



# مجلة البحوث المالية والتجارية

## المجلد (25) – العدد الرابع – أكتوبر 2024



أثر استخدام أسلوب التكلفة العكسي للمحاسبة عن أنشطة صانعي  
المحتوى الرقمي بهدف ترشيد التحاسب الضريبي

### The Impact of Using the Reverse Charge Method for Accounting of Digital Content Creators' Activities with the Aim of Rationalizing Tax Accounting

إعداد

الباحث/ محمد إبراهيم قامش

مرشح للدكتوراه - كلية التجارة، جامعة بورسعيد - قسم المحاسبة

تحت إشراف

أ.د/ زين العابدين سعيد فارس

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة - جامعة بورسعيد

د/ صابر حسن الغنام

أستاذ المحاسبة والمراجعة للمساعد المتفرغ

كلية التجارة جامعة بورسعيد

2024-8-7	تاريخ الإرسال
2024-8-13	تاريخ القبول
رابط المجلة: <a href="https://jst.journals.ekb.eg/">https://jst.journals.ekb.eg/</a>	



## ملخص:

يواجه نظام التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر تحديات وأوجه قصور متعددة، وتهدف هذه الدراسة إلى استكشاف سبل تعزيز الإيرادات الضريبية من خلال فرض ضرائب عادلة على الدخل الناتج عن صناعة المحتوى الرقمي عبر منصات التواصل الاجتماعي، وتحلل الدراسة التجربة المصرية الحالية، مع الاستفادة من تجارب دول رائدة كفرنسا. وتخلص إلى أن تحقيق العدالة الضريبية، وفقاً للدستور المصري، يتطلب تطوير شامل للنظام الضريبي ليواكب هذا النشاط الاقتصادي الحديث.

وتوصي الدراسة بمراجعة وتحديث التشريعات الحالية، خاصة قانون الضرائب وقانون التجارة الإلكترونية، كما اقترح الباحث استخدام أسلوب التكلفة العكسي وتوظيف أدوات الذكاء الاصطناعي لترشيد عملية التحاسب الضريبي.

وتؤكد نتائج الدراسة على ضرورة معالجة أوجه القصور في النظام الحالي، مشيرة إلى أن تطبيق الحلول المقترحة سيؤدي إلى تحسين كفاءة النظام الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية، مع ضمان العدالة والشفافية في التعامل مع هذا القطاع المتنامي.

الكلمات المفتاحية: صناعة المحتوى الرقمي – التحاسب الضريبي – أسلوب التكلفة العكسي

**Abstract:**

**This study aims to explore ways to enhance tax revenues by imposing fair taxes on income generated from digital content creation across social media platforms. The study analyzes the current Egyptian experience while benefiting from the experiences of leading countries such as France. It concludes that achieving tax justice, in accordance with the Egyptian constitution, requires a comprehensive development of the tax system to keep pace with this modern economic activity.**

**The study recommends reviewing and updating existing legislation, particularly tax law and e-commerce law. The researcher also suggests using the reverse assignment method and employing artificial intelligence tools to rationalize the tax accounting process.**

**The results of the study emphasize the need to address the shortcomings in the current system, indicating that the application of the proposed solutions will lead to improving the efficiency of the tax system and increasing tax revenues, while ensuring fairness and transparency in dealing with this growing sector.**

**Keywords: Digital content creation – Tax accounting – reverse commissioning method.**



## أولاً-مقدمة وطبيعة المشكلة:

شهدت مصر في السنوات الأخيرة ظهور عدد كبير من المؤثرين أو صناع المحتوى الرقمي على مختلف منصات التواصل الاجتماعي، وقد لوحظ تمتع هؤلاء المؤثرين بمظاهر الثراء السريع في حياتهم، والتي انعكست على معاملاتهم خاصة العقارية منها، إضافة إلى كثرة تنقلاتهم ورحلاتهم السياحية إلى مختلف الدول. يمارس هؤلاء المؤثرون أنشطتهم دون امتلاك سجل تجاري أو عنوان تجاري محدد، مما يجعل عملياتهم بعيدة عن السجلات الضريبية، نظراً لعدم تغطية النظام الضريبي الحالي لهذا النوع من الأنشطة.

وأشارت دراسة (Crosby,2021) الى انه قد فرض صانعي المحتوى (content creators) واقعاً إعلامياً جديداً بكل المقاييس، حيث انتقل بالإعلام إلى مستوى السيادة المطلقة من حيث الانتشار، واختراق كافة الحواجز المكانية والزمنية والتنوع اللامتناهي على المنصات الرقمية (Freelance –Skyword– ProBlogger –twitter –facebook –youtube –Instagram)، لما يملكه من قدرات ومقومات الوصول والنفوذ للجميع، وامتداده الواسع بتقنياته وأدواته واستخداماته وتطبيقاته المتنوعة التي تربط (المستخدمين ووكلاء الإعلان الرقمي) حيث يقوم المستخدمون باستهلاك المحتويات ويتعرض للإعلانات التي يقدمها وكلاء الإعلان الرقمي، ويتأثر أرباح صانعي المحتوى بالإعلانات التي تعمل على هذه القنوات بأماكن المشتركين والمتابعين وتؤكد دراسة (Saptono, Prianto Budi,2021) على ان القياس المحاسبي يعتبر إحدى أهم وظائف المحاسبة، حيث يمكن من خلاله ربط الأعداد بالأحداث التي تحدث في المنظمة سواء كانت أحداث ماضية أو جارية أو مستقبلية، ويؤدي دوراً مهماً في توفير معلومات محاسبية ذات جودة تفيد مستخدميها في اتخاذ قرارات مناسبة، ويعد نشاط صانعي المحتوى الرقمي والواقع الافتراضي ضمن الأنشطة غير الرسمية فهو ضمن الأنشطة التجارية التي تمارس من دون إشراف أو ضبط الدولة لها، ودون إدراج ما ينتج عنه من أرباح في إجمالي الناتج المحلي للدول<sup>(1)</sup>، وتتباين التقديرات حول حجم الاقتصاد الغير رسمي، وأشارت دراسة (أحمد السعدي، 2021) الى انه بلغ وفق تقديرات مجلس الوزراء في أواخر عام 2021 نحو 1.8 تريليون جنيه، أي حوالى 22% من إجمالي حجم الاقتصاد المصري البالغ 8.2 تريليون جنيه، وحسب تقديرات اتحاد

الصناعات المصرية في عام 2020 وصلت نسبة الاقتصاد غير الرسمي إلى 50% من إجمالي الاقتصاد المصري.

وأشارت دراسة (Situmorang, Sakti Fransisco, 2019) انه تكمن المشكلة في أن هناك قصورا في المعلومات التي يوفرها الهيكل المعلوماتي وفي ظل استخدام الأساليب التقليدية في التحاسب والفحص الضريبي كأحد أنواع الفحص الخاص في الفكر الرقابي والتي نتج عنها الكثير من الآثار السلبية بجميع مراحل التحاسب الضريبي، ومن أبرز النتائج السلبية كثرة المنازعات، وتأخر عمليات التحاسب الضريبي، وضياح نسبة كبيرة من المتحصلات الضريبية في شكل تهرب وفاقد ضريبي، وافتقار الفاحص الضريبي إلى أساليب حديثة للتخطيط وتنفيذ عملية الفحص الضريبي.

