

إطار مقترح لعلاج مشكلات تطبيق الضريبة المؤجلة في الشركات الصناعية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

دكتور/ حسن سيد عويس (✉)

مقدمة:

يعتقد البعض بأن الاعتراف بضرائب دخل مؤجلة لا يوفر معلومات مفيدة، وأن حساب التزام الضريبة المؤجلة غير واضح ولا يمثل التزام في تاريخ إنشاء هذا الحساب لأنه غير مستحق السداد لأي طرف محدد، فسداد ضرائب إضافية في المستقبل مشروط بتحقيق دخل خاضع للضريبة في المستقبل، فإذا لم يتحقق هذا الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل فليس هناك التزام، ويرى آخرون أن ضرائب الدخل تمثل توزيعاً للدخل وليست مصروف ونتيجة لذلك فإن توزيعها بين الفترات المحاسبية أمر غير صحيح لأن الضرائب تعتبر توزيع إجباري للدخل وليست أحد المكونات الداخلة في تحديده .

بينما يرى المؤيدين للاعتراف بضريبة الدخل المؤجلة على أساس مفاهيم الاعتراف الخاصة بالأصل أو الالتزام وفي ظل استمرار عمليات الوحدة المحاسبية فإن من المتوقع الاستمرار في فرض ضرائب دخل في المستقبل وبالتالي فهناك حاجة للاعتراف بالضرائب المؤجلة للتقرير عن الضرائب التي يتوقع سدادها أو استردادها في المستقبل بسبب اختلاف المعالجة الضريبية لبنود معينة في الإقرار الضريبي عن معالجتها في القوائم المالية .

وهو يتطلب تشجيع الشركات على تقديم إقرارات ضريبية صحيحة وذلك بالتعريف بأهم الاختلافات بين المعالجات المحاسبية والضريبية .
طبيعة المشكلة:

نتيجة للتطورات الاقتصادية المعاصرة والمتلاحقة تبنت معايير المحاسبة مفاهيم

جديدة في القياس والتقييم المحاسبي جاءت نتيجة لتطور الفكر المحاسبي ليتلائم مع التغيرات الاقتصادية العالمية ونمو الأسواق المالية وزيادة الحاجة الى معلومات تتوافر فيها الملائمة والمصدقية بشكل أكبر ولذلك فإن المعايير المحاسبية الحديثة تقوم على مجموعة من المفاهيم أهمها :

١- الاتجاه نحو القيمة العادلة:

والتي تعني «المبلغ الذي يمكن أن يتم به التبادل لأصل ما بين المشتري والبائع ويتوافر لدى كل منهما الرغبة في إتمام الصفقة وفقاً لتفاعل قوى العرض والطلب، فمثلاً يتم تقييم الاستثمارات المالية في نهاية كل سنة بالقيمة العادلة وترحل الفروق إلى قائمة الدخل سواء كانت ربح أو خسارة في الوقت الذي يعنى قانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية، أي أن القانون تناول ناتج التعامل بمعنى البيع ومقارنته بالتكلفة ولكنه لم يتعرض للأرباح والخسائر الناتجة عن التقييم بالقيمة العادلة...»^(١).

٢- سياسة الحيطة والحذر:

وهي الاحتياط لأي خسارة محتملة مع إهمال أي أرباح محتملة وعدم أخذها في الاعتبار، وفي نفس الوقت نجد أن القواعد الضريبية المتعارف عليها لا تعترف بأي خسائر محتملة وأما يجب أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات.

٣- اختلاف أسس حساب الإهلاك:

لقد تضمن قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عدة أسس لحساب الإهلاك الضريبي وتختلف هذه القواعد عن أسس الإهلاك الواردة في معايير المحاسبة المصرية وكذلك نسبة الإهلاك وهذا يترتب عليه اختلاف قيم الأرباح أو الخسائر الرأسمالية المحاسبية عن قيم الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الضريبية وهو الأمر الذي يستلزم رد أو خصم الفروق الضريبية بينهما.

(١) د/ طارق عبد العال حماد ، أثر الاختلاف بين معايير المحاسبة والقواعد الضريبية على قياس الضريبة الموجلة ومتطلبات الإفصاح، (مؤتمر الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والضريبة الموجلة ومهارات إعداد الجليل الثالث من الإقرارات الضريبية - نادي التجارة - ١٠ مارس ٢٠٠٨)، ص٣٤٨.

٤ الشهرة

تضمنت معايير المحاسبة عدم جواز إهلاك الشهرة وإنما يجري لها اختبار انخفاض القيمة، فإذا انخفضت قيمتها يتم إدراج هذا الانخفاض في القيمة ضمن المصروفات، بينما قرر المشرع الضريبي إهلاك الشهرة بنسبة ١٠٪ سنوياً...^(١).
٥ حساب الفوائد المدينة:

وضع القانون الضريبي عدة شروط وقيود لاحتساب الفوائد المدينة ضمن التكاليف واجبة الخصم في حين سمحت معايير المحاسبة بإمكانية رسملة تكاليف الاقتراض بشروط معينة، والمشكلة التي تواجه بعض الشركات حالة إذا وجدت إحدى الشركات أن الفوائد المدينة لن يتم خصمها بالكامل وسوف يتم رد جزء منها في الإقرار لصالح الربح المحاسبي ولجأت إلى رسملة جزء من هذه الفوائد مع توافر الشروط اللازمة للرسملة، فهل يتم تطبيق الشروط الواردة في قانون الضرائب على إجمالي الفوائد سواء التي اعتبرت مصروف أو المرسملة أم يتم تطبيق هذه القيود على الجزء الذي اعتبر مصروف وظهر في قائمة الدخل فقط، كما أن هناك عدم وضوح بين قانون الضرائب ولائحته التنفيذية ففي حين ينظر أحدهما إلى الفوائد المدينة على أنها الفوائد المدفوعة، بينما ينظر إليها الآخر على أنها الفوائد الواردة في القوائم المالية، ففي ظل المفهوم الأول يتم التعامل مع الفوائد بالكامل سواء المصروف أو المرسملة، أما في ظل المفهوم الثاني فإن الجزء المرسمل سوف يظهر ضمن تكلفة الأصل ويتم التطبيق فقط على الجزء الذي ظهر في قائمة الدخل...^(٢).

٦- التقديرات المحاسبية والتغير في السياسات المحاسبية:

تعتبر التقديرات المحاسبية جزءاً أساسياً في العمل المحاسبي في حين أن الضرائب قد لا تعترف بالتقديرات المحاسبية أو أي عمليات إعادة تقدير، كذلك يترتب على تغير السياسات المحاسبية آثار مختلفة على صافي الربح والأرباح

1) <http://www.ias plus.com/standerds/ifrs 03htm> p.3

(٢) د/ طارق حماد، مرجع سابق، ص ٣٩.

المحتجزة وغير واضح المعالجة الضريبية لها فى الاقرار الضريبي نتيجة لاختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية .

لقد أدى الاختلاف فى تطبيق المفاهيم السابق الإشارة إليها والتي تتبناها معايير المحاسبة عن تلك التي تتبناها مصلحة الضرائب إلى وجود اختلاف كبير فى صافى الربح المحاسبي عن صافى الربح الضريبي أدى إلى وجود ما يسمى بالضريبة المؤجلة، ومن هنا كان لابد من وجود معيار يحاول أن يقلل من الفجوة بينهم ويساعد على الإفصاح عن الفرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي أو الإفصاح عن ضريبة الدخل بصفة عامة والضريبة المؤجلة بصفة خاصة والتي يكتنف تطبيقها كثيراً من المشكلات فى الشركات الصناعية .

