

إطار مقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات  
الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية  
دراسة ميدانية

إعداد

د/ السيد زكريا إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة  
بالمعهد العالى للعلوم التجارية بالمحلة

## ملخص

يهدف هذا البحث إلى إجراء دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية لوضع إطار مقترح لعلاج هذه المشكلات، ومن خلال إجراء دراسة ميدانية بتصميم قائمة إستقصاء تم توزيعها على عينة الدراسة البالغ عددها ٩٦ فرد، وبعد التحليل الإحصائي لها.

توصل الباحث لبعض النتائج تمثلت في، جاءت نتائج الدراسة الميدانية إيجابية بشأن الإطار المقترح مما يؤكد قبوله في الواقع العملي، وأن الحوافز الذي منحها قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ ما هي إلا حوافز شكلية لن يستفيد منها شركات المشروع.

وأوصى الباحث في نهاية البحث بضرورة منح مزيد من الحوافز والإعفاءات الضريبية لتشجيع الإستثمار في مشروعات البنية الأساسية، وتفعيل دور مراقب الحسابات في إعداد الحسابات وإعتماد الإقرارات الضريبية لشركة المشروع، مع ضرورة إصدار كتب دورية وتعليمات تنفيذية توضح المعاملة الضريبية لشركة المشروع بما يواكب التطورات الإقتصادية المعاصرة.

## الكلمات المفتاحية

إطار مقترح – إتفاقيات الشراكة – شركة المشروع – مشروعات البنية الأساسية – عقود الإمتياز – الجهات الإدارية – القيمة العادلة.

## Abstract

The purpose of this research is to conduct an analytical study of the accounting and tax problems of the partnership agreements between the private sector and the administrative bodies by establishing an open framework for the treatment of these problems .... By conducting a field study with the design of a survey list that was distributed to the study sample of 96 individuals. For some of the results were in.

The results of the field study positive on the open framework, which confirms its acceptance in real reality. The incentives enacted by the Investment Law No. (72) for the year 2017 are only formal incentives will not benefit project companies.

The researcher recommends at the end of the research to necessarily give more incentives and tax exemption to encourage investment in the projects of infrastructure and activate the role of the auditor in the preparation of accounts and the adoption of tax returns to the project company .. With the need to issue periodic books and instructions to explain the operational treatment of the project company in keeping with current economic developments

## Keyword

Open Frame - Partnership Agreements - Company Project - Projects of infrastructure- Franchise contracts - Administrative bodies - Equivalent aspect

## مقدمة:

تزايدت في الآونة الأخيرة أهمية إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والعام، نظراً لإتجاه أغلب الدول النامية إلى محاولة تطوير بنيتها الأساسية وتحديث مرافقها العامة، كي لا تلجأ إلى الإقتراض من الخارج وزيادة حجم الدين الخارجى والمحافطة على ما لديها من أرصدة أجنبية خاصة بعد تحرير سعر الصرف الأجنبي حتى يمكن تقديم الخدمات الأساسية وسد حاجات المواطنين إلى المرافق العامة، بما يخفف العبء عن كاهل الدولة بمشاركة القطاع الخاص فى تحمل هذا العبء وتوفير موارد الدولة لإنفاقها فى مشروعات عامة أخرى.

ولتحقيق هذا الغرض أتجهت الدولة إلى إعطاء القطاع الخاص العديد من المزايا والحوافز المشجعة له على القيام بالدور الرئيسى فى عملية التنمية الإقتصادية حيث قامت الحكومة المصرية بإصدار العديد من القوانين لتشجيع الإستثمار داخل البلاد ولعل آخرها قانون الإستثمار الجديد رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ الذى إستحدث مواداً تتضمن نظاماً للخصم الضريبي من الأرباح الخاضعة للضريبة لمشروع القطاع الخاص المشارك فى مشروعات البنية الأساسية بالدولة، كما قدم حوافز إضافية جديدة لم تكن موجودة بقوانين الإستثمار السابقة، أملاً فى جذب القطاع الخاص نحو الإستثمار بهذه المشروعات.

كما أجريت تعديلات عديدة على قانون الضريبة على الدخل حتى منتصف عام ٢٠١٨، لكي تتوافق مع قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، والتعديلات التى تمت بالقوانين ذات الصلة حيث قام المشرع الضريبي المصرى بإلغاء العديد من الحوافز الضريبية، بحجة تخفيض سعر الضريبة من ٤٠% إلى ٢٠%، متناسياً أن تلك المشروعات معفاة من الضريبة بموجب القانون السابق، فى الوقت الذى تحتاج الدولة لزيادة تلك الحوافز لجذب الإستثمارات فى مجال البنية الأساسية، فى ظل الظروف الإقتصادية التى تعيشها البلاد عقب التغيرات السياسية بصفة خاصة.

## مشكلة البحث:

مع نهاية القرن العشرين شهد العالم إتجهاً إقتصادياً جديداً، تمثل فى الدعوة إلى ضرورة تطبيق برامج الخصخصة والحد من دور الدولة فى الإقتصاد، وتطبيق آليات جديدة لتنشيط إستثمارات القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية وتعد إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدول أحد الآليات التى لاقت قبولاً وتأييداً من قبل البنك الدولى كإستراتيجية لزيادة كفاءة التشغيل من ناحية وخفض الأعباء على الموازنة العامة ودعم وتنمية القطاع الخاص من ناحية أخرى.

من هنا كان لا بد من أن تتوأكب وظيفة المحاسبة مع هذا التطور الإقتصادى ومراعاة الطبيعة الخاصة لعقود إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة، فى إطار المعايير المحاسبية التى تصدرها المنظمات المهنية المعنية بذلك، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عدداً من مسودات التفسير الخاصة بإتفاقيات المشاركة مع القطاع الخاص فى مجالات البنية الأساسية للعمل على حل مشاكلها المحاسبية منذ عام ٢٠٠١ أنتهت فى عام ٢٠٠٦، بإصدار التفسير رقم (١٢) بعنوان "إتفاقية إمتياز تقديم الخدمة"، وكذلك التفسير رقم (٢٩) الخاص بتقديم إرشادات عن الإفصاح فى شركات البنية الأساسية، وتبعه فى ذلك العديد من الدول.

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولى لإعداد التقارير المالية رقم (١١) "الترتيبات المشتركة" فى أيار سنة ٢٠١١ بسبب الزيادة الكبيرة فى المنافسة فى مختلف قطاعات الأعمال، وإنتشار عقود إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدول المختلفة وأخيراً صدر قرار وزير الإستثمار فى مصر رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بتعديل معايير المحاسبة المصرية وصدر المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٣) بعنوان "الترتيبات المشتركة" ورقم (٤٤) بعنوان "الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى".

وعلى الرغم من الجهود التى بذلتها المنظمات المهنية الدولية والمحلية إلا أنها لم تكن كافية لحل كافة المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة عن إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، حيث تناولت نوع واحد فقط من أنواع الإتفاقيات وتجاهلت الأنواع الأخرى بمشكلاتها، وعدم الإهتمام الكافى بقضية الإفصاح فى شركات البنية الأساسية كما أن جهود مجلس معايير

المحاسبة الدولية توقف عند إصدار التفسيرين السابقين وإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) دون محاولة التطوير بكل ما هو مستحدث من هذه الإتفاقيات.

كما أنه بالرغم من صدور قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته وصدور قانون الإستثمار رقم ٧٥ لسنة ٢٠١٧ الذى ألغى الكثير من الحوافز والإعفاءات التى كانت مقررة بقانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، وإبتكار حوافز وضمانات جديدة للإستثمار ماهى – من وجهة نظر الباحث – إلا مجرد حوافز وإعفاءات شكلية لن تستفيد فيها شركات القطاع الخاص المشاركة مع الجهات الإدارية بالدولة، لإرتباط تلك الحوافز بالمشروعات الجديدة، وبالتالي لن تستفيد منها المشروعات القائمة، أو لا تتناسب مع نظام إتفاقيات الشراكة فى مجالات البنية الأساسية لفرضه مجموعة من القيود الصارمة.

فى ضوء ما تقدم يمكن تلخيص مشكلة البحث فى عدد من التساؤلات الهامة التى تتمثل فيما يلى :

١. ما هو الإطار الفكرى لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية؟ وماهى المخاطر والسلبيات المحيطة بهذه الإتفاقيات؟
٢. ما هى المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية فى ظل التعديلات الجديدة على قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧؟
٣. كيف يمكن طرح إطار مقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية فى ظل المدفوعات الإقتصادية المعاصرة؟
٤. كيف يمكن إختبار الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة لتحديد مدى صلاحيته فى الواقع العملى؟

## أهداف البحث:

فى ضوء المشكلة البحثية تتلخص أهداف البحث فى الآتى:-

١. توضيح مفهوم وأشكال وأهمية إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية وأسباب ظهورها فى مصر.
٢. دراسة وتحليل المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية فى ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.
٣. وضع إطار مقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، وإختبار مدى قبول هذا الإطار فى الواقع العملى.

## أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث فى أهمية علمية وعملية كما يلى :

### ١- الأهمية العلمية :

تتمثل هذه الأهمية فى محاولة تحليل المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية فى ظل تعديلات قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ حتى منتصف عام ٢٠١٨، وتحليل قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ ومدى جدوى الحوافز الذى قدمها للتشجيع على زيادة الإستثمار الداخلى فى هذه الإتفاقيات خاصة فى ظل عدم وجود قواعد ضريبية محددة وواضحة للمعاملات الضريبية فى هذا النوع من الإتفاقيات سواء على مستوى الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية أو الضريبة على القيمة المضافة.

### ٢- الأهمية العملية :

تظهر هذه الأهمية فى الإتجاه الحديث للدولة للتنمية المستدامة، خاصة بعد عقد المؤتمر الإقتصادى فى مارس ٢٠١٥ وإبرام العديد من الإتفاقيات والعقود بمشاركة القطاع الخاص مع الجهات الإدارية فى مشروعات البنية الأساسية بإستثمارات مالية ضخمة على رأسها مشروع العاصمة الإدارية الجديدة بمشاركة القطاع الخاص، مما يسدعى دراسة كافة المشكلات المحاسبية

والضريبية التي تواجه تنفيذ تلك الإتفاقيات، لوضع إطار مقترح لعلاج هذه المشكلات بما يناسب الواقع العملى لهذه الإتفاقيات.

## فروض البحث:

فى ضوء مشكلة وأهداف وأهمية البحث يمكن صياغة فروض البحث كما يلى :

- ١- لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأداء وإدارة المخاطر لنجاح الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.
- ٢- لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول وجود العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.
- ٣- لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول مدى صلاحية عناصر الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

## منهج البحث:

ينتهج البحث المنهج العلمى بشقيه الإستقرائى والإستنباطى فى تحديد المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، كما يعتمد على الدراسات النظرية من خلال الكتب والمجلات والمؤتمرات العلمية فى وضع إطار مقترح لعلاج هذه المشكلات وإختبار مدى قبول هذا الإطار فى الواقع العملى من خلال إجراء دراسة ميدانية بإستبيان آراء عينة من مأمورى الضرائب والأكاديميين وأصحاب المصلحة فى إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية حول هذه المشكلات وفعالية الإطار المقترح فى علاجها.

## مجال وحدود البحث:

١. يقتصر البحث على دراسة المشكلات المحاسبية والضريبية لأرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته دون التعرض لباقي أنواع الضرائب (القيمة المضافة والضرائب الأخرى).
٢. لن يتناول البحث دراسة المشكلات المحاسبية والضريبية التى تواجهها الجهات الإدارية المتعاقدة مع القطاع الخاص، أوالتي تواجهها الشركة المالكة لشركة البنية الأساسية.

## خطة البحث:

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وإختباراً لفروضه تم تقسيم هذا البحث إلى المباحث التالية :-

### المبحث الأول: الدراسات السابقة.

**المبحث الثانى:** الإطار الفكرى لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

**المبحث الثالث:** دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

**المبحث الخامس:** الدراسة الميدانية لإختبار مدى صلاحية الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

## المبحث الأول الدراسات السابقة

### تمهيد:

يتناول الباحث في هذه الدراسة بعض الدراسات السابقة المختلفة بإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والعام وكذلك المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة عن هذه المشاركة، مرتبة تاريخياً باعتبار هذه الدراسات مقدمة واقعية منطقية ينطلق منها منهج البحث، وينتهي بتحديد الفجوة البحثية المتعلقة بهذا البحث، وسيتم عرض هذه الدراسات كما يلي :

#### ١- دراسة (عقل، يونس حسن، ٢٠١٠) (١)

تناولت هذه الدراسة طبيعة إتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص ومشكلاتها الضريبية، متمثلة في مشكلات مرتبطة بقياس الدخل الضريبي لشركة المشروع، ومشكلات الإستهلاك المالي لرأس مال شركة المشروع، ومشكلات مرتبطة بالضريبة على المبيعات لعمليات شركة المشروع، وأخيراً مشكلة خضوع عقارات المشروع للضريبة على العقارات المبنية، مع وضع إطار مقترح لعلاج هذه المشكلات الضريبية.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- أنه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين أطراف إتفاقيات المشاركة بين القطاع الخاص والعام بشأن المشكلات الضريبية التي تواجه تطبيقها في مصر من جهة وبين الإطار المقترح من جهة أخرى.

ب- أوصت الدراسة بقيام وزارة المالية المصرية بمطالبة مصلحة الضرائب بإصدار دليل أو كتيب بتعليمات المعاملة الضريبية لإتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

#### ٢- دراسة (العشماوى، ٢٠١١) (٢)

تناولت هذه الدراسة بالنقد والتحليل واقع المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مصر وضرورتها، والمشكلات والصعوبات الناتجة عن هذه المشاركة والرؤية المستقبلية لمشاركة القطاع الخاص للقطاع العام في مصر.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- ضرورة مشاركة القطاع الخاص للقطاع العام في مصر خاصة بعد الأزمة المالية الحالية العامة.

ب- أن الحكومة عليها أن تنفذ حزمة من السياسات والبرامج تتمثل في تشجيع مشروعات المشاركة ودعمها مالياً، ووضع ضوابط عامة للحد من مخاطر الفساد والإحتكار وغياب المسؤولية الإجتماعية وما لهذا من آثار إيجابية على التنمية المستدامة.

