المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية في المملكة العربية السعودية (دراسة استكشافية)

د . صالح بن عبد الرحمن السَعد(*)

عبد الله بن محمد الطياري(**)

أولاً : الإطار العام للبحث

١. مقدمة البحث

التجارة بمفهومها التقليدي بيع وشراء السلع والخدمات، بإيجاب وقبول بين المشتري والبائع على قيمة السلعة ومواصفاتها في مكان واحد - يعرف بالسوق – الذي من خلاله يتم تبادل السلع والخدمات والدفع والقبض بينهما على نحو يرتضيانه ويتفقان عليه . أما التجارة الإلكترونية فهي : « مجموعة من العمليات التجارية التي تتم بين طرفين أو أكثر، باستخدام أجهزة الكمبيوتر، المتّصلة عبر نوع معيّن من شبكات الاتصال تسمى بالشبكة العالمية للإنترنت»(www.khayma.com).

وتعتمد التجارة الإلكترونية على درجة تقنية المنتج والعملية والوسيط أو الوكيل؛ فأي سلعة إما أن تكون ملموسة أو رقمية، وأي وكيل إما أن يكون ملموساً أو رقمياً ، وأي عملية إما تكون ملموسةً أو رقمية ؛ فعندما يكون الوكيل ملموساً، والسلعة ملموسةً والعملية ملموسةً، تكون تقليدية بحتة. وعندما يكون الوكيل رقمياً والسلعة رقمية والعملية رقمية، تكون تجارة إلكترونية بحتة ، وإذا كان أحد العوامل الثلاثة (الوكيل، السلعة، العملية) رقمياً والعوامل الأخرى ملموسة، فهي عبارة عن مزيج بين التجارة التقليدية والإلكترونية ، ويسمى هذا النوع التجارة الإلكترونية الجزئية (البستكي: www.c4arab.com).

---

*) أستاذ المحاسبة المساعد – قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد والإدارة – جامعة الملك عبد العزيز – جدة

**) الشئون المالية – الحرس الوطني للقطاع الغربي – جدة

والتجارة الإلكترونية ليست حديثة المفهوم والعمل وإن كانت حديثة المصطلح؛ فبدايتها كانت في الستينيات والسبعينيات الميلادية عندما كانت البنوك تحول النقود والمعاملات البنكية فيما بينها آلياً، وهي ما يعرف Electronic Fund Transaction (EFT) وعندما كانت الشركات الكبيرة تتبادل البيانات فيما بينها آلياً – مع العملاء– فيما يعرف بتبادل البيانات آلياً Electronic Data Interchange (EDI) (السديري : www.kaau.edu.sa/mas) .

أما تطبيقات التجارة الإلكترونية فقد بدأت في أوائل السبعينات من القرن الماضي وأكثرها شهرة هو تطبيق التحويلات الإلكترونية للأموال Electronic fund Transfers ولم يتجاوز هذا التطبيق المؤسسات التجارية العملاقة وبعض الشركات الصغيرة(البستكي : www.c4arab.com) ، وبعدها أتى التبادل الالكتروني للبيانات EDI وذلك لتسهيل عملية الاتصال بين أطراف المبادلة التجارية واختزال العمليات الورقية ، وكذلك اختصار عدد الأفراد المتعاملين. فالتبادل الالكتروني للبيانات هو أساس التجارة الإلكترونية وهي تعتبر بمثابة عنصر أو جزء أساسي تقليدي لخدمات التبادل الإلكتروني للبيانات (Cunningham and Forschl,1999).

وقد بدأت التجارة الإلكترونية انتشارها في السنوات الأخيرة من القرن الماضي في أوربا والولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك عبر الإنترنت ، حيث إن كلاً من المتعاقدين يتخذ له موقعاً على الشبكة العالمية أو ما يطلق عليه شبكة « الويب (WWW) World Wide Web »، للإعلان عن السلع التي يقوم بإنتاجها وذلك لتسويقها والتعاقد عليها ، حيث يتم الاتصال مباشرة بين الطرفين عن طريق الإنترنت وسداد قيمة السلعة أو الخدمة عن طريق التحويلات البنكية أو بطريق الائتمان، ويستلم المشتري البضاعة متى كان البيع مادياً، وقد يتم استلامها بالطرق الإلكترونية إذا كانت

من البرامج أو التسجيلات الصوتية أو الخدمات كالاستشارات المحاسبية أو القانونية أو الطبية (حجازي ، ٢٠٠٢م) .

وفي المملكة العربية السعودية ظهرت التجارة الإلكترونية كفكرة في قطاعات الأعمال حديثاً، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ الخطوات اللازمة لمواكبة هذه التطورات عن طريق رفع مستوى الوعي بأهمية التجارة الإلكترونية من خلال إقامة الندوات والتعريف بهذه النقلة في مجال تقنية المعلومات، والاستفادة من تقنيات التجارة الإلكترونية وتطبيقاتها العملية وتسخيرها لخدمة الاقتصاد الوطني، في عالم أصبحت فيه المعلوماتية محور هام لمختلف أوجه الحياة (وزارة التجارة ، ٢٠٠١م) .

وقد شهدت السنوات الماضية تزايداً في حجم التجارة الإلكترونية بشكل مطرد وسريع ومن المتوقع أن يكون نصيب التجارة الإلكترونية بين القطاعات التجارية B2B على مستوى العالم نحو ٧.٢ تريليون دولار عام ٢٠٠٤م.(وزارة التجارة ، ٢٠٠١م). وفي دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تشير التوقعات إلى أن حجم التجارة الالكترونية سيصل إلى ١٢،٧ مليار دولار مع نهاية عام ٢٠٠٦. (www.albayan.ae)

ويجمع العاملون في عالم تقنية المعلومات على أن التجارة الإلكترونية ستغير أساليب التعاملات التجارية التي عرفتها البشرية إلى الأفضل مثلما غيرت الإنترنت في عالمنا أساليب التعليم والاتصال، وتبادل البيانات وحتى اللعب، الأمر الذي أدى إلى تصنيفها كأفضل اختراع تم التوصل إليه في السنوات الماضية (الجابي ، ١٤٢٢هـ)؛ وإذا كان الأمر كذلك فكيف تتم المحاسبة الضريبية عن مثل هذا النوع من التجارة ؟

٢. طبيعة مشكلة البحث

تعد الضرائب المختلفة مصدر دخل هام للدولة تقوم من خلاله بتنفيذ البرامج

الإنمائية وتحسين وتدعيم البنية الأساسية التي تستفيد منها المنشآت داخل نطاق الدولة، مثل الطرق والكهرباء وغير ذلك من الخدمات التي تقدمها الحكومة ؛ وبالتالي فإن هذه المنشآت تدرك أنه من المنطقي أن تدفع جزءاً من أرباحها للحكومة كضرائب نظراً لما تحصل عليه من خدمات. أما في حالة المنشآت التي تعمل عبر الإنترنت فالأمر يختلف حيث إنها لا تستفيد من الخدمات الأساسية التي تقوم الدولة بتوفيرها؛ وبالتالي لا تجد مبرراً كافياً لأن تدفع ضرائب، مما يظهر الحاجة إلى ضرورة البحث عن بديل للضرائب التقليدية يميز بين المنشآت التي تقدم سلعاً مادية وتلك التي تقدم سلعاً غير مادية. وإذا كانت النظم الحالية تتيح للحكومات من خلال نقاط التحكم (كالجمارك) والقوانين والتشريعات القائمة إمكانية تتبع أنشطة المنشآت المختلفة ومراجعتها بصورة تضمن لها الحصول على الرسوم والضرائب المقررة، فإن هذه النظم تعاني قصوراً في تتبع أنشطة المنشآت في عالم التجارة الإلكترونية؛ وبالتالي تصعب إمكانية فرض الضرائب والرسوم عليها (رضوان وآخرون ، ٢٠٠٠م) . وقد ورد في تقرير صادر عن اللجان المالية ولجان الموازنة بالكونجرس الأمريكي أن خسائر أمريكا عام ٢٠٠٣م سوف تصل ٢٠.٣ مليار دولار بسبب عدم فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية (حجازي ، ٢٠٠٢م) .

