

تحليل العلاقة بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية

د.محمود محمد عبد الرحيم حسين*

(*) د . محمود محمد عبد الرحيم حسين: مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة ، جامعة بنها ،
وتتمثل الإهتمامات البحثية فى المحاسبة المالية والمراجعة والضرائب.

Email : drreheim@yahoo.com

ملخص البحث:

هدف البحث إلى دراسة وتحليل العلاقة بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية. ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء وجهت إلى عينة من الخبراء والمتخصصين فى مجال المحاسبة الضريبية وذلك لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم المشكلات المحاسبية والضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل التي أسفر عنها التطبيق العملي للتشريع الضريبي المصرى عند تطبيق معايير المحاسبة المصرية فى تحديد الربح الضريبي ومقترحات علاج هذه المشكلات فى ضوء مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصرى.

وقد أظهرت النتائج ثبوت صحة الفرضين الأساسيين للبحث وهما توجد علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، بالإضافة الى أنه لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمى، الوظيفة، سنوات الخبرة)،

وقد أوصت الدراسة بضرورة إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية التي أثارت جدلاً واسعاً فى التطبيق العملى، وخلق كوادرات فنية مدرية من مأموري الضرائب لإكسابهم المهارات والخبرات الكافية لضمان عدالة وجودة الفحص الضريبي، فضلاً عن تطبيق المدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، ومحاولة تحقيق المتطلبات الأساسية لنجاحه، على أن تقوم شركات المقاولات المصرية بإجراء التعديلات الملائمة فى نظم المعلومات المحاسبية والضريبية، بالإضافة إلى مراجعة النظم والسياسات والأفصاحات المتعلقة بالإعتراف بالإيراد وتعديلها. كما يجب على كل الأطراف الداخلية والخارجية فهم متطلبات الإعتراف بالإيراد والأفصاح وكيفية تطبيقها. وأن يكونوا على دراية أكبر بأثر القواعد الجديدة على القوائم المالية والنتائج التشغيلية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصحيحة.

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة المصرية، التشريع الضريبي، الفجوة الضريبية الدفترية، مشكلات التطبيق العملى، عقود المقاولات طويلة الأجل، التحاسب الضريبي، المحاسبة الضريبية.

Abstract :

The research aimed to identify the relationship between of the difference of the application of Egyptian accounting standards and tax legislation for long-term construction contracts and increase effectiveness of tax accounting. To achieve the goal of the research, the researcher conducted a field study by designing a questionnaire list addressed to a sample of experts and specialists in the field of tax accounting to know their views regarding the most important accounting and tax problems for long-term construction contracts that resulted from the practical application of Egyptian tax legislation when applying Egyptian accounting standards in determining Tax profit and proposals to solve these problems in the light of a proposed approach to achieve compatibility between accounting standards and Egyptian tax legislation.

The results showed confirmation of the validity of the two main hypotheses of the research, which are that: there is a significant relationship with statistical significance between consistency in the application of Egyptian accounting standards and tax legislation for long-term construction contracts and increasing the effectiveness of tax accounting, in addition to that there are no statistically significant differences between the opinions of the respondents about the dimensions of the study according to the characteristics Demographics (educational qualification, position, years of experience).

The study recommended that Re-drafting the articles of the law on tax treatments that have sparked widespread controversy in practice and And creation of trained technical staff of tax officials to provide them with sufficient skills and experience to ensure the fairness and quality of the tax examination, As well as applying the proposed approach to achieve consistency between the provisions of tax legislation and Egyptian accounting standards, and trying to achieve the basic requirements for its success, Provided that the Egyptian construction companies make appropriate adjustments in their various accounting and tax information systems, in addition to reviewing and amending systems, policies and disclosures related to revenue recognition, All internal and external parties must understand the requirements for revenue recognition and disclosure and how to apply them. And to be more aware of the impact of the new rules on the financial statements and operational results so that they can make the right decisions.

Key Words : Egyptian accounting standards, tax legislation, book tax gap, practical application problem, long-term construction contracts, tax accounting.

١- الإطار العام للبحث

١/١- المقدمة

من أهم السياسات التى اتخذتها الدولة فى سبيل الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة بصورة عادلة سعياً للإصلاح الضريبي إصدار القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بإصدار قانون الضريبة على الدخل، وتبع ذلك تطوير الجهاز الضريبي وتبسيط الإجراءات ومد جسور الثقة بين الممول ومصالحة الضرائب، وقد عمل هذا القانون على الربط بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية من خلال ما ورد بالفقرة الثانية من المادة رقم (١٧) من هذا القانون "ويحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه" من خلال التعديل بالإضافة أو الخصم للتوصل إلى الربح الضريبي الذي تفرض عليه الضريبة، وبذلك فإن الشركات تقوم بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية باعتبارها من أهم أسس الإصلاح الضريبي لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية والتى تعكس مدى دقة قواعد ومبادئ المحاسبة الضريبية فى القضاء على المنازعات الضريبية والحد من التهرب الضريبي بتحقيق الإلتزام الطوعى للمجتمع الضريبي والإدارة الضريبية، بما يحقق الأهداف المالية والإقتصادية والاجتماعية فى ضوء العدالة الضريبية. (سليم، ٢٠١٥)

وفى هذا السياق تعمل معايير المحاسبة المصرية على تحقيق العديد من الأهداف من أهمها ترشيد عمليات القياس للبنود التى تظهر بالقوائم المالية لضمان توفير الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والفهم لتمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قراراتهم الرشيدة بناء على هذه المعلومات المحاسبية (حماد، ٢٠٠٧)، بينما يهدف التشريع الضريبي إلى تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بناء على نصوص ضريبية تضمن تحقيق أهداف مالية وإقتصادية واجتماعية وبما يتفق مع ما جاء بالتشريع الضريبي والأهداف التى يسعى إلى تحقيقها، لذلك يختلف الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية عن الربح الضريبي الناتج عن الربح المحاسبي بعد تعديله وفقاً لنصوص قانون الضرائب، سواء نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية أو نتيجة إختلاف التوقيت الزمني للإعتراف ببعض بنود المصروفات والإيرادات أو عدم

الإعتداد بالتقديرات المحاسبية أو إعفاء بعض الإيرادات من الضريبة وغير ذلك من الأسباب. (خليفة، ٢٠١٢).

ولا شك أن اتجاه المشرع لتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ثم تعديله إلى ربح ضريبي يساير التطور الطبيعي لتطبيق هذه المعايير في مصر. لكن في نفس الوقت يقلل من أهمية المعايير المحاسبية ولا يعترف بفعاليتها في القياس، وهنا يتبادر إلى الذهن مجموعة من الإستفسارات تعكس مدى أهمية هذه المعايير المحاسبية، أليست المعايير المحاسبية هي المحددة لحجم الإلتزامات بدقة، (والضرائب من الإلتزامات)؟ أليست المعايير المحاسبية هي المحددة للتكاليف الواجبة الخصم، وهي أيضاً المحددة للإيرادات وكيفية تحققها؟ وإذا لم تأخذ مصلحة الضرائب بالمعايير المحاسبية وبالقوائم المالية المعدة طبقاً لهذه المعايير والتي تمت مراجعتها من قبل طرف ثالث محايد ومستقل وبالإفصاح الكامل والشفافية في هذه القوائم، فما الغرض من إعداد القوائم المالية باستخدام المعايير المحاسبية للوصول إلى الربح المحاسبي ثم استبدال هذه المعايير بقوانين وتشريعات للوصول إلى الربح الضريبي؟ ولمصلحة من يكون هناك ربح محاسبي وربح ضريبي؟ هل المعايير المحاسبية لم تفي بالغرض؟ أم أنها عاجزة عن تحقيق أغراض وأهداف الضرائب؟ لماذا اختلفت المعالجات المحاسبية عن المعالجات الضريبية؟.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي من حيث المبدأ اعتمد الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية في حين قرر المشرع تطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المحاسبي لأغراض حساب الضريبة من خلال الوصول إلى الربح الضريبي، الأمر الذي قد يؤدي إلى الخروج عن معايير المحاسبة المصرية عند تحديد الربح الضريبي، مما يؤدي إلى ظهور الفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وأهمية الإفصاح عنها بالقوائم المالية (Chi et.al, 2014). كما أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية والخروج عنها عند تحديد الربح الضريبي يحدث نوعاً من عدم الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي والذي ينتج عنه الفجوة الضريبية الدفترية نتيجة اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي مما يثير العديد من المشكلات والتي تتمثل في الآثار الضريبية للتطبيق والتي تظهر جلية في عقود المقاولات طويلة الأجل.

٢/١ - طبيعة المشكلة

تعتبر العقود طويلة الأجل وخاصة في مجال قطاع المقاولات من أهم القطاعات الاقتصادية التى تشارك فى عملية التنمية الاقتصادية والإجتماعية فى مصر، ويتميز قطاع المقاولات بخصائص منفردة تميزه عن غيره من القطاعات، ونظرا لطول فترة تنفيذ العقود طويلة الأجل والتي تستغرق فى بعض الأحيان سنوات عديدة مع احتمال حدوث تغيير فى أسعار عناصر تكاليف التنفيذ، كما تزداد أهمية التقديرات المحاسبية فى مجال عقود المقاولات طويلة الأجل نتيجة الحاجة الدورية إلى إعادة تقدير تكاليف المشروعات تحت الإنشاء كل فترة مالية، هذا بالإضافة إلى التأخير فى تنفيذ المقولة فى الميعاد المحدد وما يترتب عليه زيادة التكاليف وتعرض المنشأة لغرامات التأخير، ونتيجة لما سبق أفردت معايير المحاسبة معيارا مستقلا وهو معيار رقم ٨ عقود الإنشاء - قبل إصدار المعيار المحاسبى المصرى المستحدث ٤٨ - والذي يتناول المحاسبة عن العقود طويلة الأجل فى القوائم المالية للشركات التى تعمل فى قطاع المقاولات وكيفية المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف العقود وأسس الإعراف بالدخل والطرق المتبعة لتحديد إيرادات العقود وضرورة تحميل كل فترة محاسبية بما يخصها من تكاليف فعلية ومقابلتها بإيرادات الفترة حتى يمكن قياس الأرباح الخاصة بكل فترة محاسبية قياسا عادلا لما له من أهمية لتحقيق أهداف كثيرة (الشامى، ٢٠١٤).

هذا وقد اجتهد العديد من المحاسبين فى بيان كيفية المعالجة الضريبية للعقود طويلة الأجل فى نشاط المقاولات فى ظل تطبيق قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذى تبنى معايير المحاسبة المصرية كأساس لتحديد الربح المحاسبى والذي على أساسه يتم حساب الربح الضريبي، حيث اشترط القانون ضرورة تحديد صافي الربح المحاسبى على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، كما أفرد القانون فى المادة رقم (٢١) معاملة خاصة للعقود طويلة الأجل سواء فى تحديد ربحها أو ترحيل خسائرها ومعاملة كل عقد على حدة ويستلزم تنفيذ تلك المادة تطبيق المعيار المحاسبى رقم (٨) عقود الإنشاء والخاص بالعقود طويلة الأجل - وهو من معايير المحاسبة المصرية المعدلة الصادرة عن وزارة الإستثمار عام ٢٠١٥ - والذي تم الغاؤه مع المعيار ١١ الإيراد ليحل محلها المعيار الجديد رقم ٤٨ بعنوان الإيراد من العقود مع العملاء وهو من المعايير المستحدثة والصادرة عن الجهاز المركزى للحسابات بالقرار رقم ٧٣٢ فى ٢٤ يونيو لسنة ٢٠٢٠.

وتتلخص مشكلة البحث في أن قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد انتهج نهجاً جديداً عندما ربط التشريع الضريبي بمعايير المحاسبة المصرية حيث نص صراحة على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، إلا أنه نص على أن الوعاء الضريبي يتحدد بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه، وعلى ذلك فإنه ليس هناك إلزام بالأخذ بمعايير المحاسبة المصرية، على الرغم من أن الفقرة الثانية من المادة (١٧) تخاطب من هم أساساً يستخدموا المعايير المحاسبية.

ولقد أشار أحد الباحثين (الأشقر، ٢٠١٧) إلى أنه لم يرد بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ جزءاً معيناً لعدم الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية، خاصة وأن عدم الإلتزام بهذه المعايير لا يعطي الحق لمصلحة الضرائب بعدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة والأمانة للممول وإهدارها واللجوء إلى التقدير، كذلك فلم يرد أي نص يحدد موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ومن أهم المشكلات التي تكتنف التطبيق العملي لمعايير المحاسبة المصرية والتي تمثل عقبة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة نتيجة عدم الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي مما يؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي، مشكلة تحديد الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل حيث يتم تحديد نسبة إتمام العقد كما جاء في الفقرة (٣٠) من المعيار المحاسبي رقم (٨) عقود الإنشاء بطرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها. (شعيب، ٢٠٠٦).

وقد اقتصر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإلتزام بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإلتزام، ومن ناحية أخرى لم يحاول المشرع استيضاح ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات فعلياً لقياس ربحية العقود والتي تستمر لآجال طويلة ولا يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة، مما قد يثير كثيراً من مشكلات التطبيق العملي لنص المادة (٢١) من القانون الضريبي.

كذلك فقد فرق المعيار بين نوعين من العقود وهما العقود محددة السعر والعقود ذات التكلفة زائد نسبة، وتضمن المعيار مجموعة من الشروط والتي يتعين على المنشأة التحقق من

وجودها بطريقة موثوق فيها قبل الإعتراف بالإيرادات والتكاليف المتعلقة بالعقد والتي يتعين إدراجها في إطار تحديد نسبة مستوى الإتمام وذلك بالنسبة لكل نوع من أنواع العقود، في حين أن قانون الضريبة على الدخل قد حدد نوعًا واحدًا من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو العقود محددة القيمة دون غيرها من العقود.

وفى هذا السياق هناك مشكلة إختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية في ضوء الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم والتي حددها قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية، أدت إلى صعوبة تحديد التكلفة التي تتخذ أساساً لتحديد نسبة الإتمام للعقود طويلة الأجل. كما أن الإختلاف في تحديد التكلفة الفعلية واجبة الخصم في كل فترة ضريبية سواء من الناحية المحاسبية أو الضريبية، سيؤدى إلى صعوبة تحديد نسبة الإتمام ومن ثم إختلاف تقدير الإيرادات من حالة إلى أخرى.

ومما يجدر الإشارة إليه أخذ المشرع الضريبي بمبدأ ترحيل الخسائر للأمام حيث تناولت المادة (٢٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عملية ترحيل الخسائر للأمام لمدة خمس سنوات، في حين أن المادة (٢١) من القانون تناولت ترحيل الخسائر للعقود طويلة الأجل للخلف وللأمام حيث استحدث مفهومًا جديدًا لترحيل الخسائر إلى الخلف. ولما كان عملية ترحيل الخسائر يمثل استثناء من مبدأ استقلال السنوات الضريبية، كما أن المشرع الضريبي لم يراع طبيعة النشاط فتتم عملية الترحيل لكل الأنشطة بنفس مدة الترحيل خمس سنوات بما فيها نشاط المقاولات المتفرد بطبيعة لها خصائصها المتميزة.

وفى هذا السياق يوجد شبه إجماع بين المحاسبين على استخدام أساس البيع كمقياس لتحقيق الإيرادات في أوجه النشاط المختلفة، ونظرا للطبيعة الخاصة بالعقود طويلة الأجل التي يستغرق تنفيذها أكثر من فترة محاسبية، فقد أتفق جمهور المحاسبين على الخروج على قاعدة الإعتراف بالإيراد على أساس البيع، حيث أن هذا النشاط يتطلب الانتظار الحين الإنتهاء من تنفيذ الأعمال وتسليمها في نهاية المدة. ويعد توقيت الإعتراف بالإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل من أكثر القضايا المثيرة للجدل، فهل يتم الإعتراف بالإيراد من خلال مقابلة الإيرادات الفعلية مع التكاليف الفعلية المحققة خلال الفترة الضريبية؟ أم يتعين الانتظار لحين الإنتهاء من التنفيذ حتى لو تحقق بعد عدة سنوات، لتتم المقابلة بين الإيرادات والتكاليف، حتى يتم تحديد الأرباح. في حين

صدر المعيار المحاسبي المصري ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء ليتم الإعتراف بالإيراد وفق خمس خطوات تنتهي بالإعتراف بالإيراد عند تلبية التزامات الأداء في العقد.

وبناء على ماسبق عرضه من مشكلات متعلقة بعدم الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل يتضح للباحث أن الضريبة على الدخل بوضعها الراهن-بخصوص عقود المقاولات طويلة الأجل- لم تنجح في تحقيق ما استهدفه المشرع الضريبي من الإلتزام الطوعي للمجتمع الضريبي، ولذلك ونتيجة للعديد من المشاكل المحاسبية والضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل، فقد رأى الباحث أن يقوم بتحليل العلاقة بين الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية وذلك بهدف محاولة الوصول إلى بعض المقترحات والتعديلات في أحكام التشريع الضريبي لتحقيق الإتساق المنشود واختبارها في الواقع العملي من خلال الدراسة الإختبارية.

وفي ضوء ما تقدم يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤل البحثي التالي : هل يوجد علاقة بين الإتساق في تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية ؟

٣/١ - أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق هدف عام وهو دراسة وتحليل العلاقة بين الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، ويتحقق هذا الهدف العام من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:-
أ- تحديد الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية بين التشريع والتطبيق.

ب- المعالجة المحاسبية والضريبية للعقود طويلة الأجل في نشاط المقاولات.

ج- مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

د- مدخل مقترح لتطوير المعالجة الضريبية وتحقيق الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

٤/١ - أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من تناوله لقضية بحثية حيوية ومعاصرة وهامة وهى دراسة وتحليل العلاقة بين الإختلاف فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، ومن ثم تتمثل أهمية البحث في:

أولاً : الأهمية العلمية:

١- بالرغم من وجود الدراسات التي تناولت الإتساق والإختلاف بين وجهتي النظر الضريبية والمحاسبية إلا أنها لم تتناول بشكل صريح الإتساق والإختلاف بين القانون الضريبي المصري وبين معايير المحاسبة المصرية لعقود المقاولات طويلة الأجل وأثر ذلك الإختلاف وما ينتج عنه من مشاكل محاسبية وضريبية لها تأثيرها على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية فى شركات المقاولات.

٢- تنبع أهمية الدراسة من طبيعة مشكلتها حيث يتم دراسة أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عند تحديد الربح الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل والتي أحدثت نوعاً من عدم الإتساق مع معايير المحاسبة المصرية قد تؤدي إلى عدم التحديد الدقيق لدين الضريبة واجبة السداد.

٣- من أهم الآثار الإيجابية المتوقعة هو تطوير المعالجة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل بغية تحقيق فعالية المحاسبة الضريبية من خلال توفير قواعد وأسس تحاسب ضريبية موضوعية وواقعية وعادلة.

ثانياً : الأهمية العملية:

١- هناك حاجة واضحة إلى الدراسات الميدانية في مجال الإتساق والإختلاف بين التشريع الضريبي المصري وبين معايير المحاسبة المصرية لعقود المقاولات طويلة الأجل خاصة مع تعاظم دور شركات المقاولات فى التنمية.

٢- ضرورة تقليل الفجوة الضريبية الدفترية بين الربحين المحاسبي والضريبي خاصة لعقود المقاولات.

٣- الحاجة إلى بناء جسر للثقة بين الممول ومصحة الضرائب للحد من المنازعات الضريبية مع شركات المقاولات.

٤- توافر الشعور لدى الفاحص الضريبي بواقعية وموضوعية أسس التحاسب الضريبي والبعد عن الحكم الشخصي.

٥- حاجة مصلحة الضرائب إلى تحقيق جودة عالية في عملية الفحص الضريبي تؤدي إلى تحديد الوعاء الضريبي العادل لأرباح شركات المقاولات لتحقيق زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

٦- حاجة الدولة لتحقيق معدلات نمو في الحصيلة الضريبية من المحاسبة الضريبية العادلة لشركات المقاولات.

٥/١ - منهج البحث:

اعتمد الباحث على كل من المنهج الاستقرائي والاستنباطي لتحليل وتقييم الدراسات السابقة ودراسة وتحليل العلاقة بين الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية مثل الإحصاء الوصفي وتحليل الإرتباط والإنحدار بغرض تفسير نتائج الدراسة الميدانية.

٦/١ - حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في النقاط التالية:

١- يقتصر هذا البحث على المشكلات المحاسبية والضريبية المتعلقة بعدم الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمرتبطة بعقود المقاولات طويلة الأجل دون التعرض إلى باقي المشكلات إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث.

٢- يقتصر البحث على المعايير المحاسبية والمعالجات الضريبية التي تحكم أنشطة شركات المقاولات دون غيرها من المعايير أو المعالجات الضريبية إلا بالقدر الذي يخدم الهدف من البحث.

٣- لا يتناول البحث الضريبة المؤجلة الناتجة عن اندماج الأعمال في شركات المقاولات، وكذلك الضريبة المؤجلة الناتجة عن الإستثمارات في الشركات الأخرى.

٧/١ - خطة البحث:

- انطلاقا من أهمية البحث وتحقيقا لأهدافه، وفى ضوء مشكلته وحدوده فإن البحث سوف يستكمل - بعد عرض الإطار العام للبحث - على النحو التالى:-
- ١- الإطار العام للبحث.
 - ٢- الربح المحاسبى والربح الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة المصرية بين التشريع والتطبيق.
 - ٣- مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية.
 - ٤- مدخل مقترح لتطوير المعالجة الضريبية وتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.
 - ٥- الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.
 - ٦- الدراسة الميدانية وإختبار فروض البحث.
 - ٧- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية.
 - ٨- المراجع.
 - ٩- الملاحق.

٢- الربح المحاسبى والربح الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة المصرية بين

التشريع والتطبيق:

يعتبر قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أول قانون أقر استخدام معايير المحاسبة المصرية لتحديد صافى الربح المحاسبى وإخضاعه لأحكام القانون الضريبي وفقا لما نصت عليه الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون المشار إليه "، وبهذا أصبحت معايير المحاسبة من أهم أسس الإصلاح الضريبي الذي استهدفه المشرع الضريبي. (كبش، ٢٠١٠)

١/٢ معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية:

لقد أشار البعض (هيبه، ٢٠٠٧، الهام الصحابى، ٢٠١١) إلى أنه يتوقف الإعتراف بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من أسس وقواعد فى حالة وجود نص معين فى قانون الضريبة على الدخل يتناول تحديد صافى الربح لا يتم الإعتراف بما جاء فى معايير المحاسبة المصرية من

أسس وقواعد. بينما في حالة عدم وجود نص في قانون الضريبة على الدخل يتناول تحديد صافي الربح يتم الإعتراف بما جاء في معايير المحاسبة المصرية من أسس وقواعد. لكن في حالة حدوث تعارض بين المعايير المحاسبية وأحكام قانون الضريبة على الدخل فيكون الأولى هو تطبيق أحكام القانون واللائحة التنفيذية للوصول إلى وعاء الضريبة.

وأشار أيضاً أحد الباحثين (صابر، ٢٠٠٦) إلى أن اتجاه المشرع لتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ليتم تعديله إلى ربح ضريبي فإن ذلك يساير التطور الطبيعي لتطبيق هذه المعايير في مصر، وفي نفس الوقت يُقلل من أهمية المعايير المحاسبية ولا يعترف بفعاليتها في القياس.

