

## قياس مدى تأثير معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيد التحاسب الضريبي

مصطفى محمد رمضان على

### المخلص:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم أثر تطبيق المعيار المصري رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء، حيث يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم ال تأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل حيث أن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه 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 ويجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار، مما يساعد الشركات ومصلحة الضرائب المصريه على النحو الذى يحقق العدالة الضريبية ويؤدى إلى الوصول إلى مصداقية وعدالة الإفصاح عن المركز المالى للشركات، ومن ثم تحسين الشفافية والمحتوى الإعلامى للتقارير المالية مما ينعكس على زيادة الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاستخدامها فى اتخاذ قرارات مختلفة.

### Abstract:

main objective of the research is to evaluate the impact of the development of Egyptian Standard No. 48 "Revenue from contracts with clients" on improving the tax review of the profits of contracts with clients, as this standard aims to establish the principles that the establishment must apply to provide useful information to users of financial statements on

The amount, timing, and conditions of uncertainty surrounding the revenue and cash flows arising from a contract with a customer, to improve the tax audit of the profits contracts with customers by improving the benefit of accounting information and the quality of financial reporting .

### الأطار العام للبحث

#### أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

يعد الإيراد أحد العناصر الرئيسية والهامة فى القوائم المالية التى يهتم بها مستخدمى القوائم الماليه كالمستثمرين الحاليين والمرقبين والمحللين الماليين والمراجعين فى تقييم أداء المنشأة ومكاسبها ومركزها المالى، فالاعتراف بالإيراد يؤثر على صافى الدخل، كما يؤثر أيضا على الأصول ويؤدى إلى تغير العديد من المؤشرات والنسب المالية عند إجراء التحليل المالى للقوائم المالية، وقد حظيت معايير الإيراد باهتمام بالغ من الجهات المهنية العالمية، وعلى الجانب الأخر فقد واجهت هذه المعايير العديد من المشكلات فى الوقت الحالى نظرا لتعدد طبيعة المعاملات وبيئة الأعمال فى الأونة الأخيرة، حيث ادت الاختلافات فى الاعتراف بالإيراد الى صعوبة تقييم اداء الشركات من قبل المستثمرين وأصحاب المصالح المختلفة نتيجة عدم الاتساق والضعف فى متطلبات الاعتراف بالإيراد الناتج من صعوبة تطبيق إرشادات الاعتراف بالإيراد وبالتالي صعوبة تقييم أداء الشركات من قبل المستثمرين و الجهاز الضريبي للدولة مما قد يؤثر على قرارات المستثمرين وعلى صحة المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء نتيجة عدم الاتفاق والضعف فى متطلبات الاعتراف بالإيراد من عقود العملاء.

## ثانياً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة فى جانبين أساسيين وهما : الجانب الأكاديمى والجانب التطبيقى، حيث تتمثل أهمية الجانب الأكاديمى فى ندرة الدراسات المحاسبية فى البيئة المصرية التى تناولت دور الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" ودورة فى تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء، بالشرح والتحليل ومقارنته بالمعايير المحاسبية الدولية والمصرية والأمريكية.

وتتمتد أهمية الدراسة الى الجانب التطبيقى فى إجراء دراسة ميدانية لقياس مدى قدرة الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" على حل المشاكل التى تواجه المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء فى بيئة الأعمال المصرية، عند تطبيق معيار المحاسبة المصرى المتعلق بالاعتراف بالإيراد من عقود العملاء .

## ثالثاً: هدف البحث:

تهدف هذه الدراسة الى تقييم أثر تطبيق المعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء من خلال تحسين منفعة المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية

## رابعاً: منهجية البحث:

تقوم منهجية الدراسة على الجمع بين المنهج الاستقرائى والاستنباطى حيث تم استخدام المنهج الاستقرائى من خلال ملاحظة الظاهرة بالصورة التى تبدو عليها فى الواقع، تم تحديد أبعادها ومكوناتها بصورة أكثر دقة من خلال وضع فرض للبحث وتحديد منهجية الملائمة لاختباره.

أما المنهج الاستنباطى فإنه سوف يقوم بتحليل أثر تقييم أثر تطبيق المعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" على تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء .

### خامساً: مجال البحث:

ينصب تركيز هذا البحث على دراسة اثر تطبيق المعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء" على حل المشكلات المحاسبية والضريبية المتعلقة بالإيرادات من العقود مع العملاء. وسوف يقتصر البحث على تناول متطلبات القياس والاعتراف والعرض والإفصاح الواردة في المعيار المصرى رقم (٤٨) "الأيرادات من العقود مع العملاء"

### سادساً: خطة البحث: تم تقسيم البحث إلى ثلاث مباحث:

**المبحث الأول:** وهو ما يختص بالإطار العام للدراسة.  
**المبحث الثاني:** وهو ما يختص بسرد ما ورد في أدبيات الفكر المحاسبى من كتب ودوريات ورسائل علمية متعلقة بموضوع البحث.  
**المبحث الثالث:** وهو ما يختص بإجراء الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث.

