



# المعايير المحاسبية وعلاقتها بضريبة الشركات

## دليل ضريبة الشركات | CTGACS1

نوفمبر 2023



## المحتويات

1	قائمة المصطلحات	3
2	مقدمة	7
	2.1 لمحة عامة	7
	2.2 الهدف من هذا الدليل	7
	2.3 مَنْ الذي تجب عليه قراءة هذا الدليل	7
	2.4 كيفية استخدام هذا الدليل	7
	2.5 المراجع التشريعية	8
	2.6 حالة الدليل	9
3	المعايير المحاسبية ومعايير الإقرار المقبولة	10
	3.1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	10
	3.2 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم	10
	3.3 الحسابات غير المعدّة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم	10
	3.4 تحديد قيمة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات	11
	3.5 القوائم المالية للمجموعة الضريبية	11
	3.6 متطلب تدقيق للقوائم المالية	12
4	الطرق المحاسبية	13
	4.1 أساس الاستحقاق المحاسبي	13
	4.1.1 الاعتراف بالإيرادات والنفقات	13
	4.2 الأساس النقدي المحاسبي	13
	4.2.1 الأهلية	13
	4.2.2 الاعتراف بالإيرادات والنفقات	14
	4.2.3 ما هي الحالات الاستثنائية؟	15
	4.2.4 حساب الحدّ لتطبيق الأساس النقدي المحاسبي	16
	4.2.5 التغييرات في مستوى الإيرادات: تغيير طريقة المحاسبة من/ إلى أساس الاستحقاق المحاسبي	16
	4.2.6 علاقة الأساس النقدي المحاسبي بتسهيلات الأعمال الصغيرة	18
5	أساس التحقق المحاسبي	18
	5.1 المكاسب والخسائر المُحققة مقارنةً بالمكاسب والخسائر غير المُحققة	18
	5.1.1 المحاسبة بالقيمة العادلة	18
	5.1.2 انخفاض قيمة الأصول	18
	5.2 أساس التحقق لأغراض ضريبة الشركات	18
	5.2.1 ما هي الحالات التي تُشكّل تحقق؟	19
	5.2.2 اختيار تطبيق أساس التحقق للخاضعين للضريبة بخلاف المصارف أو مقدّمي خدمة التأمين	19
	5.2.3 اختيار تطبيق أساس التحقق للمصارف ومقدّمي خدمة التأمين	20
	5.2.4 المهلة المحددة لاختيار تطبيق أساس التحقق	20
	5.2.5 إلغاء اختيار تطبيق أساس التحقق في حالات استثنائية	20
	5.2.6 تأثير تطبيق أساس التحقق على الدخل الخاضع للضريبة	20
	5.2.7 تعريف حساب رأس المال	21



26	تعديلات أخرى على الدخل المحاسبي	6
26	6.1 المعاملات مع أطراف مرتبطة	
26	6.1.1 تجاوز المقابل للقيمة السوقية	
26	6.1.2 المقابل أقل من القيمة السوقية	
29	6.2 النقل داخل المجموعة المؤهلة	
31	6.3 تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال	
31	6.4 المكاسب والخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل	
32	6.5 تطبيق طريقة التكلفة المحاسبية بدلاً من طريقة محاسبة حقوق الملكية	
32	6.6 تعديلات أخرى	
32	6.6.1 عدم خصم النفقة غير المؤهلة للتسهيلات بموجب القواعد العامة للخصم الضريبي	
32	6.6.2 النفقات الرأسمالية	
34	التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية	7
34	7.1 لمحة عن الأحكام الانتقالية والغرض منها	
35	7.2 المكاسب الناتجة عن التصرف في الأموال غير المنقولة المؤهلة	
35	7.2.1 ما هي الأموال غير المنقولة المؤهلة	
36	7.2.2 طريقتان لاحتساب المبلغ المستبعد من المكسب	
39	7.3 المكاسب المعترف بها على التصرف في الأصول غير المادية المؤهلة	
44	7.3.1 ما هي الأصول غير المادية المؤهلة	
44	7.3.2 كيفية احتساب المكسب المستبعد	
41	7.4 المكاسب والخسائر على التصرف في الأصول المالية المؤهلة والالتزامات المالية المؤهلة	
47	7.4.1 ما هو الأصل المالي المؤهل	
47	7.4.2 ما هو الالتزام المالي المؤهل	
47	7.4.3 كيفية احتساب المكسب أو الخسارة المستبعدة	
43	7.5 أثر ملكية المجموعة	
49	7.5.1 ملكية الأصول والالتزامات المنقولة	
50	7.5.2 احتساب فترة ملكية "الأصول المنقولة غير المالية"	
46	7.6 التغييرات اللاحقة في أصول أو التزامات أخرى في الميزانية الافتتاحية	
46	7.7 مبدأ السعر المحايد: الميزانية الافتتاحية	
47	التحديثات والتعديلات	8



## 1. قائمة المصطلحات

**أساس الاستحقاق المحاسبي:** طريقة محاسبة يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل عند اكتسابه والنفقات عند تكبدها.

**الأساس النقدي المحاسبي:** طريقة المحاسبة التي يقوم بموجبها الخاضع للضريبة بالاعتراف بالدخل والنفقات عند استلام وسداد الدفعات النقدية.

**الأصول المالية المؤهلة:** الأصول المالية التي تستوفي الشروط المنصوص عليها في البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

**الأصول المالية:** الأصول المالية كما يتم تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

**الأصول غير المادية المؤهلة:** الأصول غير المادية التي تستوفي الشروط المنصوص عليها في البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

**الأصول غير المادية:** الأصول غير المادية كما يتم تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

**إعفاء المشاركة:** إعفاء من ضريبة الشركات للدخل المتحقق من حصص المشاركة وفقاً للمادة (23) من قانون ضريبة الشركات وكما هو محدد بموجب القرار الوزاري رقم (116) لسنة 2023.

**الأعمال:** أي نشاط يمارس بانتظام واستمرارية واستقلالية من قبل أي شخص وفي أي مكان، مثل النشاط الصناعي أو التجاري أو الزراعي أو الحرفي أو المهني أو الخدمي أو أنشطة التنقيب أو أي نشاط آخر يتعلق باستعمال الممتلكات المادية أو غير المادية.

**الإقرار الضريبي:** معلومات مُقدّمة إلى الهيئة لأغراض ضريبة الشركات وفقاً للنماذج والإجراءات التي تُحددها الهيئة، وتشمل أي جداول أو مرفقات تابعة لها بما في ذلك أيّ تعديل لها.

**الأموال غير المنقولة:** تعني أي مما يأتي:

- أ. أي قطعة أرض تنشأ عليها حقوق أو مصالح أو خدمات.
- ب. أي مبنى أو هيكل أو عمل هندسي ملتحق بالأرض بشكل دائم أو ملتحق بقاع البحر.
- ج. أي تجهيزات أو معدات تنشأ كجزء دائم من الأرض أو تلتحق بشكل دائم بالمبنى أو الهيكل أو العمل الهندسي أو تلتحق بقاع البحر.

**الالتزامات المالية المؤهلة:** الالتزامات المالية التي تستوفي الشروط المنصوص عليها في البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

**الالتزامات المالية:** الالتزامات المالية كما يتم تعريفها في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

**الأموال غير المنقولة المؤهلة:** الأموال غير المنقولة التي تستوفي الشروط المنصوص عليها في البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



الإيرادات: إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية.

**تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال:** هي تسهيلات لضريبة الشركات لمعاملات إعادة هيكلة الأعمال وفقاً للمادة (27) من قانون ضريبة الشركات وكما هو محدد بموجب القرار الوزاري رقم (133) لسنة 2023.

**تسهيلات الأعمال الصغيرة:** هي تسهيلات لضريبة الشركات تسمح للخاضعين للضريبة المؤهلين بأن تتم معاملتهم على أنهم لم يحققوا أي دخل خاضع للضريبة عن الفترة الضريبية ذات الصلة، وفقاً للمادة (21) من قانون ضريبة الشركات والقرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.

**توزيعات الأرباح:** أي مدفوعات أو توزيعات يتم الإعلان عنها أو دفعها على الأسهم أو في العلاقة بها أو بالحقوق الأخرى التي تشارك في أرباح مصدر هذه الأسهم أو الحقوق والتي لا تُشكّل عائداً على رأس المال أو عائداً على مطالبات الديون، سواء كانت هذه المدفوعات أو التوزيعات نقدية أو أوراقاً مالية أو ممتلكات أخرى، وسواء كانت مستحقة الدفع من الأرباح أو الأرباح المحتجزة أو من أي حساب أو احتياطي قانوني أو من احتياطي رأس المال أو الإيرادات. ويشمل ذلك أي مدفوعات أو مزايا تُشكّل في جوهرها أو أثرها توزيعاً للأرباح يتم إجراؤه فيما يتعلق بالاستحواذ على الأسهم أو باستردادها أو بإلغائها أو بإنهاء حقوق أو حصص الملكية الأخرى أو أي معاملة أو ترتيب مع طرف مرتبط أو شخص متصل لا يتوافق مع المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

**جهة النفع العام المؤهلة:** أي جهة تستوفي الشروط المنصوص عليها في المادة (9) من قانون ضريبة الشركات ويصدر بتحديدها قرار من مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير.

**الخاضع للضريبة:** الشخص الذي يخضع لضريبة الشركات في الدولة بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الدخل الخاضع للضريبة:** الدخل الخاضع لضريبة الشركات بموجب قانون ضريبة الشركات.

**الدخل المحاسبي:** صافي الربح أو الخسارة المحاسبية عن الفترة الضريبية المعنية، وفقاً للقوائم المالية المعدة طبقاً لأحكام المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

**درهم:** الدرهم الإماراتي.

**الدولة:** الإمارات العربية المتحدة.

**رأس مال العضوية أو رأس مال الشراكة:** رأس المال الذي يُدفع لشخص اعتباري من قبل شخص ليصبح عضواً أو شريكاً وله حقوق العضوية أو الشراكة، ويكون رأس المال المدفوع مقسماً إلى حقوق عضوية أو شراكة.

**السنة المالية:** السنة الميلادية أو فترة (12) الاثني عشر شهراً التي يقوم الخاضع للضريبة بإعداد قوائم مالية بشأنها.

**الشخص المُتصل:** أي شخص تابع للخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (2) من المادة (36) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص المُعفى:** الشخص المُعفى من ضريبة الشركات وفقاً للمادة (4) من قانون ضريبة الشركات.

**الشخص المقيم:** الخاضع للضريبة المحدد في البند (3) من المادة (11) من قانون ضريبة الشركات.



**الشخص:** أي شخص طبيعي أو شخص اعتباري.

**الشركة الأم:** الشخص المقيم الذي يمكن أن يقدم طلباً إلى الهيئة لتشكيل مجموعة ضريبية مع شركة تابعة واحدة أو أكثر وفقاً للبند (1) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

**الشركة التابعة:** الشخص المقيم الذي تمتلك شركة أم فيه رأس المال أو رأس مال العضوية أو رأس مال الشراكة، بحسب الحال، وفقاً للبند (1) من المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

**ضريبة الشركات:** الضريبة التي تُفرض بموجب قانون ضريبة الشركات على الأشخاص الاعتباريين ودخل الأعمال.

**الطرف المرتبط:** أي شخص مرتبط بالخاضع للضريبة كما هو محدد في البند (1) من المادة (35) من قانون ضريبة الشركات.

**طريقة التكلفة المحاسبية:** طريقة التكلفة المحاسبية كما يتم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ("IFRS")، أو طريقة محاسبة مماثلة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

**طريقة محاسبة حقوق الملكية:** طريقة محاسبة حقوق الملكية كما يتم تعريفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ("IFRS")، أو طريقة محاسبة مماثلة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

**الفترة الضريبية:** الفترة التي يجب تقديم الإقرار الضريبي عنها.

**قانون ضريبة الشركات:** المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال.

**القوائم المالية:** مجموعة كاملة من القوائم كما هي محددة وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من قبل الخاضع للضريبة، وتشمل دون الحصر بيان الدخل وبيان الدخل الشامل الآخر والميزانية العمومية وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي.

**القيمة السوقية:** السعر الذي يمكن أن يتم الاتفاق عليه في معاملة سوقية حرة وفق مبدأ السعر المحايد بين الأشخاص الذين ليسوا أطرافاً مرتبطة أو أشخاصاً متصلين في ظروف مماثلة.

**المجموعة الضريبية:** شخصان أو أكثر خاضعان للضريبة يعاملان كشخص واحد خاضع للضريبة، وذلك بحسب الشروط المنصوص عليها في المادة (40) من قانون ضريبة الشركات.

**المجموعة المؤهلة:** شخصان أو أكثر خاضعان للضريبة يستوفيان الشروط المنصوص عليها في البند (2) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

**المدقق:** شخص مستقل مرخص له ومسجل من قبل السلطات المختصة في الدولة ومُعِين مقابل أجر من قبل صندوق المعاشات الخاص أو صندوق التأمينات الاجتماعية الخاص ليقوم بالتدقيق على قوائمها المالية.

**المصرف:** الشخص المرخص في الدولة كمصرف أو مؤسسة تمويل أو نشاط مرخص مماثل ومسموح له بقبول الودائع ومنح الاعتمادات كما هو مُعرّف في التشريعات السارية في الدولة.



**المعايير المحاسبية:** المعايير المحاسبية المحددة بالقرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

**مقدم خدمة التأمين:** الشخص المرخص في الدولة كمقدم خدمات تأمين الذي يقبل المخاطر عن طريق إبرام أو تنفيذ عقود التأمين في قطاعي التأمين على الحياة وتأمين المخاطر على حدٍ سواء، بما في ذلك عقود إعادة التأمين والتأمين الاحتكاري، كما هو مُعرّف في التشريعات السارية في الدولة.

**الهيئة:** الهيئة الاتحادية للضرائب، وهي المسؤولة عن إدارة وتحصيل وتنفيذ الضرائب الاتحادية في الدولة.



## 2. مقدمة

### 2.1 لمحة عامة

صدر المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال ("قانون ضريبة الشركات") في 3 أكتوبر 2022، ونُشر في العدد رقم 737 من الجريدة الرسمية لدولة الإمارات العربية المتحدة ("الدولة") في 10 أكتوبر 2022.

ويوفر قانون ضريبة الشركات الأساس التشريعي لفرض ضريبة اتحادية على أرباح الشركات والأعمال ("ضريبة الشركات") في الدولة.

وتُطبّق أحكام قانون ضريبة الشركات على الفترات الضريبية التي تبدأ في أو بعد تاريخ 1 يونيو 2023.

### 2.2 الهدف من هذا الدليل

صُمم هذا الدليل لتوفير إرشادات عامة حول علاقة المعايير المحاسبية بضريبة الشركات، وهو يقدم للقراء لمحة عامة فيما يتعلق بضريبة الشركات، وذلك بشأن:

- إعداد القوائم المالية.
- الأساس النقدي المحاسبي.
- أساس التحقق المحاسبي.
- إجراء التعديلات الأخرى بموجب الفقرة (ط) من البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.
- إجراء التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية.