وبهذه العلاقة أوجد المشرع مناطق اتفاق لما قرره بنص تشريعي من الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح الضريبي، وهو ما يعرف بتطبيق المعايير عند تحديد الربح الضريبي، كما أوجد أيضاً مناطق اختلاف لما قرره من نصوص تختلف مع معايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح الضريبي، وهو ما يعرف بالخروج عن المعايير عند تحديد الربح الضريبي. ويرى الباحث أن هذه العلاقة قد أسفرت عن ظهور تضارب أحكام القانون بعضها ببعض، وجاءت اللائحة التنفيذية للقانون في بعض أحكامها بما يختلف عن أحكام مواد القانون الضريبي من ناحية، ومن ناحية أخرى الإختلاف مع أحكام معايير المحاسبة المصرية.

هذا وتجمع الآراء على المستويين الفكري والمهني على أن ضريبة الدخل تعد من المصروفات اللازمة لمزاولة النشاط محاسبياً، ولذلك ينبغي معالجة مصروف ضريبة الدخل على أنه مصروف فترى يجب تحميله لإيرادات الفترة (مصطفى، ٢٠٠٧)، فالربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من معايير المحاسبة، ولما كان الربح الضريبي يتحدد طبقاً لأحكام التشريع الضريبي وفقاً للاتجاهات الإجتماعية والإقتصادية والسياسية للدولة. فإن ضريبة الدخل التي تتحدد بناء على الدخل الخاضع للضريبة والمحددة وفقاً لأحكام التشريع الضريبي سوف تختلف عن قيمة مصروف الضريبة الذي يتحدد بناء على الدخل المحاسبي المحدد وفقاً لقواعد ومعايير المحاسبة، لذلك يختلف الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية عن الربح الضريبي الناتج عن الربح المحاسبي بعد تعديله وفقاً لنصوص التشريع الضريبي (خليفة، ٢٠١١).

٢/٢ أسباب الإختلاف بين الريح المحاسبى والريح الضريبي :

لقد زادت الفجوة الضريبية الدفترية بين الريح المحاسبى والريح الضريبي في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عكس المنتظر تحقيقه من إصداره وأثر ذلك سلبيا على فعالية المحاسبة الضريبية، وفى هذا الصدد يرى الباحث إمكانية تقسيم الفجوة الضريبية الدفترية بين الريح المحاسبى والريح الضريبي إلى نوعين أساسيين :

أ- الفجوة الضريبية الحتمية الناتجة عن عدم إتساق معايير المحاسبة المصرية مع قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية.

ب- الفجوة الضريبية غير الحتمية التي مؤداها وجود توقعات مبالغ فيها من قبل الممول تجاه الإدارة الضريبية بسبب عدم فهم الممول أو إدراكه الكافي للمعايير المحاسبية، ومن ناحية أخرى قصور في إدارة الفحص الضريبي لسبب سوء الفهم وأحيانا التعنت وعدم الإهتمام ببذل العناية المهنية الواجبة.

وفى هذا السياق أشار البعض (عبد الخالق، ٢٠٠٦، الناغى، ٢٠٠٥) (Hanlon & Shevlin, 3003. Heflin & Kross, 2009, Miller, 2009, Poterba & Alley C & James, 2007, Others, 2009, Goncharov, 2009)، متولى، ٢٠٠٧،

إلى الأسباب التي يمكن أن تؤدي لوجود الفجوة الضريبية الحتمية فيما يلى:

١- إختلاف مفاهيم وأسس قياس الدخل المحاسبى والدخل الضريبي.

هناك اتجاهان فى تعريف مفهوم الدخل الضريبي والذي يختلف من دولة لأخرى وإختلاف

الظروف وهما :

أولاً: نظرية المصدر أو المنبع : تعمل هذه النظرية على التضييق فى تحديد الدخل ليشمل فقط الإيرادات الإيرادية وهي الإيرادات الناتجة عن العمليات التي تدخل فى النشاط الرئيسى للممول والإيرادات الفرعية : وهي تلك الإيرادات الناتجة عن عمليات لها صفة التكرار أو الإلتظام ولكنها لا تدخل فى نطاق النشاط الرئيسى للممول.

ثانياً: نظرية الإثراء : وتعمل هذه النظرية على توسيع الدخل ليشمل الإيرادات العادية والفرعية والعرضية (ليس لها صفة الدورية والإلتظام ولا تدخل فى نطاق النشاط الرئيسى للمول) والمكاسب الرأسمالية.

وتلجأ الإدارة الضريبية إلى استخدام عدة طرق لتحديد الوعاء الضريبي، إما بالطريقة التقديرية التي تعتمد على المظاهر الخارجية لدى الممول وإما بالتقدير الجزافي للوعاء الضريبي، لكن طريقة الأساس الفعلي المعتمد على تقديم الإقرار المباشر هي الأفضل والواجبة الاستخدام.

أما عن مداخل قياس الدخل المحاسبي فقد يتم الإعتماد على مدخل العمليات الجارية في قياس الدخل : (Current Operations) ويتم قياس الدخل فيه على أساس الإيرادات مطروحا منها المصروفات والتكاليف بشرط أن تكون ناتجة عن النشاط الرئيسي وأن تكون في نفس الفترة المحاسبية، وبالتالي لا يتم الإعتراف بالمكاسب الرأسمالية والإيرادات العرضية في ظل هذا المدخل، كما أنه يركز فقط على قائمة الدخل. أو يتم الإعتماد على مدخل الميزانيات في قياس الدخل (Balance Sheets) : ويتم هنا الأخذ بمفهوم "الريح الشامل" والذي يشمل جميع الأرباح والإيرادات التي تحصل عليها المنشأة سواء من النشاط الرئيسي أو النشاط غير الرئيسي وكذلك جميع المكاسب الرأسمالية.

٢- الإعفاءات الضريبية : هناك بعض الإيرادات والتي تكون معفاة ضريبيا (أو يكون جزء منها معفي ضريبيا) أو بموجب اتفاقيات دولية أو اعفاءات شخصية مما يخفض الوعاء الضريبي، ولكن محاسبيا يتم الإعتراف بقيمة هذا الإيراد كاملا، مما ينتج عنه إختلاف رقم الربح المحاسبي عن رقم الربح الضريبي.

٤- إختلاف الأهداف ونوعية المستخدمين للتقرير المالي والتقرير الضريبي.

يوجه التقرير المالي أساسا إلى الجهات الخارجية، وكل مستخدم له هدف يسعى إليه، أما التقرير الضريبي يعد ويستخدم داخل الإدارة الضريبية من مأموري الضرائب الفاحصين والمراجعين والجهاز الإداري للدولة لمساعدة مصلحة الضرائب في تحديد الوعاء الضريبي.

٤- يتم تقييم النظام الضريبي دون الإهتمام بتطبيق المعايير المحاسبية كأحد أهم معايير التقييم. من المتعارف عليه أن هناك معايير أساسية مالية واقتصادية واجتماعية وتنظيمية لتقييم مدى صلاحية النظام الضريبي في تحقيق أهداف الإصلاح الإقتصادي، وفي الواقع يجتاز النظام الضريبي بجدارة المعيار المالي بينما لا يجتاز المعايير الأخرى بنفس الكفاءة، وعلى الرغم من أهمية تلك المعايير إلا أنه يلاحظ أن هذه المعايير تخلو من أهم معايير التقييم ألا وهو تطبيق المعايير المحاسبية كما اشارت لذلك المادة ١٧ من نصوص القانون الضريبي.

٥- إرتفاع تكلفة الوعى الضريبي بفهم المعايير المحاسبية سواء من ناحية الممولين أو الإدارة الضريبية.

من أهم مظاهر عدم وجود الوعى الضريبي لدى الممولين مثل عدم إلتزامه تجاه الضريبة - وجود نية التهرب الضريبي لدى البعض منهم - عدم إمساك دفاتر منظمة للبعض منهم - عدم إيمانه بنزاهة الإدارة الحكومية فى إنفاق حصيللة الضرائب، وعلاوة على ذلك فإنه قد تؤثر السمات الشخصية للممولين على درجة الوعى الضريبي ومن هذه السمات (مدى سعى الممول نحو تحمل المخاطرة - مستوى التعليم - مستوى الدخل - عمر الممول - الجنس - محل الإقامة (ريف - حضر) - العادات والتقاليد)، ومن أهم مظاهر عدم الوعى لدى الإدارة الضريبية (عدم وجود أسس ثابتة تحكم أداء الإدارة الضريبية - طول وتعقيد إجراءات الفحص والربط والتحصيل - فحص الملفات جزافيا - تعسف الإدارة الضريبية فى تفسير القوانين الضريبية. كما أن هناك عدة عوامل تتعلق بالتشريع الضريبي تؤثر على درجة الوعى الضريبي مثل (غموض النص التشريعي نتيجة سوء صياغة نصوص القانون - عدم وجود اتساق داخلي بين نصوص القانون الضريبي وبعضها - وجود عدة تفسيرات من الناحية الضريبية لبعض المعايير المحاسبية).

٦- إختلاف توقيت اصدار كلا من القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية.

فقد يتم صدور معايير محاسبية قبل صدور القانون الضريبي والعكس صحيح، وقد يكون هناك بعض المتغيرات الإقتصادية الهامة التي قد تقع فى الفترة ما بين صدور معايير المحاسبة وصدور القانون الضريبي وبالتالي قد يتم الأخذ فى الإعتبار هذه المتغيرات محاسبيا دون الأخذ بها ضريبيا أو العكس.

٧- صعوبة اشتراك مصر فى وضع معايير المحاسبة الدولية.

عدم إمكانية إشتراك مصر فى وضع معايير المحاسبة الدولية بناء على تقرير منظمة الأمم المتحدة (صابر ٢٠٠٣) - والذي جاء فيه عدم ملاءمة الأبحاث المحاسبية وعدم مساهمتها للمتغيرات المستحدثة فى المجال المحاسبى، فضلا عن عدم وجود الدعم الكافى لها، بالإضافة إلى افتقار معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة إلى معرفة معايير المحاسبة والمراجعة وكيفية تطبيقها، قد يؤدي إلى صياغة ووضع بعض معايير المحاسبة الدولية والتي قد لا تلائم البيئة المصرية، ومن ثم عدم إمكانية الأخذ به ضريبيا.

٨- غموض بعض مواد ونود التشريع الضريبي والتي تحتاج في تفسيرها إلى التأويل الشخصي.

وقد يرجع ذلك إلى وجود غموض في التشريع الضريبي أو تضارب داخلي بين بعض نصوصه أو وجود مواد تحتاج إلى تفسيرات مختلفة.

٩- اختلاف توقيت الإعتراف ببعض بنود المصروفات والإيرادات.

قد يتطلب الإعتراف ببعض عناصر الإيرادات محاسبيا في توقيت يختلف عن توقيت الإعتراف به ضريبيا. على سبيل المثال... في حالة البيع بالتقسيط قد لا يعترف ضريبيا به إلا عند تحصيله فعلا، بينما محاسبيا يتم الإعتراف به بغض النظر عما إذا كان قد تم تحصيله أم لا.

١٠- تعدد بدائل القياس المحاسبية المتاحة من خلال المعايير المحاسبية لها انعكاسات ضريبية:

تؤثر عملية الإختيار بين البدائل على نتيجة النشاط، وبالتالي على الضريبة المستحقة على المنشأة، فقد تتجه الإدارة المالية بالمنشآت لإتباع سياسة محاسبية معينة دون أخرى من خلال المنظور الضريبي (تحقيق وفورات ضريبية) بهدف التأثير على الوعاء الضريبي.

ويمكن تبويب الأسباب التي تؤدي إلى الفجوة الضريبية غير الحتمية إلى مجموعتين (Delansl, Dharmapala, 2009, Lev, Nissim, 2004, Robinson, 2007 Greuning, 2005):

المجموعة الأولى : أسباب ترتبط بالفاحص الضريبي.

المجموعة الثانية : أسباب ترتبط بالمول.

وسوف يتناول الباحث توضيح مختصر للمجموعتين على النحو التالي:

أولا: الأسباب المتعلقة بالفاحص الضريبي فتشمل :

١- عدم استقلالية الفاحص الضريبي عند فحصه لإقرار الممول :

وهو الأمر الذي قد يدفعه إلى التحيز إلى الإدارة الضريبية التي يعمل بها مما يؤدي إلى

توسيع الفجوة وزيادة الإختلاف بين الممول والفاحص الضريبي .

٢- انخفاض مستوى الأداء المهني نتيجة نقص الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي :

ومن العوامل التي تؤدي إلى انخفاض جودة الأداء المهني للفاحص الضريبي أن يكون

الفاحص غير أمين ومتحيز ويتأثر بالأقربين وأن يقوم بإفشاء سرية المعلومات التي يحصل عليها

خلال عمله، فضلا عن نقص المعرفة الكافية والمتخصصة في مجال المحاسبة والضرائب والمهارة في تطبيق تلك المعرفة نتيجة عدم توافر التأهيل العلمي والعملية الكافي، فضلا عن أن الفاحص الضريبي ينقصه ما يعرف بثقافة المعايير المحاسبية خاصة تلك المعايير ذات الأثر الضريبي.

٣- التعتت والمبالغة فى التقديرات الشخصية وعدم موضوعية الفاحص الضريبي عند فحص إقرار الممول :

تأخذ المحاسبة الضريبية بمعيار الموضوعية من خلال قياس الدخل للممول إعتامادا على ما يحتفظ به من سجلات ودفاتر محاسبية كأساس لعملية الفحص الضريبي حيث يجب على الفاحص الضريبي إن يقوم بتحديد العبء الضريبي بدرجة كبيرة من الدقة وبعيدا عن المغالاة أو التحيز الناتج من الإجتهدات الشخصية.

ثانيا : الأسباب غير الحتمية المتعلقة بالممول :

١- عدم مصداقية الممول :

إن مصداقية المعلومات المحاسبية التي يقدمها الممول إلى الفاحص الضريبي حتى يتسنى للفاحص الضريبي أن يؤدي عمله دون الإعتاماد على التقديرات الجزافية التي تجعل الممول يفقد الثقة في الإدارة الضريبية. مما يؤدي إلى زيادة المنازعات الضريبية واتساع الفجوة بين ما يقدمه الممول في إقراره الضريبي من ربح محاسبي وبما يعتمده الفاحص الضريبي من الوعاء الضريبي أو الربح الخاضع للضريبة.

٢- عدم إلتزام الممول بتطبيق المعايير المحاسبية نتيجة عدم الفهم وعدم

الإدراك الكافي لها :

اشتراط قانون الضرائب بان يكون القوائم المالية المرفقة بالإقرار الضريبي معدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، وبلا شك إن ذلك سيساعد كثيرا في تضيق فجوة الثقة بين الفاحص الضريبي والممول إمتثالا بأن الإلتزام لهذه المعايير يعطى فكرة صادقة وعادلة عن حقيقة المركز المالي ونواتج الأعمال مما يعمل على تدنية الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تساعد في تقدير القيمة العادلة للوعاء الضريبي.

٣- مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية:

لقد أشار أحد الكتاب (الشافعي، ٢٠١٠) إلى أن نص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مثار الكثير من المناقشات والمشكلات والانتقادات والتي من أهمها ما يلي:

إن ما ورد بهذه الفقرة من تحديد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المحاسبي تعني إهدار العمل بمعايير المحاسبة المصرية، مما يجعل هذا الفحص مُعطلاً، فالربح وفقاً للمحاسبة الضريبية يختلف تماماً عن الربح وفقاً للمحاسبة المالية. فضلاً عن تناقض كثير من المعالجات طبقاً لأحكام التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية. مما أحدث العديد من المشكلات عند تحديد الوعاء الضريبي.

لكن بعد التطبيق العملي لأحكام المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتبادر للذهن لماذا فرض المشرع ضرورة إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية على الرغم من أنه لم يعترف بالربح المحاسبي كوعاء للضريبة إلا بعد تعديله إلى ربح ضريبي، وسوف يركز الباحث على المشكلات التي أحدثت نوعاً من عدم الإتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل عند التطبيق العملي حيث أن أغراض القياس المحاسبي تختلف عن أغراض القياس الضريبي.

١/٣ المعالجة المحاسبية لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء المعايير

المحاسبية :

تؤثر طبيعة وخصائص نشاط المقاولات بشكل كبير على المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، حيث يتميز نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص العامة والفنية والتي تؤثر في النظام المحاسبي لشركات المقاولات، وفيما يلي عرض لأهم تلك الخصائص (القباني، ٢٠٠٩، عطية وآخرون، ٢٠٠٠، صالح، ١٩٩١) :

١- قطاع المقاولات من أكثر الأنشطة الإقتصادية التي تعمل في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، ويرجع ذلك إلى طبيعة النشاط في حد ذاته.

- ٢- صعوبة إعداد الموازنات التخطيطية في ظل اختلاف حجم ونوعية وتكلفة عقود المقاولات لشركات المقاولات.
- ٣- يتم التسعير أو تحديد القيمة التعاقدية قبل التنفيذ، وتعتبر عملية تقدير التكاليف من أهم الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات، فقد يخطئ المقاول فى التنبؤ والتقدير بالنسبة لعملياته أو بالنسبة للعمليات المنفذة من الباطن، يضاف إلى ذلك مشكلة الخطأ فى تقدير الزمن اللازم لعملية التنفيذ.
- ٤- يتم تنفيذ العمليات الفنية فى قطاع المقاولات فى الموقع الذي يحدده العميل وليس داخل الشركة يجعل من الصعوبة استفادة هذه العمليات من الخدمات الفنية التى تقدمها مراكز الخدمات، لذا يتعين إيجاد حل مناسب لمشكلة تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة.
- ٥- تحصل شركات المقاولات على قيمة العقد من صاحب العمل على دفعات من مستخلصات بالأعمال المعتمدة عن الأعمال المنتهية فقط دون الأعمال تحت التنفيذ، وأحياناً لا تتناسب الإيرادات المحققة مع تكلفة ما تم تنفيذه فعلاً.
- ٦- اختلاف فترات تنفيذ العقود فى شركات المقاولات وهو أمر يترتب عليه حتمية توزيع تكاليف العقود وإيراداتها على هذه الفترات، ووضع تكاليف تقديرية لتنفيذ ذلك العمل والوقت المحدد له، وهذه الاختلافات فى فترات تنفيذ العقود قد تؤدي إلى صعوبة فى القياس والإفصاح فى القوائم المالية لشركات المقاولات.
- ٧- يعتمد نظام المحاسبة عن تكاليف عقود المقاولات طويلة الأجل على أرقام تكاليف تقديرية تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر المناقصة الذي تتقدم به الشركة، وذلك يؤثر على قيمة كل من الإيرادات والتكاليف ونتيجة النشاط، مما يعكس صعوبة فى القياس والإفصاح السليم للتكاليف التقديرية لكل عقد، حيث أنه يتم الاعتراف بالمصروفات الفعلية خلال العام ومقابلتها بالإيرادات لنفس العام وذلك لقياس مستوى الإتمام للعام، وهذه المصروفات الفعلية قد تتضمن مصروفات غير خاصة بالنشاط مثل الغرامات أو المخالفات فى موقع تنفيذ المقاولات والتي لا ترتبط بعقد المقاولات ولا تفصح عنها شركات المقاولات، وبالتالي زيادة التكاليف عما كان مقدراً لها فى عقد المقاولات.
- ٨- قد يلتزم المقاول (شركة المقاولات) بتنفيذ عملية المقاولات كاملة والتي يشملها العقد المبرم بينه وبين العميل، وقد يقوم المقاول بإسناد بعض الأعمال الفرعية إلى مقاولين آخرين

متخصصين في هذه الأعمال (مقاولون من الباطن)، ومن الممكن أيضا أن تكون شركة المقاولات ذاتها مقاولا من الباطن في تنفيذ بعض العمليات التي تخص شركة مقاولات أخرى. ولذلك يتعين على شركة المقاولات ان تفسح عن كيفية تحديد الأعمال التامة والتي قام بها مقاولو الباطن خلال الفترة المحاسبية، وعن كيفية قيام شركات المقاولات بتنفيذ الأعمال التي تأخر مقاولو الباطن في تنفيذها أو التي انسحبوا منها والأضرار المالية المترتبة على ذلك.

في هذا الجزء يتناول الباحث في البداية المعالجة المحاسبية لإيرادات عقود المقاولات في إطار المعيار المحاسبى المصرى رقم ٨ المعدل ٢٠١٥- والذي تم سحبه مع معيار رقم ١١ الإيراد - ثم يتبعه بالمعالجة الحالية تحت مظلة معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٨ المستحدث بعنوان الإيراد عن العقود مع العملاء.

وطبقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) المعدل لسنة ٢٠١٥ والذي حدد عقد الإنشاءات بأنه "عقد تم إبرامه خصيصا لإنشاء أصل (كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق) أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها (عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة).

ولقد صنف المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) عقود الإنشاءات إلى نوعين أساسيين هما:

أ- عقد محدد السعر : هو عقد يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل، أو سعر محدد لكل عنصر من مخرجات تنفيذ العملية.

ب- عقد بالتكلفة زائد نسبة : هنا يتم تحديد تكاليف كل بند من بنود الأعمال ثم يتم الإتفاق على نسبة الربح التي يحصل عليها سواء أكانت في شكل نسبة مئوية من تكاليف الأعمال المنفذة أم في شكل مبلغ ثابت لا يرتبط بهذه التكاليف، ويتم استخدام هذا النوع من العقود في الحالات التي يكون فيها تكلفة الأعمال غير معروفة عند التعاقد.

ومما تجدر الإشارة إليه أن المعيار المحاسبى المصرى رقم ٨ عقود الإنشاءات ميز بين

حالتين أساسيتين لتحقق إيرادات العقد ومصروفاته وهما :

الأولى : حالة أن يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بطريقة موثوق بها:
فى هذه الحالة فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات
وكمصروفات على الترتيب وذلك فى ضوء مستوى الإتمام الذي وصل إليه نشاط العقد فى تاريخ
الميزانية، ويجب إدراج أية خسارة متوقعة فى عقد الإنشاء كمصروف فوراً فى قائمة الدخل.
الثانية: حالة أن يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاء بدرجة موثوق بها:
فى هذه الحالة يتعين عدم الاعتراف بالإيرادات إلا فى حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي
يكون من المتوقع إستردادها، ويتم إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات فى الفترة التي أنفقت
فيها، فضلا عن ضرورة الاعتراف بالخسائر المتوقعة فى العقد فوراً كمصروف فى قائمة الدخل.
كما اشار المعيار المحاسبي المصري (٨) فى الفقرة ١١ منه إلى أن إيرادات العقود
تتضمن ما يلي:

القيمة الأصلية للإيرادات المتفق عليها فى العقد (يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل
الذي تم أو سيتم استلامه)، بالإضافة إلى التعديلات على الأعمال الواردة فى العقد (تغيير
المواصفات الفنية أو تغيير مدة العقد) والمطالبات (مبلغ يسعى المقاول لتحويله كإسترداد لتكلفة
لم تكن تتضمنه قيمة العقد لتسبب العميل فى تأخير العمل أو وجود اخطاء فى التصميم أو
المواصفات) والحوافز (استحقاق المقاول لحوافز حال الإنهاء المبكر).

