

محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة وأثرها على التجارة الإلكترونية

دراسة ميدانية على ديوان الضرائب في السودان

عباس ميرغني أحمد العبيد و بابر إبراهيم الصديق

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا Email: abbasma2011@hotmail.com

جامعة ام درمان الإسلامية

المستخلص

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الضريبة على القيمة المضافة في السودان لم تهتم بالرقابة الداخلية التي ينتج عنها اثار سلبية تؤثر على التجارة الإلكترونية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والمستخدمين. ويمكن إعادة صياغة هذه المشكلة من خلال التساؤل التالي: هل يوجد قصور في تشريعات الضريبة على القيمة المضافة في معالجة نشاطات التجارة الإلكترونية؟ هدفت الدراسة إلى التوصل لتطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة وأثرها على التجارة الإلكترونية. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها الأساليب والنظم المستخدمة في إدارة الضرائب لا تتواءم مع التطورات في علم التجارة الإلكترونية، عدم الوضوح في المبدأ الضريبي الواجب التطبيق على التجارة الإلكترونية. أوصت الدراسة بضرورة إلمام القائمين على أمر الضرائب بالأنظمة الضريبية للدول الأخرى لزيادة كفاءتهم الضريبية، ضرورة وجود شبكات تربط إدارة الضرائب بالشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية لتسهيل عمليات فرض ضريبة القيمة المضافة عليها.

الكلمات المفتاحية: الضريبة على القيمة المضافة – التجارة الإلكترونية – المبدأ الضريبي.

المحور الأول: المقدمة

أو أهمية الضرائب بصورة منفردة ركزت على الجمع بين أهمية ضريبة القيمة المضافة والتجارة الإلكترونية بصورة مجتمعة.
2. ركزت الدراسة على أهمية فرض الضريبة على القيمة المضافة على التجارة الإلكترونية ووضع دعائم المحاسبة الضريبية.
3. إعتبار هذه الدراسة نقطة البداية لمزيد من الدراسات المستقبلية فيما يتعلق بموضوع الدراسة.

تمهيد: تعتبر الضريبة على القيمة المضافة أحد أهم مظاهر التضامن الاجتماعي لما تلعبه من دور أساسي في تحقيق المنفعة العامة وصولاً للعدالة الاجتماعية، كما تعتبر الضريبة على القيمة المضافة المصدر الرئيسي للإيرادات العامة للدولة، ظهور التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصالات ثم ظهور التجارة الإلكترونية التي تتم عبر شبكة الإنترنت العالمية، حيث يتم إعداد صفحات على شبكة الإنترنت تعرض فيها الشركات والمؤسسات المختلفة منتجاتها.

الأهمية العملية

1. بيان دور إيرادات الضريبة على القيمة المضافة في الإسهام بتغطية النفقات العامة للدولة ومساهمتها في تنفيذ الخطط الاقتصادية والإجتماعية بالبلاد.
2. معرفة المشاكل التي تواجه قياس الضريبة على القيمة المضافة في ظل المعاملات الإلكترونية..
3. التعريف بالمشاكل التي تواجه قياس الضريبة على القيمة المضافة في ظل المعاملات التجارية الإلكترونية.

أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:
1. معرفة العلاقة بين التجارة الإلكترونية والضريبة وتأثيرها في قياس الضريبة على القيمة المضافة لنشاطات التجارة الإلكترونية.
2. معرفة أثر البنية التحتية لديوان الضرائب على نشاطات التجارة الإلكترونية.

مشكلة الدراسة

على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها الضريبة على القيمة المضافة إلا أنه يؤدي إلى حدوث المشكلات المتعلقة بقصور تشريعات الضريبة على القيمة المضافة في معالجة نشاطات التجارة الإلكترونية؟ وهل تتوفر بنية تحتية ملائمة لديوان الضرائب في متطلبات قياس الضريبة على القيمة المضافة للتجارة الإلكترونية؟ وهل توجد كوادر بشرية مؤهلة في نشاطات التجارة الإلكترونية؟

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في:

الأهمية العلمية

1. معظم الدراسات السابقة ركزت على أهمية التجارة الإلكترونية منفردة

3. بيان أثر الكوادر البشرية في مجال التحاسب الضريبي.

فرضيات الدراسة

تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: عدم وجود تشريعات ضريبية تؤثر في التجارة الإلكترونية.
الفرضية الثانية: هناك بنية تحتية ملائمة للتجارة الإلكترونية لدى الجهات الضريبية.
الفرضية الثالثة: بيان أثر الكوادر البشرية المؤهلة في مجال التحصيل الضريبي للأنشطة الإلكترونية .

