

أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل

" دراسة حالة "

دكتور

حسين سيد حسن عبدالباقي

أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل "دراسة حالة"

دكتور: حسين سيد حسن عبد الباقي¹

الملخص:

تهدف الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، وذلك من خلال دراسة حالة شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، والتي اختارت التطبيق المبكر لهذا المعيار اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩، وقام الباحث بتحليل بيانات سلسلة زمنية للإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل عن الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨ فترة ما قبل تطبيق المعيار مع استبعاد عام ٢٠١٦، لتحقيق الشركة خسائر في هذا العام، ومقارنة المتوسط العام للسلسلة الزمنية مع بيانات عام ٢٠١٩ أول عام لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" في شركة أوراسكوم للتنمية مصر. ولقد استخدم الباحث برنامج الاكسيل لتحليل البيانات وتحديد متوسط البيانات للسلسلة الزمنية للإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة، وضريبة الدخل، وحساب الفروق بين متوسط البيانات في السنوات قبل تطبيق المعيار مقارنة بالبيانات بعد تطبيق المعيار في عام ٢٠١٩، وقياس معنوية الفروق باستخدام اختبار T-Test للعينة الواحدة عند مستوى معنوية (٥%) الذي حدده الباحث، كما استخدم الباحث برنامج الاكسيل في إعداد الأشكال البيانية التي توضح بيانات الإيرادات، وصافي الربح قبل الضريبة، وضريبة الدخل في السنوات قبل تطبيق المعيار، ونفس البيانات بعد تطبيق المعيار في عام ٢٠١٩. وقد توصل الباحث إلى وجود فروق معنوية في البيانات قبل وبعد تطبيق المعيار، وأن نسبة الفروق زيادة في الإيرادات بمعدل (١٠٣,٣٥%)، وزيادة في صافي الربح قبل الضريبة بمعدل (١٣٥,٢٠%)، وزيادة في ضريبة الدخل بمعدل (١٣٧,٥٠%)، وذلك بمقارنة متوسط بيانات الفترة السابقة على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" عن السنوات ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨ بالبيانات بعد تطبيق هذا المعيار في عام ٢٠١٩، وذلك وفقاً لبيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم للتنمية مصر. ولقد أظهرت نتائج الدراسة أنه يوجد تأثير معنوي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، وذلك عند مستوى معنوية (٥%) الذي حدده الباحث. الكلمات الرئيسية: معايير التقارير المالية الدولية - معيار التقارير المالية الدولي رقم (١٥) - معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) - الاعتراف بالإيرادات - العقود مع العملاء - ضريبة الدخل

¹ بيانات أساسية للباحث: بكالوريوس التجارة - كلية التجارة جامعة القاهرة - دكتوراه الفلسفة في المحاسبة كلية التجارة جامعة عين شمس - مدرس المحاسبة بأكاديمية الفراعنة - تليفون: ٠١٢٢٤٧٣٩٣٠٣ - ٠١٠١٨٩٣٤٢١١ - بريـد إلكتروني: h_sayed2008@yahoo.com.

The Effect of applying Standard of Revenue from Contracts with Customers on income tax " Case Study"

Abstract:

The study aims to show impact of applying Egyptian Accounting Standard No. 48 "Revenue from Contracts with customers" on income tax, through a case study of Orascom Development Egypt (an Egyptian joint stock company), which chose the early applying of this standard as of January 1, 2019.

The researcher analyzed data of a time series of revenues , net profit before tax and income tax for the period from 2014 to 2018, the period before applying the standard except 2016, so that the company achieved losses in this year, and compared the general average of the time series with the data of 2019, the first year of application. Egyptian Accounting Standard No. 48 "Revenue from Contracts with customers" in Orascom Development Egypt.

The researcher used the Excel program to analyze the data and determine the average data for the time series of revenues, net profit before tax, and income tax, and calculate the differences between the average data in this years before applying the standard compared to data after applying the standard in 2019, and measure the significant differences using T-Test for one sample. At the level of significance (5%) determined by the researcher, the researcher also used Excel program in preparing graphs that show revenue data, net profit before tax, and income tax in this years before applying the standard, and the same data after applying the standard in 2019.

The researcher found that there are significant differences in the data before and after applying the standard, and that the percentage of differences is an increase in revenues at a rate of (103.35%), an increase in net profit before tax at a rate of (135.20%), and an increase in income tax at a rate of (137.50%), by comparing Average data for the period from 2014 to 2018 to apply of Egyptian Accounting Standard No. 48 "Revenue from contracts with customers" with data after applying this standard in 2019, according to data of financial statements of Orascom Development Egypt.

The results of study showed that "there is a significant impact of applying the Egyptian Accounting Standard No. 48"revenue from contracts with customers"on income tax, at a significant level (5%) determined by the researcher

Keywords:

International Financial Reporting Standards (IFRSs) – IFRS 15 – Egyptian Accounting Standard No. (48) - Revenue Recognition - Contracts from customers - Income Tax.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) **International Accounting Standards Board** إلى تطوير معايير التقارير المالية الدولية عالية الجودة، والقابلة للفهم والتنفيذ، والمقبولة عالمياً، والتي توفر الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم. (Teferi Deyuu Alemi, 2016)، وتساهم معايير التقارير المالية الدولية **International Financial Reporting Standards (IFRSs)** في تعزيز الثقة والنمو، وتحقيق الاستقرار المالي **Financial Stability** في الاقتصاد العالمي **Global Economy** على المدى الطويل، ولقد أزم الاتحاد الأوروبي الشركات المدرجة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، وفقاً للقانون الصادر في عام ٢٠٠٢، وعلى أن يتم تطبيق هذا القانون اعتباراً من عام ٢٠٠٥، وقد أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية اعتباراً من عام ٢٠٠٥ على أكثر من (٨٠٠٠) شركة في (٣٠) دولة من دول الاتحاد الأوروبي، ومن بينها فرنسا وألمانيا، وإسبانيا والمملكة المتحدة. (Levan Sabauri, 2018).

وتم إصدار معيار التقارير المالية الدولي **IFRS.15** في ٢٨ مايو ٢٠١٤ بشأن "الإيراد من العقود مع العملاء"، نتيجة للتعاون المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) **International Accounting Standards Board**، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **Financial Accounting Standards Board (FASB)**، ويبدأ سريان هذا المعيار اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧، وتم تأجيل بدء تطبيقه ليصبح اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨، ويسمح بالتطبيق المبكر لمعيار "الإيراد من العقود مع العملاء" **IFRS.15**، وبشرط أن يتم التطبيق المبكر لمعيار عقود التأجير **IFRS.16**، وقد تم تجميع المعايير ذات العلاقة بالاعتراف بالإيراد في معيار واحد، ليحل معيار التقارير المالية الدولي **IFRS.15** محل معيار المحاسبة الدولي **IAS.NO.18** "الإيراد"، ومعيار المحاسبة الدولي **IAS.NO.11** "عقود الانشاء"، ويطبق معيار التقارير المالية الدولي **IFRS.15** على كافة قطاعات الأعمال والصناعات، ويستثنى عقود التأمين التي تقع ضمن نطاق معيار التقارير المالية الدولي **IFRS.17**، وعقود التأجير **IFRS.16**، والأدوات المالية **IFRS.9**. (Thomas Scott, 2020).

وتعد الإيرادات العنصر الرئيسي الحاكم للأداء المالي للشركات، كما تعتبر الإيرادات المكون الأساسي لاستدامة وربحية الأعمال، وتعتبر عملية الاعتراف بالإيرادات من الأمور بالغة الأهمية المؤثرة في دخل الشركات، ويمثل المصدر الأساسي للإيرادات الدخل الناتج عن أنشطة التشغيل اليومية، ولذلك تعتبر الإيرادات من أهم بنود القوائم المالية، وتشكل الأساس الجوهري لاتخاذ قرارات الاستثمار، ويعتبر الاعتراف بالإيرادات من القضايا المثيرة للجدل. (Aladwan, 2019)

وتعتبر الإيرادات من أهم مقاييس الأداء المالي لمنظمات الأعمال، كما تعد الإيرادات من العناصر الهامة في إعداد التقارير المالية، والتي تضمن استمرارية منظمات الأعمال، ويمكن استخدام الإيرادات في التلاعب المحاسبي **Accounting Manipulation**، ولتحسين عملية الاعتراف بالإيرادات **Revenue Recognition**، فقد تم إصدار معيار التقارير المالية الدولي **IFRS.15**، ويسري هذا المعيار اعتباراً من أول يناير ٢٠١٨. (Van Wyk, M. & Coetsee, D., 2020)، وذلك لتوفير مجموعة من الإرشادات عالية المستوى المرتبطة بالإعتراف بالإيراد **Revenue Recognition** قابلة للتطبيق عالمياً، ومعترف بها لإعداد التقارير المالية للإستخدام العام، واستناداً إلى مبادئ محددة، ولتلبية احتياجات المستثمرين، ونتيجة للتقارب المحاسبي **Accounting Convergence** بين مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة

المالية الأمريكي، ويهدف تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (Accounting Information Quality) (Adriana, 2018) (Valentin&).

ويتناول الباحث دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" (IFRS.15) على ضريبة الدخل، وذلك لأهمية الإيرادات في كافة المنشآت على اختلاف أنواعها، ومدى تأثير هذه الإيرادات على ضريبة الدخل التي تعد أهم مصادر الموارد العامة للدولة، لتمويل النفقات العامة، بالإضافة لإستخدام الحصيلة الضريبية في تنمية الاستثمارات المصرية.

٢ - مشكلة البحث:

يتوقع أن يؤثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على نظم المعلومات المحاسبية والقانونية والضريبية في الشركات، وبالتالي يمتد هذا التأثير على القوائم المالية لهذه الشركات، ومن المتوقع أن يكون لهذا المعيار أثر على ضريبة الدخل، ويمكن للباحث صياغة المشكلة البحثية في ضوء أهمية وأهداف البحث، من خلال التساؤل البحثي الآتي:

"هل يوجد أثر لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل ؟

٣ - أهداف البحث:

يهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل ، وذلك من خلال دراسة حالة شركة اوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية).

