

## تقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير الفحص الضريبي: دراسة تجريبية

منصور حامد محمود  
أستاذ المحاسبة الخاصة  
كلية التجارة  
جامعة القاهرة

محمد حسين أحمد أنور  
مدرس مساعد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة  
جامعة القاهرة

mohamed\_hussein\_anwar@foc.cu.edu.eg

مراد السيد حسن صبره  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة  
جامعة القاهرة

### مستخلص البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على الاستدامة المالية للوعاء الضريبي للممولين، وتطوير الفحص الضريبي، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، تم إجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من (٤٦) مشارك من المديرين الماليين والفاحصين الضريبيين، ولقد أوضحت نتائج البحث أن تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس للإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ستؤثر بشكل معنوي على قيمة، ونمط، وتوقيت الاعتراف بالإيراد خلال الفترة التي يتم التقرير عنها، وهو ما يؤثر بشكل جوهري على تحديد صافي الربح للأغراض الضريبية. كما أشارت نتائج البحث كذلك إلى عدم وجود فروق جوهريّة بشأن الحاجة لمراجعة التشريعات الضريبية، وإثبات الواقعة المنشئة للضريبة عند النقطة الزمنية للاعتراف بالإيرادات محاسبياً، وذلك من خلال الاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية لتحقيق الإيراد، إذا ما تم تعديل الأسس والقواعد الضريبية لتتوافق مع متطلبات المعيار الجديد، حتى يُمكن تضييق فجوة السياسة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي، ومن ثم الحفاظ على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية.

### الكلمات المفتاحية

معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، معيار الإيراد من العقود مع العملاء، الاستدامة المالية للوعاء الضريبي، تطوير الفحص الضريبي، ضريبة الدخل.

تم استلام البحث في ٤ يوليو ٢٠٢٢، وقبوله للنشر في ٢٤ أغسطس ٢٠٢٢

## ١ - المقدمة وطبيعة مشكلة البحث:

شهدت بيئة الأعمال الدولية في الآونة الأخيرة العديد من التطورات والتغيرات التي كان من أهمها العولمة، وانتشار الشركات الدولية المتعددة الجنسيات في ظل اتفاقية التجارة العالمية، واندماج العديد من الشركات لتشكل كتلتا اقتصادية، وارتفاع حدة المنافسة الدولية والمحلية، مما شكل تحدياً أمام مهنة المحاسبة لكي تواكب التطورات والتغيرات على المستوى الدولي بصفة عامة، وعلى المستوى المحلي بصفة خاصة؛ ونتيجة لذلك فقد أصبح المستثمرون يطالبون بتقارير مالية أكثر شفافية ونزاهة لإظهار الوضع المالي العادل للمنشآت، وهو ما نتج عنه اهتمام الفكر المحاسبي بحتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك التغيرات الجديدة في ظل العولمة.

هذا، وتمثل أهمية التقارير المالية في توفير المعلومات المفيدة عن أداء المنشأة في الفترة التي تغطيها تلك التقارير، حيث يؤثر تحليل الأرقام الواردة في تلك التقارير على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية عن مدى استمرارية المنشأة في بيئة الأعمال، إلا أنه مع اختلاف قواعد إعداد وعرض التقارير المالية بين دول العالم، زادت الحاجة إلى استخدام معايير محاسبية موحدة ومقبولة لكي تفي بالمتطلبات والتغيرات الجديدة في بيئة الأعمال المعاصرة، وتحقيقاً لهذا الهدف، فقد تولى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) - الذي تم إعادة هيكلته في عام ٢٠٠١ - مهمة إصدار وتطوير معايير محاسبية تكون ذات جودة عالية، ومقبولة قبولاً عالمياً، والمعروفة بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، والتي من شأنها أنها تساعد على تعزيز جودة التقارير المالية، وزيادة قابلية المعلومات المالية للفهم والمقارنة من قبل المستخدمين في الدول المختلفة (Elbannan, 2011).

في هذا السياق، اتفقت بعض الدراسات السابقة (De George, 2016؛ Trabelsi, 2018؛ Hameed et al., 2019) على أن معايير IFRS بصفة عامة تزود المستثمرين برؤية موحدة لقراءة التقارير المالية على المستوى الدولي، ومن ثم تقليل الحاجة إلى ترجمة التقارير المالية من أجل فهمها، مما يساعد على إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المالية التي تحتويها تلك التقارير، وتخفيض درجة عدم تناسق المعلومات لدى المستثمرين، وهو ما قد يساهم بشكل إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة احتمال تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة نتيجة إزالة الحدود بين الدول.

هذا، وتُعد قضية الاعتراف بالإيرادات أحد أهم القضايا التي شغلت واضعي المعايير المحاسبية والمحاسبين في الآونة الأخيرة، حيث يحظى بند الإيرادات بالقوائم المالية بأهمية كبيرة لدى مستخدمي المعلومات المالية في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي، حيث يستخدم كمؤشر لتقييم الأداء المالي والمحاسبي للمنشأة، ويساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة في سوق المال (Bauer and Centorrino, 2017). ومن أهم التغييرات التي أجريت على معايير المحاسبة الدولية (IAS)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، هو إدخال معيار الاعتراف بالإيرادات الجديد (IFRS 15) تحت عنوان "الإيرادات من العقود مع العملاء" ليحل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) الإيرادات، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 11) عقود الإنشاء، والتفسيرات ذات الصلة (Morawska, 2021)، ويهدف معيار الإيراد الجديد إلى توفير معالجة محاسبية موحدة للاعتراف بالإيرادات، تسري على كافة القطاعات، ويمكن من خلالها تقديم معلومات مفيدة حول توقيت، ومقدار الإيرادات الواجب الاعتراف بها، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات السليمة.

وفي سياق متصل، فقد اتخذت جمهورية مصر العربية العديد من الإجراءات لمواكبة التطورات المتلاحقة في المعايير المحاسبية الدولية لجذب وتشجيع الاستثمارات الأجنبية، وتنشيط سوق الأوراق المالية، والعمل على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، وهو ما دفع الجهات التنظيمية المحلية إلى محاولة تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تطوير وإصدار معايير المحاسبة المصرية (EAS) Egyptian Accounting Standards بشكل يتوافق مع متطلبات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي (Elbannan, 2011)، ومن ضمن المعايير التي تم إصدارها مؤخراً معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" بشكل يتوافق مع المتطلبات الجديدة للمعيار الدولي IFRS 15.

هذا، ولقد اهتم الفكر المحاسبي منذ صدور معيار الإيراد من العقود مع العملاء - سواء على المستوى الدولي أو المحلي - بدراسة الآثار المتوقعة من تطبيق المعيار على القوائم المالية، حيث إنه يقدم معالجة محاسبية جديدة تختلف عن الممارسة المحاسبية المعتاد المحددة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية السابقة له، وقد تم الاعتماد في تطوير المعيار الدولي على النموذج القائم على أساس العقد "Contract-Based Model"، وذلك باعتبار أن العقود تمثل تبادلاً للوعود واجبة التنفيذ بين المنشأة والعميل، والتي ينشأ عنها إما أصول أو التزامات يتولد منها الإيراد فيما بعد، نتيجة التغيرات في قيمة الأصول والالتزامات الناتجة من العقد بين المنشأة والعميل، ولقد اتفقت بعض الدراسات (Lim et al., 2015؛ Benavides, 2015؛ الصاوي، ٢٠١٥؛ عوض، ٢٠١٦؛ Trabelsi, 2018؛ هاشم، ٢٠١٨؛ Tutino et al., 2019؛ حسن، ٢٠٢٠؛ Quagli et al., 2021؛ Napier and Stadler, 2020) على أن تطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد قد وفر العديد من المنافع التي تعود على مستخدمي القوائم المالية، والتي تتمثل في: (١) يوفر المعيار إطاراً شاملاً موحداً للاعتراف بالإيراد، مما يساهم في التغلب على الاختلافات الموجودة في المعايير السابقة للاعتراف بالإيراد. (٢) يهدف المعيار إلى تقديم المعالجة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، وذلك من أجل تعزيز تشابه المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة في الأسس والمعالجات للاعتراف بالإيراد. (٣) توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين، وذلك من خلال مدخل شامل لمتطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تخص طبيعة الإيرادات وتوقيتها والتدفقات النقدية المرتبطة بها، مما يؤدي إلى زيادة شفافية القوائم المالية.

في سياق آخر، فإنه وعلى الرغم من المنافع المتوقعة من تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، إلا أن بعض الدراسات قد أشارت إلى ضرورة الأخذ في الاعتبار أن تطبيق المعيار الجديد سيتطلب من المنشآت بذل الجهد والوقت الكافيين حتى يمكن استيعاب وتحليل نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات، لأنه ليس بالأمر السهل، كما ستحتاج المنشآت إلى الاستعداد بإجراء التعديلات الملائمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية، أو القانونية، أو الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار التأثير الضريبي المحتمل من تطبيق المعيار على تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، بالإضافة إلى ضرورة تقديم المزيد من الإرشادات لكيفية الامتثال لمتطلبات المعيار الجديد، بالنسبة للقطاعات التي يشاع فيها الترتيبات متعددة العناصر، والتي تستغرق مدة زمنية طويلة نسبياً لتنفيذ العقد (khamis, 2016؛ Al-Shatnawi, 2017؛ خليل وإبراهيم، ٢٠١٧؛ Henry et al., 2019).

أما من الناحية الضريبية، فإن الخلاف القائم بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية يثير العديد من القضايا الخلافية بين مصلحة الضرائب والمجتمع الضريبي، فقد أشارت بعض الدراسات التي تمت في سياق بيئة الأعمال المصرية (إبراهيم، ٢٠١٥؛ نصير، ٢٠١٩) إلى محاولة التنسيق والتقارب في المعالجات الخاصة بالإيرادات التي يتكون منها الوعاء الضريبي، وذلك بالاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، لضمان استقرار المنظومة الضريبية وثبات نمو الحصيلة بها، ومن ثم إمكانية تقليل الفجوة الضريبية، وإنهاء النزاع بين الممولين ومصلحة الضرائب فيما يخص الواقعة المنشئة للضريبة، وإمكانية بناء الثقة بين أطراف المجتمع الضريبي في ظل أهداف التنمية المستدامة، خاصة في ظل التغيير الملحوظ الذي تشهده الخريطة الاستثمارية بجمهورية مصر العربية، وظهور العديد من الشركات التي تباشر نشاطاً داخلياً، وتطبق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، وتكون تابعة ضريبياً لمركز كبار الممولين وتخضع إيراداتها للضريبة.

علاوة على ما سبق، يعتقد الباحث أن تبني المعيار الجديد للإيراد يمثل تحدياً لمعدي القوائم المالية في المنشآت المختلفة، كونه سيحل محل معايير تم إصدارها منذ فترة طويلة نسبياً، بالإضافة إلى زيادة العبء الملقى على عاتق كل من معدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات بصفة عامة، وعلى الفاحصين الضريبيين بصفة خاصة، لكونهم بصدد معيار جديد يغير الممارسة المحاسبية المعتاد فحصها لبند الإيرادات، والذي يُعد من أهم بنود القوائم المالية التي تؤثر على الحصيلة الضريبية المحققة والمستهدفة، مما قد يتطلب تطوير الفحص الضريبي، وسرعة ترشيده الحكم الشخصي للفاحصين الضريبيين، لاكتشاف أية أخطاء عند التطبيق الأولي للمعيار بالواقع العملي، والعمل على وضع آليات تهدف إلى استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي للممولين في الفترات الضريبية اللاحقة، ومحاولة تضيق مستوى الفجوة الضريبية بين صافي الربح للأغراض المحاسبية، وصافي الربح للأغراض الضريبية، تجنباً لحدوث منازعات ضريبية تؤثر على استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل، خاصة وأن معيار الإيراد الجديد سيواجه صعوبة بالغة في تحديد كافة الوعود الصريحة والضمنية لتوفير السلع والخدمات للعميل، والتي سوف يتم المحاسبة عنها كالتزامات أداء منفصلة تمهيداً للاعتراف بالإيراد، بالإضافة إلى أن اختلاف شروط العقد من عميل لآخر في بعض القطاعات سيؤدي إلى فصل التزامات الأداء بطريقة مختلفة، مما يؤدي إلى عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية للعقود المتشابهة، وهو ما يؤثر بشكل واضح على تحديد الوعاء الضريبي للمنشآت خلال الفترة الضريبية، ومن ثم على الضريبة الواجبة السداد.

**في ضوء ما سبق، تتلخص مشكلة البحث في الإجابة على التساؤل الرئيس التالي:** ما مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومدى انعكاس ذلك على الاستدامة المالية للوعاء الضريبي للممولين والحاجة إلى تطوير الفحص الضريبي؟

## ٢ - أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في أنه يتماشى مع اهتمامات الفكر المحاسبي المعاصر، والتي تركز على دراسة وتحليل المتطلبات الجديدة للاعتراف والقياس بالإيرادات في ظل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء، والتعرف على الصعوبات والتحديات التي تواجه معدي القوائم المالية عند تنفيذ المتطلبات الجديدة، نظراً لحدثة تطبيق المعيار في بيئة الأعمال المصرية، وانعكاس ذلك على تحديد الوعاء الضريبي للممولين في ظل تغيير بيئة الاعتراف بالإيرادات.

وتتمثل الأهمية العملية للبحث في أنه يقدم دليلاً عملياً للجهات التنظيمية والإدارة الضريبية عن مدى تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على مستوى الفجوة الضريبية في بيئة الأعمال المصرية، وما إذا كان تطبيق المعيار سيساهم في استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي للممولين في ظل المرحلة الانتقالية والتطبيق الأولي للمعيار بالمجتمع الضريبي المصري، وبيان مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي.

## ٣ - أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في تقييم الآثار الضريبية المحتملة من تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء، ومدى توافق متطلبات المعيار مع القواعد والأسس الضريبية لتحديد توقيت الواقعة المنشئة للضريبة، وانعكاس ذلك على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية المحققة والمستهدفة، وتطوير الفحص الضريبي، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:
- ١ - دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحديد الواقعة المنشئة للضريبة واستدامة الوعاء الضريبي للممولين.
  - ٢ - دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية.
  - ٣ - دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي.

#### ٤ - فروض البحث:

- اتساقاً مع مشكلة البحث وأهدافه، فإنه يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:
- الفرض الأول H1:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي.
- الفرض الثاني H2:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية.
- الفرض الثالث H3:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي.

#### ٥ - منهجية البحث:

تتمثل منهجية البحث في الخطوات أو الإجراءات التي سيتبعها الباحث من أجل تحقيق أهداف البحث، والإجابة على التساؤل البحثي، واختبار الفروض، وفي ضوء ذلك فإن أسلوب البحث الحالي يتمثل في جانبين:

**الجانب الأول،** يتمثل في جانب مفاهيمي يعرض الباحث من خلاله التأصيل النظري لمتغيرات البحث، والمتمثلة في متطلبات تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، والانعكاسات الضريبية المحتملة من تطبيق المعيار ببيئة الأعمال المصرية لبعض الأنشطة التي يشاع فيها الترتيبات متعددة العناصر، وكذلك الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات محل البحث، وذلك لتحديد مجموعة المتغيرات التي تشكل في علاقتها مع بعضها البعض النموذج البحثي للدراسة والمقاييس المناسبة لقياس هذه المتغيرات.

**الجانب الثاني،** يتمثل في جانب عملي لاختبار فروض الدراسة، وذلك عن طريق إجراء دراسة تجريبية *Experimental Study* بهدف استنباط مدى تأثير توقيت الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على تحديد الوعاء الضريبي للممولين، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (٤٦) مشاركاً من المديرين الماليين والفاحصين الضريبيين، وتمثلت أداة البحث التي استخدمت خلال الدراسة في ثلاث حالات تجريبية (افتراضية) لإحدى المنشآت تمهيداً لاختبار فروض البحث.

#### ٦ - نطاق البحث:

تناول الباحث بصفة أساسية دراسة الأثر الضريبي المحتمل من تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد الواردة ضمن فقرات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على بعض الأنشطة ببيئة الأعمال المصرية والتي يحتاج تنفيذها مدة زمنية طويلة نسبياً، لبيان مدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد للأغراض الضريبية بالمقارنة مع الأغراض المحاسبية من منظور ضريبة الدخل، لبيان مدى استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في ظل التطبيق الأولي لمعيار الإيراد الجديد، ومدى الحاجة إلى تطوير الفحص الضريبي.

#### ٧ - خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وسعيًا نحو تحقيق أهداف البحث، وتمهيداً لاختبار فروضه الإحصائية، فقد قسم الباحث الجزء التالي من البحث إلى خمسة أقسام رئيسية، حيث يعرض **القسم الأول:** الدراسات السابقة في مجال العلاقات الرئيسية لموضوع الدراسة، وتحليل النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، بينما يعرض **القسم الثاني:** دراسة تحليلية لمتطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، ويعرض **القسم الثالث:** الآثار الضريبية المتوقعة من تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي لبعض الأنشطة التي يشاع فيها الترتيبات متعددة العناصر، والتي يستغرق تنفيذها مدة زمنية طويلة نسبياً، وخلال **القسم الرابع:** يعرض الباحث أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، والتحليل الإحصائي للبيانات، في حين يعرض **القسم الخامس** الخلاصة والنتائج، والتوصيات، ومجالات البحث المقترحة مستقبلاً.

#### ٨ - الدراسات السابقة ذات الصلة:

دفع التطوير المستمر في معايير المحاسبة الدولية، وبصفة خاصة معيار الإيراد من العقود مع العملاء "IFRS 15"، وما يقابله من معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، العديد من الباحثين إلى محاولة دراسة وتحليل المتطلبات الجديدة للاعتراف والقياس بالإيرادات في القوائم المالية وفقاً لمعيار الإيراد الجديد، وما يضيفه من إفصاحات للمعلومات المحاسبية التي تُهم مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى التعرف على الآثار المترتبة على تطبيق المعيار الجديد على العديد من المنشآت التي تعمل في القطاعات المختلفة، ولقد تنوعت توجهات الباحثين في تناولهم للمنافع والتحديات التي تواجه تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في الواقع العملي، فمنهم من ركز على تقييم وتحليل الآثار الناتجة عن تطبيق متطلبات المعيار الجديد في بيئة الأعمال المحاسبية سواء كانت الدولية أو المحلية، ومنهم من ركز على تحليل الآثار الضريبية الناتجة عن تطبيق المعيار على بعض الأنشطة الاقتصادية.

في هذا السياق، اتجهت بعض من الدراسات إلى تناول العلاقة بين تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحديد صافي الربح للأغراض الضريبية، حيث استهدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠١٥) كيفية تطوير التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل بما يتماشى مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، وذلك بسبب الاختلاف القائم بين متطلبات المعيار، والمادة

(٢١) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في قياس أرباح العقود طويلة الأجل، كاعتماد القانون على إخضاع الأرباح المتوقعة وفق طريقة الإنجاز، وهو ما تراه الدراسة أنه يساعد على وجود الفجوة الضريبية بين الممولين والإدارة الضريبية بسبب عدم تحقيق العدالة الضريبية، وقد توصلت نتائج تلك الدراسة إلى أن التوافق بين متطلبات المعيار وقواعد التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل، قد يساعد على تخفيف العبء الضريبي على الممولين، ومن ثم المساعدة على تضييق أبعاد الفجوة الضريبية.

وفي سياق متصل، فقد استهدفت دراسة (نصير، ٢٠١٩) تقييم مدى توافق نظام ضريبة القيمة المضافة مع متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء في بيئة الأعمال المصرية، لمحاولة تحقيق التنسيق والتقارب بين المعالجات الخاصة بالإيرادات التي يتكون منها الوعاء الضريبي، وذلك من خلال الاستفادة من إصدار معيار الإيراد الجديد الذي يعمل على توحيد المعالجة المحاسبية لجميع المنشآت والأنشطة عند الاعتراف والقياس للإيرادات المحققة، والذي يمكن أن يعكس إيجاباً على حل كثير من المشكلات المحاسبية والضريبية، إذا ما تم تعديل القواعد الضريبية لتتوافق وتتماشى مع المعايير المحاسبية، وذلك من أجل تضييق الفجوة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي، نتيجة الاختلاف القائم بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية، ومن ثم إنهاء النزاع الدائم بين الممولين ومصحة الضرائب، فيما يخص الواقعة المنشئة للضريبة والحد من أوجه الخلاف بينهما.

وعلى نفس النهج، فقد استهدفت دراسة (علي، ٢٠٢٠) تقييم أثر تطبيق المعيار المصري رقم (٤٨) الخاص بالاعتراف بالإيرادات في ثوبه الجديد على تحسين المراجعة الضريبية لأرباح العقود مع العملاء. ولقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن الاستفادة من تطبيق معيار الإيراد من خلال النموذج الموحد القائم على الخمس خطوات في معالجة العديد من مشكلات التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل، ومن ثم تحقيق العدالة الضريبية، كما توصلت دراسة (خليفة، ٢٠٢٠) إلى أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء يمكن أن يتغلب على المشكلات الضريبية في حالة العقود طويلة الأجل، وفي حالة برامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمة مجانية في حالات معينة، وفي حالة البيع مع حق الرد، وفي حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة وذلك من منظور ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم هناك ضرورة للاستفادة من تطبيق المعيار بالواقع العملي، كما اقترح الباحث في تلك الدراسة أن تستحق ضريبة القيمة المضافة في حالة العقود طويلة الأجل عند تحصيل القيمة من العميل وليس بتقديم المستخلص.

ومن جانبها، فقد استهدفت دراسة (Saptono and Khozen, 2021) التعرف على مدى تأثير المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد على كلٍ من ضريبة الدخل، وضريبة القيمة المضافة، وذلك لتحديد الفجوة القائمة بين المحاسبة عن الإيرادات وتحديد الوعاء الضريبي للمنشآت وفقاً للقواعد الضريبية المعمول بها. ويعتقد الباحثان أن اتباع دافعي الضرائب (الممولين) نظاماً محاسبياً بهدف الوصول لصافي الربح المحاسبي مخالف مع القواعد الضريبية المعتمدة بالدولة، سيكون مكافئاً بالنسبة للممولين سواء بالنسبة للوقت أو التكلفة، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه يجب على واضعي السياسات الضريبية تحديد التدابير التي يمكن للسلطات الضريبية اتباعها لمعالجة التفاوت المتزايد بين المعالجة المحاسبية والمعاملة الضريبية، حتى يمكن المساهمة في تقليل الفجوة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي.

وفي ذات السياق، فقد استهدفت دراسة (عبد الباقي، ٢٠٢١) بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على ضريبة الدخل. وتحقيقاً لهدف الدراسة، فقد تمت إجراء دراسة حالة على شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، والتي قامت بالتطبيق المبكر للمعيار اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود فرق معنوية في البيانات قبل وبعد تطبيق المعيار الجديد، حيث أن بند الإيرادات من عقود إنشاء العقارات أكثر أنواع الإيرادات تأثراً بتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، كما أن تطبيق معيار الإيراد الجديد سيساعد على توسيع الإفصاحات المحاسبية المتعلقة ببند الإيرادات بما يخدم أهداف مستخدمي القوائم المالية في المساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

**على الجانب الآخر، فقد ذهب باحثون آخرون إلى دراسة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحديد صافي الربح للأغراض المحاسبية، ومدى كفاية الإفصاحات المعيار على تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، حيث استهدفت دراسة (Dalkiliç, 2014) دراسة وتحليل متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء ومدى تأثيره على المنشآت من حيث توقيت الاعتراف وقياس الإيراد، ولقد توصلت نتائج تلك الدراسة إلى أن اعتماد المعيار الجديد سيمثل تقدماً نحو الهدف الأساسي لوجود مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية ذات الجودة العالية للاعتراف بالإيرادات، إلا أنه سيؤدي إلى حدوث تغييرات جوهرية في توقيت الاعتراف بالإيراد بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية السابقة له، مما يتطلب من معدي القوائم المالية بذل العناية المهنية الكافية عند التطبيق الأولي للمعيار، لتجنب حدوث أية أخطاء غير مقصودة، وفي ذات السياق فقد أوضحت دراسة (McCarthy and Richard, 2014) أن تطبيق معيار الإيراد الجديد سيعمل على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، مما يساعد على اتخاذ القرارات المناسبة.**

ومن جانبهم، فقد استهدفت دراسة (Lim et al., 2015) توضيح المتطلبات الجديدة الواردة في معيار الإيراد من العقود مع العملاء من حيث الاعتراف، والقياس، والإفصاح عن الإيرادات الناتجة بالمنشآت التي تعمل في المجتمع المالي، ومدى إدراك وفهم المحاسبين والمراجعين القائمين على إعداد ومراجعة القوائم المالية لهذه المتطلبات وتطبيقها كما جاء بالمعيار. ولقد توصلت الدراسة إلى أن معدي القوائم المالية في المنشآت العاملة في المجتمع المالي غير مستعدين لتطبيق المعيار الدولي الجديد، مما يستلزم إعطاء الدورات التدريبية الكافية على كيفية تطبيق المعيار، بالإضافة إلى ضرورة قيام الشركات العاملة في قطاعات الأعمال المختلفة بإجراء التعديلات اللازمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية، أو القانونية، أو الضريبية بما يتماشى مع متطلبات المعيار الجديد، وعلى نفس النهج، فقد توصلت دراسة (Khamis, 2016) إلى أن مراجعي

الحسابات، ومعدّي القوائم المالية في بيئة الأعمال المصرية لا يزالون غير معتادين على نموذج الاعتراف بالإيرادات الجديد، وأن المعيار سيواجه صعوبة في التطبيق على مختلف قطاعات الأعمال في مصر، ومن ثم فقد أوصى الباحث بضرورة قيام البورصة المصرية، والهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار تعليمية وتثقيفية للمحللين الماليين وغيرهم حول المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيرادات، وأثرها على القوائم المالية.

كما أشارت دراسة (Al-Shatnawi, 2017) إلى أنه على الرغم من أن متطلبات الاعتراف، والقياس الواردة بمعيار الإيراد الجديد ستساعد على تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، إلا أن هناك صعوبات تواجه الشركات الصناعية الأردنية عند تطبيق معيار الإيراد الجديد، والتي تتمثل في صعوبة فهم وتفسير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح للمعيار الجديد، وعدم وجود النظم المحاسبية الملائمة التي تسهل تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بالمعيار، خاصة في ظل التطبيق الأولي للمعيار الجديد. وفي ذات السياق أضافت دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٧) أنه على الرغم من المزايا المتوقعة من تطبيق معيار الإيراد الجديد، إلا أنه من الصعوبات التي تواجه تطبيق معيار الإيراد، الحاجة إلى أحداث تغييرات جوهرية في العمليات الحالية لجمع البيانات، ونظم تقنية المعلومات، والضوابط الداخلية لتلبية متطلبات الإفصاح الجديدة، بالإضافة إلى عدم اقتراح تسلسل هرمي لمؤشرات تحويل السيطرة تطبق في حالة تحقق بعض الشروط فقط، والحاجة إلى وجود كوادرات محاسبية مؤهلة لإعطاء دورات مهنية على تطبيق المعيار، حيث إن وجود هذه الكوادرات يُعد من أهم السمات التي تساعد على نجاح الفترة الانتقالية عند دخول المعيار حيز التطبيق في بيئة الأعمال المصرية، كما توصل الباحثان إلى وجود علاقة ارتباط موجبة ذات تأثير معنوي بين تطبيق معيار الإيراد الجديد واستدامة الأرباح المحاسبية.