ثانياً: الدراسات السابقة

1 دراسة: (محمد ، 2010م) (تمثلت مشكلة الدراسة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة الذي يؤدي إلى تآكل رأس المال، هدفت الدراسة للتعرف على التعريف الجمركية وتأثيرها على السيولة والعمليات التشغيلية لدافعي ضريبة القيمة المضافة، إنتهجت الدراسة المنهج الاستقرائي والإستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، التقييم الجمركي من قبل السلطات الجمركية في بعض السلع المستوردة المعفاة من الرسوم ذات قيمة أكبر من قيمة السلع المستوردة.

يتضح للباحث بأن هدف الدراسة التعرف على التعريف الجمركية وتأثير ذلك على السيولة والعمليات التشغيلية لدافعي الضرائب، بينما يهدف بحثي إلى كيفية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في حصيلة الإيرادات الضريبية .

2 دراسة: (الهادي ، 2010م) (تمثلت مشكلة الدراسة في وجود معوقات تحول دون ممارسة التجارة الإلكترونية بالمصاريف السودانية، عدم توفر الأمان والثقة في ظل إستخدام التجارة الإلكترونية، هدفت الدراسة إلى معرفة أهم الأسباب التي تؤدي إلى ندرة عمليات التجارة الإلكترونية عبر المصارف السودانية، دراسة المقدرات البشرية والبيئية التكنولوجية والأجهزة والمعدات اللازمة، إعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي، الإستنباطي، الإستقرائي، الوصفي ودراسة الحالة، توصلت الدراسة إلى نتائج منها، ليس هنالك تشجيع الدولة على إستخدام التجارة الإلكترونية، لا توجد البرامج التدريبية الكافية بالمصارف السودانية في مجال التجارة الإلكترونية. يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت المشاكل والمعوقات التي تعوق تطبيق التجارة الإلكترونية في المصارف السودانية بينما تختلف دراساتي بأنها تناولت المشاكل التي تعوق تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ظل تطبيق التجارة الإلكترونية.

3 دراسة: (قاسم ، 2011م) (هدفت الدراسة إلى الآثار الجانبية لنظم المعلومات والتي تؤثر إيجاباً أو سلباً على عملية التحاسب الضريبي، كما خلصت تلك الدراسة إلى العديد من التوصيات والتي من أهمها أن نظام المعلومات المحاسبية هو أحد الأنظمة التي تعتبر فرعاً رئيساً لمدخلات ومخرجات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في فاعلية ونجاح نظم المعلومات ترتبط بدرجة تأثيرها على أداء الإدارة لضريبة الدخل. بناء على تقديم من

إستنتاجات فإن الباحث قد قدم العديد من المقترحات والتي من أهمها إستخدام الطرق والأساليب الحديثة في الدوائر والتي من شأنها تزويد الهيئة بمعلومات ذات صلة بالعمل الضريبي بشكل دقيق، تدريب الكوادر على الأنظمة المحاسبية الحديثة والتي من شأنها ضبط عمليات التهرب الضريبي.

4 دراسة: (أدم ، 2011م) (تمثلت مشكلة الدراسة في أن عمليات التجارة الإلكترونية تحتاج إلى دقة وسرية ومتابعة، هدفت الدراسة إلى تقويم إدارة المصارف السودانية في ظل التجارة الإلكترونية بإستخدام المراجعة الداخلية، إعتمدت الدراسة على المنهج الإستنباطي، الإستقرائي، يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت دور المراجعة الداخلية في تقويم أداء التجارة الإلكترونية بينما تختلف دراساتي بأنها تناولت التجارة الإلكترونية والمشاكل التي تواجهها ومدى إمكانية ضريبة القيمة المضافة التي تتعامل إلكترونياً.

5 دراسة: (شمس ، 2013م) (تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود إستخدام للتكنولوجيا المتطورة في مجال التجارة الخارجية في السودان، قاعدة البيانات المتوفرة لا تلبى حاجات التجارة الإلكترونية، هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين نظم المعلومات والتجارة الإلكترونية، بيان دور إستخدام تكنولوجيا المعلومات في نشر مفهوم الثقافة الإلكترونية لتحقيق مجتمع معلوماتي متميز، إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والتحليلي، توصلت الدراسة إلى نتائج منها وجود علاقة بين تطبيق نظم المعلومات وتطور التجارة الإلكترونية.

