



ضريبة الدخل المؤجلة

إعداد

محاسب قانوني / محمد جمعة

محاسب قانوني / أحمد شحاته

مقدمة :-

شهد الوسط المهني في الآونة الأخيرة الضرورة الملحة للتركيز على ضريبة الدخل المؤجلة والتي تمثل أحد شقي العبء الضريبي الذي يعد من أهم العناصر المؤثرة في الأرباح القابلة للتوزيع على المساهمين أو الشركاء بحسب الأحوال .

ونظراً لإفتقار المكتبة العربية حتى الآن على مراجع وافية للإلمام بموضوع الضريبة المؤجلة فقد حاولنا البحث في هذا الموضوع بهدف تحديد إطار نظري علمي يفيد المهتمين بالتطبيق سواء من الدارسين أو ممتهمي مهنة المحاسبة والمراجعة حتى يتسنى رفع جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية خاصة ذات الغرض العام ، فإن أصبت فما توفيقى إلهاماً بالله وإن أخطأت فيشفع لي حسن المقصد .

□

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

□

"إِنْ أُرِيدُ إِلَّا الْإِصْلَاحَ مَا اسْتَطَعْتُ وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ".

صدق الله العظيم

سورة هود الآية 88

عناصر البحث :-

إشتمل البحث على مجموعة من العناصر الهامة والتي يتمكن من خلالها القارئ الإلمام بشكل مناسب بموضوع الضريبة المؤجلة وتتمثل تلك العناصر في الآتي :-

□(1) مفهوم ضريبة الدخل المؤجلة .

□(2) قياس " حساب " تغذية وإستنفاد الأصول والالتمزات الضريبية المؤجلة .

□(3) الاعتراض المحاسبي " الإثبات " بالأصول والالتمزات الضريبية المؤجلة .

□(4) العرض والإفصاح عن الأصول والالتمزات الضريبية المؤجلة بالمقوائم المالية .

□

□

□

□

□

□

□

□

□

□

□

□

□

مضون البحث

□

(1) مفهوم ضريبة الدخل المؤجلة :-

للتعرف على ماهية الحقيقية لمفهوم ضريبة الدخل المؤجلة يجب تحليله إلى عناصره حيث يجب أولاً التعرف على ماهية الموصوف " ضريبة الدخل " ثم التعرف على ماهية الصفة " المؤجلة " .

□

حيث يمكن تعريف " ضريبة الدخل " على أنها :-

" جزء من الدخل القومي تحصل عليه الدولة من خلال سلطاتها السيادية من مكتسبي الدخل وذلك لإستخدامه في تمويل النفقات العامة للدولة " .

وكذا يمكن تعريف الصفة " المؤجلة " على أنها :-

" الجزء من ضريبة الدخل المستحقة خلال العام والمؤجل سدادها لفترات لاحقة ، وكذا الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال فترة ما والمؤجل إستحقاقها لفترات لاحقة " .

وبناءً على ما سبق يمكن وضع تعريف مبسط لضريبة الدخل المؤجلة حيث يمكن تعريفها بأنها :-

" ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل إستحقاقها لفترات لاحقة " .

ويطلق على ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة لفظ " إلتزام ضريبي مؤجل " .

أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال الفترة والمؤجل إستحقاقها لفترات لاحقة لفظ " أصل ضريبي مؤجل " .

□

(2) قياس تغذية وإستنفاد الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة :-

المقصود بقياس تغذية وإستنفاد الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة هو حساب وتقدير صافي الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة الخاصة بالفترة المحاسبية محل إعداد القوائم المالية ، وهناك منهجين أساسيين لقياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة للفترة محل إعداد القوائم المالية وفيما يلي عرضاً موجزاً غير محلل لكلاً من هذين المنهجين :-

□

المنهج الأول : منهج قائمة الدخل Income Statement :-

يقوم منهج قائمة الدخل على تسوية صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب المستخرج وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي بكافة الفروق الضريبية الدائمة بهدف الوصول إلى أساس الإستحقاق لحساب العبء الضريبي والذي يمثل العبء الضريبي نسبة منه تعادل سعر ضرائب الدخل المساري ، وبالموقف على الفرق بين العبء الضريبي المحسوب والضريبة المحددة وفقاً للتشريع الضريبي والواجب سدادها مع الإقرار نكون قد توصلنا إلى صافي الأصول أو الإلتزامات الضريبية الخاصة بالفترة محل إعداد القوائم المالية .

