



# مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (٢٣) – العدد الأول – يناير ٢٠٢٢



دور المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي  
بضريبة القيمة المضافة

**The role of the media content of financial statements to reduce tax  
deduction problems for value added tax**

الباحث / محمد عبد المنعم عبده جويده

باحث / ماجستير

كلية التجارة – جامعة بورسعيد – قسم المحاسبة

اشراف

دكتور

وفاء محمد عبد الصمد

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

دكتور

محمد الصادق سلامة

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

رابط المجلة: <https://jsst.journals.ekb.eg/>



## المخلص :

في ظل تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ دعت الحاجة لمعالجة التشوهات الضريبية التي ارتبطت بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة علي المبيعات وتوسيع القاعدة الضريبية، وبالأخص اسلوب الخصم الضريبي باعتباره اهم المشكلات للتحاسب الضريبي التي تواجه المسجلين وأموري الفحص الضريبي عند القيام بإجراءات الفحص وايجاد الاليات التي تساعد المسجلين علي استرداد الضريبة علي المراحل الانتاجية التي مرت بها انتاج السلعة او الخدمة في كافة المراحل الانتاجية التي تمر بها السلع او الخدمات ، وترتكز عملية الخصم الضريبي أثناء التحاسب الضريبي بضرورة الاعتماد علي المحتوى الاعلامي للقوائم المالية كالفواتير الضريبية والسجلات والتحليلات المحاسبية المتعارف عليها في الفكر المحاسبي والسماح بخصم كافة الضرائب التراكمية المسددة علي تكاليف السلع والمدخلات الخاضعة للضريبة مما يترتب عليه خفض تكلفة انتاج السلعة او اداء الخدمة في ضوء المراحل الانتاجية التي تمر بها انتاج تلك السلع أو الخدمات حيث أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية يتم الاعتماد عليها بدرجة كبيرة للأطراف المستفيدة بمصلحة الضرائب .

كلمات البحث : الخصم الضريبي ، المحتوى الاعلامي للقوائم المالية ، ضريبة القيمة المضافة ، المكلفين ، ضريبة الجدول

**Abstract :**

**In light of the application of Value Added Tax Law No. 67 of 2016, there was a need to address the tax distortions that were associated with Law No. 11 of 1991, the general sales tax and the expansion of the tax base, especially the method of tax deduction as the most important problems for tax accounting facing registrants and tax inspection officials when carrying out procedures Examination and finding mechanisms that help registrants recover the tax on the production stages that the product or service has gone through in all the production stages that goods or services go through.**

**The process of tax deduction during tax accounting is based on the need to rely on the media content of the financial statements, such as tax invoices, records and accounting analyzes that are recognized in accounting thought, and to allow deduction of all cumulative taxes paid on the costs of goods and taxable inputs, which results in reducing the cost of producing the commodity or performing the service in light of the production stages the production of those goods or services, as the information contained in the financial statements is highly reliable for the beneficiary parties to the Tax Authority.**

**Keywords: Tax deduction - value added tax - taxpayers - schedule tax**



## المقدمة :-

لا شك ان الضرائب تلعب دورا بالغ الاهمية في تدبير الموارد للخزانة العامة للدولة بل هي تعتبر ضمن الموارد الاساسية والاهم ، وتعتبر الوسيلة الفعالة لتحكم الدولة في المستوي الاقتصادي والاجتماعي ، ونظرا لأهمية الضرائب فقد سعت الدول التي تطوير المنظومة الضريبية وتطوير التشريعات الضريبية والمالية لتصبح اكثر ملائمة ومواكبة مع التطورات الاقتصادية وتساعد الضريبة في تمويل الانفاق الحكومي في معظم مجالات الاقتصاد ( الهواري ٢٠١٨ ) .

ولقد شهدت الموازنة العامة للدولة في السنوات الماضية بعض المشاكل الاقتصادية وتفاقم عجز الموازنة ونقص الإيرادات ، الامر الذي أدى الي الدولة بتصحيح المسار الضريبي في مصر وتعديل السياسات الضريبية ، والأخذ بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة ، والغاء العمل بقانون ضريبة المبيعات الذي ظل سنوات عديدة داخل المجتمع الضريبي ، وذلك لمعالجة التشوهات الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية ومنع الازدواج الضريبي ، وفي ضوء تلك التعديلات بدأت مصر بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ كجزء من الاصلاحات المالية والضريبية بهدف زيادة الإيرادات وسد عجز ميزان المدفوعات .

وترتكز عملية التحاسب الضريبي بقانون الضريبة علي القيمة المضافة بالاعتماد علي الفواتير الضريبية والسجلات المحاسبية بما يتفق مع القوائم المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية المتعارف عليها في الفكر المحاسبي بهدف تحقيق التوازن في المجتمع الضريبي من خلال ترشيد التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية مما يترتب عليه خفض تكلفة انتاج السلعة او اداء الخدمة في ضوء المراحل الانتاجية التي تمر بها انتاج تلك السلع أو الخدمات ( أمال ابراهيم ٢٠١٦ ) .

## طبيعة مشكلة البحث :-

وفقا للمحاسبة الضريبية فإن الضريبة علي القيمة المضافة تسري علي كافة السلع والخدمات لجميع مراحل الانتاج او التوزيع علي ان يتم السماح بخصم الضريبة علي المدخلات في كافة المراحل السابقة المشتراه من اطراف اخري وتفرض الضريبة علي ما تم اضافته في كل مرحلة من مراحل الانتاج الأخرى أو التداول او التوزيع او عند تأدية الخدمات وتصبح القيمة المضافة هي وعاء الضريبة ( صديق ٢٠١٧ ) ، وفي ظل التطورات الاقتصادية والضريبية أصبحت هناك اجراءات ومتطلبات لأعمال الفحص الضريبي يلتزم بها مأموري الفحص الضريبي والمكلفين بالضريبة تساعد علي تبسيط الاجراءات الضريبية وتوسيع القاعدة الضريبية والسماح برد الضريبة علي المدخلات التي مرت بها مراحل الانتاج المختلفة وذلك من خلال البيانات المحاسبية والقوائم المالية والتحليلات طبقا للأعراف المحاسبية المتعارف عليها ( الشافعي ٢٠١٧ ) .

ومع تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر ظهور بعض المشكلات الضريبية التي نشأت بين نصوص القانون ولائحته التنفيذية وبين المعالجات المحاسبية المرتبطة بالقوائم

المالية محل الفحص الضريبي التي تنشأ مع أعمال الفحص الضريبي بسبب التعارض بين المعالجات الضريبية وبين المعالجات المحاسبية يترتب عليها فروق ضريبية تتسبب في زيادة معدلات التكاليف والمنازعات الضريبية ومن هنا جاءت الحاجة الي تبسيط عملية التحاسب الضريبي في ظل احكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة من خلال الموازنة بين كلا من المنظور الضريبي والمنظور المحاسبي بما يحقق مبادئ العدالة الضريبية والحد من المنازعات الضريبية بين المسجلين والمأموريات الضريبية .

ويتمثل السؤال الرئيسي للبحث في : ما هو المحتوى المعلوماتي المحاسبي الذي يساعد علي الحد من مشكلات التحاسب الضريبي للخصم الضريبي بقانون ضريبة القيمة المضافة ؟

ويتفرع منه التساؤلات الفرعية التالية :-

- ١- هل يؤدي الالتزام بنظامية البيانات والسجلات المحاسبية بالقوائم المالية علي قدرة المسجلين علي خصم الضريبة وضريبة الجداول علي المدخلات في كافة المراحل الانتاجية او التوزيع وبالتالي الحد من ارتفاع التكاليف .
- ٢- هل يؤدي المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية المدرجة بالقوائم المالية علي الحد من المنازعات الضريبية عند التطبيق العملي بضريبة القيمة المضافة .
- ٣- هل من الممكن عند تعارض المعالجات المحاسبية المتعارف عليها في معايير المحاسبة المصرية مع المعالجات الضريبية اقتراح اطار محاسبي ملائم للحد من المشكلات والمنازعات الضريبية .

أهداف البحث :-

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة المشاكل الناجمة عند قصور المحتوى الاعلامي المحاسبي للقوائم المالية عند التطبيق العملي لرد وخصم الضريبة بقانون ضريبة القيمة المضافة .

