



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد ( ٢٤ ) – العدد الأول – يناير ٢٠٢٣



دراسة تحليلية للمعاملة المحاسبية

لإتفاقيات المشاركة مع القطاع الخاص

An Analytical Study Of The Accounting

Agreements With The Private Sector Partnership

الباحث/ محمد محمد مسعد الشامي

مرشح للدكتوراة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد – قسم المحاسبة

إشراف

الدكتورة

سماح الرفاعي الجابري

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

الأستاذ الدكتور

حسين مصطفى هلاي

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

٢٠٢٣-٠١-٣١	تاريخ الإرسال
٢٠٢٣-٠٢-٠٩	تاريخ القبول
رابط المجلة: <a href="https://jsst.journals.ekb.eg/">https://jsst.journals.ekb.eg/</a>	



### الملخص :

تشير عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص عدة مشكلات محاسبية منها أن تقوم الجهة الإدارية المتعاقدة بتوفير الأرض موقع المشروع والظروف المحيطة به، ومن ضمن المشكلات أيضاً كيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، بالإضافة الى مشكلة كيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير والصيانة، وتتمثل اهم اهداف الدراسة تحليل المشكلات المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص. الوصول إلى المعالجة المحاسبية المقترحة لمشاكل الأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، واختبار مدى قبولها في الواقع العملي ومن اهم ما توصلت اليه الدراسة قصور برنامج الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص في مصر عن تحقيق الأهداف التنموية المأمولة والمرجوة منه ،كما ان برنامج الشراكة مع القطاع الخاص في مصر لم يلبي احتياجات المواطنين المتزايدة باستمرار في مجال الخدمات العامة ، كما أنه لم يحفز النمو الاقتصادي ، وقد لوصت الدراسة الى ضرورة تحديد نصيب القطاع العام من إيرادات تشغيل المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص على أساس نسبة منها، كما يجب أن يفرد المشرع نصاً خاصاً بالإستهلاك المالي كأحد صور الحوافز الضريبية بقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧. ضرورة توافر إستراتيجية واضحة للمتابعة والرقابة والمساءلة على جميع المشروعات التي يتم تنفيذها بنظام الشراكة ، مع تكليف جهات استشارية فنية تتسم بالكفاءة والنزاهة والخبرة بإعداد تقارير فنية دورية عن مشروعات الشراكة ، التي يتم طرحها وتنفيذها للتعرف على السلبيات والمشاكل التي تقابل تلك المشروعات والعمل على معالجتها فوراً.

الكلمات المفتاحية : الشراكة بين القطاعين العام والخاص . المشكلات المحاسبية للأصول طويلة الأجل . تكاليف البحوث والتطوير والصيانة .

**Abstract :**

Partnership contracts between the public and private sectors raise several accounting problems, including that the contracting administrative authority provides the land for the project site and the surrounding conditions, and among the problems also is how the accounting treatment of borrowing costs, in addition to the problem of how the accounting treatment of the costs of research, development and maintenance, and the most important objectives of the study and analysis Accounting problems of long-term assets when implementing partnership contracts between the public and private sectors. Reaching the proposed accounting treatment for the problems of long-term assets when executing partnership contracts between the public and private sectors, and testing the extent of their acceptance in practice. The partnership program with the private sector in Egypt did not meet the ever-increasing needs of citizens in the field of public services, nor did it stimulate economic growth. The legislator should also single out a text for financial consumption as one of the forms of tax incentives in Investment Law No. (٧٢) of ٢٠١٧. The need for a clear strategy for follow-up, oversight and accountability for all projects that are implemented under the partnership system, with the assignment of technical advisory bodies characterized by efficiency, integrity and experience to prepare technical reports A periodical on partnership projects that are proposed and implemented to identify the negatives and problems facing those projects and to work on me to process it immediately.

**Keywords :** partnership between the public and private sectors . Accounting problems for long-term assets . Research development and maintenance costs .



### أولاً: مقدمة البحث

شهدت الفترة الأخيرة للبلاد ظروف وتحديات عديدة الناتجة عن محدودية الموارد، وزيادة الاحتياجات والطموحات لدفع عجلة التنمية وتحقيق آمال الإصلاح الاقتصادي، ولتحقيق هذا الغرض أصبح هناك نمواً وازدهاراً في مشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص **Public-Private Partnership (PPP)** من خلال مشروعات البنية الأساسية، حيث أصبحت هذه الشراكة تتزايد بشكل كبير سواء بالنسبة للدول المتقدمة أو الدول النامية وذلك لتلبية الطلب المتزايد على خدمات البنية التحتية في مختلف القطاعات كالطاقة والنقل والاتصالات والصحة والمياه ومن جهة أخرى بسبب ضعف قدرات القطاع العام على تمويل وتسيير هذه المشروعات، ومن ثم كان هناك الحاجة إلى الاستثمار في البنية الأساسية وزيادة مستوى الخدمات العامة ونوعيتها لتلبي احتياجات المواطنين، إلا أن متطلبات التنمية بات مرهقاً للموازنة العامة للدولة بصورة قد تؤثر على تمويل البرامج والأهداف الاجتماعية .

وكان أمام هذا التحدي التزاماً المفاضلة بين بدائل تمويل هذه المشروعات إما بفرض ضرائب جديدة وهو ما يتعارض مع جذب الاستثمارات أو الاقتراض وما يترتب عليه من تحمل الدولة بأعباء الديون، أو الاستعانة بشركاء التنمية (المشاركة مع القطاع الخاص) لتنفيذ هذه المشروعات .

### ثانياً طبيعة مشكلة البحث:

بالرغم من التوجه المتزايد لمشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة في الآونة الأخيرة في مصر، إلا أن معايير الاعتراف والقياس المحاسبي الخاصة بها لازال يحيطها بعض جوانب الغموض، حيث تظهر بعض المشكلات المحاسبية وتتركز هذه المشكلات من خلال ثلاث موضوعات رئيسية هي القياس والإفصاح عن عقود الشراكة والنتائج المالية عند تنفيذ تلك العقود. حيث تثير عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص عدة مشكلات محاسبية منها أن تقوم الجهة الإدارية المتعاقدة بتوفير الأرض موقع المشروع والظروف المحيطة به، والدخول إلى الموقع، والتصاريح المطلوبة، والضوابط الخاصة بالشراء أو التعاقد من الباطن، فهل يتم الاعتراف بها في دفاتر الشركة، فكيف يتم معالجتها؟ هل يتم معالجتها طبقاً لمدخل رأس المال أم يتم معالجتها طبقاً لمدخل الإيراد؟

ومن ضمن المشكلات أيضاً كيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، هل تعد تكاليف الاقتراض بمثابة مصروف؟ ومن ثم يجب تحميلها على قائمة الدخل بالفترة التي تكبدت فيها الشركة هذه التكاليف باعتبارها عبء تمويلي، أم يتم اعتبارها بمثابة جزء من تكلفة الأصل؟ ويتم تحميلها على قيمة الأصول وإهلاكها بنفس طريقة الإهلاك، وهو ما يعرف برسملة تكاليف الاقتراض. بالإضافة الى مشكلة كيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف البحوث والتطوير والصيانة، هل يتم اعتبارها مصروفات؟ ومن ثم يتم تحميلها على قائمة الدخل الخاصة بالفترة التي تكبدتها الشركة فيها، أم يتم إضافة تكلفتها على تكلفة الأصول المتعلقة بها وهو ما يعرف بالرسملة.