وفي سياق متصل، فقد توصل بعض الباحثين إلى أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على التقارير المالية سيساعد في توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك بسبب تعزيز متطلبات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، وتوفير التفسيرات لجميع حالات الاعتراف بالإيراد بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية السابقة له، بالإضافة إلى الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات، وتعزيز إمكانية مقارنة البيانات المالية بين المنشآت المختلفة، إلا أن هناك ضرورة للتأهيل الكافي للمحاسبين، والمراجعين قبل اعتماد المعيار لأول مرة ببيئة الأعمال، وذلك من أجل تجنب حدوث أية أخطاء غير مقصودة في بداية الأمر عند التطبيق الأولي لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء (هاشم، ٢٠١٨؛ Trabelsi, 2018؛ جابر، ٢٠١٨؛ Davern et al., 2019؛ Mattei and Paoloni, 2019؛ Boujelben and Kobbi-Fakhfakh, 2020؛ Khersiat, 2021).

#### في ضوء العرض السابق، يمكن للباحث الوقوف على بعض الاستنتاجات التالية:

١. يساعد تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على تحسين خاصية قابلية المقارنة لممارسات الاعتراف بالإيراد في المنشآت، والصناعات، وأسواق رأس المال المختلفة، كما أنه يساعد على توفير معلومات أكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية، ومن ثم المساهمة في تعزيز جودة التقارير المالية.
٢. يؤثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث ملاءمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، والموثوقية، والاعتمادية، والقابلية للفهم.
٣. يتطلب تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء المزيد من الإفصاحات في شكل معلومات وصفية وكمية تُمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم قيمة وتوقيت الإيرادات، والحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وزيادة مصداقيتها وشفافيتها.
٤. يتطلب تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بذل منشآت الأعمال الجهد والوقت الكافي حتى يمكن استيعاب وتحليل نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات، والذي لا يعد أمراً سهلاً، كما ستحتاج المنشآت إلى الاستعداد بإجراء التعديلات الملائمة على نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية أو القانونية أو الضريبية.
٥. هناك حاجة ماسة إلى اتخاذ التدابير اللازمة لإحداث التوافق بين المعايير المحاسبية والقواعد والأسس الضريبية، والاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية للإيرادات المحققة لتقليل الخلافات ومداخل المنازعات الضريبية.
٦. وجود ندرة نسبية للبحوث الضريبية في البيئة المصرية - في حدود اطلاع الباحث - التي تناولت العلاقة بشكل مباشر بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء، والانعكاسات الضريبية التي تؤثر على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي للممولين، ومدى توافق متطلبات توقيت الاعتراف بالإيراد محاسبياً وفقاً للمعيار المحاسبي مع قواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك لبيان مستوى التفاوت بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للإيرادات، وانعكاس ذلك التفاوت على استمرارية واستدامة الحصيلة الضريبية، وقد يرجع ذلك إلى حداثة إصدار وتطبيق المعيار في بيئة الأعمال المصرية.

#### ٩ - دراسة تحليلية لمتطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء

يمثل الإيراد أحد البنود المحاسبية الهامة في القوائم المالية التي يهتم بها مستخدمو القوائم المالية عند تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي؛ حيث يتم استخدامه على نطاق واسع من قبل المستثمرين الحاليين، والمرتقبين، والأطراف الأخرى من ذوي المصلحة لإجراء المقارنات، واتخاذ قرارات الاستثمار والقرارات الاقتصادية (Elzahar et al., 2015). ولقد أدت الاختلافات العديدة لمتطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمحلية إلى تكبد المنشآت تكاليف مرتفعة عند إعدادها للتقارير المالية وفقاً لمتطلبات الأسواق العالمية المختلفة؛ مما يؤدي إلى صعوبة تقييم المنشآت من قبل مستخدمي تلك التقارير، مما قد يؤثر على قراراتهم نتيجة عدم الاتساق والضعف في متطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد (عوض، ٢٠١٦)، كما أن متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية كانت غير كافية لمستخدمي القوائم المالية لفهم إيرادات المنشأة والأحكام

والتقديرات التي تصدرها إدارة المنشأة للاعتراف بالإيراد، ويرجع ذلك إلى أن الإيرادات المفصح عنها عادة ما تكون منعزلة ولا يمكن ربطها بالوضع المالي للمنشأة، أو يتم عرضها بدون تفسير أو توضيح عن كيفية ارتباطها بالبنود الأخرى في القوائم المالية، وذلك بالرغم من اهتمام المستخدمين بالمعلومات المتعلقة بالإيراد، والتي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية (Fisher, 2014).

لعل المحور الهام فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد يدور حول توقيت الاعتراف به، ومقدار الإيراد المعترف به؛ أي متى يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية للمنشأة، ويمكن كذلك قياسها بموثوقية، وبالتالي أصبح هناك الدافع لدى المنظمات والهيئات المهنية الدولية إلى تطوير إطار فعال لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات في القوائم المالية، وذلك من أجل تقليل الاختلافات في المعايير السائدة، ولذلك فقد بدأ العمل بين مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standard Board (FASB) على إصدار معيار دولي مشترك لتوضيح مبادئ المحاسبة عن الإيرادات، وذلك بهدف تطوير إطار أكثر ملاءمة لمعالجة القضايا المتعلقة بالمحاسبة عن الإيرادات، وتحسين قابلية ممارسات الاعتراف بالإيرادات للمقارنة بين مختلف المنشآت والصناعات وأسواق المال، وتقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية من خلال تطوير متطلبات الإفصاح عن الإيرادات، وتبسيط إعداد القوائم المالية من خلال تقليل عدد المتطلبات الواجب الرجوع إليها (Bloom and Kamm, 2014؛ صالح وأخرون، ٢٠١٧). وفي شهر مايو من عام ٢٠١٤، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً موحداً لتنظيم المحاسبة عن الإيرادات رقم (١٥) بعنوان "الإيراد من العقود مع العملاء" (IFRS 15: Revenue from Contracts with Customers)، على أن يتم العمل به اختياريًا اعتباراً من يناير عام ٢٠١٧، وتطبيقه إلزامياً بدايةً من يناير عام ٢٠١٨.

هذا، ويعتمد معيار الإيراد في ثوبه الجديد على إطار موحد وشامل A Single Comprehensive Framework للاعتراف بالإيراد، يهدف إلى تأسيس المبادئ التي تطبقها المنشأة للتقرير عن معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، بشأن طبيعة Nature، وكمية Amount، وتوقيت Timing تحقق الإيرادات، والتدفقات النقدية الناشئة من العقود مع العملاء، ومن أجل تحقيق هذا الهدف، فإن معيار IFRS 15 يعمل على إعداد نموذج جديد للاعتراف بالإيراد على أساس السيطرة والتحكم Control Based، وتحديد ما إذا كانت الإيرادات يتم الاعتراف بها بمرور الوقت أو عند نقطة زمنية معينة، بالإضافة إلى وضع إرشادات تطبيقية شاملة، وأمثلة توضيحية، وتوسيع وتحسين الإفصاح عن الإيراد (Streaser et al., 2014؛ خليل وإبراهيم، ٢٠١٧؛ Belsom and Berhe, 2021). وقد حل المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (١٥) محل معيار المحاسبة الدولي رقم (١١) "عقود الإنشاءات"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (١٨) "الإيرادات"، والتفسيرات المصاحبة لكل منهما.

هذا، ولقد سعت السلطات في جمهورية مصر العربية إلى مواكبة التغيرات العالمية من أجل جذب الاستثمار الأجنبي ودفع عجلة التنمية الاقتصادية بالبلاد، فقد اتخذت مصر العديد من الإجراءات لكي تواكب التطورات في المعايير المحاسبية، حيث اعتمدت التجربة المحاسبية على تحقيق التوافق Convergence بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وليس الاعتماد على التطبيق الكامل (التبني Adoption) لهذه المعايير، وذلك لمراعاة الاختلافات البيئية والقانونية، وبناءً على ذلك صدر قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بشأن إصدار معايير محاسبية جديدة، حيث تضمنت المادة الأولى من هذا القرار بأن تحل معايير المحاسبة المرفقة بهذا القرار وعددها (٣٩) معياراً، وإطار إعداد وعرض القوائم المالية محل معايير المحاسبة المصرية السابقة لها (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٥)، وأصدرت هذه المعايير نتيجة جهود لجنة تضم خبراء من الهيئة العامة للرقابة المالية، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والجهاز المركزي للمحاسبات، والهيئة العامة للاستثمار، والمعهد المصرفي للمحاسبين والمراجعين، وشعبة مزاوله مهنة المحاسبة بنقابة التجاربيين، ولقد قضت المادة الثالثة من هذا القرار بأن العمل بتلك المعايير سيبدأ اعتباراً من الأول من يناير عام ٢٠١٦ (مسعود، ٢٠٢٠).

أما في عام ٢٠١٩، فقد استحدثت قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ - بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ - ثلاثة معايير محاسبية من بينهم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار التقارير المالية الدولية IFRS 15، ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتبط بالإيراد، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء، وقد أوضح القرار أنه يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد الأول من يناير ٢٠٢٠، مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار، وإذا قامت المنشأة بالتطبيق المبكر يجب عليها الإفصاح عن ذلك، إلا أن اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية في جلستها المعقودة في أبريل ٢٠٢٠ أوصت بتأجيل تطبيق المعيار في العام المالي ٢٠٢٠، على أن يتم تطبيق المعيار على القوائم المالية للعام المالي المقرر أن يبدأ في الأول من يناير عام ٢٠٢١، وذلك بمقتضى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٨٧١) لسنة ٢٠٢٠؛ وذلك نتيجة الآثار التي صاحبت جائحة فيروس كورونا المستجد والتي أثرت على بند الإيرادات لدى العديد من المنشآت (الهيئة العامة للرقابة المالية: <https://fra.gov.eg>). يرى الباحث في ضوء ما سبق، أن هناك اهتماماً محلياً لمواكبة التطورات المحاسبية لتحسين جودة التقارير المالية بما يتماشى مع متطلبات المعايير الدولية، والعمل على توفير مزيد من الإفصاح والشفافية لمستخدمي القوائم المالية، بما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس مالي سليم، فضلاً عن تعزيز تنافسية السوق المصري في جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

## ٩-١ خطوات القياس والاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء:

تعتبر المحاسبة عن الإيراد إحدى المتطلبات الأساسية لتحقيق هدف التقارير المالية، وتتم المحاسبة عن الإيراد من خلال ثلاثة مراحل والتي تتمثل في: (١) الاعتراف، (٢) القياس، (٣) الإفصاح، بهدف توفير معلومات مفيدة لكافة مستخدمي القوائم المالية

لمساعدتهم على اتخاذ قرارات سليمة. وتتطلب المحاسبة السليمة عن الإيراد ضرورة توافر معايير وإرشادات محاسبية واضحة، ومتسقة لضمان تمثيل الواقع أو الجوهر الاقتصادي للمعاملات التي يتولد منها الإيراد، وقياس الإيراد بشكل دقيق، والاعتراف بالإيراد في التوقيت المناسب وفقاً لطبيعة الصناعة. ومن أكثر القضايا التي شغلت الفكر المحاسبي فيما يتعلق بالإيراد مرحلتين: الاعتراف والقياس (Rutledge et al, 2016): (١) متى يتم الاعتراف بالإيراد؟ (٢) ما قيمة الإيراد الذي يجب الاعتراف به خلال الفترة، أو كيفية تخصيص الإيراد الإجمالي بين مكونات المعاملة أو الفترات المختلفة.

هذا، ويستهدف معيار الإيراد من العقود مع العملاء الجديد توضيح وتبسيط وتخفيض مبادئ وإرشادات الاعتراف بالإيراد بالمقارنة مع المعايير الدولية السابقة له، ويُعد المبدأ الأساسي "Core Principle" للمعيار الجديد هو قيام المنشأة بالاعتراف بالإيراد لتعكس أو تصور تسليم السلع أو تقديم الخدمات المتفق عليها للعميل كما هو موضح بالعقد، بقيمة تعكس المقابل (التعويض) المستلم أو الذي تتوقع المنشأة أن يكون من حقها استلامه عند الوفاء بالتزامات الأداء، من خلال توفير السلع أو الخدمات إلى العميل، حيث تحول هذا النموذج من مفهوم المخاطر والعوائد إلى مفهوم نقل السيطرة (Belsom and Berhe, 2021).

ويقدم معيار الإيراد من العقود مع العملاء إطاراً شاملاً وموحداً لتحديد توقيت الاعتراف بالإيراد، ومقدار الإيراد الذي يتم الاعتراف به، وذلك من خلال نموذج جديد للمحاسبة عن الإيراد وهو النموذج المبني على العقد، ويطلق عليه النموذج ذو الخمس خطوات "The Five-Steps Approach" والذي تتمثل خطواته فيما يلي (Ergüden, 2020; Fangshu, 2015): **الخطوة الأولى:** تحديد العقد مع العميل، **الخطوة الثانية:** تحديد التزامات الأداء في العقد، **الخطوة الثالثة:** تحديد سعر الصفقة (المعاملة)، **الخطوة الرابعة:** تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء، **الخطوة الخامسة:** الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء. وفيما يلي يتم تناول الخطوات الخمسة للاعتراف بالإيراد وفقاً للنموذج الجديد كما يلي:

#### ٩-١-١ تحديد العقد مع العميل Identify the Contract(s) with the Customer

تم تعريف العقد في المعيار المحاسبي الجديد في الفقرة رقم (١٠) على أنه اتفاق بين طرفين أو أكثر، ينتج عنه حقوق والتزامات واجبة التنفيذ نتيجة لإلزامية العقد القانونية، ومن الممكن أن يتخذ العقد صوراً عديدة، فقد يكون في صورة مكتوبة، أو شفوية، أو ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء، أما التزامات العقد فتتمثل في التزام المنشأة بتحويل السلع أو الخدمات للعميل. هذا، وقد أشارت دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٧) إلى أن المعيار قد ركز على ضرورة الإلزام القانوني وليس شكل العقد، وعلى ضرورة وجود الأطراف الراغبة في إجراء عملية التبادل، ووجود نتائج اقتصادية واضحة من المعاملة، وذلك من خلال اشتراط نشأة حقوق والتزامات واجبة التنفيذ من العقد، يكون لها فوائد ومنافع اقتصادية لطرفي العقد، ويشترط لتطبيق هذا المعيار على العقد الذي ينشأ بين المنشأة والعميل ضرورة توافر الشروط التالية مجتمعة (Ergüden, 2020):

- أ- موافقة جميع أطراف العقد على العقد سواء كان كتابياً، أو شفوياً، أو وفقاً للممارسات التجارية المعتادة في المنشأة، والتزام جميع الأطراف بتنفيذ الالتزامات الخاصة بهم.
- ب- يمكن للمنشأة تحديد حقوق كل طرف من أطراف العقد، وذلك فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تسليمها أو تقديمها للعميل بموجب هذا العقد.
- ج- يمكن للمنشأة تحديد شروط الدفع مقابل تسليم السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها للعميل، لأنه بدونها لن تكون المنشأة قادرة على تحديد سعر الصفقة بدقة.
- د- أن يكون العقد ذو طبيعة تجارية، أي من المتوقع حدوث تغيير جوهري في مخاطر، وتوقيت، ومقدار التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة لوجود العقد بين المنشأة والعميل.
- هـ- أن يكون من المرجح (أو المحتمل) أن المنشأة سوف تقوم بتحصيل المقابل المستحق لها في تبادل السلع أو الخدمات التي تم تحويلها للعميل بموجب العقد، بما يتفق مع المبدأ الأساسي للمعيار بأنه لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا كان هناك توقع بدرجة معقولة بأن هناك منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة. ولتقييم مدى احتمالية تحصيل المقابل، يجب على المنشأة (في ضوء الفقرة ٩ من ذات المعيار): **أولاً:** أن تأخذ المنشأة في الاعتبار المقدرة المالية ونية العميل "Customer's Ability Intention" على سداد مقابل السلع أو الخدمات عندما يكون مستحقاً، وذلك مع مراعاة الظروف المحيطة بالعميل كسلوك العميل في السداد للسنوات الماضية، أو سلوك العميل مع المنافسين، أو قدرة العميل في الحصول على التمويل اللازم. **ثانياً:** تقييم ما إذا كان المقابل الذي سوف يكون للمنشأة الحق في تحصيله من العميل أقل من السعر المنصوص عليه في العقد نتيجة اعتماد المنشأة على منح العميل تخفيضاً سعرياً.

هذا، وقد أوضحت دراسة كلٍّ من (Alford et al., 2011؛ خميس، ٢٠١٧) أن هناك اختلافاً في تفسير مصطلح "من المحتمل"، حيث إنه في ظل المعايير الأمريكية يقصد بها أنه من المحتمل (أو من المرجح) أن يحدث، والتي يتم تفسيرها على أنها نسبة تزيد عن ٧٠٪، أما في ظل المعايير الدولية فيقصد بها بأنها الأكثر احتمالاً من عدم الحدث، والتي يتم تفسيرها على أنها أي احتمال أكثر من ٥٠٪، وهي نسبة أقل صرامة من المعايير الأمريكية، وبالتالي يتطلب المعيار من معدي القوائم المالية زيادة استخدام التقديرات ومساحة الحكم المهني، ولكن مع ضرورة مراعاة سياسات وشروط التعاقد والممارسات التجارية المعتادة للمنشأة لضمان المحاسبة السليمة عن الإيراد.

كما تناول معيار الإيراد الجديد المحاسبة عن التعديلات Modifications التي تجرى على العقد مع العميل، وذلك بعد موافقة أطراف العقد على تغيير نطاق أو سعر العقد أو كلاهما معاً، ويترتب على هذا التعديل نشأة حقوق والتزامات قابلة للتنفيذ، أو إجراء تعديل لها بين أطراف العقد، ويمكن الاتفاق على تعديل العقد كتابةً، أو باتفاق شفهي، أو يفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، وفي حالة عدم موافقة طرفي العقد على هذا التعديل يجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق هذا المعيار على العقد القائم. وتقوم المنشأة بالمحاسبة عن تعديلات العقد "كعقد مستقل Separate Contract" عن العقد الأصلي إذا توافرت الشروط التالية (معيار المحاسبة المصري ٤٨، الفقرة ٢٠): **أولاً:** زيادة نطاق العقد بسبب إضافة السلع أو الخدمات الجديدة المتفق عليها والتي تكون مختلفة (مميزة)، **ثانياً:** زيادة سعر التعاقد من خلال المبلغ المقابل الذي يعكس أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات الإضافية التي تم إضافتها للعقد.

هذا، وقد أوضحت دراسة (Van Wyk and Coetsee, 2020) أن معيار الإيراد الجديد قد تناول من خلال الفقرة رقم (٢١) أنه في حالة عدم إجراء التعديلات على العقد كعقد مستقل نتيجة عدم توافر الشروط السابقة الواردة في الفقرة رقم (٢٠) من المعيار، يجوز للمنشأة المحاسبة عن السلع والخدمات التي لم يتم تحويلها حتى تاريخ تعديل العقد بأي من الاحتمالات التالية:

**الاحتمال الأول:** إنهاء العقد الحالي وإنشاء عقد جديد؛ وذلك إذا كانت السلع أو الخدمات المتبقية في العقد الأصلي مميزة (أو منفصلة) عن السلع أو الخدمات التي تم تسليمها للعميل قبل تاريخ التعديل في العقد الأصلي، وبالتالي يكون مقدار المقابل الذي سيتم تخصيصه على التزامات الأداء المتبقية هو عبارة عن مجموع: (١) المقابل المتفق عليه مع العميل والذي لم يتم الاعتراف به كإيراد. (٢) المقابل المتفق عليه نتيجة تعديل العقد مع العميل.

**الاحتمال الثاني:** أن تقوم المنشأة بالمحاسبة عن تعديل العقد كما لو كان جزءاً من العقد الحالي؛ وذلك إذا كانت السلع المتبقية في العقد الأصلي غير مميزة (أو غير منفصلة) عن السلع أو الخدمات التي تم تسليمها للعميل قبل تاريخ التعديل في العقد الأصلي، وبالتالي تُعد هذه التعديلات جزءاً من التزام أداء وحيد تم الوفاء به جزئياً في تاريخ تعديل العقد، وبالتالي سيكون تأثير التعديل على سعر الصفقة الموضح بالعقد الأصلي، ومدى الوفاء بالتزام الأداء في العقد الأصلي تجاه العميل.

**الاحتمال الثالث:** إذا كانت السلع أو الخدمات التي تم الوفاء بها هي مزيج بين الاحتمالين السابقين، فيجب على المنشأة المحاسبة عن آثار التعديل بالأساس الذي يعكس الجوهر الاقتصادي للتعديل.

يرى الباحث في ضوء ما سبق، أن معيار الإيراد في ثوبه الجديد قد وفر إرشادات تفصيلية للمحاسبة عن العقود سواء كانت شفهية أو كتابية أو ضمنية، وكذلك عن كيفية المحاسبة عن تعديلات العقود بحالاتها المختلفة والتي يمكن أن تطبق على كافة المعاملات التجارية للمنشآت، كما أوضح المعيار ذاته إرشادات تفصيلية عن كيفية تجميع العقود المتشابهة والمحاسبة عنها كعقد واحد، وذلك على العكس من الإرشادات المحدودة التي يوفرها كلاً من معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتببط بالإيراد، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء عن دمج وتجزئة العقود، وهو ما يواكب التطورات في بيئة الأعمال الحديثة وزيادة حجم التجارة الإلكترونية، إلا أن تطبيق الخطوة الأولى من نموذج الاعتراف الجديد يتطلب من المنشآت بذل الجهد الكافي في تحليل العقود المستقبلية مع العملاء، وتصنيف القدرة الانتمائية للعملاء، وتحديد قدرتهم على السداد، حتى تتمكن المنشأة من معرفة قدرة العميل على سداد مقابل السلع أو الخدمات التي تتعهد المنشأة بتسليمها له بموجب العقد.

#### ٩- ١- ٢- تحديد التزامات الأداء في العقد Identifying Performance Obligations in the Contract

يُعد تحديد التزامات الأداء بمثابة الخطوة الثانية للاعتراف بالإيراد في ظل المعيار الإيراد الجديد، وقد عرف المعيار التزامات الأداء بأنها تعهد تعاقدي Contractual Promise أو الوعود التي تتعهد بها المنشأة في العقد لنحويل السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها للعميل. ومن ثم فإنه يجب على المنشأة في بداية العقد تقييم السلع أو الخدمات التي تم وعد العميل بها، وتحديد ما كالتزام أداء من قبل المنشأة لكل تعهد، ومنها اعتبار التزام الأداء بمثابة الوحدة التي سوف يتم المحاسبة عنها والاعتراف بالإيراد الخاص بها، والتي تؤثر على توقيت وقيمة الإيرادات المعترف بها من العقد مع العميل (Ernst and Young, 2014؛ Hasan, 2016؛ Bemouilly and Wondabio, 2019). ولقد أشارت الفقرة رقم (٢٢) من ذات المعيار إلى أن التزامات الأداء هي تعهد لنقل أيا من الآتي: (١) السلعة أو الخدمة (مجموعة من السلع أو الخدمات) المميزة. (٢) سلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير والتي يتم نقلها إلى العميل باستخدام نفس الطريقة.

هذا، وتعتبر السلعة أو الخدمة المتفق عليها مع العميل مميزة بذاتها أو منفصلة عن غيرها من السلع أو الخدمات الأخرى عند توافر الشرطين التاليين معاً، وهما (Grosu and Socolius, 2016؛ فوده وآخرون، ٢٠٢١):

**الشرط الأول:** أن تكون السلعة أو الخدمة قادرة على توفير منفعة للعميل بمفردها أو مع غيرها من الموارد المتاحة لدى العميل (وهي الموارد التي يمتلكها العميل أو التي يستطيع الحصول عليها من المنشأة أو من منشأة أخرى بسهولة)، ويستطيع العميل الاستفادة من السلعة أو الخدمة بالاستخدام، أو الاحتفاظ بها لتوليد منافع مستقبلية، أو بيعها بقيمة أكبر من قيمتها، أو غير ذلك مما يولد منافع اقتصادية.

**الشرط الثاني:** أن تكون السلع أو الخدمات مميزة في سياق العقد، أي أن المنشأة تتعهد بتقديم السلعة أو الخدمة للعميل بصورة منفصلة أو مميزة عن باقي التعهدات الأخرى في العقد، فعلى سبيل المثال، إذا قامت إحدى شركات التجهيزات الطبية بتوقيع عقد مع أحد العملاء بتسليم بعض الأجهزة المتخصصة في مجال الإشعاعات الطبية، وتحديث نظام التشغيل لهذه الأجهزة الطبية، وتقديم الدعم الفني لمدة سنتين، ففي هذه الحالة تقوم الشركة بتحديد أربع التزامات أداء تجاه هذا العميل في العقد وهي، توفير الأجهزة الطبية، وخدمة التركيب، وخدمة تحديث أنظمة التشغيل، وخدمة الدعم الفني.

وفي ضوء ما سبق، تُعد السلعة أو الخدمة غير مميزة أو مترابطة مع السلع أو الخدمات الأخرى في العقد، إذا لم يتوافر الشرطين السابقين معاً، وهو ما يتطلب من المنشأة أن تقوم بدمج تلك السلع أو الخدمات مع بعضها البعض بحيث تصبح حزمة من السلع أو الخدمات المميزة ويتم المحاسبة عنها كالتزام أداء، أما في حالة توافر الشرطين السابقين معاً فتكون السلعة أو الخدمة مميزة ويتم المحاسبة عنها كالتزام أداء منفصل.

### ٩-١-٣ تحديد سعر الصفقة (العملية) *Determining the Transaction Price*

يُعد تحديد سعر الصفقة بمثابة الخطوة الثالثة في ظل نموذج المحاسبة عن الإيرادات وفقاً لمعيار الإيراد الجديد، إلا أن تحديد سعر الصفقة قد يمثل فعلياً الخطوة الأولى لمرحلة القياس المحاسبي للإيرادات في ظل هذا النموذج؛ ويرجع ذلك إلى أن الخطوات الأولى والثانية والخامسة تتعلق في المقام الأول بقضية الاعتراف المحاسبي بالإيرادات "Accounting Recognition of Revenue"، أما الخطوة الثالثة والرابعة فهي تتعلق بقضية القياس المحاسبي للإيرادات "Accounting Measurement of Revenue"، وتُعد هذه الخطوة هي الأكثر أهمية وتعقيداً في ظل نموذج المحاسبة الجديد، وذلك لأنه يتحدد بها قيمة المقابل الذي ستخصه المنشأة على التزامات الأداء المحددة بالعقد، والذي سوف يتم الاعتراف به كإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بتلك الالتزامات مستقبلاً (Boujelben and Kobbi-Fakhfakh, 2020)، وما يترتب على ذلك من تحديد المعاملة الضريبية على الإيرادات المعترف بها لتحديد الضريبة الواجبة السداد.