٤ - أهمية البحث:

يترتب على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" تغيير طريقة الاعتراف بالإيراد من السلع والخدمات، كما يتطلب هذا المعيار الحكم والتقدير الشخصي المهني Professional Judgment ، وتتبع أهمية هذا البحث من قيمة الضريبة على الدخل التي تمثل نسبة تزيد عن (٨٠%) من إيرادات مصلحة الضرائب المصرية. كما تتبع أهمية هذه الدراسة من التعرف على متطلبات وأسس الاعتراف والقياس والمعالجة والعرض والإفصاح عن الإيرادات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨). وبناءً على ما سبق يمكن للباحث تقسيم أهمية البحث إلى ما يلي:

١/٤ الأهمية العلمية للبحث:

تعتبر المحاسبة عن الإيرادات من الموضوعات الهامة التي حظيت باهتمام العديد من الباحثين على المستوى المحلي والدولي، وتوجد حاجة لدراسة المحاسبة عن الإيرادات والتعرف على أثرها على ضريبة الدخل، نظراً لحدثة صدور معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" (IFRS.15)، وندرة الأبحاث العلمية في هذا المجال الهام.

٢/٤ الأهمية العملية للبحث:

تعتبر ضريبة الدخل من أهم مصادر تمويل النفقات العامة للدولة، وتعد من أهم بنود الموارد العامة بالموازنة العامة للدولة، لذا فهناك حاجة هامة للتعرف على أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل.

٥- منهج البحث:

اعتمد الباحث على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي ، فقد استخدم الباحث المنهج الاستقرائي لتحليل وتقييم الدراسات السابقة، والتي تمثل المصادر الثانوية لبيانات البحث، فتم الاعتماد على المراجع والدوريات العلمية المتخصصة في موضوع البحث، من خلال تحليل وعرض الدراسات السابقة، بالإضافة إلى استخدام شبكة الإنترنت والمواقع المتخصصة ، لجمع البيانات الثانوية اللازمة للبحث، وتتمثل المصادر الأولية في جمع البيانات الفعلية من القوائم المالية المنشورة للشركة محل الدراسة ، وهي شركة اوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) عن عام ٢٠١٩، والتي اختارت التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ بدلاً من أول يناير ٢٠٢٠. بالإضافة لبيانات القوائم المالية عن الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨ ، كما أعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج المقارن من خلال دراسة البيانات الفعلية للشركة محل الدراسة قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، ولاختبار فرض البحث، وذلك للتأكد من صحته أو عدم صحته.

٦- حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، وذلك دون غيرها من الضرائب، كما يقتصر البحث على البيانات الخاصة بالحالة محل الدراسة دون غيرها من الشركات، نظراً لحدثة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨)، والذي يتم تطبيقه اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٠ مع السماح بالتطبيق المبكر للمعيار، وبشرط تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) "عقود التأجير". واستناداً لما سبق يمكن تقسيم حدود الدراسة إلى ما يلي:

١/٦ الحدود الزمنية:

يتم إجراء دراسة الحالة على بيانات القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للفترة من عام ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨ فترة ما قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" في شركة اوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها لعام ٢٠١٩ بداية تطبيق هذا المعيار في هذه الشركة التي اختارت التطبيق المبكر، ونظراً لحدثة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، والذي يطبق اعتباراً من أول يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر.

٢/٦ الحدود المكانية:

شركة اوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، ولا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة على كافة الشركات المصرية، نظراً لاختلاف طبيعة نشاط كل شركة، واختلاف طبيعة ونوع الإيرادات المتعلقة بالنشاط من السلع أو الخدمات، واختلاف طرق الاعتراف بالإيرادات من حالة لأخرى.

٧- فرض البحث:

توصل الباحث لفرض البحث من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة في أدبيات معايير التقارير المالية الدولية، ونظرية الضرائب في بيئات دولية ومحاسبية متعددة، ولقد اعتمد الباحث في إجابته على مشكلة البحث على الفرض التالي:

" يوجد تأثير معنوي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل".

٨- خطة البحث:

يتناول الباحث في خطه البحث النقاط التالية:

- الدراسات السابقة
- الإطار النظري
- دراسة الحالة
- النتائج والتوصيات
- الدراسات المستقبلية المقترحة
- المراجع

١/٨ الدراسات السابقة:

١/١/٨ الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث:

هدفت دراسة (Luis Benavides, 2015) إلى بيان أوجه الاختلاف بين معايير الاعتراف بالإيرادات السابقة ومعيار التقارير المالية الدولي الجديد IFRS.15 "الإيراد من العقود مع العملاء"، وبيان المتطلبات الأساسية لمعيار IFRS.15، وتوصلت هذه الدراسة إلى أهمية تأجيل تطبيق معيار IFRS.15، وأن هناك حاجة إلى تفسير إضافي لمجالات الإيراد المعقدة من جانب الهيئات الدولية المسئولة، عن إعداد معايير التقارير المالية الدولية، وذلك لتطبيق معيار IFRS.15 بنجاح. كما تناولت دراسة (Karina Kasztelnik, 2015) مشكلات الاعتراف بالإيرادات في صناعة الاتصالات بالولايات المتحدة الأمريكية، وأظهرت هذه الدراسة أن الاعتراف بالإيرادات يعتمد على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP، وأنه يظل كذلك بعد اصدار معيار التقارير المالية الدولي IFRS.15.

ولقد هدفت دراسة (Lim et al., 2015) إلى بيان الاختلافات بين المراجعين ومعدّي التقارير المالية من المحاسبين بشأن مدى ادراكهم لتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، وبيان مدى سهولة ووضوح تطبيق هذا المعيار في مختلف قطاعات الأعمال في ماليزيا، وأظهرت هذه الدراسة أنه وفقاً لمعيار IFRS 15 فقد تحول نموذج الاعتراف بالإيراد من مفهوم المخاطر إلى مفهوم السيطرة، ومن خلال خمس خطوات أساسية للاعتراف بالإيراد، وأنه من المتوقع أن يكون لهذا المعيار تأثير هام على مختلف قطاعات الأعمال، وخاصة العقود طويلة الأجل مع العملاء، ويتأثر أسلوب وتوقيت الاعتراف بالإيرادات، وأظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبين في ماليزيا ليس لديهم استعداد على تطبيق معيار IFRS 15، وأنه يتوقع وجود صعوبات في تطبيق هذا المعيار في مختلف قطاعات الأعمال.

ولقد هدفت دراسة (Hasan, 2017) إلى بيان مدى إمكانية الشركات الصناعية الأردنية تطبيق معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" من وجهة نظر معدّي التقارير المالية، وأظهرت هذه الدراسة إمكانية الشركات الصناعية الأردنية الالتزام بمتطلبات الاعتراف والقياس فيما يتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء، وعدم إمكانية هذه الشركات من الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن الإيرادات وفقاً للمعيار IFRS 15. وتوصلت دراسة (Giorgia & Niccolò, 2019) إلى وجود تأثير هام لتطبيق معيار التقارير المالية الدولي IFRS.15 على كمية ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالتقارير المالية لشركات الاتصالات المدرجة بالبورصة في إيطاليا وإسبانيا في عام ٢٠١٨ بداية تطبيق المعيار بالمقارنة بالعامين السابقين على تطبيق المعيار ٢٠١٦، ٢٠١٧، وذلك وفقاً للعينة المكونة من عدد (١٣) شركة اتصالات المدرجة بالبورصة بقطاع الاتصالات، وأنه يتم

الاحتفاظ بالمديرين في شركات الاتصالات، نتيجة لتوفير المزيد من الإفصاحات عن الإيرادات، وفقاً لنظرية أصحاب المصلحة Stakeholder Theory ، وقد تم استخدام منهج تحليل المحتوى Content analysis methodology، كما تبين نتائج هذه الدراسة أن شركات الاتصالات الإسبانية قد أولت اهتماماً نوعياً وكمياً أقل بشأن الإفصاح عن الإيرادات بالمقارنة بشركات الاتصالات الإيطالية، كما توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود شركات اتصالات في السوق الإسباني أو الإيطالي من العينة اختارت التطبيق المبكر لمعيار التقارير المالية الدولي IFRS.15 قبل أول يناير ٢٠١٨.

ولقد استهدفت دراسة (Aladwan, 2019) بيان أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15 "الإيراد من العقود مع العملاء" على الإيرادات وقيمة سعر السهم في الشركات الأردنية بالمقارنة بمعيار المحاسبة الدولي IAS.18، وظهرت هذه الدراسة فروق معنوية في قياس قيمة الإيرادات قبل وبعد تطبيق معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15، كما أظهرت هذه الدراسة تأثير هذا المعيار إيجابياً على جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية للشركات الأردنية في قطاع التعدين، وقطاع المقاولات للشركات المدرجة ببورصة عمان، وأن تطبيق معيار IFRS 15 يوفر معلومات محاسبية مفيدة لاتخاذ القرارات من جانب مستخدمي القوائم المالية.

وهدفت دراسة (Van Wyk, M. & Coetsee, D., 2020) إلى تقييم مدى ملائمة إرشادات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 للتعامل مع تعقيدات صناعة البناء والتشييد للاعتراف بالإيرادات من عقود الانشاءات، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن المعيار IFRS 15 يوفر إطاراً مناسباً للاعتراف بالإيرادات من عقود الانشاءات، ولكن توجد حالة من عدم اليقين Uncertainty في الممارسة العملية، وأنه يجب الإفصاح عن الأحكام والمجالات الهامة لتقدير عدم التأكد، كما أظهرت هذه الدراسة أنه يجب على شركات المقاولات إدراك الحقوق والالتزامات الواردة في العقود، ومدى تأثيرها على الاعتراف بالإيرادات من هذه العقود.

وهدفت دراسة (Boujelben and Kobbi, 2020) إلى بيان درجة الامتثال للإفصاحات الإلزامية وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15 في قطاعي المقاولات والاتصالات، من خلال دراسة بيانات القوائم المالية عن عام ٢٠١٨ لعدد (٢٢) شركة، وتوصلت هذه الدراسة لعدم وجود امتثال كامل بمتطلبات الإفصاح عن الإيرادات، وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 15، ويوجد تباين في الامتثال لمتطلبات الإفصاح الإلزامية بين قطاع المقاولات وقطاع الاتصالات. كما تناولت دراسة (Wing W. Poon, 2020) تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS.15 في شركات المقاولات، وهدفت هذه الدراسة إلى بيان نمط الاعتراف بالإيرادات، وتجميع عقود المقاولات طويلة الأجل وتعديلها في شركات المقاولات، وأظهرت هذه الدراسة أن هذا المعيار يتضمن نموذجاً شاملاً واحداً للاعتراف بالإيراد، ويتم تطبيقه على مختلف القطاعات، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الاعتراف بالإيرادات من عقود المقاولات لم يتغير بشكل ملحوظ في ظل تطبيق المعيار الجديد IFRS.15.

