وغيرها الكثير من الأمور. ولكن من خلال قراءة الباحث للقانون الجديد المطبق في فلسطين (رقم 17 لسنة 2004) يرى أنه لم يعالج بوضوح أحد القضايا الهامة والتي من الممكن أن تكون مدخلاً واسعاً للتهرب من الضريبة، ألا وهي حالة انقضاء المشروع.

حيث يعتمد بعض المكلفين إلى إيقاف أعمالهم وتصفيتهما من أجل التهرب من الضريبة مظهرين خسارة في أعمالهم بطريقة أو بأخرى، مما يؤدي إلى الإضرار بالخزانة العامة للدولة. والتصفية بجميع أنواعها سواء كانت اختيارية أم إجبارية تخضع لعدة قوانين من أهمها والتي لها علاقة مباشرة بهذا الموضوع:

1- قانون الشركات والإفلاس.

2- قانون ضريبة الدخل.

3- القوانين والأنظمة المحاسبية المطبقة.

ومن الأمور الهامة التي يجب أن تعالج هي متى يجب على المكلف أن يبلغ دائرة الضريبة بالتوقف عن العمل؟! وحيث لم يعالج القانون الملغي (رقم 25 لسنة 1964) وكذلك القانون المطبق حالياً (رقم 17 لسنة 2004) هذه القضية بوضوح، وجد الباحث أنه من المفيد طرح هذه القضية للنقاش وإرساء قواعدها حماية لحقوق المكلف وصوناً لخزائنة الدولة ولأموالها من التهرب المقصود وغير المقصود.

**و يمكن تلخيص المشكلة بـ:** متى يجب على المكلف أن يبلغ دائرة ضريبة الدخل بالتوقف عن العمل أو بدء تصفية الشركة ( شركة الأموال)، هل:

- 1- من تاريخ بدء التصفية وبالتالي تفرض الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى بداية العمل بالتصفية؟.
- 2- أم هل يكون التبليغ من نهاية التصفية وبالتالي اعتبار التصفية فترة عمل وتحميل ما قد ينتج عنها من ربح أو خسارة للسنة المالية؟.
- 3- و هل حدد القانون مدة يجب على المكلف أن يبلغ خلالها عن التوقف؟.
- 4- في حال استمرت التصفية لأكثر من السنة المالية موضوع البحث، فيكيف سيعالج الأمر؟.

#### **أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة قيد البحث إلى:

- 1- توضيح الأسس الواجب إتباعها في حال تصفية الشركة أو توقفها عن العمل.
- 2- توضيح الفترة الواجب التبليغ خلالها عن توقف العمل وأهميتها في تحديد ربح أو خسارة الشركة.
- 3- إرساء قواعد واضحة للتعامل مع المكلف في حالة تصفية نشاطه أو توقفه حماية لحقوق الخزينة.

## أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة:

- 1- في أنها الأولى التي تعالج هذا الموضوع، حيث لم تتطرق أي دراسة سابقة لهذا الموضوع وكذلك لم يتطرق قانون ضريبة الدخل الملغي (رقم 25 لسنة 1964) لهذه النقطة بوضوح مما خلق غموض في كيفية معالجة قضية التصفية وكيفية التعامل ضريبياً. كذلك لم يعالج القانون الجديد المطبق (رقم 17 لسنة 2004) هذه النقطة بوضوح مما يحتم على الباحث دراستها بتمعن لتكون هذه الرسالة بمثابة دليل أو بدايةً لبحث هذه النقطة على مستوى القوانين والباحثين، ولتكون دليلاً لمأمور التقدير في كيفية التعامل مع المكلف.
- 2- هذه الدراسة يمكن أن تقدم مقترحاً للتعامل مع المكلفين في حال توقف نشاطهم أو تصفيته.

## منهجية الدراسة:

اتبع الباحث في دراسته هذه المنهج الوصفي وذلك لملائمته لموضوع البحث، وسيعتمد الباحث على التالي:

- 1- قوانين ضريبة الدخل المطبقة في فلسطين والأردن ومصر.
- 2- المراجع العملية والنظرية في مجال قوانين الشركات والتصفية.
- 3- المراجع العملية والنظرية في مجال تفسير قوانين الضرائب.
- 4- المراجع العملية والنظرية في مجال المعالجة المحاسبية للتصفية.

## محددات الدراسة:

1- عدم وجود دراسات سابقة في هذا الموضوع ناقشته بشكل كلي وشامل ولكن هناك بعض الكتب والمراجع التي تعرضت لهذه النقطة بشي من الذكر، منها:

أ- دراسة السلعوس، عام 2005:

تم في هذه الدراسة بحث فكرة الاندماج بين الشركات وضرورتها في ظل نظام العولمة الحالي، وناقش الباحث في هذه الدراسة شروط الاندماج ومتطلباته وحمايته القانونية، وأظهر كيفية حماية حقوق الشركاء والمساهمين وكيفية الاندماج بين الشركتين الراغبتين بالاندماج. وتطرق إلى المشكلات المحاسبية المتعلقة بتقويم الشركات موضوع الاندماج.

ب- كتاب الشخابنة: عام 1992:

حيث تعرض في مؤلفه: النظام القانوني لتصفية الشركات التجارية إلى موضوع التصفية وشروطها وكيفية إجرائها والمسائل القانونية التي تعترضها، لكنه لم يتطرق إلى مشكلة البحث التي أناقشها بالتحديد وهي الفترة الزمنية الواجب الإبلاغ فيها عن التصفية واحتساب الضريبة.

ج- مقالة تيشوري: عام 2005.

ناقش في مقالته تعريف الشركات وأنواعها، وقام بتصنيفها إلى شركات أشخاص وشركات أموال، وتعرض للمسؤولية القانونية للشركاء في كل نوع من أنواع هذه الشركات، وعرف الشخصية الاعتبارية للشركة هو مفهوم مرتبط ووثيق الصلة بالذمة المالية. كما تعرض إلى أسباب انتهاء الشركات وتصفياتها وضرورة تصفية التزاماتها المالية.

2- عدم وجود مادة في قانون الضريبة الفلسطيني تعالج هذه القضية بوضوح.

## الفصل الأول

### التنظيم القانوني لتصفية شركات الأموال

المبحث الأول: تعريف التصفية ومفهوم الإفلاس

المطلب الأول: التعريف بالتصفية وطبيعتها.

المطلب الثاني: التمييز بين مفهوم تصفية الشركات وإفلاس الشركات

المبحث الثاني : القواعد العامة لتصفية الشركات:

المطلب الأول: أسباب التصفية.

المطلب الثاني: بقاء الشخصية المعنوية للشركة أثناء التصفية.

## الفصل الأول

### المبحث الأول

يوضح الباحث في المبحث الأول أمرين وهما التعريف بالتصفية وبطبيعتها وكذلك التمييز بين مفهوم تصفية الشركات وإفلاس الشركات وذلك في مطلبين اثنين.

#### المطلب الأول: التعريف بالتصفية وبطبيعتها:

عرض علماء القانون التصفية باجتهادات شبه مختلفة فمنهم من عرفها بأنها "مجموعة الأعمال التي تهدف إلى إنهاء العمليات الجارية للشركة، وتسوية كافة حقوقها وديونها، بقصد تحديد الصافي من أموالها لقسمته بين الشركاء".<sup>(1)</sup>

#### أو هي:

"كافة العمليات اللازمة لتحديد صافي أموالها الذي يوزع على الشركاء بطريقة القسمة بعد استيفاء الحقوق وسداد الديون وبيع مال الشركة منقولاً أو عقاراً".<sup>(2)</sup>

كما عرفها عالم آخر بأنها "مجموع الأعمال التي تؤدي إلى إنهاء نشاط الشركة واستيفاء حقوقها وحصر موجوداتها وسداد ديونها، أو بمعنى آخر تسوية المراكز القانونية للشركة بهدف تقسيم ما تبقى من الأموال بين الشركاء".<sup>(3)</sup>

كذلك يمكن تعريف التصفية بأنها: "استيفاء حقوق الشركة وحصر موجوداتها ثم تسديد ديونها وما تبقى من أموال يقسم بين الشركاء".<sup>(4)</sup>

---

(1) العريني، محمد: الشركات التجارية. الطبعة الأولى. الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية. 2002م. ص 100.

(2) العريني، مرجع سبق ذكره، ص 100

(3) محرز، أحمد: الشركات التجارية. الطبعة الأولى. القاهرة: النسر الذهبي. 2000م. ص 247.

(4) سامي، فوزي: الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة (دراسة مقارنة). الأردن: 1999م. ص 58.

من خلال التعاريف السابقة، نستطيع أن نحدد طبيعة التصفية ومعناها، وللقيام بهذا التحديد يجب أولاً أن نحدد هل طابع التصفية إجباري أم اختياري، حيث يحمل كل معنى منها جوانب قانونية عديدة انقسم الفقه حيالها.

فالفقه عادة يربط بين التصفية والقسمة وأن التصفية معدة أصلاً للقسمة، وهي معدة لمصلحة الشركاء، أي لا يستطيع الشركاء الاتفاق على عدم إجرائها، مثل أن يتفق الشركاء على أن يتم توزيع الأموال فيما بينهم دون سداد الديون التي على الشركة، وهذا إجراء غير صحيح.

فهدف التصفية هنا هو قسمة أموال الشركة فيما بين الشركاء فقط وهذا الأمر يؤدي إلى الإضرار بالدائنين وهدر حقوقهم.

وعليه للتصفية طابع إجباري لا اختياري، وأن عملية التصفية ليس الهدف منها القسمة بذاتها وإنما الهدف منها سداد الالتزامات تجاه الدائنين الذين يهتمهم تصفية الشركة للحصول على حقوقهم .

فالتصفية عملية ضرورية رغماً عن إرادة الشركاء في حال تقرر إنهاء الشركة، ما دام أن هناك ديوناً يجب سدادها وعلاقات ونشاطات يجب إنهائها، فإذا انقضت الشركة فإنه يجب إجراء تصفيتها لتسوية جميع مراكزها القانونية.

والتصفية إما أن تكون برضاء الشركاء وإما أن تكون بقرار من المحكمة، وتكون التصفية اختيارية برضاء الشركاء كأن يتفق الشركاء في العقد أو النظام الأساسي على طريقتها وطريقة اختيار المصفين وتحديد سلطاتهم والعمليات الضرورية لإنهاء التصفية شريطة ألا يجافي هذا الاتفاق المبادئ الجوهرية المحددة لطبيعة التصفية.<sup>(1)</sup> حيث حدد قانون الشركات رقم

---

(1) تنص المادة ( 259 ) من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 على أنه "تصفي الشركة المساهمة تصفية اختيارية في أي من الحالات التالية:

- 1- بانتهاء المدة المعنية للشركة ما لم تقرر هيئتها العامة تمديدتها.
- 2- بإتمام أو انقضاء الغاية التي تأسست الشركة من أجلها أو باستحالة إتمام هذه الغاية أو انتقائها.
- 3- بصدور قرار من الهيئة العامة للشركة بفسخها وتصفيتها
- 4- في الحالات الأخرى التي ينص عليها نظام الشركة.

12 لسنة 1964 في المادة 183 الساري المفعول في فلسطين حالات التصفية الاختيارية بما يلي:

- 1- بانتهاء المدة المعينة لها وباتمام الغاية التي تأسست من أجلها أو باستحالة إتمامها.
  - 2- بوقوع حادث لها نص نظام الشركة على فسخها وتصفيتها عند وقوعه.
  - 3- بصدور قرار من الشركة باندماجها أو بفسخها وتصفيتها.
  - 4- وفي الحالات المنصوص عليها في نظام الشركة أو في القانون.
- إلا أن التصفية قد تكون قضائية، إذا تعذر اتفاق المعنيين بالأمر على اختيار المصفي أو كانت هناك أسباب معتبره تقضي ألا يعهد بمهمة التصفية للأشخاص المعنيين في عقد الشركة<sup>(1)</sup>.
- وتكون التصفية إجبارية في الحالات التالية كما حددتها المادة رقم 194 من قانون الشرمات رقم 12 لسنة 1964:

- 1- إذا اتخذت الشركة قرار بإجراء تصفيتها.
- 2- إذا ارتكبت مخالفات جسيمة للقانون أو لنظامها.
- 3- إذا لم تشرع في أعمالها خلال سنة واحدة من تسجيلها أو أوقفت أعمالها لمدة سنة كاملة.
- 4- إذا نقص عدد أعضائها المساهمين إلى ما دون الإثنين في الشركة المساهمة لخصوصية وعلى ما دون السبعة في أية شركة مساهمة أخرى.
- 5- إذا عجزت عن وفاء ديونها.

<sup>(1)</sup> تنص المادة (2.1/197) من قانون الشركات لسنة 1964 على أنه "تعتبر المحكمة قد بدأت في تصفية الشركة من تاريخ تقديم لائحة دعوى التصفية لها، ويجوز للمحكمة عند نظر هذه الدعوى أن تقرر تأجيلها أو ردها أو الحكم بالتصفية أو تصدر قراراً مؤقتاً حسبما تقتضيه العدالة وبالمصاريف والنفقات على من يكونون في رأيها مسؤولين عن أسباب التصفية "

## المطلب الثاني: التمييز بين مفهوم تصفية الشركات وإفلاس الشركات

هناك مفهوم آخر يجب أن يتم التفرقة بينه وبين التصفية، وهو مفهوم الإفلاس، حيث يلتبس الأمر أحياناً بين مفهوم الإفلاس وبين التصفية وحقيقتها.

وقبل البدء في التفرقة بين الإفلاس والتصفية نعرض لمعنى الإفلاس. فالإفلاس قانوناً: "طريق للتنفيذ على مال المدين التاجر الذي يتوقف عن دفع ديونه التجارية يهدف إلى تنشيط الإئتمان ودعم الثقة في المعاملات التجارية وذلك بسلسلة من الإجراءات والقواعد تهدف لحماية مصالح الدائنين وصون حقوقهم بتمكينهم من الحجز على ما تبقى من أموال المدين ووضعها تحت يد القضاء لكيلا تترك له فرصة تهريب أمواله إضراراً بهم"<sup>(1)</sup>.

### تصفية الشركة والإفلاس<sup>(2)</sup>:

تختلف أحكام تصفية الشركة عن أحكام إفلاس الشركة في وجوه عديدة، ومن تلك الوجوه:

1- تكون الشركة التي يتم تصفيتها قادرة على دفع ديونها والوفاء بالتزاماتها التجارية ولم تتوقف عن سداد الديون في الحالات الطبيعية، كما يمكن للمحكمة أن تقرر تصفية الشركة في حال عجزت عن سداد ديونها<sup>(3)</sup>، أما في حالة الإفلاس تكون الشركة دائماً غير قادرة على دفع ديونها وسداد التزاماتها.

2- في حالة تصفية الشركة لا يتم وقف الدعاو والمراجعات التنفيذية بحقها، ويبقى لكل دائن بانفراد الحق في مطالبة الشركة بحقوقه ممثلة بمصفي الشركة لأنه في حالة التصفية يكون المصفي ممثلاً للشركة وحدها فقط، ويحدث العكس في حالة الإفلاس حيث لا يحق للدائنين أن يرفعوا أية دعوى أو أن يتخذوا أي إجراء قانوني تجاه الشركة اعتباراً من تاريخ إعلان الإفلاس.

(1) العكيلي، عزيز: أحكام الإفلاس والصلح الواقي دراسة مقارنة. الأردن. الدار العلمية للنشر والتوزيع. 1992م، ص9.

(2) الشخبانة، عبد: النظام القانوني لتصفية الشركات التجارية. ط1، الأردن: 1992م، ص24.

(3) عوني بدر، عثمان التكروري: الشركات التجارية شرح قانون رقم 12 لسنة 1964. فلسطين. 1999م. المادة رقم 194/هـ.

- 3- في حال تصفية الشركة والبدء في إجراءات التصفية لا تسقط آجال الديون المترتبة على الشركة، أما في حال الإفلاس تسقط جميع آجال الديون وتصبح مستحقة الأداء فور الإعلان عن إفلاس الشركة.
- 4- في حال تصفية الشركة لا يتوقف سريان الفوائد المترتبة على الديون المطلوبة منها والمستحقة لها، أما في حال الإفلاس يتوقف سريان هذه الفوائد فور الإعلان عن إفلاس الشركة.
- 5- في حال تصفية الشركة وانقضائها لا يجوز للشركة معاودة نشاطها من جديد، أما في حال الإفلاس فإن الأمر يتوقف على نتيجة التعلية، فإن انتهت بالصلح فإن الشركة تعاود نشاطها من جديد وكذلك في حال تبقي أموال تكفي لمواصلة الشركة لنشاطها.

## المبحث الثاني : القواعد العامة لتصفية الشركات

في هذا المبحث تم توضيح الأسباب التي تدعو للتصفية، حيث قسمت إلى أسباب عامة وأسباب خاصة، وكذلك تم بحث قضية هامة وهي مدى بقاء الشخصية المعنوية للشركة خلال فترة التصفية.

### المطلب الأول: أسباب التصفية

لقد نظم المشرع عملية تصفية الشركات وأشبعها الفقهاء بحثاً ودراسةً وحاول الإحاطة بجميع أحكامها، وكذلك دراسة الأسباب التي تستدعي تصفية الشركة والتي تم تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين وهما:

1- أسباب عامة: أي تلك الأسباب التي تنطبق على جميع الشركات على اختلاف أنواعها ومسمياتها.

2- أسباب خاصة: تخص كل نوع من الشركات على حده، فالأسباب النوعية لتصفية شركات الأشخاص غير تلك الأسباب التي تحكم تصفية شركات الأموال. وسيعرض الباحث لاحقاً لهذين السببين مع شيء من الإيضاح لهما.

### الفرع الأول الأسباب العامة للتصفية

كما أسلفنا سابقاً فإن هذه الأسباب هي أسباب مشتركة بين جميع الشركات على السواء (شركات أشخاص / شركات أموال / شركات مختلطة). ويمكن عرض هذه الأسباب كما يلي:

#### (1) صعوبة الاستمرار باستغلال الشركة وتوقف عملها<sup>(1)</sup>:

إذا أصبح استغلال الشركة يؤدي إلى تعريض مصالح الشركاء لخطر كبير، كأن تصبح أهداف الشركة مخالفة للقانون أو حينما يصبح مال الشركة صغيراً جداً ويكون استغلاله متعثراً

(1) نصت الفقرة ج من المادة 29 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 على أنه "إذا كانت أعمال الشركة لا يمكن تعاطيها إلا بخسارة فإنه يحق للشريك طلب تصفيتها، يقابلها المادة رقم 194/ ج من الشركات المساهمة.

