معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل

لجنة معايير المحاسبة

رمضان ١٤٢٠هـ

ديسمبر ١٩٩٩م

تركت هذه الصفحة فارغة

تقديـــــم :

تُعدُّ المحاسبة من الأدوات المهمة التي تساعد على ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختـلفة وتســاعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التي تكفل استمرار تلك المنشــآت ومســاهمتها فــي تقوية وتدعيم الاقتصاد الوطني ، ولذا قامت وزارة التجارة بدراســة مستفيضــة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بصدور المرسوم الملكى الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ الذي تمت بموجبه الموافقة على نظام المحاســبين القــانونيين والذي ينص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاســبين القــانونيين ؛ وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتفاع بمستواها ، ومن ذلك مــا نصت عليه الفقرة (١) من المادة (١٩) من نظام المحاسبين القانونيين التي تبين أن من أغراض الهيئة مراجعة معايير المحاسبة وتطويرها واعتمادها.

وفــي ضــوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معايير المحاسبة) تــتولى إعــداد وتطوير معايير المحاسبة التي يتعين على المنشآت على اختلاف أشكالها الــنظامية أو نشــاطها الذي تباشره الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشآت ، وأن يلــتزم عند إعداد المعايير بلائحة إعداد معايير المحاسبة وتعديلها التي تم اعتمادها مــن قبل مجلــس إدارة الهيئــة برقــم ١/٢/٣ وتاريــخ ١٤١٤/٥/١٥هـ الموافــق ١٩٩٣/١٠/٣٠م.

ونظــرا لأهميــة موضــوع المحاسبة المالية للزكاة والضريبة رأت اللجنة إعداد معيــار تفصــيلي بهذا الموضوع وتم اختيار السادة مكتب الراشد محاسبون ومراجعون قــانونيون (المستشار) بإعداد مشروع المعيار ، وقامت اللجنة بمناقشة مشروع المعيار والدراســة حــول مشروع المعيار خلال عدة اجتماعات. وقام المستشار بإعادة صياغة مشــروع المعيــار والدراســة في ضوء ملاحظات الأعضاء ، وتم اعتمادها من اللجنة وأرسلت لذوي الاهتمام والاختصاص وطلب منهم تزويد الهيئة بما لديهم من ملاحظات ، كمــا تمــت مناقشــة مشــروع المعيار في لقاء مفتوح حضره عدد من ذوي الاهتمام والاختصــاص بمهــنة المحاسبة والمراجعة من مهنيين ومسئولين حكوميين وأكاديميين ورجــال أعمال ، وقامت اللجنة بدراسة ما ورد من ملاحظات وتعديل مشروع المعيار بالملاحظات التي أخذ بها ؛ وبعرضه على مجلس إدارة الهيئة صدر عن المجلس قرار بــرقم ١/٢/١٣ وتــاريخ ١٤٢٠/٩/١٣هـ الموافــق ١٩٩٩/١٢/٢١م قضى باعتماد المعيار.

والله الموفق ،،،

الأميـــن العـــام

يوسف محمد المبارك

تركت هذه الصفحة فارغة

فهـرس

معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل والدراسة المرفقة به

الموضـــــــــــــــــــــــوع	الصفحة
معيار الزكاة :	
١ ــ نطاق المعيـــــــــــار	١٧١١
٢ ــ هـــدف المعيـــــــــار	١٧١١
٣ ــ نص المعيـــــــــــار	١٧١١
٤ ــ التعاريـــــــــــف	١٧١٣
٥ ــ سريان مفعـول المعيـــــار	١٧١٣
معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل :	
١ ــ نطاق المعيـــــــــــار	١٧١٩
٢ ــ هـــدف المعيـــــــــار	١٧١٩
٣ ــ نص المعيـــــــــــار	١٧١٩
٤ ــ التعاريـــــــــــف	١٧٢١
٥ ــ سريان مفعـول المعيـــــار	١٧٢٣
الدراسة المرفقة بالمعيار :	
١- خلفية المعيار :	١٧٣١
١/١ نبذة مختصرة عن زكاة المـــــــال.	١٧٣١
٢/١ نظام الزكاة في المملكة العربية السعودية.	١٧٣١
٣/١ نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.	١٧٣٢
٤/١ الإطار النظامي للمنشآت الهدفة للربح وأنواعهـا في المملكة.	١٧٣٣
٥/١ العلاقـة بيـن رعويـة الشـركة ونوعهـا ورعوية الشركاء أو المسـاهمين فيهـا ، والزكاة وضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.	١٧٣٣
٦/١ معامـلة شـركات الأمـوال وشركات الأشخاص في نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل.	١٧٣٥
٧/١ البدائل الحاليـة لمعالجة لزكاة والضريبة في القوائم المالية في المملكة.	١٧٣٦
٨/١ وعـاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات والدخل المحاسبي.	١٧٣٦
٩/١ أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ذات العلاقة بموضوع المعيار.	١٧٣٨
٢- دواعي الحاجة إلى المعيار وأسس الأحكام التي توصل إليها :	١٧٤٣
١/٢ هل تعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يدخل في تحديد صافي دخلها أو توزيعا لدخلها الصافي.	١٧٤٣

الموضـــوع	الصفحة
٢/٢ الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح في المملكة.	١٧٤٤
٣/٢ الإطار النظامي للزكاة وضريبة الدخل في المملكة.	١٧٤٧
٣- تقييم البدائل والنتيجة التي انتهى إليها المعيـــار.	١٧٦٣
٤- الأحكام العامة التي نص عليها المعيار ودواعيها.	١٧٧٥
١/٤ الإفصاح عن المعاملة الزكوية أو الضريبية للشركة.	١٧٧٥
٢/٤ الإفصاح عن الإعفاء الضريبي لرأس المال الأجنبي.	١٧٧٥
٣/٤ الإفصاح عن العقوبات أو الجزاءات ذات الأهمية النسبية.	١٧٧٥
٤/٤ الـــتمييز فـــي القوائـــم المالية لشركات التوصية بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين.	١٧٧٥
٥/٤ الـــتمييز في القوائم المالية لشركات التضامن السعودية بين حقوق الشركاء السعوديين وحقوق الشركاء الأجانب.	١٧٧٦
٦/٤ التمييز في القوائم المالية لشركات الأموال السعودية المختلطة بين حقـــوق الملكية لرأس المال السعودي وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبي	١٧٧٦
٥- قياس مصروف الزكـــــــاة.	١٧٧٧
٦- دواعـــي الحاجة إلى أحكام الإفصاح عن الزكاة في القوائم المالية التي نص عليها المعيار.	١٧٧٨
٧- قياس مصروف ضريبة الدخـــــل.	١٧٧٩
١/٧ تعديل صافي الدخل المحاسبي نتيجة للفروقات الدائمة.	١٧٧٩
٢/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتـــــة.	١٧٧٩
٣/٧ أسباب إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة.	١٧٨٠
٤/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة عند نشأتها وعند عكسها	١٧٨٢
٥/٧ دواعي الحاجة إلى التقييم الدوري للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة.	١٧٨٣
٨- دواعي الحاجة إلى أحكام الإفصاح عن ضريبة الدخل في القوائم المالية التي نص عليها المعيار.	١٧٨٤
مـــرفق : مـــثـــال لتوضيح تأثير الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخـــل الضـــريبي على مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة	١٧٨٥

معيـــار الزكـــاة

تركت هذه الصفحة فارغة

فهرس
معيار المحاسبة المالية للزكاة

الموضوع	الصفحة
١ ـ نطاق المعيار	١٧١١
٢ ـ هدف المعيار	١٧١١
٣ ـ نص المعيار	١٧١١
٤ ـ التعاريف	١٧١٣
٥ ـ سريان مفعول المعيار	١٧١٣

تركت هذه الصفحة فارغة

معيار المحاسبة المالية للزكاة

١ ـ **نطاق المعيار :**

١/١ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وعرض مخصص الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي.

(الفقرة ١٠١)

٢/١ لا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد فريضة الزكاة والتعليمات المنظمة لها.

(الفقرة ١٠٢)

٣/١ تقرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة ، وفى إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام.

(الفقرة ١٠٣)

٢ ـ **هدف المعيار :**

يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمخصص الزكاة في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

(الفقرة ١٠٤)

٣ ـ **نص المعيار :**

١/٣ **القياس :**

١/١/٣ يجب قياس وإثبات مخصص الزكاة لكل فترة مالية على حدة وفقا لأحكام وقواعد فريضة الزكاة في المملكة.

(الفقرة ١٠٥)

٢/١/٣ تتم تسوية مخصص الزكاة في السنة المالية التي يتم خلالها اعتماد الربط النهائي. ويتم إثبات أي فروقات بين مخصص الزكاة والربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية.

(الفقرة ١٠٦)

٢/٣ العـــرض :

١/٢/٣ مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٢/٢/٣) أدناه ، يجب عرض مخصص الـزكاة في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل.

(الفقرة ١٠٧)

٢/٢/٣ يجـب عـرض مخصص الزكاة للمنشآت المختلطة في بند مستقل في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة حسب الأحوال.

(الفقرة ١٠٨)

٣/٣ الإفصـــاح :

يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي :

١/٣/٣ السياسة المحاسبية المستخدمة في معالجة مخصص الزكاة.

(الفقرة ١٠٩)

٢/٣/٣ مـلخص بعناصـر ومبالغ وعاء الزكاة الرئيسة للفترة الحالية والفترة السابقة.

(الفقرة ١١٠)

٣/٣/٣ رصـيد مخصص الزكاة في أول الفترة والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال الفترة ورصيد آخر الفترة.

(الفقرة ١١١)

٤/٣/٣ مبـلغ الـربط الـنهائي المعتمد لكل فترة ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص الزكاة لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها.

(الفقرة ١١٢)

٥/٣/٣ السـنوات الـتي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا وأسباب ذلك والجهة المعتـرض عـليها الخلاف –إن وجد– بين المصلحة والمنشأة (لجنة الاعتراض ، ٠٠ الخ) والمبلغ محل الخلاف.

(الفقرة ١١٣)

٦/٣/٣ مخصص الزكاة للمنشأة التابعة الذي التزمت به المنشأة المسيطرة.

(الفقرة ١١٤)

٤ ـ التعاريف :

١/٤ الربط النهائي :

هو الربط الزكوي النهائي الذي يصدر من مصلحة الزكاة والدخل ولم تعترض عليه المنشأة خلال مدة الاعتراض النظامية ، أو الربط الزكوي المعدل الصادر من المصلحة ولم يستأنف أو الصادر بموجب قرار من اللجنة الاستئنافية. **(الفقرة ١١٥)**

٢/٤ الشركة المختلطة :

هي الشركات التي يتم تأسيسها بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي ولا يتمتع جميع مالكي حصص رأسمالها بجنسية المملكة العربية السعودية ومن في حكمها. **(الفقرة ١١٦)**

٥ – سريان مفعول المعيار :

يجب أن تعد ، وفق هذا المعيار ، القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار. **(الفقرة ١١٧)**

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة.

أ.د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (جامعة الملك سعود)
د. عبدالستار أبو غده (دلة البركة)
د. عبدالله قاسم يماني (جامعة الملك عبد العزيز)
أ. عطا حمد البيوك (محاسب قانوني)
د. عبدالله حسن العبد القادر (جامعة الملك فهد للبترول والمعادن)
أ. بكر عبد الله أبو الخير (محاسب قانوني)
د. محمد صالح الطاسان (جامعة الملك سعود)
أ. عبدالعزيز صالح الفريح (محاسب قانوني)
أ. إبراهيم حمد الضويحي (مصلحة الزكاة والدخل)
أ. عادل عبد العزيز بودي (محاسب قانوني)
د. عبدالله عبدالعزيز العبدالقادر (الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ١/٢/١٣ وتاريخ ١٤٢٠/٩/١٣هـ الموافق ١٩٩٩/١٢/٢١م. ويتكون مجلس الإدارة من معالي وزير التجارة الأستاذ أسامة بن جعفر فقيه رئيساً ، وعضوية كل من :

عبدالعزيز عبدالله أبوحيمد (نائب رئيس ديوان المراقبة العامة)
عبدالعزيز راشد الراشد (محاسب قانوني)
د. عبدالعزيز عبدالرحمن النصر الله (وزارة المالية والاقتصاد الوطني)
إبراهيم محمد السبيل (محاسب قانوني)
منير نوار العتيبي (وكيل وزارة التجارة)
سامي بهاء الدين السراج (محاسب قانوني)
د. عبدالرحمن ابراهيم الحميد (أستاذ بجامعة الملك سعود)
أحمد الزامل السليم (محاسب قانوني)
د. عبدالله قاسم يماني (أستاذ مشارك بجامعة الملك عبدالعزيز)
د. محمد عبدالله الشباني (محاسب قانوني)
د. خليل عبدالفتاح كردي (مجلس الغرف التجارية الصناعية)

تركت هذه الصفحة فارغة

معيار ضريبـــة الدخـــل

تركت هذه الصفحة فارغة

فهـرس
معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل

الموضـــــــــــــــوع	الصفحة
١ ـ نطاق المعيـــــــــــار	١٧١٩
٢ ـ هـــدف المعيـــــــــار	١٧١٩
٣ ـ نص المعيـــــــــــار	١٧١٩
٤ ـ التعاريـــــــــــف	١٧٢١
٥ ـ سريان مفعـول المعيـــــار	١٧٢٣

تركت هذه الصفحة فارغة

معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل

١ ـ **نطاق المعيار :**

١/١ يحـدد هـذا المعيـار متطلـبات قيـاس وعرض مخصص ضريبة الدخل والإفصـاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي. **(الفقرة ١٠١)**

٢/١ يقتصـر قيـاس الضريبة في بيان قياس التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة والدائمـة بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ، ولا يشمل هذا المعيار تحديد أسلوب احتساب ضريبة الدخل الذي يتم تحديده في ضوء أحكام وقواعد ضريبة الدخل والتعليمات المنظمة لها. **(الفقرة ١٠٢)**

٣/١ تقـرأ فقرات هذا المعيار في سياق ما ورد من شرح في الدراسة المرفقة ، وفى إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام. **(الفقرة ١٠٣)**

٢ ـ **هدف المعيار :**

يهـدف هـذا المعيار إلى تحديد متطلبات القياس والعرض والإفصاح لمخصص ضـريبة الدخل في القوائم المالية بحيث تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. **(الفقرة ١٠٤)**

٣ ـ **نص المعيار :**

١/٣ القيـــاس :

١/١/٣ يجـب قيـاس وإثبات مخصص ضريبة الدخل لكل فترة مالية على حـدة وفقـا لأحكـام وقواعـد ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.

(الفقرة ١٠٥)

٢/١/٣ تـتم تسـوية مخصـص ضريبة الدخل في السنة المالية التي يتم خلالهـا اعتماد الربط النهائي. وتثبت أي فروقات بين مخصص ضـريبة الدخـل والـربط النهائي وفق متطلبات معيار العرض والإفصاح العام المتعلقة بالتغيرات المحاسبية.

(الفقرة ١٠٦)

٣/١/٣ مـع مـراعاة ما ورد في الفقرة (٢/١/٣) آنفاً يجب إثبات التأثير الضـريبي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي عندما تنشأ هذه الفروقات كضرائب دخل مؤجلة. كمـا يجب عكس ضرائب الدخل المؤجلة المسجلة ، وفقا لطريقة

التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة ، عندما تعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بها. **(الفقرة ١٠٧)**

٤/١/٣ يجب تقويم ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دوريا لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها. كما يجب إطفاء ضرائب الدخل المؤجلة المدينة غير المتوقع تحققها خلال الفترة المالية. **(الفقرة ١٠٨)**

٢/٣ **العرض** :

١/٢/٣ مع مراعاة ما ورد في الفقرة (٢/٢/٣) أدناه ، يجب عرض مخصص ضريبة الدخل في بند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب أو الخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل. **(الفقرة ١٠٩)**

٢/٢/٣ يجب عرض مخصص ضريبة الدخل للمنشآت المختلطة وشركات التضامن وشركات التوصية في بند مستقل في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة حسب الأحوال.

(الفقرة ١١٠)

٣/٢/٣ يجب تبويب ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولا وما لا يعتبر متداولا وفقا لتبويب الأصول والخصوم التي نشأت عنها الفروقات المؤقتة المرتبطة بها. كما يجب مقاصة ضرائب الدخل المؤجلة المتداولة وإظهار رصيد صافٍ واحد لها وكذلك مقاصة ضرائب الدخل المؤجلة غير المتداولة وإظهار رصيد صافٍ واحد لها في قائمة المركز المالي. **(الفقرة ١١١)**

٣/٣ **الإفصاح** :

يجب أن تفصح القوائم المالية على الأقل عما يلي :

١/٣/٣ السياسة المحاسبية المستخدمة لمعالجة مخصص ضريبة الدخل.

(الفقرة ١١٢)

٢/٣/٣ رصيد مخصص ضريبة الدخل في أول الفترة والإضافات والاستبعادات التي تمت خلال الفترة ورصيد آخر الفترة. **(الفقرة ١١٣)**

٣/٣/٣ مبلغ الربط النهائي المعتمد لكل فترة ومبالغ الفروقات بينه وبين مخصص ضريبة الدخل لتلك الفترة وملخص عن طبيعتها. **(الفقرة ١١٤)**

٤/٣/٣ السنوات التي لم تربط عنها ضريبة الدخل ربطا نهائيا وأسباب ذلك والجهة المعروض عليها الخلاف ــ إن وجد ــ بين المصلحة والمنشأة (لجنة الاعتراض ، .. الخ) والمبلغ محل الخلاف. **(الفقرة ١١٥)**

٣/٣/٥ مخصص ضريبة الدخل للمنشأة التابعة الذي التزمت به المنشأة المسيطرة. **(الفقرة ١١٦)**

٣/٣/٦ الإعفاء الذي تحصل عليه المنشأة الدولية المعفاة بموجب نظامها الأساسي من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في المملكة العربية السعودية.

(الفقرة ١١٧)

٣/٣/٧ المزايا والالتزامات المرتبطة بكل نوع من أنواع حقوق الملكية.