ويرتكز الباحث على استخدام أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي لقياس أنشطة صانعي المحتوى الرقمي، واستخدام أدوات الذكاء الصناعي في أعمال التحاسب والفحص الضريبي لصانعي المحتوى والإعلان الرقمي والذي يعتقد الباحث أن يساهم في التقليل من تكلفة الالتزام الطوعي وفي خفض تكلفة تحصيل الضريبة المستحقة عليهم وتقليل الفاقد الضريبي، كما يساعد في زيادة فعالية التحاسب الضريبي، وتأسيسا على ما تقدم تتبلور المشكلة محل البحث في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- أ- ما هي طبيعة أنشطة صانعي المحتوى وصعوبات قياسها وأنواعها والضرائب المستحقة عليها؟  
ب- هل يؤثر استخدام التكليف العكسي وأدوات الذكاء الاصطناعي في أعمال التحاسب والفحص الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي؟

### ثانياً- أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من الناحية العملية، تحديداً من كونه يبحث بصفة عامة عن معالجة مشاكل القياس المحاسبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي وانعكاساته على واقع التحاسب الضريبي في مصر وعلى منصات وشبكات التواصل الاجتماعي باعتباره موضوع ذو أهمية كبيره لحدائه هذه العمليات وكبر العائد التي يحققونه وهم خارج النظام الضريبي، والعمل على التحديد العادل للإيرادات



المتولدة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي والوعاء الخاضع للضريبة وإمكانية محاسبتها ضريبياً طبقاً لأسس قانونية وموضوعية تحد من الفاقد الضريبي.

كما تتمثل الأهمية العلمية، لهذا البحث في حداثة موضوع قياس تكاليف وإيرادات أنشطة صانعي المحتوى حيث أنها من الموضوعات الحديثة نسبياً على المستوى المحلي والدولي، والتي يمكن ان تكون لها إضافة علمية من خلال وضع مدخل مقترح للمحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي باستخدام أسلوب التكلفة العكسي، وبيان أثره على نظام المعلومات المحاسبي ومدى تحقيق مزايا تنافسية في المنظمات، وإيضاح دور أدوات الذكاء الاصطناعي والتتبع الرقمي في المحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي.

#### ثالثاً- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى محاولة بيان أحد أشكال الأنشطة الاقتصادية غير الرسمي بالمجتمع الضريبي وإيضاح ماهية أنشطة صانعي المحتوى الرقمي وأنواع الضرائب المستحقة عليه، وبيان دور أدوات الذكاء الاصطناعي ومدى مساهمة تلك التكنولوجيا في حل كثير من المشاكل في الحياة العملية وتأثيره على مجال المحاسبة والمحاسبين ودراسة تحليله لمشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي، وبيان كيفية استخدام أسلوب التكلفة العكسي كأحد أدوات التحاسب الضريبي.

#### رابعاً- حدود ومجال البحث: -

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وأهميته العلمية والعملية، وأهدافه، يقتصر هذا البحث على تناول عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي من خلال استخدام أسلوب التكلفة العكسي وأدوات الذكاء الاصطناعي والبيانات الكبيرة للترشيد التحاسب الضريبي في ظل وقانون الضرائب على المبيعات رقم 67 لسنة 2016 وتعديلاته، والجوانب الفنية لمعاملات أنشطة صانعي المحتوى الرقمي والأبعاد التنظيمية والقانونية لها، ولن يتناول الباحث الضريبة الجمركية، وضريبه الدمغة، والخصم من المنبع لأنشطه صانعي المحتوى الرقمي.

### خامساً-فروض البحث:

الفرض الأول: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر.

الفرض الثاني: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تفعيل التحاسب الضريبي باستخدام أسلوب التكليف العكسي وبين التهرب الضريبي.

الفرض الثالث: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام المدخل المقترح وترشيد التحاسب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر.

### سادساً-خطة البحث:

تتكون خطة البحث بناء على الهدف منه، وأهميته، وحدوده، يناقش الباحث في المسار العلمي لهذا البحث أربعة بنود يناول أولها بانوراما صانعي المحتوى الرقمي والتحاسب الضريبي، ثم قواعد ومبادئ فرض الضريبة في البيئة الرقمية وثالثها استخدام أسلوب التكليف العكسي لترشيد التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي، ورابعاً الدراسة ميدانية لاختبار مدى صلاحية تطبيق الأسلوب المقترح للمحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي وأثره على الواقع الضريبي المصري.

#### 1- أولها بانوراما صانعي المحتوى الرقمي والتحاسب الضريبي:

يعتمد صانعي المحتوى الرقمي على مجموعة متنوعة من المهارات والأدوات لإنشاء، وتقديم محتوى رقمي جذاب وفعال، بما في ذلك مهارات الكتابة والتصميم والتصوير والمونتاج والبرمجة وغيرها. كما يودون دوراً محورياً في عملية التسويق الرقمي والترويج للمنتجات والخدمات عبر الشبكة العنكبوتية، وأشارت دراسة ( Burch, R. , 2020 ) الى أشهر الفئات لصانعي المحتوى هم :

أ-المدونين(Bloggers) : مشاركات تدوينة - الرسائل الإخبارية عبر البريد الإلكتروني.

ب-مصممي المحتوى الرقمي: (Digital Content Designers)، منتجي الفيديو (Video Producers)

ج-منشئي المحتوى على منصات التواصل الاجتماعي(Social Media Content Creators)

د-كُتّاب المحتوى الرقمي(Digital Content Writers)

هـ-مطوري الألعاب الرقمية(Digital Game Developers)



ويرى الباحث أنهم أولئك الأفراد أو المنظمات الذين ينتجون ويبتكرون محتوى رقميًا، سواء كان ذلك في شكل نصوص أو صور أو فيديوهات أو غيرها من الأشكال الرقمية. يعمل هؤلاء الصانعون على إنشاء وتقديم محتوى فريد ومبتكر لجمهور المستخدمين عبر مختلف المنصات الرقمية، مثل مواقع الويب والمدونات ومنصات وسائل التواصل الاجتماعي ومنصات البث والفيديو والألعاب الرقمية وغيره.

وظهرت وسائل التواصل الاجتماعي لأول مرة في بداية تسعينيات القرن الماضي على شكل مواقع إلكترونية مثل [theglobe.com](http://theglobe.com) و [geoties.com](http://geoties.com) عام 1994. كان الهدف منها ربط الأصدقاء والتفاعل من خلال غرف الدردشة ومشاركة المعلومات والأفكار الشخصية. بعد ذلك، في عام 1998، صمم راندي كونرادز موقع [classmates.com](http://classmates.com) بهدف مساعدة الأصدقاء والزملاء الذين التقوا في مراحل دراسية معينة ثم تباعدوا بسبب ظروف الحياة العملية على الالتقاء مجددًا عبر هذا الموقع. وفي عام 2001، ظهر موقع [sixdegrees.com](http://sixdegrees.com)، ومع بداية الألفية الجديدة، تطور إنشاء مواقع التواصل الاجتماعي، وظهر جيل جديد منها مثل [friendster](http://friendster.com) في 2002 و [myspace](http://myspace.com) و [skyblog](http://skyblog.com) في 2003، ثم الموقع الأشهر حتى اليوم وهو [facebook](http://facebook.com) في 2004. تطورت هذه المواقع إلى منصات، وظهرت مواقع عالمية أخرى مثل يوتيوب، تويتر، واتساب، وتيك توك، إلى جانب ظهور بعض المواقع المحلية على مستوى عدد من الدول.

ويرى الباحث أنه على الرغم من الاختلافات في الشكل لوسائل التواصل الاجتماعي، إلا أنها تشترك في خاصيتين مهمتين: إنشاء المحتوى أو المشاركة في إنشائه من قبل المستخدمين، وإمكانية تفاعل المستخدمين ومناقشة المحتوى مع بعضهم البعض، وفي ظل التقدم التكنولوجي أصبحت أساليب التحاسب الضريبي التقليدية غير قادرة على مواكبه التحول الرقمي، وأصبح هناك حاجة إلى تطوير واستخدام أدوات الذكاء الاصطناعي وأسلوب التكليف العكسي في ترشيد التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر.

