

**أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة
العربية السعودية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠
(دراسة ميدانية)**

اعداد

د. هبة شفيق صالح بن شلهوب

أستاذ المحاسبة والمالية المساعد

جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية

المخلص:

هدف البحث الحالي إلى معرفة أثر فرض تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الأطراف ذوي العلاقة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق الهدف تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المشكلة موضوع البحث، من خلال تصميم استبانتين؛ إحداهما وزعت على المكلفين وذوي الاختصاص، والأخرى وزعت على المستهلكين في المنطقة الغربية بالمملكة العربية السعودية؛ حيث بلغ حجم عينة الدراسة ٢٤٢ مكلفاً بدفع الضريبة و١٠٧٦ مستهلكاً خلال الفترة من ٢٠١٨/٠٨/٠١ إلى ٢٠١٨/١٠/٠١. خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها؛ وجود اختلاف كبير في المعرفة الضريبية بين المكلفين وذوي الاختصاص والمستهلكين؛ حيث إن كلا من المكلفين وذوي الاختصاص على علم ودراية بها بشكل أكبر على خلاف المستهلكين، بالإضافة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى فهم التجار والمحاسبين لآلية التطبيق والتحصيل والمشاكل المتعلقة بها مما يؤثر بدوره على مدى رضا الأطراف. توصي هذه الدراسة إلى إيضاح أهمية فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية؛ وما أبرز المجالات التي تنفق فيها؛ مما يحفز الأطراف المعنية بها على دفعها برضا تام عنها.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، المستهلكون، المحاسبون، المكلفون، الآثار، رؤية

المملكة ٢٠٣٠.

Abstract:

The aim of this study is to measure the level of the related parties' awareness towards imposition the value-added tax (VAT) in Saudi Arabia in terms of its nature, mechanism and implications. A descriptive survey method was applied to identify the problem of the research, by designing two questionnaires, the first one was distributed to the taxpayers and specialists, and the other was distributed to the consumers. The sample size of the study was 242 taxpayers and 1076 consumers during the period 08/01/2018 to 10/01 / 2018. The study concluded that, there is a significant difference in tax knowledge between taxpayers, specialists and consumers. Both taxpayers and specialists are more knowledgeable than consumers. In addition, the existence of a significance relationship between the understanding level of traders and accountants to the application and collection mechanism and their related problems which in turn affects the satisfaction degree of the parties. This study recommends that, clarifying the importance of imposing value-added tax in Saudi Arabia and What are the most important areas that will be spend on, which will motivate the related parties to pay with complete satisfaction.

Keywords: Value Added Tax, Consumers, Accountants, Taxpayers,
Saudi Vision 2030.

المقدمة:

تلجأ الحكومات إلى فرض مبالغ مالية على الأشخاص سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أو اعتباريين تحت مسمى الضرائب؛ بهدف تمويل نفقاتها وتمويل القطاعات التابعه لها لمواكبة التطورات الاقتصادية المتغيرة وكجزء من إصلاحات البنية التحتية والتنمية في الدول. تنقسم الضرائب عادة إلى نوعين رئيسيين: الضرائب المباشرة وهي التي يدفعها الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون إلى الحكومة بشكل إلزامي ومباشر، والضرائب غير المباشرة التي تُدفع فقط عند شراء المنتجات أو الحصول على خدمة ما. حيث تعد ضريبة القيمة المضافة (VAT) أحد أنواع الضرائب غير المباشرة التي يتحملها المستهلك النهائي عند طلب خدمة أو شراء منتج. وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (SSAP) عرفت ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة تفرض على توريد السلع والخدمات التي يتحملها المستخدم النهائي، ولكنها تتراكم في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع (SSAP، ١٩٩٣).

شهدت التسعينيات توجهاً هائلاً وسريعاً نحو الاعتماد على ضريبة القيمة المضافة، فقد تبنتها أغلب الدول المتقدمة، وعدد كبير من الدول النامية (عصيمي، ٢٠١٨). تم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أكثر من ١٦٠ دولة حول العالم منذ بدء ظهورها في فرنسا عام ١٩٥٤م باقتراح من موريس لوريه. فقد فرضت ضريبة القيمة المضافة لتلبية الاحتياجات المتزايدة للإيرادات والتي لا يمكن تحقيقها بسهولة عن طريق الضرائب الأخرى.

تعد ضريبة القيمة المضافة بُعداً جديداً وضريبة حديثة العهد في دول مجلس التعاون الخليجي وبالأخص المملكة العربية السعودية والتي تعد منطقة منخفضة الضرائب. ولكن نظراً لنمو الهائل التي تشهده دول الخليج وكجزء من إصلاحات البنية التحتية، وقعت الدول الأعضاء في مجلس التعاون الخليجي متضمنة المملكة العربية السعودية اتفاقية إطار عمل ضريبة القيمة المضافة في دورته السادسة والثلاثين والمنعقد في الرياض بتاريخ ٩-١٠/١٢/٢٠١٥. كما تبنت المملكة العربية السعودية الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/١١٣) بتاريخ ٠٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ، والمعدل بموجب المرسوم الملكي رقم (م/٥٢) بتاريخ ٢٨ / ٠٤ / ١٤٤١ هـ، والأمر الملكي رقم (أ/٦٣٨) بتاريخ ١٥ / ١٠ / ١٤٤١ هـ بناءً على أحكام الاتفاقية (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠٢٠).

طبقت ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بشكل إلزامي في ٢٠١٨/٠١/٠١ على الشركات التي تتجاوز إيراداتها السنوية ٣٧٥,٠٠٠ ريالاً سعودياً وذلك بنسبة موحدة تبلغ ٥% كأداة مهمة

لتعزيز موارد الدولة المالية ثلاث أضعافها خلال الخمس سنوات المقبلة وتحويلها إلى قوة استثمارية عالمية ضمن إطار خطة التحول الوطني السعودية تحقيقاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠ وعدم الاعتماد الكلي على البترول كدخل أساس للدولة. حيث تعد هذه النسبة أقل نسبة قد فرضت لضريبة القيمة المضافة في العالم لحين صدور قرار رفعها إلى ١٥% في ١١/٠٥/٢٠٢٠ ابتداء من ٠١/٠٧/٢٠٢٠ لمواجهة تداعيات انتشار جائحة فيروس كورونا المستجد (كوفيد-١٩) والتي ظهرت خلال هذه الفترة وانخفاض أسعار النفط عالمياً. حيث تبلغ نسبة ضريبة القيمة المضافة في أستراليا ١٠٪، وفي المغرب والمملكة المتحدة وفرنسا ٢٠٪ وفي مصر ١٣٪، وفي تركيا ١٨٪، وفي ألمانيا ١٩٪، وفي إيطاليا ٢٢٪ (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧). أصدرت المملكة العربية السعودية قراراً في ١١/٠٥/٢٠٢٠ برفعها إلى ١٥% ابتداء من ٠١/٠٧/٢٠٢٠ لمواجهة تداعيات انتشار جائحة فيروس كورونا المستجد (كوفيد-١٩) والتي ظهرت خلال هذه الفترة وانخفاض أسعار النفط عالمياً (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠٢٠).

يحدد قانون الضرائب في المملكة العربية السعودية الغرض من الضريبة وطريقة إدارتها ونطاقها والجرائم والعقوبات المرتبطة بها؛ فيما يكمن جوهر قانون الضرائب في مساعدة الأطراف المعنية من هذه الضريبة؛ في معرفة ماهيتها، وآلية عملها، ومن المسؤول عن إدارتها وكذلك العقوبات المرتبطة بها، حيث تقوم الهيئة العامة للزكاة والدخل بدور أساس وفعال في تنفيذ وإدارة كافة الأمور الضريبية في المملكة العربية السعودية (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٨). وعلى الرغم من وجود قانون واضح للضريبة، فلا يزال هناك تباين كلي في التطبيق العملي بين الدول وما ينتج عن هذا التباين غيره من المشكلات، حيث توصف ضريبة القيمة المضافة بالقضية الأكثر أهمية؛ نظراً لسرعة نموها وانتشارها (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧).

نظراً لحدثة التطبيق في المملكة العربية السعودية، فسوف يترتب على ظهورها العديد من الآثار السلبية والإيجابية على الأطراف ذوي العلاقة من المكلفين (المنشآت التي تمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل) والمستهلكين (الأشخاص الذين يتحملون الضريبة على السلع والخدمات التي يشترونها، وتستقر عليهم في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر)، سواء كان بشكل مباشر أو غير مباشر. فعلى الرغم من حقيقة أن فعالية ضريبة القيمة المضافة كوسيلة للدخل مثيرة للإعجاب، فليس من السهل محاولة تقييم أثرها على الأطراف ذوي العلاقة، وبالتالي فإن هناك حاجة ماسة لمثل هذه الدراسة، من أجل تسليط الضوء على الأطراف المعنية بضريبة القيمة المضافة ومعرفة مدى وعيهم عن الآثار المترتبة على فرض مثل هذه الضريبة؛ نظراً لحدوثها.

مشكلة الدراسة:

منذ صدور قرار إقرار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على أسعار السلع والخدمات الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم (م/ ١١٣) بتاريخ ٠٢ / ١١ / ١٤٣٨ هـ، في المملكة العربية السعودية، ونظرا لحدثة التطبيق ظهر العديد من التساؤلات والمخاوف حولها وحول كيفية التعامل معها وتطبيقها والمجالات التي ستنفق بها. حيث تسعى الهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية جاهدة لتقديم الخدمات التوعوية المناسبة لنظام ضريبة القيمة المضافة لجميع الشرائح التي تشملها الضريبة من خلال القنوات المختلفة كالإعلانات وورش العمل المطروحة والمنشورات وغير ذلك. ونظرا لكون ضريبة القيمة المضافة تؤثر سريعا على أسعار السلع والخدمات، ما زال هنالك غموض كبير حيال هذا الموضوع بالنسبة لكل من المكلفين والمستهلكين والمحاسبين في الشركات الخاضعة للضريبة في المملكة العربية السعودية؛ مما يتطلب الوقوف على هذا الموضوع ومعرفة مدي وعي الأطراف ذوي العلاقة الذين تأثروا بهذه الضريبة في المملكة العربية السعودية.

بناء على ما تقدم فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة على السؤال الرئيس التالي: ما الآثار المترتبة على ضريبة القيمة المضافة بالمملكة العربية السعودية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠؟
ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

١. ما مدى الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة لدى الأطراف المعنية في المملكة العربية السعودية؟
٢. ما مدى دراية الأطراف ذوي العلاقة بماهيته ضريبة القيمة المضافة وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بها في المملكة العربية السعودية؟
٣. ما مدى مستوى رضا الأطراف ذوي العلاقة عن آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بـضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية؟
٤. ما أبرز الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر الأطراف ذوي العلاقة؟

أهداف الدراسة:

من خلال مشكلة الدراسة يمكن تحديد الهدف الرئيس للدراسة كما يلي:
دراسة أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية في ضوء رؤية المملكة ٢٠٣٠.
ويتفرع من هذا الهدف، الأهداف الفرعية التالية:

١. التعرف على مستوى الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة لدى الأطراف المعنية في المملكة العربية السعودية.
٢. دراية الأطراف ذوي العلاقة بماهية وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.
٣. معرفة مستوى رضا الأطراف المعنية عن آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.
٤. دراسة الآثار الناجمة عن فرض ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر الأطراف ذوي العلاقة في المملكة العربية السعودية.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال الآتي:

١. الأهمية النظرية

تهتم الدراسة الحالية من الناحية النظرية إلى إيضاح أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية على الأطراف ذوي العلاقة، بالإضافة إلى معرفة مدى الوعي والإدراك بهذه الضريبة وأهميتها لدى هذه الأطراف. تتبع أهمية الدراسة أيضاً، من حيث حداثة الموضوع وندرة الدراسات المتعلقة بها؛ حيث إن فرض وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية يعد وليد اللحظة؛ نظراً لارتباطه برؤية المملكة ٢٠٣٠م واعتماده كمصدر دخل للدولة بعد إقراره من قبل مجلس التعاون لدول الخليج في يونيو من العام ٢٠١٦م، وتصديق المملكة العربية السعودية على الاتفاقية الموحدة في فبراير من العام ٢٠١٧م بوضع الإجراءات اللازمة؛ تمهيداً لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ١ يناير ٢٠١٨م (SPA, 2018).

٢- الأهمية الميدانية:

أما من الناحية الميدانية، فنقوم الدراسة بإجراء تقييم لتأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وذلك عن طريق استطلاع رأي الأطراف ذوي العلاقة بفرض هذه الضريبة في المملكة العربية السعودية ومدى تأثيرها على دخل المملكة وتنمية اقتصادها، بما يسهم في إيجاد حلول للتخلص من هذه المخاوف وكيفية التعامل معها من قبل جهات الاختصاص متمثلة في الهيئة العامة للزكاة والدخل، وما يترتب على ذلك من توصيات ونتائج يفاد منها لدى الجهات الأخرى ذات العلاقة. أن تطبيق هذه الضريبة بشكل عادل وصحيح يسهم في الحد من فرص التهرب الضريبي لدى المكلفين زيادة دخل الدولة وتنمية الاقتصاد والمساهمة في تطوير البنية التحتية؛ مما ينعكس إيجاباً على المواطن. وتعتبر هذه الدراسة أيضاً، إضافة علمية متخصصة في مجال الدراسة؛ حيث ستشكل مجالا خصبا لدراسات لاحقة؛ مما يسهم

في إثراء المكتبات الجامعية؛ لعدم توفر البحوث والدراسات بالقدر الكافي التي تتناول مثل هذه الموضوعات.

حدود البحث:

تقتصر حدود هذه الدراسة على الآتي:

١. الحدود الموضوعية: اقتصر البحث الحالي على تناول أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية على الأطراف ذوي العلاقة ومعرفة مدي الوعي والإدراك والرضا بماهيتها وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بها.
٢. الحدود البشرية: الأطراف ذوي العلاقة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من المكلفين (الأشخاص الخاضعون لضريبة القيمة المضافة) والمستهلكين (الأشخاص الذين يتحملون الضريبة على السلع والخدمات التي يشترونها، وتستقر عليهم في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر).
٣. الحدود المكانية: المنطقة الغربية في المملكة العربية السعودية.
٤. الحدود الزمانية: فترة جمع البيانات خلال العام ٢٠١٨/٢٠١٩م

المصطلحات الأساسية للبحث



هل انا فعلا بحاجة : comment
(poH1)
لنقلها إلى بديلة البحث في صفحة مستقلة
كما ذكرت المحكم

تتضمن أهم مصطلحات هذه الدراسة في الآتي:

١. **ضريبة القيمة المضافة:** تعرف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة على الاستهلاك وليست على الربح، فهي عبارة عن ضريبة تُسدد من قبل المستهلك بشكل غير مباشر الجهات المختصة؛ حيث يلعب التاجر هنا، دور الوسيط في تحصيل قيمة الضريبة على المنتجات والسلع (صالح، ٢٠٠٣). كما عرفت الهيئة العامة للزكاة والدخل (٢٠١٧) بأنها ضريبة خاصة بكل مرحلة من مراحل التوريد؛ حيث يتم دفع وتحصيل قيمتها في جميع مراحلها، بدءاً من شراء وتصنيع المواد الخام حتى بيع المنتج النهائي من قبل تاجر التجزئة إلى المستهلك.
٢. **المقيم:** الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً.
٣. **الأطراف ذوو العلاقة:** يعتبر الطرف من ذوي العلاقة إذا كان أحدها قادراً على التأثير أو التحكم بالطرف الآخر في صنع قرارات مالية أو تشغيلية. وفقاً لمعيار المحاسبة الدولية (IAS 24)

يندرج ضمن الأطراف ذوي العلاقة كلاً من الشركات والمنظمات والمؤسسات والمديرين والموظفين وأي شخص مباشر أو غير مباشر له تأثير رئيس على قرارات الطرف الآخر (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨). وفي بحثنا هذا سيتم إدراج المستهلكين كونهم أحد الأطراف المتأثرة بقرار فرض ضريبة القيمة المضافة.

