مشـــروع
معيار المحاسبة المالية
للزكاة وضريبة الدخـــل

لجنة معايير المحاسبة

صفـــر ١٤١٦هـ

يونيو ١٩٩٥م

P٠٨/٩٦/٠٦١/٩٩٩

٩٦/٨/٢٢

بسم ا لله الرحمن الرحيم

تقديم :

تعتبر المحاسبة من الأدوات المهمة التى تساعد فى ضبط أعمال المنشآت بأنواعها المختلفة وتساعد القائمين عليها على اتخاذ القرارات الصائبة التى تكفل استمرار تلك المنشآت ومساهمتها فى تقوية وتدعيم الإقتصاد الوطنى ، ولذا قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة انتهت بصدور المرسوم الملكى الكريم رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ الذى تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذى ينص فى مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهى هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والإرتفاع بمستواها ومنها ما نصت عليه الفقرة (١) من المادة (١٩) من نظام المحاسبين القانونيين أن من أغراض الهيئة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة .

وفى ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة (لجنة معايير المحاسبة) تتولى إعداد وتطوير معايير المحاسبة التى يتعين على المنشآت على إختلاف أشكالها النظامية أو نشاطها الذى تباشره الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية لتلك المنشآت وأن يلتزم عند إعداد المعايير بلائحة إعداد معايير المحاسبة وتعديلها التى تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة برقم ١/٢/٣ وتاريخ ١٤١٤/٥/١٥هـ الموافق ١٩٩٣/١٠/٣٠م .

ونظرا لأهمية موضوع المحاسبة المالية للزكاة والضريبة رأت اللجنة إعداد معيار تفصيلى بهذا الموضوع وتم اختيار السادة مكتب الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون (المستشار) لإعداد مشروع المعيار تبرعا ، وقامت اللجنة بمناقشة مشروع المعيار والدراسة حول مشروع المعيار خلال عدة اجتماعات ، وقام المستشار بإعادة صياغة مشروع المعيار والدراسة فى ضوء ملاحظات الأعضاء وتم اعتمادها من اللجنة وتم إرسالها لذوى الاهتمام والاختصاص وطلب منه تزويد الهيئة بما لديهم من ملاحظات ، وستقوم اللجنة بدراسة ما يرد من ملاحظات واستكمال إعداد المعيار وفقا لمراحل إعداد المعايير المنصوص عليها فى اللائحة التنفيذية لإعداد المعايير .

والله الموفق ،،،

الأمين العام
يوسف محمد المبارك

مشـــروع
معيار المحاسبة المالية
للزكاة وضريبة الدخـل

فهرس
مشروع معيار
المحاسبة المالية للزكاة وضريبة الدخل

الموضوع	الصفحة
١ - نطاق المعيار	١
٢ - هدف المعيار	١
٣ - نص المعيار	١
٤ - سريان مفعول المعيار	٩
٥ - الدراسة	١٠

مشـــروع معيار
المحاسبة المالية للزكاة وضريبة الدخل

١ - نطاق المعيار :

ينطبق هذا المعيار على المنشآت الهادفة للربح بما في ذلك المؤسسات الفردية والشركات التى تزاول نشاطها فى المملكة سواءً كانت تلك الشركات شركات أموال أو شركات أشخاص (شركات سعودية أو أجنبية أو مختلطة) . ويكون الاطار العام لمتطلبات المعيار اهداف ومفاهيم المحاسبة السعودية ومعيار العرض والافصاح العام . (فقرة ١٠٠)

٢ - هدف المعيار:

يهدف المعيار الى تحديد أسلوب قياس وعرض والإفصاح عن الزكاة وضريبة الدخل في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح . (فقرة ١٠٢) *

ولا يشمل هدف المعيار تحديدا لأسلوب احتساب الزكاة وضريبة الدخل أو اسس معالجتها من قبل مصلحة الزكاة والدخل .

٣ - نص المعيار :

١/٣ أحكام عامة :

١/١/٣ المعاملة الزكوية أو الضريبية للمنشأة :

يجب أن تحتوى القوائم المالية :

- على إيضاح عما إذا كانت المنشأة تخضع للزكاة أو لضريبة الدخل على أرباحها بذاتها الاعتبارية أو اذا كان الملاك فيها يخضعون للزكاة أو الضريبة

---

* الفقرة ١٠١ لم تستخدم

بصفاتهم الشخصية كمالكين وفقا لأحكام قواعد الزكاة أو قواعد ضريبة الدخل أو النظام الأساسى للمنشأة ، حسب الأحوال . (فقرة ١١١)*

- يجب أن تحتوى القوائم المالية للشركة الدولية المعفاة على إيضاح عن إعفائها بموجب نظامها الأساسى من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية فى دول المقر . (فقرة ١١٢)

٢/١/٣ الاعفاء الضريبى لرأس المال الاجنبى :

يجب أن تُفصح القوائم المالية للشركات المختلطة التى يتمتع رأس المال الاجنبى فيها بإعفاء ضريبى ، عن المعلومات التالية خلال فترة الاعفاء الضريبى : (فقرة ١١٣)

- فترة الاعفاء الضريبى والمدة المتبقية منها .
- شروط الاعفاء الضريبى وأسبابه .
- حصة رأس المال الأجنبى فى صافى الدخل منذ بداية فترة الاعفاء الضريبى حتى نهاية السنة الحالية .

٣/١/٣ الافصاح عن أنواع حقوق الملكية فى القوائم المالية:

- يجب أن تُميز القوائم المالية لشركات الأموال المختلطة بين حقوق الملكية لرأس المال السعودى وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبى . (فقرة ١١٤)
- يجب أن تُميز القوائم المالية لشركات الأشخاص بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين ، كما يجب أن تُميز

---

* أرقام الفقرات من ١٠٣ - ١١٠ لم تستخدم .

القوائم المالية لشركات الأشخاص المختلطة بين حقوق الملكية للشركاء السعوديين وحقوق الملكية للشركاء الأجانب . (فقرة ١١٥)

- يجب أن تُفصح القوائم المالية عن المزايا والالتزامات المرتبطة بكل نوع من أنواع حقوق الملكية. (فقرة ١١٦)

٤/١/٣ الافصاح عن العقوبات أو الجزاءات المفروضة على المنشأة :

يجب أن تفصح القوائم المالية عن أية عقوبات أو جزاءات ذات أهمية نسبية فرضتها مصلحة الزكاة والدخل على المنشأة . (فقرة ١١٧)

٢/٣ زكاة المال :

١/٢/٣ شركات الأموال :

- فيما عدا الحالة الاستثنائية التى تنص عليها الفقرة رقم (٤/٣) من هذا المعيار ، تعتبر الزكاة المستحقة على أموال الشركة الخاضعة للزكاة ، مصروفا من مصروفات الشركة يجب استقطاعه من الدخل من أجل تحديد صافى دخلها . (فقرة ١٢١) *
- يجب قياس مصروف الزكاة للسنة المحاسبية على أساس وعاء الزكاة فى أموال الشركة ، وفقا لأحكام وقواعد الإطار النظامى للزكاة فى المملكة العربية السعودية، وبغض النظر عن أية فروقات مؤقتة بين صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل المحاسبى . (فقرة ١٢٢)

---

* أرقام الفقرات من ١١٨ - ١٢٠ لم تستخدم .

- تطبق متطلبات معيار العرض والافصاح العام بشأن التغيير في مصروف الزكاة الناتج عن الربط النهائي للزكاة الظاهرة في قوائم مالية صادرة سابقا لاحدى السنوات . (فقرة ١٢٣)
- يجب إظهار مصروف الزكاة كبند مستقل في قائمة الدخل بعد بنود المكاسب والخسائر الاستثنائية وقبل صافي الدخل . (فقرة ١٢٤)
- يجب أن تحتوى القوائم المالية لشركة الأموال الخاضعة للزكاة على الايضاحات التالية : (فقرة ١٢٥)
  * عناصر وعاء الزكاة الرئيسة ومبالغها .
  * مبلغ الزكاة المستحق لخزانة الدولة في نهاية السنة .
  * السنوات التي لم تربط عنها الزكاة ربطاً نهائياً . واسباب ذلك وما يتعلق به من اتصالات مع المصلحة او المستشار القانوني والجهة المعروض عليها الخلاف بين المصلحة والشركة (الاعتراض والاستئناف ...الخ) والمبالغ محل الخلاف .
  * يجب الافصاح عما اذا كان التزام الزكاة تتحمله الشركة الام ولا يظهر ضمن حسابات الشركة التابعة .
  * يتم الافصاح عن العناصر التي من المعتاد اضافتها أو استبعادها من الوعاء ولكن لم تطبق للشركة محل البحث (مثال - اراضي باسم احد الشركاء وليس الشركة) .

٢/٢/٣ شركات الأشخاص :

- لا تعتبر الزكاة المستحقة على حصص الشركاء فى أموال الشركة ، الخاضعين للزكاة ، مصروفا من مصروفات الشركة ،وانما تعتبر توزيعا من التوزيعات على الشركاء اذا قامت الشركة باستيفاء الزكاة لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء . ويقاس على ذلك المنشآت الاخرى مثل المؤسسات الفردية . (فقرة ١٢٦)
- يجب إظهار الزكاة التى تدفعها الشركة لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء فى قائمة التغيرات فى حقوق رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة ، حسب الأحوال . (فقرة ١٢٧)
- يجب أن تُفصح القوائم المالية لشركة الاشخاص التى يخضع شركاؤها للزكاة عن المعلومات التالية : (فقرة ١٢٨)
  * العناصر الرئيسة لوعاء الزكاة ومبالغها .
  * الزكاة المستحقة لكل حصة من حصص الملكية للشركاء المتضامنين ، ولكل حصة من حصص حقوق الملكية للشركاء الموصين .

٣/٣ ضريبة الدخل على أرباح الشركات :

١/٣/٣ شركات الأموال :

- فيما عدا الحالة الاستثنائية التى تنص عليها الفقرة رقم (٤/٣) من هذا المعيار ، تعتبر ضريبة الدخل على أرباح شركة الأموال الخاضعة للضريبة ، مصروفا من مصروفات الشركة يجب استقطاعه من الدخل من أجل تحديد صافى دخلها . (فقرة ١٢٩)

- يجب قياس مصروف ضريبة الدخل على أساس صافى الدخل المحاسبى بعد تعديله باضافة أو استبعاد أية فروقات دائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى. (فقرة ١٣٠)
- يجب اثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى عندما تنشأ هذه الفروقات كضرائب دخل مؤجلة . كما يجب عكس ضرائب الدخل المؤجلة المسجلة ، وفقا لطريقة التغير الصافى فى ضرائب الدخل المؤجلة ، عندما تعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بها. (فقرة ١٣١)
- يجب اظهار مصروف ضريبة الدخل في بند مستقل فى قائمة الدخل بعد بنود المكاسب والخسائر الاستثنائية وقبل صافى الدخل . (فقرة ١٣٢)
- تطبق متطلبات معيار العرض والافصاح العام بشأن التغيير فى مصروف ضريبة الدخل الناتج عن الربط النهائي للضريبة الظاهرة فى القوائم المالية الصادرة سابقا لاحدى السنوات . (فقرة ١٣٣)
- يجب تبويب ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولا وما يعتبر منها غير متداول ، وفقا لتبويب الأصول أو الخصوم التى نشأت عنها الفروقات المؤقتة المرتبطة بها . كما يجب مقاصة ضرائب الدخل المؤجلة المتداولة واظهار رصيد صافى واحد لها وكذلك مقاصة ضرائب الدخل المؤجلة غير المتداولة واظهار رصيد صافى واحد لها فى قائمة المركز المالى . (فقرة ١٣٤)
- يجب تقييم ضرائب الدخل المؤجلة المدينة دوريا

لتحديد ما إذا كان من المتوقع تحققها . كما يجب إطفاء ضرائب الدخل المؤجلة المدينة غير المتوقع تحققها كمصروف لضريبة الدخل . (فقرة ١٣٥)

- يجب أن تُفصح القوائم المالية لشركة الأموال الخاضعة لضريبة الدخل عن المعلومات التالية : (فقرة ١٣٦)

* ضريبة الدخل المستحقة وضريبة الدخل المؤجلة للسنة الحالية .
* أنواع الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى .
* أنواع الفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى التى نشأت خلال السنة .
* ضريبة الدخل المستحقة لخزانة الدولة فى نهاية السنة .
* السنوات التى لم تربط عنها ضريبة الدخل ربطاً نهائيا واسباب ذلك وما يتعلق به من اتصالات مع المصلحة او المستشار القانوني والجهة المعروض عليها الخلاف بين المصلحة والشركة (الاعتراض والاستئناف ...الخ) والمبالغ محل الخلاف .

