



أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على قيمة الوعاء الضريبي للممولين

” دراسة تطبيقية ”

إعداد

د. ياسر زكريا الشافعي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

yassere1shafi74@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثالث - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٢

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الشافعي، ياسر زكريا (٢٠٢٢). أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على قيمة الوعاء الضريبي للممولين: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٣(٢)ج٢، ٣٤٩-٣٩٣.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على قيمة الوعاء الضريبي للممولين ” دراسة تطبيقية ”

د. ياسر زكريا الشافعي

مستخلص البحث:

استهدف البحث تحديد أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الخاص بالإيراد من العقود مع العملاء على قيمة الوعاء الضريبي للممولين، وتم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتوصل البحث إلى عدد من النتائج أهمها: أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) قدم إطاراً موحداً شاملاً للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء يقبل التطبيق في جميع الصناعات والأنشطة، وأن سياسة الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء تأخذ بالجوهري الاقتصادي للمعاملة من حيث توقيت الاعتراف بالإيراد، وتحديد سعر المعاملة، وتحديد التزامات أداء، والاعتراف بالإيراد المقابل للالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها، كما أن تطبيق المعيار يؤثر على الشركات بمستويات مختلفة، تبعاً لطبيعة نشاط الشركة والسياسات المحاسبية التي تطبقها.

وتوصلت الدراسة التطبيقية إلى رفض الفرض البحثي، حيث ثبت وجود تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) على قيمة الوعاء الضريبي للممولين. وأن الأثر الضريبي للمعيار مستمر، وأن رسملة التكاليف الإضافية للحصول على عقد يؤدي إلى زيادة الوعاء الضريبي للشركات.

وأوصى البحث بضرورة التزام مصلحة الضرائب المصرية بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) عند إجراء عملية الفحص الضريبي للممولين؛ لتدعيم الثقة بين الممولين والمصلحة، وتقليل أوجه الاختلاف والنزاعات الضريبية بينهما. وضرورة عقد دورات تدريبية مكثفة للفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين حول معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) وأساليب التطبيق الصحيح له، وإجراء المزيد من الدراسات والبحوث في البيئة المصرية حول معايير المحاسبة المصرية الجديدة وتأثيراتها المختلفة على الأنشطة والصناعات المختلفة.

الكلمات المفتاحية: معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الإيراد من العقود مع العملاء، الوعاء الضريبي، مصلحة الضرائب المصرية.

١ - مقدمة

تعتمد الدول المختلفة على الإيرادات الضريبية في تمويل النفقات العامة للقيام بأنشطتها المختلفة لخدمة مواطنيها وتنمية مجتمعها. وتتأثر هذه الإيرادات بالعديد من العوامل المرتبطة بتحديد قيمة الوعاء الضريبي للممولين بشكل عادل؛ وفي نفس الوقت يحافظ على حقوق الخزنة العامة ويحقق رضا الممولين ويدعم ثقتهم بمصلحة الضرائب التي تتولى عملية فحص إقراراتهم الضريبية والدفاتر والسجلات المحاسبية المؤيدة لتلك الإقرارات. وتعتمد مصلحة الضرائب المصرية على معايير المحاسبة المصرية في تحديد قيمة الوعاء الضريبي للممولين، وذلك تطبيقاً لأحكام المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون، حيث يتم تطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي بقائمة الدخل المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتحديد الوعاء الضريبي للممولين.

وبناءً على ذلك، فإن أي تعديل في معايير المحاسبة أو تغيير المعالجات المحاسبية لبعض بنود قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل يؤدي إلى تغيير في نتيجة الأعمال؛ ونظراً لتبني جمهورية مصر العربية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وجميع التعديلات التي تتم بها سواء بالحذف أو الإضافة أو التعديل، فإنه يتم ترجمة معايير المحاسبة الدولية وتطويعها لتناسب التطبيق في بيئة الأعمال المصرية. وتطبيقاً لهذه السياسة، صدر قرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩^(١) يتضمن في المادة الرابعة منه إضافة ثلاثة معايير جديدة وتفسير محاسبي، وتحتوي هذه المعايير الجديدة على معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء"، كما تضمن القرار في المادة الخامسة إلغاء ثلاثة معايير، منها المعيارين رقمي (٨) "عقود الإنشاء"، و(١١) "الإيراد".

ومما لا شك فيه أن استبدال المعالجات المحاسبية لبند "الإيراد" طبقاً للمعيارين رقمي (٨) و(١١) بالمعالجات المحاسبية الواردة بالمعيار الجديد رقم (٤٨) سيؤثر على طبيعة، ومبلغ، وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وظروف عدم التأكد المحيطة به، والتدفقات الناشئة عن العقود مع العملاء، وبالتالي يؤثر على قيمة الوعاء الضريبي للممولين، ومقدار الحصيلة الضريبية المحققة.

٢ - الإطار العام للبحث:

١- وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، (٢٠١٩)، "قرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥. جريدة الوقائع المصرية - العدد ٨١ تابع (أ) في ٧ أبريل سنة ٢٠١٩.

يتناول الإطار العام للبحث تحديد المشكلة البحثية وأهداف البحث وأهميته ونطاقه وحدوده وتنظيم البحث كما يلي:

١/٢ المشكلة البحثية:

إن العلاقة بين المحاسبة المالية الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية والمحاسبة الضريبية الملزمة بتطبيق التشريعات الضريبية السائدة علاقة وثيقة الصلة ذات اتجاه واحد، حيث تؤثر معايير المحاسبة المالية في المحاسبة الضريبية؛ وبالتالي فإن أي تغيير في السياسات المحاسبية يؤثر على مصروف ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة للشركة في السنة التي يحدث فيها التغيير وخلال السنوات المستقبلية. ويرجع ذلك إلى أن تحليل مصروف الضريبة والضرائب المؤجلة يبدأ بمفاهيم المحاسبة ويتم تحويله إلى الضريبة المستحقة، كما أن بعض الأحكام الضريبية (مثل الرسملة البسيطة وفرض الضريبة على أحكام الترتيبات المالية) تعتمد في التطبيق على معايير المحاسبة. (BDO, 2017)

ولذلك يجب الاهتمام بتحديد وقياس الآثار الضريبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الجديدة، وبشكل خاص معايير الاعتراف بالإيراد وانعكاساتها الضريبية في الضريبة على الدخل، فينبغي الحرص على معرفة كيفية تأثير قواعد الاعتراف بالإيراد طبقاً للمعيار الجديد على طريقة الاعتراف بالإيراد لأغراض تحديد ضريبة الدخل، فقد نجد أن تطبيق المعيار الجديد لا يغير من وقت الاعتراف بالإيراد عند بعض الممولين، ولكن عند ممولين آخرين فإن توقيت الاعتراف بالإيراد قد يتغير من الاعتراف عند نقطة زمنية محددة إلى الاعتراف عبر فترة من الزمن أو العكس، مما يتطلب تقييم للتغيير من وجهة نظر ضريبية (Eisinger, A., et al., 2020)، وبناءً على ذلك، فإن تأثير تطبيق المعيار ينشأ عندما يؤدي المعيار الجديد إلى تغيير توقيت الاعتراف بالإيراد ويجب الإفصاح عن هذا التغيير في الاعتراف بالإيراد في الإقرار الضريبي عند تقديمه للمصلحة لتغيير طريقة المحاسبة عن هذا الإيراد. (Wimmer, S., 2018)

ويتطلب تطبيق التغييرات في معايير المحاسبة المتعلقة بالإيراد إجراء بعض التعديلات والتسويات الضريبية، حيث يؤثر تطبيق المتطلبات الجديدة على توقيت نشأة الالتزامات الضريبية على المنشأة، وقد يتطلب الأمر تنقيح عملية التخطيط الضريبي نتيجة التغير في الالتزامات الضريبية الناتجة عن التعديلات التي تؤدي إلى تعجيل أو تأجيل توقيت ومبالغ الاعتراف بالإيرادات والمصروفات والتكاليف المرسملة. (KPMG, 2014: 3)

أما بالنسبة لتأثير تطبيق المعايير المحاسبية المصرية على الوعاء الضريبي، فطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتم تحديد صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ثم يتم تطبيق أحكام القانون الضريبي عليه للوصول إلى الوعاء الضريبي للممول؛ ولذلك تؤثر التغييرات في

المعايير المحاسبية على الربح المحاسبي، ومن ثم على الوعاء الضريبي للممولين، حيث يتم تحديد صافي الربح الضريبي على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية.

وقد صدر قرار وزارة الاستثمار والتعاون الدولي رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ متضمناً معيار المحاسبة رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، الذي يحتوي على مبادئ ومعالجات محاسبية لعنصر الإيراد تختلف عن تلك الواردة بمعايير المحاسبة المصرية رقمي (٨) و (١١) الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المعدل بالقرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥. وتم إلزام الشركات بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٠ مع السماح بالتطبيق المبكر في ١ يناير ٢٠١٩، ثم صدر قرار رئيس الوزراء رقم (١٨٧١) لسنة ٢٠٢٠ بتاريخ ١٧ سبتمبر ٢٠٢٠ بتأجيل تطبيق المعيار حتى ١ يناير ٢٠٢١؛ لتلافي الآثار الاقتصادية الناتجة عن جائحة فيروس كوفيد ١٩ (كورونا)، ولا شك أن تغيير المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن تغيير معايير المحاسبة يؤثر تأثيراً كبيراً على القوائم المالية وقياس نتائج الأعمال للشركات؛ وبالتالي على قياس الوعاء الضريبي لها؛ حيث يتضمن معيار المحاسبة الجديد سياسة محاسبية جديدة للاعتراف بالإيرادات تعتمد على منهج ذو خمس خطوات.

وبناءً على ما سبق، يمكن بلورة المشكلة البحثية في السؤال البحثي الرئيسي:

"هل يوجد تأثير لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين؟"

٢/٢ أهداف البحث

يسعى البحث إلى تحديد مدى تأثير الوعاء الضريبي للممولين بتطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) بدلاً من معايير المحاسبة رقمي (٨) و (١١)، من خلال التعرف على طبيعة الإيراد من العقود مع العملاء ومتطلبات الاعتراف به وقياسه من وجهة نظر الفاحص الضريبي، وتحديد مدى تأثير التغيير في معايير المحاسبة المصرية على وعاء ضريبة الدخل للممولين.

٣/٢ أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من طبيعة موضوع البحث، حيث يتناول قضية في غاية الأهمية وهي بيان الآثار الناتجة عن تغيير معايير المحاسبة المصرية على قيمة الوعاء الضريبي للممولين، وبالتالي على تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة، وبشكل خاص بيان تأثير التغيير في المعالجات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بالإيرادات والتكاليف، وتأثير ذلك على قائمة الدخل؛ وانعكاس ذلك على المعاملة الضريبية لها، ومقدار الضريبة المستحقة على الممولين؛ حيث أن التغييرات التي حدثت في المعالجات المحاسبية للإيراد كانت الدافع الرئيس للباحث لتناول دراسة الأثر الضريبي لهذه التغييرات.

بالإضافة إلى أهمية الموضوع الذي يتناوله البحث والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، فإن أهميته تنبع أيضاً من الإسهامات العلمية والعملية التي يقدمها والمتمثلة فيما يلي:

- ١- قلة الدراسات البحثية التي تناولت موضوع البحث في البيئة المصرية، وهو بيان مدى تأثير التحول من تطبيق معياري المحاسبة رقمي (٨) و (١١) إلى تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين، فهو من الموضوعات التي لم تنال الاهتمام الكافي من جانب الأكاديميين والمهنيين؛ نظراً لحدائثة إصدار المعيار المحاسبي المصري (٤٨)، وقلة عدد الشركات التي اختارت التطبيق المبكر له، وقلة الشركات التي قامت بالإفصاح عن تأثير تطبيق المعيار في القوائم المالية الدورية خلال عام ٢٠٢١، حيث التطبيق الإلزامي للمعيار.
- ٢- الإضافات الفكرية للمكتبة المصرية والعربية التي تعاني من ندرة الدراسات المحاسبية والضريبية المرتبطة بموضوع قياس الأثر الضريبي لتغيير المعايير المحاسبية في البيئة المصرية، حيث يقوم البحث الحالي بتحديد هذا التأثير من خلال دراسة آثار التغيير في معايير المحاسبة عن إيرادات النشاط على الوعاء الضريبي.
- ٣- زيادة أهمية عنصر الإيراد في القوائم المالية لجميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبشكل خاص لدى مصلحة الضرائب التي تعطي أولوية خاصة لبند الإيرادات الذي يمثل منبع الضرائب؛ للوصول إلى الوعاء الضريبي للممول بشكل دقيق.
- ٤- الإرشادات والتوجيهات العملية التي تقدمها نتائج هذا البحث لمساعدة واضعي السياسة الضريبية المصرية؛ حتى يكونوا على علم ودراية بتأثير التغيرات في المعايير المحاسبية على المعاملات الضريبية للأنشطة المختلفة؛ لاتخاذ القرار المناسب المتعلق باعتماد المعايير المحاسبية كأساس لقياس الوعاء الضريبي للممولين.
- ٥- بيان التأثير النهائي لتغيير معايير المحاسبة المصرية الخاصة بالإيراد على الحصيلة الضريبية المستحقة على الممولين.

٤/٢ منهج البحث

اعتمد الباحث على الدمج بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي كما يلي:

- ١- **المنهج الاستنباطي:** استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الإطار الفكري للبحث من خلال تحليل الدراسات السابقة، ومراجعة معايير المحاسبة المصرية ذات العلاقة بالبحث، والإصدارات التنظيمية، والمقالات، والأبحاث، والدوريات المرتبطة بموضوع البحث؛ بهدف تحديد طبيعة الإيراد من العقود مع العملاء، ومتطلبات الاعتراف به وقياسه، والعوامل المؤثرة على نتائج تطبيقه في البيئة المصرية.

٢- المنهج الاستقرائي: استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة التطبيقية على عينة الدراسة من الشركات التي قامت بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، وقامت بالإفصاح في القوائم المالية الدورية والسنوية التي قدمتها للإدارة العامة للإفصاح بالبورصة المصرية؛ بهدف قياس الأثر الضريبي للتغيير من تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) بدلاً من معيار المحاسبة رقمي (٨) و(١١).