كما حدد المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ فى فقراته ١٦ ، ١٧ تكاليف العقود فى مايلي:

- (أ) كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد مثل الأجور وتكاليف الإشراف، المواد، إهلاك
الأصول الثابتة، نقل الأصول الثابتة من وإلى الموقع، تكلفة التصميمات الهندسية.
- (ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد مثل التأمين، وتكلفة
التصميمات التي لاتتعلق بعقد معين، وتكاليف الإنشاء غير المباشرة مثلا تكاليف الإقتراض.
- (ج) التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد. مثل بعض التكاليف
الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديدا على استردادها.

وفى هذا السياق أيضا حدد المعيار المحاسبي رقم (8) الخاص بعقود الإنشاءات فى
الفقرة ٣٠ نسبة إتمام العقد بثلاث طرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن
تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل وبدرجة موثوق بها، وهذه الطرق هي: (حماد، ٢٠٠٧).

أ- طريقة نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله: تتحدد إيرادات عقد المقاولة التي تدرج ضمن قائمة الدخل وفقا لنسبة الإتمام وذلك بصرف النظر عما قد تكون الشركة قد أصدرته من مستخلصات فعلية، ويتم تحديد إيراد عقد المقاولة الذي يدرج بقائمة الدخل عن الفترة الحالية = (قيمة عقد المقاولة × نسبة الإتمام) - إيرادات الفترات السابقة، هذا الإيراد الذي يتم مقابلته بتكاليف الفترة الفعلية للوصول إلى مجمل ربح العقد، وعليه يتم الوصول لأرباح الفترة التي يتم تحريكها لحساب قائمة الدخل، وتعد هذه الأرباح وعاء ضريبة الدخل ويتم حساب الضريبة المستحقة عليها (حماد، ٢٠٠٧).

ويرى الباحث أنه لا بد وأن يكون لدى المنشأة نظام فعال للموازنات التخطيطية وإصدار التقارير بما يمكنها من تحديد التكاليف المقدرة للعقد كله.

ب- حصر ما تم إنجازه فعلا من أعمال العقد:

وطبقا لهذا الأسلوب يتم حصر ما تم إنجازه من أعمال بصفة دورية أثناء التنفيذ وتسعيها وفقا لفئات الأسعار المتفق عليها في العقد، ويتم حصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الاستشاري) مع مهندس المقاول محدد بها كمية الأعمال المنفذة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية وقيمة تلك الأعمال بدقة، ويتم تحديد نسبة الإتمام وفقا لهذا الأسلوب بقسمة قيمة المستخلصات المعتمدة حتى نهاية الفترة المحاسبية (شهادات المهندس) على إجمالي القيمة التعاقدية، ويتم تحديد إيراد عقد المقاولة الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقاولة (حماد، ٢٠٠٧).

ويتحدد ربح المقاولة عن طريق الفرق بين قيمة المستخلصات المعتمدة وبين التكاليف المتعلقة بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات، وأن الأعمال الجاري تنفيذها ولم يصدر عنها مستخلصات أو شهادات من مهندس العميل تعتبر أعمالا تحت التنفيذ مهما بلغت نسبة المنفذ منها وتدرج في جانب الأصول ضمن ح/ أعمال تحت التنفيذ وتقوم بسعر التكلفة.

ج- طريقة حصر الأعمال المنفذة:

أوجد المعيار أسلوبا ثالثا لقياس نسبة الإتمام يمكن إتباعه لتحديد إيراد المقاولة الذي يدرج بالقوائم المالية في نهاية كل فترة محاسبية وهو أسلوب حصر الأعمال المنفذة، Barrie (Donald S., and Boyd C. Paulson, 1998)، وطبقا لهذا الأسلوب تقوم شركات المقاولات بحصر الأعمال المنفذة على الطبيعة وتقييمها طبقا لفئات الأسعار المتفق عليها مع

العمل وإدراج تلك الأعمال على الرغم من كونها غير معتمدة من العمل كإيرادات ضمن قائمة الدخل وهو ما يسمى بمستخلص الأعمال الداخلى غير المعتمد من العمل (عابدين، ٢٠٠٢). يرى الباحث أنه قد اتفقت آراء كثير من جمهور المحاسبين على الاعتراف بالإيرادات وفقا لطريقة نسبة الإتمام، وهناك آراء ترى أن مبدأ الحيطة والحذر يستوجب قياس الإيراد في حدود النسبة المعتمدة للأعمال التامة ، وفي ظل هذه الآراء يتم الاعتراف بالإيراد طبقا لشهادة المهندس الإستشاري.

واستجابة للمتغيرات الإقتصادية المتلاحقة، والتطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، بات من الضرورة بمكان توحيد معايير المحاسبة - لتتفق في معظمها - مع المعايير الدولية، من ناحية، وتلتزم بها من ناحية أخرى كافة الجهات الخاضعة لرقابة الجهاز المركزى للمحاسبات، والجهات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للرقابة المالية، ولا شك في أن تحقيق الهدف من توحيد تلك المعايير يقود إلى تحسين جودة الإفصاح بالقوائم المالية بتوحيد المعالجات والسياسات المحاسبية وبما ينعكس على إثراء مهنة المحاسبة والارتقاء بالمستوى العملي للمشتغلين بها.(الجهاز المركزى للمحاسبات ،معايير المحاسبة المصرية، ٢٠٢٠).

ولقد كان من أهم نقاط الخروج على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المعيار ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء، والذي صدر ليحل محل المعيارين رقم ١١ الإيراد، ورقم ٨ عقود الإنشاء ويلغيهما ، والذي يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. ولقد أشار المعيار فى البند ١ منه إلى أنه لتحقيق هذا الهدف يجب على المنشأة أن تعترف 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. فى ظل المعيار رقم ٨ عقود الإنشاء كان الاعتراف بالإيراد على أساس ثلاثة طرق لنسبة الإتمام تم عرضها أنفا، لكن الاعتراف بالإيراد فى ظل المعيار ٤٨ المستحدث يرتبط بتطبيق خمس خطوات متتالية للإعتراف بالإيراد، هذا ويمكن للباحث بعد استقراء المعيار من عرض هذه الخطوات فى الجدول الآتى :

جدول رقم (١) خطوات الإعراف بالإيراد في المعيار ٤٨ المستحدث

م	الخطوة	بيان
١	تحديد العقد مع العملاء (فقرة ٩ من المعيار)	يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع العميل عند استيفاء الضوابط التالية مجتمعة : اتفاق الأطراف - حقوق كل طرف محددة - تحديد شروط السداد- للعقد مضمون تجارى- مرجح تحصيل المقابل.
٢	تحديد إلتزامات الأداء فى العقد (الفقرات ٢٣، ٢٤، ٢٥ من المعيار)	يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها فى العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه إلتزام أداء: - السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل. - التعهدات التي تفهم ضمنا من خلال الممارسة التجارية المعتادة للمنشأة. - لا تتضمن إلتزامات الأداء الأنشطة الإدارية التي لا يترتب عليها تحول سلعة أو خدمة إلى العميل.
٣	تحديد سعر المعاملة (الفقرات ٥٠، ٥٦، ٦٠، ٦٦، ٧٠ من المعيار)	يتأثر سعر المعاملة بما يلي: - المقابل المتغير نتيجة الخصومات والغرامات والمردودات. - قيود المقابل المتغير فى حدود عدم رد مبلغ هام من الإيراد. - مقابل غير نقدي بالقيمة العادلة أو الرجوع لأسعار البيع المستقلة. - المستحق للعميل إما يخصم من سعر المعاملة أو يعالج كنفقة.
٤	توزيع سعر المعاملة للعقد على إلتزامات الاداء (الفقرات ٧٦، ٨١، ٨٤ من المعيار)	- سعر بيع نسبي مستقل (سعر البيع القابل للرصد أو المقدر). - الخصم (بنسبة وتناسب على جميع إلتزامات العقد). - توزيع المقابل المتغير (بما يتسق مع هدف التوزيع ووفاء المنشأة بالإلتزامات).
٥	الإعراف بالإيراد عند تلبية إلتزامات الأداء فى العقد.(ملحق ب فى ارشادات التطبيق)	على مدار زمنى : - عند تلقى العميل المنافع واستهلاكها فى نفس الوقت. - أداء المنشأة بحسن أصل تحت سيطرة العميل. - للمنشأة حق واجب فى تحصيل مقابل الاداء. عند نقطة من الزمن: بخلاف ما ذكر أعلاه عند انتقال السيطرة.

هذا المعيار المستحدث يقيس الإيراد _ أى إيراد مع مراعاة الإستثناءات الواردة فى نطاق المعيار - على مستوى كل الأنشطة، بما فيها نشاط المقاولات، معتمدا على فكرة جديدة" - تتفق تماما مع ماأشار إليه IFRS15- أن تحقق الإيراد يكون عند الوفاء بالتزامات الأداء للعقد، ولتوضيح تلك الفكرة يعرض الباحث المثال التالى:

فى بداية إكتوبر ٢٠٢٠ قامت شركة اوراقل للبرمجيات ببيع نسخة من برنامجها الأمنى والتشغلي الجديد X لأحد عملائها بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠ جنيه تدفع عند التعاقد، مع السماح بتوفير الإصدار الثانى من البرنامج X2 للعميل دون أى تكاليف اضافية عندما يصبح متاحا للشركة، بالإضافة إلى توفير أنشطة الدعم والمساعدة والتدريب للعاملين لدى العميل لمدة سنة بدون مقابل، وتوفر الشركة البرنامج الرئيسى X للعميل بشكل منفصل بمبلغ ٣٦٠,٠٠٠ جنيه، ويقوم المنافسون ببيع الإصدار الثانى من البرنامج منفصل عن البرنامج الرئيسى بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ جنيه، كما تتوقع الشركة توفير أنشطة الدعم والمساعدة والتدريب ٤٠٠٠ جنيه شهريا وبهامش ربح ٢٥%. أى بمبلغ (١٢ X ٤٠٠٠) × ١٢٥% = ٦٠,٠٠٠ جنيه.

- الخطوة الاولى : تحديد العقد مع العميل عقد مع شركة اوراقل للبرمجيات مع أحد العملاء.
- الخطوة الثانية : تحديدالتزامات الأداء : أى الخدمة المقدمة مقابل استلام القيمة التعاقدية ٥٠٠,٠٠٠ جنيه (البرنامج الرئيسى X، وتوفير الإصدار الثانى X2، وانشطة الدعم والمساعدة والتدريب).
- الخطوة الثالثة : تحديد سعر المعاملة ٥٠٠,٠٠٠ جنيه. وذلك بمعرفة القيمة العادلة لكل التزام أداء (البرنامج الرئيسى X بمبلغ ٣٦٠,٠٠٠ جنيه، الإصدار الثانى X2 بمبلغ ١٨٠,٠٠٠ جنيه، أنشطة التدريب ٦٠,٠٠٠ جنيه

الخطوة الرابعة : توزيع سعر المعاملة على التزامات الاداء.

إلتزامات الأداء	قيمة التعاقد	القيمة العادلة لإلتزامات الأداء	توزيع سعر المعاملة %	قيمة إلتزام الأداء
البرنامج الرئيسى X	٥٠٠,٠٠٠	٣٦٠,٠٠٠	%٦٠	٣٠٠,٠٠٠ = %٦٠ × ٥٠٠,٠٠٠
الإصدار الثانى X2	٥٠٠,٠٠٠	١٨٠,٠٠٠	%٣٠	١٥٠,٠٠٠ = %٣٠ × ٥٠٠,٠٠٠
انشطة الدعم والتدريب	٥٠٠,٠٠٠	٦٠,٠٠٠	%١٠	٥٠,٠٠٠ = %١٠ × ٥٠٠,٠٠٠
الاجمالي		٦٠٠,٠٠٠	%١٠٠	٥٠٠,٠٠٠

الخطوة الخامسة: الاعتراف بالإيراد عند تلبية إلتزامات الأداء في العقد.

التاريخ	بيان	دائن	مدين
	من ح/ النقدية		٥٠٠,٠٠٠
	إلى ح/ إيرادات مؤجلة من بيع البرنامج الرئيسي X	٣٠٠,٠٠٠	
١٠/١	إلى ح/ إيرادات مؤجلة من بيع الإصدار الثاني 2X	١٥٠,٠٠٠	
	إلى ح/ إيرادات مؤجلة من أنشطة الدعم والتدريب		٥٠,٠٠٠
	(اثبات التعاقد مع شركة اوراكل بمبلغ ٥٠٠,٠٠٠)		

عند تسليم البرنامج الرئيسي X يتم الاعتراف بالإيراد، والاعتراف أيضا بالإيراد من أنشطة

الدعم والتدريب التي مدتها كل ٣ شهور من ١٠/١ حتى ١٢/٣١

١٢/٣١	من ح/ إيرادات مؤجلة من بيع البرنامج الرئيسي X إلى ح/ إيرادات المبيعات (الاعتراف بإيراد البرنامج الرئيسي X طالما تم التسليم)	٣٠٠,٠٠٠	٣٠٠,٠٠٠
١٢/٣١	من ح/ إيرادات مؤجلة من أنشطة الدعم والتدريب إلى ح/ إيرادات المبيعات من أنشطة الدعم والتدريب (الاعتراف بإيراد أنشطة الدعم والتدريب)	١٢,٥٠٠	١٢,٥٠٠

والباقى من أنشطة الدعم والتدريب ٣٧,٥٠٠ يوضع في قائمة المركز المالى ضمن

الخصوم المتداولة.

في الأخير يؤكد الباحث على أنه في ظل المعيار المستحدث سوف يتم إعادة صياغة العقود السارية ابتداء من ١/١/٢٠٢٠ وهو موعد سريان المعيار وإظهار إلتزامات الأداء لكل عقد حتى يتسنى الاعتراف بالإيراد عند تلبية إلتزامات الأداء، وهو ما يعكس ظهور وضع محاسبي غير معتاد حيث أن الميزانية في ١٢/٣١/٢٠١٩ سوف تختلف عن الميزانية الإفتتاحية للشركة في ١/١/٢٠٢٠.

٢/٣ المعالجة الضريبية لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء أحكام

التشريع الضريبي:

هناك بعض المعاملات الضريبية التي استحدثها المشرع خصيصا لكي تتماشى مع نشاط عقود المقاولات طويلة الأجل، مثل تحديد أرباح العقود طويلة الأجل على أساس تقديري، وترحيل

خسائر العقود إلى الخلف. هذا وقد نصت المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد صافي الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل فى شركات المقاولات على النحو التالي: يتحدد 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، ويحدد ذلك على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوية 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 وفقا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوما منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح العقد.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون".

ويتضح للباحث مما سبق أن المشرع الضريبي قد اتبع أسلوباً إستثنائياً في معالجة الخسائر المحققة بالنسبة للعقود طويلة الأجل حيث جمع بين أسلوبى الترحيل للأمام وللخلف.

وفى هذا السياق أوضح أحد الباحثين (الصحابى، ٢٠١١) أنه إذا كان نشاط الشركة يتضمن أكثر من عقد يتم إجراء مقاصة بين خسائر العقد وأرباح العقود الأخرى في الفترة الضريبية، وإذا لم تكف أرباح الفترة لإستغراق الخسارة فإنه يتم ترحيل الخسارة للخلف، أي يتم خصم رصيد الخسارة من الأرباح المقدرة للعقد في الفترات الضريبية السابقة للعقد وبما لا يجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات، وفى هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة ويحق للممول إسترداد الضريبة التي سددها بالزيادة في السنوات السابقة، مع الأخذ فى الإعتبار أن ترحيل الخسائر للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم، وكذلك إذا تجاوزت الخسائر الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود

الواردة فيما سبق أعلاه يتم ترحيل رصيد الخسارة إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات، وبذلك يكون المشرع الضريبي قد جمع بين أسلوب الترحيل للخلف ثم للأمام معاً .

يرى الباحث أن ما جاء بنص المادة (٢١) من القانون يقوم على التقدير الحكمي لكل سنة من سنوات تنفيذ العقد مما قد يسفر عن تحديد أرباح أو خسائر غير حقيقية لا يمكن التأكد منها إلا في نهاية فترة تنفيذ العقد، لذلك نص القانون على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذ العقد على أساس ما تكشف عنه الحسابات الختامية من إيرادات فعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح، ويعد هذا خروجاً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية وإن كان يبرره طبيعة العقود طويلة الأجل.

وفى هذا السياق أوضحت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٣ خطوات تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة (٢١) من القانون بالنسبة للعقود طويلة الأجل وفقاً لما يلي (الشافعي، ٢٠١٠):

- الخطوة الأولى: تحديد نسبة الإتمام ضريبياً لكل عقد: لقد حددت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الضريبي طريقة واحدة من الطرق الثلاث التي أوردها المعيار المحاسبي المصري رقم (٨)، وجاءت اللائحة تؤكد ذلك، فألزمت شركات المقاولات بحساب نسبة الإتمام خلال الفترة الضريبية بقسمة إجمالي التكاليف الفعلية للعقد حتى نهاية الفترة الضريبية على إجمالي التكاليف التقديرية للعقد.
- الخطوة الثانية: تحديد إجمالي الأرباح التقديرية للعقد: ويتحدد إجمالي الربح المقدر للعقد عن كل سنة من سنوات التنفيذ بالفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له، على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.
- الخطوة الثالثة: تحديد الأرباح التقديرية للعقد خلال كل فترة ضريبية بالمعادلة التالية:
الربح المقدر للفترة الضريبية = إجمالي الأرباح المقدرة × نسبة الإتمام
- الخطوة الرابعة: تحديد نتيجة العقد في الفترة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذه: وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد وفقاً للمعادلة التالية:
ربح (خسارة) العقد = (الإيرادات الفعلية - التكاليف الفعلية) - إجمالي الأرباح المقدرة للعقد في السنوات السابقة.

وقد تستخدم بعض الشركات في الواقع العملي الطرق الأخرى الواردة في المعيار المحاسبي رقم ٨ لتحديد نسبة الإتمام، ومن ثم تنشأ مشكلة ضريبية من أجل تحديد الإيراد الخاضع للضريبة الذي يخص الفترة، حيث يجب تحويل الإيراد المحاسبي الناتج بهذه الطرق إلى الإيراد الضريبي الذي تعتمده المصلحة باستخدام الطريقة الأولى والتي أقرها القانون واللائحة، وما قد يتطلبه من تعديلات على الإيرادات المحاسبية المسجلة في قائمة الدخل بالإقرار الضريبي. ويمكن أن تكون معادلة تحويل الإيراد كالتالي- حال اختلاف الطريقة المحاسبية المستخدمة في تحديد نسبة الإتمام عن تلك الطريقة الواجب اتباعها ضريبيا.

الإيراد الضريبي = الإيراد المحاسبي بقائمة الدخل X مقلوب نسبة الإتمام المستخدمة في تحديده X نسبة الإتمام المحددة بالطريقة الأولى والتي تعتمد ضريبيا.

حدد المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ والخاص بضرائب الدخل نوعين من الفروق تنشأ عند تطبيق أحكام التشريع الضريبي المصري (وذلك لمعرفة الربح الضريبي) وكذلك المعايير المحاسبية المصرية أو الدولية وهي :

- الفروق الضريبية الدائمة Permanent Differences: (وهي تلك الفروق التي تنشأ في الفترة المحاسبية الحالية ولا يمتد آثارها إلى الفترات المحاسبية التالية، وتكون هذه الفروق موجبة إذا كان يترتب عليها زيادة فى الربح الخاضع للضريبة، وسالبة لو ترتب عليها نقص فى الربح الخاضع للضريبة، وهذه الفروق الدائمة يقتصر تأثيرها فقط على قائمة الدخل للفترة المالية دون أن يترتب عليها آثارًا ضريبية في السنوات التالية ودون أن يترتب عليها أصول أو إلتزامات ضريبية مؤجلة، ولذلك لا يمتد أثر هذه الفروق إلى قائمة المركز المالي.

- الفروق الضريبية المؤقتة Temporary Differences وهي التي تنشأ عن اختلاف توقيت الاعتراف لبعض عناصر المصروفات والإيرادات وذلك للربح الخاضع للضريبة أو الربح المحاسبي، وهذه الفروق تنشأ في الفترة المحاسبية الحالية ثم تنعكس (بالسداد أو الإسترداد) في الفترات المحاسبية التالية، وتكون هذه الفروق موجبة (فروق مدينة) عندما يترتب عليها زيادة مؤقتة فى الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى نشأة أصول ضريبية مؤجلة، أو سالبة (فروق دائنة) عندما يترتب عليها نقص مؤقت فى الربح الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى نشأة إلتزامات ضريبية مؤجلة. وفي كلتا الحالتين (موجبة أو سالبة) ينشأ عن تلك الفروق مشاكل محاسبية وذلك لإنعكاسها فى الفترات التالية.

مما سبق يرى الباحث أن حدوث الإختلافات المؤقتة يؤدي إلى فروق بين قيم بعض الأصول أو الإلتزامات المدرجة محاسبيًا في قائمة المركز المالي وبين قيمتها طبقًا للمعالجة الضريبية، وينعكس تأثير تلك الإختلافات على الفترات المستقبلية، وبمعنى آخر توجد آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم مستقبلاً، بالإضافة إلى أن تأثير الفروق المؤقتة لا ينصب فقط على قائمة الدخل وحدها وإنما يمتد أيضاً إلى قائمة المركز المالي.

كذلك يرى الباحث أن تحديد إيرادات العقود التي تخص الفترة المالية للعقود طويلة الأجل بالتكلفة زائد نسبة لم يتطرق إليها التشريع الضريبي ولاحتة التنفيذية، ويستنتج الباحث من ذلك أنه يسرى في تحديد إيراداتها - وكذا تكاليفها - القواعد المحاسبية الواردة في معايير المحاسبة ويؤخذ بها من الناحية الضريبية.

وفي هذا السياق يؤكد الباحث على أنه في ظل تطبيق المعيار ٤٨ المستحدث الإيراد من العقود مع العملاء يتعين على شركات المقاولات بداية من أول يناير ٢٠٢٠ أى إيراد لعقد سارى قبل هذا التاريخ تم الإعتراف به كإيراد وخضع بالتالى للضريبة لايعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث سبق خضوعه مرة من قبل ويستبعد من الإقرار الضريبي، أما إلتزامات الأداء المرتبطة بهذا الإيراد، والتي سوف يتم تنفيذها خلال وبعد سنة ٢٠٢٠ تعد من التكاليف واجبة الخصم، وللك سوف يتم حسابها ثم خصمها من الأرباح المرحلة.

٣/٣ مشكلات التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل :

إعتمد المشرع الضريبي طبقاً لنص المادة ١٧ من القانون الضريبي الأخذ بمعايير المحاسبة المصرية عندما قرر الأخذ بصافي الربح المحاسبي المحسوب بالقوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كأساس لإحتساب صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة) وذلك بأن يتم تعديله بإضافة وخصم بنود وفقاً لنصوص القانون وصولاً للربح الضريبي، وقد اتضح للباحث أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند تحديد الربح الضريبي له مشاكله العديدة والتي تتمثل في الآثار الضريبية للتطبيق.

(١) مشكلة تتعلق بتطبيق أحكام المادة ١٧ من القانون الضريبي بخصوص موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المصرية:

أنشأ المشرع الضريبي إلتراما على ممولى الضرائب على الدخل بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية دون أن يقرر عقوبة أو جزاء لمن يعد قوائمه المالية بخلاف إتباعه لمعايير المحاسبة المصرية كما أن الإقرار الضريبي المعد على خلاف معايير المحاسبة المصرية سوف لا يدخل فى عينة الفحص طبقا لقرار وزير المالية رقم (٦٥٩) لسنة ٢٠٠٨ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين، لكن فى الحقيقة فإن هذا الإجراء لا يعتبر جزاءً لأن الإقرارات المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ليس من الضروري أن تدخل جميعها ضمن عينة الفحص.