وحتى يتسنى للقارئ المضمّن المسليم للأساس المستند إليه منهج قائمة الدخل يجب أن يقف على المضمّن السليم لمفهوم الفروق الضريبية الدائمة والذي يعني الإختلاف الدائم بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الضريبية بشأن إعتبار وإعتماد التكاليف والإيرادات ، فعلى سبيل المثال يكون هناك بعض النفقات التي قامت بها المنشأة خلال الفترة المحاسبية تعد وفقاً لأساس الإستحقاق المحاسبي مصروفات وتحمل على قائمة الدخل أما من وجهة النظر الضريبية " وفقاً للتشريع الضريبي " فقد لا تعتمد هذه النفقات مطلقاً كمصروفات ومن أشيع الأمثلة على هذا الوضع بجمهورية مصر العربية هو مبلغ زيادة المؤيد من المصروفات والتكاليف بأذن صرف داخلية عن نسبة الـ 7% المسموح بها .

□

ومن أمثلة فروق الإيرادات الدائمة "الإختلاف الدائم بين وجهة النظر المحاسبية والضريبية بشأن الإيرادات" □ الإيرادات المعفاة بموجب أحكام قانون الضرائب ، فعلى سبيل المثال توزيعات وثائق صناديق الإستثمار تعد من وجهة النظر المحاسبية إيرادات ترحل لقائمة الدخل بالفترة المستحقة خلالها أما من وجهة النظر الضريبية فهي لا تعد إيرادات مطلقاً وذلك لإعفاؤها المطلق من الضريبة وفقاً لأحكام المواد 31 ، 50 من القانون 91 لسنة 2005 .

وفيما يلي مثال تطبيقي على استخدام منهج قائمة الدخل في قياس الأصول والالتزامات الضريبية الخاصة بفترة محاسبية .

بصفتك عضو من أعضاء فريق المراجعة الضريبية فقد وكل إليك مسئول فريق المراجعة قياس الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة الخاصة بالفترة الضريبية المنتهية في 31/12/2006 ، وقد تواضّر إليك الملخص التالي للإقرار الضريبي الذي أعده فريق المراجعة الضريبية .

بيان

جزئي

كلي

صافي الربح المحاسبي قبل الضرائب  ائب من واقع قائمة الدخل

زيادة غير المؤيد من المصدر وفيات والتكاليف عن الحد المسموح به

الإضمحلل في قيمة العملاء والمدينون

50000

□

إجمالي الإضافات

□

170000

يخص منه :-

□

□

الإهلاك الضريبي

200000

الأرباح الناتجة من بيع أصول مجموعة البند (3) مادة (25)



عائد أذون الخزانة



إجمالي الخصومات

الدعاء الضريبي وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005

□

910000

□

□

ضريبة الأشخاص الإعتبارية وفقاً لأحكام القانون (91) لسنة 2005 = 182000 جنيه

خطوات الحل :-

□

(أ) □ □ □ تحديد الفرق الضريبي الدائم :-

□

بالإطلاع على ملخص الإقرار الضريبي السابق يمكن حصر الفرق الضريبية الدائمة في الآتي :-

□ □ □ □ □ زيادة غير المؤبد من المصروفات والتكاليف عن الحد المسموح به :-

حيث أن مصلحة الضرائب لن تعتمد هذا المبلغ ضمن التكاليف واجبة الخصم ضريبياً سواء خلال الفترة المعده عنها الإقرار أو أى

فترة تالية .

§ عائد أذون الخزانة :-

حيث ان هذا العائد من وجهة النظر الضريبية لا يعد إيراد خاضعا للضريبة سواء خلال الفترة الضريبية المعد عنها الإقرار أو خلال السنوات التالية وذلك لإعفاءه المطلق من الضريبة وفقا لأحكام القانون (17) لسنة 1991 .

□

ب) تحديد اساس الاستحقاق لحساب الضريبة :-

□

وذلك من خلال تسوية صافى الربح المحاسبى بالمفروق الضريبية الدائمة وذلك على النحو التالى :-

□

بيان

جزئى

كلى

صافى الربح المحاسبي المستخرج من واقع قائمة الدخل



يضاف / يخصم ( الفرق الضريبية الدائمة



زيادة غير المؤيد من المصروفات والتكاليف عن الحد المسموح به



عائد اذون الخزانة

أجمالي الفروق الضريبية الدائمه



أساس الإستهقاق لحساب الضريبة



□

□

(ج) تحديد العبد الضريبي " الضريبة المستحقة " للفترة :-

□

ويمثل العبد الضريبي للفترة نسبة من أساس الإستهقاق لحساب الضريبة تعادل هذه النسبة سعر الضريبة وعلى ذلك يكون العبد الضريبي للفترة متمثلاً في :-