أهمية البحث :-

تبدو الاهمية للبحث علي دراسة قانون الضريبة علي القيمة المضافة وحل المشكلات الضريبية المرتبطة بالخصم الضريبي ورد الضريبة ودراسة مدي أهمية المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المشكلات الضريبية بالخصم الضريبي للقيمة المضافة علي النحو المبين :-

- ١- توضيح التعارض بين المعالجات الضريبية للخصم الضريبي وبين المعالجات المحاسبية عند التطبيق العملي بضريبة القيمة المضافة .
- ٢- تطوير الاداء الضريبي بإضفاء المعيارية علي أعمال الفحص الضريبي في ظل الاعتماد علي المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المشكلات الضريبية .
- ٣- اقتراح موازنة بين المعالجات المحاسبية و المعالجات الضريبية للحد من المنازعات الضريبية في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الضريبة علي القيمة المضافة .



### فروض البحث :-

- في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته تتمثل فروض البحث فيما يلي :-
- ١- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم تجاه مشكلات الخصم الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة .
  - ٢- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم تجاه المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة .
  - ٣- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن اثر المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية .

### الدراسات السابقة :-

يسعى الباحث الي عرض الدراسات التي تناولت ضريبة القيمة المضافة سواء كانت دراسات نظرية أو تطبيقية فيما يتعلق بمفهومها وكيفية عملها ومزايا تطبيقها واثرها علي المحاسبة بشكل عام وعلي الضرائب بشكل خاص وذلك بغرض التعرف الي ما توصلت اليه الدراسات من نتائج ومعرفة وما يمكن ان تسهم به الدراسة الحالية لاستكمال جهود تلك الدراسات من خلال الاتي :-

### أولا : الدراسات باللغة العربية

- ١- دراسة " د . ناهد الهواري " (٢٠١٧) تناولت الدراسة التشوهات الضريبية علي الخدمات المهنية والاستشارية في تطبيق احكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١ الذي تم احلاله بالقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وهل يمكن وضع اطار مقترح لأسلوب التحاسب الضريبي للمهن الاستشارية في ظل أحكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة نظرا لصعوبة الحصر الضريبي لإيرادات المكلفين بالضريبة علي القيمة المضافة وتحديد المجتمع الضريبي ، وتوصلت الدراسة الي ضرورة الاعداد السليم لحصر الممولين وتوافر معلومات دقيقة وموثقة من الجهاز المركزي للتعبئة والاحصاء واتحاد الغرف التجارية واستخدام برامج فعالة للفحص الضريبي وسد جميع الثغرات بالإضافة الي ضرورة توافر الدراسات الضريبية الخاصة بالخدمات المهنية والاستشارية بهدف ترشيد التحاسب الضريبي وخاصة ان معظمهم من الممولين الذين لا يمسون دفاتر لحصر إيراداتهم .

### ٢- دراسة "محمد احمد علي احمد" (٢٠١٨)

تناولت تلك الدراسة صياغة اطار مقترح لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في ضوء المسؤولية المجتمعية والقياس المحاسبي للبعد الاجتماعي واجراء دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في مصر واهم المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في ضوء المسؤولية المجتمعية وتحليل الجوانب النظرية لضريبة القيمة المضافة والتفرقة بينها وبين قانون الضريبة العامة علي المبيعات ، كما استعرضت الدراسة اجراء مقارنة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة مقارنة بتجارب الدول العربية والأجنبية التي قامت بتطبيق تلك التجربة ودورها في الاداء البيئي ومدى المساهمة في القياس المحاسبي للبعد الاجتماعي .

٣- دراسة " د . حسين عبد الباقي " (٢٠١٩)

تناولت الدراسة بيان التحديات التي تواجه تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة ،وقد تم تصميم قائمة استقصاء لاختبار فروض الدراسة وتم توزيع قوائم الاستقصاء علي عينة من مصلحة الضرائب مكونة من (٩٩) من العاملين بمصلحة الضرائب المصرية والمسجلين وذلك بغرض القياس للتحديات الاجتماعية والايادات المتوقعة من تطبيق الضريبة وأثر ذلك علي الموازنة العامة للدولة ، كما تناولت الدراسة المشاكل داخل الادارة الضريبية والمتمثلة في الكوادر البشرية والالمام الكافي بالنواحي الفنية للفحص الضريبي وجدية الاجراءات الضريبية ومدى تأثيرها علي الايرادات الضريبية المتوقعة .

واوصت الدراسة بضرورة وضع نظم تكفي بالتزام التجار بامسالك سجلات محاسبية وفواتير ضريبية ووضع ضوابط للتجارة الالكترونية المحلية والدولية ، علاوة علي ذلك نشر الوعي الضريبي بين المكلفين وتحسين شفافية الفحص الضريبي بمصلحة الضرائب المصرية .

ثانيا : الدراسات باللغة الانجليزية

١- دراسة " *Oseni, & Abubakar Idris* " (2017)

تناولت الدراسة أهم المشكلات التي تواجه المجتمع الضريبي في دولة نيجريا وتتعدد تلك المشكلات طبقا للإجراءات والممارسات المرتبطة بالفحص الضريبي وتشمل علي التهرب الضريبي في ظل عدم وضع العقوبات التي تساعد علي الحد من تلك الممارسات بالإضافة الي التجنب الضريبي .

كما تناولت الدراسة نسبة انعدام الشفافية في عدم وضوح القانون الضريبي وكثرة المخالفات والتزوير للبيانات المحاسبية والتي بلا شك ضد الواجب المهني وتوصلت الدراسة الي بعض النتائج ، تتلخص في تطوير التشريع الضريبي بما يساهم في توسيع القاعدة الضريبية مما يؤثر علي زيادة الايرادات الحكومية الناتجة عن التحصيل وزيادة الشفافية للقانون الضريبي .

٢- دراسة " *Lei Zhang & Yuyu Chen* " (2018)

تناولت الدراسة تطوير الإصلاح الضريبي بتحويل ضريبة القيمة المضافة كأحد الضرائب علي الاستهلاك ،الي أسلوب لتطوير الانفاق الاستثماري من خلال خصم التكاليف الاستثمارية من الارصدة الدائنة لمصلحة الضرائب ، وقد أدي هذا النهج لإصلاح نظام ضريبة القيمة المضافة في دولة الصين بتطوير ٢٦ مدينة صناعية في ست مقاطعات في وسط الدولة حيث ستكون قطاعات التعدين والكهرباء والمرافق العامة كحافز علي زيادة الطاقات الانتاجية .

وتوصلت الدراسة في زيادة حجم الاستثمارات الثابتة من خلال القدرة علي زيادة الانفاق الاستثماري عن طريق الاصلاحات الضريبية في الصين ، باستخدام ضريبة القيمة المضافة في النشاط الانتاجي لتوفير مزيد من الحوافر الضريبية للشركات للاستثمار في شراء معدات جديدة ، والسماح بخصم التكاليف الاستثمارية من الارصدة الدائنة للضريبة علي القيمة المضافة ،



،بالإضافة الي زيادة التطور التكنولوجي لعناصر رأس المال الثابت وذلك بالسماح بالخصم الضريبي للقيمة الشرائية للآلات أو المعدات التي سوف تقوم بالإنتاج بشرط تحصيل ضرائب للقيمة المضافة من السلع المباعة التي تم إنتاجها بواسطة تلك المعدات أو الآلات .

٣- دراسة " Alavuotun " (2019)

تناولت الدراسة دور ضريبة القيمة المضافة علي المستوي الاقتصادي وحاجة المجتمعات الفقيرة الي الحصيلة الضريبية نظرا لإسهامها في تمويل البرامج الاجتماعية لتلك المجتمعات ، وان تلك الضريبة تساعد علي الانفاق علي السلع ، وتناولت الدراسة قياس أسعار الضريبة علي أصحاب الدخول المنخفضة فانخفاض سعر الضريبة يساعد علي زيادة الاستهلاك للفرد ، كما تناولت الدراسة العلاقة بين توليد الإيرادات الحكومية وضريبة القيمة المضافة .