ومما تجدر الإشارة إليه أيضا أن عدم الإلتزام بهذه المعايير لا يعطى الحق لمصلحة الضرائب بعدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة والأمانة للممول واللجوء إلى التقدير، ووفقا لنص المادة ٨٨ من القانون الضريبي، والمادة ١١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون، كان عدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها شرطه أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية. وكما يفهم من نص المادة ١٢٩ من القانون الضريبي أنه يقع على المصلحة عبء الإثبات فى حالة تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الإعتداد به ولا يعد قرينة إثبات عدم إلتزام الممول بتطبيق المعايير المحاسبية.

(٢) مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية فى أساليب قياس ربحية العقود طويلة الأجل:

حدد المعيار المحاسبى المصرى رقم (٨) نسبة إتمام العقد بثلاثة طرق مختلفة تم الإشارة إليها سابقا وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التى يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها. وعلى الرغم من ذلك اقتصر المشرع الضريبي على استخدام الطريقة الأولى فقط فى تطبيق نسبة الإتمام وهى نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعقد كله (شعيب، ٢٠٠٦).

إن الطريقة التي فرضها المشرع الضريبي في المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل بغرض قياس ربحية العقود طويلة الأجل قد أثارت الكثير من المشكلات في التطبيق العملي لعدم شيوع استخدام تلك الطريقة في شركات المقاولات نظراً للاعتبارات التالية (شعيب، ٢٠٠٠، الأشقر، ٢٠٠٧، شعيب، ٢٠٠٩):

١. احتمال مغالاة الشركات في تحديد تكلفة الأعمال المنفذة للوصول إلى نسبة إتمام مرتفعة بهدف إدراج إيرادات لا تعكس العمل المؤدى خلال الفترة المحاسبية. كما تم أخذ جميع التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية في الحسبان عند تحديد مستوى إتمام تنفيذ الأعمال، دون الإهتمام بأن هناك تكاليف تتعلق بأعمال ما زالت تحت التنفيذ تدرج بجانب الأصول بالميزانية وهذا ما لا يتفق ومنطقية الأمور والواقع العملي.

٢. توضع إيرادات عقد المقاوله في قائمة الدخل وفقاً لنسبة الإتمام وذلك بصرف النظر عما صدر من مستخلصات فعلية، حيث تعالج باعتبارها مبالغ مستحقة على العملاء وليس باعتبارها إيرادات مستحقة للمنشأة.

٣. مدى إمكانية تطبيق هذه الطريقة في الحالات التي يكون فيها تقديرات تكلفة العقد غير ممكنة أو لا يمكن الإعتماد عليها، هنا في هذه الحالة ما هي الطريقة الواجب تطبيقها؟.

٤. ومن ناحية أخرى لم يحاول القانون استيضاح ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات فعلياً لقياس ربحية العقود طويلة الأجل ولا يمكن تقدير التكلفة الإجمالية لها بدقة، فهناك عقود تحت التنفيذ والتي لم يصدر عنها ما يعرف بشهادة المهندس (المستخلص) ولا زالت في مرحلة البداية ولا يمكن حساب أرباح عنها، وتقدر هذه العقود على أساس التكلفة فقط وتدرج بجانب الأصول بالميزانية، وهناك عقود صدرت عنها شهادة المهندس ويحسب الربح في هذه الحالة عن العمل التام المعتمد فقط، ويتطابق ذلك مع الطريقة الثالثة من طرق مستوى الإتمام والواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (٨)، وأخيراً هناك عقود يصدر عنها مستخلصات أعمال داخلية وذلك لعدم اعتماد الأعمال المنجزة من العميل خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية، وطبقاً لهذا تقوم شركة المقاولات بحصر الأعمال المنفذة على الطبيعة وتقييمها طبقاً لفئات الأسعار المتفق عليها مع العميل وإدراج تلك الأعمال كإيرادات ضمن قائمة الدخل.

إن الطريقة الثالثة من طرق تحديد مستوى الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) تمتاز بشيوع استخدامها في شركات المقاولات (طريقة شهادة المهندس / المستخلصات) وهو ما عمد المشرع الضريبي على التغاضي عنه مما أوجد حالة من عدم الإستقرار والتساؤلات وكثير من المشكلات عند إعداد الإقرارات الضريبية واعتمادها من المراجع الخارجي في مجال نشاط المقاولات.

ويؤيد الباحث ما أشار اليه البعض (الطبيبي، الكافوري، ٢٠٠٨) أن التشريع الضريبي بإتباعه الطريقة الأولى من طرق تحديد نسبة إتمام العقود طويلة الأجل، قد تضمن العديد من المواقف المعتمدة على التقديرات والحكم الشخصي وعدم تجانس عناصر الربحية بعضها تقديري غير مؤكد، وبعضها فعلى بشأن الإعتراف بالإيراد وتحديد قيمته (القيمة التعاقدية، التكاليف الفعلية، التكاليف التقديرية للجزء الباقي من العمل)، وعلى ذلك فإن قياس الربح باستخدام نسبة الإتمام على هذه الصور يتكون من عناصر غير متجانسة وربما يؤدي إلى نتائج خاطئة.

(٣) مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في تحديد أنواع العقود عند قياس ربحيتها:

المشرع الضريبي قد إقتصر على معالجة نوعاً واحداً من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو محددة القيمة دون غيرها من العقود مثل العقود ذات التكلفة زائد نسبة، وبناء عليه سوف تختلف طرق معالجة تقدير الإيرادات بالنسبة لأنواع العقود طويلة الأجل رغم شيوع استخدام العديد منها في شركات المقاولات، حيث يتم تحديد الإيرادات في هذه الحالة إما على أساس تقديري للبعض وإما على أساس فعلى للبعض الآخر منها. كما لم تبين أحكام التشريع الضريبي كيفية معالجة الأعمال تحت التنفيذ ومدى تأثيرها على تحديد نسبة الإتمام.. ولقد إنتقد البعض (سرور، ٢٠٠٧، صديق، ٢٠٠٦) المعالجة الضريبية لهذه العقود من

عدة نواحي :

- أن الأحكام الواردة بقانون الضريبة على الدخل ولإحتته التنفيذية تحدثت عن نطاق أوسع عن العقود طويلة الأجل بصفة عامة وأدخلت عقود أداء الخدمات المرتبطة به بهذا النوع من العقود (مثل عقود الصيانة والإصلاح والإستشارات الفنية) ولم تقتصر على عقود الإنشاء فقط كما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨). كما أن

المشرع اعتبر جميع العقود طويلة الأجل التي ترتبط بها المنشأة وحدة ضريبية تحاسب عليها جميعها بغض النظر عن كون هذه العقود أو بعضها يرتبط بعقدين مختلفين، مما يعنى أن لكل منهما نظام ضريبي ومحاسبي مستقل لا يرتبط بالعقود الأخرى. فضلا عن أنه لم تحدد أحكام التشريع الضريبي كيفية المعالجة المحاسبية والضريبية لتكلفة الأعمال التامة غير المعتمدة من قبل مهندس العميل وكيفية الإعراف بتلك الأعمال، ولم تحدد أيضا كيفية التعامل مع تكلفة الأعمال تحت التنفيذ أو الخسائر المتوقعة التي تم تحميلها على تكلفة العقود طويلة الأجل خلال الفترات السابقة على الفترة التي ينتهي فيها تنفيذ العقد. وأخيرا هناك صعوبة في تطبيق كلاً من مبدأ سنوية الضريبة ومبدأ استقلال السنوات الضريبية على عقود المقاولات طويلة الأجل، حيث أن تنفيذ العقد يستغرق أكثر من فترة ضريبية.

(٤) مشكلة إختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية:

ونظراً لاختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات محاسبيا وضريبيا في ضوء الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم والتي حددها قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية (لازمة وضرورية لممارسة النشاط- حقيقية ومؤيدة بمستندات - التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وتتوافر بالنسبة لها أدون صرف داخلية أو بيانات أسعار بما في ذلك الإكراميات لاتزيد على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات)، سيصعب تحديد التكلفة التي تتخذ أساساً لتحديد نسبة الإتمام للعقود طويلة الأجل حيث أن القانون لم ينص على ماهية التكاليف الفعلية (من وجهة النظر المحاسبية أم الضريبية) التي تستخدم في تحديد نسبة الإتمام.

مما سبق يتضح للباحث أن الإختلاف في تحديد التكلفة الفعلية واجبة الخصم في كل فترة ضريبية محاسبيا أو ضريبيا، سيؤدى إلى صعوبة تحديد نسبة الإتمام ومن ثم إختلاف تقدير الإيرادات من حالة إلى أخرى.

(٥) مشكلة ترحيل خسائر العقد:

إن الأخذ بالمفهوم الشامل لترحيل الخسائر يجعل ترحيل الخسائر بالصورة التي أوردتها المادة (٢١) في فقراتها الخامسة والسادسة من القانون أمراً صعباً للغاية، على اعتبار أن تحديد

أرباح أو خسائر المنشأة ككل كل عام يتطلب القياس على أساس التعاقدات التي إنتهى تنفيذها خلال الفترة الضريبية، مما لا يأتي معه القول بترحيل الخسائر الضريبية لكل عقد للخلف في حدود الأرباح المحققة لكل عقد سابقاً، وكذلك اختلاف الفترات الضريبية لكل عقد مستقل والتي يمكن منها الترحيل للخلف يجعل القول بترحيل خسارة العقد المجمعة للخلف أمراً صعباً للإختلاف القيمي والزمني لكل عقد على حدة (الصحابي، ٢٠٠٩).

ويرى البعض (عبد الخالق، ٢٠٠٥) أن القاعدة الأساسية في ترحيل الخسارة هي ترحيل خسائر المنشأة ككل باعتبارها كيان قانوني واحد وليس ترحيل خسائر كل عقد على حدة، وهذا الأمر يستدعى إجراء مقاصة بين أرباح وخسائر العقود المختلفة لتحديد الأثر الضريبي النهائي على وعاء الضريبة للكيان القانوني الكلى.

ويرى الباحث في هذا الشأن أن المشرع الضريبي عندما سمح بترحيل الخسائر نظر لعقود الإنشاءات جميعها كأنها عقداً واحداً، على خلاف القواعد الذي أخذ بها المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الإنشاءات في التعامل مع العقد كوحدة واحدة، فضلاً عن أن السماح بترحيل خسائر العقود للخلف وللأمام يعد خروجاً على مبدأ إستقلال السنوات الضريبية. وبالتالي يتبين للباحث أن هناك صعوبة في تطبيق نص المادة (٢١) من القانون والمادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية فيما يتعلق بترحيل الخسارة للخلف واسترداد ما سبق سداده، حيث أن النص يتعلق بالترحيل للخلف للخصم من أرباح ذات العقد، والملاحظ أن أرباح هذا العقد في السنوات السابقة قد تم تجميعها على نتيجة العقود المربحة ونتيجة العقود الخاسرة، ومن ثم فهناك صعوبة في تحديد المتبقي من أرباح هذا العقد والتي خضعت للضريبة في تلك السنوات لكي يتم ترحيل الخسارة للخلف وخصمها منها.

مما سبق يتضح أن هناك إختلاف بين النص الوارد بالقانون والتفسير الوارد باللائحة التنفيذية، حيث يتيح القانون الضريبي للشركة ان تخصم خسارة العقد المنتهى اما من أرباح الفترة الحالية أو من أرباح ذات العقد في السنوات الضريبية السابقة. في حين تنص المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية على : إذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي أنتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من أرباح الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك السنوات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده". والأرجح أن المشرع

كان يقصد التفسير الوارد باللائحة ولكن نص القانون ملزم، الأمر الذي يستلزم تعديل النص الوارد في القانون بما يتمشى مع التفسير الوارد باللائحة.

(٦) مشكلة الاعتراف بالخسائر المتوقعة لعقد المقاولات:

وفقاً للفقرات ٣٦، ٣٧ من المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ إذا أثبتت التقديرات أن النتيجة النهائية للعقد سوف تحقق خسارة، وفي ظل متطلبات الحيطة والحذر يتطلب إثبات هذه الخسارة في الفترة الحالية التي تؤكد فيها أن الناتج النهائي للعقد سيحقق خسارة، وفي نفس الوقت باستقراء نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نجد أن القانون لايعترف بالخسارة المحتملة ولكنه يشترط أن تكون هذه الخسارة فعلية محققة، والسؤال الآن هل تقوم الإدارة الضريبية بالالتزام بتطبيق نص المادة (١٧) من القانون والتي تحدد وعاء الضريبة على أساس صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والذي يتأثر بالخسارة المحتملة للعقد؟ أم ترفض الاعتراف بهذه الخسارة نظراً لأنها غير محققة وبالتالي لا تؤثر على الوعاء الضريبي؟ وفي مثل هذه الحالة يظهر الاختلاف البين بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية.

(٧) مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات:

في أغلب شركات المقاولات وهي بصدد تحديد أرباح العقود تقوم بحجز نسبة من الأرباح المحققة مثل مخصص العمليات تحت التشطيب أو الجاري تنفيذها وذلك لمقابلة الخسائر المحتملة للجزء الباقي من العملية، إلا أن التشريع الضريبي لايعتد بتلك المخصصات طبقاً لنص البند (١) من المادة ٢٤ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها "، بالرغم من مراعاة المشرع الضريبي لذلك عند المعالجة الضريبية للمخصصات الفنية التي تلتزم بتكوينها البنوك وشركات التأمين، الأمر الذي يستلزم معه أن يحدد لهذا النشاط معالجة ضريبية خاصة للمخصصات الفنية مثل مخصص العمليات تحت التشطيب أو العمليات الجاري تنفيذه.

(٨) مشكلة الوعي المحاسبي بمضمون المفاهيم والمصطلحات المستحدثة في المعيار

المحاسبي المصري رقم ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء:

هناك العديد من المفاهيم والمصطلحات وردت في متن المعيار المحاسبي المصري ٤٨ المستحدث مثل أصل ناشيء عن عقد - التزام مرتبط بعقد - إلتزامات الأداء - سعر بيع مستقل -

سعر المعاملة- تعهدات الأداء على مدار زمنى- تجميع العقود- تحديد إلتزامات العقود- الوفاء بإلتزامات العقود، هذه المفاهيم والمصطلحات يجب فهم مضمونها حتى يتسنى التطبيق السليم للمعيار.

وفي ضوء كل ما تقدم ينضح للباحث أن مشكلات التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل تتمثل في أن شركات المقاولات تقوم بإتباع معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قائمة الدخل وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون الضريبي حتى يتم الإعتراف والإلتزام بكل ما ورد من أحكام فى المعايير المحاسبية، في حين أن القانون الضريبي لا يعترف ببعض البنود والمعالجات التي أوردتها معايير المحاسبة المصرية الأمر الذي أحدث نوعاً من عدم الإتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي مما أدى إلى وجود العديد من مشكلات التطبيق العملي لعقود المقاولات طويلة الأجل.

٤-مدخل مقترح لتطوير المعالجة الضريبية وتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

يتناول الباحث فى هذا الجزء محورين لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، الأول يتعلق بعرض مقترحات تطوير المعالجة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل، والثانى : مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي من أجل زيادة فعالية المحاسبة الضريبية وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: مقترحات تطوير المعالجة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل :

بعد تناول الباحث لمشكلات التحاسب الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل والتي قد أظهرت نوعاً من عدم الإتساق بين المعالجات التي تتم وفقاً للمعايير المحاسبية وبين أحكام التشريع الضريبي، وانعكاساته على تحقيق فعالية المحاسبة الضريبية، ولذلك سيقوم الباحث بعرض مقترحات لمعالجة أهم مشكلات التطبيق العملي لعقود المقاولات طويلة الأجل على النحو التالي:

(١) مقترح موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقاً للمعايير

المحاسبية المصرية: ولذلك يقترح الباحث في هذا الصدد ما يلي :

- أن ينص التشريع الضريبي على طريقة معينة للتحاسب الضريبي في حالة عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية أو في حالة وجود قصور في تطبيق أحكام هذه المعايير بحيث يتحدد معاملة ضريبية مختلفة أو أسلوب معين للفحص الضريبي يختلف عن المعاملة الضريبية للدخل المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير.

- أن يتم إصدار تعليمات لأُموري الفحص باعتماد الدفاتر والحسابات إذا كانت منتظمة وأمنة دون الإهتمام عما إذا كانت قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أم لا، بحيث يكون لها معاملة ضريبية خاصة.

- إضافة بند جديد إلى المادة (١٣٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، تقضي بمعاينة الممول في حالة الإخلال بأحكام معايير المحاسبة المصرية أو في حالة عدم إلتزامه بتطبيقها عند إعداد القوائم المالية.

(٢) مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في

كيفية قياس ربحية عقود المقاولات طويلة الأجل:

- في ظل المعيار المحاسبى رقم ٤٨ المستحدث" الإيراد من العقود مع العملاء" فى البند ٢٢ (تحديد إلتزامات الأداء) يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل وتحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه إلتزام أداء:

(أ) سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها.

أو (ب) سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط.

١. واستطرد المعيار المستحدث ضمن البند ٣١ يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند

(أو مع) وفاء المنشأة بإلتزامات الأداء وذلك بتحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي

أصل) للعميل. ويعد الأصل بأنه قد تم تحويله عند (أو مع) حصول العميل على السيطرة

على ذلك الأصل، بمعنى يتم الإعتراف بالإيراد عند الوفاء بإلتزامات الأداء، وبالتالي

يعترف بالإيراد النقدي أو المستحق في تاريخه بقائمة الدخل والإيرادات غير المستحقة كإيرادات مؤجلة بالميزانية.

٢. فى البند ٣٩ من المعيار المستحدث تمت الإشارة إلى انه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد على مدار زمني بقياس مدي التقدم نحو الوفاء الكامل بالتزامات الأداء، وذلك لكل إلتزام أداء يتم الوفاء به، والهدف عند قياس مدي التقدم هو بيان إنجاز المنشأة نحو تحويل السيطرة على السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل (أي وفاء المنشأة بإلتزام الأداء).

٣. أشار المعيار فى البند ٩١ إلى أنه يجب على المنشأة أن تعترف ضمن الأصول بالتكاليف المتوقع تحملها زيادة عن التكاليف المحددة مسبقا للحصول على العقد إذا كانت الإدارة تتوقع استرداد تلك التكاليف، على أن يتم استفادها وتحميلها على قائمة الدخل بإلتزام مع الإقرار بالإيراد من العقد، وتتمثل التكاليف الزائدة للحصول على العقد في تلك التكاليف التي لم تكن المنشأة لتتحملها إذا لم تحصل على العقد.

٤. وفى هذا الصدد يرى الباحث أنه سوف تحتاج شركات المقاولات إلى النظر في العقود القائمة عند بدء تطبيق هذا المعيار والتي لم يتم إكمالها قبل تاريخ سريان المعيار لتحديد كيفية المحاسبة عن التكاليف غير المغطاة بإيرادات تلك العقود.

٥. طريقة نسبة الإتمام التي أخذ بها المشرع الضريبي تتنافى حتى مع القواعد الثابتة في المحاسبة الضريبية، وهى أن التحاسب الضريبي يتم على أساس الأرباح الفعلية أو الحقيقية وليست الأرباح التقديرية.

٦. يمكن لشركات المقاولات إستخدام طريقة ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد (طريقة المستخلصات حسب نسبة الإتمام) في قياس أرباح عقود المقاولات طويلة الأجل، وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرق المستخدمة في قياس أرباح عقود المقاولات طويلة الأجل بإعتبارها طريقة شائعة الإستخدام وتتسم بالعدالة والصدق وملائمة لطبيعة نشاط شركات المقاولات، نظراً لإعتماها على شهادات معتمدة من العميل مالك المشروع (شهادة المهندس) بعيداً عن التقديرات ومحددات كميات الأعمال المنفذة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية وقيمة تلك الأعمال بدقة، وهو ما يدعم موضوعية الإيرادات خلال فترة تنفيذ العقد.

٧. أن الأعمال الجاري تنفيذها ولم يصدر عنها مستخلصات أو صدرت ولم يتم إتمامها من قبل مهندس العميل تعتبر أعمالاً تحت التنفيذ مهما بلغت نسبة المنفذ منها وتدرج ضمن ح/ أعمال تحت التنفيذ في أصول الميزانية.
٨. تقوم شركات المقاولات بإدراج كل تكاليف العقد بحساب يسمى أعمال تحت التنفيذ يظهر بجانب الأصول بالميزانية حتى تصل نسبة التنفيذ إلى أكثر من ٥٠% وتقوم بإدراج الإيرادات المحققة من هذه العقود بجانب الخصوم بحساب يسمى إيرادات العقود تحت التنفيذ وتكوين مخصصات بالفرق بينهما في حالة زيادة التكاليف عن الإيرادات.
٩. ضرورة تعديل المادة (٢١) من التشريع الضريبي والتي إقتصرت على طريقة واحدة لحساب نسبة الإتمام، بينما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ عقود الإنشاء (والذي تم الغاؤه مع المعيار رقم ١١ الإيراد) ثلاث طرق لحساب هذه النسبة. بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام وذلك بشأن تحديد صافي الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات لتحقيق التناغم بين القانون الضريبي والمعيار المحاسبي المصري وتحقيق العدالة الضريبية. (ابراهيم، ٢٠١٥).

(٣) مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في

تحديد أنواع العقود عند قياس ربحيتها:

حدد التشريع الضريبي نوعاً واحداً من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد القيمة دون غيرها من العقود، وبناء على ذلك لن يتم تطبيق طريقة نسبة الإتمام على العقود قصيرة الأجل المنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية، ولا على العقود طويلة الأجل غير محددة القيمة (مثل عقود التكلفة زائد نسبة)، وبالتالي سوف تختلف طرق معالجة تقدير الإيرادات بالنسبة لأنواع العقود طويلة الأجل رغم شيوع استخدام العديد منها في شركات المقاولات، حيث سيتم تحديد الإيرادات في هذه الحالة على أساس تقديري لبعضها وعلى أساس فعلي للبعض الآخر منها، لذلك يقترح الباحث علاجاً لهذه المشكلة عدم اقتصار التشريع الضريبي على العقود محددة القيمة فقط، لذا يجب النص في القانون على الطريقة الواجب إتباعها حال استخدام أنواع عقود أخرى من قبل شركات المقاولات.

(٤) مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية:

يقترح الباحث لمعالجة هذه المشكلة الآتي:

- أن تستخدم التكاليف الفعلية من وجهة النظر المحاسبية عند تحديد نسبة الإتمام حيث نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢١) منه على "أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح".
- ضرورة التوصل إلى آلية تمكن شركات المقاولات من إدراج بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية ضمن بنود التكاليف واجبة الخصم، واستيضاح ما يجرى عليه العمل في شركات المقاولات في حالة وجود بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية.

(٥) مقترح لمعالجة مشكلة ترحيل خسائر عقد المقاولات:

- بناءً على ما سبق إيضاحه أن ترحيل خسائر العقد للخلف يقابله العديد من الصعوبات وخصوصاً أن أغلبية الشركات تزاول العمل من خلال عدد كبير من عقود المقاولات، وهذا الأمر يمثل صعوبة بالغة على الشركة وعلى الإدارة الضريبية عند عملية الفحص الضريبي، لذلك يقترح الباحث لمعالجة هذه المشكلة ما يلي:
- إلغاء الفقرتين الخامسة والسادسة من المادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
 - إضافة فقرة مستحدثة إلى المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مفادها ترحيل كامل قيمة الخسائر الفعلية المحققة في نهاية مدة العقد للخلف لتخصم من النتيجة النهائية لعقود المقاولات ككل (تخصم من أرباح الشركة) وليس على مستوى كل عقد لوحده خلال تلك الفترة والباقي يرحل للأمام ليخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.