(الفقرة ١١٨)

٣/٣/٨ أنواع الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي. **(الفقرة ١١٩)**

٣/٣/٩ أنواع الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي التي نشأت خلال الفترة. **(الفقرة ١٢٠)**

٣/٣/١٠ في حالة تمتع رأس المال الأجنبي بإعفاء ضريبي يجب الإفصاح عن :

- فترة الإعفاء الضريبي والمدة المتبقية منها.
- أساس الإعفاء الضريبي.
- حصة رأس المال الأجنبي في صافي الدخل الضريبي منذ بداية فترة الإعفاء الضريبي حتى نهاية الفترة الحالية.

(الفقرة ١٢١)

٤ - التعاريف :

٤/١ الفروقات المؤقتة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد كل من صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ولكن في سنوات مختلفة. وتنشأ هذه الفروقات في سنة معينة ، وتعكس تلقائيا في سنة أو سنوات مقبلة. وينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل الضريبي عن مبلغ الضريبة المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي لسنة معينة.

(الفقرة ١٢٢)

٤/٢ الفروقات الدائمة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل الضريبي ، أو تدخل في

تحديد صافي الدخل الضريبي ، ولا تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي.

(الفقرة ١٢٣)

٣/٤ **طريقة التغير الصافي في ضريبة الدخل المؤجلة :**

تتطلب هذه الطريقة إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تنشأ فيها تلك الفروقات وعكس التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تعكس فيها تلك الفروقات ، ومن ثمَّ لا تتطلب هذه الطريقة من الشركة الاحتفاظ بسجلات لتتبع التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة وفقا للسنوات التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة. **(الفقرة ١٢٤)**

٤/٤ **الشركة المختلطة :**

هي الشركة التي يتم تأسيسها بموجب نظام استثمار رأس المال الأجنبي التي لا يتمتع جميع مالكي حصص رأسمالها بجنسية المملكة العربية السعودية ومن في حكمها.

(الفقرة ١٢٥)

٥/٤ **صافي الدخل المحاسبي :**

يمثل صافي الدخل المحاسبي الذي يتم احتسابه لغرض إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

(الفقرة ١٢٦)

٦/٤ **صافي الدخل الضريبي :**

يمثل صافي الدخل المحاسبي بعد تعديله من عناصر (الإيرادات ، المصروفات، المكاسب ، الخسائر) التي لا تدخل في قياس صافي الدخل لغرض احتساب ضريبة.

(الفقرة ١٢٧)

٧/٤ **الربط النهائي :**

هو الربط الضريبي النهائي الذي يصدر من مصلحة الزكاة والدخل ولم تعترض عليه المنشأة خلال مدة الاعتراض النظامية ، أو الربط الضريبي المعدل الصادر من المصلحة ولم يستأنف ، أو الصادر بموجب قرار من اللجنة الاستئنافية. **(الفقرة ١٢٨)**

٥ ـ **سريان مفعول المعيار :**

يجب أن تعد وفق هذا المعيار القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار.

(الفقرة ١٢٩)

تم إعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة.

أ.د. عبدالرحمن إبراهيم الحميد (جامعة الملك سعود)
د. عبد الستار أبو غده (دلة البركة)
د. عبدالله قاسم يماني (جامعة الملك عبد العزيز)
أ. عطا حمد البيوك (محاسب قانوني)
د. عبدالله حسن العبد القادر (جامعة الملك فهد للبترول والمعادن)
أ. بكر عبد الله أبو الخير (محاسب قانوني)
د. محمد صالح الطاسان (جامعة الملك سعود)
أ. عبدالعزيز صالح الفريح (محاسب قانوني)
أ. إبراهيم حمد الضويحي (مصلحة الزكاة والدخل)
أ. عادل عبد العزيز بودي (محاسب قانوني)
د. عبدالله عبدالعزيز العبدالقادر (الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ١/٢/١٣ وتاريخ ١٤٢٠/٩/١٣هـ الموافق ١٩٩٩/١٢/٢١م. ويتكون مجلس الإدارة من معالي وزير التجارة الأستاذ أسامة بن جعفر فقيه رئيساً ، وعضوية كل من :

عبدالعزيز عبدالله أبوحيمد (نائب رئيس ديوان المراقبة العامة)
عبدالعزيز راشد الراشد (محاسب قانوني)
د. عبدالعزيز عبدالرحمن النصر الله (وزارة المالية والاقتصاد الوطني)
إبراهيم محمد السبيل (محاسب قانوني)
منير نوار العتيبي (وكيل وزارة التجارة)
سامي بهاء الدين السراج (محاسب قانوني)
د. عبدالرحمن ابراهيم الحميد (أستاذ بجامعة الملك سعود)
أحمد الزامل السليم (محاسب قانوني)
د. عبدالله قاسم يماني (أستاذ مشارك بجامعة الملك عبدالعزيز)
د. محمد عبدالله الشباني (محاسب قانوني)
د. خليل عبدالفتاح كردي (مجلس الغرف التجارية الصناعية)

تركت هذه الصفحة فارغة

معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل
الدراســـــة

تركت هذه الصفحة فارغة

المحتويـــــــــــات

الموضـــــــــــــــــــــــــوع	الصفحة
١- **خلفية المعيار :**	١٧٣١
١/١ نبذة مختصرة عن زكاة المـــــــال.	١٧٣١
٢/١ نظام الزكاة في المملكة العربية السعودية.	١٧٣١
٣/١ نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.	١٧٣٢
٤/١ الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح وأنواعهـــا في المملكة.	١٧٣٣
٥/١ العلاقـــة بيـــن رعويـــة الشـــركة ونوعهـــا ورعوية الشركاء أو المســـاهمين فيهـــا ، والزكاة وضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية.	١٧٣٣
٦/١ معامـــلة شـــركات الأمـــوال وشركات الأشخاص في نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل.	١٧٣٥
٧/١ الـــبدائل الحاليـــة لمعالجة الزكاة والضريبة في القوائم المالية في المملكة.	١٧٣٦
٨/١ وعـــاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات والدخل المحاسبي.	١٧٣٦
٩/١ أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ذات العلاقة بموضوع المعيار.	١٧٣٨
٢- **دواعي الحاجة إلى المعيار وأسس الأحكام التي توصل إليها.**	١٧٤٣
١/٢ هـــل تعتـــبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يدخل في تحديد صافي دخلها أو توزيعا لدخلها الصافي.	١٧٤٣
٢/٢ الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح في المملكة.	١٧٤٤
٣/٢ الإطار النظامي للزكاة وضريبة الدخل في المملكة.	١٧٤٧
٣- **تقييم البدائل والنتيجة التي انتهى إليها المعيـــار.**	١٧٦٣
٤- **الأحكام العامة التي نص عليها المعيار ودواعيها.**	١٧٧٥
١/٤ الإفصاح عن المعاملة الزكوية أو الضريبية للشركة.	١٧٧٥
٢/٤ الإفصاح عن الإعفاء الضريبي لرأس المال الأجنبي.	١٧٧٥
٣/٤ الإفصاح عن العقوبات أو الجزاءات ذات الأهمية النسبية.	١٧٧٥

الموضـــــــــــــــــــــــــوع	الموضوع
٤/٤ الـــتمييز فـــي القوائم المالية لشركات التوصية بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين.	١٧٧٥
٥/٤ الـــتمييز في القوائم المالية لشركات التضامن السعودية بين حقوق الشركاء السعوديين وحقوق الشركاء الأجانب.	١٧٧٦
٦/٤ التمييز في القوائم المالية لشركات الأموال السعودية المختلطة بين حقـــوق الملكية لرأس المال السعودي وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبي	١٧٧٦
٥- قياس مصروف الزكـــــاة.	١٧٧٧
٦- دواعـــي الحاجة إلى أحكام الإفصاح عن الزكاة في القوائم المالية التي نص عليها المعيار.	١٧٧٨
٧- قياس مصروف ضريبة الدخـــــل.	١٧٧٩
١/٧ تعديل صافي الدخل المحاسبي نتيجة للفروقات الدائمة.	١٧٧٩
٢/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتـــــة.	١٧٧٩
٣/٧ أسباب إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة.	١٧٨٠
٤/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة عند نشأتها وعند عكسها	١٧٨٢
٥/٧ دواعي الحاجة إلى التقييم الدوري للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة.	١٧٨٣
٨- دواعـــي الحاجـــة إلى أحكـــام الإفصاح عن ضريبة الدخل في القوائم المالية التي نص عليها المعيار.	١٧٨٤
مـــرفق : مثـــال لتوضيح تأثير الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخـــل الضـــريبي على مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة	١٧٨٥

خلفية المعيـــــار

تركت هذه الصفحة فارغة

١- خلفيـــة المعيـــار [١] :

١/١ نبذة مختصرة عن زكاة المال :

تُعـرّف الـزكاة شرعا بأنها حصة مقدرة من المـال الذي بلـغ قـدراً محـدداً (النصـاب) يجب صرفه للفئات المحددة شرعا وذلك وفقا لشـروط وتوضـيحات محـددة. ومـن شروط وجـوب الزكـاة أن يحـول الحـول عـلـى المـال. ويُقصَـد بحلـول الحـول انقضاء اثني عشـر شـهراً على المال في ملك صاحبه [٢]. ويشترط توفـر النصـاب في آخـر الحول. وفي حالة عدم اكتمال النصاب في آخر الحول فلا تجب الزكاة حتى لو اكـتمل النصـاب في أول الحـول . والزكـاة ركـن مـن أركـان الإسلام وهـي فريضـة تعـبدية مرتبطة بمال المسلم يؤديهـا القادرون ويستفيد منها المحتـاجون، تُجـمع جـبرا إذا امتنـع المسلم عـن أدائها اختيارا.

٢/١ نظام الزكاة في المملكة العربية السعودية :

صـدر نظـام الزكاة لأول مرة في المملكة العربية السعودية طبقـا لأحكـام الشـريعة الإسـلامية الغـراء بالمرسوم الملكي رقـم (٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٦/٢٩هـ) الموافق (١٩٥١/٤/٧م). وتقضي المادة الثانية منه بأن يخضع للزكاة كل الأفراد والشركات الـذين يحملون الرعوية السعودية[٣]، أما سواهم من غير السعوديين فتسري عليهم أحكام نظام ضريبة الدخـل. وقد عُـدل النظام بمراسيم ملكية أخرى وصدرت عنه أوامـر ملكيـة، ولائحـة تـنفيذيـة ، وقـرارات وتعاميم وزارية ، ومنشورات دورية ، وتعاميم مـن قـبـل مصلحـة الزكـاة والدخل بهدف تفسير أحكامه والإرشاد إلى تطبيقها. وتمـثل المراسـيم والأوامر الملكية ، واللائحة التنفيذية ، والقرارات والتعاميم الوزاريـة ، والمنشـورات الدوريـة والتعاميم الصادرة مـن مصلحة الزكاة والدخل، السارية المفعول في تاريخ إعداد هذا المعيار ، الإطار النظامي للزكاة في المملكة الذي اعتمدنا عليه في تطويـر هذا المعيار.

---

(١) لمـزيد من التفاصيل عن المواضيع التي يتعرض لها هذا القسم انظر القسم الثالث من بيان المعيار "دواعي الحاجة لمعيار وأسس الأحكام التي توصل إليها".

(٢) هـناك بعـض الأمـوال تدفـع عنها الزكاة دون تطبيق شروط الحول ممثلة في الزروع والثمار وإيرادات الأوراق المالية والمعادن أو الركاز المستخرج من باطن الأرض حيث تستحق بمجرد نتاج الأرض أو بتحصيل أرباح الأوراق المالية.

(٣) يعامل نظام الزكاة مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الذين يمارسون أنشطة في المملكة والشركات الخليجية العاملة في المملكة معاملة الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية.

والـزكاة ذات سـعر نسـبي ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الإطار النظامي للزكاة . ويتكون وعاؤها للمنشآت بصفة عامة من رأس المال وصافي الدخل (بالنسبة لعروض التجارة) .

٣/١ نظام ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية :

صـدر نظـام ضريبة الدخـل لأول مرة في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) بتاريخ (١٣٧٠/١/٢١هـ) الموافـق (١٩٥٠/١١/٢م). وعُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى ، وصدرت بشأنه أوامر مـلكية ، ولائحـة تنفيذية ، وقرارات وتعـاميم وزاريـة ومنشورات دورية وتعـاميم مـن مصـلحة الزكاة والدخل بهدف تفسـير أحكامه والإرشاد إلى تطـبيقها. وتمـثل المراسيم والأوامر الملكية ، واللائحة التنفيذية ، والقرارات والـتعاميم الوزاريـة ، والمنشـورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الـزكـاة والدخـل السارية المفعول في تاريخ هذا المعيار ، الإطار النظامي لضريبـة الدخل في المملكة الذي اعتمدنا عليه في تطوير هذا المعيار.

يفـرض نظـام ضـريبة الدخل حاليا ضريبة عـلى مجـموع مـا يحـصل عـليـه الفـرد غيـر السعودي(الأجنبي) من دخل تدره عليـه اسـتثمارات رؤوس الأمـوال (ضريبة دخل رؤوس الأموال) . كما يفرض ضريبة دخـل على أرباح الشركات كالآتي :

(أ) أربـاح شركة الأموال غير السعودية (الأجنبيـة) التي تمـارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد.

(ب) مجمـوع حـصـص المسـاهمين الأجـانب في أربـاح شـركة الأمـوال السعودية.

(ج) مجمـوع حصص الشركاء الأجانب غير المتضـامنين (المـوصين) في أرباح شركات التوصية البسيطة أو التوصية بالأسهم.

وضـريبة الدخـل عـلى أرباح الشركات في المملكة ذات أسعار تصاعدية ، ويخضـع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الإطار النظامي لضريبة الدخل. وقـد صـدر نظـام اسـتثمـار رأس المال الأجنبي بموجـب المرسـوم الملكي رقـم (م/٤) وتاريـخ ١٣٩٩/٢/٢هـ فـأعطى المشـاريع التي يُسـتثمر فيهـا رأس المـال الأجنبي ، وفقا لشروط معينة ، فترة إعفاء ضريبي مـن ضرائب الدخل تتراوح ما بين خمس سنوات وعشر سنوات حسب طبيعة نشاط المشروع.

٤/١ الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح وأنواعها في المملكة العربية السعودية:

تنقسم المنشآت الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية إلى مؤسسات فردية وشركات سعودية وشركات أجنبية . وتتحقق الرعوية السعودية للشركة في حالة تأسيسها بالمملكة العربية السعودية طبقا لنظام الشركات وقيدها بالسجل التجاري. وتعتبر الشركة أجنبية إذا تم تأسيسها خارج المملكة حتى ولو كانت مملوكة من قبل السعوديين أو من يعامل معاملتهم.[١] وتنقسم الشركات التي يتم تأسيسها طبقا لنظام الشركات إلى شركات أشخاص (تضامن - توصية بسيطة - توصية بالأسهم) وشركات أموال (شركة ذات مسئولية محدودة - شركة مساهمة). كما تنقسم الشركات السعودية ، سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال ، إلى شركات غير مختلطة ، إذا كان كل الشركاء أو المساهمين فيها من حاملي الرعوية السعودية أو ممّن يعامل معاملتهم ، وشركات مختلطة ، إذا كان بعض الشركاء أو المساهمين فيها من السعوديين أو ممّن يعامل معاملتهم وكان البعض الآخر من الأجانب.[٢]

٥/١ العلاقة بين رعوية الشركة ونوعها ورعوية الشركاء أو المساهمين فيها ، والزكاة وضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية :

يوضح الجدول على الصفحة التالية العلاقة بين رعوية الشركة (سعودية أو أجنبية) ، ونوعها (شركة أشخاص أو شركة أموال) ، ورعوية الشركاء أو المساهمين فيها (سعودية غير مختلطة أو سعودية مختلطة)، والزكاة، وضريبة الدخل على أرباح الشركات وضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال في المملكة العربية السعودية.

(١) انظر الجدول ص (٧) من الدراسة.

(٢) يعامل نظام الزكاة الشركات الخليجية العاملة في المملكة التي يكون جميع الشركاء أو المساهمين فيها من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية معاملة الشركات السعودية غير المختلطة. أما الشركات المكونة في إحدى دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من شركاء ومساهمين من مواطني دول مجلس التعاون ومن غيرهم فيعاملها النظام معاملة الشركات السعودية المختلطة.

الزكاة أو الضريبة	رعوية الشركة (*)					
	سعودية			أجنبية		
	نوع الشركة ورعوية ملاكها			نوع الشركة		
	أموال أو اشخاص غير مختلطة	أموال مختلطة	توصية مختلطة	تضامن مختلطة	أموال	توصية	تضامن
الزكاة	حصص كل الشركاء أو المساهمين في وعاء الزكاة	حصة رأس المال السعودي ككل في وعاء الزكاة	حصة الشركاء السعوديين في وعاء الزكاة	حصة الشركاء السعوديين في وعاء الزكاة			
ضريبة الدخل على أرباح الشركات		حصة رأس المال الأجنبي ككل في دخل الشركة	حصة الشركاء الموصين الأجانب في دخل الشركة		دخل الشركة ككل من نشاطها في المملكة	حصة الشركاء الموصين في دخل الشركة	
ضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال.			حصة كل شريك متضامن أجنبي كفرد في دخل الشركة.	حصة كل شريك متضامن أجنبي كفرد في دخل الشركة.		حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة.	حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة.

(*) لا تخضع للزكاة أو الضريبة الشركات الدولية العاملة في المملكة والتي تساهم الحكومة السعودية في رأسمالها مع مساهمات حكومات أخرى خليجية أو غير خليجية إذا تضمن نظام تأسيسها نصا بإعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في دول المقر.

- ظهر من متابعة خضوع صناديق الاستثمار وصناديق المضاربة أن أمر إخراجها يترك للمستثمرين ، ولا يتم معالجتها ضمن حسابات الصندوق.

