

معييار المراسبة المصرى

رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

ضرائب الدخل

المحتويات

فقرات

	مقدمة المعيار
	هدف المعيار
٤-١	نطاق المعيار
٦-٥	تعريفات
١١-٧	الأساس الضريبي
	الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية و بالأصول الضريبية الجارية
١٤-١٢	الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة و بالأصول الضريبية المؤجلة
٤٥-١٥	الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة
١٨-١٥	تجميع الأعمال
١٩	الأصول المدرجة بالقيمة العادلة
٢٠	الشهرة
٢١	الاعتراف الأولي بأصل أو بالتزام
٢٣-٢٢	الفروق المؤقتة القابلة للخصم
٣٣-٢٤	الشهرة
٣٢	الاعتراف الأولي بأصل أو بالتزام
٣٣	الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم
٣٦-٣٤	إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها
٣٧	الاستثمارات فى شركات تابعة و الفروع و الشركات الشقيقة
٤٥-٣٨	والمشروعات المشتركة

٥٦-٤٦	القياس
ج ٦٨-٥٧	الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة
٦٠-٥٨	البنود المعترف بها فى الأرباح أو الخسائر
أ٦٥-أ٦١	البنود المعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر
٦٨-٦٦	الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال
	الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبينة
ج ٦٨-أ٦٨	على أسهم
٧٨-٦٩	العرض فى القوائم المالية
٧٠-٦٩	الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية
٧٦-٧١	المقاصة
٧٨-٧٧	عبء الضريبة
٧٧	عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى
	فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة
٧٨	بالعملة الأجنبية
٨٨-٧٩	الإفصاح

مقدمة معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥

يحتوى هذا المعيار على المعالجة المحاسبية وأمثلة عن بعض الممارسات الضريبية التى قد لا يوجد لها مثيل فى التشريعات الضريبية المصرية، إلا أنها موجودة فى التشريعات الضريبية لمناطق أخرى من العالم. وقد تم الإبقاء عليها فى المعيار كما هى موجودة فى المعيار الدولى من أجل التعرف على هذه المعالجات لتكون إرشاداً للمنشآت التى لها كيانات أجنبية تعمل خارج مصر وتلتزم بتطبيق هذه التشريعات الضريبية.

معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٤) المعدل ٢٠١٥ ضرائب الدخل

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. و يتمثل الموضوع الرئيسى فى المحاسبة عن ضرائب الدخل فى كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر فى قائمة المركز المالى للمنشأة .

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى فى الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها فى القوائم المالية للمنشأة .

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام فى القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام ، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب فى المستقبل أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية ، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل (الأصل الضريبي المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التى تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات والأحداث الأخرى ، ولذلك فإن العمليات والأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها فى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) يتم الاعتراف بالآثار الضريبية المرتبطة بها فى الأرباح أو الخسائر(قائمة الدخل) أيضاً. أما العمليات و الأحداث الأخرى التى يتم الاعتراف بها خارج الأرباح أو الخسائر (إما فى بنود الدخل الشامل الأخرى أو مباشرة فى حقوق الملكية) فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً خارج الأرباح أو الخسائر، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغى أن يؤثر فى قيمة الشهرة التى تنشأ من تجميع الأعمال أو فى أية قيمة تزيد عن حصة المشتري فى القيمة العادلة فى أصول والتزامات الشركة المقنتاه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، و يتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق فى الخصم الضريبي(*) غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بـضرائب الدخل.

(*) أهم صور الحق فى الخصم الضريبي هى خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة .

نطاق المعيار

- ١- يطبق هذا المعيار فى المحاسبة عن ضرائب الدخل.
- ٢- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التى تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التى سددها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.
- ٣- ملغاة .
- ٤- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٢) "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق فى خصم ضريبي معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التى قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات

- ٥- تستخدم المصطلحات التالية فى هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:
الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.
الربح الضريبي (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبي و القواعد التى تضعها الإدارة الضريبية و الذى تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل .
العبء الضريبي (الضرائب المستردة): هو القيمة الإجمالية التى تدخل فى تحديد صافى ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
الضريبة الجارية: هى قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافى الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة.
الالتزامات الضريبية المؤجلة: هى قيمة ضرائب الدخل التى يستحق سدادها فى الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هى قيمة الضرائب التى يستحق استردادها فى الفترات المستقبلية فيما يتعلق بـ: (أ) الفروق المؤقتة المخصومة (أى القابلة للخصم من الربح الضريبى فى الفترات المستقبلية).

و (ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة و المرحلة للفترات التالية.

و (ج) الخصم الضريبى^(*) غير المستخدم و المرحل للفترات التالية .

الفروق المؤقتة: هى الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات فى قائمة المركز المالى والأساس الضريبى لهذه الأصول أو الالتزامات ، و تتمثل الفروق المؤقتة إما فى :

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: و هى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم : وهى الفروق المؤقتة التى سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى الفترات المستقبلية وذلك عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام .

الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام : هو القيمة المتعلقة بهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية .

٦- العبء الضريبى (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجارى (الضريبة المستردة عن الفترة) و العبء الضريبى المؤجل (الإيراد الضريبى المؤجل).

الأساس الضريبى

٧- الأساس الضريبى لأصل ما هو القيمة التى سوف تخصم للأغراض الضريبية (أى لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا الاقتصادية الخاضعة للضريبة التى ستندفق أو ترد للمنشأة استرداداً للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبى لهذا الأصل يكون مساوياً للقيمة الدفترية.

(*) أهم صور الخصم الضريبى هى خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق فى الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

أمثلة:

- ١- تكلفة آلة ١٠٠ ، و للأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠ من تكلفة الآلة خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة المتبقية لهذه الآلة فى الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند التصرف فى الآلة ، و سوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة و أية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضاً ، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠.
- ٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدى، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.
- ٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠ ، و قد تم إدراج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠.
- ٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ و لا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، وحيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠.
- ٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠ ، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى لهذا القرض هو ١٠٠.

٨- يتمثل الأساس الضريبى للالتزام فى قيمته الدفترية مخصوصاً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية ، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبى قيمته الدفترية مخصوصاً منها أى مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً .

أمثلة:

- ١- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة صفراً.

- ٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها على أساس نقدى لذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المحصلة مقدماً صفرًا .
- ٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية ، لذلك يكون الأساس الضريبى للمصروفات المستحقة ١٠٠ .
- ٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠ . والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبى للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠ .
- ٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠ . فإذا كان سداد القرض لن يكون له اثر ضريبى ، لذلك يكون الأساس الضريبى للقرض ١٠٠ .

- ٩- بعض البنود لها أساس ضريبى لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والالتزامات فى قائمة المركز المالى، على سبيل المثال: تكاليف الأبحاث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبى عن الفترة التى حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبية إلا فى فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبى لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التى ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها فى فترات مستقبلية ، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفرًا فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً .
- ١٠- عندما لا يكون الأساس الضريبى للأصل أو الالتزام ظاهراً فى حينه، فإنه من المفيد أن نأخذ فى الاعتبار المبدأ الأساسى الذى بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبى المؤجل عندما يودى تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام فى المستقبل إلى سداد ضرائب اكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثاراً ضريبية.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية وبالأصول الضريبية الجارية

١٢- يتم الاعتراف بالضرائب الجارية للفترة الحالية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل فى الفترة الحالية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات فيتم الاعتراف بهذه الزيادة كأصل.

١٣- يتم الاعتراف بالميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة كأصل.

١٤- عندما تستخدم الخسارة الضريبية فى استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل فى الفترة التي حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بدرجة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة وبالأصول الضريبية المؤجلة

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبى المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلى :

(أ) الاعتراف الأولي بالشهرة .

أو (ب) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام للعملية التي:

(١) ليست لتجميع الأعمال.

و(٢) لا تؤثر على صافى الربح المحاسبى و لا على الربح الضريبى (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات فى شركات تابعة و فروع وشركات شقيقة و حصص فى مشروعات مشتركة يتم الاعتراف بها كالتزام ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٣٩".

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم استردادها فى شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى الفترات المستقبلية، و عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه الضريبى فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن القيمة التي سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل

فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة ، ويمثل الالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا الفرق فى الفترات المستقبلية التزاماً ضريبياً مؤجلاً، وعندما تسترد المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت ويظهر لدى المنشأة كربح ضريبى ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية خارجة من المنشأة فى شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات التى تم ذكرها فى الفقرات "١٥"، "٣٩".

مثال:

أصل تكلفته ١٥٠ و قيمته الدفترية ١٠٠. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ و سعر الضريبة ٢٥%.

الأساس الضريبى للأصل هو ٦٠ (١٥٠) تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبى (٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل و قدرها ١٠٠، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبى قيمته ٦٠ فقط . وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ والأساس الضريبى لهذا الأصل ٦٠ هو فرق مؤقت قدره ٤٠. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبى مؤجل قدره ١٠ = (٤٠ × ٢٥%) تمثل قيمة ضرائب الدخل التى سوف تسدها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبى للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها لأغراض الربح الضريبى فى فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزام. وفيما يلى أمثلة على هذا النوع من الفروق والتى تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب و بالتالى يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة :

(أ) قد يختلف الإهلاك المستخدم فى تحديد صافى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) عن الإهلاك المستخدم فى تحديد الربح المحاسبى، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبى له والذى يتمثل فى تكلفته الأصلية ناقصاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبى للفترة الحالية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبى مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبى معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبى أبطأ من الإهلاك المحاسبى، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبى مؤجل).