(٦) مقترح لمعالجة مشكلة الإقرار بالخسائر المتوقعة لعقد المقاولات:

يقترح الباحث الإقرار بالخسارة المحتملة أو المتوقعة لعقود المقاولات طويلة الأجل وخصمها بالكامل من أرباح العقود الأخرى للشركة، وذلك تطبيقاً لنص المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) في الفقرات ٣٦، ٣٧، وتطبيقاً لنص المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على أن "يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه". أو الإقرار بالخسارة المحتملة (المتوقعة) للعقد بنسبة معينة من الربح السنوي الصافي يحددها القانون.

(٧) مقترح لمعالجة مشكلة الإقرار بالمخصصات الفنية في مجال المقاولات:

استقر الفكر المحاسبي على أن العمليات المنتهية يحسب ربحها الإجمالي ويرحل بالكامل إلى قائمة الدخل بعد احتجاز ٥% من مجمل الربح كمخصص لمصروفات العمليات تحت التشطيب في فترة الضمان، ويتم تسوية هذه الأرباح المحتجزة بعد إنتهاء فترة الضمان، أما العمليات الجاري تنفيذها وتكون نسبة المنفذ منها حتى تاريخ الميزانية ٥٠% فأكثر تحسب الأرباح الإجمالية عن الجزء المنفذ وتوزع بين الأرباح الصافية التي ترحل إلى قائمة الدخل وبين مخصص العمليات الجاري تنفيذها، لكن بالنسبة للعمليات التي حقق الجزء المنفذ منها خسائر خلال السنة، فترحل هذه الخسائر بالكامل إلى قائمة الدخل، كما تنشأ مخصص لمقابلة الخسائر المحتملة بالنسبة للجزء الباقي من العملية على أن يتم تسوية هذا المخصص عند الإنتهاء من تنفيذ العملية (حسن، ٢٠١١).

ولما كانت شركات المقاولات تتميز بدرجة عالية من المخاطر، كما أن نشاط المقاولات له طبيعة خاصة مثل البنوك وشركات التأمين، الأمر الذي يستلزم أن يحدد له معالجة ضريبية خاصة للمخصصات الفنية في هذا النشاط مثل مخصص العمليات تحت التشطيب أو الجاري تنفيذها ويجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم بنسبة معينة وبشرط أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة، وأن تستعمل في الغرض الذي خصصت من أجله. وما زاد عن ذلك يرد للوعاء الضريبي عند إعداد الإقرار الضريبي، مع ملاحظة أن يتم خصم الخسارة أو المصروف من المخصص عند تحققه، فإذا تجاوزت الخسارة المخصص يتم معالجة الزيادة في حساب الأرباح والخسائر.

(٨) مقترح لمعالجة مشكلة الوعى المحاسبى بمضمون المفاهيم المستحدثة فى

المعيار المصرى ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء:

ومع صدور أحدث إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS ١٥ والذي بموجبه تم تعديل طريقة قياس أرباح العقود مع العملاء عن المعيار الدولي (١١) والذي يقابل المعيار المحاسبى المصرى (٤٨) الأمر الذي يرى معه الباحث انها أرض خصبة لتطوير التحاسب الضريبي لأرباح العقود طويلة الأجل لتواكب التحاسب عن الأرباح الفعلية دون المتوقعة، وذلك من خلال الإعداد لدورات تدريبية تحاول ضبط مضامين المصطلحات المستخدمة داخل متن المعايير المحاسبية عامة والمستحدثة منها خاصة، لمحاولة الإرتقاء بالوعى المحاسبى بالآثار السلبية للمعايير التى تم سحبها (المعيار ١١ الإيراد، والمعيار ٨ عقود الإنشاءات) وبيان أن المعيار ٤٨ أكثر شمولاً ويعالج الكثير من قضايا الإيراد بكل أشكاله، وتوضيح مدى تأثيره على جودة المعلومات المحاسبية، وتحسين الأداء المالى، وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

المحور الثانى: مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام

التشريع الضريبي لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية :

ولما كان التشريع الضريبي فى مواطن كثيرة بمعزل عن المعايير المحاسبية، الأمر الذي يؤدي لكبر حجم الفجوة الضريبية الدفترية بين كلا من الربح الضريبي والربح المحاسبى، لذا يتعين صياغة مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي من أجل زيادة فعالية المحاسبة الضريبية، ويعتمد هذا المدخل المقترح على فكرة مضمونها أن يتم وضع القانون الضريبي فى ضوء متطلبات المعايير المحاسبية الدولية خاصة أن المعايير المحاسبية المصرية ماهى إلا ترجمة للمعايير الدولية.

من هذا المنطلق سيؤدى الإعتماد على معايير المحاسبة الدولية ضريبيا إلى تحقيق

الأهداف التالية: (عليان، ٢٠٠٧، يوسف، ٢٠١٠، طه، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، Hanlon &

(Krishnan, 2005 , Dhaliwal,

١- تحسين أداء المنظومة الضريبية من خلال تطوير هيكل المعرفة علميا وعمليا لمأمورى الضرائب وبالتالي زيادة جودة الفحص الضريبي، فضلا عن امكانية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

٢- إزالة جميع أوجه الغموض وعدم الوضوح وتعدد التفسيرات والتأويل الشخصي فى التشريع الضريبي المصرى، وإزالة أوجه التعارض بين مواد القانون الضريبي وبعضها أو بينها وبين اللائحة التنفيذية. حيث أنه فى هذه الحالة لن يتم صياغة التشريع الضريبي على أساس تحقيق الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية بل سيكون الأساس هو صياغة التشريع الضريبي على أساس علمى سليم وهو معايير المحاسبة الدولية.

٣- مساندة الدول المتقدمة فى الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا، حيث بدأت دول الإتحاد الأوروبى وكذلك الولايات الأمريكية المتحدة فى جعل IAS هي بمثابة الأساس الذى يقوم عليه البنيان الضريبي. وقد تم ذلك على مرحلتين: الأولى الإنتقال للأخذ بمعايير المحاسبة الدولية. والثانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضريبيا.

٤- تحقيق منفعة للمنظومة الضريبية من خلال توفير المعلومات الخاصة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وكيفية تطبيقها، مما ينعكس على انخفاض معدلات التهرب الضريبي، وزيادة درجة الوعى الضريبي للعاملين بمصلحة الضرائب، والتحسين المستمر فى النظام الضريبي ككل.

وحتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة من هذا المدخل يجب بيان المتطلبات الأساسية لنجاحه والتي من الممكن أن تتضمن مايلى:

١- أن يكون هناك تزامن فى إصدار كلا من المعايير المحاسبية الدولية مع التشريع الضريبي المصرى.

٢- عقد حوارات بناءة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لمناقشة متطلبات التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية، كمحاولة لتوحيد الرؤى المحاسبية والإنعكاسات الضريبية، فضلا عن عقد دورات تدريبية بصفة منتظمة وإجبارية الحضور لمأمورى الضرائب للإرتقاء بالتأهيل العملى والسلوكى لهم.

٣- تضمين القانون الضريبي نص صريح مفاده جعل معايير المحاسبة الدولية ملزمة للتطبيق مع وضع العقوبات المناسبة فى حالة عدم الإلتزام بها.

٤- توفير قاعدة بيانات يتم تحديثها باستمرار تحتوى على نسخ المعايير المصدرة والمصطلحات المحاسبية باللغتين العربية والإنجليزية مع توفير نظم الحماية الكافية لها من الإختراق،

٥- ضرورة تقييم النظام الضريبي فى ضوء أهم مؤشرات التقييم وهو مدى الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية.

٦- تضمين المقررات الدراسية فى الجامعات المصرية دراسة معايير المحاسبة الدولية ومشكلات التطبيق.

٥- الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث:

يعرض الباحث فى هذا الجزء أهم الدراسات ذات الصلة بأبعاد المشكلة موضوع البحث والتي تبرز مدى العلاقة بين الإختلاف فى معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

وفى هذا السياق هدفت دراسة (Annette B. Smith, Christine D.)

(Turgeon, 2002) إلى التعرف على الآثار المترتبة على استخدام التقديرات المحاسبية فى قياس إيرادات وتكاليف العقود طويلة الأجل واثّر ذلك على قياس أرباحها. ولقد تناولت الدراسة كيف تؤثر خصائص قطاع المقاولات على مبدأ تحقق الإيراد وما يترتب على ذلك من مشاكل تتمثل فى توزيع التكاليف والإيرادات على الفترات المحاسبية المختلفة، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أنه يجب على شركات المقاولات التأكد من التقديرات المحاسبية لإجمالى الإيرادات والتكاليف قدر الإمكان، ويجب عليها أيضا تقدير اجمالى قيمة العقد وفقا للظروف والأحداث المتعلقة بالسنة المالية السابقة مع الأخذ فى الاعتبار كافة الأحداث التي من الممكن أن تؤثر فى هذه التقديرات، مع التأكيد على أن الطريقة المحاسبية المستخدمة فى قياس أرباح العقود طويلة الأجل تؤثر بشكل كبير فى توزيع التكاليف والإيرادات على الفترات المحاسبية المختلفة.

بينما تناولت دراسة (شعيب، ٢٠٠٦) القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج، وأوضحت الدراسة أن مشكلات التطبيق العملي ناتجة عن غموض النصوص القانونية أو عدم الإتساق بين فقراته أو عدم الإتساق بين النص القانوني وأحكام اللائحة التنفيذية، وقد تناولت الدراسة أيضا مجموعة من أهم مبادئ قانون الضريبة على الدخل والتي من أهمها الإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية، ويستفاد من هذه الدراسة فى معرفة إلى أي مدى إهتم المشرع الضريبي بالإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية.

ولقد ركزت دراسة (عبد الجواد، ٢٠٠٨) على المشكلات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء وكيفية تحديد الإيرادات خلال سنوات تنفيذ العقد والمشكلات المتعلقة بتحديد الضريبة

لهذه العقود، حيث إن التشريع الضريبي يأخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبية وهذا يخالف المعالجات المحاسبية، وأيضاً المشكلات المتعلقة بالمخصصات الناتجة عن تنفيذ هذه العقود. ومن ناحية أخرى تناولت دراسة (الجعفري، ٢٠٠٩) مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي وأثارها الضريبية، وتوصلت إلى أن مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي لا يرجع سببها في التقارب أو التباعد ما بين الربحين المحاسبي والضريبي، حيث أن المشرع الضريبي له أهداف يسعى لتحقيقها من التشريع، ومن حقه أن يستخدم السياسات والمفاهيم التي تحقق له أهدافه، وقد تختلف أو تتفق هذه السياسات والمفاهيم مع معايير المحاسبة المصرية وهذا أمر مقبول وسائد بجميع دول العالم، لكن جاءت أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ جميعها تؤكد الاعتراف ضريبياً بالإيرادات الفعلية المحققة والتكاليف واجبة الخصم الفعلية المحققة، ولكن عندما أخذ المشرع بتطبيق معايير المحاسبة المصرية وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون، فإن المعايير تعترف بفروق التقييم الدفترية المدينة والدائنة عند تحديد الربح المحاسبي، ولا يوجد نص بالقانون يمنع ذلك، ومن ثم فإن فروق التقييم الدفترية المدينة والدائنة يعترف بها ضريبياً، وهذا يعد تضارباً بين مواد القانون الأمر الذي قد تسبب في ظهور فروق عند الفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية لإقرارات الممولين، وهذه الفروق قد تكون نتيجة لاختلاف التفسير فيما يختص ببعض المعالجات المحاسبية الواردة بمعايير المحاسبة المصرية، وبين نصوص مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية.

ومن ناحية أخرى تناولت دراسة (مريم صالح، ٢٠١٠) مشكلة وجود الإختلاف المعنوي بين الربح الضريبي والربح المحاسبي، وعدم موضوعية أسس القياس الضريبي التي قد تؤدي إلى وجود خلافات بين الممول ومصالحة الضرائب. وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على طرق تحديد الدخل المحاسبي والدخل الضريبي ومقارنتها مع التطبيق الفعلي لديوان الضرائب. وتوصلت الدراسة لنتائج منها لا توجد أسس علمية في ديوان الضرائب لتقدير الربح مما يؤدي إلى الإختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

في حين هدفت دراسة (علي، ٢٠١١) إلى دراسة وتحليل مشكلات قياس صافي الربح في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي، وتحديد مدى الإتساق أو الإختلاف بين الربح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية والربح الضريبي، وقد تناولت الدراسة مشكلة تعدد

بدائل القياس المحاسبي وأثرها على قياس صافى الربح وانعكاساتها الضريبية، ومشكلة استخدام التقديرات الشخصية في القياس المحاسبي على تحديد الوعاء الضريبي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد ثغرات في التشريع الضريبي وكذلك بمعايير المحاسبة المصرية يمكن أن تستغلها المنشآت لتحقيق وفورات ضريبية أو محاولة تأجيل الضريبة لسنوات قادمة، وذلك لتعدد بدائل القياس المحاسبي المتاحة، كما أن هناك حاجة لإيجاد نوع من الإتساق بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة هو اقتصار المشرع الضريبي على استخدام طريقة واحدة من ثلاث طرق وردت بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد وقياس الإيرادات في العقود طويلة الأجل وذلك وفقا لنسبة الإتمام، كما اقتصر التشريع الضريبي على معالجة واحدة من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد دون غيرها من العقود عند تطبيق طريقة نسبة الإتمام به، فضلا عن استحداث المشرع الضريبي معالجة جديدة للخسائر المرحلة في العقود طويلة الأجل حيث سمح بترحيل الخسائر للأمام والخلف طبقا للمادة (٢١)، ألا أن معايير المحاسبة تسمح بالترحيل إلى الأمام على خلاف ما جاء بالقانون من تقييد الترحيل بمدة زمنية محددة وهي (خمس سنوات).

بينما تناولت دراسة (ابراهيم، ٢٠١٢) مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات

في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقد نادت الدراسة بضرورة تحديد صافى الربح السنوى لشركات المقاولات وفقا لما جاءت به معايير المحاسبة المصرية وبما يتسق والمادة ١٧ من قانون الضرائب ومعيار المحاسبة رقم ٨ عقود الإنشاء، ولقد توصلت الدراسة إلى نتائج مؤداها أن هناك تعارضا بين أحكام المادة ١٧ والمادة ٢١ في تحديد الربح الضريبي لشركات المقاولات وذلك وفقا للمعيار رقم ٨ عقود الإنشاء، فضلا عن وجود مشكلات في التحاسب الضريبي لكل من الممولين والمصلحة عند تطبيق أحكام المادة ٢١ من القانون، ولقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل المادة ٢١ من القانون الضريبي، وضرورة استخدام شهادة المهندس فى تحديد صافى الربح الضريبي.

اهتمت دراسة (Chen et al.، ٢٠١٢) بتأثير التخطيط الضريبي وإدارة الأرباح على المعلومات الناتجة عن الدخل الضريبي والدخل المحاسبي بالتطبيق على المنشآت بالولايات المتحدة الأمريكية عن الفترة من عام ١٩٩٢ إلى عام ٢٠١٠، ولعل من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المنشآت التي لديها إدارة أرباح عالية لديها محتوى معلوماتي أقل للدخل

المحاسبي والدخل الضريبي بعكس المنشآت التي لديها إدارة أرباح أقل وتخضع للتخطيط الضريبي، كما أن محتوى المعلومات في كل من الدخل المحاسبي والدخل الضريبي يعتمد على مستوى الثبات في الأرباح، فضلا عن وجود اتساق بين الدخل المحاسبي والتخطيط الضريبي، فمعلوماتية الدخل المحاسبي تقل من خلال وجود التخطيط الضريبي للمنشآت، بالإضافة إلى أن تأثير الثبات على محتوى المعلومات من الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هو تدريجي لأثار التخطيط الضريبي وإدارة الأرباح.

وفي هذا الإتجاه هدفت دراسة (Sodan, ٢٠١٢) إلى بيان تأثير الفروق الضريبية كمؤشر على جودة الأرباح في كرواتيا، وأيضاً دراسة تأثير الخصائص المالية للمنشآت على الفروق الضريبية عن الفترة من عام ٢٠٠٠ إلى عام ٢٠٠٩، ولعل من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مقياس جودة الأرباح يرتبط سلبيا بالقيمة المطلقة للفروق الضريبية. كما أن حجم المنشأة يؤثر سلبيا على القيمة المطلقة للفروق الضريبية، فضلا عن أن الربحية والسيولة ونمو المبيعات تؤثر ايجابيا على الفروق الضريبية. وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن الخصائص المالية للمنشآت بجانب جودة الأرباح (أي الربحية، وحجم ومستوى السيولة، ونمو المبيعات) تفسر نسبة الاختلاف في الفروق الضريبية للمنشآت.

كما تناولت دراسة (شيرين الفقي، ٢٠١٤) دراسة إنتقادية للتكاليف واجبة الخصم على أرباح النشاط التجارى والصناعى وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك غموضا في النصوص التشريعية مما يخلق فرصا لتعدد وتضارب التفسيرات، حيث أن الإتساق بين المنظور الضريبي والمنظور المحاسبي يقوم على إتباع معايير المحاسبة، وأن إلزام التشريع الضريبي بتطبيق معايير المحاسبة المصرية تعتبر نقطة تحول جوهرية في تاريخ المحاسبة والإفصاح في مصر، وأوصت الدراسة بتعديل التشريع الضريبي الحالي وعدم السرعة في إصدار القوانين دون دراسة كافية لآثارها، وأن يعترف التشريع الضريبي الحالي بالمخصصات والإحتياطات كما إعترف بالديون المدومة ضمن بنود التكاليف والمصروفات.

وفي هذا السياق هدفت دراسة (الناغي، ٢٠١٤) إلى تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لرسم خريطة لإعادة هيكلة هذا النظام بما يحقق أعلى مستوى ممكن من الجودة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن من أهم أثار مخاطر النظام الضريبي المصري زيادة حجم المتأخرات الضريبية وزيادة مساحة التهرب الضريبي وانخفاض الشعور

بالعدالة الضريبية بين المواطنين وانخفاض مستوى القياس والإفصاح المحاسبي، ومن ثم زيادة حالات التقدير للوعاء الضريبي.

بينما هدفت دراسة (الشامى، ٢٠١٤) إلى تحليل للمشاكل التطبيقية للعقود طويلة الأجل في ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولانحته التنفيذية وأثر الاختلاف بين معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي على قياس الربح الضريبي واختبار مدى ايجابية الحلول المقترحة فى تحديد المعالجة الضريبية المناسبة، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإعراف بمعايير المحاسبة المصرية كأساس لحساب الربح المحاسبي يعد بمثابة الإقرار الصريح بأن هناك ربحان هما الربح المحاسبي والربح الضريبي وأنهما لم ولن يلتقيا أبداً، وأن لكل منهما ذاتيته الخاصة وقواعد حسابه ومقياسه، وكان من أهم توصيات الدراسة النظر في إصدار نصوص قانونية لتوضح الطريقة الواجبة الإتباع عند الإعراف بإيرادات عقود المقاولات طويلة الأجل في حالات عدم التأكد من التقديرات المحاسبية والتي يتعذر فيها استخدام طريقة نسبة الإتمام، فضلاً عن النظر في إصدار المشرع الضريبي لنصوص قانونية تحاول استيضاح ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات فعليا لقياس ربحية العقود تحت التنفيذ والتي تستمر لأجل طويلة ولا زالت في البداية وفي وضع لا يسمح بحساب أرباح عنها ولا يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة.

ومن ناحية أخرى تناولت دراسة (Tang and Firth، ٢٠١٤) إلى دراسة العلاقة بين الفروق الضريبية وبين إدارة الأرباح والإدارة الضريبية بالتطبيق على المنشآت الصينية في الفترة من ١٩٩٩ إلى ٢٠٠٤، واعتمدت الدراسة عند قياس متغير الفروق الضريبية إلى طريقتين؛ الطريقة الأولى هي استخدام الدخل المحاسبي مطروح منه الدخل الضريبي، بينما تعتمد الطريقة الثانية على استخدام مصروف ضريبة الدخل مطروحا منه الضريبة الحالية. ولعل من أهم نتائج الدراسة أن المنشآت التي لديها دوافع قوية لممارسة إدارة الأرباح والإدارة الضريبية لديها مستوي عالي من الفروق الضريبية، وان إدارة الأرباح تفسر ٧.٤% من الفروق الضريبية.

بينما تناولت دراسة (سليم، ٢٠١٥) محاولة وضع إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل. وقد كانت أهم نتائج الدراسة أن التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي قد إكتنفه العديد من المشكلات الناتجة عن التعارض مع معايير المحاسبة المصرية الأمر الذي يستلزم التغلب على هذه المشكلات من قبل المشرع الضريبي تحقيقاً للعدالة الضريبية.

لكن دراسة (Jeffrey Callen, ٢٠١٥) اهتمت بدراسة مدى تأثير طرق قياس الأرباح على نتائج الأعمال في شركات المقاولات عند التعرض للمستخلصات للتكاليف الفعلية عند مقابلتها بالإيرادات المحصلة خلال الفترة المالية، في حين تستخدم شركات أخرى نسبة الإتمام وما يعاب عليها من الإعراف بأرباح تقديرية وليست فعلية. وأوصت الدراسة بضرورة استبعاد طرق قياس الأرباح المعتمدة على أرباح مقدرة عند الإعراف بها، حتى لا يتأثر بها المركز المالي للشركة من توزيعات أو أعباء ضريبية.

بينما دراسة (Charles Elad, ٢٠١٥) اهتمت بتطوير طرق القياس المحاسبي في منطقة الفرنكفون بأفريقيا الدول الناطقة بالفرنسية في مجال الإعراف بالإيرادات القابلة للتحقق لعقود المقاولات طويلة الأجل واستبعاد التكاليف غير المغطاة بالإيرادات، وعدم المبالغة في تقدير المخصصات والإلتزامات لتخفيف الأعباء على قائمة الدخل، كما اهتمت بضرورة عدم الإعتماد على النسب المالية المؤثرة على قياس الأرباح كنسبة الإتمام في شركات المقاولات، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير طريقة محاسبية في القياس للأرباح المتوقعة، والإعتماد على الإعراف بالإيرادات والتكاليف الفعلية.

كما تناولت دراسة (عبد الحميد، ٢٠١٦) محاولة ضبط الإطار المفاهيمي بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك غموضاً في النصوص القانونية في التشريع الضريبي مما يخلق فرصاً لتعدد التفسيرات والتأويلات قد تفسر بمفهوم المخالفة، وكذلك عدم الإلتزام بالمفاهيم التي لا يوجد خلاف حول مسمياتها، كما أن هناك سرعة في إصدار القوانين الضريبية دون دراسة لآثارها وأهدافها ودون أخذ رأي المتخصصين، كما أوصت الدراسة بإجراء تعديلات تشريعية من شأنها تبسيط و توضيح مواد القانون الضريبي واللائحة التنفيذية والمفاهيم الواردة بمعايير المحاسبة المصرية لإزالة اللبس والغموض.

