

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا  
قسم المحاسبة

جامعة التحدي  
كلية الاقتصاد



دراسة استطلاعية لامكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا

إعداد الطالبة : نجية ميلاد الزيتي  
رقم القيد (025308)

إشراف: د. عيد السلام سلطان مصر .

قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد – أكاديمية الدراسات العليا طرابلس

مشرف مساعد: د. قاسم نائف علوان .

قسم إدارة الاعمال – كلية الاقتصاد – جامعة التحدي .

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الإجازة العليا (الماجستير) تخصص محاسبة.

العام الجامعي 2008/2007

# الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

كلية الاقتصاد  
قسم المحاسبة

جامعة التمدني  
الدراسات العليا





دراسة استطلاعية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا


إعداد الطالبة : نجية ميلاد حوسين الزياتي

رقم الفيد: 025308

لجنة الأشراف والمناقشة تتكون من :

التوقيع:

	مشرفاً ورئيساً	د. عبدالسلام سلطان معمر
	مشرفاً مساعداً	د. قاسم نايف علوان
	ممتحناً داخلياً	د. عبدالعزيز اعيد ابوبكر
	ممتحناً خارجياً	د. عبدالسلام علي العربي

  
د. علي مفتاح محمد البريشني

مدير مكتب الدراسات العليا بالكلية

  
بعند /  
أ.علي محمد عبدالسلام



أمين اللجنة الشعبية لكلية الاقتصاد



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ قُلْ لَوْ كَانَ الْبَحْرُ مِدَادًا لَكَلِمَاتِ رَبِّي لَنَفِدَ  
الْبَحْرُ قَبْلَ أَنْ تَنْفَدَ كَلِمَاتُ رَبِّي وَلَوْ جِئْنَا بِمِثْلِهِ  
مَدَدًا }

صدق الله العظيم

سورة الكهف الآية رقم {109}

## الإهداء.

إلى من وقفوا بجانبى ليأخذوا بيدي إلى سبيل خالي من العثرات، إلى  
من ساروا أمامي ليفسحوا لي الطريق ويستبعدوا العقبات، إلى من بقوا  
خلفي ليمنعوا عن ظهري ما يحدث من أزمات :

إلى أفراد أسرتي الكريمة ....

فكم لهم أولى خطواتي على الطريق ....

الباحثة .

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد أشرف الأنبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين ، ومن أهدى بيديه إلى يوم الدين .  
أما بعد ،،،

أسجد لله عز وجل شكراً وحداً ، أن منحتني الثقة والإيمان، حتى استطعت إتمام هذا البحث العلمي.

يسرني أن أقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الدكتور عبد السلام سلطان معمر المشرف الرئيسي، والدكتور قاسم نايف علوان المشرف المساعد، لما بذلاه معي من جهد، وما أسدياه لي من إرشاد وتوجيه، كان له الأثر الكبير في إخراج البحث بصورته النهائية .

كما أقدم بجزيل الشكر للاستاذ محمود الشاوش، نائب مدير مصلحة الضرائب، والدكتور عيسى دربور، مدير إدارة الشؤون الادارية والمالية بأمانة اللجنة الشعبية العامة للجهاز الشعبي للرقابة الادارية، لأنهم وتوجيهاتهم ومقترحاتهم القيمة.

كما يطيب لي أن أقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى زملاء العمل بأمانة اللجنة الشعبية العامة للمالية، وأخص بالشكر كلا من الاستاذ/ عاشور تريبيل، الامين المساعد للمالية، والاستاذ/ عمر فريوان، والاستاذ/ رمضان الفرجاني، والاستاذ/ عبد علمر، والاستاذ/ خالد زكري ، على تشجيعهم وحثهم لاداء لي . ولا يفوتني أن أقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة كلية الاقتصاد، وأخص بالذكر أساتذة قسم المحاسبة على مساندتهم المستمرة طوال فترة الدراسة، وإلى جميع العاملين بقسم الدراسات العليا بكلية الاقتصاد، ومكتبة كلية الاقتصاد ، والمكتبة المركزية.

كما يغرمني الامتنان إلى جميع الأصدقاء والزملاء وكل من مد لي يد العون أثناء مراحل دراستي ومرحلة اعداد هذا البحث، ولو بالنصح... فلهم كل شكري وتقديري .  
ويطيب لي أن أسجل أسمى آيات الشكر والتقدير لجميع أفراد أسرتي لصبرهم الدؤوب وتشجيعهم المستمر الذي كان له عظيم الأثر في إتمام دراستي .

وبعد ... عسى ألا تكون قد أخطأت ، فما هي إلا نية صائفة ومحاولة جاهدة ، فعزائي أن مجتهداً أخطأ ومحاولاً أخفق ، وما يزال المرء يخطئ ويصيب ، وسيظل كذلك مادام خلقاً من البشر ، فسيحان من تفرد بالكمال وحده لا إله إلا هو عليه توكلت وإليه أئيب وهو رب العرش العظيم .

جزى الله عني الجميع كل خير

الباحثة.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع	م
أ	..... الآية القرآنية	
ب	..... الامــــداء	
ج	..... شكر وتقدير	
د	..... قائمة المحتويات	
ز	..... قائمة الجداول	
ي	..... قائمة الأشكال	
ك	..... ملخص الدراسة	
<b>الفصل الأول : الإطار العام للدراسة .</b>		
2	..... المقدمة	1-1 :
4	..... الدراسات السابقة	2-1 :
12	..... مشكلة الدراسة	3-1 :
13	..... أهداف الدراسة	4-1 :
13	..... فرضيات الدراسة	5-1 :
13	..... أهمية الدراسة	6-1 :

## الفصل الثاني : الاطار النظري للدراسة.

### 1-2 القيمة المضافة.

- 16 1-1-2: مفهوم القيمة المضافة.
- 20 2-1-2: القيمة المضافة في الفكر المحاسبي.
- 21 3-1-2: المفهوم الضريبي للقيمة المضافة.
- 22 4-1-2: أهمية ومزايا القيمة المضافة.
- 24 5-1-2: الانتقالات الموجهة إلى القيمة المضافة.
- 25 6-1-2: المفصلة بين القيمة المضافة والربح كقياس للأداء.
- 27 7-1-2: المشاكل المصاحبة للقياس المحاسبي للقيمة المضافة.

### 2-2 ضريبة القيمة المضافة.

- 32 1-2-2: مفهوم ضريبة القيمة المضافة وخصائصها.
- 34 2-2-2: أهداف تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 35 3-2-2: الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضرائب أخرى.
- 37 4-2-2: مراحل تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 40 5-2-2: مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 43 6-2-2: آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 48 7-2-2: نماذج تطبيق ضريبة القيمة المضافة.
- 50 8-2-2: اسعار ضريبة القيمة المضافة.
- 52 9-2-2: الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة.
- 54 10-2-2: متطلبات التطبيق المحاسبي لوعاء ضريبة القيمة المضافة.

## الفصل الثالث : منهجية الدراسة وتحليل البيانات .

- 64 1-1-3: منهج الدراسة.....
- 64 2-1-3: مجتمع الدراسة.....
- 65 3-1-3: أداة الدراسة.....
- 66 4-1-3: عينة الدراسة.....
- 66 1- العينة الاولى : عينة القطاعات العامة.....
- 67 5-1-3: للتوزيع الفعلي للاستثمارات.....
- 68 6-1-3: لحوك تحليل البيانات.....

69	7-1-3: المعالجة الإحصائية .....
70	8-1-3: اختبار مقياس الدراسة .....
70	1 صدق أداة الدراسة .....
70	2 ثبات أداة الدراسة .....
71	9-1-3: الإجابة على تساؤلات الدراسة .....
71	1 النتائج المتعلقة بالسؤال الأول .....
74	2 النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني .....
75	10-1-3: تحليل أبعاد عناصر لداة الدراسة للسؤال الثاني .....
	11-1-3: اختبار فرضيات الدراسة للعينة الأولى
88	1 نتائج اختبار الفرضية الأولى .....
88	2 نتائج اختبار الفرضية الثانية .....
90	ب- العينة الثانية : عينة للتجار .....
93	12-1-3: تحليل أبعاد عناصر لداة الدراسة لعينة للتجار .....
	13-1-3: اختبار فرضيات الدراسة للعينة الثانية .
133	1 نتائج اختبار الفرضية الأولى .....
133	2 نتائج اختبار الفرضية الثانية .....
	الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات
137	1-4 الاستنتاجات .....
139	2-4 التوصيات .....
143	قائمة المراجع
151	الملاحق
182	Abstract



## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان	رقم الجدول
23	جدول تحليل التكلفة للوحدات الاقتصادية المتشابهة .	1-2
67	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية.	1-3
68	الاستثمارات الموزعة والواردة لعينة القطاعات .	2-3
69	سلم درجات أداة الدراسة.	3-3
70	قيم معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة وللأداة ككل.	4-3
71	قيم معامل (كرونباخ - ألفا) لمتغيرات الدراسة.	5-3
72	تقييم أفراد عينة الدراسة للضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا مرتبة تنازلياً.	6-3
74	آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.	7-3
75	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً .	8-3
76	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	9-3
77	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	10-3
78	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	11-3
79	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	12-3
80	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا مرتبة تنازلياً.	13-3
82	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد المكلفين الخاضعين للضريبة المقترحة مرتبة تنازلياً.	14-3

83	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	15-3
84	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	16-3
85	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	17-3
86	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	18-3
87	آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بُعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.	19-3
88	نتائج اختبار (ت) لمستوى تقييم لضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا.	20-3
89	نتائج اختبار (ت) لآراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا .	21-3
91	الاستثمارات المستلمة لعينة التجار.	22-3
91	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل لعينة التجار.	23-3
91	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص لعينة التجار.	24-3
92	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة لعينة التجار.	25-3
92	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة لعينة التجار.	26-3
93	تحليل فقرات بعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة .	27-3
94	الجداول من (1 الى 4) التحليل الاحصائي للفقرة (3-27) من (س1 الى س3) .	94
95	28-3 تحليل فقرات بعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة .	95
96	الجداول من (1 الى 4) التحليل الاحصائي للفقرة (3-28) من (س4 الى س6) .	96
97	29-3 تحليل فقرات بعد آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة.	97
98	الجداول من (1 الى 4) التحليل الاحصائي للفقرة (3-29) من (س7 الى س9) .	98

99	30-3 تحليل فقرات بعد أمس نظام ضريبة القيمة المضافة
100	الجدول من (1 إلى 7) التحليل الإحصائي للفقرة (3-30) من (10 إلى 15).
102	31-3 تحليل فقرات بعد المكلفون الخاضعون لضريبة القيمة المضافة
103	الجدول من (1 إلى 6) التحليل الإحصائي للفقرة (3-31) من (16 إلى 20).
105	32-3 تحليل فقرات بعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة في ليبيا
106	الجدول من (1 إلى 6) التحليل الإحصائي للفقرة (3-32) من (21 إلى 25).
108	33-3 تحليل فقرات بعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة
109	الجدول من (1 إلى 4) التحليل الإحصائي للفقرة (3-33) من (26 إلى 28).
110	34-3 تحليل فقرات بعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة
111	الجدول من (1 إلى 4) التحليل الإحصائي للفقرة (3-34) من (29 إلى 31).
113	35-3 تحليل فقرات بعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة
114	الجدول من (1 إلى 9) التحليل الإحصائي للفقرة (3-35) من (32 إلى 39).
117	36-3 تحليل فقرات بعد تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة
118	الجدول من (1 إلى 5) التحليل الإحصائي للفقرة (3-36) من (40 إلى 43).
120	37-3 تحليل فقرات بعد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة
121	الجدول من (1 إلى 7) التحليل الإحصائي للفقرة (3-37) من (44 إلى 39).
123	38-3 تحليل فقرات بعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة
124	الجدول من (1 إلى 5) التحليل الإحصائي للفقرة (3-38) من (50 إلى 53).
126	39-3 تحليل فقرات بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة
128	الجدول من (1 إلى 16) التحليل الإحصائي للفقرة (3-39) من (54 إلى 67).
133	40-3 نتائج اختبار (ت) لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا
134	41-3 نتائج اختبار (ت) لأراء أفراد العينة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوانه	الصفحة
1-2	عناصر القيمة المضافة	18
2-2	الفاصلة الضريبية الخاصة بضريبة القيمة المضافة .	61
3-2	الإقرار الشهري لمكفي الضريبة على القيمة المضافة .	62

## ملخص الدراسة.

يعتبر مصطلح ضريبة القيمة المضافة، الذي عُرف اختصاراً بالفات، ويطلق عليه باللغة الانجليزية (VAT) (Value Added Tax) أحد مراحل تطور الفن المالي لتطبيق الضريبة العامة على الاستهلاك، وتعود البداية الحقيقية لهذه الضريبة إلى سنة 1952، حين وافقت لجنة الإصلاح المالي في فرنسا - مهد هذه الضريبة - على استبدالها بالضريبة الوحيدة على الإنتاج، ابتداءً من الأول من يوليو 1954، وبمجرد تطبيقها في فرنسا شاع أمرها، واستمرت في تطورها حتى أصبحت أكبر حدث ضريبي يشهده القرن العشرين، وشغلت الناس كما لم تشغلهم ضريبة من قبل، واعتبرت من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاماً الأخيرة، ولكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية متزايدة في الآونة الأخيرة وارتفع عدد الدول التي تطبقها من 47 دولة في عام 1989 إلى 130 دولة عام 2005، لما حالياً فهي مطبقة في 136 دولة تقريباً، ولا يزال عدد البلدان التي تسعى لتطبيقها أخذاً بالازدياد، لما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها.

والدول العربية أتت تطبيق ضريبة القيمة المضافة كإداة لتحديث هيكلها الضريبي، وعنصر من عناصر الإصلاح الضريبي، وهناك حالياً (8) دول عربية هي الجزائر، والأردن، والسودان، وموريتانيا، ومصر ولبنان، والمغرب، وتونس، طبقت ضريبة القيمة المضافة، كما يوجد هناك توجه في اليمن وسوريا ودول مجلس التعاون الخليجي لاعتماد تطبيق هذه الضريبة.

ويكتسب هذا البحث كأي بحث أهميته من مدى ارتباطه بواقع الحياة التي يحياها المجتمع، وذلك لان الدراسات التي تهتم بنواحي التنمية الاقتصادية والتطورات الحديثة تمثل قمة الارتباط بين العلم والواقع. وتمثلت أهداف البحث بالدرجة الأولى بتقييم مستوى الضرائب الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا، ومعرفة مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، من خلال محاولة وضع إطار مقترح لتطبيقها وذلك بأخذ آراء بعض قطاعات المجتمع الليبي حول إمكانية وكيفية التطبيق، بعد الاطلاع على بعض التشريعات العربية والأجنبية للاسترشاد بها بما يتناسب مع تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا. وتكون مجتمع الدراسة من عينة من اللجان الشعبية العامة للقطاعات الخدمية والإنتاجية، العملة في ليبيا، وتمثل في خمسة مجموعات هي " مصلحة الضرائب، للجنة الشعبية لمصلحة الجمارك، أمانة التخطيط، أمانة الاقتصاد، اتحاد عمال الخرف الصناعية والتجارية في ليبيا " وذلك لان هذه القطاعات تعتبر المسؤولة مباشرة عن تخطيط وتنفيذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بموضوع الدراسة، وكان إجمالي مجتمع الدراسة (85) مفردة، وقد تكونت عينة الدراسة من (55) فرداً، منهم (27) مدير إدارة، و(8) محصلي ضرائب، و(14) رئيس قسم، و(6) موظفين في مركز وظيفية أخرى بحيث كانت عينة الدراسة تمثل تقريباً (64%) من مجتمع الدراسة، وقد استخدمت استمارة الاستبيان كإداة رئيسية لجمع البيانات الأساسية،

ولتحقيق أهداف الدراسة، والاجابة عن تساؤلاتها، واختبار فرضياتها، وتم اعداد استمارة استبيان اشتملت على (79) فقرة، وجرى التحقق من دلالات صدق الاستمارة وثباتها، وايضاً عينة من التجار ( الجملة – التجزئة) والمصانع الانتاجية العاملة في الجماهيرية في نطاق شعبية مرت ومصراة وطرابلس ، ومن خلال تحليل البيانات خلصت هذه الدراسة الى جملة من النتائج أهمها :

1- زاد في السنوات الاخيرة اهتمام الدول النامية بتطبيق ضريبة القيمة المضافة خاصة بعد أن طبقتها دول السوق الاوربية المشتركة، ولجعت اغلب الدراسات أن تطبيقها يعتبر خطوة نحو الاصلاح الضريبي.

2- المشاكل الإدارية التي يمكن أن تبرز عند تطبيق هذه الضريبة، تكون مشابهة لتلك التي واجهت تطبيق ضريبة أخرى قائمة، وبالتالي وعلى أساس أنها ليست ضريبة جديدة، يمكن للتقليل من لتزاماتها وتكاليفها الإدارية إذا كانت ضريبة أخرى تقوم بنفس عملها.

3- إن مستوى تقييم افراد عينة الدراسة للضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا كان مرتفعاً ويتوفر بها بعض اركان ضريبة القيمة المضافة منها نطاقها ومعدلاتها ولا تخضع الصادرات للضريبة.

4- كان مستوى نشر الوعي الضريبي منخفضاً.

5- إن آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا كانت مرتفعة، وإيجابية.

– ومن خلال النتائج السابقة تقترح الباحثة مجموعة من التوصيات أهمها :

1- أعداد وتصميم إستراتيجية للتحويل التدريجي من تطبيق قانون الضريبة على الإنتاج والاستهلاك والخدمات إلى صياغة قانون ضريبة القيمة المضافة .

2- وضع النظم الكفيلة بتوفير العاملين الأكفاء المنوط بهم تطبيق الضريبة، من ذوي الكفاءات المحاسبية والضريبية، بحيث يحصلوا على قسط وافر من التدريب.

3- العمل على نشر الوعي الضريبي خاصة لدى تجار الجملة ونصف الجملة والموردين والمصدرين والمنتجين.

4- تشريع قانون جديد لنظام ضريبة القيمة المضافة مع الأخذ بعين الاعتبار كافة النواحي الاجتماعية والاقتصادية، وعلى الجهات المختصة أن تقوم بدراسة هذه النواحي حتى لا نصل إلى تشريع ضريبي جديد لا يلبي الحاجة، ويعاني من ثغرات عديدة في التطبيق.

5- اجراء المزيد من الدراسات التي تعالج موضوع الدراسة، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة على قطاع معين وتقييم نتائج التطبيق.

وحيث أن أسس أي نظام ضريبي هو توافر قانون ينظم العمل بهذا النظام، وبالتالي فإن هذا المقترح يعتبر مقدمة لصياغة نموذج قانون، قابل للتعديل يمكن الركون اليه في حال تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

الفصل الأول  
الإطار العام للدراسة

## 1-1: المقدمة

تعتبر المحاسبة الضريبية فرع من فروع المحاسبة تقوم أولاً على مراعاة الأحكام والتشريعات الضريبية وثانياً على إتباع المبادئ والقواعد المتعارف عليها في علم المحاسبة، ويرجع ارتباط الضرائب بالمحاسبة إلى أن تحديد الأموال الخاضعة للضريبة لا يتم إلا من خلال ممارسة العمل المحاسبي والرجوع إلى النفاذ والسجلات المحاسبية<sup>(1)</sup>، وحيث لا يوجد ما يثير اهتمام المواطنين أفراداً أو جماعات أكثر من القوانين الضريبية لعلاقتها بحياتهم المعاشية، ونظراً لما تلعبه الضرائب من أهمية بالغة في أي مجتمع، فإن الاهتمام بها أخذ بالازدياد سنة بعد سنة، لأسباب عدة منها زيادة الوعي بين الناس، وزيادة نشاطات الدولة، وارتفاع كلفة المعيشة، وتزايد فرض أنواع جديدة من الضرائب وغير ذلك، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى ضرورة تولى المحاسبين مهمة تقديم آرائهم فيما يتعلق بآثار تطبيق الضرائب سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة<sup>(2)</sup>.

وشهدت الضرائب غير المباشرة المفروضة على الإنفاق عدة تطورات، كان آخرها ضريبة القيمة المضافة (Value Added Tax)، فاعتبرت إحدى مراحل تطور الفن المالي الذي تم استخدامه لتطبيق الضريبة العامة على الاستهلاك في الكثير من دول العالم منذ مطلع القرن التاسع عشر، حيث تم تطبيق الضريبة على رقم الأعمال في ألمانيا سنة 1916، فرنسا 1917، وإيطاليا 1919، وبلجيكا 1921، ثم تلا ذلك تطبيق الضريبة الوحيدة على الإنتاج في فرنسا، وضريبة المشتريات في المملكة المتحدة... الخ<sup>(3)</sup>.

وتعود البداية الحقيقية لضريبة القيمة المضافة إلى 1952، حين وافقت لجنة الإصلاح المالي في فرنسا - مهد هذه الضريبة - على استبدالها بالضريبة الوحيدة على الإنتاج، ابتداءً من الأول من يوليو سنة 1954 لتطبيقها على مرحلة الإنتاج الصناعي، والخدمات وتجارة الجملة في أول الأمر، لتمتد بعد ذلك إلى كافة مراحل التوزيع اعتباراً من السادس من يناير 1968<sup>(4)</sup>.

وبمجرد تطبيقها في فرنسا شاع أمرها، وُطبقت في الكثير من دول العالم، خاصة دول أوروبا، واستمرت ضريبة القيمة المضافة في تطورها حتى أصبحت أكبر حدث ضريبي يشهده القرن العشرين، وتختلف وسائل تطبيقها باختلاف الواقعة التي تتخذ أساساً لاستحقاقها، فتسمى ضريبة إنتاج عندما يكون الإنتاج هو الواقعة المنشئة للضريبة، وتسمى ضريبة مشتريات عندما يمثل الشراء تلك الواقعة، وتسمى ضريبة مبيعات عندما تمثلها واقعة البيع\*.

(1) مختار على أبو زريدة، 'محاسبة ضريبية'، قهرص: الجنوب للنشر، الطبعة الثالثة 1995، ص 19.

(2) محمد عبد الله بوت المال، وآخرون، 'مبادئ المحاسبة المالية'، بنغازي: منشورات جامعة قار بونس، الطبعة الرابعة 1989، ص 18.

(3) وسيم نقولا أبو سعد، 'الضريبة على القيمة المضافة'، لبنان: مكتبة صادر، الطبعة الأولى، 2002.

4) Alan A. Tait, 'Value Added Tax', London, 1972, pp.144-148.

(\* على الرغم من أن كل بيع يقبله شراء، فإن بعض الدول تطبق ما يطلق عليه ضريبة مشتريات كما كان يحدث في المملكة المتحدة قبل تطبيق ضريبة القيمة المضافة، والبعض الآخر يطبق ما يطلق عليه ضريبة مبيعات كما في مصر.



وتسمى ضريبة على رقم الأعمال عندما تفرض الضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة أو الخدمة، بدون السماح بخصم ما يتم سداده في المراحل السابقة، وتسمى بضريبة القيمة المضافة عندما يسمح بالخصم في هذه المراحل (1).

ومن هنا يمكن تعريفها " بأنها الضريبة التي تفرض في كل مرحلة من مراحل إنتاج السلع بنسب تتفاوت وفقاً للقيمة التي تضيفها كل مرحلة للقيمة النهائية للسلعة ، بمعنى أن تفرض على الفرق بين الثمن الذي يتباع به السلعة وبين تكلفة عوامل الإنتاج الداخلة في إنتاج السلعة عبر المراحل المختلفة ، وبهذه الطريقة يتم خصم كل ضريبة دفعت في المراحل السابقة عند حساب الضريبة في المرحلة أو المراحل اللاحقة بغرض منع الضرائب التراكمية " (2).

وإذا كان الفن الضريبي يساير الحياة في تطورها، فإن ضريبة القيمة المضافة اعتبرت أفضل صورة وصل إليها هذا الفن، بإعتبارها من الضرائب غير المباشرة التي لجأت إليها الدول في سعيها لزيادة مواردها المالية لتمويل الانفاق العام ، ثم ما لبثت أن غدت وسيلة هامة وناجحة لتمويل النفقات المتزايدة للدول، فهي تعتبر ضريبة عامة على الاستهلاك ، تصيب كافة السلع والخدمات بمناسبة تداولها، وتسري على تلك الجزء من إنتاجه النهائي المضاف الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراة من مشروعات أخرى خلال فترة معينة، ويدفعها المنتج أو التاجر الذي ينقلها بدوره إلى المستهلك .

بالتالي قد يكون لتطبيقها في ليبيا اثر ايجابي على الاقتصاد بشكل عام ، خصوصاً بعد قيام منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، وموافقة الجماهيرية العظمى على إعلان منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (20) لسنة 1998، وقيامها بإبلاغ المنافذ الجمركية اعتباراً من الأول من الكانون 1998 بالبداية بتخفيض الرسوم الجمركية بمعدل 10 % سنوياً تطبيقاً للبرنامج التنفيذي لاتفاقية تسهيل وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية ، وأيضاً طلب ليبيا الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وأخيراً صدور قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (228) لسنة 1374 و.ر (2006 مسيحي) بتاريخ 2006/10/3ف ، القاضي بإخضاع بعض السلع لضريبة الإنتاج أو الاستهلاك، وكون ليبيا دولة نامية تعاني من المتغيرات التي تعترض الدول النامية، إلا أن ذلك لا يمنع محاولة تطبيقها ، على أن يكون بدايةً بوضع إطار مقترح يمكن أن تدرس وفقه محاولة تطبيق الضريبة حتى ولو بمرحلة مستقبلية.

(1) فريد نجيب سامي، " الضرائب السلعية والأسعار"، رسالة دكتوراه غير منشورة، مصر: جامعة القاهرة، 1976، ص 3.

(2) مفاهيم اقتصادية ، مقالة منشورة في مجلة ضمان الاستقلال العدد 139 تشرين أول/ أكتوبر 2000 السنة الثامنة عشر، الصفء ، ص 4

تعددت الكتابات حول ضريبة القيمة المضافة، حيث بينت ازدياد تطبيق هذه الضريبة في الآونة الأخيرة وإن عدد البلدان التي تطبقها ارتفع من 47 دولة في عام 1989 إلى 130 دولة في عام 2005، بحيث أصبحت هذه الضريبة المعيار الأساسي الذي يؤثر على حداثة ومثانة الهيكلية الاقتصادية والضريبية للدول المطبقة<sup>(1)</sup>، وتحمل في ذاتها بذور التطور الذي سيطر على الضريبة بوجه عام في المستقبل<sup>(2)</sup>، واعتمدت الباحثة بشكل كبير على الدراسات والبحوث التي أعدت في بعض الاقطار العربية منها لبنان والمغرب وسوريا والاردن ومصر والسودان ، واغلب البحوث الاجنبية تحصلت عليها من بريطانيا وتمت ترجمتها الى العربية، والتي كانت في متناول يديها، وهي :

دراسة (جلال ، 1971 )<sup>(3)</sup>.

تهدف الدراسة إلى إمكانية الأخذ بالضريبة على رقم الأعمال في مصر وذلك لنقص حصيلتها بعض الضرائب المباشرة، مما جعل الاعتماد على الضرائب غير المباشرة ضرورة مالية واقتصادية. ورأت الدراسة أن تفرض الضريبة العامة على المبيعات على خطوة واحدة، فلا يتعدد فرضها بتعدد مراحل إنتاج السلع أو توزيعها، وقد أوصت الدراسة أن الضريبة على رقم الأعمال التي تناسب ظروف مصر، يجب ألا تتعدى مرحلة تجارة الجملة، لإحكام الرقابة على الضريبة، ولإمساكلهم نفقات منتظمة، لما تجارة للتجزئة فلا يخفى مدى الصعوبات في فرض الضريبة على هذا القطاع سواء من الناحية المحاسبية أو الإدارية.

دراسة (جلال الدين، 1973)<sup>(4)</sup>.

تناولت هذه الدراسة معالم وخصائص الضريبة على رقم الأعمال، من ناحية مفهومها وطبيعتها ومجال تطبيقها ونظم فرضها، ودور المحاسبة في تحديد وعائها، وتم التطبيق على بعض الدول الاشتراكية والرأسمالية التي أخذت بها فعلاً في ذلك الوقت، وتقدر أهميتها بالنسبة لها. وارتكزت الدراسة إلى اقتراح نظام للتخطيط ( الهيكلي - التشريعي - المحاسبي - التنظيمي) للضريبة على رقم الأعمال، بما يتناسب مع ظروف جمهورية مصر العربية، وخلصت الدراسة الى أن كافة الظروف في جمهورية مصر العربية مهيأة للأخذ بهذه الضريبة، باعتبارها ذات أهمية كبرى مما يستدعي للتفكير جدياً في إدخالها ضمن نظامها الضريبي.

- (1) محمد كامل درويش، 'ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمواكبة الاقتصاد العالمي'، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2002، ص 15.
- (2) جورج لوغريه، ' الضريبة على القيمة المضافة'، ترجمة كامل مجيد سعاده، بيروت:مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 2002، ص 196.
- (3) جلال مطلوع إبراهيم يوسف، ' الضريبة على رقم الأعمال ومدى إمكانية الأخذ بها في جمهورية مصر العربية' ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، مصر: مكتبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1971.
- (4) جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، ' الضريبة على رقم الأعمال -تخطيطها تنظيمها- تقيومها ' ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، مصر: مكتبة كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1973.

ارتكزت هذه الدراسة في تحديد مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، على تجربة فرنسا بصفة خاصة، باعتبارها من أول دول السوق الأوروبية المشتركة في تطبيق هذه الضريبة.

وقد تناولت الدراسة مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، موضحةً العقبات التي تحول دون ذلك وكيفية التغلب عليها، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ - تعذر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على تجار التجزئة، لأن عدد الممولين بها كبير جداً، وأغلبهم لا يسكون حسابات منتظمة .

وعليه تزداد نفقات تحصيل الضريبة منهم، ويعد مجال التهرب منها كبيراً، الأمر الذي يتطلب وجود جهاز ضريبي قوي وفعال، للكشف عن حالات التهرب الضريبي، التي يلجأ إليها تجار التجزئة، وهو ما يرهق الجهاز الضريبي كثيراً.

ب- صعوبة تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر، في المدى القريب على الأقل، وإنما يمكن الأخذ بها في المدى البعيد، عندما تتوافر الظروف الملائمة لتطبيقها في مصر، وإن دراسة تجربة السوق الأوروبية المشتركة اتضحت أنها النموذج الأمثل لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر في المستقبل.

#### دراسة (Caspersen and Metcalf . 1994) (2)

استهدفت هذه الدراسة قياس عائد حصيلية ضريبة القيمة المضافة، باستخدام بيانات من الدخل السنوي في الولايات المتحدة الأمريكية، ونفقات المستهلكين، وذلك بوضع مقياس لدخول الأفراد بحساب الدخل السنوي، في سوق عمل عادي بفائدة 4%، وتوصلت الدراسة إلى عدم أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة بمقياس دخول الأفراد.

#### دراسة (المرسي ، 1995) (3)

استهدفت هذه الدراسة لتحقيق من فرضية أن نظام الضريبة العامة على المبيعات في مصر (كإصلاح ضريبي) قد ساهم في تحقيق زيادة الموارد المالية العامة، ورفع كفاءة الاقتصاد القومي، توزيع الأعباء الضريبية في مصر، وتحديد توقيت تطبيق المراحل المتقدمة من الضريبة (تجارة الجملة وتجارة التجزئة)، لأهمية إدخال الضريبة العامة على المبيعات، بمراحلها الثلاث في النظم الضريبية المختلفة، باعتباره أكثر الظواهر الضريبية المعاصرة شيوعاً، لمزاياها النسبية عن الضرائب البديلة وينبغي التدرج في تطبيق هذه الضريبة.

(1) محمد رضا سليمان، " الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر " ، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد، مجلد 76، عدد 399، القاهرة، يناير 1985.

2) Erik Caspersen and Gilbert Metcalf, "Is value added tax regressive?" National tax journal, December, 1994.

(3) المرسي السيد حجازي، تكويم الإصلاح الضريبي في مصر من خلال تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية ( العدد الأول والثاني: الإسكندرية: 1995) .

وأوضحت الدراسة التطبيقية إلى أن إدخال الضريبة العامة على المبيعات في مصر، يعد إصلاحاً ضريبياً ملائماً لأنه يحقق الأهداف المالية والاقتصادية للمجتمع، وتوقعت الدراسة أن تحل مشاكل تطبيق المرحلة الأولى من الضريبة العامة على المبيعات في مصر، مع تطبيق المراحل المتبقية من الضريبة (المرحلتين الثانية والثالثة)، وإن توقيت تطبيق هذه المراحل الثلاث من الأهمية لنجاح الضريبة.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه من الأفضل تأجيل تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من تطبيق للضريبة في مصر، حتى يتم حل مشكلة للركود الاقتصادي، كما أنه يفتح ثغرات إضافية للتهرب للضريبي، وحتى في حالة تحقيق حصيلة ضريبية ملائمة نتيجة تطبيق هذه المراحل الثلاث، فإن ذلك سيكون في الأجل القصير والمتوسط دون الأجل الطويل، والذي يعتمد أكثر ما يكون على تطور النشاط الاقتصادي.

#### دراسة (جلال الدين ، 1996) (1)

بينت هذه الدراسة أن نظام ضريبة القيمة المضافة، يعتبر أفضل صورة وصل إليها الفكر الضريبي في فرض الضريبة العامة على المبيعات، حتى أن دول السوق الأوروبية المشتركة قررت جميعها إتباع هذا النظام، وكشفت الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة تتلافى العيوب والمآخذ التي تؤخذ على نظام الضريبة العالمة الواحدة على المبيعات.

وخلصت الدراسة إلى أنه من الممكن تطبيق المرحلة الثانية للضريبة العامة على المبيعات في مصر، في الوقت الحالي، بحيث تسري على مرحلتين الإنتاج وتجارة الجملة، أما المرحلة الثالثة والتي تقضي بسرمان الضريبة على مرحلة تجارة التجزئة، فإنه يتعذر بل ويستحيل تطبيقها حالياً وفي المستقبل، حيث يكتنفها عقبات عديدة بسبب كثرة عدد تجار التجزئة في السلع الاستهلاكية، وأغلب هؤلاء التجار أو جميعهم لا يمسكون دفاتر محاسبية، مما يجعل من المتعذر تحديد وعاء الضريبة تحديداً دقيقاً، علاوة على أن وحدة البيع بالتجزئة ضئيلة جداً، وتبلغ المئات يومياً بالنسبة لكل تاجر، الأمر الذي يؤدي إلى تفاقم المشكلة وزيادتها، وأكدت الدراسة أن تطبيق المرحلتين الأولى والثانية للضريبة العامة على المبيعات في مصر يساعد على تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة المقترح.

#### دراسة ( Alan ، 1996 ) (2)

أجريت هذه الدراسة في إنجلترا، وتناولت بعض مشاكل تطبيق ضريبة القيمة المضافة لكبرى شركات التوزيع بالتجزئة، وخلصت إلى أن الممول لا يجب أن يدفع ضريبة أكثر مما يتم تحصيله فعلاً كضريبة على مخرجاته، أي أن الشركات لا تتحمل أية أعباء بسبب ضريبة القيمة المضافة.

(1) جلال الدين عبد الحكيم شافعي، "نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه في مصر"، ملحق موزع مع كتاب الأهرام الاقتصادي، القاهرة، الحد 1996/12/16.

2) Buckett -Alan , " Court - decisions, Vat ,Tax rates", Telecommunications Consultants , Accounta Dec, 1996.

أكدت هذه الدراسة أن ولاية هامبشير بالولايات المتحدة الأمريكية، هي ثاني ولاية تقوم بتطبيق احد أشكال ضريبة القيمة المضافة عام 1993 ، وذلك بعد ولاية ميشيجان، وتطبق على وعاء الضريبة على قيمة المشروع التجاري، والذي يتكون من الأجور والتعويضات، والفوائد والأرباح الموزعة بنسبة 25%، وتخصم ما يدفع من الضريبة على المشروعات التجارية، مما يستحق من الضريبة على أرباح المشروعات التجارية.

## دراسة ( يحيى ، 1997 ) (2)

استهدفت هذه الدراسة تحليل الجوانب النظرية لضريبة القيمة المضافة، والكشف عن إمكانية الاعتماد عليها كأداة للتمويل في إطار سياسات الإصلاح الضريبي في الدول النامية، واختبار مدى صلاحيتها في تحقيق أهداف السياسة المالية، وتقييم الضريبة العامة على المبيعات في مصر، في إطار أهداف سياستها المالية، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أ- أن ضريبة القيمة المضافة أكثر شمولية من الضرائب السلعوية الأخرى، وأن أهم الأشكال والأكثر تطبيقاً هي ضريبة القيمة المضافة ذات النمط الاستهلاكي.
- ب- أن الضريبة العامة على المبيعات في مصر، يتوفر بها أركان ضريبة القيمة المضافة من حيث تطبيق نظام الخصم الضريبي، والاتجاه إلى استخدام الفوتير في تحديد وعاء الضريبة وحساب دين الضريبة.
- ج- بالرغم من الضريبة العامة على المبيعات لم تشمل كافة المراحل بعد، إلا إن هذا لا يخرجها عن كونها ضريبة على القيمة المضافة.
- د- أن ضريبة القيمة المضافة أكثر الضرائب شمولية، ومن تم يتسع نطاق فرضها الذي يعد أحد الاعتبارات الهامة والمؤثرة في الحصيلة، ومن الأفضل أن تطبق الضريبة بسعر معتدل، مع استخدام ضرائب نوعية تكملية على السلع الكمالية.

## دراسة ( الفيومي ، 1998 ) (3)

كانت الدراسة تحت عنوان (اقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر)، واستهدفت دراسة ضريبة القيمة المضافة، وطريقة تطبيقها، ومزاياها ونقائصها، واستخدامها المحتمل بمصر، وخلصت إلى أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة سيكون له تأثير شامل بمصر في حل العديد من المشاكل الاقتصادية، وبعض النظر عن تطبيقها فإن على المحاسبين متابعة تطوراتها باستمرار.

1) Daphne A. Kenyon, "A new state VAT" ? National tax Journal, September 1996, p 52.

(2) يحيى عبد الغني عبد الموجود ، " دور الضريبة على القيمة المضافة في إطار السياسة المالية في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر " ، رسالة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد العلم عبر منشورة ، مكتبة كلية لتجارة ، جامعة الإسكندرية 1997 .

(3) محمد محمد الفيومي ، " قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة " ، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 1998.

أشارت هذه الدراسة إلى أن من الضرائب غير المباشرة ضريبة القيمة المضافة، وهي تطبيق المرحلة الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات، وأن هذه الدراسة محاولة لتقييم نظام ضريبة القيمة المضافة، على المنتج الصناعي في مراحلها المختلفة، حتى يصبح صالحاً للاستخدام بمعرفة المستهلك النهائي للسلعة. وأشارت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة تمكن مصلحة الضرائب من إحكام الرقابة على تطبيق الضريبة، وبذلك تكون عاملاً هاماً في مكافحة التهرب الضريبي، علاوة على أنها توزع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية المختلفة، توزيعاً عادلاً يتماشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة، إلا أنه لا يمكن تطبيقها على جميع المشروعات بسهولة نظراً لما تقتضيه من ضرورة إمسك حسابات منتظمة، وهو أمر صعب تحقيقه بالنسبة للمشروعات الصغيرة.

تشير الدراسة إلى أن الضريبة العامة على المبيعات - بمراحلها المختلفة - تعتبر من أهم الضرائب القادرة على استمرار نمو حصيلة الضرائب، وأن الضريبة بتطبيق مراحلها الثلاث ستصبح ضريبة المستقبل، حيث أن تخفيض الجمارك من خلال اتفاقيات التجارة الحرة، وعدم رفع الضرائب على الدخل وانخفاض أهميتها النسبية بين الضرائب الأخرى، سيؤدي إلى زيادة اعتماد الدولة على الضريبة العامة على المبيعات بمراحلها المختلفة ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الضريبة العامة على المبيعات (ضريبة القيمة المضافة) أصبحت ضريبة المستقبل وإن الانتقال إلى تطبيقها يزيد الحصيلة الضريبية، مما يؤثر تأثيراً إيجابياً بالغا على الاقتصادي المصري في تنمته ونموه، في حال أن هذا التطبيق لن يؤثر على أسعار السلع .

اهتمت الدراسة بمعالجة سلبيات الضرائب غير المباشرة في سورية، وبينت الحاجة إلى تطويرها من خلال البحث على تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، وأجرى الباحث مقارنة بين بعض التشريعات الضريبية الأجنبية أهمها التشريع الفرنسي والاتكليزي ، وتشريعات عربية هي مصر والأردن وتونس وسوريا ، وخلصت دراسته إلى أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة في سورية من الأنسب أن يتم على ثلاث مراحل هي:

المرحلة الأولى: فرض ضريبة عامة على الاستهلاك.

المرحلة الثانية: فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة .

المرحلة الثالثة: تطبيق ضريبة القيمة المضافة على جميع مراحل الإنتاج والتوزيع حتى تصل السلعة أو الخدمة إلى المستهلك النهائي.

(1) شفيق إبراهيم متولي، 'المفاضلة بين الضريبة على المبيعات والقيمة المضافة'، المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية والخصخصة، دار الدفاع الجوي، 28-29 أبريل 1998، القاهرة.

(2) عطى على شريف، 'ضريبة المبيعات (القيمة المضافة) وتطبيقها على المقاولات'، المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والخصخصة، دار الدفاع الجوي، 30-29 أبريل/1998 (القاهرة: المؤتمر، 1998).

(3) هاني كنانة، 'الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي'، دراسة ماجستير غير منشورة، مقدمة لجامعة دمشق، سوريا، 1999، ص 1-291.

الدراسة بعنوان ( Shifting Emphasis To Indirect Taxation Through The Application of Value Added Tax In Sudan ) واستهدفت التعرف على ملامحة الوعاء

الضريبي لهذه الضريبة للتطبيق بالسودان، وإلى التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي، وخلصت إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يمنع الازدواج الضريبي، وتمثل خطوة للأمام لتلبية متطلبات المنظمات الدولية والإقليمية.

دراسة (صلاح الدين وجمال، 2003) (2)

استهدفت الدراسة، دراسة الهيكل الضريبي الليبي وتحديد مدى ملامحته للاقتصاد الليبي ، وذلك للفترة من 1967 - 1997 ، واهم توصياتها :

- أ- جعل كفة الأرباح للضرائب غير المباشرة،... واستحداث ضريبة القيمة المضافة ، وتوسيع قاعدتها لتشمل أغلب السلع والخدمات المنتجة لتعويض الانخفاض من حصيلة الرسوم الجمركية في السنوات القادمة.
- ب- إجراء تقييم دوري منتظم للنظام الضريبي، وإعادة النظر بالنظم والتشريعات والتعليمات الضريبية كلما اقتضى الحال... .

دراسة ( دربور ، 2003-2004 ) (3)

هدفت الدراسة إلى دراسة آثار اتفاقات الجات على الهيكل الجمركية في الوطن العربي ، وكانت ليبيا هي محور الدراسة، وأكدت الدراسة على أهمية انضمام ليبيا لمنظمة التجارة الدولية، وخلصت إلى أن الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، يترتب عنه تخفيض للضرائب الجمركية، والتي تعني تخفيض إيرادات الدول، وبالتالي يمكن معالجتها بالتعويض بفرض ضرائب جديدة على السلع ، بخلق ضرائب خدمية في البلاد العربية التي لا توجد بها مثل هذه الضرائب - ضريبة مبيعات - والتي تشمل ضرائب الاستهلاك والإنتاج والخدمات، وتوحيد التشريعات المتعلقة بالتجارة الخارجية استيراداً وتصديراً بين الدول العربية، لأنه بدأ التباين في قباج النظم والإجراءات الجمركية، يختلف فيما بينها بسبب اختلافات التطبيق، حيث تأخذ بعضها باتفاقات منظمة التجارة العالمية والأخرى ما زالت تتبع قواعد ونظم دولية سابقة .

1) A/ Gadir Ahmed " Shifting Emphasis to Indirect taxation Through The Application of Value Added Tax In Sudan " this study is prepared to fulfill the requirements of Master of Science in Business Administration. March 2002 .

2) صلاح الدين ككرو، وجمال نصر الشيباني، الهيكل الضريبي ومدى ملامحته للاقتصاد الليبي، البحوث التي نُقِيت في ندوة النظام

الضريبي في ليبيا: التطوير والإصلاح، طرابلس: أكاديمية الدراسات العليا، المجلد 1، الطبعة الأولى، 2003، من ص 65-90.

3) علي الصغير دربور، ' آثار اتفاقات الجات على الهيكل الجمركية في الوطن العربي ' ، شركة ناس للطباعة، 2004.

## دراسة روما 2005 (1)

استهدفت هذه الدراسة استعراض آخر التجارب مع ضريبة القيمة المضافة على مستوى العالم من خلال توضيح الأمور المتعلقة بها، وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن جوهر ضريبة القيمة المضافة يتمثل في توفير آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على مخرجات الإنتاج، وهي ضريبة ذات وعاء واسع تفرض على المبيعات حتى نهاية مرحلة التصنيع على الأقل، مع إجراء موازنات منتظمة للضريبة المحصلة على مدخلات الإنتاج، بالضريبة المستحقة على مخرجات الإنتاج، وبالرغم من أن هناك اختلافات عديدة في هيكل ضريبة القيمة المضافة، وكيفية تطبيقها فهناك اتفاق عام على بعض القضايا الأساسية، منها جعل الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة، ولا تؤدي هذه الضريبة إلى أي تشوه في الأسعار، ومن ثم فهي تتميز بسمعة مرغوبة هي الحفاظ على كفاءة الإنتاج، ونظراً لأنها تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فإن ضمان تحميلها على الاستهلاك فقد يتطلب أيضاً رد للضريبة المسندة على مدخلات الإنتاج بالكامل، وخلق سلسلة ضريبة القيمة المضافة من أي قطاعات في تسلسل مراحلها، ويؤدي إعفاء مدخلات الإنتاج إلى حدوث مثل هذا الانقطاع، بالإضافة إلى النتائج الآتية :

- 1- بالرغم من اعتماد المنافع الصافية المتحققة من ضريبة القيمة المضافة اعتماداً جزئياً على طبيعة الظروف في كل بلد على حدة، فإن التجربة تشير إلى ملامحة ضريبة القيمة المضافة لظروف البلدان النامية.
- 2- ينبغي تطبيق المعدل الضريبي الصفري على الصناعات فقط .
- 3- إن عدم النجاح في تنفيذ إجراءات ملائمة للتقدير الذاتي يعني أن التنفيذ الفعلي لضريبة القيمة المضافة سيستغرق في هذه الحالات فترة أطول مما كان متصوراً.
- 4- تحتاج البلدان الأكثر تقدماً إلى اتباع منهج استراتيجي شامل للتعامل مع ضياع إيرادات ضريبة القيمة المضافة، على أساس القياس السليم لهذه الإيرادات الضائعة.

(1) قدمت هذه الدراسة ضمن الأوراق التي قدمت في مؤتمر استضافته روما بتاريخ 15-16/مارس/2005، ونشرت على شبكة المعلومات الدولية، وسيم الامارة فيها ضمن متن البحث (بدراسة روما) .



واستناداً إلى الدراسات السابقة، والتي نالت أغلبها بضرورة إستحداث وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، وعلى ضوء ما تقدم من دراسات فلن الباحثة خلصت إلى النقاط التالية :

أ- أن العامل المشترك في الدراسات السابقة هو أن ضريبة القيمة المضافة تعد من أحدث التطورات على الصعيد الضريبي .

ب- أشارت بعض الدراسات إلى أن التطبيق الكامل للضريبة يمكن الإدارة الضريبية من إحكام الرقابة على تطبيق هذه الضريبة، وبذلك يكون عاملاً هاماً في مكافحة التهرب الضريبي.

ج- لقرت أغلب الدراسات السابقة صعوبة تطبيق الضريبة على قطاع تجارة التجزئة، ويرجع ذلك إلى عدم إمساحهم دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة، مما يشكل عبئاً على الإدارة الضريبية في تحديد وعاء الضريبة خاصة في وجود أعداد كثيرة من تجار التجزئة، ولعدم وجود نظم محاسبية لمحاسبة تجار التجزئة.

د- عدم تعرض الدراسات السابقة إلى كيفية محاسبة تجار التجزئة الذين لا يمسكون دفاتر وسجلات منتظمة للأغراض الضريبية.

يتضح مما سبق أن ضريبة القيمة المضافة حظيت بإهتمام علماء المالية والاقتصاد والباحثين، نظراً لأهميتها في إيرادات الخزائن، وقد تزايد هذا الإهتمام مع الوقت.

ورغم أهمية تطبيق ضريبة القيمة المضافة فقد بقت ضئيلة الكتابات حولها، وعلى الرغم من بداية استجابة بعض الباحثين والمهتمين بدراسة مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في البيئة العربية، ومنها الدراسات التي تم عرضها سابقاً، فلن السؤال ما زال قائماً حول مدى الفائدة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

واستكمالاً للجهود البحثية في مجال ضريبة القيمة المضافة، فقد جاءت هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة بمحاولة تحديد مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة بأخذ آراء المختصين والمعنيين بتنفيذها وتحصيلها، ووضع إطار مقترح لها.

أن النظام الضريبي هو المرأة التي تحمى طبيعة النمط الاقتصادي للمجتمع، ولا بد أن يكون هذا النظام الضريبي ملائماً ومناسباً للاقتصاد الذي وضع من أجله، وقد يرى البعض في نجاح نظام ضريبي ما، يطبق في بلد متقدم حافظاً على اقتباسه وتطبيقه في بلد آخر، ولكنه سرعان ما يفاجأ بعكس ذلك، وما ذلك إلا لأنه لم يراع عند اقتباسه لهذا النظام الضريبي - العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية لبلده، والتي تساهم بالفعل في تحديد خصائص النظام الضريبي وتشكيل هيكلته، ونتيجة لما طرأ من تطورات جديدة في العلاقات الاقتصادية الدولية، وهيمنة أطراف الاتفاقية العامة والتجارة الحرة، على تجارة السلع والخدمات الدولية، مما جعل بقاء أية دولة متقدمة أو نامية خارج إطار منظمة التجارة العالمية من الأمور غير العملية في الواقع، لأنها ستجد نفسها غير قادرة على تأمين تبادلها التجاري، والتعامل مع الدول الأخرى، بالإضافة إلى أن بعض الاتفاقيات الدولية التجارية تعتبر البلدان العربية عضواً فيها، ومع ذلك وقف الخبراء الاقتصاديون والسياسيون في الدول العربية (1) من الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية موقفين متباينين أحدهما يدعو للانضمام وآخر يرفضه .

