مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523 — الترقيم الدولي
Online :2682-356X — ترقيم دولي الكتروني
2007/12870 — رقم الايداع بدار الكتب المصرية
sjcs@sha.edu.eg — البريد الالكتروني
https://sjcs.sha.edu.eg/index.php : موقع المجلة

SH. A.
إكاديمية الشروق
عضو اتحاد الجامعات العربية

المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أطار مقترح للمشكلات المحاسبية والضريبية لتمويل قطاع الخدمات العامة من أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة وفق أحكام التفسير المحاسبى المصرى رقم (١) المقابل للدولى رقم (١٢) ترتيبات امتيازات الخدمات العامة "دراسة حالة – سيمنس لتوليد الكهرباء"

أ.د/ نبيل عبد الرءوف ابراهيم
أستاذ المحاسبة ووكيل المعهد لشئون التعليم والطلاب
المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات – أكاديمية الشروق
dr.nabil@sha.edu.eg

كلمات مفتاحية :
التفسير المحاسبى رقم (١) المصرى - ترتيبات امتيازات الخدمات العامة.

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

ابراهيم، نبيل عبد الرءوف (٢٠٢٤)، أطار مقترح للمشكلات المحاسبية والضريبية لتمويل قطاع الخدمات العامة من أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة وفق أحكام التفسير المحاسبى المصرى رقم (١) المقابل للدولى رقم (١٢) ترتيبات امتيازات الخدمات العامة "دراسة حالة – سيمنس لتوليد الكهرباء"، مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد السادس عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، ص ٤٣ - ٧٤

أطار مقترح للمشكلات المحاسبية والضريبية لتمويل قطاع الخدمات العامة من أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة ... وفق أحكام التفسير المحاسبى المصرى رقم(١) المقابل للدولى رقم(١٢) ترتيبات امتيازات الخدمات العامة "دراسة حالة – سيمنس لتوليد الكهرباء"

ملخص:

يعد التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١) والمقابل للدولى IFRIC: 12 الصادر من لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، فى اول نوفمبر ٢٠٠٦، "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة"، والذى تقرر تطبيقه فى مصر اعتباراً من يناير ٢٠١٩ مصرياً. ترتيب امتياز الخدمة هو ترتيب تتعاقد بموجبه حكومة أو هيئة أخرى من القطاع الحكومى مع مشغل خاص لتطوير وتشغيل وصيانة أصول البنية التحتية لشركات انتاج الطاقة الكهربائية على سبيل المثال.

قام الباحث بالتعرض لدراسة وسائل توليد الطاقة النظيفة بالمحطات الكهربية ودراسة حالة شركة سيمنز – مصر لتوليد الطاقة الكهربية للتعرف على مدى تطبيق التفسير المحاسبى للتعرف على المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة من الاعتراف والقياس المحاسبى عند تطبيق التفسير وتبين للباحث وجود مجموعة من المشكلات اقترح الباحث حلول لها واختبر تطبيقها وثبت للباحث صحة التطبيق، وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات.

الكلمات المفتاحية: التفسير المحاسبى رقم (١) المصرى - ترتيبات امتيازات الخدمات العامة

Proposed framework for accounting and tax problems of finance the public services sector from the transition activities towards the use of clean energy .. According to Egyptian Accounting Interpretation No. 1, (IFRIC: 12) service concession arrangements

Case study - Siemens Egypt

abstract

The Egyptian Accounting Interpretation (No.: 1) and its equivalent to the International (IFRIC: 12) issued on November 1, 2006, are "Public Service Privilege Arrangements", which was decided to be applied in Egypt as of January 2019. A service concession arrangement is an arrangement whereby a government or other government sector agency contracts with a private operator to develop, operate and maintain infrastructure assets for, for example, electric power companies.

The researcher exposed to a study of means of generating clean energy in power stations and a case study of Siemens - Egypt for electric power generation to identify the extent of applying the accounting interpretation to identify the accounting and tax problems resulting from accounting recognition and measurement when applying the interpretation. The researcher proved the validity of the application with a set of recommendations.

مقدمة:

يمثل التفسير رقم (١٢) الدولى[1] (رقم: ١) المصرى الصادر من لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، إرشادات حول طرق المحاسبة التي يجب أن يتم تبنيها من قبل مشغلي البنية التحتية لتقديم الخدمات العامة، أو الخدمات التي يتم تشغيلها باعتبارها امتياز، يشار إلى هذه الترتيبات باسم اتفاقية امتياز الخدمة العامة، وهو الإجراء الذي من خلاله تعهد السلطة الحكومية وهى الجهة المانحة مهمة إنشاء وإدارة الخدمة تحت سيطرتها، وفي نهاية فترة امتياز الخدمة، تصبح أي أعمال يقوم المشغل بانشائها ملكًا للمانح.

وبالتالى تسعى تلك الدراسة إلى التحقق مما إذا كانت الخصائص المحاسبية للتفسير المحاسبى (رقم: ١) المصرى يمكن أن تؤثر بشكل كبير على القياس والاعتراف المحاسبى وآثارها الضريبية في قطاع الخدمات العامة ومنها شركات الكهرباء. وبالتالى يعد اختيار هذا القطاع له ما يبرره من حيث أهميته الاقتصادية وأهميته لتنمية الدولة.

مشكلة الدراسة:

لما كان التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١) "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة" يتناول الموضوعات التاليه: معالجة حقوق المشغل في اصول البنية التحتية، إثبات وقياس مقابل الترتيب، خدمات التشييد أو التحسين، خدمات التشغيل، تكاليف الاقتراض، البنود المقدمة من قبل المانح الى المشغل، والتى يترتب على القياس والاعتراف المحاسبى لها ممارسات محاسبية ولها آثار ضريبية من تطبيق التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١) عند تطبيق حقوق امتياز الخدمة على شركات (المشغل) لانشطة توليد الطاقة الكهربية في مصر سواء عند القياس المحاسبى للأصول الثابتة واهلاكاتها، أو من انخفاض قيمة الأصول المرسملة، من امتياز الخدمة ولعل انخفاض قيمة الأصول (الاضمحلال) من وجهة النظر الضريبية نتيجة الاستخدام بالطاقة القصوى أو للتقادم التكنولوجى، لا يتم الاعتراف به ضريبياً حيث يتم اضافته إلى الوعاء الضريبى لنشاط المشغل، وكذلك تكلفة الاقتراض عند تجاوزها الحدود المحددة

[1]-https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifric-12-service-concession-arrangements/

بقانون الضريبة على الدخل، على الرغم من كونها تكلفة فعلية محاسبية مع تطبيق التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١)، حيث لا يجوز إثبات البنية التحتية، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على انها عقارات أوآلات أومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدى لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة الى المشغل. ومشاكل محاسبية اخرى ذات آثار ضريبية من تطبيق التفسير سيتم اقتراح طرق للعلاج حفاظا على حقوق المشغل والدولة المانحة للامتياز.

أهمية الدراسة:

تنبثق أهمية الدراسة العلمية والعملية من القاء الضوء على القياس المحاسبى عند حصول المشغل على امتياز من المانح، بالاضافة إلى الممارسات المحاسبية ذات الاثار الضريبية، من خدمات التشغيل وإعادة اصول البنية التحتية الى المانح عند مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام، نظراً لانه قد يكون على المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه، وبالتالى يجب قياس و إثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة، بأفضل تقدير للإنفاق الذى قد يكون مطلوباً لتسوية الالتزام. وبالنسبة لتكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل، يجب أن يتم إثباتها بترتيب التزام خدمه عامه "الترتيب" على أنها في الفترة التي يتم تكبدها فيها وبالتالى يجب أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطه بالترتيب خلال مرحلة التشييد وفقاً لذلك التفسير. مما يترتب عليه مدى اتساقها أو مخالفتها لمواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة على الدخل. كذلك تهتم الدراسة إلى الإشارة إلى ما يقدمه التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١) من إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمة العامة من كيان عام الى كيان خاص، وذلك لتشييد وتشغيل وصيانة البنية التحتية للمنافع العامة، مثل الامداد بالطاقة وشبكات الطرق والكباري والانفاق، والمستشفيات، والمطارات، ومرافق توزيع المياه، والاتصالات .....، إلخ. وتم التطبيق فى تلك الدراسة على أحدى شركات انتاج الطاقة الكهربية.