### مما سبق يتضح أن مشكلة البحث تتمثل في:

إن طبيعة شركات البنية الأساسية تثير عدة مشكلات محاسبية منها ما يرتبط بالقياس والإفصاح المحاسبي مثل:

- مشكلة الإفصاح عن قيمة أصول عقود الشراكة.
  - مشكلة احتساب إهلاك أصول عقود الشراكة، وتحديد القيمة العادلة لها.
  - مشكلة تكاليف الاقتراض، ومشكلة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة.
- الأمر الذي يبرز أهمية التوصل إلى معالجة المشكلات المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص في ضوء المعايير المرتبطة.

### ثالثاً: أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية في محاولة تحليل المشكلات المحاسبية عن عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، ومن ثم فإن الدراسة تهتم بوضع إطار لعلاج المشكلات المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص من خلال الممارسات المحاسبية المختلفة والإصدارات المهنية المتعددة، تتضمن مفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي في شركات البنية الأساسية، مما يساهم في المعالجة المحاسبية السليمة.



#### رابعاً: أهداف البحث:

في ضوء طبيعة البحث وأهميته يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة الأهداف التالية:

- توضيح مفهوم وأشكال وأهمية عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص وأسباب ظهورها في مصر.
- دراسة وتحليل المشكلات المحاسبية للأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص.
- الوصول إلى المعالجة المحاسبية المقترحة لمشاكل الأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص، واختبار مدى قبولها في الواقع العملي.

خامساً: الدراسات السابقة:

يستعرض الباحث فيما يلي لدراسات السابقة، وذلك على النحو الآتي:

#### • دراسة رشاد (٢٠١٤):

تناولت هذه الدراسة كيفية تطوير النظام المحاسبي في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في البيئة المصرية، وقام الباحث بإعداد دراسة اختبارية لقياس مدى جدوى هذا التطوير في الواقع العملي، وقد انتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها أن بيئة الممارسات المحاسبية في شركات البنية الأساسية لديها سمات تميزها عن غيرها في وحدات القطاع الخاص مما يستدعي تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للممارسات المحاسبية فيها تراعي ذلك، ضرورة استخدام أساليب القرارات متعددة المعايير في ترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

#### • دراسة Coltins, 2015 :

تناولت هذه الدراسة الطرق المختلفة لتقييم القيمة مقابل المال لمشاريع المشاركة بين القطاعين العام والخاص في غانا، بهدف وضع إطار نظري لقياس كفاءة الأداء وتم الاعتراف بالمشاركة منذ فترة طويلة باعتبارها وسيلة فعالة لتدبير البنية التحتية العامة لتقديم القيمة مقابل المال. وقد انتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها ضرورة وضع إطار نظري لأفضل الممارسات المحاسبية الدولية لكافة مراحل المشروع، يتم تعميمها على كافة

المشتریات العامة لمشروعات المشاركة بیت القطاعین العام والخاص فی غانا، ضرورة أن یوفر الإطار المزید من الشفافیة المالیة فی كل مستويات دورة حیاة المشروع.

• دراسة عبد السلام (٢٠١٨) :

تناولت الدراسة طبیعة الاستثمار فی المشاريع المشتركة، والخصائص الأساسية لها، وأشكال المشاريع المشتركة، مع دراسة لمحتوى القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ والخاص بتنظیم مشاركة القطاع الخاص مع مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة ومدى توافقه مع المعاییر المحاسبية، مع توضیح المعاملة الضریبية لعقود مشاركة القطاع الخاص فی مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة، التي أسفرت عن العید من المشكلات الضریبية لإتفاقيات المشاركة والتي تحتاج إلى علاج. وقد انتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصیات منها هناك فجوة بین المتطلبات القانونية ومتطلبات المعاییر المحاسبية فی شأن عملیات القیاس المحاسبی للترتیبات المشتركة والإفصاح عن الحصص فی المنشآت الأخرى ، ضرورة قیام الهيئة العامة للرقابة المالیة بإلزام الشركات المقيدة فی البورصة بمتطلبات الإفصاح والعرض طبقاً للمعیار المصرى المعدل (٤٣) بعنوان "الترتیبات المشتركة" والمعیار (٤٤) بعنوان "الإفصاح عن الحصص فی المنشآت الأخرى" ، والحد من عدم تماثل المعلومات ، ضرورة تحديد مجالات المشاركة بوضوح بإعطاء أولوية المشاركة للاستثمار الوطنی ثم العربی ثم الأجنبي ، كذلك ضرورة تحديد حد أقصى لمشاركة القطاع الخاص.

ویخلص الباحث إلى أن عقود الشراكة بین القطاعین العام والخاص تحتاج إلى المزید من البحث والدراسة ومناقشتها على نطاق أوسع، لذلك یجب وضع هذه المعالجات فی عین الاعتبار حتى یمكن الوصول إلى أفضل الممارسات التي تعطى أفضل النتائج لعملیة تطویر ومعالجة المشاكل المحاسبية الناتجة عن عقود الشراكة.

ویركز الباحث فی هذه الدراسة على تناول كیفیة المعالجة المحاسبية لمشاكل الأصول طويلة الأجل عند تنفيذ عقود الشراكة بین القطاعین العام والخاص (PPP) فی ضوء المعاییر المرتبطة.



## المبحث الأول المعالجة المحاسبية المقترحة لمشاكل الأصول طويلة الأجل

### عند تنفيذ عقود الشراكة

تمهيد :

إن أنشطة وعمليات إدارة الشراكة بين القطاعين العام والخاص من الضروري أن تتفق مع أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حتى تحقق الشراكة الغاية من تطبيقها. وذلك باعتبارها أداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التكامل بين القطاعين العام والخاص لتحقيق فوائد اقتصادية واجتماعية تنعكس على أكبر عدد من المستفيدين بما يؤدي إلى تخصيص أفضل للموارد وتوفير فرص عمل، ومن ثم تحقيق النمو الاقتصادي. وبالتالي يتم النظر للشراكة في هذا السياق كمصدر جديد لاستثمار المزيد من رؤوس الأموال الخاصة في مشروعات تعود بالنفع العام وعلى جموع المواطنين في ظل تقليل الإنفاق الحكومي وتخفيض المخاطر التي تتحملها أجهزة الإدارة العامة.

ويتناول الباحث في هذا المبحث بعض العناصر المقترحة لعلاج المشكلات التي تعترض العمليات المحاسبية والضريبية لعقود إتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، وذلك من خلال إقتراح إطاراً يتضمن مجموعة من المفاهيم والفروض المعايير والركائز اللازمة لعلاج تلك المشكلات وذلك من خلال النقاط التالية :

**أولاً: الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع العام والخاص**

**ثانياً: خطوات المعالجة المقترحة لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة .**

**أولاً: الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع العام والخاص**

١- أهداف الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة .

يمكن حصر أهداف الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة فيما يلي:

١/١- العمل على توفير أسس وقواعد محاسبية وضريبية سليمة لأرباح شركات القطاع الخاص في مصر، والتوسع في منح حوافز ضريبية لها تؤدي إلى زيادة مشاركة شركات القطاع الخاص مع الجهات الإدارية وبالتالي إنشاء فرص عمل جديدة للشباب.



٢/١- إن زيادة معدلات النمو لأفراد المجتمع في مصر يفرض على الدولة ضرورة إنشاء مجالات جديدة للنشاط الاقتصادي والخدمي يفرض عليه الضرائب بطريقة موضوعية، وتأتى عقود الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية في مقدمة الأنشطة التي تتميز بالتنوع وإتساع مجاله وكثرة عدد المشتغلين بها.

٣/١- تقديم مقترحات محاسبية تشريعية لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وقانون الاستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.

٤/١- تخفيض المنازعات الضريبية بين مأمورية الضرائب وشركات القطاع الخاص (ممولي الأشخاص الاعتبارية) نتيجة الإلتزام بمعايير وقواعد التحاسب الضريبي .

وفي ضوء تلك الاهداف قام الباحث بتحديد وبناء مجموعة من مؤشرات الأداء الرئيسية لمشاريع الشراكة وفقا للإطار المفاهيمي المقترح ، وفي ضوء المراجعة الأدبية الشاملة الخاصة بالدراسات والبحوث المتعلقة بمشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص .

وينقسم الإطار المفاهيمي المقترح للمؤشرات الخاصة بقياس الأداء في مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص إلى ثلاث مجموعات رئيسية من مؤشرات قياس الأداء.

وترتبط هذه المجموعة من المؤشرات باختيارات أصحاب المصلحة، شكل وطبيعة الاتفاق بين القطاعين العام والخاص، توزيع المخاطر، مدى تأثير نجاح مشروعات الشراكة بالظروف الاقتصادية والقانونية والسياسية الخاصة بالدولة المستضيفة لهذه المشروعات .

ويمكن بيان المجموعات الثلاثة من المؤشرات المكونة للإطار المفاهيمي الخاص بمؤشرات قياس الأداء في مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص بشكل أكثر تفصيلاً :

#### المجموعة الأولى : مؤشرات قياس الأداء المتعلقة بالخصائص العامة لمشروعات الشراكة

قام الباحث باقتراح هذه المجموعة من المؤشرات والخاصة بقياس الأداء المتعلق بالخصائص العامة لمشروعات الشراكة في ضوء استقراء ومراجعة العديد من الدراسات والبحوث السابقة التي تناولت هذا الجانب، حيث يشير (Kumi Harischandra) إلى أنه على الرغم من تعدد مجالات تطبيق مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص؛ إلا أن هناك بعض



الخصائص المادية التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام الحكومات بإبرام عقود الشراكة طويلة الأجل مع القطاع الخاص، ومن أهمها: الإدارة الفعالة للعقود، الحوكمة القومية، نمط تصميم المشروع، خطة الإنشاء والبناء، الفن الإنتاجي والتكنولوجي المستخدم.

### المجموعة الثانية : مؤشرات قياس الأداء لمشروعات الشراكة

قسمت هذه المجموعة من مؤشرات قياس الأداء لمشروعات الشراكة إلى ثلاثة أنواع مختلفة من المؤشرات، وذلك على النحو التالي:

#### \* النوع الأول : المؤشرات المالية والتسويقية لتقييم الأداء لمشروعات الشراكة .

أن مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص ترتبط بالعديد من المخاطر وظروف عدم التأكد وذلك على الأجل الطويل، ووجود واحد أو أكثر من هذه المخاطر قد يقود إلى عواقب مالية خطيرة بالنسبة لأصحاب المصلحة، ومن ثم فشل وتعثر مشروع الشراكة.

#### \* النوع الثاني : مقاييس التعلم والابتكار في مشروعات الشراكة :

يعتبر التعلم والابتكار من العوامل شديدة الأهمية في التأثير على أداء مشروعات الشراكة ، نظرا لأن مشروعات الشراكة هي عقود طويلة الأجل تشوبها مخاطر عالية، منافسة، عدم تأكد مرتفع، الأمر الذي يفرض على أطراف مشروع الشركة (القطاع العام والخاص) ضرورة توافر معرفة حديثة، خبرة، معلومات مفيدة وذات صلة. ويترتب على توافر تمويل كاف للأبحاث ووجود منظمات تعليمية متطورة، آلية عالية للتدريب تعمل على تحسين القدرة على رفع الأداء، ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى الابتكار باعتباره الطريق الذي من خلاله تطبيق المعارف والأساليب الحديثة من خلال وضع الخطط الاستراتيجية، تصميم العمليات، وخلق الحزم المالية، وتوزيع الموارد وإدارتها من أجل تحسين الأداء وتحقيق مزايا تنافسية مستمرة.

#### \* النوع الثالث: مؤشرات تقييم الأداء المتعلقة بأصحاب المصلحة في مشروعات الشراكة .

أشارت العديد من الدراسات إلى أن عدم رضا أصحاب المصلحة يعتبر من أهم أسباب فشل مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص وذلك في حالات عديدة.

كما أن تفهم احتياجات ومتطلبات أصحاب المصلحة مشروعات الشراكة أمر غاية في الأهمية لنجاح لذا فالمؤشرات الأربعة المختارة ضمن هذا النوع تم اقتراحها وفقا لهذا الأساس وهو تحقيق رضا أصحاب المصالح.

### المجموعة الثالثة: المؤشرات الخاصة بقياس العمليات في مشروعات الشراكة .

من أجل تعظيم القيمة المقدمة لأصحاب المصلحة والمشروع ككل، فإن من يقوم على هذه المشروعات يجب أن يتأكد من أن العمليات والقدرات المتاحة قد تم توظيفها بشكل صحيح في المكان المناسب ، وتتيح المقاييس المقترحة من قبل الباحث والخاصة بجانب العمليات، بيان أي من العمليات يجب أن تكون تنافسية وتحقق ميزة نسبية وأي منها يحتاج إلى تطوير أو صيانة.

وتضم مؤشرات تقييم الأداء المقترحة والخاصة بجانب العمليات ما يلي:

مراقبة الجودة، إدارة السلامة، مراقبة الصحة، حماية البيئة، نظام فعال لإدارة المخاطر، إدارة المرافق، إدارة الضغوط والصراعات، استخدام الموارد (الموارد والآلات)، إدارة العقود، الإدارة الفنية البارزة، الإدارة المشتركة بين المنظمات والمراحل، إدارة الوقت، إدارة التكلفة، الحوكمة الرشيدة.

إن الإطار المقترح لمؤشرات تقييم الأداء في مشروعات الشراكة بين القطاعين العام والخاص قد تم اقتراحه على أساس الخصائص المادية لمشروعات الشراكة، بالإضافة إلى مفهوم القيمة مقابل المال، وذلك بهدف ووضع أساس يمكن أن تبنى عليه أبحاث أخرى مستقبلية تتولى بحث ودراسة عملية إدارة الأداء في مشروعات الشراكة.