وتوصلت الدراسة الي ان ضريبة القيمة المضافة تعرضت لبعض الانتقادات نتيجة التباين الشديد في دخول الأفراد خاصة الأفراد ذات الدخل المنخفض وعدم المساواة خاصة في البلاد النامية، وتوصلت الدراسة الي ان تأثيرات ضريبة القيمة المضافة يرجع لسبب بسيط وهو عدم توفر المعلومات حول فعالية وتأثير معدلات ضريبة القيمة المضافة علي الدخول المنخفضة وأوصت الدراسة بتبسيط النظام الضريبي وتوسيع القاعدة الضريبية لتشمل أكبر عدد من المسجلين وترويج القاعدة الضريبية بهدف الحد من التهرب الضريبي .

#### خطة البحث :-

في ضوء طبيعة البحث واهدافه الذي يسعى الباحث الي تحقيقها يناقش الباحث موضوع دور المحتوي الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة ، ولهذا قام الباحث بتقسيم البحث الي ثلاثة مباحث .

المبحث الأول : بعنوان مفهوم وماهية الخصم الضريبي بقانون ضريبة القيمة المضافة  
المبحث الثاني : بعنوان مشكلات الخصم الضريبي في التشريع الضريبي المصري  
المبحث الثالث : بعنوان مقترحات لمعالجة أوجه قصور الخصم الضريبي للقيمة المضافة



## المبحث الأول

### مفهوم وماهية الخصم الضريبي بقانون ضريبة القيمة المضافة

#### أولاً : مفهوم الخصم الضريبي

يقصد بالخصم الضريبي الميزة التي يمنحها المشرع الضريبي لبائع السلعة أو مؤدي الخدمة ، بأن يؤدي الضريبة علي قيمة ما أضافه للسلعة أو الخدمة فقط في كل مرحلة من مراحل تداولها ، دون أن يتحمل بالضريبة علي مستلزمات إنتاجها أو الضريبة السابق تحميلها علي السلع المباعة ، بمعرفة البائع المسجل ، وذلك بمنحه حق تسوية الضرائب السابق تحميلها علي مشترياته ومدخلاته من الضريبة المستحقة علي مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار الضريبي ، ويقع عبء ضريبة القيمة المضافة علي المستهلك النهائي للسلعة او الخدمة الخاضعة للضريبة (الطار ، ٢٠١٩) .

ويعتبر نظام الخصم الضريبي من أهم الركائز الرئيسية التي تقوم عليها ضريبة القيمة المضافة بل يعتبر أهم هذه الركائز ، حيث يؤدي الخصم الضريبي إلى تجنب الازدواج الضريبي ( الصايغ ، ٢٠١٩ ) ، من خلال منع تكرار حساب الضريبة على المنتج النهائي وعلى المدخلات المستخدمة في إنتاجه .

وقد أشارت دراسة (Dongyang, 2019) ان الخصم الضريبي يساعد على الحد من التهرب الضريبي من خلال تتبع مسار العمليات الإنتاجية التي أجريت على السلعة منذ نشأتها حتى وصولها إلى المستهلك النهائي ومن اهم تلك الركائز ، عدم تحمل المنشأة أعباء ضريبية حيث أن المستهلك النهائي هو من يتحمل الضرائب غير المباشرة ، ويساعد علي الحد من التكلفة لعدم تراكم الضريبة واجبة الخصم أو الرد، و تخفيض تكاليف السلع التي يتم تصديرها للخارج ، وتوسيع القاعدة الضريبية والحد من المنازعات الضريبية .

#### ثانياً : طبيعة وماهية الخصم والرد الضريبي

تناولت المادة (٢٢) من قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة علي المردودات من مبيعاته ، ( الشباسي ، ٢٠١٧ ) وما سبق تحميله من هذه الضريبة علي مدخلاته ، بما فيها الضريبة السابق تحميلها علي السلع والخدمات المباعة ، بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للشروط والاوزاع التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وتقوم عملية الخصم الضريبي عند حساب مبلغ الضريبة أن يقوم المسجل بخصم الضرائب المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ، وما سبق سداده او حسابه من ضريبة علي المردودات من المبيعات ، وتتحدد القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة بالقيمة التي طرأت علي السلعة أو الخدمة ، ( Ming-Chin, 2018 ) حيث يخصم من قيمة السلعة التي انتقلت من يد المنتج الي يد تاجر الجملة ما سبق أن دفعه المنتج من ضريبة ، ثم يخصم من قيمة الضريبة للسلعة او الخدمة المباعة وتتم عملية التداول للسلعة الي نهاية المشتري أو المستهلك .



وقد تناولت احكام قانون ضريبة القيمة المضافة المعالجات الضريبية التي لا تدرج تحت الخصم الضريبي ( اسماعيل ، ٢٠١٨ ) وارتبطت تلك الحالات بضريبة الجدول المسددة علي المراحل الانتاجية الاولى ، علاوة علي ذلك السلع المعفاة حيث أن الخصم الضريبي لا تسري أحكامه علي كل مما يلي :-

- ضريبة الجدول ، سواء علي سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة .
- الضريبة السابق سدادها علي المدخلات المدرجة ضمن التكلفة .
- الضريبة السابق سدادها علي مدخلات السلع والخدمات المعفاة من الضريبة .

### ثالثا : ماهية الفاتورة الضريبية بمنظومة الخصم الضريبي

الفاتورة الضريبية هي احدي الادوات الهامة لإتمام الاعمال المحاسبية من بائع الي مشتري ، وتدور اهمية الفاتورة الضريبية من كونها أول المستندات مع عملية البيع أو التداول وبعملية البيع أو التداول تتحقق الواقعة المنشأة للضريبة ، وبذلك تحدد الفاتورة الضريبية نوع وكمية وقيمة السلعة أو الخدمة والضريبة الواجبة الأداء التي سوف يقوم المشتري أو المسجل الذي انتقلت اليه السلعة او الخدمة بخصم تلك الضريبة من الاقرار الضريبي للرصيد الدائن للمصلحة في نهاية الشهر الضريبي .

وبالاعتماد علي الفواتير الضريبية والسجلات المحاسبية التي تتفق مع القوائم المالية والدفاتر والسجلات المحاسبية المتعارف عليها في معايير المحاسبة المصرية تؤدي الي تحقيق التوازن في المجتمع الضريبي ( عبد الهادي ، ٢٠١٦ ) من خلال ترشيد التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية .

ولقد أوجب المشرع الضريبي الشروط والاجراءات الواجب اتباعها في رد الضريبة علي الصادات ( اسماعيل ، ٢٠١٨ ) من خلال الشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة واربعين يوما من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية :-

- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى .
- الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ .
- الضريبة السابق سدادها علي الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة (٠.٠٠٠) وفي جميع الاحوال يجب ان يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف في خصم الضريبة او ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك .

وتتطلب أعمال الفحص الضريبي قيام المأمورية بدراسة البيانات والسجلات والدفاتر المحاسبية (زكريا الشافعي ، ٢٠١٥) والمرفقات بالإقرارات الضريبية ، ودراسة بيانات الفحص الضريبي عن السنوات الضريبية قبل البدء في اجراءات الفحص ، وتدور ماهية الفحص الضريبي في ظل تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة علي التحقق والتتبع لملفات واقارات المسجلين لبيان مدي التزامهم بتطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية والتعليمات والمنشورات التي تصدرها مصلحة الضرائب المصرية .

بالإضافة الي ذلك تساعد البيانات الضريبية المتاحة قبل اعمال الفحص الضريبي في تقييم المخاطر الضريبية التي تشوب بعض الملفات نتيجة عدم السداد أو عدم تقديم الاقرارات (علواني ، ٢٠١٤) ولذلك يجب علي المأمورية تحديد نوعية تلك المخاطر وزيادة حجم العينة عند فحصها لتلك الملفات الضريبية .

علاوة علي ذلك التأكد من الاقرارات الضريبية من واقع مستندات حقيقية غير مزورة ، ودراسة الدفاتر المحاسبية المرتبطة بأعمال المشاة قد تم أعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء التشريع الضريبي لقانون ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية ، وترجع ضرورة الاحتفاظ بالمعلومات والسجلات المحاسبية والمستندات التي تقدم عند الفحص الضريبي ، أو خلال أعمال اللجان الداخلية في الطعون التي تنظر أمام تلك اللجان ، وذلك في ضوء التعليمات الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية لإمكانية الرجوع اليها في المنازعات التي تصدر أما المحاكم الضريبية ( يوحنا ، ٢٠١٦ ) حرصا علي عدم ضياع حقوق الخزنة العامة للدولة أو ضياع قدر من الايرادات التي من الممكن تحصيلها .