يُرجى الرجوع للمستندات الرسمية الصادرة عن الجهات المُصدرة للمعايير المحاسبية/ مجلس المعايير المحاسبية للاطلاع على مزيد من المعلومات المتعلقة بالمعايير المحاسبية التي تنظم كيفية الإقرار عن أنواع محددة من المعاملات والأحداث في القوائم المالية. لمزيد من المعلومات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يُرجى زيارة الموقع الإلكتروني: <https://www.ifrs.org>

### 2.3 من الذي يجب عليه قراءة هذا الدليل

هذا الدليل مُوجّه إلى أي شخص مسؤول عن إعداد القوائم المالية للخاضعين للضريبة لأغراض ضريبة الشركات. تجب قراءة هذا الدليل بالتزامن مع قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والأدلة الأخرى ذات الصلة التي تقوم الهيئة بنشرها.

### 2.4 كيفية استخدام هذا الدليل

تمت الإشارة إلى المواد ذات الصلة من قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية في كل قسم من أقسام هذا الدليل. يُوصى بقراءة الدليل بأكمله للوصول إلى الفهم الكامل للتعريفات والعلاقات بين القواعد المختلفة. ومن الممكن الوصول إلى إرشادات أخرى حول بعض الموضوعات التي يتناولها هذا الدليل في الأدلة الأخرى المخصصة لتلك الموضوعات.



في بعض الحالات تستخدم أمثلة مبسطة لشرح علاقة المفاهيم المحاسبية بالعناصر الرئيسية لضريبة الشركات. إن الأمثلة المتوفرة في هذا الدليل:

- تعكس تطبيق تلك العناصر بشكل منفصل دون أن تتناول ارتباطها بالأحكام الأخرى الواردة في قانون ضريبة الشركات. ولا تشمل هذه الأمثلة، ولا يقصد بها أن تشمل، الحقائق الكاملة للسيناريوهات الافتراضية المستخدمة ولا كافة جوانب نظام ضريبة الشركات، كما أنه لا ينبغي الاعتماد عليها لأغراض المشورة القانونية أو الضريبية.
- ويتمثل الغرض منها فقط في تزويد القراء بمعلومات عامة حول موضوع هذا الدليل، وتهدف حصرياً إلى شرح القواعد المتعلقة بموضوع هذا الدليل ولا تمت بصله على الإطلاق إلى الوضع الضريبي أو القانوني لأي شخص اعتباري أو طبيعي محدد.

## 2.5 المراجع التشريعية

في هذا الدليل، يُشار إلى التشريعات الآتية كما يلي:

- القانون الاتحادي رقم (12) لسنة 2014 بشأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات يشار إليه بعبارة ("قانون اتحادي رقم (12) لسنة 2014").
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (28) لسنة 2022 بشأن الإجراءات الضريبية يشار إليه بعبارة ("قانون الإجراءات الضريبية").
- المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("قانون ضريبة الشركات").
- القرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015").
- القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023 في شأن تسهيلات الأعمال الصغيرة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023 في شأن تحديد فئات من الخاضعين للضريبة الملزمين بإعداد قوائم مالية مدققة والاحتفاظ بها لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023 بشأن المعايير والطرق المحاسبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023 بشأن صناديق المعاشات الخاصة وصناديق التأمينات الاجتماعية الخاصة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023 بشأن التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023").
- القرار الوزاري رقم (125) لسنة 2023 بشأن المجموعة الضريبية لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (125) لسنة 2023").



- القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023 بشأن القواعد العامة لتحديد الدخل الخاضع للضريبة لأغراض المرسوم بقانون اتحادي رقم (47) لسنة 2022 في شأن الضريبة على الشركات والأعمال يشار إليه بعبارة ("القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023").

## 2.6 حالة الدليل

لا يُعتبر هذا الدليل بمثابة نص مُلزم قانوناً، إنما يهدف للمساعدة في فهم المعايير المحاسبية وعلاقتها بنظام ضريبة الشركات في الدولة. ولا ينبغي تفسير المعلومات الواردة بهذا الدليل على أنها مشورة قانونية أو ضريبية. ولا يُقصد من هذا الدليل أن يكون شاملاً، أو أن يقدم إجابة مُحددة لكل حالة. وقد تمّ إعداد هذا الدليل بُناءً على التشريعات بحالتها التي كانت عليها وقت نشر الدليل. ويجب النظر في الظروف المُحددة الخاصة بكل شخص على حدة.

سُحِّدَ قانون ضريبة الشركات والقرارات التنفيذية والمواد الإرشادية المُشار إليها في هذا الدليل المبادئ والقواعد التي تنظم تطبيق المعايير المحاسبية وعلاقتها بضريبة الشركات. ولا يوجد في هذا المنشور أيّ شيء من شأنه أن يُعدّل، أو يُقصد منه تعديل، متطلبات أيّ تشريعات أخرى.

يخضع هذا الدليل للتغيير من دون إشعار مسبق.



### 3. المعايير المحاسبية ومعايير الإقرار المقبولة

ينصّ قانون ضريبة الشركات على أنه يُحدد الدخل الخاضع للضريبة لكل خاضع للضريبة بشكل منفصل، وذلك على أساس قوائم مالية مناسبة ومستقلة (أي غير موحدة) مُعدّة لأغراض إعداد التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية المقبولة في الدولة لأغراض ضريبة الشركات.<sup>1</sup>

ينصّ القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023 على أن المعايير المحاسبية المقبولة في الدولة لأغراض ضريبة الشركات هي فقط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

#### 3.1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يجب على الخاضعين للضريبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كونها هي المعايير المحاسبية المقبولة في الدولة لأغراض ضريبة الشركات.<sup>2</sup>

#### 3.2 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

لأغراض ضريبة الشركات، يجوز للخاضعين للضريبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم إذا حققوا إيرادات لا تتجاوز مبلغ 50 مليون درهم خلال فترة ضريبية.<sup>3</sup>

لا ينبغي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم باعتبارها كمعايير محاسبية أساسية. يجوز للخاضع للضريبة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم فقط إذا استوفى متطلبات حدّ الإيرادات. وإن لم تُستوفى الشروط أعلاه، يجب تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

#### 3.3 الحسابات غير المُعدّة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

كما ذكر أعلاه، يتعين على الخاضعين للضريبة بموجب قانون ضريبة الشركات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، بحسب الاقتضاء، لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة. سيُنظر إلى عدم القيام بذلك على أنه مخالفة لقانون ضريبة الشركات وقد يؤدي إلى غرامات إدارية.<sup>4</sup> ومع ذلك، يجوز للخاضعين للضريبة تطبيق معايير محاسبية مختلفة لأغراض أخرى غير أغراض ضريبة الشركات، طالما أنه لأغراض ضريبة الشركات، يتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير

<sup>1</sup> البند (1) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>2</sup> البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>3</sup> البند (2) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>4</sup> الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (24) من قانون الإجراءات الضريبية.



المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم عند إجراء جميع العمليات الحسابية وإعداد وتقديم التقارير ذات الصلة، بحسب الاقتضاء.

يجوز للشخص المعفى بموجب قانون ضريبة الشركات تطبيق معايير محاسبية أخرى. ومع ذلك، إذا كان للشخص المعفى، وتحديدًا الجهة الحكومية أو الجهة التابعة للحكومة أو الأعمال الاستخراجية أو أعمال الموارد الطبيعية غير الاستخراجية، أعمال أو أنشطة أعمال تُعامل كأعمال منفصلة خاضعة للضريبة وفقاً لقانون ضريبة الشركات، فيتعين على الشخص المعفى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لهذا النشاط الخاضع للضريبة.<sup>5</sup> كما ينطبق الأمر ذاته إذا تحدد لاحقاً أن شروط الإعفاء غير مستوفاة.

#### 3.4 تحديد قيمة وتوقيت الاعتراف بالإيرادات والنفقات

تحدد المعايير المحاسبية مبلغ الإيرادات والنفقات والفترة التي يتم خلالها الاعتراف بها لغرض احتساب الدخل الخاضع للضريبة، ثم يخضع هذا المبلغ لأي تعديلات محددة لازمة لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة على النحو المنصوص عليه في قانون ضريبة الشركات. ومن الأمثلة على تلك التعديلات، استبعاد النفقات غير القابلة للخصم.<sup>6</sup>

#### 3.5 القوائم المالية للمجموعة الضريبية

يتعين على المجموعة الضريبية إعداد قوائم مالية موحدة (وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم) لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة للمجموعة الضريبية.<sup>7</sup> ويعني ذلك، أنه يجب إعداد قوائم مالية مستقلة على أساس تجميع القوائم المالية المستقلة للشركة الأم وكل شركة تابعة عضو في المجموعة الضريبية، كما لو كانت المجموعة الضريبية شخصاً واحداً خاضعاً للضريبة. وفي هذا الشأن، يجب توحيد النتائج المالية والأصول والالتزامات لجميع أعضاء المجموعة الضريبية، واستبعاد أي معاملات بين الشركة الأم وكل شركة تابعة.<sup>8</sup>

ينبغي تحديد المعاملات التي تتم بين أعضاء معينين في المجموعة الضريبية بما يتوافق مع مبدأ السعر المحايد.<sup>9</sup>

<sup>5</sup> البند (2) من المادة (5) والبند (3) من المادة (6) والفقرة (أ) من البند (4) من المادة (7) والفقرة (أ) من البند (4) من المادة (8) من قانون ضريبة الشركات بقراءة متزامنة مع المادة (4) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>6</sup> البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>7</sup> البندين (1) و(11) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>8</sup> البند (1) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات والمادة (3) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>9</sup> المادة (34) من قانون ضريبة الشركات والبند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (125) لسنة 2023.



### 3.6 متطلب تدقيق القوائم المالية

يتعين على الخاضعين للضريبة الذين يحققون إيرادات تجاوز مبلغ 50 مليون درهم خلال الفترة الضريبية المعنية، وجميع الأشخاص المؤهلين القائمين في المنطقة الحرة (بغض النظر عن حجم الإيرادات) إعداد قوائم مالية مدققة والاحتفاظ بها لأغراض قانون ضريبة الشركات.<sup>10</sup> ولا يتغير الحد الأدنى البالغ 50 مليون درهم وفقاً لمدة أي فترة ضريبية سواء كانت أطول أو أقصر من 12 شهراً. ويجب أن يقوم بإجراء التدقيق مدققٌ مسجل في الدولة بموجب القانون الاتحادي رقم (12) لسنة 2014 بشأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات وتعديلاته، والقرار الوزاري رقم (403) لسنة 2015 بشأن المعايير الدولية لمهنة التدقيق، أو أي تشريع آخر معمول به.

إذا حققت مجموعة ضريبية إيرادات تجاوز مبلغ 50 مليون درهم على أساس موحد خلال الفترة الضريبية المعنية، فسيُتبع تدقيق القوائم المالية الموحدة للمجموعة الضريبية (بصفتها الخاضع للضريبة). ومع ذلك، لم يلزم قانون ضريبة الشركات تدقيق قوائم مالية مستقلة للشركة الأم والشركات التابعة الأعضاء حتى إذا تجاوزت إيرادات العضو مبلغ 50 مليون درهم.<sup>11</sup> بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون هناك مُدققٌ لصناديق المعاشات الخاصة أو لصناديق التأمينات الاجتماعية الخاصة التي تقدمت بطلب إلى الهيئة وحصلت على موافقة منها للإعفاء من ضريبة الشركات،<sup>12</sup> ويتعين على هذا المُدقق أن يؤكد سنوياً امتثال الصندوق لأحكام القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.<sup>13</sup>

<sup>10</sup> المادة (2) من القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023.

<sup>11</sup> البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (82) لسنة 2023.

<sup>12</sup> البند (4) من المادة (2) والبند (3) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.

<sup>13</sup> البند (1) من المادة (6) من القرار الوزاري رقم (115) لسنة 2023.



## 4. الطرق المحاسبية

### 4.1 أساس الاستحقاق المحاسبي

#### 4.1.1 الاعتراف بالإيرادات والنفقات

يُعترف بالإيرادات والنفقات عند اكتسابها أو تكبدها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، وليس بالضرورة عند استلام المدفوعات أو سدادها، أو استلام الفواتير أو إرسالها.

وبالتالي، يتم تضمين الإيرادات والنفقات في الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية التي يتم فيها اكتسابها أو تكبدها بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي. وعليه، عند قيام مقدم خدمة بتقديم خدمة لعميل (على افتراض أن كليهما يستخدم أساس الاستحقاق المحاسبي) ويدفع العميل لمقدم الخدمة لاحقاً (على سبيل المثال خلال شهرين من تقديم الخدمة)، فإن مقدم الخدمة يكسب إيرادات ويقوم بتضمينها في دخله الخاضع للضريبة ويتكبد العميل نفقات ويقوم بتضمينها في دخله الخاضع للضريبة عند أداء الخدمة، وذلك قبل تسديد أي دفعة أو استلامها، أو قبل استلام أي فواتير أو إرسالها.

#### مثال 1: الاعتراف بالإيرادات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي

تنتهي السنة المالية للشركة (س) في 30 أبريل.

- في 5 أبريل 2025 – تقدم الشركة (س) خدمات استشارات بمبلغ 12 ألف درهم للعميل (أ).
- في 10 مايو 2025 – ترسل الشركة (س) فاتورة للعميل (أ).
- في 15 يونيو 2025 – يقوم العميل (أ) بسداد مقابل الخدمات.

يجب أن تعترف الشركة (س) بالإيرادات بمجرد تقديم الخدمات لأن هذا هو الوقت الذي يتم فيه اكتساب الإيرادات. وبالتالي، يجب قيد الإيرادات بتاريخ 5 أبريل 2025، والذي يُدرج في قوائمها المالية للسنة المنتهية في 30 أبريل 2025. لا يؤخذ في الاعتبار تاريخ إصدار الفاتورة أو استلام الدفعة.

#### مثال 2: الاعتراف بالنفقات بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي (متابعة لمثال 1)

تنتهي السنة المالية للعميل (أ) أيضاً في 30 أبريل.

يجب أن يعترف العميل (أ) بالنفقات بمجرد استلام الخدمة في 5 أبريل 2025 لأنه التاريخ الذي يتم فيه تكبد النفقات. لا يؤخذ في الاعتبار تاريخ استلام الفاتورة أو تسديد الدفعة.

وبناءً عليه، ولأغراض ضريبة الشركات، يعترف العميل (أ) بالنفقات البالغة 12 ألف درهم في الفترة الضريبية المنتهية في 30 أبريل 2025.

### 4.2 الأساس النقدي المحاسبي

#### 4.2.1 الأهلية



لأغراض ضريبة الشركات، يجوز للشخص إعداد القوائم المالية باستخدام الأساس النقدي المحاسبي في أي من الحالات الآتية:<sup>14</sup>

- إذا كانت إيرادات الشخص لا تتجاوز مبلغ 3 ملايين درهم خلال الفترة الضريبية المعنية.
- في حالات استثنائية وبناءً على طلب يقدمه الشخص إلى الهيئة.

يمكن للشخص تطبيق الأساس النقدي المحاسبي دون الحاجة إلى تقديم طلب إلى الهيئة إذا لم تتجاوز إيراداته مبلغ 3 ملايين درهم.

الإيرادات هي مصطلح معرّف في قانون ضريبة الشركات، وتعني إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية. ينبغي تحديد الإيرادات على أساس مبدأ السعر المحايد. وعند تحديد الإيرادات يجب أن يؤخذ في الاعتبار الدخل المحقق من جميع أنشطة الأعمال التي يقوم بها شخص اعتباري معيّن، وبعض أنشطة الأعمال المحددة في حالة الشخص الطبيعي. يجب تطبيق الأساس النقدي المحاسبي لتحديد ما إذا كانت الإيرادات تتجاوز الحدّ البالغ 3 ملايين درهم.

