

أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة

في المملكة العربية السعودية

إعداد

إيمان مضحي العبدلي راوية رضا عبيد طلال إبراهيم سنجيني

كلية التقنية بجدة جامعة الملك عبدالعزيز جامعة الملك عبدالعزيز

تم استلام البحث في ٢٠١٨/ ٩ / ٢٠ تم الموافقة على النشر في ٢٠١٨/ ١٠ / ١٨

ملخص:

هدف البحث إلى التعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة بالمملكة العربية السعودية، ولتحقيق هدف الدراسة اتبعت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي، 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. وفي ضوء النتائج التي تم التوصل إليها قامت الباحثة أوصت الباحثة، بالعمل على تطوير كفاءة الإدارة الضريبية من خلال إقامة الدورات التدريبية المتخصصة، ودعم الإدارة الضريبية بعدد كاف من مفتشي الضرائب المؤهلين علمياً وعملياً، لدور الإدارة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية، قيام الجامعات في المملكة العربية السعودية بالتركيز على تدريس ضريبة القيمة المضافة من ضمن مقررات المحاسبة.

الكلمات المفتاحية: الدخل، الضرائب، العجز المالي

Abstract:

The objective of the research was to identify the effect of VAT on public revenues in Saudi Arabia. To achieve the objective of the study, the researcher followed the analytical descriptive method. The questionnaire was used to collect the initial data. The sample was distributed to (110) class random samples including faculty members at King Abdulaziz University, The Zakat and Income Tax Authority in Jeddah.

The study found several results, the most important of which is the contribution of VAT to the expansion of the financial base for generating public revenues.

In light of the results reached, the researcher recommended to work on improving the efficiency of tax administration through the establishment of specialized training courses, and supporting tax administration with sufficient tax inspectors qualified scientifically and practically for the role of tax administration in increasing tax revenues. Saudi Arabia by focusing on the teaching of value added tax within the accounting courses.

مقدمة:

في ٢٥ ابريل ٢٠١٦م أعلنت المملكة العربية السعودية عن رؤية ٢٠٣٠م والتي حددت ملامح التغيير الجذري للوضع الاقتصادي والاجتماعي في المملكة. وفي ظل هذا التغيير أصبح ضروريا 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 الرئيسية التي تستخدم في السياسة المالية لتحقيق الرفاهية والنمو الاقتصادي والعدالة الاجتماعية، وبالتالي فإن الموازنة العامة دائما ما تحمل جناحين يمثلان النفقات العامة والإيرادات العامة تنطلق بهما لتحقيق الأهداف والرؤية المستقبلية للدولة (أبو الفتوح، ٢٠١٤م).

وفي المملكة العربية السعودية يعتمد الدخل العام بشكل أساسي على الإيرادات النفطية، مما يجعله عرضة للتغير والانخفاض وفقا للتقلبات المستمرة في أسعار النفط العالمية (السقاف، ٢٠١٥م؛ صندوق النقد الدولي، ٢٠١٢م). وهذا ما دعى حكومة المملكة العربية السعودية لإجراء عدة إصلاحات مالية تم اقتراحها في رؤية ٢٠٣٠م ومن هذه الإصلاحات تفعيل زيادة الإيرادات غير النفطية والعمل على تنوعيتها، 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 (الغير نفطية) واستدامتها للمساهمة في تحسين الآثار الاجتماعية والاقتصادية الأساسية التي تسعى رؤية ٢٠٣٠ إلى تحقيقها. ومن هذا المنطلق اهتمت الدراسة بالتعرف على أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية.

- مشكلة البحث

تنقسم 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 رئيسي 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 ١٧% في نفس 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 مليار سنوياً. وبناء على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تتمثل في البحث عن مدى تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في المملكة العربية السعودية.

- أهداف البحث

يسعى هذا البحث إلى تحقيق هدف رئيسي وهو دراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في المملكة العربية السعودية وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. التعرف على ضريبة القيمة المضافة وأهميتها.
٢. التعرف على الإيرادات العامة وأقسامها.
٣. التعرف على مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة بالمملكة العربية السعودية.

- أهمية البحث

تتبع أهمية البحث في دراسة تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة، حيث يعتبر تطبيقها عنصراً هاماً في زيادة الإيرادات العامة، وكذلك البرامج التي اعتمدها حكومة المملكة العربية السعودية لتحسين الاستقرار المالي، ومساهمتها في دعم الاستراتيجية الطموحة الخاصة بالتحول الاقتصادي في المملكة العربية السعودية وذلك من خلال المساعدة على التحول نحو اقتصاد أكثر تنوعاً واستدامة، والذي بدوره سيساهم في تقديم خدمات ذات جودة عالية تشمل خدمات التعليم والرعاية الصحية والبنية التحتية فضلاً عن دعمها لجدول الأعمال الطموح الخاص بالتنوير والتنويع الاقتصادي والموضح في رؤية ٢٠٣٠م.

- أسئلة البحث

سيتم تحقيق أهداف الدراسة من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي وهو ما تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في المملكة العربية السعودية؟، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية

١. ماهي ضريبة القيمة المضافة وماهي أهميتها؟
٢. ماهي الإيرادات العامة وماهي أقسامها؟
٣. ما مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة بالمملكة العربية السعودية؟

- منهج البحث

لتحقيق الغرض من هذا البحث ووصولاً لأفضل الطرق والأساليب للتعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة، 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؛ لملائمته لطبيعة الدراسة، فالمنهج الوصفي يقوم بوصف وتحديد المشكلة قيد الدراسة وصفاً شاملاً، وتحديداً دقيقاً، والذي تم من خلاله إجراء دراسة شاملة للدراسات السابقة ذات العلاقة في مجال ضريبة القيمة المضافة وتأثيرها على إيرادات الموازنة العامة، وتم تصميم استبانة التي استخدمت لجمع بيانات الدراسة، وتحليلها لوصف الظاهرة محل البحث.

- نطاق ومحددات البحث

الحدود المكانية: تم تطبيق البحث على الإيرادات العامة في المملكة العربية السعودية.

الحدود الزمانية: لعام ١٤٣٨هـ/١٤٣٩هـ.

الحدود الموضوعية: اقتصر موضوع البحث حول ضريبة القيمة المضافة وتأثيرها على الإيرادات العامة للمملكة العربية السعودية.

- مجتمع البحث وعينته

تمثل مجتمع البحث في أعضاء هيئة التدريس وكذلك موظفي هيئة الزكاة والدخل وبالتالي فقد قامت الباحثة بإجراء الدراسة الميدانية على عينة طبقية عشوائية مكونة من

موظفي هيئة الزكاة والدخل (٣٢) بمدينة جدة وأعضاء هيئة التدريس (٧٨) بجامعة الملك عبد العزيز بجدة.

الإطار النظري والدراسات السابقة

- مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وأهدافها.

