

## The Impact of Taxpayer's Realization of the Determinants of Applying Value Added Tax on Tax awareness in Saudi Arabia: A Case Study in Tabuk region

Oglah Nawash Ershaid

Faculty of Management || Tabuk University || KSA

**Abstract:** This study aims to identify the impact of taxpayer's realization of the determinants of applying value added tax on tax awareness in the Saudi Arabia and applied early in 2018. In the light of reviewing the related studies, VAT system, and VAT implementing regulation, a questionnaire about VAT determinants was designed and disseminated to 88 VAT payers in Tabuk region. After analyzing data, this study revealed that applying VAT can be affected by a group of determinants (tax rate, compulsory registration limit, fines, payments, accounting basis, payment method, tax self-censorship, organizational structure of tax administration, learning and training, voluntary registration. This study also revealed that there is a statistically significant effect of taxpayer's realization of legislation determinants (tax rate, compulsory registration method, fines, payments) and technical determinants (accounting basis, payment method, tax self-censorship) on tax awareness. In light of study results, we recommend to increasing tax knowledge attention, expanding its tools at all school education stages, and increasing the expansion of tax knowledge and dissemination culture at the higher education stage to increase tax awareness.

**Keywords:** Value added tax (VAT), determinants of introducing tax, tax awareness.

## أثر إدراك المكلفين لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوعي الضريبي في المملكة العربية السعودية: دراسة على منطقة تبوك

عقله نواش ارشيد

كلية الإدارة || جامعة تبوك || المملكة العربية السعودية

الملخص: هدفت الدراسة إلى الوقوف على أثر إدراك المكلفين بمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوعي الضريبي في المملكة والتي شُرع في تطبيقها منذ بداية 2018، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وفي ضوء مراجعة أدبيات الدراسات ذات العلاقة ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية لضريبة القيمة المضافة، تم تصميم أستانه لمحددات ضريبة القيمة المضافة، وجرى توزيعها على عينة مكونة من (62) مكلفاً من مكلفي ضريبة القيمة المضافة في منطقة تبوك، وبعد تحليل النتائج خلصت الدراسة إلى أن التطبيق الضريبي لضريبة القيمة المضافة يتأثر بمجموعة من المحددات (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد، الأساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة، الشكل التنظيمي لإدارة الضريبة، التعليم والتدريب، والتسجيل الاختياري)، كما أظهرت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدراك المكلفين للمحددات التشريعية (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد) والمحددات الفنية (الأساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الوعي الضريبي، وفي ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بزيادة الاهتمام بجوانب المعرفة الضريبية وتوسيع أدواتها في مختلف مراحل التعليم المدرسي وزيادة التوسع في نشر الثقافة والمعرفة الضريبية في المراحل الجامعية لزيادة الوعي الضريبي.

الكلمات المفتاحية: ضريبة القيمة المضافة، محدّدات تطبيق الضريبة، الوعي الضريبي.

## المقدمة

تعتبر ضريبة القيمة المضافة مصدراً للإيرادات للعديد من الحكومات حول العالم التي انتهجت ذلك النهج، وشرعت المملكة مع مطلع عام 2018 بتطبيق ضريبة القيمة المضافة تنفيذاً للاتفاق المشترك بين دول مجلس التعاون الخليجي على الضريبة الموحدة للقيمة المضافة، ولأن الشركات المكلفة بالضريبة المضافة في ظلّ نظام الضريبة الجديد تتولى دوراً وسيطاً كونها تحصل الضريبة وتوردها، فقد رافق هذه الانطلاقة العديد من التأثيرات والتغيرات التي طالت معظم الشركات والمؤسسات العاملة في المملكة كنتيجة حتمية للامتثال وتطبيقاته، وأحدثت العديد من التغييرات سواءً على المستوى المالي أو الإداري أو التكنولوجي أو البشري، وتحديث الأنظمة المالية والمحاسبية امتثالاً لمتطلبات الامتثال الضريبي وتجنباً لتبعات عدم الامتثال.

### مشكلة الدراسة:

محددات نجاح تطبيق النظام الضريبي تختلف من بلد لآخر، والتي تعتمد على ضرورة تناغم بين خصائص المجتمع الديمغرافية والاقتصادية وخصائص النظام الضريبي، وتسعى الدراسة للوقوف على مجموعة العوامل التي يكشف عنها النظام الضريبي والتي تحدد خصائصه وتشكل عناصره وأثرها في نشر الثقافة والوعي الضريبي الذي يعتبر حجر الزاوية في نجاح أي نظام ضريبي، نظراً لأهمية الوعي الضريبي ودوره في تعزيز الامتثال الطوعي للضريبة، تأتي هذه الدراسة لتتناول أثر إدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمحددات تطبيق الضريبة (العوامل التشريعية، العوامل التنظيمية، والعوامل الفنية) على الوعي الضريبي، وهو ما يعتبر عنصر أساسي وركيزة من ركائز نجاح تطبيق الضريبة، وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات التالية:

- 1- ما العوامل المحددة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة؟.
- 2- هل هناك تأثير لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة (العوامل التشريعية، العوامل التنظيمية، العوامل الفنية) على الوعي الضريبي.

### فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: يوجد محددات تؤثر على تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية
- الفرضية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة (العوامل التشريعية، العوامل التنظيمية، العوامل الفنية) على الوعي الضريبي.
- الفرضية الفرعية الأولى: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل التشريعية (حد التسجيل الإلزامي، معدل الضريبة، الغرامات، التسديد) على الوعي الضريبي.
- الفرضية الفرعية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل الفنية (الأساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الوعي الضريبي.
- الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل التنظيمية (الشكل التنظيمي لإدارة الضريبة، التعليم والتدريب، التسجيل الاختياري) على الوعي الضريبي.

#### أهداف الدراسة:

في إطار مشكلة الدراسة وتساؤلاتها البحثية، نسعى منها لتحقيق هدف رئيسي يتمثل بالوقوف على محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة وأثر إدراك تلك المحددات على الوعي الضريبي للمكلفين في المملكة، وبالتالي تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- 1- الوقوف على محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 2- دراسة واختبار العلاقة بين إدراك محددات الضريبة والوعي الضريبي لمكفي ضريبة القيمة المضافة.

#### أهمية الدراسة:

تعود أهمية الدراسة للدور المهم الذي تضطلع به ضريبة القيمة المضافة كمصدر رئيسي للإيرادات العامة في مختلف المجتمعات، ولما كان نجاح تطبيق الخدمات الضريبية لا يقتصر فقط على خصائص ومكونات النظم الضريبية، وإنما يتعدى ذلك مستوى الوعي الضريبي للمجتمع، وهو الذي يبدأ من التنشئة الاجتماعية مروراً بالتعليم والدورات والندوات والبرامج التثقيفية وهو ما تسعى الهيئات المعنية من ورائه لرفع مستوى الالتزام الضريبي الطوعي، وعلى أرض الواقع نجد أن تطبيق الخدمات الضريبية يتأثر بعدد من المحددات والمؤثرات التشريعية والفنية والتنظيمية والتي بممارستها والاستجابة لها يُبنى الوعي الضريبي الذي بدوره ينعكس إيجابياً على الالتزام الضريبي، وتكمن أهمية الدراسة في الوقوف على أثر إدراك المكلفين بالضريبة لمحددات تطبيق الضريبة على الوعي الضريبي. وتعد الدراسة من أوائل الدراسات التي تتناول هذا الموضوع في المملكة، وبالتالي يمكنها المساهمة والتأسيس لدراسات لاحقة تتناول كيفية تفعيل دور المحددات الضريبية في زيادة الوعي الضريبي والامتثال الضريبي بما ينعكس إيجاباً لإثراء هذا الحقل المعرفي.

#### حدود الدراسة:

خضعت الدراسة التي قمنا بها لعدد من المحددات التي من المحتمل أن تؤثر على مجريات الدراسة والنتائج التي تتوصل إليها ومن أبرز هذه الحدود:

- 1- الحدود الموضوعية: أثر إدراك المكلفين لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوعي الضريبي
- 2- الحدود المكانية: منطقة تبوك في المملكة العربية السعودية.
- 3- الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على الفترة من بداية تطبيق ضريبة القيمة المضافة إلى استكمال استرداد استبيانات الدراسة في نهاية شهر شعبان 1441هـ.

#### 2- الإطار النظري والدراسات السابقة:

##### أولاً- الإطار النظري:

نشأة وتطور ضريبة القيمة المضافة: ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة حديثة ابتكرها الدكتور سيمز في عشرينيات القرن العشرين لتحل محل ضرائب المبيعات بسبب المشاكل المتأصلة فيها، وأول نظام لضريبة القيمة المضافة ظهر في فرنسا عام 1948 (Bardopoulos, 2015.p25).

حيث وضعت جذورها النظرية وخرجت إلى حيز التطبيق عام 1954 بمعدل ضريبي 20% على القيمة المضافة وقادت الشمولية والتوسع في التطبيق لتشمل كافة القطاعات الاقتصادية إلى أن طورت بصورتها الحالية في أوروبا

بمعدلين للضريبة المضافة واحد معدل الضريبة العادي والآخر معدل الضريبة المخفض وأخيراً أضيف لهما معدل ثالث هو المعدل الخاص ويشمل بعض الأدوية والصحف والكتب. (Adams, 2001.p197).

تعتبر الضريبة على القيمة المضافة ضريبة عصرية ويعتبر العمل بها أهم تطور ضريبي حصل في أواخر القرن العشرين كونها تمتاز بالحصيلة الوفيرة من الإيرادات (Hardiningsih, et al, 2020.p 50).

أصبحت الضريبة على القيمة المضافة تمثل مصدر أساسي للإيرادات الحكومية فأنها تُطبق في ما يزيد على 160 دولة في العالم (Tebeba, & Yitbarekb, 2020.p50).

زادت نسبة مساهمة الضريبة على القيمة المضافة في إيرادات بعض الدول على ما يزيد عن 50% (السيد، 2019.ص359).

كما تعتبر الضريبة على القيمة المضافة عنصر محوري من عناصر الأنظمة الضريبية لكل من الاقتصاديات النامية والمتحوّلة، حيث تميل التوجهات الحديثة في التشريعات الضريبية نحو نقل العبء الضريبي من مجالات توليد الثروة ليضعه في مجالات استعمالها، أي التخفيض من ضرائب الدخل والزيادة في ضرائب الإنفاق (هديوه، 2012. ص1).

### تعريف ضريبة القيمة المضافة:

تعرف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة عامة غير مباشرة على الزيادة في قيم المنتجات من السلع والخدمات وتفرض على القيمة التي تضاف للسلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج (Mitchell, D. 2005.p2).