ويعرف التحاسب الضريبي لصانعي المحتوى بأنه " عملية حساب وسداد الضرائب على الدخل المكتسب من إنشاء ونشر المحتوى الرقمي. يشمل ذلك تصنيف الدخل كعمل حر أو نشاط تجاري، وتسجيل جميع مصادر الدخل (مثل الإعلانات والرعايات)، وخصم النفقات المتعلقة بالعمل، " ويتطلب الأمر الاحتفاظ بسجلات دقيقة، ودفع الضرائب التقديرية عند الاقتضاء، والوفاء بالتزامات ضريبية مختلفة مثل ضريبة الدخل وضريبة العمل الحر. نظرًا لتعقيد القوانين الضريبية،



غالبًا ما ينصح صانعي المحتوى باستشارة محاسب أو مستشار ضرائب للحصول على إرشادات محددة تناسب وضعهم الفردي.

## 2-أنواع إيرادات نشاط صناعة المحتوى الرقمي الخاضع للضريبة:

أوضحت دراسة (Semrad, J. 2019) أن الإيرادات الخاضعة للتحاسب الضريبي لصانعي المحتوى تشمل مجموعة متنوعة من المصادر، بدءًا من الدخل المباشر من المنصات الرقمية الكبرى مثل يوتيوب وفيسبوك وإنستغرام وتيك توك، والذي يعتمد على معايير المشاهدة والتفاعل، مرورًا بعائدات الإعلانات والترويج للمنتجات ضمن المحتوى، وبيع المنتجات الخاصة بالقناة، والدخل من صناديق تمويل الفيديوهات القصيرة، وصولًا إلى التبرعات من المتابعين عبر منصات مثل Patreon، بالإضافة إلى الدخل الناتج عن تقديم الخدمات والاستشارات الإلكترونية في مجالات متنوعة كالطب والمحاسبة والقانون والخدمات المالية، مما يشكل منظومة شاملة من مصادر الدخل التي تتطلب إدارة ضريبية دقيقة وفقًا للتشريعات المحلية.

ويرى الباحث: أنه يجب على المؤسسات التشريعية والجهات التنفيذية أن تدرك أهمية فهم سلوك الممولين ودوافعهم وكيف يمكن للسلطات الضريبية استخدام السلوكيات لتعزيز وتحسين الالتزام الضريبي وتحقيق العدالة على الالتزام الضريبي وكيف أن التهرب والتجنب الضريبي يؤديان إلى زيادة عدم المساواة في الدخل والثروة، وتعزيز الرقابة والتدقيق في زيادة الالتزام إلى جانب الحوافز باستخدام تكنولوجيا المعلومات والذكاء الاصطناعي على إنفاذ الضرائب.

## 3- قواعد ومبادئ الضرائب في البيئة الرقمية:

هناك عدة مبادئ يجب أن تعتمد عليها نظم الإدارة الضريبة في فرض الضريبة في البيئة الرقمية منها:

أ-مبدأ العدالة والمساواة: يجب أن تكون الضرائب عادلة ومتساوية بين مختلف الشركات والأفراد دون تفریق، حتى في البيئة الرقمية.

ب-مبدأ اليقين: يجب أن تكون قواعد الضرائب واضحة ومحددة لتوفر اليقين القانوني للممولين في البيئة الرقمية.

ج-مبدأ الفعالية: يجب أن تؤدي الضرائب إلى زيادة الإيرادات بكفاءة مع تقليل التكاليف الإدارية.

د-مبدأ الاتساق: يجب أن تتسق قواعد الضرائب مع المعايير والاتفاقيات الدولية لتفادي الازدواج الضريبي.



هـ-مبدأ الملاءمة: يجب أن تتناسب الضرائب مع طبيعة وخصائص الاقتصاد الرقمي.

وتشير الدراسة (Huynh، Lee، C، 2021) إلى أن خصائص الأعمال الرقمية: تتضمن القدرة على ممارسة الأعمال دون وجود مادي، ومشاركة المستخدمين التي تخلق قيمة وتزيد الربحية، واستخدام العديد من الأصول غير الملموسة مثل المنصات الرقمية؛ كلها تثير تحديات ضريبية وتؤدي إلى صعوبات في آلية تنفيذ، لكن في الوقت ذاته، وفي ذلك السياق يرى الباحث يمكن تقديم بعض الحوافز والامتيازات الضريبية للشركات الرقمية كإتقان البحث والتطوير (R&D) وبراءات الاختراع التي تقلل العبء الضريبي على الأعمال الرقمية.

وأظهرت دراسة (Li، J. 2018) إلى أن هناك عدة عوامل أدت إلى أن رقمته الضرائب على التعاملات الرقمية:

- ظهور الأصول والعملة الرقمية والعقود الذكية التي يترتب عليها تعاملات نقدية التي لا يمكن تجاهلها.
- تقنية البلوك تشين التي يمكن الاعتماد على بياناتها في احتساب الضرائب بشكل رقمي آلي اعتماداً على البيانات التي تتوفر من خلال ذلك.
- التحول الرقمي وتغير الكثير من المفاهيم والتعاملات في كافة نواحي الحياة.

ويرى الباحث انه يمكن تعريف الضريبة الرقمية بأنها: مجموعة من السياسات التي تستهدف على وجه التحديد الشركات التي تقدم منتجات أو خدمات من خلال الوسائل الرقمية باستخدام معدل الضرائب خاص. وتشمل هذه السياسات التي توسع القواعد الحالية لضمان سياسة ضريبية محايدة تجاه جميع الشركات والأفراد، مثل متى يوسع بلد ما ضريبة القيمة المضافة لتشمل الخدمات الرقمية من عدمه، كما أن هناك حاجة إلى تطوير المعايير الدولية لمنع التهرب الضريبي في الاقتصاد الرقمي.

وأوضحت دراسة (السيد زكريا إبراهيم، 2023) أن مشاكل التحاسب الضريبي للأنشطة صناعي المحتوى تتلخص في الآتي:

- تصنيف الدخل: تحديد كيفية تصنيف دخل صانعي المحتوى. هل يعتبر دخلهم أجراً مستقلاً، أم أنه يعتبر دخلاً تجارياً أو حرفياً؟، أم أنها منشأة فردية أو شركة اعتبارية.

- الضرائب المبيعات والقيمة المضافة وضريبة الجدول: قد تكون هناك تحديات في تحديد ما إذا كان يجب فرض ضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة على الخدمات أو المحتوى الرقمي الذي يتم تقديمه.
- الاستهلاك الشخصي: بعض الصانعين لديهم تكاليف شخصية ترتبط بإنتاج المحتوى، ويجب تحديد كيفية معالجة هذه التكاليف في الإقرارات الضريبية.
- الخصومات والاعتمادات الضريبية: يجب على صانعي المحتوى البحث عن الخصومات والاعتمادات الضريبية المتاحة لهم، والتي يمكن أن تساعدهم في تقليل الضرائب المستحقة.
- الالتزامات المحاسبية: تحتاج إلى الامتثال لمتطلبات تقديم إقرارات ضريبية دقيقة وفي الوقت المناسب

#### 4- استخدام أسلوب التكلفة العكسي لترشيد التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي:

عرفت دراسة (Keen, M, & Hellerstein, 2010) بأنه أسلوب تحاسب ضريبي يُستخدم في نظام ضريبة القيمة المضافة (VAT) أو ضريبة السلع والخدمات (GST)، حيث يتم نقل المسؤولية عن احتساب واقتطاع الضريبة من البائع إلى المشتري، في هذا النهج، يقوم المشتري بدفع ثمن السلعة أو الخدمة دون احتساب الضريبة، ثم يقوم باحتساب الضريبة المستحقة ويقتطعها من مبلغ الضريبة المستحق عليه، ويستخدم أسلوب التكلفة العكسي عادةً في حالات محددة، مثل المعاملات بين الشركات أو المعاملات العابرة للحدود، حيث يكون من الصعب على البائع احتساب واقتطاع الضريبة بسبب اختلاف القوانين الضريبية أو لتجنب التهرب الضريبي.

ووفقاً لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، يوفر أسلوب التكلفة العكسي العديد من المزايا، منها: (تقليل مخاطر التهرب الضريبي عن طريق نقل مسؤولية احتساب واقتطاع الضريبة إلى المشتري، تسهيل الامتثال الضريبي للشركات العابرة للحدود، تقليل العبء الإداري على السلطات الضريبية).