٥/٢ نطاق وحدود البحث

تم تحديد نطاق وحدود البحث كما يلي:

١- يتناول البحث دراسة الأثر الضريبي لتطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) خلال الفترة الانتقالية؛ لبيان التأثير المحتمل للتطبيق الأولي للمعيار، من خلال تناول المعالجات المحاسبية الواردة بمعيار المحاسبة رقم (٤٨) فقط، دون تناول المعالجات المحاسبية الواردة بمعيار المحاسبة رقمي (٨) و(١١)، حيث أن تأثير المعيار الجديد واضح بذاته، ولا يحتاج إلى مقارنته بالنتائج في ظل تطبيق المعيارين السابقين، إلا بالقدر الكافي في الدراسة التطبيقية لإجراء المقارنة بين الأرقام قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد.

٢- الاعتماد على النصوص الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، حيث يتم إجراء الدراسة في البيئة المصرية، كما أن الشركات التي تمارس نشاطها في البيئة المصرية ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية التي تعد ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية.

٣- تم إجراء الدراسة في ضوء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته؛ لذلك يخرج عن نطاق البحث الأنواع الأخرى من الضرائب والرسوم مثل الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الدمغة أو الضريبة الجمركية...، وغيرها من الضرائب.

٦/٢ تنظيم البحث

تم تقسيم باقي البحث إلى سبعة أقسام، يتناول القسمين الأول والثاني المقدمة والإطار العام للبحث وتناول القسم الثالث الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، ثم يتناول القسم الرابع المحاسبة الضريبية للإيرادات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والقسم الخامس يتناول المحاسبة عن إيرادات وتكاليف العقود مع العملاء، ويتناول القسم السادس الدراسة التطبيقية على عينة الدراسة، وأخيراً يتناول القسم السابع نتائج وتوصيات البحث.

٣- الدراسات السابقة

صدر معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" في إبريل ٢٠١٩، على أن يبدأ التطبيق في ١ يناير ٢٠٢٠ مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار في ١ يناير ٢٠١٩، ثم تم تأجيل تطبيقه إلى ١ يناير ٢٠٢١ بقرار من رئيس مجلس الوزراء المصري؛ لذلك

فإن المعيار حديث الإصدار، كما أن عدد قليل جداً من الشركات قامت بالتطبيق المبكر للمعيار، وكذلك عدد قليل من الشركات بدأت بالتطبيق اعتباراً من أول يناير ٢٠٢١ وقامت بالإفصاح عن تأثير تطبيق المعيار على قوائمها المالية الدورية خلال الربع الأول والثاني لعام ٢٠٢١؛ لذلك تندر الدراسات التي تناولت الأثر الضريبي لتطبيق المعيار المصري الجديد في البيئة المصرية.

كما أن معظم الدراسات السابقة اهتمت بدراسة المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (١٥) (IFRS 15) قبل صدور المعيار المصري رقم (٤٨)، وتم إجرائها على شركات تعمل في بيئات أخرى تم تطبيق المعيار الدولي فيها؛ لتحديد الآثار الناتجة عن تطبيق المعيار، ويمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسات للتنبؤ بنتائج التطبيق في بيئة الأعمال المصرية عندما يتم التطبيق الإلزامي للشركات المصرية، ومن أهم هذه الدراسات ما يلي:

١- دراسة Kager R., & Niemann R. (٢٠١٣): جاءت الدراسة بعنوان " Income determination for corporate tax purposes using IFRS as a starting point: evidence for listed companies within Austria, Germany and The Netherlands " تحديد الدخل لأغراض ضريبة الشركات باستخدام IFRS كنقطة بداية: دليل للشركات المقيدة بالبورصة في النمسا وألمانيا وهولندا، واستهدفت الدراسة تحديد تأثير الضرائب على أساس IFRS على أعباء ضريبة الشركات في مختلف الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي. وتوصلت الدراسة إلى أنه في غالب الأحيان تكون قيمة الضريبة المقدرة أقل من قيمتها على أساس IFRS، مما يشير إلى أن الضرائب على أساس IFRS غالباً ما تزيد عن القيمة الحالية لضرائب الشركات. فقد تبين أن متوسط قيمة الضريبة المقدرة يكون أقل من قيمتها على أساس IFRS بنسبة ٥,٦٪ (النمسا)، ٦,٤٪ (ألمانيا) و ٩,٠٪ (هولندا). كما وجد أن ٣٠٧ شركة من ١١١٣ شركة تم تحليل بياناتها كانت قيمة الضرائب المقدرة أكبر من قيمتها على أساس IFRS. وأن الأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة يتم استهلاكها إلى حد كبير.

٢- دراسة Nulla, Y. (٢٠١٤)، تمت الدراسة في دولة كندا وجاءت الدراسة تحت عنوان "IFRS impact on Accounting Quality in Telecommunication Industry"، انعكاس المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) على جودة المحاسبة في صناعة الاتصالات، واستهدفت الدراسة قياس تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS في شركات الاتصالات في كندا، وتأثير ذلك على تحسين جودة التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الدولية على الشركات الكندية يؤدي على زيادة القدرة على التنبؤ بالأرباح وتقديرها، وزيادة نسبة الأرباح إلى حقوق الملكية، وتحسين إمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية.

٣- دراسة نبيل إبراهيم (٢٠١٥): جاءت الدراسة تحت عنوان " تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (IFRS 15) " الإيرادات من العقود مع

العملاء " من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB"، واستهدف الدراسة اقتراح نموذج محاسبي لقياس الربح الضريبي للمنشآت العاملة في نشاط المقاولات، ويحقق التوافق بين المعيار الدولي IFRS 15 وكل من معيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاء" والقانون الضريبي المصري. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق النموذج المقترح للتحاسب الضريبي أدى إلى تخفيف العبء الضريبي مقارنة بالأسلوب السابق.

٤- **دراسة طارق الرشيدى (٢٠١٦)**، جاءت الدراسة بعنوان " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات: دراسة تطبيقية"، واستهدفت الدراسة بيان أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (١٥) IFRS 15 " الإيرادات من العقود مع العملاء على قائمة الدخل في شركات المقاولات المسجلة بالبورصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعيار الجديد سيترتب عليه إتباع الشركات نموذج جديد للاعتراف بالإيراد يتضمن مفاهيم جديدة، وهذا النموذج سيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات، خاصة الإيرادات، والتي تمثل أكبر وأهم بند في القوائم المالية.

٥- **دراسة السيد العراقي (٢٠١٧)**، جاءت الدراسة بعنوان " أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية على تحديد وعاء الضريبة على الدخل: دراسة حالة على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية"، واستهدفت بيان أثر المعالجة المحاسبية للاختلافات بين معايير المحاسبة المصرية والدولية عند تحديد قيمة وعاء الضريبة على الدخل. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر لهذه الاختلافات على تحديد وعاء الضريبة على الدخل، حيث ثبت زيادة في أرباح العام في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية؛ مما يؤدي لزيادة وعاء الضريبة على الدخل، ويحقق حصيله ضريبية أكبر مقارنة بتطبيق المعايير الدولية.

٦- **دراسة براءة الخريسات (٢٠١٧)**، جاءت الدراسة بعنوان " أثر التحول لتطبيق المعيار IFRS 15 على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء: دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية - أورانج"، واستهدفت الدراسة التعرف على أثر تطبيق المعيار الدولي على إجمالي إيرادات شركة أورانج، وقياس أثر تطبيق المعيار بالنسبة بين إيرادات الخدمات إلى إجمالي إيرادات الشركة، وأثر تطبيق المعيار على حقوق الملكية. وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار على إجمالي إيرادات الشركة، وعلى نسبة إيراد الخدمات إلى إجمالي الإيرادات، وكذلك يؤثر على حقوق الملكية في الشركة.

٧- **دراسة خالد جابر (٢٠١٨)**، جاءت الدراسة بعنوان " أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية: دراسة تطبيقية"، استهدفت الدراسة دراسة مدى إمكانية تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على القوائم المالية لشركات الاتصالات المصرية عند قيامها بتطبيق المعيار والمتعلق بالاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند تطبيق المعيار

على إجمالي إيرادات شركات الاتصالات، وإيرادات الخدمات إلى إجمالي الإيرادات، وأصول العقود على إجمالي الإيرادات، ولا يوجد أثر لتطبيق المعيار على حقوق الملكية للشركات.

٨- دراسة مبروك نصير (٢٠١٩)، جاءت الدراسة بعنوان " قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على الضريبة على القيمة المضافة "، واستهدفت الدراسة توضيح أسباب وأوجه الاختلاف بين الاعتراف بالإيرادات طبقاً لمعيار IFRS 15 وبين الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، وإحداث توافق بينهما لاستكمال منظومة الإصلاح الضريبية. وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف طرق الاعتراف بالإيراد طبقاً للمعيار عن القواعد الضريبية لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، كما تختلف طرق القياس للإيرادات عن طرق المعالجة الضريبية لتحديد قيمة الوعاء الضريبي للضريبة على القيمة المضافة.

٩- دراسة رباب أبو العنين (٢٠٢٠): جاءت الدراسة بعنوان " أثر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء على مستوى التحفظ المحاسبي: دراسة ميدانية "، واستهدفت بيان أثر المعيار على مستوى التحفظ المحاسبي، من خلال تحديد الفروق الجوهرية بين بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي قبل وبعد التطبيق، وتأثير قيم الإيرادات وصافي الربح المحاسبي وحقوق الملكية بعد التطبيق على مستوى التحفظ المحاسبي. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعيار يؤدي إلى زيادة التحفظ المحاسبي؛ وبالتالي انخفاض ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة جودة واستمرارية الأرباح والقدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

١٠- دراسة مصطفى علي (٢٠٢٠): جاءت الدراسة بعنوان " قياس مدى تأثير معيار ٤٨ لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيد التحاسب الضريبي "، واستهدفت تقييم أثر تطبيق المعيار على المراجعة الضريبية لأرباح تلك العقود، وتوصلت الدراسة إلى أن المعيار قدم نموذجاً جديداً للاعتراف والقياس للمحاسبة عن الإيراد يساهم في حل مشكلات التحاسب الضريبي الحالية من خلال زيادة الإفصاح والتحفظ المحاسبي، والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات وإدارة الأرباح عند الاعتراف بالإيرادات؛ حيث يؤثر تطبيق متطلبات المعيار تأثيراً إيجابياً على تطوير وتحسين التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل.

١١- دراسة محمود أبو زيد (٢٠٢١): جاءت الدراسة بعنوان " أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء رقم ١٥ على ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، واستهدفت بيان أثر تطبيق المعيار (الاعتراف، القياس، الإفصاح) على ربحية الشركات الصناعية في الأردن، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار (الاعتراف) على ربحية الشركات مقاس بالعائد على الأصول والعائد على حقوق الملكية وصافي الربح إلى المبيعات، ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق المعيار (القياس) على ربحية الشركات مقاس بالعائد على الأصول وصافي الربح إلى المبيعات.

١٢- دراسة حسين عبد الباقي (٢٠٢١): جاءت الدراسة بعنوان " أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل: دراسة حالة "، واستهدفت بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على ضريبة الدخل، بالتطبيق على شركة مصرية قامت بالتطبيق المبكر للمعيار، واستخدم الباحث البيانات الخاصة بالإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة والضريبة في السنوات قبل وبعد تطبيق المعيار، وتوصلت الدراسة إلى وجود فروق معنوية في البيانات قبل وبعد تطبيق المعيار، وأن التطبيق أدى إلى زيادة الإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل، وأنه يوجد أثرًا معنويًا لتطبيق المعيار على ضريبة الدخل.

يتبين الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، ندرة الدراسات التي تناولت الانعكاس الضريبي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) في الشركات التي تعمل في بيئة الأعمال المصرية، وحيث أن تطبيق المعيار مازال في مرحلته الأولى، وأن معظم الشركات لم تطبقه حتى تاريخه، فلم يتم اكتشاف كافة الصعوبات والمعوقات التي تواجه الشركات من تطبيق المعيار لوضع الحلول الممكنة لها، وأهم الجوانب المتأثرة بتطبيق المعيار هو الجانب الضريبي للشركات. وبناءً على ذلك يتناول البحث الحالي - استمرارًا للجهود البحثية في المجال الضريبي- دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين، وتأثير ذلك على حقوق الخزنة العامة للدولة.

٤- المحاسبة الضريبية للإيرادات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

أعطى قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أولوية كبيرة للمحاسبة عن الإيرادات التي يحققها الممولون، ووضع شروط لخضوع الإيراد الناتج عن مزاولة نشاط تجاري أو صناعي للضريبة، وقد اشترط القانون أن يتم ممارسة النشاط على وجه الاعتياد والاحتراف بحيث تعتمد المنشأة على الإيراد في تحقيق الاستمرارية، وأن تعمل المنشأة لحساب نفسها ولصالحها وعلى مسؤوليتها، وأن تتوافر لديها نية الربح من مزاولة النشاط، وأن يتحقق الإيراد داخل مصر.

وحدد القانون أنواع إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة^(١)، حيث جاء به أنه " تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها أرباح المنشآت التجارية والصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتترول، ... الخ ". وجاء في المادة رقم (١٧) من القانون " تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية، وأرباح بيع أصول المنشأة، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها

١- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المادة رقم (١٩).

الممول نتيجة هلاك أو الاستيلاء على أصل من أصول المنشأة وأرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

ويحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

أما بالنسبة لنشاط المقاولات والإنشاءات فقد حددت المادة رقم (٢١) من القانون سياسة المحاسبة الضريبية لهذا النشاط لمراعاة خصائصه وطبيعته كما يلي:

- يحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية، وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

- ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له. ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، على أن تتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد خصم ما سبق تقديره من أرباح.

- إذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها، وإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية.

ويتضح من خلال عرض أحكام القانون الضريبي المرتبطة بتحديد الإيرادات الداخلة في الوعاء الضريبي أن جميع الإيرادات تدخل في الوعاء الضريبي، وأحد أهم هذه الإيرادات هي الإيرادات المتصلة بطبيعة نشاط المنشأة وهي الإيرادات الإيرادية العادية التي تحققها المنشأة من مزاوله نشاطها الرئيسي. وهي تمثل الإيرادات الدورية العادية المتكررة التي تتعلق بالفترة الضريبية التي يتم إعداد الإقرار الضريبي عنها، وتتمثل في الإيرادات الإجمالية التي تحققها المنشأة، سواء كانت منشأة تجارية أو صناعية أو خدمية، من العمليات التي تدخل في نطاق نشاطها الأصلي وذلك طبقاً لمبدأ الاستحقاق. (جلال الشافعي، ٢٠٠٨: ٢٠٢-٢٥٠)

وتتحدد الأرباح الإجمالية للمنشآت التجارية على أساس زيادة صافي المبيعات أي بعد خصم مردودات المبيعات على تكلفة المبيعات التي تساوي المخزون السلعي أول المدة + صافي المشتريات خلال المدة بعد خصم مردودات المشتريات - المخزون آخر المدة. أما الأرباح الإجمالية للمنشآت الصناعية فتتحدد على أساس زيادة صافي قيمة المبيعات على تكلفة الإنتاج.