ولأن ما من ضريبة فرضت إلا وأثارت جدلاً شديداً، وهذا أمر طبيعي يفسره باختلاف التشريعات الضريبية، ومواقع الممولين والمتخصصين بشؤون الضرائب... الخ، ومن منطلق أن الاعتماد على الضرائب غير المباشرة ضرورة لأسباب مالية واقتصادية، وأن هذه الضرائب الحالية قد تكون في حاجة إلى نظرة نحو التطوير ومزيد من الاهتمام، لما لها من آثار كبيرة في خفض الاستهلاك، والحاجة إلى تطوير والاهتمام بتلك الضرائب تتبع من القصور الذي يتضمنه النظام الحالي، متملاً في عدد من الجوانب أهمها التهرب الضريبي خاصة بعد تطبيق ضرائب الإنتاج والاستهلاك، مؤخراً إلى جانب الضرائب الجمركية وضريبة النهر الصناعي وغيرها من المعاملات التجارية ولأن أهمية ضريبة القيمة المضافة تكمن في أنها إحدى العناصر المهمة في الإصلاح الاقتصادي، ونظراً لما يتمتع به مزاي عديدة، وباعتبار ليبيا من الدول النامية، بالتالي فإن مشكلة الدراسة تنحصر في تحديد كفاية الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها النظام الضريبي الليبي الحالي من عدمها، وذلك من عدة جوانب منها معدلات الضريبة والتحصيل والجبابة والإقرار الضريبي وغيرها، وتحديد إذا ما كان هناك تشابه في التطبيق العملي فيما بينها وبين ضريبة القيمة المضافة، وذلك من خلال دراسة إمكانية تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وعليه فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة على السؤالين الآتيين :

- هل الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها النظام الضريبي الليبي الحالي كافية ؟
- هل هناك إمكانية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ؟

#### 4-1 : أهداف الدراسة

تهدف الدراسة الى دراسة مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وذلك من خلال تحقيق الاهداف الفرعية التالية :

- أ- التعرف على الالاب المحاسبي المتعلق بجذور مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وأهميتها والمحتوى المعلوماتي لها.
- ب- محاولة تقييم نظام الضرائب غير المباشرة، المطبق حالياً في ليبيا، من خلال آراء عينة الدراسة.
- ج- محاولة إعداد لطار عام لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وذلك بعد الاطلاع على بعض التشريعات العربية والأجنبية، للاسترشاد بها بما يتناسب مع وضع نظام لضريبة القيمة المضافة في التشريع الليبي، بهدف تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.
- د- للوصول بمجموعة من النتائج والتوصيات التي تهم القائمين على الضريبة في ليبيا، والدارسين والمهتمين بمجال المحاسبة.

#### 5-1 : فرضيات الدراسة

تمت الاشارة الى أن مشكلة الدراسة قد تم تلخيصها في أسئلة قابلة للإجابة، وهنا سوف يتم صياغة الفروض استنتاجاً من الاجابات المتوقعة لتلك الاسئلة، وبصورة تستجيب للمنهج الاحصائي، وتم صياغة الفرضيتين التاليتين :

الفرضية الاولى :

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية حول تقييم الضرائب غير المباشرة على السلع في البيئة المحلية الفرضية الثانية :

لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية للمشاركين في الدراسة حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا .

#### 6-1 : أهمية الدراسة

تساهم هذه الدراسة بالتعريف بتجربة هامة في مجال المحاسبة الضريبية، على اعتبار أنه لا يوجد في القوانين ما يثير اهتمام المواطنين أفراداً أو جماعات لكثير من القوانين الضريبية خاصة ضريبة القيمة المضافة، لانها شغلت الناس فيما لم تشغلهم ضريبة من قبل كونها لداة من أدوات تخطيط الاقتصاد داخل الدولة، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي اهتمت بتوضيح الأسس النظرية لضريبة القيمة المضافة، ودراسة مدى إمكانية تطبيقها في ليبيا، مما يساهم بإضافة قيمة معرفية جديدة في هذا المجال، لدعم وإثراء المكتبات ومراكز البحث العلمي، ويجعل اقتراح تطبيقها توجه حديث يساهم لتنظيم الضريبة المطبقة في الدول المتقدمة، وبالتالي قد تفتح هذه الدراسة المجال امام دراسات أخرى تساهم في إثراء هذا الموضوع، وأن ما سيتم التوصل اليه من هذه الدراسة يتعلق بمهنة المحاسبة بغض النظر عن الحدود الجغرافية، كما أنه موجه إلى جميع من يهتم بالمحاسبة دون تحديد .

## الفصل الثاني

### الإطار النظري للدراسة

## 2-1 : القيمة المضافة.

ظهر مفهوم القيمة المضافة في فترة الخمسينات من القرن الماضي، من خلال دراسة قام بها الباحث (Suojanen) بعنوان نظرية المشروع والشركات الكبرى عام 1954م، وقد اقترح تطبيق مفهوم القيمة المضافة كأحد المدخل البديلة لقياس الدخل القومي، ومساهمة المشروع الاجتماعية (1).

وبالنسبة لمجال المحاسبة، لم يستخدم هذا المفهوم من قبل المحاسبين إلا في أوائل السبعينات من القرن الماضي، وذلك بعد صدور نشرة تقرير الشركات في 1975 من قبل لجنة المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، حيث من ضمن مقترحات التقرير، اقتراح وجوب أعداد عدة قوائم مالية إضافية من بينها قائمة القيمة المضافة.

وعلى الرغم من أن الاهتمام بقياس القيمة المضافة يرجع إلى سنوات عديدة، لأن المعلومات المتعلقة بالقيمة المضافة تستخدم عند قياس الدخل القومي في العديد من الدول، إلا أن تضمينها كأحد التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة يعتبر ظاهرة حديثة نسبياً.

وأوضح تقرير الشركات الصادر في 1975 من قبل لجنة المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، أن السبب وراء التوصية باستخدام قائمة القيمة المضافة يرجع إلى أن قائمة القيمة المضافة تضع الربح في إطاره المناسب<sup>(2)</sup>، حيث يتم الوصول إلى الربح، عن طريق تطاير كل من رأس المال والإدارة والعاملين، وأن القائمة توضح هذا التكامل وتقدم مقياساً يمكن أن يكون مفيداً في تقييم الأداء، بالتالي يعتبر مؤشراً عن صافي إنتاج الشركة.

وقد تعددت التعاريف الخاصة بمفهوم القيمة المضافة، وكذلك تعددت طرق احتسابها واختلفت في الاحتساب بين المجال الاقتصادي والمحاسبي، وبالرغم من أهمية القيمة المضافة، إلا أن هناك عدة اعتراضات صاحب تطبيقها.

وبالتالي في سبيل التعريف بهذا المفهوم، ولارتباطه بموضوع الضريبة محل الدراسة، نستعرضت الباحثة الإطار العام للقيمة المضافة وسوف يتم تناول أغلب الأمور المتعلقة بالقيمة المضافة، مفهومها، تعريفها وأهميتها..... الخ.

1) Suojanen .Wainow ., " Accounting theory and the large corporation." the Accounting Review , july 1954,pp391,398.

(2) مصطفى احمد شناسي، قياس القيمة المضافة وجدوى الإفصاح عنها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، القاهرة، جامعة عين شمس، 1994، ص 5.

## 2-1-1 : مفهوم القيمة المضافة

لا يعبر مفهوم القيمة المضافة عن منهج أو فن أو أسلوب حديث يعمل بمقتضاه في مجال معين بذاته ، بل الفكرة جاءت نتيجة للتطور الاقتصادي العالمي، وقيام الاتحادات التجارية الدولية والمحلية، ففي دراسة عام 1985 عرض للباحث (Enthoven) الاتجاهات الكبيرة في المحاسبة، ورأى أن للقيمة المضافة تعبير اتجاه فرعي كبير ومهم في المحاسبة، وإن لها من المزايا ما يجعلها أكثر المفاهيم ملاءمة للتعبير عن مساهمة الوحدة في المجتمع (1).

ومفهوم القيمة المضافة اخترعه موظف في الخزانة الأمريكية في القرن الثامن عشر، وأصبحت منذ ذلك الحين تستخدم من قبل الحكومات كمقياس للدخل القومي، وتم الاعتماد عليها في فترة السبعينات من قبل الشركات البريطانية تنفيذاً لتوصية المنظمات المهنية المحاسبية في بريطانيا، ليتم توفير معلومات إضافية لحملة الأسهم، وتسييل الضوء على كيفية تصرف الشركة بالثروة (2)، وتوصل الباحث برونر (2001) (3)، إلى أن مفهوم القيمة المضافة، لا يختلف كثيراً عن مفهوم ظل سائداً لفترة طويلة في الأوساط المحاسبية، وهو مفهوم الدخل المتبقي، وقيل أن القيمة المضافة ما هي إلا الدخل المتبقي ذاته، ولكن أعيد تغليفه وتسويقه تحت اسم القيمة المضافة، وتعتبر القيمة المضافة منتجاً مملوكاً، ويملك براءة ابتكاره شركة ستيرن، استيرورات وشركاؤهم (Stern Stewart Company)، وهي شركة أمريكية متخصصة في تقديم الاستشارات المالية والإدارية والاقتصادية، مسجلة في نيويورك وتسوق هذا المؤشر بأسم (نظام الإدارة المالية للقيمة المضافة)، ومفهوم الدخل المتبقي هو عبارة عن الفرق بين الأرباح التشغيلية وتكلفة رأس المال، وهذا يعتبر الأساس في مفهوم القيمة المضافة، ويعود الفرق بين مفهوم الدخل المتبقي، والقيمة المضافة إلى التعديلات التي طورت من قبل الشركة عام 1989 مثل إضافة الأرباح والخسائر غير العادية، والشهرة إلى الأرباح الصافية بعد الضرائب . وهناك ثمة تشابه كبير بين مقياس القيمة المضافة، وبين مقياس الدخل المتبقي، ويكمن التشابه في أن القيمة المضافة، هي صورة منقحة ومحللة من الدخل المتبقي، غير أن هناك فارقاً جوهرياً يتمحور حول اعتماد الدخل المتبقي على مخرجات النظام المحاسبي، بينما تتطلب القيمة المضافة إجراء عدد كبير من التعديلات والتسويات، لكل من صافي الدخل ورأس المال المستمر، للوصول إلى قيمة الأرباح الاقتصادية الحقيقية، وليس قيمة الأرباح المحاسبية، وبشكل أوضح فإن للدخل المتبقي يختلف عن القيمة المضافة على النحو التالي :

(1) خديجة علي ميموف العقوري، قائمة القيمة المضافة وجنوى الإصلاح عنها ضمن القوائم المالية المنشورة في هيئة الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، ليبيا: جامعة قرطوبس بنغازي، 2001، ص 3-5.

(2) عبد الناصر نور، وكمال الربوعي، قائمة القيمة المضافة أداء مهمة في التحكم المؤسسي، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، 2004، ص 95.

(3) برونر محمد الجلي، "القيمة الاقتصادية المضافة: مؤشر أداء... بحث من جديد"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة الثامنة، العدد (29)، 2001، ص 8.

الدخل المتبقي = الربح من العمليات - تكلفة رأس المال.

لما القيمة المضافة = الدخل المتبقي + تعديلات الدخل المحاسبي من العمليات .

ونذكر أيضاً أن مفهوم القيمة المضافة يشير إلى الفرق بين الربح المحاسبي، وتكلفة رأس المال للمستثمر والمستخدم في توليد هذا الربح<sup>(1)</sup>، ولبضاً يمكن اعتبار القيمة المضافة أحد المقاييس المحاسبية الحديثة التي تعتمد على القياس الدوري لنتائج الأداء التشغيلي<sup>(2)</sup>، حيث يعد مفهوم القيمة المضافة من المفاهيم الواضحة والمحددة جيداً لدى الاقتصاديين، كأحد المدخل لقياس الدخل القومي<sup>(3)</sup>، وتعنى خلق الثروة أو هي نوع من الثروة التي تتولد عن طريق جهود ومهارة الإنسان<sup>(4)</sup>، وهي الفرق بين الإيرادات وتكلفة رأس المال<sup>(5)</sup>، ومن أوضح تعريفاتها أنها " القيمة الإنتاجية التي أضافتها وحدة اقتصادية معينة، وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الناتج القومي " <sup>(6)</sup> فمن وجهة نظر اقتصادية، تعبر القيمة المضافة عن القيمة السوقية لمخرجات المنشأة، مطروحاً منها القيمة السوقية للسلع والخدمات<sup>(7)</sup>.

وبالتالي فإن مفهوم القيمة المضافة، يعد مفهوماً بسيطاً نسبياً على الفهم، فهو يعرف الدخل باعتباره المتبقي للشركة بعد الدفع للأطراف الخارجية، عن السلع والخدمات المشتراة من قبل الشركة، أي هو عبارة عن إيرادات المبيعات والإيرادات الأخرى ناقصاً تكلفة السلع والخدمات المشتراة.

وهنا يؤدي مفهوم القيمة المضافة إلى إظهار دور الوحدة الاقتصادية كوحدة اجتماعية، وكمجهود جماعي للمشاركين والمساهمين في العملية الإنتاجية، إضافة إلى ذلك تستخدم القيمة المضافة لقياس تكلفة التسويق بصورة تقريبية، وتعرف القيمة المضافة لأي قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي، بقيمة الناتج القومي الكلي في هذا القطاع، ومن ثم فإن للقيمة المضافة تعكس بصفة عامة تكلفة جميع أنواع النشاط التسويقي، بالإضافة إلى الربح الذي تحصل عليه<sup>(8)</sup>.

- (1) فايز حداد و أبو الملا ظنون، "العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والعوائد غير العادية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31 العدد 1، 2004، ص 1.
- (2) بهاء محمد حسين منصور، "المدخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، بدون سنة نشر، ص 72.
- (3) صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، المغرب:المركز الثقافي العربي، 1987، ص 62.
- (4) عبد الله عبد العظيم رابع هلال، "تصميم مقياس للقيمة المضافة المعدلة لآثار الجنبية كنتاجة عن مزولة الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الإسكندرية، 1997، ص 18.
- (5) تاريمان إسماعيل متولي، "معلومات المعلومات، الطبعة الأولى"، القاهرة، المكتبة الأكاديمية، 1995، ص 79-80.
- (6) عثمان محمد ياسين فراج، "القيمة المضافة بين لتوظيف الاقتصادي والتكليف المحاسبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول، المجلد 8، جامعة أسيوط يونيو 1994، ص 378.

7) Morley, Michael F. "the value added Statement": Review of Its Use in Corporate Reports, London Gee & Co. 1978, p 304.

(8) محي الدين عباس الأزهرى، "إدارة النشاط التسويقي منخل استراتيجي"، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 1988، ص

: ويمكن تصور القيمة المضافة ببساطة في الشكل الآتي :

### الشكل (1-2) عناصر القيمة المضافة .



من الشكل، يتضح أن الفرق بين العناصر الداخلة المشتراة من خارج الشركة، وبين قيمة السلع والخدمات المنتجة النهائية عبارة عن القيمة المضافة من الشركة، وهذه القيمة المضافة ببساطة نتيجة تفاعل عناصر العمل ورأس المال، أي أنها تساوي مجموع ما تقاضته عناصر الإنتاج، ولذلك يمكن تقسيمها بين العمل وبين رأس المال، والمدفوعات كالأجور، والفائض الاجتماعي الذي يشمل كل ما يتعلق برأس المال، من استهلاك، وأقساط قروض، وأرباح أو فوائد قروض، أو ضرائب دخل وجمارك وأرباح محتجزة وموزعة وإيجارات (1).

### - تعريف ضريبة القيمة المضافة :

تعددت تعاريفات الباحثين للقيمة المضافة، سواء التي تتعلق بالفكر الاقتصادي أو المحاسبي، وبدراسة معظم هذه التعاريف، نجد أنها تضمنت مفهوماً واحداً، لما تعنيه القيمة المضافة، ونذكر على سبيل الذكر لا للحصر بعض تعريفات القيمة المضافة :

فمن أوائل الدراسات التي ذكرت تعريفاً للقيمة المضافة، سنة (1969)، هو أن القيمة المضافة للشركة هي القيمة التي خلقت بواسطة نشاط الشركة، والعاملين بها بمفردهم (2)، وتقاس القيمة المضافة في ظل هذا المفهوم، بالفرق بين القيمة السوقية لإنتاج الوحدة خلال الفترة محل القياس، وبين قيمة المدخلات الوسيطة التي استخدمت في الحصول على هذا الإنتاج .

ولجنة المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، عرفت القيمة المضافة من وجهة نظر مخزون الثروة، بأنها "التدفق المضاف إلى مخزون الوحدة الاقتصادية من الثروة، في بداية فترة زمنية معينة، نتيجة لممارسة الوحدة الاقتصادية لنشاطها خلال هذه الفترة" (3).

ويعبر عن القيمة المضافة بأنها : الفرق بين مجموع الإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية، نتيجة بيع ما تقوم بإنتاجه من سلع وخدمات، وبين مجموع ما تكفمه أو تتحملة للحصول على مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج السلعة وتقديم الخدمة (4).

(1) عاتق جابر طه عبد الرحيم، "دراسات الجدوى لتأصيل العلمي وتطبيق العملي"، القاهرة: دار الجامعة، 2003، ص 363-67.

(2) عبد الله عبد العظيم راجح هلال، مرجع سابق ذكره، 1997، ص 45.

(3) خديجة على معيوف المقوري، مرجع سابق، 2001، ص 26.

(4) سحر مصطفى محمد عبد الرزاق، "القياس المحاسبي للإنتاجية في شركات التأمين والإفصاح عنه"، رسالة ماجستير غير منشورة مقدمة لجامعة عين شمس: القاهرة 1996، ص 75.



وتناولها أحمد بسيوني بالتعريف من خلال وجهتي نظر (1)، الأولى من خلال الثروة التي تم خلقها (أي قياس القيمة المضافة)، أما الثانية، من خلال توزيع الثروة المتولدة بين الأطراف المشاركة في خلقها (أي توزيع القيمة المضافة)، فمن ناحية يمكن تعريف القيمة المضافة بأنها " القيمة التي أضافتها الوحدة الاقتصادية إلى إنتاج الوحدات الأخرى خلال فترة زمنية معينة بواسطة أنشطتها الإنتاجية " ومن ناحية أخرى يمكن تعريفها بأنها " مجموع الدخول التي حصلت عليها عوامل الإنتاج مقابل مساهمتها في خلق الثروة أو إضافة القيمة "، ويهتم المحاسبون بقياس القيمة المضافة للمشروع، باعتبار إن إجمالي قيمتها الناتجة من مختلف المشروعات تمثل القيمة المضافة المحققة على المستوى القومي، ولذلك تشير معظم المراجع المحاسبية إلى أهمية حسابات القيمة المضافة، كما يؤيد هذا الاتجاه معظم المهتمين بالمحاسبة القومية باعتبارها الأساس السليم للمواصلة بين المفاهيم الاقتصادية للدخل القومي وبين الرؤية المحاسبية لكيفية قياس وتقييم هذا الدخل (2)، ومع أن مفهوم القيمة المضافة قد ظهر في الخمسينات من القرن الماضي في مجال المحاسبة من خلال دراسة قام بها Suojanen عام 1954 م بعنوان نظرية المشروع والشركات للكبرى، وقد اقترح Suojanen مفهوم القيمة المضافة لقياس الدخل ومساهمة المشروع الاجتماعية، إلا أنها لم تستخدم من قبل المحاسبين، إلا في أوائل السبعينات، حيث ذكر (Hendrickson) أن هذا المفهوم سيكتسب مزيداً من المعنى، حينما يطبق على شركات الأموال الضخمة، التي لها أهمية اجتماعية واقتصادية كبيرة (3)، أيضاً وبعد صدور تقرير الشركات عن طريق لجنة المعايير المحاسبية (4)، أيضاً من تعارفها أنها، عبارة عن الفرق بين إجمالي قيمة المخرجات (إيرادات المبيعات) من السلع والخدمات، وقيمة المدخلات المتعلقة بتلك المخرجات (تكلفة المولد والخدمات التي تم الحصول عليها من شركات أخرى) (5).

وتوصلت الباحثة خديجة 2001 من خلال دراستها إلى أن القيمة المضافة هي الثروة المتولدة، وتتمثل في الإنتاج بسعر البيع، مطروحاً منها تكلفة السلع والخدمات المشتراة، وتلك الثروة توزع بين جميع الأطراف المشاركة في خلق تلك الثروة (6).

#### ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن القيمة المضافة :

هي الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحله، عن قيمتها في بداية هذه المرحلة، أو بعبارة أخرى هي زيادة قيمة الإنتاج المباع في نهاية كل مرحلة، عن قيمة الإنتاج المشتري في بداية تلك المرحلة .

(1) أحمد بسيوني شحاتة، تقييم قائمة القيمة المضافة كتجاء لوربي جديد في تقرير مالي، مجلة لبحوث الاقتصادية، العدد الأول، جامعة الإسكندرية 1989، ص 80.

(2) مختار إسماعيل بوشوشع على، مدخل محاسبي مقترح لقياس وترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية في شركات الاستثمار، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1992، ص 224-225.

3) Hendriksen , Eldon S, Accountig Theory , U.S.A., Richard D Irwin , Inc ., 1892, pp 458-459.

4) Suojanen. Op Cit, pp 391-398.

(5) مصطفى احمد الشامي، مرجع سابق، 1994، ص 8-9.

(6) خديجة على مكيوف القفوري، مرجع سابق، 2001، ص 28.

## 2-1-2 : القيمة المضافة في الفكر المحاسبي

يتضح للمتبع للفكر المحاسبي والكتابات المحاسبية أن مفهوم القيمة المضافة في الأدب المحاسبي يعتبر مفهومًا ضيقاً جداً، ويقتصر مجال استخدامه على المحاسبة القومية فقط، حيث يتم قياس الناتج القومي بطريقة القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية كافة، ووفقاً لذلك تمثلت القيمة المضافة للوحدة فيما تضيفه للمستلزمات للوسيلة المستخدمة في عملية الإنتاج.

واقترح الباحث (Suojanen) من خلال دراسته نظرية المشروع والشركات الكبرى عام 1954، تبني مفهوم القيمة المضافة للتعبير عن نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية (1)، بدلاً من التركيز على مفهوم الربح، وأستد على مفهوم القيمة المضافة كمفهوم لقياس الدخل في ظل نظرية المشروع، التي تعتبر لشركة وحدة اجتماعية تمثل لمنفعة كثير من لفئات صاحبة المصلحة، حيث تنظر نظرية المشروع إلى الوحدة المحاسبية على أنها تنظيم اجتماعي، يسعى لتحقيق مصالح أطراف عديدة تتمثل في الملاك والمقرضين، والعاملين، والإدارة والمجتمع بصفة عامة، ومن وجهة النظر المحاسبية يمكن تطبيق مفهوم نظرية المشروع إلى حد كبير على شركات الأموال الضخمة، حيث تعتمد نظرية المشروع على القيمة المضافة بالإنتاج التي تعكس المفهوم الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، باعتبارها تمثل العديد من الأفراد ولصاحب المصالح من مساهمين، ودائنين، وعاملين، ومستهلكين، ففي ظل نظرية المشروع تعد قيمة المخرجات المقياس المناسب للدخل في قائمة القيمة المضافة، بينما يتم قياس الربحية أو صافي الدخل عن طريق قائمة الدخل، وبالتالي فإن مفهوم القيمة المضافة يتفق مع المفهوم الاقتصادي للدخل، واعتبار الإنتاج كأساس لقياس الأداء الاجتماعي للشركة، ويتطلب مفهوم القيمة المضافة تخصيص الدخل على المشاركين والمساهمين في إنتاجه (2)، وبناء على ذلك فإن الدخل مقاساً بالقيمة المضافة، يتضمن جميع المنفوعات من توزيعات على حملة الأسهم، وفوائد إلى الدائنين، وأجور ومرتبات للعاملين، وضرائب للجهات المختصة وأرباح محتجزة تحتفظ بها الوحدة الاقتصادية، وعلى أساس تعريف القيمة المضافة على مستوى الوحدة الاقتصادية، أنها تتمثل في الفرق بين قيمة منتجاتها وقيمة المواد المستخدمة في الإنتاج، والمشتراة من الوحدات الاقتصادية الأخرى أي أنها تساوي :

قيمة الإنتاج - قيمة مستلزمات الإنتاج.

وبما أن إنتاج كل منتج يمر عادة بعدة مراحل قبل الوصول للمنتج النهائي، فإنه من المناسب أن يؤخذ في الحسبان ما تضيفه كل مرحلة من مراحل الإنتاج إلى قيمة المنتج .

ويتم احتساب القيمة على أساس أنها عبارة عن الفرق بين مجموع إيرادات التشغيل، ومجموع كل من المستلزمات السلعية والخدمات، والمشتريات، بغرض البيع والمصرفقات التحويلية الجارية، كما يتم قياس صافي القيمة المضافة عن طريق طرح مقدار المستهلك من إجمالي القيمة المضافة، بالتالي لا يختلف القياس المحاسبي للقيمة المضافة كثيراً عن القياس الاقتصادي لها.

1) Suojanen .Wainow ., Op, Cit ,1954.pp391,398.

(2) خديجة على معيوف القفوري، مرجع سابق، 2001، ص 24.

### 2-1-3 : المفهوم الضريبي للقيمة المضافة

أن المفهوم الضريبي للقيمة المضافة يختلف عن المفهوم الاقتصادي لها، حيث القيمة المضافة في نظر الاقتصاديين، هي قيمة الإنتاج الإجمالي للشركة مطروحاً منها مستلزمات الإنتاج، واستهلاكات الأصول الثابتة، ويقصد بالمستلزمات الوسيطة تلك السلع والخدمات التي تستخدم في العملية الإنتاجية، وبذلك تعبر القيمة المضافة عما قامت به الوحدة الاقتصادية بإضافته من القيمة إلى هذه المستلزمات الوسيطة حتى وصلت بها إلى حالتها النهائية من السلع التي تم بيعها (1).

فمن وجهة النظر الاقتصادية، تعبر القيمة المضافة عن مقدار مساهمة الوحدة الاقتصادية في الناتج القومي الإجمالي خلال العام، وهي بذلك تمثل القيمة الإجمالية لإنتاج الوحدة من السلع والخدمات النهائية، بعد استبعاد المستلزمات الوسيطة، ويمكن حسابها كما يلي :

**القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية =**

المبيعات + أو - التغير في المخزون السلعي + السلع الرأسمالية المنتجة - المستلزمات الوسيطة.

ويتطلب تطبيق هذه المعادلة أن يتم تقييم التغير في المخزون بسعر السوق، وعندما يتم استبعاد قيمة الاستهلاك السنوي فأنا نصل إلى القيمة المضافة الصافية وبذلك تكون:

**القيمة المضافة الصافية =**

المبيعات + أو - التغير في المخزون السلعي بسعر السوق + صافي السلع الرأسمالية المنتجة - المستلزمات الوسيطة.

حيث: صافي السلع الرأسمالية المنتجة = السلع الرأسمالية المنتجة - استهلاك الأصول عن العام.

وعند تناول القيمة المضافة من وجهة النظر الضريبية لأغراض الضريبة على الانفاق، فإنه لا يمكن تطبيق المفهوم الاقتصادي بالمعادلة أعلاه، وذلك لأن المدخل المختلفة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لا تطبق المفهوم الاقتصادي عند تحديد وعاء الضريبة، لأن المعادلة المعبرة عن المفهوم الاقتصادي للقيمة المضافة تعكس قيمة الناتج القومي المضاف بواسطة الوحدة الاقتصادية، بينما ينصرف مفهوم القيمة المضافة من وجهة نظر الضريبة بصفة عامة، إلى أن القيمة المضافة تعبر عن إيراد وليس إنتاج، ولذلك يعبر المفهوم الضريبي للقيمة المضافة عن : المبيعات - المستلزمات الوسيطة من السلع والخدمات.

(1) منصور أحمد البديوي، كمال خليفة ابوزيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003، ص 384.

## 2-1-4 : أهمية ومزايا القيمة المضافة :

مع تطور الفكر الإداري والمحاسبي في السنوات الأخيرة، وقيام جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1975 بإعادة تعريف هدف المحاسبة ليصبح "الإمداد بالمعلومات التي لها فائدة محتملة في زيادة الرفاهية الاجتماعية" عليه فقد أوصت جمعية المحاسبين الأمريكيين ببحث ودراسة المحاسبة عن القيمة المضافة والحاجة إليها وفائدتها وأهميتها على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القومي، وفي هذا الصدد استهدفت دراسة (عبد الله 1997) إلى بحث مدى أهمية قياس القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية والإفصاح عنها بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وبيان مدى الاهتمام المتزايد بموضوع قائمة القيمة المضافة، وقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها أن نثر معلومات القيمة المضافة يؤدي إلى خلق اتجاهات إيجابية من جانب العاملين تجاه الإدارة، وذلك على أساس أن الإضافة للثروة لا بد أن يعقبها زيادة نصيب كل الأطراف المشاركة في هذه الإضافة، واستخدام معلومات القيمة المضافة في التنبؤ بكفاءة الإدارة وتقييم الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية<sup>(1)</sup>، وأيضا دراسة (Bennister, w. and Belkaoui, R 1991) هدفت لاختبار مدى ملاءمة القيمة المضافة لتحديد الاختلافات بين الأهداف المحققة على مستوى الوحدة الاقتصادية، وتلك المحققة على مستوى الصناعة، وتم تجميع عينة مكونة (234) وحدة اقتصادية خلال الفترة من عام 1977م إلى عام 1989م وانتهت الدراسة إلى المزايا الآتية :

- 1- الشركات الاقتصادية التي تحقق مستوى مرتفعاً من القيمة المضافة بالنسبة لإجمالي الأصول، يكون لها عوائد مرتفعة عند التوزيع على المستفيدين.
  - 2- تعتبر القيمة المضافة مؤشراً مهماً يجب أخذه في الاعتبار عند قياس وتقييم أداء الشركات.
  - 3- على الرغم من عدم وجود إلزام أو إجبار للشركات الصناعية الأمريكية للإفصاح عن القيمة المضافة الصافية، فإن الإفصاح عن هذه المعلومات يساعد مستخدمي القوائم المالية في قياس وتقييم أداء هذه الشركات بطريقة تختلف عن الاعتماد على القوائم المالية التقليدية<sup>(2)</sup>.
- ويضاف إلى المزايا :
- 4- أن تبني مدخل القيمة المضافة يشجع المديرين والعاملين على التصرف وكأنهم أصحاب أسهم وملاك، مما يترتب عليه تعظيم المنح لكافة الأطراف ذات المصلحة في الشركة، باعتبارهم أصحاب الحق في الثروة التي حققتها الشركة، والمتعلقة في القيمة المضافة، لكافة الأطراف ذات المصلحة في الشركة<sup>(3)</sup>.
  - 5- أنها مفهوم عملي سهل الفهم وشامل، يفيد في قياس إجمالي إضافة المشروع الاستثماري إلى الدخل القومي، ويشير إلى العناصر المختلفة لهذه الإضافة سواء في شكل أجور، أو في شكل قاتض اجتماعي .
  - 6- توجيه الانتباه إلى نصيب العاملين من القيمة المضافة والتغيرات التي تحدث فيه، بحيث يشعر العاملون بالانتماء إلى الشركة، وهذا يؤدي إلى زيادة الدافعية ومن ثم إلى أداء أفضل.

(1) عبد الله عبد العظيم رابع ملال، مرجع سابق، 1997، ص 21.

(2) Bennister, W. and Belkaoui R, "Value Added and Corporate Control in U.S.A", *Journal of International Financial Management and Accounting* 3.3 1991, pp 241-258.

(3) بوذر محمد الجلي، مرجع سابق، 2001، ص 5.

- 7- استخدام القيمة المضافة كأساس لتسعير لأمور الإنتاج، استناداً إلى معلومات القيمة المضافة، ووفقاً لهذا النظام فإن هناك حداً أدنى للسعر الذي يتم تحديده لأمر الإنتاج، وهو السعر الذي يتحقق عنده قيمة مضافة متوقعة من أمر الإنتاج تزيد عن التكاليف الداخلية المتغيرة، وتتمثل أهمية هذا النظام في أنه يوفر للإدارة معلومات عن الحد الذي يمكن أن تصل إليه في تخفيض الأسعار، ووفقاً لظروف المنافسة<sup>(1)</sup>.
- 8- توضيح أي الوحدات أو القطاعات أكثر مساهمة في مجال القيمة المضافة، وخلق الناتج القومي وهو ما يؤثر على وظيفة توجيه الموارد القومية نحو الاستثمارات الأكثر نفعاً اقتصادياً واجتماعياً<sup>(2)</sup>.
- 9- تحقيق الفاعلية للأنظمة التي تربط الحوافز بالإنتاجية، حيث يمكن استخدام معلومات القيمة المضافة في إعداد خطة الحوافز للعاملين بطريقة تساعد في رفع إنتاجيتهم .
- 10- تحليل هيكل التكلفة الخاص بالوحدات الاقتصادية المتشابهة<sup>(3)</sup>، لأن معلومات القيمة المضافة تساعد في تحليل هيكل التكلفة الخاص بالوحدات الاقتصادية المتشابهة، مما يساعد في مقارنة خصائص الأداء والإنتاج في هذه الشركات، والتعرف على نقاط الاختلاف، وذلك لأن الربح بمفرده لا يعطي أساساً حقيقياً للمقارنة، وذلك كما يظهر في الجدول التالي:

جدول (2-1) مثال على تحليل التكلفة للوحدات الاقتصادية المتشابهة .

شركة (ب) قيمة الإنتاج 300 دينار.			شركة (أ) قيمة الإنتاج 300 دينار.		
	المواد المستخدمة	80		المواد المستخدمة	100
	الأجور	170		الأجور	150
إجمالي القيمة المضافة	ربح عمليات	50	إجمالي القيمة المضافة	ربح عمليات	50

ويتضح من الشكل أنه على الرغم من أن للوحدتين نتجان نفس قيمة الإنتاج، وتحققان الربح نفسه، إلا أن الشركة (أ) تعتمد أكثر على مشتريات المواد من منتجين آخرين، والشركة (ب) تنتج قيمة مضافة أكبر، وهنا يمكن القول أن الشركة (ب) ذات أداء اجتماعي أفضل من الشركة (أ) على الرغم من تساوي قيمة إنتاجهما .

(1) أحمد بسيوني شعقة، مرجع سابق ذكره ، 1989 ، ص 95-98 .

(2) سحر مصطفى محمد عبد الرزاق، مرجع سابق ، 1996 ، ص 25 .

(3) نفس المرجع ، ص 71 .

## 2-1-5 : الانتقادات الموجهة إلى القيمة المضافة

على الرغم من المزايا التي تميزت بها القيمة المضافة، إلا أنها لفتت مجموعة من الانتقادات يمكن تناولها على النحو التالي:

- أ- لن مدخل للقيمة المضافة يرتكز مثل باقي المقاييس المالية الأخرى، على البيانات لتاريخية، والمعطيات الماضية، في قياس كفاءة الأداء، دون أن يكون له دوراً بارزاً في رصد النتائج المتوقعة لاستراتيجيات الإدارة الحالية، ولعل ذلك يفسر إجماع الشركات الناشئة عن احتساب القيمة المضافة خوفاً من النتائج السلبية، نظراً لكبر حجم التنفقات النقدية الخارجة، ومؤشر صافي الدخل بداية حياتها<sup>(1)</sup>.
- ب- أن للقيمة المضافة مقياس محدود، يقيس فقط الربحية في الأجل القصير، وبالتالي فإنه يجب الاستعانة بمؤشرات أخرى لضافية تقيس مستويات الأداء المختلفة مثل، مستوى الجودة، درجة مرونة العمليات الإنتاجية، كفاءة عمليات التشغيل والتصنيع، سرعة الاستجابة لرغبات العملاء، كفاءة عملية التسليم، درجة رضا ولاء العاملين، وبالتالي لا يمكن اعتبارها مقياس شامل لتقييم أداء الشركة.
- ج- أن القيمة المضافة تقيس الأداء في الأجل القصير، حيث يقاس رأس المال على أساس للتكلفة التاريخية للأصول، وتعتبر تكلفة الشراء في هذه الحالة تكلفة غارقة، وغير ملائمة لاتخاذ أي قرار.
- د- يتطلب الوصول إلى القيمة المضافة إجراء عدد كبير من التسويات الضرورية، على صافي الدخل المحاسبي من العمليات، قد تتجاوز (164) تعديلاً، وأن بعض هذه التسويات قد يخضع للتقديرات الذاتية المتباينة، أو قد يتم تكييفها لتتسجم مع أهداف معينة، ولاشك أن ذلك سيقبل من مصداقيتها وفعاليتها<sup>(2)</sup>.
- هـ- أن نجاح استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة مرتبط بأعداد برنامج للتخفيف على المدى البعيد، حيث قد يندفع المديرون في سعيهم للحصول على حوافز ومكافآت عالية، إلى قبول مشروعات لها عوائد سريعة في الأجل القصير، ورفض المشروعات التي تتطلب تدفقات نقدية سالبة في الوقت الحاضر، وعوائد عالية في الأجل الطويل.

(1) بهاء محمد حسين منصور، مرجع سابق، بدون سنة، ص 277-278.

(2) فوزي محمد الجلبي، مرجع سابق، 2001، ص 14.

وجّهت انتقادات إلى مؤشرات القياس التقليدية (للربح، الانتاجية... الخ) ، ومن أبرز ما يثار عليهما أنهما يعتمدان بصورة أساسية على المعلومات المحاسبية التاريخية القائمة على مبدأ الاستحقاق، وأن مرد اعتراض النقاد على أن المعلومات المحاسبية قد تصبح قديمة، وغير ذات قيمة في حالة التضخم وأنها تعتمد على قياس الأرباح وليس للتدفقات النقدية، وقد أدى تأثير التغيرات الاقتصادية على بيئة الأعمال إلى أن الوحدات الاقتصادية لم تعد تهدف كلها أساساً إلى تعظيم الأرباح، الأمر الذي يتطلب تغيير معيار تقييم الأداء، وحيث إن معيار القيمة المضافة يقصد به، هو معرفة مدى مساهمة الشركة المشروع في تحقيق إضافة إلى الدخل القومي، من خلال احتساب القيمة المضافة التي تولدها الشركة، ونسبتها إلى القيمة المضافة الإجمالية المتولدة على مستوى الاقتصاد القومي<sup>(1)</sup> ، ومما أكد أهمية القيمة المضافة كمعيار لتقييم الأداء، أن إحدى الدراسات هدفت للمقارنة بين مفهوم القيمة المضافة ومقاييس الأداء التقليدية<sup>(2)</sup>، مثل العائد على حقوق الملكية، والعائد على الأصول، والعائد على المبيعات، من حيث علاقتها بعوائد الأسهم والقيمة السوقية، حيث اختبرت العلاقة بين كل من القيمة المضافة وتلك المقاييس، وبينت نتائج الدراسة أن القيمة المضافة لكثير المقاييس ارتباطاً بعوائد الأسهم، كما اقترح كل من مركز التنمية الصناعية للدول العربية، ومنظمة اليونيدو، على إخراج دليل لتقييم الشركات في الدول العربية، يعتمد على استخدام مؤشر أساسي للربحية القومية ومؤشرات إضافية، والمؤشر هو صافي القيمة المضافة القومية، حيث يعد هذا المنهج من المناهج الموضوعية الأكثر ملاءمة لطبيعة الدول النامية، فهي تستهدف اختيار هدف رئيسي مبسط كمؤشر في عملية التقييم، هو مساهمة الشركة بأكبر قدر ممكن من الدخل القومي، وارتكز في قياس هذه المساهمة على معيار صافي القيمة المضافة للشركة، على اعتبار أن الجزء الذي يحول إلى الخارج من القيمة المضافة لا يساهم في الرخاء القومي، وأن الذي يجب احتسابه هو ما يتبقى للمجتمع من فوائد الشركة وما يتم تولده وتوزيعه عنها داخل هذا المجتمع<sup>(3)</sup>.

ومع تعريف الدخل على أنه القيمة المضافة، أو الثروة التي تم خلقها بواسطة تظافر جهود مجموعة أصحاب المصلحة، وكما ظهرت قائمة الربح من فكرة مسئولية الإدارة تجاه المساهمين، فإن قائمة القيمة المضافة تبرز من علاقة أكبر وأكثر تعقيداً وهي مسئولية الإدارة تجاه كافة هؤلاء الطوائف، سواء في عملية خلق الثروة أو كيفية تخصيص وتوزيع هذه الثروة بين مختلف الطوائف<sup>(4)</sup>، بالتالي استندت لجنة المعايير المحاسبية في إنجلترا إلى عدد من المبررات<sup>(5)</sup> لتأكيد الحاجة إلى معيار لتقييم الأداء، يتلاءم مع طبيعة البيئة الحديثة لميدان الأعمال، ولتأكيد اقتراحها بملاءمة القيمة المضافة لأداء هذا الدور الحيوي قدمت المبررات التالية :

(1) عبد العزيز مصطفى عبد الكريم، 'دراسة تجديدي وتقييم المشروعات'، دار الحامد، الأردن، 2002، ص 215.

(2) عبد الناصر نور، وكمال الربيعي، مرجع سابق، 2004، ص 93.

(3) عبد الرحيم، عاطف جابر طه، مرجع سابق، 2003، ص 363-67.

(4) مصطفى احمد الشامي، مرجع سابق، 1994، ص 7.

(5) سحر مصطفى محمد عبد الرزاق، مرجع سابق، 1996، ص 141-142.

أ- أن تبرير جدارة القيمة المضافة كمعيار لتقييم الأداء، يرجع إلى حقيقة أنه ليس هناك مفهوم واحد للربح، يكون صحيحاً دائماً وملائماً في جميع الحالات، ومع ذلك فإن النظام المحاسبي التقليدي من خلال إنتاجه لرقم واحد يعطي قطباً بوجوه رقم واحد للربح<sup>(1)</sup>، ومن هنا فإن أهمية استخدام القيمة المضافة كمعيار لتقييم الأداء تستند إلى إمكانية أن يؤدي ذلك إلى إدراك المستخدمين على الأكل، في المرحلة الحالية من التطور، أن الأداء لا يمكن قياسه باستخدام رقم واحد .

ب- أن أفضل مقياس للقيمة المضافة، تعود إلى التأثير السلوكي غير المرغوب فيه لمعيار الربح على الإدارة وإلى الممارسات الضارة التي شهدتها الحياة العملية، للتأثير على رقم الربح، فإن استخدام الربح كمعيار لتقييم الأداء أدى إلى تشجيع الإدارة على التركيز على النتائج القصيرة الأجل، وعدم إعطاء النتائج الطويلة الأجل اهتماماً كافياً الأمر الذي أدى إلى الإضرار بالمشروعات في المدى الطويل.

ج- بالاستناد إلى المسؤوليات الاقتصادية والاجتماعية التي يجب الاعتراف بها في الوحدات الاقتصادية، وقياس مدى نجاح هذه الوحدات في الوفاء بها، يكون من الضروري الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بإنجاز تلك المسؤوليات، وهنا نجد أن القيمة المضافة معيار يكتسب جدوته في مجال تقييم الأداء، من خلال ملاحظته لقياس مدى نجاح الوحدة الاقتصادية في تحقيق هذه المسؤوليات.

د- تعتبر القيمة المضافة مقياساً أكثر شمولاً وأكثر قدرة من الربح، على حصر جوانب الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، وهي بذلك تكون المقياس الأكثر ملاءمة لطبيعة البيئة الحديثة لمبدان الأعمال، فالوحدة الاقتصادية الحديثة تستهدف المصالح المختلفة للمجموعات المتعددة، ومن ثم فإن المعيار الملائم لتقييم الأداء هو ذلك المعيار الذي يقيس مدى النجاح في تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة، لإطراف المشاركة في الوحدة الاقتصادية .

هـ- استخدام الإنتاجية، التي تعد القيمة المضافة إحدى عناصر قياسها، كأساس لنظام الحوافز، وكمعيار لتقييم الأداء، يمكن أن يؤدي منطقياً إلى تشجيع الإدارة على الاهتمام بقضايا الإنتاجية، ووسائل تحسينها، ولا شك أن اهتمام الإدارة بتحسين الإنتاجية، بدلاً من التركيز على نتائج قصيرة الأجل، لا يعد أمراً حيوياً على مستوى الوحدة الاقتصادية<sup>(2)</sup>، وحسب، وإنما يعد أيضاً أمراً ضرورياً على المستوى القومي، نظراً للدور المهم الذي تلعبه الإنتاجية في التطور الاقتصادي.

(1) خديجة على معروف القفوري، مرجع سابق، 2001، ص 36-38 .

(2) Kul B. Bhatia , (1982), "value -added tax And the Theory of Tax Incidence " Journal of Public Economics , Vol , 19 , NO , 2, .



## 2-1-7 : المشاكل المصاحبة للقياس المحاسبي للقيمة المضافة

نوقشت المشاكل المحاسبية الخاصة بالقيمة المضافة، وما زالت تناقش منذ فترة سبعينات للقرن الماضي، وحتى الآن من قبل المنظمات المهنية المحاسبية في المملكة المتحدة<sup>(1)</sup>، التي أصدرت في هذا الشأن عدة تقارير بحثية، حيث يمثل الإصحاح المحاسبي عن معلومات القيمة المضافة في ناحيتين أساسيتين هما، كيفية حساب القيمة المضافة، وكيفية توزيع هذه القيمة على المشاركين والمساهمين في نشاط الوحدة الاقتصادية، وعلى الرغم من وجود اتفاق صريح بين المحاسبين، على أن القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية هي الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة السلع، والخدمات المشتراة، والمستخدم في الإنتاج، إلا أن هناك عدداً من القضايا تطرح نفسها بشأن قياس هذه القيمة المضافة، ومن أهمها:

أ- قياس القيمة المضافة وفقاً لأساس الإنتاج أو وفقاً لأساس البيع : إن الاختيار بين أساس الإنتاج<sup>(2)</sup> أو البيع تمثل إحدى قضايا القياس الهامة التي تولجها القيمة المضافة، حيث أن الاختلاف بين المعيارين ينعصر في عنصر التخفيض في المخزون، وما إذا كان يتم تقويمه على أساس سعر البيع أو التكلفة، فكل من الأساسين له ما يؤيده من المبررات التي قد لا تتوفر للأخر على النحو التالي:

أولاً: مبررات استخدام معيار الإنتاج:

1- عدم اتساق قائمة القيمة المضافة المعدة وفقاً لمعيار البيع، ومحور هذا الاعتراض بأنه يتم قياس القيمة المضافة وفقاً لمعيار البيع، فإن عنصر الأجور في توزيعات القيمة المضافة، يتم تخصيصه وفقاً لمعيار الإنتاج، وهذا يؤدي إلى ظهور مشكلة عدم التوازن بين مقدار القيمة المضافة وبين مجموع توزيعاتها.

2- يوصي مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، بقياس القيمة المضافة، استناداً إلى معيار البيع على أساس المبيعات مطروحاً منها تكلفة السلع والخدمات الوسيطة المستخدمة في الإنتاج المباع، وبالتالي فهناك إغفال لأثر التخفيض في المخزون، في قياس التدفق المضاف لمخزون الثروة في بداية الفترة محل القياس<sup>(3)</sup>.

ثانياً: مبررات استخدام معيار البيع:

1- تقييم الكميات المنتجة، سواء المبيعة أو غير المبيعة، على أساس سعر البيع، خلال الفترة التي يتم فيها الإنتاج، وفقاً لمعيار الإنتاج، يعني ضمناً الاعتراف بقيمة مضافة لم تتولد بعد خلال هذه الفترة، وتمثل هذه القيمة في عائد الجهود التسويقية التي لم تبذل بالنسبة للكميات غير المبيعة، حيث أن العمليات التسويقية، تماماً مثل العمليات الصناعية، تمثل جزءاً حيوياً في عملية خلق أو توليد الثروة<sup>(4)</sup>.

2- أن الأخذ بمعيار الإنتاج، في حالة التخفيض في المخزون بالزيادة، يؤدي إلى المغالاة في القيمة المضافة، ولهذا تمثل أرباحاً غير محققة عن كميات غير مبيعة، مما يؤدي إلى ظهور النصيب النسبي للعاملين في القيمة المضافة بأقل من حقيقته، مما يؤثر بشكل سلبي على أداء العاملين<sup>(1)</sup>.

(1) عراقي المرقي، "المحاسبة عن القيمة المضافة"، المجلة الوطنية لكلية التجارة، العدد التاسع، السنة السادسة، جامعة السويط 1986، ص 230.

(2) خديجة علي معروف المقوري، مرجع سابق، 2001، ص 49.

(3) عراقي المرقي، مرجع سابق، 1986، ص 239.

(4) عبد الله عبد العظيم رابع هلال، مرجع سابق، 1997، ص 30.

3- أن استخدام القيمة المضافة كمعيار لتقييم الأداء، بناءً على أساس الإنتاج، يولد لدى الإدارة حافزاً على زيادة رقم القيمة المضافة من خلال بعض الممارسات غير المرغوبة، فقد تلجأ الإدارة إلى تخفيض الموصفات، وإجراءات الرقابة على الجودة، بما قد انعكس في النهاية على القدرة التنافسية للشركة.

ويتضح لما سبق أن الاعتراضات على معيار البيع يمكن تجاوزها من خلال الأخذ في الحسبان للتغير في المخزون بالزيادة أو النقصان عند تحديد قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق، كما يمكن الرد على الاعتراض الأول الخاص بعدم التوازن بين القيمة المضافة وتوزيعاتها، من خلال تحصيل قيمة الإنتاج الإجمالي بسعر السوق، واحتساب القيمة المضافة على هذا الأساس، ويتبنى تقرير مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز مفهوم القيمة المضافة بالمبيعات، على أساس أن تركيز المحاسب يكون على مستوى الوحدة الاقتصادية<sup>(2)</sup>.

ب- تحليل معلومات القيمة المضافة على أساس أجزاء نشاط الوحدة الاقتصادية: تتمثل إحدى القضايا التي تواجه قياس القيمة المضافة، فيما إذا كان يتم الإفصاح عن القيمة المضافة في صورة قيمة إجمالية على مستوى الوحدة الاقتصادية، أو في صورة تحليلية على مستوى أجزاء نشاط الوحدة الاقتصادية، ولقد أيدت لجنة المعايير المحاسبية بمجمع القانونيين بإنجلترا وويلز مفهوم التجزئة، وأكدت على أهمية ومنفعة تحليل القيمة المضافة على أساس أجزاء نشاط الوحدة الاقتصادية، وهناك العديد من الأسس التي يمكن تحديد أجزاء نشاط الوحدة وفقاً لها، مثلًا على أساس المناطق الجغرافية، أو للصناعات، أو خطوط الإنتاج أو الخدمات التي تنتجها، أو الأسواق التي تخدمها، أو الهيكل التنظيمي، وتؤكد أغلب نتائج الدراسات الميدانية، في هذا المجال أن الأساس الجغرافي يمثل أكثر أسس لتجزئة شبيوعاً، وأن أساس الصناعة أيضاً من بين الأسس شائعة الاستخدام، وأن استخدام خليط من الأسس قد يوفر معلومات أكثر دلالة، ولكي تحقق معلومات القيمة المضافة لمكائنتها كأساس للتنبؤ بالكفاءة الإدارية، وك مؤشر للقدرة على الدفع، وكمقياس للأداء الاجتماعي، فإنه من الضروري تحليلها وفقاً للأساس الجغرافي، بحيث يتم التمييز على الأقل بين القيمة المضافة التي تولدت من العمليات المحلية وتلك التي تولدت خارجياً<sup>(3)</sup>.

ج- استهلاك الأصول الثابتة: أجمعت الكثير من الآراء على اعتبار استهلاك الأصول الثابتة المستخدمة للقيمة المضافة، مما يعني تطبيق المنهج الإجمالي (أجمالي القيمة المضافة)، حيث إن غالبية الشركات البريطانية تفضل عرض قائمة القيمة المضافة كتقرير عن إجمالي القيمة المضافة، وبذلك فإن الاستهلاك يعامل باعتباره استخداماً للقيمة المضافة بدلاً من أن يكون كلفة يتطلب تنزيلها، وذلك لأسباب الآتية :

1- أن إجمالي القيمة المضافة أكثر موضوعية من صافي القيمة المضافة<sup>(4)</sup>، بسبب أن استهلاك الأصول الثابتة أكثر ميلاً نحو عدم الموضوعية في التقدير، لأنه يتضمن تأثير الآراء المختلفة بالنسبة لسعر الأصول الثابتة، وقيمة الاستهلاك، كذلك المناضلة بين اتباع طريقة القسط الثابت مقابل اتباع طريقة القسط المتناقص.