أهداف الدراسة:

تستمد الدراسة أهدافها من أهداف التفسير المحاسبى "ترتيب امتياز الخدمة" والذى بموجبه يمثل ترتيب تتعاقد بموجبه حكومة أو هيئة أخرى من القطاع العام مع مشغل خاص لتطوير وتشغيل وصيانة أصول البنية التحتية للمانح مثل الطرق والجسور والأنفاق والمطارات وشبكات توزيع الطاقة ..... الخ. يتحكم المانح أو ينظم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها باستخدام الأصول ولمن وبأي سعر، كما يتحكم أيضًا في أي حصة متبقية كبيرة في الأصول في نهاية مدة الترتيب. لذا يمكن صياغة أهداف الدراسة على المحو التالى:

١- القياس والاعتراف المحاسبى للاصول الثابتة من البنية التحتية فى مشروعات امتياز الخدمات العامة لدى المشغل، والآثار الصريبية لضريبة الدخل.
٢- القياس والاعتراف المحاسبى لتكلفة الاقتراض والالتزامات التعاقدية فى مشروعات امتياز الخدمات العامة، والآثار الصريبية لضريبة الدخل.
٣- المحاسبة الضريبية لاضمحلال الاصول الثابتة الناتج عن التشغيل لدى المشغل.
٤- التعرف على أهم مشكلات الضريبة على العقارات المبنية لدى المشغل على العقارات فوق الارض وتحت الارض، والاراضى الفضاء المستغلة.
٥- التعرف على أهم مشكلات الضريبة على القيمة المضافة عند الاعتراف بالايراد من الخدمات العامة التى يقدمها المشغل وعند التنازل عن الاصول الثابتة للمانح فى نهاية الالتزام التعاقدى لدى المشغل.

خطة الدراسة:

المبحث الأول: الاطار العام للدراسة
المبحث الثانى: التفسير المحاسبى المصرى رقم (١)
المبحث الثالث: تكلفة تمويل التحول إلى الطاقة النظيفة في قطاع الخدمات العامة
المبحث الرابع: دراسة تطبيقية على إحدى شركات الخدمات العامة "شركات الكهرباء"
النتائج والتوصيات
المراجع

المبحث الأول

الاطار العام للدراسة

الدراسات السابقة:

١- (دراسة Yoshihisa Sugimura a, Azuma Kato: 2022)[٢]

شهدت خصخصة المطارات تقدمًا في جميع أنحاء العالم، وشهدت اليابان زيادة سريعة في تطبيق الامتيازات للمطارات. تم تقديم الامتيازات في اليابان في ظل الظروف التي تتمتع بها اليابان بهيكل فريد لإدارة المطارات، ولا توجد شركات أجنبية لديها خبرة في تطوير المطارات وتشغيلها، تتناول الورقة الوضع الحالي لامتيازات المطارات في اليابان بناءً على البيانات المنشورة من قبل مسؤولي المطارات، وتقاسم المخاطر بين القطاعين العام والخاص، وتشير نتائج تلك الورقة إلى امكانية اعتماد مخصصات التجديد والاحلال بالقوائم المالية للمشغل للمحافظة على المطارات عند إعادة سيطرة السلطات الحكومية عليها فى نهاية عقد الامتياز.

٢- (دراسة A. Nerja M. Sánchez: 2021)[٣]

تدرس هذه الورقة آثار عقود تقاسم عائدات الامتياز لتحليل كيف تتنافس الهياكل الرأسية بين المطارات وشركات الطيران على الركاب في نفس منطقة التجمع. كما تتناول الورقة آثار العقود المعتمدة على هيكل ملكية المطار. تميل المطارات الخاصة إلى تقاسم عائدات الامتياز أقل من المطارات العامة مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض مستويات الرفاهية. ولكنها لم تتعرض إلى كيفية حساب الاهلاك للمبانى سواء المملوكة للمشغل أو المانح ومن ثم لم تقدم حل لتلك لمن يتم تحميل القوائم المالية بمصروف الإهلاك.

---

[2] - Yoshihisa Sugimura a, Azuma Kato, " Airport concession in Japan: Current status, problems, and future directions". ***Research in Transportation Business & Management***. Volume 43, June 2022, 100738.

[3] - A. NerjaM. Sánchez, "The effects of concession revenue sharing contracts in airport competition Economics of Transportation". ***Economics of Transportation***, Volume 28, December 2021, 100234.

٣- (دراسة Shi-Miin Liu a, Hsiao-Chi Chen: 2018)[٤]

تبحث هذه الورقة عقود الامتياز المثلى التي تقدمها سلطة ميناء المالك لمشغلي المحطات المتنافسة مع مراعاة الحد الأدنى من متطلبات الإنتاجية. يتم النظر في ثلاثة أنواع من العقود وهي الرسوم الثابتة ورسوم الوحدة والتعريفة. نجد أن عقد رسوم الوحدة هو الأفضل دائمًا، وتصبح سلطة الميناء أفضل حالًا من خلال فرض الحد الأدنى من متطلبات الإنتاجية. تظل هذه النتائج صحيحة عندما تكون الطلبات على خدمات الميناء و/أو تكاليفها غير مؤكدة، عندما يتنافس مشغلو المحطات في أسعار الخدمة، ولكنها لم تتناول كيفية تسعير الخدمات المقدمة للجمهور سواء افراد او شركات.

٤- (دراسة Xiaoling ZhangHaijun BaoMartin Skitmore: 2016)[٥]

اتفاقية الامتياز هي السمة الأساسية لمشاريع BOT، مع كون فترة الامتياز هي السمة الأكثر أهمية في تحديد الفترة الزمنية لمختلف الحقوق والالتزامات والمسؤوليات للحكومة (المانح) وصاحب الامتياز (المشغل). لذلك فإن تصميم فترة الامتياز أمر حاسم للمعاملات المالية وتحديد توزيع المنافع / التكلفة بين الحكومة المضيفة وصاحب الامتياز. ومع ذلك، في حين أن فترة الامتياز وعمر المشروع مترابطان بشكل أساسي، نادرًا ما تأخذ هذه الأساليب في الاعتبار الفوائد والتكاليف الاجتماعية التي غالبًا ما تكون غير مؤكدة والتي تعتبر بالغة الأهمية في تحديد وتسعير وتوزيع المنافع والتكاليف بين مختلف الأطراف وتقييم التدفقات النقدية القابلة للتوزيع. تقدم الورقة، عرض للمشكلات المحاسبية والإدارية والتشغيلية من عقود الامتياز لكل من المشغل والمانح، ولكنها لم تتعرض لتقديم حلولاً لتلك المشكلات سواء محاسبية أو ضريبية.

---

[4] - Shi-Miin Liu a, Hsiao-Chi Chen, Wenqing Han b, Yen-Hung Lin, "Optimal concession contracts for landlord port authorities to maximize fee revenues with minimal throughput requirements". ***Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review***, Volume 109, January 2018, Pages 239-260.

[5] - Xiaoling ZhangHaijun BaoMartin Skitmore, "A model for determining the optimal project life span and concession period of BOT projects". ***International Journal of Project Management***, Volume 34, Issue 3, April 2016, Pages 523-532.

٥- (دراسة Eugenio Braja, Maura Campra, Paolo Ricci: 2016) [٦]

تهدف هذه الورقة إلى التحقيق في عالم الشركات الحاصلة على امتياز تقديم الخدمات من الشركات التى قامت بتطبيق التفسير، يسمح IFRIC 12 بمعالجة مسألة التفاعل بين الهيئة العامة والقطاع الخاص في مجال إنشاء وإدارة البنية التحتية. كما تناولت كيفية العرض بالقوائم المالية للاصول وخاصة التى تمتلكها، ولكنها لم تتعرض لكيفية عرض الاصول المملوكة للمانح بالقوائم المالية لدى المشغل فى حالة تكلفة الانشاء المتزايدة، وكذالك الاثر الضريبى من مشكلات الاضمحلال للأصول الثابتة.

٦- (دراسة Jason Monios a, Rickard Bergqvist: 2015) [٧]

تشير الدراسة إلى أن إجراءات المناقصات لمنح امتياز محطات الموانئ لمشغلين من القطاع الخاص موضع اهتمام كبير خلال العقد الماضي. ونتيجة لذلك، فإن مفاتيح الحوكمة الفعالة للموانئ، ولا سيما نموذج المالك، مفهومة جيدًا إلى حد ما، على النقيض من ذلك، وُجد أن العقود الطرفية متعددة الوسائط متنوعة تمامًا، مع القليل من توحيد الإجراءات أو المتطلبات أو المخاطر أو الحوافز أو العقود حتى داخل بلد واحد. وتلك الورقة تطبق الدروس المستفادة من دراسة عقود امتياز محطات الموانئ وإصلاح الموانئ، وصيانة البنية التحتية لها، وإجراءات إعادة التسليم. ولكن الدراسة لم توضح المعالجة المحاسبة للآصول سواء المهداة أو تلك التى يتم التشغيل فيها سواء الارصفة أو الانشاءات ومن يمتلكها المانح ام المشغل وكذلك كيفية تسعير الخدمة المقدمة للسلطة الحكومية أو للافراد.

---

[6] - Eugenio Braja, Maura Campra, Paolo Ricci, and Paolo Esposito, "Public private partnership and IFRIC 12 in Italy" ***Global Business and Economics Review*** Vol. 18, No. 3-4, May 5, 2016, pp 371-384.