والأرباح الإجمالية للمنشآت الخدمية تتحدد على أساس زيادة الإيرادات الناتجة من تأدية الخدمات على المصروفات التي أنفقت في سبيل تأدية هذه الخدمات.

وكذلك الإيرادات الناتجة عن العقود طويلة الأجل يتم تحديد إيرادات العقد على أساس نسبة الإتمام التي تتطلب تحديد مستوى إتمام الأعمال في نهاية كل فترة محاسبية، والتي بموجبها يتم تسجيل الإيراد والمصروفات والأرباح المتعلقة بعقد الإنشاء، ويتم حساب نسبة الإتمام من خلال نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله، وتتضمن التكاليف المنفقة كافة التكاليف التي تعكس الخدمات المؤداة حتى تاريخ معين، بينما تتضمن التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد كافة التكاليف التي تعكس الخدمات المؤداة والتي سوف يتم تأديتها. وتتحدد إيرادات العقد التي تدرج في قائمة الدخل بضرب قيمة العقد في نسبة الإتمام.

٥- المحاسبة عن إيرادات وتكاليف العقود مع العملاء

يتم تحديد السياسات المحاسبية الخاصة بالاعتراف بطبيعة وتوقيت ومبلغ الإيراد الناتج من العقود مع العملاء وتكاليف الوفاء بتلك العقود طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨): الإيراد من العقود مع العملاء^(١).

استهدف معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) وضع إطار شامل موحد يتضمن المبادئ الأساسية للاعتراف بالإيراد؛ يقبل التطبيق في كافة الأنشطة والصناعات؛ مما يؤدي إلى تحسين قابلية القوائم المالية للأنشطة المختلفة للمقارنة، ووضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العميل. وأن يتم الاعتراف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات.

وقد وضع المعيار تعريف للإيراد بأنه "الدخل الناشئ في سياق الأنشطة العادية للمنشأة". والدخل هو "الزيادات في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات نقدية داخلية أو تحسينات للأصول أو انخفاض في الالتزامات، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية بخلاف تلك المتعلقة بالمساهمات من المشاركين في حقوق الملكية.

ويتم تطبيق المعيار على جميع العقود مع العملاء فيما عدا العقود التي يتولى تنظيم قواعد الاعتراف والقياس والإفصاح عن الإيرادات المتولدة عنها معايير محاسبية خاصة بها مثل عقود الإيجار، وعقود التأمين، كما لا يطبق المعيار على المبادلات غير النقدية بين منشآت تعمل في نفس النشاط لتسهيل

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء، الفقرات ١-٢، ٥.

المبيعات إلى العملاء أو العملاء المحليين، مثل عقد بين شركتين نطف تنفقان على تبادل نطف للوفاء بطلب عملائهما في أماكن مختلفة ومحددة في الوقت المناسب.

ويسري تطبيق هذا المعيار (١) على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر مع الإفصاح عن ذلك، وفيما بعد تم تعديل تاريخ التطبيق ليبدأ في ١ يناير ٢٠٢١، مع السماح بالتطبيق المبكر. ويتم الاعتراف بالأثر التراكمي للتطبيق الأولي بتعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة للسنة المالية التي بدأ فيها التطبيق الأولي للمعيار، ويتم تطبيق المعيار بأثر رجعي فقط على العقود غير المكتملة في تاريخ التطبيق الأولي. ويجب أن تصح المنشأة خلال فترات التقرير التي تشمل تاريخ التطبيق الأولي عن المبلغ الذي يتأثر به كل بند من القوائم المالية بتطبيق المعيار مقارنةً بالمعيارين رقمي ٨ و ١١، وتوضيح أسباب التغييرات المهمة في بنود القوائم المالية.

١/٥ السياسة المحاسبية للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء:

يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء بتسليم سلعة أو الخدمة التي تتعهد بها إلى العميل، ويتطلب الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء إتباع الخطوات الخمس: (١) تحديد العقد مع العميل، (٢) تحديد التزامات الأداء، (٣) تحديد سعر المعاملة، (٤) تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء، (٥) الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء. وتم توضيح الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء كما يلي:

١/١/٥ الخطوة الأولى: تحديد العقد مع العميل^(٢):

العقد هو اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة النفاذ، ويمكن أن يكون العقد خطي أو شفهي أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، والعميل هو طرف تعاقده مع المنشأة للحصول على سلع أو خدمات هي من مخرجات الأنشطة العادية للمنشأة نظير مقابل. ويتم تحديد العقود مع العملاء في ضوء الاعتبارات التالية:

١- الشروط الواجب توافرها في العقد: يجب توافر جميع الشروط التالية في العقد:

- اتفاق أطراف العقد على العقد وأن تلتزم وتتعهد هذه الأطراف بتنفيذ وأداء التزاماتها.
- تحديد حقوق كل طرف في العقد المتعلقة بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- تحديد شروط السداد لمقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- أن يكون للعقد مضمون تجاري، بمعنى أن يؤدي العقد إلى تغيير مخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة الناتجة عن العقد.
- تستطيع المنشأة تحصيل مقابل السلع أو الخدمات التي ستقوم بتحويلها إلى العميل.

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الملحق (ج) تاريخ السريان والقواعد الانتقالية.

٢ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات ٩-٢١.

٢- إذا لم يستوف العقد الشروط السابقة وتحصل المنشأة على المقابل من العميل، فيجب على المنشأة أن تعترف بالمقابل المستلم على أنه إيراد أو التزام كما يلي:

(أ) الاعتراف بالمقابل المستلم كإيراد إذا لم يبق عليها التزامات بتحويل سلع أو خدمات إلى العميل وتم استلام جميع المقابل منه وغير قابل للرد، أو تم إنهاء العقد والمقابل المستلم من العميل غير قابل للرد.

(ب) الاعتراف بالمقابل المستلم كالتزام إلى أن يقع إحدى الحالتين السابقتين، أو يتم استيفاء الشروط السابقة. وهذا الالتزام الذي تم الاعتراف به يمثل التزام المنشأة إما بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل أو برد المقابل المستلم.

٣- تجميع العقود: يجب على المنشأة أن تجمع عقدين أو أكثر والمحاسبة عنها كعقد واحد إذا تم التفاوض بشأن هذه العقود كصفقة واحدة، أو أن مبلغ المقابل لأحد العقود يعتمد على سعر أو انجاز عقد آخر، أو أن السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود هي التزام أداء واحد.

٥/١/٢ الخطوة الثانية: تحديد التزامات الأداء^(١):

التزام الأداء هو التزام في عقد مع عميل بتحويل سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها؛ أو مجموعة سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة ولها نفس نمط التحويل إلى العميل. ويتم تحديد التزامات الأداء في العقود مع العملاء في ضوء الاعتبارات التالية:

١- عند نشأة العقد يتم تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل، ويتم تحديد كل تعهد على أنه التزام أداء، والتعهد يكون بتحويل سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها، أو سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير، ويتم تحويلها بذات النمط إلى العميل.

٢- يحدد العقد مع العميل بشكل صريح السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل، ولا تتضمن التزامات الأداء أنشطة يجب على المنشأة القيام بها لتنفيذ العقد، إلا إذا كانت تلك الأنشطة تحول سلعة أو خدمة إلى العميل.

٥/١/٣ الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة^(٢):

سعر المعاملة هو مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها الحق فيه مقابل تحويل سلع أو خدمات تتعهد بها إلى عميل، باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها نيابة عن أطراف ثالثة مثل الضريبة على القيمة المضافة. ويجب على المنشأة الاعتراف بالجزء المخصص من سعر المعاملة

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات ٢٢-٣٠.

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨): الفقرات ٤٧-٧٢.

لالتزام أداء كإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء أو على مدار زمني للوفاء به، ويتم تحديد سعر المعاملة في ضوء الاعتبارات التالية:

١- شروط العقد وممارسات التجارية المعتادة للمنشأة عند تحديد سعر المعاملة، وقد يتضمن مبالغ ثابتة أو متغيرة أو كليهما، ويتأثر تقدير سعر المعاملة بكل من طبيعة وتوقيت ومبلغ المقابل المتعهد به من قبل العميل.

٢- عند تحديد سعر المعاملة تفترض المنشأة بأنه سيتم تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل كما هو متعهدًا به وفقًا للعقد القائم، وأن العقد لن يتم إلغاؤه أو تجديده أو تعديله.

٣- عند تحديد سعر المعاملة يجب الأخذ في الاعتبار كل من المقابل المتغير، والقيود المفروضة على تقديرات المقابل المتغير، ومدى وجود مكون تمويلي هام في العقد، والمقابل غير النقدي، بالإضافة إلى المقابل واجب السداد للعميل.

٤- **تقدير المقابل المتغير:** عندما يكون سعر المعاملة أو جزء منه متغير بسبب وجود الخصومات، أو تخفيضات الأسعار، أو المبالغ المستردة، أو الائتمان، أو الحوافز، أو مكافآت الأداء، أو الغرامات، يتم تقدير قيمة المقابل المتغير بإحدى الطريقتين التاليتين:

(أ) **القيمة المتوقعة:** وهي مجموع القيم المرجحة بنسبة احتمالها في نطاق مبالغ المقابل الممكنة، ويفضل هذه الطريقة إذا توافر لدى المنشأة عددًا كبيرًا من العقود ذات الخصائص المتشابهة.

(ب) **المبلغ الأكثر ترجيحًا:** هو المبلغ الوحيد الأكثر ترجيحًا في نطاق مبالغ المقابل الممكنة (أي النتيجة الوحيدة الأكثر ترجيحًا للعقد) ، ويفضل هذه الطريقة إذا كان للعقد نتيجتين ممكنتين فقط، مثلًا إما أن تحقق المنشأة مكافأة أداء أو لا تحققها نتيجة التسليم في الوقت المحدد.

٥- **القيود على تقديرات المقابل المتغير:** يجب على المنشأة تضمين جزء من أو كامل مبلغ المقابل المتغير في سعر المعاملة بالقدر الذي يكون فيه من المرجح عدم رد مبلغ هام من الإيراد المتراكم المعترف به عندما يتضح عدم التأكد المرتبط بالمقابل المتغير لاحقًا. وعند تقييم عدم الرد يجب أخذ الترجيح ومقدار تسوية الرد من الإيراد. ويتم إعادة تقدير المقابل المتغير في نهاية كل فترة يتم إعداد تقارير عنها.

٦- **وجود مكون تمويلي مهم في العقد:** عند تحديد سعر المعاملة يجب تعديل مبلغ المقابل ليعكس القيمة الزمنية للنقود إذا كان توقيت الدفعات الذي تم الاتفاق عليه يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع والخدمات إلى العميل، ويتم تحديد ما إذا كان العقد يتضمن مكون تمويلي وأهميته بالفرق بين البيع النقدي والمبلغ المقابل، وطول الفترة بين تحويل السلع أو

الخدمات وسداد المبلغ المقابل وأسعار الفائدة السائدة في السوق. وإذا كانت الفترة سنة أو أقل، يجب عدم تعديل مبلغ المقابل بأثر المكون التمويلي الهام.

٧- **المقابل غير النقدي:** عند تحديد سعر المعاملة للعقود التي يكون فيها المقابل غير نقدي يتم قياس المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة، وإذا تعذر ذلك يتم قياسه بأسعار السلع والخدمات التي تحولها المنشأة للعميل. وإذا قدم العميل سلعة أو خدمات (مثل مواد أو عمال أو معدات) لتسهيل تنفيذ المنشأة للعقد، فيتم المحاسبة عنها على أنها مقابل غير نقدي مستلم من العميل.

٨- **المقابل الواجب السداد للعميل:** يتضمن المبالغ النقدية التي تسدها أو تتوقع أن تسدها المنشأة إلى العميل، ويتضمن أيضًا الاستحقاقات المتعلقة بالشراء مستقبلاً أو البنود الأخرى (مثل كوبونات وقسائم الشراء) التي يمكن استخدامها مقابل المبالغ المستحقة للعميل، ويجب المحاسبة عن ذلك المقابل على أنه تخفيض في سعر المعاملة، ومن ثم تخفيض في الإيراد.

٥/١/٤ الخطوة الرابعة: توزيع سعر المعاملة على التزامات الأداء (١):

يتم توزيع سعر المعاملة على كل التزام أداء بمبلغ يعكس مبلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل، ويتم التوزيع على كل التزام أداء يتم تحديده في العقد على أساس سعر بيع نسبي مستقل، كما يلي:

١- **التوزيع وفقاً لأسعار البيع المستقلة:** عند نشأة العقد يتم تحديد سعر البيع المستقل للسلعة أو الخدمة المميزة بذاتها والالتزام الأداء المرتبط بها في العقد وتوزيع سعر المعاملة بنسبة وتناسب بين أسعار البيع المستقلة، وسعر البيع المستقل وهو السعر القابل للرصد للسلعة أو خدمة تبيعها المنشأة بشكل منفصل في ظروف متشابهة، مثل السعر المدون في العقد أو المعلن في قائمة أسعار السلعة أو الخدمة.

٢- عند عدم القدرة على رصد سعر البيع المستقل، يتم تقديره باستخدام إحدى الطرق التالية:

(أ) **مدخل التقدير السوقي المعدل:** تقوم المنشأة بدراسة السوق وتحديد السعر الذي يكون العميل في هذا السوق مستعد لدفعه مقابل الحصول على السلع أو الخدمات. وقد يتضمن الرجوع إلى أسعار المنافسين للمنشأة للسلع أو الخدمات المشابهة.

(ب) **مدخل التكلفة المتوقعة زائد هامش ربح:** تقوم المنشأة بالتنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء ثم إضافة هامش ربح مناسب لتلك السلعة أو الخدمة.