٢/٣/٣ شركات الأشخاص :

- لا تعتبر ضريبة الدخل على أرباح الشركات المستحقة على حصص الشركاء الاجانب فى دخل الشركة مصروفا من مصروفات الشركة ، وإنما تعتبر توزيعا من التوزيعات على الشركاء إذا قامت الشركة باستيفاء

الضريبة لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء . (فقرة ١٣٧)

- يجب إظهار ضريبة الدخل التى تدفعها الشركة لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء فى قائمة التغيرات فى حقوق رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة ، حسب الأحوال . (فقرة ١٣٨)
- يجب أن تُفصح القوائم المالية لشركة الأشخاص التى يخضع شركاؤها لضريبة الدخل على أرباح الشركات عن ضريبة الدخل المستحقة على حصص الشركاء الموصين الأجانب فى دخل الشركة ككل ولكل حصة على حده . (فقرة ١٣٩)

٤/٣ شركات الأموال المختلطة التى تعامل معاملة شركات الأشخاص :

١/٤/٣ لا تعتبر الزكاة المستحقة على راس المال السعودى أو الخليجى أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات المستحقة على حصة رأس المال الاجنبى فى صافى دخل الشركة مصروفا من مصروفات الشركة ، وانما تعتبر الزكاة والضريبة التى تدفعها الشركة لخزانة الدولة نيابة عن أصحاب رأس المال ، توزيعا من التوزيعات على أصحاب رأس المال . (فقرة ١٤٠)

٢/٤/٣ يجب اظهار الزكاة والضريبة التى تدفعها الشركة لخزانة الدولة نيابة عن أصحاب رأس المال فى قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة ، حسب الأحوال . (فقرة ١٤١)

٣/٤/٣ يجب أن تُفصح القوائم المالية لشركة الأموال

المختلطة التى تعامل معاملة شركات الأشخاص عن المعلومات التالية : (فقرة ١٤٢)

- ضريبة الدخل المستحقة على نصيب رأس المال الأجنبى فى صافى دخل الشركة للسنة الحالية .
- الزكاة المستحقة على رأس المال السعودى أو الخليجى للسنة الحالية .
- ضريبة الدخل المستحقة (التى لم تتم جبايتها) على نصيب رأس المال الأجنبى فى الأرباح المبقاة والإحتياطيات النظامية والإتفاقية كما هى عليه فى نهاية السنة .
- العناصر الرئيسة لوعاء الزكاة ومبالغها .

٤ - سريان مفعول المعيار :

١/٤ تسرى أحكام هذا المعيار على المنشآت الهادفة للربح ابتداء من السنوات المحاسبية التى تبدأ فى أو بعد ـــــــ هـ وذلك بالنسبة للشركات التى تتبع التقويم الهجرى ،أو السنوات المحاسبية التى تبدأ فى أو بعد ـــــــ م وذلك بالنسبة للشركات التى تتبع التقويم الميلادى . (فقرة ١٤٣)

٢/٤ يجب تطبيق أحكام هذا المعيار بأثر رجعى وفقا لأحكام معيار العرض والافصاح العام المتعلقة بالتغيير فى السياسات المحاسبية . (فقرة ١٤٤)

٥ - الدراســـــة

المحتويـات

الموضـــــــــــــــــــــــــــوع	الصفحة
خلفية المعيار :	
- نبذة مختصرة عن زكاة المال	١٢
- نظام الزكاة فى المملكة العربية السعودية	١٢
- نظام ضريبة الدخل فى المملكة العربية السعودية	١٣
- الاطار النظامى للمنشآت الهادفة للربح وأنواعهـــــا فى المملكة العربية السعودية	١٤
- العلاقة بين رعوية الشركة ونوعهـا ورعويـــة الشركـاء أوالمساهمين فيها ، والزكاة وضريبة الدخل فى المملكة العربية السعودية	١٥
- معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص فى نظـــــام الزكاة ونظام ضريبة الدخل	١٥
- البدائل الحالية لمعالجة الزكاة والضريبة فى القوائم المالية فى المملكة	١٨
- وعاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل على أرباح الشـــركات وصافى الدخل المحاسبى	١٩
* فروقات دائمة	١٩
* فروقات مؤقتة	١٩
- أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ذات العلاقـــــة بموضوع المعيار	٢١
* مقدمة	٢١
* موضوع المعيار	٢١
* الأهداف والمفاهيم ذات العلاقة	٢٢
- دواعى الحاجة إلى المعيار وأسس الأحكام التى توصل إليها	٢٤

المحتويات

الموضوع	الصفحة
- هل تعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يدخل فى تحديد صافى دخلها أو توزيعا لدخلها الصافى ..	٢٤
- الاطار النظامى للمنشآت الهادفة للربح فى المملكة	٢٥
* شركات الأشخاص وشركات الأموال	٢٥
* الشركات الأجنبية	٢٧
* نظام استثمار رأس المال الأجنبى	٢٧
* أنواع الشركات الهادفة للربح	٢٨
- الاطار النظامى للزكاة وضريبة الدخل فى المملكة	٣٠
* مقدمه	٣٠
* نظام الزكاة	٣١
* نظام ضريبة الدخل	٣٨
- طبيعة الزكاة والضريبة لأغراض المحاسبة المالية - تقييم البدائل	٤٦
* مفاهيم المحاسبة المالية ذات العلاقة	٤٦
* البدائل الحالية لمعالجة الزكاة والضريبة ومعناها المحاسبى	٤٨
* تقييم البدائل والنتيجة التى انتهى اليها المعيار	٥١
- الأحكام العامة التى نص عليها المعيار ودواعيها	٥٦
* الافصاح عن المعاملة الزكوية أو الضريبية للشركة	٥٦
* الافصاح عن الاعفاء الضريبى لرأس المال الأجنبى	٥٦
* الافصاح عن العقوبات أو الجزاءات ذات الأهمية النسبية	٥٧

المحتويات

الموضـــــــــــــــــــــوع	الصفحة
* التمييز فى القوائم المالية لشركات التوصية بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين	٥٧
* التمييز فى القوائم المالية لشركات التضامن السعودية بين حقوق الشركاء السعوديين وحقوق الشركاء الأجانب	٥٨
* التمييز فى القوائم المالية لشركات الأموال السعودية المختلطة بين حقوق الملكية لرأس المال السعودى وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبى	٥٨
- قياس مصروف الزكاة	٥٩
- دواعى الحاجة الى أحكام الافصاح عن الزكاة فى القوائم المالية التى نص عليها المعيار	٦١
- قياس مصروف ضريبة الدخل	٦٢
* تعديل صافى الدخل المحاسبى نتيجة للفروقات الدائمة	٦٢
* إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة	٦٣
* أسباب إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة..	٦٣
* إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة عند نشأتها وعند عكسها	٦٦
* دواعى الحاجة الى التقييم الدورى للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة	٦٨
- دواعى الحاجة إلى أحكام الافصاح عن ضريبة الدخل فى القوائم المالية التى نص عليها المعيار	٦٩
مرفق : مثال لتوضيح تأثير الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى على مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة	٧٠

خلفيـــة المعيـار

١ - خلفية المعيار (١)

١/١ نبذة مختصرة عن زكاة المال :

تُعرّف الزكاة شرعا بأنها حصة مقدرة من المال الذى بلغ قدراً محدداً (النصاب) يجب صرفه للفئات المحددة شرعا وذلك وفقا لشروط وتوضيحات محددة . ومن شروط وجوب الزكاة أن يحول الحول على المال . ويُقْصَد بحلول الحول إنقضاء اثنى عشر شهراً على المال فى ملك صاحبه (٢) . ويشترط توفر النصاب فى آخر الحول .وفى حالة عدم اكتمال النصاب فى آخر الحول فلا تجب الزكاة حتى لو اكتمل النصاب فى أول الحول . والزكاة ركن من أركان الاسلام وهى فريضة تعبدية مرتبطة بمال المسلم يؤديها القادرون ويستفيد منها المحتاجون ، تُجمع جبرا إذا امتنع المسلم عن أدائها اختيارا .

٢/١ نظام الزكاة فى المملكة العربية السعودية :

صدر نظام الزكاة لأول مرة فى المملكة العربية السعودية طبقا لأحكام الشريعة الإسلامية الغراء بالمرسوم الملكى رقم (٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٦/٢٩هـ) الموافق (١٩٥١/٤/٧م). وتقضى المادة الثانية فيه بأن يخضع للزكاة كل الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية (٣)، أما سواهم من غير السعوديين فتسرى

---

(١) لمزيد من التفاصيل عن المواضيع التى يتعرض لها هذا القسم انظر القسم الثالث من بيان المعيار " دواعى الحاجة الى المعيار وأسس الأحكام التي توصل اليها " .

(٢) هناك بعض الأموال تدفع عنها الزكاة دون تطبيق شروط الحول ممثلة فى الزروع والثمار وايرادات الأوراق المالية والمعادن أو الركاز المستخرج من باطن الأرض حيث تستحق بمجرد نتاج الأرض أو بتحصيل أرباح الأوراق المالية .

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

عليهم أحكام نظام ضريبة الدخل . وقد عُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى وصدرت عنه أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية وقرارات وتعاميم وزارية ومنشورات دورية وتعاميم من قبل مصلحة الزكاة والدخل بهدف تفسير أحكامه والارشاد فى تطبيقها . وتمثل المراسيم والأوامر الملكية ، واللائحة التنفيذية ، والقرارات والتعاميم الوزارية ، والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل ، السارية المفعول فى تاريخ اعداد هذا المعيار ، الاطار النظامى للزكاة فى المملكة الذى اعتمدنا عليه فى تطوير هذا المعيار .

والزكاة ذات سعر نسبى ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة . ويتكون وعاؤها للمنشآت بصفة عامة من رأس المال وصافى الدخل (بالنسبة لعروض التجارة) .

٣/١ نظام ضريبة الدخل فى المملكة العربية السعودية :

صدر نظام ضريبة الدخل لأول مرة فى المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكى رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) بتاريخ (١٣٧٠/١/٢١هـ) الموافق (١٩٥٠/١١/٢م) . وعُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى ، وصدرت عنه أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية ، وقرارات وتعاميم وزارية ومنشورات دورية وتعاميم من مصلحة الزكاة والدخل بهدف تفسير أحكامه والارشاد فى تطبيقها . وتمثل المراسيم والأوامر الملكية ، واللائحة التنفيذية ، والقرارات والتعاميم الوزارية ، والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل السارية المفعول فى تاريخ هذا المعيار ، الاطار النظامى لضريبة الدخل فى المملكة الذى اعتمدنا عليه فى تطوير هذا المعيار .

يفرض نظام ضريبة الدخل حاليا ضريبة على مجموع ما يحصل عليه الفرد غير السعودى(الأجنبى) من دخل تدره عليه استثمارات رؤوس

الأموال (ضريبة دخل رؤوس الأموال) . كما يفرض ضريبة دخل على أرباح الشركات كالآتى :

(أ) أرباح شركة الأموال غير السعودية (الأجنبية) التى تمارس أعمالها داخل المملكة فقط أو داخلها وخارجها فى آن واحد .

(ب) مجموع حصص المساهمين الأجانب فى أرباح شركة الأموال السعودية .

(ج) مجموع حصص الشركاء الأجانب غير المتضامنين (الموصين) فى أرباح شركات التوصية البسيطة أو التوصية بالأسهم .

وضريبة الدخل على أرباح الشركات فى المملكة ذات أسعار تصاعدية ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الاطار النظامى لضريبة الدخل. وقد صدر نظام استثمار رأس المال الأجنبى بموجب المرسوم الملكى رقم (م/٤) وتاريخ (١٣٩٩/٢/٢هـ) فأعطى المشاريع التى يُستثمر فيها رأس المال الأجنبى وفقا لشروط معينة فترة إعفاء ضريبى من ضرائب الدخل تتراوح ما بين خمسة سنوات وعشرة سنوات حسب طبيعة نشاط المشروع .

