

**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**

د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات بالشروق

ملخص

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

Abstract

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

مقدمة :

مع صدور قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وكذا قرار وزير الاستثمار رقم (243) لسنة 2006 بإصدار معايير المحاسبة المصرية، منها المعيار (8) عقود الإنشاء. نجد انه على الرغم من نص القانون بالمادة (17) على فرض الضريبة على الأرباح التي تفصح عنها قائمة الدخل " تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية"، إلا أن المادة (21) من القانون جاءت مخالفة للمعيار رقم (8) بشأن التحاسب الضريبي لقياس صافى ربح العقود طويلة الأجل ومنها أنشطة المقاولات ويشير القانون إلى اعتماد طريقة نسبة الإنجاز كإحدى الطرق المحاسبية المتبعة لقياس أرباح أنشطة شركات المقاولات كما جاء بمعيار المحاسبة المصرى (8) عقود الإنشاء والذي يقابل المعيار رقم (11) الدولي، إلا أن المعالجة المحاسبية بالقانون تختلف عن المعيار المحاسبى.

فى 28 مايو 2014 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المعيار الدولى للتقارير المالية 15: IFRS "الإيرادات الناتجة عن العقود مع العملاء"، ويهدف المعيار الجديد إلى توفير نموذج واحد متكامل للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وقياس أرباحها لتحسين المقارنة بين الصناعات المتشابهة وبين الصناعات المختلفة وبعضها البعض وكذلك ما بين أسواق رأس المال. ويتضمن هذا المعيار الإشارة إلى المبادئ المقبولة قبلاً عاماً من المحاسبين والمراجعين التى يجب على المنشأة تطبيقها لقياس الإيراد وتوقيت الاعتراف به. ويتمثل المبدأ الأساسى فى أن اعتراف المنشأة بالإيراد الناتج عن تحويل سلع أو تقديم خدمات للعملاء بالمبالغ القابلة للتحقق لتلك السلع أو الخدمات. ومن ثم يتطلب الأمر النظر فى طريقة تتناسب مع المعيار الدولى لقياس أرباح العقود طويلة الأجل ضريبياً عند تطبيق هذا المعيار بمصر.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث الرئيسية في الاختلاف بين معيار المحاسبة المصري (عقود الإنشاء : 8) والمادة (21) من القانون الضريبي السابق الإشارة إليه في قياس أرباح العقود طويلة الأجل، والتي منها عقود المقاولات وهو ما تختلف فيه العديد من الدول¹ عند قياس أرباح العقود طويلة الأجل وفق النظام الضريبي المطبق، إلا أن العديد منها طورت نفسها في هذا المجال، كما توجد اختلافات ما بين القانون والمعيار عند قياس الأرباح واهمها اعتماد القانون على إخضاع الأرباح المتوقعة وفق طريقة نسبة الإنجاز بطريقة تختلف عن القانون سنووضها فيما بعد، وهذا يخالف العدالة الضريبية لقياس الربح بالاعتماد على الأرباح المقدرة، ومع صدور أحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS: 15 والذي بموجبه تم تعديل طريقة قياس أرباح العقود مع العملاء عن المعيار الدولي (11) والذي يقابل المصري (8) الأمر الذي يرى معه الباحث انها ارض خصبة لتطوير التحاسب الضريبي لأرباح العقود طويلة الأجل لتواكب التحاسب عن الأرباح الفعلية دون المتوقعة وهو ما يشير إلى التأثير السئ من قواعد المحاسبة الضريبية على تآكل رأس مال النشاط² وعدم تحقيق العدالة الضريبية.

أهمية البحث :

تأتى أهمية البحث من أن الإصدار (15) من إصدارات IFRS سوف يحل محل كل من معيارى المحاسبة الدولية رقم (18) IAS " الاعتراف بالإيراد" الذى يقابل معيار (11) المصرى ، ومعيار المحاسبة الدولية رقم (11) IAS "عقود المقاولات" والذي يقابل معيار (8) المصرى "عقود الإنشاء". وكما هو واضح من أسم المعيار، فإنه يطبق على جميع الإيرادات من العقود مع العملاء، إلا أنه لا ينطبق على عقود

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

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

الإيجار وعقود التأمين والأدوات المالية وبعض الاستثناءات الأخرى المحددة في المعيار. وقد حدد IFRS 15 خطوات لتطبيق متطلبات المعيار تتمثل فيما يلي:

- 1- تحديد العقد أو العقود مع العميل
- 2- تحديد فئات التعاقد
- 3- توزيع فئات التعاقد على العقود المستقلة
- 4- الاعتراف بالإيراد عند أداء كل تعاقد، أو على مدار فترة أداء العقد.

وبالتالى فإن الأمر قد يعقبه تعديلات جوهرية فى بعض معايير المحاسبة المصرية وبصفة خاصة معيار (8) عقود الإنشاء ومعيار (11) الاعتراف بالإيراد وما قد يتطلب ذلك من تعديل التشريع كالمادة (21) من القانون أو على الأقل قرارات وزارية لى تتطابق طريقة قياس الربح المحاسبى مع الربح الضريبي لأنشطة المقاولات باعتبارها أحد أنشطة العقود طويلة الأجل.

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى مجموعة من الأهداف متمثلة فى:

- 1- تبسيط طريقة قياس الربح الضريبي للمنشآت العاملة بنظام العقود طويلة الأجل وبصفة خاصة نشاط المقاولات.
- 2- تقديم مقترح لإصدار تعديل لمعيار المحاسبة المصرى (8) عقود الإنشاء ليتوافق مع الإصدار IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- 3- تقديم نموذج محاسبى للتطبيق على أنشطة المقاولات، يحقق التوافق ما بين القانون الضريبي والإصدار IFRS: 15 من إصدارات معايير التقرير المالى وعلى النحو الذى يحقق العدالة الضريبية.

منهج البحث :

يقوم البحث على استخدام كل من أسلوب الدراسة النظرية والتطبيقية وكذلك الميدانية، حيث يقوم الباحث بالاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة فى مجال

تطوير المحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

إصدارات IFRS من مجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف التعرف على أحدث الإصدارات وخاصة معيار (15)، وكذا مراجعة التطبيق الحالي لأسلوب المحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل على النحو الذي يساعد الباحث في وضع التصور المقترح لتطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل. كما يقوم الباحث باستخدام أسلوب الدراسة الميدانية لاستطلاع رأى عينة من المهتمين بالمحاسبة عن ضريبة الدخل لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل، وكذلك رأيهم حول أهمية تطبيق التطوير المقترح.

حدود البحث :

تتناول الدراسة المحاسبة عن ضريبة الدخل في ظل القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل وخاصة أنشطة المقاولات، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة المحاسبة عن ضريبة المبيعات ليرادات للعقود طويلة الأجل، كما تتناول الدراسة الاصدارات المحاسبية الدولية IFRS والمصرية بخصوص الاعتراف بايرادات عقود الانشاء وقياس ارباحها، مع الاشارة إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها³ GAAP، وبالتالي يخرج عن نطاق الدراسة الاصدارات المحاسبية الامريكية FASB، إلا في مجال تاريخ تطبيق الاصدار 15: IFRS.

³ - http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_accounting_principles

الدراسات السابقة :

دراسة: Charles Elad,⁴ 2015

أهتمت بالدراسة بتطوير طرق القياس المحاسبى فى منطقة الفرنكفون بافريقيا (الدول الناطقة بالفرنسية) فى مجال الاعتراف بالايرادات القابلة للتحقق للعقود طويلة الاجل واستبعاد التكاليف غير المغطاة بالايرادات، وعدم المبالغة فى تقدير المخصصات والالتزامات لتخفيف الاعباء على قائمة الدخل، كما اهتمت الورقة بضرورة عدم الاعتماد على النسب المالية المؤثرة على قياس الارباح كنسبة الاتمام فى الشركات التى تزاوّل أنشطة العقود طويلة الاجل. وأوصت الدراسة بضرورة التطوير لطرق المحاسبة لاستبعاد الطرق المستخدمة فى القياس للارباح المتوقعة، والاعتماد على الاعتراف بالايرادات والتكاليف الفعلية.

دراسة: Jeffrey Callen⁵ 2015

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

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

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

دراسة: 2014 Odile Barbe, Laurent Didelot⁶

أشارت المقالة إلى تقييم النظم الضريبية المتكاملة والنظم المالية بعد تطبيق IFRS وعلاقتها بالتقارير المالية المبنية أساساً على معايير المحاسبة IFRS (حالة فرنسا) والتي ستؤدي إلى زيادة الاعباء الضريبية إذا اعتمدت على المبالغة في تقدير ارباح تقديرية عند الاعتراف بايرادات دفترية ناتجة من إعادة التقييم أو ارباح مقدرة نتيجة المبالغة في نسبة الاتمام ومن ثم فهناك حاجة ملحة لتطوير معايير المحاسبة الدولية IAS التي تعتمد على قياس الارباح المقدرة.

دراسة: 2014 Iqbal Khadaroo⁷

أشارت الدراسة إلى تقييم المخاطر في كل من القطاع العام والخاص في عقود الشراكة وفق اعتبارات المدرسة الانجليزية في هذا الشأن، عند الاعتماد على قياس الارباح بطريقة تقديرية أو المبالغة في تقدير الاحتمالات والمخصصات واوصت بضرورة تجاهل التقدير المبني على الاحتمالات عند قياس الارباح لما لها من مخاطر ذات تأثير مباشر غير جيد على نتائج الاعمال.