وقد أدى ظهور الإنترنت وتطورها بشكل سريع إلى إحداث بعض الآثار لإدارات الضرائب بسبب النمو المتزايد للتجارة الإلكترونية، مما يشكل تحدياُ كبيراً في إمكانية فرض ضرائب من خلال الأنظمة التقليدية للضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث إن صفقات التجارة الإلكترونية تتم من خلال مزودي خدمات الإنترنت وقد تكون هذه الصفقات غير قابلة لتقصي بعض العمليات، ونظراً للمميزات التقنية لأنظمة الإنترنت فإن من المحتمل أن يكون لذلك تأثير هام على نظم الضرائب بسبب عدم التسجيل المركزي، أو المركزية في التسجيل، وخاصةً في العمليات الرقمية

كالتسجيلات الصوتية والصور والبرامج والتي يمكن إرسالها إلكترونياً حيث يكون من الصعوبة بمكان تحديد أصل المصدر واتجاه كل من الاستهلاك والإنتاج؛ وبالتالي يؤدي هذا إلى خطر التهرب من الضريبة، ويشكل خطراً على إدارات الضرائب في العالم ما لم تقم بإيجاد تقنيات جديدة لأنظمة الضرائب كاستبدال التوثيق الورقي بتبادل البيانات الإلكتروني والتسجيل الإلكتروني (Hellerstein,2002).

وعليه فإن التحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الإلكترونية يمثل تحدياً جديداً يواجه رجال المحاسبة والضرائب لأسباب عديدة، تتمثل في الأغلب الأعم في صعوبة توافر أدلة الإثبات، وسهولة التلاعب في البيانات، واختلاف وجهات النظر فيما يتعلق بتحديد الدولة التي لها حق السيادة على هذه العمليات بحيث يكون لها أن تفرض ضريبة وتقوم بتحصيلها، خاصةً وأن عمليات التجارة الإلكترونية تتم عبر القارات والفضاءات المتسعة ولا تحدها حدود جغرافية ، ولا تعوقها حواجز جمركية، وبذلك تظهر مشاكل في تحديد القيمة وتحديد الزمن أو الوقت الذي تمت فيه عملية بعينها . وهو ما يؤثر بدوره في تحديد المفاهيم الضريبية مثل مفهوم الواقعة المنشئة للضريبة، ومفهوم الإقامة ومفهوم المنشأة الدائمة... وغيرها.ويصنف كل من توفيق وحنا (٢٠٠٢م) المشاكل التي تعترض تطبيق وفرض الضرائب والرسوم على عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية إلى نوعين هما :

أ- مشاكل متعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية ومنها:

- سهولة التهرب من عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت.
- صعوبة حصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الإلكترونية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبياً.

- الحرص على حرية التجارة الإلكترونية وعدم فرض عوائق عليها.

ب- المشاكل التي ترجع لطبيعة النظم الضريبية التقليدية ومنها:

- قصور التشريعات الضريبية (الحالية).
- عدم وضوح المبادئ الضريبية واجبة التطبيق على التجارة الإلكترونية.
- القصور الحادث في مجال التعاون الضريبي.
- عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يتلاءم مع التجارة الإلكترونية.

وهناك من يرى (Hughes,2001) أن مشاكل فرض الضرائب على عمليات التجارة الإلكترونية ستؤدي إلى إلغاء القوانين الضريبية الحالية كلياً وإصدار قوانين جديدة يمكن تطبيقها على التجارة الإلكترونية ؛ ولهذا على الفكر الضريبي أن يعيد التفكير في أسس وقواعد فرض الضريبة والشروط اللازمة لفرضها. فلم تعد الأسس والقواعد والشروط التي كانت تطبق في ظل ظروف التجارة التقليدية، صالحة للتطبيق في ظل ظروف الاقتصاد العالمي المعاصر، وتطورات تكنولوجيا المعلومات وهو ما يتطلب (توفيق وحنا ، ٢٠٠٢م) :

- تطوير التشريعات الضريبية لتسمح بفرض الضريبة على هذه الصفقات في حدود معينة.
- إعمال الفكر لوضع قواعد مبتكرة تتماشى مع هذا التطور التكنولوجي والمعلوماتي .
- تعديل الاتفاقيات الضريبية القائمة، وصياغة نماذج اتفاقيات جديدة مع دول العالم بحيث تسمح بتبادل المعلومات بشأن الصفقات الإلكترونية ، والتعاون فيما بينها لتحصيل الضريبة على هذه الصفقات، كتكوين ما يشبه الإنتربول

المعروف في المجال الجنائي على أن يكون نشاطه متخصصاً في الكشف عن التهرب الضريبي في مجال الصفقات الإلكترونية .

وهناك بعض النقاط التي يجب مراعاتها في أي من السياسات المستقبلية الخاصة بالضرائب عند التفكير بشأن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وهي (رضوان وآخرون ، ٢٠٠٠م) :

- الاتساق مع أسس التجارة العالمية وعبر السلطات القضائية المختلفة .
- الحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى .
- تجنب الازدواج الضريبي .
- التقليل من نفقات الالتزام الضريبي أو الإذعان الضريبي .
- الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ بها بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة.

وقد أشارت إحدى الدراسات التي قامت بها شركة فوستر للأبحاث إلى أن تجارة الإنترنت سوف تحول طريق المنشآت التجارية مع دخول عام ٢٠٠٢م (Korper and Ellis,2001)؛ وإزاء ذلك تنوي الدول الأوربية وآسيا وبعض الحكومات مناقشة العديد من الاقتراحات لأخذ موقف يتعلق بكيفية سياسة فرض ضرائب على الإنترنت، فالإيرادات تنمو بصورة عالية، ويضيف هؤلاء بأن المشكلة التي يواجهونها تتعلق بمستقبل الإجراءات الضريبية، ومدى إمكانية إصدار قوانين تتعلق بالضرائب التي يمكن فرضها على هذا النوع من التجارة (Cunningham and Forschl, 1999) . وهو ما عبر عنه البعض (Jones and Basu,2001) بأن التغيير من بيئة تقليدية إلى بيئة إلكترونية يشكّل قضايا جدّية وكبيرة فيما يتعلق بأنظمة النظام الضريبي. فعلى إدارات الضرائب في كافة أنحاء العالم أن تواجه المهمّة الهائلة لحماية قاعدة دخولهم بدون إعاقة من خلال تطوير التقنيات الجديدة أو تدخّل مؤسسات

الأعمال في التطوّر ونمو السوق الإلكتروني. كما أن مخاوف الحكومات تتركّز على تأثير التجارة الإلكترونية على الدخل الرسمي والمحليّ. وقد تتعرض الدول النامية لمشاكل، حيث إن انخفاض الضرائب سيكون له تأثير غير متكافئ ويعرّض اقتصاديات هذه الدول لمخاطر ؛ ولذلك يرى (حماد ، ٢٠٠٢م) بأن نطاق ضرائب التجارة الإلكترونية غامض ومقلق وغير مستقر، وذلك لأن تجارة الإنترنت غير ملموسة؛ وبالتالي لا توجد ثمة قواعد ضريبية حالياً، وعندما تتنوع ضرائب التجارة الإلكترونية فإن التأكد مما هو خاضع للضريبة ومن المسئول عن دفعها يكون أمراً معقداً ، ويعتمد على المكان الذي نشأت منه؛ وبالتالي يمكن فرض ضرائب على التجارة الإلكترونية كخدمة اتصالات، أو خدمة معلومات أو خدمة حاسبات أو دمج بين بعض أو كل ما سبق، فالخلط والتداخل في قانون الضرائب يمكن أن يسبب ازدواجا ضريبياً.

ومن هنا تتضح مشكلة البحث في أن التجارة التقليدية تختلف من حيث الإجراءات عن التجارة الإلكترونية فكيف يمكن للنظام الضريبي المطبق على تجارة تعتمد في مضمونها على الوثائق والمستندات أن يطبق على تجارة من نوع آخر تعتمد على التقنية الحديثة ؟ الأمر الذي يتطلب دراسة موقف مصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية تجاه منشآت التجارة الإلكترونية، لتحديد مدى الحاجة لتعديل أو تطوير النظام الضريبي لمواجهة التحديات التي قد يواجهها في هذا المجال، وتقديم الحلول المناسبة لحل المشكلات والعقبات التي تعوق إمكانية تطبيق ضرائب الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

٣. هدف البحث وتساؤلاته

يتمثل الهدف الأساس للبحث في التعرف على الممارسة الحالية ووجهة النظر المستقبلية لمصلحة الزكاة والدخل تجاه المحاسبة الضريبية عن الدخل المتحقق من التجارة الإلكترونية ؛ وتفصيلاً إلى الإجابة عن التساؤلات الآتية :

أ. ما مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؟ .و هل هناك حاجة لتطوير أو تعديل النظام الضريبي الحالي لمواكبة التجارة الإلكترونية ؟ .