تعرف الضريبة بانها اقتطاع مالي الزامي تفرضه الدولة على الافراد مقابل الخدمات التي يحصلون عليها وذلك بهدف تغطية الاعباء العامة للدولة (راضية، ٢٠١٤م). وتعرف أيضا أنها ضريبة ذات وعاء واسع يتم فرضها على مبيعات السلع والخدمات بدءا من مرحلة التصنيع (خليفة، ٢٠١٥م). وتعرف 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). ويمكن تعريف ضريبة القيمة المضافة وفقاً لقوانين الضرائب المضافة في مختلف الدول المطبقة لها على أنها: ضريبة تحويلية، يتحملها المستهلك النهائي للسلعة أو المستفيد الأخير من الخدمة، وذلك نظراً لكون هذه السلع والخدمات تمر بعدة مراحل تصنيعية وإنتاجية مختلفة تحولها من مواد خام و سلع أولية إلى منتجات وخدمات تصل إلى يد المستهلك بصورة نهائية وتامة الصنع، ويكون كل شخص قد أضاف قيمة إلى هذه السلعة عبر المراحل الإنتاجية المختلفة، وهو ما يعرف بتكاليف عوامل الإنتاج من مواد ومرتبات وأجور وإيجارات وهوامش ربحية وغيرها، حيث أن ضريبة القيمة المضافة جاءت كتعويض لهذه التكاليف وتفرض على الفرق بين قيمة الإنتاج في بداية المرحلة وقيمتها في نهاية المرحلة بحيث يتم خصم ما تم سداه من ضرائب في هذه المراحل، فينتهي الأمر على سريانها على القيمة المضافة فقط (لطفي، ٢٠١٦).

ومما سبق يتضح أن تعريف ضريبة القيمة المضافة يتحدد بثلاثة أركان:

١. مدى الزامية الضريبة

٢. الوعاء الضريبي

٣. العائد من الضريبة

وبالتالي يمكن للباحثة أن تعرف ضريبة القيمة المضافة بانها ضريبة غير مباشرة الزامية على الاستهلاك، وذات وعاء ضريبي واسع يتم فرضها على كل مرحلة من مراحل الإنتاج ويتم تحميلها على المستهلك، وذلك بهدف تغطية النفقات العامة للدولة.

ومن التعريف السابق ترى الباحثة أن أهداف ضريبة القيمة المضافة تتمحور حول الأهداف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، وأخيرا الإدارية. فالأهداف المالية تتمثل في زيادة الإيرادات العامة، أو توفير أكبر قدر ممكن من الإيرادات للخرينة العامة للدولة (لابد، ٢٠١٤). وأما الأهداف الاقتصادية لهذه الضريبة فتتمثل في تمويل المشاريع التنموية والبرامج الاقتصادية المختلفة، وفك الأختناقات 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). وأخيرا تتمثل الأهداف الإدارية في تبسيط التشريع الضريبي حتى يسهل تقبلها من قبل دافعيها وكما تساهم في تحسين الأداء الضريبي (الهوري، ٢٠١٧). وقد انبثقت وتوافقت هذه الأهداف من خلال سياسات الإصلاح الضريبي التي استحدثت في معظم الدول خلال العقدين الأخيرين والتي أدت إلى ضرورة المواثمة والموافقة بين مختلف أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، والذي أدى إلى البحث عن أنظمة ضريبية وصور حديثة أكثر ملائمة ومناسبة للسياسات الحديثة (تنقال، ٢٠١٦).

- مفهوم الإيرادات العامة، وأقسامها.

وتُعرّف الإيرادات العامة بأنها مجموعة الدخل التي تحصل عليها الدولة من مختلف المصادر وذلك لتمكين الدولة من تحقيق التوازن الاقتصادي (أبو مدللة والخضري، ٢٠١٦). وأنه لأجل تمكين الدولة من القيام بوظائفها ومهامها لا بد أن تحصل على الأموال اللازمة لتمويل هذا الإنفاق، حيث يُطلق على هذه الموارد مصطلح الإيرادات العامة (Ullah, 2016).

وكما تُعرّف بأنها كل الأموال التي تستطيع الدولة الحصول عليها سواء بصفتها السيادية أو من املاكها أو من القروض الداخلية أو الخارجية وذلك للوصول إلى تحقيق عدد من الأهداف الاجتماعية أو المالية أو الاقتصادية (المعاضدي، ٢٠١٧). كما عرّفها (Tideman and Plassmann 2015) بأنها الموارد المالية التي تُمكن الدولة من رسم سياستها التنموية وجعلها قابلة للتنفيذ. كما أنها (Lojanica, 2015) تُمثل مجموع الأموال النقدية والعينية التي تحصل عليها الدولة من المصادر المختلفة والتي تُمكن الدولة من تغطية نفقاتها وحاجاتها والإنفاق على مختلف مشاريعها العامة، ويرى عبد الرحمن (٢٠١٧) "بأن الإيرادات هي جميع الأموال التي تحصل عليها الدولة من مختلف الجهات والمصادر لتغطية النفقات العامة والوفاء بالاحتياجات العامة".

وكما عُرِّفت الإيرادات العامة بأنها "كل المبالغ النقدية التي تحصلها الدولة بواسطة هيئاتها العامة سواء كانت في شكل إيرادات سيادية أو إيرادات غير سيادية، التي تدخل إلى الخزينة العامة بصورة نهائية وغير قابلة للاسترداد بهدف تمويل النفقات العامة" (أبو الفتوح، ٢٠١٤: ٩١)، ووضح جمعة (٢٠١٤: ٣٧) "أنَّ الإيرادات العامة هي ما تحصله الدولة من أموال بهدف تغطية نفقاتها اللازمة وذلك لتحقيق أهدافها المالية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية، أي أن حجم الإيرادات الذي تحدده الدولة يعتمد على حجم النفقات اللازمة لتحقيق الأهداف المختلفة". وكما أنَّ أهمية الإيرادات العامة تزداد بزيادة أهمية النفقات العامة، فدور الإيرادات العامة يُعتبر مكمل لدور النفقات العامة، كما أنَّ حاجة الدولة للإنفاق في أي مجال من أجل تحقيق هدف وغاية معينة يتطلب وجود إيراد مالي كفي لتغطية هذا الإنفاق فالإيرادات العامة يختلف تصنيفها من دولة إلى أخرى (Pomerleau and Adams, 2016).

ومما سبق يتضح أن تعريف الإيرادات العامة يتحدد بثلاثة أركان:

١. الإيرادات قد تكون عينية أو نقدية.

٢. مصادر الإيرادات العامة.

٣. الهدف من الحصول على الإيرادات العامة.

وبالتالي يُمكن للباحثة أن تعرف الإيرادات العامة بأنها الموارد المالية والعينية التي تُقدَّم للدولة من مصادرها المختلفة مثل الضرائب أو العقار والتي تختلف من دولة إلى أخرى، وذلك بهدف تغطية النفقات العامة وإقامة المشاريع التنموية التي تُساهم في تعزيز النشاط الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

ولقد تطورت الإيرادات العامة نتيجة لتطور دور الدولة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وزيادة النفقات العامة للدولة، والذي بدوره نتج عنه تطور في حجم هذه الإيرادات وإلى تعدد أنواعها وأغراضها، ولقد كان هناك محاولات عديدة لتقسيم الإيرادات العامة على أساس التمييز بين أنواعها المختلفة يضم كل منها الموارد المتشابهة في الطبيعة، وكما اقترح البعض الآخر التفرقة بين نوعين من الإيرادات العامة وهي الإيرادات الاختيارية والإيرادات الاجبارية، والبعض الآخر قسمها على كيفية تحصيل الدولة لها (لمعاضدي، ٢٠١٧)، وفيما يلي توضيح لهذه التقسيمات.

