

**المحاضرة (6): المعيار IAS 12 "ضرائب الدخل" "Impôts sur le résultat"****أهداف المحاضرة:**

بعد إكمال المحاضرة السادسة على الطالب فهم ما يلي:

- ✓ التمييز بين مختلف المصطلحات التقنية المرتبطة بالموضوع.
- ✓ كيفية التسجيل المحاسبي لخصوم الضرائب المؤجلة وأصول الضرائب المؤجلة .
- ✓ الإفصاح لكل نوع من أنواع الفروقات المؤقتة و كل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة و الخصومات الضريبية غير المستخدمة.

**النشر:****✓ على مستوى مجلس معايير المحاسبة الدولية**

تم نشر أحدث إصدار من المعيار IAS 12 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) في أكتوبر 1996. ومع ذلك، فإن هذا المعيار خضع للتعديلات، وقد تم اعتماد بعضها داخل الاتحاد الأوروبي.

**✓ على مستوى الاتحاد الأوروبي**

تمت الموافقة على المعيار IAS 12 بموجب لائحة المفوضية الأوروبية رقم 2003/1725 بتاريخ 29 سبتمبر 2003. و حدثت تعديلات متتالية لهذا المعيار أو تفسيرات الأخرى المعتمدة في أوروبا بحلول 15 أكتوبر 2008.

**الهدف:**

- الهدف من المعيار المحاسبي IAS 12 هو وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. السؤال الرئيسي في حساب ضرائب الدخل هو كيفية حساب النتائج الضريبية الحالية والمستقبلية:
- الاسترداد المستقبلي (أو التسوية) للقيمة الدفترية للأصول (أو الخصوم) المعترف بها في الميزانية للمؤسسة.
- المعاملات والأحداث الأخرى للفترة المسجلة محاسبيا(المعترف بها) في القوائم المالية للمؤسسة.

**مجال التطبيق:**

يجب تطبيق المعيار المحاسبي IAS 12 على المعالجة المحاسبية (الاعتراف) لضرائب الدخل.

**تعريفات:**

- ضريبة (الدخل): عبء أو ناتج تساوي المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة أو الضريبة المؤجلة المدرجة في تحديد نتيجة الفترة.
- الضريبة المستحقة هي مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) فيما يتعلق بالأرباح الخاضعة للضريبة (الخسارة الضريبية) للسنة المالية.
- التزام الضريبة المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة الدفع في الفترات المستقبلية للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.
- الأصول الضريبة المؤجلة هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في الفترات المستقبلية لـ:
- فروق مؤقتة قابلة للخصم ؛ ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة .
- ترحيل الإعفاءات الضريبية غير المستخدمة.

الفروق الزمنية أو فرق التوقيت: هي الفروق بين القيمة الدفترية (المحاسبية) لأصل أو التزام في الميزانية وقاعدة الضرائب.

**التسجيل المحاسبي لأصل أو التزام للضريبة المستحقة:**

الضريبة المستحقة عن الفترة الحالية أو الفترات السابقة يجب أن تسجل محاسبيا كالتزام طالما لم يتم دفعها. إذا كان المبلغ المدفوع بالفعل عن الفترة والفترات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق لهذه الفترات، فيجب الاعتراف بالزيادة كأصل.

الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية يمكن ترحيلها للوراء لاسترداد الضريبة المستحقة الدفع من فترة سابقة و يجب أن تسجل كأصل.

