

## مقدمة

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها و التي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية .

و قد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين و مدققي الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات و المؤسسات حتى و لو اختلفت في معالجة نفس الموضوع .

## المبحث الأول: ماهية ضريبة الدخل

**المطلب الأول :** تعريفات بعض المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار<sup>1</sup>

**الربح المحاسبي :** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.  
**الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) :** هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) .  
**المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) :** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.  
**الضريبة الجارية :** هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.  
**مطلوبات ضريبة مؤجلة :** هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.  
**موجودات ضريبة مؤجلة :** هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

- أ - الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع
  - ب - ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة
  - ج - ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.
- الفروق المؤقتة :** هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:
- أ - **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة :** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
  - ب - **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع :** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
- القاعدة الضريبية :** لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.

يتكون المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) من المصروف الضريبي الجاري (الدخل الضريبي الجاري) والمصروف الضريبي المؤجل (الدخل الضريبي المؤجل) .

<sup>1</sup> د- مامون حمدان و اخرون - "المحاسبة الدولية و معاييرها"- دار الثقافة للنشر و التوزيع- حمدان عمان- طبعة 2008 ص40-39

## المطلب الثاني: نطاق تطبيق هذا المعيار

### يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.<sup>1</sup>

❖ تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سداده من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.

❖ لا يعالج تدفع ضرائب الدخل في بعض دوائر الاختصاص الضريبية بمعدلات أعلى أو أدنى إذا تم توزيع بعض أو كل صافي الربح أو الأرباح المدونة كتوزيعات أرباح على حملة الأسهم وفي بعض دوائر الاختصاص الأخرى يمكن استرداد ضرائب الدخل إذا تم توزيع بعض أو كل صافي الربح أو الأرباح المدونة كأرباح المساهمين إلا أن هذا المعيار متى وكيف تعالج التبعات الضريبية لتوزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى من قبل المنشأة معدة التقرير هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولمن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

<sup>1</sup> د- محمد ابو نصار- "معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي"- عمان الاردن-2008 ص 40-42

### المطلب الثالث: الهدف من هذا المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة لـ :

أ - الاسترداد ( السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية للمنشأة،

ب -العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

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.

## المبحث الثاني: متطلبات هذا المعيار الرئيسية

### المطلب الأول: الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة و القابلة للاقتطاع

#### أولاً : الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

##### 1. 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. يظهر فرق مؤقت ضريبي وينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل ويؤثر الالتزام الضريبي المؤجل على الشهرة.

##### 2. الموجودات المسجلة بالقيم العادلة :

تسمح المعايير المحاسبية الدولية بإدراج بعض أصناف الموجودات بقيمتها العادلة أو تسمح بإعادة تقييمها (راجع، على سبيل المثال المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، الممتلكات والانشاءات والمعدات، و المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون "الموجودات غير الملموسة"، و المعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون "الادوات المالية: الإعراف و القياس" و المعيار المحاسبي الدولي الخامس والعشرون، محاسبة الاستثمارات)، و المعيار المحاسبي الدولي الرابعون "العقارات الاستثمارية" في بعض دوائر الاختصاص الضريبية تؤثر إعادة التقييم أو إعادة بيان مبلغ الأصل على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية. و كنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبية الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم أو إعادة البيان للأصل على الربح 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 وهذا صحيح حتى لو :

أ - لم تقصد المنشأة التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المسجل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبة في فترات مستقبلية، أو

ب - تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية إذا تم استثمار المتحصلات عن بيع الأصل في موجودات متشابهة. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الموجودات المتشابهة.

### 3. الشهرة :

الشهرة هي الزيادة في تكلفة التملك عن القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المحددة المملوكة. لا تسمح العديد من السلطات الضريبية بإطفاء الشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالبا ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية وهنا تكون القاعدة الضريبية للشهرة لا شيء ويكون الفرق بين القيمة المسجلة للشهرة وقاعدتها الضريبية التي هي لا شيء هو فرق مؤقت ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المسجل للشهرة.

### 4. 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 تقطع لغايات الضريبية تعتمد طريقة المحاسبة عن مثل هذا الفرق المؤقت عن طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل و كالتالي:

أ - في اندماج الأعمال، تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة .

ب -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 .

ج - إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولا تؤثر في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي فإن المنشأة في غياب الاستثناءات 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 و وفق ذلك لا تعترف المنشأة بالتغيرات اللاحقة في الالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به عندما يستهلك الأصل.

## ثانياً : الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع

### 1. الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

هناك حالة واحدة ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الاعتراف الأولي بأصل، ألا وهي يتم اقتطاع هبة حكومية غير خاضعة للضريبة متعلقة بأصل عند تحديد القيمة الدفترية للأصل، ولكن للأغراض الضريبية لا يقتطع من مبلغ الأصل القابل للاستهلاك (أي من قاعدته الضريبية)، وهذا الأمر سينتج عنه أن تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من قاعدته الضريبية وهذا ما ينشأ عنه فرق مؤقت قابل للاقتطاع. كذلك يمكن اعتبار الهبات الحكومية بمثابة دخل مؤجل وفي هذه الحالة يكون الفرق بين الدخل المؤجل وقاعدته الضريبية والتي هي لا شيء فرق مؤقت قابل للاقتطاع. فتحت أي طريقة عرض تختارها المنشأة ، فإنها لا تعترف بأصل ضريبي مؤجل للسبب المعطى

