

رأي لجنة معايير المحاسبة حول عرض أثر الزكاة والضريبة على حقوق الملاك في حال التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة في الشركات المختلطة

المعايير ذات العلاقة:

- معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل".

الخلفية:

1. توصلت عدد من الفتاوى الشرعية إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما نصت عليه عدد من الفتاوى الشرعية الرسمية على أن الزكاة متعلقة بالشركة التي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن ذمم الشركاء¹، ويتفق ذلك مع ما قرره مجمع الفقه الإسلامي من أن الزكاة واجبة على الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي².
2. توصلت الدراسات الفنية والمعايير الصادرة من مجالس متخصصة إلى أن الزكاة مصروف من مصروفات شركة الأموال. فمن ضمن ذلك ما توصلت إليه الدراسة المرفقة بمعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل الصادرين عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام 1420هـ/ 1999م إلى اعتبار الزكاة والضريبة مصروفات من مصروفات شركة الأموال ما لم ينص نظامها الصادر بمرسوم ملكي على معاملتها معاملة شركة الأشخاص³، وهي نتيجة مشابهة لما توصل إليه المعيار الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في حال كون الشركة ملزمة بدفع الزكاة للدولة، وهي مشابهة أيضاً للنتيجة التي توصل إليها الرأي الفني الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الماليزي. وغني عن القول أنه فيما يتعلق بالضريبة فإن نفس النتيجة قد قررها معيار المحاسبة الدولي رقم 12،

¹ ورد هذا النص في فتوى اللجنة الدائمة رقم (24531)، وورد نص مماثل في الفتوى رقم (22665)، وكلها مضمنة في خطاب مفتي عام المملكة الموجه إلى سمو رئيس ديوان رئاسة مجلس الوزراء برقم 2/1076، والمؤرخ في 1430/8/21هـ.

² ضمن قرارات المجلس في دورة مؤتمره الرابع المنعقد في جدة عام 1408هـ/ 1998م.

³ هذا الاستثناء غير موجود على أرض الواقع (لا نصاً ولا معنى)، فما يرد في النظام الأساسي للبنوك على سبيل المثال لا يعني إعفاء الشركة من الزكاة أو الضريبة وتحملها على المساهمين، وإنما يرد عند الحديث عن كيفية التصرف في صافي الربح للوصول إلى الربح القابل للتوزيع، ويؤكد هذا أن النص على احتساب الزكاة يتبعه مباشرة النص على تكوين الاحتياطي النظامي، ولذلك فهو لا يتعارض مع المتطلبات المحاسبية التي تحسم الزكاة أو الضريبة قبل الوصول إلى صافي الربح. وحيث أن هذه الأنظمة تكتب -أحياناً- في ظل غياب النظر للجانب المحاسبي، فإنها تغطي جانباً من الموضوع من غير اعتبار لعلاقته بطريقة إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وفي نفس الوقت تغفل جوانب أخرى من الموضوع بسبب نفس مشكلة عدم اعتبار طريقة إعداد القوائم المالية. فعلى سبيل المثال ورد في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك الإشارة إلى احتساب الزكاة للوصول إلى الربح القابل للتوزيع (انظر مصرف الإنماء، المادة 41؛ بنك ساب، المادة 49؛ البنك الأهلي المادة 42؛ بنك البلاد، المادة 41) ولكنها أغفلت كيفية التعامل مع الزكاة في حال تكبد المصرف لخسارة! ومما يدل أيضاً على غياب النظر للجانب المحاسبي وعدم اعتبار مخرجاته بطريقة دقيقة ورود النص الآتي في الأنظمة الأساسية لعدد من البنوك (انظر مصرف الإنماء، المادة 40؛ بنك ساب، المادة 48؛ البنك الأهلي، المادة 41؛ بنك البلاد، المادة 40) "يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر، وتقريراً عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية" (النص مأخوذ من نظام مصرف الإنماء، وأصله في نظام الشركات القديم، المادة 123). فبالرجوع إلى النص السابق، يتبين أن النظام يطلب قائمتين هما في حقيقتهما قائمة واحدة من الناحية المحاسبية، وذلك أن "جرد قيمة أصول الشركة وخصومها" و"ميزانية الشركة" هما في الحقيقة "قائمة المركز المالي" أو ما تسمى أحياناً "الميزانية العمومية" للشركة.

حيث ينص في فقرة النطاق رقم 2 على أن ضريبة الدخل التي يغطيها المعيار هي تلك الضريبة المحسوبة وفقا للدخل الضريبي للفترة. ويعالجها على أنها مصروف يحمل على قائمة الدخل (الفترة 58 من ذات المعيار). ولا يخفى على المجلس الدولي أن أحد المسببات الأساسية لفرض الضريبة على الشركات هو الوضع الضريبي للملاك أنفسهم، ومع ذلك لم يعالج الضريبة على أنها التزام على الملاك. ويقدم المجلس الدولي معالجات محاسبية لتأثير الوضع الضريبي للمساهمين على مصروف الضريبة للشركة (التفسير الدولي رقم 25).