الهدف من البحث :

يهدف هذا البحث إلى وضع إطار مقترح لهذه المشاكل، ولتحقيق هذا الهدف قسم البحث إلى ثلاثة مباحث على النحو التالى :

المبحث الأول: التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة .

المبحث الثانى: الضريبة المؤجلة فى معايير المحاسبة .

المبحث الثالث: الإفصاح عن الضرائب المؤجلة .

ثم خلاصة تتضمن الإطار المقترح لعلاج هذه المشاكل .

المبحث الأول التركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة

مقدمة:

يرجع السبب الرئيسي في وجود الضرائب المؤجلة إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي .

الربح المحاسبي: هو صافي الربح المتعلق بفترة مالية معينة قبل خصم مصروف ضريبة الدخل وهو يتحدد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية في قائمة الدخل وهو الربح قبل ضريبة الدخل لأغراض دفترية .

الربح الضريبي: وهو صافي الربح الذي يتعلق بفترة مالية معينة وفقاً للقواعد الضريبية المطبقة والتي على ضوءها يتحدد قيمة الضريبة ووفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أي الربح قبل الضريبة واجبة السداد أو الاسترداد^(١) .

تهدف معايير المحاسبة إلى إنتاج معلومات عن أنشطة وأداء المنشآت وكذلك إنتاج مجموعة من التقارير المالية التي تتصف بالإفصاح والشفافية وكذلك ترشيد عمليات القياس للبنود التي تظهر في القوائم المالية لضمان توافر الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وذلك لخدمة الأطراف المرتبطة بالمنشأة ومساعدتها في اتخاذ قرارات رشيدة، بينما تهدف القواعد الضريبية إلى ضمان تحقيق العدالة عند تحديد الوعاء الضريبي لها .

(١) الفرق بين الإيرادات المحاسبية والإيرادات من وجهة النظر الضريبية: نتيجة لوجود بعض الاختلافات بين بنود الإيرادات والمصروفات التي تتحدد وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتحديد تلك البنود وفقاً للقواعد والأهداف الضريبية الواردة في التشريع الضريبي فإنه ينشأ فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي....^(٢) .

(١) أشرف عرفه عبد الجواد، أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (الضرائب المؤجلة) وتفعيله في ضوء تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثر ذلك على كفاءة الإفصاح المحاسبي والتركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة والعبء الدفترى للممولين، (مؤتمر الخصم والتخصيل تحت حساب الضريبة والضريبة المؤجلة ومهارات إعداد الجليل الثالث من الإقرارات الضريبية - نادي التجارة - ١٠ مارس ٢٠٠٨)، ص٦٦.

2) BBC (April 21, 2010). "IMF proposes two big new bank taxes to fund bail-outs". BBC..<http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/8633455.stm>.

ويترتب على اختلاف المفاهيم والسياسات المحاسبية المتعلقة بالقياس عن القواعد الضريبية مجموعة من الفروق ويمكن تبويب هذه الفروق الى فروق ضريبية دائمة وفروق مؤقتة :

أولاً: فروق ضريبية دائمة:

وهي تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات لأغراض ضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها لأغراض محاسبية، مثل استبعاد إيراد معين من الخضوع للضريبة أو منع خصم مصروف معين من وعاء الضريبة أو منع خصم مصروف قد يزيد عما تتحمله المنشأة، وهي تنشأ في سنة ما بين الربح المحاسبي والضريبي ولا ترد مرة أخرى بحيث لا يكون لها أي تأثيرات زمنية تمتد لاعوام قادمة، ويقتصر تأثيرها على الفترة المالية التي تحدث فيها فقط دون الفترات المالية التالية فلا يوجد بها أي آثار ضريبية مؤجلة مستقبلية، ويقتصر تأثيرها على قائمة الدخل ولا يمتد لقائمة المركز المالي، ولا تمثل مشكلة محاسبية لانه يمكن التخلص منها في نفس سنة حدوثها، وتكون الفروق موجبة إذا أدت إلى زيادة في وعاء الضريبة، وتكون الفروق سالبة إذا أدت إلى نقص في وعاء الضريبة.

أ- بنود يعترف بها محاسبياً ولا يعترف بها ضريبياً (الفروق الضريبية الدائمة الموجبة):

١- الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن ٧٪ من المصروفات الإدارية والعمومية، حيث تنص المادة ٢٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الا تزيد المصروفات التي جرى العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الاكراميات على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات، إذ يؤدي ذلك إلى أن أي زيادة عن ٧٪ تدخل ضمن المصروفات العمومية طبقاً لمعايير المحاسبة وهي لا يعترف بها قانون الضرائب على الدخل فهي ترد إلى قائمة الدخل ولا ترحل إلى السنوات القادمة.

٢- التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة.

- ٣- استبعاد جزء من العوائد (فوائد القروض) المدينة المحملة على قائمة الدخل لعدم استيفاء الشروط وهي:
 - إلا تكون فوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .
 - أن تكون القروض المستخدمة في النشاط نفسه وأيا كانت قيمتها .
- ٤- استبعاد المبالغ المستقطعة من أموال الشركة لحساب صناديق الادخار، والمعاش في حالة عدم توافر الشروط بنسبة ١٠٠٪ أو بما يزيد عن ٢٠٪ من مجموع الأجور وتكون منفصلة عن أموال المنشأة بشرط أن يكون بها نظام ولائحة خاصة .
- ٥- التبرعات والإعانات لغير الجهات الحكومية ، فما زاد عن ١٠٪ من صافي الربح من التبرعات والإعانات التي تدفعها المنشأة للمدارس والمستشفيات وجهات البحث العلمي حيث يسمح بخصمها عند قياس الدخل المحاسبي مهما كانت قيمتها وأيا كانت الجهات المدفوعة لها هذه التبرعات والإعانات بينما يسمح المشرع الضريبي في المادة ٢٣ بخصمها في حدود ١٠٪ من صافي الربح السنوي للمنشأة بشرط أن تكون مدفوعة لهيئات أو مؤسسات أهلية مصرية مشهورة أو كانت مدفوعة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي فقط أما إذا لم يتحقق فيها هذه الشروط فلا تخصم من الربح الضريبي .
- ٦- الضرائب على الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون ، فهي من وجهة نظر المعايير تكاليف واجبة الخصم تظهر في قائمة الدخل إلا أنه في المادة ٢٣ نص على أنه من التكاليف واجبة الخصم الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضرائب التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون وكذلك ينص القانون في المادة ٢٤ على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الضرائب على الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون فعند قياس صافي الربح الضريبي ترد إلى قائمة الدخل .

- ٧- إيرادات الاستثمار، حيث يعترف بها بالكامل عند قياس الدخل المحاسبي بينما يسمح المشرع الضريبي باستبعادها عند قياس الدخل الضريبي كما يلي:
- إيرادات الأسهم والسندات التي تحصل عليها الشركات المساهمة نتيجة استثمار أموالها في هذه القيم المالية تستبعد في حدود الأرباح التي تقوم بتوزيعها على المساهمين في كل سنة مالية .
- ٨- الخسائر الأجنبية المحققة خارج مصر، حيث يعترف بها محاسبياً على حين لا يعترف بها ضريبياً .
- ٩- المخصصات (لغير البنوك وشركات التأمين والاحتياطيات)، حيث يعترف به محاسبياً طبقاً لسياسة الحيلة والحذر ولا يعترف به ضريبياً إلا في حدود:
- ٨٠٪ من المخصصات التي تنشأها البنوك (مخصصات القروض) .
- ١٠٠٪ من المخصصات التي تنشأها شركات التأمين (مخصصات فنية) .
- ١٠- الغرامات والتعويضات الناتجة عن ارتكاب جنحة أو جنائية عمدية، فهي طبقاً للمعايير المحاسبية تظهر في قائمة الدخل، إلا أنه ينص في القانون مادة ٢٤ على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الغرامات والتعويضات الناتجة عن ارتكاب جنحية او جنحة عمدية ، فعند قياس صافي الربح الضريبي ترد إلى قائمة الدخل .
- ١١- حصص العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها .
- ١٢- حصص الأرباح أو الأسهم الموزعة ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية ، وهي بنود يعترف بها محاسبياً ولا يعترف بها ضريبياً^(١) .
- ب - بنود يعترف بها ضريبياً ولا يعترف بها محاسبياً (الفروق الضريبية الدائمة السالبة):
- ١- التوزيعات الناتجة عن المساهمة بالشراء في اشخاص اعتبارية مقيمة أخرى سواء بالمساهمة عند التأسيس أو الشراء من البورصة .

