هيئة الزكاة والضريبة والجمارك
Zakat, Tax and Customs Authority

الدليل الإرشادي الخاص بالتحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي

وأثرها على حساب الزكاة للمكلفين الملزمين بمسك حسابات نظامية في المملكة العربية السعودية

معيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم 37 "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

امسح هذا الكود للاطلاع على آخر تحديث لهذا المستند وكافة المستندات المنشورة
أو تفضل بزيارة الموقع الإلكتروني zatca.gov.sa

الإصدار الأول نوفمبر 2021م

يمثل هـذا الدليل مفهوم الهيئة وتفسـيرها فيما يتعلق بتطبيـق اللائحة التنفيذية لجبايـة الـزكاة الصادرة بموجب القرار الـوزاري رقم 2216 تاريخ 7 رجـب 1440هـ ولا يُعد مسـتندًا نظاميًـا وتُعد نصوصه مـوادًا إرشـادية - غير ملزمـة للهيئـة - ولا يُغني عن الرجـوع إلى اللائحـة التنفيذية لجباية الـزكاة والقواعد والقـرارات ذات الصلة.

ويتضمـن هذا الدليـل ملخصًا لأهم الاعتبـارات فيما يتعلق بتطبيـق المعايير الدولية للتقريـر المالي المعتمدة في المملكة العربية السـعودية، ولا يُعد مسـتندًا نظاميًا، وتعـد نصوصه مـوادًا إرشـادية، ولا يُغني عـن الرجوع إلـى المعايير الدوليـة للتقرير المالـي المعتمدة فـي المملكـة العربية السـعودية والمعايير والإصـدارات الأخرى المعتمـدة مـن الهيئـة السـعودية للمراجعين والمحاسـبين. إن جميـع المخططات والرسـومات في الدليل تـم إعدادها لأغراض التوضيح وقد لا تشـمل جميع متطلبات واسـتثناءات المعاييـر. هـذا وتخلي الهيئـة صراحةً مسـؤوليتها عن أيـة واجبات أو التزامـات تجاه أي شـخص أو كيان قد تنتج عن اسـتخدامه لهذا الدليـل المرفق .كما يرجـى التنويـه أن هـذا الدليـل لا يعبر عن أي اسـتنتاج حـول المعالجة المحاسـبية المناسـبة اسـتنادًا إلى حقائق محـددة ولا يوصي بسياسـات أو معالجات محاسـبية يتعين على المسـتخدم لهـذا الدليل اختيارهـا أو تطبيقها.

1. المحتويات

1. نظرة عامة على معيار المحاسبة الدولي 1 و37	6
1.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1	6
2. متطلبات معيار المحاسبة الدولي 1	8
1.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 1	8
3. متطلبات معيار المحاسبة الدولي 37	14
3.1 مقدمة	14
3.2 العلاقة بين الالتزامات والمخصصات والالتزامات المحتملة	14
3.3 إثبات المخصصات	15
3.4 احتمالية النتيجة	15
3.5 قياس المخصصات	16
3.6 المخصصات في ظروف معينة	16
4. أثر التحول إلى معيار المحاسبة الدولي على حساب الزكاة	18
4.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1	18
4.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 37	20
5. تطبيقات نظرية	21
5.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1	21
5.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 37	24

المقدّمة:

ماذا يقدم الدليل الإرشادي؟

يهـدف هـذا الدليـل إلى تقديـم ملخص بأهـم الآثار التـي نجمت عـن التحول إلـى المعاييـر الدوليـة للتقرير المالـي على حسـاب الـزكاة، وتجدر الإشـارة إلى أنه تـم تبنّي المعاييـر المذكورة مـن قبل الهيئة السـعودية للمراجعيـن والمحاسـبين لتصبـح واجبة التطبيـق من قبل الشـركات المدرجة في السـوق المالي السـعودي ابتـداءً من السـنة الماليـة 2 يناير 2017م.

كمـا يهـدف هذا الدليـل إلى الإسـهام في رفع مسـتوى الوعي حيـال التغيرات فـي المعالجات المحاسـبية الـواردة فـي المعاييـر الدوليـة، والتي قد تكـون تغيرت علـى إثرهـا المعالجة الزكويـة لبعض البنـود. وتأمل الهيئـة أن يُسـهم الدليـل أيضًا في تضييـق الفجوة بيـن فهم المكلفيـن وتوقعـات الهيئة حيال آليـات تقدير واحتسـاب الزكاة فـي ظل التحـول إلى هـذه المعايير.

يتطرق هذا الدليل إلى المعايير الدولية الآتية:

- معيار المحاسبة الدولي (1) "عرض القوائم المالية".
- معيار المحاسبة الدولي (37) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

تـم تحضيـر الدليل الإرشـادي بنـاءً علـى المعايير الدوليـة للتقريـر المالـي المعتمدة فـي المملكـة العربية السـعودية (إصدار عـام2020م).

نبذة عن التحول إلى المعايير الدولية المعتمدة للتقرير المالي في المملكة العربية السعودية:

تـم تبنـي المعايير الدوليـة للتقرير المالي مـن قبل الهيئة السـعودية للمراجعيـن والمحاسـبين لتصبح واجبة التطبيـق مـن قبل الشـركات المدرجة في السـوق المالي السـعودي ابتداءً من السـنة الماليـة 1 يناير 2017م.

وحرصًـا من هيئة الـزكاة والضريبة والجمـارك على مواكبة هذا التحـول الجوهري، قامت الهيئـة بحصر وصياغة أبـرز الآثار المترتبة عن التحول على حسـاب الزكاة لشـركات ومؤسسـات القطـاع الخاص في المملكـة العربية السعودية.

1. نظرة عامة على معيار المحاسبة الدولي 1 و37

1.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1

1.1.1. هدف المعيار:

يحـدد هذا المعيار أسـاس عرض القوائـم المالية ذات الغـرض العام، وذلك لضمـان قابلية مقارنتهـا مع القوائم المالية للمنشـأة في الفترات السـابقة، ومع القوائم المالية للمنشـآت الأخرى. وهـو يحـدد المتطلبات الكلية لعـرض القوائم المالية والإرشـادات الخاصـة بهيكلها، والحد الأدنـى من المتطلبات المتعلقة بمحتواهـا.

