

**نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق معيار الإيرادات من العقود  
مع العملاء من منظور ضريبي لتحقيق التنمية المستدامة**  
د.أحمد محمد عبد العزيز خليفة  
مدرس المحاسبة بمعهد الدراسات البيئية  
جامعة عين شمس

**القسم الأول : الإطار العام للبحث**

**مقدمة**

- يعتبر الإيراد عنصر هام من عناصر قائمة الدخل ، حيث أن الاعتراف بالإيراد يؤثر على مجمل الربح وبالتالي يكون له تأثير على صافي الربح.
- وقد أهتمت معايير المحاسبة بموضوع الاعتراف بالإيراد على النحو التالي :
- أصدرت معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم (18 IAS) تحت مسمى الإيراد ، كما أصدرت المعيار رقم (11 IAS) تحت مسمى عقود الإنشاءات ، بالإضافة إلى قيام لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية (IFRIC) بوضع تفسيرات مختلفة لمعيار الإيراد الدولي رقم (18).
  - كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ( FASB ) إرشادات للاعتراف بالإيراد ضمن قائمة المفاهيم رقم (5) التي تتناول الاعتراف والقياس في القوائم المالية .
  - ويلاحظ أن متطلبات الاعتراف بالإيراد في المعايير الدولية قد اختلفت عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAB) .
  - بالإضافة إلى عدم كفاية متطلبات الإفصاح الواردة سواء في المعايير الدولية أو تلك الواردة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - الأمر الذي أدى إلى إصدار معيار التقارير المالية الدولية (IFRS 15) وبالتالي إصدار المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٨) تحت مسمى الإيراد من العقود مع العملاء والذي يوضح قيمة وتوقيت الإيراد وظروف عدم التأكد المحيطة بالتدفقات النقدية من العقود مع العملاء ، وترتب على ظهور وتطبيق هذا المعيار تأثيرات ضريبية سواء تتعلق بضريبة الدخل أو تتعلق بضريبة القيمة المضافة.

**١-الدراسات السابقة**

دراسة (Emeka Steve 2012) تناولت الوقت الذي يتم فيه الاعتراف بالإيرادات. وكشفت الدراسة أن معيار المحاسبة الدولي رقم ١١ و ١٨ لم يكن فعالا في الاعتراف بالإيرادات على الرغم من أنه وضع الأسس اللازمة. كما تم الكشف في هذه الدراسة أن أهداف التقارير المالية للمؤسسة ستحدد اختيار سياسة الاعتراف بالإيرادات. وبالتالي فإن الإيرادات التي سيتم الاعتراف بها من قبل مؤسسة تجارية يمكن أن تتأثر سلبيًا

إذا لم يتم فحصها بشكل فعال. وانتهت هذه الدراسة بأن يقوم مجلس التقارير المالية بتكثيف وظائفه الرقابية من خلال مدققين خارجيين على أنشطة منظمات الأعمال فيما يتعلق ببياناتهم المالية المنشورة.

دراسة ( **Wagenhofer 2014** ) تتناول هذه الدراسة التعرف على الإيرادات والأرباح أو الخسائر لفهم وتحليل مصادر الربحية المتكررة وغير المتكررة و يساعد في تقييم قدرة المنشآت على توليد القيمة المضافة والتنبؤ بالأداء المستقبلي ، وقد أهتمت بتقييم معيار التعرف على الإيراد الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، والذي يهدف إلى تحديد معيار واحد ثابت للاعتراف بالإيرادات. وترى هذه الدراسة أن وضع معيار متسق من الناحية المفاهيمية أمر غير مرغوب فيه لأن الخصائص الاقتصادية لدورات الأرباح تختلف عبر الشركات . وتمشيا مع ذلك ، يحتوي معيار التقارير المالية الدولية ( IFRS 15 ) على معايير مختلفة للاعتراف بالإيراد .

دراسة ( **Hasanen and Abo Talib, 2014** ) التي أظهرت أن التحول إلى معيار IFRS 15 سوف يؤدي إلى اختلاف في المعلومات المحاسبية ، إلا أن الدراسة أشارت إلى المعيار 15 سيعزز متطلبات الإفصاح والشفافية في القوائم المالية ويوفر معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية ويعزز من قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة ويحدد ممارسات الاعتراف بالإيراد ويقلص حجم التناقض والتضارب ويوفر منهجية شاملة للاعتراف المحاسبى بالإيراد وأوصت هذه الدراسة بضرورة الإستعداد لتبني المعيار لأنه سوف يستغرق وقتاً طويلاً ومكلفاً للتطبيق كما أن الامتثال له يتطلب من معدى القوائم المالية ومراجعيها بذل عناية مهنية كافية .

دراسة ( **تامر عبدالمنعم، ٢٠١٥** ) التي أظهرت مساهمة المعيار IFRS15 في علاج مشاكل الاعتراف بالإيراد في الكثير من المعاملات كالبيع مع حق الرد، والضمانات والتراخيص، والعقد المستقبلي وخيار الشراء وخيار البيع وأن تطبيق المعيار يعزز من جودة المعلومات المحاسبية والتي تم التعبير عنها من خلال خاصية الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

دراسة ( **Kasztelnik, K. 2015** ) تبحث في ما إذا كان هناك تغيير كبير في أهمية قيمة مكونات الاعتراف بالإيرادات منذ اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ١٥ . وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الاعتراف بإيرادات الشركات العامة له صلة بقيمة المنشأة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة (US GAAP) ويظل كذلك بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. أيضاً ، كما أظهرت أن التقرير عن الإيراد يوفر قدرة تفسيرية في التنبؤ بإستمرار التدفقات النقدية المستقبلية وتحقق فرص النمو ويفسر التغير في القيمة السوقية للأسهم.

في حين تناولت دراسة ( **أمال عوض ، 2016** ) إجراء دراسة استكشافية للتعرف على أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات (الأمريكية والدولية والمصرية) على تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية من خلال ثلاثة محاور، حيث تناول

المحور الأول: مبررات تطوير الاعتراف بالإيراد في ضوء معايير المحاسبة الأمريكية والدولية والمصرية ، بينما تناول المحور الثاني: تحليل العلاقة بين متطلبات الاعتراف بالإيراد وفقا للمعيار الدولي IFRS 15 والإرشادات الأمريكية (ASC 9 – 2014) و (ASU 14 – 2015) وتحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية ، وأخيرا تناول المحور الثالث: دراسة استكشافية لتقييم انعكاس تطبيق المعيار IFRS 15 على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية في البيئة المصرية.

بينما دراسة (Ionica 2016) قامت بتوضيح دور IFRS 15 في حل مشكلات بعض المعايير السابقة مثل معيار الإيراد ومعيار عقود الإنشاءات وتوصلت هذه الدراسة أن IFRS 15 يوفر المبادئ الخاصة ببعض المعاملات مثل البيع مع حق الرد والرسوم المدفوعة مقدما وغير قابلة للإسترداد.

رأت دراسة (Myers et al 2017) ان الإيراد لا يقل أهمية عن الربحية ويعتبر نموه خلال سنوات التشغيل الأولية مؤشرا إيجابيا عن فرص نمو الشركة حتى في حالة تحقيقها للخسائر كما أن تحليل الإيرادات خلال هذه الفترة يساعد المستثمرين في زيادة مقدرتهم التحليلية للتنبؤ بالأرباح المستقبلية وقيمة الأسهم مقارنة بالربحية.

بينما دراسة (هبة هاشم ، ٢٠١٨) قدمت تقييم وتحليل (IFRS 15) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية من خلال مقاييس جودة التقارير المالية الاربعة وهما: جودة المعلومات المحاسبية , جودة الأرباح , درجة الشفافية والافصاح في القوائم المالية والتحفظ المحاسبي وأظهرت النتائج تأثير (IFRS 15) بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وزيادة جودة الأرباح والتأكيد الواضح على مدخل التحفظ المحاسبي ودرجة الشفافية في القوائم المالية.

دراسة (أسامة عزت ، ٢٠٢٠) أهتمت هذه الدراسة بإلقاء النظر على الإنتقادات التي وجهت لمعيار المحاسبة الدولي رقم (١١) الخاص بعقود الإنشاءات والمعيار الدولي رقم (٨) والخاص بالإيراد ومدى تأثير ذلك في منهجية معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) ودوره في الحد من قدرة الإدارة في التحكم في توقيت الاعتراف بالإيراد وكيفية قياسه مما يؤدي إلى الحد من القيام بأساليب المحاسبة الإبتكارية.

بناءً على ما سبق ، تكمن الفجوة البحثية في أن معظم الدراسات تناولت تطبيق معيار الإيرادات من العقود مع العملاء من منظور متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وتوفير معلومات تفيد مستخدمي القوائم المالية أو العلاقة من منظور ضريبة الدخل ، ولم تتناول أى دراسة من الدراسات السابقة العلاقة بين تطبيق معيار الإيراد وضريبة القيمة المضافة وأثر ذلك على التنمية المستدامة.

## ٢- مشكلة البحث

يهدف معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) إلى وضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها لتقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة، ومبلغ، وتوقيت، وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع عميل. والمبدأ الأساسي لهذا المعيار هو أنه يجب على المنشأة أن تعترف بالإيراد بصورة تعكس انتقال السلع أو أداء الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يمثل المقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه في مقابل تلك السلع أو الخدمات ( المعيار المصري رقم (٤٨).

وأدى تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) إلى إلغاء كافة المعايير السابقة المتعلقة بالإيراد وهي المعيار المحاسبي المصري رقم (١١) الإيراد المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) تحت مسمى عقود الإنشاءات.

ويتوقع الباحث أن تطبيق المعيار رقم (٤٨) قد يواجه العديد من الصعوبات نتيجة وجود أجزاء كثيرة من المعيار يصعب فهمها أو تطبيقها عملياً خاصة ما يتعلق بتطبيق مفهوم السيطرة وتقدير المقابل المتغير، بالإضافة إلى طريقة الأثر الرجعي عند معالجة العقود طويلة الأجل أو متعددة العناصر أو المعاملات غير النمطية خاصة وتأثيره على نتائج الأعمال.

ويرى الباحث أن تطبيق المعيار رقم (٤٨) سوف يكون له تأثير ضريبي فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة، وما يترتب عليها من ممارسات غير مرغوب فيها ضريبياً .

**لذلك يمكن معالجة مشكلة البحث من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:**

١- ما هي الأسباب التي أدت إلى تعديل المعيار المحاسبي المصري رقم (١١) والمعيار رقم (٨)؟

٢- هل تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) يؤدي إلى صعوبات في التطبيق؟

٣- ما هي التأثيرات الضريبية الناتجة عن تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨)؟

٤- هل يمكن وضع تصور مقترح لعلاج صعوبات تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) من منظور ضريبة القيمة المضافة؟

## ٣- أهداف البحث

يسعى هذا البحث لتحقيق الأهداف الآتية:

١/٣ التعرف على الأسباب التي أدت إلى تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) ورقم (٨)

٢/٣ دراسة كيفية تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) .

٣/٣ دراسة التأثيرات الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨).

