



قسم المحاسبة

أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

من الباحث/ جمال كامل محمد

إشراف

دكتور/ رءوف عبد المنعم محمد

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة القاهرة

٢٠١١

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَأَنْزَلَ اللَّهُ عَلَيْكَ الْكِتَابَ وَالْحِكْمَةَ وَعَلَّمَكَ مَا لَمْ تَكُنْ تَعْلَمُ وَكَانَ فَضْلُ اللَّهِ عَلَيْكَ عَظِيمًا﴾

صدق الله العظيم

[سورة النساء، الآية ١١٣]

لجنة الفحص والحكم

السيد الأستاذ الدكتور / **حلمي عبد الفتاح البشبيشى**

رئيساً

أستاذ المحاسبة المالية

عميد كلية التجارة – جامعة القاهرة

السيد الأستاذ الدكتور / **رمضان صديق محمد**

عضواً

أستاذ التشريعات المالية والضريبية

وكيل كلية الحقوق – جامعة حلوان

مستشار رئيس مصلحة الضرائب المصرية

السيد الدكتور / **رؤوف عبد المنعم محمد**

مشرفاً وعضواً

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة القاهرة.

شكر وتقدير

الحمد لله والشكر لله أولاً وأخيراً على أفضاله، ونعمه التي لا تعد ولا تحصى، والصلاة والسلام على سيد الخلق سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

يتقدم الباحث بوافر الشكر والتقدير لأستاذه الفاضل الأستاذ الدكتور / **رؤوف عبد المنعم**، أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة القاهرة، والذي تفضل مشكوراً بالإشراف على هذه الرسالة، فلقد كان رحب الصدر، صبوراً على الباحث، كما كان لتوصيات سيادته بالغ الأثر في إثراء البحث، ولا يسع الباحث إلا أن يتوجه إلى الله العلي القدير بالدعاء أن يجزيه خير الجزاء، وأن يديم عليه الصحة والعافية.

كما يتشرف الباحث بأن يقدم خالص الشكر والتقدير إلى العالم الجليل الأستاذ الدكتور / **حلمي عبد الفتاح البشبيشى**، أستاذ المحاسبة، وعميد كلية التجارة - جامعة القاهرة - لتفضله بالموافقة على رئاسة لجنة المناقشة والحكم على البحث، جزاه الله خير الجزاء، وأدام الله على سيادته الصحة والعافية.

كما يسعد الباحث أن يتوجه بالشكر للسيد الأستاذ الدكتور / **رمضان صديق محمد**، أستاذ التشريعات المالية والضريبية ووكيل كلية الحقوق جامعة حلوان، لتفضله بالموافقة على الاشتراك في المناقشة والحكم على البحث.

كما يتوجه الباحث بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الدكتور / **كامل السيد عشاوي** - مدرس المحاسبة بالكلية - على تقديم كامل العون والإرشاد للباحث، لذلك أقدم خالص شكري وتقديري لسيادته، أدام الله على سيادته الصحة والعافية ...

كما يتوجه الباحث بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الدكتور / **جلال مطاوع إبراهيم** - أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة القاهرة، على تقديم كامل العون والإرشاد للباحث، لذلك أقدم خالص شكري وتقديري لسيادته، أدام الله على سيادته الصحة والعافية ...

كما يتوجه الباحث بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الدكتور / **محمد هشام الحموي** - مدرس المحاسبة بالكلية - على تقديم كامل العون والإرشاد للباحث، لذلك أقدم خالص شكري وتقديري لسيادته، أدام الله على سيادته الصحة والعافية ... ولا يفوت الباحث أن يتوجه بوافر الشكر والتقدير إلى السادة المسؤولين بشركات وقطاع المقاولات الذين أسهموا في إمداد الباحث بكل ما يلزمه من معلومات وتقارير تساعد على إخراج هذا البحث بصورة جيدة.

جزاهم الله جميعاً خيراً

والله ولى التوفيق؛؛

إهداء

إلى كل شهداء ثورتنا الجميلة ثورة ٢٥ يناير
٢٠١١، كنا معاً يوماً واحدة لتحقيق هدف واحد
هو ... عيش، حرية، عدالة اجتماعية....
نعدكم بمواصلة تحقيق هدفنا لرفعة اسم مصر
عالياً

المحتويات

الصفحة	الموضوع
٢	الإطار العام للبحث
٢	مشكلة البحث
٨	الدراسات السابقة
١٣	هدف البحث الرئيسي
١٣	أهمية البحث
١٣	منهج البحث
١٣	حدود البحث
١٤	خطة البحث
١٥	الفصل الأول القياس والإفصاح المحاسبي في نشاط المقاولات
١٦	مقدمة
١٨	- المبحث الأول : طبيعة وخصائص نشاط المقاولات
١٨	- الخصائص العامة لنشاط المقاولات
٢١	- الخصائص الفنية لنشاط المقاولات
٢٤	- المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات
٢٤	- أنواع عقود المقاولات
٢٥	- تحقق إيراد العقد ومصرفاته
٢٧	- المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات
٤٧	- المبحث الثالث : قياس نسبة الإتمام طبقا للمعايير المحاسبية والآراء المحاسبية الأخرى
٤٧	- قياس نسبة الإتمام طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم ١١ عقود الإنشاء
٤٧	- قياس نسبة الإتمام طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٨ عقود الإنشاء
٥٠	- قياس نسبة الإتمام طبقا للآراء المحاسبية الأخرى
٥٥	- المبحث الرابع : تحديد نتائج الأعمال والإفصاح في شركات المقاولات
٥٥	- تحديد أرباح وخسائر العقود
٦٠	- إعداد قائمة دخل الشركة
٦٣	- الإفصاح المحاسبي عن العقود
٦٦	- المبحث الخامس: حالة تطبيقية لقياس مدى تطابق الأسس والقواعد المحاسبية

	إعداد القوائم المالية في شركات المقاولات مع الواقع العملي لشركة (س) شركة مساهمة مصرية
١٠٢	- خلاصة الفصل الأول
١٠٤	الفصل الثاني المعاملة الضريبية لعقود ونشاط المقاولات طبقا للقانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥
١٠٥	- مقدمة
١٠٦	- المبحث الأول : المعاملة الضريبية للإيرادات في شركة المقاولات
١٠٦	- إيرادات العقود طويلة الأجل
١٠٨	- الإيرادات الأخرى
١١٦	- المبحث الثاني : المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات
١١٦	- المواد المستخدمة في العقود
١١٧	- الأجور والمرتبات
١١٧	- إهلاك الأصول الثابتة
١٢٤	- تكلفة الاقتراض (الفوائد المدينة)
١٢٩	- الديون المدومة
١٣١	- المخصصات
١٣٢	- الجزاءات والغرامات والتعويضات المدفوعة
١٣٤	- المصروفات غير المؤيدة بالمستندات
١٣٦	- المبحث الثالث : المعاملة الضريبية لإرباح وخسائر عقود الإنشاء فى القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥
١٣٦	- الخسائر المحتملة للعقود (طويلة الأجل محددة القيمة)
١٣٧	- معاملة وتسوية أرباح وخسائر العقد (طويلة الأجل محددة القيمة)
١٤١	- الإفصاح في الإقرار الضريبي عن أرباح وخسائر العقود
١٤٢	- العلاقة بين ربح الشركة الخاضع للضريبة وأرباح وخسائر العقود
١٤٥	- المبحث الرابع: تقرير الفحص الضريبي للحالة العملية للشركة (س) ومدى تطابقه مع قواعد القانون الضريبي وإجراءات الفحص
١٤٧	- خلاصة الفصل الثاني
١٤٩	الفصل الثالث القياس والإفصاح عن الضريبة المؤجلة فى نشاط المقاولات
١٥٠	- مقدمة
١٥١	- المبحث الأول : مفهوم ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة

١٥١	- مفهوم مصروف ضريبة الدخل
١٥٢	- مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها
١٦٢	- مداخل المحاسبة عن الضريبة المؤجلة
١٦٧	- المبحث الثاني : تحديد وقياس الضريبة المؤجلة
١٦٧	- تحديد وقياس الفروق الضريبية المؤقتة
١٧٠	- معدل الضريبة الواجب الاستخدام (معامل قياس الضريبة المؤجلة)
١٧٢	- التخصيص الضريبي لبنود الضريبة المؤجلة
١٧٤	- تحديد وقياس الفروق الضريبية في شركات المقاولات
١٩١	- المبحث الثالث : الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية لشركات المقاولات
١٩١	- الاعتراف بالضريبة المؤجلة في شركات المقاولات
١٩٣	- قواعد عرض الضريبة المؤجلة في القوائم المالية
١٩٤	- الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية ومرفقاتها
١٩٩	- المبحث الرابع : كيفية عرض ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة في الحالة العملية بالتطبيق على الشركة (س)
٢٠١	- خلاصة الفصل الثالث
٢٠٢	- الخلاصة والنتائج والتوصيات
٢٠٨	- المراجع
٢٠٩	- المراجع باللغة العربية
٢١٤	- المراجع باللغة الأجنبية

المقدمة

الإطار العام للبحث

يختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى أن الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فليست هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة، أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدة.

وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها Generally accepted accounting principles (GAAP) وقوانين الضرائب المطبقة فإن قيمة الدخل الخاضع للضريبة في فترة مالية معينة تختلف عن الدخل المحاسبي لنفس الفترة، ومن ثم فإن قيمة ضريبة الدخل التي تتحدد بناء على الدخل الخاضع للضريبة والمحدد وفقاً لأحكام التشريع الضريبي للدولة سوف تختلف عن قيمة مصروف الضريبة الذي يتحدد بناء على الدخل المحاسبي المحدد وفقاً لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها^(١).

١ - مشكلة البحث

تعد الميزانية وغيرها من القوائم المالية من القوائم المالية للشركة طبقاً للمعايير المحاسبية ولقواعد المراجع التي تحددها أو تحيل إليها اللائحة التنفيذية، لذا فقد تم وضع معايير للمحاسبة المصرية بالقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ثم القرار الوزاري ٢٥٦ لسنة ١٩٩٨ و ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ والقرار رقم ١٤٦ لسنة ٢٠٠٤ ثم قرار الأستاذ الدكتور وزير الاستثمار الصادر في ٢٠٠٦/٦/١١ برقم ٢٣٤ لسنة ٢٠٠٦ والذي يشمل ٣٥ معياراً محاسبياً.

وتحظى عملية وضع معايير المحاسبة المصرية باهتمام كبير سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي، وذلك لأهميتها في تحقيق العديد من الأهداف منها توفير معلومات مفيدة تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات الرشيدة، وذلك سواء أكان مستخدمو القوائم المالية من داخل المنشأة أم من جهات أخرى لها علاقة ما بالمنشأة^(٢).

(١) د. عبد العزيز السيد مصطفى، المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد ٥١، ١٩٩٧، ص ٩٨.

(٢) د. الأميرة محمد عثمان، القياس والإفصاح في القوائم المالية، مجلة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد ٦٣، ٢٠٠١، ص ٢٥.

وبإصدار قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي نص صراحة في مادته رقم (١٧) الفقرة الثانية:

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

ويتضح من نص هذه الفقرة أن الأساس في تحديد الوعاء الضريبي هو قانون الضرائب وتعليمات مصلحة الضرائب والتي تعد مصدراً خاصاً لتحديد وعاء الضريبة فهي مستمدة من قانون الضريبة على الدخل. حيث حدد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مادته رقم (٢١) معاملة خاصة للعقود الطويلة الأجل سواء في تحديد ربحها الضريبي أو ترحيل خسائرها الضريبية ومعاملة كل عقد على حدة ويرتبط تطبيق تلك المادة أيضاً بتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء طويلة الأجل.

- المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار رقم ٨ (عقود الإنشاء).

يهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة للإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود المقاولات طويلة الأجل نظراً لطبيعة هذا النوع من العقود، حيث يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من تنفيذ أعمال العقد في فترات مالية مختلفة.^(١)

لذلك فإن المعالجة المحاسبية الأساسية لعقود الإنشاء هي كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على الفترات المحاسبية التي يؤدي العمل الإنشائي خلالها كما يلي:

أولاً: إيرادات العقود

يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم أو سيتم استلامه، ويتأثر قياس إيرادات العقد بالعديد من عوامل عدم التأكد والتي تتوقف على نتائج الأحداث المستقبلية، ويجب إعادة النظر في تقدير هذا الإيراد في ضوء الأحداث التي تقع وفي ضوء تكشف عوامل عدم التأكد، ولذلك فإن قيمة الإيرادات من العقد يمكن أن تزيد أو تنقص من فترة إلى أخرى.

ثانياً: تكاليف العقود

يجب أن تتضمن تكلفة العقد ما يلي:

- ١- كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
- ٢- التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد.
- ٣- التكاليف الأخرى والتي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد.

(١) معيار المحاسبة المصري رقم ٨ بعنوان عقود الإنشاءات، قرار السيد الدكتور وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦، المطابع الأميرية، ٢٠٠٨، ص ٨٨.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التي لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل في ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء.

ثالثاً: إثبات الخسائر المتوقعة

عندما يكون هناك احتمال أن يزيد إجمالي التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

وعلى ذلك تقوم شركات المقاولات باستخدام عدة طرق محاسبية منها:

(١) أسلوب المستخلصات.

(٢) أسلوب الأعمال تحت التنفيذ.

(٣) أسلوب المستخلصات والأعمال تحت التنفيذ.

(٤) أسلوب نسبة الإتمام.^(١)

المعاملة الضريبية لعقود الإنشاء في القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ :

نصت المادة رقم ٢١ من قانون الضرائب رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وكذلك المادة رقم ٢٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ذاته على المعاملة الضريبية لعقود الإنشاء كما يلي:

أولاً: المادة ٢١ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ : (٢)

- * يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.
- * وتحدد نسبة ما تم تنفيذ من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها في نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة.
- * ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.
- * ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية.
- * وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.

(١) د. زينات محرم، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية وعقود المقاولات، مكتبة الدار الجامعية الإسكندرية، ٢٠٠٣، ص ٤٢.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (٢١)، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص: ١٢.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة.

ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفترة السابقة، يتم توصيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون.

ثانياً: المادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية^(١)

يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة ٢١ من القانون على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية :

١- يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد على أن يراعى إعادة حساب هذه السنة عند تغيير هذه التكاليف.

٢- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغير قيمة العقد.

٣- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند ١.

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف مطروحة منها الإيرادات الفعلية.

فإذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح بها أو المعلن عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة .

ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة وخلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية وبحد أقصى خمس سنوات إعمالاً لحكم المادة ٢٩ من القانون .

(١) اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (٢٧) ، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ٩٣.

بناء على نص المادة رقم ٢١ من القانون الضريبي، وكذا نص المادة رقم ٢٧ من اللائحة التنفيذية يتضح للباحث أن مراحل التحاسب الضريبي تتكون من ثلاث مراحل هي :-

أ- المرحلة الأولى "خلال فترة تنفيذ العقد "

١- يحدد الربح المقدر للعقد = قيمة العقد (المكالوة) - التكاليف المقدرة له " الجزء الباقي "

٢- نسبة التنفيذ أو الإتمام = التكاليف الفعلية للأعمال المنفذة حتى تاريخه (الحالية)

إجمالي التكاليف المقدرة للعقد

٣- تحديد الربح المقدر للعقد خلال الفترة الضريبية = الأرباح المقدرة للعقد (الإجمالية) × نسبة الإتمام = (١) - (٢) .

ب - المرحلة الثانية " عند انتهاء تنفيذ العقد يتحدد نهائيا ما يلي :

أرباح / خسائر العقد الفعلية = (الإيرادات الفعلية - التكاليف الفعلية)

ج- المرحلة الثالثة : نتيجة التنفيذ الفعلية ويوجد احتمالان :

الاحتمال الأول: نتيجة التنفيذ الفعلية (أرباح) .

يتم تسوية الربح / الأرباح للعقد في نهاية الفترة الضريبية الأخيرة بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح

الاحتمال الثاني : نتيجة التنفيذ الفعلية (خسارة) .

يتم ترحيل الخسائر للخلف، أي تخصم الخسارة من أرباح السنوات السابقة لتنفيذ العقد وفي حدودها أي من الأحداث فالأقدم ثم يتم ترحيل باقي الخسائر للأمام، أي ترحل الخسارة الباقية للأمام لمدة ٥ سنوات طبقا لنص المادة رقم ٢٩ من القانون أي من الأقدم فالأحدث.

من العرض السابق للمعالجات المحاسبية الواردة بالمعيار المحاسبي رقم (٨)، والمعالجة الضريبية الواردة في المادة رقم ٢١ من القانون، والمادة رقم ٢٧ من اللائحة التنفيذية، ومراحل التحاسب الضريبي الثلاثة السابق بيانها، يتضح للباحث وجود عدة مشاكل محاسبية مرتبطة بعقود الإنشاء الطويلة الأجل وهي :

١- عند اتباع طريقة واحدة فقط (نسبة الإتمام) في تحديد أرباح أو خسائر العقد.

أ- أن هناك صعوبات ناتجة عن اتباع طريقة نسبة الإتمام في تحديد إيرادات العقود الطويلة الأجل المحددة القيمة في الفترات الضريبية التي يجري خلالها تنفيذ هذه العقود.

ب- أن معايير المحاسبة تهدف أساساً إلى قياس نتيجة نشاط المنشأة من ربح أو خسارة وتحديد الربح الحقيقي القابل للتوزيع سواء المحسوب أو المقدر أو الفعلي عن الفترة المحاسبية، ومن ثم فإنه يترتب على المعالجات المنصوص عليها في هذه المعايير إجراء بعض التسويات (القيود) المحاسبية بدفاتر المنشأة.

ج- أن الأحكام المنصوص عليها في القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية تستلزم إجراء بعض التسويات (بالخصم أو الإضافة) خارج الدفاتر المحاسبية للمنشأة بهدف قياس نتيجة نشاط المنشأة وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة، وما قد يترتب عليها من إجراء بعض التسويات بدفاتر المنشأة قد تؤثر على قائمة المركز المالي.

٢- تحديد الإيرادات:

فيما يتعلق بتحديد الإيرادات يرى الباحث وجود المشاكل الفرعية التالية :

أ- لقد تعامل القانون الضريبي مع نوع واحد من العقود الطويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو المحددة القيمة دون غيرها من العقود، ومن ثم ربما تختلف طرق معالجة تقدير الإيرادات لباقي أنواع العقود الطويلة الأجل.

ب- أوضح القانون عدم اعتبار الدفعات المقدمة أو الدورية أو المحصلة من العملاء كإيرادات.

ج- يترتب على إجراء التسويات الضريبية الخاصة بالعقود الطويلة الأجل المحددة القيمة أن تزيد الأعباء الضريبية على المنشأة في الوقت الذي لم تحصل فيه على إيرادات فعلية توازي التكلفة الفعلية لهذه العقود.^(١)

٣- تحديد التكاليف:

تعتمد طريقة نسبة الإتمام المحددة وفقاً للتكلفة على حصر التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية، وقد حدد القانون في المادة رقم (٢٢) الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بما يأتي:

- ١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- ٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بمستندات، (وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات فيما لا يزيد عن ٧ % من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات) .

(١) أشرف عرفة عبد الجواد، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ٢١.

- ومن ثم يتبين للباحث وجود المشاكل الفرعية التالية فيما يتعلق بتكاليف العقود الطويلة الأجل:
- ١- الاختلاف في تحديد العوائد المدينة المحملة على تكاليف العقود الطويلة الأجل محاسبيا وضريبيا .
 - ٢- الاختلاف في طرق ومعدلات أقساط الإهلاك محاسبيا وضريبيا والمحملة على تكاليف العقود الطويلة الأجل.
 - ٣- الاختلاف في معالجة المخصصات محاسبيا وضريبيا والمحملة على تكاليف العقود الطويلة الأجل مما يؤثر على تكاليف هذه العقود.

- ومما سبق يتضح أن مشكلة البحث تتبلور في التساؤلين الآتيين:

- ١- ما هي درجة تأثير الاختلافات في معالجة المشاكل السابقة محاسبياً وضريبياً على قياس وتحديد دين الضريبة الواجبة الأداء ومصروف الضريبة؟.
 - ٢- ما هي درجة تأثير الاختلافات في معالجة المشاكل السابقة محاسبيا وضريبيا على العرض والإفصاح لبعض بنود القوائم المالية في شركات المقاولات وخاصة الضريبة المؤجلة؟.
- #### ٢- الدراسات السابقة:

فيما يلي أهم الدراسات التي تتعلق بمشكلة البحث مرتبة ترتيباً زمنياً كما يلي:

١-دراسة د/ عبد العزيز السيد مصطفى (١٩٩٧):^(١)

استهدفت هذه الدراسة قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأمريكية وقد أجمعت هذه المعايير على ضرورة تحديد قيمة مخصص أو مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على الفترة المالية المحاسبية.

وقد تبين من البحث أن القواعد المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في غالبية الشركات المساهمة العمانية لا تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها عالمياً والتي تتعلق بالمحاسبة على ضرائب الدخل في القوائم المالية .

٢- دراسة د/ محمد هشام الحموي (٢٠٠٥):^(٢)

ركزت هذه الدراسة على أن هناك العديد من الآثار المحاسبية والاقتصادية والتي ألفت بالعديد من المسؤوليات على المحاسبين سواء المنتمين لمهنة المحاسبة والمراجعة أو العاملون بالإدارة المالية وكذلك الباحثين في المجال المحاسبي.

(١) د عبد العزيز مصطفى، المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل ، ص ١٠٢.

(٢) د. محمد هشام الحموي، الآثار المحاسبية والاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٦.

وهذه المسئوليات هي:

- ١- إمساك الدفاتر والسجلات عند إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- ٢- تصميم دورات مستندية تكفل توفير المستندات اللازمة لتأكيد البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات .
- ٣- دراسة ما ورد في القانون الضريبي للحوافز والمزايا الضريبية لتحديد كيفية الاستفادة منها في تحقيق وفورات ضريبية .
- ٤- اعتبار الضريبة متغيراً في اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل.

٣- دراسة د/ طارق عبد العال حماد (٢٠٠٧): (١)

وركزت هذه الدراسة على كيفية تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة والصادرة في عام ٢٠٠٦ وكذلك آثارها الضريبية في ضوء قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وكذلك من خلال شرح كل معيار من المعايير المحاسبية وتوضيح الآثار الضريبية لكل معيار على حدة.

٤- دراسة د/ محمد عبد العزيز خليفة (٢٠٠٧): (٢)

وركزت هذه الدراسة على إجراء المقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والبريطانية والأمريكية والمصرية وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه توجد بعض الآثار الضريبية الناتجة عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم ١٤ تكلفة الاقتراض في الشركات على الأصول سواء من تكلفة الاقتراض أو على الأصول المرسلة والتي قد تؤثر على تحديد الضريبة الواجبة الأداء.

٥- دراسة د/ محمد عباس بدوى (٢٠٠٧): (٣)

وركزت هذه الدراسة على أن هناك فروقاً بين المعالجة المحاسبية والمعاملة الضريبية لإهلاك الأصول الرأسمالية وأثر ذلك على القياس والإفصاح المحاسبي، مما يترتب عنه فروق ضريبية مؤقتة تؤدي إلى اختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن ضريبة الدخل الواجبة السداد، وظهور مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات.

(١) د. طارق عبد العال حماد، الدليل العلمي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية، مكتبة الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٣٢٤.

(٢) د. محمد عبد العزيز خليفة، الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤): تكلفة الاقتراض، مؤتمر تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ٦٦.

(٣) د. محمد عباس بدوى، أثر المعالجة الضريبية لأهلاك الأصول الثابتة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل، مؤتمر تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ٧١.

٦- دراسة أ/ حسن كامل فرج خميس (٢٠٠٧): (١)

أشارت النتائج لهذه الدراسة إلى أنه ليس هناك إجماع جوهري حول مدخل محدد يمكن استخدامه في تقييم الأدوات المالية في مصر، وذلك على نطاق مجتمع الدراسة ككل وإن كان داخل المجموعات المستقلة تشير النتائج إلى تعظيم مدخل التكلفة من جانب مأموري الضرائب وتعظيم مدخل القيمة العادلة من جانب المحاسبين القانونيين.

وأشارت الدراسة إلى أن يتم توحيد المعاملة الضريبية للعملية الواحدة فإن اعترف بريح التقييم يعترف بالخسائر، على أن يتم تعديل صيغة الإقرار الضريبي بحيث يستبعد النص الخاص بإضافة المخصصات الناتجة عن تطبيق المعيار المصري رقم ١٦ والخاص بتقييم الأدوات المالية متى ثبت جديتها.

وأشارت النتائج (النظرية في ضوء نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) الخاصة بدراسة أثر المشتقات المالية على ضريبة الدخل إلى وجود إمكانية للشركات التي تستخدم التطبيقات المحاسبية للمشتقات المالية لاستخدام هذه المشتقات في التأثير بالسلب على عملية قياس ضريبة الدخل وذلك على النحو التالي:

استخدام عقود مبادلة الملكية (Equity swaps agreement) وكذلك عمليات الإقراض بالأسهم (Lending securities) في التأثير بالسلب على تطبيق القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث يمكن لهذه التطبيقات أن تحول مصدر الدخل من داخل الإقليم إلى خارجه بشكل يعفيه من الضريبة.

إمكانية استخدام التطبيقات الخاصة بعقود مبادلة العملات في التأثير السلبي على تطبيق أحكام المادة رقم ٥٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشكل يمكن معه التهرب من ضريبة المنبع بواقع ٢٠% بسبب الإيحاء بأن العملية هي مبادلة عملات في حين أنها قرض يخضع للمادة رقم ٥٦ من القانون.

٧- دراسة أ/ أشرف عرفة عبد الجواد (٢٠٠٨) (٢)

وركزت هذه الدراسة على المشكلات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء وكيفية تحديد الإيرادات خلال سنوات تنفيذ العقد والمشاكل المتعلقة بتحديد الضريبة لهذه العقود، حيث إن التشريع الضريبي يأخذ بمبدأ استقلال السنوات الضريبية وهذا يخالف المعالجات المحاسبية، وأيضاً المشاكل المتعلقة بالمخصصات الناتجة عن تنفيذ هذه العقود.

(١) حسن كامل فرج خميس، تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة وآثارها على قياس ضريبة الدخل (مع مدخل مقترح لتطبيق في مصر)، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ١٨٥.

(٢) أشرف عرفة عبد الجواد، المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الإنشاء بين النظرية والتطبيق في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص ٥٩.

٨- دراسة د. سيد عطيتو محمد على (٢٠٠٨):^(١)

وركزت هذه الدراسة على تحديد معدلات إهلاك الأصول الثابتة محاسبياً عن الأصول الغير المنصوص عليها بالقانون الضريبي، وأن معدلات الإهلاك الواردة بالقانون الضريبي هي معدلات تختلف اختلافاً كلياً عن المعدلات المطبقة محاسبياً، وأن الإهلاك المعجل ضريبياً لا بد وأن يطبق على كافة المنشآت الصناعية وأيضاً الخدمية.

٩- دراسة د/ طارق عبد العال حماد (٢٠٠٨):^(٢)

وركزت هذه الدراسة على أن الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يؤدي إلى وجود اختلافات دائمة تنتهي بنهاية السنة المالية ولا تحدث أثراً مستقبلياً على المنشأة، واختلافات مؤقتة تؤدي إلى وجود ضريبة مؤجلة تؤثر على الفترات المحاسبية المستقبلية بالزيادة أو النقص (أصل ضريبي أو التزام ضريبي مؤجل) وأثر هذه الضريبة المؤجلة على القياس والإفصاح في القوائم المالية.

١٠- دراسة منى عبد الحكيم رجب (٢٠١٠):^(٣)

وأشارت هذه الدراسة إلى ضرورة احتساب إهلاك للأصل المباع أو المستغنى عنه حتى تاريخ التخلص من الأصل مع إقفال كافة الحسابات المتعلقة به وذلك بجعل حساب مجمع الاستهلاك مدينياً بالرصيد المجمع وحساب الأصل دائناً بالتكلفة الأصلية .

وأشارت إلى أن الأصول الثابتة التي لا تخضع للإهلاك باستخدام أسلوب أساس الإهلاك فإن الأرباح الرأسمالية لا تخضع للضريبة في هذه الحالة، وكذلك لا تخصم الخسائر الرأسمالية ويرجع ذلك إلى أن ثمن البيع كله أو قيمة التعويض تدخل بالكامل عند حساب أساس الإهلاك وهو ما يعنى ضمناً أخذ المكاسب أو الخسائر الرأسمالية في الحسبان .

١١- دراسة د. محمد عبد العزيز محمد خليفة (٢٠١٠):^(٤)

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على:

- ١- طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.
- ٢- بيان الطرق المتبعة في قياس ضريبة الدخل المؤجلة وأهم المشكلات المرتبطة بها.

(١) د. سيد عطيتو محمد على، اهلاك الأصول الثابتة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . مؤتمر المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص ٩٦.

(٢) د. طارق عبد العال حماد، حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي المصري، مؤتمر المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص ١٤٢.

(٣) منى عبد الحكيم رجب، مشاكل القياس للأصول الطويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ٢٠١٠، ص ١٦١

(٤) د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية (دراسة تطبيقية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، ٢٠١٠، ص ٤٢.

- ٣- دراسة تحليلية لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل وتفعيله في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بما يخدم الإفصاح المحاسبي.
- ٤- دراسة تحليلية لأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) المعدل والخاص بضرائب الدخل، مع بيان أهم الاختلافات مع المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤).
- ٥- وضع إطار مقترح لكيفية تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل.
- ٦- إجراء دراسة تطبيقية على إحدى الشركات المساهمة لبيان كيفية تطبيق الإطار المقترح.

١٢- دراسة محمود موسى عبد العال (٢٠١١) ^(١)

استهدفت الرسالة دراسة واختبار أثر تعدد واختلاف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل، وما يرتبط بها من ضرائب مؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، بالإضافة لذلك فقد استهدف البحث أيضاً إجراء دراسة عملية لواقع الممارسة المهنية في مصر بشأن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة، ويستمد البحث أهميته من أهمية القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات. ونظراً لأن مستخدمي القوائم المالية في حاجة إلى المعلومات التي تمكنهم من عمل المقارنات والتنبؤات وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة وتقييم مقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل. فإن إضافة عنصر جديد للقوائم المالية يتمثل في الإفصاح عن معلومات بخصوص الضرائب المؤجلة من شأنه أن يزيد من منفعة تلك القوائم، وخاصة إذا كانت هذه المعلومات تتعلق بعنصر له علاقة مباشرة بالأرباح والتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية وبالتالي يؤثر على تقييم أداء وقيمة الشركة.

ويلاحظ الباحث أن الدراسات السابقة ركزت على الدراسة التحليلية لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والمصرية ، والتي أجمعت على تحديد مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله في الفترة المالية، كما ركزت الدراسات أيضاً على أن هناك أثراً ضريبية تنعكس على المنشأة عند إعدادها لقوائمها المالية . ولم تتطرق الدراسات السابقة الى كيفية القياس والإفصاح عن الآثار الضريبية عن شركات المقاولات التي تعد قوائمها المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

(١) محمود موسى عبد العال متولي، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة " مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١١، ص ١٥١.

٣- هدف البحث الرئيسي:

دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء الطويلة الأجل، وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات.

ويشتمل على الأهداف الفرعية التالية:

أ- دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية للعقود الطويلة الأجل كما وردت في المعيار المحاسبي المصري رقم (٨).

ب- دراسة وتحليل المعاملات الضريبية للعقود الطويلة الأجل كما وردت في قانون الضرائب رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعليمات المصلحة.

ج- تحديد الاختلافات بين المعالجات المحاسبية والضريبية، وتحديد تأثيراتها على كل من:

- القوائم المالية لشركات المقاولات.

- دين الضريبة واجبة الأداء.

٤- أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من وجود مشاكل ضريبية ناتجة عن الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب قد تؤدي إلى عدم التحديد الدقيق لدين الضريبة واجبة السداد .

٥- منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال الدراسات السابقة من المقالات العلمية والمجلات والأبحاث العلمية وشبكة الانترنت وإصدارات الضرائب المصرية والأجنبية والكتابات المتنوعة لمختلف الكتب والمراجع التي تتعلق بالعقود الطويلة الأجل، وبالتالي التوصل إلى إطار مقترح لخدمة الظروف المحاسبية والضريبية للعقود الطويلة الأجل وإمكانية تطبيقها.

٦- حدود البحث:

أ - يقتصر البحث على المعايير المحاسبية والمعالجات الضريبية التي تحكم أنشطة شركات المقاولات دون غيرها من المعايير أو المعالجات الضريبية.

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

٧- خطة البحث:

يقسم البحث إلى ثلاثة فصول كآآتي:

الفصل الأول: القياس والإفصاح المحاسبي في نشاط المقاولات.

وينقسم هذا الفصل إلى خمسة مباحث كآآآلي:

المبحث الأول : طبيعة وخصائص نشاط المقاولات

المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات

المبحث الثالث : قياس نسبة الإتمام طبقا للمعايير المحاسبية والآراء المحاسبية الأآرى

المبحث الرابع : تحديد نتائج الأعمال والإفصاح فى شركات المقاولات

المبحث الخامس: حالة تطبيقية على الشركة (س) شركة مساهمة مصرية

الفصل الثاني: المعاملة الضريبية لعقود ونشاط المقاولات طبقا للقانون رقم ٩١**لعام ٢٠٠٥**

وينقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كآآآلي:

المبحث الأول : المعاملة الضريبية للإيرادات فى شركة المقاولات

المبحث الثاني : المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات

المبحث الثالث : المعاملة الضريبية لإرباح وخسائر عقود الإنشاء فى القانون رقم ٩١ لعام

٢٠٠٥

المبحث الرابع: تقرير الفحص الضريبي للحالة العملية للشركة (س) ومدى تطابقه مع قواعد

القانون الضريبي وإجراءات الفحص

الفصل الثالث: تحديد قياس الضريبة المؤجلة والإفصاح عنها فى القوائم المالية**لشركة المقاولات.**

وينقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث كآآآلي:

المبحث الأول : مفهوم ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة

المبحث الثاني : تحديد وقياس الضريبة المؤجلة

المبحث الثالث : الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة فى القوائم المالية لشركات

المقاولات

المبحث الرابع : كيفية عرض ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة فى الحالة العملية بالتطبيق على

الشركة (س)

الخلاصة والنتائج والتوصيات.

المراجع.

الفصل الأول

القياس والإفصاح المحاسبي في نشاط المقاولات

مقدمة :

في ظل التطور العلمي والتكنولوجي واتساع الدوائر الاقتصادية على المستوى العالمي والذي أصبح كوحدة اقتصادية واحدة وفي وقت أصبحت التكتلات الاقتصادية من أهم سماته تكتل اقتصادي هنا وآخر هناك، شركات عملاقة لها فروع في مختلف بلدان العالم، من خلال الفضائيات والانترنت يمكن معرفة أسعار الصرف لل عملات المختلفة وأسعار الأسهم والسندات في البورصات العالمية، فالمستثمر في أي بلد في العالم يمكنه قراءة القوائم المالية للشركات العالمية للوقوف على مدى قوة هذه الشركات أو الكيانات الاقتصادية .

وتمشياً مع سياسة الدولة لفتح مجالات الاستثمار أمام المستثمرين العرب والأجانب ولسهولة عرض القوائم المالية للشركات وتوحيد المنهج المحاسبي الذي تعد على أساسه القوائم المالية لجميع الشركات والمؤسسات الاقتصادية حتى تكون هناك لغة محاسبية موحدة يفهما الجميع، ومن هذا المنطلق فقد ألزم قانون سوق المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الشركات المخاطبة بأحكام القانون بتطبيق معايير المحاسبة الدولية على قوائمها المالية بل قرر عقوبة قاسية على مخالفة ذلك، ونظراً لاختلاف المناخ الاقتصادي المصري وإصدار بعض القوانين الخاصة المنظمة لبعض الأنشطة مثل قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ بالمخالفة للمعيار الدولي فكان من الضروري إصدار دستور محاسبي مصري يكون منهجاً موحداً يتناسب وجميع الوحدات الاقتصادية داخل مصر تتفق والأسس المحاسبية الدولية فقد تم وضع معايير للمحاسبة المصرية بالقرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ٢٠٠٢ والقرار رقم ١٤٦ لسنة ٢٠٠٤ ثم قرار الأستاذ الدكتور وزير الاستثمار الصادر في ٢٠٠٦/٦/١١ رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦^(١) والذي يشمل ٣٥ معياراً محاسبياً وقد شمل مجموعة من المعايير المحاسبية والتي لم تشملها القرارات الوزارية السابقة لتكتمل منظومة معايير المحاسبة المصرية لتصبح أكثر توفيقاً وتواءماً مع معايير المحاسبة الدولية، ولتتمشى مع التغيرات الاقتصادية والتقدم العلمي الهائل سواء في المجال الاقتصادي أو النظم المحاسبية، وتضمنت معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ المعيار المحاسبي رقم (٨) الخاص بالمحاسبة عن عقود الإنشاء، ويهدف هذا المعيار إلى شرح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بهذه العقود بسبب طبيعة هذه الأنشطة التي تؤدي في ظل عقود الإنشاءات حيث يقع تاريخ التعاقد وتاريخ الانتهاء من العمل في فترات مالية مختلفة.

وبناء على ذلك سوف يقوم الباحث في هذا الفصل بالتعرض إلى المباحث التالية:

(١) قرار رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية ، الهيئة العامة للمطابع الأميرية ، القاهرة ، ٢٠٠٦، ص ٥.

المبحث الأول: طبيعة وخصائص نشاط المقاولات.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات.

المبحث الثالث: قياس نسبة الإتمام طبقاً للمعايير المحاسبية والآراء المحاسبية الأخرى.

المبحث الرابع: تحديد نتائج الأعمال والإفصاح في شركات المقاولات.

المبحث الخامس: حالة عملية.

المبحث الأول

طبيعة وخصائص نشاط المقاولات

مقدمة:

يمكن وصف عمليات التشييد والبناء التي يقوم بها قطاع المقاولات، على أنها المجهودات الإنشائية المتعلقة بتحويل عناصر الإنتاج المختلفة إلى تسهيلات ومرافق إنشائية. وتتعلق عملية التشييد بتصنيع وإنشاءات معينة في أماكن ومواقع محددة، على أساس مواصفات يتم تحديدها بواسطة الجهة المالكة للمشروع^(١).

وطبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) الذي حدد عقد الإنشاءات بأنه "عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل (كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق) أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها (عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة)".

ويتميز نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص العامة والفنية والتي تؤثر في كل من النظام المحاسبي والتنظيم الإداري لشركات المقاولات، وبالرغم من أن اختلاف التنظيم المحاسبي والإداري يبدو أمراً طبيعياً في كل الشركات طبقاً لطبيعة النشاط وحجم الأهداف، إلا أنه في شركات المقاولات يكون الاختلاف أوضح والتباين أشد.

وفيما يلي عرض لأهم تلك الخصائص:

١ - الخصائص العامة:

أولاً: يعمل قطاع المقاولات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، ورغم أن هذين العنصرين يحيطان بسائر الأنشطة الاقتصادية، ويؤثران بالتالي على عملية التنبؤ واتخاذ القرارات، إلا أن طبيعة العمل في شركات تبرز هذين العنصرين بشكل واضح وتأثير أشد. ويرجع ذلك إلى طبيعة النشاط في حد ذاته، التي تتميز بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لفترة طويلة مستقبلاً، كما أن بعض عمليات الإنشاء قد تكتنفها مخاطر في عملية التنفيذ نتيجة لطبيعة الأرض التي يتم عليها التنفيذ.

(1) Harris, Frank, and Ronald McCaffer, Modern Construction Management, (London: Crslly Lockwood Staples), 1977.

وهكذا تعمل شركات المقاولات في ظل العديد من المتغيرات التي تؤثر على النتائج المتوقعة لأي عقد مقاول، وتتطلب تلك المتغيرات وجود إدارة تتفهم طبيعة تلك الصناعة وكيفية مواجهة تلك الظروف من خلال المتابعة والرقابة المستمرة^(١).

ثانياً : يختلف هيكل المنتج في قطاع المقاولات من عملية لأخرى، بالرغم من احتمال التشابه بين المكونات الأساسية في كل منها، مع احتياج كل عملية الى دراسة تختلف عن الأخرى بحسب الظروف التي تتحكم فيها، وتختلف هذه الظروف في العمليات المتشابهة النوع ، أو حتى في العمليات النمطية بسبب تغير الزمان والمكان الذي يتم فيه الإنتاج^(٢).

ويرى الباحث أنه ترتب على هذا الاختلاف مجموعة من المشكلات المحاسبية والإدارية منها:

- مشكلة تصميم النظام المحاسبي ومدى المرونة الواجب توافرها فيه .
- مشكلة إعداد الموازنات التخطيطية في ظل اختلاف حجم ونوعية وتكلفة المنتجات لشركات المقاولات .
- مشكلة الرقابة وتقييم الأداء، ومدى إمكانية وضع نظام للتكاليف المعيارية أو النمطية يستخدم في عملية الرقابة .

ثالثاً: يتم التسعير أو تحديد القيمة التعاقدية قبل التنفيذ، وهذا على عكس بعض الأنشطة الأخرى التي يكون التسعير فيها بعد مراحل الإنتاج، وتخضع لعوامل أخرى، وتعتبر عملية تقدير التكاليف من أهم الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات، نظراً لاختلاف المواصفات والشروط من عملية لأخرى وبالإضافة الى ضخامة تكاليف التنفيذ عادة، فإن عملية تقدير هذه التكاليف يعرضها لنوعين من عوامل المخاطرة هما^(٣):

- أ- عامل الخطأ في التنبؤ و التقدير من جانب المقاول نفسه سواء بالنسبة لعملياته أو بالنسبة للعمليات المنفذة من الباطن .
- ب- عامل التغير في أسعار مستلزمات التنفيذ و التي تتأثر بظروف خارجة عن إرادة الشركة و بعيدة عن مجال تحكمها .

يضاف إلى ذلك مشكلة الخطأ في تقدير الزمن اللازم لعملية التنفيذ، إذ أن تجاوز فترة التنفيذ يعرض الشركة إلى مشكلة مزدوجة، فمن جهة تزيد من تكاليف التنفيذ و من مخاطر التنبؤ، ومن جهة أخرى يعرضها لدفع غرامات التأخير المنصوص عليها في العقد.

(١) Barrie, Donald S., and Boyd C. Paulson, Professional Construction Management, May, June, (1984), (pp, 36-40).

(٢) خالد على فودة، الكفاية الإنتاجية في قطاع المقاولات، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٦٩.

(٣) د. أحمد الخطيب، نظم المحاسبة عن التكاليف، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٣٦.

رابعاً : يتم الإنتاج في المنشآت الصناعية داخل العنابر والورش وفقاً لخطوط إنتاج واضحة التسلسل والمراحل، ويختلف هذا الأمر بالنسبة لقطاع المقاولات، إذ تتم العمليات في الموقع الذي تحدده الجهة صاحبة العمل، ويترتب على ذلك أن نشاط الشركة يكون موزعاً على مناطق متفرقة تبعد عن المركز الرئيسي، وقد يمتد إلى مدن أخرى بل إلى دول أخرى أحياناً، وهذه الخاصية لنشاط المقاولات تستدعي دراسة كاملة لعدد من العوامل منها^(١):

أ- الموقع الجغرافي وأهميته بالنسبة لعناصر التكاليف، خاصة إذا أخذنا في الاعتبار أن بعض المواد الأولية تشتري مباشرة من المصادر القريبة لموقع العمل، وكذلك الحال بالنسبة للعمالة ومدى توافرها ومعدلات الأجور السائدة في المنطقة .

ب- طبيعة موقع العمل الذي يقام عليه المشروع من الناحية الجيولوجية الخاصة بطبقات الأرض ونوعيتها، وما يترتب على ذلك من تحديد عناصر التكاليف اللازمة للعملية الأولى للتنفيذ، كما يتطلب الأمر اتخاذ القرارات الملائمة لتوقيت تحريك المعدات والآلات والموارد الأخرى التي يمكن الاستفادة منها في أكثر من موقع بطريقة تؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن، أو تحقيق أقصى منفعة ممكنة من هذه المعدات .

ج- كما ذكر الباحث أعلاه أن العمليات الفنية في الصناعات الأخرى تتم داخل الشركات وفي مراكز الإنتاج الخاصة بها مما يساعد في إحكام الرقابة عليها وعلى مستلزماتها، ويزيد من فرص الاستفادة هذه العمليات من الخدمات الفنية التي تقدمها مراكز الخدمات، لكن الأمر يختلف في قطاع المقاولات إذ إن التنفيذ يتم في الموقع الذي يحدده العميل مما يجعل من انتقال الرقابة إلى هذا الموقع واتخاذ أسلوب مناسب لذلك أمراً ضرورياً^(٢).

د- يتعين تحديد حجم العمل المحاسبي الذي يتم بالموقع، وكذلك الذي يتم بالمركز الرئيسي .
هـ- إيجاد حل مناسب لمشكلة تخصيص عناصر التكاليف الغير المباشرة .

و- النظر في طرق الحصول على المستلزمات السلعية وتخزينها، وكذا المستلزمات الخدمية اللازمة لكل عملية من العمليات^(٣).

خامساً : تحصل شركات المقاولات على قيمة المشروع (العقد) من صاحب العمل على دفعات من مستخلصات بالأعمال المعتمدة عن الأعمال المنتهية بموجب مراحل تنفيذ العقد، وعادة ما تختلف الدفعات المستحقة عن الدفعات المحصلة، وأحياناً لا تتناسب الإيرادات المحققة مع تكلفة ما تم تنفيذه فعلاً، وذلك لأن الأعمال المعتمدة لا تتضمن العمليات تحت التنفيذ^(٤).

(١) د. ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، مكتبة الدار الجامعية، الاسكندرية، ٢٠٠٩، ص ٢٢.

(2) Adrian, James, J, Construction Accounting, Englewood Cliffs-New Jersey: Prentice- Hall, Inc, 1996.

(٣) د. محمد سمير بلال، " تبسيط معايير المحاسبة المصرية (الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وتعديلاته)"، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٩، ٤٥.

(٤) عبد الحى عبد الحى مرعى، زينات محرم، محاسبة التكاليف المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٣٢.

٢ - الخصائص الفنية:

أولاً: اختلاف فترات تنفيذ العقود:

تختلف فترات التنفيذ في شركات المقاولات اختلافاً كبيراً، فقد تقوم الشركة بتنفيذ مبنى سكني يستغرق تنفيذه شهوراً محدودة، وفي نفس الوقت تتولى إنشاء كوبري أو طريق يحتاج تنفيذه إلى سنوات طويلة لإتمامه، والسبب المباشر لامتداد فترة التنفيذ مدة تزيد عن سنة وقد تصل إلى عدة سنوات، هو ضخامة العمل المطلوب تنفيذه وطبيعته، وهو أمر يترتب عليه حتمية توزيع تكاليف العقود وإيراداتها على هذه الفترات، ووضع تكاليف تقديرية لتنفيذ ذلك العمل والوقت المحدد له^(١).

ويرى الباحث أن الاختلافات في فترات تنفيذ العقود قد تؤدي إلى صعوبة في القياس والإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات، لأنه يمكن أن يكون هناك زيادة في المواد الخام أو الأجور عن القيمة التقديرية المتفق عليها في عقد المقولة.

ثانياً: ضخامة وحدة التكلفة:

تعتبر وحدة التكلفة هي الأساس الذي يعتمد عليه المحاسب في تجميع وقياس التكاليف، وبالنسبة لنشاط المقاولات فإنه عادة ما يتخذ العقد نفسه كوحدة تكلفة متكاملة، ويترتب على ضخامة وحدة التكلفة في شركات المقاولات ضخامة نسبية في تكاليف تنفيذ العمليات وقد يحدث كثيراً أن تقوم شركات المقاولات بتنفيذ عمليات ضخمة قد تزيد تكلفتها الإجمالية عن رأس المال المدفوع في الشركة، فالمقاول يعتمد عادة في تمويل عملياته التي يتولى تنفيذها على الآتي^(٢) :

أ- قيمة الائتمان الذي يتم الحصول عليه من البنوك .

ب- قيمة الدفعات المقدمة التي ينص عليها عقد المقولة .

ج- قيمة دفعات التنفيذ.

ويرى الباحث أن ذلك الموقف المالي يضع عبئاً على تصميم النظام المحاسبي في شركات المقاولات، ويتحدد بصفة أساسية على ما يلي:

أ- الدقة في إعداد موازنة التدفقات النقدية لإمكان الموازنة بين مدفوعات الشركة وبين الدفعات التي تحصل عليها من العملاء وبشكل هذا الأمر أهمية كبيرة في منشآت المقاولات لأن نقص السيولة قد يعني توقف العمل والإضرار بسمعة الشركة .

ب- ضرورة حصر عناصر التكاليف الفعلية بالمواقع أولاً بأول لإعداد الكشوف والمستخلصات وإمداد الإدارة بتقارير فورية عن أي تطورات قد تحدث في تكاليف العقد مع الجهة المستفيدة.

(١) د . هاشم أحمد عطية، د . محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن العقود طويلة الأجل، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٤٨.

(٢) د. هاشم أحمد عطية ، د. محمد محمود عبد ربه ، مرجع سابق، ص ٣٦.

ج- تقديم المعلومات الضرورية اللازمة لتقييم العمل التام والذي يطلب من مهندس العميل اعتماده تمهيداً لإعداد المستخلصات عنه وحساب الدفعة التي يستحقها المقاول.

وبناء على ذلك فإن الباحث يرى أن النقاط الثلاثة السابقة تعتبر من النقاط المهمة لتحديد قيمة الأعمال التامة لشركات المقاولات لأنه كلما كان النظام المحاسبي المستخدم نظاماً سليماً ودقيقاً فإن ذلك يعكس حقيقة قيمة الأعمال التامة في شركات المقاولات، مما يؤدي إلى سهولة القياس والإفصاح عن قيمة الأعمال التامة في شركات المقاولات .

ثالثاً: الاعتماد على أسلوب التقدير :

يعتمد نظام المحاسبة عن تكاليف العقود الطويلة الأجل (المقاولات) على أرقام تكاليف تقديرية تتخذ كأساس لتحديد قيمة العطاء أو سعر المناقصة الذي تتقدم به الشركة، حيث يقوم القسم المختص بدراسة المواصفات المحددة بمعرفة العميل وتقدير تكلفة كل عملية جزئية في العقد وسعر المناقصة لها.^(١)

كما يرى البعض أنه يتم الاعتماد على عنصر التقدير قبل وخلال التنفيذ، وذلك يؤثر في قيمة كل من الإيرادات والتكاليف ونتيجة النشاط، فقبل التنفيذ يتم الحصول على الأعمال من خلال خطوات المناقصة التي تبدأ بتقدير التكاليف وسعر البيع وتقديم العطاء وتوقيع العقد إذا حظي العطاء بموافقة صاحب العمل لكونه الأقل سعراً والأكثر كفاية، كما يؤدي ضعف الرقابة على عملية التقدير إلى العديد من السلبيات خلال التنفيذ ومن ذلك المبالغة في الأرباح والخطأ في التقديرات كالسهو عن تقدير تكاليف معينة وظهور ظروف وتكاليف غير متوقعة ، ومن ذلك أيضاً عدم الأخذ في الاعتبار الخسائر التي كانت واقعة فعلاً خلال مراحل العقد وعدم ظهورها إلا عند اكتمالها ويتسبب ذلك في تعرض الشركة لكثير من المخاطر خلال فترات التنفيذ ، ومن ذلك أيضاً عدم الأخذ في الاعتبار الخسائر التي كانت واقعة فعلاً خلال مراحل العقد وعدم ظهورها إلا عند اكتمالها مما يتسبب في تعرض الشركة لكثير من المخاطر خلال التنفيذ^(٢).

وبناء على ما سبق فإن الباحث يرى أن هناك صعوبة في القياس والإفصاح السليم للتكاليف التقديرية لكل عقد، حيث إنه يتم الاعتراف بالمصروفات الفعلية خلال العام ومقابلتها بالإيرادات لنفس العام وذلك لقياس مستوى الإلتزام للعام، وهذه المصروفات الفعلية قد تتضمن مصروفات غير خاصة بالنشاط مثل الغرامات أو المخالفات في موقع تنفيذ المقولة والتي لا ترتبط بعقد المقولة

(١) د. أحمد الخطيب، مرجع سابق، ص ٣٩.

(٢) د. محمد جلال صالح، تقييم الطرق المحاسبية لقياس نتيجة النشاط في منشآت المقاولات، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ملحق العدد الأول ، ١٩٩١، ص ٤٦ .

(وهذه المصروفات في الغالب لا تفصح عنها شركات المقاولات)، وبالتالي زيادة التكاليف عما كان مقدراً لها في عقد المقولة.

رابعاً: إسناد بعض الأعمال إلى مقاولي الباطن :

قد يلتزم المقاول الرئيس (شركة المقاولات) بتنفيذ عملية المقولة كاملة والتي يشملها العقد المبرم بينه وبين العميل (مثل إنشاء عابري جديدة لشركة صناعية مثلاً)، وقد يقوم المقاول الرئيس بإسناد بعض الأعمال الفرعية مثل الكهرباء أو النجارة أو غيرها من الأعمال المتخصصة إلى مقاولين آخرين متخصصين في هذه الأعمال (مقاولون من الباطن) على أن يتحمل المقاول الرئيس المسؤولية عن أعمال مقاولي الباطن أمام العميل، ومن الممكن أيضاً أن تكون المنشأة ذاتها (المقاول الرئيس) مقاولاً من الباطن في تنفيذ بعض العمليات التي تخص شركة مقاولات أخرى.^(١)

ويرى الباحث أنه بالنسبة لإسناد بعض الأعمال إلى مقاولي الباطن، فإن الشركة لا بد أن تفصح عما يلي:

- أ - كيفية تحديد الأعمال التامة والتي قام بها مقاولو الباطن خلال الفترة المحاسبية.
- ب - كيفية قيام شركات المقاولات بتنفيذ الأعمال التي تأخر مقاولو الباطن في تنفيذها أو التي انسحبوا منها والأضرار المالية المترتبة على ذلك.
- كما يرى الباحث أن هذه الخصائص التي تتميز بها شركات المقاولات تعكس وجود مجموعة من المشاكل المحاسبية تتميز بها عقود المقاولات دون غيرها من المنشآت من أهمها ما يلي:
- مشكلة تحديد تكاليف المقولة أو العقد، سواء التي تخص العقد كله خلال فترات تنفيذه، أو التي تخص الفترة المالية.
- مشكلة الخسائر المحتملة للعقود.
- مشكلة الاعتراف بإيرادات العقود.
- مشكلة تحديد نتائج أعمال العقود وشركة المقاولات.
- مشكلة الحاجة إلى أفصاحات محاسبية تخص العقود.

(١) أبو زيد عبد الرحمن أبو زيد، مشاكل تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها في ظل معايير المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠، ص ٤٤..

المبحث الثاني

المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات

مقدمة:

تقوم شركات المقاولات بتنفيذ عدة أنواع من عقود المقاولات، سواء عقود المقاولات قصيرة الأجل (أي تتميز لفترة محاسبية واحدة)، أو عقود مقاولات طويلة الأجل (أي تمتد لأكثر من سنة مالية)، وسيقوم الباحث بالتعرف لأنواع المقاولات كما يلي:

١ - أنواع عقود المقاولات

قام المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) بتصنيف عقود الإنشاءات إلى نوعين أساسيين هما:

١/١ عقد محدد السعر :

هو عقد الإنشاءات الذي يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد ككل، أو سعر محدد لكل عنصر أو لكل مخرج من مخرجات تنفيذ العملية والذي قد يتضمن في بعض مواده الحق في زيادة الأسعار بنسب معينة، وطبقا لهذا النوع من العقود يقوم المقاول بوضع قيمة محددة لتنفيذ كل بند من بنود الأعمال التي اتفق فيها مع العميل وقد يتضمن العقد في بعض الأحيان الحق في زيادة الأسعار وبصفة خاصة مستلزمات الإنتاج.

٢/١ عقد بالتكلفة زائد نسبة :

هو عقد الإنشاءات الذي يقوم بموجبه المقاول باسترداد التكاليف المسموح بها أو المعرفة بالعقد بالإضافة إلى نسبة مئوية من التكاليف أو مبلغ أتعاب محدد .

وطبقا لهذا النوع من العقود يتم تحديد تكاليف كل بند من بنود الأعمال ثم يتم الاتفاق على نسبه الربح التي يحصل عليها سواء أكانت في شكل نسبة مئوية من تكاليف الأعمال المنفذة أم في شكل مبلغ ثابت لا يرتبط بهذه التكاليف ويتم استخدام هذا النوع من العقود في الحالات التي يكون فيها تكلفة الأعمال غير معروفة عند التعاقد، ولكن يعاب على هذا النوع من وجهة نظر المالك هو استفادة المقاولين من زيادة التكلفة الأمر الذي يترتب عليه الحاجة إلى إحكام الرقابة على التكاليف الفعلية لكل الأعمال^(١).

(١) د. ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ٢٨.

بالإضافة إلى ما سبق فإن هناك أنواعاً أخرى من العقود لم يتناولها المعيار منها على سبيل المثال ما يلي^(١):

أ- عقد القيمة المستهدفة :

تستخدم هذه العقود في حالة التعاقدات الضخمة، ويتم بموجب هذه العقود الاتفاق على مبلغ مستهدف للعقد ككل يتم تحديده على أساس الدراسات السريعة التي قام بها كل من الطرفين، ويغطي هذا المبلغ التكلفة الفعلية للمقاول مضافاً إليها نسبة ربح، وإلى هذا الحد فإن هذا العقد يشبه تماماً عقد التكلفة زائد نسبة، لكن عقد القيمة المستهدفة يعالج عيوب عقد التكلفة زائد نسبة من حيث إنه في حالة زيادة التكلفة عما تم الاتفاق عليه يحاسب المقاول عن المستهدف فقط، أما في حالة تقليل التكلفة عن المبلغ المستهدف يحق للمقاول أن يتقاضى نسبة ربح أكبر مما هو متفق عليه على أن يتم تقسيم الفائض بين الطرفين طبقاً لما تم الاتفاق عليه في العقد.

ب- العقود ذات السقف السعري:

وطبقاً لهذه العقود يتم محاسبة المقاول على الكميات المنفذة على الطبيعة مضروبة في فئات الأسعار المتفق عليها على ألا تزيد القيمة الإجمالية عن حد أقصى معين متفق عليه .

ج- عقود قوائم الكميات :

يستخدم هذا العقد في مجال التشييد والمباني ، حيث تكون التصميمات كاملة وقت تقديم العطاء وكل الأعمال يمكن توصيفها في قائمة تسمى قائمة الكميات تحدد بها كميات كل بند بناء على المقاييس المبدئية للرسومات .

د- العقود التي تحدد بناء على الأساس الزمني أو المواد المستخدمة :

ويتم تحديد مستحقات المقاول في هذا النوع من العقود على أساس تكلفة المواد أو ساعات العمل المباشرة المستخدمة فعلاً في تنفيذ العقد.^(٢)

ويرى الباحث أن هناك تشابهاً بين عقود القيمة المستهدفة والعقود ذات السقف السعري، حيث إن لكل منها قيمة محددة لا يتم الزيادة عنها، وإن كانت العقود ذات السقف السعري أكثر مرونة من عقود القيمة المستهدفة لأنها تكون عن الأعمال التامة أو المنفذة فقط.

٢- تحقق إيرادات العقد ومصرفاته:

فرق المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الإنشاءات بين حالتين أساسيتين لتحقيق إيرادات العقد ومصرفاته هما:

(١) د. طارق عبد العال حماد، وآخرون، معايير المحاسبة المصرية - الإطار النظري والتطبيق العملي، الجزء الأول، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٢٠٨.

(٢) أبو زيد عبد الرحمن أبو زيد، مشاكل تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها في ظل معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص ٦٧.

- حالة أن يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بطريقة موثوق بها.
 - حالة أن يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة موثوق بها.^(١)
- ١/٢ حالة أن يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بطريقة موثوق بها:

عندما يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بطريقة موثوق بها، فإن إيرادات العقد والتكاليف المتصلة به يمكن إدراجها كإيرادات وكمصروفات على الترتيب وذلك في ضوء مستوى الإلتزام الذي وصل إليه نشاط العقد في تاريخ الميزانية، ويجب إدراج أية خسارة متوقعة في عقد الإنشاء كمصروف فوراً في قائمة الدخل.