**التسجيل المحاسبي لأصول و خصوم الضرائب المؤجلة:**

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:**  
التزام الضريبة المؤجلة يسجل محاسبيا (يعترف به) لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، باستثناء الحد الذي ينشأ فيه التزام الضريبة المؤجلة من خلال:  
✓ التسجيل الأولي للشهرة.  
أو  
✓ التسجيل الأولي لأصل أو التزام في معاملة التي:  
- ليست ناتجة عن دمج الأعمال.  
- في وقت المعاملة ، لا يؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).
- **فروق مؤقتة قابلة للخصم:**  
أصل الضريبة المؤجلة يسجل محاسبيا لجميع الفروق المؤقتة القابلة للخصم إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل أن يكون الربح خاضع للضريبة، والذي يمكن تحميله هذه الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و يكون متاحًا ، ما لم يتم إنشاء أصل الضريبة المؤجلة من خلال التسجيل الأولي لأصل أو التزام في معاملة تكون:  
- ليست ناتجة عن دمج الأعمال.  
- و في وقت المعاملة، لا يؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).  
أصل الضريبة المؤجلة تسجل محاسبيا بترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة والإعفاءات الضريبية ، إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية متاحة حيث هذه الخسائر الضريبية والأرصدة الضريبية يمكن تحميلها.
- التقييم:**  
التزامات (الأصول) الضريبية **المستحقة** للفترة والفترات السابقة يجب أن تقيم بالمبلغ المتوقع دفعه (أو استرداده) إلى السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضرائب (و قواعد ضريبية) التي تم اعتمادها في تاريخ الميزانية.  
يجب تقييم الأصول والخصوم الضريبية **المؤجلة** بمعدلات الضرائب التي يتوقع تطبيقها خلال الفترة التي سيتم خلالها تحقيق الأصل أو تسوية الالتزام، بناءً على معدلات الضرائب (و اللوائح الضريبية) التي تم اعتمادها في تاريخ الإغلاق.  
قياس أصول و خصوم الضريبة المؤجلة يجب أن تعكس العواقب الضريبية التي قد تنشأ من الطريقة التي تتوقع فيها المؤسسة، في تاريخ الميزانية، **استرداد** أو **تسوية** القيمة الدفترية لأصولها و التزاماتها.
- **أصول وخصوم الضريبة المؤجلة لا يجب أن تخصم:**  
القيمة المحاسبية لأصل الضريبة المؤجلة يجب ان تراجع في تاريخ نهاية كل فترة. المؤسسة مطالبة بتخفيض القيمة المحاسبية لكل أصل ضريبي مؤجل إلى الحد الذي يصبح فيه من غير المحتمل توفر أرباح ضريبية كافية لتمكين الاستفادة من كل أو جزء من هذا الأصل الضريبي. يجب استرجاع هذا التخفيض إلى الحد الذي يصبح فيه من المحتمل توفر أرباح ضريبية كافية.
- **التسجيل المحاسبي للضريبة المستحقة و الضريبة المؤجلة:**
- **حساب النتائج:**  
الضريبة المستحقة والمؤجلة يجب ان تسجل محاسبيا كإيراد أو مصروف و يدرج في نتيجة للفترة ، باستثناء الحد الذي يتم فيه توليد الضريبة:
- × إما عن طريق صفقة أو حدث معترف به (مسجل) مباشرة ضمن الاموال الخاصة ، في نفس الفترة أو فترة مختلفة.
- × أو عن طريق دمج مؤسسات.
- **البنود المقيدة المدينة أو الدائنة مباشرة ضمن الأموال الخاصة:**

الضريبة المستحقة والمؤجلة يجب أن تجعل مدينة أو دائنة مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة إذا كانت الضريبة تتعلق بالعناصر التي تم قيدها مدينة او دائنة مباشرة ضمن رؤوس الأموال الخاصة، خلال نفس الفترة أو فترة مختلفة.

### العرض:

#### ■ المقاصة:

- المؤسسة تقوم بالمقاصة بين أصول وخصوم الضريبة المستحقة إذا فقط، كان للمؤسسة:
- حق قانوني في تسوية المبالغ المسجلة محاسبيا(المعترف بها).
- تنوي إما تسوية المبلغ الصافي أو تحقيق الأصل تسديد الخصم في وقت واحد.
- المؤسسة تقوم بمقاصة (تعوض) أصول وخصوم الضريبة المؤجلة إذا فقط إذا:
- المؤسسة لها الحق القانوني القابل لتعويض (مقاصة) الأصول والخصوم الضريبة المستحقة.
- الأصول والخصوم الضريبة المؤجلة تتعلق بضرائب على النتيجة التي تفرضها نفس السلطة الضرائبية:

- إما على نفس المؤسسة الخاضعة للضريبة .
- إما على المؤسسات الخاضعة للضريبة المختلفة التي تنوي إما تسوية الخصوم والأصول الضريبة المستحقة على أساس المبالغ الصافية، أو تحقيق الأصول وتسوية الخصوم في وقت واحد، خلال كل فترة مستقبلية يكون من المتوقع تسوية أو استرداد مبالغ كبيرة من الأصول أو الخصوم الضريبة المؤجلة.

#### ■ عبي الضريبة:

عبي أو (نتائج) الضريبة المتعلقة بنتيجة الأنشطة العادية يجب أن يظهر في حساب النتيجة.

#### ■ المعلومات الواجب تقديمها:

- على وجه الخصوص ، يجب تقديم المعلومات التالية:
- × عرض المكونات الرئيسية لعبي أو (نتائج) الضريبة بشكل منفصل.
- × إجمالي الضريبة المستحقة والمؤجلة المتعلقة بالعناصر المدينة أو الدائنة في رؤوس الأموال الخاصة.
- × شرح للعلاقة بين عبي (نتائج) الضريبة والربح المحاسبي حسب أحد الشكلين التاليين أو كليهما:
- التقريب بين عبي (نتائج) الضريبة ونتاج الربح المحاسبي مضروباً في المعدل (معدلات) الضريبة المطبقة، مع الإشارة أيضاً إلى أساس حساب معدل (معدلات) الضريبة المطبقة).
- التقريب بين متوسط المعدل الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبق، مع الإشارة أيضاً إلى أساس حساب معدل الضريبة المعمول به.
- × المبلغ (وإذا كان موجوداً تاريخ انتهاء الصلاحية) للفروق المؤقتة القابلة للخصم والخسائر الضريبة غير المستخدمة والإعفاءات الضريبة التي لم يتم إثبات أصل ضريبي مؤجل لها في الميزانية العمومية.

