

معيار المحاسبة الدولي IAS 12: المحاسبة عن ضرائب الدخل

د. سمير الريشاني

المقدمة

- نحن على علم بأن المنشآت تقدم تقارير مالية للمستثمرين والموردين. المنشآت أيضا يجب عليها أن تقدم عوائد ضريبة الدخل.
- الدخل قبل الضريبة يكون لأهداف العرض المحاسبية أو لأهداف دفتريية . المنشآت تحدد الربح قبل الضريبة على أساس IFRS. وهي تستخدم لتزيد المستخدمين لها من مستثمرين وممولين بالمعلومات.
- الدخل الضريبي: هو الدخل لأغراض ضريبية . يشير إلى المبلغ المستخدم لحساب الضريبة المستحقة. تزود ضريبة الدخل بالأموال لدعم الخيرات الحكومية.

الهدف

- يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:
- 1) الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.
 - 2) العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.
- وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بأثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

النطاق

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- لغايات هذا المعيار، اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة. كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.
- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية ، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار. ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعريف

الربح المحاسبي **accounting profit** : هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة .

الربح الخاضع للضريبة (الخسارة) **taxable profit(loss)** : هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها لسلطات الضريبة والذي يتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).

المصروف الضريبي **Tax expense**: المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات الضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية **current tax**: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبة) للفترة.

القاعدة الضريبية

القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية:

القاعدة الضريبية لأصل

القاعدة الضريبية لأصل: المبلغ الذي سيقطع لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة لضريبة ستندفق للمشروع عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية للأصل تساوي مبلغه المرحل

القاعدة الضريبية للالتزام

2- القاعدة الضريبية للالتزام: وهي عبارة عن القيمة المحملة للالتزام ناقص أي قيمة قابلة للاستقطاع للأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في المستقبل. في حالة الإيراد المستلم مقدماً، تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي القيمة المرحلة، ناقصاً أي مبلغ للإيراد ولن يكون خاضعاً للضريبة في فترات مستقبلية.

الالتزامات الأخرى :

القاعدة الضريبية = القيمة المرحلة – المبالغ القابلة للاستقطاع في المستقبل

الالتزامات- الإيرادات المقبوضة مقدماً:

القاعدة الضريبية = القيمة المرحلة – مبالغ غير خاضعة للضريبة في المستقبل

بعض الأحيان يكون هناك قاعدة ضريبية لايعترف بها لا كأصل ولا كالتزام في قائمة المركز المالي.

مثال: تكاليف البحث هي 100 معترف عليها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي لهذه الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولكن لغايات تحديد الربح الضريبي (خسارة) قد لايسمح باقتطاعها حتى فترة لاحقه. وهنا الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كونها تمثل المبلغ التي تسمح السلطات الضريبية باقتطاعه في الفترات المستقبلية، والمبلغ المسجل هو لا شيء فرقاً مؤقتاً للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل.

ملاحظه:

1- القاعدة الضريبية لأصل أو التزام عندما لا تكون واضحة حينها بأنه على المشروع الاعتراف بالالتزام (أصل) ضريبي مؤجل عندما سيؤدي استرداد أو السداد القيمة المسجلة للأصل أو الالتزام لمدفوعات ضريبية مستقبلية أكبر (أقل) مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية .

2- أما بما يخص البيانات المالية الموحدة فإنه يتم تحديد الفروق المؤقتة بمقارنة المبالغ المرحلة للأصل والالتزامات في البيانات المالية الموحدة بالقاعدة الضريبية الملائمة .

والقاعدة الضريبية الملائمة يتم تحديدها من خلال:

- بالرجوع للعائد الضريبي الموحد التي تم اقرارها في أي عائد تم اقراره.
- أو من خلال الرجوع إلى الإقرارات الضريبية لكل مشروع في المجموعة.

الفروق المؤقتة

هي الفروق بين المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام في بيان المركز المالي وقاعدته الضريبية، وهي قد تكون:

- 1) **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable temporary differences:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.
 - 2) **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع Deductible temporary differences:** هي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.
- ويمكن أن نشاهد الفروق المؤقتة بشكل كبير وذلك لكثير حالات الاختلاف بين أعداد البيانات لأغراض ضريبية عنها لأغراض محاسبية

فأن:

- 1- الإيرادات أو المكاسب الخاضعة للضريبة وذلك بعد الاعتراف بها بالخل المالي.
- أصل (على سبيل المثال: حساب المدينين أو الاستثمار) ربما يعترف به وذلك بالإيرادات والمكاسب التي ستنتج كمبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة عندما الأصل يتم تغطيته على سبيل المثال:

1) ح المبيعات على أساس الاستحقاق للأغراض التقرير المالي ويتم تسويته على أساس النقدي للأغراض الضريبية.