ينظر لضريبة على القيمة المضافة من جانب آخر بأنها ضريبة على الاستهلاك يتم استيفاؤها في كل مرحلة من مراحل الدورة الاقتصادية. وتطبق وفقاً لكمية الاستهلاك، وهي بالتالي تتبع القيمة التي يدفعها المستهلك من أجل الحصول على الأموال أو على الخدمات ويمكن القول أنها تستوفي على أقساط قياساً بأنواع أخرى من الضرائب كالضرائب التراكمية أو ضريبة المبيعات، والضريبة على القيمة المضافة تفرض من الناحية النظرية على القيمة المضافة، ولكنها في الواقع لا تقتطع من هذه القيمة ولا تؤثر عليها سلباً. (Adams, 2001.p198)

يبدو للوهلة الأولى إن فرض ضريبة على السلع النهائية قد يعني تكرار فرضها على السلعة الواحدة عدة مرات خلال مراحل تشكيلها، حيث أن الضريبة تفرض على المراحل المختلفة للإنتاج بغض النظر عن الاستخدام لهذا المنتج لذا يطلق عليها "ضريبة متعددة المراحل"، ولتجنب مثل هذا الاعتقاد وتحييده فإن ضمان فرض الضريبة على الاستهلاك النهائي ينطوي على أن تكون الضريبة على جميع السلع والخدمات التي استخدمت كمدخلات في عملية الإنتاج قابلة للاسترداد للذين قاموا بشراء هذه السلع. (Bardopoulos, 2015.p170).

تفرض ضريبة على القيمة المضافة على الإنتاج في جميع مراحلها لكنها لا تستقر إلا على القيمة المضافة إلى قيمة الإنتاج، أي إنها ضريبة تفرض على الفرق بين السعر الذي تباع به السلع والخدمات المنتجة وبين تكاليف المستخدمة الإنتاجية التي استخدمت في إنتاج هذه السلع والخدمات وذلك في كل مرحلة من مراحل الإنتاج حيث يتاح للمؤسسات الخاضعة للضريبة أن تحسم من أصل الضريبة المستحقة على عملية معينة قيمة الضريبة التي سبق أن حُملت على ثمن هذه العملية أو حُملت لأي عنصر من عناصر التكاليف، غير أن عملية الحسم هذه لا تتم على المستوى الفردي للسلع أو على مستوى العمليات، وإنما على مجمل العمليات المنجزة خلال فترة محددة، إذ يحق للخاضع للضريبة أن يقتطع من أصل الضريبة الملزم بتأديتها عن فترة احتساب معينة، مجمل قيمة الضريبة القابلة للحسم عن الفترة ذاتها، وهذا ما يعرف بالأداء الجزئاً للضريبة، حيث يتوجب على المكلف ضريبياً أن يسدد الفرق بين

الضريبة المحصلة عند البيع أو تقديم الخدمة وبين الضريبة التي سبق أن تكبدها لاكتساب الأموال والخدمات اللازمة لممارسة نشاطه الاقتصادي في نهاية فترة احتساب الضريبة. (Mitchell, D. 2005.p2).

تطبيق هذه الآلية تجعل من الضريبة على القيمة المضافة ضريبة محايدة بالنسبة للمؤسسات الخاضعة لها شركات وأفراد، حيث يقتصر دور المؤسسة الخاضعة على احتساب الضريبة المفروضة على الأموال والخدمات التي اكتسبتها من الموردين بمزاوالتها نشاطها الاقتصادي وحسمها من الضريبة التي كبدها لعناصر المدخلات المختلفة، وتأدية الفرق إلى خزينة الدولة حسب القوانين، ليكون بذلك المكلف الحقيقي بمجمل الضريبة المفروضة على السلعة أو الخدمة المستهلك النهائي، وهذا يعني أن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة عامة على الاستهلاك، وتحسب الضريبة على القيمة المضافة بطريقتين (Bardopoulos, 2015.p154):

- طريقة الحسابات وتحسب الضريبة استناداً إلى الحسابات النظامية للشركة
- طريقة الفاتورة الضريبية: ووفقاً لهذه الطريقة تحسب الضريبة على إجمالي المبيعات خلال الفترة المالية للضريبة مخصوماً منها الضريبة المسددة لإنتاج السلعة ويكون الوعاء الضريبي هو المبيعات مطروحا منها المشتريات الإنتاجية والرأسمالية.

#### خصائص ضريبة القيمة المضافة

تتصف ضريبة القيمة المضافة بعدد من الخصائص والمزايا ومنها:

- 1- أنها عادلة باعتبار أنها تطال كل مستهلك حسب استهلاكه غير أن عبئها على محدود الدخل أكثر (السيد، 2019. ص354).
- 2- أنها تحد وتمنع التهرب منها أو تحد منه لأن تواطؤ المكلفين في هذا المجال محدود ولا يوجد أي دافع مباشر لدى المؤسسات للتهرب منها باعتبار أن المستهلك النهائي هو من يتحمل عبئها، إلى جانب أنها تحصل على مراحل (السيد، 2019. ص366)؛ (هديو، 2012. ص72).
- 3- تساعد الضريبة على القيمة المضافة على محاربة الغش فالتجار لا يسمح لهم بخصم الضريبة على مشترياتهم إلا في الحدود التي يحصلون فيها على فواتير تبين تحصيل هذه الضريبة وبالتالي لا يفضلون الشراء - بدون فواتير - من تجار الجملة أو الصانع وهذا يدفعهم بالضرورة إلى الاهتمام بصحة حساباتهم، أي أنها ذاتية الرقابة تتم هذه الرقابة من خلال مبدأ الخصم ودورة الفواتير الضريبية (السيد، 2019، ص365).
- 4- أنها ضريبة نسبية ذات معدل واحد في المرحلة الأولى لتطبيقها في بعض الدول وتفرض على المبلغ الإجمالي وتلجأ الدول فيما بعد لاعتماد معدلات متفاوتة لأن اعتماد معدل واحد يناقض مبدأ المساواة العام بواسطة الضرائب، فالدول تعتمد أكثر من معدل مميزة بين السلع الضرورية كالأدوية والسلع الراضجة والسلع الكمالية. وعليه يمكن القول ان تكامل هذه الخصائص اسهم في انتشار هذا النوع من الضرائب على مستوى العالم، وتعتمد المملكة معدلات متعددة (5%)، ونسبة الصفر، والاعفاء) لتحقيق المساواة والعدالة.

#### ضريبة القيمة المضافة في المملكة:

يستند الأساس التشريعي لضريبة القيمة المضافة في المملكة إلى الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي والتي أقرتها المملكة بموجب المرسوم الملكي الكريم بتاريخ 1438/5/3 ونظام ضريبة القيمة المضافة الذي صدر بتاريخ 1438/11/4 واللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة المنشورة بتاريخ 1438/12/4 هـ شرعت المملكة في تطبيق الضريبة المضافة مع بدايات شهر كانون الثاني 2018، جنباً إلى جنب مع

الضريبة الانتقائية وإيرادات الزكاة في إطار تحقيق برنامج التوازن الاقتصادي، وتنوع مصادر الدخل غير النفطية وزيادتها، لتعزيز مناخ الاقتصاد السعودي في وجه التقلبات الاقتصادية العالمية وعدم استقرار أسعار النفط وتقليل التأثيرات الاقتصادية السلبية المرتبطة بالاقتصاديات التي تعتمد على مصدر واحد بغرض تحقيق الاستقرار المالي تماشياً مع قيم وأهداف رؤية المملكة 2030 وبرنامج التحول الوطني 2020 (رؤية 2030).

القت عملية التطبيق لضريبة القيمة المضافة على عاتق هيئة الزكاة والدخل وهي الجهة التي تقوم على تطبيق ضريبة القيمة المضافة مسؤولية تطوير البنية التحتية للإدارة الضريبية بالتوسع أفقياً من خلال فتح فروع جديدة، وعامودياً من خلال التوسع بالوظائف والمهام الإدارية، والتي اختلفت بطبيعتها عنها في كثير من الدول، باعتبار المملكة ودول مجلس التعاون الخليجي حديثة العهد بضريبة القيمة المضافة مقارنة بالبلدان التي تتوافر لديها بنية تحتية لتطبيقات الضرائب بأنواعها المختلفة وتقتصر فيها التغيرات بالعادة على تطوير نظمها الموجودة ومدى ملاءمة عمليات شركاتها مع التغييرات التي تطول بنيتها الضريبية، من دون أن تضطر إلى إقامة نظم جديدة كلياً كما هو الحال في المملكة (اوراكل، 2017. ص3).

#### محددات ضريبة القيمة المضافة في المملكة

حد التسجيل الإلزامي والاختياري: يعتبر تحديد حد التسجيل الذي يصبح عنده التسجيل إلزامياً في ضريبة القيمة المضافة، من الأمور الحاسمة لتحقيق الهدف الرئيس من ضريبة القيمة المضافة والمتمثل في الحصول على إيرادات وفيرة، وما يرافقه من الإيفاء بمتطلبات إدارة الضريبة والالتزام والإذعان الضريبي للمسجلين، وإرهاق الجهاز الإداري وارتفاع نسبي في تكلفة التشغيل، وتزايد نسبي للإقرارات الصفرية بسبب ارتفاع أعداد المكلفين عند اختيار حد تسجيل منخفض، في الاتجاه الآخر نجد أن اختيار حد تكليف مرتفع، سيتبعه انخفاض في أعداد المكلفين ضريبياً وانخفاض في الإيرادات المتوقعة ويرافقه انخفاض في تكلفة إدارة وتنفيذ الضريبة، وفرص أفضل لإدارة تنفيذ ضريبي فاعلة عندما تتعامل مع عدد أقل من المكلفين ضريبياً، وتبقى المقايضة بين زيادة الإيرادات وتجنب تكاليف تحصيلها مسألة أساسية، وتتفاوت الدول في تحديد حد الامتثال من صفر في عدد من دول العالم كما في بيرو وإسبانيا وغيرها، إلى سبعمائة ألف دولار كما في سنغافورة (Keen, 2004. P560).

وبصفة عامة يرتفع حد التكليف الملائم مع ارتفاع تكلفة الإدارة الضريبية والامتثال أو الخضوع، ومع زيادة فرص تخلي الحكومات عن جزء من الموارد وانخفضت القيمة المضافة كنسبة من المبيعات، إلا أن للمبالغة في أعداد الشركات المعفاة آثار جانبية غير ارتفاع تكاليف الإدارة الضريبية وزيادة المكلفين والمتمثل بظهور اختلال العدالة والكفاءة الضريبي الناشئة عن المحاباة غير المقصودة لمن هم أقل من الحد الأدنى، بتحقيق منافع لهم على حساب التجار الأكثر كفاءة، ويقابلها في الاتجاه المقابل المكاسب التي تحققها الشركات الكبيرة من البيع لشركات غير مسجلة ضريبياً، الأمر الذي يستوجب معه إيجاد حد تكليف أمثل أكثر انخفاضاً، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى (Adams, 2001.p204).

ولتحديد حد التسجيل الإلزامي يستوجب التطبيق العملي لنظام ضريبة القيمة المضافة؛ المقايضة بين الإيرادات الضريبية المضخى بها عند رفع حد التسجيل مقابل التخفيض في التكاليف الإدارية وتكاليف الامتثال، في المقابل يتطلب الحصول على عوائد عالية من الضريبة بزيادة أعداد المكلفين، من خلال تخفيض حد الالتزام الضريبي؛ مجموعة من التداعيات كارتفاع تكاليف الامتثال الضريبي وزيادة فرص التهرب الضريبي وعدم الامتثال وزيادة تكاليف الرقابة والمراجعة، وما يرتبط بها من زيادة الموظفين والفروع وغيرها، لذا يستوجب الأمر اختيار حد

تسجيل يراعي القدرات الإدارية للجهاز الضريبي، وقدرات المسجلين في مسك دفاتر منتظمة وتَحْمُلُ أعباء الالتزام بالضريبة (Keen, 2004.p562).

