

## كيفية عمل الضريبة المؤجلة



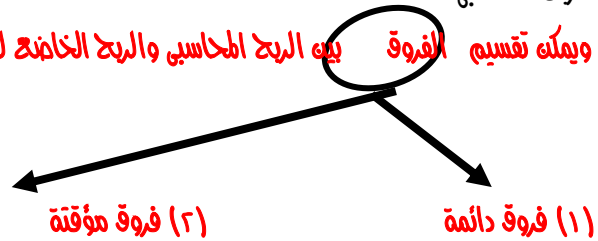
## الضريبة المؤجلة

### ما هو الهدف من الضريبة المؤجلة؟

الهدف هو تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وكيفية المحاسبة مع الآثار المترتبة على الضرائب الجارية و الضرائب المستقبلية المتعلقة بنفس الفترة.

من المعروف أن الربح المحاسبي هو صافي الربح المتعلق بفترة مالية معينة والمستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة وذلك قبل خصم ضرائب الدخل وهو ما يعرف أيضاً بالربح قبل ضريبة الدخل أو الربح الدفترى. أما الربح الخاضع للضريبة (الربح الضريبي) فهو صافي الربح المحاسبي المتعلق بفترة مالية معينة بعد تطبيق أحكام قانون الضرائب عليه من إضافة تكاليف غير واجبة الخصم من الناحية الضريبية إلية أو خصم إيرادات غير خاضعة للضريبة منه وعلى هذا الربح تتحدد قيمة ضرائب الدخل واجبة الدفع أو الضرائب واجبة الاسترداد (في حالة الخسارة) ونظراً لأن التشريعات الضريبية تختلف مع المعايير المحاسبية فإن الربح الخاضع للضريبة عادة ما يختلف مع الربح المحاسبي.

ويمكن تقسيم الفروق بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة إلى قسمين رئيسيين هما :



وفيما يلي توضيح لكل منهما :

#### ١. الفروق الدائمة :

وهي عبارة عن فروق تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة مع معاملتها للأغراض المحاسبية .

فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من المعالجات التي تهدف إلى تحقيق أهداف إقتصادية أو إجتماعية أو سياسية معينة ، كأن تنص على إستبعاد إيرادات معينة من الخسوع للضريبة أو تمنح خصم مصروفات معينة من وعاء الضريبة أو تسمح بخصم مصروفات قد تزيد عما تحملته المنشأة الأمر الذى يترتب عليه حدوث فروق دائمة بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة ، كما يؤدي ذلك إلى اختلاف معدل الضريبة الفعلي مع معدلها الإسمي المنصوص عليه بالتشريع الضريبي.

وتتميز الفروق الدائمة بأن تأثيرها يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها ولا ينعكس على الفترات المالية التالية ، أى أنه لا يوجد لهذه الفروق أية آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل وبالتالي لا يترتب عليها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو أية إستقطاعات ضريبية في المستقبل.

وهذا يعنى أن تأثير الفروق الدائمة ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى الميزانية فهي تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها إضافات ضريبية ، كما تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية.

والفروق الضريبية الدائمة هي فروق مستمرة طالما بقيت التشريعات الضريبية الخاصة بها دون تعديل وهي لا تمثل أى مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص منه أثارها في سنة حدوثها.

## ٢. الفروق المؤقتة :

وهي عبارة عن فروق بين قيم الأصول أو الإلتزامات الواردة بالميزانية وبين قيمتها للأغراض الضريبية المستقبلية ( الوعاء الضريبي المرتبط بها مستقبلاً )  
وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس تأثيرها على الفترات التالية ( المستقبلية ) بمعنى أنه توجد لهذه الفروق آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل إذ ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم في المستقبل.  
وبمعنى ذلك أن تأثير الفروق المؤقتة لا ينصب على قائمة الدخل فقط وإنما يمتد أيضاً إلى الميزانية.