أولاً: الإيرادات العامة الأصلية والإيرادات العامة المشتقة.

الإيرادات العامة الأصلية هي الإيرادات التي تحصلها الدولة مباشرة دون اقتطاعها من دخول الأفراد باعتبار الدولة شخصاً قانونياً له حق التملك، ومن هذه الإيرادات ممتلكات القطاع العام (أملاك الدولة)، وأما الإيرادات المشتقة فهي الإيرادات التي تُحصلها الدولة من خلال الاقتطاع من دخول الأفراد، ومن أمثلتها الرسوم والضرائب والإتاوات (جمعة، ٢٠١٤).

ثانياً: الإيرادات العادية والغير عادية.

الإيرادات العادية، هي الإيرادات التي تحصلها الدولة بصورة دورية ومستمرة أي تتكرر بصورة دورية بالموازنة العامة مثل إيرادات أملاك الدولة والضرائب والرسوم، وأما الإيرادات الغير عادية فهي الإيرادات التي لا تتكرر دورياً بالموازنة العامة، أي هي إيرادات غير دورية أو غير منتظمة، مثل الغرامات والقروض والإصدار النقدي. وأن لجوء الدولة إلى الإيرادات الغير عادية يكون نتيجة لعدم تغطية الإيرادات العادية لحاجات الدولة ومستلزماتها وأيضاً لمواجهة العجز في الموازنة (أحمد، ٢٠١٧).

ثالثاً: إيرادات الاقتصاد العام والإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص.

إيرادات الاقتصاد العام هي الإيرادات التي تحصلها الدولة بما لها من سلطة سيادية، ولذلك تسمى بالإيرادات السيادية، مثل الضرائب، الرسوم، الغرامات، والأموال التي لا وارث لها، والإصدار النقدي، وأما الإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص فهي الإيرادات التي تحصلها الدولة عن طريق ممارستها لنشاط يشابه النشاط الخاص، مثل إيرادات أملاك الدولة والإعانات والقروض الاختيارية (عمارة، ٢٠١٥).

رابعاً: الإيرادات الإجبارية والإيرادات الاختيارية.

الإيرادات الإجبارية، ويقصد بها قدرة الدولة على الحصول على الإيرادات عن طريق اكراه الأفراد على الدفع جبراً دون أخذ موافقة الأفراد، وذلك لما تمتلكه من سلطة أمر، مثل الضرائب والغرامات. وأما الإيرادات الاختيارية، فهي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من خلال رغبة وحرية الأفراد في دفعها، مثل المنح والإعانات (عبد الرحمن، ٢٠١٧).

أثر إيرادات ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة في المملكة العربية السعودية

تعد الإيرادات الناتجة عن الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة في معظم الدول المتقدمة والنامية وذلك لتغطية نفقات الدولة، وتساهم الإيرادات الضريبية في بعض الدول بشكل أكبر من الإيرادات غير الضريبية، في الإيرادات العامة للدولة حيث شكلت نسبة الإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة ما يقارب ٦٤%، حيث تؤدي إيرادات الضريبة الدور الأكبر في زيادة الإيرادات العامة لموازنة الدولة حيث تمثل ما يقارب ثلثي الإيرادات العامة (مسودة، ٢٠١٥م). والجدول ادناه يوضح مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة.

جدول (١) أثر مساهمة الإيرادات الضريبية على الإيرادات العامة (مليار ريال)

القيم المقدرة لعام 2018م		القيم المقدرة لعام 2017م		البيان
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	
%18	142	%14	97	الإيرادات الضريبية
	783		692	اجمالي الإيرادات

حيث يتضح أن الإيرادات الضريبية بلغت ٩٧ مليار ريال من اجمالي ايراد ٦٩٢ مليار ريال في عام ٢٠١٧م، حيث كانت مساهمة الإيرادات الضريبية في عام ٢٠١٧م بنسبة ١٤% من اجمالي الإيرادات العامة للدولة، وفي عام ٢٠١٨م ارتفعت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة للدولة بنسبة ٤% عن العام السابق حيث بلغت نسبة المساهمة ١٨% من الإيرادات العامة، وترجع أسباب هذه الزيادة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة ابتداء من يناير لعام ٢٠١٨م.

وتعد ضريبة القيمة المضافة مصدر ايراد مستديم ومغذي لخزينة الدولة. وهذا ما شجع حكومة المملكة العربية السعودية على تطبيقها عند اجراء الإصلاحات المالية التي وضعتها المملكة في رؤية ٢٠٣٠، حيث تساهم إيرادات ضريبة القيمة المضافة بأعلى نسبة في الإيرادات الضريبية مقارنة بالضرائب الأخرى (الدوم، ٢٠١٦)، ووضح Kalas (2017) أن إيرادات هذه الضريبة تمثل الثلث من الإيرادات الضريبية.

وأما بالنسبة لمساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة، فإن ضريبة القيمة المضافة ذات تأثير إيجابي على الإيرادات العامة حيث تعمل على زيادتها، لما تتمتع به من وفرة الحصيللة واتساع الوعاء الضريبي لها (مهاجر، ٢٠١٨؛ عبد الرحمن، ٢٠١٧)، وكذلك تؤثر إيجابياً للدول المطبقة للضريبة وتساعد على توليد الإيرادات الحكومية (Oseni, 2017).

وأن تطبيق ضريبة القيمة المضافة له أهمية ودور في زيادة الإيرادات العامة ويرجع ذلك لأن هذه الضريبة ذات إيرادات فورية وسريعة ومرتفعة، وأنه كلما زاد سعر الضريبة المفروضة على السلع والخدمات زادت معها الإيرادات العامة،

وأشارت دراسة (محمد، ٢٠١٦) أن حجم الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة لها أثر سلبي على حصيلة الدولة من الإيرادات العامة. وايضاً تساعد ضريبة القيمة المضافة على تبسيط النظام الضريبي والذي يقوم في بعض الدول على تعدد الضرائب على الاستهلاك، وأن فرضها على كافة مراحل انتاج السلع وتوزيعها قلل من التهرب الضريبي وبالتالي زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات العامة (عبدالصمد، ٢٠١٦)، وكما تعمل الإيرادات من ضريبة القيمة المضافة على ضخ قدر مناسب من السيولة في الخزينة العامة للدولة (عبد القادر، ٢٠١٤)، وحيث تمثل إيراداتها الربع من اجمالي الإيرادات العامة (Kalas, 2017). والجدول ادناه يوضح مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة.