والمملكة ووفقاً للمادة (50) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي حددت الحد الإلزامي للتسجيل بمبلغ 375000 ريال سعودي كما حددت المادة (51) حد التسجيل الاختياري ب 50% من حد التسجيل الإلزامي ويسمح النظام الضريبي عادة للشركات الواقعة دون حد التكلفة بالتسجيل الاختياري في نظام ضريبة القيمة المضافة. إذا كانت الضريبة لا تتم إلا بالتسجيل الإلزامي، فإننا نجد أن التسجيل الاختياري يلعب دوراً فاعلاً في تعزيز الامتثال الضريبي ونشر الوعي الضريبي من خلال توسيع المشاركة على اعتبار أن التسجيل الاختياري يتيح للفئة غير المكلفة ضريبياً باسترداد ما يُدفع من ضرائب على عوامل الإنتاج المختلفة، وبالتالي فإن ضمان ذلك الاسترداد يُفوت فرص تنفيذ عمليات التبادل غير المنتظمة ضريبياً مع تلك الفئة.

### الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة:

يسهم التكامل في بيانات تطبيق ضريبة القيمة المضافة تحقيق الرقابة الذاتية فيما بين المكلفين، والتي بدورها تساعد الإدارة الضريبية في أعمال المتابعة والتنفيذ، وتقلل من فرص التهرب الضريبي التي يرتكبها البعض، وتتحقق الرقابة الذاتية من خلال مبدأ الأثر المزدوج للعمليات التشغيلية الخاضعة للضريبة، والكامنة في حرص طرفي أي عملية تبادلية عن الإفصاح الصحيح دون زيادة أو نقصان (الخرسان، 2010.ص 10).

أن تخفيض مؤدي الخدمات (كبنائ) قيمة الضريبة المستحقة عليه، سيواجه بتضارب مع مصلحة المشتري والتي تتطلب إدراج كامل المبلغ في قائمة الشراء ليتمكن من ممارسة حق استرداد الضريبة التي دفعها، كما أن مبالغة المشتري عند إعداد الإقرار الضريبي بقيمة الضريبة المدفوعة، سوف يتضارب مع رغبة ومصلحة مؤدي الخدمات التي تقتضي أن تسجيل الضريبة الحقيقية لتجنب دفع مبلغ أكبر من قيمة الضريبة المستحقة (Mitchell, D. 2005.p9). ويمكن القول بأن ممارسة أعمال الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة من خلال الحرص على إصدار فواتير البيع التي تشتمل قيمة الضريبة للبائع ومطالبة للمشتري بها، تعمل على تعزيز الوعي الضريبي للمكلفين.

### معدل ضريبة القيمة المضافة:

يمكن التمييز بين أسلوبيين من أساليب تسعير ضريبة القيمة المضافة إما معدل أساسي واحد؛ ويكون بفرض معدل ضريبي واحد يتمثل بالمعدل القياسي كما هو الحال في اليابان بمعدل 8%، أو معدل ضريبي متعدد المستويات، وفيه يستخدم معدلات ضريبة مختلفة باختلاف السلع والخدمات، عادة ما يتكون من سعر قياسي ومعدلات مخفضة (Bardopoulos, 2015.p15).

ويبرر وجود أكثر من معدل للضريبة لتحقيق العدالة والمسؤولية الاجتماعية للتخفيف من الضريبة على السلع والخدمات الأساسية التي تشكل أكبر حصة من نفقات الأسر الأقل دخلاً (مثل الأطعمة الأساسية والملابس والتعليم والصحة) إلا أنه يؤخذ علمياً باعتباره مجالاً قد يؤدي إلى زيادة تكاليف الامتثال والإنفاذ، إلى جانب حالة عدم اليقين بسلامة التنفيذ مما تزيد معه حالات الاحتيايل، من جهة أخرى يلعب مقدار نسبة الضريبة بالزيادة والانخفاض دوراً حاسماً في الحد من التهرب الضريبي، فانخفاض سعر الضريبة يسهم بالحد من التستر التجاري، والحد من التهرب الضريبي (Bardopoulos, 2015. p156).

وتشارك المملكة سائردول مجلس التعاون الخليجي في سياسات ضريبة القيمة المضافة والتي أقر فيها تحديد النسبة الأساسية وهي ثابتة وتبلغ<sup>(1)</sup> 5% كما وردت في المادة 25 من اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي، ونسبة صفر % وهي تغطي الحاجات الأساسية والخدمات الصحية والتعليمية والسلع الغذائية الأساسية، والسلع المعفاة كالعقارات السكنية والخدمات الطبية الخاصة والتعليم الخاص كما جاء في المادة 29 من اتفاقية ضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي. (السيد، 2019.ص365)،

الأساس المحاسبي: يميز الأدب المحاسبي بين أساسين يستخدم في المعالجات المحاسبية المختلفة، هما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وان كان هناك أساس ثالث وهو الأساس المختلط والذي يجمع بين خصائص كلاهما، ويعتبر تطبيق الأساس النقدي أكثر يسرا وسهولة من تطبيق أساس الاستحقاق لما يرافق أساس الاستحقاق من متطلبات توفير كوادرمؤهلة ومتخصصة محاسبيا وما يرتبط فيها من تكاليف إضافية ترتبط باستخدامه، ونظام ضريبة القيمة المضافة في المملكة أجاز في المادة (46) من اللائحة التنفيذية لنظام ضريبة القيمة المضافة للشركات التي تقل توريداتها السنوية عن 5 مليون ريال أن تستخدم الأساس النقدي في تنظيمها لحساباتها وتأتي إتاحة النظام للمكلف باستخدام الأساس النقدي كبديل لأساس الاستحقاق لفئات معينة في باب التشجيع والتحفيز للامتثال الضريبي من خلال تجنب المكلف أعباء تكاليف التحويل إلى اساس الاستحقاق والقبول بمخرجات الأساس النقدي لتقدي الضريبة المستحقة، وهذا يسهم في زيادة القبول الضريبي ورفع الوعي الضريبي للمكلف. (مراد،، 2019، ص21)

#### طرق التحاسب الضريبي:

يوجد ثلاث طرق لتحديد ضريبة القيمة المضافة (Bardopoulos, 2015.p154):

**طريقة الائتمان الضريبي:** ويطلق عليها أيضا طريقة الفاتورة حيث تقوم المنشأة وفقا لهذه الطريقة بتحصيل الضريبة مع كل عملية بيع، وذلك بإصدار فاتورة بقيمة المبيعات للعميل مع إظهار قيمة الضريبة المحصلة بصورة منفصلة عن ثمن البيع، وتتلخص آلية تحديد الضريبة من خلال إيجاد إجمالي الضريبة المحصلة على المبيعات خلال الفترة وهي الضريبة المحصلة من العملاء، وتحديد إجمالي الضريبة التي دفعتها وهي الضريبة على فواتير المشتريات والتي تسمى بالائتمان الضريبي، والذي يطرح من إجمالي الضريبة المحصلة للوصول إلى صافي الضريبة المطلوب تسديدها لخزينة الدولة للفترة الضريبية إلا إذا كانت الضريبة المسددة أكبر من الضريبة المحصلة وهنا يحق للمنشأة المطالبة بالفرق.

**طريقة الخصم:** بموجب هذه الطريقة تحسب المنشأة ضريبة القيمة المضافة من خلال الفرق بين إجمالي المبيعات وإجمالي المشتريات، وتعتمد هذه الطريقة على حسابات المنشأة وليس على الفواتير لذا يطلق عليها اسم طريقة الحسابات.

**طريقة الاضافة:** وفقا لهذه الطريقة تقوم المنشأة بحساب القيمة المضافة لمنتجاتها من خلال جميع مدفوعات عوامل الإنتاج وتحسب الضريبة كنسبة من الناتج.

على ان الاختلاف في طرق التحاسب الضريبي لا يترتب عليه اختلافاً في قيمة ضريبة القيمة المضافة، وإنما تكمن أهميته في الدور الذي يلعبه في الحد من العراقيل والمعوقات بوجه الامتثال الضريبي.

(1) اصبح معدل ضريبة القيمة المضافة في المملكة 15% اعتباراً من 2020/7/1

## الهيكل الوظيفي:

تعتبر عملية التحول التكنولوجي والتنظيمي لمواجهة متطلبات تنفيذ اجراءات الامتثال الضريبي من التحديات التي تواجه مختلف الشركات، بالإضافة لتهيئة العاملين في الادارة المالية لمواجهة تلك المتطلبات، يُعدّ توظيف الكفاءات والمهارات المتميزة خيارا من بين الخيارات المتاحة لإتمام عملية التحول المطلوبة، ويمكن ان تتخذ الهيئة للعاملين عدة صور منها (اوراكل، 2017، ص7):

- التأهيل والتدريب للعاملين بالإدارات المالية لضمان الالتزام بتطبيق ضريبة القيمة المضافة
- توظيف اختصاصيين في مجال تكنولوجيا المعلومات وخبراء ضريبيين وقانونيين لإتمام عملية التحول.
- تعيين مدير أو رئيس متفرغ للإشراف على إدارة عملية التحول.
- الاستعانة بمتخصصين بضريبة القيمة المضافة لوضع استراتيجيات، وإدارة المخاطر، والتنسيق مع السلطات التنظيمية ذات العلاقة.

## الوعي الضريبي:

يعرف الوعي الضريبي بأنه حصيلة ما لدى الإنسان من أفكار ووجهات نظر ومفاهيم عن أهمية الضريبة وكيفية أدائها ويعرفه آخرون بأنه الإدراك الكامل من قبل الأفراد لمسؤولياتهم المالية تجاه المجتمع والدولة والذي يتأثر بمجموعة من المتغيرات والعوامل الاقتصادية والمالية، العوامل الثقافية، العامل الإداري، العامل السياسي، والعوامل الاجتماعية (الحسون، 2013، ص144).

يعتبر الوعي الضريبي الركن الأساسي في نجاح تطبيق النظام الضريبي، ويرى الكثير أن هناك ضرورة ملحة لنشر الوعي الضريبي بين المكلفين، فكلما كان الوعي الضريبي عاليا لدى الأفراد زاد مستوى التحفيز لأداء واجباتهم الضريبية ورفع درجة الالتزام الضريبي الطوعي (Hardiningsih, et al., 2020.p52).

تنعكس أهمية الوعي الضريبي على تحقق مبدأ الالتزام الطوعي الذي يعد من ركائز أنظمة الضريبة الحديثة وإداراتها، والمتمثل في مبادرة المكلفين طوعا لتأدية ما عليهم من التزامات ضريبية من خلال نظام التقدير الضريبي الذاتي حيث يقوم المكلفون بإرشاد مباشر أو غير مباشر من الإدارة الضريبية بحساب التزاماتهم الضريبية واستكمال إقراراتهم وتقديمها والمبالغ المترتبة عليهم بموجبها إلى الإدارة الضريبية (Palil, 2011.p12870).