يتضح للباحث بأن هذه الدراسة تناولت دور نظم المعلومات في تطوير التجارة الإلكترونية بينما تختلف دراساتي بأنها تناولت أهمية وجود ربط معلوماتي جيد بين كل من ديوان الضرائب والشركات المتعاملة إلكترونياً ونقطة التجارة السودانية بإعتبارها بوابة السودان الإلكترونية للنفاذ والإندماج في الأسواق العالمية وذلك لتسهيل ضريبة القيمة المضافة المتعاملة إلكترونياً وتحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

المحور الثاني: الاطار النظري للدراسة

أولاً: الضريبة علي القيمة المضافة

عرفت ضريبة القيمة المضافة بأنها تفرض على كافة السلع والخدمات المحلية والمستوردة، كما أنها تفرض في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع حتى ينفل عبأها تاجر التجزئة إلى المستهلك فإذا وقف التطبيق عند مرحلة سابقة على تجارة التجزئة تكون أمام الضريبة على القيمة المضافة ناقصة وغير مكتملة، كما أن مبدأ الخصم يعتبر جوهر الضريبة على القيمة المضافة بحيث يتحمل أي مشروع أية تكاليف بسبب الضريبة (محمد محروس محمد، 2001م، ص133). وعرفت بأنها ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك النهائي، وتمتاز بنظام الخصم الذي يسمح بخصم الضريبة المدفوعة على المشتريات من الضريبة المحصلة على المبيعات أي أنها تمثل الفرق بين الضريبة على المدخلات والضريبة على المخرجات، ويقوم بتحصيلها المكلف المسجل (حسن بشير محمد نور، مرجع سبق ذكره، ص 13).

4- تحقق الرفاهية العامة للمجتمع.

كما أن للتجارة الإلكترونية مميزات أخرى منها (Garyp Schneider, 2008), p.55-56.

- 1- تؤدي إلى خفض عدد العاملين بالشركة إذ يكفي عدد قليل من العاملين للإشراف على أنشطة التجارة الإلكترونية وخدمة العملاء.
- 2- تمكن الشركات المتعاملة من الاحتفاظ بسجل إلكتروني لكل عمليات الشركة من بيع وشراء وأسماء العملاء فهو يعتمد على تقنية التسجيل بالكمبيوتر مما يوفر وقت وجهد الإستعانة بالأنشطة الورقية.
- 3- تمكن الشركات من التعرف على منتجات وأسعار الشركات المنافسة.
- 4- يمكن الشركة من الإتصال بسهولة وبالسعة المطلوبة مع شركائها وعملائها من خلال البريد الإلكتروني أو عبر برامج التخابر على الإنترنت.
- 5- خلق السوق العالمي المفتوح تجاوز الأسواق التقليدية مما جعل العالم سوقاً مشتركاً مفتوح أمام المستهلك والمنتج أينما كان موقعها الجغرافي
- 6- تحقيق درجة تنافس كبيرة بين المنتجين من خلال التركيز على الجودة ولتميز الإنتاج.

وايضاً تمتاز التجارة الإلكترونية بعدة مميزات منها:

1. تمتد تعاملات التجارة الإلكترونية إلى مختلف دول العالم.
2. تنتج التجارة الإلكترونية كميات هائلة من المعلومات نتيجة التعامل بين البائعين والمشتريين.
3. تتصف التجارة الإلكترونية بوجود بيئة تفاعلية بين البائع والمشتري حيث يمكن للمشتري عند قيامه بزيارة موقع البائع على الإنترنت طرح العديد من الأسئلة حول المنتج ومواصفاته والحصول على إجابات لحظية.
4. تنتج التجارة الإلكترونية لمنظمات الأعمال قدرات أعلى للقيام بالتخاطب الشخصي مع عملائها وتفصيل المنتج لهم.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

أولاً: مجتمع الدراسة لضريبة القيمة المضافة في السودان
يشتمل هذا المبحث على الإجراءات التي إتبعها الباحث في الدراسة التطبيقية من تحديد مجتمع الدراسة الميدانية، واختيار مفردات العينة الممثلة لهذا المجتمع ووصفها، وإجراء اختبارات الثبات والصدق، كما يتم توضيح المقاييس والأساليب الإحصائية التي إستخدمت لدراسة وتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة، وذلك على النحو التالي:

مجتمع وعينة الدراسة

يتكون المجتمع الأساسي للدراسة من العاملين بديوان الضرائب.
تم توزيع عدد (150) إستبيان على أن يشمل التوزيع جميع المستويات الموضحة في مجتمع البحث وتم استرجاع (134) إستبيان سليمة تم استخدامها في التحليل بيانياً كالآتي:

ويستطيع الباحث تعريف القيمة المضافة بأنها الفرق بين سعر البيع الخاص بالمنشأة للسلع والخدمات وتكلفة شراء المواد وغيرها من عناصر الإنتاج (بما فيها نسبة إهلاك الأصول) التي تدخل في تصنيع السلع والخدمات وبالتالي فإن القيمة المضافة هي الزيادة في قيمة السلعة أو الخدمة نتيجة لتحويل المواد من شكل لأخر (التصنيع) أو نقلها من مكان لأخر بشكل يغير من طبيعتها وخصائصها أو يغير من أسلوب التعامل مما يؤدي إلى إرتفاع قيمتها في كل مرحلة.

