

نظرة مختصرة على المعالجة الضريبية لنتاج إعادة تقييم الأصول الثابتة في ضوء معايير المحاسبة المصرية

وذلك في ضوء قانون الضريبة على الدخل الصادر بقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦

ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥

ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣

د. ياسر عز الدين أحمد

مقدمة

مع جملة المتغيرات الاقتصادية الضخمة التي حدثت في الفترات السابقة بالسوق المصري والتي علي رأسها التغيرات الجوهرية في سعر الصرف وانعكاس ذلك على معدلات التضخم التي لها أثر كبير علي القيمة السوقية للأصول الثابتة ، فكان من الأولى وبصورة عاجلة أن يتم تعديل معايير المحاسبة المصرية لتتوافق مع معيار المحاسبة الدولية والتي تتيح إثبات قيمة الأصول الثابتة طبقاً لقيمتها السوقية العادلة وليست القيمة التاريخية التي لا تعبر عن الواقع الفعلي لقيمة الأصول .

كما أن ظهور القيمة الحقيقية لأصول الشركات المصرية مقارنة بأسعار الاسهم المنخفضة للغاية، قد يؤدي لجذب إستثمارات من الخارج تسهم في حل أزمة النقد الأجنبي التي يعاني منها الإقتصاد المصري، فأعادة تقييم الاصول الثابتة بالقيمة العادلة يساهم في ان تعكس القوائم المالية القيمة السوقية الحقيقية لتلك الاصول مما قد يساهم في تدعيم القيمة السوقية لتلك الشركات وتنشيط عمليات الاستحواذ و زيادة تدفق النقد الاجنبي من الخارج.

في عام ٢٠٠٦ قام وزير الإستثمار باصدار قرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ الذى الغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرارين رقمى ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وإصدار نسخة جديدة من المعايير يتم تطبيقها ابتداء من عام ٢٠٠٧ ، تماشياً مع الزام قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة ١٧ فى الفقرة الثانية الشركات بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية ، والذى أعطي الحق بالفقرات من ٣١ حتى ٤٢ من معيار المحاسبة المصرى رقم ١٠ الأصول الثابتة واهلاكاتها باستخدام نموذج اعادة التقييم عند الإعتراف الإولى بالأصل كبند من الأصول الثابتة ولكن بشرط أن تسمح القوانين واللوائح بذلك .

وفى عام ٢٠١٥ قام وزير الإستثمار باصدار قرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥ الذى الغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وإصدار معايير جديدة يتم العمل بها ابتداء من عام ٢٠١٦ ، والذى ألغى الفقرات من ٣١ حتى ٤٢ من معيار المحاسبة المصرى رقم ١٠ الأصول الثابتة واهلاكاتها والخاصة باستخدام نموذج اعادة التقييم عند الإعتراف الإولى بالأصل كبند من الأصول الثابتة .

وفى عام ٢٠٢٣ صدر قرار رئيس مجلس الوزراء برقم ٨٨٣ بتعديل معايير المحاسبة المصرية وذلك باستبدال ملحق التمهيد الوارد بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وباستبدال معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكها ، **والذى أعاد الفقرات من ٣١ حتى ٤٢ من المعيار والخاصة باستخدام نموذج إعادة التقييم عند الإعراف الأولى بالأصل كبنء من الأصول الثابتة . ولكن لم يشرء التعديل فى المعيار لإستخدام نموذج إعادة التقييم أن تسمح القوانين واللوائح بذلك .**

وعلىة فقد تم إعداد تلك الورقة البحثية لتلقى نظرة مختصرة على المعالجة الضريبة للأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة وذلك فى ضوء قانون الضريبة على الدخل الصادر بقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥ ونسخة معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣ .

أولاً: المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة تقييم الأصول في ظل معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦

لقد نص المشرع الضريبي في قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالفقرة الثانية من المادة ١٧ بأنة يتم تحديد صافى الربح المحاسبي **على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية** ، مما يعني أن المشرع الضريبي **قد ألزم الشركات** عند إعداد القوائم المالية أن يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية **وبعد الوصول إلى صافى الربح المحاسبي** الناتج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية **يتم تطبيق قانون الضريبة على الدخل على ذلك الربح المحاسبي** للوصول الى وعاء الضريبة والذي يتم على أساسه تحديد ضريبة الدخل المستحقة على الشركة وذلك كما يلي :-

مادة (١٧)

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه.

أولاً :- المعالجة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

في عام ٢٠٠٦ قام وزير الإستثمار بإصدار قرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ الذى الغى العمل بالمعايير المحاسبية الصادرة بالقرارين رقمى ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وإصدار نسخة جديدة من المعايير يتم تطبيقها ابتداء من عام ٢٠٠٧ ، وقد كان ذلك تماشياً مع الزام قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة ١٧ فى الفقرة الثانية الشركات بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية ، **والذى أعطي الحق بالفقرات من ٣١ حتى ٤٢** من معيار المحاسبة المصرى رقم ١٠ الأصول الثابتة واهلاكاتها **باستخدام نموذج اعادة التقييم عند الاعتراف الإولى** بالأصل كبند من الأصول الثابتة وقد وضعت الفقرة رقم ٣١ **شرط لتتمكن الشركة من تطبيق نموذج القيمة العادلة** وهو عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك كما يلي :-

فقرة (٣١)

بعد الاعتراف الأولى بالأصل كبند من الأصول الثابتة والذي يمكن قياس قيمته العادلة ، يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الإضمحلال في القيمة ، ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية.

مع الأخذ في الاعتبار أن **فائض إعادة التقييم** الناتجة عن إعادة تقييم الأصول **يتم الإعتراف به في حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم** وفي حالة ما إذا كان هناك إنخفاض في قيمة تلك الأصول قد تم الإعتراف بها بقائمة الدخل في سنوات سابقة فيتم الإعتراف بفائض إعادة التقييم بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل و الذي سبق إدراجه بقائمة الدخل وذلك كما يلي :-

فقرة (٣٩)

عندما يزيد صافي القيمة الدفترية للأصل نتيجة لإعادة تقييمه فيجب إضافة قيمة الزيادة إلى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم ، ومع هذا فإن فائض إعادة التقييم يتم إدراجه بقائمة الدخل إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل و الذي سبق إدراجه بقائمة الدخل

وعند قيام الشركة بالتخلص من الأصل سواء بالبيع أو بأي طريقة أخرى فقد حددت الفقرة ٤١ من المعيار ان يتم تحويل فائض إعادة التقييم الخاص **بالأصول إلى الأرباح المرحلة مباشرةً وذلك دون ان يتم إعادة تدوير ذلك المبلغ من خلال قائمة الدخل** وذلك كما يلي :-

فقرة (٤١)

يمكن أن يحول فائض إعادة التقييم الى حساب الأرباح المرحلة عندما يتم تحقق هذا الفائض ، ويتحقق إجمالي الفائض نتيجة للاستغناء عن أو التخلص من الأصل ، وقد يتحقق بعض من هذا الفائض نتيجة لاستخدام المنشأة لهذا الأصل ، وفي هذه الحالة فإن قيمة الفائض المحققة تساوى الفرق بين الإهلاك المحسوب على القيمة الدفترية للأصل بعد إعادة التقييم وبين الإهلاك المحسوب على الى تكلفة الأصلية لنفس الأصل علماً بأن التحويل من حساب فائض إعادة التقييم الى حساب الأرباح المرحلة لا يتم من خلال قائمة الدخل

وقد أخذت الفقرة رقم ٤٢ من المعيار **أثر تلك المعالجة على الضريبة المؤجلة** ، حيث أوضحت أن يتم المعالجة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل وذلك كما يلي :-

فقرة (٤٢)

يتم إثبات تأثير الضرائب الدخلية - إن وجد - الذى ينتج عن إعادة تقييم الأصول الثابتة والإيضاح عنه طبقاً لمعيار المحاسبة رقم (٢٤) ضرائب الدخل .