[7] - Jason Monios a, Rickard Bergqvist, " Intermodal terminal concessions: Lessons from the port sector". ***Research in Transportation Business & Management***, Volume 14, March 2015, Pages 90-96.

٧- (دراسة Ana Isabel Lopes a, Tânia Teixeira Caetano: (2015 [٨]

تتعرض تلك الدراسة للشركات البرتغالية المدرجة في البورصة للمشاركة في الشراكات بين القطاعين العام والخاص والتى تطبق التفسير الدولى رقم: ١٢ ترتيبات امتيازات الخدمة، تم اختبار مجموعة من خصائص الشركة من أجل إيجاد محددات لتلك المهمة. من خلال الأدلة التجريبية، يُقترح أن الشركات الأكبر والشركات ذات الرافعة المالية المرتفعة نسبيًا تجتذب المزيد من مشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص. تظهر النتائج أن الربحية وتكاليف التمويل (كبديل للمخاطر) ليست عاملاً محددًا قويًا لجذب الشراكة بين القطاعين العام والخاص. تضيف هذه الورقة إلى أدبيات المحاسبة حول إعداد التقارير المالية لترتيبات امتيازات الخدمة، مما يساهم في فهم أفضل لمدى وشروط الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

٨- (دراسة Zitao (Arthur) Zhang, Pablo L. Durango-Cohen: (2012 [٩]

استخدمت الدراسة نموذج لفحص أهمية السياسة الضريبية للحكومة للحث على الاستثمارات الخاصة في البنية التحتية للنقل. حيث بينت أن تصميم اتفاقيات الشراكة، يمثل أهمية بالغة لكل من المانح والمشغل لضمان شراكات مستقرة، حتى تكوت مشاريع ناجحة. كما يجب أن يتم إعفاء جزء من العائد من الضرائب. كما أنه قد تكون هناك حاجة إلى حوافز إضافية للحث على مشاركة الأطراف الخاصة. ولكن لم توضح الدراسة الاعفاء لاى من الضرائب المطبقة.

---

[8] - Ana Isabel Lopes a, Tânia Teixeira Caetano, " Firm-level conditions to engage in public-private partnerships: What can we learn?". ***Journal of Economics and Business***, Volume 79, May–June 2015, Pages 82-99.

[9] - Zitao (Arthur) Zhang, Pablo L. Durango-Cohen, "A strategic model of public–private partnerships in transportation: Effect of taxes and cost structure on investment viability". ***Research in Transportation Economics***, Volume 36, Issue 1, September 2012, Pages 9-18.

٩- (دراسة David Heald, George Georgiou: 2011) [١٠]

تناولت الدراسة القاء الضوء للاهتمام الدولي للشراكات بين القطاعين العام والخاص (PPP) من مخاوف السياسة العامة بشأن التدهور المتصور أو الفعلي في البنية التحتية التي يُعتقد أنها شروط مسبقة للنمو الاقتصادي المستدام، ويحدث هذا في كل من البلدان الصناعية والنامية. ولكن الدراسة لم تتعرض لكيفية تناول مشكلات الانفاق على الاحلال والتجديد للمعدات من جانب المشغل والتى سيتم تسليمها فى نهاية عقد الامتياز للمانح.

١٠- (دراسة Mincato, Karen Denise: 2011) [١١]

أدى تحرك الأسواق العالمية نحو التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، بهدف توفير لغة موحدة واحدة للبيانات المالية، إلى تحدي الوضع الراهن لمعدّي ومستخدمي المعلومات المحاسبية. ويرجع ذلك إلى اعتماد معايير محاسبية تسترشد بالمبادئ بدلاً من القواعد التي تسعى إلى توضيح حقيقة الجوهر قبل الشكل ولتحليل المخاطر والفوائد على الملكية القانونية، الأمر الذي يتطلب فهماً أعمق وتفاعلاً أفضل، لذا الورقة تهدف إلى الاشارة إلى ان تطبيق التفسير رقم ١٢ دولى مازال يتطلب التعديل لقياس وعرض اهلاكات الاصول الواردة بعقد الامتياز، ولكنها لم تصل لحل لتلك المشكلة.

الفجوة البحثية:

تبين من ادبيات الدراسات السابقة أنها تعرضت إلى بعض من بنود مشكلة الدراسة محل هذا البحث ولكنها لم تقدم حلول أو ابتكارات للمشكلات المحاسبية وكذلك الضريبية التى اشار اليها الباحث، لذا سيتعرض الباحث لعرض تلك المشكلات على دراسة الحالة مع تقديم حلول لها، حتى تحقق الدراسة أهدافها.

---

[10] - David Heald, George Georgiou, " THE SUBSTANCE OF ACCOUNTING FOR PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIPS". ***Financial Accountability & Management***, 19 May 2011, 0267-4424

[11] - Mincato, Karen Denise, "IFRIC 12 – service concession arrangements: uma proposta de aplicação em uma concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica". ***Applied and Social Sciences***, 2011.

حدود الدراسة:

تتناول الدراسة التطبيقية الشركات الحاصلة على امتياز ترتيب الخدمات العامة من الحكومة المصرية، وبصفة خاصة شركات انتاج الطاقة الكهربائية، وبالتالى يخرج عن نطاق الدراسة التطبيقية جميع مشروعات الخدمات العامة الأخرى. كما تتناول الدراسة الفترة الزمنية من امتياز الخدمات العامة ما بين ٢٠١٤ الى ٢٠٢٢ وبالتالى يخرج عن نطاق الدراسة الفترات الزمنية السابقة والتالية عن تلك السنوات. كما تتناول الدراسة ما يتعلق بالقياس المحاسبى والاعتراف فقط **للتفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١)** والمقابل **IFRIC: 12** وبالتالى يخرج عن نطاق الدراسة كل ما يتعلق بالعرض أو الافصاح لهذا التفسير.

المبحث الثانى
التفسير المحاسبى المصرى رقم (١)

يعد التفسير المحاسبى المصرى (رقم: ١) والمقابل للدولى IFRIC: 12 الصادر من لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، فى اول نوفمبر ٢٠٠٦، "ترتيبات امتيازات الخدمات العامة"، والذى تقرر تطبيقه فى مصر اعتباراً من يناير ٢٠١٩ مصرياً. يعد ترتيب امتياز الخدمة هو ترتيب تتعاقد بموجبه حكومة أو هيئة مع مشغل خاص لتطوير وتشغيل وصيانة أصول البنية التحتية لشركات انتاج الطاقة الكهربائية على سبيل المثال.

يوضح التفسير أن المشغل لا يعترف بالبنية التحتية ذات الصلة على أنها ممتلكات وآلات ومعدات لأن المشغل لا يملك الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية. إذا قدم المشغل خدمات الإنشاء، وبالتالى يعترف المشغل بالأصول الثابتة إلى الحد الذي يحصل فيه على الحق التعاقدي غير المشروط لاستلام النقد في المقابل لخدماتها. وبناءً عليه ينطبق هذا التفسير على ترتيبات امتيازات الخدمات العامة من القطاع الحكومى إلى القطاع الخاص عندما يتحكم المانح أو ينظم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها بواسطة البنية التحتية، والى من يجب عليه تقديمها لهم، مع تحديد واضح لاسعار تلك الخدمة. وبالتالى يتناول هذا التفسير المحاسبى ما يلى:

١- معالجة حقوق المشغل في البنية التحتية

لا يترتب على إثبات البنية التحتية من الآصول الثابتة، التي تقع ضمن نطاق هذا التفسير، على انها عقارات وآلات ومعدات للمشغل نظراً لأن ترتيب الخدمة التعاقدى لا ينقل الحق في التحكم في استخدام البنية التحتية العامة الى المشغل. وبناءً عليه يحق للمشغل الوصول الى البنية التحتية لتقديم الخدمة العامة نيابة عن المانح وفقاً للشروط المحددة الواردة في العقد. وبالنسبة للأصول الثابتة التى يمتلكها المشغل يجب اثباتها بتكلفتها التاريخية، وبالتالى يجب مراعاة عوامل الاضمحلال واثباتها فى قائمة الدخل ارباح وخسائر ان وجدت.

٢- القياس المحاسبى لمقابل ترتيب امتياز الخدمات العامة

بموجب شروط الترتيبات التعاقدية، فإن المشغل تكون قراراته على أنه يقوم بتقديم خدمة عامة. حيث يقوم المشغل بتشييد أو تحسين البنية التحتية المستخدمة لتقديم خدمة عامة ويقوم بتشغيل وصيانة تلك البنية لفترة محددة من الزمن. وبالتالى يتم اثبات الايرادات من تقديم الخدمة العامة وفق أحكام معيار المحاسبة المصرى (رقم: ٤٨) "الايرادات من العقود مع العملاء" وكذلك فيما يتعلق بالمقابل المقدم من قبل المانح الى المشغل. وقد يكون المقابل حقوقاً في أصل ثابت، أو أصل مالى، وبالتالى يجب على المشغل الاعتراف بالأصل بالقدر الذي يكون له حق تعاقدى غير مشروط في استلام نقد أو أصل مالى آخر من المانح مقابل خدمات التشييد، وبناءً عليه يجب على المشغل إثبات الأصل الثابت بالقدر الذي يحصل عليه من حق في تحصيل مقابل من مستخدمى الخدمة العامة. لأن مقدار المبالغ المحتملة مرتبط بمدى استخدام الجمهور للخدمة.