### الإطار النظري للدراسة

### تمهيد:

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم ال تأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل حيث أن المبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه 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 ويجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار شروط العقد وجميع الحقائق والظروف ذات الصلة عند تطبيق هذا المعيار وسيتناول الباحث الموضوع كما يلي :

## أولاً: متطلبات الاعتراف والقياس:

### ❖ تحديد العقد:

يجب أن تكون أطراف العقد قد اتفقت على العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى) وأن تكون متعهداً بأداء التزاماتها، وبإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها كما يمكن للمنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها، وللعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات

ومن المرجح أن تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل، وفي تقييم ما إذا كانت قابلية مبلغ المقابل للتحصيل مرجحة، فإنه يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار فقط قدرة العميل ونيته في أن يسدد ذلك المبلغ عندما يصبح مستحقاً. وقد يكون مبلغ المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق فيها أقل من السعر المبين في العقد إذا كان المقابل متغيراً نظراً لأن المنشأة قد تمنح العميل تخفيضاً

### تجميع العقود:

تناولت بعض الدراسات أسباب وموجبات تسوق رأي المراجعة التي تمارسه بعض الشركات محل المراجعة:

- (أ) يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد.
- (ب) يعتمد مبلغ المقابل الذي سيتم سداه في أحد العقود على سعر أو أنجاز عقد آخر.
- (ج) السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد.

### تعديلات العقد

ان تعديل العقد طبقا لمعيار ٤٨ المصري هو التغيير في نطاق أو سعر العقد (أو كليهما) الذي سبق اعتماده من قبل أطراف العقد في بعض الصناعات والنظم القضائية، قد يوصف تعديل العقد بأنه أمر تغيير، أو تبديل أو تعديل وينشأ تعديل العقد عندما يتفق أطرافه على تعديل يستحدث أو يعدل حقوقا والتزامات قائمة واجبة التنفيذ لأطراف العقد. ويمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابة، أو باتفاق شفهي أو يفهم ضمنا من ممارسات الأعمال المعتادة.

### تحديد التزامات الأداء

يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء سواء سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها؛ أو سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط.

### الوفاء بالتزامات الأداء

يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد عند (أو مع) وفاء المنشأة بالتزامات 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، لكل التزام أداء يتم تحديده فإنه يجب على المنشأة أن تقرر عند نشأة العقد ما إذا كانت تفي بالتزام الأداء على مدار زمني أو أنها تفي بالتزام الأداء عند نقطة من الزمن وإذا لم تكن المنشأة تفي بالتزامها على مدار زمني.

### القياس

أوجب المعيار على المنشأة ضروره أن تعترف بما تم تخصيصه من سعر المعاملة (الذي يستثنى تقديرات المقابل المتغير للالتزام أداء كإيراد عند أو على مدار الوفاء بالتزام أداء تحديد سعر المعاملة حيث يجب على المنشأة أن تأخذ في الاعتبار شروط العقد وممارساتها التجارية المعتادة لتحديد سعر المعاملة وسعر المعاملة هو

بلغ المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها للعميل باستثناء المبالغ التي يتم تحصيلها بالنيابة عن أطراف ثالثة

**ثانياً: مشاكل التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل.**

اجتهد العديد من المحاسبين في بيان كيفية المعالجة الضريبية للعقود طويلة الأجل في ظل تطبيق قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي تبنى معايير المحاسبة المصرية كأساس لتحديد الربح المحاسبي والذي على أساسه يتم حساب الربح الضريبي، حيث اشترط القانون ضرورة تحديد صافي الربح المحاسبي على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما حدد القانون-في المادة رقم (٢١) معاملة خاصة للعقود طويلة الأجل سواء في تحديد ربحها أو ترحيل خسائرها ومعاملة كل عقد على حدة ويستلزم تنفيذ تلك المادة تطبيق المعيار المحاسبي رقم (٨) والخاص بعقود طويلة الأجل.

ويعد توقيت الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل من أكثر القضايا المثيرة للجدل ، فهل يتم الاعتراف بالإيراد من خلال مقابلة الإيرادات الفعلية مع التكاليف الفعلية المحققة خلال الفترة الضريبية ؟ أم يتعين الانتظار لحين الانتهاء من التنفيذ حتى لو تحقق بعد عدة سنوات، لتتم المقابلة بين الإيرادات والتكاليف، حتى يتم تحديد الأرباح

وسوف يقوم الباحث باستعراض أهم مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل وفقاً لما يلي :

#### أ- مشكلات استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الربح الضريبي.

حدده القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة رقم ٢١ واللائحة التنفيذية للقانون المادة ٢٧ باعتبار أن مستوى الإتمام (نسبة الإتمام) طريقة وحيدة لتحليل صافي الربح وتناقض ذلك مع المادة ١٧ وحيث أن معيار المحاسبة رقم ٨ قد حدد ٣ طرق لحساب الربح السنوي للأعمال فإن ذلك سيؤدي إلى مشكلات عديدة سواء بالنسبة للشركات أو بالنسبة لمصلحة الضرائب.