ثانياً: أهمية الضريبة على القيمة المضافة

يهدف إدخال ضريبة القيمة المضافة إلى إصلاح النظام الضريبي حتى يستطيع تحقيق الأهداف المرجوة منه بالشكل الأفضل وتعتبر أهداف الضريبة على القيمة المضافة هي نقص الأهداف السبعة من النظام الضريبي والتي تلخص في توفير قدر مناسب من الإيرادات للخزينة العامة بأقل تكلفة إدارية وتعتبر الشؤون الإدارية هي المقياس في تحديد الإدارة التي توكل إليها مهمة تطبيق ضريبة القيمة المضافة، كما يهدف إدخالها إلى تبسيط النظام الضريبي وجعله ميسوراً من قبل دافعي الضرائب، كذلك العمل على ترقية الأداء الإداري للنظام الضريبي في مجملته حتى يصبح أكثر قبولاً وملاءمة لمتطلبات النمو الاقتصادي.

ثالثاً: أهداف الضريبة على القيمة المضافة

وقد تمخضت تلك الأهداف بشكل أساسي عن سياسيات الإصلاح الضريبي التي إشتطت ضرورة المواءمة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة حتى يصبح الهيكل الضريبي أكثر عقلانية وملاءمة .

رابعاً: التجارة الإلكترونية

عرفت التجارة الإلكترونية بأنها شكل من أشكال التبادل التجاري بإستخدام شبكة الإتصالات بين الشركات وعملائها أو بين الشركات وبين الإدارة العامة (commerce Team. 1996)، وعرفت بأنها منهج حديث في الأعمال موجه إلى السلع والخدمات وسرعة الأداء ويشمل إستخدام شبكة الإتصالات في البحث والإسترجاع للمعلومات لدعم إتخاذ قرار الأفراد والمنظمات ((p. 56 2004 www.aljazirah.com، وعرفت بأنها تنفيذ كل ما يتعلق بعمليات شراء وبيع البضائع والخدمات والمعلومات عبر شبكة الإنترنت والشبكات العالمية الأخرى. (Orcal Corporation. 1997) (www.OrcalCom)

خامساً: مميزات التجارة الإلكترونية

تمتاز التجارة الإلكترونية بعدة مميزات منها (رأفت رضوان، 1999، ص 116)

- 1- تساعد في زيادة المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح.
- 1- تساعد الشركات بكفاءة في الحصول على معلومات تنافسية لتقديم عروضها.
- 2- تزيد السرعة والدقة التي يمكن لمؤسسات الأعمال أن تتبادل بها المعلومات.
- 3- تقدم للمشتريين مدى أوسع من الخيارات عن التجارة التقليدية.

جدول رقم (2) : معاملات الثبات لعبارات المقياس بطريقة ألفا كرونباخ

المحور	معامل الثبات	معامل الصدق	عدد العبارات
الأول	0.67	0.82	5
الثاني	0.65	0.81	5
الاستبيان ككل	0.32	0.63	10

المصدر: إعداد الباحثون من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2020م.

نجد أن قيمة معامل الثبات لمحاوَر الاستبيان تراوحت بين (83%-56%) ومعامل الصدق تراوحت بين (91%-75%) أي أن محاور الاستبيان تتمتع بثبات وصدق.

نجد أن قيمة معامل الثبات الكلية للاستبيان هي 88% وهي درجة عالية وقيمة معامل الصدق هي 94% وهي درجة عالية من الصدق، أي أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق.

الجدول التكرارية لعبارات المحوئين

تناولت الدراسة المتغيرات الأولية (البيانات الشخصية) الآتية: العمر، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، الشهادات المهنية، المسعى الوظيفي، الخبرة العملية.

جدول رقم (1) : الاستبيانات الموزعة والمعاداة بعد تعبئتها:

البيان	العدد	النسبة %
إستبيانات تم إعادتها بعد تعبئتها كاملة	134	89%
إستبيانات غير صالحة للتحليل	16	11%
إجمالي الإستبيانات الموزعة	150	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات استبيان الدراسة الميدانية 2020م

من الجدول أعلاه يتضح أن معدل الاستجابة بلغ 89% من الاستبيانات الموزعة.