٦/١ معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص في نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل :

يميز كل من نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل في المملكة بين شركة الأموال من ناحية وشركة الأشخاص من ناحية أخرى ، فيعتبر الأولى وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل لها شخصية اعتبارية مستقلة عن أصحاب رأسمالها تخضع للزكاة أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات بهذه الصفة ، حسب الأحوال ، أما شركة الأشخاص فلا يعتبرها النظام وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها ولا تخضع للزكاة أو الضريبة بهذه الصفة وإنما يخضع شركاؤها للزكاة أو الضريبة بصفاتهم الشخصية كمالكين.(١)

وهناك استثناء من هذه القاعدة يتعلق ببعض الشركات المساهمة التي لا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدر به مرسوم ملكي بناءً على موافقة مجلس الوزراء وعرض وزير التجارة وفقا لأحكام المادة (٥٢) من نظام الشركات. وتشمل هذه الشركات شركات الامتياز ، وشركات المرافق العامة، والشركات التي تضمن لها الدولة نسبة معينة من الربح ، والشركات التي تقدم لها الدولة إعانة ، والشركات التي تشترك فيها الدولة وغيرها من الشركات ذات الشخصية الاعتبارية العامة ، والشركات التي تزاول أعمال المصارف. وقد يقضي النظام الأساسي لإحدى هذه الشركات المساهمة (إذا كانت ملكيتها مختلطة) بأن الزكاة والضريبة ليست التزاما على الشركة نفسها كشخصية اعتبارية وإنما على الشركاء بصفاتهم الشخصية كمالكين ، ويقتصر دور الشركة على جبايتها وتوريدها لخزانة الدولة ، كما هو الحال مثلا بخصوص البنوك السعودية ذات الملكية المختلطة.

ويعني ما سبق أن الزكاة أو الضريبة تعتبر التزاما نظاميا على شركة الأموال كشخصية اعتبارية فيما عدا الحالات التي يقضي النظام الأساسي لإحدى الشركات المساهمة المشار إليها في الفقرة السابقة بأن الزكاة والضريبة التزام على المساهمين بصفاتهم الشخصية كمالكين. أما شركات الأشخاص ، فإن الزكاة أو الضريبة تعتبر التزاما نظاميا على الشركاء بصفاتهم الشخصية وليست التزاما على الشركة كشخصية اعتبارية.

---

(١) انظر المادة الثالثة من المرسوم الملكي رقم (٥٧٦) بتاريخ (١٤ ربيع الأول ١٣٧٦هـ) الموافق (١٩/١٠/١٩٥٦م) ، والمنشور الدوري رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ الصادر من مصلحة الزكاة والدخل بتاريخ (١٧/١٠/١٣٧٨هـ) الموافق (٢٦/٤/١٩٥٩م) بشأن "كيفية معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص من الناحية الضريبية " ، والمنشور الدوري رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ الصادر من مصلحة الزكاة والدخل بتاريخ (٢٦/١١/١٤٠٠هـ) بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب في شركات الأموال الأجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطاتها التي تمارسها في المملكة".

٧/١ البدائل الحالية لمعالجة الزكاة والضريبة في القوائم المالية في المملكة :

تتعدد حاليا المعالجة المحاسبية للزكاة والضريبة في القوائم المالية بين المنشآت الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ، فبعضها اعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يستقطع من دخلها من أجل تحديد صافي الدخل ، وبعضها اعتبر الزكاة أو الضريبة توزيعا لصافي الدخل، ومنها من اعتبر الزكاة مصروفا من مصاريف المنشأة واعتبر الضريبة توزيعا لصافي الدخل. ومن الصعوبة تفسير أسباب اختلاف المعالجات باختلافات بين المنشآت الهادفة للربح ، إذا تختلف المعالجات حاليا في بعض الأحيان بين المنشآت ذات الشكل القانوني الواحد ، كما تختلف في أحيان أخرى بين المنشآت ذات الأنشطة المماثلة ، وكذلك بين المنشآت ذات الملكية المختلطة ، وبين المنشآت ذات الملكية غير المختلطة ، كما قد تختلف أحيانا بين السنوات للمنشأة الواحدة. بالإضافة إلى ذلك ، يتفاوت جوهر الإفصاح في القوائم المالية عن الزكاة والضريبة سواءً من حيث طبيعته أو محتوياته ولا يحكمه معيار محدد يوجهه.

وقد أرفقنا في ملحق (٦) أمثلة لأسلوب معالجة الزكاة في القوائم المالية لعدد من الشركات المساهمة.

٨/١ وعاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات وصافي الدخل المحاسبي :

يتكون وعاء الزكاة للشركة بصفة عامة من رأس مال الشركة ، وصافي دخلها قبل الزكاة أو الضريبة (الدخل الزكوي) ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الإطار النظامي للزكاة . كما يتكون وعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات من صافي دخل الشركة قبل الزكاة أو الضريبة (الدخل الضريبي) ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الإطار النظامي لضريبة الدخل. وبالمقارنة يخضع تحديد صافي دخل الشركة المحاسبي ، لأغراض القوائم المالية ذات الغرض العام ،لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها. وعند مقارنة أحكام وقواعد الإطار النظامي للزكاة أو ضريبة الدخل بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها ، يتبين وجود فروقات بين صافي الدخل الزكوي أو الضريبي وصافي الدخل المحاسبي. وتتكون هذه الفروقات من نوعين كالآتي:

١/٨/١ فروقات دائمة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في تحديد صافي الدخل الزكوي

(الدخل الضريبي) أو تدخل في تحديد صافي الدخل الزكوي (الدخل الضريبي) ولا تدخل في تحديد صافي الدخل المحاسبي [١]. ومن ثم لا ينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة سواءً تم احتسابها على أساس صافي الدخل الزكوي (الدخل الضريبي) أو صافي الدخل المحاسبي.

٢/٨/١ فروقات مؤقتة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في تحديد كل من صافي الدخل الزكوي أو الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ولكن في سنوات مختلفة. وتنشأ هذه الفروقات في سنة معينة وتُعكس تلقائيا في سنة أو سنوات مقبلة. وينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل الزكوي (الدخل الضريبي) عن مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة إذا تم احتسابها على أساس صافي الدخل المحاسبي لسنة معينة.

ولا تمثل الفروقات المؤقتة مشكلة فنية يجب على المعيار معالجتها إذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما على الشركاء أو المساهمين بصفاتهم الشخصية كمالكين للشركة ، وليست التزاما على الشركة نفسها. أما إذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما على الشركة كشخصية اعتبارية ، وبالتالي مصروفا من مصروفاتها يدخل في تحديد صافي دخلها ، وجب على المعيار أن يعالج تأثير الفروقات المؤقتة على قياس مصروف الزكاة أو مصروف الضريبة لأغراض القوائم المالية. فهل يتم قياس المصروف على أساس صافي الدخل الزكوي (الدخل الضريبي) أم على أساس صافي الدخل المحاسبي ؟ وهل يتسق قياس المصروف على أساس صافي الدخل الزكوي (الدخل الضريبي) مع مبدأ الاستحقاق ومفهوم المضاهاة ؟ وإذا تم قياس المصروف على أساس صافي الدخل المحاسبي فكيف يعالج الفرق بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة لخزانة الدولة (المحتسب على أساس صافي الدخل الزكوي أو الضريبي) ومبلغ المصروف (المحتسب على أساس صافي الدخل المحاسبي) عند نشأة الفروقات المؤقتة وعندما تُعكس تلك الفروقات ؟ وما تأثير سعر ضريبة الدخل على أرباح الشركات ، وهو سعر تصاعدي ، على قياس مصروف الضريبة عند نشأة الفروقات المؤقتة وعندما تُعكس تلك الفروقات ؟.

(١) وردت في القسم الثاني من بيان هذا المعيار أمثلة للفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة بين صافي الدخل الزكوي أو الضريبي وصافي الدخل المحاسبي.

ومن العوامل التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند الإجابة على الأسئلة السابقة ، اختلاف طبيعة وعاء الزكاة ومن ثمّ مصروف الزكاة عن وعاء ضريبة الدخل ومن ثمّ مصروف ضريبة الدخل من حيث ارتباط كل منهما بتحقق الدخل . فالزكاة التزام لا ينفيه عدم تحقق صافي الدخل ، بينما ضريبة الدخل على أرباح الشركات مرتبطة بتحقق صافي الدخل. ومن العوامل الأخرى التي يجب أن تؤخذ في الحسبان دواعي تكلفة الالتزام بالمعيار والمنفعة الناتجة من تطبيقه وأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ذات العلاقة.

٩/١ أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ذات العلاقة بموضوع المعيار :

١/٩/١ مقدمة :

صدر بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية بقرار وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ليكون إطارا فكريا للمحاسبة المالية وأساسا لما يُعد من معايير المحاسبة المالية.

٢/٩/١ موضوع المعيار:

يتعلق موضوع هذا المعيار بتحديد ما إذا كانت الزكاة و/ أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات مصروفا من مصروفات المنشأة الهادفة للربح يتعين استقطاعه من دخلها قبل تحديد صافي الدخل ، أو إذا كانت الزكاة و/ أو الضريبة توزيعا لصافي دخل المنشأة ، تتولى المنشأة مسئولية جبايتها وتوريدها لخزانة الدولة نيابة عن ملاكها. ويترتب على تحديد طبيعة الزكاة والضريبة عدة مواضيع أخرى يعالجها هذا المعيار ومنها القواعد والطرق الواجب الالتزام بها عند قياس مصروف الزكاة أو الضريبة إذا انتهي المعيار إلى كون الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصروفات المنشأة، وقواعد عرض الزكاة والضريبة في القوائم المالية كمصروف أو توزيع لصافي الدخل حسبما يقرره المعيار ، والإيضاحات الواجب أن تحتوي عليها القوائم المالية عن الزكاة والضريبة.

ولا يقع ضمن موضوع المعيار تحديد أسلوب احتساب الزكاة وضريبة الدخل أو أسس معالجتها من قبل مصلحة الزكاة والدخل.

٣/٩/١ الأهداف والمفاهيم ذات العلاقة :

من البديهي أن يرتكز تطوير هذا المعيار ، من ضمن ركائز أخرى، على بياني أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية وخاصة ما يلي :

- هدف القوائم المالية الرئيسي وهو تقديم معلومات تمكن المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفق نقدي في المستقبل.
- ضرورة وأهمية قياس الدخل على أساس مبدأ الاستحقاق من أجل أن تكون القوائم المالية مفيدة.
- مفهوم الوحدة المحاسبية.
- مفهوم الخصم.
- مفهوم المصروف وقياسه.
- مفهوم استثمارات أصحاب رأس المال والتوزيعات عليهم.
- مفهوم المضاهاة.
- مفهوم صافي الدخل.
- مفهوم قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب.

تركت هذه الصفحة فارغة

دواعي الحاجة إلى المعيار
وأسس الأحكام التي توصل إليها

تركت هذه الصفحة فارغة

٢- <u>دواعي الحاجة الى المعيار وأسس الأحكام التي توصل اليها</u> :

١/٢ هل تعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يدخل في تحديد صافي دخلها أو توزيعا لدخلها الصافي ؟

يمثل هذا السؤال جوهر الحاجة إلى هذا المعيار ، إذ يترتب على الإجابة عليه أمور عديدة ، منها تحديد صافي دخل المنشأة وإثبات الالتزام المترتب على الزكاة أو الضريبة كمصروف من مصاريف المنشأة أو كالتزام على أصحاب رأس مالها. ومما يدعو إلى الحاجة إلى هذا المعيار اختلاف قياس وعرض الإفصاح عن الزكاة والضريبة (المعالجة المحاسبية ومتطلباتها) في القوائم المالية بين المنشآت الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية على الرغم من عدم اختلاف الشكل القانوني لهذه المنشآت أو نشاطها في بعض الأحيان. فبعضها اعتبر الزكاة و/أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يستقطع من دخلها من أجل تحديد صافي الدخل ، وبعضها اعتبر الزكاة و/أو الضريبة توزيعا على حقوق أصحاب الملكية من صافي الدخل أو الأرباح المبقاة. وحتى عندما تتسق المعالجة المحاسبية للزكاة أو الضريبة بين بعض المنشآت المماثلة ، لا تحتوي القوائم المالية لتلك المنشآت على إيضاحات متسقة بينها أو كافية عند مقارنتها بمثيلاتها في البلاد الأخرى ، تُمكن مستخدم القوائم المالية من مقارنة نتائج أعمال المنشآت المختلفة مقارنة فعالة تساعده على اتخاذ القرارات . وليس هناك شك في الحاجة إلى معيار محاسبي يجيب على السؤال السابق ويحدد أحكام القياس ومتطلبات العرض والإفصاح للزكاة والضريبة. ومن الدواعي المهمة لهذا المعيار ، تأثير المعالجة المحاسبية للزكاة والضريبة التي تتبعها المنشأة على تحديد صافي دخلها ، وأهمية صافي الدخل بصفته مؤشراً يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية في تقييم قدرة المنشأة ، مقارنة بالمنشآت الأخرى ،على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفقات نقدية [١].

ومن أجل تطوير معيار ملائم لظروف المملكة العربية السعودية ، كان من الواجب دراسة الإطار النظامي للمنشأة الهادفة للربح لتحديد أنواعها النظامية وأوجه التشابه والاختلاف ذات العلاقة بموضوع المعيار بين الأنواع المختلفة ، ونظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل لتحديد الصفات النظامية للزكاة

(١) حدد بين أهداف المحاسبة المالية في المملكة ، المعتمد بقرار وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ (١٤١٠/١٠/٧هـ) المهمة الأساسية للمحاسبة المالية بأنها القياس الدوري لدخل المنشأة وتقديم معلومات تساعد مستخدم القوائم المالية على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفق نقدي وترتبط الأهداف الأخرى التي نص عليها البيان بهذا الهدف الأساسي.

والضريبة ومن يخضع لكل منهما ، ووعاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل، وما إذا كان وعاؤهما يتحدد على مستوى المنشأة الهادفة للربح أو على مستوى الشريك كفرد أو مجموعة ، وما إذا كانت الزكاة أو الضريبة تمثل التزاما نظاميا على المنشأة بذاتها الاعتبارية أم التزاما نظاميا على الشركاء أو المساهمين فيها بصفاتهم الشخصية كمالكين.

٢/٢ الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح في المملكة :

١/٢/٢ شركات الأشخاص وشركات الأموال :

يتمثل الإطار النظامي للمنشآت الهادفة للربح (غير المؤسسات الفردية) في نظام الشركات [١] . وقد صدر هذا النظام ليوضح الأحكام الواجب اتباعها في تأسيس الشركات الهادفة للربح في المملكة وفي مزاولة الشركات السعودية أو الأجنبية لنشاطها في المملكة وعند انقضائها وتصفيتها .

يُفرق النظام بين نوعين أساسيين من الشركات ، هما شركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة - التوصية بالأسهم) وشركات الأموال (الشركة ذات المسئولية المحدودة - الشركة المساهمة). ويتبلور الفرق بين هذين النوعين من الشركات في ارتباط بقاء الشركة بشركائها. فعلى الرغم من وجود أسباب مشتركة نص عليها النظام لانقضاء الشركات بجميع أنواعها ، يرتبط بقاء شركات الأشخاص ، وفقا لأحكام نظام الشركات ، ببقاء الشركاء المتضامنين فيها. ومن ثم تنقضي شركات الأشخاص بكافة أنواعها بوفاة أحد الشركاء المتضامنين أو بالحجر عليه أو بإشهار إفلاسه أو إعساره أو انسحابه من الشركة (انظر المادة ٣٥ من نظام الشركات وهي تنطبق أيضا على شركات التوصية البسيطة والتوصية بالأسهم). أما شركات الأموال فلا تنقضي بوفاة أحد المساهمين أو الحجز عليه أو بإشهار إفلاسه أو إعساره أو بانسحابه من الشركة ، وإنما تنقضي أساسا بهلاك مالها أو معظمه (انظر المواد ١٤٧ ، ١٤٨، ١٧٨ من نظام الشركات). ومن الأمور الأخرى المميزة لشركات الأشخاص ما جاء في الفقرة الثالثة من المادة الرابعة من قرار مجلس الوزراء رقم ١٧ وتاريخ ١٤٠٢/١/٢٠هـ ونصه :" يجب أن يكون الشريك المتضامن في أية شركة شخصا طبيعيا " وترجع أهمية هذه القاعدة

(١) الصادر بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٨٥ في ١٣٨٥/٣/١٧هـ المصادق عليه بالمرسوم الملكي الكريم رقم م/٦ وتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ والمعدل بالمرسومين الملكيين رقم م/٥ وتاريخ ١٣٨٧/٣/١٢هـ ورقم م/٢٣ وتاريخ ١٤٠٢/٦/٢٨هـ .

(وهي إحدى القواعد التي أمر قرار مجلس الوزراء بمراعاتها في تطبيق وتفسير نظام الشركات) في نظرنا إلى علاقتها بالقواعد التي تتبعها مصلحة الزكاة والدخل في ربط الزكاة أو الضريبة على شركات الأشخاص مقارنة بشركات الأموال.

وعلى الرغم من اختلاف شركات الأشخاص عن شركات الأموال ، من حيث ارتباط أو عدم ارتباط بقائها ببقاء شركائها أو مساهميها ، يعتبر نظام الشركات الشركة ، بغض النظر عن نوعها ، من وقت تأسيسها شخصا اعتباريا وفقا للمادة (١٣) من النظام ، لها كيان نظامي مستقل عن حقوق أصحابها من الشركاء أو المساهمين . ويعطي النظام الشركات المؤسسة وفقا لأحكامه والتي يتم قيدها في السجل التجاري وفقا لأحكام نظام السجل التجاري ، الرعوية السعودية (انظر المادة "١٤" من النظام).

٢/٢/٢ الشركات الأجنبية :

تسمح المملكة العربية السعودية لبعض الشركات الأجنبية (غير المؤسسة في المملكة العربية السعودية وفقا لأحكام نظام الشركات) بمزاولة نشاطها في المملكة وفقا لشروط معينة. وفي هذه الحالة تسري على هذه الشركات أحكام نظام الشركات فيما عدا الأحكام المتعلقة بتأسيس الشركات (انظر المادة ٢٢٧ من نظام الشركات).