(1) أحمد بسيوني شحاتة، مرجع سابق، 1989، ص 108.

(2) عراقي العراقي، مرجع سابق، 1986، ص 239.

(3) أحمد بسيوني شحاتة، مرجع سابق، 1989، ص 112-120.

(4) عبد الناصر نور، وكمل الربوي، مرجع سابق، 2004، ص 97.

2- أن شكل وتنظيم قائمة القيمة المضافة يظهر استهلاك الأصول الثابتة مع الأرباح المحتجزة كمجموع فرعي ضمن استخدامات القيمة المضافة، وهذا يبين للجزء من القيمة المضافة الذي أصبح متاحاً لإعادة الاستثمار، ويعتبر احتساب نسبة هذا المبلغ أسهل مما في حالة صافي القيمة المضافة، حيث تفصل استهلاكات الأصول الثابتة عن الأرباح المحتجزة.

3- أن تطبيقات التقرير عن أجمالي القيمة المضافة، سيؤدي إلى حالة من المواءمة بين القيمة المضافة التي تم احتسابها وأرقام الدخل القومي، لأن الاقتصاديين يفضلون المقاييس الإجمالية للدخل القومي، ومرد ذلك أن توصيات لجنة المعايير المحاسبية في هذا الصدد، تضمنت القياس على أساس إجمالي، ولم تأت على أي ذكر لقياس القيمة المضافة الصافية، ولعل اللجنة قد تأثرت في ذلك بتفضيل الاقتصاديين بشكل عام للمقاييس الإجمالية على المقاييس الصافية للدخل القومي<sup>(1)</sup>، وأن حسم القضية في اتجاه القياس على أساس القيمة المضافة الصافية، يتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال، وأن الحسم في هذا الاتجاه في هو الضمان لأن تحتل قائمة القيمة المضافة مكانة مرموقة في التقارير السنوية المنشورة، وتم اقتراح أن يتم التقرير في الفترة الحالية من التطور على أساس القيمة المضافة الإجمالية، ثم خصم الاستهلاك لتحديد القيمة المضافة الصافية.

د- الضريبة: تظهر العديد من الشركات البريطانية الضريبة المفروضة على الأرباح فقط تحت عنوان حصة المجتمع، بينما تظهر شركات أخرى تنوعاً واسعاً من الضرائب، والتأثير الذي يمكن أن يتركه اتخاذ معالجة محاسبية معينة بهذا الصدد يمكن أن يكون كبيراً، خاصة في الصناعات التي تكون عرضة لمعدلات عالية من الضرائب كالمسحوق الكيماوية، وحيث أن ضريبة الشركات وحدها ناقصاً الإعانات أن وجدت يجب أن تظهر باعتبارها حصة المجتمع، في حين أن الرسوم المنفوعة عن المولد والخدمات المشتراة من خارج الشركة تعتبر جزءاً من تكلفة هذه المولد والخدمات، وبالنسبة لضرائب المبيعات والرسوم المفروضة على المنتجات المباعة، فيجب أن تستبعد من إيرادات المبيعات، ومن القيمة المضافة، ولهذا للتطبيق المزاي التالية:

1- أن هذه المعالجة تلغي الحاجة إلى الأحكام التقديرية بشأن شمول بعض الضرائب واستبعاد بعضها الآخر، لأن هناك قائمة طويلة من الضرائب والرسوم التي يمكن أن تخضع لعملية التمييز، كذلك تنوع وتعدد الجهات الحكومية المسؤولة عن جباية كل نوع من هذه الضرائب والرسوم.

2- أن هذه المعالجة تسهل عملية المطابقة بين قائمة القيمة المضافة، وقائمة الدخل.

هـ- البنود غير الاعتيادية: من أهم المعالجات المحاسبية التي تسبب إرباكاً للمديرين، هي المعالجة المحاسبية للبنود غير الاعتيادية الناتجة من أرباح أو خسائر بيع الأصول، حيث أن الأرباح الناتجة عن ذلك قد تخفي الأداء السيئ للشركة، كذلك فإن الخسائر قد تعطى انطباعاً سيئاً عن الأداء التشغيلي للشركة، وعالجت القيمة المضافة ذلك باستبعاد الأرباح غير العادية، وكذلك إعادة إضافة للخسائر غير العادية إلى صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب، وقد وجد أن هناك تبايناً واسعاً في التطبيق حتى بين الشركات البريطانية، والنقطة الوحيدة في صالح إضافة هذه البنود هي أنها تساعد في إجراء المطابقة مع قائمة الدخل، غير أنه من الناحية النظرية تتشابه هذه البنود عن النشاطات غير التشغيلية، ولهذا فأنها لا تدخل في احتساب القيمة المضافة أو استخداماتها<sup>(2)</sup>.

(1) خديجة على محبوب المقروري، مرجع سابق، 2001، ص 52.

(2) عبد الناصر نور، وكمل الربيعي، مرجع سابق، 2004، ص 97-99.

و- قياس بند الأجور: عند إظهار بند الأجور باعتباره توزيعاً للقيمة المضافة يجب أن يتضمن هذا البند إجمالي الأجور الخاصة بالفترة، بالإضافة إلى حصة الشركة في التأمينات الاجتماعية، وتكلفة كافة المزايا العينية التي تقدم للعاملين، والاختلاف هنا يكمن في كيفية معالجة الأجور المحملة على مقدار التخير في المخزون من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل، وهناك ثلاث طرق مقترحة لذلك :

الطريقة الأولى: وتقتضي بإظهار رقم الأجور الخاص بمخزون الإنتاج التام المباع، خلال الفترة فقط، كتوزيع للقيمة المضافة، وذلك يؤدي إلى الحصول على قائمة متوازنة، أي القيمة المضافة المحسوبة في الجزء الأول تساوي مجموع التوزيعات، بما فيها الأجور في الجزء الثاني.

الطريقة الثانية: وتقتضي بإظهار رقم إجمالي الأجور المنفوعة والمنسحقة عن الفترة سواء كانت خاصة بالإنتاج التام المباع، أو بمخزون آخر الفترة، كتوزيع للقيمة المضافة مع إظهار باقي البنود داخل القائمة بقيمتها الحقيقية وبذلك نحصل على قائمة غير متوازنة.

الطريقة الثالثة: وتقتضي بإظهار رقم إجمالي الأجور المنفوعة، والمنسحقة عن الفترة، مع الحفاظ على توازن القائمة، عن طريق خصم تكلفة مخزون آخر المدة من الأجور، ومن تكلفة المواد والخدمات الوسيطة، ويفضل عملياً استخدام الطريقة الثالثة نظراً لبساطتها ولانتشارها في التطبيق العملي في الشركات البريطانية.

ز- قياس القيمة المضافة لفروع الشركات الأجنبية : أن تضمين التقارير السنوية لفروع الشركات الأجنبية لقائمة القيمة المضافة محلياً يمكن أن يقدم معلومات للحكم على جدوى وجود هذه الاستثمارات خصوصاً فيما يتعلق بمدى معاهمة تلك الشركات في عملية التنمية الاقتصادية، وفي هذا المجال فإن القائمة يجب أن تقدم قياساً لما يمكن تسميته بالقيمة الاجتماعية المضافة، أي يجب أن تقاس القيمة المضافة من وجهة نظر المجتمع ككل، وهذه القيمة تتكون من شقين أساسيين، الأول قابل للقياس الموضوعي مثل ما تنفع الشركة من أجور العاملين، والشق الثاني فهو غير مباشر، وله جوانب إيجابية كتدريب العمال على اكتساب مهارات جديدة وإدخال تكنولوجيا متقدمة، وتمشياً مع الاعتبار الخاص بإمكانية الاعتماد على المعلومات والثقة فيها، فإن قائمة القيمة المضافة يجب أن تركز على الشق الأول، وهو الشق المباشر، ويجب تقديم مقياس موضوعي للقيمة الاجتماعية المضافة، إلى مجموع المزايا أو العوائد التي تحققها تلك الشركات والقابلة للقياس الموضوعي، وتتمكن الشركات من تحليلها للقيم المضافة بالشركات التابعة لها من خلال : (1)

ح- مصروف البحث والتطوير: وفقاً للمعايير المحاسبية، فإن مصروف البحث والتطوير يعتبر مصروف فترة، ينتزل في السنة التي انفق فيها، ونتيجة لتنزول هذا المصروف من الأرباح فإن تلك الأرباح ستخضع، كذلك سيظهر رأس المال بأقل مما يجب، ولأغراض احتساب القيمة المضافة، فإن مصروف البحث والتطوير يتم إضافته إلى صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب (2)، وفي مقابل ذلك تعاد رسملة ضمن الأصول في الميزانية ثم إطفاءه في الفترة الزمنية التي يستفاد منه فيها.

(1) صبحي ميحة عبد السيد، 'نظام الموحد للتكاليف في قطاع التشييد والبناء'، رسالة ماجستير غير منشورة، القاهرة: جامعة القاهرة، 1974، ص 225.

(2) بوذر محمد الجلي، مرجع سابق، 2001، ص 5.

## 2-2 : ضريبة القيمة المضافة

يدور في الأوساط الاقتصادية جدل حول آليات الإصلاح الضريبي، حيث دعت العديد من الفئات للنظر في هذا الإصلاح<sup>(1)</sup>، والذي يمثل أهمية للدول التي تسعى إلى الانفتاح على السوق الدولية، وتفعيل الشراكة الأوروبية، والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، وتعزيز منطقة التجارة الحرة، وذلك لأن النظام الضريبي غالباً ما يتفاعل مع النظام الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدولة، وما يحدث في واقع المجتمع من تغيرات وتطورات، لا بد أن ينعكس على نظامه الضريبي<sup>(2)</sup>.

وكون الإصلاح الضريبي جزءاً من الإصلاح الاقتصادي، يهدف إلى تحقيق للتنمية الاقتصادية للدولة<sup>(3)</sup> ومما يقتضيه الاتجاه نحو الإصلاح الضريبي بالانضمام إلى منظمات تجارية دولية، الأمر الذي أدى إلى إلغاء بعض من الرسوم الجمركية، وما تبعه بالتالي من انخفاض في مردود الضرائب غير المباشرة، مما دعا إلى الأخذ ببدايل لتعويض هذا الانخفاض، حيث انتقلت المنظمات الدولية على تسمية مفهوم ضريبي حل مكان تلك الرسوم الجمركية، بـضريبة القيمة المضافة، أو ما يعرف اختصاراً بالـ (Value Added Tax) VAT، والتي اعتبرت إحدى الأدوات والوسائل الضريبية الجديدة التي أفرزتها العولمة، ويأتي إدخالها وتطبيقها في إطار إصلاح هيكلية النظام الضريبي للدول التي تسعى للاستعانة بالصورة الحديثة للضرائب<sup>(4)</sup>، وينشأ عن فرض هذه الضريبة إزالة للحدود المالية، بإلغاء الضرائب على الاستيراد وإعفاء الصادرات تسهياً للتبادل بين الدول الأعضاء<sup>(5)</sup>.

أن تطبيق هذا النوع من الضرائب لضحي المعيار الأساسي الذي يدل على حداثة ومثانة الهيكليّة الاقتصادية والضريبية، وعلى وجود أداة أساسية لا بد منها للتعامل الاقتصادي الدولي، حيث أكد أحد الكتاب على سبيل المثال أن أساس إصلاح النظام الضريبي في اليابان، هو إلغاء ضريبة الشركات، وإلغاء ضريبة المبيعات، وحل محلها ضريبة القيمة المضافة<sup>(6)</sup>، ويعتبر الأخذ بها خطوة ضرورية نحو الإصلاح الهيكلي للنظام الضريبي، وأصبحت من أهم سمات النظم الضريبية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث تعاضد في العادة بما يقرب من ربع الإيرادات الضريبية الكلية<sup>(7)</sup>.

1) R.W.Hafer and Michael E. Trebing, (1980), "The Value Added Tax - A Review of the Issues," Federal Reserve Bank of St. Louis, Vol, 62, NO, 1, p 3.

2) أمين صالح، "الضريبة على القيمة المضافة"، لبنان: مكتبة صلور، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، 2003.

3) سونيا فاس جورجى، "أفكار مقترحة لمنهج التصحيح الضريبي"، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة غير منشورة، مقامة لجامعة عين شمس: القاهرة، 1986، ص 43.

4) حامد دلوود الطلحة، "الضريبة العامة على المبيعات"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 114، 1999، ص 1.

5) D.T.Lakdawalay, (1976), "Value Added Tax" Indian Economic Journal, Vol, 24, NO, 2, pp 183.

6) Alan A.Tait, (1989), "Misconceptions About the Value Added Tax" Finance & Development, Vol, 26, NO, 1, p 25.

7) محمد كامل درويش، مرجع سابق، 2002، ص 15.

## 2-2-1 : مفهوم ضريبة القيمة المضافة وخصائصها

ورد توضيحاً لمفهوم ضريبة القيمة المضافة،<sup>(1)</sup> بأنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة على الإنفاق، تلجأ إليها الدولة في سعيها لزيادة مواردها المالية وتفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات، وتؤدي من طرف المستهلك، بعد أن تنقل على كاهله داخل سعر المواد أو الخدمات، بينما تحصلها الدولة على مستوى المنتج أو مقدم الخدمات، وباعتبارها نوعاً من الضرائب على الإنفاق، وليس على الدخل، بالتالي لا تؤثر على الانخار، ولا على الاستثمار، كما إن تأثيرها على الصناعات يعتبر في حكم المعلوم في حالة إلغاء الضريبة على السلع المصدرة، حيث تفرض على أساس مبدأ التخصيص أي خضوع السلع المخصصة للاستهلاك المحلي فقط للضريبة، وإعفاء السلع المخصصة للتصدير.

أن جوهر ضريبة القيمة المضافة يتمثل في توفير آلية لموازنة الضريبة المدفوعة على مدخلات الإنتاج بالضريبة المدفوعة على مخرجات الإنتاج، وبالرغم من إن هناك اختلافات عديدة في هيكل ضريبة القيمة المضافة، وكيفية تطبيقها، فهناك اتفاق عام على جعل الاستهلاك هو الوعاء النهائي لهذه الضريبة<sup>(2)</sup>، ونظراً لأن هذه الضريبة تفرض على كل مرحلة من مراحل الإنتاج، فإن ضمان تحميلها على الاستهلاك قد يتطلب أيضاً رد الضريبة المسددة على مدخلات الإنتاج بالكامل.

وإضافة الباحث حسين القاضي<sup>(3)</sup>، في تحديد مفهوم ضريبة القيمة المضافة (والتي سماها المرسوم رسم الإنفاق الاستهلاكي) بأن دفع الضريبة يترتب على بيع السلعة وليس إنتاجها، وهذا معناه أن السلع المنتجة وغير المباعة يجب أن تستعاد الضريبة المترتبة عليها، وإلا فإن الغرض من الضريبة ينتقل من الاستهلاك إلى الإنتاج.

وضريبة القيمة المضافة بعلاقتها بسائر الضرائب على الاستهلاك، تعتبر من الضرائب غير المباشرة العامة على الاستهلاك، وليست ضريبة على أنواع معينة من السلع والخدمات، تفرض على الدخل بمناسبة استعماله، وإن كانت تتشابه مع الضريبة التراكمية على كافة المراحل، من حيث إن كلا منهما تسري على السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع والاستهلاك، كما يتشابهان في إمكانية فرضهما بسعر موحد على جميع المراحل وجميع السلع والخدمات، أو بأسعار تختلف وفقاً لنوع السلعة، أو الخدمة، أو تبعاً للمرحلة الإنتاجية، إلا أن الضريبة هنا لا تفرض على القيمة الإجمالية للسلعة في كل مرحلة، وإنما تفرض على القيمة التي أضيفت على السلعة في هذه المرحلة، حيث أثبتت أغلب الدراسات تساوى حصيلة ضريبة القيمة المضافة، مع حصيلة الضريبة العامة على الاستهلاك (فرض الضريبة العامة الواحدة على رقم الأعمال على مستوى انتقال السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك).

(1) مجلة ضمان الاستثمار، العدد 149/2000/ص 4.

(2) دراسة روما 2005 .

(3) مجلة النور اللبنانية لعدد (137) بتاريخ 2004/1/20.

ففي الولايات المتحدة نوقشت هذه الضريبة لأربعة عقود وكل مرة يتضح إن ضريبة القيمة المضافة ما هي إلا ضريبة مبيعات بالمفرد، ولكنها تجمع بطريقة مختلفة، وبطريقة أكثر تعقيداً، وحتى يمكن فهم طريقة عمل ضريبة القيمة المضافة نأخذ المثال الافتراضي التالي (1) :

سعلة معينة تمر بثلاث مراحل قيمتها في المراحل الثلاثة (منتج، تاجر جملة، مستهلك) 500 د، 750 د، 1000 د) على التوالي، ومعدل الضريبة على القيمة المضافة (10%) (2)  
المرحلة الأولى:  $500 \times 10\% = 50$  دينار، يدفعها المنتج ثم يعكسها على تاجر الجملة بموجب فاتورة للشراء  $500 + 50 = 550$  دينار.

المرحلة الثانية:  $750 \times 10\% = 75$  دينار، يقوم تاجر الجملة بخصم 50 دينار منها ويدفع 25 دينار، ويضيف الضريبة على فاتورة مبيعاته  $750 + 75 = 825$  دينار.

المرحلة الثالثة:  $1000 \times 10\% = 100$  دينار يقوم البائع بخصم 75 دينار، والتي سبق ودفعها لتاجر الجملة ويقبض من المستهلك الأخير للسلعة 100 دينار، ويسدد للدوائر الضريبة مبلغ 25 دينار.

ونستج من ذلك أن هذه الضريبة الحديثة تعني فرض ضريبة على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة، أو الخدمة أو تداولها، بحيث يستطيع الشخص الذي تفرض عليه في مرحلة معينة أن ينقلها إلى الشخص الذي يأتي بعده إلى أن تصل السلعة أو الخدمة إلى المستهلك، الذي يتحمل عبء الضريبة بصورة نهائية.

من هنا يأتي مفهوم ضريبة القيمة المضافة، أي أن قيمتها في آخر الأمر، تنتج عن الضريبة التي تؤدي على المبيعات مخصوم منها الضريبة المنقولة، والتي أديت على المشتريات (3)، ويحصل تصيد الضريبة حالاً وعن كل مرحلة على حدة من قبل بائع السلعة أو الخدمة الأخيرة، الذي يحتسب الضريبة، وينزل منها ما دفعها في المراحل السابقة، أما إذا كانت السلعة معدة للتصدير فتتزل منها الضريبة التي دفعت عنها في جميع المراحل، ولذلك أمكن الاستفادة منها في تشجيع الصادرات، وجعل أسعار السلع في الخارج أقل من سعرها في الداخل، وهي طريقة تتبعها دول السوق الأوروبية المشتركة، لتفادي منح الإعانات المباشرة للصناعات المحلية أو العمل على إعانتها من بعض الضرائب، لأنها أساليب ضريبية ممنوعة حالياً، بموجب اتفاقية روما المنشئة لهذه السوق والقرارات الصادرة بموجبها (4).

(1) نظراً لأهمية عملية الاحتساب تم الاستشهاد بمثال رياضي .

2) Stanley S.Surrey, (1970), Op. Cit., p 86.

(3) عبد السلام لبيب، " فلسفة الضريبة وإستراتيجية للتنمية "، المغرب: أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، 1998، ص 218.

(4) خالد الشلوي، " نظرية الضريبة والتشريع الضريبي "، بنغازي، منشورات جامعة قار بونس، الطبعة الثانية، 1974، ص 425.

كلما تقربت ضريبة القيمة المضافة من المستهلك كلما كان أثرها أخف وطأة<sup>(1)</sup>، إلا أنها تحتاج إلى رقابة قوية وجهود من الإدارة الضريبية، مما يزيد من تكاليفها، في حين كلما ابتعدت عن المستهلك كلما قل عدد المكلفين بها، وانخفضت تكاليفها، ويقدر ما توفقه الدولة بين الاعتبارين (القرب من المستهلك، وقلة عدد المكلفين) كلما نجح التنظيم الفني للضريبة، وبالتالي تتحقق الأهداف من فرضها، والتي تتمثل بما يلي :

أ- تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يعمل على تحقيق العدالة بتقرير الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية، والأساسية ولذوي الدخل المحدود، وتحقيق لتدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لمجموع المواطنين<sup>(2)</sup>، وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع كلما كانت السلعة كمالية.

ب- حصول الحكومة على موارد مالية، لمواجهة تزايد النفقات العامة دون اللجوء إلى التضخم، ومن الممكن لهذه الضريبة أن تعوض عن الإيرادات الضريبية المتأتية، من الضرائب الجمركية، التي ستخفض بشكل حاد في حالة إقامة مناطق التجارة الحرة، وتوجهات تحرير التجارة الدولية، فكثير من الدول وفي إطار الإصلاح الضريبي تحاول تطبيق ضريبة القيمة المضافة، لتحقيق جملة أهداف من بينها زيادة الإيرادات الضريبية، والاستعداد للحد من الاعتماد على الضرائب الجمركية، التي تشكل نسبة مهمة من مجمل إيراداتها الضريبية، بعد الدعوات إلى تحرير التجارة العالمية، وإقامة مناطق التجارة الحرة، حيث طرأ انخفاض في حصة الضرائب على التجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الوطن العربي.

ج- توجيه الاستهلاك بحيث يؤدي ذلك إلى تخصيص أفضل للموارد<sup>(3)</sup>.

د- تشجيع الصادرات عن طريق إعفائها من الضريبة، والسماح ببرد الضريبة على السلع إذا تم تصديرها للخارج، وفرض ضريبة على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثل المحلي، مما يؤدي إلى تنشيط وتشجيع التصنيع المحلي، وتشجيع الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة على مبيعات المنتج النهائي.

علماً بأن تحقيق هذه الأهداف أصعب في البلدان النامية، منه في البلدان المتقدمة، وذلك لتمييز الاقتصاد للنلمي بعدة خصائص، تتشابه في جميع الاقتصاديات النامية، ولكنها تختلف بالدرجة .

(1) رخص المحبوب، الاقتصاد السلمي، القاهرة: دار النهضة العربية، الجزء الأول، 1997، ص 227.

(2) فوزي عسان الهادي، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكثية الأخذ بها في سورية، رسالة دكتوراة غير منشورة، صمر: جامعة الزقازيق، صمر، 1984، ص 213.

(3) هاني كنانة، مرجع سابق، 1999، ص 53.



## 2-3 : الفرق بين ضريبة القيمة المضافة وضرائب أخرى على المبيعات

ضريبة القيمة المضافة ليست شكلاً جديداً لضريبة مفروضة، ولكنها مجرد تعديل لضريبة قائمة أصلاً وهي ضريبة المبيعات الإجمالية، ومع ذلك توجد عدة اختلافات بين الاثنين، ولكن الأهم هو التشابه بينهما<sup>(1)</sup>، أن الضريبة على المبيعات يتكون مطرحها من تصنيع وتوزيع المنتجات، مع إعفاء عملية التصدير وفرض الضرائب على عملية الاستيراد، وتتميز بالبساطة والمردودية، ولكنها ضريبة تراكمية، أما الضريبة المفروضة على مرحلة واحدة من الدورة الاقتصادية، فهي تحل مشكلة التراكم، إذ تفرض الضريبة مرة واحدة على السلعة، وتحول دون فرض الضريبة أكثر من مرة، بالتالي فقد أدى للتعبه إلى هذه الجوانب إلى إنشاء ضريبة القيمة المضافة<sup>(2)</sup>.

وعلى الرغم من أنها تتفق مع للضريبة العامة المتدرجة على رقم الأعمال من خلال سريانها على الإنتاج في جميع مراحلها، إلا أنها لا تصيب سوى القيمة المضافة، التي تمثل الزيادة في قيمة الإنتاج في كل مرحلة من مراحلها، أي زيادة قيمة الإنتاج المباعة في نهاية كل مرحلة عن قيمة الإنتاج المنشئ في بدايتها، وباعتبار القيمة المضافة هي الفرق بين مبيعات المنتج ومخلفات الإنتاج، بالتالي هي مساوية لما تدفعه الشركة لعوامل الإنتاج، وتمثل هذه الدفعات القاعدة التي تطبق عليها للضريبة<sup>(3)</sup>.

من هنا يظهر أن ضريبة القيمة المضافة تختلف عن أنواع للضرائب الأخرى، في أنها تقسم إلى مبالغ بسيطة تمثل مشكلة في حال التهرب من سدادها، ويتم جمعها بشكل جزئي من خلال نظام خصم يستطيع من خلاله الشخص المفروضة عليه الضريبة، وخصم قيمة ضريبة القيمة المضافة التي دفعها من إجمالي مبلغ الضرائب المفترض عليه دفعها إلى مصلحة الضرائب، تضمن هذه الآلية أن تكون الضريبة محايدة بغض النظر عن عدد العمليات التجارية التي تمت، ويعتبر مصدر أكثر واقعية<sup>(4)</sup> لتمويل الانخفاض في الضرائب المباشرة، بالتالي فإن ضريبة القيمة المضافة تعتبر ضريبة جديدة متضاف، ولكن ليس هناك ضريبة قديمة مستتهد<sup>(5)</sup>.

بالتالي ضريبة المبيعات تتميز عن ضريبة القيمة المضافة، بأن تشمل ضريبة المبيعات دفعة واحدة من المستهلك عند مستوى المفرد وتحصل بمعدل ثابت، وضريبة القيمة المضافة مقسمة على مراحل الإنتاج، وإذا كان معدل ضريبة المبيعات هو نفسه معدل ضريبة القيمة المضافة، فإن إجمالي مردود الضريبة واحد بغض النظر عن طريقة التجميع<sup>(6)</sup>.

وهنا نسأل طالما أن حصيلة كلتا الضريبتين واحد فأى منهما هي الأفضل ؟  
ويمكن أن يكون الجواب يعتمد على ثلاثة جوانب:

1) Richard A. Musgrave, "Problems Of The Value-Added Tax", National Tax Journal, 1972, Vol, 25, NO, 3, p 425.

2) Trevor Thomson, "The Value Added Tax and thw Cost of Change" South African Journal of Economics, 1974, Vol, 42, NO, 1, pp 56-57.

3) R.W.Hafer and Michael E. Trebing, (1980), Op. Cit, p 3.

(4) محمد القوي، مرجع سابق، 1998، ص 111.

5) Henry J. Aaron, "The Impact of a Value Added Tax On U.S Competitiveness" Consumption Tax and International Competitiveness, 1987, Vol, NO, p206.

6) R.W.Hafer and Michael E. Trebing, (1980), Op. Cit, p4.

الجانب الأول : يتعلق بقيمة الضريبة، حيث أن الضريبة على الاستهلاك تظهر للمستهلك بصورة منفصلة عن السعر مما يثير في داخله التذمر، ويجعله أكثر حذراً عند تحملها مما يحفزها على تجنبها، أو التهرب منها، لذا لمكنه ذلك أي أنه من الأفضل عدم وضوح الضريبة للمستهلك، بعكس ضريبة القيمة المضافة .

الجانب الثاني : ويتعلق بالإجراءات اللازمة لتطبيق كل من الشكلين، فيقل عدد المكلفين بالضريبة على الاستهلاك، عن عددهم في ضريبة القيمة المضافة، الأمر الذي يسهل الإجراءات الإدارية، ويؤدي استبعاد السلع الرأسمالية عند حساب ضريبة القيمة المضافة، إلى نتائج أكثر فاعلية عنه في ظل الضريبة على الاستهلاك، حيث أنه يصعب تتبع بنود المشتريات من تاجر للجملة، هذا بالإضافة إلى تدخل الآراء الشخصية للمكلفين عند حساب ضريبة القيمة المضافة عن طريق الفاتورة الضريبية الأمر الذي لا يتوفر في الضريبة على الاستهلاك<sup>(1)</sup> الجانب الثالث : وهو خاص بالدول التي تأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الاستهلاك، إلى جانب الضرائب المفروضة على مستوى الولايات، أو المناطق، داخل الدولة الواحدة، ففي مثل هذه الدول يفضل الأخذ بالضريبة على الاستهلاك لسهولة ربطها بالضريبة الموحدة على رقم الأعمال.

مع العلم أن حصيللة ضريبة القيمة المضافة بسعر (10%) مثلاً تتساوى مع نفس المبلغ المحصل من الضريبة على الاستهلاك التي تفرض على مستوى تاجر للتجزئة بنفس السعر، ولكنها تختلف عن الضريبة على رقم الأعمال، حيث إن حصيللة الأخيرة أكبر، والمحصلة أن قاعدة الضريبة في كل للحالات تتساوى الاستهلاك، والعبء يقع على المستهلك.

وناقش المتخصصون اقتراح استبدال كل أو جزء من ضريبة دخل الشركات بضريبة القيمة المضافة، واستخلص أن مثل هذا الاستبدال سيزيد بشكل كبير الربحية للشركات، ويزيد من أرباحها، وبالتالي تحمين توازن لتجارة، وذلك لأن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة استهلاك، وللغاية أي ضريبة استهلاك مملوكة لضريبة الأجر<sup>(2)</sup>، بالتالي قد يمكن اعتبار هذه الضريبة بديلاً تلماً وجزئياً بالنسبة لضريبة دخل الشركات القائمة حالياً، وهي أيضاً كمصدر جديد للإيراد<sup>(3)</sup>.

حيث يرى كاتب آخر إن تطبيق ضريبة القيمة المضافة مرتبط بشكل أساسي بإصلاح ضريبة الدخل، وأن هذه الضريبة مطبقة في معظم دول العالم التي انتهجت سياسات لتحرير الاقتصادي، باعتبار أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة مثالية<sup>(4)</sup> .

1) Richard A. Musgrave, {1972}, Op. Cit., p 425.

2) Henry J. Aaron, (1987), Op. Cit., p 207.

(3) غازي عبد الرزاق نقاش، 'المالية العامة'، صان دار وائل. الطبعة الثانية، 2001، ص 146-165.

(4) محمد كامل درويش، مرجع سابق، 2002، ص 14-16.

## 2-2-4 : مراحل تطبيق ضريبة القيمة المضافة .

بالنظر للعقبات التي يمكن أن تقف في وجه تطبيق ضريبة القيمة المضافة، فإنه يقترح أن يتم دخول الضريبة إلى حيز التطبيق بشكل تدريجي، وعن طريق مجموعة من المراحل (1) :

**المرحلة الأولى:** فرض ضريبة عامة على الاستهلاك، أو ضريبة عامة على المبيعات.

ويجب أن تتصف هذه الضريبة بالصفات التالية:

أ\_ ذات قاعدة واسعة ومرنة.

ب\_ أن تتوافق مع الرسوم الجمركية المفروضة.

ج\_ أن تشمل كمية جيدة من السلع والخدمات.

ولابد أن تتوافق هذه المرحلة مع مجموعة من الإجراءات وهي:

1\_ تعديل وتوحيد سعر الصرف الأجنبي.

2\_ مراعاة الأوضاع الاقتصادية الراهنة.

3\_ زيادة كفاءة الإدارة الضريبية.

4\_ إصدار نظام محاسبي يتلاءم مع فرض مثل هذه الضريبة، بحيث يؤدي هذا النظام إلى:

أ\_ إمكانية تجميع البيانات من خلال السجلات والمستندات.

ب\_ تسهيل وتوحيد عمليات الفحص الضريبي لهذه السجلات.

ج\_ تحقيق اليقين لدى الفاحص فيبتعد عن التقدير الجزافي بهدف تحقيق الاستقرار الضريبي.

د\_ أن يصبح النظام حكماً عادلاً بين كل من الإدارة الضريبية والمكلفين.

ويمكن تلخيص المرحلة الأولى: في فرض ضريبة عامة على الاستهلاك ذات مطرح واسع، ومرن تشمل

سلة احتياجات المستهلك، من السلع والخدمات وتتوافق مع الرسوم الجمركية المفروضة.

**المرحلة الثانية:** فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة:

لا بد بعد فترة من فرض الضريبة العامة على الاستهلاك من تطوير التشريع الضريبي، والانتقال إلى مرحلة

فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة، حيث لوحظ من خلال الدول التي أخذت بهذه الضريبة الاتي :

1- للضريبة الجزئية على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة البيع للسلع، أو تقديم الخدمة بالنسبة للخدمات،

أو الإفراج عن البضاعة بالنسبة للسلع المستوردة، في حين إن الضريبة على الاستهلاك تستحق عند سحب

السلع من المخازن، أو من مكان الإنتاج، وقبل إتمام عملية البيع.

(1) هاني كنانة، مرجع سابق، ص 255-261.

- 2- الضريبة الجزئية على القيمة المضافة يمكن أن تشمل عدداً كبيراً من السلع، في حين إن الضريبة على الاستهلاك تفرض على سلع محدودة، تظل قليلة مقارنة بهذه الضريبة.
  - 3- تسمح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة للمكلفين، خصم الضريبة المضافة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، و لا تسمح الضريبة على الاستهلاك بذلك.
  - 4- تحقق الضريبة الجزئية على القيمة المضافة، التدرج في المعاملة للضريبة حسب أهمية السلعة بالنسبة للمستهلكين.
  - 5- إن الضريبة الجزئية على القيمة المضافة تصل على تحقيق تكافؤ الفرص بين مختلف السلع الخاضعة في معاملتها ضريبياً.
  - 6- أن الضريبة الجزئية على القيمة المضافة ذات إجراءات سهلة مبسطة.
  - 7- تزامن الضريبة الجزئية على القيمة المضافة موارد مادية للدولة لكبر من موارد ضريبة الاستهلاك.
  - 8- تسمح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة برد الضريبة السابق نفعها على مخلات السلع المصدرة مما يساعد على زيادة المقدرة التنافسية لها في الأسواق العالمية.
  - 9- تستخدم الضريبة الجزئية على القيمة المضافة كوسيلة فعالة للحد من استهلاك سلعة معينة، أو للحد من الاستهلاك بصورة عامة.
  - 10- تحقق الضريبة للجزئية على القيمة المضافة، للتوزيع العادل لعبء الضريبة، بتقريرها بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية ولذوي الدخل المحدود.
  - 11- الضريبة الجزئية على القيمة المضافة ذات إجراءات بسيطة، وتخلق نوعاً من السهولة في التعامل بين الإدارة الضريبية والمكلفين، مما يؤدي إلى زيادة حصيلة الضريبة.
  - 12- تمنح الضريبة الجزئية على القيمة المضافة إعفاءاً لصغار المكلفين من الضريبة.
  - 13- تمهد هذه الضريبة للأخذ بنظام ضريبة على القيمة المضافة، التي تعتبر من السمات الأساسية للأنظمة الضريبية المتطورة.
  - 14- سهولة إجراءات مراجعة هذه الضريبة مما يؤدي إلى سهولة حل الخلافات التي تحصل بين الإدارة الضريبية والمكلفين.
- ويمكن تلخيص المرحلة الثانية: في فرض ضريبة جزئية على القيمة المضافة، يكون المكلف بها هو المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة وتلجر الجملة.

#### المرحلة الثالثة: تطبيق ضريبة القيمة المضافة .

تتمثل المرحلة الثالثة في تطبيق ضريبة القيمة المضافة على جميع مراحل الإنتاج، والتوزيع، حتى تصل السلعة أو الخدمة إلى المستهلك النهائي.

أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة ليس بالأمر السهل خاصة بالنسبة للدول النامية، حيث إن فرض هذه الضريبة يتطلب أجهزة ضريبية مؤهلة، ونظام قوي للاستعلام الضريبي، وقد لوحظ من خلال مقارنة التشريعات الضريبية التي تطبق هذه الضريبة بين العديد من الدول، أن الدول ذات الاقتصاديات القوية كفرنسا

وإنكثراً، قد أخذت بضريبة القيمة المضافة بشكل كامل، في حين إن الدول للنامية، قد أخذت بضريبة القيمة المضافة بشكل جزئي، حيث لم تفرضها على جميع المراحل التي تمر بها السلعة بل اكتفت ببعض المراحل حسب قوة اقتصادياتها، وقدرتها على استيعاب هذه الضريبة كون ضريبة القيمة المضافة تزداد تكاليفها كلما اقتربت من المستهلك، أيضاً وفق ما عرضته الأدبيات المحاسبية والضريبية في هذا الخصوص، أن من أهم متطلبات تطبيق الضريبة<sup>(1)</sup> أن يشمل النظام الضريبي لأي دولة ترغب في تطبيق أسلوب ضريبة القيمة المضافة، تشريعاً منفرداً وفقاً لعدة مراحل كما يلي :

المرحلة الأولى: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة.

المرحلة الثانية: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة.

المرحلة الثالثة: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وتاجر التجزئة.

أن استحداث ضريبة القيمة المضافة يمكن أن يسمح بإدخال تحسناً ملحوظة على الإدارة الضريبية ككل، بل أن اعتماد هذه الضريبة كثيراً ما يعتبر فرصة لإجراء تحديث شامل للإدارة الضريبية ولذلك فمن المهم تحديد موقع إدارة ضريبة القيمة المضافة، حيث تضع جميع البلدان تقريباً مسؤولية تحصيل جميع ضرائب الواردات، ضمن مسؤوليات إدارة الجمارك، ومع ذلك تظهر ثلاثة بدائل ممكنة :

1- إدارة ضريبة القيمة المضافة من خلال مصلحة الضرائب .

2- الإدارة من خلال لمانة للجنة الشعبية العامة لمصلحة الجمارك.

3- الإدارة من خلال جهة مستقلة مختصة بضريبة القيمة المضافة.

(1) على اعتبار أن ضريبة القيمة المضافة هي أسلوب من أساليب الضريبة العامة على المبيعات، والتي منها أسلوب الضريبة الشاملة المتتابعة، وأسلوب الضريبة العامة الواحدة، وللمزيد من المعلومات الإطلاع على:

(أ) سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب والضمراوي، 'النظم الضريبية، الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإسماع، بدون سنة، ص 375-374.

(ب) محمد محمود مصطفى احمد، 'المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل'، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1997، ص 1-3.

(ج) عبد الحميد رزق على داوود، 'التحاسب لضريبي في مجال الضريبة على الاستهلاك'، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1992، ص 5-7.

(د) يوسف شويكار إسماويل، 'الضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة العامة على المبيعات'، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي

الخليج، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 16-18 نوفمبر، 1999، ص 100.

## 2-2-5 : مزايا تطبيق ضريبة القيمة المضافة .

إن أهمية الضرائب غير المباشرة تكمن في أنه ربما يكون فرضها أسهل من فرض الضرائب على الدخل، أو الضرائب على أرباح الشركات، وأنه يمكن تصميمها لتكون محايدة بالنسبة للاستثمار والتجارة، كما أن إدارتها تتسم بالانضباط الذاتي بالنسبة لبعض الضرائب مثل ضريبة القيمة المضافة، التي تتخذ أشكالاً عدة مثل ضريبة المبيعات أو ضرائب المرحلة الواحدة أو المتعددة أو المكوس<sup>(1)</sup>، وهي تعتبر لكثير الضرائب وفرة<sup>(2)</sup>، ولضريبة القيمة المضافة مزايا جعلتها أهم الضرائب على الإتفاق، نستعرضها كما عرضها مؤيدوها:

1- تحقق نوعاً من العدالة الضريبية من خلال توزيع العبء الضريبي، توزيعاً عادلاً، وفقاً للنشاط في كل مرحلة، وبما يعادل القيمة التي أضيفت على السلع والمنتجات في كل مرحلة<sup>(3)</sup>.

2- أن فرص التهرب الضريبي تكون أقل، حيث تساهم هذه الضريبة إلى حد كبير في تخفيف ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك لأنها تحصل في مراحل متعددة، باعتبار أن مصلحة كل مكلف التأكد من قيام البائع السابق له بدفع الضريبة حتى يتمكن من استبعادها عند احتساب مبلغ الضريبة على مبيعاته<sup>(4)</sup>.

3- من الممكن أن تسهم ضريبة القيمة المضافة في زيادة إيرادات الدولة، على اعتبار أنها ذات قاعدة ضريبية عريضة، إذا ما تم فرضها على كافة السلع والخدمات، حيث من مزاياها المالية هي ردف الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، نظراً لتمتعها بثبات حصيلتها، ولتمتعها بصفة الإنتاجية فهي تشمل الإنتاج والتداول والاستهلاك، حيث أشارت التقديرات التي توصلت إليها إحدى دراسات صندوق النقد الدولي مؤخراً إلى أن تطبيق الضريبة بمعدل (10%) سوف يحقق حوالي (8%) من إجمالي الناتج المحلي القائم في الدول الصناعية. كما أضاف مدير صندوق النقد العربي، أن البلدان التي تتبع ضريبة القيمة المضافة تحصل على إيرادات ضريبية أعلى من غيرها، تبلغ ما يعادل (25%) من الإيرادات الضريبية، أو (5%) من قيمة الناتج المحلي الإجمالي في الدول النامية<sup>(5)</sup>.

4- تمتاز بالملاءمة لكل من الخزينة العامة والممول، فالتسوية للخزينة تعتبر وسيلة سريعة للحصول على الإيراد إذ بمجرد فرضها يتوالى ورود حصيلتها طوال العام، وذلك نظراً لاتساع وعائها الضريبي، أما بالنسبة للممول، فإنه غالباً لا يشعر بوطأتها لأنه يدفعها اختياراً دون إجبار ضمن سعر السلعة وعلى أقساط متعددة، ويؤدي الأمر إلى دفعها بشكل تلقائي<sup>(6)</sup>.

(1) أحمد مصطفى محمد، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، ذو الدفوع لهوي، القاهرة، 1999، ص 16.

(2) أحمد الجعوبلي، حول الإصلاح الضريبي - الضريبة على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد (329) القاهرة، 1969، ص 16.

(3) Gerard M.Brannon, (1984), "The Value\_ Added Tax is A good Utility Infielder" National Tax Journal Vol, 37, NO, 3, p306.

(4) سمير شرف، الآثار المالية والاقتصادية والاجتماعية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، أيار 2002، ص 54.

(5) ندوة ضريبة القيمة المضافة التي أقيمت في لوطس .

(6) المرجع السابق، ص 54.

- 5- تحقق هذه الضريبة ميزة هامة بمقارنتها بالضرائب الأخرى، بأنها تفرض على عدد أقل من الممولين وتحقق سهولة الإعفاء لصغار الممولين (1)، لأنها وإن كانت ضريبة ذات آثار تنازلية إلا أن هذه الآثار تقل أهميتها إلى درجة كبيرة، كلما زاد التقارب بين الدخول، فضلاً عن لمكان التخفيف من وقع عبئها على الطبقات محدودة الدخل عن طريق التنظيم الفني لها.
- 6- شموليتها حيث أنها تفرض على جميع السلع المباعة، وتسري مرة واحدة على القيمة الجديدة، (2)
- 7- وجود الضريبة أو عدم وجودها سيان بالنسبة لإرباح المشاريع الخاضعة لها، لأن المنتج لا يعدو في نهاية المطاف إن يكون وسيطاً بين الخزينة العامة والمستهلك حيث تفرض الضريبة بغض النظر عن النتيجة الحسابية للشركة (ربح أو خسارة) (3).
- 8- الحياد، ضريبة القيمة المضافة ضريبة محايدة، حيث لا تحصر العبء الضريبي على مرحلة معينة من مراحل الإنتاج، ونظراً لأنها ضريبة على الاستهلاك، فإن المستهلكين الجيدين وغير الجيدين للسلع والخدمات تفرض عليهم للضريبة بنفس المعدل.
- 9- إن الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة عادة ما تستبعد هذه الضريبة من على السلع المصدرة، ويمكن إن تكتسب منه للشركات المحلية ميزة المنافسة، أو على الأقل تتساوى مع الدول التي تفرض هذا النوع من الضرائب (4)، وعليه تحفز هذه الضريبة على تشجيع الصادرات عن طريق خصم مبلغها، وتفرض على أساس مبدأ التخصيص أي خضوع السلع المخصصة للاستهلاك المحلي فقط للضريبة، وإعفاء السلع المخصصة للتصدير، وهذا يعتبر ميزة ضريبية تمنحها الدولة للمصدرين لمواجهة المنافسة في الأسواق الخارجية، مما يؤدي إلى ازدهار الصادرات، وبذلك تسترد الشركات والمؤسسات المصدرة من الدولة ضريبة القيمة المضافة التي دفعتها (5).

1) Carlos A. Aguirre and Parthasarathi Shome, \* the Mexican Value\_ Added Tax (VAT) Methodology for Calculating The Base \* National Tax Journal , 1988, Vol ,41, NO ,4 ,p 544.

(2) أ- صباح نعوش، مرجع سابق ، 1987، ص 64-65.

ب - محمد الهومي ، مرجع سابق ، 1998، ص 106.

3) Richard W .Lindholm, \*The Value\_ Added Tax: A Short Review of the Literature \* Journal of Economic Literature, 1970, Vol, 8, NO, 9, p 1181.

(4) محمد الهومي، مرجع سابق، 1998، ص 107.

(5) عثمان فوزي القباني، مرجع سابق، 1984، ص 215-216.

12- نظراً لأن لضريبة القيمة المضافة نسبة ثابتة من أسعار البيع، فإنها تقدم دافعاً كبيراً لتخفيض التكاليف، لأن التكاليف التي تحدث بالمشروع تعتبر جزءاً من أساس حساب ضريبة القيمة المضافة، فكل دينار يوفر في التكاليف يذهب مباشرة للإرباح، بدون التحمل بضريبة إضافية، كذلك كل زيادة في التكاليف تخفض الإرباح بالقيمة الكلية بدون ميزة ضريبية (1).

13- تشجيع الادخار والاستثمار، في ظل ضريبة القيمة المضافة يُحمل دافع الضريبة، بالضريبة على الجزء من دخله الذي يتم إنفاقه، بالتالي فإن نظام هذه الضريبة يدفع للادخار والاستثمار، لأن المستهلك يستطيع تجنب ضريبة القيمة المضافة بعدم إنفاقه مكاسبه، وبهذه الطريقة يكون للمستهلك رقابة أكبر على عبئه الضريبي (2).

14- استقرار أساس الإيراد الضريبي، نظراً لأن ضريبة القيمة المضافة تحسب على الاستهلاك، فإن الإيراد الضريبي قد يكون مستقراً نسبياً، وذلك لأن مبلغ الضريبة على مجموع القيم يساوي دائماً سعر الضريبة على السلعة عند الاستهلاك (3)، والتدفق المستمر في ضريبة القيمة المضافة، قد يساعد الدولة بالقيام بتبورات دقيقة وتدابير للخطط (4).

15- سهولة الإدارة الضريبية، بالنسبة للأشكال الأخرى من الضرائب، نجد إن ضريبة القيمة المضافة سهلة نسبياً في الإدارة، فتجميع البيانات الضرورية يكون مبسطاً نظراً لأن ضريبة القيمة المضافة على كل المشتريات والمبيعات يمكن أن تظهر منفصلة على الفواتير، وتسهل إدارتها وجبايتها، حتى وصل الأمر إلى القول أنها تجبي نفسها بنفسها (5)، أيضاً حينما يفرض معدل أو معدلان مع تقديم إعفاءات محدودة.

16- أن الاعتماد على الضرائب المباشرة على الدخل يدفع المستثمرين والشركات، أن يضعوا اهتماماً كبيراً لعنصر الضريبة للتصاعدية على الإيراد العام، وعادة ما تشجع ذلك على استثمارات غير جيدة مبنية على دوافع ضريبية، وقد تدفع الأفراد إلى محاولة التجنب الضريبي، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، قد يخفض الضرائب المباشرة، ويمساعد المستثمرين والمشاريع على اتخاذ قراراتهم بناء على دوافع تجارية بدلاً من محاولة التجنب الضريبي (6).

(1) محمد القوي، مرجع سابق، 1998، ص 107.

4) Richard W. Lindholm, (1970), Op, Cit, p 1183.

(3) صباح نعوش، مرجع سابق، 1987، ص 64-65.

(4) محمد القوي، مرجع سابق، 1998، ص 108.

(5) جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، مرجع سابق، 1973، ص 289.

(6) محمد القوي، مرجع سابق، 1998، ص 108.



## 2-2-6 : آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة .

ويمكن تناول آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة وفق الآتي :

### أ- أثر الضريبة على القيمة المضافة على الاستثمار:

تاريخياً تبين أن ضريبة القيمة المضافة الفرنسية نشأت من الأساس لغايات اقتصادية، من أجل إلغاء الصفة التمييزية للرسوم على الإنتاج أمام الاستثمارات، والواقع أنه في ظل نظام للرسوم على الإنتاج، فإن الاستثمارات باتت تخضع مرتين للرسوم، الأولى عند شراء الاستثمار، والثانية عند بيع المنتجات المصنوعة من هذا الاستثمار، ذلك أن سعر البيع يضم إلى قيمة الاستهلاك للرسم غير القابل للاسترداد الذي يتحمله المشتري، من هذه الزاوية يتبين أن إدارة الضريبة بإقدامها على إلغاء الرسوم المضاعفة قد خلقت حافزاً لتشجيع الاستثمار، ويزيد التشجيع على الاستثمار كلما زاد الاعتماد في موضوع الضريبة على إجراء الخصومات الفورية على الضريبة التي كان قد تحملها الاستثمار في مرحلة البناء، ومن خلال ضريبة القيمة المضافة، سيتم توجيه الاستثمارات الجديدة، وتحويل ما هو قائم منها من المشاريع السلبية إلى مشاريع مجدية، وهو ما سيؤدي إلى تحرير الاقتصاد، والتعجيل في سير عملية التنمية<sup>(1)</sup>.

### ب- أثر ضريبة القيمة المضافة على الأسعار:

إن لكثير الحجج المقدمة ضد تطبيق ضريبة القيمة المضافة، تتمثل في الآثار التي تتركها على الأسعار، وتتفاوت الآراء بشأنها، فمن مؤيدي الضريبة من يعتقد بأنه ليس لها أي تأثير على الأسعار، ومنهم البلجيكيين الذين طبقوا أول ضريبة قيمة مضافة لهم عام 1971، وهناك دراسة تحليلية اهتمت بدراسة تأثير الضريبة على السعر مقارنة بضرائب أخرى غير المباشرة، وأجريت الدراسة على البلدان التي طبقت الضريبة، بينت أن بعض الدول كان فيها أثر تضخمي لتطبيق الضريبة، في حين أن الغالبية العظمى لم ينجم فيها آثار تضخمية، ويعزى ذلك إلى أن هذه الضريبة حلت محل ضريبة مستبدلة<sup>(2)</sup>، والأسعار قد ترتفع من تطبيق ضريبة جديدة كما أن الدول المطبقة للضريبة كانت تستعمل تدخل الدولة المباشر لمنع أي زيادة محتملة في الأسعار نتيجة لفرض الضريبة، والواقع أنه يمكن الاستفادة من ضريبة القيمة المضافة في مجابهة حدة التضخم خاصة في البلدان النامية، حيث أن عملية التنمية والتوسع في الاستثمار، تخلقان ضغطاً تضخمي لعدة أسباب، منها زيادة حجم الدخل، والتمويل بالعجز، مما يؤدي إلى زيادة الطلب الفعلي، الذي يقابله محدودية الإنتاج، وعجز الجهاز الإنتاجي عن تلبية الطلب المتزايد، وبالتالي ارتفاع الأسعار.

ويمكن أن تقوم ضريبة القيمة المضافة بدورها في كبح جماح التضخم، حتى وإن تسببت في رفع مستويات الأسعار بشكل قليل، وذلك بسبب كونها تصيب المستهلك مباشرة، فهي أفضل من اللجوء إلى تخفيض النفقات العامة، حيث أن متطلبات التنمية تفرض عدم تخفيض النفقات العامة، وخاصة في مجال الاستثمار، فهذه الضريبة تميز بين السلع بمقدار أهميتها الاستثمارية أو الاستهلاكية.