هذا، ويُعرف معيار الإيراد من العقود مع العملاء في الفقرة رقم (٤٧) سعر الصفقة على أنه قيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل نقل السلع أو تأدية الخدمات المتفق عليها مع العميل، وذلك بعد استبعاد المبالغ التي تم تحصيل قيمتها من قبل المنشأة بالنيابة عن أطراف أخرى من سعر الصفقة مثل (ضريبة القيمة المضافة، أو المبالغ التي يتم تحصيلها في عمليات الوكالة بالنيابة عن الموكل ولا تدخل ضمن إيرادات المنشأة، بل يقتصر الإيراد فقط على قيمة العمولة المستحقة للمنشأة) (Ergüden, 2020)، فعلى الرغم من أن هذه المبالغ تعتبر من المنافع الاقتصادية التي تندفق إلى المنشأة، إلا أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وبالتالي يجب استبعادها من الإيرادات.

كما أوضح المعيار أنه يجب على المنشأة الأخذ في الاعتبار كافة شروط العقد وممارسات الأعمال التجارية المعتادة للمنشأة أو الصناعة لتحديد سعر الصفقة، ويتأثر تقدير سعر الصفقة بطبيعة وتوقيت وقيمة المقابل الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من العميل، ويمكن أن يكون سعر الصفقة مقابل ثابتاً، أو أن يكون مقابل متغيراً، أو في شكل آخر بخلاف النقدية أو كليهما معاً، وبصفة عامة يجب على المنشأة أن تأخذ في اعتبارها العوامل التالية عند تحديد سعر الصفقة (Lehman and Wodka, 2014؛ Cristina-Aurora, 2014؛ عبد المنعم، ٢٠١٥؛ الصاوي، ٢٠١٥؛ Nicolae, 2016؛ فوده وآخرون، ٢٠٢١): (١) المقابل المتغير (٢) وجود مكون تمويلي هام في العقد. (٣) المقابل غير النقدي. (٤) المقابل المستحق الدفع للعميل. وفيما يلي يحاول الباحث توضيح هذه العوامل ومدى تأثيرها على تحديد سعر الصفقة:

#### ٩-١-٣-١ المقابل المتغير:

يُشير المقابل المتغير إلى أن سعر الصفقة أو جزء منه يكون متغيراً بسبب وجود العديد من البنود التي تتسبب في ذلك كالخصومات، أو التخفيضات (التنازلات) السعريّة، أو المبالغ المستردة، أو الحوافز، أو الائتمان، أو الغرامات، أو أن يكون حق المنشأة في الحصول على ذلك المقابل بحدوث أو عدم حدوث أي أحداث مستقبلية؛ كتحديد مبلغ يُعد بمثابة مكافأة في حالة الانتهاء من العمل في تاريخ محدد، أو البيع مع حق رد المنتج، أو غيرها من البنود المماثلة التي قد تؤدي إلى وجود مقابل متغير في سعر الصفقة. وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة أصبحت العقود التي تتضمن مقابل متغيراً متكررة في العديد من المنشآت، مثل عقود المقاولات وما تحتويه من شروط الحوافز والغرامات عند تسليم مراحل البناء في تواريخ محددة، وهو ما يتطلب من المنشآت ممارسة قدر كبير من الحكم المهني عند تقدير المقابل المتغير في ظل شروط العقد المتفق عليه مع العميل، وسياسات التجارة المعتادة للمنشأة (معيار المحاسبة المصري ٤٨، الفقرة ٥١).

هذا، ويقدم معيار الإيراد من العقود مع العملاء الإرشادات التي تساعد المنشآت في تقدير المقابل المتغير باستخدام إحدى الطرق التالية، وذلك اعتماداً على الطريقة التي تتوقع المنشأة أنها الأفضل لها في التنبؤ بقيمة المبلغ المستحق لها (معيار المحاسبة المصري ٤٨، الفقرة ٥٣؛ Van Wyk and Coetsee, 2020):

• **أولاً: طريقة القيمة المتوقعة Expected value Method:** تتمثل تلك القيمة في مجموع القيم المرجحة باحتمالات الحدوث في حدود مدى معين لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة، وقد تمثل طريقة القيمة المتوقعة تقديراً مناسباً للمقابل المتغير إذا كان لدى المنشأة عدد كبير من العقود ذات الخصائص المتشابهة في ذات الفترة المالية.

• **ثانياً: طريقة القيمة الأكثر احتمالاً The Most likely Amount Method:** تتمثل في القيمة الوحيدة الأكثر احتمالاً للحدوث خلال مدى معين لمجموعة من مبالغ المقابل المحتملة، وتُعد هذه الطريقة مناسبة في حالة ما إذا كان العقد يتضمن اثنين فقط من النتائج المحتملة، فعلى سبيل المثال؛ إما أن تحصل المنشأة على مكافأة نتيجة تسليم المنتج أو تأدية الخدمة في الوقت المتفق عليه، أو ألا على تلك المكافأة نتيجة عدم الوفاء بالتزامها في الوقت المحدد.

كما أوضح المعيار ضرورة قيام المنشأة باختبار إحدى الطريقتين السابقتين وأن يتم تطبيقها بشكل ثابت ومتسق طوال مدة العقد، مع الأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتوافرة لها بشكل معقول سواء التاريخية، أو الجارية، أو المتوقعة المتاحة لها عند تقدير المقابل المتغير. ويتفق الباحث مع دراسة (خليل وإبراهيم، ٢٠١٧) على أن المنشآت قد تجد صعوبة في التمييز بين التنازلات

السعرية الضمنية (أي تخفيضات من الإيرادات)، ومخاطر الائتمان للعملاء (أي حساب الديون المدومة) لقضايا التحصيل التي كانت تعرف في بداية العقد، ومن ثم فإن المنشآت تحتاج إلى تقييم كل الحقائق والظروف التي كانت متوافرة في بداية العقد بعناية، وكذلك أي أحداث لاحقة ربما تكون قد أثرت على قدرة العميل على السداد، كما يجب على المنشأة وضع سياسات وإجراءات واضحة لهذه التقييمات لضمان اتساق تطبيق جميع المعاملات بصورة عادلة.

#### ٩-٣-١-٢ وجود عنصر تمويلي هام Significant Financing Component:

أوضح المعيار الجديد للاعتراف بالإيراد في الفقرة رقم (٦٠) أنه يجب على المنشأة تعديل سعر الصفقة أو المبلغ المتعاقد عليه بين طرفي التعاقد ليعكس الأثر المترتبة على القيمة الزمنية للنقود "Time value of money"، ويحدث ذلك إذا كان توقيت سداد الدفعات الذي تم الاتفاق عليها بين أطراف العقد (بشكل صريح أو ضمني) يقدم للعميل أو المنشأة منفعة هامة لتمويل تحويل السلع أو الخدمات إلى العميل (كقيام المنشأة بنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل قبل قيامه بسداد المقابل)، وبالتالي يكون العقد محتويًا على صفتين واحدة للبيع، وأخرى تتضمن عنصراً تمويلياً هاماً، بغض النظر عما إذا كان قد تم النص عليه بشكل صريح في العقد أو ضمناً بشروط سداد متفق عليها بين طرفي العقد (معيار المحاسبة المصري ٤٨، الفقرة ٦٠).

بالإضافة إلى ما سبق، فقد نص المعيار الجديد على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن تأثير وجود العنصر التمويلي الهام كالتالي: (١) كمصروف فوائد عندما يدفع العميل مقدماً، (٢) كإيراد فوائد عندما يكون على العميل مبالغ مستحقة، وذلك بشكل منفصل عن الإيراد من العقود مع العملاء في قائمة الدخل الشامل، حيث إن قيمة الإيرادات المعترف بها ستختلف بشكل كبير في ظل وجود العنصر التمويلي عن مقدار النقدية المستلمة من العميل (Tong, 2015؛ حسن، ٢٠٢٠)، حيث إنه في حالة السداد المقدم، ستكون قيمة الإيرادات المعترف بها أكبر من النقدية المستلمة من العميل، وذلك لأن المنشأة تكون قد تلقت بشكل ضمني تمويلياً من العميل، وبالتالي ستعترف المنشأة بمصروف الفائدة على التمويل، أما في حالة السداد المؤجل ستكون قيمة الإيرادات المعترف بها أقل من النقدية المستلمة من العميل، وذلك لأن المنشأة تكون قد وفرت تمويلياً ضمناً للعميل، وبالتالي يتم الاعتراف بجزء من النقدية المستلمة كإيراد فوائد.

#### ٩-٣-١-٣ المقابل غير النقدي Non-Cash Consideration:

يحدد المعيار الإيراد في إصداره الجديد أنه إذا تعهد العميل للمنشأة بدفع المقابل المتفق عليه في العقد، في شكل آخر بخلاف النقدية (كقيام العميل بتقديم أسهم للمنشأة)، فإنه يجب على المنشأة أن تقوم بقياس المقابل غير النقدي على أساس القيمة العادلة (Grosu and Socolius, 2016)، وتُعرف القيمة العادلة "Fair Value" على أنها المبلغ الذي يتم من خلاله تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين يكون لكل منهما الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة. وبالتالي يجب على المنشأة قياس قيمة المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة للعميل من المنشأة، وفي حالة ما إذا كانت المنشأة غير قادرة على الوصول إلى تقدير معقول للقيمة العادلة للسلع والخدمات المقدمة من العميل للمنشأة، فيجب على المنشأة قياس قيمة المقابل غير النقدي من خلال الرجوع إلى أسعار البيع المستقلة للسلع أو الخدمات المتفق عليها مع العميل في العقد، فعلى سبيل المثال قد يقوم أحد العملاء بالمساهمة بالمعدات والمواد التي تستخدم في إتمام عملية البناء، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بتقييم ما إذا كانت تسيطر على تلك المعدات والمواد التي تم الأسهم بها أم لا، وإذا كانت نتيجة التقييم هي سيطرة المنشأة على تلك المعدات فتكون المحاسبة عنها كمقابل غير نقدي تم استلامه من العميل (الصاوي، ٢٠١٥).

#### ٩-٣-١-٤ المقابل مستحق الدفع للعميل Consideration Payable to a Customer:

ينص معيار الإيراد من العقود مع العملاء على أن المقابل مستحق الدفع للعميل، يتضمن المبالغ النقدية التي تقوم المنشأة بدفعها أو المبالغ المتوقع دفعها من المنشأة إلى العميل سواء كانت في شكل نقدي أو غير نقدي؛ فعلى سبيل المثال: الكوبونات التي تدفع للعميل وتمكنه من وجود خصم على سعر شراء السلع التي تقوم المنشأة ببيعها للمستهلك النهائي من منافذ البيع، وبالتالي يجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المقابل الواجب السداد إلى العميل على أنه تخفيض في سعر الصفقة، ومن ثم تخفيض في الإيراد المستحق للمنشأة لدى العميل، وذلك عند وقوع أي من الحدثين التاليين (معيار المحاسبة المصري ٤٨، الفقرة ٧٢):

أ- اعتراف المنشأة بالإيراد الناتج عن تحويل السلع أو الخدمات المرتبطة بذلك المقابل إلى العميل.

ب- أن تدفع المنشأة أو تتعهد بدفع المقابل إلى العميل حتى وإن كان تعهد الدفع هو مقابل واقعة في المستقبل، ومن الممكن أن يكون هذا التعهد ضمناً من خلال ممارسة الأعمال التجارية المعتادة للمنشأة.

#### ٩-١-٤ توزيع (تخصيص) سعر الصفقة على التزامات الأداء:

#### Allocating the Transaction Price to Performance Obligation

يُعد تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء هي الخطوة الرابعة في سبيل الاعتراف بالإيراد في ظل المعيار الجديد، وتمثل هذه الخطوة حلقة الوصل بين الخطوة الثانية "تحديد التزامات الأداء في العقد"، والخطوة الثالثة "تحديد سعر الصفقة"، حيث أوضح المعيار بأنه ينبغي على المنشأة أن تقوم بتوزيع القيمة المتفق عليها في العقد (سعر الصفقة) على التزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها في العقد، وبالتالي يجب على المنشأة في بداية التعاقد تحديد السعر المستقل لكل سلعة أو خدمة منفصلة تمثل التزام أداء، ثم تقوم بتوزيع قيمة العقد على جميع السلع و الخدمات الموجودة في العقد بنسبة سعر البيع المستقل (Bernouilly and Wondabio, 2019).

أما حالة ما إذا تعذر على المنشأة ملاحظة سعر البيع المستقل بصورة مباشرة، فإنها تكون في حاجة إلى تقدير أسعار البيع للسلع أو الخدمات التي لا يتوافر لها أسعار بيع مستقلة (Grosu and Socolius, 2016)، وذلك في ضوء ظروف السوق، والعوامل الخاصة بالمنشأة، وما يتوافر لديها من معلومات عن العميل أو فئة العميل لزيادة دقة ومصداقية التقدير لأسعار البيع، كما يجب على المنشأة أن تطبق طرق التقدير بثبات في ظل الظروف المتشابهة. ولقد تناول المعيار ثلاثة مداخل مختلفة لمساعدة المنشآت في تقدير سعر البيع المستقل لسلعة أو خدمة ما كما يلي (Tong, 2015):

**أولاً، مدخل التكلفة المتوقعة وهامش الربح:** طبقاً لهذا المدخل، تقوم المنشأة بالتنبؤ بالتكاليف المتوقعة للوفاء بالتزامات الأداء، ثم تضيف إليها هامش الربح المناسب للسلعة أو الخدمة.

**ثانياً، مدخل تقييم السوق المعدل:** طبقاً لهذا المدخل، تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع القائم بذاته (المستقل) من خلال تقييم السوق الذي تباع فيه السلعة أو الخدمة، ثم تقييم السعر الذي يكون العميل مؤهلاً لدفعه مقابل تلك السلعة أو الخدمة، كما أشار المعيار في الفقرة رقم (٧٩) على أن المنشأة قد تستعين بأسعار المنافسين لها الذين يقومون ببيع سلع متشابهة أو مماثلة لها.

**ثالثاً، مدخل القيمة المتبقية:** طبقاً لهذا المدخل، تقوم المنشأة بتقدير سعر البيع المستقل من خلال الرجوع إلى سعر الصفقة الكلي مطروحاً منه أسعار البيع المستقلة التي أمكن ملاحظتها للسلع أو الخدمات الأخرى المتفق عليها في العقد.

#### ٩-١-٥ الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء:

### *Recognize Revenue when Performance Obligation is satisfied*

تُعد مرحلة الاعتراف بالإيراد هي الخطوة الخامسة والأخيرة في ظل نموذج القياس والاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، حيث إنه يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو أداء الخدمة التي تم الاتفاق عليها في العقد إلى العميل، ويتحقق ذلك بمجرد أن يسيطر العميل على تلك السلعة أو الخدمة (كموافقة العميل على الحصول على الأصل، أو الملكية القانونية للأصل بالنسبة للعميل)، ويتم الاعتراف بالإيراد بقيمة المبلغ المخصص من سعر الصفقة على التزامات الأداء التي تم الوفاء بها، ووفقاً للمعيار، فإن مفهوم سيطرة العميل على السلعة أو الخدمة يمكن ملاحظته من خلال العناصر التالية: (١) قدرة العميل على الاستخدام المباشر للأصل في أنشطته الحالية أو السماح لمنشأة أخرى باستخدام الأصل في أنشطتها. (٢) قدرة العميل على منع المنشآت الأخرى من التحكم في استخدام الأصل أو الحصول على منافع الأصل. (٣) حصول العميل على كافة المنافع المتوقعة مستقبلاً من الأصل، والتي تتمثل في التدفقات النقدية المتوقعة كزيادة في التدفقات النقدية الداخلة أو انخفاض في التدفقات النقدية الخارجة، والتي يمكن الحصول عليها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (فوده وآخرون، ٢٠٢١).

هذا، وقد نص المعيار في الفقرة رقم (٣١) على أنه عند حصول العميل على السيطرة كمؤشر للوفاء بالتزامات الأداء يتم الاعتراف بالإيراد، وبالتالي يجب على المنشأة في بداية العقد تحديد ما إذا كان سيتم الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة أم سيتم الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة (الصاوي، ٢٠١٥؛ Munter, 2016؛ Bauer and Centorrino, 2017؛ جابر، ٢٠١٨) ويمكن توضيح الفرق بينهما كالآتي:

#### ٩-١-٥-١ الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة:

وفقاً لنص الفقرة رقم (٣٥) من معيار الإيراد من العقود مع العملاء، إذا قامت المنشأة بنقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل، وذلك في سبيل الوفاء بالتزامات الأداء المحددة في العقد معه، يشترط للاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة توافر أحد الشروط التالية:

أ- حصول العميل على كافة المنافع الاقتصادية الخاصة بالسلعة أو الخدمة التي تقدمها المنشأة في نفس توقيت استهلاكها أو بشكل متزامن، كما هو الحال في عقود الخدمات الروتينية أو المتكررة (مثل خدمات العلاج في المستشفيات أو خدمة التنظيف)، حيث يستلم ويستهلك العميل المنافع المقدمة من المنشأة كما هو محدد لها في العقد، ومن المؤشرات التي تدل على أن العميل قد تسلم واستهلك منافع الأصل في نفس الوقت، عدم الحاجة إلى إعادة تنفيذ ما تم إنجازه من أعمال أو أنشطة مقدمة له.

ب- أن ينشئ أداء المنشأة أصلاً أو يؤدي إلى زيادة قيمة الأصل (كالتقدم في تنفيذ المهام من قبل المنشأة) التي تجعل العميل يسيطر على الأصل عند نشأته، كما هو الحال في عقود المقاولات (بناء مبنى) والتي يسيطر العميل فيها على الأعمال تحت التشغيل.

ج- ألا ينشئ أداء المنشأة أصلاً ذو استخدام بديل للمنشأة، وأن يكون لدى المنشأة حق التنفيذ لدفع مقابل الأداء الذي تم إنجازه حتى تاريخه من قبل العميل، كما هو الحال في بناء الأصول المتخصصة بناءً على طلب العميل، وقد أوضح المعيار ذاته أن من المؤشرات التي تدل على أن الأصل ليس له استخدام بديل للمنشأة، عدم قدرة المنشأة على توجيه الأصل لاستخدام آخر وفقاً لتصميمه المميز لطلب العميل، وفي هذه الحالة يكون على العميل سداد مقابل ما تم إنجازه حتى تاريخه للمنشأة كضمان لها من خطر قيام العميل بإنهاء العقد وترك أصل لا يمكن الاستفادة منه مادياً من قبل المنشأة.

#### ٩-١-٥-٢ الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة:

تقوم المنشأة بالوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة إذا لم يتم استيفاؤها لتلك الالتزامات خلال فترة زمنية كما تم توضيحها في السابق؛ أي أن المنشأة تعترف بالإيراد عندما يتم نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل عند نقطة معينة من الزمن، ولقد أوضح المعيار مجموعة من المؤشرات التي يجب على معدي القوائم المالية مراعاتها عند تحديد النقطة الزمنية التي يسيطر فيها العميل على الأصل المقدم له من المنشأة وفقاً للفقرة رقم (٣٨) من المعيار (Grosu and Socolius, 2016):

- أ. أن يكون لدى العميل سند ملكية قانوني، مما يعني أن العميل قد حاز السيطرة والتحكم على الأصل، وإذا احتفظت المنشأة بحق الملكية القانونية على الأصل لضمان الحماية ضد إخفاق العميل في سداد المقابل المستحق لها.
- ب. أن يكون حق المنشأة قائماً بالتزام العميل بسداد قيمة الأصل، مما يعني أن العميل قد أصبح قادراً على توجيه استخدام الأصل، والحصول على غالبية أو جميع المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل.
- ج. أن يكون قد تم نقل الحيازة المادية (Physical Possession) للأصل إلى العميل.
- د. يتم تحويل المخاطر الهامة لملكية الأصل إلى العميل، مما يعني أن العميل قد حصل جوهرياً على كل المنافع المتعلقة بالأصل.

في ضوء ما سبق يعتقد الباحث أن تبني المعيار الجديد للإيراد يمثل تحدياً كبيراً لمعدي القوائم المالية في المنشآت المختلفة، كونه سيحل محل معايير تاريخية تم إصدارها منذ فترة طويلة نسبياً، بالإضافة إلى زيادة العبء الملقى على عاتق كل من معدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات بصفة عامة، وعلى الفاحصين الضريبيين بصفة خاصة كونهم بصدد معيار جديد يغير الممارسة المحاسبية المعتاد فحصها لبند الإيرادات، والذي يُعد من أهم بنود القوائم المالية التي تؤثر على الحصيلة الضريبية المحققة والمستهدفة. كما أوضحت دراسة (Kohler et al., 2021) أن تطبيق معيار محاسبي جديد نسبياً يُعد حدثاً هاماً لأي منشأة، حيث يتطلب تطبيقه جمع وتقديم المعلومات اللازمة لمعدي القوائم المالية سواء من حيث توقيتها، وقيمتها، لمساعدتهم في الامتثال لمتطلبات المعيار الجديد، مما يتطلب سرعة تكيف تلك المنشآت مع التغييرات في أنظمة المحاسبة وإعداد القوائم المالية، بل أن بعض المنشآت قد تحتاج إلى موارد ضخمة وجهد ووقت طويل للاستجابة إلى كافة الآثار الرئيسية المترتبة على تطبيق أي معيار محاسبي جديد بصفة عامة، وبصفة خاصة مع تطبيق معيار الإيراد الجديد الذي سيحدث تغييراً جذرياً في طريقة الاعتراف بالإيراد بالمقارنة مع الممارسة السابقة المعتاد عليها عند إعداد القوائم المالية، وهو ما يستدعي ضرورة وضع خطة عمل شاملة تبدأ بتدريب المحاسبين وخبراء نظم المعلومات من أجل تحليل وفهم إرشادات المعيار، ومتطلبات تطبيقه، ومدى تأثيره على المنشأة بصفة عامة في تحقيق أهدافها، والعمل على فحص نظم تكنولوجيا المعلومات داخل المنشأة ومدى ملائمتها لمتطلبات المعيار الجديد، ومراجعة سياسات التعاقد وهيكل الرقابة الداخلية لدى المنشأة لضمان سهولة التطبيق الأولي للمعيار في الواقع العملي، بالإضافة إلى ضرورة سرعة تقييم أثر تغير بيئة الاعتراف بالإيراد على توقيت الواقعة المنشأة للضريبة لتلك المنشآت، ومدى انعكاس هذا التغير على تحديد الوعاء الضريبي عن الفترة التي يتم تقديم الإقرار عنها.

هذا، ومن المرجح أن تتأثر المنشآت العاملة ببيئة الأعمال المصرية بشكل ملحوظ بتطبيق متطلبات وإرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) عند تحديد مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به خلال الفترة المالية ولكن بدرجات متفاوتة، ويعتمد هذا التفاوت على طبيعة خصائص النشاط والصناعة التي تعمل بها المنشأة، كالمنشآت التي يحتوي طبيعة عملها على عدد كبير من العقود غير النمطية ذات الشروط المتنوعة والمعقدة، والمنشآت التي لديها العديد من الترتيبات متعددة العناصر أو عقود ذات دورة تسليم طويلة الأجل، والمنشآت التي يشاع فيها تصنيع المنتج وتسليمه وفقاً لشروط محددة بواسطة العميل، بالإضافة إلى المنشآت التي يشاع فيها منح رخص الملكية الفكرية للعملاء أو برامج الولاء للعميل (خميس، ٢٠١٧)، ومن أمثلة تلك المنشآت التي يشاع فيها تلك الخصائص المنشآت العاملة في مجال المقاولات، والتكنولوجيا والبرمجيات، والاتصالات.

هذا، ويحاول الباحث فيما تبقى من البحث، توضيح تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على بعض القطاعات التي يشاع فيها الترتيبات متعددة العناصر، كقطاع المقاولات، وقطاع الاتصالات، والبرمجيات -على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر- لبيان مدى الأثر الضريبي المترتب على المعالجة المحاسبية الجديدة للإيرادات في تلك القطاعات، للوقوف على مدى استمرارية واستدامة للوعاء الضريبي في الفترات التالية للتطبيق الأولي للمعيار ببيئة الأعمال المصرية، وذلك من منظور ضريبية الدخل.

## ١٠ - أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على أنشطة المقاولات وآثارها الضريبية:

لقد شهد القطاع العقاري في جمهورية مصر العربية خلال السنوات الأخيرة الماضية نمواً متسارعاً غير مسبوق من خلال التوسع في مشروعات البناء والتشييد التي بدأت ثمارها تظهر بالفعل في جميع أنحاء البلاد، حيث يتم اعتبار السوق العقاري أحد أهم الركائز التي تقوم عليه اقتصاديات الدول، وترجع مقومات الطفرة العمرانية التي شهدتها البلاد في الفترة الأخيرة إلى خطط الدولة المصرية بالعمل على توفير المناخ الملائم للاستثمار المحلي والأجنبي، حيث تم البدء في العديد من المشروعات القومية التنموية العملاقة التي ستؤثر بشكل إيجابي ومباشر على القطاع العقاري، وبالتزامن مع تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء سواء على المستوى المحلي أو الدولي، فقد اهتمت العديد من أديبات الفكر المحاسبي (الرشدي، ٢٠١٦؛ خميس، ٢٠١٧؛ Trabelsi, 2018، Boujelben and Kobbi-Fakhfakhm, 2020، Van Wyk and Coetsee, 2020) بدراسة وتحليل مدى تأثير تطبيق النموذج الجديد ذو الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات على منشآت المقاولات، حيث إنه من المتوقع أن يكون القطاع العقاري ضمن أهم القطاعات التي ستتأثر بشكل جوهري بتطبيق المتطلبات الجديدة للاعتراف بالإيراد، لاعتباره يتعامل مع عقود مبرمة يتطلب تنفيذها مدة زمنية طويلة نسبياً تستغرق عدة سنوات، ومن ثم سيكون هناك تغير في خريطة الاعتراف بالإيراد من العقود المبرمة مع العملاء، ولذلك يتعين على منشآت المقاولات عند بداية التطبيق الفعلي لمعيار الإيراد الجديد تحليل بنود العقود المتفق عليها مع العملاء بشيء من الدقة، والتي ما زالت سارية حتى بداية تاريخ التطبيق، حتى يتم تسوية الإيراد عن كل عقد وفقاً للمتطلبات الجديدة، وهو ما يتطلب بذل العناية الكافية من قبل المنشآت تحسباً لأي أخطاء غير مقصودة في بداية الأمر،

وبطبيعة الحال سيحتاج ذلك إلى الوقت والجهد اللازمين لإجراء مثل هذه التسويات، بالإضافة إلى تطوير نظم المعلومات، وقواعد البيانات التي يتم الاعتماد عليها في تلك المنشآت لتتوافق مع كمية المعلومات، والتفاصيل التي يحتاجها التطبيق الأولي للمعيار.