٣/٢/٢ نظام استثمار رأس المال الأجنبي :

صدر نظام استثمار رأس المال الأجنبي بموجب المرسوم الملكي رقم م/٤ وتاريخ ١٣٩٩/٢/٢هـ لينظم استثمار رأس المال الأجنبي (سواء أكان مملوكا لشخص طبيعي لا يتمتع بجنسية المملكة العربية السعودية أو لشركة أجنبية لا يتمتع جميع مالكي حصص رأسمالها بجنسية المملكة العربية السعودية) في المشروعات الوطنية التي يسمح بها النظام . ومن المزايا التي أعطاها النظام لرأس المال الأجنبي الإعفاء من ضرائب الدخل والشركات لمدة عشر سنوات للمشاريع الصناعية والزراعية ولمدة خمس سنوات للمشاريع الأخرى ، شريطة أن يمتلك رأس المال السعودي نسبة لا تقل عن خمس وعشرين بالمائة من رأس مال المشروع ، وأن تبقى هذه النسبة طوال مدة الإعفاء (انظر المادة السابعة " الفقرة ب" من نظام استثمار رأس المال الأجنبي).

٤/٢/٢ أنواع الشركات الهادفة للربح :

مما سبق يتبين أن الشركة الهادفة للربح في المملكة قد تأخذ أحد الأنواع الآتية :

- **شركة سعودية :**

تأسست في المملكة وفقا لأحكام نظام الشركات وتم تسجيلها في السجل التجاري السعودي وفقا لأحكام نظام السجل التجاري. وتحظى هذه الشركة بالرعوية السعودية حتى ولو كان فريق من الشركاء أو المساهمين فيها من الأجانب. وقد تكون الشركة السعودية شركة أشخاص (تضامن - توصية بسيطة - توصية بالأسهم) أو قد تكون شركة أموال (مساهمة - ذات مسئولية محدودة). كما قد تكون ملكيتها غير مختلطة (كل الشركاء أو المساهمين فيها أشخاص طبيعيون أو اعتباريون يتمتعون بالرعوية السعودية) كما قد تكون ملكيتها مختلطة (يتكون فريق من الشركاء أو المساهمين من أشخاص طبيعيين أو اعتباريين يتمتعون بالرعوية السعودية وفريق آخر من الشركاء أو المساهمين من أشخاص طبيعيين أو اعتباريين لا يتمتعون بالرعوية السعودية).

- **شركة أجنبية :**

تأسست خارج المملكة وسمحت لها المملكة بمزاولة نشاطها في المملكة وفقا لأحكام نظام الشركات فيما عدا الأحكام المتعلقة بتأسيس الشركات. ولا تحظى هذه الشركة بالرعوية السعودية حتى ولو كان الشركاء أو المساهمون فيها أو فريق منهم من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يتمتعون بالرعوية السعودية. وقد تكون الشركة الأجنبية شركة أشخاص كما قد تكون شركة أموال.

ويوضح الجدول التالي أنواع الشركات الهادفة للربح في المملكة :

نوع الشركة	رعوية الشركة *			
	سعودية		أجنبية	
	رعوية الشركاء أو المساهمين		رعوية الشركاء أو المساهمين	
	سعوديين	سعوديين وأجانب	أجانب	أجانب وسعوديين	سعوديين
شركات أشخاص :					
١- تضامن.	غير مختلطة	مختلطة	غير مختلطة	غير مختلطة	غير مختلطة
٢- توصية بسيطة.	،،	،،	،،	،،	،،
٣- توصية بالأسهم.	،،	،،	،،	،،	،،
	،،				
شركة أموال :					
١- مساهمة.	،،	،،	،،	،،	،،
٢- ذات مسؤولية محدودة.	،،	،،	،،	،،	،،

* انظر ص (٧) حول صناديق الاستثمار / المضاربة.

وترجع أهمية التمييز بين أنواع الشركات السابقة إلى علاقته بتحديد من يخضع لنظام الزكاة ومن يخضع لنظام ضريبة الدخل ، وما إذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما نظاميا على الشركة بصفتها شخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها أو التزاما نظاميا على الشركاء أو المساهمين فيها بصفاتهم الشخصية كمالكين (سواءً كانوا أشخاصا طبيعيين أو اعتباريين). وهذه أمور لها علاقة وطيدة بتحديد ما إذا كانت الزكاة أو الضريبة ، لأغراض المحاسبة المالية ، مصروفا من مصروفات الشركة يتعين استقطاعه من الدخل المحاسبي قبل تحديد صافي دخلها ، أو إذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما ماليا على الشريك أو المساهم ومن ثمّ لا تدخل في تحديد صافي دخل الشركة وإنما تعتبر توزيعا لصافي دخلها إذا سددتها الشركة من أموالها لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء أو المساهمين.

٣/٢ الإطار النظامي للزكاة وضريبة الدخل في المملكة :

١/٣/٢ مقدمة :

صدر نظام الزكاة لأول مرة في المملكة العربية السعودية طبقا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء بالمرسوم الملكي رقم (٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٦/٢٩هـ) الموافق (١٩٥١/٤/٧م). وقد عُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى وصدرت بشأنه أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية ، وقرارات وتعاميم وزارية ، ومنشورات دورية وتعاميم من مصلحة الزكاة والدخل بهدف تفسير

أحكامه والإرشاد إلى تطبيقها. وتمثل المراسيم والأوامر الملكية واللائحة التنفيذية والقرارات والتعاميم الوزارية والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل ، السارية المفعول في تاريخ إعداد هذا المعيار ، الإطار النظامي للزكاة في المملكة العربية السعودية الذي اعتمدنا عليه في تطوير المعيار.

وصدر نظام ضريبة الدخل أيضا لأول مرة في المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) بتاريخ (١٣٧٠/١/٢١هـ) الموافق (١٩٥٠/١١/٢م) وعُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى ، وصدرت بشأنه أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية ، وقرارات وتعاميم وزارية ، ومنشورات دورية وتعاميم من قبل مصلحة الزكاة والدخل ، بهدف تفسير أحكامه والإرشاد إلى تطبيقها. وتمثل المراسيم والأوامر الملكية واللائحة التنفيذية والقرارات والتعاميم الوزارية والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل ، السارية المفعول في تاريخ هذا المعيار ، الإطار النظامي لضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية الذي اعتمدنا عليه في تطوير المعيار.

٢/٣/٢ نظام الزكـــاة :

ـ الخاضعون لأحكام نظام الزكاة :

يخضع لأحكام نظام الزكاة الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية ، أما سواهم من غير السعوديين فتسري عليهم أحكام نظام ضريبة الدخل [١].

ـ الشركات الخاضعة للزكاة :

تخضع الشركات التالية ، إما بصفاتها الاعتبارية أو بصفات الشركاء أو المساهمين فيها الشخصية كمالكين ، حسب الأحوال ، للزكاة :

(أ) الشركات السعودية غير المختلطة أو من يعامل معاملتها [٢]. (سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال).

---

(١) يعامل نظام الزكاة مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية الذين يمارسون أنشطة في المملكة والشركات الخليجية العاملة في المملكة معاملة الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية.

(٢) يعامل نظام الزكاة الشركات الخليجية العاملة في المملكة التي يكون جميع الشركاء أو المساهمين فيها من مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية معاملة الشركات السعودية غير المختلطة . أما الشركات المكونة في إحدى دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من شركاء ومساهمين من مواطني دول مجلس التعاون ومن غيرهم فيعاملها النظام معاملة الشركات السعودية المختلطة .

(ب) الشركات السعودية المختلطة أو من يعامل معاملتها (١) (سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال) بمقدار نصيب الشركاء أو المساهمين السعوديين ، أو من يعامل معاملتهم ، في الوعاء الزكوي للشركة.

ولا يخضع للزكاة الشركات الدولية العاملة في المملكة والتي تساهم الحكومة السعودية في راس مالها مع مساهمات حكومات أخرى خليجية أو غير خليجية ، إذا تضمن نظام تأسيسها نصا بإعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في دول المقر. كما لا يخضع للزكاة الشركات الأجنبية [1] العاملة في المملكة أو حصص رأس المال الأجنبي في الشركات السعودية المختلطة ، وإنما تخضع تلك الشركات أو الحصص لضريبة الدخل.

مما سبق يتبين أن رعوية الشركة أولا بغض النظر عن رعوية ملاكها تُحدد ما إذا كانت الشركة تخضع للزكاة أو لضريبة الدخل . فإذا كانت الشركة شركة أجنبية تعمل في المملكة ، خضعت الشركة لنظام ضريبة الدخل حتى لو كان فيها من الشركاء أو المساهمين من يحملون الرعوية السعودية أو من يعاملون معاملتهم. أما إذا كانت الشركة سعودية ، خضعت الشركة أساسا لنظام الزكاة ، ويتطلب النظام أن يُنظر ثانيا لرعوية الشركاء أو المساهمين في الشركة لتحديد ما إذا كانت الزكاة تُفرض على جميع أموال الشركة الخاضعة لنظام الزكاة أو على جزء منها. فإذا كانت الشركة السعودية شركة مختلطة خضعت للزكاة حصص الشركاء أو المساهمين السعوديين (أو من يعامل معاملتهم) في أموال الشركة الخاضعة للزكاة، وخضعت لنظام ضريبة الدخل حصص الشركاء أو المساهمين فيها من غير السعوديين في دخلها للسنة المالية .

ـ وعاء الزكاة :

نصت الفقرة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام الزكاة ، الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٣٩٣) في (١٣٧٠/٨/٦هـ) ، بأن الزكاة مفروضة على رؤوس الأموال وغلاتها وكل الواردات والأرباح والمكاسب التي تدخل على الأفراد والشركات من مزاولة تجارة أو صناعة أو أعمال شخصية أو ممتلكات ومقتنيات نقدية مهما كان نوعها وكانت صفتها بما في ذلك الصفقات المالية والتجارية وريع

(١) بما في ذلك الشركات المملوكة من قبل السعوديين أو من قبل مواطني دول مجلس التعاون للدول الخليجية العربية إذا لم تحمل الشركة السجل التجاري السعودي أو أحد السجلات التجارية الصادرة من دول مجلس التعاون.

السهوم ، وبصورة إجمالية كل دخل نصبت الشريعة الإسلامية بوجوب الزكاة فيه. وقد أخذ نظام الزكاة بمبدأ زكاة الخلطة كأساس لتحديد وعاء الزكاة. ومن ثمّ يتحدد وعاء الزكاة ونصابها على مستوى الشركة ككل وليس على مستوى نصيب كل شريك في أموال الشركة على حدة. كما أصدرت إدارة الشركات بمصلحة الزكاة والدخل التعميم رقم (٢/٨٤٤٣/١/٢) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ الموافق (١٩٧٢/٩/١٦م) بشأن الكيفية التي يتم بها تحديد وعاء الزكاة للشركات [١].

وبصفة عامة يتكون وعاء الزكاة من العناصر التالية :

×××	(١)	رأس المال المدفوع في أول العام
		يضاف إليه :
×××	(٢)	صافي دخل الشركة خلال العام
×××	(٣)	الأرباح المبقاة في أول العام
×××	(٤)	كافة الاحتياطات والمخصصات (فيما عدا مخصص استهلاك الأصول الثابتة)
×××	(٥)	رصيد الحسابات الجارية الدائنة للشركاء
×××	(٦)	الأرباح تحت التوزيع التي لم تخرج من حيازة الشركة
×××		
		يطرح منه :
(×××)		صافي قيمة الأصول الثابتة آخر العام بعد خصم مخصص استهلاكها شريطة ألا تزيد القيمة المطروحة عن مجموع (١) و(٣) و(٤) و(٥)
(×××)		الخسائر المحققة سواء عن العام الحالي أو الأعوام السابقة
(×××)		استثمارات الشركة في منشآت أخرى داخل أو خارج المملكة
×××		
×××		وعاء الزكاة

مما سبق يتبين أن وعاء الزكاة لا يقتصر على صافي دخل الشركة خلال العام وإنما يشمل أيضا أموالها القابلة للنماء (بصفة عامة صافي أصولها فيما عدا أصولها الثابتة واستثماراتها في منشآت أخرى) إذا مر على هذه الأموال في حيازتها عام . ومن ثم لا ترتبط الزكاة بدخل الشركة فقط (النماء) وإنما ترتبط أيضا

(١) أصدرت المصلحة التعميم رقم (١/٢/٦٨٧) في تاريخ (١٣٩٣/١/٢٢هـ) بعدم إضافة مجمع استهلاك الأصول الثابتة في أول العام عند احتساب وعاء الزكاة.

بـــرأس المال النامي وبالسنة المالية التي تستخدمها الشركة كأساس لإعداد قوائمها المالية. وتستحق الزكـاة إذا بلغ وعاؤها قدرا معينـا (النصـاب) فـي نهايـة السـنة المالية. واتباعا لأحكـام الشـريعة الإسلامية ، لا يبيح نظام الزكاة جباية أو إخراج الزكاة مرتين في عام واحـد من مال واحـد ، وعليه فإن الأربـاح الموزعة على الشركاء أو المسـاهمين لا تخضع للزكاة إذا أخرجـت الشـركة التي قـامت بـالتوزيع الزكاة عن الأموال الخاضعة للزكاة.

ـ قياس عناصر وعاء الزكاة :

يخضـع قياس عناصر وعاء الزكاة لأحكام وقواعـد الإطار النظامي للزكاة. وقـد يترتب عـلى ذلـك فروقات بيـن مبالغ بعض عناصر وعـاء الزكاة التي يتم قياسـها وفقـا لأحكام وقواعد الإطار النظامي للزكاة ، ومبالغ نفـس العنـاصر إذا تـم قياسـها وفقـا لمعـايير المحاسـبة المالية المتعارف عليها التي تُعد على أساسها القوائم المالية للشركة. وتشمل هذه العناصر صافي دخل الشركة (صافي الخسارة) ، صـافي قيمة الأصول الثابتة آخر العام ، الأرباح المبقاة أول العام (أو الخسـائر المدورة عن أعوام سابقة). وقد تتكـون الفروقات بين مبالغ هذه العناصر وفقا لأحكام وقواعد الإطار النظامي للزكاة ومبالغها وفقا لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها من نوعين كالآتي :

ـ فروقات دائمة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسـائر تدخـل في قياس صافي الدخل قبل الزكـاة لأغراض القوائم المالية (الدخل المحاسبي) ولا تدخل في قياس صافي الدخل لأغراض الزكاة (الدخل الزكوي) ، أو تدخل في قيـاس الدخل الزكوي ولا تدخل في قياس صافي الدخل المحاسبي. ومن أمثلة هذه الفروقات ما يلي :

- مـرتب الشـريك المتضامن ، حيث يدخل في قياس صافي الدخل المحاسـبي ولا يدخـل فـي قياس صافي الدخل الزكوي إذ تعتبره مصلحة الزكاة والدخل توزيعا للربح وليس مصروفا.
- مصـروفات التأمينـات الاجـتماعية الـتي قـد تدفعها إحدى الشـركات السـعودية المختلطـة لحكومـات أو هيئات أجنبية ، حيـث تدخـل هذه المصروفات في قياس صافي الدخل المحاسبي للشركة ولا تدخل في قيـاس صافي الدخـل الزكوي.

ويترتب على مثل هذه الفروقات ، إذا وجدت ، اختلاف صافي الدخل الزكوي (أو صافي الخسارة للعام لأغراض الزكاة) عن صافي الدخل المحاسبي (صافي الخسارة) ، كما قد يترتب عليها اختلاف مبلغ الأرباح المبقاة في أول العام (أو الخسائر المدورة عن أعوام سابقة) لأغراض الزكاة عن مبلغها لأغراض المحاسبة المالية ، إذا وُجدت مثل هذه الفروقات الدائمة في الأعوام السابقة.

ـ فروقات مؤقتة :

تمثل إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في قياس كل من صافي الدخل الزكوي وصافي الدخل المحاسبي ولكن في سنوات مختلفة. ومن أمثلة هذه الفروقات ما يلي :

- الفرق بين مصروفات استهلاك الأصول الثابتة لأغراض المحاسبة المالية ومصروفات الاستهلاك لأغراض الزكاة الناتج عن اختلاف نسب الاستهلاك أو الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة التي تستخدمها الشركة عن النسب أو الأعمار الافتراضية التي تسمح بها مصلحة الزكاة والدخل.
- الفرق الناتج عن تحميل صافي الدخل المحاسبي بمخصص لديون المشكوك في تحصيلها ، حيث لا تسمح مصلحة الزكاة والدخل بحسم خسائر الديون إلا عند تحقيقها فعلا (باستثناء البنوك).

ويترتب على مثل هذه الفروقات ، إذا وجدت ، اختلاف صافي الدخل الزكوي (أو صافي الخسارة لأغراض الزكاة) عن صافي الدخل المحاسبي (صافي الخسارة) ، كما قد يترتب عليها اختلاف مبلغ صافي الأصول الثابتة في نهاية العام لأغراض الزكاة عن مبلغه لأغراض المحاسبة المالية ، كما قد يترتب عليها اختلاف مبلغ الأرباح المبقاة في أول العام (أو الخسائر المدورة عن أعوام سابقة) لأغراض الزكاة عن مبلغها لأغراض المحاسبة المالية ، إذا نشأت مثل هذه الفروقات في الأعوام السابقة ولم يُعكس تأثيرها بالكامل في نهاية العام السابق.

ـ سعر الزكاة نسبي :

على عكس ضريبة الدخل على أرباح الشركات ذات السعر التصاعدي ، فإنّ سعر الزكاة لا يرتبط بمقدار وعائها ، فسعر الزكاة

سعر نسبي تحدده طبيعة المال الخاضع للزكاة (على وجه المثال ٢,٥% من وعاء الزكاة لعروض التجارة).

٣/٣/٢ نظام ضريبة الدخل :

ـ الخاضعون لأحكام نظام ضريبة الدخل :

يخضع لأحكام نظام ضريبة الدخل الأشخاص الطبيعيون الأجانب [١]، أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة في المملكة ، والشركات الأجنبية التي تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد ، والشركات السعودية المختلطة بقدر حصة ملاكها الأجانب في دخل تلك الشركة.

ولا يخضع لنظام ضريبة الدخل ، السعودي أو من يعامل معاملته ، ولا الشركات السعودية غير المختلطة أو من يعامل مثلها ، وإنما يخضع هؤلاء لأحكام نظام الزكاة. كما لا يخضع لأحكام نظام ضريبة الدخل الشركات الدولية العاملة في المملكة والتي تساهم الحكومة السعودية في رأس مالها مع مساهمات حكومات أخرى خليجية أو غير خليجية إذا تضمن نظام تأسيسها نصا بإعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في دول المقر.