#### ٣- دراسة (رشاد، ٢٠١٤) (٣)

تناولت هذه الدراسة كيفية تطوير النظام المحاسبى في شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في البيئة المصرية، وقامت بإعداد دراسة إختبارية لقياس مدى جدوى هذا التطوير في الواقع العملى.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- أن بيئة الممارسات المحاسبية في شركات البنية الأساسية لديها سمات تميزها عن غيرها في وحدات القطاع الخاص مما يستدعى تأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للممارسات المحاسبية فيها تراعى ذلك التمايز.

ب- وأوصى الباحث بضرورة إستخدام أساليب القرارات متعددة المعايير في ترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

#### ٤- دراسة (Coltins,2015) (٤)

تناولت هذه الدراسة الطرق المختلفة لتقييم القيمة مقابل المال لمشاريع المشاركة بين القطاع العام والخاص في غانا، بهدف وضع إطار نظري لقياس كفاءة الأداء حيث تم الإعراف بالمشاركة في غانا منذ فترة طويلة باعتبارها وسيلة فعالة لتدبير البنية التحتية العامة لتقديم القيمة مقابل المال.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- ضرورة وضع إطار نظري لأفضل الممارسات المحاسبية الدولية لكافة مراحل المشروع، يتم تعميمها لكافة المشتريات العامة لمشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في غانا.

ب- ضرورة أن يوفر الإطار مزيد من الشفافية المالية في كل مستويات دورة حياة المشروع مما يحظى بقبول كلاً من الجمهور، منظمات المجتمع المدني، وكالات مكافحة الفساد، مما يعزز الثقة لدى المستخدمين وحصولهم على قيمة أموالهم.

#### ٥- دراسة (الشيخ،٢٠١٦) (٥)

تناولت الدراسة طبيعة مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص، وشروط اتفاقيات المشاركة بينهم، وأنواع الشراكات مع القطاع الخاص، والإطار التعريفي للتخطيط الضريبي التعسفي عند المحاسبة الضريبية لشركات المشروع المشارك مع الحكومة.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- تم التوصل إلى إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لشركات المشروع المشارك مع القطاع العام، من خلال دراسة ميدانية على شركات القطاع الخاص التي أسندت إليها عمليات المشاركة مع الحكومة في ظل القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠.

ب- تم التوصل إلى ترتيب للأهمية النسبية لعوامل الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي في مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (أ. أ. أ).

ج- يوصى الباحث بتطبيق الإدارة الضريبية المسؤولة عن مشروعات (أ. أ. أ) للإطار المقترح من الباحث الحد من عمليات التخطيط الضريبي التعسفي لمشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص.

#### ٦- دراسة (Tam,2016) (٦)

تناولت هذه الدراسة كيفية الترويج لنموذج الشراكة بين القطاعين العام والخاص كمنهج فعال في تطوير مشاريع البنية التحتية، وكيف يمكن تعزيز المسؤولية الاجتماعية في شركات القطاع الخاص.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- أن توزيع المساهمة في المشاريع الإستثمارية بين القطاع العام والخاص من المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على أداء الإستدامة بينهم.

ب- أن هناك أثر إيجابي لتقسيم الدعم بين القطاعين العام والخاص على أداء الإستدامة للشركات.

ج- إمكانية تحقيق مستوى أداء الإستدامة أفضل من خلال الترتيب الصحيح لتوزيع الإستثمارات بين القطاعات الرئيسية في تطوير المشاريع الإستثمارية بين القطاع العام والخاص.

#### ٧- دراسة (خليل،٢٠١٧) (٧)

تناولت هذه الدراسة تحليل العوامل المحددة للشراكة، وتحليل أهم المتغيرات المؤثرة على تكريسها، بهدف الوصول وبلورة متطلبات وأسس الشراكة الحقيقية بين القطاعين العام والخاص في وضع السياسات الإقتصادية من أجل النهوض بالإقتصاد وتحقيق التنمية الإقتصادية، وكيفية تقييم الأداء المالي للشركات.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- أن الشراكة بين القطاعين العام والخاص تعمل على تحقيق معدلات نمو إقتصادي عالية للدولة ويزيد الأداء المالي لشركات القطاع الخاص.

ب- ولكن يتوقف ذلك على التشريعات ونصوص القانون، والسياسات الضريبية المطبقة، وتوافر البنية التحتية، وتوافر سياسات إقتصادية ملائمة، وبحث علمي وتطوير متجدد، وأخيراً أوضاع سياسية مستقرة.

#### ٨- دراسة (رزق، ٢٠١٧) (٨)

تناولت الدراسة مفهوم إتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجال البنية الأساسية، وخصائصها، وأنواعها، وأثر الطبيعة الخاصة لإتفاقيات المشاركة على ظهور المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بالأصول طويلة الأجل، ومشكلة تكاليف الإقتراض ومشكلة التغير في أسعار الصرف، ومشكلة تسعير التحويلات، ومشكلة الإستهلاك المالي لرأس مال شركات البنية الأساسية، وأخيراً مشكلة الحوافز والإعفاءات الضريبية الممنوحة لشركة البنية الأساسية.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- أهمية مراعاة المراحل المختلفة التي يمر بها مشروع المشاركة والأغراض المختلفة عند المعاملة الضريبية لكل من تكاليف الإقتراض والتغيرات في سعر الصرف في البيئة المصرية خاصة بعد تحرير سعر الصرف، حتى لا تتوقف مشروعات البنية الأساسية، وتضطر إلى التفاوض على رفع أسعار الخدمات المقدمة.

ب- ضرورة توحيد التشريعات التي تحكم إتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجالات البنية الأساسية.

ج- يتعين إصدار معيار محاسبى مصرى مستقل للمحاسبة عن إتفاقيات المشاركة فى شركات البنية الأساسية المصرية.

د- ضرورة أن يفرد قسماً خاصاً بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يختص بالمعاملة الضريبية لإتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

#### ٩- دراسة (عبد السلام، ٢٠١٨) (٩)

تناولت الدراسة طبيعة الإستثمار فى المشاريع المشتركة، والخصائص الأساسية لها، وأشكال المشاريع المشتركة، مع تحليل للمعايير المحاسبية الدولية والمصرية ذات العلاقة بالمشاريع المشتركة مع دراسة لمحتوى القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ والخاص بتنظيم مشاركة القطاع الخاص مع مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية، مع توضيح المعاملة الضريبية لعقود مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة، التى أسفرت عن ظهور العديد من المشكلات الضريبية لإتفاقيات المشاركة والتي تحتاج إلى علاج.

وقد إنتهت هذه الدراسة إلى نتائج وتوصيات منها:-

أ- هناك فجوة بين المتطلبات القانونية ومتطلبات المعايير المحاسبية فى شأن عمليات القياس المحاسبى للترتيبات المشتركة والإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى.

ب- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإلزام الشركات المقيدة فى البورصة بمتطلبات الإفصاح والعرض طبقاً للمعيار المصرى المعدل (٤٣) بعنوان "الترتيبات المشتركة"، والمعيار (٤٤) بعنوان "الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى"، والحد من عدم تماثل المعلومات.

ج- ضرورة تحديد مجالات المشاركة بوضوح بإعطاء أولوية المشاركة للإستثمار الوطنى ثم العربى ثم الأجنبى، كذلك ضرورة تحديد حد أقصى لمشاركة القطاع الخاص.

د- ضرورة تخصيص فصل بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ لعقود الـ (B.O.T) والتي لا يوجد تشريع خاص بها حتى الآن.

وبعد عرض وتحليل الدراسات السابقة فى مجال البحث من حيث أهدافها ونتائجها وتوصياتها فقد توصل الباحث إلى إستقراء النتائج التالية :-

١- أن الدراسات السابقة لم تتطرق إلى معالجة كل المشكلات المحاسبية التى تواجه إتفاقيات الشراكة بين القطاعين العام والخاص، الأمر الذى يؤدى إلى زيادة أهمية البحث فى إقتراح إطار مقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لهذه الإتفاقيات.

٢- ضرورة العمل على تحسين أداء الموازنة العامة للدولة من خلال تنمية مصادرها المالية وترشيد إستخدام العملة الصعبة وتدعيم العملة الأجنبية.

٣- أن التشريع الضريبى المصرى بالرغم من تعديلاته الكثيرة حتى منتصف عام ٢٠١٨، إلا أنه لم يعالج أو يصدر نصوص تشريعية لعلاج مشكلات المحاسبة الضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

٤- كما أن معظم الدراسات ركزت على مشروعات البناء والتشغيل والتحويل (B.O.T) فى ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الذى ألغى جميع الإعفاءات الواردة بقانون ضمانات وحوافز الإستثمار دون الأنواع الأخرى من عقود المشاركة بين القطاعين العام والخاص.

٥- أوصت بعض الدراسات بضرورة وجود معيار محاسبى يحكم إتفاقيات المشاركة، دون الأخذ فى الإعتبار أن هناك معيارين محاسبين مصريين أصدرتا عام ٢٠١٥ رقم (٤٣) بعنوان "الترتيبات المشتركة"، والآخر رقم (٤٤) بعنوان "الإفصاح عن الحصص فى المنشآت الأخرى".

وقد تناول الباحث فى هذا المبحث بعض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث موضحاً أهم النتائج والتوصيات التى توصلت إليها هذه الدراسات، موضحاً نواحي القصور فيها وفى المبحث الثانى يتناول الإطار الفكرى لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة.

## المبحث الثاني

### الإطار الفكري لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية

#### تمهيد:

لم يعد مشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية قاصراً على الدول الصناعية وحدها، بل إمتد ليشمل البلدان النامية على إختلاف تقدمها وتطورها، ولقد شهدت إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من خلال عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية (B.O.T) مع بداية التسعينيات من القرن الماضى صعوداً سريعاً على مستوى كل من الإقتصاديات الوطنية والدولية بما يحققه من مزايا واضحة لكافة الأطراف التى تشترك فيه سواء كانت الحكومات أو قطاعات الأعمال الخاصة المحلية أو الشركاء الأجانب أو مؤسسات التمويل.

ومع تعاضد دور القطاع الخاص فى إتفاقيات الشراكة مع الجهات الإدارية فى مشروعات البنية الأساسية كان من الضرورى تناول مفهوم هذه الإتفاقيات وأسباب ظهورها وأشكالها المختلفة، وأثر الشراكة على الأداء المالى للشركات، والعلاقة بين تقييم الأداء وإدارة المخاطر فى مشروعات الشراكة، وأثر هذه الشراكة على تعزيز المسؤولية الإجتماعية للشركات.

#### أولاً: مفهوم إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة وأسباب ظهورها فى مصر.

ظهرت تجارب إتفاقيات الشراكة منذ وقت مبكر جداً، سواء كانت فى صورة حقوق إلتزام لإدارة المرافق العامة، أو حقوق إمتياز لإستخراج الثروات الطبيعية، ومن أمثلتها فى مصر مشروع خط السكة الحديد بين الإسكندرية والقاهرة (مع شركة بريطانية)، ومشروع قناة السويس عام ١٨٥٤ (مع شركة ديليسبس الفرنسية) وغيرها من المشروعات.

#### ١- مفهوم إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة:

عرفتها الوحدة المركزية للمشاركة بوزارة المالية المصرية عام ٢٠٠٩ بأنها "علاقة تعاقدية طويلة الأجل بين الجهات الإدارية بالدولة والقطاع الخاص، من أجل قيام القطاع الخاص بتقديم خدمات أو تنفيذ مشروعات كانت أجهزة الدولة منوطة بتنفيذها، وذلك من دون الإخلال بدور الحكومة فى النهوض بالخدمات والمشروعات العامة والإشراف عليها، ولكن فقط من خلال نظام جديد للتعاقد وتقديم الخدمة وفى نهاية فترة التعاقد تؤول أصول البنية التحتية إلى ملكية الدولة وبذلك يزداد مخزون الأصول العامة".

كما عرفت بأنها "عقد طويل الأجل بين إحدى الجهات الحكومية وإتحاد أو إئتلاف تمثل القطاع الخاص، وذلك للعمل على توفير سلسلة من الخدمات الخاصة بمشروعات البنية الأساسية، أو على الأقل توفير التمويل اللازم لإقامة تلك المشروعات". (Boardman, A.t., 2016, P.2) (١)

#### ٢- أسباب ظهور إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بمصر:

يعتبر مشروع ميناء شرق بورسعيد لتداول الحاويات من أهم إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة المصرية، حيث أنشأ بنظام (B.O.T) فى مصر عام ١٩٩٩ وتأسست لذلك شركة قناة السويس لتداول الحاويات.

يرجع أسباب ظهور هذه الإتفاقيات فى مصر إلى عدة عوامل أهمها: (مخلوف، ٢٠٠١، ص٢٨) (١)

١. الإسراع فى تنفيذ المشروعات القومية الكبرى والتنمية العمرانية.
٢. تخفيف أعباء الإنفاق فى الموازنة العامة للدولة رغبة فى السيطرة على العجز بها كجزء من برنامج التصحيح الهيكلى.
٣. عدم كفاية العملات الحرة اللازمة للمكونات الأجنبية للمشروعات، وحرصاً على بناء إحتياطى النقد الأجنبى وعدم تناكله.
٤. الحاجة إلى إستكمال وتجديد شبكة البنية الأساسية الواردة فى خطط التنمية للإرتقاء بالخدمات الحيوية للمواطنين وتنشيط الإستثمار المحلى والأجنبى.
٥. التخفيف من الإقتراض الخارجى اللازم لتمويل مشروعات التنمية فى مجال البنية الأساسية.

ويضيف الباحث إلى ما سبق ذكره الحاجة إلى توزيع المخاطر الناجمة عن إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة بين أطراف عقد الشراكة وتحقيق قيمة أعلى للأموال المستثمرة في هذه المشروعات، بالإضافة إلى عدم الرضا عن نوعية الخدمات المقدمة بواسطة القطاع العام، وعدم كفاءته في صيانة وتشغيل المرافق العامة وأصولها بالدولة المصرية.

### ثانياً: أشكال إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة.

تتعدد أشكال إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة حسب المهام التي يمكن أن يتولاها القطاع الخاص بمصر، وتتمثل في الأنواع الآتية: (رزق، ٢٠١٧، ص ٩) (١٢)

#### ١- عقود الخدمة Servis Contracts:

حيث تتولى شركات القطاع الخاص بتقديم خدمة عامة مقابل مبالغ مالية تتقاضاها، مثل خدمات الصيانة والإصلاح، والإحلال والتجديد، وإجراء التحسينات لشبكات المياه والصرف الصحي وتتولى الدولة توفير رأس المال العامل بها وتحصل على إيراداتها وتحمل خسائرها، وهي تملك الأصول قانونياً وتراقب الخدمات.