و(ب) قد ترسمل تكلفة التطوير وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبى. ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم فى نفس الفترة التى نشأت فيها . مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفرًا لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي فى نفس فترة حدوثها، و يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل فى الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير و بين أساسها الضريبي الذى يبلغ صفرًا فى هذه الحالة .

١٨- تنشأ الفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس قيمها العادلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "١٩").

أو (ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠").

أو (ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٢١").

أو (د) يكون الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته الدفترية الأولية مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح حكومية غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرتين "٢٢" ، "٣٣").

أو (هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "٣٨" إلى "٤٥").

تجميع الأعمال

١٩- مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء فى عملية تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء. وتنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة ، على سبيل المثال: عندما تزداد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة ولكن يظل الأساس الضريبي لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بقيمتها العادلة أو بقيمة إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصرى الخاص "بالأدوات المالية").

وعندما يسمح التشريع الضريبي بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية ، فإن الأساس الضريبي للأصل يعدل لينفق مع قيمته الدفترية المعدلة وبالتالي لا ينتج عنها فروق مؤقتة ، أما إذا كان التشريع الضريبي لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فإن الأساس الضريبي للأصل لا يتم تعديله ، و يؤدي ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل وبين أساسه الضريبي يترتب عليه التزام أو أصل ضريبي مؤجل و تسرى هذه القاعدة حتى إذا :

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففى هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففى هذه الحالة سينتهى الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها .

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس زيادة (أ) عن (ب) أدناه :

(أ) إجمالى :

(١) المقابل المحول مقاساً طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) والذى يتطلب عادة القيمة العادلة فى تاريخ الاستحواذ .

و(٢) قيمة الحقوق غير المسيطرة فى المنشأة المستحوذ عليها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

و(٣) فى تجميع الأعمال على مراحل ، القيمة العادلة فى تاريخ الاستحواذ لحقوق ملكية المنشأة المستحوذة والتى كانت تحتفظ بها فى المنشأة المستحوذ عليها .

(ب) صافى قيمة الأصول المستحوذ عليها والإلتزامات التى تم الإلتزام بها فى تاريخ الاستحواذ مقاسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩).

وعندما لا يسمح التشريع الضريبي باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبي للشهرة في هذه الحالة يساوى صفرًا ، ويرتبط على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها ، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبي المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا بقيمة باقية (عندما تنتهي أو تضمحل) و إثبات الالتزام الضريبي المؤجل سيرفع من قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل

٢١- الإنخفاض اللاحق في التزام ضريبي مؤجل لم يتم الاعتراف به نظراً لنشأته من الاعتراف الأولى للشهرة يعامل على أنه قد نشأ من الاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يتم الاعتراف به طبقاً للفقرة "١٥(أ)". فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة في عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ لها أساس ضريبي صفر فإن الفقرة "١٥(أ)" تمنع المنشأة من الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج . وإذا أعترفت المنشأة لاحقاً بخسارة إضمحلال في هذه الشهرة بمبلغ ٢٠ ينخفض مبلغ الفرق المؤقت الضريبي المتعلق بالشهرة من ١٠٠ إلى ٨٠ وينتج عن ذلك إنخفاض في قيمة الالتزام الضريبي المؤجل غير المعترف به . ويعامل الإنخفاض في قيمة الالتزام الضريبي المؤجل غير المعترف به على أنه متعلق بالاعتراف الأولى للشهرة وبالتالي لا يجوز الأعترف به طبقاً للفقرة "١٥(أ)".

٢١- مع هذا فإن الإلتزامات الضريبية المؤجلة عن فروق ضريبية مؤقتة يتم الاعتراف بها في حدود عدم نشأتها من الاعتراف الأولى للشهرة . فعلى سبيل المثال إذا أعترفت منشأة في عملية تجميع أعمال بشهرة بمبلغ ١٠٠ مسموح بخصمها للأغراض الضريبية بسعر ٢٠% سنوياً اعتباراً من سنة الاستحواذ . في هذه الحالة يكون الأساس الضريبي للشهرة هو مبلغ ١٠٠ عند الاعتراف الأولى و ٨٠ في نهاية سنة الاستحواذ . فإذا ظلت القيمة الدفترية للشهرة في نهاية سنة الاستحواذ بدون تغيير بمبلغ ١٠٠ ينشأ فرق ضريبي مؤقت بمبلغ ٢٠ في نهاية تلك السنة . وحيث أن الفرق الضريبي المؤقت لا يتعلق بالاعتراف الأولى للشهرة ، يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك .

وعند سماح التشريع الضريبي باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما في حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير في الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة و يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٢٢- قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولى بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك : إذا كان جزءاً من أو إجمالى تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبى لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التى أدت إلى الاعتراف الأولى للأصل أو للالتزام كالاتى :

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر فى قيمة الشهرة أو فى المبلغ الذى يزيد عن تكلفة حصة المستحوذ فى صافى القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المستحوذ عليها (راجع الفقرة "١٩") .