ـ أنواع الضرائب :

أنشأ نظام ضريبة الدخل أنواع ضرائب الدخل التالية :

ـ ضريبة الدخل الشخصي :

تُفرض هذه الضريبة على "كل ما يتقاضاه الفرد من رواتب أو أجور أو أتعاب أو مكافآت عن أي عمل يقوم به ، أو أية خدمة يؤديها داخل المملكة لفرد آخر أو شركة أو هيئة ، ويشمل ذلك ما يتقاضاه الموظفون والمقاولون لدى الحكومة من غير السعوديين" [١]. (المادة الثانية من النظام).

ـ ضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال :

تُفرض هذه الضريبة على " كل إيراد صافٍ أو ربح يحصل عليه الفرد نتيجة أية عملية يستعمل فيها مال منقول أو غير منقول

(١) تعفي المادة السابعة عشرة من النظام " السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب وكذلك موظفي الممثليات الأجنبية الإداريين المعينين من حكوماتهم والذين من رعاياها بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة " من أحكام النظام.

(١) ألغيت هذه الضريبة بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٧) بتاريخ (١٣٩٥/٥/٤هـ) الموافق (١٩٧٥/٥/١٥م).

لشراء أو بيع البضائع على مختلف أنواعها وصفقاتها ، وحاصلات الأراضي ، أو لتبادل النقود أو استتجار وتأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة ، ويشمل ذلك الحيوانات وسيارات النقل والمراكب ووسائل النقل الأخرى والآلات والمعدات أيا كان ، ويعتبر كذلك دخلا أو ربحا ناتجا عن استثمار رأس المال الأرباح التي يحققها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص. ولا يعتبر رأس مال الأدوات الضرورية التي يملكها ويستعملها صاحب المهنة أو الحرفة لمزاولة مهنته أو حرفته (المادة الثالثة من النظام).

ـ ضريبة الدخل على أرباح الشركات :

تُفرض هذه الضريبة على :

١ - الأرباح الصافية التي تحققها كل شركة أموال غير سعودية تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها في آن واحد.

٢ - مجموع حصص الشركاء غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات الأموال السعودية .

٣ - مجموع حصص الشركاء غير المتضامنين (الموصين) من غير السعوديين من الأرباح الصافية لشركات التوصية" (المادة العاشرة من النظام) .

ـ الشركات الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات :

تخضع الشركات التالية ، أما بشخصياتها الاعتبارية أو بصفات الشركاء أو المساهمين فيها كأشخاص مالكين ، لضريبة الدخل على أرباح الشركات :

- شركات الأموال الأجنبية المصرح لها بمزاولة نشاطها في المملكة.
- شركات الأموال السعودية المختلطة أو من يعامل معاملتها بقدر حصة المساهمين الأجانب في دخل الشركة.
- شركات التوصية الأجنبية المصرح لها بمزاولة نشاطها في المملكة بقدر حصة الشركاء غير المتضامنين (الموصين) في دخل الشركة.
- شركات التوصية السعودية المختلطة بنوعيها (التوصية البسيطة - التوصية بالأسهم) ، أو من يعامل معاملتها ، بقدر حصة الشركاء الأجانب غير المتضامنين (الموصين) في دخل الشركة.

مما تقدم يتبين أن شركة التضامن سواءً كانت سعودية مختلطة أو أجنبية مصرح لها بمزاولة نشاطها في المملكة لا تخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات ، كما لا تخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات حصص الشركاء المتضامنين في دخل شركة التوصية الأجنبية بنوعيها المصرح لها بمزاولة نشاطها في المملكة ، أو حصص الشركاء المتضامنين الأجانب في دخل شركة التوصية السعودية المختلطة بنوعيها ، وإنما تخضع حصة الشريك المتضامن في دخل الشركة لضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال كجزء من دخل استثمارات رؤوس أمواله من جميع أوجه النشاط التي يزاولها في المملكة الخاضعة لهذه الضريبة [١]. ويوضح الجدول التالي الشركات الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات والشركاء الخاضعين لضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال :

نوع الضريبة	رعوية الشركة					
	سعودية			أجنبية		
	نوع الشركة			نوع الشركة		
	أموال مختلطة	توصية مختلطة	تضامن مختلطة	أموال	توصية	تضامن
ضريبة الدخل على أرباح الشركات	حصة رأس المال الأجنبي ككل في دخل الشركة.	حصة الشركاء الموصين الأجانب ككل في دخل الشركة		دخل الشركة ككل في نشاطها في المملكة	حصة الشركاء الموصين ككل في دخل الشركة من نشاطها في المملكة	
ضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال		حصة كل شريك متضامن أجنبي كفرد في دخل الشركة	حصة كل شريك متضامن أجنبي كفرد في دخل الشركة		حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة من نشاطها في المملكة	حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة من نشاطها في المملكة

٤/٣/٢ ضريبة الدخل على أرباح الشركات ذات أسعار تصاعدية :

طبقاً للمرسوم الملكي رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) الصادر بتاريخ (٢١ محرم ١٣٧٠هـ) الموافق (١٩٥٠/١١/٢م) كانت ضريبة

(١) انظر المنشور الدوري رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ لمصلحة الزكاة والدخل بشأن " معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص ضريبياً" ومنشورها الدوري رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب في شركات الأموال الأجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطاتها التي تمارسها بالمملكة "

دخل الشركات ذات سعر نسبي يبلغ ٢٠% ، إلا أنه طبقا للمرسوم الملكي رقم (م/١٩) الصادر بتاريخ (١٣٩٠/٧/١هـ) الموافق (١٩٧٠/٩/٢م) تم تعديل سعر الضريبة على النحو التالي:

- ٢٥% عن الجزء من الدخل الذي لا يتجاوز ١٠٠,٠٠٠ ريال في السنة.
- ٣٥% عن الجزء من الدخل الذي يزيد عن ١٠٠,٠٠٠ ريال ولا يتجاوز ٥٠٠,٠٠٠ ريال في السنة .
- ٤٠% عن الجزء من الدخل الذي يزيد على ٥٠٠,٠٠٠ ريال ولا يتجاوز مليون ريال في السنة .
- ٤٥% عن الجزء من الدخل الذي يزيد على مليون ريال في السنة.

٥/٣/٢ سنوية ضريبة الدخل على أرباح الشركات :

تحتسب ضريبة الدخل على أرباح الشركات طبقا لمبدأ سنوية الضريبة [١]. أما في الحالات التي تكون فيها مدة نشاط الشركة تقل أو تزيد على ١٢ شهرا – كما هو الحال بالنسبة لانقضاء نشاط الشركة أو حالة الشركة الجديدة أو حالة تعديل بداية السنة المحاسبية – فقد حدد المنشور الدوري لمصلحة الزكاة والدخل رقم (١) لعام (١٣٨١هـ) ثم جاء لاحقه رقم (٨) لعام (١٣٨١هـ) حول أسلوب حساب وعاء الضريبة باعتبار الوعاء الزمني للضريبة هو تلك الفترة القصيرة للنشاط أو مجموع الفترات المتقطعة خلال السنة.

٦/٣/٢ فرض الضريبة على الدخل الشامل للشركة :

يخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات الدخل الذي تحصل عليه الشركة سواء كان دوريا أو عرضيا ، عاديا أو استثنائيا ، إيراديا أو رأسماليا. ويوضح ذلك ما جاء بالمادة رقم (١٣) من نظام ضريبة الدخل حيث عرفت الواردات العمومية الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات بأنها كل الواردات والأرباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية والناتجة

(١) انظر مواد نظام ضريبة الدخل أرقام ١ ، ٢ ، ٤ ، ٦ ، ١١ من المرسوم الملكي رقم (٥٧٦) والمادة ١٣ من المرسوم الملكي رقم(٣٣٢١).

أيضا عن معاملات واستثمار مواد الزيت والمعادن الأخرى والممتلكات سواءً كانت منقولة أو غير منقولة.

٧/٣/٢ احتساب وعاء الضريبة على أساس مبدأ الاستحقاق :

يتضح مما جاء بنصوص نظام ضريبة الدخل واللائحة التنفيذية والقرارات والتعاميم الوزارية والمنشورات الدورية والتعاميم التي أصدرتها مصلحة الزكاة والدخل لتفسير أحكامه والإرشاد إلى تطبيقها أن النظام قد أخذ بمبدأ الاستحقاق كأساس لاحتساب وعاء الضريبة وأن وعاء الضريبة يرتكز على مبدأ مضاهاة الإيرادات الخاصة بالسنة ولو لم يتم قبضها بالنفقات الخاصة بالسنة ولو لم يتم دفعها.

٨/٣/٢ صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي :

يتمثل وعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات في الدخل الصافي للشركة قبل ضريبة الدخل أو الزكاة (الدخل الضريبي) ويخضع تحديد عناصر صافي الدخل الضريبي وقياسها لأحكام وقواعد الإطار النظامي لضريبة الدخل .

ومن ناحية أخرى يخضع تحديد عناصر صافي الدخل قبل ضريبة الدخل أو الزكاة وقياسها لأغراض القوائم المالية (الدخل المحاسبي) لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها وأهدافها ومفاهيمها. وقد ينتج عن ذلك ظهور فروقات بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي لإحدى الشركات تنقسم إلى نوعين كالآتي :

ـ فروقات دائمة :

تمثل الفروقات الدائمة بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ، إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في قياس صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في قياس صافي الدخل الضريبي ، أو إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في قياس صافي الدخل الضريبي ولا تدخل في قياس صافي الدخل المحاسبي سواءً في السنة الحالية أو السنوات المقبلة . ومن أمثلة تلك الفروقات الدائمة مايلي :

- إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر الشركة أثناء فترة الإعفاء الضريبي وفقا لنظام استثمار رأس المال الأجنبي.
- الإعانات والتبرعات التي قد تدفعها الشركة الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات لجهات أو مؤسسات

غير معترف بها من قبل الحكومة العربية السعودية، حيث تدخل هذه الإعانات والتبرعات في قياس صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في قياس صافي الدخل الضريبي حسبما جاء في المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل التي تسمح بحسم الإعانات والتبرعات التي تدفعها الشركة للهيئات الحكومية أو الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من قبل الحكومة العربية السعودية فقط .

- حصة رأس المال السعودي أو ما يعامل معاملته في دخل الشركة السعودية المختلطة حيث لا يخضع السعودي ومن يعامل معاملته لضريبة الدخل.
- مصروفات التأمينات الاجتماعية المدفوعة لحكومات وهيئات أجنبية حيث تدخل هذه المصروفات في قياس صافي الدخل المحاسبي للشركة ولا تدخل في قياس صافي الدخل الضريبي.
- الزكاة المستحقة على أموال الشركة الخاضعة للزكاة في حالة الشركات المختلطة.
- العمولة المدفوعة من قبل الشركة لوكيلها السعودي والتي تزيد عن نسبة ٥% ، حيث تدخل العمولة الزائدة عن نسبة الـ ٥% في قياس صافي الدخل المحاسبي ولا تدخل في قياس صافي الدخل الضريبي.
- مترتب الشريك المتضامن ، حيث يدخل في قياس صافي الدخل المحاسبي ولا يدخل في قياس صافي الدخل الضريبي إذ تعتبره مصلحة الزكاة والدخل توزيعا للربح وليس مصروفا.

ـ فروقات مؤقتة :

تمثل الفروقات المؤقتة إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل في قياس كل من صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي ولكن في سنوات مختلفة . وترجع تلك الفروقات إلى اختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة لقياس عناصر صافي الدخل المحاسبي عن نظيراتها المستخدمة لقياس عناصر صافي الدخل الضريبي المماثلة. ومن أمثلة تلك الفروقات ما يلي :

- الفرق بين مصروفات استهلاك الأصول الثابتة لأغراض صافي الدخل المحاسبي ومصروفات استهلاك الأصول الثابتة لأغراض صافي الدخل الضريبي لإحدى السنوات الناتج عن اختلاف نسب الاستهلاك أو الأعمار الافتراضية للأصول

المستهلكة لأغراض المحاسبة المالية ، والنسب والأعمار الافتراضية التي تسمح بها مصلحة الزكاة والدخل.

- الفرق الناتج عن تحميل صافي الدخل المحاسبي بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، حيث لا تسمح مصلحة الزكاة والدخل بحسم خسائر الديون إلا عند تحققها.

٤/٢ طبيعة الزكاة والضريبة لأغراض المحاسبة المالية - تقييم البدائل :

١/٤/٢ مفاهيم المحاسبة المالية ذات العلاقة :

تنظر المحاسبة المالية وفقا لأهدافها ومفاهيمها المعتمدة بقرار معالي وزير التجارة رقم (٦٩٢) وتاريخ (١٤٠٦/٢/٢٨هـ) وقرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٤/٢/٣ وتاريخ ١٤١٤/٥/١٥هـ إلى المنشأة الهادفة للربح "كوحدة اقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التي تملكها ، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هي سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التي يعنيها أمر المنشأة. ويترتب على ذلك أيضا أن أصول المنشأة إنما هي أصول تلك الوحدة المحاسبية وليست أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين. كما أن خصوم المنشأة تمثل حقوقا أو التزامات على أصول الوحدة المحاسبية وليست التزامات على أصول المالك أو الشركاء أو المساهمين ، وبالمثل فإن إيرادات المنشأة ومصروفاتها إنما هي تغيرات في أصول الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات في أصول أو خصوم المالك أو الشركاء أو المساهمين ، كما أن مكاسب المنشأة وخسائرها إنما هي تغيرات في صافي أصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات في صافي حقوق المالك أو الشركاء أو المساهمين. وكذلك الحال بالنسبة لصافي الدخل فهو في المكان الأول صافي دخل الوحدة المحاسبية وليس صافي دخل المالك أو الشركاء أو المساهمين ، وذلك إلى أن يحين وقت تحويل صافي الدخل إلى أصحاب رأس المال " . وتعني هذه النظرة للمنشأة ضرورة أن تميز معايير المحاسبة المالية بين التزامات المنشأة من ناحية والتزامات أصحابها من ناحية أخرى ،

ومصاريف المنشأة من ناحية والتوزيعات على أصحاب المنشأة من ناحية أخرى. ويعتبر تمييز تلك الالتزامات والمصاريف والتوزيعات من الأمور ذات الأهمية القصوى إذ أنها تؤثر على تحديد صافي دخل المنشأة، وهو أحد المؤشرات الرئيسة التي تقدمها القوائم المالية لمستخدميها لتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مواتية لهم. كما أن لها تأثيرا على تحديد صافي أصول المنشأة وهو مؤشر أساسي يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية لتقييم قدرة المنشأة النسبية على تحقيق معدلات دخل مرضية . ولقد عرّفت مفاهيم المحاسبة المالية خصوم المنشأة بأنها التزامات حالية على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية ، كما عرفت المصروف بأنه انقضاء أصل أو تحمل التزام – أو كلاهما معا – خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها ، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح. ولقد ميزت المفاهيم المصروف عن نقص الأصول الذي يترتب على توزيعات الأرباح أو استرداد المالكين لجزء من حقوقهم أو نتيجة لتحمل المنشأة التزامات تجاه مالكيها ، فلا يعتبر نقص الأصول الناتج عن هذه الأسباب مصروفا وإنما يعتبر توزيعا لحقوق الملكية .

٢/٤/٢ البدائل الحالية لمعالجة الزكاة والضريبة ومعناها المحاسبي :

ظهر في المملكة بديلان رئيسان لمعالجة الزكاة والضريبة . البديل الأول ينظر إلى الزكاة أو الضريبة التي تدفعها المنشأة كتوزيع لحقوق ملاك المنشأة وبالتالي لا يعتبر مصروفا من مصروفات المنشأة ولا يدخل في قياس صافي دخلها. ويعكس هذا البديل مفهوما للزكاة أو الضريبة كالتزام على الشركاء أو المساهمين في المنشأة بصفاتهم الشخصية تدفعه المنشأة لخزانة الدولة نيابة عنهم.

أما البديل الثاني فينظر إلى الزكاة أو الضريبة كمصروفات من مصروفات المنشأة يدخل في قياس صافي دخلها. ويعكس هذا

البديل مفهوما للزكاة أو الضريبة كـــالتزام على المنشـــاة كشخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء أو المساهمين فيها. وقد ظهرت هـــذه الـــبدائل فـــي غيـــاب مفاهيم وأهداف واضحة للمحاسبة المالية في الممـــلكة، أو معايير ملائمة في البلاد الأخرى يمكن الاعتماد عليها. فـــنظام الـــزكاة نظـــام فريد من نوعه وفرض الزكاة على الشركات الســـعودية غيـــر المختلطة وفـــرض ضريبة الدخل على الشركات الأجنـــبية ، وفرض كل منهما معا على الشركات السعودية المختلطة مـــع اخـــتلاف أوعيـــتهمـــا وأسعار كـــل منهما يعتبر من المشاكل المحاسبية الفريدة في نوعها.

تركت هذه الصفحة فارغة

تقييم البدائل
والنتيجة التي انتهى إليها المعيار

تركت هذه الصفحة فارغة

٣- تقييم البدائل والنتيجة التي انتهى إليها المعيار :

ليست وظيفة معايير المحاسبة المالية أن تصور واقعا لا تعيشه المنشأة سواءً تَمثل هذا الواقع في حقوق للمنشأة أو التزامات عليها أو عمليات أو أحداث أو ظروف تؤثر على أصولها أو خصومها أو نتائج أعمالها . وإنما وظيفة معايير المحاسبة المالية هي أن تعكس جوهر الواقع الذي تعيشه المنشأة ، في صورة معلومات مفيدة لمن يعتمد على القوائم المالية. ومن ثمّ يعتمد تحديد طبيعة الزكاة والضريبة في المحاسبة المالية على طبيعة الالتزام النظامي الناتج عن كل منهما ، ولا يجوز تحديده بدون الرجوع إلى الإطار النظامي للزكاة والإطار النظامي لضريبة الدخل والإطار النظامي للشركات الهادفة للربح لتحديد ما إذا كانت الزكاة أو الضريبة تمثل التزاما نظاميا على الشركة كشخصية اعتبارية ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها ، أم إذا كانت الزكاة أو الضريبة تمثل التزاما نظاميا على ملاك الشركة بصفاتهم الشخصية.