٤. **المنشأة الدائمة:** المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط.

٥. **المكلف:** هو أي شخص خاضع لضريبة القيمة المضافة سواء كان طبيعياً أو اعتبارياً يقوم بممارسة نشاط اقتصادي بهدف تحقيق الإيراد، وتم تسجيله في المملكة لأغراض الضريبة (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧).

٦. **المسجل:** المكلف الذي تم تسجيله لدى مصلحة الزكاة وفقاً لاحكام هذا القانون.

٧. **الشخص المرتبط:** كل شخص مرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة.

٨. **المستهلك:** هو الشخص الذي يشتري السلع أو الخدمات؛ بهدف الاستخدام النهائي لها (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧).

٩. **الهيئة العامة للزكاة والدخل:** هي إحدى الجهات الحكومية المسؤولة بشكل رسمي عن تطبيق وإدارة وتسجيل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية وإدارة عملية تقديم الإقرارات الضريبية واستردادها، أي إنها مسؤولة عن تحصيل وتنظيم كل ما يتعلق بالزكاة والضرائب في المملكة العربية السعودية وفقاً للأنظمة واللوائح المرتبطة بها (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠١٧).

١٠. **رؤية المملكة ٢٠٣٠:** هي خطة وطنية استراتيجية تستند إلى مكامن القوة والقدرات الفريدة للمملكة العربية السعودية، بغرض الاستغناء عن البترول كمصدر أساسي للدخل وتنويع الاقتصاد والارتقاء باستثمارات المملكة، بهدف إنشاء مجتمع حيوي يستطيع فيه جميع المواطنين تحقيق طموحاتهم في اقتصاد مزدهر (رؤية ٢٠٣٠، ٢٠١٧). تم الإعلان عنها في ٢٥/٠٤/٢٠١٦، حيث تضم أكثر من ٨٠ مشروعاً حكومياً، تكلفه الواحد تبلغ حوالي ٣.٧ مليار ريال برئاسة ولي العهد الأمير محمد بن سلمان حفظه الله (المنشأوي، ٢٠١٦).

الإطار النظري للدراسة

تم إعادة من قبلكم (poH2) comment

• نشأة وتطور ضريبة القيمة المضافة :

تزايد الاهتمام بضريبة القيمة المضافة على المستوى الدولي في الآونة الأخيرة؛ لدورها الكبير في رسم السياسات المالية للدول واقتصادها على الرغم من وجود أساسياتها منذ عام ١٩١٨م، فقد نشأت ضريبة القيمة المضافة في العشرينيات من القرن الماضي في كتابات رجل الأعمال الألماني Von Siemens؛ نتيجة للمساوى التي ترتبت على تطبيق الضريبة المتراكمة على الأعمال بألمانيا بغض النظر عن القيمة المضافة للمنتجات، وتم اقتراح مفهومها عام ١٩١٨، وتم التركيز على تطبيقها في البداية على المنشآت الكبرى، ومع مرور الوقت شملت جميع قطاعات الأعمال، وأصبحت أهم مصدر تمويل للدولة، يسهم بحوالي ٥٠% من إجمالي مصادرها، ثم انتقلت ضريبة القيمة المضافة إلى فرنسا عام ١٩٤٨م. باقتراح من Maurice Laure من خلال تطبيقها في البداية فقط على الإنتاج ومتاجر الجملة، لكن بحلول عام ١٩٩٨م. وباقتراح من Valery Giscard تم توسيع نطاق تطبيق تلك الضريبة؛ ليشمل مبيعات التقسيط للسلع وكذلك الخدمات، ثم شاع انتشارها في مختلف دول العالم بدءاً من أواخر الستينيات، فأدخلتها البرازيل إلى أمريكا الجنوبية في عام ١٩٧٧، وفي السنة نفسها طبقتها الدنمارك، وبدأ انتشارها في أوروبا وآسيا، وكانت كوريا الجنوبية هي الدولة

الأولى التي أخذت ضريبة القيمة المضافة بمعرفة الصندوق الدولي، وقد استمر انتشارها حتى أواخر السبعينيات، ثم حدث تباطؤ في انتشارها لفترة تقدر بعشر سنوات، وبعد تلك الفترة انتشرت مرة أخرى حتى أواخر الثمانينيات والتسعينيات، ومع نهاية عام ٢٠٠٥ تم اعتماد هذه الضريبة في جميع دول التحول الاقتصادي تقريباً، وعدد كبير من الدول النامية، لا سيما في جنوب أفريقيا، بل أيضاً في منطقة آسيا والمحيط الهادي، حتى بلغ عدد الدول التي أدخلت تلك الضريبة ١٣٦ دولة (Smart et al, ٢٠٠٩).

وضريبة القيمة المضافة تعد من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاماً الأخيرة، ففي خمسينيات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في ١٥٠ بلداً؛ حيث إنها تسهم عادة بما يقارب ربع إجمالي الإيرادات الضريبية، وعلاوة على ذلك لا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذاً في التزايد، أما البلدان التي طبقتها فعلاً فتسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، كما ساعدت ضريبة القيمة المضافة من زيادة الإيرادات الضريبية في ١٩٩ دولة من أصل ١٩٣ دولة خمس مرات عن معدلها قبل تطبيقها؛ نظراً لأن لها دوراً في توفير مصدر تمويل ثابت بتلك الدول (عبد الحليم، ٢٠١٢).

وقد أصبحت هذه الضريبة مصدراً رئيساً للإيرادات في غالبية العالم، بالرغم من أن تطبيقها لم يبدأ إلا قبل حوالي ٥٠ عاماً، وتشكل ضريبة القيمة المضافة الآن حوالي ربع الإيرادات الضريبية وما يقارب ٥% من الناتج المحلي الإجمالي، أما الدول العربية فإنها كغيرها من البلدان النامية اتبعت ضريبة القيمة

المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح الاقتصادي والسياسي لدعم ميزانية الدولة، بعد أن خفضت الاعتماد على الموارد الريعية كالمنح والإيرادات النفطية، وتحاول هذه الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي تطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ لتحقيق جملة من الأهداف، من بينها: زيادة الإيرادات الضريبية العامة، والاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الجمركية (طالع، ٢٠١٩).

أما الدول الخليجية بشكل خاص فقد اتجهت مؤخراً نحو إصلاح الهيكل الضريبي وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، بعد أن تم استكمال الإجراءات القانونية والإدارية لتطبيقها، ويتبين تباطؤ انتشار تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول العربية، كما أشار صندوق النقد العربي إلى تدني نسبة ضريبة القيمة المضافة إلى الناتج المحلي في الدول العربية؛ ويعود ذلك إلى انخفاض تحصيل ضريبة القيمة المضافة (طالع، ٢٠١٩).

وبناءً على ذلك، ففي شهر فبراير لعام ٢٠١٧م. تم تصديق دول مجلس التعاون الخليجي على ضريبة القيمة المضافة، مع البدء في وضع الإجراءات اللازمة تمهيداً لتطبيقها؛ لذلك فإن ضريبة القيمة المضافة تم تطبيقها بشكل إلزامي في المملكة العربية السعودية في ١/٠١/٢٠١٨م. وذلك بنسبة موحدة تبلغ ٥% كأداة مهمة لتعزيز موارد المملكة المالية وتحقيقاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠م. وعدم الاعتماد الكلي على النفط كدخل أساسي لموارد الدولة.

• مفهوم ضريبة القيمة المضافة

ضريبة القيمة المضافة إحدى نواتج التطور في الأنظمة الضريبية على مدى أكثر من نصف قرن منذ ظهورها، وتنشأ الحاجة إليها استجابة لمتطلبات الدول؛ وذلك لتحقيق مشروعات تفيد كافة فئات المجتمع، وتفي بتعظيم وضعها الإقتصادي؛ في ظل حالة عدم التأكيد السائدة في بيئة الأعمال، ولقد تزايدت الحاجة لضريبة القيمة المضافة في الآونة الأخيرة؛ باعتبارها محوراً رئيساً في استقرار اقتصاديات الدول لدورها في تخفيض عجز الموازنة وتحسين الوضع الاقتصادي.

بدايةً تعرف "الضريبة" بأنها: اقتطاع مالي إلزامي تفرضه الدولة على الأفراد مقابل الخدمات التي يحصلون عليها؛ وذلك بهدف تغطية الأعباء العامة للدولة (راضية، ٢٠١٤). كما تعرف بأنها: ضريبة على الإنفاق والاستهلاك بأشكاله المختلفة، ويتم فرضها على ما يتم إضافته من قيمة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، أو تقديم الخدمات أو التداول السلعي، فمن الناحية النظرية يمكن تعريفها على أنها: ضريبة على الإنفاق العام بأشكاله المختلفة، متضمناً الأجور، أرباح الأسهم، العقارات، وغيرها من أوجه الربح والمكاسب الأخرى (Zhong, 2016). وتعرف بأنها: ضريبة يتم فرضها على كل السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، حيث يتحمل عبئها المستهلك (عصيمي، ٢٠١٨).

وأما "ضريبة القيمة المضافة" فتعرف بأنها: ضريبة غير مباشرة تفرض على جميع السلع والخدمات التي يتم شراؤها وبيعها من قبل المنشآت، مع بعض الاستثناءات، وهي ضريبة تطبق في أكثر من ١٦٠ دولة حول العالم، حيث تعد مصدر دخل أساسي يسهم في تعزيز ميزانيات الدول (هيئة الزكاة والدخل، ٢٠١٨).

كما أوضح (محمد، ٢٠١٥) بأنها: ضريبة تستهدف القيمة المضافة لكل منشأة، مع التعبير عنها بثمن بيع السلعة أو الخدمة التي تقدمها المنشأة، وثمن شراء المواد والخدمات الداخلة في إنتاجها وتسويقها، ويرى أيضاً كل من (Harris & GalA, 2011) بأنها: ضريبة على الاستهلاك الكلي يتم جمعها خلال مراحل الإنتاج؛ وفقاً للإضافات المطروحة على المنتجات، على عكس ضريبة المبيعات التي يتم تحصيلها عند نقطة البيع النهائي، ومن جانب آخر، أوضح (Ironkwe & Peter, 2015) بأن: ضريبة القيمة المضافة تعبر عن ضريبة تدفعها الوحدة الاقتصادية عن القيمة المضافة للسلع والخدمات خلال مراحل إنتاجها وتداولها. ومع ذلك فإن: ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة على المبلغ الذي ينفقه المستهلك النهائي بشكل محدد، ويتم جمعها عند تداول السلع والخدمات في مراحل الإنتاج والبيع بالجملة وبالتجزئة على التوالي.

علاوة على ما سبق، يرى (Beram, 2010) أن: ضريبة القيمة المضافة تفرض في كل مراحل إنتاج وتوزيع السلعة، فهي ضريبة تفرض على الفرق بين المبيعات من جانب وبين والإنتاج والمدخلات من الأعمال من جانب آخر، وتتعدد طرق حساب ضريبة القيمة المضافة بين طريقة الائتمان بالفاتورة وطريقة الخصم التي يطلق عليها طريقة تحويل الأعمال والطريقة الإضافية، وفي تعريف آخر لضريبة القيمة المضافة، أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨) بأنها: نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، والتي تفرض بصفة عامة على جميع السلع والخدمات إلا المستثنى منها، وبنسبة محددة، وفي حالات محددة؛ وذلك لتحقيق أهداف محددة".

ويتضح من العرض السابق لتعريفات ضريبة القيمة المضافة أنها: ضريبة عامة يتم فرضها على الأنشطة التي تقوم بإنتاج وتوزيع السلع وتقديم الخدمات، وهي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، كما يتضح من التعريفات السابقة أنها ضريبة على الاستهلاك؛ لأن المتحمل النهائي لها هو المستهلك، على الرغم من أن الذي يقوم بتحصيلها هو المستورد أو المنتج أو الموزع.

• أهداف ضريبة القيمة المضافة :

ومن العرض السابق لتعريفات ضريبة القيمة المضافة يتضح أن: أهداف ضريبة القيمة المضافة تتمحور حول الأهداف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، وأخيراً الإدارية، فالأهداف المالية تتمثل في زيادة الإيرادات العامة، أو توفير أكبر قدر ممكن من الإيرادات للخزينة العامة للدولة (لابد، ٢٠١٤)؛ وأما الأهداف الاقتصادية لهذه الضريبة فتتمثل في تمويل المشاريع التنموية والبرامج الاقتصادية المختلفة، وفك الاختناقات المالية، أو الحالات الطارئة التي تواجهها الدولة؛ لذلك تحتاج الدول لموارد مالية ضخمة الأمر الذي يدفعها للبحث عن مصادر لزيادة إيراداتها، وتتمثل الأهداف الاجتماعية في تحقيق العدالة الضريبية من خلال السماح ببعض الإعفاءات للسلع الضرورية والأساسية مراعاة لأصحاب الدخل المحدود (مصطفى، ٢٠١٥). وأخيراً تتمثل الأهداف الإدارية في تبسيط التشريع الضريبي حتى يسهل تقبلها من قبل دافعيها، وكما تسهم في تحسين الأداء الضريبي (الهواري، ٢٠١٧). وقد انبثقت وتوافقت هذه الأهداف من خلال سياسات الإصلاح الضريبي التي استحدثت في معظم الدول خلال العقد الأخيرين، والتي أدت إلى ضرورة المواءمة والموافقة بين مختلف أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والذي أدى إلى البحث عن أنظمة ضريبية وصور حديثة أكثر ملاءمة ومناسبة للسياسات الحديثة (تنقال، ٢٠١٦).

وبالتالي فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتمثل إحدى أهم الإجراءات التشريعية المطلوبة للدخول في التجمعات الدولية والإقليمية، ومتطلبات تحرير التجارة والإصلاحات الاقتصادية والاستثمارية، وعليه فقد سعت الكثير من الحكومات إلى الإصلاح الضريبي، وإيجاد سياسة ضريبية فعالة ماليًا واقتصاديًا تتواءم مع دخولها إلى اقتصاد السوق، الذي يفرض عليها إعادة النظر في إصلاحاتها الاقتصادية، ومنها الإصلاح الضريبي وفق المعايير الدولية، والاحتفاظ بمواردها وثرواتها، وخلق مصادر مالية جديدة، بعيدة عن الموارد البترولية، ومنها المملكة العربية السعودية التي تسعى إلى تنويع مصادر الدخل من قطاعات أخرى غير نفطية؛ نظرًا لاعتماد اقتصادها على مصدر النفط التي بدأت أسعاره تتراجع؛ فاضطرت الحكومة التوجه نحو سياسات بديلة لموارد مالية غير نفطية؛ لمواجهة التغيرات السريعة في أسعار النفط، ورفد خزينة الدولة بعوائد مالية متحققة من مصادر ضريبية وجمركية وغيرها. (آل طالع، ٢٠١٩).