2) ح العقود وفق طريقة The percentage-of-completion، للأغراض المالية وطريقة جزء من أجمالي الربح المؤجل للأغراض الضريبية..

3) ح الاستثمارات وفق طريقة حقوق الملكية للأغراض المحاسبية ووفق طريقة التكلفة للأغراض الضريبية.

4) المكسب من التحويل الإجمالي لأصل غير مالي والتي تتم للاعتراف بها وفق أغراض التقرير المالي، ولكنها مؤجلة للأغراض الضريبية.

5) المكاسب غير المحقق تتضمن وفق (التقرير المالي استخدام جزء من القيمة العادلة) ولكن مؤجلة للأغراض الضريبية.

2- مصروفات أو خسائر هي قابلة للاقتطاع بعد الاعتراف بها في الدخل المالي التزام (أو أصل) ربما أعترف به لكون مصاريف أو خسائر ستنتج عنها مبالغ قابلة للاقتطاع بالمستقبل عندما الالتزام يتحقق مثال:

1) التزام بكفالة منتج
2) مصروف الدين السيء يعترف باستخدام طريقة المخصص للأغراض المالية وطريقة الشطب مباشرة للأغراض الضريبية.

3- إيرادات أو مكاسب خاضعة للضريبة قبل الاعتراف بها في الدخل المالي: الالتزام ربما يعترف به لدفعة مستلمة مقدماً لبضاعة أو خدمة ليتم تزويدها بالمستقبل. للأغراض الضريبية والدفعة متضمنة في الدخل الخاضع للضريبة حيث يتم استلام النقدية. الاجراءات المستقبلية لتزويد البضاعة أو الخدمة (أو إعادة التمويل للمستقبلي لهؤلاء الذين تم الغاء طلباتهم) ويتم تسوية الالتزام الذي سينتج بمبالغ قابلة للاقتطاع بالمستقبل. على سبيل المثال:

- دفعات الإيجار المقدم
- اشتراكات مستلمة مقدماً

4- مصروف أو خسارة قابلة للاقتطاع قبل أن يتم الاعتراف بها في الدخل المالي: تكلفة الأصل ربما يتم اقتطاعها لأغراض ضريبية بشكل أسرع مما لو تم صرفها ودفعها للأغراض المحاسبية. المبالغ المستلمة حيث يتم تغطيتها المستقبلية لمبلغ الأصل لأغراض التقرير المالي(عبر الاستخدام أو البيع) سيتجاوز القاعدة الضريبية المتبقية للأصل وبذلك ينتج مبالغ خاضعة للضريبة في السنوات القادمة . على سبيل المثال:

- مصروف مدفوع مقدماً حيث أنه مقطوع من العوائد الضريبية في فترة الدفع.

المبالغ الخاضعة للضريبة في المستقبل والضرائب المؤجلة:

الجدول 3 يبين الفرق بين المستحق من ضريبة الدخل وبين مصروف ضريبة الدخل . هذا يحدث عندما يكون لدينا فروق مؤقتة بين المبالغ المعلن عنها للأغراض لضريبية وتلك المعلن عنها للأغراض الدفترية. الفرق المؤقت هو الفرق بين الأساس الضريبي(القاعدة الضريبية) للأصل أو الالتزام والبلغ (القيمة المحملة أو الدفترية) في التقارير المالية , التي سوف تنتج في المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للاستقطاع في السنوات القادمة.

المبالغ الخاضعة للضريبة تزيد الدخل الخاضع للضريبة في السنوات القادمة. المبالغ القابلة للاستقطاع تقلل من الدخل الخاضع للضريبة في السنوات القادمة

تفترض الشركة أنها سوف تُحصل حساب المدينين والتقارير عن تحصيل 30000 كإيرادات خاضعة للضريبة في العوائد الضريبية المستقبلية . الدفعة من ضريبة الدخل في كل من ال2011 و2012 ستحصل. الشركة لذلك سوف تسجل في دفاتها في ال2010 التبعات الضريبية المؤجلة من الإيرادات و المدينين المتعلقة بها المنعكسة بالقوائم المالية لل2010. قامت الشركة بذلك من خلال تسجيل التزام ضريبي مؤجل.