٣- خدمات التشغيل

يلزم التفسير المشغل بالمحاسبة عن خدمات التشغيل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وكذا الالتزامات التعاقدية من خلال إعادة اصول البنية التحتية الى مستوى محدد من الصلاحية للاستخدام مما قد يكون على المشغل الوفاء بالتزامات تعاقدية ضمن شروط ترخيصه، وبالتالى يجب قياس و إثبات هذه الالتزامات التعاقدية بصيانة البنية التحتية أو بإعادتها إلى الحالة المحددة.

٤- تكاليف الاقتراض التي يتكبدها المشغل

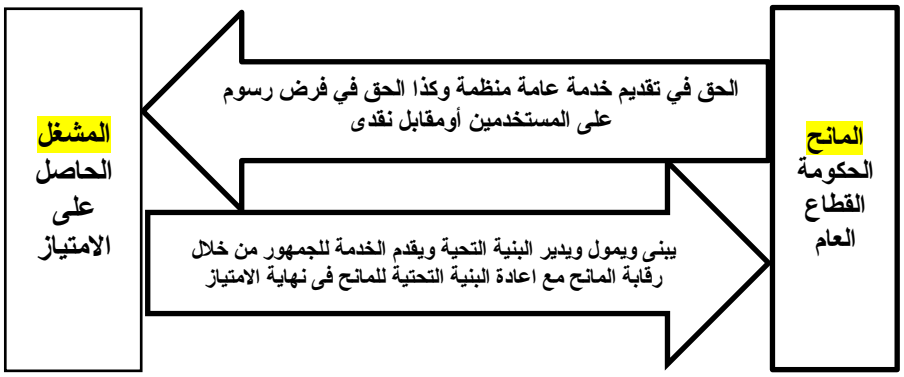
أن يتم إثبات تكاليف الاقتراض المرتبطة بترتيب التزام خدمه عامه على أنها مصروف في الفترة التي يتم تكبدها فيها ما لم يكن للمشغل حق تعاقدى في استلام أصل ثابت. وبالتالى لابد من أن تتم رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطه بالترتيب خلال مرحلة التشييد.

٥- الأصل المالي

تتم المحاسبة عن المبلغ المستحق على المانح بالتكلفة المستهلكه أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، حيث أن معيار المحاسبه المصري رقم (٤٧) يتطلب إثبات الفائدة المحسوبة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية في قائمة الدخل أرباح وخسائر.

٦- البنود المقدمة من المانح الى المشغل

لا يتم إثبات بنود اصول البنية التحتية، التي يمنح المانح المشغل حق الوصول اليها لأغراض ترتيب الخدمة، على أنها عقارات وآلات ومعدات للمشغل. وقد يقدم المانح بنوداً أخرى الى المشغل والتي يستطيع المشغل أن يحتفظ بها أو يعاملها حسبما يرغب. إذا كانت مثل هذه الأصول تشكل جزء من المقابل مستحق السداد من قبل المانح مقابل الخدمات، فإنها لا تعد منحاً حكومية كما تم تعريفها في معيار المحاسبة المصري رقم (١٢). وبدلا من ذلك، يتم المحاسبة على أنها جزء من سعر المعاملة كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨).



المبحث الثالث

تكلفة تمويل التحول إلى الطاقة النظيفة في قطاع الخدمات العامة

يعتبر التحول إلى استخدام الطاقة النظيفة والمتجددة في البلدان الساعية إلى النمو تحولاً غير مسبوق في البنية التحتية لقطاع الكهرباء، مع التطور للإلغاء التدريجي لتوليد الكهرباء باستخدام الفحم. والذى تسعى اليه المنظمات الدولية[١٢]، لتمويل أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة في قطاع الكهرباء، إلا أنه بدون الوسائل اللازمة لتمويل التحول في استخدام الطاقة والبنية التحتية، فإن البلدان النامية ستدفع أموالاً أكثر مقابل الكهرباء، والتى لا تستطيع الحصول على مشروعات كفاءة استخدام الطاقة أو الطاقة المتجددة، كما أنها تبقى رهينة مشاريع الوقود ذات التكاليف المرتفعة.

تشير تقديرات مجموعة البنك الدولي إلى أن البلدان منخفضة ومتوسطة الدخل تستحوذ على ٨٩% من توليد الكهرباء باستخدام الفحم على مستوى العالم بقيمة تقارب تريليون دولار، وهو النشاط المعرض لخطر التقادم. ويتطلب تمويل التحول العادل في استخدام الكهرباء تدفقات رأسمالية أعلى بكثير مما تتم تعبئته اليوم من أجل تلبية النمو المطلوب في إنتاج الكهرباء ذات المستوى الأقل في انبعاثات الكربون[١٣].

وفى واقع الآمر يتطلب تسريع وتيرة التحول في مجال الطاقة نحو مصادر منخفضة من الانبعاثات الكربونية، لتوفير إمدادات منتظمة من الكهرباء للشركات والافراد، بداية من الشراكة الوثيقة مع القطاع الخاص، خاصة للدول النامية، لاسيما موارد التمويل المتاحة بشروط ميسرة.

يحدد إطار "Scaling Up to Phase Down - تمويل أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة في قطاع الكهرباء، التحديات التي تواجه البلدان النامية الراغبة فى التحول في قطاعات الكهرباء لديها، من أجل تحديد المسارات المناسبة

[12]- **https://www.albankaldawli.org/ar/topic/energy/publication/scaling-up-to-phase-down.**

[13] - **https://blogs.worldbank.org/ar/voices/alml-walathr.**

لمواجهة هذه التحديات. ووفق الدراسات الدولية توجد ثلاثة عوائق رئيسية تحول دون تسريع عجلة التحول في استخدام الطاقة في البلدان النامية:[١٤]

أولاً، تنطوي مشروعات الطاقة المتجددة على تكاليف رأسمالية أولية باهظة

ثانياً، تواجه البلدان النامية تكلفة عالية لرأس المال

وثالثاً، يتسبب ضعف أساسيات قطاع الطاقة - خاصة القدرات المؤسسية - في إعاقة توسيع نطاق عملية التحول. تتالف مراحل التحول في مجال الطاقة من ست خطوات أساسية للتغلب على العوائق التي تحول دون استخدام الطاقة المتجددة والنظيفة:

١- قيادة الحكومة من خلال إعداد بيئة تنظيمية داعمة
٢- توفير أدوات للحد من المخاطر
٣- من الضرورى أن تتسم المشاريع بالشفافية والتنافسية
٤- توفير أمن الطاقة
٥- القدرة على تحمل تكاليف الطاقة
٦- توفير فرص العمل.

وبالتالى في البلدان النامية لابد من مشاركةً إستراتيجية مستمرة وتنسيقاً بين الحكومات والمستثمرين والشركاء، وتعد المنهجية التى قدمها البنك الدولى[١٥] فى هذا الصدد Scaling Up to Phase Down – لتمويل أنشطة التحول نحو استخدام الطاقة النظيفة في قطاع الكهرباء تمثل حلولاً للتحدي المعقد سياسياً ومالياً المتمثل في التخلص التدريجي من توليد الكهرباء باستخدام الفحم إلى الطاقة النظيفة. ويمكن أن يساعد التخطيط الدقيق على التخفيف من مخاطر الأصول المتقادمة وغير العاملة. ويمكن أن تؤدي إعادة تمويل التزامات المحطات التي تعمل بالفحم إلى التبكير بتواريخ إيقاف تشغيلها. ويجب ضمان تحول عادل للعمال والمجتمعات المحلية إلى السرعة فى التدريب التحويلى على توليد الطاقة النظيفة.