ولا يؤدي إلى النتيجة المرجوة منه، وكذلك الحال إذا تم طرح سلعة جديدة في الأسواق من قبل شركة أخرى مشابهة للسلعة التي تتخصص بها الشركة، بإمكانيات وتسهيلات لا تستطيع الشركة منافستها بأي شكل من الأشكال، ففي هذه الحالة يجوز الطلب من المحكمة حل الشركة وذلك لصعوبة الاستمرار في مزاولتها لنشاطها<sup>(1)</sup>.

## (2) اتفاق الشركاء على حل الشركة وتصفيتها:<sup>(2)</sup>

ويعد أشد أسباب الانحلال شيوعاً وذلك باعتباره يخضع لمشيئة الشركاء، حيث نصت الفقرة (و) من المادة (28) من قانون الشركات (رقم 12 لسنة 1964) على أنه يمكن فسخ الشركة: "باتفاق الشركاء جميعهم على فسخها أو دمجها بشركة أخرى"، ويتعلق الأمر بفسخ عقد الشركة الذي يربط الشركاء. ويلجأ لهذا الإجراء عندما يتضح لهم أن المعاملات تسير من سيئ إلى أسوأ. حيث يقررون وضع حد لشركتهم بسلوكهم إجراءات التصفية الودية عوض الخضوع بعد ذلك لمسطرة التصفية القضائية بعد التوقف عن الدفع<sup>(3)</sup>.

ولا يجوز للشركاء الاتفاق في عقد الشركة على أغلبية معينة لحل الشركة، فهذا الاتفاق غير جائز، حيث نصت المادة 156 من ثانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 على ما يلي:

1- تصدر القرارات بأكثرية من المساهمين يمثلون مالا يقل عن ثلثي الأسهم الممثلة في الاجتماع ويكون لكل سهم صوت واحد.

2- خلافاً للقاعدة السابقة يجب أن تصدر القرارات بأكثرية 75% من مجموع الأسهم الممثلة في الاجتماع في الأحوال التالية:

أ- تعديل نظام الشركة.

ب- اندماج الشركة في شركة أخرى أو مؤسسة أخرى.

(1) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 141.

(2) يقابلها المادة رقم 183 / 2 من تصفية الشركات المساهمة والمادة رقم 194 / أ.

(3) بنسني، مرجع سبق ذكره، ص 253.

ت- فسخ الشركة وتصفيتها.

ولا يحق لهم الاتفاق على حل الشركة وهي غير قادرة على دفع ديونها وفي حالة توقف الشركة عن الدفع لا يعتد بطلب حل الشركة في هذه الحالة.

و يمكن للشركاء أن يقرروا حل الشركة في أية لحظة يرونها مناسبة، إلا أنه يجب أن لا يكون حل الشركة نابغاً عن نية سيئة أو بقصد الإضرار بمصالح الأقلية. فإن قرار الحل اتخذ بدافع مشوب بإساءة استخدام حق الأغلبية ويكون محلاً للطعن به بالبطلان<sup>(1)</sup>.

### 3- تحقيق الأمر الذي أنشئت الشركة من أجله أو استحالة تحقيقه:<sup>(2)</sup>

تحقيق الغرض: أي أن تقوم الشركة بإنجاز العمل الذي أنشئت من أجله وإتمامه، وهناك رأيان بالنسبة لهذه النقطة وهما:

الرأي الأول يقول: أنه لا يعمل بهذا السبب من أسباب الحل إلا استثناء، وذلك بالنظر إلى أنه يفترض أن الشركاء قد ارتضوا الارتباط لتحقيق برنامج مدقق ومحدد من حيث الزمن. كما هو الحال بالنسبة لشركات المحاصة التي تنشأ من أجل عملية منتظمة. و بالتالي فإن نجاح البرنامج يكون هو سبب الحل وليس نجاح المشروع واكتماله.<sup>(3)</sup>

الرأي الثاني يقول: أنه إذا قامت الشركة بتنفيذ عمل معين قامت من أجله فإن الشركة تتقضي ويتعين تصفيتها لتسوية حقوق من لهم علاقة بالمشروع. فمثلاً لو قامت شركة من أجل إنشاء سكة حديد أو بناء مستشفى وتم هذا العمل وانتهى فإنه يتوجب حل هذه الشركة وتصفيتها<sup>(4)</sup>.

ومن خلال استعراض الرأيين السابقين فإن الباحث يرى أنه يمكن ترجيح الرأي الأول وذلك لأن الشركة تقوم وتنشأ لتحقيق برنامج معين وليس لتنفيذ مشروع. و هناك اختلاف واضح

(1) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 145.

(2) يقابلها المادة رقم 183 /1/ من الشركات المساهمة

(3) بنستي، مرجع سبق ذكره، ص 248 .

(4) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 151.

بين البرنامج والمشروع، فالبرنامج هو عبارة عن مجموعة من المشاريع المتصلة والمتسلسلة التي تهدف إلى تحقيق غاية معينة تم وضعها من قبل أصحاب الشركة.

استحالة تحقيق الغرض: أي يتعلق الأمر بفشل، ذلك أن الغرض الاجتماعي لا يمكن تحقيقه لأسباب واعتبارات خارجة عن إرادة الشركاء. مثال ذلك أن غرض الشركة يتمثل في استغلال امتياز، مثل إلغاء حق الامتياز الممنوح للشركة من الدولة، أو إغلاق المحل التجاري بحكم قضائي إذا كان هذا المحل هو الموضوع الوحيد للاستغلال<sup>(1)</sup>.

#### 4- حلول الأجل:<sup>(2)</sup>

"تحل الشركة بقوة القانون بانقضاء المدة المحددة لها، أو بانتهاء العمل الذي انعقدت من أجله"<sup>(3)</sup>. أي تنقضي الشركة في حال انتهاء المدة المحددة لها، فإذا قام الشركاء بتحديد مدة للشركة في عقدها وانتهت تلك المدة فإن الشركة تنقضي بقوة القانون. حيث من الأفضل إعطاء مدة كافية للشركة كي تستطيع تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله.

وإذا استمر الشركاء، برغم انقضاء المدة المنقذ عليها أو تنفيذ الغرض الذي انعقدت من أجله، في مباشرة العمليات التي كانت محلاً للشركة فإن الشركة تمتد ضمناً، والامتداد الضمني يعتبر حاصلاً لسنة فسنة. و يجوز للشركاء الاتفاق على تمديد عقد الشركة لمدة إضافية بشرط أن توافق الأغلبية أو العدد الذي يُحدد في عقد الشركة.

#### 5- بقاء شريك واحد في الشركة:<sup>(5)</sup>

تعرف الشركة بأنها "عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصته من مال أو عمل لاستثمار ذلك المشروع واقتسام ما قد ينشأ عنه من ربح أو خسارة"<sup>(5)</sup>.

(1) بنستي، مرجع سبق ذكره ص 248، وكذلك الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 143.

(2) يقابل المادة رقم 183 /1/ من الشركات المساهمة

(3) بنستي، مرجع سبق ذكره، ص 246.

(5) يقابل المادة رقم 194 /د/ من الشركات المساهمة

(5) سامي، مرجع سبق ذكره، ص 29

وتعدد الأشخاص من الشروط الواجب توافرها، لذا فإن اجتماع الحصص بيد شريك واحد يؤدي إلى عدم إمكانية بقاء الشركة، حيث أن قانون الشركات الفلسطيني رقم 12 لسنة 1964 حدد في المادة رقم 194 أنه إذا نقص عدد أعضاء المساهمين إلى ما دون الاثنين في الشركة المساهمة الخصوصية فإنه يتم تصفية هذه الشركة، وكذلك فإن قانون الشركات الأردني لا يعرف شركة الشخص الواحد باستثناء ما نصت عليه الفقرة (ب) من المادة (53) حول جواز الموافقة على تسجيل شركة بشخص واحد كشركة ذات المسؤولية المحدودة، ويمكن القول أن تحويل المؤسسات الحكومية إلى شركة مساهمة تملكها الدولة لوحدتها يجعلنا أمام شركة الشخص الواحد.

و يمكن للشركة التي تقلص عدد الشركاء فيها إلى واحد أن تسعى لتصويب وضعها وأن يضم هذا الشريك شركاء آخرين. وقد أعطى القانون الأردني مدة ستة أشهر من أجل تصحيح هذا الوضع وفي حال فشل الشريك في إضافة شركاء للشركة فإنها تعتبر شركة منحلة بنظر القانون<sup>(1)</sup>.

كما أعطى القانون الفرنسي مدة سنة كاملة لتصحيح وضع الشركة، حيث يستطيع الشريك تصحيح هذا الوضع بالتنازل عن جزء من حصصه أو أسهمه لشخص أو أكثر، أو بإدخال شركاء جدد بطريقة المساهمة العينية أو النقدية. بشرط أن يكون التنازل إلى أسماء حقيقية لا وهمية، فإذا لم يتم هذا التصحيح يحق لكل صاحب مصلحة بما فيهم دائني الشركة طلب حلها<sup>(2)</sup>.

## 6- تلف رأس المال:

ففي حال تلف رأس المال جميعه أو معظمه بحيث لم تعد الشركة قادرة على ممارسة نشاطها فإن الشركة تنحل بحكم القانون. وكذلك إذا وضع الشركاء شرطاً في عقد الشركة متضمناً انقضاءها إذا بلغت خسائرها نسبة معينة، فهذا الشرط صحيح وملزم لهم.

(1) محرز، مرجع سبق ذكره، ص 232.

(2) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 156.

## 7- بطلان عقد الشركة: (1)

للشركات أركان عامة وخاصة وشروط يجب أن تتوافر كي تقوم الشركة ويكون لها كيان، فإذا تخلف أحد الأركان العامة أو الخاصة أو الشكلية للشركة، فيترتب على ذلك بطلان عقد الشركة وانقضائها اعتباراً من تاريخ الحكم، وفي هذه الحالة لا بد من تصفية الشركة لتسوية حقوق جميع من لهم علاقة بها.

## 8- إفلاس الشركة: (2)

يعتبر إفلاس الشركة سبباً من أسباب انقضائها، وهذا السبب يشمل جميع أنواع الشركات التجارية، ويترتب على إفلاس الشركة تصفيتها، بالتالي توزيع ما يتبقى من أصولها على الشركاء قسمة غرماء. وأيضاً فإن إفلاس الشريك في شركات الأشخاص يؤدي إلى إفلاس الشركة وذلك لأهمية شخصية الشريك في هذا النوع من الشركات، وذلك لأن إفلاس أحد الشركاء يؤدي إلى زعزعة الثقة التي وضعها الغير والشركاء في الشريك المفلس.

غير أن هناك رأي يقول في أن هذه القاعدة القانونية ليست من القواعد الآمرة، إذ يجوز للشركاء أن يقرروا استمرار الشركة فيما بينهم بعزل عن الشريك المفلس و لا بد من تعديل عقد الشركة أو نظامها الداخلي وفقاً لذلك. وهذا ما تقضي به القواعد العامة. وبالإضافة إلى ذلك، فإنهم يستطيعون أن يتفقوا مقدماً على استمرار الشركة بين الباقيين وذلك في حال إفلاس أحدهم، غير أنه يشترط ذكر ذلك صراحة في عقد الشركة (3).

(1) يقابل المادة رقم 194 /ب من الشركات المساهمة

(2) يقابل المادة رقم 194 /هـ من الشركات المساهمة

(3) بنسني، مرجع سبق ذكره، ص 259.

## الفرع الثاني: الأسباب النوعية لتصفية شركات الأموال

ذكر الباحث في ما مضى الأسباب العامة لتصفية الشركة وكما تم توضحه فهي أسباب عامة لا تخص شركة بعينها، وأما بالنسبة للأسباب النوعية لتصفية شركات، وهي أسباب خاصة بكل نوع من أنواع الشركات على حده، فهناك أسباب لتصفية كل من شركات الأشخاص وشركات الأموال والشركات ذات الطبيعة المختلطة والتي تجمع بين صفات شركات الأشخاص وصفات شركات الأموال. ويكتفي الباحث هنا على ذكر الأسباب النوعية لتصفية شركات الأموال لاقتصار الدراسة عليها.

### الأسباب النوعية الخاصة لتصفية شركات الأموال:

تعريف شركات الأموال: هي تلك الشركات التي يكون فيها الاعتبار المالي هو أساس تكوينها، وتقوم على جمع الأموال ولا تكون مسؤولية الشريك فيها إلا بقدر ما يملكه من أسهم، ولذلك لا أهمية للاعتبار الشخصي في هذه الشركات، فلا تنقضي بوفاة أحد الشركاء أو إفلاسه ويجوز فيها حلول شريك محل شريك آخر دون حاجة إلى رضا الشركاء الآخرين ونموذج هذه الشركات في الشركات المساهمة<sup>(1)</sup>.

فبالأسباب الخاصة بحل هذا النوع من الشركات إما أن تكون تصفية اختيارية أو إجبارية كما نص قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 على ذلك.

### المطلب الأول: تصفية الشركة المساهمة اختيارياً:

الفرع الأول: تصفية الشركة المساهمة اختيارياً حسب مواد قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964م

تتم تصفية الشركة المساهمة العامة تصفية اختيارية في حالة انتهاء مدة الشركة أو اتمام الغاية العتي أنشأت الشركة من أجلها، مثل إنشاء شركة من أجل إتمام بناء مجمع تجاري وأنهت تلك الشركة بناء المجمع، فتتم تصفية الشركة بنهاية الغاية التي أسست من أجلها.

(1) محرز، مرجع سبق ذكره، ص 25.

كما تتم تصفية الشركة المساهمة العامة في حالة وقوع حادث نص نظام الشركة على فسخها وتصفيتها عند وقع هذا الحادث، ويصدر قرار من الشركة باندماجها أو بفسخها وبتصفيتها، كما تصفى الشركة في الحالات المنصوص عليها في نظام الشركة أو في القانون<sup>(1)</sup> ويتم تقرير التصفية الاختيارية من الهيئة العامة للشركة.

وعند صدور قرار التصفية الاختيارية وتعيين المصفي يجب إرسال هذا التقرير إلى مراقب الشركات فوراً ويجب نشره بالجريدة الرسمية وفي صحيفة يومية، وتبدأ مدة التصفية من تاريخ صدور القرار بها، وتتوقف هذه الشركة عن السير في أعمالها من بدء التصفية ولا تقوم بأي أعمال إلا بالمدى الضروري لتحسين سير التصفية، وتبقى للشركة شخصيتها القانونية والسلطات المخولة لها بصفتها تحت التصفية، ويمثلها المصفي لغاية فسخها عند انتهاء أعمال التصفية<sup>(2)</sup>.

وبالنسبة لتعيين المصفي، فإن نظام الشركة هو الذي يعين المصفي، وإذا لم يرد في النظام أحكام تعيين المصفي فإن الهيئة العامة هي التي تقرر تعيين المصفي للشركة، وإذا لم تستطع الهيئة العامة إصدار قرار بتعيين المصفي أو أنها لم تصدر قرار بذلك، تقوم المحكمة بتعيينه<sup>(3)</sup>.

ويجوز للمحكمة لأي أسباب تراها مناسبة أن تعزل المصفي أو تعين مصفياً آخر محله أو معه.

ويترتب على التصفية الاختيارية استعمال أموال الشركة وموجوداتها للوفاء بالتزاماتها، وتنتهي صلاحيات مجلس إدارة الشركة باستثناء الصلاحيات التي يوافق المصفي نفسه على بقائها مع الشركة، ويبدأ المصفي فوراً بتحصيل الديون التي للشركة ودفع ديون الشركة ويساوي مالها وما عليها.

(1) قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 مادة رقم 183.

(2) قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 مادة رقم 185.

(3) قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 مادة رقم 184.

ويحق للمصفي أن يدعو الهيئة العامة لأي اجتماع يراه ضرورياً كما له أن يدعو جمعية دائني الشركة بإعلان ينشره في صحيفتين يوميتين بعد شهرين على تسلمه أعمال التصفية، من أجل تقديم بيان وافي عن أعمال الشركة وحالتها وقائمة بأسماء الدائنين ومقدار مطالبهم، ويحق للدائنين تعيين مفتشين لمراقبة التصفية ومساعدة المصفي<sup>(1)</sup>.

ويتم دفع نفقات التصفية وأجرة المصفي من أموال الشركة، ويكون لها حق الامتياز على باقي الديون الأخرى. وكافة هذه الأحكام المذكورة هي ما يطبق في أحكام تصفية المصرف الاختيارية في فلسطين.

#### الفرع الثاني: تصفية الشركة المساهمة اختيارياً في مشروع قانون الشركات الفلسطيني:

تناول مشروع قانون الشركات الفلسطيني أحكام التصفية الاختيارية للشركات المساهمة العامة في المواد ( 296-302) ولم يختلف نظيره الأردني في قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964 حيث يوجد تشابه كبير في أحكام التصفية فيما بين القانونيين.

حيث نص المشروع على حالات التصفية الاختيارية يف المادة ( 296) وهي مشابه لما تم ذكره سابقاً، ونص المشروع أيضاً في المادة رقم (297) حول تعيين المصفي أنه يكون من الجمعية العامة، وإذا لم تعين الجمعية مصفي يقوم مراقب الشركات بتعيينه ويحدد أتعابه.

كما نصت المادة (298) على تسوية حساب الشركة والتزاماتها من قبل المصفي وتصفية موجوداتها، وحددت هذه الإجراءات وهي مشابه أيضاً لما ورد في قانون الشركات الأردني حول التصفية وصلاحيات المصفي.

وأيضاً نص المشروع على أن كل اتفاق يتم بين المصفي ودائني الشركة يعد ملزماً لها إذا اقرن بموافقة جمعيتها العامة كما يكون ملزماً لدائني الشركة إذا قبله عدد منهم يبلغ مجموع ديونهم ثلاثة أرباع الديون المستحقة عليها ويجوز اشتراك الدائنين المضمونة ديونهم برهن أو

<sup>5</sup>(1) قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 مادة رقم 184

امتياز أو تأمين في التصويت على هذا القرار، على أن يتم الإعلان عن هذا الاتفاق في صحيفتين يوميتين وذلك خلال مدة لا تزيد عن سبعة أيام من تاريخ لزمه<sup>(1)</sup>.