يجب على الخاضع للضريبة إعداد القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق بمجرد تجاوز إيراداته مبلغ 3 ملايين درهم في الفترة الضريبية، فيما عدا الحالات الاستثنائية وبعد الحصول على موافقة الهيئة.

#### 4.2.2 الاعتراف بالإيرادات والنفقات

يتمّ الإقرار عن الإيرادات والنفقات لأغراض ضريبة الشركات في الفترة الضريبية التي تُستلم فيها الإيرادات أو تتكبد فيها النفقات وفقاً للأساس النقدي المحاسبي. وينطبق الأساس النقدي المحاسبي على الاعتراف بكلّ من الإيرادات والنفقات على حدّ سواء. ولا يتمّ تقديم الميزانية العمومية عند تطبيق الأساس النقدي المحاسبي.

على سبيل المثال، لا يتمّ الإقرار عن معاملة بيع بالأجل كإيرادات من قبل البائع في وقت إصدار الفاتورة أو تسليم المنتجات أو تقديم الخدمة، وذلك لأنه لا يتمّ استلام النقد في أي من تلك الأوقات. ووفقاً للأساس النقدي المحاسبي، لا يقوم البائع بتسجيل الإيرادات إلا عندما يتلقّى مبلغ الإيراد.

#### مثال 3: الاعتراف بالإيرادات وفقاً للأساس النقدي المحاسبي

تقوم الشركة (أ)، وهي شركة خاضعة للضريبة تطبق الأساس النقدي المحاسبي وتنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبر، بإبرام المعاملتين الآتيتين في نوفمبر 2024:

1. معاملة بيع نقدي بمبلغ 10 آلاف درهم.
2. معاملة بيع بالأجل بمبلغ 15 ألف درهم، بحيث تتلقّى مبلغ 9 آلاف درهم في ديسمبر وتتلقّى المبلغ المتبقي في يناير 2025.

<sup>14</sup> المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.



يتم الاعتراف بالإيرادات كما يأتي:

المعاملة	الفترة الضريبية 2024	الفترة الضريبية 2025
1	10,000	-
2	9,000	6,000

عندما تتعلق المسألة بالنفقات، فلا يُعترف بمعاملة شراء بالأجل، على سبيل المثال كنفقات من قبل المشتري في وقت استلام الفاتورة أو المنتجات/الخدمات، وذلك لأنه لم يتم سداد المبلغ في ذلك الوقت. وعند قيام المشتري بالدفع، فسيقوم بالإقرار عن المبلغ المسدد كنفقات.

#### مثال 4: الاعتراف بالنفقات وفقاً للأساس النقدي المحاسبي

تقوم الشركة (ب)، وهي خاضع للضريبة تنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبر وتطبق الأساس النقدي المحاسبي، بسداد رواتب موظفيها في اليوم الثاني من كل شهر. تبلغ قيمة رواتب شهر ديسمبر 2024 مبلغ 80 ألف درهم وتُسدد عن طريق تحويل مصرفي في 2 يناير 2025.

وحيث أن الشركة (ب) تطبق الأساس النقدي المحاسبي، فإنها لا تعترف بهذه الرواتب كنفقات في ديسمبر 2024 (الفترة الضريبية 2024)، وبدلاً من ذلك سيتم تسجيل النفقات في يناير 2025 (أي الفترة الضريبية 2025) عند القيام بالسداد.

لا يغير الأساس النقدي المحاسبي طبيعة المدفوعات. على سبيل المثال، فإن الدفع مقابل شراء أصل أو استلام قرض أو سداد أصل قرض لا يعتبر بمثابة إيرادات أو نفقات (على الرغم من أن عنصر الفائدة في أي دفعة سيكون خاضعاً للضريبة أو قابلاً للخصم وفقاً للقواعد العادية). مع ذلك، وعند استخدام الأساس النقدي المحاسبي، يجوز إجراء خصم فيما يتعلق بالأصول المشتراة، بدلاً من التسهيل الضريبي الذي يُمنح عادةً للاستهلاك في حال تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي (لا يتم تسجيل أي استهلاك في حال تطبيق الأساس النقدي المحاسبي).

يتم الاعتراف بالإيرادات والنفقات عند استخدام الأساس النقدي المحاسبي في تاريخ الاستلام أو السداد. على سبيل المثال، عند قيام العميل بالدفع نقداً لشراء سلعة ما، يجب على البائع الاعتراف بالإيرادات في تاريخ المعاملة، ويجب على المشتري الاعتراف بالنفقات في التاريخ ذاته، على افتراض أن كليهما يطبق الأساس النقدي.

مع ذلك، يمكن إجراء الدفع بطرق أخرى غير النقد، على سبيل المثال الدفع ببطاقة الائتمان أو الخصم، والدفع بالشيكات والدفع العيني. وفي حال تم السداد باستخدام إحدى هذه الطرق، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار التدفق النقدي الفعلي.

على سبيل المثال، لن يتم اعتبار الدفع ببطاقة الائتمان من قبل المشتري سداداً تقديماً حتى يقوم بسداد رصيد بطاقته الائتمانية، في حين أنه بالنسبة للبائع يمكن أن يتم استلام النقد قبل ذلك، أي عند إيداع المبلغ في حسابه المصرفي.

ويُعتبر الدفع ببطاقة الخصم المباشر بمثابة دفع فوري من قبل المشتري لأنه يتم خصم المبلغ مباشرة من حسابه المصرفي.

ويُعتبر الدفع بشيك بمثابة دفع نقدي عند قيام البائع بصرف الشيك وعند حجز المبلغ أو خصمه من الحساب المصرفي للمشتري.



### 4.2.3 ما هي الحالات الاستثنائية؟

من الأمثلة على الحالات الاستثنائية وأسباب السماح باستخدام الأساس النقدي المحاسبي هو أن يتوقع الخاضع للضريبة تجاوز الحدّ البالغ 3 ملايين درهم لفترة ضريبية واحدة فقط.<sup>15</sup> ويتعين على الخاضع للضريبة الاحتفاظ بالأدلة التي تثبت وجود أساس لتوقع ذلك.

### 4.2.4 حساب الحدّ لتطبيق الأساس النقدي المحاسبي

لتحديد ما إذا كانت إيرادات الخاضع للضريبة تجاوز الحدّ البالغ 3 ملايين درهم،<sup>16</sup> تكون الإيرادات هي إيرادات الفترة الضريبية المعنية. وبالتالي، لن يُعرف على وجه اليقين ما إذا كانت الإيرادات قد تجاوزت الحدّ لأي فترة ضريبية معينة إلا بعد نهاية تلك الفترة الضريبية.

يجب استخدام الأساس النقدي المحاسبي لتحديد ما إذا كانت الإيرادات قد تجاوزت الحدّ البالغ 3 ملايين درهم (راجع القسم 4.2.1).

### 4.2.5 التغيرات في مستوى الإيرادات: تغيير طريقة المحاسبة من/ إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

قد يواجه الخاضع للضريبة تغييرات في مستوى الإيرادات من فترة لأخرى. في حال تجاوزت الإيرادات المحققة خلال الفترة الضريبية مبلغ 3 ملايين درهم بموجب تطبيق الأساس النقدي المحاسبي، يجب على الخاضع للضريبة تغيير طريقة المحاسبة والتحول إلى استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي لأنه لم يعد مستوفياً للشروط المنصوص عليها في البند (5) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات. مع ذلك، هناك احتمال أن يُوهل هذا الوضع كـ "حالة استثنائية" يمكن تقديم طلب بشأنها وللهيئة الموافقة على الاستمرار في تطبيق الأساس النقدي المحاسبي أو رفضه (راجع القسم 4.2.3).

### 4.2.6 علاقة الأساس النقدي المحاسبي بتسهيلات الأعمال الصغيرة

تستطيع الأعمال التي تختار تسهيلات الأعمال الصغيرة إعداد قوائمها المالية باستخدام الأساس النقدي المحاسبي، إذا كانت إيراداتها لا تجاوز 3 ملايين درهم.<sup>17</sup>

يتمثل أحد شروط تسهيلات الأعمال الصغيرة في عدم تجاوز الإيرادات مبلغ 3 ملايين درهم،<sup>18</sup> حيث تكون الإيرادات هي إجمالي مبلغ الدخل المحقق خلال فترة ضريبية والمحسوب وفق المعايير المحاسبية المعمول بها.

<sup>15</sup> البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>16</sup> البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>17</sup> القرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023.

<sup>18</sup> البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (73) لسنة 2023.



وفقاً للقرار الوزاري رقم (114) لسنة 2023، فإن المعايير المحاسبية المطبقة هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. مع ذلك، يجوز للشخص إعداد القوائم المالية باستخدام الأساس النقدي المحاسبي، إذا كان يحقق إيرادات لا تتجاوز 3 ملايين درهم، كما هو موضح في القسم 4.2.1.

بناءً على ذلك، يجوز للشخص تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم أو الأساس النقدي المحاسبي لحساب إيراداته لتحديد ما إذا كان مؤهلاً للاستفادة من تسهيلات الأعمال الصغيرة. يتم استخدام الأساس النقدي المحاسبي دائماً لتحديد الأهلية لإعداد القوائم المالية باستخدام الأساس النقدي المحاسبي لأغراض ضريبة الشركات. لذلك، حتى لو تم استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم لتحديد الإيرادات لأغراض تسهيلات الأعمال الصغيرة، فلا يزال يتعين استخدام الأساس النقدي فيما يتعلق بأهلية استخدام الأساس النقدي المحاسبي.



## 5. أساس التحقق المحاسبي

### 5.1 المكاسب والخسائر المُحققة مقارنةً بالمكاسب والخسائر غير المُحققة

بشكل عامّ واستناداً إلى المبادئ العامة للمعايير المحاسبية:

- المكاسب المُحققة هي المكاسب التي يتم تحويلها إلى مقابل يتم الحصول عليه (مثل النقد) من خلال إتمام المعاملة. وينطبق الأمر ذاته كذلك على الخسائر.
- المكاسب غير المُحققة هي المكاسب التي لم يتم تحويلها إلى مقابل ويمكن أن تنشأ، على سبيل المثال، بالنسبة لبنود تخضع للمحاسبة بالقيمة العادلة، مثل الأدوات المالية التي تكون سائلة وقصيرة الأجل. وينطبق الأمر ذاته كذلك على الخسائر.

#### 5.1.1 المحاسبة بالقيمة العادلة

تستخدم المحاسبة بالقيمة العادلة القيم السوقية الحالية كأساس للاعتراف بقيمة بعض الأصول والالتزامات في القوائم المالية. ويتمثل الهدف من ذلك في تقدير السعر الذي ستم به معاملة بيع أصل أو نقل التزام بين المشاركين في السوق في ظروف السوق السارية في تاريخ قياس القيمة العادلة.<sup>19</sup>

#### 5.1.2 انخفاض قيمة الأصول

تعترف الكيانات بقيمة أصولها وتقيدها في حساباتها. تُحدد قيمة الأصل بحسب السوق ويمكن أن تتغير بمرور الوقت. يتمثل المبدأ الأساسي في أنه يجب عدم قيد الأصل في القوائم المالية للكيان بقيمة أعلى من أقصى مبلغ يمكن استرداده من خلال استخدام الأصل أو بيعه. في حال تجاوزت القيمة الدفترية للأصل المبلغ القابل للاسترداد، يُوصف الأصل بأنه "منخفض القيمة"، ويتعين على الكيان تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد والاعتراف بخسارة انخفاض القيمة.<sup>20</sup>

## 5.2 أساس التحقق لأغراض ضريبة الشركات

تُقيّد المكاسب أو الخسائر غير المُحققة الناشئة عن تغيير في قيمة الأصل أو الالتزام في القوائم المالية في حال استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي من قبل الخاضع للضريبة عند إعداد قوائمه المالية حتى في حال عدم إجراء أي معاملة لتحقيق هذه المكاسب أو الخسائر. لذلك يمكن أن تنشأ الأرباح (أو الخسائر) في حال عدم حدوث تصرف فعلي أو تسوية (أي تحقق) للأصل أو الالتزام ذي الصلة. وبالتالي، لن يكون هناك أي مقابل يمكن استخدامه لسداد أي التزام لضريبة الشركات قد ينشأ

<sup>19</sup> المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (13) – قياس القيمة العادلة.

<sup>20</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) – انخفاض قيمة الأصول.



نتيجة لذلك. ومن الأمثلة على ذلك التغيير في سعر الصرف الذي سيؤثر على قيمة عقد مُبرم بعملة أجنبية ستتم تسويته في فترة ضريبية لاحقة. ومثال آخر هو إنشاء أو الإفراج عن مخصص لدين مشكوك في تحصيله.

يمكن للخاضعين للضريبة الذين يقومون بإعداد قوائمهم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي اختيار الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق، وذلك لمنع نشوء التزامات لضريبة الشركات في حال عدم وجود مقابل لسداد ضريبة الشركات مستحقة الدفع الناتجة عن ذلك.<sup>21</sup> ويعني ذلك أنه لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة لفترة ضريبية، بدلاً من تحديد المكاسب والخسائر المتعلقة بالأصول والالتزامات على أساس إعادة التقييم أو أي تغيير آخر في القيمة الدفترية، يتم الأخذ في الاعتبار المكاسب أو الخسائر فقط عند التصرف في أصل أو تسوية التزام أو حدوث حالة تحقق مختلفة.

### 5.2.1 ما هي الحالات التي تُشكّل تحقق؟

يشمل تحقق الأصل أو الالتزام، دون الحصر، الآتي:<sup>22</sup>

- البيع والتصرف والنقل، عدا النقل غير الخاضع للضريبة المذكور أدناه، والتسوية وفقد كامل قيمة الأصل وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.
- التسوية والتوزيع والنقل، عدا النقل غير الخاضع للضريبة المذكور أدناه، وإسقاط الالتزام وفقاً للمعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.

ومن ناحية أخرى، لا تُعتبر بعض معاملات النقل كتحقق للأصول أو الالتزامات. وتشمل هذه المعاملات:<sup>23</sup>

- نقل غير خاضع للضريبة لأصول أو التزامات بين أعضاء مجموعة مؤهلة، التي ليست مجموعة ضريبية، على النحو المحدد في المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
- نقل أصول أو التزامات مؤهل للاستفادة من تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بموجب المادة (27) من قانون ضريبة الشركات.

### 5.2.2 اختيار تطبيق أساس التحقق للخاضعين للضريبة بخلاف المصارف أو مقدّمي خدمات التأمين

يجوز للخاضع للضريبة (بخلاف المصارف أو مقدّمي خدمات التأمين) الذي يُعد القوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، أن يختار الأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق فيما يتعلق بأي مما يأتي:<sup>24</sup>

- كافة الأصول والالتزامات التي تكون خاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها.

<sup>21</sup> البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>22</sup> البند (2) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>23</sup> البند (1) من المادة (9) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>24</sup> البند (3) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.



- كافة الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال في نهاية الفترة الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار أي مكاسب أو خسائر غير محققة تنشأ فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب الإيرادات في نهاية تلك الفترة الضريبية.