ولقد تناولت دراسة (الرشيدى، ٢٠١٦) أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولية رقم (IFRS ١٥) بعنوان الإيرادات من العقود مع العملاء على قائمة الدخل في شركات المقاولات المصرية المسجلة. وقد أسفرت النتائج عن أن تطبيق المعيار سيترتب عليه اتباع الشركات لنموذج جديد غير معتاد للإعتراف بالإيراد يحتوي على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل، والذي يتكون من خمس خطوات على الشركات اتباعها وسيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات، كما سيترتب على تطبيقه مزيداً من الإفصاح والشفافية. وقد أوصت الدراسة بأن

تقوم شركات المقاولات المصرية باجراء التعديلات الملائمة فى نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية، بالإضافة إلى مراجعة النظم والسياسات والإفصاحات المتعلقة بالإعتراف بالإيراد وتعديلها. وكذا قد يتطلب الأمر تعديلا فى نظم الحوافز والمكافآت المرتبطة بالإيراد. كما يجب على كل الأطراف سواء المحاسبين أو المراجعين أو الموظفين فهم متطلبات الإعتراف بالإيراد والإفصاح وكيفية تطبيقها. ويتعين أيضا على المقرضين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام أن يكونوا على دراية أكبر بأثر القواعد الجديدة على القوائم المالية والنتائج التشغيلية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصحيحة.

فى حين هدفت دراسة (Didi and Adel، ٢٠١٦) إلى تأثير استمرار الأرباح والمستحقات والتدفقات النقدية على الفروق الضريبية بالتطبيق على ٢١ منشأة من المنشآت التونسية عن الفترة من عام ٢٠٠٣ الى ٢٠١٢. ولعل من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الفروق الضريبية الناتجة عن الإختلاف بين الربح المحاسبى والربح الضريبي تؤثر فى استمرار الأرباح كاحدي خصائص جودة الأرباح..

بينما هدفت دراسة (ضاهر، ٢٠١٧) إلى قياس تأثير الفروق الضريبية على جودة الأرباح بالتطبيق على ٦٥ منشأة من المنشآت المدرجة فى البورصة المصرية فى الفترة من ٢٠١٠ الى ٢٠١٤، ولعل من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة إلى أنه توجد علاقة عكسية بين الفروق الضريبية وبين جودة الأرباح.

ومن ناحية أخرى هدفت دراسة (دينا حسن، ٢٠٢٠) إلى بيان أثر تطبيق معايير المحاسبة أرقام (٤٧) الأدوات المالية، (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء، (٤٩) عقود التأجير، على جودة المعلومات بالتقارير المالية فى البيئة المصرية، فى ضوء الأثار السابقة والحالية والمستقبلية لجائحة (COVID-١٩)، وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية المستحدثة فى ظل جائحة (COVID-١٩) يساهم فى تحسين جودة المعلومات المحاسبية التي تم التعبير عنها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك نتيجة تخفيض أخطاء الإعتراف والقياس، فضلا عن إزالة عدم التناسق والتضارب والضعف فى المعايير السابقة.

ولقد اهتمت دراسة (انجى عبد الملاك، ٢٠٢٠) بتحليل أوجه الإتساق والإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة الملموسة وإهلاكاتها، وذلك فى ضوء المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) المعدل لسنة ٢٠١٩ والقانون الضريبي المصرى، ودراسة

وتحليل أثر الفروق الناشئة بين قيمة الإهلاك المحاسبي وقيمة الإهلاك الضريبي على نشأة أصول أو إلتزامات ضريبية مؤجلة، وذلك في ضوء أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل وانعكاس ذلك على مصروف ضريبة الدخل وضريبة الدخل واجبة السداد. وقد جاءت نتائج الدراسة لتؤكد على وجود العديد من الإختلافات بين نصوص المعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) والتشريع الضريبي بشأن قياس الأصول الثابتة وإهلاكاتها، وما يترتب على ذلك من ظهور العديد من المشكلات التطبيقية عند قياس الدخل الخاضع للضريبة، التي تستوجب ضرورة قياس آثار الفروق الناشئة ومعالجتها محاسبيا وضريبيا من أجل تضييق الفجوة الناشئة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، حتى يمكن زيادة فعالية التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية الناشئة بين الممولين ومصالحة الضرائب مستقبلا.

طبقا لما انتهت إليه الدراسات السابقة يمكن للباحث الإشارة إلى بعض الدلالات وما

تتميز به الدراسة الحالية بما يلي:

- ١- هناك العديد من الدراسات السابقة تناولت الإختلاف بين الريج الضريبي القائم على أساس التشريع وبين الريج المحاسبي القائم على أساس معايير المحاسبة المصرية دون الإهتمام الكاف لتوضيح أسباب هذه الفجوة الضريبية الدفترية وأهميتها وانعكاساتها على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل.
- ٢- أهتمت الدراسات السابقة بالتعليق على القياس الكمي للأرباح المبنية على القياس التقديري لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل، ولا بد من استبعاد الطرق المحاسبية التي تعتمد على نسبة الإتمام لتلك الأنشطة. ولكنها لم تقدم طريقة للقياس الفعلي للأرباح التي تعتمد على القياس الكمي للإيرادات والتكاليف الفعلية، لذا يجب الإطلاع على ما جاء بمعيار التقرير المالي الدولي IFRS ١٥ والمعيار المحاسبي المصري المستحدث ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء من أجل استنباط طريقة قياس لأرباح عقود المقاولات لتخفيف العبء الضريبي على شركات المقاولات.

- ٣- أوجه الإختلاف مع الدراسات السابقة أن الدراسة الحالية ركزت على تناول المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة عن عدم الإتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لعقود المقاولات طويلة الاجل في ضوء المعيار القديم رقم ٨ عقود الإنشاء والمعيار المحاسبي رقم ٤٨ الإيرادات عن العقود مع

العملاء المستحدث، ووضع حلول مقترحة للمحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل لنشاط المقاولات، وصياغة مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين معايير المحاسبة وبين التشريع الضريبي لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، كما يهتم الباحث بإجراء دراسة ميدانية لاختبار المدخل المقترح وذلك كخطوة في طريق زيادة فعالية المحاسبة الضريبية من أجل تشجيع الإستثمار وزيادة الحصيلة ومن ثم دعم الاقتصاد القومي.

٤- يتضح من خلال عرض الدراسات السابقة أن مشكلة قياس وتحديد الأرباح في شركات المقاولات تحتاج إلى المزيد من البحث والدراسة ومناقشتها على نطاق أوسع، لذلك يجب وضع هذه المعالجات في عين الإعتبار حتى يمكن الوصول إلى أفضل الممارسات التي تعطي أفضل النتائج لقياس نتيجة نشاط شركات المقاولات بعدالة وموضوعية، خاصة أن معظم الدراسات قد ركزت على الجانب المحاسبي والتكاليفي للعقود طويلة الأجل فقط، ولم تتناول مشكلات المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل التي تواجه قطاع المقاولات في ضوء ما أسفر عنه التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولأئحته التنفيذية وتعديلاتهما.

وبناء على ما سبق وفى ضوء أهداف البحث تم صياغة الفرض الرئيسى الأول: " توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية"، ويتفرع من الفرض الرئيسى الفروض الثلاثة التالية :

- الفرض الفرعى الأول : "هناك العديد من مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية تؤثر سلبا على فعالية المحاسبة الضريبية".
- الفرض الفرعى الثانى : "تساعد مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية".
- الفرض الفرعى الثالث : يساهم المدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين معايير المحاسبة الدولية والتشريع الضريبي المصرى بدور فعال فى زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

أما عن الفرض الرئيسى الثانى: لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضى منهم حول محاور الدراسة طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمى، الوظيفة، سنوات الخبرة)، ويتفرع من هذا الفرض الفروض الفرعية التالية

- الفرض الفرعي الرابع : لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة حسب المؤهل العلمي.
- الفرض الفرعي الخامس: لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة حسب الوظيفة.
- الفرض الفرعي السادس : لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة حسب سنوات الخبرة.

٦- الدراسة الإختبارية واختبار فروض البحث:

استكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث يرى الباحث ضرورة القيام بدراسة ميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء توجه إلى عينة من الخبراء والمتخصصين في مجال المحاسبة الضريبية وذلك لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم المشكلات المحاسبية والضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل التي أسفر عنها التطبيق العملي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عند تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الريج الضريبي ومقترحات علاج هذه المشكلات في ضوء مدخل مقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري.

ولتحقيق ذلك فإن الدراسة الميدانية سوف تشتمل على النقاط التالية:

أولاً: هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على اتجاهات وآراء مجموعة من الخبراء المتخصصين والمهتمين بمجال المحاسبة الضريبية وذلك في مشكلة البحث والعلاج المقترح لها.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة الذي حدده الباحث في الآتي:

- ١- المديرون الماليون في شركات المقاولات.
 - ٢- المحاسبون القانونيون .
 - ٢- مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية.
 - ٤- أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.
- وقد قام الباحث باختيار عينة عشوائية لاتقل عن ٢٠% من حجم المجتمع حتى تكون ممثلة للمجتمع.

ويوضح الجدول (١) عدد القوائم المرسله والمستلمه وأجرى عليها التحليل الإحصائى

البيان	عدد القوائم المرسله	عدد القوائم المستلمه وأجرى عليها التحليل الإحصائى	نسبة الإستجابة %
المديرون الماليون فى شركات المقاولات.	٣٠	٢٢	٧٣%
المحاسبون القانونيون.	٥٠	٣٨	٧٦%
مأموري الضرائب.	٧٠	٦١	٨٧%
أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.	٤٠	٣٠	٧٥%
	١٩٠	١٥١	٧٩,٥%

ثالثاً: طريقة جمع البيانات :

اعتمد الباحث فى الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الإستقصاء وذلك لاختبار فروض البحث وذلك من خلال آراء المستقصى منهم، وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الإستقصاء والمتابعة بالمقابلة الشخصية، مع شرح قائمة الإستقصاء والرد على بعض الإستفسارات المرتبطة بها، واستلام الردود، هذا وقد تكونت قائمة الإستقصاء من ثلاثة محاور بحيث تغطى كافة البيانات اللازمة لاختبار صحة فروض البحث، وكذلك التعرف على آراء ومقترحات المستقصى منهم للاستفادة منها فى وضع مقترحات علاج مشكلة البحث.

رابعاً: التحليل الإحصائى واختبارات الفروض:

قام الباحث بعد إعادة تجميع قوائم الإستقصاء وبعد مراجعتها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائى بترميز الأسئلة الواردة بها وتحميل بيانات كل استمارة على الحاسب الآلى وتشغيلها، ولقد تم إعطاء أوزان للإجابات حسب الأهمية تتراوح بين (١، ٥) طبقاً لمقياس ليكرت الخماسى، وقد تم حساب معاملات الصدق والثبات لأبعاد قوائم الاستقصاء، وتحديد أساليب التحليل الإحصائى المناسبة للبيانات، وإختبار فروض البحث على النحو التالى:

■ اختبار صلاحية وإعتمادية الأداة المستخدمة فى قياس نتائج البحث:-

لتحديد درجة صلاحية ومدى الإعتماد على الأداة المستخدمة فى قياس استجابات مفردات العينة، قام الباحث باستخدام كل من معامل الاتساق الداخلى Internalconsistency ويقس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد فى المقام الأول على

معامل الارتباط ، وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساسي هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط، ومعامل ألفا كرونباخ (α) : Cronbach's Alpha لقياس ثبات فقرات وأبعاد الإستقصاء.

■ أولاً: الصدق الداخلي لمحاوير الدراسة :

قام الباحث بعمل تحليل الارتباط بين عبارات كل محور مع درجة المحور نفسه لقياس الصدق الداخلي لكل عبارة وكانت النتائج كما يلي:

- بالنسبة للمحور الأول: أكدت النتائج على صلاحية جميع الأبعاد الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.838:0.679) وقد جاءت جميع الأبعاد معنوية عند مستوي ٠.٠٠١ ، وبالتالي فإن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.
- بالنسبة للمحور الثاني: أكدت النتائج على صلاحية جميع الأبعاد الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.907:0.791) وقد جاءت جميع الأبعاد معنوية عند مستوي ٠.٠٠١ ، وبالتالي فإن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.
- بالنسبة للمحور الثالث: أكدت النتائج على صلاحية جميع الأبعاد الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.943:0.904) وقد جاءت جميع الأبعاد معنوية عند مستوي ٠.٠٠١ ، وبالتالي فإن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

ثانياً: معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لمحاوير الدراسة : قام الباحث بقياس الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ (α) Cronbach's Alpha وكانت النتائج كما في جدول (٢) معاملات ألفا

كرونباخ لمحاوير وأبعاد الدراسة

محاور وأبعاد الدراسة		عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل	١١	.914
المحور الثاني	مقترحات علاج مشكلات عدم التوافق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي	١٢	.954
المحور الثالث	فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق	١١	.949
النموذج ككل		٣٤	.976

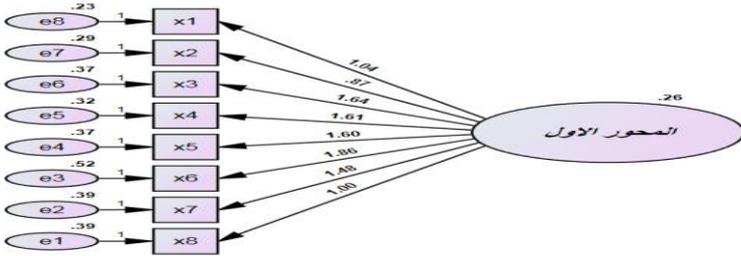
المصدر : من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول السابق ما يلي: أن معامل ألفا كرونباخ أكبر من ٩٠% لجميع محاور الدراسة، بالإضافة الى أن معامل ألفا كرونباخ للنموذج ككل جاء يساوي (٠.٩٧٦) وهذا يؤكد على أن الإستهتبان يقيس ما بني من أجله وان جميع البنود والمحاور واضحة للمستقصى منهم وليس فيها غموض.

التحليل العاملى التوكيدى لمحاوور وأبعاد الدراسة:-

أولاً: التحليل العاملى التوكيدى لأبعاد المحور الأول :

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملى التوكيدى للنموذج، ويستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين ابعاد المحور الاول (مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل) والعناصر الكامنة له، كما يتضح من الشكل التالى:



شكل رقم (١)

نستنتج من الشكل السابق مؤشرات جودة النموذج:

في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة

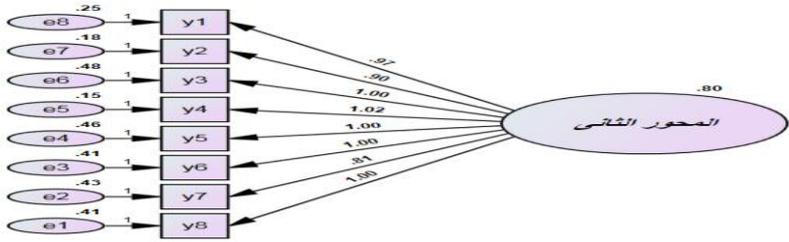
جدول (٣) مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate
CMIN	42.7
DF	20
CMIN/DF	2.135
GFI	.876
CFI	.914
TLI	.879
RMR	.045
RMSEA	45.0

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج برنامج التحليل الإحصائي AMOS.

يتضح من الجدول السابق ما يلى:

- إن قيمة نسبة (CMIN/DF) بلغت (٢,١٣٥) وأوصى العلماء ان هذهالنسبة كلما كانت اقل من 3 دل ذلك ان النموذج ذو ملاءمة مقبولة وإذا كانت أكبر من 3 دل ذلك ان النموذج ذو ملاءمة غير كافية.
 - قيمة مؤشر الجودة Goodness of Fit Index (GFI) بلغت (٠,٨٧٦) وتشير هذه القيمة الى أن جودة النموذج مثالية.
 - إن قيمة مؤشر الجودة النسبية The Comparative Fit Index (CFI) بلغت (٠,٩١٤) وحيث ان هذا المؤشر ينحصر بين الصفر والواحد، والنتيجة تقترب من الواحد تدل على جودة النموذج جيدة جدا.
 - إن قيمة مؤشر جذر متوسط مربع البواقي The root mean square residual (RMR) بلغت (٠,٠٤٥) وحيث أن هذا المؤشر كلما كان أصغر كان ذلك أفضل، وتشير قيم (RMR) المساوية للصفر إلى ملاءمة مثالية.
 - ان قيمة معامل تاكر لويس The Tucker-Lewis Coefficient (TLI) بلغت (٠,٨٧٩) وحيث يقع النطاق النموذجي لهذا المعامل بين الصفر والواحد، وتشير قيم (TLI) القريبة من ١ إلى ان النموذج ذو ملاءمة جيدة جدًا.
 - إن قيمة (RMSEA) بلغت (٠,٠٤٥) وكلما كانت قيمة (RMSEA) اقل من ٠,٠٥ كان ذلك أفضل وإذا تراوحت القيمة بين (٠,٠٥:٠,٠٨) كان ذلك مقبول اما إذا كانت القيمة اكبر من ٠,٠٨ كان ذلك غير مقبول.
 - أظهرت النتائج أن هناك علاقة بين أبعاد المحورالأول (مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل) والعناصر الكامنه لها وأيضا جميع مؤشرات جودة النموذج جاءت قريبة من المستوى المطلوب والمقبول به.
- ثانيا : التحليل العاملي التوكيدي لابعاد المحور الثاني:
- تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج، ويستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين أبعاد المحور الثاني (مقترحات علاج مشكلات عدم التناسق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي) والعناصر الكامنة له، كما يتضح من الشكل التالي:



شكل رقم (٢)

نستنتج من الشكل السابق مؤشرات جودة النموذج: في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة.

جدول (٤) مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate
CMIN	60.24
DF	20
CMIN/DF	2.012
GFI	.863
CFI	.935
TLI	.909
RMR	.050
RMSEA	51.0

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج برنامج التحليل الإحصائي AMOS.
يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- إن قيمة نسبة (CMIN/DF) بلغت (٣,٠١٢) وأوصى العلماء ان هذهالنسبة كلما كانت أقل من 3 دل ذلك ان النموذج ذو ملاءمة مقبولة وإذا كانت اكبر من 3 دل ذلك ان النموذج ذو ملاءمة غير كافية.

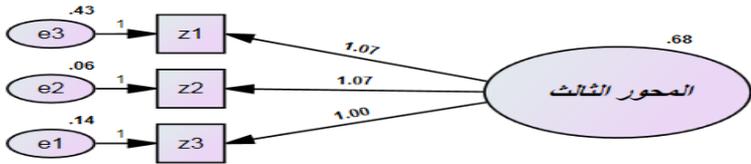
- قيمة مؤشر الجودة (GFI) Goodness of Fit Index بلغت (٠,٨٦٣) تعكس أن جودة النموذج مثالية.

- إن قيمة مؤشر الجودة النسبية (CFI) The Comparative Fit Index بلغت (٠,٩٣٥) وحيث ان هذا المؤشر ينحصر بين الصفر والواحد وكلما اقتربت قيمته من الواحد دل ذلك ان جودة النموذج جيدة جدا.
- ان قيمة مؤشر جذر متوسط مربع البواقي (RMR) The root mean square residual بلغت (٠,٠٥) وحيث ان هذا المؤشر كلما كان أصغر كان ذلك أفضل، وتشير قيم (RMR) المساوية للصفر إلى ملاءمة مثالية.
- إن قيمة معامل تاكر لويس (TLI) The Tucker-Lewis Coefficient بلغت (٠,٩٠٩) وحيث يقع النطاق النموذجي لهذا المعامل بين الصفر والواحد، وتشير قيم (TLI) القريبة من ١ إلى أن النموذج ذو ملاءمة جيدة جدًا.
- إن قيمة (RMSEA) بلغت (٠,٠٥١) وكلما كانت قيمة (RMSEA) اقل من ٠,٠٥ كان ذلك افضل وإذا تراوحت القيمة بين (٠,٠٥:٠,٠٨) كان ذلك مقبول اما إذا كانت القيمة أكبر من ٠,٠٨ كان ذلك غير مقبول.

أظهرت النتائج أن هناك علاقة بين أبعاد المحور الثاني (مقترحات علاج مشكلات عدم التناسق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي) والعناصر الكامنه له، وأبضا جميع مؤشرات جودة النموذج جاءت قريبة من المستوى المطلوب والمقبول به.

ثالثا : التحليل العاملي التوكيدي لأبعاد المحور الثالث:

تم استخدام حزمة برنامج التحليل الاحصائي (AMOS) في إجراء عملية التحليل العاملي التوكيدي للنموذج، ويستخدم هذا النوع لأجل اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود أو عدم وجود علاقة بين ابعاد المحور الثالث (فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق) والعناصر الكامنة له، كما يتضح من الشكل التالي:



شكل رقم (٣)

نستنتج من الشكل السابق مؤشرات جودة النموذج: في ضوء افتراض التطابق بين مصفوفة التغيرات للمتغيرات الداخلة في التحليل والمصفوفة المفترضة من قبل النموذج تنتج العديد

من المؤشرات الدالة على جودة هذه المطابقة، والتي يتم قبول النموذج المفترض للبيانات أو رفضه في ضوءها والتي تعرف بمؤشرات جودة المطابقة.

جدول (٥) مؤشرات جودة المطابقة

Measure	Estimate
CMIN	.000
DF	0
CMIN/DF	0
GFI	1.000
CFI	1.000
RMR	.000

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج برنامج التحليل الإحصائي AMOS.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- إن قيمة نسبة (CMIN/DF) بلغت صفر، وأوصى العلماء ان هذه النسبة كلما كانت اقل من 3 دل ذلك أن النموذج ذو ملاءمة مقبولة، وإذا كانت أكبر من 3 دل ذلك أن النموذج ذو ملاءمة غير كافية.
 - قيمة مؤشر الجودة Goodness of Fit Index (GFI) بلغت واحد صحيح، وتشير الى جودة النموذج مثالية.
 - إن قيمة مؤشر الجودة النسبية The Comparative Fit Index (CFI) بلغت واحد صحيح وحيث أن هذا المؤشر ينحصر بين الصفر والواحد وكلما اقتربت قيمته من الواحد دل ذلك أن جودة النموذج جيدة جداً.
 - إن قيمة مؤشر جذر متوسط مربع البواقي The root mean square residual (RMR) بلغت صفر وحيث أن هذا المؤشر كلما كان أصغر كان ذلك أفضل، وتشير قيم (RMR) المساوية للصفر إلى ملاءمة مثالية.
- أظهرت النتائج أن هناك علاقة بين أبعاد المحور الثالث (فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق) والعناصر الكامنه له، وأيضا جميع مؤشرات جودة النموذج جاءت قريبة من المستوى المطلوب والمقبول به.