الالتزام الضريبي المؤجل

الالتزام الضريبي المؤجل: هو التبعات الضريبية التي يمكن أن تحدث نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة. أي أن الالتزام الضريبية المؤجل يمثل زيادة في الضرائب المستحقة في السنوات القادمة كنتيجة لوجود فروقات ضريبية مؤقتة خاضعة للضريبة في نهاية السنة الحالية.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة

يجب أن يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة متضمنه الفروق الناشئة من:

1- اندماج الأعمال

2- الأصول المحملة بالقيمة العادلة

3- التقسيم المحاسبي للأدوات المالية

إلا إذا الالتزام الضريبي المؤجل ينشأ من الاعتراف الأولي للشهرة أو الاعتراف الأولي لأصل أو التزام في صفقة حيث:

1- ليست اندماج أعمال، و

2- في وقت حدوث العملية لم يؤثر على الربح المحاسبي ولا على الربح الخاضع للضريبة (خسارة ضريبية)

وبشكل عام نستطيع أن نقول:

قاعدة الضريبة > القيمة المحملة ————— فروق مؤقتة خاضعة للضريبة هي أصول وفروق قابلة للاقتطاع هي التزام

قاعدة الضريبة < القيمة المحملة ————— فروق مؤقتة خاضعة للضريبة هي التزام وفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع هي أصول

الأصل الضريبي المؤجل

الأصل الضريبي المؤجل: هو التبعات الضريبي المؤجل التي تنسب إلى الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع. أي أن الأصل الضريبي يمثل الزيادة في إمكانية إعادة التمويل (أو المحفوظ) في السنوات القادمة كنتيجة لوجود الفروق المؤقت القابل للاستقطاع في نهاية السنة الحالية.

الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع

ينبغي أن يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره ل طرح الفروق المؤقتة منه،

ما لم يكون الأصل الضريبي المؤجل ناشئ عن الاعتراف المبدئي بالأصل أو الالتزام في عملية تتصف بأنها:

1- ليست اندماج أعمال، و

2- في وقت حدوثها لم يؤثر على الربح المحاسبي أو لربح الضريبي(الخسارة الضريبية).

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

يجب الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير مستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام والخصومات الضريبية مقابلها.

نفس معايير الاعتراف بأصول الضريبية المؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع هي نفسها معايير الاعتراف بالأصول الضريبية الناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية، وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فإنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة، أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

بما يخص الإفصاح عن هذه النقطة نجد أن المعيار قد ورد فيه أنه يجب على المشروع أن يفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك عندما:

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

2- يكون المشروع قد عانى من خسائر أما في فترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل

عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة خسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية :

- 1- ما إذا كانت الفروق المؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية.
- 2- ما إذا المشروع سيحقق ربح ضريبي قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة
- 3- ما إذا كانت الخسائر والضريبية غير مستخدمة تنشأ عن أسباب محددة و من غير المتوقع أن تتكرر
- 4- ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

ملاحظه هامه:

لا يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل اذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية ضده

المحاسبة عن الخسائر المقدرة

عند المحاسبة عن الخسائر المقدرة يجدر بنا أتباع الخطوات التالية :

- 1- عنونه الخسارة المقدرة بعد حساب كل الفروق المؤقتة.
- 2- تقدير احتمالية تحقيق ربح بالمستقبل.
- 3- تدوير الخسارة المقدرة بالسنة القادمة.

الأصول المسجلة بالقيمة العادلة

أن بعض دوائر الاختصاص الضريبي تؤثر عملية إعادة تقييم الأصل أو إعادة عرضه على الربح الضريبي للفترة الحالية،

كنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت. أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبي الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم. وتبعاً لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية. ومع هذا فإن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية ، ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي ينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت، وهذا صحيح حتى لو

أ- لم يقصد المشروع التخلص من الأصل. إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، أو

ب- تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية فإذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة. وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

اندماج الأعمال

يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في اندماج الأعمال. وذلك تبعاً للمعيار الدولي 3، يعترف المشروع بأي أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره ل طرح الفروق منه)، أو التزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على مبلغ الشهرة، ولكن لا يعترف المشروع بالالتزامات الضريبية والأصول المؤجلة الناشئة عن الشهرة (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للاستقطاع لأغراض ضريبية يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المحددة في اندماج الأعمال المعترف بها بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل.

تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات المحددة أو تتأثر بصعوبة.