## ب- مشكلات التقدير الجزافي لصعوبة إثبات بعض عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة

إن الأسلوب الحالي في التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل يعتمد على التقدير الجزافي لصعوبة إثبات بعض عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة للعقود طويله الأجل الذى لا يكون مؤيد بالمستندات فى بعض القطاعات كقطاع المقولات مثل العمالة اليومية، والمشتريات من زلط ورمل وإكراميات وقد جاء نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون محددًا المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بأنها تلك التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية.

## ج- مشكلة توزيع الربح على العقود المتعدده

تتعدد العقود في الشركة الواحدة وقد تصل في بعض الأحيان إلى مئات العقود وتفاوت مراحل تنفيذها من عقد إلى آخر، وتغيرها المستمر من حيث درجة التفين، وبالتالي تظهر مشكلة توزيع الربح بين هذه العقود في ظل هذا التفاوت، وهذا سوف يؤدي إلى صعوبة ترحيل الخسائر للخلف التي أقرها قانون الضريبة على الدخل.

## د- مشكلة مخاطر تنفيذ العمليات

نظراً لطول فترة تنفيذها والتي قد تستغرق في بعض الأحيان سنوات طويلة، وما يترتب عليها من احتمال تعرض شركات المقاولات إلى عوامل التغيير في اسعار تكاليف التفين، هذا بالإضافة إلى التأخير في تنفيذ المقاوله في الميعاد المحدد وما يترتب عليه من زيادة تكاليف تنفيذ العملية وتعرض المنشأة إلى غرامات التأخير .

## هـ- صعوبه تطبيق مبدأ سنويه الضريبه

صعوبة تطبيق كلاً من مبدأ سنوية الضريبة ومبدأ استقلال السنوات الضريبية على العقود طويلة الأجل، حيث أن تنفيذ العقد يستغرق أكثر من فترة ضريبية واحدة بمعنى (أكثر من سنة واحدة).

## و- عدم التوافق بين توقيت تحقق الإيرادات وتوقيت تنفيذ العقود

عدم التوافق بين توقيت تحقق الإيرادات وتوقيت تنفيذ العقود وبالتالي تظهر مسألة الإيرادات التقديرية ومسألة المخصصات والاحتياطات، حيث لا يسمح المشرع بتكوين المخصصات للأغراض الضريبية طبقاً للبند (١) من المادة ٢٤ من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي نص على أن لا يعد من التكاليف واجبة الخصم المخصصات والاحتياطات على اختلاف أنواعها .

**ثالثاً: أثر معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على التحاسب**

### الضريبي

مع صدور كلا من معيار المحاسبية المصري رقم ٤٨ والذي سوف يحل محل كل من معيارى المحاسبة الدولي رقم (١٨) IAS "الإعتراف بالإيراد" الذى يقابل معيار (١١) المصرى ، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) IAS "عقود المقاولات" والذى يقابل معيار (٨) المصرى "عقود الانشاء" والمقرر تطبيقه فى ٢٠٢٠/١٢، و صدور معايير المحاسبة الدولي 15: IFRS والذي بموجبها تم تعديل طريقة قياس ارباح العقود مع العملاء عن المعيار الدولي (١١) والذي يقابل المصرى (٨) لتواكب التحاسب عن الارباح الفعلية دون المتوقعة، الأمر الذى يتبعه ضروره تعديل التشريع كالمادة (٢١) من القانون لكى تتطابق طريقة قياس الربح المحاسبى مع الربح الضريبي لانشطة المقاولات باعتبارها أحد أنشطة العقود طويلة الاجل. ويمكن تحديد أثر تطبيق معيار ٤٨ على ترشيح التحاسب الضريبي من خلال النقاط التالية :

### ١- تحديد ماهية العقد مع العميل و تحديد التزامات الأداء بالعقد

ويري الباحث أنه من خلال تحديد المعيار ٤٨ لماهية العقد وتحديد التزامات الأداء بالعقد مع العميل فإنه يوفر حل لمشكلة توزيع الربح على العقود المتعدده في الشركة الواحدة وقد تصل في بعض الأحيان إلى مئات العقود وتتفاوت مراحل تنفيذها من عقد إلى آخر، وتغيرها المستمر من حيث درجة التيقن، وبالتالي تظهر مشكلة توزيع الربح

بين هذه العقود في ظل هذا التفاوت، وهذا سوف يؤدي إلى صعوبة ترحيل الخسائر للخلف التي أقرها قانون الضريبة على الدخل من خلال نص المادة (٢٩) .