#### ٢- عقود الإدارة Management Contracts:

حيث تقوم شركة القطاع الخاص بتشغيل مشروع البنية الأساسية وصيانته لمدة زمنية محددة تتراوح بين ٣ - ٥ سنوات أو تلتزم الدولة بسداد مقابل الإدارة للقطاع الخاص في شكل أتعاب محددة وثابتة أو في شكل نسبة متفق عليها من أرباح المشروع.

#### ٣- عقود الإيجار Leasing Contracts:

حيث يقوم القطاع الخاص بسداد مبلغ من المال للجهة الإدارية المتعاقدة مقابل حق خالص لتشغيل المرفق العام دون أى مسئولية عن تمويل إستثمارات المشروع مع تحمله كافة المخاطر التجارية وتستخدم هذه العقود في مجال الموانئ والصرف الصحي والمدارس.

#### ٤- عقود الإمتياز Concession Contracts:

وهي أكثر عقود الشراكة إنتشاراً، حيث يتعاقد القطاع الخاص مع الجهات الإدارية بالدولة على تمويل وإنشاء وتشغيل المشروع، وعند إنتهاء مدة التعاقد تؤول الأصول للجهة الإدارية المتعاقدة وتتراوح مدتها من ٢٥ إلى ٣٠ سنة، وقد تزداد حتى تصل إلى خمسين سنة، ومن أهم أنواع هذه العقود، عقود البناء - التملك - التشغيل - التحويل .. الخ. (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٥٩) (١٣)

ويرى الباحث أنه بعد صدور القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بتنظيم المشاركة مع القطاع الخاص، يمكن تقسيم إتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص إلى نوعين من الإتفاقيات الأول: إتفاقيات شراكة بين الجهة الإدارية بالدولة ومشروع القطاع الخاص لتنفيذ مشروع البنية الأساسية أو مرفق عام وتخضع وتؤسس وفقاً لقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، ويشرف على المشروع الجهة الإدارية المتعاقدة، ولا يخضع المشروع للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ وأغلب تلك المشروعات هي مشروعات إمتياز في صورة (B.O.T)، والثاني: إتفاقيات شراكة تتم بين إحدى الجهات الإدارية بالدولة وإحدى شركات القطاع الخاص لتنفيذ مشروع البنية الأساسية أو مرفق عام، والتي تخضع وتؤسس وفقاً لقانون تنظيم المشاركة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠، ويشرف على المشروع الجهة الإدارية المتعاقدة، ويستفيد المشروع من حوافز الإستثمار الواردة بقانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، وهي مشروعات عملاقة مثل مشروع العاصمة الإدارية الجديدة وتأخذ أسلوب التصميم والتمويل والبناء والتشغيل والتحويل (D.F.P.O.T).

### ثالثاً: أثر الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية على الأداء المالي للشركات.

تتمثل أثار الشراكة بين القطاع العام والخاص على الأداء المالي للشركات على النحو التالي:

١- توفير رأس مال القطاع الخاص وما يمتلكه من المعرفة والخبرة بمجال إدارة المشاريع التي يعتبر عنصر الوقت حاسماً فيها، يساعد على تقليص المدة الزمنية اللازمة لتنفيذها، وبالتالي تحسين موقف القطاع العام.

٢- تخفيف الضغط عن المالية العامة التي تعانيتها الحكومات، وخلق القيمة المضافة التي توفرها المرونة المالية، مع تحسين القدرة الإدارية للقطاع العام.

٣- إن ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص تحقق نتائج أفضل مما يستطيع أن يحقق كل فريق على حدة، يتم ذلك من خلال تأثير الشركاء على أهداف بعضهم البعض وقيمهم، عن طريق التفاوض والتوصل إلى معايير عمل أفضل، سيكون هناك من ناحية أخرى مجال لتوسيع الموارد المالية نتيجة تعاون الأطراف في ما بينها ونتيجة قدرة القطاع الخاص على تأمين التمويل اللازم للمشروعات.

٤- تعزيز مبادئ الإفصاح والمساءلة في كيفية إدارة الموارد. (جلس، ٢٠١٦، ص٩٦) (١٤)

٥- تبني مناهج عمل أكثر إستراتيجية من قبل الشركاء عبر تزويد أفكار إستراتيجية أفضل من قبل القطاع الخاص، وصياغة أفضل.

٦- إعطاء البعد الإقتصادي إهتماماً أوسع في السياسات ذات العلاقة، وإدارة المشاريع على أسس إقتصادية بما يحقق المكاسب الإجتماعية والإقتصادية، وصولاً إلى النمو في الناتج المحلي لتحقيق الإستقرار الإقتصادي والإجتماعي. (حسان، ٢٠١٦، ص٢٢) (١٥)

٧- التوصل إلى الحلول المرنة التي تستجيب للسياسات التنموية والتطويرية، حيث يسهل الشريك في القطاع العام الشأن القانوني، ويسعى الشريك الخاص إلى تأمين إنتاجية أعلى.

٨- إعطاء الشرعية والمصادقية للمشروع من خلال مشاركة القطاعين العام والخاص، وإيجاد الحلول للمشاكل الإقتصادية والتي بدورها تخلق الحوافز المستحدثة.

٩- خلق بيئة عمل ديناميكية للتغيير بحيث تسمح الشراكة للحكومات بتنفيذ التغيير من دون التأثير على أعمالها الحقيقية المتعلقة بتطوير السياسة الإجتماعية، والتوجه المستقبلي - حماية المستهلكين من إساءة إستعمال السلطة الإحتكارية للقطاعين.

١٠- فتح حيز إقتصادي لدخول الشركات الكبيرة والصغيرة والمتوسطة معاً إلى أسواق كانت مستبعدة منها، مما يؤدي إلى تأمين فرص عمل إضافية.

١١- تشجيع المنافسة وتحفز على الإبتكار، وتحسين أداء الخدمات العامة، ولكن من حيث مردود ذلك على التنمية بشكل عام، وعلاقة تلك الشراكة بتحسين الظروف العمرانية الملائمة للسكان.

**رابعاً: تقييم الأداء وإدارة المخاطر في مشروعات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.**

**١- تقييم الأداء في مشروعات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية:**

ويعنى تقييم الأداء في مشروعات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، قياس مدى الإلتزام بمجموعة من المبادئ والمعايير الأساسية التي أقرتها لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي، والمعتمدة ضمن الدليل التشريعي بشأن مشروعات الشراكة مع القطاع الخاص، وذلك بهدف تحقيق الشفافية والعدالة والإستدامة طويلة الأجل لمشاريع الشراكة، وإزالة كل القيود التي قد تعوق مشاركة القطاع الخاص. (باغ، ٢٠١٦، ص٢٠) (١٦)

ويمكن تقييم أداء الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من خلال المحاور التالية:

أ- الإقتصاد في التكاليف: حيث يمكن للجهات الإدارية تحقيق إقتصاد في التكلفة في مجالات إنشاء المشاريع وإستغلالها وصيانتها من خلال دمج التصميم والتركيب في نفس العقد.

ب- خلق فرص عمل وتحسين ظروف العمل: من خلال التعليم والتدريب مما يعمل على رفع إنتاجية العنصر البشري، وبالتالي تزايد رغبة القطاع الخاص في توظيف المزيد من العمل.

ج- تحقيق الكفاءة في إستخدام الموارد الإقتصادية: من خلال الكفاءة الإنتاجية (إنتاج السلع بأقل تكلفة) والكفاءة التوزيعية (إنتاج السلع بالموصفات والكميات التي يحتاجها المجتمع) والكفاءة الديناميكية (التطور التكنولوجي). (فؤاد، ٢٠١٦، ص٢٨) (١٧)

د- تحسين مستويات الخدمات العمومية: من خلال إدخال تقنيات جديدة تحسن من جودة الخدمة.

## ٢- إدارة المخاطر في مشروعات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية:

ويُعد مبدأ تقاسم المخاطر حجر الزاوية في عقود الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية حيث يقوم هذا المبدأ على إيجاد آلية متكاملة للتوازن العئدى، تقوم على تنظيم المخاطر التي تم تحديدها وتحليلها مسبقاً.

وتنقسم المخاطر إلى مخاطر خاصة بالدولة التي يقام عليها المشروع، ومخاطر تتعلق بالقطاع الخاص لشركة البنية الأساسية على النحو التالي:

### أ- مخاطر خاصة بدولة المشروع:

وهي تتعلق بإقتصاد الدولة، ومناخها السياسي، والقوانين، ونظم تحويل العملة، والنظم المحاسبية والضريبية، وتتمثل فيما يلي:

١- مخاطر سياسية: تتمثل في التغيير في نظام الحكم والتشريعات وأثر ذلك على تنفيذ أو توقف المشروع، وعدم قدرتها على تغطية إستثماراتها، مثل مخاطر تغيير النظام الضريبي، ومخاطر تغيير الرسوم الجمركية، ومخاطر التأميم، ومخاطر إلغاء عقد الشراكة. (Gawel,2017,PP3-28)<sup>(١٨)</sup>

٢- مخاطر تحويل الأرباح وتقلب سعر الصرف والفائدة: وترتبط بعملية تحويل عوائد المشروع للعملة الأجنبية، ومخاطر تقلب سعر الصرف، وأسعار الفائدة، وهي مخاطر تهدد المشروع من البداية لأن المستثمر يرغب في تحويل تلك العوائد للخارج لتسديد القروض الخارجية، وتحويل الأرباح للخارج. (Shekhawat,2015,PP26 – 27)<sup>(١٩)</sup>

٣- مخاطر قانونية: وترتبط بإلغاء القوانين السارية بالدول المقام عليها المشروع والتي تؤدي إلى إنهاء المشروع أو تعطله، خاصة إذا كانت تلك القوانين تتضمن حوافز المشروعات المشاركة أو إعفاءات خاصة.

ويرى الباحث أنه يمكن التغلب على أغلب هذه المخاطر من خلال تعهد الدولة منذ بداية إقامة إتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص، بإستمرار الحوافز والإعفاءات الممنوحة لها منذ بداية إنشائها وأن تلتزم الدولة بتحويل العملة عند أسعار صرف معينة لا تضر شركة القطاع الخاص، أو تعويضها عن خسائر فروق العملة الفعلية المحققة.

### ب- مخاطر خاصة بالقطاع الخاص لشركة البنية الأساسية:

وتتمثل مخاطر شركة البنية الأساسية فيما يلي: (صلاح، عبد الكريم، ٢٠١٥، ص ص ١٨٩ – ١٩٣)<sup>(٢٠)</sup>

١. مخاطر عدم قبول العطاء وخسارة نفقات الإعداد للعطاء.
٢. مخاطر إنخفاض حجم الطلب على خدمات المشروع.
٣. مخاطر تجاوز التكاليف نظراً لعدم إعداد دراسة جدوى جيدة أو تأخر التنفيذ.
٤. مخاطر تشريعية تتعلق بتغيير التشريعات الضريبة وإتفاقيات الشراكة.
٥. مخاطر التشغيل وتتمثل في إنخفاض العائد وزيادة التكاليف عما هو متوقع.
٦. مخاطر التوريد بعدم إنتظام التوريد مما يعوق عملية التنفيذ في الوقت المحدد.
٧. مخاطر الظروف الطارئة كالحرائق والفيضانات والثورات والحروب.

ويرى الباحث أنه للتغلب على هذه المخاطر يجب عدم الإنتقال إلى القطاع الخاص للشراكة مع القطاع العام إلا بعد وضع القواعد القانونية والتنظيمية اللازمة لإنجاح هذه المشاركة، كما يجب الإهتمام بتدريب المسؤولين بالجهات الإدارية بالدولة على نحو يضمن إعداد الدراسات اللازمة للمشروع بشكل فعال وفي أسرع وقت ممكن بقدر يضمن نجاح المفاوضات دون تفریط في حق الدولة للجمهور.

كما يرى الباحث أن وجود هذه المخاطر وتعددتها أدى إلى ظهور العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية لمشروعات البنية الأساسية خلال مراحل المشروع المختلفة، خاصة فيما يتعلق بأصول المشروع والإفصاح عنها بالقوائم المالية، وأثر التغيير في سعر الصرف، ونفقات الصيانة والإصلاح وتكاليف الإقتراض لمشروع البنية الأساسية وغيرها، مما يستدعي أن يتضمن قانون الإستثمار رقم

(٧٢) لسنة ٢٠١٧ المزيد من الحوافز والإعفاءات التى تتعلق بمشروعات البنية الأساسية القائمة على نظام المشاركة مع القطاع الخاص، لزيادة جذب القطاع الخاص نحو الإستثمار فى الدولة مع القطاع العام.

### ٣- متطلبات إدارة المخاطر فى مشروعات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية:

وتتمثل متطلبات إدارة المخاطر فى مشروعات الشراكة فيما يلى: (فؤاد، ٢٠١٦، ص ٩٧) (٢١)

أ- إصلاح وتطوير الإطار التشريعى: من خلال إصدار قانون موحد لتنظيم الشراكة، وتحديد السلطات المركزية والمحلية التى يحق لها التعاقد، والجهات التى تختص بإصدار التراخيص.

ب- إصلاح وتطوير الهيكل المؤسسى: من خلال إنشاء جهاز متخصص على المستوى المركزى يقوم بتنظيم الشراكة مع القطاع الخاص، ويقوم بتحديد الآليات والكوادر الفنية والمالية والإدارية لتنظيم الإستثمار، ويعمل على دعم وترويج الإستثمار الخاص فى هذه المشروعات.

ج- نشر الوعي العام بأهمية الشراكة مع القطاع الخاص: حيث أن تعبئة الرأى العام لمساندة برنامج الشراكة تعد شرطاً أساسياً وجوهرياً لنجاح هذه الشراكة فى الدول النامية.

### ٤- التداخل بين تقييم الأداء وإدارة المخاطر فى الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية:

حيث أن من أبرز العناصر التى تقف وراء تبنى أسلوب الشراكة والتى تعكس التداخل بين تقييم الأداء وإدارة المخاطر فى الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، تتمثل فى الآتى:

أ- التنفيذ الأكثر كفاءة: من خلال الجمع بين الأنشطة المختلفة مثل التصميم والإنشاء من خلال المرونة فى التعاقد والشراء، والإعتماد الأسرع للتمويل والكفاءة الأكثر فى عملية إتخاذ القرار.

ب- تحقيق فوائد إقتصادية: حيث أن الإندماج المتزايد للجهات الإدارية فى الشراكات يساعد على تحفيز القطاع الخاص للمساهمة فى التنمية الإقتصادية بأكثر فاعلية.

