

ضريبة القيمة المضافة وآثارها المختلفة: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية  
د. أميرة حامد السيد<sup>1</sup> أ. سجي السليمان<sup>2</sup>  
1440هـ - 2018م.

جهة العمل: كلية إدارة الأعمال- جامعة الملك سعود  
رقم الهاتف: 00966551110150

إهداء  
تهدي الباحثتان هذا البحث إلى كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود

---

<sup>1</sup> المدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة القاهرة (والمعارة حالياً إلى كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود).  
البريد الإلكتروني: amhamed@ksu.edu.sa

<sup>2</sup> المحاضر بقسم المحاسبة- كلية إدارة الأعمال- جامعة الملك سعود.  
البريد الإلكتروني: Asaja@ksu.edu.sa

## ضريبة القيمة المضافة وآثارها المختلفة: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية

### مستخلص البحث:

استهدف البحث فحص آثار ضريبة القيمة المضافة كمصدر تمويل جديد في بيئة الأعمال السعودية، وتم إجراء الدراسة بهدف استطلاع آراء الأكاديميين في مجال المحاسبة والمحاسبين المهنيين، حول مدى ملائمة حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة 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 لتخفيض حجم الإيرادات الضريبية مقارنة بفرض معدلات متعددة لضريبة القيمة المضافة تختلف حسب طبيعة السلع والخدمات كما في الدول الأخرى. وتم إجراء الدراسة خلال عام 2018 م مع بدء تطبيق الضريبة في المملكة العربية السعودية. وقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي 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 لخفض الحصيلة الضريبية، لذلك توصي الدراسة بضرورة إعادة النظر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمعدلات متعددة تتناسب مع طبيعة المنتجات والظروف الاجتماعية لفئات المجتمع.

**الكلمات الدالة:** ضريبة القيمة المضافة، عبء الإدارة الضريبية، الحصيلة الضريبية.

**Value Added Tax and their Different Effects:  
Exploratory study on the Saudi Business Environment**

**Abstract:**

The research aimed to examine the effects of value added tax as a new source of financing in the Saudi business environment on tax administration work. An Exploratory study was conducted to review the views of Accountants which include Academics and professionals, on the relevance of the mandatory registration limit which specified in VAT Implementing Regulations, and its impact on the tax administration burden. As well as to verify the effect of the voluntary registration limit set by VAT Implementing Regulations in increasing volume of tax revenues. On the other hand, the study was examining if fixed rate of VAT decreases volume of tax revenue compared to the imposition of multiple rates of VAT that vary depending on the nature of the goods and services as imposed by other countries. The study was conducted during the year of 2018 with the first implementation of VAT in the Kingdom of Saudi Arabia. The results of the statistical analysis showed that the mandatory registration limit specified in VAT Implementing Regulations is appropriate to help in reducing the burden on the tax administration. The results also indicated that there is a need to the voluntary registration limit for its role in increasing the tax revenue, as well as that the fixed rate of VAT may lead to decrease revenue volume. At the end, the study recommends that the implementation of VAT should reconsider to be implemented at multiple rates, which appropriate with the nature of products and social circumstances among groups of community. The study also recommends increasing of awareness campaigns on the importance of value added tax in Economic development of the country.

**Key words:** Value Added Tax; Burden of tax administration; tax revenue.

## 1- المقدمة:

تعكس الضرائب مصدر تمويل مكمل في اقتصاديات الدول، ومع اضطراب الحالة الاقتصادية في عدد من الدول وخاصة بعد الأزمة المالية العالمية وما تبعها من انهيار العديد من الشركات، اندفع العديد من خبراء الاقتصاد للبحث عن مصادر تمويل تتجنب حالة الاضطراب المحيطة بمصادر التمويل المتعارف عليها، ونتج عن ذلك البحث ضريبة القيمة المضافة التي ثبت نجاحها في زيادة إيرادات معظم الدول التي طبقتها منذ سنوات. لذلك أصبح الطريق الأنسب للوصول لاقتصاد قوي هو تطبيق تلك الضريبة، باعتبارها وسيلة لرسم السياسات المالية للدولة من خلال مشاركة كافة فئات المجتمع بها بهدف تحسين الكفاءة الاقتصادية بشكل مستدام (Gendron, 2016; Ironkwe & Peter, 2015).

هذا، وتعتبر ضريبة القيمة المضافة من الضرائب الحديثة التي تزايد الاهتمام بها في الوقت الراهن، حيث تعتبر مصدر رئيسي للدخل في العديد من دول العالم، فهي تمثل ضريبة على الاستهلاك لأن المستهلك النهائي هو المتحمل عبئها على الرغم من أن المنتج أو المستورد أو الموزع هو القائم بتحصيلها، وتختلف تلك الضريبة عن ضريبة المبيعات في أن ضريبة المبيعات تفرض على مرحلة واحدة من مراحل حياة المنتج عند بيعه وتسليمه للمستهلك النهائي، بينما ضريبة القيمة المضافة تفرض في كل مرحلة من مراحل الإنتاج التي تضيف قيمة للمنتج (سلعة أو خدمة) (ابراهيم، 2015).

لذلك فإن ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax أصبحت من الموضوعات الجديرة بالاهتمام وخصوصاً في المملكة العربية السعودية، باعتبارها إحدى مصادر التمويل الأساسية في اقتصاديات العديد من الدول، التي لا يمكن تجاهل دورها الواضح في تغطية احتياجات العديد من المشروعات الكبرى كما اتضح في ألمانيا وفرنسا وإسبانيا. فقد تجاوزت نسبة مساهمة تلك الضريبة في إجمالي إيرادات العديد من الدول لأكثر من 50% مقارنة بمصادر التمويل الأخرى، فهي تعد مصدر تمويل رئيسي يلي الغاز والنفط يساعد في تشكيل السياسات المالية للدول (Ironkwe & Peter, 2015). وتزايد أهمية ضريبة القيمة المضافة لما تتمتع به من خصائص تتمثل في حياديتها واستمرارية تحصيلها دون توقف خلال فترات محددة في السنة المالية، مما يجعلها تساعد في تشغيل عجلة الاقتصاد دون توقف، وكذلك دورها في خلق حافز قوي للتصدير إلى الدول الخارجية، وتحقيق حالة توازن مستمر بين الادخار والاستهلاك (Gendron, 2016; Ironkwe & Peter, 2015).

على الجانب الآخر انقسمت الآراء حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة بين مؤيد ومعارض، فيرى مؤيدي تطبيق ضريبة القيمة المضافة إنها تحقق العدالة الضريبية كمبدأ أساسي، حيث تعمل على توزيع العبء الضريبي على المراحل المختلفة للعملية الانتاجية والاستهلاكية توزيعاً عادلاً على القيم التي أضافتها كل مرحلة على القيمة الاجمالية للمنتج، كما أن الدفع المباشر للضريبة من قبل المكلّف يساهم بزيادة الإيرادات العامة بشكل مستمر (عبد الرحمن، 2017). بينما يرى معارضي تطبيق تلك الضريبة في أنها قد تفتح مجالاً لزيادة الأسعار وظهور موجات من التضخم في الاقتصاد (محمد، 2015) (De Mello, 2009).

وفي سياق ما سبق يرى (De Mello, 2009) أن ضريبة القيمة المضافة تتطلب نظام محاسبي متقدماً نظراً لوجود بعض الإجراءات المعقدة في تطبيقها، مما يلقي عبء إضافي على الجهات الملتزمة بها، مما يؤدي لزيادة تكلفة تحصيلها بشكل يتلشى معه الإيرادات المحققة عنها، وكذلك تحقيق حالة من التضخم والركود الاقتصادي، كما أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة قد يحقق حصيلة ضريبية أقل مقارنة بالحصيلة الضريبية المحققة حالة تطبيق معدلات متعددة لضريبة القيمة المضافة تتنوع مع طبيعة السلع والخدمات.

وهكذا تتحدد مشكلة البحث في محاولة حسم الجدل القائم حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة، مع إبراز أثر ضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية مقارنة بتكاليف تطبيقها وكذلك العبء الواقع على الإدارة الضريبية، مما يساعد في وجود مصدر تمويل مستدام يضمن تحسين الوضع الاقتصادي في الدول المطبقة لها وخاصة في المملكة العربية السعودية. ومما سبق عرضه، يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

- هل ضريبة القيمة المضافة تعمل على زيادة إيرادات الدولة؟
- هل النظام المحاسبي المستخدم في ضريبة القيمة المضافة معقد بشكل يساعد في زيادة حالات التهرب الضريبي؟
- هل حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية ملائم بما يساهم في تقليل العبء المفروض على الإدارة الضريبية؟
- هل حد التسجيل الاختياري ملائم لزيادة الحصيلة الضريبية بشكل يفوق العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية؟
- هل تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمعدلات متعددة يحقق إيرادات ضريبية تزيد عما تحققه ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد؟

هذا، وتتبع أهمية البحث العلمية من خلال تناول البحث إحدى الموضوعات - ضريبة القيمة المضافة - التي تتسم باهتمام عالمي، والتي مازالت محل جدل ونقاش في المجال الاقتصادي، لما تتصف به ضريبة القيمة المضافة من جدل واسع بين مؤيد ومعارض وفقاً لمزاياها وعيوبها. كما يكتسب البحث أهميته العملية من جانب توقيت إعداده، فقد تزايد الاهتمام بضريبة القيمة المضافة في الوقت الراهن بعد الأزمة المالية العالمية، ومع زيادة حالة المنافسة في بيئة الأعمال على المستوى العالمي، مما دفع الباحثان لاستطلاع آراء المحاسبين في المملكة العربية السعودية حول الدور الفعال لتلك الضريبة المفروضة حديثاً في توفير مصدر تمويل مستدام يساعد في تنشيط عجلة الاقتصاد.

ومن أهم دوافع البحث المساهمة في توعية المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين بالدور الحيوي الذي تلعبه ضريبة القيمة المضافة في تحسين الأوضاع الاقتصادية للدول. كما يسهم هذا البحث في تثقيف كافة فئات المجتمع بالدور الذي يجب أن يمارسه بحيث تتخفف مشكلات ضريبة القيمة المضافة وهو ما يسهم أيضاً في تنشيط عجلة الاقتصاد.

