



العنوان:	تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS 15 ( الإيرادات من العقود مع العملاء ) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	ابراهيم، نبيل عبدالرؤوف
المجلد/العدد:	مج19, ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	يوليو
الصفحات:	366 - 405
رقم MD:	969804
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المحاسبة الضريبية، العقود المالية، المعايير المحاسبية، المحاسبة الدولية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/969804">http://search.mandumah.com/Record/969804</a>

**تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل  
في ظل المعيار رقم (15) IFRS (الإيرادات من العقود مع العملاء)  
من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB**

**الدكتور**

**نبيل عبد الرؤف إبراهيم**

**أستاذ المحاسبة المساعد**

**المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات بالشروق**

### ملخص

تناولت الدراسة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل بما يتماشى مع IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية، على النحو الذى يحقق العدالة الضريبية، وقام الباحث بإعداد دراسة لقياس ارباح العقود طويلة الأجل تتفق مع الإصدار الحديث وتم تطبيق الأسلوب المقترح للحساب الضريبى على عينة من شركات المقاولات مقيدة فى سوق المال المصرى، وتبين من نتائج التطبيق تخفيف العبء الضريبى مقارنة بالأسلوب السابق كالقانون الضريبى، كما تم إجراء دراسة ميدانية للكشف عن مدى إمكانية تطبيق الأسلوب المقترح للحساب الضريبى على الأرباح الفعلية دون المقدرة، وتبين من نتائج الدراسة رفض فروض الدراسة على النحو الذى يشير إلى ضرورة تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل.

### Abstract

The study addressed by development of tax accounting for long-term contracts in accordance with IFRS: 15 issuance of of the International Accounting Standards Board, in a way that achieves the Tax Justice, and the researcher to conduct a study to measure the long-term contracts profit agree with the modern version, The proposed method was applied to tax accounting on a sample of contracting companies registered in the Egyptian stock market, showing the application of easing the tax burden compared to the previous results such as law-method tax, The statistical study was conducted to study the feasibility of the proposed implementation of the method of tax accounting on actual net profits rather than expected, showing the results of the study rejected the hypothesis of the study in a way that refers to the need to develop tax accounting for long-term contracts.

### مقدمة :

مع صدور قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وكذا قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية، منها المعيار (٨) عقود الانشاء. نجد انه على الرغم من نص القانون بالمادة (١٧) على فرض الضريبة على الأرباح التى تفصح عنها قائمة الدخل " تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية"، إلا أن المادة (٢١) من القانون جاءت مخالفة للمعيار رقم (٨) بشأن الحساب الضريبى لقياس صافى ربح العقود طويلة الأجل ومنها أنشطة المقاولات ويشير القانون إلى اعتماد طريقة نسبة الانجاز كإحدى الطرق المحاسبية المتبعة لقياس ارباح أنشطة

شركات المقاولات كما جاء بمعيار المحاسبة المصري (٨) عقود الاتشاء-والذى يقابل المعيار رقم (١١) الدولي، إلا ان المعالجة المحاسبية بالقانون تختلف عن المعيار المحاسبى.

في ٢٨ مايو ٢٠١٤ أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS: 15 "الإيرادات الناتجة عن العقود مع العملاء"، ويهدف المعيار الجديد إلى توفير نموذج واحد متكامل للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وقياس أرباحها لتحسين المقارنة بين الصناعات المتشابهة وبين الصناعات المختلفة وبعضها البعض وكذلك ما بين أسواق رأس المال. ويتضمن هذا المعيار الإشارة إلى المبادئ المقبولة قبلاً عاماً من المحاسبين والمراجعين التي يجب على المنشأة تطبيقها لقياس مبلغ الإيراد وتوقيت الاعتراف به. ويتمثل المبدأ الأساسي في أن اعتراف المنشأة بالإيراد الناتج عن تحويل سلع أو تقديم خدمات للعملاء بالمبالغ القابلة للتحقق لتلك السلع أو الخدمات. ومن ثم يتطلب الأمر النظر في طريقة تتناسب مع المعيار الدولي لقياس أرباح العقود طويلة الأجل ضريبياً عند تطبيق هذا المعيار بمصر.

### مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث الرئيسية في الاختلاف بين معيار المحاسبة المصري (عقود الاتشاء : ٨) والمادة (٢١) من القانون الضريبي السابق الإشارة إليه في قياس أرباح العقود طويلة الأجل، والتي منها عقود المقاولات وهو ما تختلف فيه العديد من الدول عند قياس أرباح العقود طويلة الأجل وفق النظام الضريبي المطبق، إلا أن العديد منها طورت نفسها في هذا المجال، كما توجد اختلافات ما بين القانون والمعيار عند قياس الأرباح وأهمها اعتماد القانون على إخضاع الأرباح المتوقعة وفق طريقة نسبة الإنجاز بطريقة تختلف عن القانون سنوياً فيما بعد، وهذا يخالف العدالة الضريبية لقياس الربح بالاعتماد على الأرباح المقدرة، ومع صدور أحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS: 15 والذي بموجبه تم تعديل طريقة قياس أرباح العقود مع العملاء عن المعيار الدولي (١١) والذي يقابل المصري (٨) الأمر الذي يرى معه الباحث أنها أرض خصبة لتطوير التحاسب الضريبي لأرباح العقود طويلة الأجل لتواكب التحاسب عن الأرباح الفعلية دون المتوقعة وهو ما يشير إلى التأثير السئ من قواعد المحاسبة الضريبية على تآكل رأس مال النشاط وعدم تحقيق العدالة الضريبية.

<sup>1</sup> - Balachandran Muniandy, Muhammad Jahangir Ali, "Development of financial reporting environment in Malaysia". Research in Accounting Regulation, Volume 24, Issue 2, October 2012, Pages 115-125.

<sup>2</sup> - Michael J. Calegari, "The effect of tax accounting rules on capital structure and discretionary accruals". Journal of Accounting and Economics, Volume 30, Issue 1, August 2000, Pages 1-31.

## أهمية البحث :

تأتى أهمية البحث من أن الأصدار (15) من إصدارات IFRS سوف يحل محل كل من معيارى المحاسبة الدولي رقم (18) IAS " الإعتراف بالإيراد" الذى يقابل معيار (١١) المصرى ، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (11) IAS "عقود المقاولات" والذى يقابل معيار (٨) المصرى "عقود الانشاء". وكما هو واضح من أسم المعيار، فإنه يطبق على جميع الإيرادات من العقود مع العملاء، إلا أنه لا ينطبق على عقود الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية وبعض الاستثناءات الأخرى المحددة في المعيار. وقد حدد IFRS 15 خمس خطوات لتطبيق متطلبات المعيار تتمثل فيما يلي:

١- تحديد العقد أو العقود مع العميل

٢- تحديد فئات التعاقد

٣- توزيع فئات التعاقد على العقود المستقلة

٤- الاعتراف بالإيراد عند أداء كل تعاقد، أو على مدار فترة أداء العقد.

وبالتالى فإن الامر قد يعقبه تعديلات جوهرية فى بعض معايير المحاسبة المصرية وبصفة خاصة معيار (٨) عقود الانشاء ومعيار (١١) الاعتراف بالإيراد وما قد يتطلب ذلك من تعديل التشريع كالمادة (٢١) من القانون أو على الأقل قرارات وزارية لكى تتطابق طريقة قياس الربح المحاسبى مع الربح الضريبي لانشطة المقاولات باعتبارها أحد أنشطة العقود طويلة الاجل.

## أهداف البحث :

يهدف البحث إلى مجموعة من الاهداف متمثلة فى:

١- تبسيط طريقة قياس الربح الضريبي للمنشآت العاملة بنظام العقود طويلة الاجل وبصفة خاصة نشاط المقاولات.

٢- تقديم مقترح لإصدار تعديل لمعيار المحاسبة المصرى (٨) عقود الانشاء ليتوافق مع الاصدار 15: IFRS من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٣- تقديم نموذج محاسبى للتطبيق على أنشطة المقاولات، يحقق التوافق ما بين القانون الضريبي والاصدار 15: IFRS من إصدارات معايير التقرير المالى وعلى النحو الذى يحقق العدالة الضريبية.

## منهج البحث :

يقوم البحث على استخدام كل من أسلوب الدراسة النظرية والتطبيقية وكذلك الميدانية، حيث يقوم الباحث بالاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة فى مجال إصدارات IFRS من مجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف التعرف على احدث الإصدارات وخاصة معيار (١٥)، وكذا مراجعة التطبيق الحالى لاسلوب التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل على النحو الذى يساعد الباحث فى وضع التصور المقترح لتطوير المحاسبة

الضريبية للعقود طويلة الاجل. كما يقوم الباحث باستخدام أسلوب الدراسة الميدانية لاستطلاع رأى عينة من المهتمين بالمحاسبة عن ضريبة الدخل لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل، وكذلك رأيهم حول أهمية تطبيق التطوير المقترح.

### حدود البحث :

تتناول الدراسة المحاسبة عن ضريبة الدخل في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل وخاصة أنشطة المقاولات، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة المحاسبة عن ضريبة المبيعات ليرادات للعقود طويلة الاجل، كما تتناول الدراسة الاصدارات المحاسبية الدولية IFRS والمصرية بخصوص الاعتراف بايرادات عقود الاتشاء وقياس ارباحها، مع الإشارة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها<sup>3</sup> GAAP، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة الاصدارات المحاسبية الأمريكية FASB، إلا في مجال تاريخ تطبيق الاصدار IFRS: 15.

### الدراسات السابقة :

#### دراسة: Charles Elad،<sup>4</sup> 2015

أهتمت بالدراسة بتطوير طرق القياس المحاسبي في منطقة الفرنكفون بأفريقيا (الدول الناطقة بالفرنسية) في مجال الاعتراف بالايادات القابلة للتحقق للعقود طويلة الاجل واستبعاد التكاليف غير المغطاة بالايادات، وعدم المبالغة في تقدير المخصصات والالتزامات لتخفيف الاعباء على قائمة الدخل، كما اهتمت الورقة بضرورة عدم الاعتماد على النسب المالية المؤثرة على قياس الارباح كنسبة الامتثال في شركات التي تزاوا أنشطة العقود طويلة الاجل. واوصت الدراسة بضرورة التطوير لطرق المحاسبة لاستبعاد الطرق المستخدمة في القياس للارباح المتوقعة، والاعتماد على الاعتراف بالايادات والتكاليف الفعلية.

#### دراسة: Jeffrey Callen<sup>5</sup> 2015

أختارت الدراسة نشاط المقاولات باعتباره من الحالات الحرجة في المحاسبة المالية ومدى تأثير طرق قياس الارباح على نتائج الاعمال عند التعرض للمستخلصات للتكاليف الفعلية عند مقابلتها بالايادات المحصنة خلال الفترة المالية، في حين تستخدم شركات اخرى نسبة الامتثال وما يعاب عليها من الاعتراف بارباح تقديرية وتمثل حالات حرجة في الاعتراف بارباح ليست فعلية. واوصت الدراسة بضرورة استبعاد طرق قياس الارباح المعتمدة على ارباح مقدرة عند الاعتراف بها وانما لا بد وان تكون عن ارباح فعلية حتى لا يتأثر بها المركز المالي للشركة من توزيعات أو أعباء ضريبية.

<sup>3</sup> - [http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_accounting\\_principles](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_accounting_principles)

<sup>4</sup> - Charles Elad, "The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa". The International Journal of Accounting, Volume 50, Issue 1, March 2015, Pages 75-100.

<sup>5</sup> - Jeffrey Callen, "A selective critical review of financial accounting research". Critical Perspectives on Accounting, Volume 26, February 2015, Pages 157-167.