ويكون زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريف أفراد المجتمع بشتى الوسائل المسموعة والمرئية والمقروءة بواجباتهم الضريبية، وتنظيم الندوات المتخصصة لشرح بنود القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة في مجال الضريبة وكيفية احتسابها وتحصيلها الأمر الذي سيؤدي إلى غرس القيم الاجتماعية والأخلاقية الايجابية في نفوس المواطنين وتعريفهم بأهمية الضريبة باعتبارها إحدى الوسائل التي تعين الدولة على القيام بالمنجزات ومشاريع تعود بالمنفعة على العموم، وتتولى الهيئات المشرفة على الإدارة الضريبية كما هو الحال في المملكة هيئة الزكاة والدخل العمل على نشر الوعي لدى المكلفين وتقوية درجة التزامهم الطوعي، والتأكد من التزامهم بما يصدر من الهيئة من تعليمات وضوابط في مجال اختصاصها (موقع هيئة الزكاة والدخل). (الخرسان، 2010، ص 18).

وتكمن أهمية تنمية الوعي الضريبي بتوسيع درجة استشعار الفرد لمسؤوليته الاجتماعية من خلال تفعيل مفهوم المشاركة وتعزيز حس المواطنة، ومنها شمولية إدراكه لاحتياجات الدولة للأموال اللازمة للإنفاق على المشاريع الخدمية والتنموية، ومصادر توفير هذه الاموال والتي يكون على رأسها الضرائب، وان دعم الخدمات لن يكون ويستمر دون الضرائب التي يدفعها المواطنين، والذي ينعكس بطبيعة الحال على تقوية النسيج الاجتماعي، وتمتين الروح الوطنية (مجلة الزكاة والدخل، العدد58).

## ثانياً- الدراسات السابقة:

تعددت وتنوعت الدراسات التي تناولت ضريبة القيمة المضافة، ففي المملكة دراسة تناولت أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الفعالية التنموية لاقتصاد المعرفة في ظل رؤية 3020 (مراد، 2019)، وضريبة القيمة المضافة وآثارها(السيد، 2019)، وعربيا دراسات تناولت امكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في العراق (الخرسان، 2010)، زيادة فعالية التطبيق لضريبة القيمة المضافة في مصر (الهوري، 2017)، وفي السودان (مهاجر، 2018)، سوريا (هديوه، 2012)، الامارات (بعلة، 2018)، لبنان (الحسن، 2017)

فيما هنالك مجموعة من الدراسات تناولت عددا من محددات التطبيق كما هو الحال لحد التكليف (Keen, 2004، السديري، 2018) التسجيل الاختياري (السديري، 2018)، المعدل الضريبي الموحد (السديري، 2018،

مهاجر، 2018) الامتثال الضريبي (Palil, 2011، Adams, 2001، Awunyo-Vitor, 2017)

- دراسة (Hardiningsih, et al, (2020): أجريت على عينة تضمنت 196 من مكلفي الضرائب في واحدة من الإدارات الضريبة في اندونيسيا، وتناولت مجموعة من العوامل التي تؤثر على الامتثال والوعي الضريبي، وهدفت لتحليل آثار (المعرفة الضريبية، معرفة التشريعات والإجراءات والنظام الضريبي، والغرامات الضريبية، والتنشئة الاجتماعية الضريبية) على الامتثال والوعي الضريبي، أظهرت النتائج أن (المعرفة الضريبية، والغرامات الضريبية، والتنظيم الاجتماعي للضرائب) كان لها أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على وعي دافعي الضرائب والتزامهم الضريبي، بالمقابل لم تُظهر اية تأثير لمستوى التعليم على الامتثال دافعي الضرائب.

- دراسة أميرة السيد (2019) تناولت ضريبة القيمة المضافة وآثارها كدراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية، وهدفت لفحص أثر ضريبة القيمة المضافة كمصدر تمويل جديد في بيئة الأعمال السعودية، وأجريت الدراسة بهدف استطلاع آراء المختصين حول مدى ملائمة (حد التسجيل الإلزامي، وتأثير حد التسجيل الاختياري) على كلا من العبء الواقع على الإدارة الضريبية، وزيادة حجم الإيرادات الضريبية، إلى جانب أثر كلا من المعدل الموحد لضريبة القيمة المضافة على تخفيض حجم الإيرادات الضريبية مقارنة بفرض معدلات متعددة لضريبة القيمة المضافة تختلف حسب طبيعة السلع والخدمات. وبينت نتائج الدراسة ملائمة حد التسجيل الإلزامي المحدد بنظام ضريبة القيمة المضافة بشكل يجعله يساعد في تخفيف العبء الواقع على الإدارة الضريبية، ودلت الدراسة على أهمية وجود حد للتسجيل الاختياري لدوره في زيادة الحصيلة الضريبية، وبينت الدراسة أن المعدل الواحد لضريبة القيمة المضافة قد يؤدي لخفض الحصيلة الضريبية. وأوصت بضرورة إعادة النظر في تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمعدلات متعددة تتناسب مع طبيعة المنتجات والظروف الاجتماعية لفئات المجتمع.

- دراسة (السديري، 2018) بعنوان التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية استكشافية وهدفت فيها إلى معرفة أثر مستوى الوعي الضريبي على مدى التزام المكلفين بالضريبة، وخلصت الدراسة التي شملت 94 مستقصى من المحاسبين ومراجعي الحسابات إلى ارتفاع مستوى الوعي الضريبي، كما بينت الدراسة وجود اثر واثق للتأهيل المهني والتعليم الأكاديمي على الوعي الضريبي.

- دراسة (Awunyo-Vitor, 2017) بعنوان محددات الامتثال لضريبة القيمة المضافة باستخدام معدل ضريبي واحد في غانا وهدفت إلى الكشف عن محددات امتثال نظام ضريبة القيمة المضافة لمعدل ثابت، وشملت الدراسة عينة من 244 مفردة، بينت النتائج أنه وعلى الرغم من أن غالبية المستطلعين على دراية بنظام ضريبة القيمة المضافة الموحد؛ إلا أن نسبة الامتثال كانت أقل من 50٪. وأظهرت الدراسة أن مستوى التعليم وسنوات خبرة صاحب العمل ومعرفة عقوبة عدم الامتثال كان لها تأثير على من امتثلوا للنظام، وأوصت الدراسة بأن

تقوم الهيئات المعنية بتكثيف التعليم والتدريب وتحسين العمل في إدارة الإقرارات الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات والبعد عن التعقيد والروتين لتشجيع الامتثال من خلال التأهيل المعرفي وليس فقط التسجيل وحساب ضريبة القيمة المضافة؛ لرفع المقدرة الكافية لتقييم القانون والوقوف على المنافع التي ستعود على الامتثال. والوقوف على العقوبات التي تلحق بالمولد في حالة عدم الامتثال لتكون بدورها رادعاً للممولين مما يشجعهم على الامتثال للقانون.

- (Palil, 2011) في دراسة له بعنوان العوامل المؤثرة على سلوك الامتثال الضريبي في نظام التقييم الذاتي والتي أجريت في ماليزيا على 1073 شركة وهدفت إلى الوقوف على أهمية المعرفة الضريبية في تحديد سلوك الامتثال الضريبي في ظل نظام التقييم الذاتي، وهو النهج الإداري الضريبي الذي يتبع في البلدان المتقدمة ويعتمد على ترسيخ المسؤولية الضريبية للمكلفين بالإبلاغ عن الدخول من خلال نظام التقييم الذاتي ويستند إلى المعرفة الضريبية (المعرفة بواجبات وحقوق المكلف، الدخل الفردي، التوزيعات والفوائد، الغرامات والعقوبات، الإعفاءات الشخصية والعائلية، والحسومات والاقطاعات)، وبينت الدراسة أن المعرفة الضريبية للمكلفين ستعكس إيجاباً على الامتثال الضريبي ويقلل من الميل إلى التهرب من الضرائب؛ وأوصت الدراسة بزيادة الاهتمام بالمعرفة الضريبية للمكلفين من خلال التوسع في تدريس قوانين الضرائب والمعارف الضريبية كجزء إلزامي من التأهيل العلمي.

- دراسة (Keen, 2004) تناولت الحد المثالي للتسجيل الإلزامي لضريبة القيمة المضافة وأهم العوامل المؤثرة في تحديد حد التسجيل الضريبي، وبينت الدراسة أن تصميم النظام الضريبي يراعي في تحديده حد التسجيل الإلزامي مجموعة من العناصر (العائد الضريبي، تكلفة الالتزام الضريبي، العدالة الضريبية، فعالية الإدارة الضريبية) فالعائد الضريبي والعدالة الضريبية يقتضيان أن يكون حد التسجيل متدني لكي لشمول أكبر عدد ممكن من المكلفين؛ وبالتالي زيادة العائد الضريبي وتحقيق العدالة في التكاليف الضريبي، في حين أن تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي وزيادة فعالية الإدارة الضريبية يقتضيان رفع حد التسجيل، وفي ظل هذه الآراء لا بد من الموازنة بين هذه العناصر للوصول إلى الحد الأمثل للتكليف الضريبي.

#### تعليق على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة تأثير بعض محددات الضريبة وأثرها على الوعي والامتثال الضريبي كما هو الحال في أثر المعرفة لدى (Hardiningsih, et al., (2020)، (Palil, 2011) وأثر الغرامات لدى (Hardiningsih, et al., (2020)، وأثر للتعليم والتدريب (السيديري، 2018)، (Awunyo-Vitor, 2017)، (Awunyo-Vitor, 2017) وملائمة حد التسجيل كما هو لدى السيد (2019)، (Keen, 2004) والمعدل الضريبي عند السيد (2019)، متمتازة هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتناولها لأثر ادراك المكلفين للمحددات الضريبية كمتغيرات مستقلة على تنمية الوعي الضريبي.

وتأتي هذه الدراسة لتتناول أثر إدراك مكلفي الضريبة لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الامتثال الضريبي، للدور المحوري الذي يلعبه الوعي الضريبي في تعزيز الامتثال الطوعي وهو ما تسعى له الأنظمة الضريبية الحديثة وإدارتها كونه يعد من ركائز نجاحها، التي تستن لمبادرة المكلفين طوعاً لتأدية ما عليهم من التزامات ضريبية.

### 3- الإطار المنهجي للدراسة:

#### منهج الدراسة:

اعتمد الدارس على المنهج الوصفي التحليلي كونه يناسب الظاهرة محل البحث، وجرى إجراء مسح مكتبي للاطلاع على الدراسات والبحوث النظرية والميدانية ونظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية بهدف بلورة الأسس والمنطلقات التي يقوم عليها الإطار النظري، والوقوف على أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالدراسة الحالية. أما على صعيد المنهج التحليلي فقد أجرى المسح الميداني وجمعت البيانات باستخدام الاستبانة، وحللت كافة البيانات التي جمعت باستخدام الطرق الإحصائية المناسبة.

#### مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في مكلفي ضريبة القيمة المضافة منطقة تبوك، ووفقاً لنظام ضريبة القيمة المضافة ولائحته التنفيذية جميع المشروعات التي تزيد إيراداتها على الحد الأدنى للامتثال الضريبي، وذلك وفقاً للمادة (50) من الاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لدول مجلس التعاون الخليجي التي حددت الحد الإلزامي للتسجيل بمبلغ 375000 ريال سعودي كما حددت المادة (51) حد التسجيل الاختياري بـ 50% من حد التسجيل الإلزامي ويسمح النظام الضريبي عادة للشركات الواقعة دون حد التكاليف بالتسجيل الاختياري في نظام ضريبة القيمة المضافة. وتم اختيار عينة من 88 مكلف تم اختيارهم عشوائياً بطريقة المعاينة الميسرة. تم إجراء المعالجات الإحصائية للدراسة على عدد الاستجابات الصالحة 71 عنصراً، تم استبعاد 9 استجابات لم تكن مستوفية الإجابات، وبذلك استقر العدد على (62) مكلفاً؛ وخصائصهم على النحو الآتي:

#### أولاً. وصف خصائص عينة الدراسة

##### التوريدات السنوية لأفراد العينة

#### جدول رقم (1) توزيع عينة الدراسة وفقاً لحجم التوريدات السنوية

النسبة المئوية	العدد	التوريدات السنوية
10%	6	أكثر من 40 مليون ريال سنويا
24%	15	أكثر من 5 مليون واطل من 40 مليون ريال سنويا
34%	21	أكثر من 375000 ريال واطل من 5 مليون ريال سنويا
23%	14	أكثر من 187500 ريال واطل من 375000 ريال سنويا
10%	6	أقل من 187500 ريال سنويا

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى نتائج برنامج الزم الاحصائية Spss

يبين التوزيع في جدول رقم (1) أعلاه أن أكثر من 80% من أفراد العينة كانت توريداتهم السنوية أعلى من الحد الإلزامي للتسجيل وهي الفئة التي يفترض أن تسجل منذ بداية عام 2018

#### الهيكل الوظيفي للإدارة المالية

#### جدول رقم (2) توزيع عينة الدراسة وفقاً للتعديل الهيكلي للإدارة المالية

النسبة المئوية	العدد	التعديل الوظيفي
32%	20	تعيين موظفين جدد

النسبة المئوية	العدد	التعديل الوظيفي
10%	6	استحداث قسم للضريبة
3%	2	استحداث إدارة للضريبة
55%	34	الاكتفاء بتدريب الموظفين الحاليين وتأهيلهم

يبين التوزيع في جدول رقم (2) أعلاه أن الوحدات الاقتصادية التي أحدثت تغييراً جوهرياً في الهيكل الوظيفي استجابة إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة لم يتجاوز 32% ممن عمد إلى إنشاء إدارة خاصة بالضريبة 10% أو قسم للضرائب 3% فيما اكتفت 55% بتعيين موظفين جدد لمتابعة التطبيقات الضريبية و55% اكتفاء بالدورات التدريبية لتأهيل الموظفين.

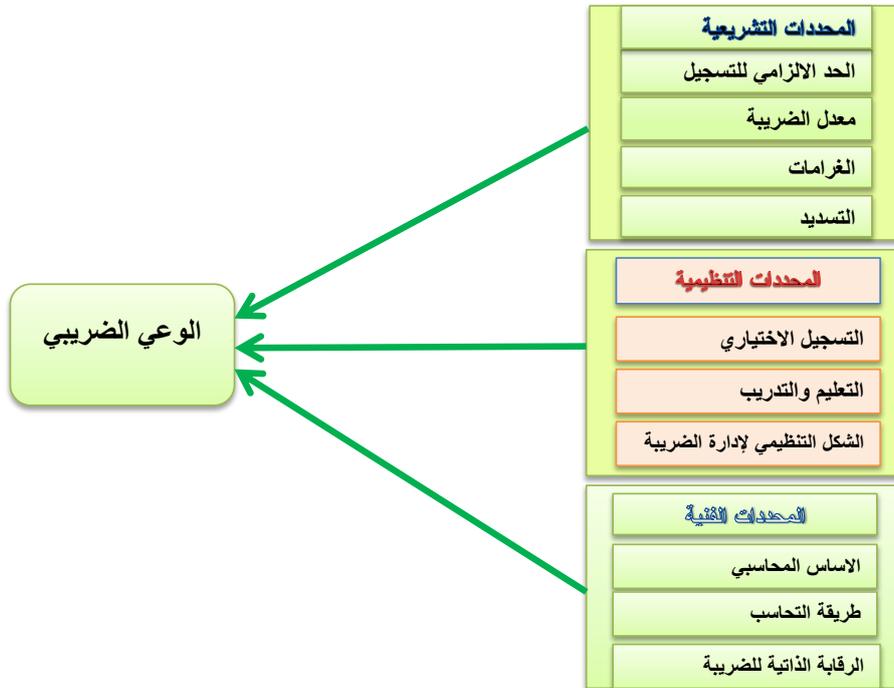
مصادر جمع البيانات: تم الاعتماد على مصادر المعلومات الثانوية والأولية

- المصادر الثانوية: متمثلة بالاعتماد على الكتب والدوريات ومواقع الانترنت المتاحة لما له علاقة بأدبيات الدراسة.
- المصادر الأولية: وتم الاعتماد فيها على تصميم استبانة وفقاً لما خلصت عليه مراجعة الدراسات ذات العلاقة، حيث تم اعدادها لقياس متغيرات الدراسة وفرضياتها.

متغيرات الدراسة والنموذج المقترح:

تشتمل متغيرات الدراسة على نوعين من المتغيرات:

1. المتغير التابع: وهو المتغير الذي يريد الباحث شرح وتفسير التباين فيه والتنبؤ به، وفي هذه الدراسة يتمثل المتغير التابع بمتغير الوعي الضريبي.
  2. المتغير المستقل: وهو المتغير الذي يؤثر في المتغير التابع تأثيراً إيجابياً أو سلبياً، وهو المتغير الذي يفسر التباين في الظاهرة محل البحث، ويتمثل في الدراسة الحالية بمتغير محددات ضريبة القيمة المضافة.
- ويوضح الشكل رقم (1) النموذج المقترح للدراسة.



#### أداة الدراسة وقياس المتغيرات البحثية:

اعتمدت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، مستفيدة من الإطار النظري وأدوات الدراسات السابقة ذات الصلة، وبعد إجراء مراجعة مستفيضة لنظام ضريبة القيمة المضافة واللائحة التنفيذية بالمملكة بموضوع الدراسة، وتم تقسيم الاستبانة إلى:

القسم الأول: يختص بالبيانات الأولية واشتمل على 8 فقرات للاستقصاء عن البيانات الأساسية لأفراد العينة.

القسم الثاني: تضمن 42 فقرة حول مجالات قياس أداة الدراسة وتمثلت في المحاور الآتية:

- المتغيرات المستقلة والمتمثلة بالمحددات الضريبية
- المتغير التابع الوعي الضريبي واشتمل على 12 فقرة

#### صدق وثبات أداة الدراسة:

تم عرض الاستبانة على عدد من الأكاديميين والمهنيين من المهتمين وتم الأخذ بالعديد من ملاحظاتهم وتوصياتهم.

لقياس مدى ثبات أداة القياس واتساقها الداخلي وقدرتها على قياس أبعاد ومحاور الدراسة تم عمل اختبار كرونباخ ألفا وظهرت نتائجه كما في الجدول أدناه

جدول رقم (3) نتائج اختبار كرونباخ ألفا

المحور	عدد الفقرات	معامل كرونباخ ألفا
الأداة ككل	42 فقرة	74.2%

يبين الجدول (3) أن قيمة اختبار كرونباخ ألفا 74.2% وهو معامل ثبات مقبول إحصائياً ومؤشر على صدق وثبات الاستبانة واتساقها الداخلي.

#### الأسلوب الإحصائي:

استعانت الدراسة الحالية بمجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات الميدانية والتي تتفق مع طبيعة البيانات، وذلك باستخدام برنامج "حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية" المعروفة اختصاراً باسم SPSS. وقد اعتمدت الدراسة الحالية في تحليل بياناتها على أكثر من أسلوب إحصائي تمثلت:

الإحصاءات الوصفية واشتملت على التكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية  
تحليل الارتباط البسيط لاختبار فرضيات العلاقات بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

#### 4- تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

- الإجابة عن التساؤل الأول حول محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية سوف يتم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الأهمية وعلى النحو الآتي:

• متغير حد التسجيل الإلزامي والاختياري

جدول (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لأبعاد حد التسجيل الإلزامي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	تخفيض الحد الإلزامي للتسجيل لضريبة القيمة المضافة يساعد في تحقيق العدالة التكلفة للضريبة	4.40	0.66	1
3	حد الامتثال 375000 ريال للتسجيل الضريبي مناسب لمختلف قطاعات النشاط الاقتصادي في المملكة	3.79	0.68	2
4	إتاحة التسجيل الاختياري لضريبة القيمة المضافة يساعد في رفع الكفاية التشغيلية لإدارة ضريبة القيمة المضافة	3.38	0.58	3
2	ارتفاع الحد الإلزامي للتسجيل لضريبة القيمة المضافة يساعد في رفع الكفاية التشغيلية لإدارة ضريبة القيمة المضافة	3.17	0.66	4
	المتوسط العام لحد التسجيل الإلزامي	3.52	0.43	

يبين الجدول رقم (4) والمتعلق بإجابات أفراد العينة على أسئلة فقرات الحد الإلزامي للتسجيل والذي يبين أن التسجيل الإلزامي تبين أن متوسط إجابات العينة على مفردات حد التسجيل بلغ (3.52) وهو أعلى من درجة القبول وانحراف معياري يبلغ (0.43) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد يظهر أن يأتي على رأس الأبعاد أن تخفيض حد التسجيل يساعد في تحقيق العدالة الضريبية، والقبول بحد الامتثال البالغ 375000 للتسجيل الضريبي واعتباره مناسب لمختلف القطاعات وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرات على التوالي (4.4، 3.79) بانحراف (0.66، 0.68) وينعكس هذا القبول على عدالة التكلفة الضريبي مما يسهم في رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين. ثم إتاحة التسجيل الاختياري لضريبة القيمة المضافة باعتباره يساعد في رفع الكفاية التشغيلية لإدارة ضريبة القيمة المضافة وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (3.38) بانحراف (0.58) وينعكس هذا القبول على رفع مستوى الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة وتنعكس إيجاباً على الوعي الضريبي كما جاء رفع الحد الإلزامي أخيراً منسجماً مع الانطباع بآثره السلبي على عوائد الضريبة إلا أننا نجد له في الجانب المقابل إتاحتها الفرصة للمهنيين الإدارية القيام بما هو موكّل إليهم مما يسهم في تقليل مصاريف الإدارية الضريبية من جهة ومن جهة أخرى رفع المستوى والفعالية في العمل التنظيمي للإدارة الضريبية وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (3.17) بانحراف معياري يبلغ (0.66) وينعكس هذا القبول على رفع مستوى فعالية أداء الإدارة الضريبية وتقليل مصاريف التشغيل الضريبي.