### 2. الشهرة السالبة

لا يسمح هذا المعيار بالاعتراف بأصل ضريبي مؤجل ناشئ عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع مرتبطة بالشهرة السالبة التي عولجت كدخل مؤجل بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون، اندماج الأعمال، لأن الشهرة السالبة تمثل قيمة متبقية والاعتراف بأصل ضريبي مؤجل يزيد من القيمة الدفترية للشهرة السالبة

## المطلب الثاني: القياس

**أولاً :** الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة يجب أن تقاس بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.<sup>1</sup>

يتم قياس الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنّها. ولكن في بعض مناطق الاختصاص فإن إعلان الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف، يتم قياس الموجودات والمطلوبات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

يجب أن يعكس قياس الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي تتوقع فيها المنشأة، بتاريخ الميزانية العمومية، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصلوها ومطلوباتها.

**ثانياً :** يجب قياس المطلوبات (الموجودات) الضريبية الجارية للقرارات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعة (استرداده من) السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية، أو السارية فعلاً بتاريخ الميزانية العمومية.

**ثالثاً :** يجب إعادة النظر بالمبلغ المسجل للأصل الضريبي المؤجل بتاريخ كل ميزانية عمومية. ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي إلى الحد الذي لا يعود محتملاً توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الأصل الضريبي المؤجل. ويجب عكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي .

<sup>1</sup> د- مامون حمدان و اخرون - مرجع سبق ذكره - ص 50-52



## المطلب الثالث: العرض

### أولاً : الموجودات والمطلوبات الضريبية

يجب عرض الموجودات والمطلوبات الضريبية بشكل منفصل عن الموجودات والمطلوبات الأخرى في الميزانية العمومية. ويجب تمييز الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة نم الموجودات والمطلوبات الضريبية الجارية.

عندما تقوم المنشأة بالتمييز بين الموجودات والمطلوبات الجارية وغير الجارية في بياناتها المالية فإنها يجب أن لا تصنف الموجودات (المطلوبات) الضريبية المؤجلة كموجودات (مطلوبات) جارية.

### ثانياً : المقاصة

✓ يجب أن تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الموجودات الضريبية الجارية والمطلوبات الضريبية الجارية، فقط إذا كانت المنشأة:

- أ - صاحبة حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها .
- ب - تنوي إما السداد على أساس الصافي، أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت.
- ✓ يجب أن تجري المنشأة مقاصة بين الموجودات الضريبية المؤجلة والمطلوبات الضريبية المؤجلة، فقط إذا:
- أ - كان للمنشأة حق مشروع لإجراء مقاصة للموجودات الضريبية الجارية مع المطلوبات الضريبية الجارية .
- ب - كانت الأصل الضريبية المؤجلة و المطلوبات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على :

● نفس المنشأة الخاضعة للضريبة .

- منشآت مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد المطلوبات الضريبية الجارية والموجودات الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الموجودات وسداد المطلوبات معاً في نفس الوقت، في كل فترة مستقبلية من المتوقع أن يجري سداد أو استرداد مبالغ هامة من الموجودات و المطلوبات الضريبية المؤجلة.

### ثالثاً : مصروف الضريبة

مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادة

يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من النشاطات العادية في صلب قائمة الدخل.

## المطلب الرابع : الإفصاح

1) يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبة.

يمكن أن تضم مكونات مصروف (دخل) الضريبة ما يلي 1:

- أ - أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية نم فترات سابقة،
- ب - مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة،
- ج - مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- د - مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري،
- هـ - مبلغ المنفعة نم خسائر غير معترف بها سباً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.
- و - مبلغ مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

2) يجب أيضاً الإفصاح عما يلي بشكل منفصل :

- أ - إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين، و
- ب - مصروف (دخل) الضريبة الذي يعود للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة.
- ج - شرح للعلاقة بين مصروف (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في إحدى أو كلا الشكليين التاليين:

<sup>1</sup> د- محمد ابو نصار- مرجع سبق ذكره - ص 52-54

1 - مطابقة رقمية بين مصروف (دخل) الضريبة وناتج ضرب الربح المحاسبي بمعدل (بمعدلات) الضريبة المطبقة، مفصلاً كذلك عن أساس احتساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة .

2 - مطابقة رقمية بين متوسط معدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق مفصلاً، كذلك عن أساس احتساب معدل الضريبة المطبق.

3) يجب على المنشأة أن تفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك ، عندما:

أ - يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة عن انعكاس الموجود من فروق ضريبية مؤقتة، و

ب - تكون المنشأة قد عانت من خسائر إما في الفترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل.

## الخاتمة

ان هذا المعيار معيار الضريبة على الدخل يتمثل هدفه الرئيسي في وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة و ذلك بالعمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل ،و 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 .

## قائمة المراجع:

- ❖ د- مامون حمدان و اخرون - "المحاسبة الدولية و معاييرها" - دار الثقافة للنشر و التوزيع - حمدان عمان - طبعة 1 - 2008
- ❖ د- محمد ابو نصار- "معايير المحاسبة و الابلاغ المالي الدولي"- عمان الاردن- 2008