**دراسة: 2014 Odile Barbe, Laurent Didelot<sup>٦</sup>**  
أشارت المقالة إلى تقييم النظم الضريبية المتكاملة والنظم المالية بعد تطبيق IFRS وعلاقتها بالتقارير المالية المبنية أساساً على معايير المحاسبة IFRS (حالة فرنسا) والتي ستؤدي إلى زيادة الاعباء الضريبية إذا اعتمدت على المبالغة في تقدير ارباح تقديرية عند الاعتراف بإيرادات دفترية ناتجة من إعادة التقييم أو ارباح مقدرة نتيجة المبالغة في نسبة الاتمام ومن ثم فهناك حاجة ملحة لتطوير معايير المحاسبة الدولية IAS التي تعتمد على قياس الأرباح المقدرة.

**دراسة: 2014 Iqbal Khadaroo<sup>٧</sup>**  
أشارت الدراسة إلى تقييم المخاطر في كل من القطاع العام والخاص في عقود الشراكة وفق اعتبارات المدرسة الإنجليزية في هذا الشأن، عند الاعتماد على قياس الأرباح بطريقة تقديرية أو المبالغة في تقدير الاحتمالات والمخصصات وأوصت بضرورة تجاهل التقدير المبني على الاحتمالات عند قياس الأرباح لما لها من مخاطر ذات تأثير مباشر غير جيد على نتائج الأعمال.

**دراسة: 2014 Tom McLean, Tom McGovern<sup>٨</sup>**  
تناولت الدراسة مدى تأثير تقارير المحاسبة الإدارية عند تقدير الموازنة الجارية لشركات المقاولات التي تعتمد على قياس أرباحها تقديرياً باستخدام طريقة الاتجاز كأحد الطرق المستخدمة في معيار عقود الاتشاء من معايير المحاسبة باعتبارها احد نقاط الضعف التي تؤثر على معدل نمو الشركة لما لها من الاعتراف بارباح قد تكون في الفترة الجارية ارباح مقدرة، تنعكس على أداء قد يكون غير حقيقي على نتيجة أعمال النشاط. وأوصت الدراسة بالاهتمام بتطوير معايير المحاسبة لتبعد عن القياس الكمي للأرباح المقدرة والاهتمام بالأرباح الفعلية.

**دراسة: 2011 Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan<sup>٩</sup>**  
اهتمت الدراسة بالآثار الناجمة من مخاطر الاعتراف بالتكاليف المتوقع حدوثها في المستقبل والتي ينتج عنها أما الاعتراف بخسائر بقائمة الدخل أو تخفيض في التكلفة المستهدفة في شركات البناء والمقاولات نتيجة قياس ارباح تقديرية من مخاطر نسبة الاتمام، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة استبعاد أية ارباح تقديرية عند قياس نتيجة أعمال النشاط.

<sup>6</sup> - Odile Barbe, Laurent Didelot, Arvind Ashta, "From Disconnected to Integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case". Research in Accounting Regulation, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 242-256.

<sup>7</sup> - Iqbal Khadaroo, "The valuation of risk transfer in UK school public private partnership contracts". The British Accounting Review, Volume 46, Issue 2, June 2014, Pages 154-165.

<sup>8</sup> - Tom McLean, Tom McGovern, Shanta Davie. "Management accounting, engineering and the management of company growth". The British Accounting Review, Volume 54, February 2014, Pages 265-281.

<sup>9</sup> - Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T.I. Lam, "Risk ranking and analysis in target cost contracts: Empirical evidence from the construction industry". International Journal of Project Management, Volume 29, Issue 6, August 2011, Pages 751-763.

### دراسة: 2008<sup>10</sup> Geoffrey B. Sprinkle, Michael G. Williamson

تناولت الدراسة الأثار المترتبة على مخاطر قياس الأرباح المبني على موازنات العقود مع الإشارة إلى توخي الحذر من القياس الكمي للأرباح المقدره وضرورة الاعتماد على الأرباح الفعلية ودم الالتجاء إلى تقدير إيرادات أو تكاليف إلا إذا كانت قابلة للتحقق. وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستبعاد النسب المالية المؤثرة على قياس الأرباح تقديرياً.

### دراسة: 2007<sup>11</sup> Jacqueline Haverals

تناولت الدراسة مدى تأثير الطرق المستخدمة في التحليل الكمي و قياس الربح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و التقرير المالي من قبل الشركات على العبء الضريبي للشركة في بلجيكا، ونادت الدراسة بضرورة الاهتمام عند اجراء التحليل الكمي لنتائج اعمال المنشآت عدم ادراج آية ارباح تقديرية بالقوائم المالية حتى لا تؤثر على الاعباء الضريبية للمنشآت. وأوصت الدراسة بالاهتمام بمزيد من تلك الدراسات التي تهتم بإجراء تعديلات في معايير المحاسبة بهدف تخفيف الاعباء الضريبية.

### التعليق على الدراسات السابقة:

أهتمت الدراسات السابقة بالتعليق على القياس الكمي للأرباح المبنية على القياس التقديري للأرباح للعقود طويلة الاجل وخاصة نشاط المقاولات، ولا بد من استبعاد الطرق المحاسبية التي تعتمد على نسبة الاتمام لتلك الانشطة. ولكنها لم تقدم طريقة للقياس الفعلي للأرباح التي تعتمد على القياس الكمي للإيرادات والتكاليف الفعلية مما يجعل هناك شعغ لدى الباحث في الاطلاع على ما جاء بمعيار التقرير المالي 15: IFRS من اجل استنباط طريقة أو تطوير طريقة قياس تتناسب مع المعيار (١٥) ليتم تطبيقها وتجربتها على حالات عملية لعقود شركات المقاولات (عقود طويلة الاجل) بهدف تخفيف العبء الضريبي على الشركات التي لديها عقود طويلة الاجل.

## المبحث الاول

### الإصدارات المحاسبية

#### أولاً: معايير المحاسبة المصرية

يطبق معيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الانشاء عند إعداد القوائم الماليه للشركات العاملة في مجال المقاولات على العقود طويلة الاجل ذات فئات التعاقد. وعقود الخدمات التي لها علاقة مباشرة بانشاء هذا الاصل. كما يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة طبقاً لطبيعة العقد وفق ما يلي :

<sup>10</sup> - Geoffrey B. Sprinkle, Michael G. Williamson, "The effort and risk-taking effects of budget-based contracts" Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 4-5, May-July 2008, Pages 436-452.

<sup>11</sup> - Jacqueline Haverals, "IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 16, Issue 1, 2007, Pages 69-89.



أ - نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة<sup>١٢</sup> للعقد بالكامل .

ب - حصر الاعمال المنفذة

ج - ماتم انجازه فعلياً من اعمال العقد .

$$\text{إيراد العقد الخاص بالفترة} = \frac{\text{التكاليف المنفقة حتى تاريخه}}{\text{إجمالي تكاليف العقد المقدرة}} \times \text{إجمالي الإيراد} - \text{ما سبق إثباته كإيراد للعقد}$$

يراعى المعيار (٨) إذا كان هناك احتمال زيادة إجمالي التكلفة المقدرة (في نظر الباحث تعد تكلفة متوقعة)<sup>١٣</sup> للعقد على إجمالي الإيرادات المتوقعة يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصرف فوراً ويتم عرضها بقائمة الدخل. كما تطبق نسبة الإتمام على أساس تجميعي في كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته، وبالتالي فإن التغيير في التقدير سواء للإيرادات أو التكاليف وكذلك آثار التغيير في تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وتستخدم التغييرات في التقدير في تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف التي سيتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفي الفترات التالية، بالإضافة إلى إذا من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الانشاء بدرجة مقبولة فيجب عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي سيكون من المتوقع استردادها.

ثانياً: الإصدار IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء"<sup>١٤</sup>

يشمل المعيار محددات وشروط وأمثلة متعددة لتوضيح كيف يمكن للمنشآت تطبيق الخطوات الخمس (المشار اليهم بأهمية البحث) بشكل عملي. ويسري تطبيق IFRS 15 على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠١٧ وذلك على المنشآت التي تعد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية مع السماح بالتطبيق المبكر. وحيث أن هذا المعيار هو نتاج أبحاث طويلة للتوفيق بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير الأمريكية، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالولايات المتحدة الأمريكية، تطبيق هذا المعيار على أول فترة تقارير مرحلية تقع في السنوات المالية التي تبدأ بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ بالنسبة

<sup>١٢</sup> - تلك هي القيمة التعاقدية مخصوماً منها ربحية العقد، وتلك هي التكاليف المقدرة التي ينظر إليها المعيار وفي نظر الباحث تلك التكاليف تمثل إجمالي التكلفة الكلية المتوقعة للعقد، والتي سيتم مقارنتها بما يتم إنفاقه فعلياً، وإذا تعدت التكاليف الفعلية المتوقعة فتكون تلك التكاليف غير مغطاة بالإيرادات وتؤدي إلى انخفاض أرباح العقد وقد تصل نتيجة أعمال خسارة..

<sup>١٣</sup> - المتعارف عليه عند تحميل التكاليف بصدد إعداد الموازنات التخطيطية، أن التكلفة المقدرة تعد من قبيل النظرة للخلف أي مبنية على أحداث تاريخية فهي تمثل نظرة إلى الماضي ، أما التكلفة المتوقعة فهي نظرة للمستقبل في ضوء توقعات الأحداث التالية والمستقبلية.

<sup>١٤</sup> - <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

للمنشآت العامة أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٧ للمنشآت الأخرى، مع عدم السماح بالتطبيق المبكر. ومن المتوقع أن يتم تطبيق هذا المعيار في مصر عند تحديث معايير المحاسبة المصرية، ولكنه من غير المتوقع أن يسمح بالتطبيق المبكر قبل إصدار معيار المحاسبة المصري المقابل لـ IFRS: 15، أو أن يتطلب المعيار المصري تاريخاً للتطبيق يسبق أول يناير ٢٠١٧. ومن التعاريف الرئيسية في المعيار:

العقد	هو اتفاق بين طرفين أو أكثر ينشأ عنه حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ.
الدخل	هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال فترة محاسبية في شكل تدفقات من الأصول أو انخفاض في الالتزامات التي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية، بخلاف مساهمات أصحاب المنشأة.
إداء الالتزامات	من خلال التعاقد عند إبرام العقد مع العملاء لنقلها إلى العميل اما : - خدمة جديدة أو مجموعة من الخدمات المختلفة - سلسلة من السلع أو الخدمات المتميزة التي لها نفس النمط من النقل إلى العملاء
الإيراد	هو الزيادة في الدخل نتيجة مزاولة الأنشطة الرئيسية للمنشأة
سعر الصفقة	هو المبلغ الذي يتوقع من المنشأة الحصول عليه مقابل تقديم الخدمات إلى العملاء، باستثناء المبالغ التي تم جمعها بالتبعية عن طرف ثالث، وتمثل غالباً في فئات التعاقد.

يؤثر هذا المعيار على معظم المنشآت التي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عموماً GAAP<sup>15</sup> ومن المحتمل توقع أكبر قدر من التأثير عند تطبيق المعيار الجديد لتلك الكيانات التي تمارس أنشطة المقاولات. وسوف يتفاوت الأثر بين منشأة وأخرى بحسب طبيعة العقود التي تتعامل فيها. إلا أنه توجد مجموعة من التحديات عند تطبيق هذا المعيار تتمثل فيما يلي :

### ١ - نقل السيطرة

يتم الاعتراف بالإيراد عندما يحصل العميل على السيطرة على الخدمة. ويحصل العميل على السيطرة عندما يكون لديه القدرة على توجيه الاستخدام والحصول على منافع من العقد طويل الأجل. ولا يعد نقل السيطرة مماثل لنقل المخاطر والمنافع، ولا هو بالضرورة نفس عملية اكتمال توليد الإيرادات كما هو الحال الآن. وسوف تحتاج المنشآت أيضاً إلى تطبيق الإرشادات الجديدة الواردة في المعيار لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالإيرادات على مدار فترة زمنية، أو عند نقطة محددة من الزمن.

<sup>15</sup> - Songlan Peng, Joyce van der Laan Smith, "Chinese GAAP and IFRS: An analysis of the convergence process". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 19, Issue 1, 2010, Pages 16-34.