3. وفيما يتعلق بالأنظمة، فقد أكدت التعليمات الصادرة من وزارة التجارة والاستثمار (وزارة التجارة وقت صدور التعميم) أن الزكاة من التكاليف الواجبة الخصم من الأرباح الإجمالية للوصول إلى الأرباح الصافية وليست توزيعاً للأرباح الصافية⁴. وفيما يتعلق بالضريبة، فإن نظام ضريبة الدخل السعودي يفرق بين ضريبة شركات الأموال والضريبة على الشركاء في شركات الأشخاص، حيث اعتبر ضريبة الدخل التزاماً على شركة الأموال بحسب وفقاً لنسبة ملكية الشركاء الأجانب في الشركة المقيمة، أو على كل ملكية الشركة غير المقيمة في المنشأة الدائمة، و اعتبر ضريبة الدخل التزاماً على الشركاء في شركات الأشخاص وليس على الشركة ذاتها. وعرف النظام الضريبي وعاء الضريبة لشركة الأموال، وأكد على أن الوعاء الضريبي لشركة الأموال يجب احتسابه بشكل مستقل عن ملاكها.
4. وعند اجتماع الزكاة مع الضريبة في شركة واحدة، فإن المفاهيم أعلاه لا تتغير، إذا لا يوجد مبرر محاسبي لتقديم معالجة مختلفة لعرض الزكاة والضريبة في هذه الحالة، فهما مصروفان لنفس الوحدة المحاسبية، وإن كانت طريقة حسابهما مختلفتان.
5. وفي حالات الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة فإنه، وبسبب الطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة، فإنه قد يكون للشركاء الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة إما وفقاً لأنظمة أو لوائح أو اتفاقات بين الشركاء وذلك عند تخصيص أرباح أو خسائر الفترة لكل شريحة من شرائح ملكية هؤلاء الملاك. وفي هذه الحالة يثور تساؤل حول كيفية التقرير عن أثر الزكاة والضريبة على شريحة حقوق الملكية التي كانت سبباً في فرض الزكاة أو الضريبة.

النطاق

6. يتناول هذا الرأي التقرير في حقوق الملكية عن أثر الاتفاق على كيفية تحمل مصروف الزكاة أو الضريبة بين شرائح حقوق الملكية في الشركات التي تجتمع فيها الزكاة والضريبة أو الإعفاء من أي منهما. ولا يتناول هذا الرأي متطلبات قياس كل من الزكاة أو الضريبة، أو الإفصاحات المتعلقة بهما، حيث ينظم ذلك كل من معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 12 المعتمد في المملكة العربية السعودية.

⁴ التعميم رقم 1687/981/222، وتاريخ 1408/3/24 هـ، الصادر من وزارة التجارة.

الإشكال:

7. كيف يتم التقرير في القوائم المالية للشركات المختلطة عن أثر الزكاة والضريبة على حقوق ملكية كل شريحة من شرائح الملاك التي كانت سببا في فرض الزكاة أو الضريبة؟

الإجماع:

8. قد تكون الشركة ملزمة بدفع الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء السعوديين ومن في حكمهم مع إعفاء حصة أخرى من الزكاة مثل الأوقاف والشركاء الأجانب، وقد تكون ملزمة في نفس الوقت بدفع ضريبة دخل بدلا من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظرا للطبيعة الخاصة لمصروف الزكاة والضريبة بالمقارنة مع بقية مصروفات الشركة، فإنه قد يكون للملاك في الشركات المختلطة الحق في التراجع فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة، إما وفقا لنظام أو لائحة أو اتفاقات مكتوبة أو أعراف تجارية في إطار ما تسمح به الأنظمة (ويقصد بالتراجع، على سبيل المثال، تحميل حصة الملكية للملاك السعوديين بمصروف الزكاة، وتحميل حصة الملكية للملاك الأجانب بمصروف الضريبة). إن مثل هذا التراجع يعالج في حقوق الملكية (أي عند تخصيص الأرباح والخسائر لكل شريحة من شرائح الملاك الذين كانت ملكيتهم سببا لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا للأنظمة ذات العلاقة، ووفقا لمتطلبات المعايير الخاصة بهما⁵.

9. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

10. تصحح الشركة عن نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

11. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقا لوضع المنشأة) اعتبارا من 2017/1/1 أو بعده، أو من 2018/1/1 أو بعده.