دراسة: 2014 Tom McLean, Tom McGovern⁸

تناولت الدراسة مدى تأثير تقارير المحاسبة الإدارية عند تقدير الموازنة الجارية لشركات المقاولات التي تعتمد على قياس ارباحها تقديرياً باستخدام طريقة الانجاز كأحد الطرق المستخدمة في معيار عقود الانشاء من معايير المحاسبة باعتبارها احد نقاط الضعف التي تؤثر على معدل نمو الشركة لما لها من الاعتراف بارباح قد تكون في الفترة الجارية ارباح مقدرة، تنعكس على أداء قد يكون غير حقيقي على نتيجة

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

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

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

أعمال النشاط. وأوصت الدراسة بالاهتمام بتطوير معايير المحاسبة للبعد عن القياس الكمي للارباح المقدره والاهتمام بالارباح الفعلية.

دراسة:2011 Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan⁹

اهتمت الدراسة بالاثار الناجمة من مخاطر الاعتراف بالتكاليف المتوقع حدوثها في المستقبل والتي ينتج عنها أما الاعتراف بخسائر بقائمة الدخل أو تخفيض في التكلفة المستهدفة في شركات البناء والمقاولات نتيجة قياس ارباح تقديرية من مخاطر نسبة الاتمام، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة استبعاد أية ارباح تقديرية عند قياس نتيجة أعمال النشاط.

دراسة:2008 Geoffrey B. Sprinkle, Michael G. Williamson¹⁰

تناولت الدراسة الاثار المترتبة على مخاطر قياس الارباح المبني على موازنات العقود مع الاشارة إلى توخي الحذر من القياس الكمي للارباح المقدره وضرورة الاعتماد على الارباح الفعلية وعدم الالتجاء إلى تقدير ايرادات أو تكاليف إلا إذا كانت قابلة للتحقق. واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستبعاد النسب المالية المؤثرة على قياس الارباح تقديرياً.

دراسة:2007 Jacqueline Haverals¹¹

تناولت الدراسة مدى تأثير الطرق المستخدمة في التحليل الكمي و قياس الربح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و التقرير المالي من قبل الشركات على العبء الضريبي للشركة في بلجيكا، ونادت الدراسة بضرورة الاهتمام عند اجراء التحليل الكمي لنتائج اعمال المنشآت عدم ادراج أية ارباح تقديرية بالقوائم المالية حتى لا تؤثر على الاعباء

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

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

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

تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

الضريبية للمنشآت. وأوصت الدراسة بالاهتمام بمزيد من تلك الدراسات التي تهتم بإجراء تعديلات في معايير المحاسبة بهدف تخفيف الاعباء الضريبية.

التعليق على الدراسات السابقة:

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

المبحث الأول

الإصدارات المحاسبية

أولاً: معايير المحاسبة المصرية

يطبق معيار المحاسبة المصرى رقم (8) عقود الانشاء عند إعداد القوائم الماليه للشركات العاملة فى مجال المقاولات على العقود طويلة الاجل ذات فئات التعاقد. وعقود الخدمات التى لها علاقة مباشرة بانشاء هذا الاصل. كما يتم تحديد نسبة إتمام العقد بطرق مختلفة طبقاً لطبيعة العقد وفق ما يلى :

أ - نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة¹² للعقد بالكامل .

ب - حصر الاعمال المنفذة

ج - ماتم انجازه فعلياً من اعمال العقد.

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

يراعى المعيار (8) إذا كان هناك احتمال زيادة إجمالي التكلفة المقدرة (فى نظر الباحث تعد تكلفة متوقعة)¹³ للعقد على إجمالي الإيرادات المتوقعة يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً ويتم عرضها بقائمة الدخل. كما تطبق نسبة الإتمام على أساس تجميى فى كل فترة محاسبية وذلك بالنسبة للتقديرات الجارية لكل من إيرادات العقد وتكلفته، وبالتالي فإن التغيير فى التقدير سواء للإيرادات أو التكاليف وكذلك آثار التغيير فى تقدير الناتج النهائى للعقد يجب معالجته على أنه تغيير فى

¹² - تلك هى القيمة التعاقدية مخصوماً منها ربحية العقد، وتلك هى التكاليف المقدرة التى ينظر اليها المعيار وفى نظر الباحث تلك التكاليف تمثل إجمالي التكلفة الكلية المتوقعة للعقد، التى سيتم مقارنتها بما يتم إنفاقه فعلياً، وإذا تعدت التكاليف الفعلية المتوقعة فتكون تلك التكاليف غير مغطاة بالإيرادات وتؤدى إلى انخفاض أرباح العقد وقد تصل نتيجة أعمال خسارة.

¹³ - المتعارف عليه عند تحميل التكاليف بصدد إعداد الموازنات التخطيطية، أن التكلفة المقدرة تعد من قبيل النظرة للخلف أى مبنية على أحداث تاريخية فهى تمثل نظرة إلى الماضى ، أما التكلفة المتوقعة فهى نظرة للمستقبل فى ضوء توقعات الأحداث التالية والمستقبلية.

التقدير المحاسبي، وتستخدم التغييرات في التقدير في تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف التي سيتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفي الفترات التالية، بالإضافة إلى إذا من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الانشاء بدرجة مقبولة فيجب عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي سيكون من المتوقع استردادها.

ثانياً: الإصدار IFRS 15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" ¹⁴

يشمل المعيار محددات وشروط وأمثلة متعددة لتوضيح كيف يمكن للمنشآت تطبيق الخطوات (المشار اليهم بأهمية البحث) بشكل عملي. ويسرى تطبيق IFRS 15 على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير 2017 وذلك على المنشآت التي تعد قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية مع السماح بالتطبيق المبكر. وحيث أن هذا المعيار هو نتاج أبحاث طويلة للتوفيق بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمعايير الأمريكية، فقد قرر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بالولايات المتحدة الأمريكية، تطبيق هذا المعيار على أول فترة تقارير مرحلية تقع في السنوات المالية التي تبدأ بعد 15 ديسمبر 2016 بالنسبة للمنشآت العامة أو بعد 15 ديسمبر 2017 للمنشآت الأخرى، مع عدم السماح بالتطبيق المبكر. ومن المتوقع أن يتم تطبيق هذا المعيار في مصر عند تحديث معايير المحاسبة المصرية، ولكنه من غير المتوقع أن يسمح بالتطبيق المبكر قبل إصدار معيار المحاسبة المصري المقابل لـ IFRS: 15، أو أن يتطلب المعيار المصري تاريخاً للتطبيق يسبق أول يناير 2017.

¹⁴ - <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

ومن التعاريف الرئيسية في المعيار:

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

يؤثر هذا المعيار على معظم المنشآت التي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عموماً GAAP¹⁵ ومن المحتمل توقع أكبر قدر من التأثير عند تطبيق المعيار الجديد لتلك الكيانات التي تمارس أنشطة المقاولات. وسوف يتفاوت الأثر بين منشأة وأخرى بحسب طبيعة العقود التي تتعامل فيها. إلا أنه توجد مجموعة من التحديات عند تطبيق هذا المعيار تتمثل فيما يلي :

1- نقل السيطرة

يتم الاعتراف بالإيراد عندما يحصل العميل على السيطرة على الخدمة. ويحصل العميل على السيطرة عندما يكون لديه القدرة على توجيه الاستخدام والحصول على منافع من العقد طويل الأجل. ولا يعد نقل السيطرة مماثل لنقل المخاطر والمنافع، ولا هو بالضرورة نفس عملية اكتمال توليد الإيرادات كما هو الحال الآن. وسوف تحتاج

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

المنشآت أيضا إلى تطبيق الإرشادات الجديدة الواردة في المعيار لتحديد ما إذا كان ينبغي الاعتراف بالايرادات على مدار فترة زمنية، أو عند نقطة محددة من الزمن.

2- المقابل المتغير

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

3- القيمة الزمنية للنقود

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

4- الايرادات

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

5- تكاليف العقد

يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الاصول بالتكاليف المتوقع تحملها زيادة عن التكاليف المحددة مسبقاً للحصول على العقد إذا كانت الإدارة تتوقع استرداد تلك التكاليف، على أن يتم استنفادها وتحملها على قائمة الدخل بالتزامن مع الاعتراف بالإيراد من العقد. وتتمثل التكاليف الزائدة للحصول على العقد فى تلك التكاليف التى لم تكن المنشأة لتتحملها إذا لم تحصل على العقد مثل (عمولة التسويق والمبيعات و أنشطة التجهيز). أما التكاليف التى تتحملها المنشأة بغض النظر عن حصولها على العقد مثل (رواتب رجال مندوبى البيع والتسويق) فلا يتم رسملتها كما هو مطبق حالياً. هذا ويجوز للمنشأة أن تتخذ سياسة لتحميل التكاليف الزائدة على قائمة الدخل مباشرة إذا كان من المتوقع أن يتم استنفادها خلال سنة واحدة أو أقل.

يترتب على تطبيق تلك القاعدة الجديدة أن تعترف المنشأة بأصول أكثر من تلك التى يتم الاعتراف بها حالياً. فعلى سبيل المثال، بالنسبة للمنشآت التى تقوم بتحليل عمولات البيع كمصروفات عند استحقاقها أو سدادها، قد يتطلب الأمر رسملتها إذا كان من المتوقع استردادها. وسوف تحتاج إدارة المنشآت إلى النظر فى العقود القائمة عند بدء تطبيق هذا المعيار والتى لم يتم إكمالها قبل هذا التاريخ لتحديد كيفية المحاسبة عن التكاليف غير المغطاة بإيرادات تلك العقود.