## ٢- المقابل المتغير

تقوم المنشآت بالتعاقد على العقود بمقابل متغير يختلف مبلغه وفقاً لوقوع أو عدم وقوع بعض الأحداث في المستقبل. وتشمل أمثلة ذلك مكافآت الأداء والغرامات. ولا يتم الاعتراف بهذه المبالغ حالياً في أغلب الاحوال حتى يتحقق أو لا يتحقق الحدث المستقبلي. وفقاً للمعيار الجديد، حيث يتم إضافة تقدير لمبلغ المقابل المتغير إلى قيمة التعاقد إذا كان هناك احتمال عالي على أن لا يؤدي ذلك إلى رد إيرادات كبيرة في حالة تغيير التقديرات في المستقبل. وحتى في حالة عدم وجود احتمال عالي للاعتراف بكامل مبلغ المقابل المتغير، كما سوف تحتاج الإدارة إلى النظر فيما إذا كان جزء من المبلغ يفي بشرط الاعتراف. ويتم الاعتراف بهذا المبلغ كإيراد عندما يتم الشروع في تنفيذ العقد.

## ٣- القيمة الزمنية للنقود

توفر بعض العقود مزايا تمويلية كبيرة للعميل أو المنشأة بشكل صريح أو ضمناً. يرجع ذلك إلى أن أداء المنشأة لتعهداتها بموجب العقد والدفع بواسطة عملائها، قد يحدث في أوقات مختلفة إلى حد كبير. وينبغي أن تعدل المنشأة القيمة التعاقدية لتأخذ أثر القيمة الزمنية للنقود إذا كان العقد يتضمن عنصراً تمويلياً هاماً.

## ٤- الإيرادات

تعتبر الإيرادات مقياساً حيويًا لمستخدمي البيانات المالية كما تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركة والآفاق المستقبلية. يتم قياس الإيراد وفق القيمة التعاقدية أي كان نوعها خلال فترة مالية تقاس بنسبة من مدة تنفيذ العقد (أي يتم تقسيم حياة العقد على مدد زمنية تعادل مدة تنفيذ العقد لتحديد وفق المتوقع تنفيذه) وبالتالي يعترف بالإيراد النقدي أو المستحق في تاريخه بقائمة الدخل والإيرادات غير المستحقة كإيرادات مؤجلة بقائمة المركز المالي.

## ٥- تكاليف العقد

يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الأصول بالتكاليف المتوقعة تحملها زيادة عن التكاليف المحددة مسبقاً للحصول على العقد إذا كانت الإدارة تتوقع استرداد تلك التكاليف، على أن يتم استفادها وتحميلها على قائمة الدخل بالتزامن مع الاعتراف بالإيراد من العقد. وتتمثل التكاليف الزائدة للحصول على العقد في تلك التكاليف التي لم تكن المنشأة لتتحملها إذا لم تحصل على العقد مثل (عمولة التسويق والمبيعات و أنشطة التجهيز). أما التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن حصولها على العقد مثل (رواتب رجال مندوبي البيع والتسويق) فلا يتم رسملتها كما هو مطبق حالياً. هذا ويجوز للمنشأة أن تتخذ سياسة لتحميل التكاليف الزائدة على قائمة الدخل مباشرة إذا كان من المتوقع أن يتم استفادها خلال سنة واحدة أو أقل. يترتب على تطبيق تلك القاعدة الجديدة أن تعترف المنشأة بأصول أكثر من تلك التي يتم الاعتراف بها حالياً. فعلى سبيل المثال، بالنسبة للمنشآت التي تقوم بتحصيل عمولات البيع

كمصروفات عند استحقاقها أو سدادها، قد يتطلب الأمر رسمتها إذا كان من المتوقع استردادها. وسوف تحتاج إدارة المنشآت إلى النظر في العقود القائمة عند بدء تطبيق هذا المعيار والتي لم يتم إكمالها قبل هذا التاريخ لتحديد كيفية المحاسبة عن التكاليف غير المغطاة بإيرادات تلك العقود.

## ٦- الإفصاح

هناك إيضاحات تفصيلية مطلوبة لتوفير مزيد من المعلومات عن الإيرادات التي تم الاعتراف بها، والإيرادات التي يتوقع أن يتم الاعتراف بها في المستقبل من العقود القائمة. وسيكون من المطلوب تقديم المعلومات الكمية والنوعية عن الأحكام الهامة والتغيرات في تلك الأحكام التي اتخذتها الإدارة لتحديد الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها.

## ٧- آثار التطبيق

- مطلوب مراجعة التخطيط الضريبي وخطط الحوافز الضريبية: حيث ان توقيت المدفوعات الضريبية والتغيرات الضريبية الناتجة عن التعديلات التي تم ادخالها على توقيت ومبالغ الإيرادات والنفقات قد تتطلب مراجعة التخطيط الضريبي. وقد تحتاج الى اعادة النظر للشركات التي تقدم مكافآت وحوافز للتأكد من انها تتماشى مع اهداف الشركة.
- الإيراد الذي يعترف به في نقطة معينة او مع مرور الوقت تلك المنشآت التي تستخدم مرحلة الانجاز او طريقة الاداء النسبي، فسوف تحتاج الى تقييم ما اذا كان سيتم الاعتراف بالإيرادات مع مرور الوقت او عند نقطة في الوقت المناسب. ويتم قياس الطريقة التي تقوم بالانجاز مع مرور الوقت. وبتطبيق المعيار سوف تحتاج المنشأة الى تقييم طبيعة اداء الالتزامات ومراجعة شروط العقد والنظر فيما هو واجب التنفيذ.

## المبحث الثاني

التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل وفق أحكام القانون

رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

خصص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المادة (٢١) لمحاسبة العقود طويلة الاجل، كما خصص جزء بالإقرار الضريبي للأشخاص الطبيعيين المؤيد بحسابات وكذا الإقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية لهذا النشاط وكيفية تحديد الإيراد طبقاً لنسبة الإتمام أو الانجاز. وهو بذلك يخالف ما حددته المادة (١٧) من ذات القانون حيث جاءت الفقرة الثانية منها على " ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ". وبالتالي يتجاهل

معيار رقم (٨) "عقود الانشاء" نظراً لعدم المشاركة المجتمعية للجمعيات المهنية عند صياغة القوانين الضريبية<sup>16</sup>.

وتنص المادة (٢١) على : "يحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويله الاجل، على أساس نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد على حده . وتحدد نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للاعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المتوقعة للعقد . ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له . ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبه من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي إنتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ماسبق تقديره من أرباح . فإذا إحتتم حساب الفترة الضريبية التي خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لايجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الاساس ويسترد الممول ماسدده منها بالزيادة منها . فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقى الخسارة الى السنوات التالية طبقاً لاحكام المادة (٢٩) من هذا القانون . وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الاجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الانشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأه لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة".

ولقد خالفت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية نص المادة (٢١) من القانون حيث يتم ترحيل الخسائر أفقياً مع العقود الاخرى التي إنتهت خلال العام وإذا تم تغطية الخسائر بالكامل لا يتم الترحيل للخلف أو للامام ونصت المعالجة الضريبية على ما يلي :

" يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة، طبقاً للمادة (٢١) من القانون، على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويله الاجل وذلك وفقاً للخطوات الآتية :

- ١- يتم تحديد نسبة الاتجاز على أساس التكلفة الفعلية للاعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.
- ٢- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له، على ان يراعى إعادة إحتساب اجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

<sup>16</sup> - Ann Jorissen, Nadine Lybaert, Raf Orens, "A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field?, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 32, Issue 4, July–August 2013, Pages 237-270

- ٣- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس اجمالي الارباح المقدرة للعقد بالكامل مضروب في نسبة الانجاز المحددة بالبند (١).
- ٤- في نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية .
- ٥- إذا اختتم حساب العقد في نهاية الفترة الضريبية التي أنهى خلالها تنفيذ خسارة تخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الارباح المقدرة والمعترف بها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده .
- ٦- يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ماسبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الارباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

وبالرجوع الى المادة (١٧) من القانون نجد انها نصت على أن معايير المحاسبة المصرية هي الأساس الذي تعد على أساسها قائمة الدخل، وإختارت المادة (٢١) إحدى طرق تحديد الإيرادات لعقود الانشاء طويلة الاجل الواردة بمعيار عقود الانشاء، طريقة نسبة الإتمام وهي الطريقة الأولى في طرق تحديد الإيرادات بمعيار عقود الانشاء .

وفيما يلي الغرورق بين المعالجة المحاسبية والضريبية للمعيار (٨) والمادة (٢١) من القانون والمادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية للقانون :

المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨)	المادة (٢١) من القانون الضريبى	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عقد محدد السعر</li> <li>• عقد بالتكلفة زائد نسبة</li> </ul>	القيمة التعاقدية	قياس الإيراد
تكلفة ما تم إنفاقه من أعمال حتى تاريخه على العمل المنجز ÷ اجمالى التكاليف المقدرة <sup>١٧</sup> للعقد بالكامل (وتحسب لكل سنة مجمعة على السنة السابقة لها)	التكلفة الفعلية للفترة الضريبية فقط ÷ اجمالى التكاليف المقدرة	نسبة الإتمام

<sup>١٧</sup> - مقدرة طبقاً للمعيار المحاسبى ولكن في نظر الباحث هي تكلفة متوقعة، فالتوقع يمثل نتائج حدث مخطط له على أساس النتائج الفعلية في فئة مرجعية لأحداث مماثلة لتلك التي يجري التنبؤ بها، لذا عند تحديد تكاليف العقد المتوقعة يتأثر المخطط باعتباره إنسان يتميز بأنه متفائل بوجه عام نتيجة للثقة المفرطة والاعتبار غير الكافي للمعلومات حول النتائج. لذلك يميل الافراد إلى التقليل من قيمة التكاليف ومواعيد الانتهاء، ومخاطر الإجراءات المخطط لها، في حين أنهم يميلون إلى المبالغة في تقدير فوائد تلك الإجراءات نفسها... لمزيد من الايضاح راجع :

- Kahneman, D. and Tversky, A., 1979, "Prospect theory: An analysis of decisions under risk." *Econometrica*, 47, pp. &nbsp;313–327.

<p>(التكاليف التي يتم إنفاقها حتى نهاية الفترة المالية الاولى / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد - ما سبق إثباته كإيراد للعقد</p>	<p>الربح المقدر للعقد × نسبة الإتمام للسنة الاولى</p>	<p>الاعتراف بأرباح العقد في السنة الاولى</p>
<p>(التكاليف المنفقة حتى نهاية الفترة المالية الثانية / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد - ما سبق إثباته كإيراد للعقد</p>	<p>الربح المقدر للعقد × نسبة الإتمام للسنة الثانية</p>	<p>الاعتراف بأرباح العقد في السنة الثانية</p>
<p>(التكاليف المنفقة حتى نهاية الفترة المالية الثالثة / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد - ما سبق إثباته كإيراد للعقد</p>	<p>الربح المقدر للعقد × نسبة الإتمام للسنة الثالثة</p>	<p>الاعتراف بأرباح العقد في السنة الثالثة ... وهكذا</p>
<p>يتم مقابلة التكاليف الفعلية مع المقدرة وما حدث له من إعادة تقدير للاعتراف بالفرق في قائمة الدخل.</p>	<p>يتم مقابلة الإيرادات مع التكاليف الفعلية لاحتساب أرباح العقد والتي يجب ان تتقابل مع الأرباح المقدرة</p>	<p>في نهاية العقد</p>
<p>يراعى إذا كان هناك احتمال زيادة إجمالي التكلفة المتوقعة للعقد على إجمالي التكاليف المقدرة يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً وتظهر بقائمة الدخل وتعرض الخسائر بقائمة المركز المالي لتخصم من حقوق الملكية</p>	<p>إذا زادت التكاليف الفعلية عن التكاليف المقدرة يتم الرجوع بالخسارة للخلف وفق سنوات العقد وفي حدود أرباحه المقدرة المعترف بها من قبل وإذا لم تكفى ترحل الخسارة للإمام لمدة (٥) سنوات</p>	<p>وجود خسارة</p>
<p>يتم الاعتراف بأية تغييرات في التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغيير في تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وتستخدم التغييرات في التقدير في تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التي سيتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفي الفترات التالية. يضاف لما سبق، عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الانشاء بدرجة مقبولة فيجب عدم</p>	<p>لا يعترف بأية تغييرات في التقديرات<sup>١٨</sup></p>	<p>التغيير في التقدير</p>

- AACE International, "Total Cost Management Framework, Section 7.3, Cost Estimating and Budgeting", 2006

<sup>١٨</sup> - التقديرات أو التقدير متى جاء على متن البحث فهي تتفق والمعيار (٨) عقود الانشاء ولكن في نظر الباحث تعد توقعات وليست تقديرات.