### 5.2.3 اختيار تطبيق أساس التحقق للمصارف ومقدمي خدمة التأمين

يجوز للمصارف ومقدمي خدمات التأمين الخاضعين للضريبة الذين يُعدّون القوائم المالية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي أن يختاروا الاعتراف بالمكاسب والخسائر على أساس التحقق فقط فيما يتعلق بكافة الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال في نهاية الفترة الضريبية.<sup>25</sup> وبناءً على ذلك، تخضع المصارف ومقدمو خدمة التأمين لضريبة الشركات في حال استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي على المكاسب أو الخسائر غير المحققة التي تنشأ فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب الإيرادات في نهاية الفترة الضريبية.

### 5.2.4 المهلة المحددة لاختيار تطبيق أساس التحقق

يتعين اختيار أساس التحقق من قبل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية الأولى والذي سيكون، من الناحية العملية، عند تقديم الإقرار الضريبي الأول.<sup>26</sup>

### 5.2.5 إلغاء اختيار تطبيق أساس التحقق في حالات استثنائية

يُعد اختيار استخدام أساس التحقق غير قابل للرجوع عنه، عدا عن حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>27</sup> ستقوم الهيئة بتقييم الحالات الاستثنائية على أساس كل حالة على حدة.

### 5.2.6 تأثير تطبيق أساس التحقق على الدخل الخاضع للضريبة

- إن أخذ المكاسب والخسائر في الاعتبار على أساس التحقق يعني أنه سيتم تجاهل المكاسب والخسائر غير المحققة المقيدة في القوائم المالية للخاضع للضريبة لأغراض ضريبة الشركات، مما يعني أنه:
- فيما يتعلق بالأصول والالتزامات الخاضعة للمحاسبة بالقيمة العادلة أو بانخفاض القيمة، لن تخضع للضريبة أي مكاسب غير محققة ولن تكون أي خسائر غير محققة قابلة للخصم حتى يتم تحقق كليهما (المكاسب والخسائر).

<sup>25</sup> البند (2) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>26</sup> البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>27</sup> البند (3) من المادة (8) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



- فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال، فإن المكاسب والخسائر غير المحققة بما في ذلك المكاسب والخسائر غير المحققة في سعر صرف العملات الأجنبية لن تخضع للضريبة أو تكون قابلة للخصم على التوالي إلا عند تحققها.<sup>28</sup>
- فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب الإيرادات، فإن المكاسب والخسائر غير المحققة الناشئة ستظل تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
- يتعين على الخاضع للضريبة الذي اختار تطبيق أساس التحقق إجراء تعديلات إضافية تتعلق بالأصول والالتزامات المعنية عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة.<sup>29</sup> تشمل هذه التعديلات ما يأتي:<sup>30</sup>
- في غير حالات التحقق، يتم استبعاد أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة الأصل (غير الأصل المالي) من الدخل المحاسبي عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة، وذلك بالقدر الذي يجاوز فيه مبلغ التعديلات المتعلقة بالتغيير في القيمة الدفترية الصافية للتكلفة الأصلية لهذا الأصل.
- في غير حالات التحقق، يتم استبعاد أي تغيير في قيمة الالتزام أو الأصل المالي، بما في ذلك أي إطفاء، من الدخل المحاسبي عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة.
- عند تحقق الأصل أو الالتزام، يتم تضمين أي مبالغ غير معترف بها سابقاً لغايات ضريبة الشركات في الدخل الخاضع للضريبة (مثل المكاسب أو الخسائر غير المحققة). مع ذلك، لا ينبغي تضمين أي مبلغ من هذا القبيل في الدخل الخاضع للضريبة يكون قد نشأ قبل آخر معاملة استحوذت دون تطبيق "تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال" أو تسهيلات "النقل داخل مجموعة مؤهلة".

## 5.2.7 تعريف حساب رأس المال

يُتصد بـ "الأصول المحتفظ بها في حساب رأس المال" الأصول:<sup>31</sup>

- التي لا يُتاجر بها الشخص، أو
- المؤهلة للاستهلاك، أو
- التي تُعامل وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها كمتلكات أو آلات أو معدات أو ممتلكات استثمارية أو أصول غير مادية أو غيرها من الأصول طويلة الأجل.

<sup>28</sup> الفقرة (د) من البند (4) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>29</sup> المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>30</sup> البنود (3) و(4) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>31</sup> الفقرة (أ) من البند (4) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.



يُقصد بـ "الالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال": الالتزامات المتكبدة التي لا ينشأ عنها نفقات مؤهلة للخصم لأغراض ضريبة الشركات<sup>32</sup> أو الالتزامات التي تُعامل على أنها التزامات طويلة الأجل وفقاً للمعايير المحاسبية المعمول بها.<sup>33</sup> على سبيل المثال:

- الالتزامات المستحقة أو المخصصات المتعلقة بالتبرعات أو المنح أو الهدايا لجهة ليست جهة نفع عام مؤهلة.
- الديون طويلة الأجل (مثل الأوراق المالية طويلة الأجل مستحقة الدفع والسندات مستحقة الدفع).

يُقصد بـ "الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب الإيرادات": الأصول والالتزامات غير تلك المحتفظ بها في حساب رأس المال.<sup>34</sup>

#### مثال 5: تعديل الدخل المحاسبي في غير حالات التحقق

يتناول هذا المثال التعديلات المطلوب إجراؤها في غير حالات التحقق في حال تجاوز القيمة الدفترية الصافية التكلفة الأصلية لأحد الأصول، وكان هذا الأصل ليس أصلاً مالياً.

تحصل الشركة (ب) على مبنى من طرف ثالث مقابل 500 ألف درهم في نهاية الفترة الضريبية (1) وتقيّد قيمته الدفترية الصافية بمبلغ 500 ألف درهم. تختار الشركة (ب) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق فيما يتعلق بجميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال.

تقوم الشركة (ب) بإعادة تقييم المبنى وتصبح قيمته 600 ألف درهم في بداية الفترة الضريبية (2). يمثل التغيير في القيمة البالغ 100 ألف درهم والذي ينعكس في دخلها المحاسبي مكسباً غير محقق. نظراً لأن الشركة (ب) قد اختارت تطبيق أساس التحقق، فيجب عليها استبعاد المكاسب غير المحققة البالغة 100 ألف درهم من دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية (2).

تقوم الشركة (ب) بحساب استهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات تبدأ اعتباراً من الفترة الضريبية (2). يبلغ الاستهلاك المحاسبي للمبنى الناتج مبلغ 60 ألف درهم.

نظراً لاختيار الشركة (ب) استخدام أساس التحقق، فيجب عليها إضافة كامل قيمة الاستهلاك البالغة 60 ألف درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية (2)، لأنه يتعلق بتغيير في القيمة الدفترية الصافية يجعلها تجاوز التكلفة الأصلية (أي من 600 ألف درهم إلى 540 ألف درهم).

ستستمر الشركة (ب) في إجراء مثل هذه التعديلات على الاستهلاك حتى تبلغ القيمة الدفترية الصافية للأصل 500 ألف درهم أو أقل (التكلفة الأصلية للأصل). وبالتالي، ستحتاج الشركة إلى إضافة مبلغ 40 ألف درهم مرة أخرى كاستهلاك في الفترة الضريبية (3)؛ وهي قيمة الاستهلاك المتبقي المتعلق بالقيمة الدفترية الصافية التي تجاوز التكلفة الأصلية (أي من 540 ألف درهم إلى 500 ألف درهم)، مما سينتج عنه السماح باستهلاك يبلغ 20 ألف درهم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة للشركة في الفترة الضريبية (3).

<sup>32</sup> المواد من (28) إلى (33) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>33</sup> الفقرة (ب) من البند (4) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>34</sup> الفقرة (ج) من البند (4) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.



لن تقوم الشركة (ب) في الفترة الضريبية (4) بإجراء أي تعديلات على الاستهلاك (أي سيتم السماح بكامل مبلغ الاستهلاك عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة)، وذلك لأن القيمة الدفترية الصافية للأصل لا تتجاوز التكلفة الأصلية. وينطبق الأمر ذاته على الفترات الضريبية اللاحقة.

يوضح الجدول الآتي التعديلات المذكورة أعلاه للفترات الضريبية الأربعة:

البيان	الفترة الضريبية (1)	الفترة الضريبية (2)	الفترة الضريبية (3)	الفترة الضريبية (4)
القيمة الدفترية للمبنى (الرصيد الافتتاحي)	500,000	500,000	540,000	480,000
الزيادة في القيمة	-	100,000	-	-
الاستهلاك المحاسبي	-	(60,000)	(60,000)	(60,000)
القيمة الدفترية الصافية للمبنى (الرصيد الختامي)	500,000	540,000	480,000	420,000
الدخل المحاسبي قبل الاستهلاك	200,000	200,000	200,000	200,000
الدخل المحاسبي	200,000	140,000	140,000	140,000
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - استبعاد المكاسب غير المحققة	-	(100,000)	-	-
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - إضافة الاستهلاك مرة أخرى	-	60,000	40,000	-
الدخل الخاضع للضريبة	200,000	100,000	180,000	140,000

#### مثال 6: تعديل الدخل المحاسبي في غير حالات التحقق

يأخذ هذا المثال في الاعتبار التعديلات المطلوب إجراؤها في غير حالات التحقق عندما تكون القيمة الدفترية الصافية لأحد الأصول أقل من تكلفته الأصلية، وكان هذا الأصل ليس أصلاً مالياً.

تحصل الشركة (ب) على مبنى من طرف ثالث مقابل 500 ألف درهم في نهاية الفترة الضريبية (1) وتُفيد قيمته الدفترية الصافية بمبلغ 500 ألف درهم.

تختار الشركة (ب) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق فيما يتعلق بجميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال.

تقوم الشركة (ب) بإعادة تقييم المبنى وتصيح قيمته 400 ألف درهم في الفترة الضريبية (2). يمثل التغير في القيمة البالغ 100 ألف درهم والذي ينعكس في دخلها المحاسبي خسارة غير محققة.

نظراً لأن الشركة (ب) قد اختارت استخدام أساس التحقق، فيجب عليها استبعاد الخسائر غير المحققة البالغة 100 ألف درهم من دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية.

تقوم الشركة (ب) بحساب استهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات تبدأ اعتباراً من الفترة الضريبية (2). يبلغ الاستهلاك المحاسبي للمبنى الناتج مبلغ 40 ألف درهم.

على عكس المثال (5) أعلاه، نظراً لأن القيمة الدفترية الصافية للأصل أقل من التكلفة الأصلية، فلا توجد ضرورة لإجراء تعديلات تتعلق بالاستهلاك البالغ 40 ألف درهم في الفترات الضريبية (2) و(3) و(4) على التوالي، لأنه لن ينتج عن ذلك خصم ضريبي أعلى من التكلفة الأصلية.



### مثال 7: تعديل الدخل المحاسبي قبل وعند حدوث التحقق

تحصل الشركة (ب) على مبنى من طرف ثالث مقابل مبلغ 500 ألف درهم في نهاية الفترة الضريبية (1)، وتُفيد قيمته الدفترية الصافية بمبلغ 500 ألف درهم.

تختار الشركة (ب) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق فيما يتعلق بجميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال.

تقوم الشركة (ب) بإعادة تقييم المبنى وتصبح قيمته 600 ألف درهم في الفترة الضريبية (2). يمثل التغير في القيمة البالغ 100 ألف درهم والذي ينعكس في دخلها المحاسبي مكسباً غير محقق.

نظراً لأن الشركة (ب) قد اختارت استخدام أساس التحقق، فيجب عليها استبعاد المكاسب غير المحققة البالغة 100 ألف درهم من دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية (2).

تقوم الشركة (ب) بحساب استهلاك المبنى باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات تبدأ اعتباراً من الفترة الضريبية (2). يبلغ الاستهلاك المحاسبي للمبنى الناتج مبلغ 60 ألف درهم.

نظراً لاختيار الشركة (ب) استخدام أساس التحقق، يتعين إضافة كامل مبلغ الاستهلاك البالغ 60 ألف درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية الثانية، لأنه يتعلق بتغير في القيمة الدفترية الصافية الذي يجاوز التكلفة الأصلية (أي من 600 ألف درهم إلى 540 ألف درهم).

تقرر الشركة (ب) في بداية الفترة الضريبية (3) بيع المبنى مقابل قيمته الدفترية الصافية الجديدة والبالغة 540 ألف درهم.

ولأغراض تحديد دخلها الخاضع للضريبة، ستقوم الشركة (ب) بتضمين مبلغ 100 ألف درهم الذي لم يُعترف به سابقاً لأغراض ضريبة الشركات، وتُطالب بخصم تعديل الاستهلاك البالغ 60 ألف درهم والذي أجرته الشركة في الفترة الضريبية الثانية.

البيان	الفترة الضريبية (1)	الفترة الضريبية (2)	الفترة الضريبية (3)
القيمة الدفترية للمبنى (الرصيد الافتتاحي)	500,000	500,000	540,000
الزيادة في القيمة	-	100,000	-
الاستهلاك المحاسبي	-	(60,000)	-
القيمة الدفترية الصافية للمبنى (الرصيد الختامي)	500,000	540,000	-
الدخل المحاسبي قبل الاستهلاك	200,000	200,000	200,000
الدخل المحاسبي	200,000	140,000	200,000
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - خصم المكاسب غير المحققة	-	(100,000)	-
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - إضافة الاستهلاك	-	60,000	-
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - تضمين المكاسب غير المحققة	-	-	100,000
تعديلات الدخل الخاضع للضريبة - خصم الاستهلاك	-	-	(60,000)



240,000	100,000	200,000	الدخل الخاضع للضريبة
---------	---------	---------	----------------------

**مثال 8: تعديل الدخل المحاسبي عند اختيار أساس التحقق فقط لبنود حساب رأس المال في حالة وجود أصول محتفظ بها في حساب الإيرادات**

تبيع الشركة (س) أجهزة منزلية. نظراً للتطورات في السوق، ترى الشركة (س) أنه يتوجب عليها تقديم خصم على بعض المنتجات بهدف بيعها. وعليه، تُقيد الشركة تخفيض في قيمة منتجاتها بمبلغ 100 ألف درهم في نهاية فترتها الضريبية. لا تزال الشركة (س) في ذلك الوقت تمتلك المخزون، مما يعني أن الخسائر المُقيدة في قائمة الدخل للشركة (س) هي خسائر غير محققة.

تختار الشركة (س) أن تأخذ في الاعتبار المكاسب والخسائر على أساس التحقق فيما يتعلق بجميع الأصول والالتزامات المحتفظ بها في حساب رأس المال. ويعد المخزون أصلاً محتفظاً به في حساب الإيرادات، مما يعني أنه غير مشمول ضمن اختيار الشركة.

وبالتالي، يجب على الشركة (س) عدم تعديل دخلها المحاسبي عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة فيما يتعلق بانخفاض قيمة المخزون غير المحققة البالغة 100 ألف درهم؛ أي يجب تضمين الخسائر غير المحققة في دخلها الخاضع للضريبة.<sup>35</sup>

<sup>35</sup> البند (4) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



## 6. تعديلات أخرى على الدخل المحاسبي

يمثل الدخل المحاسبي نقطة البداية لاحتساب الدخل الخاضع للضريبة. ومن ثم يُعدّل الدخل المحاسبي وفقاً للبند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

يشمل هذا الدليل التعديلات بقدر ارتباطها بالمسائل المحاسبية فقط. لمزيد من المعلومات حول تحديد الدخل الخاضع للضريبة، يرجى الرجوع إلى البند (2) من المادة (20) من قانون ضريبة الشركات.