إختبار صدق وثبات الإستبانه

يقصد بالثبات (استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه في نفس الظروف). ويستخدم لقياس الثبات "معامل الفا كرونباخ" (Cronbach,s Alpha)،

الجدول رقم (3) : توزيع عينة الدراسة وفقاً لمتغيرات الدراسة الأولية

المؤهل العلمي			العمر		
نسبة	تكرار	المؤهل العلمي	نسبة	تكرار	العمر
50.7	68	بكالوريوس	6.7	9	30 سنة فأقل
17.9	24	دبلوم عالي	28.4	38	31 - 40 سنة
27.6	37	ماجستير	38.8	52	41 - 50 سنة
1.5	2	دكتوراه	26.1	35	أكثر من 50 سنة
2.2	3	أخرى			
الشهادات المهنية			التخصص العلمي		
نسبة	تكرار	الشهادات المهنية	نسبة	تكرار	التخصص العلمي
	20	زمالة سودانية	38.1	51	محاسبة مالية
	4	زمالة عربية	5.2	7	تكاليف ومحاسبة إدارية
	1	زمالة بريطانية	12.7	17	إدارة أعمال
73.9	99	لا يوجد زمالة	3.7	5	دراسات مصرفية
0.7	1	زمالة سودانية وعربية	6.0	8	نظم معلومات محاسبية
6.7	9	أخرى	19.4	26	إقتصاد
			14.9	20	أخرى
سنوات الخبرة			المسمى الوظيفي		
نسبة	تكرار	سنوات الخبرة	نسبة	تكرار	المسمى الوظيفي
6.0	8	5 سنوات فأقل	9.0	12	محاسب مالي
13.4	18	5 - 10 سنوات	6.0	8	مراجع داخلي
22.4	30	10 - 15 سنة	13.4	18	مدير حسابات

مفتش ضرائب	76	56.6	15 - 20 سنة	78	58.2
خبير ضرائب	4	3.0	أكثر من 20 سنة	83	60.3
أخرى	8	6.0			

المصدر: إعداد الباحثين من بيانات الدراسة الميدانية 2020م

38.1.4% من أفراد عينة الدراسة تخصصهم العلمي محاسبة وتمويل
و5.2% تكاليف ومحاسبة إدارية و12.7% إدارة أعمال و3.7% دراسات
مصرفية و6% نظم معلومات محاسبية و19.4% اقتصاد و14.9% أخرى.
9.5% من أفراد عينة الدراسة مساهمهم الوظيفي محاسب مالي و6% مراجع
داخلي و13.4% مدير حسابات و56.7% مفتش ضرائب و3% خبير ضريبي
و6% أكاديمي و6% أخرى.
6.6% من أفراد عينة الدراسة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات
و13.4% خبرتهم ما بين (5-10 سنوات)، و22.4% خبرتهم ما بين (10-15
سنة)، و58.2% خبرتهم (أكثر من 15 سنة).

من الجدول أعلاه نجد أن:
6.7.1% من أفراد عينة الدراسة من أعمارهم أقل من 30 سنة و28.4%
أعمارهم من 30 وأقل من 40 سنة و38.8% أعمارهم من 40 وأقل من 50
سنة و26.1% أعمارهم 50 سنة فما فوق.
50.7.2% من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي بكالوريوس و17.9% دبلوم
عالي و27.6% ماجستير و1.5% دكتوراه و2.2% أخرى.
14.9% من أفراد عينة الدراسة زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
و3% زمالة المحاسبين القانونيين العربية و7% زمالة المحاسبين القانونيين
البريطانية و73.9% لا يوجد مؤهل مهني و6.7% أخرى.

جدول رقم (4) : يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الأول (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بضريبة القيمة المضافة).

العبارة	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. سداد ضريبة القيمة المضافة بالإقرار أو الحسابات المراجعة في التجارة الإلكترونية.	53	64	9	7	1
	39.6	47.8	6.7	5.2	0.7
2. عدم وجود تناسب في فئة ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	31	57	33	10	3
	23.1	42.5	24.6	7.5	2.2
3. صعوبة تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	35	43	32	20	4
	26.1	32.1	23.9	14.9	3.0
4. هناك دور مهم للوعي الضريبي في تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	51	50	15	15	3
	38.1	37.3	11.2	11.2	2.2
على المحور الثالث ككل	229	247	118	58	18
	34.2	36.9	17.6	8.7	2.7

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

26.1.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة صعوبة تحديد وعاء
ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية و32.1% يوافقون و23.9%
محايدون و14.9% لا يوافقون و3% لا يوافقون بشدة.
38.1.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة هناك دور مهم للوعي
الضريبي في تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية و37.3%
يوافقون و11.2% محايدون و11.2% لا يوافقون و2.2% لا يوافقون بشدة.

من الجدول أعلاه نجد أن:
39.6.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة سداد ضريبة القيمة
المضافة بالإقرار أو الحسابات المراجعة في التجارة الإلكترونية و47.8%
يوافقون و6.7% محايدون و5.2% لا يوافقون و0.7% لا يوافقون بشدة.
23.1.2% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة عدم وجود تناسب في فئة
ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية و42.5% يوافقون و24.6%
محايدون و7.5% لا يوافقون و2.2% لا يوافقون بشدة.