الاعتراف بالايرادات الا فى حدود تكاليف العقد التى انقفت والتى سيكون من المتوقع استردادها.		
تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على انها عقد واحد	يتعامل التعامل مع كل عقد على حده	معاملة العقود
يستبعد من اجمالى التكلفة للعقد : <ul style="list-style-type: none"> <li>• التكاليف الإدارية العامة التى لم يرد نص صريح فى العقد على استردادها</li> <li>• تكاليف البيع</li> <li>• تكاليف البحوث والتطوير والتى لم يرد نص فى العقد على إمكانية استردادها</li> <li>• تكاليف الإهلاك للألات والمعدات المعطلة</li> </ul>	جميع تكاليف العقد المقدرة أو الفعلية	تحديد التكاليف

المعالجة الضريبية بالإقرار الضريبي جاءت بالجدول من ٨٠١ إلى ٨٠٣ :  
 جاءت الإرشادات والجدول بالإقرار الضريبي كالاتى :

جدول (٨٠١)

- ١- يدرج بهذا الجدول كل العقود طويلة الاجل (تحت التنفيذ) التى يتحدد الإيرادات لها طبقاً لنسبة الإتمام سواء كانت حققت أرباح أو خسائر طبقاً لنسبة الإتمام .
- ٢- العقود التى حققت خسائر نتيجة زيادة التكاليف التقديرية عن قيمة العقد والتى أدرجت خسائرها المحتملة على قائمة الدخل خلال العام تُحدد الخسائر المحتملة والتى تخص الفترات اللاحقة لسنة إعداد الإقرار ويتم إضافتها الى صافى الربح المحاسبى بقائمة الإقرار التفصيلية بند (٢١٥).

جدول (٨٠٢)

- ١- يشمل العقود المنتهية خلال العام سواء طويلة الاجل أو قصيرة الاجل سواء إنتهت بأرباح أو خسائر .
- ٢- يتم ترحيل الخسائر أفقياً مع العقود الأخرى التى إنتهت خلال العام .
- ٣- إذا تم تغطية الخسائر بالكامل لا يتم الترحيل للخلف أو للإمام .
- ٤- إذا لم يتم تغطية الخسائر بالكامل يتم الرجوع للخلف بقيمة الخسائر الباقية لكل عقد على حده إلى الخلف بحيث تستهلك الأرباح لنفس العقد السابق إدراجها خلال السنوات السابقة للعقد ويتم الترحيل للسنة الأحدث فالسابقة لها وهكذا حتى بدء تنفيذ العقد فإن لم تكفى .
- ٥- يتم ترحيل الخسائر الباقية الى الامام طبقاً لنص المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .



- ٦- يتناول الجدول أيضا الخسائر المحتملة التي سبق ردها للوعاء خلال السنوات السابقة للعقود المنتهية خلال العام وترحل الى القائمة التفصيلية للاقرار بند (٣٠٨).
- ٧- يتناول الجدول أيضا قيمة الضريبة المستردة نتيجة الترحيل للخلف وترحل هذه الضريبة الى بند (٠٣٥) بملخص المستحقات الضريبية بالاقرار .

#### الجدول (٨٠٣) :

- وهو جدول تحليلي لكافة إيرادات العقود بكافة أنواعها سواء كانت :
- ١- طويله الاجل وتم الانتهاء منها خلال العام.
  - ٢- طويله الاجل (تحت التنفيذ) ويمتد تنفيذها خلال الفترات التالية.
  - ٣- عقود قصيرة الاجل . ويتم ترحيل الاجمالي الى قائمة الدخل التفصيلية بند (٧٠٢)

### المبحث الثالث

## نموذج مقترح متوافق مع الاصدار 15: IFRS من معايير التقارير المالية لتطبيق التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل

يعتبر الايراد من أحد الارقام الحاسمة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم اداء المنشأة، لانه قد يعد من أكبر بنود القوائم المالية، كما ان توقيت الاعتراف به من اكثر الامور صعوبة خاصة في غياب مصداقية البيانات أو توثيقها<sup>١٩</sup>، ففي حالة عدم وضوح قواعد الاعتراف بالايراد قد يؤدي الى ظهور بعض ممارسات ادارة الارياح، حيث يتم استخدام المعلومات عن الايرادات لتقييم اداء المنشآت.

أولاً : قياس الايرادات وكيفية الاعتراف بها

#### ١- قياس الايرادات

عرف المعيار الدولي (الايرادات من العقود مع العملاء : ١٥) الايراد بأنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاولة المنشأة انشطتها العادية وما ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وزيادة رأس المال" وبالتالي يتم قياس الايرادات كالاصدار (١٥) فيما يتعلق بالخدمات (عقود المقاولات بصفة خاصة والعقود طويلة الاجل بصفة عامة) وفق القيمة التعاقدية كالعقد وآية إيرادات أخرى نتيجة تعديلات على العقد أو آية اضافات في تاريخها. وتلك هي الايرادات الكلية للعقد.

<sup>19</sup> - Carsten Erb, Christoph Pelger, "A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting", Accounting Organizations and Society, Volume 40, January 2015, Pages 13-40

## ٢- الاعتراف بايرادات الفترة

وضع المعيار IFRS: 15 اطار شامل لتحديد توقيت الاعتراف بالايراد، حيث يعتبر المبدأ الاساسي للاعتراف بالايراد هو البدء في تنفيذ التعاقد مع العميل وفق القيمة التعاقدية. ويتطلب العقد ان يؤدي حقوق والتزامات واجبة التنفيذ. وبالتالي يجب على المنشآت النظر بعنايه الى تفاصيل نموذج الايراد الجديد وتمثل الخطوات في الاطار العام للاعتراف بايراد العقد من خلال (٥) خطوات :

### الخطوة الاولى: تحديد الإيرادات من العقد مع العميل

ينتج عن العقد اتفاق بين طرفين يؤدي الى حقوق والتزامات واجبة التنفيذ. و العقد قد يكون مكتوباً او شفوياً او ضمناً. وتشمل هذه الخطوة على :

- ١- الجمع بين العقود: يشترط للجمع بين اكثر من عقد في الوقت نفسه او لذات العملاء او وجود طرف ثالث ذات العلاقة مع العملاء، ان يتم التفاوض على العقود باعتبارها حزمة واحدة، وان يكون المبلغ في العقد الواحد معتمد على اداء العقود الاخرى، وان السلع او الخدمات في العقود تعتبر اداء التزام واحد.
- ٢- تعديلات العقد: اذا كان هناك تعديل في العقد المبرم بين الطرفين، فمثلاً تعديل النطاق او فئات التعاقد، فيجب على المنشأة تحديد ما اذا كان التعديل يؤدي الى عقد جديد او يعتبر جزء من العقد الحالي. وعلى المنشأة التطبيق اذا كان العقد مع العملاء مستوفى الشروط التالية :

- لدى العقد مضمون تجارى (من المخاطر، والتوقيت، والتدفقات النقدية المستقبلية)
- موافقة الطرفين على شروط العقد، وملتزمون بتنفيذ كل الالتزامات الموجودة فيه

### الخطوة الثانية: تحديد اداء الالتزامات في العقد

يتمثل اداء الالتزامات طبقاً للمعيار في انها تعاقب بين المنشأة والعميل لتنفيذ العقد.

### الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة (فئات التعاقد)

تعد القيمة التعاقدية بمثابة المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه عند تنفيذ العقد، وان تحديد فئات التعاقد يعتبر خطوة هامة ليتم تخصيص هذا المبلغ لاداء الالتزامات، ومن المسلم به انه عند اداء هذه الالتزامات يتم الاعتراف بالايرادات المحققة، وتشمل:

- سعر المعاملة (فئات التعاقد): الذي يعكس توقعات المنشأة بشأن ما يستحق لها لدى العملاء. حيث أن سعر الصفقة يمكن ان يختلف من حيث التوقيت والحجم وذلك قد يرجع الى الخصومات المقدمة، الحوافز، والمكافآت، والعقوبات أو غرامات التأخير. في هذه الحالات تقوم المنشأة باستخدام منهج القيمة المتوقعة، او المبلغ الاكثر احتمالاً، ففي ظل المنهج الاول تقوم المنشأة بتحديد النتائج المحتملة للعقد واحتمالات تحقيق هذه النتائج وتقدير

القيمة المتوقعة لكل احتمال. اما المنهج البديل يعتمد على التنبؤ اكثر من النتيجة المحتملة كاساس للاعتراف بالايراد.

• القيمة الزمنية للنقود: في معاملات معينة يكون توقيت الدفع أو تحمل التكلفة وخاصة تكلفة خدمة ما بعد تنفيذ العقد لا يطابق القيمة التعاقدية. وبالتالي فعلى المنشأة في هذه الحالة، ضبط سعر المعاملة لتعكس التغيرات في قيمة النقود، ليعكس المبلغ في نهاية المطاف الإيرادات وسعر البيع النقدي الذي يطابق القيمة التعاقدية.

• المبالغ المدفوعة او المستحقة للملاء: في بعض الحالات تقوم المنشآت بسداد دفعات نقدية من فترة لآخرى وفي حالات اخرى تعد المبالغ المدفوعة او المستحقة حوافز لجذب العملاء لتعاقدات جديدة.

يمكن تغيير فئات التعاقد من خلال حدوث انعكاس نتيجة التغيير في التقدير، مما يؤدي الى تعديل مؤثر في الإيرادات المعترف بها من العقد. وإذا وجدت صعوبة في تقدير القيمة العادلة فمثلاً اعطاء العميل ثمن للعقد بمقابل غير نقدي ففي هذه الحالة يتم الرجوع الى سعر بيع مستقل للعقود المشابهة في سوق نشط.

#### الخطوة الرابعة: تخصيص فئات التعاقد لاداء الالتزامات

يتطلب المعيار تحديد اداء الالتزامات وتحديد فئات التعاقد من خلال تخصيص فئة للصفحة لكل التزام مطلوب ادائه، وإذا كان العقد غير محدد القيمة، يجب على المنشأة ان تقوم بالتقدير بالاعتماد على معلومات عن ظروف السوق ومعلومات عن العميل، باستخدام منهج تقييم السوق من خلال تقييم اسعار المنافسين لنفس العقود المتشابهة ويمكن القيام بتعديلات على العقد ليعكس التكاليف التي تحملتها المنشأة في تنفيذ العقد وهامش الربح، او باستخدام منهج التكلفة المتوقعة من خلال قيام المنشأة بتوقع التكاليف التي تتحملها لاداء هذا الالتزام واطافة هامش الربح.

#### الخطوة الخامسة: الاعتراف بالايراد

يتم الاعتراف بالايراد عندما تقوم المنشأة باداء التزاماتها تجاه العميل في مرحلة استلام الاعمال محل العقد، وبالتالي يتم الاعتراف بايراد الفترة المالية سواء انتهت خلال الفترة الضريبية أو بعدها بالايرادات المستلمة وفق الاساس النقدي أو اية إيرادات مستحقة عن تلك الفترة حتى وان لم يتم استلامها. وتدرج بقائمة الدخل.