ويتم الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد عندما يمكن تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء بطريقة موثوق بها في حالة توافر الشروط التالية:^(٢)

أ- العقد ذو السعر المحدد

- أن يكون من المحتمل بشكل كبير أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد.
- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد ومستوى الإلتزام الخاص به في تاريخ الميزانية بطريقة موثوق بها.
- إن التكلفة المتصلة بالعقد يمكن تحديدها بوضوح وقياسها بطريقة موثوق بها، بحيث يكون من الممكن مقارنة التكاليف الفعلية التي أنفقت مع تلك التي تم تقديرها.

ب- العقد بالتكلفة زائد نسبة

- أن يكون من المحتمل بشكل كبير أن تتحقق للمنشأة المنافع الاقتصادية المتوقعة من تنفيذ هذا العقد.
- أن تكون التكاليف المتعلقة بالعقد سواء أكانت قابلة أم غير قابلة للاسترداد يمكن تحديدها وقياسها بطريقة يعتمد عليها وموثوق بها.

٢/٢ حالة أن يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة موثوق بها فيجب:

- ١- عدم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود تكاليف العقد التي أنفقت والتي يكون من المتوقع استردادها.
- ٢- إثبات كافة تكاليف العقد كمصروفات في الفترة التي أنفقت فيها.

(١) وزارة الاستثمار، قرار رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ بإصدار معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة رقم ٨ عقود المقاولات، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٨٩.

(٢) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٨، الفقرة رقم ٣٥، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٩٣.

٣- يجب الاعتراف بالخسائر المتوقعة في عقد المقاوله فوراً كمصروف في قائمة الدخل.

٣- المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات:

١/٣ تكاليف عقود المقاولات

طبقاً للفقرة رقم ٢١ من المعيار الدولي رقم ١١ فإنه يتم تحديد تكاليف العقود كما يلي:

تشتمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية.

كذلك فإنه طبقاً للفقرة رقم ١٥ من المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ عقود الإنشاءات، يجب أن تتضمن تكلفة العقد ما يلي:

- (أ) كافة التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد.
 - (ب) التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على العقد.
 - (ج) التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للتعامل طبقاً لنصوص العقد.
- ثم أوضحت الفقرات من ١٦: ٢٠ من المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) تفاصيل هذه الأنواع المختلفة من التكاليف كالآتي: (١)

فقرة ١٦: تتضمن التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد المحدد ما يلي:

- (أ) تكلفة العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف.
- (ب) تكلفة المواد المستخدمة في الإنشاء.
- (ج) إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة في العقد.
- (د) تكلفة نقل الأصول الثابتة والمواد من وإلى موقع العقد.
- (هـ) تكلفة استئجار الأصول الثابتة.
- (و) تكلفة التصميمات الهندسية والمعاونة الفنية المتصلة مباشرة بالعقد.

(١) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٨، الفقرات من ١٦: ٢٠، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٩٦.

(ز) التكاليف التقديرية لأعمال الضمان بما في ذلك التكاليف المتوقعة للصيانة خلال فترة الضمان .

(ح) المطالبات من الأطراف الأخرى.

ويمكن أن تخفض هذه التكاليف بالإيرادات العارضة التي تتحقق والتي لم تحسب ضمن بنود إيرادات العقد مثل بيع المواد الزائدة والأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة في نهاية عقد المقولة.

فقرة ١٧: تتضمن التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود محددة ما يلي:

(أ) التأمين.

(ب) تكاليف التصميمات والمعاونة الفنية والتي لا تتعلق بعقد معين.

(ج) تكاليف الإنشاء غير المباشرة.

ويتم توزيع هذه التكاليف بطريقة منتظمة ومنطقية بصفة مستمرة على كافة التكاليف التي لها نفس الخصائص، وتتم عملية التحميل في ضوء المستوى العادي لنشاط الإنشاء، ومن أمثلة تكاليف الإنشاء الغير المباشرة تكاليف إعداد وتنفيذ كشوف مرتبات الأفراد العاملين في المقولة، وتعتبر تكاليف الاقتراض من أمثلة التكاليف المتعلقة بنشاط العقود عامة والتي يمكن تحميلها على عقود بعينها وذلك عند قيام المقاول بتطبيق المعالجة البديلة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض.

فقرة ١٨: قد تتضمن التكاليف التي يمكن تحميلها للعميل طبقاً لنصوص العقد بعض التكاليف الإدارية العامة أو تكاليف التطوير والتي نص العقد تحديداً على استردادها.

فقرة ١٩: يتم استبعاد التكاليف التي لا تتعلق بنشاط العقود أو التي لا يمكن تحميلها على العقد وذلك من تكاليف عقد الإنشاء، وتتضمن هذه التكاليف ما يلي:

(أ) التكاليف الإدارية العامة التي لم يرد نص صريح في العقد على استردادها.

(ب) تكاليف البيع.

(ج) تكاليف البحوث والتطوير والتي لم يرد نص في العقد على إمكانية استردادها.

(د) تكاليف الإهلاك للآلات والمعدات المعطلة والتي لم تستخدم في عقد معين.

فقرة ٢٠: تدخل ضمن تكاليف العقد تلك التكاليف المرتبطة به وذلك خلال الفترة من تاريخ تأكد الحصول على التعاقد إلى تاريخ إتمام هذا العقد، ومع هذا فإن التكاليف التي تكبدها المقاول خلال الفترة السابقة لتأكد حصوله على العقد والمتعلقة مباشرة به يتم تضمينها كجزء من تكلفة العقد إذا

كان يمكن تحديدها وقياسها بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وذلك في حالة إذا كان من المحتمل الحصول على التعاقد وعند إثبات التكاليف المتعلقة بالحصول على العقد كمصروف خلال الفترة التي أنفقت فيها خلالها، فإنه يجوز تضمين هذه التكاليف ضمن تكاليف العقد عند الحصول عليه في فترة لاحقة.

في ضوء ذلك يرى البعض وهو ما يؤيده الباحث، وتمشيا مع ما ورد بالمعيار المحاسبي المصري رقم ٨، فإنه يمكن تقسيم التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل إنجاز عقود المقاولات إلى ما يلي:^(١)

- تكاليف متعلقة مباشرة بعقد معين (تكاليف مباشرة).
- تكاليف متعلقة بنشاط العقود عامة (تكاليف عامة).
- تكاليف أخرى يمكن تحميلها للعميل طبقا لنصوص العقد (تكاليف خاصة).

١/١/٣ التكاليف التي تتعلق مباشرة بعقد معين (تكاليف مباشرة)

وهي تشمل عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في موقع العمل ومن أمثلتها ما يلي:

- ١- تكاليف العاملين بالموقع شاملة تكاليف الإشراف وهذه التكاليف تشمل تكاليف العمالة (مثل أجور العمالة الدائمة والمؤقتة والعارضة بالموقع)، الأجور الإضافية والحوافز والبدلات وكافة المزايا الفنية والنقدية، حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية للعاملين بالموقع.
- ٢- تكاليف المواد المستخدمة في الإنشاء وهي تشمل تكلفة المواد المرسلة للموقع مباشرة من المورد، وتكلفة المستلزمات المنصرفة من المركز الرئيس للموقع، وتكلفة المواد المحولة من موقع إلى آخر، وكذلك تكلفة المواد المرسلة من العميل إلى الموقع إذا كانت نصوص العقد تنص على ذلك، وكذلك تكلفة المواد الباقية والتي لم تستخدم بعد، بالإضافة إلى تكلفة المواد المنصرفة إلى مقاولي الباطن إذا كان هناك اتفاق على ذلك.
- ٣- تكاليف الفاقد في المواد الخام، حيث تتعرض غالبا مستلزمات الإنتاج إلى السرقة أو الفقد أو التلف أو سواء التخزين في موقع العمليات الخاص بالعقد، وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية السليمة لتكاليف الفاقد أو التالف تتوقف على نسبة التالف المسموح به كما يلي:

الفاقد أو التالف المسموح به:

حيث يتم تحميل تكاليف المقاوله به، وذلك نظراً لعدم تحكم الإدارة في هذه التكاليف أو تجنب حدوثها.

(١) د. محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٢٢.

الفاقد أو التالف الغير المسموح به:

- وهي تتمثل في بنود الخامات التي يتم فقدها أو تلفها بنسب تزيد عن النسب المسموح بها، ويتم إدراج هذه التكاليف ضمن الخسائر في قائمة الدخل العام لشركة المقاولات.
- ٤ - تكلفة المعدات والآلات المستأجرة، حيث يتم تحميلها على العقد على أساس القيمة الإيجارية، أما إذا كانت المعدة قد تم اقتناؤها من أجل مشروع معين، فبالتالي تحمل بكامل قيمتها على العقد (مع الأخذ في الاعتبار القيمة التخريدية لها في نهاية المدة).^(١)
- ٥ - إهلاك المعدات والآلات المستخدمة في الموقع.
- ٦ - تكاليف نقل الآلات والمعدات من وإلى الموقع.

وهناك تكاليف أخرى خاصة بالعقد مثل تكاليف الغرامات الناتجة عن عدم تنفيذ العقود في المواعيد المحددة، وكذلك تكلفة المستخلصات المقدمة من مقاولي الباطن والتي تعتبر تكلفة مباشرة تحمل على عقد المقاول بالقيمة المنفذة من هذه العقود، وكذلك الخامات التي تم توريدها إلى مقاولي الباطن إذا نص العقد على ذلك.

٢/١/٣ التكاليف التي تتعلق بنشاط العقود عامة (ويمكن توزيعها على عقود محددة)

- وهي التكاليف التي يتم توزيعها بطريقة منتظمة ومنطقية في ضوء المستوى العادي لنشاط شركات المقاولات، ومن أمثلة هذه التكاليف ما يلي:^(٢)
- ١ - تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين.
- ٢ - التكاليف الإضافية للإنشاءات.
- ٣ - تكاليف المرتبات للأفراد العاملين داخل المقاولات
- ويرى الباحث أنه عند توزيع التكاليف التي تتعلق بنشاط العقود عامة على عقود محددة، فيجب أن توزع أو تحمل على أساس معدل توزيع مناسب وملائم، حتى يمكن تحديد النصيب العادل لكل عقد منها على حدة .

٣/١/٣ التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها على العميل طبقاً لنصوص العقد

وهذه التكاليف تشمل ما يلي:

أ- تكاليف الخدمات الإنتاجية مثل:

(١) د. محمد سامي راضي، محاسبة تكاليف العقود والمقاولات، المرجع السابق، ص ٢٨.

(٢) د. هاشم أحمد عطية، د. محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص ٦٨.

* تكاليف صيانة المعدات.

* تكاليف الأوناش.

* تكاليف الإضاءة والكهرباء.

ب- تكاليف الخدمات التسويقية.

ج- تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية.

د- تكاليف العمليات الرأسمالية.

ويرى الباحث أن هناك بنداً آخر من بنود التكاليف والتي يتم تحميلها على العميل طبقاً لنصوص العقد وهي تكاليف التأمين على العقد.

٢/٣ أهم بنود تكاليف العقود والمعايير المحاسبية المرتبطة به:

تناولت بعض معايير المحاسبة المصرية بعض بنود التكاليف، سواء في نشاط المقاولات والعقود الطويلة الأجل، أو غيرها من المنشآت الصناعية والتجارية- ومن أهمها ما يلي: (١)

١/٢/٣ إهلاك الأصول الثابتة:

يمثل بند الإهلاك - للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة- أحد أهم عناصر التكاليف في نشاط شركات المقاولات، نظراً لضخامة حجم الآلات والمعدات وغيرها من الأصول الثابتة التي يحتاجها عقد المقولة بصفة خاصة، أو شركة المقاولات بصفة عامة.

أ- إهلاك الأصول الثابتة الملموسة:

هذا الإهلاك قد يكون خاصاً بعقد معين مثل إهلاك الآلات والمعدات المخصصة للعقد خلال فترة معينة، ويعتبر بالتالي جزءاً من تكلفة العقد، ويتم عمل حساب أرباح وخسائر للعقد، وقد يكون عاماً لا يخص عقداً معيناً، بل يتعلق بشركة المقاولات ككل مثل إهلاك المباني الإدارية للشركة، وإهلاك وسائل النقل الغير المخصصة لعقد معين، وبالتالي تحمل مباشرة إلى حساب أرباح وخسائر شركة المقاولات.

ب- إهلاك الأصول الثابتة غير الملموسة:

يرى الباحث أن إهلاك (قيمة الاضمحلال) الأصول الثابتة غير الملموسة غالباً ما يكون عاماً يخص شركة المقاولات ككل، ونادراً ما يكون مرتبطاً بعقد محدد كما هو الحال في إهلاك براءة اختراع مخصصة لنوع معين من العقود.

(١) د. صفاء محمود السيد، دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة- دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي ، العدد الثاني ديسمبر ٢٠٠٢، ص ٤٣.

والمعروف محاسبيا أن الإهلاك يتحكم في حسابه وقياسه ثلاثة عوامل أساسية هي:

- تكلفة الأصل الثابت
 - طريقة الإهلاك
 - العمر الإنتاجي المتوقع للأصل، ومن ثم معدل الإهلاك.
- وينظم هذه العوامل بالنسبة للأصول الثابتة الملموسة المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠، وبالنسبة للأصول الثابتة الغير الملموسة (كالشهرة) المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣ (الأصول الغير الملموسة).

١ - عوامل الإهلاك للأصول الثابتة الملموسة في المعيار المحاسبي رقم ١٠ (الأصول الثابتة وإهلاكاتها):

أ - القيمة القابلة للإهلاك:

عرفت الفقرة ٦ من المعيار القيمة القابلة للإهلاك بأنها هي تكلفة الأصل الثابت أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية له أو القيمة المتبقية له في نهاية عمره الإنتاجي المقدر.

ويتم القياس الأولي للأصل الثابت عند الاعتراف به على أساس التكلفة وفقاً للفقرة ١٥ من المعيار، كما أشارت الفقرة ٢٣ الى ان تكلفة أى بند من بنود الأصول الثابتة هي سعره نقداً فى تاريخ الاعتراف به وعندما يؤجل سداد ثمن الأصل الثابت لفترة ما فإن تكلفة هذا الأصل تحسب على أساس سعره النقدي ، على أن يعالج الفرق بين السعر النقدي وإجمالي المدفوعات باعتباره تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الائتمان ما لم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً للمعالجة المسموح بها والواردة فى معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكلفة الاقتراض.

كما أشارت الفقرة رقم ٢٩ الى انه في القياس اللاحق للأصول الثابتة، فإن المنشأة تختار ما بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم.

ب - طرق حساب الإهلاك:

أشارت الفقرات ٦٠:٦٢ من المعيار إلى الآتي^(١):

- يجب أن تعكس طريقة الإهلاك الأسلوب الذى من المتوقع أن تستفيد به المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل .

(١) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠، الفقرة رقم ٢٩، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ٩، ص ٩١.

- يجب إعادة النظر في طرق الإهلاك المطبقة على الأصول الثابتة على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وفي حالة وجود تغيير جوهري في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من تلك الأصول فيجب تغيير طريقة الإهلاك لتعكس هذا التغيير، ويتم المحاسبة عن هذا التغيير "كتغيير في تقدير محاسبي" وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥).
- هناك طرق متعددة للإهلاك يمكن استخدامها لتحميل قيمة الإهلاك بطرق منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات، وينتج عن استخدام طريقة القسط الثابت تحميل قيمة ثابتة على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي المقدر للأصل إذا لم يتغير. وتؤدي طريقة القسط المتناقص إلى تحميل مبالغ متناقصة على فترات العمر الإنتاجي المقدر للأصل، وتؤدي طريقة مجموع الوحدات إلى تحميل قيم تعتمد على الاستخدام المتوقع للأصل أو على عدد الوحدات المنتجة، ويعتمد اختيار طريقة الإهلاك على الأسلوب المتوقع للحصول على المنافع الاقتصادية للأصل على أن يتم تطبيقها بثبات من فترة إلى أخرى ما لم يكن هناك تغيير متوقع في أسلوب الحصول على المنافع الاقتصادية من الأصل.^(١)

ج- العمر الإنتاجي للأصل، ومعدلات الإهلاك:

أشارت الفقرات من ٥١:٥٠ إلى الآتي:^(٢)

- يجب أن تحمل القيمة القابلة للإهلاك لأى أصل من الأصول الثابتة بطريقة منتظمة على مدار العمر الإنتاجي المقدر للأصل الثابت.
 - يجب إعادة النظر في العمر الإنتاجي المقدر والقيمة التخريدية لكل أصل من الأصول الثابتة بصفة دورية على الأقل عند نهاية كل سنة مالية. وفي حالة وجود تغيير للتوقعات عن التقديرات السابقة فيجب معالجتها كتغيير في التقدير المحاسبي طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.
- ومن ثم يتضح للباحث أن شركة المقاولات عند حسابها لاهلاكات الأصول الثابتة، فإنها تقوم بحسابها على أساس التكلفة التاريخية للأصل، أو القيمة بعد إعادة التقييم (عندما تسمح القوانين بذلك)، كما أنها تختار طريقة الإهلاك الملائمة للأصل الثابت سواء أكانت طريقة القسط الثابت أم

(١) د.محمود السيد الناعى، "أسس المحاسبة - التأصيل وإطار التطبيق"، المكتبة العصرية، ٢٠٠٧، ص ١٩.

(٢) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ١٠، الفقرات ٥١:٥٠، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٢٣.

طريقة القسط المتناقص أم طريقة مجموع الوحدات، أم أى طريقة إهلاك أخرى تؤدي الى التحميل المنتظم لتكلفة الأصل على عمره الإنتاجي مثل طريقة ساعات التشغيل وطريقة إعادة التقدير الخ...

كما أن الأعمار الفنية أو الإنتاجية للأصول تتم بناءً، ومن ثم معدلات الإهلاك، على الحكم الشخصي وخبرة المنشأة في التعامل مع أصول ثابتة مماثلة، وكذا آراء الخبراء والفنيين.

٢- عوامل إهلاك الأصول الثابتة الغير ملموسة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣ (الأصول الغير ملموسة)

لقي موضوع المحاسبة عن الأصول الغير ملموسة اهتماماً ملحوظاً في شركات المقاولات وعالجت معايير المحاسبة المصرية استهلاك الأصول الغير ملموسة وفقاً لما ورد بأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، كالآتي: (١)

أ- قياس القيمة العادلة للأصل الغير ملموس والاعتراف بها:

فقرة (٢٠): تتميز طبيعة الأصول الغير ملموسة بعدم إمكانية الإضافة إليها أو استبدال أجزاء منها في كثير من الحالات وبالتالي تكون معظم النفقات اللاحقة يتم إنفاقها للحفاظ على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المتمثلة في الأصل الغير ملموس القائم، ولا تتفق مع تعريف الأصل الغير ملموس ومعايير الاعتراف الواردة في هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك فإنه من الصعوبة ربط النفقات اللاحقة بشكل مباشر مع أصل غير ملموس بعينه وليس بالنشاط ككل، لذلك من النادر الاعتراف بالنفقات اللاحقة ضمن القيمة الدفترية للأصل الغير ملموس. والنفقات اللاحقة هي تلك التي يتم تكبدها بعد الاعتراف الأولي للأصل الغير ملموس الذي تم اقتناؤه أو بعد استكمال الأصل الغير ملموس الناشئ داخلياً، وطبقاً للفقرة "٦٣" يتم الاعتراف بالنفقات الداخلية على العلامات التجارية والأسماء التجارية وعناوين النشر وقوائم العملاء والبند المشابهة في جوهرها (سواء مقتناة من الخارج أو ناشئة من الداخل) كأرباح أو خسائر عند تكبدها وذلك لأنه لا يمكن التمييز بين هذه النفقات و النفقات الخاصة بتطوير النشاط ككل.

(١) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣ الأصول غير ملموسة، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ١٤٨.

الاعتراف بالأصل الغير الملموس:

فقرة (٢١، ٢٢، ٢٤) كما يلي

- يعترف بالأصل الغير الملموس إذا:

(أ) كان من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تتسبب إلى الأصل.

(ب) كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بصورة موثوق بها.

- يجب أن تحدد المنشأة احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة في ذلك افتراضات منطقية معقولة تمثل أفضل تقدير تقوم به إدارة المنشأة للظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضى للأصل.
- يقاس الأصل غير الملموس مبدئياً بالتكلفة .

الشهرة المتولدة داخليا

فقرة (٤٨): لا يعترف بالشهرة المتولدة داخليا ضمن الأصول.

القياس بعد الاعتراف

فقرة (٧٢)، تختار أى منشأة إما نموذج التكلفة الوارد في الفقرة "٧٤" أو نموذج إعادة التقييم الوارد في الفقرة "٧٥" كسياسة محاسبية لها وفي حالة المحاسبة عن الأصل الغير الملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم يتم المحاسبة عن الأصول الأخرى التي تدخل ضمن نفس الفئة باستخدام نفس النموذج ما لم يكن هناك سوق نشط لهذه الأصول.

فقرة (٧٣)، أى فئة من الأصول الغير الملموسة هي مجموعة من الأصول ذات طبيعة متشابهة واستخدام مماثل في عمليات المنشأة ويتم إعادة تقييم البنود المتضمنة ضمن فئة الأصول الغير الملموسة في نفس الوقت وذلك لتجنب إعادة التقييم الإنتقائي للأصول و إثبات المبالغ في القوائم المالية التي تمثل كلاً من التكاليف والقيم في التواريخ المختلفة .

نموذج التكلفة

فقرة (٧٤): بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل الغير الملموس بالتكلفة مخصوما منها مجمع الاستهلاك ومجمع خسائر اضمحلال القيمة.

نموذج إعادة التقييم

فقرة (٧٥): بعد الاعتراف المبدئي يتم إثبات الأصل الغير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه وهو القيمة العادلة في تاريخ التقييم مخصوما منها أي مجمع استهلاك لاحق وأي خسائر مجمعة ناتجة عن اضمحلال القيمة ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار تحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى

سوق نشط ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصل بشكل جوهري عن قيمته العادلة في تاريخ الميزانية.^(١)

ب- تحديد العمر الإنتاجي وفترة وطريقة الإهلاك:

العمر الإنتاجي:

فقرة (٨٨): تحدد المنشأة ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل الغير الملموس محددًا أو غير محدد، فإذا كان محددًا تحدد مدة العمر الإنتاجي لهذا الأصل أو عدد وحداته الإنتاجية أو الوحدات المشابهة وتعتبر المنشأة أن الأصل ليس له عمر إنتاجي محدد عندما لا يوجد حد منظور للمدة التي يتوقع فيها الأصل أن يحقق تدفقات نقدية للداخل (إيرادات) للمنشأة وذلك بناء على تحليل لجميع العوامل ذات الصلة.

- الأصول الغير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة:

تحدد فترة وطريقة الاستهلاك في ضوء نص الفقرة (٩٧) كآتي: يحمل المبلغ القابل للاستهلاك للأصل الغير الملموس بطريقة منتظمة على مدار الاستفادة المتوقعة منه وفقا لأفضل تقدير له ويبدأ الاستهلاك عندما يكون الأصل متاحا للاستخدام أي عندما يكون في مكان وحالة تسمح له بالتشغيل بالطريقة التي تراها الإدارة.

وتوقف الاستهلاك في تاريخ تبويب الأصل كأصل محتفظ به بغرض البيع (أو أن يدخل ضمن مجموعة محتفظ بها بغرض البيع) طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣٢) الخاص بالأصول الغير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات الغير المستمرة أو تاريخ عدم الاعتراف بهذا الأصل أيهما أقرب ويجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل فإذا لم يمكن تحديد ذلك النمط بصورة موثوق بها، تستخدم طريقة القسط الثابت.

هذا، ويرى الباحث أن النموذج الذي يجب تطبيقه على شركة المقاولات في قياس قيمة الأصول الغير الملموسة لديها هو نموذج التكلفة، حيث تقاس قيمة الأصول الغير الملموسة بالتكلفة بعد خصم خسائر الاضمحلال، وذلك طبقا لمبدأ الحيطة والحذر، أما نموذج إعادة التقييم فلا يتم استخدامه، حيث إن القوانين المطبقة حاليا في البيئة المصرية لا تسمح بذلك

(١) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة، الفقرات من ٧٢:٧٥، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٣٣.

٢/٢/٣ تكاليف الاقتراض. (الفوائد المدينة)

فى كثير من الأحيان تلجأ شركات المقاولات لتمويل جزء كبير من عملياتها عن طريق الاقتراض نظراً لضخامة قيمة تعاقدات هذه الشركات حيث تتخطى قيمة هذه التعاقدات رأس مال الشركة، وفى هذا الصدد يرى الباحث ضرورة التفرقة بين نوعين من القروض كالآتي: (١)

أ- قروض مخصصة لعقد معين:

وتكلفة هذه القروض (الفوائد) تعتبر جزءاً من تكلفة العقد خلال الفترات المختلفة لتنفيذه، وتحمل مباشرة إلى حساب أرباح وخسائر العقد.

ب- قروض غير مخصصة لعقد معين:

وتعتبر تكلفة هذه القروض (الفوائد) من التكاليف والمصروفات العامة لشركة المقاولات، وتحمل مباشرة إلى حساب أرباح وخسائر الشركة.

هذا، وسوف يتناول الباحث أحكام القياس والاعتراف بتكاليف الاقتراض طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ١٤ (تكلفة الاقتراض)، وأثر ذلك على تحديد تكلفة العقود، وربح شركة المقاولات.

- مشتملات تكلفة الاقتراض:

فقرة (٤) قد تشمل تكلفة الاقتراض ما يلي: (٢)

(أ) الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الأجل.

(ب) استهلاك الخصم أو العلاوة المتعلقة بالاقتراض.

(ج) استهلاك التكاليف الأخرى التي تتكبدها المنشأة من أجل الاقتراض.

(د) فروق العملة التي تنشأ من الاقتراض بالعملة الأجنبية إلى المدى الذي تعتبر فيه تلك الفروق تعديلاً لتكلفة الفوائد.

• معالجة تكلفة الاقتراض - المعالجة القياسية:

الاعتراف (تكلفة جارية تحمل على قائمة دخل العقد أو الشركة خلال الفترة):

فقرة (٦): تثبت تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

(١) د. محمد عبد العزيز خليفه، "الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، بدون ناشر، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٧٤.

(٢) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ١٤ تكلفة الاقتراض، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٢٦.

فقرة (٧): طبقاً للمعالجة القياسية فإنه يتم اعتبار تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدام القروض.

• **معالجة تكلفة الاقتراض - المعالجة البديلة المسموح بها:**

فقرة (٩): تثبت تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة إلا إذا تم رسملتها طبقاً للفقرة (١٠).

فقرة (١٠): يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤجل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصل.

فقرة (١١)، طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فإنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء وإنتاج الأصل إلى تكلفة هذا الأصل. ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون متوقعاً أن تتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة و تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه. وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

ويجب تحديد مبلغ تكلفة الاقتراض المؤهل للرسملة طبقاً لهذا المعيار كالاتي^(١).

فقرة (١٢): تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض هي تكلفة الاقتراض التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل. فإذا قامت المنشأة باقتراض أموال خصيصاً بغرض الحصول على أصل بعينه مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض فإن تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة بهذا الأصل يمكن تحديدها بسهولة.

فقرة (١٣): قد يصعب إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين و أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض كما قد يصعب أيضاً تحديد الاقتراض الذي كان من الممكن تجنبه. وتظهر هذه الصعوبة على سبيل المثال عندما يكون نشاط التمويل في المنشأة منسقاً مركزياً و تظهر الصعوبة أيضاً عندما تقوم مجموعة شركات باستخدام تشكيلة من أدوات التمويل لاقتراض الأموال بمعدلات فائدة أو بأعباء متباينة ثم إعادة إقراض تلك الأموال بشروط مختلفة لشركات المجموعة . وتظهر تعقيدات أخرى من خلال استخدام تسهيلات أو قروض ممنوحة أو مرتبطة بعملات أجنبية وذلك عندما تمارس المجموعة نشاطها في ظل اقتصاد يعانى من التضخم الشديد، أو نتيجة التذبذب فى أسعار الصرف الأجنبي و نتيجة لذلك فإنه يصعب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء الأصل و بالتالي يصبح التقدير الحكمي أمراً مطلوباً.

(١) قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦، إصدار المعايير المحاسبية المصرية، المعيار رقم ١٤ (تكلفة الاقتراض)، الفقرات ١٥:١٢، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ١٢٨.

فقرة (١٤): عندما يتم اقتراض الأموال بغرض اقتناء أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض، فإنه يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها على هذا الأصل والتي تتمثل في تكلفة الاقتراض الفعلية التي تتكبدها المنشأة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقرضة.

فقرة (١٥): قد ينتج عن ترتيبات التمويل التي تتخذها المنشأة لتمويل أحد الأصول أن تحصل المنشأة فعلاً على القرض وتتكد تكاليف اقتراض مقترنة به قبل استخدام بعض أو كل الأموال في الإنفاق على الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض. وفي مثل هذه الظروف يتم عادة استثمار الأموال مؤقتاً إلى حين إنفاقها على ذلك الأصل. وعند تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها خلال فترة ما فإنه يتم تخفيض تكلفة الاقتراض التي تم تكبدها بقيمة أى إيراد مكتسب من استثمار الأموال المقرضة .

يستنتج الباحث من ذلك أن الفوائد المدينة للقروض في شركات المقاولات، سواء كانت خاصة بعقد معين أم عامة تعالج كتكاليف جارية تحمل على تكلفة الفترة المالية حتى ولو تعلقت بإنشاء وتكوين بعض الأصول الرأسمالية، الاستثناء من ذلك هو رسملة هذه الفوائد ضمن تكلفة الأصل خلال فترات الإنشاء والتكوين، ثم تستهلك معه عند بدء استخدامه، وعندما يستخدم هذا الأصل تعالج هذه الفوائد خلال فترات الاستخدام على أنها تكلفة جارية مرة أخرى.

٣/٢/٣ - المخصصات في شركة المقاولات:

- طبقاً للفقرة الأولى من البند الأول في معيار المحاسبة المصري رقم ٢٨ (المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة)، فإنه يجب أن يطبق هذا المعيار بواسطة جميع المنشآت في المعالجة المحاسبية للمخصصات و الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة فيما عدا البنود التي تنتج عن العقود تحت التنفيذ إلا إذا كان العقد (محملاً بخسارة).
- وطبقاً للفقرة ٦٦ من نفس المعيار السابق، فإنه إذا كان لدى منشأة عقد محمل بخسارة فيعترف بالالتزام الحالي في ظل ذلك العقد ويتم قياسه كمخصص.
- وطبقاً للفقرة ٤٤ من المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات)، فإنه يجب على المنشأة الإفصاح عن أى ربح أو خسارة عرضية (طارئة) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة، وقد تنتج الأرباح أو الخسائر المحتملة عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر الممكنة.

بناء على ذلك فإن شركة المقاولات تتميز بتكوين بعض المخصصات - بالإضافة إلى المخصصات الأخرى المعروفة مثل مخصص الديون المعدومة ومخصص الضرائب ... الخ - ومنها ما يلي: ^(١)

- **مخصص مطالبات تحت التنفيذ:** وهو المخصص الذي يكون لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من أعباء خلال فترات تنفيذ العقد للفترة المحاسبية.
- **مخصص أرباح محتجزة:** وهو المخصص الذي يكون لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من أعباء عند مواجهة أى خسائر محتملة خلال الفترة المحاسبية.
- **مخصص الضمان:** وهو المخصص الذي يكون لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من أعباء عند مواجهة أى خسائر محتملة فى فترة الضمان للعقود التامة المعتمدة والمسلمة إلى العميل خلال الفترة المحاسبية.

٣/٣ تحديد إيرادات عقود المقاولات:

أجاز المعيار المحاسبي الدولي رقم ١١ (IAS 11) الإقرار بإيراد العقد الإنشائي أثناء الإنشاء وليس عند اكتمال تنفيذ العقد، "ويقر المعيار المذكور - فى صورته المعدلة فى ١٩٩٣ - بطريقة النسبة المئوية للاكتمال أو الإنجاز باعتبارها الطريقة الوحيدة المناسبة لمحاسبة عقود الإنشاء، وقبل تعديل المعيار 11 IAS أقرت معايير المحاسبة الدولية كلا من طريقة النسبة المئوية للاكتمال وطريقة العقد المكتمل الإنجاز بإعتبارهما طريقتين بديلتين مقبولتين لمحاسبة الأنشطة الإنشائية الطويلة المدى". ^(٢)

وطبقا للفقرة رقم ١٢ فى معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ (عقود المقاولات)، فإنه يتم قياس إيرادات العقود كما يلي:

يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام)، وتتأثر عملية قياس إيراد العقد بعوامل عدم التأكد التي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية، فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما حدثت بعض الأحداث وكلما تكشف بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فإن مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص من فترة إلى أخرى ^(٣).

(١) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٨، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٦٨.

(٢) د. طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، الجزء الرابع، مرجع سبق ذكره، ص ٣٨٥ - ٣٨٧.

(٣) احمد عبد الفتاح محمد سعيد العفيفي، إجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ فى شركات المقاولات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٧، ص ٨٢.

كما يرى البعض أن الإدارة في اختيارها بين طرق المحاسبة عن الإيرادات في شركات الإنشاءات والمقاولات، فإنها تختار بين أساسين: هما الأساس النقدي Cash Basis وأساس الاستحقاق Accrual Basis، حيث إن الأخير يمكن تقسيمه إلى ثلاث طرق يمكن للإدارة أن تختار فيما بينها وهي^(١):

- طريقة العقود التامة Completed Contract Method
- طريقة نسبة الإتمام Percentage Of Completion Method
- طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق Strict Accrual Basis

إلا أن معظم الكتابات الأكاديمية والتوصيات العلمية المتعلقة بالقياس المحاسبي للربحية وتحديد نتائج الأعمال في شركات الإنشاءات والمقاولات اتفقت على حصر طرق القياس في طريقتين هما:

- طريقة العقود التامة.
- طريقة نسبة الإتمام.

ويعرض الباحث بإيجاز للأساس النقدي، وأساس الاستحقاق للمحاسبة على ربحية شركات المقاولات، وبشيء من التفصيل لطريقة العقود التامة، وطريقة نسبة الإتمام، باعتبارهما أكثر الطرق قبولاً من الناحيتين الأكاديمية والمهنية في هذا الشأن كما يلي:

١/٣/٣ طريقة الأساس النقدي

طبقاً للأساس النقدي للمحاسبة على الربحية، فإن نتيجة أعمال المنشأة لفترة محاسبية ما يتم تحديدها على أساس الفرق بين الإيرادات النقدية (المقبوضات) والمصروفات النقدية (المدفوعات) التي حدثت خلال الفترة.

ويرى البعض أن ميزة الأساس النقدي أنه يتسم بالبساطة، وفي حالة قبوله من مصلحة الضرائب، فإن ضرائب الداخل يتم دفعها عن إيرادات قد تحققت وتم تحصيلها فعلاً، وكما هو متوقع في شركات الإنشاءات والمقاولات الصغيرة التي تطبق الأساس النقدي^(٢).

عيوب طريقة الأساس النقدي

وتتمثل العيوب الأساسية للأساس النقدي للاعتراف بالإيراد فيما يلي: (٣)

- (١) أنه لا يوضح الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة، ومن ثم فإن الميزانية العمومية لا تعكس أصول المنشأة والتزاماتها بصورة دقيقة.

(١) د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٤٧.
 (٢) د. محمود عبد الرحمن السعيد، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ٥٦.
 (٣) السيد محمود محمد عبد الله صقر، مشكلات المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٦، ص ٧١.

(٢) إن نتائج الأعمال للمنشأة التي تطبق الأساس النقدي قد لا تمثل النتائج الحقيقية لنشاط المنشأة حيث لا يتم عمل مقابلة سليمة بين الإيرادات والمصروفات، ومن ثم فإن نتيجة الأعمال لا يمكن اعتبارها أساساً سليماً للمقارنة وتقييم الأداء.

(٣) الميزانية العمومية المعدة طبقاً للأساس النقدي قد لا تكون ملائمة لأغراض الضمان وطلب القروض والائتمان .

(٤) إن المقاول ذا رأس المال العامل المحدود، والذي يطبق الأساس النقدي قد لا يتسنى له إعداد بيانات سليمة للمقبوضات والمدفوعات لأغراض الضريبة، حيث قد يجد نفسه محققاً لأرقام عالية من صافي الدخل في سنة ما، وأرقام منخفضة للدخل في سنة أخرى، ومن ثم خضوعه لمعدلات عالية من الضرائب في السنة الأولى، ومعدلات منخفضة من الضريبة في السنة الأخرى.

وبناء على ما سبق فإن الباحث يرى أن الأساس النقدي لا يتفق مع طبيعة العمليات في نشاط الإنشاءات والمقاولات، لأن هذا النشاط يتطلب استثمارات ضخمة ونفقات كبيرة في بداية تنفيذ المشروعات، كما أن الدفعات المستحقة على العميل للأعمال التامة لا يمكن اعتبارها إيرادات تخص الفترة، لأنه يمكن تحصيلها في فترة مالية تالية عن الفترة المستحقة فيها تحصيل هذه الدفعات.

٢/٣/٣ طرق أساس الاستحقاق

تتفق جميع طرق الاستحقاق فيما بينها على أن الإيرادات والأرباح يتم تسجيلها عندما تكتسب، ويتم تسجيل المصروفات عندما تستحق بغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي. ويتم تقسيم طرق أساس الاستحقاق للمحاسبة على ربحية شركات الإنشاءات والمقاولات إلى ثلاث طرق وهي^(١):

- طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق.
- طريقة العقود التامة.
- طريقة نسبة الإتمام.

١/٢/٣/٣ طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق.

طبقاً للأساس الدقيق للاستحقاق، فإن كل فترة محاسبية تتمتع بما يخصها من إيرادات متمثلة في قيمة الأعمال المعتمدة من العميل، وتحمل بما يخصها من تكاليف ومصروفات تم إنفاقها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات حتى تاريخ اعتماد هذه الأعمال، ومن ثم فإن تكاليف العقد التي

(١) لطف حمود احمد بركات، استخدام الأساليب الإحصائية في تقدير التكاليف وتسعير العطاءات في مجال مقاولات الإنشاء مع دراسة إمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤، ص ١١٩.

تحدث بعد ذلك التاريخ يجب استبعادها، حيث يتم معالجتها على أنها تكاليف مؤجلة، أو مصروفات مدفوعة مقدما.

مزايا طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق

يرى البعض أن الميزة لطريقة الأساس الدقيق للاستحقاق - بعكس طريقة نسبة الإتمام وطريقة العقود التامة - أنها تصلح للتطبيق لكل من العقود القصيرة الأجل والعقود الطويلة الأجل على حد سواء.

ونظراً لأن طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق تعترف بالإيرادات والمصروفات الخاصة بكل فترة محاسبية، وبغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدي، فإنها تحقق مقابلة أفضل - من الأساس النقدي - بين الإيرادات والمصروفات، كما تعكس نتائج الأعمال العمليات الفعلية والجارية لكل فترة محاسبية^(١).

ويرى الباحث أن طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق تهتم بالمعالجات المحاسبية للمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة، وبالتالي فإن قائمة المركز المالي سوف تصبح أكثر فائدة كأداة للتحليل وتقويم الأداء للشركة.

عيوب الأساس الدقيق للاستحقاق

من أهم عيوب طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق للمحاسبة على نتائج أعمال شركة الإنشاءات والمقاولات تتمثل في:^(٢)

- في هذه الطريقة فإن تكاليف العقود يتم تقسيمها إلى معتمدة وغير معتمدة، ومن ثم فإن ذلك يجعل حسابات المقاول ومجموعته الدفترية أكثر تعقيداً.
- إجمالي الإيرادات التي يعكسها تطبيق طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق قد لا تتفق تماماً مع الإيرادات المحسوبة طبقاً لطريقة نسبة إتمام العقود، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها المدفوعات المقدمة، ووجود مخزون في موقع العمل.
- النسبة المحتجزة Retained Percentage من قيمة الأعمال المعتمدة كضمان يتم تضمينها في الأرباح الخاصة بالأعمال المعتمدة، على الرغم من أن النسبة المحتجزة لا يتم تحصيلها حتى يتم إتمام العقد بالكامل وقبوله من العميل، وانتهاء فترة الضمان.
- لا تسمح طريقة الأساس الدقيق للاستحقاق إلا بقدر قليل من المرونة في المحاسبة على الضرائب.

(١) د. محمود عبد الرحمن السعيد، محاسبة تكاليف الأوامر الإنتاجية، مرجع سابق، ص ٧٩.

(٢) أحمد عبد الفتاح محمد سعيد العفيفي، إجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في شركات المقاولات، مرجع سابق، ص ٨٩.

وهناك اعتبارات أخرى يجب أخذها في الحسبان عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيرادات الخاصة بعقود الإنشاءات والمقاولات الطويلة الأجل، واستثناء من مبدأ الاعتراف بالإيراد، فإنه يتم الاعتراف بالإيرادات الخاصة بالأعمال تحت التشغيل والتي وصلت إلى مستوى إتمام مقبول من العمل، حيث يعد اعتماد العمل لتلك الأعمال بمثابة تأكيد للاعتراف بهذه الإيرادات.^(١)

٢/٢/٣/٣ طريقة العقود التامة:

طبقاً لطريقة العقود التامة لا يتم الاعتراف بالإيراد، ومن ثم الأرباح، إلا بالنسبة للعقود المنتهية أو التي أوشكت على الانتهاء، أما بالنسبة للعقود تحت التشغيل والتي لم تصل إلى مستوى الإتمام الكامل فلا تحسب عنها أي أرباح.

وفيما يختص بتكاليف العقود تحت التشغيل فإنه يتم تجميعها في حساب مستقل يسمى "ح/ عقود تحت التشغيل" وكذلك فإن الفواتير الصادرة عن العقد كتسديدات تجمع في حساب مستقل يسمى "ح فواتير العقود تحت التشغيل" ومن ثم لا يتم الاعتراف بأي تكاليف أو إيرادات عن الأعمال الغير المنفذة خلال فترات تنفيذ العقد^(٢).

وعند تطبيق طريقة العقود التامة للمحاسبة على ربحية شركات الإنشاءات والمقاولات قد يكون من المناسب أن يتم توزيع التكاليف العامة والإدارية على العقود المختلفة بدلا من تحميلها على قائمة الدخل لأن ذلك قد ينتج عنه مقابلة أفضل بين الإيرادات والمصروفات مما لو تم معالجتها كمصروفات دورية في قائمة الدخل في أي سنة من السنوات التي لا يتم فيها إتمام وتسليم العقود، وهذا لن يؤثر كثيرا على نتائج الأعمال في الحالات الآتية:^(٣)

(أ) إذا كانت المنشأة في حوزتها العديد من المشروعات، وأنها موزعة بعدالة على السنوات المختلفة.

(ب) إذا كانت المصروفات الإدارية صغيرة القيمة.

(ج) إذا كان هناك عدد ضئيل من المشروعات تحت التنفيذ.

وعلى ذلك فإن الباحث يرى أن طريقة العقود التامة لا تعترف بأي أرباح عن العقود أو الأعمال التي لم تصل إلى مستوى الإتمام الكامل كما سبق الذكر، إلا أن مقتضيات "الحيطة والحذر" بالمنشآت أن تعترف بالخسائر المتوقعة عن تنفيذ العقود عند أي مرحلة من مراحل الإنجاز، وذلك فيما يختص بكل عقد على حدة.

(١) حسنى عابدين، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، السودان، ٢٠٠٦، ص ١٠٤.

(٢) د. هاشم أحمد عطية، د. محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٣) السيد محمود محمد عبد الله صقر، مشكلات المحاسبة عن ضريبة المبيعات في قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، مرجع سابق، ص ١١٢.

وفي حالة ضرورة الاحتياط للخسائر المحتملة، فإن ذلك الاحتياط يتم تحديده بغض النظر عن:^(١)

- (أ) ما إذا كان قد بدأ التنفيذ الفعلي للعقد أم لا.
- (ب) مستوى الإنجاز الخاص بالعقد.
- (ج) كمية الأرباح المتوقعة الحصول عليها من عقود أخرى غير متعلقة بالعقد الذي نحن بصدد الاحتياط لخسائره.

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة وجود علاقة ترابط قوية بين بعض العقود المربحة والعقود الغير المربحة، وبالدرجة التي يمكن معها اعتبارها أجزاء لعقد أو مركز ربحية واحد، فإن مجموعة العقود تعامل كمجموعة واحدة عند تحديد مدى ضرورة التحفظ للخسائر المحتملة، وبشرط أن تنطبق عليها شروط الضم والتجميع.

وعندما يكون حجم العقد كبيراً وبالدرجة التي يمكن معها التوقع بأن يمتص جزءاً كبيراً من الأموال ويترتب على ذلك ما يلي:.

- (أ) أن المنشأة التي تعاني من خسائر قليلة في بعض السنوات وتحقق أرباحاً كبيرة في سنوات أخرى، قد يكون من الصعب عليها التحكم في أسعار أسهمها في السوق، وربما تواجه بتكلفة عالية لرأس المال عن المنشآت التي تظهر أرباحاً غير متقلبة من سنة لأخرى.
- (ب) يترتب على ذلك أن يضار حملة الأسهم الذين يودون التخلص من الأسهم التي في حوزتهم في تاريخ سابق لتاريخ إتمام وتسليم العقود، لأن ذلك معناه وجود معلومات غير ملائمة، كما أن قائمة الدخل السنوي طبقاً لطريقة العقود التامة تكون قليلة المعنى من وجهة النظر المالية والإدارية.

٣/٢/٣ طريقة نسبة الإتمام

إن تأجيل الاعتراف بالإيرادات والتكاليف حتى نهاية إتمام العقد - كما في حالة العقود التامة - يؤدي إلى سوء تقدير للمجهودات (التكاليف) والإنجازات (الإيرادات) خلال الفترات المحاسبية المختلفة، واستثناء عن القاعدة العامة لتحقيق الإيراد بالبيع - فإنه يتم الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وكذلك الأرباح دورياً، وذلك فيما يختص بالعقود تحت التنفيذ والتي وصلت إلى مستوى إتمام مقبول من العميل، وذلك على حسب نسبة الإتمام التي وصلت إليها، حيث تعد شهادة المهندس بمثابة سند مادي على قبول العميل لذلك المستوى من إتمام الأعمال.

(١) لطف حمود أحمد بركات، استخدام الأساليب الإحصائية في تقدير التكاليف وتسعير العطاءات في مجال مقاولات الإنشاء مع دراسة إمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص ٩٥.

ومما يدعم من موقف طريقة نسبة الإلتزام للمحاسبة على ربحية عقود الإنشاءات والمقاولات الطويلة الأجل أن القيمة التعاقدية للأعمال تكون محددة مقدماً، كما أن شروط التعاقد بين المقاول والعميل تعد ملزمة لكل من الطرفين، فالعميل له حق ملكية قانوني على الأعمال التي ينفذها المقاول لحسابه، كما له الحق في مطالبة المقاول بمستويات إنجازه محددة في تواريخ محددة طبقاً لشروط التعاقد، كما أن للمقاول حق طلب دفعات تحت الحساب عن الأعمال المنفذة والمعتمدة من العميل أثناء فترة الإنشاء، ومن ثم يمكن اعتبار نشاط المنشأة الخاص بالعقد هو عملية بيع مستمرة Continuous Sale للأعمال تحت التنفيذ.

وتجدر الإشارة إلى أنه في نهاية الفترة المحاسبية يمكن أن نميز بين ثلاث نوعيات مختلفة من العقود، وذلك على حسب درجة الإلتزام التي وصلت إليها:^(١)

(أ) عقود تامة الصنع.

(ب) عقود غير تامة معتمدة من مهندس العميل.

(ج) عقود غير تامة وغير معتمدة من مهندس العميل.

إن النوعية الأولى من العقود (العقود التامة) لا تمثل مشكلة في قياس ربحيتها، حيث تكون المقولة قد وصلت إلى صورتها النهائية المتفق عليها، والتكاليف الفعلية يمكن حصرها بدقة، ومن ثم يمكن تحديد وقياس ربحية تلك العقود.

أما فيما يختص بالنوعية (ج) عقود غير تامة وغير معتمدة من مهندس العميل، والتي لم يصل مستوى إنجاز الأعمال فيها إلى مستوى فني وهندسي مقبول من العميل، والتي لم يصدر عنها شهادة المهندس، ومن ثم فإنها تفتقر إلى السند المادي والموضوعي بقبول هذه الأعمال، وعلى ذلك لا تحتسب أية أرباح على هذه العقود، وتكون بمثابة "إنتاج تحت التشغيل"

أما الأعمال تحت التنفيذ والتي وصلت إلى مستوى إنجاز مقبول من العميل (النوعية ب)، والتي تم اعتمادها بشهادة المهندس فإنه يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف - من ثم الأرباح - الخاصة بها "حيث تعتبر تلك الأعمال نهائية بالنسبة لمستواها الفني والهندسي وإن كانت في مجملها تعتبر تحت التشغيل بالنسبة للعملية ككل ذات المستوى الفني والهندسي المتكامل"^(٢)

ويرى الباحث أن طريقة نسب الإلتزام هي الطريقة التي تلقى قبولا عاما على المستويين الأكاديمي والمهني، حيث طبقا لهذه الطريقة يمكن حساب أرباح العقود التي مازالت تحت التنفيذ، كما أنها تقوم بتقدير التكاليف الكلية للمشروع بصورة صحيحة.

(١) د. ثناء القباني، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٤٢.

(٢) د. ثناء القباني، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل، المرجع السابق، ص ٦٨.

المبحث الثالث

قياس نسبة الإلتزام طبقاً للمعايير المحاسبية والآراء المحاسبية الأخرى

مقدمة:

يتم تطبيق طريقة نسبة الإنفاق في حالة توافر نسبة مئوية لكل عقد مطلوب إنجازه، أو في حالة المعرفة الدقيقة للتكاليف التقديرية، أو في حالة الثقة من تحقق المنافع الاقتصادية من العقد، وسيقوم الباحث بالتصرف لنسبة الإلتزام للمعايير المحاسبية المختلفة كما يلي:

١ - قياس نسبة الإلتزام طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) عقود الإنشاء:

وطبقاً للفقرة رقم ٣٠ من المعيار، فإنه يمكن قياس الأعمال المنفذة (التامة) لكل عقد كما يلي:

- أ. يمكن قياس مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطرق متعددة. ويجب على المنشأة أن تستخدم الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال المنفذة حسب طبيعة كل عقد. ومن بين تلك الطرق:
 - أ. نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد.
 - ب. معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها.
 - ج. نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد.
- ويجب ملاحظة أن الدفعات المستلمة من العميل والدفعات المقدمة لا تعكس عادة حجم الأعمال المنفذة.^(١)

٢ - قياس نسبة الإلتزام طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاء:

ينص المعيار المحاسبي رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاءات على أنه يتم تحديد نسبة إتمام العقد بثلاث طرق مختلفة وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل وبدرجة موثوق بها، وهذه الطرق هي:

أ - طريقة نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله:

ويتم تحديد نسبة الإلتزام وفقاً لهذا الأسلوب عن طريق تحديد نسبة التكاليف المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخ إعداد القوائم المالية، إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

(١) أحمد عبد الفتاح محمد سعيد العفيفي، إجابيات ومعوقات تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ في شركات المقاولات، مرجع سابق، ص ١٢٧.

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل}}$$

وتتحدد إيرادات عقد المقاوله التي تدرج ضمن قائمة الدخل وفقاً لنسبة الإتمام وذلك بصرف النظر عما قد تكون الشركة قد أصدرته من مستخلصات فعلية، حيث تعالج تلك المستخلصات باعتبارها مبالغ مستحقة على العملاء وليس باعتبارها إيرادات مستحقة للشركة. ويتم تحديد إيراد عقد المقاوله الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقاوله كما يلي:

إيراد الفترة الحالية = (قيمة عقد المقاوله × نسبة الإتمام) - إيرادات الفترات السابقة
ويكون ناتج هذه المعادلة (إيراد الفترة) هو الإيراد الذي يتم مقابلته بتكاليف الفترة الفعلية للوصول إلى مجمل ربح العقد، وهي تعادل الفرق بين إيرادات العقد خلال الفترة وتكاليفها، وعليه يتم الوصول لأرباح الفترة التي يتم ترحيلها لحساب قائمة الدخل، وتعد هذه الأرباح وعاء ضريبة الدخل ويتم حساب الضريبة المستحقة عليها.^(١)

ويرى الباحث أن تطبيق هذا الأسلوب يستلزم تحديد مستوى إتمام تنفيذ الأعمال في كل فترة محاسبية والتي بموجبها يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات والأرباح المتعلقة بعقد الإنشاءات، كما **يرى الباحث** أنه لا بد وأن يكون لدى المنشأة نظام فعال للميزانيات التقديرية وإصدار التقارير بما يمكنها من تحديد التكاليف المقدرة للعقد كله .

ب- ما تم إنجازه فعلاً من أعمال العقد:

وتطبق هذه الطريقة في حالة المنشآت التي لا يتوافر لديها القدرة على إعداد نظام فعال للميزانيات التقديرية يمكنها من تحديد أو تقدير التكاليف اللازمة لاستكمال العقد، وطبقاً لهذا الأسلوب يتم حصر ما تم إنجازه من أعمال عن طريق الإدارة الفنية المختصة وذلك خلال فترات دورية أثناء التنفيذ وذلك بهدف حصر ما تم إنجازه من بنود الأعمال في نهاية الفترة المحاسبية وتسعيها وفقاً لفئات الأسعار المتفق عليها في العقد، ويتم حصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الإستشاري) مع مهندس المقاول.^(٢)

(١) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية"، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.

(٢) د. صلاح حسن على سلامة -المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر - دراسة ميدانية- كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول ٢٠٠٣.

ويعد هذا الأسلوب من أفضل الأساليب في تحديد نسبة الإتمام، وذلك نظراً لاعتماده على شهادات معتمدة من العميل (شهادة المهندس) محدد بها كمية الأعمال المنفذة حتى تاريخ إعداد القوائم المالية وقيمة تلك الأعمال بدقة - وهو بذلك يعتبر دليل إثبات قوياً يمكن من خلاله الوصول إلى الإيرادات (الأعمال) التي تعكس أداء الفترات المحاسبية التي يتم خلالها تنفيذ العقد بعكس الأسلوب السابق.

ويتم تحديد نسبة الإتمام وفقاً لهذا الأسلوب بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{قيمة المستخلصات المعتمدة حتى نهاية الفترة المحاسبية (شهادات المهندس)}}{\text{إجمالي القيمة التعاقدية}}$$

ويتم تحديد إيراد عقد المقاوله الذي يدرج بقائمة الدخل الخاصة بسنة المحاسبة بضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقاوله كما يلي: ^(١)

$$\text{إيراد الفترة} = \text{قيمة عقد المقاوله} \times \text{نسبة الإتمام}$$

ويتحدد ربح المقاوله في هذه الطريقة عن طريق الفرق بين قيمة المستخلصات المعتمدة وبين التكاليف المتعلقة بالأعمال الواردة بهذه المستخلصات، مع مراعاة أن الأعمال المنفذة التي صدر عنها مستخلصات معتمدة خلال السنة تعتبر أعمالاً تم تنفيذها يتعين إدراج تكاليفها وإيراداتها ضمن قائمة الدخل بصرف النظر عن نسبة المنفذ مهما قلت قيمتها، وأن الأعمال الجاري تنفيذها ولم يصدر عنها مستخلصات أو شهادات من مهندس العميل تعتبر أعمالاً تحت التنفيذ مهما بلغت نسبة المنفذ منها وتدرج في جانب الأصول ضمن د/ أعمال تحت التنفيذ وتقوم بسعر التكلفة .

ج- طريقة حصر الأعمال المنفذة:

قد لا تتمكن المنشأة من تحديد نسبة الإتمام وفقاً لأسلوب نسبة التكلفة التي تم إنفاقها على العمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف المقدرة للعقد كله نتيجة لعدم وجود نظام فعال لديها لإعداد الميزانيات التقديرية يمكنها من تقدير التكاليف اللازمة لإتمام العقد ... أو تحديد تلك النسبة وفقاً لأسلوب ما تم إنجازه فعلاً من أعمال نتيجة لعدم اعتماد الأعمال المنجزة من العميل خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية، وفي نفس الوقت هناك التزام على المنشأة يتمثل في قياس الأعمال المنجزة خلال الفترة المالية بغرض تحديد نتيجة النشاط، لذلك أوجد المعيار أسلوباً ثالثاً لقياس نسبة

(١) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية"، مرجع سابق، ص ٤٧٥.

الإتمام يمكن للجهة أن تتبعه لتحديد إيراد المقاوله الذي يدرج بالقوائم المالية في نهاية كل فترة محاسبية وهو أسلوب (حصر الأعمال المنفذة).^(١)

وطبقاً لهذا الأسلوب تقوم شركات المقاولات بحصر الأعمال المنفذة على الطبيعة عن طريق الإدارات الفنية المتخصصة لديها وتقييمها طبقاً لفئات الأسعار المتفق عليها مع العميل وإدراج تلك الأعمال كإيرادات ضمن قائمة الدخل مع مراعاة أن هذه الأعمال غير معتمدة من العميل بعكس الأسلوب السابق (ما تم إنجازه فعلاً من أعمال) وهو ما يسمى في مجال المقاولات (بمستخلص أعمال داخلي غير معتمد من العميل).^(٢)

٣ - قياس نسبة الإتمام طبقاً للآراء المحاسبية الأخرى:

إن تطبيق طريقة نسبة الإتمام للمحاسبة على ربحية العقود الطويلة الأجل يقتضى أن يكون هناك مقياس أو معيار سليم لقياس مقدار التقدم نحو إتمام تنفيذ العقد خلال فترة معينة.

ولقد ورد في بحث مطروح للمناقشة (Discussion paper) عن لجنة معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠٠٢ برقم ٤٥ في فقرتها الرابعة، أن نسبة الإتمام يمكن حسابها على أساس:^(٣)

(أ) نسبة التكاليف: وهي تساوى نسبة التكاليف الفعلية للأعمال المعتمدة/ التكاليف الكلية التقديرية، والتكاليف الكلية التقديرية هي التكاليف الفعلية للعمل المنجز مضافاً إليها التكاليف اللازمة لإتمام العقد.

(ب) أي مقياس آخر مناسب لقياس درجة التقدم تجاه إتمام العقد.

ولم تحدد نشرة الأبحاث المحاسبية طبيعة ذلك المقياس المناسب أو الملامح الرئيسية له، وفي الواقع العملي نجد أن هناك عدة طرق لقياس درجة التقدم نحو إنجاز العقد، إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:^(٤)

(1) Barrie, Donald S., and Boyd C. Paulson, Professional Construction Management, May, June, (1998), (pp, 36-40).

(٢) حسنى عابدين، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين، مرجع سابق.

(3) Discussion paper International Accounting Standards Committee, February 2002.

(٤) حسنى عبد الجليل صبحي، " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية- دراسة تحليلية "، المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية، كلية التجارة و ادارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص ٦٩.

- مقاييس تعتمد على المدخلات Inputs
- مقاييس تعتمد على المخرجات Outputs

– قياس نسبة الإتمام اعتماداً على مقاييس المدخلات

• مقاييس المدخلات

ومن أبرز المقاييس التي تعتمد على المدخلات:.

– عدد ساعات العمل.

– طريقة الربح الصفري.

١- عدد ساعات العمل

وطبقاً لهذه الطريقة تستخدم نسبة ساعات العمل المستنفذة في الأعمال المعتمدة إلى عدد ساعات العمل الإجمالية اللازمة لإتمام العقد مقياساً لدرجة التقدم نحو إنجاز العقد كما يلي:

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{عدد ساعات العمل الإجمالي اللازمة لإتمام العقد}}{\text{عدد ساعات العمل المستنفذة للأعمال المعتمدة}}$$

وقد يبدو – لأول وهلة – أن بسط النسبة يمكن تحديده على وجه الدقة، أما مقام النسبة فتكتنفه مشكلة تقدير عدد الساعات اللازمة لإتمام العقد، ومن ثم فإن مقام النسبة يتسم بعدم التجانس لأنه يتألف من جزئين أحدهما فعلي والآخر تقديري، على الرغم من أن الجزء الأخير قد يركز على أسس فنية وموضوعية.^(١)

ليس هذا فحسب، بل إن مشكلة عدم التجانس تمتد لتشمل الساعات الفعلية للأعمال المعتمدة، حيث يرى البعض أنه "يحتاج الأمر في نظام العقود والمقاولات إلى عمالة على كافة المستويات المختلفة من درجات المهارة بالنسبة لكل مرحلة من مراحل التشغيل"، هذا إلى جانب اختلاف نظام الدفع حيث:

(أ) يطبق نظام الدفع الدوري (غالباً في نهاية كل أسبوع) بالنسبة للعمال المؤقتين حيث يتم الاستعانة بهم لأمر المناولة والحفر وبأجر يومي في أغلب الأحيان.