## ٢- قياس التكاليف

### -التكاليف المستردة

يتم تجميع التكاليف الفعلية على العقد في كل فترة مالية والتي تعد من التكاليف المباشرة المرتبطة بالعقد ومرتبطة به وتحمل على قائمة الدخل إذا تساوت مع التكاليف المحسوبة كالنموذج، أما إذا زادت عنها تدرج التكاليف المحسوبة بقائمة الدخل والفرق بقائمة المركز المالي باعتبارها أعمال تحت التنفيذ مرسمة، أما إذا كانت أقل من المحسوبة تدرج بقائمة الدخل بالكامل. وفق المبادئ الكمية للمحاسبة المتفق عليها (مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف) بقائمة الدخل، ويراعى عرض الرصيد الذي لم يتم الاعتراف به من التكلفة بالفترة المالية بقائمة المركز المالي باعتباره أصل من الأصول غير المتداولة تمثل تكاليف أعمال أو مشروعات تحت التنفيذ.

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

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

## ٣- تحديد الربح الضريبي

يتم تطبيق المادة (٢١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بحيث يتحدد الربح الخاضع للضريبة للفترة الضريبية محل التحاسب عن جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية مع مراعاة بعض الاعتبارات عند قياس إجمالي الربح تطبيقاً لهذه المادة التي تتمثل في الآتي:

- ١- يتم قياس إجمالي الربح الذي حققه كل عقد خلال الفترة الضريبية محل التحاسب كوحدة واحدة، وذلك بالنسبة لكافة العقود السارية في تاريخ نهاية الفترة، وهوما يعنى الالتقاء مع الفقرة رقم (٦) من المعيار المحاسبي المصري .
- ب- يتم التحاسب على أساس إجمالي الربح المقدر للعقد في نهاية كل فترة ضريبية باستثناء الفترة الأخيرة التي تتم في نهايتها التسوية الفعلية .
- ج- يضاف إجمالي الربح الذي تم الحصول عليه من الخطوة السابقة إلى إجمالي نتيجة نشاط المنشأة للفترة الضريبية محل التحاسب .
- د- تحاسب المنشأة ضريبياً على أنها منشأة متكاملة وليست على أساس كل عقد على حده.

#### ٤ - الاعتراف بالايرادات المؤجلة

تخصم الايرادات المعترف بها فى الفترة المالية الاولى من إيرادات العقد الكلية ويُدْرَج ما لم يتم استفادها من القيمة التعاقدية للعقد مضافا إليها اية إيرادات أخرى مقابل اية اعمال اضافية كإيرادات مؤجلة بقائمة المركز المالى ويخفص الرصيد سنوياً بما تم الاعتراف به بقائمة الدخل.

### الدراسة الميدانية

#### تمهيد:

يتناول الباحث فى هذا المبحث الخطوات المتعلقة بالدراسة الميدانية التي قام بها الباحث بتحديد مجتمع وعينة الدراسة, واختبار فروضها, وتحقيق أهدافها من خلال استقصاء ميدانى موجه

#### أولاً: الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إقامة الدليل العملي على مدى معنوية فرض البحث، وإثبات مدى صحته.

#### ثانياً: تحديد مجتمع الدراسة واختيار العينة محل الدراسة:

❖ **مجتمع الدراسة:** يتمثل فيما يلي:

- ١- المحاسبين والمديرين الماليين في شركات المساهمة المصرية المسجلة - ببورصة الأوراق المالية.
  - ٢- مأمورى ومراجعى الضرائب بمصلحه الضرائب المصرىه الفئة المستفيدة من تطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" وتأثيره على تطوير التحاسب الضريبي.
  - ٣- مراقبوا الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية.
- عينة الدراسة:** تتكون عينة الدراسة من ٧٠ من المديرين الماليين والمحاسبون في بعض شركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية، ٦٠ من مأمورى ومراجعى الضرائب، ٨٠ من مراقبوا الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وتم اختيارهم باستخدام العينة العشوائية البسيطة، وكانت نسبة الإستجابة الكلية ٨٠.٥%، كما هى موضحة في الجدول رقم (١).

٤- جدول رقم (١) توزيع عينة الدراسة

البيان	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم الصحيحة	نسبة الإستجابة
المحاسبين أو المديرين الماليين	٧٠	٦٢	٥٨	٨٢.٩%
مأمورى ومراجعى الضرائب	٦٠	٥٢	٤٨	٨٠%
مراقبوا الحسابات	٨٠	٦٨	٦١	٧٦.٣%
المجموع الكلى	٢١٠	١٨٢	١٦٧	٧٩.٥%

#### رابعاً: أسلوب الدراسة:

تم الإعتماد في جمع البيانات الأولية لإعداد الدراسة الميدانية على أسلوب الاستقصاء وذلك من خلال تصميم قائمة الاستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة من خلال:

#### خامساً: تصميم أداة البحث:

في ضوء أهداف وفروض الدراسة السابق الإشارة إليها اعتمد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية على إستمارة الاستقصاء حيث شملت علي مقدمة تعريفية عن موضوع البحث وبيان أهدافه, ثم طلب معلومات عامة عن المستقصى مثل الاسم والوظيفة.