ويرى الباحث أن تطبيق نظام التكلفة العكسي يختص بالمعاملات التي تتم بين طرف مورد غير مقيم وطرف أخرى مقيمة (B2B) بينما يختص تطبيق نظام تسجيل الموردين المبسط في المعاملات التي تتم بين شركة (مورد غير مقيم) ومستهلك، ومن الخدمات الخاضعة للتكلفة العكسي: الاستشارات المالية والهندسية والمحاسبية والاتصالات والإعلانات والتجارة الإلكترونية والتسويق الإلكتروني، وغيرها التي يقوم شخص غير مقيم بتوريده إلى شخص مقيم "متلقى الخدمة" ويعد مستفيد منها (المستفيد من الخدمة المقيم في جمهورية مصر العربية، وبالتالي

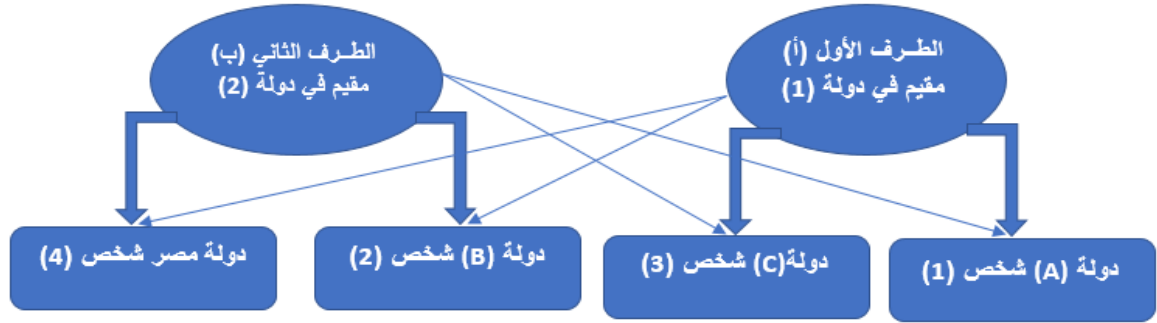


تكون الواقعة المنشئة للضريبة استلام الخدمة لدى المستفيد أو المستهلك لها ) ، كما يهدف التكلفة العكسي إلى ضمان خضوع التعاملات عبر الحدود للضريبة ومنع التهرب الضريبي من قبل غير المقيمين.

ويتميز أسلوب التكلفة العكسي في التحاسب الضريبي لصناعة المحتوى في تبسيط وتحسين عملية تحصيل الضرائب، خاصة في المعاملات الدولية. في هذا النظام يتحمل المشتري (المنصة الرقمية أو الشركة المتعاقدة مع صانع المحتوى) مسؤولية احتساب وسداد الضريبة نيابة عن البائع (صانع المحتوى)، وهذا يساعد في ضمان الامتثال الضريبي، وخاصة عندما يكون صانع المحتوى في دولة مختلفة عن المنصة، كما يقلل من عبء الامتثال الضريبي على صانعي المحتوى الأفراد، ويساعد السلطات الضريبية في تتبع المعاملات عبر الحدود بشكل أكثر فعالية.، ويتطلب هذا النظام فهمًا دقيقًا للقوانين الضريبية المحلية والدولية من قبل جميع الأطراف المعنية.

#### 5- القياس المحاسبي وفقاً لأسلوب التكلفة العكسي:

يعرض الباحث تجارب بعض الدول والتنظيمات الدولية للقياس المحاسبي للتعاملات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة وفق أسلوب التكلفة العكسي لتعاملات بين أطراف غير مرتبطين وأطراف ذات علاقة:



أ- تعاملات لطرفين غير مقيمة في أكثر من دولة:

(شكل إيضاحي رقم: 1)

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على دراسة (نبيل عبد الرؤوف، 2016)

فعلى سبيل المثال يتلقى أشخاص مقيمين بالدول الأربعة (مصر، A، B، C) تعاملات من السلع والخدمات من المنظمتين (أ - ب) بالدولتين (1-2) غير المقيمتين وبالتالي تخضع التعاملات من الأشخاص غير المقيمة عند تواريخهم لسلع أو خدمات لأشخاص مقيمة للضريبة على القيمة المضافة لأن الواقعة المنشأة للضريبة تتمثل في لحظة حصول المستفيد على السلعة

أو الخدمة ويتم توريد الضريبة من الشخص غير المقيم من خلال مكتب تمثيل له بتلك الدول وفي حالة عدم وجود وكيل أو ممثل لهما، تخضع إجمالي تلك التعاملات للضريبة على القيمة وفق أسلوب التكلفة العكسي، ويكون مستلم السلعة أو الخدمة أو المستفيد ملتزم بتوريد الضريبة عليها ويحق له خصم تلك الضريبة عند تعاملاته بعد ذلك وفق التنظيم الفني لإجراءات الخصم.

#### ب- إلزام الجهات المعفاة والغير مسجلين بمصلحة الضرائب على المبيعات:

على الجهات المعفاة أو غير المسجلة للضريبة على القيمة المضافة أن تكون ملزمة بخصم الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للإدارة الضريبية وفقاً لأسلوب التكلفة العكسي عند استيرادها أي من السلع والخدمات، لأنها تكلف لغير المقيم عند توريده سلع أو خدمات للمقيمين سواء أكانوا مسجلين أو غير مسجلين حتى وأن كانوا من الجهات المعفاة، وبالتالي فالضريبة التي يتم توريدها لا تعد من المدخلات ولكن تضاف إلى التكلفة للسلعة أو الخدمة التي قامت الجهات المعفاة باستيرادها والاستفادة منها، وتصبح الضريبة على القيمة المضافة أحد بنود تكلفة السلعة أو الخدمة التي تم توريدها

ويرى الباحث أن أسلوب التكلفة العكسي تسهم في الحد من اتباع أساليب التجنب والتهرب الضريبي ويسمح للسلطات الضريبية بإجراء مقارنات أكثر دقة بين المنظمات في نفس القطاع، ويساعد في تحديد الحالات التي قد تتطلب مزيداً من التدقيق، والعمل على دعم التخطيط الضريبي الفعال، ورفع مستوى الالتزام الضريبي لدى ممولي هذه أنشطة صناعه المحتوى الرقمي، ومن خلال وضع مدخل متكامل مقترح والذي يعتمد على المفاهيم والمبادئ والمعايير وأهداف والأساليب والإجراءات وهو ما يحاول الباحث استعراضه في البند التالي من هذه الدراسة.

#### سابعاً- منهجية وإجراءات ونتائج الدراسة الميدانية:

توصلت الدراسة النظرية إلى إمكانية الاعتماد أسلوب التكلفة العكسي في ترشيد التحاسب الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه حصر الإيرادات الضريبة المقفودة من الأنشطة الغير رسمية. كما قدمت الدراسة النظرية بعضاً من التحديات التي تواجه التحاسب الضريبي لإيرادات أنشطة صانعي المحتوى الرقمي وصعوبة حصرها، والتي تستدعي تطوير معارف ومهارات الفاحص الضريبي المحاسبين والمراجعين القانونيين بغية تحقيق الشفافية والعدالة الضريبية، ولتقييم مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة العكسي في ترشيد التحاسب الضريبي؛ قام الباحث بتصميم قائمة استبيان وتوزيعها على فئات مجتمع الدراسة، ثم تم تحليل الردود إحصائياً لاختبار فروض الدراسة واستخلاص النتائج.



