

المحاضرة رقم 06

معيار المحاسبة الدولي 12- ضرائب الدخل Income Taxes

تهدف المعايير المحاسبية الدولية الى تقديم الحلول لمختلف المشاكل المحاسبية خاصة منها تلك المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي، ان مجموع الاقتراحات المقدمة في مختلف المعايير قد يقدم مجموعة من الفروقات والتي يمكن لها ان تجد التأثير في قاعدة احتساب الضريبة وذلك لما يؤثر على الوعاء الضريبي، يهدف المعيار المحاسبي رقم 12 ضرائب الدخل الى تبيان أنواع وأسباب الفروقات، وكذلك المعالجة المحاسبية لها.

1. الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية معالجة مختلف الفروقات القياسية الناتجة عن تطبيق المعيار المحاسبي وتشمل:

الاسترجاع أو الالتزام المستقبلي للمبالغ المسجلة كأصول أو خصوم معترف بها في الميزانية العامة للمنشأة، و

العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للقوائم المالية للمنشأة.

فالمنشأة تتوقع ان تدفع مبالغ مكملة، او تسترجع مبالغ كانت قد دفعتها الى مصلحة الضرائب وذلك نتيجة ما تسبب به تطبيق المعيار المحاسبي في وجود فروق في قاعدة احتساب الضريبة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة، المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك . وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ، وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

2. النطاق تطبيق المعيار

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل، و تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المباشرة و الغير مباشرة اضافة الى الضرائب على المنشآت والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير، كما يستثني هذا المعيار المنشأة الحكومية.

3. اهم المصطلحات المستعملة في المعيار

الربح المحاسبي: وهو النتيجة المحاسبية الناتجة عن طرح مجموع التكاليف من النتائج ، ويجب ان تكون قبل طرح الضريبة.

الربح الخاضع للضريبة او الخسارة الضريبية: هو صافي الربح او الخسارة للفترة المحددة بعد الانتقال من النتيجة المحاسبية الى النتيجة الضريبية .

تكلفة ضريبية او ايراد ضريبي: هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية: هو مبلغ الضرائب الدخل المدفوعة او القابلة للاسترجاع عن الربح الخاضع للضريبة للفترة.

ضرائب مؤجلة خصوم: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، وتسجل لما تكون القيمة المسجلة للأصول اكبر من الغاء المحتسب الضريبي، ام عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام اقل من اساسه الضريبي.

ضرائب مؤجلة اصول: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

- الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع (المعترف بها ضريبيا)
- ترحيل الخسائر الضريبية التي لم يتم استنفادها للفترات القادمة
- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

وعلى العموم فان الاصل الضريبي المؤجل يظهر عندما تكون القيمة الدفترية المسجلة للأصل اقل من اساسه الضريبي، او عندما تكون القيمة المسجلة للالتزام اكبر من اساسه الضريبي.

أ. الفروق المؤقتة: هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو خصم في الميزانية العامة وقاعدته الضريبية، الفروق المؤقتة قد تكون:

- فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
- فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.

ب. الفروق الدائمة: وهي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي و الضريبي نتيجة الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية و التشريع الضريبي، ولا تنعكس اثار هذه الفروق على فترات مالية اخرى.

القاعدة الضريبية: وهو المبلغ الذي على اساسه تحتسب قيمة الضريبة، سواء اصولا او خصوما.

يتكون العبء الضريبي من العبء الضريبي الجاري الدخل الضريبي، والعبء الضريبي المؤجل أو الدخل الضريبي المؤجل.

الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية الجارية.

يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق، فيعترف بالزيادة كأصل.

يجب الاعتراف كأصل بالمنفعة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن استخدامها بأثر رجعي لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة (4 سنوات).

عند استخدام خسارة ضريبية لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة، تعترف المنشأة بهذه المنفعة كأصل في الفترات التي تحدث فيها الخسارة الضريبية لأنه عندها يكون من المحتمل أن المنفعة ستندفق إلى المنشأة ويمكن قياسها بصورة موثوقة.

4. الاعتراف بالمطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة

أمثلة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة الضريبية ما لم ينشأ الالتزام الضريبي عن:

- شهرة لا يسمح باقتطاع إطفائها للأغراض الضريبية.
- الاعتراف الأولي بأصل أ التزام في عملية تتصف بأنها: ليست اندماج اعمال

في وقت حدوث العملية لم تؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).

- ولكن بالنسبة للفروق المؤقتة الضريبية المرتبطة بالاستثمارات في المنشآت التابعة، أو الفروع والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة، فإنه يجب الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل.

- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عندما يدخل المصروف أو الدخل في احتساب الربح المحاسبي في فترة ولكن يدخل في احتساب الربح الضريبي في فترة مختلفة، توصف مثل هذه الفروق غالباً بفروق التوقيت والتالية أمثلة لفروق مؤقتة من هذا القبيل خاضعة للضريبة ينتج عنها مطلوبات ضريبية مؤجلة.

- دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في الميزانية العامة بخصوص هذه الإيرادات لا تثر في الربح الضريبي إلا بعد التحصيل النقدي.

- الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي، الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الاقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحة من قبل السلطات الضريبية لتحديد

الريح الضريبي للفترة الجارية والفترات. لذلك يظهر فرق مؤقت خاضع للضريبة ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة (أما إذا كان الاستهلاك الضريبي أبطأ من الاستهلاك المحاسبي فينشأ فرق قابل للاقتطاع مما ينجم عنه أصل ضريبي مثل قاعدة احتساب اهتلاك الة).

- تكاليف التطوير يمكن أن ترسل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الريح المحاسبي في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الريح الضريبي (تكاليف حسب الطبيعة لم تتحول إلى أصل) فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لا شيء لأنها تكون قد طرحت من الريح الضريبي ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لا شيء .

كذلك تنشأ الفروق المؤقتة عندما:

- يتم توزيع كلفة اندماج الأعمال التي تعتبر امتلاك إلى موجودات ومطلوبات محددة بالرجوع إلى قيمتها العادلة بدون عمل تعديلات معادلة لغايات الضريبة .
 - يتم إعادة تقييم الموجودات بدون تعديلات معادلة لغايات الضريبة .
 - تظهر شهرة أو شهرة سالبة عند الاندماج .
5. اندماج الأعمال

في اندماج الأعمال من نوع التملك، يتم توزيع تكلفة التملك على الموجودات والمطلوبات المحددة بالرجوع لقيمتها العادلة بتاريخ عملية التبادل. وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية باندماج الأعمال أو تتأثر بشكل مختلف على سبيل المثال، عندما يزداد المبلغ المسجل للأصل إلى القيمة العادلة ولكن القاعدة الضريبة للأصل تبقى بالتكلفة على المالك السابق (التاريخية). يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل ويؤثر الالتزام الضريبي المؤجل على الشهرة .

6. الموجودات المسجلة بالقيم العادلة

تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإدراج بعض أصناف الموجودات بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها ، في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان مبلغ الأصل على الريح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة البيان على الريح الضريبي في فترة إعادة التقييم أو إعادة البيان. وتبعاً لذلك، لا يجرى تعديل القاعدة الضريبية من المنافع الاقتصادية للمنشأة وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية. ويكون الفرق بين المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت .

7. الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

قد ينشأ الفرق المؤقت عند الأولي بأصل أو التزام ، على سبيل المثال، إذا كان جزء من أو كامل تكلفة أصل سوف لن تقتطع لغايات الضريبة تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت عن طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل و كالتالي:

في اندماج الأعمال، تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة (أنظر الفقرة 19).

إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة تعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك تعترف بما ينتج عن مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في قائمة الدخل (أنظر الفقرة 59).

إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة في غياب الاستثناءات في الفقرتين 15 و 24 تعترف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل وتعديل القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام بنفس المبلغ مثل هذه التعديلات تبعا للبيانات المالية أقل وضوحا. لذلك لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل الناتج عند الاعتراف الأولي أو لاحقا وفوق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في غي الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

بموجب المعيار المحاسبي الولي الثاني والثلاثون، الأدوات المالية الإفصاح والعرض، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة (على سبيل المثال، سندات قابلة للتحويل) بتصنيف جزء الالتزام من الأداة كالتزام وجزء حقوق المالكين من الأداة كحقوق مالكيين في بعض دوائر الاختصاص تكون القاعدة الضريبية لجزء الالتزام من الأداة عند الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المسجل الأولي لمجموع جزئي الالتزام وحقوق المالكين، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق المالكين بشكل مفصول عن جزء الالتزام. لذلك لا ينطبق الاستثناء المبين في الفقرة 15 (ب) وتبعا لذلك، تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج، وبموجب الفقرة 61، يتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة عن المبلغ المسجل لجزء حقوق المالكين وبموجب الفقرة 58 يعترف بأية تغيرات لاحقة في الالتزام

8. العرض في القوائم المالية

الاصول والالتزامات الضريبية: - المقاصة

يجب القيام بإجراء المقاصة بين الاصول الضريبية الحالية والالتزامات الضريبية الحالية فقط اذا كانت المنشأة:

- لها حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها
 - تنوي السداد على اساس صافي او تجعل الاصل متحققا وتسديد الالتزام معا في نفس الوقت.
- الاعباء الضريبية: يجب عرض العبء او الايراد الضريبي من الانشطة العادية في جدول حسابات النتائج.

فروق الصرف من الالتزامات او الاصول الضريبية الاجنبية المؤجلة

يتطلب المعيار المحاسبي رقم 21 الاعتراف بالتغيرات الناشئة في قيمة العملات الأجنبية كدخل او اعباء، لكنه لا يحدد بدقة أي قائمة مالية يتم الافصاح عن هذه التغيرات، لكن الاثار المحاسبية التي يتركها هذا التغيير سواء كان ايراد او عبئا يؤثر على النتيجة المحاسبية و يخلق فروقا سواءا كانت فروق ضريبية اجنبية ايراد او خسارة، و عليه يجب الافصاح عن هذه الفروقات في جدول حسابات النتائج.