اتجاهات محاسبية وتشريعية مقترحة لتطوير الإفصاح المحاسبي عن المعاملات المرتبطة للحد من أساليب التهرب الضريبي

أ. مارتين بطرس القس إسحق

المدرس المساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة ـ جامعة أسيوط

marteen.botros@aun.edu.eg

المجلــة العلميــة

كليـــة التجـــارة – جـــامعـــة أسيـــوط

العدد الثاني والثمانون – ديسمبر ٢٠٢٤م

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

إسحق، مارتين بطرس القس (٢٠٢٤). اتجاهات محاسبية وتشريعية مقترحة لتطوير الإفصاح المحاسبي عن المعاملات المرتبطة للحد من أساليب التهرب الضريبي*.**المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٨٢، ٣٥١-٤٠١.**

رابط المجلة: https://sjcf.journals.ekb.eg

اتجاهات محاسبية وتشريعية مقترحة لتطوير الإفصاح المحاسبي عن المعاملات المرتبطة للحد من أساليب التهرب الضريبي*

أ. مارتين بطرس القس إسحق

المستخلص:

يهدف البحث إلى حصر أوجه القصور في كل من معيار المحاسبة المصري رقم ١٥ "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة، والتشريع الضريبي المصري الساري بشأن تسعير المعاملات المرتبطة التي يمكن من خلالها أن تستغلها الشركات في ممارسة التهرب الضريبي لتخفيض الضريبة المستحقة عليها . وأيضا تقديم إقتراحات لتطوير بنود الإفصاح المحاسبي عن الأشخاص المرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات، بما يضمن الإلمام بكافة العلاقات ذات التأثير المهم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وما يرتبط بها من معاملات مهمة.وكذا إقتراح إرشادات لتسعير المعاملات المرتبطة التى قد تكون موضع للتهرب الضريبي ومع ذلك لم يتضمنها الدليل التطبيقى للمادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥،كإرشادات لتسعير المعاملات المتبادلة من خلال الأصول غير الملموسة، والمنشأة الدائمة، وعمليات إعادة هيكلة الأعمال، واقتسام التكلفة المشتركة. واعتمد البحث على المنهج الإستقرائي؛ حيث يتم على أساسه استقراء وتحليل الدراسات والبحوث والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع البحث والمنهج الاستنباطي في التوصل إلى إقتراحات قابلة للتطبيق.

وانتهى البحث إلى ضرورة تطوير المفاهيم التى تحكم الاعتراف المحاسبى بالأشخاص المرتبطة بحيث تشمل مفاهيم السيطرة ،والسيطرة المشتركة على حق متخذى القرار سواء حقوق التصويت الحالية أو المحتملة؛ بالإضافة إلى الحقوق التعاقدية، وأن لا يتطلب وجود تأثير مهم للشركة على الكيانات الأخرى ممارستها للسيطرة سواء سيطرة فردية أو مشتركة وإنما يقتصر الأمر على تحمل أو الحصول على نصيب من العوائد عن طريق المشاركة غير الملزمة في إتخاذ القرارات التى تتعلق بالأنشطة المهمة ذات

* البحث مستخرج من رسالة علمية تحت الإعداد؛ للحصول على درجة دكتوراة الفلسفة فى المحاسبة بعنوان " الأساليب المحاسبية المتبعة فى تسعير المعاملات بين الأشخاص المرتبطين فى الشركات متعددة الجنسيات من منظور ضريبى (دراسة تحليلية تطبيقية) "

الصلة، وبذلك يمكن الإلمام بكافة المعاملات والأطراف المرتبطة التى تؤثر على نتائج أعمال الشركة.

وأوصت الباحثة بضرورة توسيع نطاق الإفصاح عن المعاملات المرتبطة في القوائم المالية بحيث تشمل الإفصاحات التالية بشكل تفصيلى وليس بشكل إجمالي:الإفصاح عن هيكل الملكية متخذى القرار وتكوين مجموعة الشركات التى تتبع الشركة الأم بما يضمن مزيداً من الشفافية في القوائم المالية. والإفصاح عن كل من المعاملات التشغيلية والتمويلية والمالية، وأيضا قيمة وحجم المعاملات التى تم من خلال عقود المعاوضة والمنشأة الدائمة،وطبيعة وقيمة المعاملات الخاصة بإقتسام التكلفة المشتركة واستراداد المصروفات التى تحملتها الشركة نيابة عن الطرف المرتبط ، وكذا الإفصاح عن المعاملات المرتبطة بالأصول غير الملموسة والأسلوب المتبع عند تسعير تلك المعاملات للوصول للسعر المحايد.

هذا بالإضافة إلى أن الدليل الإرشادى للمادة ٣٠ من قانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخلو من أى إرشادات تتعلق بتسعير المعاملات التى تتم من خلال الأصول غير الملموسة، أو عمليات إعادة هيكلة الأعمال، أو المنشأة الدائمة، أو الاتفاق على إقتسام التكلفة المشتركة،الأمر الذى يتطلب من مصلحة الضرائب المصرية ضرورة إصدار إرشادات أو تعليمات بشأن تسعير تلك المعاملات لكى تفيد الشركة في تحديد السعر المحايد لتلك المعاملات من ناحية ،وتفيد المصلحة في التحقق من صحة تسعير تلك المعاملات من ناحية أخرى، ويتم ذلك من خلال الإستفادة من التعليمات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD ,2022) والتى سبق وأن اعتمدت عليها المصلحة في إصدار النسخة المعدلة من الدليل التطبيقى المذكور أعلاه سنة ٢٠١٨؛ حيث يعد ترجمة لتلك التعليمات .

الكلمات المفتاحية : المعاملات بين الأشخاص المرتبطين ، التهرب الضريبي ، الشركات متعددة الجنسيات، التشريع الضريبي المصري ، معيار المحاسبة المصري رقم ١٥ لسنة ٢٠١٩.

Proposed Accounting and Legislative Directions for Developing Accounting Disclosure on Related Transactions to Reduce Tax Evasion Methods

Miss. Marteen botros Elkes Ashak

marteen.botros@aun.edu.eg

Abstract:

The research aims to identify the shortcomings in both the Egyptian Accounting Standard No. 15 "Disclosure of Related Parties" and the current Egyptian tax legislation regarding the pricing of related transactions, which companies may exploit to practice tax evasion and reduce their tax liabilities. Additionally, it proposes suggestions to develop the accounting disclosure items concerning related parties of multinational companies, ensuring comprehensive disclosure of all relationships significantly impacting the company's results, financial position, and cash flows, and related important transactions. The research also proposes guidelines for pricing related transactions that could be subject to tax evasion, which are not included in the application guide for statement 30 of the Income Tax Law No. 91 of 2005.

The research adopted the inductive approach by reviewing and analyzing studies, research, and scientific references related to the research topic, and the deductive approach in formulating applicable suggestions.

The research concluded that it is essential to develop the concepts governing the accounting recognition of related parties. This should include the concepts of control and joint control over the decision-making rights, whether current or potential voting rights, in addition to contractual rights. It should not require the company to have significant influence over other entities to exercise control, whether individually or jointly. Instead, it should focus on bearing or receiving a share of returns through non-binding participation in decision-making related to

significant activities. This approach allows for a comprehensive understanding of all transactions and related parties impacting the company's results.

The researcher recommended expanding the scope of disclosure of related transactions in the financial statements to include the following detailed disclosures rather than in aggregate form:

- Disclosure of the ownership structure, decision-makers, and the composition of the group of companies following the parent company to ensure greater transparency in the financial statements.

- Disclosure of all operational, financial, and financing transactions, as well as the value and volume of transactions conducted through netting agreement and permanent establishments.

- Disclosure of the nature and value of transactions related to shared cost allocation and the recovery of expenses incurred by the company on behalf of the related party.

- Disclosure of transactions related to intangible assets and the approach used in pricing these transactions to achieve neutral price.

Additionally, the guidance for statement 30 of Law No. 91 of 2005 lacks any instructions on the pricing of transactions involving intangible assets, business restructuring operations, permanent establishments, or agreements on shared cost allocation. This necessitates that the Egyptian Tax Authority issue guidelines or instructions regarding the pricing of these transactions to assist companies in determining neutral price for these transactions and to aid the authority in verifying the rationality of such pricing. This can be achieved by utilizing the instructions issued by the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD, 2022), which the authority previously relied on when issuing the revised version of the aforementioned application guide in 2018, as it is a translation of those instructions**.**

Keyword: Related Parties Transaction,Tax Evasion, Egyptian accounting standard No.15 of 2019, Egyptian Tax Legislation**.**

قائمة بالمصطلحات الواردة بالبحث

المصطلح		المضمون والمصدر
باللغة العربية	باللغة الإنجليزية	
الشركات متعددة الجنسيات	Multinational Companies	هى الشركات التي تشتمل على كيانات تعمل في دولتين أو أكثر بصرف النظر عن شكلها القانوني ومجال النشاط الذي تعمل فيه. وأن تعمل هذه الكيانات في ظل نظام لاتخاذ القرارات يسمح باتخاذ سياسات متجانسة، وإستراتيجية مشتركة، من خلال مركز، أو عدة مراكز لاتخاذ القرار، وأن ترتبط هذه الكيانات فيما بينها، عن طريق الملكية أو غيرها من الروابط الأخرى، بحيث يمكن لواحدة أو أكثر ممارسة تأثير فعال على أنشطة الكيانات الأخرى، وبصفة خاصة المساهمة في المعرفة، والموارد، والمسؤوليات مع الآخرين. (أحمد عبد العزيز، وآخرون ، ٢٠١٠، ١١٨)
الأشخاص المرتبطة	Related parties	كل شخص يرتبط بالممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء من خلال الإدارة أو السيطرة أو الملكية، وبوجه عام يكون الشخصان مرتبطين إذا كانت العلاقة بينهما تصل إلى إمكانية قيام إحداهما، أو كليهما بالتصرف وفقا لتوجيهات، أو طلبات أو اقتراحات أو إدارة الشخص الآخر، أو شخص ثالث (قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣، المادة رقم (١)، (٣)
المنشأة الدائمة	Permanent Establishment	هى كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر وتشمل على الأخص: محل الإدارة، الفرع، المكتب، المصنع،الورشة، المنجم أو حقل بترول أو بئر الغاز أو أي مكان آخر لإستخراج الموارد الطبيعية، المباني والمرافق والمخازن المستخدمة كمنافذ للبيع. (المادة رقم (٤) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

عقود المعاوضة	Netting agreement	هى عقود تبرم بين الشركة وأعضاء مجلس إدارتها أو المساهمين الرئيسيين بها ،وتأخذ موافقة الجمعية العامة على تلك العقود قبل تنفيذها (الدليل المصري لحوكمة الشركات،٢٠١٦، ١٤).
الملاذات الضريبية	Tax Haven	تعرف بأنها الدول التي تفرض ضريبة بمعدل منخفض أو لا تفرض ضرائب على الإطلاق، حيث تقدم نفسها كمكان يمكن أن يستخدمه الأفراد أو الشركات غير المقيمين للتهرب من دفع الضريبة في بلدهم الأم. (Gravelle.J.G, 2022,4)
نطاق السعر المحايد	Arm's length Range	يقصد به مجموعة من الأرقام والمؤشرات المالية المقبولة المبنية على أساس السعر المحايد بما فيهاعلى سبيل المثال لاالحصر-الأسعار، أوالهوامش، أوحصص الأرباح الناتجة عن تطبيق طرق تسعير المعاملات الأكثر ملاءمة على عدد من المعاملات المستقلة، وتكون كل منها قابلة للمقارنة نسبياً مع المعاملة بين الأشخاص المرتبطين بناء على تحليل القابلية للمقارنة الذي تم إجراؤه. (OECD,2022,19)
عمليات إعادة الهيكلة	Business Restructurings	لا يوجد تعريف قانوني أو تعريف يحظى بالقبول الدولى لإعادة هيكلة الأعمال، وتشيرإعادة الهيكلة إلى عمليات محلية، أو دولية تهدف إلى إعادة هيكلة، أو تنظيم العلاقات المالية والتجارية بين الأشخاص المرتبطين بما في ذلك إنهاء ترتيبات قائمة أوإعادة التفاوض بشأنها بشكل جوهري. (OECD,2022,400)
إتفاقيات اقتسام التكلفة	Cost Contribution Arrangements	إنها اتفاق تعاقدي بين شركات المجموعة لتقاسم المساهمات والمخاطر التي ينطوي عليها التطوير المشترك أو الإنتاج أو الحصول على الأصول غير الملموسة أو الأصول الملموسة أو الخدمات؛ حيث من المتوقع أن ينتج عنها منافع فردية لكل من المشاركين في الاتفاق (OECD,2022,337-338).

الإطار العام للبحث:

١. موضوع البحث وأهميته:

استحوذت المعاملات مع الأشخاص المرتبطين على اهتمام كبير من جانب الجهات التنظيمية والرقابية والباحثين بسبب طبيعة تلك المعاملات وصعوبة تقييمها وتأثيرها على المركز المالي ونتائج الأعمال؛ حيث نجد في عام ٢٠٢٢ بلغ حجم المعاملات بين الأشخاص المرتبطة نسبة ٤١.٦% (٢٢٠٠.١ مليار دولار) من إجمالي حجم التجارة الدولية للسلع والبالغ قيمته (٥٢٩١.٥ مليار دولار)،ويعتمد إجمالي السلع المتبادلة بين الأشخاص المرتبطين على الواردات المخصصة للاستهلاك وإجمالي الصادرات سواء المحلية والأجنبية (U.S. Census Bureau,2023,1).

يعد الإفصاح عن المعاملات المرتبطة من الإفصاحات المهمة التي تزيد من مستوى شفافية التقارير المالية لما يتضمنه هذا الإفصاح من معلومات توضح طبيعة وحجم العلاقة مع هؤلاء الأشخاص وتحديد مدى تأثيرها على نتائج الأعمال والمركز المالى للشركة بما يخدم جميع الأطراف الأخرى المستفيدة من غير ذوي الصلة . وفيما يتعلق بالوضع في مصر فقد اختص معيار المحاسبة المصري رقم ١٥ بالإفصاح عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة ويمثل هذا المعيار ترجمة للمعيار الدولي رقم ٢٤. كما أشارت قواعد القيد والشطب ببورصة الأوراق المالية المصرية ضمن الباب الثالث إلى تعريف الشخص المرتبط وأكدت على ضرورة الإفصاح عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة والذين تربطهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة مع الشركة، وقد عُدّت المعاملات التجارية مع تلك الأشخاص من الأحداث الجوهرية التي يجب الإفصاح عنها. وقد نصت اللائحة التنفيذية لقانون رأس المال المصري رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاتها على أنه يجب الإفصاح عن الأشخاص المرتبطين وحجم معاملاتهم مع الشركة، وبيان بالاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الشقيقة مع توضيح اسم الشركة ورأس مالها ونسبة المساهمة فيها بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية. وكذا أشار دليل قواعد الحوكمة عام ٢٠١١ على ضرورة الإفصاح عن هياكل ملكية الشركات الشقيقة والتابعة . كما تطلب قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما ضرورة الإفصاح عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة ومنافع الموظفين والقيمة التى تمت بها المعاملة.