(ج) **مدخل القيمة المتبقية:** تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل بالرجوع إلى إجمالي سعر المعاملة مطروحاً منه مجموع أسعار البيع المستقلة القابلة للرصد لسلع أو خدمات أخرى يشملها العقد.

١ - معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات ٧٣ - ٩٠

٣- يتم مراعاة توزيع الخصم والمقابل المتغير والتغيرات في سعر المعاملة بشكل يعكس أسعار التزامات الأداء في العقد والوضع الحقيقي للمعاملة.

٥/١/٥ الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء في ضوء الاعتبارات التالية^(١):

١- **الوفاء بالتزامات الأداء:** يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد عند (أو مع) الوفاء بالتزامات الأداء؛ وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) للعميل. وبعد الأصل قد تم تحويله عند (أو مع) حصول العميل على السيطرة عليه. ويجب أن تحدد المنشأة عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدار زمني أو عند نقطة من الزمن لكل التزام أداء.

وتعرف السيطرة على أصل بأنها القدرة على توجيه استخدام الأصل والحصول على جميع المنافع المتبقية منه، ومنع المنشآت الأخرى من ذلك. وتتمثل المنافع من الأصل في التدفقات النقدية المحتملة (التدفقات النقدية الداخلة أو الوفورات في التدفقات النقدية الخارجة) والتي يمكن الحصول عليها بشكل مباشر أو بشكل غير مباشر بطرق عدة، مثل: استخدام الأصل لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، أو لتعزيز قيم أصول أخرى، أو لتسوية التزامات أو تخفيض مصروفات، أو بيعه أو مبادلتها، أو رهنه للحصول على قرض، أو الاحتفاظ به.

٢- **التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها عند نقطة من الزمن:** عندما تفي المنشأة بالتزامات الأداء عند نقطة من الزمن يتم الاعتراف بالإيراد عندما يحق لها تحصيل المقابل من العميل. وهي نقطة انتقال السيطرة على الأصل من المنشأة إلى العميل نتيجة تحويل السلع أو الخدمات.

- عند تحديد النقطة من الزمن التي يحصل فيها العميل على السيطرة على أصل متعهد به وتفي المنشأة عندها بالتزامات الأداء فيجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار جميع متطلبات السيطرة والمؤشرات على تحول السيطرة، وهي: حق المنشأة الحالي في تحصيل مقابل الأصل، وحق العميل في الملكية القانونية في الأصل، وقيام المنشأة بتحويل الحيازة المادة للأصل، ويتحمل العميل المخاطر ويستفيد من المنافع الجوهرية المتعلقة بملكية الأصل، وقبول العميل للأصل.

٣- **التزامات الأداء التي يتم الوفاء بها على مدار زمني:** عندما تحول المنشأة السيطرة على سلعة أو خدمة على مدار زمني تعترف بالإيراد على ذلك المدار الزمني طبقاً لمدى التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء.

٤- **قياس مدى التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء^(٢):** في حالة الوفاء بالتزام الأداء على مدار زمني، يتم الاعتراف بالإيراد على ذلك المدار الزمني بقياس مدى التقدم نحو الوفاء

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات ٣١-٣٨
٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات ٣٩-٤٦، ب ١٤-ب ١٩

الكامل بالتزامات الأداء لكل التزام أداء؛ بهدف بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بالتزام الأداء).

٥- طرق قياس مدى التقدم: تتضمن طرق المخرجات وطرق المدخلات. وعند اختيار الطريقة المناسبة يؤخذ في الاعتبار طبيعة السلعة أو الخدمة التي يتم تحويلها إلى العميل، كما يلي:

(أ) طرق المخرجات: يتم الاعتراف بالإيراد على أساس القياس المباشر لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل منسوبة إلى قيمة السلع أو الخدمات المتبقية بموجب العقد. وتتضمن طرقاً مثل حصر الأداء المكتمل حتى تاريخه، تقييم النتائج التي تم تحقيقها، الوقت المنقضي، والوحدات المنتجة أو المُسلّمة للعميل. ويعيب على هذه الطرق أنها قد لا تقدم تعبيراً صادقاً عن أداء المنشأة إذا لم تأخذ في الاعتبار بعض السلع أو الخدمات التي تم تحويل السيطرة عليها إلى العميل، مثل الأعمال تحت التنفيذ، كما أن المخرجات المستخدمة في القياس ربما لا يمكن رصدها مباشرة أو تكون مكلفة بلا مبرر.

(ب) طرق المدخلات: يتم الاعتراف بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء، وإذا كانت جهود المنشأة أو مدخلاتها يتم صرفها بانتظام على مدار فترة الأداء فيتم الاعتراف بالإيراد على أساس قسط ثابت. وتتمثل مدخلات الوفاء بالتزام الأداء في الموارد المستهلكة أو ساعات العمل المنصرفة أو ساعات استخدام الآلات أو التكلفة المتكبدة أو الوقت المنقضي. لكن يعيب هذه الطرق أنه قد لا توجد علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع والخدمات للعميل لعدم كفاءة المنشأة أو لعوامل أخرى فيتم الاعتراف بالإيراد في حدود التكلفة المتكبدة فقط.

٢/٥ المحاسبة عن تكاليف العقد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) (١):

قدم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) معالجة جديدة لعناصر التكاليف التي تتكبدها المنشأة في سبيل تحويل السلع أو الخدمات إلى العملاء، وتتضمن التكاليف المرتبطة بالعقود ثلاثة أنواع هي: التكاليف الإضافية للحصول على العقد، وتكاليف الوفاء بالعقد، ومصروف الاستهلاك والاضمحلال. وتتم المحاسبة عن هذه الأنواع كما يلي:

١/٢/٥ التكاليف الإضافية للحصول على عقد:

١- هي التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم تحصل على العقد مثل عمولة المبيعات. ويتم الاعتراف بها كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استردادها، أما إذا كان سنتكبدها المنشأة بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا فيتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها، إلا إذا تحملها العميل صراحة.

١- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، الفقرات من ٩١ حتى ١٠٤.

٢- يجوز الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي سنة أو أقل.

٢/٢/٥ تكاليف الوفاء بالعقد:

١- يتم الاعتراف بالتكاليف التي تتكبدها المنشأة للوفاء بالعقد كأصل إذا تعلقت مباشرة بعقد محدد مثل تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد، وأن تؤدي التكاليف إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء أو الاستمرار في الوفاء بالتزامات أداء في المستقبل، ومن المتوقع استرداد تلك التكاليف.

٢- تتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد كل من العمالة المباشرة والمواد المباشرة والتكاليف التي تتعلق مباشرة بالعقد أو بأنشطة العقد، والتكاليف التي يتحملها العميل بموجب العقد، التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة نتيجة الدخول في العقد.

٣/٢/٥ الاستهلاك والاضمحلال:

١- يجب استهلاك أصل العقد الذي تم الاعتراف به على أساس منتظم يتسق مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل، بموجب عقد محدد حالي أو متوقع.

٢- يجب إعادة النظر دورياً في الاستهلاك ليعكس أية تغيرات هامة في توقيت تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ويجب المحاسبة عن هذا التغيرات على أنها تغير في تقدير محاسبي وفقاً للمعيار رقم (٥).

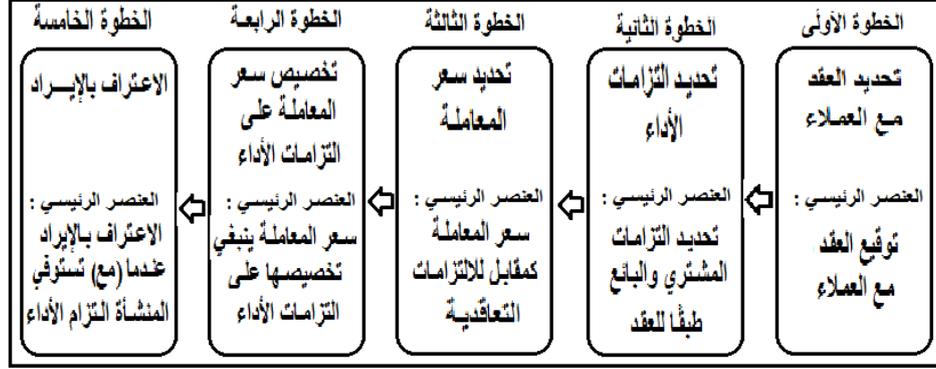
٣- يجب الاعتراف بخسائر الاضمحلال ضمن الأرباح والخسائر بمقدار الزيادة في القيمة الدفترية للأصل الذي تم الاعتراف به عن الفرق بين المبلغ المتبقي من المقابل المتوقع استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل مطروحاً منه التكاليف المتعلقة مباشرة بالسلع أو الخدمات والتي لم يتم الاعتراف بها كمصروفات. بمعنى أن:

خسائر الاضمحلال = القيمة الدفترية المتبقية - (المقابل المتبقي - تكاليف السلع أو الخدمات)

٤- يجب أن تعترف المنشأة في حساب الأرباح أو الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقاً، عندما تتلاشى أو تتحسن ظروف الاضمحلال، ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي بعد الاستهلاك) لو لم يكن تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

مما سبق يتبين أن معيار المحاسبة الدولي (IFRS 15) والمصري رقم (٤٨) وضع إطار عام واحد للمحاسبة عن الإيراد الناتج من العقود مع العملاء يمكن تطبيقه على جميع المنشآت

والأنشطة الاقتصادية، ويتألف هذا الإطار من خمس خطوات للاعتراف بالإيراد كما يوضحها الشكل رقم (١) التالي:



شكل رقم (١)

نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيراد

(المصدر: Waruiru R., 2020، بتصرف)

ويظهر الأثر الضريبي لتطبيق المعيار عندما يختلف توقيت الاعتراف بالإيراد للأغراض الضريبية عن توقيت الاعتراف في ظل المعيار المحاسبي، حيث تنشأ فروق مؤقتة يجب التقرير عنها في القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) IAS 12، ويقابله معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل " (Deloitte, 2018)، حيث تتأثر المدفوعات الضريبية كنتيجة لتغير توقيت الاعتراف بالإيراد، لذا قد تتم المدفوعات مبكراً أو متأخرة اعتماداً على وقت الاعتراف بالإيراد، وينشأ عن تطبيق المعيار فروق جديدة بين التقارير المالية والمحاسبة الضريبية حيث لا يجوز تغيير القوانين الضريبية لمقابلة التغيرات في معايير المحاسبة؛ لذلك يتم الاعتراف بالتغير في مبلغ الضريبة المؤجلة. ويختلف تأثير تطبيق المعيار من منشأة لأخرى تبعاً لطبيعة النشاط الاقتصادي الذي تمارسه المنشأة، والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه، حيث تتأثر بعض القطاعات أو الصناعات أكثر من القطاعات أو الصناعات الأخرى مثل القطاع العقاري/ الإنشاءات، الاتصالات، البرمجيات، القطاع المصرفي والخدمات المالية، قطاع الترفيه والإعلام. (PKF. 2021)

كما أن رسمة تكاليف الحصول على العقد (غير ممكنة في المعايير السابقة) تؤثر بلا شك على قيمة الوعاء الضريبي، من خلال تأثيرها على مقدار التكاليف التي يجب تحميلها على الفترة المالية سواء بالنقص عند الرسمة أو الزيادة عند الاستهلاك، مما يؤدي إلى زيادة أو نقص الوعاء الضريبي للمنشأة.

وينبغي على مصلحة الضرائب المصرية أن تصدر دليل تطبيقي لتعريف الممولين بالمعاملة الضريبية للأثار الناتجة عن تطبيق المعيار، استرشادًا بمصلحة الضرائب القبرصية التي أصدرت في ١٧ مايو ٢٠٢١ تعليمات تنفيذية تتضمن دليل لتعريف الممولين بالمعاملة الضريبية للتأثيرات على البيانات المالية عند اعتماد المعايير المحاسبية الجديدة ومنها المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 15. ويتناول الدليل الاعتبارات ذات الصلة من منظور ضريبة الدخل ("IT") والضريبة على توزيعات الأرباح. وأوضحت التعليمات أنه يجب إتباع المعالجة المحاسبية عند تحديد المعاملة الضريبية للإيرادات التي يتم احتسابها وفقًا لمتطلبات المعيار الدولي IFRS 15، سواء لأغراض ضريبة الدخل أو الضريبة على توزيعات الأرباح، وأن يتم الاعتراف بأي تعديل يتم إجراؤه على الاحتياطات في ٢٠١٨/١/١ في ربح عام ٢٠١٨، وذلك لأغراض ضريبة الدخل والضريبة على توزيعات الأرباح. (Karatzis, M., 2021)

٦- الدراسة التطبيقية:

تتضمن الدراسة التطبيقية للبحث تحديد مجتمع وعينة الدراسة وأسلوب جمع البيانات والفرض البحثي واختبار الفرض البحثي، كما يلي:

١/٦ مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

١/١/٦ مجتمع الدراسة:

تم تحديد مجتمع الدراسة بالشركات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية، وتعمل في بيئة الأعمال المصرية، والمسجلة بالبورصة المصرية، وتخضع للضريبة على الدخل طبقًا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، وذلك خلال فترة الدراسة التي تبدأ من ١ يناير ٢٠١٩ حتى ٣٠ يونيو ٢٠٢١.

٢/١/٦ عينة الدراسة:

اختار الباحث عدد ثلاث شركات مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة المصرية، ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة، وملتزمة بإعداد القوائم المالية الدورية والسنوية وتقديمها لإدارة الإفصاح بالبورصة المصرية، وقامت هذه الشركات بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) إما باختيار التطبيق المبكر للمعيار اعتبارًا من ١ يناير ٢٠١٩، أو اختارت التطبيق في الميعاد الملزم الأول في ١ يناير ٢٠٢٠، أو التطبيق في الميعاد الإلزامي الأخير في ١

يناير ٢٠٢١، وقامت بتقييم آثار تطبيق المعيار على القوائم المالية الخاصة بها، وقامت بالإفصاح الكافي عن تلك الآثار، وبذلك، تتوافر في هذه الشركات الخصائص اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية التي تُمكن الباحث من استنتاج بعض النتائج والمؤشرات حول تأثير تطبيق المعيار على الوعاء الضريبي للشركات محل الدراسة من خلال فحص ودراسة الإفصاحات الواردة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لها. والشركات الثلاث الخاضعة للدراسة هي: شركة أوراسكوم للتنمية – مصر (ش م م) القابضة والمتابعة، شركة الشرق الأوسط لصناعة الزجاج (ش م م)، شركة إعمار مصر للتنمية (ش م م).