وأجاز المشروع لأي دائن أن يطعن بهذا الاتفاق خلال مدة (15) يوم. بعكس المشرع الأردني الذي أعطى للدائن الطعن خلال مدة (21) يوم.

وبذلك يمكن القول أن ما ينطبق على أحكام التصفية الاختيارية للشركة المساهمة العامة في قانون الشركات الأردني المطبق في فلسطين ينطبق أيضاً على مشروع قانون الشركات الفلسطيني.

#### المطلب الثاني: تصفية الشركة المساهمة العامة إجبارياً:

سأحاول أن أشرح هذه النقطة بالمقارنة بين قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964 المطبق حالياً وبين مشروع النون الشركات الفلسطيني نظراً للتقارب بين كل منهم.

نص قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 في المادة رقم (194) على أنه "يجوز أن تقرر المحكمة تصفية الشركة المساهمة إجبارية:

- 1- إذا اتخذت الشركة قراراً بإجراء تصفيتها.
- 2- إذا ارتكبت مخالفات جسيمة للقانون أو لنظامها.
- 3- إذا لم تشرع في أعمالها خلال سنة واحدة من تسجيلها أو أوقفت أعمالها مدة سنة.
- 4- إذا نقص عدد أعضاء المساهمين إلى ما دون الاثنين في الشركة المساهمة الخصوصية وإلى ما دون السبعة في أية شركة مساهمة أخرى.
- 5- إذا عجزت عن دفع ديونها.

<sup>(1)</sup> مشروع قانون الشركات الفلسطيني، مادة رقم (1/299).

أما في مشروع قانون الشركات الفلسطيني فقد كان أكثر وضوحاً حيث حدد أن طلب التصفية يقدم بموجب دعوى من قبل النائب العام أو مراقب الشركات أو من يليه، وللمحكمة أن تقرر التصفية في حال توافر ما يلي:

- 1- في حال ارتكاب الشركة لمخالفة جسيمة للقانون أو لنظامها الأساسي.
- 2- إذا عجزت الشركة عن سداد ديونها.
- 3- إذا توقفت الشركة عن ممارسة أعمالها مدة سنة دون مبرر.
- 4- إذا زادت خسائر الشركة على 75% من رأس مالها المكتتب به، ما لم تقرر الجمعية العامة زيادة رأس مال الشركة.

التصفية للمحكمة التي يقع بها المركز الرئيسي للشركة المساهمة<sup>(1)</sup> ويقدم طلب التصفية الإلزامية إلى المحكمة بلائحة دعوى وتعتبر المحكمة قد بدأت بالتصفية من تاريخ إقامة دعوى التصفية وفقاً لأحكام المادة رقم (197) من قانون الشركات 12 لسنة 1964، ولها أن تقرر تأجيل الدعوى أو ردها أو الحكم بالتصفية أو أن تصدر قرار مؤقت حسب ما تقتضيه العدالة، ويجوز للمحكمة بناء على طلب المدعي أن تمنع أو توقف السير في إجراءات أية دعوى كانت قد أقيمت أو اتخذت ضد الشركة، ولا تزال قائمة أمام المحاكم.

ويجوز للمحكمة في أي وقت أن تسير في دعوى التصفية وأن تعين مصفي مؤقت يقدم كفالة للمحكمة، ويحدد أجره وصلاحياته قرار تعيينه، وللمحكمة عند إصدارها لقرار التصفية أن تعين مصفي وأكثر وتحدد أجرهم<sup>(2)</sup>.

ويجوز للمحكمة بناء على طلب المصفي أن تصدر حكم يخول المصفي وضع يده على جميع أموال وموجودات الشركة وتسليمها إلى المصفي ولها بعد صدور حكمها بتصفية الشركة

(1) قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 مادة رقم 195.

(2) تقابل المادة (304) من مشروع قانون الشركات الفلسطيني.

أن تأمر أي مدين للشركة أو ممثل أو مندوب أو موظف بأن يدفع إلى المصفي أو يسلمه أو يحول إليه فوراً جميع الأموال والسجلات والدفاتر والأوراق الموجودة لديه والعائدة للشركة<sup>(1)</sup>.

كما يعد الحكم الصادر عن المحكمة على أي مدين للشركة بنية قاطعة على أن الذي حكمت به مستحق للشركة مع مراعاة حق المحكوم على باستئناف الحكم. وجميع ما ذكر هنا يقابل نص المادة (199) من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964.

**صلاحيات المصفي:** وفقاً لأحكام المادة رقم (200) من قانون الشركات 12 لسنة 1964 والمادة رقم (306) من مشروع قانون الشركات الفلسطيني، يجوز للمصفي أن يقوم بأي عمل من الأعمال والإجراءات لإتمام تصفية الشركة وهذه الأعمال والإجراءات هي:

- 1- إدارة أعمال الشركة للمدى الضروري لتصفيتها.
- 2- إقامة أي دعوى أو اتخاذ أي إجراءات قانونية باسم الشركة بصفته ممثلاً عنها لتحصيل ديونها أو المحافظة على حقوقها.
- 3- التدخل في الدعاوي والإجراءات القضائية المتعلقة بأموال الشركة ومصالحها.
- 4- تعيين أي محام أو خبير أو أي شخص آخر لمساعدته في القيام بواجباته في تصفية الشركة.

#### **ويكون المصفي ملتزماً بما يلي:**

- 1- أن يودع الأموال التي ينسلمها باسم الشركة في المصرف الذي تعينه المحكمة لهذه الغاية.
- 2- أن يقوم بتزويد المحكمة والمراقب في المواعيد المقررة بحساب مصدق من مدقق حسابات التصفية عما تسلمه من المبالغ أو دفعها و لا يعد هذا الحساب نهائياً إلا بعد تصديقه من المحكمة.

<sup>(1)</sup> مشروع قانون الشركات الفلسطيني، المادة (305).

- 3- أن يقوم بحفظ سجلات ودفاتر حسابية منتظمة وفق الأصول المرعية لأعمال التصفية ويجوز لأي دائن أو مدين للشركة الإطلاع عليها بموافقة المحكمة.
- 4- دعوة الدائنين أو المدينين إلى اجتماعات عامة للتحقق من مطالبهم وسماع اقتراحاتهم.
- 5- على المصفي مراعاة تعليمات المحكمة وأحكامها المتعلقة بالدائنين والمدينين في إشرافه على أموال الشركة وموجوداتها وتوزيعها على دائنيها<sup>(1)</sup>.

### المطلب الثاني : بقاء الشخصية المعنوية للشركة أثناء التصفية:

#### الفرع الأول: أساس بقاء الشخصية المعنوية:

تقوم فكرة الشخصية المعنوية على أساس أن الشركة مبنية على فكريتي العقد، والشخص المعنوي، فالشركة عقد لأنها وليدة اتفاق الشركاء. غير أن عقد الشركة يتميز بأنه مصدر لإيجاد وليد آخر جديد وهو الشركة التي يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء، ولها ذمة منفصلة وتباشر نشاطها في نطاق الغرض الذي قامت من أجله.

وهذه الفكرة تقوم على أساس مقتضاه، أن الشركة لها الشخصية المعنوية منذ لحظة تكوينها، ويستمر وجود الشخص المعنوي طوال مدة بقاء الشركة لكنه لا يختفي بانقضائها وانحلالها بل تبقى شخصية الشركة بعد ذلك في حدود قاصرة بالقدر اللازم للتصفية، وإلى أن تنتهي هذه التصفية<sup>(2)</sup>.

فعند حل الشركة وتصفيتها لا يتم وضع حد للشخصية المعنوية للشركة بصورة فورية، بل تستمر هذه الشخصية بالقدر اللازم لإنجاز التصفية، وإلى أن تنتهي التصفية. فالانقضاء الفوري للشخصية المعنوية يمكن أن يؤدي إلى تطبيق قواعد الشياح غير المنظمة والتي يمكن أن تؤدي إلى جعل مثل هذه العمليات شبه مستحيلة بالنظر لتطلب الإجماع هنا.

(1) المادة رقم (202) من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 والمادة رقم (307) من مشروع قانون الشركات الفلسطيني.

(2) القضاة، مفلح: الوجود الواقعي والوجود القانوني للشركة الفعلية في القانون المقارن، الأردن: 1997م، ص34.

وتحتفظ الشركة بشخصيتها القانونية بنص القانون وعلى الرغم من إرادة الشركاء فنصت المادة (3/29) من قانون الشركات (رقم 12 لسنة 1964): "للمحكمة أن تقرر تصفية الشركة وتعيين مصف أو أكثر يقوم بتصفية الشركة وتسوية حساباتها وتستمر الشركة العادية قائمة تحت التصفية حتى انتهائها"<sup>(1)</sup> وهذا ما يخص شركات الأشخاص. كما نصت المادة رقم 3/185 من قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964 على أنه: "تتوقف الشركة تحت التصفية عن السير في أعمالها من بدء التصفية إلا للمدى الضروري لتحسين سير التصفية، أما تستمر للشركة شخصيتها والسلطات المخولة لها بصفتها تحت التصفية ويمثلها المصفي لغاية فسخها عند انتهاء إجراءات التصفية".

وقد تعددت الأحكام القضائية بهذا الخصوص فبعضها أخذ بنظرية الخيال واعتبر أن استمرار شخصية الشركة أثناء فترة التصفية ناتج عن حيلة قانونية من أجل حماية مصالح الشركاء. وهناك جانب آخر من الأحكام القضائية أخذ بنظرية الحقيقة واعتبر أن الشركة منذ وضعها تحت التصفية لا تتوقف عن البقاء ولا ينتهي كيانها<sup>(2)</sup>.

إن الإبقاء على الشخصية المعنوية للشركة المنحلة ينحصر فقط في احتياجات التصفية، ذلك أن الشركة لم تعد تمتلك أهلية وجوب غير محددة. فيمكن للشركة أن تستمر فقط في تنفيذ العقود التي تعتبر في طور الإنجاز، وبالمقابل فلا يمكنها أن تشرع في عمليات جديدة ما عدا تلك التي لها علاقة مباشرة مع التصفية<sup>(3)</sup>.

### الفرع الثاني: مدى بقاء الشخصية المعنوية للشركة أثناء التصفية

كما أسلف الباحث فإن الشركة تحتفظ بشخصيتها المعنوية بعد صدور قرار حلها، وكذلك فإن بقاء الشخصية المعنوية يجب ألا يكون قاصراً على متطلبات التصفية، ويجب أن يكون في حدود الوجود الضروري للقيام بأعمال التصفية وحماية الحقوق المكتسبة. حيث نصت المادة 35

(1) التكروري، بدر، مرجع سبق ذكره، ص 103.

(2) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 214.

(3) بنسني، مرجع سبق ذكره، ص 272.

الفقرة ب من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 على ما يلي: (تحتفظ شركة التضامن الموجود تحت التصفية بشخصيتها الاعتبارية إلى أن تتم تصفيتها وذلك بالقدر وإلى المدى اللازمين للتصفية ولإجراءاتها، وتنتهي سلطة المدير المفوض بإدارة أعمال الشركة في هذه الحالة سواء كان من الشركاء أو غيرهم).

وعليه فإن بقاء الشخصية المعنوية يبقى لمدى معين وذلك للقيام بالأعمال المتصلة بالتصفية والتي يمكن القيام بها تحت علامة الشخصية المعنوية والطابع الجماعي للشركة<sup>(1)</sup>. وفيما يلي يعرض الباحث اختصاصات الشركة أثناء التصفية:

## 1- تسمية الشركة:

تحتفظ الشركة طوال فترة التصفية باسمها مضافاً إليه عبارة "تحت التصفية" ولها الحق في استخدامه في التعامل الذي تقوم به، وهذه العبارة يجب أن تظهر في جميع أوراق ومستندات الشركة الموجهة للغير سواء أكانت خطابات أو فواتير.

والمقصود بهذا التصرف هو حماية من يتعامل مع الشركة وإعلامه بأن الشركة في طريقها للانتهاء وأن وجودها مرتبط بإكمال عمليات التصفية. وكذلك فإن جميع الدعاوي التي ترفع على الشركة أو ترفعها الشركة بشخص المصفي تكون باسم الشركة الأصلي المسجلة به في السجل التجاري على أن يكون هذا الاسم متبوعاً بعبارة (تحت التصفية)<sup>(2)</sup>.

## 2- جنسية الشركة ومقرها:

تحتفظ الشركة أثناء فترة التصفية بمقرها الرئيسي، حيث أن الاحتفاظ بمقر الشركة الرئيسي له أهمية في بيان المحكمة المختصة بالدعاوي التي ترفعها الشركة تحت التصفية أو التي ترفع عليها وكذلك في تبليغ الأوراق القانونية القضائية المتعلقة بالشركة.

(1) حسني، أحمد: قضاء النقص الضريبي. ط1. الإسكندرية: منشأة المعارف. 1990م "أنه وإذا كان عقد الشركة ينقضي بمجرد حلها، وتنتهي بذلك سلطة المديرين لها. إلا أن شخصية الشركة المعنوية تظل قائمة حتى تمام التصفية في حدود أغراض التصفية" (الطعن رقم 366 سنة 221 ق جلسة 1945/2/4 مج 25 عاماً بند 117 ص 802).

(2) محرز، مرجعه سبق ذكره ، 250.

كما أجاز القانون نقل مقر الشركة ويعتبر المقر الجديد هو المعتمد والمعتد به إذا تم استيفاء الإجراءات المطلوبة لنقل المقر الرئيسي للشركة المنحلة. أما إذا لم تراعى هذه الإجراءات فيبقى المقر القديم للشركة هو المعتبر قانوناً.

وكما أن الشركة تحتفظ أثناء فترة التصفية بمقرها الرئيسي فإنها تحتفظ أيضاً بجنسيتها التي كانت لها قبل التصفية. وتبقى متمتعة بهذه الجنسية وتستمد منها المزايا التي يمنحها إياها القانون وحتى انتهاء فترة التصفية<sup>(1)</sup>.

### 3- الذمة المالية للشركة:<sup>(2)</sup>

تحتفظ الشركة أثناء فترة التصفية بذمتها المالية المستقلة عن ذمة الشركاء، وتبقى مالكة لأموالها و موجوداتها. وتبقى هذه الأموال تمثل الضمان العام لدائني الشركة دون أن يزاحمهم دائنو الشركاء الشخصيين، وتبقى حقوق دائني الشركة المنحلة مصانة لا تتعدل أثناء فترة التصفية.

كما يعطي القانون الحق للدائنين طلب شهر إفلاس الشركة إذا توقفت عن دفع ديونها التجارية خلال فترة التصفية.

### 4- حق التقاضي كمدعية أو مدعى عليها:

المصفي دون الحاجة إلى مقاضاة جميع الشركاء. ولكن إذا كانت الشركة تحت التصفية شركة عادية وكانت موجوداتها غير كافية فلدائني الشركة مقاضاة الشركاء المتضامنين<sup>(3)</sup>.

(1) الشخابنة، مرجع سبق ذكره، ص 255.

(2) "وتعد عمليات التصفية استمراراً لهذا للنشاط، وثبوت الشخصية المعنوية للشركة في فترة التصفية جاء على سبيل الاستثناء ولذلك يجب أن تقدر ضرورة هذا الاستثناء بقدرها ولما كان مفاد الشخصية المعنوية مقصوداً به عملية تسهيل التصفية وحفظ حقوق الغير فإن شخصية الشركة لا تبقى إلا لأغراض التصفية مما يمتنع معه القول بإمكان تغير الشكل القانوني للشركة أو حلول شريك محل شريك في تلك الفترة." (الطعن رقم 366 سنة 2021 ق جلسة 1945/2/4مج 25 عاماً بند 118 ص 803).

(3) التكروري، بدر، مرجع سبق ذكره، ص 104.

## 5- اندماج الشركة:

يجوز اندماج الشركة في شركة أخرى أو مع شركة أخرى، بشرط موافقة الهيئات المختصة في هذه الشركة على إلغاء التصفية.

## الفصل الثاني

### التنظيم المحاسبي لتصفية الشركات

المبحث الأول: مفهوم الدخل ومفهوم رأس المال.

المطلب الأول: مفهوم رأس المال

المطلب الثاني: مفاهيم الدخل

المطلب الثالث: عائدة مفهوم الدخل وأهداف قياسه

المبحث الثاني: مفاهيم صيانة رأس المال و أثرها على تحديد الدخل.

المطلب الأول: مفاهيم المحافظة على رأس المال

المبحث الثالث: مفاهيم الدخل في الضرائب والمحاسبة.

المطلب الأول: أسباب اختلاف الدخل الضريبي عن الدخل المحاسبي

المطلب الثاني : موقف المشرع الضريبي من أسس قياس الدخل المحاسبي

المبحث الرابع: المعالجة المحاسبية للتصفية.

المطلب الأول: تحديد أرباح أو خسائر التصفية

المطلب الثاني: تسديد حقوق الغير

المطلب الثالث : تحديد حقوق المساهمين وتسديدها:

## المبحث الأول

### مفهوم الدخل ومفهوم رأس المال

#### مقدمة:

المحاسبة هي أداة خدمية فهي تقوم بمعالجة الأحداث والعمليات المالية للمنظمة وتقدم قوائم مالية للمستخدمين الخارجيين، إضافة إلى قوائم وبيانات محاسبية خاصة موجهة لخدمة إدارة المؤسسة أو المنظمة، لذلك فإن فعالية نظام المعلومات المحاسبية في تحقيق أهداف المستخدمين هو الأساس الذي يجب أن يبنى عليه مضمون وشكل هذه القوائم، أي يجب أن تكون هذه القوائم نافعة.

إن عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية هي من حيث الجوهر عملية تقويم، أي عملية تقوم على تحديد ووضع القيمة. والتقويم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين:

1- إن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن، فالدينار اليوم ليس له نفس القيمة مثل الدينار بالأمس أو الدينار في المستقبل.

2- إن استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن بالضرورة اختيار أساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس مختلفة. ومن الممكن اختيار التكلفة الأصلية أو التاريخية الناجمة عن شراء أصل ما تكون خاصة بقياس قيمة الأصل وهذا ما تعتمد عليه المحاسبة المعاصرة - نموذج التكلفة التاريخية - كما أنه من الممكن اختيار القيم الجارية في صورة أسعار الدخول - تكلفة الاستبدال - أو أسعار الخروج - صافي القيمة البيعية - ومن الممكن أخيراً اختيار القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأصل المعني.