جدول رقم (5) : يوضح النسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على المحور الثاني (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالتجارة الإلكترونية).

العبارات	أوافق بشده	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
1. وجود صعوبة في الحصول على المعلومات المتعلقة بنشاطات التجارة الإلكترونية	56	45	7	11	15
	41.8	33.6	5.2	8.2	11.2
2. وجود تنسيق بين سلطات الضرائب ذات الصلة بالعمليات التجارية الإلكترونية.	54	48	22	10	0
	40.3	35.8	16.4	7.5	0
3. زيادة الوعي الضريبي للمتعاملين بالتجارة الإلكترونية.	53	43	30	7	1
	39.6	32.1	22.4	5.2	0.7
4. إتباع أنظمة وتقنيات متطورة.	53	55	9	16	1
	39.6	41.0	6.7	11.9	0.7
المحور الرابع ككل	277	229	82	60	22
	41.3	34.2	12.2	9.0	3.3

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

39.6.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة زيادة الوعي الضريبي للمتعاملين بالتجارة الإلكترونية و32.1% يوافقون و22.4% محايدون و5.2% لا يوافقون و0.7% لا يوافقون بشدة.
39.6.4% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة إتباع أنظمة وتقنيات متطورة و41% يوافقون و6.7% محايدون و11.9% لا يوافقون و0.7% لا يوافقون بشدة.

من الجدول أعلاه نجد أن:
41.8.1% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة وجود صعوبة في الحصول على المعلومات المتعلقة بنشاطات التجارة الإلكترونية و33.6% يوافقون و5.2% محايدون و8.2% لا يوافقون و11.2% لا يوافقون بشدة.
40.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة وجود تنسيق بين سلطات الضرائب ذات الصلة بالعمليات التجارية الإلكترونية و35.8% يوافقون و16.4% محايدون و7.5% لا يوافقون.

جدول رقم (6) : يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الأول (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بضريبة القيمة المضافة)

رقم العبارة	الفرضية	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	سداد ضريبة القيمة المضافة بالإقرار أو الحسابات المراجعة في التجارة الإلكترونية	128.537	4	0.00	4.20	.839	4.00	دالة
2	عدم وجود تناسب في فئة ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	67.791	4	0.00	3.77	.965	4.00	دالة
3	صعوبة تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	34.433	4	0.00	3.63	1.114	4.00	دالة
4	هناك دور مهم للوعي الضريبي في تنفيذ ضريبة القيمة المضافة في التجارة الإلكترونية.	73.463	4	0.00	3.98	1.072	4.00	دالة
	المحور الثالث ككل	308.07	4	0.00	3.91	1.049	4.0	دالة

المصدر: إعداد الباحث من استبيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

الأول ككل هي أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول ، وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجد أكبر من الوسط الفرضي (3) ، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على المحور الثاني.

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات المحور الأول هي أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجد أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات المحور الثاني. وأيضاً نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للمحور

جدول رقم (7) : يوضح الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالتجارة الإلكترونية)

رقم العبارة	الفرضية	قيمة مربع كاي	درجة الحرية	القيمة الاحتمالية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسيط	الاستنتاج
1	وجود صعوبة في الحصول على المعلومات المتعلقة بنشاطات التجارة الإلكترونية.	73.313	4	0.00	3.87	1.342	4.00	دالة
2	وجود تنسيق بين سلطات الضرائب ذات الصلة بالعمليات التجارية الإلكترونية.	39.254	3	0.00	4.09	0.930	4.00	دالة
3	زيادة الوعي الضريبي للمتعاملين بالتجارة الإلكترونية.	75.254	4	0.00	4.04	0.949	4.00	دالة
4	إتباع أنظمة وتقنيات متطورة.	96.299	4	0.00	4.07	1.005	4.00	غير دالة
	المحور الرابع ككل	374.61	4	0.00	4.01	1.091	4.0	دالة

المصدر: إعداد الباحث من استبيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

اختبار الفرضيات
عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى
تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي
" التشريعات ضريبية تؤثر في التجارة الإلكترونية"
لتأكد من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب كمتغير مستقل ممثل بـ (1x) والجارة الإلكترونية كمتغير تابع ممثل بـ ((y) وذلك كما في الجدول الآتي:

من الجدول أعلاه نجد أن جميع القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي لعبارات المحور الثاني هي أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين ، وبالنظر لقيم الوسط الحسابي نجد أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على عبارات المحور الأول. وأيضاً نجد أن القيمة الاحتمالية لاختبار مربع كاي للمحور الثاني ككل هي أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين تجاه المحور الأول. وبالنظر لقيمة الوسط الحسابي نجد أكبر من الوسط الفرضي (3)، عليه أخذت آراء المبحوثين القبول على المحور الأول.