6- الإفصاح

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

7- آثار التطبيق

- مطلوب مراجعة التخطيط الضريبي وخطط الحوافز الضريبية: حيث ان توقيت المدفوعات الضريبية والتغيرات الضريبية الناتجة عن التعديلات

التي تم إدخالها على توقيت ومبالغ الإيرادات والنفقات قد تتطلب مراجعة التخطيط الضريبي. وقد تحتاج إلى إعادة النظر للشركات التي تقدم مكافآت وحوافز للتأكد من أنها تتماشى مع أهداف الشركة.

- الإيراد الذي يعترف به في نقطة معينة أو مع مرور الوقت، تلك المنشآت التي تستخدم مرحلة الإنجاز أو طريقة الأداء النسبي، فسوف تحتاج إلى تقييم ما إذا كان سيتم الاعتراف بالإيرادات مع مرور الوقت أو عند نقطة في الوقت المناسب. ويتم قياس الطريقة التي تقوم بالإنجاز مع مرور الوقت. وبتطبيق المعيار سوف تحتاج المنشأة إلى تقييم طبيعة أداء الالتزامات ومراجعة شروط العقد والنظر فيما هو واجب التنفيذ.

المبحث الثاني

التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل

وفق أحكام القانون رقم (91) لسنة 2005

خصص القانون 91 لسنة 2005 المادة (21) لمحاسبة العقود طويلة الاجل، كما خص جزء بالاقرار الضريبي للأشخاص الطبيعيين المؤيد بحسابات وكذا الاقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية لهذا النشاط وكيفيه تحديد الايراد طبقاً لنسبة الاتمام أو الانجاز . وهو بذلك يخالف ما حددته المادة (17) من ذات القانون حيث جاءت الفقرة الثانية منها على " ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية " . وبالتالي يتجاهل معيار رقم (8) "عقود الانشاء" نظراً لعدم المشاركة المجتمعية للجمعيات المهنية عند صياغة القوانين الضريبية¹⁶.

وتنص المادة (21) على : "يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الاجل، على أساس نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد على حده . وتحدد نسبة ماتم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المتوقعة للعقد . ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له . ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبه من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي إنتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوصاً منها التكاليف الفعلية بعد إستئزال ماسبق تقديره من أرباح . فإذا إختتم حساب الفترة الضريبية التي خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لايجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الاساس ويسترد الممول ماسدده منها بالزيادة منها . فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقى الخسارة الى السنوات

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

التالية طبقا لاحكام المادة (29) من هذا القانون. وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الاجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الانشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة " .

ولقد خالفت المادة (27) من اللائحة التنفيذية نص المادة (21) من القانون حيث يتم ترحيل الخسائر أفقيا مع العقود الاخرى التي إنتهت خلال العام واذا تم تغطية الخسائر بالكامل لا يتم الترحيل للخلف أو للامام ونصت المعالجة الضريبية على ما يلي :

" يتحدد صافى الربح الخاضع للضريبة، طبقا للمادة (21) من القانون، على جميع ماترتبط به المنشأة من عقود طويلة الاجل وذلك وفقا للخطوات الاتية :

1- يتم تحديد نسبة الانجاز على أساس التكلفة الفعلية للاعمال المنفذة حتى نهايه الفترة الضريبية منسوبه الى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

2- يتم تحديد إجمالي الارباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له، على ان يراعى إعادة احتساب اجمالي الارباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد .

3- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس اجمالي الارباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبه في نسبة الانجاز المحددة بالبند (1).

4- في نهاية العقد يتم تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحه من الايرادات الفعلية .

5- إذا أختتم حساب العقد في نهاية الفترة الضريبية التي أنتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الارباح المقدرة والمعترف بها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده .

6- يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الاساس ويسترد الممول ماسبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الارباح المقدرة

خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (29) من القانون .

وبالرجوع الى المادة (17) من القانون نجد انها نصت على أن معايير المحاسبة المصريه هي الاساس الذى تعد على أساسها قائمة الدخل، وإختارت المادة (21) إحدى طرق تحديد الإيرادات لعقود الانشاء طويله الاجل الواردة بمعيار عقود الانشاء، طريقة نسبة الاتمام وهى الطريقة الاولى فى طرق تحديد الإيرادات بمعيار عقود الانشاء .

وفيما يلى الفروق بين المعالجة المحاسبية والضريبية للمعيار (8) والمادة (21) من القانون والمادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون :

المعيار المحاسبى المصرى رقم (8)	المادة (21) من القانون الضريبى	
<ul style="list-style-type: none"> ● عقد محدد السعر ● عقد بالتكلفة زائد نسبة 	القيمة التعاقدية	قياس الإيراد
تكلفة ما تم إنفاقه من أعمال حتى تاريخه على العمل المنجز ÷ إجمالي التكاليف المقدرة ¹⁷ للعقد بالكامل (وتحسب لكل سنة مجمعة على السنة السابقة لها)	التكلفة الفعلية للفترة الضريبية فقط ÷ إجمالي التكاليف المقدرة	نسبة الاتمام
(التكاليف التى يتم إنفاقها حتى نهاية الفترة المالية الاولى / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد – ما سبق إثباته كإيراد للعقد	الربح المقدر للعقد × نسبة الاتمام للسنة الاولى	الاعتراف بإرباح العقد فى السنة الاولى

¹⁷ - مقدرة طبقاً للمعيار المحاسبى ولكن فى نظر الباحث هى تكلفة متوقعة، فالنتوء يمثل نتائج حدث مخطط له على أساس النتائج الفعلية فى فئة مرجعية لأحداث مماثلة لتلك التى يجرى التنبؤ بها، لذا عند تحديد تكاليف العقد المتوقعة يتأثر المخطط باعتباره إنسان يتميز بأنه متفائل بوجه عام نتيجة للثقة المفرطة والاعتبار غير الكافى للمعلومات حول النتائج. لذلك يميل الافراد إلى التقليل من قيمة التكاليف ومواعيد الانتهاء، ومخاطر الإجراءات المخطط لها، فى حين أنهم يميلون إلى المبالغة فى تقدير فوائد تلك الإجراءات نفسها... لمزيد من الايضاح راجع :

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

الاعتراف بارباح العقد في السنة الثانية	الربح المقدر للعقد × نسبة الالتزام للسنة الثانية	(التكاليف المنفقة حتى نهاية الفترة المالية الثانية / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد – ما سبق إثباته كإيراد للعقد
الاعتراف بارباح العقد في السنة الثالثة ... وهكذا	الربح المقدر للعقد × نسبة الالتزام للسنة الثالثة	(التكاليف المنفقة حتى نهاية الفترة المالية الثالثة / إجمالي تكاليف العقد) × إجمالي الإيراد – ما سبق إثباته كإيراد للعقد
في نهاية العقد	يتم مقابلة الإيرادات مع التكاليف الفعلية لاحتساب ارباح العقد والتي يجب ان تتقابل مع الأرباح المقدرة	يتم مقابلة التكاليف الفعلية مع المقدرة وما حدث له من إعادة تقدير للاعتراف بالفرق في قائمة الدخل.
وجود خسارة	إذا زادت التكاليف الفعلية عن التكاليف المقدرة يتم الرجوع بالخسارة للخلف وفق سنوات العقد وفي حدود ارباحه المقدرة المعترف بها من قبل وإذا لم تكفي ترحل الخسارة للامام لمدة (5) سنوات	يراعى إذا كان هناك احتمال زيادة إجمالي التكلفة المتوقعة للعقد على إجمالي التكاليف المقدرة يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً وتظهر بقائمة الدخل وتعرض الخسائر بقائمة المركز المالي لتخصم من حقوق الملكية
التغيير في التقدير	لا يعترف بأية تغييرات في التقديرات ¹⁸	يتم الاعتراف بأية تغييرات في التقدير سواء للإيرادات أو التكلفة وكذلك آثار التغيير في تقدير الناتج النهائي للعقد يجب معالجته على أنه تغيير في التقدير المحاسبي، وتستخدم التغييرات في التقدير في تحديد قيمة الإيرادات والمصروفات التي سيتم الاعتراف بها في قائمة الدخل عن الفترة التي حدث فيها التغيير وفي الفترات التالية. يضاف لما سبق، عندما يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاء بدرجة مقبولة فيجب عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي سيكون من المتوقع استردادها.
معاملة العقود	التعامل مع كل عقد على حده	تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد

18 - التقديرات أو التغييرات متى جاء على متن البحث فهي تتفق والمعيار (8) عقود الإنشاء ولكن في نظر الباحث تعد توقعات وليست تقديرات.

<p>يستبعد من اجمالي التكلفة للعقد :</p> <ul style="list-style-type: none"> • التكاليف الإدارية العامة التي لم يرد نص صريح في العقد على استردادها • تكاليف البيع • تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص في العقد على إمكانية استردادها • تكاليف الإهلاك للألات والمعدات المعطلة . 	<p>جميع تكاليف العقد المقدرة أو الفعلية</p>	<p>تحديد التكاليف</p>
--	---	-----------------------

المعالجة الضريبية بالاقرار الضريبي :

جاءت الارشادات والجداول بالاقرار الضريبي كالاتى :

جدول (801)

- 1- يدرج بهذ الجدول كل العقود طويله الاجل (تحت التنفيذ) التي يتحدد الإيرادات لها طبقا لنسبة الاتمام سواء كانت حققت أرباح أو خسائر طبقا لنسبة الاتمام .
- 2- العقود التي حققت خسائر نتيجة زيادة التكاليف التقديرية عن قيمة العقد والتي أدرجت خسائرها المحتملة على قائمة الدخل خلال العام تحدد الخسائر المحتملة والتي تخص الفترات اللاحقة لسنة إعداد الإقرار ويتم إضافتها إلى صافى الربح المحاسبي بقائمة الإقرار التفصيلية بند (215).