(1) جورج لوغريه، مرجع سابق، 2002، ص 170.

(2) Richard W .Lindholm, (1970), *Op. Cit*, p 1178.

ولأن حركة الأسعار هي من أهم أسباب التقلبات الاقتصادية (1)، عند انتقال الرسم بالتسلسل إلى ضريبة القيمة المضافة مع المحافظة على مردودها المتكافئ (2)، فإن النتائج للثلاث التالية مستحق بصورة طبيعية في مجال الأسعار:

- 1- تخفيف أسعار الاستثمارات، ومخزون الشركات من السلع.
  - 2- خطر ارتفاع الأسعار الاستهلاكية.
  - 3- تخفيض طفيف للأسعار عند التصدير.
- وهناك رأي آخر بخصوص أثر الضريبة على الأسعار، حيث بينت دراسة أجريت في 2001 وقدمت معلومات عامة عن ضريبة القيمة المضافة في لبنان (3)، أنه من المتوقع أن لا يكون لضريبة القيمة المضافة أثر ملحوظ على مؤشر الأسعار الإجمالي لعدة أسباب ومنها:
- أ- سيتزامن إدخال ضريبة القيمة المضافة، مع مياسة إلغاء بعض الضرائب غير المباشرة.
  - ب- السبب الأكثر أهمية لعدم تضخم الأسعار، فهو إعفاء لائحة ملح أساسية من الضريبة، وإعفاء القطاعات كالصحة، والزربية والزراعة من الضريبة، والشركات التي يقع رقم أعمالها تحت قيمة محددة.
- وبالتالي نستج أنه كلما كان معدل الضريبة أقل، وكلما زلت السلع المعفاة من ضريبة القيمة المضافة، كلما كان أثر فرض هذه الضريبة طفيف على الأسعار.

ويتأثر مستهلكو السلع والخدمات بالتغيرات في الأسعار حسب مرونة سعر المنتج محل الطلب، ويعني ذلك أن تفاوتاً كبيراً في ردود الفعل سيحدث إزاء تطبيق ضريبة القيمة المضافة، بالنسبة للسلع والخدمات ذات المرونة المنخفضة في الطلب، ويتوقع أن يكون المستهلكون أقل حساسية إزاء التغيير في أسعارها، أما في حالة السلع المرنة فإن المستهلكين يكونون أكثر حساسية في مواجهة التغيير في أسعارها، ويتوقع أن ينتج عن فرض ضريبة القيمة المضافة على مثل هذه السلع انخفاضاً بارزاً في الكميات المستهلكة، سواء بسبب انخفاض الاستهلاك أو استبدالها بسلع استهلاكية أخرى، فكلما كان الطلب مرناً كان للوعاء حساساً كلما قلت مرونة الضريبة وبالعكس، وكلما كان طلب السلعة غير مرناً، وبالتالي كلما زلت مرونة الضريبة المفروضة عليها، وتفسر ذلك أن الضريبة هنا تعتبر جزءاً من الثمن، وبالتالي فإن تغيير في السعر الضريبي، معناه تغير في الثمن، وهذا التغير يقل أثره على حجم السلعة موضوع الضريبة، كلما قلت مرونة طلبها، (4).

والمبدأ العام الذي تنص عليه النظرية الحديثة، هو أن راجعية الضريبة على السلع والخدمات، تنقسم بين المستهلكين والمنتجين، بنسبة مرونة العرض إلى مرونة الطلب، مما ينعكس أثره على الاستهلاك الفردي والجماعي، لجميع الطبقات على اختلاف دخولهم (5).

(1) مالي كفاي، مرجع سابق، 1999، ص 58.

(2) جورج لوغريه، مرجع سابق، 2002 ص 175.

(3) <http://taxesinlebanon.tripod.com/VAT/WhyVAT.htm>

(4) عسان فوزي القاني، مرجع سابق، 1984، ص 34.

(5) عبد العليم فوزي، "الصالية العامة والسياسات المالية"، بيروت: دار النهضة العربية، 1971 ص 160-161.

### ج- ضريبة القيمة المضافة وتعبئة الفاقد الاقتصادي :

إن ضريبة القيمة المضافة هي الأفضل بين الضرائب غير المباشرة ذات الدور الكبير في تعبئة الفاقد الاقتصادي، وذلك تستخدم للتأثير على الطلب الكلي للفعال، فتفرض بمعد منخفضة للحد من الضغط النقاشي عن التنمية، فيتوجب على الدول الأخذ بطريق النمو أن تأخذ بهذه الضريبة، حيث الملاحظ في الدول النامية أنه في حال وجود زيادة في الدخل القومي فإن هذه الزيادة توجه بشكل خاطئ نحو الاستهلاك الكمالي، وذلك بسبب وجود أفراد غير منتجين وعدم وجود تنظيم جيد للإنتاج، فيكون لا بد من فرض ضريبة على القيمة المضافة، لترشيد استخدام هذه الزيادة في الدخل، مع تحويل ما يمكن تحويله إلى الادخار العام أو الخاص، وذلك من خلال التأثير في القوة الشرائية للأفراد (1).

ونظراً لاعتماد الدول النامية على الضرائب لتمويل التنمية، فإن مردود الضرائب في هذه الدول غير كافية وتحتاج إلى كميات للتمويل للوصول إلى مستوى أعلى من التقدم الاقتصادي، يزيد فيه الدخل القومي وإلى أوعية ضريبية ندية، ومقتضى هذا توافر المرونة في هذا النظام الضريبي، بحيث يتسنى زيادة حصيلة الضرائب بمقدار هذه الزيادة أن يمكن مع عدم إلحاق ضرر كبير بأوعيتها، وعلى الأخص أن ضريبة القيمة المضافة تؤدي إلى إسهام المشروعات في التمويل العام سواء حققت تلك المشروعات ربحاً أم لا، وهو ما يدفعها إلى الأخذ بأسباب الاقتصاد في المستلزمات والصل على مستوى الإنتاجية (2)، وبذلك تظهر أهمية ضريبة القيمة المضافة، وأفضليتها عن غيرها في مجال توفير المصادر الداخلية لتمويل برامج التنمية، وبالتالي تحقيق أهداف السياسة الضريبية، واستخدامها استخداماً فعالاً في هذا الصدد.

### د - ضريبة القيمة المضافة وإعادة توزيع الدخل القومي:

الضرائب تشكل أداة لإعادة توزيع الدخل القومي، عن طريق التأثير في الدخول النقدية والعينية، وكذلك عن طريق رفع ثمان السلع والخدمات، ولتحديد لثرا الضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي، يجب تحديد الشخص الذي أستر عليه عبء الضريبة بشكل نهائي، لأن نقل عبء الضريبة قد يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومي بغير الوجهة التي أرادها المشرع، كما أن التأثير النهائي للضرائب في إعادة توزيع الدخل القومي يتوقف على سياسة الأنفاق العام واتجاهاته، فقياس إعادة توزيع الدخل القومي يتم عن طريق الموازنة بين ما يدفعه الفرد من الضرائب، وبين قيمة المنافع التي تعود عليه من النفقات العامة، فإذا كان ما حصل عليه من منافع أقل مما دفعه من ضرائب، فمعنى ذلك أن هذا الفرد قد نقل إلى غيره جزءاً من دخله، أما إذا كان ما حصل عليه أكثر مما دفعه فمعنى ذلك أنه استفاد من عملية إعادة التوزيع، والحكم على مدى فعالية النظام الضريبي في إعادة التوزيع يتطلب النظر إلى النظام الضريبي بأكمله كوحدة متكاملة، لأن ما قد تحدثه بعض الضرائب من نتائج جيدة في المساواة والعدالة في إعادة توزيع الدخل القومي، قد تبطله ضرائب أخرى ذات نتائج سيئة، وتلعب الضرائب دورها في التوزيع في الاتجاهات التالية:

(1) هاني كنان، مرجع سابق، 1999، ص 59.

(2) عسان فوزي الهادي، مرجع سابق، 1984، ص 218.

1- تعيد توزيع الدخل القومي بين مختلف الطبقات أو عوامل الإنتاج أو الأنشطة والأقاليم.

2- للضرائب غير المباشرة (ومنها ضريبة القيمة المضافة) تقع على المستهلك، وتشكل عبئاً كبيراً على الطبقات ذات الدخل المحدودة، والتي تخصص الجزء الأكبر من دخلها للاستهلاك، بالمقارنة بالطبقات الغنية، وهذا يعني إعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات الغنية، ولكن أثر الضرائب غير المباشرة في هذا الاتجاه يتوقف على نوعية السلعة التي تفرض عليها، كمالية أو ضرورية، وعلى أسلوب فرضها قيمية أو نوعية، ففرض الضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية، لا يؤثر على أصحاب الدخل المحدودة، حيث يكون استهلاك هذه السلع يكاد يكون مقصوراً على الطبقات الغنية، والعكس صحيح، وبالتالي يجب أن تتدرج أسعار للضريبة حسب أهمية السلع للمواطنين .

هـ - ضريبة القيمة المضافة والتهرب من دفعها:

مع ارتفاع نسب الضريبة، تولد رغبة نحو التهرب من دفعها، ويساعد نظام الخصومات المستهلك حتماً إلى عدم إخفاء فواتير الشراء، ليتمكن من استرجاع الرسوم المسجلة عليها، وفي استطاعة المستهلك ألا يكون له مصلحة في أن يبرز بعض فواتيره، مع احتمال سقوط حقه من الخصومات، وأن يخفي بالمقابل جزءاً من رقم أعماله، ومن ثم للقيمة المضافة العائدة إليه وصولاً إلى ربحه الصافي، وهذا ما يكون غالباً الهدف الأساسي للتهرب من دفع الضريبة (1).

و - ضريبة القيمة المضافة والعدالة الاجتماعية:

توزيع العبء الضريبي لضريبة القيمة المضافة، يكون وفقاً لنوع الاستهلاك، لأن مثل هذه الضريبة تقع على المستهلك النهائي كنسبة مئوية من الدخل (2)، ووردت للكثير من الآراء في موضوع هذه الضريبة، فقيل فيها ضريبة غير مباشرة، هي أساساً مناقضة للعدالة الاجتماعية، حيث أنه غير الاختصاصيين في مجال المال والاقتصاد، يدركون أن الضريبة غير المباشرة التي تصيب الاستهلاك وحتى المنتجات الأساسية، تولد عدم المساواة، لأنها تدفع بدون تمييز من قبل الشاري، في حين أن الضريبة المباشرة أكثر عدالة، وضريبة القيمة المضافة بوصفها الضريبة على الاستهلاك، فإنها تميز فكرة المردود على العدالة.

وأكد الخبير الاقتصادي الدكتور لويس حبيقة، في مقالة له في مجلة المقاول اللبنانية، في العدد 60 بتاريخ أيلول/تشرين الأول 2000 (3)، أن أهمية وضع نسبة ضريبية واحدة على القيمة المضافة لكل السلع والخدمات يسهل عملية احتسابها للجميع، ألا أنه من الممكن تعديل نسبة الضريبة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج، وبين سلعة وأخرى، وخدمة وأخرى، ما يسمح للمشرع بمراعاة موضوع العدالة الاجتماعية، بالتالي ممن الممكن وبهدف تحقيق العدالة الاجتماعية وضع نسبة ضريبية منخفضة جداً على السلع الأساسية، ونسب مرتفعة على الكماليات ما يجعل ضريبة القيمة المضافة، نوعاً من الضرائب غير المباشرة التصاعدية.

1) Richard A. Musgrave, (1972), *Op. Cit.*, p 426.

2) جورج لوغريه، مرجع سابق، 2002، ص 178 - 182.

3) لويس حبيقة، 'ضريبة القيمة المضافة: ماذا تصيف، لبنان': مجلة المقاول، العدد 60 تشرين الأول 2000، ص 5.

## ز- ضريبة القيمة المضافة وأثرها على الرفاهية الاقتصادية :

أن فرض ضريبة غير مباشرة كضريبة القيمة المضافة على سلعة ما أو بعض السلع، فهذا من شأنه أن يغير العلاقات السعرية لمختلف السلع، وهنا يواجه المستهلك أسعاراً نسبية تختلف عن تلك التي كانت سائدة قبل فرض الضريبة، وتصبح السلع التي فرضت عليها الضريبة أكثر غلواً (نسبياً) عن تلك التي لم تفرض عليها الضريبة، وبذلك فإن فرض ضريبة سلعية يمكن أن يستخدم كأداة اقتصادية، بهدف إعادة تخصيص الموارد لزيادة الرفاهية الاقتصادية لبعض فئات المستهلكين، حسب تصنيفهم الاجتماعي (1).

## ح- ضريبة القيمة المضافة وأثرها على الحجم الكلي للاستهلاك الفردي :

أن الضرائب على سلع شائعة الاستهلاك، تعمل على إنقاص الحجم الكلي للاستهلاك الفردي، بدرجة أكبر مما لو كانت الإيرادات الضريبية مقطوعة من دخول أشخاص ذوي معدلات إنشباع حدية منخفضة، وأن معظم إيرادات الضرائب السلعية مستمدة من أشخاص في فئات لا تسمح لهم بتكوين مخدرات تنكر، وعلى ذلك فإن الضريبة بقدر ما تعمل على رفع أثمان السلع، بقدر ما تعمل على خفض الاستهلاك الكلي، سواء في ذلك السلع الخاضعة للضريبة أم السلع الأخرى التي لا تعري عليها الضريبة، وهكذا فإن ضرائب السلع، كضريبة القيمة المضافة، إذا ما أخذنا أنفاق الحكومة لحصيلتها في الاعتبار، لا تؤدي إلى نقص مطلق في الطلب الكلي (2).

ط- تنازلية ضريبة القيمة المضافة :

أن ضرائب الاستهلاك تصنف بأنها ضريبة تنازلية، إذا أن لية ضريبة على الأنفاق إذا ما أريد لها أن تأتي بحصيلة وفيرة فأنها يجب أن تفرض على السلع شائعة الاستهلاك، ولا شك أن شراء هذه السلع وغيرها يستنفذ جانباً كبيراً من دخل الأفراد في شرائح الدخل الدنيا، عما هو الحال بالنسبة لأولئك الذين في شرائح الدخل العليا، والجزء من الدخل الذي يدخر لا يخضع للضريبة بطبيعة الحال، وأن معظم المدخرات الصافية توجد لدى الأفراد في شرائح الدخل العليا، إلا أنه رغباً عن ذلك فهذه الضرائب يمكن إزالة بعض تنازلية أثرها، إذا ما فرضت بأسعار مرتفعة نسبياً على السلع التي يستهلكها عادة ذوي الدخول الكبيرة، مع الإبقاء على منسوب أسعارها بالنسبة للسلع الأخرى، التي يستهلكها العدد الأكبر من المواطنين (3).

ي- أثر ضريبة القيمة المضافة على الادخار :

أجريت دراسة لمعرفة تأثير ضريبة القيمة المضافة على الادخار، وتمت مقارنة التغييرات في الضريبة مع التغييرات في معدل الادخار القومي، وكانت فترة الدراسة لعشرين سنة من 1965 إلى 1985، ولخمس عشر سنة 1970 إلى 1985، وخلصت إلى وجود ترابط إحصائي موجب بين التغييرات في معدل الادخار القومي، والتغييرات في الاستخدام النسبي لضريبة القيمة المضافة (4)، وقد أن تطبيق هذه الضريبة سيزيد من الادخار القومي، ويفترض أيضاً أن تبني هذه الضريبة لا يغير ميول الادخار (5).

(1) نعمة الله نجيب إبراهيم، الأثر الاقتصادي للضرائب غير المباشرة على الأسعار وتخصيص الموارد والرفاهية الاجتماعية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (1) لسنة الثانية عشر، 1975، 27-41.

(2+3) حسن فوزي القناني، مرجع سابق، 1984، ص 23-24.

4) Ken Nilitzer and Ilona Ontscherenki, "The Value Added Tax : Its Impact on Saving", *Business Economics*, 1990, Vol , 25, NO ,2 , p 32..

5) Henry J. Aaron, (1987), Op, Cit .p208.

يختلف أسلوب تطبيق ضريبة القيمة المضافة باختلاف الدول المطبقة لها، من حيث كونها دولة متطورة أو نامية، حيث تطبق الدول المتطورة نظراً لارتفاع الوعي الضريبي فيها، وكفاءة أجهزتها الضريبية، ضريبة القيمة المضافة بجميع المراحل التي تمر بها السلعة، من المنتج أو المستورد إلى المستهلك النهائي، أما الدول النامية نظراً لانخفاض الوعي الضريبي، وضعف الأجهزة الضريبية، فتطبق الضريبة على شكل جزئي، كأن تفرض الضريبة على مرحلة إنتاج السلعة، وبيعها لتاجر الجملة، أو تفرض على مرحلة إنتاج السلعة، وبيعها لتاجر الجملة وكذلك بيعها لتاجر التجزئة، وغالباً ما تطبق هذه الحالة بشكل مؤقت في الدول النامية<sup>(1)</sup>، ريثما تطور أجهزتها الضريبية بحيث، تصبح قادرة على تطبيق الضريبة على جميع المراحل التي تمر بها السلعة .

وهناك نماذج مختلفة من ضرائب القيمة المضافة، تصنف وفق الأسلوب الذي تطبق فيه، هناك أسلوب لا يسمح بأي اقتطاع من القاعدة الضريبية، سواء بفرض النفقات الأولية على السلع الرأسمالية، أو التخفيضات التي يتم تسديدها على مثل هذه النفقات، وتسمى بضريبة القيمة المضافة على نموذج الناتج، وهناك بديل يعرف بنموذج الاستهلاك ونموذج الدخل<sup>(2)</sup> نستعرضها وفقاً لآتي :

#### أ- تطبيقها على أساس الاستهلاك :

إن أساس الضريبة هنا يساوي المبيعات ناقصاً المشتريات الوسيطة، وناقصاً مشتريات البضائع الرأسمالية، من غير خصم إهلاك الأصول الموجودة، وهنا مجموع القيمة المضافة يعادل مجموع المبيعات في مرحلة الاستهلاك النهائي، بالتالي تفرض الضريبة من خلال هذا الشكل على الاستهلاك فقط، فيحدد وعاء الضريبة بإجمالي ربح المنشأة مخصوماً منه تكلفة شراء المنتجات الوسيطة، بالإضافة إلى الإنفاق الرأسمالي<sup>(3)</sup>، وهذا النموذج يساوي الضريبة على مبيعات التجزئة، ويعتبر الأساس السائد والمعتمد في معظم الدول التي تطبق ضريبة القيمة المضافة، حيث يمتاز بخصم مشتريات البضائع الرأسمالية المشتراة مما يعطي حافزاً للاستثمار .

#### ب- تطبيقها على أساس الدخل:

هنا وفقاً لهذا النموذج لضريبة القيمة المضافة، فإن أساس الضريبة لكل شركة يعادل المبيعات ناقصاً مشتريات البضائع الوسيطة وناقصاً الاستهلاك ( أي يسمح بخصم الإهلاك على جميع الأصول جديدة كانت أم قديمة)، وبذلك تخضع للضريبة فقط القيمة المضافة الصافية، ولهذا فالنموذج هنا يكون معادلاً للضريبة على الدخل القومي، وكذلك معادلاً لضريبة الدخل .

(1) هاني كنان، مرجع سابق، 1999، ص 49.

(2) غازي عبد الرزاق الشناش، مرجع سابق، 2001، ص 167 - 168.

(3) عسل فوزي العاني، مرجع سابق، 1984، ص 21.

لتوضيح ذلك نأخذ الأتي:

تتعاقد ضريبة القيمة المضافة مع ضريبة الدخل، ويمكن بسهولة أن نرى ذلك من خلال المعادلات الآتية :

- 1- الأرباح = المبيعات - تكلفة شراء المستلزمات السلعية - الاستهلاك - الأجور - الإيجار - الفوائد ..
- 2- تكلفة البضائع المباعة = المشتريات - التغير الصافي في المخزون .

وبإعادة الترتيب :

$$3- \text{المبيعات} - \text{المشتريات} + \text{التغير الصافي في المخزون} - \text{الاستهلاك} = \text{الأجور} + \text{الإيجار} + \text{الفوائد} + \text{الأرباح}$$

وبملاحظة الجانب الثاني من المعادلة رقم (3) نراه مساوياً لما يعتبر وعاء ضريبة الدخل، أي تفرض الضريبة على صافي الناتج القومي، الذي يعادل إجمالي الناتج القومي بعد خصم استهلاك السلع الرأسمالية، أي أنها تفرض على صافي القيمة المضافة بواسطة كل شركة، خلال مراحل إنتاج السلعة وتوزيعها، وهنا يتساوى وعاء الضريبة على صافي القيمة المضافة، مع وعاء الضريبة على الدخل، ولا يحيد استخدام هذا الشكل طالما فرضت ضريبة على النخول<sup>(1)</sup> لأنه يعطي حافزاً اقل للاستثمار من نموذج الاستهلاك، نظراً لأنه يسمح بخصم الأصول الرأسمالية المشتراة من الشركات الأخرى، وخصم الاستهلاك الذي ينشأ أثناء العام، وعليه يتعاقد وعاء ضريبة القيمة المضافة وفق نموذج الدخل مع صافي الدخل القومي<sup>(2)</sup>.

### ج- تطبيقها على أسس نموذج الإنتاج :

أي خضوع جميع السلع والخدمات القائمة الإنتاج، خلال فترة معينة للضريبة في نفس الفترة، أي تفرض الضريبة على كل من الاستهلاك والأصول الرأسمالية، أي لا استهلاك من أي نوع كان، يمكن تخفيضه من وعاء الضريبة، فالاستهلاك الرأسمالي يعامل كقيمة مضافة وتفرض عليه الضريبة، ووفقاً لهذا النموذج فإن شراء البضائع الرأسمالية مثل، الآلات والمباني، والأجهزة، والأثاث، والسيارات... الخ، لا يمكن خصم قيمتها من رقم المبيعات، لذلك هذا النموذج يلقى على الشركات جهداً كبيراً، ويدعوها إلى استخدام طرق إنتاج لا تتطلب إدخال أصول رأسمالية جديدة، وعلى هذا فإن وعاء ضريبة القيمة المضافة وفق هذا النموذج يكون معادلاً لمجمل الناتج القومي .

بصورة عامة فإن النموذج الأول أي نموذج الاستهلاك، هو الشائع الاستخدام من قبل دول السوق الأوروبية المشتركة وغيرها، وبالإمكان استخدام نموذج الاستهلاك في حالة الأخذ بنظام ضريبة القيمة المضافة، في الدول التي لم تطبق ضريبة القيمة المضافة من قبل، وذلك نظراً لما يمتاز به من تدليل للعقبات أمام الاستثمار، وإعطائه حافزاً كبيراً، وهذا مطلب هام في الدول النامية.

(1) خديجة على مكيوف المقوري، مرجع سابق، 2001، ص 68.

(2) عثمان فوزي القباني، مرجع سابق - 1984، ص 23.

توصف ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة محايدة، عندما تفرض على كل مبيعات المستهلك والخدمات بنفس المعدل، ولكن لا وجود لمتل هذه الضريبة لا في الدول الأوروبية ولا غيرها، حيث تبين انه كلما مر وقت أطول من بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة زاد تعدد المعدلات، وأجمعت الدراسات السابقة أن الدول التي تطبق هذه الضريبة لديها على الأقل معدلين، مثلاً فرنسا يوجد لديها أربع معدلات، والضريبة الألمانية لديها معدلين<sup>(1)</sup>، وفي مصر اقترح فرض ضريبة على القيمة المضافة في بداية تطبيقها بمعدل (10%) ثم زاد الى 4 معدلات، على مبيعات السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع<sup>(2)</sup>.

ولما كانت ضريبة القيمة المضافة مصممة للتطبيق على الاستهلاك، فإن السؤال المطروح هنا يدور حول سبب الرغبة في إخضاع مكونات الاستهلاك المختلفة لمعدلات ضريبية مختلفة؟ قيل أنه قد تستند الدعوة إلى الأخذ بمعدلات مختلفة إلى اعتبارات الكفاءة، حيث تعني قاعدة المرونة أن السلع التي يكون الطلب عليها مفتقراً إلى المرونة، يجب إخضاعها لمعدلات ضريبية أعلى من المتوسط، غير أن هذه الحجة الداعية إلى اعتماد معدلات مختلفة تضعف أمام الحاجة إلى مراعاة الاعتبارات الإدارية، وإمكان فرض ضرائب متفاوتة على استهلاك بعض السلع التي يتسم الطلب عليها بانعدام المرونة.

ولذلك فإن القضية الأهم قد تتمثل في إمكانية استيعاب الاختلاف في معدلات الضريبة، لمراعاة اعتبارات العدالة، أي أن يكون من المرغوب إخضاع معظم السلع التي تمثل النصيب الأكبر من إنفاق الميسورين من أفراد المجتمع لأعلى المعدلات الضريبية، مع افتراض تساوى جميع الظروف الأخرى، فعلى عكس الحال في البلدان المتقدمة، قد لا توجد في الحديد من البلدان النامية ضرائب على الدخل تطبق بصورة سليمة، والنقطة الأساسية في هذا السياق هي انه حتى إذا انفق الفقراء نسبة أكبر من دخولهم على سلعة معينة الأغذية مثلاً، فإن الأغنياء ينفقون مبالغ أكبر، ومن ثم فإن تخفيض معدل الضريبة على هذه السلعة، سيؤدي إلى تحويل أموال إلى الأغنياء أكثر من الفقراء، ويضاف إلى ذلك الزيادة في التكاليف الإدارية، بما فيها زيادة احتمال وجوب رد المسدد من الضريبة واحتمال التهرب من الضرائب.

أن تحديد سعر ضريبة القيمة المضافة يجب أن يقوم على أساس العدالة<sup>(3)</sup>، ويأخذ أحد الشكلين الآتيين :

- 1- السعر التسمي للضريبة: يقصد بهذا السعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة، أو الختمة المعروضة للبيع أو على قيمة السلعة المستوردة، وهو لما أن يكون سعراً موحداً أو أسعاراً متعددة:
- أ- السعر الموحد للضريبة: يقصد به فرض الضريبة بنفس النسبة على جميع السلع بغض النظر عن حجم الإنتاج، أو التوزيع، أو المرحلة التي تستحق عندها الضريبة، ويمتاز بقلة المشاكل الناتجة عنه حيث تنحصر بالتأكيد من خضوع السلعة للضريبة، أو إعفائها منها ومدى دقة المستندات المؤيدة لها.

1) Stanley S.Surrey, "Value Added Tax the Case against", Harvard Business Review 1970, Vol, 46, NO, 6, p 89.

(2) محمد القيومي، مرجع سابق، 1998، ص 112.

(3) جورج لوغريه، مرجع سابق، 2002، ص 100.



ب- السعر المتعدد للضريبة: أي فرض الضريبة بعدة أسعار نسبية تختلف حسب نوع السلعة، وهذا يتطلب من الشركات جدولة السلع الموجودة لديها من حيث مدى خضوعها للضريبة، ويتطلب ذلك تعريف السلع بمختلف أشكالها تعريفاً دقيقاً، فإذا تعددت أسعار الضريبة بصورة كبيرة، فإن توزيع السلع على مجموعات تبعاً للسعر المفروض عليها يحتاج إلى جهود من الشركة، ومن الإدارة الضريبية.

2- السعر الثابت (النوعي) للضريبة: وهو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (طن، كغم، لتر... الخ)، وذلك بغض النظر عن قيمتها، ويمكن أن يتدرج هذا السعر تبعاً لدرجة جودة السلع، فالضريبة على المشروبات الغازية ذات النوعية الجيدة أعلى من الضريبة على المشروبات الغازية العادية على سبيل المثال، والسعر النوعي يستختم في حالة المنتجات التي يصعب الوصول إلى قيمتها الطبيعية للخاضعة للضريبة، ويسود أسلوب السعر الثابت في الدول النامية، لقلة عدد المصانع المنتجة لنفس النوع من السلعة<sup>(1)</sup>.

ويقترح بالنسبة للأسعار أن يقوم هيكل ضريبة القيمة المضافة، على نظام تعدد الأسعار الضريبية، (حيث أن النظام الفرنسي قد اتبع نظام تعدد أسعار الضريبة سعر عادي، سعر منخفض، سعر متوسط، سعر مرتفع) وأن تكون بأسعار نسبية، وذلك بتخطيط أسعار للضريبة المقترحة وفقاً لظروف الدول وطبيعة الدخل، خصائص الأنفاق، وهناك اعتبارات تتدخل بمناسبة تحديد أسعار الضريبة عند مستوى معين وهي:

أ- أن يسبق تقرير الأسعار، دراسة للتغير المتوقع في حجم الطلب على السلع المطبقة عليها، بحيث لا يترتب على هذه الأسعار تعطيل جانب من الطاقات الإنتاجية، أو انخفاض في حصيلة الضريبة المستهدفة أو تكديس المخزون السلمي.

ب- ألا تكون مرتفعة أكثر من اللازم، حتى لا تؤدي إلى زيادة أثمان السلع زيادة كبيرة، أو إلى انخفاض الطلب عليها إلى حد كبير.

ج- أن تتعدد الأسعار حسب درجة ضرورة وكمالية السلع، بحيث يراعى إعفاء السلع التي تعتبر من الضروريات الأساسية للحياة.

والتسعير بالمعدل الصفري يعني أن يكون معدل الضريبة المفروضة على المبيعات صفراً، وهنا يحق للشركة استرداد المبلغ الكامل للضرائب المدفوعة على مدخلات عملياتها الإنتاجية<sup>(2)</sup>.

وفي الدول الأوروبية نلاحظ أن معدلات الضريبة تتغير وتتعدد دون توقف، ففي البدء كانت هنالك خمسة معدلات مختلفة زائد معدلين مطبقين على تقديم الخدمات، أما الوقت الحالي فلم يعد يطبق في أوروبا إلا معدلان أساسيان هما، المعدل العادي والمعدل المنخفض<sup>(3)</sup>، وأضيف إليهما معدل خاص يشمل بعض الأدوية وغيرها.

وبالتالي يمكن وضع أسعار ضريبة القيمة المضافة، عن طريق تتبع الإحصاءات التي تبين مدى استهلاك الأفراد للسلع المختلفة، ثم ترتيبها حسب الحاجة إليها ودرجة أهميتها، وطبقاً لهذا الترتيب تحدد أسعار الضريبة.

(1) هاني كناني مرجع سابق، 1999، ص 49-50.

(2) دراسة روما 2005.

(3) فادي موييز أنقاضي، الضريبة على القيمة المضافة، لبنان: دار النهار، الطبعة الأولى، 2002، ص 11.

## 2-2-9 : الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة.

إن التشريعات الضريبية التي تأخذ بضرورة القيمة المضافة تمنح إعفاءات كثيرة لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، وتأخذ هذه الإعفاءات مجموعة من الأشكال أهمها مايلي (1) :

أ- الإعفاءات بدون قيد أو شرط، وتمنح للسلع الضرورية كالملابس والمواد الغذائية... الخ، وجميع الدول تعفي الصادرات من ضريبة القيمة المضافة .

ب- الإعفاءات المشروطة، أي منح الإعفاء بعد ربطه بشرط معين، كشرط المعاملة بالمثل بالنسبة لإعفاءات الدبلوماسيين والسفراء .

ج- الإعفاءات المتعلقة بظروف المشتري، أي إعفاء بعض المشتريين من الضريبة، مراعاة لبعض النواحي الاجتماعية والسياسية، كإعفاء المستشفيات حينما تتعلق المشتريات بعملها بشكل مباشر، المدارس، الجامعات، المعاهد، بعض الجهات الحكومية.... الخ.

والدول النامية التي تطبق هذه الضريبة، عادة ما تستثني العديد من السلع والخدمات من الضريبة، بحيث تحدد هذه الإعفاءات قبل فرض الضريبة، والمعتاد هو الاقتصاد على عدد محدود من الإعفاءات، ينحصر في الرعاية الصحية الأساسية، وخدمات التعليم الأساسي والخدمات المالية، وانتشار الإعفاءات من ضرائب القيمة المضافة أصبح مدعاة للقلق المتزايد في الواقع العملي ، وغالباً ما تبرر الإعفاءات على أساس صعوبة إخضاع المخرجات للضريبة، وأنها تشكل بديلاً مريحاً عملياً لتخفيض المعدلات .

أن آثار الإعفاءات معقدة وغير مواتية بشكل عام، فالإعفاءات تتعارض مع المنطق الأساسي لضريبة القيمة المضافة، لكونها في المنتصف بين فرض معدل موجب بالطريقة المعتادة ( بإخضاع المخرجات للضريبة ومنح خصم ضريبي على المدخلات ) ومعدل صفري (أي إلغاء ضريبة القيمة المضافة المتضمنة أسعار المنتجات إلغاء كاملاً عن طريق منح خصم ضريبي على المدخلات، مع عدم إخضاع المخرجات للضريبة ) ونتيجة لذلك فإن الإعفاءات :

- 1- يمكن أن تسبب في إعادة التضاعف الضريبي ، فعندما تكون سلعة معفاة، مدخلاً في إنتاج سلعة أخرى، لا يمكن المطالبة بخصم الضريبة المحملة على سعر السلعة المعفاة، في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج.
- 2- تخلق بمبدأ الوجهة في حالة البنود المتداولة دولياً، فإذا استخدم أحد المصنّرين سلعة معفاة كمدخلات إنتاج، تكون ضريبة القيمة المضافة المحملة على سعر السلعة في مرحلة سابقة من مراحل الإنتاج، متضمنة في المعدل الصفري المطبق على صادرات ذلك المصدر.
- 3- تؤدي إلى ظهور ما يمكن تسميته زحف الإعفاءات، أي أنه متى حصل قطاع ما على إعفاء، ينشأ لدى ذلك القطاع حافزاً للمطالبة بمنح إعفاءات لمنتجات المدخلات التي يستخدمها حتى يمكنه استرداد ضريبة القيمة المضافة التي دفعها في مراحل سابقة من عملية الإنتاج .

1) G.A.Mackenzie, "Estimating the base of the Value -Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions" International Monetary Fund, 1991, Vol . , NO . , p1.

4- على الجانب الإداري فإن الإعفاءات يمكن أن تطرح إشكاليات أيضاً، فمن الضروري وضع قواعد لتخصيص المخلات الخاضعة للضرائب في حالة التجار الذين يبيعون مخرجات خاضعة للضريبة، ومخرجات معفاة منها، كما أن هناك مشكلات أخرى تثيرها نظم الشهادات الضريبية، وغيرها من النظم المستخدمة لإعفاء مشاريع المساعدة الممولة من مصادر أجنبية.

ولقد أعتت عديد من الدول العمليات الصغيرة للبيع بالتجزئة، وعدد من المعاملات المالية، والشركات الخيرية من ضريبة القيمة المضافة، والشركة المعفاة لا تحمّل ضريبة القيمة المضافة على مبيعاتها، ومع ذلك فإنها تدفع لمشترياتها، ونظراً لأن الدائنية أو استرداد ضريبة القيمة المضافة المسددة على المشتريات، يسمح به فقط للشركات التي تحصل ضريبة على مبيعاتها، والشركات المعفاة ليس لها وسيلة لاسترداد ما دفعوه في هذه الضريبة، وبالتالي عليهم أما استيعاب التكلفة المضافة أو زيادة أسعار البيع، لإظهار ضريبة القيمة المضافة المدفوعة، وهذه الحقيقة تخفض المنافع التي تأتي من الشركات المعفاة، ومعدل (الصفحة %)، يسمح للشركات بعدم تحمل الضريبة على المبيعات، مع ذلك نظراً لأن الشركة تحمّل بمعدل (صفحة %)، فإنها تستلم دائنية بقيمة ضريبة القيمة المضافة التي تدفعها، وبالتالي من المفضل للشركة الحصول على معدل ضريبة يساوي (صفحة %) عن الإعفاء الضريبي، ويستلزم معدل (صفحة %) أن ترد الحكومة للشركة قيمة ضريبة القيمة المضافة التي تدفعها على مشترياتها، علاوة على ذلك نظراً لأن الشركة لا تحتاج لأن تزيد من أسعار البيع لتحصيل ضريبة القيمة المضافة المسددة (مثل ما يجب أن تفعله الشركات المعفاة) <sup>(1)</sup> فلا يتحمل المستهلك بأي ضريبة قيمة مضافة.

ونظراً لهذه الصعوبات، فمن المرجح أن يكون الحد من الإعفاءات موضوعاً متكرراً في إصلاح ضريبة القيمة المضافة في السنوات القادمة.

ويختلف الإعفاء عن المعدل الصفري اختلافاً كلياً، من حيث عدم إمكانية استرداد الضريبة أداؤها على مدخلات الإنتاج، رغم عدم تحصيل الضريبة على المخرجات في هذه الحالة، ومن ثم لا يجوز تقديم أي مردودات ضريبية، وقد تتأثر قرارات الإنتاج في هذه الحالة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، لأن الضريبة على المعاملات الوسيطة لا تسترد.

(1) محمد الفيومي، مرجع سابق، 1998، ص 104 - 105.

## 2-2-10 : متطلبات التطبيق المحاسبي لتحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة

نظرياً يعتبر الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة، هو القيمة المضافة على السلع والخدمات التي قدمتها الشركة، مع ذلك ففي الممارسة العملية نجد أن القيمة المضافة تقاس بالزيادة في أسعار البيع، فكل شركة في سلسلة الإنتاج والتوزيع لمنتج معين، سوف تجمع ضريبة القيمة المضافة على مبيعاتها (على أساس الزيادة في سعر البيع) وتمتد ضريبة القيمة المضافة على مشترياتها، من البضائع والخدمات من المشروعات الأخرى، ومع ذلك فنظراً لأن الشركات لها حق استرداد أو الحصول على دائنية بقيمة الضريبة المدفوعة على مشترياتها، فإنه يتم تحويل الفرق بين القيمة المحصلة والقيمة المدفوعة في السلع لخزانة الدولة، والمبلغ الناتج عن هذه العملية هو المبلغ الصافي الذي يتوجب على الخاضع تأديته، أما إذا كانت النتيجة سلبية، فيمكن تدويره إلى الفترة اللاحقة، أو طلب استرداده وفقاً للشروط والمهل المحددة من قبل الإدارة المعنية<sup>(1)</sup>.

والمهتمون بالضرائب اعتبروا أنه من غير الممكن أو من المستحيل وجود قاعدة لحساب هذه الضريبة، وذلك بسبب أن البيانات التي بالإمكان أن تساهم في هيكل العمل لقانون الضريبة قد لا تكون متوفرة<sup>(2)</sup>، ويختلف حساب قيمة الضريبة حسب الدول والفترة الزمنية، حيث تسري ضريبة القيمة المضافة فقط على القيمة الجديدة للسلعة، في كل مرحلة من المراحل التي تمر بها، ولا تعتمد على مرحلة وحيدة من مراحل الإنتاج بل على عدة مراحل تختلف حسب التشريعات، إذ قد تقتصر على مراحل الإنتاج أو قد تطبق على مراحل الإنتاج والتسويق، في الحالتين تكون أمام ضريبة القيمة المضافة، حتى ولو لم تحمل هذه التسمية<sup>(3)</sup>.

ويتمثل أساس تحديد وعاء الضريبة، في رقم المبيعات الذي يتحقق في المرحلة التي تفرض فيها، أي العملية التي تستدعي دفع الضريبة، وفقاً لما استقر عليه الرأي في تحديده وفق مبادئ المحاسبة المالية المتعارف عليها، سواء كانت المبيعات قد حسبت طبقاً لمبدأ الاستحقاق أو المبدأ النقدي، مع الأخذ بعين الاعتبار مردودات المبيعات والخصم التجاري والنقدي... الخ، حيث تبدأ عند تسليم الأموال أي عند وضعها بتصرف المشتري، والممارسة الاعتيادية تتطلب من المسجلين في الضريبة إلزامهم بدفع الضريبة على مبيعاتهم، وبالإمكان في المقابل طلب إعادة الضريبة على مدخلاتهم<sup>(4)</sup>، أما بخصوص الخدمات فإن العملية تنشأ عند إتمام الخدمة، وأن مقدم الخدمة بإمكانه تسديد الرسم اختياري شرط أن يذكر ذلك في فواتيره، لإعطاء الفرصة لعميله خصم الرسم عند التسليم، أما عن الواردات فإن العامل المحرك للضريبة هو تخليص البضائع من الجمر، وتدفع عندئذ الضريبة لمصلحة الضرائب، بالإضافة إلى الرسوم الجمركية أن وجدت<sup>(5)</sup>.

(1) محمد القوي، مرجع سابق، 1998، ص 103.

(2) Carlos A. Aguirre and Parthasarathi Shome, (1988), Op. Cit, p 543.

(3) صباح نوح، مرجع سابق، 1987، ص 63-64.

(4) Michael Keen, Jack Mintz, "The optimal threshold for a Value Added Tax", Journal of public Economics, 2004, Vol ,88 , NO ,314, p559

(5) جورج أوغريه، مرجع سبق، 2002، ص 94 - 97.

وقد تتخذ الضريبة العامة على المبيعات من القيمة المضافة الإجمالية وعاء لها في بعض الحالات ولكن يتخذ مع ذلك اعتبارها تطبيقاً لضريبة القيمة المضافة بمعناها الأصح ، ذلك أنه " ليست كل ضريبة على القيمة المضافة الإجمالية، بضريبة على القيمة المضافة بالمعنى الفني لهذا الاصطلاح" (1).

والعناصر الآتية يتم وفقاً حساب ضريبة القيمة المضافة :

1- تاريخ تحقق البيع : من الأهمية بمكان تحديد تاريخ تحقق بيع السلعة أو تأدية الخدمة، فهو يعد الواقعة المنشئة للضريبة، إلا أنه توجد مجموعة من الحالات يصعب فيها تحديد تاريخ تحقق البيع، منها الاستخدام الخاص للسلعة كخدمة، تأدية الخدمة خارج حدود الدولة، التأخير، قابلية بعض المبيعات للرد... الخ، والمبدأ الأساسي لضريبة القيمة المضافة أنها تفرض على التوريد وليس على الدفع، وكما يأتي :

أ- عند التسليم : فيما يخص المشتريات والمبيعات، فإن الواقعة المنشئة للضريبة تتم بالتسليم أي وضعها تحت تصرف الممتلك، ومنذ ذلك الوقت لا يمكن للبائع أن يتصرف لا الشيء المباع، وما يتعلق بتجارة الجملة فإن تاريخ التسليم يكون بصورة عامة سابقاً لتاريخ سداد القيمة.

ب- عند تقديم الخدمات : الواقعة المنشئة للضريبة هنا عند سداد الثمن، والذي يقوم بتقديم الخدمة يمكنه الحصول على الضريبة بالاختيار، وبالتحديد على الفواتير، ليسمح لزيوته بخصم الضريبة التي تلقاها.

ج- الاستيراد : الواقعة المنشئة للضريبة تكون عند تخلص الصناعة في الجمارك، فتدفع الضريبة على السلع أو الخدمات الخاضعة للجمارك في نفس وقت نشؤ الالتزامات الجمركية.

د- المنتجات البترولية : عند خروج المنتجات من المصانع للاستهلاك بالنسبة للمنتجات البترولية.

2 - مكان تحقق البيع : بيع السلع يتطلب تحديد مكان البيع على وجه الدقة، وذلك بسبب كون الضريبة إقليمية (أي تفرض الضريبة على السلع المحلية والمستوردة من الخارج عند بيعها داخل حدود الدولة) فإذا كان بيع السلعة لا يستلزم نقلها من الدولة أو إليها، فأنها تعامل كمبيعات في مكان تواجدها، وفي حالة بيع السلعة خارج الدولة فأنها تعامل معاملة الصادرات (2).

### 3- الدفاتر المحاسبية :

لابد من تسجيل قيمة الضريبة المقترحة في حساب جاري في سجلات الشركة لصالح الخزنة العامة، أو لتحويلها إلى مصلحة الضرائب، ومن ثم الخزنة العامة، وضريبة القيمة المضافة لا تحتاج إلى أية دفاتر أو سجلات محاسبية خلافاً لتلك التي جرى عليها العرف المحاسبي، ولكن كل ما تتطلبه هو إدخال بعض التعديلات الضرورية على السجلات المحاسبية وخاصة سجلي المشتريات والمبيعات (3)، وأيضاً على المكلف بالضريبة إمساك سجل تحليلي مبسط، تؤخذ بياناته من السجلات الأساسية بحيث توضح الآتي:

(1) عز الدين إبراهيم، تقرير الإصلاح الضريبي وفقاً للقانون رقم 11 لسنة 1991 بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، السنة الثالثة والثلاثون، ص 797.

(2) يرسى مهدي السمراني، تحليل نظري مع نماذج من فئام الضريبة عن صريرة قيمة المضافة، مجلة لتجارة الحرة، العدد (12) 2005، ص 6.

(3) نزار عبد الله، كنوة الضريبة على القيمة المضافة الواقع اللبناني وأفاق التطبيق في سورية، دمشق، الندوة الاقتصادية، العدد الأول 2003، ص 5.

أ- المبيعات التي تمت خلال السنة، سواء كانت نقدية لم آجلة وذلك بتقسيمها إلى خمسة أقسام هي:

- المبيعات غير الخاضعة للضريبة .
- المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر العادي.
- المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المخفض.
- المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المتوسط.
- المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المرتفع.

ب- قيمة وكمية المردودات من المبيعات، وتقسيمها وفقاً أسعارها الخاضعة لها أساساً.

ج- قيمة وكمية المشتريات والسلع المستوردة الخاضعة للضريبة، والتي تمت خلال العام حسب تواريخ الشراء.

#### 4 - المستندات المحاسبية :

من المسلم به أن مبادئ التنظيم المحاسبي السليم، أن تؤيد كل عملية في المشروع بمستند صحيح، معتمد من جهة مسؤولة، وذلك من أجل القيد والإثبات في المجموعة النقدية، مما يؤمن عملية ضبط حسابات الضريبة على القيمة المضافة، سواء لناحية الشراء أو البيع، بحيث يمكن التمييز بوضوح بين العمليات الخاضعة للضريبة وتلك التي لا تمنح مثل هذا الحق، وبين العمليات التي تتيح حق استرداد الضريبة وتلك التي لا يمكن استرجاع أو استرداد ضريبتها، بحيث تسبب كل هذه العمليات إلى حساب خاص بها يمكن العودة إليه عند التدقيق في احتساب ضريبة القيمة المضافة المدفوعة، المحصلة، المستردة ..... الخ<sup>(1)</sup>، وزيادة في التأكيد أن المستندات المطلوبة لهذه للضريبة هي فواتير المبيعات والمشتريات، وأهم ما يجب مراعاته في إعدادها الآتي :

- 1- أن تخلو من التعقيد بحيث ترتب فيها البيانات ترتيباً منطقياً يتفق مع الغرض من استخدامها، ويسهل إثباتها.
- 2- أن تكون مرقمة ترقياً متسلسلاً.
- 3- أن تتضمن جميع البيانات اللازمة والتي تم توضيحها عند إعداد الفواتير.

وبالنسبة للإجراءات المحاسبية فتقيد كما هو متبع في العرف المحاسبي، وبالنسبة لصغار المسجلين، تبين أن معظم التشريعات الضريبية أن ضريبة القيمة المضافة تكتفي بإلزام صغار المسجلين، بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية مبسطة، عندما يكون هؤلاء المسجلون من تجار الجملة<sup>(2)</sup>، أو من مودي الخدمات الخاضعة للضريبة، وتتم عملية البيع باتخاذ احد الإجراءات الآتية : تحرير فاتورة البيع ، دفع الثمن ، تسليم البضاعة، وقد تنجز هذه الإجراءات في وقت واحد، وبذلك لا ينشأ أي إشكال بالنسبة للوقت الذي تستحق فيه الضريبة، وقد تتم بفارق زمني بينهما كما في حالة البيع بالأجل<sup>(3)</sup>.

(1) أمين صالح ، "الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق" - لبنان: مكتبة صائر، الطبعة الأولى، الجزء الثالث، 2003.

(2) إبراهيم عبد العزيز لبحار، "موسوعة ضريبة المبيعات مموفات التطبيق وكيفية معالجتها" ، الإسكندرية: دار الجامعة، 2004 ص 580.

(3) T.Lakdawalay, Op. Cit, 1976, p188.

## 5- لحساب ضريبة القيمة المضافة هناك طريقتين :

## أ- الطريقة المباشرة للحساب:

بموجب هذه الطريقة المباشرة والتي تسمى طريقة الحسابات، نجد انه تحسب أولاً القيمة المضافة للشركة وبعد ذلك يطبق عليها معدل الضريبة، وبذلك ينتج للضريبة المستحقة على الشركة وهنا توجد طريقتين للحساب:

## 1- طريقة الجمع:

أن أحد الأسباب الرئيسية لاستخدام طريقة الجمع، هي سهولتها ولماستها للعرف المحاسبي<sup>(1)</sup>. على هذا تحتسب القيمة المضافة لجميع العناصر المختلفة التي تتألف منها ( الأجر، الأرباح، الفائدة.. الخ) ولإيضاح ذلك نفترض ما يلي:

C	المشتريات:
R	المبيعات:
W	الأجور:
I	القوائد :
P	الأرباح :
V	القيمة المضافة:
t	معدل ضريبة القيمة المضافة:
T	ضريبة الشركة :

ويمكن حساب القيمة المضافة بالمعادلة التالية:

$$V = (W + I + P)$$

وبالتالي فضريبة القيمة المضافة يمكن حسابها كما يلي:

$$T = t (W + I + P)$$

## 2- طريقة الخصم المباشرة:

طبقاً لهذه الطريقة يطرح رقم المبيعات السابقة في أول فترة أو مرحلة معينة من إجمالي رقم المبيعات في نهايتها والفرق بين هاتين القيمتين (القيمة المضافة) تحسب عليه الضريبة<sup>(2)</sup>.

1) R.W.Hafer and Michael E. Trebing, 1980, Op. Cit, p 4.

2) جورج نوغريه، مرجع سبق، 2002، ص 175.

وبالتالي فهي الطريقة الطبيعية لحساب الضريبة، بمعنى حساب المبلغ موضوع الضريبة وبعد ذلك يطبق سعر الضريبة، وذلك على عكس الطريقة غير المباشرة، التي ستوضح لاحقاً  $W$ ، فلا تحسب للقيمة المضافة بل الضريبة فقط.

$$V = (R - C) \quad \text{ويمكن حساب القيمة المضافة بالمعادلة التالية:}$$

$$T = t (R - C) \quad \text{ومنه فالضريبة على القيمة المضافة بالمعادلة التالية:}$$

أي يطرح مشتريات الشركة من مبيعاتها، وتم معدل الضريبة المطبق يكون على الرقم الصافي، غير أنه وفي ضوء طريقة الخصم، وحساب القيمة المضافة، ومعرفة الفرق بين المشتريات والمبيعات لن يكون ذلك سهل تطبيقياً بل هو أكثر تعقيداً.

وتمتاز هذه الطريقة بأنها تحافظ على الإعفاء المقرر في مرحلة ما، حتى نهاية مراحل الإنتاج والتوزيع، كما تعد سهلة التطبيق وليس من الضرورة إظهار مقدار الضريبة في فواتير البيع، وتطبق هذه الطريقة لعدة أسباب، من أبرزها أنها تربط ربطاً صريحاً بين الخصم الضريبي على مدخلات المشتري، وبين الضريبة التي يؤديها المورد عن هذه المدخلات، الأمر الذي يثني عن التحايل بتخفيض قيم فواتير المبيعات الوسيطة.