■ نتائج اختبار فروض البحث:-

لتحقيق أهداف البحث وسعيًا للتغلب على مشكلة البحث فإن الباحث إعتد على الفروض التالية:

الفرض الرئيسي الأول:

"توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإختلاف في تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية".
وللتحقق من هذا الفرض الرئيسي قام الباحث بإختبار الفروض الفرعية التالية المتفرعة من هذا الفرض وحصل على النتائج التالية:

الفرض الفرعي الأول:

هناك العديد من مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية تؤثر سلبا على فعالية المحاسبة الضريبية.
ومن أجل اختبار هذا الفرض قام الباحث بإيجاد الإحصاءات الوصفية وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الإختلاف وإختبار T لكل بعد من أبعاد المحور الأول (مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل) كما يلي :

جدول (٦) الإحصاءات الوصفية للمحور الأول (مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
١	أنشأ المشرع الضريبي إلزاما على ممولي الضرائب على الدخل بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية دون أن يقرر عقوبة أو جزاء لمن يعد قوائمه المالية بخلاف إتباعه لمعايير المحاسبة المصرية.	3.9007	.88510	0.227	12.504	.000
٢	عدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها شرطه أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية.	3.8146	.91217	0.239	10.973	.000
٣	أن الإقرار الضريبي المعد على خلاف معايير المحاسبة المصرية سوف لا يدخل في عينة	3.7219	.82591	0.222	10.740	.000

تحليل العلاقة بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية
والتشريع الضريبي لمقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة
فعالية المحاسبة الضريبية

دكتور/ محمود محمد عبد الرحيم حسين

م	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
	الفحص وفقا لقرار وزير المالية رقم (٦٥٩) لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٢٠٠٨/١١/٥ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين.					
٤	اقتصر المشرع الضريبي فى المادة ٢١ على استخدام الطريقة الأولى فقط فى تطبيق نسبة الإلتزام بشأن الإعتراى بالإيراد وتحديد قيمته، (بينما إتسع المعيار المحاسبى عقود الإنشاء على ثلاثة طرق).	3.9272	.84931	0.216	13.414	.000
٥	عدم محاولة المشرع الضريبي استيضاح مايجرى عليه العمل فى شركات المقاولات فعليا والتي قد تستخدم طرقا أخرى أشار اليها المعيار المحاسبى عند قياس ربحية العقود، (نظام المستخلصات) والتي تستمر لأجل طويلة ولا يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة.	3.9205	.81259	0.207	13.920	.000
٦	المشرع الضريبي قد إقتصر على معالجة نوعاً واحداً من العقود طويلة الأجل وهى العقود ذات السعر المحدد دون غيرها من العقود عند تطبيق نسبة متوى الإلتزام على الرغم من أن المعيار تضمن النوعين من العقود.	3.4172	1.04152	0.305	4.922	.000
٧	نظراً لاختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات محاسبيا وضريبيا، سيصعب تحديد التكلفة التي تتخذ أساساً لتحديد نسبة الإلتزام للعقود طويلة الأجل حيث أن القانون لم ينص على ماهية التكاليف الفعلية(من وجهة النظر المحاسبية أم الضريبية) التي تستخدم فى تحديد نسبة الإلتزام.	3.3709	1.00410	0.298	4.539	.000
٨	صعوبة ترحيل الخسائر المحققة من العقود طويلة الأجل للخلف فى حالة التعامل مع عدد كبير جدا من العقود المنفذة خلال الفترة الضريبية، وكيفية استرداد قيمة الضريبية فى حالة ما إذا كانت العقود من قبل ٢٠٠٥.	3.2649	1.02438	0.314	3.178	.002
٩	باستقراء نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم	3.1258	1.20169	0.384	1.287	.200

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
	(٩١) لسنة ٢٠٠٥ نجد أن القانون لايعترف بالخسارة المحتملة ولكنه يشترط أن تكون هذه الخسارة فعلية محققة.					
١٠	عدم تكوين تلك المخصصات في نشاط المقاولات على الرغم من طبيعة نشاطها تتطلب ذلك يؤدي إلى عدم التحديد الدقيق لصافي الربح الضريبي.	3.6954	.98653	0.267	8.661	.000
١١	هناك العديد من المفاهيم والمصطلحات وردت في متن المعيار المحاسبي المصري ٤٨ المستحدث الإيراد من العقود مع العملاء، هذه المفاهيم والمصطلحات يجب فهم مضمونها حتى يتسنى التطبيق السليم للمعيار.	3.8808	.80769	0.208	13.400	.000
	المحور الاول	3.5614	.74570	0.209	9.251	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

من الجدول السابق يتضح الآتي:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (٣) وهذا يدل علي إتجاه رأي المستقصي منهم نحو الموافقة على هذه العبارات.
 - الإنحراف المعياري يتراوح من (٠,٧٤٦ : ١,٢٠٢) وهى نسبة صغيرة و يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات المستقصي منهم لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه العبارات.
 - معامل الإختلاف لجميع العبارات أقل من (٥٠%) مما يؤكد إنخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، حيث أنه كلما قل معامل الإختلاف كان ذلك أفضل.
 - يلاحظ من إختبار (T) أن مستوى المعنوية لمعظم العبارات أقل من (١%) كما ان متوسط المحور الاول نفسة اكبر من (٣) مما يؤكد عليموافقة معظم العينة علي هذا المحور.
- من خلال النتائج السابقة: يتم قبول الفرض القائل أن "هناك العديد من مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل في ضوء معايير المحاسبة المصرية تؤثر سلبا على فعالية المحاسبة الضريبية".

الفرض الفرعى الثانى: تساعد مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية. ومن أجل اختبار هذا الفرض قام الباحث بايجاد الإحصاءات الوصفية وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والإنحراف المعياري ومعامل الإختلاف وإختبار T لكل بعد من أبعاد المحور الثانى (مقترحات علاج مشكلات عدم التناسق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبى) كما يلي :

جدول (٧) الأحصاءات الوصفية للمحور الثانى(مقترحات علاج مشكلات عدم
التناسق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
١	إضافة بند جديد إلى المادة (١٣٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، تقضي بمعاينة الممول في حالة الإخلال بأحكام معايير المحاسبة المصرية أو في حالة عدم التزامه بتطبيقها عند إعداد القوائم المالية.	3.3642	1.09838	0.326	4.075	.000
٢	أن يتم إصدار تعليمات لمأموري الفحص باعتماد الدفاتر والحسابات إذا كانت منتظمة وأمنية دون الإهتمام عما إذا كانت قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو لا بحيث يكون لها معاملة ضريبية خاصة.	3.4305	1.06777	0.311	4.954	.000
٣	أن ينص التشريع الضريبي على طريقة معينة للتحاسب الضريبي في حالة عدم إمكانية أو وجود قصور فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية بحيث يتحدد معاملة ضريبية مختلفة أو أسلوب معين للفحص الضريبي يختلف عن المعاملة الضريبية للدخل المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير.	3.4834	1.21575	0.349	4.886	.000
٤	يمكن لشركات المقاولات استخدام طريقة ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد (طريقة المستخلصات حسب نسبة الإتمام) في قياس أرباح عقود المقاولات طويلة الأجل، بإعتبارها طريقة شائعة الاستخدام وتتسم بالعدالة والصدق وملامنة لطبيعة نشاط شركات المقاولات.	3.1854	1.11597	0.350	2.042	.043
٥	ضرورة تعديل المادة (٢١) من التشريع الضريبي والتي إقتصرت على طريقة واحدة لحساب نسبة الإتمام، حيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام، وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم	3.6358	.90542	0.249	8.628	.000

م	العبارات	الوسط الحسابي	الإرتفاع المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
	بتنفيذها شركات المقاولات لتحقيق التناغم بين القانون الضريبي والمعياري المحاسبي المصري وتحقيق العدالة الضريبية.					
٦	عدم اقتصار التشريع الضريبي على العقود محددة القيمة فقط، لذا يجب النص في القانون على الطريقة الواجب إتباعها حال إستخدام أنواع عقود أخرى من قبل شركات المقاولات.	3.1854	1.13375	0.356	2.010	.046
٧	أن تستخدم التكاليف الفعلية من وجهة النظر المحاسبية عند تحديد نسبة الإتمام حيث نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢١) منه على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصصاً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح".	3.4967	1.12472	0.322	5.427	.000
٨	ضرورة التوصل إلى آلية تمكن شركات المقاولات من إدراج بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية ضمن بنود التكاليف واجبة الخصم، واستيضاح ما جرى عليه العمل في شركات المقاولات في حالة وجود بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية.	3.2781	1.04664	0.319	3.266	.001
٩	إضافة فقرة مستحدثة إلى المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مفادها ترحيل كامل قيمة الخسائر الفعلية المحققة في نهاية مدة العقد للخلف لتخصم من النتيجة النهائية لعقود المقاولات ككل (تخصم من أرباح الشركة) وليس على مستوى كل عقد لوحده خلال تلك الفترة والباقي يرحل للأمام ليخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.	3.2914	1.12303	0.341	3.188	.002
١٠	الإعتراف بالخسارة المحتملة أو المتوقعة لعقود المقاولات طويلة الأجل وخصمها بالكامل من أرباح العقود الأخرى للشركة.	3.2781	1.10248	0.336	3.100	.002
١١	نشاط المقاولات له طبيعة خاصة مثل البنوك	3.6026	.98034	0.272	7.554	.000

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
	وشركات التأمين، الأمر الذي يستلزم أن يحدد له معالجة ضريبية خاصة للمخصصات الفنية في هذا النشاط مثل مخصص العمليات تحت التشطيب ويجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم.					
١٢	الإعداد لدورات تدريبية تحاول ضبط مضامين المصطلحات المستخدمة داخل متن المعايير المحاسبية عامة والمستحدثتها منها خاصة، لمحاولة الإرتقاء بالوعى المحاسبى والضريبي بالآثار السلبية للمعايير التى تم سحبها (المعيار ١١ الإيراد، والمعيار ٨ عقود الإنشاءات) وبيان أن المعيار ٤٨ أكثر شمولاً ويعالج الكثير من قضايا الإيراد بكل أشكاله محاسبياً وضريبياً.	3.3377	1.10083	0.330	3.770	.000
	المحور الثانى	3.3649	.88758	0.264	5.052	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائى SPSS.

من الجدول السابق يتضح الآتى:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (٣) وهذا يدل علي إتجاه رأي المستقصى منهم نحو الموافقة على هذه العبارات، أى أن مقترحات العلاج تساعد على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.
 - الإنحراف المعياري يتراوح من (٠,٨٨٧ : ١,٢١٦) وهى نسبة صغيرة و يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات المستقصى منهم لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه العبارات.
 - معامل الإختلاف لجميع العبارات أقل من (٥٠%) مما يؤكد إنخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، حيث أنه كلما قل معامل الإختلاف كان ذلك أفضل.
 - يلاحظ من إختبار (T) أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من (٥%)، كما أن متوسط المحور الثانى نفسة أكبر من (٣) مما يؤكد علي موافقة معظم العينة علي هذا المحور.
- من خلال النتائج السابقة: يتم قبول الفرض القائل أن مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل تساعد على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.

الفرض الفرعى الثالث: يساهم المدخل المقترح لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة

الدولية والتشريع الضريبي المصرى بدور فعال فى تدنية المخاطر الضريبية (المتاخرات) - التهرب

- نقص الحصيلة - المنازعات) وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية. ومن أجل اختبار هذا الفرض قام الباحث بإيجاد الإحصاءات الوصفية وذلك من خلال حساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف واختبار T لكل بعد من أبعاد المحور الثالث (فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق) كما يلي :

جدول (٨) الأحصاءات الوصفية للمحور الثالث (فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل

المقترح لتحقيق التناسق)

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
١	يعتمد هذا المدخل المقترح على فكرة مضمونها أن يتم وضع القانون الضريبي في ضوء متطلبات المعايير المحاسبية الدولية خاصة أن المعايير المحاسبية المصرية ما هي إلا ترجمة للمعايير الدولية.	3.3642	1.09838	0.326	4.075	.000
٢	تحسين أداء المنظومة الضريبية من خلال تطوير هيكل المعرفة علميا وعمليا لمأموري الضرائب وبالتالي زيادة جودة الفحص الضريبي، فضلا عن امكانية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.	3.4305	1.06777	0.311	4.954	.000
٣	إزالة جميع أوجه الغموض وعدم الوضوح وتعدد التفسيرات والتأويل الشخصي في التشريع الضريبي المصري، وإزالة أوجه التعارض بين مواد القانون الضريبي وبعضها أو بينها وبين اللائحة التنفيذية.	3.4834	1.21575	0.349	4.886	.000
٤	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا.	3.1854	1.11597	0.350	2.042	.043
٥	تحقيق منفعة للمنظومة الضريبية من خلال توفير المعلومات الخاصة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وكيفية تطبيقها، مما ينعكس على زيادة درجة الوعي الضريبي للعاملين بمصلحة الضرائب، والتحسين المستمر في النظام الضريبي ككل.	3.6358	.90542	0.249	8.628	.000

تعليل العلاقة بين الإتساق فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية
والتشريع الضريبى لمقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة
فعالية المحاسبة الضريبية

دكتور/ محمود محمد عبد الرحيم حسين

م	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	معامل الاختلاف	إختبار T-Test	المعنوية
٦	أن يكون هناك تزامن فى إصدار كلا من المعايير المحاسبية الدولية مع التشريع الضريبى المصرى.	3.1854	1.13375	0.356	2.010	.046
٧	عقد حوارات بناءة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لمناقشة متطلبات التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية كمحاولة لتوحيد الرؤى المحاسبية والإنعكاسات الضريبية، فضلا عن عقد دورات تدريبية بصفة منتظمة وإجبارية الحضور لمأمورى الضرائب للإرتقاء بالتأهيل العملى والسلوكى لهم.	3.4967	1.12472	0.322	5.427	.000
٨	تضمن القانون الضريبى نص صريح مفاده جعل معايير المحاسبة الدولية ملزمة للتطبيق مع وضع العقوبات المناسبة فى حالة عدم الإلتزام بها.	3.2781	1.04664	0.319	3.266	.001
٩	توفير قاعدة بيانات يتم تحديثها باستمرار تحتوى على نسخ المعايير المصدرة والمصطلحات المحاسبية باللغتين العربية والإنجليزية مع توفير نظم الحماية الكافية لها من الإختراق.	3.2914	1.12303	0.341	3.188	.002
١٠	ضرورة تقييم النظام الضريبى فى ضوء أهم مؤشرات التقييم وهو مدى الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية.	3.2781	1.10248	0.336	3.100	.002
١١	تضمن المقررات الدراسية فى الجامعات المصرية دراسة معايير المحاسبة الدولية ومشكلات التطبيق فى بيئة الأعمال المصرية.	3.6026	.98034	0.272	7.554	.000
	المحور الثالث	3.3845	.90423	0.267	5.225	.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائى SPSS.

من الجدول السابق يتضح الآتي:

- متوسط جميع العبارات أكبر من (٣) وهذا يدل على إتجاه رأي المستقضي منهم نحو الموافقة على هذه العبارات، أي أن افكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق المنشود بين معايير المحاسبة الدولية والتشريع الضريبي المصري تساعد على زيادة فعالية المحاسبة الضريبية.
- الإنحراف المعياري تراوح من (٠,٩٠٤ : ١,٢١٦) وهى نسبة صغيرة و يدل على إنخفاض التشتت في إستجابات المستقضي منهم لهذه العبارات مما يؤكد على أهمية هذه العبارات.
- معامل الإختلاف لجميع العبارات أقل من (٥٠%) مما يؤكد إنخفاض نسبة الإنحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، حيث أنه كلما قل معامل الإختلاف كان ذلك أفضل.
- يلاحظ من إختبار (T) أن مستوى المعنوية لجميع العبارات أقل من (٥%) كما ان متوسط المحور الثالث نفسه أكبر من (٣) مما يؤكد على موافقة معظم العينة علي هذا المحور من خلال النتائج السابقة: يتم قبول الفرض القائل أن المدخل المقترح لتحقيق التناسق بين معايير المحاسبة الدولية والتشريع الضريبي المصري يساهم بدور فعال فى تدنية المخاطر الضريبية (المتاخرات- التهرب - نقص الحصيلة - المنازعات) وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.
- وبناءً على نتائج الفروض الفرعية السابقة : يتم قبول الفرض الرئيسى الأول، أى أنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الإختلاف فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية.
- وفيما يلي نتائج تحليل الفروض للفرض الرئيسى الثانى :والذى يتكون من الفروض الفرعية التالية:
- الفرض الفرعي الرابع : لا يوجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة حسب المؤهل العلمى، ولدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل التباين ل كروسكال ويلز وكانت النتائج كما في جدول تحليل التباين لمحاور الدراسة حسب الوظيفة رقم (٩) التالى :

المستوى المعنوية	قيمة كروسكال ويلز	حجم العينة	متوسط الرتب	المؤهل العلمى	البُعد
.940	.403	52	73.13	بكالوريوس	المحور الأول
		39	78.45	ماجستير	
		45	77.47	دكتورة	
		15	75.20	شهادات مهنية	
.972	.234	52	75.61	بكالوريوس	المحور الثانى
		39	77.32	ماجستير	
		45	74.08	دكتورة	
		15	79.70	شهادات مهنية	
.892	.618	52	77.95	بكالوريوس	المحور الثالث
		39	77.47	ماجستير	
		45	71.72	دكتورة	
		15	78.23	شهادات مهنية	

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع المحاور أكبر من ٥% وهذا يدل على عدم إختلاف المستقصى منهم لهذه المحاور حسب المؤهل العلمى. وبناءً عليه يتم قبول الفرض الفرعى، أى لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فى اجابات المستقصى منهم لهذه المحاور حسب المؤهل العلمى.

الفرض الفرعى الخامس: لا يوجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول محاور الدراسة حسب الوظيفة، ولدراسة هذا الفرض تم استخدام تحليل التباين ل كروسكال ويلز وكانت النتائج كما فى جدول تحليل التباين لمحاور الدراسة حسب الوظيفة رقم (١٠) التالى :

مستوى المعنوية	قيمة كروسكال ويلز	حجم العينة	متوسط الرتب	الوظيفة	البعد
.973	.225	23	72.30	مدير مالي لشركة مقاولات	المحور الأول
		37	77.72	محاسب قانوني	
		61	76.11	مأمور ضرائب	
		30	76.48	عضو هيئة تدريس	
.738	1.262	23	71.87	مدير مالي لشركة مقاولات	المحور الثاني
		37	82.16	محاسب قانوني	
		61	76.05	مأمور ضرائب	
		30	71.47	عضو هيئة تدريس	
.395	2.981	23	67.89	مدير مالي لشركة مقاولات	المحور الثالث
		37	83.32	محاسب قانوني	
		61	78.46	مأمور ضرائب	
		30	68.18	عضو هيئة تدريس	

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع المحاور أكبر من ٥% وهذا يدل على عدم إختلاف المستقضي منهم لهذه المحاور حسب الوظيفة. وبناءً عليه يتم قبول الفرض أى لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فى اجابات المستقضي منهم لهذه المحاور حسب الوظيفة.

الفرض الفرعي السادس : لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين أراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة حسب سنوات الخبرة. ولدراسة هذا الفرض تم إستخدام تحليل التباين ل كروسكال ويلزو كانت النتائج كما في جدول تحليل التباين لمحاور الدراسة حسب سنوات الخبرة رقم (١١) التالى:

البُعد	سنوات الخبرة	متوسط الرتب	حجم العينة	قيمة كروسكال ويلز	مستوى المعنوية
المحور الاول	أقل من ٥ سنوات	64.53	30	2.857	.414
	من ٥-١٠ سنوات	81.26	46		
	من ١٠-٢٠ سنة	76.18	38		
	اكثر من ٢٠ سنة	78.57	37		
المحور الثانى	أقل من ٥ سنوات	68.55	30	3.453	.327
	من ٥-١٠ سنوات	79.88	46		
	من ١٠-٢٠ سنة	84.00	38		
	اكثر من ٢٠ سنة	69.00	37		
المحور الثالث	أقل من ٥ سنوات	68.62	30	4.116	.249
	من ٥-١٠ سنوات	82.64	46		
	من ١٠-٢٠ سنة	82.18	38		
	اكثر من ٢٠ سنة	67.38	37		

المصدر: من إعداد الباحث إستناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لجميع المحاور أكبر من ٥% وهذا يدل على عدم إختلاف المستقصي منهم لهذه المحاور حسب سنوات الخبرة. وبناءً على النتائج السابقة يتم قبول الفرض، أى لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فى اجابات المستقصي منهم لهذه المحاور حسب سنوات الخبرة.

وبناءً على نتائج الفروض الفرعية السابقة : يتم قبول الفرض الرئيسى الثانى، أى أنه لا يوجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمى، الوظيفة، سنوات الخبرة).

٧- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية

أولاً : النتائج :

فى إطار الهدف من البحث ومنهجه تتمثل أهم نتائج البحث بشقيه النظرى والتطبيقى فيما

يلى:

- ١- لقد زادت الفجوة الضريبية الدفترية بين الربح المحاسبى والربح الضريبى فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عكس المنتظر تحقيقه من إصداره وأثر ذلك سلبيا على فعالية المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل حيث أن المشرع الضريبى قد أحدث
- ٢- نوعاً من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبى ومعايير المحاسبة المصرية الذى يودى إلى ظهور الفروق المؤقتة فى عقود ونشاط المقاولات، لذا يجب على شركات المقاولات وتمشياً مع معيار ضرائب الدخل رقم ٢٤ - قياس الفروق المؤقتة، والإفصاح عنها فى القوائم المالية.
- ٣- إن تطبيق المعيار الجديد رقم ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء سيجتنب عليه اتباع الشركات لنموذج جديد غير معتاد للاعتراف بالإيراد يحتوى على مفاهيم جديدة لم تكن موجودة من قبل، والذي يتكون من خمس خطوات على الشركات اتباعها وسيؤثر بدرجة كبيرة على النتائج المالية لهذه الشركات، كما سيجتنب على تطبيقه مزيداً من الإفصاح والشفافية رغم صعوبة التطبيق على شركات المقاولات فى بداية سريانه.
- ٤- ثبت صحة الفرض الرئيسى الأول - نتيجة ثبوت صحة الفروض الفرعية الأول والثانى والثالث- "توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الاختلاف فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبى لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية".
- ٥- ثبت صحة الفرض الرئيسى الثانى - نتيجة ثبوت صحة الفروض الفرعية الرابع والخامس والسادس- لا يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول محاور الدراسة طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمى، الوظيفة، سنوات الخبرة).

ثانيا : التوصيات :

- بناء على النتائج السابقة وإيماننا بالدور إلى تلعبه شركات المقاولات فى بيئة الأعمال المصرية فى النشاط الإقتصادي يقترح الباحث التوصيات التالية:
١. ضرورة العمل على إجراء العديد من التعديلات على التشريع الضريبي المصري وهو القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، وذلك من خلال إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية التي أثارت جدلاً واسعاً في التطبيق العملي لتلافى إختلاف المفاهيم الواردة باللائحة التنفيذية بشأنها، وعلاجاً لمشكلات التطبيق، مما ينعكس على تحقيق فعالية المحاسبة الضريبية.
 ٢. إن نجاح نظام التحاسب الضريبي يقتضي خلق كوادر فنية مدربة من مأموري الضرائب لإكسابهم المهارات والخبرات الكافية لضمان عدالة وجوده الفحص الضريبي على أحدث نظم الفحص في العالم وذلك لترسيخ المفاهيم الضريبية الجديدة بما يعطي الحق للممول بأن يقدم أقرارات تقبلها المصلحة على مسؤوليته.
 ٣. يوصي الباحث بتطبيق المدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية، ومحاولة تحقيق المتطلبات الأساسية لنجاحه من خلال تشكيل لجنة دائمة متكاملة من الأكاديميين والتنفيذيين فى المجال الضريبي تدرس صعوبات وتحديات تطبيق المتطلبات الأساسية لنجاح المدخل المقترح واقتراح الحلول المناسبة فى بيئة الأعمال المصرية.
 ٤. تقوم شركات المقاولات المصرية بإجراء التعديلات الملائمة فى نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية، بالإضافة إلى مراجعة النظم والسياسات والافصاحات المتعلقة بالإعتراف بالإيراد وتعديلها. وكذا قد يتطلب الأمر تعديلا فى نظم الحوافز والمكافآت المرتبطة بالإيراد. كما يجب على كل الأطراف سواء المحاسبين أو المراجعين أو الموظفين فهم متطلبات الإعتراف بالإيراد والافصاح وكيفية تطبيقها. ويتعين أيضا على المقرضين والمستثمرين ومستخدمي القوائم المالية بشكل عام أن يكونوا على دراية أكبر بأثر القواعد الجديدة على القوائم المالية والنتائج التشغيلية حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات الصحيحة.