ج- تكثيف فرص العمل التجارى: حيث توفر مشاريع الشراكة فرص عمل تجارية أكبر للشريك الخاص، مما يسمح بالإبداع وتنويع أنشطته.

د- تقليل الإنفاق الحكومى: وتخفيف الضغط على مستوى الميزانية العامة للدولة.

ويرى الباحث أن هذه العناصر تركز على فكرة إقتسام المخاطر، حيث تتمثل المخاطر فى تجاوز التكاليف، أو صعوبة الإلتزام بالتشريعات الخاصة بالبنية وغيرها، أوفى خطورة عدم كفاية الإيرادات لتغطية أعباء الإستغلال مما يجعل من الضرورى تمكين الجهات الإدارية من إقتسام المخاطر مع شريك خاص، مما يؤكد على التداخل بين تقييم الأداء وإدارة المخاطر فى الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

### خامساً: الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية وتعزيز المسئولية الإجتماعية للشركات.

حيث أن الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية عبارة عن عقد أخلاقى طوعى تتحقق فيه المنفعة المتبادلة، ويبرم هذا العقد بين الشركة (المالكون، المديرون، العاملون) والمجتمع (المستهلكون، الموردون، المجتمع المحلى، المنافسون، البيئة، الحكومة) الذى تعمل فيه بكافة عناصره، حيث يتم بموجب هذا العقد القيام بواجبات كلاً من الطرفين للوصول إلى الصالح العام وتحقيق التنمية لكليهما. (حلس، ٢٠١٦، ص ٢٥) (٢٢)

مما يجعل من المسئولية الإجتماعية نوعاً من الإلتزام الأخلاقى تلتزم به مؤسسات القطاع الخاص فى ممارسة نشاطها مع التأكيد على احترام المعايير الإجتماعية والبيئية لبيئتها الداخلية والخارجية، للمساهمة فى تحقيق أداء أفضل وتحقيق هدفها المتمثل فى الإستدامة الإقتصادية بالتوازن مع الهدف الربحى. (تومى، ٢٠١٧، ص ٣٦) (٢٣)

وتتمثل أهم أسباب الإهتمام بالشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية لتعزيز المسئولية الإجتماعية فى الآتى: (حسان، ٢٠١٦، ص ١٠٥) (٢٤)

١- معالجة الآثار السلبية للممارسات الاقتصادية الخاطئة: والتي تتمثل في عدم تحقيق العدالة الاجتماعية، ومحدودية قدرة الدولة على تحسين المستوى المعيشى للأفراد، وتزايد حدة الأزمات المالية بسبب تحرير الأسواق العالمية النقدية.

٢- تبنى المسؤولية الاجتماعية بهدف تحقيق المكاسب: مثل تسهيل الحصول على الائتمان، وإسقاط الكفاءات البشرية وبناء علاقات قوية مع الحكومات، ورفع قدرة المؤسسات على التعلم والإبتكار.

ويرى الباحث أن تعزيز المسؤولية الاجتماعية لشركات القطاع الخاص يحقق شراكة حقيقية بين القطاع الخاص والجهات الإدارية تحت مظلة قانونية، على أن إلزام كل طرف بالدور المسند إليه حيث يتمثل دور الجهات الإدارية في منح الحوافز المعنوية لشركات القطاع الخاص لتشجيعها على المشاركة في برامج المسؤولية الاجتماعية، وتوفير المناخ الملائم لممارسة نشاطها ومواجهة تحديات المنافسة الدولية، ويتمثل دور شركات القطاع الخاص في المساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية، ومحاربة البطالة وتطوير ثقافة المؤسسة الاجتماعية والمتمثلة في المساهمة الفعلية في التنمية المستدامة، مع ضرورة إلزام شركات القطاع الخاص بالقواعد الأخلاقية التي تحددها مجالس الإدارات بهذه الشركات.

وبعد أن تناول الباحث في هذا المبحث الإطار الفكرى لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من حيث مفهومها وأشكالها وأثرها على الأداء المالى والمسؤولية الاجتماعية للشركات يتناول فى المبحث التالى بالدراسة والتحليل لأهم المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

## المبحث الثالث

### دراسة تحليلية للمشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية

تمهيد:

لقد أسفر التطبيق العملي لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة إلى ظهور العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية المرتبطة بقياس الدخل الخاضع للضريبة لمشروعات القطاع الخاص المشاركة في الإتفاقيات نتيجة إغفال البعد المحاسبى لتلك الإتفاقيات والخلافات الناشئة عن غموض بعض نصوص أحكام الضريبة والمرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي لأرباح الأشخاص الاعتبارية لشركة المشروع بما لا يتلائم مع المستجدات التي طرأت على ظروفنا الإقتصادية والإجتماعية والسياسية.

ويتناول الباحث في هذا المبحث المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة والمتمثلة فى الآتى:

**أولاً:** مشكلات الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية لشركة المشروع.

**ثانياً:** مشكلة إحتساب إهلاك أصول إتفاقية الشراكة، وتحديد القيمة العادلة لها بالجهة الإدارية.

**ثالثاً:** مشكلة الإيرادات الخاضعة للضريبة لشركة المشروع، وأسس تحديد نصيب الجهة الإدارية منها.

**رابعاً:** مشكلة الإستهلاك المالى لشركة المشروع.

**خامساً:** مشكلة التعارض بين نصوص القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

**سادساً:** مشكلة التغير فى أسعار صرف العملات الأجنبية بشركة المشروع.

**سابعاً:** مشكلة معالجة العوائد المدينة فى الضريبة على أرباح شركة المشروع.

**ثامناً:** مشكلة معالجة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة الخاصة بشركة المشروع.

**تاسعاً:** مشكلة الحوافز والإعفاءات الضريبية الممنوحة لشركة المشروع.

ويقوم الباحث بعرض هذه المشكلات بشئ من التفصيل كما يلى:

**أولاً:** مشكلة الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية لشركة المشروع.

اختلفت الآراء حول الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة لدى شركة المشروع، ويرى البعض إدراجها ضمن القوائم المالية إستناداً إلى المفهوم الإقتصادى الأصل والذى يركز على مقدرة الأصل على إدراج الخدمات النقدية المستقبلية أو القابلة للتحويل إلى نقد، بينما يرى البعض الأخر الإكتفاء بالإشارة إليها ضمن ملحقات الميزانية باعتبارها أصول ليست مملوكة لشركة المشروع وأن ملكيتها من حق الجهة الإدارية مانحة الإمتياز.

كما اختلفت الآراء حول توقيت الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة والإلتزام الناشئ عنها بالقوائم المالية بالجهة الإدارية، فبينما يرى البعض عدم الإفصاح عنها والإلتزام الناشئ عنها منذ بداية العقد وقبل إنتقال ملكية الأصول للجهة الإدارية، يرى البعض الأخر ضرورة الإفصاح عنها والإلتزام الناشئ عنها فى القوائم المالية للجهة الإدارية منذ بداية العقد أسوة بما هو متبع بحسابات شركة المشروع. (طرابية، ٢٠٠٨، ص ٢٤) (٢٥)

**ثانياً:** مشكلة إحتساب إهلاك أصول إتفاقية الشراكة، وتحديد القيمة العادلة لها بالجهة الإدارية.

تتمثل مشكلة إحتساب إهلاك أصول إتفاقية الشراكة فى مشكلة المدة التى يحسب عليها إهلاك أصول إتفاقية الشراكة، فبينما تحسب الجهة الإدارية مانحة الإمتياز إهلاك أصول المشروع على مدة العقد، تحسب شركة المشروع الحاصلة على الإمتياز الإهلاك على أساس العمر الإنتاجي

للأصل الذى يكون أطول من مدة العقد لبعض الأصول، وبالتالي يتم توزيع أقساط الإهلاك على فترة أطول من مدة العقد، مما يترتب عليه عدم تحمل قائمة دخل شركة المشروع بكامل إهلاك أصولها، وبالتالي زيادة أرباح التشغيل خلال مدة العقد.

وقد يكون أعمار بعض أصول شركة المشروع أقل من مدة العقد، كما فى حالة المطارات المقامة بنظام (B.O.T)، وبالتالي يتم الإستفادة من جميع الأصول الخاصة بالمطار خلال العمر الإنتاجى لها، وبالتالي يصير المطار عديم الجدوى عندما ينتقل للجهة الإدارية.

كما تظهر مشكلة القيمة العادلة التى يتم على أساسها نقل أصول الإتفاقية للجهة الإدارية بعد إنتهاء مدة الإتفاقية، فهل يتم نقلها وفقاً للطرق الآتية لتحديد قيم الأصل، وهى طريقة القيمة السوقية، أم طريقة صافى القيمة الحالية، أم بطريقة إعادة التقدير، أم بطريقة التكلفة التاريخية (الدفترية).

### **ثالثاً: مشكلة الإيرادات الخاضعة للضريبة لشركة المشروع، وأسس تحديد نصيب الجهة الإدارية منها.**

بفرض أن نسبة مشاركة القطاع الخاص فى إتفاقية الشراكة مع الجهة الإدارية ٨٠% فهل تفرض الضريبة على الإيرادات بنسبة ٨٠% فقط أم ١٠٠%؟ بإعتبار أن الواقعة الناشئة للضريبة هى تحقيق الشركة لأرباح سنوية من العقد قبل توزيعها وليس بعد التوزيع.

كما تنص المادة (٣٤) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ بشأن تنظيم مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة<sup>(٢٦)</sup> بأنه "يجب أن يتضمن عقد المشاركة بصفة خاصة تحديد أسس توزيع المخاطر المرتبطة بتعديل القوانين أو بالحادث المفاجئ أو بالقوة القاهرة أو بإكتشاف الآثار والتعويضات المقررة"، وهنا يثار تساؤل عن كيفية المعاملة الضريبية للتعويضات المقررة للشركة فى مثل هذه الحالات، هل تدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة فى سنة إستحقاقها أم لا تخضع للضريبة. (عبد السلام، ٢٠١٨، ص ١٦٨) (٢٧)

كما تثار تحديد نصيب الجهة الإدارية من إيرادات تشغيل مشروعات إتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص، هل تحدد على أساس نسبة من قيمة العقد، أم نسبة من إيرادات تشغيل المشروع، أم بمبلغ سنوى يتفق عليه مع شركة المشروع للقطاع الخاص؟.

### **رابعاً: مشكلة الإستهلاك المالى لشركة المشروع.**

حيث يقصد بالإستهلاك المالى قيام شركة المشروع يخصم جزء من أرباحها لتسديد جزء من رأسمالها الممثل فى أسهم وسندات، فبالرغم من أن قوانين الضرائب السابقة نصت على عدم خضوع الإستهلاك المالى لشركة المشروع للضريبة نجد أن قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حتى عام ٢٠١٨ لم يتطرق للمعاملة الضريبية للإستهلاك المالى لأسهم رأس مال شركة المشروع، مما يثير تساؤل حول كيفية المعالجة الضريبية للإستهلاك المالى لشركة المشروع.

### **خامساً: مشكلة التعارض بين نصوص القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ وقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.**

نصت المادة (١١) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ الخاص بتنظيم مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة بأنه "لا يجوز الحجز أو إتخاذ أية إجراءات تنفيذ على المنشآت والأدوات والآلات والمهمات المخصصة لتنفيذ عقد المشاركة وتشغيل المشروع أو إستغلاله"، وبالتالي كيف للجهة الإدارية إستيفاء ما قد يكون مستحقاً للبنوك والجهات الأخرى من قروض على هذه الشراكات ومستحقات ضريبية خاصة فى حالة ما إذا توقفت عن العمل أو ترك مساهمها البلاد كما حدث فى الشركات التى تم بيعها للقطاع الخاص فى إطار برنامج الخصخصة. (عبد السلام، ٢٠١٨، ص ١٦٧) (٢٨)

كما أن المادة الثانية من نفس القانون حددت مدة عقد الشراكة بحيث لا يقل عن خمس سنوات ولايزيد عن ثلاثين سنة من تاريخ إكتمال أعمال البناء والتجهيز أو إتمام أعمال التطوير، وهنا يثار تساؤل حول مدى جواز ترحيل خسائر المشروع بعد إنتهاء مدة عقد الشراكة، فى حالة إستمرار تشغيله لصالح الجهة الإدارية، فبفرض أن هنالك عقد شراكة لمدة خمس سنوات، وحقت شركة

المشروع خسارة في العام الثالث أو الرابع، وأن قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته سمح بترحيل الخسائر للأمام لمدة خمس سنوات حد أقصى، فما هو الموقف بعد العام الخامس؟ هل تخصم الخسائر كلها في نهاية عقد الشراكة ويتم ترحيل الخسائر للخلف للتسوية النهائية للعقد؟ أم يسقط حق الشركة في ترحيل الخسائر أكثر من مدة العقد؟ أم وفقاً لمعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل رقم (١٢) يؤخذ بنظام الضريبة المؤجلة والإلتزامات الضريبية؟

#### سادساً: مشكلة التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية بشركة المشروع.

تؤثر التقلبات في أسعار صرف العملات الأجنبية بشكل كبير على كافة مناحي الحياة الاقتصادية بشكل عام، وعلى مشروعات المشاركة في مجال البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة على نحو خاص، وذلك لحساسية خدماتها التي تقدمها لجمهور المنتفعين تجاه أسعارها ومع زيادة حدة التقلبات في أسعار الصرف فقد تضطر مشروعات المشاركة أن تتفاوض مع الجهة الإدارية لتغيير أسعار خدماتها أو تتوقف أو تتعطل عن إستكمالها أو تطويرها، نظراً لإعتمادها - في أغلب الأحوال - على إستيراد العديد من أصولها الضخمة والمتطورة من الخارج، كما في حالة إنشاء محطات الكهرباء والصرف الصحي، ومن ثم تتعرض لمشكلة التقلبات غير العادية في أسعار الصرف للعملات الأجنبية. (رزق، ٢٠١٧، ص ٢٤) (٢٩)

وبالتالي يترتب على ذلك فروق عملة كبيرة يتم الإعتراف بها محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١٣) المعدل في عام ٢٠١٥، بينما لا يتم الإعتراف بها ضريبياً، وتلك المشكلة تقابل شركة المشروع سواء خلال فترة إنشائها أو في مرحلة التشغيل أو حتى عندما تؤول ملكيتها للجهة الإدارية، وهي ناتجة عن توقيت الإعتراف ضريبياً بنتائج التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية خلال مدة الإتفاقية، أو ترجمة أرصدة القروض المتبقية من العملات الأجنبية في نهاية عمر المشروع وعند إنتقاله للجهة الإدارية.