وتتجه أهمية الفحص الشامل لإقرارات المسجلين الي انه يجب علي المأمور أو الفاحص الضريبي التحقق من البيانات المحاسبية التي تتعلق بها ودراسة أوجه الاختلاف بين تلك المعالجات المحاسبية التي تتضمنها دفاتر المسجلين ونصوص التشريعات الضريبية علي القيمة المضافة ( زناتي ٢٠١٦) وتشمل الاتي :-

- دراسة تقرير الفحص الضريبي السابق لفترة الفحص الضريبي التي يقوم بها الفاحص أو المأمور بفحصها .
- تحليل البنود المحاسبية لقائمة المركز المالي وقائمة الدخل والايضاحات المتممة .
- تقييم المحتوي المعلوماتي المحاسبي للقوائم المالية لتحديد درجات الاهمية النسبية لإمكانية الاعتماد عليها في الفحص الضريبي .
- الاطلاع علي تقرير مراقبي الحسابات للاستفادة من الملاحظات الواردة التي ترتبط بالضريبة علي القيمة المضافة .



## المبحث الثاني

### مشكلات الخصم الضريبي في التشريع الضريبي المصري

#### أولاً: المشكلات الضريبية لتكاليف مدخلات الإنتاج للسلع المحلية والتصدير

تدور ماهية منظومة الخصم الضريبي في ضريبة القيمة المضافة بالسماح بخصم كافة الضرائب التراكمية المسددة علي السلع والمدخلات الخاضعة للضريبة مما يترتب عليه خفض تكلفة إنتاج السلعة أو أداء الخدمة في ضوء المراحل الإنتاجية التي تمر بها إنتاج تلك السلع أو الخدمات ( آمال ابراهيم ، ٢٠١٦ ) ومع تعدد المراحل الإنتاجية التي تمر بها تلك الأنشطة الاقتصادية في ظل التطورات الحديثة ظهرت بعض المشكلات المحاسبية والضريبية للقوائم المالية والسجلات والبيانات المحاسبية عند الفحص الضريبي عند التطبيق العملي بقانون الضريبة علي القيمة المضافة في البيئة المصرية .

ونظراً لتعدد المراحل الإنتاجية التي تمر بها السلعة أو الخدمة وتمثل تلك المراحل وعاء القيمة المضافة تتعدد الضرائب المفروضة علي كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة في النشاط الإنتاجي وبالتالي تزداد الضرائب التراكمية ضمن عناصر تكاليف إنتاج السلع مما يعد عبئاً آخرًا بالإضافة الي التكاليف المباشرة وغير المباشرة للسلعة ، ومن هنا يستوجب ضرورة البحث عن منظومة الخصم الضريبي في ظل أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولانحته التنفيذية لخفض تكلفة الإنتاج وذلك بخصم الضرائب التراكمية في مراحل الإنتاج المختلفة وترشيد التحاسب الضريبي.

وفي ضوء التطبيق العملي تسري الضريبة علي كافة السلع والخدمات لجميع مراحل الإنتاج أو التوزيع علي ان يتم السماح بخصم الضريبة علي المدخلات في كافة المراحل السابقة المشتراه من اطراف اخري (عوض ، ٢٠١٧ ) وتفرض الضريبة علي ما تم اضافته في كل مرحلة من مراحل الإنتاج الأخرى أو التداول أو التوزيع أو عند تأدية الخدمات وتصبح القيمة المضافة هي وعاء الضريبة ( Gourdon, J. 2016 )

ومع تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر ظهور بعض المشكلات الضريبية التي نشأت بين نصوص القانون ولانحته التنفيذية وبين المعالجات المحاسبية المرتبطة بالقوائم المالية محل الفحص الضريبي التي تنشأ مع أعمال الفحص الضريبي بسبب التعارض بين المعالجات الضريبية وبين المعالجات المحاسبية يترتب عليها فروق ضريبية تتسبب في زيادة معدلات التكاليف والمنازعات الضريبية .

ومن هنا جاءت الحاجة الي تبسيط عملية التحاسب الضريبي في ظل احكام قانون الضريبة علي القيمة المضافة من خلال المواءمة بين كلا من المنظور الضريبي والمنظور المحاسبي بما يحقق مبادئ العدالة الضريبية والحد من المنازعات الضريبية التي تتعرض لها المنشآت ، علاوة علي مدي حاجة المأموريات الضريبية للقوائم والسجلات والفواتير وكافة البيانات أو التقارير المحاسبية التي تخدم أعمال الفحص .

### ثانيا : قصور التنظيم المحاسبي للمعالجات المحاسبية بقوانين الضرائب غير المباشرة

في ظل مشكلات التطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة ووجود قدر من الفروق الضريبية ، وعليه فان الامر يتطلب ضرورة الاعتماد علي المحتوى المعلوماتي المحاسبي للقوائم المالية ، كمؤشر في الاستدلال والتحقق من مصداقية تلك المعالجات المحاسبية المدرجة التي ارتبطت بالتطبيق العملي عند صياغة الاقرارات الضريبية ( سعيد عبد المنعم ، ٢٠١٦ ) وتتمحور تلك الفروق الضريبية المدرجة بتقرير الفحص الضريبي نتيجة عدم الالتزام باعداد القوائم المالية أو توفير البيانات والسجلات المحاسبية ومراكز توزيع التكاليف للمراحل الانتاجية المرتبطة بخصم ضريبة المدخلات للوقوف علي الجوانب التي تتعلق بالآثر الضريبي والفروق الضريبية التي تنتج نتيجة عدم الالتزام بتطبيق قواعد الخصم الضريبي .

ونظرا لقصور المعالجات المحاسبية لا يمكن المسجل بخصم الضرائب المستحقة علي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ، وما سبق سداده او حسابه من ضريبة علي المردودات من المبيعات ، وتحدد القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة بالقيمة التي طرأت علي السلعة أو الخدمة ، حيث يخصم من الرصيد الدائن للاقرارات ما سبق أن دفعه المنتج من ضريبة للمدخلات .

وتشير دراسة ( سارة دياب ، ٢٠١٧ ) انه يجب علي المشرع الضريبي الاتجاه بالإدارة الضريبية للتطوير وتحسين أداء الفاحص الضريبي وذلك لعلاج المشكلات الضريبية المتعددة التي تنتج بسبب الفروق الضريبية و للحد من المنازعات الضريبية والتهرب الضريبي ونستعرض تلك النقاط فيما يلي :-

- ١- غموض التشريعات الضريبية وتعارضها مع بعضها البعض نظرا لكثرة التعديلات الضريبية المتلاحقة .
- ٢- زيادة عدد الانشطة الاقتصادية وتعدد المعايير المحاسبية والتباين في المعالجات المحاسبية والضريبية .
- ٣- زيادة عدد ملفات الممولين لدي المأموريات دون فحص وضياح قدر كبير من الحصيلة الضريبية .
- ٤- اتجاه بعض مأموري الفحص بالاعتماد علي أسلوب التقدير واهدار الدفاتر المحاسبية للمسجلين .

وقد أشارت دراسة ( Ming-Chin ,2018 ) ان من اهم المزايا التي تقوم عليها منظومة الخصم الضريبي هي خصم قيمة الفواتير الضريبية السابقة ، بالإضافة الي الرصيد الدائن الناتج عن المدفوعات الضريبية لمدخلات الانتاج التي تزيد عن المخرجات وبالتالي يمكن الحد من مشكلة الازدواج الضريبي ، الناتج عن تعدد فرض الضريبة علي السلعة الواحدة أو التراكم الضريبي وعدم القدرة علي استرداد الضرائب علي مدخلات الانتاج ، مما يزيد من تكلفة انتاج السلع وبالتالي تزداد معدلات التكاليف ونقص الربحية وضعف السيولة النقدية .