## مفاهيم رأس المال والدخل

### المطلب الأول: مفهوم رأس المال:<sup>(1)</sup>

يعتبر مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في المحاسبة والاقتصاد بالنسبة للاقتصاديين ويشير رأس المال من وجهة النظر الاقتصادية إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات سواء على مستوى الاقتصاد القومي أو مستوى المنشأة، ويظهر الاستثمار الرأسمالي في صورة زيادة في مجموعة هذه الأصول المستخدمة في الإنتاج.

ومن وجهة نظر المجتمع يعني رأس المال كافة الأصول المستخدمة في الإنتاج القومي ويتضمن تبعاً لذلك:

1- الأصول المادية الملموسة كالمباني والآلات والتجهيزات في المصانع، وكذلك المساكن والمستشفيات والمدارس.

2- الأصول غير الملموسة كالتيكولوجيا والخبرات والمهارات البشرية.

أما في المحاسبة فإن رأس مال المالكين أو المساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستنفذ. ويظهر هذا الإجراء محاسبياً بإضافة صافي ربح أو دخل الدورة إلى حساب رأس المال مطروحاً منه المسحوبات أو العوائد الموزعة على المساهمين، وعند وجود خسارة فإنها تطرح من حساب رأس المال.

فيتضح مما سبق وجود بعض الاختلافات الأساسية بين مفهوم رأس المال الاقتصادي ومفهوم رأس المال المحاسبي، حيث أن عرض رأس المال في الميزانية يركز على وجهة النظر الحقوقية ويظهر رأس المال ضمن مجموعة المطالبين، بينما يرى الاقتصاديون في رأس المال أصلاً معداً للإنتاج، كما أن الأصول في الميزانية هي عادة أكبر بكثير من حساب رأس المال أو حق الملكية.

<sup>(1)</sup> دراز، حامد: مبادئ المالية العامة. الإسكندرية: مركز الإسكندرية للكتاب. 2000م. ص 14.

إن الميزانية تتجاهل بشكل كامل رأس المال البشري الذي يدخل ضمن مفهوم رأس المال الاقتصادي، بحيث أن مجموع الأصول في الميزانية لا يغطي بالكامل مفهوم رأس المال الاقتصادي، بل يمكن أن يغطي مفهوم رأس المال الإنتاجي، أي رأس المال المملوك ورأس المال المقترض معاً.

### المطلب الثاني: مفاهيم الدخل: (1)

إن تعبير الدخل من أكثر التعابير شيوعاً ، فالدخل مرتبط باعتبارات اقتصادية وفنية ومالية واجتماعية وهذا ما يفسر التعاريف الغزيرة لمفهوم الدخل:

فيعرف الدخل في معناه اللغوي: "كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو ممتلكاته من مردود مادي". أما الدخل في معناه الاقتصادي هو: "الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادراً على إنفاقه في فترة زمنية معينة بدون أن بنقص من قيمة رأسماله في أول تلك الفترة". ويستنتج الباحث من هذا التعريف خصائص الدخل وهي:

- 1- الدورية: أي التجدد في أوقات متعاقبة ومتتالية.
- 2- بقاء المصدر: يجب أن لا ينفذ المصدر ولا أن ينضب بعد إنتاجه للدخل.
- 3- صيانة المصدر واستغلاله الاستغلال المناسب: حتى يستطيع المصدر إنتاج دخل بشكل دائم ومستمر لا بد من صيانتته واستغلاله الاستغلال الملائم.

### المطلب الثالث: عائدة مفهوم الدخل وأهداف قياسه: (2)

في الواقع هناك العديد من الأسباب والأهداف التي يحققها قياس الدخل. فالدخل محاسبياً هو بند هام من بنود القوائم المالية يستخدم استخدامات عدة وفي مجالات عدة، ومن هذه المجالات ما يلي:

(1) شلباية، أحمد، الخطيب، خالد: أسس المالية العامة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م، ص155.

(2) حنان، رضوان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر. الطبعة الأولى. الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع. 2003م. ص30.

## 1- الدخل كأساس للضريبة:

إن سعي الحكومات إلى مشاركة أفراد المجتمع في قسم هام من دخلهم الدوري بهدف الحصول على إيرادات أو إعادة توزيع الدخل بين الأفراد وذلك بوساطة تحصيل ضرائب تستند إلى الدخل كمطرح للضريبة يجعل هذا الدخل محل اهتمام المساهمين والإدارة والمصالح الحكومية على حد سواء.

## 2- الدخل وتوزيع عوائد رأس المال:

إن التمييز بين الدخل وبين رأس المال هو أمر ضروري، فالدخل يعتبر مرشداً لسياسة توزيع عوائد رأس المال أو سياسة الاستثمار عن طريق التمويل الذاتي باحتجاز أرباح مدورة. يعطي الدخل مؤشراً للمبلغ الأعظمي الذي يمكن توزيعه كعوائد رأس المال والاحتفاظ به للتوسع في أعمال المشروع، وبذلك تتم المحافظة على رأس المال الذي يقدم الحماية لمصالح المقرضين والدائنين. إن الاعتراف بالدخل لا يتضمن بالضرورة توزيع العائد، بل تلعب في سياسة التوزيع عوامل أخرى كالسيولة المتاحة وسياسة الاستثمار والتوسع.

## 3- الدخل والتنبؤ:

يساعد الدخل على التنبؤ بتطور الأرباح والأحداث الاقتصادية في المستقبل. ولقد أظهرت الأبحاث في الواقع أن قيم الدخل في الدورات الماضية سواء تم التقويم وفق التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية هي بيانات مفيدة في التنبؤ بتطور الدخل وفق طريقة التقويم المعتمدة.

## 4- الدخل كمقياس لكفاءة وفاعلية الإدارة:<sup>(1)</sup>

يمكن أن يستخدم الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة. فهو يستخدم من ناحية أولى كمقياس لمدى حسن رعاية الإدارة وقيامها بوظيفة الحراسة والمحافظة على الموارد المؤتمنة عليها ويستخدم من ناحية أخرى كمقياس لكفاءة إدارة المشروع.

<sup>(1)</sup> منصور البدوي، محمد الجمال: دراسات في المحاسبة الضريبية، ط1. مصر: دار المعرفة الجامعية. 1999م. ص 304.

## 5- الدخل كمرشد لأهلية التسليف:

إن مقدرة المنشأة على الاقتراض من المصارف تتعلق إلى حد كبير بمركزها المالي الحالي وبدخلها الحالي وبدخلها الجاري وبالتنبؤ بإمكانيات تحقيق الأرباح في المستقبل، لذلك فإن منشآت التسليف والمصارف تطلب القوائم المالية لتقييم مدى قدرة المنشأة على سداد القرض المطلوب منه.

## المبحث الثاني

### مفاهيم صيانة رأس المال و أثرها على تحديد الدخل

مقدمة: المقصود بصيانة رأس المال: (1)

يفترض بالمنشأة أن تسعى دائماً للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية للمشروع، وذلك إذا رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الأقل طاقتها التشغيلية التي توفرت لها في بداية الفترة.

وعليه فإن نتيجة أعمال الشركة تقاس ( صافي الربح، صافي الخسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة. وهذا يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة نقد ذات قيمة ثابتة تلغي آثار تحيز القياس الذي ينتج عن تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، وبناء عليه فإن إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتتافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لأن هذا الافتراض يلغي بشكل قسري حقيقة تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة. وتقاس في واقع الأمر قيمة الموارد المالية المتوفرة للمنشأة في بداية الفترة المحاسبية وتلك المتوفرة لها في نهايتها بوحدة قياس مختلفتي القيمة، وبذلك تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم بلا مدلول أو معنى طالما أنها لا تمثل بعدالة نتيجة أعمال المنشأة أو ما يحدث في مركزها المالي من تغيرات.

و ينص البند رقم (106) من معايير إعداد وعرض البيانات المالية على ما يلي (2):

"يتطلب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال تطبيق أساس القياس بالتكلفة الجارية بينما لا يشترط التطبيق للمحافظة على رأس المال أساساً محددًا للقياس. ويعتمد اختيار أساس القياس في ظل هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المنشأة إلى المحافظة عليه".

(1) الحياي، الراوي، وليد، حكمت: نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط1، بيروت: دار حنين للنشر والتوزيع، 1996 م.

ص 150.

(2) <http://www.jps-dir.com>

كما ينص البند رقم (107) على ما يلي<sup>(1)</sup>: "يرجع الاختلاف الرئيسي بين مفهومي المحافظة على رأس المال إلى معالجة تأثيرات التغييرات في أسعار موجودات ومطلوبات المنشأة. وبصفة عامة يمكن للمنشأة المحافظة على رأسمالها إذا كان لديها رأس مال في نهاية الفترة مساوياً لما كان لديها في بداية الفترة. وأية مبالغ زائدة عما يلزم للمحافظة على رأس المال في بداية الفترة يعتبر ربحاً".

### المطلب الأول: مفاهيم المحافظة على رأس المال:<sup>(2)</sup>

إن المستثمر يهتم بالمحافظة على رأس ماله المستثمر كحد أدنى ويسعى لزيادة أرباحه المتولدة من هذا الاستثمار. إن مفهوم المحافظة على رأس المال يعد مفهوماً أساسياً يظهر عند مناقشة تعديلات مستوى الأسعار فهناك قبول عام بأن الربح هو الفصلة الباقية المتاحة للتوزيع تنشأ بعد صون رأس المال بشكل كامل. وتبدأ العقبات والمشاكل في الظهور عندما يتحول النقاش إلى تحديد معنى المحافظة على رأس المال وفيما يلي نناقش أربعة مفاهيم للمحافظة على رأس المال:

#### 1- مفهوم المبلغ النقدي لرأس المال:<sup>(3)</sup>

الملكية دون مساس ويمثل الربح الدوري في هذه الحالة الزيادة النقدية في صافي قيمة الأصول أو في حق الملكية، أي الزيادة الناجمة بين أول وآخر المدة بعد مراعاة التغييرات في رأس المال والمسحوبات الدورية.

إن الربح وفق المفهوم النقدي لرأس المال هو مجموع المبالغ النقدية التي يمكن توزيعها في نهاية الدورة مع المحافظة في نفس الوقت على القيمة النقدية لرأس المال كما كانت في أول الدورة، ويسمى هذا الربح بالدخل المحاسبي.

<sup>(1)</sup> <http://www.jps-dir.com>

<sup>(2)</sup> حنان، مرجع سبق ذكره: ص 18.

<sup>(3)</sup> حنان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

ينطلق مفهوم المحافظة على المبلغ النقدي لرأس المال من فرضية ثبات وحدة القياس النقدي عبر الزمن، أي ثبات قيمة الدولار مثلاً ويتحقق ذلك فقط عندما يثبت مستوى الأسعار وهذا شيء مخالف للواقع فالأسعار في تزايد مستمر.

وعليه فنظام التقويم المناسب والملائم لمفهوم استرداد المبلغ النقدي لرأس المال هو وفق مبدأ التكلفة التاريخية أو يسمى محاسبة التكلفة التاريخية وهي محاسبة مقبولة عموماً في الحياة العملية رغم وضوح قصورها.

## 2- المفهوم المالي لرأس المال:<sup>(1)</sup>

يختلف المفهوم المالي لرأس المال عن المفهوم النقدي في مراعاة تغيرات القيمة في وحدة القياس النقدي. وعليه فإن المفهوم المالي لرأس المال يقر بتغيرات الأسعار وأثرها على تغير قيمة وحدة النقد أو قوتها الشرائية. وتراعى هذه التغيرات بتعديل البيانات التاريخية دورياً، وذلك بتحويل التكلفة التاريخية المقومة وفق وحدات نقدية مختلفة من حيث قوتها الشرائية إلى تكلفة تاريخية مقومة وفق وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة.

فتنص المادة (أ) من معيار إعداد القوائم المالية رقم 104 على ما يلي<sup>(2)</sup>:

"المحافظة على رأس المال المالي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في نهاية الفترة تزيد على القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الموجودات في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة. ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية موحدة. ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قوة شرائية موحدة".

كما ينص البند رقم 105 من نفس المعايير على:

<sup>(1)</sup> حنان، مرجع سبق ذكره، ص 19.

<sup>(2)</sup> <http://www.jps-dir.com>

”يهتم مفهوم المحافظة على رأس المال بالكيفية التي تقوم بها المنشأة بتعريف رأس المال الذي تسعى إلى المحافظة عليه. ويمثل همزة الوصل بين مفهوم رأس المال وبين مفاهيم الربح نظراً لأنه الأساس المرجعي الذي بواسطته يتم قياس الربح، ويعتبر متطلباً مسبقاً لغرض التمييز بين العائد على رأس المال للمنشأة وبين استرجاع رأسمالها، بالإضافة إلى أن التدفقات الداخلة للموجودات التي تزيد على ما يلزم للمحافظة على رأس المال هي التي يمكن اعتبارها ربحاً وبالتالي كعائد على رأس المال. وعليه فالربح عبارة عن المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما فيها تعديلات المحافظة على رأس المال إذا لزم الأمر) من الدخل. أما إذا زادت المصروفات عن الإيرادات فالمبلغ المتبقي يمثل صافي الخسارة.“

### 3- مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال:

نصت المادة (ب) من المعيار رقم 104 على ما يلي<sup>(1)</sup>: ”في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية (أو القدرة التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق هذه القدرة) في نهاية الفترة تفوق قدرة الإنتاج المادية في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أية توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة.“

فأثناء عملية التقويم المحاسبي يبقى الهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع هدفاً أساسياً يجب تحقيقه أولاً ثم يتحدد الربح كفضلة باقية وتتم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمشروع بالتقويم وفق تكلفة الاستبدال للعناصر المستنفذة في العملية الإنتاجية. وفق هذا المنظور لا يتحقق الربح إلا إذا تمت المحافظة على رأس المال المستخدم في بداية الدورة الإنتاجية.

والأمثلة التالية توضح أثر المفاهيم المختلفة لرأس المال على تحديد الدخل الدوري<sup>(2)</sup>:

---

<sup>(1)</sup> <http://www.jps-dir.com>

<sup>(2)</sup> حنان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

### 1- الدخل وفق مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي:

تأسست منشأة في 2004/1/1 برأس مال نقدي 20000 دولار، وأن صافي أصولها في 2004/12/31 كانت 24000 دولار ولم تكن هناك التزامات على المنشأة وكانت الإيرادات خلال العام 48000 دولار والتكلفة التاريخية لتلك الإيرادات 44000 دولار

الدخل المحاسبي = صافي قيمة الأصول 12/31 - صافي قيمة الأصول 1/1

$$= 20000 - 24000 = 4000 \text{ دولار.}$$

أو الدخل المحاسبي = إيرادات البيع - تكلفة تحقيق تلك الإيرادات

$$= 44000 - 48000 = 4000 \text{ دولار.}$$

### 2- الدخل وفق المفهوم المالي لرأس المال:

كما في المثال السابق كانت الأصول بداية الفترة 20000 دولار وفي نهاية الفترة

24000 دولار، وتغير الرقم القياسي للأسعار من 100 إلى 125

الدخل المحاسبي المعدل = صافي الأصول 12/31 - صافي الأصول المعدلة 1/1

$$= 24000 - (20000 \times 100/125)$$

$$= 24000 - 25000 = 1000 \text{ خسارة.}$$

فنرى إن الدخل المحاسبي التقليدي دون مراعاة تغيرات القوة الشرائية للنقود بلغ 4000

دولار ربحاً ولقد تحول إلى خسارة 1000 دولار عند مراعاة تغيرات المستوى العام للأسعار.

### 3- الدخل وفق المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال:

لنفترض أن صافي قيمة الأصول في 1/1 مقومة بتكلفة الاستبدال تبلغ 21600 وفي

12/31 تبلغ 24000 دولار.

$$\text{الدخل المحاسبي} = 21600 - 24000 = 2400 \text{ دولار.}$$

## المبحث الثالث

### مفاهيم الدخل في الضرائب والمحاسبة

إن نموذج القياس المحاسبي للدخل تحكمه مجموعة من المبادئ والقواعد التي خضعت لاختبارات عملية حتى أصبحت مقبولة قبولاً عاماً بين المحاسبين، وكذلك فإن التشريعات الضريبية لم تضع مبادئ وقواعد يتم على أساسها قياس الدخل الضريبي، وبعد دراسة هذا المبحث سنجد أن المبادئ الضريبية تتماشى بصورة كبيرة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وبالرغم من الاتفاق على أن يتم الالتزام بتحديد الربح الضريبي بناء على تحديد الربح المحاسبي، إلا أن التشريعات الضريبية تحيد عن هذه المبدأ بشكل كبير. ونعرض فيما يلي بإيجاز سبب هذا الاختلاف وموقف المشرع الضريبي من الأسس العامة للقياس المحاسبي ومعرفة نقاط الخلاف وأسبابه.

#### المطلب الأول: أسباب اختلاف الدخل الضريبي عن الدخل المحاسبي:

إن اختلاف الدخل الضريبي عن الدخل المحاسبي يعود لعدة أسباب يمكن إجمالها فيما يلي<sup>(1)</sup>:

- 1- استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية والتي كثيراً ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الضريبية.
- 2- وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الدخل الضريبي وبين الأسس التي تحكم قياس الدخل المحاسبي ويؤدي هذا إلى اشتغال القوائم المالية إما على المفردات التي لا تدخل في قياس الدخل الضريبي أو عدم اشتغالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه.

---

(1) بدوي، محمد: المحاسبة الضريبية أسس قياس وعاء الضريبة الموحدة. الإسكندرية: الدار الجامعية. 1998م. ص 108.

3- يحكم الدخل الضريبي مبادئ يرمي المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة لهذا نجد دائماً قصور في قوانين الضرائب، وقد ترتب على ذلك ما يلي:

أ- عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها الممولون بصفة منتظمة.

ب- قيام المنشآت بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثير بالمبادئ والتشريعات الضريبية.

ت- قيام المحاسبة بتأدية دوراً رئيسياً في قياس الدخل الضريبي لأنها تهتم بتقديم البيانات والمعلومات التي توضح بصورة صادقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية وكذلك نتيجة عملياتها، وهي تقوم بذلك في إطار مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تكون الأساس الأكثر ملائمة لتحديد العبء الضريبي إلى الحد الذي لا يتعارض مع أهداف المشرع الضريبي.