٣/١/٦ أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام الدراسة التطبيقية على بيانات القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لمفردات عينة الدراسة والمقدمة للإدارة العامة للإفصاح بالبورصة المصرية^(١).

٢/٦ الفرض البحثي:

تم صياغة الفرض البحثي في صورته العدمية كما يلي:

"لا يوجد أثر جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين"

٣/٦ اختبار الفرض البحثي:

يسعى البحث إلى اختبار الفرض البحثي عن طريق بيان مدى تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين، من خلال دراسة الحالات الثلاث الخاضعة للدراسة، وتحديد التغير الذي يحدث في الوعاء الضريبي للممولين عند تطبيق المعيار، وتحديد اتجاه التغير (زيادة أو نقصاً)، ومعدل هذا التغير في الوعاء الضريبي، كما يلي:

١/٣/٦ شركة أوراسكوم للتنمية مصر (القابضة والتابعة)

١- تأسست شركة أوراسكوم للتنمية – مصر عام ١٩٩٥ وفقاً لأحكام قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بموجب قرار الهيئة العامة للاستثمار رقم ١١٦٩ لسنة ١٩٩٥.

٢- تعمل الشركة في مجال إنشاء المدن والقرى السياحية والفنادق، وبناء وتشبيد مساكن منخفضة التكلفة، استصلاح وتجهيز الأراضي بالمرافق الأساسية التي تجعلها قابلة للاستزراع، واستزراع الأراضي المستصلحة، وتتضمن القوائم المالية المجمعة القوائم المالية لشركة

١- القوائم المالية المنشورة على موقع الموقع الإلكتروني "معلومات مباشر مصر"

https://www.mubasher.info/markets/EGX/stocks/EGTS/financial-statements#google_vignette

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. ياسر زكريا الشافعي

أوراسكوم للتنمية مصر (الشركة القابضة) وشركاتها التابعة، والشركة مقيدة بالبورصة المصرية في يناير ٢٠١٥.

٣- تاريخ تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨): قامت الشركة بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة رقم (٤٨) اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٩. وتم معالجة الأثر التراكمي لتطبيق المعيار في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة في ١/١/٢٠١٩.

٤- تأثير تطبيق معيار المحاسبة (٤٨) على القوائم المالية للشركة القابضة: يوضح الجدول رقم (١) التالي أثر تطبيق المعيار على عناصر القوائم المالية للشركة القابضة كما يلي:

الجدول رقم (١)

أثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على عناصر القوائم المالية لشركة أوراسكوم القابضة (١)

البنـــــــــــــــــد	الرصيد الافتتاحي قبل التعديل في	التعديل طبقاً للمعيار رقم (٤٨)	الرصيد الافتتاحي بعد التعديل في	معدل التغير
------------------------	---------------------------------	--------------------------------	---------------------------------	-------------

١- شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) القابضة: القوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية المجمعة المختصرة عن الفترات المالية من ١ يناير ٢٠١٩، حتى ٣٠ يونيو ٢٠٢١، وعن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، ٢٠٢٠، والفترة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢٠.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)
د. ياسر زكريا الشافعي

	١ يناير ٢٠١٩		١ يناير ٢٠١٩	
عناصر قائمة المركز المالي				
المخزون	٦٥٥,٤٤٦,٦١٥ (١٤%)	(١٠٦,٧٠٠,٨٧٤)	٧٦٢,١٤٧,٤٨٩	
عملاء وأوراق قبض	١,٧٦٣,٣٣٣,٦٠٢	٧٨,٣٠٥,٢٩٤	١,٦٨٥,٠٢٨,٣٠٨	
مدينون متنوعون وأرصدة مدينة أخرى	٦٩٦,٠٥٨,١٩٦ (٠,٧٢%)	(٥,٠١٩,٤٤٢)	٧٠١,٠٧٧,٦٣٨	
دائنون متنوعون وأرصدة دائنة أخرى	١,٣٦٢,٠٩٩,٧٨٣	٨٥,٦٧٨,٣٩٦	١,٢٧٦,٤٢١,٣٨٧	
حصة أصحاب الحصص غير المسيطرة	٦٥٥,٤٥٢,٠٣٥	١,٧٤٦,٤٩٢	٦٥٣,٧٠٥,٥٤٣	
الأرباح المرحلة (الصافي بعد الضرائب)	(٩٣٨,٨٩٢,٧٣٩)	٥٤,٠٠٩,٨٦٦	(٩٩٢,٩٠٢,٦٠٥)	
عناصر قائمة الدخل				
الإيرادات	١,٠١٠,٠٣٥,٠٠٥	١٧٢,٣٨٨,٧٥٦	٨٣٧,٦٤٦,٢٤٩	
التكاليف	(٧١٩,٣٠٩,٣٥٦)	(٨٣,٠٩١,٦٥٦)	(٦٣٦,٢١٧,٧٠٠)	
مجموع الربح	٢٩٠,٧٢٥,٦٤٩	٨٩,٢٩٧,١٠٠	٢٠١,٤٢٨,٥٤٩	
ضريبة الدخل	(٦٨,١٨٤,٥٣٠)	(٢٢,٤٣١,٢٣٣)	(٤٥,٧٥٣,٢٩٧)	
صافي ربح الفترة بعد الضرائب (يرحل إلى ح/ الأرباح المرحلة)	١٨٨,٥٩٥,٥٩٥	٧٧,٢٦٣,١٣٨	١١١,٣٣٢,٤٥٧	

(المصدر: إعداد الباحث مستنداً إلى القوائم المالية الدورية والسنوية للشركة)

يتضح للباحث من خلال بيانات الجدول السابق، أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) قد أثر على الأرصدة الافتتاحية لبعض عناصر القوائم المالية، مع ملاحظة أنه تم استبعاد تأثير تطبيق باقي المعايير الجديدة لإظهار تأثير المعيار رقم (٤٨) فقط، كما يلي:

١- تأثير تطبيق المعيار على قائمة المركز المالي في ٢٠١٩/١/١:

- أدى تطبيق المعيار إلى تخفيض الرصيد الافتتاحي للمخزون (يتضمن أعمال تحت التنفيذ وأراضي محتفظ بها للتنمية) في ٢٠١٩/١/١ بنسبة ١٤٪، ورصيد حساب مدينون متنوعون وأرصدة مدينة أخرى بنسبة ٠,٧٢٪، كما أدى إلى زيادة رصيد حساب عملاء وأوراق القبض بنسبة ٤,٦٥٪، ورصيد دائنون متنوعون وأرصدة دائنة أخرى بنسبة ٦,٧١٪. وبلغ صافي تأثير المعيار مبلغ ٥٤,٠٠٩,٨٦٦ جنيه تم معالجته في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة.

٢- تأثير تطبيق المعيار على قائمة الدخل:

- إن تطبيق المعيار الجديد أدى إلى تغيير سياسة الاعتراف بالإيراد عن عقود لإنشاء عقارات، وبالتالي أدى إلى الاعتراف بإيرادات لم يكن معترف بها في ظل معيار المحاسبة رقم (٨)

الخاص بعقود الإنشاء أو معيار المحاسبة رقم (١١) الخاص بالإيراد، وقد تأكيد ذلك من خلال الإفصاح عن أن السبب الرئيسي في زيادة المبيعات يرجع إلى التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة رقم (٤٨) الخاص بالاعتراف بالإيرادات، حيث يرجع إلى سياسة تحقق إيراد الشركة (إيضاح رقم ٦-١)، وأدى ذلك إلى زيادة الإيرادات بنسبة ٢٠,٥٨٪، وزيادة التكاليف المرتبطة بها بنسبة ١٣,٠٦٪، وبالتالي زيادة مجمل الربح بنسبة ٤٤,٣٣٪، وفي النهاية زيادة الضريبة المستحقة عن الفترة بنسبة ٤٩,٠٣٪، وزيادة صافي الربح بعد الضريبة بنسبة ٦٩,٤٠٪. وبذلك يتضح أن تطبيق المعيار يكون أكثر تأثيراً على عناصر قائمة الدخل لارتباطه بعنصري الإيرادات والتكاليف.

ويرجع السبب في التأثير الجوهرى لتطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) على ضريبة الدخل الجارية، أن تطبيق المعيار أدى إلى زيادة الإيرادات المعترف بها وتكلفة المبيعات؛ مما أدى إلى زيادة مجمل الربح بنسبة ٤٤,٣٣٪ والذي ينعكس مباشرة في زيادة صافي ربح الفترة، حيث قد سبق تغطية جميع التكاليف والمصروفات التسويقية والإدارية والتمويلية قبل تطبيق المعيار وتقييم أثره على بنود القائمة، وبالتالي جاء التأثير الهام والجوهري على ضريبة الدخل الجارية التي ارتفعت بنسبة ٤٩٪ تقريباً.

٣- التأثير على قائمة التغير في حقوق الملكية:

- يتضح من الجدول أن تطبيق المعيار أدى إلى تخفيض مقدار الخسائر المرحلة للشركة القابضة بمقدار ٥٤,٠٠٩,٨٦٦ جنيه بعد خصم الضريبة المستحقة.

٤- تأثير تطبيق المعيار على التقارير القطاعية:

- ذكر الشركة في تقارير دخل القطاعات أن السبب الرئيسي في الزيادة في إجمالي إيرادات قطاع العقارات والإنشاءات يرجع إلى التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة رقم (٤٨) الخاص بالاعتراف بالإيرادات؛ حيث يرجع إلى سياسة تحقق الإيراد طبقاً للمعيار، هذا بالإضافة إلى زيادة مشروعات الشركة العقارية^(١).

وتتضح النتائج السابقة من خلال إجراء مقارنة بين السياسة المحاسبية للاعتراف

بالإيراد لعقود إنشاء العقارات وعقود الإنشاء في ظل معياري المحاسبة رقمي (٨) و (١١) ومعيار المحاسبة رقم (٤٨) كما يلي:

١- شركة أوراسكوم للتنمية مصر، الإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية المجمعة المختصرة عن الفترات المالية المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠١٩، ٣٠ سبتمبر ٢٠١٩.

١ - سياسة الاعتراف بالإيراد طبقاً للمعيارين رقمي (٨) و (١١) كما يلي:

(أ) يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو لا يزال مستحقاً، ويتم تخفيضه بالقيمة المقدرة لمرتجعات العملاء والخصومات والمسموحات المشابهة الأخرى.

(ب) **الإيراد الناتج عن عقود إنشاء عقارات:** تقوم الإدارة بتحليل عقود إنشاء العقارات وتتم المحاسبة عنها طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) الخاص بالإيراد باعتباره عقداً لبيع سلع؛ لأن شروط الاعتراف بالإيراد من بيع سلع تنطبق على كافة عقود الشركة المبرمة لإنشاء عقارات. ويتم الاعتراف بالإيراد من بيع العقارات عند استيفاء كافة الشروط التالية: تحويل المجموعة للمخاطر والمزايا الجوهرية المرتبطة بملكية العقار إلى المشتري، وعدم الاحتفاظ بحق التدخل الإداري بالدرجة المقترنة عادة بالملكية أو بالرقابة الفعالة على العقار المباع، وأن قيمة الإيراد والتكاليف التي تتحملها المجموعة أو ستتحملها قابلة للقياس بدرجة يعتمد عليها، والمرجح أن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.

وبناءً على ذلك يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن مشروعات إنشاء الوحدات السكنية على مراحل مستقلة تتمثل في بيع أراضي، ووحدات مبنية غير مكتملة، ووحدات تامة. ويتم نقل المخاطر والمنافع الجوهرية المصاحبة لملكية العقار والسيطرة عليه في كل مرحلة بموجب محضر تسليم رسمي موقفاً عليه بمعرفة ممثلي المجموعة والمشتري.

(ج) **الإيراد الناتج عن عقود الإنشاء:** عقد الإنشاء هو عقد محدد لإنشاء أصل أو لإنشاء مجموعة من الأصول ذات الارتباط الوثيق ببعضها أو التي تعتمد على بعضها بدرجة كبيرة. وإذا كان ناتج عقد الإنشاء قابل للتقدير بدرجة يعتد بها يتم عندئذ الاعتراف بالإيراد والتكلفة بالرجوع إلى مستوى إتمام أعمال العقد في نهاية الفترة المالية – والذي يتم قياسه بناءً على المستوى النسبي لما تم إنجازه من الأعمال الكلية للعقد. أما إذا كان ناتج عقد الإنشاء غير قابل للتقدير بدرجة يعتد بها يتم عندئذ الاعتراف بإيراد العقد في حدود القيمة المرجح استردادها من تكاليف العقد التي تحملتها المجموعة. ويتم الاعتراف بكافة تكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي أنفقت فيها، وإذا كان من المرجح أن تكاليف العقد تتعدى إيراداته يتم الاعتراف بالخسارة المتوقعة من عقد المقاول فوراً كمصروف.

(د) يتم إدراج المبالغ المحصلة مقدماً قبل تنفيذ الأعمال المرتبطة بها كمقدمات محصلة ضمن الالتزامات، وتدرج قيمة الأعمال المنفذة التي صدر عنها فواتير ولم يسدها العملاء ضمن "عملاء تجاريون ومدينون آخرون" بقائمة المركز المالي المجموع.

٢- سياسة الاعتراف بالإيراد في ظل تطبيق المعيار رقم (٤٨):

(أ) يتم قياس الإيراد بناءً على المقابل المحدد في العقد مع العميل، وتتعرف المجموعة بالإيرادات عندما تنتقل السيطرة على المنتج أو الخدمة إلى العميل، ويتم تخفيض الإيرادات مقابل مرتجعات العملاء المتوقعة والخصومات والامتيازات الأخرى.

(ب) الإيراد الناتج عن عقود لإنشاء عقارات: يتم الاعتراف بالإيراد من عقود إنشاء وحدات سكنية (شقق) أو عقود إنشاء الفيلات كما يلي:

(ب١) عقود إنشاء الشقق: لا يعتبر التزام الأداء مميز نظرًا لعدم إمكانية استعادة العميل من السلع والخدمات بمفردها أو بجانب الموارد الأخرى المتاحة، وتقوم الشركة بتحديد السلع والخدمات المذكورة في العقد كالتزام أداء مستقل نظرًا لاستقلال السلع والخدمات عن بعضها البعض. يتضمن التزام الأداء " الأرض " الخاصة بالوحدة التي تمثل الحصة غير المجزأة. ونظرًا لأن تعهد الشركة لا ينشئ أصلًا متعدد الاستخدام وللشركة الحق في الدفعات مقابل استكمال الأداء في المدة المحددة، تقوم الشركة بالاعتراف بإيرادات الوحدات (الشقق) على مدار زمني. وتستخدم الشركة سياسة نسبة الإتمام لقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء، كما تستخدم تقارير المقاولين لقياس نسبة الإنجاز.