• الحاجة والأهمية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة :

يرجع سبب تطبيق ضريبة القيمة المضافة كما أوضحه العديد من الباحثين (Ironkwe & Peter, 2015) و (محمد، ٢٠١٥) و (Hodzic & Celebi, 2017) و (De mello, 2009) إلى مواجهة الاحتياجات المتزايدة من الإيرادات التي لا تتحقق من خلال الضرائب ذات الطبيعة المتضاعفة على رقم الأعمال، والتي قد تترك أثرًا سلبيًا على القرارات الاقتصادية، كما أن ضريبة القيمة المضافة تعتبر من

أهم أشكال الضرائب التي تشكل اقتصاديات الدول، فهي وسيلة لمكافحة الغش واستغلال فرص التكنولوجيا الرقمية بما يساعد في تحقيق الوضوح والشفافية في النظام الضريبي، إعتماً على الفواتير، وطريقة خصم المدخلات من المخرجات، كوسائل لتحصيل الإيرادات، كذلك القضاء على مشاكل التهرب الضريبي ذات الانتشار الواسع قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة، أيضاً فهي تعد بمثابة وسيلة تستخدمها الدولة لتوظيف سياستها المالية بما يشجع على الإستثمار وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، مما يجعلها مصدر إيراد آمن منتظم يتم تحصيله على فترات محددة خلال السنة المالية، وتعتبر الحصيلة الضريبية المحصلة عنها وسيلة مساعدة للأجهزة الحكومية في وضع تنبؤات وتقديرات تتسم بدرجة عالية من الدقة.

كما أصبحت عملية التحول من تطبيق الضريبة على المبيعات إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة بمثابة طوق نجاه لعلاج التشوهات التي طرأت على ضريبة المبيعات، والتي تم فرضها بمقتضى ما يلي (إبراهيم، ٢٠١٥):

١- رد الضريبة على السلع الرأسمالية بمجرد استلامها من المستورد في التصنيع، وعند التأكد من أنها دخلت الخدمة للإنتاج، وليس الاستيراد للإتجار، فبعض الدول الكبرى مثل الصين لا تعطي تعويضاً ضريبياً لشراء السلع الرأسمالية، وبعض الدول الأخرى مثل المكسيك التي تعطي مثل هذا التعويض لا تعيد الزيادة في التعويض (الزيادة في الضريبة المدفوعة من المدخلات على الضريبة المفروضة على الناتج).

٢- تطبيق إحدى الحالتين: إما فرض الضريبة على الصادرات بسعر صفر، مع إلغاء الدعم النقدي المقدم للمصدرين، فمعظم دول العالم تستثني السلع المعدة للتصدير من الضريبة. أو فرض الضريبة على الصادرات بأسعار تتناسب والحوافز النقدية للمصدرين.

٣- تفرض بعض الدول الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات أيًا كانت من مهنيين أو حرفيين، مع مراعاة حد التسجيل لتخفيف العبء على صغار المخاطبين بالضريبة.

٤- الوكلاء التجاريون ومزاولة أنشطتهم من خلال التجارة الإلكترونية، وبالإضافة إلى مزاولة أنشطة الوكالة عبر الإنترنت، وكذلك تقديم الخدمات وأعمال الاستشارات من خلال الحوسبة السحابية.

ففي ضوء التغيرات التي يشهدها الاقتصاد السعودي يتوجب إجراء إصلاحات ضريبية تستجيب للتغيرات العالمية ومتطلبات السوق، وبهدف إصلاح الهيكل الضريبي اتجهت المملكة نحو فرض ضرائب أهمها ضريبة القيمة المضافة، التي تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها (الخرسان، ٢٠٠٩).

• مزايا وعيوب الضريبة على القيمة المضافة:

لا بد من التعرف على مزايا وعيوب تلك الضريبة قبل الشروع في تطبيقها؛ لاقتراح حلول لعلاج عيوب تلك الضريبة، ولأغراض تتعلق بالإعلان والتسويق عن مزاياها قبل التطبيق؛ حتى لا يعزب المجتمع عن مساعدة الإدارة الضريبية في التطبيق، ويكون داعماً لها بدلاً من محاربتها. وفيما يلي يتم التعرف لبعض مزايا وعيوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

أ. مزايا تطبيق الضريبة على القيمة المضافة:

لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة العديد من المميزات ومنها (إبراهيم، ٢٠١٥):

١. أنسب أنواع الضرائب من حيث عدالتها وشمولها، فهي تشمل النطاق الأوسع في المجتمع، وليست موجهة ضد فئة لمصلحة فئة أخرى، وتتناسب مع مدى وقيمة الاستهلاك.
٢. عدم تحيزها ضد الادخار والاستثمار.
٣. العمل على تخفيض الاستهلاك غير المرغوب به؛ لأن الضريبة ترفع أسعار السلع، مما يقلل من الطلب عليها، وخاصة بالنسبة للدخول التي لا تتناولها الضرائب المباشرة.
٤. العمل على زيادة الإنتاج في المجتمع، فأصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة يلجئون إلى زيادة عملهم؛ لتعويض النقص في القوة الشرائية لدخولهم الناتجة عن ارتفاع الأسعار على السلع والخدمات الناتجة عن فرض الضريبة عليها.
٥. كما تعد ضريبة حيادية تجاه السلع والخدمات المستهلكة، سواء كانت محلية أم مستوردة، أو تجاه مراحل إنتاجها وتداولها، بحيث يتوزع عملها على مختلف هذه المراحل، وهذا من شأنه أن يتلافى الازدواج الضريبي، ويشجع على رفع كفاءة المشروعات الاقتصادية في المجتمع الضريبي
٦. تهدف إلى تشجيع الاستثمار وتوجيهه للقطاعات المرغوب فيها، عن طريق نجاحها في تخفيض الاستهلاك، وتوسيع نطاق الخصم فيها، ليشمل السلع الرأسمالية إضافة إلى السلع الاستهلاكية.
٧. تعد من الإيرادات السيادية شديدة الحساسية تجاه المتغيرات الاقتصادية، نتيجة سرعة ظهور آثارها من ناحية حجم الإيرادات العامة للدولة.
٨. تقلل من الازدواج الضريبي وتعمل على التقليل من التهرب الضريبي في المجتمع، وذلك لما يقدمه نظام الخصم الضريبي للمنتج أو التاجر أو المستورد من الكشف عن مدخلاته، إذ لا يمكن خصم الضريبة السابق سدادها فيها إلا في حدود الضريبة المبينة في الفواتير والمستندات التي في حوزته، والتي تبين الضريبة التي قام بسدادها، حتى يستطيع أن يخصمها من الضريبة الملتزم بسدادها.
٩. دعم المراكز التنافسية لاقتصاد الدولة مع الأسواق الخارجية، نتيجة فرضها بمعدل صفري على الصادرات لأغراض تتعلق بخصم المدخلات وردها.

ب. عيوب الضريبة على القيمة المضافة:

لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بعض المساوئ منها (إبراهيم، ٢٠١٥):

١. تؤدي إلى زيادة الأسعار، وظهور موجات من التضخم في الاقتصاد عند بداية فرض الضريبة، والرد على ذلك برفع حد التسجيل.
٢. يتسبب ارتفاع الأسعار نتيجة فرض الضريبة على الحد من الاستهلاك لأصحاب الدخل الفقيرة؛ مما يخلق حالة من انخفاض الطلب على الاستهلاك، ويصيب الاقتصاد بحالة من الركود، ولكن هذا يمكن الرد عليه أن منحنى الطلب سيعاود في الارتفاع التلقائي في الأجل القصير؛ لأن الأفراد تسعى إلى الاندماج الكامل فيها بمجرد الإعلان عن عوائدها لصالح المجتمع، وأن تطبيقها لصالح الخزينة والتخفيف من عجز الموازنة.
٣. تتوقف إيرادات الضريبة على نمط وحجم استهلاك المكلفين، ولا يعد حجم الدخل عاملاً مؤثراً، مما يجعلها بعيدة عن متطلبات العدالة الإجتماعية، والرد على ذلك بالتنوع في أسعار التطبيق.
٤. لا تتناسب إيراداتها مع تكلفة التحصيل؛ نتيجة ارتفاع أعداد المكلفين، وخفض حد التسجيل؛ مما يرهق المكلفين والإدارة الضريبية عند الإعداد لإجراءات الفحص والمراجعة المتعلقة بها، والرد على ذلك رفع حد التسجيل، وزيادة البرامج الإعلامية لنشر الوعي الضريبي، وتأهيل المجتمع للاندماج مع مجتمع الضريبة.
٥. تتطلب وجود نظام محاسبي متقدم نوعاً ما لدى الشركات والمؤسسات، وأن الذي سيحمل العبء الأكبر هي الشركات حسنة التنظيم، بينما تستطيع الشركات الصغيرة والمتوسطة التهرب بسهولة من هذه الضرائب.

• ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

إن الحاجة إلى توفير مصدر تمويل للدولة يساعدها في دعم كافة مشروعات التنمية، ويتطلب الأخذ في الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تضمن التطبيق السليم لضريبة القيمة المضافة، وتتمثل تلك الضوابط فيما يلي (إبراهيم، ٢٠١٥)، (عوض، ٢٠١١):

١. توافر مجموعة من الكوادر البشرية تتسم بالخبرة العلمية والعملية، يمكنها العمل بنظام محاسبي أكثر تقدماً لكيفية تطبيق كافة إجراءات ضريبة القيمة المضافة.
٢. توافر درجة مقبولة من التبسيط والتوضيح في إجراءات تطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ حتى يمكن لكافة فئات المجتمع فهم آلية التحاسب الضريبي، مع الحد من التفسيرات المتضاربة المحيطة بنظامها.

٣. الربط الآلي بين الجهات الحكومية وكافة الأجهزة الإدارية بالدولة؛ لتوفير كافة البيانات المطلوبة للإدارة الضريبية، بما يسهل عملية تحصيل الضريبة، وخفض حالات التهرب الضريبي
 ٤. زيادة درجة الوعي لدى كافة فئات المجتمع عن الدور الحيوي الذي يمكن من تطبيق ضريبة القيمة المضافة، مع عقد حلقات مناقشة توضح تجارب دول سابقة أظهرت دور هذه الضريبة في تحسين الوضع الاقتصادي.
 ٥. التأكيد على أفضلية طريقة الخصم غير المباشر عند فرض ضريبة القيمة المضافة، وذلك بفرض ضريبة القيمة المضافة على المدخلات وفقاً لسير محدد، مع فرض الضريبة على المخرجات، مع إجراء خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة المفروضة على المخرجات، وقد يعاب على تلك الطريقة في أنها تعمل على زيادة العبء الواقع على المستهلك، ورفع معدلات التضخم
 ٦. إلزام كافة المسجلين بنظام ضريبة القيمة المضافة بإمسك كافة المستندات والفواتير والدفاتر المحاسبية ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة، لمدة لا تقل عن (٦) سنوات من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها.
 ٧. إتاحة فرصة رفع سعر الضريبة، وفرض غرامات رادعة للممولين الذين يحاولون التلاعب بضريبة القيمة المضافة للتهرب الضريبي، حتى يمكن القضاء على تلك الحالات في المستقبل القريب.
 ٨. التحقق من تاريخ إصدار الفاتورة، ورقم التعريف الضريبي الخاص بالمورد، لتحقيق الفحص السليم للمدخلات والمخرجات لحساب الضريبة واجبة السداد والضرائب واجبة الرد.
- تحديد قيمة ضريبة القيمة المضافة:

إن تحديد قيمة ضريبة القيمة المضافة واجبة السداد يمكن الوصول إليه بإحدى طريقتين كما يلي:

أ- طريقة الخصم المباشر:

تقوم تلك الطريقة بخصم قيمة مبيعات ومشتريات أول الفترة، من إجمالي قيمة المبيعات في نهاية الفترة، وبعد ذلك يتم فرض الضريبة على الفرق بين القيمتين (De Mello, 2009) (محمد، ٢٠١٥)، وتتميز تلك الطريقة بسهولة التطبيق في تحديد الضريبة المستحقة على المكلف بالضريبة، كما لا تتطلب إظهار قيمة الضريبة على فواتير المبيعات المختلفة، كذلك تحافظ على إعفاء المقرر للمول في مراحل الإنتاج والتوزيع (محمد، ٢٠١٥؛ عبد الرحمن، ٢٠١٧).

إلا أن هذه الطريقة يعاب عليها في أنها لا تأخذ في اعتبارها إن كانت قيمة مبيعات أول الفترة معفية أم خاضعة للضريبة، وإن كانت خاضعة للضريبة فهل سعر الضريبة الخاص بها مرتفع أم

منخفض، وبالتالي فهي لا تراعي الإعفاءات الضريبية المقررة للممول، وكذلك فإنه من الصعوبة تطبيق تلك الطريقة شهريًا (محمد، ٢٠١٥؛ عبد الرحمن، ٢٠١٧).

ب - طريقة الخصم غير المباشر:

وفقاً لهذه الطريقة يتم فرض ضريبة على المدخلات بسعر محدد، ثم فرض ضريبة على المخرجات، ويتم خصم الضريبة الأولى من الثانية، بمعنى آخر تحسب ضريبة على القيمة المضافة للمخرجات (المبيعات) في أي مرحلة من مراحل تداول المنتج، على أن يتم توريدها لهيئة الدخل والزكاة بعد خصم الضريبة التي سددها الممول في مرحلة سابقة (De MeilO,2009) (محمد، ٢٠١٥)، وتتميز تلك الطريقة بأنها توضح العبء الضريبي بدقة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، مع سهولة حساب الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة، كما أن معظم الدول تفضل هذه الطريقة نظراً لعمليتها وإمكانية حسابها أسبوعياً أو شهرياً.

لكن يعاب على هذه الطريقة في أنها: تتضمن أخطاء حسابية في مبلغ الضريبة؛ بسبب أنها تتطلب بيان قيمة الضريبة على فواتير مبيعات السلع والخدمات في جميع المراحل الإنتاجية والبيع والتوزيع، كما أنها: تزيد من عبء الضريبة على المستهلك، ورفع معدلات التضخم (محمد، ٢٠١٥؛ عبد الرحمن، ٢٠١٧).

• ضريبة القيمة المضافة ورؤية المملكة ٢٠٣٠:

تكمن أهمية تطبيق القيمة المضافة بأنها تمثل إحدى أهم التشريعات الحديثة في منظومة الضرائب غير المباشرة، التي شكلت تطويراً لأنواع الضرائب على السلع والخدمات، وتتسم هذه الضريبة بأنها ضريبة إقليمية؛ حيث تفرض أساساً على قيمة مبيعات السلع والخدمات، وبالتالي فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة ستؤدي إلى تحقيق أهداف تنمية اقتصادية، وإيجاد علاقة بين جمهور المكلفين وأقسام الإدارة الضريبية يتسم بالوضوح والشفافية، ولا تمثل عبئاً إضافياً كما يشاع، بل جاءت لتحل محل ضرائب الإنتاج والاستهلاك والخدمات، وبذلك لا تعد ضريبة جديدة ولن تضيف أعباء جديدة (العبيدي، ٢٠٠٩).

أعلنت المملكة العربية السعودية في ٢٥ أبريل ٢٠١٦م. عن رؤية ٢٠٣٠م. والتي حددت ملامح التغيير الجذري للوضع الاقتصادي والاجتماعي في المملكة، وفي ظل هذا التغيير أصبح ضرورياً تحديد الأولويات لمعرفة مستلزمات التطوير والتحديث ومتطلبات الإصلاح، كخيار استراتيجي يرسم أفق المستقبل، وتعد الموازنة العامة للمملكة من أهم الأدوات التي لا بد أن تعكس هذا التغيير، وتعبّر عن هذه الإنجازات الواعدة، فالموازنة العامة هي تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الدولة وإيراداتها لمدة مقبلة من الزمن، وتعتبر الأداة الرئيسة التي تستخدم في السياسة المالية؛ لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة

الاجتماعية، وبالتالي فإن الموازنة العامة دائماً ما تحمل جناحين يمثلان النفقات العامة والإيرادات العامة، تنطلق بهما لتحقيق الأهداف، والرؤية المستقبلية للدولة (أبو الفتوح، ٢٠١٤).