٢/١/٨ تقييم الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة أهمية تطبيق معيار التقارير المالية الدولي "الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15، والذي يعد معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ترجمة لهذا المعيار، ولقد ساهمت هذه الدراسات في بيان مزايا تطبيق هذا المعيار، والتحديات التي تواجه تطبيقه في بيئات دولية مختلفة، ومدى تأثيره على الإيرادات في مختلف منشآت الأعمال، وعرضت بعض الدراسات السابقة مدى إمكانية استخدام هذا المعيار في إدارة الأرباح، وخاصة في قطاع الاتصالات، ويتناول الباحث دراسة أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على ضريبة الدخل في البيئة المصرية، وذلك من خلال تحليل ودراسة متوسط البيانات الفعلية لشركة أوراسكوم للتنمية مصر)

شركة مساهمة مصرية) عن السنوات من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٨، وهي السنوات التي تسبق تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) في هذه الشركة، بالمقارنة ببيانات عام ٢٠١٩ بداية تطبيق هذا المعيار في هذه الشركة.

٢/٨ الإطار النظري:

١/٢/٨ أهمية معيار التقارير المالية الدولي IFRS 15:

بدأ استمرار اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في النمو منذ عام ٢٠٠٥، وقد اشترط الاتحاد الأوروبي تطبيق هذه المعايير للشركات المدرجة بالبورصة، بهدف تعزيز الشفافية Transparency، والقياس الموحد Uniform Measurement، وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية، وتقييم الأصول والالتزامات المحاسبية، وتحقيق نطاق قبول واسع عالمياً (Jude Edeigba & Felix Amenkhienan, 2017)، وتتبع أهمية معيار التقارير المالية الدولي IFRS.15 (المعيار المصري رقم (٤٨) مما يلي: (Ernst & Young, 2014)

أ- إلغاء التناقضات ونقاط الضعف في متطلبات الاعتراف بالإيرادات في المعايير السابقة

ب- توفير إطار محاسبي قوي لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات

ت- تحسين عمليات المقارنة بين المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات بين الوحدات الاقتصادية
ث- التوسع في الإفصاح المحاسبي عن الإيرادات، مما يوفر المزيد من المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية

ج- تبسيط متطلبات الاعتراف بالإيرادات

٢/٢/٨ نموذج الاعتراف بالإيرادات:

يمثل الإيراد الزيادة الإجمالية الناتجة عن الأنشطة التجارية لاكتساب الأرباح، نتيجة بيع سلعة أو خدمة، أو تأجير مباني وممتلكات، أو اقراض الأموال، والرسوم والعمولات، والفوائد والأرباح، وعادة ما ينتج عن تحقق الإيرادات زيادة في الأصول التي تنشأ من مصادر مختلفة. (Kieso, 2015). كما تعرف الإيرادات بأنها إجمالي تدفق المنافع الاقتصادية خلال الفترة في سياق الأنشطة العادية للمنشأة، وتؤدي تلك التدفقات الداخلة إلى زيادة في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة المتعلقة بالمساهمين في حقوق الملكية. (Ionica & Alin, 2016).

ويتوافق نموذج الاعتراف بالإيرادات الجديد القائم على العقد وفقاً للمعيار IFRS.15 مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB على الرغم من وجود استثناءات للمبدأ الأساسي، ويختلف عن نموذج الاعتراف بالإيراد وفقاً للمعايير السابقة، فقد تم التحول إلى الأصول والالتزامات فيما يتعلق بالعقد بدلاً من التركيز على الأرباح عند الاعتراف بالإيراد، ويعتبر تحول إلى الاعتماد على المبادئ بدلاً من الاعتماد على القواعد (Oscar J. Holzmann and Paul Munter, 2014)، ويحدد معيار التقارير المالية الدولي IFRS.15 (المعيار المصري رقم (٤٨) نموذجاً للاعتراف بالإيرادات مكون من خمس خطوات كما يلي: (Thomas Scott, 2020)

١- تحديد العقد (العقود) مع العميل:

يعرف العقد بأنه اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات قابلة للتنفيذ، ووجوب نفاذ الحقوق والالتزامات هو شأن قانوني، ويمكن أن تكون العقود خطية، أو شفوية، أو تُفهم ضمناً من ممارسات الأعمال المعتادة للمنشأة، وتختلف الممارسات والآليات لإبرام عقود مع العملاء عبر النظم القانونية المختلفة، والصناعات والمنشآت. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن عقد مع عميل يقع ضمن نطاق المعيار IFRS.15 (معيار المحاسبة المصري (٤٨) فقط عند استيفاء جميع الشروط التالية: (IFRS.15, par.9)

- إتفاق أطراف العقد (خطياً، أو شفاهة، أو وفقاً لممارسات تجارية معتادة أخرى)، وأن تكون متعهدة بأداء التزاماتها.
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد حقوق كل طرف فيما يتعلق بالسلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- أن يكون بإمكان المنشأة تحديد شروط سداد مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها.
- أن يكون للعقد مضمون تجاري (أي أن يكون من المتوقع أن تتغير المخاطر، أو توقيت، أو مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة نتيجة للعقد).
- أن يكون من المرجح أن تقوم المنشأة بتحصيل المقابل الذي سيكون لها حق فيه في مقابل السلع أو الخدمات التي سيتم تحويلها إلى العميل.

٢- تحديد التزام (التزامات) الأداء:

إلتزام الأداء هو السلعة أو الخدمة التي تقدمها المنشأة للعميل، ويجب توافر شرطان عند تحديد التزامات الأداء هما:

- أ- يجب تحديد الوعد بنقل السلعة أو الخدمة بشكل منفصل، ويمكن التعرف عليه بسهولة في العقد
- ب- يمكن للعميل استخدام السلعة أو الخدمة المقدمة

ويوفر معيار IFRS.15 (معيار المحاسبة المصري ٤٨) إرشادات وأمثلة لتنفيذ الخطوة الثانية من نموذج الاعتراف بالإيراد

٣- تحديد سعر المعاملة (الصفقة):

يمثل سعر المعاملة المبلغ الذي يتوقع أن يدفعه العميل مقابل الحصول على السلعة أو الخدمة، وقد يكون سعر المعاملة في العديد من العقود محددًا وثابتًا، وقد يكون في بعض العقود متغيرًا ويجب تقديره، بالإضافة إلى ذلك فقد يتم تعديل سعر المعاملة عندما يحتوي الترتيب على عنصر تمويل هام بالعقد، ويحدث عنصر التمويل عندما يسدد العميل القيمة قبل تحويل السلع أو الخدمات، أو عندما يتم نقل سيطرة السلع أو الخدمات دون أن يسدد العميل فائدة ناتجة عن عنصر التمويل، وإذا كان المقابل متغيراً فيجب على المنشأة أن تستخدم النتائج الأكثر احتمالاً عند الاعتراف بالإيرادات، ويوفر معيار IFRS.15 إرشادات لقياس قيمة المقابل غير النقدي بالقيمة العادلة، والمحاسبة عن المقابل المستحق للعميل (Oscar J. Holzmann and Paul Munter, 2014) ، وقد يكون سعر المعاملة متغيراً، نتيجة للعديد من الظروف والتي يعد من أمثلتها الخصومات، المبالغ المستردة، الائتمانات، امتيازات الأسعار، الحوافز، مكافآت الأداء، العقوبات والغرامات. (Thomas Scott,2020)

٤- تخصيص سعر المعاملة على التزام (التزامات) الأداء في العقد:

يتم تخصيص سعر المعاملة في بداية العقد على التزامات الأداء المنفصلة على أساس السعر النسبي، وعندما لا يحدد السعر بشكل مباشر يمكن تقديره على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش الربح العادي، أو على أساس منهج السوق (Oscar J. Holzmann and Paul Munter, 2014).

٥- الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام (التزامات) الأداء:

يتم الاعتراف بالإيراد عند الوفاء بالتزام الأداء، من خلال تلقي العميل السلعة أو الحصول على الخدمة في فترة زمنية محددة، واستخدام العميل للسلعة أو الاستفادة من الخدمة، ويتم الاعتراف بالإيراد عن القيمة المخصصة للالتزام الأداء عند الوفاء بهذا الالتزام من جانب المنشأة، وعند نقل السيطرة على السلعة أو الخدمة للعميل، ويتم نقل السيطرة في نقطة زمنية معينة. (Thomas Scott, 2020)، ويتم قياس قيمة الإيرادات من العقود مع العملاء وفقاً لمتطلبات معيار IFRS.15، سواء كانت هذه العقود مكتوبة أو غير مكتوبة، ويقدم هذا المعيار إرشادات خاصة بتعديل وتجميع العقود، وضمحلل أصل العقد، والتعديلات التي تؤثر على أصل والتزام العقد، وتغيير الإطار الزمني ليصبح الحق في المقابل غير مشروط، والتغيير في الإطار الزمني للوفاء بالتزام الأداء مثال الاعتراف بالإيراد الناتج عن التزامات العقد. (Jude Edeigba & Felix, 2017). ويعتبر من أهم مؤشرات نقل السيطرة للسلعة أو الخدمة للعميل ما يلي: (Oscar J. Holzmann and Paul Munter, 2014)

أ- أن يكون للمنشأة الحق في الحصول على مقابل السلعة أو الخدمة المقدمة

ب- أن يكون للعميل سند قانوني للسلعة أو الخدمة

ت- قيام المنشأة بتحويل الحيازة المادية للأصل

ث- إنتقال مخاطر السلعة أو الخدمة للعميل

ج- موافقة العميل على السلعة أو الخدمة المقدمة

وترتبط الخطوات الأولى والثانية والخامسة بشكل أساسي بالاعتراف بالإيرادات، بينما ترتبط الخطوتان الثالثة والرابعة ارتباط وثيق بقياس قيمة الإيرادات (IASB, 2015).