ب. ما هي التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؟.

ج. ما هي الأمور التي قد تساعد المصلحة ، وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؟.

د. ما هي الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؟

هـ- ما هي الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؟ .

٤. أهمية البحث

على ضوء طبيعة مشكلة البحث وهدفه ؛ يستمد البحث أهميته مما يلي :

أ. الاهتمام العالمي بموضوع التجارة الإلكترونية نظراً للتطور الكبير والزيادة المستمرة والمتسارعة في حجم التجارة الإلكترونية ، حيث تُشير الدلائل إلى أن ٦٠٪ من النمو الاقتصادي العالمي خلال السنوات الأولى من القرن الحالي

الحادي والعشرين سيرجع في المقام الأول إلى التجارة الإلكترونية والتعامل في تكنولوجيا المعلومات(حجازي ، ٢٠٠٢م) . وأن من المتوقع أن يصل حجم عائدات التجارة الإلكترونية بين القطاعات التجارية على مستوى العالم إلى نحو ٢ , ٧ تريليون دولار عام ٢٠٠٤م (وزارة التجارة ، ٢٠٠١م) .وليست مبالغة إذا عُلم أن متوسط الدخل السنوي لموقع واحد على الإنترنيت ، وهو موقع قووقل الشهير الذي لم يتجاوز عمره بضع سنوات مليار دولار ، وأن حجم التجارة الإلكترونية في الولايات المتحدة الأمريكية في عام واحد بلغ ٥ , ٣ تريليون دولار (www.e-rb7.com) .

ب. اهتمام المملكة العربية السعودية بالتجارة الإلكترونية ؛ حيث تم اتخاذ عدد من الإجراءات اعتباراً من عام ١٤١٩هـ منها (وزارة التجارة، ٢٠٠١م):

- صدور الموافقة السامية بتشكيل اللجنة الفنية الدائمة للتجارة الإلكترونية. على مستوى وكلاء الوزارات المختصين في وزارة التجارة، المالية والاقتصاد الوطني، شركة الاتصالات السعودية، إضافة إلى مؤسسة النقد العربي السعودي، ومدينة الملك عبد العزيز للعلوم والتقنية، تعنى بمتابعة التطورات في هذا الميدان، كما تهدف إلى اتخاذ الخطوات اللازمة لمواكبة هذه التطورات والاستفادة من تقنيات التجارة الإلكترونية وتطبيقاتها العملية في المملكة وتسخيرها لخدمة الاقتصاد الوطني، والتنسيق مع الجهات المعنية بهذا الخصوص للإسراع باتخاذ الخطوات العملية المطلوبة .
- تشكيل فريق استشاري من رجال الأعمال للتجارة الإلكترونية يضم خمسة عشر عضواً من ذوي الخبرة والمهتمين بالتجارة الإلكترونية

والمؤهلين علمياً في هذا الميدان ليكون حلقة اتصال وتفاعل بين تلك اللجنة ومنشآت القطاع الخاص.

- إنشاء وحدة متخصصة للتجارة الإلكترونية في وزارة التجارة لبحث سبل الاستفادة من تقنيات التجارة الإلكترونية.
- عقد المؤتمرات والندوات والمعارض الخاصة بالتجارة الإلكترونية.

ج. ندرة الدراسات التي أجريت في مجال التحاسب الضريبي عن الدخل المتحقق من صفقات التجارة الإلكترونية في المملكة العربية السعودية على وجه الخصوص حيث لم يقف الباحثان على دراسة من ذلك النوع . يؤيد ذلك ما أوصت به إحدى الدراسات السابقة من أهمية استكمال عملية البحث في مجال التجارة الإلكترونية من خلال العديد من البحوث من بينها " تأثير التجارة الإلكترونية على نظم التحاسب الضريبي" (السيد والمطيري ، ٢٠٠٤م) .

وتأتي الدراسة الحالية كمحاولة متواضعة لاستكمال النقص حول هذا الموضوع المهم ، وعلى وجه الخصوص ما يرتبط بالدراسة في جانبها الميداني (الاستكشافية) .

٥. نطاق ومحددات البحث

اقتصر نطاق الدراسة الميدانية على مصلحة الزكاة والدخل بالمملكة العربية السعودية، وتحديداً المناطق: الوسطى والغربية والشرقية والجنوبية، للتعرف على وجهة نظر هذه الجهات باعتبارها الجهة المباشرة ذات العلاقة بالأنظمة الضريبية، مع ملاحظة أن هناك جهات أخرى لها علاقة غير مباشرة كالمنشآت وبعض الجهات الأخرى كوزارة التجارة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات السعودية ومراجعي الحسابات وغيرهم .

ومن ناحية أخرى وكما هو عنوان البحث فلم يتم التعرض لأثر التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة والمراجعة ؛ وعليه فإن نتائج البحث يجب النظر إليها في ضوء نطاق الدراسة ومحدداتها .

٦. منهاج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وهدفه وأهميته ، ونطاقه ومحدداته ، اعتمد البحث على منهاج الاستقراء النظري الذي يقوم على استقراء الدراسات والبحوث والنشرات والأنظمة بهدف الاستفادة منها وتوظيفها لخدمة الجانب النظري من الدراسة .كما اعتمد البحث في جانبه الميداني على منهج الاستقراء الميداني والتحليل الوصفي للتعرف على وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية تجاه المحاسبة الضريبية عن الدخل المتحقق من التجارة الإلكترونية .

ثانياً : نماذج من تجارب بعض الدول والدراسات السابقة

١. نماذج من تجارب بعض الدول في مجال كيفية المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

خطت بعض الدول خطوات في مجال كيفية المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية، وسيتم عرض بعض هذه التجارب فيما يلي (توفيق وحنا ، ٢٠٠٢م ; Trillinghast , 1996) :

أ. قانون الحرية الضريبية للإنترنت في الولايات المتحدة الأمريكية

رفض الرئيس الأمريكي بيل كلينتون فرض أي ضرائب على صفقات التجارة الإلكترونية بهدف تشجيع هذه العمليات للدور الذي تقوم به في تنمية الصادرات وتطوير المشروعات الصغيرة، والتي أصبحت من خلال الإنترنت قادرة

على النفاذ إلى الأسواق العالمية والتي كانت قصراً على الشركات الكبيرة متعددة الجنسية .

ووفقاً لهذه النظرة أصدر الكونجرس الأمريكي في أكتوبر ١٩٩٨م قانوناً يسمى قانون الحرية الضريبية للإنترنت The Internet Tax Freedom Act وهذا القانون يشجع التجارة الإلكترونية عن طريق منح حوافز ضريبية ومنع أية ولاية أو مدينة من فرض ضرائب مبيعات جديدة على صفقات التجارة الإلكترونية وذلك لمدة ثلاث سنوات أي حتى أكتوبر ٢٠٠١م، ثم مُدد حتى نهاية ديسمبر ٢٠٠٦م.

ب – توصيات اللجنة الاستشارية الكندية حول التجارة الإلكترونية

قامت وزارة الإيراد العام الكندية **The Ministry of National Revenue** في إبريل عام ١٩٩٧م بتكوين لجنة لفحص ودراسة أثر التجارة الإلكترونية على الإيرادات السيادية للدولة وعلى أداء الإدارة الضريبية لأعمالها، وقد رأت اللجنة أن التجارة الإلكترونية تثير عدداً من القضايا الهامة تتعلق بكلٍ من الممولين والإدارة الضريبية والتشريع الضريبي، وقد أوصت اللجنة بالعديد من التوصيات منها:

- أن التجارة الإلكترونية قد تؤدي إلى زيادة حدوث نوع من عدم الالتزام الضريبي.
- أن تتم مراجعة العقوبات المتعلقة بعدم الالتزام الضريبي للتحقق من مدى كفايتها كرادع لعدم تقديم الإقرار وفقاً لقانون ضريبة الدخل في ظل تزايد فرص التهرب من خلال التجارة الإلكترونية .
- أن تقوم مصلحة الضرائب الكندية والسلطات الضريبية الأخرى بدراسة مزايا وجود منظمة أو هيئة دولية لمساعدة الدول في تبادل المعلومات لتقليل التهرب الضريبي عبر التجارة الإلكترونية.