#### ٣- الاعتراف بالايرادات المؤجلة

تخصم الإيرادات المعترف بها في الفترة المالية الاولى من إيرادات العقد الكلية ويُدْرَج ما لم يتم استنفادها من القيمة التعاقدية للعقد مضافاً إليها اية إيرادات أخرى مقابل اية اعمال اضافية كإيرادات مؤجلة بقائمة المركز المالي ويخفف الرصيد سنوياً بما تم الاعتراف به بقائمة الدخل.

#### ثانياً : قياس التكاليف

### ١ - التكاليف المستردة

يتم تجميع التكاليف الفعلية على العقد في كل فترة مالية والتي تعد من التكاليف المباشرة المرتبطة بالعقد ومرتبطة به وتحمل على قائمة الدخل إذا تساوت مع التكاليف المحسوبة كالنموذج، أما إذا زادت عنها تدرج التكاليف المحسوبة بقائمة الدخل والفرق بقائمة المركز المالي باعتبارها أعمال تحت التنفيذ مرسمة، أما إذا كانت أقل من المحسوبة تدرج بقائمة الدخل بالكامل. وفق المبادئ الكمية للمحاسبة المتفق عليها (مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف) بقائمة الدخل. وتحسب النسبة على النحو التالي :

$$\text{نسبة الاتمام} = \frac{\text{الإيرادات المعترف بها خلال الفترة المالية}}{\text{القيمة التعاقدية للعقد}}$$

$$\text{التكاليف المحسوبة} = \text{التكاليف الفعلية} \times \text{نسبة الاتمام}$$

ويراعى عرض الرصيد الذي لم يتم الاعتراف به من التكلفة بالفترة المالية بقائمة المركز المالي باعتباره أصل من الأصول غير المتداولة تمثل تكاليف أعمال أو مشروعات تحت التنفيذ.

### ٢ - التكاليف غير المستردة (غير المغطاة بالإيراد)

يتم رسملتها بقائمة المركز المالي مثل تكلفة التسويق والترويج للمشروعات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية عموماً وكذلك تكلفة الاتفاق على رجال البيع والمصروفات التي يتم انفاقها مقابل أعمال التجهيزات للمقر الدائم للمشروع خلال فترة التنفيذ بالإضافة إلى تكلفة الاقتراض لتمويل أعمال العقد، على عدد من السنوات يتفق وسنوات تنفيذ العقد.

### ثالثاً: قياس الأرباح

ومن خلال التطبيق الفعلي حيث تم تطبيق هذا النموذج على عدد (٥) شركات تم اختيارها من بين شركات المقاولات المصرية المقيدة بسوق المال المصري والمحقة أرباح وتقوم بتطبيق معايير المحاسبة المصرية وتراجع حساباتها من الجهاز المركزي للمحاسبات ومراسلي مكاتب المراجعة الأربعة الكبار (4 Big) بمصر عن نتيجة أعمالهم عن سنة ٢٠١٢ وما بعدها، تم اختيار أحد العقود للتطبيق عليه لكل شركة.

جدول رقم (١)  
تسوية أرباح العقد للسنة الأولى

القيمة بالمليون جنيه

شركة (1)	شركة (2)	شركة (3)	شركة (4)	شركة (5)	
20	15	40	10	80	القيمة التعاقدية للعقد
17	13	35	8	65	التكاليف المقدرة للعقد
3	2	5	2	15	الربح المقدر للعقد
5	3	4	5	4	مدة العقد بالعمدة
5	3	8	2	12	الإيرادات المتبقية
1	2	4	1	4	الإيرادات المستحقة
6	5	12	3	16	إجمالي إيرادات العمدة الأولى المعترف بها
6	4	8	4	25	التكاليف الفعلية المستردة
2	1	2	1	4	التكاليف الفعلية غير المستردة
30%	33%	30%	30%	20%	النسبة المقرحة بالنموذج % (تصيب الإيرادات المعترف بها إلى القيمة التعاقدية)
5.1	4.3	10.5	2.4	13	التكاليف المستردة كالنموذج
5.1	4	8.0	2.4	13	التكاليف المستردة الواجب الاعتراف بها بقائمة الدخل
0.9	-	-	1.6	12.0	يتم الاعتراف بالتكاليف المستردة بقيمة المركز المالي (مشروعات تحت التنفيذ)
					التكاليف غير المستردة ترسم على عدد من السنوات يتفق و سنوات العقد
0.4	0.3	0.5	0.2	1	تصيب السنة الأولى من التكاليف غير المستردة بقائمة الدخل
5.50	4.33	8.5	2.6	14	إجمالي التكاليف المستردة وغير المستردة المعترف بها بقائمة الدخل
0.5	0.7	3.5	0.4	2	أرباح الفترة قبل الإهلاك
1.6	0.7	1.5	0.8	3	مصرفات غير مستردة مرصعة بقيمة المركز المالي

جدول رقم (٢)  
تسوية أرباح العقد للسنة الثانية

القيمة بالمليون

شركة (1)	شركة (2)	شركة (3)	شركة (4)	شركة (5)	
20	15	40	10	80	القيمة التعاقدية للعقد
17	13	35	8	65	التكاليف المتوقعة للعقد
3	2	5	2	15	الربح المتقدر للعقد
4	2	3	4	3	المسئول الباقية في تنفيذ العقد
4	6	12	3	20	الإيرادات المتوقعة
1	1	3	0	6	الإيرادات المستحقة
5	7	15	3	26	لجمالي إيرادات السنة الثانية المتعرف بها
4	5	20	2	30	التكاليف الفعلية المستردة
2	1	4	0	3	التكاليف الفعلية غير المستردة
25%	47%	38%	30%	33%	النسبة الموزعة بالتميز % (تصيب الإيرادات المتعرف بها إلى القيمة التعاقدية)
4.25	6.07	13.1	2.4	21	التكاليف المستردة كالتوزيع
4	5.0	13.1	2	21.1	التكاليف المستردة للوجوب الاعتراف بها بقائمة الدخل
0	0	6.9	0.0	8.9	يتم الاعتراف بالتكاليف المستردة بقائمة المركز المالي (مشروعات تحت التنفيذ)
			1.6		تكاليف مستردة مرسلة من السنة الاولى
			0.4		المستخدم من التكاليف المستردة المتعرف بها بقائمة المركز المالي من السنة السابقة
			1.2		رصيد لتكاليف المستردة المحملة بقائمة المركز المالي من السنة الاولى
					التكاليف غير المستردة ترسل على عدد من المسئولات وتلق و مسئول العقد
0.5	0.5	1.3	0	1.0	نصيب السنة الثانية من التكاليف غير المستردة بقائمة الدخل
0.4	0.3	0.5	0.2	1.0	الجزء المرسل من التكاليف غير المستردة كالسنة الاولى
4.9	5.8	15.0	2.6	23.1	اجمالي التكاليف المستردة وغير المستردة المتعرف بها بقائمة الدخل
0.1	1.2	0	0.4	2.9	ارباح الفترة قبل الاهلاك
1.5	0.5	2.7	0	2.0	تكاليف غير مستردة مرسلة بقائمة المركز المالي من السنة الثانية
1.2	0.33	1	0.6	2	رصيد تكاليف غير المستردة المرسلة بقائمة المركز المالي من السنة الاولى
2.7	0.8	3.7	0.6	4	اجمالي تكاليف غير المستردة المرسلة بقائمة المركز المالي
0.9	0	0	1.2	12	تكاليف مستردة محملة بقائمة المركز المالي من السنة الاولى
0	0	6.9	2	8.9	تكاليف مستردة محملة بقائمة المركز المالي من السنة الثانية
0.9	0	6.9	3.2	20.9	اجمالي التكاليف المستردة بقائمة المركز المالي (مشروعات تحت التنفيذ)

وهكذا يتم تنفيذ ذات المعالجة المحاسبية للسنوات التالية مع مراعاة ما يلي :

- ١- سيتم تخفيض عدد سنوات العقد في السنة الثانية كما سيتم تخفيضها في كل سنة تالية من الثالثة وحتى السنة قبل الاخيرة لاستهلاك كافة التكاليف غير المستردة اولا بأول.
- ٢- في السنة الثانية يلاحظ ان التكاليف غير المستردة المرسلة بقائمة المركز المالي تشمل الرصيد الذي لم يستنفد من السنة الاولى مضافاً اليه الجزء المرسل من رصيد السنة الثانية.

٣- إذا زادت التكاليف المستردة الفعلية عن التكاليف المستردة المحسوبة كالنموذج يدرج بقائمة الدخل المصروفات المستردة المحسوبة كالنموذج ويدرج الفرق بقائمة المركز المالي ليراعى معالجته فى السنوات التالية كأعمال أو مشروعات تحت التنفيذ . وتخصص من قائمة الدخل فى السنة التالية، فإذا كان رصيد المصروفات المستردة الفعلية والتي يتم مقابلتها بالإيرادات أقل من المحسوبة يستخدم من الرصيد الموجه للاعتراف به فى قائمة المركز المالي فى السنة السابقة لئيتساوى مع المصروفات المستردة كالنموذج.

٤- يتم الاعتراف بالتكاليف غير المستردة ورسملتها بقائمة المركز المالي بعدد يتعادل مع سنوات العقد وتخفيض سنوات العقد فى كل سنة تالية لتتعاقد مع السنوات الباقية فى التنفيذ.

كما يلاحظ على المعالجة المقترحة ان قيمة صافى ارباح العقود قبل الاهلاك يصل لصفر فيما يتعلق بالعقد الخاص بالشركة رقم (٣) وذلك لارتفاع التكاليف المعترف بها سواء مستردة او غير مستردة وهذا ما يحقق العدالة الضريبية فى ان الشركة رقم (٣) لا تقوم بسداد ضريبة دخل فى السنة الثانية على الرغم من الاعتراف بايرادات تعادل ١٥ مليون، مع العلم انها فى ظل المعالجة الضريبية الحالية ستدفع ضريبة دخل وفق المعالجة التالية لجميع العقود.

### جدول رقم (٣) تسوية ارباح العقد ضريبياً

القيمة بالمليون

المعالجة الضريبية الحالية للسنة الاولى					
شركة (1)	شركة (2)	شركة (3)	شركة (4)	شركة (5)	
20	15	40	10	80	القيمة التعاقدية للعقد
17	13	35	8	65	التكاليف المقترحة للعقد
3	2	5	2	15	الربح المقدر للعقد
5	3	4	5	4	مدة العقد بالسنة
5	3	8	2	12	الإيرادات للنتيجة
1	2	4	1	4	الإيرادات المستحقة
6	5	12	3	16	اجمالي إيرادات السنة الاولى المعترف بها
6	4	8	4	25	التكاليف الفعلية المستردة
2	1	2	1	4	التكاليف الفعلية غير المستردة
8	5	10	5	29	التكاليف الفعلية
47%	38%	29%	63%	45%	نسبة الانجاز (الامتام)
1.4	0.8	1.4	1.3	6.7	إيرادات العقد فى السنة الاولى

المعالجة الضريبية الحالية للسنة الثانية

شركة (1)	شركة (2)	شركة (3)	شركة (4)	شركة (5)
20	15	40	10	80
17	13	35	8	65
3	2	5	2	15
4	6	12	3	20
1	1	3	0	6
5	7	15	3	26
4	5	20	2	30
2	1	4	0	3
6	6	24	2	33
35%	46%	69%	25%	51%
1.06	0.92	3.43	0.50	7.62

رابعاً: المقارنة بين المعالجة الضريبية الحالية والمقترحة كإصدار (١٥) IFRS

جدول رقم (٤)

الفروق بين المعالجة الضريبية الحالية والمقترحة

القيمة بالمليون

0.5	0.7	3.5	0.4	2	صافي الربح قبل الاهلاك للسنة الاولى (المعالجة المقترحة)
1.4	0.8	1.4	1.3	6.7	ربح العقد للسنة الاولى (المعالجة الضريبية الحالية)
0.1	1.2	0	0.4	2.9	صافي الربح قبل الاهلاك للسنة الثانية (المعالجة المقترحة)
1.06	0.92	3.43	0.50	7.62	ربح العقد للسنة الثانية (المعالجة الضريبية الحالية)

يلاحظ أن المعالجة المقترحة تحقق قياساً للارباح الصافية في كل سنة تقل عن القياس الضريبي للارباح الخاضعة للضريبة على الدخل وفقاً للوضع الحالي، إلا أن المعالجة المقترحة وفق المعيار (15: IFRS) تحقق العدالة الضريبية لأنها تقيس الارباح للعقد بناءً على ما تم الاعتراف به فعلياً من ايرادات حتى وان كانت مستحقة وفق أساليب القياس للمعيار المحاسبي المصري رقم (١) عرض القوائم المالية، مع أنها تؤول الاعتراف ببعض التكاليف سواء المستردة أو غير المستردة التي لا تحقق مبدأ المقابلة للايرادات المعترف به. في حين ان المعالجة الضريبية تعترف بالارباح وفق الاتفاق الفعلي للتكلفة وليست للايرادات، فكلما قامت الشركة بالاتفاق أكثر، كلما زادت الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل بغض النظر عن الإيرادات المعترف بها محصلة أو حتى مستحقة. أي ان الارباح الخاضعة للضريبة تزيد بزيادة قيمة الاتفاق من التكاليف المقدرة للعقد.