ولقد توصلت دراسة (Tutino et al., 2019) إلى أن صناعة الاتصالات تعتبر من أكثر الصناعات تأثراً بتطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS.15، كما تعد هذه الصناعة من أكثر الصناعات تأثراً بممارسات إدارة الأرباح Earnings Management عند الاعتراف بالإيرادات، وتتأثر الإيرادات على نطاق واسع بسياسات إدارة الأرباح من جانب الإدارة، لكونها تكون الأساس لتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة بالشركة، وتضمنت هذه الدراسة مقارنة بين صناعة الاتصالات وصناعة التشبيد والمرافق، وأظهرت نتائج الدراسة أن صناعة الاتصالات تتأثر بممارسات إدارة الأرباح بدرجة أكبر من صناعة المرافق، وذلك عند تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS.15، وتبين نتائج هذه الدراسة إمكانية التنبؤ بسلوك المديرين تجاه ممارسات إدارة الأرباح عند تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS.15 من خلال افتراضات نظرية الوكالة Agency Theory. ويرى الباحث استناداً لنتائج الدراسة السابقة أنه يمكن أن يؤدي تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء في قطاع الاتصالات إلى التأثير على الوعاء الضريبي للشركة عند قياس قيمة ضريبة الدخل، نتيجة للتأثير الهام للإيرادات على الوعاء الضريبي للشركة، وقد تتضمن هذه الإيرادات ممارسات إدارة أرباح، أو تجنب ضريبي، بهدف التأثير على ضريبة الدخل لصالح إدارة الشركة، مما يتطلب من الفاحص الضريبي بذل العناية الواجبة عند فحص بند الإيرادات، والتأكد من تطبيق متطلبات معيار الإيرادات من العقود مع العملاء.

٣/٢/٨ تجميع العقود:

يتطلب معيار الإيرادات من العقود مع العملاء IFRS.15 من المنشأة دمج عقدين أو أكثر في عقد واحد من العقود المبرمة في ذات الوقت، أو في وقت قريباً منه مع ذات العميل (أو أطراف ذوي علاقة بالعميل)، والمحاسبة عن تلك العقود كعقد واحد إذا تم استيفاء واحد أو أكثر من الضوابط التالية: أن يتم التفاوض بشأن العقود كصفقة واحدة لهدف تجاري واحد، أو يعتمد مبلغ المقابل الذي سيتم سداده في أحد العقود على سعر أو انجاز عقد آخر، أو أن تمثل السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقود (أو بعض السلع أو الخدمات المتعهد بها في كل عقد من العقود) التزام أداء واحد. (IFRS.15 Par.17)

٤/٢/٨ تعديلات العقد:

تحدث تعديلات العقد عندما تتفق المنشأة مع العميل على تغيير الحقوق والالتزامات القابلة للتنفيذ في العقد، ويمكن المحاسبة عن تعديلات العقد بإحدى الطرق التالية: (Wing W. Poon, 2020)

١/٤/٢/٨ معاملة تعديلات العقد بشكل منفصل (مستقل):

يتم المحاسبة عن تعديل العقد على أنه عقد منفصل إذا كانت السلع والخدمات الإضافية المدرجة في التعديل مختلفة عن السلع والخدمات في العقد الحالي، وكان المقابل للسلع والخدمات المضافة يعكس سعر البيع المستقل.

٢/٤/٢/٨ إنهاء العقد الحالي وإبرام عقد جديد:

تتم المحاسبة عن تعديل العقد بانتهاء العقد الحالي وإبرام عقد جديد عندما تكون السلع والخدمات الإضافية المدرجة في التعديل مختلفة عن السلع والخدمات في العقد الحالي، وعندما لا تتم المحاسبة عن تعديل العقد كعقد منفصل، ويتم المحاسبة عن الجزء المتبقي من العقد الحالي والتعديل معاً على أساس مستقبلي من خلال تخصيص المقابل المتبقي، أي المعترف به من العقد الحالي بالإضافة إلى المقابل الإضافي من التعديل إلى التزامات الأداء المتبقية بما في ذلك المضافة في التعديل.

٣/٤/٢/٨ تعديل العقد الحالي (تعديل تراكمي للعقد):

تتم المحاسبة عن تعديل العقد بإعتبارها جزءاً من العقد الحالي، ويتم تعديل الإيرادات المعترف بها سابقاً على أساس تراكمي، لتعكس تأثير العقد على سعر المعاملة، وتحديث القياس المتقدم للعقد.

٥/٢/٨ الوفاء بالتزامات الأداء:

يجب على المنشأة عند نشأة العقد تقييم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد مع العميل، ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء: سلعة أو خدمة (أو حزمة سلع أو خدمات) مميزة بذاتها، أو سلسلة من سلع أو خدمات مميزة بذاتها ومتماثلة بشكل كبير، ويتم تحويلها إلى العميل بذات النمط، ويكون لسلسلة من السلع أو الخدمات المميزة بذاتها نفس نمط التحويل إلى العميل إذا تم استيفاء كلا الشرطين التاليين: كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة التي تتعهد المنشأة بتحويلها إلى العميل تستوفي الشروط اللازمة، لتكون التزام أداء يتم الوفاء به على مدار زمني، وتستخدم المنشأة ذات الطريقة لقياس مدي تقدمها نحو الوفاء الكامل بالتزام الأداء بتحويل كل سلعة أو خدمة مميزة بذاتها في السلسلة إلى العميل.

٦/٢/٨ تكاليف العقد:

١/ ٦/٢/٨ التكاليف الإضافية للحصول على العقد:

يجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف، التكاليف الإضافية للحصول على عقد هي تلك التكاليف التي تتكبدها المنشأة للحصول على عقد مع عميل، والتي لم تكن المنشأة لتتكبدها لو لم يتم الحصول على العقد (على سبيل المثال، عمولة المبيعات)، يجب الاعتراف بتكاليف الحصول على عقد على أنها مصروف عند تكبدها، إذا كان سيتم تكبدها بغض النظر عما إذا كان العقد قد تم الحصول عليه أم لا، إلا إذا قبل العميل صراحة تحمل تلك التكاليف بغض النظر عما إذا كان قد تم الحصول على العقد أم لا، وكوسيلة عملية يجوز للمنشأة الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد كمصروف عند تكبدها إذا كانت فترة استهلاك الأصل الذي كانت المنشأة ستعترف به هي سنة واحدة أو أقل.

٢/ ٦/٢/٨ تكاليف الوفاء بالعقد:

إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها للوفاء بعقد مع عميل لا تقع ضمن نطاق معيار آخر، فيجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف المتكبدة للوفاء بالعقد كأصل فقط إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية: أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع، والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد (على سبيل المثال، التكاليف المتعلقة بالخدمات التي سيتم تقديمها بموجب تجديد عقد حالي، أو تكاليف تصميم أصل سيتم تحويله بموجب عقد محدد لم يتم اعتماده بعد)، وأن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل، وأنه من المتوقع استرداد التكاليف. وتتضمن التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بعقد (أو عقد محدد متوقع) أيًا مما يلي: العمالة المباشرة، المواد المباشرة، نصيب من التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعقد أو أنشطة العقد مثل تكاليف إدارة العقد والإشراف عليه، وتأمين واهلاك الأدوات والمعدات المستخدمة في تنفيذ العقد، التكاليف التي يتم تحميلها صراحة على العميل بموجب العقد، التكاليف الأخرى التي يتم تكبدها فقط كنتيجة لدخول المنشأة في العقد (على سبيل المثال، المبالغ التي يتم دفعها إلى مقاولي الباطن).

ويجب على المنشأة أن تعترف بالتكاليف التالية على أنها مصروفات عند تكبدها التكاليف العمومية والإدارية (ما لم يتم تحميل تلك التكاليف صراحة على العميل بموجب العقد، تكاليف الفاقد من المواد أو العمالة أو الموارد الأخرى لتنفيذ العقد، والتي لم تنعكس في سعر العقد، التكاليف التي تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها (أو التزامات أداء تم الوفاء بها جزئياً) في العقد (أي التكاليف التي تتعلق بأداء سابق)، والتكاليف التي تكون المنشأة غير قادرة على تمييز ما إذا كانت تتعلق بالتزامات أداء لم يتم الوفاء بها، أو أنها تتعلق بالتزامات أداء تم الوفاء بها .

٧/٢/٨ استهلاك وضمحلل قيمة العقد:

يجب أن يتم استهلاك الأصل الذي تم الاعتراف به على أساس منتظم يكون متسقاً مع تحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل، وقد يكون الأصل متعلقاً بسلع أو خدمات سيتم تحويلها بموجب عقد متوقع محدد، ويجب على المنشأة أن تعيد النظر دورياً في الاستهلاك، ليعكس أي تغير هام في التوقيت المتوقع بمعرفة المنشأة، لتحويل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل إلى العميل. ويجب المحاسبة عن مثل هذا

التغير على أنه تغير في تقدير محاسبي، ويجب على المنشأة أن تعترف بخسارة الاضمحلال ضمن الأرباح او الخسائر بالقدر الذي تكون فيه القيمة الدفترية لأصل تم الاعتراف به تتجاوز المبلغ المتبقي من المقابل الذي تتوقع المنشأة استلامه مقابل السلع أو الخدمات التي يتعلق بها الأصل، مطروحاً منه التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بتقديم تلك السلع أو الخدمات، والتي لم يتم الاعتراف بها على أنها مصروفات.

وقبل أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة اضمحلال لأصل تم الاعتراف به ، فإنه يجب على المنشأة أن تعترف بأي خسارة اضمحلال للأصول التي تتعلق بالعقد والتي تم الاعتراف بها وفقاً لمعيار آخر، ويجب على المنشأة أن تعترف ضمن الأرباح أو الخسائر بقيمة رد بعض أو كل خسارة الاضمحلال المعترف بها سابقاً عندما تتلاشي ظروف الاضمحلال أو أن تكون قد تحسنت، ولا يجوز أن تتجاوز القيمة الدفترية للأصل بعد زيادتها المبلغ الذي كان سيتم تحديده (صافي القيمة بعد الاستهلاك) لو لم يكن قد تم الاعتراف بخسارة اضمحلال في السابق.

٨/٢/٨ متطلبات عرض الإيرادات في التقارير المالية:

يجب على المنشأة عرض العقد في قائمة المركز المالي على أنه أصل ناشئ عن عقد، أو التزام مرتبط بعقد، تبعاً للعلاقة بين وفاء المنشأة بالتزاماتها والمتحصلات من العميل عندما يقوم أي من طرفي العقد بالوفاء بالتزاماته، ويجب على المنشأة أن تعرض بشكل منفصل أي حقوق غير مشروطة في تحصيل مقابل على أنها مبلغ مستحق التحصيل من العميل. وإذا سدد العميل المقابل، أو كان للمنشأة حق غير مشروط في مبلغ المقابل (مبلغ مستحق التحصيل من العميل)، قبل قيام المنشأة بتحويل السلعة أو الخدمة إلى العميل، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه التزام عقد عندما يتم السداد، أو عندما يكون السداد مستحقاً (أيهما أبكر). والالتزام العقد هو التزام المنشأة بتحويل سلع أو خدمات إلى عميل حصلت المنشأة منه على المقابل (أو أن يكون مبلغ المقابل مستحقاً)، وإذا قامت المنشأة بالوفاء بالتزاماتها من خلال تحويل سلع أو خدمات إلى العميل قبل أن يسدد العميل المقابل أو قبل أن يكون السداد مستحقاً، فيجب على المنشأة عرض العقد على أنه أصل ناشئ عن عقد، وذلك بخلاف أي مبالغ يتم عرضها على أنها مستحقة التحصيل من العميل. والأصل الناشئ عن عقد هو حق المنشأة في مقابل سلع أو خدمات قامت المنشأة بتحويلها إلى العميل.