١/٣ يميز الإطار النظامي للزكاة والإطار النظامي لضريبة الدخل على أرباح الشركات [١] بين شركة الأموال من ناحية وشركة الأشخاص من ناحية أخرى ، فتعتبر الأولى وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها تخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات أو الزكاة بهذه الصفة

(١) لم يأت هذا التمييز صراحة أو ضمنا في مواد نظام الزكاة وإنما جاء في قرار اللجنة المكونة من مستشاري مجلس الوزراء بالاشتراك مع مندوب وزارة التجارة والصناعة ومندوب وزارة المالية والاقتصاد الوطني رقم (٢١٥) وتاريخ (١٣٨١/٤/٢٨هـ) وقرار اللجنة المكونة من مستشاري مجلس الوزراء ومدير عام مصلحة الزكاة والدخل رقم (١٠) وتاريخ (١٣٨٢/١/٦هـ) المتضمن رأيهما بأن شركات الأموال وبالأخص الشركات المساهمة لا ينطبق عليها المرسوم الملكي رقم (٨٧٩٩/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٩/٨هـ) القاضي بالسماح للمواطنين السعوديين بتوزيع نصف زكواتهم على السعوديين من أقاربهم وغيرهم من الفقراء. كما جاء هذا التمييز صراحة في المنشور الدوري رقم(٢) لعام ١٤٠٠هـ الصادر من إدارة الشركات بمصلحة الزكاة والدخل بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب في شركات الأموال الأجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطاتها التي تمارسها بالمملكة" ، فجاء في "١" من هذا المنشور الدوري ما نصه " تعتبر الشركة ذات المسئولية المحدودة أو الشركة المساهمة التي تكونت لممارسة النشاط الخاضع للضريبة بالمملكة وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل يخضع للضريبة على الشركات أو الزكاة بهذه الصفة حسب الأحوال ". وقد جاء هذا التمييز صراحة في نظام ضريبة الدخل ، حيث يميز هذا النظام بين الشركاء الأجانب المتضامنين وغير المتضامنين في شركات الأشخاص الخاضعة لنظام ضريبة الدخل ، فيعامل الشركاء في تلك الشركات معاملة الأفراد ، يخضع كل شريك متضامن كل على حدة بمقدار حصته في دخل الشركة لضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال وهي ضريبة على الأفراد، ويخضع الشركاء غير المتضامنين كمجموعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات . كما جاء هذا التمييز في المنشور الدوري لمصلحة الزكاة والدخل رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ بشأن " كيفية معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص من الناحية الضريبية" وكذلك في المنشور الدوري رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ السابق الإشارة إليه ، وجاء في "٧" من هذا المنشور الدوري ما نصه " لا تسري القواعد المقررة بهذا المنشور على الأفراد والشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة - التوصية بالأسهم) حيث يعاملون معاملة الأفراد من حيث ربط الضريبة ومن ثم إذا تعددت نشاطات الأفراد أو الشركاء المتضامنين الخاضعة للضريبة في المملكة ، فتربط الضريبة على مجموع أرباحهم من كافة أوجه نشاطهم التي زاولوها خلال العام ".

حسب الأحوال ، ولا تعتبر الثانية وحدة واحدة ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها وبالتالي لا تخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات أو الزكاة بهذه الصفة ، وإنما يخضع للزكاة أو الضريبة ملاكها بصفاتهم الشخصية. معنى هذا أن الزكاة أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات تعتبر نظاميا التزاما على شركة الأموال كشخصية اعتبارية ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها. أما بالنسبة لشركة الأشخاص ، فلا تعتبر الزكاة أو الضريبة التزاماً عليها كشخصية اعتبارية ذات كيان قانوني مستقل عن ملاكها وإنما تعتبر التزاما على ملاكها الخاضعين للزكاة أو لضريبة الدخل على أرباح الشركات تستوفيه الدولة من شركة الأشخاص نيابة عن ملاكها [١].

٢/٣ يميز نظام الشركات في المادة (٥٢) بين شركات مساهمة لا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدر به مرسوم ملكي بناء على موافقة مجلس الوزراء وعرض وزير التجارة من ناحية وبين الشركات المساهمة الأخرى التي يجوز تأسيسها بترخيص يصدره وزير التجارة وينشره في الجريدة الرسمية. ولقد حددت تلك المادة الشركات المساهمة التي لا يجوز تأسيسها إلا بمرسوم ملكي بشركات الامتياز ، وشركات المرافق العامة ، والشركات التي تضمن لها الدولة نسبة معينة من الربح والشركات التي تقدم لها الدولة إعانة ، والشركات التي تشترك فيها الدولة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ، والشركات التي تزاول الأعمال المصرفية. وقد يقضي النظام الأساسي للشركة المساهمة الذي يصدر به مرسوم ملكي في بعض الأحيان بأن الزكاة والضريبة ليستا التزاما على الشركة نفسها كشخصية اعتبارية وإنما على الشركاء بصفاتهم الشخصية كمالكين ، ويقتصر دور الشركة على جبايتها وتوريدها لخزانة الدولة (كما هو حال البنوك ذات الملكية المختلطة).

٣/٣ أظهرت الدراسة المرفقة بمشروع المعيار أن المعالجة المحاسبية للزكاة أو الضريبة تعتمد أساسا على نوع الشركة (شركة أموال أو شركة أشخاص) ، إذ يترتب على نوع الشركة تحديد طبيعة الالتزام النظامي الناتج عن الزكاة أو الضريبة (التزام على الشركة كشخصية اعتبارية أو

(١) يميز نظام ضريبة الدخل في الولايات المتحدة الأمريكية بين شركات الأشخاص (شركات التضامن - GENERAL PARTNERSHIPS شركات التوصية البسيطة - LIMITED PARTNERSHIPS شركات التوصية بالأسهم) MASTER LIMITED PARTNERSHIPS وشركات الأموال (الشركات المساهمة بصفة عامة) فلا تخضع شركات الأشخاص لضريبة الدخل كشخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها وإنما يخضع شركاؤها كل على حدة لضريبة الدخل . أما الشركة المساهمة (شركة الأموال) فتخضع لضريبة الدخل كشخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها . وبالتالي تعتبر ضريبة الدخل ، إذا قامت شركة الأشخاص بدفعها نيابة عن الشركاء ، توزيعا من حصص الشركاء وليست مصروفا من مصروفات الشركة . أما ضريبة الدخل على أرباح الشركة المساهمة ، فتعتبر مصروفا من مصروفاتها حيث أن الشركة تخضع لها كشخصية اعتبارية.

الـــتزام عـــلى الشركاء أو المساهمين فيهـــا بصفـــاتهم الشخصية كمالكين). بـــنـــاءً عـــلى ذلـــك يقضـــي المعيـــار باعتبار الزكاة أو الضريبة مصروفا مـــن مصـــروفـــات شـــركة الأموال يجب استقطاعه من الدخل من أجـــل تحـــديد صافي دخل الشركة ، إذا لم تُعامل الشـــركة نظاميا معاملـــة شركة الأشـــخاص بموجب نظامها الأساسي الصادر بمرسوم ملكي وفقـــا للمـــادة (٥٢) مـــن نظـــام الشركات. أمـــا شركة الأشخاص أو شركة الأموال التي تُعـــامل نظاميا معاملة شركة الأشخاص ، فيقضي المعيار باعتبار الزكاة أو الضـــريبة توزيعـــا لصافي دخل الشركة ، إذا قامت الشركة بدفعها نيابة عن الشـــركاء أو المســـاهمين ، ومن ثمّ لا تؤثر الزكاة أو الضريبة على تحـــديد صـــافي دخل الشركة.

وقد ناقشت لجنة معايير المحاسبة في عدد من الاجتماعات بعد صدور مشروع المعيار موضوع معالجة الزكاة باعتبارها مصروفا أو توزيعاً للربح ، وتباينت الاستدلالات على وجهتي النظر في عدد من النقاط منها :

١ ــ أن اعتـــبار الزكاة مصروفاً يعني أن مسئولية الوفاء بها تقع على الشركة وليـــس ملاكها ، وهذا لا يتفق وطبيعة الزكاة ؛ حيث أنها فريضة تجب على الملاك وليس الشركة.

٢ ــ أن المملكة أخذت بمبدأ الخلطة ، ومبدأ الإلزام. وموضوع الإلزام يتحقق بتولي ولي الأمر جمعها وذلك من خلال إصدار الأنظمة المنظمة لذلك ، والخـــلطة تـــتحقق بخلط الأموال واستفادتها من وحدة المرافق والأعباء للـــنماء. وبهذين الأمرين تتبيَّن ضرورة ربط أداء الزكاة بالشركة وليس بأصحابها ، على أنه إذا لم تقم الشركة لأي سبب كان بالأداء مباشرة فإن الوجـــوب يظـــل قائما في حق المساهم (كما هو الحال في الدول التي لا تسن قوانين للإلزام).

والدليل على أن توافر عنصري الإلزام والخلطة يترتب عليه ربط الزكاة بالشـــركة من حيث الأداء الحديث النبوي التالي ، الذي ورد في صحيح البخاري وقد تم إيراده مع شرح بعض فقراته من (فتح الباري) :

{ {عـــن أنس رضي الله عنه أن أبا بكر رضي الله عنه كتب له التي فرض رسول الله صلى الله عليه وسلم (أي الفريضة التي فرضها) :

((ولا يجمع بين متفرق ولا يفرق بين مجتمع خشية الصدقة ، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية)) ــ (فتح الباري ٤/٧١).

قال الخطابي : معناه أن يكون بينهما أربعون شاة مثلا ، لكل واحد منهما عشرون، قد عرف كل منهما عين ماله ، فيأخذ المصدق من أحدهما شاة ، فيرجع المأخوذ من ماله على خليطه بقيمة نصف شاة ، وهذه تسمى خلطة الجوار.

قال ابن حجر صاحب فتح الباري شرح صحيح البخاري : والخلطة عندهم أن يجتمعا في المسرح والمبيت والحوض والفحل (بالنسبة للماشية) ثم قال :

والشركة أخص منها. (أي أولى بالحكم من خلطة الجوار بهذه المرافق).

(يرجع إلى فتح الباري شرح صحيح البخاري ، الجزء ٧٢/٤ الطبعة المحققة بالمملكة).

ومحل الشاهد أن أخذ الزكاة الواجبة يكون من أحد الشريكين (أو الخليطين) فهذه عملية أداء مع أن الوجوب على كل منهما ، وقد لا يدري الشريك الآخر، فالربط حصل بالشركة ولو كان الوجوب على أصحابها. وهناك تطبيقات فقهية شبيهة جدا بما يحصل في خلطة الشركات منها الوقف الأهلي (الذري) ــ وهو مما تجب فيه الزكاة لأنه لأناس مخصوصين خلافا للوقف الخيري ــ حيث أن الزكاة يؤديها ناظر الوقف مع وجوبها على مستحقي الوقف (يرجع إلى كتاب الفروع لابن مفلح الحنبلي ، باب الزكاة) وإخراج الزكاة واجب على الشركة ولا ينحصر عبؤها في احتساب الزكاة فقط.

وإذا نظرنا إلى الجانب المحاسبي من حيث تكييف الزكاة على الشركات هل هي مصروف ، أو توزيع في ضوء ما ورد أعلاه ؛ فإن الملائم لما سبق بيانه من معنى الحديث وشرحه والتطبيق الفقهي أنها في حالة الإلزام مصروف بمعنى أن الشركة تقتطعها قبل توزيع الربح وتقوم بعبء إخراجها مباشرة ، وقد أخذ بهذا التوجه كل من مجلس مجمع الفقه الإسلامي وهيئة المحاسبة والمراجعة للمصارف الإسلامية كما هو مبين أدناه :

مجلس مجمع الفقه الإسلامي :

نظر مجلس مجمع الفقه الإسلامي المنعقد في دورة مؤتمره الرابع بجدة في المملكة العربية السعودية من ١٨ــ٢٣ جمادى الآخرة ١٤٠٨هـ الموافق ٦ــ١١ فبراير ١٩٩٨م في البحوث الواردة إلى المجمع موضوع "زكاة أسهم الشركات" وصدر عنه القرارات التالية :

أولا : تجب زكاة الأسهم على أصحابها ، وتخرجها إدارة الشركة نيابة عنهم إذا نص في نظامها الأساسي على ذلك ، أو صدر به قرار من الجمعية العمومية ، أو كان قانون الدولة يلزم الشركات بإخراج الزكاة ، أو حصل تفويض من صاحب الأسهم لإخراج إدارة الشركة زكاة أسهمه.

ثانيا : تخرج إدارة الشركة زكاة الأسهم كما يخرج الشخص الطبيعي زكاة أمواله ، بمعنى أن تعتبر جميع أموال المساهمين بمثابة أموال شخص واحد وتفرض عليها الزكاة بهذا الاعتبار من حيث نوع المال الذي تجب فيه الزكاة ، ومن حيث النصاب ومن حيث المقدار الذي يؤخذ ، وغير ذلك مما يراعى في زكاة الشخص

الطـبيعي ، وذلك أخذا بمبدأ الخلطة عند من عممه من الفقهاء في جميع الأموال. ويطـرح نصـيب الأسـهم التي لا تجب فيها الزكاة ومنها أسهم الخزانة العامة ، وأسهم الوقف الخيري ، وأسهم الجهات الخيرية ، وكذلك أسهم غير المسلمين.

ثالثا : إذا لم تزكِّ الشركة أموالها لأي سبب من الأسباب ، فالواجب على المساهمين زكاة أسـهمهم ، فإذا استطاع المساهم أن يعرف من حسابات الشركة ما يخص أسهمه من الزكاة لو زكت الشركة أموالها على النحو المشار إليه ، زكى أسهمه على هذا الاعتبار لأنه الأصل في كيفية زكاة الأسهم.

وإن لم يستطع المساهم معرفة ذلك :

فـإن كان ساهم في الشركة بقصد الاستفادة من ريع الأسهم السنوي ، وليس بقصد التجارة فإنه يزكيها زكاة المستغلات وتمشيا مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي في دورتـه الـثانية بشـأن لزكاة العقارات والأراضي المأجورة غير الزراعية ، فإن صاحب هذه الأسهم لا زكاة عليه في أصل السهم ، وإنما تجب الزكاة في الريع ، وهـي ربع العشر بعد دوران الحول من يوم قبض الريع مع اعتبار توافر شروط الزكاة وانتفاء الموانع.

وإن كـان المساهم قد اقتنى الأسهم بقصد التجارة ، زكاها زكاة عروض التجارة. فإذا جاء حول زكاته وهي في ملكه ، زكى قيمتها السوقية وإذا لم يكن لها سوق ، زكى قيمـتها بتقويم أهل الخبرة ، فيخرج ربع العشر ٢,٥% من تلك القيمة ومن الربح إذا كان للأسهم ربح.

رابعا : إذا باع المساهم أسهمه في أثناء الحول ضم ثمنها إلى ماله وزكاه معه عندما يجيء حول زكاته. أما المشتري فيزكي الأسهم التي اشتراها على النحو السابق)).

هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية :

اعـتمد مجـلس معاييـر المحاسـبة والمراجعة لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسـات المالية الإسلامية في اجتماعه الرابع عشر المنعقد في ٢٧ ، ٢٨ صـفر ١٤١٩هـ الموافق ٢١ ، ٢٢ يونيو ١٩٩٨م معيار محاسبة الزكاة ، ويقضـي المعيـار باعتبار الزكاة مصروفاً وليس توزيعاً للربح في الحالات التالية :

أ ـ صدور قانون بإخراج المصرف للزكاة إلزاما.

ب ـ اشتمال النظام الأساسي للمصرف على نص يلزمه بإخراج الزكاة.

ج ـ صدور قرار من الجمعية العمومية للمصرف يلزمه بإخراج الزكاة.

هذا ووفق ما يقضي به المعيار المذكور تعتبر الزكاة مصروفا من مصروفات المصرف (غير التشغيلية) يجب إثباته في قائمة الدخل من أجل تحديد صافي

الدخـل. وتعتـبر الزكاة غير المدفوعة من بنود المطلوبات في قائمة المركز المالي للمصرف. (الفقرة ٩).

٣ ــ إذا اعتـبرت الـزكاة توزيعـا لـلربح فإن ذلك مؤداه أن تدخل في تصرف المساهمين ثم يرجع الرأي إليهم في إخراجها أو عدم إخراجها وهي حالة عدم الإلـزام. لأنـه مع هذه الحالة لا يسقط اشتراط النية خلافا لحالة الإلزام فإن النية يستغنى عنها بالتصرف الولائي من ولي الأمر أو بالقرار الجماعي من خـلال الـنص في النظام الأساسي أو قرار الجمعية العمومية. ومستند ذلك الحديـث الذي فيه ((من أعطاها مؤتجرا "أي ناويا لابتغاء الأجر" فله أجره ، ومن منعها فإنا آخذوها "أي ولو مع عدم الرضا المستلزم للنية")).

٤ ــ ترتـبط معالجة الزكاة من الناحية المحاسبية بالمنشأة (الشركة) وليس الفرد ، ويتضح ذلك مما يلي :

١/٤ لـو تم معالجة الزكاة على أنها توزيع لكان النصاب هو أسهم المساهم بصـفتها هـي وعاء الزكاة ، وتؤخذ الزكاة من ماله الخاص (الأرباح الموزعة) ولم يعد هناك حاجة للأخذ بـ (الخلطة).

٢/٤ يدخل سهم الفرد المساهم في مال الخلطة ولو كان دون النصاب ضمن وعاء الزكاة وتؤخذ عليه الزكاة رغم عدم بلوغه النصاب ، ولو عولجت عـلى أنها توزيع لكانت مأخوذة من ماله الخاص كما سيرد أدناه ، ولما فرض على أسهمه زكاة لكونه لم يبلغ النصاب.

٣/٤ عندما يتخذ قرار التوزيع من قبل الجمعية العمومية يصبح المال الموزع ملكا للمساهم ويخرج من أموال الشركة ومن ثم لا يجوز الأخذ من ماله لدفع زكاة لا تُستحق عليه أصلا.

٤/٤ لـو كان سهم الفرد المساهم من مال الخلطة مساويا للنصاب ويتجاوزه ولديه مال خارج الخلطة يمكنه من تغيير الوعاء لو دمجه معه لما تمكن من ذلك لأن الزكاة على مال الخلطة.