جدول (802)

- 1- يشمل العقود المنتهية خلال العام سواء طويله الأجل أو قصيرة الأجل سواء انتهت بأرباح أو خسائر.
- 2- يتم ترحيل الخسائر أفقيا مع العقود الأخرى التي انتهت خلال العام.
- 3- اذا تم تغطية الخسائر بالكامل لا يتم الترحيل للخلف أو للأمام .
- 4- اذا لم يتم تغطيه الخسائر بالكامل يتم الرجوع للخلف بقيمة الخسائر الباقية لكل عقد على حده إلى الخلف بحيث تستهلك الأرباح لنفس العقد السابق إدراجها

تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

خلال السنوات السابقة للعقد ويتم الترحيل للسنة الاحداث فالسابقة لها وهكذا حتى بدء تنفيذ العقد فإن لم تكفى.

5- يتم ترحل الخسائر الباقيه الى الامام طبقا لنص المادة (29) من القانون 91 لسنة 2005.

6- يتناول الجدول أيضا الخسائر المحتمله التي سبق ردها للوعاء خلال السنوات السابقة للعقود المنتهية خلال العام وترحل الى القائمة التفصيلية للاقرار بند (308).

7- يتناول الجدول أيضا قيمة الضريبة المستردة نتيجة الترحيل للخلف وترحل هذه الضريبة الى بند (035) بملخص المستحقات الضريبية بالاقرار .

الجدول (803): وهو جدول تحليلي لكافة ايرادات العقود بكافة أنواعها سواء كانت:

- 1- طويله الاجل وتم الانتهاء منها خلال العام.
- 2- طويله الاجل (تحت التنفيذ) ويمتد تنفيذها خلال الفترات التاليه.
- 3- عقود قصيرة الاجل . ويتم ترحيل الاجمالي الى قائمة الدخل التفصيلية بند (702)

المبحث الثالث

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

يعتبر الايراد من أحد الارقام الحاسمة لمستخدمي البيانات المالية لتقييم اداء المنشأة، لانه قد يعد من أكبر بنود القوائم المالية، كما ان توقيت الاعتراف به من اكثر الامور صعوبة خاصة في غياب مصداقية البيانات أو توثيقها¹⁹، ففي حالة عدم وضوح قواعد الاعتراف بالايراد قد يؤدي الى ظهور بعض ممارسات ادارة الارباح، حيث يتم استخدام المعلومات عن الايرادات لتقييم اداء المنشآت.

أولاً : قياس الايرادات وكيفية الاعتراف بها

1- قياس الايرادات

عرف المعيار الدولي (الايرادات من العقود مع العملاء : 15) الايراد بأنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها خلال فترة زمنية معينة نتيجة مزاوله المنشأة انشطتها العادية وما ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وزيادة راس المال" وبالتالي يتم قياس الايرادات كالاصدار (15) فيما يتعلق بالخدمات (عقود المقاولات بصفة خاصة والعقود طويلة الاجل بصفة عامة) وفق القيمة التعاقدية كالعقد وآية إيرادات أخرى نتيجة تعديلات على العقد او آية اضافات في تاريخها. وتلك هي الايرادات الكلية للعقد.

2- الاعتراف بايرادات الفترة

وضع المعيار 15: IFRS اطار شامل لتحديد توقيت الاعتراف بالايراد، حيث يعتبر المبدأ الاساسي للاعتراف بالايراد هو البدء في تنفيذ التعاقد مع العميل وفق القيمة التعاقدية. ويتطلب العقد ان يؤدي حقوق والتزامات واجبة التنفيذ. وبالتالي يجب على المنشآت النظر بعنايه الى تفاصيل نموذج الايراد الجديد وتمثل الخطوات في الاطار العام للاعتراف بايراد العقد من خلال (5) خطوات :

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

الخطوة الأولى: تحديد الإيرادات من العقد مع العميل

ينتج عن العقد اتفاق بين طرفين يؤدي إلى حقوق والتزامات واجبة التنفيذ. و العقد قد يكون مكتوباً أو شفويًا أو ضمناً. وتشمل هذه الخطوة على :

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

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

الخطوة الثانية: تحديد اداء الالتزامات في العقد

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

الخطوة الثالثة: تحديد سعر المعاملة (فئات التعاقد)

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

- سعر المعاملة (فئات التعاقد): الذي يعكس توقعات المنشأة بشأن ما يستحق لها لدى العملاء. حيث أن سعر الصفقة يمكن ان يختلف من حيث التوقيت والحجم وذلك قد يرجع إلى الخصومات المقدمة، الحوافز، والمكافآت، والعقوبات أو غرامات التأخير. في هذه الحالات

تقوم المنشأة باستخدام منهج القيمة المتوقعة، او المبلغ الاكثر احتمالاً، ففى ظل المنهج الاول تقوم المنشأة بتحديد النتائج المحتملة للعقد واحتمالات تحقيق هذة النتائج وتقدير القيمة المتوقعة لكل احتمال. اما المنهج البديل يعتمد على التنبؤ اكثر من النتيجة المحتملة كاساس للاعتراف بالايراد.

- القيمة الزمنية للنقود: فى معاملات معينة يكون توقيت الدفع أو تحمل التكلفة وخاصة تكلفة خدمة ما بعد تنفيذ العقد لا يطابق القيمة التعاقدية. وبالتالي فعلى المنشأة فى هذه الحالة، ضبط سعر المعاملة لتعكس التغيرات فى قيمة النقود، ليعكس المبلغ فى نهاية المطاف الايرادات وسعر البيع النقدى الذى يطابق القيمة التعاقدية.
- المبالغ المدفوعة او المستحقة للعملاء: فى بعض الحالات تقوم المنشآت بسداد دفعات نقدية من فترة لأخرى وفى حالات اخرى تعد المبالغ المدفوعة او المستحقة حوافز لجذب العملاء لتعاقدات جديدة.

يمكن تغيير فئات التعاقد من خلال حدوث انعكاس نتيجة التغيير فى التقدير، مما يؤدى الى تعديل مؤثر فى الايرادات المعترف بها من العقد. واذا وجدت صعوبة فى تقدير القيمة العادلة فمثلا اعطاء العميل ثمن للعقد بمقابل غير نقدى ففى هذه الحالة يتم الرجوع الى سعر بيع مستقل للعقود المشابهة فى سوق نشط.

الخطوة الرابعة: تخصيص فئات التعاقد لاداء الالتزامات

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

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالايراد

يتم الاعتراف بالإيرادات عندما تقوم المنشأة بإداء التزاماتها تجاه العميل في مرحلة استلام الأعمال محل العقد، وبالتالي يتم الاعتراف بإيراد الفترة المالية سواء انتهت خلال الفترة الضريبية أو بعدها بالإيرادات المستلمة وفق الأساس النقدي أو اية إيرادات مستحقة عن تلك الفترة حتى وإن لم يتم استلامها. وتدرج بقائمة الدخل.

3- الاعتراف بالإيرادات المؤجلة

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

ثانياً : قياس التكاليف

1- التكاليف المستردة

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

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

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

ويراعى عرض الرصيد الذى لم يتم الاعتراف به من التكلفة بالفترة الماليه بقائمة المركز المالى باعتباره أصل من الاصول غير المتداولة تمثل تكاليف أعمال أو مشروعات تحت التنفيذ.

2- التكاليف غير المستردة (غير المغطاة بالايراد)

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

ثالثاً: قياس الارباح

ومن خلال التطبيق الفعلى حيث تم تطبيق هذا النموذج على عدد (5) شركات تم اختيارها من بين شركات المقاولات المصرية المقيدة بسوق المال المصرى والمحقة أرباح وتقوم بتطبيق معايير المحاسبة المصرية وتراجع حساباتها من الجهاز المركزى للمحاسبات ومراسلى مكاتب المراجعة الاربعة الكبار (4 Big) بمصر عن نتيجة اعمالهم عن سنة 2012 وما بعدها، تم اختيار أحد العقود للتطبيق عليه لكل شركة.

تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

جدول رقم (1)
تسوية أرباح العقد للسنة الأولى
القيمة بالمليون

شركة (5)	شركة (4)	شركة (3)	شركة (2)	شركة (1)	شركة (1)
80	10	40	15	20	القيمة التعاقدية للعقد
65	8	35	13	17	التكاليف المقررة للعقد
15	2	5	2	3	الربح المقرر للعقد
4	5	4	3	5	مدة العقد بالبنية
12	2	8	3	5	الأرباح المتوقعة
4	1	4	2	1	الأرباح المستحقة
16	3	12	5	6	إجمالي الأرباح السنوية الأولى المعترف بها
25	4	8	4	6	التكاليف الفعلية المستردة
4	1	2	1	2	التكاليف الفعلية غير المستردة
20%	30%	30%	33%	30%	النسبة المقرحة بالتمويل % (نصيب الأرباح المعترف بها إلى القيمة التعاقدية)
13	2.4	10.5	4.3	5.1	التكاليف المستردة كالتالي:
13	2.4	8.0	4	5.1	التكاليف المستردة الواجب الاعتراف بها بقائمة الدخل
12.0	1.6	-	-	0.9	يتم الاعتراف بالتكاليف المستردة بقائمة المركز المالي (بشرط تحت التفتيش)
					الكاليف غير المستردة ترسم على عدد من السنوات يتفق و سنوات العقد
1	0.2	0.5	0.3	0.4	نصيب السنة الأولى من التكاليف غير المستردة بقائمة الدخل
14	2.6	8.5	4.33	5.50	إجمالي التكاليف المستردة و غير المستردة المعترف بها بقائمة الدخل
2	0.4	3.5	0.7	0.5	أرباح الفترة قبل الإهلاك
3	0.8	1.5	0.7	1.6	مصرفات غير مستردة برسالة بقائمة المركز المالي

جدول رقم (٢)
تسوية أرباح العقد للسنة الثانية

القيمة بالمليون

	شركة (5)	شركة (4)	شركة (3)	شركة (2)	شركة (1)
القيمة التعاقدية للعقد	80	10	40	15	20
التكاليف المقررة للعقد	65	8	35	13	17
الربح المقرر للعقد	15	2	5	2	3
السنوات الباقية في تنفيذ العقد	3	4	3	2	4
الإيرادات التقديرية	20	3	12	6	4
الإيرادات المستحقة	6	0	3	1	1
إجمالي إيرادات السنة الثانية المعترف بها	26	3	15	7	5
التكاليف الفعلية غير المستردة	30	2	20	5	4
التكاليف الفعلية غير المستردة	3	0	4	1	2
النسبة المقترحة بالنموذج % (نصيب الإيرادات المعترف بها إلى القيمة التعاقدية)	33%	30%	38%	47%	25%
التكاليف المستردة كالنموذج	21	2.4	13.1	6.07	4.25
التكاليف المستردة الواجب الاعتراف بها بقائمة الدخل	21.1	2	13.1	5.0	4
يتم الاعتراف بالتكاليف المستردة بقائمة المركز المالي (مشروعات تحت التنفيذ)	8.9	0.0	6.9	0	0
تكاليف مستردة مرسلة من السنة الأولى		1.6			
المستخدم من التكاليف المستردة المعترف بها بقائمة المركز المالي من السنة السابقة		0.4			
رصيد التكاليف المستردة المحملة بقائمة المركز المالي من السنة الأولى		1.2			
التكاليف غير المستردة ترسل على عدد من السنوات يتفق و سنوات العقد					
نصيب السنة الثانية من التكاليف غير المستردة بقائمة الدخل	1.0	0	1.3	0.5	0.5
الجزء المرسل من التكاليف غير المستردة كالسنة الأولى	1.0	0.2	0.5	0.3	0.4
إجمالي التكاليف المستردة و غير المستردة المعترف بها بقائمة الدخل	23.1	2.6	15.0	5.8	4.9
أرباح الفترة قبل الإهلاك	2.9	0.4	0	1.2	0.1
تكاليف غير مستردة مرسلة بقائمة المركز المالي من السنة الثانية	2.0	0	2.7	0.5	1.5
رصيد تكاليف غير المستردة المرسلة بقائمة المركز المالي من السنة الأولى	2	0.6	1	0.33	1.2
إجمالي تكاليف غير المستردة المرسلة بقائمة المركز المالي	4	0.6	3.7	0.8	2.7
تكاليف مستردة محملة بقائمة المركز المالي من السنة الأولى	12	1.2	0	0	0.9
تكاليف مستردة محملة بقائمة المركز المالي من السنة الثانية	8.9	2	6.9	0	0
إجمالي التكاليف المستردة بقائمة المركز المالي (مشروعات تحت التنفيذ)	20.9	3.2	6.9	0	0.9

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

- 1- سيتم تخفيض عدد سنوات العقد في السنة الثانية كما سيتم تخفيضها في كل سنة تالية من الثالثة وحتى السنة قبل الاخيرة لاستهلاك كافة التكاليف غير المستردة اولا بأول.
- 2- في السنة الثانية يلاحظ ان التكاليف غير المستردة المرسمة بقائمة المركز المالي تشمل الرصيد الذي لم يستنفد من السنة الاولى مضافاً اليه الجزء المرسل من رصيد السنة الثانية.
- 3- إذا زادت التكاليف المستردة الفعلية عن التكاليف المستردة المحسوبة كالنموذج يدرج بقائمة الدخل المصروفات المستردة المحسوبة كالنموذج ويدرج الفرق بقائمة المركز المالي ليراعي معالجته في السنوات التالية كأعمال أو مشروعات تحت التنفيذ . وتخصم من قائمة الدخل في السنة التالية، فإذا كان رصيد المصروفات المستردة الفعلية والتي يتم مقابلتها باليرادات اقل من المحسوبة يستخدم من الرصيد المؤجل الاعتراف به في قائمة المركز المالي في السنة السابقة ليتساوى مع المصروفات المستردة كالنموذج.
- 4- يتم الاعتراف بالتكاليف غير المستردة ورسمتها بقائمة المركز المالي بعدد يتعادل مع سنوات العقد وتخفيض سنوات العقد في كل سنة تالية لتتعادل مع السنوات الباقية في التنفيذ.

كما يلاحظ على المعالجة المقترحة ان قيمة صافى ارباح العقود قبل الاهلاك يصل لصفر فيما يتعلق بالعقد الخاص بالشركة رقم (3) وذلك لارتفاع التكاليف المعترف بها سواء مستردة او غير مستردة وهذا ما يحقق العدالة الضريبية في ان الشركة رقم (3) لا تقوم بسداد ضريبة دخل في السنة الثانية على الرغم من الاعتراف بايرادات تعادل 15 مليون، مع العلم انها في ظل المعالجة الضريبية الحالية ستدفع ضريبة دخل وفق المعالجة التالية لجميع العقود.

جدول رقم (3)

تسوية أرباح العقد ضريبياً

القيمة بالمليون

المعالجة الضريبية الحالية للسنة الاولى

شركة (5)	شركة (4)	شركة (3)	شركة (2)	شركة (1)	
80	10	40	15	20	القيمة التعاقدية للعقد
65	8	35	13	17	التكاليف المقدرة للعقد
15	2	5	2	3	الربح المقدر للعقد
4	5	4	3	5	مدة العقد بالسنة
12	2	8	3	5	الايرادات النقدية
4	1	4	2	1	الايرادات المستحقة
16	3	12	5	6	اجمالي ايرادات السنة الاولى المعترف بها
25	4	8	4	6	التكاليف الفعلية المستردة
4	1	2	1	2	التكاليف الفعلية غير المستردة
29	5	10	5	8	التكاليف الفعلية
45%	63%	29%	38%	47%	نسبة الانجاز (الامتام)
6.7	1.3	1.4	0.8	1.4	ايرادات العقد في السنة الاولى

المعالجة الضريبية الحالية للسنة الثانية

شركة (5)	شركة (4)	شركة (3)	شركة (2)	شركة (1)	
80	10	40	15	20	القيمة التعاقدية للعقد
65	8	35	13	17	التكاليف المقدرة للعقد
15	2	5	2	3	الربح المقدر للعقد
20	3	12	6	4	الايرادات النقدية
6	0	3	1	1	الايرادات المستحقة
26	3	15	7	5	اجمالي ايرادات السنة الثانية المعترف بها
30	2	20	5	4	التكاليف الفعلية المستردة
3	0	4	1	2	التكاليف الفعلية غير المستردة
33	2	24	6	6	التكاليف الفعلية
51%	25%	69%	46%	35%	نسبة الانجاز (الامتام)
7.62	0.50	3.43	0.92	1.06	ربح العقد للسنة الثانية

رابعاً: المقارنة بين المعالجة الضريبية الحالية والمقترحة كالاصدار (15) IFRS

جدول رقم (4)

الفروق بين المعالجة الضريبية الحالية والمقترحة

القيمة بالمليون

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

يلاحظ أن المعالجة المقترحة تحقق قياساً للارباح الصافية في كل سنة تقل عن القياس الضريبي للارباح الخاضعة للضريبة على الدخل وفقاً للوضع الحالي، إلا أن المعالجة المقترحة وفق المعيار (15: IFRS) تحقق العدالة الضريبية لأنها تقيس الارباح للعقد بناءً على ما تم الاعتراف به فعلياً من إيرادات حتى وان كانت مستحقة وفق أساليب القياس للمعيار المحاسبي المصري رقم (1) عرض القوائم المالية، مع انها تؤجل الاعتراف ببعض التكاليف سواء المستردة أو غير المستردة التي لا تحقق مبدأ المقابلة للإيراد المعترف به. في حين ان المعالجة الضريبية تعترف بالارباح وفق الانفاق الفعلية للتكلفة وليست للإيرادات، فكلما قامت الشركة بالانفاق أكثر، كلما زادت الارباح الخاضعة للضريبة على الدخل بغض النظر عن الإيرادات المعترف بها محصلة او حتى مستحقة. اي ان الارباح الخاضعة للضريبة تزيد بزيادة قيمة الانفاق من التكاليف المقدرة للعقد.