1) International Accounting Standards (IAS 12) *Accounting for Taxes on Income para 15.*

- ٢- ناتج التعامل في الأوراق المالية حيث تعفى الأرباح من الخضوع للضريبة ولا تخضع الخسائر المحققة أو ترجيلها وذلك بالشروط التالية:
- أن تكون الأوراق المالية مقيدة بالبورصة المصرية.
 - وأن تكون الأوراق المالية مصرية.

فإذا كان ناتج التعامل:

أ- ربح إذا هناك فرق ضريبي دائم سالب.

ب- خسارة إذا هناك فرق ضريبي دائم موجب.

الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية (البورصة) حيث تعفى الأرباح من الخضوع للضريبة أو بشرط الوفاء بالشروط المحددة (وهي أن تكون كلا من الشركتان المساهمة والمساهم فيها شركة مساهمة وأن تكون الأسهم المشتراه مقيدة ببورصة الأوراق المالية وأن يكون هناك توزيع للأرباح).

٣- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي.

٤- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة ١٠ سنوات من بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال.

٥- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة ١٠ سنوات من بدء مزاولة النشاط.

٦- الأرباح التي توزع نقداً على العاملين: حيث يسمح بمخصمها عند قياس الدخل الضريبي ولا يسمح بها عند قياس الدخل المحاسبي.

٧- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول التي تم اهلاك لها بطريقة أساس الاهلاك.

ثانياً: الفروق الضريبية الزمنية أو المؤقتة:

وهي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات المدرجة بقائمة المركز

المالي وبين وعائها الضريبي المرتبط بها ، وهي أيضا الفروق الضريبية التي تنشأ بين الربح المحاسبي والضريبي نتيجة اختلاف التوقيت الزمني لادراج بعض عناصر المصروفات أو الإيرادات ضمن الربح المحاسبي أو الضريبي ، ويكون له بعد زمني يؤثر على عدة سنوات تالية حيث ينشأ في سنة ما ثم ينعكس (بالاسترداد أو السداد) في سنة أو سنوات تالية ، فهذه الفروق يفترض معها أن تتلاشى في النهاية حيث إنها تأخذ شكل فروق ضريبية مؤجلة موجبة أو سالبة تتساوى قيمتها في النهاية وتلاشى بعضها البعض لكن بعد فترة زمنية تستغرق عدة سنوات وهي تنقسم إلى :

- ١- الفروق الضريبية المؤقتة السالبة: وهي التي تؤدي لنقص الوعاء الضريبي
 - ٢- الفروق الضريبية المؤقتة الموجبة: وهي التي تؤدي لزيادة الوعاء الضريبي ..^(١).
- ولما كان لها بعد زمني فإن أثارها تمتد إلى الميزانية فإذا كان الفرق فرقا ضريبياً مؤقتاً موجباً يمثل أصلاً أو حقاً ضريبياً مؤجل الاسترداد للشركة قبل مصلحة الضرائب .
- أما إذا كان الفرق يمثل فرقا مؤقتاً سالباً فإنه يمثل التزام ضريبي مؤجل السداد فهو حقاً لمصلحة الضرائب قبل الشركة .
- الالتزام الضريبي المؤجل:** هو مبالغ واجبة الدفع في السنوات المقبلة نتيجة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة التي تنشأ في نهاية السنة الجارية .
- الأصل الضريبي المؤجل:** هي مبالغ واجبة الاسترداد في السنوات المقبلة نتيجة فروق مؤقتة موجبة (واجبة الخصم في السنة الجارية) .
- تتأثر الضريبة المحملة في قائمة الدخل بالتغير في أرصدة هذه الفروق أو الضرائب المؤجلة بحيث يكون القياس الصحيح للضرائب التي ينبغي أن تخصم من قائمة الدخل .

(١) د/ محمود السيد الناغى، نحو معيار مصري للمحاسبة عن ضرائب الدخل، (المؤتمر الضريبي السادس ٢٦- ٢٨ فبراير ٢٠٠١) ص ٥.

نقده الضريبة المؤجلة (مصرف الضريبة المؤجلة) = الضريبة واجبة السداد (ضريبة الاقرار) + أو - التغيير في أرصدة الضرائب المؤجلة .

هذا الفرق له عمر يمتد لعدة سنوات وبعدها ينتهي أثره فهو ينشأ موجباً ويتناقص بالسلب إلى أن ينتهي أو العكس، وهذا الفرق يتطلب التتبع ولكن تتبعه يزيد من العبء الدفترى، ونظراً لأن هذا الفرق له عبء زمني يتطلب التتبع مما يتطلب معه زيادة كلاً من جوانب الإفصاح المحاسبي والضريبي وزيادة الاعباء الدفترية التي يقوم بإعدادها المحاسب ويراجعها المحاسب القانوني ويعتمدها المأمور بتزويد التكلفة والجهد .

١- فروق مؤقتة تؤدي لمبالغ خاضعة للضريبة

أ - الفروق الضريبية الدائنة السالبة (الالتزامات الضريبية المؤجلة)، وهي فروق ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات المقبلة أي ينشأ عنها التزام ضريبي مؤجل مثل زيادة إهلاك الأصل الثابت لأغراض ضريبية عنه لأغراض محاسبية، فزيادة إهلاك السنة ينقص من اهلاك السنوات الباقية فيزيد الربح في السنوات الباقية أي تزيد الضريبة فلا بد من اثباتها كمطلوبات عبئاً حالياً تستحق في المستقبل بالفرق .

ب - المبالغ التي تحصل عليها المنشأة من الغير مقابل ما لحق بها من اضرار، كالتعويضات التي تحصل عليها نتيجة عدم تنفيذ العقود أو التأخر في تنفيذها حيث يعترف بها على أساس نقدي للأغراض الضريبية بينما على أساس الاستحقاق لأغراض محاسبية .

ج - البيع بالتقسيط، يقيد محاسبياً طبقاً لأساس الاستحقاق وضريبياً طبقاً للأساس النقدي، عند النشأة: يمثل فروقا مؤقتة سالبة، وعند الانعكاس: يمثل فروقا مؤقتة موجبة .

د - الاعتراف بإيراد الفوائد، حيث يعترف به على أساس نقدي في الضرائب وعلى أساس الاستحقاق في المحاسبة .

هـ - تكاليف التطوير المرسمة أو المستهلكة خلال عدة سنوات .