**ويمكن تعريف الضرائب المستقبلية** بأنها الضرائب المستقبلية والمتعلقة بالفترة الحالية وهي :

- أ- إما **أصل ضريبي مؤجل** كالخسائر المرحلة ويتم استنفاد هذا الأصل على عدد السنوات المسموح بتحليلها طبقاً لقانون الضرائب السارى. وكذلك عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل الثابت عن الأساس الضريبي له.
- ب- إما **إلتزام ضريبي مؤجل** وذلك عندما يزيد الأساس الضريبي للأصل الثابت عن قيمته الدفترية

**ويمكن تحديد قيم الفروق المؤقتة المتعلقة بالأصول والإلتزامات المدرجة بقائمة المركز المالي ( الميزانية ) وما يترتب عليها كالتالي :**

بيان	عندما يكون أصل	عندما يكون إلتزام
١. القيمة الدفترية أكبر من الوعاء الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه إلتزام ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل
٢. القيمة الدفترية أقل من الوعاء الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه إلتزام ضريبي مؤجل

القيود المحاسبية١- ضريبة الدخل :-

مع / ضريبة الدخل (ضريبة حالية) (قائمة الدخل)  
إلى / مصلحة الضرائب - أصدّة دائنة (ميزانية)

٢- الضريبة المؤجلة :-

- أ - مع / أصول ضريبية مؤجلة (الميزانية)  
إلى / ضرائب مؤجلة (قائمة الدخل)  
أو  
ب - مع / ضرائب مؤجلة (قائمة الدخل)  
إلى / التزامات ضريبية مؤجلة (الميزانية)

مثال (١) :المطلوب

إعداد الإقرار الضريبي وحساب ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة للشركة في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ووفقاً للأحكام التنفيذية إذا علمت :  
الشركة نشاطها معفى داخل المجتمع العمراني طبقاً لقانون ٥٩ لسنة ٧٩ وكان صافي الربح مع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة بمبلغ ٥٤٠٠٠٠٠٠٠ جنية  
وعند إجراء عملية المراجعة الضريبية تبيى الآتى :-

١. زيادة التكاليف والمصروفات الغير مؤيدة مع نسبة ال ٧٪ المؤيدة مع الإدارية والعمومية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنية ( أنئيه مليون جنية )
٢. كان هناك إنخفاض في قيمة المخزون مدرج ضمنه المصروفات بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنية
٣. الإهلاك الضريبي المعتمد بمبلغ ٣٢٠٠٠٠٠ جنية بينما الإهلاك المحاسبي المحمل على قائمة الدخل بمبلغ ٢٦٠٠٠٠٠ جنية علماً بأن جميع الأصول مؤيدة مستنداً ومعترف بها ضريبياً
٤. أن هناك إنخفاض في قيمة العملاء والحسابات المدينة ( مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ) مع السنة السابقة وخضع للضريبة السنة السابقة ولكنه تم تحصيل ٧٠٠٠٠٠ جنية وتم إدراجها ضمن الإيرادات
٥. كما تضمنت قائمة الدخل الإيرادات الآتية :
  - أرباح رأسمالية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية نتيجة بيع بعض الأصول المصنفة ضمنه البند ٣ مع المادة رقم ٢٥ مع القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
  - عائد أدون خزانة بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنية
  - إيرادات استثمارات في صناديق استثمار بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنية
٦. تبيى أن هناك أنشطة مخالفة بمبلغ ٣٢٠٠٠٠٠ جنية خارج المجتمع العمراني خاضعة للضريبة

الحل :

فيما يلي ملخص لهذا الإقرار مع بيان الفروق المؤقتة والدائمة وتأثيرها على أساس الاستحقاق :-

بيانات	جزئي	كلي	أساس الاستحقاق
صافي الربح مع قائمة الدخل	٥٤٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠٠
يضاف إليه : الإهلاك المحاسبي	٢٦٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
زيادة غير المؤبد من المصروفات ٧٪	٢٠٠٠٠٠٠		فروق دائمة
الإنخفاض في قيمة المخزون	٦٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
إجمالي الإضافات	٥٢٠٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠٠	
نخصم منه : الإهلاك الضريبي	٣٢٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
أرباح رأسمالية بند ٣ مادة ٢٥	٢٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
رد قيمة الإنخفاض في العملاء والحسابات المدينة	٧٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
إجمالي الخصومات	٤١٠٠٠٠٠		
الوعاء الضريبي قبل تطبيق المادة ٥٠ إعفاءات	٥٥١٠٠٠٠٠	٥٥١٠٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠٠٠
نخصم منه : عائد أدوه خزانه	١٧٠٠٠٠٠		فروق دائمة
إيرادات استثمارات في صناديق استثمار	٣٥٠٠٠	١٧٣٥٠٠٠	فروق دائمة
الوعاء قبل تطبيق إعفاء القانون ٥٩ لسنة ٧٩	٥٣٣٦٥٠٠٠	٥٣٣٦٥٠٠٠	٥٤٢٦٥٠٠٠
نخصم منه : الأوجعية المستقلة الخاضعة	٣٢٠٠٠٠٠		
الوعاء المعفى	٥٠١٦٥٠٠٠	٥٠١٦٥٠٠٠	٥٠١٦٥٠٠٠
أساس الاستحقاق ( العبء الضريبي ) = وعاء الضريبة الجارية ( العام ) + وعاء الضريبة المؤجلة ٤١٠٠٠٠٠٠			
إلتزام أو - وعاء الضريبة المؤجلة أصل			