(ب٢) عقود إنشاء الفيلات: تعتبر الشركة "الأرض" الخاصة بالفيلا كالتزام أداء مستقل نظرًا لحصول العميل على ملكية قطعة خاصة ومحددة من الأرض عند توقيع العقد ولا يوجد أعمال أخرى خاصة بالأرض، والتزام أداء الثاني هو إنشاء وبناء الفيلا. ويتم الاعتراف بإيراد الأرض بالكامل عند انتقال ملكية الأرض للمشتري عند توقيع العقد. ويتم الاعتراف بإيرادات التزام الأداء الآخر (أعمال الإنشاء وبناء الفيلا) على مدار زمني طبقًا لنسبة الانجاز مع تقدم الإنشاءات. وتستخدم الشركة سياسة نسبة الإتمام لقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء، كما تستخدم تقارير المقاولين لقياس نسبة الإنجاز.

(ب٣) عنصر التمويل: تبلغ مدة إنشاء الوحدة حوالي عامين بينما يتم جدولة الدفع من خلال أقساط لفترات أطول من خمس سنوات مما يحقق للعميل امتيازات في التمويل. وتحسب إيرادات الفوائد باستخدام طريقة الخصم مع قيمة العقد.

يتبين مما سبق، أن التغيير في السياسة المحاسبية للاعتراف بالإيراد أدى إلى إحداث زيادة كبيرة في إيرادات قطاع العقارات والإنشاءات، حيث أفصحت الشركة في قائمة الدخل القطاعية عن الفترة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠١٩ - وهي الفترة التي تم فيها تقييم آثار تطبيق المعيار - بأن السبب الرئيسي في الزيادة يرجع التطبيق المبكر لمعيار ٤٨ الخاص بالاعتراف بالإيراد حيث يرجع سياسة تحقق إيراد الشركة.

وترجع الزيادة في صافي ربح الفترة وبالتالي زيادة الالتزامات الضريبية المستحقة بنسبة تزيد عن ٦٠٪ إلى زيادة الإيرادات خلال الفترة، حيث بلغ إجمالي إيرادات القطاع العقاري في ٢٠١٩/٦/٣٠ مبلغ ٧٦٦,٤٣٦,٣٠١ جنيه مقابل ٢٩٤,٤٦١,٦٨٣ جنيه في ٢٠١٨/٦/٣٠، وقد أرجعت الشركة السبب الرئيسي في زيادة المبيعات إلى التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة رقم (٤٨) الخاص بالاعتراف بالإيرادات، بالإضافة إلى نمو القطاع العقاري خلال الفترة، وفقاً لما ذكرته وأقرت به الشركة في أكثر من موضع بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية الدورية المستقلة المختصرة عن الفترة من ١ يناير ٢٠١٩ حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٩. (صفحة رقم ١٤، ٢٠ من الإيضاحات المتممة)

٢- التأثير على قائمة التغير في حقوق الملكية:

- يتضح من الجدول أن تطبيق المعيار أدى إلى زيادة قيمة الأرباح المرحلة في ١ يناير ٢٠١٩ بمقدار ٤٢,٢٦٢,١٣٩ جنيه بعد خصم الضريبة المستحقة، بمعدل تغير بلغ ٦,٥٦٪.

وبناءً على ما سبق، يتبين للباحث من خلال فحص الموقف الضريبي لشركة أوراسكوم للتنمية - مصر بعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، أن التطبيق أدى إلى زيادة الإيرادات المعترف بها خلال الفترة؛ مما أدى إلى تحقيق زيادة في الأرباح الجارية (التغير في الأصول يخصم منه التغير في الخصوم)، وبالتالي زيادة الوعاء الضريبي للشركة، مما أدى إلى زيادة الضريبة الجارية (زيادة في الأرباح الجارية × معدل الضريبة الفعلي للشركة). وبالتالي يمكن استنتاج أن تطبيق شركة أوراسكوم للتنمية مصر (القابضة والتابعة) لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" أدى إلى زيادة الوعاء الضريبي للشركة.

٢/٣/٦ شركة الشرق الأوسط لصناعة الزجاج (شركة مساهمة مصرية)

١- تم تأسيسها في عام ١٩٧٩ وفقاً لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧، والشركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية في مصر. ويتمثل النشاط الرئيسي للشركة في تصنيع كافة أنواع العبوات الزجاجية والاستحواذ على شركات أخرى تعمل في نفس المجال.

٢- تاريخ تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨): استعدت الشركة لتطبيق المعيار ثلاث مرات ثم تقوم بتأجيل التطبيق، فقد قررت تطبيق المعيار مبكراً، ثم في ١ يناير ٢٠٢٠، ثم تم التأجيل، وأخيراً تم تطبيق المعيار اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢١. وتم معالجة الأثر التراكمي لتطبيق المعيار في الأرباح المرحلة في ١ يناير ٢٠٢٠.

٣- تأثير تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) على القوائم المالية للشركة:

قامت الشركة بتقييم أثار تطبيق المعيار رقم (٤٨) على القوائم المالية ثلاث مرات^(١) في تاريخ إعداد القوائم المالية عن عام ٢٠١٩، ٢٠٢٠، وفي ٣١ مارس ٢٠٢١، وقامت بالإفصاح عن ذلك في القوائم المالية السنوية والدورية كما يلي:

(أ) التقييم الأول: تم في تاريخ إعداد القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، على اعتبار أن تاريخ التطبيق في ١ يناير ٢٠٢٠، قامت الشركة بتقييم أثار تطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للشركة، مع مراعاة الجوانب الاقتصادية والقانونية للعقود مع العملاء على أساس نموذج من خمس خطوات بموجب المعيار رقم (٤٨)، كما يلي:

(أ١) قامت الشركة بالإفصاح عن ذلك التقييم تحت عنوان: " إصدارات جديدة وتعديلات تمت على معايير المحاسبة المصرية ولكن لم يتم تفعيلها".

(أ٢) وبموجب العقود الحالية، عادة ما تكون المنتجات المصنعة مخصصة دون أي خيار لاستخدام بديل، ضمن ترتيبات تعاقدية ملزمة. تدخل عقود العملاء ضمن نطاق معيار المحاسبة رقم (٤٨)، عند تحديد سعر المعاملة، وما إذا كانت الاعتبارات المتغيرة موجودة في شكل حق الحصول على عوائد وخصومات، وربما المقابل الذي يتعين دفعه للعميل في شكل خصم من السعر. بالنسبة للعقود مع العملاء، عندما تمتلك الشركة حقًا واجبًا في الدفع مقابل الأداء الذي تم الوفاء به حتى تاريخه، يتم الاعتراف بإيرادات البضائع المعينة بمرور الوقت باستخدام طريقة المخرجات مع عرض أصول العقد.

(أ٣) وقد قامت الشركة بتقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؛ ليؤدي إلى زيادة في حقوق المساهمين بقيمة ٤,٦ مليون جنيه، وانخفاض في المخزون بمقدار ٢١ مليون جنيه، وزيادة في أصول العقد بمبلغ ٢٧ مليون جنيه، وزيادة في الالتزامات الضريبية بقيمة ١,٤ مليون جنيه في ١ يناير ٢٠٢٠.

(أ٤) ويسري هذا المعيار الجديد على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢٠ وتنوي الشركة تطبيق المعيار الجديد باستخدام منهج معدل للتطبيق بأثر رجعي، مما يعني أنه سيتم الاعتراف بالتأثير التراكمي للتطبيق في الأرباح المرحلة من ١ يناير ٢٠٢٠ ولن يتم تعديل أرقام المقارنة.

(أ٥) صدر قرار رئيس مجلس الوزراء بتأجيل التطبيق حتى ١ يناير ٢٠٢١، فلم تظهر الشركة هذه الآثار في القوائم المالية للسنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩.

١- شركة الشرق الأوسط لصناعة الزجاج، الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المستقلة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، ص ١٠، السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠، ص ١٠، والفترة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢١، ص ٩-١٠.

(ب) التقييم الثاني: تم في تاريخ إعداد القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠، على اعتبار أن تاريخ التطبيق في ١ يناير ٢٠٢١، قامت الشركة بتقييم آثار تطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للشركة، وبتباعد نفس الأسلوب على النحو التالي:

(ب١) وقامت الشركة بالإفصاح عن ذلك التقدير تحت عنوان: "إصدارات جديدة وتعديلات تمت على معايير المحاسبة المصرية ولكن لم يتم تفعيلها".

(ب٢) وبموجب العقود الحالية،

(ب٣) وقد قامت الشركة بتقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، ليؤدي إلى زيادة في حقوق المساهمين بقيمة ١,٧ مليون جنيه، وانخفاض في المخزون بمقدار ١١ مليون جنيه، وزيادة في أصول العقد بمبلغ ١٣ مليون جنيه، وزيادة في الالتزامات الضريبية بقيمة ٠,٥ مليون جنيه في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠.

(ب٤) ويسري المعيار رقم (٤٨) الجديد على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢١. وتتوي الشركة تطبيق المعيار الجديد باستخدام منهج معدل للتطبيق بأثر رجعي، مما يعني أنه سيتم الاعتراف بالتأثير التراكمي للتطبيق في الأرباح المرحلة من ١ يناير ٢٠٢١ ولن يتم تعديل أرقام المقارنة.

(ج) التقييم الثالث: في تاريخ إعداد القوائم المالية عن السنة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢١، على أساس تطبيق المعيار اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢١، قامت الشركة بتقييم آثار تطبيق المعيار الجديد على القوائم المالية للشركة، وبتباعد نفس الأسلوب على النحو التالي:

(ج١) قامت الشركة بالإفصاح عن هذا لتقييم تحت عنوان: "إصدارات جديدة وتعديلات تمت على معايير المحاسبة المصرية وقد تم تطبيقها".

(ج٢) بموجب العقود الحالية،

(ج٣) وقد قامت الشركة بتقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ليؤدي إلى زيادة في حقوق المساهمين بقيمة ٢,٥ مليون جنيه، وانخفاض في المخزون بمقدار ١١,٢ مليون جنيه، وزيادة في أصول العقد بمبلغ ١٣,٨ مليون جنيه في ١ يناير ٢٠٢١.

(ج٤) ويسري المعيار الجديد على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠٢١. وقامت الشركة بتطبيق المعيار الجديد باستخدام منهج معدل للتطبيق بأثر رجعي، مما يعني أنه سيتم الاعتراف بالتأثير التراكمي للتطبيق في الأرباح المرحلة من ١ يناير ٢٠٢١ ولن يتم تعديل أرقام المقارنة.

(ج٥) قامت الشركة ببيان الأثر على القوائم المالية من تطبيق معيار المحاسبة الجديد رقم (٤٨) كما يوضحه الجدول رقم (٣) التالي:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)
د. ياسر زكريا الشافعي

جدول رقم (٣)

تأثير تطبيق المعيار المحاسبة رقم (٤٨) على عناصر القوائم المالية للشركة

البنود	الرصيد الافتتاحي قبل التعديل في ١ يناير ٢٠٢١	تعديل طبقاً للمعيار رقم ٤٨	الرصيد الافتتاحي بعد التعديل في ١ يناير ٢٠٢١	معدل التغير
الأصول المتداولة				
- المخزون	٥٧,٨٤٩,٤٣٥	(١١,٢٨٨,٨٤٣)	٤٦,٥٦٠,٥٩٢	(١٩,٢٠٪)
- العملاء وأوراق القبض	٦٤,٨٧١,٣٩٧	١٣,٨٢٢,٨٤٠	٧٨,٦٩٤,٢٣٧	٢١,٣١٪
إجمالي الأصول المتداولة	١٢٢,٧٢٠,٨٣٢	٢,٥٣٣,٩٩٧	١٢٥,٢٥٤,٨٢٩	٢,٠٧٪
حقوق الملكية				
- أرباح مرحلة (بعد الضرائب)	٣٩٧,٥٠٥,٣٦٦	٢,٥٣٣,٩٩٧	٤٠٠,٠٣٩,٣٦٣	٠,٦٢٪

(المصدر: القوائم المالية الدورية عن الفترة المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢١)

يتضح للباحث من خلال بيانات الجدول السابق، أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم

(٤٨) قد أثر على الأرصدة الافتتاحية لبعض عناصر القوائم المالية كما يلي:

١- تأثير تطبيق المعيار قائمة المركز المالي في ١ يناير ٢٠٢١:

- يتبين من الجدول أن تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨) قد أثر تأثيراً هاماً على الأرصدة الافتتاحية لبعض عناصر قائمة المركز المالي، حيث أدى التطبيق إلى تخفيض رصيد المخزون بنسبة ١٩,٢٠٪، وزيادة رصيد حساب العملاء وأوراق القبض بنسبة ٢١,٣١٪، وزيادة حقوق الملكية بنسبة ٠,٦٢٪.

٢- تأثير تطبيق المعيار على قائمة التغير في حقوق الملكية:

- يتضح من الجدول أن تطبيق المعيار أدى إلى زيادة الأرباح بمبلغ ٢,٥٣٣,٩٩٧ جنيه بعد الضريبة بنسبة ٠,٦٢٪.

ويبين الجدول رقم (٤) التالي ملخصاً للتقييمات الثلاثة التي قامت بها الشركة كما يلي:

جدول رقم (٤)

ملخص نتائج التقييمات الثلاثة لتأثير تطبيق المعيار رقم (٤٨) على القوائم المالية للشركة

تاريخ التقييم	أصول العقود	المخزون	حقوق الملكية	الالتزام الضريبي
٣١ ديسمبر ٢٠١٩	٢٧ مليون جنيه (زيادة)	٢١ مليون جنيه (نقص)	٤,٦ مليون جنيه (زيادة)	١,٤ مليون جنيه (زيادة)
٣١ ديسمبر ٢٠٢٠	١٣ مليون جنيه (زيادة)	١١ مليون جنيه (نقص)	١,٧ مليون جنيه (زيادة)	٠,٥ مليون جنيه (زيادة)
١ يناير ٢٠٢١	١٣,٨ مليون جنيه (زيادة)	١١,٢ مليون جنيه (نقص)	٢,٥ مليون جنيه (زيادة)	٠,٧٦ مليون جنيه (زيادة)

يتبين للباحث من خلال فحص تقديرات شركة الشرق الأوسط لتأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على القوائم المالية قد انحصر في أربعة بنود أساسية، وهي:

١- **أصول عقود:** وهي مبالغ مستحقة للشركة مقابل سلع أو خدمات قامت الشركة بتحويلها إلى العملاء وفاءً بالتزامات أداء، ويحق للشركة التحصيل غير المشروط لهذه المبالغ. وتتراوح مبالغ أصول عقود الناشئة عن تطبيق المعيار وإعادة التقييم ما بين ١٣ إلى ٢٧ مليون جنيه.