## المبحث الرابع

### دراسة ميدانية لبحث مدى إمكانية تطبيق أسلوب التحاسب المقترح

يهدف هذا المبحث إلى إستطلاع رأى بعض المهتمين بالمحاسبة الضريبية للعقود طويلة الاجل بهدف معرفة مدى الحاجة والموافقة أو الرفض لتطبيق التطوير المقترح والذي يتوافق مع المعيار المحاسبى الدولى IFRS: 15 على النحو الذى يحقق العدالة فى التحاسب الضريبى للضريبة على الدخل لتلك الانشطة.

#### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة :

تمثلت عينة الدراسة فى المهتمين بالتحاسب الضريبى لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل، وتم اختيار مجموعة من المفردات من بينهم لتمثل عينة الدراسة. تضمنت تلك العينة ٢٥ مراقب حسابات من بين العاملين بالجهاز المركزى للمحاسبات (مراقبة المقاولات) ومكاتب المحاسبة من المراسلين للمكاتب الاربعة الكبار القائمين بمراقبة حسابات الشركات التى اتخذت كعينة لتطبيق النموذج المقترح، و ٢٠ من أعضاء هيئة التدريس من الجامعات المصرية (محاسبة ومراجعة وضرائب)، و ٢٥ من العاملين بالادارة الضريبية من مركز كبار الممولين وأمورىة الشركات المساهمة والاستثمار، و ٣٠ محاسب من شركات المقاولات (قطاع أعمال وخاص) من وظائف مدير مالى ورئيس حسابات ومراقب مالى ايضا معظمهم من الشركات التى تم اختيارها لتطبيق النموذج المقترح.

#### ثانياً: فروض الدراسة :

فى ضوء مشكلة البحث التى تم عرضها بمقدمة الدراسة وعلى النحو الذى يحقق أهدافها، والتطوير المقترح، تم صياغة فروض الدراسة كالتالى :

الفرض الاولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية فى الموافقة على أسلوب التحاسب الضريبى المطبق حالياً وفق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل على النحو الذى يحقق العدالة الضريبية.

الفرض الثانى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طريقة قياس الربح كالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المعيار المحاسبى المصرى (عقود الانشاء : ٨) للعقود طويلة الاجل.

الفرض الثالث : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لتطوير التحاسب الضريبى لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل لئى تتوافق مع المعيار المحاسبى IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

### ثالثاً: تصميم قائمة الاستبيان واختيار عينة الدراسة :

تم تصميم قائمة الاستقصاء المرفقة ضمن ملاحق البحث باستخدام مقياس ليكرت ذى التدرج الخمسى كما يلي:

أوافق بشدة	أوافق	أوافق لحد ما	أرفض	أرفض بشدة
	نعم	لا		

تحتوى قائمة الاستبيان على ٣٧ سؤال وعبارة واسباب أخرى موزعة على ثلاثة أقسام، يختص كل قسم منهم لاختبار فرض من فروض الدراسة الثلاثة. واعتمد الباحث على استخدام اسئلة وعبارات مرتبطة بالموضوع بناءً على ما تعرف عليه بالدراسات السابقة و المقالات المختصة بالادب المحاسبى فى مجال الدراسة وما توصل اليه من العينة الاستطلاعية، وتم توزيع أداة الدراسة (قائمة الاستبيان) على مجموعة من العاملين بالادارة الضريبية (مركز كبار الممولين وأموريات ضرائب الشركات المساهمة والاستثمار) ومكاتب المحاسبة الاربعة الكبار مراسلى المكاتب العالمية (big 4) والمحاسبين من المديرين الماليين بشركات المقاولات واعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية من درجة استاذ واستاذ مساعد متخصص فى تدريس المحاسبة الضريبية (ضريبة الدخل). وتم توزيع عينة الدراسة بالمقابلات الشخصية والبريد على العينة التى تم اختيارها من مجتمع الدراسة وبلغت نسبة المشاركة فى افراد العينة على النحو التالى :

جدول رقم (٥)  
نسبة استجابة عينة الدراسة

اعضاء عينة الدراسة	عدد المقدرات	عدد الاستجابات	نسبة الاستجابة
اعضاء الادارة الضريبية	٣٠	٢٢	٧٣%
محاسبوا شركات المقاولات	٣٠	٢٤	٨٠%
محاسبوا المكاتب المهنية	٢٥	١٨	٧٢%
اعضاء هيئة التدريس	٢٠	١٦	٨٠%
اجمالي العينة	١٠٥	٨٠	٧٦%

### رابعاً : الاسلوب الاحصائى المستخدم فى تحليل البيانات :

استخدم الباحث برنامج (SPSS version 13) وتم تكويد البيانات الوصفية على النحو الذى يساهم فى تشغيل البيانات احصائياً ووفقاً للاوزان النسبية المتعارف عليها بالبرنامج الاحصائى، واستخدم الباحث

١- اختبار ألفا كرونباك alpha cronbac وهي طريقة لاختبار ثبات الاستبيان (الاعتماد)

### Reliability

جدول رقم (٦) تحليل الوثوق والاعتماد في بيانات الدراسة

%	N	
100.0	80	Valid Cases
.0	0	Excluded
100.0	80	Total

N of Items	Cronbach's Alpha
10	.097

- ٢- مقياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتباين لقياس نطاق تحديد الرأي للمتغيرات محل الدراسة ونطاق الموافقة من الحد الاعلى إلى الحد الادنى من درجات الموافقة على النحو الموضح بالجداول الاحصائية بالاضافة إلى ترتيب رتبة العبارات الواردة بقوائم الاستبيان.
- ٣- اختبار التباين في اتجاه واحد لاختبار صحة فروض الدراسة عند مستوى معنوية (٠,٠٥).
- ٤- اختبار كاي<sup>٢</sup> Chi-Square هو اختبار يقوم به الباحث لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين متغيرين. يجرى هذا الاختبار عن طريقة مقارنة قيمة يحددها الباحث مسبقا تعرف بمستوى المعنوية (٠,٠٥) بالقيمة المسماة p-Value أو القيمة المحسوبة والتي يتم حسابها من البيانات، فإذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من مستوى المعنوية يتم رفض صحة الفرض.

#### رابعاً : خامساً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية الفرض الاول:

تضمنت قائمة الاستبيان بالقسم الأول عبارات من الأولى إلى السابعة لاختبار الفرض الاول و نتائج تشغيل البيانات وفقاً للجداول التالي :

جدول رقم (٧)

(التحليل الاحصائي الوصفي لاختبار الفرض الاول)

	Std. Deviation	Mean	N	
١	.493	4.69	80	تعد فرض الضريبة على الدخول القابلة للتحقق أو الفعلية وليس الارباح المتوقعة أو المقدرة من وجهة نظر القانون الضريبي، أحد اعتبارات العدالة الضريبية.
٢	.513	4.80	80	تهدر العدالة الضريبية عند فرض الضريبة على الربح المقدر

1.554	1.247	4.13	80	٣ يقوم مفهوم القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بفرض الضريبة على الدخل من العقود طويلة الاجل على نسبة الاتجاز من الارباح المقدرة للعقد، دون تحديد واضح لتفاصيل نسبة الاتجاز فيما يتعلق بتحديد واضح للتكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة.
.681	.825	4.45	80	٤ يقر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مبدأ ترحيل الخسائر للخلف
.684	.827	4.50	80	٥ في اعتقادك ان تسوية خسائر العقد مع ارباح السنة للشركة قبل ترحيلها للخلف يهدر مبدأ العدالة و يخالف نص القانون.
.987	.994	4.49	80	٦ طريقة التحاسب الضريبي للعقود طويلة الاجل وفق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتم على الارباح المقدرة وليست الفعلية
.968	.984	4.36	80	٧ فرض الضريبة على الارباح المقدرة يعد نوع من انواع الجباية اذ لم تحقق المنشأة آية ارباح فعلية خلال الفترة الضريبية.

ويتضح من الجدول بعاليه أن عينة الدراسة بالكامل تميل إلى الموافقة على أن أسلوب التحاسب الضريبي للعقود طويلة الاجل لا يتناسب مع تحقيق العدالة الضريبية، وجاء في مقدمة الترتيب لاهمية العبارات، "ان الطريقة الحالية للتحاسب الضريبي تعتمد على فرض الضريبة على الربح المقدر وليس الفعلي مما يهدر مفهوم العدالة الضريبية"، بينما جاء في نهاية الترتيب أن نسبة الاتجاز جاءت دون تحديد واضح لتفاصيل التكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة. مما يؤكد على صحة الفرض الاول وفق ما يشير اليه بيانات جدول رقم (٨) ويوضحه اختبار (t) فهي ليست معنوية ٠,٠٠٠ وبالتالي نرفض صحة الفرض الأول : بانته لا توجد استجابة بين التحاسب الضريبي وفق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للعقود طويلة الاجل و تحقيق العدالة الضريبية.

جدول رقم (٨)  
(تحليل التباين في اتجاه واحد للفرض الأول)

Test Value = 0							
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t		
Upper	Lower						
4.80	4.58	4.688	.000	79	85.073	Qu : 1	
4.91	4.69	4.800	.000	79	83.670	Qu : 2	
4.40	3.85	4.125	.000	79	29.599	Qu : 3	

4.63	4.27	4.450	.000	79	48.231	Qu : 4
4.68	4.32	4.500	.000	79	48.683	Qu : 5
4.71	4.27	4.488	.000	79	40.397	Qu : 6
4.58	4.14	4.363	.000	79	39.655	Qu : 7

### الفرض الثاني :

تضمنت قائمة الاستبيان بالقسم الثاني عبارات من (٨) إلى عبارة (٢٢) لاختبار الفرض الثاني و نتائج تشغيل البيانات وفقاً للجدول التاليه :

(جدول رقم ٩ : أ)

الاختلافات بين فئات الدراسة حول تطابق طريقة قياس صافي الربح كالقانون و المعيار

المحاسبى المصرى رقم (٨) لعقود الاشياء طويلة الاجل

الاجمالى		الأكاديميون		محاسبو المكاتب المهنية		محاسبو شركات المقاولات		أعضاء الإدارة الضريبية		
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
٣٢	٢٦	٢٥	٤	٢٢	٤	٣٧	٩	٤١	٩	نعم
٦٨	٥٤	٧٥	١٢	٧٨	١٤	٦٣	١٥	٥٩	١٣	لا
٨٠		مستوى الدلالة =		د.ج = ٧		١٢,٨٠		كاي ٢ المحسوبة =		٠,٠٧٧ (غير دالة)

(جدول رقم ٩ : ب)

الاهمية النسبية وتحليل كاي ٢ للعبارات الدالة على تطابق

طريقة قياس الربح كالقانون و المعيار المحاسبى للعقود طويلة الاجل

Qu : 13	Qu : 12	Qu : 11	Qu : 10	العبارات / الاسئلة
26	26	26	26	N Valid
4.35	4.81	4.23	3.92	Mean
.123	.079	.115	.135	Std. Error of Mean
.629	.402	.587	.688	Std. Deviation
.395	.162	.345	.474	Variance
7.923	9.846	11.385	5.154	Chi-Square
2	1	2	2	df
.019	.002	.003	.076	Asymp. Sig.