### أ-مجتمع الدراسة وعينتها:

تمثل مجتمع البحث في عدة فئات وهم الأشد ارتباطاً بموضوع البحث، يمكن سردهم على النحو التالي: 1- الأكاديميون من السادة أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم - 2- خبراء الضرائب من المراجعين والمحاسبين القانونيين - 3- مأموري الضرائب والفاحصين بمأموريات الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات - 4- خبراء تكنولوجيا نظم المعلومات والذكاء الاصطناعي من أعضاء اتحاد الغرفة المصرية - و5- ممولي أنشطة صناعة المحتوى الرقمي، ووفقاً لصعوبة حصر أعداد فئات مجتمع الدراسة باستخدام أسلوب الحصر الشامل، ومن ثم استحالة تحديد عددهم. فقد اعتمد الباحث على قانون حجم العينة العشوائية المتحفظ لـ "توماس ثيمبسون" للمجتمعات الكبيرة على النحو التالي:

$$n = \frac{0.25}{\left(\frac{\varepsilon}{Z_{\alpha/2}}\right)^2}$$

حيث:  $n$  حجم العينة.  $\varepsilon$  - حد الخطأ المسموح به.  $Z_{\alpha/2}$  القيمة الحرجة للتوزيع الطبيعي العياري عند مستوى معنوية  $\alpha$ .

وعند حد خطأ مسموح به في حدود 5% ومستوى معنوية 5%، تكون حجم العينة المتحفظ في حدود (385 مفردة).

### ب-أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث على أداة الاستقصاء كوسيلة لجمع بيانات الدراسة الميدانية، وتم اختيار عدة عبارات مغلقة الاستجابات، عن طريق اتباع مقياس " ليكرت " خماسي التدرج للإجابة على مجموعة الأسئلة بالاستمارة لضمان التمثيل الطبيعي للاستجابات بشكل يسمح بتطبيق الأساليب الإحصائية عليها بصورة أفضل.

أسفر عما سبق، إلى تطوير الباحث استمارة استقصاء ورقية وأخرى لها الكترونية، واستطاع الباحث التواصل المباشر مع مجموعة من الأكاديميين العاملين ببعض الجامعات المصرية وكذلك الممولين من خلال عمله في مكتب محاسب قانوني وبعض من خبراء الضرائب ومأموري الضرائب والفاحصين الفنيين من خلال المقابلة الشخصية معهم وسؤالهم المباشر وتدوين اجاباتهم في استمارات ورقية بواقع (168 مفردة) أما باقي الاستجابات فقد

تم ارسالها للفئات المستهدفة بعدة طرق منها الايميل الشخصي والنشر على وسائل التواصل الاجتماعي، وانتظر الباحث مدة (21) يوماً لتلقى الردود، وكانت عدد الاستمارات الالكترونية المستلمة هي (226) استمارة بما يعنى ان عدد الاستمارات الكلية كانت (394 مفردة) وهى أكبر من حجم العينة المستهدف مما يدل على اهتمام عدد كبير من فئات البحث بموضوع البحث وأهميته.

قام الباحث بتنقيح الاستمارات الإلكترونية وجد أن عدد (4) استمارات كانت استجاباتها بالكامل (أوافق تماماً) و (7) استمارات لم تكن نتائجها مكتملة وعليه فقد قام الباحث باستبعادها من التحليل وبذلك تكون عدد الاستمارات القابلة للتحليل (383) استمارة بنسبة (99.48%) من المستهدف في حجم العينة.

استخدم الباحث برنامج *SPSS v.26* لاستخراج النتائج الاحصائية من خلال ادخال الاستمارات اليدوية والاستمارات الالكترونية معا تمهيدا لإجراء عملية التحليل. في النهاية، تمكن الباحث من الحصول على (394) مفردة منهم (383) مفردة صالحة للتحليل، وفيما يلي عرض للتوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة على فئات الدراسة الخمسة من خلال جدول التوزيع النسبي كالتالي:

جدول: (1) التوزيع النسبي لمفردات عينة الدراسة

الفئة	العدد المستلم	الاستمارات الصحيحة	نسبة الاستمارات الصحيحة/المستلم	نسبة الاستمارات الصحيحة/إجمالي الصحيحة
اساتذة الجامعة والأكاديميين	83	83	%100	%21.67
خبراء الضرائب	76	74	%97.37	%19.32
مأموري الضرائب والفاحصين	137	131	%95.62	%34.2
خبراء تكنولوجيا نظم المعلومات	63	62	%98.41	%16.19
الممولين	35	33	%94.29	%8.62
الإجمالي	394	383		%100

المصدر: أعداد الباحث وفقاً لنتائج الدراسة الميدانية.



نستخلص من الجدول السابق، أن النسبة الأكبر لعينة الدراسة كانت من مأموري الضرائب والفاحصين بنسبة 34.2% وهي أكبر قليلا من ثلث عينة الدراسة، بينما كانت النسبة الأقل كانت من الممولين بنسبة 8.62%، ويرجع ذلك الى تحمس مأموري الضرائب لمعرفة المزيد عن طرق التحاسب الضريبي لأنشطة المحتوى الرقمي، وعلى العكس فهناك تخوف كبير من ممولي أنشطة المحتوى الرقمي من إبداء رأيهم في الاستقصاء نتيجة للمغموض الموجود في الواقع العملي حول طريقة التحاسب الضريبي.

#### ج- أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة:

تمت عملية ترميز مفردات استمارات الاستقصاء من خلال إعادة تعيين القيم الواردة في الجدول الإلكتروني المجمع وتفرغها من خلال إدخال إجاباتها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (*SPSS Version 27*) ، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، حيث استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في: 1- اختبارات صلاحية المقاييس المستخدمة بواسطة صدق الاتساق/ البناء الداخلي، والصدق التقاربي *AVE* و *CR* والثبات لألفا كرونباخ، 2- اختبار "كلموجوروف سميرونوف" لاعتمادية البيانات، 3- واختبار الاستقلال لكا تربيع واختبار "كروسكال واليز" واختبار "مان ويتني" لعينتين مستقلتين كما سيتم توضيحه تباعاً، تحليل ارتباط الرتب لسبيرمان.

#### د- اختبار صلاحية المقاييس المستخدمة:

تم التحقق من صدق أداة الاستقصاء باستخدام الطرق التالية:

- الصدق الظاهري: يقصد بالصدق الظاهري مناسبة أداة القياس لتحقيق أهداف الدراسة أي اجابتها على سؤال: هل الأداة محل القياس تقيس ما يفترض أن تقيسه؟ وللتأكد من الصدق الظاهري قام الباحث بعرض القائمة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين الأكاديميين ومن ذوى الخبرة والاختصاص متمثلة في عضوي هيئة تدريس في تخصص المحاسبة وثلاثة خبراء من المحاسبين القانونيين المعتمدين للحكم على مدى صلاحيتها في تحقيق أهداف الدراسة ، وعليه قام الباحث بتعديل بعض العبارات قبل توزيعها على المستقضي عنهم من خلال تعديلات المحكمين وقام بعرضها عليهم مرة ثانية وصولاً الى الشكل النهائي للاستمارة، حيث نالت الصورة النهائية قبول المحكمين في استيفائها للبيانات اللازمة وصلاحيتها للاستخدام والتطبيق.



- صدق البناء الداخلي: ويقصد به قياس مدى تحقق الأهداف التي تسعى أداة الاستقصاء الى الوصول اليها من خلال ايجاد معامل الارتباط بين متوسط كل محور والمتوسط الكلي لفقرات الاستقصاء، ويمكن استعراض الصدق البنائي لمحاور الاستقصاء من خلال الجدول التالي:  
جدول: (2) الصدق البنائي الداخلي لمحاور الاستقصاء.

المحور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطته صانعي المحتوى	0.934	<0.001
أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي	0.942	<0.001
مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	0.916	<0.001

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.27.

من الجدول (2) يتضح لنا ان وجود علاقة ارتباطية قوية بين المتوسط العام لمحاور الدراسة والمتوسط العام للاستجابات عند مستوى دلالة اقل من 0.001، مما يعنى توافر اشتراطات الصدق البنائي لأقسام استمارة الاستقصاء.