- أن تستخدم مصلحة الضرائب الكندية موقعها على الإنترنت لإعلام المقيمين وغير المقيمين في كندا عن التزاماتهم الناشئة عن ممارسة أنشطة تجارية باستخدام وسائل التجارة الإلكترونية داخل كندا.
- أن التجارة الإلكترونية سوف تؤثر على تحديد مفاهيم قانونية هامة لابد من الاتفاق عليها، حتى يتسنى تطبيق القوانين الضريبية، كمفهوم الإقامة **Residency**، ومفهوم المنشأة الدائمة **Permanent Establishment**. وهو ما يتطلب ضرورة بحث ودراسة وتأصيل هذه المفاهيم في ظل بيئة الأعمال الإلكترونية.
- إن للتجارة الإلكترونية تأثيراً واضحاً على تحديد الوعاء الضريبي، لأن بعض السلع والخدمات يتم تسليمها إلكترونياً، الأمر الذي قد يؤدي إلى اختفاء بعض نقاط تحصيل الضرائب على السلع التي يعتمد عليها النظام الضريبي الحالي من خلال المنافذ الجمركية.
- أن استخدام الإنترنت سوف يساعد مصلحة الضرائب على تعزيز الالتزام الضريبي باستخدام برامج **Software** متخصصة تساعد الممولين على ملء إقراراتهم الضريبية، مما يؤدي إلى تقليل تكاليف الالتزام الضريبي وتقليل الجهد اللازم لذلك، فضلاً عن إتاحة الفرصة لمصلحة الضرائب لكي تزيد من كفاءتها في تقديم خدماتها وإدارة عملياتها، وتخفيض الاعتماد على الوسائط الورقية في الفحص والتحصيل باستعمال المدفوعات الإلكترونية.

ج- المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية في أستراليا

قامت مصلحة الضرائب الاسترالية The Australian Tax Office (ATO) بنشر تقرير في عام ١٩٩٧م عن أثر التجارة الإلكترونية على الضرائب وكيفية التعامل

معها، وقد أوصى التقرير بوضع حدود على نظم الدفع الإلكتروني خاصةً تلك التي لا يعرف مستخدموها أو القائمون بها حتى لا تكون مصدراً لوقوع حالات التهرب الضريبي.

وفي مايو ١٩٩٨م أصدرت لجنة الحسابات العامة والمراجعة التابعة للبرلمان تقريراً عن التجارة الإلكترونية، وقد تضمن التقرير دراسة عدة مسائل تتعلق بأثر التجارة الإلكترونية على موضوع الضرائب مثل التغير في مفاهيم المصدر Source والإقامة والمنشأة الدائمة، ودراسة الاستراتيجيات الملائمة لتحصيل الضرائب على الصفقات الإلكترونية. وقد توصلت هذه اللجان في تقاريرها ودراساتها عن أثر التجارة الإلكترونية على دخل الضرائب إلى بعض النتائج أهمها:

- أن صناعة برامج الكمبيوتر لا تخضع في الوقت الحالي لضريبة المبيعات.
- أن التجارة الإلكترونية أدت إلى انخفاض المتحصلات الضريبية من المجلات والجرائد بسبب اتجاه جزء مهم من الإعلانات ومواد الدعاية إلى الإنترنت.
- عدم فرض ضريبة على التسجيلات المحملة على أجهزة الكمبيوتر عبر الإنترنت يحول بعض السلع أو الخدمات من الشكل القابل لفرض الضريبة إلى شكل آخر إلكتروني غير قابل لفرض الضريبة، وهذا يهدد أساس ضريبة المبيعات حيث يقلل من وعاء الضريبة.

د- المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية في المملكة المتحدة

أصدرت لجنة التجارة والصناعة البريطانية تقريرها العاشر في سبتمبر عام ١٩٩٩م وقد جاء في هذا التقرير أن الإقتصادات الرئيسة في العالم توافق تماماً على المبادئ التي يجب وضعها للضريبة على التجارة الإلكترونية ، وأن القضايا الضريبية معقدة ومن الخطورة بمكان مواجهة المشاكل الطارئة من خلال وضع سياسات دائمة،

والوصول إلى اتفاق بشأن هذه القضايا في الوقت الذي لا تزال فيه التكنولوجيا تتقدم بسرعة، وينبغي مناقشة هذه النقاط في الإدارات الضريبية، وفي المنتديات الدولية، وعلى الإدارات الضريبية أن تنشر بشكل دوري تفاصيل عن القضايا الضريبية للتجارة الإلكترونية.

ومما سبق عرضه من تجارب بعض الدول المتقدمة في المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية ، يتضح أن هناك اتجاهين رئيسين هما :-

- اتجاه يرى عدم فرض أية ضرائب أو رسوم جمركية على عمليات التجارة الإلكترونية ، بدعوى تشجيع نمو هذه التجارة.
- اتجاه يرى ضرورة فرض ضرائب ورسوم جمركية على عمليات التجارة الإلكترونية بدعوى تحقيق العدالة بين المشروعات التي تمارس عملياتها من خلال التجارة الإلكترونية ، وتلك التي تمارس العمليات التقليدية.

ويؤيد الباحثان الاتجاه الثاني الذي يدعو إلى فرض ضرائب ورسوم جمركية على عمليات التجارة الإلكترونية ، لتحقيق مبدأ المساواة والعدالة الضريبية بين الأنشطة .

٢. الدراسات السابقة

على الرغم من أهمية المحاسبة الضريبية عن التجارة الإلكترونية ؛ إلا أن الأدبيات المحاسبية لازالت فقيرة في هذا المجال على الرغم من كثرة الكتابات في موضوع التجارة الإلكترونية من كافة الجوانب والتخصصات ، سواء في مجال الاقتصاد أو القانون أو الحاسبات وغيرها من المجالات (السيد ، ٢٠٠٣م) .

وقد اهتمت بعض الدراسات بالمحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية، ووضعت تصوراً لحل بعض المشكلات الضريبية الناتجة عن استخدام شبكة المعلومات في مجال عقد الصفقات ، وعمليات التداول للسلع والخدمات. ومن هذه الدراسات ما يلي :

أ. دراسة Schwarz (1999)

تناولت دراسة Schwarz علاقة النظام الضريبي بالتجارة الإلكترونية من الناحية النظرية ، وهدفت إلى إيضاح المشاكل والعقبات التي قد تظهر للأنظمة الضريبية من التجارة الإلكترونية، كصعوبة تحديد الولاية التي لها الحق في فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية ، لأن الصفقات التي تحدث من خلال الإنترنت في أغلب الأحيان تكون بين مزوّد خدمات الإنترنت والمشتري والبائع وكل منهم يقع في ولاية حدودية مختلفة مما يؤدي إلى صعوبة في جمع الضرائب بين الولايات على أغلبية السلع المشتراة .وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- عدم وضوح الرؤية حول التجارة الإلكترونية وتطبيقاتها إذا أن القوانين الحالية للضرائب لم تتضمن هذا النوع من التجارة.
- أن التزايد المتنامي في حجم التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى تآكل نهائي لعائدات الضريبة المحلية ؛ الأمر الذي يتطلب النظر في موقف النظام الضريبي من التجارة الإلكترونية كأمر حتمي.
- سيجبر النمو المحتمل في مبيعات التجارة الإلكترونية الولايات على مراجعة قوانينها الضريبية لكي تضمن نمو دخل مستمر.

- هناك نمو هائل في التجارة الإلكترونية خلال السنوات الأربع الماضية ، (١٩٩٥ - ١٩٩٩م) ، وتقديرات السنوات الأربع التالية لم تشر إلى أي إبطاء في نمو التجارة الإلكترونية حالياً.
- أن صنّاع السياسة قادرون على الوصول لحل عقلاني بخصوص النظام الضريبي للتجارة الإلكترونية .