ب- الطريقة غير المباشرة للحساب:

وفق هذه الطريقة نجد أن القيمة المضافة للشركة غير معروفة، ولكن الضريبة المستحقة تحسب بصورة غير مباشرة ويوجد هنا طريقتين للحساب هما:

### 1- طريقة الجمع :

وذلك بحساب الضريبة المستحقة لكل عنصر من عناصر القيمة المضافة على النحو التالي:

$$T = tw + tj + tp$$

### 2- طريقة الخصم :

بموجب هذه الطريقة تحسب الضريبة على إجمالي رقم المبيعات في نهاية مرحلة ما، ثم تطرح منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة <sup>(1)</sup>، وذلك على النحو التالي:

$$T = tR - tC$$

تعطي هذه الطريقة نفس النتيجة التي تعطيها طريقة الخصم المباشر. عندما تكون نفس البضائع والخدمات خاضعة لنفس معدلات الضريبة وفي جميع المراحل الإنتاجية، ويحدث الفرق بينهما عندما تختلف المعدلات المستخدمة، وتتضمن هذه الطريقة ما يعرف (بالأثر المعوض) بمعنى أن الإعفاءات والتخفيضات من الضريبة في المراحل السابقة، تعوض ألياً بالضريبة المستحقة في المرحلة التالية بحيث لا يكون في النهاية ثمة أثر لهذه الإعفاءات أو التخفيضات، إلا إذا شملت جميع المراحل التي تلي المرحلة الأولى التي كانت تنفرد بها، ولهذا الطريقة عدة مزايا هي:

(1) سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 375-374.



1- تمتاز بالسهولة في التدقيق من قبل السلطات الضريبية، وكل ما على الشركة أن تأخذ في اعتبارها الضريبة المستحقة على المبيعات، وإن خصم منها الضريبة المدفوعة على المشتريات، أي تتلافى الصعوبات المحاسبية المتعلقة بطريقة الخصم المباشر.

2- إمكانية تحديد الوعاء الضريبي، ودفع ضريبة القيمة المضافة في فترات أقل من سنوية، على عكس طريقة الجمع المباشر.

3- تمكن من احتساب العبء الضريبي بدقة في كل مراحل الإنتاج، والتوزيع، وكذلك بالنسبة للسلع المصدرة والمستوردة.

4- تعفى السلع المصدرة من الضريبة التي تستحق عند التصدير<sup>(1)</sup>، وترد الضريبة المسددة في مراحل سابقة أما السلع المستوردة فتخضع للضريبة المحلية، مع عدم استبعاد الضريبة المدفوعة عنها في مراحل سابقة بالخارج.

إلا أنه يعاب على طريقة الخصم المباشر، أنها تقتضي بيان مقدار الضريبة على الفواتير في جميع المراحل، مما قد يؤدي إلى الخطأ أو العثر في الحسابات<sup>(2)</sup>.

6- ضريبة القيمة المضافة وفقاً للأساس الفعلي أو التقديري :

يتم تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة وفقاً للأساس الفعلي أو الأساس الجزافي (الحكمي) كما يأتي :

1- التقدير الفعلي: يحدد وعاء الضريبة على أساس العناصر الفعلية في حالة توفر السجلات المنتظمة المؤيدة بالمستندات وعلى النحو التالي:

أ- تحديد رقم الأعمال: يحدد رقم الأعمال في نهاية فترة معينة، بما يساوي قيمة المبيعات الفعلية من السلع الخاضعة للضريبة التي تمت خلال تلك الفترة، والموضحة بفواتير البيع، وتطرح من المبيعات قيمة المردودات التي درت خلال الفترة موضوع المحاسبة.

ب- خصم الضريبة المسابقة: بعد أن تحسب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال، يخصم منها الضريبة السابق دفعها عند شراء السلع الداخلة في الإنتاج، أو السلع التي يتم بيعها بحالتها.

2- التقدير الجزافي : في حالة عدم إمسك سجلات محاسبية، أو عدم اعتمادها، والشركات الصغيرة يمكن تقدير وعاء الضريبة بطريقة حكمية (جزافية) على النحو الآتي:

أ- يحدد وعاء الضريبة بنفس رقم المبيعات التي تقدره مصلحة الضرائب، جزافياً كوعاء للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وتحسب الضريبة بضرب هذا الرقم في سعرها المقرر على السلع المباعة. وإذا كان المكلف يتعامل في سلع تختلف أسعار الضريبة المفروضة عليها، فيمكن أن تحسب على أساس سعر متوسط.

ب- فيما يتعلق بخصم الضريبة السابق سددها، فمن الممكن احتسابه على أساس نسبة جزافية من الضريبة، مع الاسترشاد بالسنوات السابقة للتحاسب الضريبي.

(1) حلال الدين عبد الحكيم الشافعي، مرجع سابق . 1973، ص 62.

(2) عثمان فوزي القاضي، مرجع سابق . 1984، ص 25-33.

## 7- معالجة الأصول الثابتة محاسبيا عند تحديد وعاء الضريبة :

- تجهت الآراء حول معالجة الأصول الثابتة عند تحديد وعاء ضريبة للقيمة المضافة إلى ثلاثة اتجاهات:
- الاتجاه الأول:** يرى أن يحدد وعاء الضريبة على أساس خصم كافة العناصر الوسيطة الداخلة في الإنتاج، سواء كانت في صورة أصول متداولة، أو أصول ثابتة من المبيعات، دون خصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة، بمعنى أنه يسمح بخصم الاستهلاك المعجل للأصول الجديدة، بينما لا يسمح بخصم مخصص استهلاك الأصول القديمة الموجودة بالشركة.
- الاتجاه الثاني:** يرى أن يحدد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر الداخلة في الإنتاج، الممثلة في أصول متداولة فقط، وكذلك مخصص استهلاك الأصول الثابتة، من إجمالي رقم المبيعات سواء كانت قديمة أم جديدة.
- الاتجاه الثالث:** يرى تحديد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر المشتراة والداخلة في الإنتاج، الممثلة في أصول متداولة فقط، من رقم المبيعات دون السماح بخصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة، ولا المشتري منها (1).
- وتؤيد الباحثة الاتجاه الثالث.

## 8- أعداد الفواتير .

تفرض الضريبة وفق طريقة الفاتورة، أو وفقاً لطريقة الحسابات أي تفرض الضريبة على الفرق بين مبيعات الشركة في فترة مالية معينة، وبين قيمة المشتريات في تلك الفترة، ويمكن اعتبار الفاتورة الضريبية بمثابة شهادة، أو مستند يحرره بائع السلعة، أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، يوضح فيه قيمة السلعة أو الخدمة المباعة، وقيمة الضريبة المستحقة عنها (1)، وقد لوحظ أن معظم الدول الأوروبية المطبقة لهذه الضريبة، تطلب من شركاتها أن تطبق نظام الفاتورة في المعالجة الضريبية (2).

ويجب أن تشمل الفاتورة من حيث المبدأ على الآتي:

- رقم الفاتورة وتاريخها.
- أسم العميل (البائع) وعنوانه ورقم تسجيله.
- أسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله في حال وجوده.
- مواصفات البضاعة، ونوع التوريد. (البيع نقداً، بالتقسيط....)
- ثمن الوحدة بدون ضريبة القيمة المضافة
- الثمن الكلي بدون ضريبة القيمة المضافة.
- السعر القانوني والمبلغ الكلي ضريبة القيمة المضافة بالفاتورة.
- القيمة الإجمالية للفاتورة.

(1) حسان فوزي القباني، مرجع سابق، 1984، ص 11.

(2) إبراهيم عبد العزيز إنجار، مرجع سبق ذكره، 2004، ص 548-549.

الشكل (2-2) يوضح الفاتورة الضريبية، الخاصة بضريبة القيمة المضافة:

### فاتورة ضريبة القيمة المضافة

اسم البائع:..... تاريخ تحرير الفاتورة:.....  
 رقم الملف الضريبي:..... رقم مسلسل الفاتورة:.....  
 الاسم التجاري:..... العنوان:.....  
 اسم المشتري:.....  
 رقم التسجيل بالضريبة أن وجد.....  
 العنوان:..... هاتف:..... ص ب:.....  
 شروط السداد:..... لذن التسليم رقم:.....

بيان بالسلع	الكمية	سعر الوحدة	اجمالي القيمة	ض.ق.م بنسبة %	الاجمالي
الاجمالي					

المبلغ بالحروف : .....

اسم وتوقيع البائع : .....

- المصدر : من اعداد الباحثة .

- وفي ظل قيام البعض بطبع الفواتير أو الحصول عليها عن طريق الحاسب الآلي لابد أن تكون الفاتورة الضريبية لضريبة القيمة المضافة، من أصل وصورتين وفقاً لما يلي:
- 1- أصل الفاتورة: وتخصص لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة ( على أن تكتب أن هذه الفاتورة تمنح لحاملها حق الخصم الضريبي ).
  - 2- الصورة الأولى للفاتورة: وتخصص للبائع ( على أن تكتب أن هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على خصم ضريبي ).
  - 3- الصورة الثالثة للفاتورة: وتخصص للإدارة الضريبية لأغراض الفحص ( على أن تكتب أن هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على خصم ضريبي ).

## 9- الإقرار الضريبي لضريبة القيمة المضافة .

يجب على المكلفين بضريبة القيمة المضافة ، تقديم إقرارات تبين قيمة المبيعات التي تمت ، طبقاً لأسعار الضريبة المفروضة عليها، وكذلك بيان الضريبة المستحقة على المكلف، بعد خصم الضريبة السابقة أو عند الشراء.

هنا يتم تقديم الإقرار الضريبي، حسب ما هو موصول به في أي نظام ضريبي، مع تعديل المسمى الضريبي بضريبة القيمة المضافة، وبالنسبة لتحديد المبالغ الموجبة للإقرار فإنه يحدد حسب طبيعة العملية الخاضعة للضريبة، وبالعملة المحلية.

وفيما يلي النموذج (2-3) الخاص بالإقرار:

### الشكل (2-3) الإقرار الشهري لمكلفي ضريبة القيمة المضافة

رقم مسلسل: .....  
 رقم التسجيل: .....  
 رقم الترخيص: .....  
 اسم المسجل وعنوانه: .....

العمليات الخاضعة للضريبة (القيمة حسب الأسعار)	الضريبة المستحقة	القيمة بدون الضريبة
سعر الضريبة العادي	.....	.....
سعر الضريبة المخفض	.....	.....
سعر الضريبة المتوسط	.....	.....
سعر الضريبة المرتفع	.....	.....
ضريبة القيمة المضافة المستحقة	.....	.....
السلع والخدمات التي لها خصم ضريبي	الضريبة المخصومة	القيمة بدون الضريبة
السلع الرأسمالية (الإنتاجية)	.....	.....
السلع والخدمات المشتراة	.....	.....
السلع والخدمات المعفاة	.....	.....
ضريبة القيمة المضافة الواجبة للخصم	.....	.....
ضريبة القيمة المضافة المستحقة	.....	.....
ضريبة القيمة المضافة الواجبة للمداد	.....	.....

— المصدر: فوزي غازي، نظام الضريبة على القيمة المضافة وإيكانيكيات الأخذ بها في سورية \* ، رسالة دكتوراه غير منشورة ،  
 مصر : جامعة الزقازيق ، عصر ، 1984 ، ص 130.

## الفصل الثالث

### منهجية الدراسة واختبار الفرضيات

### 3-1 منهجية الدراسة والتحليل الوصفي للبيانات واختبار الفرضيات

#### 3-1-1 : منهج الدراسة

اقتضت طبيعة موضوع الدراسة محل البحث، ضرورة المزاجية بين عدة مناهج لتحقيق الهدف من البحث، دون إتباع منهج بعينه، فالمنهج التاريخي ضروري لتتبع حثيات وتطورات الضريبة، حيث يركز هذا المنهج على وصف دقيق وتفصيلي لظاهرة أو موضوع محدد، وأهم ما يميز هذا المنهج أنه يوفر بيانات مفصلة عن الواقع الفعلي للظاهرة<sup>(1)</sup> أو موضوع الدراسة، كما أن المنهج التحليلي المقارن مهم وخاصة في مثل هذا الموضوع لفهم مضمون وأبعاد هذه الضريبة كما أن المنهج الاستقرائي يقوم على دراسة وتحليل المراجع، والأبحاث والرسائل العلمية، المتخصصة بذات الموضوع، وأيضاً على القوانين الضريبية والتشريعات العربية والأجنبية، بالتالي سوف تحاول الباحثة دراسة الوسائل والأساليب والأدوات اللازمة لتحقيق هذا الهدف، بالانتقال من العام إلى الخاص بدءاً من الفكر المحاسبي والتعريف بالقيمة المضافة في الفكر المحاسبي والاقتصادي، ثم الانتقال لشرح الضرائب غير المباشرة ثم ضريبة القيمة المضافة، للوصول إلى هدف مدى إمكانية تطبيقها في ليبيا، ويتضمن منهج الدراسة الآتي :

##### أ- الجانب النظري :

يهدف هذا الجانب إلى تغطية الأساس النظري لموضوع الدراسة، وذلك من خلال استعراض ما تناوله الأدب المحاسبي، بالإطلاع على الكتب والدوريات المختلفة، والأبحاث والرسائل الجامعية، ومجموعة من البحوث والتقارير السابقة، بشكل يخدم أهداف الدراسة.

##### ب- الجانب العملي :

ويتكون هذا الجانب من ثلاثة أجزاء رئيسية هي:

1- مجتمع الدراسة .

2- أداة الدراسة.

3- عينة الدراسة.

4- أدوات تحليل البيانات.

#### 3-1-2 : مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من عينة من اللجان الشعبية العامة للقطاعات الخدمية والإنتاجية، العاملة في ليبيا، وتمثل في خمسة مجموعات، " مصلحة الضرائب، اللجنة الشعبية لمصلحة الجمارك، أمانة التخطيط، أمانة الاقتصاد، اتحاد عام الغرف الصناعية والتجارية في ليبيا " وذلك لأن هذه القطاعات من القطاعات التي تعتبر المسؤولة مسؤولة مباشرة عن تخطيط وتنفيذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بموضوع الدراسة، وكان إجمالي مجتمع الدراسة (85) مفردة، وأيضاً عينة من تجار الجملة والتجزئة والمصانع الإنتاجية العاملة في ليبيا، وكان إجمالي مجتمع الدراسة (75) مفردة.

(1) كامل محمد المغربي، "أساليب البحث العلمي"، عمان: الدار العلمية الدولية، ودار الثقافة، الطبعة الأولى، 2002، ص 135.

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان، حيث تعتبر استمارة الاستبيان وسيلة مهمة للحصول على معلومات من عدد كبير من الأفراد، ويتكون الاستبيان من جدول من أسئلة، توزع على فئة من المجتمع (العينة) يطلب الإجابة عليها<sup>(1)</sup>، ويمكن من خلالها الحصول على معلومات، من المهمل جمعها وفرزها وعرضها وتحليلها<sup>(2)</sup>، وقد صممت استمارة الاستبيان (أنظر الملحق 2+1)، وفقاً لاستمارة الاستبيان (المعلق المفتوح) وبطريقة تساعد في عملية تفرغ البيانات، وتحليلها بسهولة، وتكونت أداة الدراسة من ثلاثة أجزاء كما يلي:

- الجزء الأول: يتعلق بمعلومات عامة عينة الدراسة وتمثل؛ بالمؤهل العلمي، والتخصص، والخبرة، والوظيفة.
  - الجزء الثاني: يتعلق بتقييم مستوى الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا.
  - والجزء الثالث: يتعلق باقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.
- ووزعت فقرات الاستمارة (79) فقرة لتشمل كافة أبعاد الدراسة، وذلك على النحو التالي:

- 1- الفقرات من (1 - 17) وتقيس (تقييم الضرائب الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا).
  - 2- الفقرات من (18 - 79) وتقيس (اقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا)، وتوزعت هذه الفقرات لتقيس أبعاد النموذج المقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا (انظر الملحق 2) وعلى النحو الآتي:
    - أ- الفقرات من (18 - 20) وتقيس بُعد (مفهوم ضريبة القيمة المضافة).
    - ب- الفقرات من (21 - 23) وتقيس بُعد (مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة).
    - ج- الفقرات من (24 - 29) وتقيس بُعد (أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة).
    - د- الفقرات من (30 - 34) وتقيس بُعد (المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة).
    - هـ- الفقرات من (35 - 37) وتقيس بُعد (الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة).
    - و- الفقرات من (38 - 42) وتقيس بُعد (التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة).
    - ز- الفقرات من (43 - 45) وتقيس بُعد (نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة).
    - ح- الفقرات من (46 - 53) وتقيس بُعد (الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة).
    - ط- الفقرات من (54 - 57) وتقيس بُعد (تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة).
    - ي- الفقرات من (58 - 63) وتقيس بُعد (تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة).
    - ك- الفقرات من (64 - 67) وتقيس بُعد (أسعار ضريبة القيمة المضافة).
    - ل- الفقرات من (68 - 79) وتقيس بُعد (ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة).
- بالإضافة إلى فقرة (آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة على عينة التجار).

(1) محمد عبيدات، وآخرون، "منهجية البحث العلمي"، عمان: دار وائل، الطبعة الثانية، 1999، ص 46.

(2) ظاهر الكلالدة، محفظ جونة، "أساليب البحث العلمي"، الأردن: دار زمران، 1999، ص 150-151.

## أ - العينة الأولى : عينة القطاعات العامة .

للتعرف على آراء المشاركين في الدراسة حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ، تم اختيار عينة الدراسة من مجتمع للدراسة اختياراً حراً على أساس أنها تحقق أغراض الدراسة - عينة عرضية<sup>(1)</sup> - فقد قسمت مفردات العينة الى أربعة مجموعات :

تضم أولها متخذي القرار بالجهات المذكورة أعلاه، بينما تضم الثانية بعض مدراء الإدارات العامة، وتضم الثالثة رؤساء الأقسام المالية، والرابعة تضم المتخصصين بالمالية والضرائب من الموظفين بالمستويات الإدارية المختلفة بتلك الجهات المذكورة، وبالتالي كان حجم العينة (55) مفردة من مجتمع الدراسة ، أي بنسبة (64%) تقريباً من حجم المجتمع، ويوضح الجدول (3-1) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخصائص الشخصية، حيث احتسبت التكرارات والنسب المئوية للخصائص موزعة حسب الفئات المصنفة في استمارة الاستبيان.

حيث يلاحظ من الجدول (3-1) فيما يتعلق بالموهل العلمي أن أعلى نسبة كانت لصالح الأفراد الحاصلين على درجة البكالوريوس حيث بلغت (38.2%)، يليها نسبة الأفراد الحاصلين على الدبلوم المتوسط فما دون إذ بلغت (36.4%)، يليها نسبة الأفراد الحاصلين على درجة الماجستير إذ بلغت (21.8%)، وأخيراً جاءت نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه في المرتبة الأخيرة إذ بلغت (3.6%).

أما بالنسبة للتخصص فقد كانت أعلى نسبة لصالح الأفراد الذين تخصصهم محاسبة إذ بلغت (43.6%)، يليها نسبة الأفراد الذين تخصصهم لإدارة (32.7%)، يليها نسبة الأفراد الذين تخصصهم اقتصاداً (18.2%)، وأخيراً جاءت نسبة الأفراد من التخصصات الأخرى في المرتبة الأخيرة إذ بلغت (5.5%).

وفيما يتعلق بالخبرة فقد كانت أعلى نسبة لصالح الأفراد الذين خبرتهم (أكثر من 15 سنة) إذ بلغت (56.4%)، وهي تعادل نصف عينة الدراسة تقريباً، يليها نسبة الأفراد الذين خبرتهم (من 11-15 سنة) إذ بلغت (32.7%)، وأخيراً جاءت نسبة الأفراد الذين خبرتهم (10 سنوات فما دون) في المرتبة الأخيرة حيث بلغت (10.9%).

أما بالنسبة للمركز الوظيفي فقد كانت أعلى نسبة لصالح مديري الإدارة إذ بلغت (49.1%)، يليها نسبة رؤساء الأقسام إذ بلغت (25.5%)، يليها نسبة محصلي الضرائب إذ بلغت (14.5%)، وأخيراً جاءت نسبة الأفراد في المركز الوظيفية الأخرى في المرتبة الأخيرة إذ بلغت (10.9%).

(1) توفيق عبيدات، وآخرون، "البحث العلمي"، مفهومه، أنواعه، أساليبه، عمان: دار مختلوي، بدون سنة، ص 112.



جدول (1-3) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص الشخصية

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط فما دون	20	%36.4
	بكالوريوس	21	%38.2
	ماجستير	12	%21.8
	دكتوراه	2	%3.6
التخصص	محاسبة	24	%43.6
	إدارة	18	%32.7
	اقتصاد	10	%18.2
	أخرى	3	%5.5
الخبرة	أقل من 5 سنوات	2	%3.6
	من 5-10 سنوات	4	%7.3
	من 11-15 سنة	18	%32.7
	أكثر من 15 سنة	31	%56.4
الوظيفة	مدير إدارة	27	%49.1
	محصل ضرائب	8	%14.5
	رئيس قسم	14	%25.5
	أخرى	6	%10.9

## 3-1-5 : التوزيع الفعلي للاستمارات

سوف نتعرض من خلال هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية لتطبيق الإطار المقترح، وإرفاقه بمجموعة من الأسئلة الاستيعابية، وتعزيزه بالمقابلة الشخصية، لأنه لا يمكن صياغة نموذج الاستبيان بشكله المتعارف عليه في مناهج البحث العلمي، لأن موضوع البحث يعتبر موضوع حديث وقد لا يمكن الحصول على إجابات معينة ومحددة بشأنه، لهذا سيتم عرض النموذج المقترح، والأسئلة الموضوعية على عينة الدراسة، ووزعت استمارات الاستبيان في شكلها النهائي، وكان عددها (65) استمارة استبيان، سلمت جميعها إلى مجتمع الدراسة، وانشاء تسليم الاستمارات قد واجهتني صعوبة في عملية تقبل الإجابة على استمارة الاستمارة من قبل

عينة الدراسة - خاصة لمانة التخطيط - وذلك لعدم وجود فكرة مسبقة بالموضوع، وهذا أمرٌ كنت أتوقعه وبشدة، وبذلك قد تم تخصيص بعض فقرات الجزء الثاني من استمارة الاستبيان، لتوضيح المقصود بضربية القيمة المضافة، بالإضافة الى مقترح بشأن كيفية تطبيقها، فاسترد من الاستمارات عدد (59) استمارة، ولمكن الحصول على عدد (55) استمارة صالحة للتحليل، حيث تبين ان عدد (7) استمارات مفقودة، وقد يرجع السبب الى عدم إيداء أي رأي، وعدد (3) استمارات مرفوضة، وبذلك تكون نسبة الردود الصالحة للتحليل حوالي (65%) من حجم مجتمع الدراسة، ونسبة (85%) من حجم العينة، ووزعت على مصلحة الضرائب عدد (20) استمارة استبيان، وأمكن الحصول على عدد (20) استمارة صالحة للتحليل، وخص قطاع اللجنة الشعبية العامة لمصلحة الجمارك عدد (17) استمارة استبيان، وأمكن الحصول على عدد (15) استمارة صالحة للتحليل، وخص قطاع لمانة اللجنة الشعبية العامة للاقتصاد بعدد (7) استمارات استبيان، وأمكن الحصول على عدد (6) استمارات صالحة للتحليل، ووزع على قطاع لمانة اللجنة الشعبية العامة للتخطيط عدد (9) استمارات استبيان، وأمكن الحصول على عدد (4) استمارات صالحة للتحليل، وخص اتحاد عام الغرف الصناعية والتجارية في ليبيا بعدد (12) استمارة استبيان، وأمكن الحصول على عدد (10) استمارات صالحة للتحليل، والجدول (2-3) يوضح الاستثمارات الموزعة ونسبة الردود منها.

الجدول (2-3) يوضح الاستثمارات الموزعة والمستلمة والمفقودة والتي لا تستوفي شروط التحليل (المرفوضة) وأخيراً الاستثمارات الصالحة للتحليل.

الجهات	استثمارات موزعة		استثمارات مستلمة		استثمارات مفقودة		استثمارات مرفوضة		استثمارات صالحة للتحليل	
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة
الضرائب	20	31%	20	31%	-	-	-	-	20	31%
الجمارك	17	26%	16	26%	1	2%	1	2%	15	23%
الاقتصاد	7	11%	7	11%	-	-	1	2%	6	9%
التخطيط	9	14%	5	7%	4	6%	1	2%	4	6%
غرف التجارة	12	18%	10	15%	2	3%	-	-	10	15%
الاجمالي	65	100%	58	89%	7	11%	3	5%	55	85%

### 3-1-6 : أدوات تحليل البيانات

تحقيقاً لهدف الدراسة والمتمثل بداسة مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، واعتماداً على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة المتعلقة بضريبة القيمة المضافة، وقد قامت (الباحثة) بتحليل البيانات الخاصة بإجابات المشاركين في الدراسة على أسئلة الاستبيان، وللحصول على اجابات أكثر دقة، فقد طُلب من كل مشارك اختيار إجابة واحدة فقط من الاختيارات المتاحة - لبعض الاسئلة وليس للكل، لان نوع الاستبيان

مغلق مفتوح - والاسئلة الأكثر أهمية، هي اسئلة الجزء الرابع من استمارة الاستبيان، والتحليل كان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي (Likert scale)، الذي تتدرج الإجابة عليه من خمس درجات أمام الإجابة (موافق جداً)، إلى درجة واحدة أمام الإجابة (غير موافق جداً) ، ، وهذه الدرجات هي :

مستوى القياس	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
الدرجة	5	4	3	2	1

وتم الأخذ بعين الاعتبار تدرج المقياس المستخدم في الدراسة، بحيث قسم المقياس إلى فترات متساوية، واستناداً إلى ذلك فإن قيم المتوسطات الحسابية التي توصلت إليها الدراسة، سوف تفسر بناءً على المعيار المبين في الجدول (3-2).

#### الجدول (3-3) سلم درجات أداة الدراسة •

المتوسط الحسابي	درجة التحقق
5 - 3.50	مرتفع
3.49 - 2.50	متوسط
2.49 - 1	منخفض

#### 7-1-3 : المعالجة الإحصائية

تم استخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) للإجابة عن تساؤلات الدراسة، واختبار فرضياتها، وذلك على النحو التالي :

1. التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص عينة الدراسة.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل فقرات الاستمارة، والإجابة عن تساؤلات الدراسة.
3. اختبار (ت) (Independent Sample T-test) لاختبار فرضيات الدراسة.

• بالنسبة للمراحل لا يوجد مرجع بل توجد معادلة مشهورة وهي القيمة المعيارية التي مقسوم على 3 تكون المعادلة

$$(5-1)/3=1.33$$

وبعد ذلك نصف هذا الرقم لنهاية الفترة

$$1+1.33=2.33$$

$$2.34+1.33=3.67$$

$$3.68+1.33=5$$

## 1 : صدق أداة الدراسة

للتأكد من أن المقياس المستخدم في هذه الدراسة ، يقيس بالفعل ما ينبغي أن يقاس ، تم تصميم قائمة الاستبيان والمقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة، ومن ثم عرضت على (11) مختص من المختصين في العلوم الإدارية والمحاسبية، وذلك لتحديد مدى صلاحية فقرات الأداة وانتماؤها للأبعاد التي وضعت من أجل قياسها، وللتأكد من الصياغة اللغوية للفقرات، وقد استلقت من ملاحظات المختصين في تعديل صياغة ثمان فقرات، وإدخال فقرتين، وحذف ثلاث فقرات، وأصبحت الأداة بصورتها النهائية مكونة من (79) فقرة.

## 2 : ثبات أداة الدراسة

تم تطبيق الأداة على عينة استطلاعية بلغت (15) فرداً من خارج عينة الدراسة، لتمكن الباحثة من التعرف المبكر على مواطن الضعف والقوة ، وأن النتائج فيها صدق وموضوعية ويمكن تعميمها، وللتحقق من ثبات الأداة عن طريق الاختبار، وإعادة الاختبار (Test-Retest)، وبفارق أسبوعين بين التطبيق الأول والثاني بهدف استخراج معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة وللأداة ككل، والجدول (3-4) يوضح قيم معامل الثبات لأداة الدراسة، إذ كانت قيمة مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية.

الجدول (3-4) قيم معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة وللأداة ككل

الرقم	متغيرات الدراسة	قيم معامل الثبات
1	مستوى الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع	0.92
2	تطبيق ضريبة القيمة المضافة	0.91
	مفهوم ضريبة القيمة المضافة	0.93
	مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة	0.93
	أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة	0.90
	المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة	0.91
	الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة	0.91
	التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة	0.90
	نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة	0.92
	الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة	0.89
	تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة	0.91
	تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة	0.92
	فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة	0.88
	ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة	0.94
الأداة ككل		

وتم استخدام اختبار (كرونباخ - ألفا) لحساب ثبات الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة، وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (55) فرداً، وبين الجدول (3-5) نتائج الاختبار، إذ كانت قيم (كرونباخ - ألفا) لجميع متغيرات الدراسة مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية.

الجدول (3-5) قيم معامل (كرونباخ - ألفا) لمتغيرات الدراسة

الرقم	متغيرات الدراسة	عدد الفقرات	قيم معامل الثبات
1	مستوى الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع	17	0.98
2	تطبيق ضريبة القيمة المضافة	مفهوم ضريبة القيمة المضافة	0.96
		مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة	0.98
		أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة	0.92
		المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة	0.97
		الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة	0.99
		التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة	0.98
		نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة	0.97
		الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة	0.99
		تكوين الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة	0.96
		تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة	0.96
		فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة	0.98
		ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة	0.99

### 3-1-9 : الاجابة عن تساؤلات الدراسة

سيتم تناول الموضوع وفق تساؤلات الدراسة كما يأتي :

#### 1 : النتائج المتعلقة بالإجابة عن السؤال الأول، الذي نصه:

هل الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها النظام الضريبي الليبي الحالي كافية ؟.

للإجابة عن هذا السؤال تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا ، ويظهر الجدول (3-6) ذلك.

جدول (3-6) تقييم أفراد عينة الدراسة للضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا مرتبة تنازلياً.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	مستوى التقييم
12	يمكن للمكلف بالضريبة الحصول على نماذج الإقرارات الشهرية بواسطة مصلحة الضرائب وفي الوقت المحدد.	4.73	0.622	1	مرتفع
1	يتم فرض الضرائب غير المباشرة في ليبيا بدرجة مناسبة.	4.56	0.660	2	مرتفع
2	يتم فرض الضرائب التي تتعلق بالسلع الاستهلاكية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بدرجة كافية.	4.55	0.857	3	مرتفع
9	يلزم القانون الضريبي المكلف بالضريبة إصدار فاتورة ضريبية.	4.36	0.704	4	مرتفع
15	يتمرض المكلف للعقوبات الجزائية إذا لم يلتزم بالقانون الضريبي للضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً.	4.35	0.775	5	مرتفع
10	أن المكلف بالضريبة يلتزم بامسالك الدفاتر والسجلات المتعارف عليها محاسبياً.	4.20	1.061	6	مرتفع
5	أن حصيللة الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً ثابتة.	4.13	1.203	7	مرتفع
8	يخضع المكلف ودافع للضريبة لالتزامات ضريبية محددة.	3.98	1.178	8	مرتفع
7	يتم تحصيل الضريبة على السلع سواء المحلية أو المصدرة بواسطة الفاتورة الضريبية.	3.96	1.105	9	مرتفع
11	يتم تقديم أقرار ضريبي من قبل المكلف لتسديد الضريبة المستحقة لإدارة الضريبة.	3.89	0.956	10	مرتفع
4	معدلات الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً مناسبة.	3.71	1.286	11	مرتفع
16	نطاق فرض الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً يتمثل في الضرائب الاستهلاكية.	3.60	1.382	12	مرتفع
3	الضرائب غير المباشرة، أسهل في الجباية من الضرائب المباشرة.	3.58	1.343	13	مرتفع

13	يتعرض المكلف للعقوبات الجزائية في حال عدم الامامه بالاجراءات الضريبية للضريبة الحالية.	3.56	1.032	14	مرتفع
6	تخضع السلع المصدرة للخارج للضرائب غير المباشرة.	3.00	1.563	15	متوسط
17	هناك حد للاعفاءات من الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً.	3.00	1.678	16	متوسط
14	تم نشر الوعي الضريبي بشكل جيد.	2.11	1.257	17	منخفض
	الدرجة الكلية	3.84	1.015	-	مرتفع

يشير الجدول (3-6) إلى أن الفقرة (14) جاءت بالمرتبة الدنيا، وبمستوى تقييم منخفضاً، وبلغ متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة عليها (2.11) والمتعلقة " تم نشر الوعي الضريبي بشكل جيد ". في حين جاءت الفقرتين (6 ، 17) بالمراتب الوسطى، وبمستوى تقييم متوسطاً، وبلغ متوسط اجابات أفراد عينة الدراسة عليها (3.00) لكل منها، والمتعلقين " تخضع السلع المصدرة للخارج للضرائب غير المباشرة "، " هناك حد للاعفاءات من الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً ".

ويبين الجدول كذلك أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبمستوى تقييم مرتفعاً، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.56) للفقرة (13) في حده الأدنى والمتعلقة " يتعرض المكلف للعقوبات الجزائية في حال عدم الامامه بالاجراءات الضريبية للضريبة الحالية" و(4.73) للفقرة (12) في حده الأعلى والمتعلقة " يمكن للمكلف بالضريبة الحصول على نماذج الاقرارات الشهرية بواسطة مصلحة الضريبة وفي الوقت المحدد"

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لمستوى تقييم افراد عينة الدراسة للضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا قد بلغ (3.84) وبمستوى تقييم مرتفعاً، هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (17) إذ بلغ (1.678)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (12) إذ بلغ (0.622)، بالتالي وحسب رأي أفراد عينة الدراسة فإن الضرائب غير المباشرة التي يتضمنها النظام الضريبي الليبي كافية ويتوفر بها بعض اركان ضريبة القيمة المضافة من حيث سهولتها ونطاق ومعدلات فرضها، وعدم اخضاع الصادرات للضرائب.

2 : النتائج المتوقعة بالإجابة عن السؤال الثاني، الذي نصه:

ما مدى إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ؟

للإجابة عن هذا السؤال تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ، ويظهر الجدول (3-7) ذلك.

جدول (3-7) آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

رقم البد	الأبعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
1	مفهوم ضريبة القيمة المضافة	4.50	0.761	1	مرتفع
3	أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة	4.43	0.769	2	مرتفع
2	مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة	4.17	1.181	3	مرتفع
6	التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة	4.08	1.142	4	مرتفع
5	الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة	3.86	1.306	5	مرتفع
12	ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا	3.83	1.139	6	مرتفع
4	المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة	3.80	1.127	7	مرتفع
10	تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة	3.79	1.067	8	مرتفع
11	فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة	3.64	1.193	9	مرتفع
9	تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة	3.49	1.098	10	متوسط
8	الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة	3.45	1.183	11	متوسط
7	نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة	3.44	1.246	12	متوسط
	الدرجة الكلية	3.85	1.075	-	مرتفع

يلاحظ من الجدول (3-7) أن لأراء أفراد عينة الدراسة لبعد تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة، وبعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة، وبعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة. في حين كان لأراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ولباقي الأبعاد مرتفعة، إذ بلغ المتوسط الحسابي العام (3.85).

وتشير نتائج الدراسة الميينة في الجدول أيضاً إلى أن بعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة جاء بالمرتبة الأولى وكان متوسطه الحسابي (4.50)، يليه في المرتبة بعد أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (4.43)، يليه في المرتبة بعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ



متوسطه الحسابي (4.17)، يليه في المرتبة بعد الترتبات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (4.08)، يليه في المرتبة بعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.86)، يليه في المرتبة بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.83)، يليه في المرتبة بعد المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.80)، يليه في المرتبة بعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.79)، يليه في المرتبة بعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.64)، يليه في المرتبة بعد تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.49)، يليه في المرتبة بعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.45)، وفي المرتبة الأخيرة جاء بعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة إذ بلغ متوسطه الحسابي (3.44).

### 3-1-10 : تحليل أبعاد عناصر أداة الدراسة

تم تحليل أبعاد النموذج المقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وفقاً لأراء أفراد عينة الدراسة، وقد استعرضت وفقاً لمرتبتها على النحو الآتي:

البعد الأول : مفهوم ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-8) تحليل فقرات بعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-8) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً .

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
18	أرى أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل انتاجها وتداولها، وتفرض ايضا على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج الجمركي، فما رأيك .	4.62	0.652	1	مرتفع
19	تتكون ضريبة القيمة المضافة من العناصر التي تتكون منها الضرائب غير المباشرة على السلع الاستهلاكية، فما رأيك .	4.49	0.767	2	مرتفع
20	الضرائب المطبقة في النظام الليبي الحالي يمكن أن تتعارض مع فرض ضريبة القيمة المضافة، فما رأيك .	4.38	0.933	3	مرتفع
	الدرجة الكلية	4.50	0.761	-	مرتفع

يشير الجدول (3-8) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (4.38) للفقرة (20) في حده الأدنى والمتعلقة "الضرائب المطبقة في النظام اللبني الحالي يمكن ان تتعارض مع فرض ضريبة القيمة المضافة" و(4.62) للفقرة (18) في حده الأعلى والمتعلقة "أرى أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل انتاجها وتداولها، وتفرض أيضاً على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الافراج الجمركي"، ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لعدد مفهوم ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.50) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (20) إذ بلغ (0.933)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (18) إذ بلغ (0.652).

البعد الثاني : أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-9) تحليل فقرات بعد أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-9) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد أسس نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
29	أن توضع النظم الكفيلة بتوفير العلملين الأكتفاء المنوط بهم تطبيق مراحل الضريبة.	4.93	0.262	1	مرتفع
25	أن تحسب الضريبة على إجمالي ثمن بيع السلعة مع السماح بخصم ما دفع منها في مرحلة سابقة ، بحيث يسمح للمكلف أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته.	4.64	0.485	2	مرتفع
28	أن تخضع الخدمات للضريبة، على أن يتم تحديد المقصود بالخدمات بشكل دقيق.	4.58	0.809	3	مرتفع
24	أن يقتصر تطبيق المرحلتين الأولى والثانية على السلع الاستهلاكية التامة الصنع فقط.	4.44	0.958	4	مرتفع
27	أن يكون الأصل أن تجبى الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلع الخاضعة لها.	4.42	0.956	5	مرتفع
26	فرض معدل صفري على السلع التي تصدر إلى الخارج.	3.60	1.486	6	مرتفع
	الدرجة الكلية	4.43	0.769	-	مرتفع

يشير الجدول (3-9) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، ويتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.60) للفقرة (26) في حده الأدنى والمتعلقة " فرض معدل صفري على السلع التي تصدر إلى الخارج " و(4.93) للفقرة (29) في حده الأعلى والمتعلقة " أن توضع النظم الكفيلة بتوفير العاملين الأكفاء المنوط بهم تطبيق مراحل الضريبة ".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لعدد أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.43) ويتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (26) إذ بلغ (1.486)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (29) بلغ (0.262).

البيد الثالث : مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-10) تحليل فقرات بعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً.

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
21	المرحلة الأولى: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة.	4.31	1.086	1	مرتفع
22	المرحلة الثانية: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة.	4.11	1.286	2	مرتفع
23	المرحلة الثالثة: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة	4.09	1.236	3	مرتفع
	الدرجة الكلية	4.17	1.181	-	مرتفع

يشير الجدول (3-10) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، ويتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (4.09) للفقرة (23) في حده الأدنى والمتعلقة " المرحلة الثالثة: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة " و(4.31) للفقرة (21) في حده الأعلى والمتعلقة " المرحلة الأولى: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة ".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لعدد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.17) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفترة (22) بلغ (1.286)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفترة (21) بلغ (1.086).

البعد الرابع: التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة يظهر الجدول (3-11) تحليل فقرات بعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-11) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
38	الإقرار عن بدء النشاط والتوقف: وذلك خلال 15 يوماً من تاريخ مزاولته للأعمال الخاضعة للضريبة، كما يلتزم بتقديم مثل هذا الإقرار عند توقفه عن مزاوله نشاطه.	4.31	1.120	1	مرتفع
41	الالتزام بعناصر إعداد فاتورة ضريبة القيمة المضافة.	4.24	1.186	2	مرتفع
40	توضيح الأعمال وفقاً لأسعار الضريبة المتوقعة: أي أن يلتزم المكلفون بالضريبة بتوضيح أعمالهم التي يقومون بها، بحيث توزع الإيرادات وفقاً لأسعار الضريبة على القيمة المضافة المقترحة.	4.18	1.203	3	مرتفع
39	الالتزامات المحاسبية عند الاستمرار في النشاط: حيث يتم أساك دفتر لتسجيل المبيعات والمشتريات والسعر بشكل يومي.	4.05	1.253	4	مرتفع
42	الالتزام بمحتويات الإقرار الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة.	3.62	1.194	5	مرتفع
	الدرجة الكلية	4.08	1.142	-	مرتفع

يشير الجدول (3-11) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.62) للفقرة (42) في حده الأدنى والمنعلقة \* الالتزام بمحتويات الإقرار

الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة " و(4.31) للفقرة (38) في حده الأعلى والمتعلقة " الإقرار عن بدء النشاط والتوقف: وذلك خلال 15 يوماً من تاريخ مزاولته للأعمال الخاضعة للضريبة، كما يلتزم بتقديم مثل هذا الإقرار عند توقفه عن مزاولته نشاطه " .

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعده التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.08) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (39) بلغ (1.253)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (42) بلغ (1.194).

البعد الخامس : الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة: يظهر الجدول (3-12) تحليل فقرات بعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، إذ تم إيجاد المتوسطات الحثائية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-12) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
37	الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار، هنا يمكن للأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً للضريبة أن يضعوا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة.	3.91	1.281	1	مرتفع
35	الأعمال الخاضعة للضريبة بطبيعتها، أي جميع العمليات التي تتم والمتعلقة بالأنشطة ذات الطبيعة الصناعية أو التجارية أو الخدمة.	3.87	1.334	2	مرتفع
36	الأعمال الخاضعة للضريبة محددة بنص قانوني.	3.80	1.339	3	مرتفع
	الدرجة الكلية	3.86	1.306	-	مرتفع

يشير الجدول (3-12) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.80) للفقرة (36) في حده الأدنى والمتعلقة " الأعمال الخاضعة للضريبة محددة بنص قانوني " و(4.91) للفقرة (37) في حده الأعلى والمتعلقة " الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار، هنا يمكن للأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً للضريبة أن يضعوا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة "

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعده الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.86) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (36) بلغ (1.339)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (37) بلغ (1.281).

البعد السادس : ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا: يظهر الجدول (3-13) تحليل فقرات بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-13) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
73	تحسب على إجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتي الإنتاج وتجارة الجملة ونصف الجملة، مع السماح بخصم ما دفع منها كضريبة في مرحلة سابقة.	4.45	0.857	1	مرتفع
79	يمكن فرض ضريبة القيمة المضافة على قطاع الخدمات.	4.24	1.053	2	مرتفع
77	أن تطبيق ضريبة القيمة المضافة يحتاج الى مدة 4-5 سنوات.	4.20	1.043	3	مرتفع
76	صياغة قانون لضريبة القيمة المضافة في ليبيا، بالاعتماد على القوانين الدولية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة .	4.07	1.152	4	مرتفع
78	يقوم بإدارة ضريبة القيمة المضافة، إدارة مستقلة، عن مصلحتي الضرائب والجمارك.	3.98	1.027	5	مرتفع
69	أن يكون فرض الضريبة على مرحلة الإنتاج ومرحلة تجارة الجملة ونصف الجملة.	3.84	1.229	6	مرتفع

## تابع الجدول (3-13)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الاحرف المعيارى	المرتبة	التقدير
74	أن تجبى الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلعة الخاضعة لها، ثم ينقلها بدوره إلى المستهلك، بحيث لا يزيد من قيمتها بل يحصل على مقدار ما دفعه منها فقط.	3.67	1.348	7	مرتفع
75	فرض معدل صفري للصادرات من الضريبة بهدف تنشيط حجمها، بينما تخضع الواردات للضريبة.	3.60	1.369	8	مرتفع
71	أن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص.	3.49	1.345	9	متوسط
72	أن تكون ضريبة نسبية .	3.48	1.275	10	متوسط
70	ألا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الأقل مبدئياً، أو بعد خمس سنوات من تاريخ فرض الضريبة.	3.45	1.288	11	متوسط
68	أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، أي المبيعات ناقصاً المشتريات من غير خصم إهلاك الأصول.	3.42	1.329	12	متوسط
	الدرجة الكلية	3.83	1.139	-	مرتفع

يشير الجدول (3-13) إلى أن الفقرات (71 ، 72 ، 70 ، 68) جاءت بالمراتب الدنيا، ويتقدير متوسط، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.42) للفقرة (68) في حده الأدنى والمتعلقة " أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، أي المبيعات ناقصاً المشتريات من غير خصم إهلاك الأصول الموجودة " و(3.49) للفقرة (71) في حده الأعلى والمتعلقة " أن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص " .

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقى الفقرات جاءت بالمراتب العليا، ويتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.60) للفقرة (75) في حده الأدنى والمتعلقة " فرض معدل صفري للصادرات من الضريبة بهدف تنشيط حجمها، بينما تخضع الواردات للضريبة " و(4.45) للفقرة (73) في حده الأعلى والمتعلقة " تحسب على إجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتى الإنتاج وتجارة الجملة ونصف الجملة، مع السماح بخصم ما دفع منها كضريبة في مرحلة سابقة " .

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا قد بلغ (3.83) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفترة (68) بلغ (1.329)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفترة (73) بلغ (0.857).

البعد السابع : المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة : يظهر الجدول (3-14) تحليل فقرات بعد المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة، إذ تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-14) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد المكلفين الخاضعين للضريبة المقترحة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
32	تجار نصف الجملة سواء في القطاع العام أو الخاص.	4.09	1.159	1	مرتفع
31	تجار الجملة .	4.07	1.184	2	مرتفع
33	المستوردون والمصدرون .	4.02	1.240	3	مرتفع
30	المنتجون .	3.96	1.201	4	مرتفع
34	آخرون .	2.85	1.161	5	متوسط
	الدرجة الكلية	3.80	1.127	-	مرتفع

يشير الجدول (3-14) إلى أن الفقرة (34) جاءت بالمرتبة الدنيا، وبتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (2.85) والمتعلقة بالجهات الأخرى.

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.96) للفقرة (30) في حده الأدنى والمتعلقة "المنتجون" و(4.09) للفقرة (32) في حده الأعلى والمتعلقة "تجار نصف الجملة سواء في القطاع العام أو الخاص".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد المكلفين الخاضعين للضريبة المقترحة قد بلغ (3.80) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفترة (33) بلغ (1.240)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفترة (32) بلغ (1.259).

البعد الثامن : تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة: يظهر الجدول (3-15) تحليل فقرات بعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة، إذ تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات .



جدول (3-15) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
60	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الفعلي للعناصر الفعلية في حالة توفر السجلات للمنظمة المؤيدة بالمستندات .	4.85	0.356	1	مرتفع
61	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الجزافي في حالة عدم توفر سجلات محاسبية منتظمة وكذلك الشركات الصغيرة.	3.82	1.307	2	مرتفع
58	وعاء الضريبة هنا يتكون من ثمن بيع السلعة أو ثمن أداء الخدمة مخصوصاً منها جميع النفقات.	3.62	1.354	3	مرتفع
63	مكان تحقق البيع.	3.56	1.214	4	مرتفع
59	يمكن اعتبار القيمة المضافة للمنتج وعاءاً لضريبة القيمة المضافة.	3.49	1.215	5	متوسط
62	تاريخ تحقق البيع .	3.38	1.240	6	متوسط
	الدرجة الكلية	3.79	1.067	-	مرتفع

يشير الجدول (3-15) إلى أن الفترتين (59 ، 62) جاءتا بالمراتب الدنيا، وبتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (3.49 ، 3.38) على التوالي، والمتعلقتين " يمكن اعتبار القيمة المضافة للمنتج وعاءاً لضريبة القيمة المضافة " ، " تاريخ تحقق البيع " .

وتبين نتائج الدراسة الميينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وبتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.56) للفقرة (63) في حده الأدنى والمتعلقة " مكان تحقق البيع " و(4.85) للفقرة (60) في حده الأعلى والمتعلقة "يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الفعلي للعناصر الفعلية في حالة توفر السجلات المنتظمة المؤيدة بالمستندات " .

وبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعء تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.79) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (58) بلغ (1.354)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (60) بلغ (0.356).

البعد التاسع : فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-16) تحليل فقرات بعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة على فقرات بعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
66	سعر متوسط: ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها.	3.82	1.188	1	مرتفع
67	سعر مرتفع: ويطبق على السلع الكمالية.	3.71	1.197	2	مرتفع
65	سعر منخفض: ويسري على السلع الشائعة الاستعمال.	3.69	1.200	3	مرتفع
64	سعر عادي: ويطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر آخر محدد.	3.35	1.294	4	متوسط
	الدرجة الكلية	3.64	1.193	-	مرتفع

يشير الجدول (3-16) إلى أن الفقرة (64) جاءت بالمرتبة الدنيا، ويتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (3.35) والمتعلقة " سعر عادي: ويطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر آخر محدد ".

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، ويتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.69) للفقرة (65) في حده الأدنى والمتعلقة " سعر منخفض: ويسري على السلع الشائعة الاستعمال " و(3.82) للفقرة (66) في حده الأعلى والمتعلقة " سعر متوسط: ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها ".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.64) ويتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (64) بلغ (1.294)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (66) بلغ (1.188).

البعد العاشر : تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-17) تحليل فقرات بعد تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
56	الاستيراد: تكون عند تخليص البضاعة في الجمارك.	4.00	0.923	1	مرتفع
57	المنتجات البترولية: عند خروج المنتجات للاستهلاك.	3.49	1.289	2	متوسط
54	عند التسليم: أي وضعها تحت تصرف الممتلك.	3.25	1.170	3	متوسط
55	عند تقديم الخدمات، ويكون عند سداد الثمن.	3.24	1.261	4	متوسط
	الدرجة الكلية	3.49	1.098	-	متوسط

يشير الجدول (3-17) إلى أن الفقرة (55) جاءت بالمرتبة العليا، ويتقدير مرتفع، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (4.00) والمتعلقة " الاستيراد: تكون عند تخليص البضاعة في الجمارك " .

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب الدنيا، ويتقدير متوسط، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.24) للفقرة (55) في حده الأدنى والمتعلقة " عند تقديم الخدمات، ويكون عند سداد الثمن " و(3.49) للفقرة (57) في حده الأعلى والمتعلقة " المنتجات البترولية: عند خروج المنتجات للاستهلاك " .

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعث تكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.49) ويتقدير متوسط. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (57) إذ بلغ (1.289)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (56) إذ بلغ (0.923).