٢. الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والفجوة البحثية:

يتم تحليل مضمون ونتائج الدراسات السابقة؛ بغرض الوقوف على أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج، والإستفادة منها في إبراز دوافع البحث، وتوفير الدليل الموضوعى على أهميته، وذلك على النحو التالي:

أ. دراسات تختص بالإفصاح المحاسبي عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة:

- تناولت دراسة (مصعب عبيد محمد حسن ، ٢٠١٨) ودراسة (سناء محمد رزق ،٢٠١٨) أثر أهمية ومستوى الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة على جودة الأرباح المحاسبية واتخاذ قرارات الاستثمار . بينما اهتمت دراسة (Lung Chen. C,et.al.,2020) بفحص تأثير المعاملات بين الأشخاص المرتبطة على مدى ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية وتأثيرها على قرارات المستثمرين خاصة في ضوء تصنيف العائد من تلك المعاملات إلى الأرباح الناتجة من العمليات التشغيلية وغير التشغيلية.
- وأضافت دراسة (محمد بكر إمبابي علي ،٢٠١٦) أن هناك علاقة ارتباط بين الإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة وجودة التقارير المالية وأن مثل هذه المعاملات إذا لم يفصح عنها بفاعلية وعدالة في التقارير المالية فإن من الصعب على المراجع الخارجى أو الجهات الرقابية كمصلحة الضرائب اكتشافها بدقة مما يترتب عليه آثار سلبية تمتد إلى المساهمين والأطراف من ذوي المصلحة. كما أكدت دراسة (عرفات حمدي عبد النعيم علي ، ٢٠١٧) على ضرورة تطوير الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة؛ لتخفيض عدم تماثل المعلومات، وترشيد قرارات المستثمرين.
- توصلت دراسة (إبراهيم عبد المجيد القليطي ،٢٠١٤) إلى ضعف مستوى الإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة في القوائم المالية للشركات المصرية، وعدم الالتزام الكامل بالضوابط الأخرى التي تحكم الإفصاح عن تلك المعاملات وأن مستوى الإفصاح ما زال دون الحد المطلوب في تلك الشركات ولا يتمشى مع المتطلبات الإلزامية للإفصاح عن معاملات الأشخاص المرتبطة وفقا لمعيار والمحاسبي المصري رقم (١٥)، كما توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة ومستوى الإفصاح عن تلك المعاملات،هذا بالإضافة إلى وجود تأثير مباشر سلبي غير معنوي لمستوى الإفصاح عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة على قيمة الشركة وذلك وفقا لما جاء ـ أيضاـ في دراسة (أسماء أحمد الصيرفي ،٢٠١٦). كما أضافت دراسة (Ryngaert M &Thomas.S,2012) أن توقيت الإفصاح عن معاملات الاشخاص المرتبطة يؤثر على قيمة الشركة.
- سعت دراسة (عبير عصمت خير ،٢٠٠٩) إلى اقتراح نموذج يؤدي إلى ترشيد وفحص وتقييم المراجع لمعاملات الأشخاص المرتبطين باستخدام مدخل خطر الأعمال ومدخل حوكمة الشركات لتطوير ودعم النموذج المقترح ،كما توصلت إلى أن هذه المعاملات تعد مجالاً خصباً للأخطاء والتحريفات المتعمدة التى ترتكب غالباً بواسطة المستويات العليا في الإدارة وتنوعت الأخطاء ما بين مبيعات وهمية بين

أشخاص مرتبطة وعدم الإفصاح عن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛ الأمر الذى يجعلها أداة لتطويع إدارة الأرباح الانتهازية؛ مما يلقى عبئاً على المراجعين عند التحقق والإفصاح عن الأشخاص المرتبطين والمعاملات بينهم.

- اهتمت دراسة كل من (Ariff M & Hashim H.A.2013 , Tudor,2006) بدراسة واختبار ممارسات الإفصاح عن المعاملات مع الأشخاص المرتبطة في مختلف الدول؛ نظرا لاختلاف وسائل الإفصاح عن هذه المعاملات حيث ركزت مجموعة من الدراسات على الإفصاح في التقرير السنوي، من خلال الإفصاح في الإيضاحات الممتمة ، بينما إعتمدت مجموعة أخرى على الإفصاحات المقدمة لبورصة الأوراق المالية، وكذا النشرات الدورية التي تصدرها الشركات؛ حيث تمد هذه النشرات حملة الأسهم بتفاصيل كاملة عن المعاملة، وتشمل ؛ التقرير إلى الجمعية العامة للمساهمين، والتقرير إلى هيئة سوق المال.
- هدفت دراسة (دينا كمال عبد السلام علي حسن ، ٢٠١٤) إلى دراسة الإفصاح المحاسبي عن معاملات الأشخاص المرتبطين بصفة عامة والمشكلات المرتبطة بهم بصفة خاصة في ظل المخاطر التي تواجه الشركات والناتجة عن مثل هذه المعاملات ، والتي تتمثل في مخاطر ناتجة عن وجود علاقات السيطرة والتأثير الفعال التي قد تزيد الحافز لدى الإدارة لارتكاب أخطاء متعمدة في التقارير المالية، وذلك من خلال العلاقات غير الرسمية داخل المجموعة الواحدة، وترتيبات خارج الميزانية، يضاف إلى ذلك خطر التجاهل المتعمد للضوابط الرقابية، والفساد الأخلاقي لتبرير وتحقيق أهداف شخصية أو تزييف الحقائق لكسب ثقة المساهمين ودعم أسعار التداول للأسهم في أسواق الأوراق المالية.

ب. دراسات ركزت على ممارسات الشركات متعددة الجنسية للتهرب الضريبي من خلال معاملاتها المرتبطة:

- أكدت دراسة كل من (Barokah,Z , Nindyasari,N. 2017& Park S , 2018) على وجود علاقة ذات تاثير إيجابى بين معاملات الأشخاص المرتبطة للشركات في مجموعات الأعمال والتهرب الضريبي على مستوى الشركة الفردية؛ وذلك بهدف تخفيض العبء الضريبي . كما أوصت الأخيرة بضرورة التوسع في تطبيق نظام الإقرار الضريبي الموحد؛ حيث ستنخفض المعاملات المرتبطة غير الضرورية للتهرب الضريبي إذا تم تقليل الفرق في العبء الضريبي بين الشركات في مجموعة الأعمال. وأضافت دراسة (Sari D.K.,et.al.,2017) أن التطبيق الصارم لحوكمة الشركات سيؤدي إلى إضعاف العلاقة الإيجابية بين التهرب الضريبى للشركات وحجم معاملاتها المرتبطة، وزيادة العلاقة السلبية بين حجم المعاملات المرتبطة وسياسة توزيع الأرباح النقدية للشركة، وكذا زيادة العلاقة

السلبية بين التهرب الضريبي للشركة وسياسة توزيع الأرباح النقدية للشركة التي تتوسط فيها معاملات مرتبطة.

- توصلت دراسة كل من (محمد عبد المنعم الشواربى ، ٢٠١٢)(هبة هشام محمد كامل ٢٠١٩، (سهيلة محمود كمال ،٢٠٢١) M.& (Vicard.V. 2015) (DeMooij R&Liu Li,2020) (Cooper, Nguyen, Q. ,2020) إلى تعدد أساليب التهرب الضريبي الدولى التي يمكن للشركات متعددة الجنسيات أن تستخدمها من أجل تخفيض التزاماتها الضريبية بإعادة توزيع أرباحها من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة، وأهم تلك الأساليب التلاعب بتسعير المعاملات الداخلية سواء المتعلقة بالأصول الملموسة، أو حقوق الملكية الفكرية، وكذلك إستراتيجية استخدام التمويل بالديون عن طريق اختيار مواقع الشركات الأم أو الشركات التابعة ،وكذا المعاملات من خلال المنشأة الدائمة . وتشير دراسة (Feld, L. P.,et.al,2011:19-25) إلى أن الشركات متعددة الجنسية الأمريكية المدرجة في مؤشر S&P500 تستغل أسعار معاملاتها المرتبطة بنسبة ٧٢% ؛ لتخفيض أرباحها ونقلها خارج الولايات المتحدة الأمريكية مقارنة بألية الدين الداخلى، كما توصلت إلى أن نسبة تخفيض الأرباح ونقلها للخارج لهذه الشركات تزداد بنسبة ١.٤% ؛ وذلك إذا ارتفعت نسبة الحوافز الضريبية بنسبة مئوية واحدة.
- اتفقت دراسة كل من(Markle, K. S., & Shackelford, D. A. 2013) (عادل حسين ثابت أحمد ،٢٠١٨) على أن توسع الشركات متعددة الجنسية في أداء أنشطة أجنبية في عدة دول حول العالم يجعلها أكثر قدرة على القيام بممارسات التهرب الضريبي عن غيرها من الشركات التي ليس لديها أنشطة أجنبية جوهرية حول العالم سواء كانت تلك الأنشطة ناتجة عن معاملات مرتبطة أو غير مرتبطة ؛ وذلك نظراً لأن التوسع في القيام بالأنشطة الأجنبية يمكن أن يساعد الشركات على الاستفادة من الاتفاقيات الضريبية المبرمة بين الدولة الأم والدول التابعة المضيفة التي تعمل فيها وهو ما يعرف بالتسوق بالاتفاقية الضريبيةTreaty Shopping هذا بالإضافة إلى تأثير الأنشطة الاجنبية المرتبطة وغير المرتبطة التى يتم ممارستها في الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة –الملاذات الضريبية – على معدلات الضريبة الفعلية في الشركات متعددة الجنسية، هذا كما يختلف الأثر الضريبي عندما تدخل الشركات متعددة الجنسية إلى دولة معينة من خلال شركة تابعة اعتماداً على ما إذا كانت الشركة التابعة شركة مالية أم تشغيلية. أضافت دراسة (Markle K.S and Shackelford D.A ,2011) أن هناك اختلافاً لمعدل الضريبة على نطاق واسع عبر الصناعات؛ حيث يرتفع في قطاعات البناء والتشييد والتجارة وذلك مقارنة بالشركة التي تعمل في الأصول الملموسة والبرمجيات والأدوية.

- أكدت دراسة (Kim J.B and Li.T ,2014) (Gravelle.J.G.2022) على أن الشركات متعددة الجنسية والتي لديها مراكز مالية خارجية Offshore Financial Centers يمكنها ممارسة التهرب الضريبى سواء أكان المركز المالي الخارجي في شكل شركة أم شركة تابعة، كما تتسم المعاملات التجارية في الدول التي يتم فيها إنشاء مثل هذه المراكز المالية بالسرية إلى جانب المرونة وضعف إنفاذ القانون ،وكذلك معدلات الضريبة المنخفضة والتي تكاد تقترب من الصفر، بالإضافة إلي انخفاض خطر التقاضي، كما تتمتع الشركات التي يتم إنشاؤها في هذه الدول ليس فقط بالحوافز الضخمة المقدمة لها، ولكن أيضاً تقديم الفرص والوسائل لتبني سياسات إفصاح مبهمة وغير كافية تساعد على إدارة متعسفة للربح المحاسبي؛ مما تؤدي إلى تهرب ضريبي.
- تشابهت نتائج دراسات (Huizinga H,et.al.,2008 & Møen J,et.ak.,,2011& Buettner.T,Wamser.G,2013& Egger P,et.al.,2014&Schjelderup G,2016) في أنه تعد المعاملات الناتجة عن القروض المتبادلة بين شركات المجموعة سواء من الشركة الأم إلى أي شركة تابعة داخل المجموعة أو العكس أو القروض بين الشركات التابعة وبعضها البعض، أو إعادة إقراض القرض والتى تعرف تلك المعاملات بالتمويل بالديون الداخلية وكذا التمويل من خلال الديون الخارجية في الشركات متعددة الجنسية إحدى أهم ممارسات التهرب الضريبي، والتي تكون بهدف تحويل الأرباح من الدول ذات المعدلات الضريبية المرتفعة إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة،وذلك من خلال إعادة هيكلة ترتيباتها التمويلية بهدف تعظيم أرباح المجموعة ككل وذلك من خلال استلام الفوائد إما في دولة لا تفرض ضريبة على إيراد الفوائد على الإطلاق كالملاذات الضريبية أوعلى أقل تقدير تخضع مثل هذه الفوائد للضريبة بمعدلات منخفضة ومن ثم ينخفض العبء الضريبي للمجموعة ككل. بينما تنوعت بيئة تطبيق تلك الدراسات وإن كان يغلب عليها أنها دول متقدمة، إلا أن التوسع في استخدام الديون من قبل الشركات إذا تم مواجهته بقواعد صارمة قد ينتج عنها عدم التوسع في استخدامها كأحد أهم أساليب التهرب الضريبي.

التعليق على نتائج الدراسات السابقة، وموقف الدراسة الحالية منها (تحديد الفجوة البحثية):

لم تتعرض نتائج الدراسات السابقة إلى تطوير نطاق تطبيق مفهوم الأشخاص المرتبطة بحيث يشتمل على كافة المعاملات ذات التأثير على نتائج الأعمال والمركز المالي، وأيضا تحديد نواحي الإفصاح المحاسبي عن المعاملات المرتبطة؛ لأن بعض الشركات قد لا تفصح عن المعاملات بشكل تفصيلي والاكتفاء بالإفصاح عنها بصورة

إجماليـة، وبالتـالي فـإن هنـاك حاجـة لتوضـيح الشـكل الملائـم للإفصـاح خاصـة فيمـا يتعلـق بالمعـاملات التـى تـتم مـن خـلال أصـول غيـر الملموسـة،وعمليات إعـادة هيكلـة الأعمـال، والمعـاملات مـن خـلال المنشـأة الدائمة،هـذا بالإضـافة إلـى تجاهـل التشـريع الضـريبي الساري، وبالأخص الدليل التطبيقي للمادة رقم ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥،لتلك المعاملات، وعدم إصدار أي إرشادات حول كيفية تسعير تلك المعاملات وتقييمها لتحقق من أنها تمت وفقا للسعر المحايد؛ وذلك على الرغم من كونها إحدى أهم ممارسات الشركات متعددة الجنسيات التي يمكن أن تتبعها؛ بهدف التهرب الضريبي.

٣. مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في "عدم تطرق كل من المعيار المحاسبي المصري رقم ١٥ والتشريع الضريبي الساري سواء بتحديد متطلبات الإفصاح أو تقديم إرشادات لتسعير المعاملات المرتبطة خاصة التي تتم من خلال الأصول غير الملموسة وأسس اقتسام التكاليف المشتركة بين الأطراف المرتبطة وعمليات إعادة الهيكلة ،وكذا المعاملات التي تم من خلال المنشأة الدائمة، مما أدى إلى وجود ممارسات تمكن الشركات متعددة الجنسيات من القيام بالتهرب الضريبي".

٤. هدف البحث:

يهدف البحث إلى ما يلى:

أ. تحليل مفهوم الأشخاص المرتبطين ومتطلبات الإفصاح عن المعاملات المرتبطة التي يحددها المعيار المحاسبي المصري رقم (١٥)؛ لتحديد أوجه القصور التي يمكن من خلالها أن تستغلها الشركات في التأثير على نتائج أعمالها ومركزها المالي.

ب. تطوير الإفصاح المحاسبي عن الأشخاص المرتبطين بالشركات متعددة الجنسيات، وذلك من خلال الاستفادة من الإصدارات الحديثة للمعايير الدولية للتقرير المالي، بما يضمن الإلمام بكل العلاقات ذات التأثير المهم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وما يرتبط بها من معاملات مهمة.