ب.دراسة رضوان (١٩٩٩م)

هذه الدراسة عبارة عن دراسة ميدانية للتعرف على اتجاهات مجتمع الأعمال المصري نحو التجارة الإلكترونية، وقد توصلت إلى أن هناك عدداً من التحديات التي تواجه التجارة الإلكترونية وهي :

- مستوى التطور التكنولوجي واستخدام شبكات الاتصالات والمعلومات .
- ضرورة توفر المرونة والفاعلية للمنتجين والسلع المنتجة .
- المنافسة العالمية حتى في السوق المحلي .
- سهولة فقد المستهلك التقليدي .
- ضرورة توافر البيئة الملائمة لنمو وازدهار التجارة الإلكترونية .

وعلى الرغم من إثارة هذه الدراسة وبقوة لموضوع أثر التجارة الإلكترونية على الرسوم الجمركية والضرائب في الجانب النظري منها ، إلا أنها لم تتعرض للموضوع في جانبها الميداني .

ج. دراسة رضوان وآخرون (٢٠٠٠م)

هدفت هذه الدراسة النظرية إلى توضيح مفهوم التجارة الإلكترونية وما تثيره من تحديات حقيقية للنظم الضريبية القائمة ؛ وقد توصلت إلى النتائج التالية :

- ضرورة البحث عن بديل للضرائب التقليدية يميز بين المنشآت التي تقدم سلعاً مادية وتلك التي تقدم سلعاً غير مادية.
- التجارة الإلكترونية لن تحقق نموها الكامل إلا مع توافر عنصري الثقة والأمان فيما يتعلق بالجوانب التشريعية للتبادل التجاري على الشبكات المفتوحة.
- هناك علاقة بين هيكل النظام الضريبي بدعاماته الثلاث وهي : التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي من جانب، والمبتكرات التكنولوجية الحديثة من جانب آخر.
- هناك فجوات رئيسة بين كل من مفردات الهيكل وتكنولوجيا المعلومات وهي: الفجوة التشريعية، والفجوة الإدارية، والفجوة المفاهيمية، وتفرض هذه الفجوات عدداً من التحديات في مجال المعاملة الضريبية للتعاملات التي تتم عبر شبكة الانترنت ومن أهمها سيادة الدولة، العدالة الضريبية، صعوبة إثبات التعاملات والعقود، وعدم وجود آليات محددة لإخضاع التعاملات التجارية الإلكترونية للضريبة .

د.دراسة حمد (٢٠٠٠م)

هذا الدراسة كانت بعنوان " إطار مقترح للمحاسبة الضريبية عن الدخل المحقق من التجارة الإلكترونية (دراسة نظرية) " وتوصلت إلى عدد من النتائج وهي :

- أن طبيعة نشاط التجارة الإلكترونية يتم من خلال مسار إلكتروني غير مرئي طبقاً لنظم التشغيل المباشرة الفورية ، مما يصعب معه تحقيق المحاسبة الضريبية على الدخل المحقق منها ، دون وجود إطار يسترشد به لتحقيق ذلك الهدف.
- تعتبر التجارة الإلكترونية نشاطاً تجارياً إلكترونياً ، توافر فيه الشروط خضوعه للضريبة الموحدة وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال ، مما يفرض اعتبارها بنداً من بنود الدخل الضريبي ، ويستلزم إدراجها بالإقرار الضريبي ضمن النشاط التجاري .
- أن استخدام الإطار المقترح نظرياً في بيئة المحاسبة الضريبية التطبيقية ، يستلزم توافر عدد من المقومات ، حيث يجب تطوير الإدارة الضريبية وتطوير التشريعات الضريبية ، مع الأخذ في الحسبان بعض المتطلبات العامة.

هـ - دراسة Jones and Basu (٢٠٠١م)

كانت هذه الدراسة نظرية تناولت أثر التجارة الإلكترونية على النظام الضريبي، وكيف أن التغيير من بيئة تجارية إلى بيئة إلكترونية سيؤثر على الدخل الرسمي والمحلي للدول إذا لم يصاحب هذا التغير تغيير في الأنظمة الضريبية التقليدية، والدول الأكثر تضرراً هي الدول النامية، حيث إن انخفاض الضرائب سيكون له تأثير غير متكافئ ويعرّض اقتصاديات هذه الدول لمخاطر.وقد توصلت إلى النتائج التالية :

- عند تبني أي حلول للنظام الضريبي يجب أن يؤخذ في الاعتبار البساطة والمرونة والكفاءة وأن يكون ذا أثر محايد.
- تعتبر المنتجات المعنوية كالتسجيلات الصوتية والبرامج والاستشارات، خاضعة للضريبة من حيث الشكل العام، كغيرها من السلع الأخرى، بشرط ملاحظة

وسائل التسليم. فمثلاً ضريبة بيع الكتب الورقية تختلف عن ضريبة بيع الكتب الرقمية، وكذلك النصوص التي يتم عرضها على شاشة الحاسوب مختلفة عن النصوص المطبوعة.

- اعتبار المنتجات الرقمية ومعاملتها من الناحية الضريبية، كما تعامل الخدمات إلا أن المشكلة تتمثل في عدم وجود نظام ضريبي شامل لجميع الخدمات والمنتجات المعنوية.
- إعطاء نسب ضريبية للعديد من السلع والخدمات التي تم تصنيفها على أنها من السلع والخدمات الخاضعة للتجارة الإلكترونية.
- تقليل الازدواج الضريبي من خلال المعالجة الثنائية بين دولة وأخرى أومن خلال الاتفاقات متعددة الجوانب بين الدول.
- اتساع الفجوة بين التقنية التي تصدرها الدول المتقدمة والتقنية المتطورة التي تستوردها الدول النامية، والتي قد تعتمد في إيراداتها على الضرائب بشكل أساس ومباشر، مما قد يؤدي إلى وجود عجز في ميزانيات هذه الدول؛ وبالتالي سوف يؤثر ذلك على اقتصادياتها مما قد يُعيق تطوير البُنى التحتية والتي هي الأساس لنمو التجارة الإلكترونية.

و - دراسة توفيق وحنا (٢٠٠٢م)

هدفت هذه الدراسة النظرية إلى بيان أهم الأساليب الممكن استخدامها لتنفيذ أعمال التجارة الإلكترونية في ظل استخدام أنظمة المعلومات، و بيان أهم الأساليب الممكن استخدامها للتحاسب الضريبي عن عمليات التجارة الإلكترونية، خصوصاً في

ظل انعدام التشريعات الضريبية المنظمة للتحاسب عن هذه العمليات ؛ وتوصلت إلى النتائج التالية :

- تقوم التجارة الإلكترونية على استخدام شبكات الحاسب ومواقع الإنترنت لترويج وبيع السلع والخدمات والمعلومات.
- تستخدم التجارة الإلكترونية وسائل تكنولوجية مختلفة مثل عمليات الصرافة الإلكترونية، وتحويل الأموال الإلكترونية، وتبادل البيانات إلكترونياً.
- عدم وجود تشريع فعلي ينظم عمليات التحاسب الضريبي للتجارة الإلكترونية في مصر.

كما أوصت الدراسة ببعض المقترحات المتعلقة بالمعالجة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية والتي تتمثل في إعفاء عمليات التجارة الإلكترونية من جميع الضرائب والرسوم لمدة خمس سنوات، وذلك بهدف تشجيعها وتوفير البنية الأساسية لها، على أن يقوم الخبراء والمختصون من رجال المحاسبة والضرائب والقانون بوضع تشريع ضريبي خاص لعمليات التجارة الإلكترونية، وأن يتم تكثيف عمليات التعليم والتدريب لمأموري الضرائب لتخريج كوادر جديدة قادرة على التعامل مع عمليات التجارة الإلكترونية، بحيث يمكنهم إجراء عمليات الفحص والربط لهذه العمليات من خلال الإنترنت والوسائل الإلكترونية المتاحة. وأن تقوم الحكومة بعقد الاتفاقيات الدولية اللازمة لتحقيق التعاون الضريبي من عمليات التجارة الإلكترونية.

ز – دراسة أحمد (٢٠٠٤م) .