(ب) إذا أثرت العملية فى أى من الربح المحاسبى أو الربح الضريبي، تعترف المنشأة بأى التزام أو أصل ضريبي مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو بالإيراد الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك فى الأرباح أو الخسائر (بقائمة الدخل) (راجع الفقرة "٥٩").

(ج) إذا لم تكن العملية عملية تجميع أعمال ولم تؤثر فى كل من الربح المحاسبى و الربح الضريبي عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام ، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو بالأصل الضريبي المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو بالالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل فى قيمة الأصل أو الالتزام ، ولا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار فى شركات تابعة وفروع وشركات شقيقة والحصص فى مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبي مؤجل (راجع الفقرتين "١٥" و "٢٤").

مثال يوضح الفقرة "٢٢ ج"

تنوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الانتاجى البالغ ٥ سنوات و تتخلص منه فى النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفرأ ، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠% ، و لا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة و لا يتم خصم أية خسائر رأسمالية.

عندما تسترد القيمة الدفترية للأصل ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠ ، و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠ ، و تحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠ . و لا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية: العرض" ، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثل السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالالتزام و الجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها .

وعند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "١٥ب" لا يسرى على هذه الحالة ، وبالتالي على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "٦١أ" فإن الضريبة المؤجلة تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبي المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبي مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٢٤- يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذى يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولى بأصل أو التزام: (أ) فى عملية لا تمثل تجميع أعمال .

و (ب) فى تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير فى كل من الربح المحاسبي و الربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

و مع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار فى شركات تابعة أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص فى مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٤".

٢٥- من الطبيعي عند الاعتراف بالالتزام أن تسدد قيمته الدفترية فى الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة ، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبي فى فترة لاحقة للفترة التى تم الاعتراف فيها بالالتزام، فى مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبي، ويترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبي. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التى سيتم استردادها أو توفيرها فى الفترات المستقبلية.

مثال

اعترفت منشأة بالتزام قيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما لن يتم خصم تكلفة الضمان للأغراض الضريبية إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج. و كان سعر الضريبة ٢٠%.

الأساس الضريبي للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام في الفترات المستقبلية). و عند سداد الالتزام بقيمة الدفترية ، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبي في المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب المسددة في المستقبل بمبلغ $20 = (100 \times 20\%)$. الفرق بين القيمة الدفترية ١٠٠ والأساس الضريبي صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره $20 = (100 \times 20\%)$ بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافي ربح ضريبي في الفترات المستقبلية يكفي لمقابلة التخفيض في سداد الضريبة.

٢٦- وفيما يلي أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبي مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبي إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد ، و ينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام و أساسه الضريبي الذي عادة ما يكون صفرأ ، و يترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبي مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في صورة خصم من الربح الضريبي عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) مع وجود بعض الإستثناءات المحدودة يتم الاعتراف بتكاليف الأبحاث كمصروف لتحديد الربح المحاسبي وذلك في الفترة التي تم تكبدها فيها إلا أنه قد لا يكون مسموحاً خصمها في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) إلا في فترات مقبلة ، فإن الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف الأبحاث المتمثلة في المبلغ الذي ستسمح مصلحة الضرائب من خصمه خلال الفترات المقبلة وبين القيمة الدفترية وباللغة صفر يتم معالجته كفرق مؤقت ينتج عن أصل ضريبي مؤجل .

(ج) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ تجميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به فى تحديد الربح الضريبي إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوز عليه أقل من أساسه الضريبي. وفى كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة فى الشهرة (راجع الفقرة "٦٦").

(د) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "٢٠"). و ينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبي للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم فى تحديد الربح الضريبي فى الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة فى التخفيضات فى الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفى لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم .

٢٨- تكون الأرباح الضريبية متوقع توفيرها لإستخدامها فى الفرق المؤقت المسموح بخصمه عندما يكون هناك فروق ضريبية مؤقتة كافية متعلقة بنفس مصلحة الضرائب وبفس المنشأة الخاضعة للضريبة والمتوقع ردها فى :

(أ) فى نفس الفترة التى من المتوقع فيها رد الفرق المؤقت المسموح بخصمه.

(ب) فى الفترات التى من الممكن فيها ترحيل الخسائر الضريبية الناتجة من أصل ضريبي مؤجل.

فى مثل هذه الحالات يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل فى الفترة التى نشأ فيها الفرق الضريبي المؤقت.

٢٩- إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ فى الاعتبار أى فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبي فينبغى الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة فى حدود الأرباح الضريبية المتوقعة و تكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الربح الضريبي المستقبلى بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة ، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من

الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرتين "٣٣" و "٣٤"). و يعتمد التخطيط الضريبى على التشريع الضريبى السارى والاستفادة مما يتيح هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبى ، ومن أمثلة ما يتيح بعض التشريعات الضريبية فى هذا المجال ما يلى :

- بيع وإعادة استئجار بعض الأصول التى ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة فى أساسها الضريبى .

- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة و شراء استثمار آخر بدلاً منه يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

٣٠- ملغاة .

٣١- ملغاة.

٣٢- ملغاة.

الشهرة

٣٢أ - إذا كان الرصيد الدفترى للشهرة الناتجة عن تجميع أعمال أقل من أساسها الضريبى فإن الفرق يودى إلى ظهور أصل ضريبى مؤجل . ويتم الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل من الاعتراف الأولى للشهرة كجزء من المحاسبة عن تجميع الأعمال إلى المدى الذى يتوقع فيه أن الربح الضريبى سيتحقق والذى سيتم عن طريقه استخدام الفرق المؤقت القابل للخصم .

الاعتراف الأولى بأصل أو بالتزام

٣٣- من بين الحالات التى ينشأ عنها أصل ضريبى مؤجل عند الاعتراف الأولى بأحد الأصول ، خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة بها للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصماً مماثلاً للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك ، أى أساسه الضريبى، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبى و يترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح الحكومية محاسبياً كإيراد مؤجل و ينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل و أساسه الضريبى البالغ صفراً ، و يترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

و أيا كانت الطريقة المحاسبية التى ستتبعها المنشأة فى عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح فى الفقرة "٢٢".

الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم

٣٤- يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذى يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي فى المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم .

٣٥- القواعد التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية والحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم هى نفسها التى تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. ومع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبي فى المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التى يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم إلا فى حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبي سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم. وفى مثل هذه الحالات فإن الفقرة "٨٢" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبي المؤجل و بيان الأدلة التى تؤيد الاعتراف به .

٣٦- عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبي كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم تدرس المنشأة الشروط التالية :

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

و (ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

و (د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبي (راجع الفقرة "٢٩") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبي خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة و الحق الضريبي غير المستخدم .

ولا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل فى حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبي كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧- تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى تاريخ نهاية كل فترة مالية وتعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التى لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذى أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي المؤجل، على سبيل المثال: التحسن فى الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبي كاف فى المستقبل لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل وفق المعايير الموضحة فى الفقرة "٢٤" أو "٣٤". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة فى تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "٦٧" و "٦٨").

الاستثمارات فى شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة

٣٨- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات فى الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص فى المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي (الذى يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ فى عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

(ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة قائمة فى دول مختلفة .

(ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار فى شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة فى القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار فى القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار فى قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أو يقيم إعادة التقييم.

٣٩- على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع و الشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التى يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصص قادراً على أن يتحكم فى توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس فى المستقبل المنظور.

٤٠- إذا كانت الشركة الأم تتحكم فى سياسة توزيع الأرباح فى شركتها التابعة، فهى بهذا تكون قادرة على التحكم فى توقيت عكس أو استرداد الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما فى ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملة الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملى عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التى يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة فى المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات فى الفروع.

٤١- يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات فى أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة و يترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبي مؤجل (وفقاً للفقرة "٢٤") و يتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة فى الأرباح والخسائر (راجع الفقرة "٥٨").

٤٢- لا يستطيع المستثمر فى شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون فى وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك إتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة فى المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار فى الشركة الشقيقة. وفى بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التى يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار فى الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى.

فى مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبي المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣- تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص فى المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم . وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم فى توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح فى المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبي المؤجل.

٤٤- تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة إلى المدى الذى يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أى تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) فى المستقبل المنظور.

و (ب) وجود ربح ضريبي مستقبلاً يمكن استخدامه لهذه الفروق المؤقتة.

٤٥- لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و الحصص فى المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة فى الفقرة "٢٨".

القياس

٤٦- تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الحالية والفترة السابقة بالقيمة المتوقعة سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية فى تاريخ نهاية الفترة المالية.

٤٧- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقعة أن تكون مطابقة فى الفترة التى يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى صدرت حتى تاريخ نهاية الفترة المالية أو فى سبيلها لأن تصدر.

٤٨- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التى تم إصدارها فعلاً.

٤٩- فى حالة استخدام أسعار ضريبية بنظام الشرائح يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية باستخدام متوسط الأسعار الذى من المتوقع تطبيقه على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) خلال الفترات التى من المتوقع أن يتم فيها عكس الفروق المؤقتة.

٥٠- ملغاة.

٥١- يجب أن تعكس عملية قياس الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التى يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة فى تاريخ نهاية الفترة المالية عن الطريقة التى سيتم بها استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها و التزاماتها.

٥١أ- ملغاة.

٥١ب- ملغاة.

٥٢- ملغاة.

٥٣- لا يتم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

٥٤- يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة بدرجة يعتمد عليها جدولة زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه فى معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم خصم الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة إلى قيمتها الحالية .