جدول رقم (8) : يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	11.15	6.57	معنوية
$\hat{B}_1$	0.41	5.19	معنوية
معامل الارتباط R	0.41		
معامل التحديد R^2	0.17		
اختبار F	27.03		
القيمة الاحتمالية لاختبار F	0.00		النموذج معنوي
$y^{\wedge} = 11.15 + 0.41x_1$			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

5. 0.41: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.41. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب تؤثر على التجارة الإلكترونية" قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي "البنية تحتية ملائمة للتجارة الإلكترونية لدى الجهات الضريبية". لتؤكد من صحة الفرضية الثانية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن المعوقات ذات محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين كمتغير مستقل ممثل بـ (2x) التجارة الإلكترونية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب كمتغير مستقل والتجارة الإلكترونية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.41%).
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (17%)، هذه القيمة تدل على أن محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب كمتغير مستقل يساهم بـ 17% في التجارة الإلكترونية (المتغير التابع) و83% من المساهمات ترجع لعوامل أخرى.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (27.03) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.00).
4. 11.15: هي متوسط التجارة الإلكترونية عندما المتغير المستقل يساوي صفر (محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب).

جدول رقم (9) : يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	8.89	6.41	معنوية
$\hat{B}_1$	0.54	8.02	معنوية
معامل الارتباط R	0.57		
معامل التحديد R^2	0.33		
اختبار F	64.42		
القيمة الاحتمالية لاختبار F	0.00		النموذج معنوي
$y^{\wedge} = 8.89 + 0.54x_2$			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

0.54.5: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.54. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: "محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين تؤثر على التجارة الإلكترونية " قد تحققت.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي "الكوادر البشرية المؤهلة في مجال التحصيل الضريبي للنشاطات الإلكترونية". لتأكد من صحة الفرضية الثالثة تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث أن محدّدات القياس المحاسبي المرتبطة بضريبة القيمة المضافة كمتغير مستقل ممثل بـ (3x) والتجارة الإلكترونية كمتغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (10) : يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثالثة

معاملات الانحدار	اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (Sig)	التفسير
$\hat{B}_0$	10.41	6.68	معنوية
$\hat{B}_1$	0.48	6.14	معنوية
معامل الارتباط (R)	0.47		
معامل التحديد (R^2)	0.22		
اختيار (F)	37.81		
القيمة الاحتمالية لاختيار (F)	0.00		النموذج معنوي
$y^{\wedge} = 10.41 + 0.48x_3$			

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

10.41.4: هي متوسط التجارة الإلكترونية عندما المتغير المستقل يساوي صفر (محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب). 0.48.5: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.48. مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب تؤثر على التجارة الإلكترونية " قد تحققت

عرض ومناقشة نتائج تحليل الانحدار المتعدد

تنص الفرضية الرئيسية على الآتي:

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي متوسط بين محدّدات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين كمتغير مستقل والتجارة الإلكترونية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (57%) .
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (33%)، هذه القيمة تدل على أن محدّدات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين كمتغير مستقل تساهم بـ 33% في التجارة الإلكترونية (المتغير التابع) و 67% من المساهمات ترجع لعوامل أخرى.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (64.42) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.00).
4. 8.895: هي متوسط التجارة الإلكترونية عندما المتغير المستقل يساوي صفر (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين).

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي ضعيف بين محدّدات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب كمتغير مستقل والتجارة الإلكترونية كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (47%) .
2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (22%)، هذه القيمة تدل على أن محدّدات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب كمتغير مستقل تساهم بـ 33% في التجارة الإلكترونية (المتغير التابع) و 78% من المساهمات ترجع لعوامل أخرى.
3. نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (37.81) وهي دالة عن قياس مستوى دلالة (0.00).

(مجتمعة) كمغيرات مستقلة ممثل بـ (4X1,X2,X3,X) و التجارة الإلكترونية كمغير تابع ممثل بـ (y) وذلك كما في الجدول الآتي:

"محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة (مجتمعة) تؤثر على للتجارة الإلكترونية".

لتأكد من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي المتعدد في بناء النموذج حيث أن محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة

جدول رقم (12) : يوضح نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للفرضيات الثلاثة.

التفسير	القيمة الاحتمالية ((Sig	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	.0000	10.08	5.38	$\hat{B}_0$
معنوية	.0000	7.52	0.05	محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب (1X)
			0.29	محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين (2X)
			0.19	محددات القياس المحاسبي المرتبطة بضريبة القيمة المضافة (3X)
			0.18	محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالتجارة الإلكترونية (4X)
			0.65	معامل الارتباط R))
			0.42	معامل التحديد R^2))
			23.35	اختبار F))
النموذج معنوي		0.00		القيمة الاحتمالية لاختبار F))
$y^{\wedge} = 5.38 + 0.05x_1 + 0.29x_2 + 0.19x_3 + 0.18x_4$				

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الدراسة الميدانية، 2020م.