- و - الإهلاك المعجل عند النشأة: تمثل فروقاً مؤقتة سالبة، عند الانعكاس: يمثل فروقاً مؤقتة موجبة.
- ز - إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط الثابت ضريبياً، حيث يتعاقب نشأة ثم انعكاس هذه الفروق الضريبية تبعاً للاختلاف بين الحياة الإنتاجية للأصل والحياة الضريبية له.
- ح - إهلاك الأصول الخاضعة لأسلوب القسط المتناقص ضريبياً، نظراً لارتفاع الإهلاك الضريبي في السنوات الأولى عن الأخيرة، نجد أنه:
- أ - في السنوات الأولى تنشأ فروق ضريبية سالبة .
- ب - في السنوات الأخيرة تنعكس هذه الفروق الضريبية لتصبح موجبة .
- ط - الأرباح الرأسمالية المؤجلة الخضوع، (في حالة استيفاء الشروط المحددة بمناسبة تغيير الشكل القانوني).
- ٢- فروق مؤقتة تؤدي إلى مبالغ واجبة الخصم:
- وهي فروق ينتج عنها مبالغ واجبة الخصم في السنوات المقبلة أي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل مثل:
- ١- نقص إهلاك الأصل الثابت لأغراض ضريبية عنه لأغراض محاسبية، فينقص إهلاك السنة ويزيد مصروف إهلاك السنوات الباقية فيقل الربح في السنوات الباقية فيظهر الفرق .
- ٢- تكاليف البحوث، الذي يعترف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في السنة التي استحققت فيها بينما تستقطع في السنة التي تنتهي فيها البحوث لتحديد الربح الضريبي .
- ٣- مصروفات التأسيس، حيث يعترف بها بالكامل عند قياس الدخل المحاسبي في الفترة التي تكبدتها فيها المنشأة على حين يتم إهلاكها خلال فترة زمنية معينة يتراوح ما بين ٣ الى ٥ سنوات من الناحية الضريبية .
- ٤- مخصصات البنوك، طبقاً للقانون ما زاد عن ٨٠٪ يعد فرق ضريبي مؤقت موجب، طبقاً للاتحة التنفيذية ونموذج الإقرار:

- أ- عند التكوين: ما زاد عن ٨٠٪ يعد أصلاً ضريبياً مؤجلاً تمثل فرق ضريبي مدين موجب.
- ب- عند الاستخدام: تنعكس هذه الفروق ممثلة في الفروق الضريبية المدينة السالبة^(١).
- ٥- الخسائر المرحلة للإمام:
- أ- عند النشأة في سنة حدوث الخسائر تنشأ فروق ضريبية مؤجلة مدينة.
- ب- عند الانعكاس في السنوات التالية يتم تسويتها تدريجياً.
- ٦- أقساط التأمين الاجتماعي (الجزء غير المسدد):
- أ- عند النشأة: يتم إجراء قيد استحقاق محاسبي بقيمة ما يخص السنة يرد منها إلى الإقرار الجزء غير المسدد بما يمثل فرق ضريبي مؤقت مدين موجب.
- ب- عند الانعكاس والساد: تنشأ فروق ضريبية مؤقتة مدينة سالبة.
- ٧- الديون المعدومة المحصلة: (لغير البنوك وشركات التأمين):
- أ- إذا لم يسبق اعتمادها ضريبياً ينشأ عن عدم اعتمادها فروق ضريبية مؤجلة مدينة موجبة.
- ب- عند تحصيلها: يتم انعكاسها وتنشأ فروق ضريبية مدينة سالبة.

(١) قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل، هيئة المطابع الأميرية ٢٠٠٥.

| الإقرار الضريبي طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | | قائمة الدخل طبقا لمعايير المحاسبة المصرية | |
|---|-----|--|-----|
| صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة واجبة السداد | xxx | الإيرادات (المصروفات) | xxx |
| يضاف إليه: | | صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة | xxx |
| فروق ضريبية دائمة | xx | | |
| فروق ضريبية مؤقتة | xx | | |
| يخصم منه: | | | |
| فروق ضريبية دائمة | xx | | |
| فروق ضريبية مؤقتة | xx | الضريبة واجبة السداد | -xx |
| صافي الربح الضريبي × سعر الضريبة = الضريبة واجبة السداد | xxx | صافي الربح المحاسبي بعد الضريبة (قابل للتوزيع) وهو يؤثر على: | xx |
| | | ١- العائد على السهم | |
| | | ٢- مكافأة مجلس الإدارة | |
| | | ٣- حقوق الملكية | |
| | | ٤- النسب المحاسبية | |
| | | ٥- حصة العاملين فى الأرباح | |
| | | ٦- الاحتياطيات | |

وهو توزيع غير عادل نتيجة ضريبة غير عادلة للسنة الضريبية حيث يتم تحميل بعض السنوات بضرية تخص سنة أخرى أو يرحل ضريبة تخص السنة لسنة أخرى مما يؤدي إلى إفصاح محاسبي خاطئ ، والوضع الصحيح هو تطبيق المعيار المصري رقم ٢٤ للوصول لضريبة عادلة تحمل كل سنة بما تتحمله من نفقة حقيقية وترحل التي تخص السنوات الأخرى .

نفقة الضريبة (مصروف الضريبة) = ضريبة الإقرار (+ أو -) التغير في أرصدة الضرائب المؤجلة .

ويخصم الناتج من الربح المحاسبي في قائمة الدخل للوصول للربح القابل للتوزيع

المبحث الثاني

الضريبة المؤجلة فى معايير المحاسبة

بالرغم من وجود اختلافات بين الريح المحاسبي والريح الضريبي نتيجة اختلاف الأهداف التي تسعى لتحقيقها كل من المحاسبة والضرائب لكن لا بد أن يكون هناك نقاط للالتقاء بينهما ومن هنا جاء المعيار الضريبي الدولي رقم (IAS12)^(١) والذي يقابله المعيار المصري رقم ٢٤ والخاص بضرائب الدخل ليعالج تلك الاختلافات بالقوائم المالية واطهارها بالصورة التي تؤدي إلى مزيد من الإفصاح والشفافية لكل من بيئة المنظومة الضريبية والمالية والذي يؤدي إلى مزيد من الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالإفصاح عن مصروف ضريبة الدخل الذي يحمل على قائمة الدخل .

١- الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل . ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية :-

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة .

و(ب) العمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام في القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام ، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب مستقبلاً أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل (الأصل الضريبي المؤجل) مع استثناءات محدودة .

1) (International Accounting Standards) IAS 12 op. cit.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى، ولذلك فإن العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل يعترف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى قائمة الدخل أيضاً، أما العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية فىتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً ضمن حقوق الملكية، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشتري فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقتناه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، ويتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

٢- نطاق المعيار:

- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبى، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصوصة عند المنبع التى سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

ويحتوى المعيار على المعالجة المحاسبية وامتثلة على بعض الممارسات الضريبية التى قد لا يوجد لها مثيل فى التشريعات الضريبية المصرية وتم الإبقاء عليها كما هى فى المعيار الدولى من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون ارشاداً للمنشآت التى لها كيان أجنبي تعمل خارج مصر وتلزم بتطبيق التشريعات الضريبية.

٣- المداخل النظرية لضرائب الدخل المؤجلة:

تمثل وجهات النظر السابقة المتعلقة بعدم التوزيع أو التوزيع الجزئى أو التوزيع

الشامل مداخل مختلفة لمشكلة تحديد تلك الصفقات التي يكون من المناسب الاعتراف بضرائب دخل مؤجلة عنها، حيث تختلف هذه الآراء الثلاثة في مدى وجوب الاعتراف المحاسبي بالآثار الضريبية المؤجلة للفروق المؤقتة.