#### هدف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تعظيم مصادر التمويل التي تعتمد عليها الدولة في ضوء الضرائب المفروضة في الآونة الأخيرة، ويتحقق الهدف الرئيس من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- 1- بيان دور ضريبة القيمة المضافة في اقتصاديات الدول المطبقة لها خلال الفترات الماضية.
  - 2- بيان آثار حد التسجيل الإلزامي والاختياري في ضريبة القيمة المضافة على العبء المفروض على الإدارة الضريبية.
  - 3- بيان آثار حد التسجيل الإلزامي والاختياري في ضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية.
  - 4- بيان أثر المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على حجم الحصيلة الضريبية للدولة.

#### حدود البحث:

يركز هذا البحث على استطلاع آراء الأكاديميين في البيئة السعودية مع التطرق بشكل محدود لفئة الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات، نظراً لحدائث تطبيق الموضوع في البيئة السعودية وعدم ظهور آثاره العملية مع تلك الفئات بشكل واضح، وبالتالي فإن قابلية تعميم نتائج البحث ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة البحث.

## خطة البحث:

تم تقسيم ما تبقى من هذا البحث بحيث يتضمن القسم الثاني الإطار النظري للبحث، ويتضمن القسم الثالث منهجية البحث، بينما يتضمن القسم الرابع تحليل لنتائج الدراسة، ويشتمل القسم الخامس والأخير على الخلاصة والتوصيات.

## 2- الإطار النظري للبحث:

### 1/2. ضريبة القيمة المضافة : مفهومها ، نشأتها ، ضوابط التطبيق:

ضريبة القيمة المضافة من الضرائب المفروضة حديثاً في العديد من الدول العربية، وهي إحدى نواتج التطور في الأنظمة الضريبية على مدى أكثر من نصف قرن منذ ظهورها، وسيتم تناول مفهومها من قبل العديد من الباحثين مع محاولة وضع تعريف لها من قبل الباحثين، وكذلك نشأتها وضوابط تطبيقها.

### 1/1/2. مفهوم ضريبة القيمة المضافة:

تنشأ الحاجة إلى الضريبة استجابةً لمتطلبات الدول لتحقيق مشروعات تفيد كافة فئات المجتمع وتفي بتعظيم وضعها الاقتصادي في ظل حالة عدم التأكد السائدة في بيئة الأعمال. ولقد تزايدت الحاجة لضريبة القيمة المضافة في الآونة الأخيرة باعتبارها محور رئيسي في استقرار اقتصاديات الدول، لدورها في تخفيض عجز الموازنة وتحسين الوضع الاقتصادي.

هذا، وقد تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم ضريبة القيمة المضافة، حيث أوضح (محمد، 2015) 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. كذلك تناولها (علي، 2001) من خلال تحديد المقصود بالقيمة المضافة باعتبارها تكلفة تضاف لتحويل مادة (سلعة/خدمة) من شكل معين إلى شكل آخر جاذب للاستهلاك، وعند إخضاع تلك التعديلات المضافة للمادة الخام للضريبة يظهر مفهوم ضريبة القيمة المضافة. أيضا يرى كل من (Gala & Harris, 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.

واستكمالاً لما سبق، يرى (عوض، 2011) أن ضريبة القيمة المضافة هي الفرق بين ثمن بيع السلعة أو قيمة الخدمة وثمن شراء المواد والخدمات الداخلة في إنتاجها وتسويقها.

ويتضح من التعريفات السابقة أن الضريبة تنشأ من حالات تحول وتداول السلع والخدمات خلال مراحل الإنتاج المختلفة بداية من المواد الخام وحتى الوصول للشكل النهائي للمنتجات سواء في شكل سلعة أو خدمة.

من جانب آخر أشار (عبد الحليم ، 2012) لضريبة القيمة المضافة من خلال عدة زوايا تتمثل في :

- الزاوية الأولى: - القيمة التي يضيفها مؤدي الخدمة على تكلفة الصفقة سواء كانت مادة خام مشتره بقصد التصنيع، أو بقصد إعادة البيع مضاف إليها تكاليف الأجور والخدمات التي ساهمت في جعل السلعة قابلة للبيع.
- الزاوية الثانية: - الضريبة المفروضة على القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة.
- الزاوية الثالثة: - فرض الضريبة على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها.

كما أكد عبد الحليم (2012) في نفس السياق على أن ضريبة القيمة المضافة تركز على جانبيين هما: الجانب الاقتصادي، والجانب الضريبي. فالجانب الاقتصادي لها يعبر عن الفرق بين سعر البيع الخاص بالسلع والخدمات وبين سعر شراء المواد الخام وعناصر الإنتاج الداخلة في تصنيع السلع وتأدية الخدمات. بينما الجانب الضريبي يركز على الضريبة المحسوبة على كلاً من قيمة الأجور والأرباح المضافة للسلعة.

من جانب آخر، أوضح (Ironkwe&Peter, 2015) بأن ضريبة القيمة المضافة تعبر عن ضريبة تدفعها الوحدة الاقتصادية عن القيمة المضافة للسلع والخدمات خلال مراحل انتاجها 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 الانتاج والبيع بالجملة وبالتجزئة على التوالي.

علاوة على ما سبق، يرى (Beram,2010) أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على القيمة المضافة في كل مراحل انتاج وتوزيع للسلعة. فهي ضريبة تفرض على الفرق بين المبيعات من جانب وبين والانتاج والمدخلات من الأعمال من جانب آخر . وتتعدد طرق حساب ضريبة القيمة المضافة بين طريقة الائتمان بالفاتورة وطريقة الخصم التي يطلق عليها طريقة تحويل الأعمال وطريقة الإضافة.

وتجدر الإشارة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تفرض على السلع والخدمات التي يشتريها المستخدم النهائي وهي تعتمد بشكل أساسي على سعر السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، كما أن تلك الضريبة تتماشى مع المبادئ التقليدية للسياسات المالية التي تشمل الحياد، والكفاءة، والتأكد، والوضوح، والفاعلية (Hodzic&Celebi, 2017).

وفي تعريف آخر لضريبة القيمة المضافة، أشارت (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018) بأنها " نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة، والتي تفرض بصفة عامة على جميع السلع والخدمات إلا المستثنى منها، ونسبة محددة، وفي حالات محددة، وذلك لتحقيق أهداف محددة". وقد قامت الهيئة بتحديد خصائص مفهوم ضريبة القيمة المضافة فيما يلي :-

- ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك النهائي.
- الأصل في تلك الضريبة أنها تفرض على جميع السلع والخدمات ، والمستثنى منها يكون لأغراض معينة ، وتمثل الاستثناءات في حالتين هما : حالة سعر الضريبة الصفري ، وحالة الاعفاء من الخضوع للضريبة .
- تفرض ضريبة القيمة المضافة بمعدل (5%) من قيمة توريد السلع والخدمات، وتلك النسبة أقل من النسب المطروحة على مستوى العالم.
- تفرض ضريبة القيمة المضافة على استيراد وتوريد السلع والخدمات في مختلف مراحل سلسلة التوريد (توريد السلع والخدمات، الاستيراد، التوريد المفترض).

هذا، ويرجع سبب تطبيق ضريبة القيمة المضافة كما أوضحه العديد من الباحثين (Hodzic & Celebi 2017; Ironkwe & peter,2013;De Mello,2009) ، (إبراهيم، 2015؛ محمد،2015) إلى مواجهة الاحتياجات المتزايدة من الإيرادات التي لا تتحقق من خلال الضرائب ذات الطبيعة المتضاعفة على رقم الأعمال والتي قد تترك أثراً سلبياً 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 اعتماداً على الفواتير وطريقة خصم المدخلات من المخرجات كوسائل لتحصيل الإيرادات، كذلك القضاء على مشاكل النهب الضريبي ذات الانتشار الواسع قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة، أيضا هي تعتبر بمثابة وسيلة تستخدمها الدولة لتوظيف سياستها المالية بما يشجع على الاستثمار وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، مما يجعلها مصدر إيراد آمن منتظم يتم تحصيله على فترات محددة خلال السنة المالية، وتعتبر الحصيلة الضريبة المحصلة عنها وسيلة مساعدة للأجهزة الحكومية في وضع تنبؤات وتقديرات تتسم بدرجة عالية من الدقة.

وأخيراً، يمكن للباحثان تعريف ضريبة القيمة المضافة على أنها "ضريبة استهلاك غير مباشرة حيادية ذات معدل واحد تركز على الجانب الاستهلاكي وتفرض على المخرجات (مبيعات السلع والخدمات) مع خصم الضريبة على المدخلات (مشتريات السلع والخدمات) خلال فترات محددة".

ويتضح من التعريف السابق أن من خصائص تلك الضريبة، أنه يتم فرضها على جميع فئات المجتمع دون تمييز بمعدل (5%)، كما أن فرضها على الجانب الاستهلاكي يدفع إلى تشجيع الاستثمار والحد من الاستهلاك بما يمكن من زيادة السيولة المالية لدى المستثمرين، مع توضيح آلية حسابها من خلال خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة على المخرجات.

## 2/1/2. نشأة 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 تواجد أساسياتها منذ عام 1918. فقد نشأت ضريبة القيمة المضافة في العشرينات من القرن الماضي في كتابات رجل الأعمال الألماني Von Siemens نتيجةً للمساوئ التي ترتبت على تطبيق الضريبة المتراكمة على رقم الأعمال بألمانيا بغض النظر عن القيمة المضافة للمنتجات وتم اقتراح مفهومها عام 1918، وتم التركيز على تطبيقها في البداية على المنشآت الكبرى ومع مرور الوقت شملت جميع قطاعات الأعمال، وأصبحت أهم مصدر تمويل للدولة يساهم بحوالي 50% من إجمالي مصادرها. ثم انتقلت ضريبة القيمة المضافة إلى فرنسا عام 1948 باقتراح من Maurice Laure من خلال تطبيقها في البداية فقط على الإنتاج ومتاجر الجملة، لكن بحلول عام 1968 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 الستينات فأدخلتها البرازيل إلى أمريكا الجنوبية في عام 1977، وفي نفس السنة طبقتها الدنمارك وبدأ انتشارها في أوروبا وآسيا، فقد كانت كوريا الجنوبية هي الدولة الأولى التي أخذت ضريبة القيمة المضافة بمعرفة الصندوق الدولي وقد استمر انتشارها حتى أواخر السبعينات، ثم حدث تباطؤ في انتشارها لفترة تقدر بعشر سنوات، وبعد تلك الفترة انتشرت مرة أخرى حتى أواخر الثمانينات والتسعينات. ومع نهاية عام 2005 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 136 دولة (Smart et al., 2009).