المبحث الرابع

دراسة ميدانية لبحث مدى إمكانية تطبيق أسلوب التحاسب المقترح

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

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة فى المهتمين بالتحاسب الضريبى لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل، وتم اختيار مجموعة من المفردات من بينهم لتمثل عينة الدراسة. تضمنت تلك العينة 25 مراقب حسابات من بين العاملين بالجهاز المركزى للمحاسبات (مراقبة المقاولات) ومكاتب المحاسبة من المراسلين للمكاتب الاربعة الكبار القائمين بمراقبة حسابات الشركات التى اتخذت كعينة لتطبيق النموذج المقترح، و20 من أعضاء هيئة التدريس من الجامعات المصرية (محاسبة ومراجعة وضرائب)، و 25 من العاملين بالادارة الضريبية من مركز كبار الممولين ومأمورية الشركات المساهمة والاستثمار، و 30 محاسب من شركات المقاولات (قطاع أعمال وخاص) من وظائف مدير مالى ورئيس حسابات ومراقب مالى ايضا معظمهم من الشركات التى تم اختيارها لتطبيق النموذج المقترح.

ثانياً: فروض الدراسة :

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

الفرض الاولى : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية فى الموافقة على أسلوب التحاسب الضريبى المطبق حالياً وفق أحكام القانون 91 لسنة 2005 لنتائج أعمال العقود طويلة الاجل على النحو الذى يحقق العدالة الضريبية.

تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

الفرض الثاني : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين طريقة قياس الربح كالقانون 91 لسنة 2005 و المعيار المحاسبى المصرى (عقود الانشاء : 8) للعقود طويلة الاجل.

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

ثالثا: تصميم قائمة الاستبيان واختيار عينة الدراسة :

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

أوافق بشدة	أوافق	أوافق لحد ما	أرفض	أرفض بشدة
نعم		لا		

تحتوى قائمة الاستبيان على 37 سؤال وعبارة واسباب أخرى موزعة على ثلاثة أقسام، يختص كل قسم منهم لاختبار فرض من فروض الدراسة الثلاثة. واعتمد الباحث على استخدام اسئلة و عبارات مرتبطة بالموضوع بناءً على ما تعرف عليه بالدراسات السابقة و المقالات المختصة بالادب المحاسبى فى مجال الدراسة وما توصل اليه من العينة الاستطلاعية، وتم توزيع أداة الدراسة (قائمة الاستبيان) على مجموعة من العاملين بالادارة الضريبية (مركز كبار الممولين ومأموريات ضرائب الشركات المساهمة والاستثمار) ومكاتب المحاسبة الاربعة الكبار مراسلى المكاتب العالمية (4 big) والمحاسبين من المديرين الماليين بشركات المقاولات واعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية من درجة استاذ واستاذ مساعد متخصص فى تدريس المحاسبة الضريبية (ضريبة الدخل). وتم توزيع عينة الدراسة بالمقابلات الشخصية والبريد على العينة التى تم اختيارها من مجتمع الدراسة وبلغت نسبة المشاركة فى افراد العينة على النحو التالى :

جدول رقم (5)

نسبة استجابة عينة الدراسة

اعضاء عينة الدراسة	عدد المفردات	عدد الاستجابات	نسبة الاستجابة
أعضاء الإدارة الضريبية	30	22	73%
محاسبو شركات المقاولات	30	24	80%
محاسبو المكاتب المهنية	25	18	72%
أعضاء هيئة التدريس	20	16	80%
اجمالي العينة	105	80	76%

رابعاً : الاسلوب الاحصائي المستخدم في تحليل البيانات:

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

1- اختبار ألفا كرونباك alpha cronbac وهى طريقة لاختبار ثبات الاستبيان
(الاعتماد) Reliability

جدول رقم (6) تحليل الوثوق والاعتماد فى بيانات الدراسة

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

N of Items	Cronbach's Alpha
10	.097

2- مقياس الوسط الحسابى والانحراف المعياري والتباين لقياس نطاق تحديد الرأى للمتغيرات محل الدراسة ونطاق الموافقة من الحد الاعلى إلى الحد الادنى من درجات الموافقة على النحو الموضح بالجدول الاحصائية بالاضافة إلى ترتيب رتبة العبارات الواردة بقوائم الاستبيان.

3- اختبار التباين في اتجاه واحد لاختبار صحة فروض الدراسة عند مستوى معنوية (0.05).

4- اختبار كاي² Chi-Square هو اختبار يقوم به الباحث لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة بين متغيرين. يجرى هذا الاختبار عن طريقة مقارنة قيمة يحددها الباحث مسبقاً تعرف بمستوى المعنوية (0.05) بالقيمة المسماة p-Value أو القيمة المحسوبة والتي يتم حسابها من البيانات، فإذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية يتم رفض صحة الفرض.

رابعاً : خامساً: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

الفرض الاول:

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

جدول رقم (7)

(التحليل الاحصائي الوصفي لاختبار الفرض الاول)

Variance	Std. Deviation	Mean	N		
.243	.493	4.69	80	1	تعد فرض الضريبة على الدخل القابلة للتحقق أو الفعلية وليس الارباح المتوقعة أو المقدرة من وجهة نظر القانون الضريبي، أحد اعتبارات العدالة الضريبية.
.263	.513	4.80	80	2	تهدر العدالة الضريبية عند فرض الضريبة على الربح المقدر
1.554	1.247	4.13	80	3	يقوم مفهوم القانون 91 لسنة 2005 بفرض الضريبة على الدخل من العقود طويلة الأجل على نسبة الانجاز من الارباح المقدرة للعقد، دون تحديد واضح لتفاصيل نسبة الانجاز فيما يتعلق بتحديد واضح للتكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة.
.681	.825	4.45	80	4	يقر القانون 91 لسنة 2005 مبدأ ترحيل الخسائر للخلف
.684	.827	4.50	80	5	في اعتقادك ان تسوية خسائر العقد مع ارباح السنة للشركة قبل ترحيلها للخلف يهدر مبدأ العدالة و يخالف نص القانون.

6	طريقة التحاسب الضريبي للعقود طويلة الاجل وفق القانون 91 لسنة 2005 تتم على الارباح المقدرة وليست الفعلية	80	4.49	.994	.987
7	فرض الضريبة على الارباح المقدرة يعد نوع من انواع الجباية اذ لم تحقق المنشأة أية ارباح فعلية خلال الفترة الضريبية.	80	4.36	.984	.968

ويتضح من الجدول بعاليه أن عينة الدراسة بالكامل تميل إلى الموافقة على أن أسلوب التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل لا يتناسب مع تحقيق العدالة الضريبية، وجاء في مقدمة الترتيب لأهمية العبارات، "ان الطريقة الحالية للتحاسب الضريبي تعتمد على فرض الضريبة على الربح المقدر وليس الفعلى مما يهدر مفهوم العدالة الضريبية"، بينما جاء في نهاية الترتيب أن نسبة الإنجاز جاءت دون تحديد واضح لتفاصيل التكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة. مما يؤكد على صحة الفرض الأول وفق ما يشير إليه بيانات جدول رقم (8) ويوضحه اختبار (t) فهي ليست معنوية 0.000 وبالتالي نرفض صحة الفرض الأول : بانه لا توجد استجابة بين التحاسب الضريبي وفق أحكام القانون 91 لسنة 2005 للعقود طويلة الاجل و تحقيق العدالة الضريبية.

جدول رقم (8)

(تحليل التباين في اتجاه واحد للفرض الأول)

Test Value = 0						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
4.80	4.58	4.688	.000	79	85.073	Qu : 1
4.91	4.69	4.800	.000	79	83.670	Qu : 2
4.40	3.85	4.125	.000	79	29.599	Qu : 3
4.63	4.27	4.450	.000	79	48.231	Qu : 4
4.68	4.32	4.500	.000	79	48.683	Qu : 5
4.71	4.27	4.488	.000	79	40.397	Qu : 6
4.58	4.14	4.363	.000	79	39.655	Qu : 7

الفرض الثاني:

تضمنت قائمة الاستبيان بالقسم الثاني عبارات من (8) إلى عبارة (22) لاختبار الفرض الثاني و نتائج تشغيل البيانات وفقاً للجدول التاليه :

(جدول رقم 9 : أ)

الاختلافات بين فئات الدراسة حول تطابق طريقة قياس صافى الربح كالقانون والمعيار المحاسبى المصرى رقم (8) لعقود الإنشاء طويلة الأجل

الاجمالي		الأكاديميون		محاسبو المكاتب المهنية		محاسبو شركات المقاولات		أعضاء الإدارة الضريبية		
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
32	26	25	4	22	4	37	9	41	9	نعم
68	54	75	12	78	14	63	15	59	13	لا
	80	كاي 2 المحسوبة = 12.80 د.ج = 7 مستوى الدلالة = 0.077 (غير دالة)								

(جدول رقم 9 : ب)

الاهمية النسبية وتحليل كاي 2 للعبارات الدالة على تطابق طريقة قياس الربح كالقانون والمعيار المحاسبى للعقود طويلة الأجل

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

(جدول رقم 9 : ج)

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

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

أوضحت نتائج تشغيل البيانات وجود تباين بين فئات الدراسة حول طريقة قياس صافي الربح بين المعياري والقانون فيما عدا أعضاء الإدارة الضريبية وذلك بمستوى دلالة (0.077) كما جاء بتحليل كاي2 (جدول 9 : أ) اما فيما يتعلق بالأهمية النسبية للعبارات فكانت العبارة رقم (12) : " كل منهما (القانون والمعياري) يتعامل مع كل عقد بصفة مستقلة وبالتالي يتم تحديد التكلفة لكل عقد بصفة مستقلة" من اكثر العبارات التي اتفق عليها المستقصين (جدول 9 : ب) ، ونتيجة تشغيلها بتحليل كاي2 موضحة في (جدول 8 : ج) ويؤكد على ذلك تحليل التباين حيث قيمة (t) المحسوبة (60.994) عند مستوى معنوية (0.00) كما جاء في جدول (9 : د)، ما يشير إلى رفض صحة الفرض بوجود علاقة متمثلة في اختلاف طريقة قياس الربح.