2.1.1. ملخص النطاق:

أهم الاستثناءات من معيار المحاسبة الدولي 1	المعيار الذي ينطبق	اسم المعيار
هيـكل ومحتـوى القوائـم الماليـة الأوليـة المختصـرة	معيار المحاسبة الدولي 34	معيـار المحاسـبة الدولـي 34 "التقاريـر المالية الأولية"

3.1.1.هدف المعيار:

هـدف هـذا المعيار هـو ضمـان تطبيق ضوابـط إثبات وأسـس قياس مناسـبة علـى المخصصـات والالتزامات المحتملة والأصـول المحتملة وأنه يتم الإفصاح عـن معلومات كافية ضمن الإيضاحات لتمكين المسـتخدمين من فهـم طبيعتها وتوقيتهـا ومبلغها.

4.1.1.ملخص النطاق:

أهم استثناءات معيار المحاسبة الدولي 37	المعيار الذي ينطبق	اسم المعيار
الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات)	المعيار الدولي للتقرير المالي 9	المعيار الدولي للتقرير المالي 9 "الأدوات المالية"
عندما يتعامل معيار آخر مع نوع محدد من المخصصات أو الالتزامات المحتملة أو الأصول المحتملة، تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلًا من هذا المعيار.	معيار المحاسبة الدولي 12 المعيار الدولي للتقرير المالي 16 معيار المحاسبة الدولي 19 المعيار الدولي للتقرير المالي 4 المعيار الدولي للتقرير المالي 3 المعيار الدولي للتقرير المالي 15	على سبيل المثال لا الحصر: معيار المحاسبة الدولي 12 "ضرائب الدخل" المعيار الدولي للتقرير المالي 16 "عقود الإيجار" معيار المحاسبة الدولي 19 "منافع الموظف" المعيار الدولي للتقرير المالي 4 "عقود التأمين" المعيار الدولي للتقرير المالي 3 "تجميع الأعمال" المعيار الدولي للتقرير المالي 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"

تاريخ السريان

يصبح هذا المعيار ساريًا للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 يوليو 1999م أو بعده

2. متطلبات معيار المحاسبة الدولي 1

1.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 1

1.1.1. نظرة عامة على معيار المحاسبة الدولي 1

الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 1 هو تحديد الأساس لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، لضمان إمكانية المقارنة مع القوائم المالية للفترات السابقة ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى.

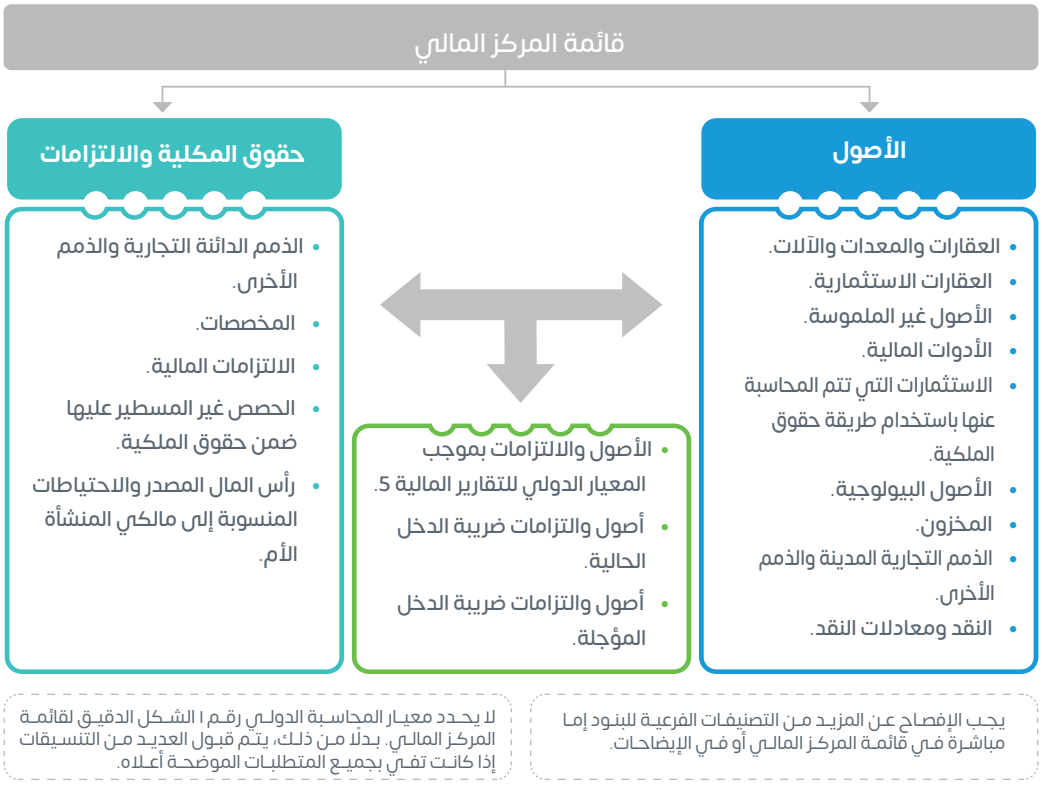
يحدد معيار المتطلبات العامة لـ:

1. عرض القوائم المالية
2. مبادئ توجيهية لهيكلها
3. متطلبات محتواها باستثناء قوائم التدفقات النقدية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 7)

الهيكل والمحتوى

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 تحديد القوائم المالية وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة.
- يجب أن يحتوي كل بند من بنود القوائم المالية على اسم المنشأة الذي يعد لها التقرير، والمعلومات المتعلقة بما إذا كانت القوائم المالية تخص فردًا أو مجموعة، وتاريخ التقرير والفترة التي يغطيها، وعملة العرض ومستوى التقريب.
- معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة.

2.1.1. هيكل القوائم المالية



3.1.1. التصنيف

أصول / التزامات متداولة	أصول / التزامات غير متداولة
• ومن المتوقع أن تتحقق / تسوى في دورة التشغيل العادية للمنشأة. • يتم الاحتفاظ بها أساسًا لغرض المتاجرة. • ومن المتوقع أن تتحقق (للأصول) أو أن يكون من الواجب تسويتها (للالتزامات) في غضون 12 شهرًا بعد تاريخ التقرير أو • إنه نقد أو ما يعادلها - ما لم يكن مقيدًا للاستخدام.	• يتم تصنيف جميع الأصول / الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة. • لا يسمح أبدًا بتصنيف الضريبة المؤجلة على أنها متداولة.

لا يوجد حق غير مشروط لتأجيل تسوية التزام لمدة لا تقل عن 12 شهرًا بعد تاريخ المركز المالي.

↓

يتم تصنيف الالتزامات كما في تاريخ قائمة المركز المالي.