#### سابعاً: مشكلة معالجة العوائد المدينة في الضريبة على أرباح شركة المشروع.

تنص المادة (٥٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بأن "تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها وتشمل المبالغ الآتية (العوائد - الإتاوات...، كما يعفى من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر، كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض ثلاث سنوات على الأقل" وبذلك يتضح ما يلي :

أ- أن الإعفاء المطلق للقروض من الخارج بالنسبة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة، والإعفاء للقروض التي لا تقل مدتها عن ثلاث سنوات بالنسبة لشركات القطاع العام والخاص والتي منها شركة المشروع لتمويل إقتناء أصل ثابت أو شراء مستلزمات ومدخلات إنتاجية ضرورية، وعدم وجود إعفاءات مماثلة للإقتراض من البنوك المحلية يعطى ميزة تنافسية للبنوك الأجنبية على البنوك المحلية ويؤثر على حجم الإقتراض من البنوك المحلية.

ب- في حالة قيام شركة المشروع بالحصول على قرض من الخارج من خلال عقد قرض مدته أكثر من ثلاث سنوات وقامت الشركة في السنة الثانية بسداد القرض بالكامل فهل يخضع القرض لحكم المادة (٥٦) بالخصم من المنبع؟ وفي حالة خضوعه هل يخضع العوائد المسددة خلال السنة الأولى أم يتم الخضوع إعتباراً من السنة التالية لسداد القرض؟ وما الحل في حالة زيادة مبلغ القرض في السنة الثانية مثلاً فهل تعد الزيادة قرصاً جديداً أم يتم إحتسابه ضمن مدة القرض الأصلي؟ وما مدى إستفادة تلك الزيادة من الإعفاء من الخصم من المنبع على الفوائد المسددة. (لطفى، ٢٠٠٧، ص ٩٩) (٣٠)

#### ثامناً: مشكلة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة الخاصة بشركة المشروع.

حيث تقوم شركة المشروع بالإتفاق على تكاليف البحوث والتطوير والصيانة لتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها للمواطنين، مما يجعل شركة المشروع أكثر قدرة على الوفاء بالمواصفات

الفنية للمشروع، وبتكلفة أقل، وفي وقت أسرع وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، وتلعب المعاملة الضريبية لهذه التكاليف دوراً هاماً في التشجيع على الإستثمار في أنشطة البحوث والتطوير والصيانة، حيث لم يتناول القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشكل صريح أو خاص كيفية المعاملة الضريبية لها، فهل تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في سنة إستحقاقها، أم يتم إضافتها إلى تكلفة الأصول المرتبطة بها وتستهلك سنوياً على العمر الإنتاجي لهذه الأصول؟.

### تاسعاً: مشكلة الحوافز والإعفاءات الضريبية الممنوحة لشركة المشروع.

الغى قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ العديد من الحوافز والإعفاءات التي كانت ممنوحة لمشروعات المشاركة في مجال البنية الأساسية في ظل قانون ضمانات وحوافز الإستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧، منح حوافز جديدة تمثلت في الآتي: (قانون الإستثمار، ٢٠١٧) (٣١)

أ- منح نظام الخصم الضريبي من الأرباح الخاضعة للضريبة وذلك بخصم نسبة ٥٠% من التكاليف الإستثمارية للقطاع (أ) ويشمل المناطق الجغرافية الأكثر إحتياجاً للتنمية طبقاً للخريطة الجغرافية الإستثمارية وخصم نسبة ٣٠% من التكاليف الإستثمارية للقطاع (ب) ويشمل باقى أنحاء الجمهورية.

ب- منح حوافز إضافية جديدة للمشروعات مثل السماح بإنشاء منافذ جمركية للصادرات والواردات الخاصة بالمشروع، وتحمل الدولة لقيمة ما يتكلفه المستثمر لتوصيل مرافق عامة وتحمل تكلفة تدريب العاملين وتخصيص أراضي بالمجان لبعض الأنشطة الإستراتيجية، ومنح القانون تسهيل إجراءات إنشاء وتشغيل وإدارة مشروعات المشاركة في مجال البنية الأساسية.

ج- خصص العقارات اللازمة لمشروعات البنية الأساسية بأحد الصور الآتية: البيع، الإيجار الإيجار المنتهى بالتملك، الترخيص بالانتفاع ويكون ذلك بناء على طلب المستثمر، بدلاً من توفيرها بالمجان وفقاً للقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧.

والواقع أن هذه الحوافز الجديدة حوافز شكلية غير حقيقية لن تستفيد بها شركات المشروع لإرتباطها بشروط لا تنطبق على هذه الشركات القائمة على نظام المشاركة مع القطاع الخاص.

وبعد أن تناول الباحث المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بالدولة المصرية في هذا المبحث، يقوم الباحث بعرض أهداف ومفاهيم وفروض ومعايير الإطار المقترح لعلاج هذه المشكلات في المبحث التالي.

## المبحث الرابع

### الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لاتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية

#### تمهيد:

يتناول الباحث في هذا المبحث بعض العناصر المقترحة لعلاج المشكلات التي تعترض المحاسبة الضريبية السليمة لعقود إتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، وذلك من خلال إقتراح إطاراً يتضمن مجموعة من المفاهيم والفروض المعايير والركائز اللازمة لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لاتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية على النحو التالي:

#### أولاً: أهداف الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لاتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

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

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

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

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

#### ثانياً: مفاهيم الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لاتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

أدت الطبيعة الخاصة لاتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية إلى وجود مفاهيم خاصة لتلك العقود تتمثل في الآتي:

##### ١- شركة المشروع:

هي شركة المساهمة المصرية التي يؤسسها المستثمر ويكون غرضها الوحيد تنفيذ عقد المشاركة وتعتبر الشركة الطرف الثاني في عقود إتفاقية الشراكة مع الجهات الإدارية.

##### ٢- الجهات الإدارية:

عرفها القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ الخاص بتنظيم مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة، في مادته الأولى "بأنها الوزارات والأجهزة ذات الموازنة الخاصة والهيئات العامة والخدمية والإقتصادية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة التي يُصدر بتحديداتها قرار من رئيس مجلس الوزراء".

##### ٣- عقد الشراكة (المشاركة):

هو عقد تبرمه الجهة الإدارية مع شركة المشروع وتعهد إليها بمقتضاه بالقيام بكل أو بعض الأعمال المنصوص عليها في المادة (٢) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠.

#### ٤- البنية الأساسية:

هي مجموع الخدمات التي تتولى الدولة تقديمها للمواطنين مثل جمع النفايات، وتقديم خدمات النقل العاملة، وتشكل البنية الأساسية من الطرق والجسور والسدود والمطارات والموانئ والسكك الحديدية ومحطات مياه الشرب ومحطات توليد الكهرباء وشركات الغاز الطبيعي والصرف الصحي والإتصالات ومرافقها. (عقل، ٢٠١٠، ص ٤٥٥) (٣٢)

#### ٥- القيمة العادلة لأصول إتفاقية الشراكة:

هي القيمة التي ستنتقل بها أصول إتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من حيابة شركة المشروع إلى حيابة الجهة الإدارية بعد إنتهاء المدة القانونية لإتفاقية الشراكة.

#### ٦- الإمتياز:

هو عقد إدارى تبرمه الجهة الإدارية لإحدى الشركات لإنشاء وإستغلال مرفق عام، وذلك وفقاً لشروط معينة ولمدة معينة يعود بعدها المرفق إلى الدولة فى حالة صالحة لإستمرار تشغيله.

**ثالثاً: مبادئ الإطار المقترح للمحاسبة عن إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.**

تخضع الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية لعدة مبادئ أساسية تحكمها فى الأتى:

#### ١- مبدأ العلانية والشفافية:

حيث يجب أن تتم عملية إختيار الشريك الخاص فى عقود الشراكة بشكل علنى وشفاف تحقيقاً لمعايير العدالة والمساواة، من خلال الإعلان عن المشروع وتفاصيله بشكل واضح بوسائل الإعلام المختلفة ومن خلال مناقصة عامة لتحقيق المصلحة العامة فى عملية الإختيار.

#### ٢- مبدأ المساواة وتكافؤ الفرص:

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

#### ٣- مبدأ التفاوض التنافسى:

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

#### ٤- مبدأ توزيع المخاطر:

يتقسيم 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.

**رابعاً: فروض الإطار المقترح للمحاسبة عن مشروعات إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.**

تتمثل فروض الإطار المقترح للمحاسبة عن مشروعات إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية فى الأتى:

#### ١- فروض الوحدة المحاسبية:

ويشمل إدراج أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية لشركة المشروع لكونها أصول موجودة بالشركة بغض النظر عن ملكيتها، مثلها فى ذلك مثل الأصول البشرية والأصول المستأجرة بالشركة. (طرابية، ٢٠٠٨، ص ٨٠) (٣٣)

#### ٢- فرض إستمرارية الوحدة المحاسبية:

حيث أن المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية أنشأت

لتستمر ولا تعتبر عملية نقل ملكية الأصول فى نهاية مدة العقد من شركة المشروع إلى الجهة الإدارية نقطة توقف تتطلب إعادة تقييم الأصول.

### ٣- فرض القياس النقدي:

وينشأ من خلال دفع مقابل نقدي للأصول المستخدمة فى عقود إتفاقية الشراكة يجعلها صالحة للإستخدام، ويتم تحديد قيمتها فى عقود الإتفاقية، كما يتم تحديد الإستفادة الفترية من خدمات الأصل المجمعمة عن طريق الإهلاك ويتم تقييمه أيضاً بالنقود.

### ٤- فرض الموضوعية فى القياس:

حيث أن إدراج أصول عقود إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية لكلاً من شركة المشروع والجهة الإدارية مانحة الإمتياز، يعتبر أمر موضوعى حتى تكون القوائم المالية واقعية وتفصح عن كافة الأحداث المالية بشركة المشروع والجهة الإدارية مانحة الإمتياز.

### خامساً: معايير الإطار المقترح للمحاسبة عن مشروعات إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

يعقد الإطار المقترح للمحاسبة عن مشروعات إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية على مجموعة من المعايير المحاسبية المتعارف عليها والتي تتفق مع طبيعة هذه الإتفاقيات على النحو التالى:

#### ١- معيار الإفصاح:

حيث تتطلب المحاسبة عن مشروعات إتفاقية الشراكة ضرورة الإفصاح عن قيمة أصول المشروع خلال مدة العقد بالقوائم المالية لشركة المشروع والجهة الإدارية لتوفير المعلومات اللازمة لمستخدمى القوائم المنشورة لإتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

#### ٢- معيار القابلية للتطبيق:

حيث أن معالجة أصول مشروعات إتفاقية الشراكة فى دفاتر كلاً من شركة المشروع والجهة الإدارية مانحة الإمتياز، لا تتطلب عمليات حسابية طويلة ومعقدة لتطبيقها بل تخضع للأسس المحاسبية المتعارف عليها للقياس.

#### ٣- معيار الإستفادة:

حيث أن المحاسبة عن المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من شأنها توفير البيانات المحاسبية التى تفيد كافة أطراف الإتفاقية مثل المساهمين، شركة المشروع، مؤسسات التمويل، الموردين، المقاولين....إلخ.

#### ٤- معيار البساطة والوضوح:

ويتحقق هذا المعيار من خلال إستخدام المحاسب المتخصص لبيانات بدلالات بنود القوائم المالية المتعلقة بمشروعات إتفاقية الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، حتى تستطيع الأطراف الخارجية فهم هذه القوائم المالية لإستخراج النسب والمؤشرات التى تمكنهم من إتخاذ قراراتهم الإستثمارية.

### سادساً: ركائز الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

تتمثل ركائز الإطار المقترح فى مجموعة من العناصر الأساسية التى تساهم فى علاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة والتى يمكن حصرها كالتالى:

#### ١- مقترحات محاسبية وتشريعية لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية:

حيث تناول الباحث بالدراسة والتحليل للمشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، ويعرض الباحث فيما يلى بعض المقترحات المحاسبية والضريبية لعلاج هذه المشكلات.

- أ- **مشكلة الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية لشركة المشروع.**  
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 ومعيار 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. (الغنام، ١٩٩٨، ص٧٥) (٣٤)
- 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.
- ب- **مشكلة إحتساب 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 إحتساب 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.
- ج- **مشكلة الإيرادات الخاضعة للضريبة لشركة المشروع، وأسس تحديد نصيب الجهة الإدارية منها:**  
تحدد إيرادات شركة المشروع حسب نسبة مشاركتها مع القطاع الخاص وفي حدود هذه النسبة، على أن يتم قياسها بالقيمة العادلة لمقابل الخدمة المستلم وفق معيار المحاسبة المصري رقم (١١)، ومعاملتها ضريبياً بنفس المعالجة المحاسبية التي وردت بملحق المعيار بشأن رسوم الإمتياز. (وزارة الإستثمار، ٢٠١٥) (٣٥)
- كما تدخل التعويضات التي تحصل عليها شركة المشروع وفقاً لنص المادة (٣٤) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة وبما يتفق مع النص.
- كما يقترح الباحث تحديد نصيب الجهة الإدارية على أساس نسبة من إيرادات تشغيل المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقية الشراكة مع القطاع الخاص، لوجود علاقة مباشرة بين تحديد نصيب الجهة الإدارية وبين إيرادات التشغيل لإرتباطهما ببعضاً البعض وهبوطاً، بالإضافة لتوخي الدقة في تحديد نصيب الجهة الإدارية وعدم الإعتماد على التقدير الشخصي لها، مع ضرورة تعيين مراقب من قبل الجهة الإدارية أو أكثر لدى شركة المشروع لمراقبة تسجيل وإثبات إيرادات التشغيل بشركة المشروع.
- د- **مشكلة الإستهلاك 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 الإعتباري المقيم وغير المقيم، بما في ذلك أرباح الأشخاص الإعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية، ويكون سعر الضريبة على التوزيعات (٥%)..."
- بتحليل نص هذه المادة نجد أن المشرع الضريبي أخضع توزيعات أرباح الأشخاص الإعتبارية لضريبة التوزيعات، أي أنه أقتصر في الخضوع للضريبة على الأرباح الموزعة وما دون ذلك غير خاضع للضريبة، وبالتالي فإن الإستهلاك المالي غير خاضع للضريبة طالما أنه رد لرأس المال إلا إذا كان يتضمن توزيع للربح.