وبالنسبة لفئات الدراسة التي وافق معظمهم على وجود اختلافات فكانت الأهمية النسبية من وجهة نظرهم لاهم الاختلافات متمثلة في العبارة (19) "تحميل التكاليف: القانون: يعترف بالتكلفة بالمفهوم الشامل الجامع . أما المعياري: يستبعد من تكاليف العقد تكلفة التطوير والأبحاث ومصروف الإهلاك والبيع والتكاليف الإدارية العامة." ويتضح ذلك من جدول (10 : أ) وفيما يتعلق بتحليل التباين يتضح أن العبارة رقم (19) المؤيدة لما سبق، حصلت على أعلى قيمة لاختبار (t) المحسوبة (99.43) عند مستوى معنوية (0.000) كما جاء في جدول (10 : ب)، ما يؤكد على رفض صحة

تطوير المحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

الفرض. وإنما توجد اختلافات في طريقة قياس صافي الربح بين المعيار والقانون الضريبي.

(جدول رقم 10 : أ)

الأهمية النسبية وتحليل كاي 2 للعبارات الدالة على وجود اختلافات في طريقة قياس الربح كالقانون والمعيار المحاسبي للعقود طويلة الأجل

Qu : 20	Qu : 19	Qu : 18	Qu : 17	Qu : 16		
54	54	54	54	54	Valid	N
26	26	26	26	26	Missing	
3.61	4.72	4.50	4.33	3.65	Mean	
.529	.452	.575	.514	.520	Std. Deviation	
.280	.204	.330	.264	.270	Variance	
26.333	26.741	22.333	30.333	28.778	Chi-Square	
2	1	2	2	2	df	
.000	.000	.000	.000	.000	Asymp. Sig.	

(جدول رقم 10 : ب)

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

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

الفرض الثالث:

تضمنت قائمة الاستبيان بالقسم الثالث عبارات من (23) إلى عبارة (37) لاختبار الفرض الثالث و نتائج تشغيل البيانات وفقاً للجدول التالي :

(جدول رقم 11 : أ)

الاهمية النسبية وتحليل كاي 2 للعبارات الدالة على ضرورة تطبيق المعيار (15) الدولي للمحاسبة على الارباح الحقيقية وتحقيق العدالة الضريبية

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

(جدول رقم 11 : ب)

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

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

أوضحت نتائج تشغيل البيانات جدول رقم (11 - أ) وجود تباين بين فئات الدراسة حول اختلاف طريقة قياس صافى الربح بين المعيار المصرى والإصدار الدولى (15) وفيما يتعلق بالأهمية النسبية للعبارات فاتجهت معظم الاجابات إلى الموافقة على العبارة (25) "تعد الطريقة المستخدمة وفق الاصدار 15: IFRS فى قياس ايرادات العقد طويل الاجل وكذلك تكلفته مع الايرادات الفعلية والتكاليف الفعلية التى تخص الفترة المحاسبية" كما جاء بتحليل كاي2 (جدول 11 : أ)، بمستوى دلالة = 42.05 ومعنوية 0.00، ولاغراض تحليل التباين فى اتجاه واحد فاتضح من (جدول 10: ب) صحة الاتفاق حول العبارة (25) المؤيدة لطريقة قياس الربح كالاصدار (15) انها على اساس التكاليف الفعلية وليست التقديرية، من خلال اختبار (t: test) حيث حصلت قيمة (t) المحسوبة (125.50) عند مستوى معنوية (0.00) مما يؤكد ويشير إلى موافقة الغالبية العظمى من فئات العينة على ضرورة تطبيق طريقة قياس الربح وفق الاصدار 15: IFRS لايرادات وتكاليف العقود طويلة الاجل فعليا وليس تقديرياً عن الفترة المحاسبية لانها تحقق العدالة الضريبية بفرض الضريبة على الربح الفعلى وليس المقدر.

وفيما يتعلق بمدى الموافقة على طريقة قياس صافى الربح وفق الاصدار 15: IFRS تبين من (جدول 11: ج) موافقة 82% من فئات الدراسة جميعاً، وكانت اكثر الفئات تأثراً بالموافقة محاسبو شركات المقاولات والاكاديمين بنسبة 87% واقلهم أعضاء الإدارة الضريبية بنسبة 68%.

(جدول رقم 11 : ج)

الاختلافات بين فئات الدراسة حول تطابق طريقة قياس صافى الربح كالقانون
والمعيار المحاسبى المصرى رقم (8) لعقود الإنشاء طويلة الأجل

الاجمالى		الأكاديميون		محاسبو المكاتب المهنية		محاسبو شركات المقاولات		أعضاء الإدارة الضريبية		
%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
82	65	87	14	83	15	87	21	68	15	نعم
18	15	13	2	17	3	13	3	32	7	لا
	80	كأى 2 المحسوبة = 35.80 د.ج = 7 مستوى الدلالة = 0.000 (غير دالة)								

وحول الأهمية النسبية للأسباب التى تحول دون تطبيق الطريقة المستخدمة فى IFRS: 15 العبارة رقم (29) أنها "تهدر الحصيلة الضريبية" (جدول 11 : د) بينما الأسباب من وجهة نظر مؤيدى تطبيق الطريقة المستخدمة فى IFRS: 15 العبارة رقم (34) "من أجل فرض ضريبة على أرباح حقيقية وليست تقديرية" (جدول 11 : هـ)، وهذا يشير إلى رفض الفرض الثالث نظراً لموافقة معظم أفراد الدراسة على أن هناك حاجة إلى تطوير المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل الحالية لى تتفق مع الإصدار المحاسبى IFRS: 15 من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية. ويؤكد على ذلك تحليل التباين فى اتجاه واحد (جدول 11 : و) والذى يشير إلى حصول الأسباب (29) و (34) على أعلى متوسطات والتى تشير إلى ضرورة تطبيق طريقة قياس صافى الربح كالإصدار IFRS: 15 نظراً لوجود تباين فى إجابات المستقيين عند مستوى معنوية (0.00) مما يشير إلى رفض صحة الفرض.

(جدول 11 : د)

الاهمية النسبية للاسباب التي تحول دون تطبيق طريقة قياس صافى الربح وفق

IFRS: 15

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

(جدول 11 : هـ)

الاهمية النسبية للاسباب التي تؤيد تطبيق طريقة قياس

IFRS: 15 صافى الربح وفق

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

(جدول رقم 11 : و)

تحليل التباين (t: test) للعبارات الدالة على ضرورة
تطبيق طريقة قياس صافى الربح وفق الاصدار 15 IFRS:

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

النتائج :

1- رفض صحة الفرض الأول حول الموافقة على أسلوب التحاسب الضريبي وفق أحكام القانون 91 لسنة 2005 للعقود طويلة الأجل مع تحقيق العدالة الضريبية. لان المحاسبة الضريبية حالياً تتم على الربح المقدر وليس الفعلى وبالتالي يعد ذلك إهدار لمبادئ فرض الضريبة على الدخل وهو "العدالة الضريبية".

2- رفض صحة الفرض الثانى وتبين أنه يوجد اختلاف بين طريقة قياس صافى الربح كالقانون 91 لسنة 2005 و المعيار المحاسبى المصرى رقم (8) عقود الإنشاء للعقود طويلة الأجل. فكلاهما يطبق طريقة نسبة الإتمام (الإنجاز) ولكن بأساليب مختلفة لا تتفق والعدالة الضريبية عند قياس الأرباح الخاضعة للضريبة وفق طريقة التحاسب الضريبي الحالية كالقانون.

3- رفض صحة الفرض الثالث بانه من الضروري تطوير المحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل المستخدم حالياً ليتوافق مع طريقة قياس أرباح العقود طويلة الأجل الواردة بالمعيار المحاسبى 15: IFRS من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبالتالي فالأسلوب الذى وافق عليه معظم المستقصرين يتفق والطريقة المستخدمة من قبل الإصدار 15: IFRS، خاصة وانه يعترف بالربح الفعلى وليس المتوقع.

التوصيات :

- 1- ضرورة تطبيق الإصدار 15: IFRS من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية والاعتراف به كمعيار محاسبة مصرى وإلغاء المعيار المحاسبى رقم (8) عقود الإنشاء لمسايرة ركب التطور بمعايير المحاسبة الدولية.
- 2- تعديل تشريعى بالمادة (21) من القانون رقم 91 لسنة 2005 لتحقيق التناغم بين القانون والمعيار المحاسبى المصرى فى هذا الشأن ولتحقيق العدالة الضريبية من خلال فرض الضريبة على الربح الفعلى وليس المقدر .
- 3- التطبيق الفعلى لترحيل الخسائر للخلف لان العينة التى قام الباحث بالتطبيق عليها تبين ان الإدارة الضريبية لا تقوم بتطبيق هذا الأسلوب عليها مما يخل بتحقيق العدالة فى عدم تطبيق نص قانونى.
- 4- التأهيل المهنى للعاملين بالإدارة الضريبية على معايير المحاسبة المصرية وإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS.
- 5- ضرورة تهيئة مناخ العمل المهنى فى مصر لتطبيق أحدث مستجدات الإصدارات الدولية للمحاسبة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS .
- 6- إنشاء هيئة عامة مهنية مسئولة عن إعداد المحاسبين والمراجعين وتأهيلهم وتكون مسئولة عن كافة إصدارات معايير المحاسبة والمراجعة والسلوك المهنى وتجمع جميع سجلات القيد للمحاسبين والمراجعين والمحللين الماليين.