تتضمن الالتزامات المتداولة الالتزامات المالية طويلة الأجل:

↓

- عندما يكون من المقرر تسويتها في غضون 12 شهرًا من تاريخ المركز المالي.
- عندما تخل منشأة باتفاقية قرض طويل الأجل في أو قبل تاريخ قائمة المركز المالي ويصبح الالتزام مستحق الدفع عند الطلب.

4.1.1. تصنيف المصاريف

- قد تختار المنشأة تصنيف المصاريف المعترف بها في الربح أو الخسارة للفترة بطبيعتها أو حسب وظيفتها.
- سيعتمد الاختيار بين طريقة وظيفة المصاريف وطريقة طبيعة المصاريف على العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة.
- توفر كلتا الطريقتين إشارةً إلى تلك التكاليف التي قد تختلف، بشكل مباشر أو غير مباشر، مع مستوى المبيعات أو الإنتاج للمنشأة.

تحليل المصاريف حسب طبيعتها	تحليل المصاريف حسب الوظيفة
بالنسبة لبعض المنشآت، يمكن تحقيق "معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة" من خلال تجميع المصروفات لعرضها في الربح أو الخسارة وفقًا لطبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك وشراء المواد وتكاليف النقل ومنافع الموظفين وتكاليف الإعلان)، وليس إعادة تخصيصهم بين وظائف مختلفة داخل المنشأة. قد تكون هذه الطريقة سهلة التطبيق نظرًا لعدم ضرورة تخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية.	بالنسبة لبعض المنشآت، يمكن تحقيق " معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة" من خلال تجميع المصروفات لعرضها في الربح أو الخسارة وفقًا لوظيفتها، على سبيل المثال، تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. وكحد أدنى، تفصح المنشأة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة - بشكل منفصل - عن المصروفات الأخرى، ويمكن أن توفر هذه الطريقة معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين من تصنيف المصروفات بحسب طبيعتها، إلا أن تخصيص التكاليف على الوظائف قد يتطلب إجراء تخصيصات عشوائية وينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي.

5.1.1.قائمة الدخل الشامل: المحتوى المطلوب

قائمة الدخل الشامل
الربح أو الخسارة
• إيرادات. • الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الاعتراف بالأصول المالية بالتكلفة المطفاة. • تكاليف التمويل. • حصة الأرباح أو الخسائر في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة باستخدام طريقة حقوق الملكية. • مصروفات الضرائب. • ربح / خسارة ما بعد الضريبة أو خسائر العمليات أو الأصول وفقًا للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة. • الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وفقًا للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 ما يخصها من مكسب أو خسارة ناشئة عن تغير القيمة العادلة.
الدخل الشامل الآخر
• كل بند من بنود الدخل الشامل الآخر مصنف حسب طبيعته. • الحصة من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة المحتسبة باستخدام طريقة حقوق الملكية. • إجمالي الدخل الشامل.

يحظر معيار المحاسبة الدولي رقم 1 التقرير عن أي معاملة أو بند كبنود استثنائية.

يتم عرض الأرباح أو الخسائر للفترة والدخل الشامل في التخصيص:

- العائد إلى الحصص غير المسيطر.
- العائد إلى ملاك المنشأة الأم.

6.1.1.أبرز البنود المشمولة في الدخل الشامل الآخر هي:

(1) التغيرات في فائض إعادة التقويم.

(2) إعادة قياس الخطط ذات المنافع المحددة .

(3) المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق ملكية معينة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر .

(4) فيما يخص بعض الالتزامات المعينة على أنها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، مبلغ التغير في القيمة العادلة الذي يمكن عزوه إلى التغيرات في مخاطر الائتمان المتعلقة بالالتزام .

(5) المكاسب والخسائر على الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.

(6) المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملات أجنبية .

(7) الجـزء الفعـال مـن المكاسـب والخسـائر علـى أدوات التحوط المسـتخدمة فـي تحوط لتدفـق نقدي والمكاسـب والخسـائر علـى أدوات التحـوط التـي تتحـوط للاسـتثمارات فـي أدوات حقـوق الملكية المقاسـة بالقيمـة العادلـة مـن خلال الدخـل الشـامل الآخر .

(8) التغيـرات في قيمـة العناصر الآجلة للعقـود الآجلة عند فصـل العناصر الآجلـة عن العناصـر الفورية لعقد آجـل وتعيين التغيـرات في العناصـر الفورية علـى أنها هي فقـط أداة التحـوط؛ والتغيـرات في قيمة الفـرق المبني على أسـاس أسـعار العملات الأجنبيـة لأداة مالية عند اسـتبعادها من تعييـن تلك الأداة الماليـة على أنهـا أداة التحوط .

7.1.1. تعديلات إعادة التصنيف

هنـاك بعـض البنود في الدخل الشـامل الآخر يتم إعادة تصنيفها إلى الربح والخسـارة في السـنوات اللاحقة ولا يُسـمح بإعادة تصنيـف البنود الأخرى. يتطلـب معيار المحاسـبة الدولي رقم 1 بالبنـود التي يمكن إعادة تصنيفهـا (أو "إعادة تدويرها") للربح أو الخسـارة في وقت ما في المسـتقبل (على سـبيل المثـال، عند إلغاء الإثبات أو التسـوية) أن يتم تقديمها بشـكل منفصل عن البنـود التي لن يتم إعـادة تصنيفها أبدًا.

بنود الدخل الشامل الأخرى التي يمكن إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة:

- المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملة أجنبية (معيار المحاسبة الدولي 21).
- المكاسـب والخسـائر علـى الأصول المالية المقيسـة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشـامل الآخـر وفقًا للفقـرة 2,1,4 أ من المعيار الدولـي للتقرير المالي 9.
- الجزء الفعال من المكاسـب والخسـائر على أدوات التحوط المسـتخدمة في تحوط لتدفق نقدي والمكاسـب والخسـائر على أدوات التحـوط التـي تتحوط للاسـتثمارات فـي أدوات حقوق الملكية المُقاسـة بالقيمـة العادلة من خلال الدخل الشـامل الآخـر (المعيار الدولي للتقريـر المالي 9).
- التغيـرات فـي قيمـة العناصر الآجلـة للعقود الآجلة عنـد فصل العناصـر الآجلة عن العناصـر الفورية لعقـد آجل وتعييـن التغيرات في العناصـر الفوريـة علـى أنها هي فقـط أداة التحوط؛ والتغيـرات في قيمة الفرق المبني على أسـاس أسـعار العمـلات الأجنبية لأداة ماليـة عند اسـتبعادها مـن تعيين تلـك الأداة المالية على أنهـا أداة التحوط (المعيـار الدولي للتقريـر المالي 9).