### 6.1 المعاملات مع أطراف مرتبطة

يجب أن تستوفي المعاملات والترتيبات بين الأطراف المرتبطة مبدأ السعر المحايد.<sup>36</sup> وفي حال تم نقل أصل أو التزام بين أطراف مرتبطة وكان المقابل المدفوع يجاوز أو يقل عن القيمة السوقية، يجب إجراء التعديلات من قبل الناقل والمنقول إليه للتوصل إلى نتيجة السعر المحايد.<sup>37</sup>

في حال قيام المنقول إليه بدفع مبلغ يزيد عن قيمة أصل أو التزام، فإن الناقل بشكل عام لن يعترف بمكسب لأغراض ضريبة الشركات بالنسبة للمبلغ الذي يجاوز القيمة السوقية.<sup>38</sup> ومع ذلك، سيسجل المنقول إليه في قوائمه المالية قيمة دفترية صافية تساوي سعر الشراء، والتي تجاوز القيمة السوقية. ونظراً لأن المبلغ الزائد عن القيمة السوقية لم يؤخذ في الاعتبار بالنسبة لضريبة الشركات، فلن يُسمح للمنقول إليه بالمطالبة بالاستهلاك أو الإطفاء أو إجراء أي تغييرات أخرى في القيمة تتعلق بالمكسب غير الخاضع للضريبة.

وبصورة مماثلة، عند قيام المنقول إليه بدفع مبلغ يقل عن قيمة أصل أو التزام، يجب على الناقل أن يعترف بالفرق بين القيمة السوقية وسعر البيع عند حساب دخله الخاضع للضريبة. سيسجل المنقول إليه في قوائمه المالية قيمة دفترية صافية مساوية لسعر الشراء، والتي هي أقل من القيمة السوقية. ولأغراض ضريبة الشركات، لا ينبغي للمنقول إليه أن يعترف بالمكاسب التي سبق أن خضعت للضريبة بالفعل وهي في حيازة الناقل، ويحول هذا دون حدوث أي ازدواج ضريبي محتمل.

ونناقش فيما يأتي التعديلات التي يتعين على المنقول إليه إجراؤها عند إجراء نقل بين أطراف مرتبطة لا يتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

<sup>36</sup> البند (1) من المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>37</sup> المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>38</sup> المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.



## 6.1.1 تجاوز المقابل للقيمة السوقية

يقوم المنقول إليه بإجراء التعديلات الآتية في حال كان مبلغ المقابل المسدد من قبله يجاوز القيمة السوقية:<sup>39</sup>

أ. في غير حالات التحقق (على سبيل المثال، عند الاحتفاظ بالأصل واستخدامه من قبل المنقول إليه): استبعاد أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة الأصل أو الالتزام، وذلك بالقدر الذي يتعلق بمبلغ التعديلات بتغيير في القيمة بين القيمة الدفترية الصافية للأصل أو الالتزام كما هو معترف بها من المنقول إليه عند النقل والقيمة السوقية.

في حال انطبقت الحالات المذكورة أعلاه، يمكن للمنقول إليه اختيار الاعتراف بالفائض الناشئ عن الفرق ما بين القيمة الدفترية الصافية والقيمة السوقية كتعديل عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة، ولن يلزم عندها إجراء التعديلات أعلاه فيما يتعلق بالأصل أو الالتزام المعني.<sup>40</sup>

ب. عند تحقق أصل أو التزام من قبل المنقول إليه: تضمين أي مبلغ تجاوز فيه القيمة الدفترية الصافية المستخدمة من المنقول إليه عند احتساب المكسب أو الخسارة، القيمة السوقية المنصوص عليها في الفقرة (أ) أعلاه.

لن يلزم إجراء التعديلات بموجب الفقرتين (أ) و(ب) أعلاه في حال أصبحت القيمة الدفترية الصافية للأصل أو الالتزام مساوية أو أقل من القيمة السوقية، أو في حال اختيار الاعتراف بالمبلغ الزائد المحقق من الفرق بين القيمة الدفترية الصافية والقيمة السوقية في الدخل الخاضع للضريبة.

يرجى العلم بأن التعديلات الواردة في هذا القسم تنطبق دائماً بغض النظر عما إذا تم اختيار أساس التحقق وفقاً للقسم 5.2 أم لا.

### مثال 9: المعاملات مع أطراف مرتبطة – المقابل يجاوز القيمة السوقية

الشركة (أ) والشركة (ب) هما طرفان مرتبطان. تمتلك الشركة (أ) (الناقل) يخبأ بقيمة سوقية تبلغ 10 ملايين درهم. تباع الشركة (أ) اليخت إلى الشركة (ب) (المنقول إليه) مقابل مبلغ 15 مليون درهم، أي بزيادة عن القيمة السوقية بمبلغ 5 ملايين درهم.

لأغراض ضريبة الشركات، لن يقوم البائع، الشركة (أ)، بتضمين مبلغ الـ 5 ملايين الذي يجاوز القيمة السوقية درهم في دخله الخاضع للضريبة.<sup>41</sup> ومن ثم سيقوم بتضمين مبلغ 10 ملايين درهم في دخله الخاضع للضريبة.

باعتبار الشركة (ب) هي المستلم لليخت، فإنها الطرف المنقول إليه ويجب عليها النظر في إجراء التعديلات المطلوبة للمعاملات مع أطراف مرتبطة.<sup>42</sup>

<sup>39</sup> الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>40</sup> البند (2) من المادة (3) والبند (3) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>41</sup> المادة (34) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>42</sup> المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



في حال اعترفت الشركة (ب) بالقيمة الدفترية الصافية لليخت بمبلغ 15 مليون درهم (سعر الشراء) في قوائمها المالية، في حين أن القيمة السوقية تقل عن ذلك وتبلغ 10 ملايين درهم، عندئذٍ لن تتمكن من المطالبة بخصم مقابل الاستهلاك أو مقابل أي تغيير آخر في القيمة عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة، وذلك إلى أن تنخفض القيمة الدفترية الصافية لليخت إلى قيمة مساوية أو أقل من القيمة السوقية التي تبلغ 10 ملايين درهم.<sup>43</sup>

بعد ذلك تقرر الشركة (ب) أنه يجب تخفيض قيمة اليخت لتصبح 12 مليون درهم. لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة، لا يوجد خصم متاح للخسارة البالغة 3 ملايين درهم، حيث أنه يرتبط بالتغير في القيمة بين القيمة الدفترية الصافية لليخت كما تم الاعتراف بها عند النقل والقيمة السوقية (أي مبلغ 15 مليون درهم ومبلغ 10 ملايين درهم).

لاحقاً، تبين الشركة (ب) اليخت (حدث التحقق) وكانت القيمة الدفترية الصافية لا تزال 12 مليون درهم. ستقوم الشركة بإجراء تعديل لزيادة دخلها الخاضع للضريبة بمبلغ مليوني درهم، وهو الفرق بين القيمة الدفترية الصافية الحالية البالغة 12 مليون درهم والقيمة السوقية عند إجراء النقل الأصلي البالغة 10 ملايين درهم.<sup>44</sup> والمقصود من الأثر الكلي للتعديلات هو إعطاء نتيجة متماثلة لأغراض ضريبة الشركات، وضمان أنه في حال كان المقابل المدفوع من قبل المنقول إليه يجاوز القيمة السوقية، فلن يكون بإمكان المنقول إليه المطالبة بخصومات للاستهلاك أو الإطفاء أو تغييرات أخرى في القيمة في حال كانت القيمة الدفترية الصافية تجاوز القيمة السوقية.

## 6.1.2 المقابل أقل من القيمة السوقية

في حال كان مبلغ المقابل المسدد من المنقول إليه أقل من القيمة السوقية، وفي حال قام الناقل بتضمين الفرق ما بين القيمة السوقية والمقابل في دخله الخاضع للضريبة، يتم إجراء التعديلات الآتية:<sup>45</sup>

أ. في غير حالات التحقق: استبعاد أي تغيير على قيمة الأصل أو الالتزام، وذلك بالقدر الذي يتعلق بمبلغ التعديلات بتغيير في القيمة بين القيمة السوقية للأصل أو الالتزام وقيمتها الدفترية الصافية كما هو معترف بها من المنقول إليه عند النقل.

ب. عند تحقق أصل أو التزام من قبل المنقول إليه: خفض مبلغ المكسب بالفرق ما بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية الصافية عند تاريخ النقل، دون أي مبلغ صافي لم يتم تضمينه في الدخل الخاضع للضريبة بموجب الفقرة (أ) أعلاه.

في حال أصبحت القيمة الدفترية الصافية للأصل أو الالتزام مساوية أو أعلى من القيمة السوقية، لن تُطبق الفقرتان (أ) و(ب) أعلاه على ذلك الأصل أو الالتزام.

### مثال 10: المعاملات مع أطراف مرتبطة – المقابل أقل من القيمة السوقية

هذا المثال مشابه للمثال السابق، لكنه يتناول الحالة عندما يكون المقابل المدفوع أقل من القيمة السوقية. الشركة (أ) والشركة (ب) هما طرفان مرتبطان. استحوذت الشركة (ب) (المنقول إليه) على يخت من الشركة (أ) (الناقل) مقابل 7 ملايين درهم، وتبلغ القيمة السوقية لليخت 10 ملايين درهم.

<sup>43</sup> الفقرة الفرعية (1) من الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>44</sup> الفقرة الفرعية (2) من الفقرة (أ) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>45</sup> الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



يجب على الشركة (أ) إجراء تعديل عند حساب دخلها الخاضع للضريبة لتضمين مبلغ 3 ملايين درهم في دخلها الخاضع للضريبة (كونه الفرق بين القيمة السوقية والمقابل المدفوع من قبل الشركة (ب)).  
في تاريخ النقل، تعترف الشركة (ب) في قوائمها المالية بالقيمة الدفترية الصافية لليخت بمبلغ 7 ملايين درهم (كونه المقابل المدفوع).  
قامت الشركة (ب) بعد ذلك بإعادة تقييم اليخت بقيمة سوقية تبلغ 10 ملايين درهم، نتج عنه مكسب غير محقق يبلغ 3 ملايين درهم للأغراض المحاسبية. يتعين على الشركة (ب) عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة للفترة الضريبية ذات الصلة، سواء قامت باختيار استخدام أساس التحقق أم لا، استبعاد المكسب غير المحقق البالغ 3 ملايين درهم، حيث أنه تم الاعتراف بهذه القيمة من قبل الشركة (أ) وخضعت للضريبة.<sup>46</sup>  
في المستقبل، إذا قامت الشركة (ب) ببيع اليخت مقابل 11 مليون درهم وحصلت على مكسب يبلغ مليون درهم، فسيكون المكسب الخاضع للضريبة للشركة (ب) هو مليون درهم.<sup>47</sup>

## 6.2 النقل داخل المجموعة المؤهلة

في حال تم نقل أصول أو التزامات بين خاضعين للضريبة أعضاء في ذات المجموعة المؤهلة التي لا تكون مجموعة ضريبية وحيث لا تنطبق تسهيلات عدم الأخذ بالأعتبار أي مكاسب أو خسائر بموجب الفقرة (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات، تُطبق التعديلات الآتية عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة للمنفوق إليه:<sup>48</sup>  
أ. في غير حالات التحقق، استبعاد أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة أصل أو التزام، وذلك بالقدر الذي تتعلق فيه التعديلات بمكسب أو خسارة ناشئة عن الناقل ولم تخضع للضريبة أو تُخصم من قبل الناقل على التوالي بموجب تطبيق أحكام البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات. ويعني هذا على سبيل المثال، أنه في حال لم يؤخذ في الاعتبار مكسب الناقل لأغراض ضريبة الشركات بموجب البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات، لا يستطيع المنقول إليه المطالبة بالاستهلاك على هذا المكسب أيضاً.  
ب. عند تحقق الأصل أو الالتزام: تضمين أي مبلغ غير معترف به لغايات ضريبة الشركات بموجب الفقرة (أ) أعلاه والبند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات، باستثناء أي مبلغ ينشأ قبل آخر معاملة استحواذ تمت دون تطبيق البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

### مثال 11: التعديلات المتعلقة بالنقل داخل مجموعة مؤهلة

الشركة (أ) والشركة (ب) هما عضوان في مجموعة مؤهلة. تستحوذ الشركة (أ) على مبنى بمبلغ 10 ملايين درهم. تنقل الشركة (أ) (الناقل) المبنى إلى الشركة (ب) (المنقول إليه) مقابل مبلغ 12 مليون درهم في نهاية الفترة الضريبية الأولى. اختارت الشركة (أ) تطبيق أحكام البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات، وبناء على ذلك لم يتم الاعتراف بالمكسب المُحقق للشركة (أ) الذي بلغ مليوني درهم لأغراض ضريبة الشركات.

<sup>46</sup> الفقرة الفرعية (1) من الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>47</sup> الفقرة الفرعية (2) من الفقرة (ب) من البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>48</sup> المادة (4) من القانون الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



عند النقل، تسجل الشركة (ب) المبنى بقيمة دفترية صافية تبلغ 12 مليون درهم. تقوم الشركة (ب) بحساب استهلاك الأصل باستخدام طريقة القسط الثابت على مدى 10 سنوات. يبلغ الاستهلاك الناتج عن الفترة الضريبية الثانية مبلغ مليون و200 ألف درهم. تبلغ القيمة الدفترية الصافية في نهاية الفترة الضريبية الثانية مبلغ 10.8 مليون درهم.

يتعين على الشركة (ب) إضافة الاستهلاك بمبلغ 1.2 مليون درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية الثانية. في هذا الشأن، ستستمر الشركة (ب) بإجراء تعديل على الاستهلاك من خلال إضافته إلى الدخل الخاضع للضريبة، إلى أن تصبح القيمة الدفترية الصافية للمبنى مساوية أو أقل من مبلغ 10 ملايين درهم (تكلفة الاستحواذ على المبنى من قبل الشركة (أ)).<sup>49</sup>

بلغ الاستهلاك في الفترة الضريبية الثالثة مبلغ 1.2 مليون درهم. في حين أن القيمة الدفترية الصافية في نهاية الفترة الضريبية الثالثة بلغت 9.6 مليون درهم.

يتعين على الشركة (ب) إضافة الاستهلاك بمبلغ 800 ألف درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية الثالثة. يؤدي هذا التعديل إلى أن تصبح القيمة الدفترية الصافية للمبنى مبلغ 10 ملايين درهم.<sup>50</sup> وبالتالي، يحق للشركة (ب) في الفترة الضريبية الثالثة المطالبة باستهلاك بمبلغ 400 ألف درهم.

في حال احتفظت الشركة (ب) بالمبنى في الفترة الضريبية الرابعة، يحق لها المطالبة بكامل الاستهلاك البالغ 1.2 مليون درهم لأغراض تحديد دخلها الخاضع للضريبة. وبناءً عليه، لن تقوم الشركة بإجراء أي تعديل يتعلق بالاستهلاك في الفترة الضريبية الرابعة.