وقد أكد (عبد الحلیم، 2012) أن ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاماً الأخيرة، ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن يسمع بهذه الضريبة أحد خارج فرنسا، أما الآن فهي مطبقة في 150 بلداً حيث أنها تساهم عادة بما يقارب برع إجمالي الإيرادات الضريبية. وعلاوة على ذلك لا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذ في التزايد، أما البلدان التي طبقتها فعلاً فتسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها. كما ساعدت ضريبة القيمة المضافة من زيادة الإيرادات الضريبية في 166 دولة من أصل 193 دولة خمس مرات عن معدلها قبل تطبيقها نظراً لأن لها دور في توفير مصدر تمويل ثابت بتلك الدول (Beram, 2010).

واستكمالاً لما سبق، فقد أقرت دول مجلس التعاون الخليجي على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في جميع دول المجلس في يونيو 2016، وخلال شهر فبراير لعام 2017 تم تصديق دول المجلس لضريبة القيمة المضافة مع البدء في وضع الإجراءات اللازمة تمهيداً لتطبيقها، لذا قامت المملكة العربية السعودية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة مع بداية يناير لعام 2018 بمعدل واحد يبلغ 5% وهو المعدل الأقل عالمياً (الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2017).



### 3/1/2. ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

- إن الحاجة إلى توفير مصدر تمويل للدولة يساعدها في دعم كافة مشروعات التنمية، يتطلب الأخذ في الاعتبار مجموعة من الاعتبارات التي تضمن التطبيق السليم لضريبة القيمة المضافة، وتتمثل تلك الضوابط فيما يلي:
- توافر مجموعة من الكوادر البشرية تتسم بالخبرة العلمية والعملية، يمكنها العمل بنظام محاسبي أكثر تقدماً لكيفية تطبيق كافة اجراءات ضريبة القيمة المضافة.
  - توافر درجة مقبولة من التبسيط والتوضيح في اجراءات تطبيق ضريبة القيمة المضافة، حتى يمكن لكافة فئات المجتمع فهم آلية التحاسب الضريبي، مع الحد من التفسيرات المتضاربة المحيطة بنظامها.
  - الربط الآلي بين الجهات الحكومية وكافة الأجهزة الإدارية بالدولة، لتوفير كافة البيانات المطلوبة للإدارة الضريبية، بما يسهل عملية تحصيل الضريبة وخفض حالات التهرب الضريبي (إبراهيم، 2015).
  - زيادة درجة الوعي لدى كافة فئات المجتمع عن الدور الحيوي الذي يكمن من تطبيق ضريبة القيمة المضافة، مع عقد حلقات مناقشة توضح تجارب دول سابقة أظهرت دور هذه ضريبة في تحسين الوضع الاقتصادي.
  - التأكيد على أفضلية طريقة الخصم غير المباشر عند فرض ضريبة القيمة المضافة، وذلك بفرض ضريبة القيمة المضافة على المدخلات وفقاً لسعر محدد، مع فرض الضريبة على المخرجات، مع اجراء خصم الضريبة على المدخلات من الضريبة المفروضة على المخرجات، وقد يعاب على تلك الطريقة في إنها تعمل على زيادة العبء الواقع على المستهلك ورفع معدلات التضخم (عوض، 2011). ولكن ترى الباحثان أن تلك الطريقة تستخدم على نطاق واسع في العديد من دول العالم لسهولة تطبيقها بخلاف طريقة الإضافة وطريقة الائتمان (الفاتورة)، كما أنها إن عملت على رفع معدلات التضخم في الوقت الحالي فإن ذلك يرجع لحدائثة التطبيق، ولكن على الأجل الطويل لن يتحقق ذلك، كما أنها لا تختلف في رفع العبء على المستهلك عن باقي طرق تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
  - توفير برنامج مراجعة لاختبار مدى ربط الضريبة على أساس اختياري، وذلك بفحص عدد من فواتير المشتريات والمبيعات ذات العلاقة للتأكد من أن الضريبة قد تم حسابها (إبراهيم، 2015؛ محمد، 1981).
  - إعادة النظر في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة القيمة المضافة من منظور المستهلك ذو الدخل المنخفض، وإتاحة فرصة لتعديل المعاملة الضريبية للسلع والخدمات محل الدراسة، بهدف إظهار الدور الاجتماعي لضريبة القيمة المضافة كما يظهر دورها الاقتصادي.
  - إلزام كافة المسجلين بنظام ضريبة القيمة المضافة بإمسك كافة المستندات والفواتير والدفاتر المحاسبية ذات الصلة بالأنشطة الخاضعة للضريبة لمدة لا تقل عن (6) سنوات من نهاية الفترة الضريبية المتعلقة بها.
  - إتاحة فرصة رفع سعر الضريبة وفرض غرامات رادعة للممولين الذين يحاولون التلاعب بضرريبة القيمة المضافة للتهرب الضريبي، حتى يمكن القضاء على تلك الحالات في المستقبل القريب.
  - التحقق من تاريخ إصدار الفاتورة ورقم التعريف الضريبي الخاص بالمورد، لتحقيق الفحص السليم للمدخلات والمخرجات لحساب الضريبة واجبة السداد والضرائب واجبة الرد.
- وبناء على ما سبق، فإن فرض ضريبة القيمة المضافة يتطلب مراعاة كافة الضوابط السابقة حتى يمكن توفير الدعم لكافة المشروعات من تعليم وصحة وأمن، مع ضرورة توخي الحذر عند تطبيق طريقة الخصم في حساب ضريبة القيمة المضافة واجبة السداد وكيفية رد الضريبة في حالة وجود مبالغ تستحق الرد، لتلافي المشكلات التي تعرضت لها بعض الدول الأوائل في تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة مثل فرنسا وألمانيا وغيرها.

## - 2/2 القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة:

إن تحديد قيمة ضريبة القيمة المضافة يتطلب توافر أربعة عناصر تتمثل في؛ الفاتورة الضريبية، ضريبة المخرجات، ضريبة المدخلات، وملخص ضريبة القيمة المضافة. وسيتم التعرض لكل منها بشيء من التفصيل كالتالي (ابراهيم، 2015؛ محمد، 2015؛ الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2015):

### - الفاتورة الضريبية:

تمثل الفاتورة وسيلة إثبات صفقة البيع، حي يتم تحريرها عند اجراء عملية البيع، على أن تشمل الفاتورة على رقمها المسلسل وتاريخها، وأسم المكلف وعنوانه ورقم التسجيل الخاص به، كذلك أسم المشتري وعنوانه ورقم التسجيل الخاص به، مع بيان تفصيلي للمنتج محل صفقة البيع من كمية وسعر وقيمة، وأخيراً القيمة الاجمالية للفاتورة.

### - ضريبة المخرجات:

هي ضريبة يتم خصمها من المشتري عند بيع المنتج ( سلعة/ خدمة) خاضعة للضريبة.

### - ضريبة المدخلات:

تعبر عن الضريبة المدفوعة على المشتريات المستخدمة في منتجات تخص نشاط الشركة وخاضعة للضريبة، ويتم خصمها عند اجراء عملية بيعها، ويشترط لخصم تلك الضريبة من ضريبة المخرجات أن تكون مرتبطة بنشاط الشركة وكذلك ارتباطها بمبيعات خاضعة للضريبة.

### - ملخص ضريبة القيمة المضافة:

يمثل الملخص المخرج النهائي لضريبة القيمة المضافة حيث يوضح إجمالي قيمة المبيعات والمشتريات بدون ضريبة، ضريبة القيمة المضافة على المبيعات(المخرجات)، الضريبة على المشتريات( المدخلات) القابلة للخصم، وكذلك التسوية المحاسبية بالخصم والاضافة، وأخيراً الضريبة المطلوب سدادها من المكلف بعد الخصم.

من جانب آخر فإن تحديد قيمة ضريبة القيمة المضافة واجبة السداد يمكن الوصول إليه بإحدى طريقتين كما يلي:

### - 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، 2015).

تتميز تلك لطريقة 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 الانتاج والتوزيع ( محمد، 2015؛ عبد الرحمن، 2017).

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 الاعفاءات الضريبية المقررة للممول، وكذلك فإنه من الصعوبة تطبيق تلك الطريقة شهرياً (محمد، 2015؛ عبد الرحمن، 2017).

### - 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 Mello, 2009) (محمد، 2015).

وتتميز تلك الطريقة بأنها توضح العبء الضريبي بدقة في كل مرحلة من مراحل الانتاج والبيع والتوزيع، مع سهولة حساب الضريبة على السلع المستوردة والمصدرة، كما أن معظم الدول تفضل هذه الطريقة نظراً لعمليتها وإمكانية حسابها أسبوعياً أو شهرياً (محمد، 2015؛ عبد الرحمن، 2017).

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 الانتاجية والبيع والتوزيع، كما أنها تزيد من عبء الضريبة على المستهلك ورفع معدلات التضخم (محمد، 2015).

### 3/2. التداعيات الاقتصادية الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

إن التخوف من اضطراب الخطط الاقتصادية والمالية لأي دولة عند إجراء أي تعديل ضريبي أو فرض ضريبة جديدة، يتطلب إلقاء النظر على الآثار الاقتصادية المتوقع حدوثها من تلك التعديلات أو فرض الضرائب الجديدة، حتى يمكن الاستعداد لعلاجها وضمان توافر مصدر مستمر للإيرادات العامة للدولة، ومن ثم سيتم التعرض لبعض التداعيات الاقتصادية التي وردت في العديد من الكتابات (مطر، 2016؛ إبراهيم، 2015؛ محمد، 2015؛ الهويل، 2013)،  
(Gendron, 2016; Ironkwe & Peter, 2015; De Mello, 2009) والتي تتمثل فيما يلي:

- تشييط حركة الصادرات والسوق الحرة، لخضوع عملياتها للضريبة بالمعدل (صفر)، كما يظهر في العديد من الدول مثل بريطانيا، مما يشكل دعم قوي لتجارة الصادرات وخدمة المنتجات المحلية للمنافسة في الأسواق العالمية.
- تشكل أداة لحماية الانتاج المحلي من منافسة الانتاج الاجنبي، حيث تفرض الضريبة بفئة عالية على المنتجات الاجنبية، وكذلك فرضها بمعدل مرتفع على الانتاج المحلي الذي قد يضر بالصحة العامة (السجائر والمشروبات المحتوية على الكافيين) للحد من استهلاكها.
- تحقيق درجة من التوازن بين حركة العرض والطلب عند زيادة الطلب عن مستوى العرض، بفرض ضريبة على السلعة محل الاستهلاك بفئة تحقق ذلك الهدف، مما يساعد في إحداث موجات رواج اقتصادي بالبلاد.
- تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة دون أن يقابلها زيادة مباشرة في مستوى الأجور سيساهم في ارتفاع الأسعار، ويدفع التجار للبيع خارج الفاتورة لمساعدة فئات من المجتمع ترغب في الحصول على أسعار منخفضة، مما يتسبب في زيادة معدلات التضخم، وبالتالي تسرب جزء من الإيرادات خارج الخزينة العامة بما يقلل من جدواها الاقتصادية، ولكن مع خفض الضرائب لمستوى يتراوح بين (3-5%) بالنسبة للسلع ذات الاستهلاك المتزايد وإجراء رقابة مستمرة على الأسواق من قبل الأجهزة الحكومية المختصة يمكن الحد من التضخم.