(1) Rezende, Marcelo, Essays on Industrial Organization and Economics of Information, A Dissertation, The faculty of the Division of the social sciences in candidacy, the university of Chicago, 2006.

- (ب) يطبق نظام الدفع على أساس الإنتاج بالنسبة لبعض العمليات مثل الخرسانة وإقامة الحوائط والبياض وغير ذلك حيث لا يصلح نظام الدفع على أساس الزمن في مثل تلك العمليات.
- (ج) يطبق نظام الدفع على أساس المقاول وذلك لفئات تقوم ببعض التركيبات مثل الأدوات الصحية والسباكة، أعمال الكهرباء، أعمال النجارة، أعمال المحارة... إلى غير ذلك من تلك العمليات الفرعية داخل العملية الأساسية.

٢- طريقة الربح الصفري:

إذا لم يتمكن المقاول من تقييم النتائج النهائية للعقد بصورة معقولة وبشرط عدم توقعه لحدوث خسائر، فإن المقاول يمكنه أن يطبق نسبة الإتمام بطريقة تقدير الربح الصفري، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف بالإيرادات والتكاليف أثناء التنفيذ كما تحدث فعلاً، ويتم التقرير عن الأرباح عن الأعمال تحت التنفيذ، حيث إنها تمثل في هذه الطريقة زيادة قيمة الإيرادات (قيمة الأعمال المعتمدة) عن كافة التكاليف الخاصة بالأعمال تحت التنفيذ (الخاصة بالأعمال المعتمدة وغير المعتمدة)، أي أن هذه الطريقة تضع نصب أعينها تغطية كافة التكاليف المنفقة على الأعمال تحت التنفيذ أولاً قبل الاعتراف بأي أرباح.

وتطبق طريقة الربح الصفري Zero Profit في الحالات التي تكون فيها الوحدة الاقتصادية ليست لها خبرة معينة وخاصة في الدول التي تقوم بإنشاء مشروع فيها لأول مرة، وأيضاً في الحالات التي يكون العمل فيها محفوفاً بالمخاطر الاقتصادية مثل عدم معرفة مستوى الأجور ومعرفة أسعار المواد الخام في الدولة التي سينشأ فيها المشروع وبالتالي لا يكون لدى الوحدة المقدرة على تحديد مجموع التكاليف.^(١)

قياس نسبة الإتمام اعتماداً على مقاييس المخرجات:

• مقاييس المخرجات

- وتعتمد مقاييس المخرجات بصفة أساسية على عنصر المخرجات كمقياس لدرجة التقدم نحو إنجاز العقد، ومن أكثر مقاييس المخرجات شيوعاً:^(٢)
- نسبة قيمة الأعمال المعتمدة إلى القيمة التعاقدية الإجمالية.
 - طريقة تسعير الوحدة.

(1) David, C . Rode, Paul S. Fisch beak, and Stever Dean, " Residual Risk and The Valuation of Leases under Uncertainty and Limited Information " Journal of Structured and Project Finance 7, No 4, 2002.

(٢) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية"، مرجع سابق، ص ٤٨٤.

١ - نسبة قيمة الأعمال المعتمدة إلى القيمة التعاقدية الإجمالية.

ويتم حساب مستوى إنجاز العمليات ونسبة إتمام العقود على أساس قيمة الأعمال المعتمدة من العميل والتي صدر بشأنها المستخلص أو ما يسمى بشهادة المهندس، منسوبة إلى قيمة التعاقدية الإجمالية للعقد كما يلي: (١)

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{مجموع قيم شهادات المهندس}}{\text{القيمة التعاقدية الإجمالية للعقد}}$$

ويرى الباحث أن هذه الطريقة تتشابه مع طريقة ما تم إنجازه فعلا من أعمال العقد والموجودة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) عقود الإنشاءات.

٢ - طريقة تسعير الوحدة.

في بعض المقاولات التي يتسم فيها المخرج النهائي بالتجانس، قد يلجأ المقاول لاستخدام طريقة تسعير الوحدة كأساس لحساب مستوى الإنجاز أو نسبة إتمام العقد، ومن الأمثلة على ذلك المنشآت التي تقوم برصف الطرق، حيث أن وحدة المنتج - المتر المربع أو الكيلو متر المربع - قد تتسم بالتجانس التام، ومن ثم فإن نسبة إتمام العقد يمكن حسابها كآلاتي:

$$\text{نسبة الإتمام} = \frac{\text{عدد الكيلو مترات المنفذة والمعتمدة}}{\text{عدد الكيلو مترات الإجمالية للعقد}}$$

ويبدو أنه في بعض الأحيان (في الحالات الغير المتجانسة) قد يقودنا مقياس المخرجات متمثلاً في طريقة تسعير الوحدة إلى نتائج مضللة عند تحديد نسبة الإتمام، حيث تكون وحدة القياس غير ملائمة للتعبير عن الزمن والجهد المبذول والتكاليف اللازمة لإنهاء العقد، فعلى سبيل المثال لو تم استخدام عدد الطوابق التي تم تشييدها لمبنى معين أساساً لتحديد نسبة الإتمام فإن ذلك المقياس يكون مضللاً، حيث تفوق تكلفة الطابق الأول لعقار مكون من أربعة طوابق الربع من تكلفة تشييد ذلك المبنى، نظراً لأن تكاليف الطابق الأول تتضمن تكاليف جس التربة وتكاليف ذلك التربة، تكاليف الأساسات والأعمدة الخرسانية.... إلى غير ذلك من التكاليف. (٢)

(1) Ajax, Madeleine & Liljeheden, Andreas "Accounting Changes in a Developing Country- A discussion about the appropriate level of disclosure of accounting information for small and medium sized companies in Bolivia", 2005. www.handels.gu.se/epc/archive/00004019/

(٢) منى عبد الحكيم رجب، مشاكل القياس لأصول الطويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠، ص ٩٢.

ومن ثم فإن الباحث يرى أنه لا بد من إتباع الدقة في الاختيار بين المقاييس السابقة، وتوخي الحذر في اختيار الطريقة التي يتم على أساسها حساب نسبة الإتمام، واختيار المقياس المناسب الذي يتلاءم مع طبيعة وخصائص العقد.

٦ - تجميع وفصل عقود الإنشاءات:

في شركات الإنشاءات والمقاولات يعتبر العقد من ناحية المحاسبية مركزاً لتجميع عناصر التكاليف والإيرادات، ومنه يمكن تحديد صافي الربح للعقد، حيث يتم النظر إلى كل عقد على أنه يمثل مركز ربحية Profit Center مستقل.

وأما في ظل ظروف معينة وشروط محددة، فإن مركز الربحية قد يضم أكثر من عقد كما أن العقد الواحد قد يقسم إلى أكثر من عقد فرعي، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ٨ فإنه يتم تجميع وفصل عقود الإنشاءات كما يلي^(١):

١ - عندما يتعلق العقد بإنشاء عدد من الأصول فإنه يجب معاملة إنشاء كل أصل على أنه عقد مستقل عندما:

(أ) يكون هناك عروض منفصلة قد قدمت لكل أصل على حدة.
أو (ب) يكون قد تم الاتفاق والتفاوض لكل أصل على حدة وأنه كان من حق كل طرف من أطراف التعاقد (العميل والمقاول) أن يقبل أو يرفض هذا الجزء من العقد المرتبط بكل أصل على حدة.

أو (ج) يكون من الممكن تحديد تكلفة وإيراد كل أصل على حدة.
٢ - يجب أن تعامل مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أم مع عدد من العملاء على أنها عقد واحد عندما:

(أ) يكون قد تم مناقشة مجموعة العقود وكأنها وحدة واحدة.
أو (ب) تكون العقود مرتبطة ومتداخلة وكأنها في حقيقتها عملية واحدة لها هامش ربح إجمالي.
أو (ج) يتم تنفيذ العقود المختلفة في ذات الوقت (على التوازي) أو في ترتيب زمني مستمر الواحد تلو الآخر.

- قد يسمح العقد بإنشاء أصل إضافي طبقاً لرغبة العميل، أو قد يتم تعديل العقد الأصلي ليتضمن إنشاء أصل إضافي، ويجب معاملة إنشاء الأصل الإضافي كعقد مستقل عندما:

(أ) يختلف الأصل جوهرياً في التصميم أو التقنية أو الوظائف عن الأصل أو الأصول التي تم إنشاؤها بموجب العقد الأصلي.
أو (ب) يتم التفاوض بشأن سعر الأصل الجديد بدون الأخذ في الاعتبار أسعار العقد الأصلي.

(١) معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة رقم ٨ عقود الإنشاءات (الفقرة ٧)، قرار وزير الاستثمار، المطابع الأميرية، ٢٠٠٨، ص ٩٥.

المبحث الرابع

تحديد نتائج الأعمال والإفصاح في شركات المقاولات:

مقدمة:

تعتبر نتائج الأعمال لشركات المقاولات هي الأساس في تحديد ربح أو خسارة الشركة، والذي يحدد أداء الشركة ومستقبلها سواء للأطراف الداخلية أو الأطراف الخارجية للشركة، وبالتالي سوف يقوم الباحث في هذا المبحث بدراسة نتائج أعمال شركة المقاولات من ربح أو خسارة والإفصاح عنه كما يلي:

١- تحديد أرباح أو خسائر العقود

عند تحديد أرباح أو خسائر العقود تثار ثلاث مشاكل أو قضايا هي:

- أ- مدى جواز احتساب أرباح العقد خلال فترات تنفيذه.
- ب- مدى اعتبار الخسائر المحتملة للعقد أثناء فترات تنفيذه جزءاً من تكلفة أو مصروفات العقد.
- ج- مدى الحاجة إلى توزيع وتخصيص التكاليف والمصروفات الإدارية والعمومية العامة لشركة المقاولات على العقود - وهي التي لا تخص عقداً محدداً.

ويتناول الباحث هذه القضايا بالتحليل من خلال النقاط التالية:

أ- مدى جواز احتساب أرباح العقد خلال فترات تنفيذه.

وجدير بالذكر، أنه فيما يختص بالمحاسبة على ربحية العقود خلال فترات التنفيذ (العقود الغير التامة) باستخدام طريقة نسبة الإتمام، يرى الكثير من الكتاب أنه يجب ألا تحتسب أرباح إلا على الأعمال المعتمدة من العميل - طبقاً لشهادة المهندس - بشرط أن يكون الجزء المعتمد يمثل نسبة جوهرية من حجم المقاول، إلا أنه لا يوجد ثمة اتفاق تام بينهم على تلك النسبة التي يمكن عندها احتساب الأرباح على الأعمال تحت التنفيذ والمعتمدة من العميل.^(١)

وقديماً كان للنسبة ٥٠% بريق خاص لدى كثير من الكتاب والمفكرين، حيث يحتكمون إليها إذا ما احتدم الخلاف، بمعنى أنه لا يجوز حساب أرباح عن الأعمال تحت التنفيذ مالم تمثل ٥٠% على الأقل من قيمة المقاول ككل، إلا أن البعض وهم الأكثر تحفظاً يرى أنه يجب ألا يقل الجزء التام المعتمد عن ثلثي حجم المقاول أو الأعمال المطلوب تنفيذها.

(١) د. أحمد محمد نور، " المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية "، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٠، ص ٤٢.

وحديثاً فإن الإدارة سعياً وراء تعظيم منفعتها الذاتية قد تحتسب أرباحاً عن الأعمال المعتمدة مهما كانت ضالة ذلك الجزء المعتمد، فنجد أن البعض يجيز أن تحتسب الأرباح عن نسبة إتمام ٣٥%، بل والأكثر من ذلك نجد أن بعض الكتاب يرى أنه من الممكن احتساب أرباح عند مستوى إتمام ٢٠% بالنسبة للعقود الطويلة والمتوسطة الأجل.^(١)

ولعل هذا ما جعل المشرع المصري يتدخل ويحسم الأمر فيما يتعلق بشركات المقاولات التي تعمل في مصر "فقد جاء بالقرار الوزاري رقم ٩٣٢ لسنة ١٩٦٥ الخاص باقتراح تصوير الحسابات الختامية لقطاع التشييد بأن العقود التي لم يصل بعد إتمامها إلى ٥٠% فلا تحسب عنها أرباح". وثمة نقطة هامة تتعلق بالأرباح التي تخص العام والتي يجب ترحيلها إلى حساب أرباح وخسائر العام، حيث نجد أن أمام الإدارة أكثر من اختيار كما يلي:

- ١- ترحيل كافة الأرباح التي تم حسابها طبقاً لطريقة نسبة الإتمام إلى حساب الأرباح والخسائر على أساس أنها تخص العام.^(٢)
- ٢- عدم ترحيل كل هذه الأرباح إلى حساب الأرباح والخسائر ولكن يخصم مخصص لمواجهة ما قد تتحمله المنشأة من نفقات زائدة مثل ارتفاع الأسعار - وعدم توافر مواد خام معينة... الخ. لذلك يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر (الميزانية العمومية) ثلثا الأرباح فقط، والثلث الآخر يرحل إلى د/ احتياطي الطوارئ أو احتياطي الأعمال التامة المعتمدة.

وعلى ذلك فإن ما يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر الخاص بالعام يمكن حسابه كالاتي:.

$$\text{(قيمة شهادة المهندس - تكلفة الأعمال المعتمدة)} \times \frac{2}{3} \times \frac{\text{المبالغ المحصلة}}{\text{القيمة المعتمدة}}$$

وطبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات)، فإنه لم يحدد نسبة إتمام محددة يجب أن يصل إليها العقد، حتى يتم الاعتراف بأرباحه، ولكن أوجب المعيار الإفصاح عن الآتي:^(٣)

فقرة ٣٨: يجب الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإتمام للعقود تحت التنفيذ.

(١) فوقية محمود محمد أبو النور، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية علي مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية بالتقارير السنوية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠، ص ٣٦.

(٢) د.السعيد محمد عبد العزيز، بحث في ٩١ بين أحكام التشريع والتطبيق - المؤتمر الضريبي ٢٠٠٦ المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، دار الدفاع الجوي، القاهرة، المدة من ١٩ - ٢٢ يونيه ٢٠٠٦، ص ٧٦.

(٣) وزارة الاستثمار، المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ عقود المقاولات، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٩٣.

- فقرة ٣٩: يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالعقود تحت التنفيذ في تاريخ الميزانية:
- (أ) إجمالي التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (ناقصاً الخسائر المحققة) حتى تاريخه.
- (ب) إجمالي الدفعات المقدمة المحصلة.
- (ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء.

كما أن المعيار المحاسبي رقم ٨ لم يتطلب حجز جزء من أرباح العقد خلال فترات تنفيذه كاحتياطي طوارئ للأعمال تحت التنفيذ، مثلما رأيت وأشارت بعض الآراء المحاسبية الأخرى السابق عرضها.

ب- مدى اعتبار الخسائر المحتملة للعقد أثناء فترات تنفيذه جزءاً من تكلفة أو مصروفات العقد.

عندما تشير الظروف إلى احتمال أو إمكانية حدوث خسائر مستقبلية للعقد بسبب الزيادة المتوقعة في تكاليفه، أو النقص المتوقع في إيراداته، فإن قواعد المحاسبة المتعارف عليها تقتضي الاعتراف بهذه الخسائر لإثباتها ضمن مصروفات العقد تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر من خلال تكوين المخصص الكافي لذلك.

وفي هذا الصدد أشار المعيار الدولي رقم ١١ (عقود الإنشاءات) فقرة ٣٤ إلى ما يلي: (١)

عندما تكشف التقديرات الحالية لإجمالي تكاليف العقد وإيراداته عن خسارة محتملة، يجب عندئذ تكوين مخصص للخسائر الكلية المحتملة من العقد، وذلك بغض النظر عن نسبة العمل المنجز. ويجب تكوين هذا المخصص حتى لو تجاوزت قيمة الخسارة الطارئة قيمة التكلفة التاريخية للعقد.

أما المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات)، فإنه يتم إثبات الخسائر المتوقعة لعقد المقولة كما يلي: (٢)

*** فقرة ٣٥:** عندما يكون هناك احتمال أن تزيد اجمالي التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه يجب إثبات الخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

(١) معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ عقود الإنشاءات (IAS11)، فقرة ٣٤، لجنة معايير المحاسبة الدولية.

(٢) معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٠٦، وزارة الاستثمار، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣.

*** فقرة ٣٦:** ويتم تحديد قيمة هذه الخسائر بغض النظر عن:

أ- ما إذا كانت الأعمال قد بدأت في تنفيذ العقد أم لا .

ب- درجة الإلتزام التي بلغها تنفيذ العقد.

ج- قيمة الأرباح المتوقعة تحقيقها من عقود أخرى لم تعالج كعقد إنشاءات واحد .

في ضوء ذلك يرى الباحث أن شركات المقاولات التي تلتزم بتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات)، يجب عليها الاعتراف بالخسائر المحتملة للعقد مباشرة ضمن مصروفات العقد، التي تحمل بقائمة عمليات أو دخل العقد كجزء من تكاليف أو مصروفات إنجازه - وليس تكوين مخصص بهذه الخسائر المحتملة كما بالمعيار الدولي - حتى ولو كانت هناك أرباح متوقعة من العقود الأخرى الجاري تنفيذها.

ج- مدى الحاجة إلى توزيع وتخصيص التكاليف والمصروفات الإدارية والعمومية العامة لشركة المقاولات على العقود - وهي التي لا تخص عقد محدد.

من أجل تحديد أرباح أو خسائر العقد فإن الأمر يتطلب تحديد تكلفته بدقة، وفي هذا الصدد توجد عناصر تكاليف مباشرة وخاصة بالعقد، ومن ثم لا تثير أية مشكلة، وهناك عناصر تكاليف غير مباشرة إنتاجية خاصة بالعمليات - يتطلب الأمر توزيع وتخصيصها على العقود بأعدل أسس التوزيع.

وذلك هناك عناصر تكاليف إدارية وعمومية عامة لشركة المقاولات والتي لا تخص عقداً معيناً مثل مصاريف المركز الرئيس، والإهلاكات العامة، والديون المدومة إلخ، وبخصوص توزيع وتخصيص هذه العناصر على العقود يوجد رأيان:^(١)

الأول: عدم توزيعها على العقود:

يؤيد أصحاب هذا الرأي عدم توزيع وتخصيص التكاليف والمصروفات الإدارية والعمومية على العقود، وبالتالي تحمل مباشرة لأعباء عامة على قائمة دخل شركة المقاولات وذلك اعتماداً على الأسباب التالية:

١- حجم هذه التكاليف والمصروفات غالباً ما يكون ضئيلاً نسبياً مقارنة بالتكاليف المباشرة والخاصة بالعقد، وبالتالي فلا تؤثر جوهرياً في دقة تحديد تكلفة العقد.

٢- توفير الوقت والجهد المبذول في تحديد أسس التوزيع المناسبة، وإجراء عملية التوزيع.

ويرى الباحث أنه غالباً ما يتم إتباع هذا الرأي في الواقع والممارسة العملية بشركات المقاولات.

(١) لطف حمود احمد بركات، استخدام الأساليب الإحصائية في تقدير التكاليف وتسعير العطاءات في مجال مقاولات الإنشاء مع دراسة إمكانية التطبيق في الجمهورية اليمنية، مرجع سابق، ص ٨٦.

الثاني: توزيعها على العقود:

يؤيد أصحاب الرأي توزيع جميع أعباء التكاليف الغير المباشرة أو العامة التي لا تخص عقداً معيناً على العقود بما في ذلك المصروفات الإدارية والعمومية، واعتبار نصيب كل عقد منها جزءاً من تكلفة العقد، وبالتالي يحمل نصيب كل عقد منها في قائمة دخل العقد.

والسبب في ذلك هو التحديد الدقيق والعادل لتكلفة العقد، ومن ثم أرباحه أو خسائره ورغم وجاهة هذا الرأي إلا أن هناك بعض عناصر المصروفات العامة وخاصة المصروفات والخسائر الغير العادية ربما يتعذر إيجاد أساس مناسب لتوزيعها وتخصيصها على العقود، لذلك فإن هذا الرأي ليس له صدق واسع في الواقع والممارسة العملية بشركات المقاولات.

د - إعداد قائمة دخل العقد:

بعد التحديد الدقيق لإيرادات العقد وتكاليفه والتي تخص الفترة المالية، فإنه يتم المقابلة بين هذه الإيرادات والتكاليف من أجل تحديد ربح العقد أو خسائره التي تخص الفترة والتي ترحل بعد ذلك إلى قائمة الدخل العامة لشركة المقاولات وتتم المقابلة بين إيرادات العقد وتكاليف العقد بأسلوبين:-

الأول: في حساب العقد ذاته:

ففي المرحلة الأولى من حساب العقد تتحدد تكلفة الأعمال التامة المعتمدة، وفي المرحلة الثانية يمكن اعتبارها، العقد بمثابة حساب نتيجة، حيث يظهر في جانبه المدين تكلفة الأعمال التامة المعتمدة، ويقابلها في جانبه الدائن قيمة أو إيراد هذه الأعمال التامة المعتمدة، والفرق يمثل ربح أو خسارة الجزء التام من العقد والذي يرحل كله أو بعضه إلى قائمة الدخل العامة لشركة المقاولات.

الثاني: في حساب أو قائمة مستقلة:

حيث يعتبر حساب العقد بمثابة حساب تشغيل يحدد تكلفة الأعمال التامة المعتمدة ثم يفتح حساب آخر مستقل يمكن أن يطلق عليه حساب الأعمال المعتمدة للعقد أو حساب متاجرة العقد أو حساب أرباح وخسائر العقد (قائمة دخل العقد)، ويتم المقابلة بين تكلفة ما يتم إنجازه من العقد خلال الفترة وإيراداته خلال تلك الفترة، وذلك في نهاية كل فترة محاسبية من فترات التنفيذ وإذا ما تم إتباع هذا الرأي في الواقع العملي.

- ويقترح الباحث النموذج التالي لإعداد قائمة دخل العقد.^(١)

بيان	جزئي	كلي
إيراد العقد		
(-) تكاليف العقد المباشرة		
(=) مجمل ربح العقد		
(+) إيرادات أخرى من العقد (بيع مواد ومخلفات)		
(-) مصاريف عمومية وإدارية خاصة بالعقد		
(=) صافي ربح العقد قبل خصم فوائد تمويل خاصة بالعقد والخسائر المحتملة		
(-) فوائد تمويل خاصة بالعقد		
(-) خسائر محملة على العقد		
(=) صافي أرباح (خسائر) العقد (يرحل إلى قائمة دخل الشركة)		

٢ - إعداد قائمة دخل الشركة:

تقوم شركة المقاولات بإعداد قائمة الدخل الخاصة بها، والهدف من إعداد قائمة الدخل هو الوصول إلى صافي ربح أو خسارة الشركة بعد الانتهاء من كافة عمليات التسجيل والترحيل والإقفال في الدفاتر المحاسبية لشركة المقاولات.

(١) من إعداد الباحث.

وتكون قائمة الدخل في شركة المقاولات كالآتي: ^(١)

بيان	جزئي	كلي
إيراد العقود		
(-) تكاليف العقود (المباشرة)		
(=) مجمل ربح العقود		
(+) إيرادات أخرى من العقود (بيع مواد ومخلفات)		
(-) مصاريف عمومية وإدارية خاصة بالعقود		
(=) صافي ربح العقود قبل خصم فوائد التمويل والخسائر المحتملة الخاصة بالعقود		
(-) فوائد تمويل خاصة بالعقود		
(-) خسائر محتملة للعقود		
(=) صافي أرباح (خسائر) العقود		
(+) إيرادات أخرى		
- إيرادات استثمارات		
- أرباح رأسمالية		
- فوائد دائنة		
- خدمات مباحة		
- مخصصات انتفى الغرض منها		
(-) مصروفات وخسائر أخرى		
- مصروفات إدارية		
- ديون معدومة		
- فوائد مدينة		
- خسائر غير عادية (خسائر رأسمالية)		
- مخصصات أخرى بخلاف الإهلاك		
- أعباء وخسائر متنوعة		
(=) صافي الربح (الخسارة) المحاسبية لشركة المقاولات		

قائمة الدخل السابقة التي اقترحها الباحث يفترض فيها أن شركة المقاولات، تقوم بمزاولة وإنجاز عقود المقاولات للغير.

وفى الواقع العملي قد تقوم شركة المقاولات بأنشطة استثمار عقاري، من خلال تنفيذ بعض الإنشاءات (كالشقق) وبيعها لحسابها، وفى هذه الحالة يمكن أن تظهر قائمة الدخل التي تضم إيرادات وتكاليف العقود، وإيرادات وتكاليف بيع الإنشاءات الاستثمارية كما يوضح الشكل التالي ^(٢):

(١) من إعداد الباحث.

(٢) هذا الشكل مأخوذ من شكل قائمة الدخل لشركة المقاولون العرب ، الإدارة المالية، القاهرة، ٢٠١٠.

رصيد السنة السابقة	دليل	البيان	رقم الإيضاح	جزئي	كلى
		صافى مبيعات إنتاج تام			
		(+) خدمات مبيعة			
		<u>يخصم منها</u>			
		تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المبيعة			
		تكاليف تسويقية			
		تكلفة إيرادات النشاط			
		(=) مجمل الربح			
		<u>يضاف إليه</u>			
		<u>إيرادات الاستثمار المالية</u>			
		<ul style="list-style-type: none"> • إيرادات وأرباح أخرى • مخصصات انتفى الغرض منها • إيرادات وأرباح متنوعة 			
		<u>يخصم منه</u>			
		<u>المصروفات الإدارية</u>			
		<ul style="list-style-type: none"> • مصروفات إدارية • أعباء وخسائر • مخصصات بخلاف الإهلاك • ديون معدومة • أعباء وخسائر متنوعة 			
		(=) صافى أرباح النشاط قبل خصم مصروفات التمويل والفوائد الدائنة			
		<u>يخصم منه</u>			
		مصروفات تمويلية			
		فوائد دائنة			
		(=) صافى أرباح النشاط			
		<u>يضاف إليه / (يخصم منه)</u>			
		أرباح (خسائر) فروق العملة			
		إيرادات (مصروفات) سنوات سابقة			
		أرباح (خسائر) رأسمالية			
		إيرادات (خسائر) غير عادية			
		(=) صافى الربح قبل الضرائب			
		ضرائب مؤجلة			
		(=) الفائض بعد الضرائب المؤجلة			
		(-) ضرائب الدخل			
		صافى الربح بعد ضرائب الدخل			

٣ - الإفصاح المحاسبي عن العقود

يقصد بالإفصاح المحاسبي أن:

"تفصح القوائم المالية الختامية عن السياسات والمعلومات المحاسبية بصورة كاملة وشاملة وواضحة بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة لهذه القوائم، وذلك بهدف تمكين الأطراف المتعاملة مع هذه القوائم من اتخاذ القرارات"^(١).

ويمكن تبويب الإفصاح المحاسبي إلى تبويب كمي يتمثل في إفصاح كافٍ وإفصاح عادل وإفصاح كامل، كما يمكن تبويب الإفصاح المحاسبي إلى تبويب نوعي يتمثل في إفصاح وقائي وإفصاح تثقيفي أو إعلامي.^(٢)

ويعرف الإفصاح الوقائي Protective Disclosure

بأنه جعل التقارير المالية غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف إلى حماية المجتمع المالي بصفة عامة، والمستثمر كمالك بصفة خاصة، باعتباره ذا قدرات محدودة على استخدام المعلومات المالية، أي أن الإفصاح الوقائي هذا يجعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية على درجة عالية من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها.

ويعرف الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي Informative Disclosure

بأنه الإفصاح الإعلامي الذي يهدف إلى التأكيد على عنصر الملاءمة كأحد الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية. ويتبلور هذا الإفصاح الإعلامي في:^(٣)

- الإفصاح عن المعلومات الخاصة بأثر تغيرات الأسعار.
- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بإعداد تقارير مرحلية.
- الإفصاح عن التنبؤات المالية.
- الإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة و عناصر المخزون.

وبصفة عامة كل ما هو من شأنه أن يقلل من اللجوء إلى المصادر الداخلية والإدارة للحصول على معلومات إضافية بالطرق الرسمية أو الغير الرسمية و التي قد تؤدي إلى تحقيق مكاسب لبعض الفئات على حساب البعض الآخر، وبهذا اتسع نطاق الإفصاح ليشتمل على معلومات تحتاج إلى دراية وخبرة أكثر عند استخدامها.

(١) د. يحيى محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة - إعداد وعرض القوائم المالية الختامية ذات الاستخدام العام، بدون ناشر، ٢٠٠١، ص ٦٠-٦٢.

(٢) د. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة و النشر والتوزيع، الكويت، ١٩٩٠ ص ٣٢٤-٣٣١.

(٣) د شريف محمد البارودي، الإفصاح المحاسبي و سوق الأوراق المالية- دراسة متقدمة، بدون ناشر، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٠٩-١١٠.

هذا، وبالإضافة إلى الإفصاحات التي تلتزم بها شركة المقاولات- شأنها شأن أى شركة أخرى- وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ١ (عرض القوائم المالية)، والمعايير المحاسبية الأخرى، فإن شركة المقاولات وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات) مطلوب منها إفصاحات تتناسب مع طبيعة العقود التي تقوم بإنجازها، وبالتالي فإن أهم الإفصاحات المرتبطة بالعقود- والواردة في ذلك المعيار- تكون كما يلي:

نص المعيار المحاسبي (٨) على أنه يجب على المنشأة الإفصاح عن الآتي:^(١)

- (أ) قيمة إيرادات العقود التي تم إدراجها كإيرادات عن الفترة.
 - (ب) الطرق المستخدمة في تحديد إيرادات العقود التي تم إدراجها ضمن إيرادات الفترة.
 - (ج) الطرق المستخدمة في تحديد مستوى الإلتزام للعقود تحت التنفيذ.
- كما يجب على المنشأة الإفصاح عما يلي فيما يتعلق بالعقود تحت التنفيذ في تاريخ الميزانية:
- (أ) إجمالي التكاليف المنفقة والأرباح المحققة (ناقصاً الخسائر المحققة) حتى تاريخه.
 - (ب) إجمالي الدفعات المقدمة المحصلة.
 - (ج) قيمة المبالغ المحتجزة طرف العملاء.
- المبالغ المحتجزة طرف العملاء هي المبالغ التي تحجز من المستخلصات الدورية إلى حين التأكد من سلامة تنفيذ الشروط الواردة في عقد التنفيذ أو إلى حين إصلاح العيوب، والمستخلصات الدورية هي المبالغ المطلوبة عما تم من أعمال سواء دفعها العميل أو لم يدفعها بعد، والدفعات المقدمة هي الدفعات المحصلة بمعرفة المقاول وذلك قبل تنفيذ الأعمال المتعلقة بها.
- يجب على المنشأة أن تعرض ما يلي :
- (أ) إجمالي المبالغ المستحقة على العملاء عن أعمال العقد كأصل ضمن الأصول.
 - (ب) إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد كالإلتزام ضمن الإلتزامات.
- تتمثل إجمالي المبالغ المستحقة من العملاء عن أعمال العقد في صافي التكاليف التي تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة ، ومخصوماً منها مجموع الخسائر المحققة وإجمالي المستخلصات الصادرة وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتي تكون فيها التكاليف المنفقة مضافاً إليها الربح المحقق (ناقصاً الخسائر المحققة) تزيد عن قيمة المستخلصات.

يتمثل إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد في صافي:

(١) قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ ، المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاء) ، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

- (أ) التكاليف التي تم إنفاقها مضافاً إليها الأرباح المحققة، ومخصوصاً منها.
- (ب) مجموع الخسائر المحققة وإجمالي المستخلصات الصادرة وذلك لكافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد فيها المستخلصات الصادرة عن التكاليف المنفقة مضافاً إليها الأرباح المحققة (ناقصاً الخسائر المحققة).

يجب على المنشأة الإفصاح عن أى ربح أو خسارة عرضية (طارئة) وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة. وقد تنتج الأرباح أو الخسائر المحتملة عن بنود مثل تكلفة الضمان أو المطالبات أو الغرامات أو الخسائر الممكنة.

هذا، ومن تحليل الباحث لبنود الإفصاح عن عقود الإنشاء، والتي تطلبها المعيار المحاسبي المصري رقم ٨، يلاحظ الآتي:

- ١- أن بنود الإفصاح الواردة بالمعيار تمثل الحد الأدنى الواجب الالتزام به، ويجوز لشركة المقاولات الإفصاح الاختياري عن أي بنود أخرى مرتبطة بالعقد، ترى أنها ذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية.
 - ٢- أن المعيار أوضح كيفية قياس قيمة بعض البنود الواجب الإفصاح عنها مثل المبالغ المستحقة على العملاء، والمبالغ المستحقة للعملاء إلخ.
 - ٣- أهم بنود الإفصاح التي يجب على شركة المقاولات الالتزام بها - في صلب القوائم المالية أو مرفقاتها، تشمل:
 - أ- إيرادات العقود التي تخص الفترة وطرق تحديدها.
 - ب- الطريقة المتبعة في تحديد نسبة أو مستوى الإتمام.
 - ج- إجمالي التكاليف المنفقة مضافاً إليها الأرباح المحققة، أو مخصصاً منها الخسائر المحققة للعقود تحت التنفيذ في تاريخه (أي بشكل تراكمي).
 - د- الدفعات المحصلة مقدماً من العملاء (كال التزام مؤقت)، والمبالغ المحتجزة طرف العملاء (كأصل مؤقت).
 - هـ- المبالغ المستحقة على العملاء (كأصل)، والمبالغ المستحقة للعملاء (الالتزام).
 - و- الأرباح أو الخسائر الطارئة (العرضية).
- وسوف يقوم الباحث في الفصل التالي بدراسة وتحليل المعاملة الضريبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات وفقاً لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

المبحث الخامس

حالة عملية

قياس مدى تطابق الأسس والقواعد المحاسبية لإعداد القوائم المالية في شركات المقاولات مع الواقع العملي لشركة (س) شركة مساهمة مصرية عن الفترة المالية من أول يناير ٢٠١١ حتى ٣١ مارس ٢٠١١، وتقرير الفحص المحدود عليها.

تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية المستقلة
إلى السادة / أعضاء مجلس إدارة شركة شركة مساهمة مصرية

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المستقلة المرفقة لشركة شركة مساهمة مصرية في ٣١ مارس ٢٠١١ وكذا القوائم المستقلة للدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة الأخرى . والإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية المستقلة هذه والعرض العادل والواضح لها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، وتنحصر مسئوليتنا في التوصل الى إستنتاج على هذه القوائم المالية الدورية المستقلة في ضوء فحصنا المحدود لها .

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) " الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " . ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات - بصورة أساسية من الأشخاص المسؤولين بالشركة عن الأمور المالية والمحاسبية - وتطبيق إجراءات تحليلية ، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود الأخرى . ويقل الفحص المحدود جوهرياً في نطاقه عن عملية المراجعة التي تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالي فإن أعمال الفحص المحدود قد لا تمكننا من الحصول على تأكيدات بجميع الأمور الهامة التي قد يمكن اكتشافها من خلال عملية المراجعة ، وعليه فنحن لا نبذى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية الدورية المستقلة.

الاستنتاج

وفي ضوء فحصنا المحدود ، لم يندم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المستقلة المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح - في جميع جوانبها الهامة - عن المركز المالي المستقل للشركة في ٣١ مارس ٢٠١١ وعن أداؤها المالي المستقل وتدفقاتها النقدية المستقلة عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

شركة (س)

شركة مساهمة مصرية *

الميزانية المستقلة

في ٣١ مارس ٢٠١١

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	إيضاح رقم	
جنيه مصرية	جنيه مصرية		
			الأصول
			الأصول طويلة الأجل
٦٠١ ٧٧٨ ٠٧٦	٥٩٠ ٦٩١ ٤٧٥	(٦)، (٢-٣)	أصول ثابتة
٣ ٢١٠ ٩٣٣ ١٧٨	٣ ٣١٦ ٦٧٣ ٧١٧	(٧)، (٤-٣)	إستثمارات في شركات تابعة وشقيقة
٢١ ٠٢٣ ٨٥٠ ٧٩٨	٢١ ٥٩٢ ٨٤٢ ٠٢٧	(٨)	المنفوح تحت حساب إستثمارات
٤٣٥ ٥٢٠	٤٤٧ ٠٩٤	(٩)، (٥-٣)	إستثمارات مالية متاحة للبيع
٩٣٤ ٤٩٤ ٦٧٨	١ ٠٢٥ ٩٠٠ ٠٠٢	(١٠)	إقراض لشركات تابعة
١١ ٦٦٠ ٣٥٨	١٤ ٥٧٥ ٠٥٣	(٢٥)، (١٨-٣)	أصول ضريبية مؤجلة
٢٥ ٧٩٣ ١٨٣ ٦٠٨	٢٦ ٥٤١ ١٢٩ ٢٦٨		إجمالي الأصول طويلة الأجل
			الأصول المتداولة
			مخزون
١٨١ ٠٦٥ ٨٨٤	٢٣٤ ٢٢٥ ٣٩٦	(١١)، (٨-٣)	إستثمارات مالية بغرض المتاجرة
٤٨ ٢٣٣ ٦٠٤	٣٨ ٠٦٩ ٤٦١	(١٢)، (٦-٣)	عملاء ومدينون وأرصدة متبناة أخرى
٣ ٠٩٥ ٦٢٨ ٠٧٩	٣ ٢٨٧ ٦٩٢ ١٨١	(١٣)، (٤-٤)	إقراض لشركات تابعة - ألساط مستحقة خلال عام
١٢ ٢٥٣ ٩٣٤	١٢ ٥٧٨ ٥٦٨	(١٠)	مستحق من شركات تابعة وشقيقة
٢ ٤٢٩ ٢٨٧ ٥٦٦	٤ ٦١٠ ١٩٨ ٦٧٢	(١٤)	تقنية بالصندوق ولدى البنوك
١ ٤٤١ ١٦١ ٧١٤	١ ٥٧٤ ٢٩٠ ٠٧٥	(١٦)	إجمالي الأصول المتداولة
٧ ٢٠٧ ٧٢٨ ٧٨١	٩ ٧٥٧ ٠٥٤ ٣٥٣		
			الإلتزامات المتداولة
			مخصص ضريبية الدخل عن الفترة
-	٨٢٢ ٤٧٨		بنوك - مسحب على المكشوف
١٣٦ ٧٨٨ ٣٢٨	١ ١٥٩ ٧٧٥ ٦١٨	(١٧)	قروض قصيرة الأجل مستحقة المدة خلال عام
٢ ٠٢٤ ٦٦٧ ٣٥٠	٤ ٦١١ ٦٣٣ ١١٨	(١٨)، (١١-٣)	موردين ومقاولون ودائنون وأرصدة دائنة أخرى
٣ ٣٥٧ ٤٨٩ ٢٣٢	٤ ٧٥٤ ١٨٦ ١٠١	(١٩)	مستحق لشركات تابعة وشقيقة
١ ٠٩٣ ٧٣٥ ٤٨٢	٢٨ ٣٦٦ ٧٠١	(١٤)	مخصص مطالبات وتطبيقات أعمال واللتزامات متوقعة
٢٧١ ٩٩٣ ٧٦٩	٢٨٤ ٩١٢ ٣٦٥	(٢٠)، (١٠-٣)	إجمالي الإلتزامات المتداولة
٦ ٨٨٤ ٧٠٤ ١٧١	١٠ ٨٢٩ ٧٠٦ ٣٨١		زيادة الإلتزامات المتداولة عن الأصول المتداولة / رأس المال العامل
٣٢٣ ٠٢٤ ٦١٠	(١ ٠٨٢ ٦٥٢ ٠٢٨)		صافي / إجمالي الاستثمار
٢٦ ١١٦ ٢٠٧ ٢١٨	٢٥ ٤٥٨ ٤٧٧ ٣٤٠		ويتم تمويله على النحو التالي :
			حقوق الملكية
١ ٠٤٤ ٦٩٢ ٠٩٥	١ ٠٤٤ ٦٩٢ ٠٩٥	(٢١)	رأس المال المصدر والمنفوح
٤ ٥٩٢ ٠١٣ ٦٢٧	٤ ٥٩٢ ٠١٣ ٦٢٧	(٢٢)	إحتياطيات
٦ ٩٢١ ٦٨٧ ٦١٣	٦ ٩٢١ ٦٨٧ ٦١٣		الزيادة في ناتج تحويل أسهم شركات تابعة من / لشركة تحت ذات السيطرة
٨٨٦ ٨٠٣ ٠٩١	١ ٣١٨ ٢٦٨ ٧٢٠	(٢٣)	فروق أسعار الصرف المترتبة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية
-	(٣٧ ٦٤٢ ٧٨٩)	(٢٤)	أسهم خزينة
٢ ٧٢٧ ٢٧٨ ٠٣١	١ ٤٩٣ ٦٢٢ ٣٨٦		أرباح محتجزة
١٠٢ ٢٢٧ ٩٦١	٦٧ ٠٤٤ ٤٤٩		صافي ربح الفترة / العام
١٦ ٢٧٥ ١٠٢ ٤١٨	١٥ ٣٩٩ ٦٨٦ ١٠١		إجمالي حقوق الملكية
			الإلتزامات طويلة الأجل
٨ ٠١٨ ٠٢٠ ٨٠٠	٨ ١٨٧ ٢٥٧ ٠٣٩	(١٨)، (١١-٣)	قروض طويلة الأجل ومعدات
١ ٨٢٣ ٠٨٤ ٠٠٠	١ ٨٧١ ٥٣٤ ٢٠٠	(٢٠)، (١٠-٣)	مخصصات
٩ ٨٤١ ١٠٤ ٨٠٠	١٠ ٠٥٨ ٧٩١ ٢٣٩		إجمالي الإلتزامات طويلة الأجل
٢٦ ١١٦ ٢٠٧ ٢١٨	٢٥ ٤٥٨ ٤٧٧ ٣٤٠		

* الإيضاحات المرفقة متممة لهذه القوائم المالية .

الشركة (س)

* شركة مساهمة مصرية *

قائمة الدخل المستقلة

عن الفترة المالية من أول يناير ٢٠١١ حتى ٣١ مارس ٢٠١١

فترة الثلاثة أشهر المنتهية في ٢٠١٠/٣/٣١ جنيه مصري	فترة الثلاثة أشهر المنتهية في ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	إيضاح رقم	
١ ٢٥٣ ٠٦٦ ٦٦٥	١ ٠٢٢ ٢٩٨ ٤٦٢	(١٥-٣)	إيرادات المقاولات
(١ ١٠٤ ٥٥٠ ٩٧٥)	(٧٨٧ ٤٧٩ ٧١٨)		تكاليف المقاولات
١٤٨ ٥١٥ ٦٩٠	٢٣٤ ٨١٨ ٧٤٤		مجمول الربح
			بضاف (يخصم)
٦ ٤٣٩ ٤٠٣	٨ ٠٧٨ ٨٩٥	(١٥-٣)	إيرادات استثمارات في شركات تابعة وشقيقة
٢٢ ٠٣٣ ٩٢٢	١٣ ٤٧٧ ٠٢٢	(٢٦)	إيرادات تشغيل أخرى
(٤٦ ١٩٧ ٠٨٠)	(٧٢ ١٠٢ ٧٠٦)		مصرفوات إدارية وعمومية
(١ ٧٧٣ ٦٩١)	(٥ ٨٥٢ ٣٠٠)		مصرفوات تشغيل أخرى
١٢٩ ٠١٨ ٢٤٤	١٧٨ ٤١٩ ٦٥٥		صافي أرباح النشاط
			إيرادات ومصرفوات تمويلية
٥ ٣٧٢ ٩٩٣	١ ١٧٩ ٩٩٩	(١٦-٣)	فوائد دائنة
(٨٧ ٨٢٤ ٩٥٤)	(١٠٣ ٧٥٣ ٩٠٥)	(١٦-٣)	فوائد ومصرفوات تمويلية
(٣٥ ٤١٥ ٤٢٦)	(٩ ٧٣٥ ٧٩٨)	(١٦-٣)	صافي خسائر فروق عملات اجنبية
(١١٧ ٨٦٧ ٣٨٧)	(١١٢ ٣٠٩ ٧٠٤)		صافي مصرفوات التمويل
١١ ١٥٠ ٨٥٧	٦٦ ١٠٩ ٩٥١		صافي ربح الفترة قبل الضرائب
-	(٨٣٢ ٤٧٨)		مخصص ضريبة الدخل عن الفترة
(٣٢٧ ٨٧٣)	١ ٧٦٦ ٩٧٦	(٢٥) ، (١٨-٣)	ضريبة الدخل المؤجلة - ايراد (مصرف)
١٠ ٨٢٢ ٩٨٤	٦٧ ٠٤٤ ٤٤٩		صافي ربح الفترة
٠,٠٥	٠,٣٢	(٣١) ، (١٩-٣)	نصيب السهم في الأرباح

*الإيضاحات المرفقة متممة لهذه القوائم المالية .

٢٠١١
لجنة القانون في حقوق الملكية المسجلة
شركة مساهمة مصرية^١

[illegible][illegible]

13.750 1.08 43.6	1.08 43.6	8.999 79.6 0.71	-	1.471 1.08 1.17	0.01 0.01 0.01	4.000 0.01 0.01	0.71 1.17 0.01	1.47 1.17 0.01
{ 79.124 0.01 }	-	-	{ 79.124 0.01 }	-	-	-	-	-
{ 1.174 0.01 7.01 }	-	{ 1.174 0.01 7.01 }	-	-	-	-	-	-
{ 1.174 0.01 7.01 }	-	{ 1.174 0.01 7.01 }	-	-	-	-	-	-
-	{ 1.174 0.01 7.01 }	1.17 79.6 0.01	-	-	-	-	-	-
0.71 43.6 0.01	-	-	-	-	-	0.71 43.6 0.01	-	-
79.124 0.01	79.124 0.01	-	-	-	-	-	-	-
1.08 7.01 1.1	1.08 43.6	1.471 1.17 0.01	{ 79.124 0.01 }	1.471 1.08 1.17	1.17 0.01 0.01	4.000 0.01 0.01	0.71 1.17 0.01	1.47 1.17 0.01

٢٠١١/٢/٣١
 اسم الخدمة المستند على القانون
 قوائم ارباح خفيّة لأشخاص من رعيه الأرباح الخفيّة
 قوائم ارباح خفيّة للمواطنين من رعيه الأرباح الخفيّة
 صوم في الأرباح الخفيّة
 فرقان لسر صرف الخزائنه الثالثة من رعيه القوائم الخفيّة
 سافي روح الخفاء من ٢٠١١/٢/٣١ حتى ٢٠١١/٢/٣١
 رقمه في ٢٠١١/٢/٣١

الشركة (س)

شركة مساهمة مصرية

قائمة التكاليف النقدية المستقلة

عن الفترة المالية من أول يناير ٢٠١١ حتى ٣١ مارس ٢٠١١

فترة التكلفة الشهر	فترة التكلفة الشهر	إيضاح
المنتهية في	المنتهية في	رقم
٢٠١٠/٣/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
جنيه مصري	جنيه مصري	
١١ ١٥٠ ٨٥٧	٦٦ ١٠٩ ٩٥١	
٢٧ ٥٧٠ ٠٥٠	٣٦ ٧٢٨ ٨٨٢	(١)
(٣٧٩ ٥٥٧)	-	
٢٨٥ ٧٢٢	٥ ٨٥٢ ٣٠٠	(٢٠)
٨٢ ٤٥١ ٩٦١	١٠٢ ٥٧٣ ٩٠٦	
(٦ ٤٣٩ ٤٠٣)	(٨٠ ٧٨ ٨٩٥)	
٢١ ٠١٢ ٩١١	٨٧ ٢٦٩ ٤٨٦	
١٢٥ ٧٥٢ ٥٤١	٢٩٠ ٤٥٥ ٦٣٠	
(٦ ٧٠٥ ٨٤٨)	(٢٦٥ ٣٠٢)	(٢٠)
(١٩ ٨٥٢ ٢٢٤)	(٥٣ ١٥٩ ٥١٢)	
(٢١٥ ٣٧٦ ٣١٠)	(١٧١ ٩٢٤ ٧٥٤)	
٢٢٧ ٧٢٢ ٧٦١	٨٤٧ ٩٠٩ ٥٨٠	(٢٢)
(٤٢ ٨٧٥ ٥٠٣)	١٠ ٢٦٣ ١٤٣	
(١٧٢ ٨١٦ ٣٧٣)	٩٥ ٥٤٥ ٤٩٦	
١ ٣٨٦ ٣١٢	(١٠ ٦٥ ٣١٨ ٧٨١)	(٢٢)
٧ ٢٤٦ ٣٥٦	(٤٦ ٥٤٤ ٥٠١)	
(٩٠ ٦١٣ ١٧١)	(١٦٨ ٧١٧ ٣٣٦)	(٢٢)
(٨٢ ٣٦٦ ٨١٥)	(٢١٥ ٢٦١ ٨٢٧)	
٥ ٣٧٢ ٩٩٣	١ ١٧٩ ٩٩٩	
٦ ٤٣٩ ٤٠٣	١٢ ٦٢٦ ٥٧٥	
٢ ٤٧١ ٠٩٧	-	
(٢٦ ٦١٧ ١٦٥)	(٢٣ ٥١٣ ٦٢٧)	
(٢٧ ٠٠٠ ٠٠٠)	(٢٠ ٠٠٠ ٠٠٠)	
(٤٩ ٣٣٣ ٦٧٢)	(٢٩ ٧٠٧ ٠٥٣)	
-	(٢٧ ٦٤٢ ٧٨٩)	
٧٩٦ ١٠١ ٧٥٨	١ ٠٢٢ ٩٨٧ ٢٨٠	
٢١ ٧١٩ ٩٠٩	٢ ٤٦٧ ٥٠٠ ٠٠٠	
٨٥٦ ٨٠٠ ٧٢٦	(٣٠ ٦٤ ٧٤٧ ٢٤٠)	(٢٢)
(١ ١٣٥ ٩٨٢ ٣٥٠)	-	
٥٢٨ ٦٤٠ ٠٤٣	٣٨٨ ٠٩٧ ٢٥١	
٤٠٥ ٩٣٩ ٥٥٦	١٣٢ ١٢٨ ٣٦١	
١ ٤٢٢ ٦٨٩ ٩٨٤	١ ٤٤١ ١٦١ ٧١٤	(١٦)
١ ٨٢٨ ٦٢٩ ٥٤٠	١ ٥٧٤ ٢٩٠ ٠٧٥	(١٦)
(٢٤١ ٤٢٥ ٤٥١)	(٦٣٩ ١٧١ ٧٧٥)	(١٦)
١ ٤٨٧ ٢٠٤ ٠٨٩	٩٣٥ ١١٨ ٣٠٠	

*الإيضاحات المرفقة شعبة لهذه القوائم المالية .

الإيضاحات المتممة للقوائم المالية المستقلة في ٣١ مارس ٢٠١١

١- نبذة عن الشركة

تأسست شركة (س) شركة مساهمة مصرية وفق أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ومقيدة بالسجل التجاري بتاريخ ٣٠/٣/ ، وقد تم نشر عقد الشركة والنظام الأساسي للشركة في صحيفة الشركات العدد رقم في أبريل . مقر الشركة بالقاهرة بجمهورية مصر العربية ورئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب السيد الأستاذ / .

تبدأ السنة المالية للشركة في أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام ومدة الشركة ٢٥ سنة تبدأ من ٣٠ مارس ١٩٩٨ .

غرض الشركة هو القيام بأعمال المقاولات العمومية وصناعة آلات ومعدات وأدوات ومواد ومهمات البناء وتوريدها وتركيبها والقيام بأعمال البنية الأساسية والاستشارات الهندسية والفنية للمشروعات التي تقوم الشركة بتنفيذها واستيراد ما يلزمها من أجهزة ومعدات لتنفيذ أغراضها ، والاستيراد والتصدير ، وتأجير الآلات والمعدات.

بتاريخ ٢٠٠٧/٥/٣٠ قرر مجلس إدارة الشركة تأسيس فرع للشركة بإمارة أبو ظبي بدولة الإمارات العربية المتحدة ، وبتاريخ ٢٠٠٨/٨/٤ تم تأسيس فرع آخر للشركة بدولة الجزائر .

٢- أسس إعداد القوائم المالية

المعايير المحاسبية والقوانين المتبعة

أعدت هذه القوائم المالية المستقلة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية واللوائح ذات العلاقة. وسوف يتم الإفصاح عن ملخص بأهم السياسات المحاسبية المتبعة كما هو موضح انناه . وقد تم إصدار القوائم المالية المرفقة بتاريخ ٩ يونيو ٢٠١١ .

القياس

أعدت هذه القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، باستثناء الأصول والالتزامات المالية الناتجة عن عقود مبادلات العملات الأجنبية والاستثمارات المالية المتاحة للبيع والاستثمارات المالية بغرض المناجرة والتي يتم تقييمها بقيمتها العادلة.

عملة العرض وعملة التعامل

عملة عرض القوائم المالية هي الجنيه المصري ، وعملة التعامل هي الدولار الأمريكي .

التقديرات والافتراضات

يتطلب إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية قيام الإدارة باستخدام الحكم الشخصي وعمل تقديرات وافتراضات تؤثر على تطبيق السياسات وقيم الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات خلال السنوات المالية ، هذا وقد تختلف النتائج الفعلية عن تلك التقديرات . ويتم دراسة تلك التقديرات والافتراضات بصورة مستمرة وإثبات الآثار المترتبة على تعديل التقديرات المحاسبية في الفترة التي يتم فيها هذا التعديل والفترات المستقبلية التي ستتأثر بذلك التعديل. وتتمثل الافتراضات والتقديرات بشكل خاص في تطبيق السياسات المحاسبية ذات التأثير الهام على المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والتي تم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات التالية:

(إيضاح ١٥) تقدير التكاليف التقديرية المستخدمة في احتساب نسبة الإتمام

المعلومات الخاصة بالافتراضات والتقديرات غير المؤكدة وذات المخاطر الهامة ، لما قد ينتج عنها من تسويات هامة خلال القوائم المالية ، سيتم عرضها في الإيضاحات التالية:

(إيضاح ٣-٢) تقدير الأعمار الإنتاجية والقيمة التخريدية للأصول الثابتة

(إيضاح ٣-٩) تقدير القيم الاستردادية من الأصول التي تتضمن اضمحلال في قيمتها

(إيضاح ٢٠) تقدير مخصص المطالبات

(إيضاح ٢٥) تقدير الضريبة المؤجلة

(إيضاح ٢٨) تحديد الالتزامات المحتملة

(إيضاح ٣٤) الأدوات المالية

٣- أهم السياسات المحاسبية المطبقة

تم إتباع السياسات المحاسبية التالية بثبات عند إعداد القوائم المالية المرفقة وخلال الفترات/السنوات المالية المعروضة، وقد تم ترجمة بنود القوائم المالية من عملة التعامل الى عملة العرض وفقاً لما هو وارد بالسياسة المحاسبية (٣-١) انهاء .

٣-١ العملات الأجنبية

ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية

يتم ترجمة المعاملات بالعملات الأخرى بخلاف عملة التعامل على أساس أسعار الصرف وقت إثبات المعاملة . ويتم إعادة تقييم أرصدة الأصول والالتزامات ذات الطبيعة النقدية بالعملات الأخرى بخلاف عملة التعامل في تاريخ الميزانية لعملة التعامل على أساس أسعار الصرف في ذلك التاريخ. وتدرج فروق العملة الناتجة عن إعادة تقييم تلك الأرصدة بقائمة الدخل .

الترجمة لعملة العرض

يتم ترجمة الأصول والخصوم من عملة التعامل إلى عملة العرض بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية وترجمة بنود الإيرادات والمصروفات بأسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات وإثبات فروق التغير في أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة تلك البنود بحساب " فروق أسعار الصرف المتراكمة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية " بحقوق الملكية .

٣-٢ أصول ثابتة

الإثبات والقياس

تظهر الأصول الثابتة المملوكة بتكلفتها التاريخية مخصوماً منها مجمع الإهلاك ومجمع الاضمحلال في قيمتها (Impairment) - أنظر السياسة المحاسبية رقم (٣-٩) انهاء.

تحدد تكلفة الأصول الثابتة بالنفقات الرأسمالية المرتبطة مباشرة باقتناء الأصل ، وتتضمن تكلفة الأصول المصنعة ذاتياً تكلفة الخامات والأجور المباشرة وأية تكاليف أخرى تتحملها الشركة ليصبح الأصل الثابت صالحاً للاستخدام المنشود وكذا التكلفة المتوقعة لإزالة الأصل في نهاية عمره الانتاجي وإعادة الموقع إلى حالته الأصلية. ويتم إثبات المكونات الهامة للأصل الثابت بشكل مستقل في حالة اختلاف أعمار تلك المكونات الإنتاجية .

الأرباح والخسائر الرأسمالية

يتم إثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة من استبعاد أي أصل ثابت والناشئة من الفرق بين قيمة الاستبعاد وصافي القيمة الدفترية للأصل الثابت المستبعد بالصافي ضمن بند الإيرادات (المصروفات) الأخرى بقائمة الدخل .

التنفقات اللاحقة للاقتناء

يتم اعتبار تكلفة استبدال مكون من أحد الأصول الثابتة كجزء من تكلفة الأصل الثابت عند توافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة لعملية استبدال ذلك الجزء مع إمكانية قياس التكلفة بدرجة موثوق بها . هذا ويتم الاعتراف بتكلفة خدمة الإصلاح والصيانة الدورية كمصروف عند استحقاقها .

المشروعات تحت التنفيذ

يمثل هذا البند في المبالغ التي تم إنفاقها بغرض إنشاء أو شراء أصول ثابتة حتى تصبح جاهزة للاستخدام في التشغيل ويتم إضافة المشروعات على حساب الأصول الثابتة بالميزانية ويتم البدء في إهلاكها عندما يصبح الأصل الثابت معداً للاستخدام . تظهر المشروعات تحت التنفيذ بالتكلفة مخصصاً منها للاضمحلال في قيمتها (Impairment) - أنظر السياسة المحاسبية رقم (٣-٩) أدناه.

الإهلاك

يتم الاعتراف بإهلاك الأصول الثابتة بطريقة القسط الثابت على أساس العمر الإنتاجي المقدر لكل أصل . وفيما يلي بيان بالعمر الإنتاجي المقدر لكل نوع من الأصول الثابتة خلال الفترات/السنوات المالية المعروضة بالقوائم المالية لغرض حساب الإهلاك:-

مباني وإنشاءات	من ٢ إلى ٥٠ سنة
آلات ومعدات	من ٣ إلى ٧ سنوات
وسائل نقل وانتقال	من ٤ إلى ٥ سنوات
عدد وأدوات	من ٢ إلى ٥ سنوات
أثاث ومعدات مكاتب	من ٣ إلى ١٦ سنة
معدات وأجهزة نظم ومعلومات	من ٣ إلى ٧ سنوات

يتم بدء إهلاك الأصل عندما يكون الأصل صالحاً للاستخدام في الغرض المعد لأجله ويتم إعادة النظر في طريقة الإهلاك المطبقة والأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة وقيمتها التخريدية عند إعداد القوائم المالية المستقلة للشركة .

٣-٣ الأدوات المالية من غير المشتقات المالية

الأدوات المالية من غير المشتقات المالية تشمل الاستثمارات ، العملاء والمدينون ، والنقدية وما في حكمها ، القروض والسندات ، الموردون والدائنون .

يتم الاعتراف المبدئي للأدوات المالية من غير المشتقات بقيمتها العادلة مضافاً إليها أية تكاليف أخرى متعلقة بالاقتناء ، ويتم إثبات المصروفات والإيرادات التمويلية كما هو موضح في السياسات أدناه . وبالنسبة للعملاء والحسابات المدينة والموردون والحسابات الدائنة قصيرة الأجل تقيم بقيمتها الاسمية .

لغرض إعداد قائمة التدفقات النقدية يتم تعريف ما في حكم النقدية على أنها أرصدة الحسابات الجارية والودائع لأجل لدى البنوك لمدة لا تزيد عن ثلاثة شهور والتي تشكل جزء لا يتجزأ من سياسة الشركة لإدارة النقدية .

٤-٣ استثمارات في شركات تابعة وشقيقة وشركات ذات سيطرة مشتركة

يتم إثبات الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة وشركات ذات سيطرة مشتركة بتكلفة الاقتناء وعند قيام الشركة ببيع شركة تحت ذات السيطرة يتم إثبات الزيادة في ناتج البيع ضمن حقوق الملكية . وفي حالة حدوث اضمحلال في قيمة تلك الاستثمارات عن القيمة الدفترية لها (Impairment) يتم تعديل القيمة الدفترية للاستثمار بقيمة هذا الاضمحلال وتحمله على قائمة الدخل، وذلك بالنسبة لكل استثمار على حده. انظر السياسة المحاسبية رقم (٣-٩) أدناه.