التوزيع الشامل والتوزيع الجزئي:

التوزيع الشامل: ويعني الاعتراف بضرائب مؤجلة عن الفروق المؤقتة حيث أنها يجب أن تعكس الآثار الضريبية لكل الفروق المؤقتة التي يتضمنها الدخل المالي قبل الضريبة بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها السداد أو الاسترداد الفعلي لضرائب الدخل المتعلقة بها، ويعترف هذا الرأي بأن مقدار ضريبة الدخل المستحقة السداد لا يتساوى بالضرورة مع ضريبة الدخل المقرر عنها في القوائم المالية المتعلقة بالفترة الحالية، ونتيجة لذلك فإنه يجب الاعتراف بضرائب دخل مؤجلة عند نشأة هذه الفروق المؤقتة حتى إذا كان من المؤكد أن انعكاس هذه الفروق في الفترات المستقبلية سيتم عن طريق نشأة فروق أخرى في ذلك الوقت، ومن ثم فإن الفروق المتجددة بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المالي قبل الضريبة تؤدي إلى تأجيل ضريبي غير محدد المدة.

ومن أمثلة الفروق المؤقتة المتجددة استخدام الإهلاك المعجل للأغراض الضريبية بواسطة شركة تستخدم إهلاك القسط الثابت لأغراض التقرير المالي، حيث يؤدي ذلك لتراكم التزامات ضريبية مؤجلة لن يتم سدادها طالما أن الشركة تقنتي الأصول القابلة للإهلاك بمعدل أسرع من استبعادها، فبالرغم من أن الضرائب المؤجلة المتعلقة بأصول معينة تنعكس بالفعل، فإن الرصيد الإجمالي للضرائب المؤجلة يظل ثابتاً أو يستمر في التزايد بسبب تكرار شراء أصول إضافية أي أن الضرائب المؤجلة لا يجب الاعتراف بها إلا إذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن يتم سدادها أو تغطيتها خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً - ثلاث سنوات - مثل البيع بالتقسيط.

إن التوزيع الشامل يؤدي إلى زيادة درجة الدقة والاتساق في الاعتراف بالأصول والالتزامات، وتطالب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حالياً بتطبيق

مدخل التوزيع الشامل، بينما التوزيع الجزئي يعد خروجاً على محاسبة الاستحقاق لأنه يركز على التدفقات النقدية [المدخل النظرية لضرائب الدخل]....^(١).

ولأن معدلات الضريبة تتغير مع الوقت، فإن هناك تساؤلات إضافية تظهر حول طريقة التوزيع الضريبي التي يلزم استخدامها في المحاسبة عن الآثار الضريبية وكيفية عرض هذه الآثار في القوائم المالية.

وقد قدمت ثلاث طرق مختلفة للتوزيع الضريبي هي :

(١) طريقة التأجيل (٢) طريقة الأصل - الالتزام و(٣) طريقة التقرير خالص الضريبة.

١ - طريقة التأجيل: (مدخل قائمة الدخل)

وطبقاً لهذه الطريقة يتم تأجيل الآثار الضريبية الناتجة من الفروق الزمنية الحالية وتوزيعها على الفترات المحاسبية التي تنعكس فيها تلك الفروق ويتكون مصروف الضرائب عن الفترة في ظل هذه الطريقة مما يلي :

أ - مخصص الضرائب المستحقة (واجبة الدفع).

ب - الآثار الضريبية للفروق الزمنية المؤجلة من أو إلى فترات أخرى .

وفي ظل هذه الطريقة يستند حساب مقدار ضريبة الدخل المؤجلة على معدلات الضريبة السارية عند نشأة الفرق المؤقت الذي أحدثها، ولا يعدل رصيد الضرائب المؤجلة ليعكس التغيرات اللاحقة في معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، ومن ثم فإن رصيد ضرائب الدخل المؤجلة قد لا يكون ممثلاً للمقدار الفعلي لضرائب الدخل الإضافية المستحقة السداد أو الاسترداد في الفترات التي ينعكس فيها الفرق المؤقت، وفي ظل هذه الطريقة فإن الأعباء والخصومات المؤجلة المتعلقة بالفروق المؤقتة تمثل الاعتراف المتجمع بآثارها الضريبية ولا تمثل مقادير مستحقة التحصيل أو السداد بالمعنى الاقتصادي لذلك، حيث أن هذا المدخل يهتم بقائمة

(١) دونالدكسو، جيرى ريجانت، تعريب د/ أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة - الجزء الثاني (دار المريخ للنشر - الطبعة العربية الثانية)، ص ٩٨٥.

الدخل ويركز على المقابلة الصحيحة بين المصروفات والإيرادات في الفترات التي تنشأ فيها الفروق المؤقتة...^(١).

وهذه الطريقة غير مقبولة لأغراض التقرير المالي.

(٢) طريقة الأصل - الالتزام (مدخل قائمة المركز المالي):

في ظل هذه الطريقة، يستند حساب مقدار ضريبة الدخل المؤجلة على معدلات الضريبة التي يتوقع سريانها خلال الفترات التي ستنعكس فيها الفروق المؤقتة، وعادة ما يفترض أن معدلات الضرائب الحالية سوف تستمر في المستقبل. ومع ذلك، فإذا نص القانون على تغيير معدلات الضريبة في المستقبل، فإنه يجب استخدام المعدل الجديد في ظل طريقة الأصل - الالتزام.

ففي ظل هذه الطريقة ينظر للضرائب المؤجلة على أنها التزامات اقتصادية عن ضرائب مستحقة السداد في المستقبل أو أصول اقتصادية عن ضرائب مستحقة مقدماً، وهي طريقة تهتم بالميزانية، حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المركز المالي والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

ويتكون مصروف الضرائب عن الفترة في ظل هذه الطريقة مما يلي:

أ - مخصص الضرائب المستحقة (واجبة الدفع).

ب - مقدار الضرائب التي يتوقع دفعها أو التي دفعت مقدماً عن فروق زمنية ناشئة أو معكوسة خلال الفترة الحالية.

ج - تعديلات في أرصدة الضرائب المؤجلة في الميزانية نتيجة التغير في معدل الضريبة أو بسبب فرض ضرائب جديدة.

وتطالب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حالياً باستخدام طريقة الأصل -

الالتزام في توزيع الضرائب بين الفترات.

(٣) طريقة التقرير خالص الضريبة.

في ظل هذه الطريقة لا يقر عن أي حساب لضريبة الدخل المؤجلة في الميزانية

1) (International Accounting Standards) IAS 12 *op. cit* para.15

حيث إن مصروف ضريبة الدخل فى قائمة الدخل يتساوى مع مقدار الضريبة المستحقة سنوياً .

ملحوظة: لا يسمح المعيار باستخدام طريقة التأجيل: (مدخل قائمة الدخل) التى تركز على الفروق الزمنية بين الربح المحاسبى والربح الضريبي التى تنشأ فى فترة معينة وتتلاشى فى فترة تالية أو أكثر .

ويلزم المعيار باستخدام طريقة خصوم الميزانية التى تركز على الفروق الزمنية وعلى الفرق بين القيمة المحددة ضريبياً لأصل أو خصم ما وقيمه الدفترية كما تظهر فى الميزانية .

وقد أجاز المعيار للمنشأة عدم الاعتراف بالأصول او الخصوم الضريبية المؤجلة فى حالة وجود دليل كاف على أن الفروق الزمنية لن تتلاشى خلال فترة معقولة فى المستقبل بينما يسمح للمنشأة بالاعتراف بأي التزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة بشروط معينة .

٤- الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية الجارية

الضرائب الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة التى لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التى تم سدادها بالفعل فى الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل .

٥- الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة:

يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التى ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلى :

(أ) الاعتراف الأولى بالشهرة .

أو(ب) الشهرة التى لا يعتمد استهلاكها ضريبياً .

أو(ج) الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام للعملية التى :

- لا تكون لتجميع الأعمال .

- لا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات في شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة وحصص في مشروعات مشتركة يجب أن يعترف بها كالتزام ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة «٣٩» من المعيار.

- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها في شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في الفترات المستقبلية، وعندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبي فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التي سوف يسمح بحصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، والالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق في الفترات المستقبلية يمثل التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كريح ضريبي ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة في شكل سداد للضريبة، ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التي تم ذكرها في الفقرات «١٤»، «٣٨» من المعيار...^(١).

- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن، وفيما يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق المؤقتة والتي تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب وبالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة والتي سبق مناقشتها.

٦- العرض في القوائم المالية:

نوضح فيما يلي أسلوب العرض الصحيح لضرائب الدخل في القوائم المالية.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الضرائب على الدخل، (الهيئة العامة للاستثمار، طبعة ٢٠٠٩)، الفقرات ١٤، ٣٨.

❖ العرض في الميزانية:

حيث تعرض حسابات الضرائب المؤجلة في الميزانية كأصول والتزامات ، مع ضرورة تصنيفها إلى مقادير متداولة وغير متداولة ، حيث يصنف التزام أو أصل الضريبة المؤجلة إلى متداول أو غير متداول بناء على تصنيف الأصل أو الالتزام المتعلق به لأغراض التقرير المالي .

ويعتبر أصل أو التزام الضريبة المؤجلة مرتبطاً بأصل أو التزام آخر إذا كان تخفيض هذا الأصل أو الالتزام الآخر سيؤدي إلى انعكاس أو تحول الفرق المؤقت .

أما التزام أو أصل الضريبة المؤجلة الذي لا يرتبط بأصل أو التزام آخر لأغراض التقرير المالي - ومنها أصل الضريبة المؤجلة المتعلق بترحيل الخسائر للأمام - فإنه يجب تصنيفه طبقاً لتاريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت .

ولتوضيح ذلك ، نفترض أن شركة سغان تسجل مصروف الديون المدومة باستخدام طريقة المخصص للأغراض المحاسبية وطريقة التخفيض المباشر للأصل للأغراض الضريبية ، وكان رصيد حسابات أوراق القبض ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالشركة ٢ مليون ج ، ١٠٠٠٠٠ ج على التوالي . وبالإضافة إلى ذلك ، فإنه باستخدام معدل ضريبة ٢٠٪ يكون لدى الشركة رصيد مدين لأصل الضريبة المؤجلة قدره ٢٠٠٠ ج [١٠٠٠٠٠ ج × ٢٠٪] .

ويعتبر هذا الرصيد المدين في حساب أصل الضريبة المؤجلة متعلقاً بأرصدة حسابات القبض ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، لأن تحصيل أو إعدام حسابات القبض سيؤدي لانعكاس الفرق المؤقت .

ولذلك فإن أصل الضريبة المؤجلة يصنف كأصل متداول وهو نفس تصنيف أرصدة حسابات القبض ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، وفي الممارسة العملية تدخل أغلب الشركات في عدد ضخم من الصفقات التي ينتج عنها ضرائب مؤجلة ، ويجب تحليل وتصنيف أرصدة حسابات الضريبة المؤجلة بالميزانية في مجموعتين :

أحدهما لصافي المقدار المتداول ، والأخرى لصافي المقدار غير المتداول .

وفيما يلي تلخيص لهذه الإجراءات:

- ١- تصنيف الضريبة المؤجلة إلى متداولة أو غير متداولة فإذا كانت مرتبطة بأصل أو التزام معين، فإنه يجب تصنيفها بنفس تصنيف هذا الأصل أو الالتزام، وإذا لم تكن مرتبطة بأصل أو التزام معين، فإنه يجب تصنيفها على أساس تاريخ الانعكاس المتوقع.
 - ٢- تحديد صافي مقدار الضريبة المتداول عن طريق تجميع أصول والتزامات الضريبة المؤجلة المختلفة التي اعتبرت متداولة في التصنيف، فإذا تمثل الناتج الصافي في أصل يقرر عنه في الميزانية كأصل متداول وإذا تمثل في التزام يقرر عنه كالتزام متداول.
 - ٣- تحديد صافي مبلغ الضريبة غير المتداول عن طريق تجميع أصول والتزامات الضريبة المؤجلة المختلفة التي اعتبرت غير متداولة في التصنيف، فإذا تمثل الناتج الصافي في أصل يقرر عنه في الميزانية كأصل غير متداول، وإذا تمثل في التزام يقرر عنه كالتزام غير متداول.
- ولتوضيح ذلك، يفرض أن شركة نهبان كان لديها أربعة بنود ضريبية مؤجلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ واتضح من تحليلها ما يلي:

شركة نهبان تصنيف الفروق المؤقتة إلى متداولة وغير متداولة

| التبويب | حساب الميزانية المتعلق بها | الضريبة المؤجلة الناتجة عنه | | الفرق المؤقت |
|------------|----------------------------|-----------------------------|---------|--|
| | | (التزام) | (أصل) | |
| متداول | إيجار غير مكتسب | | (٤٢٠٠٠) | ١- إيجار محصل مقدما: معترف به عند اكتسابه للأغراض المحاسبية، وعند تحصيله للأغراض الضريبية. |
| غير متداول | المعدات | ٢١٤٠٠٠ | | ٢- استخدام إهلاك القسط الثابت للأغراض المحاسبية والإهلاك المعجل للأغراض الضريبية. |
| متداول | حساب قبض مبيعات بالتقسيط | ٤٥٠٠٠ | | ٣- الاعتراف بأرباح البيع بالتقسيط في فترة البيع للأغراض المحاسبية وفترة التحصيل للأغراض الضريبية |
| متداول | التزام ضمانات مقدرة | | (١٢٠٠٠) | ٤- التزامات ضمان: معترف بها في فترة البيع للأغراض المحاسبية، وفترة السداد للأغراض الضريبية. |
| | | ٢٥٩٠٠٠ | (٥٤٠٠٠) | الإجمالي |

وعلى ذلك، فإن صافي الضرائب المؤجلة التي يلزم اعتبارها متداولة في التويب تتمثل في أصل قدره ٩٠٠٠ ج [٤٢٠٠٠ + ١٢٠٠٠ - ٤٥٠٠٠]، كما أن الضرائب المؤجلة التي يلزم اعتبارها غير متداولة في التصنيف تتمثل في التزام قدره ٢١٤٠٠٠.

وبذلك تظهر ضرائب الدخل المؤجلة في ميزانية شركة نبهان في ٢١ ديسمبر ٢٠٠٨ كما يلي :

أصول متداولة :

٩٠٠٠

أصول ضريبية مؤجلة

التزامات طويلة الأجل :

٢١٤٠٠٠

التزام ضريبية مؤجلة

وكما سبق القول، فإن أصل أو التزام الضريبة المؤجلة قد لا يتعلق بأصل أو التزام معين لأغراض التقرير المالي .

ومن الأمثلة على ذلك مصروفات التأسيس التي يعترف بها أحياناً كمصروفات عند تحملها لأغراض التقرير المالي ولكن للأغراض الضريبية يتم تأجيلها واستقطاعها في سنوات تالية، ومن أمثلتها أيضاً خسائر التشغيل المرحلة للأمام. ففي كلا الحالتين لا يوجد أي أصل أو التزام معين مرتبط بالضريبة المؤجلة لأغراض التقرير المالي، وفي مثل هذه الحالات يجب تصنيف ضرائب الدخل المؤجلة طبقاً لتاريخ الانعكاس المتوقع للفرق المؤقت الذي أنشأها .

ويعني ذلك، أن الأثر الضريبي لانعكاس أي فرق مؤقت خلال السنة التالية يجب التقرير عنه كأصل أو التزام متداول، في حين يقرر عن الباقي باعتباره غير متداول، وإذا اعتبر أصل الضريبة المؤجلة غير متداولة فإنه يجب إدراجه في جزء «الأصول الأخرى» بالميزانية .