• متغير معدل الضريبي

جدول (5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لأبعاد المعدل الضريبي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	اعتماد معدل أساس واحد يساعد على الالتزام بتطبيق ضريبة القيمة المضافة	4.29	0.51	1
2	ساعدت نسبة الأساس 5% لضريبة القيمة المضافة على الالتزام بتطبيق الضريبة.	4.29	0.51	2
4	ساعد وجود الإعفاء الضريبي لعدد من السلع والخدمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة على الالتزام بتطبيق الضريبة.	3.48	0.51	3
3	ساعدت نسبة الصفر لضريبة القيمة المضافة للسلع والخدمات الأساسية على الالتزام	3.45	0.59	4

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
	بتطبيق الضريبة.			
	المتوسط العام للمعدل الضريبي	3.73	0.38	

يبين الجدول رقم (5) والمتعلق بإجابات أفراد العينة عن أسئلة فقرات المعدل الضريبي والذي يظهر أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول معدل الضريبي الموحد والبالغ 5% والمعدل الصفري قد بلغ (3.73) وهو أعلى من درجة القبول وانحراف معياري يبلغ (0.38) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد أن: بلغ متوسط اجابات أفراد العينة عن التساؤل حول علاقة معدل الضريبي الموحد والبالغ 5% وهو الأقل عالميا بالامتثال الضريبي وكان متوسط (4.29) بانحراف معياري يبلغ (0.51) وهو ما انعكس على سرعة استجابة الممولين للتسجيل لضريبة القيمة المضافة وإسهامه في رفع الوعي الضريبي لدى الأفراد. ثم جاء في المرتبة التالية وجود الإعفاء الضريبي لعدد من السلع والخدمات الأساسية لضريبة القيمة المضافة على الالتزام بتطبيق الضريبة والامتثال الضريبي، ووجود معدل الصفر الضريبي، والتي ساعدت بالامتثال الضريبي وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرات على التوالي (3.48، 3.45) بانحراف معياري يبلغ (0.51)، و(0.59) ويعكس ذلك العدالة الضريبية والمسؤولية الاجتماعية التي اشتمل عليها النظام ضريبة القيمة المضافة والتي بدورها تنعكس على رفع الوعي الضريبي من خلال نشر القبول الضريبي والإيمان بعدالة التشريعات والمسؤولية الاجتماعية.

#### متغير الغرامات الضريبية

جدول (6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لبعده الغرامات الضريبية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
2	العقوبات والجزاء التي وردت في نظام ضريبة القيمة المضافة كافية لمبادرة التسجيل وتجنب التهرب الضريبي	4.29	0.77	1
1	معرفة العقوبات والجزاءات للمخالفات الضريبية تجنب المكلف أعباء ومصاريف إضافية	4.26	0.63	2
3	بادرت في التسجيل الضريبي لتجنب غرامات عدم التسجيل التي فرضها القانون على المتأخرين في التسجيل؟	3.50	0.74	3
	المتوسط العام لبعده الغرامات الضريبية	4.25	0.88	

يبين الجدول رقم (6) والمتعلق بإجابات أفراد العينة على أسئلة فقرات الغرامات الضريبية التي أفردتها نظام ضريبة القيمة المضافة لضمان الالتزام بتنفيذ والاستجابة لمتطلبات التطبيق الضريبي تبين أن متوسط إجابات العينة على مفردات الغرامات الضريبية بلغ (4.25) وهو أعلى من درجة القبول وانحراف معياري يبلغ (0.88) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد أن كفاية العقوبات والجزاءات التي وردت في نظام ضريبة القيمة المضافة لحث المكلف بالضريبة والمبادرة بالتسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية والتسديد في موعدها جاء في المرتبة الأولى وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (4.29) بانحراف معياري يبلغ (0.77) وينعكس هذا الإدراك على استجابة المكلفين بالضريبة على التسجيل لضريبة القيمة المضافة والامتثال الضريبي.

ثم يليه في الأهمية أن معرفة العقوبات والجزاءات للمخالفات الضريبية تجنب المكلف أعباء ومصاريف إضافية وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (4.26) بانحراف (0.63) ويعكس هذا الأمر أن تجنب

المكلف للمصاريف والأعباء الإضافية التي يتحملها لوقوع الغرامات تنعكس إيجاباً على الامتثال الضريبي من خلال نشر القبول الضريبي وثقافة الالتزام بين المكلفين.

ثم يليه في الأهمية أن ما يتحقق للمكلف من فنانة بأن المبادرة في التسجيل الضريبي يجنب المكلف غرامات عدم التسجيل التي فرضها القانون على المتأخرين في التسجيل والتي كان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (3.5) بانحراف معياري يبلغ (0.74) وهو ما ينعكس إيجاباً على الامتثال الضريبي من خلال نشر القبول الضريبي وثقافة الالتزام بين المكلفين.

• متغير الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لبعء الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة

م	الفترة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	آليات وإجراءات التطبيق الضريبي لضريبة القيمة المضافة تحقق الرقابة الذاتية على الامتثال الضريبي	4.10	0.76	3
2	ضرورة وأهمية الالتزام بإصدار فاتورة ضريبة القيمة المضافة عند البيع شاملة قيمة الضريبة	4.36	0.58	2
3	أهمية الحرص على المطالبة بفاتورة الشراء عند دفع ضريبة القيمة المضافة	4.40	0.59	1
	المتوسط العام لبعء الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة	4.3	0.64	

يظهر الجدول رقم (7) والمتعلق بإجابات أفراد العينة حول أسئلة فقرات الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة التي يتميز فيها التطبيق الفعال لضريبة القيمة المضافة لضمان إلزام المكلفين بتنفيذ متطلبات التطبيق الضريبي، أن متوسط الإجابات قد بلغ (4.3) وهو أعلى من درجة القبول وانحراف (0.64) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد أن المطالبة بفاتورة الشراء عند دفع ضريبة القيمة المضافة قد جاءت في مقدمة هذه الأبعاد وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (4.4) بانحراف (0.59) ويعتبر هذا الحرص هو حجر الزاوية في تفعيل الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة وإسهامه في رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين.

ثم يليه في الأهمية الالتزام بإصدار فاتورة ضريبة القيمة المضافة عند البيع شاملة قيمة الضريبة وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (4.36) بانحراف (0.58) ويعكس هذا الأمر جوهر الالتزام بضريبة القيمة المضافة وهو ما ينعكس إيجاباً على الامتثال الضريبي بنشر القبول الضريبي وثقافة الالتزام بين المكلفين.

• متغير التحاسب الضريبي

جدول (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لبعء التحاسب الضريبي

م	الفترة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	لا تختلف ضريبة القيمة المضافة التي تستحق على المكلف باختلاف طريقة التحاسب	4.27	0.60	1
2	أرى أن طريقة الائتمان الضريبي هي أسهل طرق التحاسب الضريبي وأيسرها وأقلها تكلفة	3.70	0.82	2
3	تجنبت طريقة الخصم أو الإضافة من طرق التحاسب الضريبي كونها مكلفة	3.48	0.76	3
	المتوسط العام لبعء التحاسب الضريبي	3.81	0.43	

يبين الجدول رقم (8) والمتعلق بإجابات أفراد العينة على أسئلة فقرات التحاسب الضريبي لضريبة القيمة المضافة التي تلعب دورا فاعلا في الامتثال الضريبي تبين أن متوسط إجابات العينة قد بلغ (3.81) وهو أعلى من درجة القبول وانحراف معياري يبلغ (0.43) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد الإدراك بأن اختلاف طرق التحاسب الضريبي لا تؤثر على قيمة الضريبة المستحقة جاءت في مقدمة هذه الأبعاد بمتوسط (4.27) بانحراف معياري يبلغ (0.6) ويعتبر هذا الإدراك عامل حاسم في رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين.

ثم تلاه خيار اختيار طريقة التحاسب الأقل تكلفة والمتمثلة بطريقة الائتمان الضريبي وكان متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (3.7) بانحراف معياري يبلغ (0.76) ويعكس هذا الأمر أهمية دور تكاليف الامتثال الضريبي في اختيار طريقة التحاسب الضريبي ودوره الإيجابي على الامتثال الضريبي للمكلفين.

• متغير التسديد للضريبة المستحقة

جدول (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لبعث تسديد الضريبة المستحقة

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
2	التسديد الإلكتروني الذي ساعد في التطبيق الضريبي لضريبة القيمة المضافة	4.21	0.81	1
3	استرداد الضريبة المسددة على شراء واقتناء الأصول الرأسمالية تشجع على استمرار الاستثمار بها	4.01	0.8	2
1	السماح لمن توريداته الضريبية أقل من 40 مليون ريال بالتوريد الشهري يسهم في تفعيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة	3.79	0.64	3
	المتوسط العام لبعث تسديد الضريبة المستحقة	4.00	0.70	

يبين الجدول رقم (9) والمتعلق بإجابات أفراد العينة على أسئلة فقرات التسديد للضريبة المستحقة التي تبين أن متوسط إجابات العينة على مفرداته بلغت (4.0) وهو أعلى من درجة القبول و بانحراف معياري يبلغ (0.7) فيما يبين التحليل الإفرادي للأبعاد:

يأتي في مقدمتها توفر خدمات التسديد الإلكتروني التي وفرها التطبيق الضريبي لضريبة القيمة المضافة وبلغ متوسط إجابات أفراد العينة عن هذه الفقرة (4.21) بانحراف معياري يبلغ (0.81) ويعتبر توفير مثل هذه الخدمات حافزا للمكلفين بالالتزام بتطبيق ضريبة القيمة المضافة.

تلى توفير خدمات التسديد الإلكتروني بأهمية خاصة المرونة التي وفرها نظام ضريبة القيمة المضافة والتي تم فيها السماح لمن توريداته الضريبية أقل من 40 مليون ريال بالتوريد الشهري، وهو ما يسهم في تفعيل تطبيق ضريبة القيمة المضافة والتي كان متوسط الإجابات عن هذه الفقرة (4.01) بانحراف معياري يبلغ (0.8) وهو من الخيارات التي وفرها نظام الضريبة والتي تنعكس إجابا على ارتفاع مستوى الوعي الضريبي.