٤/١ الإطار النظامى للمنشآت الهادفة للربح وأنواعها فى المملكة العربية السعودية :

تنقسم المنشآت الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية الى مؤسسات فردية وشركات سعودية وشركات أجنبية . وتتحق الرعوية السعودية للشركة فى حالة تأسيسها بالمملكة العربية السعودية طبقا لنظام الشركات وقيدها بالسجل التجارى . وتعتبر الشركة أجنبية اذا تم تأسيسها خارج المملكة حتى ولو كانت مملوكة من قبل السعوديين أو من يعامل معاملتهم(١) . وتنقسم الشركات التى يتم تأسيسها طبقا لنظام الشركات الى شركات أشخاص (تضامن - توصية

---

(١) انظر (٣) ص (١٢)

بسيطة - توصية بالاسهم) وشركات أموال (شركة ذات مسئولية محدودة - شركة مساهمة) . كما تنقسم الشركات السعودية ، سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال ، الى شركات غير مختلطة ، اذا كان كل الشركاء أو المساهمين فيها من حاملى الرعوية السعودية أو من يعامل معاملتهم، وشركات مختلطة ، إذا كان بعض الشركاء أو المساهمين فيها من السعوديين أو من يعامل معاملتهم وكان البعض الآخر من الاجانب (٢) .

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

٦/١ معاملة شركات الأموال وشركات الاشخاص فى نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل :

يميز كل من نظام الزكاة ونظام ضريبة الدخل فى المملكة بين شركة الأموال من ناحية وشركة الاشخاص من ناحية أخرى ، فيعتبر الأولى وحدة واحدة ذات كيان قانونى مستقل لها شخصية اعتبارية مستقلة عن

---

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

أصحاب رأسمالها تخضع للزكاة أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات بهذه الصفة ، حسب الأحوال ، أما شركة الأشخاص فلا يعتبرها النظام وحدة واحدة ذات كيان قانونى 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 التى لا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدر به مرسوم ملكى بناءً على موافقة مجلس الوزراء وعرض وزير التجارة وفقا لأحكام المادة (٥٢) من نظام الشركات . وتشمل هذه الشركات شركات الامتياز ، وشركات المرافق العامة ، والشركات التى تضمن لها الدولة نسبة معينة من الربح ، والشركات التى تقدم لها الدولة إعانة ، والشركات التى تشترك فيها الدولة وغيرها من الشركات ذات الشخصية الاعتبارية العامة ، والشركات التى تزاول أعمال المصارف . وقد يقضى النظام الأساسى لاحدى 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 ، كماهو الحال

---

(١) انظر المادة الثالثة من المرسوم الملكى رقم (٥٧٦) بتاريخ (١٤ ربيع الأول ١٣٧٦هـ) الموافق (١٩/١٠/١٩٥٦م) ، والمنشور الدورى 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 الدورى رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ الصادر من مصلحة الزكاة والدخل بتاريخ (٢٦/١١/١٤٠٠هـ) بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب فى شركات الأموال الأجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطاتها التى تمارسها فى المملكة" .

الزكاة أو الضريبة	رعوية الشركة (٢)							
	سعودية				اجنبية			
	نوع الشركة ورعوية ملاكها				نوع الشركة			
	أموال او اشخاص غير مختلطة	أموال مختلطة	توصية مختلطة	تضامن مختلطة	أموال	توصية	تضامن	
الزكاة	حصص كل الشركاء او 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 الاجنبي ككل في دخل الشركة	حصة الشركاء الموصين الاجانب في دخل الشركة .		دخل الشركة ككل من نشاطها في المملكة	حصة الشركاء الموصين في دخل الشركة		
ضريبة دخل استثمارات رؤوس الاموال			حصة كل شريك متضامن اجنبي كفرد في دخل الشركة .	حصة كل شريك متضامن اجنبي كفرد في دخل الشركة .		حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة .	حصة كل شريك متضامن كفرد في دخل الشركة .	

(٢) لا تخضع للزكاة أو الضريبة الشركات الدولية العاملة في المملكة والتي تساهم الحكومة السعودية في راسمالها مع مساهمات حكومات اخرى خليجية أو غير خليجية اذا تضمن نظام تاسيسها نصا بإعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في دول المقر .

- ظهر من متابعة خضوع صناديق الاستثمار وصناديق المضاربة للزكاة ان امر اخراجها يترك للمستثمرين ، ولا يتم معالجتها ضمن حسابات الصندوق .

مثلا بالنسبة للبنوك السعودية ذات الملكية المختلطة .

يعنى ماسبق أن الزكاة أو الضريبة تعتبر التزاما نظاميا على شركة الأموال كشخصية اعتبارية فيما عدا الحالات التى يقضى النظام الأساسى لاحدى الشركات المساهمة المشار اليها فى الفقرة السابقة بأن الزكاة والضريبة التزام على المساهمين بصفاتهم الشخصية كمالكين . أما بالنسبة لشركات الأشخاص ، فان الزكاة أو الضريبة تعتبر التزاما نظاميا على الشركاء بصفاتهم الشخصية وليست التزاما على الشركة كشخصية اعتبارية .

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

تتعدد حاليا المعالجة المحاسبية للزكاة والضريبة فى القوائم المالية بين المنشآت الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية ، فمنها من اعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يستقطع من دخلها من أجل تحديد صافى الدخل ، ومنها من اعتبر الزكاة أو الضريبة توزيعا لصافى الدخل ، ومنها من اعتبر الزكاة مصروفا من مصاريف المنشأة واعتبر الضريبة توزيعا لصافى الدخل . ومن الصعوبة تفسير أسباب اختلاف المعالجات باختلافات بين المنشآت الهادفة للربح ، اذاً تختلف المعالجات حاليا فى بعض الأحيان بين المنشآت ذات الشكل القانونى الواحد ، كما تختلف فى 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 .

بالاضافة إلى ذلك ، يتفاوت جوهر الافصاح فى 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 وصافى الدخل المحاسبى :**

يتكون وعاء الزكاة للشركة بصفة عامة من رأس مال الشركة ، وصافى دخلها قبل الزكاة أوالضريبة (الدخل الزكوى) ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة . كما يتكون وعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات من صافى دخل الشركة قبل الزكاة أو الضريبة (الدخل الضريبى) ، ويخضع تحديد وعائها لأحكام وقواعد الاطار النظامى لضريبة الدخل . وبالمقارنة يخضع تحديد صافى دخل الشركة المحاسبى ، لأغراض القوائم المالية ذات الغرض العام ،لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها . وعند مقارنة أحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة أو ضريبة الدخل بمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها ، يتبين وجود فروقات بين صافى الدخل الزكوى أو الضريبى وصافى الدخل المحاسبى. وتتكون هذه الفروقات من نوعين كالآتى:

١/٨/١ <u>فروقات دائمة</u> :

تمثل ايرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى تحديد صافى الدخل المحاسبى ولا تدخل فى تحديد صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) أو تدخل فى تحديد صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) ولا تدخل فى تحديد صافى الدخل المحاسبى (١) . ومن ثم لاينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة سواءً تم احتسابها على أساس صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) أو صافى الدخل المحاسبى .

٢/٨/١ <u>فروقات مؤقتة</u> :

تمثل ايرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى تحديد كل من صافى الدخل الزكوى أو الضريبى وصافى الدخل المحاسبى ولكن فى سنوات مختلفة (١) . وتنشأ هذه الفروقات

---

(١) ورد فى القسم الثالث من بيان هذا المعيار أمثلة للفروقات الدائمة والفروقات المؤقتة بين صافى الدخل الزكوى أو الضريبى وصافى الدخل المحاسبى .

فى سنة معينة وتُعكس تلقائيا فى سنة أو سنوات مقبلة . وينتج عن هذه الفروقات اختلاف بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة اذا تم احتسابها على أساس صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) عن مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة اذا تم احتسابها على أساس صافى الدخل المحاسبى 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 اذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما على الشركة كشخصية اعتبارية ، وبالتالى مصروفا من مصروفاتها يدخل فى تحديد صافى 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 صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) أم على أساس صافى الدخل المحاسبى؟ وهل يتسق قياس المصروف على أساس صافى الدخل الزكوى (الدخل الضريبى) مع مبدأ الاستحقاق ومفهوم المضاهاة؟ وإذا تم قياس المصروف على أساس صافى الدخل المحاسبى ، كيف يعالج الفرق بين مبلغ الزكاة (الضريبة) المستحقة لخزانة الدولة (المحتسب على أساس صافى الدخل الزكوى أو الضريبى) ومبلغ المصروف (المحتسب على أساس صافى الدخل المحاسبى) عند نشأة الفروقات المؤقتة وعندما تُعكس تلك الفروقات ؟ وما هو تأثير سعر ضريبة الدخل على أرباح الشركات، وهو سعر تصاعدى، على قياس مصروف الضريبة عند نشأة الفروقات المؤقتة وعندما تُعكس تلك الفروقات ؟ . ومن العوامل التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان عند الاجابة

على الأسئلة السابقة ، اختلاف طبيعة وعاء الزكاة وبالتالى مصروف الزكاة عن وعاء ضريبة الدخل وبالتالى مصروف ضريبة الدخل من حيث ارتباط كل منهما بتحقق الدخل . فالزكاة التزام لا ينفيه عدم تحقق الدخل ، بينما ضريبة الدخل على أرباح الشركات مرتبطة بتحقق الدخل . ومن العوامل الأخرى التى يجب أن تؤخذ فى الحسبان دواعى 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 فى المملكة العربية السعودية بقرار وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ ليكون اطارا فكريا للمحاسبة المالية وأساسا لما يُعد من معايير المحاسبة المالية .

٢/٩/١ موضوع المعيار :

يتعلق موضوع هذا المعيار بتحديد ما اذا كانت الزكاة و/أو ضريبة الدخل على أرباح الشركات مصروفا من مصروفات المنشأة الهادفة للربح يتعين استقطاعه من دخلها قبل تحديد صافى الدخل ، أم اذا كانت الزكاة و/ أو الضريبة توزيعا لصافى 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 اذا انتهى المعيار الى كون الزكاة أو الضريبة مصروفا من

مصروفات المنشأة ، وقواعد عرض الزكاة والضريبة فى القوائم المالية كمصروف او توزيع لصافى الدخل حسبما يقرره المعيار ، والايضاحات الواجب ان تحتوى 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 البديهى أن يرتكز تطوير هذا المعيار ، من ضمن ركائز أخرى ، على بيانىّ أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية وخاصة مايلى :

- هدف القوائم المالية الرئيسى وهو تقديم معلومات تمكن المستفيدين الخارجيين الرئيسيين من تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدى فى 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 صافى الدخل .
- مفهوم قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب .

دواعى الحاجة إلى المعيار
وأسس الأحكام التى توصل اليها

٢ - دواعى الحاجة إلى المعيار وأسس الأحكام التى توصل اليها :

١/٢ هل تعتبر الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يدخل فى تحديد صافى دخلها أو توزيعا لدخلها الصافىَ ؟

يمثل هذا السؤال جوهر الحاجة إلى هذا المعيار ، إذ يترتب على الإجابة عليه أمور عديدة منها تحديد صافى 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 والإفصاح عن الزكاة والضريبة (المعالجة المحاسبية ومتطلباتها) فى القوائم المالية بين المنشآت الهادفة للربح فى المملكة العربية السعودية على الرغم من عدم اختلاف الشكل القانونى لهذه المنشآت أو نشاطها فى بعض الأحيان . فمنها من اعتبر الزكاة و/أو الضريبة مصروفا من مصاريف المنشأة يستقطع من دخلها من أجل تحديد صافى الدخل ، ومنها من اعتبر الزكاة و/أو الضريبة توزيعا على حقوق أصحاب الملكية من صافى الدخل أو الأرباح المبقاة . وحتى عندما تتسق المعالجة المحاسبية للزكاة أو الضريبة بين بعض المنشآت المماثلة ، لا تحتوى القوائم المالية لتلك المنشآت على إيضاحات متسقة بينها أو كافية عند مقارنتها بمثيلاتها فى البلاد الأخرى ، تُمكن مستخدم القوائم المالية من مقارنة نتائج أعمال المنشآت المختلفة مقارنة فعالة تساعده على اتخاذ القرارات . ليس هناك شك فى الحاجة إلى معيار محاسبي يجيب على السؤال السابق ويحدد أحكام القياس ومتطلبات العرض والافصاح للزكاة والضريبة عليها . ومن الدواعى الهامة لهذا المعيار ، تأثير المعالجة المحاسبية للزكاة والضريبة التى تتبعها المنشأة على تحديد صافى دخلها ، وأهمية صافى الدخل بصفته مؤشراً يعتمد عليه مستخدمو

القوائم المالية فى تقييم قدرة المنشأة ، مقارنةً بالمنشآت الأخرى، على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفقات نقدية (١) .