ويجب الإفصاح عن جملة كل التزامات الضريبة المؤجلة وجملة كل أصول الضريبة المؤجلة وجملة مخصصات التقويم ، وبالإضافة إلى ذلك، فإنه يجب الإفصاح عن :

(١) أي تغير صافي خلال العام في جملة مخصصات التقويم .

(٢) أنواع الفروق المؤقتة ، وعمليات الترحيل للأمام أو الترحيل للخلف التي ينتج عنها مقادير هامة نسبياً لأصول والتزامات الضريبة المؤجلة .

وتظهر ضريبة الدخل المستحقة كالتزام متداول في الميزانية . وفي بعض الأحيان تلتزم الشركات بسداد مدفوعات ضريبة ربع سنوية مقدماً للجهات الضريبة ، وتسجيل هذه المدفوعات بالجانب المدين لحساب ضرائب دخل مدفوعة مقدماً . ونتيجة لذلك ، فإن رصيد حساب ضرائب الدخل المقدمة يقابل مع رصيد حساب ضرائب الدخل المستحقة عند التقرير عن ضرائب الدخل بالميزانية .

العرض في قائمة الدخل :

إن مصروف [أو منفعة] ضريبة الدخل يجب توزيعه على العمليات المستمرة ، العمليات غير المستمرة ، البنود غير العادية ، الأثر المجمع للتغيرات المحاسبية ، تعديلات الفترات السابقة ، حيث يعرف هذا المدخل بتوزيع الضريبة داخل الفترة . وبالإضافة إلى ذلك ، فإنه يجب الإفصاح عن المكونات الهامة لمصروفات ضريبة الدخل التي ترجع للعمليات المستمرة وهي :

- ١- مصروف [منفعة] الضريبة المستحقة عن الفترة .
- ٢- مصروف [أو منفعة] الضريبة المؤجلة ، بخلاف المكونات الأخرى التالية .
- ٣- المزايا الضريبية للاستثمار .
- ٤- الإعانات والتبرعات الحكومية [بالجزء منها الذي يعترف به كتخفيض لمصروف ضريبة الدخل] .
- ٥- منافع ترحيل خسائر التشغيل للأمام (والتي ينتج عنها تخفيض لمصروف ضريبة الدخل) .

٦- التعديلات في التزام أو أصل الضريبة المؤجلة نتيجة التغير في نصوص القوانين الضريبية أو معدلات الضريبة أو التغير في الموقف الضريبي للمنشأة.

وفي ملاحظات القوائم المالية تلتزم الشركات أيضاً بعمل تسوية بين مصروف ضريبة الدخل الذي يرجع للعمليات المستمرة والمقدار الناتج عن تطبيق معدلات الضريبة السارية على الدخل من العمليات المستمرة قبل الضريبة، حيث يجب الإفصاح عن القيمة المقدرة للضريبة وكل بند هام من بنود التسوية. وتطالب الشركات بجوانب الإفصاح السابقة للعديد من الأسباب منها^(١):

١- الحكم على نوعية العوائد: حيث أن العديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية عوائد شركة معينة يهتمون بعملية التسوية بين الدخل المالي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة، وحيث أن العوائد التي تزيد نتيجة لأثر ضريبي موجب يجب فحصها بعناية، وخاصة إذا كان هذا الأثر الضريبي غير متكرر.

٢- إجراء تنبؤ أفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية: حيث أن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يوفر المعلومات اللازمة لتحديد ما إذا كانت الضرائب المسددة في المستقبل ستكون أكبر أم أقل. كما أن الفحص المتأن قد يبرز سياسات الشركة المتعلقة برسملة التكاليف، الاعتراف بالإيرادات، والسياسات الأخرى التي تؤدي لظهور فروق بين الدخل المالي قبل الضريبة والدخل الخاضع للضريبة. ونتيجة لذلك، فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في التزامات الضريبة المؤجلة والتي تؤدي لفقد جزء من السيولة لأن مدفوعات الضريبة الفعلية ستكون أكبر من مصروف الضريبة المقرر عنه في قائمة الدخل.

1) Income tax accounting under IFRS Fiona hachett@iepwc.com. P.2 Price Water House

٣- المساعدة في وضع السياسات الحكومية: حيث أن تفهم المقادير التي تسددها الشركات بالفعل ومعدل الضريبة الفعال لها من الأمور المفيدة لصناع السياسة الحكومية.

على سبيل المثال، فإنه في بداية السبعينات من القرن الماضي، وعندما حققت شركات البترول أرباح ضخمة، حاول العديد من السياسيين وغيرهم من الأطراف المهتمة تحديد معدلات الضريبة الفعالة بهذه الشركات، ولكن لسوء الحظ، فإن المعلومات اللازمة لذلك لم تكن متاحة في التقارير المالية المنشورة لهذه الشركات في ذلك الوقت.

المبحث الثالث

الإفصاح عن الضرائب المؤجلة

يختلف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي نتيجة نصوص قانونية سواء بوضع حد أقصى لبعض المصروفات أو عدم الاعتراف بها بالكامل، وتنقسم هذه الفروق بين المحاسبة والضرائب إلى نوعين فروق زمنية وفروق دائمة ولأن الفروق المؤقتة لها آثار ضريبية في فترات تالية لذلك يتم الإفصاح عنها حيث يتبنى معيار المحاسبة رقم ١٢ مدخل الميزانية في المحاسبة عن ضرائب الدخل عن طريق المحاسبة عن الفروق المؤقتة بين الأسس المحاسبية والضريبية للأصول والخصوم .

يظهر التزام الضريبة المؤجلة في حالتين هما :

- ١- القيمة الدفترية للأصل < وعائه الضريبي
- ٢- القيمة الدفترية للالتزام > وعائه الضريبي.....^(١).

يوجد أوجه اختلاف كبيرة بين معايير المحاسبة وبين التشريع الضريبي ففي الوقت الذي تميل فيه القوانين الضريبية إلى الثبات والاستقرار نجد أن معايير المحاسبة المصرية ترجمة المعايير الدولية وأن أى تغيير في المعايير الدولية يتطلب تغييراً في المعايير المصرية وهو يتعارض مع سياسة الثبات في القوانين والتشريعات الضريبية وبالتالي يترتب عليه وجود فرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي .

من هنا جاء المعيار الدولي ISAI2 والذي يقابله المعيار المصري رقم ٢٤ والخاص بضرائب الدخل ليعالج الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية .

1) (International Accounting Standards)IAS 12 *op. cit* para.71.

إطار مقترح لعلاج مشكلات تطبيق الضريبة المؤجلة في الشركات الصناعية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
د/ حسن سيد عويس

| الإقرار الضريبي طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | | قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية | |
|--|-----|--|-----|
| صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة واجبة السداد | xxx | الإيرادات | xxx |
| يضاف إليه: | | - (المصروفات) | xxx |
| فروق ضريبية دائمة | xx | صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة | xxx |
| فروق ضريبية مؤقتة يخصم منه: | xx | الضريبة واجبة السداد (| |
| فروق ضريبية دائمة | xx | الضريبة واجبة السداد | -xx |
| فروق ضريبية مؤقتة | xx | | |
| صافي الربح الضريبي | xxx | صافي الربح المحاسبي بعد الضريبة | xx |
| x سعر الضريبة | | (قابل للتوزيع) وهو يؤثر على: | |
| - الضريبة واجبة السداد | xxx | ١- العائد على السهم | |
| | | ٢- مكافأة مجلس الإدارة | |
| | | ٣- حقوق الملكية | |
| | | ٤- النسب المحاسبية | |
| | | ٥- حصة العاملين في الأرباح | |
| | | ٦- الاحتياطيات | |

وهو توزيع غير عادل نتيجة ضريبة غير عادلة للسنة الضريبية حيث يتم تحميل بعض السنوات بضريبة تخص سنة أخرى أو يرحل ضريبة تخص السنة لسنة أخرى مما يؤدي إلى إفصاح محاسبي خاطئ .