ت. اقتراح إرشادات لتسعير المعاملات المرتبطة التى قد تكون موضعاً للتهرب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات؛ وذلك نظرا لطبيعتها وصعوبة قياسها، وعلى الرغم من ذلك فلم يتضمنها الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥،كإرشادات لتسعير المعاملات المتبادلة من خلال الأصول غير الملموسة، والمنشأة الدائمة، وعمليات إعادة هيكلة الأعمال،وكذا اقتسام التكاليف المشتركة.

٥. منهجية البحث:

لتحقيـق أهـداف البحـث تـم اسـتخدام المـنهج الاسـتقرائي لإجـراء دراسـة نظريـة تحليليـة، وذلـك مـن خـلال تحليـل مـا ورد فـي الأدب المحاسـبي والتقـارير والدراسـات والبحـوث التـي صـدرت عـن المنظمـات العلميـة والمهنيـة فيمـا يتعلـق بمجـال القيـاس والإفصاح المحاسبي عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة من ناحية، وأيضـا مـا جـاء فـي التشـريع الضـريبي المصـري السـاري بشـأن إجـراءات تحديـد السـعر المحايـد لتلـك المعاملات من ناحية أخرى وذلك نظرا لتأثيرها على الوعاء الضريبي، ومن ثم الضـريبة المستحقة.ثم إستخدم البحث المنهج الاستنباطي في التوصل إلى اقتراحات قابلة للتطبيق.

٦. حدود البحث: يقتصر البحث على تحليل ما ورد في:

أ. معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الخـاص بالإفصـاح عن الأطـراف ذوي العلاقـة ولا يتطرق إلى باقي المعايير المحاسبية إلا في حدود ما يخدم البحث .

ب. قـانون رقـم ٩١ لسـنة ٢٠٠٥ ولائحتـه التنفيذيـة وتعـديلاتهما ،وقـانون رقـم ٢٠٦ لسـنة ٢٠٢٠ الخاص بالإجراءات الضريبية الموحدة ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما، وقانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣،وكذا الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ من قـانون الضـريبة علـى الـدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٧. تقسيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث أمكن تقسيمه إلى النقاط التالية :

أولا: حصر أوجه القصور في المعيار المحاسبي رقم ١٥ "الإفصـاح عن الأطـراف ذوي العلاقـة" ونصـوص التشـريع الضـريبي المصـري السـاري بشـأن تسـعير المعـاملات المرتبطة .

ثانيا: اقتراحات محاسبية لتطوير نطاق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطة في القوائم المالية للحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبي .

ثالثا: تعديلات مقترحة لإعادة صياغة نصوص التشريع الضـريبي السـاري وإرشـادات الدليل التطبيقي للمادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة.

وفيما يلي تفصيل النقاط السابقة:

أولا: حصر أوجه القصور في المعيار المحاسبي رقم ١٥ "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقـة" ونصـوص التشـريع الضـريبي المصـري السـاري بشـأن تسـعير المعـاملات المرتبطة:

يعد مفهوم الأشخاص المرتبطين من المفاهيم التي تعتمد في كثير من جوانبها على التقدير والحكم الشخصي وذلك عند الحكم على كون هؤلاء الأشخاص ذوي علاقة من عدمه من جهة،ومن جهة أخرى تتعدد أنواع الأشخاص المرتبطين، فمنها ما يكون ذا علاقة مباشرة إذا كان من ضمن الأشخاص المرتبطين التى حددها المعيار المحاسبي المصري رقم ١٥ في الفقرة رقم ٩ ،ومنها ما يكون ذا علاقة غير مباشرة أي يمارس سيطرة أو نفوذاً مؤثراً ولكن بصورة غير مباشرة . وبتحليل معيار المحاسبة المصري المذكور أعلاه نجده استبعد بعض الأشخاص المرتبطين على الرغم من كونها ذات علاقة حيث إنه بدراسة تلك الإستبعادات أمكن التوصل إلى نتيجة مؤداها أن تلك الاستبعادات تمثل تناقضاً لمفهوم الأشخاص المرتبطين وذلك للأسباب التالية: (عبير عصمت خير ،٢٠٠٩، ٢٢)

أ. طبقا للتعريف الوارد في المعيار رقم (١٥ و٢٤) يعد من الأشخاص المرتبطين من لديه الحق في السيطرة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط ، وإحداث تأثير فعال . وهذا ينطبق على المدير المشترك، وبالتالي يتعين أن يدخل في المفهوم .

ب. تم توسيع نطاق تطبيق مفهوم الأشخاص المرتبطين ليشمل المشروعات المشتركة وعلى الرغم من ذلك ناقضت المعايير السابقة نفسها واستبعدت الشركات التي تخضع للرقابة المشتركة من خلال مشروع مشترك .

ت. إستبعد مانح الامتياز أو المورد والعميل وجهات التمويل التي قد تكون لها تأثير جوهري والقدرة على توجية السياسات التشغيلية للمنشأة من خلال إعتماد المنشأة عليه اقتصادياً ،مما يتناقض مع مفهوم الأشخاص المرتبطين الذى جاء به المعيار المحاسبي رقم ١٥؛ حيث نص على أنه يعد من الأشخاص المرتبطين الأشخاص الذين لديهم نفوذ مؤثر على السياسات المالية والتشغيلية في الشركة المستثمر فيها.

نص معيار المحاسبة المصري رقم ١٥ في الفقرة رقم ١٨و١٩ على أنه إذا كانت هناك معاملات مع أشخاص مرتبطين خلال الفترة التي تقدم عنها القوائم المالية فيجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة العلاقات مع هؤلاء الاشخاص، بالإضافة إلى معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة بما فيها الارتباطات والتي تعد ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية، ويمكن تحديد بنود الإفصاح عن

المعاملات بين الأشخاص المرتبطة في ضوء متطلبات معيار المحاسبة المذكور أعلاه على النحو التالي:

- العلاقات بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها بغض النظر عن وجود معاملات بينها.
- أسماء الشركات ذات العلاقة.
- طبيعة العلاقة بين الأطراف المتعاملة والشركة.
- قيمة الالتزامات المترتبة على المعاملات مع الأشخاص المرتبطة.
- مخصص الديون المشكوك فيها المتعلق بقيمة الأرصدة غير المسددة.
- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمبالغ الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين بما فيها تعويضات ما بعد الخدمة.
- الإفصاح بأن المعاملات تمت وفقا للشروط نفسها التي تتم بها المعاملات مع الأطراف غير ذوي العلاقة.

ويتم عرض الإفصاحات السابقة لكل من :الشركة الأم، والأطراف التي لها سيطرة مشتركة أو نفوذ مؤثر على المنشأة، والشركات التابعة،والشركات الشقيقة، والمشروعات المشتركة التي للشركة حصص فيها ،وأفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة الأم ،وأي أطراف أخرى مرتبطة. وفيما يتعلق بموقف التشريع الضريبي المصري حددت المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأيضا الدليل التطبيقي للمادة (٣٠) الصادر بقرار وزارة المالية رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨ الأساليب المسموح اللجوء إليها لتطبيق السعر المحايد في حالة المعاملات المتبادلة بين الأشخاص المرتبطين، ومتطلبات توثيق تلك المعاملات، إلا أنها لم تتعرض إلى البنود التي يجب الإفصاح عنها بشأن تسعير تلك المعاملات المرتبطة بشكل تفصيلي وإكتفت بما جاء في البند رقم ٥٠٨ بالإقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية بتقسيم المعاملات المرتبطة والإفصاح عنها بشكل إجمالي مقسمة إلى معاملات مباشرة وأخرى غير مباشرة.

ثانيا: اقتراحات محاسبية لتطوير نطاق تطبيق الإفصاح المحاسبي عن المعاملات بين الأشخاص المرتبطين في القوائم المالية للحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبي:

تجاهل مفهوم الأشخاص المرتبطين الذي جاء في معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) بعض العلاقات الاقتصادية ذات التأثير المهم على أداء الشركة والوضع المالي لها(كالعلاقات مع مانحي عقود الامتياز وعقود التراخيص وخطابات الضمان، مانحو العلامات التجارية ..)الأمر الذي يتطلب توسيع نطاق تطبيق مفهوم الأشخاص المرتبطين بشكل واضح وشامل بما يضمن الإلمام بكل الحالات الممكنة والحقائق والظروف

المحيطة بعلاقات الشركة مع الأطراف الأخرى. وعليه يهدف هذا الجزء إلى تطوير مفهوم الأشخاص المرتبطين ونواحي الإفصاح المحاسبي عن معاملاتهم بالشركة، وذلك من خلال الإستفادة من الإصدارات الحديثة للمعايير الدولية للتقرير المالي، بما يضمن الإلمام بكل العلاقات ذات التأثير المهم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية، وما يرتبط بها من معاملات مهمة. لذا تقسم تلك الاقتراحات إلى جزئين:

أ. **الجزء الأول:** اقتراحات تتعلق بتطوير المفاهيم التي تحكم مفهوم الأشخاص المرتبطة (السيطرة،السيطرة المشتركة،التأثير المهم) مع توضيح مبررات وأسباب هذه التعديلات على النحو المبين في الجدول رقم (١).

بيان بالمفاهيم المستخدمة للإعتراف المحاسبي بالأشخاص المرتبطين في الشركة			مبررات الإقتراح
١- السيطرة			يشير مفهوم السيطرة وفقا لما جاء في المعيار المحاسبى المصرى رقم ١٥ إلى كل من القدرة والمنافع، كما تشير المنافع إلى كل من المنافع الإيجابية والسلبية، والتى توصف على أنها
عناصر المقارنة لمفهوم السيطرة	المفهوم الحالى	المفهوم المقترح	
	عرفها معيار المحاسبة المصرى رقم ١٥ بأنها "قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من أنشطتها "	يعرفه المفهوم المقترح بأنها سيطرة الشركة على الكيان المستثمر فيه فقط إذا كان لديها: أ. القوة أو السلطة على الكيان المستثمر فيه. ب. إستيعاب الخسائر أو الحصول على نصيب من العوائد المتغيرة. ج. القدرة على استخدام قوتها في التأثير على حجم العوائد التى تحصل عليها. ويتعامل مفهوم السيطرة المقترح مع كل الكيانات بما فيها الكيانات التنظيمية (الشركات ذات الغرض الخاص)؛ حيث يتطلب الأمر استخدام الحكم والتقدير	

		الشخصي، وأيضاً تحليل كل الحقائق والظروف من جانب الإدارة لتحديد أي من الكيانات خاضع للسيطرة، ويعتمد المفهوم المقترح على المنهج العلمي الذي يركز على الجوهر وليس الشكل القانونى، وتحليل علاقات الوكيل والأصيل.	المخاطر والحوافز، ونجد أن مفهوم السيطرة يرتكز على التحليل الوصفي، إلا أنه لا توجد إرشادات واضحة وتفصيلية بشأن عنصرى (السيطرة – القدرة والمنافع)، مع العلم بأن العنصرين مترابطان ويجب توافرهما معاً لمنح السيطرة. لم يقدم المعيار أي تفاصيل حول معنى القدرة والمنافع، ولم يوضح المعيار المحاسبي
العنصر الأول	**التحكم في السياسات المالية والتشغيلية**	**القوة / السلطة**	
	- يعنى مفهوم التحكم وجود سلطة تضمن الحفاظ على السياسات المالية والتشغيلية في إطار معين والتي قد يتم إتخاذها من قبل أطراف أخرى. - يرتبط التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية فقط وهو جزء من عملية توجيه وإدارة الأنشطة ذات الصلة التي تؤثر بشكل	- يعنى مفهوم القوة وجود سلطة تضمن القدرة على توجيه وإدارة الأنشطة ذات الصلة (ومن أمثلة تلك الأنشطة تحديد أو تغيير السياسات التشغيلية والتمويلية، بيع أو شراء السلع والخدمات، إدارة الأصول المالية، إقتناء أو إستبعاد الأصول، بحوث وتطوير المنتجات الجديدة أو العمليات، وتحديد هيكل التمويل أو الحصول على التمويل) التي تؤثربشكل جوهري على عوائد الشركة بما يسمح بتعظيم عائد الشركة. - ترتبط القوة بالقدرة على تحديد الحقوق اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة للكيان المستثمرفيه وهوأعم وأشمل من السياسات المالية والتشغيلية حيث يمتد الأمر ليشمل كافة الوظائف المهمة داخل الشركة مثل: وضع الخطط والسياسات والاستراتيجيات والمتابعة والرقابة وغيرها. - ترتبط القوة سواء بالوضع الحالي أو المستقبلي للشركة.	

	جوهري على عوائد الشركة. - يرتبط التحكم بالوضع الحالى فقط للشركة. - ليس هناك بيان واضح بالأدوات اللازمة للتحكم واقتصارها ضمنياً على حقوق التصويت التي يمكن ممارستها في الوقت الحالي. - عدم ملاءمة مفهوم التحكم لتقييم بعض العلاقات المرتبطة بالشركة والتي لا تكون حقوق التصويت هي العامل الحاسم في تقييم السيطرة	- يوجد بيان واضح بالأدوات اللازمة القوة والتي تتضمن حقوق التصويت (وهي تناسب كافة الشركات) سواء الحالية أو المستقبلية بالإضافة إلى الحقوق والترتيبات التعاقدية (والتي تتناسب مع الشركات ذات الغرض الخاص،حيث لا تكون حقوق التصويت العامل الحاسم في تقييم السيطرة،ولا يكون لها تأثير كبير على عوائد الشركة المستثمر فيها ، وتتسم تلك الشركات بأن أهدافها تكون واضحة ومحدودة مثل: توفير التمويل اللازم، أو نقل المخاطر المرتبطة بالأصول، بالإضافة إلى عدم كفاية رأس المال المرخص لتمويل الأنشطة دون الحصول على دعم مالي ومن أمثلتها صناديق الاستثمار ،التأجير التمويلي ،عقود الامتيازات ...وغيرها (معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٢ ،القوائم المالية المجمعة، الملحق (ب) إرشادات التطبيق) - تشمل حقوق التصويت الحقوق الحالية الممنوحة من خلال أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم سواء من خلال ملكية أغلبية حقوق التصويت أو ملكية النسبة الأكبر لحقوق التصويت ،بالأضافة إلى الحقوق المحتملة أو المستقبلية والتي تنشأ من حيازة بعض الأدوات المالية مثل الخيارات (العقود المستقبلية) وأدوات التحويل (الأسهم الممتازة والسندات القابلة للتحويل) .(معيار المحاسبة المصرى رقم ٤٢	رقم ١٥ كيف أن هذين المكونين يكونان مرتبطان معاً لتشكيل السيطرة، فلم يبين معنى القدرة والحالات التي يمكن أن تتمتع خلالها الشركة بالقدرة، كما لم يهتم بتقييم حقوق التصويت وتوضيح القواعد أو الشروط التي يمكن من خلالها أن تمنح حقوق التصويت القدرة للشركة، كذلك ينظر إلى المنافع على أنها المنافع

		،القـوائم الماليـة المجمعـة، الملحـق ب إرشادات التطبيق). - لا يشترط الممارسة الحالية للحقوق بل القدرة على ممارسة تلك الحقوق سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل. - ملاءمة مفهوم القوة لتقييم العلاقات التي لا تكون حقوق التصويت هي العامل الحاسم في تقييم السيطرة (الوحدات ذات الطابع الخاص).	والعوائد الإيجابية التي تتعلق بمنافع الملكية فقط. ومن ناحية أخرى، توجد الكثير من المشكلات عند الممارسة العملية من أهمها عدم ملاءمة المفهوم الحالي للسيطرة لتقييم بعض علاقات الشركة والتي لا تكون حقوق التصويت هي العامل الحاسم في تقييم السيطرة؛ مما يؤدي إلى التشتيت والتناقض في بعض
العنصر الثانى	**المنافع**	**العوائد**	
	تقتصر العوائد التي يحصل عليها الأشخاص على عوائد ملكية نسبة من رأس المال أو نسبة من حقوق التصويت الإجمالية للشركة محل التقرير.ولا يوجد ربط بين ملكية حصة في رأس المال وحجم العوائد التي يحصل عليها الأشخاص	- و تشم العوائد كلاً من العوائد المرتبطة بحقوق التصويت والعوائد المرتبطة بالحقوق التعاقدية وهى تختلف حسب نتيجة أداء الكيان المستثمر فيه،	
العنصر الثالث	**الربط بين التحكم والمنافع**	**الربط بين القوة (السلطة)/ والعوائد**	
	- عدم ربط التحكم بهدف معين. - لا توجد آليات	- يرتبط مفهوم القدرة بهدف معين وهو تعظيم العوائد من خلال تعظيم عوائد الأنشطة ذات التأثيرالمهم على الشركة.	