بنود الدخل الشامل الأخرى التي لا يمكن إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة:

- التغييرات في فائض إعادة التقويم (المعيار الدولي للمحاسبة 16 و38).
- إعادة قياس الخطط ذات المنافع المحددة (المعيار الدولي للمحاسبة 19).
- المكاسـب والخسـائر من الاسـتثمارات فـي أدوات حقـوق ملكية معينـة بالقيمة العادلـة من خلال الدخل الشـامل الآخـر (المعيار الدولي للتقريـر المالي 9).
- فيمـا يخص بعـض الالتزامـات المعينة على أنهـا بالقيمة العادلة مـن خلال الربح أو الخسـارة، مبلـغ التغير في القيمـة العادلة الذي يمكـن عـزوه إلى التغيرات فـي مخاطر الائتمـان المتعلقة بالالتزام (المعيـار الدولي للتقريـر المالي 9).

8.1.1.العرض والإفصاح: قائمة الدخل الشامل

قد تختار المنشأة عرض جميع بنود الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة إما:

- في قائمة واحدة للربح أو الخسارة والدخل الشامل، أو.
- في قائمتين: قائمة منفصلة للربح أو الخسارة وقائمة ثانية للدخل الشامل.

- إذا قدمت إحدى المنشآت في قائمة واحدة، فيجب تقديم الأقسام معًا، مع عرض قسم الأرباح أو الخسائر أولًا متبوعًا مباشرًة ببنود الدخل الشامل الآخر.

- في نهج القائمتين، يجب أن يسبق قائمة الربح أو الخسارة المنفصلة ثم مباشرة القائمة التي تعرض الدخل الشامل، والتي تبدأ بالربح أو الخسارة.

9.1.1.العرض والإفصاحات

01

يجب على المنشأة الإفصاح عن سياساتها المحاسبية الهامة والتي تشمل:

- أساس (أو أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛ و.
- السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم القوائم المالية.

02

يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات حول الافتراضات التي تضعها حول المستقبل، والمصادر الرئيسية الأخرى لتقدير عدم التأكد في نهاية فترة التقرير، والتي تنطوي على مخاطر كبيرة تؤدي إلى تعديل جوهري على القيم الدفترية للأصول والالتزامات ضمن السنة المالية القادمة. فيما يتعلق بتلك الموجودات والالتزامات، يجب أن تتضمن الإيضاحات التفاصيل التالية:

(أ) طبيعتها.

(ب) قيمتها الدفترية كما في تاريخ القوائم المالية.

03

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة رأس المال.

يجب على المنشأة الإفصاح عن:

(أ) مبلـغ توزيعات الأربـاح المقترحة أو المعلـن عنها قبل اعتمـاد القوائم المالية للإصـدار ولكن لم يتـم الاعتراف بهـا كتوزيعات علـى المالكين خلال الفتـرة والمبلغ المرتبط بالسـهم.

(ب) مبلغ أي أرباح أسهم ممتازة متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي، إذا لم يتم الكشف عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع القوائم المالية:

(أ) محـل الإقامة والشـكل القانوني للمنشـأة، وبلد التأسـيس وعنوان مكتبها المسـجل (أو مكان العمل الرئيسـي إذا كان مختلفًا عن المكتب المسـجل).

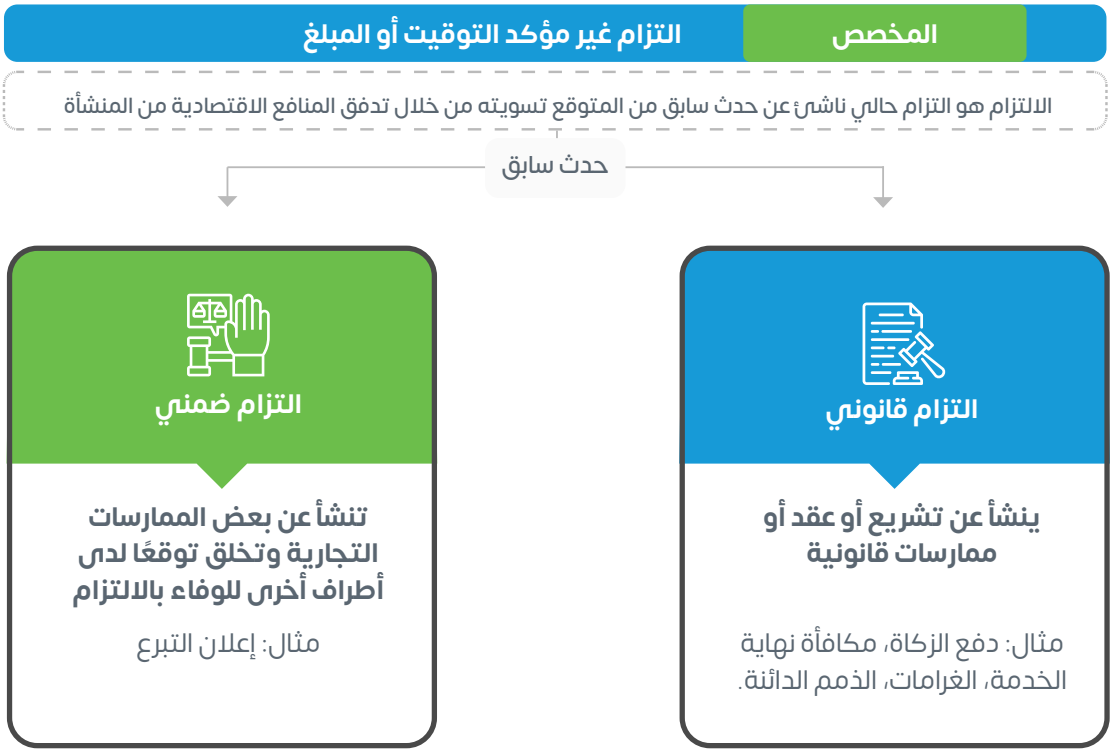
(ب) وصف لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

(ج) اسم المنشأة الأم والمنشأة الأم النهائية للمجموعة.

(د) إذا كانت منشأة محدودة الاستمرارية أو معلومات تتعلق بمدة الاستمرارية.