ولقد تم تصميم قائمة الاستقصاء من خلال ما يعرف بالقياس الأسمى باستخدام مقياس Likert للإجابة علي الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلي بيانات رقمية حتى يتم تحديد الأوزان.

العبرة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	٥	٤	٣	٢	١

#### رابعاً: أساليب التحليل الإحصائي :

اعتمد الباحث في تحليل البيانات علي الأساليب الإحصائية التالية:

##### ١- حساب معاملي الثبات والصدق:

تم حساب معاملي الثبات (Alpha) لأسئلة الإستقصاء ( ما يسمى بمعامل الإعتمادية), و تم التحقق من صدق أداة الدراسة من خلال حساب معامل الصدق الذاتي self-validity وهو يساوى الجذر التربيعي لمعامل الثبات, وذلك لبحث مدى الإعتماد علي نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج.

##### ٢- الأهمية النسبية :

حيث تم حساب الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات أبعاد الدراسة, وذلك من الجدول التكراري المزدوج (حسب فئات الدراسة), وذلك بهدف ترتيب أهم العبارات ( المتغيرات ) داخل كل محدد من محددات الدراسة.

##### ٣- اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis.

٤ - مصفوفة إرتباط بيرسون Pearson Correlation Matrix :  
لقياس قوة الارتباط ومعنوية العلاقة بين متطلبات تطبيق معيار معيار رقم ٤٨ وتطوير  
التحاسب الضريبي

٥ - أسلوب الانحدار الخطي المتعدد Multipl Linear Regression :  
وذلك لتحديد التأثير المعنوي لمتطلبات تطبيق معيار رقم ٤٨ وتمثل في ( متطلبات  
الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد), علي تطوير التحاسب  
الضريبي.

#### الأهمية النسبية والإحصاءات الوصفية:

حيث يتم عرض الأهمية النسبية والإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة والتي  
يعكسها ما ورد بقائمة الاستقصاء من أسئلة وأهم ما يترتب عنه من نتائج وذلك علي  
النحو التالي:

#### السؤال الأول:

يعبر عنه بالرمز (X5) و يحتوي علي ٧ عبارات يرمز لها ( X5.1: X5.7) ويتناول  
أثر تطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" علي تحسين جوده  
التحاسب الضريبي, وقد تم حساب الأهمية النسبية وإتجاه مقياس ليكرت لكل سؤال  
فرعى علي حده.

يعرض الجدول رقم(٧) الأهمية النسبية لأثر تطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من  
العقود مع العملاء" علي عدم تماثل المعلومات بما يحسن جودة التقارير المالية من  
وجهة نظر عينة الدراسة ( محاسب أو مدير مالي- مأمورى ومراجعى الضرائب -  
مراقب حسابات) , ويتضح من الجدول أن أهم أثر لتطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات  
من العقود مع العملاء" علي تحسين جوده التحاسب الضريبي بالنسبة للأهمية النسبية  
هو مايلي:

#### ١ - من وجهة نظر المحاسبين أو المديرين الماليين:

- يساهم في تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات من خلال التوسع في متطلبات  
الإفصاح المحاسبي عن الإيرادات.

قياس مدى تأثير معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيح التخاسيم الضريبي

د/ مصطفى محمد رمضان على

- يوفر قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين.
- فصل الإيرادات المعترف بها من العقود مع العملاء إلي فئات مناسبة يؤثر علي ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
- ٢- من وجهة نظر مأمورى ومراجعي الضرائب.
- يساهم في حل مشكلات استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الربح الضريبي..
- يساهم في حل مشكله مشكلة توزيع الربح على العقود المتعدده.
- يقدم إطار شامل موحد ومتناسك للإعتراف بالإيرادات في مختلف الصناعات وأسواق رأس المال المختلفة
- ٣- من وجهة نظر مراقبي الحسابات.
- يساهم في تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات من خلال التوسع في متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الإيرادات.
- يوفر قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين.
- يساهم في حل مشكلات استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الربح الضريبي.
- الجدول رقم (١)