٥/٤ إذا لـم تـربح الشـركة ولا يوجد أرباح مبقاة واستحقت الزكاة علـى الشركة ، وهذا واقع في عديد من الحالات ، فكيف سيتم دفع الزكاة إذا اعتـبرت توزيعاً لعدم وجود ما يوزع (نظاما). وإذا ما قيل بأنها توزيع فيلزم في هذه الحالة تخفيض رأس المال وهذا يتطلب إجراءات نظامية منها اجتماع جمعية غير عادية ، ومتطلبات أخرى.

٦/٤ لـو أخطـأت الشركة في الاحتساب أو الالتزام بمتطلبات إخراج الزكاة لكـانت الأعـباء تقع عليها (كمنشأة) وليس على الفرد المالك لجزء من مال الخلطة.

الخلاصـــة :

يمكن تلخيص وجهات النظر للتوصل إلى أساس شرعي بشأن توصيف المعالجة للزكاة بأنها مصروف أو توزيع للربح فيما يلي :

١ ــ القول بأنها مصروف في جميع الحالات.

٢ ــ القول بأنها توزيع في جميع الحالات.

٣ ــ القول بأنها مصروف في الشركات غير المختلطة فقط وهي في غيرها توزيع.

٤ ــ القـول بأنهـا مصـروف فـي الشـركات غير المختلطة وشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية ، ولا يستثنى إلا الشركات المختلطة.

وقد تباينت الاستدلالات على كل من هذه الآراء ، وتم بيانها أعلاه ؛ ويهمنا منها اثـنان همـا الحكم الشرعي ، والموقف النظامي ، لأن الحساب ، والعرض في القوائم الماليـة مـتفرعان عـن الحكـم الشرعي والإجراء النظامي شريطة أن يظهر للإجراء النظامي مستند شرعي ، لأن تصرف ولي الأمر يجب أن يظل في الإطار الشرعي ولو بالاختيار والترجيح لأحد الاتجاهات الفقهية لأن اختياره منها يقطع الخلاف.

وقـد توصـلت اللجنة من هذه الأقوال إلى أن ما يمكن اعتباره محققا للمتطلبات الشرعية، في ضوء اختيار ولي الأمر لمبدأ الخلطة من جهة ، وإلزامه بإيتاء الزكاة هو القـول الـرابع الأخير ، ذلك أن الأخذ بمبدأ الخلطة ــ وهو أمر لا نزاع فيه بخصوص الإجـراء النظامي بالمملكة ــ يقتضي أن تكون الزكاة من حيث الأداء منوطة بالشركة ، لأنهـا يـراعى فيهـا اجتماع الأموال ، وذلك في شأن النصاب والحول وعدم الاعتداد بـالديون الشخصية على المساهم. ولا يتنافي هذا مع كون الزكاة فريضة عينية على كل مكلف فإن هذا هو من حيث الوجوب ، ولهذا أمثلة منها زكاة مال القاصر فالوجوب عليه أمـا الأداء فواجب على وليّه. كما أن تطبيق مبدأ الإلزام في تحصيل الزكاة يعفي الجهة المنوط بها ذلك من الاعتداد برغبة المزكي ونيته ، وهو المساهم ، فتؤخذ من المال حتى لو امتنع ، وهذا أيضا لا يتنافي مع التكليف الفردي بالزكاة ، لأنه الولاية الشرعية للحاكم تحل مكان نية الفرد.

هـذا وإن الزكاة تجب في عروض التجارة (وهي أموال المنشآت) بصرف النظر عـن وجود ربح أو خسارة ، لأنها واجب في الملك ، والمنشأة التي لم تحقق ربحا هي مـلك زائد عن النصاب ، وعليه فإن جعل الزكاة توزيعا للربح يؤدي إلى القول بأنه لا زكاة على المنشأة التي لم تحقق ربحا.

أمـا التسوية بين شركات الأموال وشركات الأشخاص والمؤسسات الفردية فهو بسبب تطبيق مبدأي (الخلطة) و (الإلزام) حيث يتصور اجتماعهما أو تحقق أحدهما ، مع مراعاة الحكم الشرعي بشأن وجوب الزكاة ولو تحققت خسارة.

أما فيما يتعلق باستثناء الشركات المختلطة ، وهي التي فيها عنصر أجنبي ، فهذا الاستثناء مرده طبيعة وظروف هذا النوع من الأعمال.

تركت هذه الصفحة فارغة

الأحكام العامة
التي نص عليها المعيار ودواعيها

تركت هذه الصفحة فارغة

٤ - **الأحكام العامة التي نص عليها المعيار ودواعيها :**

تهدف القوائم المالية أساسا إلى مساعدة المستفيدين الرئيسيين على اتخاذ قرارات تتعلق بعلاقتهم الحالية أو المرتقبة بالمنشأة. ومن أجل أن تحقق القوائم المالية الهدف الأساسي من إعدادها وإصدارها يجب أن تساعد من يستخدمها على مقارنة أداء المنشأة بأداء المنشآت الأخرى والتعرف على عوامل الاختلاف والتشابه الحقيقية بينها ، في الحدود التي تسمح بها آليات المحاسبة المالية. ومن العوامل التي تُميز بين المنشآت المختلفة في المملكة ذات العلاقة بهذا المعيار ، معاملتها الزكوية أو الضريبية ، والمزايا التي قد تعود على المنشأة نتيجة لرعوية المنشأة أو رعوية الشركاء أو المساهمين فيها ، والحقوق والالتزامات المرتبطة بكيانها النظامي. نتيجة لذلك ، جاء المعيار بعدة أحكام عامة تهدف إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على مقارنة أداء المنشأة بالمنشآت الأخرى والتعرف على عوامل الاختلاف والتشابه بينها المرتبطة بالزكاة والضريبة كالآتي :

١/٤ الإفصاح عن المعاملة الزكوية أو الضريبية للشركة :

ويشمل ذلك ما إذا كانت المنشأة تخضع للزكاة أو الضريبة كشخصية اعتبارية أو إذا كان دورها يقتصر على جباية الزكاة أو الضريبة وتوريدها لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء أو المساهمين. كما يشمل الإفصاح عن عدم خضوع المنشأة الدولية أو شركائها للضريبة نتيجة لإعفائها في المملكة العربية السعودية من جميع الضرائب والالتزامات والقيود المالية.

٢/٤ الإفصاح عن الإعفاء الضريبي لرأس المال الأجنبي :

ويشمل ذلك الإعفاء الضريبي وشروطه ومدته ، والمدة المتبقية منها ، وحصة رأس المال الأجنبي في صافي الدخل الذي لم يخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركة خلال فترة الإعفاء الضريبي.

٣/٤ الإفصاح عن العقوبات أو الجزاءات ذات الأهمية النسبية المفروضة على الشركة من قبل مصلحة الزكاة والدخل نتيجة لمخالفة أحكام نظام الزكاة أو نظام ضريبة الدخل المنطبقة على الشركة.

٤/٤ التمييز في القوائم المالية لشركات التوصية بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين :

وترجع الحاجة إلى التمييز بين حقوق الملكية في شركات التوصية إلى أسباب نظامية مستقلة عن موضوع هذا المعيار وأسباب نظامية مرتبطة بموضوع هذا المعيار كما يلي :

١/٤/٤ أسباب نظامية مستقلة عن موضوع المعيار:

يُفرق نظام الشركات بين مسئولية الشريك المتضامن من ناحية ومسئولية الشريك الموصي من ناحية أخرى عن ديون الشركة ، فجعل الشريك المتضامن مسئولا في جميع أمواله عن ديون الشركة ، أما الشريك الموصي فقد جعله النظام غير مسئول عن ديون الشركة إلا بمقدار حصته في رأس المال.

٢/٤/٤ أسباب نظامية لها علاقة بموضوع هذا المعيار:

يقضي المعيار بالتمييز في القوائم المالية للشركة السعودية المختلطة بين حقوق الملكية للشركاء الأجانب وحقوق الملكية للشركاء السعوديين سواءً كانوا متضامنين أو موصين للأسباب التالية :

١- يخضع الشركاء السعوديون للزكاة في حين يخضع الشركاء الأجانب لضريبة الدخل على أرباح الشركات (للشركاء الموصين) أو ضريبة الدخل على أرباح استثمارات رؤوس الأموال (للشركاء المتضامنين).

٢- قد يتمتع الشركاء الأجانب بفترة إعفاء ضريبي في حين لا يُعفى الشركاء السعوديون من الزكاة.

٥/٤ التمييز في القوائم المالية لشركات التضامن السعودية بين حقوق الشركاء السعوديين وحقوق الشركاء الأجانب :

وترجع الحاجة إلى هذا التمييز إلى خضوع الشريك السعودي للزكاة وخضوع الشريك الأجنبي لضريبة الدخل على أرباح استثمارات رؤوس الأموال .

٦/٤ التمييز في القوائم المالية لشركات الأموال السعودية المختلطة بين حقوق الملكية لرأس المال السعودي وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبي:

ترجع الحاجة إلى هذا التمييز إلى خضوع الشركة للزكاة بمقدار حصة رأس المال السعودي في وعائها الزكوي وخضوعها لضريبة الدخل على أرباح الشركات بمقدار حصة رأس المال الأجنبي في صافي الدخل وحصته في الأرباح المبقاة والاحتياطات. بالإضافة إلى ذلك قد تتمتع الشركة بفترة إعفاء من الضريبة في حين لا تُعفى الشركة من الزكاة.

٥- قياس مصروف الزكاة :

يقضي المعيار بقياس مصروف الزكاة وفقا لقواعد وأحكام الإطار النظامي للزكاة وبغض النظر عن تأثير أية فروقات مؤقتة بين صافي الدخل الزكوي وصافي الدخل المحاسبي. ويعني هذا أن مصروف الزكاة في القوائم المالية سوف يعادل مبلغ الزكاة المستحق لخزانة الدولة عن السنة. وقد يرى البعض أن في ذلك انحرافا عن مبدأ الاستحقاق المحاسبي إذا كانت هناك فروقات مؤقتة ناشئة بين صافي الدخل الزكوي وصافي الدخل المحاسبي في السنة الحالية أو كانت هناك فروقات مؤقتة في السنوات السابقة لم تُعكس بالكامل بنهاية السنة السابقة ، وهذا صحيح من الناحية الفنية. ومن ثمّ قد يرى هذا البعض قياس مصروف الزكاة في هذه الحالات ، على أساس صافي الدخل المحاسبي كأحد عناصر وعاء الزكاة (بعد تعديله بإضافة أو استبعاد الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الزكوي) وإثبات التأثير الزكوي للفروقات المؤقتة (الفرق بين مصروف الزكاة والزكاة المستحقة عن السنة) كزكاة مؤجلة. وقد يؤيد البعض هذا الرأي باتساقه نظريا مع مفهوم المضاهاة [1] بالاضافة إلى اتساقه مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي ، وهذا صحيح أيضا من الناحية الفنية البحتة. وعلى الرغم من صحة هذا الرأي من الناحية الفنية البحتة ، لم نر الأخذ به للأسباب التالية :

٥/١ على عكس ضريبة الدخل على أرباح الشركات والتي يرتبط الالتزام الناتج عنها بتحقق الدخل ، لا ترتبط الزكاة بتحقق الدخل ، فالزكاة واجبة حتى ولو لم يتحقق الدخل.

٥/٢ يعتبر مبدأ موازنة التكلفة المرتبطة بإعداد المعلومات بالمنفعة المتوقعة من المعلومات من المبادئ الأساسية في أنظمة المعلومات (تعتبر المحاسبة المالية نظاما من أنظمة المعلومات) . وفي رأينا أن المنفعة المتوقعة من المعلومات الناتجة من اتباع الرأي القائل بقياس مصروف الزكاة على أساس صافي الدخل المحاسبي ، كأحد عناصر وعاء الزكاة ، وإثبات التأثير الزكوي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الزكوي ، لا تبرر التكلفة المرتبطة باتباع هذا الرأي ، إذ يتطلب اتباع هذا الرأي متابعة التأثير الزكوي للفروقات المؤقتة على عدة عناصر من عناصر وعاء الزكاة. فبالإضافة إلى متابعة تأثير الفروقات المؤقتة على صافي الدخل بين السنوات المختلفة ، قد يكون من الضروري متابعة تأثيرها على

(١) يقصد بالمضاهاة مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هي : الإثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة. قد يرى البعض أن مفهوم المضاهاة يتطلب قياس مصروف الزكاة للسنة، إلى الحد الذي يرتبط فيه المصروف بصافي الدخل في وعاء الزكاة ، على أساس صافي الدخل المحاسبي ، بعد استبعاد الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الزكوي.

الأرباح المبقاة (أو الخسائر المدورة) في بداية السنة وكذلك تأثيرها على صافي قيمة الأصول الثابتة في نهاية السنة. أما المنفعة المتوقعة من المعلومات الناتجة عن اتباع هذا الرأي فتقتصر على مساعدة مستخدم القوائم المالية على تقدير اتجاه التدفقات النقدية الناتجة عن الزكاة في المستقبل. ولقد أخذ المعيار بديل آخر لتحقيق هذا الهدف ، وهو الإفصاح عن عناصر وعاء الزكاة الرئيسة ومبالغها.

٣/٥ حددت مفاهيم المحاسبة المالية ، قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب كإحدى الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة وقد جاء في الفقرة (٣٢٧) من بيان مفاهيم المحاسبة المالية في المملكة ما نصه "وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية ، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى. ومن ثمّ ، فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة ، كما يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات ، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم. ومفهوم الزكاة للرجل المسلم العادي هي أنها حصة مقدرة من المال الذي بلغ قدرا محددا (النصاب) يجب صرفه للفئات المحددة شرعا ولا يجوز تأجيله ، ومن ثم قد يترتب على إثبات التأثير الزكوي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل الزكوي وصافي الدخل المحاسبي كزكاة مؤجلة إلى سوء الفهم وعدم الاستيعاب إلا بالنسبة للفنيين من المحاسبين أو المحللين المهنيين للقوائم المالية.

٦- <u>دواعي الحاجة إلى أحكام الإفصاح عن الزكاة في القوائم المالية التي نص عليها المعيار</u>:

يقضي المعيار بأن تُفصح القوائم المالية للشركة سواءً كانت شركة أموال أو شركة أشخاص عن عناصر وعاء الزكاة الرئيسة ومبالغها ، ونصيب كل حصة من حصص حقوق الملكية من مصروف الزكاة (في حالة شركة الأموال) أو الزكاة المستحقة على حصص الشركاء الموصين ككل في وعاء الزكاة والشركاء المتضامنين ككل في وعاء الزكاة وكذلك لكل حصة من حصص الشركاء (في حالة شركة الأشخاص) ، ومبلغ مصروف الزكاة المستحق لخزانة الدولة في نهاية السنة ،والسنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا من قبل مصلحة الزكاة والدخل (في حالة شركة الأموال). وترتبط الحاجة أساسا إلى هذه الايضاحات بهدف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام من تقديم معلومات ملائمة تساعد المستفيدين الرئيسيين على تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفق نقدي إيجابي كاف

للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها بما في ذلك توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال (انظر الفقرة رقم ٧٠ من بيان أهداف المحاسبة المالية).

٧- قياس مصروف ضريبة الدخل :

١/٧ تعديل صافي الدخل المحاسبي نتيجة للفروقات الدائمة :

يقضي المعيار بقياس مصروف ضريبة الدخل على أرباح الشركات على أساس صافي الدخل المحاسبي بعد تعديله بإضافة أو استبعاد الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي حسب الأحوال.

فإذا افترضنا مثلا أن صافي الدخل المحاسبي لإحدى شركات الأموال الأجنبية التي تزاول نشاطها في المملكة كان ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال بعد استقطاع مصاريف إعانات وتبرعات دفعتها الشركة لمؤسسات غير معترف بها من قبل الحكومة العربية السعودية قدرها ٥٠٠,٠٠٠ ريال ، كان من الواجب إضافة مصاريف الإعانات والتبرعات هذه إلى صافي الدخل المحاسبي من أجل تحديد وعاء الضريبة وقياس مصروف ضريبة الدخل لأغراض القوائم المالية. ويؤدي استبعاد الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي إلى أن يكون مصروف ضريبة الدخل معبرا عن التأثير الضريبي للإيرادات والمصروفات والخسائر والمكاسب التي تخص السنة المالية والتي تدخل في قياس وعاء الضريبة وفقا لمقاييسها المحاسبية (أي المبالغ التي تظهر بها تلك الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر في قائمة الدخل).

٢/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة :

يقضي المعيار بقياس مصروف ضريبة صافي الدخل على أساس صافي الدخل المحاسبي بدون استبعاد الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي. ويعني ذلك ، إذا كانت هناك فروقات مؤقتة ، أن مصروف ضريبة الدخل سوف يعكس التأثير الضريبي للإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر الداخلة في وعاء الضريبة ، على أساس المبالغ التي تظهر بها هذه العناصر في قائمة الدخل وليس على أساس المبالغ التي تظهر بها في الإقرار الضريبي. ويترتب على ذلك اختلاف مبلغ مصروف ضريبة الدخل عن مبلغ الضريبة المستحقة لخزانة الدولة وفقا للإقرار الضريبي. ويمثل الفرق بين مبلغ الضريبة المستحق ومصروف ضريبة الدخل ، التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي. ويقضي المعيار بإثبات التأثير

الضريبي للفروقات المؤقتة عند نشأتها كضرائب دخل مؤجلة ، وتصنيف ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولا وما لا يعتبر متداولا وفقا لتصنيف الأصول و/أو الخصوم التي نشأت عنها الفروقات المؤقتة المرتبطة بها. كما يقضي المعيار بعكس ضرائب الدخل المؤجلة عندما تُعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بها وذلك وفقا لطريقة التغير الصافي في ضريبة الدخل المؤجلة [١].

٣/٧ أسباب إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة :

يقضي المعيار بإثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة عند قياس مصروف ضريبة الدخل ، ولم يقض بإثبات تأثيرها عند قياس مصروف الزكاة. وقد يرى البعض في ذلك تناقضا حيث أن المعيار لم يقض بإثبات التأثير الزكوي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل الزكوي وصافي الدخل الضريبي عند قياس مصروف الزكاة. وهذا صحيح ولكنه مُبرر بعدة أسباب وردت في الفقرة (١/٥ ، ٢/٥ ، ٣/٥) من بيان هذا المعيار.