وفي المملكة العربية السعودية يعتمد الدخل العام بشكل أساس على الإيرادات النفطية، مما يجعله عرضة للتغير والانخفاض وفقاً للتقلبات المستمرة في أسعار النفط العالمية (السقاف، ٢٠١٥؛ صندوق النقد الدولي، ٢٠١٢) وهذا ما دعا حكومة المملكة العربية السعودية لإجراء عدة إصلاحات مالية، تم إقترانها في رؤية ٢٠٣٠م. ومن هذه الإصلاحات: تفعيل زيادة الإيرادات غير النفطية، والعمل على تنويعها، وتحقيق أكبر قدر من الاستقرار لتلك الإيرادات، وتخفيف الاعتماد على النفط كمصدر وحيد للإيراد العام، وقد بدأت حكومة المملكة العربية السعودية بفرض ضريبة القيمة المضافة في يناير ٢٠١٨م. وذلك لتوسيع قاعدة إيراداتها (غير النفطية) واستدامتها للمساهمة في تحسين الآثار الاجتماعية والاقتصادية الأساسية التي تسعى رؤية ٢٠٣٠م. إلى تحقيقها (العبدلي، ٢٠١٩).

التزمت المملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% بدءاً من ١ يناير ٢٠١٨م. الموافق (١٤ ربيع الثاني ١٤٣٩هـ). ومن ثم أصدرت المملكة العربية السعودية قراراً في ١١/٥/٢٠٢٠م. برفعها الي ١٥% ابتداء من ١/٧/٢٠٢٠م. لمواجهة تداعيات انتشار جائحة فيروس كورونا المستجد (كوفيد-١٩)، والتي ظهرت خلال هذه الفترة وانخفاض أسعار النفط عالمياً (الهيئة العامة للزكاة والدخل، ٢٠٢٠).

وتفرض ضريبة القيمة المضافة في كل مرحلة من مراحل سلسلة الإمداد، ابتداءً من الإنتاج ومروراً بالتوزيع، وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة، وتكمن أهمية ضريبة القيمة المضافة للسعودية في أنها تعد إيراداً للدولة، والدول تلجأ لذلك عادة في رفع مستوى الدخل لها، وهذا جانب إيجابي حين تكون النسبة للضريبة متدنية، كحال ضريبة القيمة المضافة التي أقرت في المملكة العربية السعودية، ويمكن بتطبيق ضريبة القيمة المضافة أن تسهم في تقنين سلوكنا الاستهلاكي، بتغيير سلوك الأفراد الشرائية، بشراء الحاجات الأساسية فقط، وبالتالي تشجع على الادخار وتحسين السلوك الإستهلاكي الفردي كما أنها تنمي في المجتمع الحس الوطني (طالع، حسن، ٢٠١٩).

والمشاركة الإيجابية عندما يستشعر الفرد أن دفع نسبة من المشتريات سيحسن إيراد للدولة، أيضاً ضريبة القيمة المضافة تعزز التنمية الاقتصادية في المملكة العربية السعودية، من خلال صرف إيراداتها على دعم البنية التحتية، ودعم التنمية المستدامة في المملكة العربية السعودية، لذلك فـضريبة القيمة المضافة تسهم في دعم رؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠م. في تنويع مصادر الدخل، وهي تشكل رقماً صغيراً "القيمة المضافة"، مقارنة بما تقدمه الدولة، إلا

أن أثره الإيجابي يتوقع أن يكون كبيراً في دعم التنمية والاقتصاد السعودي. فنظراً للتغيرات الجوهرية التي شهدتها الاقتصاد السعودي، والحاجة لتنويع مصادر الدخل، والتوافق مع السياسات الاقتصادية

العالمية، ومع تطبيق برنامج التحول الوطني ٢٠٢٠م، ورؤية ٢٠٣٠م، كان لزاماً أن يعاد النظر في النظام الضريبي في المملكة العربية السعودية حتى يحتفظ بمكانته ومصداقيته، ويتمشى مع الأنظمة العالمية، ويساهم في انتعاش وتنويع مصادر الدخل في المملكة العربية السعودية (طالع، حسن، ٢٠١٩).

• الواقع الضريبي في المملكة العربية السعودية:

إن النظام الضريبي لدولة من الدول لا ينشأ من فراغ، ولا يعمل بمعزل عن الكيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تنتهجه الدولة، فتعمل الأنظمة الضريبية على خدمة مصالح الاقتصاد الوطني، من خلال تمويل المشاريع الاقتصادية والخدمات الاجتماعية، وتحقيق الأهداف السياسية للدولة كما أنها تشكل الأداة المهمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية.

وفيما يخص المملكة العربية السعودية فإن الشعب السعودي لم يعرف الضرائب قبل إقرار الضرائب الحالية، والتي تشمل ضريبة السلع المنتقاة، وضريبة القيمة المضافة، إلا أنه لا يمكن أن نقول إن المملكة العربية السعودية كانت بمعزل عن الضرائب كلية، فقد أقرت الحكومة السعودية من قبل ضريبة الدخل، التي كانت مفروضة على المقيمين في المملكة العربية السعودية، وبالتالي فإن نظاماً الضرائب في السعودية قبل عام ٢٠١٧م. كان نظام قائماً على ضريبة الدخل فقط، وموجاً لغير السعوديين فقط بصفاتهم الطبيعية أو الاعتبارية؛ لذلك فإن النظام الضريبي في المملكة يمكن تقسيمه إلى مرحلتين: مرحلة ما قبل إقرار أنظمة الضرائب الجديدة (ضريبة السلع المنتقاة، وضريبة القيمة المضافة)، ومرحلة ما بعد ٢٠١٧م، وهو تاريخ بدء تطبيق أنظمة الضرائب الجديدة.

وكما سبق الإشارة إليه، فإن الضرائب الموجودة قبل إقرار الضرائب الجديدة كانت فقط ضريبة الدخل التي تطبق على غير السعوديين، إضافة إلى الزكاة المفروضة التي تطبق على المسلمين جميعاً داخل السعودية (سعوديين أو غير سعوديين)، وبعد إقرار أنظمة الضرائب الجديدة أصبح لدينا ثلاثة أنواع من الضرائب الحكومية، وهي: ضريبة الدخل، وضريبة السلع المنتقاة، وضريبة القيمة المضافة. هذا عدا الزكاة التي يصنفها البعض كنوع من أنواع الضرائب، وهي في الأصل شعيرة دينية يتعبد بها المسلم، وركن من أركان الإسلام. (طالع، حسن، ٢٠١٩).

وتنقسم الإيرادات العامة في المملكة العربية السعودية إلى الإيرادات النفطية، والإيرادات غير النفطية، وتمثل الإيرادات النفطية الجزء الأكبر من الإيرادات العامة للدولة، والتي يتم الاعتماد عليها بشكل رئيس لتغطية الإنفاق الحكومي، وفي منتصف عام ٢٠١٤م. تراجعت أسعار النفط بنسبة ٥١%، وترتب على ذلك تراجع في الإيرادات العامة؛ مما نتج عنه عجز في الموازنة العامة للدولة، وقد اتسع عجز الموازنة بشكل كبير في عام ٢٠١٥م. (صندوق النقد الدولي، ٢٠١٥)؛ حيث بلغت نسبة تغطية الإيرادات غير النفطية للإنفاق الحكومي ٧% في نفسه العام، مما دعا حكومة المملكة العربية السعودية التوجه لإجراء

إصلاحات مالية؛ لتخفيف الاعتماد على النفط، وأيضاً لزيادة الإيرادات غير النفطية، وتوفير الإيراد المستديم، ومن ضمن هذه الإصلاحات المالية: فرض ضريبة القيمة المضافة، والتي يتوقع أن تتراوح عوائدها بين ٢٢ إلى ٣٥.٢ ملياراً سنوياً (العبدلي، سجينى، ٢٠١٩).

وتعد ضريبة القيمة المضافة مصدر إيراد مستديم ومغذي لخزينة الدولة، وهذا ما شجع حكومة المملكة العربية السعودية على تطبيقها عند إجراء الإصلاحات المالية التي وضعتها المملكة في رؤية ٢٠٣٠م. حيث تسهم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بأعلى نسبة في الإيرادات الضريبية مقارنة بالضرائب الأخرى (الدوم، ٢٠١٦).

وتشير التوقعات أن ضريبة القيمة المضافة بنسبة ٥% التي طبقت في المملكة في يناير ٢٠١٨م، ستتراوح عائداتها بين ١.٥% إلى ٢.٥% من الناتج المحلي الإجمالي للمملكة العربية السعودية، وستصل ما بين ٢٢ مليار و٣٥ مليار سنوياً في عام ٢٠١٧م. إلى ٢٤ ملياراً في عام ٢٠١٨م، لتصل ٦٥ مليار ريال بحلول عام ٢٠٢٠. (أل طايح، ٢٠١٩).

ومن المتوقع أن تزداد الإيرادات المتحصلة من ضريبة القيمة المضافة في السنوات القادمة بعد استقرار تطبيقها، الدولة لقرار وإن اتخاذ الإصلاح المالي والضريبي والتي من ضمنها فرض ضريبة القيمة المضافة أمراً مهماً وضرورياً، فهناك حاجة لزيادة الإيرادات الضريبية للمساعدة في زيادة الإيرادات العامة

الدولة، وهذا ما أثبتته دراسة (Sarmiento,2016) أن معظم الدول إذا رغبت في زيادة حصيلتها الإيرادات العامة، أو إجراء إصلاح مالي فإنها تلجأ إلى فرض ضريبة القيمة المضافة.

الدراسات السابقة

أولاً- الدراسات العربية:

دراسة الحمود (٢٠٢٠)، وعنوانها تأملات في الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، هدفت الدراسة إلى التعريف القانوني للضريبة على القيمة المضافة، واتبعت الدراسة المنهج التحليلي التكاملي من أجل بيان الطبيعة القانونية للضريبة على القيمة المضافة وإظهار انتماؤها بين أنواع الضرائب وتقديرها، وكذلك مقارنة إيجابياتها وسلبياتها وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها ضرورة خلق وعي ضريبي بين أفراد المجتمع، وتنظيم برامج تدريبية للشركات والمؤسسات التي سوف تخضع للضريبة على القيمة المضافة، وتدريب كوادر إدارة الضرائب وتأهيلها للضريبة على القيمة المضافة لعدم وجود أية خبرات سابقة، والاستعانة بخبرات عالمية لبناء جهاز ضريبي مطور، كما أن تطبيق الاتفاقية يحتاج إلى عدد كبير من المهنيين والمتخصصين في الضرائب في سوق العمل.

دراسة آل طابع، العبدلي (٢٠١٩) وعنوانها "القيمة المضافة كأداة مالية لتعزيز رؤية المملكة ٢٠٣٠ م في تنويع مصادر الدخل ودعم النمو الاقتصادي في المملكة العربية السعودية"، وهدفت إلى دراسة مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وفحص الآثار المستقبلية لضريبة القيمة المضافة على النمو الاقتصادي، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف وتحليل واقع وآفاق ضريبة القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية استناداً إلى الأدبيات والدراسات الاقتصادية والتقارير والبيانات الرسمية الصادرة من المؤسسات والأجهزة الحكومية والرسمية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: أن تطبيق المملكة العربية السعودية لضريبة القيمة المضافة ستسهم في دعم تحقيق رؤية المملكة ٢٠٣٠ في تنويع مصادر الدخل، ويتوقع أن يكون لها آثار إيجابية في دعم العملية التنموية للاقتصاد السعودي. كما تبين النتائج أنه لا يوجد تحسن كبير في هيكل الإيرادات الأخرى طالما المرونة الداخلية أقل من الواحد الصحيح، وبالتالي فإن الهيكل الإيرادي غير النفطي غير مرن، وبالمقابل بينت النتائج أنه لا يوجد تحسن في هيكل الإيرادات الإجمالية طالما المرونة أقل من الواحد الصحيح (٠.٩٩٠) وبالتالي فإن هيكل الإيرادات الإجمالية غير مرن، كما حققت الإيرادات الإجمالية نمواً سنوياً وقدره ٧.٧% خلال الفترة نفسها، بينما معدل نمواً سنوياً للنتائج المحلي الإجمالي بلغ ٩.٢% خلال الفترة نفسها.

دراسة العبدلي، وسجيني (٢٠١٩)، وعنوانها: "أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية"، هدفت إلى: التعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة بالمملكة العربية السعودية، والتعرف على مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات

العامة بالمملكة العربية السعودية، ولتحقيق هدف الدراسة استخدمت الباحثة فيما يختص بالجزء النظري المنهج الاستقرائي من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، وذلك للإجابة عن أسئلة البحث، ومن ثم تصميم الاستبانة، وفيما يختص بالجزء الميداني اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي؛ لملاءمته لطبيعة الدراسة؛ حيث تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات الأولية، تم توزيعها على (١١٠) عينة عشوائية طبقية، تشمل أعضاء هيئة التدريس بجامعة الملك عبد العزيز ومنسوبي هيئة الزكاة والدخل بمدينة جدة، وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: مساهمة ضريبة القيمة المضافة في توسيع القاعدة المالية لتوليد الإيرادات العامة؛ وذلك بسبب اتساع وعائها الضريبي، وقصر فترة تحصيلها، فهي تستقطب إيرادات وفيرة، تؤدي إلى زيادة الإيرادات العامة، فهي تعمل على ضخ قدر مناسب من السيولة في الخزينة العامة، تمكن الدولة من تمويل مشاريعها التنموية، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات المشاركين في الدراسة، حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة تعزى لمتغير المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

دراسة السيد، السليمان (٢٠١٩) وعنوانها: "ضريبة القيمة المضافة وآثارها: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية"، استهدف البحث فحص آثار ضريبة القيمة المضافة كمصدر تمويل جديد في بيئة الأعمال السعودية، وتم إجراء الدراسة الاستطلاعية بهدف استطلاع آراء الأكاديميين في مجال المحاسبة والمحاسبين المهنيين، حول مدى ملاءمته حد التسجيل الإلزامي المحدد في لائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة، ومدى تأثيره على العبء الواقع على الإدارة الضريبية، وكذلك التحقق من تأثير حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية في زيادة حجم الإيرادات الضريبية، ومن جانب آخر فحص ما إذا كان المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تخفيض حجم الإيرادات الضريبية، مقارنة بفرض معدلات متعددة لضريبة القيمة المضافة، تختلف حسب طبيعة السلع والخدمات كما في الدول الأخرى، تم إجراء الدراسة خلال عام ٢٠١٨م، مع بدء تطبيق الضريبة في المملكة العربية السعودية، وقد أوضحت النتائج أن: حد التسجيل الإلزامي المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة مناسب بشكل يجعله يساعد في تخفيف العبء الواقع على الإدارة الضريبية، كما أوضحت النتائج ضرورة وجود حد للتسجيل الاختياري لدوره في زيادة الحصيلة الضريبية، كذلك أثبتت الدراسة أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة قد يؤدي إلى خفض الحصيلة الضريبية.

دراسة الطائي، وداوود (٢٠١٨)، وعنوانها: "ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي"، هدفت الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق؛ نتيجة تغير نمط الإنفاق الاستهلاكي العائلي، وحاجة العراق إلى توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية، أما عن منهج الدراسة فمن أجل التحقق من فرضية البحث اعتمد البحث على أسلوب تحليل بيانات الجداول الخاصة

بالضرائب في العراق للمدة من (١٩٩٠م. - ٢٠١٢م.) فضلاً عن التعرف على نمط الإنفاق الاستهلاكي في العراق من خلال مسوحات ميزانية الأسرة للسنوات التي أنجزت فيها المسوحات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، كان من أهمها أن: ضريبة القيمة المضافة تعد واحدة من أبرز الابتكارات في المالية العامة، وأكثرها انتشاراً خلال الخمسين سنة الماضية؛ وذلك لكون مزاياها تفوق عيوبها التي يمكن التغلب عليها، تسهم ضريبة القيمة المضافة في توفير إيرادات ضريبية تعوض الانخفاض الحاصل في الإيرادات الجمركية نتيجة دخول العراق في منظمة التجارة العالمية والغاء التعرفة الجمركية، كما يسهم تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ترشيد الإنفاق الاستهلاكي لارتفاع الميل الحدي للاستهلاك نحو السلع الأكثر ضرورة وتخفيض الاستهلاك بتجاه السلع الكمالية أو السلع غير المرغوب فيها؛ الأمر الذي يسهم في زيادة ادخار الأفراد، ومن ثم الاستثمار، يسهم تخفيض استهلاك الأفراد في توفير عملة صعبة داخل البلد؛ نظراً لكون أغلب السلع المستهلكة أجنبية، كنتيجة لارتفاع نصيب الفرد من الناتج المحلي ونصيبه من الإنفاق، ارتفع استهلاك الفرد العراقي، واتجه نحو حاجات بعيدة عن المكون الأساس وهو الغذاء.