استهدف البحث دراسة وتحليل المشاكل الضريبية الناتجة عن ممارسة العمال عبر شبكة الانترنت خاصة في مجال التجارة الإلكترونية في المنتجات الرقمية من الناحية النظرية ؛ وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية :

- أن الدولة مصدر الدخل التي يحق لها فرض الضريبة في حالة التجارة الإلكترونية للخدمات والمنتجات الرقمية هي الدولة التي يوجد بها الحاسب المستضيف لموقع الويب، أما في حالة التجارة الإلكترونية في سلع مادية فيجب الأخذ بعوامل أخرى لتحديد الدولة مصدر الدخل مثل مكان إقامة المنشأة صاحبة الموقع، مكان وجود البضاعة، ما إذا كان تشغيل الموقع والإشراف على الحاسب الخادم المستضيف للموقع يتم بواسطة موظفين تابعين للمنشأة صاحبة الموقع...الخ.
- يصنف الدخل المكتسب عن التجارة الإلكترونية الرقمية على أنه إتاوة في حالة تحميل هذه المنتجات لأغراض استخدامها تجاريا ؛ أي إعادة بيعها أو إعادة نسخها وطبعها بهدف بيعها ، وتحقيق أرباح وليس للاستخدام النهائي سواء استخدام شخصي- أو استخدام في نشاط تجاري أو صناعي ، وتكون خاضعة لضريبة مقطوعة في دولة المستخدم حيث يقع عليه عبء حسم هذه الضريبة وتوريدها للسلطات الضريبية في الميعاد المحدد.
- إن الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية الرقمية يجب أن يتم إلكترونياً باستخدام برمجيات خاصة يمكن أن تساعد في ذلك ؛ مثل : برمجيات الحصر- وبرمجيات التتبع ، وبرمجيات الفحص والتشخيص ، وبرمجيات تتبع الحركة عبر الويب . أما الصفقات المادية فيمكن أن يتم فحصها باستخدام الأساليب التقليدية للفحص مثل : المراجعة المحاسبية والمستندية والجرد الفعلي ، كما يمكن استخدام برمجيات الحاسب في ذلك .
- تختلف المعالجة المحاسبية والضريبية لتكاليف إنشاء وتطوير مواقع الويب تبعاً لنوع هذه التكاليف التي تصنف عادة في ثلاثة مجموعات هي: تكاليف برمجيات تطوير الموقع التي تعتبر تكاليف رأسمالية يتم استهلاكها على فترة لا تتجاوز خمس

سنوات، وتكاليف الوسائط المتعددة المحملة على الموقع وتعامل على أنها تكاليف جارية تُحسم بالكامل سنة إنفاقها، وأخيراً محتويات الموقع ذاته التي تختلف المعالجة الضريبية تبعا لنوعها، فإذا كانت محتويات إعلانية فإنها تعالج على أنها تكاليف إعلان تُحسم بالكامل سنة إنفاقها ، أو محتويات غير إعلانية تعامل مثلها مثل البضائع حيث تُحسم تكاليفها في سنة بيعها .

ح – دراسة عيسوي (٢٠٠٤م)

قام الباحث بدراسة نظرية تحليلية لمشكلات خضوع صفقات التجارة الالكترونية للضريبة ، وتوصل إلى عدد من النتائج أهمها :

- لا يوجد اتفاق دولي حول المعاملة الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية فبينما ترى بعض الدول عدم خضوعها للضريبة ترى دول أخرى خضوعها للضريبة٠
- أخضع النظام السعودي المعاملات التجارية التي يقوم بها أفراد من غير السعوديين ومن غير مواطني دول مجلس التعاون لدول الخليج للضريبة دون التفرقة بين التجارة التقليدية والإلكترونية واتبع في ذلك التبعية الاقتصادية وكذلك التبعية الاجتماعية ٠
- إتباع مبدأ التبعية الاقتصادية في خضوع صفقات التجارة الإلكترونية للضريبة ؛ على أن يتم إبرام اتفاقيات دولية تلزم الدول باتباعه تجنباً لحدوث ازدواج ضريبي٠
- سوف ينجم عن خضوع صفقات التجارة الإلكترونية الخارجية للضريبة ازدواج ضريبي لعدم الاتفاق الدولي على المبدأ الواجب اتباعه في فرض الضريبة٠؛ ولذلك فمن الضروري تجنب هذا الازدواج وذلك بالاتفاق الدولي حول توحيد المبدأ الذي يجب أن تتبعه الدول في فرض الضريبة فإذا لم تتفق الدول فيما بينها فيجب

على دولة الإقامة أو الجنسية أن تحسم من الضريبة المستحقة على هذه الصفقات الضريبة التي حصلتها دولة المصدر.

- يعد حصر المجتمع الضريبي في مجال صفقات التجارة الإلكترونية من أهم المشكلات التي سوف تواجه خضوع هذه الصفقات للضريبة ؛ ولذلك فلا بد من التعاون الدولي في هذا المجال بإلزام مقدمي الخدمة بتقديم بيانات عن المعاملات التي تتم عبر الإنترنت ، مع تشجيع الممولين على الإبلاغ عن هذه الصفقات بتخفيض أسعار الضرائب ، وتبسيط إجراءات التحاسب الضريبي والتوسع في تطبيق نظام الحسم والإضافة مع تقرير العقوبات المناسبة على المتهربين.
- نظرا لعدم توافر مستندات ورقية يمكن للفاحص الضريبي الرجوع إليها للتحقق من صدق الإقرار الضريبي المقدم من الممول تزداد أهمية أدلة الإثبات التي يحصل عليها الفاحص من خارج الشركة عن طريق المصادقات.
- يجب تطوير الإدارة الضريبية بحيث تكون قادرةً على التعامل مع تقنية المعلومات الحديثة ، وذلك من خلال تأهيل الفاحص الضريبي وتطوير الإمكانيات المادية لمأموريات الضرائب.

ثالثاً : الدراسة الاستكشافية

تهدف الدراسة إلى استطلاع وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية تجاه المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ؛ سواء فيما يتعلق بالممارسات الحالية أو النظرة المستقبلية .

١. مجتمع الدراسة وعينة البحث .

مجتمع الدراسة هو موظفو مصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية باعتبارها الجهة ذات العلاقة بالمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة التقليدية والإلكترونية على حد سواء .

أما بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم اختيار عينة طبقية عشوائية Random Sample Stratified من موظفي مصلحة الزكاة والدخل وتحديداً موظفي الفحص والربط الضريبي في أربع مناطق وهي: المنطقة الوسطى والغربية والشرقية والجنوبية، حيث تم توزيع الاستبانة على مائة واثنين وأربعين موظفاً (١٤٢)، واستمرت عملية المتابعة قرابة شهر، حيث تم استرجاع ١٣٠ استبانة صالحة للتحليل ، وتشكل ما نسبته ٩١,٥٥ ٪ من الاستبانات الموزعة ، وهي نسبة ممتازة إحصائياً في العلوم الاجتماعية (عبيدات وآخرون ، ٢٠٠٢م) . ويوضح الجدول رقم (١) عينة الدراسة حسب مناطق المملكة وعدد الاستبانات الموزعة والمستلمة .

جدول رقم (١)

عينة الدراسة والاستبانات الموزعة والمستلمة حسب المدينة

مجتمع البحث / الاستبانات	المدينة						المجموع
	مكة	جدة	الطائف	الرياض	الدمام	أبها	
الموزعة	٢١	٢٥	١٢	٤١	٢٨	١٥	١٤٢
المستلمة	١٩	٢٤	١٠	٣٨	٢٥	١٤	١٣٠
نسبة المستلمة إلى الموزعة %	٩٠.٥	٩٦	٨٣.٣	٩٢.٧	٨٩.٣	٩٣.٣	٩١.٥٥ %
النسبة حسب المدينة %	١٤.٦	١٨.٥	٧.٧	٢٩.٢	١٩.٢	١٠.٨	%١٠٠

يتضح من الجدول رقم (١) أن مدينة الرياض تأتي في المرتبة الأولى من حيث عدد المشاركين في الدراسة بنسبة ٢ , ٢٩٪، وهذا يرجع إلى أن منطقة الرياض تضم الإدارة العامة لمصلحة الزكاة والدخل وفرع مصلحة الزكاة والدخل بالرياض، وينتسب إليها عدد كبير من الممولين . يليها الدمام ثم جده بنسبة ٢ , ١٩٪ ، ٥ , ١٨٪ على التوالي وهذا يعود إلى أن حجم تعاملات هذين الفرعين أكبر من تعاملات الفروع الأخرى بسبب الموقع الجغرافي لكل فرع ؛ في حين جاء فرع مكة المكرمة وأبها والطائف بنسبة ٦ , ١٤، ٨ , ١٠٪ ، ٧ , ٧٪ على الترتيب ؛ وذلك يعود لصغر حجم تعاملات هذه الفروع ، وقلة المنتسبين لها من الممولين .