الفرق بين أساس الاستحقاق والوعاء المستقل = ٤١٠٠٠٠٠ - ٣٢٠٠٠٠٠ = ٩٠٠٠٠٠٠ جنية

الضريبة المؤجلة إلتزام = ٩٠٠٠٠٠٠ × ٢٠٪ = ١٨٠٠٠٠٠ جنية

ويمكن المطابقة كالتالي :

٨٢٠٠٠٠	العبء الضريبي = ٤١٠٠٠٠٠ × ٢٠٪
٦٤٠٠٠٠	ضريبة الإقرار ( الجارية ) = ٣٢٠٠٠٠٠ × ٢٠٪
١٨٠٠٠٠	الفرق ضريبة مؤجلة إلتزام

كما يمكن المطابقة مرة أخرى كالتالي:

الأصول الضريبية المؤجلة ( الناتجة من الفروق المؤقتة المضافة لصافي الربح المحاسبي )

بيان	قيمة الأصل المؤجل	ضريبة الأصل المؤجل
الإهلاك المحاسبي	٢٦٠٠٠٠٠ جنية	٥٢٠٠٠٠ جنية
د قيمة الإنخفاض في المخزون	٦٠٠٠٠٠ جنية	١٢٠٠٠٠ جنية
إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة		٦٤٠٠٠٠ جنية

الالتزامات الضريبية المؤجلة ( الناتجة من الفروق المؤقتة المخصومة من صافي الربح المحاسبي )

بيان	قيمة الالتزام المؤجل	ضريبة الالتزام المؤجل
الإهلاك الضريبي	٣٢٠٠٠٠٠	٦٤٠٠٠٠
أرباح رأسمالية أصول بند ٣ م ٢٥	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
د قيمة الإنخفاض في العملاء والحسابات المدينة	٧٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
إجمالي الالتزامات الضريبية المؤجلة		٨٢٠٠٠٠

الفرق بين الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة =

$$٨٢٠٠٠٠ - ٦٤٠٠٠ = ١٨٠٠٠٠ \text{ جنية إلتزام ضريبي مؤجل}$$

وتكون القيود المحاسبية كالتالي:

من مذكرتي

٦٤٠٠٠٠ / الضريبة الجارية ( قائمة الدخل )

١٨٠٠٠٠ / الضريبة المؤجلة إلتزام ( قائمة الدخل )

إلى مذكرتي

٦٤٠٠٠٠ / مصلحة الضرائب ( الأرصدة الدائنة بالميزانية )

١٨٠٠٠٠ / إلتزامات ضريبية مؤجلة ( بالميزانية )

و يتم إدراج صافي الضرائب المؤجلة ضمن الإلتزامات طويلة الأجل

ومن الفقرة السابقة يمكن ملئ صفحة الإقرار الخاصة بالضريبة المؤجلة وهي صفحة رقم ٢٤ جدول رقم ٤١٧ بإقرار

عام ٢٠٠٧ كالتالي:

جدول رقم (٤١٧) الضرائب المؤجلة											
المبلغ						البيان					
						الأصول الضريبية المؤجلة (فروق قابلة للخصم مستقبلاً)					
					٥٢٠٠٠٠						
					١٢٠٠٠٠						
						الالتزامات الضريبية المؤجلة (فروق يستحق سدادها مستقبلاً)					
					٦٤٠٠٠٠						
					٤٠٠٠٠						
					١٤٠٠٠٠						
					(١٨٠٠٠٠)	الضريبة المؤجلة (١) إلزام					
					٦٤٠٠٠٠	الضريبة على الدخل المستحقة عن سنة الإقرار (٢)					
					٨٢٠٠٠٠	الصافي (١مخصوماً منها ٢) (يرحل للبند ٢٠٤ من قائمة الإقرار التفصيلية)					