٥٥- تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية ، كما فى حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)).

٥٦- يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي فى تاريخ نهاية كل فترة مالية، و يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلى باستيعاب الأصل الضريبي المؤجل أو جزء منه. و يلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبي المؤجل لقيمه السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبي كاف لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل .

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧- تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية و المؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التى تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث . (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ ج") التى تتناول هذا المبدأ.

البنود التى يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر

٥٨- يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج فى ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التى تنشأ فيها بالضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر سواء فى قائمة الدخل الشامل الأخرى أو ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨").

٥٩- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبى فى فترة بينما يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى فترة مختلفة. فى مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل. من أمثلة ذلك عندما :

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبى على أساس استحقاق زمنى طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (١١) بينما قد تدرج فى الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

(ب) تتم رسملة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٣) ، ويجرى استهلاكها فى الأرباح أو الخسائر فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها .

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبى المؤجل.

(ج) التغير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

و يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببنود سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

البنود التى يعترف بها خارج الأرباح أو الخسائر

٦١- ملغاة

٦١- يعترف بالضرائب الجارية والضرائب المؤجلة خارج الأرباح أو الخسائر إذا كانت تتعلق ببنود تم الاعتراف بها - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة - خارج الأرباح أو الخسائر. وبالتالي فإن الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة والمتعلقة ببنود تم الاعتراف بها فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة :

(أ) فى الدخل الشامل الآخر يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر.

(ب) مباشرة فى حقوق الملكية يتم الاعتراف بها مباشرة فى حقوق الملكية.

٦٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة بأن يعترف بها فى الدخل الشامل الآخر. ومن أمثلة هذه البنود ما يلى:

(أ) ملغاة .

(ب) ملغاة.

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للأنشطة الأجنبية (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)).

(د) ملغاة .

٦٢- تتطلب أو تسمح معايير المحاسبة المصرية لبنود محددة أن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية ومن أمثلة هذه البنود ما يلى :

(أ) تسوية الرصيد الإفتتاحى للأرباح المرحلة الناتجة عن التغيير فى سياسة محاسبية تم تطبيقها بأثر رجعى أو بتصحيح خطأ (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٥)).

(ب) المبالغ الناتجة عن الاعتراف الأولى لمكون حقوق ملكية فى أداء مالية مركبة (راجع فقرة "٢٣").

٦٣- قد يصعب فى بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) يكون هناك أسعار ضريبة دخل تدريجية ويكون من الصعب تحديد السعر الذى سيطبق على مكون محدد من الربح المحاسبى (الخسارة المحاسبية) التى تم فرض الضريبة عليه .

(ب) يكون التغيير فى سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة فى أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو أنه يجب تخفيضه و يكون الأصل الضريبي المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق الاعتراف به خارج الأرباح أو الخسائر.

فى مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببند أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع فى مثل هذه الظروف.

٦٤- ملغاة. .

٦٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبى لهذا الأصل فى فترة سابقة أو لفترة مستقبلية ، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبى والتسوية فى الأساس الضريبي للأصل يتم الاعتراف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترات التى حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبى فى فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار الضريبية فى الأرباح أو الخسائر.

٦٥-أ عندما تقوم المنشأة بإجراء توزيعات أرباح أسهم لمساهميها قد يتطلب منها استقطاع جزء من تلك التوزيعات كضريبة عن المساهمين ، ويتم تحميل هذا المبلغ المدفوع أو المستحق الدفع للسلطات الضريبية على حقوق الملكية كجزء من أرباح الأسهم .

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

٦٦- كما هو موضح بالفقرتين "١٩" و "٢٦ج" ، قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذى يفى بمعايير الاعتراف الموضحة فى الفقرة "٢٤") أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والالتزامات محددة فى تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر فى الشهرة أو فى الزيادة فى حصة المستحوذ فى القيمة العادلة لصادف الأصول و الالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ . ومع هذا فطبقاً للفقرة "١٥أ" ، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبي لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٦٧- كنتيجة لتجميع الأعمال فإن توقعات استرداد الأصل الضريبي المؤجل الناشئ قبل الاستحواذ قد تتغير وقد يعتبر المستحوذ أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوذ قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبي المستقبلي للمنشأة المستحوذ عليها. فى مثل هذه الحالات، يعترف المستحوذ بالأصل الضريبي المؤجل ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوذ هذا الأصل الضريبي فى الحسبان عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة فى حصته فى صافى القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوذ عليها عن تكلفة الاستحواذ .

٦٨- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال ولكن تتحقق تلك الشروط فى تاريخ لاحق ، تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل المستحوذ عليه والذي سيتحقق بعد تجميع الأعمال كالاتى :

(أ) يتم استخدام المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها خلال الفترة لتخفيض القيمة الدفترية للشهرة المتعلقة بهذا الاستحواذ . فإذا كان الرصيد الدفترى للشهرة يساوى صفرًا يتم الاعتراف بأى مبلغ متبقى من المزايا الضريبية المؤجلة فى الأرباح أو الخسائر .