---

[14] - **https// www.researchgate.net/ publication/370100725_SCALING_UP_ PHASING_ DOWN_AND_THE_MISSING_LINK_ROLE_OF_TRANSMISSION_AND_DISTRIBUTION_IN_DECARBONIZATION**

[15] - **https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2023/04/20/scaling-up-to-phase-down-financing-energy-transition-in-developing-countries.**

وفى سبيل ذلك أشارت الأمم المتحدة إلى خمسة إجراءات حاسمة لبدء التحول إلى استخدام الطاقة النظيفة[١٦]:

١- جعل تكنولوجيا الطاقة المتجددة منفعة عامة عالمية

لكي تصبح تكنولوجيا الطاقة المتجددة منفعة عامة عالمية - أي متاحة للجميع، وليس للأثرياء فقط - سيكون من الضروري إزالة العقبات التي تحول دون تقاسم المعارف ونقل التكنولوجيا، بما في ذلك قيود الملكية الفكرية. حيث تسمح التكنولوجيات الأساسية مثل أنظمة تخزين البطاريات بتخزين الطاقة من مصادر الطاقة المتجددة، مثل الطاقة الشمسية وطاقة الرياح، وتحريرها عندما يحتاجها الأفراد والمجتمعات والشركات. وبالتالى تساعد على زيادة مرونة نظام الطاقة نظرًا لقدرتها الفريدة على امتصاص الكهرباء والاحتفاظ بها[١٧].

٢- تطوير سلاسل الامداد نحو سرعة الوصول إلى المواد الخام.

يعد تأمين إمدادات المكونات وكذلك المواد الخام اللازمة لتكنولوجيا الطاقة المتجددة أمرًا ضروريًا. وكذا الأمر بالنسبة لتوسيع نطاق سلاسل الامداد لنقل المكونات الحيوية والمواد الخام الحاسمة - من المعادن اللازمة لإنتاج توربينات الرياح وشبكات الكهرباء إلى السيارات الكهربائية. الامر الذى يتطلب تنسيقًا دوليًا كبيرًا لتوسيع القدرة التصنيعية عالميًا وتنويعها. كما أن هناك حاجة إلى استثمارات أكبر لضمان تحول عادل لاسيما في مجال التدريب على المهارات، والبحث والابتكار، وتوفير الحوافز لبناء سلاسل الإمدادات من خلال ممارسات مستدامة تحمي النظم البيئية والثقافات[١٨].

٣- تحقيق تكافؤ الفرص فيما يتعلق بمصادر الطاقة المتجددة

أن التعاون والتنسيق على المستوى الدولى يعد أمر بالغ الأهمية، لذا يجب إصلاح السياسات المحلية على وجه السرعة لتبسيط وتسريع الموافقات على مشاريع الطاقة المتجددة وتحفيز استثمارات القطاع الخاص. كما أن المساهمات المحددة على مستوى

---

[16] - https://www.un.org/ar/climatechange/raising-ambition/renewable-energy-transition.

[17] - https://www.irena.org/publications/2019/Sep/Enabling-Technologies.

[18] - https://www.iea.org/reports/the-role-of-critical-minerals-in-clean-energy-transitions.

قدرة الحكومة، يجب أن تحدد خطط العمل المناخية الفردية للبلدان لخفض الانبعاثات والتكيف مع التأثيرات المناخية لتحقيق أهداف طاقة متجددة متوافقة مع ١.٥ درجة مئوية، كما يجب رفع حصة الطاقة المتجددة في توليد الكهرباء العالمية من ٢٩% حالياً إلى ٦٠% بحلول عام ٢٠٣٠[١٩].

٤- تحويل الدعم من الوقود الأحفوري[٢٠] إلى الطاقة المتجددة

يعد دعم الوقود الأحفوري أحد أكبر العوائق المالية التي تعرقل تحول العالم إلى الطاقة المتجددة. ومن اصدارات صندوق النقد الدولي[٢١] إنه تم إنفاق حوالي ٥.٩ تريليون دولارعلى دعم صناعة الوقود الأحفوري في عام ٢٠٢٠ وحده، من خلال الإعانات الصريحة، والإعفاءات الضريبية، والأضرار الصحية والبيئية التي لم يتم احتسابها ضمن تكلفة الوقود الأحفوري. هذا ما يقارب ١١ مليار دولار في اليوم.

٥- زيادة الاستثمارات في الطاقة المتجددة بثلاثة أضعاف

يجب استثمار ما لا يقل عن ٤ تريليونات دولار سنويًا في الطاقة المتجددة حتى عام ٢٠٣٠ - لاسيما في التكنولوجيا والبنية التحتية - حتى نصل بالانبعاثات إلى مستوى الصفر بحلول عام ٢٠٥٠. ولن يكون هذا الاستثمار مرتفعًا مثل الدعم السنوي للوقود الأحفوري، وسيؤتي ثماره. بإمكان الحد من التلوث وتأثير المناخ وحده أن يوفر للعالم ما يصل إلى ٤.٢ تريليون دولار سنويًا بحلول عام ٢٠٣٠[٢٢].

وبالتالى تعد مصادر الطاقة النظيفة والمتجددة هي الطريق الوحيد لكفالة أمن الطاقة الحقيقي وأسعار الطاقة المستقرة وفرص العمل المستدامة.

---

[19] - https://www.iea.org/reports/renewable-electricity

[20] - الوقود الأحفوري: هو مادة طبيعية تكونت من بقايا كائنات قديمة مدفونة على مدى ملايين السنين حيث أدت الحرارة والضغط على طبقات الرواسب إلى تغيير البقايا العضوية المتحللة إلى مواد يمكن استخدامها كمصدر للطاقة ومنها الفحم والبترول والغاز.

[21] - https://www.imf.org/en/Topics/climate-change/energy-subsidies

[22] - https://www.irena.org/media/files/irena/agency/publication/2016/irena_remap_externality_brief_2016.pdf

المبحث الرابع
دراسة تطبيقية على إحدى شركات الخدمات العامة "شركات الكهرباء"

انتقلت مصر خلال ثمانين عاماً منذ حكم محمد علي باشا، الي دولة تصنف مع أكبر الدول بالمنطقة وفي إزدهار فني واجتماعي وفكري. ويرجع الفضل فى ذلك إلى أن مصر كانت تحيا عصرها الذهبي حتي بداية الحرب العالمية الأولي ثم دخول الكهرباء وقد شجعت هذه العناصر مكتملة رجل الأعمال الفرنسي شارل ليبون علي السفر الي مصر. وبتاريخ ١٥ فبراير ١٨٦٥، توجه إلي مصر لطلب حق استغلال إضاءة مدينتي القاهرة والإسكندرية باستخدام الغاز، وتم توقيع العقد الأول لتوزيع الغاز في القاهرة وبمقتضاه منحت السلطات المصرية لشركة ليبون حق الامتياز في عام ١٨٧٣ واعقبها العديد من المدن، ثم عدل هذا العقد بحيث يمتد حق الامتياز لمدة ٧٥ عاماً تنتهي في سنة ١٩٤٨ حيث شمل نطاق التوزيع أحياء بولاق (السبتية) ومصر القديمة.

ورد في عقد امتياز استغلال الغاز والذى تم توقيعه سنة ١٨٩٣ بند خاص بتولي شركة ليبون توزيع الطاقة الكهربائية في مدينة الاسكندرية علي أمل تجميع عدد من المستهلكين يقومون باستخدام ٦٠٠ مصباح علي الأقل ونظراً لأن عملية الانارة كانت في بدايتها فقد تم تحديد سعر الكيلووات ساعة في مدينة الاسكندرية بما يزيد عن مثيله في فرنسا بمقدار الثلث وقد تم تعديل هذا العقد المبدئي في عام ١٩٤٠ بعقد جديد لمدة ثلاثين عاماً تنتهي في ١٩٧٠. ولاغراض عمليات التأميم انتهى ذلك سنة ١٩٦٢ وتحولت الى شركات مملوكة للدولة. وفيما يلى تطور انتاج الكهرباء فى مصر موزع وفق قدرات التوليد[٢٣]:

[٢٣] - وزارة الكهرباء والطاقة المتجددة – مجمع الوزارة: مكتب الوزير (دراسات احصائية) شارع رمسيس العباسية - اول مدينة نصر – تقارير سنوية متعددة.