ويجب على المنشأة أن تقيم الأصل الناشئ عن العقد لمعرفة إذا ما كان هناك اضمحلال وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧)، ويجب قياس قيمة الاضمحلال في قيمة الأصل الناشئ عن العقد، وعرضه والإفصاح عنه وفقاً لنفس الأساس باعتباره أصلاً مالياً واقعاً ضمن نطاق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). والمبلغ المستحق التحصيل من العميل هو حق غير مشروط للمنشأة في تحصيل المقابل. ويكون الحق في المقابل غير مشروط إذا كان مرور الوقت فقط مطلوباً قبل أن يصبح سداد ذلك المقابل مستحقاً، فعلى سبيل المثال، تقوم المنشأة بالاعتراف بمبلغ مستحق التحصيل من العميل إذا كان لها حق حالي في تحصيله حتى ولو أن ذلك المبلغ قد يُرد في المستقبل. ويجب على المنشأة أن تقوم بالمحاسبة عن المبلغ المستحق التحصيل من العميل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧). وعند الاعتراف الأولي لمبلغ مستحق التحصيل من عقد مع العميل، فإن أي فرق بين قياس المبلغ المستحق وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) ومبلغ الإيراد المعترف به يجب عرضه على أنه مصروف (على سبيل المثال على أنه خسارة اضمحلال)

ويستخدم هذا المعيار مصطلحي "أصل ناشئ عن عقد" والالتزام مرتبط بعقد" ولكنه لا يمنع المنشأة من استخدام أوصاف بديلة في قائمة المركز المالي لهذين البندين. وإذا استخدمت المنشأة وصفاً بديلاً لمصطلح أصل ناشئ عن عقد، فيجب على المنشأة أن تقدم معلومات كافية لمستخدمي القوائم المالية، للتمييز بين

المبالغ المستحقة التحصيل من العميل، والأصول الناشئة عن العقد. (الفقرات من ١٠٥ حتى ١٠٩ معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) (IFRS.15, Pars.110:115).

٩/٢/٨ متطلبات الإفصاح عن الإيرادات في التقارير المالية:

يهدف الإفصاح عن الإيرادات إلى تقديم معلومات كافية، لتمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة وتوقيت ومبالغ وحالات عدم اليقين الخاصة بالإيرادات، والتدفقات النقدية من العقود مع العملاء، ويتضمن معيار التقارير المالية الدولي IFRS.15 (المعيار المصري ٤٨) العديد من الإفصاحات أهمها ما يلي: (Tong, (IFRS. 15, Pars.110:115) 2015):

أ- الإفصاح عن المعلومات الكمية والوصفية عن العقود المبرمة مع العملاء مثل:

- مبلغ الإيرادات المعترف به

- خسائر اضمحلال القيمة في أي أصول تعاقدية

ب- الإفصاح عن توقيت التزامات الأداء، وسعر المعاملة، والمبالغ المخصصة للالتزامات الأداء.

ت- الأصول المعترف بها الناتجة عن تكاليف الحصول على العقود مع العملاء، وانجاز تلك العقود وتشمل ما يلي:

- مبلغ التكاليف المتكبدة للحصول على عقد مع العميل

- الطريقة المستخدمة للإهلاك

- تسوية أصول العقد

ويجب على المنشأة الإفصاح عن سعر المعاملة الذي لم يتم الاعتراف به ضمن الإيرادات، أي الإيرادات المخصصة للالتزامات الأداء المتبقية، ودرجة توقع الاعتراف بهذه الإيرادات، والإفصاح عن إمكانية تحقيق الإيرادات العكسية (Thomas Scott, 2020) ، كما يتطلب معيار الإيراد من العقود مع العملاء الإفصاح عما يلي: (PWC,2018)

أ- الاعتراف بخسارة أو عكس اضمحلال قيمة الأصول الناشئة من العقود مع العملاء، وذلك باعتبارها

مثال اضافي للأحداث والمعاملات التي قد يتم الإفصاح عنها، وتكون مطلوبة إذا كانت هامة.

ب- تحليل الإيرادات من العقود مع العملاء وفقاً لمتطلبات الفقرة (١١٤) حتى الفقرة (١١٥) من المعيار

الدولي للتقارير المالية IFRS.15.

١٠/٢/٨ الاعتراف بالإيرادات للأغراض الضريبية:

يعترف الممول بالإيرادات للأغراض الضريبية عند استيفاء المتطلبات التالية: (Thomas Scott, (2020

(2020

أ- أن يكون للممول حق ثابت في تلقي الإيرادات، والذي يحدث في وقت سابق من تاريخ استحقاقه أو

دفعه أو اكتسابه

ب- أن يمكن قياس قيمة الإيرادات بدقة معقولة

وقد يكون الاعتراف بالإيراد للأغراض الضريبية وفقاً للأساس النقدي، ويتضمن إجمالي الإيرادات كافة

المبالغ المحصلة نقداً خلال الفترة الضريبية، وقد يتم الاعتراف بالإيراد للأغراض الضريبية وفقاً للأساس

الاستحقاق، ويتضمن إجمالي الإيرادات كافة المبالغ المستحقة خلال الفترة الضريبية بغض النظر عن التحصيل

النقدي، والتي يحق للممول تحصيل مقابل عنها نظير تقديم سلع أو خدمات معينة للعملاء.

ويتم الاعتراف بالإيرادات من بيع السلع بشكل عام عند نقل المخاطر للعميل، والتي قد تحدث عادة عند الشحن أو التسليم أو القبول، ويتم الاعتراف بإيرادات الخدمة بشكل عام عند اكتمال أداء الخدمة المتعاقد عليها أو المطلوبة، وقد تسمح بعض التشريعات الضريبية بتأجيل الاعتراف بالإيراد لمدة عام للدفعات المقدمة التي يحصل عليها البائع، وبشرط ألا يتم الاعتراف بهذا الإيراد لأغراض إعداد التقارير المالية.

١١/٢/٨ العلاقة بين تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء وضريبة الدخل:

يؤدي تطبيق معيار التقارير المالي الدولي "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS15 (المعيار المصري رقم ٤٨) إلى وجود مجموعة من التأثيرات الضريبية أهمها ما يلي: (Thomas Scott,2020)

أ- تعجيل الدخل الخاضع للضريبة:

يؤدي تطبيق معيار التقارير المالية الدولي "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS15 (المعيار المصري رقم ٤٨) إلى تعجيل الاعتراف بالإيرادات، وسوف يكون لهذا التغيير تأثير فوري على التدفق النقدي.

ب- التقارير الضريبية:

يجب على الممولين عرض كافة البيانات ذات الصلة بالإيرادات عن الفترة الضريبية، والافصاح عما إذا كان الممول يعمل كوكيل أو أصيل، والاعتراف بالضريبة على القيمة المضافة على كافة المعاملات للسلع أو الخدمات التي تم الاعتراف بها للأغراض الضريبية.

ت- التغيير في طريقة المحاسبة الضريبية:

يؤدي تطبيق معيار التقارير المالية الدولي "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS15 (المعيار المصري رقم ٤٨) إلى تعجيل الاعتراف بالإيرادات، وقد تكون هناك حاجة إلى تعديل التشريع الضريبي، فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات للأغراض الضريبية.

ث- التأثير على المحاسبة عن ضريبة الدخل:

يتكون نظام معلومات ضريبة الدخل The income tax information system من العديد من العناصر المحاسبية، بالإضافة إلى أحكام التشريع الضريبي، ومعيار المحاسبة عن ضرائب الدخل، وعند تطبيق هذا المعيار قد تنشأ أصول ضريبية مؤجلة Deferred tax assets تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي المستقبلي للشركة، ويساهم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS في تحسين قيمة الشركة، نظراً لأن هذه المعايير توفر الشفافية والموضوعية، وقابلية البيانات المالية للمقارنة، وبالتالي تخفيض عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وتحسين قيمة الشركة. (Jui-Chihand and Yi-Chun, 2018). ولقد توصلت دراسة (Tao Zeng,2019) إلى أن الشركات التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية IFRS تمارس تجنب ضريبي Tax Avoidance أقل بالمقارنة بالشركات التي تستخدم معايير محاسبة محلية، وذلك من خلال إجراء دراسة على الشركات المدرجة بالبورصة في (٣٦) دولة خلال الفترة من ٢٠١١ حتى ٢٠١٥ .

ويؤدي تطبيق معيار التقارير المالية الدولي "الإيراد من العقود مع العملاء" IFRS15 (المعيار المصري رقم ٤٨) إلى تعديل المحاسبة عن ضريبة الدخل، وتعديل الأرصدة الافتتاحية، وقد يؤدي هذا التعديل إلى فروق مؤقتة Temporary Differences ، وبالتالي تؤثر على ضرائب الدخل المؤجلة ذات الصلة. ويجب على الممولين مراعاة متطلبات الاعتراف بالإيرادات للأغراض الضريبية، ومتابعة كافة الإجراءات والتعليمات الضريبية ذات الصلة بالاعتراف بالإيرادات بالتقارير الضريبية.