### ثالثاً : مشكلات التهرب والتجنب الضريبي

تدور منازعات الضريبة علي القيمة المضافة بين المأموريات والمسجلين ، وعدم أداء الضريبة أو التخلص منها سواء بالطرق الغير قانونية مثل أعمال التهرب وتزوير الفواتير والسجلات المحاسبية أو الطرق القانونية والتي تدور حول التجنب الضريبي ، علاوة علي ذلك يقوم بعض المسجلين بتحقيق وفرات نقدية من خلال تقديم بيانات ضريبية مزورة للتخلص من الضريبة ، مستغلاً بذلك المدة البيئية بين تاريخ الاقرار الضريبي وتاريخ الفحص الضريبي ، علاوة علي ذلك في ظل النظم الورقية يقوم بعض المسجلين بالتخلص من الضريبة بفواتير وهمية تخصم من الاقرارات الشهرية .

وبدراسة المحتوى المعلوماتي المحاسبي عن كافة البيانات والسجلات المحاسبية للقوائم المالية ومدى أهميتها في توصيل المعلومات المحاسبية لأغراض الفحص الضريبي مما يؤدي الي رفع كفاءة وفعالية الفحص الضريبي وذلك باكتشاف حالات الغش أو التلاعب بالقوائم المالية (علاء الدين ، ٢٠٢١) المتعلقة بالإقرارات الضريبية ، التي قام المسجل بتقديمها الي المأمورية ، بل ان المعلومات المحاسبية التي تتسم بالنظامية والشفافية تساعد علي الحد من المنازعات الضريبية وتخفيض حجم اللجوء الي كثرة لجان الطعن الضريبي .

بل ان الهدف الرئيسي للقوائم المالية هو توفير معلومات مالية عادلة وموثوق بها الي الاطراف المستفيدة ومنها المأموريات الضريبية ، والتحليل المالي للقوائم المالية يعطي مؤشرا ودلالة علي طبيعة وصحة المعالجات المحاسبية التي ارتبطت بالتطبيق العملي بضرورة القيمة المضافة .

وقد يلجأ بعض المسجلين عند صياغة الاقرار الضريبي بالإقرار عن مبيعات أقل من المبيعات الفعلية وتوريد ضريبة أقل من التي قد حصلوا عليها من المشتري واصدار فواتير بيع للغير بقيمة أكبر من الضريبة التي أقر بها أو سددها ، وقد لا تكتشف تلك الاعمال بتجنب الضريبة عند الفحص الضريبي وبالتالي تزداد أعمال التهرب الضريبي .

ويعتبر التهرب الضريبي هو محاولة المسجل عدم دفع الضرائب باستخدام أساليب غير شرعية ، ويتخذ التهرب الضريبي صوراً عديدة في الضرائب غير المباشرة ( هالة ، ٢٠١٩ ) ويتمثل التهرب الضريبي في تخفيض الالتزامات الضريبية عن طريق الغش وذلك باستخدام وسائل غير مشروعة وينطوي على قيام دافعو الضرائب بالتحريف المتعمد أو إخفاء الوضع الحقيقي عن الادارات الضريبية وذلك للحد من المسؤولية الضريبية .

### المبحث الثالث

#### مقترحات لمعالجة أوجه قصور الخصم الضريبي للقيمة المضافة

#### اولا : دور المحتوى الاعلامي للقوائم المالية كألية للحد من المنازعات الضريبية

يساعد النظام المحاسبي الجيد الادارة الضريبية في التأكد عن مدي مصداقية البيانات المحاسبية ، وتقدير الضريبة المخصومة بالإقرارات علي قدر من الشفافية ، بدلا من اللجوء الي الفحص التقديري نتيجة عدم وجود القدر الكافي من الافصاح المحاسبي للقوائم المالية أو التحليلات المحاسبية للمكلفين بالضريبة ( *Binglei Duan, 2021* ) ، وقد لزم المشرع الضريبي في قانون ضريبة القيمة المضافة بتحرير الفواتير الضريبية لكافة التعاملات الضريبية وإظهارها بالسجلات المحاسبية التي تكفل الطمأنينة لدي الفاحص الضريبي عند فحص اقرارات المسجلين .

ويجب علي المسجل أو المكلف بتوريد الضريبة السابق تحصيلها وتقديم الاقرارات الضريبية مرفق بها المستندات والدفاتر المحاسبية والتي تتمثل في المجموعة المستندية ، والمجموعة الدفترية ( سلامة ، ٢٠١٥ ) ، ودليل الحسابات والقوائم المالية ومجموعة التقارير .

وقد تناول التشريع الضريبي بالمادة (١٤) من اللائحة التنفيذية بأن يلتزم المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليها في قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ (قانون التجارة ١٩٩٩) ، وكذلك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية أو إلكترونية ، يسجل فيها أول بأول العمليات التي يقوم بها، دفتر المشتريات ويتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية ، دفتر المبيعات ويتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته من السلع والخدمات ، دفتر المردودات ويتضمن بيانات المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع بيانات إشعارات الخصم والإضافة ، دفتر الصادرات ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول .

علاوة علي ذلك دفتر اليومية العامة لإثبات العمليات المحاسبية ويسجل المسجل فيها كافة العمليات التجارية التي يقوم بها، وكذلك العمليات الآجلة التي يقوم بها خلال الفترة الضريبية ، ودفتر الجرد للتحقق من ارصدة المخزون السلعي ، ويرى ( حشيش، ٢٠١٤ ) أنه يجب علي المسجل امسك الدفاتر والسجلات المحاسبية التي توضح إجمالي قيمة المبيعات وإجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة ، وكذلك اليوميات التي توضح إجمالي الضريبة التي تم تحميلها على مبيعاته وكذلك الدفاتر المحاسبية للسلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص والتصرفات القانونية الأخرى ، وذلك عن كل فترة ضريبية على حدة ، وكذلك اجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم ، والسجلات التي توضح التسويات المحاسبية من واقع إشعارات الخصم والإضافة.



ويرى الباحث أن الهدف الرئيسي للمحتوى الاعلامي للقوائم المالية هو توفير معلومات محاسبية عادلة وموثوق بها الى الاطراف المستفيدة ومنها المأموريات الضريبية ، والتحليل المالي للقوائم المالية يعطى مؤشرا ودلالة على موثوقية تلك البيانات والمعلومات وامكانية الاعتماد عليها في الفحص الضريبي وتتكون القوائم المالية مما يلي :-

أ- القوائم المالية المنشورة وتشمل :-

- قائمة د / تكلفة الانتاج أو شراء الوحدات المباعة
- قائمة ح / المتاجرة
- قائمة د / الارباح والخسائر
- قائمة المركز المالي
- قائمة الانتاج والقيمة المضافة
- الايضاحات المتممة للقوائم المالية
- تقرير الجهاز المركزي للمحاسبات

ب- البيانات التحليلية لأغراض الفحص الضريبي وتشمل :-

- بيان تحليلي بالفواتير ( المشتريات / المبيعات )
- بيان تحليلي بشهادات الاجراءات الجمركية
- بيان تحليلي بسجلات المشتريات المواد الخام ومردوداتها
- بيان تحليلي بسجلات المبيعات ومردوداتها
- بيان تحليلي بسجلات المشتريات بغرض البيع
- بيان تحليلي بسجلات ومستندات المخازن للإنتاج التام والانتاج غير التام

ومما سبق تدور أهمية المحتوى الاعلامي للقوائم المالية بدفاتر المسجلين على المحاور التالية

١٠

- المحور الاول تقديم معلومات عن المعالجات المحاسبية المرتبطة بالتطبيق العملي بضريبة القيمة المضافة .
- المحور الثاني تقديم الايضاحات والتحليلات المحاسبية للبنود المحاسبية محل الفحص والمراجعة الضريبية .
- المحور الثالث ربط الاقرارات الضريبية بالبنود المحاسبية والمعلومات المالية المدرجة بصلب القوائم المالية .