دراسة الهوارى (٢٠١٧) وعنوانها: "إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر"، وهدفت إلى تحديد متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية، كما هدفت إلى وضع إطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية، قام الباحث بالاعتماد على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي؛ حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للبحث، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية، أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم توزيع عدد ١٣٠ قائمة على مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية، تم استرداد عدد ١٠٢ قائمة صالحة للتحليل بنسبة استجابة ٧٨.٥%، وتمثلت نتائج الدراسة فيما يلي: اتضح من الدراسة العملية أن أكثر مؤيدي تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر بصفة عامة، وعلى الخدمات المهنية الاستشارية بصفة خاصة هي وزارة المالية الممثلة في مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية، وأن أكثر المعارضين لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، الصناع والتجار والمستهلكين بصفة عامة؛ لتحملهم أعباء إضافية تمثل استقصاء من دخولهم، وأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي إلى زيادة حصيلة الضريبة اللازمة لتمويل العجز المرتفع والمتزايد في الموازنة العامة للدولة، ولكن بشرط القدرة على إدارة الضريبة بكفاءة.

دراسة إبراهيم (٢٠١٦) وعنوانها: "دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر"، هدف البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم وأنواع ومبادئ الضريبة على القيمة المضافة، وإجراء مقارنات بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة العامة على المبيعات، وتحليل الآثار الاقتصادية

لتطبيق هذه الضريبة في مصر، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال تحليل الجزئيات للوصول إلى حكم عام عن اقتصاديات تطبيق ضريبه القيمة المضافة، كما استخدم - أيضاً - المنهج الاستنباطي من خلال الربط بين المقدمات والنتائج، على أساس من المنطق والتحليل للبيانات المتاحة؛ لمعرفة دور وأهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، ومن نتائج الدراسة أن الضريبة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة، يتم تطبيقها في معظم دول العالم، وبصفة خاصة في الدول المتقدمة، كما أنه سيؤدي تطبيق ضريبة القيمة المضافة بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات إلى زيادة حصيلة الضرائب الكلية من خلال توسعة الوعاء الضريبي، تعمل الضريبة على القيمة المضافة على تحفيز وتشجيع الصادرات؛ حيث تفرض هذه الضريبة على الصادرات بسعر صفر، إن أسلوب تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سوف يؤدي إلى زيادة الثقة بين المكلف ومصالحه الضرائب؛ الأمر الذي يؤدي إلى آثار إيجابية تتمثل في زيادة الإيرادات الضريبية.

دراسة السقاف (٢٠١٥) وعنوانها: "إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية"، وهدفها اقتراح إطار محاسبي لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وتحليل نظام الضرائب غير المباشر في المملكة، وتقدير مدى وجود نظام شامل لهذه الضرائب، واعتمد البحث على أسلوب الاستقصاء؛ وذلك للوقوف على آراء مفردات مجتمع البحث مع اعتماد البحث على تطبيق الاختبارات الإحصائية لتحليل البيانات، ويتضمن مجتمع الدراسة أطراف المجتمع الضريبي بالمملكة العربية السعودية، كما قام الباحث باستخدام العينة العنقودية، وقام الباحث باستخدام هذا النوع من العينات لتحديد مفردات عينة الدراسة، وقد توصل البحث إلى عدة نتائج، كان من أهمها أن: ضريبة القيمة المضافة هي النموذج الأمثل لتطبيق الضرائب غير المباشرة في المملكة العربية السعودية، وضعف الوعي الضريبي أحد معوقات التطبيق الفعلي للقيمة المضافة، عدم وضوح الأهداف الضريبية أحد معوقات التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة، ويجب أن يتضمن التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة التنسيق الفعال مع مصلحة الزكاة والدخل، وعدم الالتزام باستخدام الفاتورة الضريبية أحد معوقات التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة، وغياب التشريع الضريبي أحد معوقات التطبيق الفعال للضريبة على القيمة المضافة.

ثانياً - الدراسات الأجنبية:

دراسة أوزيني (Oseni, 2017) وعنوانها: "آثار ضريبة القيمة المضافة على الملف الشخصي لتوليد العوائد الحكومية في نيجيريا: نهج مفاهيمي"، هدفت الدراسة إلى تحليل تأثير ضريبة القيمة المضافة VAT على توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا، كونها أحد مصادر إيرادات الحكومة، وأيضاً متغير مهم في السياسات المالية، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي من خلال استعراض الأدبيات المرتبطة بالموضوع؛ للتأكد من آثار ضريبة القيمة المضافة على توليد إيرادات الحكومة، وكيف يمكن تعزيزها؟ من أجل تعزيز صورة توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا بطريقة فعالة، وتوصلت الدراسة إلى أن: ضريبة القيمة المضافة لها تأثير إيجابي على توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا، والتقليل من التهرب الضريبي؛ مما يسهم في نموها الاقتصادي وتطورها، وأوصت الدراسة بأنه: يجب على الحكومة تحسين الظروف المعيشية للمواطنين، من خلال الإفادة الحكيمة من عائدات ضريبة القيمة المضافة بطريقة فعالة. دراسة كالاس وميلنكوفيك (Kalas and Milenkovic, 2017)، وعنوانها: "دور ضريبة القيمة المضافة في اقتصاد صربيا"، هدفت الدراسة إلى تحديد الآثار المترتبة من ضريبة القيمة المضافة على الاقتصاد وأهميته، بالإضافة إلى تحديد أثر ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في صربيا، واتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة البيانات الأولية كأداة للدراسة، وركزت الدراسة على تحليل نتائج عشر سنوات من ٢٠٠٥م. : ٢٠١٤م. ، ومن خلال استخدام الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية وإيجابية بين ضريبة القيمة المضافة والنتائج المحلي الإجمالي، وأيضاً هناك علاقة إيجابية بين عائدات ضريبة القيمة المضافة وإجمالي الإيرادات العامة للخزينة؛ حيث تعمل هذه العائدات على زيادة الخزينة العامة للدولة.

دراسة نونس وتودر (Nunns, Jim; Toder, Eric, 2017) وعنوانها: "آثار ضريبة القيمة المضافة الفيدرالية على ميزانيات الدولة والحكومة المحلية"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة مقارنة بالإيرادات الضريبية الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية، وأيضاً تأثيرها على الموازنة العامة للدولة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة البيانات والإحصاءات عن الإيرادات العامة لعام ٢٠١٢ م. الواردة في وزارة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن: تأثير إيرادات القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة أكبر من الإيرادات الضريبية الأخرى؛ حيث إن إيرادات ضريبة القيمة المضافة تزيد من الإيرادات العامة بنسبة أكبر؛ وذلك لاتساع وعائها الضريبي، مقارنة بالضرائب الأخرى، وعند زيادة الإيرادات العامة يزداد معها الإنفاق الحكومي.

دراسة شيل (Shale, 2017) وعنوانها: "تحصيل ضريبة القيمة المضافة في كوسوفو وتأثيرها على النمو الاقتصادي" هدفت هذه الدراسة إلى تحسين كفاءة جمع ضريبة القيمة المضافة، والتعرف على قدرتها في تنمية الاستقرار المالي وتأثيرها على إيرادات الميزانية في كوسوفو، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للفترة ٢٠٠٥ - ٢٠١٥م، واستخدمت الدراسة مصادر البيانات الثانوية من خلال التقارير المالية السنوية الصادرة من وزارة المالية، وتقارير صندوق النقد الدولي، وتم تحليل البيانات بواسطة الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة إلى أن: تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة تأثير إيجابي وقوي، وتمثل إيرادات ضريبة القيمة المضافة حوالي ٢١ % من إجمالي عائدات الميزانية، وتوصي الدراسة إلى أن: تولى الحكومة المزيد من الاهتمام لإدارة الضريبة حتى تصبح أكثر فاعلية وسرعة في جمع الضرائب.

دراسة كومار وساركار (Kumar and Sarkar, 2016) وعنوانها: "تصور المستهلكين نحو ضريبة القيمة المضافة في ولاية أوتار براديش"، وهدفت إلى دراسة تصور المستهلك تجاه ضريبة القيمة المضافة في ولاية أوتار براديش، وقد اعتمدت الدراسة طريقة جمع البيانات من خلال الاستبيانات؛ حيث تم استلام (٦٠٠) استمارة فقط في ٣ مناطق (غازي آباد، وغوتام بوذا ناغار، ولوكاناو) من ولاية أوتار براديش، وكان من أهم نتائج الدراسة، أن معظم المستهلكين لديهم معرفة سطحية بضرورة القيمة المضافة في ولاية أوتار براديش، بغض النظر عن مستوياتهم التعليمية. كما أوضحت الدراسة - أيضًا - وجود بعض الثغرات في نظام إدارة ضريبة القيمة المضافة، على سبيل المثال محاولة المستهلكين لتجنب دفع ضريبة القيمة المضافة، وكان من أهم توصيات الدراسة بأن تقوم الحكومة بإصلاح الهيكل الضريبي باستخدام أنظمة ولوائح مبتكرة ومناسبة لأصحاب المصلحة.

دراسة (Samaduzzaman et al., 2015) وعنوانها: "زيادة ضريبة القيمة المضافة وأثرها على عادة استهلاك المستهلك"، هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير زيادة ضريبة القيمة المضافة على المستهلكين في شمال ويلز، وضعت حكومة المملكة المتحدة سياسة اقتصادية جديدة لزيادة ضريبة القيمة المضافة إلى ٢٠٪؛ الأمر الذي أثار مناقشات واسعة النطاق، وقد دار نقاش نشط بين الحكومة وحزب المعارضة؛ حيث إن ذوي الدخل المرتفع ينفقون أكثر، وبالتالي سيدفعون المزيد من ضريبة القيمة المضافة، وقد اعتمدت الدراسة طريقة الدراسة الميدانية، باستخدام الاستبانة؛ حيث تم استلام (٢٧٠٠) استمارة، إذ شارك ما مجموعه ٨٠ مستجيبًا في الاستطلاع. وقد تم استخدام تحليل صدق الاختبار لتحليل مصداقية كل سؤال في الاستبيان، كما تم تحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام تحليل الارتباط، واختبار T؛ لتحديد العلاقة بين المتغيرات واختبار الفرضية، وقد كشفت النتائج أن زيادة ضريبة القيمة المضافة لها تأثير كبير على عادة استهلاك المستهلكين، كما يمكن أن تسد دراسة الحالة هذه الفجوة في الأدبيات الخاصة

بعادة استهلاك المستهلكين بشأن زيادة ضريبة القيمة المضافة، بالإضافة إلى أن نتائج هذه الدراسة يمكن أن تضيف إلى الأدبيات الموجودة وتكون بمنزلة أساس لمزيد من الدراسات.

دراسة (Oladipupo and Izedonmi, 2013) وعنوانها: "الرأي والتصور العام تجاه ضريبة القيمة المضافة في نيجيريا"، هدفت الدراسة إلى تقييم مستوى التوعية الضريبية، لا سيما مستوى فهم قانون ضريبة القيمة المضافة بين ثلاث فئات من دافعي الضرائب في نيجيريا، وقد اعتمدت طريقة الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة، والتي تضمنت مجموعة من الأسئلة التي تم توزيعها على ثلاث فئات من دافعي الضرائب، وهم: رجال الأعمال، والمهنيون، وغيرهم؛ حيث تم استلام (٢٧٠٠) استمارة فقط، وكان من أهم نتائج الدراسة، أن: معظم من شارك في الاستبانة لديهم معرفة ضعيفة بقانون ضريبة القيمة المضافة في نيجيريا، بغض النظر عن مستواهم الأكاديمي، ومن ناحية أخرى لم يكن هناك اختلاف كبير في مقدار المعرفة بقانون ضريبة القيمة المضافة بين المجموعات الثلاث محل الدراسة، وكان من أهم توصيات الدراسة أن: الامتثال الضريبي يعتمد على مدى وعي ومعرفة دافعي ضريبة القيمة المضافة بها وفهماها.

التعليق على الدراسات السابقة:

منهج الدراسة: اتبعت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهدافها، وهي بذلك اتفقت مع بعض الدراسات السابقة في استخدامها لهذا المنهج مثل: دراسة آل طابع، العبدلي (٢٠١٩) المنهج الوصفي التحليلي، ودراسة كالاس وميلنكوفيك (Kalas and Milenkovic, 2017)، ودراسة (السليمان، ٢٠١٩)، ودراسة أوزيني (Oseni, 2017)، ودراسة نونس وتودر (Nunns, Jim; Toder,) (Eric, 2017)، ودراسة شيل (Shale, 2017). بينما اختلفت عن بعض الدراسات السابقة في المنهج المستخدم كدراسة الطائي، وداوود (٢٠١٨)، التي اعتمدت على أسلوب تحليل بيانات الجداول الخاصة بالضرائب، ودراسة الهوارى (٢٠١٧) ودراسة إبراهيم (٢٠١٦)، التي اعتمدت على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، ودراسة الحمود (٢٠٢٠)، التي اتبعت المنهج التحليلي التكاملي، دراسة العبدلي (٢٠١٩) المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي.

الأداة: اعتمدت الدراسة الحالية على الاستبانة كأداة للدراسة؛ حيث اعتمدت على تصميم استبانتين، وهي بذلك تتفق مع بعض الدراسات السابقة التي استخدمت الاستبانة كأداة لجمع البيانات مثل: دراسة العبدلي (٢٠١٩)، دراسة الهوارى (٢٠١٧)، ودراسة إبراهيم (٢٠١٦)، ودراسة (Oladipupo and Izedonmi, 2013)، ودراسة (Samaduzzaman et al., 2015)، ودراسة (كومار وساركار Kumar and Sarkar, 2016). بينما استخدمت دراسة كالاس وميلنكوفيك (Kalas and Milenkovic, 2017)، البيانات الأولية كأداة للدراسة.

عينة الدراسة: شملت عينة الدراسة الحالية المكلفين وذوي الاختصاص والمستهلكين في المنطقة الغربية بالمملكة العربية السعودية، بينما اشتملت دراسة العبدلي (٢٠١٩) على عينة عشوائية طبقية تشمل أعضاء هيئة التدريس بجامعة الملك عبد العزيز ومنسوبي هيئة الزكاة والدخل بمدينة جدة، واشتملت دراسة (السيد، السليمان، ٢٠١٩) استطلاع آراء الأكاديميين في مجال المحاسبة والمحاسبين المهنيين، وشملت دراسة الهوارى (٢٠١٧) مأموري الضرائب وموظفي الإدارة الضريبية، ودراسة السقاف (٢٠١٥) شملت أطراف المجتمع الضريبي، ودراسة (Oladipupo and Izedonmi, 2013) شملت فئات من دافعي الضرائب، وهم رجال الأعمال والمهنيون وغيرهم.

أوجه الاستفادة من الدراسات السابقة:

أفادت الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في التعرف على الأدبيات التربوية المتعلقة بموضوع الدراسة.

الإفادت من الدراسات السابقة في كتابة الإطار النظري للدراسة.