	لـربط الـتحكم بالمنـافع بمـا لا يسمح بتعظيم المنـافع مـن وراء التحكم.	وهذا يتطلب أن تمارس حقها في اتخـاذ القراركأصيل (تحقيق المنفعة له) وليس وكيل (تحقيق المنفعة لأطراف أخرى) ويظهرالارتبـاط بـين القـوة والعائـد بوضـوح فـي علاقة الشركة القابضـة بالتابعة بناءً على ملكية أغلبية الأسـهم، لـذلك لا تتطلب تلك الحـالات توضـيحاً تفصيلياً، ومع ذلك، يعد العنصر الثالث للسيطرة مهماً عندما تحتفظ الشركة بحق إتخاذ القرار نتيجة لعقد إدارى أو تنظيمات مشابهة مثال مدير الأصول أو المدير المـالي لصـناديق الاستثمار أو التقاعد، فلو قامت الشركة بتفويض بعض أو كل حقوق اتخـاذ القرار إلـى الوكيل، فإن تلك الحقوق يتم التعامل معها على أنها حقوق خاصة بالشركة. - يجب الأخذ فـي الحسبان النقـاط التاليـة؛ لتحديـد أي مـن المسـتثمرين يتمتـع بالسـلطة :غـرض وتكـوين الشـركة المسـتثمر فيها،العوامـل التـي تحـدد هوامش الربح وقيمـة الشركة المستثمر فيها ،الأثر المترتب علـى عوائد الجهة المسـتثمر فيهـا مـن صـلاحيات كـل مستثمر في اتخاذ القرارات التـى تتعلق بعوامـل تحديـد هـوامش الـربح، مـدى تعـرض المسـتثمرين لمخـاطر تغيـر العوائد. - يمكن تحديد الأفراد أو الكيانـات الـذين يملكون حـق اتخـاذ القرار فـي إدارة وتوجيـه الأنشـطة الملائمـة ذات التـأثير المهم على عوائد الشركة من خلال:	الأحيـان، الأمـر الـذي يسـتدعي ضـرورة توفير قواعد واضـحة ومحـددة لتقيـيم كافـة علاقـات الشـركة مـن خلال تطوير مفهـوم واضـح ومحـدد للسـيطرة بحيـث يتضـمن توضـيح تفصـيلي لمعنى القدرة والمنـافع والارتبـاط بينهمـا وأيضـاً القواعـد والحـالات التـي تمـنح الشـركة السـيطرة علـى الكيانـات

		• تغييرأو تعديل تعريف الشركة. • تعيـين أو تسـمية أعضـاء مجلـس الإدارة، المديرين. • تعـديل أوتغييـر القوانين الداخليـة أو إطار عمل الشركة أو أى توجـه إداري أو تشغيلي آخر. • السيطرة على بيع بعض أو كل الأصول أو ملكيته أو الاستيلاء عليه عند تصفية أو حل أو انتهاء العمل ونشاط الشركة. • إنهاء أو تحويل الشركة إلى شكل جديد من أشكال الملكية أو السيطرة.	الاسـتثمارية المختلفة. - نجـد أن التعريـف الـذي جـاء فـي معيـار المحاسـبة المصـرى رقـم ١٥ ركز عـلى شـرطين همـا: أ- ملكية نسبة معينـة لـم يحددهـا المعيـار ب- التركيز على حقوق التصـويت وهـى غير كافية فهناك بعـض الملاك ذوو أهمية وتأثير مهـم علـى قـرارات الشركة ولا يملكـون النسـبة المعنية .أخذ فـي اعتبـاره بعـض
٢- السيـطـرة المـشـتركـة			
المفهوم الحالى	**المفهوم المقترح**		
عرفهـا معيـار المحاسـبة المصرى رقم ١٥ بأنهـا" الإتفـاق التعاقـدى للمشـاركة فـي السيطرة علـى وحـدة أقتصـادية ولا تنشأ إلا عندما تتطلـب القـرارات الاسـتراتيجية التمويليـة و	يمكن تقييم مـا إذا كـان لـدى الشركة سيطرة مشتركة أو تأثير هام على الكيانـات الأخرى من خـلال تقييم طبيعة تداخل وتفاعل الشركة مع الكيانـات الأخرى فـي ضوء أركـان مفهوم السيطرة السـابق توضـيحها أعلاه ، حيث يتطلـب اتخـاذ القـرارات المتعلقـة بالأنشـطة الهامـة ذات الصـلة الموافقـة الجماعيـة لكـل الأطـراف التـى لـديها سيطرة مشتركة على الكيـان المستثمر فيه، لذلك فليس مـن الضـروري أن يكـون لكـل طـرف صـفة الموافقـة الجماعية، فهي تقتصر على الأطراف التي لديها سيطرة مشتركة.وبذلك نجـد أن السيطرة المشـتركة ترتكز علـى المحاور التالية: أ. الإتفـاق التعاقـدي أو الترتيبـات التعاقديـة ، وتـوفر معلومـات بشـأن أنشـطة وغـرض وشـروط الكيـان المستثمر فيه،وفترة الترتيب المشترك،وكيفية مشـاركة أطراف الترتيب في الأصول والتزامات والمصروفات	

التشغيلية المرتبطة بالنشاط موافقة الأطراف التى تتقاسم السيطرة بالإجماع ".	والإيرادات المتعلقة بالترتيب المشترك . ب. السيطرة من قبل كل أو بعض الأطراف ويتم تقييم ذلك باتباع الخطوات التالية : - تحديد الأنشطة ذات الصلة للكيان المستثمر فيه وطبيعة القرارات اللازمة لإدارتها وتوجيهها. - تحديد الحقوق اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة للكيان المستثمر فيه. ج. الموافقة الجماعية بشأن القرارات التي تتعلق بالأنشطة المهمة ذات الصلة لكل الأطراف التي تمارس سيطرة على الكيان المستثمر فيه، بمعنى أن أي طرف من أطراف السيطرة المشتركة يمكن أن يمنع أى طرف آخر من اتخاذ القرارات بشكل أحادي أو فردي.	الكيانات الاقتصادية مثل: المنشآت التابعة، أو الشقيقة وتجاهل المعاملات التي تحدث خارج الميزانية العمومية من خلال الكيانات ذات الغرض الخاص. لم تهتم المعايير الحالية بتوضيح مفهوم الملاك الرئيسيين بوصفهم من الأشخاص المرتبطين، واكتفت فقط بالاستناد إلى ملكية نسبة من الأسهم.

٣- التأثير المهم

المفهوم الحالي	المفهوم المقترح
• عرفها معيار المحاسبة رقم ١٥" بأنها قوة المشاركة في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة دون القدرة على فرض هذه السياسات وقد يكتسب النفوذ المؤثر (التأثير المهم) عن طريق ملكية الأسهم أو بالقانون أو بالاتفاق". • وقد حدد معيار المحاسبة المصري رقم ١٨ نسبة ال٢٠% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها والتي يحتفظ بها المستثمر سواء بشكل مباشر أو غير مباشر (من خلال شركات	• لا يتطلب وجود تأثير مهم للشركة على الكيانات الأخرى ممارستها للسيطرة سواء سيطرة فردية أو مشتركة بالمعنى الشامل المقترح وإنما يقتصر الأمر على تحمل أو الحصول على نصيب من العوائد عن طريق المشاركة غير الملزمة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالأنشطة المهمة ذات الصلة، كما يلاحظ أن سيطرة الشركة على أحد الكيانات لا تمنع بالضرورة أن يكون لمستثمر آخر تأثير قوى على ذلك الكيان نفسه، والعكس صحيح.

تابعة) على أنه يعد مستثمراً له نفوذ مؤثر عليها. • يتم التعرف عادة على وجود تأثير قوي للمستثمر في شركة مستثمر فيها من خلال إحدى الطرق التالية التي أشار إليها معيار المحاسبة المصري رقم ١٨: أ. التمثيل في مجلس الإدارة أو الجهة الإدارية المعادلة في الشركة المستثمر فيها. ب.الاشتراك في وضع السياسات بما في ذلك المشاركة في قرارات توزيع الأرباح أو التوزيعات الأخرى. ج. وجود معاملات مهمة بين المستثمر و الشركة المستثمر فيها. د. تغيير أفراد الإدارة. ه. الاحتفاظ بمعلومات فنية و أساسية عن الشركة المستثمر فيها.	• يمكن إضافة التالي بجانب ما تناوله معيار المحاسبة المصري رقم ١٨ بشأن طرق تحديد وجود تأثير قوي للمستثمر في شركة مستثمر فيها: أ. توجيه الدخول في معاملات هامة أو الاعتراض على أي تغييرات عليها. ب. الإعتماد على أفراد لديهم معرفة متخصصة بعمليات الشركة هم موظفون حاليون أو سابقون توجد عدة صور لملاك حق اتخاذ القرارات أهمها: الذين يتمتعون بحقوق أوقوة التصويت، أو يتمتعون بحقوق تعاقدية، أو يتم إستخدام أصولهم الشخصية كضمان لدائني الشركة،أو يشاركون أو يعملون معاً على تشغيل الشركة، ومن المتوقع أن يشاركوا في أرباح وخسائر الشركة، أو يؤثر تقريرهم بشأن نصيبهم من الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالشركة على عوائدهم الشخصية المملوكة لهم.	

جدول رقم (١) الاختلافات بين المفاهيم الحالية والمقترحة التي تحدد قواعد الإعتراف المحاسبي بالأشخاص المرتبطة بالشركة.

المصدر:تجميع وإعداد الباحثة من خلال :

- معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) "الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة ".
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٢)" القوائم المالية المجمعة ".
- معيار المحاسبة المصري رقم (٤٣) " الترتيبات المشتركة ".
- ومعيار المحاسبة المصري رقم (١٨) "الاستثمار في الشركات الشقيقة".

يتضح من الجدول رقم (١) التالي:

١. يرتكز مفهوم السيطرة المقترح على القدرة على توجيه وإدارة الأنشطة ذات الصلة ذات التأثير الجوهري على العوائد على خلاف المفهوم الحالي والذي يركز على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية.

٢. يعتمد تقييم ما إذا كان لدى الشركة قوة أو سلطة على الشركة المستثمر فيها على خطوتين هما:

أ. تحديد الأنشطة ذات الصلة للكيان المستثمر فيه وطبيعة القرارات اللازمة لإدارتها وتوجيهها .

ب. تحديد الحقوق اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة وتوجيه الأنشطة ذات الصلة بالشركة المستثمر فيه وذلك بتحديد مدى توافر الحقوق الموضوعية للشركة والتي توفر القدرة العملية على توجيه الأنشطة ذات الصلة سواء في الوقت الحالي أو المستقبلي وهي تنقسم إلى حقوق التصويب والحقوق التعاقدية.

١. يرتكز مفهوم السيطرة الحالي على وجود قوة تستند على حقوق التصويت، بينما يرتكز مفهوم السيطرة المقترح على قوة تستند على حق اتخاذ القرار والتي تشمل كلاً من حقوق التصويت الحالية أو المحتملة بالإضافة إلى الحقوق التعاقدية والتي يتم توجيه أنشطتها ذات الصلة للكيان المستثمر فيه بواسطة الأدوات التعاقدية ومنها : (معيار المحاسبة المصري رقم ٤٢ ،القوائم المالية المجمعة، فقرة ب ١٩)

- أن يكون أفراد الإدارة العليا هم موظفون حاليون أو سابقون للشركة(مثال: الرئيس التنفيذي للكيان المستثمر فيه والرئيس التنفيذي للشركة هما الشخص نفسه) .
- إعتماد الكيان المستثمر فيه على الشركة في بعض العمليات مثل تمويل جزء جوهري من عملياتها، أو ضمان جزء جوهري من التزامات الكيان المستثمر فيه، الحصول على خدمات أو تكنولوجيا أو مهمات أو مواد خام أساسية، والتراخيص أو العلامات التجارية.

٢. أن مفهومي العوائد والمنافع واللذين يركزان على مفهوم السيطرة المقترح والحالي على التوالي متشابهان في الجوهر إلا أن مفهوم العوائد يتم تعريفه على نطاق أوسع بحيث يمتد إلى ما وراء منافع الملكية التي يحصل عليها المساهمون،حيث تشمل العوائد كلاً من العوائد المرتبطة بحقوق التصويت والعوائد المرتبطة بالحقوق التعاقدية ولا تقتصر فقط على المنافع المرتبطة بحقوق التصويت كما جاء في معيار المحاسبة المصري ١٥.

ب . الجـزء الثـاني: مـن الإقتراحـات المحاسـبية يتعلـق بتوسـيع نطـاق الافصـاح عـن المعـاملات المرتبطـة فـي المعيـار المحاسبي المصـري رقم (١٥) ،وذلك علـى النحـو التالي:

١. الإفصـاح عن هيكل الملكيـة والهيكل الإداري للشركات بمـا يضمن مزيداً من الشفافية في القوائم المالية، حيث لم يتطرق المعيار المحاسبي رقم ١٥ لضرورة الإفصاح عن النواحي التالية:

أ. الإفصاح عن هيكل ملكية متخذى القرار، وتشمل ما يلي:

- بيان بكل الأفراد والكيانات الذين لديهم مصلحة أو منفعة ذات سيطرة في الشركة من خلال حقوق التصويت سواء الحالية أو المستقبلية، والحقوق التعاقدية.
- بيان بكل الأفراد والكيانات (أو من ينوب عنهم) ممن يمثلون أعضـاء مجلس الإدارة للشركة.
- بيان بكل المديرين التنفيذيين الرئيسيين للشركة (تشمل مدة التعيين لو كانـت أقل من فترة التقرير).
- بيـان بقيمـة القروض والسلف التـي تكون مضـمونة سواء بشكل مباشر من خـلال الشركة أو بشكل غير مباشر من خلال الأفراد والكيانات الذين لديهم مصلحة أو منفعة ذات سيطرة فـي الشركة أو أحد الكيانـات التابعـة للشركة، ويشمل الإفصـاح البنـود التالية :

- الرصيد في بداية ونهاية الفترة .
- القروض المقدمة /المسددة خلال الفترة .
- الفائدة المدفوعة والمستحقة الدفع المتعلقة بفترة التقرير .
- مخصص الديون أو الذمم المشكوك في تحصيلها .
- ملخص بنود وشروط عقد القروض .