ومن أجل تطوير معيار ملائم لظروف المملكة العربية السعودية ، كان من الواجب دراسة الاطار النظامى 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 والضريبة ومن يخضع لكل منهما ، ووعاء الزكاة ووعاء ضريبة الدخل ، وما اذا 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 النظامى للمنشآت الهادفة للربح فى المملكة :

١/٢/٢ شركات الأشخاص وشركات الأموال :

يتمثل الإطار النظامى للمنشآت الهادفة للربح (غير المؤسسات الفردية)فى نظام الشركات (٢) . وقد صدر هذا النظام ليوضح الأحكام الواجب اتباعها فى تأسيس الشركات

---

(١) حدد بيان أهداف المحاسبة المالية فى المملكة ، المعتمد بقرار وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ (١٤١٠/١٠/٧هـ) المهمة الاساسية للمحاسبة المالية بأنها القياس الدورى لدخل المنشأة وتقديم معلومات تساعد مستخدم القوائم المالية على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الدخل وتحويله الى تدفق نقدى وترتبط الأهداف الأخرى التى نص عليها البيان بهذا الهدف الأساسى .

(٢) الصادر بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٨٥ فى ١٣٨٥/٣/١٧هـ المصادق عليه بالمرسوم الملكى 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 .

الهادفة للربح فى المملكة وفى مزاولة الشركات السعودية أو الأجنبية لنشاطها فى المملكة وعند انقضائها وتصفيتها.

يُفرق النظام بين نوعين أساسيين من الشركات وهما شركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة - التوصية بالأسهم) وشركات الأموال (الشركة ذات المسئولية المحدودة - الشركة المساهمة). ويتبلور الفرق بين هذين النوعين من الشركات فى ارتباط بقاء الشركة بشركائها. فعلى الرغم من وجود أسباب مشتركة نص عليها النظام لانقضاء الشركات بجميع أنواعها، يرتبط بقاء شركات الأشخاص، وفقا لاحكام نظام الشركات، ببقاء الشركاء المتضامنين فيها. ومن ثم تنقضى شركات الأشخاص بكافة أنواعها بوفاة أحد الشركاء المتضامنين أو بالحجز عليه أو بشهر إفلاسه أو إعساره أو انسحابه من الشركة (انظر المادة ٣٥ من نظام الشركات وهى تنطبق أيضا على شركات التوصية البسيطة والتوصية بالأسهم). أما شركات الأموال فلا تنقضى بوفاة أحد المساهمين أو الحجز عليه أو بشهر إفلاسه أو إعساره أو بانسحابه من الشركة، وانما تنقضى أساسا بهلاك مالها أو معظمه (انظر المواد ١٤٧، ١٤٨، ١٧٨ من نظام الشركات).

ومن الأمور الأخرى المميزة لشركات الأشخاص ما جاء فى "٣" من رابعا من قرار مجلس الوزراء رقم ١٧ وتاريخ ١٤٠٢/١/٢٠هـ ونصه :" يجب أن يكون الشريك المتضامن فى أية شركة شخصا طبيعيا " وترجع أهمية هذه القاعدة (وهى احدى القواعد التى أمر قرار مجلس الوزراء على مراعاتها في تطبيق وتفسير نظام الشركات) فى نظرنا الى علاقتها بالقواعدالتى تتبعها مصلحة الزكاة والدخل فى 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 . ويعطى النظام الشركات المؤسسة وفقا لأحكامه والتى يتم قيدها فى السجل التجارى وفقا لأحكام نظام السجل التجارى ، الرعوية السعودية (انظر المادة "١٤" من النظام).

٢/٢/٢ الشركات الأجنبية :

تسمح المملكة العربية السعودية لبعض الشركات الاجنبية (غير المؤسسة فى المملكة العربية السعودية وفقا لأحكام نظام الشركات) بمزاولة نشاطها فى المملكة وفقا لشروط معينة . وفى هذه الحالة تسرى 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 الأجنبى بموجب المرسوم الملكى رقم م/٤ وتاريخ ١٣٩٩/٢/٢هـ لينظم استثمار رأس المال الأجنبى (سواءً كان مملوكا لشخص طبيعى لا يتمتع بجنسية المملكة العربية السعودية أو لشركة أجنبية لا يتمتع جميع مالكى حصص رأسمالها بجنسية المملكة العربية السعودية) فى المشروعات الوطنية التى يسمح بها النظام . ومن المزايا التى أعطاها النظام لرأس المال الأجنبى الاعفاء من ضرائب الدخل والشركات لمدة عشر سنوات

للمشاريع الصناعية والزراعية ولمدة خمسة سنوات للمشاريع الأخرى شريطة أن يمتلك راس المال السعودى نسبة لا تقل عن خمسة وعشرين بالمائة من رأس مال المشروع وأن تبقى هذه النسبة طوال مدة الاعفاء (انظر المادة السابعة " الفقرة ب" من نظام استثمار رأس المال الأجنبى) .

٤/٢/٢ أنواع الشركات الهادفة للربح :

مما سبق يتبين أن الشركة الهادفة للربح فى المملكة قد تأخذ إحدى الأنواع الآتية :

- شركة سعودية :

تأسست فى المملكة وفقا لأحكام نظام الشركات وتم تسجيلها فى السجل التجارى السعودى وفقا لأحكام نظام السجل التجارى . 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 فى 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 الاجنبية شركة أشخاص كما قد تكون شركة أموال .

ويوضح الجدول التالى أنواع الشركات الهادفة للربح فى المملكة :

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

* انظر ص ١٧ حول صناديق الاستثمار / المضاربة

وترجع أهمية التمييز بين أنواع الشركات السابقة الى علاقته بتحديد من يخضع لنظام الزكاة ومن يخضع لنظام ضريبة الدخل وما اذا 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 المحاسبى قبل تحديد صافى دخلها،أم اذا كانت الزكاة أو الضريبة التزاما ماليا على الشريك أو المساهم وبالتالى لا تدخل فى تحديد صافى دخل الشركة وإنما تعتبر توزيعا لصافى دخلها إذا سددتها الشركة من أموالها لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء أو المساهمين.

٣/٢ الإطار النظامى للزكاة وضريبة الدخل فى المملكة :

١/٣/٢ مقدمة :

صدر نظام الزكاة لأول مرة فى المملكة العربية السعودية طبقا لأحكام الشريعة الاسلامية الغراء بالمرسوم الملكى رقم (٨٦٣٤/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٦/٢٩هـ) الموافق (١٩٥١/٤/٧م) . وقد عُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى وصدرت عنه أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية ، وقرارات وتعاميم وزارية ، ومنشورات دورية وتعاميم من مصلحة الزكاة والدخل بهدف تفسير أحكامه والارشاد فى تطبيقها . وتمثل المراسيم والأوامر الملكية واللائحة التنفيذية والقرارات والتعاميم الوزارية والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل ، السارية المفعول فى تاريخ اعداد هذا المعيار ، الاطار النظامى للزكاة فى المملكة العربية السعودية الذى اعتمدنا عليه فى تطوير المعيار .

ولقد صدر نظام ضريبة الدخل لأول مرة فى المملكة العربية السعودية بموجب المرسوم الملكى رقم (٣٣٢١/٢٨/٢/١٧) بتاريخ (١٣٧٠/١/٢١هـ) الموافق (١٩٥٠/١١/٢م) وعُدل النظام بمراسيم ملكية أخرى ، وصدرت له أوامر ملكية ، ولائحة تنفيذية ، وقرارات وتعاميم وزارية ، ومنشورات دورية

وتعاميم من قبل مصلحة الزكاة والدخل ، بهدف تفسير أحكامه والارشاد فى تطبيقها . وتمثل المراسيم والأوامر الملكية واللائحة التنفيذية والقرارات والتعاميم الوزارية والمنشورات الدورية والتعاميم الصادرة من مصلحة الزكاة والدخل ، السارية المفعول فى تاريخ هذا المعيار ، الإطار النظامى لضريبة الدخل فى المملكة العربية السعودية الذى اعتمدنا عليه فى تطوير المعيار .

٢/٣/٢ نظام الزكاة :

- الخاضعون لأحكام نظام الزكاة :

يخضع لأحكام نظام الزكاة الأفراد والشركات الذين يحملون الرعوية السعودية ، أما سواهم من غير السعوديين فتسرى عليهم أحكام نظام ضريبة الدخل(١) .

- 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) .

(ب) الشركات السعودية المختلطة أو من يعامل معاملتها (٢)

---

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

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

(سواءً كانت شركات أشخاص أو شركات أموال) بمقدار نصيب الشركاء أو المساهمين السعوديين ، أو من يعامل معاملتهم ، فى الوعاء الزكوى للشركة .

ولا يخضع للزكاة الشركات الدولية العاملة فى المملكة والتى تساهم الحكومة السعودية فى راس مالها مع مساهمات حكومات أخرى خليجية أو غير خليجية ، إذا تضمن نظام تأسيسها نصا بإعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية فى دول المقر . كما لا يخضع للزكاة الشركات الأجنبية (١) العاملة فى المملكة أو حصص رأس المال الأجنبى فى الشركات السعودية المختلطة ، وانما 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 . فاذا كانت الشركة شركة أجنبية تعمل فى المملكة ، خضعت الشركة لنظام ضريبة الدخل حتى لو كان من الشركاء أو المساهمين فيها من يحملون الرعوية السعودية أو من يعاملون معاملتهم . أما اذا كانت الشركة سعودية ، خضعت الشركة أساسا لنظام الزكاة ، ويتطلب النظام أن يُنظر ثانيا لرعوية الشركاء أو المساهمين فى الشركة لتحديد ما إذا كانت الزكاة تُفرض على جميع أموال الشركة الخاضعة لنظام الزكاة أو على جزء منها . فاذا كانت الشركة

---

(١) بما فى ذلك الشركات المملوكة من قبل السعوديين أو من قبل مواطني دول مجلس التعاون للدول الخليجية العربية إذا لم تحمل الشركة السجل التجارى السعودى أو إحدى السجلات التجارية الصادرة من دول مجلس التعاون .

السعودية شركة مختلطة خضع للزكاة حصص الشركاء أو المساهمين السعوديين (او من يعامل معاملتهم)فى أموال الشركة الخاضعة للزكاة ، وخضع لنظام ضريبة الدخل حصص الشركاء أو المساهمين فيها من غير السعوديين فى دخلها للسنة المالية .

- وعاء الزكاة :

نصت الفقرة الثانية من اللائحة التنفيذية لنظام الزكاة ، الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٣٩٣) فى (١٣٧٠/٨/٦هـ) ، بأن الزكاة مفروضة على رؤوس الأموال وغلاتها وكل الواردات والأرباح والمكاسب التى تدخل على الأفراد والشركات من مزاولة تجارة أو صناعة أو أعمال شخصية أو ممتلكات ومقتنيات نقدية مهما كان نوعها وكانت صفتها بما فى ذلك الصفقات المالية والتجارية وريع السهوم ، وبصورة اجمالية كل دخل نصت الشريعة الاسلامية بوجوب الزكاة عليه . وقد أخذ نظام الزكاة بمبدأ زكاة الخلطة كأساس لتحديد وعاء الزكاة . وبالتالى يتحدد وعاء الزكاة ونصابها على مستوى الشركة ككل وليس على مستوى نصيب كل شريك فى أموال الشركة على حده . كما أصدرت إدارة الشركات بمصلحة الزكاة والدخل التعميم رقم (١/٢/٨٤٤٣/٢) بتاريخ ١٣٩٢/٨/٨هـ الموافق (١٩٧٢/٩/١٦م) بشأن الكيفية التى يتم بها تحديد وعاء الزكاة للشركات (١) .