جدول رقم (١)

تطور القدرات الانتاجية خلال سنوات العينة (ميجا وات)

بيان / السنوات	١٤/١٣	١٥/١٤	١٦/١٥	١٧/١٦	١٨/١٧	١٩/١٨	٢٠/١٩	٢١/٢٠	٢٢/٢١
غاز	٣٤٢٨	٤٨٧٤	٧٨٤٥	١٣٣٤٥	٥٧٤٥	٤٠٥٥	٤٠٥٥	٣٣٤٣	٣٢٤٨
بخار	١٠٧٧٨	١٥٠٨٣	١٤٧٩٨	١٥٤٤٩	١٥٣٤٧	١٦٧٤٩	١٧١٧٩	١٧٥٤٨	١٧٦٩٠
دورة مركبة	١٠٠٨٠	١١٧٧٧	١٢٥٢٧	١٢٦٣٠	٣٠٠٣٠	٣٢٤٧٠	٣٢٤٤٨	٣٢٨٨٦	٣٢٩١٦
مائى	٢٨٠٠	٢٨٠٠	٢٨٠٠	٢٨٠٠	٢٨٣٢	٢٨٣٢	٢٨٣٢	٢٨٣٢	٢٨٣٢
جديدة ومتجددة[٢٤]	٦٨٧	٦٨٧	٨٨٧	٨٨٧	١١٥٧	٢٢٤٧	٣٠١٦	٣١٥٦	٣١٩٥
الاجمالى	٢٧٧٧٣	٣٥٢٢١	٣٨٨٥٧	٤٥١١١	٥٥١١١	٥٨٣٥٣	٥٩٥٣٠	٥٩٧٦٥	٥٩٨٨١
معدل الزيادة		١٢٧ %	%١٤٠	١٦٢ %	١٩٨ %	٢١٠ %	٢١٤ %	٢١٥ %	٢١٦ %

ويتضح من الجدول بعاليه مقدار التطور الرهيب فى زيادة القدرات المولدة على مدار سنوات العينة، ومن الجدير بالذكر أنه ترجع الزيادة السنوية فى انتاج الكهرباء إلى إتجاه الشركات غير الحكومية (المشغل) من القطاع الخاص لتوليد الكهرباء، الحاصل على حق امتياز لانتاج خدمات الكهرباء. والتى تمثل طاقة كهربية مولدة ومشتراه، من مشغل الخدمة. وبالتالى أصبح انتاج الطاقة الكهربائية من المشغل الخاص فى سنة ٢٠٢٢/٢٠٢١يمثل ٢٢٢٩٦ ميجاوات بنسبة ٣٧.١٩% من اصل اجمالى = ٥٩٨٨١ ميجاوات، كما يوضحها الجدول التالى:

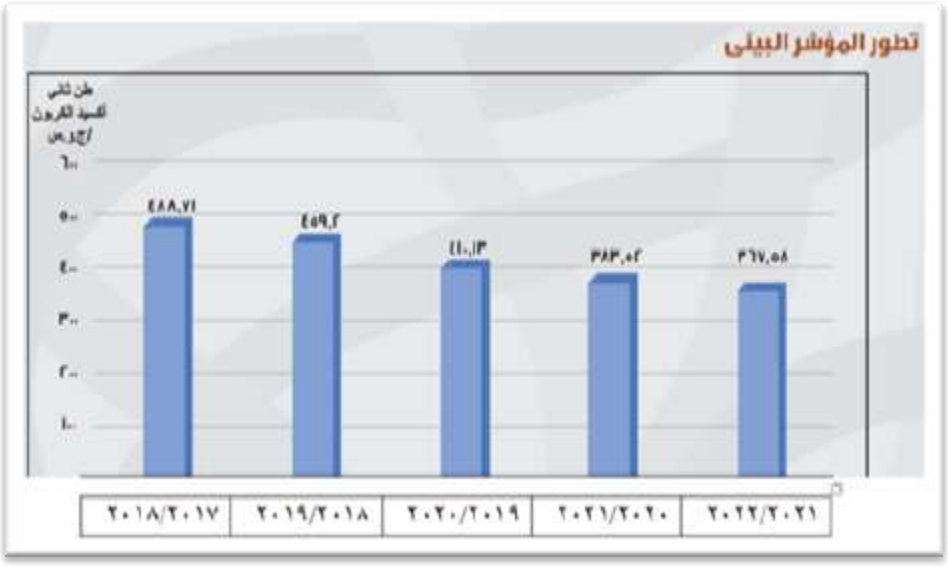
جدول رقم (٢)

نسبة انتاج المشغل (القطاع الخاص) لاجمالى الانتاج فى سنة ٢٠٢٢/٢٠٢١

محطات مائية	٢.٨٣٢	النسبة إلى : إجمالى الانتاج فى سنة ٢٠٢٢/٢٠٢١	%٤.٧
قطاع خاص	٢.٠٤٨		%٣.٤
جديدة ومتجددة	٣.٠١٦		%٥.٠٤
محطات القابضة المشتركة	١٤.٤٠٠		%٢٤.٠٥
الاجمالى	**٢٢.٢٩٦**		**%٣٧.١٩**

[24] **وانتاج بالغاز، وهذا راجع إلى BOOT - الطاقة الجديدة والمتجددة متمثلة فى طاقة الرياح والطاقة الشمسية، و الحقول المكتشفة من الغاز بالبحر الابيض المتوسط..**

ومع هذا التطور والتغيير من استخدام المواد البترولية إلى استخدام الطاقة الجديدة والمتجددة من الطاقة الشمسية والرياح والغاز، أدى إلى تطور فى المؤشر البيئى مما اثر فى انخفاض انبعاثات ثانى أكسيد الكربون من ٤٨٨.٧١ فى سنة ٢٠١٨/٢٠١٧ إلى ٣٦٧.٥٨ فى سنة ٢٠٢٢/٢٠٢١ مما ساهم فى تخفيض التلوث البيئى بالمجتمع بنحو ٣٣%. كما هو واضح من الشكل التالى:



وفيما يلى بيان بالمحطات الثلاث التى اقامها المشغل (شركة سيمنز – مصر) خلال سنوات العينة (٢٠١٤ – ٢٠٢٢) لإنتاج الطاقة الكهربائية من المشغل الاجنبى، والذى يقوم بإنتاج الطاقة الكهربائية مع إعادة بيعها للحكومة المصرية باسعار متفق عليها لتقوم الحكومة المصرية ممثلة فى الشركة القابضة للكهرباء بنقلها وتوزيعها على المجتمع المصرى من افراد وشركات:

	محطة كهرباء العاصمة الادارية	محطة كهرباء البرلس – كفر الشيخ	محطة كهرباء غياطة ببنى سويف
كمية الانتاج	٤٨٠٠ ميجا وات	٤٨٠٠ ميجا وات	٤٨٠٠ ميجا وات
المشغل	شركة سيمنس الالمانية		
التكلفة	٢.٥ مليار يورو	٢ مليار يورو	٢.٥ مليار يورو

وتعمل فى مصر عدد من الشركات فى انتاج الطاقة الكهربية وهى:

- شركة سيمنز – مصر لانتاج الكهرباء
- شركة خليج السويس للطاقة
- شركة شرق بورسعيد للطاقة
- شركة سيدي كرير لتوليد الكهرباء – إدرا باور- ماليزيا
- بينشمارك بور إنترناشونال
- هذا بخلاف عدد من الشركات الصغيرة (حوالى ١٣ شركة وفق اصدارات وزارة الكهرباء) تقوم بالانتاج والتسويق بنفسها لصالح المولات والقرى السياحية والفنادق وغيرها[٢٥].

دراسة الحالة:

وسيقوم الباحث بالتطبيق على شركة سيمنز – مصر لانتاج الكهرباء لانها قامت بانشاء وتشغيل اكبر (٣) محطات فى مصر لتوليد الطاقة الكهربية كما سبق الاشارة إلى تلك المحطات.

شركة سيمنز مصر ..... Siemens Industrial LLC SIEMENS

العنوان: مبني بيرو ١٧٥ – شارع التسعين – التجمع الخامس – القاهرة الجديدة – القاهرة

http://www.siemens.com.eg .....

e-mail: info.eg@siemens.com

شركة عالمية في مجال الإلكترونيات ومحطات توليد الطاقة الكهربية والهندسة الكهربية، وفيما يلى **القوائم المالية** لشركة دراسة الحالة، مع مراعاة استخدام معامل تأثير يحتفظ به الباحث لاغراض سرية الحسابات، خاصة بعد موافقة الشركة محل الدراسة التطبيقية على استخدام البيانات للبحث العلمى. وفى ضوء سنوات المقارنة للشركة محل الدراسة والتى امكن الحصول على بيانات ومعلومات عنها بعد إجراء العديد من المقابلات مع أعضاء القطاع المالى:

---

25 - **https://www.marefa.org/%D8%A7%D9%84%D9%83%D9%87%D8%B1%D8%A8%D8%A7%D8%A1_%D9%81%D9%8A_%D9%85%D8%B5%D8%B1**.

