

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

التاريخ: ١٤٤٢/٩/٦ هـ، ٢٠٢١/٤/١٨ م

### المعايير ذات العلاقة:

- معيار الزكاة "المعدل" الصادر عن الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين.
- معيار المحاسبة الدولي ١٢ "ضرائب الدخل".

### الخلفية:

١. وفقاً لأحكام معيار الزكاة المعدل الصادر عن الهيئة في عام ١٤٣٧ هـ الموافق ٢٠١٧ م، فإنه يجب عرض مصروف الزكاة للفترة في بند مستقل في قائمة الدخل قبل الربح أو الخسارة. ونفس الأمر ينطبق على الضريبة، حيث ينص المعيار الدولي للمحاسبة رقم ١٢ على أنه يجب عرض مصروف (دخل) الضريبة المتعلق بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية على أنه جزء من الربح أو الخسارة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.
٢. 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.
٣. 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

٤. 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 للمراجعين والمحاسبين، ومعيار المحاسبة الدولي رقم ١٢ المعتمد في المملكة العربية السعودية.

## الإشكال:

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

## الرأي:

٦. 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 بدلاً من الزكاة على حصة ملكية بعض شرائح ملاكها، مثل الشركاء الأجانب الذين يشاركون في ملكية الشركات السعودية. ونظراً 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 وفقاً 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 سبباً لفرض الزكاة أو الضريبة)، ولا يؤثر في إثبات الشركة لمصروف الزكاة والضريبة للوصول إلى صافي ربح أو خسارة الفترة وفقاً للأنظمة ذات العلاقة، ووفقاً لمتطلبات المعايير الخاصة بهما<sup>١</sup>.

٧. تعرض الشركة كيفية تأثير الزكاة والضريبة على حقوق الملكية لكل شريحة من شرائح الملاك في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، أو تفصح عن ذلك في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وذلك وفقاً للاتفاق بين الملاك بشأن التراجع في تحمل مصروف الزكاة والضريبة.

٨. تفصح 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، وذلك وفقاً للاتفاق بين الملاك بشأن التراجع في تحمل مصروف الزكاة والضريبة.

٩. يجب أن يطبق هذا الرأي بالتزامن مع التحول إلى المعايير الدولية (بنسختها الكاملة، أو المعيار الدولي للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم) والذي سيبدأ (وفقاً لوضع المنشأة) اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ أو بعده، أو من ٢٠١٨/١/١ أو بعده.

<sup>١</sup> ليس في نظام الشركات تعريف محدد لصافي الربح أو كيفية الوصول إليه. إلا أنه ورد في ذلك النظام إشارات إلى أن القوائم المالية تعد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها (انظر المواد ١٨٥، ١٩٩)، مما يمكن أن يفهم منه أن صافي الربح الوارد في النظام هو الربح المحسوب وفقاً 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 الشرك 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". وتطبيقاً للمبدأ الشرعي العام المتعلق بزكاة الخلطة، فإنه يجوز للشركاء التراجع فيما بينهم استناداً إلى نص المبدأ الشرعي "...، وما كان من خليطين فإيهما يتراجعان بينهما بالسوية".

مثال (١) توضيح العرض أو الإفصاح في حال تراجع الملاك فيما بينهم في تحمل مصروف الزكاة والضريبة (هذا المثال استرشادي ولا يعد جزءاً من الرأي):

فيما يلي مثال توضيحي لكيفية العرض أو الإفصاح عن أثر 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 أوقاف فيها)

الافتراضات (أرقام افتراضية للتوضيح): رأس المال ١٠,٠٠٠,٠٠٠ ريال، شراكة بنسبة ٥٠/٥٠، ربح السنة قبل الزكاة والضريبة ١,٠٠٠,٠٠٠ ريال، الزكاة على حصة ملكية سعودي ٨٠,٠٠٠ ريال، الضريبة على حصة ملكية غير سعودي ١٠٠,٠٠٠ ريال، وسيتم تجنب احتياطي بنسبة ١٠% من صافي الربح، وتوزيع أرباح بنسبة ٥% من رأس المال:

#### أولاً: العرض في قائمة الدخل:

١,٠٠٠,٠٠٠		الربح قبل الزكاة والضريبة
	(١٨٠,٠٠٠)	يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)
٨٢٠,٠٠٠		صافي الربح أو الخسارة

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

الأجانب	السعوديين	الإجمالي	
٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	الربح قبل الزكاة والضريبة
	(٨٠,٠٠٠)	(٨٠,٠٠٠)	الزكاة
(١٠٠,٠٠٠)		(١٠٠,٠٠٠)	الضريبة
٤٠٠,٠٠٠	٤٢٠,٠٠٠	٨٢٠,٠٠٠	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، وقد يتم بدلاً من ذلك عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإجمالي، والإفصاح بنفس الأسلوب الوارد في المثال، أو بأسلوب آخر ملائم لظروف الشركة عن تفاصيل حقوق كل مجموعة من المساهمين في الإفصاحات المرفقة بالقوائم المالية بدلاً من عرضها في قائمة التغيرات في حقوق الملكية).

الأرباح المبقاة			الاحتياطي النظامي (بنسبة ١٠% من صافي الربح المخصص لكل شريحة من شرائح الملاك)			صافي الربح أو الخسارة			الزكاة والضريبة		الدخل قبل الزكاة والضريبة			رأس المال	
حصة الأجانب	حصة السعوديين	الإجمالي	حصة الأجانب	حصة السعوديين	الإجمالي	نصيب الأجانب	نصيب السعوديين	الإجمالي	المحمل على الأجانب	المحمل على السعوديين	نصيب الأجانب	نصيب السعوديين	الإجمالي		
٠	٠	٠	٠	٠	٠									١٠٠٠٠٠٠٠	الرصيد 20x1/١/١
٣٦٠٠٠٠	٣٧٨٠٠٠	٧٣٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٨٢٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٨٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		الدخل قبل الزكاة والضريبة
(٢٥٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠٠)	(٥٠٠٠٠٠)													توزيعات الأرباح
															عناصر أخرى...
١١٠٠٠٠	١٢٨٠٠٠	٢٣٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٨٢٠٠٠									١٠٠٠٠٠٠٠	الرصيد 20x/١٢/٣١ 1

مثال (٢) 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 (١)، إلا أنه في هذا المثال اتفق الملاك على تقاسم صافي الربح أو الخسارة بعد الزكاة والضريبة وفقاً لنسب ملكيتهم.

#### أولاً: العرض في قائمة الدخل:

١٠٠٠,٠٠٠		الربح قبل الزكاة والضريبة
	(١٨٠,٠٠٠)	يطرح مصروف الزكاة والضريبة للفترة (١)
٨٢٠,٠٠٠		صافي الربح أو الخسارة

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

	الإجمالي
١,٠٠٠,٠٠٠	الربح قبل الزكاة والضريبة
(٨٠,٠٠٠)	الزكاة
(١٠٠,٠٠٠)	الضريبة
٨٢٠,٠٠٠	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 ١٠% من صافي الربح)	رأس المال	
٠	٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	الرصيد ٢٠١٥/١/١
٧٣٨,٠٠٠	٨٢,٠٠٠		صافي الربح أو الخسارة
(٥٠٠,٠٠٠)			توزيعات الأرباح
			عناصر أخرى...
٢٣٨,٠٠٠	٨٢,٠٠٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	الرصيد ٢٠١٥/١٢/٣١