- بيان بطبيعة وقيمة أو حجم المعاملات الخاصة بالأفراد والكيانات الذين لديهم مصلحة أو منفعـة ذات سيطرة فـي الشركة مـع الكيانـات التابعـة للشـركة سـواء أوراق ماليـة، قروض وسلف، عقود ومشاريع وارتباطات وغيره وذلك خلال الفترة الحالية والفترة السابقة.
- بيان بطبيعة العوائد التى يحصل عليها الأفراد والكيانات الذين لديهم مصلحة أو منفعة ذات سيطرة في الشركة سواء من الشركة أو الكيانات التابعة للشركة مثل: توزيعـات الأرباح العادية، توزيعات الأرباح الرأسمالية، أسهم المنحة وغيره وذلك خلال الفترة الحالية والفترة السابقة.

- وصـف الهيكـل التنظيمـى لمجموعـة الأشـخاص المرتبطـة ككـل فـي الشـركة متعـددة الجنسـيات وذلـك مـن خـلال توضـيح نسـبة الملكيـة وحجـم أعمالهـا وطبيعـة نشـاطها وعلاقتهـا بالشـركة الأم ومواقعهـا الجغرافـي ، وحجـم التغيـر فـي هيكـل الأنشـطة أو الأعمال .
- بيان بطبيعة وحجم التعويضات والمكافآت التى يحصل عليها الأفراد والكيانات ممن يمثلون أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الرئيسيين للشركة سواء بشكل مباشر من خلال الشركة أو بشكل غير مباشر من خلال أحد كيانات المجموعة التابعة للشركة، وتشمل:

- إجمالى المكافآت مع بيان تفصيلي بالأتعاب وأية مكافآت أخرى بوصفه عضواً مسئولاً عن وضع المبادىء والسياسات التي يعتمد عليها في تحديد طبيعة ومبلغ المكافآت، بالإضافة إلى الأساس الذي يعتمد عليه في قياس أى مكافآة غير مالية أو غير مادية.
- توصيف تفصيلى لطبيعة المكافآت التى يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون التنفيذيون الرئيسيون للشركة والتى لا يمكن قياسها في شكل مالي أو مادي.
- إجمالي المكافآت المدفوعة والمستحقة لأعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الرئيسيين للشركة، وأية مستحقات أخرى لهم في تاريخ إعداد التقرير.

ب. الإفصاح عن تكوين مجموعة الشركات التي تتبع الشركة الأم ،وتشمل الإفصاح عن:

- طبيعة المصالح أو الحصص خارج السيطرة (حقوق أقلية المساهمين) في أنشطة مجموعة الشركة محل التقرير والتدفقات النقدية.
- طبيعة القيود المهمة والشروط المتعلقة باستخدام الأصول، وتسوية المستحقات والالتزامات بين الشركة محل التقرير والشركات الأخرى بالمجموعة.
- النتائج المالية المترتبة على تغير حجم المصالح والتي تؤدي إلى فقدان السيطرة خلال فترة التقرير.

٢. الإفصاح في بند مستقل عن المعاملات التشغيلية المرتبطة، على أن يتضمن الإفصاح البنود التالية:

- بيان بكل الأفراد والشركات الذين لديهم مصلحة أو منفعة تشغيلية بحيث تكون ذات تأثير مهم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.
- وصف لسلسلة التوريد وأهم عقود تقديم الخدمات والأسواق الجغرافية الرئيسة التي تعمل فيها الشركة، وملخص لتحليل أنشطة سلسلة القيمة فيما يتعلق بالمساهمات التي

تـؤدي إلـى خلـق القيمـة وتفاصـيل أكبـر خمسـة منتجـات أو خـدمات تقدمها المجموعـة والمعاملات المهمة التي تتضمن عمليات إعادة هيكلة الأنشطة / الأعمال .

- توقيت إجراء المعاملة، وعدد مرات تكرار إجراء المعاملة مع ذات الطـرف المرتبط خلال الفترة المالية محل التقرير.
- بيـان بطبيعـة وقيمـة عقود التشـغيل سواء عقود بيـع أو تقديم خدمات أو غيره التـي تعقدها الشركة مع العملاء، ويشمل الإفصاح البنود التالية :
  - الرصيد في بداية ونهاية الفترة .
  - المبالغ المستحقة / المحصلة للمعاملة خلال الفترة .
  - الفوائد المحصلة / المستحقة خلال الفترة .
  - مخصص الديون أو الذمم المشكوك في تحصيلها .
  - ملخص بنود وشروط العقد.
  - الدولة التى أجريت بها المعاملة .
- بيان بطبيعة وقيمة عقود التشغيل سواء عقود التوريد أو عقود إنشاءات وغيره والتـي تعقدها الشركة مع الموردين، ويشمل الإفصاح البنود التالية:
  - الرصيد في بداية ونهاية الفترة.
  - المبالغ المدفوعة /المستحقة خلال الفترة .
  - الفوائد(الغرامات)المدفوعة /المستحقة الدفع خلال الفترة .
  - ملخص بنود وشروط العقد .

٣. الإفصاح في بند مستقل عن المعاملات التمويلية والمالية المرتبطة،على أن يتضمن الإفصاح البنود التالية:

أ. بيان بقيمة أو حجم المعاملات التى تتعلق بالقروض المتبادلة من حيث:

- رصيد القروض أول وآخر المدة .
- رصيد الفائدة (المسدد / المستحق).
- معدلات الفائدة .
- مدة القروض .
- إعادة إقراض القروض مع طرف آخر مرتبط داخل المجموعة .

ب . بيان بقيمة أو حجم المعاملات التي تتعلق بعقود المعاوضة من حيث:

- قيمة العقد.
- القيمة السوقية.
- المقابل المستلم.
- الدولة التي أجري بها المعاملة .

ت. بيان بقيمة أو حجم المعاملات التي تمت من خلال المنشأة الدائمة، من حيث:
- قيمة وطبيعة المعاملة .
- الدولة التي تقع بها المنشأة الدائمة وتمت فيها المعاملة، ومعدل الضريبة المطبق بها.
- المبالغ المستحقة / المحصلة للمعاملة خلال الفترة .
- طبيعة نشاط المنشأة الدائمة في سلسلة القيمة لدى الشركة.

ث. بيان بقيمة أو حجم المعاملات التى تتعلق بالضمانات المالية من حيث:
- قيمة الضمان، والغرض منه، والطرف المقدم له.
- قيمة العمولة .
- مدة الضمان .

ج. بيان بطبيعة وقيمة المعاملات التي تتعلق بعمليات إعادة هيكلة الأعمال، وأسباب إجراء تلك المعاملات ومدى تأثيرها على نتائج القوائم المالية.

ح. بيان بقيمة أو حجم المعاملات التى تتعلق بإقتسام التكاليف المشتركة واسترداد المصروفات التي تحملتها الشركة نيابة عن الطرف المرتبط، من حيث:
- قيمة وطبيعة المصروفات المشتركة، وهوية الأطراف المشاركة في اتفاق المساهمة في التكلفة.
- أساس التوزيع المتبع .
- الأطراف المرتبطة المشتركة في المصروفات.
- قيمة وطبيعة المصروفات المستردة وأسباب تحملها نيابة عن الطرف المرتبط.
- توقيت إجراء الإسترداد لتلك المصروفات.

٤. الإفصاح في بند مستقل عن المعاملات المرتبطة التى تتم من خلال الأصول غير الملموسة، على أن يتضمن الإفصاح البنود التالية:
- أطراف المعاملة المرتبطة وطبيعة العلاقة بينهم ودولة الإقامة والمعدل الضريبي الخاضع له كل منهم.
- طبيعة الأصل غير الملموس وتكلفته.
- تحديد المالك الفعلي والمالك القانوني للأصل غير الملموس .
- نسبة الملكية في الأصل .
- نوع ومدة العقد (تراخيص – إنتفاع – إتاوة ...).
- تفاصيل المقرات الرئيسة للأبحاث والتطوير وأماكن الإدارة .
- أهم الاتفاقيات والسياسات ذات الصلة بتسعير تلك المعاملات.

٥. ضـرورة قيـام الهيئـة العامـة للرقابـة الماليـة بتوعيـة الشـركات التـي تقـوم بتلـك المعـاملات وحثهـا علـى تـوفير مزيـد مـن الافصـاح لـدعم مستوى الشـفافية بشـأنها؛ وذلـك مـن خـلال إلـزام الشـركات بالإفصـاح عـن المعـاملات المرتبطـة بمقاسـه علـى أساس: (Lee, M. G.,etal.,2016):

أ. قائمة الدخل : من خلال حساب قيمة المعاملات مع الأشخاص المرتبطة (مبيعات، مشتريات، إيرادات، مصروفات) كنسبة من إجمالي أصول الشركة أو كنسبة من مبيعات الشركة خلال الفترة ذاتها ويفيد ذلك في تحديد أهمية قيمة تلك المعاملات من حيث تأثيره على صافي الدخل.

ب. معدل التغير في المعاملات المرتبطة :من خلال حساب القيمة المطلقة للتغير في قيمة تلك النوعية من المعاملات خلال فترتين متتاليتين أو من خلال حساب الانحراف المعيارى لقيمة تلك المعاملات آخر خمس فترات .

ت. قائمة المركز المالي: من خلال حساب قيمة المبالغ المستحقة للشركة أو عليها كنتيجة لتلك المعاملات مع الأشخاص المرتبطة كنسبة من مبيعات الشركة خلال ذات الفترة.

ث. إعتبار المعاملات مع الأشخاص المرتبطة متغيراً وهمياً والذي يأخذ القيمة (١) في حالة تجاوز نسبة تلك المعاملات بكافة أنواعها (مبيعات ومشتريات السلع والخدمات وكذلك الأصول وعمليات الإقتراض والإقراض ...وغيرها) نسبة ١% من إجمالي أصول الشركة،والقيمة (صفر) خلاف ذلك ويتميز إستخدام متغير وهمي عن إستخدام متغير متصل في تجنب أخطاء القياس الجوهرية المحتملة، وذلك قياسا على دراسة (ElhelalyM,2014 & MunirS,et.al.,2013 & Alhadab M,etal.,2020)

والجدير بالذكر أن الباحثة في الاقتراحات السابقة تسعى إلى عرض نموذج للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية والتي تتعلق بالمعاملات مع الأشخاص المرتبطين، وذلك نظرا لأهمية تلك المعاملات ودورها في التأثير على جودة مخرجات التقارير المالية للشركة بما يفيد الجهات ذات الصلة في تحقيق أقصى منافع ممكنة من المعلومات المالية وغير المالية التى تحتويها تلك التقارير، وإن كان في الواقع العملي من الصعب وجود كل الحالات المعروضة في شركة واحدة يكون لديها أشخاص مرتبطون، وتقوم بجميع أنواع المعاملات مع الأشخاص المرتبطين وبالتالي فإن كل شركة يجب أن تفصح عن المعلومات التي تناسب عملياتها.

وبالإضافة لما سبق يجب نشر المعلومات المتعلقة بالأشخاص المرتبطين بشكل سنوي على أن يرتبط ذلك بنشر التغيرات التي قد تطرأ على تلك المعلومات بشكل ربع سنوي، حيث إن تأخير نشر المعلومات أو التحيز في عرضها قد يحدث تأثيراً على مستخدمي القوائم المالية .

ج . **الجزء الثالث:** تعديلات مقترحة لإعادة صياغة نصوص التشريع الضريبي الساري وإرشادات الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبي في المعاملات المرتبطة ، وتتضمن ما يلي :

أ. تعديلات مقترحة على نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية، ويوضح الجدول رقم (٢) النصوص القانونية ذات الصلة والتعديلات المقترحة عليها :

القانون / المادة	النص الحالي	النص المقترح/ مبررات الاقتراح
قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية وتعديلاتهما - المادة الرابعة الخاصة بتعريف المنشأة الدائمة.	مادة ٤ مكرر استثناء من أحكام المادة (٤) من هذا القانون ،لا تعد منشأة دائمة كل ما يأتى: ١. الانتفاع بالتسهيلات فقط بغرض التخزين أو عرض السلع أو البضائع المملوكة للمنشأة ٢. الاحتفاظ بمخزون من السلع أو البضائع المملوكة للمنشأة فقط بغرض تشغيلها بواسطة منشأة أخرى .	يتمثل الغرض الرئيس من مفهوم المنشأة الدائمة في الاتفاقيات الضريبية في تحديد أحقية الدولة المتعاقدة في فرض الضريبة على أرباح مشروع مقيم في الدولة المتعاقدة الأخرى؛ حيث لا يخضع هذا المشروع للضريبة في الدولة المتعاقدة الأولى ما لم يكن يمارس أعماله فيها من خلال منشأة دائمة. ولا يخضع الدخل المتحقق من هذا النشاط للضريبة إلا بالقدر الذي يمكن إسناده إلى المنشأة الدائمة ،الأمر الذي يتطلب.تضييق نطاق إعفاءات الأنشطة الوارادة في هذه المادة بحيث تعد أعمال التخزين وعرض وتوريد السلع والبضائع وتجميع المعلومات والتسليم والأنشطة ذات الطبيعة الإعدادية والمساعدة ضمن مفهوم المنشأة الدائمة، لكونها أنشطة يعتد بها لخلق القيمة المضافة على أرض الدولة المضيفة، ويؤدي استبعادها إلى تخفيض الوعاء الضريبي في الدولة مصدر الدخل.