6. 0.19: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بضريبة القيمة المضافة) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.19.

7. 0.18: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالتجارة الإلكترونية) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.18.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الرئيسية والتي نصت على أن: "محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة (مجتمعة) تؤثر على التجارة الإلكترونية" قد تحققت.

المحور الرابع: النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

1. تعتبر الضريبة علي القيمة المضافة ذات أهمية في تحقيق الإيرادات للخزينة العامة للدولة.

2. صعوبة في الاطلاع على بيانات الممولين ذات العلاقة بالسلع المتبادلة في التجارة الإلكترونية نتيجة إمكانية إخفاء أو تعديل تلك البيانات إلكترونياً.

3. تؤثر التجارة الإلكترونية بشكل إيجابي في خصائص الضريبة علي القيمة المضافة.

4. تؤثر التجارة الإلكترونية بشكل إيجابي في الإقرار الضريبي لضريبة القيمة المضافة.

يتضح جدول أعلاه أن:

1. أظهرت نتائج التقدير وجود ارتباط طردي جيد بين محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة (مجتمعة) كمغيرات مستقلة مجتمعة و التجارة الإلكترونية كمغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (65%).

2. بلغت قيمة معامل التحديد (R^2) (42%)، هذه القيمة تدل على أن محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة (مجتمعة) كمغيرات مستقلة مجتمعة تساهم بـ 42% في للتجارة الإلكترونية (المتغير التابع) و 58% من المساهمات ترجع لعوامل أخرى.

نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار ((F (23.35) وهي دالة عند قياس مستوى دلالة (0.00).

3. 5.38: هي متوسط التجارة الإلكترونية عندما المتغير المستقل يساوي صفر (محددات القياس المحاسبي لضريبة القيمة المضافة (مجتمعة)).

4. 0.05: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبط بديوان الضرائب) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.05.

5. 0.29: وهي تعني التغير في المتغير المستقل (محددات القياس المحاسبي المرتبطة بالملكفين) يتبعه تغير في المتغير التابع (التجارة الإلكترونية) بمقدار 0.29.

ثانياً: التوصيات

1. علي ديوان الضرائب الاهتمام بتدريب وتأهيل موظفيها للتمكن من التطبيق السليم للتجارة الإلكترونية.
2. ضرورة إلمام القائمين على أمر الضرائب بالأنظمة الضريبية للدول الأخرى لزيادة كفاءتهم الضريبية.
3. ضرورة وجود شبكات تربط إدارة الضرائب بالشركات المتعاملة بالتجارة الإلكترونية لتسهيل عمليات فرض ضريبة القيمة المضافة عليها.
4. السماح للممول بإختيار العنوان الخاص به في شبكة الإنترنت والإلتزام بسداد الضريبة من خلاله أو التعامل مع الإدارة الضريبية التابع لها.

فهرس المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- شومو، ضريبة القيمة المضافة وأثرها على السيولة والعمليات التشغيلية لدافعي الضرائب (المكلفين)، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، غير منشور، 2010م).
- البعاج، أثر فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في عملية التحاسب الضريبي، دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية، (بغداد: مجلة الاقتصاد، العدد الأول، 2011م)
- الهادي ادم ، معوقات تطبيق التجارة الإلكترونية في المصارف السودانية، (حلوان: جامعة حلوان، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، 2010م)
- ادم محمد، دور المراجعة الداخلية في تقويم اداء التجارة الإلكترونية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة ماجستير غير منشورة 2011م).
- شمس الدين المهدي ، دور نظم المعلومات في تطوير التجارة الإلكترونية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراة غير منشورة 2013م).
- محمد محروس ، الضريبة على المبيعات العامة، الطبعة الأولى، (مصر: مطبعة المنى، 2001م)
- د. حسن بشير، مرجع سبق ذكره،
- (مرشد ضرائب، ديوان الضرائب.
- عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS
- د. رأفت رضوان، عالم التجارة الإلكترونية، (القاهرة: المنظمة العالمية للتنمية الإدارية، 1999)

ثانياً: المصادر الأجنبية

- ESPrte Electronic commerce Team(Electronic commerce rand in EPrit program. 1996.
- <http://www.Orcal.Com>(Orcal Corporation. Electronic commerce strategs An Oracle whrite paper.1997.
- Garyp Schneider,Electronic Commerce,(Riad:Elmarikh published,2008),p.55-56
- (14) www.al.jazirah.com, 2004