ثانيا: مقترحات تشريعية للحد من المنازعات الضريبية

ان المشكلات الضريبية تدور حول تعدد التعديلات الضريبية وغموض بعض المواد ، وتعارض بعضها البعض ، والتباين مع المعالجات المحاسبية يؤدي الي زيادة الالتزامات الضريبية والوقوع في العقوبات الواردة بقانون ضريبة القيمة المضافة ( الشافعي ، ٢٠١٧ ) وبالتالي دعت الحاجة الملحة الي الاختيار من بين بدائل القياس المحاسبي للمواءمة بين التشريع الضريبي والمعالجات المحاسبية ، والاستفادة من الحوافز الضريبية لتخفيف هذا العبء الضريبي علي عناصر القوائم المالية ، كما أنه يتحتم علي المأموريات الضريبية ربط



بيانات المسجلين بالبنوك والجمارك بشبكة المعلومات بالإدارة الضريبية للتأكد من رقم أعمال الصادات واستخدام برامج الحاسب الآلي لتحديد المخاطر الضريبية ومنع الاحتياطي في ضوء الضوابط والمعايير التي تحكم الرد الضريبي علي سلع الصادات ( صديق ، ٢٠١٧ ) .

ويري ( عبد المولي ، ٢٠١٧ ) ان تخفيض سعر الضريبة علي السلع الرأسمالية التي تخدم أغراض النشاط الانتاجي وتستخدم في انتاج سلعة خاضعة للضريبة سوف يعزز من قدرات الاقتصاد المصري وبالتالي يساعد المكلفين أو المسجلين علي اقتناء السلع الرأسمالية والتوسع في النشاط الانتاجي والوفرة الكبيرة في كميات الانتاج ، علاوة علي ضرورة الحصول علي البيانات الجمركية عن طبيعة عمليات الاستيراد لتحديد نوع الضريبة حتي ميعاد التحاسب الضريبي في نهاية الفترة الضريبية .

### ثالثا : ضوابط ومؤشرات تطوير الفحص الضريبي بضريبة القيمة المضافة

يقوم الفحص الضريبي علي التأكد من البيانات المحاسبية المدرجة بالإقرارات الضريبية ، ويهدف الفحص الضريبي الي التأكد في ما ورد بالإقرارات الضريبية وان الدفاتر والسجلات المحاسبية والقوائم المالية للمنشأة تم اعدادها في ضوء المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها ( غريب ، ٢٠٢٠ ) من خلال الاتي :-

- أ- التأكد من نظامية السجلات المحاسبية في ضوء المعايير المحاسبية المتفق عليه .
- ب- التأكد من ضريبة القيمة المضافة المسددة علي المراحل الانتاجية المختلفة .
- ت- التأكد من عدم التلاعب في المراحل الانتاجية وادراج ضرائب وهمية علي المراحل الانتاجية .
- ث- معالجة البنود المحاسبية بما يتفق مع التشريع الضريبي .

وترتكز جودة الفحص الضريبي علي مهارة مأموري الفحص الضريبي علي تحليل البيانات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية والمؤشرات المحاسبية وكافة الايضاحات ( عرفان ، ٢٠١٦ ) وتشمل الاتي :-

- التأكد من قدرة المسجلين بالحصول علي فواتير ضريبية للاستفادة من منظومة الخصم الضريبي ورد الضريبة علي مدخلات انتاج السلع أو تأدية الخدمات .
- الالتزام بإعداد القوائم المالية والدفاتر المحاسبية والتحليلات وكل ما يمكن أن يتضمنه المحتوى الاعلامي للقوائم المالية من معلومات أو بيانات تساعد المأمورية أو الفاحص الضريبي في انجاز عمله .
- متابعة التعليمات والمنشورات الدورية للفحص الضريبي التي تصدرها مصلحة الضرائب المصرية علي القيمة المضافة .



## الدراسة الميدانية :

### تمهيد :

ان التطبيق الفعلي للآليات المقترحة لتفعيل دور المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضرية القيمة المضافة يحتاج الي دليل عملي حول صلاحية استخدامه ، ويتم ذلك عن طريق تحديد واختبار فروض البحث وتقييم مدي صحتها واثباتها ، ولذلك يستهدف الباحث من خلال الدراسة الميدانية التعرف علي بعض النقاط البحثية التي يمكن من خلالها وضع بعض الاهداف التي تحققها الدراسة الميدانية .

### أولا : أهداف ونطاق الدراسة الميدانية وفروضها

تستهدف الدراسة الميدانية مدي معرفة دور المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بالضريبة علي القيمة المضافة في البيئة المصرية وتقييم النتائج المترتبة علي تطوير هذا الدور ، وذلك من خلال اعداد استمارة استبيان تتضمن ثلاث محاور تشمل علي عدد من الاسئلة تغطي الدراسة النظرية وفروضها ، بحيث يمكن الاجابة علي تلك الاسئلة والوصول الي النتائج المرجوة في ذلك الشأن .

### ثانيا : مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الاطراف التي تهتم بالإداء الضريبي نحو معالجة مشكلات التحاسب الضريبي والحد من المنازعات الضريبية ، ولذلك قام الباحث بالتركيز علي مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون من الفئات المستخدمة والمستفيدة من تطوير الاداء الضريبي ، سواء كانوا الممارسين للمهنة ذاتها ، ولذا كان الاهتمام منصبا علي الفئات التالية :-

- ١- مأموري ضرائب القيمة المضافة ذوي الخبرة الوظيفية التي لا تقل عن عشرة سنوات في مجال التحاسب الضريبي .
- ٢- مكاتب المراجعة الكبرى ويمثلها من يشغل وظائف مدير مراجعة أو مراجع أو شريك بخبرة لا تقل عن عشرة سنوات في شغل الوظيفة
- ٣- اعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية في المجال الضريبي ويفضل ذوي الخبرة الميدانية بجانب الخبرة الاكاديمية .

ولقد قام الباحث بإعداد استمارة الاستقصاء بحيث تتفق مع فروض الدراسة واهدافها ، وتتضمن العديد من الاسئلة يمكن من تفرغ اجابتها واستخلاص العديد من البيانات التي تخدم أغراض الدراسة ، ولقد قام الباحث بإرسال عدد (١٠٠) استمارة تم ارسال (٤٠) نسخة لمأموري الفحص الضريبي ، و(٤٠) نسخة لمكاتب المراجعة ومديري المراجعة ، و(٢٠) نسخة لأساتذة الجامعات ، وهكذا بلغت عدد النسخ المرسله لاستمارات الاستقصاء مائه استمارة ، وعند تجميع الردود بلغت الصحيحة منها عدد (٨٠) استمارة وفقا للجدول التالي :-

نسبة الايجاب	الواردة	غير الصالحة أو التي لم يرد عليها	الاستمارات المرسلة	فئات الدراسة
%80	32	8	40	- مأموري الضرائب بمأموريات الضرائب علي القيمة المضافة
%75	30	10	40	- مديري المراجعة بمكاتب المراجعة
%90	18	2	20	- أساتذة المراجعة والضرائب
%80	80	20	100	الاجمالي

### ثانيا فروض الدراسة ومعالجة البيانات :

تتكون فروض الدراسة من ثلاثة فروض ، عبارة عن الصياغة الاتية لتمثل فروض العدم  
الصفرية علي النحو التالي :-

- ١- توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه مشكلات الخصم  
الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة .
- ٢- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه المحتوى الاعلامي  
للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة .
- ٣- لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم بشأن اثر المحتوى  
الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية .

أ- قد قام الباحث في معالجة البيانات من استمارة الاستبيان بغرض اختبار صحة أو عدم  
صحة الفروض بتحديد الاوزان النسبية للإجابات علي اسئلة الاستبيان وفقا لمقياس  
ليكرت الخماسي علي النحو المبين في الجدول التالي :-

نوع الاجابة	غير موافق بشده	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشده
الوزن النسبي	1	2	3	4	5

ب- حساب متوسط الاجابات ووضع متوسط بحيث لا يزيد الانحراف المعياري عن  $\pm 5$ . لكل  
وزن ويأخذ الرمز (Q) ، وقد تم تحديد المدى من الوزن النسبي لكل فئة من فئات  
الاجابات بالصورة التي يوضحها الجدول التالي :-



نوع الإجابة	غير موافق بشده	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشده
الوزن النسبي	1.5	1.5	2.5	3.5	4.5-5

- ت- حساب الانحراف المعياري لقياس التشتت ليوضح مدي التفاوت في اجابات العينات علي كل مستوي من الدراسة
- ث- اختبار ت ( كقياس يوضح اهمية المحتوي الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة
- ج- اختبار كا<sup>2</sup> لاختبار مدي المواعمة لدور المحتوي الاعلامي للقوائم المالية في ظل تطبيق قانون ضريبة القيمة المضافة للحد من مشكلات الخصم الضريبي ورأي عينات الدراسة

### ثالثا : اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج :

- ١- اختبار الفرض الأول للدراسة الميدانية وهو وجود مشكلات للخصم الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة
- فرض العدم (H<sub>0</sub>) توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه مشكلات الخصم الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة .
- فرض البديل (H<sub>1</sub>) لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه مشكلات الخصم الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة .

وبتحليل انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي للوزن النسبي التي تظهر بالجدول التالي :-

الصفات	هاما جدا	هاما	متوسطة	قليلة الاهمية	غير هامة	الاجمالي	متوسط الوزن النسبي
مأموري الضرائب بمأموريات الضرائب علي القيمة المضافة	5	13	9	3	2	32	8.44
مديري المراجعة بمكاتب المراجعة	5	10	7	6	2	30	8.97
أساتذة المراجعة والضرائب	4	8	6	-	-	18	4.17
<b>الاجمالي</b>	14	31	22	9	4	80	3.784

انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي

س <sub>ر</sub>	س <sub>ر</sub> - س <sub>ر</sub> <sup>-</sup>	(س <sub>ر</sub> - س <sub>ر</sub> <sup>-</sup> ) <sup>2</sup>
8.44	1.18	1.23
8.97	1.35	1.524
4.17	2.616	5.702
مج (س <sub>ر</sub> - س <sub>ر</sub> <sup>-</sup> ) <sup>2</sup>		8.45

ومن الجدول السابق يمكن الوصول الي قيمة ( ت ) المحسوبة لمقارنتها بقيمتها الجدولية من خلال الكشف في الجدول علي قيمة س - ( الجدولية عند (3،0.5) فان س - = 2.3 وبذلك تكون ت ( المحسوبة أصغر من ت ( الجدولية ، وتقع في منطقة العدم ، أي قبول فرض العدم (H<sub>0</sub>) ورفض الفرض البديل (H<sub>1</sub>) ، وهو توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه مشكلات الخصم الضريبي بالتطبيق العملي بقانون ضريبة القيمة المضافة .

٢- اختبار الفرض الثاني للدراسة الميدانية وهو دور المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة

- فرض العدم (H<sub>0</sub>) لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة .

- فرض البديل (H<sub>1</sub>) توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة .

وبتحليل انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي للوزن النسبي التي تظهر بالجدول التالي :-

الصفات	هامة	يزيد الي حد ما	لا يؤثر	يخفضها نسبيا	يخفضها كثيرا	الاجمالي	متوسط الوزن النسبي
مأموري الضرائب بمأموريات الضرائب علي القيمة المضافة	14	13	-	3	2	32	8.17
مديري المراجعة بمكاتب المراجعة	9	11	7	-	3	30	8.44
أساتذة المراجعة والضرائب	2	12	4	-	-	18	4.2
الاجمالي	25	36	11	3	5	80	20.81



## انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي

س ر	س ر - س <sup>-</sup>	(س ر - س <sup>-</sup> ) <sup>2</sup>
8.17	3.87	13.23
8.44	3.93	1.698
4.2	3.14	4.51
مج (س ر - س <sup>-</sup> ) <sup>2</sup>		19.43

ومن الجدول السابق يمكن الوصول الي قيمة ( ت ) المحسوبة لمقارنتها بقيمتها الجدولية من خلال الكشف في الجدول علي قيمة س - ( الجدولية فان س - = 2.81 وبذلك تكون ت ( المحسوبة أكبر من ت ( الجدولية ، أي يتم قبول فرض البديل (H1) ورفض الفرض العدم (Ho) ، وهو توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم تجاه المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من مشكلات الخصم الضريبي بضريبة القيمة المضافة .

٣- اختبار الفرض الثالث للدراسة الميدانية اثر المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية .

- فرض العدم (Ho) لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم بشأن اثر المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية

- فرض البديل (H<sub>1</sub>) توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقصي منهم بشأن اثر المحتوى الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية

وبتحليل انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي للوزن النسبي التي تظهر بالجدول التالي

-:

الاجمالي	متوسط الوزن النسبي	يخفضها كثيرا	يخفضها نسبيا	لا يؤثر	يزيد الي حد ما	هامية	الفئات
32	8.33	2	1	-	17	12	مأموري الضرائب بمأموريات الضرائب علي القيمة المضافة
30	8.28	-	-	8	12	10	مديري المراجعة بمكاتب المراجعة
18	4.2	-	2	2	8	6	أساتذة المراجعة والضرائب
80	3.59	2	3	10	37	28	الاجمالي

انحرافات ومربعات القيم عن الوسط الحسابي

س <sub>ر</sub>	س <sub>ر</sub> - س <sub>ن</sub>	(س <sub>ر</sub> - س <sub>ن</sub> ) <sup>2</sup>
8.33	274	8087
8.28	271	1314
4.2	.0144	0016
مج (س <sub>ر</sub> - س <sub>ن</sub> ) <sup>2</sup>		21.22

ومن الجدول السابق يمكن الوصول الي قيمة ( ت ) المحسوبة لمقارنتها بقيمتها الجدولية من خلال الكشف في الجدول علي قيمة س - ( الجدولية فان س - = 2.78 وبذلك تكون ت ( المحسوبة أكبر من ت ) الجدولية ، أي يتم قبول فرض البديل (H1) ورفض الفرض العدم (Ho) ، وهو توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين آراء المستقضي منهم بشأن اثر المحتوي الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية .

وتأسيسا على ضوء ما سبق توصلت الدراسة الميدانية الي الاتي :-

- أ- وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة الميدانية حول تطبيق المحتوي الاعلامي للقوائم المالية للحد من المنازعات الضريبية بضريبة القيمة المضافة .
- ب- ضرورة تعديل بعض مواد قانون ضريبة القيمة المضافة لكثرة الخلافات حول تفسيرات مواد القانون .
- ت- ضرورة توعية المسجلين بأهمية القوائم المالية في الفحص الضريبي وان تتطابق مع الاقرارات الشهرية .
- ث- ضرورة التأهيل العلمي والعملية لمأموري الفحص الضريبي للحد من الطعون الضريبية بالمأموريات الضريبية



### النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج :-

بعدها استعرض الباحث الدراسة النظرية من خلال المباحث الأول والثاني والثالث يستخلص مجموعة من النتائج تتمثل في الآتي :-

- ١- الالتزام من جانب المسجلين بإمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية واعداد القوائم المالية اللازمة للفحص الضريبي .
- ٢- المساهمة علي تحقيق المواعمة بين التشريع الضريبي والمعالجات المحاسبية التي تتفق مع صحيح القانون الضريبي .
- ٣- القدرة علي استخدام وتحليل المعلومات المحاسبية التي تنتجها القوائم المالية للمسجلين لتحديد الملفات الضريبية عالية المخاطر و الالمام الكافي بالمشكلات الضريبية التي ظهرت بتقرير الفحص الضريبي .
- ٤- تحديد المخاطر الضريبية المتمثلة في التلاعب بالبيانات المحاسبية من جانب المسجلين وضرورة اعداد برامج المخاطر الضريبية لاكتشاف الأخطاء والتلاعب في البيانات المتعلقة بالإقرارات الضريبية .

#### ثانياً : التوصيات :-

من خلال العرض السابق للنتائج ، يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات التالية :

- ١- اعادة وصياغة التشريعات الضريبية بقانون الضريبة علي القيمة المضافة بسبب التعارض بين مواد القانون ولائحته التنفيذية .
- ٢- الاسترشاد ببعض المعالجات المحاسبية بقوانين الضرائب الأخرى في الحالات التي لا تتوافر في قانون ضريبة القيمة المضافة وان يسمح التشريع الضريبي بذلك الاتجاه .
- ٣- التوسع من جانب المشرع الضريبي بالنص في التشريع بالاستناد علي معايير المحاسبة المصرية عند الاستدلال بالقوائم المالية في المنشآت محل الفحص الضريبي
- ٤- ضرورة وجود معايير ضريبية تحكم أداء المجتمع الضريبي وذلك لتحقيق العدالة الضريبية والحد من المنازعات الضريبية .



## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية :-

#### أ- الكتب

- ١- رمضان صديق ، " الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن " دراسة تحليلية مقارنة " الناشر دار النهضة العربية القاهرة ٢٠١٧
- ٢- عبد المولي محمد مرسي ، قانون ضريبة القيمة المضافة ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، مقارنة بالدول المطبق فيها ، الناشر دار النهضة العربية ، ٢٠١٧
- ٣- نبيل فهمي سلامة ، " دراسات في المحاسبة الضريبية ، الضرائب المباشرة علي الدخل ، " مكتبة الجلاء بورسعيد ، الطبعة الثانية ، ٢٠١٥

#### ب- الدوريات

- ١- أشرف محمد علواني ، " مدخل محاسبي مقترح لزيادة فعالية الفحص الضريبي بهدف تقليل المخاطر الضريبية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة بورسعيد ، العدد (٢) ، السنة ٢٠١٤
- ٢- د . اكرم محد حشيش ، " آليات تحقيق جودة الفحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين بعنوان اعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقا للعدالة الضريبية والاجتماعية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الثاني ، السنة ٢٠١٤
- ٣- د . أمال علي ابراهيم ، دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، كلية التجارة جامعة قناة السويس ، المجلد (٧) ، العدد ٢ ، ٢٠١٦
- ٤- د . باسم نعيم عوض ، " اشكاليات تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة " ، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين بعنوان اشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ومصحة الضرائب المصرية ، السنة ٢٠١٧
- ٥- د. حسين سيد عبد الباقي ، " تحديات تطبيق قانون الضريبة علي القيمة المضافة في مصر(دراسة ميدانية ) " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٣ ، العدد الاول ، السنة ٢٠١٩ ، ص ص ٣٩٥ : ٤٣٠
- ٦- د . جلال الشافعي ، " دراسة انتقادية للضريبة علي القيمة المضافة في ظل القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ " ، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين ، بعنوان اشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ديسمبر ٢٠١٧
- ٧- سارة صلاح السيد دياب ، " مدخل مقترح لأسس واساليب الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية واحكام التشريع الضريبي - دراسة ميدانية " ، مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة بورسعيد ، العدد (١) ، السنة ٢٠١٧



- ٨- د . سعيد عبد المنعم محمد ، " الاجراءات التنفيذية والتنظيمية المقترحة للانتقال الي الضريبة علي القيمة المضافة في مصر " ، مجلة البحوث المالية والضريبية ، العدد ١٠٢ ، السنة ٢٠١٦
- ٩- د . سيد اسماعيل، " دراسة انتقادية للمحاسبة عن الضريبة علي القيمة المضافة في قطاع الخدمات المهنية والاستشارية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، السنة ٢٠١٨
- ١٠- د . عبد الرسول عبد الهادي ، "ملاحظات هامة حول مشروع قانون الضريبة علي القيمة المضافة" ، المؤتمر العلمي الرابع والعشرين بعنوان دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، مايو ، ٢٠١٦
- ١١- علاء الدين عبد الله محمد ، "مخاطر المعلومات المحاسبية من منظور معيار المراجعة المصري والدولي رقم (٢٤٠) وانعكاسها علي الفحص الضريبي- دراسة تحليله نظرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، المجلد رقم ١٦ ، العدد ٤ ، السنة ٢٠٢١
- ١٢- د . عماد محمد الصايغ ، " المشكلات العملية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة واقتراحات الحلول - دراسة مقارنة " ، المؤتمر الضريبي السادس والعشرين ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، دار الحرب الإلكترونية مدينة نصر ، السنة ٢٠١٩
- ١٣- د . غريب محمد غريب ، " تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢٤ ، العدد ٢ ، السنة ٢٠٢٠
- ١٤- فارس محمد زناتي ، " استخدام الاساليب الحديثة في تطوير الفحص الضريبي " ، المؤتمر الضريبي الرابع والعشرين ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، بعنوان دور الضرائب في تحقيق استراتيجية ٢٠٣٠ ، المجلد (٣) ، السنة ٢٠١٦
- ١٥- د . محي سامي الشباسي ، " الضريبة علي القيمة المضافة بين مشكلات التطبيق وحلول الواقع " ، المؤتمر العلمي الضريبي الخامس والعشرين ، بعنوان اشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ديسمبر ٢٠١٧
- ١٦- هالة نصر الدين بدير ، " مدخل لاستخدام المراجعة القضائية لاكتشاف حالات التهرب الضريبي - مع دراسة ميدانية في بيئة الاعمال المصرية " ، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة ، كلية التجارة جامعة كفر الشيخ ، العدد ٦ ، السنة ٢٠١٩
- ١٧- د . ناهد محمد يسري الهواري ، " اطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة علي القيمة المضافة علي الخدمات المهنية والاستشارية في مصر " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، المجلد (٢١) ، العدد (١) ، السنة ٢٠١٧
- ١٨- د . ياسر زكريا الشافعي ، " حوكمة الادارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي " ، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ، بعنوان تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات التنمية والاستثمار ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الثاني ، يونيو ٢٠١٥
- ١٩- يوحنا نصحي عطيه ، " مقومات نجاح الفحص الضريبي باستخدام العينة " ، المؤتمر الضريبي الحادي عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد الثالث ، يونيو ٢٠١٦

ت- الرسائل العلمية

- ١- دينا سعيد العطار ، تطوير الضريبة على المبيعات طبقا لأساس القيمة المضافة بالتطبيق على شركات قطاع الاتصالات ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة المنوفية ، السنة ٢٠١٩ ص ص ٨٦ : ٩٤
- ٢- محمد احمد علي احمد ، اطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في ضوء المسئولية المجتمعية" دراسة مقارنة بين فرنسا - إنجلترا- مصر " رسالة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، السنة ٢٠١٨

ث- أخرى

- ١- قانون التجارة رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ " المنشور بالجريدة الرسمية " بالعدد (١٩) مكرر بتاريخ ١٩/٥/١٩٩٩
- ٢- قانون ضريبة القيمة المضافة الصادر بالجريدة الرسمية ، العدد ٣٥ مكرر ، السنة ٢٠١٦
- ٣- قرار وزير المالية رقم (٦٦) لسنة ٢٠١٧ بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة ، الوقائع المصرية ، العدد (٥٥) مارس ، السنة ٢٠١٧
- ٤- لائحة التنفيذية لقانون الاجراءات الضريبية الموحد ، الوقائع المصرية ، العدد (١٢٣) ، يونيه ٢٠٢١

ثانيا: المراجع الاجنبية :-

(A) periodicals :-

- 1-*Alavuotunki .k ,Mika Haapanen &Jukka Pirttilä , " The Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality" , The Journal of Development Studies, Volume 55, 2019 - Issue 4*
- 2-*Binglei Duan," Adjustment costs of institutional tax changes from the audit pricing perspective: Empirical evidence from the VAT reform, China Journal of Accounting Research, Volume 14, Issue 2, June 2021*
- 3-*Dongyang Zhang " Is export tax rebate a quality signal to determine frms' capital structure? A fnancial intermediation perspective " , Research in International Business and Finance , Volume 55, January 2020*
- 4-*Gourdon, J., Monjon, S., & Poncet, S' Incomplete VAT rebates to exporters : How do they affect China's export performance?" " , International Review of Economics and Finance , Volume 42 ,2016*



- 5- *Ming-Chin Chen & Huan-Yi Li , "The effects and economic consequences of cutting R&D tax incentives" China Journal of Accounting Research , Volume 11, Issue 4, December 2018*
- 6- *Lei Zhang, Yuyu Chen Zongyan He, " The effect of Investment Tax Incentives: Evidence from China's value-Added Tax reform " , international Tax public Finance , Volume 25, Issue 4, August 2018 , pp 913–945*
- 7- *Oseni, Abubakar Idris," The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria" : A Conceptual Approach, International Journal of Economics and Financial Management ,Vol. 2 , 2017*
- 8- *Zaleha Othman & Fahmy Nordin , " GST fraud prevention to ensure business sustainability: a Malaysian case study " Journal of Asian Business and Economic Studie , 2020,<https://www.emerald.com>*