هذا، وتمثل الخطوة الثانية من نموذج الاعتراف الجديد والتي تتمثل في تحديد التزامات الأداء من واقع العقد المتفق عليه مع العميل بمثابة الخطوة الأكثر صعوبة التي تواجه منشآت المقاولات، حيث يتفق الباحث في هذا الشأن مع دراسة (خميس، ٢٠١٧) على أن تحديد التزامات الأداء يشكل تحدياً أمام عقود المقاولات يستلزم الدقة في تحليل العقود، وقد يرجع ذلك إلى أنه في بعض الأحيان قد يصعب تقسيم عقود البناء والتشييد إلى عدة التزامات أداء منفصلة بذاتها، وذلك بسبب احتوائها على العديد من العناصر المتشابهة والمترابطة والتي لا يمكن للعميل أن يستفيد أو يسيطر عليها بشكل مستقل، كخدمات التصميم، وتركيب وتسليم المصاعد، وأعمال الحدائق، والتي غالباً ما تدخل ضمن تكلفة المقاول دون اعتبارها التزام أداء منفصل يترتب عليه اعتراف إيراد وقت تنفيذه، كما أن تعاقد العميل مع أحد المطورين العقاريين على شراء وحدة سكنية خلال مدة زمنية مستقبلية (على سبيل المثال، خمس سنوات) ويتم توقيع عقد بموجب هذا الاتفاق، يترتب عليه التزام أداء وحيد يتمثل في تسليم العميل الوحدة السكنية خلال الوقت المحدد بالعقد، ومن ثم يقوم المطور العقاري بإيراد تلك الوحدة عند الوفاء بالتزام الأداء للعميل بعد خمس سنوات. وفي سياق آخر، فقد أوضحت دراسة (Van Wyk and Coetsee, 2020) أن عقود البناء والتشييد لا تعاني جميعها من صعوبة تقسيمها إلى التزامات أداء مستقلة، فهناك عقود تتضمن أكثر من التزام أداء مستقل يميزه بذاته، كعقود بناء ساحة رسوم لعبور السيارات بعد الانتهاء من إنشاء طريق محدد، ففي هذه الحالة يمكن توزيع سعر الصفقة على التزامات الأداء الممثلة في، (١) التزام أداء يتمثل في إنشاء الطريق، (٢) التزام أداء يتمثل في بناء ساحة رسوم لعبور الطريق أثناء الاستعمال المستقل بالطريق. وأخيراً، يعتقد الباحث أن عملية تقسيم التزامات الأداء في عقود المقاولات هي مسألة نسبية تختلف من منشأة لأخرى، وفقاً لطبيعة العقود والخدمات التي تقدمها لعملائها، حيث تختلف العقود من حيث شروطها، فهناك عقود تنص على التزام أداء وحيد تجاه العميل، وهو تسليم الوحدة السكنية مكتملة التشطيب، وعقود تنص على التسليم المرحلي خلال مدة التعاقد، على أن يتم الاستكمال في المرحلة التالية من العقد بعد موافقة العميل على المرحلة المنفذة بالفعل والانتهاء منها، فعلى سبيل المثال يتم اعتبار عمليات التصميم، أو الحصول على التراخيص بمثابة التزام أداء منفصل بذاته.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد تناول معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) كيفية المحاسبة عن تعديل العقود المبرمة مع العملاء، سواء من حيث إضافة أعمال جديدة، أو تغيير الأسعار. وتُعد منشآت المقاولات معرضة بشكل كبير إلى حدوث العديد من التغييرات والتعديلات على عقد تنفيذ أعمال المقاول نتيجة الاختلافات والمطالبات التي يحتاجها العميل بعد مدة من توقيع العقد مع المنشأة، وهو ما يتطلب من المنشأة ضرورة إعادة تحديد التزامات الأداء مع تلك التعديلات التي أدخلت على العقد، وكذلك تحديد سعر الصفقة على تلك الالتزامات الجديدة، ومن ثم ضرورة إعادة تسوية الإيراد المعترف به مسبقاً ليتلاءم مع تلك الالتزامات المضافة، وضمان اتساقها مع المتبقي من سعر الصفقة، إذا ظل كما هو منذ بداية الاتفاق الأولي، وبالتالي يجب على منشآت المقاولات بذل العناية الكافية عند المحاسبة عن تعديل العقود لما لها من أثر بالغ على التزامات الأداء المحددة مسبقاً عند نشأة العقد، وكذلك على تحديد سعر الصفقة وما يحتويه من مقابل متغير أو عنصر تمويلي هام.

هذا، ويثار تساؤل لدى الباحث حول مدى تطبيق مفهوم السيطرة الوارد بمعيار الإيراد الجديد على أنشطة المقاولات، فهل يتم الاعتراف بالإيراد الناتج من تنفيذ المقاول عندما يتسلم العميل أعمال البناء والتشييد المتفق عليها في نهاية مدة العقد؟ أم سيتم اعتبار نتائج أعمال المستخلص المقدم للعميل على مدار مدة التعاقد هو الأساس الذي يتم بناءً عليه تطبيق مفهوم السيطرة؟ وفي سبيل التحقق من ذلك، فقد أوضحت دراسة (الرشيد، ٢٠١٦) أن أحد التحفظات التي كانت سائدة قبل إصدار معيار الإيراد الجديد في قطاع المقاولات، هو الاعتراف بالإيراد حسب نسبة ما تم إنجازه وفقاً لمعيار المحاسبة "عقود الانشاءات"، وبالتالي، ووفقاً لما ورد في المعيار الجديد، فإنه يتم الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء من خلال نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة (الوحدة السكنية) للعميل، أي يتم الاعتراف بالإيراد عند نقطة زمنية محددة (أي تأجيل الاعتراف بالإيراد لحين الوفاء بالتزامات الأداء)، في حين أوضحت دراسة (Trabelsi, 2018) أنه قد تحتوي بعض العقود العقارية على فقرات تشير إلى أن العميل قد يمتلك البند المتفق عليه أثناء التنفيذ، كالحصول على وحدات سكنية غير مكتملة، أو قيام العميل بالحصول على المنافع من المنشأة واستهلاكها في نفس الوقت الذي تقدم فيه المنشأة الخدمة (مثل عقد صيانة المبنى، أو عقد الحراسة)، ومن ثم يتم الاعتراف بالإيراد خلال مدة التعاقد، حيث أن العقد قد اعتبر أنه من حق المنشأة الحصول على مقابل مادي من التزامات الأداء المكتملة حتى تاريخه (أي الاتفاق على التزامات أداء من شأنها تعجيل الاعتراف بالإيراد)، كما أن المعيار لا يتضمن صراحة مفهوم نسبة الإنجاز، إلا أن منشآت المقاولات قد تقوم بالاعتراف بالإيراد على مدار فترة زمنية نتيجة تقسيم العقد إلى عدة التزامات أداء.

يرى الباحث في ضوء ما سبق، أن جوهر إصدار معيار الإيراد هو توحيد متطلبات الاعتراف بالإيراد على كافة المنشآت بصفة عامة، حتى تسهل عملية مقارنة القوائم المالية للعديد من المنشآت، ولا شك أن متطلبات وإرشادات المعيار تساعد بشكل كبير على توفير قواعد موحدة يمكن تطبيقها في الواقع العملي، إلا أن هناك بعض القطاعات التي قد تحتاج إلى المزيد من الإرشادات التوضيحية والأمثلة العملية لكيفية الامتثال لخطوات الاعتراف بالإيراد، ويُعد القطاع العقاري من ضمن هذه القطاعات، حتى يمكن توضيح كيفية تحديد التزامات الأداء للعقود العقارية، ومن ثم ضمان تطبيق المعيار وفقاً للأهداف المنشودة من إصداره من حيث توحيد المعالجة المحاسبية بشكل عام.

أما من الناحية الضريبية، فقد نالت أنشطة المقاولات نصيباً من الاهتمام في أحكام التشريع الضريبي، حيث تناول القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بالمادة (٢١) من القانون، والمادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية، توضيحاً للمعالجة الضريبية للعقود التي تنشأ من أنشطة المقاولات والتي تستغرق أكثر من فترة ضريبية، والتي يمكن توضيحها من خلال النقاط التالية (علي، ٢٠٢٠):

- أ. يتحدد صافي الربح الضريبي لمنشآت المقاولات على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.
- ب. يتم تحديد نسبة الإتمام من كل عقد تستحوذ عليه منشأة المقاولات، على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها من كل عقد في نهاية الفترة الضريبية، منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كاملاً.
- ج. يتحدد الربح المقدر للعقد في نهاية كل فترة ضريبية، على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإتمام التي تم التوصل إليها في الخطوة (ب).
- د. يتم تحديد إجمالي الربح المقدر للعقد بالكامل، على أساس الفرق بين قيمة العقد بالكامل والتكاليف المقدرة للعقد كله، مع مراعاة أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذ العقد، وذلك بالاعتماد على الإيرادات الفعلية للعقد مخصوماً منها التكاليف الفعلية للسنوات السابقة لتنفيذ العقد، مع تخفيض الإيرادات بما سبق تقديره من أرباح لسنوات العقد السابقة.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد وضع المشرع الضريبي معايير المحاسبة المصرية موضع الاهتمام والأساس الذي يتم الاعتماد عليه لتنظيم الحسابات والقوائم الختامية للمنشآت تمهيداً لحساب صافي الربح المحاسبي، حيث نص صراحة في المادة (١٧) من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ثم تجرى عليه بعض التعديلات الضريبية (بالإضافة والخصم) للوصول إلى صافي الربح الضريبي تمهيداً لحساب الضريبة الواجبة السداد عن الفترة الضريبية، وبالنسبة للمعالجة الضريبية لأنشطة المقاولات السابق توضيحها، يتبين أن أحكام التشريع الضريبي قد اقتربت من إحدى طرق الاعتراف بالإيراد عن أنشطة المقاولات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاءات" الذي تم إلغاؤه بداية من عام ٢٠٢١، والتي تتمثل في طريقة نسبة الإتمام، حيث يؤدي اتباع تلك الطريقة إلى تحميل كل فترة من فترات تنفيذ العقد بجزء من إجمالي الربح المتعلق بتنفيذ العقد، بما يتناسب مع التكاليف التي تحملتها منشأة المقاولات خلال تلك الفترة (الشامي، ٢٠١٤). وبالرغم من ذلك التقارب إلا أن هناك فروقاً مؤكدة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وأن لكل منهما ذاتية الهدف، حيث تهدف معايير المحاسبة إلى توفير معلومات عن القوائم المالية، والأداء، والتغيرات في المركز المالي للمنشآت لتكون مفيدة لمستخدمي تلك القوائم المالية، أما التشريع الضريبي فيهدف إلى الوصول لصافي الربح الخاضع للضريبة وفقاً للقواعد والأسس الضريبية بالتشريع الضريبي، وبالتالي من الصعب توجيه انتقاد للتشريع الضريبي على أنه غير متوافق مع متطلبات معايير المحاسبة، وإنما الهدف يتمثل في محاولة تضييق الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وترشيده الحكم الشخصي للفاحص الضريبي والعمل على رفع كفاءته عند تطبيق أحكام القانون، حتى يمكن تقليل الخلاف بين أطراف المجتمع الضريبي.

من ناحية أخرى، يرى الباحث أن تطبيق معيار الإيراد الجديد سيؤدي إلى التخلي عن طرق الاعتراف بالإيراد الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) "عقود الإنشاءات"، ويتم الاعتماد على تنفيذ التزامات الأداء المحددة بالعقد مع العميل كمستند محاسبي للاعتراف بالإيراد للأغراض المحاسبية، إلا أنه في بعض الحالات قد تكون العقود المبرمة لدى منشأة المقاولات متشابهة إلى حد ما ضمناً مع طريقة نسبة الإتمام، وذلك إذا كان العقد مع العميل يمكن تقسيمه إلى عدة التزامات أداء مستقلة بذاتها، ومع الانتهاء من تنفيذ كل التزام أداء على حدى، يتم الاعتراف بالإيراد المقابل لتلك الالتزام.

تلخيصاً لما سبق، يتفق الباحث مع دراسة كلين (إبراهيم، ٢٠١٥؛ نصير، ٢٠١٩؛ علي، ٢٠٢٠) على أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء في بيئة الأعمال المصرية قد يساعد نظرياً على توفير المناخ الملائم لإحداث تقارب بين صافي الربح المحاسبي وتحديد الواقعة المنشئة للضريبة في ظل توحيد متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، ومن ثم محاولة تضييق الفجوة الضريبية، إلا أنه عملياً قد يُنشئ العديد من القضايا الجدلية بين أطراف المجتمع الضريبي، خاصة في الخطوة المتعلقة بتحديد التزامات الأداء في العقد التي يمكن أن تستخدم من جانب الممول في حالات التخطيط الضريبي، أو محاولة تخفيف الأعباء الضريبية خلال الفترة، والتي تستلزم عناية الفاحص الضريبي لمحاولة تجنب نشوب أي منازعات ضريبية عند إجراء الفحص الضريبي بشأن مقدار الإيراد الخاضع للضريبة، وبالنسبة لمنشآت المقاولات وما يحتويها من جدل حول مدى تطبيق مفهوم السيطرة من قبل العميل لإثبات الإيراد بالدفاتر محاسبياً، فيفتتح الباحث بأن تقوم الهيئات المهنية بإرفاق المزيد من الإرشادات والأمثلة التوضيحية بملحق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) لمنشآت المقاولات، للائتمثال إلى معالجة محاسبية محددة تتماشى مع متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، والتي تتمثل في متطلبات الفقرة رقم (٤٠) من المعيار التي أوضحت بأن تقوم المنشأة بقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزامات الأداء حتى يمكن تحديد قيمة الإيراد الواجب الاعتراف به، وقد تضمن المعيار الطرق المناسبة لقياس مدى تقدم المنشأة نحو الوفاء بالتزامات الأداء والتي تتمثل في طريقة المخرجات، أو طريقة المدخلات، ومن المرجح أن تلك المعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار تتوافق إلى حد ما مع أحكام التشريع الضريبي المصري القائم على نسبة ما تم إنجازه في تحديد الضريبة المستحقة على الممول خلال الفترة المقدم عنها الإقرار، ومن ثم إمكانية الحفاظ على استدامة الوعاء الضريبي مع الممولين، وتقليل مداخل الخلافات بين أطراف المجتمع الضريبي بشأن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة في الفترات التالية للتطبيق الأولي للمعيار.

## ١١ - أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على نشاط الاتصالات وانعكاساته الضريبية:

يُعد قطاع الاتصالات من بين أهم الأنشطة التي ستتأثر بتطبيق معيار الإيراد الجديد، كونه يحتوي على العديد من التصنيفات والالتزامات التي يتم تنفيذها في المعاملة الواحدة مع نفس العميل، بالإضافة إلى طول الفترة الزمنية التي يتم فيها تنفيذ التزامات الأداء المتفق عليها مع العميل وفقاً للعقد، حيث إن منشآت الاتصالات يشاع فيها استخدام الترتيبات متعددة العناصر كونها تقوم ببيع السلع وتأدية الخدمات بشكل متوازي كحزمة واحدة. فعلى سبيل المثال تعتمد منشآت الاتصالات على بعض الأساليب الترويجية التي من شأنها أن تقوم بمنح العديد من المزايا لعملائها، كعرض تسويقي يحتوي على خدمة الخطوط الأرضية، والخلوية، والإنترنت، وخدمات الرسائل القصيرة في باقة واحدة (Khersiat, 2021). ولقد أوضحت دراسة (جابر، ٢٠١٨) أن إيرادات الخدمات في منشآت الاتصالات تتمثل في: (١) إيرادات متكررة الحدوث، وتتمثل في إيرادات من بيع كروت الشحن، والإنترنت المدفوع مقدماً، واشتراكات الهواتف الشهرية بنظام الدفع بالأجل (الفاتورة)، كما أنه يتم تقسيم الإيرادات من العقود مع العملاء إلى شرائح مختلفة وتتمثل في الأفراد، والمنشآت الصغيرة، والمنشآت والمؤسسات الكبيرة، (٢) إيرادات غير متكررة الحدوث، وتتمثل في إيرادات الحصول على الخدمة أو الشريحة، ومبيعات الهواتف، ونقاط الهدايا والكوبونات المقدمة للعملاء خلال فترة زمنية مستقبلية.

في ضوء ما سبق، يمكن القول بأن منشآت الاتصالات تواجه تحدياً يتعلق بكيفية إثبات الإيرادات المتعددة بالعقد الواحد، والتي تتعلق بعدة التزامات أداء يختلف توقيت الوفاء بها للاعتراف بالإيرادات المقابلة لها، بل تزداد التحديات مع زيادة درجة التعقيد في العروض التي تستخدمها تلك المنشآت لجذب العملاء إليها في ضوء ازدياد المنافسة المحلية والعالمية في قطاع الاتصالات الذي يمتاز بالتطور السريع في إيجاد مصادر دخل تفوق المنافسين (Bemouilly and Wondabio, 2019). وفي سبيل المعالجة المحاسبية لإيرادات تلك المنشآت، فقد أوضحت دراسة (خميس، ٢٠١٧) أنه في ظل معيار الإيراد من العقود مع العملاء سيتم تحديد جميع التزامات الأداء في العقد والتي تتمثل في: (١) تسليم الهواتف المحمولة للعملاء، (٢) الخدمات المتكررة شهرياً، وكلاهما يعتبر التزام أداء منفصل، ويتم تخصيص سعر الصفقة بينهما على أساس سعر البيع المستقل، كما أن المعيار الجديد يسمح لمنشآت الاتصالات باستخدام المقابل المتغير في ترتيبات عمليات البيع الخاصة بها، وذلك من خلال منح العملاء تخفيض أو تنازل في السعر المتفق عليه في العقد إذا قام العميل بتحقيق مستويات الاستخدام المرغوب بها من قبل منشأة الاتصالات، أو الإبقاء على التسعير العادي في حالة عدم الوصول للاستخدام المرغوب من قبل العميل، ومن ثم يتضح أنه يجب على تلك المنشآت القيام بتحليل وتصنيف عقودها مع كافة عملائها بشيء من الدقة عند الاعتراف بالإيرادات المحققة، حتى يمكن تحقيق المستوى المطلوب من ملاءمة المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، وهو ما يساعد على تحقيق خاصية المقارنة مع المنشآت المماثلة، وبالتالي تحسين بيئة الإيرادات في قطاع الاتصالات بشكل عام.

بالإضافة إلى ما سبق، وفي حالة قيام منشأة الاتصالات بتحميل العميل رسوماً مدفوعة مقدماً وغير قابلة للاسترداد عند بداية العقد (كرسوم تفعيل الخدمة في عقود الاتصالات الخاصة بالهاتف المحمول)، فإن المعالجة المحاسبية لمثل هذه الحالات تعتمد على تقدير المنشأة ما إذا كانت تلك الرسوم مقابل خدمة يتم توفيرها للعميل في المستقبل، أم لا يترتب عليها التزام تجاه العميل بتقديم أي خدمات في المستقبل، حيث إنه إذا كانت تلك الرسوم المحصلة مقدماً ترتبط بتقديم خدمة في المستقبل، فيتم تأجيل الاعتراف بالإيراد حتى يقوم مقدم الخدمة بالوفاء بالالتزام الأداء تجاه العميل (مثل خدمة التفعيل والتنشيط للإنترنت في الأجل القريب)، أما إذا كانت الرسوم المحصلة مقدماً لا يترتب عليها تقديم أي خدمات في المستقبل، فيتم الاعتراف بالإيراد عند تحصيلها (مثل رسوم الاشتراك لأول مرة في خدمة الإنترنت). ولقد توصلت دراسة (Khersiat, 2021)، إلى ضرورة التزام منشآت الاتصالات بمعيار الإيراد الجديد من أجل زيادة ربحية تلك المنشآت، كما أشارت دراسة (Bernouilly and Wondabio, 2019) إلى أنه سعيًا نحو تحقيق التطبيق الناجح لمعيار الإيراد الجديد في منشآت الاتصالات، فإن الأمر يتطلب التحديث في بيئة الرقابة الداخلية، ونظم المعلومات والتكنولوجيا لتلك المنشآت، لمواكبة التحليلات من متطلبات المعيار الجديد.

أما من الناحية الضريبية، فإنه سيتم اعتماد التكاليف الخاصة بنشاط الاتصالات، أو الإيرادات المحققة من هذا النشاط وفقاً للقواعد المعمول بها للأنشطة التجارية والصناعية، وهو ما يجعل منشآت الاتصالات تقوم بتطبيق نص المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والتي تنص على أنه: "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"، ومن ثم يعتقد الباحث - في حدود علمه - أن الفاحص الضريبي سيعتمد على صحة الإيرادات المثبتة بالدفاتر محاسبياً للوصول إلى صحة الضريبة واجبة السداد، إلا أنه يتعين على الفاحص عند إجراء الفحص الضريبي الميداني، بذل المزيد من العناية، والاطلاع بشكل كافٍ على متطلبات الإفصاح الواردة بالقوائم المالية، حتى يمكن التأكد من تصنيفات وتحليلات العقود التي أبرمتها منشأة الاتصالات مع عملائها، ومدى دقة المنشأة في تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات خلال فترة زمنية بشكل يتوافق مع تنفيذ التزامات الأداء تجاه العملاء خلال تلك الفترة، أو تأجيل الاعتراف بالإيراد مستقبلاً حتى يتم تأدية الخدمات للعميل والسيطرة عليها وفقاً لمتطلبات المعيار. ويقترح الباحث إنجاز مهام الفحص الميداني في ضوء التقييمات والتصنيفات والتحليلات المتعددة وفقاً لخدمات الاتصالات المقدمة المتنوعة من جهة، ومن جهة أخرى وفقاً لعدد العملاء المستفيدين من تلك الخدمات، باستخدام بعض الأساليب التكنولوجية التي تعتمد على تحليل البيانات المتعددة للوصول إلى نتائج يمكن استخدامها في ترشيده الحكم الشخصي للفاحص عند إجراء الفحص الميداني، بالإضافة إلى تدريب الفاحصين على الحالات المختلفة للاعتراف بالإيراد وفقاً للمعيار الجديد، حتى يمكن مقارنتها بسهولة مع المتطلبات السابقة بمعايير الاعتراف بالإيراد، حتى يمكن الوقوف على أهم الاختلافات عند تحديد الوعاء

الضريبي لتلك المنشآت، لتجنب أية خلافات عند إجراء الفحص الضريبي الميداني، قد تؤثر على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في الفترة الانتقالية لتطبيق المعيار بيئة الأعمال المصرية.

## ١٢ - أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على قطاع البرمجيات وانعكاساته الضريبية:

شهدت السنوات الأخيرة نمواً متسارعاً في مجال استخدام النظم التكنولوجية في المنشآت المختلفة لأداء أعمالها، وهو ما ساعد على انتشار العقود التكنولوجية طويلة الأجل التي تحتوي على العديد من الالتزامات تجاه العميل، وانتشار منح التراخيص لحقوق الملكية الفكرية. ومع صدور معيار الإيراد من العقود مع العملاء أصبح لزاماً على المنشآت ضرورة إعادة هيكلة عقودها مع العملاء لتحديد ما إذا كان العقد يحتوي على التزام أداء وحيد أم عدة التزامات أداء تجاه العميل، حتى يُمكن تحديد قيمة وتوقيت الاعتراف بالإيراد، وذلك من خلال تحديد توقيت نقل السيطرة للعميل سواء كان على مدار فترة زمنية (المدة المتفق عليها لتنفيذ التزامات العقد تجاه العميل)، أو عند نقطة زمنية معينة (عند الانتهاء من تنفيذ التزام الأداء المتفق عليه تجاه العميل). فعلى سبيل المثال، إذا قامت منشأة برمجيات متخصصة في تصميم وتحديث النظم المحاسبية، بتوقيع عقد مع أحد العملاء بتسليم ترخيص برامج، وتحديث لهذه البرامج، وتقديم الدعم الفني لمدة سنتين، ففي هذه الحالة تقوم المنشأة بتحديد أربع التزامات أداء تجاه هذا العميل في العقد وهي: رخصة البرمجيات، وخدمة التركيب، وخدمة تحديث البرامج، وخدمة الدعم الفني (الصاروي، ٢٠١٥).

هذا، فقد نص معيار الإيراد رقم (٤٨) على أنه إذا حصل العميل من المنشأة على ترخيص باستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها بالتحديثات والتغيرات الجوهرية التي تتم عليها خلال مدة العقد، فلا بد وأن تقوم المنشأة باعتبار ذلك الترخيص التزام أداء يتم الوفاء به على مدار الفترة الزمنية الخاصة بالعقد، أي تقوم المنشأة بتوزيع سعر الصفقة على التزامات الأداء المتوقع تنفيذها، أما إذا حصل العميل من المنشأة على ترخيص باستخدام الملكية الفكرية الخاصة بها كما هي بحالتها عند التعاقد، فإنه لا بد وأن تقوم المنشأة باعتبار ذلك الترخيص التزام أداء يتم الوفاء به عند نقطة زمنية معينة، أي يتم الاعتراف بسعر الصفقة بالكامل عند الوفاء بالتزام الأداء تجاه العميل (خليفة، ٢٠٢٠). وبالتالي يتضح مما سبق، أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على منشآت البرمجيات سيؤثر بشكل جوهري على قيمة ونمط وتوقيت الاعتراف بالإيراد لتلك المنشآت، وهو ما ينعكس على مدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد للأغراض المحاسبية خلال الفترة التي يتم التقرير عنها، ومن ثم على تحديد الواقعة المنشئة للضريبة خلال الفترة التي يتم تقديم الإقرار الضريبي عنها.

في ضوء ما سبق، فقد تناول الباحث أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء لبعض الأنشطة التي يشاع بها استخدام الترتيبات المتعددة العناصر من منظور ضريبة الدخل، لمحاولة بيان مدى التفاوت بين الواقعة المنشئة للأغراض المحاسبية والواقعة المنشئة للأغراض الضريبية في ظل مرحلة التطبيق الأولي للمعيار بيئة الأعمال المصرية، وذلك لمحاولة اتخاذ التدابير اللازمة من قِبل مصلحة الضرائب لمواجهة التشتت والتخوف من جانب الممولين لتحملهم أي أعباء ضريبية عند التحول لتطبيق المعيار لأول مرة، خاصة وأن المعيار سيواجه صعوبة بالغة في تحديد كافة الوعود الصريحة والضمنية لتوفير السلع والخدمات للعميل، والتي سوف يتم المحاسبة عنها كالتزامات أداء منفصلة تمهيداً للاعتراف بالإيراد، هذا، ويحاول الباحث فيما تبقى من البحث إجراء دراسة تجريبية لاختبار مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي بهدف تضييق مستوى الفجوة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي.

## ١٣ - الدراسة التجريبية:

يستهدف الباحث في هذا الجزء من البحث عرض الهدف من إجراء الدراسة التجريبية، وعينة الدراسة التي تم توزيع الحالات التجريبية عليها لإجراء الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة التجريبية التي تم الاعتماد عليها، والتصميم التجريبي للحالات التجريبية (الافتراضية)، وأخيراً الاختبارات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض الدراسة.