ويعتبر الفهم المناسب لهذه المؤشرات المقترحة أمر بالغ الأهمية بالنسبة لكل من القطاعين العام والخاص على قدم المساواة، باعتبارهما شركاء في شراكة طويلة الأجل.

كما يعتبر هذا الإطار المقترح لمؤشرات قياس الأداء في مشروعات الشراكة والتي يتضمن قياس الأداء في خمس محاور أساسية وهي:

- ✓ مؤشرات التعلم والابتكار.
- ✓ مؤشرات العمليات.
- ✓ المؤشرات المالية التسويقية.

ويتم قياس الأداء وفقاً لهذا البعد على النحو التالي:

أ. النظام ، التمويل والممارسات **System, finance, and practices** نقل التكنولوجيا ، نظم المعلومات والاتصالات ، آليات المراقبة وضوابط الإدارة - معايير التكلفة ، الوقت ، السلامة ، والبيئة - والبنية التحتية للتمويل.



ب. المرافق و البنية التحتية: **Facilities and Infrastructures** وتشمل المتانة ،  
الموثوقية ، سهولة الوصول ،التوافر ، القدرة على التحمل، التكاليف ، والمرونة.

٢- مبادئ الإطار المقترح للمعالجة المحاسبية لمشكلات إتفاقيات الشراكة

تخضع الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية لعدة مبادئ أساسية تحكمها في الآتي:

١/٢- مبدأ توزيع المخاطر:

تنقسم المخاطر على كل طرف من أطراف التعاقد بشكل يجعلهم أكثر قدرة على إدارة هذه المخاطر، فالقطاع الخاص يتحمل مخاطر التصميم الأولى للمشروع، وتكلفة الإنشاء وتكاليف التشغيل، وتحمل الجهة الإدارية المخاطر السياسية والتنظيمية ومخاطر الطلب وسعر الصرف.

٢/٢- مبدأ المساواة وتكافؤ الفرص:

من خلال المساواة فيما بين المتقدمين بالعطاءات، وذلك من خلال فتح باب المنافسة أمام كل من يرغب في التقدم لعطاءه، ويتم الاختيار في إطار من المنافسة الحرة .

٣/٢- مبدأ التفاوض التنافسي :

بدخول الجهة الإدارية في مفاوضات مباشرة مع المتقدمين بالعطاءات المقبولة بحضورهم ومفاوضتهم بشأن أسعار عطاءاتهم مع تطابق الشروط والمواصفات.

### ثانياً: المعالجة المقترحة لعلاج المشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة .

نظراً للنمو المستمر في مشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص لأغراض خفض اعتماد الحكومة على الاقتراض الداخلي أو الخارجي وزيادة قيمة عائد الإنفاق ، فالقطاع الخاص يشكل قطاعا اقتصاديا هاما تتوافر فيه خبرات إدارية قادرة على إدارة مخاطر هذه المشروعات ، لذلك صدر القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بشأن مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة ، لذا اتجهت المنظمات المعنية بتنظيم الممارسات المحاسبية إلى وضع قواعد وإرشادات تحكم المعالجة المحاسبية لها ، فقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالمحاسبة عن عقود الامتياز في دفاتر شركة مشروع المشاركة من خلال اصدار التفسير الدولي رقم (١٢) الصادر في ٣٠ نوفمبر ٢٠٠٦ بعنوان " إتفاقيات أو

ترتيبات امتياز الخدمة المعد بواسطة لجنة تفسيرات التقارير المالية ؛ كما اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمشكلات المحاسبة والتقارير المالي لترتيبات امتياز الخدمة في دفاتر وحدات القطاع العام المانحة لامتيازات الخدمة .

وفي مصر صدر مؤخراً قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٨) لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض احكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ، والتي تضمنت اصدار التفسير المحاسبي رقم (١) بشأن ترتيب امتيازات الخدمات العامة والذي يخص مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص ، فيما يخص تشيد وتشغيل وصيانة البنية الأساسية والمرافق العامة، لذلك يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في إظهار تأثير تطبيق التفسير المحاسبي المصري رقم (١) في حل المشكلات المحاسبية لشركة مشروع البنية الأساسية والتقارير المالية لمشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في شركات البنية الأساسية .

#### ١- ركائز المعالجة المقترحة للمشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة

تتمثل ركائز المعالجة المقترحة للمشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة في مجموعة من العناصر الأساسية التي تساهم في علاج المشكلات المحاسبية للشراكة ويمكن حصرها كالتالي:

١/١- مقترحات محاسبية وتشريعية لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة حيث تناول الباحث بالدراسة والتحليل للمشكلات المحاسبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، ويعرض الباحث فيما يلي بعض المقترحات المحاسبية والضريبية لعلاج هذه المشكلات.

#### ١/١/١- معالجة مشكلة الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية .

إن أصول إتفاقية الشراكة والموجودة بشركة المشروع تساهم بجزء كبير في تحقيق إيرادات وأرباح المشروع ولا بد أن تظهر بالقوائم المالية شأنها شأن الأصول الأخرى المملوكة للمشروع لأن عدم إدراجها يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وإستناداً إلى المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٠) والمعيار الدولي رقم (١٧) عن قواعد ومعايير المحاسبة عن عمليات التأجير



التمويلي أو التي تؤكد على أن حيازة الأصل لا تتعارض مع الإفصاح عنه في القوائم المالية للمنشأة المستأجرة والحائزة للأصل بموجب عقد طويل الأجل.

مع ضرورة الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة، والإلتزام الناشئ عنها منذ بداية مدة العقد بالقوائم المالية للجهة الإدارية، وذلك لتوحيد الأسس والقواعد المحاسبية التي يتم على أساسها الإثبات بالقوائم المالية لكلاً من شركة المشروع والجهة الإدارية.

٢/١/١- معالجة مشكلة احتساب إهلاك أصول إتفاقية الشراكة، وتحديد القيمة العادلة لها:

يرى الباحث إهلاك أصول إتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بدفاتر شركة المشروع التابعة للقطاع الخاص على أساس مدة العقد، وفقاً لأحكام المواد (٢٥، ٢٦، ٢٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، حتى وإن كان العمر الضريبي لهذه الأصول أكبر من مدة العقد، لصعوبة تحديد القيمة المتبقية للأصل والتي سيتم إهلاكها بعد إنتقال الأصل للجهة الإدارية (مانحة الإمتياز).

وإذا كانت مدة التعاقد أقل من العمر الضريبي للأصل أي الذي على أساسه يتم احتساب الإهلاك ضريبياً يتم حساب الإهلاك على أساس مدة التعاقد أو العمر الضريبي أيهما أقل.

كما يجب إتباع طريقة التكلفة التاريخية في إثبات قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية بشركة المشروع والجهة الإدارية منذ بداية عقد الشراكة وحتى نهايته، وكذلك عند إنتقالها للجهة الإدارية في نهاية العقد، حيث تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ الإستمرار في المحاسبة مع الأخذ في الإعتبار إستنزاف مجموع أقساط الإهلاك السنوية طوال مدة العقد.