ومن العرض السابق يتضح لنا أن معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الأصول واهلاكاتها قد أعطي الحق للشركات ان تقوم باستخدام نموذج إعادة التقييم ولكن بشرط أن تسمح القوانين واللوائح بذلك ، على أن يتم الاعتراف بفائض إعادة تقييم الأصول فى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم وعند التخلص من الأصل سواء بالبيع أو بأي طريقة أخرى يتم تحويل فائض إعادة التقييم الخاص بالأصول الى الأرباح المرحلة مباشرةً وذلك دون ان يتم إعادة تدويرها من خلال قائمة الدخل .

ثانياً :- المعالجة طبقاً لقانون الضريبة على الدخل .

طبقاً لما ورد فى نص الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة المصرى رقم ١٠ الأصول الثابتة وإهلاكاتها بأن **الشركة يمكنها تطبيق نموذج إعادة التقييم وذلك فقط عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك** ، نجد أن قانون الضريبة على الدخل **قد سمح بذلك فى حالة تغير الشكل القانوني** ، وقد أخضع المشرع الضريبي الأرباح الرأسمالية الناتجة **عن إعادة التقييم** فى حالة تغير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ولكن المشرع الضريبي قد أعطى للشخص الاعتباري **ميزة تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية** الناتجة عن إعادة التقييم فى حالة تغيير الشكل القانوني طبقاً لمجموعة من الشروط وذلك طبقاً لما نصت عليه المادة ٥٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي:-

مادة (٥٣)

تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم **فى حالة تغيير الشكل القانوني** للشخص الاعتباري ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتى:

- ١ . اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
 - ٢ . تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
 - ٣ . تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
 - ٤ . ملغاة
 - ٥ . ملغاة
 - ٦ . تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.
- ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة الا يتم التصرف فى الاسهم او الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث السنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني وتستحق الضريبة الموجلة إذا طرأ تغيير آخر على الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو إذا إنقضى لأى سبب من أسباب الإنقضاء .

وقد وضعت السلطة التنفيذية ضوابط لتنتمكن الشركات التي غيرت شكلها القانوني من التمتع بميزة التأجيل الضريبي ويتضح ذلك في المواد ٦١ و٦٢ و٦٣ و٦٤ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كالتالي :-

مادة (٦١)

في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري . ويجوز للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة. وفقاً لما يلي :

(١) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض حسب الضريبة

(٢) أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

(٣) ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني.

ويعد تغييراً للشكل القانوني للشخص الاعتباري على الأخص ما يلي :

(١) اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .

(٢) تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .

(٣) تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .

(٤) تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال .

وتستحق الضريبة المؤجلة إذا طرأ تغيير آخر على الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو إذا انقضى لأي سبب من أسباب الانقضاء .

مادة (٦٢)

فى تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون، على الشخص الإعتبارى إثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمساكها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم» .

مادة (٦٣)

«لإغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون، تحتفظ الشركة بالقوائم المالية ويكشفوف و سجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانونى.

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانونى للشخص الإعتبارى، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتى:

١- فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة: الأرباح التى تتحقق نتيجة أى صورة من صور التصرف فى الأصول السابق تقييمها بما فيها هلاك الأصول أو الاستيلاء عليها ، المنصوص عليها فى البنود [١] و [٢] و [٤] من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانونى وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانونى، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

تابع مادة (٦٣)

- ٣- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (١) و (٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطات.
- ٤- الأرباح التي تتحقق عند التصفية ، ويتحقق ذلك في حالة عدم حدوث أى تغيير في قيمة الأصول بعد تغيير الشكل القانوني كما هو الحال في تكلفة الأراضي ، وفي هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن هذه الأصول للضريبة عند التصفية .