- الصدق التقاربي لأداة الاستقصاء: يبني الصدق التقاربي على افتراض أن مجموعة الفقرات التي يتضمنها المحور تمثل المتغير ذاته، ويحدث ذلك عندما تكون نسبة الارتباطات الخاصة بالمقياس مرتفعة، ويمكن توضيح مؤشرات الصدق التقاربي والتي يمكن عندها القول بأن عبارات المقياس مناسبة ومعبرة عن الصدق التقاربي كما يلي:
  - إذا كانت قيمة متوسط التباين المفسر (AVE) أكبر من 0.5.
  - إذا كانت معاملات ثبات المكونات (CR) أكبر من 0.6.
  - بالإضافة الى ما تم اثباته باستخدام التحليل العاملي التوكيدي أي عندما تزيد نسبة معاملات التحميل المعيارية عن 0.5 ومعاملات الارتباط التبادلية بين الأبعاد عن 0.2.
- وفيما يلي عرض لقيم متوسط التباين المفسر (AVE) ومعامل ثبات المكونات (CR) لكل محور من محاور الدراسة.



جدول: (3) قيم متوسط التباين المفسر AVE ومعامل ثبات المكونات CR لأبعاد الاستمارة.

م	محاو الدراسة	متوسط التباين المفسر (AVE)	معامل ثبات المكونات (CR)
1	المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى	0.610	0.862
2	أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي	0.532	0.886
3	مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	0.640	0.781
	الدراسة بالكامل	0.594	0.838

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.27.

من الجدول (3) يتضح لنا أن قيم متوسط التباين المفسر لأبعاد استمارة الاستقصاء تراوحت بين (0.640) و (0.532) وللاستمارة ككل (0.594) وجميعها قيم أكبر من (0.5) مما يؤكد تحقق الصدق التقاربي للمقياس ككل، كذلك فقيم معاملات ثبات المكونات لأبعاد الاستمارة تراوحت بين (0.886) و (0.781) والاستمارة ككل (0.838) وهو ما يدل على ثبات العبارات المكونة للمقياس وتمتعها بصدق تقاربي ملائم.

■ ثبات الاستقصاء:

يقصد بالثبات في قوائم الاستقصاء: "مدى اتساق ودقة النتائج التي تحققها أداة الاستقصاء في حال إعادة توزيعها أكثر من مرة عند نفس الظروف والشروط"، ويشير الثبات الى مدى موثوقية أداة الاستقصاء في قياس متغيرات الدراسة لأي مجموعة اخري تتوافر لها نفس الشروط والظروف.

اعتمد الباحث على اختبار الفا كرونباخ Cronbach's Alpha test لقياس مدى الاتساق الداخلي لاستمارة الاستقصاء والذي يستخدم لتقدير درجة الثقة في أن العبارات التي تشكل اداة الاستقصاء تقيس نفس السمة أو البعد المراد قياسه وبالنظر الى قيمة معامل Alpha نجد أنها تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، حيث تشير القيمة (1) الى وجود اتساق داخلي تام بين المفردات أو العناصر، والقيمة الأقل من 1 والأكثر من 0.9 تشير الى وجود اتساق داخلي قوي بين المفردات أو العناصر، أما القيمة الأقل من 0.9 والأكثر من 0.7 فتشير وجود اتساق داخلي مقبول بين المفردات أو العناصر وهو المدى الأكثر شيوعا للبحوث والدراسات الانسانية أما القيمة الأقل من 0.7 والأكثر من 0.5 فتشير الى وجود اتساق داخلي متوسط بين المفردات أو العناصر وعليه ينبغي على الباحث اضافة بعض

التحسينات كحذف أو استبعاد بعض العبارات الواردة بالاستمارة وإعادة الاختبار مرة أخرى. وأخيراً فتشير القيمة الأقل من 0.5 إلى وجود اتساق داخلي ضعيف بين المفردات أو العناصر، وبالتالي عدم الثقة في النتائج الواردة بالتحليل الميداني محل الدراسة. مع العلم بأن الصدق الذاتي لعبارات المحاور يمكن الحصول عليه مباشرة باستخدام الجذر التربيعي لمعامل الثبات لألفا كرونباخ، ويعرض الجدول التالي معاملات الثبات الإحصائي لمقاييس الدراسة:

جدول: (4) معاملي الثبات والصدق الذاتي لأسئلة قائمة الاستقصاء

معاملي الصدق الذاتي*	معاملي الثبات Cronbach's Alpha	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.907	0.822	12	المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطته صانعي المحتوى
0.916	0.839	8	أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي
0.901	0.811	13	مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر
0.964	0.930	33	الدراسة بالكامل

المصدر: اعداد الباحث من مخرجات برنامج SPSS v27

\* تم حساب معاملي الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعاملي الثبات

بعرض النتائج بالجدول (4) نلاحظ بأن قيم معاملات الثبات والصدق جيدة وقوية لجميع الأسئلة مما يعطى مؤشراً جيداً لمدى اعتمادية استمارة الاستقصاء كأداة فعالة لقياس متغيرات الدراسة حيث تراوحت قيم معاملي الثبات لمحاور الدراسة بين 0.811: 0.834 كما كانت قيم معاملي الصدق الذاتي للمحاور بين 0.901 : 0.916 ، كما أن معاملي ثبات استمارة الاستقصاء ككل 0.930 ومعاملي الصدق الذاتي لها 0.964 مما يعطينا مؤشراً مرتفعاً لمدى الاعتمادية على نتائج الاستقصاء وبالتالي يمكن القول إنها معاملات ذات دلالة جيدة وقوية لأغراض البحث ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.



هـ - اختبار اعتدالية البيانات:

لتبيان ما إذا كانت البيانات محل الدراسة تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا استخدم الباحث أحد أشهر اختبارات الاعتدالية وهو اختبار "كلموجوروف - سميرونوف - Kolmogorov-Smirnov test" وهو اختبار إحصائي يستخدم لتحديد ما إذا كانت بيانات عينة الدراسة تتبع توزيعاً معيناً أم لا (تتبع توزيع طبيعي) من خلال مقارنة التوزيع التراكمي للعينة مع التوزيع التراكمي النظري للتوزيع الطبيعي. حيث يكون فرض العدم لهذا التوزيع أن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، وعليه إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً، وبالتطبيق على مجموعة البيانات نجد أن:

جدول: (5) نتائج اختبار "كلموجوروف سميرونوف" لاعتدالية بيانات الدراسة

المحور	إحصاءة الاختبار	مستوى المعنوية
المشكلات المتعلقة بالحاسب الضريبي لأنشطته صانعي المحتوى	0.109	<0.001
أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي	0.131	<0.001
مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات الحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	0.097	<0.001

المصدر: مخرجات برنامج SPSS V.27.

من الجدول (5) نجد أن بيانات محاور الدراسة الثلاثة لا تتبع التوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية أقل من 0.01 وعليه لا يمكننا تطبيق الأساليب المعلمية على بيانات الدراسة. و-نتائج اختبار الفروض:

1- اختبار اتفاق آراء عينة الدراسة حول فروض الدراسة:

لاختبار الأثر الإحصائي لفروض الدراسة الثلاثة، سوف يتم استخدام كلاً من: اختبار الاستقلال لكا تربيع Chi-Square Test for independency ومعامل الارتباط لسبيرمان لوسيط اجابات المستقصي عنهم لكل محور من محاور الدراسة (متغيرات الدراسة). يعرف اختبار الاستقلال لكا تربيع بأنه اختبار لا معلمي يستخدم لقياس ما إذا كانت هناك علاقة بين متغيرين فئويين أم لا، ويعني قبول الفرض العدمي لهذا الاختبار عدم وجود أثر للعلاقة بين المتغيرين، بينما رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل عند مستوى دلالة اقل من 0.05 يثبت وجود الأثر الإحصائي بين المتغيرين موضوع التحليل، أيضا يمكن استخدام معامل ارتباط الرتب لسبيرمان لتدعيم وجود الأثر على النحو التالي:

2- بالنسبة لنتائج اختبار الفرض الأول والذي ينص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر"، بتطبيق اختبار الاستقلال لكا تربيع ومعامل ارتباط الرتب لسبيرمان أمكن الحصول على النتائج التالية كما بالجدولين التاليين:

جدول: (6) نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع بالنسبة للفرض الأول للدراسة

المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطه صانعي المحتوى	مشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي	
778.909 <sup>a</sup>	857.543 <sup>b</sup>	قيمة كا تربيع
6	7	درجات الحرية df
<0.001	<0.001	مستوى المعنوية

المصدر: من اعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27.