البعث الحادي عشر : الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-18) تحليل فقرات بعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-18) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
51	الكتب والجرائد وما في حكمها من أجل نشر العلم والنوعين بين أبناء المجتمع.	4.20	1.007	1	مرتفع
49	السلع الضرورية مثل الخبز والخضار والحليب واللحوم والأسماك وغيرها.	3.62	1.298	2	مرتفع
46	المواد الأولية، مثل الخامات المعدنية ومنتجات المناجم والجلود.	3.56	1.118	3	مرتفع
48	السلع الرأسمالية أي الإنتاجية مثل الآلات الصناعية والزراعية.	3.53	1.260	4	مرتفع
52	المنظمات التي لا تستهدف الربح.	3.33	1.277	5	متوسط
50	الصادرات، وذلك من أجل تشجيع التصدير والسماح للمصدر بتقديم إنتاجه في الأسواق الخارجية بسعر أقل.	3.29	1.257	6	متوسط
47	المواد نصف المصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات أخرى.	3.07	1.345	7	متوسط
53	الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضواً فيها.	3.04	1.305	8	متوسط
	الدرجة الكلية	3.45	1.183	-	متوسط

يشير الجدول (3-18) إلى أن الفقرات (52 ، 50 ، 47 ، 53) جاءت بالمراتب الدنيا، ويتقدير متوسط، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.04) للفقرة (53) في حده الأدنى والمتعلقة " الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضواً فيها " و(3.33) للفقرة (52) في حده الأعلى والمتعلقة " المنظمات التي لا تستهدف الربح "، وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، ويتقدير مرتفع، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.53) للفقرة (48) في حده الأدنى والمتعلقة " السلع الرأسمالية أي الإنتاجية مثل الآلات الصناعية والزراعية " و(4.20) للفقرة (51) في حده الأعلى والمتعلقة " الكتب والجرائد وما في حكمها من أجل نشر العلم والنوعين بين أبناء المجتمع "، ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.45) ويتقدير متوسط. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (47) بلغ (1.345)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (51) بلغ (1.007).

البعد الثاني عشر : نطلق فرض ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (3-19) تحليل فقرات بعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-19) آراء أفراد عينة الدراسة على فقرات بعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	التقدير
45	تقرير الإخضاع عن طريق إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة.	3.76	1.201	1	مرتفع
43	فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات	3.40	1.328	2	متوسط
44	تقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة.	3.16	1.302	3	متوسط
الدرجة الكلية					متوسط
		3.44	1.246	-	

يشير الجدول (3-19) إلى أن الفقرة (45) جاءت بالمرتبة العليا، وبتقدير مرتفع، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة (3.76) والمتعلقة " تقرير الإخضاع عن طريق إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة ".

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن الفقرتين (43 ، 44) جاءتا بالمراتب الدنيا، وبتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة (3.40 ، 3.16) على التوالي والمتعلقين " فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات " ، " تقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة ".

وبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.44) وبتقدير متوسط. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (43) بلغ (1.328)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (45) بلغ (1.201).

ويمكن تناول الموضوع وفق الآتي:

- 1 : نتائج اختبار الفرضية الأولى، التي نصها : " توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية حول تقييم الضرائب غير المباشرة على السلع في البيئة المحلية
- يظهر الجدول (3-20) نتائج اختبار (ت) (One Sample T-test) لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا، بالنسبة للوسط الفرضي (3).

جدول (3-20) نتائج اختبار (ت) لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسطات
3.84	1.015	6.135	54	*0.000	0.840

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05\alpha \leq$ )

يلاحظ من الجدول (3-20) أن قيمة (T) بلغت (6.135) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05)، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن ( $0.05\alpha \leq$ ) في مستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا، وأن هذه الفروق كانت ايجابية، إذ بلغت متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة (3.84)، وبالتالي فإننا نقبل فرضية الدراسة، والتي تنص على أن مستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا إيجابياً.

- 2 : نتائج اختبار الفرضية الثانية، التي نصها : " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية للمشاركين في الدراسة حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا .

يظهر الجدول (3-21) نتائج اختبار (T) (One Sample T-test) لأراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، بالنسبة للوسط الفرضي (3).

ويلاحظ من الجدول (3-21) أن قيم (T) لأبعاد النموذج المقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والنموذج ككل تراوحت ما بين (2.634-14.581) بقيم احتمالية تراوحت ما بين (0.000-0.011) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05)، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن ( $0.05\alpha \leq$ ) في آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وأن هذه الفروق كانت ايجابية، إذ بلغت متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة للنموذج ككل (3.85)، وبالتالي فإننا نقبل فرضية الدراسة، والتي تنص على أن آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا إيجابياً، ويبدو واضحاً أن معظم المشاركين من

المجموعات الخمس يؤيدون تطبيق نظام الضريبة، مع شيء من التحفظ على كيفية التنفيذ، ومما أكد ذلك أن الكتاب بالمجال الضريبي والمالي في ليبيا، الذين نادوا بتطبيق هذه الضريبة، نادوا أيضاً بإعادة النظر في هيكل فرض الضرائب على الاستهلاك وتوحيد ضرائب الانتاج والاستهلاك بالأخذ بضريبة القيمة المضافة، كحل حتمي للقصور في أي نظام ضريبي قائم، بالتالي لا بد من النظر في النظام المحاسبي والضريبي في ليبيا من وقت لآخر، والاتجاه الى تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة باعتبارها قمة التطور الضريبي تمثيلاً مع التقدم الفني الضريبي في الدول الأكثر تقدماً، وذلك في الحدود التي تناسب ظروف ليبيا.

جدول (3-21) نتائج اختبار (ت) لأراء أفراد العينة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا

الابعاد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسطات
مفهوم ضريبة القيمة المضافة	4.50	0.761	14.581	54	*0.000	1.497
مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة	4.17	1.181	7.346	54	*0.000	1.170
أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة	4.43	0.769	13.825	54	*0.000	1.433
المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة	3.80	1.127	5.265	54	*0.000	0.800
الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة	3.86	1.306	4.886	54	*0.000	0.861
التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة	4.08	1.142	7.012	54	*0.000	1.080
نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة	3.44	1.246	2.634	54	*0.011	0.442
الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة	3.45	1.183	2.849	54	*0.006	0.455
تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة	3.49	1.098	3.315	54	*0.002	0.491
تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة	3.79	1.067	5.474	54	*0.000	0.788
فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة	3.64	1.193	3.984	54	*0.000	0.641
ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة	3.83	1.139	5.377	54	*0.000	0.826
الدرجة الكلية	3.85	1.075	5.862	54	*0.000	0.850

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## ب - العينة الثانية : عينة التجار .

تكونت العينة الثانية من فئة التجار ( الجملة - التجزئة) والمصانع الانتاجية العاملة في ليبيا في نطاق شعبية سرت ومصراتة وطرابلس، وكان اجمالي مجتمع الدراسة (75) مفردة، وقد تكونت عينة الدراسة من (34) فرداً من :

1. شركة مرزوق للاستيراد والتصدير
2. شركة البستان لاستيراد المواد الغذائية
3. شركة الجفارة لاستيراد المواد الغذائية
4. شركة الغزل لاستيراد الاحذية والملابس والمنسوجات
5. تشاركية الترب لاستيراد مواد البناء
6. تشاركية الاخوة لاستيراد معدات الورش
7. مصنع الفرش مرباط
8. مصنع المدينة مصراتة للاطلاع والمعاجين
9. مصنع الغزالة مصراتة للاطلاع والمعاجين
10. مصنع المكرونة مصراتة
11. مصنع المجمدات والافران
12. مصنع اللدائن مصراتة
13. مصنع الحياكة والتطريز
14. مصنع الاعلاف سرت
15. مصنع نسيج جنزور

وتوضح الجداول (3-22)،(3-23)،(3-24)،(3-25) توزيع الاستثمارات المستلمة وتوزيع أفراد عينة الدراسة (التجار) حسب الخصائص الشخصية، حيث احتسبت التكرارات والنسب المئوية للخصائص موزعة حسب الفئات المصنفة في استمارة الاستبيان.

ويلاحظ من الجدول (3-23) فيما يتعلق بالموهل العلمي أن أعلى نسبة كانت لصالح الأفراد الحاصلين على درجة دبلوم وأقل حيث بلغت (47.1%)، يليها نسبة الأفراد الحاصلين على درجة البكالوريوس فما دون إذ بلغت (44.1%)، يليها نسبة الأفراد الحاصلين على درجة الماجستير إذ بلغت (2.9%).

أما بالنسبة للتخصص فقد تساوت نسبة الافراد الذين تخصصهم ادارة اعمال ووظائف اخرى، إذ بلغت (26.5%)، يليها نسبة الأفراد الذين تخصصهم محاسبة (23.5%)، يليها نسبة الأفراد الذين تخصصهم اقتصاد إذ بلغت (11.8%).

أما بالنسبة للمركز الوظيفي فقد كانت أعلى نسبة لصالح شاغلي الوظائف الاخرى إذ بلغت (35.3%)، يليها نسبة المدراء الماليين إذ بلغت (29.4%)، يليها نسبة رؤساء قسم الحسابات إذ بلغت (26.5%).

وفيما يتعلق بالخبرة فقد كانت أعلى نسبة لصالح الأفراد الذين خبرتهم (6-10 سنوات) إذ بلغت (41.2%)، يليها نسبة الأفراد الذين خبرتهم (من 11-15 سنة) إذ بلغت (20.6%)، وأخيراً جاءت نسبة الأفراد الذين خبرتهم (أكثر من 16 سنة) في المرتبة الأخيرة حيث بلغت (11.8%)، ويليها نسبة الافراد الذين خبرتهم (5 سنوات فأقل) حيث بلغت (17.6%).



## الجدول (22-3) الاستثمارات المتمثلة

التشريعات

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تشاركية الشهد المستورد الطور	2	5.9	5.9	5.9
تشاركية الفول والنسج لاستيراد	2	5.9	5.9	11.8
الاحذية والملابس والمنسوجات				
تشاركية الطفرة لاستيراد المواد المنكفية	3	8.8	8.8	20.6
شركة الممتان لاستيراد المواد المنكفية	3	8.8	8.8	29.4
شركة سوزن لاستيراد والتصدير	3	8.8	8.8	38.2
تشاركية الاحوة لاستيراد معدات لورن	3	8.8	8.8	47.1
مصنع العرش مرتبط بالمصرف	1	2.9	2.9	50.0
مصنع النديلة للطلاء والمعاجين	3	8.8	8.8	58.8
مصنراته				
مصنع العزلة للطلاء والمعاجين	2	5.9	5.9	64.7
مصنراته				
مصنع المكرونة/ مصنراته	2	5.9	5.9	70.6
مصنع المجمدات/مصرف	1	2.9	2.9	73.5
مصنع القان/مصرف	2	5.9	5.9	79.4
مصنع الحبكة والتطريز/مصرف	3	8.8	8.8	88.2
مصنع الاعلاف/مصرف	2	5.9	5.9	94.1
مصنع نسج خفوز	2	5.9	5.9	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## الجدول (23-3)

المزول

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
تلوم وافل	16	47.1	50.0	50.0
ملمس/مصرف	1	2.9	3.1	53.1
بكلورين	15	44.1	46.9	100.0
Total	32	94.1	100.0	
Missing				
System	2	5.9		
Total	34	100.0		

## الجدول (24-3)

التخصص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
مجلس	8	23.5	26.7	26.7
لوز اجال	9	26.5	30.0	56.7
فحص	4	11.8	13.3	70.0
اخرى	9	26.5	30.0	100.0
Total	30	88.2	100.0	
Missing				
System	4	11.8		
Total	34	100.0		

## الجدول (25-3)

الولاية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير مطر	10	29.4	32.3	32.3
رئيس اسم الصلح	9	26.5	29.0	61.3
اخرى	12	35.3	38.7	100.0
Total	31	91.2	100.0	
Missing System	3	8.8		
Total	34	100.0		

## الجدول (26-3)

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid سنوات ماقل	8	17.8	19.4	19.4
11-15 سنة	7	20.6	22.8	41.9
10-6 سنوات	14	41.2	45.2	87.1
نقل اكثر 16	4	11.8	12.9	100.0
Total	31	91.2	100.0	
Missing System	3	8.8		
Total	34	100.0		

### 3-4-12 : تحليل ابعاد عناصر اداة الدراسة لعينة التجار .

تم تحليل ابعاد النموذج المقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وفقاً لآراء أفراد عينة الدراسة، وقد استعرضت وفقاً لمرتببتها على النحو الآتي:

**البعد الأول : مفهوم ضريبة القيمة المضافة :** يظهر الجدول (27-3) تحليل فقرات بعد مفهوم ضريبة القيمة المضافة، إذ تم ايجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (27-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لمفهوم ضريبة القيمة المضافة .

الترتيب	البيان	مستوى موافق		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد				
1	ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وتفرص أيضاً على قيمة الفوائد من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج العمركي	50	17	38.2	13	11.8	4	-	-	-	-	-	4.38	0.697	
2	ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة على كل ما يضاف من القيمة إلى السلعة في كل مرحلة بالتالي تفرض على كل 100 مراحل ، الإنتاج، نচার لعملة ، نচার الفوائد .	35.3	12	38.2	13	17.6	6	8.8	3	-	-	-	4.00	0.953	
3	تكون ضريبة القيمة المضافة من العناصر التي تكون منها الضرائب غير المباشرة على السلع المستهلكة	32.4	11	29.4	10	20.6	7	11.8	4	6.86	7	2	3.71	1.219	
	الإجمالي	39.21	40	35.29	36	16.66	17	1.96	2	4.03	0.678				

## جدول (3-27-1) التحليل الاحصائي للفقرات

## Statistics

	س1	س2	س3
N	34	34	34
	0	0	0
Mean	4.38	4.00	3.71
Std Deviation	.697	.953	1.219

## جدول (3-27-2)

## س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	11.8	11.8	11.8
موافق	13	38.2	38.2	50.0
موافق جداً	17	50.0	50.0	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-27-3)

## س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	8.8	8.8	8.8
محايد	6	17.6	17.6	26.5
موافق	13	38.2	38.2	64.7
موافق جداً	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-27-4)

## س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جداً	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	7	20.6	20.6	38.2
موافق	10	29.4	29.4	67.6
موافق جداً	11	32.4	32.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-27) إلى أن الفقرة (3) جاءت بالمراتب الدنيا، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (4.38) للفقرة (1) في حده الاعلى والمتعلقة \* أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل انتاجها وتداولها، وتفرض أيضاً على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الافراج الجمركي و(3.71) للفقرة (3) في حده الاثنى، ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعده مفهوم ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.03) هذا وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (3) إذ بلغ (1.219)، في حين كان اثنى انحراف معياري على الفقرة (1) إذ بلغ (0.697).

المعهد الثاني : مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة: يظهر الجدول (28-3) تحليل فقرات بعد مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها امتداداً لمتوسط الاجابات.

جدول (28-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لمراحل فرض ضريبة القيمة المضافة.

المرحلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	غير موافق بشدة		غير موافق		متعاد		موافق		موافق بشدة		مستوى الموافق		
			عدد		%		عدد		%		عدد			%	
			%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد		%	
1	0.707	4.50	-	-	11.8	4	26.5	9	61.8	21	61.8	21	المرحلة الأولى: يكلف بها المنتج الصناعي والمستورد موافق الخدمة		
3	1.029	4.18	2.9	1	17.6	6	26.5	9	50.0	17	50.0	17	المرحلة الثانية: يكلف بها المنتج الصناعي والمستورد موافق الخدمة، وتأخر العملة		
2	1.024	4.26	2.9	1	14.7	5	23.5	8	55.9	19	55.9	19	المرحلة الثالثة: يكلف بها المنتج الصناعي والمستورد موافق الخدمة، وتأخر العملة وكذلك تأخر الفوترة		
	0.786	4.31	1.96	2	14.70	15	25.49	26	47.5	57	47.5	57	الإجمالي		

### جدول (3-28-1) التحليل الإحصائي للفقرات

Statistics

	4	5	6
N	34	34	34
Mean	4.50	4.18	4.26
Std. Deviation	.707	1.029	1.024

### جدول (3-28-2)

4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	4	11.8	11.8	11.8
موافق	9	26.5	26.5	38.2
موافق جداً	21	61.8	61.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-28-3)

5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جداً	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
محايد	6	17.6	17.6	23.5
موافق	9	26.5	26.5	50.0
موافق جداً	17	50.0	50.0	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-28-4)

6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جداً	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
محايد	5	14.7	14.7	20.6
موافق	8	23.5	23.5	44.1
موافق جداً	19	55.9	55.9	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-28) إلى أن جميع الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (4.18) للفقرة (2) في حده الأدنى والمتعلقة \* يكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومودي الخدمة، وتاجر الجملة \* و(4.50) للفقرة (1) في حده الأعلى، ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبيعت مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (4.31) هذا وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (3) إذ بلغ (1.029)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (1) بلغ (0.707).

البيد الثالث : آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (29-3) تحليل فقرات بعد آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (29-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لآثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ت	مستوى الموافقة	موافقين بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%		
1	تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأستثمار ليعملها لاختلاف الضريبة على الخصومات في حينها ، والتي كان قد تسهلها الأستثمار في مرحلة الشراء	7	20.6	6	17.6	12	35.3	7	20.6	2	5.9	3.26	1.189
		تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأستثمار وكالات محاسب ليعمل ليعمل من على نوعية السلع لأن الضريبة تعتبر جزءاً من الثمن ، والتغير في السعر الضريبي سعاد تغير في الثمن ويقال أثر هذا التغير على سلامة كل ما كانت مرورية عليها.											
2	تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأستثمار ليعملها لأن تطبيق الضريبة سيؤثر من الأضرار	7	20.6	4	11.8	16	47.1	4	11.8	3	8.8	3.24	1.182
		تأثير ضريبة القيمة المضافة على الأعمال											
		22	21.56	18	17.64	39	38.23	15	14.70	8	7.84	3.30	1.08

### جدول (3-29-1) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

		س7	س8	س9
N	Valid	34	34	34
	Missing	0	0	0
Mean		3.28	3.41	3.24
Std. Deviation		1.189	1.234	1.182

### جدول (3-29-2)

س7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	7	20.6	20.6	26.5
محايد	12	35.3	35.3	61.8
موافق	6	17.6	17.6	79.4
موافق جدا	7	20.6	20.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-29-3)

س8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	4	11.8	11.8	20.6
محايد	11	32.4	32.4	52.9
موافق	8	23.5	23.5	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-29-4)

س9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	4	11.8	11.8	20.6
محايد	16	47.1	47.1	67.6
موافق	4	11.8	11.8	79.4
موافق جدا	7	20.6	20.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

تراوحت متوسط اجابته عينة الدراسة في الجدول (3-29) ما بين (3.24) للفقرة (3) في حده الأدنى و(3.41) للفقرة (1) في حده الأعلى .



البيد الرابع : أسس نظام ضريبية القيمة المضافة يظهر الجدول (3-30) تحليل فقرات بعد أسس نظام ضريبية القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-30) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لاسس نظام ضريبية القيمة المضافة.

الترتيب	البيان	عدد موافق سنة	عدد موافق		معاقد		غير موافق		عدد موافق سنة	الاجمالي			
			%	العدد	%	العدد	%	العدد					
1	يقتصر تطبيق المرحلتين الأولى والثانية على السلع الاستهلاكية لتامة لبيع فقط	17	50.0	7	20.6	7	20.6	2	5.9	1	2.9	1.11	4.09
2	تخصب ضريبة على إجمالي ثمن بيع السلع مع السماح بتخصم ما دفع منها من مرحلة سابقة	13	38.2	8	23.5	8	23.5	5	14.7			1.10	3.85
3	فرص معال صفوي على السلع التي تصدر إلى الخارج	8	23.5	10	29.4	10	29.4	4	11.8	2	5.9	1.16	3.53
4	يكون الأصل ان تخصي الضريبة من المنتج أو تاجر العملة عند بيع السلع الفائضة لها	8	23.5	6	17.6	12	35.3	6	17.6	2	5.9	1.20	3.35
5	تخصب الخدمات الضريبية على كل من تصديدا بشكل واضح	5	14.7	9	26.5	14	41.2	5	14.7	1	2.9	1.01	3.35
6	توزيع الضم لكافة بتوهم المدينين الاكفاء التو طريهم تطبيق مراحل ضريبية	10	29.4	8	23.5	13	38.2	3	8.8	-	-	0.99	3.71
	الاجمالي	61	29.90	48	23.52	64	31.37	25	12.25	6	2.94	0.59	3.09

## جدول (1-30-3) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

	10	11	12	13	14	15
N	34	34	34	34	34	34
Mean	0	0	0	0	0	0
Std. Deviation	4.09	3.85	3.53	3.35	3.35	3.74
	1.111	1.105	1.161	1.203	1.012	.994

## جدول (2-30-3)

10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	2	5.9	5.9	8.8
محايد	7	20.6	20.6	29.4
موافق	7	20.6	20.6	50.0
موافق جدا	17	50.0	50.0	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-30-3)

11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	14.7	14.7	14.7
محايد	8	23.5	23.5	38.2
موافق	8	23.5	23.5	61.8
موافق جدا	13	38.2	38.2	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (4-30-3)

12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	10	29.4	29.4	47.1
موافق	10	29.4	29.4	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-30-5)

13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	6	17.6	17.6	23.5
محايد	12	35.3	35.3	58.8
موافق	6	17.6	17.6	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-30-6)

14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	5	14.7	14.7	17.6
محايد	14	41.2	41.2	58.8
موافق	9	26.5	26.5	85.3
موافق جدا	5	14.7	14.7	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-30-7)

15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	8.8	8.8	8.8
محايد	13	38.2	38.2	47.1
موافق	8	23.5	23.5	70.6
موافق جدا	10	29.4	29.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-30) إلى أن المتوسط العام لاجابات افراد عينة الدراسة على فقرة أسس نظام ضريبية نظام القيمة المضافة كان (3.09)، وتراوح متوسط الاجابات ما بين (3.35) للفقرات (3) و(4) في حده الأدنى و(4.09) للفقرة (38) في حده الأعلى والمتعلقة " يقتصر تطبيق المرحلتين الأولى والثانية على السلع الاستهلاكية التامة الصنع فقط .

هذا وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (4) بلغ (1.20)، في حين كان أننى انحراف معياري على الفقرة (6) بلغ (0.99).

البيد الخامس : المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة: يظهر الجدول (31-3) تحليل فترات بعد المكلفون الخاضعون لضريبة القيمة المضافة. إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (31-3) تقييم أفراد عينة الدراسة (التجار) للمكلفون الخاضعون لضريبة القيمة المضافة.

الترتيب	البيان	غير موافق مئة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		مستوى الموافقة
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
2	1.30	8.8	3	8.8	3	17.6	6	26.5	9	38.2	13	1
4	1.28	8.8	3	17.6	6	23.5	8	26.5	9	23.5	8	2
5	1.12	5.9	2	20.6	7	35.3	12	23.5	8	14.7	5	3
1	1.26	8.8	3	2.9	1	17.6	6	23.5	8	47.1	16	4
3	1.34	11.8	4	5.9	2	23.5	8	23.5	8	35.3	12	5
	0.864	8.82	15	9.41	16	23.52	40	24.70	42	31.76	54	

## جدول (3-31-1) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

	16	17	18	19	20
N	34	34	34	34	34
Mean	0	0	0	0	0
Std. Deviation	3.76	3.38	3.21	3.97	3.65
	1.304	1.280	1.122	1.287	1.346

## جدول (3-31-2)

18

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	3	8.8	8.8	17.6
متعاد	6	17.6	17.6	35.3
موافق	9	26.5	26.5	61.8
موافق جدا	13	38.2	38.2	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-31-3)

17

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	6	17.6	17.6	26.5
متعاد	8	23.5	23.5	50.0
موافق	9	26.5	26.5	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-31-4)

15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	7	20.6	20.6	26.5
متعاد	12	35.3	35.3	61.8
موافق	8	23.5	23.5	85.3
موافق جدا	5	14.7	14.7	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-31-5)

19

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	1	2.9	2.9	11.8
محايد	6	17.6	17.6	29.4
موافق	8	23.5	23.5	52.9
موافق جدا	16	47.1	47.1	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-31-6)

20

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	4	11.8	11.8	11.8
غير موافق	2	5.9	5.9	17.6
محايد	8	23.5	23.5	41.2
موافق	8	23.5	23.5	64.7
موافق جدا	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-31) إلى أن متوسط اجابات عينة الدراسة على بعد المكلفون الخاضعون لضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.59) وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.21) للفقرة (3) في حده الأدنى والمتعلقة " بتجار التجزئة " و(3.97) للفقرة (4) في حده الأعلى والمتعلقة " بالمستورد " وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (5) بلغ (1.34)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (3) بلغ (1.12).

البعد السادس : التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة: يظهر الجدول (3-32) تحليل فقرات بعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة في ليبيا، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-32) تقييم أفراد عينة الدراسة (التجار) لالتزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة.

ت	مستوى الموافق	موافق بشدة		موافق		متساو		غير موافق		مجموع موافق بشدة	مجموع موافق	مجموع موافق بشدة	مجموع موافق	مجموع موافق بشدة	مجموع موافق
		عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	%						
1	الإفراج عن بدء التشغيل خلال 15 يوم من تاريخ مزاولته للإعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة عند تولفه عن مزاولته نشاطه	15	44.1	6	17.6	9	26.5	1	2.9	3	8.8	3.85	1.28	2	
2	الالتزامات المحاسبية عند الاشتراك في النشاط وإسكاف دفتر لتسجيل المشتريات، والبيانات، وليس بشكل يومي.	8	23.5	7	20.6	41	41.2	2	5.9	1	8.8	3.44	1.18	3	
3	توضيح الأعمال وفقاً لأصول الضريبة المتوقعة، يلتزم المكلفون بالضريبة بتوضيح أعمالهم التي يقومون بها بحيث توضح الإيرادات وها لأصول الضريبة على القيمة المضافة	8	23.5	6	17.6	14	41.2	3	8.8	3	8.8	3.38	1.20	4	
4	الالتزام بحامس إيداع فاتورة ضريبة القيمة المضافة.	6	17.6	5	14.7	19	55.9	2	5.9	2	2.9	3.32	1.03	5	
5	الالتزام بمحتويات الإفراج قصير المدى الخاص بضريبة القيمة المضافة	13	38.2	6	17.6	13	38.2	1	2.9	1	2.9	3.85	1.07	1	
	الإجمالي	50	29.41	30	17.64	96	56.47	9	5.29	12	7.05	3.56	0.789		

### جدول (1-32-3) التحليل الاحصائي للفقرات

#### Statistics

	21 مر	22 مر	23 مر	24 مر	25 مر
N	34	34	34	34	34
Mean	0	0	0	0	0
Std. Deviation	3.85	3.44	3.38	3.32	3.85
	1.282	1.186	1.206	1.036	1.077

### جدول (2-32-3)

#### 21 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	1	2.9	2.9	11.8
محايد	9	26.5	26.5	38.2
موافق	6	17.6	17.6	55.9
موافق جدا	15	44.1	44.1	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-32-3)

#### 22 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	2	5.9	5.9	14.7
محايد	14	41.2	41.2	55.9
موافق	7	20.6	20.6	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (4-32-3)

#### 23 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	3	8.8	8.8	17.6
محايد	14	41.2	41.2	58.8
موافق	6	17.6	17.6	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	



## جدول (3-32-5)

24

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جداً	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	2	5.9	5.9	11.8
محايد	19	55.9	55.9	67.8
موافق	5	14.7	14.7	82.4
موافق جداً	6	17.6	17.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-32-6)

25

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جداً	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
محايد	13	38.2	38.2	44.1
موافق	6	17.6	17.6	61.8
موافق جداً	13	38.2	38.2	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-32) إلى أن المتوسط الحسابي للفقرة (4) كان (3.32) في حده الأدنى والمتعلقة \* بضرورة الالتزام بعناصر اعداد فاتورة ضريبة القيمة المضافة \* وكان (3.85) للفقرات (1،5) في حده الأعلى والمتعلقة \* الإقرار عن بدء النشاط خلال 15 يوم من تاريخ مزاولته للإعمال الخاضعة للضريبة أيضا عند توقفه عن مزاولته نشاطه\* ، \* والالتزام بمحتويات الإقرار الضريبي الخاص بضرريبة القيمة المضافة\*، على التوالي .

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.32) للفقرة (4) في حده الأدنى، و(3.44) للفقرة (2) في حده الأعلى ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة في ليبيا قد بلغ (3.56) هذا، وقد كان أعلى لانحراف معياري على الفقرة (1) بلغ (1.28)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (4) بلغ (1.03).

البعد السابع : الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة: يظهر الجدول (33-3) تحليل فقرات بعد الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (33-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) للأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة

الترتيب	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%		
1	الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة تسبب في انخفاض الإنتاجية الاقتصادية للأعمال التجارية	18	52.9	5	14.7	8	23.5	1	2.9	2	5.9	4.06	1.20
2	الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة تسبب في انخفاض الإنتاجية الاقتصادية للأعمال التجارية	11	32.4	9	26.5	11	32.4	2	5.9	1	2.9	3.79	1.06
3	الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة تسبب في انخفاض الإنتاجية الاقتصادية للأعمال التجارية	10	29.4	4	11.8	14	41.2	4	11.8	2	5.9	3.47	1.21
	الإجمالي	39	38.23	18	17.64	33	32.35	7	6.86	5	4.90	3.77	0.807

### جدول (3-33-1) التحليل الإحصائي للفقرات

Statistics

		من 26	من 27	من 28
N	Valid	34	34	34
	Missing	0	0	0
Mean		4.06	3.79	3.47
Std. Deviation		1.205	1.067	1.212

جدول (3-33-2) من 26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جداً	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	1	2.9	2.9	8.8
	محايد	8	23.5	23.5	32.4
	موافق	5	14.7	14.7	47.1
	موافق جداً	18	52.9	52.9	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

جدول (3-33-3) من 27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جداً	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	2	5.9	5.9	8.8
	محايد	11	32.4	32.4	41.2
	موافق	9	26.5	26.5	67.6
	موافق جداً	11	32.4	32.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

جدول (3-33-4) من 28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جداً	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
	محايد	14	41.2	41.2	58.8
	موافق	4	11.8	11.8	70.6
	موافق جداً	10	29.4	29.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-33) إلى أن الفقرة (3) جاءت بالمرتبة الدنيا، وبتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (3.47) والمتعلقة أن الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار، أي الأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً للضريبة يمكن أن يضعوا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة\*.

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب العليا، وكان متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.79) للفقرة (2) في حده الأدنى و(4.06) للفقرة (1) في حده الأعلى

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لعدد الأعمال الخاضعة للضريبة المقترحة قد بلغ (3.77) هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (3) بلغ (1.21)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (2) بلغ (1.06).

البعد الثامن : نطاق فرض ضريبية القيمة المضافة : يظهر الجدول (34-3) تحليل فقرات بعد نطاق فرض ضريبية القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (34-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لنطاق فرض ضريبية القيمة المضافة

الترتيب	البيان	مستوى الموافق		موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		النسبة %	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
1	تفويض ضريبية على جميع السلع والخدمات	32.4	11	26.5	9	26.5	9	26.5	9	5.9	2	8.8	3	3.68	1.24
2	خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تفوز بعد ذلك الإعفاءات بخصوص ضريبة	23.5	8	26.6	9	32.4	11	32.4	11	11.8	4	5.9	2	3.50	1.16
3	إعداد لوائح السلع والخدمات التي تخضع للضريبة، وما هذا ذلك من السلع والخدمات التي لم تفوز لى هذه الفوائم فلا تخضع للضريبة	35.3	12	11.8	4	38.2	13	38.2	13	8.8	3	5.9	2	3.62	1.23
	الإجمالي	30.39	31	21.56	22	32.35	33	32.35	33	8.82	9	6.86	7	3.60	0.803

### جدول (3-34-1) التحليل الإحصائي للفقرات

#### Statistics

		29 مر	30 مر	31 مر
N	Valid	34	34	34
	Missing	0	0	0
Mean		3.68	3.50	3.62
Std. Deviation		1.249	1.161	1.231

### جدول (3-34-2)

29 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	2	5.9	5.9	14.7
محايد	9	26.5	26.5	41.2
موافق	9	26.5	26.5	67.6
موافق جدا	11	32.4	32.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-34-3)

30 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	11	32.4	32.4	50.0
موافق	9	26.5	26.5	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-34-4)

31 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	13	38.2	38.2	52.9
موافق	4	11.8	11.8	64.7
موافق جدا	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-34) إلى أن الفترة (2) جاءت بالمرتبة الدنيا، وبتقدير متوسط وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (3.50) والمتعلقة " خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة".

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن تراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها ما بين (3.62) للفقرة (3) في حده الأدنى والمتعلقة " إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة " و(3.68) للفقرة (1) في حده الأعلى والمتعلقة بفرض الضريبة على جميع السلع والخدمات".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.60) وبتقدير مرتفع. هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (1) بلغ (1.24)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (3) بلغ (1.16).

الهدد التاسع : الإغفاءات من ضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (35-3) تحليل فقرات بعد الإغفاءات من ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (35-3) تقييم أفراد عينة الدراسة (التجار) للإغفاءات من ضريبة القيمة المضافة

الترتيب	البيان	غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		مستوى الموافق
		%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
1	المواد الأولية مثل البورد الخشبية، منتجات التغليف والطوب	2.9	1	20.6	7	17.6	6	58.8	20	58.8
2	المواد صنف للمصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات الخري	5.9	2	20.6	7	23.5	8	44.1	15	44.1
3	السلع الرئيسية مثل الآلات الصناعية والزراعية	5.9	2	17.6	6	23.5	8	41.2	14	41.2
4	السلع الضرورية مثل السكر والحساء والحبب والدموم والأسماك وغيرها	8.8	3	38.2	13	11.8	4	26.5	9	26.5
5	السيارات وذلك من أجل تشجيع التصدير والسيارات المستور بتقييم يتناهى في الأبرق الخارجية بسعر أقل	11.8	4	32.4	11	14.7	5	26.5	9	26.5
6	الكتب والبرقذ وما في حكمها من أجل نشر العلم والنوعية بين أبناء المجتمع	8.8	3	29.4	10	17.6	6	29.4	10	29.4
7	المنتجات التي لا تستهدف الربح	5.9	2	38.2	13	20.6	7	26.5	9	26.5
8	الإعفاءات الدولية والإقليمية والتي تكون لبيبا عضواً فيها	5.9	2	41.2	14	17.6	6	29.4	10	29.4
	الإجمالي	6.98	19	29.77	81	18.38	50	35.29	96	35.29

## جدول (1-35-3) التحليل الاحصائي للفقرات

### Statistics

	32 مر	33 مر	34 مر	35 مر	36 مر	37 مر	38 مر	39 مر
N	34	34	34	34	34	34	34	34
	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	4.29	3.94	3.82	3.32	3.29	3.44	3.53	3.59
Std. Deviation	1.001	1.205	1.267	1.273	1.338	1.307	1.161	1.158

## جدول (2-35-3)

### 32 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
محايد	7	20.6	20.6	23.5
موافق	6	17.6	17.6	41.2
موافق جدا	20	58.8	58.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-35-3)

### 33 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	2	5.9	5.9	11.8
محايد	7	20.6	20.6	32.4
موافق	8	23.5	23.5	55.9
موافق جدا	15	44.1	44.1	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (4-35-3)

### 34 مر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	6	17.6	17.6	35.3
موافق	8	23.5	23.5	58.8
موافق جدا	14	41.2	41.2	100.0
Total	34	100.0	100.0	



### جدول (5-35-3)

35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	5	14.7	14.7	23.5
محايد	13	38.2	38.2	61.8
موافق	4	11.8	11.8	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (6-35-3)

36

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	4	11.8	11.8	11.8
غير موافق	5	14.7	14.7	26.5
محايد	11	32.4	32.4	58.8
موافق	5	14.7	14.7	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (7-35-3)

37

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	5	14.7	14.7	23.5
محايد	10	29.4	29.4	52.9
موافق	6	17.6	17.6	70.6
موافق جدا	10	29.4	29.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-35-8)

38

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق حدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	13	38.2	38.2	52.9
موافق	7	20.6	20.6	73.5
موافق حدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-35-9)

39

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق حدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	2	5.9	5.9	11.8
محايد	14	41.2	41.2	52.9
موافق	6	17.6	17.6	70.6
موافق حدا	10	29.4	29.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-35) إلى أن الفقرة (5) جاءت بالمرتبة الدنيا، وبتقدير متوسط، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (3.29) والمتعلقة " بأعفاء الصادرات وذلك من اجل تشجيع التصدير والسماح للمصدر بتقديم إنتاجه في الأسواق الخارجية بسعر اقل".

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت متقاربة، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.32) للفقرة (4) في حده الأدنى والمتعلقة " بأعفاء السلع الضرورية مثل الخبز والخضار والحليب واللحوم والأسماك وغيرها" و(4.29) للفقرة (1) في حده الأعلى والمتعلقة " بأعفاء المواد الأولية مثل الموارد المعدنية ومنتجات المناجم والجلود".

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام ليعد الاعفاءات من ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.65) هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (5) بلغ (1.33). في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (1) بلغ (1.00).

البيد العاشر : تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة : يظهر الجدول (36-3) تحليل فقرات بعد تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (36-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لتكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة

الترتيب	البيان	غير موافق نسبة		غير موافق		محايد		موافق		موافق نسبة		مستوى الموافق	ن
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
1	لا يمكن دفع ضريبة القيمة المضافة	2.9	1	2.9	1	26.5	9	14.7	5	52.9	18	عند تسليم باقي وصفيها نعت تصرف المستهلك	1
2	لا يمكن دفع ضريبة القيمة المضافة	2.9	1	2.9	1	26.5	9	20.6	7	47.1	16	عند تقديم الضمك ويكون عند دفع الضم.	2
3	لا يمكن دفع ضريبة القيمة المضافة	5.9	2	11.8	4	41.2	14	17.6	6	21.5	8	الاشتراف تكون عند تعليم الضمعة في الجمارك	3
4	لا يمكن دفع ضريبة القيمة المضافة	8.8	3	8.8	3	44.1	15	11.8	4	26.5	9	الضمعة الفترولية عند خروج الضمعات للاستهلاك	4
		5.14	7	6.61	9	34.55	47	16.17	22	37.5	51	الإجمالي	

### جدول (1-36-3) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

		40 مر	41 مر	42 مر	43 مر
N	Valid	34	34	34	34
	Missing	0	0	0	0
Mean		4.12	4.08	3.41	3.38
Std. Deviation		1.094	1.071	1.158	1.231

### جدول (2-36-3)

40 مر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
	محايد	9	26.5	26.5	32.4
	موافق	5	14.7	14.7	47.1
	موافق جدا	18	52.9	52.9	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-36-3)

41 مر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
	محايد	9	26.5	26.5	32.4
	موافق	7	20.6	20.6	52.9
	موافق جدا	16	47.1	47.1	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### جدول (4-36-3)

42 مر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
	محايد	14	41.2	41.2	58.8
	موافق	6	17.6	17.6	76.5
	موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-36-5)

43

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق هنا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	3	8.8	8.8	17.6
محايد	15	44.1	44.1	61.8
موافق	4	11.8	11.8	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-36) إلى أن الفقرة (3) جاءت بالمرتبة العليا، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة عليها (4.41) والمتعلقة " تكون الواقعة المنشئة للضريبة عند الاستيراد: تكون عند تخليص البضاعة في الجمارك ".

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن باقي الفقرات جاءت بالمراتب الدنيا، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.38) للفقرة (4) في حده الأدنى والمتعلقة " تكون الواقعة المنشئة للضريبة للمنتجات البترولية: عند خروج المنتجات للاستهلاك " و(4.12) للفقرة (1) في حده الأعلى والمتعلقة " تكون الواقعة المنشئة للضريبة عند التسليم: أي وضعها تحت تصرف الممتلك ".

البيد الحادي عشر : تحديد وعاء وقية ضريبة القيمة المضافة يظهر الجدول (37-3) تحليل فقرات بعد وعاء وقية ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (37-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لكتيبة تحديد وعاء وقية ضريبة القيمة المضافة

الترتيب	البيان	عدد موافق مئة	عدد موافق		محايد		غير موافق		عدد موافق مئة	البيان	عدد موافق مئة	موافق مئة		مستوى موافق	ت
			عدد	%	عدد	%	عدد	%				عدد	%		
1	وعاء الضريبة هنا يتكون من ثمن بيع البضاعة أو ثمن أداء الخدمة منصرفاً منها جميع النفقات	-	1	2.9	8	23.5	5	14.7	20	58.8	20	58.8	20	وعاء الضريبة هنا يتكون من ثمن بيع البضاعة أو ثمن أداء الخدمة منصرفاً منها جميع النفقات	
2	يمكن اعتبار القيمة المضافة للنتج وعاء لضريبة القيمة المضافة	1	2.9	17	50.0	8	23.5	7	20.6	7	20.6	7	يمكن اعتبار القيمة المضافة للنتج وعاء لضريبة القيمة المضافة		
3	يحدد وعاء الضريبة على أساس التغير العنلي للعناصر العنلية في حالة توفر السلالات المنتجة المأودة بالمستندات.	2	5.9	17	50.0	7	20.6	4	11.8	4	11.8	4	يحدد وعاء الضريبة على أساس التغير العنلي للعناصر العنلية في حالة توفر السلالات المنتجة المأودة بالمستندات.		
4	يحدد وعاء الضريبة على أساس التغير العنلي في حالة عدم توفر سجلات محاسبية منتظمة وكذلك الشركات الصغيرة.	2	5.9	16	47.1	5	14.7	8	23.5	8	23.5	8	يحدد وعاء الضريبة على أساس التغير العنلي في حالة عدم توفر سجلات محاسبية منتظمة وكذلك الشركات الصغيرة.		
5	حدد تاريخ لتعلق البيع	2	5.9	17	50.0	7	20.6	5	14.7	5	14.7	5	حدد تاريخ لتعلق البيع		
6	حدد مكان لتعلق البيع	2	5.9	17	50.0	7	20.6	4	11.8	4	11.8	4	حدد مكان لتعلق البيع		
	الإجمالي	9	25.7	92	45.09	39	19.11	48	23.52	48	23.52	48	الإجمالي		

### جدول (1-37-3) التحليل الاحصائي للفقرات

#### Statistics

	44س	45س	46س	47س	48س	49س
N	34	34	34	34	34	34
Mean	0	0	0	0	0	0
Std. Deviation	4.29	3.56	3.21	3.41	3.29	3.21
	.938	.960	1.008	1.131	1.031	1.008

### جدول (2-37-3)

44س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	2.9	2.9	2.9
محايد	8	23.5	23.5	26.5
موافق	5	14.7	14.7	41.2
موافق جدا	20	58.8	58.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-37-3)

45س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
محايد	17	50.0	50.0	55.9
موافق	8	23.5	23.5	79.4
موافق جدا	7	20.6	20.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (4-37-3)

46س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	17	50.0	50.0	67.6
موافق	7	20.6	20.6	88.2
موافق جدا	4	11.8	11.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-37-5)

47

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	16	47.1	47.1	61.8
موافق	5	14.7	14.7	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-37-6)

48

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	17	50.0	50.0	64.7
موافق	7	20.6	20.6	85.3
موافق جدا	5	14.7	14.7	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-37-7)

49

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	4	11.8	11.8	17.6
محايد	17	50.0	50.0	67.6
موافق	7	20.6	20.6	88.2
موافق جدا	4	11.8	11.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-37) إلى أن الفقرات (3 ، 6) جاءت متساوية، حيث كان متوسط اجابات افراد عينة الدراسة للفقرتين (3.21) وتمثل هذه النسبة الحد الأدنى، وتراوح متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ما بين (3.29) للفقرة (5) في حده الأدنى، و(4.29) للفقرة (1) في حده الأعلى ، ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعء وعاء ضربية القيمة المضافة قد بلغ (3.49) ويتقدير متوسط.

هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (3) بلغ (1.13)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (1) بلغ (0.939).



البيد الثاني عشر : فرض أسعار ضريبية القيمة المضافة يظهر الجدول (38-3) تحليل فقرات بعد فرض أسعار ضريبية القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الإجابات.

جدول (38-3) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لكيفية فرض أسعار ضريبية القيمة المضافة

الترتيب	البيان	البيان	غير موافق		موافق		محايد		موافق بشدة		مستوى الموافق
			%	عدد	%	عدد	%	عدد	%	عدد	
1	1.12	4.38	5.9	2	14.7	5	8.8	3	70.6	24	سعر عادي: ويطبق على جميع السلع التي لم يول لها سعر محدد
2	0.97	3.88	-	2	35.3	12	23.5	8	35.3	12	سعر محسن: ويسري على السلع الخاصة الاستعمال
4	1.06	3.68	-	4	41.2	14	14.7	5	32.4	11	سعر متوسط: ويطبق على السلع المنزلية ومشتقاتها
3	1.04	3.76	-	3	41.2	14	14.7	5	35.3	12	سعر مرتفع: ويطبق على السلع الكمالية
	0.803	3.67	1.47	2	33.08	45	15.44	21	43.38	59	الإجمالي

### جدول (1-38-3) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

		س50	س51	س52	س53
N	Valid	34	34	34	34
	Missing	0	0	0	0
Mean		4.38	3.88	3.68	3.76
Std. Deviation		1.129	.977	1.065	1.046

### جدول (2-38-3)

س50

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
	محايد	5	14.7	14.7	20.6
	موافق	3	8.8	8.8	29.4
	موافق جدا	24	70.6	70.6	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-38-3)

س51

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	5.9	5.9	5.9
	محايد	12	35.3	35.3	41.2
	موافق	8	23.5	23.5	64.7
	موافق جدا	12	35.3	35.3	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

### جدول (4-38-3)

س52

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	11.8	11.8	11.8
	محايد	14	41.2	41.2	52.9
	موافق	5	14.7	14.7	67.6
	موافق جدا	11	32.4	32.4	100.0
	Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-38-5)

53

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	8.8	8.8	8.8
محايد	14	41.2	41.2	50.0
موافق	5	14.7	14.7	64.7
موافق جداً	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-38) إلى أن الفقرة (1) جاءت بالمرتبة العليا، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة (4.38) والمتعلقة " بفرض سعر عادي : ويطبق على جميع السلع التي ليس لها سعر محدد.

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن الفقرتين (3 ، 4) جاءتا بالمراتب الدنيا، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة (3.76 ، 3.68) على التوالي والمتعلقين " بفرض سعر متوسط : ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها" ، " وفرض سعر مرتفع: ويطبق على السلع الكمالية ".

البيد الثالث عشر : ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا يظهر الجدول (3-39) تحليل ثقلات بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة ، إذ تم إيجاد المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأراء أفراد عينة الدراسة، وتم ترتيبها تنازلياً حسب مرتبتها استناداً لمتوسط الاجابات.

جدول (3-39) تقييم أفراد عينة الدراسة ( التجار ) لضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا

رقم السؤال	البيان	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		موافق بشدة		مستوى الموافقة	ت
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد		
1	لا يكون فرض الضريبة على لياحة نموذج الاستهلاك أي ضيقات ذاتها المشتركة من غير خصم اهلاك الأصول الموجودة	2.9	1	32.4	11	14.7	5	47.1	16			16	1
11	لا يكون فرض الضريبة على مرحلة الإنتاج	14.7	5	26.5	9	26.5	9	23.5	8			8	2
10	لا يكون فرض الضريبة على مرحلة تجارة الجملة	14.7	5	26.5	9	23.5	8	26.5	9			9	3
14	لا يكون فرض الضريبة على مرحلة تجارة نصف الجملة	14.7	5	35.3	12	20.6	7	17.6	6			6	4
4	لا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الآل مطلقاً ، لو بعد خصم سنوات من تاريخ فرض الضريبة	8.8	3	29.4	10	23.5	8	32.4	11			11	5
13	لا تفرض على كافة المنتجات ، إلا ما يستثنى عليها بعض خاص	17.6	6	35.3	12	23.5	8	17.6	6			6	6

12	0.95	3.24	5.9	2	8.8	3	50.0	17	26.5	9	8.8	3	7	في تكوّن صربية نسبية
6	1.18	3.62	5.9	2	8.8	3	32.4	11	23.5	8	29.4	10	8	تصيب على إجمالي من ربع القيمة في نهاية بر طي الإنتاج وتجارة القيمة ونصف القيمة، مع السماح بحصص ما دمج منها كصربية في مرحلة سابقة
5	1.12	3.62	5.9	2	5.9	2	35.3	12	26.5	9	26.5	9	9	أن تبين الصربية من المنتج أو تاجر القيمة عند بيع السلعة الخاصة لها، ثم يتلقا بدوره إلى المستهلك، بحيث لا يزيد من هونها بل يحصل على مغار ما دفعه عليها فقط.
2	1.09	3.79	2.9	1	5.9	2	35.3	12	20.6	7	35.3	12	10	فرض معدل صبري الصغار (ك من الصربية بحيث تكتفي جميعاً بهما تصنع الأوقات للصربية
8	1.18	3.50	8.8	3	2.9	1	44.1	15	17.6	6	26.5	9	11	مباينة اللون لصربية القيمة المضادة من ليبيا ، بالأعتد على القوانين الدولية لمنفعة صربية القيمة المضادة
9	1.05	3.47	5.9	2	2.9	1	50.0	17	20.6	7	20.6	7	12	أن تطبق صربية القيمة المضادة يحتاج إلى مدة 4-5 سنوات.
7	1.25	3.59	8.8	3	5.9	2	35.3	12	17.6	6	32.4	11	13	يؤم بإدارة صربية القيمة المضادة بإدارة مستقلة ، عن معالمتي الصر كيب و المعارك
3	1.19	3.71	5.9	2	5.9	2	35.3	12	17.6	6	35.3	12	14	يمكن فرض صربية القيمة المضادة على قطاع الخدمات
	0.634	3.76	8.82	42	6.51	31	35.92	171	19.95	95	27.10	129		الإجمالي

### جدول (1-39-3) التحليل الاحصائي للفقرات

Statistics

	54س	55س	56س	57س	58س	59س
N	34	34	34	34	34	34
Mean	0	0	0	0	0	0
Std. Deviation	4.00	3.35	3.38	3.15	3.65	3.18
	1.101	1.346	1.371	1.282	1.252	1.314

### جدول (2-39-3)

54س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	1	2.9	2.9	5.9
محايد	11	32.4	32.4	38.2
موافق	5	14.7	14.7	52.9
موافق جدا	16	47.1	47.1	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (3-39-3)

55س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	5	14.7	14.7	14.7
غير موافق	3	8.8	8.8	23.5
محايد	9	26.5	26.5	50.0
موافق	9	26.5	26.5	76.5
موافق جدا	8	23.5	23.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

### جدول (4-39-3)

58س

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	5	14.7	14.7	14.7
غير موافق	3	8.8	8.8	23.5
محايد	9	26.5	26.5	50.0
موافق	8	23.5	23.5	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-5)

س57

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	5	14.7	14.7	14.7
غير موافق	4	11.8	11.8	26.5
محايد	12	35.3	35.3	61.8
موافق	7	20.6	20.6	82.4
موافق جدا	6	17.8	17.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-6)

س58

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	2	5.9	5.9	14.7
محايد	10	29.4	29.4	44.1
موافق	8	23.5	23.5	67.6
موافق جدا	11	32.4	32.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-7)

س59

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	6	17.8	17.8	17.8
غير موافق	2	5.9	5.9	23.5
محايد	12	35.3	35.3	58.8
موافق	8	23.5	23.5	82.4
موافق جدا	6	17.8	17.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-8)

تابع البعد : الثالث عشر

Statistics

	س60	س61	س62	س63	س64	س65	س66	س67
N	34	34	34	34	34	34	34	34
Mean	3.24	3.62	3.62	3.79	3.50	3.47	3.59	3.71
Std Deviation	.955	1.181	1.129	1.095	1.187	1.051	1.258	1.194

## جدول (9-39-3)

60

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	17	50.0	50.0	64.7
موافق	9	26.5	26.5	91.2
موافق جدا	3	8.8	8.8	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (10-39-3)

61

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	3	8.8	8.8	14.7
محايد	11	32.4	32.4	47.1
موافق	8	23.5	23.5	70.6
موافق جدا	10	29.4	29.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (11-39-3)

62

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	2	5.9	5.9	11.8
محايد	12	35.3	35.3	47.1
موافق	9	26.5	26.5	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (12-39-3)

63

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	1	2.9	2.9	2.9
غير موافق	2	5.9	5.9	8.8
محايد	12	35.3	35.3	44.1
موافق	7	20.6	20.6	64.7
موافق جدا	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	



## جدول (3-39-13)

س 64

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	1	2.9	2.9	11.8
محايد	15	44.1	44.1	55.9
موافق	6	17.6	17.6	73.5
موافق جدا	9	26.5	26.5	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-14)

س 65

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	1	2.9	2.9	8.8
محايد	17	50.0	50.0	58.8
موافق	7	20.6	20.6	79.4
موافق جدا	7	20.6	20.6	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-15)

س 66

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	3	8.8	8.8	8.8
غير موافق	2	5.9	5.9	14.7
محايد	12	35.3	35.3	50.0
موافق	6	17.6	17.6	67.6
موافق جدا	11	32.4	32.4	100.0
Total	34	100.0	100.0	

## جدول (3-39-16)

س 67

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق جدا	2	5.9	5.9	5.9
غير موافق	2	5.9	5.9	11.8
محايد	12	35.3	35.3	47.1
موافق	6	17.6	17.6	64.7
موافق جدا	12	35.3	35.3	100.0
Total	34	100.0	100.0	

يشير الجدول (3-39) إلى أن الفقرة (1) جاءت بالمرتبة العليا، ويتقدير مرتفع، وبلغ متوسط اجابات افراد عينة الدراسة (4.00) والمتعلقة \* أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، أي المبيعات ناقصا المشتريات من غير خصم إهلاك الأصول الموجودة\*.