مادة (٦٤)

- «في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أى خسائر منها، ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم.
- و يعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجارى» .

ومن العرض السابق يتضح لنا أن المشرع الضريبي لم يعفي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الإعتباري ولكن أعطي الشركات الحق في تأجيل الخضوع للضريبة طبقاً للشروط المنصوص عليها في المادة ٥٣ من قانون الضريبة على الدخل والمواد من ٦١ حتى ٦٤ من اللائح التنفيذية لذات القانون .

على أن تخضع تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم عند بيع الأصل الثابت على النحو الآتي:

١- في حالة التصرف في الأصول الثابتة : الأرباح التي تتحقق نتيجة أى صورة من صور التصرف في الأصول السابق تقييمها بما فيها هلاك الأصول أو الاستيلاء عليها ، المنصوص عليها في البنود [١] و [٢] و [٤] من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون .

ثالثاً :- الأثر على الضريبة المؤجلة .

حيث أن المشرع الضريبي في المادة ٥٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أجل خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة الناتجة عن تغيير الشكل القانوني على أن تقوم الشركة **بإثبات الأصول بالقيمة بعد التقييم** في القوائم المالية وإثباتها **بالقيمة قبل التقييم** وذلك لأغراض الضرائب طبقاً للمادة ٦٢ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وإلحساب الضريبة المؤجلة علي الأصول الثابتة يتم ذلك على ما يلي :-

١. فروق عدم التزام الناشئة عن إهلاك الأصول.

٢. فروق إعادة التقييم .

أولاً :- فروق عدم التزام الناشئة عن إهلاك الأصول.

تنشأ إلتزامات ضريبية المؤجلة عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة الناشئة عن فروق عدم التزام الخاصة بالإهلاك طبقاً لنص الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ (ضريبة الدخل) التي تنص على التالي :-

فقرة (١٧)

تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة **باسم الفروق الزمنية**

أو فروق عدم التزام. وفيما يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق المؤقتة والتي تنشأ فوقاً مؤقتة خاضعة للضرائب و بالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة :

أ- الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، و يكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك

هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له و الذي يتمثل في تكلفته الأصلية مستنزلاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند

تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبي معجلاً .

ثانياً :- فروق إعادة التقييم.

طبقاً لما ورد فى المادة ٥٣ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنة يتم **تأجيل** سداد الضريبة على فروق اعادة التقييم الناشئة عن تغيير الشكل القانوني **وليس الإعفاء** منها وعلى ذلك وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم ٢٤ **تنشأ التزامات ضريبية مؤجلة** على فروق إعادة التقييم الناشئة عن تغيير الشكل القانوني للشركة .

ومما سبق يتم احتساب الضريبة المؤجلة على فروق عدم التزام الناتجة عن إهلاك الأصول وفروق إعادة التقييم والتي ينشأ عنهما فروق مؤقتة خاضعة للضريبة وبالتالي ينشأ عنها إلتزامات ضريبية مؤجلة كالتالى :-

صافى الأصول المحاسبية بعد إعادة التقييم- صافى الأصول الضريبية قبل إعادة التقييم .

ثانياً: المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من اعادة تقييم الأصول في ظل معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥

أولاً :- المعالجة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

وفى عام ٢٠١٥ قام وزير الإستثمار بإصدار قرار ١١٠ لسنة ٢٠١٥ **الذى ألغى العمل بالمعايير المحاسبة الصادرة بقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦** وإصدار معايير جديدة يتم العمل بها ابتداء من عام ٢٠١٦، **والذى ألغى الفقرات من ٣١ حتى ٤٢ من معيار المحاسبة المصرى رقم ١٠ الأصول الثابتة واهلاكاتها والخاصة باستخدام نموذج اعادة التقييم** عند الإعتراف الإولى بالأصل كبنء من الأصول الثابتة .