القانون / المادة	النص الحالي	النص المقترح/ مبررات الاقتراح
	٣. استعمال مكان ثابت للعمل فقط بغرض شراء سلع أو بضائع أو تجميع معلومات للمنشأة. ٤. استعمال مكان ثابت للعمل فقط بغرض القيام بأي نشاط آخر ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمنشأة	
قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ – المادة رقم ٧١ من لائحته التنفيذية	تشمل العوائد، في تطبيق حكم البند (١) من المادة (٥٦) من القانون، جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات والأذون.	يقتصر نص المادة رقم ٧١ على تكلفة الأموال المقترضة فقط، دون الأخذ في الاعتبار كافة أشكال التمويل الأخرى التي يمكن أن تستغلها الشركات في إعادة هيكلة القروض إلى أشكال أخرى من ترتيبات التمويل مما ينعكس على زيادة فرص التهرب الضريبي . لذا ينص الأقتراح على إضافة كافة أشكال التمويل والمدفوعات المالية الأخرى والتي تعد في حكم الفوائد من الناحية الأقتصادية على سبيل المثال لا الحصر، (OECD Report, Action 4, 2015: 29-30) • المدفوعات الناتجة عن المشاركة في الأرباح بموجب القروض المقدمة. • الفائدة المحتسبة على أدوات مثل السندات القابلة للتحول. • عنصر تكلفة التمويل المتعلق بمدفوعات التأجير التمويلي. • الفائدة المرسملة المدرجة ضمن قيمة الأصول المرتبطة بها في الميزانية أو الاستهلاك

القانون / المادة	النص الحالي	النص المقترح/ مبررات الاقتراح
		الخاص بالفوائد المرسملة. • المبالغ التي يتم قياسها بالرجوع إلى مقابل التمويل وفقاً لقواعد أسعار التحويل، حينما تقتضي الظروف ذلك. • مبالغ الفائدة الاسمية طبقاً لأدوات المشتقات أو ترتيبات التحوط المتعلقة بقروض الشركة. • أرباح أو خسائر سعر الصرف المرتبط بالقروض وكذلك الأدوات المرتبطة بزيادة التمويل. • رسوم الضمان المتعلقة بترتيبات التمويل. •رسوم الاتفاق، وكذلك التكاليف المماثلة المتعلقة باقتراض الأموال.
	لم يتناول قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعاملات في دول الملاذات الضريبية بنص صريح .	يقترح أن تفرض ضريبة مستقطعة إضافية بنسبة ٢٥% على التحويلات المالية للأشخاص الاعتبارية المسجلة في الملاذات الضريبية.
قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما - المادة رقم ٣٠	" إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين اشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفي منها أو غير	لم يتطرق قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى احتساب نطاق/ مدى السعر المحايد على الرغم من تناوله في إرشادات التسعير الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية والتأكيد على أهميته احتسابه، والذي جاء الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ ترجمة لها. يكون نطاق السعر المحايد (على سبيل المثال، نطاق الأسعار بناء على أسعار مستقلة مقارنة أو نطاق الهوامش التشغيلية وفقا لطريقة صافي هامش الربح للمعاملة)؛ وذلك لمنع تأثير القيم غير العادية أو الحالات الاستثنائية . وعليه يقترح النص بتحديد مدى / نطاق للسعر المحايد

القانون / المادة	النص الحالي	النص المقترح/ مبررات الاقتراح
	خاضـع لهـا ، يكـون للمصلحة تحديد الربح الخاضـع للضـريبة علـى أسـاس السـعر المحايد ".	،وذلك من خلال اتباع نهج إحصائي لإحتسابه وفي هذا الصدد، تعد الأسعار/ القيم الواقعة في المدى بين الربيعات هي النطاق المناسب للهوامش المبنية أسعار محايدة .يتم احتساب المدى فيما بين الربيعات من خلال تقسيم مجموعة البيانات إلى أربعة أجزاء متساوية بحيث يتم الحصول على ثلاث نقاط في قائمة البيانات، وهي الربع الأدنى(النقطة الوسطى فيما بين الحد الأدنى والوسيط،(والوسيط)القيمة الوسطى لجميع القيم) والربع الأعلى(النقطة الوسطى فيما بين الوسيط والحد الأعلى) وتكون القيم الواقعة فيما بين الربع الأدنى والأعلى هي القيم الواقعة في المدى بين الربيعات (الوسيط .)ويكون الغرض من النطاق هو ضمان عدم استخدام القيم الشاذة وتفادي التراوح في القيم المستخدمة بشكل كبير(أي كافة القيم بين الحد الأدنى والأعلى) . بشكل عام، تعد أي نقطة ضمن هذا النطاق الربيعي متوافقة مع مبدأ السعر المحايد، ما لم توضح الشركة عدم مناسبة ذلك. ينبغي بشكل عام تحديث التحليل لتحديد نطاق السعر المحايد كل ٣ سنوات كحدٍّ أقصى في حال تغير الظروف، قد يلزم تحديث التحليل بشكل كامل.

المصدر: إعداد الباحثة

جدول رقم (٢) التعديلات المقترحة على بعض النصوص القانونية الضريبية ذات الصلة بالمعاملات بين الأشخاص المرتبطة.

ب. تعديلات مقترحة على الدليل التطبيقى للمادة ٣٠ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بموجب قرار وزير المالية رقم (٥٤٧) لسنة ٢٠١٨

يخلو الدليل الارشادي للمادة ٣٠ من قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أي إرشادات تتعلق بتسعير المعاملات التي تتم من خلال الأصول غير الملموسة، أو عمليات إعادة هيكلة الأعمال، أو المنشأة الدائمة، أو الاتفاق على اقتسام التكلفة؛ لذا سوف يقدم البحث

مجموعة من الإرشادات المقترحة في ضوء ما جاء من تعليمات صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD ,2022)؛ مما يفيد مصلحة الضرائب المصرية في التحقق من صحة تسعير تلك المعاملات،وذلك على النحو التالي:

١. إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة المتعلقة بتقييم الأصول غير الملموسة.
٢. إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة من خلال المنشأة الدائمة .
٣. إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة من خلال عمليات إعادة هيكلة الأعمال.
٤. إرشادات تتعلق باتفاقيات اقتسام التكلفة.

فيما يلى تفصيل النقاط السابقة :

١. إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة المتعلقة بتقييم الأصول غير الملموسة.

يوجد نوعان من المعاملات التي يكون فيها تحديد وفحص الأصول غير الملموسة ملائماً لأغراض تسعير المعاملات، وهي:

- معاملات تتضمن نقل الأصول غير الملموسة أو منح حقوق في أصول غير ملموسة.
- معاملات تتضمن استخدام الأصول غير الملموسة بما يتعلق ببيع سلع، أو تقديم خدمات.

خصصت الإرشادات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية للشركات متعددة الجنسيات والإدارات الضريبية فصلاً خاصاً بتسعير الأصول غير الملموسة(OECD,2018,11-18) (OECD,2022,245-280)، ويمكن الاستفادة من تلك الإرشادات بتقديم الاقتراحات التالية:

أ. وضع تعريف للأصول غير الملموسة بالدليل التطبيقى للمادة رقم ٣٠ ينص على أنها هى الأصول غير المالية التي من الممكن تملكها، أو الحصول عليها لإستخدامها في الأنشطة التجارية التي عادة ما يتم نقل ملكيتها، أو منحها، أو منح حقوق عليها بمقابل في المعاملات بين أشخاص مستقلين. ويمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى اصول مستخدمة لأغراض تسعير المعاملات المرتبطة كبراءات الاختراع، الخبرات والعلامات التجارية والحقوق المكتسبة من العقود والتراخيص الحكومية، والتراخيص وما يماثلها من حقوق محددة في أصول غير ملموسة، وأخرى أصول غير ملموسة ليست لأغراض التسعير كالشراكات ضمن المجموعة، والمزايا التي يتمتع بها الشخص في الأسواق المعينة، والقوى العاملة المجمعة.

ب. يقترح تطبيق الخطوات التالية للتحقق من تطبيق مبدأ السعر المحايد على الأصول غير الملموسة في المعاملات المرتبطة:

الخطوة الأولى: حصر الأصول غير الملموسة المستخدمة أو المنقولة أو التي تم منح حق عليها.

الخطوة الثانية: حصر المخاطر ذات الأثر الاقتصادي الجوهري والتي ترتبط بعمليات الأصول غير الملموسة، وتحديد آلية العمل المتبعة من قبل أطراف المعاملة لتحمل تلك المخاطر وإدارتها.بالاضافة الى تحديد إذا ما كانت الشروط التعاقدية الخاصة بالمخاطر تتوافق مع ما يقوم به الأشخاص المرتبطون فعليا أثناء تأدية أعمال العقد. وتعتمد أهمية هذه المخاطر ومدى تحققها على الحقائق والظروف لكل حالة.

وتشمل المخاطر التي يجب أخذها في الحسبان في التحليل الوظيفي للأصول غير الملموسة هي:

- مخاطر تطوير الأصول غير الملموسة(وتتمثل في المخاطر تكبد تكلفة البحث والتطوير أو التسويق التي تحقق غاياتها).وفي هذه الحالات، فإن الوقت الذي يتم فيه الاستثمار أثناء عملية التطوير يعد عاملاً ذا أهمية.
- مخاطر تتعلق بأن يصبح المنتج غير مطلوب(كما في حالة المنتجات التكنولوجية).
- مخاطر انتهاك حقوق الملكية.
- المسؤولية القانونية عن الضرر الناتج عن المنتجات المعيبة، أو سوء إنتاج السلع.
- مخاطر الاستخدام، أو الانتفاع من الأصول غير الملموسة(على سبيل المثال، حالات عدم القدرة على تقدير العوائد الناتجة عن الأصل غير المادي).

الخطوة الثالثة: تحديد كافة الترتيبات التعاقدية من خلال العقود الخطية والسجلات العامة (على سبيل المثال: سجلات براءات الاختراع، والعلامات التجارية)، أو من المراسلات بين الأشخاص وفي جميع الحالات، يحل جوهر المعاملات بين الأشخاص المرتبطون محل الشكل القانوني. كما يجب تأكيد الاتساق بين تلك الترتيبات وما يقوم بها الأشخاص المرتبطين فعلياً وفي حال عدم اتساق الترتيبات التعاقدية والأعمال التي يقوم بها الأشخاص المرتبطون فعليا، يجب أن يتم الأخذ بأعمال الأشخاص المرتبطين كأساس لتحديد المعاملات بين الأشخاص المرتبطين وطبيعتها. وفي هذه الحالة، يجب أن يتم دعم وصف المعاملة بين الأشخاص المرتبطين بتحليل وظيفي شامل ومفصل، مع التركيز بشكل خاص على الأصول غير الملموسة.

الخطوة الرابعة: تحديد الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ المهام والوظائف، والذين يستخدمون الأصول ويقومون بإدارة المخاطر المتعلقة بالتطوير والتحسين والصيانة والحماية والاستغلال للأصول غير الملموسة؛ لتحديد المساهمات ذات القيمة المضافة

للأصول غير الملموسة التي قام بها الشخص المرتبط نتيجة الوظائف المؤداة، والأصول المستخدمة، والمخاطر المحتملة، والتي تختلف أهميتها النسبية حسب ظروف كل معاملة، ومن ثم تحديد العوائد التي تنتج أو تتحقق بشكل دوري من تلك الوظائف التي يتم تنفيذها.
الخطوة الخامسة: تحديد السعر المحايد لاستخدام أو نقل الأصول غير الملموسة أو عدم الاعتراف بالمعاملة وتتضمن التالي:

أ. تسعير الأصول غير الملموسة المستخدمة:

- يمكن تطبيق أسلوب السعر المحايد المقارن على استخدام أصول غير ملموسة معينة . وفي مثل هذه الحالة، قد تكون هناك حاجة إلى إجراء التعديلات المحققة للتماثل/المقارنة لإزالة الفروقات بين الأسواق، والمزايا المحلية وإستراتيجيات الأعمال والقوى العاملة والشراكات بين الشركات وغيرها من العوامل(على سبيل المثال، يمكن تحديد أسعار استخدام الأصول غير الملموسة من جانب الشركة باستخدام نسب رسوم حقوق الامتياز وفقا لقواعد البيانات المختلفة) لكن يجب النظر إلى ما إذا كانت هذه المعلومات المتاحة للعامة تفصيلية بما فيه الكفاية لإجراء تحليل المقارنة بطريقة مناسبة .لذلك يجب على مصلحة الضرائب القيام بتقييم مدى إستخدام هذه القواعد بشكل دقيق.
- يعد أسلوب تقسيم الأرباح وهو الأسلوب البديل الأنسب؛ حيث تعد أساليب التسعير الأخرى أقل ملاءمة للتطبيق عند تسعير استخدام الأصول غير الملموسة.

ب. تحديد سعر نقل ملكية الأصول غير الملموسة، أو منح حقوق عينية عليها:

يعد المالك القانوني هو المالك المسئول عن تسعير المعاملات المرتبطة التى تتم من خلال الأصول غير ملموسة، وتعني الملكية القانونية للأصول غير الملموسة بأنه له الحق دون غيره في الحصول على كافة العوائد، وأي منفعة أخرى تنشأ عن استخدام الأصول غير الملموسة، أو الاستفادة منها في الأنشطة التجارية.

قد يتم نقل ملكية الأصول غير الملموسة (أو منح حقوق الإستخدام، أو الانتفاع فيها) بشكل منفرد، أو مع أصول غير ملموسة أخرى .وفي حال تعدد الأشخاص المرتبطين الذين يملكون حقوقًا في الأصول غير الملموسة، من المهم الأخذ في الحسبان المساهمة النسبية لكل منهم في إضافة قيمة للأصول غير الملموسة .على هذا النحو، يجب الأخذ في الحسبان خصائص الأصول غير الملموسة، بالإضافة إلى مدى احتمالية الحصول على منافع اقتصادية مستقبلا من الأصول غير الملموسة المنقولة.

والجدير بالذكر أنه لا تعد الأساليب ذات الجانب الواحد، بما في ذلك أسلوب سعر إعادة البيع، وأسلوب صافي هامش الربح للمعاملة،من الأساليب الموثوقة لتقييم الأصول غير الملموسة بشكل مباشر، وبشكل عام لا يفضل استخدام أساليب تسعير المعاملات التي تسعى إلى تقدير قيمة الأصول غير الملموسة على أساس تكلفة تطوير الأصل غير المادي.

ت. عدم الأخذ بالمعاملة، أو استبعاد الآثار السلبية:

يجب لأغراض تسعير المعاملات استبعاد السلبيات الخاصة بالمعاملة بين الأشخاص المرتبطين التي يتضرر منها كل من الأشخاص المرتبطين. على سبيل المثال، إذا تم نقل الأصول غير الملموسة إلى أشخاص مرتبطين، ولا تقوم بإضافة أية قيمة إلى الأصول ذات الصلة، كونها تفتقر للخصائص الوظيفية المطلوبة، وبالتالي تعد غير قادرة على التحكم في المخاطر المتعلقة بالأصل غير المادي، فإن المعاملة لن تستوفي مبدأ السعر المحايد في هذا المثال، واقعيا يكون أفضل الخيارات المتاحة لكل من البائع والمشتري هو عدم الدخول في المعاملة. لن يكون إجمالي الربح من العمليات الذي من الممكن أن يحققه الأشخاص مجتمعين أعلى مما قد يحقق لو لم تتم المعاملة، وذلك بسبب التكاليف الإضافية التي سيتم تكبدها لإجراء المعاملة (على سبيل المثال، تكلفة صياغة العقود).

ينبغي بناء على مبدأ السعر المحايد إلغاء الآثار السلبية الناتجة عن الشروط التي تختلف عن شروط المعاملات المماثلة بين الأشخاص المستقلين من الربح الخاضع للضريبة للبائع .وتتمثل هذه الآثار السلبية في الفرق بين تحقيق الربح مقارنة بعدم حصول النقل.

والجدير بالذكر أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أشارت الى أن الأصول غير الملموسة قد يصعب تقييمها بسبب عدم وجود مقارنات موثوقة في وقت إبرام المعاملات،كما أن توقعات التدفقات النقدية المستقبلية أو الدخل المتوقع أن يستمد من الأصول غير الملموسة المحولة أو أن الافتراضات المستخدمة في تقييم الأصول غير الملموسة غير مؤكدة إلى حد كبير، مما يجعل من الصعب التحقق من سلامة التسعير لتلك الأصول. وتقترح المنظمة أنه في هذه الظروف، يمكن للإدارة الضريبية أن تنظر إلى النتائج اللاحقة كدليل افتراضي حول مدى ملاءمة ترتيبات التسعير المسبقة.

٢. إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة من خلال المنشأة الدائمة:

يقترح أن يتبع الفاحص الضريبى عن التحقق من صحة وسلامة تسعير المعاملات المتبادلة من خلال المنشأة الدائمة تحليلاً من خطوتين لتحديد وتوزيع الأرباح بين الشركة

والمنشأة الدائمة التابعة له و إعتمادها حيث تبدأ الخطوة الأولى بتحليل وظيفي يحدد أنشطة المنشأة الدائمة للشركة– بصفته ممولاً منفصلاً -من جهة، وأنشطة الشخص أو الأشخاص المرتبطين الأعضاء للمجموعة ذاتها (ممول منفصل آخر) من جهة أخرى . بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يأخذ التحليل الوظيفي بعين الاعتبار الأصول المستخدمة والمخاطر التي يتحملها. يجب اعتبار المنشأة الدائمة على أنها تتحمل الأخطار المتعلقة بخصائصها الوظيفية التي تم إجراؤها. كما يجب توخي الحذر بما يتعلق بتحديد وظائف الأشخاص الهامة.