• المتغير التابع الوعي الضريبي

جدول (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة لأبعاد الوعي الضريبي

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
1	أنا على علم ودراية في مواقيت ومواعيد التسجيل للضريبة وتقديم الإقرارات الضريبية والتسديد	3.50	0.74	11
2	بادرت في التسجيل الضريبي لتجنب غرامات عدم التسجيل التي فرضها القانون على	3.05	0.76	12

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب
	المتأخرين في التسجيل؟			
3	لدي معرفة بالحالات التي يمكنني فيه الاعتراض على الضريبة المقررة	3.50	0.74	10
4	توفير هيئة الزكاة والدخل خدمات الاستفسار والمساعدة على مدار الساعة يساعد في الاستجابة لعمليات الالتزام الضريبي	3.74	0.80	9
5	الخطوات التي أولتها الهيئات ذات العلاقة كانت كافية لتعريف المجتمع بضرورة القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية	4.05	0.70	4
6	يأتي الاهتمام بضرورة القيمة المضافة لتفادي الأخطاء ودفع الغرامات القانونية وتجنب دفع مبالغ أكثر من المستحق	3.93	0.71	7
7	برأيي أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة خطوة في الاتجاه الصحيح للتنمية الاقتصادية في المملكة	4.24	0.62	2
8	لدي قناعة بعدالة التشريع الضريبي وكفاءة الهيئات القائمة على تنفيذه	4.33	0.72	1
9	الدورات التدريبية التي عقدتها الهيئات الضريبية ساعدت في التعرف لنظام ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاته	3.74	0.80	8
10	أودي الضريبة وأنا على قناعة بأهميتها كواجب وطني	4.19	0.59	3
11	تطبيق ضريبة القيمة المضافة سيسهم في تحقيق إيرادات إضافية تنعكس إيجاباً على زيادة رفاهية المجتمع	4.05	0.73	5
12	فرض الضرائب يلي مصالح عامة وعلى الجميع تحمل مسؤولياته تجاه تطبيقها	3.95	0.49	6
	المتوسط العام لبعد الوعي الضريبي	3.74	0.29	

يبين الجدول (10) ارتفاع الوعي الضريبي لدى أفراد العينة والتي تبين أن متوسط إجابات العينة على مفردات الوعي الضريبي بمتوسط إجمالي بلغ (3.74) وهو أعلى من درجة القبول والبالغة (3) وانحراف معياري يبلغ (0.29) فيما بين التحليل الأحادي للأبعاد يظهر أن

يأتي في مقدمة هذه الأبعاد القناعة بعدالة التشريع الضريبي وكفاءة الهيئات القائمة على إدارته، تلاه رأي المستجيبين حول اعتبارهم لتطبيق ضريبة القيمة المضافة خطوة في الاتجاه الصحيح للتنمية الاقتصادية في المملكة، إلى جانب القناعة بأهمية تادية الضريبة كواجب وطني، مع الوعي بأهمية دور تطبيق ضريبة القيمة المضافة وإسهامه في تحقيق إيرادات إضافية تنعكس إيجاباً على زيادة رفاهية المجتمع والقبول بأن فرض الضرائب يلي مصالح عامة وعلى الجميع تحمل مسؤولياته اتجاه تطبيقها وكان متوسط إجابات العينة عن هذه الفقرات على التوالي (4.33، 4.24، 4.19، 4.05، 3.95) بانحراف معياري بلغ (0.72، 0.62، 0.59، 0.73، 0.49) ويمكن تفسير التقارب في إجابات هذه الفقرات أنها تمثل البعد المعنوي من الوعي الضريبي والذي يكون وحدة واحدة وهو ما يتعلق باستشعار الواجب الوطني والمسؤوليات الاجتماعية.

تلاه في الترتيب مجموعة العوامل التي يمكن أن تندرج تحت الاهتمام الذي تولية الإدارة الضريبية بضرورة القيمة المضافة ومنها كفاية الخطوات التي أولتها الهيئات ذات العلاقة لتعريف المجتمع بضرورة القيمة المضافة، وأثارها الاقتصادية، ثم الاعتراف بأهمية الدورات التدريبية التي عقدت في سبيل التعريف بنظام ضريبة القيمة المضافة وتطبيقاته، وما توفره من خدمات الاستفسار والمساعدة على مدار الساعة والذي يساعد في الاستجابة لعمليات الالتزام الضريبي، وتزيد من الوعي الضريبي باعتباره عاملاً حاسماً في تجنب الأخطاء التي بدورها تجنب المكلف دفع الغرامات القانونية وتجنب دفع مبالغ أكثر من المستحق بمتوسط حسابي عن هذه الفقرات (4.05،

3.93، 3.74، 3.74) على التوالي بانحراف معياري يبلغ (0.7، 0.71، 0.8، 0.8) ويدل ذلك على شمولية التشريع ودوره في رفع الوعي الضريبي إلى جانب بروز بعد القبول والرضا عن الدور الذي تلعبه هيئة الزكاة والدخل. الجانب التنظيمي لإدارة ملف ضريبة القيمة المضافة للمنشأة جاء تالياً والمتمثل بالفهم والمعرفة المتعلقة بالمواعيد الزمنية للتسجيل وتقديم الإقرارات والتسديد وما يتعلق بالقبول والاعتراض على الإقرارات الضريبية والاسترداد التي تسهم برفع الوعي الضريبي وبلغ المتوسط الحسابي للإجابات (3.5، 3.5، 3.05) على التوالي بانحراف معياري يبلغ (0.74، 0.74، 0.76) ويعكس الدور الإيجابي لإدارة ملف المكلف الضريبي كفاية بعد الإلزام والالتزام الضريبي من خلال شمولية العقوبات التي وردت في نظام الضريبة واللوائح التنفيذية وهو ما انعكس إيجابياً في رفع الوعي الضريبي سينعكس إيجابياً على الالتزام الضريبي بأداء ضريبة القيمة المضافة. الفرضية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة (العوامل التشريعية، العوامل التنظيمية، العوامل الفنية) على الوعي الضريبي.

جدول (11) نتائج اختبار الانحدار المتعدد لقياس أثر محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الامتثال

#### الضريبي

Sig. ( $\alpha$ )	T المحسوبة	B	المتغيرات	Sig. ( $\alpha$ )	F المحسوبة	R <sup>2</sup>	R
0.000	4.605	0.513	المحددات التشريعية	0.000	10.218	0.442	<b>0.665</b>
0.019	2.420	0.275	المحددات الفنية				
0.109	1.174	-0.118	المحددات التنظيمية				

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط الخطي (R) بلغ (0.665) وتشير لوجود علاقة بين محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة والمتغير التابع الوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة في الشركات المكلفة بالضريبة، والعلاقة طردية موجبة لأن إشارة (R) كانت موجبة، أي أن الزيادة في إدراك وفهم المكلفين لمحددات ضريبة القيمة المضافة تزيد من مستوى الوعي الضريبي، ويبلغ معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.442) وهو ما يعني ان نموذج الانحدار الخطي البسيط ومن خلال متغيرات الدراسة المستقلة (التشريعية، التنظيمية، الفنية) يمكنها تفسير ما نسبته (44%) من التباين الحاصل في الوعي الضريبي، ولأن قيمة (F) الاختبارية بلغت (10.218) وهي ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (Sig) (= 0.002) لها وهي اقل من ( $\alpha \leq 0.05$ ). فأنا نقبل بفرضية وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الوعي الضريبي.

ومن خلال قيمة (B) للمحددات التشريعية والفنية والتنظيمية والتي بلغت (0.513، 0.275، -0.118) على التوالي وقيمة (t=2.24، 4.605) وهي قيم معنوية عند ( $\alpha \leq 0.05$ ). كما أن قيمة معامل الثبات ( $\alpha$ ) قد بلغت (2.093) وهي ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (t=3.791) عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ ) والتي تمثل قيمة المتغير الوعي الضريبي عندما تكون قيمة المتغير المستقل تساوي صفر

اختبار الفرضية الفرعية الأولى: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل التشريعية (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، السداد) على الوعي الضريبي.

جدول رقم (12) نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس أثر إدراك محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة التشريعية على الامتثال الضريبي

Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (T)	B	Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (F)	$R^2$	R
0.000	9.07	0.743	0.000	82.27	0.57	0.755

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط الخطي (R) بلغ (0.755) وتشير لوجود علاقة بين المتغير المستقل إدراك محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة التشريعية والوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة، والعلاقة طردية موجبة لأن إشارة (R) كانت موجبة، أي أن الزيادة في إدراك وفهم المكلفين لمحددات ضريبة القيمة المضافة تزيد من مستوى الوعي الضريبي، ويبلغ معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.57) وهو ما يعني ومن خلال مجموعة المحددات التشريعية (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد) يمكنها تفسير ما نسبته (75%) من التباين الحاصل في الوعي الضريبي، ولأن قيمة (F) الاختبارية بلغت (82.27) وهي ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (Sig) (0.00 = Sig) لها وهي أقل من ( $\alpha \leq 0.05$ ). فأنتنا نقبل بفرضية وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة التشريعية (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد) على الامتثال الضريبي.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمحددات التطبيق الضريبي الفنية (الأساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الوعي الضريبي.

جدول رقم (12) نتائج اختبار الانحدار البسيط لأثر إدراك المحددات الفنية على الامتثال الضريبي

Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (T)	B	Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (F)	$R^2$	R
0.002	3.253	0.315	0.002	10.721	0.149	0.378

نجد من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط الخطي (R) بلغ (0.378) وتشير لوجود علاقة بين المتغير المستقل إدراك محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة الفنية والوعي الضريبي لضريبة القيمة المضافة، والعلاقة طردية موجبة لأن إشارة (R) كانت موجبة، أي أن الزيادة في إدراك وفهم المكلفين لمحددات ضريبة القيمة المضافة تزيد من مستوى الوعي الضريبي، ويبلغ معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.149) وهو ما يعني ومن خلال مجموعة المحددات الفنية (الاساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) يمكنها تفسير ما نسبته (14.9%) من التباين الحاصل في الوعي الضريبي، ولأن قيمة (F) الاختبارية بلغت (10.721) وهي ذات دلالة إحصائية حيث بلغت قيمة (Sig) (0.002 = Sig) لها وهي أقل من ( $\alpha \leq 0.05$ ). فأنتنا نقبل بفرضية وجود اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمحددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة الفنية (الاساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الامتثال الضريبي.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد اثر ذو دلالة إحصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل التنظيمية (الشكل التنظيمي لإدارة الضريبة، التعليم والتدريب، التسجيل الاختياري) على الوعي الضريبي.

جدول رقم (13) نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس أثر إدراك محددات تطبيق ضريبة القيمة المضافة التنظيمية على الامتثال الضريبي

Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (T)	B	Sig. ( $\alpha$ )	المحسوبة (F)	$R^2$	R
0.142	1.487	0.202	0.142	2.211	0.035	0.187

من الجدول أعلاه نجد قيمة F الاختبارية (2.211) وقيمة Sig) (0.142 = Sig) لها وهي أعلى من ( $\alpha \leq 0.05$ ) وبالتالي ليست ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الفرعية الثانية التي تنص على وجود اثر ذو دلالة احصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة لمجموعة العوامل الفنية (الاساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الوعي الضريبي.