وأصبحت الشركات تواجهه مشكلة فى أن المادة ٥٣ من قانون الضريبة على الدخل **تسمح بإعادة التقييم فى حالة تغيير الشكل القانوني** فى حين أن معيار المحاسبة المصرية قد **قام بإلغاء نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة** ، وعلية فإن الشركات التى كانت تقوم بتغير الشكل القانوني كانت تتبني المعالجة المحاسبية المذكورة فى الجزء أولاً أعلاه فى نسخة المعايير الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ، وذلك بأن يتم الإعتراف بفائض اعادة تقييم الأصول فى حقوق المساهمين تحت مسمى فائض إعادة التقييم وعند التخلص من الأصل سواء بالبيع أو بأى طريقة أخرى يتم تحويل فائض إعادة التقييم الخاص بالأصول الى الأرباح المرحلة مباشرةً وذلك دون ان يتم إعادة تدويرها من خلال قائمة الدخل .

ثانياً :- المعالجة طبقاً لقانون الضريبة على الدخل .

فى حالة قيام الشركة بتغير الشكل القانوني ونتاج عنها أرباح رأسمالية عن ذلك التغيير فيتم معالجتها ضريبياً طبقاً للمعالجة الضريبية والشروط الخاصة بنسخة المعايير الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المذكورة فى الجزء أولاً أعلاه .

ثالثاً :- الأثر على الضريبة المؤجلة .

فى حالة قيام الشركة بتغير الشكل القانوني ونشأت التزامات ضريبية مؤجلة فيتم معالجتها طبقاً لنسخة المعايير الصادرة بالقرار ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المذكورة فى الجزء أولاً أعلاه .

ثالثاً: المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة تقييم الأصول في ظل معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣

أولاً :- المعالجة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

ولحل مشكلة التناقض فيما بين المادة ٥٣ من قانون الضريبة على الدخل التي **تسمح بإعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني** و معايير المحاسبة المصرية التي **قامت بإلغاء نموذج إعادة تقييم الأصول الثابتة** فقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء برقم ٨٨٣ لسنة ٢٠٢٣ بتعديل معايير المحاسبة المصرية وذلك بإستبدال ملحق التمهيدي الوارد بمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وإستبدال معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكها ، **والذي أعاد الفقرات من ٣١ حتى ٤٢ من معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الأصول الثابتة وإهلاكاتها والخاصة بإستخدام نموذج إعادة التقييم عند الإعتراف الإولى بالأصل كبنء من الأصول الثابتة . ولكن لم يشرء التعديل فى المعيار لإستخدام نموذج إعادة التقييم أن تسمح القوانين واللوائح بذلك طبقاً للفقرة ٣١ كالتالى :-**

فقرة (٣١)

بعد اثباته على أنه أصل يجب أن يسجل بند الأصول الثابتة الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقييم وهو عبارة عن قيمته العادلة فى تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أى إهلاك متراكم لاحق وأية خسائر هبوط لاحقة متراكمة ويجب إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظام كاف لضمان ألا يختلف المبلغ الدفترى بشكل ذى أهمية نسبية عن المبلغ الذى سيحدد باستخدام القيمة العادلة فى نهاية فترة التقرير.

وحتى لا تتلاعب الشركات بقيمة الأصول الثابتة عند عرضها فى القوائم المالية فقد وضعت معايير المحاسبة المصرية ضوابط لعملية قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة وذلك بأن يتم التقييم **بمعرفة خبراء متخصصين فى التقييم والنتمين ضمن المقيدىن فى سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية**، طبقاً للفقرة ٣١ كالتالى :-

فقرة (٣٢)

تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة في القيمة السوقية، ويتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المقيد في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية.