يرتكز مبدأ'' وظائف الأشخاص المهمة ''على النظر إلى الوظائف التي يقوم بها الأشخاص الذين يعملون لحساب الممول، وأن يتم تخصيص المخاطر، والأصول تماشيا مع هذه الوظائف، وكذلك بالنظر إلى الجهة التي يتم اتخاذ قرارات الأعمال فيها فيما يتعلق بتحمل المخاطر وإدارتها، في إطار الخطوة الثانية يتم تحديد أرباح المنشأة الدائمة بناء على تحليل المقارنات ، من خلال التحليل الوظيفي، وتحليل المخاطر، يتم تحديد المبلغ المستحق حسب المعاملات بين الشخص ومنشأته الدائمة من خلال تطبيق أساليب تسعير المعاملات.(OECD,2022)

كما يقترح تطبيق مفهوم قاعدة "قوة جذب المنشأة" وهو مستمد من نصوص نماذج اتفاقيات منع الازدواج الضريبي الصادرة عن الأمم المتحدة ولا تحتوي نماذج اتفاقيات منع الإزدواج الضريبي الخاصة بمنظمة التعاون الأقتصادي والتنمية على أحكام بهذا الصدد، ومن ثم لا تحتوى نماذج اتفاقيات منع الازدواج الضريبي بمصر عليها . والغرض من هذا المفهوم هو إرساء إطار لتحديد الأرباح التي يمكن إسنادها أو التي تعود إلى المنشأة الدائمة من خلال وضع قواعد تنظم ذلك في الأنظمة الضريبية أو في اتفاقيات منع الازدواج الضريبي والفصل في المنازعات المرتبطة بهذا السياق التي يمكن أن تنشأ بين الدولتين المتعاقدتين على اتفاقية منع ازدواج ضريبي. تتطلب قاعدة قوة الجذب من الشركات دفع ضرائب الدخل في البلدان التي تمتلك فيها منشأة دائمة. وهذا يضمن عدم قدرة الشركات على تجنب الضرائب عن طريق فصل أنشطتها التجارية بشكل مصطنع وتخصيص الأرباح لولايات قضائية مختلفة.

يمكن أن يؤدي تطبيق قاعدة قوة جذب المنشأة إلى توسيع نطاق الدخل الذي يمكن إسناده للمنشأة الدائمة في حالات معينة مما يؤدي إلى توسيع نطاق الدخل الخاضع للضريبة في البلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة. وبالتالي،لا يقتصر الدخل الخاضع للضريبة على الدخل المتحقق من الأنشطة أو الأصول الموجودة في البلد الذي تقع فيه المنشأة الدائمة، وإنما يمتد ـ أيضا ـ إلى الدخل الذي يحققه المكتب الرئيس الأجنبي من الأنشطة أو الأصول في ذلك البلد.

يمكن أن تطبق قاعدة قوة جذب المنشأة جزئيا أو كلياً على الدخل المنسوب إلى منشأة دائمة من خضوعه للضريبة. حيث إنه عند تطبيق قاعدة قوة جذب المنشأة بشكل جزئي، يمكن أن ينسب الدخل الذي تيسره المنشأة الدائمة للبضائع أو السلع أو الأنشطة المماثلة أو المشابهة المحققة مباشرة من قبل غير المقيم إلى المنشأة الدائمة, وبالتالي يخضع للضريبة في البلد الذي توجد فيه المنشأة الدائمة .عند تطبيق قاعدة قوة جذب المنشأة بشكل شامل سيؤدي ذلك إلى اعتبار كامل الدخل المتحصل عليه من غير المقيم الذي توجد لديه المنشأة الدائمة جزءا من الوعاء الضريبي للمنشأة الدائمة في بلد المنشأة الدائمة، بصرف النظر عما إذا كان الدخل مرتبطا بشكل مباشر أو غير مباشر بالمنشأة الدائمة.

٣. **إرشادات تسعير المعاملات المرتبطة من خلال عمليات إعادة هيكلة الأعمال:**

يقترح أن تقدم مصلحة الضرائب المصرية ضمن الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ الصادر عام ٢٠١٨ مجموعة من الإرشادات بشأن التحقق من صحة تسعير عمليات إعادة هيكلة الأعمال وذلك من خلال الاستفادة من الارشادات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD, 2022,357-400)،حيث تؤثر إعادة الهيكلة على الربح المحتمل للشخص المرتبط ويقصد بالربح المحتمل الأرباح المتوقع تحقيقها مستقبلا ولتحديد المبلغ المستحق عند إعادة الهيكلة، تتم مقارنة كل من المهام والوظائف الخاصة بالأعمال قبل وبعد إعادة الهيكلة، والمخاطر والأصول المستخدمة؛ وذلك بهدف معرفة التأثير على الأرباح المحتملة.ولحصر العمليات بين الأشخاص المرتبطين التي تشكل إعادة الهيكلة، وتحديدها بشكل صحيح،لأغراض التحقق من مدى توافق شروط إعادة الهيكلة مع مبدأ السعر المحايد،ويتم ذلك بناء على ما يلي:

أ. تحديد المعاملات قبل وبعد إعادة الهيكلة وفقا للوظائف المنفذة، والأصول المستخدمة والمخاطر المتحملة لأن عادة ما ينتج عن إعادة الهيكلة تغييرات للعمليات التشغيلية المحلية لتصبح عمليات تشغيلية ذات مخاطر منخفضة. وكذلك تنخفض إيراداتها المتوقعة نسبيا وذلك بناء على قيام طرف آخر بتحمل المخاطر ذات الأهمية الاقتصادية التي يتم تخصيص الأرباح أو الخسائر المرتبطة بتلك المخاطر له.وتعتمد درجة أهمية المخاطر على احتمالية تحققها، وحجم الأرباح أو الخسائر المحتملة نتيجة هذه المخاطر. ولهذا السبب، يعد فحص آلية تخصيص المخاطر بين الأشخاص المرتبطين قبل وبعد عملية إعادة الهيكلة جزءًا مهما، وضروريًّا من التحليل الوظيفي.

ب. الأسباب الموجبة لإعادة الهيكلة، والمنفعة المحتملة، بما في ذلك دور الشراكات،حيث قد تكون من بين أحد الأسباب التي تقوم المنشآت بالإعلان عنها لإعادة الهيكلة هي رغبتها بتعزيز مبدأ التعاون وإنشاء الشراكات مع منشآت أخرى، أواقتصادات الحجم،

أوتنظـــيم إدارة الأعمـــال، أوتحســـين كفـــاءة سلســـلة التوريـــد، أو تخفـــيض التكاليف،والاستفادة من التطورات التقنية. وبالإضافة إلى ذلك، من الممكن أن تتم إعادة الهيكلة بهدف الحفاظ على الربحية أو الحد من الخسائر،وذلك عن تدهور الأوضاع الاقتصادية.ويجب أن تعكس متطلبات التوثيق الخاصة بتسعير المعاملات معلومات تفصيلية عن أسباب إعادة الهيكلة، من المرجح أن يتم إعداد مثل هذه الوثائق على مستوى المجموعة لأغراض غير ضريبية؛ وذلك لدعم القرار الخاص بإعادة الهيكلة.

ت. تحديد الخيارات الأخرى المتاحة للأشخاص المرتبطين، قد يكون الدافع لإعادة الهيكلة في بعض الحالات هو تفادي تحقيق الخسائر عوضا عن كونه فرصة لتحقيق الأرباح أو كحل بديل؛ للخروج من الأعمال تماما) في هذه الحالة، من الممكن ألا يكون هناك فرص تحقيق ربح نتيجة إعادة الهيكلة، بل تقوم إعادة الهيكلة بتقديم منفعة للشخص المعاد هيكلته من خلال تخفيض أو استبعاد الخسائر المستقبلية (في حال كانت هذه الخسائر تتجاوز تكاليف إعادة الهيكلة).

ث. نقل الأرباح المحتملة كنتيجة لإعادة الهيكلة، يكون من المفيد استخدام أساليب التقييم القائمة على الدخل وتطبيقها بشكل صحيح، لتحديد ما إذا كان هنالك نقل للأرباح المحتملة وخاصةعند تطبيق أساليب التقييم القائمة على احتساب القيمة الحالية لمصادر الدخل المستقبلية المتوقعة أو التدفقات المالية الناتجة عن الأصول غير الملموسة المنقولة أو النشاط التجاري المنقول.وذلك لجميع أطراف المعاملة للوصول إلى السعر المحايد ،وعليه يجب الأخذ في الحسبان عند احتساب القيمة الحالية ما يلي:

- تحديد مدى واقعية وموثوقية التوقعات المالية.
- نسب النمو.
- نسب الخصم ،(مثال :المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال).
- العمر الإنتاجي للأصول الملموسة وغير الملموسة.
- الآثار الضريبية للمعاملة.

أ. تحديدالتعويضات المتعلقة بالشخص المعاد هيكلته بسبب إنهاء ترتيبات، أو إعادة التفاوض بشأن ترتيبات قائمة، فإنه يجب تقييم الجوانب القانونية والتعاقدية للترتيبات وتحديد مدى توافقها مع مبدأ السعر المحايد.ويتضمن إنهاء الاتفاقيات والترتيبات، أو إعادة للتفاوض تغير في المخاطر، وأنشطة الأشخاص التي بدورها تؤثر في تخصيص الأرباح المحتملة بين الأطراف .من الممكن ـ أيضا ـ أن يؤدي إنهاء، أو إعادة التفاوض بشأن الترتيبات، أو العلاقات التعاقدية في سياق إعادة الهيكلة إلى تحمل المنشأة المعاد هيكلتها ما يلي(على سبيل المثال وليس الحصر):

- تكاليف إعادة الهيكلة (مثل تلك الناتجة عن الاستغناء عن الأصول، أو إنهاء عقود التوظيف).
- تكاليف إعادة التحويل (بهدف تواؤم عملياتها الحالية مع متطلبات العملاء.)
- فقدان فرص تحقيق الأرباح.

في هذه الحالات، يجب التحقق عما إذا كان هنالك تعويضات مستحقة للشخص المعاد هيكلته وفقا لمبدأ السعر المحايد،ولا يفترض بأن حق التعويض وفقا لمبدأ السعر المحايد ينشأ من إنهاء العقود، أو إعادة التفاوض في جميع الحالات .ويعتمد ذلك على الظروف الخاصة بكل حالة على حدة. عند تحديد ترتيبات إعادة الهيكلة بشكل دقيق، والقيام بتقييم الخيارات الأخرى المتاحة،لذا فإنه يجب الأخذ بالاعتبار الجوانب الآتية:

- ما إذا كان حق التعويض ينشأ بموجب الأنظمة والقوانين ذات العلاقة.
- وجود أو عدم وجود شروط للتعويض، أو أية أحكام مماثلة ضمن شروط الترتيبات يمكن تحديدها بشكل دقيق، وما إذا كانت تتوافق مع مبدأ السعر المحايد(إن وجدت.)
- الأطراف التي يجب عليها أن تتحمل التكاليف المرتبطة بالتعويضات التي تقدم للأشخاص المتضررين من إنهاء الترتيبات، أو إعادة التفاوض بشأنها.

٤. إرشادات تتعلق باتفاقيات باقتسام التكلفة:

ويوجد نوعان من اتفاق اقتسام التكلفة هما اتفاق اقتسام التكلفة التى ترتبط بتطوير أو تحسين أو إنتاج أصول ملموسة وغير ملموسة وأخرى تتعلق باتفاق اقتسام تكلفة الحصول على الخدمات . ولم يتطرق الدليل التطبيقى للمادة ٣٠ في إرشادته الصادرة بقرار رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨ لاتفاقيات اقتسام التكلفة في حين خصص إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فصلا مستقلا لها (OECD,2022,357-337) والتى يمكن الاستفادة منها على النحو التالى:

- يعتمد تحديد السعر المحايد لاتفاقيات المشاركة في التكلفة على العائد المتوقع لكل مشارك في الاتفاق بما يتناسب مع مساهمته والتى تتسق مع ما كانت تحصل عليه الأطراف المستقلة في ظل ظروف مماثلة بالنظر إلى حصتها المتناسبة مع إجمالي العوائد المتوقعة التي تتوقع الحصول عليها .والجدير بالذكر أن مساهمة المشارك في إتفاقيات المشاركة في التكلفة ستؤدي غالبًا إلى ظهور فوائد في شكل وفورات في التكلفة ،ومع ذلك قد لا يكون هناك أي دخل يتم توليده مباشرة من نشاط المشاركة في التكلفة، حيث نجد في اتفاقيات المشاركة في تكاليف التطوير، قد لا تتحقق الفوائد المتوقعة للمشاركين إلا بعد مرور بعض الوقت على تقديم المساهمات، وبالتالي لن يكون هناك اعتراف فوري بالدخل للمشاركين على مساهماتهم في وقت تقديمها.وعليه ينبغي التعامل مع أي مبالغ مدفوعة على أنها إضافة إلى مساهمة الدافع وكتخفيض في

مساهمة المتلقي. كما هو الحال مع المساهمات عمومًا، سيتم تحديد المعاملة الضريبية لأي مبالغ مدفوعة وفقًا للقوانين المحلية، بما في ذلك المعاهدات الضريبية المعمول بها.

- تتمثل أهم متطلبات توثيق المعاملات المرتبطة من خلال اتفاقيات اقتسام التكلفة والتي يجب أن تلتزم بها الشركة ،في التالي :

١. يجب أن تفصح الشركة ضمن الملف الرئيس عن طبيعة وقيمة اتفاقيات المشاركة سواء في تكلفة الخدمات أو تكلفة الأصول (الملموسة وغير الملموسة).

٢. يجب أن تفصح الشركة ضمن الملف المحلي عن المعلومات التالية :

أ. قائمة بهوية وموقع المشاركين في الاتفاق.

ب. قائمة بأي أطراف أخرى مرتبطة ستشارك في نشاط الاتفاق على اقتسام التكلفة أو التي من المتوقع أن تستغل أو تستخدم نتائج النشاط المعني.

ت. نطاق الأنشطة والمشاريع المحددة التي تغطيها إتفاق المساهمة في التكلفة، وكيفية إدارة ومراقبة تلك أنشطة.

ث. مدة وشروط الاتفاق؛ حيث يجب أن يتضمن الإفصاح عن المعلومات التالية:

- أي تغيير في الأتفاق (على سبيل المثال، فيما يتعلق بالشروط، المشاركين، نشاط الاتفاق)، والنتائج المرتبة على هذا التغيير.
- مقارنة بين العوائد المتوقعة والعوائد الفعلية لكل مشارك في اتفاق اقتسام التكلفة.
- النفقات السنوية المتكبدة في إتفاق إقتسام التكلفة ، وشكل وقيمة مساهمات كل مشارك خلال فترة الاتفاق، ووصف تفصيلي لكيفية تحديد قيمة المساهمات.

ج. الأسلوب الذي يتم به قياس وتحديد حصص المشاركين بما يناسب العوائد المتوقعة.

ح. شكل وقيمة المساهمات الأولية لكل مشارك، ووصف تفصيلي لكيفية تحديد قيمة المساهمات الأولية والمستمرة (بما في ذلك أي تعديلات مدرجة في المركز المالي مقابل التعديلات الفعلية) وكيفية تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل متسق على جميع المشاركين في تحديد النفقات وقيمة المساهمات.

خ. التوزيع المتوقع للمسؤوليات والمهام، وآليات إدارة ومراقبة تلك المسؤوليات والمهام، ولا سيما تلك المتعلقة بالتطوير والتحسين، وصيانة أو حماية أو استغلال الأصول غير الملموسة أو الملموسة المستخدمة في اتفاقيات اقتسام التكلفة.