٣/١/١- معالجة مشكلة الاستهلاك المالي لشركة المشروع :

إنه وفقاً لنص المادة (٥٦) مكرر من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤، والتي تنص على "تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أية تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الإقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي وغير المقيم، والشخص الاعتباري المقيم وغير المقيم، بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية، ويكون سعر الضريبة على التوزيعات (٥%)..."

ويقترح الباحث أن يفرد المشرع نصاً خاصاً بالإستهلاك المالي كأحد صور الحوافز الضريبية بقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ في حدود نصيب الأصول التي ستضطر شركة الإمتياز للتضحية بها دون مقابل في نهاية العقد.

#### ٤/١/١- معالجة مشكلة التغير في أسعار صرف العملات بشركة المشروع:

يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات في شركة المشروع إذا كانت مرتبطة بعملية إقتناء أصول أو إستيراد مستلزمات إنتاجية بعملة أجنبية، بتحميلها على القيمة الدفترية لهذه الأصول إذا سبق رسملة تكاليف الإقتراض الخاصة بهذه القروض، أما إذا تم تسوية المعاملة خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فتعالج إذا كانت مدينة كتكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإذا كانت دائنة تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

#### ٥/١/١- معالجة مشكلة معالجة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة الخاصة بشركة

المشروع:

يجب على المشرع الضريبي أن يحفز المستثمرين على الإنفاق في مجال البحوث والتطوير والصيانة من خلال معالجة ضريبية مميزة لهذه التكاليف، خاصة في إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، من أجل تحسين جودة خدمات مشروعات البنية الأساسية وخفض تكلفتها، ويمكن الإسترشاد في ذلك بالمعاملة الضريبية لهذا التكاليف في الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث يسمح قانون الإيرادات الداخلية الأمريكي بخصم تلك التكاليف أو السماح برسملتها وإستهلاك تلك النفقات على مدى ستون شهراً، وعلى ستة وثلاثون شهراً إذا كانت تلك التكاليف تخص البرمجيات بالإضافة لذلك، يطبق التشريع الأمريكي "سياسة الإئتمان الضريبي" بالسماح بإجراء خصومات ضريبية في السنوات الأولى بمجرد إنفاق تكاليف البحوث والتطوير والصيانة، حيث يبلغ الإئتمان الضريبي ٢٠% من قيمة الضريبة المستحقة وسمح القانون بترحيله إلى الخلف والأمام إذا لم تستفيد منه السنة التي أنفقت فيها.

#### ٢- كيفية التعامل مع المنح والحوافز والإعفاءات الضريبية بعقود إتفاقيات الشراكة.

يقترح الباحث أن يتضمن قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، وقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المزيد من الحوافز والإعفاءات التي تتعلق بعقود إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية على النحو التالي:



١. تخفيض أسعار الضرائب على القطاع الخاص المشارك في مشروعات البنية الأساسية.
  ٢. إعفاء ما يحتاجه النشاط من مواد خام وآلات ومستلزمات الإنتاج من الضرائب.
  ٣. ألا تفرض ضرائب على ربح مشروعات البنية الأساسية إلا من خلال بلوغ الأرباح المتحققة نسبة معينة من رأس المال مثل التشريع الهندي ، لا يفرض ضرائب إلا بعد بلوغ الأرباح ٦% من رأس المال المستثمر.
  ٤. تخفيض نسبة من النفقات الرأسمالية من وعاء الضريبة على الدخل لأرباح الأشخاص الاعتبارية لشركة المشروع بشكل يؤدي إلى سرعة إستهلاك الأصول الرأسمالية، خاصة تلك الصناعات التي يسمح فيها بإنشاء مشروعات البنية الأساسية مثل الكهرباء والمياه...إلخ.
  ٥. تخفيض الضريبة المستقطعة على توزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين الأجانب من ٢٠% إلى ١٠% كما في التشريع الأندونيسي . (محمود، ٢٠١٦، ص١٢١)
  ٦. إحتساب معدل الإهلاك المعجل للأصول الثابتة لشركة المشروع ضعف المعدل الطبيعي، مما يشجعها على إستبدال أصولها وشراء أصول إنتاجية حديثة.
- ٣ - تفعيل دور مراقب الحسابات لشركة المشروع.

وذلك من خلال بحث مدى إمكانية الإستعانة ببعض مكاتب المحاسبة المعتمدة والمستوفاة في شروط الإنابة عن مصلحة الضرائب، بالقيام بعمليات الفحص الضريبي طبقاً لبرامج معتمدة معدة سابقاً ومتفق عليها، بما يزيد من دعم الثقة والإستفادة من الخبرات المهنية الضريبية لهم، مع وضع ضوابط محددة لذلك تحدد سلطة وإختصاصات ومسئوليات مراقب الحسابات وأتعبه خاصة.

مع تشكيل لجنة من مكاتب المحاسبة الرائدة تجتمع دورياً وتقوم برفع توصياتها لوزارة المالية عن نتائج أعمال المراجعة والفحص لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، بما فيها من إيجابيات وسلبيات وإقتراحات التعديل .

وضرورة الإسراع في تشكيل لجنة تختص بإصدار معايير الخدمات الضريبية في مصر وإعتبارها معايير إلزامية للممارسة المهنية بشأن الخدمات الضريبية .



## المبحث الثاني تقييم معالجه المشاكل المحاسبية

### لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين

إن تطوير البنية الأساسية والمرافق العامة لأي بلد يستلزم مشاركة كل من القطاعين العام والخاص ، فالقطاع الخاص يشكل قطاعا اقتصاديا هاما تتوافر فيه خبرات إدارية قادرة على إدارة مخاطر هذه المشروعات ، لذلك صدر القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بشأن مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة .

و تتميز نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص بتعدد الجهات والمؤسسات المشتركة في إتمامها حيث تبدأ بالجهة الإدارية ، والمستثمرين من القطاع الخاص المؤسسين للشركة ، والشركات والمؤسسات التي تتعامل معها مثل البنوك وشركات المقاولات والتوريدات والمستفيدين من خدماتها وغيرهم . حيث تعتبر الجهة الإدارية سواء كانت وحدة إدارية حكومية أو هيئة عامة طرف رئيسي في عقد المشاركة التي قامت على أساسه شركة البنية الأساسية ، وتكمن مسؤولية هذه الجهات فيما يلي (القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠):

- ✓ إدارة اتفاقية المشاركة ومعالجة أي تغييرات تطرأ عليها.
- ✓ التحقق من أداء الشركة .
- ✓ التحقق من نظام الصيانة

ويمثل الطرف الثاني في شركة المشروع ، حيث عرفتها الوحدة المركزية للمشاركة عام ٢٠٠٦ بأنها " عبارة عن إطار شكلي لعقود نافذة قانونا مع القطاع الخاص تتطلب ضخ استثمارات جديدة من القطاع الخاص والتي من شأنها نقل المخاطر الرئيسية المتعلقة بالتصميم والتمويل والبناء والتشغيل الى القطاع الخاص ، على أن تسدد الدولة للقطاع الخاص مقابل اتاحة الخدمة ، وهي توفير البنية الأساسية وتشغيلها طبقا لما تم الاتفاق عليه ، ويشتمل نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص على حزمة من الاتفاقيات والعقود والترتيبات القانونية التي تجمع أطرافا عديدة ، يتكون أساسا من أطراف عقد "المشاركة بالإضافة إلى أطراف أخرى ، وأهم الأطراف الداخلة في نظام "المشاركة بالإضافة لأطراف عقده هي:

- ← اتفاقية المساهمين (المستثمرين ملاك الشركة) .
- ← عقد المقاوله



- ← اتفاقية التمويل
- ← عقد التأمين
- ← عقد التشغيل والصيانة
- ← اتفاقية شراء الخدمة / المنتج
- ← اتفاقية التوريد

و لا يوجد نمط تعاقد موحد لتنظيم مشاركة القطاع الخاص يمكن تطبيقه في جميع مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة ، ولكن تتنوع عقود المشاركة مع القطاع الخاص وفقا لدرجة مساهمته ومسئوليته فيها ، حيث تتدرج تلك العقود بدءا بعقود الخدمات التي تقوم فيها الجهات العامة بتحمل المسؤولية الكاملة في التمويل والمخاطر واستثمارات التنفيذ ، وانتهاء بالخصخصة الكاملة أو البيع ، والتي يقوم القطاع الخاص فيها بتحمل كافة مسؤوليات البناء والتشغيل والإدارة بكاملها ، بالإضافة إلى الملكية المطلقة له لأصول المشروع.

ويمكن عرض الأسس المحاسبية من خلال عرض مجهودات وإصدارات المنظمات المهنية في مجال المحاسبة عن اتفاقيات وعمليات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في دفاتر شركة المشروع بغرض التوصل إلى إطار لمعايير الاعتراف والقياس المحاسبي يمكن تطبيقه عند إجراء المعالجات المحاسبية في شركات البنية الأساسية في مصر كما يلي :

ولقد اهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية لتقديم حلول لمشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي لاتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص ، ونتج عن هذا الاهتمام مسودات تفسير أصدرتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية ، حيث تم إصدار مسودة التفسير رقم ١٢ بعنوان " اتفاقية امتياز الخدمة لتحديد النموذج المحاسبي (٢٠٠٥، IFRIC) بهدف وضع إرشاد للمحاسبة في دفاتر شركات البنية الأساسية الحاصلة على امتياز تقديم الخدمات ، وتم الاتفاق على عدم اعتراف الشركة بالأصول محل عقد الامتياز كمتلكات وتجهيزات ومعدات خاصة بها وفقا لمعايير المحاسبة الدولي رقم (١٦) ، على أن تتم المحاسبة عن الحقوق المستلمة للشركة مقابل بناء وتشيد المشروع باستخدام نموذج محاسبي هو الأصل المالي أو نموذج الأصل غير الملموس ، حيث يتوقف على السداد مقابل خدمات الامتياز للمشغل ثم صدرت مسودة التفسير رقم ١٣ " اتفاقية امتياز الخدمة : نموذج الأصل المالي " لمعالجة كيفية المحاسبة عن الحقوق المستلمة مقابل خدمات الامتياز وفقا لنموذج الأصل المالي (٢٠٠٥)

(IFRIC، ، وتلى ذلك صدور مسودة التفسير رقم ١٤ - اتفاقية امتياز الخدمة : نموذج الأصل غير الملموس " للمحاسبة عن الحقوق المستلمة مقابل خدمات الامتياز .

ثم أصدرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التفسير رقم ١٢ " اتفاقيات امتياز تقديم الخدمة " ليحدد قواعد المحاسبة في دفاتر مشغل الامتياز (شركات البنية الأساسية (، حيث يضم الموضوعات التي تم تناولتها التفسيرات أرقام ١٢ و ١٣ و ١٤ : (IFRIC, ٢٠٠٦)

↪ الاعتراف بأصول شركات البنية الأساسية

↪ الاعتراف والقياس المحاسبي للإيرادات

↪ الاعتراف والقياس المحاسبي للحقوق المستلمة للشركة باستخدام نموذج الأصل المالي

↪ ونموذج الأصل غير الملموس

↪ الاعتراف والقياس المحاسبي لنفقات الصيانة والإصلاح

↪ الاعتراف والقياس المحاسبي لتكاليف الاقتراض

↪ الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول والخدمات المقدمة من مانح الامتياز .

وبالنظر إلى المعالجات التي تضمنها هذا التفسير نجد انه يرجع إلى معايير المحاسبة الدولية

في كثير من المعالجات مثل :

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) الخاص بعقود الإنشاءات بالنسبة لخدمات الإنشاء أو التحسين

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) :الخاص بالتملكات والمعدات

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) الخاص بالإيراد فيما يخص خدمات التشغيل

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٠) : الخاصة بالمحاسبة عن المنح والمساعدات الحكومية.

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (٢٣) : الخاص بتكاليف الاقتراض .

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) : الخاص بانخفاض قيمة الأصول

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) : الخاص بالأصول غير الملموسة

↪ معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٩) :الخاص بالاعتراف والقياس بالأدوات المالية

والمتمأل في ما تعرض له التفسير الدولي نجد أنه:



١. يعالج الانتقادات الموجهة لمخل الملكية في الاعتراف على أنها ممتلكات ومنشآت ومعدات خاصة بـمشغل الامتياز .

٢. لم يوضح المخاطر التي يتحملها كل أطراف عقد الامتياز ، واثـر ذلك على الاعتراف والقياس المحاسبي يعالج بعض الانتقادات الموجهة لأسلوب التكلفة التاريخية باستخدام القيمة العادلة في قياس الحقوق المستلمة من مانح الامتياز إلى المشغل

٣. استخدام نموذج الأصل المالي والأصل غير الملموس في الاعتراف بالحقوق المستلمة من مانح الامتياز إلى المشغل

٤. تضمن معالجة العديد من مشكلات التطبيق العملي مثل مشكلة معالجة تكاليف الاقتراض وفروق أسعار الصرف المرتبطة بها ومعالجة نفقات الصيانة والإصلاح والاعتراف وقياس الإيرادات . لم يتضمن التفسير كيفية قياس القيمة العادلة للأصول والخدمات التي يتيح مانح الامتياز فرصة الوصول إليها لمشغل الامتياز .

٥. لم يتضمن التفسير كيفية الاعتراف والقياس المحاسبي للضمانات المالية التي يقدمها المشغل.

٦. لم يتضمن التفسير كيفية حساب منافع أصحاب الحقوق غير المسيطر عليها .

٧. لا يساعد على جذب القطاع الخاص للاستثمار في مشروعات البنية الأساسية.

٨. اقتصر التفسير على عقود امتياز تقديم الخدمات دون غيرها من عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص .

وفي مصر صدر قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن المعايير المحاسبية المعدلة ، وان هذه المعايير لم تتضمن تفسيراً أو إرشاداً للمحاسبة عن اتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص ، وهي معايير خالية من أي إشارة إلى المعالجات المحاسبية في شركات البنية الأساسية ، ولكن تلزم هيئة سوق رأس المال بالشركات المسجلة لديها بالالتزام بالتفسير الدولي رقم ١٢ ، للإشارة الموجودة في مقدمة معايير المحاسبة المصرية والتي لم يتم تناولها يرجع في معالجتها للمعايير الدولية لحين إصدار معيار مصري . ونوضح ذلك فيما يلي:-

أولاً : العناصر المقترحة عند فحص الإيرادات بقائمة الدخل :

١ - قياس الإيرادات بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للشركة والتأكيد على المعالجة الضريبية لقيمة الإيراد على أساس الاستحقاق، مالم تكون الرسوم تستحق سدادها لمدد طويلة فيتم الاعتراف بالإيراد المحصل النقدي.

٢- ضمان مقابلة الإيراد المعترف به بالتكاليف المتسببة في هذا الإيراد.

٣- ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية التي تتطلب ذلك.

٤- معالجة إيراد المنح الحكومية ضمن الإيرادات بقائمة الدخل الضريبية باعتباره عنصرا مهما في تنمية النشاط وخفض التكاليف المخططة لإيرادات الخدمة

٥- الربط الدائم بين إيرادات المشروعات وبين طبيعة العقود المبرمة بما يحقق ضمان الحد من التخطيط الضريبي.

ويرى الباحث أن عوامل الحد من التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات (PPP) مرتبة وفقاً للأهمية النسبية لها وتتمثل فيما يلي:

١- تتبع استراتيجيات التخطيط الضريبي الناتجة عن استخدام الضريبة المؤجلة واما إذا كانت تنطوي على عدوانية تؤدي الي تجنب الضريبة.

٢- دراسة المعالجات الضريبية بتقييد الخصومات المسموح بها قانونا سواء في تكاليف الاقتراض أو احتساب أرباح اعادة التقييم عند تعديل الشكل القانوني.

٣- تجريم التخطيط الضريبي التعسفي وعدم الاكتفاء بعدم الاعتراف بأثر الضريبة عند ربط الضريبة وفقا لما جاء بنص المادة ٩٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٤- تتبع استراتيجيات نقل الدخل والارباح ومدى الاستفادة من أسعار التحويل بين شركة المشروع والشركات الأخرى داخل مصر وخارجها.

٥ - - تعديل قيمة الضريبة المستحقة على الشركة أو الشركات ذات العلاقة باتفاق المشاركة وفقا للفقرة الاولى من المادة ٩٢ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.



٦- إعادة تقييم الصفقات بين الحكومة والقطاع الخاص بأكملها من قبل مصلحة الضرائب للحد من التخطيط الضريبي التعسفي.

ثانيا العناصر المقترحة عند فحص النفقات بقائمة الدخل :

١ - معالجة نفقات العطاء بصفة عامة ضمن المصروفات الإرادية سواء كانت عطاءات ناجحة أو عطاءات غير ناجحة.

٢- معالجة نفقات العطاءات الناجحة فقط ضمن النفقات الإرادية ، وتستهلك معها وبالتالي معالجة النفقات غير الناجحة ضمن قائمة الدخل باعتبارها مصروفات إدارية وعمومية.

٣- معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة أو غير ناجحة

٤ - الاعتراف برسمة تكاليف الاقتراض كاملة واستهلاكها على فترات الامتياز الممنوح.

٥- الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدد أكثر من خمس سنوات

٦-- لابد من معالجة محاسبية مختلفة لتكلفة الاقتراض لعقد المشاركة المتعلقة بالقروض لاقتناء أو لإنشاء أصول البنية الأساسية والخدمات والمرافق.

٧- ضبط المعالجة الضريبية لمخصصات الشركة الخاصة بالوفاء بالالتزامات والضمانات المالية بحيث يخصم منها جزء ضمن التكاليف واجبة الخصم أسوة بمخصصات البنوك.

ويوصي الباحث في هذا الصدد بإقرار بعض عناصر الإطار المقترح باستخدامه والذي يتكون من العناصر الآتية

أ- بالنسبة للبيانات الأساسية لعقود الشراكة التأكيد على وضوح ما يلي :

١- تفصيل التكاليف الجارية والرأسمالية.

٢- الأجل المبدئي لانتهاج التنفيذ وبدأ التشغيل.

٣- تفصيل المنح الحكومية وطريقة المعالجة المحاسبية لها.

٤ - مدة عقد المشاركة.

٥- اشتراطات مشروع المشاركة.

ب- قائمة المركز المالي :

١- تطبيق احكام القانون الضريبي في المواد (٢٧-٢٥) بشأن الاهلاك الضريبي للأصول  
البنية الأساسية

٢- وجوب تغيير نسب الاهلاك وطرق معالجته أسوة بمشروعات التأجير التمويلي ومراعاة  
مدة المشاركة والقيمة القابلة للإهلاك

٣ - اعتماد قيمة المنافع المستقبلية التي تدرها أصول البنية الأساسية عند حساب الاهلاك  
وبالتالي التخلي عن التكلفة التاريخية

٤- اعتبار نفقات دراسة العطاء الناجح من ضمن الأصول المعنوية ويتم استهلاكها وفقا للبند  
رقم (٢) قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

٥- اعتماد مبدأ المخاطر كمبدأ عند حساب الاهلاك الضريبي وبالتالي تحميل الشركة بإهلاك  
تلك الأصول وفقا للمنافع المستقبلية دون غيرها

ثالثا : النفقات والإيرادات بقائمة الدخل :

١- توقف رسملة تكلفة الاقتراض حال بدء تحقق الإيراد واعتبارها نفقات إيراده .

٢ - الاعتراف بتكاليف الاقتراض التي تكبدها الشركة قبل بدء تحقق الإيراد ضمن قائمة الدخل  
والسماح بترحيل الخسائر الضريبية وفقا لذلك لمدد أكثر من خمس سنوات.

٣- معالجة كل النفقات الخاصة بالعطاءات ضمن قائمة الدخل سواء كانت ناجحة او غير  
ناجحة.

٤- اعتبار كل المخصصات خارج التكاليف واجبة الخصم وفقا لما جاء به القانون الضريبي.

٥- ثبات الطرق المحاسبية والضريبية المؤثرة في الإيرادات من عام الي آخر ومتي ما تم  
التغيير وجب الإفصاح عن الفروق الضريبية .