مع الأخذ في الاعتبار أن **فائض إعادة التقييم** الناتجة عن إعادة تقييم الأصول **يتم الاعتراف به ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم** وفي حالة ما إذا كان هناك إنخفاض في قيمة تلك الأصول قد تم الاعتراف ضمن الأرباح أو الخسائر في سنوات سابقة فيتم الاعتراف بفائض إعادة التقييم بالأرباح أو الخسائر إلى المدى الذي يعكس الانخفاض السابق لنفس الأصل و الذي سبق إدراجه بالأرباح أو الخسائر طبقاً للفقرة ٣٩ كالتالي :-

فقرة (٣٩)

في حالة زيادة المبلغ الدفترى لأصل نتيجة لإعادة تقييمه، فيجب اثبات الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم ومع ذلك يجب اثبات الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس به انخفاضاً في إعادة تقييم نفس الأصل سبق إثباته ضمن الربح أو الخسارة.

وقد حدد المعيار تاريخ تطبيق التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم على **الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣** طبقاً للفقرة ٨٠ كالتالي :-

فقرة (٨٠)

تطبق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً للفقرة " ٣٠ " والفترات "٣٣-٥٥" ، على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣.

وعند قيام الشركة بالتخلص من الأصل سواء بالبيع أو بأي طريقة أخرى فقد حددت الفقرة ٤١ من المعيار ان يتم تحويل فائض إعادة التقييم الخاص **بالأصول الى الأرباح المرحلة مباشرةً وذلك دون ان يتم إعادة تدوير ذلك المبلغ من خلال الأرباح أو الخسائر** وذلك كما يلي :-

فقرة (٤١)

يمكن أن ينقل فائض إعادة التقييم المدرج ضمن حقوق الملكية فيما يتعلق ببند من بنود الأصول الثابتة بشكل مباشر إلى الأرباح المرحلة عندما يلغى إثبات الأصل. وقد ينطوى ذلك على نقل الفائض بالكامل عندما يسحب الأصل من الخدمة أو عندما يستبعد وبالرغم من ذلك، يمكن ان ينقل بعض الفائض اثناء استخدام المنشأة للأصل وفي مثل هذه الحالة سيكون مبلغ الفائض المنقول هو الفرق بين الاهلاك على اساس المبلغ الدفترى المعاد تقييمه للأصل والاهلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل ولا تتم عمليات نقل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المرحلة من خلال الربح أو الخسارة.

وقد أخذت الفقرة رقم ٤٢ من المعيار **أثر تلك المعالجة على الضريبة المؤجلة** ، حيث أوضحت أن يتم المعالجة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل وذلك كما يلي :-

فقرة (٤٢).

تثبت آثار الضرائب على الدخل الناشئة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة ويفصح عنها ان وجدت وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل.

ومن العرض السابق يتضح لنا أن معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الأصول واهلاكاتها قد أعطي الحق للشركات ان تقوم باستخدام نموذج إعادة التقييم على أن يتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المقيد في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية وذلك على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٣ ، على أن يتم الاعتراف بفائض إعادة تقييم الأصول ضمن الدخل الشامل الآخر وتجميعها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم وعند التخلص من الأصل سواء بالبيع أو بأي طريقة أخرى يتم تحويل فائض إعادة التقييم الخاص بالأصول إلى الأرباح المرحلة مباشرةً وذلك دون ان يتم إعادة تدويرها من خلال الأرباح والخسائر.

ثانياً :- المعالجة طبقاً لقانون الضريبة على الدخل .

طبقاً لما ورد في نص الفقرة ٣١ من معيار المحاسبة المصري رقم ١٠ الأصول الثابتة وإهلاكاتها بأن **الشركة يمكنها تطبيق نموذج إعادة التقييم على أن يتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المقيدون في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية،** وفي تلك الحالة أصبحت للشركات الحرية في تقييم الأصول الثابتة لإظهار جوهر المعاملات الإقتصادية والقيمة العادلة لتلك الأصول في القوائم المالية وعلية فهناك حالتين كالتالى :-

١- إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تغيير الشكل القانوني .

٢- إعادة تقييم الأصول لإظهارها بالقيمة العادلة.

١- إعادة تقييم الأصول الثابتة عند تغيير الشكل القانوني .