جدول (٢): أثر مساهمة ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة (مليار ريال)

القيم المقدرة لعام 2018م		القيم المقدرة لعام 2017م		البيان
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	
2.94%	23	-	-	ضريبة القيمة المضافة
	783		692	اجمالي الإيرادات

حيث يتضح أن ضريبة القيمة المضافة لم تساهم في الإيرادات العامة لعام ٢٠١٧م لأنه لم يتم تطبيقها بعد، وفي عام ٢٠١٨ بلغت إيرادات ضريبة القيمة المضافة ٢٣ مليار ريال، حيث ساهمت هذه الإيرادات بزيادة في الإيرادات العامة بنسبة ٢،٩٤%. وترى الباحثة أنه لا يمكن مقارنة نسبة مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة بالمملكة العربية السعودية مع الدول المطبقة للضريبة لعدة أسباب:

- تعتبر نسبة ضريبة القيمة المضافة المطبقة بالمملكة العربية السعودية الأقل عالمياً حيث بلغت ٥% (هيئة الزكاة والدخل، ٢٠١٨)، وبالتالي لن تكون نسبة

مساهمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة مماثلة للدول المطبقة، حيث بينت دراسة (Hybka, 2016) أن عند تطبيق خفض سعر ضريبة القيمة المضافة في بولندا أدى ذلك إلى خسارة كبيرة في الإيرادات الضريبية وذلك لاتساع وعائها الضريبي مما أثر سلباً على الإيرادات العامة للدولة.

- تتحمل حكومة المملكة العربية السعودية ضريبة القيمة المضافة عن المواطنين المستفيدين من الخدمات الصحية الخاصة والتعليم الأهلي الخاص.
- اختلاف حجم الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة مقارنة بالدول الأخرى. (وكالة واس، ٢٠١٧؛ هيئة الزكاة والدخل، ٢٠١٧).

ومن المتوقع أن تزداد الإيرادات المتحصلة من ضريبة القيمة المضافة في السنوات القادمة بعد استقرار تطبيقها، وأن اتخاذ الدولة لقرار الإصلاح المالي والضريبي والتي من ضمنها فرض ضريبة القيمة المضافة أمراً مهماً وضرورياً، فهناك حاجة لزيادة الإيرادات الضريبية للمساعدة في زيادة الإيرادات العامة للدولة، وهذا ما أثبتته دراسة (Sarmento, 2016) أن معظم الدول الأوروبية إذا رغبة في زيادة حصيلة الإيرادات العامة، أو إجراء اصلاح مالي فإنها تلجأ إلى فرض ضريبة القيمة المضافة.

- استعراض الدراسات السابقة

١. دراسة (Oseni, 2017).

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 الموجودة حول الموضوع للتأكد من آثار ضريبة القيمة المضافة على توليد إيرادات الحكومة وكيف يمكن تعزيزها من أجل تعزيز صورة توليد الإيرادات الحكومية في نيجيريا بطريقة فعالة. توصلت 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. أوصت الدراسة بأنه يجب على الحكومة تحسين الظروف المعيشية للمواطنين من خلال الاستفادة الحكيمة من عائدات ضريبة القيمة المضافة بطريقة فعالة.

٢. دراسة (Kalas and Milenkovic, 2017).

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 ٢٠٠٥-٢٠١٤. ومن خلال استخدام الإحصاء الوصفي وتحليل الانحدار توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية وإيجابية بين ضريبة القيمة المضافة والنتائج المحلي الإجمالي، وأيضا هناك علاقة إيجابية بين عائدات ضريبة القيمة المضافة وإجمالي الإيرادات العامة لخزينة صربيا، حيث تعمل هذه العائدات على زيادة الخزينة العامة للدولة.

٣. دراسة (Nunns,2017).

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة مقارنة بالإيرادات الضريبية الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية وأيضا تأثيرها على الموازنة العامة للدولة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، واستخدمت الدراسة البيانات والإحصاءات عن الإيرادات العامة لعام ٢٠١٢م الواردة في وزارة المالية، وتوصلت الدراسة أن تأثير إيرادات القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة أكبر من الإيرادات الضريبية الأخرى حيث أن إيرادات ضريبة القيمة المضافة تزيد من الإيرادات العامة بنسبة أكبر وذلك لإتساع وعائها الضريبي مقارنة بالضرائب الأخرى وعند زيادة الإيرادات العامة يزداد معها الأنفاق الحكومي.

٤. دراسة (Shale, 2017).

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 ٤٠% من إجمالي عائدات الميزانية، وتوصي الدراسة إلى أن تولي الحكومة المزيد من الاهتمام لإدارة الضريبة حتى تصبح أكثر فاعلية وسرعة في جمع الضرائب.

- ما يستفاد من الدراسات السابقة

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة يمكن استخلاص بعض أوجه التشابه والاختلاف والتي كانت الدافع للدراسة الحالية كما يلي

فمن حيث الهدف اتفقت غالبية الدراسات السابقة على معرفة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة مثل دراسة (Nunns، 2017)، بينما هدفت دراسة (Shale، 2017) إلى تحسين كفاءة جمع ضريبة القيمة المضافة، والتعرف على قدرتها في تنمية الاستقرار المالي وتأثيرها على إيرادات الميزانية. وعلى ذلك وامتداداً لأهداف الدراسات السابقة فقد هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة.

أما من حيث المنهجية فقد اتفقت الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليلي مثل دراسة (Kalas and Milenkovic، 2017). وعلى ذلك وبالاتفاق مع الدراسات السابقة فقد اتبعت الدراسة الحالية المنهج الوصفي التحليلي. ومن حيث أداة الدراسة اتفقت جميع الدراسات السابقة على استخدام البيانات والإحصاءات الصادرة من وزارة المالية. وعلى ذلك جمعت الدراسة الحالية بين البيانات والإحصاءات الصادرة من وزارة المالية والاستبانة معاً لتحقيق دراسة أشمل وأكثر تفصيلاً وعمقا من الدراسات السابقة عند دراسة أثر فرض ضريبة القيمة المضافة على الإيرادات العامة للدولة.

ومن حيث بلد التطبيق فقد تنوعت الدراسات فهناك ما تم تطبيقه بنيجيريا كدراسة (Oseni، 2017)، أما دراسة (Nunns، 2017) فطبقت في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالنسبة لدراسة (Kalas and Milenkovic، 2017) فتم تطبيقها في صربيا، وعليه تنفرد الدراسة الحالية في بيئة حديثة التطبيق لضريبة القيمة المضافة وهي المملكة العربية السعودية.

مما سبق وجدت الباحثة أن من أهم ما تميزت به الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تحديده في أنها سلطت الضوء على أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على إيرادات الموازنة العامة في بيئة حديثة التعامل مع الضرائب وهي المملكة العربية السعودية، وفي حدود علم الباحثة هناك ندرة في المخرجات المتعلقة بهذا الموضوع وهذا يدل على محدودية عدد الباحثين والمهتمين في هذا المجال بالمملكة العربية السعودية، مما شجع الباحثة بالبحث في هذا الموضوع.