ويجب تقييم المعاملة الضريبية المقبولة وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، وقد تنشأ فروق مؤقتة، نتيجة لاختلاف الاعتراف بالإيرادات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء (IFRS.15) عن الاعتراف بالإيرادات للأغراض الضريبية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، ويجب الإفصاح عن هذه الفروق المؤقتة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) " ضرائب الدخل" (IAS.12) ، ويجب اخطار الإدارة الضريبية بأي تغيير في السياسة الضريبية، وأي تغيير في الاعتراف بالإيرادات للأغراض الضريبية. وقد تثير المعاملة الضريبية للإيرادات في السنوات السابقة على تطبيق المعيار بعض المشكلات، وما يتعلق بمدى تأثيرها على الموقف الضريبي للشركة في الفترة الضريبية الحالية والفترات التالية ما بعد تطبيق المعيار، وخاصة فيما يتعلق بالعقود طويلة الأجل مع العملاء. (Deloitte,2018)

ويتوقع تأثير تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل الجارية، والأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، نتيجة لاختلاف الأساس المحاسبي وفقاً للمعيار عن الأساس الضريبي وفقاً للتشريع الضريبي، ولذلك يجب مراعاة ضرائب الدخل المؤجلة عند تطبيق هذا المعيار، ومن الأمثلة للتغيرات المحتملة التي قد تؤثر على الضرائب المؤجلة، نتيجة لتطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء ما يلي: (PWC,2017)

١- التغيرات في توقيت الاعتراف بالإيرادات من تراخيص البرامج

٢- التغيرات في توقيت الاعتراف بالإيرادات من المقابل المتغير

٣- رسملة عمولات المبيعات

٤- التغيرات في عدد التزامات الأداء

٣/٨ دراسة الحالة:

١/٣/٨ الهدف من الدراسة:

تهدف الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) الإيراد من العقود مع العملاء على

ضريبة الدخل

٢/٣/٨ متغيرات الدراسة:

١/٢/٣/٨ المتغير التابع: ضريبة الدخل (Y)

٢/٢/٣/٨ المتغير المستقل: الإيرادات (X1)

٣/٣/٨ بيانات دراسة الحالة:

قام الباحث بتجميع بيانات الدراسة من القوائم المالية لشركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة

مصرية) عن السنوات من ٢٠١٤ حتى ٢٠١٩ ، ومن خلال موقع الشركة على شبكة المعلومات الدولية:

<https://orascomde.com/ar/investor-relations/financial-reports/2019> ، ولقد اختارت هذه الشركة

التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ ،

ونظراً لحدثة تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" الذي يطبق اعتباراً من الفترة

التي تبدأ في أول يناير ٢٠٢٠ ، لم يجد الباحث بيانات لمجموعة شركات في قطاع معين أو قطاعات مختلفة قد

اختارت التطبيق المبكر اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ ، لذا فقد تعذر على الباحث إجراء تحليل احصائي لبيانات هذه

الدراسة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات ، نظراً لطبيعة بيانات هذه الدراسة، لذا استخدم

الباحث برنامج اكسيل لتحليل بيانات القوائم المالية للحالة محل الدراسة شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية).

٤/٣/٨ البيانات الأساسية للشركة:

تأسست شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) وفقاً لأحكام قانون الاستثمار رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩، وبموجب قرار الهيئة العامة للاستثمار رقم (١١٦٩) الصادر بتاريخ ١١ ديسمبر ١٩٩٥، وتبدأ السنة المالية للشركة في أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام.

٥/٣/٨ عرض الشركة:

عرض الشركة هو تنمية مساحة (٣,٣٥٦) مليون متر مربع سياحياً، ومدها بالمرافق والبنية الأساسية، على أن تكون منطقة الجونة بالغرقة - محافظة البحر الأحمر - على أساس (٥٠%) فندقي، (٥٠%) اسكان سياحي، ويجوز للشركة القيام بمشروعات أخرى، أو تعديل غرضها في إطار أحكام قانون الاستثمار، كما يجوز لها أن تساهم أو تشارك بأي وجه من الوجوه في مشروعات فرعية خارج قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم (٢٣٠) لسنة ١٩٨٩، وقامت الشركة من خلال التملك بزيادة المساحة المخصصة لها بمقدار (٣٠,٣٣) مليون متر مربع لنفس الغرض، لتصبح المساحة (٣٦,٦٥) مليون متر مربع.

٦/٣/٨ أنشطة الشركة:

تعمل شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) في العديد من الأنشطة التي تتمثل في أنشطة الفنادق، والانشاءات، والنشاط العقاري، والمقاولات، والأراضي، والسياحة، وأنشطة أخرى.

٧/٣/٨ تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨):

قامت إدارة شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) بالتطبيق المبكر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩، ويسري المعيار رقم (٤٨) على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠٢٠، ويسمح بالتطبيق المبكر، ويحل معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" محل معيار المحاسبة المصري رقم (٨) " عقود الانشاء" المعدل ٢٠١٥، ومعيار المحاسبة المصري رقم (١١) " الإيراد" المعدل ٢٠١٥.

واستخدمت إدارة شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) نموذج السيطرة للاعتراف بالإيراد بدلاً من نموذج المنافع والمخاطر، ويتم الاعتراف بالتكاليف الإضافية للحصول على عقد مع عميل كأصل إذا كانت المنشأة تتوقع استرداد تلك التكاليف، وكذا الاعتراف بتكاليف الوفاء بعقد كأصل عند توافر شروط محددة، ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" أن يتوافر للعقد مضمون تجاري، لكي يتم الاعتراف بالإيراد، والتوسع في متطلبات الإفصاح والعرض.

٨/٣/٨ الاعتراف بالإيراد من العقود مع العملاء:

يتم قياس قيمة الإيرادات بناءً على المقابل المحدد بالعقد مع العميل، وتعترف الشركة بالإيرادات عندما تنتقل السيطرة على المنتج أو الخدمة إلى العميل، ويتم تخفيض الإيرادات مقابل مرتجعات العملاء المتوقعة، والخصومات والامتيازات الأخرى، وتقوم شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) بالاعتراف بالإيرادات وفقاً لطبيعة ونوع الإيرادات كما يلي:

١/٨/٣/٨ إيراد بيع الأراضي:

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع الأراضي وبيع الحق في أراضي، وكذا بالتكلفة المتعلقة بهما، وذلك عندما يتم نقل سيطرة الأراضي للمشتري، وتكون قابلة للقياس بدرجة يعتد بها، ويكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة إلى الشركة، وتكون التكاليف التي تكبدتها أو ستكبدتها الشركة فيما يتعلق بالمعاملة قابلة للقياس بدرجة يعتد بها.

٢/٨/٣/٨ إيراد عقود انشاءات العقارات:

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن عقود انشاء وحدات سكنية، أو عقود انشاء فيلات كما يلي:

١/ ٢/٨/٣/٨ عقود انشاء الشقق:

لا يعتبر التزام الأداء مميز، نظراً لعدم امكانية العميل الاستفادة من السلع والخدمات بمفردها، أو بجانب الموارد الأخرى المتاحة، وتقوم الشركة بتحديد السلع والخدمات المذكورة في العقد كالتزام أداء مستقل، نظراً لاستقلال السلع والخدمات عن بعضها البعض، ويتضمن التزام الأداء الأرض الخاصة بالوحدة التي تمثل الحصة غير المجزأة، نظراً لأن تعهد الشركة لا ينشئ أصلاً متعدد الاستخدام، وللشركة الحق في الدفعات مقابل استكمال الأداء في المدة المحددة، وتقوم الشركة بالاعتراف بإيرادات الوحدات (الشقق) على مدار زمني، وتستخدم الشركة طريقة نسبة الاتمام، لقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء، كما تستخدم تقارير المقاولين لقياس نسبة الانجاز.

٢/ ٢/٨/٣/٨ عقود إنشاء الفيلات:

تعتبر الشركة الأرض الخاصة بالفيلات كالتزام أداء مستقل، نظراً لحصول العميل على ملكية قطعة خاصة ومحددة من الأرض عند توقيع العقد، ولا يوجد أي أعمال خاصة بالأرض، والتزام الأداء الثاني هم إنشاء وبناء الفيلا، ويتم الاعتراف بإيراد الأرض بالكامل عند انتقال ملكية الأرض للمشتري، والذي يحدث بصفة عامة عند توقيع العقد. ويتم الاعتراف بإيرادات التزام الأداء الآخر (أعمال الانشاءات وبناء الفيلا) على مدار زمني على حسب نسبة الانجاز مع تقدم الانشاءات. وتستخدم الشركة طريقة نسبة الاتمام لقياس مدى التقدم نحو الوفاء بالتزام الأداء، كما تستخدم تقارير المقاولين لقياس نسبة الانجاز، وتبلغ مدة إنشاء الوحدة حوالي عامين، بينما يتم جدولة الدفع من خلال أقساط لفترات أطول من خمس سنوات، مما يحقق للعميل امتيازات في التمويل، وتحسب إيرادات الفوائد باستخدام طريقة الخصم مع قيمة العقد.

٣/٨/٣/٨ إيراد الخدمات:

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن خدمات مؤداه على مدار زمني في الفترة المالية التي تم تقديم الخدمة بها.

٩/٣/٨ أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الأرصدة الافتتاحية:

نتج عن التطبيق المبكر لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود من العملاء" اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح (الخسائر) المرحلة بمبلغ ٥٤٠٠٩٨٦٥ جنيه مصري في أول يناير ٢٠١٩، ويعد تأثير إيجابي على هذا الرصيد، وذلك نتيجة لتعديل الأرصدة الافتتاحية لبنود قائمة المركز المالي، ويوضح الجدول رقم (١) أثر تطبيق المعيار على الأرصدة الافتتاحية في ٢٠١٩/١/١ كما يلي:

جدول رقم (١): أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الأرصدة الافتتاحية

البند	الرصيد الافتتاحي قبل التعديل	تعديل معيار (٤٨)	الرصيد الافتتاحي بعد التعديل
المخزون	٧٦٢١٤٧٤٨٩	(١٠٦٧٠٠٨٧٤)	٦٥٥٤٤٦٦١٥
عملاء وأوراق قبض	١٦٨٥٠٢٨٣٠٨	٧٨٣٠٥٢٩٣	١٧٦٣٣٣٦٠١
مدينون متنوعون وأرصدة مدينة أخرى	٧٠١٠٧٧٦٣٨	(٥٠١٩٤٤٢)	٦٩٦٠٥٨١٩٦
دائنون متنوعون وأرصدة دائنة أخرى	١٢٧٦٤٢١٣٨٧	٨٥٦٧٨٣٩٦	١٣٤٠١٤٢٤٨٢
حصة أصحاب الحصص غير المسيطرة	٦٥٣٧٠٥٥٤٣	١٧٤٦٤٩٢	٦٥٥٤٥٢٠٣٥
إجمالي أثر تطبيق معيار (٤٨)	-	٥٤٠٠٩٨٦٥	-

(المصدر: إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

١٠/٣/٨ أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على إيرادات الشركة:

ترتب عن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود من العملاء" اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ زيادة الإيرادات التي تم الاعتراف بها عن عام ٢٠١٩ لشركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) بمعدل (٣٨,٨٣%)، وزيادة صافي الربح قبل الضريبة بمعدل (٣٠,٠٦%)، وزيادة ضريبة الدخل بمعدل (٩,٥٠%)، وذلك بالمقارنة ببيانات عام ٢٠١٨، ويوضح الجدول رقم (٢) أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على إيرادات الشركة كما يلي:

جدول رقم (٢): أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) على الإيرادات