(جدول رقم ٩ : ج)

تحليل التباين (t: test) للعبارات الدالة على تطابق  
طريقة قياس الربح كالقانون والمعيار المحاسبي للعقود طويلة الاجل

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.20	3.65	3.923	.000	25	29.060	Qu : 10
4.47	3.99	4.231	.000	25	36.748	Qu : 11
4.97	4.65	4.808	.000	25	60.994	Qu : 12
4.60	4.09	4.346	.000	25	35.244	Qu : 13

أوضحت نتائج تشغيل البيانات وجود تباين بين فئات الدراسة حول طريقة قياس صافى الربح بين المعيار والقانون فيما عدا أعضاء الإدارة الضريبية وذلك بمستوى دلالة (٠,٠٧٧) كما جاء بتحليل كاي ٢ (جدول ٩ : أ) اما فيما يتعلق بالاهمية النسبية للعبارات فكانت العبارة رقم (١٢) : " كل منهما (القانون والمعيار) يتعامل مع كل عقد بصفة مستقلة وبالتالي يتم تحديد التكلفة لكل عقد بصفة مستقلة" من أكثر العبارات التي اتفق عليها المستقصين (جدول ٩ : ب) ، ونتيجة تشغيلها بتحليل كاي ٢ موضحة في (جدول ٨ : ج) ويؤكد على ذلك تحليل التباين حيث قيمة (t) المحسوبة (٦٠,٩٩٤) عند مستوى معنوية (٠,٠٠) كما جاء في جدول (٩ : د)، ما يشير إلى رفض صحة الفرض بوجود علاقة متمثلة في اختلاف طريقة قياس الربح.

وبالنسبة لفئات الدراسة التي وافق معظمهم على وجود اختلافات فكانت الاهمية النسبية من وجهة نظرهم لاهم الاختلافات متمثلة في العبارة (١٩) "تحميل التكاليف: القانون: يعترف بالتكلفة بالمفهوم الشامل الجامع . أما المعيار: يستبعد من تكاليف العقد تكلفة التطوير والابحاث ومصروف الاهلاك والبيع والتكاليف الادارية العامة." ويتضح ذلك من جدول (١٠ : أ) وفيما يتعلق بتحليل التباين يتضح ان العبارة رقم (١٩) المؤيدة لما سبق، حصلت على أعلى قيمة لاختبار (t) المحسوبة (٩٩,٤٣) عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠) كما جاء في جدول (١٠ : ب)، ما يؤكد على رفض صحة الفرض. وانما توجد اختلافات في طريقة قياس صافى الربح بين المعيار والقانون الضريبي.

(جدول رقم ١٠ : أ)

الاهمية النسبية وتحليل كاي ٢ للعبارات الدالة على وجود اختلافات في  
طريقة قياس الربح كالقانون والمعيار المحاسبي للعقود طويلة الاجل

Qu : 20	Qu : 19	Qu : 18	Qu : 17	Qu : 16	
54	54	54	54	54	Valid N
26	26	26	26	26	Missing

3.61	4.72	4.50	4.33	3.65	Mean
.529	.452	.575	.514	.520	Std. Deviation
.280	.204	.330	.264	.270	Variance
26.333	26.741	22.333	30.333	28.778	Chi-Square
2	1	2	2	2	df
.000	.000	.000	.000	.000	Asymp. Sig.

(جدول رقم ١٠ : ب)

تحليل التباين (t: test) للعبارات الدالة على تطابق  
طريقة قياس الربح كالتقانون والمعيان المحاسبي للتعود طويلة الاجل

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
3.79	3.51	3.648	.000	53	51.584	Qu : 16
4.47	4.19	4.333	.000	53	61.957	Qu : 17
4.66	4.34	4.500	.000	53	57.548	Qu : 18
4.95	4.75	4.852	.000	53	99.430	Qu : 19
3.76	3.47	3.611	.000	53	50.160	Qu : 20

الفرض الثالث:

تضمنت قائمة الاستبيان بالقسم الثالث عبارات من (٢٣) إلى عبارة (٣٧) لاختبار الفرض الثالث و نتائج تشغيل البيانات وفقاً للجدول التالي :

(جدول رقم ١١ : أ)

الاهمية النسبية وتحليل كاي ٢ للعبارات الدالة على ضرورة

تطبيق المعيار (١٥) الدولي للمحاسبة على الارباح الحقيقية وتحقيق العدالة الضريبية

Qu : 26	Qu : 25	Qu : 24	Qu : 23	Qu : 22	
80	80	80	80	80	Valid N
0	0	0	0	0	Missing
4.58	4.86	3.90	4.54	4.45	Mean
.497	.347	.608	.550	.614	Std. Deviation
.247	.120	.370	.302	.377	Variance
1.800	42.050	31.825	36.925	27.325	Chi-Square
1	1	2	2	2	df
.180	.000	.000	.000	.000	Asymp. Sig.

(جدول رقم ١١ : ب)  
تحليل التباين (t: test) للعبارات الدالة على تطابق  
طريقة قياس الربح كالقانون والمعيار المحاسبي للعقود طويلة الاجل

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.59	4.31	4.450	.000	79	64.805	Qu : 22
4.66	4.42	4.538	.000	79	73.806	Qu : 23
4.04	3.76	3.900	.000	79	57.376	Qu : 24
4.94	4.79	4.863	.000	79	125.500	Qu : 25
4.69	4.46	4.575	.000	79	82.258	Qu : 26

أوضحت نتائج تشغيل البيانات جدول رقم (١١ - أ) وجود تباين بين فئات الدراسة حول اختلاف طريقة قياس صافى الربح بين المعيار المصرى والاصدار الدولى (١٥) وفيما يتعلق بالاهمية النسبية للعبارات فاتجهت معظم الاجابات إلى الموافقة على العبارة (٢٥) "تعد الطريقة المستخدمة وفق الاصدار IFRS: 15 في قياس ايرادات العقد طويل الاجل وكذلك تكلفته مع الايرادات الفعلية والتكاليف الفعلية التى تخص الفترة المحاسبية" كما جاء بتحليل كاي ٢ (جدول ١١ : أ)، بمستوى دلالة = ٤٢,٠٥ ومعنوية ٠,٠٠، ولاغراض تحليل التباين فى اتجاه واحد فأتضح من (جدول ١٠ : ب) صحة الاتفاق حول العبارة (٢٥) المؤيدة لطريقة قياس الربح كالاصدار (١٥) انها على اساس التكاليف الفعلية وليست التقديرية، من خلال اختبار ( t: test) حيث حصلت قيمة (t) المحسوبة (١٢٥,٥٠) عند مستوى معنوية (٠,٠٠) مما يؤكد ويشير إلى موافقة الغالبية العظمى من فئات العينة على ضرورة تطبيق طريقة قياس الربح وفق الاصدار IFRS: 15 لايرادات وتكاليف العقود طويلة الاجل فعليا وليس تقديرياً عن الفترة المحاسبية لانها تحقق العدالة الضريبية بفرض الضريبة على الربح الفعلى وليس المقدر.

وفيما يتعلق بمدى الموافقة على طريقة قياس صافى الربح وفق الاصدار IFRS: 15 تبين من (جدول ١١ : ج) موافقة ٨٢% من فئات الدراسة جميعاً، وكانت أكثر الفئات تأثراً بالموافقة محاسبو شركات المقاولات والاكاديميين بنسبة ٨٧% واقلهم أعضاء الإدارة الضريبية بنسبة ٦٨%.



(جدول رقم ١١ : ج)  
الاختلافات بين فئات الدراسة حول تطابق طريقة قياس صافي الربح كالقانون و المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) لعقود الإلتزام طويلة الأجل

الاجمالي		الأكاديميون		محاسبو المكاتب المهنية		محاسبو شركات المقاولات		أعضاء الإدارة الضريبية		
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
٨٢	٦٥	٨٧	١٤	٨٣	١٥	٨٧	٢١	٦٨	١٥	نعم
١٨	١٥	١٣	٢	١٧	٣	١٣	٣	٣٢	٧	لا
		٨٠		مستوى الدلالة =		د.ح = ٧		٣٥,٨٠ =		كاي ٢ المحسوبة =
										٠,٠٠٠ (غير دالة)

وحول الأهمية النسبية للأسباب التي تحول دون تطبيق الطريقة المستخدمة في IFRS: 15 العبارة رقم (٢٩) أنها "تهدر الحصيلة الضريبية" (جدول ١١ : د) بينما الأسباب من وجهة نظر مؤيدي تطبيق الطريقة المستخدمة في IFRS: 15 العبارة رقم (٣٤) "من أجل فرض ضريبة على أرباح حقيقية وليست تقديرية" (جدول ١١ : هـ)، وهذا يشير إلى رفض الفرض الثالث نظراً لموافقة معظم أفراد الدراسة على أن هناك حاجة إلى تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل الحالية لكي تتفق مع الإصدار المحاسبي IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويؤكد على ذلك تحليل التباين في اتجاه واحد (جدول ١١ : و) والذي يشير إلى حصول الأسباب (٢٩) و (٣٤) على أعلى متوسطات والتي تشير إلى ضرورة تطبيق طريقة قياس صافي الربح كالإصدار IFRS: 15 نظراً لوجود تباين في إجابات المستقيمين عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يشير إلى رفض صحة الفرض.

(جدول ١١ : د)  
الأهمية النسبية للأسباب التي تحول دون تطبيق طريقة قياس صافي الربح وفق IFRS: 15

Qu: 31	Qu: 30	Qu: 29	
15	15	15	Valid N
65	65	65	Missing
3.80	4.07	4.80	Mean
.775	.594	.414	Std. Deviation
.600	.352	.171	Variance
1.200	7.600	5.400	Chi-Square
2	2	1	df
.549	.022	.020	Asymp. Sig.

(جدول ١١ هـ)

الاهمية النسبية للاسباب التي تؤيد تطبيق طريقة قياس صافي الربح وفق IFRS: 15

Qu : 36	Qu : 35	Qu : 34		
66	66	66	Valid	N
14	14	14	Missing	
4.14	4.45	4.67	Mean	
1.065	.727	.475	Std. Deviation	
1.135	.529	.226	Variance	
47.333	50.485	7.333	Chi-Square	
4	3	1	df	
.000	.000	.007	Asymp. Sig.	

(جدول رقم ١١ و)

تحليل التباين (t: test) للعبارات الدالة على ضرورة

تطبيق طريقة قياس صافي الربح وفق الاصدار IFRS: 15

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
5.03	4.57	4.800	.000	14	44.900	Qu : 29
4.40	3.74	4.067	.000	14	26.532	Qu : 30
4.23	3.37	3.800	.000	14	19.000	Qu : 31
4.78	4.55	4.667	.000	65	79.812	Qu : 34
4.63	4.28	4.455	.000	65	49.772	Qu : 35
4.40	3.87	4.136	.000	65	31.543	Qu : 36

النتائج :

- ١- رفض صحة الفرض الاول حول الموافقة على أسلوب التحاسب الضريبي وفق أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للعقود طويلة الاجل مع تحقيق العدالة الضريبية. لان المحاسبة الضريبية حالياً تتم على الربح المقدر وليس الفعلي وبالتالي يعد ذلك إهدار لمبادئ فرض الضريبة على الدخل وهو "العدالة الضريبية".
- ٢- رفض صحة الفرض الثاني وتبين أنه يوجد اختلاف بين طريقة قياس صافي الربح كالمقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الانشاء للعقود طويلة الاجل. فكلاهما يطبق طريقة نسبة الاتمام (الانجاز) ولكن بأساليب مختلفة لا تتفق والعدالة الضريبية عند قياس الارباح الخاضعة للضريبة وفق طريقة التحاسب الضريبي الحالية كالمقانون.