٥-٣ استثمارات مالية متاحة للبيع

تثبت الاستثمارات المالية المتاحة للبيع عند اقتنائها بالتكلفة، ويتم تقييم الاستثمارات المالية المقيدة منها في البورصة في نهاية كل فترة مالية بالقيمة العادلة وتدرج فروق التقييم فيما عدا الناتجة عن الاضمحلال في قيمة تلك الاستثمارات ضمن حقوق الملكية ، ويتم تقييم الاستثمارات غير المقيدة في البورصة بتكلفة الاقتناء مخصصاً منها أي اضمحلال في قيمتها (Impairment) - انظر السياسة المحاسبية رقم (٣-٩) أدناه . وعند بيع تلك الاستثمارات أو وجود اضمحلال في قيمتها فيتم إدراج تسويات القيمة العادلة التراكمية بقائمة الدخل ضمن أرباح وخسائر من الاستثمارات .

ويتم تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع طبقاً لسعر التداول في البورصة في سوق نشط في تاريخ الميزانية ، أما للاستثمارات التي ليس لها سعر تداول في البورصة في سوق نشط فيتم إثباتها بالتكلفة.

٦-٣ استثمارات مالية بغرض المتاجرة

يتم إثبات الاستثمارات المالية بغرض المتاجرة بتكلفة اقتنائها مخصصاً منها التكاليف المتعلقة باقتناء تلك الاستثمارات والتي تثبت في الأرباح والخسائر، على أن يعاد تقييمها في تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة لها (القيمة السوقية)، وتدرج فروق التغير في قيمتها بقائمة الدخل تحت بند 'صافي التغير في القيمة السوقية' للاستثمارات المالية بغرض المتاجرة.

٧-٣ المشتقات المالية

تقوم الشركة باستخدام المشتقات المالية - عقود آجلة - لتغطية مخاطر تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية . ويتم الاعتراف المبدئي بالمشتقات المالية بقيمتها العادلة كما يتم الاعتراف بالتكلفة المرتبطة بتلك المشتقات في قائمة الدخل عند تكبدها. ويتم قياس المشتقات المالية فيما بعد الاعتراف المبدئي بقيمتها العادلة ويحمل الفرق على قائمة الدخل عن الفترة .

٨-٣ مخزون

يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل . وتحدد التكلفة بالنسبة لمخزون الخامات والمواد وقطع الغيار بإتباع طريقة المتوسط المتحرك ، كما تتضمن التكلفة المصروفات الأخرى التي تتحملها الشركة للوصول بالمخزون إلى موقعة وحالته الراهنة .

ويتم تحديد صافي القيمة البيعية على أساس سعر البيع المتوقع في ظل الظروف العادية مخصصاً منه التكاليف التقديرية اللازمة للإتمام وأي تكاليف أخرى لإتمام عملية البيع .

٩-٣ الإضمحلال في قيمة الأصول (Impairment)

الأصول المالية

يتم الاعتراف باضمحلال الأصل المالي إذا كانت هناك أدلة موضوعية تبين إن هناك حدث أو أكثر يؤدي إلى تأثير سلبي على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لهذا الأصل. أما الأصول المالية التي يتم قياسها بطريقة التكلفة المستهلكة فيتم حساب الاضمحلال المتعلق بها بالفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصومة وفق سعر الفائدة الفعلية. هذا ويتم اختبار الاضمحلال للأصول المالية الهامة على مستوى كل أصل بصورة مستقلة، ويتم اختبار الاضمحلال لمجموعة الأصول المالية التي تشترك في ذات خصائص خطر الائتمان. ويتم احتساب الاضمحلال المتعلق بأصل مالي متاح للبيع بالاستعانة بالقيمة العادلة الحالية، على إن يتم الاعتراف بكافة خسائر الاضمحلال بقائمة الدخل المستقلة. ويتم عكس خسائر الاضمحلال عند وجود أدلة موضوعية لحدث بعد الاعتراف بالاضمحلال. أما الخسائر المتركمة والناجمة عن الأصول المالية المتاحة للبيع والمحمل أثر التغير في قيمتها العادلة ضمن حقوق الملكية يتم تحميلها على قائمة الدخل عند وجود أدلة موضوعية تفيد ذلك الحدث.

الأصول غير المالية

يتم دراسة قيم أصول الشركة غير المالية في تاريخ الميزانية (فيما عدا المخزون والأصول الضريبية المؤجلة والأصول الناشئة عن عقود الإثشاء) لتحديد ما إذا كان هناك أي مؤشر عن اضمحلال تلك القيم، وفي حالة وجود ذلك المؤشر فيتم تقدير القيمة الاستردادية من تلك الأصول، هذا ويتم إثبات الاضمحلال في قيمة الأصل عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد المتعلقة به عن القيمة الاستردادية، وتتمثل الوحدة المولدة للنقد في أصغر مجموعة يمكن تحديدها من الأصول التي تولد تدفقات نقدية تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية من غيرها من الأصول أو مجموعات الأصول، ويتم إدراج قيمة ذلك الاضمحلال في قائمة الدخل. وتتمثل القيمة الاستردادية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد في قيمته الاستخدامية أو العادلة أيهما أكبر و بعد خصم تكاليف البيع ويتم خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للوصول إلى القيمة الحالية باستخدام سعر خصم قبل الضريبة يعكس التقييم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر المرتبطة بالأصل.

ويتم رد قيمة الاضمحلال السابق الاعتراف به في الفترات السابقة عندما يكون هناك تغير في التقديرات المستخدمة في تحديد القيمة الاستردادية للأصل بحيث لا تزيد القيمة الدفترية لهذه الأصول عن صافي قيمتها الدفترية الأصلية بعد إهلاكها أو استهلاكها كما لو لم يكن هناك اضمحلال في قيمتها.

١٠-٣ مخصصات

يتم إثبات المخصصات عند وجود التزام قانوني أو مستدل عليه من الظروف المحيطة نتيجة لحدث في الماضي ويكون من المحتمل أن يترتب عنه تدفق خارج لمنافع اقتصادية مستقبلية يتم استخدامها لسداد ذلك الالتزام ويمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

وإذا كان للقيمة الزمنية للنقد تأثيراً جوهرياً فإنه يتم تحديد قيمة المخصصات بخصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بسعر خصم قبل الضريبة يعكس التقييم الحالي للسوق للقيمة الزمنية للنقد والمخاطر

المتعلقة بالالتزام . هذا ويتم دراسة المخصصات في تاريخ الميزانية وتعديلها (عند الضرورة) لإظهار أفضل تقدير حالي لها.

٣-١١ القروض وتكلفة الاقتراض

يتم الاعتراف الأولي بالقروض بالقيمة المستلمة وبعد الاعتراف الأولي يتم قياس تلك القروض بالتكلفة المستهلكة بطريقة سعر الفائدة الفعال وتحمل تكلفة الاقتراض عند استحقاقها على قائمة الدخل.

٣-١٢ رأس المال

يتم إدراج أسهم رأس المال العادية ضمن حقوق الملكية بالتكلفة.

٣-١٣ إعادة شراء أسهم رأس المال (أسهم الخزينة)

يتم تبويب تلك الأسهم على أنها أسهم خزينة وتظهر بالقوائم المالية مخصصة من حقوق الملكية. عند إعادة شراء أسهم رأس المال يتم الاعتراف بالقيمة المدفوعة لشراء تلك الأسهم كتخفيض في حقوق الملكية. وعند إعادة بيع أو إصدار أسهم الخزينة لاحقاً يتم إثبات القيمة المحصلة من تلك الأسهم ضمن حقوق الملكية بالصافي بعد تعديلها بالفائض أو العجز الناتج عن التصرف في أسهم الخزينة .

٣-١٤ توزيعات الأرباح

يتم تسجيل توزيعات الأرباح كالتزامات في السنة المالية التي يتم فيها الإعلان عنها بعد اعتمادها من الجمعية العامة العادية للشركة.

٣-١٥ تحقق الإيرادات

إيرادات المقاولات

تتضمن الإيرادات من عقود المقاولات القيمة المبدئية لكل عقد مقولة بالإضافة لأوامر التغيير أو الحوافز أو المطالبات اللاحقة على التعاقد بشرط توافر توقع كاف عن تحقق تلك القيم وإمكان تقديرها بشكل موثوق فيه .

وحيثما يمكن تقدير نتائج عقد المقولة بشكل موثوق فيه يتم الاعتراف بالإيرادات من عقود المقاولات طبقاً لطريقة نسبة الإتمام ، ويتم تحديد نسبة الإتمام على أساس نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخ الميزانية إلى إجمالي التكاليف المقدرة حتى تمام التنفيذ لكل عقد مقولة . وفي حالة عدم إمكانية تقدير نتائج عقد المقولة بشكل موثوق فيه يتم الاعتراف بالإيراد في حدود ما تم إنفاقه من تكاليف على العقد ويكون من المتوقع استردادها.

وتتضمن تكاليف العقد جميع التكاليف المباشرة من خامات ومواد وأجور ومقاولي الباطن وكذا التكاليف غير المباشرة المتعلقة بتنفيذ أعمال العقد مثل الأجور غير المباشرة ومصروفات الصيانة. وتتضمن تكاليف العقد أيضاً المصروفات العمومية والإدارية التي تتعلق مباشرة بأعمال المقولة. ويتم تكوين مخصص للخسائر المقدرة - إن وجدت . بالنسبة لعقود المقاولات تحت التنفيذ وذلك خلال السنة المالية التي يتم فيها تقدير هذه الخسائر.

ويدرج الفرق المتمثل في الزيادة (النقص) في قيمة الإيرادات المحسوبة وفقاً لنسبة الإتمام عن قيمتها وفقاً للمستخلصات الصادرة ضمن المستحق من العملاء أو المستحق للعملاء .

إيرادات الاستثمارات

يتم إثبات الأرباح التي يتقرر توزيعها عن الاستثمارات في الشركات التابعة والشقيقة والمتاحة للبيع حينما ينشأ للشركة حق في تلك التوزيعات والمحققة بعد تاريخ الاقتناء.

٣-١٦ الإيرادات والمصروفات التمويلية

الفوائد المدينة والدائنة

يتم الاعتراف بالفوائد المدينة والدائنة ضمن قائمة الدخل حسب طريقة سعر الفائدة الفعال .

فروق العملات الأجنبية

يتم عرض فروق العملات الأجنبية بالصافي بقائمة الدخل .

٣-١٧ مزايا العاملين

مساهمة الشركة في التأمينات الاجتماعية

تساهم الشركة في نظام التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها طبقاً لقانون التأمينات الاجتماعية رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ وتعديلاته. بموجب هذا القانون يساهم العاملون وأصحاب العمل في النظام بنسبة ثابتة من الأجور ويقتصر التزام الشركة في قيمة مساهمتها فقط، وتحمل هذه المساهمة على قائمة الدخل طبقاً لأساس الاستحقاق .

المدفوعات المبنية على أسهم

يتم الاعتراف بالقيمة العادلة لخيارات الأسهم المستحقة للعاملين كمصروف بقائمة الدخل وذلك خلال فترة يستحق فيها العاملون تلك المبالغ ، ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن مصروف الأجور والمرتبات بقائمة الدخل .

٣-١٨ الضريبة على الدخل

تتضمن ضريبة الدخل على أرباح الفترة في الشركة ضريبة الدخل المتعلقة بالفترة الحالية والضريبة المؤجلة وأية تسويات ضريبية تتعلق بالسنوات السابقة ويتم إثباتها بقائمة الدخل باستثناء ضريبة الدخل المتعلقة ببند حقوق الملكية والتي يتم إثباتها مباشرة ضمن حقوق الملكية بالميزانية .

هذا ويتم إثبات ضريبة الدخل عن صافي الربح الخاضع للضريبة باستخدام أسعار الضريبة السارية في تاريخ إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى الفروق الضريبية الخاصة بالسنوات السابقة.

يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة (الناشئة عن فروق زمنية مؤقتة بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات طبقاً للأساس المحاسبي وقيمتها طبقاً للأساس الضريبي) كالتزام بالميزانية. هذا ويتم تحديد قيمة الضريبة المؤجلة بناءً على الطريقة المتوقعة لتحقيق أو تسوية قيم الأصول والالتزامات ، باستخدام أسعار الضريبة السارية في تاريخ إعداد القوائم المالية ويتم الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة للشركة عندما يكون هناك احتمال قوى بإمكانية تحقيق أرباح تخضع للضريبة في المستقبل يمكن من خلالها الانتفاع بهذا الأصل . ويتم تخفيض قيمة الأصول الضريبية المؤجلة بقيمة الجزء الذي لن يتحقق منه المنفعة الضريبية المتوقعة خلال السنوات المالية التالية.

٣-١٩ نصيب السهم في الأرباح

تعرض الشركة البيانات الخاصة بالنصيب الأساسي لأسهمها العادية . ويتم حساب نصيب السهم الأساسي في الأرباح بقسمة أرباح الفترة المتاحة للتوزيع للمساهمين على المتوسط المرجح لعدد الأسهم القائمة خلال الفترة .

٤-١ تحديد القيم العادلة

تتطلب بعض السياسات المحاسبية المتبعة وكذلك متطلبات الإفصاح المتعلقة بها تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية وغير المالية . ويتم تحديد تلك القيم لأغراض القياس والإفصاح وفقاً للأسس الوارد ذكرها أدناه ، وسيتم الإشارة إلى بعض التقديرات والافتراضات الأخرى المستخدمة في تحديد القيم العادلة في الإيضاحات المرتبطة بتلك الأصول أو الالتزامات .

٤-١ الاستثمارات في أسهم

يكون تحديد قيمة الاستثمارات من خلال الأرباح والخسائر والاستثمارات المتاحة للبيع المتداولة في البورصة على أساس أسعار تلك الأسهم في تاريخ القوائم المالية .

٤-٢ العملاء والمدينون والأرصدة المدينة الأخرى

القيمة العادلة للعملاء والأرصدة المدينة الأخرى - فيما عدا ما يتعلق بالأعمال تحت التنفيذ - هي القيمة الحالية المقدرة للتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة على أساس معدل الفائدة السائد في تاريخ القوائم المالية

٥-١ المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية

تتمثل المخاطر التي تواجهها الشركة فيما يلي :

- خطر الائتمان
- خطر السيولة
- خطر السوق

ويوضح هذا الإيضاح المعلومات والبيانات المرتبطة بالمخاطر التي تواجه الشركة فيما يتعلق بالأخطار الوارد ذكرها أعلاه ، وتقوم الإدارة ممثلة في مجلس إدارة الشركة بتحديد وتحليل المخاطر التي تواجه الشركة وذلك بغرض وضع أسس الرقابة والضوابط اللازمة لمتابعة تلك المخاطر والسيطرة عليها .

تم إعداد اللوائح الإدارية لتحديد وتحليل المخاطر التي تواجهها الشركة وأساليب الرقابة المستخدمة لمواجهة تلك المخاطر ، وتقوم إدارة الشركة باستعراض الإجراءات والنظم بشكل دوري لتتواءم مع متغيرات السوق وأنشطة الشركة .

يتم تنمية ضوابط الرقابة من خلال التدريب المستمر والتدرج الوظيفي والإجراءات الإدارية بطريقة تسمح لموظفي الشركة بفهم دورهم ومسئولياتهم . كما تقوم لجنة المراجعة بالشركة بالتأكد من قيام إدارة الشركة بالالتزام بلوائح وإجراءات مواجهة المخاطر ومدى ملائمة الإطار العام لإدارة المخاطر التي تتعرض لها الشركة .

خطر الائتمان

يتمثل خطر الائتمان في تعرض الشركة لخسائر مالية في حالة عدم قدرة العملاء أو الأطراف المتعامل معهم تنفيذ تعاقدهم مع الشركة . وينشأ هذا الخطر من أرصدة الاستثمارات والإقراض للشركات التابعة والعملاء والمدينون والتفدية بالبنوك .

خطر السيولة

يتمثل خطر السيولة في عدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها حسب الشروط التعاقدية مع الغير . وتقوم إدارة الشركة بصورة دورية بالتأكد من توافر السيولة الكافية لسداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها وذلك تحت الظروف العادية والاستثنائية ويدون تحمل خسائر غير مقبولة أو المخاطرة بسمعة الشركة . وتعمل إدارة الشركة على الاحتفاظ بأرصدة نقدية تسمح بسداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها وذلك دون الأخذ في الاعتبار أية آثار غير عادية لا يمكن توقعها مثل الكوارث الطبيعية .

خطر السوق

يتمثل خطر السوق في التغيرات في الأسعار والتي تنشأ من التغير في أسعار الصرف والفوائد . وتقوم إدارة الشركة بإدارة خطر السوق بهدف حصر ذلك الخطر في حدود مقبولة وتعظيم عوائد الشركة . كما تحتفظ الشركة برأسمال مدفوع يساعد على توفير ثقة المتعاملين مع الشركة كما يقوم مجلس إدارة الشركة باستعراض العائد على رأس المال والمتمثل في نسبة الأرباح إلى رأس المال .

خطر أسعار الصرف

تتحدد مخاطر أسعار الصرف في إيرادات وتكاليف الأعمال والقروض بالعملات الأجنبية بخلاف عملة التعامل والمتمثلة أساساً في الجنيه المصري واليورو . وتعمل إدارة الشركة على تخفيض خطر أسعار الصرف في الحدود المقبولة من خلال إبرام عقود مبادلة عملات أجنبية مع بعض المؤسسات المالية .

خطر سعر الفائدة

تتحدد مخاطر أسعار الفائدة في تقلبات أسعار الفائدة التي تحصل الشركة عليها ولتخفيض هذا الخطر تقوم الشركة بالتعاقد على أسعار فائدة ليبر أو سعر الخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليهما نسبة ثابتة .

7.1.1. Welche 31 „offiziellen“ Aufgaben hat das „Landesamt für Statistik“?

$$\text{Eig}(\mathbf{A}) \cap \text{Eig}(\mathbf{B}) = \emptyset,$$

الإجمالي	معلومات تحت التكاليف	معلومات	التكاليف	عدد	وسائط النقل	الوقت	مواقي
خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف	خطة مصرف
٩١١, ٩١, ٤٨٥	٥ ٧٥٩ ٤٥٣	٢٣ ٤١٢ ١٠٩	٢٦ ٧٢٣ ١٣٦	٦, ٥٩٩ ١٠, ١	١٦ ٧٩٧ ٦٥٨	٦,٨٣ ٣٠,٩ ٦٨٤	١٤٩, ٢٩ ٢٤٤
٨ ٨٢٥ ١٥٣	٤٧ ٩٢٨	٢,٢ ٢٥١	٢١٥, ٨٥٥	٧٨ ٦٧٠,	٧ ٥٠,٦ ٢٥٢	-	-
٣, ٢٤٤ ٢٢٠	-	٧٧٢ ٤٦٩	٢ ٣٠,١ ١٦٨	(١, ٤٠)	١ ٦٣٧ ١٩٩	٢٢ - ١٣ ١١٦	٣ ٦٦٦ ٨٥٨
٩٥١, ٢٦١, ٢٥٨	٥ ٨٠,٧ ٢٩١	٢٤ ٢٩١, ٨٢٩	٢٩ ٢٣٩ ٨٢٩	٦ ١٣٦ ٧٣١	١٩ ١١٠, ٨١٤	٧١٢ ٨٢٨ ٦٥٢	١٥٢ ٦٤٦ ١٠,٢
٣٠,٩ ٢١٢ ٤٠,٩	-	١٦ ٢١٦ ٢٦٨	١١, ٥١ ٥١١	٣ ١٨٢ ١٢٥	٨ ٦٦٢ ٨١٣	٢٥٤ ٤٣٧ ٤٧٦	١٥ ٧٥٦ ٧٠,٦
٢٦ ٧٢٨ ٨٨٢	-	١ ٢٢٤ ٤٧٢	١ ٢٢٩ ١٨٨	٥٥٢ ٢٦٦	٧٩, ٧٩٥	٢٣ ٤٠,٨ ٥٢٩	٢٨٢ ٥٢٣
١٣ ٥٢٧ ٥٩٢	-	٤٧٨ ٢٢٢	٧٨٢ ٤٧٨	(٥٤٤)	٦٦٧ ٤٦٤	١١ ٢٩٦ ٢٦٦	٢٥٢ ٥٢٠,
٢٥٩ ٥٢٨ ٨٨٢	-	١٧ ٨٦٩, ٦٣	١٣ ٢٠,٨ ١٩٧	٢ ٧٣٥ ٤٥٧	١٠, ١٢١, ٠, ٧٢	٢٨٨ ٦٤٢ ٢٢٦	١٦ ٢٩٢ ٧٦٨
٥٨٠, ٢٩١ ٤٧٥	٥ ٨٠,٧ ٢٩١	٦ ٥٢٦ ٧٦٦	١٦ ١٣٦ ٦٤٢	٢ ٤٠,٦ ٢٧٤	٨ ٩,٨٨ ٧٤٢	٤٦٤ ٥٨,٦ ٢٢٦	١٣٦ ٢٥٢ ٢٢٤
٦٠,١ ٧٢٨, ٧٦	٥ ٧٥٩ ٤٥٣	٧ ١٩٥ ٨٤١	١٥ ٦٦٧ ١٢٥	٢ ٨٧٩ ٤٦٦	٨ ١٢٦ ٨٤٥	٤٢٨ ٨٧٦ ٨٠,٨	١٣٢ ٦٢٢ ٥٢٨

٢٠١١/٢٠١٢ في

٢٠١١/٢٠١٢ في

٢٠١١/٢٠١٢ في

إجماليات مشتركة داخل الشركة

توزيع بين المورد وشركات

التكلفة في

جميع الأرباح في

إجماليات الشركة

توزيع بين المورد وشركات

٢٠١١/٢٠١٢ في

٢٠١١/٢٠١٢ في

٢٠١١/٢٠١٢ في

[illegible]

يتمثل رصيد الخزائن تحت التقييم الخارج ضمن ائتمان المصارف والبنوك بـ ٨٠٧ ٣٩١ ٠٠٠ جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١ في نهاية السنة وبنسبة ١٥٣ ١٥٣ ٠٠٠ جنيه مصري في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠.

٧- استثمارات في شركات تابعة وشقيقة

فيما يلي بيان بالاستثمارات المباشرة في الشركات التابعة والشقيقة :

نسبة المساهمة	٢٠١١/٣/٣١	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	٢٠١٠/١٢/٣١	شركات تابعة
%	دولار أمريكي	دولار أمريكي	دولار أمريكي	جنيه مصري	شركات تابعة
٦٠,٥	١١ ٠٩٧ ٢٥٨	١١ ٠٩٧ ٢٥٨	١١ ٠٩٧ ٢٥٨	٦٤ ٤٣٠ ٦٨٠	- شركة السويس للتنمية الصناعية
٩٩,٩٦	٢ ٢٢٥ ٢١٣	٢ ٢٢٥ ٢١٣	٢ ٢٢٥ ٢١٣	١٢ ٩١٩ ٥٨٧	- شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة - الجزائر
٩٩,٩٩	٨١ ٦٨٧	٨١ ٦٨٧	٨١ ٦٨٧	٤٧٤ ٢٧٥	- شركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة - نيجيريا
٥٠	٦٦٤ ٧٢٩	٦٦٤ ٧٢٩	٦٦٤ ٧٢٩	١ ٥٢٧ ٠١٧	- شركة أو سي أي - بيمس
١٠٠	١ ٠٨٨ ٩٧٣	١ ٠٨٨ ٩٧٣	١ ٠٨٨ ٩٧٣	٦ ٣٢٢ ٥٧٧	- شركة أو سي أي إنترناشيونال (فرنس)
١٠٠	١	١	١	٦	- شركة أو سي أي فاينانس (BVI)
٥٠,٩٩	٣١٩ ٩٤٩ ٨٣٥	٣١٩ ٩٤٩ ٨٣٥	٣١٩ ٩٤٩ ٨٣٥	١ ٨٥٧ ٦٢٨ ٧٤٢	- شركة سوربايرت
٤٩,٩٤	٢ ٧٠٩ ٦٤٠	٢ ٧٠٩ ٦٤٠	٢ ٧٠٩ ٦٤٠	١٥ ٧٢٢ ١٧٠	- شركة أليكو لإيجيبث
٤٩,٩٧	٥ ٠٥٨ ٢٩٩	٥ ٠٥٨ ٢٩٩	٥ ٠٥٨ ٢٩٩	٢٩ ٣٦٨ ٤٨٤	- الشركة الوطنية للصناعات الحديدية
٩٩,٨	٢ ٧٠٠ ٥٠٠	٢ ٧٠٠ ٥٠٠	٢ ٧٠٠ ٥٠٠	١٥ ٦٧٩ ١٠٣	- شركة أوراسكوم لإنشاء الطرق
١٠٠	٨٧ ٤٦٦	٨٧ ٤٦٦	٨٧ ٤٦٦	٥٠٧ ٨٢٨	- شركة أنشيا نل (BVI)
٩٩,٩٩	٢ ٤٨٨ ٥٠٦	٢ ٤٨٨ ٥٠٦	٢ ٤٨٨ ٥٠٦	١٤ ٤٤٨ ٢٦٦	- أوراسكوم للاستثمارات الصناعية
٩٩,٩	١٧٩ ٣٣١ ٢٥٥	١٧٩ ٣٣١ ٢٥٥	١٧٩ ٣٣١ ٢٥٥	١ ٠٤١ ١٩٧ ٢٦٧	- أوراسكوم للإنشاء والصناعة - مصر
٤٩,٩٨	٨ ١٨٠ ٠٦٣	٨ ١٨٠ ٠٦٣	٨ ١٨٠ ٠٦٣	٤٧ ٤٩٣ ٤٤٦	- الشركة المتحدة للتبويات والتبويات
٢٧,٢٤	٥ ٠٣١ ١٣٤	٥ ٠٣١ ١٣٤	٥ ٠٣١ ١٣٤	٢٩ ٢١٠ ٧٦٤	- الشركة المتحدة للقابضة
٩٩,٩	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١١ ٦١٢ ٠٠٠	- شركة أوراسكوم لصناعة معدات الأسمدة
٩٩,٩٦	٤٥ ٦٤٥	٤٥ ٦٤٥	٤٥ ٦٤٥	٢٦٥ ٠١٥	- شركة أو سي أي للإنشاءات - مصر
٥٠	١٠ ٦٣٠ ٤١٤	١٠ ٦٣٠ ٤١٤	١٠ ٦٣٠ ٤١٤	٤١ ٩٠٣ ١٤٤	- شركة أوراسكواليا لإقامة وتشغيل محطة معالجة مياه الصرف الصحي
٤٩	٢٢ ٥٨٩	٢٢ ٥٨٩	٢٢ ٥٨٩	١٣١ ١٥٩	- شركة بليني - أوراسكوم للإنشاء
٥٠	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠	٥ ٨٠٦	- شركة أو سي أي تريفلي سكيكدا
٥٠	٥ ٣٠٤	٥ ٣٠٤	٥ ٣٠٤	-	- شركة أوراسكواليا للتشغيل والصيانة
٥٠	٥ ٣٠٤	٥ ٣٠٤	٥ ٣٠٤	-	- شركة أوراسكواليا للمقاولات
٥٥٣ ٠٠٤ ٨١٥	٥٤٩ ٥٨١ ٠٠٧	٣ ٢٩٦ ٠٧٤ ٥٩٨	٣ ٢٩٦ ٠٧٤ ٥٩٨	٣ ١٩٠ ٨١٧ ٣٢٩	
٥٠	٣٠٣ ٧٢٢	٣٠٣ ٧٢٢	٣٠٣ ٧٢٢	١ ٧٦٣ ٤١٠	- ذات مسؤولية محدودة سعودي
٢٠	٢٧ ٩١٦	٢٧ ٩١٦	٢٧ ٩١٦	١٦٢ ٠٨٠	- شركة أونو جاز
١٦,٦٢	٢ ١٤٨ ٣٥٠	٢ ١٤٨ ٣٥٠	٢ ١٤٨ ٣٥٠	١٢ ٤٧٣ ٣٢٠	- الشركة الوطنية للملاحة
١٤,٦٧	٩٧٦ ٠٦٦	٩٧٦ ٠٦٦	٩٧٦ ٠٦٦	٥ ٦٦٧ ٠٣٩	- شركة سكيب للتكنولوجيا
٣ ٤٥٦ ٠٥٤	٣ ٤٥٦ ٠٥٤	٣ ٤٥٦ ٠٥٤	٣ ٤٥٦ ٠٥٤	٢٠ ٠٦٥ ٨٤٩	
٥٥٦ ٤٦٠ ٨٦٩	٥٥٣ ٠٣٧ ٠٦١	٣ ٢١٦ ٦٧٣ ٧١٧	٣ ٢١٦ ٦٧٣ ٧١٧	٣ ٢١٠ ٩٤٣ ١٧٨	

شركات شقيقة

- تم ترجمة أرصدة الاستثمارات في شركات تابعة وشقيقة من عملة التعامل في عملة العرض بسعر الإغلاق في تاريخ الميزانية ٥,٩٦٠٣ جنيه / دولار .

- نسب الاستثمارات في الشركات التابعة يعاين عمل فقط الاستثمارات المباشرة لشركة أوراسكوم للإنشاء والصناعة في تلك الشركات التابعة والتي تمتلك فيها بعض الشركات التابعة للمجموعة نسب ملكية أخرى

بشكل غير مباشر وبما يحقق سيطرة المجموعة عليها .

٨- المدفوع تحت حساب استثمارات

الجنسية	٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري
اوراسكوم لصيانة مصانع الأسمدة *	٢٠ ٦٨٤ ٤٣٤ ٣٠١	٢٠ ١٤٨ ٩٥٩ ٨٩٤
الوطنية للمواسير	٢ ٦٢٥ ٥٥٤	٢ ٥٥٧ ٥٨٤
الوطنية للصناعات الحديدية **	٩٠٥ ٧٨٢ ١٧٢	٨٨٢ ٣٣٣ ٣٢٠
	٢١ ٥٩٢ ٨٤٢ ٠٢٧	٢١ ٠٣٣ ٨٥٠ ٧٩٨

* بتاريخ ١ نوفمبر ٢٠٠٩ وافق مجلس إدارة الشركة على زيادة استثمارات الشركة في رأس مال شركة اوراسكوم لصيانة مصانع الأسمدة (إحدى الشركات التابعة) عن طريق تحويل الرصيد المدين المستحق على الشركة الأخيرة بدفاتر الشركة والبالغ ٣ ٤٧٠,٤ مليون دولار أمريكي (المعادل لمبلغ ٢٠ ٦٨٤,٤ مليون جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١) والنتائج من بيع كامل استثمار الشركة في إحدى الشركات التابعة لشركة اوراسكوم لصيانة مصانع الأسمدة خلال عام ٢٠٠٩ - وبتاريخ ٢٠٠٩/١١/٥ وافق مجلس إدارة شركة اوراسكوم لصيانة مصانع الأسمدة على زيادة رأس مال الشركة المصدر بذات القيمة المذكورة بهاليه وعلى أن تخصص هذه الزيادة بالكامل لصالح شركة اوراسكوم للإنشاء والصناعة لحين عرض الأمر على الجمعية العامة غير العادية لشركة اوراسكوم لصيانة مصانع الأسمدة للحصول على موافقتها في هذا الشأن .

** قررت إدارة الشركة الموافقة على زيادة استثمارات الشركة في رأس مال الشركة الوطنية للصناعات الحديدية (إحدى الشركات التابعة) وعلى أن يتم تغطية تلك الاستثمارات عن طريق تحويل الرصيد المدين المستحق على الشركة التابعة بدفاتر الشركة والبالغ ١٥٢ مليون دولار أمريكي (المعادل لمبلغ ٩٠٥,٨ مليون جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١) .

٩- استثمارات مالية متاحة للبيع

يتمثل الرصيد البالغ ٤٤٧ ٠٩٤ جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١ المعادل لمبلغ ٧٥ ٠١٢ دولار أمريكي فيما يلي :

اسم الشركة المستثمر فيها	النسبة المساهمة %	الشكل القانوني	تكلفة الاستثمار في ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	تكلفة الاستثمار في ٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري
الشركة المصرية للأتفاق	١١,٩٥	مساهمة مصرية	٤٤١ ٠١٠	٤٢٩ ٥٩٢
الشركة المصرية للجبس	-	مساهمة مصرية	٦ ٠٨٤	٥ ٩٢٨
			٤٤٧ ٠٩٤	٤٣٥ ٥٢٠

١٠- إفراض لشركات تابعة

يتمثل الحساب في الأرصدة القائمة في ٣١ مارس ٢٠١١ للقروض التي منحتها الشركة لشركاتها التابعة وبياناتها كما يلي :

شركة اليكو ايجيبت	٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري
الشركة المصرية للأسمدة	١٢ ٥٧٨ ٥٦٨	١٢ ٢٥٢ ٩٣٤
	١ ٠٢٥ ٩٠٠ ٠٠٢	٩٣٤ ٤٩٤ ٦٧٨
	١ ٠٣٨ ٤٧٨ ٥٧٠	٩٤٦ ٧٤٧ ٦١٢

ويتم توزيعه كما يلي:

١٢ ٢٥٢ ٩٣٤	١٢ ٥٧٨ ٥٦٨	قصير الأجل
٩٣٤ ٤٩٤ ٦٧٨	١ ٠٢٥ ٩٠٠ ٠٠٢	طويل الأجل
٩٤٦ ٧٤٧ ٦١٢	١ ٠٣٨ ٤٧٨ ٥٧٠	

١١- مخزون

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	خامات ومواد ومستلزمات بناء
جنية مصري	جنية مصري	قطع غيار ومهمات
١٧٢ ٩٣٦ ٠٩٠	٢٢٦ ٢٨٩ ٩٨٢	
٨ ١٢٩ ٧٩٤	٧ ٩٣٥ ٤١٤	
١٨١ ٠٦٥ ٨٨٤	٢٣٤ ٢٢٥ ٣٩٦	

١٢- استثمارات مالية بغرض المتاجرة

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	صندوق استثمار بنك HSBC - فرنسا
جنية مصري	جنية مصري	أذن خزنة أجنبية
٧٥١ ٧٢٠	٧٥١ ٧٢٠	
٤٧ ٥٨٠ ٨٨٤	٣٧ ٣١٧ ٧٤١	
٤٨ ٣٣٢ ٦٠٤	٣٨ ٠٦٩ ٤٦١	

١٣- عملاء ومدينون وأرصدة مدينة أخرى

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	عملاء مقاولات- حسابات جارية
جنية مصري	جنية مصري	عملاء مقاولات- تأمينات محتجزة
١ ١١٨ ٧٥٢ ٢٨٢	١ ١٣٥ ٥٣٩ ٣٨١	عملاء آخرون وأوراق قبض
١٨٢ ٨٥١ ٨٨٨	٢١٣ ٩٨٧ ٣٧٠	مستحق من العملاء (إيضاح رقم ١٥)
٩ ٣٩٤ ٩٣٢	٩ ٦٤٤ ٦١٢	موردون ومقاولون باطن - دفعات مقدمة
٥٦٥ ٤١١ ٩٩٢	٤٦٧ ٤٢١ ٥١١	مدينون وأرصدة مدينة أخرى*
٢١٤ ٣٢٠ ٠٧١	٩٢ ٨٩٥ ٥٤٩	
١ ٠٠٤ ٨٩٦ ٩١٤	١ ٣٦٨ ٢٠٣ ٧٥٨	
٣ ٠٩٥ ٦٢٨ ٠٧٩	٣ ٢٨٧ ٦٩٢ ١٨١	

* يتضمن الرصيد نحو مبلغ ١١٨,١ مليون جنية مصري تتمثل في قيمة تأمين خطابات الضمان المسددة في

٣١ مارس ٢٠١١ (مقابل ١١٥,٤ مليون جنية مصري في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠).

١٤ - المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة

- تقوم الشركة بإسناد بعض العمليات من الباطن لشركاتها التابعة كما تقوم أيضاً بتنفيذ بعض الأعمال لشركاتها التابعة والشقيقة .
- قامت الشركة ببيع كامل استثماراتها في إحدى شركاتها التابعة لشركة تحت ذات السيطرة .
- حصلت الشركة على نسبة محددة من بعض الشركات التابعة مقابل تأدية خدمات إدارية وفنية وإشراف وإدارة .
- قامت الشركة بتحميل الشركات التابعة بفائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة لهذه الشركات وذلك بنفس معدلات الفائدة التي تطبقها البنوك مع الشركة كما تقوم بعض الشركات التابعة بتحميل الشركة بفائدة على رصيد حسابها الجاري لديهم .
- حصلت الشركة على مصادر تمويل من البنوك المحلية وبعض المؤسسات المصرفية وتقوم بتمويل بعض شركاتها التابعة بجزء من مصادر التمويل المذكورة وذلك مقابل تحمل تلك الشركات التابعة بكامل تكلفة هذا التمويل .
- وفيما يلي بيان بأهم هذه المعاملات وطبيعتها وحجمها خلال الفترة المالية المنتهية في ٣١ مارس ٢٠١١ :

معاملات خلال العام	شركات تابعة جنيه مصري	أطراف أخرى ذات علاقة جنيه مصري	الإجمالي ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري
- إيرادات عن أعمال مقاولات	٣٤ ٤٨٨ ٦٤٣	٩ ٤٩٨ ٧١٠	٤٣ ٩٨٧ ٣٥٣
- ضمن تكاليف أعمال مقاولات	٢٩٦ ٦٣٧ ٢٨٦	٧ ٧٤٦ ٤١٠	٣٠٤ ٣٨٣ ٦٩٦
- ضمن مصروفات إدارية وعمومية	١٢ ٤٣٧ ٧٤٧	-	١٢ ٤٣٧ ٧٤٧
- إيرادات خدمات إدارية وفنية	١٢ ٤٣٧ ٧٤٧	-	١٢ ٤٣٧ ٧٤٧
- فوائد ومصروفات تمويلية	١ ٣٤١ ٠٣١	-	١ ٣٤١ ٠٣١
- فوائد دائنة (خصمت من الفوائد المدينة)	٣٥ ٥٧٩ ٣٢٧	-	٣٥ ٥٧٩ ٣٢٧
وفيما يلي بيان بأرصدة للشركات التابعة والأطراف الأخرى ذات العلاقة في ٣١ مارس ٢٠١١ :			
أرصدة مدينة ضمن الأصول بالميزانية	شركات تابعة جنيه مصري	أطراف أخرى ذات علاقة جنيه مصري	الإجمالي ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري
عملاء مقاولات (حسابات جارية)	٦١ ٤٧٤ ٢٥٦	٩ ٢٧٩ ٧٧٧	٧٠ ٧٥٤ ٠٣٣
عملاء مقاولات (تأمينات محتجزة)	٤٢١ ٩٦٢	١ ١٠٢ ٩٥٢	١ ٥٢٤ ٩١٤
مستحق من شركات تابعة وشقيقة (حسابات جارية)	٤ ٦٠٥ ١٢٨ ١٨٥	٥ ٠٧٠ ٤٨٧	٤ ٦١٠ ١٩٨ ٦٧٢
مديون وأرصدة مدينة أخرى (موردون ومقاولون - دفعات مقدمة)	١٤ ١٩٣ ١٩١	٩ ١٨٨ ٨٢٨	٢٣ ٣٨٢ ٠١٩
إقراض لشركات تابعة - أقساط طويلة الأجل	١ ٠٢٥ ٩٠٠ ٠٠٢	-	١ ٠٢٥ ٩٠٠ ٠٠٢
إقراض لشركات تابعة - أقساط مستحقة خلال عام	١٢ ٥٧٨ ٥٦٩	-	١٢ ٥٧٨ ٥٦٩

أرصدة دائنة ضمن الالتزامات بالميزانية		
موردون ومقاولون - حسابات جارية	٣٢ ٧٧٢ ١١٧	٣ ٩٠١ ٣٣٨
مستحق لشركات تابعة وشقيقة	٢٨ ٢٦٧ ٥٧٢	٩٩ ١٢٩
دائنون وأرصدة دائنة أخرى (تأمينات محتجزة -		
مقاولون باطن - أخرى)	١٩ ٩١٢ ٨٣٢	٢ ٣٠٠ ٣٧٢
دائنون وأرصدة دائنة أخرى (عملاء - دفعات مقدمة)	٣١٦ ٠٩٩	-

١٥- عقود المقاولات تحت التنفيذ

٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري	٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	إجمالي قيمة المستخلصات الصادرة حتى تاريخ المركز المالي لعقود المقاولات تحت التنفيذ
١٤ ٧٥٣ ٣٨٦ ٩٤٦	١٥ ٧٦٧ ٨٣٢ ٤٢٧	

يخصم : الإيرادات المحققة طبقاً لطريقة نسبة الإتمام

١٢ ٩٤٩ ١٢٥ ٥٣١	١٣ ٧٣٦ ٦٠٥ ٢٤٩	التكاليف الفعلية المتكبدة حتى تاريخ الميزانية عن عقود المقاولات تحت التنفيذ
١ ٢٨٦ ١٩٤ ٧٤٧	١ ٥٢١ ٠١٣ ٤٩١	مجمّل الأرباح المحققة عن عقود المقاولات تحت التنفيذ حتى تاريخ الميزانية
١٤ ٢٣٥ ٣٢٠ ٢٧٨	١٥ ٢٥٧ ٦١٨ ٧٤٠	الإيرادات طبقاً لنسبة الإتمام
٥١٨ ٠٦٦ ٦٦٨	٥١٠ ٢١٣ ٦٨٧	الرصيد
مستحق من العملاء - ضمن حساب عملاء ومدينون	أرصدة مدينة أخرى (إيضاح رقم ١٣)	
(٥٦٥ ٤١١ ٩٩٢)	(٤٦٧ ٤٢١ ٥١١)	
مستحق للعملاء - ضمن حساب موردون ومقاولون ودائنون	أرصدة دائنة أخرى (إيضاح رقم ١٩)	
١ ٠٨٣ ٤٧٨ ٦٦٠	٩٧٧ ٦٣٥ ١٩٨	
٥١٨ ٠٦٦ ٦٦٨	٥١٠ ٢١٣ ٦٨٧	الرصيد

١٦- نقدية بالصندوق ولدى البنوك

٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري	٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	بنوك - ودائع لأجل *
٧٨٦ ٢٧٥ ٣٦٧	٩٦٠ ٤١٣ ١٩١	بنوك - حسابات جارية
٦٥٤ ١٦٤ ٤٥٣	٦١٢ ٢٧٨ ٥١١	نقدية بالصندوق
٧٢١ ٨٩٤	١ ٥٩٨ ٣٧٣	
١ ٤٤١ ١٦١ ٧١٤	١ ٥٧٤ ٢٩٠ ٠٧٥	

* تتضمن البنوك ودايع لأجل في ٣١ مارس ٢٠١١ مبلغ ٦٣٩,٢ مليون جنيه مصري مجمدة بالكامل ضماناً لأرصدة القروض وكذلك مقابل إصدار خطابات ضمان عن الشركة ولصالح الغير .

١٧- بنوك - سحب على المكشوف

يتمثل هذا البند المدرج ضمن الالتزامات المتداولة بالميزانية بمبلغ ٦١٨ ٧٧٥ ١٥٩ جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١ (مقابل مبلغ ٣٣٨ ٧٨٨ ١٣٦ جنيه مصري في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠) في قيمة التسهيلات البنكية الممنوحة للشركة للسحب على المكشوف من البنوك التي تتعامل معها وذلك بمتوسط سعر فائدة قدره ١٠,٧% سنوياً على التسهيلات بالجنيه المصري ، ٢,٣% سنوياً على التسهيلات بالدولار الأمريكي مقابل سندات إذنية ضامنة للسحب على المكشوف .

تبلغ قيمة التسهيلات الائتمانية الممنوحة للشركة في ٢٠١١/٣/٣١ مبلغ ١ ٩٧٥,١ مليون جنيه مصري ، ويبلغ الجزء المستخدم منها مبلغ ١ ١٥٩,٨ مليون جنيه مصري وبذلك يكون الجزء غير المستخدم من هذه التسهيلات في ٢٠١١/٣/٣١ مبلغ ٨١٥,٣ مليون جنيه مصري .

١٨- قروض وسندات

يتضمن هذا الإفصاح البيانات الخاصة بالقروض والسندات وقد تم عرض ما يتعلق بخطر الفوائد عن تلك القروض ضمن إيضاح رقم (٣٤).

إيضاح	٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري
ضمن الالتزامات المتداولة		
قرض تسهيل مشترك - شريحة (أ)	(٢/١٨)	٦٥٨ ٤٦٤ ١٤٣
قرض تسهيل مشترك - شريحة (ب)	(٢/١٨)	٢ ١٩٤ ٨٨٠ ٤٧٥
قرض تسهيل مشترك دوار	(٣/١٨)	٧١٥ ٢٣٦ ٠٠٠
قرض تسهيل مشترك دوار	(٤/١٨)	١ ٠٤٣ ٠٥٢ ٥٠٠
اجمالي القروض قصيرة الأجل		٤ ٦١١ ٦٣٣ ١١٨
ضمن الالتزامات طويلة الأجل		
قرض تسهيل مشترك	(١/١٨)	٥ ٦٥٩ ٣٠٤ ٨٤٩
قرض تسهيل مشترك - شريحة (أ)	(٢/١٨)	٨٧٧ ٩٥٢ ١٩٠
سندات الإصدار الرابع	(٥/١٨)	١ ٦٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠
اجمالي القروض طويلة الأجل		٨ ١٨٧ ٢٥٧ ٠٣٩
اجمالي القروض طويلة وقصيرة الأجل		١٢ ٧٩٨ ٨٩٠ ١٥٧

تتمثل القروض في ٣١ مارس ٢٠١١ فيما يلي:

١/١٨ - عقد قرض التسهيل المشترك متوسط الأجل الموقع بين الشركة وبعض البنوك المصرية والأجنبية بتاريخ ٢٧ مارس ٢٠٠٨ والذي تم بمقتضاه منح الشركة قرض في حدود مبلغ ٩٥٠ مليون دولار أمريكي لتمويل سداد جزء من المديونية المستحقة على الشركة والقائمة في إطار استحوادها على الشركة المصرية للأسمدة وكذلك تمويل الأغراض التجارية العامة للشركة وقد تم سحب القرض بالكامل حتى تاريخ الميزانية ، ويخضع هذا التسهيل لعائد قدره ١% علاوة على سعر الليبور تسدد في نهاية ستة أشهر . كما يخضع القرض لعمولة إدارية قدرها ٠,١٠% سنوياً تحسب على مبلغ القرض وتسدد في نهاية كل ثلاثة أشهر . ويخضع القرض لعائد تأخير مركب قدره ١% سنوياً

يستحق في حالة عدم الالتزام بالسداد في مواعيد الاستحقاق المتفق عليها ، بالإضافة إلى سعر العائد الساري على التسهيل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد. ويتم سداد أصل القرض دفعة واحدة في نهاية شهر أبريل من عام ٢٠١٣ . القرض بضمان سندات لأمر صادرة لتلك البنوك.

٢/١٨ - عقد التسهيل المشترك الموقع بين الشركة وبعض البنوك المصرية والأجنبية بتاريخ ٨ أكتوبر ٢٠٠٨ ووفقاً للعقد تحصل الشركة على قرض طويل الأجل وقرض دوار بإجمالي ٧٣٦,٥ مليون دولار أمريكي .

وقد بلغ رصيد القرض - شريحة (أ) في تاريخ الميزانية ٢٥٧,٧٦ مليون دولار أمريكي (المعادل لمبلغ ١ ٥٣٦,٤ مليون جنيه مصري) في تاريخ الميزانية - قبل خصم الأقساط المستحقة خلال عام من هذا الرصيد .

وقد بلغ رصيد القرض الدوار - شريحة (ب) ٣٦٨,٢٥ مليون دولار أمريكي (المعادل لمبلغ ٢ ١٩٤,٩ مليون جنيه مصري) والقرض ممنوح للشركة لاستخدامه في تمويل الأغراض العامة وللاستحواذ على الشركات في المستقبل . ويخضع هذا التسهيل لعائد قدره ١,٥ % علاوة على سعر الليبور لستة أشهر وذلك بالنسبة للقرض طويل الأجل - شريحة (أ) ولعائد قدره ١,٥ % علاوة على سعر الليبور لشهر أو ثلاثة أشهر أو ستة أشهر للقرض الدوار - شريحة (ب). كما يخضع القرض لعمولة إدارية قدرها ٠,٢ % سنوياً تحسب على مبلغ القرض وتسد في نهاية كل ثلاثة أشهر . ويخضع القرض لعائد تأخير قدره ١% سنوياً بالإضافة إلى سعر العائد الساري على التسهيل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد. ويتم سداد القرض طويل الأجل على دفعات نصف سنوية تبدأ من أبريل ٢٠١٠ وتنتهي في أكتوبر ٢٠١٣ وهو ذات تاريخ انتهاء القرض الدوار .

٣/١٨ - عقد التسهيل المشترك الموقع بين الشركة وبعض البنوك المصرية والأجنبية بتاريخ ٨ نوفمبر ٢٠١٠ ووفقاً للعقد تحصل الشركة على قرض دوار بإجمالي مبلغ ١٢٠ مليون دولار أمريكي .

والقرض ممنوح للشركة لاستخدامه في تمويل الأغراض العامة وللاستحواذ على الشركات في المستقبل وتمويل رأس المال العامل . ويخضع هذا التسهيل لعائد قدره ٢,٥ % علاوة على سعر الليبور لثلاثة أشهر أو ستة أشهر . كما يخضع القرض لعمولة إدارية قدرها ٠,٢ % سنوياً تحسب على مبلغ القرض وتسد في نهاية كل ثلاثة أشهر . ويخضع القرض لعائد تأخير قدره ١% سنوياً بالإضافة إلى سعر العائد الساري على التسهيل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد .

٤/١٨ - عقد التسهيل المشترك الموقع بين الشركة وبعض البنوك المصرية والأجنبية بتاريخ ٢٧ ديسمبر ٢٠١٠ ووفقاً للعقد تحصل الشركة على قرض دوار بإجمالي مبلغ ١٩٥ مليون دولار أمريكي .

والقرض ممنوح للشركة لاستخدامه في تمويل الأغراض العامة وتمويل رأس المال العامل . ويخضع هذا التسهيل لعائد قدره ٢,٥ % علاوة على سعر الليبور لثلاثة أشهر أو ستة أشهر . كما يخضع القرض لعمولة إدارية قدرها ٠,٢ % سنوياً تحسب على مبلغ القرض وتسد في نهاية كل ثلاثة أشهر . ويخضع القرض لعائد تأخير قدره ١% سنوياً بالإضافة إلى سعر العائد الساري على التسهيل من تاريخ الاستحقاق حتى تاريخ السداد .

٥/١٨ - قامت الشركة بإصدار سندات اسمية (الإصدار الرابع) قابلة للتداول وغير قابلة للتحويل إلى أسهم بالعملة المحلية بالجنيه المصري بغرض تمويل الإستحواذات المستقبلية الجديدة للشركة ، وإعادة هيكلة الميزانية ، وتمويل التوسعات الرأسمالية ، وذلك بمبلغ ١,٦٥ مليار جنيه مصري موزعة على

عدد ١٦,٥ مليون سند بقيمة اسمية ١٠٠ جنيه مصري للسند (وهو نفسه سعر الإصدار) تسدد بالكامل عند الاكتتاب بدون مصاريف إصدار وعلى أن تكون مدة الإصدار خمس سنوات ، تبدأ من اليوم التالي لتاريخ غلق باب الاكتتاب العام في ٢٠١٠/٩/٣٠.

تم طرح السندات على شريحتين ، الشريحة الأولى ٩٠ % طرح خاص لعدد ١٤,٨٥ مليون سند بذات شروط الاكتتاب العام والشريحة الثانية ١٠% طرح عام للأفراد وصغار المستثمرين لعدد ١,٦٥ مليون سند وقد تم الاكتتاب فعلياً في كامل قيمة السندات.

يبلغ سعر العائد السنوي الثابت ١١,٧٥% ويتم صرفه كل سنة أشهر ابتداءً من اليوم التالي لغلق باب الاكتتاب وتسدد في بداية أول يناير وأول يوليو كل عام.

يحق للشركة اختياريًا سداد تلك السندات سداداً معجلاً لكل أو جزء من مبلغ الإصدار لحملة السندات بدءاً من بداية السنة الثالثة من الإصدار وحتى النصف الثاني من السنة الخامسة والأخيرة وتقوم الشركة بسداد ١٠٢% من القيمة الاسمية للسندات المراد سدادها سداداً معجلاً إن تم السداد خلال السنة الثالثة، وتتناقص تلك النسبة بمعدل ١/٢% - ١% من القيمة الاسمية للسند المراد سدادها سداداً معجلاً لتصبح ١٠٠% خلال النصف الثاني من السنة الخامسة من القيمة الاسمية المراد سدادها سداداً معجلاً من قيمة السند الاسمية مع الكمية المراد سدادها سداداً معجلاً بالإضافة للعائد المحتسب حتى يوم السداد المعجل.

يتم سداد كامل السندات سداداً نهائياً بعد مضي خمسة سنوات من تاريخ غلق باب الاكتتاب العام وفي تاريخ سداد الكوبون العاشر (أي نهاية مدة الإصدار) وذلك بنقص قيمة الإصدار.

تشمل تعهدات تلك السندات تعهدات مالية وتعهدات خاصة بتوزيعات الأرباح وأخرى خاصة ببيع الأصول والاستحواذات والمساهمات في رؤوس أموال الشركات التابعة ورأس مال الجهة المصدرة للسندات وبعض التعهدات الأخرى ، هذا وقد بلغ رصيد السندات في ٣١ مارس ٢٠١١ (١ ٦٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠ جنيه مصري المقابل لمبلغ ٢٧٦ ٨٣١ ٧٠٣ دولار أمريكي).

١٩- موردون ومقاولون ودائنون وأرصدة دائنة أخرى

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
جنيه مصري	جنيه مصري	
١٨٤ ٤٠٦ ٥٤٣	١٠٩ ١٨٤ ٧٢٧	موردون - حسابات جارية
٣٠٥ ٣١٠ ٧٤٠	٢٩٧ ٨٧٠ ٦٤٢	مقاولون - حسابات جارية
١٠ ١٠٦ ٣٧٨	١٠ ٣٧٤ ٩٦٥	مصلحة الضرائب - ضريبة الدخل
١ ٠٨٣ ٤٧٨ ٦٦٠	٩٧٧ ٦٣٥ ١٩٨	مستحق للعملاء (إيضاح رقم ١٥)
٨٢٨ ٣٥٨ ٥٦١	٨١٥ ٢٥٢ ٢٤٢	عملاء - دفعات مقدمة
٢٧ ٣٩٢ ٠٥٧	١ ٣٥١ ٩٣٤ ٤٠٨	دائنو توزيعات أرباح - مساهمين وعاملين
٩١٨ ٤٣٦ ٢٩٣	١ ١٩١ ٩٣٣ ٩١٩	دائنون وأرصدة دائنة أخرى
٣ ٣٥٧ ٤٨٩ ٢٣٢	٤ ٧٥٤ ١٨٦ ١٠١	

٢٠- مخصص مطالبات وتشطيب أعمال والتزامات متوقعة

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
جنيه مصري	جنيه مصري	دولار أمريكي	دولار أمريكي	
١ ٩٥١ ٨٥٥ ٦٣٩	٢ ٠٩٥ ٠٧٧ ٧٦٩	٣٥٥ ٨٧٢ ٨١٧	٣٦٠ ٨٤٧ ٠١٥	الرصيد في بداية الفترة / العام
٣٨ ٩٤١ ٧٣٩	٥ ٨٥٢ ٣٠٠	٦ ٩١٨ ٤٢٥	١ ٠٠٠ ٠٠٠	تدعيم خلال الفترة / العام
(١٠ ٠٤٢ ٨٥٠)	(٢٦٥ ٣٠٢)	(١ ٧٨٤ ٢٢٢)	(٤٥ ٣٣٣)	المستخدم خلال الفترة / العام
(٩٢٨ ٩٨٩)	-	(١٦٠ ٠٠٥)	-	فروق عملة وتسويات أخرى
١١٥ ٢٥٢ ٢٣٠	٥٥ ٧٨١ ٧٩٨	-	-	فروق ترجمة
٢ ٠٩٥ ٠٧٧ ٧٦٩	٢ ١٥٦ ٤٤٦ ٥٦٥	٣٦٠ ٨٤٧ ٠١٥	٣٦١ ٨٠١ ٦٨٢	الرصيد في نهاية الفترة / العام

- تم ترجمة أرصدة مخصص مطالبات وتشطيب أعمال والتزامات متوقعة من عملة التعامل إلى عملة

العرض بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية ٥,٩٦٠,٣ جنيه / دولار .

ويتم توزيعه كما يلي :

٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
جنيه مصري	جنيه مصري	
٢٧١ ٩٩٣ ٧٦٩	٢٨٤ ٩١٢ ٣٦٥	قصير الأجل
١ ٨٢٣ ٠٨٤ ٠٠٠	١ ٨٧١ ٥٣٤ ٢٠٠	طويل الأجل
٢ ٠٩٥ ٠٧٧ ٧٦٩	٢ ١٥٦ ٤٤٦ ٥٦٥	الرصيد في نهاية الفترة / العام

٢١- رأس المال

رأس المال المرخص به

يبلغ رأس مال الشركة المرخص به ٥ مليار جنيه .

رأس المال المصدر والمدفوع

بلغ رأس مال الشركة المصدر والمدفوع بالكامل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ مبلغ ٣٠٥ ٥٩٢ ٠٣٤ جنيه مصري ويمثل في عدد ٢٠٦ ٩١٨ ٤٦١ سهم ، القيمة الاسمية للسهم الواحد خمسة جنيهات مصرية .

قامت الشركة بتسجيل أسهمها في البورصة المصرية في مارس ١٩٩٩ . كما قامت بتحويل ٦٩,٧% من أسهمها إلى شهادات إيداع دولية (GDRs) تمثل كل شهادة سهمين من أسهم الشركة وتم تسجيل هذه الشهادات في بورصة لندن في سبتمبر ٢٠٠٢ وتعين بنك أوف نيويورك كبنك الإيداع لهذه الشهادات.

بتاريخ ٣٠ أبريل ٢٠٠٩ وافقت الجمعية العامة غير العادية للشركة على تجزئة شهادات الإيداع الدولية الـ GDR الخاصة بالشركة لتصبح كل شهادة إيداع دولية GDR تعادل واحد سهم محلي بدلاً من سهمين محليين .

بتاريخ ٢٣ ديسمبر ٢٠٠٩ وافقت الجمعية العامة غير العادية للشركة على تجديد قرار الجمعية العامة غير العادية للشركة المنعقدة بتاريخ ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٦ بشأن زيادة رأس مال الشركة المصدر بمبلغ ١٠ ٠٩٩ ٧٩٠ جنيه مصري بواقع عدد ٢ ٠١٩ ٩٥٨ سهم ليصبح رأس مال الشركة المصدر بمبلغ ١ ٠٤٤ ٦٩٢ ٠٩٥ جنيه مصري موزعاً على عدد ٢٠٨ ٩٣٨ ٤١٩ سهم نقدي قيمة كل سهم خمسة جنيهات مصرية وجميعها أسهم عادية نقدية وذلك لتمويل نظام إثابة وتحفيز العاملين والمديرين وأعضاء

مجلس الإدارة التنفيذيين بالشركة وشركاتها التابعة والشقيقة ، مع تنازل المساهمين القدامى عن حقهم في أولوية الاكتتاب في أسهم هذه الزيادة ، على أن يتم تمويل هذه الزيادة خصماً من الاحتياطي الخاص ، وقد تم التأشير بهذه الزيادة في السجل التجاري للشركة في أكتوبر ٢٠١٠ .

بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٠ قامت الشركة بتسجيل أسهمها في البورصة الأمريكية (خارج المقصورة) في صورة شهادات إيداع دولية (ADRs) تمثل كل شهادة سهم من أسهم الشركة وعلى أن يكون بنك BNY Mellon كبنك الإيداع لهذه الشهادات.

بتاريخ ١٦ فبراير ٢٠١١ وافق مجلس إدارة الشركة بالإجماع على قيام الشركة بشراء أسهم خزينة بحد أقصى عدد ١٥٣ ٢٦٨ ٦ سهم تقريباً أو ما يعادلها من شهادات إيداع دولية وذلك من إجمالي أسهم رأس مال الشركة المصدر والبالغ عددها ٤١٩ ٩٣٨ ٢٠٨ سهم والمطروحة للتداول في البورصة المصرية أو بورصة لندن في صورة (شهادات الإيداع الدولية) وذلك من خلال عمليات السوق المفتوحة وحيث تمثل عملية الشراء هذه نسبة قدرها ٣% تقريباً من أسهم رأس مال الشركة المصدر .

٢٢- الاحتياطيات

الاحتياطي القانوني

طبقاً للنظام الأساسي للشركة، يجنب ٥ % من صافي الربح السنوي لتكوين احتياطي قانوني، ويتم التوقف عن تجنب هذه النسبة إذا ما بلغ رصيد هذا الاحتياطي ٥٠ % من رأس مال الشركة المصدر ومتى نقص الاحتياطي تعين العودة إلى تدعيمه ، ويستخدم هذا الاحتياطي في زيادة رأس مال الشركة المصدر أو في تغطية خسائر الشركة . هذا وقد بلغ رصيد الاحتياطي القانوني في ٣١ مارس ٢٠١١ مبلغ ٥٣٦,٩ مليون جنيه مصري المعادل لمبلغ ٩٨,٣ مليون دولار أمريكي .