يرتبط مصروف ضريبة الدخل ارتباطا وثيقا بتحقق الدخل ، وبالتالي يجب أن يُبرز هذا المصروف عن التأثير الضريبي للايرادات التي تدخل في قياس الضريبة وفقا لمقاييسها المحاسبية وذلك للأسباب التالية [٢]:

١/٣/٧ اتساق قياس مصروف ضريبة الدخل مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي :

جاء في بيان أهداف المحاسبة المالية في الفقرة (٧٢) ما نصه " يجب أن يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي ، ويعتبر اتباع مبدأ الاستحقاق كأساس لقياس الدخل الدوري أكثر فائدة في تقييم التدفقات النقدية من اتباع الأساس النقدي لهذا الغرض. إذ إن المنشأة في صورتها النموذجية ، تمثل تيارا مستمرا من الدخل ، إلا أنه

(١) يحتوي المرفق على مثال لإيضاح تطبيق أحكام المعيار.

(٢) تقضي أحكام المعيار الأمريكي عن المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل على أرباح الشركات الخاضعة لضريبة الدخل بصفاتها الاعتبارية ، بضرورة إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي عند قياس مصروف ضريبة الدخل حتى يتسق قياس المصروف مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي ومفهوم المضاهاة في المحاسبة المالية. كما يقضي المعيار الدولي رقم (١٢) عن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، بإثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي وذلك لنفس الأسباب التي دعت المعيار الأمريكي إلى القضاء بإثباتها . وأخيرا يقضي المعيار الإنجليزي رقم (٨) بإثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي

يجب تجزئة هذا التيار لأغراض إعداد القوائم المالية ، إلى مدد زمنية ملائمة. وفضلا عن ذلك فإن معاملات المنشأة المعاصرة تؤدي في معظم الأحوال إلى عدم تزامن العمليات والأحداث والظروف التي يتأثر بها تيار الدخل خلال مدة مالية معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التي ترتبط بتلك العمليات والأحداث والظروف. ولا يقتصر اهتمام المستفيدين الخارجيين على العمليات والأحداث والظروف التي يتأثر بها التدفق النقدي في خلال المدة الحالية فقط، وإنما يمتد اهتمامهم إلى العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على التدفق النقدي بعد نهاية تلك المدة المالية أيضا ، ومن ثم فإن قياس الدخل على أساس مبدأ الاستحقاق يعتبر أمرا ضروريا ومفيدا في إعداد القوائم المالية". يعني هذا أن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يعكس التأثير الضريبي للإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التي دخلت في قياس الدخل المحاسبي في السنة الحالية سواء كان التدفق النقدي المرتبط بالمصروف يمثل ضريبة دخل مستحقة لخزانة الدولة في السنة الحالية ، أو ضريبة دخل دفعتها الشركة لخزانة الدولة في سنة سابقة ، أو ضريبة دخل يستحق دفعها لخزانة الدولة في سنة مقبلة. وعلى عكس ذلك ، يعتبر قياس مصروف ضريبة الدخل بمقدار ضريبة الدخل المستحقة لخزانة الدولة في السنة الحالية فقط انحرافا عن مبدأ الاستحقاق ، إذا كانت هناك فروقات مؤقتة بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي.

٢/٣/٧ اتساق قياس مصروف ضريبة الدخل مع مفهوم المضاهاة :

جاء في الفقرة (٢٩٨) من بيان مفاهيم المحاسبة المالية ما نصه "يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها. وتقوم المضاهاة في المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هي: الإثبات المحاسبي والقياس والمقابلة بين الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة. والمضاهاة هي العملية التي يتم من خلالها تحديد صافي الدخل (أو صافي الخسارة) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة. ويعني مفهوم المضاهاة أن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يُعبر عن التأثير الضريبي لصافي الدخل المحاسبي قبل الضريبة من أجل أن تتحمل نتائج أعمال السنة المالية الظاهرة في قائمة الدخل تكلفة الضريبة المرتبطة بها.

٤/٧ إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة عند نشأتها وعند عكسها :

يتمثل التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بين صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي عند نشأتها بمبلغ هذه الفروقات مضروبا في سعر الضريبة لأعلى شريحة من شرائح دخل الشركة الخاضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات (السعر الهامشي للضريبة) ، نظرا لكون سعر الضريبة تصاعديا. ومن ثمّ يتم إثبات التأثير الضريبي للفرق المؤقت في السنة التي نشأ فيها على هذا الأساس ، كضريبة دخل مؤجلة [١].

وهناك طريقتان لإثبات عكس ضريبة الدخل المؤجلة (التي تم إثباتها عند نشأة الفرق المؤقت) عندما يُعكس الفرق المؤقت في المستقبل كالآتي :

- **طريقة التغير الإجمالي في ضريبة الدخل المؤجلة :**

تتطلب هذه الطريقة أن يُعكس التأثير الضريبي للفروقات (ضريبة الدخل المؤجلة) بنفس سعر الضريبة الذي أُثبت به عند نشأة الفرق المؤقت المرتبط به. وتتطلب هذه الطريقة من الشركة الاحتفاظ بسجلات تمكنها من تتبع التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة وفقا للسنوات التي نشأت فيها حتى تتمكن من أن تعكس التأثير الضريبي لهذه الفروقات في المستقبل بنفس سعر الضريبة التي أُثبتت به. وتتميز هذه الطريقة بتكلفتها وصعوبة الالتزام بها إذا تعددت أنواع الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ، أو إذا تعددت أسعار الضريبة الهامشية ذات العلاقة بها نتيجة لاختلاف شرائح الدخل في السنوات التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة.

- **طريقة التغير الصافي في ضريبة الدخل المؤجلة :**

تتطلب هذه الطريقة إثبات التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تنشأ فيها تلك الفروقات ، وعكس التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تُعكس فيها تلك الفروقات ، ومن ثمّ لا تتطلب هذه الطريقة من الشركة

---

(١) قد يترتب على الفرق المؤقت عند نشأته زيادة صافي الدخل الضريبي (وبالتالي الضريبة المستحقة لخزانة الدولة) عن صافي الدخل المحاسبي (وبالتالي مصروف الضريبة) أو العكس . وفي الحالة الأولى تمثل ضريبة الدخل المؤجلة مبلغا مدفوعا مقدما لخزانة الدولة . أما في الحالة الثانية (زيادة صافي الدخل المحاسبي وبالتالي مصروف الضريبة عن صافي الدخل الضريبي وبالتالي الضريبة المستحقة لخزانة الدولة) فتمثل ضريبة الدخل المؤجلة التزاما على الشركة مرتبطا بنتائج أعمال السنة الحالية يستحق دفعه لخزانة الدولة في سنة مقبلة.

الاحتفاظ بسجلات لتتبع التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة وفقا للسنوات التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة. ومن ثم تتميز هذه الطريقة بسهولتها وقلة تكلفة الالتزام بها.

ويقضي المعيار باستخدام طريقة التغير الصافي في ضريبة الدخل المؤجلة نظرا لدواعي التكلفة المرتبطة بطريقة التغير الإجمالي في ضريبة الدخل المؤجلة من ناحية ، ونظرا لعدم اختلاف النتيجة التي تتوصل إليها كل من الطريقتين إلا في الحالات التي يختلف فيها السعر الهامشي للضريبة بين السنة التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة والسنة أو السنوات التي تُعكس فيها أو الحالات التي يتغير فيها سعر الضريبة نظاميا بين السنة التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة والسنة التي تُعكس فيها [١] و [٢].

٥/٧ دواعي الحاجة إلى التقييم الدوري للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة :

قد يترتب على بعض الفروقات المؤقتة عند نشأتها زيادة صافي الدخل الضريبي عن صافي الدخل المحاسبي ، كما هو الحال مثلا إذا كانت نسبة الاستهلاك التي تسمح بها مصلحة الزكاة والدخل تقل عن النسبة التي تستخدمها الشركة في قوائمها المالية. وينتج عن مثل هذه الفروقات المؤقتة عند نشأتها زيادة الضريبة المستحقة لخزانة الدولة عن مصروف ضريبة الدخل وبالتالي تكون ضريبة الدخل المؤجلة ذات رصيد مدين (مدفوع مقدما). ويرتبط تحقق ضريبة الدخل المؤجلة المدينة بتحقق الدخل في السنة أو السنوات التي تُعكس أثناءها الفروقات المؤقتة المرتبطة بالضريبة المؤجلة. ومن هنا يقضي المعيار بالتقييم الدوري للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة ، فإذا كان هناك ما يشير إلى أن الشركة لن تحقق دخلا كافيا في السنة أو السنوات التي تُعكس أثناءها الفروقات المؤقتة ، كان من الواجب إطفاء ضريبة الدخل المؤجلة المدينة المرتبطة بتلك الفروقات كمصروف لضريبة الدخل [٣].

---

(١) هذه حالات تكون نادرة نسبيا في المملكة حيث أن الشريحة العليا لضريبة الدخل تبدأ من الدخل الزائد عن ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال وهذا مبلغ بسيط يُتوقع تحقيقه من شركات الأموال في المملكة ، كما أن سعر الضريبة لم يتغير نظاميا منذ عام ١٣٩٠هـ.

(٢) يحتوي الملحق على مثال يوضح الفرق بين طريقة التغير الإجمالي وطريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة.

(٣) يقضي بهذا أيضا المعايير الأمريكية والإنجليزية والدولية.

٨- **دواعي الحاجة الى أحكام الإفصاح عن ضريبة الدخل في القوائم المالية التي نص عليها المعيار :**

يقضي المعيار بأن تُفصح القوائم المالية عن ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة للسنة الحالية ، وأنواع الفروقات الدائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي ، وأنواع الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي التي نشأت خلال السنة ، وضريبة الدخل المستحقة والتي لم يتم سدادها لخزانة الدولة ، ومصروف ضريبة الدخل لكل حصة من حصص رأس المال الخاضع لضريبة الدخل ، والسنوات التي لم تربط عنها الضريبة ربطا نهائيا ، وذلك في حالة شركات الأموال الخاضعة لضريبة الدخل ، أما شركات الأشخاص (أو شركات الأموال التي تعامل معاملة شركات الأشخاص) والتي يخضع الشركاء فيها لضريبة الدخل بصفاتهم الشخصية كمالكين ، فيقضي المعيار بأن تُفصح القوائم المالية عن ضريبة الدخل المستحقة على هؤلاء الشركاء ولكل حصة من حصص رأس المال. وتعود الحاجة إلى هذه المتطلبات إلى نفس الأسباب التي أدت إلى متطلبات الإفصاح عن الزكاة في القوائم المالية التي وردت في الفقرة (٦) من بيان هذا المعيار.

مرفـــق

مثال لتوضيح تأثير الفروقات المؤقتة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي على مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة

الافتراضات :

١ - شركة أموال أجنبية خاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات.

٢ - صافي دخل الشركة قبل الاستهلاك والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال سنويا لمدة خمس سنوات و ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال سنويا للخمس سنوات التالية.

٣ - لا توجد فروقات دائمة بين صافي الدخل المحاسبي وصافي الدخل الضريبي.

٤ - قامت الشركة بشراء مجموعة من الأصول الثابتة بلغت تكلفتها الأصلية ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال تستهلك لأغراض القوائم المالية على خمس سنوات بطريقة القسط الثابت ولأغراض ضريبة الدخل على عشر سنوات بطريقة القسط الثابت أيضا.

٥ - في نهاية الخمس سنوات الأولى قامت الشركة بشراء مجموعة ثانية من الأصول الثابتة بلغت تكلفتها ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال وقررت استهلاكها لأغراض القوائم المالية على خمس سنوات بطريقة القسط الثابت ولأغراض ضريبة الدخل على عشر سنوات بطريقة القسط الثابت.

٦ - متوسط سعر ضريبة الدخل على أرباح الشركات لصافي الدخل الذي لا يزيد عن ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال حوالي ٣٧% ، ومتوسط سعر الضريبة على الدخل الذي لا يزيد عن ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال حوالي ٤١% .

أولا : يوضح الجدول التالي صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي ومصروف ضريبة الدخل والضريبة المستحقة لكل سنة من الخمس سنوات الأولى :

صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل المحاسبي	البيـــــــــان
ريـــال	ريـــال	
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	صافي الدخل قبل الاستهلاك والضريبة
(١٠٠,٠٠٠)	(٢٠٠,٠٠٠)	الاستهلاك
٩٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	صافي الدخل قبل الضريبة
× ٣٧%	٣٧%	سعر الضريبة
٣٣٣,٠٠٠	٢٩٦,٠٠٠	الضريبة المستحقة ومصروف الضريبة

الزكاة والدخل

ثانيا : ضريبة الدخل المؤجلة سنويا خلال الخمس سنوات الأولى (السنوات التي تنشأ فيها الفروقات المؤقتة نتيجة للاستهلاك) :

٣٣٣,٠٠٠ ريال الضريبة المستحقة سنويا

(٢٩٦,٠٠٠) ريال مصروف الضريبة السنوي

٣٧,٠٠٠ ريال ضريبة الدخل المؤجلة

ثالثا : القيد السنوي لإثبات مصروف الضريبة والضريبة المستحقة وضريبة الدخل المؤجلة خلال الخمس سنوات الأولى:

٢٩٦,٠٠٠ من حـ/ مصروف ضريبة الدخل

٣٧,٠٠٠ من حـ/ ضرائب الدخل المؤجلة

٣٣٣,٠٠٠ إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة

رابعا : رصيد حساب ضرائب الدخل المؤجلة في نهاية الخمس سنوات الأولى :

٣٧,٠٠٠ ريال × ٥ سنوات = ١٨٥,٠٠٠ ريال

ملحوظة : يكون هذا الرصيد مدينا غير متداول نظرا لارتباط الفروق المؤقتة في هذه الحالة بالأصول الثابتة.

خامسا : يوضح الجدول التالي صافي الدخل الضريبي وصافي الدخل المحاسبي لكل سنة من الخمس سنوات الثانية :

ملحوظة : يراعى أنه أثناء هذه الفترة سوف تُعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة باستهلاك مجموعة الأصول الثابتة الأولى وتنشأ فروقات مؤقتة نتيجة لاستهلاك مجموعة الأصول الثانية.

صافي الدخل الضريبي	صافي الدخل المحاسبي	البيان
ريال	ريال	
٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	صافي الدخل قبل الاستهلاك والضريبة
(١٠٠,٠٠٠)	صفر	استهلاك مجموعة الأصول الثابتة الأولى
(٢٠٠,٠٠٠)	(٤٠٠,٠٠٠)	استهلاك مجموعة الأصول الثابتة الثانية
١,٧٠٠,٠٠٠	١,٦٠٠,٠٠٠	صافي الدخل قبل الضريبة

سادسا : الضريبة المستحقة سنويا لخزانة الدولة خلال الخمس سنوات الثانية :

١,٧٠٠,٠٠٠ ريال × ٤١% = ٦٩٧,٠٠٠ ريال

سابعا : مصروف ضريبة الدخل لكل سنة من الخمس سنوات الثانية :

يعتمد قياس المصروف على ما إذا كانت الشركة تتبع طريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل أو طريقة التغير الإجمالي في ضرائب الدخل لإثبات تأثير الفروقات المؤقتة عند عكسها.

١- مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل المؤجلة وفقا لطريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة :

١/١ مصروف ضريبة الدخل :

١,٦٠٠,٠٠٠	ريال	صافي الدخل المحاسبي
٤١%		سعر الضريبة
٦٥٦,٠٠٠	ريال	مصروف الضريبة السنوي

٢/١ التغير السنوي في ضرائب الدخل المؤجلة =

٦٩٧,٠٠٠ ـ ٦٥٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠ ريال

٣/١ القيد السنوي لإثبات مصروف الضريبة والضريبة المستحقة وضرائب الدخل المؤجلة :

٦٥٦,٠٠٠	من حـ/	مصروف ضريبة الدخل
٤١,٠٠٠	من حـ/	ضرائب الدخل المؤجلة
٦٩٧,٠٠٠	إلى حـ/	ضريبة الدخل المستحقة

٤/١ رصيد ضرائب الدخل المؤجلة في نهاية الخمس سنوات الثانية :

١٨٥,٠٠٠	ريال	رصيد الحساب في نهاية الخمس سنوات الأولى
٢٠٥,٠٠٠		الإضافة السنوية (٤١,٠٠٠ ريال × ٥ سنوات)
٣٩٠,٠٠٠	ريال	

٢- مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل المؤجلة وفقا لطريقة التغير الإجمالي في ضرائب الدخل المؤجلة :

١/٢ مصروف ضريبة الدخل :

٦٩٧,٠٠٠	ريال	ضريبة الدخل المستحقة
٣٧,٠٠٠		التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة المعكوسة (١٠٠,٠٠٠ × ٣٧%)
(٨٢,٠٠٠)		التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة الناشئة (٢٠٠,٠٠٠ × ٤١%)
٦٥٢,٠٠٠	ريال	

الزكاة والدخل

٢/٢ **التغير السنوي في ضرائب الدخل المؤجلة :**

٨٢,٠٠٠ ريال	ضرائب الدخل المؤجلة الناشئة
(٣٧,٠٠٠)	ضرائب الدخل المعكوسة
٤٥,٠٠٠	التغير السنوي في ضرائب الدخل المؤجلة

٣/٢ **القيد السنوي لإثبات مصروف الضريبة والضريبة المستحقة وضرائب الدخل المؤجلة :**

٦٥٢,٠٠٠	من حـ/ مصروف ضريبة الدخل
٤٥,٠٠٠	من حـ/ ضرائب الدخل المؤجلة
٦٩٧,٠٠٠	إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة

٤/٢ **رصيد ضرائب الدخل المؤجلة في نهاية الخمس سنوات الثانية :**

١٨٥,٠٠٠ ريال	رصيد الحساب في نهاية الخمس سنوات الأولى
	التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة المعكوسة
(١٨٥,٠٠٠)	(٣٧,٠٠٠ ريال × ٥ سنوات)
	التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة الناشئة
٤١٠,٠٠٠	(٨٢,٠٠٠ ريال × ٥ سنوات)
٤١٠,٠٠٠ ريال	رصيد الحساب