٤/٣ إمكانية وضع تصور مقترح لعلاج مشكلات تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) من منظور ضريبة القيمة المضافة .

## ٤- أهمية البحث

ترجع أهمية البحث إلى حداثة تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) وما يترتب عليه من تعديلات جوهرية في أساليب وطرق الإعراف بالإيراد مقارنة بالمعيار المصري رقم (٨) بعقود الإنشاء، والمعيار رقم (١١) بالاعتراف بالإيراد ، بالإضافة إلى التأثيرات الضريبية التي يمكن أن تتحقق من تطبيق المعيار (٤٨) فيما يتعلق بضريبة القيمة المضافة ، كذلك دور السياسات الضريبية علي مؤشرات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وحيث ان الحصيلة الضريبية أحد أهم موارد الدولة لتحقيق أهدافها التنموية لذلك جاءت أهمية هذا البحث حتى يمكن التغلب على مشكلات الإيراد من زاوية ضريبة القيمة المضافة بما يساعد على تحقيق محاور التنمية المستدامة.

كما ترجع أهمية البحث إلى ندرة الكتابات التي تربط بين تطبيق معيار الإيراد سواء قبل التعديل أو بعد التعديل والمحاسبة الضريبية وبصفة خاصة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة.

## ٥- فرض البحث

يقوم البحث بدراسة الفرض الآتى :

**فرض العدم "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة"**  
**الفرض البديل "ل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة"**

## ٦- حدود البحث:

يتناول هذا البحث :

١/٦ يتناول هذا البحث دراسة المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) ، لذلك يخرج عن نطاق هذا البحث المعايير المقابلة له من المعايير الدولية والأمريكية ومعيار التقارير المالية الدولية.

٢/٦ يتناول هذا البحث دراسة التأثيرات الضريبية لتطبيق معيار الإيراد على ضريبة القيمة المضافة ، لذلك يخرج عن نطاق البحث التأثيرات الضريبية على ضريبة الدخل والضريبة العقارية والضريبة الجمركية وضريبة الدمغة.

## ٧- محتويات البحث

القسم الأول : الإطار العام للبحث

القسم الثانى : أثر التحول إلى المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨).

القسم الثالث : اثر تطبيق المعيار رقم (٤٨) على ضريبة القيمة المضافة.

القسم الرابع : الدراسة الميدانية والنموذج المقترح

النتائج والتوصيات

## القسم الثانى أثر التحول إلى المعيار المحاسبى المصرى رقم (٤٨)

### تمهيد

أصبح تطوير أساليب الاعتراف بالإيراد مطلباً أساسياً فى ظل قصور الإرشادات المحاسبية الحالية وعدم مواكبة تنامى المعاملات التجارية وتنوع أساليب أداءها وتسويقها والتعاقد عليها ، وقد جاء تطور الإعراف بالإيراد على مر الفترات السابقة كجزء من التطور المحاسبى الذى يتسم بالاستمرارية مع التغيير ، وقد أخذ التطور المحاسبى مسارين متكاملين تأثر كلا منهما بالآخر ، الأول اهتم بتطوير قواعد الممارسة المحاسبية اعتماداً على منهج حل المشكلات. والثانى اهتم بالتطوير الفكرى لإيجاد إطار يعزز الثقة فى القواعد والممارسات المحاسبية ، حيث تم الإهتمام بالاعتبارات الحاكمة للتطبيق المحاسبى تتمثل فى التحفظ وإعطاء الأولوية لقائمة الدخل عن المركز المالى عند الإختيار بين البدائل المحاسبية (سالم والسقا ٢٠١٤ ) ، بالإضافة إلى هذه المسارين يأتى الإهتمام بالأثر الضريبي لتطبيق هذا المعيار كعنصر مهم يفيد إحدى الجهات المستخدمه للقوائم المالية وهى الإدارة الضريبية.

### ١- مشكلات معايير الإيراد قبل التعديل

ترتب على قصور معايير الاعتراف بالإيراد (المعيار (١١) ، والمعيار (٨) ) ظهور مشكلات محاسبية من أهمها:

١- التلاعب فى توقيت الاعتراف بالإيراد من خلال تعجيل أو تأجيل الاعتراف بالإيراد دون التقيد بإتمام المعاملة وتسليم المنتجات أو الخدمات بالرغم من وجود شكوك جوهرية متعلقة بالمعاملة تتعلق بإمكانية تحصيل قيمتها وإتمام الصفقة مثل تضمين المعاملة شروط معينة للتسليم وهو ما يتطلب ضرورة تكوين المخصصات الكافية لمقابلة حالة الغموض التى تكتنف إتمام تلك الصفقات وما يترتب على ذلك من بعد محاسبى يتمثل فى مدى صحة التقدير المستخدم فى تكوين المخصصات وبعد ضريبي لا يعترف بتكوين تلك المخصصات ويقوم بردها للوعاء الضريبي.

٢- الاعتراف بإيرادات وهمية من خلال التسجيل الوهمي لمعاملات لا تؤدى إلى وجود مقابل نقدي أو شبه نقدي ، أو المبالغة فى الاعتراف بإيرادات الفترة الحالية والأرباح المترتبة بالرغم من عدم حقيقتها وهو ما يجعل الدخل الضريبي غير معبر عن حقيقة المعاملات ويؤدى إلى زيادة العبء الضريبي وكذلك زيادة الأرباح المحاسبية القابلة للتوزيع بصورة قد تؤدى إلى تآكل رأس المال.

٣- التلاعب فى قيمة الإيراد باستخدام أساليب القياس المحاسبى (المتعددة ) المستخدمة فى تقييم الإيراد كحالة تقدير القيمة العادلة لمقابل الإيراد فى

المعاملات غير النقدية أو المعاملات التي تستغرق فترة طويلة لإتمامها وطول فترة السداد .

٤- التلاعب في تبويب الإيراد بالقوائم المالية من خلال إعادة تبويب الإيراد الناتج من الأنشطة غير المستمرة وإيراد الناتج من الأنشطة المستمرة بهدف تقليل الفجوة بين الإيرادات الفعلية والمتوقعة للمنشأة وزيادة التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية بهدف التأثير على مؤشرات الأداء .

٥- إعادة إصدار القوائم المالية كنتيجة لظهور أخطاء في الاعتراف وقياس الإيراد بشكل متعمد أو غير متعمد تنتج غالباً لعدم كفاية إرشادات المحاسبة عن الإيراد، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة إصدار القوائم المالية بعد تعديل أرقام الإيرادات ومن ثم الأرباح التي سبق التقرير عنها ، فقد تبين أن السبب الرئيسي في إعادة إصدار القوائم المالية يرجع إلى التلاعب في الإيراد ، وأن نسبة كبيرة من حالات إعادة الإصدار القوائم المالية ترجع إلى مشاكل مرتبطة بتوقيت الاعتراف بالإيراد .  
( Bohusova , 2009 )

## ٢- مشكلات التحول إلى تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨)

جاء تطبيق المعيار المصري (٤٨) لإيجاد حلول لمشكلات الإعراف بالإيراد لكثير من المعاملات منها ، مشكلة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة ، مشكلة ضمانات المنتج ، مشكلة تمييز الأصل عن الوكيل، مشكلة المدفوعات المحصلة مقدماً ، مشكلة الترخيص للأصول الفكرية ، مشكلة برنامج ولاء العملاء ، مشكلة المعاملات من المقايضة ، مشكلة اتفاقيات شحن البضائع ، مشكلة اتفاقيات البيع مع إعادة الشراء ، مشكلة المعاملات من الإنشاءات والعقارات ، مشكلة اتفاقيات تحرير الفاتورة والاحتفاظ بالسلعة ، مشكلة البيع مع حق الأرجاع ، وذلك على النحو التالي:

### ١/٢ مشكلة العقود طويلة الأجل

طبقاً للمعيار المصري رقم (٨) يتم الإعراف بالإيراد من عقود المقاولات عن طريق طريقة نسبة الإتمام بإحدى ثلاث طرق:

- طريقة نسبة التكلفة الفعلية حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله وتحسب إيرادات الفترة كمحصلة لضرب نسبة الإتمام في إجمالي قيمة عقد المقاول.
- طريقة ما تم إنجازه فعلاً من أعمال ، طبقاً لهذه الطريقة يتم حصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الاستشاري) مع مهندس المقاول خلال فترات دورية أثناء تنفيذ العمليات وذلك بهدف حصر الكميات المنجزة من بنود الأعمال حتى نهاية الفترة المحاسبية وتسعيرها وفقاً لفئات الأسعار المتفق عليها في العقد، بمعنى آخر تمثل شهادة المهندس الاستشاري للعميل القيمة البيعية للأعمال التامة المنفذة خلال الفترة.
- طريقة حصر الأعمال المنفذة ، قد لا تتمكن المنشأة من تحديد نسبة الإتمام وفقاً لطريقة نسبة التكلفة التي تم إنفاقها على العمل المنجز حتى تاريخه إلى التكاليف المقدرة للعقد

كله نتيجة لعدم وجود نظام فعال لديها لإعداد الميزانيات التقديرية يمكنها من تقدير التكاليف اللازمة لإتمام العقد ... أو تحديد تلك النسبة وفقاً لأسلوب ما تم إنجازه فعلاً من أعمال نتيجة لعدم اعتماد الأعمال المنجزة من العميل خلال الفترة التي تعد عنها القوائم المالية، وفي نفس الوقت هناك إلتزام على المنشأة يتمثل في قياس الأعمال المنجزة خلال الفترة المالية بغرض تحديد نتيجة النشاط لذلك أوجد المعيار أسلوب ثالث لقياس نسبة الإتمام يمكن للجهة أن تتبعه لتحديد إيراد المقاوله الذي يدرج بالقوائم المالية في نهاية كل فترة محاسبية وهو أسلوب "حصر الأعمال المنفذة".

- وتظهر بعض التساؤلات مثل مدى الثقة في القيم المعترف بها كإيراد والتي تتطلب قبول واستلام الجزء التام من أعمال الإنشاءات من قبل العميل ، اختلاف الأرباح بين الفترات المحاسبية لتحقيق أغراض إدارة الأرباح من خلال التلاعب في نسبة الإتمام أو تقدير التكاليف المتبقية، بالإضافة إلى أن طريقة نسبة الإتمام لا توفر المعلومات الملائمة والموثوق فيها حيث أنها تتطلب الاعتراف بالإيراد بالرغم من عدم سيطرة العميل على الأعمال المنفذة في العقد لعدم استلامه الأصل والاستفادة من منافعه.

**وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو التالي (ملحق ب من المعيار المصري ٤٨):**

- يتم الإعراف بالإيراد على مدار حياة العقد في ضوء حصول العميل على حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية للأعمال التي تم تنفيذها.

- توجد طريقتان يمكن استخدامهما لقياس مدى تقدم المنشأة نحو الوفاء الكامل بالالتزام أداء على مدار زمني وهما :

**أ- طريقة المخرجات :** طبقاً لهذه الطريقة يتم الإعراف بالإيراد على أساس القياس المباشرة لقيمة السلع أو الخدمات المحولة للعميل حتى تاريخه، منسوبة إلى السلع أو الخدمات المتعهد بها بموجب العقد. ويعيوب هذه الطريقة هي أن المخرجات المستخدمة لقياس مدى التقدم قد لا تكون قابلة للرصد بشكل مباشر وأن المعلومات المطلوبة لتطبيقها قد لا تكون متاحة للمنشأة دون تكلفة لا مبرر لها.