أساس الإستحقاق لحساب الضريبة × سعر الضريبة

$$= 990000 \times 20\% = 198000$$

□

□

□

□

□

□ (د) تحديد صافى تغذية الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة للفترة محل الإقرار :-

□

وتحدد صافى الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة للفترة محل الإقرار من خلال تحديد الفرق بين الضريبة الواجب توريدها مع الإقرار والعبء الضريبي المحسوب فى الخطوة السابقة ، وذلك على النحو التالى :-

بيان

مبلغ

المضريبة الواجب توريدها مع الإقرار

182000

المعبد المضري المحسوب

(198000)

صافي الإلتزام المضري المؤجل الخاص بالفترة محل الإقرار

(16000)

□

□

المنهج الثاني: منهج الميزانية Balance Sheet :-

يقوم منهج الميزانية على أساس تحديد الفروق الضريبية المؤقتة بين كلاً من الأساس المحاسبي للأصول والإلتزامات والأساس الضريبي لتلك الأصول والإلتزامات. وحتى يتفهم القارئ منهج الميزانية في تحديد تغذية الاصول او الإلتزامات الضريبية المؤجلة يجب الوقوف على الفهم السليم لمهية الفروق الضريبية المؤقتة والتي تعنى الإختلاف الزمنى فى الاعتراف بالمصروفات والإيرادات بين كلاً من وجهتى النظر المحاسبية والضريبية .

وفيما يلي مثال تطبيقي لكيفية قياس تغذية واستفاد الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة وفقاً لمنهج الميزانية:-

مستعيناً بالبيانات المعطاه بالمثل السابق وإعتماداً على البيانات التالية حدد تغذية الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة للفترة الضريبية 2006 .

المعطيات الإضافية :-

□ (1) الفترة المعد عنها الإقرار هي أولى الفترات الضريبية للمنشأة .

□ (2) تتمثل الميزانية العمومية للشركة في 31/12/2006 في الماتى :

بيان

مبلغ

مبلغ

الأصول الثابتة " □ بالصادق "

□

870000

العملاء والأرصدة المدينة " بالصفى "

50000

□

المنقضية وما فى حكمها

100000

□

إجمالى الأصول المتداولة

□

150000

الالتزامات المتداولة



920000

□

□

□(3)جميع إضافات الاصول الثابتة مؤيدة بمستندات ضريبية وقد بلغت مبلغ 1000000 جم . □

□(4)الأرباح الدائمة تمثل ارباح ناتجة عن بيع جزء من الأصول الثابتة مبلغ 60000 جم ويبلغ صافي قيمة المدفعية 30000 جم . □

□

خطوات الحل :-

(أ) تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات :-

□

□(1) تحديد الأساس الضريبي للأصول الثابتة وذلك على النحو التالي :-

□

بيان

مبلغ

مبلغ

صافى القيمة الدفترية للأصول الثابتة فى أول الفترة

□

صفر

الإضافات المعتمدة

□

100000

الإستبعادات بالقيمة البيعية

60000

□

الإهلاكات الضريبية عن العام

200000

□

□

□

(260000)

31/12/2006 الأساس الضريبي للاصول في

□

740000

□

□

□ □ (2) تحديد الأساس الضريبي للعملاء والمدينون :-

□

بيان

مبلغ

المرصيد الدفترى للعملاء والمدينون بالصفحة في 31/12/2006

50000

□ أضمحلال العملاء والمدينين غير المعتمد ضريبياً

50000

الأساس الضريبي للعملاء والمدينون في 31/12/2006

100000

□

□

ب) ( ) تحديد الفرق الضريبية المؤقتة بين كلاً من الأساس المحاسبي والضريبي للأصول والالتزامات :-

( )

( )

بيان

الرصيد المحاسبي

الأساس الضريبي

الفرق

الأصول الثابتة

870000

740000

130000

العملاء والمدينون

50000

10000

(50000)

المنقذية وما فى حكمها

100000

100000

-

الالتزامات المتداولة

(100000)

(100000)

-

صافى الفروق الضريبية المؤقتة

1120000

1040000

80000

□

□

□

(ج) تحديد الرصيد التراكمى لصافى الأصول أو الإلتزامات للضريبة المؤجلة:

□

يتم تحديد الرصيد التراكمى لصافى الأصول أو الإلتزامات للضريبة المؤجلة على النحو التالى :-

(1) فى حالة ما إذا كان صافى الفروق الضريبية المؤقتة موجباً يتم الحصول على الرصيد التراكمى للإلتزام الضريبى المؤجل من خلال ضرب صافى الفروق المؤقتة فى سعر ضريبة الدخل . وذلك هو الحال فى المثال الذى نحن بصددده .