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

هـ مشكلة التعارض بين نصوص القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥:

لأبد من مراعاة توحيد نصوص القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ والخاص بتنظيم مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة، وقانون الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، فيما يتعلق بإجراءات الحجز على المنشآت والأدوات والآلات والمهمات المخصصة لتنفيذ عقد المشاركة لأداء المستحقات للجهات الخارجية، والسماح بترحيل الخسائر المرحلة لسنوات قادمة، حتى لو إنتقلت مشروعات إتفاقية الشراكة للجهات الإدارية، مما يرفع من قيمة هذه المشروعات لمواجهة التحديات التى تقابلها فى حالة إنتقالها خاسرة للجهات الإدارية، مما يستوجب نص خاص بذلك لهذه المشروعات فى قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

و- مشكلة التغير فى أسعار صرف العملات بشركة المشروع:

يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات فى 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 التى حدثت فيها، فتعالج إذا كانت مدينة كتكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، وإذا كانت دائنة تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ز- مشكلة العوائد المدينة والضريبة على أرباح شركة المشروع:

ضرورة إصدار تعديل فى اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أو إصدار قرار وزارى يتعامل مع مشكلة القروض الخارجية، كما يمكن الإستعانة بالتشريعات المقارنة فى معالجة العوائد المدينة كما يلى:

(١) فى حالة عوائد القروض المستخدمة فى النشاط لأغراض التشغيل أو الإدارة يتم إعتداد هذه العوائد بما لا يجاوز نسبة محددة من صافى الربح السنوى الخاضع للضريبة لأرباح شركة المشروع، ولتكن ١٥% أو ٢٠% كما هو الحال فى معالجة التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية.

(٢) فى حالة العوائد المستخدمة فى النشاط لأغراض الإستثمار فى تكوينات رأسمالية إنتاجية لشركة المشروع، فيتم إعتادها بالكامل كتكاليف واجبة الخصم لتفعيل وتشجيع الإستثمار فى مصر.

ح- مشكلة معالجة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة الخاصة بشركة المشروع:

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

حيث يسمح قانون الإيرادات الداخلية الأمريكى 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 الأمريكى "سياسة الإئتمان الضريبي" بالسماح بإجراء خصومات ضريبية فى 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 التى أنفقت فيها. (Richardson,2012,P38) (٣٦)

٢- منح حوافز وإعفاءات ضريبية لشركة المشروع.

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

- (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) إعفاء شركة المشروع من الضرائب على الأرباح لمدة الخمس سنوات الأولى، مع إعفاء ٣٠% من الأرباح الخاضعة للضريبة في الخمس سنوات التالية، كما هو متبع في التشريع الهندي أيضاً. (محمود، ٢٠١٦، ص ١٢٠) (٣٧)
- (٥) ترحيل خسائر شركة المشروع إلى الأمام لفترة تمتد من خمس إلى عشر سنوات.
- (٦) 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 والصرف الصحي... الخ. (عثمان، عشاوي، ٢٠٠٧، ص ٢١٠) (٣٨)
- (٧) تخفيض الضريبة المستقطعة على توزيعات الأرباح المدفوعة للمساهمين الأجانب من ٢٠% إلى ١٠% كما في التشريع الأندونيسي. (محمود، ٢٠١٦، ص ١٢١) (٣٩)
- (٨) إحتساب معدل الإهلاك المعجل للأصول الثابتة لشركة المشروع ضعف المعدل الطبيعي، مما يشجعها على إستبدال أصولها وشراء أصول إنتاجية حديثة.

### ٣- تطبيق برامج فعال للفحص الضريبي.

حيث أن إستخدام برامج فعالة للفحص تقلل من حالات التهرب الضريبي بإستخدام اساليب المحاسبة الإحتيالية، من خلال توفير قوة بشرية جادة متميزة في العمل بمصالح الضرائب المختلفة مع رفع كفاءة التأهيل العلمي والعملى لهم، وتزويدهم بالمعلومات الفنية عن كافة الأنشطة بما فيها إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية عن طريق الدورات التدريبية الجادة والمستمرة، وتحديد حالات الفحص وفقاً لمعايير موضوعية مع التركيز على حالات عالية المخاطر.

تحديد نظم الإدارة اللازمة لضبط برنامج الفحص من حيث تحديد أهدافه، والمعايير الزمنية له ومراجعة جودة الأداء أول بأول، مع إستخدام أساليب فحص متطورة بجانب هذه البرامج مثل إستخدام أسلوب تحليل المخاطر، وأسلوب الفحص بواسطة النظراء، وأسلوب الفحص المقارن. (الهورى، ٢٠١٧، ص ٩٠١) (٤٠)

### ٤- 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 وأتعابه 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 مع ضرورة إجتياز المحاسبين القانونيين لبرامج تأهيلية بشكل مستمر للتعرف على الإصدارات الجديدة من قبل المنظمات العلمية والمهنية بشأن الخدمات الضريبية. (ذكى، ٢٠٠٣، ص ٤٢٥) (٤١)

### ٥- إصدار كتب دورية وتعليمات تنفيذية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية

يسترشد بها مأموري الضرائب عند المحاسبة الضريبية لعقود إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بصفة مستمرة لمواجهة التطورات الإقتصادية المعاصرة، مع ضرورة أن يفرد قسماً خاصاً بقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، يختص بالمعاملة الضريبية بما يناسب طبيعة إتفاقيات الشراكة في مجال البنية الأساسية.

٦- إنشاء مأمورية أو إدارة مستقلة بالمأمورية للمحاسبة الضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

يساعد في توحيد أسس وقواعد المحاسبة الضريبية لإتفاقيات الشراكة مما يسهم في تخفيض المشكلات والمنازعات الضريبية والحد من التهرب الضريبي لشركة المشروع وبالتالي حصر جميع التعليمات والمنشورات المنظمة لأسس التحاسب مما يساهم في التوسع في تقديم الخدمات الضريبية عبر شبكة الإنترنت كتقديم الإقرار والإستعلام عن الموقف الضريبي من خلال رقم سرى لكل ممول من القطاع الخاص أسوة بمأمورية الضرائب على البترول التى أنشأت منذ سنوات لتيسر التعامل مع شركات البترول ومحطات تموين السيارات، وإنشاء مأمورية جديدة للمقاولات بالقاهرة.

شكل رقم (١)



هذا وبعد تناول الباحث من خلال هذا المبحث الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة ، يرى أنه من المناسب طرح هذا الإطار للإستقصاء من خلال الدراسة الميدانية لإختبار مدى صلاحيته فى الواقع العملى وذلك من خلال المبحث التالى.

## المبحث الخامس

### الدراسة الميدانية لإختبار مدى صلاحية الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية

#### تمهيد

بعد أن تناول الباحث في المبحث الرابع الدراسة النظرية للإطار المقترح من خلال التعرف على أهدافه ومفاهيمه وفروضه وركائزه الأساسية فقد رأى الباحث طرح هذا الإطار المقترح للإستقصاء من خلال الدراسة الميدانية لإختبار مدى صلاحية هذا الإطار في الواقع العملى على النحو التالى:

#### أولاً: أهداف الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار مدى نجاح الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية من خلال ما يلى:

١- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأداء، وإدارة المخاطر لنجاح الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

٢- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول المشكلات المحاسبية والضريبية التى تواجه إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

٣- إستطلاع رأى عينة الدراسة حول عناصر الإطار المقترح ومدى جدواه فى معالجة المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

#### ثانياً: تحديد أسلوب جمع البيانات.

قام الباحث بإعداد قائمة الإستقصاء لجمع البيانات لتحقيق هدف الدراسة الميدانية حيث تضمنت قائمة الإستقصاء مجموعة من الإستفسارات (الأسئلة) ضمت العديد من العبارات التى تعكس الهدف من الدراسة، وتم إستخدام مقياس ليكرت ذو الأبعاد الخمسة لتصميم قائمة الإستقصاء، وذلك بإعطاء وزن نسبي لإجابات كل عبارة، تتراوح بين درجة وخمس درجات وبذلك فإن إجابة كل عبارة تتمثل فى إختيار بديل واحد بوزن نسبي معين من خمسة بدائل، وقد تم تقسيم القائمة إلى ثلاث مجموعات كما يلى:

١- المجموعة الأولى: تضم ستة أسئلة تتعلق بتقييم الأداء وإدارة المخاطر فى إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

٢- المجموعة الثانية: تضم تسعة أسئلة تتعلق بالمشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

٣- المجموعة الثالثة: تضم ستة أسئلة تتعلق بعناصر الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية ومدى جدواها فى الواقع العملى.

#### ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة.

يشمل مجتمع الدراسة مأمورى الضرائب بإعتبارهم ممثلة وزارة المالية المسئولين عن الفحص والتحصيل الضريبى لعمولى مشروعات الشراكة من القطاع الخاص (خاصة أرباح الأشخاص الاعتبارية)، والمحاسبين العاملين بتلك المشروعات، والجهات الإدارية المتعاقدة معها وأخيراً يشمل مجتمع الدراسة بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة والمعتمدة التى تقوم بمراجعة حسابات مشروعات الشراكة من القطاع الخاص مع الجهات الإدارية.

وقد قام الباحث بتوزيع عدد (١١٠) قائمة إستقصاء على أفراد عينة الدراسة بشكل مباشر (باليد)، تم إسترداد (٩٦) قائمة صالحة بنسبة إستجابة قدرها (٨٧%)، والجدول التالى يوضح القوائم الموزعة والقوائم المستردة لنسبة الإستجابة.

جدول رقم (١)  
قوائم الإستقصاء الموزعة والمستردة حسب عينة الدراسة

عينة الدراسة	إستمارات موزعة	إستمارات صالحة	نسبة الإستجابة	نسبة من الإجمالي
١- فئة مأموري الضرائب	٣٧	٣٣	%٨٩,٢	%٣٤,٣
٢- فئة المحاسبين العاملين بمشروعات الشراكة والجهات الإدارية	٣٧	٣٢	%٨٦,٤	%٣٣,٤
٣- مكاتب المحاسبة والمراجعة	٣٦	٣١	%٨٦,١	%٣٢,٣
الإجمالي	١١٠	٩٦	%٨٧	%١٠٠

رابعاً: أساليب معالجة البيانات وتحليلها.

قام الباحث بمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة الميدانية إحصائياً بإستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم التجارية (SPSS) للوصول إلى أهداف الدراسة وإختبار مدى صحة فروض الدراسة الثلاثة من عدمه حيث إستخدم الأساليب الإحصائية الآتية:

١- حساب معامل الثبات والصدق (مقياس الاعتمادية):

تم حساب معامل الثبات (Alpha, Cronbach's) لأسئلة قائمة الإستقصاء بهدف بحث مدى إمكانية الاعتماد على البيانات لتعميم النتائج، ومعامل الصدق لمعرفة مدى إنتماء كل عبارة للفرض الذي صممت من أجله.

٢- الإحصاء الوصفي للبيانات:

ويشمل على المتوسط المرجح والانحراف المعياري لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت، وترتيب إستجابات عينة البحث وفقاً للأهمية النسبية.

٣- الإحصاء الإستدلالي:

حيث إعتد الباحث في تحليل البيانات المجمعة من خلال قوائم الإستقصاء على إستخدام إختبار كاي<sup>٢</sup> (Chi-Square)، للتحقق من أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كلاً من التكرارات الفعلية والتكرارات المتوقعة، وبالتالي إختبار مدى صحة فروض البحث الثلاثة. (أبو العلاء، ١٩٨٥، ص١٠٥) (٤٢)

خامساً: إختبارات الصدق والثبات لقائمة الإستقصاء.

وذلك من خلال مقياس (Alpha, Cronbach's) لقياس الصدق والثبات والتناسق الداخلي لأسئلة عبارات قائمة الإستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في إستجابات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الإستقصاء وبالتالي على فروض الدراسة الثلاثة ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (٢)

نتائج إختبارات الصدق والثبات لفروض الدراسة الثلاثة

معامل الصدق*	معامل الثبات	فروض الدراسة
٠,٧٩٩	٠,٦٣٨	١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأداء، وإدارة المخاطر لنجاح الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.
٠,٧٨٦	٠,٦١٨	٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول وجود العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.
٠,٨١٥	٠,٦٦٤	٣- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول مدى صلاحية عناصر الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

\* يمثل معامل الصدق الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

يتضح من الجدول رقم (٢) أن معامل الثبات على أسئلة قائمة الاستقصاء تتراوح بين (٠,٦١٨) - (٠,٦٦٤)، والذي أنعكس بدوره على معامل الصدق حيث تتراوح بين (٠,٧٨٦) - (٠,٨١٥) أى أن قيمة ألفا لجميع أسئلة الفروض أكبر من (٠,٥) مما يدل على صلاحية أسئلة قائمة الاستقصاء، وأنها تغطي النقاط الهامة محل الدراسة، وإمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

### ساساً: تحليل نتائج الدراسة وإختبار الفروض.

وذلك من خلال إستخدام أساليب الإحصاء الوصفي من المتوسط المرجح والانحراف المعياري وترتيب الأهمية النسبية، وإستخدام الإحصاء الإستدلالي من خلال إختبار كلاً لمعرفة مدى صحة فروض البحث كما يلي:

١- إختبار الفرض الأول: "لا توجد إختلافات معنوية إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأداء وإدارة المخاطر لنجاح إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

وبقياس رأى فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الأول، حيث تم حساب المتوسط المرجح والانحراف المعياري، كما تم إجراء إختبار كلاً لعبارات الفرض الأول وكانت النتائج كما يوضحها الجدول رقم (٣) التالي:

### جدول رقم (٣)

#### إستجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الأول

الترتيب	إختبار كلاً		درجة الموافقة	الإحصاء الوصفي		إستجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الأول
	مستوى الدلالة	قيمة كاً		الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	
١	٠,١٥٠	٦١,٧	موافق	٠,٧٨	٤,١	٥	٨	٧	٣٩	٣٧	١
						%٥,٢	%٨,٣	%٧,٣	%٤٠,٦	%٣٥	
٣	٠,٢١٢	٣٢,٤	موافق	١,٤١	٣,٨	١٨	٩	٦	٢٧	٣٦	٢
						%١٨,٨	%٩,٤	%٦,٢	%٢٨,١	%٣٧	
٤	٠,١٧٦	٣٥,٢	موافق	١,٤٠	٣,٧	١٦	١١	٨	٢٠	٤١	٣
						%١٦,٧	%١١,٨	%٨,٣	%٢٠,٨	%٤٢	
٢	٠,١٤٥	٦٨,٢	موافق	٠,٧٢	٤	٦	٥	٧	٣٨	٤٠	٤
						%٦,٢	%٥,٢	%٧,٣	%٣٩,٦	%٤١	
٦	٠,١٥٢	٢٩	غير موافق	١,٣٢	٢,٤	٣٥	٢٧	٦	١٧	١١	٥
						%٣٦,٥	%٢٨,١	%٦,٢	%١٧,٧	%١١	
٥	٠,١٤٢	٢٤,٥	موافق	٠,٨٢	٣,٦	١٢	١٧	٧	٢٦	٣٤	٦
						%١٢,٥	%١٧,٧	%٧,٣	%٢٧,١	%٣٥	
			موافق	١,٠٧	٣,٦	المتوسط العام					

يتضح من الجدول رقم (٣) إن درجة الموافقة على عبارات الفرض الأول كلها (موافق) بإستثناء العبارة (الخامسة) مما يعنى أن معظم العبارات قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر عينة الدراسة، إن العبارة الأولى والخاصة (بتحقيق الكفاءة فى إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة يساعد فى تقييم الأداء لإتفاقيات الشراكة) جاءت الموافقة عليها فى المرتبة الأولى، وأن المتوسط العام لإستجابات الفرض الأول كان (٣,٦) بإنحراف معيارى (١,٠٧)، وأن قيمة مستوى الدلالة لإختبار Chisquare لكل عبارات الفرض الأول أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الأول مما يشير إلى صحة الفرض الأول للدراسة.