**ب- طريقة المدخلات :** طبقاً لهذه الطريقة يتم الإعراف بالإيراد على أساس جهود المنشأة أو مدخلاتها للوفاء بالتزام الأداء منسوبة إلى مجموع المدخلات المتوقعة للوفاء بالتزام الأداء ذلك. ويعتبر أحد جوانب قصور طرق المدخلات هو أنه قد لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدخلات المنشأة وتحويل السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. وعندما تكون التكلفة المتكبدة لا تتناسب مع تقدم المنشأة في الوفاء بالتزام الأداء. ففي تلك الحالات، فإن أفضل وصف لأداء المنشأة قد يكون بتعديل طريقة المدخلات للاعتراف بالإيراد فقط في حدود تلك التكلفة التي تم تكبدها. وذلك في حالة :

- السلعة غير مميزة بذاتها.

- من المتوقع حصول العميل على السيطرة على السلعة قبل تلقي الخدمات المتصلة بالسلعة بوقت طويل.

- تكلفة السلعة المحولة تعد كبيرة بالنسبة لمجموع التكاليف المتوقعة للوفاء بتعهد الأداء بالكامل.

## ٢/٢ مشكلة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة

تتميز الاتفاقيات المتعددة العناصر بين البائع والمشتري بإحتواءها على منتجات مترابطة تعتبر خدمات ضرورية للإنتفاع بالأصل الذى يتم شراؤه ، ففي حالة شركات البرمجيات قد تتعاقد على بيع الأجهزة الكترونية مع توفير برامج التشغيل والدعم الفنى ، وفي حالة شركات الإتصالات قد تتعاقد على بيع أجهزة الهواتف مع تقديم خدمات الاتصالات والخدمات الأخرى مقابل قيمة شهرية، وقد يأخذ المقابل من هذه التعاقدات قيمة ثابتة أو متغيرة .

لذلك تظهر بعض التساؤلات مثل كيفية فصل عناصر الإتفاقية والاعتراف بالإيراد لكل عنصر عند الوفاء به ، والأساس المستخدم فى فصل عناصر الإتفاقية إلى وحدات منفصلة، بالإضافة إلى كيف يتمكن البائع من قياس الإيراد بشكل معقول لكل وحدة حساب منفصلة.

وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو التالى:

- يتم فصل عناصر الإتفاقية إلى وحدات مستقلة ووضع شرط لفصل عناصر الإتفاقية بأن تكون هذه العناصر مميزة وذات أسعار مستقلة.
- يتم الإعتراف بالإيراد على كل عنصر بصفة مستقلة.
- يتم الاعتراف بالإيراد فى حالة العناصر المرتبطة كوحدة حساب واحدة .
- يتم قياس الإيراد بمقارنة التزام الأداء المتبقي مع المقابل المستلم من العميل ، ويتم الإعتراف بالإيراد فى الفترة الحالية بها بعد استبعاد قيمة الإيراد من الإلتزامات المنفذة المعترف به سابقاً.

## ٣/٢ مشكلة إتفاقيات الترخيص لأصول الفكرية

طبقاً لهذه الإتفاقيات يتم أما منح حقوق بالترخيص فيحصل المرخص له على حقوق معينة على مدار فترة معينة وإما بالبيع فيقوم البائع بتحويل حق الملكية للأصل إلى المشتري، كما قد ينشأ التزامات أخرى تتمثل فى أداء أعمال أو خدمات لاحقة مرتبطة بالأصل المرخص به أو المباع مثل تحويل التقنية الفنية والأسرار التجارية وقوائم التشغيل وتدريب المهنيين التابعين للمشتري (Juan Burrone, 2016) ، وتظهر بعض التساؤلات مثل هل يتم الاعتراف بالإيراد بالكامل بمجرد استخدام حقوق الملكية الفكرية ، هل يتم الاعتراف بالإيراد على مدار فترة الترخيص أم فى نهاية هذه الفترة ، وكيفية تحديد التزامات الأداء فى حالة إذا تضمنت الإتفاقية عناصر متعددة .

- وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو التالي:
- إذا كانت الإتفاقية تمنح العميل حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية للأصل الفكري لمعظم عمره الاقتصادي تعتبر بيعاً.
  - يتم الاعتراف بالإيراد عند حدوث إنخفاض فى إلترام التعهد بتحويل الأصل ( تحويل المنافع الاقتصادية ) وحصول العميل على حق الوصول إليها.
  - إذا كانت الإتفاقية تمنح العميل الحصول على منافع اقتصادية لفترة أقل من العمر الاقتصادي للأصل الفكري فيتم اعتبار المعاملة ترخيصاً بالإستخدام.
  - يتم الاعتراف بالإيراد عند حدوث إنخفاض فى إلترام تعهد الأداء سواء بتحويل الأصل أو على مدار فترة الترخيص .
  - إذا كان هناك عناصر مميزة ضمن الإتفاقية يتم المحاسبة عنها كالإترام أداء مستقل.
  - يجب أن تحدد المنشأة فى بداية التعامل ما إذا كان الإترام أداءها يحول إلى العميل خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة.

#### ٤/٢ مشكلة المقايضة

- تقوم عمليات المقايضة على تبادل السلع أو الخدمات سواء المتمثلة أو غير المتمثلة بين طرفين دون مقابل نقدي وقد تكون عملية المقايضة متعددة الأطراف.
- وقد تقوم بعض الشركات بإخفاء معاملات المقايضة عن طريق القيام بها من خلال وسطاء بدلاً من التعامل المباشر مع الطرف الآخر ، هذا ويتطلب ضرورة المحاسبة عن معاملات المقايضة كإيراد حيث أن البائع يقوم باستلام قيمة الإيراد فى شكل سلع وخدمات بدلاً من النقدية ، وهنا تثار مشكلة كيفية قياس قيمة المعاملة والتقرير عن قيمة الإيراد . وقبل صدور المعيار (٤٨) كانت المعالجة المحاسبية تتم من خلال عدم الاعتراف بالإيراد من معاملات مبادلة السلع والخدمات المتمثلة ، بينما فى حالة تبادل سلع وخدمات غير متمثلة يتم الاعتراف بإيراد هذه المعاملة ، وتثار تساؤلات حول كيفية الاعتراف بالإيراد فى حالة تبادل حقوق استخدام الموقع الإلكتروني مع شركات أخرى كمساحات إعلانية هل يتم الاعتراف بالإيراد أم يتم تجاهل الاعتراف بإيراد باعتبارها تبادل خدمات مماثلة (د.طارق عبد العال ، ٢٠١٩).

#### ٥/٢ مشكلة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للإسترداد

فى بعض العقود تُحمل المنشأة العميل رسوماً مقدمة غير قابلة للإرد عند أو قرب نشأة العقد، ويترتب على هذه المعاملة عدم استفادة العميل من الخدمة إلا من خلال توفيرها على مدار الفترة المستقبلية للعقد، ويترتب على هذه العقود اعتراف المنشأة بالإترام بتوفير تلك الخدمات المستقبلية للعملاء .

وتظهر بعض التساؤلات مثل تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد نظراً لأنه لا يمكن للمشتري الاستفادة من هذه الخدمات إلا عند تقديمها ، فهل يتم الاعتراف بالإيراد على مدار فترة العقد أم فى بداية المعاملة ، وكيفية الاعتراف بالإترام هذه الخدمات المستقبلية.

- وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو التالي:**
- إذا كانت الدفعات المُحصَّلة مقدِّمًا مرتبطة بنقل سلع أو الخدمات مستقبلاً للعميل تعتبر دفعة مقدِّمة.
  - تأجيل الإعراف بها كإيراد حتى يتم الوفاء بالتزامات التعاقد وتوفير السلع أو الخدمات المستقبلية.
  - يتم الإعراف بالإيراد عند تقديم الخدمة المستقبلية بالسعر الجارى وقت تقديمها عندما يحصل العميل على حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية لها.
  - فى حالة قيام المنشأة بتحمل العميل رسوماً غير قابلة للرد على أنها مقابل التكاليف التي تم تكبدها في إعداد العقد ، يجب على المنشأة تقييم ما إذا كانت التكاليف التي يتم تكبدها في إعداد العقد قد نشأ عنها أصل إذا كانت تلك التكاليف تستوفي كل الشروط التالية مجتمعة:
  - أ- أن تتعلق التكاليف بشكل مباشر بعقد أو بعقد متوقع والذي بإمكان المنشأة تمييزه بشكل محدد.
  - ب- أن التكاليف ستؤدي إلى توليد أو تحسين موارد المنشأة التي سيتم استخدامها في الوفاء (أو الاستمرار في الوفاء) بالتزامات أداء في المستقبل.
  - ج- من المتوقع استرداد التكاليف.

## ٦/٢ مشكلة الضمان

- يعتبر الضمان اتفاق بين البائع والعميل يترتب عليه التزام البائع بتعويض العميل أو القيام بعمل معين فى حالة عدم قدرة السلعة أو الخدمة المباعة على أداء وظائفها بالشكل المتفق عليه ، لذلك يعتبر الضمان وسيلة لتوزيع ومشاركة مخاطر المنتج بين البائع والعميل، وقد يتم تقديم الضمان ضمن سعر البيع أو كخدمة بسعر منفصل أو بواسطة وكيل عن البائع.
- وتظهر بعض التساؤلات مثل كيفية الاعتراف بالتزام الضمان والتكاليف المرتبطة به فى القوائم المالية، دور التزام الضمان كوسيلة لإدارة الأرباح من خلال التلاعب فى تقديرات تكاليف الضمان .

**وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو**

**التالى:**

- يعتبر الضمان التزام أداء منفصل وتخصيص جزء من سعر الصفقة عليه.
- يتم الاعتراف بالإيراد من خدمة الضمان وقت إستهلاك المنافع الاقتصادية للخدمة المقدمة أى تقديمها للعميل.
- يتم الاعتراف بالإيراد من المنتج مع الإعراف بالتزام عن خدمة الضمان يتم تخفيضه فى حالة تقديم خدمة الضمان للعميل.
- إذا لم يكن للعميل خيار شراء الضمان بشكل منفصل يتم المحاسبة عن تكاليف أو مصروفات الضمان المقدرة وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) المخصصات.

## ٧/٢ مشكلة برنامج ولاء العملاء

يعتبر برامج ولاء العملاء حافزاً للاستمرار في طلب منتجات الشركة ومن ثم زيادة الإيرادات ومن هذه البرامج السماح للمشتري بالحصول على سلع أو خدمات مجانية أو مبادلتها أو منح خصومات، وقد تقدم السلع أو الخدمات المجانية وقت الشراء أو يتم تراكمها من خلال منح العميل نقاط عند الشراء يتم الاستفادة منها عند تحقق شروط معينة مثل قيمة أو كمية أو فترة معينة للشراء كحد أدنى للاستفادة من هذه البرامج ، عندئذ يحق للعملاء المستفيدين استبدال هذه النقاط أو استردادها في شكل سلع أو خدمات مجانية أو الحصول على خصومات على منتجات الشركة أو الحصول على سلع أو خدمات مجانية أخرى تقدم بواسطة طرف ثالث خارجي. وتظهر بعض التساؤلات مثل هل برامج ولاء العملاء تعالج كإيراد أو مصروفات تسويقية ، وهل تقديم سلعة أو خدمة مجانية في المستقبل يتم الإعراف بها كالتزام ، و ماهي قيمة السلع والخدمات المجانية المتوقعة لقياس الالتزام.

وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح المعالجة المحاسبية لهذه التساؤلات على النحو التالي:

- يتم تقسيم المعاملة إلى السلعة أو الخدمة الأصلية والسلعة أو الخدمة المجانية والمحاسبة عنها بشكل منفصل.
- يتم الاعتراف بالإيراد من السلعة أو الخدمة الأصلية عند حدوث انخفاض في الالتزام بتحويل السلعة أو الخدمة وحصول العميل على حق الوصول إلى منافعها الاقتصادية.
- عند استرداد النقاط الممنوحة للعميل يتم الاعتراف بإيراد السلعة أو الخدمة المجانية عند حصول العميل على حق الوصول إلى منافعها الاقتصادية.

## ٨/٢ مشكلة الوكالة

قد تكون الشركة طرفاً أصيلاً في التعامل مع العميل ( المستهلك النهائي ) وقد تكون وكيلاً عن شركة أخرى في توفير السلع والخدمات إلى العميل حيث تتسلم من العملاء القيمة الإجمالية للخدمات المقدمة وتحصل على عمولة من الشركات المنتجة لتلك الخدمات.

وقد قام المعيار (٤٨) بإيضاح كيفية التفرقة بين الوكيل والأصيل على النحو التالي:

- يعتبر طرف المعاملة أصيلاً إذا كان يسيطر على البضاعة أو الخدمة قبل تحويلها إلى العميل ، أو إذا كان يقوم بالتزام الأداء بنفسها أو بتكليف طرف آخر.
- يعتبر طرف المعاملة وكيلاً إذا كان يحتفظ بالبضاعة على سبيل الأمانة ، أو أن يكون المنتج خاضعاً لسيطرة الشركة ( الأصيل ) حتى يتم بيعه إلى العميل النهائي ، وتقاس سيطرة ( الأصيل ) بإمكانية طلب رد المنتج أو تحويله إلى طرف ثالث ، ألا يكون على الموزع التزام غير مشروط بدفع مقابل المنتج ، وألا يتحمل الموزع مخاطر المخزون قبل طلب العميل أو بعده أو خلال الشحن أو عند الإرجاع ، وألا يكون للموزع حرية تحديد أسعار البيع ، وبالتالي تكون منفعة الموزع على تلك البضائع أو الخدمات محدودة ، أن يتقاضى المقابل من الطرف الأصيل في شكل عمولة .

- يتم معاملة الوكلاء والموزعين كطرف أصيل إذا كان لهم الحق في الاستفادة من المنافع الاقتصادية للسلعة أو الخدمة قبل تحويلها إلى العميل ، ويكون عليهم التزام بتحويل منافعها الاقتصادية التي حصلت عليها من البائع للعميل النهائي وبالتالي يتم الاعتراف بالإيراد بالقيمة الإجمالية المحصلة من العميل ، وفي حالة عدم حصول الوكلاء والموزعين على الحق في الاستفادة من المنافع الاقتصادية للسلعة أو الخدمة قبل تحويلها إلى العميل النهائي عندئذ تعامل كوكيل ويتم الاعتراف بالإيراد بصافي القيمة المحصلة من العميل .

## ٩/٢ مشكلة البيع مع حق الإرجاع

- عند بيع منتج للعميل يكون له الحق في إرجاعه في حالة عدم رضا العميل عن المنتج أو وجود عيوب به ، وفي هذه الحالة يتم رد ثمن تلك السلعة كليا أو جزئيا أو أو إعتبار القيمة مستحقة للعميل أو الإتفاق على منح العميل منتج آخر .  
وتتم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة على النحو التالي (ملحق ب من المعيار المصري ٤٨):
- يتم الإعتراف بالإيراد مقابل المنتجات التي يتم تحويلها بالمقابل الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه.  
يتم الإعتراف بالالتزام رد المبلغ حسب التقديرات التي تضعها المنشأة من خلال تكوين مخصص.
- يتم القياس الاولي للأصل المعترف به مقابل حق المنشأة في استرداد منتجات من العميل عند تسوية التزام بالرد بالرجوع إلى القيمة الدفترية السابقة للمنتج (على سبيل المثال، المخزون) مطروحا منه أي تكاليف متوقعة لاسترداد تلك المنتجات (بما في ذلك النقص المحتمل في قيمة المنتجات المرتجعة للمنشأة) .
- وفي نهاية كل فترة يُعد عنها تقرير يجب على المنشأة تحديث قياس الأصل الناشئ عن التغيرات في التوقعات عن المنتجات التي سيتم إرجاعها، ويجب على المنشأة عرض الأصل بشكل منفصل عن الالتزام بالرد.
- لا يعد الاستبدال من قبل العملاء لمنتج مقابل منتج آخر من نفس النوع والجودة والحالة والسعر مرتجعات.

## القسم الثالث

### اثر تطبيق المعيار المحاسبي المصرى رقم (٤٨) من منظور ضريبة القيمة المضافة

#### مقدمة

يعتبر الإيراد أحد العناصر الهامة التى تحدد وعاء الضريبة سواء على مستوى ضرائب الدخل أو ضريبة القيمة المضافة .

اعتمد قانون ضريبة القيمة المضافة فى تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الإيراد الذى تحققه المنشأة من خلال القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأيه صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

وسوف يتناول الباحث ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بمشكلات تطبيق المعيار المحاسبي المصرى رقم (٤٨) على النحو التالى:

#### ١ - ضريبة القيمة المضافة

##### ١/١ مفهوم البيع فى ضريبة القيمة المضافة

حددت المادة الأولى من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ البيع بأنه " انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري ، ويعد بيعاً فى حكم هذا القانون ما يلى أيها أسبق :

- إصدار الفاتورة.
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدي الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة ، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات، وقد حددت اللائحة الخدمات ذات الطبيعة المستمرة التى تؤدي بصفة منتظمة وغير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها ، وتحصل قيمتها نقداً أو بفاتورة أو بما يقوم مقامها ، وتعد من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة :

- ١ - خدمات الإتصالات والفاكس
- ٢ - خدمات مقاولات التشييد والبناء
- ٣ - خدمات النظافة والحراسة
- ٤ - خدمات نقل البضائع والمواد

## ٢/١ وعاء ضريبة القيمة المضافة

يتمثل وعاء الضريبة على القيمة المضافة فى القيمة المدفوعة فعلا أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن ، ويدخل فى وعاء الضريبة للسلع والخدمات ما يلى:  
أ - المبالغ التى يتم تحصيلها من المشتري أو متلقى الخدمة.  
ب- جميع المصروفات العرضية كتكاليف العمولة والتغليف والنقل المفروضة من قبل البائع .

## ٣/١ عبء الضريبة

يتحمل عبء الضريبة المشتري ، ولكن من يحصل الضريبة ويقوم بتوريدها للإدارة الضريبية هو المكلف (البائع) ، الأمر الذى يمكن أن يؤدي إلى العديد من المشكلات عند المحاسبة الضريبية.

## ٤/١ التزامات الممولين والمكلفين

تنص المادة (١٣) من القانون أن " يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويا أو إلكترونيا يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التي أجري فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر وتحدد اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات والدفاتر التي يلتزم المسجل بإمسكها يدويا و إلكترونيا، والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها.  
وقد ألغيت المادة (١٣) بموجب قانون الاجراءات الضريبية الموحد ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ حيث تناولت المادة (٥) منه " يجب على الممولين والمكلفين وغيرهم الالتزام هذا القانون والقانون الضريبى وعلى الأخص : الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات الورقية والإلكترونية والاحتفاظ بها خلال المدة القانونية المقررة ، وإصدار الفواتير الضريبية وفقا لأحكام القوانين واللوائح.....".

## ٢-العلاقة بين معيار الإيراد (٤٨) وضريبة القيمة المضافة

يترتب على تطبيق معيار الإيراد (٤٨) العديد من التساؤلات عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي تتمثل فى :

### ١/٢ الضريبة فى حالة العقود طويلة الأجل

تستغرق إتمام هذه العقود أكثر من فترة ضريبية واحدة، الأمر الذى يتطلب تحديد الإيراد الخاص بكل فترة . وقد حدد معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) كيفية تحديد الإيراد من خلال إحدى طريقتين : طريقة المدخلات وطريقة المخرجات.

طبقا لنص المادة (١) من قانون ضريبة القيمة المضافة تستحق الضريبة عند انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع الى المشتري ، وفى حالة العقود تستحق الضريبة عند تقديم المستخلص معتمد من الاستشارى ، وفى هذه الحالة يقوم مقدم الخدمة بتوريد الضريبة إلى الإدارة الضريبية رغم أن هذه الضريبة لم تحصل بعد من العميل (متلقى

الخدمة ) ، الأمر الذى يحمل مقدم الخدمة عبء مالى وتعطيل لجزء من أمواله مما يؤثر على السيولة لديه . بالإضافة ضافة الى قد يتم إتفاق بين الشركة والعميل والاستشارى على تغيير ميعاد اعتماد المستخلص لى يكون قريب من تاريخ التحصيل .  
لذلك يقترح الباحث أن تستحق الضريبة عند تحصيل القيمة من العميل ( متلقى الخدمة) وهذا له مصداقية لأن تاريخ التحصيل مثبت فى كشوف حساب البنك أما الوضع الحالى وهو تقديم المستخلص يمكن التلاعب فى تاريخه حتى لا يتم توريد القيمة فى تاريخ المستخلص .

بالإضافة إلى مشكلة تعثر العميل عن سداد قيمة المستخلص وتحول القيمة إلى ديون معدومة ، هل يحق لمقدم الخدمة استرداد الضريبة أم يحق له خصمها مما هو مستحق عليه فى الشهر القادم أم لا يحق له أيا مما سبق؟ يرى الباحث أن استحقاق الضريبة فى تاريخ التحصيل يحل هذه المشكلة أما إذا أصرت الإدارة الضريبية على تاريخ تقديم المستخلص فيقترح الباحث السماح لمقدم الخدمة فى حالة تعثر العميل استرداد الضريبة أو على الأقل السماح له بخصمها.

## ٢/٢ الضريبة فى حالة الإتفاقيات ذات العناصر المتعددة

قد تتضمن العقود أو الإتفاقيات عناصر متعددة ، وفى هذه الحالة يثار تساؤل حول الخضوع لضريبة القيمة المضافة هل تسرى على كل عنصر من عناصر الإتفاقية أم على كل العناصر مجتمعه؟ ويرجع السبب فى هذا التساؤل إلى أن :  
- هل يطبق حد التسجيل على إيرادات كل عنصر على حده أم يطبق على مجموع إيرادات عناصر الإتفاقية؟  
- توقيت الوفاء بكل عنصر مختلف عن توقيت الوفاء بالعنصر الآخر .