---

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

وبصفة عامة يتكون وعاء الزكاة من العناصر التالية :

+++	(١)	رأس المال المدفوع فى أول العام
		يضاف اليه:
+++	(٢)	صافى دخل الشركة خلال العام .
+++	(٣)	الأرباح المبقاة فى أول العام .
+++	(٤)	كافة الاحتياطيات والمخصصات (فيما عدا مخصص استهلاك الأصول الثابتة).
+++	(٥)	رصيد الحسابات الجارية الدائنة للشركاء
+++	(٦)	الأرباح تحت التوزيع التى لم تخرج من حيازة الشركة .
+++		
		يطرح منه:
		صافى 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 سواءً عن العام الحالى أو الأعوام السابقة
(+++)		استثمارات الشركة فى منشآت أخرى داخل أو خارج المملكة
(+++)		
+++		وعاء الزكاة

مما سبق يتبين أن وعاء الزكاة لا يقتصر على صافى دخل الشركة خلال العام وإنما يشمل أيضا أموالها القابلة للنماء (بصفة عامة صافى أصولها فيما عدا أصولها الثابتة واستثماراتها فى منشآت أخرى) إذا مر على هذه الأموال فى حيازتها عام . ومن ثم لا ترتبط الزكاة بدخل الشركة فقط (النماء) وإنما ترتبط أيضا برأس المال النامى وبالسنة المالية التى تستخدمها الشركة

كأساس لاعداد قوائمها المالية . وتستحق الزكاة إذا بلغ وعاؤها قدرا معينا (النصاب) فى نهاية السنة المالية . واتباعا لأحكام الشريعة الاسلامية ، لا يبيح نظام الزكاة جباية أو إخراج الزكاة مرتين فى عام واحد من مال واحد ، وبالتالى لا تخضع الأرباح الموزعة على الشركاء أو المساهمين للزكاة إذا أخرجت الشركة التى قامت بالتوزيع الزكاة عن الأموال الخاضعة للزكاة .

- قياس عناصر وعاء الزكاة :

يخضع قياس عناصر وعاء الزكاة لأحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة . وقد يترتب على ذلك فروقات بين مبالغ بعض عناصر وعاء الزكاة التى يتم قياسها وفقا لأحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة ، ومبالغ نفس العناصر إذا تم قياسها وفقا لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها التى تُعد على أساسها القوائم المالية للشركة . وتشمل هذه العناصر صافى دخل الشركة (صافى الخسارة) ، صافى قيمة الأصول الثابتة آخر العام ، الأرباح المبقاة أول العام (أو الخسائر المدورة عن أعوام سابقة) . وقد تتكون الفروقات بين مبالغ هذه العناصر وفقا لأحكام وقواعد الاطار النظامى للزكاة ومبالغها وفقا لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها من نوعين كالآتى :

* فروقات دائمة :

تمثل ايرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى قياس صافى الدخل قبل الزكاة لأغراض القوائم المالية (الدخل المحاسبى) ولا تدخل فى قياس صافى

الدخل لأغراض الزكاة (الدخل الزكوى) ، أو تدخل فى قياس صافى الدخل الزكوى ولا تدخل فى قياس صافى الدخل المحاسبى . ومن أمثلة هذه الفروقات مايلى:

- مرتب الشّريك المتضامن ، حيث يدخل فى قياس صافى الدخل المحاسبى ولا يدخل فى قياس صافى الدخل الزكوى إذ تعتبره مصلحة الزكاة والدخل توزيعا للربح وليس مصروفا .
- مصروفات التأمينات الاجتماعية التى قد تدفعها إحدى الشركات السعودية المختلطة لحكومات أو هيئات أجنبية ، حيث تدخل هذه المصروفات فى قياس صافى الدخل المحاسبى للشركة ولا تدخل فى قياس صافى الدخل الزكوى .

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

* فروقات مؤقتة :

تمثل ايرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى قياس كل من صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل المحاسبى ولكن فى سنوات مختلفة . ومن أمثلة هذه الفروقات مايلى :

- الفرق بين مصروفات استهلاك الأصول الثابتة

لأغراض المحاسبة المالية ومصروفات الاستهلاك لأغراض الزكاة الناتج عن اختلاف نسب الاستهلاك أو الأعمار الافتراضية للأصول الثابتة التى تستخدمها الشركة عن النسب أو الأعمار الإفتراضية التى تسمح بها مصلحة الزكاة والدخل.

- الفرق الناتج عن تحميل صافى الدخل المحاسبى بمخصص للديون المشكوك فى تحصيلها حيث لا تسمح مصلحة الزكاة والدخل بحسم خسائر الديون الا عند تحققها فعلا (باستثناء البنوك) .

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

- <u>سعر الزكاة نسبى:</u>

على عكس ضريبة الدخل على أرباح الشركات ذات السعر التصاعدى ، لا يرتبط سعر الزكاة بمقدار وعائها ، فسعر الزكاة سعر نسبى تحدده طبيعة المال الخاضع للزكاة (على وجه المثال ٢,٥٪ من وعاء الزكاة لعروض التجارة).

٣/٣/٢ نظام ضريبة الدخل :

- 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 باعفائها من كافة الضرائب والالتزامات والقيود المالية في دول المقر .

- أنواع الضرائب :

أنشأ نظام ضريبة الدخل أنواع ضرائب الدخل التالية :

* 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

---

(١) تعفى المادة السابعة عشر 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 .

شركة أو هيئة ، ويشمل ذلك ما يتقاضاه الموظفون والمقاولون لدى الحكومة من غير السعوديين " (١) (المادة الثانية من النظام) .

* ضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال :

تُفرض هذه الضريبة على " كل ايراد صافي أو ربح يحصل عليه الفرد نتيجة أية عملية يستعمل فيها مال منقول أو غير منقول لشراء أو بيع البضائع على مختلف أنواعها وصفقاتها ، وحاصلات الأراضي ، أو لتبادل النقود أو استئجار وتأجير الممتلكات المنقولة وغير المنقولة ، ويشمل ذلك الحيوانات وسيارات النقل والمراكب ووسائل النقل الاخرى والآلات والمعدات أيا كان ، ويعتبر كذلك دخلا أو ربحا ناتجا عن استثمار رأس المال الأرباح التي يحققها الشركاء المتضامنون في شركات الاشخاص . ولا يعتبر رأس مال الأدوات الضرورية التي يملكها ويستعملها صاحب المهنة أو الحرفة لمزاولة مهنته وحرفته " (المادة الثالثة من النظام) .

* 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 .

---

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

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

- <u>الشركات الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات:</u>

تخضع الشركات التالية، أما بشخصياتها الاعتبارية أو بصفات الشركاء أو المساهمين فيها كاشخاص 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 الاجنبية 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 فى دخل شركة التوصية الأجنبية بنوعيها المصرح لها بمزاولة نشاطها فى المملكة ، أو حصص الشركاء المتضامنين الأجانب فى دخل شركة التوصية السعودية المختلطة بنوعيها ، وإنما تخضع حصة الشريك المتضامن فى دخل الشركة لضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال كجزء من دخل استثمارات رؤوس أمواله من جميع أوجه النشاط التى يزاولها فى المملكة الخاضعة لهذه الضريبة (١) . ويوضح الجدول التالى 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 الأجنبى ككل فى دخل الشركة	حصة الشركاء الموصين الأجانب ككل فى دخل الشركة		دخل الشركة ككل من نشاطها فى المملكة	حصة الشركاء الموصين ككل فى دخل الشركة من نشاطها فى المملكة	
ضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال		حصة كل شريك متضامن أجنبى كفرد فى دخل الشركة	حصة كل شريك متضامن أجنبى كفرد فى دخل الشركة .		حصة كل شريك متضامن كفرد فى دخل الشركة من نشاطها فى المملكة	حصة كل شريك متضامن كفرد فى دخل الشركة من نشاطها فى المملكة

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

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

---

(١) انظر المنشور الدورى رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ لمصلحة الزكاة والدخل بشأن " معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص ضريبيا " ومنشورها الدورى رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب فى شركات الأموال الاجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطاتها التى تمارسها بالمملكة " .

الشركات ذات سعر نسبى يبلغ ٢٠٪ ، إلا أنه طبقا للمرسوم الملكى رقم (م/١٩) الصادر بتاريخ (١٣٩٠/٧/١هـ) الموافق (١٩٧٠/٩/٢م) تم تعديل سعر الضريبة على النحو التالى :

- ٢٥٪ عن الجزء من الدخل الذى لا يتجاوز ١٠٠,٠٠٠ ريال فى السنة .
- ٣٥٪ عن الجزء من الدخل الذى يزيد عن ١٠٠,٠٠٠ ريال ولا يتجاوز ٥٠٠,٠٠٠ ريال فى السنة .
- ٤٠٪ عن الجزء من الدخل الذى يزيد على ٥٠٠,٠٠٠ ريال ولا يتجاوز مليون ريال فى السنة .
- ٤٥٪ عن الجزء من الدخل الذى يزيد على مليون ريال فى السنة .

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

تحتسب ضريبة الدخل على أرباح الشركات طبقا لمبدأ سنوية الضريبة (١) . أما فى الحالات التى 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 الدورى لمصلحة الزكاة والدخل رقم (١) لعام (١٣٨١هـ) أسلوب حساب وعاء الضريبة باعتبار الوعاء الزمنى للضريبة هو تلك الفترة القصيرة للنشاط أو مجموع الفترات المتقطعة خلال السنة .

---

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

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

يخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات الدخل الذى 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 والارباح والمكاسب مهما كان نوعها ومهما كانت صورة دفعها الناتجة عن جميع أنواع الصناعة والتجارة من بيع وشراء وصفقات مالية أو تجارية والناتجة 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 التى أصدرتها مصلحة الزكاة والدخل لتفسير أحكامه والارشاد فى تطبيقها أن النظام قد أخذ بمبدأ الاستحقاق كأساس لاحتساب وعاء الضريبة وأن وعاء الضريبة يرتكز على مبدأ مضاهاة الايرادات الخاصة بالسنة ولو لم يتم قبضها بالنفقات الخاصة بالسنة ولو لم يتم دفعها .

٨/٣/٢ صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى:

يتمثل وعاء ضريبة الدخل على أرباح الشركات فى الدخل الصافى للشركة قبل ضريبة الدخل أو الزكاة (الدخل الضريبى) ويخضع تحديد عناصر صافى الدخل الضريبى وقياسها لأحكام وقواعد الاطار النظامى لضريبة الدخل.

ومن ناحية أخرى يخضع تحديد عناصر صافى الدخل قبل ضريبة

الدخل أو الزكاة وقياسها لأغراض القوائم المالية (الدخل المحاسبى) لمعايير المحاسبة المالية المتعارف عليها وأهدافها ومفاهيمها . وقد ينتج عن ذلك ظهور فروقات بين صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى لإحدى الشركات تنقسم الى نوعين كالآتى :

- فروقات دائمة :

تمثل الفروقات الدائمة بين صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى ، إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى قياس صافى الدخل المحاسبى ولا تدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى ،أو إيرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى ولا تدخل فى قياس صافى الدخل المحاسبى سواءً فى السنة الحالية أو السنوات المقبلة . ومن أمثلة تلك الفروقات الدائمة مايلى:

- ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر الشركة أثناء فترة الاعفاء الضريبى وفقا لنظام استثمار رأس المال الأجنبى .
- الاعانات والتبرعات التى قد تدفعها الشركة الخاضعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات لجهات أو مؤسسات غير معترف بها من قبل الحكومة العربية السعودية ، حيث تدخل هذه الاعانات والتبرعات فى قياس صافى الدخل المحاسبى ولا تدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى حسبما جاء فى المادة (١٧) من نظام ضريبة الدخل التى تسمح بحسم الاعانات والتبرعات التى تدفعها الشركة للهيئات الحكومية أو الخيرية والمؤسسات

الاجتماعية المعترف بها من قبل الحكومة العربية السعودية فقط .