### ١٣-١ أهداف الدراسة التجريبية:

يستهدف الباحث من خلال إجراء الدراسة التجريبية (Experiment Study) اختبار وتقييم الآثار الضريبية المحتملة من تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحديد صافي الربح للأغراض الضريبية، وذلك من خلال تقييم مدى تأثير المعالجة المحاسبية الجديدة لبند الإيرادات في القوائم المالية على تحقق أو عدم تحقق الإيراد من المعاملات الاقتصادية للمنشأة خلال الفترة المالية التي يتم التقرير عنها، وانعكاس ذلك على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي للممولين في فترات التطبيق الأولي للمعيار بيئة الأعمال المصرية، ويعتمد مفهوم استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي - من وجهة نظر الباحث - على عدم دخول أطراف المجتمع الضريبي (الممولين، والفاحصين الضريبيين) عند إجراء الفحص الميداني في خلاف بشأن مدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي عنها، كأسلوب استرشادي لمستوى الفجوة الضريبية بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي، ومن ثم تقييم الموقف الضريبي للمنشأة في الفترات الضريبية التالية لما بعد تطبيق المعيار، حيث إنه من المتوقع أن يؤثر تطبيق المعيار بشكل كبير على ضريبة الدخل الجارية، والأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، نتيجة لاختلاف الأساس المحاسبي المتبع وفقاً للمعيار عن الأساس الضريبي وفقاً للنشر (عبد الباقي، ٢٠٢١).

بالإضافة إلى ما سبق، سعى الباحث من خلال الدراسة التجريبية إلى التعرف على ما إذا كانت هناك الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية بالمجتمع الضريبي المصري، ومدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي الميداني لتضييق مستوى فجوة التوقعات الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي لمحاولة استقرار الحصيلة الضريبية المحققة والمستهدفة بما يحقق أبعاد الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية، وأخيراً التحقق من مدى إدراك الممارسين المهنيين من المحاسبين بالواقع العملي بتطبيق متطلبات المعيار الجديد لتحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه، ومدى إدراك الفاحصين الضريبيين بتأثير المعالجة المحاسبية لبنود الإيرادات على تحقق الواقعة المنشئة للأغراض الضريبية.

هذا، ويُعد السبب وراء الاعتماد على المنهج التجريبي في إتمام الدراسة، هو حداثة تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بيئة الأعمال المصرية، حيث صدر قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ من بينها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء، على أن يتم تطبيق المعيار على الفترات المالية التي تبدأ في/أو بعد الأول من يناير ٢٠٢٠، إلا أن اللجنة العليا لمراجعة معايير المحاسبة المصرية في جلستها المعقودة في أبريل ٢٠٢٠ أوصت بتأجيل تطبيق المعيار في العام المالي ٢٠٢٠، على أن يتم تطبيق المعيار على القوائم المالية للعام المالي المقرر أن يبدأ في الأول من يناير عام ٢٠٢١، وذلك بمقتضى قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (١٨٧١) لسنة ٢٠٢٠؛ وذلك نتيجة الآثار التي صاحبت جائحة فيروس كورونا المستجد، لذلك لم يتمكن الباحث من إجراء دراسة تطبيقية لتقييم الأثر الضريبي المحتمل من تطبيق المعيار الجديد بالواقع العملي.

كما أنه يمكن الاستعانة بأسلوب الدراسة التجريبية في بعض البحوث التي ترتبط بالواقع العملي في مجال البحوث الاجتماعية، والتي من بينها البحوث التي تتم في مجال المحاسبة والضرائب، ولقد تم الاعتماد على المنهج التجريبي قياساً على الأسلوب المتبع من بعض الدراسات السابقة (Ning Du et al., 2016؛ McCarthy and Richard, 2014؛ خيس، ٢٠١٧؛ عبد الرحيم، ٢٠٢٠؛ Morawska, 2021) التي اهتمت بملاحظة أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على القوائم المالية، وذلك على حسب اختلاف بيئة التطبيق التي تم بها الدراسة التجريبية.

هذا، ولتحقيق الهدف من الدراسة التجريبية، تم صياغة فروض الدراسة كما يلي:

- الفرض الأول H1:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي.
- الفرض الثاني H2:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية.
- الفرض الثالث H3:** لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي.

### ٢-١٣ المشاركين في الدراسة:

استهدف الباحث تناول المشكلة البحثية من أكثر من جانب وليس من وجهة النظر الضريبية فقط، وعلى ذلك تتمثل عينة الدراسة في مجموعتين أساسيتين للمشاركة في الدراسة التجريبية كما يلي:

- تتمثل المجموعة الأولى في المديرين الماليين والمحاسبين من ذوي الخبرة في الإدارة المالية لبعض المنشآت المصرية العاملة في محافظتي القاهرة والجيزة من بعض القطاعات المختلفة، والتي تتمثل في قطاع المقاولات، وقطاع الاتصالات، وقطاع البرمجيات، والتي تكون تابعة ضريبياً لمركز كبار الممولين وتخضع إيراداتها للضريبة، وذلك باعتبارهم الممولين المتعاملين مع مصلحة الضرائب المصرية، ويرجع اختيار الباحث لهذه الفئات إلى توافر الخبرة الكافية لديهم في التعامل مع القوائم المالية ذات بنود الإيرادات المرتفعة، والتي يشاع فيها استخدام الترتيبات المتعددة العناصر التي يحتاج تنفيذها لأكثر من فترة مالية.
- تتمثل المجموعة الثانية في الفاحصين الضريبيين من ذوي الخبرة المهنية بما يعكس وجهة النظر الضريبية، وذلك باعتبارهم ممثلين عن مصلحة الضرائب في التحقق عن مدى سلامة وصحة بنود الإيرادات والمصروفات التي يحتوي عليها الإقرار الضريبي المقدم من الممول عن الفترة الضريبية، وهو ما ينعكس بشكل رئيسي على تحديد الضريبة واجبة السداد، وقد تركزت العينة في الفاحصين الضريبيين بمركز كبار الممولين، وعلى الأخص الفاحصين والمراجعين بالشعبة المالية.

هذا، ولقد تم إجراء الدراسة على عينة مكونة من ٤٦ مشارك من المديرين الماليين والفاحصين الضريبيين، ولقد حاول الباحث مراعاة توافر الخبرة المهنية لدى المشاركين في الدراسة، وفيما يلي يوضح الجدول رقم (١) التالي التوصيف النوعي للمشاركين في الدراسة التجريبية وفقاً للمستوى الوظيفي:

جدول رقم (١) التوصيف النوعي للمشاركين في الدراسة التجريبية وفقاً للمستوى الوظيفي		
النسبة %	العدد	البيان
٤٦%	٢١	المديرين الماليين (الممولين)
٥٤%	٢٥	الفاحصين الضريبيين
١٠٠%	٤٦	الإجمالي

كما يوضح الجدول رقم (٢) التالي التوصيف النوعي للمشاركين في الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة:

جدول رقم (٢) التوصيف النوعي للمشاركين في الدراسة التجريبية وفقاً لعدد سنوات الخبرة				
النسبة	العدد	المشاركين في الدراسة التجريبية		البيان
		الفاحصين الضريبيين	المديرين الماليين	
٢٨%	١٣	٦	٧	أقل من خمس سنوات
٥٢%	٢٤	١٥	٩	من خمس سنوات حتى عشر سنوات
٢٠%	٩	٤	٥	أكثر من عشر سنوات
١٠٠%	٤٦	٢٥	٢١	الإجمالي

يتضح مما سبق أن هناك تجانس وتقارب بين عدد المشاركين في الدراسة سواء من جانب المديرين الماليين أو الفاحصين الضريبيين، أما بنسبة لمستوى الخبرة المهنية للمشاركين فكانت الأغلبية تميل لمستوى خبرة من خمس سنوات حتى عشر سنوات بنسبة ٥٢% من المجموعتين، يليهم المشاركون بمستوى خبرة أقل من خمس سنوات بنسبة ٢٨%، وأخيراً المشاركون الذين يتصفون بمستوى خبرة أكثر من عشر سنوات بنسبة ٢٠%.

### ٣-١٣ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية:

تضمنت أداة البحث المستخدمة في الدراسة أربعة أجزاء رئيسة بخلاف الخطاب الموجه إلى المشارك في الدراسة التجريبية، حيث تضمن الجزء الأول بيانات شخصية عن المشاركين ومستوى الخبرة المهنية المتوافرة لديهم، في حين تضمن الجزء الثاني نبذة وافية مختصرة عن متطلبات الاعتراف، والقياس وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، بالإضافة إلى توضيح بعض الإرشادات التفصيلية التي وفرها المعيار لمعالجة بعض المعاملات المحاسبية، والتي من شأنها أن تساعد على توفير حلول لبعض القضايا والمشاكل التي تواجه معدي القوائم المالية عند المحاسبة عن الإيرادات التي تخص الفترة المالية، بينما تضمن الجزء الثالث ثلاث حالات افتراضية (تجريبية) لأحد المنشآت المتخصصة في مجال البرمجيات والأجهزة الإلكترونية عن العام المالي المنتهي في عام ٢٠٢١، ولقد تم الإشارة في بداية الحالات الافتراضية بقيام المنشأة بالاتفاق وتوقيع عقد مستوفي شروط ومتطلبات معيار الإيراد الجديد مع أحد عملائها من المنشآت الهندسية المعتاد التعامل معها منذ سنوات، مما يعني أن منشأة البرمجيات يتوافر لديها الدراسة والخبرة الكافية عن العميل المتفق عليه بشأن سداد قيمة التعاقد عند الانتهاء من تنفيذ التزامات الأداء المحددة بالعقد. وأخيراً، تضمن الجزء الرابع أسئلة الدراسة التجريبية في ضوء إدراك وفهم لمتطلبات المعيار الجديد بالاستفادة من الحالات الافتراضية المطروحة على المشاركين من المجموعتين بما يخدم أهداف البحث الحالي.

لقد اعتمد الباحث في سبيل صياغة الحالات الافتراضية التي سيتم الاعتماد عليها لإتمام الدراسة العملية على الدراسات السابقة التي اهتمت بأثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على القوائم المالية (Ning Du, McCarthy and Richard, 2014; et al., 2016; خميس، ٢٠١٧)، فقد تم البدء في إعداد الحالات الافتراضية الثلاثة بالصورة التمهيدية لعرضها ومناقشتها مع بعض الأكاديميين بمجال المحاسبة والضرائب للتحقق من دقتها وصياغتها بالشكل السليم الذي يتلاءم مع طبيعة متطلبات المعيار الجديد من حيث الاعتراف والقياس بالإيراد بالقوائم المالية، وبعد إجراء مجموعة من التعديلات التي اقترحت بواسطة الأكاديميين تم عرضها بشكل أولي على بعض الممارسين المهنيين بالواقع العملي، حتى يُمكن التأكد من سهولة الأسلوب المصاغ به الحالات الافتراضية، وبعد الحصول على مجموعة من التعديلات التي تتماشى مع طبيعة التعاملات بالواقع العملي من قبل الممارسين المهنيين، فقد تم التوصل إلى الصورة النهائية للحالات الافتراضية للبدء في إجراء الدراسة التجريبية (ملحق رقم ١).

هذا، ولقد اعتمد الباحث في صياغة الحالات الافتراضية على بعض متطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، ولبعض الإرشادات الإضافية المرفقة بالمعيار لمعالجة بعض القضايا المتعلقة بالإيراد، والتي لم تتناولها معايير الإيراد السابقة له، وتتمثل تلك الحالات الافتراضية في الآتي:

**الحالة الافتراضية (التجريبية) الأولى:** تعتمد هذه الحالة على وجود اتفاق بين طرفي التعاقد على إتمام صفقة من نوعية الترتيبات المتعددة العناصر، والتي يتم تنفيذها على مدار فترة زمنية معينة تستغرق أكثر من فترة مالية، حيث تعتمد على تحصيل منشأة البرمجيات من المنشأة الهندسية قيمة العقد بالكامل عند الاتفاق، في حين يتم تنفيذ التزامات الأداء تجاه العميل في أوقات مختلفة على مدار مدة العقد، حيث تقوم منشأة البرمجيات ببيع نظام أمني للعميل خلال الربع الثاني من عام ٢٠٢١، مع توفير الإصدار الأحدث من البرنامج في الربع الثالث من عام ٢٠٢٢ بدون تكاليف إضافية كعرض تسويقي من الشركة لزيادة ولاء العميل لديها، بالإضافة إلى توفير المساعدة التدريبية والتعليمية للعاملين على النظام الجديد لمدة سنة بدون مقابل. ومن ثم يتضح أن هناك ثلاثة التزامات أداء تتعهد منشأة البرمجيات بتنفيذها خلال فترتين ماليتين متتاليتين، في حين أنها استلمت قيمة التعاقد المقابل لتلك الالتزامات عند إبرام العقد بالكامل، ومن ثم فإنه ينبغي وفقاً لمتطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء توزيع سعر الصفقة المتفق عليه في العقد، على التزامات الأداء المتعهد بها منشأة البرمجيات تجاه المنشأة الهندسية.

**الحالة الافتراضية الثانية:** تعتمد هذه الحالة على وجود عنصر تمويلي هام بالعقد المتفق عليه مع العميل ضمن سعر الصفقة النهائي، ومن ثم أصبح سعر الصفقة يحتوي على فائدة ضمنية يجب أن تأخذ في الاعتبار عند تحديد قيمة الإيراد المعترف به بالقوائم المالية، سواء كانت تلك الفائدة تمثل مصروفاً في حالة سداد العميل قيمة العقد مقدماً، أو اعتبار تلك الفائدة إيراداً في حالة سداد العميل قيمة العقد لاحقاً. وقد تم صياغة هذه الحالة الافتراضية في ضوء قيام شركة البرمجيات بتوفير نظام محاسبي للتشغيل اليومي يتماشى مع طبيعة عمل العميل (المنشأة الهندسية) خلال الربع الثالث من عام ٢٠٢١، ويتم التسليم للعميل في خلال الربع الأخير من عام ٢٠٢٢، وقد قامت المنشأة الهندسية بدفع قيمة النظام المحاسبي المتعاقد عليه مقدماً، في حين أن تنفيذ التزام الأداء من قبل منشأة البرمجيات عند الانتهاء من المرحلة التجريبية لتشغيل النظام مع حلول نهاية عام ٢٠٢٢.

**الحالة الافتراضية الثالثة:** تعتمد هذه الحالة على إرشاد إضافي موضح بمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، والذي يتمثل في حقوق الرد المكفولة للعميل خلال مدة زمنية معينة من بيع المنتج أو تأدية الخدمة، حيث قامت منشأة البرمجيات بالاتفاق مع المنشأة الهندسية على بيع عدد من أجهزة الحاسب الآلي المتخصصة لأغراض العمل المكتبي، بالإضافة إلى توفير خدمة الصيانة اللازمة لتلك الأجهزة لمدة عامين من تاريخ التعاقد. إلا أنه في ضوء خبرة منشأة البرمجيات في التعامل مع المنشأة الهندسية فقد تم تقدير حق الرد للعميل بواقع ٢٥ % من قيمة التعاقد لحين انتهاء حق الرد لدى المنشأة الهندسية، وهو ما يستدعي وفقاً لمتطلبات الاعتراف لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء أن تعترف منشأة البرمجيات بقيمة الإيراد الذي تتوقع الحصول عليه مقابل تحويل أجهزة الحاسب الآلي وفقاً للعقد المتفق عليه، وبالتالي لا يتم الاعتراف بقيمة المقابل المخصص لعدد الأجهزة التي من المتوقع ردها لمنشأة البرمجيات مرة أخرى خلال فترة الرد التي سنتتفي في الفترة المالية التالية.

في ذات السياق، فقد تم تصميم أداة الدراسة في شكل قائمة (١×٢)، حيث يتم توزيع الحالات الافتراضية على المجموعتين المشاركين في الدراسة التجريبية بشكل مستقل، وذلك من خلال إعطاء المشاركين من المجموعة الأولى المتمثلة في المديرين الماليين قائمة تحتوي على الحالات الافتراضية الخاصة بالمولدين، وقد طلب الباحث من المشاركين الإجابة على الحالات الثلاثة المرفقة بالقائمة الخاصة بهم من خلال تحديد المعالجة المحاسبية للاعتراف والقياس بالإيراد في ضوء كل حالة على حدى، والتي تتمثل في تحديد التزامات الأداء في كل حالة على حدى، ثم القيام بتوزيع سعر الصفقة المتفق عليها في العقد على التزامات الأداء التي تم تحديدها في كل حالة على حدى، ثم تحديد قيمة الإيراد المحقق الواجب الاعتراف به في نهاية الفترة المالية لكل حالة على حدى وفقاً لمتطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء.

هذا، وبعد الانتهاء من تحديد المعالجة المحاسبية من قبل المجموعة الأولى (الممولين)، قام الباحث بعرض المعالجة الضريبية التي سيعتمدها الفاحص الضريبي في مذكرة الفحص سواء كان بالإضافة أو الخصم للوعاء الضريبي وفقاً للأسس المتبعة لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصروفات الواجبة الخصم، وبعد إطلاع المشاركين من الممولين على المعالجة الضريبية المتبعة من قبل الفاحص الضريبي، تم توجيه سؤال عن ما إذا كانت المعالجة الضريبية التي اتبعتها الفاحص وفقاً للأسس والقواعد الضريبية ستعمل على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في الفترات الضريبية التالية للتطبيق الأولي للمعيار دون الحاجة إلى الدخول في خلاف بشأن تحقق أو عدم تحقق الإيراد خلال الفترة المالية، أم هناك حاجة إلى أحداث توافق وتقارب بين صافي الربح المحاسبي والضريبي لمحاولة توازن المصالح بين أطراف المجتمع الضريبي، ومراعاة الأعباء الضريبية للممولين في ضوء تغير بيئة الاعتراف بالإيراد.

بالإضافة إلى ما سبق، واستكمالاً لخطوات تنفيذ إجراء الدراسة التجريبية، تم إعطاء المشاركين في الدراسة من المجموعة الثانية (الفاحصين الضريبيين) قائمة تحتوي على نفس الحالات الافتراضية المعروضة على المجموعة الأولى، وقد طلب الباحث من المشاركين الإجابة على الحالات الثلاثة المرفقة بالقائمة الخاصة بهم من خلال تحديد المعالجة الضريبية السليمة لكل حالة على حدى في ضوء القواعد والأسس الضريبية المحددة بالتشريع الضريبي المصري، وبعد الانتهاء من تحديد المعالجة الضريبية تم إطلاع المشاركين من الفاحصين على المعالجة المحاسبية التي سيتبناها الممولين بشأن تحديد واقعة تحقق الإيراد التي تم اتباعها عند إعداد القوائم المالية وفقاً للمعيار الجديد، وأخيراً تم توجيه سؤال لمجموعة الفاحصين الضريبيين عما إذا كانت المعالجة المحاسبية لإثبات تحقق الإيراد لدى الممول ستعمل على استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل دون الدخول في منازعات بشأن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من عدمه.

هذا، ولقد هدف الباحث بعد الانتهاء من إجابة المشاركين بالمجموعتين على الحالات التجريبية، إلى اختبار الفرض الأول للبحث والمتمثل في مدى استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في ظل تغير بيئة الاعتراف المحاسبية للإيراد، ومن ثم التعرف

على ما إذا كانت الفجوة الضريبية بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي ستؤثر على استقرار النظام الضريبي من حيث الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية في الفترات التالية لتطبيق المعيار أم لا، وما إذا كانت هناك الحاجة إلى ملائمة القواعد الضريبية بشكل يتوافق مع المعايير المحاسبية عند تحديد الوعاء الضريبي، وذلك من خلال الاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية لجميع المنشآت والأنشطة الاقتصادية عند الاعتراف والقياس بالإيرادات المحققة وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، ومن ثم إمكانية تقليل الخلافات بين أطراف المجتمع الضريبي بشكل يساعد على استدامة الإيرادات الضريبية دون الدخول في منازعات تؤدي إلى تأخير الحصيلة الضريبية.

بالإضافة إلى ما سبق، فقد قام الباحث بتوجيه مجموعة من الأسئلة للمجموعتين لمحاولة إدراك مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية لإحداث التقارب بين صافي الربح المحاسبي، وصافي الربح الضريبي لمحاولة تضييق ما يعرف بفجوة السياسة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي بشأن واجبات وحقوق الممولين بما يخص التزاماتهم الضريبية من ناحية، ومن ناحية أخرى بعض الأسئلة التي تهدف إلى محاولة إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الميداني، لمساعدة الفاحصين الضريبيين على إنهاء عملية الفحص بالكفاءة والفاعلية المطلوبة، في ظل اتباع مجموعة من المعايير المحاسبية ذات المتطلبات المتشابهة مع بعضها البعض، والتي تحتاج إلى العديد من التحليلات لإثبات الإيراد محاسبياً بالقوائم المالية، في محاولة لتضييق ما يعرف بفجوة التوقعات الضريبية، ويوضح الجدول رقم (٣) التالي عدد الحالات التجريبية السليمة والصالحة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (٣) عدد الحالات التجريبية السليمة والصالحة للتحليل الإحصائي					
البيانات	الحالات التجريبية الموزعة	الحالات التجريبية الصالحة للتحليل الإحصائي		الحالات التجريبية المستبعدة	
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
المديرين الماليين (الممولين)	٣٠	٧٠%	٢١	٣٠%	٩
الفاحصين الضريبيين	٣٠	٨٣%	٢٥	١٧%	٥
الإجمالي	٦٠	٤٦	١٤		

يتضح من الجدول السابق استبعاد (٩) حالات تجريبية من المجموعة الأولى لعينة الدراسة والتي تتمثل في المديرين الماليين، كما تم استبعاد (٥) حالات تجريبية من المجموعة الثانية لعينة الدراسة والتي تتمثل في الفاحصين الضريبيين، ويرجع ذلك إلى عدم قيام بعض المشاركين بالإجابة الكاملة على أسئلة الدراسة التجريبية، أو تكرار الإجابة على بعض الأسئلة التجريبية بشكل مختلف مما استوجب ضرورة استبعادهم عند إجراء التحليل الإحصائي لفروض الدراسة.

#### ١٣-٤ محاور الدراسة التجريبية:

تتمثل محاور الدراسة التجريبية في ثلاث محاور أساسية تُعبر عن المتغيرات التابعة لفروض الدراسة، في حين يتمثل المتغير المستقل للدراسة التجريبية في متطلبات الاعتراف والقياس وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، وتتمثل تلك المحاور في:

#### ١٣-٤-١ المحور الأول للدراسة التجريبية:

يتمثل المحور الأول للدراسة التجريبية في الاستدامة المالية للوعاء الضريبي للممولين، والذي يمثل المتغير التابع من الفرض الأول، ويتم التعبير عنه بالحالات التجريبية الثلاثة الموضحة بملحق الدراسة التجريبية، وهدف الباحث من خلال هذا المحور إلى تقييم مدى تأثير تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على تحديد الوعاء الضريبي للممولين، وتشير الاستدامة المالية - من وجهة نظر الباحث - إلى إمكانية الحفاظ على الإيرادات الضريبية في الأجل الطويل بحيث يظل الوعاء الضريبي للممولين مولداً للضريبة في ضوء رؤية مصلحة الضرائب في الفترة الحالية لتحقيق أبعاد التنمية المستدامة، حيث إنه قد يتعارض تركيز مصلحة الضرائب على زيادة الإيرادات الضريبية في الأجل القصير مع الاستدامة المالية للوعاء في الأجل الطويل، وذلك إذا كان التحاسب الضريبي لبعض القضايا المتعلقة بالإيراد بها خلاف بشأن مدى تحقق الإيراد خلال الفترة، وهو ما قد يؤدي إلى تحمل المنشآت بتكاليف التزام مرتفعة نسبياً، فضلاً عن زيادة العبء الضريبي الذي قد يتعارض مع وضع السيولة وما يتبعه من أمور على مستوى المنشأة، ومن ثم قد يظهر مصطلح مناظرٍ للاستدامة المالية للوعاء من وجهة نظر الممول في ظل تغير بيئة الاعتراف بالإيراد، ألا وهو العدالة الضريبية من خلال مراعاة السلطة التنفيذية (مصلحة الضرائب) الظروف المحيطة ببيئة الأعمال من تغيرات بشأن توقيت الاعتراف بالإيراد، وذلك إذا ما تم التوافق بين التشريعات الضريبية والأسس المحاسبية حال التعارض.

هذا، ويعتمد هذا المتغير على عرض التشريع الضريبي المتبع على الممول (المدير المالي) في كل حالة تجريبية تم تطبيق المعالجة المحاسبية السليمة بها وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، كما يتم عرض المعالجة المحاسبية للحالات التجريبية على الفاحص الضريبي، لتقييم مدى تحديد الوعاء الضريبي بدون الدخول في خلاف بشأن مدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد للأغراض المحاسبية، بالمقارنة مع مدى تحقق الإيراد للأغراض الضريبية خلال الفترة التي يتم تقديم الإقرار الضريبي عنها.

### ١٣-٤-٢ المحور الثاني للدراسة التجريبية:

يتمثل المحور الثاني للدراسة التجريبية في مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية في ظل توحيد المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد بمختلف المنشآت والأنشطة الاقتصادية، والذي يمثل المتغير التابع للفرض الثاني، ويتم التعبير عنه بعبارات الأسئلة من ١ إلى ٤ بملحق الدراسة التجريبية، ويعتمد هذا المتغير على ردود المشاركين في الدراسة على الأسئلة الخاصة بمدى جدوى التقارب بين الأسس والقواعد الضريبية لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ومتطلبات القياس والاعتراف بالإيراد محاسبياً على تضييق ما يعرف بفجوة السياسة الضريبية، وذلك من منظور ضريبة الدخل، ومدى انعكاس ذلك التقارب على حل الخلافات بشأن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، والاستدامة المالية للإيرادات الضريبية.

### ١٣-٤-٣ المحور الثالث للدراسة التجريبية:

يتمثل المحور الثالث للدراسة التجريبية في مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ظل تحليلات العقود، والتقييمات، والتقدير الناتجة من تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والذي يمثل المتغير التابع للفرض الثالث، ويتم التعبير عنه بعبارات الأسئلة من ٥ إلى ١٠ بملحق الدراسة التجريبية، ويعتمد هذا المتغير على ردود المشاركين في الدراسة بمدى جدوى زيادة فعالية إدارة البحوث الضريبية في تقديم الإرشادات والفتاوى الضريبية للممولين في الفترات الأولى لتطبيق المعيار بالنسبة للمنشآت التي تغير بها توقيت الاعتراف بالإيراد، ومن ثم محاولة تقليل الخلافات بشأن مدى تحقق الإيراد للأغراض الضريبية، بالإضافة إلى إمكانية الاعتماد على الأساليب التكنولوجية لتسهيل الربط الشبكي بين الإقرارات الضريبية التي تخص الممول، للتأكد من صحة الإيرادات الموضحة بالإقرار الضريبي بعد تتبعها إلكترونياً، ومن ثم محاولة تضييق فجوة التوقعات بين أطراف المجتمع الضريبي.

### ١٣-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل بيانات الدراسة التجريبية:

قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي بعد الانتهاء من تفريغ إجابات المشاركين في الدراسة التجريبية في جداول باستخدام برنامج Microsoft Excel، وذلك باستخدام برنامج ستاتا للتحليل الإحصائي (Stata 16)، ولقد اشتمل التحليل الإحصائي على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة بيانات الدراسة وبالتوافق مع الدراسات السابقة، وتتمثل تلك الأساليب في:

#### أولاً: الأساليب الإحصائية الوصفية:

اعتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية الوصفية بهدف عرض سمات عينة البحث، ودرجة قبولهم لمتغيرات الدراسة وتمثلت تلك الأساليب في الجداول التكرارية والنسبية Frequencies Tables، والوسط الحسابي Arithmetic Mean، والانحراف المعياري Standard Deviation لمتغيرات الدراسة التجريبية.