### المطلب الثاني : موقف المشرع الضريبي من أسس قياس الدخل المحاسبي:

يتعرض الباحث هنا لموقف المشرع الضريبي من الأسس العامة التي تحكم قياس الدخل المحاسبي على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

### 1- موقف المشرع من مفهوم الدخل المحاسبي ومداخل تحديده:

حددت المادة الثانية من قانون الضريبة الفلسطينية (رقم 17 لسنة 2004) نطاق الأرباح التي تتخذ أساساً لتحديد الربح الضريبي وباستقراء مواد القانون اللاحقة بخصوص الإعفاءات و التنزيلات يتضح أن المشرع الضريبي يدخل في الدخل الخاضعة للضريبة الإيرادات المتحققة

(1) بدوي، محمد: المحاسبة الضريبية أسس قياس وعاء الضريبة الموحدة. الإسكندرية:الدار الجامعية.1998م. ص110.

نتيجة الاستغلال العادي للمنشأة وكذلك أي أيراد يمكن أن تحققه المنشأة من عملها، حيث تخضع المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 جميع الدخول للضريبة ما لم يرد نص واضح يعني أي دخل من الضريبة. فكل منشأة تهدف للربح عن طريق مباشرة نوع معين من النشاط، وما يترتب على ذلك من إيرادات يعتبر من قبيل أرباح الاستغلال العادية. ويتم تحديد صافي هذه الأرباح بمقابلة إيرادات عمليات المتاجرة والاستغلال العادية المتكررة بمصروفات هذا الاستغلال. ويتميز الربح هنا بأنه نتيجة لنشاط متجدد ودوري بطبيعته ويتمشى هذا مع المفهوم المحاسبي للربح الذي يركز على مدخل مقابلة الإيرادات بالمصروفات. وكذلك أخضع الدخل المتحقق لمرة واحدة أو بصورة متقطعة للضريبة حسب المادة 3 من قانون الضريبة رقم 17 لسنة 2004.

كما اخرج المشرع ضمن المصاريف التي تنزل من الدخل الخسائر الرأسمالية فنص في المادة (9) البند (السابع) على أنه يتم تنزيل الخسائر الناتجة عن استبدال الماكينات والآلات والمعدات أو بعض أجزائها. فيرى الباحث هنا أن المشرع الفلسطيني قد أخذ بموقف وسط بين مدخلي تحديد الربح، فهو أخذ بموقف مقابلة الإيرادات بالمصروفات وأضاف إلي نتيجة هذه المقابلة بعض الخسائر التي تنتج عن التصرف في أصول المنشأة والتي لا تعتبر من الناحية المحاسبية نتيجة الاستغلال.

## 2- موقف المشرع الضريبي من بعض المفاهيم التي تحكم قياس الربح المحاسبي:

يستند القياس المحاسبي للربح على مجموعة من المفاهيم، ويوضح الباحث هنا موقف المشرع الضريبي من تلك المفاهيم:

### أ- موقف المشرع من مفهوم التسجيل التاريخي:<sup>(1)</sup>

يرتبط مفهوم التسجيل التاريخي بالموضوعية على أساس أن القيم التاريخية المسجلة يتوافر لها الأدلة الموضوعية للتسجيل المحاسبي، ويترتب على ذلك أنه لكي يمكن إثبات صحة

(1) ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية. الأردن: اليازوري للنشر. 2005م، ص39.

العمليات المقيدة بالمجموعة الدفترية يجب أن تكون مدعومة بالدليل الموضوعي مما يمكن القول بأن السجلات المحاسبية منتظمة.

وباستقراء المادة رقم (22) من قانون الضريبة الفلسطيني (رقم 17 لسنة 2004) يتضح أنها تقضي بأن يمسك الممول دفاتر وسجلات محاسبية حسب الأنظمة والقوانين المرعية والمعمول بها في فلسطين. ومن المتعارف عليه محاسبياً بأن يمسك الممول دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام ودفاتر اليوميات المساعدة ودفتر الجرد ودفتر الصنف وكذلك المستندات الكتابية التي تؤيد جميع المعاملات.

وكذلك على المكلف أن يقوم بمسك هذه الدفاتر وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها من تسجيل للعملية وقت حدوثها وأن يقيد ويثبت عمليات القبض والصرف أول بأول ودون تأخير وموقعة من الأشخاص المسؤولين في المؤسسة ( محاسب/مدير مالي/ أمين صندوق).

كما اعتبر القانون الفلسطيني للضريبة (رقم 17 لسنة 2004) في المادة (39): أن تقديم الممول لإقرار ضريبي دون مسك دفاتر رسمية من المخالفات التي تستحق عقوبة الحبس أو دفع الغرامة أو بكلتا العقوبتين معاً.

مما سبق يمكننا القول بأن المشرع الضريبي الفلسطيني كان يهيمه عند اشتراط وجود دفاتر وسجلات محاسبية أن يتوافر فيها الموضوعية، وذلك أن أي فاحص مستقل يمكنه أن يتحقق من العمليات المالية ونتيجتها التي تُظهرها المجموعة الدفترية.

#### ب- موقف المشرع من المدة المحاسبية:

يتطلب مفهوم المدة المحاسبية تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية للوفاء بمتطلبات معينة، منها متطلبات قانونية خاصة بتحديد الضريبة السنوية المستحقة على المنشأة. فقد نصت المادة (3) من قانون الضريبة الفلسطيني رقم (17 لسنة 2004) على أن تفرض ضريبة سنوية على مجموع الدخل.

وقد ترتب على مبدأ سنوية الضريبة استقلال السنوات الضريبية بمعنى أنه لا ينظر إلى الماضي أو المستقبل عند تحديد الربح الضريبي بل القاعدة العامة هي تحديد أرباح كل سنة على حده طبقاً لنتيجة العمليات التي تمت خلالها ويتعارض هذا مع مفهوم الاستمرار المحاسبي. إذ أن معرفة النتيجة النهائية للمشروع لا يمكن تحديدها إلا في نهاية حياته أو عند تصفيته. ولذلك فإن الخسائر في إحدى السنوات يمكن ترحيلها لسنوات لاحقة وكحد أقصى لمدة خمس سنوات كما حدد قانون الضريبة الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 في المادة (9).

### ت- موقف المشرع من مفهوم التحقق:

حددت المادة الرابعة من قانون الضريبة الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004 بأنه يتم حساب الضريبة على الدخل المتحقق بناءً على أساس الاستحقاق.

ويعتبر أساس الاستحقاق هو القاعدة الأساسية في تحقق الإيراد بالنسبة للمنشآت التجارية والصناعية من وجهة النظر المحاسبية استناداً إلى أن عملية البيع هي العملية التي تحقق القياس الموضوعي للإيراد الذي لا يجب أن يتوقف تحديده على أحكام شخصية بل يركز على أدلة موضوعية ممكن التحقق منها.

وقد توافق القانون الضريبي مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في تحقيق الدخل مع أن القانون في بعض الاستثناءات يأخذ بالأساس النقدي المعدل.

### 3- موقف المشرع الضريبي من طرق قياس الدخل المحاسبي

كما أسلف الباحث سابقاً فإن هناك عدة طرق لقياس الدخل، وكل طريقة ينتج عنها مبلغ مختلف عند حساب الدخل. ولكن من وجهة النظر الضريبية فإن الضريبة تفرض على الأرباح دون رأس المال. بمعنى أنه عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة يجب أن يكون هذا التحديد سليماً بحيث تربط الضريبة على الأرباح التي حققتها المنشأة دون أن تمس رأس المال، إذ أن هذه الأرباح هي التي تحدد الطاقة الضريبية الحقيقية.

## المبحث الرابع

### المعالجة المحاسبية للتصفية

عندما تنقضي الشركة لسبب من الأسباب التي تم ذكرها في الفصل الثاني فإنها تدخل في دور التصفية. ويجب على الهيئة العامة للمساهمين في الشركة المساهمة تحديد طريقة التصفية كما تعين مصفياً أو جملة مصفين وتحدد سلطاتهم وبتعيين المصفي تنتهي سلطة مجلس الإدارة وتبقى الهيئة العامة مشرفةً على الشركة طوال مدة التصفية.

وتتلخص مهمة المصفي في بيع أصول المنشأة وتحصيل ما لها من ديون وتسديد ما على الشركة من ديون للغير مع مراعاة الامتيازات القانونية الممنوحة لها. ثم توزيع ما يتبقى من أموال التصفية على المساهمين و أصحاب التأسيس.

وتمر التصفية بعدة مراحل مهمة وخطوات، والتي يجب تنفيذها للوصول إلى النتيجة المبتغاة. وهذه المراحل تتلخص فيما يلي<sup>(1)</sup>:

أولاً : تحديد أرباح أو خسائر التصفية.

ثانياً: تسديد حقوق الغير .

ثالثاً: تحديد حقوق المساهمين وتسديدها

#### المطلب الأول: تحديد أرباح أو خسائر التصفية

لكي تتم معرفة ما قد تسفر عنه عملية تحويل أصول الشركة إلى نقدية من أرباح أو خسائر يفتح ح/التصفية. يتم تسجيل العمليات المالية من بيع للأصول وخلافه في هذا الحساب. فإذا بيع كل أصل على حده فيمكن تحديد مقدار الربح أو الخسارة التي تنتج عن بيع كل أصل، وذلك بمقارنة ثمن البيع بالقيمة الدفترية للأصل.

<sup>(1)</sup> أبو عاصي، حمزة: المحاسبة المتقدمة في الشركات. ط1، الأردن. دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع. 1998م. ص 160.

فإذا زاد ثمن البيع عن القيمة الدفترية كان الفرق عبارة عن ربح فيجعل ح/البنك مديناً بمبلغ البيع وحساب الأصل دائناً بقيمته الدفترية. ويجعل حساب التصفية دائناً بالربح. أما إذا قل مبلغ البيع عن القيمة الدفترية كان الفرق عبارة عن خسارة فيجعل حساب الأصل دائناً بالقيمة الدفترية مع جعل ح/البنك مديناً بمبلغ البيع و ح/التصفية مديناً بقيمة الخسارة.

وعند الانتهاء من التصفية يمكن أن تظهر النتائج التالية:<sup>(1)</sup>

- 1- تكون نتيجة التصفية ربحاً: وذلك عندما تكون متحصلات التصفية من حساب الموجودات أكبر من قيمتها الدفترية، وفي هذه الحالة يرحل هذا الربح إلى المساهمين بعد دفع الضريبة.
- 2- تكون نتيجة التصفية خسارة أقل من رأس المال: وذلك عندما تكون متحصلات التصفية من الموجودات أقل من قيمتها الدفترية، وفي هذه الحالة ترحل نتيجة التصفية لحساب المساهمين ويدفع المصفي للمساهمين رصيد حسابهم.
- 3- تكون نتيجة التصفية خسارة تزيد على رأس المال ولا تتجاوز رأس المال المكتتب به: وفي هذه الحالة يطلب المصفي الأقساط غير المسددة من المساهمين أو يطالبهم فقط بسداد الجزء الذي يكفي سداد الدائنين فقط.
- 4- تكون نتيجة التصفية خسارة تزيد عن رأس المال مع وجود الاحتياطات: وفي هذه الحالة تغطي خسارة التصفية التي تزيد على رأس المال المدفوع من الاحتياطات إذا كانت أرصدها كافية لذلك.
- 5- تكون نتيجة التصفية خسارة تزيد عن رأس المال والاحتياطات: في هذه الحالة يتنازل الدائنون عن جزء مما لهم في ذمة الشركة ويعد هذه الجزء ربحاً للشركة يظهر في الجانب الدائن في حساب التصفية.

(1) حمادة، رشا: المحاسبة المالية في شركات الأشخاص بين النظرية والتطبيق، ط1، الأردن. 2005م، ص324.

ولتوضيح الحالات السابقة يسرد الباحث الأمثلة التالية لتوضيح ما سبق:

مثال (1) نتيجة التصفية ربحاً: قررت الهيئة العامة لإحدى الشركات المساهمة تصفية أعمالها وكانت ميزانيتها بذلك التاريخ كما يلي:

الأصول		الخصوم	
380.000	موجودات ثابتة	500.000	رأس المال 500.000 سهم
300.000	موجودات متداولة	30.000	احتياطي إجباري
20.000	نقد لدى البنوك	45.000	احتياطي اختياري
		12.000	مخصصات استهلاك الأصول الثابتة
		8000	مخصصات التعويضات
		75.000	سندات
		30.000	دائنون
<b>700.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>700.000</b>	<b>المجموع</b>

وقد قمت التصفية على النحو التالي:

- 1- بيعت الموجودات الثابتة بمبلغ 387.200 دينار.
- 2- بلغت متحصلات الأصول المتداولة 313.300 دينار.
- 3- بلغت مصاريف التصفية 15.500 دينار.
- 4- معدل الضريبة على الشركة 50 %.

ح / التصفية			
380.000	إلى ح/ الموجودات الثابتة	12000	من/ح مخصص استهلاك الأصول الثابتة
300.000	إلى ح/ الموجودات المتداولة	387.200	من/ح البنك ( موجودات ثابتة )
15.500	إلى ح م التصفية	313.300	من/ح البنك ( موجودات متداولة )
17000	إلى مذكورين 8500 ح/ مخصص ضريبة الدخل 8500 ح / المساهمين ( ربح )		

ح / المساهمين			
من ح/ رأس المال	500.000	إلى ح/ البنك	583.500
من ح/ الاحتياطي الإجباري	30.000		
من ح/ الاحتياطي الاختياري	45.000		
من ح/ التصفية	8500		
<b>المجموع</b>	<b>583.500</b>	<b>المجموع</b>	<b>586.500</b>

ح/ البنك			
من ح/ مخصص التعويضات	8000	رصيد	20000
من ح/ السندات	75.000	إلى ح/ التصفية (موجودات ثابتة)	387.200
من ح/ الدائنين	30.000	إلى ح/ التصفية (موجودات متداولة)	313.300
من ح/ مصاريف التصفية	15.500		
من ح/ مخصص ضريبة الدخل	8500		
من ح/ المساهمين	583.500		
<b>المجموع</b>	<b>720.500</b>	<b>المجموع</b>	<b>720.500</b>

مثال (2) نتيجة التصفية تقل عن رأس المال:

افرض في المثال السابق أن التصفية تمت على النحو التالي:

- 1- بيعت الموجودات الثابتة بمبلغ 362.800 دينار.
- 2- بلغت المتحصلات التصفية من الموجودات المتداولة 298.700 دينار.
- 3- بلغت مصاريف التصفية 15500 دينار.

ح / التصفية			
380.000	إلى ح/ الموجودات الثابتة	12000	من/ح مخصص استهلاك الأصول الثابتة
300.000	إلى ح/ الموجودات المتداولة	362.800	من/ح البنك ( موجودات ثابتة )
15.500	إلى ح/ م التصفية	298.700	من/ح البنك (موجودات متداولة)
		22.000	من/ المساهمين ( خسارة تصفية )
<b>695.500</b>	<b>المجموع</b>	<b>695.500</b>	<b>المجموع</b>

ح / المساهمين			
553.000	إلى ح/ البنك	500.000	من ح/ رأس المال
22.000	إلى ح/ التصفية ( خسارة التصفية )	30.000	من ح/ الاحتياطي الإجباري
		45.000	من ح/ الاحتياطي الاختياري
<b>575.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>575.000</b>	<b>المجموع</b>

ح/ البنك			
20000	رصيد	8000	من ح/ مخصص التعويضات
362.800	إلى ح/ التصفية (موجودات ثابتة)	75.000	من ح/ السندات
298.700	إلى ح/ التصفية (موجودات متداولة)	30.000	من ح/ الدائنين
		15.500	من ح/ مصاريف التصفية
		553.000	من ح/ المساهمين
<b>681.500</b>	<b>المجموع</b>	<b>681.500</b>	<b>المجموع</b>

مثال (3) نتيجة التصفية خسارة تزيد على رأس المال المدفوع.

كانت ميزانية إحدى الشركات المساهمة العامة على النحو التالي:

المطلوبات		الموجودات	
رأس المال	500.0000	موجودات ثابتة	270.000
-القسط الثالث غير مسدد	200.000	موجودات متداولة	315.000
سندات	150.000	البنك	5000
دائنون	140.000		
<b>المجموع</b>	<b>590.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>590.000</b>

وبتاريخ هذه الميزانية تقرر تصفية الشركة وتم ذاك على النحو التالي:

1- بيعت الموجودات الثابتة بمبلغ 120.000 دينار ، والمتداولة بمبلغ 140.000دينار.

2- بلغت مصاريف التصفية 5000 دينار .

3- سددت جميع المطلوبات ودفع المساهمون مبلغ 30.000 دينار من القسط غير المسدد لتوفير النقدية اللازمة لتسديد التزامات الشركة.

ح / التصفية			
من/ح البنك ( موجودات ثابتة)	120.000	إلى ح/ الموجودات الثابتة	270.000
من/ح البنك (موجودات متداولة)	140.000	إلى ح/ الموجودات المتداولة	315.000
من/ المساهمين ( خسارة تصفية)	330.000	إلى ح/ م التصفية	5000
<b>المجموع</b>	<b>695.500</b>	<b>المجموع</b>	<b>590.000</b>

ح / المساهمين			
من ح/ رأس المال	300.000	إلى ح/ التصفية ( خسارة التصفية)	330.000
من ح/ البنك ( ما دفعه المساهمون)	30.000		

المجموع	330.000	المجموع	330.000
ح/ البنك			
من ح/ السندات	150.000	رصيد	5000
من ح/ الدائنين	140.000	إلى ح/ التصفية (موجودات ثابتة)	120.000
من ح/ مصاريف التصفية	5000	إلى ح/ التصفية (موجودات متداولة)	140.000
		إلى ح/ المساهمين (ما دفعه المساهمون)	30.000
المجموع	590.000	المجموع	590.000

مثال (4) نتيجة التصفية خسارة تزيد على رأس المال المدفوع مع وجود احتياطات:

قرر مراقب الشركات تصفية إحدى الشركات المساهمة العامة وكانت ميزانيتها على النحو التالي:

الموجودات		المطلوبات	
380.000	موجودات ثابتة	500.0000	رأس المال
449.000	موجودات متداولة	200.000	- القسط الثالث غير مسدد
10.000	البنك	120.000	احتياطي إجباري
		150.000	سندات
		140.000	دائنون
<b>830.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>830.000</b>	<b>المجموع</b>

وبيعت الأصول الثابتة بمبلغ 210.000 دينار والمتداولة بمبلغ 2250.000 دينار ومصاريف التصفية بلغت 6000 دينار.