ثالثا : التوجهات البحثية المستقبلية:

- ١- أثر تطبيق المعيار المحاسبي المصري ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء في شركات المقاولات في ظل فيروس كورونا على : دلالة القوائم المالية ، أو على جودة المعلومات المحاسبية ، أو على ممارسات إدارة الأرباح، أو تدنية الفجوة الضريبية.
- ٢- حوكمة تكنولوجيا المعلومات كمتغير وسيط بين الإعراف بالإيراد في ظل المعيار ٤٨ والأداء المالى في البنوك التجارية في بيئة الأعمال المصرية.
- ٣- أثر تطبيق المعيار المحاسبي المصري ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء على زيادة كفاءة وفعالية المحاسبة الضريبية لضريبة القيمة المضافة

٨- المراجعأولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، صلاح الدين عبدالعليم ، مشكلات المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،، العدد ٨٣، ٢٠١٢.
- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف، "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"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، يونيو، ٢٠١٥.
- الأشقر، فاتن عبدالغنى محمد، "المعايير المحاسبية المصرية والأثر الضريبي في ظل تطبيق القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بالإشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، ديسمبر ٢٠٠٧.
- الجعفري، على عبدالعظيم سعيد على، "مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا - القاهرة، ٢٠٠٩.

- الجهاز المركزى للمحاسبات، معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم (٧٣٢) لسنة ٢٠٢٠، الوقائع المصرية، العدد ١٤٣، ٢٤ يونيو ٢٠٢٠.
- الشافعي، جلال الدين عبد الحكيم، "دراسة تحليلية انتقادية وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة ٢٠١٠.
- الشامى، محمد محمد مسعد، دراسة انتقادية لمشاكل التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي : دراسة نظرية ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، العدد الثاني، ٢٠١٤.
- الرشيدى، طارق عبدالعظيم يوسف، أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركات المقاولات: دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة، مجلد ٢٠، العدد ٣، ٢٠١٦.
- الشافعي، جلال الدين عبد الحكيم، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية"، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، ٢٠٠٩/٢٠١٠.
- العفيفي، احمد عبد الفتاح محمد سعيد، إيجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في شركات المقاولات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧.
- الفقى، شيرين يسري، دراسة إنتقادية للتكاليف والمصروفات واجبة الخصم في الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير، كلية التجارة بورسعيد، ٢٠١٤.
- القبانى، ثناء على، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩.
- الناغى، محمود السيد، " الفروق الدائمة والمؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في الضريبة على الدخل بين الضرورة والملائمة "، المؤتمر الضريبي العاشر بعنوان القانون رقم

- ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سبتمبر ٢٠٠٥.
- الناغي، محمود السيد، "تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية - للعدالة الإجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٢-٢٣ يونيو ٢٠١٤.
- حسن، دينا كمال عبد السلام على، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا COVID-19: دراسة ميدانية، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، المجلد ٢١، العدد الرابع، أكتوبر ٢٠٢٠.
- حسن، محمد عبد الحافظ عبد العال، المشكلات الضريبية في قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد ١٥، العدد ١، ٢٠١١.
- حماد، طارق عبد العال، "أثر الإختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعة عين شمس بالاشتراك مع مصلحة الضرائب المصرية، ١٥-١٦ ديسمبر ٢٠٠٧.
- حماد، طارق عبد العال، الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- خليفة، محمد عبد العزيز محمد، القياس والإفصاح المحاسبى عن الضريبة المؤجلة فى ضوء معايير المحاسبة المصرية : دراسة تطبيقية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ٧٣، ٢٠١٢.
- سرور، عاصم محمد أحمد، "استخدام شهادة المهندس كطريقة لعلاج مشكلات تحديد الربح الضريبي لشركات المقاولات في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (دراسة تحليلية ميدانية)، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، ٢٠٠٧.

- سليم، مصطفى فتحى زكى، "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة ٢٠١٥.
- شعيب، السعيد محمد عبد العزيز، "التحاسب الضريبي"، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون ناشر، سنة ٢٠٠٩.
- شعيب، السعيد محمد عبد العزيز، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات العلاج، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦.
- شعيب، السعيد محمد عبد العزيز، "دراسة لمشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسؤولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، ملحق العدد الأول، ٢٠٠٦.
- صابر، محمد محمود، "المعايير المحاسبية المصرية جسراً يربط الريح المحاسبي بالريح الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦.
- صالح، محمد جلال، تقييم الطرق المحاسبية لقياس نتيجة النشاط في منشآت المقاولات، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩١.
- صالح، مريم محمد محمد، دراسة مقارنة بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، الخرطوم، ٢٠١٠.
- ضاهر، سامح سعيد محمود محمود، تأثير الفروق الضريبية على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية المصرية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - كلية التجارة، العدد الأول، ٢٠١٧.
- طه، طه خيرى، "العوامل المؤثرة على جودة أداء الفاحص الضريبي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ١٥ - ١٦ ديسمبر، ٢٠٠٧.

- عابدين، حسني، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، ٢٠٠٩.
- عابدين، حسني، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، ٢٠٠٩.
- عبد الجواد، أشرف عرفة، المعيار المحاسبي المصري رقم (8) عقود الإنشاء بين النظرية والتطبيق في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة 2005، مؤتمر المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2008.
- عبد الخالق، أسامة على، "أثر نصوص التشريع الضريبي على التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة وانعكاس ذلك على حجم الأعباء الدفترية وكفاءة الإفصاح المحاسبي"، المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب، يوليو ٢٠٠٦.
- عبد الغفار، الهام محمد الصحابي، "القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل - دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠١١.
- عبدالملاك، إنجي أشرف جرجس، مشكلات إهلاك الأصول الثابتة بين معيار المحاسبة المصري المعدل رقم ١٠ والقانون الضريبي الساري واتجاهات التوفيق بينهما: دراسة تحليلية - ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة أسيوط - كلية التجارة، العدد السابعون، ٢٠٢٠.
- عطية، هاشم أحمد، محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن العقود طويلة الأجل، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- على، حسن حامد، مشكلات قياس صافي الربح في ضوء المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١١.
- عليان، عبد الرحمن، "محاوّر ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ١٥، ١٦ ديسمبر، ٢٠٠٧.

- كبش، جمال محمد محمود، "تقييم دور معايير المحاسبة المصرية فى التحاسب الضريبي عن أرباح الأشخاص الاعتبارية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد ٧٥، ٢٠١٠.
- متولي، أبو الفضل عبد الفتاح أبو الفضل، المدخل مقترح لتطوير أسس القياس والإفصاح الضريبي في ضوء معيار المحاسبة عن ضرائب الدخل - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٧.
- مراد، سامي محمود عبد الحميد، ضبط الإطار المفاهيمي الفريضة الغائبة بين الضريبة على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، مجلة البحوث المالية و الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، العدد ١٠٤، مايو/ يونيه، ٢٠١٦.
- مصطفى، عبدالعزيز السيد، "الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٧.
- هببة، حمدي محمد، "معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فاعلية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠٠٧.
- يوسف، نسرين محمد فتحي، تحليل محاسبي مقارنة لمدى الإتساق والإختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسيات : دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، ٢٠١٠.

ثانيا : المراجع باللغة الأنجليزية:

- Alley C & James S," The Interface between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summery of Current Research ". Working Paper Number 84, University of Waikato, December, 2005.
- Annette B. Smith, Christine D. Turgeon" Construction Cost Estimating for- Long Term Contracts", European Accounting Review,VOL. 10, NO. (1), 2002.
- Barrie, Donald S, and Boyd C. Paulson, Professional Construction Management, May, June, 1998.
- Charles Elad, "The Development of Accounting in the Franc Zone Countries in Africa". The International Journal of Accounting, Volume 50, Issue 1, March, 2015.

- Chen, H., Dhaliwal. S., and Trombley, A., Consistency of Book-Tax Differences and the Information Content of Earnings, The Journal of the American Taxation Association ,Vol. 34, No. 2. ,2012,
- Chi, S., Pincus, M., and Teoh, H), Mispricing of Book-Tax Differences and the Trading Behavior of Short Sellers and Insiders, The Accounting Review, Vol.89, No.2, 2014.
- Delans -Desai M & Dharmapala D, "Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax Alignment", Working Paper, University of Harvard, January, 2009.
- Dhaliwal D," Book-Tax Differences, Uncertainty about Fundamentals and Information Quality, and Cost of Capital ", Working Paper, University Of Arizona, November, 2008.
- Dridi, W., Adel, B., Book-Tax Differences and the Persistence of Earnings and Accruals:Tunisian Evidence, Asian Social Science, Vol.12, No. 6,2016,
- Goncharov I," Does Reporting Timeliness Affect Book-Tax Differences? Working paper, University of Amsterdam, April, 2009.
- Greuning. H.V. "International Financial Reporting Standards, Practical Guide, the World Bank", Washington, D.C.2005.
- Hanlon M & Krishnan G," Do Auditors Use the Information Reflected in Book-Tax Differences?" , Working paper, University of Michigan, 2005.
- Hanlon M & Shevlin T," What Can We Infer about a Firm's Taxable Income from It's Financial Statements?". National Tax Journal. December,2003.
- Heflin F & Kross W," Book Versus Taxable Income", Working paper, University of Florida, January, 2005.
- Jeffrey Callen, "A Selective Critical Review of Financial Accounting Research". Critical Perspectives on Accounting, Volume 26, February 2015.
- Lev B. & Nissim D," Taxable Income, Future Earnings, and Equity Values ". The Accounting Review, 2004.
- Miller A & Others, "Income Tax Accounting under IFRS Recent Developments and Current Issues", ERNST & Young, September, 2009.
- Poterba J & Others," New Evidence of the Sources, Importance, and Potential Consequences of Temporary Differences ", Working paper, MIT, August, 2009.

- Robinson J & Others, " Is Management of the Tax Function Related to the Book-Tax Gap and to Aggressive Tax and/or Financial Reporting?", Working Paper, University of Texas in Austin, January, 2007.
- Sodan, S., Book-Tax Differences and Companies' Financial Characteristics: The Case of Croatia, The Business Review, Vol. 19, No. 2, 2012,
- Tang, T., and Firth, M. Can Book-Tax Differences Capture Earnings Management and Tax Management? Empirical Evidence from China. The International Journal of Accounting ,Vol. 46, No.2, 2014.

٩- الملاحق:

قائمة الإستقصاء

الاستاذ / الاستاذة :

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " تحليل العلاقة بين الإختلاف فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل وزيادة فعالية المحاسبة الضريبية، وإلتزام البحث يحتاج الباحث إلى تعاونكم معه من خلال الإجابة على أسئلة هذا الإستقصاء بعناية وحيادية حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الواقع دون تحيز.

ويؤكد الباحث لسيادتكم أن ما ستدلون به من إجابات على الأسئلة الواردة بهذه القائمة تمثل شهادة خبير وستكون موضع السرية التامة ويقتصر استخدامها على ما يتعلق بالدراسة الميدانية لهذا البحث، وإذ أشكر لسيادتكم حسن تعاونكم معي فأني أتمنى من الله أن تثابوا خيراً على معاونتكم لي.

ولسيادتكم جزيل الشكر ووافر الاحترام والتقدير

الباحث

محمود محمد عبد الرحيم حسين

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة بنها

بيانات شخصية

١- الإسم :

(إذا رغبت)

٢- المؤهلات العلمية

شهادات مهنية	دكتوراة	ماجستير	بكالوريوس

٣- الوظيفة

مدير مالى لشركة مقاولات	محاسب قانونى	مأمور ضرائب	عضو هيئة تدريس

٤ - الخبرة

أقل من ٥ سنوات	من ٥-١٠ سنوات	من ١٠-٢٠ سنة	أكثر من ٢٠ سنة

المحور الأول: ماهى مشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية ؟

م	مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
	مشكلة تتعلق بتطبيق أحكام المادة ١٧ من القانون الضريبي بخصوص موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقا للمعايير المحاسبية المصرية.					
١	أنشأ المشرع الضريبي إلزاما على ممولى الضرائب على الدخل بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية دون أن يقرر عقوبة أو جزاء لمن يعد قوائمها المالية بخلاف إتباعه لمعايير المحاسبة المصرية.					
٢	عدم الإعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة أو إهدارها شرطه أن تثبت المصلحة بالمستندات عدم صحة الدفاتر والسجلات وليس عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية.					
٣	أن الإقرار الضريبي المعد على خلاف معايير المحاسبة المصرية سوف لا يدخل فى عينة الفحص وفقا لقرار وزير المالية رقم (٦٥٩) لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٢٠٠٨/١١/٥ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين.					
	مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية فى أساليب قياس ربحية العقود طويلة الأجل:					
٤	اقتصرت المشرع الضريبي فى المادة ٢١ على استخدام الطريقة الأولى فقط فى تطبيق نسبة الإتمام بشأن الإعتراف بالإيراد وتحديد قيمته، (بينما إتسع المعيار المحاسبى عقود الإنشاء على ثلاثة طرق).					
٥	عدم محاولة المشرع الضريبي استيضاح مايجرى عليه العمل فى شركات المقاولات فعليا والتي قد تستخدم طرقا أخرى أشار اليها المعيار المحاسبى عند قياس ربحية العقود، (نظام المستخلصات) والتي تستمر لأجال طويلة ولا يمكن تقدير تكلفتها الإجمالية بدقة.					

م	مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في تحديد أنواع العقود عند قياس ربحيتها:						
٦	إقتصر المشرع الضريبي على معالجة نوعاً واحداً من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد دون غيرها من العقود عند تطبيق نسبة مستوى الإتمام على الرغم من أن المعيار تضمن النوعين من العقود.					
مشكلة إختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية:						
٧	نظراً لاختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات محاسبياً وضريبياً، سيصعب تحديد التكلفة التي تتخذ أساساً لتحديد نسبة الإتمام للعقود طويلة الأجل حيث أن القانون لم ينص على ماهية التكاليف الفعلية (من وجهة النظر المحاسبية أم الضريبية) التي تستخدم في تحديد نسبة الإتمام.					
مشكلة ترجيح خسائر العقد:						
٨	صعوبة ترجيح الخسائر المحققة من العقود طويلة الأجل للخلف في حالة التعامل مع عدد كبير جدا من العقود المنفذة خلال الفترة الضريبية، وكيفية استرداد قيمة الضريبة في حالة ما إذا كانت العقود من قبل ٢٠٠٥.					
مشكلة الإعتراف بالخسائر المتوقعة لعقد المقابلة:						
٩	القانون لايعترف بالخسارة المحتملة ولكنه يشترط أن تكون هذه الخسارة فعلية محققة.					
مشكلة الإعتراف بالمخصصات الفنية في مجال المقاولات:						
١٠	عدم تكوين تلك المخصصات في نشاط المقاولات على الرغم من طبيعة نشاطها تتطلب ذلك يؤدي إلى عدم التحديد الدقيق لصافي الربح الضريبي .					
مشكلة الوعى المحاسبى بضمون المفاهيم والمصطلحات المستحدثة فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء:						
١١	هناك العديد من المفاهيم والمصطلحات وردت فى متن المعيار المحاسبى المصرى ٤٨ المستحدث الإيراد من العقود مع					

م	مشكلات التطبيق لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
	العملاء، هذه المفاهيم والمصطلحات يجب فهم مضمونها حتى يتسنى التطبيق السليم للمعيار.					

المحور الثانى : ماهى مقترحات علاج مشكلات عدم الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي؟

م	مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
	مقترح بشأن موقف مصلحة الضرائب تجاه القوائم المالية غير المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.					
١	إضافة بند جديد إلى المادة (١٣٥) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، تقضى بمعاقبة الممول في حالة الإخلال بأحكام معايير المحاسبة المصرية أو في حالة عدم إلزامه بتطبيقها عند إعداد القوائم المالية.					
٢	أن يتم إصدار تعليمات لمأموري الفحص باعتماد الدفاتر والحسابات إذا كانت منتظمة وأمينه دون الإهتمام عما إذا كانت قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو لا بحيث يكون لها معاملة ضريبية خاصة.					
٣	أن ينص التشريع الضريبي على طريقة معينة للتحاسب الضريبي في حالة عدم إمكانية أو وجود قصور فى تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية بحيث يتحدد معاملة ضريبية مختلفة أو أسلوب معين للفحص الضريبي يختلف عن المعاملة الضريبية للدخل المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً للمعايير.					
	مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في كيفية قياس ربحية عقود المقاولات طويلة الأجل:					
٤	يمكن لشركات المقاولات إستخدام طريقة ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد (طريقة المستخلصات حسب نسبة الإتمام) في قياس أرباح عقود المقاولات طويلة الأجل، باعتبارها طريقة شائعة الإستخدام وتتسم بالعدالة والصدق وملانمة لطبيعة نشاط شركات المقاولات					
٥	ضرورة تعديل المادة (٢١) من التشريع الضريبي والتي إقتضرت					

م	مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
	على طريقة واحدة لحساب نسبة الإتمام، حيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام، وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات لتحقيق التناغم بين القانون الضريبي والمعياري المحاسبي المصري وتحقيق العدالة الضريبية.					
مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية في تحديد أنواع العقود عند قياس ربحيتها:						
٦	عدم اقتصار التشريع الضريبي على العقود محددة القيمة فقط، لذا يجب النص في القانون على الطريقة الواجب إتباعها حال استخدام أنواع عقود أخرى من قبل شركات المقاولات.					
مقترح لمعالجة مشكلة إختلاف مفهوم التكاليف والمصروفات بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية:						
٧	أن تستخدم التكاليف الفعلية من وجهة النظر المحاسبية عند تحديد نسبة الإتمام حيث نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (٢١) منه على "أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح".					
٨	ضرورة التوصل إلى آلية تمكن شركات المقاولات من إدراج بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية ضمن بنود التكاليف واجبة الخصم، واستيضاح ما يجرى عليه العمل في شركات المقاولات في حالة وجود بعض التكاليف التي لا يمكن إثباتها بمستندات رسمية.					
مقترح لمعالجة مشكلة ترحيل خسائر العقد:						
٩	إضافة فقرة مستحدثة إلى المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مفادها ترحيل كامل قيمة الخسائر الفعلية المحققة في نهاية مدة العقد للخلف لتخصم من النتيجة النهائية لعقود المقاولات ككل (تخصم من أرباح الشركة) وليس على مستوى كل عقد لوحده خلال تلك الفترة والباقي يرحل للأمام ليخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.					
مقترح لمعالجة مشكلة الإقرار بالخسائر المتوقعة لعقد المقاولات:						

م	مقترحات العلاج لمشكلات المحاسبة الضريبية لعقود المقاولات طويلة الأجل.	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
١٠	الإعتراف بالخسارة المحتملة أو المتوقعة لعقود المقاولات طويلة الأجل وخصمها بالكامل من أرباح العقود الأخرى للشركة.					
مقترح لمعالجة مشكلة الإعتراف بالمخصصات الفنية في مجال المقاولات:						
١١	نشاط المقاولات له طبيعة خاصة مثل البنوك وشركات التأمين، الأمر الذي يستلزم أن يحدد له معالجة ضريبية خاصة للمخصصات الفنية في هذا النشاط مثل مخصص العمليات تحت التشطيب ويجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم					
مقترح لمعالجة مشكلة الوعى المحاسبى بمضمون المفاهيم والمصطلحات المستحدثة فى المعيار المحاسبى المصرى رقم ٤٨ الإيراد من العقود مع العملاء:						
١٢	الإعداد لدورات تدريبية تحاول ضبط مضمين المصطلحات المستخدمة داخل متن المعايير المحاسبية عامة والمستحدثة منها خاصة، لمحاولة الإرتقاء بالوعى المحاسبى والضريبي بالأثار السلبية للمعايير التى تم سحبها وبيان أن المعيار ٤٨ أكثر شمولاً ويعالج الكثير من قضايا الإيراد بكل أشكاله محاسبيا وضريبيا.					

المحور الثالث : ماهى فكرة وأهداف ومتطلبات التطبيق للمدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصرى لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية؟

م	فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
فكرة المدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصرى.						
١	يعتمد هذا المدخل المقترح على فكرة مضمونها أن يتم وضع القانون الضريبي فى ضوء متطلبات المعايير المحاسبية الدولية خاصة أن المعايير المحاسبية المصرية ماهى لا ترجمة للمعايير الدولية.					
يؤدى الإعتماد على معايير المحاسبة الدولية ضريبيا إلى تحقيق الأهداف التالية:						
٢	تحسين أداء المنظومة الضريبية من خلال تطوير هيكل المعرفة علميا وعمليا لمأمورى الضرائب وبالتالي زيادة جودة الفحص الضريبي، فضلا عن امكانية تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.					

م	فكرة وأهداف ومتطلبات المدخل المقترح لتحقيق التناسق	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدا
٣	إزالة جميع أوجه الغموض وعدم الوضوح وتعدد التفسيرات والتأويل الشخصي من التشريع الضريبي المصري، وإزالة أوجه التعارض بين مواد القانون الضريبي وبعضها أو بينها وبين اللائحة التنفيذية.					
٤	مسايرة الدول المتقدمة في الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ضريبيا.					
٥	تحقيق منفعة للمنظومة الضريبية من خلال توفير المعلومات الخاصة بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية كيفية تطبيقها، مما ينعكس علوى والتحسين المستمر في النظام الضريبي ككل.					
متطلبات التطبيق للمدخل المقترح لتحقيق الإتساق بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي المصري لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية :						
٦	أن يكون هناك تزامن في إصدار كلا من المعايير المحاسبية الدولية مع التشريع الضريبي المصري.					
٧	عقد حوارات بناءة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية لمناقشة متطلبات التطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية كمحاولة لتوحيد الرؤى المحاسبية والإنعكاسات الضريبية، فضلا عن عقد دورات تدريبية بصفة منتظمة وإجبارية الحضور لأمورى الضرائب للإرتقاء بالتأهيل العملى والسلوكى لهم.					
٨	تضمن القانون الضريبي نص صريح مفاده جعل معايير المحاسبة الدولية ملزمة للتطبيق مع وضع العقوبات المناسبة فى حالة عدم الإلتزام بها.					
٩	توفير قاعدة بيانات يتم تحديثها باستمرار تحتوى على نسخ المعايير المصدرة والمصطلحات المحاسبية باللغتين العربية والإنجليزية مع توفير نظم الحماية الكافية لها من الإختراق					
١٠	ضرورة تقييم النظام الضريبي فى ضوء أهم مؤشرات التقييم وهو مدى الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية.					
١١	تضمن المقررات الدراسية فى الجامعات المصرية دراسة معايير المحاسبة الدولية ومشكلات التطبيق فى بيئة الأعمال المصرية.					