٢. بأداة جمع البيانات .

استخدم الباحثان الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لغايات الدراسة تم استقراء عباراتها من دراسات وبحوث سابقة (راجع الدراسات السابقة في هذا البحث)، وتتكون من ثلاثة أقسام ، تناول القسم الأول منها الخصائص الشخصية لأفراد العينة ؛ مثل الدرجة العلمية والمهنية والعمر وعدد سنوات الخبرة ، وتناول القسم الثاني الوضع الحالي للنظام الضريبي في المملكة ، ومدى ملاءمته للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ، ويتكون من محورين يتضمن كل محور عدداً من البنود (المتغيرات) هما على النحو الآتي :

- مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية.
- مدى الحاجة إلى تطوير أو تعديل النظام الضريبي الحالي لمواكبة التجارة الإلكترونية .

أما القسم الثالث فيختص بوجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل المستقبلية تجاه المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ، ويتكون هذا القسم من أربعة محاور يتضمن كل محور عدداً من البنود (المتغيرات) وهي على النحو الآتي :

- التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .
- الأمور التي قد تساعد المصلحة وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .
- الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .
- الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة؛ بحيث تكون الدرجة (٥) دالة على الموافقة المطلقة ، والدرجة (١) دالة على عدم الموافقة المطلقة ،كما تم حساب المتوسط المرجح لدرجة الموافقة حسب المعادلة الآتية (الصياد ، ١٤٢٢هـ) :

$$\text{المتوسط المرجح} = \frac{\sum_{ر=1}^{ن} ك \times و \times ر}{ن}$$

حيث إن : ك : عدد إجابات العينة على كل عبارة .

و : الوزن المعطى لكل إجابة .

ن : حجم العينة .

موافق مطلقاً	موافق	محايد	غيرموافق	غير موافق مطلقاً
٥,٠٠-٤,٢	٤,١٩-٣,٤٠	٣,٣٩-٢,٦	٢,٥٩-١,٨	١,٧٩-١

وللتحقق من مدى صدق محتوى الاستبانة ووضوحها وخلوها من الكلمات والمصطلحات الغامضة ؛تم عرضها على مجموعة من أساتذة المحاسبة بقسم المحاسبة في جامعة الملك عبد العزيز، وأُجريت عليها بعض التعديلات في ضوء الملاحظات التي قدمها هؤلاء مشكورين .كما تم التأكد من مدى ثبات الاستبانة باستخدام مقياس ألفا Reliability Analysis – Alpha وقد بلغ مجموع ألفا لجميع محاور الاستبانة ٨٧٢ , ٠ وهي درجة مقبولة في مثل هذه الدراسات ؛ حيث من المتعارف عليه إحصائياً أن يمكن قبول معامل ألفا إذا جاءت قيمته ٧٠٪ فأكثر ، مما يدل على أن المقياس في هذه الدراسة ذو درجة صدق وثبات عالية (الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ).

٣. أسلوب معالجة وتحليل البيانات .

لتحقيق هدف البحث والإجابة عن تساؤلاته ، تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال أداة الدراسة (الاستبانة) باستخدام الحاسب الآلي عن طريق برنامج الأساليب الإحصائية المسماة الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ؛ وبالتحديد تم استخدام الأسلوب الاستنتاجي الوصفي (النسب، المتوسطات الحسابية، والتوزيعات التكرارية)، كما تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ف) لاختبار معنوية الفروق بين الفئات المختلفة لعينة البحث ، واختبار الفروق البعدية لأقل فرق دال Least Significant Differenc (L.S.D)

٤. عرض ومناقشة نتائج الدراسة .

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وهدفه ، وبناءً على نتائج المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في هذه الدراسة ؛ سوف يتم عرض النتائج وتفسيرها ومناقشتها لأقسام الدراسة الثلاثة على النحو الآتي :

أ. الخصائص الشخصية لعينة البحث :

يوضح الجدول رقم (٢) بعض خصائص عينة البحث من حيث ؛ المؤهلات العلمية والمهنية ، والعمر ، وعدد سنوات الخبرة .

جدول رقم (٢)
الخصائص الشخصية لعينة البحث

الخصائص	المتغير	العدد	النسبة %
المؤهل العلمي	فوق الجامعي	١٦	١٢.٣
	جامعي	٨٣	٦٣.٨
	دون الجامعي	٣١	٢٣.٨
المؤهل المهني	الزمالة السعودية	٥	٣.٨
	الزمالة العربية	١	٠.٨
	الزمالة الأمريكية	١	٠.٨
	بدون مؤهل مهني	١٢٣	٩٤.٦
سنوات الخبرة	أقل من ٥ سنوات	٤٢	٣٢.٣
	من ٥ إلى أقل من ١٠سنوات	٢٧	٢٠.٨
	١٠ سنوات فأكثر	٦١	٤٦.٩
العمـــر	أقل من ٣٠ سنة	٣٥	٢٦.٩
	من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة	٦٦	٥٠.٨
	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	٩	٦.٩
	٥٠ سنة فأكثر	٢٠	١٥.٤

يتضح من الجدول رقم (٢) ما يلي :

- بلغت نسبة الحاصلين على مؤهلات جامعية من المشاركين في الدراسة ٨ , ٦٣٪، في حين بلغت نسبة المؤهلات دون الجامعية ٨ , ٢٣٪ . بينما بلغت نسبة الحاصلين على مؤهلات فوق الجامعية ٣ , ١٢٪، وهذا يدل على أن معظم المشاركين في الدراسة يحملون مؤهلاًت جامعية وفوق الجامعية بنسبة ٧٦٪، وأن المصلحة تتمتع بكفاءات وكوادر وطنية قادرة على مواكبة التطور الحاصل في شتى المجالات، ويرجع الفضل في ذلك بعد الله إلى الدور الذي قامت به الجامعات السعودية من تعليم وتدريب وتأهيل الكفاءات الوطنية .
- بلغت نسبته الحاصلين على مؤهل الزمالة السعودية ٨ , ٣٪ فقط، في حين بلغت نسبة الحاصلين على الزمالة الأمريكية والعربية ٨ , ٠٪، وهي نسبته ضئيلة جداً، في حين بلغت نسبة من لا يحملون مؤهلات مهنية من بين موظفي المصلحة المشاركين في الدراسة ٦ , ٩٤٪ ، وقد يعود السبب في ذلك إلى صعوبة الحصول على هذه المؤهلات، سواء من حيث طبيعة الاختبارات أو حداثتها في المملكة العربية السعودية . حيث أنشئت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام ١٤١٢هـ .
- تبين أن حوالي نصف العينة وبنسبة بلغت ٩ , ٤٦٪ : خبرتهم عشر سنوات فأكثر، يليها ٣ , ٣٢٪ من العينة خبرتهم أقل من خمس سنوات. في حين أن باقي العينة وبنسبة ٨ , ٢٠٪ تراوحت خبرتهم بين خمس إلى أقل من عشر سنوات . وهذا يتناسب مع إجابات العينة حسب فئات العمر، حيث إن أكثر من نصف العينة بقليل وبنسبة بلغت ٨ , ٥٠٪ تراوحت أعمارهم بين ثلاثين إلى أقل من أربعين سنة ، في حين بلغت نسبة من تقل أعمارهم عن ثلاثين سنة ٩ , ٢٦٪، وبلغت

نسبة من كانت أعمارهم خمسين سنة فأكثر ٤ , ١٥٪ من العينة . وجاءت أقل نسبة ٩ , ٦٪ لمن أعمارهم بين الأربعين والخمسين سنة . وعليه فإن غالبية موظفي المصلحة ممن شملتهم الدراسة من فئة الشباب التي ربما تكون قادرة ، ولها الرغبة _ في نفس الوقت _ أكثر من غيرها في التعامل مع الوسائل التكنولوجية الحديثة في مجال التجارة الإلكترونية .