ح / التصفية			
380.000	إلى ح/ الموجودات الثابتة	210.000	من ح/ البنك ( موجودات ثابتة )
449.000	إلى ح/ الموجودات المتداولة	225.000	من ح/ البنك ( موجودات متداولة )
6000	إلى ح/ م التصفية	400.000	من/ المساهمين ( خسارة تصفية )
<b>835.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>835.000</b>	<b>المجموع</b>

ح / المساهمين			
400.000	إلى ح/ التصفية ( خسارة التصفية )	300.000	من ح/ رأس المال
20.000	إلى ح/ ابنك	120.000	من ح/ الاحتياطي.
<b>420.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>420.000</b>	<b>المجموع</b>

ح/ البنك			
1000	رصيد	260.000	من ح/ السندات
210.000	إلى ح/ التصفية (موجودات ثابتة)	150.000	من ح/ الدائنين
225.000	إلى ح/ التصفية (موجودات متداولة)	6000	من ح/ مصاريف التصفية
		20.000	من ح/ المساهمين
<b>590.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>590.000</b>	<b>المجموع</b>

مثال (5) نتيجة التصفية خسارة تزيد على صافي حقوق المساهمين:

كانت ميزانية إحدى الشركات على النحو التالي:

الموجودات		المطلوبات	
310.000	موجودات ثابتة	500.0000	رأس المال
440.000	موجودات متداولة	2000	احتياطي إجباري
216.000	خسائر تجارية	450.000	مطلوبات مختلفة
4000	بنك		
<b>970.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>970.000</b>	<b>المجموع</b>

وبتاريخ هذه الميزانية تقرر تصفية الشركة وتم ذلك على النحو التالي:

1- بيعت الأصول الثابتة 181.000 دينار والمتداولة 230.000 دينار.

2- بلغت مصاريف التصفية 15.000 دينار.

3- وزعت الأموال المتوفرة بين المطلوبات توزيعاً نسبياً وتنازلوا عن الباقي.

ح / التصفية			
310.000	إلى ح/ الموجودات الثابتة	181.000	من ح/ البنك ( موجودات ثابتة )
440.000	إلى ح/ الموجودات المتداولة	230.000	من ح/ البنك ( موجودات متداولة )
15000	إلى ح/ م التصفية	50.000	من ح/ المطلوبات ( المبلغ المتنازل عنه )
216.000	إلى ح/ خسائر تجارية	520.000	من/ المساهمين
<b>981.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>981.000</b>	<b>المجموع</b>

ح / المساهمين			
520.000	إلى ح/ التصفية ( خسارة التصفية )	500.000	من ح/ رأس المال
		20.000	من ح/ الاحتياطي.
<b>520.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>520.000</b>	<b>المجموع</b>

ح/ البنك			
4000	رصيد	400.000	من ح/ المطلوبات المختلفة
181.000	إلى ح/ التصفية (موجودات ثابتة)	15000	من ح/ مصاريف التصفية
230.000	إلى ح/ التصفية (موجودات متداولة)		
<b>415.000</b>	<b>المجموع</b>	<b>415.000</b>	<b>المجموع</b>

## المطلب الثاني: تسديد حقوق الغير: (1)

بعد تحويل أصول الشركة إلى نقدية يقوم المصفي بتسديد جميع حقوق الغير الممتازة منها والعادية، وذلك قبل قيامه بتوزيع أية أموال على المساهمين ويبدأ أولاً بسداد مستحقات الحكومة من ضريبة دخل وغيره من التزامات الدولة الأخرى ومصاريف التصفية ثم الديون الممتازة ثم الديون العادية.

وكما لاحظنا من خلال الأمثلة السابقة إنه وإذا لم تكف أموال التصفية جاز للمصفي الرجوع على المساهمين بكل جزء مما لم يدفعوه من القيمة الاسمية لأسهمهم. وإذا لم تكف أموال التصفية وكانت القيمة الاسمية للأسهم مدفوعة بالكامل فلا بد من أن يتنازل الدائنون عن جزء من ديونهم إلى الجانب الدائن من حساب التصفية.

### المطلب الثالث : تحديد حقوق المساهمين وتسديدها:

كذلك يتم تحديد حقوق المساهمين كما تبين في الأمثلة السابقة وتدفع لهم حسب الحالة فقد ينتج عن التصفية ربح وبالتالي يحصل المساهمون على نصيبهم من الأرباح وقد ينتج عن التصفية خسارة ولا يحصل المساهمون على أي شيء إذا تعدت الديون قيمة الأصول بعد تصفيتها.

يتبين هنا أن المحاسبة المالية قد درست جميع الحالات التي قد تنتج عن التصفية وأشبعتها دراسة وتحليل. لكن علم المحاسبة لم يتطرق للجوانب القانونية من عملية التصفية. وفي الفصل الأخير من هذه الدراسة سنتطرق لجانب التصفية في القوانين الضريبية لكل من مصر والأردن وفلسطين، ونقارن بينها ونحاول الوصول إلى سد الثغرات في قانون الضريبة الفلسطيني وخاصة في المادة المتعلقة ببند التصفية.

(1) أسامه الحارس، فوز الدين أبو جاموس: محاسبة الشركات. ط1: الأردن. دار الحامد للنشر والتوزيع. 2004م. ص276.

## الفصل الثالث

### التنظيم الضريبي لتصفية الشركات

المبحث الأول: التصفية في القوانين الضريبية في كل من مصر والأردن.

المطلب الأول: التصفية في القانون الضريبي المصري.

المطلب الثاني: التصفية في القانون الضريبي الأردني.

المبحث الثاني: التصفية في القانون الضريبي الفلسطيني.

المبحث الثالث: المشاكل الناتجة عن عدم وجود نص يحدد فترة بدء التصفية ومدتها.

النموذج المقترح لمعالجة التصفية: قانونياً ومحاسبياً.

## مقدمة

تسن الدولة العديد من التشريعات والقوانين، بهدف تنظيم وترتيب الحياة اليومية لأفراد الدولة بحيث تكون مضبوطة ومحكومة بشكل تام بعيداً عن الأهواء والآراء الشخصية للإنسان والتي عادة ما تصب في مصلحة الشخص القوي.

فشرعت الدولة قوانين للحياة الشخصية للإنسان وقوانين للحرب والسلم وقوانين للصحة والتعليم وغيرها الكثير من القوانين التي يعكف المشرعين على دراستها وإقرارها.

ومن هذه القوانين التي تسنها الدولة قانون الضرائب، حيث أولى المشرع هذا القانون أهمية خاصة لما له من عظيم الأثر على حياة الدولة وقابليتها للاستمرار. فهو قانون متعلق بإيرادات الدولة من المال، والذي لن تستطيع أي دولة أن تطور نفسها بدونه. وكما نرى حالياً وبعد تشكل الحكومة الفلسطينية (عام 2006) حيث قامت إسرائيل بتجميد تحويل عائدات الضريبة للسلطة الوطنية الفلسطينية مما أدى إلى شل عمل الحكومة وعدم قدرتها حتى على دفع رواتب موظفيها.

وهذا القانون كما نلاحظ في جميع الدول قانون متغير ومتبدل بشكل كبير جداً فما يلبث أن يسن قانون ويطبق حتى تصدر الجهة التشريعية في الدولة قانون جديد والمبرر الدائم والمكرر هو أن القانون الجديد هو أنسب للدولة وللمكلف. ولكن من وجهة نظر المشرع فإن تجديد القوانين هو لسد الثغرات فيها.

ويتميز قانون الضرائب عن غيره من القوانين بأنه غير مستقر، وذلك بسبب أن القانون الضريبي يعدل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة والحالة الاقتصادية. وكذلك فإن من مميزات القانون الضريبي أنه لا يحقق التوازن بين الإدارة الضريبية والمكلف لأن الإدارة تعتبر الخصم والحكم في نفس الوقت.

ولتصور الإنسان وعدم قدرته على الإحاطة بكافة الأمور وخفايا الأشياء فإننا نجد دائماً وجود ثغرات في القوانين التي يسنها المشرعون، يستطيع العارف بتلك الثغرات أن يقفز فوق

القانون محققاً مكاسب له. ومن خلال دراسة الباحث للقوانين الضريبية في كل من مصر والأردن وفلسطين وجد الباحث أن هناك تفاوت في تلك الثغرات. فنجدها ثغرات قليلة جداً في القانون الضريبي المصري بينما هي أوسع في القانون الضريبي الفلسطيني. وهذا الاختلاف ناتج عن الفرق في الخبرة القانونية للبلدين، ففلسطين لغاية اليوم تزرع تحت الاحتلال ومجلسها التشريعي لم يمض عليه سوى 10 سنوات.

ومن تلك الثغرات التي سيدرسها الباحث في القوانين الثلاثة قضية هامة جداً ألا وهي تصفية شركات الأموال وكيفية معالجتها في تلك القوانين. محاولين الاستفادة من القوانين المحكمة لسد الثغرات في القوانين التي لم تحكم التشريع في موضوع التصفية.

## المبحث الأول

التصفية في القانون الضريبي في كل من مصر والأردن.

المطلب الأول: التصفية في القانون الضريبي المصري:

لقد نظم القانون الضريبي المصري التصفية على وجه دقيق، دون أن يترك الأمر لاجتهاد مأموري التقدير ولا للمكلف. وأرسى دعائم هذه القضية أيضاً من خلال قرارات محكمة النقض الضريبية.

فلقد نصت المادة (32) من قانون الضريبة الموحدة رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بقانون 187 لسنة 1993 على أنه:

( إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة على الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل . ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، وعليه أيضاً خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف أن يتقدم بإقرار مستقل مبيناً به نتيجة العمليات بالمنشأة حتى تاريخ التوقف مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح على أن يتضمن الإقرار السنوي هذا الإقرار .....<sup>(1)</sup>.

القانون السابق ذكره عالج قضية توقف المنشأة عن العمل وقد يكون التوقف ناتجاً عن توقف عمل المنشأة كلياً أو جزئياً أو جبرياً أو للتصفية أو بسبب وفاة صاحب المنشأة في الشركات الفردية ( التضامن). وكذلك عالج المواعيد المحددة للاستفادة من أحكام التوقف

(1) المنجي، إبراهيم: التعليق على نصوص قانون ضريبة الدخل الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال. القاهرة، منشأة المعارف، 1998، ص277.

والجزاء على التخلف عن الإخطار في موعده المقرر. الحالة التي يبحثها الباحث هنا هي حال التوقف عن مزاوله النشاط للتصفية.

"والمقصود التوقف عن مزاوله النشاط للتصفية هو توقفها مؤقتاً من تاريخ بدء التصفية حتى انتهائها، وتكون فترة التصفية فترة عمل يباشر فيها الممول نشاطه الخاضع للضريبة، وتعد عمليات التصفية استمرار لهذا النشاط ومن عمليات التصفية المزاوله العادية ومن ثم فإن قرار تصفية المنشأة لا يترتب عليه إلغاء تعهداتها لا من جانبها ولا من جانب من تعاقدت معهم، مما يترتب عليه ضرورة إنجاز الأعمال المتعاقد عليها خلال فترة التصفية، ذلك أن التوقف عن مزاوله النشاط لا يبدأ من تاريخ بدء التصفية ولكن من تاريخ انتهائها وأن الشخصية المعنوية للمنشأة تستمر إلى أن تتم تصفيتها تماماً".<sup>(1)</sup>

لقد حدد القانون المصري قضية هامة هي محل اختلاف، وهي فترة التبليغ، أي يجب على المكلف الذي توقف عن مزاوله نشاطه أن يبلغ دائرة ضريبة الدخل خلال 60 يوم من تاريخ التوقف عن مزاوله النشاط.

لكن للأسف لم يحدد القانون المقصود بالتوقف: هل يكون التوقف من تاريخ بدء التصفية؟ أم من تاريخ انتهاء التصفية؟ وقد حدد هذه النقطة القضاء الضريبي. حيث قضت المحكمة أن المقصود بالتوقف هو من تاريخ انتهاء التصفية وليس من تاريخ بداية التصفية<sup>(2)</sup>

وهنا تبرز نقطة الخلاف والتي لم ينظر إليها القانون المصري ألا وهي:

إن اعتماد مفهوم التوقف عن مزاوله النشاط من تاريخ انتهاء التصفية، يؤدي إلى فرض استمرارية المنشأة بنشاطاتها لغاية انتهاء التصفية. فلو فرضنا أن القرار اتخذ بتصفية الشركة

(1) المنجي، مرجع سبق ذكره، ص280.

(2) قضت محكمة النقد في هذا الصدد "من المقرر في قضاء هذه المحكمة أنه وفي أحوال التصفية لا يبدأ توقف المنشأة من تاريخ بدء التصفية ولكن من تاريخ انتهائها ولهذا فإن فترة التصفية تكون فترة عمل يباشر فيها الممول نشاطه الخاضع للضريبة وتعد عمليات التصفية استمرار لهذا النشاط وثبوت الشخصية المعنوية للشركة في فترة التصفية جاء على سبيل الاستثناء لذلك وجب أن تقدر ضرورة هذا الاستثناء بقدرها "نقض 1978/11/28 الطعن رقم 2 لسنة 42 قضائية.(المنجي،1998،ص282)

بتاريخ 2004/5/31 والتصفية انتهت بتاريخ 2004/12/31 فإن الأرباح حسب القانون المصري تحسب عن كامل الفترة من 2004/1/1 ولغاية 2004/12/31 بناء على أن فترة التصفية هي فترة عمل للشركة.

إن الأخذ بهذا الرأي قد يؤدي إلى تضييع حق الخزانة من أموال الضرائب حيث قد يعتمد الممول بأن يظهر فترة التصفية بخسارة كبيرة من خلال بيع الأصول بأقل من قيمتها الحقيقية إلى أطراف ذات علاقة مع الشركة ( ذات مصالح).

وقد تستمر فترة التصفية لأكثر من نهاية العام فقد تستمر لغاية 2005/6/30 فهل نؤخر حق الخزانة لحين الانتهاء من عمليات التصفية ؟ أم نقوم بحساب الضريبة حتى 2004/12/31 باعتبار انتهاء السنة المالية وإدخال الأرباح والخسائر الناتجة عن التصفية عن الفترة من 2004/6/1 ولغاية 2004/12/31 ضمن أرباح وخسائر السنة المالية؟ أم هل نصدر قوائم مالية عن الفترة من 2004/1/1 ولغاية قرار التصفية (2004/5/31) ونحتسب الضريبة المستحقة عليها وكذلك الأمر بالنسبة لفترة التصفية حتى 2004/12/31 ؟ أسئلة بحاجة إلى إجابات. يجيب الباحث عنها في الجزء الثالث والأخير من هذا الفصل ولكن بعد أن يناقش الباحث مسألة التصفية في القانون الضريبي الأردني والفلسطيني.

ولقد أقر القانون المصري عقوبة قاسية على الشركات التي لا تبلغ عن توقف نشاطها حيث ألزم هذا القانون أن يتم التبليغ خلال 60 يوماً من تاريخ الانتهاء من أعمال التصفية وفي الحال التي لا يتم التبليغ فيها خلال الستين يوم تدفع ضريبة الأرباح عن سنة ضريبية كاملة حتى ولو كان التوقف في النصف الأول من السنة المالية وذلك بهدف ضمان حق الخزينة من أموال الضرائب وكي لا يكون هناك تهاون في هذه النقطة. حيث أن الدولة تقوم إيراداتها بشكل كبير على أموال الضرائب.

ولتوضيح هذه النقطة لنفترض أن إحدى الشركات قامت بالتوقف عن العمل بتاريخ 2004/7/31 وقامت بتبليغ مصلحة الضرائب بالتوقف عن العمل بتاريخ 2004/12/31 وكانت أرباح الشركة من تاريخ 2004/1/1 ولغاية 2004/6/30 م 45000 دولار أمريكي.

نلاحظ أن المكلف لم يبلغ دائرة الضريبة خلال الفترة المسموح بها وعليه فإن القانون يفرض عليه أن تحسب ضريبته عن سنة كاملة كالآتي ( في حال كانت نتيجة فترة التصفية لا ربح ولا خسارة ):

الأرباح المقدرة عن سنة كاملة = 45000 ( عن ستة شهور )  $\times 2 = 90000$  دولار

نسبة الضريبة 20 % =  $90000 \times 20\% = 18000$  دولار .

أي أن الضريبة تضاعفت نتيجة لعدم إبلاغ مصلحة الضرائب في الوقت المحدد للتبليغ.

### المطلب الثاني: التصفية في القانون الضريبي الأردني:

لقد نظم المشرع الأردني موضوع التصفية ولكن ليس بالتفصيل الذي فصل به المشرع المصري هذه النقطة. فنص في المادة 36 الفقرة ب من قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 والقانون المعدل رقم 25 لسنة 2001 على ما يلي:

"على كل مصف لأي شركة أو شركة أو طابق إفلاس أو إعسار أو صلح واق أو أي شخص مسؤول عن أي تصفية مشابهة أو تسوية من أي نوع أن يبلغ خطياً ببدء إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة وفي حال التخلف عن ذلك يعتبر كل من أولئك مسؤولاً مسؤولياً مباشرة وشخصية عن دفع تلك المبالغ وفق أحكام القانون على أن لا يعني هذا الحكم الورثة من دفع تلك المبالغ من أي أموال منقولة أو غير منقولة آلت إليهم من التركة"<sup>(1)</sup>.

لقد أوجبت الفقرة (ب) من المادة (36) من قانون الضريبة الأردني لسنة 2001 كل مصف لشركة عدة التزامات منها:

- 1- إبلاغ دائرة ضريبة الدخل خطياً ببدء إجراءات التصفية.
- 2- إذا قصر بعدم الإبلاغ فيعتبر مسؤولاً مسؤولياً مباشرة وشخصية عن المبالغ المستحقة للضريبة والناجمة عن نشاط الشركة عن نهاية التصفية.