وتبين نتائج الدراسة المبينة في الجدول أيضاً أن متوسط اجابات افراد عينة الدراسة ترواح ما بين (3.15 ، 3.79) للفترتين (4 و 10) في حده الأدنى والاعلى على التوالي والمتعلقتين \* أن يكون فرض الضريبة على مرحلة تجارة نصف الجملة\* ، \* فرض معدل صفري للصادرات من الضريبة بهدف تشييط حجمها بينما تخضع الواردات للضريبة\*.

ويبين الجدول أيضاً أن المتوسط العام لبعده ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة قد بلغ (3.76) هذا، وقد كان أعلى انحراف معياري على الفقرة (3) بلغ (1.37)، في حين كان أدنى انحراف معياري على الفقرة (12) بلغ (1.05).

### 3-1-13: اختبار فرضيات الدراسة لعينة التجار.

1 : نتائج اختبار الفرضية الأولى، التي نصها : \* توجد علاقة ايجابية ذات دلالة احصائية حول تقييم الضرائب غير المباشرة على السلع في البيئة المحلية .

يظهر الجدول (3-40) نتائج اختبار (ت) (One Sample T-test) لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا، بالنسبة للوسط الفرضي (3).

جدول (3-40) نتائج اختبار (ت) لمستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (ت) المحسوبة	درجات الحرية	مستوى الدلالة	فرق المتوسطات
229.470	29.362	5.654	33	*0.000	28.470

\* ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05\alpha \leq$ )

يلاحظ من الجدول (3-40) أن قيمة (T) بلغت (5.654) بقيمة احتمالية (0.000) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05)، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن ( $0.05\alpha \leq$ ) في مستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا، وأن هذه الفروق كانت ايجابية، إذ بلغت متوسط إجابات أفراد عينة الدراسة (229.470)، وبالتالي فإننا نقبل فرضية الدراسة، والتي تنص على أن مستوى تقييم الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا ايجابياً.

2 : نتائج اختبار الفرضية الثانية، التي نصها : \* لا توجد فروق معنوية ذات دلالة احصائية للمشاركين في الدراسة حول تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا .

يظهر الجدول (3-41) نتائج اختبار (T) (One Sample T-test) لأراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، بالنسبة للوسط الفرضي (3).

ويلاحظ من الجدول (3-41) أن قيم (T) لأبعاد النموذج المقترح لتطبيق ضريبة القيمة المضافة والنموذج ككل تراوحت ما بين (-16.09)، (13.64) بقيم احتمالية تراوحت ما بين (0.000-0.112) وهي أقل من القيمة المحددة (0.05)، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عن ( $0.05\alpha \leq$ ) في آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، وأن هذه الفروق كانت ايجابية، إذ بلغت متوسط إجابات

أفراد عينة الدراسة للنموذج ككل (229.470)، وبالتالي فإننا نقبل فرضية الدراسة، والتي تنص على أن آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا إيجابياً.

جدول (3-41) نتائج اختبار (ت) لآراء أفراد العينة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا

الايعاد	العدد	الوسط الحسابي للعينة	الانحراف المعياري	الوسط النظري	درجة الحرية	t المحسوبة	القيمة الاحتمالية
البعد الأول	34	12.08	2.03	9	33	8.84	0.000
البعد الثاني	34	12.94	2.36	9	33	9.73	0.000
البعد الثالث	34	9.91	3.26	9	33	1.63	0.112
البعد الرابع	34	21.91	3.56	18	33	6.40	0.000
البعد الخامس	34	17.85	3.94	15	33	4.21	0.000
البعد السادس	34	11.32	2.42	15	33	-8.85	0.000
البعد السابع	34	10.79	2.40	9	33	4.34	0.000
البعد الثامن	34	10.79	2.40	9	33	4.34	0.000
البعد التاسع	34	14.97	3.27	24	33	-16.09	0.000
البعد العاشر	34	20.97	3.83	12	33	13.64	0.000
البعد الحادي	34	20.97	3.83	18	33	4.51	0.000

							عشر
0.000	6.72	33	12	3.21	15.70	34	البعد الثاني عشر
0.000	4.75	33	42	8.87	49.23	34	البعد الثالث عشر
0.000	5.65	33	201	29.36	229.47	34	الإجمالي

• ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )

## الفصل الرابع

### النتائج والتوصيات

## الاستنتاجات والتوصيات

### 4-1 : الاستنتاجات

#### 4-1-1 : الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري للدراسة :

لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات الخاصة بالجانب النظري ، ومن أهمها :

- 1- تبين من الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة تعتبر ضريبة عامة على الاستهلاك، تصيب كافة السلع والخدمات عموماً أو مجموعات كبيرة منها، بمناسبة تداول تلك السلع أو أداء تلك الخدمات ، وتسري في كل مشروع عن ذلك الجزء من إنتاجه النهائي المضاف الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه، والمشتراة من المشروعات الأخرى خلال فترة معينة ، ويدفعها المنتج أو التاجر الوسيط الذي ينقلها بدوره إلى المستهلك، وتسري مرة واحدة على القيمة الجديدة.
- 2 - أن التطبيق الكامل لضريبة القيمة المضافة، يمكن الإدارة الضريبية، من أحكام الرقابة على تطبيق هذه الضريبة، وبذلك يكون عاملاً هاماً في مكافحة التهرب الضريبي.
- 3- أن اعتماد ضريبة القيمة المضافة هو بداية العملية وليس نهايتها، وقد يحتاج إدخال هذه الضريبة إلى فترة تتجاوز ما بين (4-5) سنوات لحصد النتائج المنتظرة.
- 4- يمكن إزالة أثر ضريبة القيمة المضافة التتازلي، بل يمكن أن تكون تصاعديّة الأثر، وذلك إذا ما اتبع مبدأ تعدد الأسعار، بفرض أسعار مرتفعة نسبياً على السلع التي يستهلكها عادة ذوي الدخول الكبيرة، مع الإبقاء على الأسعار العادية بالنسبة للسلع الأخرى التي يستهلكها العدد الأكثر من المواطنين.
- 5- أن خبراء الضريبة اعتبروا أنه من غير الممكن وجود قاعدة لحساب هذه الضريبة، لأن البيانات التي يمكن أن تساهم في هيكل العمل لقانون الضريبة، قد لا تكون متوفرة، أيضاً بسبب اختلاف معدلات الضريبة وتعدد الإعفاءات والاستثناءات من الضريبة والتي تختلف من بلد لآخر، كلها عوامل، تسبب تعقيد إجراءات الضريبة، مما يجعلها أقل نفعاً حين تطبيق في دول أقل تطوراً وخبرة، مقارنة بالدول المتقدمة .
- 6- المشاكل الإدارية التي يمكن أن تبرز عند تطبيق هذه الضريبة، تكون مشابهة لتلك التي واجهت تطبيق ضريبة أخرى قائمة، وبالتالي وعلى أساس أنها ليست ضريبة جديدة، يمكن التقليل من التزاماتها وتكاليفها الإدارية، إذا كانت ضريبة أخرى تقوم بنفس عملها، بالتالي المسألة كلها مرهونة بالاستمرار في التطبيق وهكذا.
- 7- هناك اختلاف بين مفهوم القيمة المضافة، فيما بين كل من الضريبيين والاقتصاديين ، فيعرفها الضريبيون بأنها الفرق بين ثمن البيع للسلعة الخاضعة للضريبة، أو للخدمة وبين تكلفتها، ومن ثم تفرض الضريبة على جميع مراحل الإنتاج والتوزيع، أما الاقتصاديون فإن القيمة المضافة في نظرهم هي قيمة الإنتاج الإجمالي للمشروع مطروحاً منه مستلزمات الإنتاج واهلاكات الأصول الثابتة، أما على مستوى الاقتصاد القومي فإن القيمة المضافة تكون باستبعاد قيمة المشتريات التي تتم بين مختلف الوحدات الاقتصادية، والتي تتعلق بالإنتاج الجاري من مجموع قيمة الإنتاج الجاري الكلي ، فهي تعبر عن القيمة الإنتاجية التي خلقتها الوحدة الاقتصادية وأسهمت بها مع غيرها من الوحدات في خلق الإنتاج القومي .

8- صعوبة تطبيق ضريبة القيمة المضافة على النشاط الزراعي، لان الفلاحين يبيعون منتجاتهم الى المستهلكين مباشرة، كما يفضل المستهلكون بدورهم شراء المنتجات الزراعية مباشرة من الفلاحين، نظراً لانخفاض اسعارها لتهربها اصلاً من ضريبة القيمة المضافة المستحقة عليها، وعدم رغبتهم في الشراء من تاجر الجملة وتاجر التجزئة لارتفاع اسعار هذه المنتجات بسبب الضريبة المفروضة عليها ، وهنا ليس امام الادارة الضريبية لعلاج هذه المشكلة الا اعفاء المنتجات الزراعية من هذه الضريبة أو تخفيض سعر الضريبة المفروضة عليها، علاوة على صعوبة التزام الفلاحين بامساك حسابات منتظمة وتقرير وعاء الضريبة

9- الحاجة الى كفاية المعلومات الضريبية، حيث أن حصر وفحص وتحصيل الضريبة على افضل صورة ممكنة يتطلب معلومات كثيرة ومتراصة، يجب أن يؤمنها النظام الضريبي للادارة الضريبية للقيام بعملها على افضل صورة ممكنة.

10- انخفاض الوعي الضريبي في ليبيا، لان تطبيق هذه الضريبة يحتاج الى وعي ضريبي من قبل المكلفين ومن قبل الجهات المالية، الامر الذي يسهل اجراءات فرضها وحسابها وتحصيلها، وهذا الامر غير متوفر حالياً.

#### 4-1-2 : الاستنتاجات الخاصة باجابات أفراد العينة على العناصر التي تغطي متغيرات الدراسة .

بناءً على مناقشة وتحليل اسئلة الدراسة وفرضياتها، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- إن مستوى تقييم افراد عينة الدراسة للضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا كان مرتفعاً ويجابياً ويتوفر بها بعض اركان ضريبة القيمة المضافة منها نطاقها ومعدلاتها ولا تخضع الصادرات للضريبة.

2- كان مستوى نشر الوعي الضريبي منخفضاً.

3- إن آراء أفراد عينة الدراسة لاقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا كانت اغلبها مريدة لتطبيقها.

4- إن آراء أفراد عينة الدراسة لبعدها تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة، وبعدها الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة، وبعدها نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة، وشكلت أقل أبعاد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا أهمية.

5- إن آراء أفراد عينة الدراسة لبعدها مفهوم ضريبة القيمة المضافة، وبعدها أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة كانت مرتفعة، وشكلت أهم أبعاد تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

6- إن آراء أفراد عينة الدراسة للفقرات المتعلقة بأن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، وألا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الأقل مبدئياً، أو بعد خمس سنوات من تاريخ فرض الضريبة، وأن تكون ضريبة نسبية، وأن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص. من بعد ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا كانت متوسطة.

7- إن آراء أفراد عينة الدراسة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة على جهات أخرى غير تجار الجملة ونصف الجملة والمستوردون والمصدرون والمنتجون كانت متوسطة بالنسبة لبعدها المكلفين الخاضعين للضريبة المقترحة.



- 8- إن آراء أفراد عينة الدراسة للفترات المتعلقة بإمكانية اعتبار القيمة المضافة للمنتج وعاءاً لضريبة القيمة المضافة، وتاريخ تحقق البيع. من بعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة.
- 9- إن آراء أفراد عينة الدراسة بأن السعر العادي يطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر آخر محدد من بعد تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة، من بعد فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة.
- 10- إن آراء أفراد عينة الدراسة بتكوّن الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة عند تقديم الخدمات، وعند سداد الثمن ، وعند التسليم، وفي المنتجات البترولية كانت متوسطة.
- 11- إن آراء أفراد عينة الدراسة بالنسبة للاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضواً فيها. والمواد نصف المصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات أخرى، والصادرات، والمنظمات التي لا تستهدف الربح فيما يتعلق ببعد الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة.
- 12- إن آراء أفراد عينة الدراسة بالنسبة لتقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة، وفرض الضريبة على كافة السلع والخدمات فيما يتعلق ببعد نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة كانت متوسطة.

## 4- 2 : التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ، خلّصت الدراسة إلى التوصيات التالية :

- 1- ضرورة إعادة النظر في نظام الضرائب غير المباشرة الحالي في ليبيا، ولاسيما الضرائب على الانتاج والاستهلاكية .
- 2- توعية التجار للتطبيق السليم لضريبة القيمة المضافة، مع ضرورة رفع الوعي الضريبي لديهم عن طريق الاعلان عن الضريبة بوسائل الاعلان المسموعة والمرئية، والاستعانة الكافية بأنظمة المعلومات الضريبية الالكترونية المتقدمة، وذلك لتمهيد وإعداد المجتمع الضريبي من تجار الجملة والتجزئة للتطبيق الصحيح ، ويمكن في هذا الصدد إصدار كتيبات إرشادية لاغراض توعية التجار بالضريبة .
- 3- لا بد من ضرورة أعداد وتصميم إستراتيجية حديثة، واقعية وفعالة، تسمح بالتحول التدريجي من تطبيق قانون الضريبة على الإنتاج والاستهلاك والخدمات إلى قانون ضريبة القيمة المضافة .
- 4- الحاجة الى نظام محاسبي خاص ، حيث أن هذه الضريبة تتطلب نظام محاسبي مرافق لها، يكون قابل للتطبيق على جميع المكلفين باداء الضريبة بسهولة وبساطة، ويكون متكامل من حيث العناصر اللازم توافرها للنظام المحاسبي .
- 5- إن تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، كاصلاح أمثل تشبهاً مع التقدم الفني الضريبي في الدول الاكثر تقدماً ، يتطلب تخطيط نظامها على أسس علمية تمكن بتحقيق الهدف من تطبيقها، وفق الأسس الآتية:
  - أ. أن يكون فرض الضريبة على مرحلة الإنتاج، ومرحلة تجارة الجملة، ونصف الجملة.
  - ب. ألا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الأقل مبدئياً، أو بعد خمس سنوات من تاريخ فرض الضريبة.

ج. أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، لتحديد وعاء الضريبة، نظراً لما يمتاز به هذا النموذج من تفضيل للعقبات أمام الاستثمار، لأنه يسمح بخصم مشتريات السلع الرأسمالية المشتراة من المنشآت الأخرى، مما يعطي حافزاً كبيراً للاستثمار.

د. اتباع طريقة الخصم غير المباشر في حساب الضريبة، نظراً لمزاياها العديدة.

هـ. أن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص.

و. أن تكون ضريبة نسبية.

ز. تطبيق المعدل الضريبي الصفري على الصادرات فقط، بهدف تنشيط حجمها، بينما تخضع الواردات للضريبة ترضيداً لها، مع استخدام الإعفاءات كبديل في الحالات التي تستوجب فيها الضرورة تخفيف العبء الضريبي عن سلعة أو خدمة معينة.

ح. أن النظام المقترح يرى خضوع السلع المستوردة للضريبة، مما يؤدي إلى تشجيع المنتجات المحلية.

ط. تحسب على إجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتى الإنتاج وتجارة الجملة ونصف الجملة، مع السماح بخصم ما دفع منها كضريبة في مرحلة سابقة، فالمشتري يطلب من البائع أن يدرج الالتزام الضريبي (ضريبة القيمة المضافة) على الفاتورة حتى يتمكن المشتري من خصمها من الضريبة التي تستحق عليه عند بيعه لمنتجاته لمشتري آخر، بحيث لا يزيد من قيمتها بل يحصل على مقدار ما دفعه منها فقط.

ي. أن النظام المقترح يتجنب تراكم و تكرار الضريبة في مرحلتى الإنتاج وتجارة الجملة، حيث يسمح للمكلف أن يخصم من الضريبة المستحقة عليه ما سبق سداده منها على مشتريات.

ك. طبقاً للنظام المقترح لا تسري الضريبة سوى على السلع الاستهلاكية التامة الصنع، وبالتالي يمكن تلافى الانتقادات ( حسب تجارب الدول المطبقة ) عند تطبيق المرحلة الأولى للسلع نصف المصنعة.

6 - الاسترشاد بالنظام المقترح، الذي أوردته الباحثة - ملحق (2+1) - عند الأخذ بنظام ضريبة القيمة

المضافة في ليبيا، وفقاً للمبادئ الأساسية الآتية :

أ. يكلف بالضريبة المنتجون وتجار الجملة ونصف الجملة، الذين يتعاملون في السلع الخاضعة للضريبة، وكذا المستوردون للسلع المماثلة لها .

ب. أن يتم إخضاع السلع للضريبة عن طريق اعداد الجداول متبعين تصنيفاً معيناً.

ج. أساس الإعفاءات التي افترحتها الباحثة لبعض انواع السلع هي السلع ذات الطابع غير المرن، مع التخفيف على السلع والمواد الانتاجية اللازمة للتكوين الرأسمالي لمشروعات التنمية، وذات الطابع الملائم لتطور المجتمع الليبي والصادرات .

د. أن يكون البيع هو الواقعة المنشئة للضريبة بدلاً من الإنتاج، حتى لا تتحمل الجهات بضرائب على وحدات من السلع لم يتم تصريفها، وقد تطول فترة الاحتفاظ بها في المحازن.

هـ. ان تتخذ الضريبة وعاءاً لها القيمة الاجمالية لمبيعات المنتجين، وتجار الجملة، ونصف الجملة للسلع المنتجة محلياً أو المستوردة، ويتحدد الوعاء لما على الأساس القلبي أو الأساس الجزافي.

و. ان يقوم على نظام تعدد الاسعار الضريبية، وأن تكون باسعار نسبية، وذلك بتخطيط اسعار الضريبة وفقاً

لظروف البلاد والمواطنين ومشاكل الحياة، وطبيعة الدخل، وبالتالي خصائص الإنفاق، ويقترح أربعة أسعار، سعر عادي، سعر منخفض، سعر متوسط، وسعر مرتفع.

ز. استخدام طريقة الفواتير في التحاسب الضريبي عند تطبيق الضريبة المقترحة، لأن لفاتورة دوراً أساسياً في هذا النظام، فهي تقدم الدليل على مبلغ الضريبة الواجب تحويله إلى الخزنة العامة، وبالتالي تحدد مبلغ الخصم الضريبي.

ح. المحاسبة عن الضريبة المقترحة ويكون:

أ - تسجيل الضريبة في حساب جاري خاص في دفاتر المنشأة لصالح أمانة المالية - مصلحة الضرائب -

ب - الضريبة المقترحة لا تحتاج إلى دفاتر أخرى بخلاف الدفاتر الإلزامية والاختيارية التي جرى عليها العرف المحاسبي، وما هو مطلوب لإدخال بعض التفاصيل الضرورية على الدفاتر المحاسبية وبالذات دفاتر المشتريات والمبيعات، بحيث يثبت فيهما تفاصيل العمليات الخاضعة وغير الخاضعة للضريبة.

ج - امسك دفتر تحليلي مبسط خاص بالمنشأة يستقي بياناته من الدفاتر الأساسية.

د - المستندات المطلوبة هي فواتير المبيعات والمشتريات، ويقترح الاحتفاظ بها لمدة لا تقل عن 5 سنوات.

ط. الزام الممولين تقديم اقرار شهري او ربع سنوي، وقامت الباحثة نموذجاً مقترحاً للاقرار.

7- إصدار التشريع اللازم بتطبيق ضريبة القيمة المضافة، واللائحة التنفيذية بحيث توضح إجراءات التطبيق وكل ما يتعلق بتنفيذها في ليبيا.

8- الدراسات الموصى القيام بها مستقبلاً:

إن موضوع تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية مازال في مراحله الأولى، ولم يلق بعد الاهتمام الكافي من الباحثين، نظراً لمشاكل تطبيق الضريبة مما يجعل تطبيقها بطيئاً في تلك الدول، غير أن هذا لا يمنع بأن تقدم دراسات جديّة لمعرفة مدى إمكانية تطبيق الضريبة في ليبيا، وغيرها من الدول العربية وذلك في المدى القريب، بالإضافة إلى ذلك أظهرت الدراسة أن هناك حاجة إلى إجراء العديد من الدراسات سواء المتعلقة بالقيمة المضافة أو ضريبة القيمة المضافة تقترح الباحثة أهمها:

أ- قياس القيمة المضافة وأثرها في المجتمع.

ب- دراسة القيمة المضافة في كافة مراحل الدورة الاقتصادية.

ج- تقييم أداء المشروعات باستخدام مقياس القيمة المضافة، بدلاً من مقياس الربح.

د- أوضاع الضرائب التي ستلغى وتحل محلها ضريبة القيمة المضافة.

و- أثر تطبيق ضريبة القيمة المضافة على الحصيلة الضريبية.

ز- مشاكل تطبيق ضريبة القيمة المضافة على النشاط الزراعي وتجارة التجزئة والحلول البديلة.

## المراجع

## قائمة المراجع .

### (أ) المراجع العربية :

#### أولاً - الكتب :

1. إبراهيم عبد العزيز النجار، "موسوعة ضريبة المبيعات معوقات التطبيق وكيفية معالجتها"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004.
2. أمين صالح، "الضريبة على القيمة المضافة"، لبنان: مكتبة صادر، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، 2003.
3. أمين صالح، "الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق - التطبيق المحاسبي"، لبنان: مكتبة صادر، الطبعة الأولى، الجزء الثالث، 2003.
4. أمين صالح، "الضريبة على القيمة المضافة بين النظرية والتطبيق"، لبنان: مكتبة صادر، الطبعة الأولى، الجزء الأول، 2003.
5. جورج أوغريه، "الضريبة على القيمة المضافة"، ترجمة كامل مجيد سعادة، بيروت: مجد المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 2002.
6. خالد الشاوي، "نظرية الضريبة والتشريع الضريبي"، بنغازي، منشورات جامعة فار يونس، الطبعة الثانية، 1974.
7. ذوقان عبيدات، وآخرون، "البحث العلمي"، مفهومه، أدواته، أساليبه، عمان: دار مجدلاوي، بدون سنة.
8. رفعت المحجوب، "الاقتصاد السياسي"، القاهرة: دار النهضة العربية، الجزء الأول، 1997.
9. سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب والعشماوي، "النظم الضريبية"، الإسكندرية: مكتبة ومطبعة الإشعاع، بدون سنة نشر.
10. صباح نعوش، "الضرائب في الدول العربية"، المغرب: المركز الثقافي العربي، 1987.
11. ظاهر الكلالدة، محفوظ جودة، "أساليب البحث العلمي"، الأردن: دار زهران، 1999.
12. عاطف جابر طه عبد الرحيم، "دراسات الجدوى التأصيل العلمي والتطبيق العملي"، القاهرة: الدار الجامعية، 2003.
13. عبد السلام أديب، "السياسة الضريبية وإستراتيجية التنمية"، المغرب: أفريقيا الشرق، الطبعة الأولى، 1998.
14. علي الصغير دردور، "آثار اتفاقات الحجات على الهياكل الجمركية في الوطن العربي"، شركة ناس للطياعة، 2004.
15. غازي عبد الرزاق النقاش، "المالية العامة"، عمان: دار وائل، الطبعة الثانية، 2001.
16. فادي موييز ألقاعي، "الضريبة على القيمة المضافة"، لبنان: دار النهار، الطبعة الأولى، 2002.

17. كامل محمد المغربي، "أساليب البحث العلمي"، عمان: الدار العلمية الدولية، ودار الثقافة، الطبعة الأولى، 2002.
18. محمد عبد الله بيت المال، وآخرون، "مبادئ المحاسبة المالية"، بتغازي: منشورات جامعة قار بونس، الطبعة الرابعة 1989.
19. محمد عبيدات، وآخرون، "منهجية البحث العلمي"، عمان: دار وائل، الطبعة الثانية، 1999.
20. محمد كامل درويش، "ضريبة القيمة المضافة خطوة أساسية لمولكية الاقتصاد العالمي"، لبنان: منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2002.
21. محمد محمد القوي، "قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة"، الإسكندرية: الجامعي الحديث، 1998.
22. محي الدين عباس الأزهرى، "إدارة النشاط التسويقي، مدخل استراتيجي"، الجزء الأول، دار الفكر العربي، الطبعة الأولى، 1988.
23. مختار علي أبوزريدة، "المحاسبة الضريبية"، طرابلس: الجنوب للنشر، الطبعة الثالثة، 1995.
24. منصور أحمد البديوي، كمال خليفة لبوزيد، "دراسات في المحاسبة الضريبية"، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003.
25. ناريمان إسماعيل متولي، "اقتصاديات المعلومات"، القاهرة: المكتبة الأكاديمية، الطبعة الأولى، 1995.
26. وسيم نقولا أبو سعد، "الضريبة على القيمة المضافة"، لبنان: مكتبة صادر، الطبعة الأولى، 2002.

## ثانياً - الدوريات :

1. ابوذر محمد الجلي، "القيمة الاقتصادية المضافة: مؤشر لداء... يعث من جديد"، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، السنة الثامنة، العدد (29)، 2001.
2. أحمد للجعوني، "حول الإصلاح الضريبي - الضريبة على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة"، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد (329) القاهرة، 1969.
3. أحمد بسيوني شحاتة، "تقييم قائمة القيمة المضافة كاتجاه أوروبي جديد في التقرير المالي"، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول، جامعة الإسكندرية 1989.
4. بهاء محمد حسين منصور، "المدخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال الحديثة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، بدون سنة.
5. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، "نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقه في مصر"، ملحق بكتاب الأهرام الاقتصادي، القاهرة، العدد 1996/12/16.
6. حامد داود الطلحة، "الضريبة العامة على المبيعات"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 114، 1999.

7. سمير شرف، "الأثار المالية والاقتصادية والاجتماعية لتطبيق ضريبة القيمة المضافة"، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، أيار 2002.
8. عبد الناصر نور، وكمال الربيعي، "قائمة القيمة المضافة أداة مهمة في التحكم المؤسسي"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، 2004.
9. عثمان محمد يسين فراج، "القيمة المضافة بين التوظيف الاقتصادي والتكيف المخاسبي"، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد الأول، المجلد (8) جامعة أسيوط، يونيو 1994.
10. عراقي العراقي، "المحاسبة عن القيمة المضافة"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد التاسع، السنة السادسة، جامعة أسيوط 1986.
11. عز الدين إبراهيم، "تقدير الإصلاح الضريبي، وفقا للقانون رقم 11 لسنة 1991 بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات"، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، السنة الثالثة والثلاثون.
12. فايز حداد، و أبو العلا خلدون، "العلاقة بين القيمة الاقتصادية المضافة والعوائد غير العادية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31 العدد 1، 2004.
13. لويس حبيقة، "ضريبة القيمة المضافة: ماذا تصيف"، لبنان: مجلة المقاول، العدد 60 تشرين الأول 2000.
14. محمد رضا سليمان، "الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها في مصر"، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد، مجلد 76، عدد 399، القاهرة، يناير 1985.
15. مختار إسماعيل ابوشعشع على، "مدخل محاسبي مقترح لقياس وترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية في شركات الاستثمار"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1992.
16. المرسي السيد حجازي، "تقويم الإصلاح الضريبي في مصر من خلال تطبيق الضريبة العامة على المبيعات"، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية (العدد الأول والثاني: الإسكندرية: 1995).
17. مصطفى احمد الشامي، "قياس القيمة المضافة وجدوى الإفصاح عنها"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، القاهرة، جامعة عين شمس، 1994.
18. نزار عبد الله، "تدوة الضريبة على القيمة المضافة" الواقع اللبناني وآفاق التطبيق في سورية"، دمشق، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، 2003.
19. نعمة الله نجيب إبراهيم، "الأثار الاقتصادية للضرائب غير المباشرة على الأسعار وتخصيص الموارد والرفاهية الاجتماعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (1) السنة الثانية عشر 1975.
20. يسرى مهدي السامرائي، "تحليل نظري مع نماذج من النظم الضريبية عن ضريبة القيمة المضافة"، مجلة التجارة الحرة، غرفة التجارة والصناعة العراقية، العدد (12) 2005.

## ثالثاً - الرسائل الجامعية :

1. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي ، "الضريبة على رقم الأعمال - تخطيطها وتنظيمها - تقويمها - " رسالة دكتوراة غير منشورة، مصر: كلية التجارة ، جامعة عين شمس 1973.
2. جلال مطاوع إبراهيم يوسف، " الضريبة على رقم الأعمال ومدى إمكانية الأخذ بها في جمهورية مصر العربية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، مصر: مكتبة كلية التجارة، جامعة القاهرة 1971.
3. خديجة على معيوف العقوري ، " قائمة القيمة المضافة وجدوى الإفصاح عنها ضمن القوائم المالية المنشورة في البيئة الليبية " ، رسالة ماجستير غير منشورة، ليبيا: جامعة قار بونس بنغازي، 2001.
4. سحر مصطفى محمد عبد الرزاق، " القياس المحاسبي للإنتاجية في شركات التأمين والإفصاح عنه " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، مصر : جامعة عين شمس، 1996.
5. سونيا إلياس جورجى، " إطار مقترح لمنهج التصحيح الضريبي " ، رسالة دكتورا الفلسفة في المحاسبة غير منشورة، مصر، جامعة عين شمس، القاهرة 1986 .
6. صبحي ميحة عبد السيد، "النظام الموحد للتكاليف في قطاع التشييد والبناء " ، رسالة ماجستير غير منشورة، القاهرة: جامعة القاهرة، 1974.
7. عبد الحميد رزق على داوود، "للتحاسب لضريبي في مجال الضريبة على الاستهلاك " ، رسالة ماجستير غير منشورة، مصر : جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1992.
8. عبد الله عبد العظيم راغب هلال، " تصميم مقياس للقيمة المضافة المعدلة للآثار الجانبية الناتجة عن مزاوله الوحدة الاقتصادية لنشاطها في المجتمع " ، رسالة دكتوراة غير منشورة، مصر : جامعة الإسكندرية 1997.
9. فريد نجيب سامي، " الضرائب السلفية والأسعار " ، رسالة دكتوراه غير منشورة، مصر :جامعة القاهرة، 1976.
10. فوزي غسان القباني، " نظام الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية الأخذ بها في سورية " ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، مصر : جامعة الزقازيق مصر ، 1984 .
11. محمد محمود مصطفى احمد، " المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيرها على ضريبة الدخل " ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 1997.
12. هاني كنانتي، " الضريبة على القيمة المضافة وموقعها في التشريع الضريبي " ، رسالة ماجستير غير منشورة، سوريا : جامعة دمشق: كلية الاقتصاد ، 1999.
13. يحيى عبد الغني عبد الموجود ، " دور الضريبة على القيمة المضافة في إطار السياسة المالية في الدول النامية مع الإشارة إلى مصر " ، رسالة دكتوراه الفلسفة في الاقتصاد العام غير منشورة ، مصر : مكتبة كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، 1997 .



1. صلاح الدين كاكو ، جمال نصر الشيباني ، " الهيكل الضريبي ومدى ملاءمته للاقتصاد الليبي "، البحوث التي أقيمت في ندوة النظام الضريبي في ليبيا: التقييم والإصلاح ، طرابلس :أكاديمية الدراسات العليا ، المجلد 1 الطبعة الأولى ، 2003 .
  2. يوسف شويكار إسماعيل، " للضريبة على القيمة المضافة أعلى درجات تطور الضريبة العامة على المبيعات "، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، دار الدفاع الجوي، القاهرة، 16-18 نوفمبر، 1999.
  3. على شريف ، " ضريبة المبيعات ( القيمة المضافة) وتطبيقها على المقاولات "، المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "أسفت" ، دار الدفاع الجوي ، 29-30/ابريل/ القاهرة 1998.
  4. شفيق إبراهيم متولي، " المقاضلة بين الضريبة على المبيعات والقيمة المضافة " ، المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية والضرائب " دار الدفاع الجوي، 28 -29 ابريل 1998، القاهرة.
  5. أحمد مصطفى محمد، " تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر " ، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس ، دار الدفاع الجوي ، القاهرة ، 1999.
  6. " ضريبة التهمة المضافة " دراسة قدمت لمؤتمر الحوار الدولي حول القضايا الضريبية المعنى بـضريبة القيمة المضافة والذي استضافته الحكومة الإيطالية بروما يومي 15\_16 مارس 2005 روما، وتم نشره على شبكة المعلومات الدولية، وتم الإشارة إليها ضمن متن البحث (بدراسة روما)
- [http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/ITD%20VAT%20paper%20\(Arabic\).doc](http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/ITD%20VAT%20paper%20(Arabic).doc)
7. جاسم المناعي، " ندوة نظام ضريبة القيمة المضافة وأدائها " ، ابوظبي ، 11/5/2004 .
  8. "ضريبة القيمة المضافة .. مزاياها وسلبياتها وعقبات تطبيقها" ، ضمن موضوع قضايا فنية محلية وإقليمية تحتاج إلى بحث عميق قبل التطبيق ، مجلة الخليج الاقتصادي ، بتاريخ 17/5/2004 .  
<http://www.mafhoum.com/press7/194E14.htm>
  9. تصريح الأخ العقيد معمر القذافي، صحيفة الجماهيرية ، العدد 2977، بتاريخ 28/01/2000.
  10. مجلة ضمان الاستثمار، العدد 149/2000.
  11. مجلة النور اللبنانية العدد 137، بتاريخ 20/1/2004.  
<http://www.an-nour.com/173/economy/economy-01.htm>

**1) Books:**

- .1 Alan A. Tait , " Value Added Tax " ,London ,1972.
- .2 Morley. Michael F." the value added Statement:Review of Its Use in Corporate Reports " (London Gee & Co. 1978)
- .3 Hendriksen , Eldon S, Accountig Theory " , U.S.A., Richard D Irwin , Inc ., 1892.

**2) Periodicals :**

- .1 A/ Gadir Ahmed " Shifting Emphasis to Indirect taxation Through The Application of Value Added Tax In Sudan " this study is prepared to fulfill the requirements of Master of Science in Business Administration. March 2002 .
- .2 Alan A.Tait,(1989), "Misconceptions About the Value \_Added Tax " Finance & Development ,Vol ,26, NO ,1, pp 25-27.
- .3 Bennister ,W.and Belkaoui R, "Value Added and Corporate Control in U.S.A " Journal of Intenational Financial Management and Accounting 3.3 1991 , pp 241-258.
- .4 Buckett -Alan ,"Court – decisions, Vat ,Tax rates, Telecommunications Consultants , Accounta Dec,1996,p 85 .
- .5 Carlos A.Aguirre and Parthasarathi Shome,(1988), " the Mexican Value\_ Added Tax (VAT) ;Methodology for Calculating The Base " National Tax Journal , Vol ,41, NO ,4 ,pp 543-554.
- .6 D.T.Lakdawalay,(1976), "Value Added Tax" Indian Economic Journal , Vol ,24 , NO ,2, pp 183-207.
- .7 Erik Caspersen and Gilbert Metcaif, Is value added tax regressive? National tax journal, December, 1994, PP 731:746.
- .8 G.A.Mackenzie,(1991),"Estimating the base of the Value -Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions"International Monetary Fund . Vol , , NO ,
- .9 Gerard M.Brannon ,(1984), "The Value\_ Added Tax is A good Utility Infilder "National Tax Journal Vol ,37 , NO ,3, .
- .10 Henry J.Aaron,(1987), "The Impact of a Value Added Tax On U.S Competitiveness " Consumption Tax and International Competitiveness , Vol , , NO , , pp 206-213.

- .11 J.S .Mac LEOD,the T,V,A in Europe and the British proposals , the Accountang Magazine , Vol ,LXXV, NO, 779, may ,1971.
- .12 Ken Nilitzer and Ilona Ontscherenki,(1990), " The The Value\_ Added Tax : Its Impact on Saving " Business Economics Vol , 25 , NO , 2 , pp 32-37.
- .13 Michael Keen , Jack Mintz ,(2004), " The optimal threshold for a Value Added Tax" Journal of public Economics , Vol ,88 , NO ,314, pp 559-576.
- .14 R.W.Hafer and Michael E. Trebing,(1980)," The Value\_ Added Tax \_ A R eview of the Issues ." Federal Reserve Bank of st .Louis. Vol ,62 , NO ,1, pp 3-10.
- .15 Richard W.Lindholm ,(1970),"The The Value\_ Added Tax:A Short Review of the Literature " Journal of Economic Literature ,Vol ,8, NO,9 , pp 178-189.
- .16 Suojanen .Wainow .," Accounting theory and the large corporation." the Accounting Review , july 1954, pp 391-398.
- .17 Trevor Thomson ,(1974),"The Value Added Tax and thw Cost of Change " South African Journal of Economics ,\_Vol ,42 , NO ,1, pp 56-64.

الملاحق

## ملحق رقم (1)

## استمارة الاستبيان

الاخ / .....

بعد التحية ،،،،

يعتبر انتشار ضريبة القيمة المضافة من أهم التطورات الضريبية التي شهدتها الخمسون عاما الأخيرة. ففي خمسينات القرن الماضي لم يكن أحد يسمع بهذه الضريبة خارج فرنسا، التي ظهرت بها هذه الضريبة لأول مرة عام (1954)، وفي وقت فيه يكثر الحديث عن التوجه للعمل بـضريبة القيمة المضافة في أغلب الدول، فقد اكتسب هذا النوع من الضرائب أهمية متزايدة في الآونة الأخيرة، وارتفع عدد الدول التي تطبيقها من 47 دولة في عام 1989 إلى 130 دولة عام 2005.

ولا يزال عدد البلدان التي تعتمد هذه الضريبة آخذاً في التزايد، أما البلدان التي اعتمدها بالفعل فهي تسعى جاهدة لتحسين تصميمها وتنفيذها، بعد أن استمرت في تطورها حتى أصبحت أكبر حدث ضريبي يشهده القرن العشرين، وضريبة القيمة المضافة هي في نهاية المطاف ضريبة على الاستهلاك أو المستهلك الأخير، وهي ذات قاعدة عريضة تفرض على مختلف مراحل إنتاج السلع والخدمات على أساس الزيادة في الأسعار، وتتضمن "خصماً ضريبياً" يعادل الضرائب المفروضة من قبل المنتجين على السلع الوسيطة التي تستعمل في عملية الإنتاج، حيث تحمل الضريبة على المنتج الأول، الذي يحملها بدوره على تاجر الجملة بقيمة أكبر من التي تحملها، ثم يقوم بسداد الفرق للدولة، وبدوره يحملها تاجر الجملة للتاجر الذي يليه وهكذا حتى تستقر على المستهلك النهائي.

تكمن أهمية ضريبة القيمة المضافة في أنها إحدى العناصر المهمة في الإصلاح الاقتصادي، ففي دول الاتحاد الأوربي لعبت هذه الضريبة دوراً فاعلاً في تنسيق مراحل عملية التكامل الاقتصادي، وفي الدول النامية لاخلت إيرادات ضريبة بديلة للإيرادات من التجارة الخارجية على اثر خفض الضرائب والتعريفات الجمركية والإيرادات النفطية.

والدول العربية كغيرها من الدول النامية، أتبعت ضريبة القيمة المضافة كعنصر من عناصر الإصلاح الضريبي، وهناك حالياً 8 دول عربية هي الجزائر والأردن والسودان وموريتانيا ومصر ولبنان والمغرب وتونس، لاخلت ضريبة القيمة المضافة كإداة لتحديث هيكلها الضريبي وتطوير وتنويع إيراداتها الضريبية، كما يوجد هناك توجه في اليمن وسوريا ودول مجلس التعاون الخليجي لاعتماد ضريبة القيمة المضافة.

وباعتبار هذا النوع من الضرائب أحد مراحل تطور الفن المالي الذي تم استخدامه لتطبيق الضريبة العامة على الاستهلاك في العديد من الدول ، ونظرا لما يتمتع به مزاي عديدة، واعتباره أفضل صور فرض الضرائب غير المباشرة، فقد يكون لتطبيقها في ليبيا اثر ايجابي على الاقتصاد بشكل عام ، خصوصا بعد قيام منطقة للتجارة الحرة العربية الكبرى، وموافقة الجماهيرية العظمى على إعلان منطقة للتجارة الحرة العربية الكبرى بموجب قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (20) لسنة 1998، وقيامها بإبلاغ المنافذ الجمركية اعتبارا من الأول من كانون 1998 بالبدء بتخفيض الرسوم الجمركية بمعدل 10 % سنويا "تطبيقا" للبرنامج التنفيذي لاتفاقية تسيير وتمية التبادل التجاري بين الدول العربية ، وأيضا طلب ليبيا للانضمام لمنظمة التجارة العالمية، وأخيرا صدور قرار اللجنة الشعبية العامة رقم (228) لسنة 1374 و.ر (2006 مسيحي) بتاريخ 2006/10/3 ف القاضي بإخضاع بعض السلع لضريبة الإنتاج أو الاستهلاك .

وكون ليبيا دولة نامية تعاني من المظاهر التي تعترض مجموعة الدول النامية، لا يمنع محاولة تطبيقها ، على أن يكون ذلك - بداية - بوضع إطار مقترح يمكن أن تدرس وفقه محاولة تطبيق الضريبة ولو في مرحلة المستقبلية.

ونظرا للتقدم الهائل في الأنظمة الضريبية بالدول المعاصرة للتطور الضريبي على وجه الخصوص، ولمحاولة تحقيق الإصلاح الضريبي الذي ينادي به الاختصاصيين بالمجال الضريبي ، فقد اخترت هذا الموضوع بحثا لنيل درجة الماجستير ، ليكون جسرا" لمحاولة فهم وتطبيق هذا المسمى الضرائبي الجديد .  
فارجو من حضرتكم مشكورين تزويدنا بالمعلومات اللازمة لاتمام هذا البحث ، الذي يهدف الى التعرف على آراء بعض قطاعات المجتمع الليبي حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، ونؤكد لكم بأن البيانات التي سنقدمونها سوف نعمل بسرية تامة ، ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

شاكرين لكم حسن تعاونكم .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحثة : نجية ميلاد الزياتي

طالبة دراسات عليا

قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد

جامعة التحدي

## أسئلة الاستبيان

الجزء الاول: معلومات عن مالى الاستبيان .

لكل من الاسئلة الآتية ضع علامة معينة أمام الاجابة المناسبة .  
لؤ ملء الفراغ المناسب حسب طبيعة السؤال.

(1-1) المؤهل .

- |                |               |
|----------------|---------------|
| ديبوم واقل ( ) | بكالوريوس ( ) |
| ماجستير ( )    | دكتوراة ( )   |

(1-2) التخصص .

- |            |                 |
|------------|-----------------|
| محاسبة ( ) | إدارة أعمال ( ) |
| اقتصاد ( ) | أخرى تذكر ..... |

(1-3) الوظيفة .

- |                       |                 |
|-----------------------|-----------------|
| مدير مالى ( )         | محصل ضرائب ( )  |
| رئيس قسم الحسابات ( ) | أخرى تذكر ..... |

(1-4) الخبرة .

- |                       |                      |
|-----------------------|----------------------|
| أكثر من 15 سنة ( )    | من 10 الى 15 سنة ( ) |
| من 5 الى 10 سنوات ( ) | أقل من 5 سنوات ( )   |

## الجزء الثاني : تقييم مستوى الضريبة الحالية غير المباشرة على السلع في ليبيا.

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
1.	يتم فرض الضرائب غير المباشرة في ليبيا بدرجة مناسبة.					
2.	يتم فرض الضرائب التي تتعلق بالسلع الاستهلاكية سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بدرجة كافية.					
3.	الضرائب غير المباشرة، أسهل في الجباية من الضرائب المباشرة.					
4.	معدلات الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً مناسبة .					
5.	أن حصول الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً ثابتة.					
6.	يخضع السلع المصدر للخارج للضرائب غير المباشرة.					
7.	يتم تحصيل الضريبة على السلع سواء المحلية أو المصدرة بواسطة الفاتورة الضريبية .					
8.	يخضع المكلف ودافع الضريبة لالتزامات ضريبية محددة.					
9.	يلزم القانون الضريبي المكلف بالضريبة إصدار فاتورة ضريبية.					
10.	أن المكلف بالضريبة يلتزم بالمسك الحفائر والسجلات المتعارف عليها محاسبياً.					
11.	يتم تقديم اقرار ضريبي من قبل المكلف لتسديد الضريبة المستحقة لإدارة الضريبة.					
12.	يمكن للمكلف بالضريبة الحصول على نماذج الاقرارات الشهرية بواسطة مصلحة الضريبة وفي الوقت المحدد.					
13.	يتم عرض المكلف للمقوبات الجزائية في حال عدم الامامه بالاجراءات الضريبية للضريبة الحالية.					
14.	تم نشر الوعي الضريبي بشكل جيد.					
15.	يتم عرض المكلف للمقوبات الجزائية اذا لم يلتزم بالقانون الضريبي للضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً.					
16.	نطاق فرض الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً يشمل في الضرائب الاستهلاكية .					
17.	هناك حد للاعفاءات من الضرائب غير المباشرة المطبقة حالياً.					

## الجزء الثالث : معلومات متعلقة باقتراح تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

— يقصد بالقطاع هنا أي مشروع او شركة او مؤسسة أو جهة مكلفة بنشاط يخضع لضريبة القيمة المضافة .

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	أولاً: مفهوم ضريبة القيمة المضافة .					
18.	أرى أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة					



م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وتفرض أيضاً على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج الجمركي، فما رأتك .					
19.	تتكون ضريبة القيمة المضافة من العناصر التي تتكون منها الضرائب غير المباشرة على السلع الاستهلاكية، فما رأتك .					
20.	الضرائب المطبقة في النظام الليبي الحالي يمكن أن تتعارض مع فرض ضريبة القيمة المضافة، فما رأتك .					
ثانياً: مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة.						
21.	المرحلة الأولى: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة.					
22.	المرحلة الثانية: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة.					
23.	المرحلة الثالثة: ويكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة					
ثالثاً: أسس وضع نظام مقترح لتنفيذ ضريبة القيمة المضافة.						
24.	أن يقتصر تطبيق المرحلتين الأولى والثانية على السلع الاستهلاكية التامة الصنع فقط.					
25.	أن تحسب الضريبة على إجمالي ثمن بيع السلعة مع السماح بخصم ما دفع منها في مرحلة سابقة ، بحيث يسمح للمكلف أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته.					
26.	فرض معدل صفري على السلع التي تصدر إلى الخارج.					
27.	أن يكون الأصل أن تجبى الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلع الخاضعة لها.					

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
28.	أن تخضع الخدمات للضريبة، على أن يتم تحديد المقصود بالخدمات بشكل دقيق.					
29.	أن توضع النظم الكفيلة بتوفير العاملين الأكفاء المنوط بهم تطبيق مراحل الضريبة.					
رابعاً: المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة.						
30.	المنتجون .					
31.	تجار الجملة .					
32.	تجار نصف الجملة سواء في القطاع العام أو الخاص .					
33.	المستوردون والمصدرون .					
34.	آخرون .					
خامساً: الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.						
35.	الأعمال الخاضعة للضريبة بطبيعتها، أي جميع العمليات التي تتم والمتعلقة بالأنشطة ذات الطبيعة الصناعية أو التجارية أو الخدمة.					
36.	الأعمال الخاضعة للضريبة محددة بنص قانوني					
37.	الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار، هنا يمكن للأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً للضريبة أن يضعوا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة.					
سادساً: التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة .						
38.	الإقرار عن بدء النشاط والتوقف: وذلك خلال 15 يوم من تاريخ مزاولته للأعمال الخاضعة للضريبة، كما يلتزم بتقديم مثل هذا الإقرار عند توقفه عن مزاولته نشاطه.					
39.	الالتزامات المحاسبية عند الاستمرار في النشاط: حيث يتم أمساك دفتر لتسجيل المبيعات والمشتريات والسعر بشكل يومي .					
40.	توضيح الأعمال وفقاً لأسعار الضريبة المتنوعة: أي يلتزم المكلفون بتوضيح أعمالهم التي يقومون بها، بحيث توزع الإيرادات وفقاً لأسعار ضريبة القيمة المضافة المقترحة.					

م	القائمة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
41.	الالتزام بعناصر إعداد فاتورة ضريبة القيمة المضافة.					
42.	الالتزام بمحتويات الإقرار الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة.					
سابعاً: نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة:						
43.	فرض الضريبة على كافة السلع والخدمات					
44.	تقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة.					
45.	تقرير الإخضاع عن طريق إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة.					
ثامناً: الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة.						
46.	المواد الأولية، مثل الخامات المعدنية ومنتجات المناجم والجلود.					
47.	المواد نصف المصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات أخرى.					
48.	السلع الرأسمالية أي الإنتاجية مثل الآلات الصناعية والزراعية.					
49.	السلع الضرورية مثل الخبز والخضار والحليب واللحوم والأسماك وغيرها.					
50.	الصادرات، وذلك من أجل تشجيع التصدير والسماح للمصدر بتقديم إنتاجه في الأسواق الخارجية بسعر أقل.					
51.	الكتب والجرائد وما في حكمها من أجل نشر العلم والنوعين بين أبناء المجتمع.					
52.	المنظمات التي لا تستهدف الربح.					
53.	الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضواً فيها.					
ثامناً: تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة.						

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
54.	عند التسليم: إى وضعها تحت تصرف الممتلك.					
55.	عند تقديم الخدمات، ويكون عند سداد الثمن.					
56.	الاستيراد: تكون عند تخلص البضاعة في الجمارك.					
57.	المنتجات البترولية: عند خروج المنتجات للاستهلاك.					

عاشراً: تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة

58.	وعاء الضريبة هنا يتكون من ثمن بيع السلعة أو ثمن أداء الخدمة مخصوصاً منها جميع النفقات.					
59.	يمكن اعتبار القيمة المضافة للمنتج وعاءاً لضريبة القيمة المضافة.					
60.	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الفعلي للعناصر الفعلية في حالة توفر السجلات المنتظمة المؤيدة بالمستندات.					
61.	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الجزائي في حالة عدم توفر سجلات محاسبية منتظمة وكذلك الشركات الصغيرة.					
62.	تاريخ تحقق البيع .					
63.	مكان تحقق البيع.					

حادي عشر: فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة.