- حصة رأس المال السعودى أو مايعامل معاملته فى دخل الشركة السعودية المختلطة حيث لا يخضع السعودى ومن يعامل معاملته لضريبة الدخل .
- مصروفات التأمينات الاجتماعية المدفوعة لحكومات وهيئات أجنبية حيث تدخل هذه المصروفات فى قياس صافى الدخل المحاسبى للشركة ولا تدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى .
- الزكاة المستحقة على أموال الشركة الخاضعة للزكاة فى حالة الشركات المختلطة .
- العمولة المدفوعة من قبل الشركة لوكيلها السعودى والتى تزيد عن نسبة ٥٪ ، حيث تدخل العمولة الزائدة عن نسبة الـ ٥٪ فى قياس صافى الدخل المحاسبى ولا تدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى .
- مرتب الشريك المتضامن ، حيث يدخل فى قياس صافى الدخل المحاسبى ولا يدخل فى قياس صافى الدخل الضريبى إذ تعتبره مصلحة الزكاة والدخل توزيعا للربح وليس مصروفا .

- فروقات مؤقتة :

تمثل الفروقات المؤقتة ايرادات أو مصروفات أو مكاسب أو خسائر تدخل فى قياس كل من صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى ولكن فى سنوات مختلفة . وترجع تلك الفروقات الى اختلاف الطرق المحاسبية المستخدمة لقياس عناصر صافى الدخل المحاسبى عن نظيراتها

المستخدمة لقياس عناصر صافى الدخل الضريبى المماثلة . ومن أمثلة تلك الفروقات مايلى :

- الفرق بين مصروفات استهلاك الأصول الثابتة لأغراض صافى الدخل المحاسبى ومصروفات استهلاك الأصول الثابتة لأغراض صافى الدخل الضريبى لاحدى السنوات الناتج عن اختلاف نسب الاستهلاك أو الأعمار الافتراضية للأصول المستهلكة لأغراض المحاسبة المالية ، والنسب والأعمار الإفتراضية التى تسمح بها مصلحة الزكاة والدخل .
- الفرق الناتج عن تحميل صافى الدخل المحاسبى بمخصص للديون المشكوك فى تحصيلها ، حيث لا تسمح مصلحة الزكاة والدخل بحسم خسائر الديون الا 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 معالى وزير التجارة رقم (٨٥٢) وتاريخ (١٤١٠/١٠/٧هـ) الى المنشأة الهادفة للربح " كوحدة إقتصادية قائمة بذاتها، منفصلة ومتميزة عن أصحابها ممن يزودونها بالأصول التى تملكها ، ويترتب على ذلك أن السجلات المحاسبية للمنشأة وقوائمها المالية إنما هى سجلات تلك الوحدة وقوائمها وليست سجلات المالك أو الشركاء أو المساهمين أو غيرهم من الأطراف والمجموعات التى يعنيها أمر المنشأة . ويترتب على ذلك أيضا أن أصول المنشأة إنما هى 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 فان ايرادات المنشأة ومصروفاتها إنما هى تغيرات فى أصول الوحدة المحاسبية وخصومها وليست تغيرات فى أصول أو خصوم المالك أو الشركاء أو المساهمين ، كما أن مكاسب المنشأة وخسائرها إنما هى تغيرات فى صافى أصول الوحدة المحاسبية وليست تغيرات فى صافى حقوق المالك أو الشركاء أو المساهمين . وكذلك الحال بالنسبة لصافى الدخل فهو فى المكان الأول صافى دخل الوحدة المحاسبية وليس صافى دخل المالك أو الشركاء أو المساهمين ، وذلك الى أن يحين وقت تحويل صافى الدخل الى أصحاب رأس المال " . وتعنى هذه النظرة إلى المنشأة 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 حيث أنها تؤثر على تحديد صافى دخل المنشأة ، وهو أحد المؤشرات الرئيسة التى تقدمها القوائم المالية لمستخدميها لتقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مواتية لهم . كما أن لها تأثيرا على تحديد صافى أصول المنشأة وهو مؤشر أساسى يعتمد عليه مستخدمو القوائم المالية لتقييم قدرة المنشأة النسبية على تحقيق معدلات دخل مرضية . ولقد عَرّفتْ مفاهيم المحاسبة المالية خصوم المنشأة بأنها التزامات حالية على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخرى فى المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية ، كما عرفت

المصروف بأنه انقضاء أصل او تحمل التزام - أو كلاهما معا - خلال فترة زمنية معينة نتيجة انتاج السلع أو بيعها ، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التى تستهدف الربح . ولقد ميزت المفاهيم المصروف عن نقص الأصول الذى 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 فى المملكة بديلان رئيسان لمعالجة الزكاة والضريبة . البديل الأول ينظر الى الزكاة أو الضريبة التى تدفعها المنشأة كتوزيع لحقوق ملاك المنشأة وبالتالى لا يعتبر مصروفا من مصروفات المنشأة ولا يدخل فى قياس صافى دخلها . ويعكس هذا البديل مفهوما للزكاة أو الضريبة كالتزام على الشركاء أو المساهمين فى المنشأة بصفاتهم الشخصية تدفعه المنشأة لخزانة الدولة نيابة عنهم .

أما البديل الثانى فينظر إلى الزكاة أو الضريبة كمصروفات من مصروفات المنشأة يدخل فى قياس صافى دخلها . ويعكس هذا البديل مفهوما للزكاة أو الضريبة كالتزام على المنشأة كشخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء أو المساهمين فيها . وقد ظهرت هذه البدائل فى غياب مفاهيم وأهداف واضحة للمحاسبة المالية فى المملكة ، أو معايير ملائمة فى البلاد الأخرى يمكن الاعتماد عليها . فنظام الزكاة نظام فريد من نوعه وفرض الزكاة على الشركات السعودية غير المختلطة وفرض ضريبة الدخل على الشركات الأجنبية ، وفرض

كل منهما معا على الشركات السعودية المختلطة مع اختلاف أوعيتهما وأسعار كل منهما يعتبر من المشاكل المحاسبية الفريدة فى نوعها .

تقييم البدائل والنتيجة التى انتهى اليها المعيار

٣ - تقييم البدائل والنتيجة التى انتهى اليها المعيار :

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

١/٣ يميز الإطار النظامى للزكاة والإطار النظامى لضريبة الدخل على أرباح الشركات (١) بين شركة الأموال من ناحية وشركة الأشخاص من ناحية أخرى ، فتعتبر الأولى وحدة واحدة ذات كيان قانونى مستقل عن ملاكها تخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات أو الزكاة بهذه الصفة حسب الأحوال ، ولا تعتبر الثانية وحدة واحدة ذات كيان قانونى مستقل عن ملاكها وبالتالى 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

---

(١) لم يأت هذا التمييز صراحة أو ضمنيا فى مواد نظام الزكاة وإنما جاء فى قرار اللجنة المكونة من مستشارى مجلس الوزراء بالاشتراك مع مندوب وزارة التجارة والصناعة ومندوب وزارة المالية والاقتصاد الوطنى رقم (٢١٥) وتاريخ (١٣٨١/٤/٢٨هـ) وقرار اللجنة (يتبع)

(تابع ١)

المكونة من مستشارى 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 الملكى رقم (٨٧٩٩/٢٨/٢/١٧) وتاريخ (١٣٧٠/٩/٨هـ) القاضى بالسماح للمواطنين السعوديين بتوزيع نصف زكواتهم على السعوديين من أقاربهم وغيرهم من الفقراء . كما جاء هذا التمييز صراحة فى المنشور الدورى رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ الصادر من إدارة الشركات بمصلحة الزكاة والدخل بشأن " كيفية ربط الضريبة على الشركاء الأجانب فى شركات الأموال الاجنبية أو شركات الأموال المختلطة عند تعدد نشاطها التى تمارسها بالمملكة" ، فجاء فى "١" من هذا المنشور الدورى ما نصه " تعتبر الشركة ذات المسئولية المحدودة أو الشركة المساهمة التى تكونت لممارسة النشاط الخاضع للضريبة بالمملكة وحدة واحدة ذات كيان قانونى مستقل يخضع للضريبة على الشركات أو الزكاة بهذه الصفة حسب الأحوال " . وقد جاء هذا التمييز صراحة فى نظام ضريبة الدخل ، حيث يميز هذا النظام بين الشركاء الأجانب المتضامنين وغير المتضامنين فى شركات الأشخاص الخاضعة لنظام ضريبة الدخل ، فيعامل الشركاء فى تلك الشركات معاملة الأفراد ، يخضع كل شريك متضامن كل على حده بمقدار حصته فى دخل الشركة لضريبة دخل استثمارات رؤوس الأموال وهى ضريبة على الأفراد ويخضع الشركاء غير المتضامنين كمجموعة لضريبة الدخل على أرباح الشركات . كما جاء هذا التمييز فى المنشور الدورى لمصلحة الزكاة والدخل رقم (٦) لعام ١٣٧٨هـ بشأن " كيفية معاملة شركات الأموال وشركات الأشخاص من الناحية الضريبية" وكذلك فى المنشور الدورى رقم (٢) لعام ١٤٠٠هـ السابق الاشارة إليه ، وجاء فى "٧" من هذا المنشور الدورى ما نصه " لا تسرى القواعد المقررة بهذا المنشور على الأفراد والشركاء المتضامنين فى شركات الأشخاص (التضامن - التوصية البسيطة - التوصية بالأسهم) حيث يعاملون معاملة الأفراد من حيث ربط الضريبة ومن ثم اذا تعددت نشاطات الأفراد أو الشركاء المتضامنين الخاضعة للضريبة فى المملكة ، فتربط الضريبة على مجموع أرباحهم من كافة أوجه نشاطهم التى زاولوها خلال العام " .

اعتبارية ذات كيان قانونى مستقل عن ملاكها . أما بالنسبة لشركة الاشخاص ، فلا تعتبر الزكاة أو الضريبة التزاماً عليها كشخصية اعتبارية ذات كيان قانونى مستقل عن ملاكها وإنما تعتبر التزاماً على ملاكها الخاضعين للزكاة أو لضريبة الدخل على أرباح الشركات تستوفيه الدولة من شركة الأشخاص نيابة عن ملاكها (١)

٢/٣ يميز نظام الشركات فى المادة (٥٢) بين شركات مساهمة لا يجوز تأسيسها إلا بترخيص يصدر به مرسوم ملكى بناء على موافقة مجلس الوزراء وعرض وزير التجارة من ناحية وبين الشركات المساهمة الأخرى التى يجوز تأسيسها بترخيص يصدره وزير التجارة وينشره فى الجريدة الرسمية . ولقد حددت تلك المادة الشركات المساهمة التى لا يجوز تأسيسها إلا بمرسوم ملكى بشركات الامتياز ، وشركات المرافق العامة ، والشركات التى تضمن لها الدولة نسبة معينة من الربح ، والشركات التى تقدم لها الدولة إعانة ، والشركات التى تشترك فيها الدولة وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة ، والشركات التى تزاول الأعمال المصرفية . وقد يقضى النظام الأساسى للشركة المساهمة الذى يصدر به مرسوم ملكى فى بعض الأحيان بأن

---

(١) يميز نظام ضريبة الدخل فى 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 وانما يخضع شركاؤها كل على حدة لضريبة الدخل . أما الشركة المساهمة (شركة الأموال) فتخضع لضريبة الدخل كشخصية اعتبارية مستقلة عن ملاكها . وبالتالى 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 .

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 بالنسبة للبنوك ذات الملكية المختلطة) .

٣/٣ يتبين مما سبق أن المعالجة المحاسبية السليمة للزكاة أو الضريبة تعتمد أساسا على نوع الشركة (شركة أموال أو شركة أشخاص) ، إذ يترتب على نوع الشركة تحديد طبيعة الالتزام النظامى الناتج عن الزكاة أو الضريبة (التزام على الشركة كشخصية اعتبارية أو التزام على الشركاء أو المساهمين فيها بصفاتهم الشخصية كمالكين) . بناءً على ذلك يقضى المعيار باعتبار الزكاة أو الضريبة مصروفا من مصروفات شركة الأموال يجب استقطاعه من الدخل من أجل تحديد صافى دخل الشركة ، إذا لم تُعامل الشركة نظاميا معاملة شركة الأشخاص بموجب نظامها الأساسى الصادر بمرسوم ملكى وفقا للمادة (٥٢) من نظام الشركات . أما بالنسبة لشركة الأشخاص أو شركة الأموال التى تُعامل نظاميا معاملة شركة الأشخاص ، فيقضى المعيار باعتبار الزكاة أو الضريبة توزيعا لصافى دخل الشركة ، إذا قامت الشركة بدفعها نيابة عن الشركاء أو المساهمين ، وبالتالى لا تؤثر الزكاة أو الضريبة على تحديد صافى دخل الشركة .