جدول: (7) نتائج تحليل ارتباط الرتب لاسبيرمان لمتغيرات الفرض الأول.

المتغيرين	معامل ارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطه صانعي المحتوى.	0.722	<0.001
أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي.		

المصدر: من أعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27

من الجدولين (6) و (7) يمكن اثبات وجود أثر ذو دلالة احصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي - ممثل بالمحور الأول - وبين التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر - ممثل بالمحور الثاني- يظهر ذلك جليا باستعراض نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع والتي تظهر قيمة المعنوية الخاصة به بأقل من مستوى المعنوية المتبنى من قبل الباحث 0.05 < أيضا فقيمة معامل ارتباط الرتب لسبيرمان تظهر وجود علاقة ارتباطية قوية طردية (0.722) بين المتغيرين يبرهن على ذلك قيمة معامل الارتباط والتي تزيد عن 0.7 مما يدعم ويدلل على وجود الأثر احصائيا.

3- بالنسبة لنتائج اختبار الفرض الثاني والذي ينص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تفعيل التحاسب الضريبي باستخدام أسلوب التكليف العكسي وبين التهرب الضريبي". بتطبيق اختبار الاستقلال لكا تربيع ومعامل ارتباط الرتب لاسبيرمان أمكن الحصول على النتائج التالية كما بالجدولين التاليين:



جدول: (8) نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع بالنسبة للفرض الثاني للدراسة

مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	مشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي	
857.543 <sup>a</sup>	857.543 <sup>a</sup>	قيمة كا تربيع
7	7	درجات الحرية df
<0.001	<0.001	مستوى المعنوية

المصدر: من اعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27.

جدول: (9) نتائج تحليل ارتباط الرتب لاسبيرمان لمتغيرات الفرض الثاني.

المتغيرين	معامل ارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	0.903	<0.001
أسباب ومشاكل الوضع الحالي لقيام صانعي المحتوى الرقمي بالتهرب الضريبي		

المصدر: من اعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27

من الجدولين (8) و (9) يمكن اثبات وجود أثر ذو دلالة احصائية بين تفعيل التحاسب الضريبي باستخدام اسلوب التكلفة العكسي والقياس الفعلي والفحص باستخدام الذكاء الاصطناعي - ممثل بالمحور الثالث - وبين التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر - ممثل بالمحور الثاني- يظهر ذلك واضحاً باستعراض نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع والتي تظهر قيمة المعنوية الخاصة به بأقل من مستوى المعنوية المتبنى من قبل الباحث <0.05 ، بالمثل فقيمة معامل ارتباط الرتب لاسبيرمان تظهر وجود علاقة ارتباطية قوية طردية (0.902) بين المتغيرين مما يدعم ويدل على وجود الأثر احصائياً.

4 - بالنسبة لنتائج اختبار الفرض الثالث والذي ينص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام المدخل المقترح وترشيد التحاسب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر". بتطبيق اختبار الاستقلال لكا تربيع ومعامل ارتباط الرتب لاسبيرمان أمكن الحصول على

النتائج التالية كما بالجدولين التاليين:

جدول: (10) نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع بالنسبة للفرض الثالث للدراسة

مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى	
857.543 <sup>a</sup>	778.909 <sup>b</sup>	قيمة كا تربيع

مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى	
7	6	درجات الحرية df
<0.001	<0.001	مستوى المعنوية

المصدر: من اعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27.

جدول: (11) نتائج تحليل ارتباط الرتب لسبيرمان لمتغيرات الفرض الثالث.

المتغيرين	معامل ارتباط سبيرمان	مستوى المعنوية
مقترح الباحث لترشيد وعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي في مصر	0.843	<0.001
المشكلات المتعلقة بالتحاسب الضريبي لأنشطة صانعي المحتوى		

المصدر: من اعداد الباحث وفقاً لمخرجات برنامج SPSS v27.

من الجدولين (10) و (11) يمكن اثبات وجود أثر ذو دلالة احصائية بين استخدام المدخل المقترح - ممثل بالمحور الثالث - وبين ترشيد التحاسب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر - ممثل بالمحور الأول- يظهر ذلك واضحاً باستعراض نتائج اختبار الاستقلال لكا تربيع والتي تظهر قيمة المعنوية الخاصة به بأقل من مستوى المعنوية المتبنى من قبل الباحث <0.05، بالمثل فقيمة معامل ارتباط الرتب لسبيرمان تُظهر وجود علاقة ارتباطية قوية طردية (0.843) بين المتغيرين مما يدعم ويدل على وجود الأثر إحصائياً.

ثامناً - ملخص النتائج والاستنتاجات والتوصيات:

توصلت نتائج البحث بنفي فروضه الثلاثة، حيث توصل إلى ما يلي:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين تفعيل التحاسب الضريبي باستخدام أسلوب التكليف العكسي وبين التهرب الضريبي.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام المدخل المقترح وترشيد التحاسب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر.



وعليه توصل الباحث إلى عدة استنتاجات كما يلي:

1- اتضح للباحث أن هناك قصور في طرق وأساليب التحاسب الضريبي الحالي المتبع لأنشطة صانعي المحتوى الرقمي، وتختلف طرق التهرب الضريبي وتتطور باستمرار وفقاً لأنشطة صانعي المحتوى ووفقاً لمهارات وخبرات المتهربين واستخدام الوسائل الحديثة مثل تكنولوجيا المعلومات، وتزيد صور التهرب الواردة في قانون الضريبة على المبيعات رقم 67 لسنة 2016 عن صور التهرب في قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته.

وفي سياق متصل، اتضح للباحث أن هناك العديد من نقاط الضعف والقصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي متفقاً مع الدراسات السابقة ولها أثر على التهرب الضريبي لصانعي المحتوى الرقمي في مصر، ومن أهمها ما يلي:

أ- وجود اختلاف واتفاق بين القوانين الضريبية (دخل - قيمة مضافة) وبين معايير المحاسبة، ولا تتضمن معايير المحاسبة المصرية التي يعد بموجبها القوائم المالية الخاضعة للضريبة حتى الآن إي إرشادات صريحة تتناول المحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى.

ب- عدم توافر الخبرة الكافية لدى مأمور الضرائب في اختبار والتعامل مع البرامج المحاسبية الإلكترونية وأدوات الذكاء الاصطناعي في ظل التحول الرقمي ولتحقيق العدالة وضبط المجتمع الضريبي، وتوسع في اللائحة التنفيذية وفي خضوع بعض الأنشطة.

2- يحقق تطبيق آلية التكلفة العكسي أثراً إيجابياً على حصيلة الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة، وخاصة فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي يقدمها غير المقيمين للمقيمين، وهذا النهج يلزم (الممولين) المكلفين المقيمين بتوريد الضريبة عند استلامهم خدمات أو سلع من موردين غير مقيمين، مما يساعد في سد الثغرات التي قد تستغلها المنصات والمنظمات الأجنبية في التهرب من التسجيل الضريبي عبر وكلاء محليين، وضمان تحصيل الضرائب على الخدمات الرقمية المستوردة من الخارج، وزيادة الشفافية وتحسين الامتثال الضريبي من خلال تتبع المعاملات الدولية في مجال المحتوى الرقمي، ويستفيد صانعي المحتوى الرقمي أيضاً من هذا الأسلوب في الآتي:

أ- تحفيز الإنتاج المحلي: يشجع هذا النظام على تطوير واستخدام حلول وخدمات محلية لإنتاج المحتوى، مما قد يعزز الصناعة المحلية.