٢- **نقص المخزون:** أدى تطبيق المعيار إلى تخفيض الرصيد الافتتاحي للمخزون بمبالغ تتراوح ما بين ١١ إلى ٢١ مليون جنيه. نتيجة إعادة تقييم لبند المخزون وفقاً للمعيار رقم (٤٨).

٣- **حقوق الملكية:** أدى تطبيق المعيار إلى زيادة الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة بمبالغ تتراوح ما بين ١,٧ إلى ٤,٦ مليون جنيه بعد خصم الضريبة المستحقة، والتي تنعكس مباشرة في زيادة حقوق الملكية لملاك الشركة.

٤- **الالتزام الضريبي:** أدى تطبيق المعيار إلى زيادة الالتزام الضريبي على الشركة بمبالغ تتراوح ما بين ٠,٥٠ إلى ١,٤٠ مليون جنيه.

يتضح للباحث مما سبق أن تطبيق المعيار المحاسبي رقم (٤٨) أدى إلى زيادة الالتزام الضريبي للشركة الحالي والمستقبلي من خلال التقييم لثلاث سنوات متتالية في كل مرة توجد فروق هامة يترتب عليها التزامات ضريبية حالية، وبالتالي يمكن للباحث استنتاج أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يؤثر تأثير إيجابي على الوعاء الضريبي للشركة.

٣/٣/٦ شركة إعمار مصر للتنمية (ش م م) (١)

١- تأسست الشركة وفقاً لأحكام قانون ضمان وحوافر الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، وتم قيدها بالبورصة المصرية بتاريخ ٤ مارس ٢٠١٥. وهي شركة تابعة للشركة الإماراتية (شركة إعمار العقارية - ش م ع)، ويتمثل نشاط الشركة الحالي في التخطيط وإقامة المناطق العمرانية وتجهيزها بجميع المرافق والخدمات ومشاريع التنمية والاستثمار والتطوير العقاري.

٢- **تاريخ تطبيق معيار المحاسبة رقم (٤٨):** قامت بتطبيق المعيار في تاريخ التطبيق الإلزامي اعتباراً من ١ يناير ٢٠٢١، وتم الإفصاح في القوائم المالية الدورية في فترة التطبيق الأولى، طبقاً لمتطلبات الإفصاح الواردة بالمعيار، واستخدمت الشركة طريقة التعديل بأثر رجعي المعدل عند التطبيق، حيث تم معالجة الأثر التراكمي لتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة في الأرباح المرحلة في ١ يناير ٢٠٢١.

١ - شركة إعمار مصر للتنمية (شركة مساهمة مصرية)، القوائم المالية الدورية - الفترة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢١.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)
د. ياسر زكريا الشافعي

٣- آثار تطبيق المعيار على القوائم المالية للشركة: تتعدد آثار تطبيق المعيار على القوائم المالية للشركة كما يلي:

(أ) ينشأ أصل العقد بقيمة المبلغ المحقق عند استيفاء الشركة لالتزام الأداء وتقديم السلع والخدمات التي وعدت بها.

(ب) ينشأ التزام العقد عندما يتجاوز المبلغ المحصل من العميل مبلغ الإيرادات المعترف به.

(ج) يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمبلغ المحصل أو مستحق التحصيل، ويتم الاعتراف به في قائمة الدخل بالمقدار المرجح لتدفق المنافع الاقتصادية إلى الشركة، ويمكن قياس الإيرادات والتكاليف بصورة معقولة.

(د) يتم تعديل سعر المعاملة بتأثير المكون التمويلي الهام عن طريق خصمه باستخدام المعدل الذي سينعكس في معاملة تمويل منفصلة بين الشركة وعملائها في تاريخ نشأة العقد.

(هـ) يتم دفع عمولة مبيعات للحصول على عقود، ويتم رسملة التكاليف الإضافية للحصول على عقد والتي تستوفي المعايير الواردة في معيار المحاسبة رقم (٤٨)، ويتم الاعتراف بهذه التكاليف عند الاعتراف بالإيراد، ويتم عرض التكاليف المرسملة للحصول على العقود بشكل منفصل كأصل متداول في قائمة المركز المالي، ويتم إدراج استهلاكها في المصروفات البيعية والتسويقية في قائمة الأرباح والخسائر.

وتنعكس هذه الآثار على القوائم المالية، وأثرها على الفترة الحالية على النحو التالي:

١- أثر تطبيق المعيار على قائمة المركز المالي:

- تأثرت قائمة المركز المالي للشركة برسملة التكاليف الإضافية للحصول على عقد وهي عمولة المبيعات، ويتم عرض التكاليف المرسملة للحصول على العقود بشكل منفصل كأصل متداول في قائمة المركز المالي، ويتم استهلاكه سنويًا مع الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، ويوضح الجدول رقم (٥) هذا التأثير كما يلي:

جدول رقم (٥)

أثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على عناصر قائمة المركز المالي للشركة

الأصول	١ يناير ٢٠٢١ (٣١ ديسمبر ٢٠٢٠)	١ يناير ٢٠٢٠
عمولة مبيعات مؤجلة (مدينون وأرصدة مدينة أخرى)	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤	٦٠٤,٣٦٥,٠٨٩
إجمالي الأصول (زيادة)	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤	٦٠٤,٣٦٥,٠٨٩
إجمالي التسويات على الأرباح المرحلة (زيادة)	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤	٦٠٤,٣٦٥,٠٨٩

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)

د. ياسر زكريا الشافعي

وقد قامت الشركة بالاعتراف بعمولة المبيعات المؤجلة ضمن حساب مدينون وأرصدة مدينة أخرى في قائمة المركز المالي في ١ يناير ٢٠٢١ (٣١ ديسمبر ٢٠٢٠) بمبلغ ٤٤,٠٤٤,٩٦٩,٨٩٢ جنيه، مقابل مبلغ ٤٩,٣٦٥,٠٨٩ جنيه في ١ يناير ٢٠٢٠.

٢- أثر تطبيق المعيار على قائمة الأرباح والخسائر:

- تتأثر قائمة الأرباح والخسائر بإلغاء مصروف عمولة المبيعات ويتم الاعتراف به والأثر الضريبي له والإفصاح عن ذلك في القوائم المالية الدورية، وفي نهاية السنة المالية يتم إدراج قيمة استهلاك الأصل المتداول (عمولة المبيعات المؤجلة) في المصروفات البيعية والتسويقية في قائمة الأرباح والخسائر. ويوضح الجدول رقم (٦) هذا التأثير كما يلي:

جدول رقم (٦)

أثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على عناصر قائمة الأرباح/الخسائر للشركة

المصروفات	لفترة ثلاثة أشهر المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢٠	لفترة ثلاثة أشهر المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٢٠	لفترة الستة أشهر المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠٢٠
عمولة المبيعات (إلغاء)	٥٥,١٧٨,١٩٢	٥٥,٧٣٢,١٢٨	١١٠,٩١٠,٣٢٠
مصروف ضريبة الدخل المؤجلة (زيادة) (يفرض أن معدل الضريبة ٢٥٪)	(١٣,٧٩٤,٥٤٨)	(١٣,٩٣٣,٠٣٢)	(٢٧,٧٢٧,٥٨٠)
صافي التسويات على أرباح الفترة (زيادة)	٤١,٣٨٣,٦٤٤	٤١,٧٩٩,٠٩٦	٨٣,١٨٢,٧٤٠

وقد قامت الشركة بالاعتراف بالانخفاض في المصروفات البيعية والتسويقية بقيمة مصروفات عمولة المبيعات بمبلغ ٥٥,١٧٨,١٩٢ جنيه خلال الفترة المنتهية في ٣١ مارس ٢٠٢٠، ومبلغ ٥٥,٧٣٢,١٢٨ جنيه خلال الفترة من ١ أبريل حتى ٣٠ يونيو، نتيجة إلغاء الاعتراف بها كمصروف، وتم الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل المؤجلة الناتج عن تخفيض مصروف عمولة المبيعات. وتم الاعتراف بالزيادة في مصروف ضرائب الدخل المؤجلة بمبلغ ١٣,٧٩٤,٥٤٨ جنيه مصري للفترة المنتهية في ٣١ لسنة ٢٠٢٠ المتعلقة بالتأثير الضريبي للتغير في مصروف عمولة المبيعات.

٣- أثر تطبيق المعيار على قائمة التغير في حقوق الملكية:

- تتأثر قائمة التغير في حقوق الملكية في عنصر الأرباح المرحلة، حيث يتم معالجة الأثر التراكمي لتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة ومنها معيار المحاسبة رقم ٤٨، ولتحقيق هدف البحث تم افتراض ثبات جميع المتغيرات الأخرى وأهمها: أجمالي الدخل الشامل والمحول إلى الاحتياطي القانوني بجعل قيمتهما تعادل (صفر)، وبناءً على ذلك لا تتغير قائمة التغير في حقوق الملكية عبر القوائم المالية الدورية، ويوضح الجدول رقم (٧) هذا التأثير كما يلي:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٣، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢٢)
د. ياسر زكريا الشافعي

جدول رقم (٧)

أثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على عناصر قائمة التغير في حقوق الملكية للشركة

بيــــــــــــــــان	الأرباح المرحلة	حقوق الملكية
الرصيد في ١ يناير ٢٠٢٠ (٣١ ديسمبر ٢٠١٩)	٩,٥٦٨,٣٣٦,٧٤٢	٩,٥٦٨,٣٣٦,٧٤٢
تسويات (نتيجة تطبيق المعيار ٤٨)	٦٠٤,٣٦٥,٠٨٩	٦٠٤,٣٦٥,٠٨٩
الرصيد في ١ يناير ٢٠٢٠ (المعدل)	١٠,١٧٢,٧٠١,٨٣١	١٠,١٧٢,٧٠١,٨٣١
إجمالي الدخل الشامل ومحول إلى احتياطي قانوني	(صفر)	(صفر)
الرصيد في ٣١ مارس ٢٠٢٠، ٣٠ يونيو ٢٠٢٠	١٠,١٧٢,٧٠١,٨٣١	١٠,١٧٢,٧٠١,٨٣١
الرصيد في ١ يناير ٢٠٢١ (٣١ ديسمبر ٢٠٢٠)	١١,١٥٩,٧٨١,٦٠٨	١١,١٥٩,٧٨١,٦٠٨
تسويات (نتيجة تطبيق المعيار ٤٨)	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤
الرصيد في ١ يناير ٢٠٢١ (المعدل)	١٢,٠٥٢,٧٥٠,٦٥٢	١٢,٠٥٢,٧٥٠,٦٥٢
إجمالي الدخل الشامل ومحول إلى احتياطي قانوني	(صفر)	(صفر)
الرصيد في ٣١ مارس ٢٠٢١، ٣٠ يونيو ٢٠٢١	١٢,٠٥٢,٧٥٠,٦٥٢	١٢,٠٥٢,٧٥٠,٦٥٢

٤- مبالغ معترف بها في قائمة المركز المالي وقائمة الأرباح والخسائر للفترة الجارية:

- تم الاعتراف برصيد عمولة مبيعات مؤجلة ضمن مدينون وأرصدة مدينة أخرى في ٣١ مارس ٢٠٢١ بمبلغ ٩٧٨,٤٩٤,١٧٤ جنيه، وفي ٣٠ يونيو ٢٠٢١ بمبلغ ١,٠٩٨,٧٤٥,١٢٦ جنيه، كما يوضحها الجدول رقم (٨) التالي:

جدول رقم (٨)

أثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على عناصر كل من قائمة المركز المالي الأرباح/الخسائر للشركة

الأصول	٣١ مارس ٢٠٢١	٣٠ يونيو ٢٠٢١	٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ (معدلة)
مدينون وأرصدة مدينة أخرى: - عمولة بيع مؤجلة	٩٧٨,٤٩٤,١٧٤	١,٠٩٨,٧٤٥,١٢٦	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤
إجمالي الأصول (زيادة)	٩٧٨,٤٩٤,١٧٤	١,٠٩٨,٧٤٥,١٢٦	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤
التسويات على الأرباح المرحلة (زيادة)	٩٧٨,٤٩٤,١٧٤	١,٠٩٨,٧٤٥,١٢٦	٨٩٢,٩٦٩,٠٤٤

٥- الموقف الضريبي للشركة في ظل تطبيق المعيار:

عندما تقوم المنشأة بعمل التعديلات المطلوبة طبقاً للمعيار الجديد، فيكون مطلوب منها أيضاً تعديل بعض أرصدة التكاليف وضرائب الدخل في القوائم المالية إذا تأثرت بالمتطلبات الجديدة. على سبيل المثال، فإن المنشأة تكون مطالبة في ظل المعيار الجديد أن يتم رسملة واستهلاك تكاليف الحصول على عقد، ولكن في ظل متطلبات المعايير السابقة كانت تعالج هذه التكاليف كمصروف عند تكبدها، لكن رسملة هذه التكاليف في ظل المعيار الجديد قد تنشئ

اختلافات مؤقتة أو تؤثر على الأحكام الأخرى وبالتالي تؤثر على أرصدة الضريبة المؤجلة. (KPMG, 2019: 330)

وبناءً على ذلك، فإن تطبيق المعيار يؤثر على القوائم المالية خلال فترة التطبيق الأولى، حيث يؤثر على قائمة المركز المالي، من خلال رسمة التكاليف الإضافية للحصول على عقد (مثل عمولة المبيعات المؤجلة). فيؤدي إلى زيادة الأرباح المرحلة وزيادة حقوق الملكية بمقدار التكاليف المرسمة. كما يؤدي إلى تخفيض تكاليف البيع والتسويق بمقدار التكاليف التي لم يتم الاعتراف بها خلال الفترة، وبالتالي زيادة أرباح الفترة، ومن ثم زيادة الوعاء الضريبي للفترة الضريبية.