<sup>(1)</sup> المنجى، مرجعه سبق ذكره، 54

لقد اختلف القانون الضريبي الأردني عن قانون الضريبة المصري، حيث نص قانون الضريبي المصري على أن يتم تبليغ دائرة الضريبة عن التوقف بعد 30 يوم من انتهاء التصفية وبالتالي تفرض الضريبة حتى نهاية التصفية. أما قانون الضريبة الأردني فقد نص على أن يتم التبليغ فور بدء عملية التصفية ( على كل مصف لأي شركة أو تركة أو طابق إفلاس أو إعسار أو صلح واق أو أي شخص مسؤول عن أي تصفية مشابهة أو تسوية من أي نوع أن يبلغ خطأً ببدء إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ المستحقة للضريبة....)، لكنه لم يحدد هل يتم فرض الضريبة على الفترة السابقة للتصفية على حده وتدفع تلك الضريبة، أم تدفع الضريبة عن الفترة كاملة (من بدء السنة المالية وحتى انتهاء فترة التصفية).

ففي ظل تفسير أن التبليغ يكون من بدء عمليات التصفية بهدف تصفية حساب الضريبة عن الفترة السابقة فإنه يتم احتساب الضريبة المستحقة على الشركة التي تخضع لعملية التصفية حتى تاريخ البدء بعملية التصفية. فلو قررت شركة تصفية أعمالها بتاريخ 2004/6/1، فإنه يجب عليها أن تصدر قوائم مالية لأجل احتساب الضريبة في ذلك التاريخ وتقوم بدفع ما عليها من التزام تجاه الضريبة في حال حققت ربحاً عن تلك الفترة ( من 2004/1/1 ولغاية 2004/6/1).

ويتم احتساب الضريبة المستحقة على عمليات التصفية بشكل منفصل متى تم الانتهاء من التصفية، فعلى فرض تم الانتهاء من التصفية بتاريخ 2004/12/31 فإنه يتم فرض ضريبة على الأرباح المتحققة خلال فترة التصفية فقط.

وكذلك أغفل المشرع الضريبي الأردني المدة التي يجب أن يبلغ بها أصحاب المنشأة عن التوقف عن مزاولة النشاط. في حين أمهل المشرع الضريبي المصري مدة 30 يوم للتبليغ عن التوقف.

ومن العقوبات التي يفرضها القانون عن عدم التبليغ عن توقف مزاولة النشاط أن تفرض الضريبة على سنة كاملة عقاباً للشركة.

## المبحث الثاني

### التصفية في القانون الضريبي الفلسطيني

لقد مر الشعب الفلسطيني على مدى المائة عام الماضية بظروف سياسية صعبة، حيث تعاقب الاحتلال على هذا البلد المسلم، فمن الاحتلال (الانتداب) البريطاني لفلسطين، للاحتلال الإسرائيلي عام 1948، للوصاية الأردنية على أراضي ما تسمى 1967م. فطبق القانون العثماني قبل أن يطبق القانون البريطاني، وطبق القانون الأردني قبل أن يطبق قانون الكيان الغاصب الصهيوني.

فلم ينعم هذا البلد بالأمن والأمان، ولم تقم له دولة ولا تشريعات إلا في منتصف التسعينيات من القرن الماضي. حيث عقد الاتفاق الجائر - اتفاق أوسلو - لتسليم السلطة الفلسطينية زمام الحياة وتديرها وكأن الكيان الصهيوني أعطانا السيادة على أرضنا.

وتم كذلك توقيع اتفاقية باريس الاقتصادية والتي اعترف موقعوها بأنها اتفاقية ظالمة وجائرة بحق الفلسطينيين حيث تم ربط الاقتصاد الفلسطيني بالاقتصاد الصهيوني بشكل مباشر. ونصت هذه الاتفاقية على إن تقوم السلطة الفلسطينية بإدارة الضرائب المباشرة وغير المباشرة وحددت الاتفاقية بأن للسلطة الحق في سن القوانين ووضع السياسات الخاصة بإدارة الضرائب المباشرة على الأفراد والشركات، أما بخصوص الضرائب غير المباشرة فإن للسلطة الحق في رفعها أو خفضها بنسبة 2% أي أن تبقى بحدود 15 - 17%.

فلقد ورثت السلطة الفلسطينية عن الوصاية الأردنية كافة القوانين دون استثناء، ومن ضمنها قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 وكذلك ورثت السلطة عن الكيان الصهيوني الغاصب الأوامر العسكرية والتي شوهدت قانون الضريبة الأردني رقم (25) لسنة 1964م. وأصبح القانون الضريبي سيقاً مسلطاً على رقاب الفلسطينيين لخدمة مصالح الكيان الصهيوني الغاصب.

وبعد انتقال الإدارة الضريبية للفلسطينيين ونقل الصلاحيات إليها أصبحت الإدارة الضريبية تأخذ المفهوم الفلسطيني، حيث اتبعت الدائرة الضريبية لوزارة المالية وأنشئت الدوائر الضريبية في مختلف محافظات الوطن وعملت تلك الدوائر على محاولة التخفيف عن المكلفين ما كانوا يعانونه إبان الاحتلال الصهيوني الغاصب. ولكن لم تكن تلك المحاولات كافية لتغيير الصورة السيئة التي وشم بها الاحتلال الدوائر الضريبية.

فكان لابد من تغيير القوانين الضريبية التي ورثناها سابقاً وكذلك تغيير ما يسمى بالأوامر العسكرية. فتم اقتراح قانون ضريبة جديد وتمت مناقشته في المجلس التشريعي وأجيز بالقراءات الثلاث ليرى النور في نهاية عام 2004 أول قانون ضريبي فلسطيني.

لقد أنجز القانون الضريبي والذي يرى الكثير أنه قانون جيد لكنه أغفل الكثير من النقاط المهمة، فلم يحدد مثلاً عدد الأولاد الذين ينزلون من الدخل الخاضع للضريبة، وكان بالأحرى بمن سن القانون واقترحه أن يراجع القوانين في الدول المجاورة كمصر والأردن حيث قطعت شوطاً كبيراً في سن القوانين وخصوصاً قانون ضريبة الدخل.

قبل البدء بالحديث عن القانون الجديد، سيقوم الباحث بمعرفة كيف عالج القانون رقم 25 لسنة 1964 موضوع التصفية، حيث بقي هذا القانون ساري المفعول حتى السنة الضريبية لعام 2005م.

نصت المادة 35-أ من قانون 25 لسنة 1964 على ما يلي:

( كل إنسان قام خلال أية سنة بفتح محل عمل أو بدأ في ممارسة مهنة أو بدأ في إدارة محل عمله أو مهنته بمحل عمل إضافي أو محل عمل آخر أو قام بتغيير نوع عمله أو مهنته عليه أن يعلم مأمور التقدير الذي يوجد في نطاق صلاحياته محل العمل أو تمارس فيه مهنته بكتاب خلال 90 يوماً من البداية أو التغيير).

يرى الباحث أنه لم يأت ذكر التصفية في المادة أعلاه بشكل واضح وجلي، ولا حتى ذكر أنه يجب التبليغ عن تغيير العمل أو إضافة أعمال جديدة للعمل القائم بهدف تصفية حساب

الضريبة. ولكن يمكن الاستنتاج من عبارة (أو قام بتغيير نوع عمله) أن تغيير العمل يعني تصفية العمل السابق والقيام بفتح عمل جديد.

ولقد حمل قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 المصفي مسؤولية تصفية حساب الضريبة وجعلته مسؤولاً مسؤولية شخصية عن تسديد حساب الضريبة، وساوى بينه وبين المكلف الأصلي بدفع الضريبة، فنصت المادة 48 من قانون 25 لسنة 1964 على ما يلي:

(إن كل مصفٍ أو قيمٍ على طلب إفلاس عينته المحكمة أو عين بموجب أي تشريع نافذ المفعول في المملكة وكل متولٍ أو وصي أو حارس يتولى أو لجنة تتولى تسيير ورقابة أو إدارة أي ملك أو مشروع بالنيابة عن شخص فاقده الأهلية يكون خاضعاً للضريبة على نفس الوجه وبنفس المقدار الذي يكون فيه ذلك الشخص خاضعاً للضريبة لو لم يكن فاقداً الأهلية).

فيرى الباحث من النصوص أعلاه أن قانون الضريبة رقم 25 لسنة 1964 لم يحدد كيفية حساب الضريبة هل هي عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ بدء التصفية؟ أم من بداية السنة المالية وحتى الانتهاء من عمليات التصفية. لكنه أقر بالمدة الزمنية الواجب التبليغ خلالها وهي فترة 90 يوم.

ولقد حذا قانون الضريبة الفلسطيني رقم 17 لسنة 2005 حذو القانون الضريبي الأردني في تنظيم عملية التصفية فنصت الفقرة الرابعة من المادة 16 على ما يلي:

( يتعين على كل مصفٍ لأي شركة أن يبلغ المدير خطياً ببدء إجراءات التصفية لبيان وتثبيت المبالغ الضريبة المستحقة على الشركة ويقدم إقراراً ضريبياً عن الشركة المكلف بتصفيتها وتدفع الضريبة حال استحقاقها).

يرى الباحث أن المشرع الضريبي الفلسطيني أخذ برأي المشرع الأردني في أن التبليغ يكون من بدء فترة التصفية وليس من انتهائها وعليه لم يحدد هل يجب أن تدفع الضريبة المستحقة على الشركة قبل البدء بعملية التصفية، بحيث يتم حساب الضريبة المستحقة على

الشركة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ البدء بالتصفية. وتعتبر فترة التصفية على أنها فترة عمل للشركة ويتم احتساب الضريبة فقط على هذه الفترة.

وكذلك فإن المشرع الفلسطيني أهمل نقطة تحديد المدة الزمنية الواجب أن يبلغ بها المصفي عن وقف مزاولة النشاط وبدء التصفية، حيث يمكن أن يتوقف الممول عن مزاولة النشاط و يبدأ بالتصفية بعد فترة، فكان بالأحرى بالمشرع الفلسطيني أن يحدد الفترة الزمنية ما بين التوقف عن العمل وبدء إجراءات التصفية.

وأيضاً لم يحدد المشرع الفلسطيني العقوبات التي يمكن أن تفرض على الممول في حال لم يتم بالتبليغ في الفترة الزمنية المقرر له.

ويرى الباحث أن قانون 25 لسنة 1964 وضح واجبات المصفي ومدة التصفية أكثر مما أوضحه القانون الجديد للضرائب رقم 17 لسنة 2005م وكان أحرى بالمشرع أن يعود للقانون القديم وقوانين الضرائب المعمول بها في الدول القريبة من فلسطين ( مصر والأردن) لكي يدرسها ويأخذ منها ما ينقص التشريع الجديد. لا أن يشرع قانون بمعزل عن الدراسات والملاحظات المدونة وغير المدونة للقوانين السابقة.

## المبحث الثالث

### المشاكل الناتجة عن عدم وجود نص يحدد فترة بدء التصفية ومدتها ومعالجتها

فيما سبق تم استعراض التصفية في كل من القانون الضريبي المصري، القانون الضريبي الأردني والقانون الضريبي الفلسطيني. ومن خلال هذا الاستعراض الموجز وجدنا طريقتين لمعالجة التصفية، وبشكل أوضح المدة التي يجب أن يبلغ بها الممول الدائرة الضريبية بالتوقف عن النشاط والبدء بالتصفية:

**الرأي الأول:** أن التبليغ يجب أن يكون خلال 90 يوم من انتهاء عملية التصفية، وليس عند تاريخ التوقف عن العمل. حيث تكون التصفية فترة عمل ولا يتم تصفية حساب الضريبة إلا بعد انتهاء التصفية، وهذا الرأي تبناه القانون الضريبي المصري بشكل واضح.

إن الأخذ بهذا بالرأي يعني عدم تقدير الضريبة والانتظار حتى انتهاء عمليات التصفية ومن ثم تقدير الضريبة مما يعني فتح المجال أمام الممولين بتجنب الضريبة من خلال تحقيق خسائر مقصودة في عمليات التصفية كبيع أصول الشركة بصفة وهمية أو صورية لأشخاص وأطراف ذات مصالح في الشركة.

**الرأي الثاني:** أن التبليغ يكون قبل البدء بعملية التصفية دون أن يحدد المدة الزمنية الواجب أن يتم التبليغ بها ، وكذلك لم ينص القانون ما المقصود بالتوقف عن العمل وهل التبليغ يكون بمجرد التوقف عن العمل ؟ حيث يمكن أن تتوقف الشركة عن العمل دون البدء بإجراءات التصفية ويمكن أن تمارس الشركة الكثير من الأعمال التي تؤدي إلى تحقيق خسائر مقصودة بهدف التهرب من دفع الضرائب. وكذلك فإن أي من قانون الضريبة الفلسطيني والأردني لم يوضحاً بأن الهدف من ذلك هو تصفية حساب الضريبة قبل البدء بعملية التصفية.

وكذلك لم تُحدد فترة التصفية في القوانين السابقة (مصر/الأردن/فلسطين) مما يخلق غموضاً في هذه النقطة حيث يمكن أن تستمر فترة التصفية لأكثر من سنة مالية، حيث أقر قانون الشركات بأن فترة التصفية قد تستمر لمدة ثلاث سنوات. فهل تستمر الشركة بنشاطها لمدة ثلاث

سنوات دون أن تصدر قوائم مالية ودون أن تقوم بتصفية حساب الضريبة طوال فترة التصفية ؟  
إن عدم تحديد فترة ومدة التصفية يؤدي إلى خرق العديد من قواعد العمل القانونية والمحاسبية،  
ومن هذه القواعد:

1- المتطلبات المحاسبية التي تفرض على الشركات تقديم قوائم مالية عن سنة مالية كاملة ( 12 شهر) وتدقيق هذه القوائم وتصفية حساب الضريبة.

2- خرق قاعدة سنوية الضريبة، حيث أقرت كل القوانين الضريبية بأن الضريبة تفرض عن كل سنة مالية واستمرار التصفية لأكثر من سنة مالية يعني عدم تصفية حساب الضريبة إلا بعد الانتهاء من عملية التصفية مهما استمرت تلك العملية.

ومن خلال الرأيين أعلاه والذي تبني أحدهما بأن المقصود بالتوقف عن العمل هو بدء عملية التصفية والرأي الثاني الذي لم يحدد بالمقصود بالتوقف عن العمل بل تحدث عن البدء بالتصفية هو المعتد به للتبليغ. وكذلك عدم نقاش الرأيين أعلاه لمدة التصفية كان لزاماً على الباحث إظهار المشاكل الناتجة عن عدم وضوح الرأيين السابقين وتوضيح المشاكل التي تنتج عن عدم الوضوح وتبيان الخسائر التي قد تتعرض لها الخزنة جراء هذا الغموض.

لتوضيح ما قد تتعرض له خزينة الدولة من خسائر نتيجة الغموض في النصوص القانونية المتعلقة بعملية التصفية وعدم الاتفاق بين القوانين على الوقت المحدد للتبليغ هل هو بدء إجراءات التصفية، أم هل هو بالانتهاء من عمليات التصفية. وعليه يعرض الباحث المثال التالي للتوضيح:

تعمل إحدى شركات الأموال في مجال التصنيع الغذائي واتخذ الشركاء قراراً بتصفية الشركة نتيجة لوجود منافسين أقوى في السوق المحلي وعدم القدرة على منافستهم. وتبدأ السنة المالية للشركة بتاريخ 1/1 وتم الاتفاق على تصفيتها بتاريخ 2004/8/31 واستمرت أعمال التصفية حتى تاريخ 2004/12/31.

ولنفترض أن نتيجة فترة التصفية خلال الفترة كانت كما يلي:

الحالة الأولى ربح بمبلغ 40.000 دولار .

الحالة الثانية لا ربح و لا خسارة.

الحالة الثالثة خسارة بمبلغ 80.000 دولار .

وكانت أرباح الفترة من بدء السنة المالية ( 2004/1/1 ) ولغاية (2004/4/30) مبلغ 80.000 دولار أمريكي. علماً بأن نسبة الضريبة كما يلي : أول 100.000 نسبة الضريبة 30%، وما زاد عن ذلك 35 % . وكذلك لنفترض أن الشركة أبلغت دائرة ضريبة الدخل بتاريخ 2005/3/31م عن التوقف عن العمل ( انتهاء أعمال التصفية).

ويقوم الباحث بتحديد الضريبة وفق تفسير بأن التبليغ سيكون ببدء إجراءات التصفية وكذلك في حال كان التبليغ بانتهاء فترة التصفية.

**الحالة الأولى: في حال كان التبليغ ببدء إجراءات التصفية:**

**أولاً:** حيث أبلغت الشركة بعد انتهاء فترة التبليغ المسموح بها وعليه تحسب الضرائب عن سنة مالية كاملة كعقاب عن التأخير في تبليغ الشركة كالاتي:

الأرباح عن سنة كاملة =  $80.000 \times \frac{4}{12} = 240.000$  دولار أمريكي.

الضريبة المستحقة =  $100.000 \times 30\% = 30.000$  دولار أمريكي.

=  $140.000 \times 35\% = 49.000$  دولار أمريكي.