⁵ ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد 35، 185، 199)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقا لمعايير المحاسبة. أما فيما يتعلق بكيفية تقاسم الربح أو الخسارة ومدى تأثير الزكاة أو الضريبة عليه، فإن النظام قد أعطى مرونة للشركاء في تقاسم الربح وذلك حسبما نصت عليه المادة الحادية عشرة منه "يكون نصيب الشريك في الأرباح أو في الخسائر بحسب نسبة حصته في رأس المال، ومع ذلك يجوز في عقد تأسيس الشركة الاتفاق على تفاوت نسب الشركاء وفق ما تقضي به الضوابط الشرعية"، وحسبما نصت عليه المادة الثالثة والستون بعد المائة "ترتب الحصص حقوقاً متساوية في الأرباح الصافية وفي فائض التصفية، ما لم ينص عقد تأسيس الشركة على غير ذلك". وتطبيقا للمبدأ الشرعي العام المتعلق بركة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استنادا إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإنهما يتراجعان بينهما بالسوية".

مثال (1) توضيح العرض والإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة:

فيما يلي مثال لكيفية عرض القوائم المالية لأثر الزكاة والضريبة على نصيب حصة الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في الربح أو الخسارة بعد حسم ما يرتبط بهذه الشريحة من زكاة أو ضريبة من الربح أو الخسارة قبل الزكاة أو الضريبة، في حال الاتفاق على ذلك، وبما لا يخل بتطبيق المبادئ المحاسبية بالشكل الصحيح.

(ينطبق المثال بنفس الأسلوب في حال كانت الشركة معفاة من الزكاة على حصة ملكية مؤسسة أو قاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال 10,000,000 ريال، شراكة بنسبة 50/50، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة 1,000,000 ريال، الزكاة على حصة ملكية سعودي 80,000 ريال، الضريبة على حصة ملكية غير سعودي 100,000 ريال، وسيتم تجنب احتياطي بنسبة 10% من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة 5% من رأس المال:

أولاً: قائمة الدخل:

1000,000		الربح قبل الزكاة والضريبة
	(180,000)	يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (1)
820,000		صافي الربح أو الخسارة

(1) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

الأجانب	السعوديين	الإجمالي	
500,000	500,000	1,000,000	الربح قبل الزكاة والضريبة
	(80,000)	(80,000)	الزكاة
(100,000)		(100,000)	الضريبة
400,000	420,000	820,000	الربح بعد الزكاة والضريبة

ثانياً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يتم تصنيف عناصر حقوق الملكية في مجموعتين بحسب الوضع الزكوي أو الضريبي للمساهمين، ويتم قيد ما يتعلق بصافي الربح أو الخسارة والاحتياطيات والتوزيعات الخاصة بكل مجموعة في الجزء الخاص بها من هذه القائمة. وفيما يلي مثال لكيفية عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية لشركة مختلطة (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية).

الأرباح المبقاة			الاحتياطي النظامي (بنسبة 10% من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك)			صافي الربح أو الخسارة			الزكاة والضريبة		الدخل قبل الزكاة والضريبة			رأس المال	
حصة الأجنبي	حصة السعوديين	الإجمالي	حصة الأجنبي	حصة السعوديين	الإجمالي	نصيب الأجنبي	نصيب السعوديين	الإجمالي	المحمل على الأجنبي	المحمل على السعوديين	نصيب الأجنبي	نصيب السعوديين	الإجمالي		
0	0	0	0	0	0									10000000	الرصيد 2015/1/1
360000	378000	738000	40000	42000	82000	400000	420000	820000	100000	80000	500000	500000	1000000		الدخل قبل الزكاة والضريبة
(250000)	(250000)	(500000)													توزيعات الأرباح
															عناصر أخرى...
110000	128000	238000	40000	42000	82000									10000000	الرصيد 2015/12/31

مثال (2) توضيح العرض والإفصاح في حال عدم تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (أي تقاسم صافي الربح بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم):

نفس افتراضات المثال رقم (1)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم.

أولاً: قائمة الدخل:

1000,000		الربح قبل الزكاة والضريبة
	(180,000)	يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (1)
820,000		صافي الربح أو الخسارة

(1) يضاف الجدول الآتي إلى الإفصاحات المتعلقة بالزكاة والضريبة للفترة التي تطلبها المعايير ذات العلاقة:

	الإجمالي
1,000,000	الربح قبل الزكاة والضريبة
(80,000)	الزكاة
(100,000)	الضريبة
820000	الربح بعد الزكاة والضريبة

ثانياً: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

لا يختلف عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية في هذه الحالة عن عرضها في حال كون الشركة خاضعة للزكاة فقط أو الضريبة فقط، حيث لا يوجد تراجع بين الشركاء في تحمل الزكاة أو الضريبة. ولذلك ستظهر تلك القائمة بالشكل الآتي (يمكن أن يتغير شكل القائمة بحسب العناصر المكونة لحقوق الملكية):

الأرباح المبقاة	الاحتياطي النظامي (بنسبة 10% من صافي الربح)	رأس المال	
0	0	10,000,000	الرصيد 2015/1/1
738,000	82,000		صافي الربح أو الخسارة
(500,000)			توزيعات الأرباح
			عناصر أخرى...
238,000	82,000	10,000,000	الرصيد 2015/12/31