مناقشة النتائج:

أظهرت الدراسة تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة بمعدل الضريبي الموحد ووفقا لاستجابات عينة الدراسة كان الأثر ايجابي واتفقت مع ما جاء في دراسة السيد (2019)، كما بينت أهمية المعرفة الضريبية ودورها الايجابي في تعزيز وتنمية الوعي الضريبي لتتفق ما ذهب اليه دراسة (Hardiningsih, et al., 2020)، ودراسة (Palil, 2011)، ودور حد التسجيل الإلزامي الذي يعكس التوفيق بين الحد من تكاليف الامتثال الضريبي والتضحية في الايرادات لتظهر ان الحد الالزامي الحالي يظهر قبولا لدى المكلفين بضرورة القيمة المضافة لتتفق مع دراسة السيد (2019)، (Keen, 2004)، كما وجد ان التطبيق يتأثر بعامل التعليم والتدريب لما له من دور في تنمية الوعي الضريبي لتتفق مع جاء (السيديري، 2018)، (Awunyo-Vitor, 2017) وخلافا لما جاء في دراسة (Hardiningsih, et al., 2020)، اما الغرامات الضريبية فقد بينت الدراسة تأثير التطبيق الضريبي بالغرامات الضريبية التي يرى المكلف انها كانت شاملة وكافية واتفقت الدراسة في نتائجها مع (Hardiningsih, et al., 2020)، (Awunyo-Vitor, 2017)

النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج: خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. الدور الايجابي لمحددات التطبيق الضريبي على الوعي الضريبي، كما عكست إيجابية الدور الذي تقدمه هيئة الزكاة والدخل في تسهيل مقومات الالتزام والإلزام الضريبي من تسجيل وتقديم الإقرارات الضريبية للتسديد والاسترداد الضريبي إلى جنب التوازن في التشريع الضريبي لنظام ضريبة القيمة المضافة لمحددات التطبيق (المعدل الضريبي، حد التسجيل الإلزامي، التسجيل الاختياري، والعقوبات والجزاءات التي توزعت على مراحل الامتثال الضريبي).
2. الأثر الإيجابي لإدراك المكلفين للمحددات (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد، الاساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة، الشكل التنظيمي لإدارة الضريبة، التعليم والتدريب، والتسجيل الاختياري) على الوعي الضريبي لمكلفي ضريبة القيمة المضافة في المملكة.
3. إبراز الأثر الإيجابي للحد الأدنى للتسجيل من وجهة نظر المكلفين باعتباره عامل له دلالتة ودوره في تحقيق عدالة التكلفة الضريبي، وهو ما ينعكس ايجابيا على رفع الوعي الضريبي لدى المكلفين ودرجة الامتثال الضريبي.
4. أهمية بُعدي الالتزام والإلزام الضريبي في تنمية الوعي الضريبي للمكلف، وهو ما يعكسه حرص المكلف على الامتثال الضريبي الطوعي فيما يتعلق بالالتزام الضريبي. وشمولية وكفاية العقوبات التي وردت في نظام الضريبة واللوائح التنفيذية وهو ما انعكس إيجابيا على الإلزام الضريبي.

5. ايجابية عنصر الرقابة الذاتية لضريبة القيمة المضافة في زيادة الوعي الضريبي من خلال إلزام إصدار الفاتورة الضريبية للمكلفين ممن تجاوزوا حد التسجيل الإلزامي، وإتاحة التسجيل الاختياري لمن هم دون حد التسجيل الإلزامي، وإتاحة خيار القبول باعتماد الأساس النقدي للمكلف، وإتاحة بدائل التحاسب الضريبي.
6. وجود أثر ذو دلالة احصائية عند ( $\alpha=0.05$ ) لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة للمحددات التشريعية (معدل الضريبة، حد التسجيل الإلزامي، الغرامات، التسديد)، والمحددات الفنية (الأساس المحاسبي، طريقة التحاسب، الرقابة الذاتية للضريبة) على الوعي الضريبي.
7. لم تظهر الدراسة تأثير لإدراك مكلفي ضريبة القيمة المضافة للمحددات التنظيمية (الشكل التنظيمي لإدارة الضريبة، التعليم والتدريب، التسجيل الاختياري) على الوعي الضريبي.

#### ثانياً- التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الدارس يوصي بالعمل على تعزيز الدور الإرشادي والتدريبي لمؤسسات الدولة ذات العلاقة في نشر الوعي الضريبي لمختلف أشكال الضريبة ومن ضمنها ضريبة القيمة المضافة من خلال:

1. التوظيف الفعال لمحددات التطبيق الضريبي التنظيمية والتي أظهرت الدراسة ضعفاً في دور إدراكها لنشر الوعي الضريبي.
2. الاهتمام بزيادة المعرفة الضريبية وتوسيع أدواتها في مختلف مراحل التعليم المدرسي لزيادة الوعي الضريبي وزيادة التوسع في نشر الثقافة والمعرفة الضريبية في المراحل الجامعية.
3. الاهتمام بالجانب التدريبي من خلال عقد الدورات التدريبية بصفة دورية يتم من خلالها الوقوف على كافة المستجدات الضريبية التي تستحدث ومعالجة نقاط الضعف التي يعاني منها المعنيين بالإدارة الضريبية من مكلفين وموظفين.
4. عقد الندوات الخاصة بالضريبة للذوي العلاقة والمهتمين وبيان أهميتها والدور الذي تلعبه توفير الإيرادات الحكومية الكفيلة بإيفاء الدولة لالتزاماتها التي تتولاها اتجاه المواطنين.

#### قائمة المراجع

##### أولاً- المراجع بالعربية:

- اوراكل، 2017. ضريبة القيمة المضافة في مجلس التعاون الخليجي، برامج ادارة المؤسسات من اوراكل لتسهيل التزام الشركات، الخدمات التحليلية، 2017. متاح بتاريخ <https://2u.pw/1M29B2020/5/2>
- بعله، الطاهر، عامرة، اسامة، 2018، تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الإمارات العربية المتحدة، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، مجلد 1، العدد2
- الحسن، تميمه أحمد، 2017، الضريبة على القيمة المضافة في لبنان، مجلة جيل للأبحاث القانونية، المعمقة، المجلد 23، العدد 14.
- الحسون، معين. الرفاعي، حسين، وحيد الهام، (2013). أثر الوعي الضريبي تحقيق التنمية الاقتصادية. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 15 العدد2، 2013.
- الخرسان، محمد حلو داود، (2010)، Study of The possibility for the imposition of Value Added Tax in Iraq، مجلة التقني، المجلد الثالث والعشرون / العدد/6-2010

- السديري، فهدة (2018)، التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية استكشافية. متاح بتاريخ <https://2u.pw/zNwRK 1441/8/23>
- السيد، أميرة حامد، 2019، ضريبة القيمة المضافة وأثارها: دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، ص 383-350 # <https://search-mandumah-com.sdl.idm.oclc.org/Record/974538>
- السيد، خالد عبد العليم، الضريبة على القيمة المضافة دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
- الفهد، خالد فوزان، ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية، دار التدمرية، الرياض، ط1، 2018
- مجلة الزكاة والدخل الاعداد (57-59)
- محمد، عبدالرحمن عمر، عبدالوهاب، 2017، التداعيات الاقتصادية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في السودان، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، <https://search.mandumah.com/Record/857815>
- مراد، سامي، 2019. أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الفعالية التنموية لاقتصاد المعرفة في ظل رؤية 2030، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد السابع.
- مهاجر، صلاح، 2018. الضريبة على القيمة المضافة وفاعلية تحصيلها وأثرها في الإيرادات العامة بالسودان دراسة تطبيقية للفترة (2011-2015).
- موقع هيئة العامة للزكاة والدخل <https://gazit.gov.sa/ar/pages/default.aspx>
- هديوة، ندا، (2012)، الضريبة على القيمة المضافة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في سورية، رسالة دكتوراه. متاح بتاريخ <http://mohe.gov.sy/Masters/Message/PH/nada%20hdeoa.pdf> 2020/4/20.
- الهواري، يسري، 2017، إطار مقترح لزيادة فعالية الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات المهنية والاستشارية في مصر، متاح على <http://search.mandumah.com/Record/810984> 2020/4/20

#### ثانياً. المراجع بالإنجليزية:

- Adams, C., & Weblel, P. (2001, April). Small business owners' attitudes on VAT compliance in the UK. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), pp. 195-216. [Accessed 05/04/2019]. [https://doi.org/10.1016/S0167-4870\(01\)00029-0](https://doi.org/10.1016/S0167-4870(01)00029-0)Get rights and content
- Antic, D. (2014). Efficiency of a single-rate and broad-based VAT system: the case of Bosnia and Herzegovina. *financial theory and practice*, 38(3), pp. 303-335. [Accessed 05/12/2019]. [https://www.researchgate.net/publication/270185716\\_Efficiency\\_of\\_a\\_single-rate\\_and\\_broad-based\\_VAT\\_system\\_the\\_case\\_of\\_Bosnia\\_and\\_Herzegovina](https://www.researchgate.net/publication/270185716_Efficiency_of_a_single-rate_and_broad-based_VAT_system_the_case_of_Bosnia_and_Herzegovina)
- Awunyo-Vitor, Dadson. Mbawuni, Joseph, (2017) Drivers of Value Added Tax Flat Rate Scheme Compliance by Traders in Kumasi Metropolis, Ghana,
- Bardopoulos , A. M. (2015). *E\_Commerce and the E\_ects of Technology on Taxation Could VAT be the e\_Tax Solution?* Springer International Publishing Switzerland. [Accessed 4/12/2018]. <https://link-springer-com.sdl.idm.oclc.org/content/pdf/10.1007%2F978-3-319-15449-7.pdf>

- Hardiningsih, Pancawati, Indira Januarti, Rachmawati Meita Oktaviani, Ceacilia Srimindarti, (2020), The Determinants of Taxpayer Compliance with Tax Awareness as a Mediation and Education for Moderation, *Jurnal Ilmiah Akutansi dan Bisnis*, 15 (1). [Accessed 4/6/2020 <https://2u.pw/GY550>
- Hoseini, Mohammad. Briand, Océane, (2020); Production efficiency and self-enforcement in value-added tax: Evidence from state-level reform in India, *Journal of Development Economics*, [Accessed 4/7/2020 <https://www-sciencedirect-com.sdl.idm.oclc.org/science/article/pii/S0304387820300377>
- Keen, M., & Mintz, J. (2004). The optimal threshold for a value-added tax. *Journal of Public Economics*, 3(4), pp. 559 – 576. [https://doi.org/10.1016/S0047-2727\(02\)00165-2](https://doi.org/10.1016/S0047-2727(02)00165-2)
- Mitchell, D. (2005, May). Beware the Value – Added Tax. Heritage Foundation, pp. 1-11. <https://www.heritage.org/taxes/report/beware-the-value-added-tax>
- Palil , M. R., & Mustapha, A. F. (2011, September). Factors affecting tax compliance behavior in self-assessment system. *African journal of business management*, 5(33), pp. 12864-12872.
- Tebebu, W. S., & Yitbarek, M. C. (2020). Implementation of Value Added Tax and It's Challenges: Evidence from Bench Sheko Zone, SNNPR, Ethiopia. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 6(1), pp. 49-65.
- Vousinas, G. (2017, October). 6. Shadow economy and tax evasion. The Achilles heel of Greek economy. Determinants, effects and policy. *Journal of Money Laundering Contro*, 20(4), pp. 386-404.