في حال باعت الشركة (ب) المبنى لطرف ثالث في الفترة الضريبية الرابعة، ولأغراض احتساب دخلها الخاضع للضريبة، ستقوم بتضمين المكسب البالغ 2 مليون درهم الناشئ للشركة (أ) أثناء النقل إلى الشركة (ب) والذي لم يتم الاعتراف به سابقاً لغايات ضريبة الشركات، وستقوم الشركة (ب) بالمطالبة بخصم تعديل الاستهلاك بمبلغ 1.2 مليون درهم الذي تم إجراؤه مسبقاً في الفترة الضريبية الثانية وبمبلغ 800 ألف درهم الذي تم إجراؤه في الفترة الضريبية الثالثة.<sup>51</sup>

بافتراض أن الدخل المحاسبي للشركتين (أ) و(ب) كان كالآتي:

الشركة (ب)		الشركة (أ)		
الفترة الضريبية (4)	الفترة الضريبية (3)	الفترة الضريبية (2)	الفترة الضريبية (1)	الفترة الضريبية
5,400,000	3,000,000	3,000,000	2,000,000	الدخل المحاسبي

يوضح الجدول أدناه التعديلات التي يجب إجراؤها والدخل الخاضع للضريبة للشركتين (أ) و(ب):

الشركة (ب)		الشركة (أ)		
الفترة الضريبية (4)	الفترة الضريبية (3)	الفترة الضريبية (2)	الفترة الضريبية (1)	الفترة الضريبية

<sup>49</sup> البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>50</sup> البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>51</sup> البند (2) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



5,400,000	3,000,000	3,000,000	2,000,000	الدخل المحاسبي
2,000,000	800,000	1,200,000	(2,000,000)	التعديلات
(1,200,000)				
(800,000)				
5,4000,000	3,800,000	4,200,000	-	الدخل الخاضع للضريبة

### 6.3 تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال

في حال تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بموجب البند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، تُطبق التعديلات الآتية عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة للمنفق إليه:

- أ. في غير حالات التحقق: استبعاد أي استهلاك أو إطفاء أو تغيير آخر على قيمة الأصل أو الالتزام، وذلك بالقدر الذي تتعلق فيه التعديلات بمكسب أو خسارة ناشئة عن الناقل وغير معترف بها بموجب تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.
- ب. عند تحقق الأصل أو الالتزام: تضمين أي مبلغ غير معترف به بموجب الفقرة (أ) أعلاه والبند (1) من المادة (27) من قانون ضريبة الشركات، باستثناء أي مبلغ نشأ قبل آخر معاملة استحواذ تمت دون تطبيق تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال.<sup>52</sup>

تُطبق تعديلات تسهيلات إعادة هيكلة الأعمال بالطريقة ذاتها التي تُطبق بها تعديلات النقل داخل المجموعة المؤهلة.

### 6.4 المكاسب والخسائر غير المعترف بها في بيان الدخل

عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة، يتعين على الخاضعين للضريبة تعديل دخلهم المحاسبي لتضمين أي مكاسب أو خسائر محققة أو غير محققة معلنة في القوائم المالية وبالقدر الذي لن يُعترف فيها لاحقاً في بيان الدخل.<sup>53</sup>

قد يحدث ذلك في حالات مختلفة، على سبيل المثال، أي مكسب أو خسارة مُسجلة في الدخل الشامل الآخر والذي لن يتم تسجيلها أو إعادة تصنيفها في بيان الدخل في فترات لاحقة.

#### مثال 12: تعديل الدخل المحاسبي لمكسب غير معترف به في بيان الدخل

استحوذت الشركة (أ) على أرض مقابل مبلغ 100 ألف درهم. سجلت الشركة (أ) الأرض في ميزانيتها ضمن الأصول الثابتة بقيمة دفترية صافية تبلغ 100 ألف درهم. في الفترة الضريبية التي تلت الاستحواذ، قامت الشركة (أ) بإعادة تقييم الأرض لتصبح قيمتها 120 ألف درهم بسبب ارتفاع الطلب في السوق في الموقع الكائنة فيه الأرض. ولا تقصد الشركة (أ) بيع الأرض.

وفقاً للمعايير المحاسبية ونموذج الأعمال المعتمد من قبل الشركة، تم تسجيل مبلغ الزيادة في قيمة الأرض الذي يبلغ 20 ألف درهم ضمن بند الدخل الشامل الآخر. ووفقاً للمعايير المحاسبية أيضاً، لا تقوم الشركة (أ) بتضمين هذا المكسب في بيان الدخل الخاص بها.

<sup>52</sup> المادة (5) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>53</sup> البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



لا تتوقع الشركة (أ) أن تعترف لاحقاً بهذا المبلغ في بيان الدخل الخاص بها. لم تختار الشركة (أ) تطبيق أساس التحقق. وبناء عليه، ستقوم الشركة (أ) بتعديل دخلها المحاسبي لتضمنين المكسب غير المحقق البالغ 20 ألف درهم عند احتساب دخلها الخاضع للضريبة.

## 6.5 تطبيق طريقة التكلفة المحاسبية بدلاً من طريقة محاسبة حقوق الملكية

بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تسمح طريقة محاسبة حقوق الملكية للشركات الأم (ليس في سياق مجموعة ضريبية) بتطبيق قواعد محاسبية خاصة للاستثمارات في الشركات المرتبطة والشركات المساهمة. تقوم الشركة الأم بتسجيل حصتها التناسبية من النتائج المالية للاستثمار بطريقة محاسبة حقوق الملكية في بيان الدخل أو قائمة الدخل الشامل الآخر، وتخفض توزيعات الأرباح المحصلة القيمة الدفترية للاستثمار.

لتجنب الازدواج الضريبي على دخل الاستثمار الذي يتم حسابه بطريقة محاسبة حقوق الملكية (أي على مستوى الاستثمار والشركة الأم)، يجب على الشركة الأم استبدال أثر طريقة محاسبة حقوق الملكية، في حال تطبيقها، بأثر طريقة التكلفة المحاسبية لأغراض ضريبة الشركات. وهذا يعني أنه لأغراض ضريبة الشركات لا ينبغي للشركة الأم عند حساب دخلها الخاضع للضريبة أن تدرج حصة دخل أو خسارة الاستثمار الذي يتم حسابه بطريقة محاسبة حقوق الملكية، بل يجب عليها الاعتراف فقط بأرباح الأسهم أو الحصص وغيرها من توزيعات الأرباح (التي قد تكون مؤهلة للإعفاء بموجب المادة (22) من قانون ضريبة الشركات).

## 6.6 تعديلات أخرى

### 6.6.1 عدم خصم النفقات غير المؤهلة للتسهيلات بموجب القواعد العامة للخصم الضريبي

إنّ أي نفقات لا تستوفي الشروط المذكورة في المواد من (28) إلى (33) من الفصل التاسع (الخصومات) من قانون ضريبة الشركات تعتبر غير قابلة للخصم بغض النظر عن كيفية احتسابها في القوائم المالية.<sup>54</sup>

### 6.6.2 النفقات الرأسمالية

لغايات ضريبة الشركات، تُعرّف النفقات التي تكون رأسمالية بطبيعتها على أنها تلك التي تُعامل كنفقات رأسمالية بموجب المعايير المحاسبية المُطبقة من قبل الخاضع للضريبة.<sup>55</sup> من أمثلة ذلك التكاليف المتكبدة للاستحواذ على أصل وتطويره مثل الاستحواذ على آلات جديدة أو تطوير بنية تحتية أو بناء مرافق، أو رسوم الاستيراد، أو أي تكاليف عائدة مباشرة إلى

<sup>54</sup> البند (1) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>55</sup> البند (4) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



توصيل الأصل إلى الموقع بالحالة المطلوبة بحيث يمكن تشغيله بالطريقة التي تقصدها الإدارة، وتكاليف تجهيز الموقع، والتكاليف المبدئية للتسليم والمناولة.

في حين لا يكون الخصم الضريبي متاحاً للنققات التي تكون رأسمالية بطبيعتها،<sup>56</sup> يكون الاستهلاك أو الإطفاء أو التغييرات المشابهة المرتبطة بها قابلة للخصم لغايات ضريبة الشركات. ومع ذلك، في حال لم تكن النفقات الرأسمالية قابلة للخصم لو كانت نفقات ذات طبيعة غير رأسمالية، فإن الاستهلاك أو الإطفاء أو التغييرات المشابهة المرتبطة بها لا تكون مؤهلة للخصم الضريبي.<sup>57</sup> على سبيل المثال، إذا تكبد خاضع للضريبة نفقات فائدة لا يمكن أن تكون قابلة للخصم بأي حال، مثل فائدة قرض تم الحصول عليه من طرف مرتبط للاستحواذ على أسهم في طرف مرتبط آخر،<sup>58</sup> وبعد ذلك تم رسملة نفقات الفائدة تلك للحصول على ميزة لضريبة الشركات، فإن أي شطب للفائدة المُرسمة لن يكون مؤهلاً للخصم لأغراض ضريبة الشركات.

إن النفقات التي تكون رأسمالية بطبيعتها ولم يتم خصمها لأغراض احتساب الدخل الخاضع للضريبة (باستثناء في حال لم تكن تلك النفقات قابلة للخصم إذا لم يتم التعامل معها كنفقات ذات طبيعة رأسمالية)، تكون قابلة للخصم لغايات ضريبة الشركات عند احتساب المكاسب أو الخسائر عند تحقق الأصل أو الالتزام.<sup>59</sup>

#### مثال 13: خصم النفقات الرأسمالية

في الفترة الضريبية الأولى، قامت الشركة (أ)، وهي خاضعة للضريبة، بشراء قطعة أرض بمبلغ 3 ملايين درهم ودفعت مبلغ 90 ألف درهم كرسوم لوكيل عقاري.

إذا كان ينبغي رسملة الرسوم البالغة 90 ألف درهم وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فلن تكون قابلة للخصم في الفترة الضريبية الأولى، حيث إنها نفقات رأسمالية بطبيعتها. وسيتعين على الشركة (أ) إضافة هذه الرسوم إلى تكلفة الاستحواذ بحيث تصبح تكلفة الأرض هي 3,090,000 درهم.

في الفترة الضريبية الرابعة، تبيع الشركة (أ) الأرض بمبلغ 3,300,000 درهم.

عند التحقق، أي عند التصرف في الأرض في الفترة الضريبية الرابعة، يتعين على الشركة (أ) خصم هذه الرسوم عند احتساب المكسب كما يأتي:

المكسب الخاضع للضريبة = 3,300,000 درهم - 3,090,000 درهم = 210,000 درهم.

<sup>56</sup> البند (1) من المادة (28) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>57</sup> البند (2) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.

<sup>58</sup> البند (1) من المادة (31) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>59</sup> البند (3) من المادة (7) من القرار الوزاري رقم (134) لسنة 2023.



## 7. التعديلات بموجب الأحكام الانتقالية

### 7.1 لمحة عن الأحكام الانتقالية والغرض منها

لغايات ضريبة الشركات، تكون الميزانية الافتتاحية للخاضع للضريبة هي الميزانية الختامية المعدة للفترة التي سبقت مباشرة فترته الضريبية الأولى.<sup>60</sup> وتشكل هذه الميزانية الافتتاحية نقطة البداية لتطبيق ضريبة الشركات.

على سبيل المثال، بالنسبة للأصول والالتزامات المسجلة على أساس التكلفة التاريخية تكون الميزانية الافتتاحية هي القيمة الدفترية الصافية في اليوم الأخير من السنة المالية التي تنتهي مباشرة قبل الفترة الضريبية الأولى وليست القيمة السوقية في ذلك التاريخ أو تكلفة الاستحواذ الأصلية الكاملة (في حال تم بالفعل استهلاك الأصول أو إطفائها جزئياً).

قد يجد الخاضعون للضريبة الذين يطبقون طريقة التكلفة التاريخية المحاسبية، أثناء أو بعد فترتهم الضريبية الأولى، أنهم يحققون مكاسباً مرتبطة بشكل جزئي بالفترات التي تسبق فترتهم الضريبية الأولى، وذلك عند التصرف في الأصول أو الالتزامات.

ولكن، إذا كانت الأصول أو الالتزامات مسجلة على أساس المحاسبة بالقيمة السوقية العادلة، فإن الميزانية الافتتاحية في فترتهم الضريبية الأولى ستكون القيمة السوقية للأصول أو الالتزامات، ولن تشمل مكاسب التصرف في هذه الأصول أو الالتزامات المكاسب المتعلقة بفترات سابقة على الفترة الضريبية الأولى.

بالتالي، عندما يقوم خاضع للضريبة باستخدام أساس التكلفة التاريخية، فإن الأحكام الانتقالية تهدف إلى أن تقتصر المكاسب الخاضعة للضريبة على المكاسب التي تنشأ بعد بداية الفترة الضريبية الأولى، فيما يتعلق بفئات معينة من الأصول كما هو محدد في القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

#### مثال 14: أصل مُستحوذ عليه قبل الفترة الضريبية الأولى

استحوذ خاضع للضريبة على أصل في فترة تسبق فترته الضريبية الأولى مقابل مبلغ 1000 درهم (بالسعر المحايد).  
الأصل مسجل على أساس التكلفة التاريخية.

بموجب أساس التكلفة التاريخية، يتم قيد الأصل في الميزانية الافتتاحية في بداية الفترة الضريبية الأولى بذات التكلفة الأصلية البالغة 1,000 درهم (بافتراض عدم تسجيل أي استهلاك دفترياً لهذا الأصل)، حتى وإن كانت القيمة السوقية للأصل في بداية الفترة الضريبية الأولى تبلغ 1,700 درهم.

أثناء تلك الفترة الضريبية الأولى، تم التصرف بالأصل مقابل مبلغ 2,200 درهم محققاً مكسباً خاضعاً للضريبة يبلغ 1,200 درهم (سعر البيع 2,200 درهم مخصوماً منه التكلفة بقيمة 1,000 درهم)، ويرتبط مبلغ 700 درهم من ذلك المكسب بفترات سابقة على الفترة الضريبية الأولى (أي أن المكسب اللاحق هو 500 درهم).

الأصل مسجل على أساس القيمة السوقية العادلة.

<sup>60</sup> البند (1) من المادة (61) من قانون ضريبة الشركات.



باعتبار الحقائق ذاتها، في حال قام الخاضع للضريبة بدلاً من ذلك بتطبيق أساس القيمة السوقية العادلة، سيتم قيد الأصل في ميزانيته الافتتاحية بمبلغ 1,700 درهم، أي بالقيمة السوقية.  
سيكون المكسب المحقق الخاضع للضريبة هو 500 درهم (أي سعر البيع البالغ 2,200 درهم مخصوماً منه قيمة التكلفة 1,700 درهم).

بموجب الأحكام الانتقالية، يجوز للخاضعين للضريبة الذين امتلكوا أصولاً مالية أو التزامات مالية أو أموالاً غير منقولة أو أصولاً غير مادية قبل الفترة الضريبية الأولى وقاموا بتسجيلها على أساس التكلفة التاريخية، اختيار تعديل دخلهم الخاضع للضريبة لاستبعاد المكاسب أو الخسائر المتعلقة بفترة سابقة على الفترة الضريبية الأولى على النحو الآتي:

• استبعاد المكاسب والخسائر عند التصرف في الأصول المالية والالتزامات المالية.<sup>61</sup>

• استبعاد المكاسب فقط عند التصرف في الأموال غير المنقولة والأصول غير المادية.<sup>62</sup>

لا يمكن أن يتم إجراء الاختيار سوى للأصول والالتزامات المعنية التي يتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية. ويجب أن يتم الاختيار عند تقديم أول إقرار ضريبي، ويكون غير قابل للرجوع عنه إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>63</sup>

## 7.2 المكاسب الناتجة عن التصرف في الأموال غير المنقولة المؤهلة

قد يقوم خاضع للضريبة باختيار تعديل دخله الخاضع للضريبة لاحتساب مكاسب التصرف في أي أموال غير منقولة مؤهلة.<sup>64</sup> يجب أن يتم الاختيار لكل نوع من أنواع الأموال غير المنقولة المؤهلة (أي على أساس كل أصل على حده) عند تقديم أول إقرار ضريبي.<sup>65</sup>

### 7.2.1 ما هي الأموال غير المنقولة المؤهلة

تُعرّف الأموال غير المنقولة المؤهلة على أنها أي أموال غير منقولة تستوفي جميع الشروط الآتية:<sup>66</sup>

- تم امتلاك الأموال غير المنقولة قبل الفترة الضريبية الأولى.
- تم قياس الأموال غير المنقولة في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.