الإفادت من الدراسات السابقة في إعداد وبناء أداة الدراسة "الاستبانة".

منهجية الدراسة وإجراءاتها :

يتناول هذا الجزء وصفا لخصائص أفراد عينة الدراسة.

• منهج الدراسة :

في هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي؛ للتعرف على المشكلة موضوع البحث، والهدف من الدراسة، الذي يقوم على جمع المعلومات والبيانات من خلال إجراء دراسة ميدانية (الاستبانة)، ومن ثم استخلاص الدلالات وإعطاء التحليل المناسب (أبو النصر، ٢٠٠٤).

• مجتمع الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المكلفين (المنشآت التي تمارس نشاطاً اقتصادياً مستقلاً بقصد تحقيق الدخل) والمستهلكين (الأشخاص الذين يتحملون الضريبة على السلع والخدمات التي يشترونها، وتستقر عليهم في نهاية انعكاساتها من واحد إلى آخر) في المنطقة الغربية في المملكة العربية السعودية.

• عينة الدراسة :

تم اختيار عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من أفراد مجتمع الدراسة؛ حيث تم توزيع رابط الاستبانة بشكل عشوائي على أفراد مجتمع الدراسة، وكانت الاستبانات المستردة من المكلفين (٢٤٢) استبانة، والاستبانات المستردة من المستهلكين (١٠٧٦) استبانة، ولم تستبعد أي استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل،

وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة والجاهزة للتحليل (٢٤٢) استبانة خاصة بالمكلفين و(١٠٧٦) استبانة خاصة بالمستهلكين. وكانت مواصفات العينة على النحو التالي :

أولاً- البيانات الخاصة بالمكلفين:

١. توزيع أفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير الجنس:
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير الجنس، كما تبينه النتائج بجدول (١) التالي

جدول (١) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين موزعين وفقاً لمتغير الجنس

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
64.5%	156	ذكر
35.5%	86	أنثى
100.0%	242	المجموع

يلاحظ من الجدول (١) أن أغلب أفراد عينة البحث من المكلفين هم من الذكور؛ حيث بلغت نسبتهم (٦٤.٥%) في حين بلغت نسبة الإناث (٣٥.٥%).

٢. توزيع أفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي:
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، كما تبينه النتائج بجدول (٢) التالي:

جدول (٢) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين موزعين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
0%	0	ثانوية عامة فما دون
4.2%	10	دبلوم
45%	109	بكالوريوس
50.8%	123	دراسات عليا
100%	242	المجموع

يلاحظ من الجدول (٢) أن أغلب أفراد عينة البحث من المكلفين هم من الحاصلين على دراسات عليا؛ حيث بلغت نسبتهم (٥٠.٨%) وبلغت نسبة الحاصلين على البكالوريوس (٤٥.٠%) ونسبة الحاصلين على الدبلوم (4.2%) في حين بلغت نسبة الحاصلين على ثانوية عامة فما دون (٠%).

٣. توزيع أفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير المهنة:
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين وفقاً لمتغير المهنة، كما تبينه النتائج
بجدول (٣) التالي:

جدول (٣) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المكلفين موزعين وفقاً لمتغير المهنة

النسبة المئوية %	العدد	المهنة
24.0%	58	أكاديمي (تخصص محاسبة)
15.7%	38	محاسب قانوني
23.1%	56	محاسب في شركة
31.4%	76	رجل أعمال
5.8%	14	أخرى
100.0%	242	المجموع

يلاحظ من الجدول (٣) أن أغلب أفراد عينة البحث من المكلفين هم من رجال الأعمال؛ حيث بلغت نسبتهم (٣١.٤%)، وبلغت نسبة الأكاديميين (تخصص محاسبة) (٢٤.٠%) ونسبة المحاسبين في الشركات (٢٣.١%) ونسبة المحاسبين القانونيين (١٥.٧%) في حين بلغت نسبة ذوي المهن الأخرى (٥.٨%).

ثانياً- البيانات الخاصة بالمستهلكين:

١. توزيع أفراد عينة البحث من المستهلكين وفقاً لمتغير الجنس:
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المستهلكين وفقاً لمتغير الجنس، كما تبينه النتائج بجدول (٤) التالي:

جدول (٤) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المستهلكين موزعين وفقاً لمتغير الجنس

النسبة المئوية %	العدد	الجنس
52.2%	562	ذكر
47.8%	514	أنثى
100.0%	1076	المجموع

يلاحظ من الجدول (٤) أن أغلب أفراد عينة البحث من المستهلكين هم من الذكور؛ حيث بلغت نسبتهم (٥٢.٢%)، في حين بلغت نسبة الإناث (٤٧.٨%).

٢. توزيع أفراد عينة البحث من المستهلكين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي:
تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المستهلكين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي، كما تبينه النتائج بجدول (٥) التالي:

جدول (٥) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة البحث من المستهلكين موزعين وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
10.6%	114	ثانوية عامة فما دون
14.0%	151	دبلوم
56.4%	607	بكالوريوس
19.0%	204	دراسات عليا
100.0%	1076	المجموع

يلاحظ من الجدول (٥) أن أغلب أفراد عينة البحث من المستهلكين هم من الحاصلين على البكالوريوس؛ حيث بلغت نسبتهم (٥٦.٤%)، وبلغت نسبة الحاصلين على دراسات عليا (١٩.٠%)، ونسبة الحاصلين على الدبلوم (١٤.٠%) في حين بلغت نسبة الحاصلين على ثانوية عامة فما دون (١٠.٦%).

• أداة الدراسة :

تم استخدام الاستبانة في جمع المعلومات الخاصة بالجانب الميداني للدراسة، كونها من أكثر الوسائل شيوعاً للحصول على بيانات وحقائق محددة عن الأفراد عبر تقديم مجموعه من الأسئلة يستتضي الإجابة عنها من قبل الأفراد المعنيين بموضوع الدراسة (عبيدات وآخرون، ٢٠١٦). حيث تم عمل استبانتين منفصلتين كل منهما مقسم إلى قسمين رئيسيين. القسم الأول: خاص بالمعلومات الشخصية للعينة محل الدراسة، بينما القسم الثاني: خاص بمحاوور الاستبانة (قياس مستوى الوعي، قياس مستوى الدراية، قياس مستوى الرضا، بيان بأبرز الآثار الناجمة عن فرض ضريبية القيمة المضافة). وقد استخدمت الباحثة أسلوب ليكرت ثلاثي التدرج (لا – محايد - نعم)؛ وذلك لتحديد درجة الموافقة.

• صدق الاستبانة :

للتحقق من صدق الاستبانة تم الاعتماد على طريقتين: الأولى تسمى الصدق الظاهري (Face validity)، وتعتمد على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين والخبراء في المجال، وذلك قبل التطبيق بهدف استعراض مواطن الضعف والقصور من حيث شكل الاستبانة ومنطقية الأسئلة صياغة وأسلوباً؛ حيث تم عرضها على ٥ من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة لإبداء بمرائياتهم، وقد تم التعديل بناء على ملاحظات المحكمين القيمة؛ حيث تم إعادة صياغة بعض الفقرات بناء على التوصيات

المنطقة، ولم يتم حذف أي من الفقرات بالاستبانة لعدم التوصية بذلك. أما الثانية وتسمى الاتساق الداخلي (Internal Consistency) وتقوم على حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، كما توضح نتائجها في الجداول التالية:

أولاً- الأداة الخاصة بالمكلفين:

جدول رقم (٦) معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة للأداة الخاصة بالمكلفين.

الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه بعد فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضرورة القيمة المضافة	
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م
**0.588	1	**0.843	1	**0.628	1	**0.779	1
**0.628	2	**0.862	2	**0.811	2	**0.769	2
**0.865	3	**0.841	3	**0.704	3	**0.531	3
**0.637	4	**0.852	4	**0.600	4	**0.717	4
**0.594	5			**0.562	5	**0.727	5
**0.626	6			**0.581	6	**0.669	6
**0.806	7			**0.598	7		
**0.710	8			**0.759	8		
**0.755	9			**0.764	9		
**0.680	10			**0.895	10		
				**0.613	11		
				**0.717	12		
				**0.646	13		
				**0.734	14		
				**0.651	15		
				**0.600	16		
				**0.803	17		

** وجود دلالة عند مستوى ٠.٠١

يلاحظ من الجدول (٦) أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١)؛ مما يشير إلى درجة عالية من الاتساق الداخلي للأداة الخاصة بالمكلفين.

ثانياً - الأداة الخاصة بالمستهلكين:

جدول رقم (٧) معاملات ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العبارة للأداة الخاصة بالمستهلكين.

الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه بعد فرض ضريبة القيمة المضافة		مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضرورة القيمة المضافة	
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م
**0.669	1	**0.778	1	**0.632	1	**0.659	1
**0.732	2	**0.819	2	**0.717	2	**0.732	2
**0.866	3	**0.724	3	**0.648	3	**0.716	3
**0.763	4	**0.589	4	**0.821	4	**0.538	4
**0.869	5	**0.803	5	**0.559	5		
**0.701	6			**0.764	6		
**0.629	7			**0.588	7		
**0.863	8			**0.738	8		
				**0.858	9		
				**0.811	10		
				**0.531	11		
				**0.527	12		
				**0.853	13		
				**0.872	14		
				**0.851	15		

** وجود دلالة عند مستوى ٠.٠١

يلاحظ من الجدول (٧) أن جميع معاملات الارتباط كانت دالة عند مستوى دلالة (٠.٠١)؛ مما يشير إلى درجة عالية من الاتساق الداخلي للأداة الخاصة بالمستهلكين.

• ثبات أدوات البحث :

للتحقق من ثبات أدوات البحث استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha). ويوضح الجدول التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة:

أولاً - الأداة الخاصة بالمكلفين:

جدول رقم (٨) معاملات الثبات للأداة الخاصة بالمكلفين

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.885	6	مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة.
0.901	17	مدى دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهية آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة.
0.872	4	مدى رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة.
0.856	10	الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المكلفين.
0.914	37	الاستبانة ككل.

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات للأداة الخاصة بالمكلفين جاءت بقيم عالية؛ حيث تراوحت بين (٠.٨٥٦-٠.٩٠١) وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (٠.٩١٤).

ثانياً - الأداة الخاصة بالمستهلكين:

جدول رقم (٩) معاملات الثبات للأداة الخاصة بالمستهلكين

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.892	4	مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضريبة القيمة المضافة.
0.907	15	مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه بعد فرض ضريبة القيمة المضافة.
0.948	5	مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة.
0.851	8	الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة من وجهة نظر المستهلكين.
0.956	32	الاستبانة ككل.

يتضح من الجدول السابق أن قيم معاملات الثبات للأداة الخاصة بالمستهلكين جاءت بقيم عالية؛ حيث تراوحت بين (٠.٨٥١-٠.٩٤٨) وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (٠.٩٥٦).

• الأساليب الإحصائية المستخدمة :

استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية التالية:

١. التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للبيانات الديموغرافية.
٢. المتوسط الحسابي، وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة، ولكل محور.
٣. الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للعبارات والمحاور.
٤. معادلة المدى لحساب درجة الموافقة؛ حيث تم حساب القيم (الأوزان) كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١٠) حساب القيم (الأوزان)

الوزن	درجة الموافقة
1	لا
2	محايد
3	نعم

ثم يتم تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الثلاثي، كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١١) تحديد الاتجاه لمقياس ليكرت الثلاثي

درجة الموافقة	المتوسط المرجح
لا	من ١ إلى ١.٦٦
محايد	من ١.٦٧ إلى ٢.٣٣
نعم	من ٢.٣٤ إلى ٣.٠٠

عرض نتائج الدراسة ومناقشتها :

• النتائج الخاصة بالمكلفين :

١- للإجابة على السؤال الأول من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما مدى الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة لدى المكلفين في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وجدول (١٢) يوضح ذلك:

جدول (١٢) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
1	إن فرض ضريبة القيمة المضافة يعود بالعديد من المنافع الاقتصادية للمملكة العربية السعودية.	2.83	%91	0.431	نعم	1
3	تؤثر ثقافة المجتمع نحو مفهوم ضريبة القيمة المضافة في الحد من التهرب الضريبي.	2.69	%85	0.610	نعم	2
2	إن ضريبة القيمة المضافة من أفضل وسائل الدخل للحكومات.	2.52	%76	0.677	نعم	3
4	تقوم وسائل الإعلام المختلفة السمعية والمرئية والمقروءة بنشر الوعي الضريبي بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بشكل ملائم.	2.48	%74	0.719	نعم	4
5	البطء في إنهاء المعاملات الضريبية نتيجة لقلّة الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة.	2.45	%73	0.676	نعم	5
6	إن ضريبة القيمة المضافة تستخدم كوسيلة حماية للصناعات المحلية ضد المنتجات المستوردة؛ حيث إن فرض هذه الضريبة يعيد التعرفة الجمركية على الواردات، ولكن بصورة أخرى تتوافق مع أنظمة منظمة التجارة العالمية.	2.37	%68	0.718	نعم	6
	مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة ككل.	2.56	%78	0.410	نعم	

من خلال الجدول رقم (١٢) الموضح أعلاه يتضح أن مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية جاء بدرجة استجابة (نعم)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٥٦ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (٢.٣٤ إلى ٣.٠٠)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (نعم).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى الوعي الضريبي للمكلفين بضرية القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.٣٧ إلى ٢.٨٣ من ٣)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابة (نعم).

٢- للإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما مدى دراية المكلفين بماهيته ضريبة القيمة المضافة وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بها في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مدى دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهيته آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وجدول (١٣) يوضح ذلك:

جدول (١٣) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهيته آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	لدي علم ودراية متى بدأ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.84	%92	0.446	نعم	1
٢	لدي علم بالنسبة المحددة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.77	%88	0.520	نعم	2
٣	ينبغي إظهار رقم التسجيل الضريبي الخاص بالموارد/ العميل على الفاتورة.	2.76	%88	0.539	نعم	3
٤	لدي علم بالسلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.73	%86	0.597	نعم	4
٥	لدي علم بالأشخاص الخاضعين لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.71	%86	0.617	نعم	5
٦	لدي علم بآلية عمل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.67	%84	0.608	نعم	6
٧	لدي علم أن المحلات غير المسجلة لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل، وليس لها رقم ضريبي لا يحق لها فرض ضريبة.	2.63	%82	0.651	نعم	7
٨	يتم طلب رقم تسجيل ضريبي جديد لأغراض ضريبة القيمة المضافة.	2.62	%81	0.601	نعم	8
٩	يكون التسجيل في ضريبة القيمة المضافة اختيارياً عندما تتجاوز قيمة توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة مبلغ ١٨٧,٥٠٠ ريال سنوياً للشخص الخاضع للضريبة.	2.60	%80	0.652	نعم	9
١٠	يكون التسجيل في ضريبة القيمة المضافة إلزامياً عندما تتجاوز قيمة توريدات السلع والخدمات الخاضعة للضريبة مبلغ	2.59	%80	0.652	نعم	10

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
	٣٧٥,٠٠٠ ريال سنويًا للشخص الخاضع للضريبة.					
١١	يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على العقود التي تم تنفيذها قبل ١ يناير ٢٠١٨، والخاصة بتوريد سلع أو خدمات تم تقديمها للعملاء بعد ١ يناير ٢٠١٨.	2.48	٪74	0.707	نعم	11
١٢	لدي علم أن المتعلقات الشخصية والهدايا التي يحملها المسافرون ضمن أمتعتهم الشخصية، معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	2.47	٪74	0.800	نعم	12
١٣	لدي اطلاع مسبق على نظام العقوبات والغرامات الخاص بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.45	٪73	0.740	نعم	13
١٤	لدي علم أن استيراد المعدات للأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة، معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	2.44	٪72	0.798	نعم	14
١٥	يجوز للشخص الخاضع للضريبة أن يختار احتساب صافي الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية على أساس المحاسبة النقدية كاستثناء لطريقة المحاسبة على أساس الفاتورة.	2.40	٪70	0.723	نعم	15
١٦	لدي علم أن توريدات السلع والخدمات التي تقدمها جهة مشمولة بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى جهة مشمولة بضرية القيمة المضافة في دول مجلس التعاون الخليجي ينبغي أن تخضع لآلية الاحتساب العكسي للضريبة.	2.37	٪68	0.774	نعم	16
١٧	الرسوم الجمركية تغني عن دفع ضريبة القيمة المضافة في حال الاستيراد.	2.17	٪58	0.830	محايد	17
	مدى دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهية وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضرية القيمة المضافة ككل.	2.57	٪79	0.391	نعم	

من خلال الجدول رقم (١٣) الموضح أعلاه يتضح أن مدى دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهية وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية جاء بدرجة استجابة (نعم)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٥٧ من ٣) ، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (٢.٣٤ إلى ٣.٠٠) ، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (نعم).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى دراية المكلفين ومن في حكمهم بماهية وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.١٧ إلى ٢.٨٤ من ٣)، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي. لذا أوصت دراسة الحمود (٢٠٢٠) بأهمية عقد برامج تدريبية وتأهيلية للشركات والمؤسسات التي سوف تخضع لضريبة القيمة المضافة، والاستعانة بالمهنيين والمتخصصين في الضرائب لبناء جهاز ضريبي مطور في سوق العمل.