#### ثانياً: اختبار ويلكسون لعينة واحدة One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test:

يُعد اختبار ويلكسون لعينة واحدة من الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests، وهو يناظر اختبار "T" لعينة واحدة (One Sample T-Test)، ويستخدم هذا الاختبار في تحديد ما إذا كان الوسيط "Median" لعينة ما يتساوى مع القيمة المعيارية "Standardized Value" التي يحددها القوائم بالاختبار مسبقاً، ولقد اعتمدت الباحثة على هذا الاختبار لعدة أسباب، أهمها:

- صغر حجم العينة، وعدم اتباع متغيرات الدراسة التوزيع الطبيعي، ولذلك كان لا بد من استخدام الاختبارات اللامعلمية.
- الأسئلة موجهة لعينة واحدة والمطلوب من المشارك في الدراسة أن يحدد درجة موافقته أو رفضه للفرض (الفروض) المطروحة عليه، وبناءً عليه يُعد اختبار القيم (٤)، (٥) معبراً عن الموافقة من قبل المشارك في الدراسة، واختبار القيم (١)، (٢) تعني أن هناك رفض من قبل المشارك، أما القيمة (٣) فهي تعني حياد المشاركين في الدراسة؛ أي عدم الموافقة وعدم الرفض، وبناءً على ذلك يرغب الباحث في اختبار ما إذا كانت إجابات المشاركين منهم تميل إلى الموافقة أو الرفض من خلال مقارنة قيمة الوسيط المحسوبة لإجاباتهم مع القيمة المعيارية، وسوف يتم ذلك بافتراض أن الإجابات تميل في اتجاه الحياد وهو ما يمثل الفرض العدم، على أن يكون الفرض البديل تحديد الاتجاه سواء نحو الموافقة أو الرفض حسب طبيعة المحور محل الاختبار، ولقد تم تحديد مستوى المعنوية المسموح به عند  $\alpha = 0.05$ ، وعلى ذلك إذا كانت درجة المعنوية أكبر من  $5\%$  فهذا يعني قبول الفرض العدم، أما إذا كانت درجة المعنوية أقل من  $5\%$  فإنه يتم قبول الفرض البديل، وتتمثل فروض هذا الاختبار فيما يلي:

١. فرض العدم  $H_0$ : الوسيط (Median) = ٣، ويعني هذا الفرض حياد المشاركين في الدراسة على السؤال الخاص بالمحور محل الاختبار، أي عدم وجود علاقة معنوية.

٢. الفرض البديل  $H_1$ : الوسيط (Median) > ٣، وذلك إذا كان توقع الباحث بأن يكون اتجاه المشاركين في الدراسة على المحور محل الاختبار يميل لعدم الموافقة (الرفض)، أي وجود علاقة معنوية، أو يكون الوسيط (Median) < ٣، وذلك إذا كان توقع الباحث بأن يكون اتجاه المشاركين في الدراسة على المحور محل الاختبار يميل للموافقة (القبول)، أي وجود علاقة معنوية.

### ثالثاً: اختبار مان ويتني Mann-Whitney

اعتمد الباحث على اختبار Mann-Whitney لتحديد مدى وجود فروق جوهرية بين آراء المشاركين في الدراسة التجريبية فيما يتعلق بالطبيعة الخاصة للمحور محل الاختبار، ويتم اتخاذ قرار قبول أو رفض الفرض بناءً على قيمة (P-value) عند مستوى معنوية ٥٪، بحيث إذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة أقل من مستوى المعنوية المفترض ( $\alpha = 0.05$ ) يدل ذلك على وجود فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة فيما يتعلق بالمحور محل الاختبار، أما إذا كانت قيمة (P-value) المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية المفترض ( $\alpha = 0.05$ ) يدل ذلك على عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات الدراسة فيما يتعلق بالمحور محل الاختبار.

#### ١٣-٦ نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التجريبية:

##### ١٣-٦-١ اختبار الفرض الأول للدراسة التجريبية:

ينص الفرض الأول على: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي".

تم اختبار هذا الفرض من خلال الاعتماد على إجابة المشاركين في الدراسة من المجموعة الأولى والمتمثلة في الممولين الذين يقومون بتطبيق متطلبات المعيار الجديد منذ أن أصبح ساري التطبيق في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال الإجابة على السؤال المتعلق بما إذا كانت المعالجة الضريبية التي اتباعها الفاحص الضريبي عند إجراء الفحص الميداني في ضوء التشريع الضريبي لمعالجة الأثر المحاسبي الناتج من تطبيق متطلبات معيار الإيراد الجديد بالإضافة أو الخصم إلى الوعاء الضريبي بالإقرار المقدم في نهاية الفترة، تعمل على تحقيق العدالة الضريبية من وجهة نظرهم بشكل يؤدي إلى استدامة واستمرارية الوعاء الضريبي في الفترات القادمة أم لا، وذلك في الحالات التجريبية (الافتراضية) الثلاثة التي اعتمدها الباحث في إجراء الدراسة التجريبية.

في نفس السياق، تم الاعتماد على إجابة المشاركين في الدراسة من العينة الثانية والمتمثلة في الفاحصين الضريبيين باعتبارهم ممثلي مصلحة الضرائب المصرية، في التحقق من مدى صحة وسلامة الوعاء الضريبي المقدم من الممول في نهاية الفترة، وذلك من خلال الإجابة على السؤال المتعلق بما إذا كانت المعالجة المحاسبية التي اتبعها الممولون والتي تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملة المولدة للإيراد، تعمل على تحقيق وعاء ضريبي عادل وسليم بشكل يؤدي إلى استدامة واستمرارية الوعاء الضريبي في الفترات القادمة بدون الدخول في منازعات بشأن تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وذلك في الحالات التجريبية (الافتراضية) الثلاثة التي اعتمدها الباحث في إجراء الدراسة التجريبية.

هذا، ويمكن للباحث من خلال الجدول رقم (٤) التالي توضيح بعض الإحصاءات الوصفية المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المشاركين في الدراسة التجريبية عن مدى استدامة واستمرارية الوعاء الضريبي في الأجل الطويل في ضوء تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء كالاتي:

جدول رقم (٤) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الفرض الأول من الدراسة التجريبية						
أكبر قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	عدد المفردات	المحور الأول للدراسة التجريبية
						مدى استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل
4	1	.814	2.000	2.19	21	المديرين الماليين (المجموعة الأولى)
5	1	1.028	2.000	2.16	25	الفاحصين الضريبيين (المجموعة الثانية)
5	1	.926	2.000	2.174	46	إجمالي المفردات

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

هذا، ويتضح للباحث من خلال الجدول السابق رقم (٤) أن متوسط إجابات المشاركين في الدراسة التجريبية من المجموعتين يقع في الفئة الثانية التي تعبر عن الإجابة "غير موافق"، بالنسبة للإجابة على التساؤل الخاص بمدى استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي، وذلك بالنسبة للمنشآت التي تعتمد على العقود التي يحتاج تنفيذها أكثر من فترة ضريبية، وهو ما يتطلب من الممولين عند تقديم الإقرار الضريبي في نهاية الفترة الضريبية، إعادة هيكلة العقود المبرمة مع العملاء لتحديد الإيرادات الواجب إدراجها ضمن الوعاء الضريبي وفقاً للتشريعات الضريبية، حتى لا يفهم خطأً بأن هناك محاولة للقيام بالتجنب الضريبي لدى الممول، وذلك من خلال الاستفادة من متطلبات المعيار التي تستلزم تنفيذ التزامات الأداء المتفق عليها مع العملاء لتحقيق الواقعة المنشئة للإيراد محاسبياً، مما يعني أن هناك حاجة إلى محاولة اتخاذ التدابير اللازمة لمحاولة التقارب بين صافي الربح المحاسبي، وصافي الربح الضريبي في ظل تغير بيئة الاعتراف بالإيراد ببيئة الأعمال المصرية لتجنب زيادة تكلفة الامتثال للنظم الضريبية لدى الممولين، وهو ما قد يساعد على توطيد الثقة بين أطراف المجتمع الضريبي.

### أولاً: نتائج Wilcoxon Signed Rank Test للفرض الأول:

لاختبار الفرض الأول القائل بعدم وجود علاقة بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي للممولين في الفترات التالية لتطبيق المعيار، تم استخدام اختبار Wilcoxon، ويوضح الجدول التالي رقم (٥) نتائج اختبار Wilcoxon للفرض الأول من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (٥) نتائج اختبار ويلكسون للفرض الأول من الدراسة التجريبية							
م	المشاركين في الدراسة التجريبية					المحور الأول للدراسة التجريبية	
	المديرين الماليين			الفاحصين الضريبيين			
	الوسيط	مستوى المعنوية	القرار	الوسيط	مستوى المعنوية		القرار
H	لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي.	3	0.0005	رفض الفرض العدم	3	0.0004	رفض الفرض العدم
Ho: median of H1_01 - 3 = 0 vs. Ha: median of H1_01 - 3 < 0 Pr(#negative >= 19) = 3 Binomial(n = 22, x >= 19, p = 0.5) = 0.0004				Ho: median of H1_02 - 3 = 0 vs. Ha: median of H1_02 - 3 < 0 Pr(#negative >= 14) = Binomial(n = 15, x >= 14, p = 0.5) = 0.0005			

#### المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق رقم (٥) أن درجة المعنوية للمشاركين من مجموعة المديرين الماليين تبلغ (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، كما أن درجة المعنوية للمشاركين من مجموعة الفاحصين الضريبيين تبلغ (٠,٠٠٠) وهي أيضاً أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، مما يعني رفض الفرض العدم القائل بأنه "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء واستدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل"، وقبول الفرض البديل، حيث ثبت وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار الإيراد الجديد على احتمالية عدم استدامة الوعاء الضريبي للممولين على الأجل الطويل، وهو ما قد يؤثر على الحصيلة الضريبية المحققة والمستهدفة، وذلك بسبب احتمالية نشوب خلاف بشأن تحقق أو عدم تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم تقديم الإقرار عنها، مما يعني أن السعي في محاولة تحديد الوعاء الضريبي في ضوء متطلبات الاعتراف والقياس بالإيراد محاسبياً سيساعد على تقليل الخلافات، وتضييق مداخلك المنازعات الضريبية بشأن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، خاصة في ظل توحيد المعالجة المحاسبية بمعيار الإيراد الجديد على كافة الأنشطة والقطاعات المختلفة، والذي يُمكن أن ينعكس إيجابياً على حل كثير من المشكلات الضريبية إذا ما تم التوافق بين القواعد الضريبية والأسس المحاسبية بشأن معالجة الإيرادات.

### ثانياً: نتائج اختبار Mann-Whitney للفرض الأول:

يوضح الجدول رقم (٦) التالي تحليل نتائج اختبار مان ويتني لقياس معنوية الفروق في استجابات عينة الدراسة لأبعاد الفرض الأول من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (٦) نتائج اختبار مان ويتني للفرض الأول من الدراسة التجريبية					
القرار	مستوى المعنوية	قيمة اختبار (Z)	الوسيط الحسابي	عدد المفردات	المحور الأول للدراسة التجريبية
					مدى استدامة الوعاء الضريبي في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
لا توجد فروق معنوية	0.625	-0.488	2.19	21	المديرين الماليين
			2.16	25	الفاحصين الضريبيين

#### المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق رقم (٦) أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة التجريبية بشكل عام فيما يتعلق باحتمالية الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية المستهدفة والمحققة من الوعاء الضريبي للممولين في ظل اتباع الممولين لممارسة محاسبية جديدة بشأن الاعتراف بالإيراد، والتي تؤثر على تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم التقرير عنها، فكل المجموعتين يميلون إلى الرفض، حيث إن مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥).

هذا، ومن العرض السابق لنتائج التحليل الوصفي، ونتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank Test، ونتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney، يتضح رفض صحة الفرض الأول القائل: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والاستدامة المالية للوعاء الضريبي"، وقبول صحة الفرض البديل.

### ١٣-٦-٢ اختبار الفرض الثاني للدراسة التجريبية:

ينص الفرض الثاني على: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية".

استهدف الباحث من خلال هذا الفرض اختبار مدى الحاجة إلى مراجعة الأسس والقواعد الضريبية المعمول بها لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة للتوافق مع متطلبات الاعتراف بالإيراد محاسبياً وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) المستحدث في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال عرض مجموعة من المقترحات على المشاركين في الدراسة التجريبية من المجموعتين على حد سواء، لتحديد مدى جدوى تلك المقترحات في المساهمة على تقليل فجوة السياسة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي، ومن ثم إمكانية تخفيض تكلفة الامتثال للنظم الضريبية لدى الممولين عند تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وتوطيد الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين، مما قد يؤثر إيجابياً على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية بالتزامن مع استهداف مصلحة الضرائب لضبط المنظومة الضريبية في الفترة الأخيرة بما يتماشى مع خطط الدولة لأبعاد التنمية المستدامة، ورفع كفاءة الموارد المالية.

هذا، ويمكن للباحث من خلال الجدول رقم (٧) التالي توضيح بعض الإحصاءات الوصفية المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المشاركين في الدراسة التجريبية عن مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية في ضوء تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء كالتالي:

جدول رقم (٧) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الفرض الثاني من الدراسة التجريبية						
أكبر قيمة	أقل قيمة	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	عدد المفردات	المحور الثاني للدراسة التجريبية
						مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
5	2	.973	4.000	4.048	21	المديرين الماليين (المجموعة الأولى)
5	1	1.02	4.000	3.96	25	الفاحصين الضريبيين (المجموعة الثانية)
5	1	.989	4.000	4	46	إجمالي المفردات

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

هذا، ويتضح للباحث من الجدول السابق رقم (٧) أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة التجريبية قد أظهرت اتجاهاً مرتفعاً نحو الموافقة على أهمية مراجعة الأسس والقواعد الضريبية في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بمتوسط حسابي إجمالي قدره (٤)، وبمعامل اختلاف معياري قدره (٢٥٪)، وهو ما يعني وجود اتفاق عام على محاولة الاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية لتحقيق الإيراد إذا ما تم تعديل الأسس والقواعد الضريبية لتتوافق مع متطلبات المعيار الجديد، حتى يُمكن تضيق فجوة السياسة الضريبية بين أطراف المجتمع الضريبي، ومن ثم الحفاظ على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية المحققة والمستهدفة، بالإضافة إلى محاولة إصدار دليل استرشادي بنسب محددة بشأن حالات الارتجاج من المبيعات وفقاً لطبيعة النشاط بشكل يتماشى مع إرشادات معيار الإيراد من العقود مع العملاء، مما يُساهم في تقليل الخلاف بين أطراف المجتمع الضريبي بشأن الواقعة المنشئة للضريبة.

في ذات السياق، فقد أظهرت الإحصاءات الوصفية اتجاه مفردات عينة الدراسة نحو الموافقة على محاولة توحيد الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة بأحد الوقائع التي حددها القانون، والتي تتمثل في واقعة البيع التي يتم من خلالها تسليم السلعة أو أداء الخدمة للعميل، باعتبارها ستكون أكثر تقارباً مع متطلبات معيار الإيراد الجديد بالمقارنة مع واقعة استحقاق ضريبة القيمة المضافة التي تعتمد على دفع ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله، أو جزءاً منه، أو بالأجل التي قد تؤدي إلى اتساع الفارق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي.

أولاً: نتائج Wilcoxon Signed Rank Test للفرض الثاني:

لاختبار الفرض الثاني القائل بعدم وجود علاقة بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية، تم استخدام اختبار Wilcoxon، ويوضح الجدول التالي رقم (٨) نتائج اختبار Wilcoxon للفرض الثاني من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (٨) نتائج اختبار ويلكسون للفرض الثاني من الدراسة التجريبية				
القرار	مستوى المعنوية	الوسيط	عدد المفردات	المحور الثاني للدراسة التجريبية
				مدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
لا توجد فروق معنوية	0.000	4	46	

Ho: median of H2 - 3 = 0 vs.  
 Ha: median of H2 - 3 > 0  
 Pr(#positive >= 40) =  
 Binomial(n = 45, x >= 40, p = 0.5) = 0.0000

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق رقم (٨) أن درجة المعنوية للمشاركين في الدراسة التجريبية من المجموعتين أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، مما يعني رفض الفرض العدم القائل بأنه "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية"، وقبول الفرض البديل، وهو ما يؤكد على أن وجود وحدة داخلية بالإدارة الضريبية لمراجعة التشريعات الضريبية مع المستجدات من المعايير المحاسبية ذات التأثير على الوعاء الضريبي، يعد من العوامل التي قد تساهم في تضيق مستوى فجوة السياسة الضريبية، والتي يتم التغلب عليها من خلال التقارب المستمر مع المعايير المحاسبية المعدلة بشكل مستمر، ومن ثم إمكانية تحقيق استدامة الوعاء الضريبي للممولين في الفترات التالية لتطبيق أية سياسات محاسبية جديدة ببيئة الأعمال.

ثانياً: نتائج اختبار Mann-Whitney للفرض الثاني

يوضح الجدول رقم (٩) التالي تحليل نتائج اختبار مان ويتني لقياس معنوية الفروق في استجابات عينة الدراسة لأبعاد الفرض الثاني من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (٩) نتائج اختبار مان ويتني للفرض الثاني من الدراسة التجريبية					
القرار	مستوى المعنوية	قيمة اختبار (Z)	الوسيط الحسابي	عدد المفردات	المحور الثاني للدراسة التجريبية
					مدى الحاجة لمراجعة التشريعات الضريبية في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
لا توجد فروق معنوية	0.643	-0.463	4.048	21	المديرين الماليين
			3.96	25	الفاحصين الضريبيين

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق رقم (٩) أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة التجريبية بشكل عام فيما يتعلق بمدى الحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية في ظل اتباع الممولين لممارسة محاسبية جديدة بشأن الاعتراف بالإيراد، والتي تؤثر على تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم التقرير عنها، فكل المجموعتين يميلون إلى الموافقة، حيث إن مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥).

هذا، ومن العرض السابق لنتائج التحليل الوصفي، ونتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank Test، ونتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney، يتضح رفض صحة الفرض الأول القائل: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى مراجعة التشريعات الضريبية"، وقبول صحة الفرض البديل.

١٣-٦-٣ اختبار الفرض الثالث للدراسة التجريبية:

ينص الفرض الثالث على: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي".

سعى الباحث في هذا الفرض إلى اختبار مدى الحاجة إلى اتخاذ التدابير اللازمة من جانب مصلحة الضرائب عند الانتقال لمرحلة التطبيق الأولي لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والعمل على إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي لتسهيل مهمة الفاحصين الضريبيين في إنهاء عملية الفحص، بالشكل الذي يساعد على تحقيق الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية من أنشطة للممولين، وبالتالي تقليل مستوى فجوة التوقعات بين أطراف المجتمع الضريبي، وإمكانية مواجهة التخوف من جانب الممولين لتحملهم أية أعباء ضريبية في ظل تغير متطلبات تحقق الواقعة المنشئة للأغراض المحاسبية، وتعتمد تلك التدابير على كيفية الاستعداد التنظيمي والعمل على وضع خطة عمل مسبقة لكافة الاحتمالات التي يُمكن أن تواجه الفاحص الضريبي أثناء عملية

الفحص لمدى تحقق الإيراد للأغراض الضريبية، وذلك من خلال تقييم ومقارنة متطلبات معيار الإيراد الجديد مع متطلبات الاعتراف بالإيراد للمعايير المحاسبية السابقة له، بالإضافة إلى الاستعداد التكنولوجي لبرامج الفحص المناسبة لكّم تحليلات العقود، والتقييمات، والتقديرات الناتجة من تطبيق متطلبات المعيار لمدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد محاسبياً، وانعكاس ذلك على صحة الواقعة المنشئة للضريبة.

هذا، ويمكن للباحث من خلال الجدول رقم (١٠) التالي توضيح بعض الإحصاءات الوصفية المتمثلة في الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المشاركين في الدراسة التجريبية، عن مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ضوء تطبيق متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء كالتالي:

جدول رقم (١٠) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات الفرض الثالث من الدراسة التجريبية						
المحور الثالث للدراسة التجريبية						
أقل قيمة	الانحراف المعياري	الوسيط	الوسط الحسابي	عدد المفردات	مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط الفحص الضريبي في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء	
2	.768	4.000	3.905	21	المديرين الماليين (المجموعة الأولى)	
3	.351	4.000	4.04	25	الفاحصين الضريبيين (المجموعة الثانية)	
2	.577	4.000	3.978	46	إجمالي المفردات	

#### المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

هذا، ويتضح للباحث من الجدول السابق رقم (١٠) أن اتجاهات مفردات عينة الدراسة التجريبية تميل نحو الموافقة على الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء بمتوسط حسابي إجمالي قدره (٣,٩٧٨)، وبمعامل اختلاف معياري قدرة (١٤٪)، وهو ما يعني وجود اتفاق عام على أهمية إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي من خلال الاستعداد التنظيمي، والاستعداد التكنولوجي لبرامج الفحص لمحاولة تقليل مستوى فجوة التوقعات الضريبية من جانب الممولين والفاحصين الضريبيين على حد سواء، فقد أظهرت الإحصاءات الوصفية اتجاه مفردات عينة الدراسة التجريبية نحو الموافقة على أن فعالية إدارة البحوث الضريبية لتقديم كافة أشكال الدعم للممولين، والعمل على توفير مجموعة من الإرشادات والفتاوى الضريبية أولاً بأول للمنشآت التي تغير بها توقيت الاعتراف بالإيرادات وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، لبيان مدى تحقق الإيراد ضريبياً لتلك المنشآت وفقاً للقواعد والأسس الضريبية، ومن ثم تجنب أي صعوبات قد تواجه المنشآت عند إعداد الإقرار الضريبي في أقل وقت ممكن، وبالتالي تحديد الوعاء الضريبي بصورة موضوعية بشكل يساهم في تقليل الخلافات بشأن تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، ومن ثم إمكانية الحفاظ على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية في ظل الفترة الانتقالية لتطبيق المعيار، وبالإضافة إلى استخدام بعض أساليب وأدوات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي (CAATTS)، لمحاولة تسهيل الربط الشبكي بين الإقرارات التي تخص الممول، ومن ثم سهولة إجراء المصادقات الإلكترونية لإثبات صحة الإيرادات المثبتة بدفاتر الممول في ضوء تطبيق متطلبات معيار الإيراد الجديد، مما يساهم في تقليل حجم المنازعات عند تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

#### أولاً: نتائج Wilcoxon Signed Rank Test للفرض الثالث:

لاختبار الفرض الثاني القائل بعدم وجود علاقة بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي، تم استخدام اختبار Wilcoxon، ويوضح الجدول التالي رقم (١١) نتائج اختبار Wilcoxon للفرض الثالث من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (١١) نتائج اختبار ويلكسون للفرض الثالث من الدراسة التجريبية				
المحور الثالث للدراسة التجريبية				
القرار	مستوى المعنوية	الوسيط	عدد المفردات	مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
لا توجد فروق معنوية	0.000	4	46	

One-sided tests:  
 Ho: median of H3 - 3 = 0 vs.  
 Ha: median of H3 - 3 > 0  
 Pr(#positive >= 40) =  
 Binomial(n = 41, x >= 40, p = 0.5) = 0.0000

#### المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق رقم (١١) أن درجة المعنوية للمشاركين في الدراسة التجريبية من المجموعتين أقل من مستوى المعنوية (٠,٠٥)، مما يعني رفض الفرض العدم القائل بأنه "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي"، وقبول الفرض البديل، وهو ما يؤكد على أنه كلما تم ملائمة أساليب الفحص الميداني في ضوء تغيرات البيئة المحاسبية التي يعمل بها الممولين بصفة مستمرة للتأكد من صحة الإيرادات الموضحة بالإقرار الضريبي بعد تتبعها إلكترونياً بين الأطراف ذات الصلة، كلما ساعد ذلك على توطيد الثقة مع الممولين من خلال ترشيد الحكم المهني للفاحص الضريبي، ومن ثم تقليل مستوى فجوة التوقعات الضريبية التي تؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية المحققة والمستهدفة، خاصة في ظل زيادة أعداد الممولين في ظل التحول الرقمي نتيجة ضم الاقتصاد غير الرسمي إلى الاقتصاد الرسمي، وبالتالي إمكانية الحفاظ على استدامة الأوعية الضريبية للممولين.

#### ثانياً: نتائج اختبار Mann-Whitney للفرض الثالث:

يوضح الجدول رقم (١٢) التالي تحليل نتائج اختبار مان ويتني لقياس معنوية الفروق في استجابات عينة الدراسة لأبعاد الفرض الثالث من الدراسة التجريبية كما يلي:

جدول رقم (١٢) نتائج اختبار مان ويتني للفرض الثالث من الدراسة التجريبية					
القرار	مستوى المعنوية	قيمة اختبار (Z)	الوسط الحسابي	عدد المفردات	المحور الثالث للدراسة التجريبية
					مدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ظل تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء
لا توجد فروق معنوية	0.557	0.587	3.905	21	المديرين الماليين
				25	الفاحصين الضريبيين

#### المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح للباحث من خلال الجدول السابق رقم (١٢) أنه لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء عينة الدراسة التجريبية بشكل عام فيما يتعلق بمدى الحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي في ظل اتباع الممولين لممارسة محاسبية جديدة بشأن الاعتراف بالإيراد، والتي تؤثر على تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم التقرير عنها، فكلتا المجموعتين يميلون إلى الموافقة، حيث إن مستوى المعنوية أكبر من (٠,٠٥).

هذا، ومن العرض السابق لنتائج التحليل الوصفي، ونتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank Test، ونتائج اختبار مان ويتني Mann-Whitney، يتضح رفض صحة الفرض الأول القائل: "لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء والحاجة إلى إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي"، وقبول صحة الفرض البديل.

#### ١٤ - الخلاصة والنتائج والتوصيات والمجالات المقترحة لأبحاث مستقبلية:

استهدف الباحث من خلال هذا البحث تقييم أثر تطبيق متطلبات معيار المحاسبة المصري المستحدث ببيئة الأعمال المصرية رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على تحديد الوعاء الضريبي للمنشآت التي يشاع بها الترتيبات المتعددة العناصر، وانعكاس ذلك على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية المحققة والمستهدفة في الفترات التالية لتطبيق المعيار، بالإضافة إلى بيان مدى الحاجة إلى تطوير الفحص الضريبي، وذلك بالتزامن مع استهداف مصلحة الضرائب لضبط المنظومة الضريبية في الفترة الأخيرة بما يتماشى مع خطط الدولة لأبعاد التنمية المستدامة، ورفع كفاءة الموارد المالية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة تجريبية على عينة مكونة من (٤٦) مشارك من المديرين الماليين والفاحصين الضريبيين، تمهيداً لاختبار فروض البحث.