3. متطلبات معيار المحاسبة الدولي 37

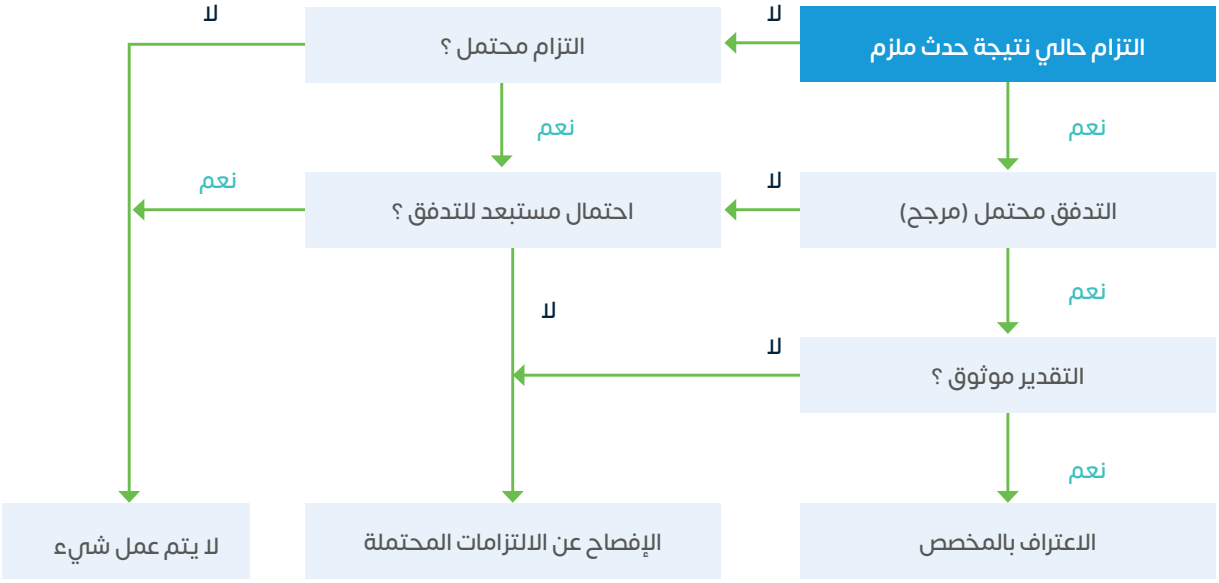
3.1 مقدمة



3.2 العلاقة بين الالتزامات والمخصصات والالتزامات المحتملة

3.3 إثبات المخصصات

يبين الرسم البياني التالي إجراءات إثبات المخصصات:



3.4 احتمالية النتيجة:

(1) شبه مؤكد (على سبيل المثال، > 98%محتمل).

(2) محتمل (مرجح) (على سبيل المثال، 95-50 % محتمل).

(3) محتمل ولكنه غير مرجح (على سبيل المثال، 50-5 % محتمل).

(4) التحكم عن بعد (على سبيل المثال، < 5 % محتمل).

3.5 قياس المخصصات

3.6 المخصصات في ظروف معينة

الالتزامات المحتملة

- التزام محتمل ينشأ عن أحداث ماضية، والذي لن يتم تأكيد وجوده إلا من خلال حدوث أو عدم حدوث واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة؛ أو.
- التزام حالي ينشأ من أحداث سابقة لم يتم الاعتراف به لأنه ليس من المحتمل أن يكون هناك تدفق خارج للمنافع الاقتصادية لتسوية الالتزام أو لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بشكل موثوق.

الأصول المحتملة

- أصل محتمل ينشأ عن أحداث ماضية ولن يتم تأكيد وجوده إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع حدث أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة التي لا تخضع بالكامل لسيطرة المنشأة.

01

خسائر التشغيل المستقبلية

- لا يجوز إثبات مخصصات للخسائر التشغيلية المستقبلية. لا تستوفي الخسائر التشغيلية المستقبلية تعريف الالتزام ولا الضوابط العامة الموضوعة لإثبات المخصصات.
- يعد توقع حدوث خسائر تشغيلية مستقبلية مؤشرًا على احتمال هبوط قيمة أصول تشغيلية معينة، وتختبر المنشأة هذه الأصول لتحديد الهبوط في قيمتها بموجب المعيار الدولي للمحاسبة 36.

02

العقود غير المجدية

- إذا كان لدى منشأة عقد غير مجد، فيجب إثبات الواجب القائم بموجب العقد وقياسه على أنه مخصص.
- عقد تكون فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالواجبات بموجب العقد أكبر من المنافع الاقتصادية المتوقع أن يتم الحصول عليها بموجب العقد، يجب تسجيل مخصص بمبلغ التكاليف التي لا يمكن تجنبها للوفاء بالعقد أو غرامات عدم الوفاء بالتزامات العقد أيهما أقل.

4. أثر التحول إلى معيار المحاسبة الدولي على حساب الزكاة

4.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1

من الناحية الزكوية، لا يترك هذا المعيار أثر مالي مباشر من شأنه أن يؤثر على احتساب الزكاة للأسباب التالية:

- يحدد هذا المعيار المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.
- كما يوضح هذا المعيار المتطلبات العامة للقوائم المالية والمفاهيم الأساسية للقوائم المالية مثل الاستمرارية، وأساس الاستحقاق المحاسبي، ومقارنة بين الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة.
- فيما يتعلق بمتطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة فقد تم تركها للمعايير الأخرى ذات العلاقة.
- إن طريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية لا تترك أثر مالي مباشر عليها وبالتالي قد يظهر أثر على الوعاء الزكوي نتيجة التحول إلى هذا المعيار الدولي تحديدًا. ولكن لا بد من تناول معايير محددة تُعنى بمتطلبات الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية وربطها بهذا المعيار ومن ثم مقارنتها بمتطلبات الإفصاح والعرض لتحديد ما إذا كان هنالك أثر على المعالجة الزكوية عند المقارنة مع المعيار السابق المعمول به قبل التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.
- بنود الدخل الشامل الآخر: أنشأ عرض قائمة الدخل الشامل الآخر بشكل منفصل في القوائم المالية نتيجة التحول بعض التعقيد وأثار العديد من التساؤلات عن كيفية معالجة هذه البنود زكويًا. يلخص الجدول أدناه بنود قائمة الدخل الشامل الآخر والمعالجة الزكوية لها:

بنود الدخل الشامل الأخرى التي يمكن إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة:	المعالجة الزكوية
المكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لعملات أجنبية (معيار المحاسبة الدولي 21).	لا يتطلب تعديل صافي الأرباح أو الخسارة لأغراض الزكاة. ومع ذلك، سيتم إعادة تدوير الأرباح أو الخسائر المحققة في السنوات اللاحقة لتصبح تلقائيًا ضمن الأرباح أو الخسائر لأغراض الزكاة.
المكاسب والخسائر على الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقًا للفقرة 2.1.4أ من المعيار الدولي للتقرير المالي 9 باستثناء أدوات حقوق الملكية البسيطة مثل الاستثمارات في أسهم عادية (Common Shares).	لا يتطلب تعديل صافي الأرباح أو الخسارة لأغراض الزكاة. ومع ذلك عند التخلص من هذه الاستثمارات ويذكر بها على سبيل المثال الاستثمارات في أدوات دين المصنفة كاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، سيتم إعادة تدوير الأرباح أو الخسائر المحققة لتصبح تلقائيًا ضمن قائمة الأرباح أو الخسائر في سنة التخلص لتخضع للزكاة كجزء من صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة.
الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التحوط المستخدمة في تحوط لتدفق نقدي.	لا يتطلب تعديل صافي الأرباح أو الخسارة لأغراض الزكاة. ومع ذلك، سيتم إعادة تدوير الأرباح أو الخسائر المحققة في السنوات اللاحقة لتصبح تلقائيًا ضمن الأرباح أو الخسائر لأغراض الزكاة.
التغيرات في قيمة العناصر الآجلة للعقود الآجلة عند فصل العناصر الآجلة عن العناصر الفورية لعقد آجل وتعيين التغيرات في العناصر الفورية على أنها هي فقط أداة التحوط، والتغيرات في قيمة الفرق المبني على أساس أسعار العملات الأجنبية لأداة مالية عند استبعادها من تعيين تلك الأداة المالية على أنها أداة التحوط (المعيار الدولي للتقرير المالي 9) .	لا يتطلب تعديل صافي الأرباح أو الخسارة لأغراض الزكاة. ومع ذلك، سيتم إعادة تدوير الأرباح أو الخسائر المحققة في السنوات اللاحقة لتصبح تلقائيًا ضمن الأرباح أو الخسائر لأغراض الزكاة.
بنود الدخل الشامل الأخرى التي لا يمكن إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة:	**المعالجة الزكوية**
التغييرات في فائض إعادة التقويم (معيار المحاسبة الدولي رقم 16 ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38).	يعالج ضمن الإضافات إلى الوعاء الزكوي نظرًا لتمويله محسومًا من الوعاء الزكوي (الأصول الملموسة وغير الملموسة). في جميع الأحوال إن ما يتم الاعتراف به في قائمة الدخل الشامل الآخر من نتائج إعادة التقويم لا يتطلب تعديلًا على نتيجة النشاط نظرًا لطبيعة البند المذكور وعدم تأثيره على قائمة الربح أو الخسارة (نتيجة النشاط) .
المكاسب والخسائر الإكتوارية من خطط المنافع المحددة (معيار المحاسبة الدولي رقم19).	لا يعدل هذا البند بالأرباح أو الخسائر لأغراض الزكاة كونه ليس جزءً منه .
المكاسب والخسائر من الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 19).	المكاسب والخسائر المحققة يجب أن تعدل بالأرباح أو الخسائر لأغراض احتساب صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة حيث لن يتم تدويرها في حال تحققها إلى الأرباح أو الخسائر (نتيجة النشاط). بخصوص الأرباح أو الخسائر غير المحققة فلا يتطلب ذلك التعديل على نتيجة النشاط بخصوصها.
المكاسب والخسائر على أدوات التحوط التي تتحوط للاستثمارات في أدوات حقوق الملكية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر (المعيار الدولي للتقرير المالي 9).	المكاسب والخسائر المحققة يجب أن تعدل بالأرباح أو الخسائر لأغراض احتساب صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة حيث لن يتم تدويرها في حال تحققها إلى قائمة الأرباح أو الخسائر. بخصوص الأرباح أو الخسائر غير المحققة فلا يتطلب ذلك التعديل على نتيجة النشاط بخصوصها .

4.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 37

وفقًا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 37، قد تختلف شروط الاعتراف بالمخصصات عما كان قبل التحول، ومع ذلك لا يؤدي ذلك إلى اختلاف في طريقة المعالجة الزكوية لهذه المخصصات وتبقى كما هي وفقًا لمواد اللائحة التنفيذية لجباية الزكاة في مادتها الرابعة كالآتي:

- في حال الاعتراف بالمخصص أيًا كان (على سبيل المثال: مخصص خطط منافع الموظفين، مخصص التفكيك والإزالة للأصول الثابتة، مخصص قضايا. الخ) فإن الجزء المكون خلال العام سيؤثر على الأرباح أو الخسائر وعليه يعتبر من المصاريف الغير جائزة الحسم لأغراض احتساب صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة (التعديل على نتيجة النشاط).
- يضاف إلى الوعاء الزكوي رصيد أول الفترة بعد حسم الجزء المستخدم منه، ما لم يستخدم الرصيد خلال العام لتمويل أصل محسوم.

5. تطبيقات نظرية

5.1 معيار المحاسبة الدولي رقم 1

مثال 1: تحديد ما إذا كان يجب عرض الالتزامات على أنها متداولة أو غير متداولة

فيما يلي بعض السيناريوهات الشائعة المتعلقة بشروط الديون (debt covenants):

السيناريو 1

لدى المنشأة ترتيب قرض طويل الأجل يحتوي على شرط الدين (debt covenant). يجب استيفاء المتطلبات المحددة الواردة في شرط الدين (debt covenant) كما في 31 ديسمبر من كل عام. القرض مستحق خلال أكثر من 12 شهرًا. قامت المنشأة بإخلال شرط الدين (debt covenant) في نهاية الفترة أو قبل نهاية الفترة. نتيجة لذلك، أصبح القرض قابلًا للسداد عند الطلب.

السيناريو 2

لنفرض نفس حقائق السيناريو 1 لكن ترتيب القرض ينص على أن المنشأة لديها فترة سماح مدتها 3 أشهر لتصحيح الإخلال والتي لا يمكن للمُقرض خلالها المطالبة بالسداد الفوري.

السيناريو 3

لنفرض نفس حقائق السيناريو 1 لكن المُقرض وافق على عدم المطالبة بالسداد كنتيجة للإخلال. حصلت المنشأة على هذا التنازل:

(أ) في نهاية الفترة أو قبل نهاية الفترة ويكون التنازل لمدة تزيد عن 12 شهرًا بعد نهاية الفترة.

(ب) في نهاية الفترة أو قبل نهاية الفترة ويكون التنازل لمدة أقل من 12 شهرًا بعد نهاية الفترة.

(ج) بعد نهاية الفترة ولكن قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار.