ونود الإشارة في هذه النقطة إلى أن الأجهزة المسؤولة في المملكة العربية السعودية قد عالجت ذلك الأثر الاقتصادي مع بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وذلك من خلال فرض الضريبة بمعدل منخفض وهو (5%) مع صرف بدلات تساعد فئات المجتمع ذوي الدخل المنخفض من مواجهة عبء الضريبة المفروضة عليهم.

- الحد من الادخار وتوجيه الجزء الأكبر من الدخل للاستهلاك، مما ينعكس على انخفاض حجم الاستثمارات.
- ونود الإشارة في النقطة السابقة أن نظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية قد تعامل مع ذلك الأثر الاقتصادي من خلال فرض أقل معدل لضريبة القيمة المضافة، بما يمكن فئات المجتمع ككل من توفير دخل يمكن ادخاره يساهم في توفير موارد مادية تدار مرات متتالية بالعجلة الاقتصادية.

- الحد من اقتصاد الظل والاقتصاد القائم على المعاملات النقدية الورقية، وبالتالي تعزيز الشفافية للمشاركين بالسوق.

- الإعفاء من الضريبة في مقابل المعدل الصفري للضريبة، فالمشروع المعفى لا يحمل ضريبة قيمة مضافة على مبيعاته ولكن يدفع ضريبة على مدخلاته (مشترياته) ولا يسمح له باسترداد ضريبة القيمة المضافة، على عكس المشروعات التي يفرض عليها الضريبة بالمعدل (صفر) فلا يوجد ضريبة على المبيعات وفي نفس التوقيت يحق له استرداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعها على مدخلاته. وقد يدفع ذلك الأمر البعض إلى رفع أسعار السلع والخدمات لتعويض ضريبة القيمة المضافة المدفوعة وغير المستردة.

ونود الإشارة في النقطة السابقة إلى إن الأثر الاقتصادي يحتاج إلى إعادة النظر فيه حتى يمكن تحقيق الفائدة المرجوة من ضريبة القيمة المضافة، والعمل في نفس الوقت على رفع درجة الوعي الضريبي للمتعاملين في تلك الضريبة ودورها في توفير مصدر إيرادات عامة للدولة، للحد من مشكلات التهرب الضريبي التي تنتج من حالة الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة.

#### 4/2. اختلافات ضريبة القيمة المضافة مع الضرائب الأخرى:

إن ضريبة القيمة المضافة تختلف عن غيرها من الضرائب الأخرى مثل ضريبة المبيعات وضريبة الدخل في خصائصها وطريقة فرضها وكيفية تحصيلها وكذلك العبء الخاص بها، وسيتم التعرض لتلك الاختلافات بشيء من التفصيل.

#### 1/4/2. اختلاف ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات:

تختلف ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة المبيعات، حيث أن ضريبة المبيعات تفرض على قيمة السلع بالكامل وبالتالي فإن الضريبة المحصلة على المنتجات ستعكس عدد المراحل الضريبية التي مرت بها السلع والخدمات خلال الانتاج والتوزيع، بما يؤدي إلى تراكم الضريبة في النهاية مع ارتفاع الأسعار وزيادة العبء على الطبقات الفقيرة. من جانب آخر فإن تلك الضريبة تخلق حافزاً واضحاً للمنشآت للتكامل رأسياً في أنشطتها من أجل استبعاد المراحل الخاضعة للضريبة، مما قد يشوه اختيار المنشآت للشكل التنظيمي الأمر الذي ينجم عنه خسائر حقيقية. بينما الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الإضافات المتتالية لقيمة المنتجات عند كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع، مما يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي على كافة المراحل بتوزيع عادل يتماشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة، بشكل يجعلها أكثر حيادية مما يساعد في تخفيف العبء الضريبي. وعلى الرغم من كل الاختلافات السابقة إلا أن الحصيلة المحققة من كلا الضريبتين متساوية (محمد، 2015) (Smart & Bird, 2009).

كما أوضح أيضاً (عبد الحليم، 2012) أن التهرب الضريبي في ظل ضريبة القيمة المضافة ينخفض بدرجة كبيرة عنه مع تطبيق ضريبة المبيعات، نظراً لأن كل فاتورة خلال مراحل الانتاج تعبر عن إقرار عام يتعلق بالالتزام الضريبي واجب السداد بشكل يختلف عن ضريبة المبيعات التي لا تتطلب أي فاتورة وتستند فقط على الزيادة في الحصيلة النقدية.

ويستخلص مما سبق أن ضريبة المبيعات ضريبة تراكمية تفرض مرة واحدة عند عملية البيع النهائي للمستهلك ويخرج عنها العديد من السلع والخدمات، على عكس ضريبة القيمة المضافة التي تفرض في كل مرحلة من مراحل توريد المنتج ويظهر بها الخصم الضريبي بشكل واضح. وبالتالي فإن فرض ضريبة القيمة المضافة بهذا الشكل يساعد الدولة في الحصول على الضرائب بشكل مبكر ولا تضطر للانتظار لحين بيع المنتج للمستهلك النهائي بما يتلاءم مع أساس الاستحقاق. بينما ضريبة المبيعات تحتاج في تحصيلها إلى الانتظار حتى يتم بيع المنتج للمستهلك النهائي مما يعمل على تأجيل حصيلة الضريبة وبالتالي يؤثر على حركة التنمية الاقتصادية.

## 2/4/2. اختلاف ضريبة القيمة المضافة عن ضريبة الدخل:

يرى (محمد، 2015؛ السلطان، 2015؛ علي، 2001) أن ضريبة القيمة المضافة تختلف عن ضريبة الدخل في مجموعة من العناصر تتمثل في التالي:

- وحدة النشاط حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة على رقم الأعمال بينما تفرض ضريبة الدخل على أرباح الأعمال.
  - تتنوع ضريبة القيمة المضافة حسب مراحل تداول السلع والخدمات على عكس ضريبة الدخل تفرض مرة واحدة في نهاية السنة عندما يتحقق الدخل الخاضع للضريبة.
  - يتحمل عبء ضريبة القيمة المضافة المستهلك بينما يتحمل عبء ضريبة الدخل صاحب العمل.
  - تتنوع مواعيد تقديم الإقرار الخاص برقم الأعمال خلال السنة على عكس إقرار ضريبة الدخل يكون مرة واحدة في نهاية السنة.
  - التحصيل باستمرار لضريبة القيمة المضافة خلال السنة وتحصيل واحد لضريبة الدخل في السنة التي تلي سنة تحقق الدخل.
  - ضريبة القيمة المضافة لها أكثر من معدل (معدل 5%، معدل صفري، إعفاء) بينما ضريبة الدخل لها معدل واحد تصاعدي أو نسبي.
  - إجراءات أكثر تعقيداً لضريبة القيمة المضافة بينما تكون الإجراءات أكثر تبسيطاً في ضريبة الدخل .
- وتجدر الإشارة إلى أن انخفاض التكاليف وما يقابله من ارتفاع حجم الإيرادات يؤدي إلى ارتفاع ضريبة الدخل المحصلة على عكس ضريبة القيمة المضافة التي تستند إلى زيادة مدفوعات فئات المجتمع لتحصيل أكبر قدر ممكن من الضرائب.

## 5/2. المنافع والأضرار الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

### 1/5/2. المنافع الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

تشكل ضريبة القيمة المضافة مصدر تمويلي لا يمكن تجاهله في اقتصاديات العديد من الدول، وقد تزايدت الحاجة إليها في الوقت الراهن مع تذبذب أسعار النفط، وازدياد حالة المنافسة على المستوى الدولي باعتبار ما تحققه بمثابة وسيلة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي. وتتمثل المنافع التي عرضها العديد من الباحثين (Hodzic & Celebi, 2017; Gendron, 2016; Ironkwe & Peter, 2015; Gala & Harris, 2011; Toder & Rosenberg, 2010; Bickley, 2008) (إبراهيم، 2015؛ محمد، 2015؛ حماد، 2008؛ علي، 2001) فيما يلي:

- تساعد في خلق فرص عمل جديدة من خلال إنشاء مهن جديدة في مجال المحاسبة.
- ضريبة حيادية يخضع لها جميع المستهلكين دون تمييز.
- تساعد في توفير حصيلة مالية من الموارد السيادية للدولة، فقد ساهمت ضريبة القيمة المضافة خلال عام 2006 بحوالي 44% من إجمالي إيرادات فرنسا في مقابل مساهمة الضرائب الأخرى بنسبة 15% من إجمالي الإيرادات.
- تعجيل حركة الاستثمارات اللازمة لتعزيز البنية التحتية، وذلك من خلال توسيع نطاق الخصم فيما يشمل السلع الرأسمالية بالإضافة للسلع الاستهلاكية.
- تنويع الهيكل الضريبي الذي أدى بدوره إلى التنويع الاقتصادي، مع زيادة مصادر الإيرادات شديدة الحساسية للمتغيرات الاقتصادية نتيجة سرعة ظهور آثارها من جانب حجم الإيرادات.
- العمل على تخفيض الاستهلاك من خلال رفع أسعار السلع بما يؤدي إلى خفض الطلب عليها وخاصة بالنسبة للدخول التي لا تتناولها الضرائب المباشرة.