**مثال ٢**

الشركة المصرية للإنتاج الصناعي نشاطها معفى طبقاً لقانون ٨ لسنة ٩٧ وكان صافي الربح لعام ٢٠٠٧ من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنية فإذا علمت أن :

قائمة الدخل تضمنت الإيرادات الآتية :

- أرباح رأسمالية بمبلغ ٥٩٠٠٠ جنية نتيجة بيع بعض الأصول المصنفة ضمنه البند ٣ من المادة رقم ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- إيرادات عبارة عن قيمة تعويضات عن شراء أصول بند ٣ مادة ٢٥ بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية
- عائد أذون خزانة بمبلغ ١٣٠٠٠٠٠ جنية والشركة لم تقترض ولا تتحمل فوائد مدينة
- إيرادات إستثمارات في صناديق إستثمار بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ جنية

وعند إجراء عملية المراجعة الضريبية تبين الآتى :-

١. زيادة التكاليف والمصروفات الغير مؤيدة عن نسبة الـ ٧٪ المؤيدة من الإدارية والعمومية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية (مائة ألف جنية)

٢. كانت هناك أيضاً تكاليف غير مؤيدة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنية (لم تؤخذ بالمقارنة لنسبة الـ ٧٪)

٣. الإهلاك الضريبي المعتمد بمبلغ ٢٩٠٠٠٠٠ جنية بينما الإهلاك المحاسبى المحمل على قائمة الدخل بمبلغ ١٤٠٠٠٠٠ جنية علماً بأن جميع الأصول مؤيدة مستندياً ومعترف بها ضريبياً.

٤. تبين أن هناك ضمائم مع السيارات ومرسلة معها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنية (ومطروحة من أساسه الإهلاك الضريبي)

٥. تبين أن هناك تبرعات مدفوعة لجهات غير مشهورة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنية

٦. تبين أن حصة الشركة في صناديق التأمين الخاصة للعاملين تزيد عن ٢٠٪ من إجمالي الأجور والمرتبات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنية

٧. تبين أن هناك استخدام مخصصات بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية قد سبق خصوعها من قبل ويتوافق فيها حالياً شروط اعتبارها من التكاليف.

٨. تبين أن هناك أنشطة مخالفة لغير الأنشطة المصرح لها بالإعفاء بمبلغ ١٥٦٠٠٠ جنية

**المطلوب**

إعداد الإقرار الضريبي وحساب ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة للشركة لعام ٢٠٠٧ في ضوء أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ووفقاً للأئحة التنفيذية .

الحل :

فيما يلي ملخص لهذا الإقرار مع بيان الفروق المؤقتة والدائمة وتأثيرها على أساس الاستحقاق :-

بيانه	جزئى	كلى	أساس الاستحقاق
صافي الربح مع قائمة الدخل		١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u> الإهلاك المحاسبي	١٤٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
زيادة غير المؤيد مع المصروفات مع ٧٪	١٠٠٠٠٠		فروق دائمة
الزيادة مع ٢٠٪ مع المربيات ( تأميم خاصه )	٤٠٠٠٠		فروق دائمة
تبرعات غير معتمدة لجهات غير مشعرة	٥٠٠٠٠		فروق دائمة
تكاليف غير مؤيدة ترد مطلقاً	٢٥٠٠٠		فروق دائمة
إجمالي الإضافات		١٦١٥٠٠٠	
<u>يخصم منه:</u> الإهلاك الضريبي	٢٩٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
أرباح رأسمالية بند ٣ مادة ٢٥	٥٩٠٠٠		فروق مؤقتة
تعويضات شراء أصول بند ٣ مادة ٢٥	٣٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
ضمان سيات مرسلة	١٠٠٠٠٠		فروق دائمة
مخصصات مستخدمة	٤٠٠٠٠٠		فروق مؤقتة
إجمالي الخصومات		٣٧٥٩٠٠٠	
الوعاء الضريبي قبل تطبيق المادة ٥٠ إعفاءات		١٢٨٥٦٠٠٠	١٥١١٥٠٠٠
<u>يخصم منه:</u> عائد أذون خزانة	١٣٠٠٠٠٠		فروق دائمة
إيرادات استثمارات في صناديق استثمار	٧٠٠٠٠٠		فروق دائمة
		٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
الوعاء قبل تطبيق إعفاء القانون ٨ لسنة ٩٧		١٠٨٥٦٠٠٠	١٣١١٥٠٠٠
<u>يخصم منه:</u> الأوجية المستقلة الخاضعة		٨٥٦٠٠٠	
الوعاء المعفى		١٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠
أساس الاستحقاق ( العبء الضريبي ) = وعاء الضريبة الجارية العام + وعاء الضريبة المؤجلة إللتزام ٣١١٥٠٠٠ أو - وعاء الضريبة المؤجلة أصل			