- كما أنه نتيجة لاندماج الأعمال، فإن المنشأة المشتريّة يمكن أن تسترد أصلها الضريبي المؤجل الخاص بها الذي لم يتم الاعتراف به قبل اندماج الأعمال. على سبيل المثال: يمكن أن تكون المنشأة المشتريّة قادرة على الاستفادة من منافع خسائرها الضريبية غير المستخدمة مقابل الربح المستقبلي الخاضع للضريبة الخاصة بالمنشأة المشتريّة. بالمقابل، ونتيجة لاندماج الأعمال، فقد لا يعود من المرجح أن يسمح الربح المستقبلي الخاضع للضريبة باسترداد الأصل الضريبي المؤجل. وفي هذه الحالات، تعترف المنشأة المشتريّة بالتغير في الأصل الضريبي المؤجل في فترة اندماج الأعمال لكنها لم تشمل كجزء من محاسبة اندماج الأعمال. لذلك، لا تأخذ المنشأة المشتريّة بعين الاعتبار عند قياس الشهرة أو مكسب الشراء بسعر منخفض الذي تعترف به عند اندماج الأعمال.

- عندما تكون الشركة المشتريّة معتبره أنه من غير المحتمل في تاريخ الاندماج تغطيه منفعة محتملة للخسائر ضريبة الدخل أو أصول ضريبية مؤجلة لكن في وقت لاحق من ممكن ان يتم مقابلتها وتغطيتها.

الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام،

• تعتمد المعالجة المحاسبية عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل:

1- في اندماج الأعمال: يعترف المشروع بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو أيه زيادة في حصة المنشأة المشترية

2- إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فإن المشروع يعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في الربح أو الخسارة

3- إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولم تحدث أي أثر على الربح الضريبي أو المحاسبي (فإنه الاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل يجعل البيانات والقوائم المالية غير واضحة ومعقدة)

المعيار لم يسمح بالاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل إلا إذا كان في حالة اندماج أعمال أو أحدث أثر على الربح المحاسبي أو الضريبي

الشهرة Goodwill

لا تسمح العديد من السلطات الضريبية تخفيض المبلغ الخاضع المسجل للشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي. كذلك فإن تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية. وهنا القاعدة الضريبية للشهرة لا شيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة لهذه الاستثمارات لهذه الأنواع من الشركات (بشكل محدد حصة المنشأة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة. تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف:

- وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة
- تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركاتها التابعة في بلدين مختلفين
- تخفيض الاستثمار في المنشآت الزميلة إلى القيمة القابلة للاسترداد.

- قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالاستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تدرج الاستثمار في دفاترها بالتكلفة أو المبلغ إعادة التقييم.

- يجب على المنشأة ان تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص فيالمشاريع المشتركة ماعدا عما يتحقق كلا الشرطين التاليين:

- تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت
- من المحتمل أن لاينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب

الأدوات المالية financial instruments

• بموجب المعيار32 الأدوات المالية: العرض»، يقوم مصدر الأدوات المالية المركبة بتصنيف الأداة المالية إلى :

1. جزء التزام

2. وجزء حقوق ملكية

في بعض القضايا تكون القاعدة الضريبية لجزء الالتزام من الأداة عند الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الالتزام وحقوق الملكية،

وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل منفصل عن جزء الالتزام لذلك يعترف المشروع بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج ويتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية. يعترف بأي تغييرات لاحقة في الالتزام الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة كمصرف ضريبي مؤجل(دخل)

معدلات الضريبة المستقبلية Future Tax Rates

ماذا سيحدث لو أن معدل الضريبة المتوقع في المستقبل تغيير؟؟؟

في هذه الحالة، يجب على الشركة أن تطبق معدل الضريبة المُسن. لذلك، يجب أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار تغييرات القوانين الآن والتي تصبح مؤثرة في السنوات القادمة خاصتاً عندما يتحدد معدل الضريبة الذي سيطبق لفروقات مؤقتة موجودة.

القياس

يجب أن يقاس الالتزام أو الأصل الضريبي الحالي :

في المبلغ المتوقع دفعة (أو استرداده) للسلطات الضريبية 2- باستخدام معدلات الضريبية (قوانين الضريبية) السارية أو السارية فعلاً بنهاية فترة إعداد التقارير.

يجب أن يقاس الأصل \ الالتزام الضريبي المؤجل:

1- بموجب معدلات الضرائب المتوقعة أن تطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام

2- بالاستناد إلى معدلات الضريبية التي تم سنها في نهاية الفترة المعلن عنها.

عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات 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 الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع بنهاية فترة إعداد التقارير أن تسترد أو أن تدفع المبلغ المسجل لأصولها أو التزاماتها.