٣- للإجابة على السؤال الثالث من أسئلة البحث، والذي ينص على: " ما مدى مستوى رضا المكلفين عن آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مدى رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ، وجدول (١٤) يوضح ذلك:

جدول (١٤) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	أنا راض أن ضريبة القيمة المضافة تتم إدارتها من قبل الهيئة العامة للزكاة والدخل.	2.54	77%	0.670	نعم	1
٢	فرض ضريبة القيمة المضافة يثير قلقي.	2.28	64%	0.852	محايد	2
٣	أعتقد أن التكيف مع فرض ضريبة القيمة المضافة قد يكلف مبالغ طائلة.	2.27	64%	0.805	محايد	3
٤	أعتقد أن الوقت المحدد للتحضير لفرض ضريبة القيمة المضافة كان كافياً.	2.21	60%	0.783	محايد	4
	مدى رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة ككل.	2.33	67%	0.483	محايد	

من خلال الجدول رقم (١٤) الموضح أعلاه يتضح أن مدى رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية جاء بدرجة استجابة (محايد)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٣٣ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (١.٦٧ إلى ٢.٣٣)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى رضا المكلفين عن فرض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.٢١ إلى ٢.٥٤ من ٣) ، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي، بينما وجدت دراسة الهواري (٢٠١٧) التي طبقت بمصر عدم رضا المكلفين بها على فرضها.

٤- للإجابة على السؤال الرابع من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما أبرز الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المكلفين؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المكلفين، وجدول (١٥) يوضح

جدول (١٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المكلفين مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات.	2.79	%90	0.530	نعم	1
٢	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيعزز الإيرادات المالية للدولة، ويدعم الناتج الإجمالي المحلي.	2.72	%86	0.509	نعم	2
٣	إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيقفل من القدرة الشرائية.	2.60	%80	0.670	نعم	3
٤	إن أعداد المغتربين المقيمين في المملكة العربية السعودية سوف ينخفض بعد فرض ضريبة القيمة المضافة.	2.57	%79	0.727	نعم	4
٥	إن المشاريع الصغيرة ستكون أكثر تضرراً من المشاريع الكبيرة بهذه الضريبة.	2.56	%78	0.643	نعم	5
٦	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى زيادة التعقيد المحاسبي للشركات.	2.46	%73	0.763	نعم	6
٧	إن ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى زيادة الصادرات؛ نظراً لكونها لا تفرض ضريبة على الصادرات.	2.41	%71	0.708	نعم	7
٨	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى تقليص حجم الاستثمارات.	2.36	%68	0.755	نعم	8
٩	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى حماية الصناعات المحلية ضد المنتجات المستوردة.	2.33	%66	0.743	محايد	9
١٠	إن فرض ضريبة القيمة المضافة ستؤثر سلباً على سوق العمل.	2.32	%66	0.731	محايد	10
	الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة ككل من وجهة نظر المكلفين.	2.51	%76	0.448	نعم	

من خلال الجدول رقم (١٥) الموضح أعلاه يتضح أن الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المكلفين جاءت بدرجة استجابة (نعم)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٥١ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (٢.٣٤ إلى ٣.٠٠)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (نعم). كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث من المكلفين على عبارات الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.٣٢ إلى ٢.٧٩ من ٣)، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي.

• النتائج الخاصة بالمستهلكين:

للإجابة على السؤال الأول من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما مدى الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة لدى المستهلكين في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مدى الوعي الضريبي للمستهلكين بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وجدول (١٦) يوضح ذلك:

جدول (١٦) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	إن فرض ضريبة القيمة المضافة يعود بالعديد من المنافع الاقتصادية للمملكة العربية السعودية.	2.40	70%	0.681	نعم	1
٢	إن معرفة المكلفين والمستهلكين بمبادئ وقواعد وأهمية ضريبة القيمة المضافة والمجالات التي تنفق فيها يحفزهم على دفع الضريبة.	2.34	67%	0.727	نعم	2
٣	إن ضريبة القيمة المضافة تعود بالنفع على المواطن من خلال زيادة الإنفاق على التعليم العام والتعليم العالي والصحة والخدمات الاجتماعية الأخرى.	2.01	50%	0.786	محايد	3
٤	قيام وسائل الإعلام المختلفة السمعية والمرئية والمقروءة بنشر الوعي الضريبي بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية بشكل ملائم.	1.96	48%	0.787	محايد	4
	مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضريبة القيمة المضافة ككل.	2.18	59%	0.532	محايد	

من خلال الجدول رقم (١٦) الموضح أعلاه يتضح أن مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضرورية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية جاء بدرجة استجابة (محايد)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.١٨ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (١.٦٧ إلى ٢.٣٣)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد). وهذا متقارب إلى حد ما مع دراسة كلٍّ من (2013) Oladipupo and Izedonmi و (2016) Kumar and Sarkar والسقاف (٢٠١٥) من حيث حيادية وضعف الوعي بضرورية القيمة المضافة بغض النظر عن المستوى التعليمي للفرد؛ حيث أوصت دراسة الحمود (٢٠٢٠) بأهمية خلق الوعي الضريبي بين الأفراد.

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى الوعي الضريبي للمستهلك بضرورية القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (١.٩٦ إلى ٢.٤٠ من ٣)، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي.

٢- للإجابة على السؤال الثاني من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما مدى دراية المستهلكين بماهيته ضرورية القيمة المضافة وآلية التطبيق والتحصيل الخاصة بها في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة حول مدى دراية المستهلكين ومن في حكمهم بماهيته آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضرورية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وجدول (١٧) يوضح ذلك:

جدول (١٧) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه في المملكة العربية السعودية بعد فرض ضرورية القيمة المضافة مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	لدي علم ودراية بحقيقة أنك تدفع ضريبة القيمة المضافة متى قمت بشراء أي منتج.	2.61	80%	0.649	نعم	1
٢	لدي علم ودراية أن المحلات غير المسجلة لدى الهيئة العامة للزكاة والدخل وليس لها رقم ضريبي لا يحق لها فرض ضريبة عليك.	2.36	68%	0.799	نعم	2
٣	أشعر أنني أتعرض أحياناً للغش من قبل صاحب المتجر باسم جمع ضريبة القيمة المضافة.	2.35	68%	0.782	نعم	3
٤	لدي علم ودراية أن الخدمات العامة التي تقدمها الجهات الحكومية والتي ليست بغرض ممارسة النشاط الاقتصادي مثل: تجديد جواز السفر، ورخصة القيادة، والتعليم الحكومي، وغيرها معفي من الضريبة.	2.25	63%	0.842	محايد	4
٥	لدي علم ودراية بالسلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية.	2.17	59%	0.809	محايد	5
٦	لدي علم ودراية أن التاجير أو الترخيص لأي عقار مصنف كملكية سكنية، معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	2.15	58%	0.847	محايد	6

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
٧	لدي علم ودراية أن جزءًا من مبلغ الضريبة الخاص بك يتم دفعه من قبل الشركة المصنعة والتجار، ومن ثم تفرض عليك الضريبة نفسها.	2.13	57%	0.852	محايد	7
٨	لدي علم ودراية أن الدولة تتحمل ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة.	2.10	55%	0.865	محايد	8
٩	السلع والخدمات المعفاة من ضريبة القيمة المضافة هي نفسها الخاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة.	2.09	55%	0.731	محايد	9
١٠	لدي علم ودراية أن المتعلقات الشخصية والهدايا التي يحملها المسافرون ضمن أمتعتهم الشخصية، معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	1.99	50%	0.851	محايد	10
١١	لدي علم ودراية أن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بنسبة صفر في المائة تعتبر خاضعة لضريبة القيمة المضافة.	1.90	45%	0.780	محايد	11
١٢	لدي علم ودراية أن استيراد المعدات للأشخاص ذوي الاحتياجات الخاصة، معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	1.89	45%	0.845	محايد	12
١٣	لدي علم ودراية أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على أقساط التأمين، وإعادة التأمين على التأمين العام والصحي.	1.86	43%	0.821	محايد	13
١٤	لدي علم ودراية أن أقساط التأمين، وإعادة التأمين على تأمينات الحماية والادخار معفاة من ضريبة القيمة المضافة.	1.75	37%	0.822	محايد	14
١٥	سبق وأن رفض صاحب أي متجر إصدار فاتورة نقدية متضمنة سعر الضريبة المضافة.	1.73	36%	0.803	محايد	15
	مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه بعد فرض ضريبة القيمة المضافة ككل.	2.09	55%	0.482	محايد	

من خلال الجدول رقم (١٧) الموضح أعلاه يتضح أن مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه في المملكة العربية السعودية بعد فرض ضريبة القيمة المضافة جاء بدرجة استجابة (محايد)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٠٩ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (١.٦٧ إلى ٢.٣٣)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتًا في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى دراية ومعرفة المستهلك بحقوقه بعد فرض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (١.٧٣ إلى ٢.٦١ من ٣)، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي.

٣- للإجابة على السؤال الثالث من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما مدى مستوى رضا المستهلكين عن آلية التطبيق والتحصيل الخاصة بضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد

العينة حول مدى رضا المستهلكين عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية ، وجدول (١٨) يوضح ذلك:

جدول (١٨) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	فرض ضريبة القيمة المضافة يثير قلقى.	2.31	66%	0.754	محايد	1
٢	لدى رضا عن النسبة ال ٥% المحددة لضريبة القيمة المضافة.	1.99	50%	0.761	محايد	2
٣	لدى رضا عن فرض ضريبة القيمة المضافة.	1.86	43%	0.766	محايد	3
٤	لدى رضا عن السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.	1.84	42%	0.752	محايد	4
٥	لدى رضا عن الأسعار بشكل عام بعد فرض ضريبة القيمة المضافة.	1.73	37%	0.761	محايد	5
	مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة ككل.	1.95	48%	0.479	محايد	

من خلال الجدول رقم (١٨) الموضح أعلاه يتضح أن مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية جاء بدرجة استجابة (محايد)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (١.٩٥ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (١.٦٧ إلى ٢.٣٣)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (محايد).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث على عبارات مدى رضا المستهلك عن فرض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (١.٧٣ إلى ٢.٣١ من ٣)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الثانية من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابة (محايد)، بينما وجدت دراسة الهواري (٢٠١٧) التي طبقت بمصر عدم رضا المستهلكين بها على فرضها كونها تمثل عبئاً إضافياً عليهم.

٤- للإجابة على السؤال الرابع من أسئلة البحث، والذي ينص على: "ما أبرز الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المستهلكين؟"، قامت الباحثة بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المستهلكين ، وجدول (١٩) يوضح ذلك.

جدول (١٩) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لاستجابات أفراد العينة حول الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المستهلكين مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
١	إن ارتفاع أسعار السلع والخدمات بعد فرض ضريبة القيمة المضافة سيؤدي إلى ارتفاع تكاليف المعيشة للفرد ذي الدخل المحدود.	2.68	%84	0.564	نعم	1
٢	إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيؤدي إلى ارتفاع أسعار السلع والخدمات.	2.65	%82	0.581	نعم	2
٣	إن المستهلكين هم الذين سوف يترتب عليهم تحمّل أعباء التكاليف الإضافية لضريبة القيمة المضافة بدلاً من التجار.	2.60	%80	0.591	نعم	3
٤	إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيقفل من القوة الشرائية.	2.48	%74	0.674	نعم	4
٥	إن أعداد المغتربين المقيمين في المملكة العربية السعودية سوف ينخفض بعد فرض ضريبة القيمة المضافة.	2.40	%70	0.668	نعم	5
٦	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيعزز الإيرادات المالية للدولة ، يدعم الناتج الإجمالي المحلي.	2.34	%67	0.633	نعم	6
٧	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى حماية الصناعات المحلية ضد المنتجات المستوردة.	2.09	%55	0.649	محايد	7
٨	إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيعود بالنفع على المواطن من خلال دعمها للخدمات الحكومية.	2.09	%55	0.726	محايد	8
	الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة ككل من وجهة نظر المستهلكين.	2.42	%71	0.375	نعم	

من خلال الجدول رقم (١٩) الموضح أعلاه يتضح أن الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر المستهلكين جاءت بدرجة استجابة (نعم)؛ حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي (٢.٤٢ من ٣)، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي (٢.٣٤ إلى ٣.٠٠)، وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (نعم).

كما يتضح من النتائج أن هناك تفاوتاً في موافقة أفراد عينة البحث من المستهلكين على عبارات الآثار المترتبة على فرض ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تراوحت المتوسطات ما بين (٢.٠٩ إلى ٢.٦٨ من

(٣)، وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الثانية والثالثة من فئات مقياس ليكرت الثلاثي، وتشير إلى الاستجابات (محايد، نعم) على التوالي. فبالعودة للدراسات السابقة نجد أن كلاً من دراسة (2015) Samaduzzaman etal. والطائي وداود (٢٠١٨) يتفقون مع الدراسة الحالية من حيث إن فرض ضريبة القيمة المضافة، وارتفاع أسعار السلع والخدمات أثر بشكل كبير على العادات الاستهلاكية للفرد، وقلل من القوة الشرائية لديه. أيضاً نرى أن دراسة كل من (2017) Shale و Nunns & Toder (2017) و (2017) Kalas & Milenkovic و (2017) Oseni والطائي، وداوود (٢٠١٨) والعبدي وسجيني (٢٠١٩) وال طابع (٢٠١٩) يتفقون مع الدراسة الحالية بوجود علاقة إيجابية بين إيرادات الدولة وفرض ضريبة القيمة المضافة؛ مما يؤدي إلى نمو اقتصاديات الدول كونه مصدر دخل إضافي لها.