كما أن عدم الاعتراف بكامل مصروفات البيع والتسويق خلال الفترات التي حدثت فيها مثل عمولة المبيعات الإضافية للحصول على عقد، ورسمة جزء منها والاعتراف فقط بقيمة استهلاك هذا الأصل سنويًا، ينتج عن انخفاض في المصروفات وزيادة في صافي الربح، وبالتالي زيادة في الوعاء الضريبي والضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية، وأيضًا خصم استهلاك التكاليف المرسمة يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي، ويبقى تحديد الأثر الصافي على الوعاء الضريبي تبعًا للمقدار الأكبر منهما (العمولة خلال السنة أو استهلاك العمولات السابقة).

وبناءً على ذلك فإن تطبيق شركة إعمار للتنمية مصر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) له أثر هام على القوائم المالية للشركة، ويؤدي إلى زيادة الإيرادات المعترف بها خلال الفترة، وانخفاض التكاليف، مما ينعكس إيجابًا على الوعاء الضريبي لها.

يتبين من خلال نتائج تحليل بيانات الشركات الثلاث الخاضعة للدراسة أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء له تأثير هام على الوعاء الضريبي لهذه الشركات، وبذلك يمكن للباحث رفض الفرض البحثي القائبل بأنه " لا يوجد أثر جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الوعاء الضريبي للممولين"، وقبول الفرض البديل، حيث ثبت وجود أثر هام وجوهري لتطبيق المعيار على الوعاء الضريبي لشركات العينة.

٧- نتائج وتوصيات البحث

١/٧ نتائج البحث:

توصل البحث إلى عدد من النتائج التالية:

- ١- لم تصدر مصلحة الضرائب المصرية أية تعليمات تنفيذية خاصة بالمعاملة الضريبية للأثار الناتجة عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).
- ٢- أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) قدم إطارًا موحدًا شاملاً للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء يقبل التطبيق في جميع الصناعات والأنشطة داخل الدولة الواحدة، وفي جميع بيئات الأعمال (في ظل تطبيق IFRS 15)، مما يُدعم ويُحسن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الصناعات المختلفة وبعضها البعض، وبين الدول المختلفة وبعضها البعض، وتحديد أفضل الصناعات والدول للاستثمار فيها.
- ٣- أن معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) قدم سياسات للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء تأخذ بالجوهر الاقتصادي للمعاملة، من حيث اختيار التوقيت المناسب للاعتراف بالإيراد وهو نقل السيطرة على السلع والخدمات من المنشأة إلى العميل، وتحديد سعر المعاملة والعناصر المؤثرة فيه (مثل المقابل المتغير - المكون التمويلي)، وتقسيم المعاملة إلى التزامات أداء، والاعتراف بالإيراد المقابل لالتزامات الأداء التي تم الوفاء بها، وتكوين أصل عقد بالمستحق للمنشأة عن التزامات أداء تم الوفاء بها ولم يتم تحصيل ثمنها، وتكوين التزام عقد بالمحصل بالزيادة لالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها.
- ٤- توصلت الدراسة التطبيقية إلى أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) له تأثير جوهري على الوعاء الضريبي للشركات الخاضعة للدراسة. حيث ثبت وجود تأثير هام للمعيار على عناصر القوائم المالية المختلفة والتي تؤدي في النهاية إلى الاعتراف بأرباح يتم معالجتها بعد خصم الضرائب في حساب الأرباح المرحلة في بداية فترة التطبيق الأولى للمعيار.
- ٥- الأثر الضريبي للمعيار مستمر، نتيجة أن تطبيق المعيار يؤدي إلى تغيير سياسة الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء، ويؤدي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة إلى زيادة الإيرادات المعترف بها خلال الفترات الزمنية المستقبلية، حيث لم تعد نقطة بيع السلعة أو تقديم الخدمة هي الأساس في الاعتراف بالإيراد، لكن أصبح مستوى التقدم في الوفاء بالتزامات الأداء ونقل السيطرة على السلع أو الخدمات من المنشأة إلى العميل يعطي الحق للمنشأة في الحصول على المقابل المتفق عليه مع العميل، والاعتراف بالإيراد المقابل لمستوى الوفاء بالتزامات الأداء.

٦- إن رسملة التكاليف الإضافية للحصول على عقد، واسترداد هذه التكاليف مع الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، يؤدي إلى تخفيض التكاليف بشكل كبير خلال الفترة المالية، بالتالي زيادة الوعاء الضريبي للشركات.

٢/٧ توصيات البحث:

بناءً على النتائج التي توصل إليها البحث يوصي الباحث بما يلي:

١- ضرورة إصدار مصلحة الضرائب المصرية دليل لتحديد المعاملة الضريبية لأثار تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، وأن تلتزم بتطبيق المعيار عند إجراء عملية الفحص الضريبي للممولين، وأن يتم تحديد قيمة الإيرادات خلال الفترة الضريبية طبقاً للمعيار، وذلك التزاماً بأحكام المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل، والكتب الدورية المنظمة لعملية فحص الإقرارات الضريبية المؤيدة بحسابات منتظمة، مما يدعم الثقة بين الممول والمصلحة، ويقلل أوجه الاختلاف والمنازعات الضريبية بينهما.

٢- ضرورة عقد دورات تدريبية مكثفة للفاحصين الضريبيين حول المعايير المحاسبية الجديدة، للتعرف على أسس المحاسبة الجديدة التي تحتوي عليها، وأساليب التطبيق الصحيح لها، خاصة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الذي يتعلق بالعنصر الهام لدى مصلحة الضرائب وهو الإيراد الذي هو منبع الضريبة.

٣- ضرورة قيام شعبة مزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة التابعة لنقابة التجاريين والمنظمات والجمعيات المهنية المهمة بتنظيم المهنة في مصر بعقد دورات مكثفة لتعريف وتدريب المحاسبين القانونيين بالقدر الكافي بالمعايير المحاسبية الجديدة وأساليب التطبيق الصحيح لها؛ للمحافظة على المستوى المهني المقبول، وتطوير دور المهنة في خدمة المجتمع.

٤- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول معايير المحاسبة المصرية الجديدة وتأثيراتها المختلفة في الأنشطة والصناعات المختلفة؛ لتشخيص المشكلات التي تواجه التطبيق في بيئة الأعمال المصرية، حيث أن هذه المعايير مازالت في مرحلة التطبيق الأولي لها، وتحتاج إلى دعم من جميع الجهات ذات العلاقة؛ الأكاديمية والمهنية والإدارية.

مراجع البحث

١- المراجع العربية:

- السيد السعيد العراقي، (٢٠١٧)، " أثر الاختلافات بين المعايير المصرية والدولية على تحديد وعاء الضريبة على الدخل: دراسة حالة على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢١، العدد ٧. متاح على الموقع الإلكتروني للمجلة:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_41763.html
- براءة شاهين الخريسات، (٢٠١٧)، " أثر التحول لتطبيق المعيار 15 IFRS على الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء: دراسة حالة شركة الاتصالات الأردنية – أورنج"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال. متاح على موقع دار المنظومة:
<Http://search.mandomah.com/record/856875>
- جلال عبد الحكيم الشافعي، (٢٠٠٨)، " الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية"، الطبعة الثانية، الجزء الأول.
- حسين سيد حسن عبد الباقي، (٢٠٢١)، " أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل: دراسة حالة"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٥، العدد ١. متاح على الموقع الإلكتروني للمجلة:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_160025.html
- خالد فتحي جابر، (٢٠١٨)، " أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي 15 IFRS على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية: دراسة تطبيقية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد ٣. متاح على موقع دار المنظومة:
<http://search.mandumah.com/Record/1041094>
- رباب السيد أبو العنين، (٢٠٢٠)، " أثر معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) الإيراد من العقود مع العملاء على مستوي التحفظ المحاسبي: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ.
- طارق عبد العظيم الرشيد، (٢٠١٦)، " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات: دراسة تطبيقية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠، العدد ٣.
- مبروك محمد السيد نصير (٢٠١٩)، " قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء 15 IFRS على الضريبة على القيمة المضافة"، **المؤتمر العلمي الضريبي السادس والعشرين**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة. المجلد الثاني، الفترة من ٢٨-٣٠ يناير.

- محمود زيد أحمد أبو زيد (٢٠٢١)، " أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء رقم ١٥ على ربحية الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الإسراء الخاصة. متاح على موقع دار المنظومة:

<Http://search.mandomah.com/record/1147098>

- مصطفى محمد رمضان علي، (٢٠٢٠)، " قياس مدى تأثير معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيد التحاسب الضريبي "، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مج ١١، عدد ٣. متاح على موقع دار المنظومة:

<Http://search.mandomah.com/record/1108533>

- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، (٢٠١٥)، " تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS الإيرادات من العقود مع العملاء من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB "، *المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين*، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة. متاح على موقع دار المنظومة:

<Http://search.mandomah.com/record/691601>

٢- قوانين وقرارات وزارية:

- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، واللائحة التنفيذية وتعديلاتها.

- وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، (٢٠١٩)، " قرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥. جريدة الوقائع المصرية - العدد ٨١ تابع (أ) في ٧ أبريل سنة ٢٠١٩. - معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء.

- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٨٧١ لسنة ٢٠٢٠، الصادر في ١٧ سبتمبر ٢٠٢٠.

- مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٧)، " كتاب دوري رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضوابط التي يجب الالتزام بها عند فحص الإقرارات المؤيدة بحسابات منتظمة "، بتاريخ ٢٠١٧/٩/١٩.

- مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٨)، " الكتاب الدوري رقم ٦ لسنة ٢٠١٨ ملحق للكتاب الدوري رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضوابط التي يجب الالتزام بها عند فحص الإقرارات المؤيدة بحسابات منتظمة "، بتاريخ ٢٠١٨/٢/١٢.

- مصلحة الضرائب المصرية، (٢٠١٨)، " الكتاب الدوري رقم ١٩ لسنة ٢٠١٨ ملحق للكتاب الدوري رقم (٣٩) لسنة ٢٠١٧ بشأن الضوابط التي يجب الالتزام بها عند فحص الإقرارات المؤيدة بحسابات منتظمة "، بتاريخ ٢٠١٨/٧/٧.

٣ - المواقع الإلكترونية:

- القوائم المالية المنشورة على موقع الموقع الإلكتروني "معلومات مباشر مصر"
<https://www.mubasher.info/markets/>
- شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) القابضة والتابعة، علاقات المستثمرين، النتائج المالية، متاحة على الموقع الإلكتروني للشركة:
<https://orascomde.com/ar/investor-relations/financial-reports/2020>
- شركة الشرق الأوسط لصناعة الزجاج، علاقات المستثمرين، القوائم المالية، متاحة على الموقع الإلكتروني للشركة:
<http://www.meg.com.eg/financial.html>
- شركة إعمار مصر للتنمية (شركة مساهمة مصرية)، علاقات المستثمرين، القوائم المالية، متاحة على الموقع الإلكتروني للشركة:
<https://www.emaarmisr.com/en/investor-relations/>

٤ - المراجع الأجنبية:

- BDO Australia, (2017), " New Revenue Standard: It will impact your business-but do you know how? ", available at: www.bdo.com.au
- Deloitte The Netherlands, (2018), " IFRS 15: Revenue recognition ", available at: www.deloitte.nl.
- Eisinger A., Smith B., & Strong D., (2020), " Identifying the Federal Tax Consequences of Adopting ASC 606 ", available at: www.crowe.com/insights/
- Kager R., & Niemann R., (2013), " Income determination for corporate tax purposes using IFRS as a starting point: evidence for listed companies within Austria, Germany and The Netherlands ", available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11573-013-0661-9>
- Karatzis, M., (July 2021), " Cyprus: Tax Considerations Relating To The New Accounting Standards IFRS 9, IFRS 15 And IFRS 16 ", Ernst & Young Cyprus Ltd, available at: <https://www.mondaq.com/cyprus/income-tax/1086518/>
- KPMG, (2014), " First Impressions: Revenue from contracts with customers ", available at: www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlepublications/

-, (2019), " Revenue – IFRS 15 handbook ", available at: home.kpmg/ifrs.
- Nulla, Y., (2014), " IFRS impact on Accounting Quality in Telecommunications Industry ", IBSS Working Papers – Issue 4 May 2014, available at: <https://www.researchgate.net/publication/267393960>
- PKF, Implementation Guidance, (2016), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers ", access on 20/8/2021, available at: www.pkf.com/ifrs
- Waruiru R., (2020), " An Overview of the tax Impact of IFRS 15 (Revenue Recognition) and IFRS 16 (Leases) ", available at: <https://www.icpak.com/resource/>
- Wimmer S., (2018), " Tax Impacts of the Revenue Recognition Standard ", available at: www.wipfli.com/insights/

The effect of applying Egyptian Accounting Standard No. (48) on the value of the tax base for taxpayers: An Applied Study

Dr. Yasser Zakaria El-Shafeai

yasserelshafi74@gmail.com

Abstract:

The research aimed to determine the impact of the application of Egyptian Accounting Standard No. (48) "Revenue from Contracts with Customers" on the value of the tax base of taxpayers. An applied study was conducted on a sample of companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

The research reached a number of results, the most important of which is that the EAS no. (48) provided a comprehensive unified framework for recognizing revenue from contracts with customers that accepts application in all industries and activities. The revenue recognition policy from contracts with customers takes into account the economic substance of the transaction in terms of revenue recognition timing, determining the transaction price, determining performance obligations, and recognizing revenue corresponding to the performance obligations that have been fulfilled, and that the application of the standard affects companies at different levels, depending on the nature of the company's activity and the accounting policies that it applies.

The applied study rejected the research hypothesis, as it was proven that there is a significant impact of the application of EAS no. (48) on the value of the tax base for taxpayers. That the tax impact of the standard is ongoing, and that the capitalization of the additional costs of obtaining a contract leads to an increase in the corporate tax base.

The research recommended the necessity of the Egyptian Tax Authority's commitment to apply the EAS no. (48) when conducting the tax inspection process for taxpayers, to support trust between the taxpayers and the ETA, and to reduce differences and tax disputes between them. And the necessity of holding intensive training courses for Tax Inspectors and Chartered Accountants on EAS no. (48), and methods of its correct application. Conducting more studies and research in the Egyptian environment on the new Egyptian accounting standards and their various impacts on different activities and industries.

Keywords: Egyptian Accounting Standard No. (48), Revenue from Contracts with Customers, Tax Base, Egyptian Tax Authority (ETA).