الفرق بين أساس الاستحقاق والوعاء المستقل = ٣١١٥٠٠٠ - ٨٥٦٠٠٠ = ٢٢٥٩٠٠٠ جنية

الضريبة المؤجلة إللتزام = ٢٢٥٩٠٠٠ × ٢٠٪ = ٤٥١٨٠٠ جنية

## ويمكن المطابقة كالتالى:

$$\text{العبء الضريبي} = ٣٥١٥٠٠٠ \times ٢٠\% = ٦٢٣٠٠٠$$

$$\text{ضريبة الإقرار (الجارية)} = ٨٥٦٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٧١٢٠٠$$

$$\text{الفرق ضريبة مؤجلة إلتزام} = ٤٥١٨٠٠$$

## كما يمكن المطابقة مرة أخرى كالتالى:

الأصول الضريبية المؤجلة ( الناتجة من الفروق المؤقتة المضافة لصافي الربح المحاسبي )

بيانات	قيمة الأصل المؤجل	ضريبة الأصل المؤجل
الإهلاك المحاسبي	١٤٠٠٠٠٠ جنية	٢٨٠٠٠٠ جنية
إجمالي الأصول الضريبية المؤجلة		٢٨٠٠٠٠ جنية

الإلتزامات الضريبية المؤجلة ( الناتجة من الفروق المؤقتة المخصومة من صافي الربح المحاسبي )

بيانات	قيمة الإلتزام المؤجل	ضريبة الإلتزام المؤجل
الإهلاك الضريبي	٢٩٠٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠
أرباح رأسمالية أصول بند ٣ م ٢٥	٥٩٠٠٠	١١٨٠٠
تعويضات شراء أصول البند ٣ مادة ٢٥	٣٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
مخصصات مستخدمة	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
إجمالي الإلتزامات الضريبية المؤجلة		٧٣١٨٠٠

الفرق بين الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة =

$$٧٣١٨٠٠ - ٢٨٠٠٠٠ = ٤٥١٨٠٠ \text{ جنية إلتزام ضريبي مؤجل}$$

## وتكون القيود المحاسبية كالتالى:

من مذكرتي

١٧١٢٠٠ / الضريبة الجارية (قائمة الدخل)

٤٥١٨٠٠ / الضريبة المؤجلة إلتزام ( قائمة الدخل )

إلى مذكرتي

١٧١٢٠٠ / مصلحة الضرائب ( الأرصدة الدائنة بالميزانية )

٤٥١٨٠٠ / إلتزامات ضريبية مؤجلة ( بالميزانية )

و يتم إدراج صافي الضرائب المؤجلة ضمنه الإلتزامات طويلة الأجل

ومع الفقرة السابقة يملك ملئ صفحة الإقرار الخاصة بالضريبة المؤجلة وهي صفحة رقم ٢٤ جدول رقم

٤١٧ باقدار عام ٢٠٠٧ كلآنى:

جدول رقم (٤١٧) الضرائب المؤجلة									
المبلغ					البيان				
					الأصول الضريبية المؤجلة (فروق قابلة للخصم مستقبلاً)				
				٢٨٠٠٠٠	ضريبة الإهلاك المحاسبي				
					الالتزامات الضريبية المؤجلة (فروق يستحق سدادها مستقبلاً)				
				٥٨٠٠٠٠	ضريبة الإهلاك الضريبي				
				١١٨٠٠	ضريبة الأرباح الرأسمالية				
				٦٠٠٠٠	ضريبة التعويضات				
				٨٠٠٠٠	ضريبة المخصصات المستخدمة				
				(٤٥١٨٠٠)	إلتزام				
				١٧١٢٠٠	الضريبة المؤجلة (١)				
				٦٢٣٠٠٠	الضريبة على الدخل المستحقة عن سنة الإقرار (٢)				
					الصافي (١مخصوما منها ٢) (يرحل للبند ٢٠٤ من قائمة الإقرار التفصيلية)				