- تساعد في زيادة حجم الانتاج في المجتمع حيث يقوم أصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة بزيادة العمل لتعويض النقص بالقوة الشرائية لدخولهم الناتجة عن ارتفاع أسعار السلع والخدمات.
- تساعد في تقليل الازدواج والتهرب الضريبي، وذلك لما يقدمه نظام الخصم الضريبي للمنتجين أو التجار أو المستوردين بالكشف عن مدخلاتهم، حيث لا يمكن خصم الضريبة على المدخلات التي تم سدادها إلا في حدود الضريبة المبينة في الفواتير والمستندات التي يحتفظ بها والتي توضح الضريبة التي قام بسدادها والواجب خصمها من الضريبة الملتمزم بسدادها.
- دعم المستوى التنافسي للدولة في الأسواق الخارجية من خلال دعم المعدل الصفري على الصادرات، بما يساعد في خصم الضريبة على المدخلات التي تتعلق بتلك الصادرات مع إمكانية ردها.
- الحفاظ على الحادثة الضريبية Tax Incidences خلال المراحل المختلفة بسلسلة الانتاج والتوزيع.
- مساعدة الدول في الاتجاه لمصادر أخرى للدخل للحد من الاعتماد على النفط كمصدر رئيسي للدخل الحكومي، فتعتبر ضريبة القيمة المضافة من أكبر مصادر الدخل بعد النفط والغاز.

## 2/5/2. الأضرار الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة:

- وعلى الرغم من المنافع التي تم التعرض إليها مسبقاً، إلا أن هناك بعض الباحثين (محمد، 2015)، (De Mello, 2009) أوضحوا أن هناك بعض الأضرار الناجمة عن تطبيقها تتمثل فيما يلي:
- تمثل عبء إضافي على شركات القطاع العام التي تلتزم بتطبيقها، مما يحرمها من تحقيق ميزة تنافسية مع القطاع الخاص الذي يمتلك خبرات خارقة في الالتفاف على القوانين مما يضر بالمستهلك في نفس الوقت.
  - التعقيد من الناحية التطبيقية حيث تحتاج إلى نظام محاسبي متقدم يتطلب مزيد من التدريب على كيفية استخدامه في حصر كافة الخاضعين لتلك الضريبة.
  - لا تتناسب إيراداتها مع تكلفة تحصيلها نتيجة ارتفاع أعداد المكلفين وخفض حد التسجيل بما يرهق الإدارة الضريبية عند تطبيق إجراءات الفحص والمراجعة.
  - قد تؤدي إلى زيادة الأسعار وظهور موجات من التضخم في الاقتصاد عند بداية تطبيقها.
  - قد يتسبب ارتفاع الأسعار الناجم عن فرض الضريبة إلى انخفاض الطلب على الاستهلاك مما يصيب الاقتصاد بحالة من الركود.
  - الضريبة تكاد تكون إلزامية حيث تفرض على جميع السلع لأغراض توزيع الدخل.
- وترى الباحثان أن العيوب السابقة لا تمثل عيوب جوهرية في ضريبة القيمة المضافة، بل هي مجموعة من الآثار السلبية المؤقتة التي قد تنجم عن تطبيق أي نظام جديد، ومع مرور الوقت ومراعاة بعض الضوابط تتلاشى تلك الآثار السلبية، كما أنه من الملاحظ أن المنافع التي توفرها ضريبة القيمة المضافة تفوق الأضرار الناجمة عنها، مما يدعم تأييد تطبيقها مع محاولة علاج الآثار غير المرغوب فيها بشكل متوازي مع تطبيقها، وذلك حتى لا تتراكم تلك الآثار وتتحول إلى ضرر حقيقي يجعل فئات المجتمع تواجهها بأساليب غير أخلاقية.

وتجدر الإشارة إلى أنه مع تطبيق نظام حديث لابد من توافر آليات سريعة تعالج الأضرار الناجمة عنه، حتى يلقي القبول من كافة أطراف المجتمع، وهو ما يسري على ضريبة القيمة المضافة، ويمكن معالجة الأضرار من خلال مجموعة من الحلول المتمثلة فيما يلي:

- العمل على الحد من نطاق الإعفاء في ضريبة القيمة المضافة بما يساعد في تحقيق رضا للمكلفين الخاضعين للضريبة.
  - رفع حد التسجيل الإلزامي بما يساعد في تخفيف العبء الواقع على الإدارة الضريبية.
  - تحسين التجارة الالكترونية في السوق بما يساعد في الحد من تعقيد نظام ضريبة القيمة المضافة.
  - وضع إجراءات عمل واضحة ومبسطة في التعامل مع الإدارة الضريبية.
  - وضع إجراءات واضحة محددة في شكل عدة خطوات متتالية لكيفية رد الضريبة.
- وتخلص الباحثان مما سبق، إلى أن معظم الدراسات التي تمت على ضريبة القيمة المضافة ركزت بشكل رئيسي على إيضاح مزايا ضريبة القيمة المضافة وعيوبها. ولم تتطرق بشكل وافي لتحليل اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة.
- ونظراً لحدثة موضوع ضريبة القيمة المضافة الذي لا يزال محل دراسة وتحليل ونقاش، لذلك يعد هذا البحث إضافة حقيقية للدراسات السابقة لما يتناوله من تحليل لبعض جوانب ضريبة القيمة المضافة وتأثيرها على الوضع الاقتصادي للدول المطبقة لها وخصوصاً في المملكة العربية السعودية.
- لذا، ستقوم الباحثان باستطلاع آراء الأكاديميين في بعض جوانب اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، ويمكن للباحثان من استقراء الدراسات السابقة وتحليل اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة اشتقاق التساؤلات التالية للبحث:

التساؤل الأول	: هل يؤدي حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية؟
التساؤل الثاني	: هل يؤدي حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية؟
التساؤل الثالث	: هل يعمل المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على انخفاض الحصيلة الضريبية ؟

### 3- منهجية البحث:

يتناول هذا القسم إجراء دراسة استطلاعية للوصول لإجابات مناسبة لتساؤلات البحث في بيئة الأعمال السعودية، وذلك لتحديد ما إذا كان حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة مناسب التطبيق في تلك البيئة، بما يساعد في تحقيق إيرادات ضريبية تفوق العبء الواقع على الإدارة الضريبية أم يتطلب الأمر تعديل حد التسجيل الإلزامي بما يجعله يحقق الهدف المرغوب فيه في زيادة الحصيلة الضريبية، وكذلك مدى نفعية حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية أو عدم نفعيته من خلال إلقائه مزيد من العبء على الإدارة الضريبية بشكل يتماشى معه الإيرادات الضريبية المحققة عنها، وكذلك تحديد مدى تأثير المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة المحدد عند (5%) على حجم الحصيلة الضريبية المحققة، في ضوء ما تم التوصل إليه في الجانب النظري للبحث.

### 1/3. عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كل من : الأكاديميين في مجال المحاسبة، وكذلك المحاسبين في كل من القطاع الخاص والعام والموظفين بالهيئة العامة للزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية. هذا، ونظراً لصعوبة تحديد إطار طبقات عينة الدراسة، فقد تم الإعتماد على معادلة حجم العينة لمجتمع غير محدود من الفئات السابقة.

وبناء على ما سبق، تم الاعتماد على نظرية النهاية المركزية Central Limit Theory والتي تنص على : أنه إذا كان المجتمع موضع البحث يخضع لتوزيع طبيعي فإن العينة المسحوبة أيا كان حجمها سوف تخضع للتوزيع الطبيعي ، أما إذا كان المجتمع محل البحث لا يخضع للتوزيع الطبيعي فإنه كلما زاد حجم العينة المسحوبة عن حجم (30) مفردة كلما اقترب توزيع العينة المسحوبة من التوزيع الطبيعي (Bartlett et al., 2001) ، لذلك تم دراسة إتجاهات وآراء المستقصى منهم وتقدير معالم معادلة حجم عينة البحث بناء على المعادلة التالية:

$$n = \left( \frac{(Z_{\alpha/2})^2 \times P(1 - P)}{d_i^2} \right)$$

حيث أن:-

$n$	حجم العينة المطلوب دراستها
$Z_{\alpha/2}$	القيمة المعيارية المقابلة لمستوى معنوية معين (0.05) وهي 1.96
$P$	نسبة الظاهرة بالمجتمع محل البحث وهي 50%.
$d_i$	هامش الخطأ المسموح به وهو 5% لمستوى ثقة 95%.

وبالتعويض في هذه المعادلة:

$$n = \left( \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.05)^2} \right) = 384$$

### 2/3. آلية الدراسة الاستطلاعية:

تم الاعتماد على أسلوب قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات وقد تم تصميمها بحيث تحتوي على قسمين أساسيين هما:

- القسم الأول: يحتوي على مجموعة من الأسئلة التي تختص بمعلومات عن مقدمي الاستبيان للتأكد من مدى مناسبتهم للإجابة على أسئلة القائمة.
  - القسم الثاني: يحتوي على مجموعة من الأسئلة التي تساعد في اختبار تساؤلات الدراسة.
- هذا، وقد تم تصميم الأسئلة بنهايات مغلقة، بحيث يجب على مقدم الاستبيان أن يختار إجابة واحدة من خمس إجابات يكون لكل منها وزن رقمي اعتماداً على مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط.



### 3/3. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

- **معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha**: لقياس ثبات محتوى متغيرات الدراسة، وتقييم مصداقية مجموعة من العبارات التي تقيس كل متغير، وذلك لبحث مدى الاعتماد على نتائج الدراسة الاستطلاعية، وعدم وجود تحيز أو تحريف بالنتائج عند التحليل مما يؤدي لإمكانية تعميم النتائج.
- **المقاييس الإحصائية الوصفية (SPSS)**: وتشتمل على كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف، للتعرف على سمات وخصائص عينة الدراسة.
- **اختبار One Sample t- test**: لقياس معنوية الفروق بين عينة ومجتمع الدراسة بالنسبة لتساؤلات البحث.
- **معامل التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis**: يهدف إلى قياس الصدق البنائي للمقاييس المختلفة التي تم بناؤها في ضوء الدراسات السابقة بناء على معايير إحصائية معينة، بهدف قياس الصدق التقاربي Convergent Validity والصدق التمييزي Discriminate Validity.