## النتائج والتوصيات

### أولاً : النتائج

١. لكي تكون هناك شراكة حقيقية لابد وأن تكون مواقف الشركاء قوية وجادة، مع اعتراف كل طرف بطبيعة أهداف الطرف الآخر، وأنه من حق كل طرف أن يسعى إلى تحقيق أهدافه، فبينما يركز القطاع الخاص على تعظيم أرباحه ، فإننا نجد القطاع الحكومي يركز على تحقيق العائد الاجتماعي لجميع الأطراف وتحقيق التنمية المستدامة.
٢. لكي نضمن نجاح برامج الشراكة بين القطاعين العام والخاص، يجب أن يشارك فيها جميع الأطراف المتأثرة بالقرارات التي تتخذ في هذا الشأن وأن يكون من حقه المشاركة في صياغتها، ولذا يجب على الدولة وضع آليات مناسبة حتى يكون هناك مشاركة من قطاعات المجتمع المدني، كالأحزاب والجمعيات الأهلية ونحوها، بما يضمن التفاعل مع هذه البرامج، وبناء الثقة بين المواطنين والقطاع الخاص وزيادة الوعي العام بأهمية ومزايا الشراكة خاصة في تمويل وتطوير المشروعات التي تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة كمشاريع البنية الأساسية ونحوها، ومدى تأثير هذه المشاركة من آثار إيجابية على التنمية المستدامة في المجتمع.
٣. تتمثل مشكلة الإهلاك لأصول الإتفاقية في المدة التي يحسب عليها الإهلاك هل هي مدة العقد أم العمر الإنتاجي؟ وكيف يمكن تقدير القيمة العادلة التي يتم على أساسها نقل أصول الإتفاقية للجهة الإدارية؟ وكيفية تحديد نصيبها من إيرادات تشغيل شركة المشروع
٤. قصور برنامج الشراكة بين القطاع العام والقطاع الخاص في مصر عن تحقيق الأهداف التنموية المأمولة والمرجوة منه، كما ان برنامج الشراكة مع القطاع الخاص في مصر لم يلبي احتياجات المواطنين المتزايدة باستمرار في مجال الخدمات العامة ، كما أنه لم يحفز النمو الاقتصادي ، أو يعمل على تخفيض معدلات البطالة ، كما أنه لم نستشعر معه. كما ان أي تحسن في مستوى معيشة الأفراد بسبب قلة عدد المشروعات التي تم تنفيذها بنظام الشراكة بين القطاع العام والخاص في مختلف القطاعات ( اقتصادية/ اجتماعية/ بيئية ).



## ثانياً : التوصيات

١. التأكيد على الدولة عند إبرام عقود المشاركة، وجود إطار تشريعي يتضمن نصوص واضحة تحمي مصالح الدولة، وتؤكد على توخي الحذر عند إبرام واختيار العقود المناسبة لخطتها، حيث إن بعض عقود المشاركة يترتب عليها نقل الملكية من القطاع العام إلى القطاع الخاص في نهاية فترة التعاقد، وهو ما يعد شكلاً من أشكال الخصخصة، بالإضافة إلى التأكيد على تحديد الشكل الذي سيتم تطبيقه عند إبرام عقد الشراكة، من حيث تحديد نسبة المستثمر الأجنبي والإدارة الأجنبية في مجموع العقد، وعدم اللجوء إلى أي استثناءات إلا في أضيق الحدود إذا كانت مصلحة الدولة تتطلب ذلك. كما يجب التنبيه ولفت الأنظار إلى مراعاة متطلبات المحافظة على البيئة عند إبرام عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص أو أكثر من طرف.

٢. ضرورة تحديد مجالات إتفاقيات الشراكة بوضوح بإعطاء أولوية الشراكة للإستثمار الوطني ثم العربي ثم الأجنبي، مع وضع حد أقصى لمشاركة القطاع الخاص، مع ضرورة وجود وحدة حكومية أو جامعية لتحليل المخاطر المختلفة التي تتعرض لها إتفاقيات الشراكة، لإتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، .

٣. ضرورة إحتساب الإهلاك لأصول إتفاقية الشراكة على أساس مدة العقد بدفاتر شركة المشروع، وإتباع طريقة التكلفة التاريخية لإنتقال أصول الإتفاقية للقطاع العام في نهاية العقد، كما يجب تحديد نصيب القطاع العام من إيرادات تشغيل المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص على أساس نسبة منها، كما يجب أن يفرد المشرع نصاً خاصاً بالإستهلاك المالي كأحد صور الحوافز الضريبية بقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.

٤. يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات في شركة المشروع المرتبطة بإقتناء الأصول على القيمة الدفترية لها، وإذا تم تسويتها خلال العام تعالج كتكاليف واجبة الخصم، كما يجب إصدار قرار وزاري يتعامل مع القروض الخارجية، و الإستعانة بالتشريعات المقارنة في معالجة العوائد المدينة لقروض إتفاقيات الشراكة بين القطاع العام والخاص ،

٥. ضرورة توافر إستراتيجية واضحة للمتابعة والرقابة والمساءلة على جميع المشروعات التي يتم تنفيذها بنظام الشراكة ، مع تكليف جهات استشارية فنية تتسم بالكفاءة والنزاهة والخبرة.



## قائمة المراجع

أولا المراجع باللغة العربية :

- هند محمد هاني علي ، تحليل العائد الاقتصادي للاستثمار الأجنبي في مصر في ظل مشروعات البنية الأساسية BOT ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، ٢٠٠٥ .
- أحمد بو عشيق ، عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص سياسة عمومية حديثة لتمويل التنمية المستدامة نحو أداء متميز في القطاع الحكومي ، المحور الخامس – الشراكة بين القطاعين الحكومي والخاص ودورها في تحقيق التميز في تقديم الخدمات ، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية ، معهد .الإدارة العامة ، السعودية ، نوفمبر ٢٠٠٩ .
- أيمن عبد الحميد شاهين ، تقييم تجربة الشراكة بين الحكومة والقطاع الخاص في جمهورية مصر العربية دراسة حالة لمشروعات توصيل الغاز الطبيعي ، رسالة دكتوراه ، جامعة القاهرة ، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية ، ٢٠٠٨ .
- إيمان أحمد عزمي، الشراكة بين القطاعين الحكومي والخاص في المملكة العربية السعودية (المعوقات المدانة والمأمول في التنمية المستدامة (المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية ، نحو أداء متميز في القطاع الحكومي ، معهد الإدارة العامة ، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩
- دنيا كمال عبد السلام، القياس والإفصاح المحاسبي في الشركات المشتركة بين المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد الثاني، ٢٠١٨ .
- سيد طه بدوى ، الإطار الاقتصادي لمشروعات البنية الأساسية ذات في دراسة دور القطاع الخاص تمويل مشروعات ( B.O.T ) ، القاهرة ، ٢٠٠٨ .
- معهد التخطيط القومي ، الشراكة بين الدولة والفاعلين الرئيسيين لتحفيز النمو والعدالة في مصر، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية رقم ٢١٨ ، فبراير ٢٠١٠ .
- ريهام إبراهيم مدحت سيد ، الأبعاد الاقتصادية لشراكة القطاع العام والخاص في مصر ، رسالة ماجستير في الاقتصاد ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠١٢ .
- هيثم ذكي رشاد،" تطوير النظام المحاسبي في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص (دراسة اختبارية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة حلوان، ٢٠١٤ .
- حسين مصطفى هلالى "الرقابة المالية والمراجعة البيئية للمنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال"، دار النهضة ، القاهرة ، ٢٠٢٠ .

ثانياً : المراجع باللغة الاجنبية :

**Coltins, Amegaw, Theophilus Adjel-Kuml and De-Graftousn Mana,**  
**Explering Value for Money (VFM) Assessment Methods of Public-**  
**Private Partnerships Projects in Ghana “A theoretical Framework”,**  
**Journal of Financial Management, Vol.٢٠, ٢٠١٥.**

**Kumi Harischandra- Ryan J.Orr , Private Infraucture Investment**  
**Opportunities in Islamic Countries ,Collaboratory for research on**  
**Global Projects, April ٢٠٠٩.**