إجراءات البحث الميدانية

- أدوات البحث ومصادر الحصول على البيانات:

لغرض الحصول على البيانات الأولية والثانوية ولتحقيق الغرض من الدراسة تم الاعتماد على الأدوات التالية:

١. مصادر ثانوية: لجأت الباحثة في معالجة الإطار النظري بالبحث في مصادر البيانات المتمثلة في مراجعة الأدبيات السابقة من الرسائل الجامعية، وما تم نشره من أبحاث ودوريات ومقالات؛ بالإضافة إلى مواقع الإنترنت والكتب، والمراجع العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع الدراسة.

٢. مصادر أولية: لجأت الباحثة إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة، كأداة رئيسية وذلك لما تتميز به الاستبانة من توفير الجهد والوقت، وتغطية حجم العينة في فترة زمنية معقولة.

- أسلوب جمع البيانات:

ومن أجل جمع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة، قامت الباحثة بتوزيع (١٦٠) استبانة على عينة عشوائية مكونة من موظفي هيئة الزكاة والدخل وأعضاء هيئة التدريس بجامعة الملك عبد العزيز، وكانت الاستجابات المستردة (١٢٦) استبانة، استبعدت منها (١٦) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي، وعلى ذلك أصبح عدد الاستبانات المستوفاة والجاهزة للتحليل (١١٠) استبانة كما هو موضح في جدول (٣) كالاتي:

جدول (٣) : توزيع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

الاستبانة الصحيحة	الاستبانة المستردة	الاستبانة الموزعة	العينة
32	35	47	هيئة الزكاة والدخل
78	91	113	أعضاء هيئة التدريس
110	126	160	المجموع

- أداة البحث:

في سبيل الحصول على المعلومات اللازمة من مفردات العينة للإجابة عن تساؤلات البحث، اعتمدت الباحثة على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة لدعم الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي والإجابة عن تساؤلاتها وتحقيق أهدافها؛ حيث تعد الاستبانة من أكثر الوسائل استخداماً للحصول على المعلومات والبيانات، وتوصف الاستبانة بأنها عبارة عن "أداة ملائمة للحصول على معلومات وبيانات وحقائق بواقع معين، ويقدم الاستبيان على شكل عدد من الأسئلة يطلب الإجابة عنها من قبل عدد من الأفراد المعنيين بموضوع الاستبانة" (عبيدات وآخرون، ٢٠١٦، ص ١٠٦).

- صدق أداة البحث

اعتمدت الباحثة للتحقق من صدق الأدوات على طريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري والتي تعتمد على عرض الأداة على مجموعة من الخبراء المتخصصين في المجال. والطريقة الثانية وتسمى الاتساق الداخلي وتعتمد على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي اتبعتها الباحثة للتحقق من صدق الأداة طبقاً لكل طريقة من الطريقتين.

أولاً-الصدق الظاهري

وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أدوات الدراسة على عدد من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بلغ ثلاث محكمين، ومدققين من هيئة الزكاة والدخل بلغ عددهم ثلاثة محكمين، طلب منهم دراسة الأداة وإبداء آرائهم فيها من حيث:

- ارتباط كل فقرة من فقراتها بالمحور الذي تنتمي إليه.
 - وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية.
 - ملائمة كل فقرة لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها وذلك بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة أو غير ما ورد مما يرونه مناسباً.
- وقد قدم أعضاء هيئة التدريس والمدققين من هيئة الزكاة والدخل ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة جيدة، وبذلك تكون الأدوات قد حققت ما يسمى بالصدق الظاهري أو المنطقي.

ثانياً-صدق الاتساق الداخلي

ويقصد به مدى اتساق كل من أسئلة الاستبانة مع الجزء الذي ينتمي إليه، ولمعرفة صدق اتساق الأسئلة تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس من خلال حساب معامل الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه (كافي، ٢٠١٢)، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي.

جدول (٤) معاملات ارتباط بيرسون

مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة	
معامل الارتباط	م
**0.846	1
**0.701	2
**0.747	3
**0.815	4
**0.692	5
**0.790	6
**0.855	7
**0.765	8
**0.876	9

** وجود دلالة عند مستوى 0.01

وتوضح النتائج أن جميع العبارات معامل ارتباطها موجب ودال احصائيا عند مستوى دلالة إحصائي (0,01). مما يدل أن هناك اتساق داخلي بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية الذي ينتمي إليه.

الأساليب الإحصائية المستخدمة

أولاً- الإحصاء الوصفي

ويختص هذا النوع بأساليب جمع البيانات وتبويبها وعرضها (كافي، 2012م)، وذلك من خلال:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للمعلومات الأولية.

- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة ولكل محور.
- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للعبارات وللمحاور.
- معادلة المدى لمقياس ليكارت الخماسي لتحديد درجة الموافقة، كما في الجدول (٥)

المتوسط المرجح	الوزن	درجة الموافقة
من 1 إلى 1.79	1	غير موافق تماما
من 1.80 إلى 2.59	2	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	3	محايد
من 3.40 إلى 4.19	4	موافق
من 4.20 إلى 5.00	5	موافق تماما

جدول (5) مقياس واتجاه ليكارت الخماسي

ثانيا- الإحصاء الاستدلالي

- ويختص هذا النوع باستنتاج واتخاذ القرارات المناسبة للظاهرة قيد الدراسة (العماري، ٢٠٠٠)، وذلك من خلال:
- اختبار (ت) لعينتين مستقلتين للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف المتغيرات التي تنقسم إلى فئتين.
 - اختبار (ف) تحليل التباين الأحادي للتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو محاور الدراسة باختلاف المتغيرات التي تنقسم إلى أكثر من فئتين.
 - اختبار شيفية للتعرف على اتجاه صالح الفروق نحو أي فئة من فئات المتغيرات التي تنقسم إلى أكثر من فئتين وذلك إذا ما بين اختبار تحليل التباين الأحادي وجود فروق بين فئات هذه المتغيرات.

- النتائج المتعلقة بخصائص أفراد عينة الدراسة

لعل أول ما يمكن البدء به بعد تفريغ البيانات الواردة في قوائم الاستبانة المستلمة من عينة الدراسة، ومن خلال استخدام الأساليب الإحصائية المختلفة هو وصف عينة

الدراسة، وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة، والتي تمكن من تصنيف افراد عينة الدراسة.
 أولاً: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لجهة العمل
 تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً لجهة العمل (جدول ٦).

جدول (6) نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لجهة العمل

النسبة المئوية %	العدد	جهة العمل
70.9%	78	عضو هيئة تدريس
29.1%	32	منسوب هيئة الزكاة والدخل
100.0%	110	المجموع

يتضح من نتائج الدراسة (جدول ٦) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من أعضاء هيئة التدريس حيث بلغ عددهم (٧٨) عضواً، بنسبة (٧٠,٩٪) من مجموع أفراد العينة في حين بلغ عدد أفراد منسوبي هيئة الزكاة والدخل (٣٢) موظف، بنسبة (٢٩,١٪).
 ثانياً: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي كما تبينه النتائج بجدول (٧) التالي:

جدول (7) نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
20.9%	23	دبلوم
79.1%	87	بكالوريوس فأكثر
100.0%	110	المجموع

يتضح من نتائج الدراسة (جدول ٧) ان معظم افراد عينة الدراسة هم من الحاصلون على البكالوريوس فأكثر حيث بلغ عددهم (٨٧)، بنسبة (٧٩,١%) من مجموع أفراد العينة في حين بلغ عدد الحاصلين على الدبلوم (٢٣) وذلك بنسبة (٢٠,٩%). يتبين أن أغلبية أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات دراسية عالية.

ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة كما تبينه النتائج بجدول (٨) التالي:

جدول (8) نتائج توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	عدد سنوات الخبرة
23.6%	26	من (1) إلى (6) سنوات
47.3%	52	من (7) إلى (15) سنة
29.1%	32	أكثر من (15) سنة
100.0%	110	المجموع

يتضح من النتائج (جدول ٨) أن غالبية أفراد عينة الدراسة خبرتهم من (٧) إلى (١٥) سنة حيث بلغ عددهم (٥٢) وذلك بنسبة (٤٧,٣٪) يليهم أفراد العينة ممن خبرتهم أكثر من (١٥) سنة حيث بلغ عددهم (٣٢) وذلك بنسبة (٢٩,١٪) في حين بلغ عدد أفراد العينة ممن خبرتهم من (١) إلى (٦) سنوات (٢٦) وذلك بنسبة (٢٣,٦٪) من مجموع أفراد العينة.

ويلاحظ مما سبق أن غالبية أفراد العينة يتمتعون بمؤهلات علمية عالية حيث بلغت نسبتهم ٧٩,١%، وكما لديهم كفاءات وخبرات تراوحت من ٧ سنوات إلى أكثر من ١٥ سنة في مجال عملهم حيث بلغت نسبتهم ٧٦,٤%، مما يؤكد مصداقية الإجابات ويحقق أهداف البحث.

ما مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتخصيص (٩) عبارات لتحديد مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة، ويوضح الجدول (٩) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة

جدول (٩) نتائج اجابات افراد العينة حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة

البيان	أعضاء هيئة التدريس			متسوبي هيئة الإذاعة والدخل		
	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
١	4.42	0.635	موافق تماماً	4.69	0.471	موافق تماماً
٢	4.01	0.875	موافق	4.34	0.653	موافق تماماً
٣	4.12	0.926	موافق	4.50	0.568	موافق تماماً
٤	4.08	0.849	موافق	4.38	0.660	موافق تماماً
٥	3.97	0.755	موافق	4.06	0.669	موافق
٦	3.90	0.831	موافق	3.78	0.906	موافق
٧	4.10	0.847	موافق	4.03	0.695	موافق
٨	4.40	0.811	موافق تماماً	4.25	0.672	موافق تماماً
٩	4.15	0.823	موافق	4.41	0.499	موافق تماماً
المتوسط الحسابي	4.13	0.523	موافق	4.27	0.290	موافق تماماً

يتضح من نتائج الدراسة (جدول ٩) أن استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات هذا المحور ككل بلغت (٤,١٣) لأعضاء هيئة التدريس بدرجة موافق، و(٤,٢٧) لمنسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة موافق تماماً. مما يشير إلى تفاوت في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة. وبشكل عام يمكن ملاحظة أن هناك اختلاف في أهمية ترتيب العبارات بين أفراد عينة الدراسة أكثر من المحور الأول، ما عدا العبارة الأولى والسادسة والتاسعة اتفقوا جميع أفراد عينة الدراسة على أهميتها، حيث كانت استجابة أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى في المرتبة الأولى، بينما العبارة السادسة جاءت بالمرتبة الأخيرة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة، والعبارة التاسعة جاءت بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة.

وتفصيلاً للنتائج جاءت العبارة (يسهم النظام الضريبي للقيمة المضافة في توسيع القاعدة المالية لتوليد الإيرادات العامة) بالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٤٢) ونسبة مئوية للموافقة بلغت (٨٦%)، وبالمرتبة الأولى من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٦٩) ونسبة مئوية للموافقة بلغت (٩٢%).

بينما جاءت عبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة دون اللجوء إلى فرض ضرائب جديدة) بالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,٠١) ونسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٥%)، وكذلك بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٣٤) ونسبة مئوية للموافقة بلغت (٨٤%). وعبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال تغطيتها لجميع القطاعات الاقتصادية) جاءت بالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد عينة الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,١٢) ونسبة مئوية (٧٨%)، وبالمرتبة الثانية بالنسبة لمنسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٥٠) ونسبة مئوية (٨٨%) لمنسوبي هيئة الزكاة والدخل.

وجاءت العبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال توفير معلومات عن الوعاء الضريبي للأنشطة التجارية) في المرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,٠٨) ونسبة مئوية بلغت (٧٧%)، وبالمرتبة الرابعة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٣٨)

وبنسبة مئوية بلغت (٨٤%)، بينما عبارة (يساهم نظام ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال تبسيط نظام الضرائب غير المباشرة) جاءت بالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٣,٩٧) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٤%)، وبالمرتبة السابعة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,٠٦) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٧%).

وكانت عبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال انخفاض معدلات التهرب الضريبي) بالمرتبة الأخيرة من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٣,٩٠) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٢%)، وبالمرتبة الأخيرة بالنسبة لاستجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٣,٧٨) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٠%). وعبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال توسيع القاعدة الضريبية والاستثمارية) بالمرتبة الخامسة من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,١٠) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٨%)، وبالمرتبة الثامنة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,٠٣) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٦%).

وجاءت عبارة (تؤثر ضريبة القيمة المضافة تأثيراً إيجابياً على الإيرادات العامة، لأنها تعمل على ضخ قدر مناسب من السيولة في الخزينة العامة للدولة) بالمرتبة الثانية من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٤٠) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٨٥%)، وبالمرتبة السادسة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٢٥) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٨١%). وأخيراً جاءت عبارة (تتميز ضريبة القيمة المضافة باتساع وعائها الضريبي وقصر فترة التحصيل، بالتالي فهي تستقطب إيرادات وفيرة تحسن من هيكل الإيرادات العامة) بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد الدراسة من أعضاء هيئة التدريس بدرجة (موافق) بمتوسط حسابي (٤,١٥) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٧٩%)، وأيضاً بالمرتبة الثالثة من حيث استجابة أفراد الدراسة من منسوبي هيئة الزكاة والدخل بدرجة (موافق تماماً) بمتوسط حسابي (٤,٤١) وبنسبة مئوية للموافقة بلغت (٨٥%).