الاحتياطي الخاص

طبقاً للنظام الأساسي للشركة يجوز للجمعية العامة العادية للشركة بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة تكوين احتياطيات أخرى من الأرباح السنوية المحققة . وتستخدم هذه الاحتياطيات بقرار من الجمعية العامة العادية للشركة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة فيما يكون أوفي بمصالح الشركة ، وتنفيذاً لقرار الجمعية العامة غير العادية للشركة بتاريخ ٢٠٠٩/٤/٣٠ بالموافقة على تخفيض رأس مال الشركة المصدر والمدفوع بقيمة أسهم الخزينة المشتراه فقد تم تخفيض رصيد الاحتياطي الخاص بمبلغ وقدره ٥٨٨,٢ ١ مليون جنيه مصري المعادل لمبلغ ٢٩٠,٨ مليون دولار أمريكي - (وقد تم اعتماد ذلك للتخفيض من الجمعية العامة العادية للشركة) ويمثل ذلك التخفيض الفرق بين التكلفة الفعلية لاقتناء أسهم الخزينة التي تم إعدامها والقيمة الاسمية لها .

٢٣- فروق أسعار الصرف المترجمة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية

يتمثل رصيد فروق الترجمة في ٣١ مارس ٢٠١١ والبالغ ٢٦٨ ٧٢٠ ٣١٨ ١ جنيه مصري - رصيد دائن - في ناتج ترجمة الأصول والالتزامات من عملة التعامل إلى عملة العرض بسعر الإقفال في تاريخ الميزانية وكذلك من ترجمة بنود الإيرادات والمصروفات من عملة التعامل إلى عملة العرض حسب أسعار الصرف في تواريخ حدوث المعاملات.

٢٤- أسهم الخزينة

يتمثل الرصيد البالغ ٧٨٩ ٦٤٢ ٣٧ جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١ والمعادل لمبلغ ٣٩٥ ٣٨٩ ٦ دولار أمريكي في تكلفة استحواد الشركة لعدد ١٨٧ ٥٠٠ سهم من أسهمها المتداولة في البورصة .

بتاريخ ٨ يونيو ٢٠١١ قرر مجلس إدارة الشركة بالإجماع على تعديل قرار مجلس إدارة الشركة المنعقد بتاريخ ١٦ فبراير ٢٠١١ بشأن قيام الشركة بشراء أسهم خزينة بحد أقصى عدد ١٥٣ ٢٦٨ ٦ سهم تقريباً أو ما يعادلها من شهادات ايداع دولية، وذلك بغرض تجزئة للكمية المراد شرائها على برنامج زمني محدد لتصبح الكمية المحدد شرائها خلال الفترة من ١٤ يونيو وحتى ١٣ يوليو ٢٠١١ عدد ٤٤٠ ٠٠٠ سهم تقريباً أو ما يعادلها من شهادات ايداع دولية وذلك من اجمالي اسهم رأس مال الشركة المصدر والبالغ عددها ٤١٩ ٩٣٨ ٢٠٨ سهم والمطروحة للتداول في البورصة المصرية او في بورصة لندن في صورة (شهادات الايداع الدولية) وذلك من خلال عمليات السوق المفتوحة وحيث تمثل عملية الشراء هذه نسبة قدرها ٠,٢١٥% من اسهم رأس مال الشركة المصدر وذلك بغرض استخدام فائض السيولة المتاح لدى الشركة في دعم واستقرار سعر السهم .

٢٥- الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

البيان	الأصول ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	الأصول ٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري	(الالتزامات) ٢٠١١/٣/٣١ جنيه مصري	(الالتزامات) ٢٠١٠/١٢/٣١ جنيه مصري
الأصول الثابتة (الإهلاك)	-	-	(١٤ ٠٧٨ ٠١١)	(١٥ ٨٤٤ ٩٨٧)
مخصصات	١٠ ١٢٦ ٩٦٦	١٠ ١٢٦ ٩٦٦	-	-
إيرادات شركات غير مقيمة يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	١٦ ٠٨٤ ٤٤٢	١٦ ٠٨٤ ٤٤٢	-	-
إجمالي الضريبة التي ينشأ عنها أصل (التزام)	٢٦ ٢١١ ٤٠٨	٢٦ ٢١١ ٤٠٨	(١٤ ٠٧٨ ٠١١)	(١٥ ٨٤٤ ٩٨٧)
ضريبة الدخل المؤجلة	١٢ ١٣٣ ٣٩٧	١٠ ٣٦٦ ٤٢١		
فروق عملة	٢ ٤٤١ ٦٥٦	١ ٣٢٣ ٩٣٧		
صافي ضريبة الدخل المؤجلة	١٤ ٥٧٥ ٠٥٣	١١ ٦٩٠ ٣٥٨		

وبذلك تصبح ضريبة الدخل المؤجلة المدرجة - إيراد - بقائمة الدخل عن الفترة مبلغ ١ ٧٦٦ ٩٧٦ جنيه مصري .

٢٦- إيرادات تشغيل أخرى

فترة الثلاثة أشهر المنتهية في	فترة الثلاثة أشهر المنتهية في	
٢٠١٠/٣/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
جنيه مصري	جنيه مصري	
٢١ ٧٥٤ ٣٦٥	١٢ ٤٣٧ ٧٤٧	إيرادات مقابل خدمات فنية وإشراف وإدارة
٢٧٩ ٥٥٧	-	رد مخصصات والاضمحلال في قيمة العملاء
-	١ ٠٣٩ ٢٧٥	إيرادات تشغيل أخرى
٢٢ ٠٣٣ ٩٢٢	١٣ ٤٧٧ ٠٢٢	

٢٧- نظام اختيار شراء أسهم للعاملين

لدى الشركة خطة لمنح العاملين بها خيارات تملك أسهم فيها من خلال نظام إثابة وتحفيز العاملين. قيمة هذه الخيارات الممنوحة للعاملين تساوي القيمة السوقية العادلة للأسهم في تاريخ المنح. عندما يحل الحق في خيار الأسهم، يكون من حق العاملين ممارسة هذا الحق من خلال سداد كامل قيمة خيارات الأسهم نقداً مقابل بيع النظام للأسهم للعاملين. تستخدم المنفوعات المستلمة من العاملين عند ممارستها حق خيارات الأسهم لتمويل خيارات أسهم أخرى.

في ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٦، وافق المساهمون في اجتماع الجمعية العمومية غير العادية على إصدار أسهم بقيمة اسمية بحد أقصى ١% من الأسهم المصدرة حالياً وذلك لمقابلة التزامات الشركة تجاه نظام المدفوعات المبنية على أسهم فيما يتعلق ببرنامج إثابة وتحفيز الموظفين والمديرين بعد الحصول على موافقة الجهات الرسمية .

وبتاريخ ١ ديسمبر ٢٠٠٩ قرر مجلس إدارة الشركة اقتراح زيادة رأس مال الشركة بنسبة ١ % من رأس المال المصدر لتمويل نظام الإثابة والتحفيز للعاملين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين بالشركة وشركاتها التابعة والشقيقة ، ودعوة الجمعية العامة غير العادية للانعقاد للموافقة على تعديل قرار الجمعية العامة غير العادية بتاريخ ٢٧ ديسمبر ٢٠٠٦ سالف الذكر وتجديد قرار زيادة رأس مال الشركة المصدر والصادر بموجب قرار الجمعية العامة غير العادية للشركة المذكور لتمويل نظام الإثابة والتحفيز .

وبتاريخ ٢٣ ديسمبر ٢٠٠٩ وافقت الجمعية العامة غير العادية للشركة على زيادة رأس مال الشركة المصدر بمبلغ ١٠ ٠٩٩ ٧٩٠ جنيه مصري بواقع ٢ ٠١٩ ٩٥٨ سهم عادى نقدي بقيمة خمسة جنيهات مصرية لكل سهم وذلك لتمويل نظام الإثابة المذكور مع تنازل المساهمين القدامى عن حقهم في أولوية الاكتتاب في أسهم هذه الزيادة وقد تم سداد هذه الزيادة بالكامل، كما تم التأشير بهذه الزيادة في السجل التجاري في ٣ أكتوبر ٢٠١٠.

٢٨- الالتزامات المحتملة

- بلغت قيمة خطابات الضمان التي أصدرتها البنوك لحساب الشركة ولصالح الغير في ٣١ مارس ٢٠١١ مبلغ ٤,٧ مليار جنيه مصري مسدد عنها غطاء نقدي بمبلغ ١١٨,١ مليون جنيه مصري.
- بلغ الرصيد غير المغطى من الاعتمادات المستندية في ٣١ مارس ٢٠١١ مبلغ ١٠,٥ مليون جنيه مصري.
- للشركة دعوى تحكيم لتسوية نقاط الخلاف مع أحد العملاء فيما يتعلق بميعاد تسليم المشروع المنفذ للعميل وغرامات التأخير والتعويضات التي تطالب بها الشركة نتيجة قيام العميل بتسييل خطابات ضمان بمبلغ ١٢٩ مليون جنيه مصري، وكذلك عدم موافقة العميل على سداد فروق أسعار عن المهمات المستوردة بمبلغ ٨,١٥٠ مليون جنيه مصري، ومبلغ ٢,٣٩٧ مليون دولار أمريكي، بالإضافة إلى عدم الالتزام الكامل من جانب العميل بسداد ٥٠ % من قيمة الأعمال المنفذة بالدولار الأمريكي محسوبا بالسعر المتفق عليه بالعقد وقدره ٣,٤ جنيه مصري/ للدولار وحتى تاريخه لم يتقدم العميل بأية طلبات مقابلة بخصوص هذا الخلاف .
- هذا ولا توجد حتى تاريخه أية نتائج من جهة التحكيم بشأن نقاط الخلاف. وترى الشركة بأن لديها المستندات والمبررات التي تكفل حفظ كافة حقوقها وتحصيل الرصيد المدين المستحق على العميل والبالغ ٢١٨ مليون جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١، وأن التعويضات المتوقعة أن تحصل عليها الشركة لا تقل عن أية غرامات تأخير قد تستحق عليها . وبناءً على ذلك لم يتم تكوين أية مخصصات بالقوائم المالية سواء لمقابلة الرصيد المدين المستحق على العميل أو لمقابلة غرامات التأخير التي يطالب بها العميل انتظاراً لنتائج التحكيم النهائية.
- ضمانات وفقا لاتفاقية بيع الاستثمار في شركة أوراسكوم بلدينج ماتريلز هولدينج لشركة لافارج أس أي الفرنسية

- إن الاتفاق مع شركة لافارج الخاص ببيع قطاع الاسمنت ينص على انه على جميع الأطراف التأكد من أن تقوم لافارج بتحمل الضمانات الصادرة في اوراسكوم وشركاتها التابعة لصالح الشركات المباعة لشركة لافارج لحين نقل تلك الضمانات ، كذلك تتحمل اوراسكوم الضمانات الصادرة لها من الشركات التابعة للافارج لحين نقل تلك الضمانات .

٢٩- الارتباطات الرأسمالية

- تبلغ قيمة المساهمات في استثمارات في شركات تابعة وشقيقة التي لم يطلب سدادها حتى تاريخ الميزانية مبلغ ١٠٤,٦ مليون جنيه مصري .

٣٠- الموقف الضريبي

ضريبة أرباح شركات الأموال

السنوات ٩٩/٩٨ حتى ٢٠٠٤

تم فحص الشركة عن ضرائب أرباح شركات الأموال عن السنوات منذ بداية النشاط في ١٩٩٨/٤/١ وحتى ٢٠٠٤/١٢/٣١ ، وتم إنهاء الخلاف باللجنة الداخلية وسداد الفروق الضريبية الناتجة عن اللجنة المذكورة .

السنوات ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦

تم تقديم الإقرارات الضريبية عن هذه السنوات في المواعيد القانونية طبقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتم سداد الضرائب المستحقة من واقع هذه الإقرارات وجارى حالياً الفحص .

السنوات من ٢٠٠٧ حتى ٢٠٠٩

تم تقديم الإقرارات الضريبية عن هذه السنوات في المواعيد القانونية طبقاً لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتم سداد الضرائب المستحقة من واقع هذه الإقرارات ولم يتم الفحص حتى الآن .

ضريبة كسب العمل (المرتبات وما في حكمها)

السنوات ٩٩/٩٨ حتى ٢٠٠٤

تم الفحص والربط عن هذه السنوات وقامت الشركة بسداد الفروق الضريبية الناتجة عن اللجنة الداخلية ، ولا توجد اى التزامات ضريبية بشأنها.

سنة ٢٠٠٥

تم الفحص عن تلك السنة بالمركز الضريبي لكبار الممولين ولم يتم أخطار الشركة بنتيجة الفحص حتى تاريخه.

السنوات من ٢٠٠٦ حتى ٢٠٠٩

تقوم الشركة بخصم الضريبة شهرياً وسدادها بانتظام للمركز الضريبي لكبار الممولين ، ولم يتم بعد فحص ضريبة كسب العمل لهذه السنوات .

ضريبة المبيعات

السنوات حتى ٢٠٠٤

تم الفحص والربط وسداد الفروق الضريبية حتى سنة ٢٠٠٤ .

السنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧

تم الفحص للسنوات من ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٧ من قبل مأمورية مركز كبار الممولين ، ولم يتم أخطار الشركة حتى الآن بنموذج ١٥ ض.م.

سنتي ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩

لم يتم فحص سنتي ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ بعد ، وقد قامت الشركة خلالهما بتقديم الإقرارات الضريبية الشهرية وسداد الضرائب المستحقة من واقع هذه الإقرارات بانتظام وفي المواعيد القانونية .

ضريبة الدمغة النسبية

المسنوات حتى ٢٠٠٣

تم الفحص والربط والمحاسبة عن الفترة منذ تأسيس الشركة في ١٩٩٨/٤/١ وحتى نهاية سنة ٢٠٠٣ .

المسنوات من ٢٠٠٤ حتى ٢٠٠٦

تم فحص هذه السنوات ، ولم يتم إخطار الشركة بنتيجة الفحص حتى تاريخه .

المسنوات من ٢٠٠٧ حتى ٢٠٠٩

تقوم الشركة بتقديم الإقرارات الشهرية لمصلحة الضرائب عن هذه السنوات ، ولم يتم حتى الآن فحص تلك الإقرارات .

٣١- نصيب السهم في الأرباح

تم حساب نصيب السهم في الأرباح كما يلي :

٢٠١٠/٣/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
١٠ ٨٢٢ ٩٨٤	٦٧ ٠٤٤ ٤٤٩	صافي ربح الفترة المتاح طبقاً لقائمة الدخل (بالجنيه)
٢٠٨ ٩٣٨ ٤١٩	٢٠٨ ٩٢٠ ٧٨٠	المتوسط المرجح للأسهم القائمة خلال الفترة
٠,٠٥	٠,٣٢	نصيب السهم في الأرباح (بالجنيه)

٣٢- توزيعات الأرباح

بتاريخ ١٧ يناير ٢٠١١ قرر مجلس الإدارة صرف دفعة ثانية من الأرباح النقدية على المساهمين وذلك بموجب تفويض الجمعية العامة العادية للشركة المنعقدة بتاريخ ٢٤ مايو ٢٠١٠ لمجلس إدارة الشركة في إجراء توزيع أرباح نقدية (مستقبلية) على دفعة واحدة أو عدد من الدفعات على السادة المساهمين والعاملين بالشركة بحد أقصى ٤,٠٤١ مليار جنيه مصري على أن يقوم مجلس الإدارة بتحديد قيمة ومواعيد صرف تلك الدفعات وبواقع ١ دولار أمريكي لكل سهم بقيمة إجمالية قدرها ٢٠٨ ٩٣٨ ٤١٩ دولار أمريكي وقد تم سداد تلك الدفعة بتاريخ ٦ أبريل ٢٠١١ .

كما قررت الجمعية العامة العادية للشركة المنعقدة بتاريخ ٦ يونيو ٢٠١١ تفويض مجلس إدارة الشركة في إجراء توزيعات أرباح نقدية (مستقبلية) على دفعة واحدة أو على عدد من الدفعات على السادة المساهمين والعاملين وذلك بحد أقصى مبلغ ٣ مليار جنيه مصري ، وتفويضه أيضاً في تحديد قيمة ومواعيد صرف هذه الدفعات النقدية وعلى ألا تتعارض تلك التوزيعات مع التعهدات المالية الحالية والمستقبلية للشركة وكذلك عند توافر السيولة اللازمة لتلك التوزيعات .

٣٣- قائمة التدفقات النقدية

لغرض إعداد قائمة التدفقات النقدية تم استبعاد أثر أهم المعاملات غير النقدية من أنشطة الاستثمار والتمويل التي تمت خلال الفترة حتى تتفق قائمة التدفقات النقدية ومتطلبات الأساس النقدي الذي تعد بناءً عليه وذلك على النحو التالي:

القيمة	بيان
بالمليون جنيه	

٢ ٩ ٩ ٩	تبويب مستحق من ولشركات تابعة لمقبوضات ومنفوعات عن قروض وإقراض من ولأطراف ذات علاقة
٦٥	فوائد محملة على شركات المجموعة والزيادة في رصيد الفوائد المستحقة

٣٤- الأنوات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بها

خطر الائتمان

يتمثل الحد الأقصى لخطر الائتمان في الأرصدة الدفترية للأصول المالية وفيما يلي بيان بتلك الأرصدة في تاريخ الميزانية :

٢٠١٠/١٢/٣١ مليون جنيه مصري	٢٠١١/٣/٣١ مليون جنيه مصري	
٠,٤	٠,٤	استثمارات مالية متاحة للبيع
٢١ ٠٣٣,٨	٢١ ٥٩٢,٨	المدفوع تحت حساب استثمارات
٤٨,٣	٣٨,١	استثمارات مالية بغرض المتاجرة
٩٤٦,٧	١ ٠٢٥,٩	إقراض لشركات تابعة
٢١١,٩	١ ٤٩٤,٥	عملاء ومدينون وأرصدة مدينة أخرى*
٢ ٤٢٩,٣	٤ ٥٨٣,٩	مستحق من شركات تابعة وشقيقة
١ ٤٤١,٢	١ ٥٧٤,٣	نقدية بالصندوق ولدى البنوك
٢٦ ١١١,٦	٣٠ ٣٠٩,٩	الإجمالي

* الرصيد بعاليه بعد استبعاد أرصدة العملاء- الدفوعات المقدمة البالغة ٨١٥,٣ مليون جنيه مصري وكذلك
رصيد المستحق للعملاء البالغ ٩٧٧,٦ مليون جنيه مصري في ٣١ مارس ٢٠١١ (العملاء- الدفوعات
المقدمة البالغة ٨٢٨,٤ مليون جنيه مصري وكذلك رصيد المستحق للعملاء البالغ ١ ٠٨٣,٥ مليون جنيه
مصري عام ٢٠١٠) .

وفيما يلي تحليل لأرصدة الحسابات الجارية المدينة والتأمينات المحتجزة لعملاء المقاولات والعملاء الآخرون
وذلك طبقاً لتوزيع مخاطر الائتمان :

٢٠١٠/١٢/٣١ مليون جنيه مصري	٢٠١١/٣/٣١ مليون جنيه مصري	
٣١٤,٩	٣٢٥,٩	جهات حكومية وقطاع أعمال عام
٧٦,٥	٨٠,٢	شركات تابعة وشقيقة
٩١٩,٥	٩٥٣,١	شركات قطاع خاص
١ ٣١٠,٩	١ ٣٥٩,٢	الإجمالي
كما يمكن تحليل تلك الأرصدة على مستوى المناطق الجغرافية كما يلي :		
٢٠١٠/١٢/٣١ مليون جنيه مصري	٢٠١١/٣/٣١ مليون جنيه مصري	
٦٠١,٣	٦٣٨,٨	عملاء - محلي
٧٠٩,٦	٧٢٠,٤	عملاء - خارجي
١ ٣١٠,٩	١ ٣٥٩,٢	الإجمالي

الاضمحلال في القيمة

فيما يلي تحليل أعمار الديون لعملاء المقاولات - حسابات جارية في ٣١ مارس ٢٠١١ :

(القيمة بالمليون جنيه)

إجمالي الرصيد	الاضمحلال	صافي
	في القيمة	الرصيد
<u>٢٠١١/٣/٣١</u>	<u>٢٠١١/٣/٣١</u>	<u>٢٠١١/٣/٣١</u>
٩٢٣,٥	-	٩٢٣,٥
٢٨,٢	-	٢٨,٢
٢٥,١	-	٢٥,١
١٦٨	(٩,٣)	١٥٨,٧
١ ١٤٤,٨	(٩,٣)	١ ١٣٥,٥

رصيد جارى حتى ٩٠ يوم	٩٢٣,٥	-	٩٢٣,٥
رصيد من ٩٠ يوم - ١٨٠ يوم	٢٨,٢	-	٢٨,٢
رصيد من ١٨٠ يوم-٣٦٠ يوم	٢٥,١	-	٢٥,١
أرصدة تزيد عن عام	١٦٨	(٩,٣)	١٥٨,٧
	١ ١٤٤,٨	(٩,٣)	١ ١٣٥,٥

يتضمن رصيد الاضمحلال في قيمة العملاء في ٣١ مارس ٢٠١١ نحو ٧,٥ مليون جنيه مصري تخص احد العملاء بسبب وجود خلافاً مع العميل حول تنفيذ شروط التعاقد وهذا الخلاف منظور حالياً امام القضاء .

وبناء على خبرة الشركة السابقة بالحالات المماثلة للتعثر، لم يتم تخفيض قيم أرصدة العملاء .
يحمل حساب الاضمحلال في القيمة بخسائر الاضمحلال في قيمة العملاء ويخفض بقيمة رد الاضمحلال بما يتم تحصيله خلال الفترة .

خطر العملات الأجنبية

فيما يلي بيان بأرصدة أهم العملات الأجنبية في ٣١ مارس ٢٠١١ :

(القيمة بالمليون)

٢٠١١/٣/٣١

جنيه مصري	يورو	
٣٣٤,٤	١٠,٤	عملاء ومدينون وأرصدة مدينة أخرى
١ ٥٧٧	١٢,١	مستحق من شركات تابعة وشقيقة
٢١٠,٧	٤,٩	نقدية بالصندوق ولدى البنوك
(٣٥٥,٨)	(٥,٤)	دائنون وأرصدة دائنة أخرى
(٢٦٦,٤)	(١,٨)	بنوك سحب على المكشوف وقروض
(١٨,٥)	(١٠,٩)	مستحق لشركات تابعة وشقيقة
١ ٤٨١,٤	٩,٣	

وفيما يلي أسعار العملات الأجنبية الهامة السائدة خلال الفترة :

(القيمة بالجنيه المصري)

متوسط أسعار الصرف		أسعار الإقفال		
<u>٢٠١٠/٣/٣١</u>	<u>٢٠١١/٣/٣١</u>	<u>٢٠١٠/١٢/٣١</u>	<u>٢٠١١/٣/٣١</u>	
٥,٤٧٩٩	٥,٨٥٢٣	٥,٨٠٦٠	٥,٩٦٠٣	دولار أمريكي
٧,٦٤٥٦	٧,٩٧٧٠	٧,٧٧٢٥	٨,٤٣٨٠	يورو

عقود مبادلة العملات

تقوم الشركة بإبرام عقود مبادلة عملات لتوفير العملات الأجنبية بالدولار واليورو لسداد التزاماتها بتلك العملات كما تقوم الشركة باستخدام المشتقات المالية لتغطية مخاطر تقلبات أسعار العملات الأجنبية. ويتم تسجيل عقود المبادلات بقيمتها العادلة ضمن الأرصدة المدينة أو الدائنة الأخرى بالميزانية ويتم تحديد القيمة العادلة لتلك العقود في تاريخ الميزانية ويتم إدراج التغيرات في القيمة العادلة بقائمة الدخل .

خطر سعر الفائدة

فيما يلي موقف معدل الفائدة للأنوات المالية المحملة بفوائد :

(القيمة بالمليون جنيه)

صافي القيمة الدفترية		معدلات فوائد متغيرة
٢٠١٠/١٢/٣١	٢٠١١/٣/٣١	
٣ ٧٤٧,١	٦ ٠٦٦,٣	أصول مالية
(١١ ١٧٤,٣)	(١٣ ٩٥٨,٧)	التزامات مالية
(٧ ٤٢٧,٢)	(٧ ٨٩٢,٤)	

وتتراوح متوسطات معدلات الفائدة على الأنوات المالية ما يلي :

جنيه	دولار	
من ٥,٦٥ % إلى ١٠,٥ %	من ٠,٥٠ % إلى ١,٤ %	أصول مالية
من ٩,٥ % إلى ١٢,٥ %	من ١,٣ % إلى ٣,٥ %	التزامات مالية
		خطر السيولة

فيما يلي مواعيد استحقاق الالتزامات المالية وفقاً لجداول السداد المتوقعة:

(القيمة بالمليون جنيه)			
٦ شهور	١٢ شهر أو أكثر من ١٢ شهر		
أقل	أقل	شهر	
-	٢٨٤,٩	١ ٨٧١,٥	مخصصات
٤٦٩,٧	٥ ٣٠١,٧	٨ ١٨٧	قروض وسحب على المكشوف
١ ٦٦٢	٣ ٠٩٢	-	موردون ومقاولون ودائنون وأرصدة دائنة أخرى
-	٢٨,٤	-	مستحق لشركات تابعة وشقيقة

من خلال الإطلاع على تقرير مراقب الحسابات، والقوائم المالية للشركة اتضح للباحث ما يلي^(١):
أ - أن الشركة تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية من خلال إطلاع الباحث على تقرير مراقب الحسابات المرفق بالميزانية، والذي لم يشمل أي تحفظ نتيجة عدم تطبيق معايير المحاسبة، وبالتالي فهذا يؤكد للباحث أن الشركة ملتزمة عند إعدادها للقوائم المالية بتطبيق المعايير المحاسبية.

ب- أوضحت الإيضاحات المتممة بالقوائم المالية التزام الشركة في جميع عناصر القوائم المالية بتطبيق المعايير المحاسبية والثبات في تطبيق السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة من عام لآخر.

ج - أوضح الإيضاح رقم ١٥/٣ أن الشركة تتبع في تحديد إيرادات المقاولات ما ينص عليه معيار المحاسبة المصري رقم ٨ (عقود المقاولات)، حيث تتم تحديد الاعتراف بالإيرادات الخاصة بعقود المقاولات طبقاً لطريقة نسبة الإتمام والتي تحدد على أساس نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخ الميزانية إلى إجمالي التكاليف المقدرة، وفي حالة عدم إمكانية تقدير نتائج عقد المقاولات يتم الاعتراف بالإيراد في حدود ما تم إنفاقه من تكاليف على العقد ويكون من المتوقع استردادها.

د - يؤكد ما سبق للباحث أن هناك إفصاح كافي بالقوائم المالية عن العقود طويلة الأجل التي تقوم الشركة بتنفيذها وورد هذا الإفصاح في قائمة الدخل بالنسبة للإيرادات والتكاليف الخاصة بعقود المقاولات، كما ورد بالإيضاحات المكملة والمتممة للقوائم المالية وكذلك في الميزانية ضمن بنود الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى والعملاء والمدينون والأرصدة المدينة الأخرى، حيث أدرج ضمن الدائنون والأرصدة الدائنة الأخرى المستحقة للعملاء نتيجة الاعتراف بالإيرادات طبقاً لنسبة الإتمام، وضمن الأرصدة المدينة الأخرى المستحقة عن العملاء نتيجة تحديد الإيرادات طبقاً لنسبة إتمام الإيضاح.

ومما سبق يتضح للباحث أن الشركة قد أفصحت عن إيراداتها وتكاليفها وما يستحق عن العملاء عن العقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للإفصاح الذي نص عليه المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات).

(١) ميزانية شركة أوراسكوم للإنشاءات عن الفترة ربع السنوية من ٢٠١١/١/١ حتى ٢٠١١/١٢/٣١ بملاحق الدراسة.

خلاصة الفصل الأول

قام الباحث باستعراض عقود المقاولات وطبيعة وخصائص نشاط المقاولات حيث تم تعريف عقد الإنشاء طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات) بأنه عقد تم إبرامه خصيصاً لإنشاء أصل (كوبري أو مبنى أو سد أو خط أنابيب أو طريق أو سفينة أو نفق) أو مجموعة من الأصول التي ترتبط ببعضها أو تعتمد على بعضها البعض من ناحية التصميم أو التقنية أو الوظائف أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها (عقود إنشاء محطات تكرير البترول أو إنشاء وحدات المصانع والأجهزة المعقدة)، كما استعرض الباحث مجموعة من خصائص نشاط المقاولات مثل:

- اختلاف فترات تنفيذ العقود
 - ضخامة وحدة التكلفة
 - الاعتماد على أسلوب التقدير
 - إسناد بعض الأعمال إلى مقاولي الباطن
- كما قام الباحث بتحديد أهم أنواع عقود المقاولات طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات) وهى كما يلي:
- عقد محدد السعر
 - عقد بالتكلفة زائد نسبة
 - بالإضافة إلى هذه العقود فإن هناك عقوداً لم يتناولها المعيار مثل:
 - عقد القيمة المستهدفة
 - العقود ذات السقف السعري
 - عقود قوائم الكميات
 - العقود التي تحدد بناء على الأساس الزمني أو المواد المستخدمة
- وقام الباحث بدراسة شروط تحقق إيراد العقد ومصرفاته وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات) ووجد الباحث أن هناك شرطين لتحقيق إيرادات العقد ومصرفاته هما:
- في حالة أن يكون تقدير الناتج النهائي لعقد الإنشاء قد تم بطريقة موثوق بها.
 - في حالة أن يكون من غير الممكن تقدير الناتج النهائي من عقد الإنشاءات بدرجة موثوق بها.
- وقام الباحث باستعراض المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات، حيث تم تقسيم التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل إنجاز عقود المقاولات إلى ما يلي:
- أ- تكاليف متعلقة مباشرة بعقد معين.

ب- تكاليف متعلقة بنشاط العقود عامه.

ج- تكاليف أخرى يمكن تحميلها للعميل طبقا لنصوص العقد.

ويتم تحديد إيرادات العقود طبقا لأساسين هما الأساس النقدي Cash Basis وأساس الاستحقاق Accrual Basis، حيث إن الأخير يمكن تقسيمه إلى ثلاث طرق يمكن للإدارة أن تختار فيما بينها وهي:

(١) طريقة العقود التامة Completed Contract Method

(٢) طريقة نسبة الإتمام Percentage Of Completion Method

(٣) الأساس الدقيق للاستحقاق Strict Accrual Basis

إلا أن معظم الكتابات الأكاديمية والتوصيات العلمية المتعلقة بالقياس المحاسبي للربحية وتحديد نتائج الأعمال في شركات الإنشاءات والمقاولات اتفقت على حصر طرق القياس في طريقتين هما:.

(١) طريقة العقود التامة.

(٢) طريقة نسبة الإتمام

حيث قام الباحث بتقسيم الأعمال التامة المعتمدة إلى قسمين هما:

- تكاليف حدثت قبل قبول العقد والتنفيذ الفعلي

- تكاليف حدثت بعد قبول العقد وحتى اعتماد الأعمال

وقام الباحث بالتعرض لقياس نسبة الإتمام، ووجد الباحث أن هناك عدة طرق لقياس درجة التقدم نحو إنجاز العقد، إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

(١) مقاييس تعتمد على المدخلات .

(٢) مقاييس تعتمد على المخرجات.

كما قام الباحث باستعراض موقف معايير المحاسبة من قياس تكاليف وإيرادات عقود المقاولات، حيث قام بدراسة موقف معيار المحاسبة الدولي 11 IAS، و موقف معيار المحاسبة المصري رقم (٨)، مع التعرض لعملية تجميع وفصل عقود الإنشاءات طبقا للمعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات).

كما قام الباحث بدراسة أرباح وخسائر العقود في شركات المقاولات، وذلك من حيث تحديد أرباح أو خسائر العقود وكذلك الإفصاح عن العقود من حيث تعريف الإفصاح، وأهميته، وأهدافه، وتبويباته، وأنواعه، وأخيرا موقف المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود المقاولات) من عملية الإفصاح في شركات المقاولات.

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية لعقود ونشاط

المقاولات طبقا للقانون

رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥

مقدمة

شهد عام ٢٠٠٨ مجموعه من الأحداث التي أثرت تأثيراً كبيراً في قطاع التشييد في مصر، فقد شهدت بدايات عام ٢٠٠٨ ارتفاعاً رهيباً في أسعار مواد البناء تجاوز كل التوقعات وأصيب سوق المقاولات بارتباك شديد من جراء ذلك وتعرضت المشروعات للتعثّر أو التوقف وواجه المقاولون خسائر فادحة ونزيفاً لا يتوقف للسيولة المالية وقبل الخروج من هذه الأزمة ظهر في الأفق بوادر الأزمة العالمية والتي امتدت آثارها لدول العالم بأسره.^(١)

ونظراً لأن قطاع المقاولات من القطاعات التي تساهم بنصيب وافر في حصيللة الضريبة، بالإضافة إلى الأهمية الكبرى لهذا القطاع سواء من الناحية الاجتماعية من خلال المساهمة في معالجة مشكلة البطالة حيث يستوعب عدداً هائلاً من العمالة أو من الناحية الاقتصادية حيث يقوم هذا القطاع بإنتاج سلع استهلاكية مثل المنشآت السكنية و سلع إنتاجية مثل المصانع ومقار أو مواقع العمل من مكاتب ومنشآت إدارية.

الأمر الذي يدعو إلى ضرورة دراسة تحديد الوعاء الضريبي لهذه الخدمة ومقترحات علاجها للمساهمة في تخفيف الأعباء التي تتعرض لها هذه الشركات نظراً لأهمية الدور الذي تلعبه هذه الشركات في الاقتصاد القومي.

هذا، ويرى الباحث أن المعاملة الضريبية لبنود الإيرادات والمصروفات في منشآت المقاولات لا تختلف في تفصيلها عن غيرها من المنشآت التجارية والصناعية الأخرى، إلا أن هناك بعض المعاملات الضريبية التي استحدثها المشرع الضريبي خصيصاً لكي تتماشى مع نشاط عقود المقاولات الطويلة الأجل، كما هو الحال في تحديد أرباح العقود الطويلة الأجل على أساس تقديري، وترحيل خسائر العقود إلى الخلف.

وفي ضوء ذلك يقترح الباحث تناول المباحث التالية في هذا الفصل:

المبحث الأول: المعاملة الضريبية للإيرادات في شركة المقاولات

المبحث الثاني: المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات

المبحث الثالث: العلاقة بين ربح الشركة الخاضع للضريبة و أرباح وخسائر العقود.

المبحث الرابع: تقرير الفحص الضريبي للحالة العملية للشركة (س) ومدى تطابقه مع قواعد القانون الضريبي وإجراءات الفحص.

(١) التقرير السنوي للإتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء عن نشاط وأعمال مجلس الإدارة عن عام ٢٠٠٨، اجتماع الجمعية العمومية بتاريخ ٢٩ يونيه ٢٠٠٩.

المبحث الأول المعاملة الضريبية للإيرادات في شركة المقاولات

مقدمة:

تعود المعاملة الضريبية الخاصة للعقود الطويلة الأجل في أن هذه العقود بطبيعتها لا يمكن تحديد أرباحها بدقة إلا في نهاية فترة تنفيذ العقد، وحيث إن الفترة المالية سواء من الناحية المحاسبية أو الضريبية سنة ميلادية أو متداخلة لمدة ١٢ شهراً، لذلك يجري العمل على تقسيم فترة تنفيذ العقد إلى فترات ضريبية.

١ - إيرادات العقود الطويلة الأجل:

حدد المشرع الضريبي إيرادات العقود الطويلة الأجل المحددة القيمة عن الفترة الضريبية باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{إيراد الفترة} = \text{القيمة التعاقدية} \times \text{نسبة الإتمام}$$

وقد سبق للباحث الإشارة في الفصل الأول إلى أن المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) قد حدد ثلاث طرق لتحديد نسبة الإتمام هي :

أ- طريقة نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.

ب- طريقة ما تم إنجازه فعلاً من أعمال العقد.

ج- طريقة حصر الأعمال المنفذة.

في حين المادة ٢١ من القانون و ٢٧ من اللائحة قد أشارت الى ضرورة استخدام الطريقة الأولى لتحديد نسبة الإتمام (التكلفة الفعلية إلى إجمالي التكلفة المقدرة)، حيث نصت المادة ٢١ الفقرة الثانية على الآتي:

- تحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

- كما نصت المادة ٢٧ من اللائحة الفقرة الأولى على كالاتي:

يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يُراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

وقد تستخدم بعض الشركات في الواقع العملي الطرق الأخرى الواردة في المعيار المحاسبي رقم ٨ (لتحديد نسبة الإتمام)، ومن ثم تنشأ مشكلة ضريبية من أجل تحديد الإيراد الخاضع للضريبة الذي يخص الفترة، حيث يجب تحويل الإيراد المحاسبي الناتج بهذه الطرق إلى الإيراد الضريبي

الذي تعتمد المصلحة باستخدام الطريقة الأولى والتي نص عليها القانون واللائحة، وما قد يتطلبه من إجراء تعديلات على الإيرادات المحاسبية المسجلة في ملخص قائمة الدخل بالإقرار الضريبي. ويمكن أن تكون معادلة تحويل الإيراد كالاتي - حال اختلاف الطريقة المحاسبية المستخدمة في تحديد نسبة الإتمام عن تلك الطريقة الواجب اتباعها ضريبيا.

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

ويرى الباحث أنه يمكن أن تعالج الفروق الناتجة عن هذا التحويل بأن تضاف أو تخصم بالإقرار الضريبي حسب الأحوال، أو يمكن خصم الإيراد المحاسبي بالإقرار وإضافة الإيراد الضريبي الناتج بالإقرار.

كذلك يرى الباحث أن ما قيل على إيرادات العقود الطويلة الأجل المحددة القيمة يسرى على التكاليف المقدرة للعقود عن الفترة الضريبية، ومن ثم عن الأرباح المقدرة لها. أما تحديد إيرادات العقود التي تخص الفترة المالية للعقود الطويلة الأجل بالتكلفة زائد نسبة فلم يتطرق إليها التشريع الضريبي ولائحته التنفيذية، ويستنتج الباحث من ذلك أنه يسرى في تحديد إيراداتها - وكذا تكاليفها - القواعد المحاسبية الواردة في معايير المحاسبة ويؤخذ بها من الناحية الضريبية، كما تجدر إشارة الباحث إلى أن إيرادات العقود القصيرة الأجل - وتكاليفها - لا تثير مشكلة محاسبية وضريبية لأنها تبدأ وتنتهي خلال نفس الفترة وبالتالي يعترف بإيرادها الفعلي - وكذا تكاليفها الفعلية - والذي تحقق خلال الفترة في قائمة الدخل، وهو نفسه الذي يخضع للضريبة مع إيرادات العقود الأخرى.

ويتم الإفصاح عن إجمالي الإيرادات المحققة لشركة المقاولات من العقود في الإقرار الضريبي أمام بند ٧٠٢ (صافي إيرادات النشاط للشركة).

كما يجب أن يتم الإفصاح عن تفاصيل إيرادات العقود في جدول رقم ٨٠٣ من مرفقات الإقرار الضريبي كما يلي^(١):

بيان	القيمة
إيرادات العقود القصيرة الأجل والمنفذة بالكامل خلال الفترة الضريبية	
إيرادات العقود الطويلة الأجل المنتهية خلال الفترة الضريبية	
إيرادات العقود الطويلة الأجل تحت التنفيذ خلال الفترة (طبقا لنسبة الإتمام)	
الإجمالي	

(١) نموذج الإقرار الضريبي رقم ٢٨، جدول رقم ٨٠٣ تحليل الإيرادات لشركة المقاولات، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، القاهرة، ٢٠١٠.

٢ - الإيرادات الأخرى:

سوف يتناول الباحث أهم ثلاثة أنواع من الإيرادات الأخرى ومعاملتها الضريبية، والتي تؤثر على أرباح شركة المقاولات الخاضعة للضريبة وهي:

- الأرباح الرأسمالية.
- العمولات الدائنة.
- الديون المعدومة المحصلة.

١/٢ الأرباح الرأسمالية:

يمكن القول أنه لا خلاف في الاتجاهات المعاصرة في المحاسبة والتشريع الضريبي على أن الأرباح الرأسمالية المحققة فعلاً تمثل زيادة في المقدرة والقوة الاقتصادية للممول، وبالتالي فإنها تعتبر أحد عناصر صافي الدخل التي تدرج بقائمة الدخل، وتخضع للضريبة.

وتبدو أهمية الأرباح الرأسمالية كأحد الإيرادات الأخرى في شركات المقاولات، حيث إن هناك عدداً ضخماً من الآلات والمعدات المستخدمة في النشاط الخاص بالمقاولات، وقيام هذه الشركات باستبدال هذه الآلات والمعدات، أو بيعها للحصول على آلات ومعدات أخرى أكثر كفاءة.

ويؤثر في تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة الإهلاكات والتي تختلف ضريبياً عن نظيرتها المحاسبية، مما ينتج عنه اختلاف مبالغ الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة، عن الأرباح الرأسمالية المحددة محاسبياً.

ومن أهم أشكال الأرباح الرأسمالية في أى شركة، ومنها شركات المقاولات، والتي سيتناولها الباحث ما يلي: (١)

١- الأرباح الرأسمالية المحققة من بيع الأصول الثابتة أو هلاكها أو الاستيلاء عليها .

٢- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقدير أو إعادة تقييم الأصول.

ويتناول الباحث هذه الأشكال بشيء من التفصيل كما يلي :

١- الأرباح الرأسمالية من بيع أو هلاك أو الاستيلاء على الأصول الثابتة:

تنص المادة (١٧) من القانون على الآتي: "تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١، ٢، ٤) من المادة "٢٥" من القانون والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من

(١) د.علي فتحي عبد الفتاح، "شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبي"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٢٤٥.

هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم".^(١)

في ضوء هذا النص يجب تقسيم الأصول الثابتة - لأغراض تحديد الأرباح الرأسمالية - إلى مجموعتين كالآتي:

المجموعة الأولى: الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الأصول الثابتة التي تستهلك بطريقة القسط الثابت، أو التي لا تستهلك والمذكورة في البنود (١، ٢، ٤) من المادة (٢): مثل المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات (تستهلك بمعدل ٥%) والأصول المعنوية مثل الشهرة وبراءات الاختراع (وتستهلك بمعدل ١٠%)، والأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات (والتي لا تستهلك).

ويحسب الربح الرأسمالي الضريبي لهذه المجموعة من الأصول الثابتة بالفرق بين ثمن بيعها أو مبلغ التعويض عنها، وبين صافي تكلفتها الدفترية الضريبية كالآتي:

(تكلفة الأصل - مجمع إهلاكه الضريبي حتى تاريخ البيع أو هلاك أو الاستيلاء على الأصل)

∴ الربح الرأسمالي الضريبي = (ثمن البيع أو التعويض الفعلي -) (تكلفة الأصل - مجمع إهلاكه الضريبي).

ويكون محاسب الشركة قد حسب الربح الرأسمالي المحاسبي بنفس الطريقة السابقة، مع استخدام مجمع الإهلاك المحاسبي بالمعدلات المحاسبية وحمله إلى قائمة الدخل.

ويعامل الربح الرأسمالي الضريبي من حيث تأثيره على الإقرار، والإفصاح عنه كالآتي :

أ - الفرق بين الربح الرأسمالي الضريبي (إذا كان هو الأكبر) والربح الرأسمالي المحاسبي المحمل على قائمة الدخل، فإن الفرق يضاف بالإقرار الضريبي، ويتم الإفصاح عن ذلك بالإقرار الضريبي "البند (٢٠٣) الفروق الضريبية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت للشخص الاعتباري".

ب - الفرق بين الربح الرأسمالي الضريبي (إذا كان هو الأقل) والربح الرأسمالي المحاسبي المحمل إلى قائمة الدخل، فإن الفرق يخصم بالإقرار الضريبي، ويتم الإفصاح عن ذلك بالإقرار الضريبي في "بند (٣٠٣) الفروق الضريبية الناتجة عن بيع أصول يتم إهلاكها بطريقة القسط الثابت للشخص الاعتباري".^(٢)

(١) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، الفقرات ١٧، ٢٥، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ٢٤.

(٢) د. كامل السيد عشاوي، الفحص الضريبي، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١١، ص ٦٤.

وبالطبع إذا كانت نتيجة البيع أو هلاك أو الاستيلاء على هذه الأصول هي خسارة رأسمالية ضريبية فإنها تعتبر من المصروفات الواجبة الخصم، وتقارن مع الربح أو الخسارة الرأسمالية المحاسبية والفروق تعالج بنفس الطريقة السابقة عند عرضها بالإقرار الضريبي .

المجموعة الثانية: الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الأصول الثابتة الأخرى والمذكورة في بند (٣) من المادة (٢٥) (والتي تستهلك بأساس الإهلاك): مثل (الحاسبات الآلية وبرامجها، والمعدات والآلات، والسيارات والأثاث .. إلخ) .

• لا يحسب لهذه المجموعة من الأصول الثابتة أرباح أو خسائر رأسمالية ضريبية صريحة أو مباشرة .

• ولكن يكفي بطرح ثمن البيع أو مبلغ التعويض عنها من أساس الإهلاك، (وهذا يجعل الأرباح الرأسمالية تخضع للضريبة (أو خصم) بطريقة غير مباشرة في الأجل الطويل (نظراً لاختلاف المبلغ المستبعد من أساس الإهلاك وهو ثمن البيع أو مبلغ التعويض عن صافي القيمة الدفترية للأصل).

في ضوء ذلك فإن المعالجة الضريبية لهذه المجموعة من الأصول الثابتة، و تأثيرها على الإقرار الضريبي تكون كالتالي:

أ - يقوم المحاسب بحساب الأرباح الرأسمالية المحاسبية (الخسائر الرأسمالية المحاسبية) وإدراجها بقائمة الدخل ضمن الإيرادات والمصروفات .

ب- يقوم معد الإقرار الضريبي بخصم الأرباح الرأسمالية المحاسبية التي أدرجها المحاسب بقائمة الدخل، أو إضافة الخسائر الرأسمالية المحاسبية التي حملها المحاسب لقائمة الدخل بحسب الأحوال في الإقرار الضريبي بند ٢٠٣ (الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول يتم حساب إهلاكها بطريقة أساس الإهلاك وفقاً لحكم المادة ٢٦ من القانون)، وبند ٣٠٣ (الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول التي يتم حساب إهلاكها بطريقة أساس الإهلاك وفقاً لحكم المادة ٢٦ من القانون) .

ج- عند قيام معد الإقرار بحساب أقساط الإهلاك الضريبية يطرح ويستبعد من أساس الإهلاك ثمن البيع أو مبلغ التعويض لهذه المجموعة من الأصول الثابتة.^(١)

٢- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقدير أو إعادة تقييم الأصول.

تعتبر أرباح إعادة التقييم بسبب التغيير في الشكل القانوني للمنشأة أرباحاً محققة (لأنها ناتجة عن تصرف قانوني يماثل البيع و ترتب عليه تصفية شكل قانوني قائم و إنشاء أو إحلال شكل قانوني جديد). ومن ثم فإنها تكون خاضعة للضريبة (أو خصم منها) وبذلك تتفق المعالجة المحاسبية مع المعالجة الضريبية.

(١) د. كامل السيد عشاوي، الفحص الضريبي، المرجع السابق، ص ٦٦.

ولكن من الناحية الضريبية هناك بعض الحالات غير الخاضعة أو المعفاة - التأجيل الضريبي - وبشروط معينة، وهذه الحالات تختلف المعالجة الضريبية فيها عن المعالجة المحاسبية، وهذه الحالات هي: ^(١)

- الحالة الأولى: المشروع الفردي (الشخص الطبيعي)

تنص المادة (٢٠) من القانوني على^(٢)

"لا تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة، و ذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية و ألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات".

وشروط "إعفاء" أرباح (خسارة) إعادة التقييم من الضريبة في هذه الحالة هي:

- ١- المنشأة المستفيدة بالإعفاء هي المشروع الفردي.
 - ٢- أن تقدم (صافي أصول) المشروع الفردي بعد إعادة التقييم كحصة في رأس مال شركة مساهمة "أي أن شكل التغيير القانوني هو الاندماج في شركة مساهمة"، وبالتالي إذا تم التحول إلى شركة أشخاص أو شركة توصية بالأسهم... إلخ، فإن الأرباح الناتجة تخضع لتغيير الشكل القانوني للمشروع الفردي الذي يخضع للضريبة (والخسارة تخصم من وعاء الضريبة).
 - ٣- أن الحصة المقابلة (لصافي الأصول في الشركة المساهمة) عينية (وبالتالي إذا كانت نقدية فإن الأرباح تخضع للضريبة).
 - ٤- أن تكون الأسهم (المقابلة للحصة العينية) اسمية (أي باسم صاحب المشروع الفردي، فإذا كانت لحامله فإن الأرباح تخضع للضريبة).
 - ٥- ألا يتم التصرف في هذه الأسهم قبل مضي خمس سنوات (فإذا تم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات من تاريخ التحول، فإن الأرباح تخضع للضريبة).
- ولذلك يجب توافر هذه الشروط مجتمعة حتى لا تخضع أرباح إعادة التقييم في هذه الحالة للضريبة فإذا فقد منها شرط فإنها تخضع للضريبة.

(١) د. كامل السيد عشاوي، الفحص الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٩.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٠، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

- الحالة الثانية: الشركات (الشخص الاعتباري) مادة (٥٣):

معالجة أرباح إعادة التقييم:

تنص المادة (٥٣) من القانوني على:^(١)

"في حالة التغير في الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير، ويعد تغييرا للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- ١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ٣- دخول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
- ٤- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتري أو المستحوذ.
- ٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من أصول و التزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتري أو المستحوذ.
- ٦- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.

كما تنص المواد (٦١ - ٦٢ - ٦٣ - ٦٤ - ٦٩) من اللائحة التنفيذية على الآتي:^(٢)

- مادة (٦١) من اللائحة: "لا يدخل في تحديد وعاء الضريبة، في تطبيق حكم (المادة ٥٣) من القانون الأرباح و الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وذلك بالشروط التالية:

- ١- أن يتم إثبات الأصول و الالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.
- ٢- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول و ترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول و الالتزامات قبل إجراء هذا التغيير."

(١) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٥٣، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

(٢) وزارة المالية، اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المواد ٦١، ٦٣، ٦٤، ٦٩، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

- **مادة (٦٢) من اللائحة:** "في تطبيق حكم المادة (٥٣) من القانون، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول و الالتزامات في الدفاتر و السجلات التي يلتزم بإمسакها طبقاً لحكم المادة (٧٨) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، كما أن عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم".

- **مادة (٦٣) من اللائحة:** "لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٣) من القانون تحفظ الشركة بالقوائم المالية و بكشوف و سجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول و الالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني.

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري و تكون المعاملة الضريبية لها على النحو التالي:

١- في حالة التصرف في الأصول الثابتة، المنصوص عليها في البنود (١)، (٢)، (٤) من المادة (٢٥) من القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة، و يتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني لها و في حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

٣- يتم متابعة حركة الاحتياطات و المخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات قبل تغيير الشكل القانوني، و تخضع الزيادة التي تطرأ عليها و يكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة، و ذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البند (١)، (٢) من هذه المادة و السابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطات".

- **مادة ٦٤ من اللائحة:** "في حالة إخلال الشركة بشرطها إثبات الأصول و الالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني للأغراض الضريبية قبل خصم أي خسائر منها و دون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم و يعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري".

- **مادة ٦٩ من اللائحة:** "لا يعتد بالتغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو التغييرات في ملكية رأسمالية، إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية".

بناءً على هذه النصوص فإن أرباح إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري في الحالات السابقة، لا تخضع للضريبة، و إذا أدرجت بقائمة الدخل فإنها تخصم عند إعداد أو فحص الإقرار الضريبي.

٢/٢ العمولات الدائنة:

قد تقوم شركة المقاولات شأنها شأن أى منشأة أخرى بالإضافة إلى نشاطها الأساسي بأنشطة فرعية أخرى، تحصل منها على إيرادات مثل تصريف وتسويق منتجات الغير نظير عمولات، أو الوساطة في إتمام صفقة بين طرفين نظير عمولات أو سمسرة، وهذه العمولات تخضع للضريبة سواء حصلت أو لم تحصل، فعلى سبيل المثال فإن هناك الكثير من شركات المقاولات تقوم بدورها كوسيط عقارى نظير عمولات دائنة.

وتدرج كل العمولات المستحقة بما يخص العام في قائمة الدخل، وتخضع للضريبة، سواء حصلت أو لم تحصل دون خصم أى مصروفات منها أو أي مبالغ تحت حساب الضريبة باعتبارها من ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي لشركة المقاولات.^(١)

وفى هذا، نصت المادة (١٩) من القانون، البند الرابع على الآتي :

"تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات، أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة".

ومن ثم يجب على معد الإقرار مراعاة الاعتبارات التالية:

أ- التحقق من أن إيرادات المنشأة تتضمن جميع العمولات وأرباح الوساطة التي استحققت خلال السنة أو السنوات محل الفحص، حتى وإن لم يتم تحصيلها ، وذلك بفحص المستندات المتعلقة بها .

ب- التحقق من قيد كافة الإيرادات من العمولات وأعمال الوساطة الوارد عنها إخطارات من المأموريات والجهات الأخرى .

ج- التحقق من قيد العمولة أو السمسرة بالكامل قبل خصم أي مبالغ منها تكون الجهة دافعة العمولة أو السمسرة قد خصمتها أو استقطعتها تحت حساب الضريبة .

د- فحص عقود الاتفاق أو عقود السمسرة للتحقق من قيد العمولات المستحقة بالكامل .

٣/٢ الديون المدومة المحصلة :

تتعرض شركات المقاولات بطبيعة نشاطها إلى حجم كبير من الديون المدومة، والذي يمكن أن يتم تحصيلها بعد ذلك من العملاء، وتعتبر الديون المدومة المحصلة في شركات المقاولات، أو

(١) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملى لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية"، مرجع سابق، ص ٤٨٩.

غيرها من الشركات من الإيرادات العرضية، ويجب أن تدرج بقائمة الدخل في الفترة التي حصلت فيها، أما من ناحية المعاملة الضريبية فإنه يتطلب الأمر الرجوع إلى المعاملة الضريبية لهذه الديون عند إعدامها، وقبل إعادة تحصيلها كالآتي: ^(١)

- أ- إذا كانت الديون المعدومة المحصلة قد اعتمدت كمصروف ضريبي خلال هذه الفترة: فيجب إدراج هذه الديون المعدومة المحصلة كإيراد في قائمة الدخل، ومن ثم تخضع للضريبة.
- ب- إذا لم تكن الديون المعدومة المحصلة قد اعتمدت كمصروف ضريبي خلال هذه الفترة، فيجب عدم اعتبارها إيراداً خاضعاً للضريبة، وإذا أدرجت في قائمة الدخل، فيجب أن تخصم بالإقرار الضريبي .

(١) د. مصطفى محمود عبد القادر، "الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية"، مرجع سابق، ص ١٨٨.

المبحث الثاني

المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات

مقدمة:

يرى الباحث أن التعديلات الضريبية على عناصر التكاليف والمصروفات - وكذا الإيرادات - كنتيجة للمعاملة الضريبية تتم مرة واحدة، ومن منظور شركة المقاولات ككل، وليس من منظور العقود.

فمثلا لو كانت الإهلاكات المحاسبية بقائمة دخل العقود ١٠٠ ألف، والإهلاكات المحاسبية العامة بقائمة دخل شركة المقاولات ٥٠ ألف، فإن إجمالي هذه الإهلاكات المحاسبية ١٥٠ ألف (خاصة وعامة) ترد مرة واحدة للإقرار الضريبي، ثم تحسب الإهلاكات الضريبية لشركة المقاولات دون التفرقة بين ما يخص العقود وما يخص الشركة، وتخضع مرة واحدة في الإقرار الضريبي، وبالمثل الفوائد المدينة والتعويضات والغرامات وغيرها من بنود التكاليف والمصروفات التي تجرى عليها تعديلات ضريبية.

وبذلك يتحول الربح النهائي لشركة المقاولات من ربح محاسبي إلى ربح ضريبي، وتفرض عليه الضريبة - كما أن ربح (خسارة) العقد والذي حدد على أساس محاسبي، ينصهر في ربح الشركة ويتحول تلقائيا إلى ربح ضريبي.

وسوف يتناول الباحث المعاملة الضريبية للبنود التالية:

- ١- المواد المستخدمة في العقود.
- ٢- الأجور والمرتببات.
- ٣- إهلاكات الأصول الثابتة.
- ٤- تكاليف الاقتراض.
- ٥- الديون المعدومة.
- ٦- المخصصات.
- ٧- الجزاءات والغرامات والتعويضات المدفوعة.
- ٨- المصروفات الغير مؤيدة بالمستندات.

١ المواد المستخدمة في العقود

وهي المواد المستخدمة في العقود المختلفة عن الفترة الضريبية في شركة المقاولات - شأنها شأن أى شركة أخرى - مثل تكلفة الرمل والزلط والأسمنت والحديد والطوب الخ....

وتعتمد مصروفات المواد المستخدمة في العقد ضريبياً ضمن التكاليف بما يخص الفترة الضريبية، ويثبت أنها مؤيدة بالمستندات.

أما المواد التي لا توجد لها مستندات مؤيدة، فيرى الباحث أنها إذا كانت مما يتعذر الحصول على مستندات مؤيدة لها، فإنها تعتمد في حدود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية الأخرى.

٢- الأجور والمرتبات:

أ- **أجور ومرتبات العاملين:** وهي تعتبر من المصروفات التي تعتمد وتخصم ضريبياً طالما أنها مؤيدة بالمستندات الصحيحة (مثل كشوف الأجور)، وبما يخص الفترة الضريبية، وبالتالي فإن إجمالي استحقاقات العاملين ممثلة في الأجور النقدية، والمزايا العينية، وحصة شركة المقاولات في التأمينات الاجتماعية تعتبر من المصروفات الواجبة الخصم. (١)

ب- مرتبات الشركاء والمديرين

- **مرتبات الشركاء المتضامنين:** وهي لا تعتبر من المصروفات، بل هي توزيع واستخدام للربح، وبالتالي إذا حملت لقائمة الدخل في شركة المقاولات، فإنها تضاف إلى الإقرار الضريبي.

- **مرتبات الشركاء الموصين:** وتعد هذه المرتبات من التكاليف أو المصروفات التي تخصم وتعتمد ضريبياً، طالما أنها مؤيدة بالمستندات وغير مغالى فيها، فإذا زادت عن حد المثل، فإن الزيادة تضاف بالإقرار.

- **مرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بشركة المقاولات والتي تتخذ شكل شركة مساهمة:** إذا كانت هذه المرتبات نظير العمل الإداري، فإنها تعتمد ضمن المصروفات الواجبة الخصم، وإذا كانت في شكل مكافآت مقابل العضوية لحضور اجتماعات، أى ليست نظير العمل الإداري، فإنها لا تعد من المصروفات الواجبة الخصم، وإذا حملت لقائمة الدخل فإنها تضاف إلى الإقرار الضريبي.

٣- إهلاكات الأصول الثابتة

يرى الباحث أن المعالجة الضريبية للإهلاكات الواردة في القانون واللائحة التنفيذية تسرى على إهلاكات الأصول الثابتة التي تخص عقداً معيناً، أو تلك التي تعتبر من المصروفات العامة لشركة المقاولات، وسوف يوضح الباحث تفاصيل هذه المعالجة على النحو التالي:

١ - د. مصطفى محمود عبد القادر ، " الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية "، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

أ- معالجة الإهلاك وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند اعترافه بإهلاك الأصول الثابتة الواجبة الخصم ضمن المصروفات وصولاً للريح الضريبي قد أخذ بتحديد أسس ضريبية للإهلاكات يلتزم بها الممول ومصلحة الضرائب، ولا يسمح للتدخل الشخصي في تحديد الإهلاك الضريبي.^(١)

ويتم إهلاك الأصول وفقاً لقواعد وأسس وشروط نص عليها صراحة بمواد القانون، حيث نصت المادة (٢٣) منه على "يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم على الأخص ما يأتي:^(٢) الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون".

وقد نصت المادة (٢٥) منه على:

يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

* ٥% من التكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

* ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

• الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

• جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

• لا يحسب إهلاكاً للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

كما نصت المادة (٢٦) منه على:

يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقل

١ - أبو زيد عبد الرحمن أبو زيد عبد الرحمن، مشاكل تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات ومقترحات علاجها في ظل معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص ٨٩.

٢ - قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، الفقرات ٢٣، ٢٦، ٢٥، ٢٧، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٤.

الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.^(١)

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنية ، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

نصت المادة (٢٧) منه علي:

تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أم مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠% المذكورة. ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

ب- معالجة الإهلاك وفقا لللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

حيث نصت المادة (٣٤) من اللائحة علي:

يراعي بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين (٢٥) و (٢٦) من القانون ما يأتي:

- تحديد القيمة القابلة للإهلاك، على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافا إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات.^(٢)
- إذا كان الرصيد الناتج وفقا للفقرة السابق سالبا يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.
- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنية فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم في ذات السنة.
- إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنية يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقا للنسب الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي أيا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

١ - قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٦، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

(٢) وزارة المالية، اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٣٤، المطابع الأميرية، القاهرة،

٢٠٠٨، ص ٩٤.

- لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة.
- لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (٢٥) و(٢٦) و (٢٧) من القانون، بحسب الأحوال.

كما نصت المادة (٣٥) منها علي:

لأغراض حساب الضريبة، في تطبيق حكم المادة (٢٧) من القانون، يجب استبعاد نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أم مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٦) من القانون.^(١)

وفى ضوء نصوص القانون واللائحة التنفيذية والتي عرفها الباحث فإن المعاملة الضريبية للإهلاكات تكون كما يلي:

المجموعة الأولى: الأصول الثابتة الملموسة، والتي تستهلك بطريقة القسط الثابت مثل المباني، والمنشآت، والتجهيزات، والسفن، والطائرات، وتستهلك هذه الأصول بطريقة القسط الثابت بنسبة سنوية ٥% من تكلفة الأصل المتمثلة في تكلفة الشراء، أو الإنشاء، أو التطوير، أو التجديد، أو إعادة البناء، الخ....،

∴ الإهلاك الضريبي = تكلفة الأصل الثابت × (٥%) معدل إهلاكه الضريبي × مدة الاستخدام السنوية.

المجموعة الثانية: الأصول الثابتة المعنوية، والتي تستهلك بطريقة القسط الثابت مثل الشهرة، والعلامات التجارية، وحقوق الاختراع، وهذه الأصول تستهلك بطريقة القسط الثابت بنسبة سنوية ١٠% من تكلفة الأصل المتمثلة في تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد للأصول التي يتم شراؤها أو تكلفة الأصول التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة (بما فيها الشهرة المكتتاة)

∴ الإهلاك الضريبي = تكلفة الأصل × (١٠%) معدل إهلاكه الضريبي × مدة الاستخدام السنوية

المجموعة الثالثة: والتي تستهلك بطريقة أساس الاستهلاك، حيث تستهلك هذه الأصول بطريقة أساس الإهلاك والتي تشبه إلى حد كبير طريقة القسط المتناقص، وبنسبة إهلاك ٥٠% سنويا مثل الحاسبات الآلية، ونظم المعلومات والبرامج، وأجهزة تخزين البيانات باتباع أساس الإهلاك وفقا لأحكام القانون، لتحديد القيمة القابلة للإهلاك وبطريقة القسط المتناقص وبنسبة سنوية ٥٠%، ولا

(١) وزارة المالية، قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٣٥، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٨.

ينظر لتاريخ الشراء أو التصرف في الأصول المضافة أو المستبعدة لهذه المجموعة من الأصول خلال العام، وعدم تنصيب الفترة من السنة المالية، ويتم حساب الإهلاك الضريبي على مدة سنة كاملة.

المجموعة الرابعة: الآلات والمعدات والتي تستهلك كأساس الاستهلاك، وتستهلك أصول هذه المجموعة بطريقة أساس الإهلاك بنسبة ٢٥%، ولا ينظر إلى تاريخ الشراء أو التصرف في الأصول المضافة أو المستبعدة خلال الفترة لهذه المجموعة.

كما يحسب لها إهلاك إضافي عند إضافة آلات جديدة أو مستعملة، ويتم استخدامها خلال الفترة بنسبة ٣٠% وذلك بتوافر الشروط التالية:

- ١- أن تكون هذه الآلات والمعدات تستخدم في الإنتاج.
- ٢- أن تخضع بنسبة ٣٠% في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
- ٣- أن يمسك الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

المجموعة الخامسة: أصول النشاط الثابتة الأخرى (بخلاف ما سبق)، والتي تستهلك بطريقة أساس الإهلاك مثل: السيارات، الأثاث، التركيبات، إلخ....، وتستهلك هذه المجموعة بطريقة أساس الإهلاك بنسبة سنوية ٢٥%، ولا ينظر إلى تاريخ الشراء أو التصرف في الأصول المضافة أو المستبعدة خلال الفترة لهذه المجموعة.

المجموعة السادسة: أصول ثابتة لا يحسب لها إهلاك مثل: الأراضي، الأعمال الفنية والأثرية، المجوهرات، والأصول الأخرى للمنشأة الغير القابلة بطبيعتها للإهلاك، وكذلك الأصول الثابتة المهداة لشركة المقاولات والتي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات، والتي لا تخضع للضريبة. إذن يمكن للباحث إيجاز خطوات قياس وتحديد ومعاملة الإهلاك الضريبي للأصول الثابتة، والتي تستهلك بطريقة أساس الإهلاك، في الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تحديد القيمة القابلة للإهلاك (أساس الإهلاك)، وتحدد هذه القيمة بالنموذج التالي (١):

(١) د. محمد عباس بدوي، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر ضريبي، دار الضيافة جامعة عين شمس كلية التجارة، مايو ٢٠٠٧، ورقة بحثية، ص ١٠

جنية	جنيه	بيان
	××	القيمة الدفترية الضريبية في أول الفترة
	××	يضاف إليه تكلفة الإضافات خلال الفترة
	××	يخصم منه قيمة التصرفات في الأصول الثابتة خلال الفترة
	××	قيمة التعويضات المحصلة خلال الفترة نتيجة فقد أو هلاك الأصول
	××	قيمة الإهلاك المعجل في حال الآلات والمعدات المضافة المستخدمة في الإنتاج.
××		أساس الإهلاك

الخطوة الثانية: التعامل مع قيمة أساس الإهلاك، يتم التعامل مع أساس الإهلاك الناتج من تطبيق

النموذج السابق على نحو ما هو موضح في الحالات التالية:

١- إذا كانت قيمة أساس الإهلاك سالبة، فإن هذه القيمة تضاف لأرباح الفترة الضريبية بالإقرار، وذلك على أساس أن ذلك يعني وجود أرباح رأسمالية، ويظهر ذلك في الإقرار الضريبي بند (٢١١) للشخص الاعتباري (شركة المقاولات).

٢- إذا كانت القيمة لا تتجاوز ١٠٠٠٠ جنيه، فإنها تعد من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل، وفي هذه الحالة تكون الأصول قد أهلكت بالكامل ضريبيا.

٣- إذا كانت القيمة تتجاوز ١٠٠٠٠ جنيه، فإنه يتم حساب الإهلاك لكل مجموعة من الأصول بالنسب المحددة لها دون النظر إلى مدة الاستخدام، وذلك بالمعادلة التالية، الإهلاك المحسوب = أساس الإهلاك × معدل إهلاك الأصل المحدد للمجموعة.

الخطوة الثالثة: التعامل مع قيمة الإهلاك المحسوب، يتم التعامل مع قيمة الإهلاك الناتج من تطبيق المعادلة السابقة على نحو ما هو موضح فيما يلي:

- يعد الإهلاك المحسوب من التكاليف الواجبة الخصم.
- يرحل رصيد الأصل بعد خصم قيمة الإهلاك للفترة الضريبية التالية بعد حساب أساس الإهلاك لتلك الفترة، وذلك كرصيد للقيمة الدفترية الضريبية في المدة التالية.

ج- الإفصاح في الإقرار الضريبي عن الإهلاكات

إن المعالجة الضريبية السليمة لإهلاكات الأصول الثابتة تتطلب الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي كما يلي:

- أ- **الإهلاكات المحاسبية:** (جملة الإهلاكات المحاسبية الخاصة بالعقود مضافا إليها الإهلاكات المحاسبية العامة)، وهي تضاف في الإقرار الضريبي أمام بند رقم ٢٠٢ .
- ب- **الإهلاكات الضريبية:** (جملة الإهلاكات الضريبية للعقود + الإهلاكات الضريبية العامة)، وهي تخصم في الإقرار الضريبي أمام بند رقم ٣٠٢.

كما يتم بيان وحساب إهلاكات الأصول الثابتة لأغراض الضريبة في الجدول رقم ٤١١ بمرفقات الإقرار الضريبي .

هذا، ويرى الباحث أن المعالجة الضريبية السابقة للإهلاك سيتمتع عليها ما يلي:

- تعجيل الاعتراف بإهلاك الأصول الثابتة ضريبيا.
- سمح المشرع الضريبي بإهلاك معجل بنسبة ٣٠% قسط معجل لمدة واحدة في أول سنة استخدام أو اقتناء للأصل، وفقط الآلات والمعدات المشتراة أو المصنعة داخليا أي للمنشآت الصناعية والخدمية، وذلك للتشجيع والتحفيز والتعجيل عند الاعتراف بإهلاك الأصول الثابتة ضريبيا، ولكن اللائحة حددت أنه للمنشآت الصناعية فقط وللآلات والمعدات المشتراة جديدة أو مستعملة على السواء، وهو ما يتعارض مع المعالجة المحاسبية للإهلاك الواردة بمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية.
- خلق القانون عبئا إضافيا بإمسك دفاتر لإهلاك الأصول الثابتة ضريبيا.
- أن قوانين الضرائب السابقة تعتبر الإهلاكات التي تجريها المنشآت من التكاليف الواجبة الخصم وصولا إلى الربح الضريبي، وكانت مصلحة الضرائب تصدر تعليمات تنفيذية توضح فيها نسب الإهلاك للأصول المختلفة، وكانت هذه النسب استرشادية يجوز الخروج عنها لمبررات قبلها الإدارة الضريبية، أما وفقا لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا مجال للقياس أو الاجتهاد عند حساب الإهلاك كمصروفات واجبة الخصم.

كما يرى الباحث أنه يمكن توجيه النقد التالي لللائحة التنفيذية بالنسبة للمادة ٣٥ منها، حيث إنه لا يجوز لللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إضافة شروط جديدة أو تحديد نطاق تطبيق النص، والتدخل في فرض الضريبة، وذلك عندما قررت بالمادة (٣٥) منها أن نسبة الـ ٣٠% الإهلاك المعجل قاصر على تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي فقط، سواء أكانت جديدة أم مستعملة، في حين أن المادة (٢٧) من القانون لم يرد بها هذا التحديد على الإنتاج الصناعي فقط حيث نصت على ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج ، حيث تنص المادة (١١٩) من دستور ١٩٧١ المصري على أن " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، ولا يعفي أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، ولا يجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب الرسوم إلا في حدود القانون، وبالتالي فإن المستقر عليه أن الضريبة التزام قانوني، ووفقا لأحكام الدستور المصري فلا ضريبة بدون تشريع ولا إعفاء منها إلا بناء على نص قانوني، لأن قوانين فرض الضرائب قوانين يجب الالتزام فيها بحرفية النص ولا يجوز التوسع في تفسيرها، وأن اللائحة التنفيذية لأي قانون

مهمتها وضع القواعد واللوائح والتفاصيل الشارحة والنماذج والشروط اللازمة لتنفيذ نصوص القانون وتطبيق أحكامه، ولا يجوز لها إنشاء ضريبة أو إعفاء منها.

٤ - المعالجة الضريبية لتكلفة الاقتراض (الفوائد المدينة)

يرى الباحث أن المعاملة الضريبية للفوائد المدينة الواردة في القانون ولائحته التنفيذية تسرى على إجمالي الفوائد المدينة، سواء كانت عن قروض تخص عقداً معيناً، أم كانت عن قروض عامة تخص شركة المقاولات، ويوضح الباحث تفاصيل هذه المعاملة على النحو التالي:

أ- وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥

نصت الفقرة (١) من المادة (٢٣) على ما يلي:^(١)

يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم على الأخص، ما يأتي:
عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة الغير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

كما نصت المادة (٢٤)، الفقرة (٤) والفقرة (٥) على ما يلي:

- لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:
- العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.
- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

كما نصت الفقرة (١) مادة (٥٢) على:

لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي:

- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية/ ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

ب- وفقاً لأحكام اللائحة التنفيذية:

حيث أفردت اللائحة ضمن أحكامها فيما يختص بفوائد القروض الآتي:

نصت الفقرة (١) من المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على:^(١)

١ - وزارة المالية، قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المواد ٢٣، ٢٤، ٥٢، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

يقصد بالعوائد الدائنة، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٢٣) من القانون، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة الغير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط.

ونصت المادة (٣١) من اللائحة على:

يتم احتساب العائد المسدد على القروض، المنصوص عليها في البند (٤) من المادة (٢٤) من القانون، على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية.

كما تنص المادة (٣٢) من اللائحة على:

لا تشمل عوائد القروض والديون، المنصوص عليها في البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام.

ونصت المادة (٥٨) من اللائحة على:

تشمل العوائد المدينة، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٢) من القانون، كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون وتشمل القروض والسلفيات في تطبيق حكم هذا البند، السندات وأي صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

ويقصد بحقوق الملكية في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة، رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الاحتياطات والأرباح المرحلة ومخصوما منه الخسائر المرحلة، على أنه يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطات في حالة عدم خضوعها للضريبة وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطات فقط، وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبا إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع.^(٢)

ونصت المادة (٥٩) من اللائحة على:

مع مراعاة أحكام المادتين السابعة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والبند (١) من المادة (٥٢) من القانون يحسب متوسط حقوق الملكية وفقا للمعادلة الآتية:

١ - وزارة المالية، اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٩، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٥.

٢ - وزارة المالية، اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المواد ٣١، ٣٢، ٥٨، ٥٩، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٦:٣٧.

حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية

٢

ويحسب متوسط القروض والسلفيات، في تطبيق حكم المادة ذاتها، وفقاً للمعادلة الآتية:

رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة

٢

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقاً لحكم هذه المادة.

- مما سبق يرى الباحث أن هناك عدة شروط يجب توافرها معاً في عوائد القروض التي تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم - سواء في شركات المقاولات أو غيرها - شاملة عوائد القروض المخصصة للعقد، أو عوائد القروض العامة لشركة المقاولات الغير المخصصة لعقد معين، وسواء أكانت هذه العوائد جارية أم تم رسملتها على الأصول خلال فترات التكوين والإنشاء، وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ١٤ (تكلفة الاقتراض)، وهذه الشروط هي:

١- أن تكون العوائد عن قروض مستخدمة بالفعل في النشاط، فإذا لم تستخدم القروض في النشاط فلا تعتبر عوائدها من التكاليف الواجبة الخصم.

٢- ألا تزيد قيمة العوائد المسددة عن ضعف سعر الائتمان، والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير (أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية) فإذا زاد العائد المسدد عن ذلك فلا تعتبر الزيادة من التكاليف الواجبة الخصم.

٣- أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من الغير، سواء أكانت غير خاضعة للضريبة أم معفاة منها قانوناً، فإذا تجاوزت العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً، فإن الزيادة في العوائد المدينة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.

ويقصد بالعوائد الدائنة التي تخصم من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط، كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أي كان نوعها، والسندات، وأذون الخزنة، والودائع والتأمينات النقدية، وذلك بشروط أن تكون تلك العوائد الدائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها.

٤- ألا تكون القروض والديون مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها، فإذا كانت كذلك فلا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، فيما عدا عوائد السندات التي

تطرح في اكتتاب عام إذ تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم حتى لو كانت مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

٥- ألا تزيد قيمة القروض والسلفيات على أربعة أمثال متوسطة حقوق الملكية، وفقا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، فإذا زادت عن ذلك فإن الزيادة لا تعتبر عوائدها من التكاليف الواجبة الخصم وذلك تطبيقا للبند (١) من المادة (٥٢) من القانون^(١).

٢- حساب القروض والسلفيات في أول وآخر المدة

يتضمن هذا البند جميع أنواع القروض والسلفيات والسندات والأذون وأي صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

ويراعي استبعاد القروض التالية:

- القروض الحسنة، أي القروض التي تكون بلا عوائد.
- القروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة.
- القروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد (لحين انتهاء هذه الفترة).

٣- حساب نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية

ذهبت المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية للقانون عند إيجاد العلاقة بين القروض والسلفيات وحقوق الملكية بأخذ المتوسط الحسابي لكل منهما، وذلك على النحو التالي:

$$\frac{\text{رصيد أول المدة} + \text{رصيد آخر المدة}}{٢} = \text{المتوسط الحسابي}$$

وعلى هذا الأساس تحسب نسبة القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية على النحو التالي:

$$\frac{\text{متوسط القروض والسلفيات}}{\text{متوسط حقوق الملكية}} = \text{النسبة}$$

١ - وزارة المالية، قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٦، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

٤ - حساب العوائد المدينة الواجب اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم

إذا كانت نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية أقل من النسبة الواردة بالقانون (٨ أمثال أو ٧ أمثال أو ٦ أمثال أو ٥ أمثال أو ٤ أمثال)، فإن العوائد المدينة المدفوعة بالكامل تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم - وفقاً لسنة المحاسبة.

أما إذا زادت نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية عن النسبة الواردة بالقانون فإن العوائد المدينة التي تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم تحسب على النحو التالي:

النسبة الواردة في القانون

$$\text{إجمالي العوائد المدينة المدفوعة} \times \text{نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى حقوق الملكية}$$

٥ - حساب العوائد المدينة الواجبة الخصم في حالة زيادة مثلي سعر الائتمان

وفي حالة ربط الشرط الخاص بضرورة عدم زيادة متوسط حقوق الملكية عن عدد معين من الأمثال، مع الشرط الخاص بضرورة عدم زيادة معدل العوائد عن مثلي معدل الائتمان والخصم في شركة المقاولات - شأنها شأن أي منشأة أخرى - فإنها تحسب كما يلي (١):

$$\begin{aligned} ١ - \text{الفائدة المسموح بها كمصروف. وفي حدود مثلي معدل الائتمان والخصم} = (\text{الفائدة المدفوعة} \\ \times (\text{النسبة القانونية} / \text{النسبة الفعلية}) \times (\text{مثلي معدل الائتمان} / \text{معدل الاقتراض} \text{ الفعلي}). \\ ٢ - \text{الفائدة التي لا تعتبر مصروفاً للزيادة عن مثلي معدل الائتمان والخصم (وترد للوعاء)} = \\ (\text{الفائدة المدفوعة} \times (\text{النسبة القانونية} / \text{النسبة الفعلية}) \times (\text{معدل الفائدة الفعلي} - \text{مثلا معدل} \\ \text{الائتمان} / \text{معدل الفائدة الفعلي}). \end{aligned}$$

$$٣ - \text{الفائدة التي لا تعتبر مصروفاً نتيجة زيادة النسبة الفعلية عن النسبة القانونية (وترد للوعاء)} = (\text{الفائدة المدفوعة} \times (\text{النسبة الفعلية} - \text{النسبة القانونية}) / \text{النسبة الفعلية}).$$

ج - الإفصاح عن الفوائد المدينة بالإقرار الضريبي

ورد بالنموذج ٢٧ إقرارات للشخص الاعتباري - والتي تلتزم شركة المقاولات بتقديمه - ان يتم الإفصاح عن العوائد المدينة التي تضاف في الإقرار الضريبي أمام بند (٢٠٩) بالإقرار.

كما يوضح جدول رقم ٤٠٥ ، بمرفقات الإقرار الضريبي تفاصيل حساب الفوائد المدينة المعترف بها ضريبياً، وتحديد الجزء الذي يرد لوعاء الضريبة.

ويشير الباحث إلى وجود الأثر الضريبي التالي :

١ - د. كامل السيد عشاوي، الفحص الضريبي، مرجع سابق، ص ٧٧.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها".

كما تنص المادة (٣٦) من اللائحة علي أنه: "يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين، في تطبيق حكم البند (٤) من المادة (٢٨) من القانون، إجراء المدين صلحاً قضائياً واقعياً من الإفلاس بناءً علي طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين علي ثلثي قيمة الديون، ويتم الصلح الوافي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩".^(١)

وبناء علي ذلك، فمن ناحية المعاملة الضريبية يمكن تقسيم الديون المعدومة إلي نوعين هما:

أ- ديون معدومة تتوافر فيها شروط الخصم كمصروف:

وهذه الشروط هي:

- ١- أن تمسك المنشأة حسابات ودفاتر منتظمة.
- ٢- أن تكون الديون المعدومة مرتبطة بنشاط المنشأة.
- ٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
- ٤- اتخاذ المنشأة إجراءات جادة لاستيفاء الدين.
- ٥- لم تتمكن المنشأة من تحصيله - بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاق الدين - أي أن يمر ١٨ شهراً علي الأقل من تاريخ استحقاق الدين.
- ٦- أن تقدم المنشأة تقريراً معتمداً من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين يفيد توافر الشروط السابقة

ويرى الباحث ان هناك شروطاً أخرى ضمنية يمكن استنتاجها من نص المادة (٢٨) كالاتي:

- أن يكون الممول قد قام باستبعاد وإقفال هذه الديون المعدومة في حسابات المدينين بالمنشأة.
- قيام المنشأة - مستقبلاً - عند تحصيل هذه الديون المعدومة كلها أو جزء منها بإدراج المحصل ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة في السنة التي تم فيها التحصيل.

ب- ديون معدومة لا تتوافر فيها شروط الخصم كمصروف:

عندما لا تتوافر بعض أو كل الشروط السابقة في الديون المعدومة، فإنها لا تعتبر من المصروفات أو التكاليف الواجبة الخصم وإذا حملت القائمة الدخل تضاف بالإقرار الضريبي.

١ - وزارة المالية، قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المواد ٢٨، ٣٦، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

ج- الإفصاح في نموذج (٢٨) إقرارات.

ورد بالنموذج ٢٨ إقرارات أن يتم الإفصاح عن الديون المدومة في الإقرار الضريبي أمام بند (٢١٠) بالإقرار، كما يتم الإفصاح عن تفاصيل الديون المدومة بالجدول رقم ٤٠٦، بمرفقات الإقرار الضريبي وتحديد الجزء الذي يرد لوعاء الضريبة.

٦- المخصصات:

من المعروف محاسبياً أن المخصصات هي مبالغ تحجز أو تحمل علي إيرادات المنشأة لمواجهة خسائر أو نقص مؤكد الحدوث أو محتمل الحدوث في أصول المشروع، وبالتالي فالمخصصات تعتبر عبئاً تحملياً علي الإيرادات والأرباح وتحسب بغض النظر عما إذا كانت نتائج أعمال المنشأة ربحاً أو خسارة، وذلك عكس الاحتياطات.

وتوجد العديد من المخصصات التي قد تكونها شركة المقاولات، مثل مخصص الديون المدومة، ومخصص الضرائب، أضيف إلى ذلك بعض المخصصات التي قد يستلزم تكوينها وفقاً لطبيعة نشاط عقود المقاولات الطويلة الأجل، مثل مخصص الأعمال تحت التنفيذ، ومخصص الضمان.

أما من الناحية الضريبية فيجب أن يكون المصروف أو الخسارة أو العبء الواجب الخصم قد حدث فعلاً وأصبح محدد المبلغ بدرجة دقة ١٠٠% (مثل إعدام الدين فعلاً، أو مكافأة ترك الخدمة استحققت أو دفعت فعلاً، والحكم في قضايا متنازع عليها حكماً نهائياً بدفع مبلغ معين ...) إلخ.

هذا، وتنص المادة (٢٤) بند (١) من القانون علي الآتي: "لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ما يأتي:

فقرة (٢)، مادة ٥٢

لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي:

المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها، عدا ما يأتي ٨٠% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي .

في ضوء ذلك، فإن الباحث يرى أن المعاملة الضريبية لجميع المخصصات التي تكونها شركات المقاولات تسرى عليها القاعدة الأساسية بعدم اعتبارها من المصروفات، ولا يسرى عليها الاستثناء الوارد في معاملة بعض المخصصات في البنوك وشركات التأمين.

وبالتالي تتبع الخطوات التالية في المعاملة الضريبية للمخصصات لشركات المقاولات:

أ- مبالغ تكوين وتغذية هذه المخصصات في شركة المقاولات - شأنها شأن أى منشأة أخرى- مثل مخصص ديون معدومة، مخصص أعمال غير منفذة، خلال الفترة، تضاف بالإقرار الضريبي عن هذه الفترة.

ب- المبالغ المستخدمة من هذه المخصصات خلال الفترة في شركات المقاولات، وهى المبالغ المستخدمة فعلاً من المخصصات خلال الفترة لمواجهة الأغراض التي كونت من أجلها - وهو مقابلة المصروفات والخسائر الفعلية - فإنها تخصم بالإقرار الضريبي في تلك الفترة الضريبية، طالما استوفت الشروط الضريبية لخصمها. (ويتم ذلك محاسبياً بإقفال المصروف أو الخسارة الفعلية وتسويتها في حساب المخصصات).

ج- رد المخصصات خلال الفترة: عندما ينتقي الغرض من بعض المخصصات في شركات المقاولات، (وبالتالي لم يتم استخدامها في الغرض الذي كونت من أجله فإنها ترد محاسبياً إلى الجانب الدائن كإيراد بقائمة الدخل)، وحيث إنه سبق خضوعها للضريبة عند تكوينها أو تغذيتها، فإنها تخصم في الإقرار الضريبي في الفترة الضريبية التي تم فيها الرد، وذلك منعاً للازدواج الضريبي.

وفى رأى الباحث أنه كان يمكن للمشرع الضريبي معاملة بعض المخصصات التي ترتبط بنشاط العقود مثل مخصص أعمال تحت التنفيذ نفس المعاملة الضريبية للمخصصات الفنية لشركات التأمين، باعتماد هذه المخصصات ضمن المصروفات بالكامل.

د - الإفصاح في نموذج (٢٨) إقرارات.

ورد بالنموذج ٢٨ إقرارات، أنه يتم الإفصاح عن المخصصات في الإقرار الضريبي كما يلي:

أ- الإضافات على المخصصات والمحملة إلى قائمة الدخل أو الميزانية خلال العام (تضاف فى البند ٢٠٧).

ب- المستخدم من المخصصات خلال العام الذي يتوافر فيه شروط الخصم (تخصم في الإقرار بند ٣٠٦).

- كما ورد بالنموذج ٢٨ إقرارات إيضاحات وجداول تخص حساب المخصصات المعترف بها ضريبياً وتحديد الجزء الذي يرد لوعاء الضريبة.

٧- الجزاءات والغرامات والتعويضات المدفوعة:

نتيجة لأن شركات المقاولات تتعامل في ظل نظام العقود، والذي يتطلب منها التعهد بالالتزام بالوفاء بمتطلبات محددة، فإنها أكثر عرضة من غيرها من الشركات لدفع جزاءات وغرامات وتعويضات عند تنفيذ هذه المتطلبات.

ومن الناحية الضريبية، تعامل الجزاءات والغرامات والتعويضات المدفوعة التي تفرض وتستحق علي شركة المقاولات سواء أكانت مفروضة على عقد معين، أم على مستوى شركة المقاولات ككل - شأنها شأن أى منشأة أخرى - كنتيجة لمسئوليته العقدية (من تقصير أو إهمال) مع الغير، من المصروفات الواجبة الخصم والتحميل علي الإيرادات ضريبياً، طالما أنها تتعلق بنشاط المنشأة وبالطبع فإن مبالغ هذه الجزاءات والتعويضات تقرها وتحدد مبالغها العقود المبرمة (في حالات التراضي)، "ولذلك تنص المادة (٢٣) بند (٩) لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم علي الأخص، ما يأتي:^(١)

بند (٩): الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق علي الممول نتيجة مسئوليته العقدية. كما تنص المادة (٢٤) من القانون (بند ٢) لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ما يأتي:

بند (٢): ما يقضي به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه مسؤولية جنائية أو جنحة عمديه".

في ضوء ذلك يمكن للباحث تقسيم الجزاءات والتعويضات إلي نوعين:

• **التعويضات والغرامات نتيجة المسؤولية العقدية والتي يسمح بخصمها ضمن المصروفات:**

ومن أمثلة ذلك المصروفات والتعويضات القضائية التي يحكم بها نتيجة المنازعة علي صفقة أو عملية معينة، المصروفات القضائية المرتبطة بتتبع الديون علي العملاء المماطلين في السداد، والغرامات التي توقع علي المنشأة نتيجة إخلالها بتنفيذ بنود الاتفاق أو العقود المحددة ، أو التي توقع علي المنشأة بسبب إشغالات الطريق عند تنفيذ عملية مقاوله معينة، أو عرض البضائع بالتعدي علي الشوارع، أو الغرامات عن الإضرار التي تتسبب فيها سيارات الشركة أو غرامات عدم استيفاء الاشتراطات الصحية أو مخالفة إجراءات الأمن المهني والأمن الصناعي، ومكافحة التلوث البيئي، ويشترط لخصم هذا النوع من المصروفات ضرورة توافر الشروط التالية:

أ- أن تكون إيرادية: وبالتالي فإن الغرامات والتعويضات المتعلقة بالحصول علي الأصول الثابتة تضاف إلى تكلفة هذه الأصول.

ب- أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة. ومن ثم إذا كانت بسبب التصرفات الشخصية للممول أو العاملين لديه، أو بسبب نشاط غير خاضع للضريبة فلا تخصم.

ج- ألا تكون مستحقة بسبب ارتكاب الممول أو أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمديه.

د- أن تكون مستحقة فعلاً خلال السنة، حتى إذا لم تكن قد دفعت بعد.

١ - د. كامل السيد عشاوي، الفحص الضريبي، مرجع سابق، ص ٨٦.

• **التعويضات والغرامات التي لا يسمح بخصمها وتشمل:**

- أ- تعويضات وغرامات تتعلق بمخالفات جنائية أولها صفة الشخصية: هذه التعويضات والغرامات لا تعتبر من المصروفات القابلة للخصم ضريبياً، لأنها نتيجة لارتكاب الممول أو أحد تابعيه جريمة أو جنحة عمدية، أو تقع على الممول شخصياً على الرغم من ارتباطها بنشاط المنشأة - حتى وإن كانت من المصروفات أو الخسائر التي تحمل على الدخل محاسبياً.
- ب- عقوبة المصادرة: وهي عقوبة تبعية، وقد تكون بسبب إحدى المخالفات السابقة، ولا تعتبر من قبيل التعويضات ولكنها تأخذ حكم الغرامات ذات الصلة الشخصية مثل مصادرة البضائع والأموال عند مخالفة التسعيرة.
- ج- التعويضات والغرامات التي يحكم بها على الممول أو مستخدميه لأسباب غير متصلة بمباشرة النشاط.

الإفصاح في الإقرار الضريبي:

يتم ترحيل الغرامات والتعويضات الغير المعتمدة ضريبياً، والتي تتحملها الشركة وذلك بالإضافة في الإقرار الضريبي أمام بند ٢٠٨.(١)

٨- المصروفات غير المؤيدة بالمستندات:

إن بعض بنود المصروفات، سواء في النشاط الإنتاجي (عمليات العقود) أو التسويقي أو الإداري، قد يتعذر الحصول على مستندات خارجية تؤيد هذه المصروفات التي تنفق، ولكن يوجد لها بالطبع مستندات داخلية مؤيدة للإتفاق والصرف عليها، مثل مصاريف الانتقالات الداخلية، والإكراميات والبريد والدمغة إلخ.

وفي هذا تنص المادة (٢٢) من القانون "ويشترط في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ما يلي: (٢)

- ١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
- ٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات".
- كما تنص المادة (٢٨) من اللائحة بأنه: "يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات في تطبيق أحكام البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون، التكاليف

١ - نموذج الإقرار الضريبي رقم ٢٨، بند ٢٠٨، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، القاهرة، ٢٠٠٧.

٢ - وزارة المالية، قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٢، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٩.

والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر بالنسبة لها أذن صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها:

- ١- مصروفات الانتقالات الداخلية.
 - ٢- مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
 - ٣- مصروفات النظافة.
 - ٤- الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة.
 - ٥- مصروفات الصيانة العادية.
 - ٦- الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.
- ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات علي ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات".
- هذا، وقد عرفت تعليمات إعداد الإقرار المصروفات الإدارية والعمومية بأنها تلك المصروفات الإدارية والعمومية الواردة بقائمة الدخل بعد استبعاد كل مما يلي:
- أ- إهلاكات الأصول الثابتة.
 - ب- المخصصات و الاحتياطات.
 - ج- خسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية.
 - د- خسائر بيع الأوراق المالية.
 - هـ- خسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة.
- ويعد بند الأجور والمرتبات الوارد ضمن المصروفات العمومية والإدارية من البنود المؤيدة بالمستندات

ويرى الباحث أن بند المصروفات الغير المؤيدة بالمستندات له أهمية في شركات المقاولات، حيث إن هناك بعض المصروفات التي يتعذر إثباتها بمستندات في شركات المقاولات مثل:

- أ- شراء الرمل والزلط والجبس والأسمنت بواسطة محلات لا تقدم لهم فواتير بيع .
- ب- مصاريف نقل المواد السابقة إلى موقع العمل بواسطة سيارات نقل خاصة بأفراد.
- ج- مصاريف الشيلة للمواد السابقة داخل موقع العمل بواسطة عمال اليومية .

وهذه المصروفات **يرى الباحث** أن تعتمد ضريبياً في حدود نسبة ال ٧% السابقة.

المبحث الثالث

المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر عقود الإنشاء

في القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥

مقدمة:

حدد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كيفية المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر عقود الإنشاءات في شركة المقاولات، وسوف يقوم الباحث بدراسة الخسائر المحتملة للعقود طويلة الأجل، والتسوية الخاصة لأرباح أو خسائر العقود طويلة الأجل والإفصاح عنها في الإقرار الضريبي كما يلي:

١ - الخسائر المحتملة للعقود (طويلة الأجل محددة القيمة)

تحتسب الخسائر المحتملة للعقود طويلة الأجل المحددة القيمة في تاريخ معين بالفرق بين التكاليف التقديرية للعقد كله في ذلك التاريخ - والتي بالطبع هي أزيد من إيراداته - والإيرادات التقديرية للعقد كله في ذلك التاريخ (القيمة التعاقدية).

وقد سبق أن أوضح الباحث في الفصل الأول، أن المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة للعقد هي إدراج هذه الخسائر المتوقعة عن العقد كله كمصروف فوري في قائمة دخل العقد، وبالتالي قائمة دخل الشركة، وفقا لمعيار المحاسبة رقم ٨ (عقود الإنشاءات).

ولكن المعاملة الضريبية لهذه الخسائر لم يتعرض لها القانون أو اللائحة، ولكن نماذج إعداد الإقرار أوضحت أن هذه المعاملة الضريبية تكون كالآتي:

أ - اعتماد الخسائر المحتملة التي تخص الفترة حسب نسبة الإتمام أو الإنجاز فقط.

ب - باقي الخسارة المحاسبية المحتملة، والتي حملت على قائمة دخل العقد، يتم الإفصاح عنها بأن ترد وتضاف بالإقرار الضريبي بند (٢١٥) في الإقرار.

ج - عند انتهاء تنفيذ العقد، فإن الخسارة المحاسبية المحتملة التي سبق ردها بالإقرار، يتم الإفصاح عنها بأن تخصم بالإقرار الضريبي بند (٣٠٨) في الإقرار.

فإذا فرض أن الخسارة المحتملة للعقد في نهاية السنة الأولى لتنفيذه بلغت ٢٠٠ ألف جنيه حملت بالكامل لقائمة الدخل للسنة الأولى طبقا للمعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار، وبفرض أن نسبة الإتمام في نهاية تلك السنة بلغت ٤٠ %، فإن ما يعتمد من هذه الخسارة ضريبيا يساوي:

$200 \times 40\% = 80$ ألف جنيه، وما يرد ويضاف بالإقرار الضريبي للسنة الأولى يساوي ١٢٠ ألف جنيه. وفي نهاية السنة الأخيرة التي ينتهي فيها تنفيذ العقد يعاد خصم المبلغ السابق رده للإقرار وهو ١٢٠ ألف جنيه مرة أخرى.

٢- معاملة وتسوية أرباح وخسائر العقد (طويلة الأجل محددة القيمة)

نظرا لان نتائج أعمال العقود طويلة الأجل والمحددة القيمة، من أرباح أو خسائر خلال سنوات تنفيذ العقد، وقبل السنة الأخيرة للانتهاء من تنفيذه تحدد على أساس تقديري، وتخضع هذه الأرباح المقدرة (أو تخصم الخسارة المقدرة) في كل فترة من فترات التنفيذ للضريبة، ضمن وعاء الضريبة لشركة المقاولات.

وعندما يتم الانتهاء من تنفيذ العقد - في السنة الأخيرة - تتضح أرباحه أو خسائره الفعلية عن مدة تنفيذه بالكامل، والتي غالبا ما تختلف عن مجموع صافى أرباحه أو خسائره المقدرة في السنوات السابقة على سنة الانتهاء من تنفيذه، لذلك يتطلب الأمر تعديل وتسوية الأرباح (الخسائر) المقدرة للعقد خلال السنوات السابقة لتنفيذه حتى تتفق مع أرباح العقد (أو خسائره) الفعلية، وبالتالي تسوية الضريبة وفقا لهذه الأرباح أو الخسائر الفعلية.

وتتم هذه التسوية في الفترة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذ العقد، ونتائج أعماله. حيث يمكن استنتاج نتائج أعمال هذه الفترة الأخيرة من ربح أو خسارة كمتتم من خلال العلاقة التالية:

(ربح) (خسارة) الفترة النهائية = صافى الربح (خسارة) الفعلية للعقد كله - مجموع صافى الأرباح (خسارة) المقدرة للعقد في السنوات السابقة).

فإذا كانت نتيجة الفترة الأخيرة ربحا فعليا فانه يخضع للضريبة ضمن أرباح شركة المقاولات، وتتحول الأرباح المقدرة للسنوات السابقة الى أرباح فعلية - سبق ان خضعت للضريبة - ولا تحتاج إلى تسوية أو تعديل .

أما اذا كانت نتيجة الفترة الأخيرة خسارة فعلية، فإنها تسوى مع أرباح الفترة وباقى الخسارة ترحل إلى الخلف لكى تسوى مع، وفى حدود صافى الأرباح المقدرة للسنوات السابقة وتسترد الضريبة عنها.

لذلك فقد نصت المادة رقم ٢١ من قانون الضرائب رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وكذلك المادة رقم ٢٧ من اللائحة التنفيذية للقانون ذاته على المعاملة الضريبية وتسوية أرباح وخسائر العقود طويلة الأجل المحددة القيمة كما يلي:

- المادة ٢١ من قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (١):

يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

(١) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (٢١)، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص: ٢١.

- وتحدد نسبة ما تم تنفيذ من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها في نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة.
- ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.
- ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية.
- وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.
- فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة.
- ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفترة السابقة، يتم توصيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون.
- **المادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية (١)**

- يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة ٢١ من القانون على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية:
- ١- يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد على أن يراعى إعادة حساب هذه السنة عند تغيير هذه التكاليف.
 - ٢- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.
 - ٣- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند ١.
- وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف مطروحة منها الإيرادات الفعلية.
- فإذا اختتم حساب العقد في الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخضم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية

(١) اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (٢٧)، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٢٣.

السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة .

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة وخلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية وبحد أقصى خمس سنوات إعمالاً لحكم المادة ٢٩ من القانون .

ويمكن بطريقة أخرى عرض المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر عقود المقاولات كالآتي:

أ- أرباح عقود المقاولات

يتضح من نص المادة ٢١ من القانون والمادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية اللتين قام الباحث بالتعرض لهما في هذا الفصل، أنهما قد جاءتا لتضعاً أسس تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود الطويلة الأجل سواء في نهاية فترة العقد أو خلال كل سنة أو فترة ضريبية من فترات تنفيذ هذه العقود ، وقد جاءت المادة ٢١ من القانون في ٦ فقرات سنتناولها بالشرح مع ما يقابلها من المادة ٢٧ من اللائحة بدءاً من أحكام الفقرة الأخيرة من المادة ٢١ التي بينت المقصود بالعقود طويلة الأجل كما يلي:

م ٢١ / ١: توضح الفقرة الأولى من المادة ٢١ من القانون أساس تحديد الربح الضريبي عن كل فترة ضريبية من هذه العقود، وهو نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد^(١).

م ٢١ / ٢: وأوضحت الفقرة الثانية من المادة ٢١ من القانون كيفية حساب هذه النسبة وذلك بنسبة التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد وقد نص البند ١ من الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من اللائحة على مراعاة إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف

م ٢١ / ٣: بينت الفقرة الثالثة من المادة ٢١ من القانون أن الربح المقدر للعقد يحسب بالفرق بين قيمته وإجمالي التكاليف المقدرة له ، كما يقضى البند ٢ من الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من اللائحة بمراعاة إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.

م ٢١ / ٤: أوضحت الفقرة الرابعة من المادة ٢١ من القانون والبند ٣ من الفقرة الأولى من المادة ٢٧ من اللائحة كيفية حساب الربح المقدر خلال كل فترة ضريبية حيث قررت أن يتم ذلك بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة الثالثة تعادل نسبة ما تم تنفيذه أو انجازه خلال هذه الفترة.

١ - وزارة المالية، قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

وقد بينت الفقرة الرابعة من المادة ٢١ من القانون والفقرة الثانية من المادة ٢٧ من اللائحة بعد ذلك أنه بعد حساب الربح المقدّر للعقد خلال كل فترة ضريبية بالأسس السابق إيضاحها يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى تنفيذ العقد خلالها ، وذلك على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد خصم ما سبق تقديره من أرباح خلال الفترات الضريبية السابقة (بشرط أن تكون هي الأكبرى).

ب- خسائر عقود المقاولات

م ٢١ / ٥: بينت الفقرة الخامسة من المادة ٢١ من القانون والفقرة الثالثة والرابعة من المادة ٢٧ من اللائحة كيفية معالجة الخسارة التي قد تتحقق في نهاية فترة تنفيذ العقد ، وذلك بخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً، ثم إذا لم تكف تخصم من الأرباح المقدرة للعقد خلال الفترات السابقة (ترحيل الخسارة للخلف) وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترات ، حيث يتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس واسترداد الممول لما يكون قد سدده من ضرائب بالزيادة .

م ٢١ / ٦: بينت الفقرة السادسة من المادة ٢١ من القانون وكذلك الفقرة الثالثة والرابعة من المادة ٢٧ من اللائحة كيفية معالجة باقي الخسائر الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل بعد خصم إجمالي خسارة العقد من الأرباح المقدرة خلال فترات تنفيذه حيث قررت أنه يتم ترحيل باقى هذه الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من القانون والتي تقضى بترحيل الخسائر المحققة إلى أرباح السنوات التالية وحتى السنة الخامسة (ترحيل الخسارة للإمام) .

مما سبق يرى الباحث أن المشرع الضريبي استحدث في المادة ٢١ من القانون، والمادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية معاملة ضريبية مميزة للعقود طويلة الأجل (سواء عقود مقاولات أو غيرها)، تتضمن تحديد ربح العقد والتعامل مع خسائره بصورة مختلفة- عما يتبع في الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية الأخرى- وبشكل يتواءم مع طبيعة هذه العقود، وامتداد فترة تنفيذها إلى عدة فترات ضريبية طويلة الأجل- حيث لا يمكن تحديد نتائج أعمالها الحقيقية إلا في نهاية فترة تنفيذها.

وخلاصة هذه المعاملة من وجهة نظر الباحث كالآتي:

١- تحديد أرباح أو (خسائر العقد) في كل فترة ضريبية خلال فترات تنفيذه :

ربح أو خسارة العقد عن الفترة = إجمالي الربح المقدر للعقد (كله) X نسبة الإتمام (الانجاز)،
حيث أن (إجمالي الربح المقدر للعقد = إجمالي القيمة التعاقدية المقدرة للعقد - إجمالي التكاليف المقدرة للعقد).

كما تحسب نسبة الإتمام كالآتي:

(التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى تاريخه / إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله).

٢- معاملة ربح (أو خسارة) العقد في كل فترة ضريبية خلال فترات تنفيذه:

إن الربح المقدر في كل فترة ضريبية (أو الخسارة) يخضع للضريبة (أو يخصم) مع باقي أرباح العقود الأخرى على مستوى المنشأة.

٣- في السنة الضريبية التي ينتهي فيها تنفيذ العقد:

يتم تسوية أرباح (أو خسائر) العقد فعليا من خلال الآتي:

أ- تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية (الكلية) للعقد = (الإيرادات الفعلية - التكاليف الفعلية).

ب- إذا كانت النتيجة الفعلية صافي ربح يزيد عن مجموع صافي الأرباح المقدرة للسنوات السابقة، يستبعد منه الأرباح المقدرة للعقد في السنوات السابقة، والباقي هو الأرباح الفعلية للفترة الأخيرة والتي تخضع للضريبة. أو:

ج- إذا كانت النتيجة الفعلية صافي ربح يقل عن مجموع صافي الأرباح المقدرة في السنوات السابقة فإن الفرق يمثل خسارة الفترة الأخيرة، و يتم تسويتها كالآتي:

▪ تخصم هذه الخسارة الضريبية أولا من أرباح العقود الأخرى خلال نفس الفترة الضريبية على مستوى المنشأة (المقاصة مع أرباح العقود الأخرى).

▪ باقي الخسارة ترحل إلى الخلف للخصم من أرباح العقد التي تحققت خلال السنوات السابقة - وخضعت للضريبة - (المقصود بالترحيل للخلف استرداد المنشأة للضريبة السابق

سدادها على أرباح العقد التي خضعت للضريبة من السنوات السابقة).

▪ باقي الخسارة (إن وجدت) ترحل إلى الأمام للخصم من أرباح السنوات التالية.

٣- الإفصاح في الإقرار الضريبي عن أرباح وخسائر العقود:

يتم الإفصاح عن تكاليف العقد وإيراداته وإرباحه المقدرة وكذلك الخسائر المحتملة للعقد والمحتملة بقائمة الدخل، والتي لا تخص الفترة الضريبية بالجدول رقم ٨٠١ بمرفقات الإقرار الضريبي.

كما يتم الإفصاح عن معاملة خسائر العقود المنتهية بالترحيل للخلف أو للأمام في الجدول رقم ٨٠٢ بمرفقات الإقرار الضريبي.

وبلاحظ الباحث الآتى:

أ- أحكام القانون واللائحة وسعت من مفهوم العقود طويلة الأجل على خلاف ما ورد بمعيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاء^(١).

ب- أحكام القانون سمحت بترحيل خسائر العقود للخلف وللأمام خروجاً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية.

ج- لم تراعى هذه الأحكام الأثر التجميعي لمراحل تنفيذ العقد الطويل الأجل خلال الفترات الضريبية السابقة على الانتهاء من تنفيذه، حيث تعاملت مع كل فترة ضريبية على حده عند حساب نسبة الإتمام، ومن ثم تقدير الإيرادات الخاصة بالفترة الضريبية.

د- عدم جدوى الفحص الضريبي لبنود التكلفة خلال الفترات الضريبية قبل انتهاء تنفيذ العقد لانعدام تأثيرها على تحديد الناتج النهائي لتنفيذ العقد.

ويشير الباحث إلى وجود مجموعة من الآثار الضريبية تتمثل فيما يلي:

أ- القانون واللائحة لم يحددا معاملة ضريبية للعقود طويلة الأجل الغير المحددة القيمة فتكون المعاملة وفقاً لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٨) عقود الإنشاء.

ب- الممول يحتاج إلى إمساك كشوف وسجلات إحصائية ضريبية لمتابعة التسويات الضريبية للعقود طويلة الأجل، والتي غالباً تتم خارج الدفاتر مما يمثل عبئاً دفترياً إضافياً.

٤- العلاقة بين ربح الشركة الخاضع للضريبة وأرباح و خسائر العقود.

١/٤ أرباح شركة المقاولات الداخلة فى وعاء الضريبة:

تنص المادة ١٧ من القانون على أن أرباح أى شركة تجارية أو صناعية - ومن ضمنها شركة المقاولات - شأنها شأن أى شركة أخرى- تشمل ما يلي:^(٢)

١- الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية، أي الإيراد الناتج عن استغلال النشاط الأصلي للمنشأة مخصصاً منه التكاليف المتعلقة بهذا الإيراد وهو ما يسمى بإجمالي أرباح الاستغلال ، مضافاً إليها الأرباح الناتجة عن أى إيرادات أخرى فرعية أو عرضية أو ثانوية خاصة بنشاط المنشأة.

٢- الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة أو الأرباح الرأسمالية.

(١) أ. محمد محمود النفراوي، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر

ضريبي كلية التجارة جامعة عين شمس، دار الضيافة، ديسمبر ٢٠٠٧، ص ١٠.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (١٧)، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٨.

٣- الأرباح الناتجة عن التعويضات بسبب الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول. وعلى ذلك فإن أرباح شركة المقاولات - شأنها شأن أى شركة أخرى- تشمل جميع هذه البنود أو بعضها بحسب ما تحقق منها خلال الفترة الضريبية.

كما تنص المادة ٢٢ من القانون على ما يلى: (١)

يتحدد صافى الأرباح في شركة المقاولات - شأنها شأن أى شركة أخرى- الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح الخاصة بالشركة، والناتجة عن إيرادات العقود الخاصة بالشركة بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات الخاصة بالعقود، والتكاليف والمصروفات العامة للشركة ككل للوصول إلى صافى الإيراد من هذه العقود.

٢/٤ خسائر شركات المقاولات

طبقا لنص المادة ٢٢ من القانون- السابق ذكرها- أن صافى الأرباح يتحدد على أساس إجمالي الربح السابق إيضاحه بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح وبينت شروط خصم هذه التكاليف والمصروفات وهى كما يلى:

١- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي لشركة المقاولات - شأنها شأن أى شركة أخرى- ولزامة لمزاولة هذا النشاط.

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، فتكون فى حدود ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية لشركة المقاولات".

وعند حساب الخسائر فى شركة المقاولات، فإنه يتم المقارنة بين صافى الربح (الخسارة) الناتجة من قيمة العقود السابق حسابها، إجمالي المصروفات العامة للشركة (حيث إن المصروفات الخاصة بالعقود قد تم تحميلها مسبقا على العقود)، وهذه المصروفات العامة فى شركة المقاولات تتمثل فى الآتى:

- ١- الإيجارات الخاصة بالمباني الإدارية والمخازن الخاصة بالشركة ككل.
- ٢- مرتبات الإدارة العامة للشركة، ومرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة.
- ٣- مصاريف الدعاية والإعلان للشركة، ومصروفات الضيافة والانتقال للشركة.
- ٤- مصاريف الاهلاكات التالية:
- إهلاك المباني الإدارية.

٢ - قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة (٢٢)، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٩.

- إهلاك المخازن المملوكة للشركة.
 - إهلاك الآلات والمعدات التي لا تخص عقوداً محددة.
 - ٥- مصاريف استئجار المعدات للشركة.
- وطبقاً للمعاملة الضريبية لخسائر شركة المقاولات، فإنه يتم تحديد ومعاملة الوعاء الضريبي للشركة وفقاً للخطوات التالية:
- ١- تحديد الوعاء الضريبي لشركة المقاولات، والذي يمثل نتيجة كل عقد من عقود المقاولات، سواء الطويلة الأجل أو القصيرة الأجل والمنتهية خلال الفترة، أو العقود تحت التنفيذ بنسبة إتمام محددة، ويكون الإجمالي من تلك العقود (ربح / خسارة) هو ناتج المقاصة بين الربح والخسارة لهذه العقود، مضافاً إليها الإيرادات والمصروفات الأخرى لشركة المقاولات والتعديلات الضريبية المختلفة والتي تمت عليها.
 - ٢- إذا كانت نتيجة تحديد الوعاء الضريبي لشركة المقاولات:
- أ- ربحاً ضريبياً: فإنه يخضع للضريبة وتسدد عنه.
 - ب- خسارة ضريبية: فإن هذه الخسارة ترحل للأمام لمدة خمس سنوات متتالية تطبيقاً لنص المادة ٢٩ من القانون - مع ملاحظة أن باقي خسائر العقود التي لم تغط بالمقاصة مع أرباح الفترة، ترحل للخلف في حدود الأرباح المقدرة في السنوات السابقة ويسترد الممول الضريبة عنها، والباقي ان وجد يرحل للأمام لمدة خمس سنوات متتالية مع خسائر شركة المقاولات ككل.

المبحث الرابع

تقرير الفحص للحالة العملية للشركة (س) ومدى تطابقه مع قواعد القانون الضريبي وإجراءات الفحص

- من خلال الإطلاع على عينة من تقارير الفحص الضريبي للشركة اتضح للباحث أن التقرير يركز على الجوانب الآتية:
- أ - مدى انتظام الدفاتر.
- ب - مدى توافر المستندات المؤيدة لعمليات الصرف.
- ج - مدى التزام الشركة بتطبيق القواعد القانونية لتحديد أرباح العقود طويلة الأجل وفقاً لأحكام المادة ٢١ من القانون والمادة ٢٧ من اللائحة التنفيذية.
- د - مدى وفاء الشركة بالتزاماتها الضريبية على مرتبات العاملين وضريبة المبيعات، وضرائب الدولة، والضرائب المخصومة من الغير تحت حساب الضريبة.
- هـ - مدى التزام المنشأة بإعداد الإقرار الضريبي وفقاً للنموذج المعد لذلك ومدى استيفاء المنشأة بجوانب هذا الإقرار.
- و - مدى معقولية أرقام المقارنة وعدم وجود اختلافات جوهرية بين قيم الإيرادات والمصروفات للفترة الضريبية محل الفحص الضريبي والفترات السابقة.
- ز - يركز الفاحص الضريبي على مدى قيام الشركة بمعالجة مشاكل سبق الإشارة إليها في تقارير فحص سابقة.
- ح - قيام الفاحص الضريبي بالمقارنة بين قيم متحصلاته من العقود طويلة الأجل والضرائب المخصومة على الشركة من واقع بيانات إدارة النماذج.
- ط - مدى الاختلاف أو الاتفاق بين قيم الإيرادات المفصح عنها بقائمة الدخل وإيرادات الشركة من المقاولات وذلك من واقع قرارات ضريبة المبيعات أو التحري لأسباب الاختلاف، وما إذا كانت ترجع لتحقيق إيرادات خاضعة لضريبة المبيعات من غير إيراداتها من المقاولات (أي إيرادات غير خاضعة بعمليات المقاولات).

رأي الباحث:

مما سبق يتضح أن الفحص الضريبي لا يوجه اهتمام خاص بمدى تطبيق الشركة المعايير المحاسبية وقد يكتفي في هذه الجزئية بالإطلاع على تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية باعتبارها مسئولية يقع عليها أساساً على المراجع الخارجي المستقل، هذا بالإضافة إلى أن الإقرار الضريبي المعتمد من المحاسب الخارجي المستقل يعتبر تأكيد بتطبيق الشركة لمعايير المحاسبة،

وبالتالي يكتفي الفاحص الضريبي بذلك إلى حد كبير لمعرفة مدى التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية.

ويؤكد الباحث أن ما تم تناوله بالدراسة موضوع البحث يتفق بالنتائج التي تم التوصل إليها من الإطلاع على القوائم المالية لعينة شركة المقاولات وتقارير الفحص الضريبية الخاصة بالشركة، وبالتالي فإن الفاحص الضريبي غير ملتزم طبقاً لأحكام القانون بضرورة أن يلتزم الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية، ولكن كل ما يستطيع أن يفعله في حالة عدم تطبيق الشركة لمعايير المحاسبة المصرية أن يقوم بتعديل أرباحها بما يتفق مع المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي دون التزام الشركة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية.

ويرى الباحث أن الفاحص الضريبي ليس لديه اهتمام خاص بمدى قيام المنشأة بالإفصاح عن الضريبة المؤجلة بقوائمها المالية أو عدم الإفصاح، فهي مسألة إفصاح محاسبي وليست إفصاح ضريبي ولكن الفاحص الضريبي يهتم بتطبيق قواعد التشريع الضريبي والذي يترتب عنها الضريبة المؤجلة مثل التطبيق الخاصة بالمخصصات والإهلاكات.

خلاصة الفصل الثاني

تناول الباحث في هذا الفصل أربعة مباحث أساسية هي:

- ١- المعاملة الضريبية للإيرادات في شركة المقاولات.
- ٢- المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات.
- ٣- المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر عقود الإنشاء في القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥.
- ٤- المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر شركة المقاولات.

حيث تناول الباحث في المبحث الأول (المعاملة الضريبية للإيرادات) أربعة أنواع من

الإيرادات الضريبية، والتي تؤثر على شركات المقاولات وهي:

- الأرباح الرأسمالية.
- الفوائد والعملات الدائنة
- التعويضات والغرامات المحصلة.
- الديون المعدومة المحصلة.

وتناول الباحث في المبحث الثاني (المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات) ثلاثة أنواع

من التكاليف التي تؤثر تأثيرا هاما على الوعاء الضريبي لشركات المقاولات هي:

- تكاليف الإهلاك للأصول الثابتة.
- تكاليف الاقتراض.
- المصروفات الأخرى: والتي تختص بشركات المقاولات مثل:
 - أ- المعالجة الضريبية للإهلاكات
 - ب- العوائد المدينة
 - ج- الديون المعدومة
 - د- المخصصات
 - هـ- التبرعات
 - و- الجزاءات والغرامات والتعويضات
 - ز- المصروفات الغير المؤيدة بالمستندات

وتناول الباحث في المبحث الثالث (المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر العقود) أرباح العقود

الطويلة الأجل، وما يخصها من مواد، سواء في القانون أو في اللائحة التنفيذية.

ثم تناول الباحث مشاكل ترحيل خسائر عقود الإنشاء للشركة، سواء إذا كان نشاط الشركة يتضمن أكثر من عقد، أو كان نشاط الشركة يتضمن عقدا واحدا .

وتناول الباحث في المبحث الرابع المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر شركة المقاولات ككل وترحيل خسائر الشركة للخلف وللأمام، وكذلك كيفية الإفصاح عنها في الإقرار الضريبي للشركة.

وسوف يقوم الباحث في الفصل الثالث بدراسة أثر الاختلافات في المعالجات المحاسبية والمعاملات الضريبية على قياس ضريبة الدخل في شركات المقاولات.

الفصل الثالث

القياس والإفصاح عن الضريبة المؤجلة

في نشاط المقاولات

مقدمة:

من المفترض أن الدخل الخاضع للضريبة يتحدد وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ولكن بسبب اختلاف التشريع الضريبي عن معايير المحاسبة في العديد من المعالجات والأمور، فإن هذا يؤدي إلى اختلافات في المعاملة الضريبية لبعض البنود والعناصر المؤثرة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، عن المعالجة المحاسبية لها.

وسوف ينتج عن بعض تلك الاختلافات - الاختلافات المؤقتة- ما يسمى بالضرائب المؤجلة (Deferred Tax) متمثلة إما في أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة يجب تخصيصها بين الفترات بما يكفل تحقيق ارتباط بين مصروف ضريبة الدخل وصافي الربح المحاسبي في أي فترة بغض النظر عن قيمة صافي الربح الضريبي .

هذا، وقد تناول الباحث في الفصل الثاني المعاملة الضريبية في شركات المقاولات، كما تناول في الفصل الأول المعالجة المحاسبية لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات، وبمقارنة المعالجة المحاسبية مع المعاملة الضريبية يتم تحديد وقياس مبالغ الاختلافات وتصنيفها إلى اختلافات دائمة ومؤقتة، وتأثيراتها على ضريبة الدخل (مصروف الضريبة)، والضريبة المؤجلة، والإفصاحات المرتبطة بذلك في القوائم المالية لشركة المقاولات.

لذلك يتناول الباحث في هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة.

المبحث الثاني: تحديد وقياس الضريبة المؤجلة والفروق الضريبية في شركات المقاولات..

المبحث الثالث: الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية لشركات المقاولات.

المبحث الرابع: كيفية عرض ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة في الحالة العملية بالتطبيق على الشركة (س).

المبحث الأول

مفهوم ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة

مقدمة:

منذ مطلع القرن العشرين انتقل أساس فرض الضريبة من رأس المال إلى الدخل . حيث أصبحت ضرائب الدخل تمثل أهم مصادر الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة، ويرجع السبب في انتشار الضرائب على الدخل إلى الاعتقاد بأن الدخل يعتبر أفضل مقياس يمكن به معرفة المقدرة المالية للممول.