والوضع الصحيح هو تطبيق المعيار المصري رقم ٢٤ للوصول لضريبة عادلة تحمل كل سنة بما تتحمله من نفقة حقيقية وترحل التي تخص السنوات الأخرى .

| الإقرار الضريبي طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ | | قائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية | |
|---|-----|--|-----|
| صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة واجبة السداد | xxx | الإيرادات | xxx |
| يضاف إليه: | xx | - (المصروفات) | xxx |
| فروق ضريبية دائمة | xx | صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة | xxx |
| فروق ضريبية مؤقتة | xx | الضريبة واجبة السداد (| xx |
| يخصم منه: | xx | + أو-) مصروف ضريبة الدخل | -xx |
| فروق ضريبية دائمة | xx | الضريبة واجبة السداد | |
| فروق ضريبية مؤقتة | xx | | |
| صافي الربح الضريبي | xxx | صافي الربح المحاسبي بعد الضريبة (القابل | xx |
| x سعر الضريبة | | للتوزيع) وهو يؤثر على: | |
| - الضريبة واجبة السداد | xxx | ١- العائد على السهم | |
| | | ٢- مكافأة مجلس الإدارة | |
| | | ٣- حقوق الملكية | |
| | | ٤- النسب المحاسبية | |
| | | ٥- حصة العاملين في الأرباح | |
| | | ٦- الاحتياطيات | |
| حيث يطبق عليها أحكام العيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ قبل الترحيل إلى قائمة الدخل. | | | |

وهو توزيع عادل نتيجة ضريبة عادلة للسنة الضريبية حيث يتم تحميل كل سنة بالضريبة التى تخصها من ضريبة حقيقية مما يؤدي إلى إفصاح محاسبي سليم وهو توزيع عادل لضريبة عادلة تحمل كل سنة بما تتحمله من نفقة حقيقية وترحل التى تخص السنوات الأخرى .

نفقة الضريبة (مصروف الضريبة) = ضريبة الإقرار (+ أو -) التغير فى أرصدة الضرائب المؤجلة

ويخصم الناتج من الربح المحاسبي فى قائمة الدخل للوصول للربح القابل للتوزيع .



الخلاصة:

لقد قامت الجهات المحاسبية بإصدار العديد من النشرات عن ضرائب الدخل المؤجلة ومنها FASB 109 سنة ١٩٩٢ التي وصلت إلى المعيار الدولي رقم ١٢ .
يترتب على اختلاف المفاهيم والسياسات المحاسبية المتعلقة بالقياس عن القواعد الضريبية فروق مؤقتة وهذه يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية لأنه سوف يترتب عليها في المستقبل إما وفورات ضريبية أو سداد ضرائب أكثر .
تهدف الضريبة المؤجلة إلى تحقيق الشفافية والأفصاح للمستثمرين الحاليين والمرتقبين حتى لايفاجئ المستثمر بأن على الشركة أعباء ضريبية عن سنوات سابقة .

إن الاختلاف بين معايير المحاسبة والتشريع الضريبي سيظل قائماً طالما وجدت فجوة بين السلطة التشريعية لصياغة القوانين الضريبية ووزارة المالية التي تلزم الأطراف المعنية باتباع معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية .
الإطار المقترح:

- (١) تفعيل دور المجلس الأعلى للضرائب لمساعدة المصلحة والممولين على تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والقضاء على الثغرات الموجودة به والتي تمثل حجر عثرة أمام تطبيقه .
- (٢) أن ينص القانون أو لائحته التنفيذية على المعالجة الضريبية للفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية في الحالات التي تنص فيها معايير المحاسبة على تطبيق القيمة العادلة عند قياس بعض البنود .
- (٣) تعديل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليسمح بإعفاء الأرباح الناتجة من تقييم الاستثمارات المالية أسوة بالمادة ٥٠ من نفس القانون التي أعفت ناتج التعامل في الاستثمارات المالية من الخضوع للضريبة .
- (٤) إعادة النظر في معدلات الإهلاك الضريبية حتى تستطيع الشركات في بداية إنشائها أو خلال فترة الإعفاء أن تستفيد من إهلاك أصولها .

٥) السماح للشركات بنخصم النقص فى قيمة الشهرة بالكامل حيث إن الشهرة أصل معنوى يفضل تعجيل استهلاكه وعدم الاقتصار على نسبة الـ ١٠٪ التى حددها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٦) إزالة الغموض وعدم الوضوح بين قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بخصوص الفوائد المدينة هل هى الفوائد المدفوعة أم المستحقة .



المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ١- أشرف عرفه عبد الجواد، أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (الضرائب المؤجلة) وتفعيله في ضوء تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثر ذلك على كفاءة الإفصاح المحاسبي والتركيبية الهيكلية للضرائب المؤجلة والعبء الدفترى للممولين ، مؤتمر الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والضريبة المؤجلة ومهارات إعداد الجيل الثالث من الإقرارات الضريبية- نادي التجارة- ١٠ مارس ٢٠٠٨ .
- ٢- دونالد كسو، جيري ريجانت، تعريب د/ أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة- الجزء الثاني (دار المريخ للنشر- الطبعة العربية الثانية) .
- ٣- د/ طارق عبد العال حماد ، أثر الاختلاف بين معايير المحاسبة والقواعد الضريبية على قياس الضريبة المؤجلة ومتطلبات الإفصاح ، مؤتمر الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والضريبة المؤجلة ومهارات إعداد الجيل الثالث من الإقرارات الضريبية- نادي التجارة- ١٠ مارس ٢٠٠٨ .
- ٤- د/ قدرى نقولا عطية: ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها، الطبعة الأولى بالإسكندرية .
- ٥- د/ محمود السيد الناغى، نحو معيار مصري للمحاسبة عن ضرائب الدخل، (المؤتمر الضريبي السادس ٢٦-٢٨ فبراير ٢٠٠١) .
- ٦- قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل، هيئة المطابع الأميرية ٢٠٠٥ .
- ٧- اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل ، هيئة المطابع الأميرية ٢٠٠٥ .
- ٨- معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الضرائب على الدخل، (الهيئة العامة للاستثمار، طبعة ٢٠٠٩) .

٩- سلسلة المرشد ، نشرة ربع ثانوية تصدر عن مكتب إرنست أند يونج للأعوام
٢٠٠٧ حتى ٢٠٠٩ .

ثانياً مراجع باللغة الأجنبية:

- 1) The OECD Classification of Taxes and Interpretative Guide, Organization for Economic Co-operation and Development, 2004
- 2) BBC (April 21, 2010). "IMF proposes two big new bank taxes to fund bail-outs". BBC. . Retrieved 22 April 2010.
<http://news.bbc.co.uk/2/hi/business/8633455.stm>.
- 3) <http://www.ias plus.com\standerds/ifrs03htm> .
- 4) "Tax Facts | Tax Facts Listing". Taxpolicycenter.org.
<http://w.taxpolicycenter.org/TaxFacts/listdocs.cfm?topic2id=60>.
Retrieved 2009-03-27.
- 5) "Tax History Project: The Depression and Reform: FDR's Search for Tax Revision in N.Y. (Copyright, 2003, Tax Analysts)".
<http://www.taxhistory.org/thp/readings.nsf/ArtWeb/44DC64199FBB0ED885256DFE005981FE?OpenDocument> .
- 6) (International Accounting Standards) IAS 12 *Accounting for Taxes on Income* .
- 7) Price Water House Income tax accounting under IFRS Fiona hachett@iepwc.com