و (ب) يتم الاعتراف بكل المزايا الضريبية المؤجلة المستحوذ عليها الأخرى فى الأرباح أو الخسائر (أو خارج الأرباح أو الخسائر إذا تطلب هذا المعيار ذلك).

الضريبة الجارية والمؤجلة الناتجة عن معاملات المدفوعات المبنية على أسهم

٦٨-أ- قد يستحق للمنشأة خصم ضريبي (أى مبلغ قابل للخصم عند تحديد الربح الخاضع للضريبة) متعلق بمزايا عاملين دفعت بأسهم أو بخيارات أسهم أو بأية أدوات أخرى فى حقوق ملكية المنشأة . وقد يختلف مبلغ الخصم الضريبي عن مصروف المزايا المتراكم ذو الصلة وقد ينشأ فى فترة مالية لاحقة . فعلى سبيل المثال قد تعترف المنشأة بمصروف معين لإستهلاك خدمات الموظفين التى تحصل عليها كمقابل لخيارات الأسهم الممنوحة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٩) ولا تحصل على خصم ضريبي حتى تتم ممارسة خيارات الأسهم مع قياس الخصم الضريبي على أساس سعر أسهم المنشأة فى تاريخ ممارسة الحق .

٦٨ب- فيما يتعلق بتكاليف البحث التى تمت مناقشتها فى الفقرتين "٩" و "٢٦(ب)" من هذا المعيار ، يكون الفرق بين الأساس الضريبي لخدمات الموظفين التى تم الحصول عليها حتى تاريخه (المبلغ الذى تسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية) والمبلغ المسجل بقيمة صفر هو فرق مؤقت قابل للخصم يودى إلى أصل ضريبي مؤجل . وإذا لم يكن المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية غير معلوم فى نهاية الفترة ، فينبغى تقديره على أساس المعلومات المتوفرة فى نهاية الفترة . على سبيل المثال، إذا كان المبلغ الذى ستسمح به السلطات الضريبية كخصم فى الفترات المستقبلية يعتمد على سعر أسهم المنشأة فى تاريخ مستقبلى ، فإن قياس الفرق المؤقت القابل للخصم ينبغى أن يركز على سعر أسهم المنشأة فى نهاية الفترة .

٦٨ج- كما هو ملاحظ فى الفقرة "٦٨(أ)" يمكن أن يختلف مبلغ الخصم الضريبي (أو الخصم الضريبي المستقبلى المقدر ، الذى يتم قياسه وفقاً للفقرة "٦٨(ب)" عن مصروف المزايا التراكمى ذو الصلة . وتقتضى الفقرة "٥٨" من هذا المعيار ضرورة الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة كدخل أو مصروف وإندماجهما فى ربح أو خسارة الفترة إلا فى الحدود التى تنشأ فيها الضريبة من :

(أ) معاملة أو حدث يتم الاعتراف به فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة .

أو (ب) من إندماج الأعمال .

وإذا تجاوز مبلغ الخصم الضريبي (أو الخصم الضريبي المستقبلى المقدر) مبلغ مصروف المزايا التراكمى ذى الصلة ، فإن هذا يشير إلى أن الخصم الضريبي لا يرتبط فقط بمصروف المزايا وإنما يرتبط أيضاً ببند حقوق ملكية . وفى هذه الحالة ، ينبغى الاعتراف بالزيادة فى الضريبة الحالية أو المؤجلة ذات الصلة بشكل مباشر فى حقوق الملكية.

العرض فى القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

٦٩- ملغاة.

٧٠- ملغاة.

المقاصة

٧١- تقوم المنشأة بإجراء المقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا :

(أ) كان لديها حق قانونى فى إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبى لتسدد الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية و الالتزامات الضريبية الجارية كل على حدة فإنه تجرى المقاصة بينها بقائمة المركز المالى طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) "الأدوات المالية : العرض" . فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً فى إجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التى يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبى الجارى لدى منشأة وبين الالتزام الضريبى الجارى لدى منشأة أخرى فى نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافى و تتوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافى قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبى لتسدد به الالتزام الضريبى فى نفس الوقت.

٧٤- تقوم المنشأة بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى المؤجل والالتزام الضريبى المؤجل فقط إذا :

(أ) كان للمنشأة حق قانونى بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبى الجارى و الالتزام الضريبى الجارى ،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بـضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على :

(١) نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو (٢) الوحدات الضريبية المختلفة والتى تنوى تسوية الالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافى أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

٧٥- لتحاشى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل والالتزام الضريبي المؤجل يخص نفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.

٧٦- ملغاة.

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادى

٧٧- يتم عرض عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية منفرداً فى قائمة الدخل.

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨- يتطلب معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف بفروق تقييم عملة معينة كدخل أو مصروف ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة و يجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمى القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- يتعين الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة.