مراقب حسابات			مستخدموا التقارير المالية			محاسب أو مدير مالي			العبرة
الاهمية النسبية %	انحراف معيارى	وسط حسابى	الاهمية النسبية %	انحراف معيارى	وسط حسابى	الاهمية النسبية %	انحراف معيارى	وسط حسابى	
٨٥.٢	٠.٧٣٢	٤.٢٦	٨٥.٤	٠.٨٤٤	٤.٢٧	٨٥.١	٠.٧٠٤	٤.٢٥	يقدم إطار شامل موحد ومتناسك للإعتراف بالإيرادات في مختلف الصناعات وأسواق رأس المال المختلفة.
٩٠.٤	٠.٥٧٤	٤.٥٢	٨٧.١	٠.٦٦٨	٤.٣٥	٨٩	٠.٥٥٨	٤.٤٥	يساهم في حل مشكلات استخدام طريقة نسبة الإتمام لتحديد الربح الضريبي.
٨٧	٠.٧٣١	٤.٣٥	٨٨.٣	٠.٦١٣	٤.٤٢	٨٦.٩	٠.٧٠٨	٤.٣٤	يساهم في حل مشكلات التقدير الجزأفى لصعوبة إثبات بعض عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة
٨٣	٠.٨٧٨	٤.١٥	٨٢.٩	٠.٩٤٥	٤.١٥	٨٣	٠.٨٩٢	٤.١٥	يساهم في تبسيط عملية إعداد القوائم المالية عن طريق تقليل عدد المتطلبات

									التي يوجب علي المنشأة الرجوع إليها.
٨٤.٤	٠.٧٩٣	٤.٢٢	٨١.٣	٠.٩٦٤	٤.٠٨	٨٣.٦	٠.٩٦٨	٤.١٨	يساهم في حل مشكله مشكلة توزيع الربح على العقود المتعدده.
٨٥.٩	٠.٧١٧	٤.٣٠	٨٤.٦	٠.٨٨١	٤.٢٣	٨٥.٤	٠.٧٠٩	٤.٢٧	فصل الإيرادات المعترف بها من العقود مع العملاء إلي فئات مناسبة يؤثر علي ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
٨١.٥	٠.٩٢٩	٤.٠٧	٨٢.٩	٠.٧٩٩	٤.١٥	٨٢.١	٠.٩٤٠	٤.١٠	يساهم في حل مشكله عدم التوافق بين توقيت تحقق الإيرادات وتوقيت تنفيذ العقود.

### الأهمية النسبية والإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول

يعرض جدول رقم (١) الإحصاء الوصفي لبيانات السؤال الأول وجاء المتغير الثاني " يساهم في تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات من خلال التوسع في متطلبات الإفصاح المحاسبي عن الإيرادات." أول متغير من متغيرات السؤال الخامس بالنسبة لفئة المحاسب أو المدير المالي بمتوسط (٤.٤٥)، وبإنحراف معياري (٠.٥٥٨). وبالنسبة لفئة مستخدموا التقارير المالية فجاء المتغير الثالث " يوفر قراءة موحدة للتقارير المالية المقدمة للمستثمرين." أول متغير من متغيرات السؤال الخامس بمتوسط (٤.٤٢)، وبإنحراف معياري (٠.٦١٣)، أما بالنسبة لفئة مراقب الحسابات فجاء المتغير الثاني " يساعد علي التوسع في متطلبات الإفصاح عن الإيراد علي العكس من معايير الاعتراف بالإيراد السابقة." أول متغير من متغيرات السؤال الخامس بمتوسط (٤.٥٢)، وبإنحراف معياري (٠.٥٧٤)، ولقد أجمعت فئات الدراسة علي موافقتهم علي وجود أثر لتطبيق متطلبات معيار التقارير المالية الدولي رقم ١٥ علي عدم تماثل المعلومات، حيث أن متوسط كل منها زاد عن ٤.

### اختبار الفرض الرئيسي والذي ينص علي :

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال رقم ٤٨ "الإيرادات من العقود مع العملاء" و تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء "

تم تطبيق معامل ارتباط بيرسون لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن الإيراد وفقاً لمعيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" ويعبر عنها بالسؤال الأول X1, والمتغير التابع علاج مشاكل المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد ويعبر عنه بالسؤال الثاني X2.

### ويتضح من الجدول رقم (٢) النتائج التالية:

- توجد علاقة ارتباط طردية قوية موجبة بين المتغيرات المستقلة وبين المتغير التابع وذلك عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥), وتمثلت متطلبات الإفصاح أكثر المتطلبات ارتباطاً، يليها متطلبات العرض ثم متطلبات الاعتراف والقياس. - نتيجة لثبوت علاقات فإنه يمكن تطبيق نموذج الانحدار الخطى المتعدد، لتحديد التأثير المعنوي لتطبيق متطلبات لمعيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" في علاج مشاكل المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد.

### الجدول رقم (٢)

علاقة الإرتباط بين متطلبات تطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" وعلاج مشاكل التحاسب الضريبي.