<sup>61</sup> المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>62</sup> المادتان (2) و(3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>63</sup> البند (5) من المادة (2)، والبند (4) من المادة (3)، والبند (3) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>64</sup> البند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>65</sup> البند (5) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>66</sup> المادة (1) والبند (1) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



- تم التصرف في الأموال غير المنقولة أو اعتبرت مُتصرفاً فيها خلال أو بعد الفترة الضريبية الأولى لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة بقيمة تجاوز القيمة الدفترية الصافية.

## 7.2.2 طريقتان لاحتساب المبلغ المستبعد من المكسب

فيما يتعلق بالأموال غير المنقولة المؤهلة، هناك طريقتان يمكن للخاضع للضريبة اختيار أي منهما لحساب المبلغ المستبعد من المكسب، وهاتان الطريقتان هما:<sup>67</sup>

الطريقة 1: طريقة التقدير

المبلغ المستبعد هو مبلغ المكسب الذي كان لينشأ إذا تم التصرف في الأموال غير المنقولة المؤهلة بالقيمة السوقية في بداية الفترة الضريبية الأولى، أخذاً بالاعتبار أن تكلفة الأموال غير المنقولة المؤهلة تساوي القيمة الأعلى ما بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية.<sup>68</sup>

يجب أن تحدد القيمة السوقية للأموال غير المنقولة المؤهلة في بداية الفترة الضريبية الأولى من قبل الجهة الحكومية المختصة ذات الصلة في الدولة مثل دائرة البلديات والنقل في أبوظبي أو دائرة الأراضي والأملاك في دبي أو جهات أخرى مشابهة في كل إمارة، ويمكن تحديدها من قبل أطراف ثالثة تم تعهدها من قبل الجهة الحكومية المختصة.

وبناءً عليه، سيتم تحديد القيمة السوقية بناءً على قواعد ولوائح الجهة الحكومية المختصة.

### مثال 15: استخدام طريقة التقدير فيما يتعلق بالأموال غير المنقولة المؤهلة

تبدأ الفترة الضريبية الأولى للشركة (ج) في 1 أغسطس 2023 وتنتهي في 31 يوليو 2024.

في 1 أغسطس 2023، توضح الميزانية الافتتاحية أموالاً غير منقولة كما يأتي:

- التكلفة الأصلية: 20 مليون درهم
- الاستهلاك التراكمي: 3 ملايين درهم
- القيمة الدفترية الصافية: 17 مليون درهم

تم شراء هذه الأموال غير المنقولة في 1 أغسطس 2020 (بافتراض أنها بالسعر المحايد) وتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية.

تُعتبر هذه الأموال غير المنقولة أموالاً غير منقولة مؤهلة.

في الإقرار الضريبي للفترة الضريبية الأولى، قامت الشركة (ج) باختيار التسهيلات الواردة في الأحكام الانتقالية (بموجب طريقة التقدير) فيما يتعلق بالأموال غير المنقولة.

القيمة السوقية في بداية الفترة الضريبية الأولى:

<sup>67</sup> البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>68</sup> الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



الخطوة 1 - تحصل الشركة (ج) على تقدير من الجهة الحكومية المختصة ذات الصلة في الدولة، والقيمة السوقية للأموال غير المنقولة المؤهلة في 1 أغسطس 2023 تبلغ 24 مليون درهم كما حددتها الجهة الحكومية المختصة. تعديلات الدخل الخاضع للضريبة عند التصرف:

الخطوة 2 - تتبع الشركة (ج) الأموال غير المنقولة مقابل مبلغ 27 مليون درهم في 31 يوليو 2024، عندما كانت القيمة الدفترية الصافية لها 16 مليون درهم بعد الاعتراف باستهلاك بمبلغ مليون درهم للسنة المنتهية في 31 يوليو 2024. وعليه ستكون تعديلات الدخل الخاضع للضريبة للفترة الضريبية التي تم فيها التصرف كالآتي:

المبالغ (بالدرهم)	احتساب إجمالي المكسب
27,000,000	سعر البيع
16,000,000	القيمة الدفترية الصافية
11,000,000	إجمالي المكسب
احتساب المكسب المستبعد (أي المكسب قبل بدء تطبيق ضريبة الشركات)	
24,000,000	القيمة السوقية
20,000,000	القيمة الأعلى بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية (أي 20,000,000 درهم مقابل 17,000,000 درهم)
4,000,000	المكسب المستبعد (القيمة السوقية - القيمة الأعلى بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية)
احتساب المكسب الخاضع للضريبة (أي المكسب بعد بدء تطبيق ضريبة الشركات)	
7,000,000	المكسب الخاضع للضريبة (إجمالي المكسب - المكسب المستبعد)

الطريقة 2: طريقة تقسيم الوقت

يتم احتساب مبلغ المكسب المُستبعد بتطبيق أربع خطوات لتقسيم مبلغ المكسب المستبعد بالتناسب بناءً على الفترة التي انقضت بين الوقت الذي تم فيه شراء الأصل وبداية الفترة الضريبية الأولى للخاضع للضريبة.

لتوضيح هذه الخطوات، يتم استخدام ذات الحقائق المذكورة في المثال السابق (باستثناء أن الخاضع للضريبة يختار تطبيق طريقة تقسيم الوقت):<sup>69</sup>

**مثال 16: طريقة تقسيم الوقت على الأموال غير المنقولة المؤهلة (باستخدام ذات الوقائع الواردة في مثال 15)**

فيما يأتي تعديلات الدخل الخاضع للضريبة للفترة الضريبية الخاصة بالتصرف:

احتساب المكسب المُستبعد (أي المكسب قبل بدء تطبيق ضريبة الشركات):

<sup>69</sup> الفقرة (ب) من البند (2) من المادة (2) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



الخطوة 1 – احتساب مبلغ المكسب الذي كان لينشأ عند التصرف في الأموال غير المنقولة المؤهلة إذا كانت تكلفتها تساوي القيمة الأعلى ما بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية في بداية الفترة الضريبية الأولى.

$$\text{المكسب} = 27,000,000 - 20,000,000 = 7,000,000 \text{ درهم}$$

الخطوة 2 – تقسيم عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة قبل الفترة الضريبية الأولى على إجمالي عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة.

$$أ = \frac{\text{عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة قبل الفترة الضريبية الأولى}}{\text{إجمالي عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة}}$$

$$أ = \frac{1,094 \text{ (عدد الأيام بين 1 أغسطس 2020 و 31 يوليو 2023)}}{1,460 \text{ (عدد الأيام بين 1 أغسطس 2020 و 31 يوليو 2024)}} = 0.7493$$

الخطوة 3 – ضرب المبلغ المحتسب في الخطوة 1 × المبلغ المحتسب في الخطوة 2.

$$ب = \text{المكسب} \times أ$$

$$ب = 7,000,000 \text{ درهم} \times 0.7493 = 5,245,100 \text{ درهم}$$

الخطوة 4 – يكون المبلغ المحتسب في الخطوة 3 هو مبلغ المكسب للأموال غير المنقولة المؤهلة المُستبعد من الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية ذات الصلة.

$$\text{مبلغ المكسب المُستبعد} = 5,245,100 \text{ درهم}$$

احتساب المكسب الخاضع للضريبة (أي المكسب بعد بدء تطبيق ضريبة الشركات)

$$\text{إجمالي المكسب} = \text{سعر البيع} - \text{القيمة الدفترية الصافية}$$

$$= 27,000,000 \text{ درهم} - 16,000,000 \text{ درهم}$$

$$= 11,000,000 \text{ درهم}$$

$$\text{المكسب الخاضع للضريبة} = \text{إجمالي المكسب} - \text{المكسب المُستبعد}$$

$$= 11,000,000 \text{ درهم} - 5,245,100 \text{ درهم} = 5,754,900 \text{ درهم}$$



### 7.3 المكاسب المعترف بها على التصرف في الأصول غير المادية المؤهلة

يجوز للخاضع للضريبة اختيار تعديل دخله الخاضع للضريبة لاحتساب المكاسب على التصرف في جميع الأصول غير المادية المؤهلة.<sup>70</sup> يمكن أن يشمل هذا على سبيل المثال الشهرة التجارية والعلامات التجارية وبراءات الاختراع.

يُطبق الاختيار على جميع الأصول غير المادية المؤهلة، أي أنه ليس اختياراً يتم لكل أصل على حدة. ويُعد ذلك الاختيار غير قابل للرجوع عنه إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>71</sup>

#### 7.3.1 ما هي الأصول غير المادية المؤهلة

تُعرّف الأصول غير المادية المؤهلة على أنها أي أصول غير مادية تستوفي جميع الشروط الآتية:<sup>72</sup>

- تم امتلاكها قبل الفترة الضريبية الأولى.
- تم قياسها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.
- تم التصرف فيها أو أُعتبرت مُتصرفاً فيها خلال أو بعد الفترة الضريبية الأولى لأغراض تحديد الدخل الخاضع للضريبة بقيمة تجاوز القيمة الدفترية الصافية.

ويُعرّف الأصل غير المادي على أنه أصلاً غير مادي كما يتم تحديده في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.<sup>73</sup>

#### 7.3.2 كيفية احتساب المكسب المُستبعد

يمكن فقط استخدام طريقة تقسيم الوقت لاحتساب المكسب المُستبعد للأصول غير المادية المؤهلة. تعتمد هذه الطريقة على الفترة التي انقضت بين الوقت الذي تم فيه شراء الأصل وبداية الفترة الضريبية الأولى.<sup>74</sup>

لحساب عدد أيام امتلاك الأصل غير المادي المؤهل قبل الفترة الضريبية الأولى يمكن استخدام مدة أقصاها (10) عشر سنوات فقط، إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>75</sup>

يتم توضيح طريقة الاحتساب في المثال الآتي:

#### مثال 17: تعديلات الدخل الخاضع للضريبة للأصول غير المادية المؤهلة

تبدأ الفترة الضريبية الأولى للشركة (د) في 1 أغسطس 2023 وتنتهي في 31 يوليو 2024. توضح الميزانية الافتتاحية للشركة (د) في 1 أغسطس 2023 ما يأتي فيما يتعلق بالأصول غير المادية:

<sup>70</sup> البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>71</sup> البند (4) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>72</sup> البند (1) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>73</sup> المادة (1) من القرار وزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>74</sup> البند (2) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>75</sup> البند (5) من المادة (3) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



- التكلفة الأصلية: 15 مليون درهم
- الإطفاء: 5 ملايين درهم
- القيمة الدفترية الصافية: 10 ملايين درهم

تم الاستحواذ على الأصول غير المادية في 1 أغسطس 2021 على أساس السعر المحايد وتم قياسها على أساس التكلفة التاريخية.

تبيع الشركة (د) الأصول غير المادية في 31 يوليو 2024 مقابل 20 مليون درهم، وهي تُعدّ أصولاً غير مادية مؤهلة. في الإقرار الضريبي للفترة الضريبية الأولى، اختارت الشركة (د) الاستفادة من تسهيلات الأحكام الانتقالية بشأن جميع أصولها غير المادية المؤهلة.

احتساب المكسب المُستبعد (أي المكسب قبل بدء تطبيق ضريبة الشركات):

الخطوة 1 – احتساب مبلغ المكسب الذي كان لينشأ عند التصرف في الأصول غير المادية المؤهلة إذا كانت تكلفتها تساوي القيمة الأعلى بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية في بداية الفترة الضريبية الأولى.

$$\text{المكسب} = 20,000,000 \text{ درهم} - 15,000,000 \text{ درهم} = 5,000,000 \text{ درهم}$$

الخطوة 2 – تقسيم عدد أيام امتلاك الأصل غير المادي المؤهل قبل الفترة الضريبية الأولى على إجمالي عدد أيام امتلاك الأصل غير المادي المؤهل.

$$أ = \frac{\text{عدد أيام امتلاك الأصل غير المادي المؤهل قبل الفترة الضريبية الأولى}}{\text{إجمالي عدد أيام امتلاك الأصل غير المادي المؤهل}}$$

$$أ = \frac{729 \text{ (عدد الأيام بين 1 أغسطس 2021 و 31 يوليو 2023)}}{1,095 \text{ (عدد الأيام بين 1 أغسطس 2021 و 31 يوليو 2024)}} = 0.6657$$

الخطوة 3 – ضرب المبلغ المحتسب في الخطوة 1 × المبلغ المحتسب في الخطوة 2

$$ب = \text{المكسب} \times أ$$

$$ب = 5,000,000 \text{ درهم} \times 0.6657 = 3,328,500 \text{ درهم}$$

الخطوة 4 – يكون المبلغ المحتسب في الخطوة 3 هو مبلغ المكسب للأصل غير المادي المؤهل المُستبعد من الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية ذات الصلة.

$$\text{مبلغ المكسب المُستبعد} = 3,328,500 \text{ درهم}$$

احتساب المكسب الخاضع للضريبة (أي المكسب بعد بدء تطبيق ضريبة الشركات):

$$\text{إجمالي المكسب} = \text{سعر البيع} - \text{القيمة الدفترية الصافية}$$

$$= 20,000,000 \text{ درهم} - 10,000,000 \text{ درهم}$$

$$= 10,000,000 \text{ درهم}$$



$$\begin{aligned} \text{المكسب الخاضع للضريبة} &= \text{إجمالي المكسب} - \text{المكسب المُستبعد} \\ &= 10,000,000 \text{ درهم} - 3,328,500 \text{ درهم} \\ &= 6,671,500 \text{ درهم} \end{aligned}$$

#### 7.4 المكاسب والخسائر على التصرف في الأصول المالية المؤهلة والالتزامات المالية المؤهلة

يجوز للخاضع للضريبة اختيار تعديل دخله الخاضع للضريبة عند احتساب المكاسب والخسائر على جميع الأصول المالية المؤهلة والالتزامات المالية المؤهلة.<sup>76</sup> قد يشمل ذلك، على سبيل المثال، الاستثمارات المحفوظ بها في الحسابات التجارية (مثل الأسهم غير المؤهلة لإعفاء المشاركة) والقروض مستحقة الدفع أو مستحقة القبض.

يُطبق هذا الاختيار عند إجرائه على جميع الأصول المالية المؤهلة والالتزامات المالية المؤهلة، أي أنه لا يتم إجراؤه على مستوى كل أصل أو التزام على حدة. يُعد ذلك الاختيار غير قابل للرجوع عنه إلا في حالات استثنائية وبناءً على موافقة الهيئة.<sup>77</sup>

وخلافاً لتعديلات أخرى مشابهة (راجع القسمين 7.2 و7.3)، لا يُطبق هذا الاختيار على المكاسب فحسب بل على الخسائر أيضاً.