السيناريو 4

لدى المنشأة ترتيب قرض طويل الأجل يحتوي على شرط الدين (debt covenant). القرض مستحق خلال 12 شهرًا. في نهاية الفترة، تم استيفاء شروط الديون (debt covenants). وبالرغم من ذلك، تغيرت الظروف بشكل غير متوقع وأخلت المنشأة بشرط الدين بعد نهاية الفترة ولكن قبل أن يتم اعتماد القوائم المالية للإصدار.

يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 7 الإفصاحات التالية لأي قروض مستحقة الدفع المثبت في تاريخ التقرير:

(1) تفاصيل أي حالات تخلّف عن السداد خلال فترة أصل الدين، أو الفائدة، أو صندوق الاستهلاك (sinking fund)، أو شروط الاسترداد.

(2) القيمة الدفترية للقروض المستحقة الدفع المتعثرة في تاريخ التقرير.

(3) ما إذا تم تصحيح التخلف عن السداد أو إعادة التفاوض على شروط الديون المستحقة قبل الموافقة على القوائم المالية لإصدارها.

إذا كان هناك خلال الفترة إخلالًا لشروط اتفاقية القرض بخلاف تلك المذكورة أعلاه يجب الإفصاح عن نفس المعلومات إذا سمحت تلك الإخلالات للمُقرض بالمطالبة بسداد فوري (ما لم يتم تصحيح التخلف عن السداد أو تم إعادة التفاوض على شروط الدين في تاريخ التقرير أو قبل تاريخ التقرير).

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي 1 إفصاحات معينة عن إعادة التمويل وتصحيح الإخلال باتفاقية القرض التي تحدث بعد نهاية فترة التقرير وقبل أن يُسمح بإصدار القوائم.

يوضح الجدول أدناه ما إذا كان سيتم عرض الدين على أنه متداول أو غير متداول وما إذا كانت الإفصاحات المذكورة مطلوبة.

	السيناريو					
	1	2	3 (أ)	3(ب)	3(ج)	4
في نهاية الفترة، هل للمنشأة حق غير مشروط في تأجيل تسوية الالتزام لمدة 12 شهرًا على الأقل؟	لا	لا	نعم	لا	لا	نعم
تصنيف الالتزام	متداول	متداول	غير متداول	متداول	متداول	غير متداول
هل يلزم الإفصاح عن المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 7 أعلاه؟	نعم	نعم	لا	نعم	نعم	لا
هل الإفصاحات في معيار المحاسبة الدولي 1 مطلوبة؟	لا	لا	لا	لا	نعم	لا

مثال 2: تحليل المصاريف حسب طبيعتها

بالنسبة لبعض المنشآت، يمكن تحقيق "معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة" من خلال تجميع النفقات للعرض في الربح أو الخسارة وفقًا لطبيعتها (على سبيل المثال، الاستهلاك، شراء المواد، تكاليف النقل، منافع الموظفين وتكاليف الإعلان)، وليس إعادة توزيعها بحسب الوظيفة (function) داخل المنشأة. بحسب معيار المحاسبة الدولي 1، هذه الطريقة قد تكون سهلة التطبيق لأنه لا يوجد ضرورة لتخصيص المصروفات على التصنيفات الوظيفية. يوضح المعيار التصنيف باستخدام طريقة طبيعة المصروفات على النحو التالي:

حسب طبيعة المصروفات		
إيرادات		XXXXX
إيرادات أخرى		XXXXX
التغيرات في مخزون البضائع تامة الصنع، والإنتاج تحت التشغيل	XXXXX	
المواد الخام والمواد الاستهلاكية المستخدمة	XXXXX	
استحقاقات الموظفين	XXXXX	
مصروفات الاستهلاك والإطفاء	XXXXX	
مصروفات أخرى	XXXXX	
مجموع المصروفات		(XXXXX)
الأرباح قبل الضرائب		XXXXXX

مثال 3: تحليل المصاريف حسب وظيفتها

بالنسبة لبعض المنشآت، يمكن الحصول على "معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملائمة" من خلال تجميع النفقات لأغراض العرض وفقًا لوظيفتها، على سبيل المثال، كجزء من تكلفة المبيعات أو تكاليف التوزيع أو الأنشطة الإدارية. بموجب هذه الطريقة، يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 1 كحد أدنى، الإفصاح عن تكلفة المبيعات بشكل منفصل عن المصاريف الأخرى. إن هذه الطريقة يمكن أن توفر معلومات أكثر ملائمة للمستخدمين من تصنيف المصروفات بطبيعتها، ولكن تصنيف التكاليف حسب الوظيفة قد يتطلب اجتهاد كبير من الإدارة. فيما يلي مثال على التصنيف حسب وظيفة المصروفات الواردة في المعيار:

حسب وظيفة المصروفات	
إيرادات	XXXXX
تكلفة المبيعات	(XXXXX)
إجمالي الربح	XXXXX
إيرادات أخرى	XXXXX
تكلفة التوزيع	(XXXXX)
تكاليف إدارية	(XXXXX)
مصروفات أخرى	(XXXXX)
الأرباح قبل الضرائب	XXXXX

5.2 معيار المحاسبة الدولي رقم 37

مثال 1: القياس الأولي للمخصصات - القضايا

رفع أحد العملاء دعوى قضائية ضد المنشأة بخصوص إصابة شخصية عند استخدامه لأحد منتجات المنشأة. يقدّر محامو المنشأة من التجربة أنه في تاريخ التقرير (31 ديسمبر 2011م)، كان للمنشأة نسبة 30% في أن يُطلب منها دفع تعويض للعميل بمبلغ 2 مليون ريال سعودي ونسبة 70% في أن يُطلب منها دفع تعويض قدره 300،000 ريالًا سعوديًا.

ومن المتوقع أن يصدر الحكم في غضون عامين. معدل الخصم الخالي من المخاطر على أساس السندات الحكومية لمدة عامين هو 5 في المائة. تحدد المنشأة أن معدل الخصم بنسبة 4 في المائة مناسب لتعديل المخاطر الخاصة بالالتزام.

- **الحل**

من المتوقع أن تكون النتيجة تدفقات نقدية خارجة إما 2 مليون ريال سعودي أو 300،000 ريالًا سعوديًا في غضون عامين. النتيجة الأكثر احتمالًا هي دفع تعويض قدره 300،000 ريالًا سعوديًا لتسوية الالتزام. ومع ذلك، نظرًا لأن النتيجة المحتملة الأخرى أعلى من النتيجة الأكثر ترجيحًا، فإن أفضل تقدير لتسوية الالتزام في 31 ديسمبر 2011م سيكون أعلى من القيمة الحالية للنتيجة الأكثر احتمالًا وهي 300،000 ريالًا سعوديًا.