مستوى المعنوية	معامل الارتباط R	حجم العينة	المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد
٠.٠٠٠	٠.٩٠٧	١٦٩	متطلبات تطبيق معيار التقارير المالية رقم ١٥
٠.٠٠٠	٠.٩١٢	١٦٩	متطلبات الاعتراف والقياس
٠.٠٠٠	٠.٩٢٩	١٦٩	متطلبات العرض
٠.٠٠٠	٠.٩٢٩	١٦٩	متطلبات الإفصاح

قياس مدى تأثير معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيح التحاسب الضريبي

د/ مصطفى محمد رمضان على

### الجدول رقم (٣)

نتائج تحليل تأثير تطبيق متطلبات معيار رقم ٤٨ " الأيرادات من العقود مع العملاء " في علاج مشاكل المعايير المحاسبية الحالية للإعتراف بالإيراد

المتغيرات المستقلة	Adjusted R	معامل التحديد R	( F ) Sig	التقديرات		
				معامل الانحدار $\beta$	قيمة t	معنوية t
متطلبات الاعتراف والقياس	٠.٩١٢	٠.٩١٣	٥٧٩.٨٣ (٠.٠٠٠)	٠.٣٠٨	٥.٧٣١	٠.٠٠٠
متطلبات العرض				٠.٢٢٦	٣.٧٦٨	٠.٠٠٠
متطلبات الإفصاح				٠.٤٦١	٨.٥٤٣	٠.٠٠٠

يتبين من الجدول رقم (٣) مايلي:

- ١- ثبوت معنوية نموذج الانحدار المتعدد, حيث بلغت قيمة (F) (٥٧٩.٨٣), وهى معنوية عند مستوى معنوية (٠.٠١).
- ٢- أن إشارة معاملات الانحدار موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع, وبمعنى آخر أي أن تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد في ضوء تطبيق معيار رقم ٤٨ " الأيرادات من العقود مع العملاء " تؤثر في علاج مشاكل التحاسب الضريبي.
- ٣- ثبوت معنوية معاملات انحدار متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح, حيث بلغت قيمة (T) لمتطلبات الاعتراف والقياس (٥.٧٣١) عند مستوى معنوية (٠.٠١), وبلغت قيمة (T) لمتطلبات العرض (٣.٧٦٨) عند مستوى معنوية (٠.٠١). في حين بلغت قيمة (T) لمتطلبات الإفصاح (٨.٥٤٣) عند مستوى معنوية (٠.٠١).
- ٤- ثبتت معنوية تأثير متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد في ضوء تطبيق معيار رقم ٤٨ " الأيرادات من العقود مع العملاء " في

علاج مشاكل التحاسب الضريبي الحالية للإعتراف بالإيراد عند مستوى معنوية (٠.٠١)، وتمثلت تلك الأبعاد علي الترتيب من حيث قوة تأثيرها وأهميتها في علاج مشاكل التحاسب الضريبي الحالية للإعتراف بالإيراد في متطلبات الإفصاح حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعدلة ( $\beta$ ) (٠.٤٦١)، يليها متطلبات الاعتراف والقياس حيث بلغت قيمة معامل الانحدار المعدلة ( $\beta$ ) (٠.٣٠٨)، وأخيراً تأتي متطلبات العرض حيث بلغت قيمة معامل الانحرار المعدلة ( $\beta$ ) (٠.٢٢٦).

٥- بلغت قيمة ( $R$ ) المعدلة (٠.٩١٢) ، مما يدل علي أن متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفقاً معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" معاً تفسر ما نسبته (٩١.٢%) من التغيرات التي تساهم في علاج مشاكل التحاسب الضريبي الحالية للإعتراف بالإيراد.

وبناء علي النتائج السابقة يتضح رفض هذا الفرض الصفرى (العدم) وقبول الفرض البديل، وهذا يعني أنه (يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لتطوير المعايير المحاسبية للاعتراف بالإيرادات من خلال معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" في تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء).

## النتائج والتوصيات

### أولاً: النتائج:

تناول هذا الجزء أهم النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة وذلك من خلال الجانب النظري والميداني المتمثل في نتائج التحليل الوصفي واختبارات الفروض، وذلك علي النحو التالي:

١- قدم معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد وهو نموذج للإعتراف وقياس الإيراد والذي يهدف إلى تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد حيث يتضمن المعيار متطلبات جديدة للإعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاصة بالإيراد تساهم في وضع إطار متكامل لمتطلبات الإفصاح والعرض بهدف تحسين الإفصاح المحاسبي عن الإيراد وزيادة جودة التقارير المالية.

٢- يساهم تطبيق معيار رقم ٤٨ "الأيرادات من العقود مع العملاء" في حل مشاكل التحاسب الضريبي الحاليه من خلال زيادة الإفصاح المحاسبي وزيادة التحفظ المحاسبي والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات والحد من إدارة الأرباح عن الاعتراف بالإيرادات والتي تؤدي إلي تحسين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية, من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وذات درجة عالية من المصدقية بالمقارنة بمعايير الإيرادات السابقة .