١ - مفهوم مصروف ضريبة الدخل:

تنص الفقرة (٢) من المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، على ان ضرائب الدخل تتضمن:

كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة من المنبع التي سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة^(١). كما تجمع الآراء على المستويين الفكري والمهني على أن ضريبة الدخل تعد من المصروفات اللازمة لمزاولة النشاط من وجهة النظر المحاسبية، ولذلك ينبغي معالجة مصروف ضريبة الدخل على أنه مصروف فترى يجب تحميله لإيرادات الفترة.

والسؤال الآن هل الدخل الذي تحسب عليه الضريبة هو الدخل المحاسبي - والمحدد وفقا لمبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها- أم الدخل الضريبي المحدد وفقا للتشريع الضريبي؟. أو بمعنى آخر، ما هي قيمة ضريبة الدخل والتي يجب تحميلها على إيرادات الفترة؟، وهل يتم تحميل إيرادات الفترة بقيمة ضريبة الدخل الواجبة السداد والتي تحسب على أساس صافي الربح الضريبي أم بقيمة ضريبة الدخل المحسوبة على أساس صافي الربح المحاسبي؟.

وللإجابة على هذا السؤال يوجد اتجاهان يرى أولهما: أنه يجب تحميل إيرادات الفترة بالضريبة الواجبة السداد والمحسوبة على أساس الدخل الضريبي، ويرى الاتجاه الآخر أنه يجب تحميل إيرادات الفترة بالضريبة المحسوبة على أساس صافي الدخل المحاسبي. ورغم أن لكل اتجاه أسانيد ومبرراته إلا أن الاتجاه الثاني هو الاتجاه الذي تجمع عليه الهيئات العلمية (مجلس معايير

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ ضرائب الدخل، فقرة ٢، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٣٢.

المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) - مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي (APB) - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)^(١).

ولكن في ظل وجود اختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القواعد والقوانين والمتطلبات الضريبية التي تعتبر الأساس في قياس الربح الضريبي؛ فغالباً توجد فروق بين صافي الربح المحاسبي و صافي الربح الضريبي، وقد تكون تلك الفروق فروقاً دائمة أو فروقاً مؤقتة، حيث تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية و تظل هذه الفروق مستمرة طالما ظلت التشريعات الضريبية مستمرة، وهي بذلك لا تمثل مشكلة محاسبية، أما الفروق المؤقتة والتي تنشأ نتيجة اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات محاسبياً عنه ضريبياً - وأسباب أخرى - سوف ينتج عنها وجود اختلاف بين مصروف ضريبة الدخل الذي يحمل لإيرادات الفترة وقيمة ضريبة الدخل المسدد بالفعل، وسوف ينتج عن تلك الاختلافات ما يسمى بالضرائب المؤجلة (Deferred Tax) متمثلة إما في أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة يجب تخصيصها بين الفترات بما يكفل تحقيق ارتباط بين مصروف ضريبة الدخل وصافي الربح المحاسبي في أي فترة بغض النظر عن قيمة صافي الربح الضريبي .

كما يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ (الدخل الضريبي أو المصروف الضريبي) بأنه هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

وخلاصة الأمر أن مصروف ضريبة الدخل يساوي التزام الضريبة الجارية المحسوبة على الدخل الضريبي (+ / -) الضريبة المؤجلة.

٢ - مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها:

١/٢ مفهوم الضريبة المؤجلة:

شهدت فترة الستينيات من القرن الماضي بداية البحث في سياسات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة كأحد مجالات المعرفة المحاسبية الضريبية ذات التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة بشقيها القياس والإفصاح المحاسبي، وتهدف المحاسبة عن الضرائب المؤجلة إلى تحقيق المقابلة السليمة بين مصروف ضريبة الدخل مع الربح التشغيلي قبل الضريبة وقد تناولت الدراسات المحاسبية هذه المشكلة تحت عنوان تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات .

(١) د. محمد عباس بدوي، " اثر استخدام مسموحات الإهلاك كحافز ضريبي على الأهداف الوظيفية للمحاسبة "، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثالث، ١٩٩٣، ص ١١٢.

وقد عرف البعض^(١) عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها: " العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة". وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة، حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ المقابلة^(٢).

ويتضح للباحث من ذلك أن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية وليست مشكلة ضريبية.

وقد قام البعض^(٣) بتعريف الضرائب المؤجلة على أنها: "مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات الضريبية مع التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات".
بينما عرفها البعض^(٤) على أنها: "التأثيرات الضريبية المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية".

وكما عرفها البعض أيضاً بأنها^(٥) ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل إستحقاقها لفترات لاحقة ، ويطلق على ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة لفظ الالتزام الضريبي المؤجل، أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال الفترة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة لفظ الأصل الضريبي المؤجل، والتي تنشأ نتيجة وجود اختلافات ما بين الدخل المحاسبي المحدد بقائمة الدخل طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية وبين الدخل الضريبي (الدخل الخاضع للضريبة) المحدد بالإقرار الضريبي طبقاً لمتطلبات قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

(1) Narasimhan, M., and B. Harisha. 2006. Impact of Tax Facility on Firm Value. **The Chartered Accountant**. PP: 56-63.

(2) Jagwani, B. 2008. Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India? . This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

(3) Horngren, T., L. Sundem. And, A. Elliott. 1996. **Introduction to Financial Accounting**. Prentice-Hall International, Inc.

(4) Wong, N. 2006. Accounting for Deferred Taxes Under NZ IAS 12. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

(5) Citron, D. 2001. The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach. **Journal of Business, Finance & Accounting**. Sep/Oct. p.p:821-822.

كما يعرفها البعض⁽¹⁾ بأنها هي الضريبة التي تنشأ نتيجة الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي تحدد مقدار المصروف أو الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل عن الفترة المحاسبية وكيفية عرض ذلك المقدار في القوائم المالية. كما يرى البعض⁽²⁾ أن الضريبة المؤجلة هي التغير الذي يحدث خلال السنة في مقدار الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة لأي منشأة.

من هذا يتضح للباحث ما يلي:

- أن الضريبة المؤجلة تتعلق بالاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، والتي يطلق عليها الاختلافات المؤقتة.
 - أن الضريبة المؤجلة تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية، وليست الماضية.
 - أن الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية، وليست مشكلة ضريبية.
- هذا، ويتناول الباحث في الجزئية التالية مصادر وأسباب ومكونات الضريبة المؤجلة.

٢/٢ الاختلافات والفروق الضريبية:

نتيجة لوجود اختلافات بين المعايير المحاسبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القواعد والقوانين و المتطلبات الضريبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح الخاضع للضريبة، فسوف تكون هناك فروق بين صافي الربح المحاسبي، والربح الخاضع للضريبة، والتي قد تكون فروقاً دائمة أو مؤقتة.

١- الفروق الدائمة (Permanent Differences):

تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية وتهدف إلى تحقيق أبعاد اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، كما هو الحال عندما يتم استبعاد إيرادات معينة من الخضوع للضريبة أو عدم السماح بخصم أنواع معينة من المصروفات أو السماح بخصم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تحملتها المنشأة. وهذه النوعية من الفروق تظل مستمرة مادامت التشريعات الضريبية المرتبطة بها مازالت قائمة، وهي بذلك أيضاً لا تمثل مشكلة محاسبية، ولا ينتج عنها الاعتراف بأي ضرائب مؤجلة، والدليل على ذلك تعريف

(1) Dotan, A. 2002. On the Value of Deferred Taxes. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

(2) Visanathan, Gnanakumar. (1998). "Deferred Tax Valuation Allowances and Earnings Management". *Journal of Financial Statement Analysis*. New York: Summer. Vol. 3

المعيار الدولي رقم (١٢) (IAS,12) للفروق الدائمة على أنها "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي عن الفترة والتي تنشأ في الفترة الجارية ولا تنعكس في فترات تالية"^(١). وعرف آخرون الفروق الدائمة على أنها: "الفروق التي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لبعض العناصر ومثل هذه الفروق تنشأ في فترة معينة ولا تنعكس في المستقبل وبالتالي فالفروق الدائمة تظل دائمة"^(٢).

أيضاً وفي هذا الصدد فقد فرق البعض بين نوعين للفروق الدائمة وهما ، الفروق الضريبية الدائمة الموجبة، وهي تتمثل في الفروق التي تنتج عن المزايا الضريبية التي منحها المشرع الضريبي المصري للشركات والمنشآت، والتي تؤدي إلى خفض الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي قبل الضريبة، وهي تمثل حقوقاً للشركة قبل الخزنة العامة، لكن النوع الآخر يتمثل في الفروق الضريبية الدائمة السالبة وهي تتمثل في الفروق التي تنتج عن عناصر الإيرادات والمصروفات والتي يسمح بإدراجها أو تحميلها للربح المحاسبي قبل الضريبة في حين لا يسمح المشرع الضريبي المصري بذلك، وهي تمثل حقوقاً للخزنة العامة قبل المنشآت والشركات^(٣).

وعن خصائص الفروق الدائمة فقد أوضح البعض أن من سماتها أن تأثيرها يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها ولا ينعكس على الفترات المالية التالية؛ بالتالي لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل. بالإضافة لذلك فإن تأثيرها ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى الميزانية العمومية، وبالتالي فهذه الفروق لا تمثل أي مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها. مع ضرورة التأكيد على أن مثل هذه الفروق تؤثر في تحديد مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة خلال الفترة المالية التي تنشأ فيها تلك الفروق^(٤).

وفيما يتعلق بالوضع في مصر فقد اتضح أن هناك بعض العناصر التي وردت بقانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية تمثل فروقاً دائمة، ومنها على سبيل المثال مايلي:^(٥)

(١) د. اسامة على عبد الخالق، "دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل". المؤتمر الضريبي السابع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٢، ص ١٣٤.

(2) Jagwani, B. 2008. Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has The Dust Finally Settled in India? . This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

(٣) د. اسامة على عبد الخالق، مرجع سابق.
(٤) د. محمد عباس بدوي، " أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الخاص بضرائب الدخل "، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان " الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠٠٧.
(٥) د. منصور البديوي، المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، الدار الجامعية . الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٤٢٥-٤٢٢.

أ- عناصر يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية ولكن لا يتم الاعتراف بها للأغراض الضريبية مثل:

- الضريبة على الدخل التي تحملتها المنشأة على أرباحها .
- ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمديه.
- عوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين الغير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- الاحتياطات على اختلاف أنواعها .
- العوائد الدائنة من السندات وشهادات الاستثمار الغير خاضعة للضريبة أو المعفاة منها.
- الفائدة على رأس المال .
- فوائد القروض التي يمنحها المالك للمنشأة .
- مرتب صاحب المنشأة .

ب- عناصر يتم الاعتراف بها للأغراض الضريبية ولكن لا يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية مثل:

- حصة العاملين من أرباح شركات الأموال التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون.
- القيمة الإيجارية أو إيجار المثل للمنشآت التي تزاول نشاطها في عقار مملوك لها (تم إلغاء هذا الخصم في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥) .

٢- الفروق المؤقتة (Temporary Differences):

تتمثل الفروق المؤقتة في الفروق التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها محاسبياً والأساس الضريبي لتلك الأصول أو الالتزامات، وسوف ينتج عن ذلك اختلاف فيما بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة عندما تنشأ هذه الفروق ولكن في السنوات التالية تنعكس هذه الفروق ويتم تسويتها تدريجياً مما يؤدي إلى ضرورة الاعتراف بأصول أو التزامات ضريبية مؤجلة.

وقد تم تعريف الفروق المؤقتة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٢)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) على أنها: "الفروق بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول و الالتزامات".

وعرف البعض^(١) الفروق المؤقتة على أنها: "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي للفترة والتي تنشأ نتيجة أن الفترة التي يتم تضمين بعض عناصر الإيرادات والمصروفات في الدخل الخاضع للضريبة تختلف عن الفترة التي يتم تضمينها في الدخل المحاسبي وتنشأ هذه الفروق في فترة ما ثم تنعكس في فترة أو فترات تالية"، ويلاحظ أن هذا التعريف يعتبر تعريفاً غير مناسب للفروق المؤقتة وإنما يعتبر تعريفاً للفروق الوقتية (Timing Differences)، والتي تنتج عن اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، وقد استخدم مصطلح الفروق الوقتية في الرأي (١١)، والصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي في عام ١٩٦٧ (APB,11).

ورغم أن الفروق الوقتية تؤدي إلى نشأة اختلاف بين القيمة الدفترية للأصول والالتزامات محاسبياً عنها ضريبياً، إلا أن هناك أسباباً أخرى تؤدي إلى نشأة مثل هذه الاختلافات، على سبيل المثال عمليات الاندماج بين الشركات والتي قد تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول والالتزامات للأغراض المحاسبية في الوقت نفسه لا يتم تعديل الأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات، ولذلك يعتبر مفهوم الفروق المؤقتة مفهوماً أعم وأشمل من الفروق الوقتية.

وعن خصائص الفروق المؤقتة فقد أوضح البعض^(٢) أن من سماتها أن تأثيرها لا يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس على الفترات المالية التالية مما يؤدي إلى وجود آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل. بالإضافة لذلك فإن تأثيرها لا ينصب فقط على قائمة الدخل وإنما يمتد أيضاً إلى الميزانية العمومية، ومن خصائص تلك الفروق أيضاً أن منها ما يكون قصير الأجل، أي تنعكس آثاره في الفترة التالية مباشرة لسنة حدوثها، والبعض الآخر من هذه الفروق يكون طويل الأجل حيث تنعكس آثارها في أكثر من فترة تالية للفترة التي نشأت فيها، مثال ذلك إهلاك الأصول الثابتة.^(٣)

وطبقاً لكل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) تنقسم الفروق المؤقتة إلى نوعين:

(١) د. أسامة على عبد الخالق، "دراسة تحليلية لمدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المتعلقة بالضريبة على شركات الأموال والمعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل"، مرجع سابق، ص ٨٤.
(٢) د. محمد عباس بدوي، "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الخاص بضرائب الدخل"، مرجع سابق، ص ٥٦.
(٣) د. عبد العزيز السيد مصطفى، المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على الشركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات "مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين. كلية التجارة. جامعة القاهرة. العدد ٥١، ١٩٩٧، ص ٤٤.

١ - فروق مؤقتة خاضعة للضريبة (Taxable Temporary Difference):

تعرف هذه الفروق بأنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عنها أرباح خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام". وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة. وقد أوضحت الفقرة ١٧ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) أمثلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي يترتب عليها الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة وهي:

أ- الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي أو (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له والذي يتمثل في تكلفته الأصلية مستنزلاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات السابقة، وينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبي معجلاً.

ب- تكلفة التطوير يتم رسملتها وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبي، ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم في نفس الفترة التي نشأت فيها؛ مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفرًا لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي في نفس فترة حدوثها ويترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبي الذي يبلغ صفرًا في هذه الحالة.

فضلاً عن ذلك فقد أوضحت الفقرات من (١٨ : ٢٣) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) أمثلة أخرى تؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة.

ويرى البعض^(١) أنه يمكن تقسيم الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة إلى نوعين وهما: الفروق المرتبطة بالإيرادات والفروق المرتبطة بالمصروفات، فعلى سبيل المثال: الإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبياً وفقاً لأساس الاستحقاق، ولكن يتم الاعتراف بها ضريبياً وفقاً للأساس النقدي فهي تؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، وفيما يتعلق بالمصروفات عندما ينخفض مصروف الإهلاك للأغراض المحاسبية عنه للأغراض الضريبية أيضاً تنشأ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة.

(1) Martin, M. 2001. SFAS 109 Accounting for Income Taxes An Overview With Examples. The National Public Accountant; PP: 18-25.

٢- فروق مؤقتة قابلة للخصم (Deductible Temporary Difference):

تعرف على أنها: "الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها تخفيض فى الأرباح الخاضعة للضريبة فى الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام". وتتسبب هذه النوعية من الفروق المؤقتة فى الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل. وقد أوضحت الفقرة ٢٦ من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم ينتج عنها الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة وهى:

أ- تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبي مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبي؛ إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عن إحالته للتقاعد، وينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام و أساسه الضريبي الذى عادة ما يكون صفراً، ويترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبي مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة فى صورة خصم من الربح الضريبي عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

ب- يتم توزيع تكلفة جميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة فى تاريخ جميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ و لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به فى تحديد الربح الضريبي إلا فى فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل أيضا عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوز عليه أقل من أساسه الضريبي.

ج- بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية، وينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبي للأصل يزيد عن القيمة الدفترية.

كذلك أوضحت الفقرة ١٧ من المعيار نفسه أنه إذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. على سبيل المثال، إذا تم إهلاك أحد المباني المملوكة للشركة بمعدل ١٠% قسط ثابت سنوياً للأغراض المحاسبية فى حين أن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً لهذا النوع من الأصول ٥% سنوياً فإن ذلك يؤدى لوجود فرق مؤقت قابل للخصم ينتج عنه الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.

كذلك، فإن الفروق المؤقتة القابلة للخصم يمكن تقسيمها إلى نوعين: أحدهما يرتبط بالإيرادات، والآخر يرتبط بالمصروفات فعلى سبيل المثال: الإيراد المحصل مقدماً يعتبر من وجهة النظر المحاسبية التزام بينما يعتبر إيراد من وجهة نظر الضرائب إذا تم تطبيق الأساس النقدي، وفيما يتعلق بالمصروفات ما يعرف بالتزامات الضمان، والتي يتم الاعتراف بها محاسبياً فى سنة البيع

ولكن يتم الاعتراف به للأغراض الضريبية في سنة السداد، ففي كلتا الحالتين يكون هناك فروق مؤقتة قابلة للخصم تتطلب الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة.

٣/٢ مكونات الضريبة المؤجلة (الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة):

بصفة عامة، تنقسم الضريبة المؤجلة الى نوعين أو مكونين أساسيين هما، الأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، ويتناولهما الباحث في الفقرات التالية بشيء من التفصيل كما يلي:

١ - الأصول الضريبية المؤجلة (Deferred Tax Assets) :

هناك العديد من التعريفات التي تناولت تعريف الأصول الضريبية المؤجلة ومنها التعريف الذي ورد بقائمة المعايير رقم (١٠٩)، والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في عام ١٩٩٢ (FASB,109)، والتي عرفت الأصول الضريبية المؤجلة بأنها: ^(١) "مجموعة من المنافع الضريبية المستقبلية والتي تنتج عن :

أ - إمكانية ترحيل الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية.

ب- إمكانية ترحيل الخصومات الضريبية لفترات مستقبلية.

ج- وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في الفترات المستقبلية."

في حين أن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢)، فقرة (٥) والصادر في عام ١٩٧٩ (IAS,12) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤)، فقرة (٥) والصادر في عام ٢٠٠٦ عرف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: "قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية وذلك في الحالات التالية:

أ- وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام .

ب- وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها إلى الأمام .

ج - وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل."

وعرف ^(٢) الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: " تلك الأرصدة التي تقيس وتعبر عن الضرائب التي تم سدادها بالفعل ولكن لم يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية".

وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعريفات بالأصول الضريبية المؤجلة، قد لا تتفق مع تعريف الأصول الوارد ضمن معايير المحاسبة الدولية والمصرية والتي تعرف الأصول على أنها: "موارد

(١) د. محمد عبد العزيز خليفه، " الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، مرجع سابق، ص ٤٩.

(2) Poterba, J., N.Rao., and J. Seidman. 2009. Temporary Differences, Deferred Tax Positions, and Corporate Incentives. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.

تسيطر عليها المنشأة كنتيجة لأحداث ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة". وطبقا لهذا التعريف تعتبر الأصول بمثابة موارد خاصة بالمنشأة ناتجة عن أحداث أو عمليات تمت في الفترة أو الفترات الماضية ويتوقع - ليس مؤكداً - أن يتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

والخلاصة أنه يمكن تعريف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: "حقوق مستقبلية للمنشأة ناتجة عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية وذلك في الحالات التالية:

- أ- وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها للأمام .
- ب- وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام .
- ج- وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في المستقبل .

٢- الالتزامات الضريبية المؤجلة (Deferred Tax Liabilities) :

يوجد العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الالتزامات الضريبية المؤجلة (DTL) وأهمها التعريف الوارد بالقائمة رقم (١٠٩)، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، والتي عرفت الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: "أعباء ضريبية مستقبلية تنشأ نتيجة وجود فروق مؤقتة سوف تخضع للضريبة في المستقبل".

بالإضافة إلى التعريف الوارد بالمعيار الدولي رقم (١٢)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤)، فقرة (٥) الذين عرفا الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: "قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة".

ويتضح بذلك أن كلا التعريفين السابقين للالتزامات الضريبية المؤجلة لم يأخذا في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للالتزامات الضريبية المؤجلة حيث من الممكن عدم سداد مثل هذه الالتزامات في المستقبل وذلك إذا كانت ناتجة عن فروق مؤقتة متكررة ومتزايدة في الفترات المستقبلية مما يؤدي إلى تزايد قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة في الفترات التالية.

والخلاصة، إنه يمكن تعريف الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: ^(١) "أعباء ضريبية مستقبلية من المتوقع أن يتم سدادها في فترات انعكاس الفروق المؤقتة والتي سوف تخضع للضريبة في الفترات المستقبلية".

(١) د . صلاح حسن على سلامة - المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر - دراسة ميدانية - كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ٢٠٠٦.

٣- مداخل المحاسبة عن الضريبة المؤجلة:

من أجل الاعتراف بالضريبة المؤجلة، وقياسها وإثباتها بالدفاتر، والإفصاح عنها في القوائم المالية، فإنه يوجد مدخلان للتعامل مع ذلك هما: (١)

١/٣ المدخل التقليدي:

ووفقا لهذا المدخل يتم تجاهل الاعتراف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة، وبالتالي الضريبة المؤجلة. ويتم حساب مصروف ضريبة الدخل على أساس الربح الخاضع للضريبة خلال الفترة المالية وفقا لأحكام التشريع الضريبي.

ولا شك أن هذا المدخل منتقد لأنه يتعارض مع كافة المعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، والتي تتطلب ضرورة أن يعكس مصروف ضريبة الدخل كافة الأحداث الاقتصادية، التي نتجت عنها الإيرادات والمصروفات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية، وسواء أخذت أم لم تؤخذ في الحساب عند قياس الربح الخاضع للضريبة.

٢/٣ المداخل المعاصرة:

ووفقا لهذا المدخل، يتم المحاسبة عن مصروف ضريبة الدخل بأخذ الآثار الضريبية للفروق المؤقتة - ومن ثم الضريبة المؤجلة - في الحساب، وتشمل المداخل المعاصرة ما يلي:

١/٢/٣ مدخل قائمة الدخل (Income Statement Approach):

ويتبع هذا المدخل طريقة التأجيل، وقد سمح المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ بإمكانية استخدام هذه الطريقة، من خلال الاعتراف بالآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة التي تظهر خلال السنة الجارية فقط، سواء كانت هذه الفروق ناشئة أو منعكسة خلال تلك السنة، أما الآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة المتوقع نشوؤها مستقبلا، فيؤجل الاعتراف بها لحين ظهورها. ووفقا لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل على أساس صافي الربح المحاسبي، في حين تحسب الضريبة الجارية واجبة الدفع على أساس صافي الربح الضريبي، والفرق بين مصروف ضريبة الدخل والضريبة الجارية يعامل إما في شكل ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة يتم تسويتها عندما تنعكس الفروق المؤقتة.

(١) محمود موسى عبد العال متولي، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١١، ص ٤١.

ويعتمد هذا المدخل على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيث يتطلب هذا المدخل ضرورة تخصيص الضريبة المؤجلة على مصروف ضريبة الدخل في الفترات التي يتم فيها استرداد أو سداد تلك الضرائب المؤجلة، وذلك بهدف تحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، وتتم هذه المعالجة باستخدام حساب الضريبة المؤجلة، والذي يكون رصيده دائماً في حالة وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة؛ بينما يكون رصيد نفس الحساب مديناً في حالة وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم أو وجود خسائر أو خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام. وهذا الحساب يعتبر حساباً معلقاً يستخدم كأداة لنقل التأثيرات الضريبية بين الفترات، لذلك يطلق على طريقة الإفصاح التي تنتمي لمدخل قائمة الدخل بطريقة الائتمان المؤجل (Deferred Credit Method).^(١)

ويلاحظ على هذه الطريقة أنه في حالة عدم حدوث تغيرات في سعر الضريبة فإن طريقة الائتمان المؤجل تتشابه في جوهرها مع مدخل الميزانية العمومية باستثناء اختلاف الترميز والتصنيف في الميزانية العمومية، حيث تعد الضريبة المؤجلة وفقاً لمدخل الميزانية بمثابة أصل أو التزام يتم الإفصاح عنه في متن الميزانية العمومية ولكن وفقاً لمدخل قائمة الدخل تعتبر الضريبة المؤجلة حساباً معلقاً قد يكون رصيده دائماً أو مديناً وأيضاً يظهر في الميزانية العمومية أو ضمن الملاحظات الهامشية بالميزانية العمومية.^(٢)

وأخذ بهذا المدخل في الرأي رقم (١١) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB)، وغيرها من المعايير الأخرى لعدد من الدول، وذلك في بدايات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة، ولكن بمرور الوقت تحولت هذه الإصدارات إلى استخدام مدخل الميزانية العمومية. حيث أتضح أن مدخل الميزانية العمومية يعتمد على التعامل مع الفروق المؤقتة والتي ترتبط بصفة أساسية بعناصر الميزانية العمومية، في حين أن استخدام مدخل قائمة الدخل يعتمد على التعامل مع الفروق الوقتية، وهي ترتبط بصفة أساسية باختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، وبالتالي فإن هذا المدخل يرتبط بعناصر قائمة الدخل، وبذلك يتضح لنا أن مدخل الميزانية العمومية مدخل أعم وأشمل حيث إن قائمة الدخل تعتبر منتجاً فرعياً لعناصر قائمة الميزانية العمومية.^(٣)

(١) د. محمد عباس بدوي، "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الخاص بضررائب الدخل"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان "الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠٠٧، ص ٦٣.

(٢) د. محمد عباس بدوي، "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ الخاص بضررائب الدخل"، المرجع السابق، ص ٦٩.

(3) Wong, N. 2006. Accounting for Deferred Taxes Under NZ IAS 12, Op. Cit,

ويرى الباحث أن أكثر شركات المقاولات تتبع مدخل قائمة الدخل في حساب الضريبة المؤجلة، بالرغم من صدور التعديلات الأخيرة على المعيار الدولي رقم (١٢) وصدور المعيار المصري رقم (٢٤) والذي يتطلب اتباع مدخل قائمة المركز المالي. ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة تطبيق مدخل قائمة الدخل عن تطبيق مدخل قائمة المركز المالي، كما أن تطبيق مدخل قائمة الدخل يؤدي إلى التطبيق الغير كامل للضريبة المؤجلة، نظراً لتطبيقه على بنود دون بنود أخرى.

ويتم إثبات الضريبة المؤجلة ومصرف الضريبة كآلاتي:

- في حالة أصول ضريبية مؤجلة:

من مذكورين

د / مصرف ضريبة الدخل

د / الضريبة المؤجلة

الى د / الضريبة الجارية

- في حالة التزامات ضريبية مؤجلة:

من د / مصرف ضريبة الدخل

الى مذكورين

د / الضريبة المؤجلة

د / الضريبة الجارية

٢/٢/٣ مدخل الميزانية العمومية (Balance Sheet Approach) :

ويتبع هذا المدخل طريقتين معاصرتين للمحاسبة عن الضريبة المؤجلة هما: ^(١)

أ- طريقة الأصل / الالتزام:

سمح المعيار الدولي المعدل - وكذلك المعيار المصري - باستخدام هذه الطريقة، وهي تعترف بالآثار الضريبية بكافة الفروق المؤقتة التي نشأت خلال السنة الجارية أو انعكست خلالها، أو المتوقع نشوؤها مستقبلاً ويمكن تقدير قيمتها بشكل سليم، ووفقاً لهذه الطريقة لا يتم حساب إجمالي مصرف ضريبة الدخل مباشرة، كما في طريقة التأجيل، ولكن يحسب من خلال عنصرين أساسيين هما: الضريبة الجارية، الضريبة المؤجلة، وهذا الإجمالي لا يساوي بصفة عامة صافي الربح المحاسبي مضروباً في معدل الضريبة الجارية، ويرجع ذلك إلى أن قيمة الضريبة المؤجلة عبارة

(١) محمود موسى عبد العال متولي، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، مرجع سابق، ص ٨٨.

عن التغير في حسابات الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة للسنة الجارية، وهذا التغير قد يتجاوز مقدار صافى الفروق المؤقتة خلال السنة الجارية مضروباً في معدل الضريبة الجارية. يفترض هذا المدخل أن مضمون الضريبة المؤجلة سواء أكانت ناتجة عن فروق ضريبية مؤقتة أم كانت ناتجة عن فروق قابلة للخصم أو إمكانية ترحيل الخسائر و الخصومات الضريبية للأمام يتمشى مع تعريف الأصول والالتزامات الوارد بالإصدارات المحاسبية. ويرى مؤيدو هذا المدخل أنه يجب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة سواء أكانت أرصدة مدينة أم دائنة ضمن عناصر وبنود الميزانية العمومية تحت مسمى أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة. ففي حالة الإفصاح عن أصل ضريبي مؤجل ضمن عناصر الأصول في الميزانية العمومية؛ فإن ذلك يعنى أن هناك احتمال أن تحقق المنشأة منافع ضريبية مستقبلية متمثلة في إمكانية تخفيض الربح الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية مما يؤدي إلى تخفيض مقدار الضريبة واجبة السداد، أما في حالة الإفصاح عن التزام ضريبي مؤجل؛ فإن هذا يعنى أن المنشأة على استعداد للتضحية بمنافع اقتصادية مستقبلية بسبب احتمالات زيادة الربح الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية ومن ثم زيادة مقدار الضريبة الواجبة السداد.^(١)

ويتفق جوهر مدخل الميزانية العمومية للإفصاح عن الضريبة المؤجلة مع طريقة الأصل/الالتزام المستخدم من قبل في قياس الضرائب المؤجلة؛ ففي هذه الحالة فإن قيمة مصروف ضريبة الدخل المحملة للحسابات الختامية تكون منتجاً فرعياً لعناصر الميزانية العمومية، ويتم تحديدها وفقاً للمعادلة التالية (الضريبة الواجبة السداد (الاسترداد) \pm - التغير في أرصدة الضرائب المؤجلة)، والضريبة الواجبة السداد أو الاسترداد يتم تحديدها من واقع الإقرار الضريبي الذي تعده الشركة، لكن التغير في أرصدة الضرائب المؤجلة يتم تحديده بالرجوع إلى عناصر قائمة المركز المالي.^(٢)

وأخذ بهذا المدخل من قبل كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢) ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) وقائمة المعايير رقم (١٠٩) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB). ولكن المعيار الأخير ألزم الشركات أن تفصح عن نوع آخر من الحسابات بخلاف

(١) شرقاوى عبد الظاهر شرقاوى، اثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والافصاح عنها في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، ٢٠٠٩، ص ٤٥.

(٢) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وأثارها الضريبية"، مرجع سابق، ص ٤٩٣.

الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ألا وهو حساب مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة، وبذلك يتضح لنا أن مدخل الميزانية العمومية للإفصاح عن الضرائب المؤجلة يتطلب بحد أقصى ثلاثة أنواع من الحسابات والتي من الممكن أن تظهر في متن الميزانية العمومية وهي: الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة ومخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة.^(١) ويتم فتح حساب مستقل للأصول الضريبية المؤجلة، وحساب آخر للالتزامات الضريبية المؤجلة، كما أنه في حالة تعدد بنود الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يمكن أن يفتح حساب مستقل لكل بند على حدة.

وفى ضوء ذلك، يتم إثبات الضريبة المؤجلة كما يلي:

من مذكورين

د / مصروف ضريبة الدخل

د / أصول ضريبية مؤجلة

إلى مذكورين

د/ التزامات ضريبية مؤجلة

د/ الضريبة الجارية

ب- طريقة القيمة خالصة الضريبة:

ووفقا لهذه الطريقة، يكون مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على قائمة الدخل مساويا لقيمة ضريبة الدخل واجبة السداد خلال السنة، وبالتالي فهي من ناحية تشبه طريقة المدخل التقليدي، حيث لا تعترف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بشكل منفصل. ولكنها من ناحية أخرى تعترف بالآثار الضريبية كتعديلات بالقيم الدفترية للأصول أو الالتزامات، وللإيرادات أو المصروفات المتعلقة بها. وهذه الطريقة غير مقبولة حاليا للأغراض المحاسبية لكثرة العمليات الحسابية التي تعتمد عليها.^(٢)

(1) Leahey, A. 2001. A Worksheet for Accounting for Deferred Taxes. **Journal of Accountancy**; PP: 87-90.

(٢) د سعيد عبد المنعم، تامر سعيد عبد المنعم، المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المحاسبة عن ضرائب الدخل، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ٣٣.

المبحث الثاني

تحديد وقياس الضريبة المؤجلة

مقدمة:

يتم تحديد وقياس مبالغ وقيم الضريبة المؤجلة من خلال عنصرين أساسيين هما:

- تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة.

- معدل أو سعر الضريبة السائد في الفترة الضريبية.

كما يؤثر في ذلك التخصيص الضريبي للأثار الضريبية المؤجلة، والذي يتعلق بدرجة شمولية عناصر الضريبة المؤجلة التي يتم المحاسبة عنها خلال الفترة، أو التركيز على بعض العناصر الجوهرية فقط.

لذلك، يتناول الباحث موضوع تحديد وقياس الضريبة المؤجلة من خلال تناول النقاط التالية:

١ - تحديد وقياس الفروق الضريبية المؤقتة

يمكن حساب وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة، وتحديدتها من خلال مدخل الميزانية وطريقة الأساس الضريبي، أو من خلال مدخل الدخل وطريقة المصروف والإيراد.

وسوف يركز الباحث على طريقة الأساس الضريبي التي تم إتباعها في المعيار الدولي، وكذلك في المعيار المحاسبي المصري. يقصد بالأساس الضريبي "القيمة المتعلقة بأي أصل أو التزام للأغراض الضريبية". ومن المفترض أن يكون لكل أصل أو التزام أساس ضريبي متعلق به، حتى لو كان هذا الأساس يساوي صفرًا.

ويمكن تحديد الأساس الضريبي بإعداد قائمة مركز مالي ضريبية مقابلة لقائمة المركز المالي التي تم إعدادها للأغراض المحاسبية.

وتتضمن قائمة المركز المالي الضريبية الأسس الضريبية لجميع الأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية. ومع ذلك توجد بعض البنود التي لا يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات بقائمة المركز المالي المحاسبية، ومع ذلك يكون لها أساس ضريبي. ومن ناحية أخرى، قد يصعب تحديد الأساس الضريبي لبعض الأصول أو الالتزامات المعترف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية.

وسوف يتناول الباحث كيفية تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات على النحو التالي:

أ- تحديد الأساس الضريبي للأصول:

طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (ضريبة الدخل) فإن الأساس الضريبي للأصل هو القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية في المستقبل مقابل المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي تحدث عند استرداد القيمة الدفترية لهذا الأصل. ويعني ذلك أنه إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساوياً لقيمتها الدفترية^(١).

وفي حالة عدم وضوح الأساس الضريبي يمكن تحديده على النحو التالي: (٢)

بيان	القيمة
القيمة الدفترية للأصل	xx
(-) الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل	(xx)
(+) المبالغ واجبة الخصم في المستقبل	xx
الأساس الضريبي للأصل	xx

ومن أجل تحديد وحساب وقياس قيمة الفروق الضريبية للأصول، يتم مقارنة الأساس الضريبي للأصل مع أساسه المحاسبي، وتصنف الفروق المحسوبة إلى فروق تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة، وفروق تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة وذلك كالاتي:

(الفروق الضريبية للأصل = الأساس المحاسبي للأصل - الأساس الضريبي للأصل)

- فإذا كان ناتج هذه المعادلة موجبا، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة.
- وإذا كان ناتج هذه المعادلة سالبا، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة.

ب- تحديد الأساس الضريبي للالتزامات:

يتمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبي عبارة عن قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً

(١) الفقرة رقم (٧) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل، ص. ٣.

(٢) محمود موسى عبد العال متولي، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، مرجع سابق، ص ٥٣.

للضريبة مستقبلاً.^(١)

وفي حالة عدم وضوح الأساس الضريبي يمكن تحديده على النحو التالي:

بيان	القيمة
القيمة الدفترية للالتزام	xx
(+) الدخل الخاضع للضريبة في المستقبل	xx
(-) المبالغ الواجبة الخصم في المستقبل	(xx)
الأساس الضريبي للالتزام	xx

ومن أجل تحديد وحساب وقياس قيمة الفروق الضريبية للالتزامات، يتم مقارنة الأساس الضريبي للالتزام مع أساسه المحاسبي، وتصنف الفروق المحسوبة إلى فروق تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة، وفروق تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة وذلك كآتي:

(الفروق الضريبية للالتزام = الأساس المحاسبي للالتزام - الأساس الضريبي للالتزام)

- فإذا كان ناتج هذه المعادلة موجبا، فإن مبالغ الفروق الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة.

- وإذا كان ناتج هذه المعادلة سالبا، فإن مبالغ الفروق الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة.

وبصفة عامة يمكن تحديد وحساب قيم الفروق المؤقتة، وما يترتب عليها من ضرائب مؤجلة كما هو موضح في الجدول التالي^(٢):

بيان	أصل	التزم
أ- القيمة الدفترية أكبر من الأساس الضريبي.	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل.
ب- القيمة الدفترية أقل من الأساس الضريبي.	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل.	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عنه التزام ضريبي مؤجل.

(١) د. السعيد محمد عبد العزيز، بحث ق ٩١ بين أحكام التشريع والتطبيق - المؤتمر الضريبي ٢٠٠٦ المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ، دار الدفاع الجوى، القاهرة، المدة من ١٩ - ٢٢ يونيه ٢٠٠٦، ص ٢٨.

(٢) سعيد عبد المنعم محمد. "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية - الضريبة المؤجلة". مرجع سبق ذكره، ص ١٨٠.

وبعد عرض الباحث لكيفية تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات، فإنه تجدر الإشارة إلى إمكانية اختلاف الأساس الضريبي باختلاف قرار الشركة عند استرداد الأصول أو تسوية الالتزامات، حيث قد يختلف الأساس الضريبي للأصول أو الالتزامات باختلاف أسلوب الشركة التي تتبعه لاسترداد أو تسوية القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الالتزامات. فقد ترى الشركة استرداد القيمة الدفترية للأصل من خلال الاستخدام أو البيع أو الاستخدام ثم البيع اللاحق للأصل^(١).

فإذا رغبت الشركة في استرداد القيمة الدفترية من خلال:

* **البيع**، فإن تأثير التضخم - إذا تم تطبيقه - يجب أن يراعى عند قياس الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل، كما في حالة الأصول الغير قابلة للإهلاك، فإن المعيار يفترض أنها تسترد دائماً من خلال البيع.

* **الاسترداد**، كما في حالة الأصول القابلة للإهلاك حيث يمكن الاسترداد من خلال الاستخدام الذي سوف ينعكس في قيمة الأصل الخاضعة للإهلاك، أما إذا تم الاسترداد من خلال البيع فسوف ينعكس ذلك في القيمة المتبقية من الأصل.

وفى هذا الصدد، فقد أشارت الفقرة ٦٠ من المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ على أنه - قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:^(٢)

- (أ) التغير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.
- (ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل.
- (ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

٢ - معدل الضريبة الواجب الاستخدام (معامل قياس الضريبة المؤجلة)

تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام معدلات الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ الميزانية. بينما يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على النحو التالي:

الأصول الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة القابلة للخصم × معدل الضريبة.

(1) Elmar Venter. (2006). "Deferred Tax 14.5% or 29%?" Accountancy, Sep. p.5-10.

(٢) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، فقرة ٦٠، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٦.

الالتزامات الضريبية المؤجلة = الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة × معدل الضريبة.

ويشار في هذه الحالة تساؤل حول معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، حيث توجد ثلاثة أنواع من معدلات الضريبة التي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وهي^(١):

❖ **معدل الضريبة الجاري:**

وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة وليس عند انعكاسها، وفي حالة تغير معدل الضريبة أو فرض ضريبة جديدة لا يتم إجراء أي تسويات على أرصدة الضريبة المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي. وفي هذه الحالة، يقتصر الاعتراف بالضرائب المؤجلة على الفروق المؤقتة التي تظهر خلال الفترة الجارية، ويؤجل الاعتراف بالفروق المؤقتة المتوقع نشأتها لحين ظهورها، لذلك يتحدد معدل الضريبة المستخدم في ضوء نوع الفروق المؤقتة وتاريخ ظهورها.

❖ **معدل الضريبة الجاري مع التسويات:**

وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي وفقاً للتغير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة لذلك.

❖ **معدل الضريبة المتوقع:**

وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

ينص المعيار في الفقرة ٤٧ على أن يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي صدرت حتى تاريخ إعداد الميزانية أو في سبيلها لأن تصدر.

كما تنص الفقرة ٤٨ على أنه يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي تم إصدارها فعلاً^(٢).

(١) أسامة على عبد الخالق، "الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية". القاهرة:

بدون ناشر، ٢٠٠٨. ص ٢٤٢.

(٢) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، فقرات ٤٧، ٤٨، المطابع الأميرية،

القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٧٧.

- في ضوء ذلك يرى الباحث أنه من المفضل للشركات - ومنها شركة المقاولات - استخدام معدل الضريبة الساري لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة نظرا للآتي:
- تسهيل العمليات الحسابية.
 - صعوبة تحديد معدلات الضرائب المتوقعة،
- وذلك استرشادا بما أجازته الفقرة رقم ٤٨ (المذكورة أعلاه) .

٣ - التخصيص الضريبي لبند الضريبة المؤجلة

تتأثر اعتبارات قياس الضرائب المؤجلة بضرورة تحديد قيمة كل من الفروق المؤقتة، وكذا تحديد قيمة الخسائر و الخصومات الضريبية الغير مستخدمة والتي يمكن ترحيلها إلى الأمام. بالإضافة إلى ضرورة تحديد معامل القياس المناسب؛ ويقصد به معدل الضريبة المستخدم في قياس الضريبة المؤجلة. ويتضح من استقراء الدراسات السابقة أن تحديد قيمة الخسائر و الخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للأمام لا يمثل مشكلة محاسبية ، بينما التعامل مع الفروق المؤقتة والتي تمثل السبب الأساسي في نشأة الضرائب المؤجلة يمثل مشكلة من حيث تحديد ما الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها . وفي هذا الصدد أوضحت الدراسات والإصدارات المحاسبية أنه يوجد أحد مدخليين يمكن استخدام أى منهما لتحديد قيمة الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها وقياسها، وهما: (١)

- مفهوم التخصيص الضريبي الشامل .
- مفهوم التخصيص الضريبي الجزئي .

حيث يقصد بمفهوم التخصيص الضريبي الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة، والذي في ضوءه تتحدد قيمة الفروق المؤقتة، وبالتبعية تتحدد قيمة الضرائب المؤجلة، وبالتالي فإن أسلوب التخصيص يكون له تأثير مباشر في تحديد قيمة الضرائب المؤجلة وقيمة مصروف الضريبة المحمل لقائمة الدخل. وسوف يتناول الباحث كلا الأسلوبين على النحو التالي: (٢)

(١) محمود موسى عبد العال متولي، أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة ، مرجع سابق، ص ٩٢ .

(٢) أسامة على عبدالخالق، القياس والإفصاح المحاسبي للوفرات الضريبية للأصول الرأسمالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ٢٠٠١، ص ٥٢ .

أ - مفهوم التخصيص الشامل (Comprehensive Allocation) :

وفقاً لهذا المفهوم تتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة ، وذلك لكل العمليات التي تحدث خلال الفترة. وطبقاً لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضرائب المؤجلة فيتم الاعتراف بكافة الفروق المؤقتة ومن ثم بالضريبة المؤجلة المرتبطة بها، بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضريبة أو استردادها، فالضريبة المؤجلة ينبغي الاعتراف بها عند نشأة الفروق المؤقتة حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق سوف تتكرر في الفترات التالية، رغم أن تكرار الفروق بين صافي الربح الضريبي وصافي الربح المحاسبي يسبب تأجيلاً لا نهائياً للضريبة. ويستند هذا المدخل بصورة أساسية لفرض عام وهو قابلية كل الفروق المؤقتة للانعكاس في المستقبل. ورغم أن التطبيق العملي أوضح عدم صحة هذا الفرض ، فعلى سبيل المثال : الفروق الضريبية المؤقتة والتي تنشأ عندما يكون الإهلاك الضريبي معجلاً تعتبر فروقاً مستمرة ولا تنعكس في الفترات المستقبلية في حالة قيام الشركة بإجراء توسعات رأسمالية أو عمليات إحلال لأصولها الثابتة بصورة مستمرة، وبالتالي فإن مثل هذه الفروق أصبحت فروقاً مؤقتة متكررة، وتتسبب في نشأة أرصدة متزايدة للالتزامات الضريبية المؤجلة، وبالتالي انخفاض في قيمة صافي الربح مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض قيم الأرباح المحجوزة وحقوق الملكية وعائد الأسهم مما له من آثار سلبية على بورصة الأوراق المالية فضلاً عن عدم صحة القياس المحاسبي للتدفقات النقدية المستقبلية.^(١)

ب - مفهوم التخصيص الجزئي (Partial Allocation) :

يقصد بمفهوم التخصيص الجزئي: "المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، وذلك لبعض العمليات التي تحدث خلال الفترة. وطبقاً لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضريبة المؤجلة لا يعتبر مناسباً الاعتراف بهذه الضرائب إذا كانت بسبب فروق مؤقتة متكررة، وذلك لأن مثل هذه الفروق تؤدي إلى تأجيل ضريبي لا نهائي، ومن ثم يقضى هذا المفهوم بالاعتراف بالفروق المؤقتة الغير متكررة التي تسبب ضريبة مؤجلة يتوقع بدرجة معقولة أن يتم سدادها أو استردادها خلال فترة قصيرة نسبياً تقدر من ٣ إلى ٥ سنوات، أما الفروق المؤقتة المتكررة فلا يترتب عنها ضريبة مؤجلة، لأن قيمة مصروف ضريبة الدخل الذي يتم التقرير عنه محاسبياً تكون هي نفس قيمة الضريبة الواجبة السداد عن نفس الفترة ، ومن ثم فإن الفروق المؤقتة المتكررة يتم

(١) أسامة على عبد الخالق، القياس والإفصاح المحاسبي للوفرات الضريبية للأصول الرأسمالية - دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية، المرجع السابق، ص ٦٧.

معاملتها معاملة الفروق الدائمة؛ حيث لا تنعكس في المستقبل ولا يتم إجراء تخصيص ضريبي لها.^(١)

ويرى الباحث أن مفهوم التخصيص الضريبي الجزئي؛ رغم أنه يقدم معلومات أكثر ملاءمة وأكثر تعبيراً عن المركز المالي للمنشأة، إلا أنه يفتقر بصورة أساسية للموضوعية، حيث يتطلب استخدام هذا المفهوم ضرورة توافر مقياس موضوعي لتحديد الفترة اللازمة لانعكاس الفروق المؤقتة. ويتوقف ذلك على توقعات الإدارة بشأن اتجاهات وتصرفات المنشأة في الفترات المستقبلية.

ويعتبر مفهوم التخصيص الشامل هو المفهوم الذي يتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لأن جوهره يدور حول أساس الاستحقاق الذي يعتبر من أهم الأسس التي يركز عليها نموذج قياس صافي الربح المحاسبي، فضلاً عن توافقه مع سياسة الحيطة والحذر (عبدالخالق، ٢٠٠٢)، لذلك فقد أخذ به من قبل كل من مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (APB) في الرأي رقم (١١)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في القائمتين (٩٦) و (١٠٩)، كما أخذ به من قبل معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢)، ومؤخراً تحولت أيضاً المملكة المتحدة إلى استخدام هذا المدخل بصدر المعيار رقم (١٩) في عام ٢٠٠٠.

٤- تحديد وقياس الفروق الضريبية في شركات المقاولات:

١/٤ الفروق الضريبية الدائمة:

هذه الفروق توجد في أى منشأة ومنها شركة المقاولات، ومن أهمها كما ورد في التشريع الضريبي المصري ما يلي:

أ- عناصر غير خاضعة للضريبة:

وتتمثل هذه العناصر في الإيرادات التي لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الدخل الضريبي، ولكنها تدرج ضمن الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي. وعلى سبيل المثال ما تنص عليه المادة (٥٠) من التشريع الضريبي المصري من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥:^(٢)

(١) حمدي محمد هيبه، مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت، المؤتمر الضريبي، التاسع دار الدفاع الجوي، القاهرة، المدة من ١٢ - ١٥ سبتمبر ٢٠٠٧، ص ٤٥.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٥٠، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٤١.

- بند (٧) أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ ، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .
 - بند (٨) ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل او ترحيلها لسنوات تالية.
 - بند (٩) من نفس المادة (٥٠) وهو العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناجمة عن التعامل فيها وذلك استثناء من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون.
 - بند (١٠) من نفس المادة (٥٠) وهو التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى.
- (وتعتبر هذه الفروق فروقا ضريبية دائمة سالبة).

ب- عناصر غير واجبة الخصم:

- وهذه العناصر يسمح بخصمها من الإيرادات عند قياس الدخل المحاسبي ، ولا يسمح بخصمها طبقا للتشريع الضريبي للدولة. وعلى سبيل المثال ما تنص عليه المادة (٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥: (١)
- بند (١) العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر التمويل التي يصدر بتحديد قرار من الوزير.
 - بند (٦) التكاليف الأخرى المنصوص عليها في المادة ٢٤ من هذا القانون، وهي: (٢)
 - الاحتياطات على اختلاف أنواعها.
 - ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمدية.
 - الضريبة على الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٥٢، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

(٣) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٤، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

- لعائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.
 - عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- وكذلك ما تنص عليه المادة (٥٤) تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقا لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.
- ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.
- ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور بالفقرة الأولى الضريبة الواجبة السداد في مصر والتي كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال في الخارج.
- وكذلك ما تنص عليه المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من بنود وهي: (١)
- **بند (٥)** المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم 64 لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.
- **بند (٦)** أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وذلك بحيث لا تجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.
- **بند (٨)** التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.
- **وكذلك المادة (٢٨)** من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل الصادر بقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ويقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات في تطبيق

(١) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٣، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨

أحكام البند (٢) من المادة ٢٢ من القانون؛ التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب - نظرا لطبيعتها - إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذن صرف داخلية أو بيانات أسعار.^(١)

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات علي ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات. (وتعتبر هذه الفروق فروق ضريبية دائمة موجبة)

٢/٤ الفروق الضريبية المؤقتة والضريبة المؤجلة في شركات المقاولات:

وتشمل هذه الفروق فروقا ضريبية تتشابه فيها شركة المقاولات مع الشركات الأخرى، وفروقا ضريبية يتميز بها نشاط العقود في شركات المقاولات:

أ- الفروق الضريبية المؤقتة التي تتشابه فيها شركات المقاولات مع الشركات الأخرى مثل:

١- الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالأصول الثابتة القابلة للإهلاك:

إن السبب الأساسي في وجود الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالأصول الثابتة القابلة للإهلاك، هو اختلاف الإهلاك المحاسبي عن الإهلاك الضريبي للأصل الثابت خلال الفترات الزمنية المختلفة من عمر الأصل.

حيث يحسب الإهلاك المحاسبي - كما سبق الإيضاح في الفصل الأول - وفقا لطرق الإهلاك المتعارف عليها، ووفقا لأعمار الأصول ومعدلات الإهلاك الملائمة التي تقدرها المنشأة بالاستعانة بالخبراء والفنيين. أما الإهلاك الضريبي فيحسب وفقا للطرق والمعدلات التي حددها التشريع الضريبي، والتي تختلف عما يتم إتباعها محاسبيا، ويؤدي هذا الاختلاف الى فروق ضريبية مؤقتة تصنف على أنها تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة بسبب زيادة الإهلاك الضريبي في السنوات الأولى من عمر الأصل، عن إهلاكه المحاسبي.^(٢)

وبسبب اختلاف الإهلاك الضريبي عن الإهلاك المحاسبي، فإن الأساس الضريبي للأصل الثابت سوف يختلف بالتبعية عن أساسه المحاسبي (قيمه الدفترية).

هذا، ويتحدد الأساس الضريبي للأصول الثابتة القابلة للإهلاك من خلال القيمة الدفترية للأغراض الضريبية والتي تحسب عن طريق الفرق بين تكلفة الأصل و مجمع الإهلاك الضريبي، والمحسوب وفقا للقواعد الواردة له في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، ولائحته التنفيذية.

وبناءً على ذلك، نصت الفقرة رقم (١٧) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٤) على أن

(١) اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، مادة ٢٨، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٢.

(٢) د. عوض الله ميخائيل عوض الله، وآخرون: "المشكلات المحاسبية المعاصرة"، مرجع سابق، ص ٢٦.

"الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح المحاسبي، ويكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له والذي يتمثل في تكلفته الأصلية مستبعداً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات السابقة".

وفى هذا الصدد يرى البعض أنه نظراً لأن التشريع الضريبي المصري يقضي باتباع أساليب لإهلاك الأصول الرأسمالية^(١) تكفل تحفيز الممولين على تجديد وإحلال تلك الأصول بما يكفل تحقيق كفاءتها الاقتصادية، فإن قياس صافي الدخل الضريبي ينبغي أن يحقق هذا من حيث اعتبار إهلاك تلك الأصول من التكاليف الواجبة الخصم بغرض إعداد الإقرار الضريبي. ويختلف هذا الأمر عن هدف المحاسبة عن الإهلاك بغرض إعداد القوائم المالية من حيث اعتبار أقساط الإهلاك بمثابة تكاليف مستنفدة يتم مقابلتها بالإيرادات التي ساهمت في تحقيقها^(٢).

٢- الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن العملاء، ومخصص الديون المشكوك فيها:

إن السبب الأساسي في وجود هذه الفروق هو المعاملة المحاسبية التي تقضى بتكوين المخصصات الكافية (مخصص الديون المشكوك فيها، أو مخصص الديون المعدومة)، واعتبار هذه المخصصات من التكاليف التي تحمل على قائمة الدخل، واختلاف هذه المعاملة عن المعاملة الضريبية للمخصصات الواردة بالقانون والتي تقضى بعدم اعتبار المخصصات (ومنها مخصص الديون المشكوك فيه، ومخصص الديون المعدومة) من المصروفات واجبة الخصم ضريبياً عند تكوينها، ولكن يتم اعتبارها واجبة الخصم عند استخدامها.

(١) حسن محمد كمال؛ وآخرون. (٢٠٠٨). "دراسات في المحاسبة الضريبية". القاهرة: بدون ناشر. ص. ٢٤٠ - ٢٥٨.
(٢) محمد عباس بدوى. (٢٠٠٧). "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل " المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر، كلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار الضيافة ١٥-١٦ ديسمبر. ص. ١٦.

أو بمعنى آخر، قد يلزم الشك أو عدم اليقين الآثار التي تترتب على بعض المعاملات أو الأحداث، مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب قيام المنشأة بتكوين مخصصات لمواجهة حالة عدم التأكد أو عدم اليقين التي تلازم بعض البنود. والملاحظ أن التشريع الضريبي المصري في المادة رقم (٢٤) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ينص في البند رقم (١) على أنه "لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها".

وتصنف الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن المدينين بسبب اختلاف معاملة مخصص الديون المشكوك فيها إلى أصول ضريبية مؤجلة.

وعند تحديد الفروق الضريبية المؤقتة والمرتبطة بالمدينين بالفرق بين الأساس المحاسبي والضريبي للمدينين، فإنه يجب على محاسب الشركة عند تحديد الأساس الضريبي للعملاء أو المدينين، فإنه يجب التفرقة بين الحالتين التاليتين:^(١)

• **حالة عدم قيام المنشأة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها:**

في هذه الحالة، يكون الأساس الضريبي للعملاء والمدينين يساوي القيمة الدفترية التي تظهر في قائمة المركز المالي، حيث لا يوجد دخل خاضع للضريبة في المستقبل، لأن إيرادات المبيعات يساوي مبلغ العملاء، كما لا توجد مبالغ واجبة الخصم في المستقبل لعدم وجود مخصص للديون المشكوك في تحصيلها. وطالما أن القيمة الدفترية لهذا الأصل تساوي الأساس الضريبي له، فلا توجد فروق ضريبية مؤقتة في هذه الحالة.

• **حالة قيام المنشأة بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها:**

لا يعترف التشريع الضريبي المصري - ضمن التكاليف الواجبة الخصم - بالمخصصات التي تكونها المنشأة ويطالب بردها إلى الوعاء الضريبي من خلال إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي، الأمر الذي يجعل الأساس الضريبي للعملاء والمدينين في هذه الحالة أكبر من قيمته الدفترية، حيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل تساوي قيمته مخصوماً منها المخصص، لكن الأساس الضريبي له يساوي قيمة الأصل دون خصم المخصص.

ونظراً لأن القيمة الدفترية للعملاء تقل عن الأساس الضريبي له، فسوف تنشأ فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل.

(١) د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٢٧.

وعند استخدام المخصص في الغرض الذي خصص من أجله وتوافرت فيه الشروط الضريبية، يتم خصمه من صافي الربح المحاسبي في سنة الاستخدام، أما في حالة استخدام المخصص في غير الغرض المخصص من أجله وتوافرت الشروط الضريبية للعبء أو المصروف أو تم رد المخصص إلى الإيرادات لانتفاء الغرض منه، يتم خصم هذا المبلغ من صافي الربح المحاسبي للوصول إلى صافي الربح الضريبي، وفي هذه الحالة يتم إلغاء أو تخفيض الأصل الضريبي المؤجل^(١). (أي انعكاس الفروق الضريبية).

٣- الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن المخصصات المكونة لمواجهة الالتزامات المحتملة

تعتبر المخصصات المكونة لمواجهة الالتزامات المحتملة أحد بنود الالتزامات- مثل مخصص المطالبات القضائية، ومخصص ضرائب متنازع عليها، مخصص أعمال تحت التنفيذ، ومخصص الضمان في شركة المقاولات- وبالتالي يطبق عليها نفس أحكام التشريع الضريبي المتعلق بالمخصصات.

أي أنها تعالج نفس معالجة المخصصات المرتبطة بالنقص في الأصول - مثلما سبق الإيضاح في مخصص الديون المشكوك فيها. وتؤدي الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن اختلاف المعاملة المحاسبية والضريبية لهذه المخصصات إلى أصول ضريبية مؤجلة.

ويكون الأساس الضريبي لهذه المخصصات في سنة تكوينها مساويا للصفر، نظرا لعدم اعتبارها من المصروفات الواجبة الخصم ضريبيا، وبالتالي فإن أساسها المحاسبي بالكامل يمثل فروقا ضريبية مؤجلة.

٤- الفروق الضريبية الناتجة عن الإيرادات المحصلة مقدما والمصروفات المستحقة:

من المتعارف عليه محاسبيا أن المنشآت التجارية و الصناعية- ومنها شركات المقاولات- تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي في معاملة الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية، ولذلك ينتج عن إتباع هذا الأساس ظهور عناصر المستحقات والمقدمات ضمن أرصدة الأصول أو الالتزامات بالميزانية، أما من ناحية المعاملة الضريبية فيختلف الأمر، فقد تتبع بعض التشريعات الضريبية الأساس النقدي مختلفة بذلك مع المعاملة المحاسبية، والبعض الآخر قد يتبع أساس الاستحقاق متفقا بذلك مع المعاملة المحاسبية.

(١) طارق عبد العال حماد. (٢٠٠٨). "حساب الضريبة المؤجلة في ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي المصري" المؤتمر العلمي لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي في ضوء مشكلات التطبيق، دار الضيافة، ٢-٤ مايو. ص. ٦.

لذلك ينبغي عند تحديد الأساس الضريبي للمصروف المستحق أو الإيراد المقدم، أخذ ذلك في الحسبان كالآتي:^(١)

١/٤ تحديد الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة:

يجب في هذه الحالة التفرقة بين حالتين:

- إذا كان هذا المصروف يعترف به ضريبياً على الأساس النقدي، كما في حالة التأمينات الاجتماعية، ففي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي يساوي صفراً، نظراً لأن القيمة الدفترية سوف يخضم منها المبالغ واجبة الخضم في المستقبل (عندما يتم دفع قيمة التأمينات مستقبلاً) الأمر الذي يترتب علي زيادة القيمة الدفترية عن الأساس الضريبي، فينشأ أصل ضريبي مؤجل.
- إذا كان هذا المصروف يعترف به ضريبياً على أساس الاستحقاق – كما في حالة الإيجار – ففي هذه الحالة تكون القيمة الدفترية للالتزام تساوي الأساس الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه عدم وجود فروق مؤقتة.