##### 7.4.1 ما هو الأصل المالي المؤهل

- يُعرّف الأصل المالي المؤهل على أنه الأصل المالي الذي يستوفي جميع الشروط الآتية:<sup>78</sup>
- تم امتلاكه قبل الفترة الضريبية الأولى.
  - تم قياسه في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.

ويُعرّف الأصل المالي على أنه أصل مالي كما تم تحديده في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.<sup>79</sup>

##### 7.4.2 ما هو الالتزام المالي المؤهل

- يُعرّف الالتزام المالي المؤهل على أنه الالتزام المالي الذي يستوفي جميع الشروط الآتية:<sup>80</sup>
- تم امتلاكه قبل الفترة الضريبية الأولى.

<sup>76</sup> البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>77</sup> البند (3) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>78</sup> الفقرتان (أ) و(ب) من البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>79</sup> المادة (1) من القرار وزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>80</sup> المادة (1) والفقرتان (أ) و(ب) من البند (1) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



- تم قياسه في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية.

ويُعرّف الالتزام المالي على أنه التزام مالي كما تم تحديده في المعايير المحاسبية المطبقة من الخاضع للضريبة.<sup>81</sup>

### 7.4.3 كيفية احتساب المكسب أو الخسارة المُستبعدة

هنالك طريقة واحدة متاحة لاحتساب المكسب أو الخسارة المُستبعدة على التصرف في الأصول المالية المؤهلة والالتزامات المالية المؤهلة. يستبعد الخاضع للضريبة مبلغ المكسب أو الخسارة الذي كان لينشأ في بداية الفترة الضريبية الأولى إذا تم التصرف في الأصول المالية المؤهلة أو الالتزامات المالية المؤهلة بالقيمة السوقية وكانت تكلفة هذه الأصول أو الالتزامات تساوي القيمة الدفترية الصافية.<sup>82</sup>

لا يوجد شرط لتحديد القيمة السوقية من قبل جهة حكومية مختصة.

#### مثال 18: تعديلات الدخل الخاضع للضريبة المتعلقة بالأصول المالية المؤهلة

تبدأ الفترة الضريبية الأولى للشركة (هـ) في 1 فبراير 2024 وتنتهي في 31 يناير 2025. توضح الميزانية الافتتاحية للشركة (هـ) في 1 فبراير 2024 الأصول المالية الآتية:

أسهم في الشركة (ع): 10 آلاف درهم تمثل 1,000 سهم بتكلفة 10 درهم لكل سهم.

الأسهم في الشركة (ع) هي أصول مالية مؤهلة. تم شراء هذه الأسهم في سوق الأوراق المالية، أي على أساس السعر المحايد، في سبتمبر 2023 مقابل 10 آلاف درهم، ولم تستفد من أي إعفاء أو تسهيل آخر لغايات ضريبة الشركات. اختارت الشركة (هـ) تطبيق تسهيلات الأحكام الانتقالية بخصوص أصولها المالية المؤهلة والتزاماتها المالية المؤهلة في إقرارها الضريبي الأول.

تبيع الشركة (هـ) الأسهم في أغسطس 2025 في سوق الأوراق المالية مقابل 5 درهم لكل سهم بإجمالي 5 آلاف درهم.

احتساب المكسب (الخسارة) المُستبعدة، أي المكسب (الخسارة) قبل بدء تطبيق ضريبة الشركات:

الخطوة 1 – القيمة السوقية في بداية الفترة الضريبية الأولى

بما أنه يتم تداول الأسهم في سوق الأوراق المالية، تكون القيمة السوقية في بداية الفترة الضريبية الأولى هي سعر التداول في 1 فبراير 2024. بافتراض أن سعر السهم كان 7 درهم:

إجمالي القيمة السوقية = 7,000 درهم

الخطوة 2 – التكلفة (المساوية للقيمة الدفترية الصافية)

التكلفة (مساوية للقيمة الدفترية الصافية) = 10,000 درهم

<sup>81</sup> المادة (1) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>82</sup> البند (2) من المادة (4) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



الخطوة 3 – مبلغ المكسب (الخسارة) المُستبعد  
مبلغ المكسب (الخسارة) المُستبعد = القيمة السوقية في بداية الفترة الضريبية الأولى – التكلفة (المساوية للقيمة الدفترية الصافية)

$$\begin{aligned} & \text{مبلغ المكسب (الخسارة) المُستبعد} \\ & = 7,000 \text{ درهم} - 10,000 \text{ درهم} \\ & = (3,000) \text{ درهم} \end{aligned}$$

احتساب المكسب (الخسارة) الخاضعة للضريبة، أي المكسب (الخسارة) بعد بدء تطبيق ضريبة الشركات:

$$\begin{aligned} & \text{إجمالي المكسب (الخسارة)} = \text{سعر البيع} - \text{القيمة الدفترية الصافية} \\ & = 5,000 \text{ درهم} - 10,000 \text{ درهم} \\ & = (5,000) \text{ درهم} \\ & \text{المكسب الخاضع للضريبة أو (الخسارة) المسموح بها} = \text{إجمالي المكسب (الخسارة)} - \text{المكسب (الخسارة) المُستبعد} \\ & = (5,000) \text{ درهم} - (3,000) \text{ درهم} = (2,000) \text{ درهم} \end{aligned}$$

## 7.5 أثر ملكية المجموعة

في حال كانت الأصول والالتزامات ذات الصلة (الأموال غير المنقولة أو الأصول غير المادية أو الأصول المالية والالتزامات المالية) مملوكة من قبل عضو آخر في مجموعة مؤهلة أو مجموعة ضريبية قبل الاستحواذ من قبل الخاضع للضريبة، يطبق مبدأ "الشفافية الضريبية"، وبالتالي يتم الأخذ في الاعتبار أيضاً المكاسب أو الخسائر المستبعدة لفترة الملكية تلك.<sup>83</sup> وشروط هذا الأمر مبينة في الأقسام الآتية.

### 7.5.1 ملكية الأصول والالتزامات المنقولة

إن الأصول والالتزامات المنقولة هي الأموال غير المنقولة والأصول غير المادية والأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها فقط من قبل الخاضع للضريبة ومن قبل واحد أو أكثر من الأشخاص الآتين:<sup>84</sup>

- عضو في ذات المجموعة المؤهلة للخاضع للضريبة الذي قام بالاستحواذ على الأصول أو الالتزامات ذات الصلة وفقاً لأحكام البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.

<sup>83</sup> المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>84</sup> البند (1) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.



- عضو في ذات المجموعة الضريبية للخاضع للضريبة الذي قام بالاستحواذ على الأصول أو الالتزامات ذات الصلة وفقاً لأحكام البند (1) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.

يتضمن مصطلح "ملكية" الأصول والالتزامات المنقولة ملكيتها من قبل أي شخص ضمن الفئات المذكورة أعلاه.

## 7.5.2 احتساب فترة ملكية "الأصول المنقولة غير المالية"

يُشار إلى الأصول، عدا عن الأصول المالية، التي يتم تضمينها في تعريف الأصول والالتزامات المنقولة على أنها أصول منقولة غير مالية.<sup>85</sup>

لغايات احتساب مبلغ المكسب المُستبعد المتعلق بالأصول المنقولة غير المالية بموجب طريقة تقسيم الوقت، تشتمل فترة الملكية على فترة الملكية من قبل:<sup>86</sup>

- أي عضو في ذات المجموعة المؤهلة للخاضع للضريبة الذي قام بالاستحواذ على الأصول ذات الصلة وفقاً لأحكام البند (1) من المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.
- أي عضو في ذات المجموعة الضريبية للخاضع للضريبة الذي قام بالاستحواذ على الأصول ذات الصلة وفقاً لأحكام البند (1) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.

وتُستبعد أي فترة ملكية قبل آخر معاملة نقل غير مؤهلة.<sup>87</sup> والنقل غير المؤهل هو النقل غير المشمول أو الذي كان لن يكون مشمولاً لو كان قانون ضريبة الشركات سارياً، وفقاً لأحكام البند (1) من المادة (26) والبند (1) من المادة (42) من قانون ضريبة الشركات.<sup>88</sup>

### مثال 19: احتساب المكسب المُستبعد للأموال غير المنقولة للخاضع للضريبة ضمن مجموعة مؤهلة

الشركة (و) والشركة (ز) هما عضوان في مجموعة مؤهلة.<sup>89</sup> تبدأ الفترة الضريبية الأولى لكلتا الشركتين في 1 يناير 2024 وتنتهي في 31 ديسمبر 2024. في 1 يناير 2024، تضمنت الميزانية الافتتاحية للشركة (ز) قطعة أرض بمبلغ 30 مليون درهم.

معلومات إضافية:

- كلتا الشركتين تابعتان للشركة (ح). منذ 2010، تمتلك الشركة (ح) نسبة 90% من الشركة (و)، ونسبة 70% من الشركة (ز). زادت مساهمة الشركة (ح) في الشركة (ز) لنسبة 90% في 1 يناير 2021.
- اشترت الشركة (و) قطعة الأرض من طرف ثالث في 1 يناير 2019 بمبلغ 27 مليون درهم.
- في 1 سبتمبر 2020، نقلت الشركة (و) قطعة الأرض إلى الشركة (ز) بمبلغ 30 مليون درهم.

<sup>85</sup> الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>86</sup> البند (3) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>87</sup> البند (4) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>88</sup> الفقرة (ج) من البند (2) من المادة (5) من القرار الوزاري رقم (120) لسنة 2023.

<sup>89</sup> المادة (26) من قانون ضريبة الشركات.



- تم اجراء معاملة البيع بالسعر المحايد.
- الأرض مسجلة على أساس التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركة (ز).
- تباع الشركة (ز) قطعة الأرض في 31 ديسمبر 2024 لطرف ثالث بمبلغ 35 مليون درهم.
- تختار الشركة (ز) تعديل دخلها الخاضع للضريبة لاحتساب المكسب المتعلق ببيع قطعة الأرض باستخدام طريقة تقسيم الوقت (راجع القسم 7.2).

ملخص للحقائق ذات الصلة لاحتساب مبلغ المكسب المُستبعد:

التفاصيل	تاريخ ومبلغ الشراء (بالدرهم)	تاريخ ومبلغ النقل (بالدرهم)	تاريخ ومبلغ البيع (بالدرهم)
قطعة الأرض	1 يناير 2019	1 سبتمبر 2020	31 ديسمبر 2024
	27,000,000	30,000,000	35,000,000

التحليل:

كلتا الشركتين (ز) و(و) عضوان في مجموعة مؤهلة في 2024. مع ذلك، فإنهما لم يكونا ليصبحا أعضاء في المجموعة المؤهلة ذاتها إذا كان قانون ضريبة الشركات سارياً في 1 سبتمبر 2020 (تاريخ النقل)، ذلك لأن الشركة (ح) كانت تمتلك 70% من أسهم الشركة (ز) في وقت النقل. وبالتالي، لا يمكن تضمين فترة الملكية من 1 يناير 2019 إلى 1 سبتمبر 2020 عندما كانت الأموال غير المنقولة مملوكة للشركة (ح) في إجمالي فترة ملكية الشركة (ز) لذات الأصل.



ملاحظة: إذا كانت الشركة (ح) تمتلك أكثر من 75% في كل من الشركتين (ز) و(و) في وقت النقل، كان سيتم احتساب فترة ملكية الشركة (ز) اعتباراً من 1 يناير 2019.

احتساب المكسب المُستبعد من مكسب بيع قطعة الأرض:

الخطوة 1 – احتساب مبلغ المكسب الذي كان لينشأ عند التصرف في الأموال غير المنقولة المؤهلة إذا كانت تكلفتها تساوي القيمة الأعلى ما بين التكلفة الأصلية والقيمة الدفترية الصافية في بداية الفترة الضريبية الأولى.

$$\text{المكسب} = 35,000,000 \text{ درهم} - 30,000,000 \text{ درهم} = 5,000,000 \text{ درهم}$$

الخطوة 2 – تقسيم عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة قبل الفترة الضريبية الأولى على إجمالي عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة.

$$أ = \frac{\text{عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة قبل الفترة الضريبية الأولى}}{\text{إجمالي عدد أيام امتلاك الأموال غير المنقولة المؤهلة}}$$

$$أ = \frac{1,216 \text{ (عدد الأيام بين 1 سبتمبر 2020 و 31 ديسمبر 2023)}}{1,582 \text{ (عدد الأيام بين 1 سبتمبر 2020 و 31 ديسمبر 2024)}} = 0.7686$$



تمت مراعاة الفترة من 1 سبتمبر 2020 فقط.

الخطوة 3 – ضرب المبلغ المحتسب في الخطوة 1 × المبلغ المحتسب في الخطوة 2

ب = المكسب × أ

ب = 5,000,000 درهم × 0.7686 = 3,843,000 درهم

الخطوة 4 – يكون المبلغ المحتسب في الخطوة 3 هو مبلغ المكسب للأموال غير المنقولة المؤهلة المُستبعد من الدخل الخاضع للضريبة خلال الفترة الضريبية ذات الصلة.

المكسب المُستبعد = 3,843,000 درهم

بناءً عليه، سينخفض المكسب الخاضع للضريبة بمبلغ 3,843,000 درهم كما يأتي:

المبلغ بالدرهم	الوصف
5,000,000	المكسب الإجمالي
(3,843,000)	المكسب المُستبعد
1,157,000	المكسب الخاضع للضريبة

## 7.6 التغيرات اللاحقة في أصول أو التزامات أخرى في الميزانية الافتتاحية

ستتبع معاملة ضريبة الشركات في معالجتها للتغيرات في بنود أخرى في الميزانية الافتتاحية المعالجة المحاسبية المتبعة. على سبيل المثال، فإن المخصص المتعلق بقيد المخزون المسجل قبل أن تخضع شركة لضريبة الشركات الذي تم عكسه بعد خضوع الشركة لضريبة الشركات، يكون خاضعاً للضريبة عادةً في الوقت الذي تم فيه تسجيل رصيد المخزون في الحسابات. يرجع ذلك لأن المخزون لا يعتبر أموالاً غير منقولة أو أصلاً غير مادي أو أصلاً مالياً مؤهلاً للاستفادة من تسهيلات الأحكام الانتقالية.

## 7.7 مبدأ السعر المحايد: الميزانية الافتتاحية

ينبغي أن تعكس البنود في الميزانية الافتتاحية المتعلقة بالمعاملات بين أطراف مرتبطة، مثل شركات أخرى في المجموعة، تسعير تلك البنود بالقيمة السوقية وفقاً للسعر المحايد.<sup>90</sup> إذا لم يكن الأمر كذلك، يجب تعديل أي مبالغ خاضعة للضريبة أو قابلة للخصم في الفترة الضريبية الأولى أو الفترات الضريبية اللاحقة لتعكس أسعاراً تتوافق مع مبدأ السعر المحايد.

على سبيل المثال، في حال تم الاستحواذ على المخزون من شركة أخرى في المجموعة قبل الفترة الضريبية الأولى بسعر أعلى من القيمة السوقية، فإن الخصم الضريبي اللاحق المتعلق بتكلفة السلع ذات الصلة سيكون مقتصرًا على مبلغ السعر المحايد.

<sup>90</sup> البند (2) من المادة (61) من قانون ضريبة الشركات.



## 8. التحديثات والتعديلات

التعديل الذي تم إجراؤه	تاريخ التعديل
• النسخة الأولى	نوفمبر 2023