المراجع :

- 1- Balachandran Muniandy, Muhammad Jahangir Ali, “Development of financial reporting environment in Malaysia”. Research in Accounting Regulation, Volume 24, Issue 2, October 2012, Pages 115-125.
- 2- Michael J. Calegari, “The effect of tax accounting rules on capital structure and discretionary accruals”. Journal of Accounting and Economics, Volume 30, Issue 1, August 2000, Pages 1-31.
- 3- http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_accepted_accounting_principles.
- 4- Charles Elad, “The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa”. The International Journal of Accounting, Volume 50, Issue 1, March 2015, Pages 75-100.
- 5- Jeffrey Callen, “A selective critical review of financial accounting research”. Critical Perspectives on Accounting, Volume 26, February 2015, Pages 157-167.
- 6- Odile Barbe, Laurent Didelot, Arvind Ashta, “From Disconnected to Integrated tax and financial systems A post-IFRS evaluation of evolution of Tax and Financial Reporting relationships based on the French case”. Research in Accounting Regulation, Volume 26, Issue 2, October 2014, Pages 242-256.
- 7- Iqbal Khadaroo, “The valuation of risk transfer in UK school public private partnership contracts”. The British Accounting Review, Volume 46, Issue 2, June 2014, Pages 154-165.

- 8- Tom McLean, Tom McGovern, Shanta Davie. "Management accounting, engineering and the management of company growth". The British Accounting Review, Volume 54, February 2014, Pages 265-281.
- 9- Daniel W.M. Chan, Albert P.C. Chan, Patrick T.I. Lam, "Risk ranking and analysis in target cost contracts: Empirical evidence from the construction industry". International Journal of Project Management, Volume 29, Issue 6, August 2011, Pages 751-763.
- 10- Geoffrey B. Sprinkle, Michael G. Williamson, "The effort and risk-taking effects of budget-based contracts" Accounting, Organizations and Society, Volume 33, Issues 4-5, May-July 2008, Pages 436-452.
- 11- Jacqueline Haverals, "IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 16, Issue 1, 2007, Pages 69-89.
- 12- إيضاح و تفسير للقيمة التعاقدية وتحديد التكاليف المتوقعة من العقد.
- 13- شرح وتفسير للموازنة التخطيطية.
- 14- <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
- 15- Songlan Peng, Joyce van der Laan Smith, "Chinese GAAP and IFRS: An analysis of the convergence process ". Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 19, Issue 1, 2010, Pages 16-34.
- 16- Ann Jorissen, Nadine Lybaert, Raf Orens, "A geographic analysis of constituents' formal participation in the process of international accounting standard setting: Do we have a level playing field?", Journal of Accounting and Public Policy, Volume 32, Issue 4, July-August 2013, Pages 237-270.

- 17- For more ditales: read.....
- Kahneman, D. and Tversky, A., 1979, "Prospect theory: An analysis of decisions under risk." *Econometrica*, 47, pp. 313–327.
 - AACE International, "Total Cost Management Framework, Section 7.3, Cost Estimating and Budgeting", 2006
- 18 إيضاح عن التقدير على متن البحث
- 19- Carsten Erb, Christoph Pelger,” A study of the construction and reconstruction of reliability in financial reporting standard-setting”, *Accounting Organizations and Society*, Volume 40, January 2015, Pages 13-40.

قائمة الاستبيان :

م	العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
القسم الأول :						
1	تعد فرض الضريبة على الدخل القابلة للتحقق أو الفعلية وليس الأرباح المتوقعة أو المقدرة من وجهة نظر القانون الضريبي، أحد اعتبارات العدالة الضريبية.					
2	تهدر العدالة الضريبية عند فرض الضريبة على الربح المقدر					
3	يقوم مفهوم القانون 91 لسنة 2005 بفرض الضريبة على الدخل من العقود طويلة الأجل على نسبة الإنجاز من الأرباح المقدرة للعقد، دون تحديد واضح لتفاصيل نسبة الإنجاز فيما يتعلق بتحديد واضح للتكلفة الفعلية المنفقة خلال الفترة.					
4	يقر القانون 91 لسنة 2005 مبدأ ترحيل الخسائر للخلف ولكن الإدارة الضريبية لا تنفذه					
5	في اعتقادك ان تسوية خسائر العقد مع ارباح السنة (الفترة الضريبية) للشركة قبل ترحيلها للخلف يهدر مبدأ العدالة و يخالف نص القانون.					
6	طريقة التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل وفق القانون 91 لسنة 2005 تتم على الأرباح المقدرة وليست الفعلية					
7	فرض الضريبة على الأرباح المقدرة يعد نوع من أنواع الجباية اذ لم تحقق المنشأة أية أرباح فعلية خلال الفترة الضريبية.					

القسم الثاني :				
8	تتفق طريقة قياس صافى الربح المحاسبى كالقانون 91 لسنة 2005 للعقود طويلة الاجل مع المعيار المحاسبى المصرى رقم (8) عقود الانشاء.	نعم <input type="checkbox"/>	لا <input type="checkbox"/>	
9	إذا كانت الإجابة على السؤال سالف الذكر بالإيجاب فهل توافق على ان مايلى يعد من اوجه التشابه فى طريقة قياس الدخل بينهما :			
10	كل منهما يستخدم طريقة الانجاز (الاتمام)			
11	كل منهما يعتمد على تنسيب التكلفة الفعلية للفترة المحاسبية لاجمالى التكاليف المقدرة عند تحديد نسبة الاتمام			
12	كل منهما يتعامل مع كل عقد بصفة مستقلة وبالتالي يتم تحديد التكلفة لكل عقد بصفة مستقلة			
13	كل منهما يعتمد على القيمة التعاقدية للعقد وأية اضافات للعقد على انها تعديلات تضاف للعقد الاصلى.			
14	أية اوجه تشابه أخرى :			
15	إذا كانت الإجابة على السؤال سالف الذكر بالنفى فما هى اوجه الاختلاف فى طريقة قياس الدخل بينهما :			
16	طريقة الاتمام : القانون: يقوم بتنسيب التكلفة الفعلية لكل فترة إلى اجمالى التكلفة المقدرة للعقد. المعيار: يتم تنسيب التكلفة الفعلية حتى تاريخه لاجمالى التكلفة المقدرة للعقد وبالتالي تضاف التكلفة الفعلية للفترة السابقة على الفترة الحالية			

					17	الخسارة المتوقعة: القانون: يؤجل الاعتراف بها إلى ان ينتهي العقد وتصبح فعلية وليست تقديرية المعيار: يتم الاعتراف بها فوراً بقائمة الدخل
					18	ترحيل الخسائر: القانون: يعترف بترحيل الخسائر للخلف حتى تخصم هذه من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة المعيار: لا يعترف بترحيل الخسائر
					19	تحميل التكاليف: القانون: يعترف بالتكلفة بالمفهوم الشامل الجامع . المعيار: يستبعد من تكاليف العقد تكلفة التطوير والأبحاث ومصروف الإهلاك والبيع والتكاليف الإدارية العامة.
					20	تجميع العقود: القانون: يتعامل مع كل عقد بشكل منفصل المعيار: يتم التعامل مع مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي.
					21	أية أوجه اختلاف أخرى :
القسم الثالث :						
					22	طريقة قياس الربح للعقود طويلة الأجل وفق الإصدار 15 IFRS (الإيرادات من العقود مع العملاء) تختلف عن معيار عقود الإنشاء المصري (8) والقانون 91 لسنة 2005.

					هل ترى أنه من الضروري تعديل طريقة قياس الربح للعقود طويلة الأجل لكي تتفق مع الإصدار IFRS: 15	23
					تتفق طريقة نسبة الإتمام وفق الإصدار IFRS: 15 مع الإيرادات المعترف بها خلال الفترة المحاسبية	24
					تعد الطريقة المستخدمة وفق الإصدار IFRS: 15 في قياس إيرادات العقد طويل الأجل وكذلك تكلفته مع الإيرادات الفعلية والتكاليف الفعلية التي تخص الفترة المحاسبية	25
					من وجهة نظرك تتفق الطريقة المرفقة وفق الإصدار IFRS: 15 لقياس صافى ربح العقود طويلة الأجل مع العدالة الضريبية	26
					هل توافق على تطبيق الطريقة المرفقة وفق الإصدار IFRS: 15 لقياس صافى الربح الضريبي للعقود طويلة الأجل	27
					إذا كانت اجابتك بالرفض فما هي الأسباب التي تحول دون تطبيقها:	28
					تهدر الحصيلة الضريبية	29
					من الصعب تتبع الإيرادات المؤجلة بقائمة المركز المالي	30
					من الصعب تتبع التكاليف غير المستردة المرسمة	31
					أســـــــــــــــــباب أخـــــــــــــــــرى :	32
					إذا كانت إجابتك بالإيجاب فما هي الاسباب من وجهة نظرك فى الموافقة	33
					من اجل فرض ضريبة على ارباح حقيقية وليست تقديرية	34
					تحقيق العدالة الضريبية	35

تطوير المحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم (15) IFRS

					توحيد أسلوب المحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل بين معايير المحاسبة والقانون الضريبي	36
					أسباب أخرى :	37

Frequency Table

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

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