ويمكن ملاحظة التفاوت في وجهات نظر أفراد عينة الدراسة، إلا أن هناك اتفاق على أهمية مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة، حيث جاءت

عبارة (مساهمة ضريبية القيمة المضافة في توسيع القاعدة المالية لتوليد الإيرادات العامة) في الترتيب الأول لجميع أفراد العينة، وبدرجة استجابة (موافق تماماً) لمنسوبي هيئة الزكاة والدخل، ودرجة استجابة (موافق) لعضاء هيئة التدريس، ويعزى ذلك لمعرفة وإمام أفراد العينة على دور ضريبية القيمة المضافة في توليد الإيرادات العامة للدول التي تطبق هذا النوع من الضرائب، حيث تتميز هذه الضريبة عن غيرها من الضرائب في قدرتها على توليد الإيرادات العامة وتوسيع القاعدة المالية لإتساع وعائها الضريبي، ولقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة كلاً من (Oseni, 2017) وكما اتفق أفراد عينة الدراسة على عبارة (تساهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة الإيرادات العامة من خلال انخفاض معدلات التهرب الضريبي) حيث جاءت في الترتيب الأخير بدرجة استجابة (موافق)، مما يعني أن أفراد العينة متفقون بدرجة مقبولة على أن ضريبة القيمة المضافة تساهم في زيادة الإيرادات العامة من خلال انخفاض معدلات التهرب الضريبي، حيث أنها ضريبة ذات مراحل متعددة يصعب معها التهرب الضريبي مقارنة بالضرائب الأخرى، فإذا قل التهرب الضريبي زادت الإيرادات العامة للدولة.

هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المبحوثين حول محاور البحث وفقاً لمتغيراتهم الشخصية والوظيفية؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بإجراء اختبار (ت) واختبار تحليل التباين الأحادي (انوفان) لتحديد دلالة الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في البحث وفقاً لمتغيراتهم الشخصية والوظيفية (جهة العمل، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة)، وفيما يلي عرض بأهم النتائج المتصلة بالسؤال:

أولاً: جهة العمل:

ينقسم متغير جهة العمل إلى أعضاء هيئة التدريس ومنسوبي هيئة الزكاة والدخل لذا قامت الباحثة باستخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطي استجابات المشاركين في البحث تعزى لمتغير جهة العمل. ويوضح الجدول (١٠) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (10) نتائج اجابات المشاركين في البحث تعزى لمتغير جهة العمل

المحور	جهة العمل	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة	عضو هيئة التدريس	78	4.13	0.523	-1.820	0.072
	منسوب هيئة الزكاة والدخل	32	4.27	0.290		

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتضح من نتائج البحث (جدول ١٠) عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات المشاركين في البحث حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة تُعزى لمتغير جهة العمل؛ حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠,٠٧٢) وهي قيمة غير دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$. وهذا يدل على أن هناك اتفاق بين أفراد العينة من حيث متغير جهة العمل حول مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لأعضاء هيئة التدريس (٤,١٣)، ومنسوبي هيئة الزكاة والدخل (٤,٢٧).

ثانياً: المؤهل العلمي:

حيث أن متغير المؤهل العلمي ينقسم الى دبلوم وبكالوريوس فأكثر لذا قامت الباحثة باستخدام اختبار (ت) للمقارنة بين متوسطي استجابات المشاركين في البحث تُعزى لمتغير المؤهل العلمي. ويوضح الجدول (١١) نتيجة اختبار (ت) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (11) نتائج اجابات المشاركين في البحث تُعزى لمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت)	مستوى الدلالة
مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة	دبلوم	23	4.30	0.293	2.015	*0.048
	بكالوريوس فأكثر	87	4.14	0.503		

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتضح من نتائج البحث (جدول ١١) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة تُعزى لمتغير المؤهل العلمي لصالح الحاصلين على الدبلوم حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار (ت) تساوي (٠,٠٤٨) وهي قيمة دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0,05)$.

ثالثاً: عدد سنوات الخبرة:

ينقسم متغير سنوات الخبرة في هذا البحث الى ثلاثة فئات هي من (١) إلى (٦) سنوات، من (٧) إلى (١٥) سنة، أكثر من (١٥) سنة، لذا تم استخدام اختبار التباين الاحادي (انوفا) للمقارنة بين متوسطات استجابات المشاركين في الدراسة حول محاور البحث تُعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة. ويوضح الجدول (١٢) نتيجة اختبار التباين الاحادي (انوفا) لدلالة الفروق بين المتوسطات.

جدول (12) نتائج اجابات المشاركين في البحث تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور	عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
مدى مساهمة ضربية القيمة المضافة في الإيرادات العامة	من (1) إلى (6) سنوات	26	3.97	0.659	3.160	*0.046
	من (7) إلى (15) سنة	52	4.21	0.370		
	أكثر من (15) سنة	32	4.26	0.399		

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتضح من نتائج البحث (جدول ١٢) وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى مساهمة ضربية القيمة المضافة في الإيرادات العامة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة حيث كانت قيمة مستوى الدلالة في اختبار التباين الاحادي (انوفا) تساوي (٠,٠٤٦) وهي قيمة دالة عند مستوى $\alpha \leq 0,05$.

ونظرا لوجود معنوية في اختبار التباين تم إجراء اختبار شيفيه لدلالة الفروق. وكانت النتائج كالتالي:

جدول (13) اختبار شيفيه للتعرف على اتجاه الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في البحث حول مدى مساهمة ضربية القيمة المضافة في الإيرادات العامة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور	عدد سنوات الخبرة	المتوسط	من (1) إلى (6) سنوات	من (7) إلى (15) سنة	أكثر من (15) سنة
مدى مساهمة ضربية القيمة المضافة في الإيرادات العامة	من (1) إلى (6) سنوات	3.97	-	-0.237*	-0.286*
	من (7) إلى (15) سنة	4.21	-	-	-
	أكثر من (15) سنة	4.26	-	-	-

*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتضح من نتائج الدراسة (جدول ١٣) أن الفروق بين متوسطات استجابات المشاركين في البحث حول مدى مساهمة ضربية القيمة المضافة في الإيرادات العامة تعزى لمتغير عدد سنوات الخبرة كانت بين (ذو الخبرة من ١-٦ سنوات) وبين (ذو الخبرة من ٧-١٥ سنة) وبين (ذو الخبرة أكثر من ١٥ سنة) لصالح (من كانت سنوات خبرتهم من ٧-١٥ سنة) وبين (من كانت سنوات خبرتهم أكثر من ١٥ سنة) ذوات المتوسط الحسابي الأعلى.

النتائج :

١. تساهم 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.
٢. وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي استجابات المشاركين في الدراسة حول مدى مساهمة ضريبة القيمة المضافة في الإيرادات العامة تُعزى لمتغير المؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

التوصيات.

١. العمل على تطوير كفاءة الإدارة الضريبية من خلال إقامة الدورات التدريبية المتخصصة، ودعمها بعدد كاف من مفتشي الضرائب المؤهلين علمياً وعملياً، لدور الإدارة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية.
٢. قيام الجامعات في المملكة العربية السعودية بالتركيز على تدريس ضريبة القيمة المضافة من ضمن مقررات المحاسبة.

❖ قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

- ١- أحمد، سيف الدين عبد الباقي (٢٠١٧) أثر الضرائب العقارية في تنمية الإيرادات العامة بولاية الخرطوم ٢٠٠٦-٢٠١٥، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان، السودان.
- ٢- 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.
- ٣- جمعة، صلاح الدين (٢٠١٤) الإيرادات العامة ودورها في تنمية الاقتصاد الليبي خلال الفترة (٢٠٠٠ - ٢٠١٢)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، العدد ٤، ٣٣-٥٦.
- ٥- الدوم، عبد الرزاق (٢٠١٦م) أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على حصيله الإيرادات العامة بالسودان، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، كلية الدراسات العليا، السودان.