البيان	القيمة قبل المعيار ٢٠١٨	القيمة بعد المعيار ٢٠١٩	التغير	نسبة التغير
إجمالي الإيرادات	٣٣٥٦٤٩٦٩٢٥	٤٦٥٩٨٨٥٩٢٨	١٣٠٣٣٨٩٠٠٣	%٣٨,٨٣
صافي الربح قبل الضرائب	٧٦٧٤١٦٧٢٦	٩٩٨٠٦٦٢١٩	٢٣٠٦٤٩٤٩٣	%٣٠,٠٦
ضريبة الدخل	٢٦٧٢١٧٢٥٨	٢٩٢٥١٧٠٠٢	٢٥٢٩٩٧٤٤	%٩,٥٠

(المصدر: إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

ويتضح مما سبق تواجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" اعتباراً من أول يناير ٢٠١٩ بشركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية) على إيرادات الشركة عن عام ٢٠١٩، نتيجة لزيادة الإيرادات بمعدل (٣٨,٨٣%) بعد تطبيق المعيار، ونتج عن ذلك زيادة ضريبة الدخل عن عام ٢٠١٩ بمعدل (٩,٥٠%)، مما يؤكد صحة فرض الدراسة الذي ينص على "يوجد تأثير هام لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء على ضريبة الدخل". وقد اتضح للباحث أن أكثر أنواع الإيرادات بشركة أوراسكوم للتنمية مصر تأثراً بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" الإيرادات من عقود إنشاء العقارات وعقود الانشاءات، وقد كانت قيمة هذه الإيرادات قبل تطبيق المعيار (١٠٢٣٧٦٥٦٦٦) جنيه مصري، بينما أصبحت القيمة بعد تطبيق المعيار (٢٤١٨٥٨٧٤٧٠) جنيه مصري، بزيادة قدرها (١٣٩٤٨٢١٨٠٤) جنيه مصري، ومعدل التطور في هذه الإيرادات (١٣٦,٢٥%).

ولقد قام الباحث بتحليل بيانات سلسلة زمنية للإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل عن الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠١٨ فترة ما قبل تطبيق المعيار مع استبعاد عام ٢٠١٦ ، لتحقيق الشركة خسائر في هذا العام ، نتيجة لتداعيات تحرير قرار سعر الصرف في هذا العام، ومقارنة المتوسط العام للسلسلة الزمنية مع بيانات عام ٢٠١٩ أول عام لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء " في شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية)، ويوضح الجدول رقم (٣) التالي بيانات السلسلة الزمنية بعد استبعاد عام ٢٠١٦:

جدول رقم (٣): بيانات الإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل

السنة	الإيرادات	صافي الربح قبل الضريبة	ضريبة الدخل
٢٠١٤	١٤٣٤٦٠٤٣٥٨	١٧٦٩٦٩٩٥٨	٧٠٥٤٧١٠٠
٢٠١٥	١٧٧٢٦٠٢٤٥١	٢٣٢١٧٨٩٦٧	٢٦٠٦٠٧٤٠
٢٠١٧	٢٦٠٢٩٦٦١٩٤	٥٢٠٧٦٨٨٣٢	١٢٨٨٠٧٢٧٧
٢٠١٨	٣٣٥٦٤٩٦٩٢٥	٧٦٧٤١٦٧٢٦	٢٦٧٢١٧٢٥٨
الإجمالي	٩١٦٦٦٦٩٩٢٨	١٦٩٧٣٣٤٤٨٣	٤٩٢٦٣٢٣٧٥
المتوسط قبل تطبيق المعيار	٢٢٩١٦٦٧٤٨٢	٤٢٤٣٣٣٦٢١	١٢٣١٥٨٠٩٤
٢٠١٩ بعد تطبيق المعيار	٤٦٥٩٨٨٥٩٢٨	٩٩٨٠٦٦٢١٩	٢٩٢٥١٧٠٠٢
الفروق	٢٣٦٨٢١٨٤٤٦	٥٧٣٧٣٢٥٩٨	١٦٩٣٥٨٩٠٨
نسبة الفروق	%١٠٣,٣٥	%١٣٥,٢٠	%١٣٧,٥٠

(المصدر: إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

ويوضح الجدول السابق رقم (٣) أن نسبة الفروق زيادة في الإيرادات بمعدل (١٠٣,٣٥%)، وزيادة في صافي الربح قبل الضريبة بمعدل (١٣٥,٢٠%)، وزيادة في ضريبة الدخل بمعدل (١٣٧,٥٠%)، وذلك بمقارنة متوسط بيانات الفترة السابقة على تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" بالبيانات بعد تطبيق هذا المعيار في عام ٢٠١٩، وذلك وفقاً لبيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية).

ولقد استخدم الباحث برنامج اكسيل لتحليل البيانات وتبين معنوية الفروق باستخدام اختبار T- Test للعينة الواحد ، مستوى المعنوية (٠,٠٤) عند مستوى معنوية (٥%)، مما يؤكد معنوية الفروق لبيانات الإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل قبل وبعد تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، ويتضح من النتائج معنوية الفروق في بيانات الإيرادات وصافي الربح قبل الضريبة وضريبة الدخل قبل وبعد تطبيق المعيار، مما يؤكد وجود تأثير معنوي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل، نتيجة لزيادة الإيرادات وبالتالي زيادة صافي الربح قبل الضريبة بعد تطبيق هذا المعيار، مما يؤكد صحة فرض البحث الذي ينص على أنه " يوجد تأثير معنوي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل". ويوضح الجدول رقم (٤) التالي بيانات الإيرادات عن السنوات السابقة على تطبيق المعيار وسنة تطبيق المعيار ٢٠١٩ في شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية):

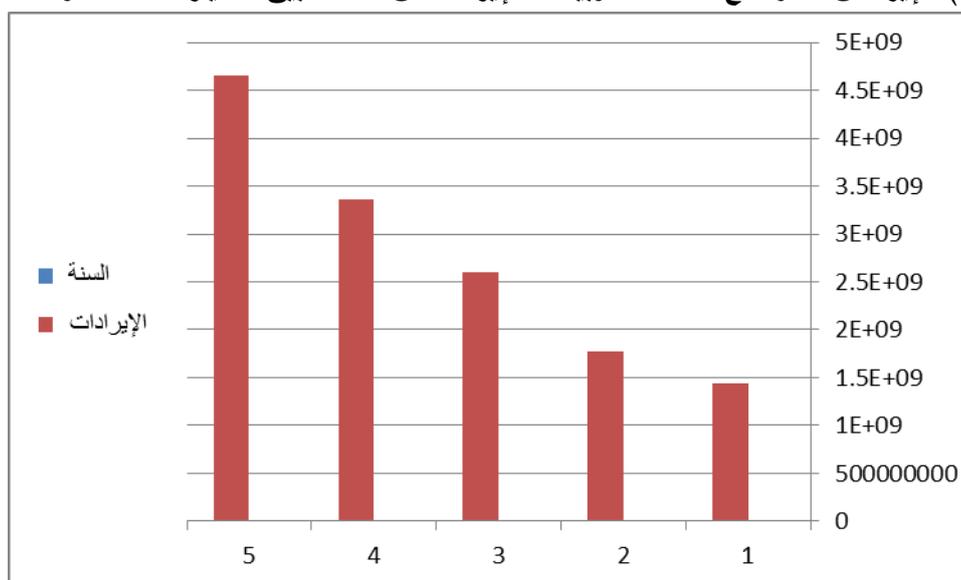
جدول رقم (٤): بيانات الإيرادات

بعد تطبيق المعيار	قبل تطبيق المعيار				السنة
٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٥	٢٠١٤	الإيرادات
٤٦٥٩٨٨٥٩٢٨	٣٣٥٦٤٩٦٩٢٥	٢٦٠٢٩٦٦١٩٤	١٧٧٢٦٠٢٤٥١	١٤٣٤٦٠٤٣٥٨	

(المصدر : إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

ويوضح الشكل البياني رقم (١) بيانات الإيرادات عن السنوات ما قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري

رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ، وبيانات الإيرادات عن سنة تطبيق المعيار ٢٠١٩ ، وذلك كما يلي:



شكل رقم (١) بيانات الإيرادات قبل وبعد تطبيق المعيار

ويوضح الجدول رقم (٥) التالي بيانات صافي الربح قبل الضريبة عن السنوات السابقة على تطبيق

المعيار وسنة تطبيق المعيار ٢٠١٩ في شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية):

جدول رقم (٥): بيانات صافي الربح قبل الضريبة

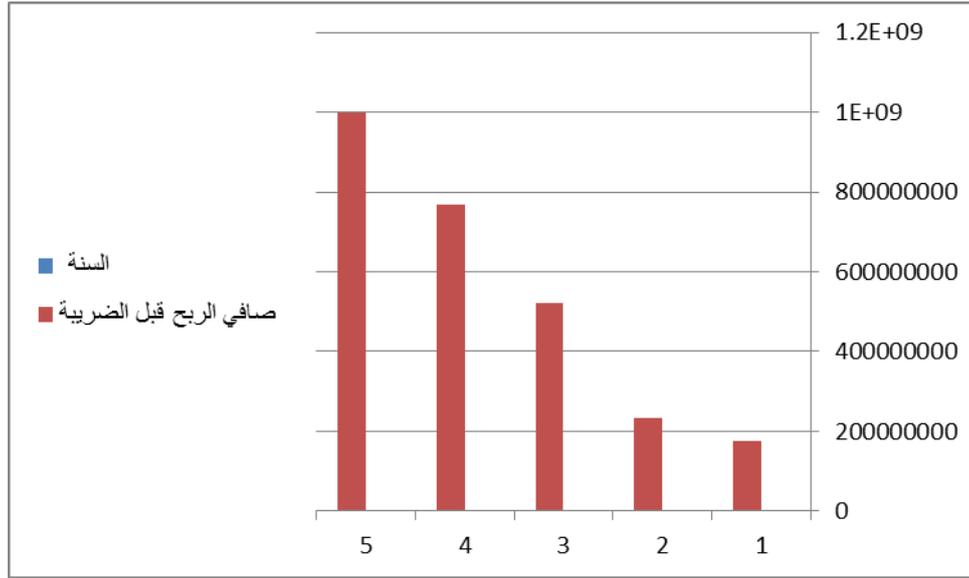
بعد تطبيق المعيار	قبل تطبيق المعيار				السنة
٢٠١٩	٢٠١٨	٢٠١٧	٢٠١٥	٢٠١٤	صافي الربح قبل الضريبة
٩٩٨٠٦٦٢١٩	٧٦٧٤١٦٧٢٦	٥٢٠٧٦٨٨٣٢	٢٣٢١٧٨٩٦٧	١٧٦٩٦٩٩٥٨	