ب-زيادة التكاليف: قد يواجه منتجو المحتوى المحليون زيادة في التكاليف عند استخدام خدمات رقمية أو برمجيات من شركات أجنبية، حيث سيتحملون عبء دفع ضريبة القيمة المضافة.

ج - تعقيد العمليات المالية: قد يضطر منتجو المحتوى إلى تطوير أنظمة محاسبية أكثر تعقيداً للتعامل مع هذه الالتزامات الضريبية الجديدة.

3- اتضح للباحث أن من تطبيق وإجراء الدراسة الميدانية بشأن المدخل المقترح للمحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي بهدف ترشيد التحاسب الضريبي وتطويره ومعالجة نقاط الضعف وأوجه القصور الحالي ونفي فروض الدراسة في الواقع العملي وقبولها بالإثبات، مما يؤدي إلى ضرورة الحد من التهرب الضريبي كما يلي:

أ-توافر الوضوح والموضوعية في نصوص القانون الدخل رقم 91لسنه 2005 وتعديلاته - حول تعريف المنشأة الدائمة -واعتبار مكان السيرفر أو المنصات والقنوات هو منشأة دائمة، واقتصار دور اللائحة التنفيذية على تفسير مواد القانون دون توسع او تضيق.

ب-تعدد فئات وأسعار الضريبة في قانون القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016، والسعر العام مما يرهق كل من المسجلين والإدارة الضريبية خاصة بان الفترة الضريبة التي يقدم عنها الإقرار الضريبي غير كافية وهي شهر واحد، ضعف آليات الرقابة والفحص الضريبي، وغياب ادله الأثبات لتعاملات أنشطة صناعي المحتوى، وعدم وجود معايير محاسبية لتعاملات أنشطة صانعي المحتوى الرقمي.

ج-إلزام الجهات المتعاملة في التجارة الإلكترونية وصناعه المحتوى بتسجيل في المنظومة الإلكترونية للإقرارات بأنواعها والإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، والعمل بنظام الفاتورة الإلكترونية الجديد حيث انه بمجرد صدورها تظهر مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشتري أو متلقى الخدمة في نفس اللحظة.

د-يجب التنسيق بين وحدات المكافحة بمصلحه الضرائب والبنوك والمؤسسات المالية الأخرى والشركات المختلفة والإبلاغ بالتحويلات المالية التي تتم من عوائد صناعة المحتوى لمنع التهرب الضريبي.

4- يحقق تطبيق آلية التكلفة العكسي أثراً إيجابياً على حصيلة الإيرادات الضريبية من ضريبة القيمة المضافة، وخاصة فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي يقدمها غير المقيمين للمقيمين، وهذا النهج يلزم (الممولين) المكلفين المقيمين بتوريد الضريبة عند استلامهم خدمات أو سلع



من موردين غير مقيمين، مما يساعد في سد الثغرات التي قد تستغلها المنصات والمنظمات الأجنبية في التهرب من التسجيل الضريبي عبر وكلاء محليين، وضمن تحصيل الضرائب على الخدمات الرقمية المستوردة من الخارج، وزيادة الشفافية وتحسين الامتثال الضريبي من خلال تتبع المعاملات الدولية في مجال المحتوى الرقمي، ويستفيد صانعي المحتوى الرقمي أيضا من هذا الأسلوب في الآتي:

أ- تحفيز الإنتاج المحلي: يشجع هذا النظام على تطوير واستخدام حلول وخدمات محلية لإنتاج المحتوى، مما قد يعزز الصناعة المحلية.

ب- زيادة التكاليف: قد يواجه منتجو المحتوى المحليون زيادة في التكاليف عند استخدام خدمات رقمية أو برمجيات من شركات أجنبية، حيث سيتحملون عبء دفع ضريبة القيمة المضافة.

ج - تعقيد العمليات المالية: قد يضطر منتجو المحتوى إلى تطوير أنظمة محاسبية أكثر تعقيداً للتعامل مع هذه الالتزامات الضريبية الجديدة.

د - تأثير على التعاون الدولي: قد يؤثر هذا على سهولة التعاون مع منتجي محتوى أجنبي أو استخدام منصات عالمية.

5- إن تطبيق آلية التكلفة العكسي في الفحص الضريبي سيؤدي إلى تحول جوهري في إدارة النظام الضريبي، خاصة فيما يتعلق بأنشطة صانعي المحتوى الرقمي، سيعزز من تحقيق الشفافية والعدالة في النظام الضريبي، ويرفع مستوى الامتثال الضريبي بشكل كبير.

ومن ثم توصل الباحث إلى عدة توصيات كما يلي:

1- ضرورة وضع معايير محاسبية وإرشادات مراجعة خاصة بأنشطة المحتوى الرقمي، مع تطوير الكوادر الضريبية من خلال التعاون مع الخبراء والمؤسسات الأكاديمية والتكنولوجية.

2- يجب تطوير المنظومة الضريبية الرقمية باستخدام الذكاء الاصطناعي والتحول الرقمي وإنشاء نظام معلومات إلكتروني متكامل وإدارة متخصصة للتحاسب الضريبي الرقمي.

3- ضرورة العمل والتعاون مع شركات تكنولوجية لتطوير أنظمة متقدمة لتتبع وتحليل معاملات صناعة المحتوى الرقمي، مما يضمن شفافية وعدالة أكبر في جمع الضرائب.

4- يجب أبرام اتفاقيات مع المنصات الرقمية وشركات التواصل الاجتماعي والمنصات لتفعيل أسلوب التكلفة العكسي وتوحيد المعاملة الضريبية لصانعي المحتوى الرقمي.

5- استخدام المدخل المقترح لحل مشكلات التحاسب الضريبي في مصر.

## المراجع:

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

السيد زكريا إبراهيم، "إطار مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لنشاط صناعة المحتوى في مصر (دراسة نظرية ميدانية)، مجلة التجارة والتمويل، 43، 2، 2023. نقلاً عن:

[https://caf.journals.ekb.eg/article\\_303690.html](https://caf.journals.ekb.eg/article_303690.html)

أحمد السعدي، أهمية البرمجيات في الفحص الضريبي الإلكتروني، مجلة المحاسبة والضرائب، (2021).

نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، آليات التطبيق العملي لمبدأ التكليف العكسي في مجال التحاسب الضريبي على القيمة المضافة في مصر-دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، م4، ع2، 2016

### ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

**Burch, R. Digital Content Creation: An Introduction. [ebook] Routledge. (2020) Available at: <https://www.routledge.com>.**

**Crosby, et,al "Should subscription-based content creators display their earnings on crowdfunding platforms? Evidence from Patreon." *Journal of Business Venturing Insights* 16 (2021).**

**Lee ،C ،& Huynh ،T. L. The digital economy and taxation: Recent policy developments and the related tax challenges. *Journal of Asian Public Policy*, 2021.**

**Li, J. Taxing the digital economy post BEPS, Seriously. *Bulletin for International Taxation*, 72(3), 2018.**

**Saptono, Prianto Budi, Cyntia Ayudia, and Ismail Ismail Khozen. "Regulating Income Tax: Case of Indonesian YouTubers." *Varia Justicia* 17.2 (2021).**

**Situmorang, Sakti Fransisco. "The effect of tax examination, tax administration sanctions understanding taxation, and tax employment (Tax Amnesty) on compulsory tax compliance personal At Kpp Pratama Medan Polonia." *International. Journal of Public Budgeting, Accounting and Finance* 2.1 (2019).**

**Slemrod, J.. Tax compliance and enforcement: New research and its policy implications. *Ross School of Business Paper*,(2019).**