ونظراً لأن قانون القيمة المضافة يفرض عند بيع السلعة أو أداء الخدمة ويعتبر فى حكم البيع إصدار فاتورة أو إجراء التعاقد . وبناءً على ذلك ، يقترح الباحث تطبيق حد التسجيل على مجموع إيرادات عناصر الإتفاقية ككل ، كما يقترح استحقاق الضريبة عند الوفاء بكل عنصر من عناصر العقد أو الإتفاقية على حده نظراً لإختلاف توقيت الوفاء بكل عنصر .

## ٣/٢ الضريبة فى حالة إتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية

إتفاقية الترخيص هى إتفاقية يمنح بموجبها شخص طبيعى أو اعتبارى لشخص آخر ترخيصاً لإستخدام ممتلكاته وفقاً لشروط محددة مسبقاً ، يمكن أن يشمل هذا الإتفاق ترخيصاً بإستخدام الممتلكات العقارية أو الملكية الفكرية (حق النشر) أو العلامات التجارية أو براءات الإختراع ( Harvard Business Review ) .

ينص المعيار (٤٨) على أن إذا كانت الإتفاقية تمنح العميل حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية للأصل الفكرى لمعظم عمره الاقتصادى تعتبر بيعاً ، ويثار هنا تساؤل هل هذا

البيع ينطبق عليه نص المادة الأولى من قانون ضريبة القيمة المضافة والذي ينص على أنه بمجرد إصدار الفاتورة ( أو عقد الإتفاق ) يعتبر البيع قد تم وبالتالي يخضع للضريبة على القيمة المضافة .

يرى الباحث أن هذه الإتفاقيات تندرج تحت مسمى الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وهى الخدمات التي تؤدي بصفة منتظمة وغير متقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها وتحصل قيمتها نقداً أو بفاتورة أو بما يقوم مقامها ، ويصدر بتحديد قرار من وزير المالية في كل حالة.

كما يرى الباحث أن الضريبة تستحق على هذه الخدمات بإصدار الفاتورة أو تقديم الخدمة أو تحصيل القيمة أيهما أسبق ، استناداً إلى نص المادة (٣٣) من قانون ضريبة القيمة المضافة.

## ٤/٢ الضريبة في حالة البيع بالمقايضة

تنص المادة (١٠) بند (٤) من قانون ضريبة القيمة المضافة أن تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. ويثار في هذه الحالة عدة تساؤلات:

أ- في حالة مبادلة أصول بأخرى مماثلة أو غير مماثلة ، هل يتم الإعتراف بالإيراد لكل شركة باعتبار أنها باعت الأصل المملوك لها لشركة أخرى وحصلت في مقابله على أصل آخر؟ يرى الباحث أن هذه الحالة تعتبر واقعة بيع فعلية تمت بدون تدخل النقدية ويجب أن تخضع للضريبة على القيمة المضافة حسب سعر الأصل في السوق ويتحمل هذه الضريبة الشركتين بالتساوى. وتلتزم كل شركة منهما بالإقرار عن هذه المبادلة في إقرارها الضريبي.

ب- هل يتم الإعتراف بالإيراد عند قيام شركة بالسماح لشركة أخرى بإستغلال مساحات إعلانية على الموقع الإلكتروني باعتبارها تبادل خدمات ؟ يسرى قانون القيمة المضافة على كل السلع وكل الخدمات الا ما استثنى منها بنص خاص ، وبالتالي فإن الأصل هو الخضوع .

وقد جاء في الإعفاءات الخاصة في القانون إعفاء الخدمات الإعلانية يقصد بها الخدمة في صورتها النهائية التي يقدمها المعلن إلى المعلن إليه سواء قدمت هذه الخدمة بطريق البث أو النشر أو الإعلان أو أية صورة من الصور - ولا تشمل إنتاج المادة الإعلامية- (المادة ٢٦ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦).

لذلك يرى الباحث أن قيام شركة بالسماح لشركة أخرى بإستغلال مساحات إعلانية على الموقع الإلكتروني يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة ، ويخضع للضريبة طبقاً للقيمة السوقية لتلك المساحة .

## ٥/٢ الضريبة في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد

يقصد بالإيرادات المحصلة مقدماً ذلك الجزء من الإيرادات التي تستلمه المنشأة في الفترة الجارية ولكنه يخص فترة مالية قادمة وأحياناً يطلق على الإيرادات المحصلة مقدماً الإيرادات غير المكتسبة.

ونظراً لأن المادة (١٠) من القانون تنص على أن وعاء الضريبة يحدد وفقاً للقيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، وطبقاً لهذه المادة يثار تساؤل هل المدفوعات المحصلة مقدماً تسرى عليها الضريبة؟ وللإجابة على هذا التساؤل يقترح الباحث إحدى حالتين:

- إذا كانت المدفوعات المحصلة مقدماً قابلة للاسترداد ، تسرى عليها ضريبة القيمة المضافة طبقاً لنص المادة (١٠) وإذا تم إلغاء التعاقد واسترد العميل هذه القيمة يسمح للمسجل خصم الضريبة على هذه المدفوعات المحصلة مقدماً من الضريبة المستحقة عليه في الفترات التالية.
- إذا كانت المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد ، تسرى عليها ضريبة القيمة المضافة طبقاً لنص المادة (١٠).

## ٦/٢ الضريبة في حالة البيع مع وجود ضمان

تتضمن حالات بيع السلعة في كثير من الأحيان وبصفة خاصة السلع طويلة الأجل يتضمن عقد البيع ضمان من البائع على هذه السلعة لمدة معينة (٣ سنوات أو ٥ سنوات ....) الأمر الذي يجعل باع السلعة يقوم بتحميل مصاريف الضمان التقديرية على سعر السلعة ، بالتالي فإن السعر يتضمن ثمن السلعة الفعلي مضافاً إليه مصاريف الضمان ، وهو الأمر الذي يظهر عند بيع سلعة بدون ضمان حيث يكون سعرها أقل حيث أنه يتمثل في ثمن السلعة فقط .

يرى الباحث انه يجب فصل ثمن البيع بدون الضمان وتسرى عليه الضريبة بمجرد إصدار الفاتورة أو تحصيل القيمة أو تسليم السلعة بموجب نص المادة الأولى من القانون ، أما مصاريف الضمان التقديرية والتي تم تحصيل قيمتها من العميل فإنها تدرج تحت مسمى الخدمات ذات الطبعه المستمرة وتسرى عليها الضريبة حسب نصيب كل سنة من سنوات الضمان من هذا المبلغ.

## ٧/٢ الضريبة في حالة برنامج ولاء العملاء

يمنح برنامج ولاء العملاء للمشتري الحق في الحصول على خصومات أو الحصول على نقاط يتم تجميعها واستبدالها فيما بعد بسلع أو خدمات مجانية (دينا عبد العليم ، ٢٠١٥).

يسمح المعيار (٤٨) أن يتم تقسيم المعاملة إلى السلعة أو الخدمة الأصلية والسلعة أو الخدمة المجانية والمحاسبة عنها بشكل منفصل ، وهنا يثار تساؤل حول كيفية حساب الضريبة على القيمة المضافة في هذه الحالة؟

تحسب القيمة الواجب دفعها في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل أو بقيمة أقل من سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل ، لكن في حالة الخصم التجارى يراعى استبعاد هذا الخصم الذى يسمح به البائع المسجل لمشتري مستقل عنه بغرض الترويج والدعاية وتشجيع العملاء على الاقبال على شراء البضاعة. فهذا الخصم لا يسجل فى دفاتر البائع أو المشتري حيث يتم تسجيل البضاعة المباعة بسعر البيع الفعلى أى بالقيمة الصافية الواردة بالفاتورة ، ويشترط لاستبعاد هذا الخصم أن يكون له صفة العمومية .(د. سعيد عبد المنعم ، ٢٠٢٠).

### لذلك يرى الباحث أن القيمة الخاضعة للضريبة هي:

- القيمة الصافية الواردة بالفاتورة فى حالة الخصم التجارى الذى له صفة العمومية أى يمنح لجميع العملاء دون تمييز بشروط معينة.
- أما فى حالة النقاط تفرض الضريبة على قيمة السلعة الأصلية وفى حالة حصول العميل على سلع مجانية مقابل هذه النقاط يتم خصم الضريبة على هذه السلع من الضريبة التى يقوم البائع المكلف بتوريدها فى الفترات التالية بشرط ألا يكون المسجل قد قام بإضافة قيمة الضريبة ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة.

### ٨/٢ الضريبة فى حالة الوكالة

تستحق الضريبة على السلع بتحقيق واقعة بيعها بمعرفة المكلفين فى كافة مراحل تداولها وأياً كانت وسيلة بيعها أو تداولها بما فى ذلك الوسائل الإلكترونية.

أما فى حالة توزيع السلعة بمعرفة الوكلاء، فإن انتقال السلعة من المكلف (الموكل) إلى الوكيل ليس موجباً لاستحقاق الضريبة، وإنما تستحق عندما يقوم الوكيل ببيعها لحساب المكلف.

يعتبر الوكيل مسجلاً لدى مصلحة الضرائب طالما كان الموكل مسجلاً حيث يعتبر مسجلاً بالتبعية.

يرى الباحث أن وعاء ضريبة القيمة المضافة التى تحسب على الأصيل هو القيمة الصافية للسلعة أو الخدمة بعد خصم عمولة الوكيل ، بينما تسرى الضريبة على الوكيل على قيمة العمولة.

## ٩/٢ الضريبة في حالة البيع مع حق الرد

تعطى الشركات للعميل مهلة في سبيل رد السلعة بعد شرائها ، ينص قانون ضريبة القيمة المضافة على " عدم تحمل المسجل بقيمة الضريبة على السلع التي قام ببيعها وترد إليه مرة أخرى من المشتري، فسمح له بخصم الضريبة على مردودات مبيعاته بالشروط التالية (د. محمد عبد العزيز ، ٢٠٢٠):

- أ- أن تكون الضريبة قد سبق سدادها بالفعل على السلع المستردة، فلا يسرى الخصم على السلع المستردة التي لم يسبق سداد الضريبة عنها .
- ب- أن يكون المسجل قد استلم بالفعل السلع المرتدة وبالحالة التي بيعت عليها، فلا يسرى الخصم على السلع المستردة التالفة .
- ج- أن يكون المسجل قد قيد بيانات السلع المستردة في دفاتره وسجلاته، فلا يسرى الخصم على السلع المستردة غير المقيدة بالدفاتر والسجلات .
- د- أن يكون المسجل قد رد قيمة السلع المستردة إلى العميل، بما فيها الضريبة أو قام بتعليقها لحسابه بالدفاتر.
- هـ- أن يقوم المسجل بإصدار إشعار خصم / إضافة، وذلك للخصم من مصلحة الضرائب المصرية ومن حساب العميل، ولإضافة قيمة السلع المستردة إلى المخازن. ويجب أن تكون إشعارات الخصم أو الإضافة مؤرخة وتحمل أرقام مسلسلية ومبيناً بها بيانات كل من البائع والمشتري.