د. الإجراءات والنتائج المترتبة على دخول المشارك أو إنهاء أو الإنسحاب من اتفاقيات اقتسام التكلفة.

ذ. أي مخصصات لموازنة المدفوعات أو لتعديل شروط الاتفاق لتعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية.

خلاصة ونتائج البحث

أسفر البحث عن ما يلى :

أولا: يمكن بلورة الإفصاح عن المعاملات المرتبطة في البيئة المصرية في الإفصاح عن خمسة عناصر أساسية وهي: الإفصاح عن العلاقات بين الشركة القابضة والتابعة لها بغض النظر عن وجود معاملات بينها ،الإفصاح عن قيمة المعاملات والالتزامات المترتبة عليها ، ومخصص الديون المشكوك فيها والمتعلق بقيمة الأرصدة غير المسددة ،الإفصاح عن مكافاة أعضاء مجلس الإدارة والتعويضات الأخرى وما بعد إنتهاء الخدمة ،والإفصاح بأن المعاملات قد تمت وفقا للشروط نفسها والأسعار السائدة مع الأطراف المستقلة .

ثانيا: لم يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم ١٥ كافة العلاقات المرتبطة ذات التأثير المهم على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية. وعليه يقترح البحث إعادة صياغة المعيار المذكور أعلاه بحيث يشمل:

١. تطوير المفاهيم التي تحكم الاعتراف المحاسبي بالأشخاص المرتبطة وهي السيطرة، والسيطرة المشتركة، والتأثير المهم، وذلك على النحو التالي :

أ. يرتكز مفهوم السيطرة المقترح على القدرة على توجيه وإدارة الأنشطة ذات الصلة وذات التأثير الجوهري على العوائد على خلاف المفهوم الحالي والذي يركز على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية.

ب. يرتكز مفهوم السيطرة الحالي على وجود قوة تستند على حقوق التصويت، بينما يرتكز مفهوم السيطرة المقترح على قوة تستند على حق متخذي القرار والتي تشمل كلاً من حقوق التصويت الحالية أو المحتملة بالإضافة إلى الحقوق التعاقدية.

ت. أن لا يتطلب وجود تأثير مهم للشركة على الكيانات الأخرى ممارستها للسيطرة سواء سيطرة فردية أو مشتركة ،وإنما يقتصر الأمر على تحمل أو الحصول على نصيب من العوائد عن طريق المشاركة غير الملزمة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالأنشطة المهمة ذات الصلة، كما يلاحظ أن سيطرة الشركة على أحد الكيانات لا تمنع بالضرورة أن يكون لمستثمر آخر تأثير قوي على ذلك الكيان نفسه، والعكس صحيح.

٢. توسيع نطاق الافصاح عن المعاملات المرتبطة في القوائم المالية بحيث تشمل الإفصاحات التالية بشكل تفصيلي وليس بشكل إجمالي:

أ. الإفصاح عن هيكل ملكية متخذي القرار وتكوين مجموعة الشركات التي تتبع الشركة الأم بما يضمن مزيداً من الشفافية في القوائم المالية .

ب. الإفصاح عن المعاملات التشغيلية المرتبطة وذلك من خلال الإفصاح عن أنشطة سلسلة القيمة فيما يتعلق بالمساهمات التي تؤدي إلى خلق القيمة وتفاصيل أكبر خمسة منتجات أو خدمات تقدمها المجموعة ،توقيت إجراء المعاملة ،وعدد مرات تكرار

إجراء المعاملة مع الطرف المرتبط ذاته خلال الفترة المالية محل التقرير، بيان بطبيعة وقيمة عقود التشغيل سواء عقود بيع أو تقديم خدمات أو غيره التي تعقدها الشركة مع العملاء،وأيضا عقود التوريد أو عقود إنشاءات وغيره والتي تعقدها الشركة مع الموردين. ،والأسلوب المتبع عند تسعير تلك المعاملات للوصول للسعر المحايد.

ت. الإفصاح عن المعاملات التمويلية والمالية المرتبطة من خلال الإفصاح عن قيمة القروض المتبادلة ،قيمة وحجم المعاملات التى تم من خلال عقود المعاوضة والمنشأة الدائمة،وقيمة المعاملات الخاصة بتوزيع المصروفات المشتركة واسترداد المصروفات التي تحملتها الشركة نيابة عن الطرف المرتبط ،وأيضا الافصاح عن الأسلوب المتبع عند تسعير تلك المعاملات وأسباب اختياره للوصول للسعر المحايد ، ومدى تأثيره على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركة.

ث. الإفصاح عن المعاملات المرتبطة بالأصول غير الملموسة من خلال الإفصاح عن :أطراف المعاملة وطبيعة وتكلفة الأصل ، نوع الملكية ، نوع ومدة العقد، وأسلوب التسعير المتبع ، والالتزامات والمستحقات المالية المترتبة عليها وأهم الاتفاقيات والسياسات ذات الصلة بتسعير المعاملات وذلك لكل معاملة على حدة.

ثالثا: قسمت التعديلات الضريبية المقترحة للحد من ممارسة أساليب التهرب الضريبى في المعاملات المرتبطة إلى اتجاهين إحداهما يتعلق بإعادة صياغة نصوص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية بحيث تشمل تعديل المادة رقم ٧١ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإضافة كافة أشكال التمويل والمدفوعات المالية الأخرى والتي تعد في حكم الفوائد من الناحية الأقتصادية، و أيضا تضييق نظام إعفاءات الأنشطة الواردة في المادة الرابعة من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعريف المنشأة الدائمة، بالاضافة إلى ضرورة وضع نص صريح لمواجهة المعاملات التى تم في دول الملاذات الضريبية كأن يتم على سبيل المثال فرض ضريبة مستقطعة إضافية بنسبة ٢٥% على التحويلات المالية في هذه الدول . وأخرى تتعلق بإضافة الارشادات التالية التى لم يتطرق لها الدليل التطبيقي للمادة ٣٠ من القانون المذكور أعلاه ، في ضوء ما جاء من تعليمات صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حتى عام ٢٠٢٢، وهذه الإرشادات خاصة بتسعير المعاملات المرتبطة التى تتم من خلال الأصول غير الملموسة والمنشأة الدائمة وعمليات إعادة الهيكلة واتفاقيات اقتسام التكلفة ،ويفيد ذلك مصلحة الضرائب المصرية في التحقق من صحة تسعير تلك المعاملات.

المـراجع ومصـادر البحث:

اولاً : المراجع باللغة العربية:

إبـراهيم عبـد المجيـد علـى القليطـى (٢٠١٤) محـددات مسـتوى الإفصـاح عـن عمليـات الأطـرف ذوى العلاقـة فـي الشـركات المقيـدة بالبورصـة المصـرية " مجلـة الفكـر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ،العدد الثالث ، السنة الثامنة عشر ، أكتوبر ،ص ص ٣-١٠٦.

أحمـد عبـد العزيـز ، جاسـم زكريـا الطحـان ، فـراس عبـد الجليـل (٢٠١٠) " الشـركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية " مجلة الإدارة والاقتصاد ، العراق، العدد ٨٥ ، ص ص ١١٣-١٣٥.

أسماء احمد الصيرفي (٢٠١٦) "أثر مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية : مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس،مجلد ٢٠- عدد ٢، ص ص ١٢٥-١٦٧.

دينا كمال عبد السلام على (٢٠١٤)." أثر تكامل عناصر الافصاح المحاسبي على دلالة التقارير المالية عن معاملات ذوي العلاقة –مع دراسة تطبيقية" رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة ،كلية التجارة ، جامعة المنصورة.

سناء محمد رزق (٢٠١٨) " أثر أهمية ومستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "مجلة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة، جامعة بني سويف ، عدد ١ ، ص ص ١-٣٤.

سـهيلة محمـود كمـال (٢٠٢١) " التخطـيط الضـريبى للشـركات الدوليـة :المفهـوم – الاستراتيجيات " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، عدد ٤، ديسمبر ، ١٣٩-١٦٨ .

عـادل حسـين ثابـت ، (٢٠١٨) "التخطـيط الضـريبي الـدولي باسـتخدام التمويـل بالـديون الداخلية والمشتقات المالية : الرسملة الخفيفة " المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة بالاسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، مجلد ٩ ، عدد ١، ص ص ١٤٢-١٥٧

عبير عصمت خير (٢٠٠٩) " دور المراجع في الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة وأثر ذلك على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية – دراسة تطبيقية " رسالة دكتوراة في المحاسبة ، كلية التجارة ،جامعة عين شمس .

عرفات حمدى عبد النعيم علي (٢٠١٧) " تطوير الإفصاح المحاسبي عن الأطراف ذوي العلاقة ودوره في تخفيض عدم تماثل المعلومات لترشيد قرارات المستثمرين – دراسة ميدانية " رسالة دكتوراة في المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة بني سويف.

قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) في ٩ يونيو ٢٠٠٥.

قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ الخاص بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحدة ، المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٤٢ مكرر ج) في ١٩ أكتوبر ٢٠٢٠.

قانون رقم ٣٠ لسنة ٢٠٢٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٤) في ١٥ يونيه ٢٠٢٣.

قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها.

قرار وزير المالية رقم (٥٤٧) لسنة ٢٠١٨ بإصدار الدليل التطبيقي للمادة رقم (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التعاملات مع الأشخاص المرتبطين.

قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ بشأن الدليل المصري لحوكمة الشركات ، الإصدار الثالث ، ٢٠١٦.

محمد بكر امبابي (٢٠١٦) " قياس تأثير الافصاح عن معاملات الأطراف ذوي العلاقة على جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية " رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

محمد عبدالمنعم.الشواربى(٢٠١٢)" أثر آليات التنسيق الضريبي في الحد من أساليب التجنب الضريبي لتحسين المحاسبة الضريبية في الشركات الدولية." المؤتمر الضريبي الثامن عشر: نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، برايس وتر هاوس كوبرز، القاهرة، مجلد ٢، ص ص١-٤٩ .

مصـعب عبيد محمد حسن ، ٢٠١٨ "الإفصـاح المحاسبي عن معـاملات الأطـراف ذات العلاقـة فـي تقليـل مخـاطر الاسـتثمار"مجلة كليـة التجـارة العلميـة ، كليـة التجـارة جامعة النيلين ، عدد ٦ ، يونيو. ص ص ١٥٩-١٧٩.

هبـة هشـام محمد كامل ،٢٠١٩ " تحليل لأثر التجنـب الضـريبي علـى جـودة المعلومـات بالتقارير المالية –دراسة ميدانية على الشركات المقيدة في سوق الأوراق الماليـة " رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة ،جامعة المنصورة.

ثانياً : المراجع باللغة الإجنبية:

Alhadab M , Abdullatif M, Mansour I,2020" Related party transactions and earnings management in Jordan: the role of ownership structure" Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 18 No. 3,pp. 505-531.

Ariff M & Hashim H.A. (2013)The Breadth and Depth of Related Party Transactions Disclosures " International Journal of Trade, Economics and Finance, Vol. 4, No. 6, December ,pp383- 392.

Barokah,Z & Nindyasari,N. 2017" tax avoidance and related party transaction" 'https://az659834.vo.msecnd.net/eventsairseasiaprod/production-tcm public/1c8209ebd33d4cc18291ec1eb2c86fbe, pp.1-17.

Buettner, T., & Wamser, G. (2013). "Internal debt and multinational profit shifting: Empirical evidence from firm-level panel data." National Tax Journal, March, Vol.66 No.(1),pp. 63–96.

Cooper, M. & Nguyen, Q. (2020)." Multinational enterprises and corporate tax planning: a review of literature and suggestions for a future research agenda". International Business Review, Vol.29,No. (3). Pp.1-73.

De Mooij R& Liu Li .(2020)" At a Cost: The Real Effects of Transfer Pricing Regulation". IMF Economic Review ,Vol. 68, pp. 268–306.

Egger, P., Keuschnigg, C., Merlo, V., &Wamser, G. (2014). "Corporate taxes and internal borrowing within multinational firms". American Economic Journal: Economic Policy,Vol.6,No.(2),pp. 54-93

Elhelaly M, 2014 "Related party transactions, corporate governance and accounting quality in Greece"DOCTOR OF PHILOSOPHY, Aston University

Feld, L. P., Heckemeyer, J. H., & Overesch, M. (2011). Capital Structure Choice and Company Taxation: A Meta-Study." ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 11-075 .pp.1-60 .

Gravelle J.G, 2022."Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion" Congressional Research Service, Jan.pp.1-38.

Huizinga, H., Laeven, L., &Nicodeme, G. (2008)." Capital structure and international debt shifting." Journal of Financial Economics, Vol. 88, issue 1, pp.80-118.

Kim, J. B., & Li, T. (2014). Multinationals' Offshore Operations, Tax Avoidance, and Firm- Specific Information Flows: International Evidence. "Journal of International Financial Management & Accounting, Vol.25,No.(1), pp.38-89.

Lee, M. G., Kang, M., Lee, H. Y., & Park, J. C. (2016). Related-party transactions and financial statement comparability: evidence from South Korea",Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics ,Vol., 23.No. (2),pp. 224-252.

Lung Chen. C & Yu Chen.C & Weng Pei-Yu (2020) " Do Related Party Transactions Always Deteriorate Earnings In formativeness" The North American Journal of Economics and Finance ,Vol., 54.pp 1-61.

Markle, K. S., & Shackelford, D. A. (2011). Cross-Country Comparisons of Corporate Income Taxes. National Bureau of

Economic Research, Inc(NBER) Working Paper No. 16839.February ,pp.1-46.

Markle, K. S., & Shackelford, D. A. (2013). The impact of headquarter and subsidiary locations on multinationals' effective tax rates" National Bureau of Economic Research Nber,Working Paper No. 19621. Nov .pp. 1-33.

Møen, J., Schindler, D., Schjelderup, G., &Tropina, J. (2011). International debt shifting: do multinationals shift internal or external debt? CESifo Working Paper Series, pp.1-46.

Munir S & Saleh NM&Jaffar R &Yatim P ,2013 Family ownership, related-party transactions and earnings quality" Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, January, Vol. 9, No. (1)pp.129-153

OECD (2022)" Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" OECD Publishing, Paris, PP.1-658,

OECD (2018), Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-toValue Intangibles - BEPS Actions 8-10, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris.

Park S,2018"Related Party Transactions and Tax Avoidance of Business Groups" Sustainability,No.10 ,pp.1-14.

Ryngaert M & Thomas S,, 2012 "Not All Related Party Transactions (RPTs) Are the Same: Ex Ante Versus Ex Post RPTs " Journal Accounting Research ,Vol 50 ,No. 3 , pp 845-882.

Schjelderup, G. (2016). The tax sensitivity of debt in multinationals: A review International Journal of the Economics of Business, Vol.23,No.(1),pp. 109-121.

Tudor, A. T. 2006. Disclosure of Related Party Transactions in some East European Countries' Journal Studia Universitatis Babes-Bolyai, Negotia,No. (2):pp. 75-100.

U.S.Census Bureau,U.S. Department of Commerce.2023" U.S Goods Trade :Imports and Exports by Related Parties -2022" https://www.census.gov/foreign-trade/Press-Release/related_party/rp22.pdf

Vicard.V.(2015) " Profit Shifting Through Transfer Pricing: Evidence from French Firm Level Trade Data" Banque de France Working Paper No. 555,May,pp.1-30.