٢- إختبار الفرض الثاني: "لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول وجود العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

وبقياس رأى فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض التالي كانت إستجابات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثاني كما يوضحها الجدول رقم (٤) التالي:

جدول رقم (٤)

إستجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثاني

الترتيب	إختبار كا <sup>٢</sup>		درجة الموافقة	الإحصاء الوصفي		إستجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الأول
	مستوى الدلالة	قيمة كا <sup>٢</sup>		الإحتراف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	
٤	٠,١١٢	٥٢,٤	موافق	١,٢٢	٣,٩	٧	٦	١٠	٣٧	٣٦	١
						%٧,٣	%٦,٢	%١٠,٤	%٣٨,٦	%٣٧	
٥	٠,٢١١	٤٠,١	موافق	١,٢٤	٣,٨	٧	١٤	٧	٣٦	٣٢	٢
						%٧,٣	%١٤,٦	%٧,٣	%٣٧,٥	%٣٣	
٨	٠,١٧٠	٦,٢٩	موافق	١,٣٥	٣,٢	١٧	١٢	١٩	٢٧	٢١	٣
						%١٧,٧	%١٢,٥	%١٩,٨	%٢٨,١	%٢١	
٦	٠,٢٤١	٢٢,٥	موافق	١,٣٣	٣,٥	١٦	٧	١٣	٢٩	٣١	٤
						%١٦,٧	%٧,٣	%١٣,٥	%٣٠,٢	%٣٢,٣	
١	٠,١٧٢	٧٩,١	موافق	١,١٤	٤,٢	٤	٥	٦	٤٢	٣٩	٥
						%٤,٢	%٥,٢	%٦,٢	%٤٣,٨	%٤٠,٦	
٩	٠,٢٤١	٢٠,٢	غير موافق	١,٢٣	٢,٦	١٩	٣١	٢٧	٩	١٠	٦
						%١٩,٨	%٣٢,٣	%٢٨,١	%٩,٤	%١٠,٤	
٣	٠,٢٥١	٦١,٤	موافق	٠,٨٢	٤	٧	٦	٧	٣٨	٣٨	٧
						%٧,٣	%٦,٢	%٧,٣	%٣٩,٦	%٣٩,٦	
٧	٠,٢٥١	١٩,٧	موافق	١,٤٣	٣,٤	١٦	٩	١٢	٣٠	٢٩	٨
						%١٦,٧	%٩,٤	%١٢,٥	%٣١,٢	%٣٠,٢	
٢	٠,٢٤٣	٦٣,٧	موافق	٠,٨٤	٤,١	٥	٣	١٢	٣٩	٣٧	٩
						%٥,٢	%٣,١	%١٢,٥	%٤٠,٦	%٣٨,٦	
			موافق	١,١٨	٣,٦	المتوسط العام					

يتضح من الجدول رقم (٤) أن درجة الموافقة على عبارات الفرض الثاني كلها موافق بإستثناء العبارة السادسة (إختلاف المعاملة الضريبية للعوائد المدينة على القروض للحكومة من القطاع العام والخاص)، وأن العبارة الخامسة والخاصة (بوجود تعارض بين نصوص القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٠ وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥)، والعبارة التاسعة الخاصة (بالغاء الحوافز والإعفاءات الضريبية لإتفاقيات الشراكة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، وأن المتوسط العام لعبارات الفرض الأول بلغ (٣,٦) بإحتراف معياري (١,١٨) وأن قيمة مستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات الفرض الثاني أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثاني، وبالتالي صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة.

٣- إختبار الفرض الثالث: "لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول مدى صلاحية عناصر الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

وكانت إستجابة عينة الدراسة حول عبارات الفرض الثالث كما يوضحها الجدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥)  
إستجابات عينة الدراسة حول العبارات التي تقيس الفرض الثالث

الترتيب	إختبار كا <sup>٢</sup>		درجة الموافقة	الإحصاء الوصفي		إستجابات عينة الدراسة					عبارات الفرض الأول
	مستوى الدلالة	قيمة كا <sup>٢</sup>		الإحرف المعياري	المتوسط المرجح	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	
١	٠,٢٤٣	٦٣,٧	موافق	١,٠٤	٤,١	٥	٣	١٢	٣٩	٣٧	١
						%٥,٢	%٣,١	%١٢,٥	%٤٠,٦	%٣٨,٦	
٢	٠,١٧٢	٥٩	موافق	١,١٤	٤	٩	٧	٦	٣١	٤٣	٢
						%٩,٤	%٧,٣	%٦,٢	%٣٢,٨	%٤٤,٨	
٤	٠,٢١٤	١٥,٦	موافق	١,٢٣	٣,٦	١٥	٥	٢٦	٢٧	٢٣	٣
						%١٥	%٥	%٢٧	%٢٨	%٢٤	
٥	٠,٢٤١	٢٠,٢	موافق	١,٣١	٣,٥	١٤	١٧	٩	٢١	٣٥	٤
						%١٤,٦	%١٧,٦	%٩,٤	%٢١,٩	%٣٦,٥	
٦	٠,١٩١	١٧,٩	موافق	١,٣٠	٣,٤	١٦	١١	١١	٢٧	٣١	٥
						%٣٦,٥	%٢٨,١	%٦,٢	%١٧,٧	%١١	
٣	٠,١٨٢	٢٩,١	موافق	١,٢٤	٣,٧	٣	١٨	١٧	٣٦	٢٢	٦
						%٣,١	%١٨,٨	%١٧,٧	%٣٧,٥	%٢٢,٩	
			موافق	١,٢١	٣,٥٤	المتوسط العام					

يتضح من الجدول رقم (٥) أن درجة الموافقة على عبارات الفرض الثالث جاءت كلها (موافق) وأن العبارة الأولى (بوجود مقترحات محاسبية وتشريعية) والعبارة الثانية (بمنح حوافز وإعفاءات ضريبية لإتفاقيات الشراكة) جاءتا في المرتبة الأولى من حيث الموافقة، وبلغ المتوسط العام لعبارات الفرض الثالث (٣,٥٤) بإحرف معياري (١,٢١)، وكان قيمة مستوى الدلالة Chisquare لعبارات الفرض الثالث أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) وبالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات عينة الدراسة حول الإجابات على عبارات الفرض الثالث مما يثبت صحة الفرض.

## النتائج والتوصيات

### أولاً: نتائج البحث.

من خلال الدراسة النظرية والميدانية للدراسة يمكن إستخلاص النتائج التالية:

- ١- إن إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية تعمل على تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بالدولة لتحقيق خطط التنمية الإقتصادية للإرتقاء بالخدمات الحيوية للمواطنين، وتنشيط الإستثمار المحلي والأجنبي.
- ٢- إن تقييم أداء الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية يتم من خلال الإقتصاد في التكاليف وخلق فرص عمل وتحسين ظروف العمل، وأخيراً تحقيق الكفاءة في إستخدام الموارد الإقتصادية.
- ٣- إن من أهم أسباب الشراكة لتعزيز المسؤولية الإجتماعية، هي معالجة الآثار السلبية للممارسات الإقتصادية الخاطئة، وتبني المسؤولية الإجتماعية لتحقيق المكاسب لشركات القطاع الخاص.

٤- اختلفت الآراء حول الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة لدى شركة المشروع فبينما يرى البعض إدراجها بالقوائم المالية، يرى البعض الأخر الإشارة إليها ضمن ملحقات الميزانية.

٥- تتمثل مشكلة الإهلاك لأصول الإتفاقية فى المدة التى يحسب عليها الإهلاك هل هى مدة العقد أم العمر الإنتاجى؟ وكيف يمكن تقدير القيمة العادلة التى يتم على أساسها نقل أصول الإتفاقية للجهة الإدارية؟ وكيفية تحديد نصيبها من إيرادات تشغيل شركة المشروع؟.

٦- أن قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته حتى عام ٢٠١٨ لم يتطرق للمعاملة الضريبية للإستهلاك المالى، مما يثير التساؤل حول كيفية المعالجة الضريبية للإستهلاك المالى لشركة المشروع.

٧- تقوم شركة المشروع بإستيراد العديد من أصولها من الخارج، وبالتالي تتعرض لمشكلة التقلبات غير العادية فى أسعار صرف العملات الأجنبية يتم الإعتراف بها محاسبياً بينما لا يتم الإعتراف بها ضريبياً، وتلك المشكلة تقابل شركة المشروع.

٨- إن الإعفاء المطلق للقروض من الخارج بالنسبة للحكومة وشركات القطاع العام والخاص وعدم وجود إعفاءات مماثلة للإقتراض من البنوك المحلية يعطى ميزة تنافسية للبنوك الأجنبية على البنوك المحلية مما يؤثر على حجم الإقتراض من البنوك المحلية.

٩- لم يتناول قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير والصيانة فهل تعتبر من التكاليف واجبة الخصم؟ أم تضاف لتكلفة الأصول المرتبطة بها؟.

١٠- إن الحوافز التى أقرها قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ ما هى إلا حوافز شكلية غير حقيقية لن تستفيد منها شركة المشروع لإرتباطها بشروط لا تنطبق على هذه الشركات القائمة على نظام المشاركة مع القطاع الخاص.

١١- جاءت نتائج الدراسة الميدانية التى أجراها الباحث بشأن الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية إيجابية، مما يؤكد قبول الإطار المقترح فى الواقع العملى.

### ثانياً: توصيات البحث.

على ضوء ما إنتهى إليه الباحث من نتائج يمكن للباحث طرح التوصيات التالية:-

١- ضرورة تحديد مجالات إتفاقيات الشراكة بوضوح بإعطاء أولوية الشراكة للإستثمار الوطنى ثم العربى ثم الأجنبى، مع وضع حد أقصى لمشاركة القطاع الخاص.

٢- ضرورة وجود وحدة حكومية أو جامعية لتحليل المخاطر المختلفة التى تتعرض لها إتفاقيات الشراكة، لإتخاذ التدابير اللازمة لمواجهة هذه المخاطر.

٣- ضرورة عقد دورات تدريبية وندوات عن طريق الأجهزة المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة لمناقشة المشكلات المحاسبية والضريبية المستجدة لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.

٤- ضرورة توحيد التشريعات التى تحكم إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية حتى لا تخضع بعض إتفاقيات الشراكة للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ ولإشراف الوحدة المركزية بوزارة المالية، وتخضع إتفاقيات الإمتياز للقانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ ولإشراف جهات أخرى.

٥- ضرورة الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة والإلتزام الناشئ عنها منذ بداية مدة العقد بالقوائم المالية للجهة الإدارية، وإظهارها بالقوائم المالية لشركة المشروع.

٦- ضرورة إحتساب الإهلاك لأصول إتفاقية الشراكة على أساس مدة العقد بدفاتر شركة المشروع، وإتباع طريقة التكلفة التاريخية لإنتقال أصول الإتفاقية للجهة الإدارية فى نهاية العقد.

٧- يجب تحديد نصيب الجهة الإدارية من إيرادات تشغيل المشروعات المنفذة وفقاً لإتفاقيات الشراكة مع القطاع الخاص على أساس نسبة منها.

- ٨- يجب أن يفرد المشرع نصاً خاصاً بالإستهلاك المالى كأحد صور الحوافز الضريبية بقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.
- ٩- يتم معالجة فروق أسعار صرف العملات فى شركة المشروع المرتبطة بإقتناء الأصول على القيمة الدفترية لها، وإذا تم تسويتها خلال العام تعالج كتكاليف واجبة الخصم.
- ١٠- يجب إصدار قرار وزارى يتعامل مع القروض الخارجية، والإستعانة بالتشريعات المقارنة فى معالجة العوائد المدينة لقروض إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية، ومعالجة تكاليف البحوث والتطوير والصيانة مثل المتبع فى القانون الأمريكى.
- ١١- ضرورة أن يتضمن قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، وقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المزيد من الحوافز والإعفاءات الضريبية التى تتعلق بمشروعات البنية الأساسية لجذب القطاع الخاص نحو الإستثمار فى هذا المجال القومى.
- ١٢- تفعيل دور مراقب الحسابات لترشيد المعاملة الضريبية لشركة المشروع مع ضرورة إصدار كتب دورية وتعليمات تنفيذية لترشد بها مأمور الضرائب عند المحاسبة الضريبية لشركة المشروع، مع ضرورة إنشاء مأمورية أو إدارة مستقلة بالمأمورية للمحاسبة الضريبية لإتفاقيات الشراكة.