النتائج العامة للدراسة:

توصلت الدراسة إلى أبرز النتائج التالية :

١. وجود اختلاف كبير في المعرفة الضريبية بين المكلفين وذوي الاختصاص والمستهلكين؛ حيث إن المكلفين بدفعها وذوي الاختصاص على علم ودراية كافية بها، على خلاف المستهلكين؛ مما يؤثر على مدى الرضا.
٢. وجود علاقة طردية بين المستوى التعليمي للأطراف المعنية ومقدار المعرفة والدراية بها.
٣. رضا الأطراف المعنية عن كون الهيئة العامة للزكاة والدخل هي الجهة المكلفة بإدارتها.
٤. الوقت المحدد للتحضير لفرض ضريبة القيمة المضافة لم يكن كافيًا.
٥. إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيؤدي إلى زيادة التعقيد المحاسبي للشركات.
٦. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوي فهم التجار والمحاسبين لآلية التطبيق والتحصيل لضريبة القيمة المضافة والمشاكل المتعلقة بها.
٧. تؤثر ثقافة المجتمع نحو مفهوم ضريبة القيمة المضافة في الحد من التهرب الضريبي، كما تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.
٨. إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سيعزز الإيرادات المالية للدولة، ويدعم الناتج الإجمالي المحلي، وبالتالي يعود بالكثير من المنافع الاقتصادية للمملكة العربية السعودية.
٩. إن فرض ضريبة القيمة المضافة سيقبل من القدرة الشرائية للمستهلكين؛ مما يؤثر سلبيًا على سيولة الشركات.
١٠. إن أعداد المغتربين المقيمين في المملكة العربية السعودية سوف ينخفض بعد فرض ضريبة القيمة المضافة.
١١. الوصول إلى نتائج ذات دلالة إحصائية حول موضوع فرض الضريبة المضافة وأثرها في المملكة العربية السعودية، مع إمكانية تعميم ذلك على بقية القطاعات ذات الصلة، والذي بدوره يساعد القطاعات الأخرى في أداء عملها.

التوصيات

في ضوء النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

١. قيام وسائل الإعلام المختلفة السمعية والمرئية والمقروءة بالتوعية الفعالة للمستهلكين بضرية القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وإيضاح مسؤولياتهم وحقوقهم.
٢. إيضاح أهمية فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وما أبرز المجالات التي تنفق فيها؛ مما يحفز الأطراف المعنية بها على دفعها؟
٣. ضرورة الأخذ بالحسبان جميع المتغيرات الاقتصادية والعوامل الخارجية وإشراك المكلفين في أي تعديلات تجرى عند فرض أو زيادة الضريبة.
٤. إلزام الشركات بعقد دورات تدريبية لموظفيها المحاسبين والعاملين عليها وفقاً للمعايير الدولية.
٥. التطوير الدائم للتشريعات الضريبية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة.
٦. توفير البرامج المحاسبية وتكنولوجيا الحاسب الآلي لتسهيل تطوير الأنظمة.
٧. تفعيل نظام الرقابة الداخلية في دائرة ضريبة القيمة المضافة؛ حتى يتم تحسين أداء الموظفين.
٨. التطوير الدائم للتشريعات الضريبية بما يتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المملكة.
٩. التعاون ما بين الهيئة العامة للزكاة والدخل ووزارة التجارة للحد من الآثار السلبية التي قد تضر المستهلكين.
١٠. تشجيع الأبحاث والدراسات المتعلقة بضرية القيمة المضافة وآثارها الاقتصادية على كل من المكلفين والمستهلكين.

الخاتمة:

في الختام، تؤكد الدراسة على أهمية ضريبة القيمة المضافة كمصدر معزز لإيرادات الدولة وزيادة الناتج المحلي الإجمالي. حيث أكدت الدراسة على وجود اختلاف كبير في المعرفة الضريبية بين الأطراف ذوي العلاقة في العينة محل الدراسة مما يؤثر مباشرة على مستوى الرضا.

في الوقت الحالي، تعد ضريبة القيمة المضافة وليدة اللحظة يصعب الحكم على نجاح تطبيقها بشكل عام مقارنة بالدول التي تسبقها في التطبيق؛ حيث تحتاج الدول في العادة مدة زمنية أطول؛ للتأكد من ملاءمة التطبيق ومراقبة الآثار المترتبة على فرضها. بالنسبة للمكلفين ترى الدراسة أن المنشآت المعنية بحاجة إلى إعادة النظر في هيكلتها الداخلية للحد من تأثير الضريبة. حيث تؤثر ثقافة المجتمع نحو مفهوم ضريبة القيمة المضافة في الحد من التهرب الضريبي، كما تزيد من الالتزام الضريبي لدى المكلفين.

استنتجت الدراسة أيضا أن ضريبة القيمة المضافة أثرت على المستهلك وعاداته الاستهلاكية؛ فالسلع الأساسية لن يستطيع المستهلك تقليل مشترياته منها مما سيضطره لدفع ضريبتها مهما كانت عالية. في المقابل، السلع الكمالية سيضطر المستهلك إلى تقليل مشترياته منها بدرجة كبيرة، ما لم يتحمل التاجر جزءاً من ضريبتها على الأقل.

توصي الدراسة بأهمية إيضاح سبب فرض ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، وما أبرز المجالات التي ستنتفع بها؛ مما يحفز الأطراف المعنية بها على دفعها؛ كما توصي بأن يؤخذ في الحسبان جميع المتغيرات الاقتصادية والعوامل الخارجية عند فرض أو زيادة الضريبة وإشراك المكلفين بها.

المراجع

أولاً - المراجع العربية:

١. إبراهيم، أمال علي. (٢٠١٦). دراسة تحليلية لإمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية. جامعة قناة السويس- كلية التجارة بالإسماعيلية، ٧(٢). ٣٤-١.
٢. إبراهيم، نبيل عبد الرؤف. (٢٠١٥). الضريبة على القيمة المضافة VAT: التنظيم الفني- آليات التطبيق- معوقات ومقترحات، الاقتصاد والمحاسبة- نادي التجارة، عدد ٦٦٠، ٢١ - ٢٢.
٣. أبو الفتوح، يحيى عبد الغني. (٢٠١٤). الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية.
٤. أبو النصر، مدحت. (٢٠٠٤). قواعد ومراحل البحث العلمي. مجموعة النيل العربية. القاهرة. مصر.
٥. الحمود، إبراهيم محمد. (٢٠٢٠). تأملات في الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية. جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي، ٤٦(١٧٧). ١١٩-١٦٠.
٦. الخرسان، محمد. (٢٠٠٩). "دراسة إمكانية فرض ضريبة القيمة المضافة في العراق". مجلة *التقني*، ٢٣(٦). ٢٢-١.
٧. الدوم، عبد الرزاق. (٢٠١٦). أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على حصيلية الإيرادات العامة بالسودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، السودان.
٨. العليا للإحصاء التطبيقي الجزائر.
٩. السقاف، أحمد علي إبراهيم. (٢٠١٥). إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (٤) ٥١١-٥٤٠.
١٠. السيد، أميرة حامد، السليمان. (٢٠١٩). ضريبة القيمة المضافة وأثارها: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية. مجلة البحوث المحاسبية. جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، (١). ٣٨٣-٣٥٠.

١١. آل طالع، حسن، العبدى، بدر صالح. (٢٠١٩). القيمة المضافة كأداة مالية لتعزيز رؤية المملكة ٢٠٣٠ م. في تنويع مصادر الدخل ودعم النمو الاقتصادي في المملكة العربية السعودية. مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية. جامعة عدن، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. ٢٣٤، ١١١-١٣١.
١٢. الطائي، عدي سالم علي فتاح، داوود، سراء سالم. (٢٠١٨). ضريبة القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في النظام الضريبي العراقي. تنمية الرفادين. جامعة الموصل -كلية الإدارة والاقتصاد، ٣٧ (١١٨). ٤١-٦١.
١٣. العبدلي، إيمان مضحي، سجينى، طلال بن إبراهيم عربي، عبید، راوية. (٢٠١٩). أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية. المجلة العربية للأداب والدراسات الإنسانية. المؤسسة العربية للتربية والعلوم والآداب. العدد ٦، ١٤٧-١٧٦.
١٤. العبدى، بدر صالح. (٢٠٠٩). تحليل مسار الإيرادات الضريبية وأثرها على الناتج المحلي الإجمالي في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة عدن للعلوم الاجتماعية والإنسانية، ٥ (٢٥)، يوليو – ديسمبر ٢٠٠٩، عدن، اليمن: دار جامعة عدن للطباعة والنشر.
١٥. العساف، صالح. (٢٠٠٠). الإحصاء التطبيقي في العلوم السلوكية مع استخدام SPSS. مكتبة العبيكان. الرياض. السعودية.
١٦. الهوارى، ناهد محمد يسري. (٢٠١٧). إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر. الفكر المحاسبي. جامعة عين شمس. كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ٢١(١). ٨٢١-٩١٣.
١٧. الهوارى، ناهد. (٢٠١٧). إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، ٢١(١)، ٨٢١-٩١٣.
١٨. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (٢٠١٨). التحول إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة). الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/13/13479bc7-12a5-4b0d-8999-70c73e8ec232.pdf>
١٩. الهيئة العامة للزكاة والدخل. (٢٠١٧). دليل ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية. الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط <https://vat.gov.sa/sites/default/files/2017-08/GAZT-V9-AR-ENG.PDF>.
٢٠. الهيئة العامة للزكاة والدخل. (٢٠١٨). الدليل الإرشادي العام لضريبة القيمة المضافة. الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط https://gazit.gov.sa/ar/ContactUs/BRDCODE/Pages/BRDCODE_025.aspx

٢١. الهيئة العامة للزكاة والدخل. (٢٠٢٠). الدليل الإرشادي الخاص بتعديل نسبة ضريبة القيمة المضافة الأساسية إلى ١٥%. الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط <https://gazt.gov.sa/ar/HelpCenter/guidelines/Documents/VAT15.pdf>
٢٢. المحارمة، وصفي. (٢٠١٣). "أسباب التهرب من ضريبة الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية وآثاره الاقتصادية". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
٢٣. النهاري، عبد العزيز والسريحي، عواد. (٢٠٠٢). مقدمة في مناهج البحث العلمي. دار الخلود. جدة. السعودية.
٢٤. تنقال، أسامة موسى حسن. (٢٠١٦). أثر ضريبة القيمة المضافة على الناتج المحلي الإجمالي في السودان (٢٠٠٥-٢٠١٥) رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
٢٥. راضية، عدنان. (٢٠١٤). دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة ١٩٩٣-٢٠١٤، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء التطبيقي الجزائر.
٢٦. رؤية ٢٠٣٠. (٢٠١٧). الرؤية. الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط [#/https://vision2030.gov.sa](https://vision2030.gov.sa/#/)
٢٧. صالح، أمين. (٢٠٠٣). الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق /الجزء الأول. مكتبة صادر ناشرون. بيروت. لبنان.
٢٨. صندوق النقد الدولي. (٢٠١٢). التقرير السنوي، الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي.
٢٩. صندوق النقد الدولي. (٢٠١٥). التقرير السنوي، الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي.
٣٠. عبد الحليم، إبراهيم. (٢٠١٢). الضريبة على القيمة المضافة بديلاً عن ضريبة المبيعات، مؤتمرات جمعية الضرائب المصرية حول المنظومة الضريبية المستقبلية وأثره على الاقتصاد والاستثمار، مصر. ٥٢٠-٥٤٤.
٣١. عبد الرحمن، لؤي شيخ الدين عبد الله. (٢٠١٧). القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثر على الإيرادات العامة: دراسة ميدانية ديوان الضرائب – ولاية الخرطوم جامعة النيلين- السودان. كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة.
٣٢. عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن وعبد الحق، كايد. (٢٠١٦). البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه. ط ١٨. عمان. الأردن: دار الفكر النشر والتوزيع.
٣٣. عصيمي، أحمد زكريا. (٢٠١٨). "ضريبة القيمة المضافة". مجلة المحاسبة، ٢١ (٦١). ١١-١٢.
٣٤. عوض، باسم نعيم. (٢٠١١). الضريبة على القيمة المضافة: مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية المالية العامة والضرائب، العدد ٧٦، أبريل.

٣٥. لابد، محمد جادين. (٢٠١٤). ضريبة القيمة المضافة وأثرها على الاستهلاك في السودان في الفترة ٢٠٠٠ – ٢٠٠٩، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان، السودان.
٣٦. محمد، سعيد عبد المنعم. (٢٠١٥). الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبية، (٩٦). ١٣-٥٦.
٣٧. مصطفى، إخلص محمد. (٢٠١٥). نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة المضافة في القطاع الصناعي في السودان، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، السودان.
٣٨. منشاوي، علاء. (٢٠١٦). النص الكامل لـ "الرؤية السعودية" ٢٠٣٠. الأسواق العربية. شبكة العربية. تم الاسترجاع من الرابط <https://goo.gl/SIOFwG>.
٣٩. موسي، عمرو. (٢٠٠٦). "ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس.
٤٠. وكالة الأنباء السعودية (SPA). (٢٠١٨). اقتصادي / "الزكاة والدخل": تبقى أقل من ٢٠ يوماً على تسجيل المنشآت الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في نظام الضريبة. الرياض. المملكة العربية السعودية. تم الاسترجاع من الرابط <https://www.spa.gov.sa/1848300>.

ثانياً- المراجع الأجنبية :

41. Beram, P. (2010). An Introduction to the Value added Tax (VAT). Washington, D.C, Available Online at: <http://www.uschamber.com> .
42. DeMello, L. (2009). Avoiding the Value added Tax theory and cross – country Evidence. *Public finance Review*,37(1),pp.27-46.
43. Gala, W.&Harris. (2011). AVAT for the United States: Part of the solution. *Tax Analysis*,64-82.
44. Gendron, P.P. (2016). Value added Tax: A Comparative Approach. *National Tax Journal*,69(1),241-250.
45. Hodzic, S., &Celebi, H. .(2017). Value added Tax and its efficiency, EU.28 and Turkey.*UTMS Journal of economics*,8(2),pp.79-90.
46. Ironkwe, U.& Peter, G.T. (2015). Value added Tax and the financial performance of quoted Agribusiness' in Nigeria. *international journal of business and Economic Development*,3(1),78-87.
47. Kalas, B. and Milenkovic, N. (2017). The Role of Value Added TAX in The Economy Of SERBIA. *SCIENTIFIC REVIEW ARTICLE, ЕКОНОМИКА*, 63(2), P. 69-78 .
48. Kumar, P. and Sarkar, S. (2016). Consumers Perception Towards the Value Added Tax (VAT) in Uttar Pradesh. *Journal of Management Sciences and Technology*, 3 (3), pp. 48-58.
49. Nunns, Jim; Toder, Eric .(2017). Effects of a federal value added tax on state and local government budgets, *National tax Journal*, 70 (3), pp 515- 548.
50. Oladipupo, A. and Izedonmi, F. (2013). Public Perception and Attitude towards Value Added Tax (VAT) in Nigeria. *I Business*, 5(4), pp. 126-135.
51. Oseni, A. (2017). The Effects of Value Added Tax on Government's Revenue Generation Profile in Nigeria: A Conceptual Approach. *International Journal of Economics and Financial Management*, 2 (4), pp.2545 –5966.
52. Samaduzzaman, M., Ahmed, M. and Zaman, F. (2015). VAT Increase and Impact on Consumers' Consumption Habit. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 7 (1), pp. 105-116 .
53. Sarmiento, Joaquim (2016) The determinants of value added tax mrevenues in the European union, *The European Journal of management studies*, 21(2), pp 79-99.

54. Shala Teki (2017). Collection of Value Added Tax in Kosovo and Its Effect on Economic Growth, *European Journal of Economics and Business Studies*, May-August 2017 Volume 3, Issue 2,225- 233 .
55. Smart, M.&Bird, R.M. (2009). The Impact on Investment of Replacing a retail Sales Tax by a Value added Tax: Evidence from Canadian Experience. *National Tax Journal*,591-609.
56. Statement of Standard Accounting Practice. (SSAP). (1993). VAT Decree No. 102, Government Printer.
57. Zhong, H. (2016). The choice of China's Business Tax to Value Added Tax reform: the traditional VAT model or the modern GST model?. University of Canterbury.