#### أمثلة على التسجيل المحاسبي:

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS12) استخدام طريقة الإلتزام الضريبي، التي تتبنى مقاربة الميزانية من خلال المحاسبة عن الفروقات الضريبة المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبة من خلال الأصول والخصوم، حيث يتم الاعتراف بجميع الآثار الضريبة للفروقات المؤقتة للسنوات السابقة التي تنعكس على الفترة الحالية، وكذا التي تخص الفترة الحالية و تنعكس على فترات لاحقة. سنتطرق بإختصار لأهم متطلبات الاعتراف التي تتعلق بمختلف البنود الضريبة.
- فخصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.
- أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

تسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أم خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي يحتمل أن يترتب عنها لاحقاً عبئاً أو ناتج ضريبي.

مثال 1: مؤسسة تجارية طبقت نظام الإهلاك المتناقص على آلة اقتنيت بقيمة 20000 دج في 01/01/ن، وكان الإهلاك المطبق يقدر في نهاية الفترة ب 8000 دج. تقرر تغيير نظام الإهلاك إلى الطريقة الخطية ويكون في حدود 4000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25%.

	4000	اهلاك التثبيت النتيجة	28
3000 1000		الضرائب المؤجلة على الخصوم	12 134

مثال 2:

جزء من

مخزون البضائع التي تظهر في ميزانية المؤسسة التجارية الأم في 31/12/ن الخاص بأحد الفروع يحتوي على أرباح المبيعات المحققة والمقدرة ب 20000 دج، معدل الضريبة على الأرباح 25% .

	15000 5000	النتيجة ضرائب المؤجلة على الأصول مخزون البضائع	12 133
20000			30

مثال 3:

مؤسسة

تمتلك تشبيبات عينية قيمتها الأصلية 16000، تراكم الإهلاكات 6000 . أعيد تقييم الأصول ب: 19000. التعديل على المستوى الضريبي لم ينجز بعد.

وعليه فإن قيمة الأصول بعد التقييم أكبر من قيمتها الخاضعة للضريبة وهي 10000(16000-6000). فإذا كان للمؤسسة نية بيع الأصول فإن ضريبة الخصوم المؤجلة تقيم ب 20%. ضريبة الخصوم المؤجلة قيمت بمعدل 20%. ماهي قيمة الضريبة المؤجلة في الحالتين لما لا يكون للمؤسسة نية البيع، ولما يكون لديها نية البيع.

الحالة الأولى: عدم وجود نية البيع: أساس ضريبة الخصوم المؤجلة هو 9000 (19000-10000). معدل الضريبة 25%. قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة:  $2250 = 25\% \times 9000$

	9000	التثبيت	2
9000		فارق اعادة التقييم	105
	2700	فارق اعادة التقييم	105
2700		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134

الحالة الثانية: وجود نية البيع: قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة هو 9000 (19000-10000). معدل الضريبة 25%. قيمة ضريبة الخصوم المؤجلة:  $1800 = 20\% \times 9000$

	9000	التثبيت	2
9000		فارق اعادة التقييم	105
	1800	فارق اعادة التقييم	105
1800		الضرائب المؤجلة على الخصوم	134

ملاحظة:

المعيار (IAS12) يوضح بأن<sup>1</sup>:

- الضرائب المؤجلة لا تحين.

- يجب أن تقدم في الميزانية منفصلة عن الضرائب المطلوبة.

- يجب أن لا تدمج ضمن الأصول و الديون الجارية.  
بمعنى أن تحدد الضرائب المؤجلة أو تراجع عند نهاية كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

#### أسئلة:

1. ما هو تعريف الفرق المؤقت حسب معنى المعيار؟  
- فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية.  
- فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية بعد إنقاص الفرق بين النواتج غير المخفضة نهائيا و الأعباء المعاد إدماجها نهائيا.  
- الفرق بين القيمة المحاسبية لأصل أو خصم و قاعدته الضريبية.
2. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الأصل المؤجل؟  
- مؤونة الإخطار غير المخفضة ضريبيا.  
- الخسائر المخفية في حالة المشاركة في فرع مع وجود النية في الانفصال.
3. في أي حالة المعيار يتوقع الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصم المؤجل؟  
- نتيجة المشاركة في مؤسسة لا يمكن التحكم في سياستها لتوزيع الارباح.  
- فرق العبء الملاحظ خلال الصفقة.
4. في أي حالة المعيار يتوقع عدم الأخذ بعين الاعتبار ضريبة الخصوم المؤجلة؟  
- الفرق بين أصل مسجل بقيمته العادلة و قيمة اقتنائه.  
- أعباء للسداد، للتخفيض لم تسدد بعد و تظهر في الميزانية.