### مراجع وهوامش البحث

- ١- عقل،يونس حسن،"إطار مقترح للمعاملة الضريبية لإتفاقيات المشاركة بين القطاعين العام والخاص فى مصر (دراسة إختبارية)"،**مجلة الفكر المحاسبى**، كلية التجارة،جامعة عين شمس، العدد الثانى، ٢٠١٠.
- ٢- العشماوى،شكرى رجب،"الشراكة بين القطاعين العام والخاص فى مصر"،**مجلة الحقوق للبحوث القانونية الإقتصادية**،العدد الأول، ٢٠١١.
- ٣- رشاد،هيثم ذكى،"تطوير النظام المحاسبى فى شركات البنية الأساسية لترشيد قرارات المشاركة بين القطاعين العام والخاص (دراسة إختبارية)"،**رسالة ماجستير**،كلية التجارة،جامعة حلوان، ٢٠١٤.
- 4- Coltins,Amegaw,Theophilus Adjel-Kuml and De-Graftousn Mana, Explering Value For Money (VFM) Assessment Methods of Public-Private Partnership Projects in Ghana "A theoretical Framework",**Journal of Financial Management**,Vol20,2015.
- ٥- الشيخ،هدى حسين،"إطار مقترح للحد من عمليات التخطيط الضريبى التعسفى فى مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص (دراسة ميدانية)"،**مجلة الفكر المحاسبى**،كلية التجارة،جامعة عين شمس،العدد الثانى، ٢٠١٦.
- 6- Shen l.,Tamv.,2016,"**The Optimal debtratio of Public-Private Partnership Projects**",Int,Constr,Manag.K(15).
- ٧- خليل، محمد أشرف،"العوامل المحددة للشراكة بين القطاعين العام والخاص ودورها فى نمو الإقتصاد الفلسطينى"،**الجامعة الإسلامية**،غزة،كلية التجارة، ٢٠١٧.
- ٨- رزق،هانى رجب،"دراسة تحليلية للإنعكاسات والمشكلات الضريبية الناتجة عن مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية المصرية"،**المؤتمر العلمى الضريبى الخامس والعشرين إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية**،بقاعة المؤتمرات،العباسية،القاهرة،يومى ١٢ - ١٣ ديسمبر ٢٠١٧.
- ٩- عبد السلام،دنيا كمال،"القياس والإفصاح المحاسبى فى الشركات المشتركة بين المتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية"،**مجلة الفكر المحاسبى**،كلية التجارة،جامعة كفر الشيخ،العدد الثانى، ٢٠١٨.

10- Boardman,A.E.,Siemiatyeki M.and Vining,A.R.,2016,The Theorg and evidence Concerning Public-Private Partnerships In Canada and Elsewhere,**University of Calgary,SPP Reasearch Papers** 9 (12).

١١- مخلوف،فاروق حسنين،"دراسة حول نظام حقوق الإنتفاع B.O.T ومشتقاتها فى مصر،المؤتمر الدولى حول مشروعات البنية الأساسية المموله عن طريق القطاع الخاص،بحث غير منشور،،شرم الشيخ،سبتمبر ٢٠٠١.

١٢- رزق،هانى رجب،مرجع سبق ذكره،٢٠١٧.

١٣- عقل،يونس حسن،مرجع سبق ذكره،٢٠١٠.

١٤- حلس،محمد،"دور المسئولية الإجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص فى التنمية الإقتصادية فى فلسطين"،المؤتمر العلمى الأول لكلية إدارة المال والأعمال،جامعة فلسطين،غزة،٢٠١٦.

١٥- حسان،حكيم،"المسئولية الإجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها فى تحقيق التنمية المستدامة"،مؤتمر كلية العلوم الإقتصادية والتجارية،جامعة بومرداس،الجزائر،٢٠١٦.

١٦- باغ،بشار،"الشراكة بين القطاعين العام والخاص رافعة إنجاز مشروعات التنمية المستدامة"،مجلة البيان الإقتصادى،العدد(٢٢)،مايو ٢٠١٦..

١٧- فؤاد،فادى باسم،"عقود الشراكة بين القطاعين العام والخاص،مفهومها وطبيعتها القانونية"،الشراكة بين القطاعين العام والخاص،مفهومها وطبيعتها القانونية،دراسة مقارنة"،المجلة الدولية للقانون،العدد(٢٨)،٢٠١٦.

18- Gawel,E.,2017,Political Drivers of and Barriers to Public-Private Partnerships-The role of Political Involvement **Zog Mzeitschr IFT Fur offentliche and gemeinwirtscha Ftliche Mnternehmen**,40.

19- Shekhawat,D.S.,2015,Potentials and Challenges For Public-Private Partnerships,**International Journal Research** (2).

٢٠- صلاح،محمد،عبد الكريم،البشير،"أساليب البوت كآلية لتشديد مشروعات البنية التحتية-تجارب دولية وعربية مختارة"،مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية،العدد(١٧)،كلية العلوم الإقتصادية والتجارية،جامعة محمد خضر،الجزائر،٢٠١٥.

٢١- فؤاد،فادى باسم،مرجع سبق ذكره،٢٠١٦.

٢٢- حلس،محمد،مرجع سبق ذكره،٢٠١٦.

٢٣- تومى،كريم،"تقييم المسئولية الإجتماعية للمؤسسات النفطية"،مجلة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية،الجزائر،٢٠١٧.

٢٤- حسان،حكيم،مرجع سبق ذكره،٢٠١٦.

٢٥- طرابية،عصام محمد،"إطار محاسبى مقترح لعقود البناء والتشغيل ونقل الملكية (B.O.T) دراسة نظرية ميدانية"،مجلة البحوث المالية والتجارية،كلية التجارة،جامعة بورسعيد،٢٠٠٨.

٢٦- القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠، بإصدار قانون تنظيم مشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والخدمات والمرافق العامة،الجريدة الرسمية،العدد١٩،مكرر(أ)، ١٨ مايو ٢٠١٠.

٢٧- عبد السلام،دنيا كمال،مرجع سبق ذكره،٢٠١٨.

٢٨- عبد السلام،دنيا كمال،مرجع سبق ذكره،٢٠١٨.

٢٩- رزق،هانى رجب،مرجع سبق ذكره،٢٠١٧.

٣٠- لطفى،أمين أحمد،"فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل"،الدار الجامعية،القاهرة،٢٠٠٧.

- ٣١- القانون رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧، بإصدار قانون الإستثمار، الجريدة الرسمية، العدد (٢١)، مكرر (ج)، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة، فى ٢٠١٧/٥/٣١.
- ٣٢- عقل، يونس حسن، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٠.
- ٣٣- طرايبية، عصام محمد، مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٨.
- ٣٤- الغنام، صابر حسن، "التأجير التمويلي من المنظور المحاسبى والإدارى فى ضوء القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ ولائحته التنفيذية"، مكتبة الجلاء، بورسعيد، ١٩٩٨.
- ٣٥- وزارة الإستثمار، "معايير المحاسبة المصرية"، ملحق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) بعنوان الإيراد، الفقرة الثامنة عشر.
- 36- Richardson, R., 2012, International Hand book on Public-Private Partnerships-Edited by Graeme A, Hodge, Carsten Greve, and Anthony E. Bourdman Governance, 25 (3).
- ٣٧- محمود، سمير فتحى، "الحوافز الضريبية فى ظل القوانين الضريبية المصرية (دراسة مقارنة)، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة المنوفية.
- ٣٨- عثمان، سعيد عبد العزيز، عشاوى، شكرى رجب، "إقتصاديات الضرائب (سياسة - نظم- قضايا معاصرة)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٣٩- محمود، سمير فتحى، مرجع سبق ذكره، ٢٠١٦.
- ٤٠- الهوارى، ناهد محمد، "إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المالية والإستشارية فى مصر"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، مجلد (٢١) ٢٠١٧.
- ٤١- ذكى، محمد نجيب، "قياس تأثير معايير الخدمات الضريبية للأداء المرضى للمحاسب القانونى على جودة تحديد الوعاء الضريبى-دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد ٤، المجلد (٢٧)، ٢٠٠٣.
- ٤٢- أبو العلا، عبد اللطيف عبد الفتاح، "الأسلوب الإحصائى: الطرق والتحليل"، الجزء الثانى، بدون ناشر، ١٩٨٥.

## ملاحق البحث

### ملحق رقم (١) نموذج إستمارة الإستقصاء

السيد الفاضل / .....

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث عن المشكلات المحاسبية والضريبية التي تواجه تطبيق إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بجمهورية مصر العربية، ومقترحات علاجها في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، وقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.

وتم إختيار سيادتكم ضمن أفراد عينة الدراسة، ولذلك يرجو الباحث التكرم بالحصول على تعاونكم في تحقيق الهدف المرجو، ويتقدم بخالص شكره سالفاً على إجاباتكم بالأسئلة المرفقة بنموذج قائمة الإستقصاء مؤكداً أن هذا الإستبيان قد صمم لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة.

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

الباحث

السيد زكريا إبراهيم

## بيانات أولية:

الأسم: .....

الوظيفة: .....

مدة الخبرة: .....

الجهة التابعة لها: .....

## برجاء التفضل بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة

الفرض الأول: "لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول أهمية تقييم الأداء وإدارة المخاطر لنجاح إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

عبارات الفرض الأول	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
١- تحقيق الكفاءة فى إستخدام الموارد الإقتصادية المتاحة يساعد فى تقييم أداء الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.					
٢- إن تحسين مستوى الخدمة العامة أو الحفاظ على مستواها يساعد فى تقييم أداء الشراكة.					
٣- أن تحديد أسلوب الشراكة المناسب لكل مشروع بدقة ووضوح من أهم متطلبات إدارة المخاطر لإتفاقيات الشراكة.					
٤- لا بد من وجود جهاز متخصص على المستوى المركزى لتنظيم الشراكة مع القطاع الخاص.					
٥- لا بد من وجود برامج متخصصة لتعبئة رأى العام بأهمية الشراكة لكلاً من القطاع الخاص والجهات الإدارية .					
٦- إن تحديد الآليات وإعداد الكوادر الفنية والمالية والإدارية العالية لتنظيم الإستثمار يساعد على إدارة المخاطر لإتفاقيات الشراكة.					

**الفرض الثاني:** "لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول وجود العديد من المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	عبارات الفرض الأول
					<p>١- إختلاف الآراء حول الإفصاح عن قيمة أصول إتفاقية الشراكة بالقوائم المالية بشركة المشروع، وتوقيت الإفصاح عنها.</p> <p>٢- تظهر مشكلة إحتساب إهلاك أصول الإتفاقية فى المدة التى تحسب عنها، والقيمة العادلة التى تنقل بها للجهات الإدارية .</p> <p>٣- عدم وضوح كيفية خضوع إيرادات شركة المشروع، هل حسب نسبة المشاركة؟ أم بنسبة ١٠٠%؟ وأسس تحديد نصيب الجهات الإدارية منها.</p> <p>٤- عدم وضوح المعالجة الضريبية للإستهلاك المالى لشركة المشروع.</p> <p>٥- وجود تعارض بين نصوص القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ الخاص بتنظيم إتفاقيات الشراكة، وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.</p> <p>٦- إختلاف المعاملة الضريبية للعوائد المدينة على القروض الخارجية للحكومة ووحدات الإدارة المحلية بإعفائها من الخضوع للضريبة بإستثناء شركات القطاع العام والخاص.</p> <p>٧- الإعتراف بالتغير فى أسعار صرف العملات الأجنبية محاسبياً وفق المعيار رقم (١٣) المعدل عام ٢٠١٥، وعدم الإعتراف بها ضريبياً لشركة المشروع.</p> <p>٨- عدم تناول قانون الضريبة على الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته المعاملة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير والصيانة بشركة المشروع.</p> <p>٩- ألغى قانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ العديد من الحوافز والإعفاءات الضريبية التى كانت ممنوحة لمشروعات المشاركة فى مجال البنية الأساسية، وأتى بحوافز شكلية غير حقيقية لن تستفيد بها مشروعات المشاركة.</p>

**الفرض الثالث:** "لا توجد إختلافات معنوية إحصائياً بين آراء فئات عينة الدراسة حول مدى صلاحية عناصر الإطار المقترح لعلاج المشكلات المحاسبية والضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية".

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	عبارات الفرض الأول
					<p>١- لا بد من مقترحات محاسبية وتشريعية متمثلة في تعديل بعض مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو إضافة لقانون الإستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧.</p> <p>٢- ضرورة منح حوافز وإعفاءات ضريبية جديدة لتشجيع المستثمرين من القطاع الخاص فى الدخول فى مشروعات البنية الأساسية بالدولة.</p> <p>٣- لا بد من تطبيق برامج فعالة للفحص الضريبى من حيث تحديد أهدافه والمعايير الزمنية له ومراجعة جودة الأداء لكافة الأنشطة بما فيها إتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية للحد من التهرب الضريبى.</p> <p>٤- تفعيل دور مراقب الحسابات لشركة المشروع لإعداد حساباتها وإعتماد إقرارها كركيزة أساسية لنجاح عملية التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية التى منها شركة المشروع.</p> <p>٥- ضرورة إصدار كتب دورية وتعليمات تنفيذية يسترشد بها مأمور الضرائب عند المحاسبة لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية بما يواكب التطورات الإقتصادية المعاصرة.</p> <p>٦- يمكن إنشاء مأمورية أو إدارة مستقلة بالمأمورية للمحاسبة الضريبية لإتفاقيات الشراكة بين القطاع الخاص والجهات الإدارية.</p>

أى ملاحظات يود المستقصى منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ملحق رقم (٢)  
بيان بتفريغ إجابات المستقصي منهم

الإجمالي	١			٢			٣			٤			٥			فئات الدراسة
	مكاتب المحاسبة والمراجعة	المحاسبين بمشروعات الشراكة	مأموري الضرائب	مكاتب المحاسبة والمراجعة	المحاسبين بمشروعات الشراكة	مأموري الضرائب	مكاتب المحاسبة والمراجعة	المحاسبين بمشروعات الشراكة	مأموري الضرائب	مكاتب المحاسبة والمراجعة	المحاسبين بمشروعات الشراكة	مأموري الضرائب	مكاتب المحاسبة والمراجعة	المحاسبين بمشروعات الشراكة	مأموري الضرائب	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	<p>فروض الدراسة</p> <p>١- أسئلة الفرض الأول:</p> <p>١- ١٥</p> <p>٢- ١٤</p> <p>٣- ٢٠</p> <p>٤- ١٨</p> <p>٥- ٥</p> <p>٦- ١٤</p> <p>٢- أسئلة الفرض الثاني:</p> <p>١- ١٥</p> <p>٢- ٢٠</p> <p>٣- ١١</p> <p>٤- ١١</p> <p>٥- ١٥</p> <p>٦- ٤</p> <p>٧- ١٢</p> <p>٨- ١٢</p> <p>٩- ١٥</p> <p>٣- أسئلة الفرض الثالث:</p> <p>١- ١٥</p> <p>٢- ١٦</p> <p>٣- ٩</p> <p>٤- ١٤</p> <p>٥- ٩</p> <p>٦- ١٤</p>
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	