وفقًا لمبدأ تحديد المبلغ المطلوب لتسوية الالتزام في 31 ديسمبر 2011م، يمكن للمنشأة استخدام نهج القيمة المتوقعة لتحديد المبلغ. لذلك سيكون من المناسب إثبات مخصص للقيمة الحالية للقيمة المتوقعة البالغة 810,000 ريالًا سعوديًا. في هذه الحالة، سوف تثبت المنشأة مخصص يقارب 748،891 ريالًا سعوديًا في 31 ديسمبر 2011م.

- **العمليات الحسابية:**

القيمة المتوقعة: (30% × 2،000،000 ريال سعودي) +(70% ×300,000 ريال سعودي) = 810،000 ريال سعودي.

القيمة الحالية المعدلة حسب المخاطر للقيمة المتوقعة: 810.000 ريال سعودي× (1 / 1.04) × (1 / 1.04) = 748,891 ريال سعودي.

- **المعالجة الزكوية**

بغض النظر عن النهج المستخدم في احتساب مبلغ المخصص فإن المعالجة الزكوية تتمثل بالآتي:

الحد الأدنى: تعديل نتيجة النشاط (صافي الربح المعدل لأغراض الزكاة) بالجزء المكون من المخصص وهو(748.891+61.109=810.000) الوعاء الزكوي: يضاف رصيد أول المدة ناقصًا المستخدم أو المعكوس من هذا المخصص إلى الوعاء الزكوي).

مثال2 : القياس الأولي للمخصصات - القضايا

لنفرض نفس الحقائق الواردة في المثال1. إلا أنه في هذا المثال، يقدر المحامون أن المنشأة لديها فرصة 60 في المائة للفوز بالدعوى وبالتالي تجنب دفع التعويض. إضافةً إلى ذلك، يُقدر محامو المنشأة أن لديها نسبة 20 في المائة لدفع تعويض العميل البالغ 2 مليون ريال سعودي ونسبة 20 في المائة بدفع تعويض قدره 300,000 ريالًا سعوديًا.

لغرض هذا المثال، تم تجاهل المخاطر الخاصة بالمسؤولية والقيمة الزمنية للنقود.

- **الحل**

في هذه الحالة، على المنشأة الإفصاح عن التزام محتمل وليس إثباتًا مخصصًا.

لا يتم إثبات الالتزام المحتمل في قائمة المركز المالي للمنشأة؛ لأنه لم يستوف ضوابط إثبات المخصص المذكورة في المعيار. وعليه فليس على المنشأة إثبات أية قيود في دفاترها.

مـن الناحيـة الزكويـة لا يتطلب إجـراء أي تعديـل على نتيجـة النشـاط أو الوعاء الزكـوي؛ نظـرًا لأن متطلب المعيـار هنا هـو إفصاح فقـط عن التـزام محتمـل، والذي لا يتـرك أثـرًا ماليًّا.

مثال3: القياس الأولي للمخصصات - القضايا

باعـت المنشـأة 1000 وحدة من منتـج مع ضمانات تقـوم بموجبها المنشـأة بإصلاح أي عيـوب مصنعية تظهر خلال الأشـهر السـتة الأولـى بعد الشـراء. إذا تم اكتشـاف عيب بسـيط في أحـد المنتجات، فسـوف ينتج عن ذلـك تكاليف إصـلاح تقديرية تبلغ 100 ريال سـعودي.

إذا تم اكتشـاف عيـب كبير في أحد المنتجات، فسـوف ينتـج عن ذلك تكاليـف إصلاح تقديرية تبلـغ 400 ريال سـعودي. تشـير تجربة المنشـأة إلى جانب توقعاتها المسـتقبلية إلى أن 75 فـي المائة من البضائـع المباعة لا تحتوي علـى عيوب، و20 فـي المائة من البضائـع المباعة بها عيـوب طفيفة.

و 5 في المائة من البضائع المباعة بها عيوب كبيرة.

لغرض هذا المثال، تم تجاهل المخاطر الخاصة بالمسؤولية والقيمة الزمنية للنقود.

- **الحل**

عندمـا يتضمـن المخصـص عددًا كبيـرًا مـن العناصر، فـإن أفضـل تقدير للمبلـغ يعكـس ترجيح جميـع النتائج المحتملـة من خـلال الاحتمـالات المرتبطـة بها.

- **العمليات الحسابية:**

القيمـة المتوقعة لتكلفـة الإصلاح هـي(75 % × 1000 وحدة مباعـة × صفر ريال سـعودي) +(20% × 1،000 وحـدة × 100 ريـال سـعودي) + (5% × 1،000 وحـدة × 400 ريـال سـعودي) = 40،000 ريـال سـعودي لذلك سـيكون مبلغ المخصص 40,000 ريالًا سـعوديًا مناسـبًا.

- **المعالجة الزكوية**

بغض النظر عن النهج المستخدم في احتساب مبلغ المخصص فإن المعالجة الزكوية تتمثل بالآتي:

الحـد الأدنـى: تعديـل نتيجة النشـاط (صافـي الربح المعـدل لأغراض الـزكاة) بالجـزء المكون مـن المخصص والمعتـرف بـه في قائمـة الأرباح أو الخسـائر وهـو 40,000 ريال سـعودي.

الوعاء الزكوي: يضاف رصيد أول المدة ناقصًا المستخدم أو المعكوس من هذا المخصص إلى الوعاء الزكوي.

مستند خارجي

تم إعداد هذا الدليل الإرشادي لأغراض التوعية والتثقيف فحسب، ومحتواه قابل للتعديل في أي وقت، وهو لا يعتبر بأي حال من الأحوال ملزمًا لهيئة الزكاة والضريبة والجمارك ولا يعتبر بأي شكل من الأشكال استشارة قانونية. ولا يمكن الاعتماد عليه كمرجع قانوني بحد ذاته، ولا بد دائمًا من الرجوع إلى نصوص القوانين الواردة في اللائحة المعمول بها في هذا الشأن. ويتوجب على كل شخص خاضع لقوانين الزكاة والضرائب والجمارك أن يتحقق من واجباته والتزاماته القانونية، وهو وحده مسؤول عن الانضباط والالتزام بهذه القوانين والتعليمات. ولن تكون هيئة الزكاة والضريبة والجمارك مسؤولة بأي شكل من الأشكال عن أي ضرر أو خسارة يتعرض لها المكلف وتكون ناجمة عن عدم التزامه بالتعليمات والقوانين السارية.