٣- وجود توافق كبير بين معيار المحاسبه الدولي IFRS15 ومعيار المحاسبه المصري ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء" في أساليب الاعتراف والقياس الإفصاح كما يساهم تطبيق معيار المحاسبه الدولي IFRS15 ومعيار المحاسبه المصري ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء" في معالجه العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويله الأجل مع تحقيق العدالة الضريبية .

٤- أظهرت نتائج التحليل الاحصائي لإختبار الفروض الفرعية لبيان مدى تأثير تطبيق متطلبات ومعيار المحاسبه المصري ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء" علي المتغيرات المحاسبية لتحسين المراجعة الضريبية في البيئة المصرية لنتائج أعمال العقود مع العملاء, أظهرت نتائج إيجابية لتأثير تطبيق متطلبات ومعيار المحاسبه المصري ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء" علي المتغيرات المحاسبية لتقييم جودة التقارير المالية المتمثلة في ( خصائص المعلومات المحاسبية, الإفصاح المحاسبي, عدم تماثل المعلومات, التحفظ المحاسبي, إدارة الأرباح), مما يعني أن تطبيق متطلبات ومعيار المحاسبه المصري ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء" يؤثر بشكل إيجابي علي تطوير وتحسين التحاسب الضريبي.

## ثانياً: التوصيات

١. ضروره وجود تعديل تشريعى على الماده (٢١) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ليوكب صدور معيار المحاسبه المصرى رقم ٤٨ فى التحاسب عن الارباح الفعلية دون المتوقعة لكى تتطابق طريقة قياس الربح المحاسبى مع الربح الضريبي.
٢. ضرورة تحقيق التوافق بين احتياجات المحاسبين والمديرين الماليين، واحتياجات مراجعى الضرائب بمصلحه الضرائب المصرى من خلال تقييم جودة التقارير المالية من خلال الإعتداع على مجموعة المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير المالية، دون الإعتداع على متغير واحد لتقييم جودة التقارير المالية.
٣. البدء فى التأهيل المهنى للعاملين بالإدارة الضريبية وزيادة الوعى والتنقيف على التحاسب الضريبي فى ضوء معايير المحاسبه الجديده وخاصه معيار المحاسبه المصرى ٤٨ "الأيراد من العقود مع العملاء".

## أهم مقترحات الأبحاث المستقبلية:

- ١- دراسة تأثير تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ ومعيار المحاسبه المصرى الجديده رقم ٤٨ على التحاسب الضريبي فى ضوء قانون القيمه المضافه فى بيئة الأعمال المصرية.
- ٢- دراسه حول انعكاسات تطبيق معيار المحاسبه المصرى الجديده رقم ٤٨ على تيسير الفحص الضريبي وزيادة الحصيله الضريبية المتوقعه وزيادة الثقه والألتزام الطوعى بين الممولين ومصلحه الضرائب المصرى.

## المراجع:

- ١- عبد المنعم، تامر سعيد، "اثر معيار الإيراد من العقود العملاء (IFRS 15) على جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، الجزء الأول، يوليو ٢٠١٥، ص ص ٣٦٧-٢٠٠.
- ٢- هيكل، فوزى محمد، "تقييم اثر الافصاح عن إيرادات العقود مع العملاء على جودة

المعلومات المحاسبية وقيمة المنشأة وفق معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 15) "مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر ٢٠١٥ ص ص ٣١٢-٣٥٦.

٣- نبيل عبد الرؤف ابراهيم ، "تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل فى ظل المعيار رقم IFRS15 (الإيرادات من العقود مع العملاء ) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB" مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثانى ، يوليو ٢٠١٥ .

٤- أمال محمد عوض , "تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الأعلامى للتقارير المالية – دراسة استكشافية للبيئة المصرية" مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول، مارس ٢٠١٦ .

٥- وزارة الأستثمار المصريه ، معايير المحاسبة المصرية ، معيار المحاسبة رقم ١١ الإيراد، معيار المحاسبة رقم ٨ العقود الأنشائية، معيار المحاسبه رقم ٤٨ العقود مع العملاء.

6- *Yeaton, Kathryn, "A New World of Revenue Recognition" CPA Journal, 2015, 85(7): 50-53.*

7- *CPA of Canada - Chartered professional Accountants Canada, "Financial Reporting Alert" P.8-14, 2015, Available online at: <http://www.CpaCanada.Ca/ifrs>.*

8- *Lemus, Edel, "2015 IFRS Global Expansion", Journal of Alternative Perspectives in the Social Sciences, 7(2): 153-166*

9- *Allen, Brian K.; Bielstein, Mark M.; Kalavacherla, Prabhakar; Munter, Paul H.; Dowad, Phil; Morley, Catherine; O'Donovan, Brian; and Schmid, Thomas, "Issues In-Depth Revenue from Contracts with Customers" Textbook, KPMG LLP, United States, September 2014, pp:1-204.*