### 4- تحليل نتائج البحث:

#### 1/4. ثبات وصدق محتوى متغيرات الدراسة الاستطلاعية:

قامت الباحثتان باستخدام معامل الثبات الفاكرونباخ لقياس ثبات محتوى أبعاد الدراسة، وهذا ما يتضح من جدول رقم (1) قياس الثبات والصدق الذاتي لتساؤلات دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية والحصيلة المحققة باستخدام معامل الفاكرونباخ، أن معامل الفاكرونباخ لإجمالي متغيرات دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية والحصيلة المحققة قد بلغ (0.903) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة، الأمر الذي انعكس أثره على الصدق الذاتي حيث بلغ (0.950)، هذا وقد حقق تساؤل الدراسة الأول الذي ينص على وجود علاقة معنوية بين حد التسجيل الإلزامي المحدد بـضريبة القيمة المضافة وانخفاض العبء على الإدارة الضريبية أعلى درجة ثبات بمعامل ثبات قيمته (0.830)، يليه تساؤل الدراسة الثالث الذي ينص على وجود علاقة بين المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة وانخفاض الحصيلة الضريبية. بمعامل ثبات قيمته (0.820)، بينما حقق تساؤل الدراسة الثاني الذي ينص على وجود علاقة معنوية بين حد التسجيل الاختياري المحدد بـضريبة القيمة المضافة وارتفاع الحصيلة الضريبية بمعامل ثبات قيمته (0.795).

جدول رقم (1) قياس الثبات والصدق الذاتي لتساؤلات دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية والحصيلة المحققة باستخدام معامل الفاكرونباخ.

#### 2/4. المقاييس الإحصائية الوصفية:

م	تساؤلات دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية والحصيلة المحققة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
1	يؤدي حد التسجيل الإلزامي المحدد بـضريبة القيمة المضافة إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية	7	0.830	0.911
2	يؤدي حد التسجيل الاختياري المحدد بـضريبة القيمة المضافة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية.	7	0.795	0.891
3	يعمل المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على تخفيض الحصيلة الضريبية.	8	0.820	0.905
	الإجمالي	22	0.903	0.950

بالنسبة للقسم الأول من أقسام قائمة الاستبيان فقد أوضحت البيانات أن الحد الأدنى لخبرة الذين قاموا بتعبئة الاستمارة " خمس سنوات" وتزايدت هذه الخبرة حتى وصلت عند البعض " بخمس عشر سنة وأكثر" مما يدل على خبرة القائمين بتعبئة الاستمارة والاعتداد بأرائهم بما يساعد على الثقة عند اختبار الفروض كما سيتضح في الجزء التالي.

#### 1/2/4. المقاييس الاحصائية الوصفية لتساؤل الأول:

"هل يؤدي حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية؟" كما هو موضح في جدول (2) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الأول، أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة على وجود تأثير لحد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة على انخفاض عبء الإدارة الضريبية، وذلك بمتوسط حسابي قدرة (3.59) وبمعامل اختلاف معياري قدرة (20.89%)، وقد كان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب: حد التسجيل الإلزامي المدرج في اللائحة التنفيذية مناسب للتطبيق في بيئة الأعمال السعودية، ارتفاع حد التسجيل عن هذا المستوى يمكن أن يخدم صغار التجار، خفض حد التسجيل الإلزامي يساعد في انخفاض الإيرادات الضريبية، خفض حد التسجيل الإلزامي يؤدي إلى صعوبة حصر كافة الممولين الخاضعين للضريبة، مدى تأييد خفض حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في لائحة نظام ضريبة القيمة المضافة، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (27.82%)، (28.69%)، (29.53%)، (29.86%)، (30.32%) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (2) أيضاً أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة البحث هي: حد التسجيل المحدد في اللائحة يساعد في تحقيق وفورات في الموارد الإدارية بالنسبة للإدارة الضريبية المسؤولة، يساعد رفع حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في انخفاض الحصيلة الضريبية، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (30.34%)، (30.67%) على الترتيب.

#### جدول (2) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الأول

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
1	حد التسجيل الإلزامي المدرج في اللائحة التنفيذية مناسب للتطبيق في بيئة الأعمال السعودية.	3.67	1.021	27.82	1
2	ارتفاع حد التسجيل عن هذا المستوى يمكن أن يخدم صغار التجار.	3.29	0.944	28.69	2
3	حد التسجيل المحدد في اللائحة يساعد في تحقيق وفورات في الموارد الإدارية بالنسبة للإدارة الضريبية المسؤولة.	3.83	1.162	30.34	6
4	مدى تأييد خفض حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في لائحة نظام ضريبة القيمة المضافة.	3.49	1.058	30.32	5
5	خفض حد التسجيل الإلزامي يؤدي إلى صعوبة حصر كافة الممولين الخاضعين للضريبة.	3.52	1.051	29.86	4
6	خفض حد التسجيل الإلزامي يساعد في انخفاض الإيرادات الضريبية.	3.79	1.119	29.53	3
7	يساعد رفع حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في انخفاض الحصيلة الضريبية.	3.59	1.101	30.67	7
-	المتوسط العام	3.597	0.751	20.89	-

## 2/2/4. المقاييس الاحصائية الوصفية لتساؤل الثاني:

"هل يؤدي حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية؟" كما يتضح من جدول (3) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الثاني، أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة على وجود تأثير لحد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة على ارتفاع الحصيلة الضريبية، وذلك بمتوسط حسابي قدرة (3.68) وبمعامل اختلاف معياري قدرة (20.25%)، وقد كان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب: ارتفاع حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يخفض الحصيلة الضريبية، عدم وجود حد للتسجيل الاختياري بنظام ضريبة القيمة المضافة يقلل من الإيرادات الضريبية، حد التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة قد يزيد من العبء الواقع على الإدارة الضريبية المسؤولة، يسمح التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة بزيادة الإيرادات الضريبية، يفضل عدم وجود تسجيل اختياري بضرورة القيمة المضافة، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (26.89%)، (27.85%)، (30.03%)، (31.13%)، (31.44%) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (3) أيضاً أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة البحث هي: خفض حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يساعد في تعقيد الأعمال وصعوبة حصر كافة الممولين المستهدفين وفقاً لحد التسجيل الاختياري، حد التسجيل الاختياري يتناسب مع الوضع الاقتصادي في بيئة الأعمال السعودية، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (31.7%)، (33.69%) على الترتيب.

### جدول (3) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الثاني

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
1	يفضل عدم وجود تسجيل اختياري بضرورة القيمة المضافة.	3.33	1.047	31.44	5
2	حد التسجيل الاختياري يتناسب مع الوضع الاقتصادي في بيئة الأعمال السعودية.	3.20	1.078	33.69	7
3	حد التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة قد يزيد من العبء الواقع على الإدارة الضريبية المسؤولة.	3.78	1.135	30.03	3
4	خفض حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يساعد في تعقيد الأعمال وصعوبة حصر كافة الممولين المستهدفين وفقاً لحد التسجيل الاختياري.	3.59	1.138	31.7	6
5	عدم وجود حد للتسجيل الاختياري بنظام ضريبة القيمة المضافة يقلل من الإيرادات الضريبية.	4.05	1.128	27.85	2
6	يسمح التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة بزيادة الإيرادات الضريبية.	3.72	1.158	31.13	4
7	ارتفاع حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يخفض الحصيلة الضريبية.	4.11	1.105	26.89	1
-	المتوسط العام	3.682	0.745	20.25	-

### 3/2/4. المقاييس الاحصائية الوصفية لتساؤل الثالث:

" هل يعمل المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على تخفيض الحصيلة الضريبية؟ " ويتضح من الجدول رقم (4) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الثالث أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهات عاملاً نحو الموافقة على وجود تأثير للمعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على انخفاض الحصيلة الضريبية، وذلك بمتوسط حسابي قدرة (3.56) وبمعامل اختلاف معياري قدرة (20.54%) ، وقد كان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب: يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تخفيف الأعباء الإدارية الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية المسؤولة، تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يزيد من التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية ، ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات ، تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يعيق عمل الإدارة الضريبية المسؤولة عن تطبيقها ، ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (29.41%)، (30.19%)، (30.82%)، (30.94%)، (30.95%) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (4) أيضاً أن أقل العبارات التي حازت على موافقة مفردات عينة البحث هي: ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة تعمل على معاملة تفضيلية للسلع المطبقة عليها، يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تحقيق إيرادات ضريبية تفوق التكاليف الناشئة عن زيادة الأعباء الملقاة على عاتق إدارة الضريبة، تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يحقق إيرادات ضريبية تفوق تكاليف أعمال الإدارة الضريبية، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (31.03%)، (31.14%)، (32.5%) على الترتيب.

جدول (4) الإحصاء الوصفية لتساؤل الدراسة الثالث

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
1	ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات.	3.54	1.091	30.82	3
2	ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات.	3.67	1.136	30.95	5
3	ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة تعمل على معاملة تفضيلية للسلع المطبقة عليها	3.77	1.170	31.03	6
4	تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يعيق عمل الإدارة الضريبية المسؤولة عن تطبيقها ..	3.67	1.136	30.94	4
5	تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يزيد من التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية.	3.70	1.117	30.19	2
6	يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تخفيف الأعباء الإدارية الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية المسؤولة.	3.72	1.094	29.41	1
7	يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تحقيق إيرادات ضريبية تفوق التكاليف الناشئة عن زيادة الأعباء الملقاة على عاتق إدارة الضريبة.	3.15	0.981	31.14	7
8	تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يحقق إيرادات ضريبية تفوق تكاليف أعمال الإدارة الضريبية.	3.32	1.079	32.50	8
-	المتوسط العام	3.567	0.732	20.54	-

### 3/4. اختبار one sample t- test :

تم استخدام اختبار ( One Sample t- test ) لقياس معنوية الفروق بين عينة ومجتمع الدراسة بالنسبة لتساؤلات البحث.

#### 1/3/4. اختبار ( one sample t- test ) للتساؤل الأول:

يتضح من جدول رقم (5): اختبار "one sample t- test" لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية - علماً بأن معلمة المجتمع (3.4)، أنه يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو مدى الموافقة على أن حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تخفيف عبء الإدارة الضريبية ، عند مستوى معنوية أقل من (0.001) ، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (3.4) على مقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (3.4) ، وبذلك يتم تأكيد العلاقة بأن حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يعمل على تخفيف عبء الإدارة الضريبية، ومن ثم ينعكس ذلك على خفض التكاليف وارتفاع الحصيلة الضريبية.