٢/٤ تحديد الأساس الضريبي للإيراد المحصل مقدماً:

- يتحدد الأساس الضريبي للإيراد المحصل مقدماً على أساس القيمة الدفترية مخصوماً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لا يخضع للضريبة في الفترات المقبلة. لذلك يجب التفرقة بين حالتين:
- إذا نص قانون الضرائب على إخضاع الإيراد على أساس الاستحقاق، أي سوف يخضع للضريبة في فترة أو فترات مالية تالية، كما هو الحال في المنشآت التي يتحقق فيها الإيراد طبقاً لأساس البيع أو الإنتاج وليس التحصيل، لذلك إذا تم تحصيل المبلغ مقدماً لا يخضع للضريبة. الأمر الذي يترتب عليه جعل القيمة الدفترية لهذا الالتزام تساوي الأساس الضريبي له، وبالتالي لا توجد فروق ضريبية مؤقتة.
 - إذا نص قانون الضرائب على إخضاع الإيراد على أساس نقدي، أي سوف يخضع الإيراد للضريبة في سنة تحصيله. ففي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي لهذا الإيراد يساوي الصفر، ونظراً لأن القيمة الدفترية لهذا الإيراد سوف يخضم منها المبلغ الذي لا يخضع للضريبة في الفترات المقبلة (وحيث إن هذا الإيراد خضع للضريبة في سنة تحصيله فلن يخضع للضريبة في المستقبل).

(١) د. محمد عبد العزيز محمد خليفة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، مرجع سابق، ص ٣٩.

وفي هذه الحالة توجد فروق ضريبية مؤقتة قابلة للخصم تساوي القيمة الدفترية، يترتب عليها أصل ضريبي مؤجل.

ووفقاً لنص المادة ١٧ من القانون المصري للضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، والمادة ٧٠ من اللائحة التنفيذية، وما هو سائد في التطبيق العملي الضريبي، فإن الباحث يستنتج اتفاق المعاملة الضريبية لعناصر المقدمات والمستحقات، مع المعاملة المحاسبية لها بإتباع أساس الاستحقاق، ومن ثم فإن الأساس الضريبي لها يتساوى مع الأساس المحاسبي، ويؤدي ذلك إلى فروق ضريبية مؤقتة تساوى صفراً.

٥- ترحيل الخسائر للأمام (Loss Carry Forward) :

يقصد بعملية الترحيل للأمام أن يسمح التشريع الضريبي للممول بخصم الخسائر الضريبية التي تحققت في الفترة الحالية من الربح الضريبي الذي يتوقع أن تحققه المنشأة في الفترات المستقبلية. وقد يكون الترحيل للأمام غير مقيد بفترة زمنية معينة ؛ حيث يسمح للمنشأة خصم الخسارة الضريبية في أي عدد من الفترات المستقبلية ، أو يكون مقيداً بفترة زمنية معينة لا يجوز بعدها ترحيل ما تبقى من خسائر، ويعتبر الأسلوب الأخير هو الأفضل حيث يشجع المنشآت على ضرورة تحقيق ربح ضريبي في أسرع وقت ممكن لكي يتم الاستفادة بميزة الترحيل للأمام.^(١)

وفيما يتعلق بالوضع فقد سمح التشريع الضريبي المصري أيضاً بإمكانية ترحيل الخسائر الضريبية للأمام وذلك بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة ، حيث تنص المادة ٢٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الآتي:^(٢)

"إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب أي سنة أخرى"

ويعتبر ترحيل الخسائر الضريبية للأمام بمثابة منافع ضريبية متوقع أن تحققها المنشأة في المستقبل؛ مما يؤدي إلى ضرورة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، حيث ينتج عن عملية الترحيل احتمال تخفيض الربح الخاضع للضريبة في السنوات المستقبلية - بعد أقصى خمس سنوات - . في الوقت نفسه فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبي في

(١) شرقاوى عبد الظاهر شرقاوى، أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها في القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة المصرية، مرجع سابق، ص ٩٣.

(٢) قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، المادة ٢٩، وزارة المالية، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨

المستقبل قد لا يكون متاحاً، وأن مثل هذه الخسائر يعتبر بمثابة مؤشر لاحتمالات تحقيق مزيد من الخسائر في المستقبل.

ونتيجة لعدم التأكد بشأن تحقيق الأرباح المستقبلية ينتج اختلاف فيما يتعلق بالاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل والذي ينتج عن عملية الترحيل للأمام . فهناك الرأي الذي يأخذ به كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٢)، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤)؛ والذي يرى أنه يجب الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتملاً توافره في المستقبل بحيث يمكن الاستفادة من تلك الأصول الضريبية المؤجلة، كذلك يتطلب هذا الرأي من المنشآت إعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة الغير معترف به، وذلك في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، ويتم الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة إذا كان من المحتمل توافر ربح ضريبي في المستقبل يسمح بالاستفادة من تلك الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها من قبل.^(١)

والرأي الآخر الذي ورد بالقائمة رقم (١٠٩) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، والذي يرى ضرورة تكوين مخصص لتقييم الأصول الضريبية المؤجلة (Valuation Allowance for Deferred Tax Assets)، وهو يعتبر حساباً مقابلاً لحساب الأصول الضريبية المؤجلة ويتم تكوينه في حالة وجود احتمالات أن جزءاً من تلك الأصول الضريبية المؤجلة لا يمكن الاستفادة منه في المستقبل. وقد أوضح أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر في تقدير قيمة هذا المخصص وهي:^(٢)

- قيمة الأصول الضريبية المؤجلة: حيث كلما زادت قيمة الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها كلما زادت قيمة مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة.
 - التوقعات بشأن الأرباح المستقبلية وخاصة الربح الخاضع للضريبة: حيث التوقع بأن الشركة سوف تحقق أرباحاً مستقبلية يعنى أن الشركة سوف تستفيد من الأصول الضريبية المؤجلة، وبالتالي تتخفف قيمة مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة.
 - سبب نشأة الأصول الضريبية المؤجلة: فإذا كانت ناتجة عن عملية ترحيل الخسارة للأمام فإن قيمة المخصص ستكون كبيرة لأن هناك احتمالات لاستمرار مزيد من الخسائر في المستقبل وبالتالي لن تستطيع الشركة الاستفادة من الأصول الضريبية المؤجلة.
- وبناء على هذا الجدل، فإن الباحث يرى انه يجب التفرقة بين حالتين عند التعامل مع

(1) Amir, E., and T. Sougiannis. 1999. Analysts Interpretation and Investors Valuation of Tax Carry forwards. **Contemporary Accounting Research**, Vol.16. No. 1. PP: 1- 33.

(2) Miller, S. and, J. Skinner. 1998. Determinants of the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets Under SFAS No. 109. **The Accounting Review**; vol. 73. No. 2. PP: 213- 233.

الخسائر المرحلة للأمام وهما:

- أ- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن ترحيل الخسائر الضريبية، طالما أن هناك توقعات بأن الشركة سوف تحقق أرباحاً مستقبلية كافية لاستيعاب الخسائر الضريبية المرحلة.
- ب- الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عن ترحيل الخسائر الضريبية، مع تكوين مخصص لتقييم الأصول الضريبية المؤجلة، إذا كانت التوقعات تشير إلى عدم تحقق أرباح كافية، أو استمرار الخسائر في الفترات المستقبلية.

هذا، وقد نص المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ ، فقرة (٢٧) عندما يسمح ضريبياً بخضم الفروق المؤجلة القابلة للخصم في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة في التخفيضات في الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤجلة القابلة للخصم .

كما نص المعيار في الفقرة رقم (٣٤) على أنه يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي الغير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة والحق في الخصم الضريبي الغير المستخدم.^(١)

وفى ضوء هذه النصوص الواردة في الفقرتين السابقتين (٢٧، ٣٤) - وكذلك النصوص الواردة في الفقرات ٣٥، ٣٦- فإن ترحيل الخسائر للأمام في شركات وعقود المقاولات، يعترف بالأصول الضريبية المؤجلة الناتجة عنه في حالة واحدة فقط - الحالة الأولى من الحالتين السابقتين- وهى حالة وجود احتمال قوى ومرجح بأن الأرباح الضريبية المستقبلية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤجلة القابلة للخصم.

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرات ٢٧، ٣٤، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

ويرى الباحث أن الأساس الضريبي للخسارة الضريبية هو إجمالي الخسارة الضريبية والتي سوف ترحل إلى الأمام، وأن الأساس المحاسبي لها يكون صفراً، وبالتالي فإن إجمالي الخسارة الضريبية المرحلة للأمام تشبه الفروق المؤقتة، وينتج عنها أصول ضريبية مؤجلة، ويتم انعكاسها في الفترات المقبلة - بعد أقصى خمس سنوات - وبمبلغ الخسارة التي يمكن ترحيلها وتغطيتها في كل فترة ضريبية تالية.

٦- الفروق الضريبية المؤقتة الناتجة عن الإيرادات أو الإرباح الناتجة عن الاستثمار في شركات أخرى:

إذا أظهرت قائمة المركز المالي قيمة توزيعات مستحقة لشركة المقاولات من شركات أخرى تابعة أو شقيقة، فإن الأساس الضريبي لهذه التوزيعات سوف يساوي القيمة الدفترية نظراً لأن هذه التوزيعات سبق خضوعها للضريبة لدى الشركة التابعة أو الشقيقة، لذلك لا توجد مبالغ خاضعة للضريبة في المستقبل ولا توجد مبالغ واجبة الخصم في المستقبل. ونظراً لأن القيمة الدفترية للتوزيعات تساوي الأساس الضريبي لها، فلا توجد فروق مؤقتة، وبالتالي لا توجد ضريبة مؤجلة.^(١)

٧- الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالمبالغ التي لا تمثل أصولاً أو التزامات ظاهرة بقائمة المركز المالي:

قد يسمح التشريع الضريبي بخصم مبالغ أو إخضاعها للضريبة، ولا يوجد لها أصل أو التزام في قائمة المركز المالي للشركة، ومن أمثلة هذه الحالة تكاليف البحوث والتطوير، حيث يتم الاعتراف بها محاسبياً كمصروف فور إنفاقها، ويأخذ المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٣) بهذا الرأي على أساس أن من طبيعة أنشطة البحوث والتطوير أنه يصعب الحصول على قناعة بوجود عائد اقتصادي مستقبلي نتيجة مصروفات بحوث معينة^(٢)، لكن يسمح بخصمها للأغراض الضريبية في فترة لاحقة عند الانتهاء منها (أو قد يتم استفادها على فترة من ٣ - ٥ سنوات). وفي هذه الحالة فإن الأساس الضريبي يجب أن يعكس مقدار الخصم الذي يمكن المطالبة به مستقبلاً. ونظراً لعدم وجود أصل معترف به في قائمة المركز المالي، فإن هذا المبلغ الذي تسمح الإدارة الضريبية بخصمه في المستقبل سوف تنشأ عنه فروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها

(١) د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية"، مرجع سابق.
(٢) طارق عبد العال؛ محمد عبد العزيز. (٢٠٠٥). "شرح معايير المحاسبة المصرية - الجزء الثالث". القاهرة: بدون ناشر. ص ٢٨٢.

أصل ضريبي مؤجل.

وفى هذا الصدد فقد نصت الفقرة (٩) من المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (ضرائب الدخل) على الآتي:^(١)

بعض البنود لها أساس ضريبي لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات بالميزانية، على سبيل المثال: تكاليف البحث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي عن الفترة التي حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبي إلا في فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث طبقاً للقيمة التي ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها في فترات مستقبلية ، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفرًا فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل .

ب- الفروق الضريبية المؤقتة التي تتميز بها عقود المقاولات.

١- الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بتحديد إيرادات العقود.

سبق وأن أشار الباحث - في الفصل الأول والثاني - إلى أن إيرادات العقود الخاضعة للضريبة تتحدد باستخدام نسبة الإتمام المحددة بقسمة التكلفة الفعلية / التكلفة التقديرية للعقد، أما إيرادات العقود المحددة محاسبياً والتي تدرج في قائمة دخل العقد أو الشركة فإنها تتحدد باستخدام نسبة الإتمام المحددة بأى طريقة من الطرق الثلاث الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم ٨ (عقود الإنشاءات)، طالما أنها تؤدي إلى نتائج موثوق بها.

لذلك قد تختلف الطريقة المتبعة في تحديد نسبة الإتمام، وبالتالي إيرادات العقود محاسبياً عن تلك الواجب إتباعها ضريبياً، ويؤدي هذا الاختلاف في إيرادات العقود إلى فروق ضريبية مؤجلة سواء أكانت تؤول إلى أصول ضريبية مؤجلة، أم التزامات ضريبية مؤجلة، فإذا فرضنا أن إيرادات العقد المحاسبية والمدرجة بقائمة دخل شركة المقاولات أو عقد المقاولات قد حددت بالطريقة الثانية، وخلال فترات تنفيذ العقد بالمبالغ السنوية على التوالي .

٤ مليون، ٤ مليون، ٢ مليون. وعند تحويلها إلى الإيرادات المعتمدة ضريبياً بالطريقة الأولى، كانت المبالغ السنوية على التوالي ٤.٢ مليون، ٤.٢ مليون، ١.٦ مليون.

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرة رقم ٩، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

وبالمقابلة بين هذه الأرقام لاستنتاج الفروق الضريبية عند نشأتها وانعكاسها كما بالجدول التالي:

بيان	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة	الاجمالي
الإيراد المحاسبي الوارد في قائمة الدخل (بالمليون)	٤	٤	٢	١٠
الإيراد الضريبي المعتمد	٤.٢	٤.٢	١.٦	١٠
الفروق الضريبية	(٠.٢)	(٠.٢)	٠.٤	صفر

يتضح من هذا الجدول نشأة فروق ضريبية سالبة بالسنة الأولى والثانية بمبلغ (٠.٤) وهي تؤدي إلى أصل ضريبي مؤجل، يتم انعكاسه في السنة الثالثة بنفس المبلغ.

٢- الفروق الضريبية الناتجة عن الخسائر المحتملة للعقود (طويلة الأجل محددة القيمة)

سبق وأن أشار الباحث - في الفصل الأول والثاني - إلى أن المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة للعقد بالكامل تحمل على الفترة المالية التي تم فيها توقع حدوث هذه الخسارة كمصروف بقائمة دخل العقد - وبالتالي في قائمة دخل الشركة - وذلك كما ورد في المعيار المحاسبي رقم (٨).

أما المعاملة الضريبية فتقضى بتحميل الفترة بما يخصها فقط من هذه الخسائر المحتملة حسب نسبة الإتمام في هذه الفترة، وباقي الخسارة لا يعتمد كمصروف ضريبي، وبالتالي يضاف بالإقرار. وبالتالي يؤجل خصم باقى هذه الخسارة والاعتراف بها كمصروف إلى السنة الأخيرة من تنفيذ العقد حيث يخصم بالإقرار.

حيث يؤدي ذلك إلى فروق ضريبية مؤقتة ينتج عنها أو تؤول إلى أصول ضريبية مؤجلة. فإذا فرض أن عقداً طويل الأجل محدد القيمة قيمته التعاقدية ١٠٠ مليون جنية، وتكلفته المقدرة ٩٠ مليون جنية ويستغرق تنفيذه ٣ سنوات، ومع نهاية السنة الأولى حدثت تغيرات أدت إلى ضرورة زيادة التكلفة المقدرة للعقد بمبلغ ٢٠ مليون، ولم تتغير القيمة التعاقدية، وبلغت التكلفة الفعلية حتى نهاية السنة الأولى ٤٤ مليون جنية.

في ضوء ذلك فإن الخسارة المحتملة للعقد كله $= 110 - 100 = 10$ مليون جنية، كما أن نسبة الإتمام في نهاية السنة الأولى تكون $44 / 110 = 40\%$. وتكون الخسارة المحتملة المحملة لقائمة دخل السنة الأولى $= 10$ مليون، يعتمد منها ضريبياً $10 \times 40\% = 4$ مليون جنية، ويضاف ٦ مليون جنية في إقرار تلك السنة، وفي السنة الثالثة التي انتهى فيها التنفيذ يخصم مبلغ ٦ مليون جنية بالإقرار.

وتؤدي هذه المعاملة إلى فروق ضريبية وأصول ضريبية مؤجلة يوضحها الجدول التالي:

بيان	خسارة محتملة محاسبية	خسارة محتملة معترف بها ضريبيا	الفروق الضريبية المؤقتة	أصول ضريبية مؤجلة وانعكاساتها بسعر ضريبي ٢٠%
السنة الأولى	١٠	٤	٦	١.٢
السنة الثانية	—	—	—	—
السنة الثالثة	—	٦	(٦)	(١.٢)
الإجمالي	١٠	١٠	—	—

٣- الفروق الضريبية الناتجة عن ترحيل خسائر العقود للخلف (الاسترداد الضريبي).

أجازت المعاملة الضريبية لخسارة العقد النهائية في السنة التي ينتهي فيها تنفيذه، ترحيلها الى الخلف - كما سبق الإيضاح بالتفصيل في الفصل الثاني - واسترداد الضريبة عنها. وينشأ عن ذلك مشكلتان:

الأولى: مدى اعتبار هذه الفروق تمثل أصولاً ضريبية مؤجلة:

فقد أشار المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ إلى أن هذه الفروق لا تمثل أصولاً ضريبية مؤجلة، ولكن تعتبر قيمتها التي سوف يتم استردادها بمثابة أصول ضريبية جارية. ولقد نصت الفقرات (١٢، ١٣، ١٤) على الآتي: (١)

- **فقرة ١٢:** الضرائب الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات ، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل.
- **فقرة ١٣:** الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة يجب الاعتراف بها كأصل.
- **فقرة ١٤:** عندما تستخدم الخسارة الضريبية في استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستتحقق وأنه يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرات ١٢، ١٣، ١٤، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٧٨.

الثانية: كيفية الاسترداد الضريبي إذا كانت أسعار الضريبة تصاعديّة:

ويمكن حل هذه المشكلة باستخدام نفس السعر السابق خضوعها به، حيث يتم الاسترداد الضريبي للضريبة عن هذه الخسائر المرحلة للخلف من خلال إعادة حساب الضريبة، فإذا كان سعر الضريبة نسبياً ثابتاً كما هو الحال في الشركات - ومنها شركة المقاولات - حيث السعر نسبي ثابت ٢٠%، فإن مبلغ الاسترداد الضريبي = مبلغ الخسارة المرحلة للخلف في ٢٠%.

أما إذا كان سعر الضريبة نسبياً تصاعدياً، كما هو الحال في المشروعات الفردية - ومنها المقاول الفردي - فإن الاسترداد الضريبي يكون بسعر أعلى شريحة، فإذا لم تكف يستكمل بسعر الشريحة السابقة لها وهكذا.

وللإيضاح نفترض أن أحد العقود في العام السابق للانتهاء من تنفيذه حقق ربحاً بمبلغ ١٥ ألف جنيه، كما حققت منشأة المقاولات ربحاً ضريبياً نهائياً ٥٠ ألف جنيه، وفي العام الذي انتهى فيه العقد حقق خسارة رحل منها للخلف مبلغ ١٢ ألف جنيه.

في ضوء ذلك يتم إعادة حساب الضريبة والاسترداد الضريبي كالاتي:

- المنشأة تتخذ شكل شركة مقاولات:

$$\text{الاسترداد الضريبي} = ١٢ \text{ ألف} \times ٢٠\% = ٢.٤$$

- المنشأة تتخذ شكل مقاول فردي:

أ- حساب الضريبة عن الربح المحقق في العام السابق كما يلي:

$$٢٠ \text{ ألف الأولى} \times ١٠\% = ٢$$

$$٢٠ \text{ ألف الثانية} \times ١٥\% = ٣$$

$$١٠ \text{ الزيادة} \times ٢٠\% = ٢$$

$$\text{إذا إجمالي الضريبة المستحقة والمسددة} = ٧$$

ب- إعادة حساب الضريبة نتيجة ترحيل الخسارة للخلف للفترة السابقة:

بخصم الخسارة المرحلة للخلف (١٢) من ربح الشركة الضريبي للعام السابق والمبلغ ٥٠، فإن ربح الشركة الذي كان يجب أن يخضع للضريبة في ذلك العام هو ٣٨ ألف جنيه، ويتم إعادة حساب الضريبة عليه كالاتي:

$$٢٠ \text{ ألف الأولى} \times ١٠\% = ٢$$

$$١٨ \text{ الزيادة} \times ١٥\% = ٢.٧$$

$$\therefore \text{إجمالي الضريبة المعاد حسابه} = ٤.٧$$

ج- مبلغ الضريبة واجب الاسترداد $٧ - ٤.٧ = ٢.٣$

ويعامل هذا المبلغ كأصل ضريبي جارٍ أو تخفيض في التزام الضريبة الجارية في العام الحالي.

كذلك يمكن أن يتم الاسترداد الضريبي باستخدام طريقة التنسيب، وذلك بضرب الضريبة المستحقة في معامل بسطه الخسارة المرحلة للخلف، ومقامه هو الربح الضريبي لتلك الفترة الضريبية، وقد نص المشرع على استخدام طريقة إعادة حساب الضريبة ولم ينص على استخدام طريقة التنسيب.

٤- الفروق الضريبية الناتجة عن ترحيل باقى خسائر العقود للأمام.

بالطبع، فإن باقى خسائر العقود المرحلة للأمام سوف تندمج مع خسائر شركة المقاولات ككل والمرحلة للأمام، وتأخذ نفس حكمها - وقد سبق الحديث عن معالجة الفروق الضريبية الناتجة عن ترحيل الخسائر للأمام بالتفصيل في الجزء السابق.

المبحث الثالث

الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في

القوائم المالية لشركات المقاولات

مقدمة:

سبق أن أوضح الباحث وجود عدة مداخل للمحاسبة عن الضريبة المؤجلة، وبالتالي فإن الاعتراف والإفصاح عنها سوف يتأثر بالمدخل المستخدم في المحاسبة والقياس للضريبة المؤجلة. وحيث أن المعيار الدولي والمعيار المصري قد رجحا استخدام طريقة الأصل / الالتزام، فإن ما يتناوله الباحث في مناقشة هذا الموضوع في الأجزاء التالية، يفترض استخدام المنشآت والشركات، ومنها شركة المقاولات، في الواقع العملي لهذه الطريقة.

١ - الاعتراف بالضريبة المؤجلة في القوائم المالية

عندما يتم المحاسبة عن الضريبة المؤجلة، في أى شركة من الشركات - ومنها شركة المقاولات - فإنه من الأمور المهمة هو كيفية التعامل مع آثارها بالقوائم المالية، سواء أكانت قائمة الدخل أم قائمة المركز المالي.

ولقد نظم المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ عملية الاعتراف بالضريبة المؤجلة في الفقرات من (٥٧ حتى ٦٨)، ويخص الباحث بالذكر أهم هذه الفقرات كما يلي:^(١)

- **فقرة ٥٧:** تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التي تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث . (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ب") التي تتناول هذا المبدأ.

- **فقرة ٥٨:** يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج فى ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - فى نفس الفترة أو فى فترة مختلفة - ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨").

- **فقرة ٥٩:** تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي فى الوقت الذي يدخل فى حساب الربح الضريبى (الخسارة الضريبية) فى

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرات ٥٧: ٦٨، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٨١.

فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل. من أمثلة ذلك ما يلي :

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) بينما قد تدرج في الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف .

(ب) تتم رسلة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) ، ويجرى استهلاكها تحميلاً على قائمة الدخل في حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها .

- **فقرة ٦٠:** قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من: (أ) التغير في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل.

(ج) التغير في الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

ويعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

- **فقرة ٦١:** تحمل الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية إذا كانت تتعلق ببند أضيفت أو حملت - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - على حقوق الملكية مباشرة.

- **فقرة ٦٢:** تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح لبند محددة بأن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) التغير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الناشئة عن إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)) .

(ب) التسويات في الرصيد الافتتاحي للاحتياطات و الأرباح المرحلة (ضمن حقوق الملكية) الناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصويب الأخطاء (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥)).

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات (الفروع) بالخارج (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)) .

(د) القيم الناشئة من الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المالية المركبة (راجع فقرة "٢٣").

ومن هذا يتضح للباحث بصفة عامة الملاحظتان التاليتان:

- أ- القاعدة العامة أن يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة كإيراد أو مصروف بقائمة دخل الفترة.
- ب- في بعض الحالات يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة (بالخصم أو بالإضافة) ضمن حقوق الملكية مباشرة ومنها الحالات التالية:
 - حالة إذا كانت الضريبة المؤجلة تتعلق ببند حملت أو أضيفت على حقوق الملكية مباشرة.
 - حالة تطلب معيار محاسبي بأن تحمل أو تضاف بنود محددة مباشرة على حقوق الملكية مثل الفروق الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم ١٠ (الأصول الثابتة وإهلاكاتها).

٢- قواعد عرض الضريبة المؤجلة في القوائم المالية:

أشار المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٤ (ضرائب الدخل) إلى نقطتين هامتين عند عرض الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بالقوائم المالية للشركات - ومنها شركة المقاولات - وهما المقاصة، وعبء الضريبة، ويتناولها الباحث كالآتي:

١- **المقاصة:** طبقا للفقرات ٧٤ و ٧٥ من المعيار فقد أجاز المعيار لشركة المقاولات إمكانية إجراء المقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل عند توافر شروط معينة، كما أجاز المعيار لشركة المقاولات إمكانية إجراء المقاصة لتحاى الحاجة إلى جداول تفصيلية تعكس كل فرق مؤقت.

فقد نصت الفقرة ٧٤ على الآتي: تجرى المنشأة مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل فقط ، إذا :

- (أ) كان للمنشأة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول.
- و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:

- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو- الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوى تسوية الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات فى وقت واحد فى كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

فقد نصت الفقرة ٧٥ على الآتي: لتحاى الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أى عندما يصبح الفرق مسموحاً بخصمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام

الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل و الالتزام الضريبي المؤجل خاضعاً بنفس المنشأة تجاه نفس المصلحة الضريبية، وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية.^(١)

٢- **عرض عبء الضريبة:** يعرف العبء الضريبي (الضرائب المستردة) بأنه هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة المؤجلة أو الضريبة الجارية، ووفقاً للفقرة ٧٧ من المعيار المحاسبي رقم ٢٤ ، يجب الإفصاح عن عبء (دخل الضريبة) المرتبط بالأنشطة العادية في صورة مستقلة بقائمة الدخل.

فقد نصت الفقرة ٧٧ على الآتي: عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية يجب أن يتم عرضه منفرداً في قائمة الدخل.^(٢) وطبقاً لهذا النص فإنه يجب على شركة المقاولات أن تفصح عن عبء الضريبة المرتبط بالأنشطة العادية بصورة مستقلة في قائمة الدخل، كما يجوز لها أن تفصح عن عبء الضريبة المرتبط بالأنشطة غير العادية بصورة مستقلة أيضاً في قائمة الدخل.

٣- الإفصاح عن ضريبة الدخل و الضريبة المؤجلة في القوائم المالية ومرفقاتها:

بالإضافة إلى الإفصاحات التي تتطلبها المعايير المحاسبية المختلفة من شركة المقاولات عند إعداد وعرض قوائمها المالية وخاصة الإفصاحات التي تتطلبها المعيار المحاسبي رقم ٨ والمرتبطة بعقود المقاولات - والتي سبق الإشارة إليها في الفصل الأول. فإن شركة المقاولات - مثلها مثل أى شركة أخرى - عندما تقوم بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة فإنها يجب أن تفصح في قوائمها المنشورة ومرفقاتها عن العديد من البنود والعناصر التي تتعلق بمصروف الضريبة والضريبة المؤجلة. فقد أشار المعيار المحاسبي رقم ٢٤ في الفقرات من ٧٩ حتى ٨٨ إلى وجوب الإفصاح عما يلي:^(٣)

(١) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرات ٧٤، ٧٥، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٨٥:١٨٦.

(٢) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرة ٧٧، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.

(٣) وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية، معيار رقم ٢٤ (ضرائب الدخل)، الفقرات ٧٩: ٨٨، المطابع الاميرية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٨٦.

- **فقرة ٧٩:** يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة.
- **فقرة ٨٠:** تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة ما يلي :
- (أ) عبء (دخل) الضريبة الجارى.
- (ب) أي تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.
- (ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و عكس الفروق المؤقتة.
- (د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير في أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- (هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به في حينه و يستخدم في الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجاري.
- (و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي الغير مستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة و لم يكن معترفاً بها أو به في حينه ويستخدم في الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل .
- (ز) العبء الضريبي المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"
- (ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغييرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) ، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعي .
- **فقرة ٨١:** يجب أن يفصح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:
- (أ) مجموع الضريبة الجارية و الضريبة المؤجلة المتعلقة بالبند التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية.
- (ب) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أحد أو كلا الشكلين التاليين:
١. تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبي في سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.
٢. تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلي وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذي يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.
- (ج) إيضاح التغيرات في سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

(د) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي الغير مستخدم للأصول الضريبية المؤجلة الغير معترف بها فى الميزانية، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقادم إذا وجدت.

(هـ) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات المشتركة التى لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها (راجع فقرة "٣٩").

(و) يوضح بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي الغير مستخدم ما يلى:

١. قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها فى الميزانية.
٢. قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به فى قائمة الدخل، إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات فى القيم المعترف بها فى الميزانية.

(ز) فيما يتعلق بالعمليات الغير مستمرة يوضح العبء الضريبي المرتبط بـ:

١. الربح أو الخسارة المترتبة على عدم استمرار العملية.
٢. الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية الغير مستمرة خلال الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية

- فقرة ٨٢: تفصح المنشأة عن قيمة أى أصل ضريبي مؤجل و ما استند إليه من أدلة للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً :

(أ) استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

و(ب) تعرض المنشأة لخسارة فى الفترة الجارية أو الفترة السابقة فى الدولة التى يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل

- فقرة ٨٤: تمكن الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١ج" مستخدمى القوائم المالية من فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والريح المحاسبي خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التى قد تؤثر فى هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والريح المحاسبي قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافى الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية.

- **فقرة ٨٥:** فى إيفصاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذى يمكن أن يوضح المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بأفضل صورة ممكنة. وغالباً ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلى فى الدولة المقيمة بها المنشأة ، إلا انه فى حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها فى عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

- **فقرة ٨٦:** متوسط سعر الضريبة الفعلي هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافى الربح المحاسبي

- **فقرة ٨٨:** يجب على المنشأة الإفصاح عن أى التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة" . وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث فى مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك يجب أن تفصح المنشأة عن أى تعديلات فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية وما قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة. هذا، وتحليل الباحث لبند الإفصاح الواردة فى هذه الفقرات من المعيار رقم ٢٤ ضرائب الدخل يتضح للباحث الآتي:

١- أن الإفصاحات السابقة تمثل الحد الأدنى المطلوب من شركة المقاولات الالتزام بها، عند المحاسبة عن ضرائب الدخل والضريبة المؤجلة.

٢- من أهم بنود الإفصاح المرتبطة بضريبة الدخل والضريبة المؤجلة، والتي يجب على الشركة الالتزام بها - سواء فى صلب القوائم المالية أو مرفقاتها - ما يلي:

أ - المكونات الأساسية للعبء (الدخل الضريبي)، ومن أهم هذه المكونات:

- عبء (دخل) الضريبة الجارية .
- عبء (دخل) الضريبة المؤجلة (من النشأة أو الانعكاس).

ب- مجموع الضريبة الجارية، والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية مباشرة.

ج- إيفصاح وتفسير العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي فى شكل تسوية رقمية من خلال الربط والمقارنة بين عبء (دخل) الضريبة، حاصل ضرب الربح المحاسبي فى سعر الضريبة المطبق.

- أو / الربط والمقارنة بين متوسط سعر الضريبة الفعلي (أي عبء الضريبة مقسوماً على صافي الربح المحاسبي)، سعر الضريبة المطبق .
- د- إيضاح التغيرات في سعر الضريبة المطبق مقارنة في الفترة السابقة، وكذلك أي تغيرات في أسعار الضرائب تكون قد حدثت وأعلن عنها بعد تاريخ الميزانية.
- هـ - قيمة الأصول الضريبة المؤجلة، وأدلة الاعتراف بها في بعض الحالات - والتي يتوافر فيها الشرطان الواردان في الفقرة ٨٢ من المعيار.

المبحث الرابع

كيفية عرض ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة في الحالة العملية بالتطبيق على الشركة (س)

بالرجوع إلى الحالة العملية (صفحة ٦٧) في قائمة الدخل المستقلة، يتضح انه قد تم عرض صافى ربح الشركة قبل حساب الضريبة والبالغ ٦٦١٠٩٩٥١ ، وتم تكوين (في قائمة الدخل) مخصص ضريبة الدخل عن الفترة موضوع القائمة والبالغ (٨٣٢٤٧٨)، والذي تم عرضه عن طريق خصم هذا المخصص الضريبي الارباح الفترة من صافى ربح الفترة.

كما تم إضافة الضريبة المؤجلة كإيراد لصافى ربح الفترة في نفس القائمة للوصول الى صافى ربح الفترة القابل للتوزيع، حيث بلغ صافى ربح الفترة ٦٧٠٤٤٤٤٩ ، والذي يتضح منه ان نصيب السهم من صافى الأرباح القابلة للتوزيع يساوى ٣٢. لكل سهم. ومن العرض السابق لكيفية بيان ضريبة الدخل، وبيان الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل يتضح الآتى:

١- أن الضريبة على الدخل تظهر في قائمة الدخل للشركة (س) كمصروف على الشركة يخفض أرباحها.

٢- انه بالنسبة لظهور الضريبة المؤجلة في قائمة الدخل للحالة (س) ظهرت كإيراد، مما ادى إلى زيادة صافى أرباح الشركة من رقم ٦٦١٠٩٩٥١ الى ٦٧٠٤٤٤٤٩، وفي حالات عملية أخرى او لنفس الحالة العملية التى استعرضها الباحث قد تنعكس الضريبة المؤجلة الى مصروف وتخفض من صافى ربح الشركة لبعض الفترات الاخرى.

٣- يرى الباحث انه في جميع الحالات تكون ضريبة الدخل مصروف على الشركات في حالة تحقيقه لارباح، اما بالنسبة للضريبة المؤجلة فيختلف وضعها من شركة إلى أخرى، أو قد تختلف في نفس الشركة (س) من فترة الى أخرى، فمرة قد تكون مصروف على الشركة أو قد تكون إيراد للشركة.

٤- كما يتضح للباحث أن مخصص ضريبة الدخل للفترة محل الفحص قد أدرج ضمن الالتزامات بالميزانية العمومية للشركة، أما الضريبة المؤجلة فقد أدرجت ضمن الأصول الثابتة بالميزانية العمومية للشركة تحت بند أصول ضريبة مؤجلة.

ومما سبق يرى الباحث أن هناك اختلاف في عرض كلا من :

- الضريبة على الدخل.

- الضريبة المؤجلة.

وذلك على القوائم المالية المنشورة، والتي تتأثر بدرجة الشفافية لهذه الضرائب وطريقة عرضها بالقوائم المالية للشركة، كما ان طريقة عرض كل ضريبة واطهارها بالقوائم المالية تختلف بالنسبة لضريبة الدخل عن الضريبة المؤجلة.

خلاصة الفصل الثالث

تناول الباحث في المبحث الأول من هذا الفصل مفهوم ضريبة الدخل، ومفهوم الضريبة المؤجلة والتي تؤدي إلى فروق ضريبية دائمة أو فروق ضريبية مؤقتة، والتي بدورها تؤدي إلى فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، وفروق مؤقتة قابلة للخصم.

واستعرض الباحث في المبحث الثاني مكونات الضريبة المؤجلة، وذلك من حيث الأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، ثم قام الباحث في المبحث الثالث بدراسة وتحديد كيفية قياس الضريبة المؤجلة، وذلك من حيث قياس الفروق الضريبية المؤقتة للأصول والالتزامات، والتعرض إلى معدل الضريبة الواجب الاستخدام لقياس الضريبة المؤجلة، والذي يتكون من ثلاثة معدلات هي:

١- معدل الضريبة الجاري.

٢- معدل الضريبة الجاري مع التسويات.

٣- معدل الضريبة المتوقع.

وكذلك تعريف الباحث لعملية التخصيص الضريبي من حيث مفهوم التخصيص الشامل والتخصيص الجزئي.

وقام الباحث أيضا بدراسة الفروق الضريبية الدائمة والفروق المؤقتة في الشركات التي تتشابه في شركات المقاولات مع الشركات الأخرى مثل: فروق الأصول الثابتة القابلة للإهلاك، وفروق العملاء والمدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، والفروق الضريبية الخاصة بتوزيعات الأرباح، والفروق الضريبية عن الإيرادات والمصروفات المدفوعة مقدما.

وكذلك، الفروق الضريبية سواء الدائمة أو المؤقتة والتي تتميز بها شركات المقاولات، مع التعرض للخسائر المحتملة للعقود في شركات المقاولات، وكذلك الفروق الضريبية لترحيل خسائر العقود للخلف.

وقام الباحث بالتعرض لعملية الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية في شركات المقاولات، وذلك من حيث كيفية الاعتراف بالضريبة المؤجلة في شركات المقاولات طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ٢٤ (ضرائب الدخل).

**الخلاصة والنتائج
والتوصيات**

أولاً: خلاصة البحث

اشتمل هذا البحث على ثلاثة فصول رئيسة كما يلي:

الفصل الأول: القياس والإفصاح المحاسبي في نشاط المقاولات، وقد قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى خمسة مباحث، تناول المبحث الأول طبيعة وخصائص نشاط المقاولات، ثم تناول المبحث الثاني المعالجة المحاسبية لتكاليف وإيرادات عقود المقاولات، كما تناول المبحث الثالث قياس نسبة الإلتزام طبقاً للمعايير المحاسبية والآراء المحاسبية الأخرى، وتناول المبحث الرابع تحديد نتائج الأعمال والإفصاح في شركات المقاولات، كما تناول المبحث الخامس الحالة التطبيقية لقياس مدى تطابق الأسس والقواعد المحاسبية لإعداد القواعد المالية في شركات المقاولات مع الواقع العملي.

الفصل الثاني: المعاملة الضريبية لعقود ونشاط المقاولات طبقاً للقانون رقم ٩١ لعام 2005، وقد قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث أساسية، تناول المبحث الأول المعاملة الضريبية للإيرادات في شركة المقاولات، وتناول الباحث في المبحث الثاني المعاملة الضريبية للتكاليف والمصروفات الخاصة بشركة المقاولات، وفي المبحث الثالث تناول الباحث المعاملة الضريبية لأرباح وخسائر عقود الإنشاء في القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، وأخيراً تناول الباحث تقرير الفحص الضريبي للحالة العملية للشركة (س) ومدى تطابقه مع قواعد القانون الضريبي وإجراءات الفحص.

الفصل الثالث: القياس والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في نشاط المقاولات، وقد قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى أربع مباحث، تناول الباحث في المبحث الأول مفهوم ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة، وفي المبحث الثاني تناول الباحث تحديد وقياس الضريبة المؤجلة والفروق الضريبية في شركات المقاولات، كما تناول الباحث في المبحث الثالث الاعتراف والإفصاح عن الضريبة المؤجلة في القوائم المالية لشركات المقاولات، وفي المبحث الرابع تناول الباحث كيفية عرض ضريبة الدخل والضريبة المؤجلة في الحالة العملية بالتطبيق على الشركة (س).

ثانياً: نتائج البحث

في ضوء ما تقدم توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

- ١- توجد اختلافات كثيرة وجوهرية بين المعالجات المحاسبية للعديد من البنود لعقود ونشاط المقاولات، عن المعاملة الضريبية.
- ٢- تؤدي الاختلافات والفروق المؤقتة في عقود ونشاط المقاولات إلى ظهور ووجود الضريبة المؤجلة.
- ٣- يجب محاسبيا على شركة المقاولات - وتمشيا مع معيار ضرائب الدخل رقم ٢٤ - قياس الفروق المؤقتة، والإفصاح عنها في القوائم المالية.

- ٤ - تتأثر القوائم المالية وملحقاتها لشركة المقاولات، بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة، حيث:
- ١/٤ يجب أن يظهر أثر الضريبة المؤجلة - أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة - على مبلغ مصروف ضريبة الدخل، والذي يتم الإفصاح عنه أساساً في قائمة الدخل.
- ٢/٤ قد يظهر تأثير الضريبة المؤجلة - في بعض الحالات - مباشرة ضمن حقوق الملكية في الميزانية، دون أن يؤثر على مصروف الضريبة وقائمة الدخل.
- ٣/٤ يظهر أثر الضريبة المؤجلة إذا كان يمثل أرصدة أصول ضريبية متراكمة متزايدة (بالنشأة) أو متناقصة (بالانعكاس) في جانب الأصول بالميزانية، وإذا كان يمثل أرصدة التزامات ضريبية متراكمة متزايدة (بالنشأة) أو متناقصة (بالانعكاس) في جانب الخصوم في الميزانية. ومن الممكن تصنيفها إلى أصول ثابتة ومتداولة، أو خصوم ثابتة ومتداولة حسب البند الذي يمثل مصدر الضريبة المؤجلة - وإن كان المعيار المصري رقم ٢٤ لم يتطلب هذا التصنيف.
- ٥ - أن مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي في شركات المقاولات، لا يرجع سببها في التقارب أو التباعد ما بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، حيث إن المشرع الضريبي له أهداف يسعى لتحقيقها من التشريع، ومن حقه أن يستخدم السياسات والمفاهيم التي تحقق له أهدافه، وقد تختلف أو تتفق هذه السياسات والمفاهيم مع معايير المحاسبة المصرية، وهذا أمر طبيعي ومقبول وسائد بجميع دول العالم.
- ٦ - أن غالبية عينة الدراسة أشادت بوجود تطبيق لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) ضرائب الدخل والموافقة على أن الشركات تقوم بتطبيق معيار المحاسبة المصري (٢٤) ضرائب الدخل، وهذه النتيجة تدل على أهمية تطبيق هذا المعيار ويعبر هذا إلى اهتمام كبير من المحاسبين والمراجعين في تطبيق المعيار مما يتماشى مع التقدم نحو تطبيق المعايير المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية.
- ٧ - طريقة (الأصل - الالتزام) من أهم الطرق المستخدمة في قياس ضريبة الدخل وهذه الطريقة المفضلة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري وكذلك طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (الهدف الثالث) ثم تأتي في المرتبة الثانية طريقة التأجيل ثم في المرتبة الثالثة طريقة الضريبة الواجبة السداد وهذه الطريقة الغير متوافقة مع المعايير المصرية وتتوافق مع نصوص التشريع المصري.
- ٨ - يجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة على الاختلافات المؤقتة (الزمنية) بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد مصروف ضريبة الدخل ولا بد من الإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية .

٩- المزايا المترتبة على استخدام طريقة الأصل / الالتزام في قياس مصروف ضريبة الدخل هي:

١/٩ اتفاه مع القواعد والمعايير المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية.
٢/٩ أن أسلوب حساب الضرائب المؤجلة وفقا لهذه الطريقة يتسم بالسهولة والبساطة في إظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية وبالتالي يكون متسقا مع تعريف الدخل الشامل .

٣/٩ أنها تهتم بقائمة المركز المالي حيث تركز على منفعة القوائم المالية في تقييم المراكز المالية للمنشأة والتنبؤ بالتدفقات المستقبلية والسيولة والمرونة المالية .
٤/٩ أن قيم الضرائب المؤجلة التي يتم التوصل إليها وفقا لهذه الطريقة ، والتي يتم إظهارها بقائمة المركز المالي في شكل أصل أو التزام ضرائب مؤجلة تتفق مع المفاهيم المحاسبية للأصول والالتزامات الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية وبالتالي يكون متسقا مع تعريف الدخل الشامل .

١٠- هناك علاقة ارتباط طردية بين حجم وطبيعة الضرائب المؤجلة والأعباء الدفترية المتعلقة بها، ولا شك أن تضخم وتعدد الفروق الضريبية الناشئة (ومن ثم المنعكسة) واختلاف طبيعتها أو نوعها سوف يترتب عليه ضرورة متابعة تلك الفروق سواء عند النشأة أو الانعكاس، مما يؤدي إلى زيادة الأعباء للممولين .

ثالثا: توصيات البحث:

في ضوء الدراسة النظرية والعملية التي قام بها الباحث، وما توصل إليه من نتائج يمكن تحديد أهم التوصيات على النحو التالي:

١- يوصي الباحث بإدخال التعديلات المذكورة بعد على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإصدار الضريبة على الدخل.

١/١ إجراء تعديل تشريعي يعالج التناقض بين نصوص مواد القانون التي حددت الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم، وجميعها متوافر بها شرط الفعلية الحقيقية وبين المادة ١٧ الفقرة الثانية التي نصت على " ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .. إلخ".

٢/١ إجراء تعديل تشريعي بنقل أحكام المادة (٧٠) من اللائحة جميعها أو بعضها ، حسب إرادة المشرع إلى مواد نصوص القانون لمعالجة تدخل المدة (٧٠) في فرض الضريبة أو الإعفاء منها.

٣/١ إجراء تعديل تشريعي بإلغاء الفقرة (ب) من المادة (١٣٨) من القانون لإلغاء التعويض الوارد بها عن فروق الفحص الضريبي ورفع التجريم.

٢- يوصي الباحث بإدخال التعديلات الموضحة أدناه على اللائحة التنفيذية للقانون ونماذجها الضريبية وعلى وجه الأخص نموذج (٢٨) إقرارات:

١/٢ إلغاء المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية.

٢/٢ إعادة التوافق لأحكام اللائحة ونماذجها مع أحكام نصوص القانون، وعلى وجه الأخص للحالات التالية:

١/٢/٢ جدول رقم (٤٠٥) بيان العوائد المدينة التي يتم إضافتها للوعاء الضريبي بنموذج (٢٨) إقرارات: هي العوائد المحملة على قائمة الدخل أي (المستحقة) والمادة (٥٨) من اللائحة هي " كل ما يتحمله الشخص الاعتباري"، والبند (١) مادة (٥٢) من القانون ورد أنها عوائد القروض المدفوعة.

٢/٢/٢ جدول رقم (٥٠٢) ورد به العوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل، أي أن العوائد المدينة التي تم رسملتها على الأصول أي (قروضها) لا تدخل عند الترجيح في حين أن أحكام البند (١) م (٥٢) من القانون والمادة (٥٨) من اللائحة وردت بالنسبة للعوائد المدينة بصفة عامة أي (كل القروض).

٣/٢/٢ المادة (٣٥) من اللائحة اقتصرت نسبة الـ ٣٠% الإهلاك المعجل للآلات والمعدات على المنشآت الصناعية فقط، بما يخالف أحكام المادة (٢٧) من القانون التي لم يرد بها هذا التحديد.

٣/٢ إعادة النظر في التكاليف التي تعد من التكاليف الواجبة الخصم ما زاد عن نسبة الـ ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة مستنديا لمصروفات وتكاليف التشغيل الإدارية والعمومية بصفة عامة وبالنسبة لنشاط شركات المقاولات بصفة خاصة.

٣- يوصي الباحث بالأخذ بمعيار المحاسبة الدولي رقم (١٧) الإيجارات لأنه أكثر واقعية بدلا من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي وعمل ما يلزم من تعديلات تشريعية بالقانون ٩٥ لسنة ٩٥ في شأن التأجير التمويلي.

- ٤- دعم الثقة بين الإدارة الضريبية وجمهور الممولين بتحديد الالتزامات الإدارية الضريبية في اتخاذ إجراءات وتحصيل الضريبة ، والحد من سلطة التقدير بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون ، وتقليل الفجوة بين تطبيق معايير المحاسبة المالية مع نصوص التشريع الضريبي المصري.
- ٥- يوصي الباحث بإلغاء القرار الوزاري رقم (١) لسنة ٢٠٠٧ فيما يختص بالمخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة لشركات التأجير التمويلي فيما يختص بالجزئية التي وردت به بأنه لا يجوز أن تزيد جملة هذه المخصصات على (٥%) من الربح الصافي للشركة، لتعارضه مع أحكام القانون ٩٥ لسنة ٩٥ في شأن التأجير التمويلي.
- ٦- تطبيق طريقة الأصل / الالتزام عند قياس ضريبة الدخل .
- ٧- يوصي الباحث بتفعيل حكم المادة (١٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإنشاء المجلس الأعلى للضرائب، لأهمية دوره بالنظام الضريبي المصري.
- ٨- يوصي الباحث بتضافر جهود جميع الجهات المعنية: لنشر الوعي نحو استخدام الفاتورة بالسوق المصري، ومردود ذلك الجيد على المجتمع الضريبي.

المراجع

مراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- ١- د. أحمد الخطيب، نظم المحاسبة عن التكاليف، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٧.
- ٢- د. أحمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٤.
- ٣- د. أسامه عبد الخالق، "الضريبة العامة على المبيعات فى ضوء أحدث التعديلات" كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٤ - ٢٠٠٥.
- ٤- د. أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالى . الالتزامات وحقوق الملكية (الجزء الثانى)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٥- د. أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥.
- ٦- د. ثناء القباني، المحاسبة عن تكاليف العقود طويلة الأجل، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.
- ٧- د. حسن محمد كمال ، د. سعيد عبد المنعم محمد، "الضريبة العامة على المبيعات (تأصيل علمى وعملى)" ، بدون ناشر، ٢٠٠٧.
- ٨- روبرت، ميجز، جان، وليامز، ترجمة باسيلي، مكرم عبد المسيح، الديسلى، محمد عبد القادر، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦.
- ٩- سعيد عبد المنعم ، تامر سعيد عبد المنعم ، معيار المحاسب الدولي رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل، شركة القمر، ٢٠٠٠.
- ١٠- د. شريف محمد البارودي، الإفصاح المحاسبي و سوق الأوراق المالية- دراسة متقدمة، بدون ناشر، القاهرة، ٢٠٠١.
- ١١- د. صلاح حسن على سلامة - المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية فى صناعة الطباعة ومقترحات علاجها فى مصر- دراسة ميدانية - كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ٢٠٠٣.
- ١٢- د. طارق عبد العال حماد - "مشكلات ضريبية معاصرة وفقاً لأحكام ق ٩١ لسنة ٢٠٠٥" القاهرة ، بدون ناشر : ٢٠٠٧.
- ١٣- د. طارق عبد العال حماد - "الدليل العملى لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية" ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٧.

- ١٤- د. طارق عبد العال حماد، وآخرون - "شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها"، القاهرة، بدون ناشر، الجزء الثالث، ٢٠٠٤.
- ١٥- د. طارق عبد العال حماد - الدليل العملي لتطبيق المعايير - الجزء الثاني، القاهرة ، بدون ناشر، ٢٠٠٨.
- ١٦- د. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة و النشر والتوزيع، الكويت، ١٩٩٠.
- ١٧- عبد الحى عبد الحى مرعى، زينبات محرم، محاسبة التكاليف المتقدمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٣.
- ١٨- د. على فتحي عبد الفتاح - "شرح معايير المحاسبة المصرية وانعكاساتها على الجانب الضريبي"، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠٠٧.
- ١٩- د. عوض الله ميخائيل عوض الله ، وآخرون: "المشكلات المحاسبية المعاصرة"، بدون ناشر، ٢٠٠٧.
- ٢٠- د. محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٣.
- ٢١- د. محمد سمير بلال، "تبسيط معايير المحاسبة المصرية (الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وتعديلاته)" ، الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٩.
- ٢٢- د. محمد عبد العزيز خليفة - ، "الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية فى ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، بدون ناشر، القاهرة ، ٢٠٠٨.
- ٢٣- د. محمد عبد العزيز خليفة - المعالجة المحاسبية والضريبية لعقود التأجير التمويلي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث يوليو ٢٠٠١ .
- ٢٤- د. محمد عبد العزيز خليفة، وآخرون ، شرح معايير المحاسبة المصرية وتطبيقاتها، بدون ناشر ، القاهرة ، الجزء الأول ، ١٩٩٩ .
- ٢٥- د. مصطفى احمد حماد : "مشكلات ضريبية" ، القاهرة ، بدون ناشر، ٢٠٠٦.
- ٢٦- د. مصطفى محمود عبد القادر ، " الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية "، دار المعارف، القاهرة ، ٢٠٠٧.
- ٢٧- د. محمود السيد الناغى، "أسس المحاسبة - التأسيس وإطار التطبيق"، المكتبة العصرية، ٢٠٠٧.
- ٢٨- د. محمود صبح ، القرارات المالية الاستراتيجية، البيان للنشر، ٢٠٠٥.

- ٢٩- ميجز روبرت، وليامز جان، ترجمة د. مكرم عبد المسيح باسيلي، د. محمد عبد القادر الديسطي، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٦.
- ٣٠- د. هاشم أحمد عطية، د. محمد محمود عبد ربه، المحاسبة عن العقود طويلة الأجل، مكتبة الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- ٣١- د. يحيى محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة - لإعداد وعرض القوائم المالية الختامية ذات الاستخدام العام، بدون ناشر، ٢٠٠١.

ثانياً: الدوريات

- ١- د. الشحات محمد عطوة، "مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢.
- ٢- حسني عبد الجليل صبحي، " دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية- دراسة تحليلية "، *المجلة العلمية للبحوث و الدراسات التجارية*، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ٢٠٠٢.
- ٣- د. صفاء محمود السيد - دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة- دراسة تحليلية - مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، العدد الثاني ديسمبر ٢٠٠٢.
- ٤- د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويري، مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها في إطار معايير التقارير، مجلة كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.
- ٥- د. صلاح حسن على سلامة - المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر- دراسة ميدانية - كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول ٢٠٠٣.
- ٦- د. عبد الحميد أحمد محمود، "أثر متغيرات السوق على كثافة الإفصاح في التقارير المالية- دراسة اختبارية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج- جامعة جنوب الوادي، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونية ١٩٩٩.
- ٧- د. عوض سلامة فايز الرحيلي "دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية: دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد الحادي والأربعين، سبتمبر ٢٠٠٤.

- ٨- د. محمد جلال صالح، تقييم الطرق المحاسبية لقياس نتيجة النشاط في منشآت المقاولات ، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، ١٩٩١.
- ٩- د. محمد زيدان إبراهيم، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصري في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠١.
- ١٠- د. ليلي لطفى حسن - المعايير المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح الخاصة في أوراق مالية - دراسة تحليلية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني، ٢٠٠٣.

ثالثاً: الرسائل العلمية

- ١- أحمد على الضرغامى، "القياس والإفصاح المحاسبي لنشاطي المربحة والمشاركة وأثرهما على قرارات المستثمرين فى ضوء معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية"، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.
- ٢- أسامة على عبد الخالق ، " القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية- دراسة تطبيقية ، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، ٢٠٠١ .
- ٣- السيد محمود محمد عبد الله صقر، مشكلات المحاسبة عن ضريبة المبيعات فى قطاع المقاولات ومقترحات علاجها، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، ٢٠٠٦.
- ٤- خالد على فودة، الكفاية الإنتاجية فى قطاع المقاولات، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٦٩.
- ٥- شرقاوى عبد الظاهر شرقاوى، أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها فى القوائم المالية فى ظل معايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ٦- عامر محمد على محمد الرطام، "متطلبات الإفصاح عن ربحية السهم وتأثيرها على قرارات المستثمرين فى ضوء المعايير المحاسبية الدولية - دراسة تطبيقية على سوق الأوراق المالية بدولة الكويت"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٦.
- ٧- فوقية محمود محمد أبو النور، أثر خصائص الوحدة الاقتصادية على مستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية بالتقارير السنوية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠.

- ٨- لطف حمود أحمد بركات، استخدام الأساليب الإحصائية فى تقدير التكاليف وتسعير العطاءات فى مجال مقاولات الإنشاء مع دراسة إمكانية التطبيق فى الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤.
- ٩- منى عبد الحكيم رجب، مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٠.

رابعاً المؤتمرات

- ١- د.السعيد محمد عبد العزيز، بحث ق ٩١ بين أحكام التشريع والتطبيق - المؤتمر الضريبي ٢٠٠٦ المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان النظام الضريبي المصري ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول ، دار الدفاع الجوى، القاهرة ، المدة من ١٩ - ٢٢ يونيه ٢٠٠٦.
- ٢- حمدى محمد هيبه ، مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت، المؤتمر الضريبي ،التاسع دار الدفاع الجوى، القاهرة ، المدة من ١٢ - ١٥ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- ٣- سيد عطيتو محمد، "الاستثمارات فى شركات شقيقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل"، المؤتمر الضريبي التاسع،الإصلاح الضريبي الشامل ، دار الدفاع الجوى، القاهرة ، المدة من ١٢ - ١٥ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- ٤- عاطف إبراهيم كامل - دراسة تشخيصية لمشاكل الضريبة على أرباح شركات الأموال (المؤتمر الضريبي التاسع - "الإصلاح الضريبي الشامل)، دار الدفاع الجوى، القاهرة، ٢٠٠٤ .
- ٥- د. محمد عباس بدوي، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مؤتمر ضريبي، دار الضيافة جامع عين شمس كلية التجارة، مايو ٢٠٠٧.
- ٦- د. محمد نجيب حمد، دور الإفصاح وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، ورقة بحثية منشورة على النت، مارس ٢٠٠٩ (www.ao-academy.org).

خامساً: قوانين وتقارير

- ١- التقرير السنوي للاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء عن نشاط وأعمال مجلس الإدارة عن عام ٢٠٠٨، اجتماع الجمعية العمومية بتاريخ ٢٩ يونيه ٢٠٠٩.
- ٢- قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، وزارة المالية، المطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٨.
- ٣- قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦، إصدار معايير المحاسبة المصرية، الهيئة العامة للمطابع الأميرية، القاهرة، ٢٠٠٦ .
- ٤- وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية، القانون رقم ٨ لسنة ٩٧ ضمانات وحوافز الاستثمار، المطابع الاميرية، القاهرة، ١٩٩٩.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Ahmed Riahi-Belkaoui , **Accounting Theory**, 5th.ed, Thomson Learning , 2004.
- 2- Anil Arya, et al., " Unintended Consequences of Regulating Disclosures: The Case of Regulating Fair Disclosure ", **Journal of Accounting and public policy**, Vol.24, Issue 3, May, June, 2005,
- 3- Barrie, Donald S., and Boyd C. Paulson, Professional Construction Management, May, June, (1984), (pp, 36-40).
- 4- David, C . Rode, Paul S. Fisch beak, and Stever Dean, " Residual Risk and The Valuation of Leases under Uncertainty and Limited Information " **Journal of Structured and Project Finance** 7, No 4, 2002.
- 5- Discussion paper International Accounting Standards Committee, February 2002.
- 6- E.A.Imhoff and J.K.Thomas, "Economic Consequences of Accounting Standards, The Lease Disclosure Rule Changes" **Journal of Accounting and Economics**,(October,2000).

- 7- Eldon S. Hendrickson , **Accounting Theory**, Fourth Edition, Richard D.IRWIN, INC, **1982**,
- 8- Ernst & young, international vat, a guide to practice and procedures in 21 countries, Ernst & Young international, London, 1991.
- 9- Ernst & Young, Vat & Sales taxes worldwide, a guide to practice and procedures in 61 countries, Ernst & Young international, London, 1995.
- 10- FASB Special Report "Leases: Implementation of a New Approach". Financial Accounting Series No. 206-A ,February 2004.
- 11- Harris, Frank, and Ronald Mc Caffer, Modern Construction Management, (London: Crassly Lockwood Staples), 1987.
- 12- IAS (17) LEASES- NET. 2009.
- 13- Kenneth C. Pratt " accounting standards for UK Income Taxes"
Managerial Finance journal, Vol ,9 ,1999.
- 14- Rezende, Marcelo, Essays on Industrial Organization and Economics of Information, A Dissertation, The faculty of the Division of the social sciences in candidacy, the university of Chicago, 2006.
- 15- Wang , Kun a , et al., " Determinants and Consequences of Voluntary Disclosure in an Emerging Market : Evidence from China ", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, Vol.17, No. 1, 2008.
- 16- Citron, D. 2001. The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach. Journal of Business, Finance & Accounting. Sep/Oct. p.p:821-822.
- 17- Dotan, A. 2002. On the Value of Deferred Taxes. This Document Available on Line at: <http://www.ssrn.com>.
- 18- Visanathan, Gnanakumar. (1998). "Deferred Tax Valuation Allowances and Earnings Management". Journal of Financial Statement Analysis. New York: Summer. Vol. 3