الأحكام العامة التى نص عليها المعيار ودواعيها

٤ - الأحكام العامة التى نص عليها المعيار ودواعيها :

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

١/٤ الإفصاح عن المعاملة الزكوية أو الضريبية للشركة :

ويشمل ذلك ما إذا كانت الشركة تخضع للزكاة أو الضريبة كشخصية اعتبارية أم إذا كان يقتصر دورها على جباية الزكاة أو الضريبة وتوريدها لخزانة الدولة نيابة عن الشركاء أو المساهمين . كما يشمل الافصاح عن عدم خضوع الشركة الدولية أو شركائها للزكاة والضريبة نتيجة لإعفائها فى بلد المقر من جميع الضرائب والالتزامات والقيود المالية.

٢/٤ الإفصاح عن الإعفاء الضريبى لرأس المال الأجنبى:

ويشمل ذلك الاعفاء الضريبى وشروطه ومدته ، والمدة المتبقية منها ، وحصة رأس المال الأجنبى فى صافى الدخل الذى لم يخضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات خلال فترة الاعفاء الضريبى .

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 فى القوائم المالية لشركات التوصية بين حقوق الملكية للشركاء المتضامنين وحقوق الملكية للشركاء الموصين:

وترجع الحاجة الى التمييز بين حقوق الملكية فى شركات التوصية إلى أسباب نظامية مستقلة عن موضوع هذا المعيار وأسباب نظامية مرتبطة بموضوع هذا المعيار كمايلى:

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

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

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

يقضى المعيار بالتمييز فى 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 فى حين يخضع الشركاء الأجانب لضريبة الدخل على أرباح الشركات (بالنسبة للشركاء الموصين) أو ضريبة

الدخل على أرباح استثمارات رؤوس الأموال (بالنسبة للشركاء المتضامنين) .

٢ - قد يتمتع الشركاء الأجانب بفترة إعفاء ضريبى فى حين لا يُعفى الشركاء السعوديون من الزكاة .

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

وترجع الحاجة الى هذا التمييز الى خضوع الشريك السعودى للزكاة وخضوع الشريك الأجنبى لضريبة الدخل على أرباح استثمارات رؤوس الأموال .

٦/٤ التمييز فى القوائم المالية لشركات الأموال السعودية المختلطة بين حقوق الملكية لرأس المال السعودى وحقوق الملكية لرأس المال الأجنبى :

ترجع الحاجة الى هذا التمييز الى خضوع الشركة للزكاة بمقدار حصة رأس المال السعودى فى وعائها الزكوى وخضوعها لضريبة الدخل على أرباح الشركات بمقدار حصة راس المال الاجنبى فى صافى الدخل وحصته فى الأرباح المبقاة والاحتياطيات . بالاضافة قد تتمتع الشركة بفترة إعفاء من الضريبة فى حين لا تُعفى الشركة من الزكاة .

٥ - قياس مصروف الزكاة:

يقضى المعيار بقياس مصروف الزكاة وفقا لقواعد وأحكام الاطار النظامى للزكاة وبغض النظر عن تأثير أية فروقات مؤقتة بين صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل المحاسبى . ويعنى هذا أن مصروف الزكاة فى القوائم المالية سوف يعادل مبلغ الزكاة المستحق لخزانة الدولة عن السنة. وقد يرى البعض أن فى ذلك انحرافا عن مبدأ الاستحقاق المحاسبى إذا كانت هناك فروقات مؤقتة ناشئة بين صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل المحاسبى فى السنة الحالية أو كانت هناك فروقات مؤقتة فى السنوات السابقة لم تُعكس بالكامل بنهاية السنة السابقة ، وهذا صحيح من الناحية الفنية . وبالتالى قد يرى هذا البعض قياس مصروف الزكاة فى هذه الحالات ، على أساس صافى الدخل المحاسبى كأحد عناصر وعاء الزكاة (بعد تعديله باضافة أو استبعاد الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الزكوى) وإثبات التأثير الزكوى للفروقات المؤقتة (الفرق بين مصروف الزكاة والزكاة المستحقة عن السنة) كزكاة مؤجلة . وقد يؤيد البعض هذا الرأى باتساقه نظريا مع مفهوم المضاهاة (١) بالاضافة إلى اتساقه مع مبدأ الاستحقاق المحاسبى ، وهذا صحيح أيضا من الناحية الفنية البحتة . وعلى الرغم من صحة هذا الرأى من الناحية الفنية البحتة ، لم نر الأخذ به للأسباب التالية :

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

---

(١) يقصد بالمضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهاة فى المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هى : الاثبات المحاسبى والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة.قد يرى البعض أن مفهوم المضاهاة يتطلب قياس مصروف الزكاة للسنة ، الى الحد الذى يرتبط فيه المصروف بصافى الدخل فى وعاء الزكاة ، على أساس صافى الدخل المحاسبى ، بعد استبعاد الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الزكوى .

٢/٥ يعتبر مبدأ موازنة التكلفة المرتبطة بإعداد المعلومات بالمنفعة المتوقعة من المعلومات من المبادئ الأساسية فى أنظمة المعلومات (تعتبر المحاسبة المالية نظاما من أنظمة المعلومات) . وفى رأينا أن المنفعة المتوقعة من المعلومات الناتجة من اتباع الرأى القائل بقياس مصروف الزكاة على أساس صافى الدخل المحاسبى ، كأحد عناصر وعاء الزكاة ، وإثبات التأثير الزكوى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الزكوى ، لا تبرر التكلفة المرتبطة باتباع هذا الرأى ،إذ يتطلب اتباع هذا الرأى متابعة التأثير الزكوى للفروقات المؤقتة على عدة عناصر من عناصر وعاء الزكاة . فبالاضافة الى متابعة تأثير الفروقات المؤقتة على صافى الدخل بين السنوات المختلفة ، قد يكون من الضرورى متابعة تأثيرها على الأرباح المبقاة (أو الخسائر المدورة) فى بداية السنة وكذلك تأثيرها على صافى قيمة الأصول الثابتة فى نهاية السنة . أما المنفعة المتوقعة من المعلومات الناتجة عن اتباع هذا الرأى فتقتصر على مساعدة مستخدم القوائم المالية على تقدير اتجاه التدفقات النقدية الناتجة عن الزكاة فى المستقبل. ولقد أخذ المعيار ببديل آخر لتحقيق هذا الهدف ، وهو الافصاح عن عناصر وعاء الزكاة الرئيسة ومبالغها .

٣/٥ حددت مفاهيم المحاسبة المالية ، قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب كاحدى الخصائص التى يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة وقد جاء فى الفقرة (٣٢٧) من بيان مفاهيم المحاسبة المالية فى المملكة ما نصه "وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التى تحتويها القوائم

المالية وكيفية عرضها من ناحية ، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى . وبالتالى ، فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة ، كما يتعين على من يقومون باعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات ، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذى يكفل إبلاغ البيانات التى تشملها تلك القوائم " . ومفهوم الزكاة للرجل المسلم العادى هى أنها حصة مقدرة من المال الذى بلغ قدرا محددا (النصاب) يجب صرفه للفئات المحددة شرعا ولا يجوز تأجيله ، ومن ثم قد يترتب على إثبات التأثير الزكوى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل المحاسبى كزكاة مؤجلة الى سوء الفهم وعدم الاستيعاب إلا بالنسبة للفنيين من المحاسبين أو المحللين المهنيين للقوائم المالية .

٦ - **دواعى الحاجة إلى أحكام الافصاح عن الزكاة فى القوائم المالية التى نص عليها المعيار:**

يقضى المعيار بأن تُفصح القوائم المالية للشركة سواءً كانت شركة أموال أو شركة أشخاص عن عناصر وعاء الزكاة ومبالغها ، ونصيب كل حصة من حصص حقوق الملكية من مصروف الزكاة (فى حالة شركة الأموال) أو الزكاة المستحقة على حصص الشركاء الموصين ككل فى وعاء الزكاة والشركاء المتضامنين ككل فى وعاء الزكاة وكذلك لكل حصة من حصص الشركاء (فى حالة شركة الأشخاص) ، ومبلغ مصروف الزكاة المستحق لخزانة الدولة فى نهاية السنة ،والسنوات التى لم تربط عنها الزكاة ربطا نهائيا من قبل مصلحة الزكاة والدخل (فى 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 نقدى إيجابى كاف للوفاء بالتزاماتها المالية عند استحقاقها بما فى ذلك توزيع الأرباح على أصحاب رأس المال (انظر الفقرة رقم ٧٠ من بيان أهداف المحاسبة المالية) .

٧ - قياس مصروف ضريبة الدخل :

١/٧ تعديل صافى الدخل المحاسبى نتيجة للفروقات الدائمة :

يقضى المعيار بقياس مصروف ضريبة الدخل على أرباح الشركات على أساس صافى الدخل المحاسبى بعد تعديله بإضافة أو استبعاد الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى حسب الأحوال .

فإذا افترضنا مثلا أن صافى الدخل المحاسبى لاحدى شركات الأموال الأجنبية التى تزاول نشاطها فى 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 الاعانات والتبرعات هذه الى صافى الدخل المحاسبى من أجل تحديد وعاء الضريبة وقياس مصروف ضريبة الدخل لأغراض القوائم المالية . ويؤدى استبعاد الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى إلى أن يكون مصروف ضريبة الدخل معبرا عن التأثير الضريبى للايرادات والمصروفات والخسائر والمكاسب التى تخص السنة المالية والتى تدخل فى قياس وعاء الضريبة وفقا لمقاييسها المحاسبية (أى المبالغ التى تظهر بها تلك الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر فى قائمة الدخل).

٢/٧ إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة :

يقضى المعيار بقياس مصروف ضريبة صافى الدخل على أساس صافى الدخل المحاسبى بدون استبعاد الفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبىّ وصافى الدخل الضريبى . ويعنى ذلك ، إذا كان هناك فروقات مؤقتة ، أن مصروف ضريبة الدخل سوف يعكس التأثير الضريبى للايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر الداخلة فى وعاء الضريبة ، على أساس المبالغ التى تظهر بها هذه العناصر فى قائمة الدخل وليس على أساس المبالغ التى تظهر بها فى الاقرار الضريبى . ويترتب على ذلك اختلاف مبلغ مصروف ضريبة الدخل عن مبلغ الضريبة المستحقة لخزانة الدولة وفقا للاقرار الضريبى . ويمثل الفرق بين مبلغ الضريبة المستحق ومصروف ضريبة الدخل ، التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى . ويقضى المعيار بإثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة عند نشأتها كضرائب دخل مؤجلة ، وتصنيف ضرائب الدخل المؤجلة بين ما يعتبر منها متداولا وما يعتبر منها غير متداول وفقا لتصنيف الأصول و/أو الخصوم التى نشأت عنها الفروقات المؤقتة المرتبطة بها . كما يقضى المعيار بعكس ضرائب الدخل المؤجلة عندما تُعكس الفروقات المؤقتة المرتبطة بها وذلك وفقا لطريقة التغير الصافى فى ضريبة الدخل المؤجلة (١) .

٣/٧ أسباب إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة :

يقضى المعيار بإثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة عند قياس مصروف ضريبة الدخل ، ولم يقض باثبات تأثيرها عند

---

(١) يحتوى المرفق على مثال لايضاح تطبيق أحكام المعيار.

قياس مصروف الزكاة . وقد يرى البعض فى ذلك تناقضا حيث أن المعيار لم يقض باثبات التأثير الزكوى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل الزكوى وصافى الدخل الضريبى عند قياس مصروف الزكاة . وهذا صحيح ولكنه مُبرر بعدة أسباب وردت فى الفقرة (٥-١ ، ٥-٢ ، ٥-٣) من بيان هذا المعيار.