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة مما يلى :

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجارية.

و (ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

و (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و رد الفروق المؤقتة.

و (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير فى أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

و (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجارى.

و (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به فى حينه و يستخدم فى الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل .

و (ز) العبء الضريبى المؤجل الذى ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبى مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"

و (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات فى السياسات المحاسبية والأخطاء التى تدخل فى تحديد صافى الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٥) ، لأنه يتعدى تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعى .

٨١- يتعين الإفصاح أيضاً عما يلى بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية (راجع الفقرة "٦٢" (أ)).

(أ ب) مبلغ ضريبة الدخل المتعلقة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى (راجع الفقرة "٦٢" ومعيار المحاسبة المصرى رقم (١)).

(ب) ملغاة.

و (ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبى فى أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبى فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

أو (٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

و (د) إيضاح التغييرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

و (هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى قائمة المركز المالى، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

و (و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع الفقرة "٣٩").

و (ز) بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبى غير المستخدم ما يلى :

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى قائمة المركز المالى.

و (ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبى المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم إستمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية .

و(ط) ملغاة.

و(ى) إذا تسببت عملية إندماج أعمال والتى تكون فيها المنشأة هى المنشأة المستحوذة فى تغيير فى المبلغ المعترف به قبل الأستحواذ كأصل ضريبى مؤجل(راجع الفقرة "٦٧") ، يتم الإفصاح عن قيمة ذلك التغيير .

و(ك) إذا لم يتم الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة التى تم الحصول عليها فى عملية إندماج أعمال فى تاريخ الأستحواذ ولكن تم الأعتراف بها بعد تاريخ الأستحواذ (راجع الفقرة "٦٨") ، يتم وصف للحدث أو التغيير فى الظروف التى تسببت فى الأعتراف بالمزايا الضريبية المؤجلة .

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبى مؤجل و ما استند إليه من أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبى المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبى المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٢- ملغاة .

٨٣- ملغاة.

٨٤- تمكن الانصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١(ج)" مستخدمى القوائم المالية فى فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبى خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة ، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبى قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافى الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة ، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية .

٨٥- فى إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبى، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذى يمكن أن يوضح المعلومات بأفضل صورة ممكنة لمستخدمى القوائم المالية.

و غالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة ، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

و المثال التالى يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة فى عرض التسوية الرقمية المشار إليها :

مثال يوضح الفقرة "٨٥"

فى عام ٢٠٠٩ حققت منشأة ربحاً محاسبياً فى الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠٨: ٢٠٠٩) وفى الدولة (ب) ١٥٠٠ (٢٠٠٨ : ٥٠٠) . سعر الضريبة فى الدولة (أ) ٣٠% و فى الدولة (ب) ٢٠%. فى الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبي قدرها ١٠٠ (٢٠٠٨ : ٢٠٠٩).

وفيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلى:

عام	عام	
٢٠٠٨	٢٠٠٩	
٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبى
		الضريبة على أساس سعر
٧٥٠	٩٠٠	الضريبة المحلى ٣٠%
		الأثر الضريبي للمصروفات
		غير
(٣٠ × ٢٠٠) ، (٣٠ × ١٠٠) %	٦٠	القابلة للخصم
		أثر سعر الضريبة المنخفض
(١٠ × ٥٠٠) ، (١٠ × ١٥٠٠) %	(٥٠)	فى الدولة (ب) (٣٠% - ٢٠%)
٧٦٠	٧٨٠	عبء الضريبة

وفيما يلي مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدة. وفى ظل هذه الطريقة لا يظهر فى التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة فى الدولة (أ) عن سعرها فى الدولة (ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها و توضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر ، وإما أن توضح الأثر الضريبي المترتب على وجود أرباح فى أكثر من دولة .

عام	عام	
٢٠٠٨	٢٠٠٩	
٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبى
		الضريبة على أساس
(٢٠ × ١٥٠٠) + (٣٠ × ١٥٠٠) %		سعر الضريبة المطبق
		فى كل دولة
٧٠٠	٧٥٠	
		الأثر الضريبي للمصروف
		غير القابل للخصم
٦٠	٣٠	
٧٦٠	٧٨٠	عبء الضريبة

٨٦- متوسط سعر الضريبة الفعلى هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافى الربح المحاسبى.

٨٧- قد يكون من غير العملى أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات فى شركات تابعة، و فروع وشركات شقيقة وحصص الملكية فى المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "٣٩"). فى مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. و استثناء من ذلك إذا كان من العملى تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع فى هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمى القوائم المالية .

٨٧أ - ملغاة .

٨٧ب - ملغاة .

٨٧ج - ملغاة .

٨٨- على المنشأة الإفصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" . وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية . كذلك على المنشأة أن تفصح عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ نهاية الفترة المالية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٧) الخاص " بالأحداث التالية لتاريخ نهاية الفترة المالية ").