جدول رقم (5): اختبار "one sample t- test" لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى تخفيض العبء على الإدارة الضريبية - علماً بأن معلمة المجتمع (3.4)

العبارات	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري	قيمة "t" المحسوبة	القرار	
				الدلالة	مستوى المعنوية
1- حد التسجيل الإلزامي المدرج في اللائحة التنفيذية مناسب للتطبيق في بيئة الاعمال السعودية.	3.67	0.052	5.245	دالة ***	0.001
2- ارتفاع حد التسجيل عن هذا المستوى يمكن ان يخدم صغار التجار.	3.29	0.048	2.338-	دالة *	0.02
3- حد التسجيل المحدد في اللائحة يساعد في تحقيق وفورات في الموارد الادارية بالنسبة للإدارة الضريبية المسؤولة.	3.83	0.059	7.246	دالة ***	0.001
4- مدى تأييد خفض حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في لائحة نظام ضريبة القيمة المضافة.	3.49	0.054	1.680	غير دالة	0.09
5- خفض حد التسجيل الإلزامي يؤدي إلى صعوبة حصر كافة الممولين الخاضعين للضريبة.	3.52	0.054	2.179	دالة *	0.03
6- خفض حد التسجيل الإلزامي يساعد في انخفاض الإيرادات الضريبية.	3.79	0.057	6.883	دالة ***	0.001
7- يساعد رفع حد التسجيل الإلزامي عما هو وارد في اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة في انخفاض الحصيلة الضريبية .	3.59	0.056	3.380	دالة ***	0.001
الإجمالي العام	3.597	0.383	5.145	دالة ***	0.001

\*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001).

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05).

## 2/3/4. اختبار ( one sample t- test ) للتساؤل الثاني:

وبين جدول رقم (6) : اختبار " one sample test " لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يساعد في ارتفاع الحصيلة الضريبية - علماً بأن معلمة المجتمع (3.4)، أنه يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو مدى الموافقة على أن حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يؤدي إلى ارتفاع الحصيلة الضريبية بما يبرر العبء المتزايد الواقع على الإدارة الضريبية، عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (3.4) على مقياس ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (3.4)، وبذلك يتم تأكيد العلاقة بأن حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يعمل على ارتفاع الحصيلة الضريبية بشكل يغطي العبء المتزايد الواقع على عاتق الإدارة الضريبية. على عكس بعض الآراء التي تطالب برفع حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية حيث ترى أنه يطرح مزيد من العبء على الإدارة الضريبية وتكاليف تفوق الإيرادات الضريبية المحققة عنها. وقد جاءت نتائج الدراسة الاستطلاعية التي تثبت ملائمة حد التسجيل الاختياري ودوره في تحقيق إيرادات ضريبية تفوق العبء الواقع على الإدارة الضريبية.

جدول رقم (6) : اختبار " one sample test " لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن حد التسجيل الاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة يساعد في ارتفاع الحصيلة الضريبية - علماً بأن معلمة المجتمع (3.4)

القرارات	القرارات		الخطأ المعياري	المتوسط الحسابي	العبارات
	الدالة	مستوى المعنوية			
1- يفضل عدم وجود تسجيل اختياري بضريبة القيمة المضافة .	غير دالة	0.185	0.053	3.33	
2- حد التسجيل الاختياري يتناسب مع الوضع الاقتصادي في بيئة الأعمال السعودية .	دالة ***	0.001	0.055	3.20	
3- حد التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة قد يزيد من العبء الواقع على الإدارة الضريبية المسؤولة.	دالة ***	0.001	0.058	3.78	
4- خفض حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يساعد في تعقيد الأعمال وصعوبة حصر كافة الممولين المستهدفين وفقاً لحد التسجيل الاختياري .	دالة ***	0.001	0.058	3.59	
5- عدم وجود حد للتسجيل الاختياري بنظام ضريبة القيمة المضافة يقلل من الإيرادات الضريبية.	دالة ***	0.001	0.058	4.05	
6- يسمح التسجيل الاختياري المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة بزيادة الإيرادات الضريبية.	دالة ***	0.001	0.059	3.72	
7- ارتفاع حد التسجيل الاختياري عما هو محدد بنظام ضريبة القيمة المضافة يخفض الحصيلة الضريبية .	دالة ***	0.001	0.056	4.11	
الإجمالي العام	دالة ***	0.001	0.381	3.682	

\*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001).

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05).

### 3/3/4. اختبار ( one sample t- test ) للتساؤل الثالث:

ويتضح من جدول رقم (7) : اختبار " one sample test " لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس

مدى الموافقة على أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة يعمل على تخفيض الحصيلة الضريبية - علماً بأن معلمة

المجتمع (3.4)، أنه يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو

مدى الموافقة على أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة يعمل على انخفاض الحصيلة الضريبية ، عند مستوى معنوية أقل

من (0.001)، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (3.4) على مقياس

ليكرت الخماسي وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (3.4) ، وبذلك يتم تأييد العلاقة

بأن المعدل الواحد لفرض ضريبة القيمة المضافة يعمل على انخفاض الحصيلة الضريبية.

جدول رقم (7) : اختبار " one sample test " لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة يعمل على تخفيض الحصيلة الضريبية - علماً بأن معلمة المجتمع (3.4)

القرارات	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري	قيمة "t" المحسوبة	القرارات	
				الدالة	مستوى المعنوية
1- ضريبة القيمة المضافة ذات المعدل الواحد لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات.	3.54	0.056	2.566	دالة **	0.01
2- ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة لها تأثير إيجابي على حجم المبيعات.	3.67	0.058	4.624	دالة ***	0.001
3- ضريبة القيمة المضافة ذات المعدلات المتعددة تعمل على معاملة تفضيلية للسلع المطبقة عليها .	3.77	0.060	6.235	دالة ***	0.001
4- تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يعيق عمل الإدارة الضريبية المسؤولة عن تطبيقها.	3.67	0.058	4.624	دالة ***	0.001
5- تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يزيد من التكاليف التي تتحملها الإدارة الضريبية.	3.70	0.057	5.252	دالة ***	0.001
6- يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تخفيف الأعباء الإدارية الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية المسؤولة.	3.72	0.056	5.736	دالة ***	0.001
7- يساعد المعدل الواحد المستخدم في فرض ضريبة القيمة المضافة في تحقيق إيرادات ضريبية تفوق التكاليف الناشئة عن زيادة الأعباء الملقاة على عاتق إدارة الضريبة.	3.15	0.050	5.062-	دالة ***	0.001
8- تعدد معدلات فرض ضريبة القيمة المضافة يحقق إيرادات ضريبية تفوق تكاليف أعمال الإدارة الضريبية.	3.32	0.055	1.477-	غير دالة	0.141
الإجمالي العام	3.567	0.0374	4.467	دالة ***	0.001

\*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001).

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01).

#### 4/4. صدق التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory Factor Analysis :

يهدف التحليل العاملي التوكيدي إلى قياس الصدق البنائي للمقاييس المختلفة التي تم بناؤها في ضوء الدراسات السابقة بناء على معايير إحصائية معينة، بهدف قياس الصدق التقاربي Convergent Validity والصدق التمييزي Discriminate Validity لمقاييس الدراسة (Henseler *et al.*, 2015).

يتضح من جدول رقم (8) تقديرات معاملات نموذج التحليل العاملي التوكيدي لمقاييس الدراسة ما يلي:

- أن جميع معاملات الانحدار المعيارية المقدرة بنموذج القياس لعينة الدراسة الاستطلاعية، والتي تعبر عن معاملات تشبع (ارتباط) متغيرات المشاهدة الداخلية على العوامل الكامنة لمقاييس الدراسة تقترب من القيمة المثلى (0.50) على الأقل، مما يدل على صدق الاتساق الداخلي التقاربي لمقاييس البحث.
- أن جميع معاملات تشبع المتغيرات المشاهدة على العوامل الكامنة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، مما يدل على أهمية المتغيرات المشاهدة في قياس المتغير الكامن فيما يتعلق بتأثير ضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية والحصيلة المحققة.
- بلغت متوسط نسبة التباين المُفسر (AVE) لمقاييس الدراسة (0.48، 0.41، 0.52)، مما يدل على الصدق التقاربي Convergent Validity لمقاييس الدراسة (Fornell & Larcker, 1981; Henseler *et al.*, 2015).
- بلغت قيمة الثبات المركب Composite Reliability (CR) لعوامل الدراسة أكبر من 0.7 لكل عامل على حدى، هو أحد مقاييس الاتساق الداخلي بين متغيرات المشاهدة التي ترتبط بمتغير كامن معين، وهي قيمة أكبر من الحد الأدنى لمعامل الثبات المركب (0.70)، كما أنه أكبر من قيمة متوسط نسبة التباين المُفسر، مما يؤكد على الصدق التقاربي لأبعاد أدوات المقاييس.
- لقياس الصدق التمييزي لأداة القياس، فقد قدم كل من (Henseler *et al.*, 2015) أسلوباً إحصائياً يعتمد على مصفوفة الارتباط بين المتغيرات الكامنة، على ألا تزيد قيمة اختبار (HTMT) عن نقطة القطع (0.85) أو بحد أقصى (0.90) حتى يمكن ضمان تحقق الصدق التمييزي بمقاييس الدراسة (Teo *et al.*, 2008)، حيث تراوحت قيمته بين 0.78 إلى 0.84 وهي قيمة أقل من نقطة القطع النموذجية، مما يدل على توافر الصدق التمييزي بمقاييس الدراسة.



- جميع مؤشرات جودة توفيق النموذج التوكيدي تقترب من نقاط القطع النموذجية لكل من:  $\chi^2$  المعياري Normal Chi-Square، جودة التوفيق GFI، جودة التوفيق المصحح AGFI، جودة التوفيق المعياري NFI، جودة التوفيق النسبي RFI، جودة التوفيق المتزايد IFI، جودة التوفيق توكر لوليس TLI، جودة التوفيق المقارن CFI، مما يدل على إمكانية مطابقة النموذج الفعلي للنموذج المقدر.