يرتبط مصروف ضريبة الدخل ارتباطا وثيقا بتحقق الدخل ، وبالتالى يجب أن يُبرز هذا المصروف عن التأثير الضريبى للايرادات التي تدخل فى قياس الضريبة وفقا لمقاييسها المحاسبية وذلك للأسباب التالية (١):

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

جاء فى بيان أهداف المحاسبة المالية فى الفقرة (٧٢) ما نصه " يجب أن يكون قياس الدخل وما يرتبط به من المعلومات التى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية مفيدا بالقدر المستطاع للمستفيدين عند تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدى ، ويعتبر اتباع مبدأ الاستحقاق كأساس لقياس الدخل الدورى أكثر فائدة فى تقييم التدفقات النقدية من اتباع الأساس النقدى لهذا الغرض . إذ أن المنشأة فى

---

(١) تقضي أحكام المعيار الأمريكى عن المعالجة المحاسبية لضريبة الدخل على أرباح الشركات الخاضعة لضريبة الدخل بصفاتها الاعتبارية ، بضرورة اثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبى والدخل المحاسبى عند قياس مصروف ضريبة الدخل حتى يتسق قياس المصروف مع مبدأ الاستحقاق المحاسبى ومفهوم المضاهاة فى المحاسبة المالية . كما يقضى المعيار الدولى رقم (١٢) عن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، باثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبى والدخل المحاسبى وذلك لنفس الأسباب التى دعت المعيار الأمريكى إلى القضاء باثباتها . وأخيرا يقضى المعيار الانجليزى رقم (٨) باثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين الدخل الضريبى والدخل المحاسبى .

صورتها النموذجية ، تمثل تيارا مستمرا من الدخل ، إلا أنه يجب تجزئة هذا التيار لأغراض اعداد القوائم المالية ، إلى مدد زمنية ملائمة . وفضلا عن ذلك فان معاملات المنشأة المعاصرة تؤدى فى معظم الأحوال إلى عدم تزامن العمليات والأحداث والظروف التى يتأثر بها تيار الدخل خلال مدة مالية معينة مع المتحصلات والمدفوعات النقدية التى ترتبط بتلك العمليات والأحداث والظروف . ولا يقتصر إهتمام المستفيدين الخارجيين على العمليات والأحداث والظروف التى يتأثر بها التدفق النقدى فى خلال المدة الحالية فقط ، وانما يمتد اهتمامهم الى العمليات والأحداث والظروف التى تؤثر على التدفق النقدى بعد نهاية تلك المدة المالية أيضا ، ومن ثم فان قياس الدخل على أساس مبدأ الاستحقاق يعتبر أمرا ضروريا ومفيدا فى اعداد القوائم المالية" . يعنى هذا أن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يعكس التأثير الضريبى للايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى دخلت فى قياس صافى الدخل المحاسبى فى السنة الحالية سواء كان التدفق النقدى المرتبط بالمصروف يمثل ضريبة دخل مستحقة لخزانة الدولة فى السنة الحالية ، أو ضريبة دخل دفعتها الشركة لخزانة الدولة فى سنة سابقة ، أو ضريبة دخل يستحق دفعها لخزانة الدولة فى سنة مقبلة . وعلى عكس ذلك ، يعتبر قياس مصروف ضريبة الدخل بمقدار ضريبة الدخل المستحقة لخزانة الدولة فى السنة الحالية فقط إنحرافا عن مبدأ الاستحقاق ، إذا كانت هناك فروقات مؤقتة بين صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى.

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

جاء فى الفقرة (٢٩٨) من بيان مفاهيم المحاسبة المالية ما نصه "يقصد بعملية المضاهاة مقابلة الايرادات بتكلفة الحصول عليها . وتقوم المضاهاة فى المحاسبة على ثلاثة أبعاد مترابطة هى : الإثبات المحاسبى والقياس والمقابلة بين الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر لوحدة محاسبية معينة عن فترة زمنية محددة. والمضاهاة هى العملية التى يتم من خلالها تحديد صافى الدخل (أو صافى الخسارة) لتلك الوحدة المحاسبية عن فترة محاسبية معينة" . ويعنى مفهوم المضاهاة أن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يُعبر عن التأثير الضريبى لصافى الدخل المحاسبى قبل الضريبة من أجل أن تتحمل نتائج أعمال السنة المالية الظاهرة فى قائمة الدخل بتكلفة الضريبة المرتبطة بها.

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

يتمثل التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بين صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى عند نشأتها بمبلغ هذه الفروقات مضروبا بسعر الضريبة لأعلى شريحة من شرائح دخل الشركة الخاضع لضريبة الدخل على أرباح الشركات (السعر الهامشى للضريبة) ، نظرا لكون سعر الضريبة تصاعدى . وبالتالى يتم إثبات التأثير الضريبى للفرق المؤقت فى السنة

التى نشأ فيها على هذا الأساس ، كضريبة دخل مؤجلة (١) .
وهناك طريقتان لإثبات عكس ضريبة الدخل المؤجلة (التى تم اثباتها عند نشأة الفرق المؤقت) عندما يُعكس الفرق المؤقت فى المستقبل كالآتى :

- طريقة التغير الاجمالى فى ضريبة الدخل المؤجلة :

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

- طريقة التغير الصافى فى ضريبة الدخل المؤجلة :

تتطلب هذه الطريقة إثبات التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة بالسعر الهامشى للضريبة للسنة التى تنشأ فيها تلك الفروقات وعكس التأثير الضريبى للفروقات المؤقتة

---

(١) قد يترتب على الفرق المؤقت عند نشأته زيادة صافى الدخل الضريبى (وبالتالى الضريبة المستحقة لخزانة الدولة) عن صافى الدخل المحاسبى (وبالتالى مصروف الضريبة) أو العكس . وفى الحالة الأولى تمثل ضريبة الدخل المؤجلة مبلغا مدفوعا مقدما لخزانة الدولة . أما فى الحالة الثانية (زيادة صافى الدخل المحاسبى وبالتالى مصروف الضريبة عن صافى الدخل الضريبى وبالتالى الضريبة المستحقة لخزانة الدولة) فتمثل ضريبة الدخل المؤجلة التزاما على الشركة مرتبطا بنتائج أعمال السنة الحالية يستحق دفعه لخزانة الدولة فى سنة مقبلة.

بالسعر الهامشي للضريبة للسنة التي تُعكس فيها تلك الفروقات ، وبالتالي لا تتطلب هذه الطريقة من الشركة الاحتفاظ بسجلات لتتبع التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة وفقاً 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 الاجمالي في ضريبة الدخل المؤجلة من ناحية ، ونظرا لعدم اختلاف النتيجة التي تتوصل اليها 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 <u>دواعي الحاجة الى التقييم الدوري للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة</u> :

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

---

(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 يتوقع 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 الاجمالي وطريقة التغير الصافي في ضرائب الدخل المؤجلة .

زيادة الضريبة المستحقة لخزانة الدولة عن مصروف ضريبة الدخل وبالتالى تكون ضريبة الدخل المؤجلة ذات رصيد مدين (مدفوع مقدما) . ويرتبط تحقق ضريبة الدخل المؤجلة المدينة بتحقق الدخل فى السنة او السنوات التى تُعكس أثناءها الفروقات المؤقتة المرتبطة بالضريبة المؤجلة. وبالتالى يقضى المعيار بالتقييم الدورى للقيمة المتوقع تحقيقها لضرائب الدخل المؤجلة المدينة ، فإذا كان هناك مايشير إلى أن الشركة لن تحقق دخلا كافيا فى السنة أو السنوات التى تُعكس أثناءها الفروقات المؤقتة ، كان من الواجب إطفاء ضريبة الدخل المؤجلة المدينة المرتبطة بتلك الفروقات كمصروف لضريبة الدخل (٣) .

٨ - دواعى الحاجة إلى أحكام الإفصاح عن ضريبةالدخل فى القوائم المالية التى نص عليها المعيار :

يقضى المعيار بأن تُفصح القوائم المالية عن ضريبة الدخل المستحقة والمؤجلة للسنة الحالية ، وأنواع الفروقات الدائمة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى ، وأنواع الفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى التى نشأت خلال السنة ، وضريبة الدخل المستحقة والتى لم يتم سدادها لخزانة الدولة ، ومصروف ضريبة الدخل لكل حصة من حصص رأس المال الخاضع لضريبة الدخل ، والسنوات التى لم تربط عنها الضريبة ربطا نهائيا ، وذلك بالنسبة لشركات الأموال الخاضعة لضريبة الدخل ، أما بالنسبة لشركات الأشخاص (أو شركات الأموال التى تعامل معاملة شركات الاشخاص) والتى يخضع الشركاء فيها لضريبة الدخل بصفاتهم الشخصية كمالكين ، فيقضى المعيار بأن تُفصح القوائم المالية عن ضريبة الدخل المستحقة على هؤلاء الشركاء ولكل حصة من حصص رأس المال . وتعود الحاجة الى هذه المتطلبات الى نفس الأسباب التى أدت إلى متطلبات الافصاح عن الزكاة فى القوائم المالية والتى وردت فى الفقرة (٦) من بيان هذا المعيار .

---

(٣) يقضى بهذا أيضا المعايير الأمريكية والانجليزية والدولية .

مرفـــق

مثال لتوضيح تأثير الفروقات المؤقتة بين صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى علي مصروف ضريبة الدخل وضرائب الدخل المؤجلة

الافتراضات :

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

٢ - صافى 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 صافى الدخل المحاسبى وصافى الدخل الضريبى .

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 - فى 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 لصافى الدخل الذى لا يزيد عن ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال حوالى ٣٧٪ ، ومتوسط سعر الضريبة على الدخل الذى لا يزيد عن ٢,٠٠٠,٠٠٠ ريال حوالى ٤١٪ .

أولا : يوضح الجدول التالى صافى الدخل الضريبى وصافى الدخل المحاسبى ومصروف ضريبة الدخل والضريبة المستحقة لكل سنة من الخمس سنوات الأولى:

صافى الدخل الضريبى ريال	صافى الدخل المحاسبى ريال	البيان
١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	صافى الدخل قبل الاستهلاك والضريبة
(١٠٠,٠٠٠)	(٢٠٠,٠٠٠)	الاستهلاك
٩٠٠,٠٠٠	٨٠٠,٠٠٠	صافى الدخل قبل الضريبة
x ٣٧٪	٣٧٪	سعر الضريبة
٣٣٣,٠٠٠	٢٩٦,٠٠٠	الضريبة المستحقة ومصروف الضريبة

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 السنوى
٣٧,٠٠٠	ريال	ضريبة الدخل المؤجلة

ثالثا : القيد السنوى 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 x ٥ سنوات = ١٨٥,٠٠٠ ريال

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

خامسا : يوضح الجدول التالى صافى الدخل الضريبى 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 الثابتة الثانية .

صافى الدخل الضريبى ريال	صافى الدخل المحاسبي ريال	البيان
٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٠٠٠,٠٠٠	صافى 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	صافى الدخل قبل الضريبة

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

١,٧٠٠,٠٠٠ ريال x 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 الصافى فى ضرائب الدخل أو طريقة التغير الاجمالى فى ضرائب الدخل لاثبات تأثير الفروقات المؤقتة عند عكسها .

١ - مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل المؤجلة وفقا لطريقة التغير الصافى فى ضرائب الدخل المؤجلة :

١/١ مصروف ضريبة الدخل :

١,٦٠٠,٠٠٠ ريال	صافى الدخل المحاسبى
٤١٪	سعر الضريبة
٦٥٦,٠٠٠ ريال	مصروف الضريبة السنوى

٢/١ التغير السنوى فى ضرائب الدخل المؤجلة =
٦٩٧,٠٠٠ - ٦٥٦,٠٠٠ = ٤١,٠٠٠ ريال

٣/١ القيد السنوى لاثبات 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 فى نهاية الخمس سنوات الثانية :

١٨٥,٠٠٠ ريال	رصيد الحساب فى نهاية الخمس سنوات الأولى
٢٠٥,٠٠٠	الاضافة السنوية ٤١,٠٠٠ ريال x ٥ سنوات
٣٩٠,٠٠٠ ريال	

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

١/٢ مصروف ضريبة الدخل :

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

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 لاثبات 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/ ضرائب 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
(١٨٥,٠٠٠)		المعكوسة (٣٧,٠٠٠ ريال x ٥ سنوات)
		التأثير الضريبي للفروقات المؤقتة
٤١٠,٠٠٠		الناشئة (٨٢,٠٠٠ ريال x ٥ سنوات)
٤١٠,٠٠٠	ريال	رصيد الحساب