64.	سعر عادي: ويطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر آخر محدد.					
65.	سعر مخفض: ويسري على السلع الشائعة الاستعمال.					
66.	سعر متوسط: ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها.					
67.	سعر مرتفع: ويطبق على السلع الكمالية.					

ثاني عشر: ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

68.	أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، أي المبيعات ناقصاً المشتريات من					
-----	---	--	--	--	--	--

م	الفقرة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	غير خصم إهلاك الأصول الموجودة.					
69.	أن يكون فرض الضريبة على مرحلة الإنتاج ومرحلة تجارة الجملة ونصف الجملة.					
70.	ألا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الأقل مبدئياً، أو بعد خمس سنوات من تاريخ فرض الضريبة.					
71.	أن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص.					
72.	أن تكون ضريبة نسبية .					
73.	تحسب على إجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتي الإنتاج وتجارة الجملة ونصف الجملة، مع السماح بخصم ما دفع منها كضريبة في مرحلة سابقة.					
74.	أن تجبي الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلعة الخاضعة لها، ثم ينقلها بدوره إلى المستهلك، بحيث لا يزيد من قيمتها بل يحصل على مقدار ما دفعه منها فقط.					
75.	فرض معدل صفري للصادرات من الضريبة بهدف تشجيع حجمها، بينما تخضع الواردات للضريبة.					
76.	صياغة قانون لضريبة القيمة المضافة في ليبيا، بالاعتماد على القوانين الدولية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة .					
77.	أن تطبق ضريبة القيمة المضافة بحتاج الى مدة 4-5 سنوات.					
78.	يقوم بإدارة ضريبة القيمة المضافة، إدارة مستقلة، عن مصلحتي الضرائب والجمارك.					
79.	يمكن فرض ضريبة القيمة المضافة على قطاع الخدمات.					

## ملحق رقم (2)

### استمارة الاستبيان

..... / الاخ /

بعد التحية ،،،،

تقوم الباحثة باجراء دراسة تطبيقية بعنوان (دراسة أستطلاعية لامكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا) ، وذلك كجزء مكمل لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. ويطلب للباحثة أن تضع بين أيديكم نسخة من الاستبيان المتضمنة عدد من الاسئلة (مقررات) فارجو من حضرتكم مشكورين تزويدنا بالمعلومات اللازمة لاتمام هذا البحث ، الذي يهدف الى التعرف على آراء بعض قطاعات المجتمع الليبي حول إمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا، ونؤكد لكم بأن البيانات التي ستقدمونها سوف تعامل بسرية تامة ، ولن نستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

شاكرين لكم حسن تعاونكم .

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الباحثة

نجية ميلاد الزياتي

طالبة دراسات عليا

قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد

جامعة التحدي

## أسئلة الاستبيان

الجزء الأول: معلومات عن مالى الاستبيان .

لكل من الاسئلة الآتية ضع علامة معينة أمام الاجابة المناسبة:

1- المؤهل :

- |     |           |     |            |
|-----|-----------|-----|------------|
| ( ) | ماجستير   | ( ) | دبلوم واقل |
| ( ) | بكالوريوس | ( ) | بكالوريوس  |

2- التخصص :

- |     |                |     |        |
|-----|----------------|-----|--------|
| ( ) | إدارة أعمال    | ( ) | محاسبة |
| ( ) | أخرى تذكر..... | ( ) | اقتصاد |

3- الوظيفة :

- |     |                |     |                   |
|-----|----------------|-----|-------------------|
| ( ) | محصل ضرائب     | ( ) | مدير مالى         |
| ( ) | أخرى تذكر..... | ( ) | رئيس قسم الحسابات |

4- الخبرة :

- |     |                  |     |                   |
|-----|------------------|-----|-------------------|
| ( ) | من 11 الى 15 سنة | ( ) | 5 سنوات فأقل      |
| ( ) | 16 فأقل فأكثر    | ( ) | من 6 الى 10 سنوات |

## الجزء الثاني : أسئلة الإختيار .

## السؤال الأول :

يرجى وضع إشارة (X) في الخانة التي تعكس موافقتك على كل عبارة من هذه العبارات، حيث يقصد بالقطاع هنا أي مشروع أو شركة أو مؤسسة أو جهة مكلّفة بنشاط يخضع لضريبة القيمة المضافة .

م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
البعد الأول : مفهوم ضريبة القيمة المضافة .						
1.	ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلع والخدمات في كل مرحلة من مراحل إنتاجها وتداولها، وتفرض أيضاً على قيمة الواردات من السلع والخدمات عند مرحلة الإفراج الجمركي .					
2.	ضريبة القيمة المضافة هي الضريبة على كل ما يضاف من القيمة إلى السلعة في كل مرحلة، بالتالي تفرض على ثلاثة مراحل (الإنتاج، تجار الجملة، تجار التجزئة) .					
3.	تتكون ضريبة القيمة المضافة من العناصر التي تتكون منها الضرائب غير المباشرة على السلع الاستهلاكية.					
البعد الثاني : مراحل فرض ضريبة القيمة المضافة .						
4.	المرحلة الأولى: يكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة.					
5.	المرحلة الثانية: يكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة.					
6.	المرحلة الثالثة: يكلف بها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة.					
البعد الثالث : آثار تطبيق ضريبة القيمة المضافة .						
7.	تأثير ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار					



م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	إيجابياً، لاعتماد الضريبة على الخصومات في حينها، والتي كان قد تحملها الاستثمار في مرحلة الشراء .					
8.	تأثير ضريبة القيمة المضافة على الاسعار يتفاوت حسب السعر المفروض على نوعية السلع، لان الضريبة تعتبر جزءاً من الثمن والتغير في السعر الضريبي معناه تغير في الثمن ويقل اثر هذا التغير على السلعة كلما قلت مرونة طلبها.					
9.	تأثير ضريبة القيمة المضافة على الادخار ايجابياً، لان تطبيق الضريبة سيزيد من الادخار.					
<b>البعد الرابع : أسس نظام ضريبة القيمة المضافة.</b>						
10.	يقتصر تطبيق المرحلتين الأولى والثانية على السلع الاستهلاكية التامة الصنع فقط .					
11.	تحسب الضريبة على إجمالي ثمن بيع السلعة مع السماح بخصم ما دفع منها في مرحلة سابقة.					
12.	فرض معدل صفري على السلع التي تصدر إلى الخارج.					
13.	يكون الأصل أن تجبي الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلع الخاضعة لها.					
14.	تخضع الخدمات للضريبة، على أن يتم تحديدها بشكل واضح.					
15.	توضع النظم الكفيلة بتوفير العاملين الأكفاء المنوط بهم تطبيق مراحل الضريبة.					
<b>البعد الخامس : المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة .</b>						
16.	المنتج .					
17.	تاجر الجملة .					
18.	تاجر التجزئة .					
19.	المستورد . . . . .					

م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
20.	المصدر .					
<b>البعد السادس : التزامات الخاضعين لضريبة القيمة المضافة .</b>						
21.	الإقرار عن بدء النشاط خلال 15 يوم من تاريخ مزاولته للأعمال الخاضعة للضريبة، أيضاً عند توقيه عن مزاوله نشاطه.					
22.	الالتزامات المحاسبية عند الاستمرار في النشاط، ولمسك دفتر لتسجيل المشتريات والمبيعات والسعر بشكل يومي . . .					
23.	توضيح الأعمال وفقاً لأسعار الضريبة المتنوعة؛ يلتزم المكلفون بالضريبة بتوضيح أعمالهم التي يقومون بها، بحيث توزع الإيرادات وفقاً لأسعار الضريبة على القيمة المضافة .					
24.	الالتزام بعناصر إعداد فاتورة ضريبة القيمة المضافة.					
25.	الالتزام بمحتويات الإقرار الضريبي الخاص بضريبة القيمة المضافة.					
<b>البعد السابع : الأعمال الخاضعة لضريبة القيمة المضافة .</b>						
26.	الأعمال الخاضعة للضريبة، جميع العمليات المتعلقة بالأنشطة ذات الطبيعة الصناعية أو التجارية أو الخدمية.					
27.	الأعمال الخاضعة للضريبة محددة بنص قانوني					
28.	الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار، أي الأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً للضريبة يمكن أن يضعوا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة.					
<b>البعد الثامن : نطاق فرض ضريبة القيمة المضافة :</b>						
29.	تفرض الضريبة على جميع السلع والخدمات .					
30.	خضوع جميع السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص					

م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	صريحة.					
31	إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة.					
البعد التاسع : الإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة.						
32	المواد الأولية، مثل الموارد المعدنية ومنتجات المناجم والجلود.					
33	المواد نصف المصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات أخرى.					
34	السلع الرأسمالية مثل الآلات الصناعية والزراعية.					
35	السلع الضرورية مثل الخبز والخضار والحليب واللحوم والأسماك وغيرها.					
36	الصادرات، وذلك من أجل تشجيع التصدير والسماح للمصدر بتقديم إنتاجه في الأسواق الخارجية بسعر أقل .					
37	الكتب والجرائد وما في حكمها من أجل نشر العلم والنوعية بين أبناء المجتمع.					
38	المنظمات التي لا تستهدف الربح.					
39	الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضواً فيها .					
البعد العاشر : تكون الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة.						
40	عند التسليم: أي وضعها تحت تصرف الممتلك.					
41	عند تقديم الخدمات، ويكون عند مداد الثمن.					
42	الاستيراد: تكون عند تخليص البضاعة في الجمارك.					
43	المنتجات البترولية: عند خروج المنتجات للاستهلاك.					
البعد الحادي عشر : تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة						

م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
44.	وعاء الضريبة هنا يتكون من ثمن بيع السلعة أو ثمن أداء الخدمة مخصوصاً منها جميع النفقات.					
45.	يمكن اعتبار القيمة المضافة للمنتج وعاء لضريبة القيمة المضافة.					
46.	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الفعلي للعناصر الفعلية في حالة توفر السجلات المنتظمة المؤيدة بالمستندات.					
47.	يحدد وعاء الضريبة على أساس التقدير الجزائي في حالة عدم توفر سجلات محاسبية منتظمة وكذلك الشركات الصغيرة.					
48.	عند تاريخ تحقق البيع .					
49.	عند مكان تحقق البيع.					

#### البعد الثاني عشر : فرض أسعار ضريبة القيمة المضافة.

50.	سعر عادي: ويطبق على جميع السلع التي ليس لها سعر محدد.					
51.	سعر مخفض: ويسري على السلع الشائعة الاستعمال.					
52.	سعر متوسط: ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها.					
53.	سعر مرتفع : ويطبق على السلع الكمالية.					

#### البعد الثالث عشر: ضوابط تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا.

54.	أن يكون فرض الضريبة على أساس نموذج الاستهلاك، أي المبيعات ناقصاً المشتريات من غير خصم إهلاك الأصول الموجودة.					
55.	أن يكون فرض الضريبة على مرحلة الإنتاج .					
56.	أن يكون فرض الضريبة على مرحلة تجارة الجملة.					
57.	أن يكون فرض الضريبة على مرحلة تجارة نصف الجملة.					

م	أبعاد وعناصر ضريبة القيمة المضافة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
58.	ألا يتم فرضها على تجارة التجزئة على الأقل مبدئياً، أو بعد خمس سنوات من تاريخ فرض الضريبة.					
59.	أن تسري على كافة المنتجات، إلا ما يستثنى منها بنص خاص.					
60.	أن تكون ضريبة نسبية .					
61.	تحسب على إجمالي ثمن بيع السلعة في نهاية مرحلتي الإنتاج وتجارة الجملة ونصف الجملة، مع السماح بخصم ما دفع منها كضريبة في مرحلة سابقة.					
62.	أن تحبى الضريبة من المنتج أو تاجر الجملة عند بيع السلعة الخاضعة لها، ثم ينقلها بدوره إلى المستهلك، بحيث لا يزيد من قيمتها بل يحصل على مقدار ما دفعه منها فقط.					
63.	فرض معدل صفري للصادرات من الضريبة بهدف تنشيط حجمها، بينما تخضع الواردات للضريبة.					
64.	صياغة قانون لضريبة القيمة المضافة في ليبيا، بالاعتماد على القوانين الدولية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة .					
65.	أن تطبق ضريبة القيمة المضافة بحتاج الى مدة 4-5 سنوات.					
66.	يقوم بإدارة ضريبة القيمة المضافة، إدارة مستقلة، عن مصلحتي الضرائب والجمارك.					
67.	يمكن فرض ضريبة القيمة المضافة على قطاع الخدمات.					

السؤال الثاني :

ما هو رأيك بإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ؟

.....

.....

.....

.....

السؤال الثالث :

برأيك ما هي الآثار الإيجابية التي يخلقها تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ؟

.....

.....

.....

.....

السؤال الرابع :

برأيك ما هي الآثار السلبية التي يخلقها تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ليبيا ؟

.....

.....

.....

.....

### ملحق رقم (3)

#### النظام المقترح لتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة في ليبيا \*

##### أ- المكلفون الخاضعون للضريبة المقترحة :

يكلف بالضريبة المنتجون، وتجار الجملة، ونصف الجملة، سواء في القطاع العام أو الخاص الذين يتعاملون بالسلع الخاضعة للضريبة وكذلك المستوردون للسلع المماثلة لها، حيث يضيفون الضريبة إلى سعر البيع، وينقلون عبئها إلى تاجر التجزئة الذي بدوره ينقله إلى المستهلك.

ويعد منتجاً كل من يقوم بصنع أو إنتاج السلع الاستهلاكية، أو يقوم بتجميع وتركيب أجزاء فيها حتى تصبح تامة الصنع، لما تاجر الجملة فهم الذين يعينون بيع السلع المشتراة، بدون تغيير في شكلها إلى تاجر التجزئة عادة بسعر الجملة.

فالنسبة للقطاع العام يلزم بالضريبة المنتج وتاجر الجملة، سواء كان مؤسسة عامة أو شركة أو جمعية تعاونية أو وحدة إنتاجية.

وبالنسبة للقطاع الخاص يلزم بالضريبة المنتجون، وتاجر الجملة، ويمكن تحديد المكلفين منهم على أساس من يزيد رقم أعماله أو رأسماله عن مبلغ معين في السنة السابقة لفرض الضريبة، وذلك تسهيلاً لإجراءات فحصها وتحصيلها.

##### ب- الأعمال الخاضعة للضريبة:

1- الأعمال الخاضعة للضريبة بطبيعتها.

2- الأعمال الخاضعة للضريبة محددة بنص قانوني.

3- الأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار .

وبالنسبة للأعمال الخاضعة للقانون بطبيعتها، أنها تمرى على جميع العمليات التي تتعلق بالأنشطة ذات الطبيعة الصناعية أو التجارية أو الخدمية.

وهنا يقترح أن تسري الضريبة على جميع المنتجات سواء المحلية أو المستوردة، وذلك عن طريق إعداد جداول، والسلع التي لا ترد بالجداول تعتبر معفاة من ضريبة القيمة المضافة، ويقترح عند إعداد الجداول الخاصة بالسلع الخاضعة للضريبة مراعاة الآتي:

أ- تحديد السلع الخاضعة للضريبة تحديداً دقيقاً.

ب- اختصار عدد الجداول بقدر الإمكان، بحيث تجمع كل السلع ذات الطبيعة الواحدة مع بعض، ومن ثم تفصيلها بنود حسب طبيعتها.

ج- عدم الإفراط في عدد البنود لتجنب التعقيد وصعوبة التطبيق.

\* قد تم الاعتماد في أعداد المقترح على ما ورد في التشريعات العربية والأجنبية وأعمالها التشريعية المصري بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991، والتشريع الفرنسي بموجب القانون الصادر في يناير 1966، وتطبيق العملي الذي أوضحته اشطب الدراسات ذات العلاقة بالموضوع.

لما بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة ومحددة بنص القانون، فيتم تحديد جميع السلع التي من المفترض خضوعها للضريبة، وبالنسبة للأعمال الخاضعة للضريبة بالاختيار فهنا يمكن للأشخاص الذين لا يخضعون إلزامياً لضريبة القيمة المضافة أن يصدروا أنفسهم تحت نظام هذه الضريبة، حتى يمكنهم من جهة أن يستفيدوا من الخصم الضريبي المعطى للخاضعين للضريبة، ويمكنهم حساب هذه الضريبة على زبائنهم.

### ج- التزامات الخاضعين للضريبة المقترحة :

يلتزم الخاضعون لضريبة القيمة المضافة المقترحة بالالتزامات الآتية:

- 1- الإقرار عن بدء النشاط والتوقف: وذلك خلال 15 يوم من تاريخ مزاولته للأعمال الخاضعة للضريبة، كما يلتزم بتقديم مثل هذا الإقرار عند توقفه عن مزاولته نشاطه.
- 2- الالتزامات المحاسبية عند الاستمرار في النشاط: يتوجب على المكلفين بالضريبة إمساك دفتر خاص مرقم، ويتم التسجيل فيه يوميا مع توضيح طبيعة الشراء أو البيع وكذلك السعر.
- 3- تفصيل (توضيح) الأعمال وفقا لأسعار الضريبة المتوقعة: أي أن يلتزم المكلفون بالضريبة بأن يقوموا بتفصيل أعمالهم التي يقومون بها من ناحية طبيعة العمليات المحققة، وكذلك إجمالي الإيرادات المحققة، لما الشركات التي تقوم بالتجارة في سلع مختلفة خاضعة لأسعار مختلفة أو معفاة منه ملزمة بتوزيع إيراداتها المحققة وفقاً لأسعار ضريبة القيمة المضافة المقترحة.

### د- أعداد الفواتير :

في الغالب تفرض الضريبة وفق طريقة الفاتورة، أو وفقا لطريقة الحسابات أي تفرض الضريبة على الفرق بين مبيعات الشركة في فترة مالية معينة، وبين قيمة المشتريات في تلك الفترة ويمكن اعتبار الفاتورة الضريبية بمثابة شهادة أو مستند يحرره بائع السلعة أو مؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة، يوضح فيه قيمة السلعة أو الخدمة المباعة، وقيمة الضريبة المستحقة عنها، وقد لوحظ أن معظم الدول الأوروبية المطبقة لهذه الضريبة تطلب من شركاتها أن تطبق نظام الفاتورة في المعالجة الضريبية. ويقترح بناءً على ذلك استخدام طريقة الفواتير في المعالجة الضريبية عند تطبيق ضريبة القيمة المضافة، نظراً لأن الفاتورة دور أساسي، لأنها تقدم الدليل الموضوعي على مبلغ الضريبة الواجب تحويله للخزانة العامة، أي تتصف بما تتصف به الفواتير المعمول بها حالياً، ويجب أن تشمل الفاتورة على الآتي:

- رقم الفاتورة وتاريخها.
- اسم العميل (البائع) وعنوانه ورقم تسجيله.
- اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله في حال وجوده.
- مواصفات البضاعة، ونوع التوريد. (البيع نقداً، بالتقسيط....)
- ثمن الوحدة بدون ضريبة القيمة المضافة
- الثمن الكلي بدون ضريبة القيمة المضافة.
- السعر القانوني والمبلغ الكلي لضريبة القيمة المضافة بالفاتورة.
- القيمة الإجمالية للفاتورة.



ويقترح الشكل التالي للفاتورة الضريبية الخاصة بضريبة القيمة المضافة:

فاتورة ضريبة القيمة المضافة .

اسم البائع:..... تاريخ تحرير الفاتورة:.....  
 رقم الملف الضريبي :..... رقم مسلسل الفاتورة:.....  
 الاسم التجاري :..... العنوان:.....  
 اسم المشتري:.....  
 رقم التسجيل بالضريبة أن وجد.....  
 العنوان:..... هاتف:..... ص ب :.....  
 شروط السداد:..... لأن التسليم رقم:.....

بيان بالسلع	الكمية	سعر الوحدة	اجمالي القيمة	ض.ق.م نسبة %	الاجمالي
الاجمالي					

المبلغ بالحروف : .....

اسم وتوقيع البائع : .....

كما يقترح في ظل قيام البعض بطبع الفواتير أو الحصول عليها عن طريق الحاسب الآلي أن تكون

الفاتورة الضريبية لضريبة القيمة المضافة من أصل وصورتين وفقاً لما يلي:

- 1- أصل الفاتورة: وتخصص لمشتري السلعة أو المستفيد من الخدمة ( على أن تكتب أن هذه الفاتورة تمنح لحاملها حق الخصم الضريبي ).
- 2- الصورة الأولى للفاتورة: وتخصص للبائع ( على أن تكتب أن هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على خصم ضريبي ).
- 3- الصورة الثالثة للفاتورة: وتخصص للإدارة الضريبية لأغراض الفحص ( على أن تكتب أن هذه النسخة لا تعطي الحق لحاملها في الحصول على خصم ضريبي ).

## هـ- الإقرار الضريبي المقترح :

يجب على المكلفين بضريبة القيمة المضافة المقترحة، تقديم أقرارات تبين قيمة المبيعات التي تمت ، طبقاً لاسعار الضريبة المفروضة عليها، وكذلك بيان الضريبة المستحقة على المكلف بعد خصم الضريبة السابقة أو عند الشراء.

ويقترح هنا أن يتم تقديم الإقرار حسب ما هو معمول به في النظام الضريبي الحالي في ليبيا مع تعديل المسمى الضريبي بـضريبة القيمة المضافة، وبالنسبة لتحديد المبالغ الموجبة للإقرار فإنه يحدد حسب طبيعة العملية الخاضعة للضريبة، وبالعملة المحلية.

وفيما يلي بيان عن نموذج الإقرار:

### الإقرار الشهري لمكلفي ضريبة القيمة المضافة

رقم مسلسل: .....

نموذج رقم: .....

اسم المسجل وعنوانه: .....

رقم التسجيل: .....

القيمة بدون الضريبة	للضريبة المستحقة بالدينار الليبي	العمليات الخاضعة للضريبة (القيمة حسب الأسعار)
-----	-----	سعر الضريبة العادي
-----	-----	سعر الضريبة المخفض
-----	-----	سعر الضريبة المتوسط
-----	-----	سعر الضريبة المرتفع
	-----	ضريبة القيمة المضافة المستحقة
القيمة بدون الضريبة	الضريبة المخصومة بالدينار الليبي	السلع والخدمات التي لها خصم ضريبي.
-----	-----	سلع الرأسمالية (الإنتاجية)
-----	-----	السلع والخدمات المشتراة
-----	-----	السلع والخدمات المعفاة
	-----	ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم.
	-----	ضريبة القيمة المضافة المستحقة.
	-----	ضريبة القيمة المضافة الواجبة السداد.

## و- العقوبات المالية والجزاءات المقترحة:

بالنسبة لنظام العقوبات المالية والجزائية المقترحة لنظام ضريبة القيمة المضافة، تقترح الباحثة عدداً من العقوبات حسب الواقعة التي تطبق عليه العقوبة :

- 1- التأخير في سداد الضريبة المستحقة، طبقاً للإقرار أو التقدير الحكمي، بعرض المكلف لغرامة تأخير، وفي هذه الحالة يجب على المكلف دفع الضريبة المقررة عليه بالإضافة إلى غرامة تساوي (3%) من قيمة الضريبة بالنسبة للشهر الأول و (1%) عن كل شهر تالي بشرط ألا تقل الغرامة عن (5) دينار.
- 2- عدم تقديم الإقرار في مواعده المسموح به، أو تقديمه متأخراً يترتب عليه ربط الضريبة إلوياً.
- 3- إذا ارتكب المكلف خطأ في الإقرار، وذلك بعدم تقديم البيانات المطلوبة وذلك بدون قصد (أي بحسن نية) لن يتعرض ألا لغرامة التأخير، ويمكن التفاوضي عن ذلك إذا قام المكلف بإجراء التصحيحات، أو أرفق بالإقرار مذكرة تشمل البيانات المطلوبة بما يمكن من الوصول إلى الأساس الذي تطبق عليه الضريبة.
- 4- لما إذا ارتكب المكلف خطأ بالإقرار وذلك بتعمد، فتطبق عليه الغرامات الآتية:
  - (60%) من حق الخزنة التي حاول التهرب منها، إذا لم تتعد نصف الحقوق العينية المطلوبة .
  - (100%) من الضريبة أو حق الخزنة التي حاول التهرب منها إذا زاد عن نصف الضريبة المطلوبة منه .
  - (200%) مهما كانت أهمية الحقوق التي يريد التهرب منها، إذا استعمل طرقاً تدليسية، أو تعرض لمندوب المصلحة بمنعه من مراجعة سجلاته مما أدى إلى التقدير الإداري.

ومن الملاحظ أن كل عملية شراء لم تستخرج لها فاتورة نظامية، تؤخذ على أنها موضع تدليس وتهرب من الضريبة، مهما كانت صفة البائع في نظر مصلحة الضرائب ( خاضع أو غير خاضع ) في هذه الحالة يعتبر المشتري مسؤولاً شخصياً، أو بالتضامن مع البائع إذا تم اكتشاف هذا الغش، ويلزم بسداد أداء الضرائب المتهرب منها مع غرامة (200%) .

ويقترح بالنسبة لنظام الضريبة المقترح تطبيقه ضمن النظام الضريبي الليبي، فإن ما يتعلق بالعقوبات والجزاءات يتم تحديده، وفقاً لمبلغ العملية الخاضعة للضريبة، وهنا ينبغي تحديد المبالغ التي تعد خاضعة للضريبة من عدمها.

## ز- المحاسبة الضريبة المقترحة :

لابد من تسجيل قيمة الضريبة المقترحة في حساب جاري في سجلات الشركة، لصالح الخزنة العامة، أو لتحويلها إلى مصلحة الضرائب، ومن ثم الخزنة العامة، وفيما يلي أهم الإجراءات المحاسبية لإثبات قيمة الضريبة:

### 1- الدفتر والسجلات المحاسبية :

أن ضريبة القيمة المضافة لا تحتاج إلى أية دفاتر أو سجلات محاسبية، خلافاً لتلك التي جرى عليها العرف المحاسبي، والتي يمسكها حالياً الخاضعون للضريبة بمختلف أنواعها في النظام الليبي.

ولكن كل ما يتطلبه نظام ضريبة القيمة المضافة، هو إدخال بعض التعديلات الضرورية على السجلات المحاسبية، وخاصة سجلي المشتريات والمبيعات، بحيث يثبت فيهما تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة، ( مبيعات، خدمات ) وغير الخاضعة للضريبة، أي السلع والخدمات المعفاة، وأيضا على المكلف بالضريبة إمساك سجل تحليلي مبسط، تؤخذ بياناته من السجلات الأساسية بحيث توضح الآتي:

أ- المبيعات التي تمت خلال السنة سواء كانت نقدية أم آجلة وذلك بتقسيمها إلى خمسة أقسام هي:

— المبيعات غير الخاضعة للضريبة.

— المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر العادي.

— المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المخفض.

— المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المتوسط.

— المبيعات الخاضعة للضريبة بالسعر المرتفع.

ب- قيمة وكمية المردودات من المبيعات، وتقسيمها وفق أسعارها الخاضعة لها أساسا.

ج- قيمة وكمية المشتريات والسلع المستوردة الخاضعة للضريبة والتي تمت خلال العام حسب تواريخ الشراء، مع توضيح مقدار الضريبة التي سددت عنها.

## 2- المستندات المحاسبية:

من المسلم به أن مبادئ التنظيم المحاسبي السليم، يقضي أن تزيد كل عملية في المشروع بمستند صحيح معتمد من جهة مسؤولة، وذلك من أجل التقيّد والإثبات في المجموعة الفترية، مما يؤمن عملية ضبط حسابات ضريبة القيمة المضافة سواء للاحية الشراء أو البيع بحيث يمكن التمييز بوضوح بين العمليات الخاضعة للضريبة وتلك التي لا تمنح مثل هذا الحق، وبين العمليات التي تتيح حق استرداد الضريبة وتلك التي لا يمكن استرجاع أو استرداد ضريبتها، بحيث تنسب كل هذه العمليات إلى حساب خاص بها، يمكن العودة إليه عند التدقيق في احتساب ضريبة القيمة المضافة المنفوعة، المحصلة، المستردة ..... الخ وزيادة في التأكيد أن المستندات المطلوبة للضريبة المقترحة هي فواتير المبيعات والمشتريات، وأهم ما يجب مراعاته في إعدادها الآتي:

- أن تخلو من التقيّد، بحيث ترتب فيها البيانات ترتيباً منطقياً يتفق مع الغرض من استخدامها، ويسهل إثباتها ومراجعتها.

- أن تكون مرقمة ترقياً متسلسلاً.

- أن تتضمن جميع البيانات اللازمة والتي تم توضيحها عند إعداد الفواتير.

وبالنسبة للإجراءات المحاسبية فتتقيد كما هو متبع في العرف المحاسبي.

وبالنسبة لصغار المسجلين: تبين أن معظم التشريعات الخاصة بضريبة القيمة المضافة تكفي بالزام صغار المسجلين، بإمساك سجلات وفواتير محاسبية مبسطة، كما تسمح بالضريبة للمسجلين الذين لا تتجاوز إجمالي مبيعاتهم اليومية من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة مبلغاً معيناً، إمساك سجل مبسط لمبيعاتهم، عندما يكون هؤلاء المسجلون من تجار الجملة، أو من مؤدي الخدمات الخاضعة للضريبة.

## ج- نطاق فرض الضريبة المقترحة :

الأصل أن تفرض الضريبة على كافة السلع والخدمات، على أنه من الممكن تطبيقها على السلع فقط، دون الخدمات أو تحديد السلع والخدمات التي تطبق عليها الضريبة، وذلك بإتباع احد الوسيلتين الآتيتين:

1- تقرير خضوع كافة السلع والخدمات للضريبة كقاعدة عامة ثم تقرر بعد ذلك الإعفاءات بنصوص صريحة.

2- تقرير الإخضاع عن طريق إعداد قوائم السلع والخدمات التي تخضع للضريبة وما عدا ذلك من السلع والخدمات التي لم تدرج في هذه القوائم فلا تخضع للضريبة، وكل سلعة يرى فيما بعد إخضاعها أو إعفاءها تضم أو تستبعد من هذه القوائم.

## ط- الإعفاءات من الضريبة المقترحة :

نص القانون الفرنسي على العمليات المعفاة من الضريبة في المواد (261-263)، وبعد الإطلاع على جدول الأسعار المطبق على السلع الخاضعة للضريبة في عدد من الدول المطبقة، يقترح أن أساس الإعفاءات لبعض السلع هي التي تنحصر في الاستعمال غير المرين لها ومنها على سبيل المثال لا الحصر:

أ- المواد الأولية، مثل الخامات المعدنية ومنتجات المناجم والجلود.

ب- المواد نصف المصنعة التي تدخل في إنتاج منتجات أخرى.

ج- السلع الرأسمالية أي الإنتاجية مثل الآلات الصناعية والزراعية.

د- السلع الضرورية مثل الخبز والخضار والحليب واللحوم والأسماك وغيرها.

هـ- الصادرات، وذلك من أجل تشجيع التصدير والسماح للمصدر بتقديم إنتاجه في الأسواق الخارجية بسعر أقل حتى يتمكن من مواجهة المنافسة الأجنبية، وهنا في حال سداد المصدر الضريبة على السلع المعدة للتصدير، يحق له استرداد الضريبة عند التصدير.

و- الكتب والجرائد وما في حكمها، من أجل نشر العلم والتوعية بين أبناء المجتمع.

ز- المنظمات التي لا تستهدف الربح.

ح- مراعاة الاتفاقيات الدولية والإقليمية التي تكون ليبيا عضوا فيها .

## ي- الواقعة المنشئة للضريبة المقترحة :

أن المبدأ الأساسي لضريبة القيمة المضافة أنها تفرض على التوريد وليس على الدفع، كما أن الواقعة المنشئة للضريبة في النظام الفرنسي هي التسليم الذي يتم في اللحظة التي توضع فيها البضائع تحت تصرف المشتري، والباحثة تقترح أن يكون البيع هو الواقعة التي تستحق بموجبها الضريبة بدلاً من الإنتاج، حتى لا تتحمل الجهات بضرائب على وحدات من السلع لم يتم تصريفها، وقد تطول فترة الاحتفاظ بها في المحازن، وتتم عملية البيع باتخاذ احد الإجراءات الآتية :

1- تحرير فاتورة البيع. 2- البيع بالأجل. 3- تسليم البضاعة.

وقد تنجز هذه الإجراءات في وقت واحد، وبالتالي لا ينشأ أي أشكال بالنسبة للوقت الذي تستحق فيه الضريبة، وقد تتم بفارق زمني بينهما كما في حالة البيع بالأجل، ومنطق الضريبة أن تستحق الضريبة عند الاتفاق على البيع، إذ أنه إذا كان اتفاق المتبايعين على البيع والمبايع والتمن ضرورياً ليتم البيع، فهو أيضاً كاف ولا ضرورة لتمام البيع أن يتفقا على أكثر من ذلك، فمادام المتبايعين قد اتفقا على البيع والمبايع والتمن فقد تم البيع، ولا يغير من هذه الحقيقة شيئاً أن يكون ثمن البيع ديناً شخصياً على المشتري أو ورقة تجارية، ويكون البيع في الحالات الآتية :

#### 1- عند التسليم :

فيما يخص المشتريات والمبيعات، فإن الواقعة المنشئة للضريبة تتم بالتسليم أي وضعها تحت تصرف الممتلك، حتى ولو لم يأخذ الملكية، ومنذ ذلك الوقت لا يمكن للبائع أن يتصرف لا الشيء المباع. وما يتعلق بتجارة الجملة فإن تاريخ التسليم يكون بصورة عامة سابقاً لتاريخ سداد القيمة.

#### 2- عند تقديم الخدمات:

فإن الواقعة المنشئة للضريبة عند سداد الثمن، والذي يقوم بتقديم الخدمة يمكنه الحصول على الضريبة بالاختيار على دينه، وبالتحديد على الفواتير ليسمح لزبونه بخصم الضريبة التي تلقاها.

#### 3- الاستيراد:

الواقعة المنشئة للضريبة في فرنسا تكون عند تخلص البضاعة في الجمارك، فتدفع الضريبة على السلع أو الخدمات الخاضعة للجمارك في نفس وقت نشؤ الائتزمات الجمركية.

#### 4- المنتجات البترولية:

عند خروج المنتجات من المصانع أو المستودعات للاستهلاك بالنسبة للمنتجات البترولية.

#### ك- وعاء الضريبة المقترحة :

القاعدة العامة أن وعاء الضريبة أو أساس فرض ضريبة القيمة المضافة هو الذي يكون مستهدفاً لفرض الضريبة بالسعر المقرر قانوناً، وبهذا فإن وعاء ضريبة القيمة المضافة يتكون من ثمن بيع السلعة، أو ثمن أداء الخدمة وهذا الثمن يشمل جميع النفقات المتممة للبيع، باستثناء الضريبة نفسها، مخصصاً منها جميع النفقات .

ويمكن تحديد وعاء وقيمة ضريبة القيمة المضافة وفقاً للخطوات التالية:

#### 1- تحديد قيمة المبيعات.

#### 2- تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المبيعات.

#### 3- تحديد قيمة الضريبة المستحقة على مردودات المبيعات.

#### 4- تحديد قيمة الضريبة المستحقة على المدخلات أو على المشتريات.

#### 5- خصم قيمة الضريبة المسددة على مردودات المبيعات، وعلى المدخلات والمشتريات من إجمالي الضرائب المستحقة على المكلف.

وتستلزم الخطوات السابقة الإجراءات المحاسبية والضريبية المتبعة عادة في تقدير اى ضريبة، وهذه الخطوات يمكن تفصيلها لاحقاً.

وحتى تكون المعاملة الضريبية واحدة يجب أن يتكون وعاء ضريبة القيمة المضافة من إجمالي مبيعات المنتجين وتجار الجملة ونصف تجار الجملة سواء للسلع المحلية أو المستوردة. ويقترح ضمن نظام الضريبة المقترح تطبيقه، أن يتم تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحد الأسس التالية:

#### 1- التقدير الفعلي:

يحدد وعاء الضريبة على أساس العناصر الفعلية في حالة توفر السجلات المنتظمة، المؤيدة بالمستندات على النحو التالي:

أ- تحديد رقم الأعمال: يحدد رقم الأعمال في نهاية فترة معينة بما يساوي قيمة المبيعات الفعلية، من السلع الخاضعة للضريبة التي تمت خلال تلك الفترة، والموضحة بفواتير البيع، بصرف النظر عن واقعة تحصيل الثمن سواء كان بالتقيد أم بالأجل، وتستزل من المبيعات قيمة المردودات التي دارت خلال الفترة موضوع المحاسبة.

وبالنسبة للسلع المستوردة فإن وعاء الضريبة المستحقة عليها، يتحدد بما يوازي قيمتها المقدرة بمعرفة مصلحة الجمارك زائداً الضريبة الجمركية، وإذا كانت القيمة محسوبة بالعملة الأجنبية، فيجب أن تحول إلى العملة الوطنية بسعر التبادل الرسمي للعملات.

ب- خصم الضريبة السابقة: بعد أن تحسب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال، يخصم منها الضريبة السابق دفعها عند شراء السلع الداخلة في الإنتاج أو السلع التي يتم بيعها كما هي، على أن تراعى القواعد الآتية عند إجراء عملية الخصم:

- 1 - يخصم الضريبة التي سددت عند شراء أو استيراد السلع حسب ما يورد بفاتورة الشراء.
- 2 - عدم خصم الضريبة على السلع المعفاة.
- 3 - يجب حصر المخزون السلعي الموجود في بداية تطبيق نظام الضريبة، حيث لم يسبق خضوعه لضريبة القيمة المضافة.
- 4 - يجري الخصم بشكل شهري أو كل ثلاثة أشهر بشكل مبني، وذلك من واقع الإقرارات وفواتير الشراء.

#### 2- التقدير الجزافي:

في حالة عدم إمسك سجلات محاسبية أو عدم اعتمادها، وكذلك الشركات الصغيرة، يمكن تقدير وعاء الضريبة بطريقة حكمية (جزافية) على النحو الآتي:

أ- يحدد وعاء الضريبة بنفس رقم المبيعات التي تقدره مصلحة الضرائب جزافياً كوعاء للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وتحسب الضريبة بضرب هذا الرقم في سعرها المقرر على السلع المباعة وإذا كان المكلف يتعامل في سلع تختلف أسعار الضريبة المفروضة عليها، فيمكن أن تحسب على أساس سعر متوسط

ب- فيما يتعلق بخصم الضريبة السابق سددها فمن الممكن احتسابه على أساس نسبة جرافية من الضريبة، مع الاسترشاد بالسنوات السابقة للتحاسب الضريبي.

ويجب على المكلفين أن يمسكوا حسابات، وأن يثبتوا فيها تفاصيل العمليات الخاضعة للضريبة (مبيعات، خدمات) وغير الخاضعة للضريبة (العمليات المعفاة أو الضريبة المرحلة).

ويجب أن يبين بالتفصيل قيمة المباع بأسعار الفرض الضريبي، وكذلك يجب أن تقدر المشتريات بالتفصيل مع مبلغ الضريبة المطابق، وتعتمد الإدارة الضريبية طرفاً تجريبية لتقدير الإيرادات بالتفصيل الوارد على فواتير الشراء.

#### 4 - معالجة الأصول الثابتة محاسبياً عند تحديد وعاء الضريبة:

اتجهت الآراء حول معالجة الأصول الثابتة عند تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة إلى ثلاثة اتجاهات:

**الاتجاه الأول:** يرى أن يحدد وعاء الضريبة على أساس خصم كافة العناصر الوسيطة الداخلة في الإنتاج سواء كانت في صورة أصول متداولة أو أصول ثابتة من المبيعات، دون خصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة، بمعنى أنه يسمح بخصم الاستهلاك المعجل للأصول الجديدة، بينما لا يسمح بخصم مخصص استهلاك الأصول القديمة الموجودة بالشركة.

**الاتجاه الثاني:** يرى أن يحدد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر الداخلة في الإنتاج الممتلئة في أصول متداولة فقط، وكذلك مخصص استهلاك الأصول الثابتة من إجمالي رقم المبيعات سواء كانت قديمة أم جديدة.

**الاتجاه الثالث:** يرى تحديد وعاء الضريبة على أساس خصم العناصر المشتراة والداخلة في الإنتاج الممتلئة في أصول متداولة فقط من رقم المبيعات دون السماح بخصم مخصص استهلاك الأصول الثابتة ولا المشتري منها .

#### ل- أسعار الضريبة المقترحة :

لما كانت ضريبة القيمة المضافة مصممة للتطبيق على الاستهلاك، فإن السؤال المطروح هنا يدور حول سبب الرغبة في إخضاع مكونات الاستهلاك المختلفة لمعدلات ضريبية مختلفة ؟

وصفت ضريبة القيمة المضافة بأنها ضريبة محايدة، عندما تفرض على كل مبيعات المستهلك والخدمات بنفس المعدل، ولكن لا وجود لمثل هذه الضريبة لا في الدول الأوروبية ولا غيرها، حيث تبين أنه كلما مر وقت أطول على بدء تطبيق ضريبة القيمة المضافة زادت تعدد المعدلات، وأجمعت الدراسات السابقة أن الدول التي تطبق هذه الضريبة لديها على الأقل معدلتين، مثلاً فرنسا يوجد لديها أربع معدلات، والضريبة الألمانية لديها معدلتين، الأولى يفرض بشكل عام بنسبة (11%) والثاني (5.5%) على معظم المنتجات الزراعية، وقيل أنه قد تستد الدعوة إلى الأخذ بمعدلات مختلفة إلى اعتبارات الكفاءة، حيث تعني قاعدة المرونة أن السلع التي يكون الطلب عليها منقراً إلى المرونة يجب إخضاعها لمعدلات ضريبية أعلى، غير أن هذه الحجة الداعية



إلى اعتماد معدلات مختلفة تضعف أمام الحاجة إلى مراعاة الاعتبارات الإدارية، وإمكان فرض ضرائب انتقائية على استهلاك بعض السلع التي يتسم الطلب عليها بانعدام المرونة. ولذلك فإن القضية الأهم قد تتمثل في إمكانية استيعاب الاختلاف في معدلات الضريبة، لمراعاة اعتبارات العدالة أي أن يكون من المرغوب إخضاع معظم السلع التي تمثل للنصيب الأكبر من إفاق الميسورين من أفراد المجتمع، لأعلى المعدلات الضريبية، مع افتراض تساوي جميع الظروف الأخرى، فعلى عكس الحالة في البلدان المتقدمة.

وأجماًلأ فإن تحديد سعر ضريبة القيمة المضافة، يجب أن يقوم على أساس العدالة، وسعر ضريبة القيمة المضافة يأخذ أحد شكلين سعر نسبي وسعر ثابت:

1- السعر النسبي (القيمي) للضريبة: يقصد بهذا السعر الذي يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة، أو الخدمة المعروضة للبيع أو على قيمة السلعة المستوردة، وهو لما أن يكون سعراً موحداً أو أسعاراً متعددة:

أ- السعر الموحد للضريبة: يقصد به فرض الضريبة بنفس النسبة على جميع السلع بغض النظر عن حجم الإنتاج أو التوزيع أو المرحلة التي تستحق عندها الضريبة، ويمتاز بقلّة المشاكل الناتجة عنه حيث تنحصر بالتأكد من خضوع السلعة للضريبة أو إعفائها منها ومدى دقة المستندات المؤيدة لها.

ب- السعر المتعدد للضريبة: أي فرض الضريبة بعدة أسعار نسبية تختلف حسب نوع السلعة، وهذا يتطلب من الشركات جدولة السلع الموجودة لديها من حيث مدى خضوعها للضريبة، ويتطلب ذلك تعريف السلع بمختلف أشكالها تعريفاً دقيقاً، فإذا تعددت أسعار الضريبة بصورة كبيرة، فإن توزيع الملغ على مجموعات تبعاً للسعر المفروض عليها يحتاج إلى جهود من الشركة ومن الإدارة الضريبية.

2- السعر الثابت (النوعي) للضريبة: وهو السعر الذي يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (طن، كلغم، لتر.... الخ) وذلك بغض النظر عن قيمتها. ويمكن أن يتدرج هذا السعر تبعاً لدرجة جودة السلع، فالضريبة على المشروبات الغازية ذات النوعية الجيدة، أعلى من الضريبة على المشروبات الغازية العادية على سبيل المثال، والسعر النوعي يستخدم في حالة المنتجات التي يصعب الوصول إلى قيمتها البيعية الخاضعة للضريبة. ويسود أسلوب السعر الثابت في الدول النامية لقلّة عدد المصانع المنتجة لنفس النوع من السلعة الأمر الذي يسهل حصرها وتكليفها بمبلغ ثابت كضريبة على القيمة المضافة.

ويقترح بالنسبة للأسعار أن يقوم هيكل ضريبة القيمة المضافة المقترحة التطبيق، على نظام تعدد الأسعار الضريبية، (حيث أن النظام الفرنسي قد اتبع نظام تعدد أسعار).

والتدرج في أسعار الضريبة يتم بناء على رغبة المشرع في مراعاة اعتبار العدالة، وهو لا يمكن إدراكه إلا إذا عني بتقسيم السلع إلى فئات تبعاً لطبيعتها، ودرجة إقبال الجمهور على استهلاكها.

وإن تكون بأسعار نسبية، وذلك بتخطيط أسعار للضريبة المقترحة، وفقاً لظروف كل دولة وطبيعة الدخل، وبالتالي خصائص الإنفاق، وهناك اعتبارات تتدخل عند تحديد أسعار الضريبة عند مستوى معين وهي:

أ- أن يسبق تقرير الأسعار دراسة للتغير المتوقع في حجم الطلب على السلع المطبقة عليها، بحيث لا يترتب على هذه الأسعار تعطيل جانب من الطاقات الإنتاجية، أو انخفاض في حصيللة الضريبة المستهدفة أو تكديس المخزون السلعي.

ب- ألا تكون مرتفعة أكثر من اللازم حتى لا تؤدي إلى زيادة ثمان السلع زيادة كبيرة، أو إلى انخفاض الطلب عليها إلى حد كبير.

ج- أن تتعدد الأسعار حسب درجة ضرورة وكمالية السلع، بحيث يراعى إعفاء السلع التي تعتبر من الضروريات الأساسية للحياة.

وفي ضوء تلك الاعتبارات يمكن وضع أسعار ضريبة القيمة المضافة، عن طريق تتبع الإحصاءات التي تبين مدى استهلاك الأفراد للسلع المختلفة، ثم ترتيبها حسب الحاجة إليها ودرجة أهميتها، وطبقاً لهذا الترتيب تحدد أسعار الضريبة بحيث تكون منخفضة على السلع الضرورية، ثم ترتفع تدريجياً على السلع الشائعة الاستهلاك حتى تبلغ أعلى الفئات إذا أصابت الضريبة السلع الكمالية.

وعلى أساس هذه الاعتبارات يمكن أن يكون لضريبة القيمة المضافة المقترحة الأسعار الآتية:

- أ- سعر عادي: ويطبق على كافة السلع التي ليس لها سعر آخر محدد.
- ب- سعر مخفض: ويمرر على السلع الشائعة الاستعمال.
- ج- سعر متوسط: ويطبق على السلع البترولية ومشتقاتها.
- د- سعر مرتفع: ويطبق على السلع الكمالية.

# Abstract

**The Great Socialist People's Libyan Arab Jamahiriya**

**Al Challenge University**

**Faculty of Economics**

**Department of Accounting**

**Exploratory study of the possibility of the application of VAT in  
Libya**

**This study provided an update of the requirements for obtaining a  
higher leave (Masters) allocated accounting**

**(Supervision)**

**Dr. Sultan Abdussalam Muammar. (Supervision)**

**Accounting Department, Faculty of Economics Academy graduate Tripoli**

**Dr. Qasim Nayef Qasim Alwan. (Assistant Supervision)**

**Department of Business Administration, Faculty of Economics University of challenge.**

**By: Najia Milad Al-Zayani**

**Bsc. Accounting – Faculty of Economics 2000**

**Academic year 2007/2008**

### Summary of the study.

The term value-added tax, defined as VAT, (Value Added Tax) is one of the stages in the evolution of a financial application general tax on consumption, the actual act of vat started in 1952, when the Financial Commission in approved the fiscal reform in France which paved the way for the replacement of tax on the production only, starting on the first of July 1954, once applied in France it started to spread , and continued to develop until it became the greatest event in taxation during twentieth century, occupying people as it never did before, it was considered one of the most important developments in Tax Session in recent years, gaining an increasing importance in recent times and the, which caused an increase in number of countries that applied this form of tax from 47 countries in 1989 to 130 countries in 2005, it is currently applied in nearly 136 states, and the number of countries seeking to apply this form of tax are always increasing, as for the countries that have already adopted it, they are striving to improve their design and implementation.

The Arab countries also followed the application of VAT as an instrument for the modernization of the tax structure, and an element of tax reform, here are currently (8) Arab countries namely: Algeria, Jordan, Sudan, Mauritania, Egypt, Lebanon, Morocco and Tunisia, who introduced VAT, and there is a tendency Yemen, Syria and the Gulf Cooperation Council states to adopt the application of this tax.

This research gained importance due to its association to the reality in life being experienced by the community, because studies dealing with aspects of economic development and modern developments represent the sheer link between science and facts.

The objectives of the search primarily is to assess the current level of indirect taxes on goods in Libya, and determine the feasibility of the application of VAT in Libya, by trying to develop a proposal framework for the application by taking a few aspects of some sectors of Libyan society about whether and how application, after examining Arab and foreign legislations and to use them as references in order to coordinate it with the application of VAT in Libya.

The community study consists of a sample of the General People's Committees of the service sectors and productivity, operating in Libya, representing the five groups are, " the People's Committee of the Customs Authority, Planning Secretariat, the secretariat of the economy, the Federation of Industrial Chambers of Commerce and in Libya", because these sectors are directly responsible for the planning and implementation of strategic decisions on the subject of the study, and the total community study was of (85) individuals, the study sample consisted of (55) members, of whom (27) Manager, (8) the tax collectors, and (14) Chief , and (6) staff in the centers and other functional so that the study sample represented approximately (64%) of the school community, has been used as a major form questionnaire to collect basic data, and to achieve the objectives of the study, and answer queries, testing assumptions, and was preparing questionnaire included (79) paragraphs, which were verified, this indicates sincerity of the test, it also included a sample of traders (wholesale retail) and the productivity of factories operating in the scope of the Libyan Surt and Misrata and Tripoli, and through data analysis of this study concluded, among other findings including:

1 - increased in recent years, interest in developing nations application of the value added tax that applied especially after the European Common Market countries, and most studies agree that their application is a step towards fiscal reform.

2 - administrative problems that could emerge in the application of this tax, are similar to those that have faced other tax application list, and consequently, on the grounds that it is not a new tax, could reduce their administrative costs and whether another tax is the same work.

3 - The level of assessment study of a sample of the current indirect tax on goods in Libya has been high and have some corners VAT rates and scope of which is not subject to tax exports.

4- The level of public awareness is low taxation.

5 - that the views of a sample study of the proposal application of VAT in Libya was high, and positive.

Through previous results researcher suggests a series of recommendations including:

1 - Preparation and design a strategy for the gradual shift from the application of tax law on the production, consumption and services to the formulation of the law of value-added tax.

2 - Develop systems to provide qualified personnel assigned to the implementation of the tax, qualified accounting and tax, so obtain a substantial proportion of the training.

3 - work to raise awareness of the tax especially among wholesalers and a half sentence, suppliers, exporters and producers.

4 - legislation of a new law to the system of value added tax, taking into account all aspects of social, economic, and the competent authorities to examine these aspects so as not to get to the new tax legislation does not meet the need, and suffer from many gaps in the application.

5 - conduct further studies that address the subject of the study, the application of VAT on a particular sector and assess the results of application.

As the foundations of any tax system is the availability of a law regulating the operation of that system, therefore, this proposal is submitted for the formulation of a model law, subject to adjustment can be reliable in the event of the application of VAT regime in Libya.