في حالة قيام الشركة بتغيير الشكل القانوني ونتج عنها أرباح رأسمالية عن ذلك التغيير فيتم معالجتها ضريبياً طبقاً للمعالجة الضريبة والشروط الخاصة بنسخة المعايير الصادرة بالقرر ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المذكورة في الجزء أولاً أعلاه .

٢- إعادة تقييم الأصول لإظهارها بالقيمة العادلة.

عند قيام الشركة بتطبيق نموذج إعادة التقييم لإظهارها بالقيمة العادلة على أن يتم تحديد هذه القيمة عن طريق التقدير الذي يتم بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المقيدون في سجل مخصص لذلك بالهيئة العامة للرقابة المالية ونتج عنها أرباح رأسمالية فتلك الأرباح الرأسمالية **هي أرباح غير محققة ولا تخضع للضريبة في تاريخ إعادة التقييم ولكن يتم تأجيل الخضوع للضريبة حتى تتحقق تلك الأرباح الرأسمالية في تاريخ التخلص من الأصل الثابت إما بالبيع أو بأي طريقة أخرى مع الأخذ في الاعتبار أن يتم إهلاك تلك الأصول ضريبياً على القيمة قبل إعادة التقييم وفي حالة إهلاكها على القيمة بعد إعادة التقييم تخضع تلك الأرباح للضريبة**

، وذلك حيث أن المشرع الضريبي قد أوضع صراحةً وبشكل قطعي الدلالة واجب الثبوت أن أرباح النشاط التجارى والصناعى تحدد على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية **المحققة** فى مصر وكذلك الإيرادات **المحققة** من الخارج، أي أن الأرباح غير المحققة لا تدخل فى الوعاء الضريبي طبقاً للمادة ١٧ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كالتالى :-

فقرة (١٧).

تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة فى مصر وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجارى والصناعى للممول بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول والأوراق المالية وكذلك أرباح التصفية التى تتحقق خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

وقد أوضحت السلطة التنفيذية فى المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن صافى الربح يتم تحديده **على اساس الإيرادات والتكاليف الفعلية فقط** أى أن **الأرباح غير المحققة لا تدخل فى تحديد صافى الربح الضريبى** الخاضع للضريبة كالتالى :-

فقرة (٢٤).

يكون تحديد صافى الربح المنصوص عليه فى الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون على إساس الإيرادات والتكاليف الفعلية ، وتكون المعاملة الضريبية للارباح الراسمالية التى تتحقق من بيع الاصول المنصوص عليها فى البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون لحكم المادة (٢٦) منة

ومن العرض السابق يتضح لنا أن المشرع الضريبى لم يعفى الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم أصول الشركة لإظهارها بالقيمة العادلة ولكن أجل الخضوع للضريبة على الدخل حيث أن تلك الأرباح هي أرباح غير محققة وتخضع تلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم عند تحققها بواقعة بيع الأصل الثابت على النحو الآتى:

١- فى حالة التصرف فى الأصول الثابتة : الأرباح التى تتحقق نتيجة أى صورة من صور التصرف فى الأصول السابق تقييمها بما فيها هلاك الأصول أو الاستيلاء عليها ، المنصوص عليها فى البنود [١] و [٢] و [٤] من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الأصول للضريبة، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها فى البند [٣] من المادة (٢٥) من القانون، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني، وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

ثالثاً :- الأثر على الضريبة المؤجلة .

فى حالة قيام الشركة باستخدام نموذج القيمة العادلة لإظهار أصولها الثابتة بقيمتها العادلة ونشأت التزامات ضريبية مؤجلة فيتم معالجتها طبقاً لنسخة المعايير الصادرة بالقرر ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المذكورة فى الجزء أولاً أعلاه .

Thank
You!

A hand holding a blue marker is shown in the process of writing the word 'You!' in a cursive script. The word 'Thank' is already written above it. The hand is positioned to the right of the text, with the marker tip touching the end of the word.