- ٧- راضية، عدنان (٢٠١٤). دور الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة في الجزائر خلال الفترة ١٩٩٣-٢٠١٤. المدرسة الوطنية العليا للإحصاء التطبيقي. الجزائر.
- ٨- السقاف، أحمد (٢٠١٥) إطار محاسبي مقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٤: ٥١١ - ٥٤٠.
- ٩- صندوق النقد الدولي (٢٠١٢م)، التقرير السنوي، الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي.
- ١٠- صندوق النقد الدولي (٢٠١٥م)، التقرير السنوي، الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي.
- ١١- عبد الرحمن، لؤي شيخ الدين (٢٠١٧م) القياس المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة وأثره على الإيرادات العامة: دراسة ميدانية ديوان الضرائب الخرطوم، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- ١٢- عبد القادر، عهود (٢٠١٤م) أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على هيكل الإيرادات العامة في السودان، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.
- ١٣- عبيدات، ذوقان عبد الرحمن وعبدالرحمن عدس وكايد عبد الحق (٢٠١٦م). البحث العلمي مفهومه أدواته أساليبه. عمان: دار الفكر.
- ١٤- عصيمي، أحمد زكريا (٢٠١٨) ضريبة القيمة المضافة، مجلة المحاسبة، مجلد ٢١،
- ١٥- عدد ٦١، ١١-١٢.
- ١٦- كافي، مصطفى يوسف (٢٠١٢). الإحصاء في الإدارة والاقتصاد، مكتبة المجتمع العربي، الأردن.
- ١٧- العماري، علي عبد السلام (٢٠٠٠). الإحصاء والاحتمالات النظرية والتطبيق، مالطا.
- ١٨- عمارة، رانيا محمود (٢٠١٥). المالية العامة (الإيرادات العامة)، الطبعة الأولى، مركز الدراسات العربية، القاهرة.
- ١٩- أبو الفتوح، يحيى عبد الغني (٢٠١٤) الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية.

- ٢٠- لابد، محمد جادين (٢٠١٤) ضريبة القيمة المضافة وأثرها على الاستهلاك في السودان في الفترة ٢٠٠٠-٢٠٠٩، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم درمان، السودان.
- ٢١- لطفي، عبدالمنعم (٢٠١٦) الضريبة على القيمة المضافة في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ١٨٣.
- ٢٢- مجلة الهيئة العامة للزكاة والدخل، العدد ٥٥، ربيع الآخر ١٤٣٩هـ.
- ٢٣- محمد، نوال (٢٠١٦م) أثر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الإيرادات العامة في السودان، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد ٥: ١٢٥-١٥٠.
- ٢٤- أبو مدللة، سمير والخضري، إيمان (٢٠١٦). الإيرادات العامة والنفقات العامة الفلسطينية: المشكلات والحلول. مجلة البحوث الاقتصادية والمالية. العدد السادس، ص ٢١٩-٢٣٥.
- ٢٥- مسودة، سناء (٢٠١٥). دور الإيرادات الضريبية في ردف الموازنة العامة الأردنية بالإيرادات العامة دراسة تحليلية مقارنة خلال الفترة ما بين ٢٠٠٦-٢٠١٢، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد ٢٣، عدد ٢، ص ١٤١-١٧١.
- ٢٦- مصطفى، إخلاص محمد (٢٠١٥) نموذج مقترح لقياس الوعاء الضريبي على القيمة
- ٢٧- المضافة في القطاع الصناعي في السودان، رسالة دكتوراه، جامعة أم درمان، السودان.
- ٢٨- المعاصيدي، نصير مشعان (٢٠١٧) أثر التنوع في الإيرادات العامة على الموازنة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن.
- ٢٩- مهاجر، صلاح بابكر (٢٠١٨) الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها على الإيرادات العامة بالسودان دراسة تطبيقية للفترة ٢٠١١-٢٠١٥، مجلة العلوم الإدارية، العدد ٢، ٢٧٤-٢٨٦.
- ٣٠- الهواري، ناهد (٢٠١٧م) إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على
- ٣١- الخدمات المهنية والاستشارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢١، العدد ١: ٨٢١-٩١٣
- ٣٢- هيئة السوق المالية (٢٠١٨). الميزانية العامة للمملكة العربية السعودية ٢٠١٨. شركة البلاد المالية. تم الدخول في : ٣٠-٤-٢٠١٨. متوفر على:

http://www.albilad-capital.com/Research_ArabicReport/SaudiPublicBudget_AR_2017.pdf

٣٣- الهيئة العامة للزكاة والدخل (٢٠١٧). تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية. النشرة الإعلامية لضريبة القيمة المضافة، النسخة رقم (١)، متوفر إلكترونياً على: <https://vat.gov.sa/sites/default/files/2017-08/GAZT-V9-AR-ENG.PDF>

٣٤- وزارة المالية (٢٠١٨). بيان الميزانية العامة للدولة للسنة المالية ١٤٣٩-١٤٤٠ (٢٠١٨). تم الدخول في: ٣٠-٤-٢٠١٨. متوفر على: <http://www.spa.gov.sa/galupload/otherfiles/2017-12/mizania2018.pdf>

٣٥- برنامج تحقيق التوازن المالي ٢٠٢٠. تم الدخول في: ٣٠-٤-٢٠١٨. متوفر على: http://vision2030.gov.sa/sites/default/files/attachments/BB2020_AR.pdf

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Hybka, Malgorzata. 2016. Revenue effect of vat expenditures in Germany and Poland. The Business and Management Review. 7(5), p.7-17.
2. 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.
3. Kalas, Branimir, (2017), The role of value added tax in the economy of Serbia, scientific review article, 63(2),p.69- 78.
4. Lojanica, N. (2015). Government Expenditure and Government Revenue – The Causality on the Example of the Republic of Serbia. Management International Conference 28-30 .
5. May 2015. Nemanja Lojanica University of Kragujevac, Faculty of Economics, Republic of Serbia.
6. 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.
7. 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), 2545 –5966.
8. Pomerleau, K. and Adams, K. (2016). Sources of Government Revenue in the OECD, 2016. Tax Foundation Fiscal Fact Available

at:https://files.taxfoundation.org/20170804130049/TaxFoundation_FF517_0.pdf.

9. Sarmento, Joaquim (2016) The determinants of value added tax revenues in the european union, The europen Journal of management mstudies, 21(2), pp 79-99.
10. Tideman, T. and Plassmann, F. (2015). Sources of Public Revenue that Make Nations Richer. Institution of Economic Affairs.The University of Buckingham.
11. Ullah, N. (2016). The Relationship of Government Revenue and Government Expenditure: A case study of Malaysia.
12. INTERNATIONAL CENTER FOR EDUCATION IN ISLAMIC FINANCE. Munich Personal RePEc Archive (MPRA).
13. 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.