**= 79000 دولار أمريكي**

احتساب ضريبة فترة التصفية تكون كما يلي:

1- إذا كانت أرباح التصفية 40.000 دولار أمريكي وهي عن فترة من 2004/5/1 ولغاية

2004/12/31

$$\text{الربح عن سنة كاملة} = 4 / 12 \times 40.000 =$$

$$= 120.000 \text{ دولار أمريكي}$$

$$\text{الضريبة عن سنة كاملة} = 30 \times 100.000 \% = 30.000$$

$$= 7000 \text{ دولار أمريكي} = 35 \% \times 20.000$$

$$= 37.000 \text{ دولار أمريكي}$$

$$\text{ضريبة فترة التصفية} = 12/4 \times 37.000 = 12.3000 \text{ دولار أمريكي}$$

وعليه يكون المبلغ الواجب دفعة للضريبة = ضرائب ما قبل التصفية + ضرائب من بعد التصفية

$$= 12.333 + 79.000 =$$

$$= 91.333 \text{ دولار أمريكي.}$$

2- إذا لم تكن قد حققت التصفية إرباح فلا يتم فرض ضريبة على فترة التصفية.

$$\text{الضريبة المستحقة} = 79.000 \text{ دولار أمريكي.}$$

3- كذلك إذا حققت التصفية خسائر فلا يتم فرض ضريبة على فترة التصفية.

$$\text{الضريبة المستحقة} = 79.000 \text{ دولار أمريكي.}$$

**ثانياً:** أبلغت الشركة خلال فترة التبليغ المسموح بها وعليه تكون الضرائب عن الفترة من بداية

السنة المالية وحتى تاريخ البدء بعملية التصفية كما يلي:

$$\text{الأرباح عن سنة كاملة} = 4/12 \times 80.000 = 240.000 \text{ دولار أمريكي}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = 30 \times 100.000 \% = 30.000 \text{ دولار أمريكي}$$

$$49.000 = 35\% \times 140.000 \text{ دولار أمريكي}$$

$$79.000 =$$

الضريبة عن الفترة من 2004/1/1 ولغاية 2004/4/30

$$12/4 \times 79.000 =$$

$$= 26.333 \text{ دولار}$$

احتساب ضريبة فترة التصفية تكون كما يلي:

1- إذا كانت أرباح التصفية 40.000 دولار أمريكي وهي عن فترة من 2004/5/1 ولغاية

2004/12/31

$$\text{أرباح السنة} = 40.000 \times 4 / 12 = 120.000 \text{ دولار}$$

$$\text{الضريبة عن سنة كاملة} = 30\% \times 100.000 = 30.000 \text{ دولار}$$

$$20.000 \times 35\% = 7000 \text{ دولار}$$

$$= 37.000 \text{ دولار أمريكي.}$$

$$12/4 \times 37.000 = \text{الضريبة عن فترة التصفية}$$

$$12.333 \text{ دولار أمريكي}$$

وعليه يكون المبلغ الواجب دفعة للضريبة = ضرائب ما قبل التصفية + ضرائب من بعد التصفية

$$12.333 + 26.333 =$$

$$= 38.666 \text{ دولار أمريكي.}$$

2- إذا لم تكن قد حققت التصفية إرباح فلا يتم فرض ضريبة على فترة التصفية.

الضريبة المستحقة = 26.333 دولار أمريكي.

3- كذلك إذا حققت التصفية خسائر فلا يتم فرض ضريبة على فترة التصفية.

الضريبة المستحقة = 26.333 دولار أمريكي.

**الحالة الثانية: في حال كان التبليغ بانتهاء فترة التصفية:**

وعليه ومن خلال تفسير قانون الضريبة المصري يتم دمج نتائج فترة التصفية مع النتائج التي حققتها الشركة قبل البدء بعملية التصفية.

1- إذا كانت أرباح التصفية 40.000 دولار أمريكي : فيتم دمج أرباح ما قبل التصفية مع أرباح ما بعد التصفية كما يلي:

= أرباح ما قبل التصفية + أرباح ما بعد التصفية

80.000 + 40.000 = 120.000 دولار أمريكي

الضريبة المستحقة = 100.000 × 30 % = 30.000 دولار

20.000 × 35 % = 7000 دولار

قيمة الضريبة المستحقة للدفع = 37.000 دولار أمريكي

2- في حال لم تحقق فترة التصفية أية أرباح تفرض الضريبة فقط على الأرباح المحققة خلال فترة عمل الشركة فقط

الضريبة المستحقة على الشركة = أرباح ما قبل التصفية + أرباح من بعد التصفية

= 80.000 + صفر

أرباح السنة كاملة = 80.000

الضريبة المستحقة = 80.000 × 30 % = 24.000 دولار

3- في حال حققت فترة التصفية خسائر بقيمة 80.000

الضريبة المستحقة على الشركة = أرباح ما قبل التصفية + أرباح من بعد التصفية

= 80.000 + ( 80.000 )

= صفر ( لا يتم فرض ضريبة )

وعليه لا تفرض على الشركة أية ضرائب وذلك لأن الشركة لم تحقق أي أرباح وذلك بسبب تحقيق الشركة لخسائر فترة التصفية تساوي ما حققته من أرباح خلال فترة ما قبل التصفية.

من خلال المثال المطروح سابقاً يرى الباحث كيف يختلف مبلغ الضريبة من طريقة إلى أخرى، فيمكن أن يدفع المكاف الضريبة للدولة أكثر في حال تم التبليغ عن بدء عملية التصفية وتم دفع ضريبة أرباح الشركة أو خسائرها عن الفترة ما قبل التصفية بشكل منفصل عن ما بعد التصفية.

ولكي يستطيع الباحث المقارنة بين هذين الرأيين يعرض النتائج السابقة من خلال

الجدول التالي:

**جدول (1)** يقارن الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة في حال كان التبليغ ببدء إجراءات التصفية والتبليغ بانتهاء إجراءات التصفية.

التبليغ عن التصفية	الضرائب المستحقة
<b>التبليغ من تاريخ بداية التصفية لكن بعد المدة المسموح بها</b>	
نتيجة التصفية ربح	91.333
نتيجة التصفية صفر	79.000
نتيجة التصفية خسارة	79.000
<b>التبليغ من تاريخ انتهاء التصفية</b>	
نتيجة التصفية ربح	37.000
نتيجة التصفية صفر	24.000
نتيجة التصفية خسارة	صفر

في حال قام المكلف بالتبليغ خلال الفترة القانونية المسموح بها لكن من تاريخ بدء التصفية فتكون الضرائب كما يلي:

**جدول (2)** يقارن الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة في حال الالتزام بالتبليغ عن التصفية خلال المدة القانونية المسموح بها وتجاوز تلك المدة.

حالة التبليغ	خلال المدة القانونية المسموح بها	تجاوز المدة القانونية المسموح بها
نتيجة التصفية ربح	38.3333	91.333
نتيجة التصفية صفر	26.333	79.000
نتيجة التصفية خسارة	26.333	79.000

في حال قام المكلف بالتبليغ خلال الفترة القانونية المسموح بها لكن من تاريخ انتهاء التصفية فتكون الضرائب كما يلي:

**جدول (3)** يقارن الفرق بين مبلغ الضريبة المستحقة في حال الالتزام بالتبليغ عن التصفية خلال المدة القانونية المسموح من بدء إجراءات التصفية والمدة القانونية المسموح بها من انتهاء إجراءات التصفية.

حالة التبليغ	خلال المدة القانونية المسموح بها من انتهاء التصفية	خلال المدة القانونية المسموح بها من بدء التصفية
نتيجة التصفية ربح	37.000	38.666
نتيجة التصفية صفر	24.000	26.333
نتيجة التصفية خسارة	صفر	26.333

من خلال العرض السابق للنتائج فإنه يمكن ملاحظة ما يلي:

- يستفيد الممول في حال تم الإشعار بالتوقف عن العمل والبدء بإجراءات التصفية خلال المدة القانونية المسموح بها ( 90 يوم) عن عدم الإبلاغ خلال المدة القانونية.
- عند مقارنة حق الخزنة في حال تم الإشعار خلال المدة القانونية المسموح بها من تاريخ بدء التصفية بحقها و الإشعار خلال المدة القانونية المسموح بها من انتهاء التصفية فإن الضريبة المستحقة نقل، مما يعني فقدان الخزينة العامة للدولة أموال طائلة، مما يعني أن المكلف تستحق عليه ضريبة أقل إذا اعتبرت فترة التصفية فترة عمل وتم الإشعار بالتوقف عن العمل في نهاية التصفية، وعليه تتخفض مستحقات الدولة من الضرائب كلما زادت فترة التصفية. وقد يقوم المكلفين عن قصد بإطالة فترة التصفية من أجل تحقيق بعض الخسائر الوهمية من أجل التهرب من الضريبة أو تقليل المبالغ المستحقة عليهم للخزنة العامة.
- إن القيام بدمج نتائج التصفية بالنشاط السابق لها ( أي جمع أرباح/خسائر ما قبل التصفية بأرباح/خسائر فترة التصفية) مقارنة بالخيار الثاني الذي يعامل نتائج ما قبل التصفية بشكل منفصل عن نتيجة التصفية يؤدي إلى إلحاق الضرر بالخزنة العامة للدولة، حيث قد تقوم الشركات ببيع أصولها عند التصفية بصورة صورية لإطراف تتفق معها يكون لها مصلحة في الشركة بمبالغ أقل من قيمتها الحقيقية وهذا يعني تحقيق خسائر مقصودة

لتقليل الوعاء الخاضع للضريبة مما يعنى انخفاض قيمة الضريبة المستحقة على الشركة. أما عند الفصل بين نتائج ما قبل التصفية مع النتائج التي تحققها الشركة خلال فترة التصفية تمنع أصحاب الشركات من القيام بتلك التصرفات التي تضر بصالح الخزينة لعامة.

## الفصل الرابع

### الخلاصة والتوصيات

-1 الخلاصة.

-2 التوصيات.

## الفصل الرابع

### الخلاصة والتوصيات

#### أولاً: الخلاصة

يمكن تلخيص نتائج الدراسة بما يلي:

- 1- تعامل أرباح التصفية بصورة منفصلة عن أرباح شركة الأموال في حال كان التبليغ عن توقف العمل ببدء إجراءات التصفية، وتحسب الضريبة بصورة مستقلة عن الأرباح التي حققتها المنشأة قبل التصفية.
- 2- تعامل أرباح التصفية بصورة مجتمعة مع أرباح المنشأة في حال كان التبليغ عن توقف العمل بانتهاء أعمال التصفية، وتحسب الضريبة عن الأرباح التي حققتها قبل التصفية مع أرباح التصفية بصور مجتمعة.
- 3- إن عدم الفصل بين أرباح فترة التصفية و (أرباح أو خسائر) فترة ما قبل التصفية قد يؤدي إلى الإخلال بمبدأ سنوية الضريبة إذا استمرت التصفية لأكثر من عام.
- 4- إن عدم الفصل بين أرباح ما قبل التصفية و(أرباح أو خسائر) ما بعد التصفية يؤدي إلى الأضرار بالخرزانة العامة في حال تعدد المكلف تحقيق خسائر في فترة التصفية والتي تعتبر فترة عمل للشركة.
- 5- إن الاستمرار لفترة زمنية طويلة للتصفية يؤدي إلى تخفيض الأرباح التي يمكن أن تحققها شركة الأموال خلال فترة التصفية وذلك من خلال إما إظهار وجود خسائر وهمية وإما من خلال زيادة مصاريف التصفية بطريقة وهمية.
- 6- في حال قام المكلف بالتبليغ عن توقف شركة الأموال عن العمل خلال الفترة القانونية التي حددها قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 25 لسنة 1964 بـ 90 يوم لأنه

يستفيد من هذه المدة بتخفيض الضريبة، حيث تعتبر الضريبة أنه في حال التخلف عن التبليغ فإن الضريبة تربط عن عام كامل كعقاب للمكلف عن عدم تبليغه.

7- تتسم المواد القانونية الخاصة بالتصفية بعدم الوضوح حيث يمكن للمكلف أن يفسرها بالطريقة التي تناسبه، من أجل التهرب من الضريبة ودفع ضريبة اقل.

## ثانياً: التوصيات

تتعرض خزانة الدولة لكثير من الخسائر لعدم وضوح القوانين أو لعدم معالجة القوانين الضريبية لكثير من المسائل المهمة المتعلقة بالضريبة، وكذلك لأن الإنسان مجبول على حب المال والتمسك به، مما يدفعه لسلوك شتى الوسائل للتهرب من الضريبة فإن لم يستطع حاول تجنبها بالبحث عن الثغرات في القوانين الضريبية، وعلى ضوء نتائج الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

- 1- أن يتم تحديد المدة القانونية التي يجب أن تبلغ بها شركات الأموال عن التوقف عن العمل وبدء إجراءات التصفية.
- 2- أن يتم تحديد التبليغ ببدء إجراءات التصفية وليس بانتهاء إجراءات التصفية لما في ذلك مصلحة لخزينة الدولة ومنعاً للتهرب من دفع الضريبة كما تبين معنا في البحث.
- 3- أن يتم فصل نتيجة أعمال الشركة المساهمة قبل البدء بإجراءات التصفية عن نتيجة أعمال الشركة المساهمة في فترة التصفية، وتدفع ضريبة كل فترة على حده.
- 4- إن عملية سن القوانين يجب أن تأخذ الوقت الكافي للدراسة والتمحيص، بحيث تعرض على الخبراء والفنيين قبل أن يتم إصدار القانون، وعليه يرى الباحث أنه يجب إعادة النظر في بعض المواد الخاصة بقانون ضريبة الدخل ( الخاصة بالتصفية) وعرضها على المهنيين والمختصين لإبداء الرأي والمشورة.
- 5- أهمية عمل مقارنات مع قوانين الضريبة المطبقة في الدول المجاورة كمصر والأردن من أجل الاستفادة منها في معالجة الكثير من القضايا الضريبية وخصوصاً لأن الجهة المختصة بإصدار القوانين في فلسطين حديثة العهد في إصدار القوانين.
- 6- العمل على إصدار اللوائح التنفيذية والتفسيرية للقوانين، مما يقلل الاجتهاد والتفسير الذي قد يلجأ إليه المكلف للتهرب من الضريبة.

- 7- ضرورة إصدار النشرات والكتيبات التعريفية التي تبين للمكلف الجوانب الفنية والتفسيرية لبعض مواد القانون من أجل عدم وقوع المكلف بأي لبس أو خلل في فهم و تطبيق القوانين.
- 8- ضرورة اهتمام الدوائر الضريبية بتطبيق جميع مواد قانون ضريبة الدخل وعدم إهمال أي مادة حيث يأتي التهرب من المواد التي لا تعمل الدوائر الضريبية على تطبيقها.
- 9- ضرورة تدريب الموظفين في الدوائر الضريبية وإعطائهم المحاضرات النظرية والعملية عن القوانين الجديدة، يتم من خلالها شرح مواد القانون باستفاضة، كما أن الموظف الذي يطبق القانون هو الأقدر على إعطاء الملاحظات على هذه القوانين.

## المصادر و المراجع

- أبو عاصي، حمزة: المحاسبة المتقدمة في الشركات، ط1، الأردن، دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع، 1998م.
- أحمد شلباية، خالد الخطيب: أسس المالية العامة، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م.
- أسامه الحارس، فوز الدين أبو جاموس: محاسبة الشركات، ط1، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004م.
- بدوي، محمد: المحاسبة الضريبية أسس قياس وعاء الضريبة الموحدة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1998م.
- بنستي، عز الدين: الشركات في التشريع المغربي المقارن، ط2. المغرب، 1998م.
- حسني، أحمد: قضاء النقض الضريبي، ط1، الإسكندرية، منشأة المعارف، 1990م.
- حمادة، رشا: المحاسبة المالية في شركات الأشخاص بين النظرية والتطبيق، ط14، الأردن، 2005م.
- حنان، رضوان: بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2003م.
- دراز، حامد: مبادئ المالية العامة، الإسكندرية، مركز الإسكندرية للكتاب، 2000م.
- سامي، فوزي: الشركات التجارية الأحكام العامة والخاصة (دراسة مقارنة)، الأردن، 1999م.
- السلعوس، أسامه محمد صبري: الاندماج بين الشركات و ضماناته القانونية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة محمد الأول، وجده، المغرب، 2005م.
- الشخبانة، عبد: النظام القانوني لتصفية الشركات التجارية، ط1، الأردن، 1992م.
- العريني، محمد: الشركات التجارية، ط1، الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 2002م.
- العكيلي، عزيز: إحكام الإفلاس والصلح الوافي دراسة مقارنة، الأردن، الدار العلمية للنشر والتوزيع، 1992م.

عوني بدر، عثمان التكروري: الشركات التجارية شرح قانون رقم 12 لسنة 1964،  
فلسطين، 1999م.

القضاة، مفلح: الوجود الواقعي والوجود القانوني للشركة الفعلية في القانون المقارن،  
الأردن، 1997م.

محرز، أحمد: الشركات التجارية، ط1، القاهرة، النسر الذهبي، 2000م.

منصور البدوي، محمد الجمال: دراسات في المحاسبة الضريبية، ط1، مصر، دار المعرفة  
الجامعية، 1999م.

وليد الحيايلى، حكمت الراوي: نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات، ط1، بيروت، دار حنين  
للنشر والتوزيع، 1996م.

ياسين، فؤاد: المحاسبة الضريبية، الأردن، اليازوري للنشر، 2005م.

تيشوري، عبد الرحمن، <http://www.almualem.net>.

<http://www.jps-dir.com>

#### القوانين:

قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964م.

قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 لسنة 2004م.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 2001م.

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985م.

قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997م.

قانون ضريبة الدخل المصري رقم 157 لسنة 1981 والمعدل بقانون رقم 187 لسنة 1993م.

قانون الشركات رقم 12 لسنة 1964م.

مشروع قانون الشركات الفلسطيني.

**An-Najah National University  
Faculty of Graduate Studies**

**"Legal Organization of Liquidation of Corporations from  
Legal Aspects, (Commercial, Taxing) and Accounting"**

**By  
'Muhyi Eddin' Mohammad Al-Salous**

**Advisors  
Dr. Hassan Safareene & Dr. Ghassan Khalid**

**This thesis was submitted for fulfillment of the requirements for the  
Master degree in tax disputes in the Graduate Studies College at An-  
Najah National University in Nablus, Palestine.**

**2006**

**Legal Organization of Liquidation of Corporations from  
Legal Aspects, (Commercial, Taxing) and Accounting**

**By**

**'Muhyi Eddin' Mohammad Al-Salou**

**Advisors**

**Dr. Hassan Safareene & Dr. Ghassan Khalid**

**Abstract**

This study examined the legal and commercial text, pertinent to the liquidation of companies and ending their business operations. It also sought to find out how the taxpayer evades paying tax due on the company through the introduction of some procedures, pertinent to the liquidation, which the income tax law in Palestine has failed to deal with clearly. To this end, the researcher held a comparison between income tax laws in Jordan and Egypt and the income tax law effective in Palestine.

At first, the researcher surveyed the liquidation-related legal aspects and the reasons and justifications behind the dissolution of the company and its business operations. He also dwelt on their meaning and nature and how the liquidation measures proceed. Also, the researcher discussed moved to the examinations of the liquidation accounting aspects. In this respect, he detailed the stage which liquidation pass through. An example was given to illustrate the various scenarios resulting from such liquidation in terms of profits and losses.

Further, the researcher studied the liquidation-related articles in the income tax laws of Egypt, Jordan and Palestine. In this context, the researcher highlighted the areas of ambiguity in there articles.

The researcher found that there is some ambiguity in these laws, thus making it possible (for taxpayers) to evade the respect of these laws wither it's material or otherwise.

In the light of the study findings, the researcher suggested a number of recommendations which he believes may contribute to the enactment of laws in a better way. One recommendation is seeking the assistance of experts in the field during the process of enacting laws.