- بلغت قيم الجذر التربيعي لمتوسط مربعات البواقي RMR، الجذر التربيعي لمتوسط مربع خطأ التقدير RMSEA (0.08)، (0.10) على الترتيب، مما يدل على جودة توفيق النموذج الكلي.

جدول رقم (8) تقديرات معاملات نموذج التحليل العاملي التوكيدي لمقاييس الدراسة

HTMT	AVE	CR	مستوى المعنوية	t- test value	الخطأ المعياري	المسار المعياري	المسار	الأبعاد ومؤشرات القياس
								<b>الفرض الأول:</b>
				---	---	0.725	1	العبارة الثالثة
0.822	0.48	0.819	0.001	11.836	0.72	0.674	0.855	العبارة الرابعة
			0.001	12.820	0.73	0.739	0.930	العبارة الخامسة
			0.001	11.436	0.076	0.650	0.872	العبارة السادسة
			0.001	11.631	0.75	0.653	0.869	العبارة السابعة
				----	---	0.581	1	العبارة الثالثة
0.783	0.41	0.778	0.001	9.043	0.114	0.599	1.034	العبارة الرابعة
			0.001	9.608	0.117	0.655	1.120	العبارة الخامسة
			0.001	10.111	0.125	0.712	1.264	العبارة السادسة
			0.001	9.645	0.114	0.659	1.104	العبارة السابعة
0.843	0.52	0.805		---	---	0.800	1	العبارة الثالثة
			0.001	15.075	0.068	0.843	1.022	العبارة الرابعة
			0.001	10.216	0.063	0.541	0.641	العبارة الخامسة
			0.001	12.217	0.062	0.646	0.755	العبارة السادسة
Normed Chi-Square=4.095 RMR= 0.078 GFI=0.900 AGFI=0.852 NFI=0.862 RFI=0.824 IFI=0.892 TLI=0.861CFI=0.891 RMSEA=0.09								

\*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001).

## 5- الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

تمثل الهدف من الأقسام الأربعة الأولى في توفير إطار نظري يوفر خلفية لمشكلة البحث وعناصرها، بينما استهدف القسم الخامس توفير دليل حول مدى تأثير كل من حد التسجيل الإلزامي والاختياري المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة وكذلك المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة على عبء الإدارة الضريبية وحجم الحصيلة المحققة من تلك الضريبة.

وفي ضوء ما سبق يمكن أن تتمثل النتائج التي توصلت إليها الباحثان في أن ضريبة القيمة المضافة كإحدى آليات تحقيق التنمية الاقتصادية، أصبحت تتأثر كثيراً من الاهتمام لما لها من دور في توفير مصدر تمويل مستدام. كما تزايدت الحاجة لضريبة القيمة المضافة في الآونة الأخيرة كمصدر تمويل ثابت مع تذبذب أسعار النفط وازدياد حالة المنافسة على المستوى الدولي. كذلك تعتبر ضريبة القيمة المضافة وسيلة تعمل على تحسين الوضع الاقتصادي للدول.

على الجانب الآخر تمثلت نتائج الدراسة الاستطلاعية في أن حد التسجيل الإلزامي المحدد في اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة مناسب بشكل كبير مع طبيعة الوضع الاقتصادي في البيئة السعودية. كذلك يؤدي حد التسجيل الإلزامي المحدد بضريبة القيمة المضافة إلى تخفيف العبء الواقع على الإدارة الضريبية، مما ينعكس على ارتفاع الحصيلة الضريبية المحققة. هناك ضرورة لوجود التسجيل الاختياري بضريبة القيمة المضافة، كما أن المقدار المحدد له مناسب بشكل لا يتسبب في زيادة العبء الواقع على الإدارة الضريبية، بل يساعد في تحقيق حصيلة جيدة من الإيرادات الضريبية تبرر العبء الواقع على الإدارة الضريبية. وأخيراً يؤدي المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة المطبق في المملكة العربية السعودية إلى انخفاض الحصيلة الضريبية.

إن نتائج البحث التي تم التوصل إليها، تدفع الباحثان إلى أن توصي بإجراء برامج توعية بأهمية ودور ضريبة القيمة المضافة في تحسين الوضع الاقتصادي للدولة ومواكبة الوضع التنافسي على الصعيد العالمي، مع إجراء رقابة دورية من قبل الجهات المسؤولة للتحقق من التطبيق السليم لكافة إجراءات ضريبة القيمة المضافة. بالإضافة إلى إجراء المزيد من البحوث التحليلية لكافة جوانب ضريبة القيمة المضافة التي تؤكد على منفعة ضريبة القيمة المضافة ودورها الفعال في اقتصاديات الدول. مع ضرورة إعادة النظر في المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة، لما له من تأثير غير مجدي على الحصيلة الضريبية، والعمل على فرض تلك الضريبة بأسعار مختلفة تتناسب مع طبيعة المنتجات، وتراعي الأحوال الاجتماعية لكافة فئات المجتمع. كما توصي الباحثان بإجراء تعديلات مناسبة على إجراءات تطبيق ضريبة القيمة المضافة بما يساعد في الحد من حالة التعقيد المحيطة بها والوصول بها إلى حالة الوضوح والبساطة.

بشأن مجالات البحث المقترحة، ترى الباحثان أن هناك موضوعات في واقع الممارسة العملية بالبيئة السعودية يمكن للباحثين تناولها مستقبلاً كاستكمال للخط الحالي للبحث، ومن هذه الموضوعات:

- إجراء دراسات مقارنة حول إجراءات وضوابط التطبيق ومدى تأثيرها على طبيعة أعمال الإدارة الضريبية في دول مجلس التعاون الخليجي وغيرها من الدول للتوصل إلى إجراءات مبسطة يمكن قبولها على المستوى الدولي إلى درجة كبيرة.

- إجراء المزيد من الدراسات التي تسعى لتحليل اللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة واختبارها على عينة من الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات عند ظهور آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة في السنوات المقبلة.
- إجراء دراسات تجريبية لاختبار تأثير المعدل الواحد والمعدلات المختلفة لضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية وعلى مدى تعقيد أعمال الإدارة الضريبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- إبراهيم، نبيل عبد الرؤوف ، 2015، الضريبة على القيمة المضافة: التنظيم الفني -ليات التطبيق - معوقات ومقترحات، مجلة الاقتصاد والمحاسبة ، العدد 660: 12-21.
- السلطان، سلطان محمد ، 2015، ضريبة الدخل في المملكة العربية السعودية، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر: 104-110
- الهويل، سعد محمد ، 2013، المحاسبة الضريبية و الزكوية في المملكة العربية السعودية ، مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر: 65-96
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، الحقيبة التدريبية للزكاة والضريبة: 5000-5080.
- الهيئة العامة للزكاة والدخل، 2017، النشرة الإعلامية لضريبة القيمة المضافة ،العدد الأول: 1-28.
- حماد، طارق عبد العال، 2008، معايير المحاسبة الضريبية: الاطار النظري، الجزء الأول، الطبعة الثانية، بدون ناشر .
- عبد الحلیم، إبراهيم، 2012 ، الضريبة على القيمة المضافة بديلا عن ضريبة المبيعات ، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية حول - المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار- مصر: 520 - 544.
- عبد الرحمن، لؤي شيخ الدين عبدالله، 2017، القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثره على الإيرادات العامة: دراسة ميدانية ديوان الضرائب- ولاية الخرطوم جامعة النيلين- السودان، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير غير منشورة
- علي، محمد كرم ، 2011، ضريبة القيمة المضافة: المفهوم و الأهداف، مجلة العدل، المجلد الثالث، العدد الرابع، : 115 - 104.
- عوض، باسم نعيم ، 2011، الضريبة على القيمة المضافة : مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة ، المؤتمر الضريبي السابع عشر( تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري) ، المجلد الرابع : 1-24.
- محمد، سعيد عبد المنعم ، 2015، الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 96: 13-56.
- محمد، محمد الفيومي ، 1981، اقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمصر، مجلة المال والتجارة، المجلد 12، العدد 141: 15 - 20.
- مطر، عبد المنعم السيد ، 2016، الترهيب والترغيب في ضريبة القيمة المضافة، مجلة المال والتجارة، العدد 48: 561.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Bartlett, J., Kotrlik, J., & Higgins, C. 2001 .Organizational Research: Determining Appropriate Sample Size in Survey Research. *Information Technology, Learning, and Performance Journal*, 19(1): 43-50.
- Beram, P. 2010. An Introduction to the Value-Added Tax (VAT). Washington, D.C, Available at: <https://www.uschamber.com>.
- Bickley, J. M. 2008. Value-Added Tax: A New U. S. Revenue Source? Washington, D.C, Available at: <http://www.taxreformpanel.gov>.
- De Mello, L. 2009. Avoiding the Value Added Tax Theory and Cross-Country Evidence. *Public Finance Review*, 37(1): 27-46.
- Fornell, C., & Larcker, D. 1981. Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1): 39-50.
- Gala, W. & Harris, B. 2011. A VAT for the United States: part of the solution. *Tax Analysts*: 64-82.
- Gendron, P. P. 2016 .Value Added Tax: A Comparative Approach. *National Tax Journal*, 69(1): 241-250.
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. 2015. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the academy of marketing science*, 43(1):115-135.
- Hodzic, S., & Celebi, H. 2017. Value-Added Tax and its Efficiency: EU – 28 and Turkey. *UTMS Journal of Economics*, 8(2): 79-90.
- Ironkwe, U., & Peter, G. T. 2015. Value added tax and the financial performance of quoted Agribusinesses in Nigeria. *International Journal of Business and Economic Development (IJBED)*, 3(1): 78-87.
- Keen, M., & Lockwood, B. 2010. The value added tax : Its causes and consequences. *Journal of Development Economics*, 92(2): 138-151.
- Nunns, J., & Toder, E. 2017. Effects of A Federal Value-Added Tax on State and Local Government Budgets. *National Tax Journal*, 70(3): 515-548.
- 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.
- Teo, T. S., Srivastava, S. C., & Jiang, L. 2008. Trust and electronic government success: An empirical study. *Journal of management information systems*, 25(3): 99-132.
- Toder, E., & Rosenberg, J. 2010 .Effects of Imposing a Value-Added Tax to Replace Payroll Taxes or Corporate Taxes. *Tax Policy Center Publication*.