(المصدر : إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

ويوضح الشكل البياني رقم (٢) بيانات صافي الربح قبل الضرائب عن السنوات ما قبل تطبيق معيار

المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ، وبيانات صافي الربح قبل الضرائب عن سنة

تطبيق المعيار ٢٠١٩ ، وذلك كما يلي:



شكل رقم (٢) بيانات صافي الربح قبل الضرائب قبل وبعد تطبيق المعيار

ويوضح الجدول رقم (٦) التالي بيانات ضريبة الدخل عن السنوات السابقة على تطبيق المعيار وسنة

تطبيق المعيار ٢٠١٩ في شركة أوراسكوم للتنمية مصر (شركة مساهمة مصرية):

جدول رقم (٦): بيانات ضريبة الدخل

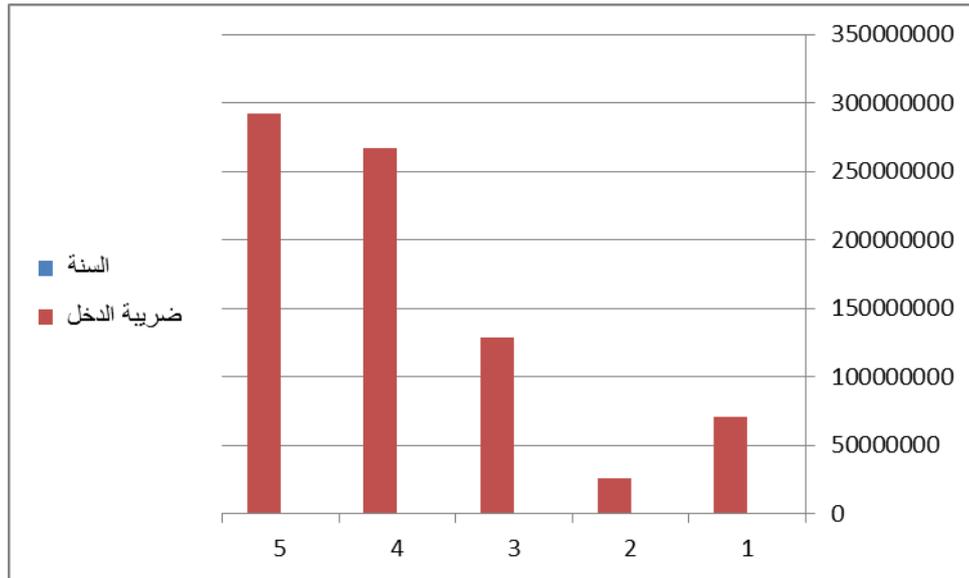
السنة	قبل تطبيق المعيار				بعد تطبيق المعيار
٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	
٧٠٥٤٧١٠٠	٢٦٠٦٠٧٤٠	١٢٨٨٠٧٢٧٧	٢٦٧٢١٧٢٥٨	٢٩٢٥١٧٠٠٢	

(المصدر : إعداد الباحث من بيانات القوائم المالية لشركة أوراسكوم)

ويوضح الشكل البياني رقم (٣) بيانات ضريبة الدخل عن السنوات ما قبل تطبيق معيار المحاسبة المصري

رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" ، وبيانات ضريبة الدخل عن سنة تطبيق المعيار ٢٠١٩ ، وذلك كما

يلي:



شكل رقم (٣) بيانات ضريبة الدخل قبل وبعد تطبيق المعيار

٤/٨ النتائج والتوصيات:

١/٤/٨ النتائج:

توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- ١- يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" على إيرادات شركة أوراسكوم للتنمية مصر في عام ٢٠١٩.
- ٢- يعتبر بند الإيرادات من عقود إنشاء العقارات وعقود الانشاءات أكثر أنواع الإيرادات تأثراً بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" في شركة أوراسكوم للتنمية مصر في عام ٢٠١٩.
- ٣- يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" على صافي الربح قبل الضريبة في شركة أوراسكوم للتنمية مصر في عام ٢٠١٩.
- ٤- يوجد تأثير جوهري لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة الدخل في شركة أوراسكوم للتنمية مصر في عام ٢٠١٩.
- ٥- يوجد تأثير إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" على رصيد الأرباح (الخسائر) المرحلة في أول يناير ٢٠١٩ في شركة أوراسكوم للتنمية مصر.
- ٦- يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) " الإيراد من العقود مع العملاء" إلى التوسع في الإفصاح المحاسبي عن الإيرادات، بما يخدم مستخدمي القوائم المالية في المساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة.

٢/٤/٨ التوصيات:

يوصي الباحث بضرورة تطبيق معيار معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) من جانب الوحدات الاقتصادية المصرية، وذلك لتحقيق جودة قياس قيمة الإيرادات، وتعزيز الإفصاح والشفافية للإيرادات من العقود مع العملاء، وتحسين مقارنة المعلومات المحاسبية. كما يوصي الباحث بضرورة تدريب العاملين الفنيين في مصلحة الضرائب المصرية على كيفية تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء"، ودراسة الأثر الضريبي المترتب عن تطبيق هذا المعيار.

٥/٨ الدراسات المستقبلية المقترحة:

يقترح الباحث إجراء دراسة عن أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء" على ضريبة القيمة المضافة في مصر.

٦/٨ المراجع:

١/٦/٨ المراجع باللغة العربية:

١- قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥، الجريدة الرسمية - العدد ٨١ تابع (أ) في ابريل سنة ٢٠١٩، معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) "الإيراد من العقود مع العملاء".

٢/٦/٨ المراجع باللغة الأجنبية:

1. Aladwan, fluctuations of stock price and revenue after the early adoption of IFRS.15 revenue from contracts with customers, Italian Journal of Pure and Applied Mathematics, N. 41, 2019, pp. 724:738.
2. Boujelben and Kobbi, Compliance with IFRS 15 mandatory disclosures: an exploratory study in telecom and construction sectors, Journal of Financial Reporting and Accounting, 21 June 2020, PP.1:22, <https://www.emerald.com/insight/1985-2517.htm>.
3. Ernst & Young, "A Closer Look at the New Revenue Recognition Standard", the Global Ernst & Young Organization, EYGM Limited, June, 2014, pp. 1:171.
4. Giorgia & Niccolò , Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' S, International Journal of Business and Management; Vol. 14, No. 1 , pp.169:179, 2019.
5. Hasan Mahmoud Al-Shatnawi, The Possibility of the Jordanian Industrial Corporations to Apply the IFRS No. 15, Asian Journal of Finance & Accounting, Vol. 9, No. 1,2017,pp.375:395.
6. <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
7. https://library.croneri.co.uk/cch_uk/iast/ifrs15-201405.
8. <https://orascomde.com/ar/investor-relations/financial-reports/2019>
9. <https://www.aprio.com/seven-common-questions-tax-implications-new-revenue-recognition-standard/>, Thomas Scott, 2020.
10. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/tax/deloitte-nl-ifrs-15-tax-accounting-alert.pdf>, Tax accounting alert Netherlands | IFRS 15, July 2018.
11. International Accounting Standards Board (IASB), "Impact of IFRS 15 revenue from contracts with customers on revenue in the public sector", Research Paper, March, 2015, available at: www.asb.co.za/.
12. International Financial Reports standard (IFRS) "IFRS 15"Revenue from ContractswithCustomers", (On-line), Available: <http://ifrs.org>.
13. Ionica & Alin, Revenue from Contracts with Customers under IFRS15: New Perspectives on Practice,Business administration and Business economics, Issue 2(35), 2016,pp.31:40 .
14. Jude Edeigha & Felix Amenkhienan, The Influence of IFRS Adoption on Corporate Transparency and Accountability:Evidence from New Zealand, Australasian Accounting,Businessand finance Journal,Volume 11, Tssue 3, pp.1:19, 2017.
15. Jui-Chihand and Yi-Chun, International Conference on Physics, Mathematics, Statistics Modelling and Simulation, 2018, pp. 1:6.

16. Karina Kasztelnik, The Value Relevance of Revenue Recognition under International Financial Reporting Standards, *Accounting and Finance Research*, Vol. 4, No. 3, 2015, pp.88:98.
17. Kieso, Weygandt, Warfield, *Intermediate Accounting*, 2nd edition, 2015 ,p.13
18. Levan Sabauri, approval and Introduction of the International Financial Reporting Standards (IFRS) in Georgia: Challenges and Perspectives, *Journal of Accounting & Marketing*, Volume 7 • Issue 2, 2018, pp. 1:40.
19. Lime. et. al., Perception of Auditors and Preparers on IFRS15: Evidence from Malaysia. *Advanced Science Letters*, 21(6), 2015, pp. 1781:1785.
- Luis Benavides, 2015, Flattening the Revenue Recognition Standard. Available at: <https://www.semanticscholar.org/paper/Flattening-the-Revenue-Recognition-Standard- enavides/ff168a6e71c8bd24c543a6945f3cf0255f866d5c>
20. Oscar J. Holzmann and Paul Munter, New Revenue Recognition Guidance, *The Journal of Corporate Accounting & Finance / September/October*, 2014 ,pp.73:76 .
21. PWC, June year-end accounting reminders – IFRS, 2018, pp.1:12.
22. Tao Zeng, Country-level governance, accounting standards, and tax avoidance: a cross-country study, *Asian Review of Accounting* Vol. 27 No. 3, 2019, pp. 401-424.
23. Tax accounting services Tax considerations when adopting the new revenue standard, August 2017, PP.1:10, available at: www.pwc.com.
24. Teferi Deyuu Alemi, IFRS Adoption Progress in Ethiopia, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.7, No.1, 2016. pp.69: 81.
25. Tutino et al., Does the IFRS 15 impact earnings management? Initial evidence from Italian listed companies, *African Journal of Business Management*, Vol. 13(7), 2019, pp. 226-238.
26. Valentin & Adriana, IFRS 15 – the seventh wave of Norwalk Agreement’s convergence Roadmap, OI: 10.2478/picbe-2018-0089, pp. 992-1001, ISSN 2558-9652| *Proceedings of the 12th International Conference on Business Excellence 2018*.
27. Van Wyk, M. & Coetsee, D., The adequacy of IFRS 15 for revenue recognition in the construction industry, *Journal of Economic and Financial Sciences*, 13(1), 2020, pp.1:13.
28. Wing W.Poon, Implementing the New Revenue Standard for Construction Entities, *International Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 8, No. 1, June 2020, pp. 1-6.