**وبناءً عليه ، يرى الباحث أنه في حالة البيع مع حق الرد تتم المعالجة الضريبية كما يلي:**

- تسرى الضريبة على القيمة الإجمالية للسلع المبيعة.
- في حالة رد جزء من هذه السلع يسمح للمسجل بخصم الضريبة المسددة عن السلع المرتدة إذا تحقق فيها شروط الرد.

## القسم الرابع

### الدراسة الميدانية والنموذج المقترح

تناولت الدراسة النظرية في القسم الثاني والثالث من البحث تأصيلاً علمياً لجوانب الفروض النظرية والاتجاه بالبحث نحو وجهة نظر معينة قابلة للإختبار، ويتناول هذا القسم الجانب العملي والذي يتجه إلى جمع الدليل الذي قد يؤيد أو يعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد الجانب العملي في هذا القسم على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد استمارة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع البحث ممن تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لمشكلات تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) من منظور ضريبية القيمة المضافة.

ويفيد أسلوب الاستقصاء في تجنب بعض نقائص التحليل النظري في البحث الذي قد يعبر عن أفكار ومعتقدات الباحث وينتهي بأرائه الشخصية ، ومن ثم يتناول الباحث في هذا القسم الدراسة الميدانية وذلك على النحو التالي :

#### ١- مجتمع وعينة الدراسة :

يمكن تحديد مجتمع الدراسة من المنظور الإحصائي على أنه جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث وتتشترك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات عنها. ويتمثل مجتمع الدراسة في ثلاث مجموعات:

١/٢/١ المجموعة الأولى : تتكون من مجموعة مديري ومراجعي الفحص بمركز كبار ومتوسطى الممولين ومأموري ضرائب الاستثمار والشركات المساهمة بمصلحة الضرائب المصرية.

٢/٢/١ المجموعة الثانية : تتكون من مجموعة المديرين الماليين ومراقبي حسابات .

٣/٢/١ المجموعة الثالثة : تتكون من مجموعة من أساتذة الجامعات والباحثين.

وقد تضمنت عينة الدراسة (١٢٠) استمارة إستقصاء، موزعة علي عينة الدراسة، استلم منها (١٠٧) استمارة تم استبعاد (٦) استمارات لعدم صلاحيتها .

#### جدول رقم (١)

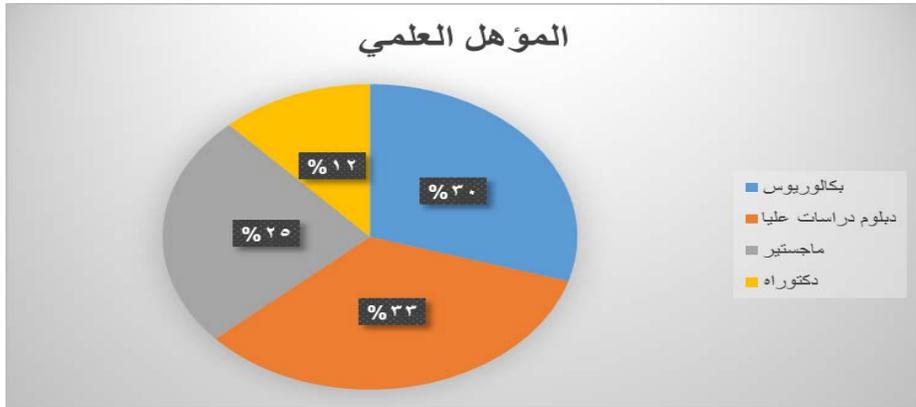
بيان بقوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

بيان	القوائم الموزعة	القوائم غير المستلمة	القوائم المستلمة	القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة
العدد	120	13	107	6	101
%	100	10.8	89.1	0.05	84.1

يتضح من خلال الجدول السابق، أن نسبة الاستجابة من جانب مفردات عينة الدراسة تصل (٨٩,١%)، بينما كانت القوائم الصالحة لتحليل الاحصائي تبلغ (٨٤,١%) من إجمالي القوائم الموزعة والبالغ عددها (١٢٠) استمارة.

## ٢- خصائص مفردات عينة البحث:

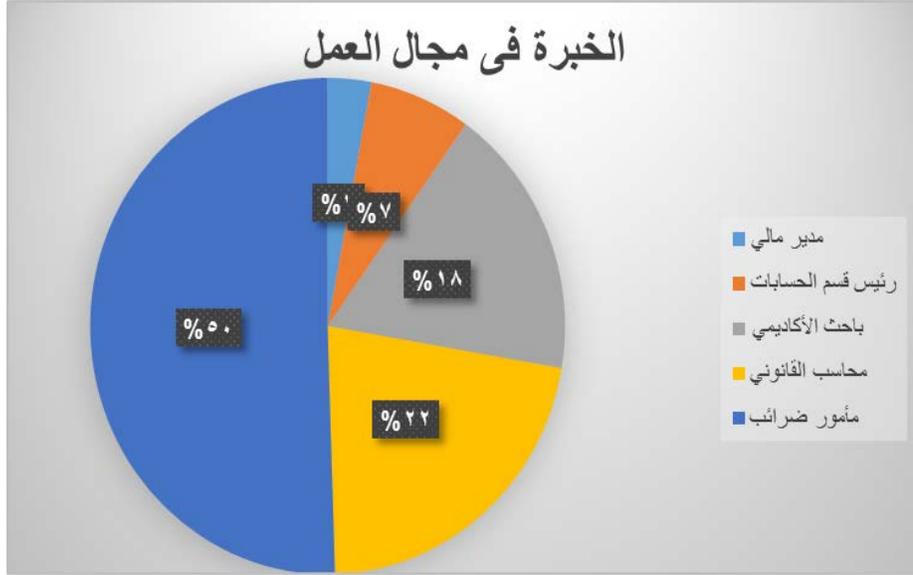
يمكن للباحث استعراض خصائص عينة الدراسة من خلال ثلاث محددات هي المؤهل العلمي وسنوات الخبرة والخبرة في مجال العمل ويمكن استعراض ذلك من خلال الشكل رقم (١):



تبين من خلال الشكل السابق أن هيكل عينة البحث يغلب عليه الحاصلين على دبلوم دراسات عليا بمعدل يتمثل قدرة (٣٣%) مقابل (٣٠%) من الحاصلين على بكالوريوس، أما حاملة الماجستير والدكتوراه بلغ تمثيله (٢٥%، ١٢%) على التوالي. أما عن خصائص سنوات الخبرة فيمكن استعراضها من خلال الشكل التالي رقم (٢):



تبين من خلال الشكل السابق ان هيكل عينة البحث يغلب عليه سنوات الخبرة من ٥ سنوات الى ١٠ سنوات بمعدل يتمثل قدرة (٤٤%) مقابل (٣٠%) من أقل من ٥ سنوات، أما ١٠ سنوات فأكثر تمثيله (٢٢%) على. أما عن خصائص الخبرة في مجال العمل فيمكن استعراضها من خلال الشكل التالي رقم (٣) :



تبين من خلال الشكل السابق ان هيكل عينة البحث بالنسبة للخبرة في مجال العمل يغلب عليه مأمور الضرائب بمعدل يتمثل قدرة (٥٠%) مقابل (٢٢%) من المحاسب القانوني، أما الباحث الأكاديمي ورئيس قسم الحسابات ومدير المالي (١٨%، ٧%، ١%) على التتابع.

### ٣- صلاحية واعتمادية الأداة المستخدمة في قياس نتائج الدراسة.

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة، قام الباحث باستخدام كل من معامل الاتساق الداخلي (Interconsistency) وقياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساسي هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط، ومعامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha: ( $\alpha$ ) لقياس ثبات فقرات وابعاد الاستبيان.

#### ١/٣ معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات والاعتمادية لأبعاد الدراسة:

قام الباحث بقياس ثبات أبعاد الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ، ويقصد بالثبات أن يعطي الاستقصاء نفس النتيجة حتى لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على العينة تحت نفس الظروف وعلى فترات زمنية مختلفة، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٢) معامل ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	البعد
<b>المتغير المستقل (تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨))</b>		
.821	٤	▪ البُعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل
.721	٤	▪ البُعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة
.637	٤	▪ البُعد الثالث: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة اتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية
.744	٤	▪ البُعد الرابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المقايضة
.683	٤	▪ البُعد الخامس: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد
.764	٤	▪ البُعد السادس: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة وجود ضمان
.697	٤	▪ البُعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمه مجانية في حالات معينة
.806	٤	▪ البُعد الثامن: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة الوكالة
.664	٤	▪ البُعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإيعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد
<b>المتغير التابع (المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة)</b>		
.875	٤	▪ البُعد الأول: المعالجة الضريبية للعقود طويلة الأجل من منظور ضريبة القيمة المضافة
.780	٤	▪ البُعد الثاني: المعالجة الضريبية في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة من منظور ضريبة القيمة المضافة

.779	٤	▪ البعد الثالث: المعالجة الضريبية لاتفاقيات التراخيص للأصول الفكرية من منظور ضريبة القيمة المضافة
.719	٤	▪ البعد الرابع: المعالجة الضريبية في حالة البيع بالمقايضة من منظور ضريبة القيمة المضافة
.857	٤	▪ البعد الخامس: المعالجة الضريبية في حالة البيع بالمقايضة من منظور ضريبة القيمة المضافة
.878	٤	▪ البعد السادس: المعالجة الضريبية في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً من منظور ضريبة القيمة المضافة
.649	٤	▪ البعد السابع: المعالجة الضريبية في حالة البيع مع وجود ضمان من منظور ضريبة القيمة المضافة
.751	٤	▪ البعد الثامن: المعالجة الضريبية في حالة برنامج ولاء العملاء من منظور ضريبة القيمة المضافة
.636	٤	▪ البعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الإعراف بالإيراد في حالة الوكالة
.٠.892	72	<b>المقياس ككل</b>

#### يتضح من الجدول السابق ما يلي:

أكدت قيم معامل الثبات (الفا كرونباخ) على الاعتمادية على ابعاد تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) تراوحت قيم معامل الثبات ما بين (٠.٦٣ إلى ٠,٨٢) وتراوحت قيم معامل الثبات لإبعاد المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة ما بين (٠,٦٣ إلى ٠,٨٧) بالنسبة للمقياس ككل فإن معامل ألفا كرونباخ هو (٠,٨٩,٢) =  $\alpha$  أي أن عناصر المقياس ككل يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس ما صممت من أجله.