أولاً: **قائمة المركز المالى** **(القيمة بالاف جنيها)**

	قائمة المركز المالى		
	2020	**2021**	**2022**
صافى الاصول الثابتة	6,408,175	8,507,264	6,197,793
مشروعات تحت التنفيذ	80,638	196,382	243,001
أصول اخرى	-	-	523
استثمارات طويلة الأجل	1,658	1,658	1,658
قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	8,913	900,000	-
اجمالى الاصول طويلة الأجل	6,499,384	9,605,304	6,442,975
إجمالى الاصول المتداولة	3,615,572	7,062,603	12,066,331
اجمالى الأصول	10,114,956	16,667,907	18,509,306
حقوق المساهمين			
رأس المال المدفوع	5,306,685	5,306,685	5,306,685
الاحتياطات	448,708	2,577,354	591,581
أرباح مرحلة	-	192,789	344,829
ارباح العام	463,446	344,175	34,128
إجمالى حقوق المساهمين	6,218,839	8,421,003	6,277,223
الإلتزامات طويلة الأجل			
قروض محلية	-	701	741,432
تأمين استهلاك تيار	61,454	1,176,618	1,112,894
رصيد تأمينات وارصدة دائنة	1,179,255	-	-
إجمالى الالتزامات طويلة الأجل	1,240,709	1,177,319	1,854,326
إجمالى الإلتزامات المتداولة	2,655,408	7,069,585	10,377,757
اجمالى الالتزامات وحقوق الملكية	10,114,956	16,667,907	18,509,306

ثانياً: قائمة الدخل **(القيمة بالاف جنيها)**

	قائمة الدخل (أرباح وخسائر)		
	2020	**2021**	**2022**
إجمالى ايرادات النشاط	7,323,250	14,154,945	19,306,332
يخصم منها:			
تكلفة الإنتاج	6,321,004	13,308,117	16,721,631
مجمل الربح	**1,002,246**	**846,828**	**2,584,701**
يضاف اليه:			
ايرادات وأرباح أخرى	219,624	264,918	359,644
يخصم منه:			
المصروفات الإدارية والعمومية	247,093	272,904	2,305,384
تكاليف بيع وتوزيع	457,525	494,202	565,187
أعباء وخسائر	65,147	32,882	143,030
مصروفات تمويل	-	-	-
يضاف اليه:			
فوائد دائنة	19,265	26,547	47,807
يضاف اليه / يخصم منه:			
أرباح / خسائر متنوعة	47,501	55,456	61,079
أرباح / خسائر فروق عملة	162	586	341
صافى الربح / الخسارة قبل ضريبة الدخل	519,033	394,347	39,971
ضريبة الدخل (جارية ومؤجلة)	55,587	50,172	5,843
صافى الربح / الخسارة بعد ضريبة الدخل	**463,446**	**344,175**	**34,128**

وتبين عند مراجعة التقرير السنوى المرفق للقوائم المالية للسنوات بعاليه والمناقشة مع القطاع المالى للشركة محل الدراسة، والاقرارات الضريبية للضريبة على دخل الاشخاص الاعتبارية المقدمة من الشركة لمركز كبار الممولين، وجود بعض المشكلات التالية:

١- رصيد اضمحلال فى قيمة الاصول نتيجة التقادم التكنولوجى للأصول الثابتة فى انتاج الطاقة الكهربية فى سنة ٢٠٢٢، بقيمة ٢ مليار جنيه مدرج ضمن المصروفات العمومية والإدارية. واعترفت بها الشركة وخفضت الاصول الثابتة بها.

٢- ضمن الالتزامات المتداولة فى سنة ٢٠٢٢ مبلغ ٣.٢ مليار نتيجة مطالبة من مصلحة الضرائب العقارية بربط الضريبة العقارية عن المحطات والمبانى والاراضى الفضاء المستغلة.

٣- ضمن إجمالى الاصول المتداولة مبلغ ١.٣ مليار جنية نتيجة سداد ضريبة قيمة مضافة على مدخلات التشغيل على الرغم من أن انتاج الطاقة الكهربية وبيعها معفى من الضريبة على القيمة المضافة وتسعى الشركة لرد الضريبة منذ سنة ٢٠٢٠ ولم يتم الرد لها حتى الان لصعوبة اجراءات رد الضريبة.

٤- عدم اهلاك البنية التحتية من المحطات لدى المشغل.

٥- تكلفة الاحلال والتجديد لبعض مكونات المحطات والتى تزيد من العمر المفيد للأصل من محطات توليد الكهرباء.

٦- تكلفة إعادة تجديد المحطات فى توقيت تسليم المحطات للسلطة الحكومية أو القطاع العام.

٧- تسعير تقديم الخدمة للمانح (السلطة الحكومية والقطاع العام) والبيع الاجل وتأخر استلام المشغل للتدفقات النقدية من عمليات تقديم الخدمة للمانح.

كانت تلك أهم المشكلات المحاسبية والضريبية بين المانح (السلطة الحكومية والقطاع العام) والمشغل (شركة سيمنز مصر) الممثلة فى دراسة الحالة، وفيما يلى مقترح الحلول لتلك المشكلات.

النتـــائج:

م	المشكلة	مقترح الحل
١	اضمحلال الاصول الثابتة	ينص معيار (٣١) المصرى اضمحلال الاصول: على الاعتراف بقيمة الاضمحلال فى الاصل الثابت عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد عن القيمة الاستردادية له متى توافرت شروط محددة وفق أحكام البند رقم (١٢)، وعندما اعترفت الشركة محل دراسة الحالة بقائمة الدخل بالاضمحلال نتيجة تقادم تكنولوجى لاحد الاصول، تم الاعتراف به كمصروف ولكن تم رده للاقرار الضريبى على اعتبار انه لا يمثل مصروف فعلى مما تكبدت معه الشركة اعباء ضريبية اثرت على التدفقات النقدية ومن ثم تأثرت نتائج الاعمال بالانخفاض، على الرغم من أن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ينص فى المادة رقم (١٧) تفرض الضريبة على الدخل على صافى الربح الذى تفصح عنه قائمة الدخل المعدة وفق أحكام معايير المحاسبة المصرية. ولكن تعليمات الإدارة الضريبية تخالف نص القانون.
٢	الضريبة على العقارات المبنية	ينص القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته، بفرض ضريبة على العقارات المبنية، على المبانى والاراضى الفضاء المستغلة، ولما كان القانون ينص على أن الضريبة على يقع عبئها على مالك تلك المبانى والاراضى وهنا الشركة محل دراسة الحالة ليست مالكة وانما هى مشغل لتلك الاصول وسيتم التنازل عنها كعقد الامتياز وتسليمها للمانح وهو يمثل المالك الأصيل والمتمثل فى السلطة الحكومية أو القطاع العام، ومن ثم فاخطار شركة سيمنز باطل لانها ليست المالك وبالتالى تمثل اعباء على المشغل ينبغى استبعادها من على كاهل المشغل وتحميلها على المانح. ومن ثم لابد من تعديل تشريعى فى نص القانون السابق الإشارة اليه فيما يتعلق بالضريبة على العقارات المبنية والاراضى الفضاء المستغلة بعقود امتياز الخدمات العامة
٣	الضريبة على القيمة المضافة	مرافق بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، قائمة بالإعفاءات جاء بالبند رقم (٢٢) منها، اعفاء انتاج أو نقل أو بيع أو توزيع التيار الكهربائي وبالتالى فالخدمة للمانح (التيار الكهربى) وفق عقد الامتياز تعد خدمة معفأة، وبالتالى لا مجال للخصم ومن ثم على السلطة الحكومية عدم اخضاع المدخلات لان الخدمة المقدمة معفأة ولعدم تحميل المستفيد من الخدمة آية اعباء جديدة. وعلى الرغم من ذلك توجد مشكلات فى رد الضريبة السابق سدادها على المدخلات.
٤	إهلاك البنية التحتية والمحطات	لا يقوم المشغل باهلاك المحطات والبنية التحتية لمحطات الكهرباء على الرغم من انه صاحب الحق فى البناء والتشغيل لانها ستؤول فى نهاية عقد الامتياز الى المانح بذات كفاءة مرتفعة ومن ثم تلك الاصول الثابتة سيتم تحويلها فى نهاية عقد