- كما أنه يمكن أن يؤثر الطريقة التي يسدد بها المشروع المبلغ المسجل لأصل أو التزام يمكن أن يؤثر على أحد أو كلا من :

1- معدل الضريبة المطبق عندما يسترد أو تسدد

2- القاعدة الضريبية المتوقعة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد

الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة

المحاسبة عن آثار الضريبة الجارية والمؤجلة لعملية يجب أن تتماثل مع المحاسبة عن العملية والحدث نفسه.

إذا كانت تؤثر العملية المحاسبية بقائمة الدخل الشامل (مثل الفرق المؤقت بين استهلاك المحاسبي والاستهلاك للأغراض الضريبية) كذلك هو الحال مع العملية الضريبية. على سبيل المثال:

من ح | مصروف الضريبة إبيان الدخل الشامل

إلى ح | التزام ضريبي مؤجل

الاعتراف في قائمة الدخل الشامل

الضريبة المؤجلة والحالية يجب أن يعترف بها كدخل أو مصروف وأن تتضمن في الربح المحاسبي أو الخسارة للفترة، باستثناء الحد الذي تنشأ فيه :

1- العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل،

2- اندماج الأعمال بطريقة التملك

الاعتراف بحقوق الملكية

الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة يجب أن تحمل أو تجعل دائنة مباشرة في حقوق الملكية إذا الضريبة تتعلق بمفردات هي محملة أو دائنة ، في نفس الفترة أو فترة مختلفة

المعايير الدولية سمحت لمفردات خاصة ان يعترف بها في الدخل الشامل الاخر أو دائناً أو محملاً مباشرة لحقوق الملكية . على سبيل المثال ليتم الاعتراف في الدخل الشامل الاخر :

- تغيير في قيمة المبلغ المحمل من إعادة التقدير للممتلكات، والمصانع والمعدات

- الفروق الصرف العملات تنشأ من عملية من القوائم المالية من عملية أجنبية

ومن الامثلة على هذه البنود:

حتى يتم تحميله مباشرة لحقوق الملكية :

- التسوية على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة تنتج من التغيير في سياسة المحاسبية المطبقة أو تصحيح خطأ

- المبلغ الناشئ من الاعتراف الاولي لعنصر اساسي في حقوق الملكية من أداة مالية مركبة

المقاصة

يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الاصول الضريبية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا كان المشروع :

- صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها و

- ينوي أما السداد الصافي أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت

• يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية المؤجلة فقط إذا :

1- كان المشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية

2- كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على:

أ- نفس المشروع الخاضع للضريبة

ب- مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الالتزامات الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

الإفصاح

يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف (دخل) الضريبية ، ولكن يمكن الدمج بين مكونات مصروف (دخل) الضريبة في الحالات التالية:

- 1- مصروف (دخل) الضريبة الجاري
- 2- أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.
- 3- مبلغ مصروف (دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.
- 4- مبلغ مصروف (الدخل) الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- 5- مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.
- 6- مبلغ المنفعة من الخسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛
- 7- مصروف ضريبة المؤجل الناشئ عن التخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل
- 8- مبلغ مصروف (الدخل) 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 8 وذلك لعدم إمكانية حسابها للفترات السابقة.

كما أنه يجب الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

- 1- أجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين
- 2- مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر
- 3- شرح للعلاقة بين مصروف (الدخل) والربح المحاسبي.
- 4- شرح التغيرات في معدل (معدلات) الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛
- 5- مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في بيان المركز المالي؛
- 6- المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها.

- 7- بخصوص كل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة:
- (1) مبلغ الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في بيان المركز المالي لكل فترة معروضة؛
- (2) مبلغ الدخل أو المصروف الضريبي المؤجل المعترف به في الربح أو الخسارة، إذا لم يكن هذا واضحاً من التغييرات في المبالغ المعترف بها في بيان المركز المالي.
- 8- بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى:
- (1) مكسب أو خسارة عدم الاستمرار؛ و
- (2) الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛
- 9- مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كالتزام في البيانات المالية
- 10- إذ تسبب اندماج الأعمال التي تكون فيه المنشأة هي منشأة مشتريّة بتغيير في المبلغ المعترف به لأصلها الضريبي قبل الاستملاك
- 11- إذا لم يعترف بالمنافع الضريبية المؤجلة المستمكة في اندماج الأعمال في تاريخ الاستملاك ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الاستملاك، وصف للحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت بالاعتراف بالمنافع الضريبية المؤجلة.