#### ٢/٣ الإحصاءات الوصفية واختبار (ت)

تم عمل الإحصاءات الوصفية لأبعاد الدراسة (إبعاد التكاليف متعدد الأبعاد من منظور داخلي وخارجي والتنمية المستدامة) كما يلي:

جدول (٣) الإحصاءات الوصفية واختبار (ت)

المتغيرات المستقلة	المتغير المستقل (تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨))	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	ت	المعنوية
▪ البعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل	4.608	.4426	10.41	104.618	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة	4.8317	.32037	15.08	151.569	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد الثالث: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة اتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية	4.379	.3856	11.36	114.107	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد الرابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المقايضة	4.372	.4306	10.15	102.049	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد الخامس: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد	4.391	.3589	12.23	122.954	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد السادس: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة وجود ضمان	4.384	.3650	12.01	120.681	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمة مجانية في حالات معينة	4.563	.3118	14.63	147.074	أقل من ٠,٠١	
▪ البعد الثامن: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الوكالة	4.4614	.40273	11.08	111.330	أقل من ٠,٠١	

أقل من ٠,٠١	97.455	9.70	.45971	4.4579	▪ البعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد
أقل من ٠,٠١	197.572	19.66	.23028	4.5270	المتغير التابع (المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة)

من خلال الجدول السابق نستطيع استنتاج ما يلي:

- متوسط الأبعاد أكبر من ٣ وهذا يدل على اتجاه رأي المستقضي منهم نحو (الموافقة) على هذه الأبعاد الخاصة بتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) وأيضا المتغير التابع (المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة).
- الانحراف المعياري لجميع الأبعاد الدراسة صغيرة وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه الأبعاد مما يؤكد على أهمية هذه الأبعاد.
- معامل الاختلاف لجميع الأبعاد أقل من ٥٠% مما يؤكد انخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، أي أن نسبة اتفاق العينة على الوسط الحسابي مقبولة.
- يلاحظ من اختبار "ت" أن مستوى المعنوية لجميع ابعاد الدراسة أقل من ١%، مما يدل على ان هناك اختلافات جوهرية وذات دلالة معنوية في استجابة للأبعاد الدراسة سواء كانت للمتغير المستقل بتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) وللمتغير التابع المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة.

#### ٤- اختبار صحة فرض البحث

فرض العدم : "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة"  
الفرض البديل "ل توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة"

لاختبار هذا الفرض ولتحديد هذه العلاقة تم حساب معامل الارتباط البسيط بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة" كما تم اختبار معنوية معامل الارتباط، ويوضح جدول التالي نتائج التحليل.

الجدول رقم (٤) علاقات معاملات الارتباط بين المتغير التابع وهو المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة والمتغير المستقلة والمتمثل في تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨)

والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة	المتغير التابعة	
	المتغيرات المستقلة	
.527**	قوة الارتباط	■ البُعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل
.000	مستوي الدلالة	
.248*	قوة الارتباط	■ البُعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة
.013	مستوي الدلالة	
.069	قوة الارتباط	■ البُعد الثالث: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة اتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية
.491	مستوي الدلالة	
.009	قوة الارتباط	■ البُعد الرابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المقايضة
.929	مستوي الدلالة	
.103	قوة الارتباط	■ البُعد الخامس: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد
.305	مستوي الدلالة	
.126	قوة الارتباط	■ البُعد السادس: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة وجود ضمان
.208	مستوي الدلالة	
.542**	قوة الارتباط	■ البُعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمة مجانية في حالات معينة
.000	مستوي الدلالة	
.143	قوة الارتباط	■ البُعد الثامن: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الوكالة
.155	مستوي الدلالة	
.501**	قوة الارتباط	■ البُعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد
.000	مستوي الدلالة	

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوي ٠,٠١

### يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- تروحت قيمة معامل الارتباط ما بين (٠,٥٢٧ : ٠,٢٤٨ : ٠,٥٤٢ : ٠,٥٠١)، وهي تدل إلى وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة في تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) وتتضمن (البُعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل ، البُعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة ، البُعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمة مجانية في حالات معينة ، البُعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد) حيث كانت قيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 ، مما يعني أن علاقة الارتباط بين المتغيرين معنوية وذات دلالة احصائية.

- وبناءً على ما سبق فإنه يمكن القول: إن العلاقة بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة علاقة طردية قوية، أي أنه كلما كان تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) تتم بأسلوب جيد كلما انعكس ذلك على مدى حل المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة.

لدراسة تأثير كافة المتغيرات المستقلة في أن واحد على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة. ، ولغرض تفسير العلاقة بين المتغير التابع Y " المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة. " وبين المتغيرات المستقلة (تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) وحتى يضمن عدم وجود لظاهرة تعدد العلاقات الخطية Multicollinearity يجب إجراء اختبار معامل تضخم التباين Variance inflation factor (VIF)، يتضح أن النموذج المناسب هو نموذج الانحدار المتدرج Stepwise Regression ، حيث تبدأ باختيار أكثر المتغيرات المستقلة ارتباطاً بالمتغير التابع، ثم تختبر دخول المتغيرات الأخرى الواحد تلو الآخر تبعاً لدرجة ارتباطه بالمتغير التابع وهل يساهم دخوله في زيادة تفسير التغير في المتغير التابع أم لا وتنتهي بتحديد أكثر المتغيرات تأثيراً علي التنمية المستدامة وأفضل توليفة من بين هذه المتغيرات تأثيراً حتي يمكن التوصل إلي نموذج للتنبؤ بالمتغيرات المؤثرة علي " المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة.

١/٤ اختبار معامل تضخم التباين (VIF):

للتأكد من وجود أو عدم وجود ارتباط متعدد (Multicollinearity)، بين المتغيرات التفسيرية باستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation factors، حيث تشير كثير من الدراسات والأبحاث إلى أن عامل تضخم التباين الذي يساوي 10 أو أكثر يدل على وجود مشكلة ارتباط متعدد بين المتغيرات التفسيرية. الجدول رقم ( ٥ ) نتائج اختبار (VIF) للارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة (تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨))

المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
▪ النُعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل	.215	2.987
▪ النُعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة	0.244	3.245
▪ النُعد الثالث: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة اتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية	.246	2.135
▪ النُعد الرابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المقايضة	.124	3.240
▪ النُعد الخامس: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد	.234	2.248
▪ النُعد السادس: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة وجود ضمان	.221	3.324
▪ النُعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة	.143	3.031

		برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمه مجانية في حالات معينة
3.215	0.235	▪ البُعد الثامن: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الوكالة
2.201	0.354	▪ البُعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد

يتضح من الجدول السابق، عدم وجود تداخل خطى متعدد بين المتغيرات، أن جميع المتغيرات التفسيرية التي تمثل أبعاد تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) (البُعد الأول: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل، البُعد الثاني: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة، البُعد الثالث: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة اتفاقيات الترخيص للأصول الفكرية، البُعد الرابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المقايضة، البُعد الخامس: أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة المدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد، البُعد السادس: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة وجود ضمان، البُعد السابع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع أو خدمه مجانية في حالات معينة، البُعد الثامن: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الوكالة، البُعد التاسع: تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد. أن معامل تضخم التباين (٢,٩٨٧ : ٣,٢٤٥ : ٢,١٣٥ : ٣,٢٤٥ : ٢,٢٤٨ : ٣,٣٢٤ : ٣,٠٣١ : ٣,٢١٥ : ٣,٢١٥ : ٢,٢٠١) على التوالي، وأن جميع هذه القيم أقل من القيمة الحرجة والبالغة (١٠)، كما يتضح أن قيم اختبار التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (٠,٠٥) ويشير هذا المؤشر على عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، فقد أصبح وعلية بالإمكان قياس اثر تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة.

٢/٤ اختبار نموذج الانحدار التدريجي:

لدراسة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Regression وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٦) نتائج اختبار الانحدار التدريجي

الدالة	F	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الدالة	قيمة أحصاء T	التقدير B	المعاملات
.000e	49.949	.675	.000	8.058	.376	الثابت
			.000	8.058	.376	تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع
			.000	6.370	.215	تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل
			.000	6.022	.177	تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد
			.005	2.868	.143	أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة

أكدت نتائج الجدول السابق على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية الى ابعاد تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) (تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد ، أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة ) على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة، بينما الأبعاد الأخرى تم خروجها من النموذج لا يوجد له اثر

معنوي على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة ، وذلك بناء على معنوية اختبار T حيث نجد أن مستوى الدلالة اقل من ١% للأبعاد محل الدراسة كما أكدت على ذلك إحصاءات اختبار F والتي جاءت دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ١% أي أن النموذج الخاص بالتقدير معنوي وذو دلالة إحصائية، وجاءت معاملات الانحدار موجبة أي أنه كلما زاد متوسط (تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد ، أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة ) ، كلما كان له إثر ايجابي على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة .

وأخيراً نجد أن قيمة معامل التحديد  $R^2$  بلغت قيمته ٦٧,٥ وهي نسبة قوية جداً مما يشير إلى نسبة التغيرات في المتغير التابع (المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة ) والتي تسببها التغيرات في المتغيرات المستقلة (تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل ، تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد ، أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة ( ) بلغت ٦٧,٥% أو بمعنى آخر تفسر ( المتغيرات المستقلة) ٦٧,٥% من تباين المتغير التابع (المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة ) وهي نسبة ذات دلالة إحصائية.

بناءً على النتائج السابقة يتم رفض الفرض العدم "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة" ، وقبول الفرض البديل " توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) والمشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة"

#### ٥- صياغة النموذج المقترح :

**Predicted (y)** المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة المضافة = 376. + ٠,٣٧٦ تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع + ٠,٢١٥ تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل + ٠,١٧٧ تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد + ٠,١٤٣ أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة

## ونستنتج من المعادلة السابقة التالي:

١/٥ إن بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع عندما يتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير في قدرة (٣٧,٦%) التأثير هنا ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الأولى، وهذا يدل على ان اخذ بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة برنامج ولاء العملاء الذي يمنح العميل سلع على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة للشركة ويلاحظ ان هذا التأثير قوي نسبياً.

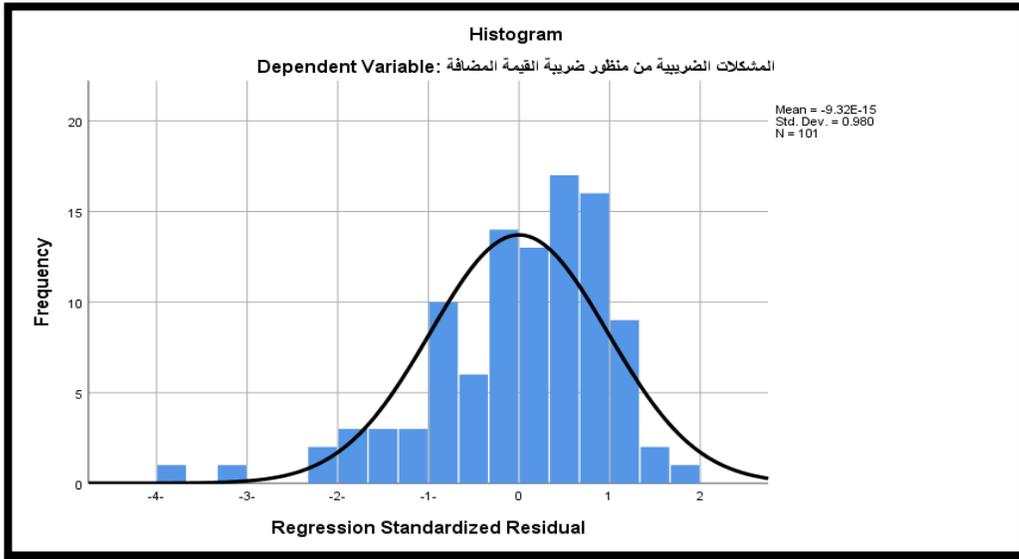
٢/٥ إن بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل عندما يتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير في قدرة (٢١,٥%) التأثير هنا ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الثانية، وهذا يدل على ان اخذ بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة العقود طويلة الأجل على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة للشركة ويلاحظ ايضاً ان هذا التأثير شبة قوي.