٣- رفض صحة الفرض الثالث بأنه من الضروري تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل المستخدم حالياً ليتوافق مع طريقة قياس ارباح العقود طويلة الأجل الواردة بالمعيار المحاسبي IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي فالاسلوب الذي وافق عليه معظم المستقسين يتفق والطريقة المستخدمة من قبل الاصدار IFRS: 15، خاصة وأنه يعترف بالربح الفعلى وليس المتوقع.

### التوصيات :

- ١- ضرورة تطبيق الاصدار IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية والاعتراف به كمييار محاسبة مصرى وإلغاء المعيار المحاسبي رقم (٨) عقود الانشاء لمسايرة ركب التطور بمعايير المحاسبة الدولية.
- ٢- تعديل تشريعى بالمادة (٢١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتحقيق التناغم بين القانون والمعيار المحاسبي المصرى فى هذا الشأن ولتحقيق العدالة الضريبية من خلال فرض الضريبة على الربح الفعلى وليس المقدر .
- ٣- التطبيق الفعلى لترحيل الخسائر للخلف لان العينة التى قام الباحث بالتطبيق عليها تبين ان الادارة الضريبية لا تقوم بتطبيق هذا الاسلوب عليها مما يخل بتحقيق العدالة فى عدم تطبيق نص قانونى.
- ٤- التأهيل المهنى للعاملين بالإدارة الضريبية على معايير المحاسبة المصرية وإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS.
- ٥- ضرورة تهيئة مناخ العمل المهنى فى مصر لتطبيق أحدث مستجدات الاصدارات الدولية للمحاسبة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS .
- ٦- إنشاء هيئة عامة مهنية مسنولة عن إعداد المحاسبيت والمراجعين وتأهيلهم وتكون مسنولة عن كافة إصدارات معايير المحاسبة والمراجعة والسلوك المهنى وتجمع جميع سجلات القيد للمحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين.

### المراجع :

- 1- Balachandran Muniandy, Muhammad Jahangir Ali, "Development of financial reporting environment in Malaysia?". Research in Accounting Regulation, Volume 24, Issue 2, October 2012, Pages 115-125.
- 2- Michael J. Calegari, "The effect of tax accounting rules on capital structure and discretionary accruals". Journal of Accounting and Economics, Volume 30, Issue 1, August 2000, Pages 1-31.
- 3- [http://en.wikipedia.org/wiki/Generally\\_accepted\\_accounting\\_principles](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_accounting_principles).

- 4- Charles Elad, "The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa". *The International Journal of Accounting*, Volume 50, Issue 1, March 2015, Pages 75-100.
- 5- Jeffrey Callen, "A selective critical review of financial accounting research". *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 26, February 2015, Pages 157-167.
- 6- Odile Barbe, Laurent Didelot, Arvind Ashta, "From Disconnected to Integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case". *Research in Accounting Regulation*, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 242-256.
- 7- Iqbal Khadaroo, "The valuation of risk transfer in UK school public private partnership contracts". *The British Accounting Review*, Volume 46, Issue 2, June 2014, Pages 154-165.
- 8- Tom McLean, Tom McGovern, Shanta Davie. "Management accounting, engineering and the management of company growth". *The British Accounting Review*, Volume 54, February 2014, Pages 265-281.
- 9- Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T.I. Lam, "Risk ranking and analysis in target cost contracts: Empirical evidence from the construction industry". *International Journal of Project Management*, Volume 29, Issue 6, August 2011, Pages 751-763.
- 10- Geoffrey B. Sprinkle, Michael G. Williamson, "The effort and risk-taking effects of budget-based contracts" *Accounting, Organizations and Society*, Volume 33, Issues 4-5, May-July 2008, Pages 436-452.
- 11- Jacqueline Haverals, "IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 16, Issue 1, 2007, Pages 69-89.
- ١٢- إيضاح و تفسير للقيمة التعاقدية وتحديد التكاليف المتوقعة من العقد.
- ١٣- شرح وتفسير للموازنة التخطيطية.
- 14- <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
- 15- Songlan Peng, Joyce van der Laan Smith, "Chinese GAAP and IFRS: An analysis of the convergence process ". *Journal*

of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 19, Issue 1, 2010, Pages 16-34.

16- Ann Jorissen, Nadine Lybaert, Raf Orens, "A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field?", Journal of Accounting and Public Policy, Volume 32, Issue 4, July–August 2013, Pages 237-270.

17- For more ditales: read.....

- Kahneman, D. and Tversky, A., 1979, "Prospect theory: An analysis of decisions under risk." Econometrica, 47, pp. &nbsp; 313–327.
- AACE International, "Total Cost Management Framework, Section 7.3, Cost Estimating and Budgeting", 2006

١٨ - ايضاح عن القيمة المقدرة والقيمة المتوقعة على متن البحث

19- Carsten Erb, Christoph Pelger," A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting", Accounting Organizations and Society, Volume 40, January 2015, Pages 13-40.

### قائمة الاستبيان :

م	العبارات	اوافق بشدة	اوافق	محايد	ارفض	ارفض بشدة
القسم الأول :						
١	تعد فرض الضريبة على الدخل القابلة للتحقق أو الفعلية وليس الارباح المتوقعة أو المقدرة من وجهة نظر القانون الضريبي، أحد اعتبارات العدالة الضريبية.					
٢	تهدر العدالة الضريبية عند فرض الضريبة على الربح المقدر					
٣	يقوم مفهوم القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بفرض الضريبة على الدخل من العقود طويلة الاجل على نسبة الانجاز من الارباح المقدرة للعقد، دون تحديد واضح لتفاصيل نسبة الانجاز فيما يتعلق بتحديد واضح للتكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة.					
٤	يقر القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مبدأ ترحيل الخسائر للخلف ولكن الإدارة الضريبية لا					

					تنفذه
					٥ في اعتقادك ان تسوية خسائر العقد مع ارباح السنة (الفترة الضريبية) للشركة قبل ترحيلها للخلف يهدر مبدأ العدالة و يخالف نص القانون.
					٦ طريقة التحاسب الضريبي للعقود طويلة الاجل وفق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتم على الارباح المقدرة وليست الفعلية
					٧ فرض الضريبة على الارباح المقدرة يعد نوع من انواع الجباية اذ لم تحقق المنشأة أية ارباح فعلية خلال الفترة الضريبية.
القسم الثاني :					
				لا <input type="checkbox"/> نعم <input type="checkbox"/>	٨ تتفق طريقة قياس صافي الربح المحاسبي كالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للعقود طويلة الاجل مع المعيار المحاسبي المصرى رقم (٨) عقود الانشاء.
					٩ إذا كانت الإجابة على السؤال سالف الذكر بالإيجاب فهل توافق على ان مايلى يعد من اوجه التشابه فى طريقة قياس الدخل بينهما :
					١٠ كل منهما يستخدم طريقة الاتجاز (الانمام)
					١١ كل منهما يعتمد على تنسيب التكلفة الفعلية للفترة المحاسبية لاجمالي التكاليف المقدرة عند تحديد نسبة الانمام
					١٢ كل منهما يتعامل مع كل عقد بصفة مستقلة وبالتالي يتم تحديد التكلفة لكل عقد بصفة مستقلة
					١٣ كل منهما يعتمد على القيمة التعاقدية للعقد وأية اضافات للعقد على انها تعديلات تضاف للعقد الاصلى.
					١٤ أية اوجه تشابه أخرى : ..... .....
					١٥ إذا كانت الإجابة على السؤال سالف الذكر بالنفى فما هي اوجه الاختلاف فى طريقة قياس الدخل بينهما :
					١٦ طريقة الانمام : القانون: يقوم بتنسيب التكلفة الفعلية لكل فترة إلى اجمالى التكلفة المقدرة للعقد. المعيار: يتم تنسيب التكلفة الفعلية حتى تاريخه لاجمالي التكلفة المقدرة للعقد

				وبالتالي تضاف التكلفة الفعلية للفترة السابقة على الفترة الحالية
١٧				<u>الخسارة المتوقعة:</u> القانون: يوجب الاعتراف بها الى ان ينتهى العقد وتصبح فعلية وليست تقديرية المعيار: يتم الاعتراف بها فوراً بقائمة الدخل
١٨				<u>ترحيل الخسائر:</u> القانون: يعترف بترحيل الخسائر للخلف حتى تخصم هذه من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لايجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة المعيار: لايعترف بترحيل الخسائر
١٩				<u>تحميل التكاليف:</u> القانون: يعترف بالتكلفة بالمفهوم الشامل الجامع . المعيار: يستبعد من تكاليف العقد تكلفة التطوير والابحاث ومصروف الاهلاك والبيع والتكاليف الادارية العامة.
٢٠				<u>تجميع العقود:</u> القانون: يتعامل مع كل عقد بشكل منفصل المعيار: يتم التعامل مع مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على انها عقد واحد عندما تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكانها فى حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي.
٢١				آية اوجه اختلاف أخرى : ..... .....
القسم الثالث :				
٢٢				طريقة قياس الربح للعقود طويلة الاجل وفق الاصدار IFRS: 15 (الايرادات من العقود مع العملاء) تختلف عن معيار عقود الانشاء المصرى (٨) والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٢٣				هل ترى أنه من الضرورى تعديل طريقة قياس الربح للعقود طويلة الاجل لكى تتفق مع الاصدار IFRS: 15

				٢٤	تتفق طريقة نسبة الامتثال وفق الاصدار IFRS: 15 مع الايرادات المعترف بها خلال الفترة المحاسبية
				٢٥	تعد الطريقة المستخدمة وفق الاصدار IFRS: 15 في قياس إيرادات العقد طويل الاجل وكذلك تكلفته مع الإيرادات الفعلية والتكاليف الفعلية التي تخص الفترة المحاسبية
				٢٦	من وجهة نظرك تتفق الطريقة المرفقة وفق الاصدار IFRS: 15 لقياس صافي ربح العقود طويلة الاجل مع العدالة الضريبية
			لا	نعم	هل توافق على تطبيق الطريقة المرفقة وفق الاصدار IFRS: 15 لقياس صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الاجل
				٢٨	إذا كانت اجابتك بالرفض فما هي الاسباب التي تحول دون تطبيقها:
				٢٩	تهدر الحصيلة الضريبية
				٣٠	من الصعب تتبع الإيرادات المؤجلة بقائمة المركز المالي
				٣١	من الصعب تتبع التكاليف غير المستردة المرسلة
				٣٢	أسباب أخرى : .....
				٣٣	إذا كانت إجابتك بالإيجاب فما هي الاسباب من وجهة نظرك في الموافقة
				٣٤	من اجل فرض ضريبة على ارباح حقيقية وليس تقديرية
				٣٥	تحقيق العدالة الضريبية
				٣٦	توحيد أسلوب الحساب الضريبي للعقود طويلة الاجل بين معايير المحاسبة والقانون الضريبي
				٣٧	أسباب أخرى : .....



**Frequency Table Group**

<b>Cumulative Percent</b>	<b>Valid Percent%</b>	<b>Percent %</b>	<b>Frequency</b>		
27.5	27.5	27.5	22	<b>Tax Department</b>	<b>Valid</b>
57.5	30.0	30.0	24	<b>Contractor Accountants</b>	
80.0	22.5	22.5	18	<b>4 Bigs</b>	
100.0	20.0	20.0	16	<b>Academy</b>	
	100.0	100.0	80	<b>Total</b>	

**Experience**

<b>Cumulative Percent</b>	<b>Valid Percent %</b>	<b>Percent %</b>	<b>Frequency</b>		
61.3	61.3	61.3	49	<b>more than 20 years' Experience</b>	<b>Valid</b>
100.0	38.8	38.8	31	<b>less than 20 years' Experience</b>	
	100.0	100.0	80	<b>Total</b>	