		الامتياز الى السلطة الحكومية إلا انه محاسبياً عند تشغيلها يمثل نقص تدريجى فى قيمتها ومن ثم لابد من حساب إهلاك لها ولكن التفسير المحاسبى رقم (١) ترتيبات امتيازات الخدمات العامة لا يسمح بذلك وبالتالى اقترح التعديل بتحميل ٥٠% من قيمة معدلات الاهلاك المقررة وفق العمر المفيد للأصل لتوزيع الاعباء المالية لكل من المانح والمشغل.
٥	تكلفة الاحلال والتجديد	تبين للباحث أن الشركة محل دراسة الحالة لا تقوم بالانفاق على إحلال وتجديد المحطات ومعداتها خاصة التكنولوجية نظراً لانها سيتم تحويلها فى نهاية عقد الامتياز، مما يشير إلى ممارسات إدارة الارباح، وبالتالى لابد من تطبيق نصوص عقد الامتياز ويتم مراقبتها من جهة المانح على الانفاق على التجديد والاحلال للمحطات من خلال تحميلها على القوائم المالية للمشغل، حتى تكون ذات كفاءة وفعالية فى نهاية عقد الامتياز وصالحة للتشغيل الفعال. لاسيما وان الشركة محل دراسة الحالة لا تقوم بتكوين مخصصات احلال وتجديد لمواجهة ذلك.
٦	تكلفة إعادة تجديد المحطات فى توقيت التسليم	قد يكون زمن عقد الامتياز عدد من السنوات قد تصل مثلاً إلى ١٠ سنوات مما يزيد من تكلفة إعادة تجديد للمحطات، وبالتالى فتكون تلك التكلفة باهظة يوماً ما على المشغل مما يضره إلى التجاهل أوالتكاسل فى إعادة التجديد، لذا لابد من تقديم خطاب ضمان من المشغل بقيمة تكلفة الانفاق على إعادة تجديد المحطات على النحو الذى يضمن للمانح استلام المحطات صالحة للتشغيل الفعال.
٧	تسعير تقديم الخدمة للمانح	ينص العقد على تقديم الخدمة ذات سعر محدد متفق عليه منذ التعاقد وبالتالى يخرج عن تسعير الخدمة ما يحدث بعد التعاقد من ارتفاع فى معدلات التضخم أو هبوط اسعار العملة المحلية أو حدوث كوارث طبيعية، مما يكون له اثر على إعادة تسعير الخدمة وبالتالى لابد من ربط تسعير تقديم الخدمة بعملة اجنبية أو بالذهب حتى لا يتأثر المشغل أو المانح بمشكلات تحديد السعر، او الاتفاق على إعادة التسعير كل سنة ميلادية أو اكثر. لتجنب آية اخفاقات فى عوائد التشغيل. ومن ثم يتطلب ذلك تعديل فى التفسير رقم: ١
٨	عوائد الاقتراض	تبين من دراسة الحالة محل الدراسة ان الشركة اعتمدت على انشاء محطات توليد الطاقة الكهربية من التمويل الذاتى وعدم الالتجاء للاقتراض مما تسبب فى عدم تحمل قوائم الدخل باعباء مصروف العوائد المدينة ولكن تكلفة الفرصة البديلة قد تجعل شركات اخرى فى الالتجاء إلى الاقتراض وخاصة لتمويل المحطات مما يجعل قيمة مصروف العوائد المدينة المحمل على قائمة الدخل يزيد عن ما هو مسموح بخصمه من الوعاء الضريبى المنصوص عليه بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، الامر الذى يتطلب تعديل تشريعى كنوع من انواع الحوافز الضريبية لجذب المزيد من تلك الشركات كمشغل للخدمة

التوصيات:

١- ضرورة اشراك اساتذة محاسبة ومراجعة وإدارة أعمال تخصص تسويق، من المؤسسات الأكاديمية، عند التعاقد على تنفيذ عقود امتياز لتقديم خدمات عامة لمراجعة المشكلات المحاسبية وتسعير الخدمات التى قد ستنتج عند تنفيذ عقد الامتياز لتقديم خدمات عامة.

٢- ضرورة اجراء تعديل بالتفسير المحاسبى المصرى رقم (١) لمعالجة مشكلات إهلاك الأصول الثابتة لكل من المانح والمشغل بتحمل ٥٠% من مصروف الإهلاك على القوائم المالية لكل منهما..

٣- ضرورة اجراء تعديل بالتفسير المحاسبى المصرى رقم (١) لمعالجة مشكلات إهلاك الأصول الثابتة وتكلفة الانفاق لاغراض التجديد والاحلال. ولاسيما وأن قانون الضريبة على الدخل جاءت النصوص بالمواد:٢٣/ بند ٢، ٢٥، ٢٦، ٢٧، تشير إلى اعتماد مصروف الاهلاك ضمن التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبى.

٤- ضرورة اجراء تعديل بالتفسير المحاسبى المصرى رقم (١) لمعالجة مشكلات تسعير تقديم الخدمة للتوافق مع أسعار الفائدة المطبقة ومعدلات التضخم والرقم القياسى فى الأسعار وربط التسعير بالذهب أو عملة اجنبية قوية.

٥- ضرورة مراعاة اعتماد اضمحلال الأصول الثابتة عندما تتوافر شروطها كمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) مع ضرورة اعتمادها ضريبياً.

٦- ضرورة ان يتحمل كل من المانح والمشغل قيمة مخصصات للتجديد والاحلال ويشرف عليها ويراقبها المانح من السلطة الحكومية أو القطاع العام.

٧- ضرورة تعديل تشريعى للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته بان من يتحمل الاعباء الضريبية لعقود الامتياز لتقديم الخدمات العامة، على تحمل المانح وليس المشغل، الأعباء الضريبية المتمثلة فى الضريبة على العقارات المبنية.

٨- ضرورة تعديل تشريعى للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته بان من يتحمل الاعباء الضريبية لعقود الامتياز لتقديم الخدمات العامة، فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة على تحمل المانح وليس المشغل بالأعباء الضريبية.

٩- ضرورة تعديل تشريعى للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته للسماح لمشغل الخدمة والحاصل على امتياز تقديم خدمة عامة، من اعتماد جميع العوائد المدينة التى يتحملها مقابل الاقتراض لتمويل إنشاء البنية التحتية للتشغيل.

المراجع:

وفق ترتيبها على متن البحث

1- https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifric-12-service-concession-arrangements/

2- Yoshihisa Sugimura a, Az4/24/2023uma Kato, " Airport concession in Japan: Current status, problems, and future directions". ***Research in Transportation Business & Management***. Volume 43, June 2022, 100738.

3- A. NerjaM. Sánchez, "The effects of concession revenue sharing contracts in airport competition Economics of Transportation". ***Economics of Transportation***, Volume 28, December 2021, 100234.

4- Shi-Miin Liu a, Hsiao-Chi Chen, Wenqing Han b, Yen-Hung Lin, "Optimal concession contracts for landlord port authorities to maximize fee revenues with minimal throughput requirements". ***Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review***, Volume 109, January 2018, Pages 239-260.

5- Xiaoling ZhangHaijun BaoMartin Skitmore, "A model for determining the optimal project life span and concession period of BOT projects". ***International Journal of Project Management***, Volume 34, Issue 3, April 2016, Pages 523-532.

6- Eugenio Braja, Maura Campra, Paolo Ricci, and Paolo Esposito, "Public private partnership and IFRIC 12 in Italy" ***Global Business and Economics Review*** Vol. 18, No. 3-4, May 5, 2016, pp 371-384.

7- Jason Monios a, Rickard Bergqvist, " Intermodal terminal concessions: Lessons from the port sector". ***Research in Transportation Business & Management***, Volume 14, March 2015, Pages 90-96.

8- Ana Isabel Lopes a, Tânia Teixeira Caetano, " Firm-level conditions to engage in public-private partnerships: What can we learn?". ***Journal of Economics and Business***, Volume 79, May–June 2015, Pages 82-99.

9- Zitao (Arthur) Zhang, Pablo L. Durango-Cohen, "A strategic model of public–private partnerships in transportation: Effect of taxes and cost structure on investment viability". ***Research in Transportation Economics***, Volume 36, Issue 1, September 2012, Pages 9-18.

10- David Heald, George Georgiou, " THE SUBSTANCE OF ACCOUNTING FOR PUBLIC-PRIVATE PARTNERSHIPS". ***Financial Accountability & Management***, 19 May 2011, 0267-4424.

11- Mincato, Karen Denise, "IFRIC 12 – service concession arrangements: uma proposta de aplicação em uma concessionária de serviço público de distribuição de energia elétrica". ***Applied and Social Sciences***, 2011.

12- https://www.albankaldawli.org/ar/topic/energy/publication/scaling-up-to-phase-down.

13- https://blogs.worldbank.org/ar/voices/alml-walathr**.**

14- https://www.researchgate.net/publication/370100725_SCALING_UP_PHASING_DOWN_AND_THE_MISSING_LINK_ROLE_OF_TRANSMISSION_AND_DISTRIBUTION_IN_DECARBONIZATION

15- https://www.worldbank.org/en/news/press-release/2023/04/20/scaling-up-to-phase-down-financing-energy-transition-in-developing-countries.

16- https://www.un.org/ar/climatechange/raising-ambition/renewable-energy-transition.

17- https://www.irena.org/publications/2019/Sep/Enabling-Technologies.

18- https://www.iea.org/reports/the-role-of-critical-minerals-in-clean-energy-transitions.

19- https://www.iea.org/reports/renewable-electricity

٢٠- الوقود الأحفوري: تم شرحه على متن البحث

21- https://www.imf.org/en/Topics/climate-change/energy-subsidies

22- https://www.irena.org/media/files/irena/agency/publication/2016/irena_remap_externality_brief_2016.pdf

٢٣- وزارة الكهرباء والطاقة المتجددة – مجمع الوزارة: مكتب الوزير (دراسات احصائية) شارع رمسيس العباسية - اول مدينة نصر – تقارير سنوية متعددة.

٢٤- الطاقة الجديدة والمتجددة متمثلة فى طاقة الرياح والطاقة الشمسية، و BOOT وانتاج بالغاز، وهذا راجع إلى الحقول المكتشفة من الغاز بالبحر الابيض المتوسط.

25- https://www.marefa.org/%D8%A7%D9%84%D9%83%D9%87%D8%B1%D8%A8%D8%A7%D8%A1_%D9%81%D9%8A_%D9%85%D8%B5%D8%B1.