هذا، ولقد توصل الباحث من خلال الدراسة الحالية إلى أن معيار الإيراد من العقود مع العملاء يهدف إلى تقديم المعالجة المحاسبية المتسقة للمعاملات المتشابهة اقتصادياً، وذلك من أجل تعزيز تشابه المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة في الأسس والمعالجات وممارسات الاعتراف بالإيراد، ويُعد تطبيقه خطوة هامة نحو الهدف النهائي المرتبط بتكوين مجموعة من المعايير الدولية ذات جودة عالية تلقى قبولاً عاماً في أسواق المال الدولية المختلفة، إلا إن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء سيتطلب من المنشآت بذل الجهد والوقت الكافيين حتى يمكن استيعاب وتحليل نموذج الخطوات الخمس للاعتراف بالإيرادات لأنه ليس بالأمر السهل، كما ستحتاج المنشآت إلى الاستعداد بإجراء التعديلات الملائمة في نظم المعلومات المختلفة لديها سواء المعلومات المحاسبية، أو القانونية، أو الضريبية.

كما انتهى الباحث من الدراسة التجريبية إلى أن هناك الحاجة إلى إثبات الواقعة المنشئة للضريبة عند النقطة الزمنية للاعتراف بالإيرادات محاسبياً في ظل تغير بيئة الاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء، وذلك حتى يمكن تضيق أوجه الاختلاف بين الممولين والإدارة الضريبية عند فحص إقراراتهم الضريبية، بالإضافة إلى أن فعالية إدارة البحوث الضريبية لتقديم كافة أشكال الدعم للممولين في ظل التطبيق الأولي لمعيار الإيراد الجديد، والعمل على توفير مجموعة من

الإرشادات والفتاوى الضريبية أولاً بأول، للمنشآت التي تغير بها توقيت الاعتراف بالإيرادات، ستؤثر بشكل معنوي إيجابي على تحديد الوعاء الضريبي بصورة موضوعية بشكل يساهم في تقليل الخلافات بشأن تحديد الواقعة المنشأة للضريبة، ومن ثم إمكانية الحفاظ على الاستدامة المالية للإيرادات الضريبية. وأخيراً، فقد أظهرت نتائج الدراسة التجريبية أن تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء سيتطلب من الإدارة الضريبية اتخاذ كافة التدابير اللازمة عند التطبيق الأولي للمعيار ببيئة الأعمال المصرية، وذلك حتى يمكن مواجهة التشنج والتخوف من جانب الممولين لتحملهم أية أعباء ضريبية عند التحول لتطبيق المعيار لأول مرة، بالإضافة إلى تطوير الإجراءات المتبعة في الفحص الضريبي بشكل يتناسب موضوعياً مع كم التحليلات والتقييمات والتقديرية المتعددة الناتجة عن تطبيق المعيار، حتى يمكن إعادة بناء الثقة بين الممولين ومصحة الضرائب.

هذا، ويوصي الباحث بضرورة تشكيل لجنة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة والضرائب تكون تابعة لإدارة البحوث الضريبية بمصلحة الضرائب، تهدف إلى تقييم ومقارنة متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء مع متطلبات الاعتراف بالإيراد للمعايير المحاسبية السابقة له (معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتبطة بالإيراد، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء)، للوقوف على أهم التغيرات التي ستطرأ على بند الإيرادات في القوائم المالية، وإعداد حالات عملية للتدريب والتأكد من تكوين رؤية شاملة لدى الفاحصين على أهم الاختلافات بين الممارسة الحالية والممارسة السابقة، حتى يمكن مراعاتها عند إجراء الفحص تجنباً لأي منازعات ضريبية مع الممولين، بالإضافة إلى محاولة توفير بيئة قانونية تشريعية من خلال الاستفادة من توحيد المعالجة المحاسبية لتحقيق الإيراد، وذلك إذا ما تم تعديل الأسس والقواعد الضريبية لتتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، ومن ثم إمكانية جذب الاستثمارات الأجنبية، وزيادة الأوعية الضريبية والحفاظ عليها بما يتماشى مع خطط الدولة بشأن أبعاد التنمية المستدامة.

هذا، وتمثل الدراسات المستقبلية التي يُمكن للباحثين تناولها لاحقاً في هذا الصدد ما يلي:

- قياس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على ممارسات التجنب والتأجيل الضريبي وانعكاس ذلك على ترشيح التحاسب الضريبي.
- دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على الأداء المالي المحاسبي وانعكاس ذلك على قرارات منح الائتمان.
- دراسة أثر متطلبات الإفصاح لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على تطوير نظم تكنولوجيا المعلومات وانعكاس ذلك على القيمة السوقية للمنشأة.
- أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على مستوى التحفظ المحاسبي المشروط وانعكاس ذلك على الكفاءة الاستثمارية للمنشأة والقيمة المضافة لحملة الأسهم: بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

## المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف. (٢٠١٥). تطوير التحاسب الضريبي لنتائج أعمال العقود طويلة الأجل في ظل المعيار رقم IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء) من إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الثاني: ٣٦٦ - ٤٠٥.
- الرشدي، طارق عبد العظيم يوسف. (٢٠١٦). أثر تطبيق المعيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) على قائمة الدخل في شركة المقاولات: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الثالث: ٢٥٧ - ٢٩٦.
- الشمسي، محمد محمد مسعد. (٢٠١٤). دراسة انتقادية لمشاكل التحاسب الضريبي للعقود طويلة الأجل بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام التشريع الضريبي: دراسة نظرية ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بورسعيد. العدد الثاني: ١٧٠ - ٢٠٥.
- الصاوي، عفت أبو بكر. (٢٠١٥). دراسة واختبار أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٥ الإيرادات من العقود مع العملاء على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من منظور المعنيين بإعداد واستخدام القوائم المالية. مجلة البحوث المحاسبية - كلية التجارة - جامعة طنطا. العدد الثاني: ٣٥٧ - ٤١٦.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٥). معايير المحاسبة المصرية <https://fra.gov.eg>.
- جابر، خالد فتحي. (٢٠١٨). أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية: دراسة تطبيقية. مجلة المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بني سويف. العدد الثالث: ١ - ٥٢.

حسن، دينا كمال عبد السلام علي. (٢٠٢٠). أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا: دراسة ميدانية. مجلة البحوث المالية والتجارية - كلية التجارة - جامعة بور سعيد. العدد الرابع: ٤٩-١١٦.

خليفة، أحمد محمد عبد العزيز. (٢٠٢٠). نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء من منظور ضريبي لتحقيق التنمية المستدامة. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الرابع: ٧٦٠-٨٠٠.

خليل، علي إبراهيم، منى. (٢٠١٧). قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية: دليل من البيئة المصرية. مجلة المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بني سويف. العدد الأول: ١ - ٦٠.

خميس، عمرو محمد. (٢٠١٧). إطار مقترح لتكييف معيار التقرير المالي الدولي للاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء وفقاً لبيئة التقرير المالي في مصر. رسالة دكتوراه غير منشورة - كلية التجارة. جامعة الإسكندرية.

صالح، رضا إبراهيم وآخرون. (٢٠١٧). أثر تطبيق المعيار الدولي (IFRS 15) على جودة الأرباح: دراسة ميدانية على بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد الثالث: ١-٥٣.

عبد الباقي، حسين سيد حسن. (٢٠٢١). أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل (دراسة حالة). الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول: ٥٤-٧٩.

عبد الرحيم، رضا محمود محمد. (٢٠٢٠). أثر تحول شركات الاتصالات في مصر نحو تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) بشأن المحاسبة عن الإيراد من العقود مع العملاء على جودة قرار الاستثمار بأسهمها - دراسة تجريبية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية - كلية التجارة - جامعة بني سويف. العدد الثالث: ٣٠٧-٤٠٦.

عبد العزيز، غريب محمد محمد. (٢٠٢٠). تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الثاني: ١-٣٥.

عبد المنعم، تامر سعيد. (٢٠١٥). أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء "IFRS 15" على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي-كلية التجارة-جامعة عين شمس. العدد الثاني: ٢٠٢-٢٧٧.

علي، مصطفى محمد. (٢٠٢٠). قياس مدى تأثير معيار ٤٨ المصري لنتائج أعمال العقود مع العملاء على ترشيد الحساب الضريبي. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية - كلية التجارة - جامعة قناة السويس. العدد الثالث: ١١٨-٧٩٧.

عوض، أمال محمد. (٢٠١٦). تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية: دراسة استكشافية في البيئة المصرية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول: ٥٣١-٥٨٥.

فودة، شوقي السيد. الشافعي، ياسر زكريا. أبو العنين، رباب السيد. (٢٠٢١). الآثار المتوقعة لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) على مستوى التحفظ المحاسبي في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ. العدد الحادي عشر: ٨١٩-٨٥٤.

مسعود، سناء ماهر محمدي. (٢٠٢٠). قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. الفكر المحاسبي-كلية التجارة-جامعة عين شمس. العدد الثالث: ١-٨٥.

نصير، مبروك محمد السيد. (٢٠١٩). قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على الضريبة على القيمة المضافة. المؤتمر العلمي الضريبي السادس والعشرين - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - الفترة من: ٢٨-٣٠ يناير. المجلد الثاني

هاشم، هبة جمال. (٢٠١٨). تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية الإيرادات من العقود مع العملاء وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية. الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس. العدد الأول: ٣٥٦-٤٠٨.

## ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

Alford, R. M., DiMattia, T. M., Hill, N. T., and Stevens, K., T. (2011). A Series of Revenue Recognition Research Cases Using the Codification. Issues in Accounting Education. 26(3): 609 - 618.

Al-Shatnawi, H. M. (2017). The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15. Asian Journal of Finance & Accounting. 9 (1): 375 - 395.

- Bauer, K. and Centorrino, G. (2017). Financial Statements of Banks as a Source of Information About Implementation of IFRS 15: The Evidence from Poland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 13(6): 235 - 248.
- Belsom, O. and Berhe, Y. T. (2021). The Implementation of IFRS 15 Across Europe A study on the effect of implementing IFRS 15 on value relevance in 10 European Countries. Master's thesis, Oslo Metropolitan University.
- Benavides, L. (2015). Flattening the Revenue Recognition Standard. Available at SSRN 2597787.
- Bernouilly, M. and Wondabio, L. (2019). Impact of Implementation of IFRS 15 on the Financial Statements of Telecommunication Company (Case Study of PT XYZ). *Advances in Economics, Business and Management Research (Asia Pacific Business and Economics Conference)*. 89: 141 - 148.
- Bloom, R., and Kamm, J. (2014). Revenue recognition: how we got here and where it will take us. *Financial Executive*. 30(3): 48 - 53.
- Boujelben, S. and Kobbi-Fakhfakhm, S. (2020). Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 18(4): 707 - 728.
- Cristina-Aurora, B. B. (2014). New Approaches on Revenue Recognition and Measurement. *Management Strategies Journal*. 26 (4): 375 - 382.
- Dalkiliç, A. (2014). The Real Step in Convergence Project: A Paradigm Shift from Revenue Recognition to Revenue from Contracts with Customers. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*. 4 (3-4): 67 - 84.
- Davem, M., Gyles, N., Potter, B. and Yang, V. (2019). Implementing AASB 15 revenue from contracts with customers: the preparer perspective. *Accounting Research Journal*. 32 (1): 50 -67.
- De George, E., Li, X., and Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*. 21(3): 898 – 1004.
- Elbannan, M. A. (2011). Accounting and stock market effects of international accounting standards adoption in an emerging economy. *Review of Quantitative Finance and Accounting*. 36(2): 207 – 245.
- Elzahar, H., Hussainey, K., Mazzi, F. and Tsalavoutas, I. (2015). Economic consequences of key performance indicators' disclosure quality. *International Review of Financial Analysis*. 39: 96 - 112.
- Ernst and Young. (2014). A Closer Look at the New Revenue Recognition Standard. EY. Retrieved from: Available Online at <http://www.ey.com/>.
- Ergüden, A. (2020). Analysis of Tourism Companies Listed in Istanbul Stock Exchange According to IFRS-15 Standard. *International Journal of Finance and Banking Studies*. 9(1): 47 - 57.
- Fangshu, Z. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects. *Research Journal of Management Sciences*. 4(5): 21 - 36.
- Fisher, K. (2014). A New Model for Revenue Recognition: Key Changes to Generally Accepted Accounting Principles. Available Online at <http://SSRN2438118>.
- Grosu, V. and Socoliuc, M. (2016). Effects And Implications of The Implementation of IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers. *Management Strategies Journal*. 34(4): 95 -106.
- Hameed, A., Al-taie, B., and Al-Mashhadani, B. (2019). The Impact of IFRS 15 on Earnings Quality in businesses such as hotels: critical evidence from the Iraqi environment. *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure*. 8(4): 1 - 11.
- Hasan, M. (2016). Comparisons between SEC's SAB 101 and 104 Revenue Recognition Rules with the New Converged Revenue Recognition Standard Effective for Periods Beginning after December 15, 2017 (December 5, 2016). Available online at <http://ssrn.com/abstract=2880628>.
- Henry, T., Mest, D., and Safar, M. (2019). Pirate Wireless: Revenue Recognition in the Telecommunications Industry. *Accounting Perspectives*. 18(1): 7 - 12.

- Khamis, A. (2016). Perception of Preparers and Auditors on Revenue from Contract with Customer (IFRS 15): Evidence from Egypt. Proceedings of 35th International Business Research Conference, 30-31 May, American University in the Emirates, Dubai, UAE, 1 - 19.
- Khersiat, O. M. (2021). Impact of the Application of IFRS 15 on the Profitability of Jordanian Telecom Companies (Case Study: Jordan Orange Telecom). *International Journal of Financial Research*. 12(2): 308 - 317.
- Kohler, H., Pochet, c., and Manh, A. (2021). Auditors as Intermediaries in The Endogenization of an Accounting Standard: The Case of IFRS 15 within the Telecom industry. *Accounting, Organizations and Society*. 91(101227): 1-18. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101227>
- Lehman, S. and Wodka, A. (2014). Revenue from Contracts with Customers: Understanding and Implementing the New Rules. *Grove Horwath*. October: 1 - 18.
- Lim, Y., Devi, S., and Mahzan, N. (2015). Perception of Auditors and Preparers on IFRS 15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letters*. 21(6): 1781 – 1785.
- Mattei, G., Paoloni, N. (2019). Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*. 14 (1): 169 – 179.
- McCarthy, M., Richard, M. (2014). Financial Statement Preparers' Revenue Decisions: Accuracy in Applying Rules-Based Standards and the IASB-FASB Revenue Recognition Model. *Journal of Accounting and Finance*. 14(6): 21 - 43.
- Morawska, I. (2021). The impact of the IFRS 15 implementation on the revenue-based earnings management in Poland. *Journal of Economics and Management*. (43): 387 - 403.
- Munter, P. (2016). The New Revenue Recognition Standard: Implications for Healthcare Companies. *Management Accounting Quarterly*. 17(2): 30-39.
- Napier, C. J. and Stadler, C. (2020). The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Accounting and Business Research*. 50 (5): 474 - 503.
- Nicolae, T. (2016). Techniques Applied for Accounting of Revenues with Deferred Payments. *Ovidius University Annals, Series Economic Sciences*, 16(1): 569 - 572.
- Ning Du., Alford, M., and Smith, P. (2016). Do GAAP And IFRS Differ In Collectibility Judgments Related To Revenue Recognition? *The Journal of Applied Business Research*. 32 (6): 1675 – 1685.
- Quagli, A., Roncagliolo, E., and D'Alauro, G. (2021). The preparedness to adopt new accounting standards: a study of European companies on the pre-adoption phase of IFRS 15. *International Journal of Disclosure and Governance*. 18: 290 – 303.
- Rutledge, R. W., Karim, K. E., and Kim, T. (2016). The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry Specific Reporting?. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*. September/ October. 27(6): 43 - 48.
- Saptono, P. B. and Khozen, I. (2021). Tax Administration Issues on Revenue Recognition after IFRS 15 Adoption in Indonesia. *Jurnal Borneo Administrator*. 17(2): 169 - 182.
- Streaser, S., Sun, K. J., Zaldivar, I. P., and Zhang, R. (2014). Summary of the new FASB and IASB revenue recognition standards. *Review of Business*. 35(1): 7 - 15.
- Tong, T. (2015). Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *Malaysian Accounting Standards Board*, Available Online at <http://www.masb.org>.
- Trabelsi, N. S. (2018). IFRS 15 Early adoption and Accounting Information: Case of Real Estate Companies in Dubai. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 22(1):1-12.
- Tutino, M., Regoliosi, C., Mattei, G., Paoloni, N., and Pompili, M. (2019). Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies. *African Journal of Business Management*. 13(7): 226 - 238.

Van Wyk, M. and Coetsee, D. (2020). The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry. Journal of Economic and Financial Sciences. 13(1): a474. Available Online at <https://doi.org/10.4102/jef.v13i1.474>

## ملاحق الدراسة التجريبية

السيد الأستاذ الفاضل / ..... تحية طيبة وبعد،

نحيط سيادتكم علماً بأن الباحث يقوم بإعداد بحث علمي بعنوان "تقييم أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على الاستدامة المالية للوعاء الضريبي: دراسة تجريبية".

هذا، وتمثل الحالات التجريبية والأسئلة الملحقة بها المعروضة على سيادتكم أحد أدوات البحث لإجراء الدراسة التجريبية، حيث يهدف الباحث من خلالها إلى التعرف على مدى إدراك معدي القوائم المالية، والفاحصين الضريبيين بالإرشادات الجديدة للاعتراف بالإيراد وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" الذي تم إضافته حديثاً في بيئة الأعمال المصرية، بالإضافة إلى التعرف على الانعكاسات الضريبية من تطبيق المعيار على القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، ومدى كفاية إجراءات الفحص الضريبي لتوطيد الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية بهدف تضيق الفجوة الضريبية.

لا شك أنكم تقدرون الفائدة التي ستعود على البحث والباحث باهتمام سيادتكم بالإجابة على هذه الحالات التجريبية، حيث تمثل إجاباتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج، وأخيراً يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير لسيادتكم على جهودكم في استيفاء بيانات هذه الحالة، واثقاً من عناية سيادتكم في استيفاء بياناتها، مؤكداً لسيادتكم على أن جميع الإجابات سيقصر استخدامها على أغراض البحث العلمي فقط، وسوف يقوم الباحث بعد الانتهاء من تحليل البيانات، واختبارها احصائياً بإرسال النتائج التي تم التوصل إليها إلى سيادتكم حال رغبة سيادتكم في الحصول على هذه النتائج.

الباحث

وتفضلوا بقبول وافر الاحترام والتقدير،،،

### ١. بيانات عامة عن المشاركين في الدراسة التجريبية

من فضلك استيفاء البيانات التالية

١. الاسم ..... (اختياري)

٢. المؤهل العلمي

دكتوراه  ماجستير  دبلوم دراسات عليا  بكالوريوس

٣. عدد سنوات الخبرة

أقل من ٥ سنوات  من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات  أكثر من ١٠ سنوات

إذا كان لدى حضرتك رغبة في استلام نسخة من نتائج هذه الدراسة، أرجو ملء البيانات الخاصة بسيادتكم أدناه لإمكانية التواصل

الاسم: .....  
الهاتف المحمول: .....  
البريد الإلكتروني: .....

### ٢. المفاهيم الأساسية المرتبطة بالبحث

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS 15) بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في مايو عام ٢٠١٤، على أن يتم العمل به اختياريًا من يناير ٢٠١٧ وتطبيقه إلزامياً من مجلس معايير المحاسبة الدولية بداية من يناير ٢٠١٨، ولقد سعت السلطات في جمهورية مصر العربية إلى مواكبة التغيرات العالمية من أجل جذب الاستثمار الأجنبي ودفع عجلة التنمية والاقتصادية بالبلاد، وذلك من خلال قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ ثلاثة معايير محاسبية من بينهم معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار التقارير الدولية IFRS 15، ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتببط بالإيراد، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء، ويُعد الهدف من إصدار المعيار دولياً ومحلياً في توحيد مبادئ التقرير عن طبيعة، وتوقيت، وقيمة، والتدفقات النقدية الناتجة من

العقود مع العملاء بدلاً من القواعد والإرشادات العديدة للاعتراف بالإيرادات في القطاعات المختلفة التي كانت تتضمنها معايير الإيراد السابقة، والتي كانت أحياناً ما تكون متعارضة مع بعضها.

هذا، وتتكون خطوات الاعتراف والقياس للإيراد وفقاً لمعيار الإيراد من العقود مع العملاء من خلال نموذج يتكون من خمس خطوات تطبق على كافة المنشآت بكافة القطاعات على حد سواء، وتتمثل تلك الخطوات في:

١. تحديد العقد مع العميل	من الممكن أن يتخذ العقد صوراً عديدة، فقد يكون في صورة مكتوبة، أو شفوية، أو ضمنية وفقاً للممارسات التجارية المعتادة للمنشأة، وتتمثل أصول العقد في حق المنشأة في الحصول على مبالغ من العملاء.
٢. تحديد التزامات الأداء في العقد	يجب على المنشأة في بداية العقد تقييم السلع أو الخدمات التي تم وعد العميل بها وتحديدتها كالالتزام أداء من قبل المنشأة لكل تعهد، ومنها اعتبار التزام الأداء بمثابة الوحدة التي سوف يتم المحاسبة عنها والاعتراف بالإيراد الخاص بها، والتي تؤثر على توقيت وقيمة الإيرادات المعترف بها من العقد مع العميل.
٣. تحديد سعر الصفقة	تعد هذه الخطوة هي الأكثر أهمية وتعقيداً في ظل نموذج المحاسبة الجديد، وذلك لأنه يتحدد بها قيمة المقابل الذي ستخصه المنشأة على التزامات الأداء المحددة بالعقد، والذي سوف يتم الاعتراف به كإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بتلك الالتزامات مستقبلاً.
٤. تخصيص سعر الصفقة على التزامات الأداء	أوضح المعيار بأنه ينبغي على المنشأة أن تقوم بتوزيع القيمة المتفق عليها في العقد (سعر الصفقة) على التزامات الأداء المحددة في العقد مع العميل على أساس سعر البيع المستقل لكل سلعة أو خدمة يمكن تمييزها في العقد.
٥. الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزامات الأداء	يجب على المنشأة الاعتراف بالإيراد عندما يتم الوفاء بالتزامات الأداء بتحويل السلعة أو أداء الخدمة التي تم الاتفاق عليها في العقد إلى العميل، ويتحقق ذلك بمجرد أن يسيطر العميل على تلك السلعة أو الخدمة، ويتم الاعتراف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة، أو عند نقطة زمنية معينة في المستقبل.

كما قدم معيار الإيراد من العقود مع العملاء مجموعة من الإرشادات التفصيلية لبعض المعاملات المالية لمحاولة تقديم حلول لبعض القضايا والمشاكل التي تواجه معدي القوائم المالية عند المحاسبة والتي تتمثل في:

الإرشاد التفصيلي	المعالجة المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)
البيع مع حق الرد	تعترف المنشأة بقيمة الإيراد الذي تتوقع الحصول عليه مقابل تحويل السلع أو تأدية الخدمات للعميل، ولا يتم الاعتراف بقيمة المقابل المخصص من سعر الصفقة للسلع التي من المتوقع ردها مرة أخرى للمنشأة، ويتم تسجيل هذا المقابل بحساب يسمى "التزام الرد"، ويتم الاعتراف فيه بمقابل السلع المتوقع ردها.
حالة البيع مع وجود ضمان	إذا كان العميل يستطيع شراء الضمان بشكل مستقل عن السلعة، فيتم المحاسبة عن الضمان كالتزام أداء منفصل، أما إذا كان الضمان لا يوفر للعميل خدمة ضمان إضافية بخلاف ضمان الجودة، فيجب على المنشأة اعتبار الضمان على أنه مخصص ويحاسب عنه وفقاً لمعيار IAS 37.
الرسوم المدفوعة مقدماً وغير قابلة للاسترداد	إذا كانت تلك الرسوم المحصلة مقدماً مرتبطة بتحويل سلع أو خدمات في المستقبل، فيتم تأجيل الاعتراف بها حتى يتم الوفاء بالتزام الأداء، أما إذا كانت الرسوم المحصلة مقدماً لا يترتب عليها تحويل سلع أو خدمات في المستقبل، فيتم الاعتراف بالإيراد عند تحصيلها.
برنامج ولاء العملاء	يتم تقسيم سعر الصفقة على كلاً من السلعة الأصلية المتفق عليه في العقد، والسلعة أو الخدمة المجانية التي سيحصل عليها العميل في المستقبل، وذلك باعتبار كلاً منهم التزام أداء منفصل، ويتم الاعتراف بكل التزام على حدة عندما تقوم المنشأة بالوفاء به تجاه العميل.

بعض المصطلحات التي اعتمدت عليها الدراسة التجريبية:

١. **استدامة الوعاء الضريبي:** يعتمد مفهوم استمرارية واستدامة الوعاء الضريبي - من وجهة نظر الباحث - على عدم دخول أطراف المجتمع الضريبي (الممولين، والفاحصين الضريبيين) في خلاف بشأن مدى تحقق أو عدم تحقق الإيراد خلال الفترة التي يتم إعداد الإقرار الضريبي عنها، كأسلوب استرشادي لمستوى الفجوة الضريبية بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي.
٢. **أساليب وأدوات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي:** جعلت التطورات السريعة في تطبيقات تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال إلى دفع العديد من الإدارات الضريبية في جميع أنحاء العالم أن تعتمد على استخدام أساليب وأدوات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATs) أكثر من أي وقت مضى، وهي عبارة عن مجموعة من البرامج التي يتم تصميمها باستخدام الحاسب الآلي، والتي تعمل على جمع أفكار وخبرات

البشريين المتخصصين في مجال العمل الضريبي، ثم يتم تخزينها في قواعد معرفة، بهدف استخدام تلك الخبرات المتركمة في حل المشكلات الخاصة بالمجال محل الفحص.

٣. **استراتيجيات التفاوض:** تُعد قدرة الفاحص الضريبي على اتباع نظريات التفاوض المختلفة عند إجراء عمليات الفحص الضريبي من العوامل التي يمكن أن تساعد على رفع كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، حيث كلما زادت قدرة الفاحص على حل الخلافات التي تنشأ مع الممول حول قضايا الاعتراف والقياس بالإيرادات في القوائم المالية، كلما ساعد ذلك في تقليل المنازعات الضريبية والعمل على تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة.

#### الحالات التجريبية للممولين الخاصة بالمحور الأول (الفرض الأول) من الدراسة التجريبية

قامت شركة المنصور المتخصصة في مجال البرمجيات والأجهزة الإلكترونية في العام المالي لسنة ٢٠٢١ بالاتفاق والتعاقد مع أحد عملائها من الشركات الهندسية المعتاد التعامل معها لتجهيز أحد فروع الشركة بالعاصمة الإدارية الجديدة، ولقد نص العقد بين الطرفين على ما يلي:

**البند الأول من العقد:** أن تقوم شركة البرمجيات في بداية شهر أبريل ببيع نظام أمني من طراز (MH) بمقابل ٧٠٠,٠٠٠ جنيه مصري تدفع عند التعاقد مرة واحدة، وقد تم تسليم الشركة الهندسية النظام الأمني في منتصف شهر أبريل ٢٠٢١، وقد قبل العميل استلام النظام الأمني في تاريخ التسليم، ونظراً لطبيعة التعامل المستمرة مع العميل فقد تم الاتفاق على توفير الإصدار الأحدث من البرنامج في الربع الثالث من عام ٢٠٢٢ بدون تكاليف إضافية كعرض تسويقي من الشركة لزيادة ولاء العميل لديها، بالإضافة إلى توفير المساعدة التدريبية والتعليمية للعاملين على النظام الجديد لمدة سنة بدون مقابل، علماً بأن الشركة توفر البرنامج الأمني بشكل منفصل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ جنيه مصري، ومن المتوقع بأن تكلفة الإصدار الثاني للبرنامج تقدر بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنيه مصري بهامش ربح قدرة ٣٥ %، كما أن أنشطة المساعدة التدريبية للعاملين تقدر بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنيه مصري سنوياً بهامش ربح قدره ٣٠ %.