ولذلك يكون الرصيد التراكمى للإلتزام الضريبي المؤجل =  $20\% \times 80000 = 16000$ .

(2) أما إذا كان صافى الفروق الضريبية المؤقتة سالباً فيكون الرصيد التراكمى للضريبة المؤجلة ممثلاً لأصل. وهذه الحالة غير موجودة بالمثال المعروض لما أنه للعلم يتم تحديد الرصيد التراكمى للأصل الضريبي المؤجل بنفس الأساس المستخدم في تحديد الرصيد التراكمى للأصل الضريبي المؤجل.

□

(د) تحديد تغذية الإلتزام الضريبي المؤجل خلال الفترة محل الإقرار :-

□

يتم من خلال إيجاد الفرق بين الرصيد التراكمى للإلتزام الضريبي المؤجل المحسوب بالفترة السابقة وبين الرصيد الإفتتاحي للأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة. ونظراً لأن المثال الذى نحن بصددده يفترض أن المسنة المعد عنها الإقرار هى السنة الضريبية الأولى للمنشأة لذلك فإن الرصيد التراكمى للأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة والذى تم الحصول عليه بالفترة السابقة يعادل تماماً لتغذية الأصول أو الإلتزامات للفترة الضريبية.

□

(3) الاعتراف بتغذية الأصول أو الإلتزامات الضريبية المؤجلة .

□

(أ) □ □ □ □ بالنسبة للاعتراف بتغذية الإلتزامات الضريبية المؤجلة :-



×× من حـ/ شهره المحل

×× إلى حـ/ الإلتزامات الضريبية المؤجلة

□

ب) □ بالمناسبة للاعتراف بتغذية الأصول الضريبية المؤجلة :-

□

لايجوز الاعتراف المحاسبي بتغذية الأصول الضريبية المؤجلة إلا إذا توفّر لدى إدارة المنشأة تأكيد مناسب حول إستفادة المنشأة من هذا الأصل بالمستقبل . وإذا توافر هذا التأكيد المناسب فإن الاعتراف المحاسبي بتغذية الأصول الضريبية المؤجلة يتوقف على البنود المحاسبية المتعلقة بها هذه الأصول الضريبية المؤجلة .

□

- فإذا كانت تلك الأصول الضريبية المؤجلة متعلقة ببند قائمة الدخل فيكون الاعتراف المحاسبي كالتأتى :-

×× من حـ/ الأصول الضريبية المؤجلة

×× إلى حـ/ صافى الربح المحاسبي

□



حدد معيار المحاسبة المصرى رقم (24) الخاص بضريبة الدخل متطلبات العرض بالمقوائم المالية بشأن الضريبة المؤجلة .

حيث يتطلب المعيار الإفصاح عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها بنود غير متداولة . مع إجازة العرض بعد إجراء مقاصة بين كلاً من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وذلك إذا كان :-

للمنشأه الحق القانونى فى إجراء مقاصة بين كلاً من الأصول والالتزامات الجارية وكانت الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة متصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية وتلك الضرائب مفروضة على ذات المنشأه الخاضعة للضريبة .

□

(ب) بالنسبة للإفصاح بالبيانات للقوائم المالية :-

□

(1) الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء الضريبى المحمل على صافى الربح المحاسبى .

(2) الإفصاح عن العبء الضريبى المحمل على حقوق الملكية مباشرة .

(3) الإفصاح عن أى أصل ضريبى مؤجل تم الاعتراف به وما إستند إليه من أدله للاعتراف به فى حالة تحقق الشرطان التاليان :-

§ □ □ □ □ □ □ إذا كان إستخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية .

§ □ □ □ □ □ □ تعرض المنشأه لخسارة ضريبية فى الفترة السابقة .

(4) التسوية بين سعر الضريبة الفعلى وبين سعر الضريبة المشرع طبقاً للقانون .

(5) إيضاح المتغيرات فى سعر الضريبة المطبق مقارنة بالفترات السابقة .

(6) إيضاح الفروق الضريبية المؤقتة والمتى لم يثبت الضرائب المؤجلة الناشئة عنها بصلب القوائم المالية .

إعداد

محاسب قانوني / محمد جمعة

خبير ضرائب و عضو جمعية خبراء الضرائب والاستثمار

محاسب قانوني / أحمد شحاته

خبير ضرائب وعضو مؤسس بجمعية خبراء الضرائب والاستثمار