٣/٥ إن بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد عندما يتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير في قدرة (١٧,٧%) التأثير هنا ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الثالثة، وهذا يدل على ان اخذ بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة البيع مع حق الرد على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة للشركة ويلاحظ ايضاً ان هذا التأثير معنوي.

٤/٥ إن بعد أن تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة عندما يتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير في قدرة (١٤,٣%) التأثير هنا ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الرابعة، وهذا يدل على ان اخذ بعد تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) والتغلب على مشكلة الاعتراف بالإيراد في حالة الاتفاقيات ذات العناصر المتعددة على المشكلات الضريبية من منظور ضريبة القيمة للشركة ويلاحظ ايضاً ان هذا التأثير معنوي.

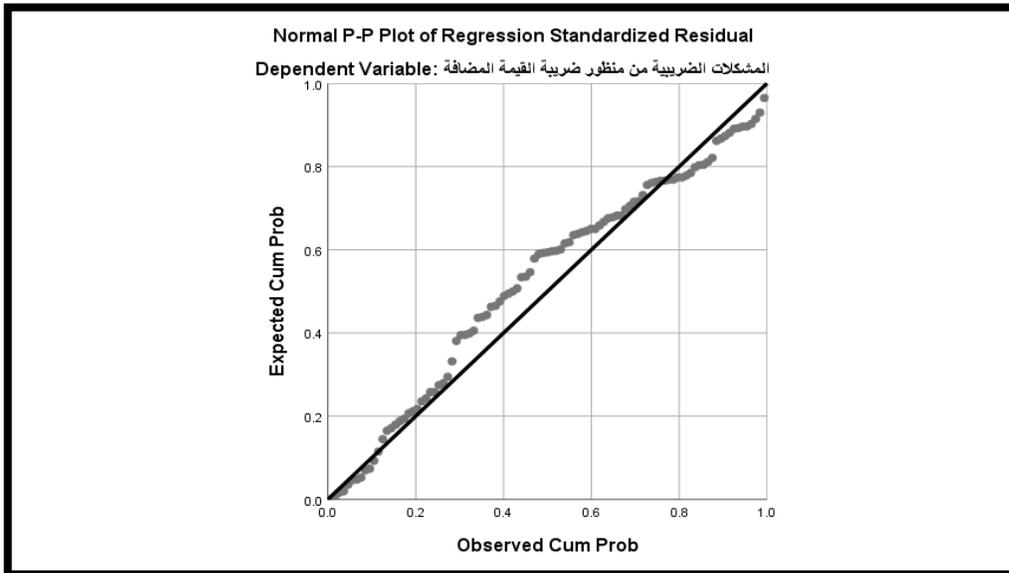
## ٦- اختبار صلاحية النموذج:

يتضح من الرسم البياني الأول المدرج التكراري أن البيانات التي استخدمها الباحث تتبع التوزيع الطبيعي وهو أحد شروط نموذج الانحدار



### الشكل رقم (٤) المدرج التكراري

يوضح الشكل البياني رقم (٤) شكل الانتشار للبواقي Residuals مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا يتسق مع شرط الخطية لمتطلبات اختبار نموذج الانحدار.



### شكل رقم (٥) انتشار البواقي

## النتائج والتوصيات

### ١ - نتائج البحث

- ١/١ ترتب على إلغاء معيار الإيراد رقم (١١) ومعيار عقود الإنشاءات رقم (٨) القضاء على كثير من القصور في معايير الاعتراف بالإيراد.
- ٢/١ يتم الإعراف بالإيراد فى حالة العقود طويلة الال على مدار حياة العقد فى ضوء حصول العمل على حق الوصول إلى المنافع الاقتصادية للأعمال التى تم تنفيذها.
- ٣/١ حدد معيار الإيراد (٤٨) كيفية فصل عناصر الإتفاقية ذات العناصر المتعددة والاعتراف بالإيراد لكل عنصر عند الوفاء به من خلال وضع شرط لفصل عناصر الإتفاقية بأن تكون هذه العناصر مميزة وذات أسعار مستقلة.
- ٤/١ يتم تأجيل الإعراف بالمدفوعات المحصلة مقدماً غير قابلة للاسترداد كإيراد حتى يتم الوفاء بالتزامات التعاقد وتوفير السلع أو الخدمات المستقبلية.
- ٥/١ يتم الاعتراف بالإيراد من خدمة الضمان وقت إستهلاك المنافع الاقتصادية للخدمة المقدمة أى تقديمها للعميل.
- ٦/١ يتم تقسيم المعاملة إلى السلعة أو الخدمة الأصلية والسلعة أو الخدمة المجانية والمحاسبة عنها بشكل منفصل.
- ٧/١ تطبيق معيار الإيراد رقم (٤٨) يمكن أن يتغلب على المشكلات الضريبية فى حالة العقود طويلة الأجل ، وفى حالة برنامج ولاء العملاء ، وفى حالة البيع مع حق الرد وفى حالة الإتفاقيات ذات العناصر المتعددة وذلك من منظور ضريبة القيمة المضافة.

### ٢ - توصيات البحث

- ١/٢ يقترح الباحث أن تستحق ضريبة القيمة المضافة فى حالة العقود طويلة الأجل عند تحصيل القيمة من العميل ( متلقى الخدمة) وليس تقديم المستخلص .
- ٢/٢ يقترح الباحث فى حالة الإتفاقيات ذات العناصر المتعددة تطبيق حد التسجيل على مجموع إيرادات عناصر الإتفاقية ككل، كما يقترح استحقاق الضريبة عند الوفاء بكل عنصر من عناصر العقد أو الإتفاقية على حده.
- ٣/٢ يقترح الباحث سريان ضريبة القيمة المضافة فى حالة المدفوعات المحصلة مقدماً قابلة للإسترداد طبقاً لنص المادة (١٠) وإذا تم إلغاء التعاقد واسترد العميل هذه القيمة يسمح للمسجل خصم الضريبة على هذه المدفوعات المحصلة مقدماً من الضريبة المستحقة عليه فى الفترات التالية.
- ٤/٢ يقترح الباحث فى حالة البيع مع وجود ضمان فرض الضريبة على قيمة البيع بدون الضمان فى تاريخ البيع طبقاً لنص المادة الأولى من القانون ، على أن تعتبر خدمة الضمان من الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وتسرى عليها الضريبة حسب نصيب كل سنة من سنوات الضمان من هذا المبلغ.

٥/٢ يقترح الباحث سريان ضريبة القيمة المضافة فى حالة برنامج ولاء العملاء على قيمة السلعة الأصلية ، وفى حالة حصول العميل على سلع مجانية مقابل النقاط يتم خصم الضريبة على هذه السلع من الضريبة التى يقوم البائع المكلف بتوريدها فى الفترات التالية بشرط ألا يكون المسجل قد قام بإضافة قيمة الضريبة ضمن تكلفة السلعة أو الخدمة.

## مراجع البحث

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- ١- أسامة عزت حنا (٢٠٢٠) " أثر تطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٨) الإيرادات من العقود مع العملاء فى الحد من قدرة المنشآت على القيام بأساليب المحاسبة الإبتكارية" رساله ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس
- ٢- أمال محمد عوض (٢٠١٦) تقييم أثر تطوير معايير المحاسبة عن الإيرادات على تحسين المحتوى الإعلامى للتقارير المالية : دراسة استكشافية فى البيئة المصرية" مجلة كلية الإقتصاد والإدارة ، جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ٢٠، العدد الأول ، ٢٠١٦
- ٣- د. تامر عبد المنعم (٢٠١٥) " أثر معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على جودة المعلومات المحاسبية – دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد ٢ ، ٢٠١٥
- ٤- دينا عبدالعليم (٢٠١٥) "إطار مقترح للمحاسبة عن الإيراد فى الشركات المطبقة لبرامج ولاء العملاء" مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة – جامعة عين شمس، العدد ٢، الجزء ١.
- ٥- د. سعيد عبد المنعم محمد (٢٠٢٠) " الضريبة على القيمة المضافة " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٠)
- ٦- د. طارق عبد العال حماد (٢٠١٩) " معايير التقارير المالية الدولية " (الأسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠١٩)
- ٧- د. محمد عبد العزيز خليفة (٢٠٢٠) " المحاسبة الضريبية " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٠)
- ٨- محمد يوسف سالم ، السيد أحمد السقا (٢٠١٤) " نظرية المحاسبة " (القاهرة : بدون ناشر، ٢٠١٤)
- ٩- د. هبة هاشم ٢٠١٨ " تقييم و تحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS 15 (الإيرادات من العقود مع العملاء ) و أثره على مصداقية و جودة التقارير المالية " المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس، العدد الثانى ، ٢٠١٨
- ١٠- قرار وزير الاستثمار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ فى ١٨ مارس ٢٠١٩ بتعديل أحكام معايير المحاسبة المصرية واستحدث تطبيق المعيار المحاسبى رقم (٤٨) الاعتراف بالإيراد من عقود العملاء ليحل محل معيار المحاسبة رقم (١١) الإيرادات ومعيار المحاسبة رقم (٨) عقود الإنشاء .

## ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Amr, M. K. (2016) “ Perception of preparers and auditors on revenue from contract with customer (IFRS15): Evidence from Egypt” Proceedings of 35th International Business Research Conference, **American University in the Emirates**, Dubai
- 2-Emeka Steve Emengini (2012) “ Emerging Issues in Revenue Recognition and Financial Statement Reporting,https Reporting” **<https://papers.ssrn.com/sol3>**
- 3- Hanan Bohusova and Other (2009) “The development of accounting and application of IFRS in the Czech Republic”, **Accounting and Management Information System**, Vol. 13, No. 2, pp 198-235
- 4-Ionica Oncioiu (2016) “Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice” **EuroEconomica**, Vol. 35, No 2
- 5-Kasztelnik, K. 2015 "The Value Relevance of Reven Recognition under International Financial Reporting Standards " **Accounting and Finance Rresearch** , Vol 4 , 2015
- 6-Juan Burrone, 2016 ” The value relevance of revenue recognition under international financial reporting standard” **A Journal of Accounting , Finance,and Business Studies ,Vol. 4**
- 7-Myers, Linda A. and others 2017 “Increased Managerial Discretion in Revenue Recognition and the Value Relevance of Earnings” **Vanderbilt Owen Graduate School of Management Research Paper No. 2559438.**
- 8- Oncioiu, I. and Tanase, A. E. (2016) “ Revenue from contracts with customers under IFRS 15” **New perspectives on practice. Euro Economica**
- 9- Wagenhofer, A. (2014)” The role of revenue recognition in performance reporting” **Accounting and Business Research**