في ضوء تحليلك وقراءتك للحالة السابقة يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

أولاً: باعتبارك المحاسب المالي المسؤول بالشركة فما هو عدد التزامات الأداء التي تتعهد شركتكم بتنفيذها للعميل وفقاً للبند الأول من الاتفاق في العقد في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- التزام أداء وحيد ( )	ب- التزامين أداء ( )
ج- ثلاث التزامات أداء ( )	د- لا يوجد التزامات أداء ( )

ثانياً: إذا كان سعر الصفقة المحدد بالعقد ٧٠٠,٠٠٠ جنيه مصري فما هو التخصيص الأمثل لسعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة وفقاً لإرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- يتم تخصيص سعر الصفقة البالغ ٧٠٠,٠٠٠ ج على التزام أداء وحيد وهو توفير النظام الأمني بنسخته الحالية.
ب- يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامين أداء، وهما النظام الأمني بصورته الحالية، والنظام الأمني بصورته المحدثة على أساس أسعار البيع المستقلة (٤٢٠,٠٠٠ ج، ٢٨٠,٠٠٠ ج) على التوالي بنسبة (٦٠ %، ٤٠ %).
ج- يتم تخصيص سعر الصفقة على ثلاث التزامات أداء، وهما النظام الأمني بصورته الحالية، والنظام الأمني المحدث، وأنشطة المساعدة التدريبية على أساس أسعار البيع المستقلة (٤٢٠,٠٠٠، ١٨٩,٠٠٠، ٩١,٠٠٠) على التوالي بنسبة (٦٠ %، ٢٧ %، ١٣ %).

ثالثاً: باعتبارك المسؤول عن إعداد القوائم المالية فما هو مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به في نهاية السنة المالية للعام المالي ٢٠٢١ في ضوء تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- ٤٢٠,٠٠٠ جنيه	ب- ٤٨٨,٢٥٠ جنيه
ج- ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	د- لا يوجد أي إيراد محقق في العام المالي ٢٠٢١

إذا علمت أنه عند انتهاء الفترة المالية ودخول الشركة مرحلة الفحص الضريبي، وعند زيارة الفاحص لإنهاء إجراءات الفحص قد قرر اعتبار مبلغ ٧٠٠,٠٠٠ جنيه بمثابة الإيراد الخاضع للضريبة، إلى أي مدى ترى المعالجة التي قام بها الفاحص الضريبي يمكن أن تساهم في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
--------------	-------	-------	-----------	------------------

**البند الثاني من العقد:** تم الاتفاق بين طرفي التعاقد على بيع نظام محاسبي للتشغيل اليومي يتماشى مع أهداف الشركة الهندسية بمقابل يقدر بمبلغ ٩٥٠,٠٠٠ جنية مصري إذا قامت الشركة الهندسية بدفع قيمة النظام المحاسبي عند توقيع العقد، على أن يتم الانتهاء من تصميم النظام وتسليمه للشركة الهندسية بشكل نهائي خلال ١٨ شهر من بدء التنفيذ، أما إذا تم تأجيل دفع المقابل لحين الانتهاء من تسليم النظام المحاسبي ستزداد قيمة التعاقد لمبلغ ١,١٥٠,٠٠٠ جنية مصري، ولقد قررت الشركة الهندسية دفع قيمة النظام بالكامل في بداية شهر يوليو ٢٠٢١، بالإضافة إلى مكافأة أداء بقيمة ١٥٠,٠٠٠ جنية مصري إذا تم الانتهاء في الوقت المحدد، وتتوقع الشركة الانتهاء من مرحلة التصميم للنظام المحاسبي خلال الربع الثالث من عام ٢٠٢٢ بنسبة احتمال ٦٠٪، والانتهاء من المرحلة التجريبية لتشغيل النظام على البيانات الفعلية للشركة الهندسية بنسبة احتمال ٧٠ ٪ خلال الربع الأخير من عام ٢٠٢٢ وتسليمه للعميل للعمل به بشكل نهائي، علماً بأن معدل الاقتراض السائد في السوق ١٤٪، والفائدة الضمنية المتوقعة لنهاية العقد تقدر ١٠٪.

في ضوء تحليلك وقراءتك للحالة السابقة يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

أولاً: باعتبارك المحاسب المالي المسؤول بالشركة فما هو عدد التزامات الأداء التي تتعهد شركتكم بتنفيذها للعميل وفقاً للبند الأول من الاتفاق في العقد في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- التزام أداء وحيد ( )	ب- التزامين أداء ( )
ج- ثلاث التزامات أداء ( )	د- لا يوجد التزامات أداء ( )

ثانياً: إذا كان سعر الصفقة المحدد بالعقد ٩٥٠,٠٠٠ جنية مصري فما هو التخصيص الأمثل لسعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة وفقاً لإرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- يتم تخصيص سعر الصفقة البالغ ٩٥٠,٠٠٠ ج على التزام أداء وحيد وهو توفير النظام المحاسبي التشغيلي المتوافق مع أهداف الشركة

ب- يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامين أداء، وهما وهو توفير النظام المحاسبي التشغيلي، ومكافأة الأداء المتوقعة على أساس أسعار البيع المستقلة (٩٥٠,٠٠٠ ج، ١٥٠,٠٠٠ ج) على التوالي بنسبة (٨٦٪، ١٤٪).

ج- يتم تخصيص سعر الصفقة على ثلاث التزامات أداء، وهما وهو توفير النظام المحاسبي التشغيلي، ومكافأة الأداء المتوقعة، ومصروف الفائدة الضمنية على أساس أسعار البيع المستقلة (٨٥٥,٠٠٠ ج، ١٥٠,٠٠٠ ج، ٩٥٠٠٠ ج) على التوالي.

ثالثاً: باعتبارك المسؤول عن إعداد القوائم المالية فما هو مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به في نهاية السنة المالية للعام المالي ٢٠٢١ في ضوء تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- ٩٥٠,٠٠٠ جنية	ب- ١٥٠,٠٠٠ جنية
ج- ١,١٠٠,٠٠٠ جنية	د- لا يوجد أي إيراد محقق في العام المالي ٢٠٢١

إذا علمت أنه عند انتهاء الفترة المالية ودخول الشركة مرحلة الفحص الضريبي، وعند زيارة الفاحص لإنهاء إجراءات الفحص قد قرر اعتبار مبلغ ٤٧٥,٠٠٠ جنية بمثابة الإيراد الخاضع للضريبة، إلى أي مدى ترى المعالجة التي قام بها الفاحص الضريبي يمكن أن تساهم في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب بقيمة ٨٠٠,٠٠٠ جنية مصري، وهي عبارة عن ٧٠ جهاز بمشتملاته اللازمة للتشغيل، علماً بأن سعر الجهاز الواحد يقدر بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنية مصري، بالإضافة إلى توفير خدمة الصيانة اللازمة لتلك الأجهزة لمدة عامين من تاريخ التعاقد، وبناءً على خبرة الشركة في التعامل مع العميل فقد تم تقدير حق الرد للعميل بواقع ٢٥ ٪ من قيمة التعاقد لحين انتهاء حق الرد لدى العميل والتي تتمثل في أربعة شهور من تاريخ تسليم وسيطرة العميل على الأجهزة بالكامل، علماً بأنه تم تسليم الصفقة للعميل بمحضر استلام بعدد الأجهزة المطلوبة في الأول من أكتوبر من عام ٢٠٢١.

في ضوء تحليلك وقراءتك للحالة السابقة يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

أولاً: باعتبارك المحاسب المالي المسؤول بالشركة فما هو عدد التزامات الأداء التي تتعهد شركتكم بتنفيذها للعميل وفقاً للبند الأول من الاتفاق في العقد في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- التزام أداء وحيد ( )	ب- التزامين أداء ( )
ج- ثلاث التزامات أداء ( )	د- لا يوجد التزامات أداء ( )

ثانياً: إذا كان سعر الصفقة المحدد بالعقد ٨٠٠,٠٠٠ جنية مصري فما هو التخصيص الأمثل لسعر الصفقة على التزامات الأداء المحددة وفقاً لإرشادات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- يتم تخصيص سعر الصفقة البالغ ٨٠٠,٠٠٠ ج على التزام أداء وحيد وهو توفير أجهزة الحاسب الآلي المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب
ب- يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامين أداء، وهما توفير أجهزة الحاسب الآلي المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب، وتوفير خدمة الصيانة اللازمة لتلك الأجهزة على أساس أسعار البيع المستقلة (٧٠٠,٠٠٠ ج، ١٠٠,٠٠٠ ج) على التوالي بنسبة (٨٨٪، ١٢٪).
ج- يتم تخصيص سعر الصفقة على التزامين أداء، وهما توفير أجهزة الحاسب الآلي المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب، وما يقابل مردودات المبيعات المتوقعة على أساس أسعار البيع المستقلة (٦٠٠,٠٠٠ ج، ٢٠٠,٠٠٠ ج) على التوالي بنسبة (٧٥٪، ٢٥٪).

ثالثاً: باعتبارك المسؤول عن إعداد القوائم المالية فما هو مقدار الإيراد الواجب الاعتراف به في نهاية السنة المالية للعام المالي ٢٠٢١ في ضوء تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)؟

أ- ٨٠٠,٠٠٠ جنية	ب- ٧١٢,٥٠٠ جنية
ج- ٥٣٧,٥٠٠ جنية	د- لا يوجد أي إيراد محقق في العام المالي ٢٠٢١

إذا علمت أنه عند انتهاء الفترة المالية ودخول الشركة مرحلة الفحص الضريبي، وعند زيارة الفاحص لإنهاء إجراءات الفحص قد قرر اعتبار مبلغ ٧١٢,٥٠٠ جنية بمثابة الإيراد الخاضع للضريبة، إلى أي مدى ترى المعالجة التي قام بها الفاحص الضريبي يمكن أن تساهم في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

#### الحالات التجريبية للفاحصين الضريبيين الخاصة بالمحور الأول (الفرض الأول) من الدراسة التجريبية

قامت شركة المنصور المتخصصة في مجال البرمجيات والأجهزة الإلكترونية في العام المالي لسنة ٢٠٢١ بالاتفاق والتعاقد مع أحد عملائها من الشركات الهندسية المعتاد التعامل معها لتجهيز أحد فروع الشركة بالعاصمة الإدارية الجديدة، ولقد نص العقد بين الطرفين على ما يلي:

**البند الأول من العقد:** أن تقوم شركة البرمجيات في بداية شهر أبريل ببيع نظام أمني من طراز (MH) بمقابل ٧٠٠,٠٠٠ جنية مصري تدفع عند التعاقد مرة واحدة، وقد تم تسليم الشركة الهندسية النظام الأمني في منتصف شهر أبريل ٢٠٢١، وقد قبل العميل استلام النظام الأمني في تاريخ التسليم، ونظراً لطبيعة التعامل المستمرة مع العميل فقد تم الاتفاق على توفير الإصدار الأحدث من البرنامج في الربع الثالث من عام ٢٠٢٢ بدون تكاليف إضافية كعرض تسويقي من الشركة لزيادة ولاء العميل لديها، بالإضافة إلى توفير المساعدة التدريبية والتعليمية للعاملين على النظام الجديد لمدة سنة بدون مقابل، علماً بأن الشركة توفر البرنامج الأمني بشكل منفصل بمبلغ ٦٠٠,٠٠٠ جنية مصري، ومن المتوقع بأن تكلفة الإصدار الثاني للبرنامج تقدر بمبلغ ٢٠٠,٠٠٠ جنية مصري بهامش ربح قدرة ٣٥ ٪، كما أن أنشطة المساعدة التدريبية للعاملين تقدر بمبلغ ١٠٠,٠٠٠ جنية مصري سنوياً بهامش ربح قدره ٣٠٪.

هذا، ولقد تبين عند إجراء الفحص الضريبي لشركة البرمجيات أن الشركة قامت بالاعتراف بمبلغ ٤٨٨,٢٥٠ جنية كإيراد خلال الفترة، بالرجوع إلى الدفاتر فقد تبين أنه قد تم تخصيص سعر الصفقة على ثلاث التزامات أداء، وهما النظام الأمني بصورته الحالية، والنظام الأمني المحدث، وأنشطة المساعدة التدريبية على أساس أسعار البيع المستقلة (٤٢٠,٠٠٠، ١٨٩,٠٠٠، ٩١,٠٠٠) على التوالي بنسبة (٦٠٪، ٢٧٪، ١٣٪)، وباعتبارك الفاحص الضريبي المسؤول عن إنهاء عملية الفحص، وبالاستناد إلى القوانين واللوائح المنظمة لهذا الشأن فيكون الأجراء المتبع:

أ- يتم الموافقة على معالجة الإيرادات المثبتة بدفاتر الشركة والتي تقدر بمبلغ ٤٨٨,٢٥٠ جنية، واعتبارها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١، ولا يوجد تأثير على الإقرار الضريبي سواء بالإضافة أو الخصم.
ب- هناك الحاجة إلى رد مبلغ ٢١١٧٥٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام الأمني تقدر ب ٧٠٠,٠٠٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
ج- هناك الحاجة إلى رد مبلغ ١٨٩,٠٠٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام الأمني تقدر ب ٦٣٧٢٥٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
د- يتم التعامل مع هذا البند ضريبياً على أساس نسبة ما تم إنجازه من تنفيذ النظام المحاسبي خلال السنة المالية واعتماده ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة خلال الفترة، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.

إلى أي مدى ترى في ضوء خبرتك في مجال المحاسبة والضرائب أن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد التي قام بها المدير المالي لشركة البرمجيات والتي تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يمكن أن تساهم في الحفاظ على استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

بعض ما يدرى به مبيعات ١٥٠٠,٠٠٠ جنية مصري إدارت الشركة الهندسية. يتبع قيمة النظام المحاسبي عند توقيع العقد، حتى أن يتم الانتهاء من تصميم النظام وتسليمه للشركة الهندسية بشكل نهائي خلال ٢٤ شهر من بدء التنفيذ، أما إذا تم تأجيل دفع المقابل لحين الانتهاء من تسليم النظام المحاسبي ستزداد قيمة التعاقد لمبلغ ١,١٥٠,٠٠٠ جنية مصري، ولقد قررت الشركة الهندسية دفع قيمة النظام بالكامل في بداية شهر يوليو ٢٠٢١، بالإضافة إلى مكافأة أداء بقيمة ١٥٠,٠٠٠ جنية مصري إذا تم الانتهاء في الوقت المحدد، وتتوقع الشركة الانتهاء من مرحلة التصميم للنظام المحاسبي خلال الربع الثالث من عام ٢٠٢٢ بنسبة احتمال ٦٠٪، والانتهاء من المرحلة التجريبية لتشغيل النظام على البيانات الفعلية للشركة الهندسية بنسبة احتمال ٧٠٪ خلال الربع الأخير من عام ٢٠٢٢ وتسليمه للعميل للعمل به بشكل نهائي، علماً بأن معدل الافتراض السائد في السوق ١٤٪، والفائدة الضمنية المتوقعة لنهاية العقد تقدر ١٠٪.

هذا، ولقد تبين عند إجراء الفحص الضريبي لشركة البرمجيات أن الشركة لم تعترف بأي إيراد من هذا البند خلال الفترة، بالرجوع إلى الدفاتر فقد تبين أنه قد تم تخصيص سعر الصفقة على التزام أداء وحيد وهو تسليم العميل النظام المحاسبي خلال ٢٤ شهر، ووفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري لم يتم الاعتراف بأي إيراد نظراً لعدم سيطرة العميل على النظام المحاسبي والاستفادة منه، بالإضافة إلى اعتماد الفائدة المستحقة على المبلغ المدفوع مقدماً من العميل كمصروف خلال الفترة، وباعتبارك الفاحص الضريبي المسؤول عن إنهاء عملية الفحص، وبالإستناد إلى القوانين واللوائح المنظمة لهذا الشأن فيكون الأجراء المتبع هو، علماً بأن ما تم تنفيذه من النظام حتى نهاية الفترة يمثل ٥٠٪ من قيمة العقد:

- يتم الموافقة على المعالجة التي قامت بها الشركة باعتبار المبلغ المدفوع من العميل مقدماً ضمن الالتزامات ولا يوجد أي إيراد من محقق خلال الفترة، مع الاعتراف بمصروف الفائدة.
- هناك الحاجة إلى رد مبلغ ٩٥٠,٠٠٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام المحاسبي تقدر ب ٩٥٠,٠٠٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
- يتم رد مبلغ ٥٥٠,٠٠٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام المحاسبي تقدر ب ٥٥٠,٠٠٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
- يتم التعامل مع هذا البند ضريبياً على أساس نسبة ما تم إنجازه من تنفيذ النظام المحاسبي خلال السنة المالية واعتماده ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة خلال الفترة، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.

إلى أي مدى ترى في ضوء خبرتك في مجال المحاسبة والضرائب أن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد التي قام بها المدير المالي لشركة البرمجيات والتي تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يمكن أن تساهم في الحفاظ على استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب بقيمة ٨٠٠,٠٠٠ جنية مصري، وهي عبارة عن ٧٠ جهاز بمشتملاته اللازمة للتشغيل، علماً بأن سعر الجهاز الواحد يقدر بمبلغ ١٠,٠٠٠ جنية مصري، بالإضافة إلى توفير خدمة الصيانة اللازمة لتلك الأجهزة لمدة عامين من تاريخ التعاقد، وبناءً على خبرة الشركة في التعامل مع العميل فقد تم تقدير حق الرد للعميل بواقع ٢٥٪ من قيمة التعاقد لحين انتهاء حق الرد لدى العميل والتي تتمثل في أربعة شهور من تاريخ تسليم وسيطرة العميل على الأجهزة بالكامل، علماً بأنه تم تسليم الصفقة للعميل بمحضر استلام بعدد الأجهزة المطلوبة في الأول من أكتوبر من عام ٢٠٢١.

هذا، ولقد تبين عند إجراء الفحص الضريبي لشركة البرمجيات أن الشركة قامت بالاعتراف بمبلغ ٥٣٧,٥٠٠ جنية كإيراد خلال الفترة، بالرجوع إلى الدفاتر فقد تبين أنه قد تم تخصيص سعر الصفقة على التزامين أداء، وهما توفير أجهزة الحاسب الآلي المتخصصة لأغراض العمل بالمكتب، وتوفير خدمة الصيانة اللازمة لتلك الأجهزة على أساس أسعار البيع المستقلة (٧٠٠,٠٠٠ ج، ١٠٠,٠٠٠ ج) على التوالي بنسبة (٨٨٪، ١٢٪)، بالإضافة إلى استبعاد المبالغ المتوقعة ردها من سعر الصفقة والتي تقدر بمبلغ ١٧٥,٠٠٠ جنية وذلك وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، وباعتبارك الفاحص الضريبي المسؤول عن إنهاء عملية الفحص، وبالإستناد إلى القوانين واللوائح المنظمة لهذا الشأن فيكون الأجراء المتبع:

- أ- يتم الموافقة على معالجة الإيرادات المثبتة بدفاتر الشركة والتي تقدر بمبلغ ٥٣٧,٥٠٠ جنية، واعتبارها ضمن الوعاء الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١، ولا يوجد تأثير على الإقرار الضريبي سواء بالإضافة أو الخصم.
- ب- هناك الحاجة إلى رد مبلغ ١٧٥,٠٠٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام المحاسبي تقدر ب ٧١٢,٥٠٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
- ج- يتم رد مبلغ ٢٦٢,٥٠٠ جنية إلى الإيرادات ضمن الوعاء الضريبي، على اعتبار أن الإيرادات الخاضعة للضريبة من بيع النظام المحاسبي تقدر ب ٨٠٠,٠٠٠ جنية، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.
- د- يتم التعامل مع هذا البند ضريبياً على أساس نسبة ما تم إنجازه من عملية بيع أجهزة الحاسب الآلي خلال السنة المالية واعتماده ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة خلال الفترة، ويتم إيضاح ذلك بمذكرة الفحص.

إلى أي مدى ترى في ضوء خبرتك في مجال المحاسبة والضرائب أن المعالجة المحاسبية للاعتراف بالإيراد التي قام بها المدير المالي لشركة البرمجيات والتي تتوافق مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) يمكن أن تساهم في الحفاظ على استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

في ضوء خبرتك في مجال المحاسبة والضرائب يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية

١. إلى أي مدى ترى في ضوء بنود التعاقد بالحالات السابقة أن التوافق بين الواقعة المنشئة للضريبة على الإيرادات المحققة مع متطلبات الاعتراف بالإيراد محاسبياً في ضوء معيار الإيراد من العقود مع العملاء سيعمل على تخفيض تكلفة الامتثال للنظم الضريبية بالشركة، مما يساهم في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٢. إلى أي مدى ترى أن إصدار المشرع الضريبي لدليل استرشادي بنسب محددة بشأن حالات الارتجاع من المبيعات وفقاً لطبيعة النشاط بشكل يتماشى مع إرشادات معيار الإيراد من العقود مع العملاء يمكن أن يساهم في تقليل الخلاف بين أطراف المجتمع الضريبي بشأن الواقعة المنشئة للضريبة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٣. إلى أي مدى ترى أن توحيد الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة بأحد الوقائع التي حددها القانون والتي تتمثل في واقعة البيع التي يتم من خلالها تسليم السلعة أو أداء الخدمة للعميل ستكون أكثر تقارباً مع متطلبات معيار الإيراد من العقود مع العملاء، وهو ما قد يساعد في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٤. إلى أي مدى ترى أن تطوير التحاسب الضريبي للعقود ذات الترتيبات المتعددة من حيث الواقعة المنشئة للضريبة ليتماشى مع متطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) من حيث الواقعة المنشئة للاعتراف بالإيراد محاسبياً يمكن أن يساهم في استدامة الوعاء الضريبي في الأجل الطويل وتقليل مستوى الفجوة الضريبية.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

أسئلة الدراسة التجريبية الخاصة بالمحور الثالث (الفرض الثالث) من الدراسة التجريبية للمجموعتين

في ضوء خبرتك في مجال المحاسبة والضرائب يرجى من سيادتكم التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية

٥. إلى أي مدى ترى أن استحداث وحدة لمراجعة التشريعات الضريبية مع المستجدات من المعايير المحاسبية ذات التأثير على الوعاء الضريبي من العوامل التي قد تساهم في تضييق الفجوة الضريبية، وتحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٦. إلى أي مدى ترى أن اعتماد الفاحصين الضريبيين على استخدام استراتيجيات التفاوض لحل الخلافات التي تنشأ مع الممول حول قضايا الاعتراف والقياس بالإيرادات بالقوائم المالية، من العوامل التي قد تساعد على تقليل حجم المنازعات الضريبية، ومن ثم المساهمة في تضييق مستوى الفجوة الضريبية.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٧. إلى أي مدى ترى أن زيادة فعالية إدارة البحوث الضريبية في ظل التطبيق الأولي لمعيار الإيراد الجديد من خلال تقديم الدعم للممولين، ووضع مجموعة من الإرشادات والفتاوى الضريبية أول بأول للمنشآت التي تغير بها توقيت الاعتراف بالإيرادات وفقاً للمعيار من العوامل التي تساهم في تبسيط إجراءات الفحص الضريبي، وتحديد الوعاء الضريبي بصورة موضوعية بشكل يساهم في تضييق الفجوة الضريبية.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٨. إلى أي مدى ترى أن تقسيم العمل بين الفاحصين الضريبيين على القطاعات التي يشاع فيها استخدام الترتيبات متعددة العناصر في ظل متطلبات الاعتراف بالإيرادات المستحدثة في بيئة الأعمال المصرية، من العوامل التي تساعد على إنجاز إجراءات الفحص الضريبي على أسس علمية وموضوعية دقيقة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

٩. إلى أي مدى ترى أن استخدام أساليب وأدوات المراجعة المعتمدة على الحاسب الآلي (CAATTS) تساعد في إعادة هندسة وتبسيط إجراءات الفحص الضريبي، وتسهيل الربط الشبكي بين الإقرارات التي تخص الممول، ومن ثم سهولة إجراء المصادقات الإلكترونية لإثبات صحة الإيرادات المثبتة بدفاتر الممول في ضوء تطبيق متطلبات معيار الإيراد الجديد، مما يساهم في تقليل حجم المنازعات عند تحديد الواقعة المنشئة للضريبة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

١٠. إلى أي مدى ترى أن استخدام الأساليب التكنولوجية المعتمدة على الذكاء الاصطناعي (CAATTS) في الفحص الضريبي يساعد على تفعيل منظومة الفواتير الإلكترونية وسهولة ربطها بالإقرار الإلكتروني، ومن ثم إمكانية التعرف على جميع تعاملات الممول مع الوكلاء، والموزعين، والعملاء، وهو ما يساهم في التأكد من صحة الإيرادات الموضحة بالإقرار الضريبي بعد تتبعها إلكترونياً بين الأطراف ذات الصلة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

مع خالص شكري وتقديري لشخصكم الكريم  
الباحث

# Evaluating the Impact of Applying Egyptian Accounting Standard No. (48) “Revenue from contracts with customers” on the Improvement of Tax Examination: An Experimental Study

**Mohamed Hussein Ahmed Anwar**

Assistant Lecturer in Accounting Department  
Faculty of Commerce  
Cairo University

[mohamed\\_hussein\\_anwar@foc.cu.edu.eg](mailto:mohamed_hussein_anwar@foc.cu.edu.eg)

**Mansoor Hamed Mahmoud**

Professor of Private Accounting  
Faculty of Commerce  
Cairo University

**Mourad Elsayed Hassan Sabra**

Lecturer of Accounting  
Faculty of Commerce  
Cairo University

## Abstract

*The research aims to assess the impact of applying the Egyptian Accounting Standard No. (48) “Revenue from Contracts with Customers” on the financial sustainability of the taxpayers’ tax base and the Improvement of tax examination. The researcher conducted an experimental study using a sample of (46) financial managers and tax examiner. The results indicated that the applying of EAS No. 48 significantly affects the value, pattern, and timing of revenue recognition for the reported period; thereby, taxable net profit is fundamentally affected. Additionally, the researcher found no significant differences among respondents regarding the need to review tax legislation and determine the tax incidence following the accounting revenue recognition. The lack of differences among respondents can be attributed to the standardization of the accounting treatment of revenue recognition if the tax rules are modified to comply with EAS No. 48 requirements. Such modifications can contribute to narrowing the tax policy gap among different tax community parties. Therefore, the financial sustainability of the achieved and targeted tax revenues can be maintained.*

## Keywords

*Egyptian Accounting Standard No. (48), Revenue from Contracts with Customers, Financial Sustainability of the Tax Base, Improvement of Tax Examination, Income tax.*