بـ مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية. ومدى الحاجة لتطويره أو تعديله لمواكبة التجارة الإلكترونية .

يهدف هذا القسم من الدراسة إلى استطلاع وجهة نظر مصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية تجاه الممارسة الحالية للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

- ❖ مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

يوضح الجدول رقم (٣) إجابات العينة حول مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

جدول رقم (٣)

مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

م	العبـــارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	لم يتضمن النظام الضريبي الحالي المحاسبة عن هذا النوع من التجارة .	٣.٩٨	٠.٩٠	٢
٢	يساعد النظام الضريبي الحالي على التـــهرب مـــن عمليات التجارة الإلكترونية للســـلع الملموســـة وغير الملموسة .	٣.٥٦	٠.٩٩	٣
٣	يمكن من خلال النظام الضريبي الحـــالي تحصـــيل الضرائب من التعـــاملات التجاريـــة للمنشـــآت الأجنبية التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية في المملكة	٣.١٩	١.١٦	٤
٤	سيؤدي وجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية إلى زيادة حصيلة الدولة من الضرائب.	٤.٠٨	٠.٩٤	١
	جميـــع العبـــارات	٣.٧	١	—

وبملاحظة بيانات الجدول رقم (٣) يتضح أن المشاركين في الدراسة وبمتوسط مرجح بلغ ٤,٠٨ يرون أن وجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الضرائب؛ وهذه الإجابة تتسق مع إجابة العبارة الأولى حيث أشار المشاركون في الدراسة إلى أن النظام الضريبي الحالي لم يتضمن كيفية المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية ، ولذلك فإنه سيساعد على التهرب الضريبي ، كما تتسق هذه النتيجة مع إجاباتهم عن مدى الحاجة لتطوير أو تعديل النظام الضريبي الحالي ؛ حيث رأى أفراد العينة أن هناك حاجة

لتعديل النظام الضريبي الحالي وتطويره ليتضمن كيفية المحاسبة الضريبية عن منشآت التجارة الإلكترونية، بل ويذهب البعض إلى أن هناك حاجة لوجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية . كما تتسق هذه الإجابة مع حياد أفراد العينة فيما يتعلق بمدى إمكانية تحصيل الضرائب من التعاملات التجارية للمنشآت الأجنبية التي تمارس التجارة الإلكترونية في المملكة من خلال النظام الضريبي الحالي. حيث بلغ متوسط الموافقة لهذه العبارة ٣,١٩ وهي تقع في فئة محايد (لا أدري) .

❖ مدى الحاجة لتطوير أوتعديل النظام الحالي لمواكبة التجارة الإلكترونية

يوضح الجدول رقم (٤) إجابات العينة حول مدى الحاجة لتطوير النظام الحالي أو تعديله لمواكبة التجارة الإلكترونية .

جدول رقم (٤)

مدى الحاجة لتطوير أو تعديل النظام الضريبي الحالي لمواكبة التجارة الإلكترونية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	يحتاج النظام الضريبي الحالي إلى تعديل وتطوير إجراءات ربط وتحصيل الضريبة لمواكبة التجارة الإلكترونية.	٤.٥١	٠.٧٣	١
٢	هناك حاجة لوجود نظام ضريبي خاص بالمنشآت التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية .	٤.٠٥	١.٠٤	٤
٣	هناك حاجة لتعديل أساليب الرقابة لتتلاءم مع ما أحدثته التجارة الإلكترونية من تغييرات في الإجراءات المتبعة .	٤.٤٢	٠.٧١	٢

م	العبـــارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
٤	استخدام التجارة الإلكترونيـــة يتطلـــب تطـــوير الأساليب المصرفية بما يـــتلاءم مـــع الأوضـــاع والمتغيرات الجديدة .	٤.٣٤	٠.٦٩	٣
جميـــع العبـــارات		٤.٣٣	٠.٧٩	—

وبملاحظة بيانات الجدول رقم (٤) يتضح ما يلي :

- أن هنـاك حاجـة ماسـة لتعـديل أو تطـوير النظـام الضـريبي الحـالي ، (أجريـت الدراسة قبل صدور النظـام الضـريبي الجديـد) ؛ حيـث جـاءت إجابـات العينـة بالموافقة المطلقـة بالنسـبة لعبـارات : تعـديل وتطـوير إجـراءات ربـط وتحصـيل الضريبة ، الحاجة لتعديل أساليب الرقابة، استخدام التجارة الإلكترونية يتطلب تطوير الأسـاليب المصـرفية، وبلـغ المتوسـط المـرجح لإجابـات العينـة عـن هـذه العبـارات بـين (٤,٥١) ، (٤,٣٤) . بينمـا جـاءت إجابـاتهم بالموفقـة بالنسـبة لوجود نظام ضريبي خاص بالمنشآت التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية، وبلغ المتوسط المرجح لإجابات العينة عن هذه العبارة، (٤,٠٥).
- إن إجابات العينة كانت قبل صدور النظام الضريبي الجديد، وكان بعضهم على علم بصدوره ، ومع هذا فلم يتضمن النظام الضريبي الجديد الإشارة إلى كيفيـة التعامل مع منشآت التجارة الإلكترونية، مـا يؤكـد اسـتمرار الحاجـة إلى تطـوير هـذا النظـام وتطـوير إجـراءات ربـط وتحصـيل الضـريبة لمواكبـة عـالم التجـارة الإلكترونية، بل إن بعض أفراد العينة أكدوا الحاجة لوجود نظام ضريبي خاص بالمنشآت التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية، مع ملاحظة أن هـذا التأييـد جاء في المرتبة الرابعة والأخيرة، ولعل السبب في ذلك يعـود إلى أن بعـض أفـراد

العينة كان لديهم تصور بأن تعديل النظام الضريبي سيتضمن كيفية التعامل مع منشآت التجارة الإلكترونية، وهو ما دفع البعض إلى القول بأن وجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية سيؤدي إلى زيادة حصيلة الدولة من الضرائب ؛ كما هو واضح من إجابات العينة بالنسبة للموقف الحالي لمصلحة الزكاة والدخل تجاه منشآت التجارة الإلكترونية ، حيث جاء هذا التوجه في أولويات اتجاه آراء العينة .

ج . النظرة المستقبلية للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

يهدف هذا القسم من الدراسة إلى استطلاع وجهة النظر المستقبلية لمصلحة الزكاة والدخل في المملكة العربية السعودية تجاه المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

❖ التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

يوضح الجدول رقم (٥) إجابات العينة حول التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

جدول رقم (٥)

التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

م	العبـــارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	إخفاء الوثائق الورقية .	٤.٠٠	٠.٩٧	١

٢	الانفصال المكاني .	٣.٨٠	٠.٩٠	٢
٣	عدم إمكانية تحديد الهوية بالنسبة للمنشأة المعنية والجهات التي تتعامل معها .	٣.٦٩	١.٠٥	٥
٤	المنتجات الرقمية (غير الملموسة) .	٣.٧٢	٠.٩٥	٣
٥	النقود الرقمية .	٣.٥٨	٠.٨٩	٦
٦	اختلاف إجراءات القياس في التجارة التقليدية عن التجارة الإلكترونية .	٣.٦٩	٠.٩٤	٤
	جميع العبارات	٣.٧٥	٠.٩٥	—

وبملاحظة بيانات الجدول رقم (٥) يتضح الآتي :

- اتفق المشاركون في الدراسة على التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية . وتراوح المتوسط المرجح لإجاباتهم بين (٤.٠٠) بالنسبة لإخفاء الوثائق الورقية، (٣.٥٨) بالنسبة للنقود الرقمية ؛ وهذه النتيجة تتفق مع ما ذهب إليه رضوان وآخرون، ٢٠٠٠م من أن إخفاء الوثائق الورقية للمعاملات والانفصال المكاني للأنشطة، وعدم إمكانية تحديد الهوية، وشكل المنتجات الرقمية ؛ من أهم التحديات التي تواجه النظم الضريبية القائمة لاعتمادها على نظم عمل لا تتفق مع المتغيرات العالمية المتسارعة ؛ مما قد يؤثر سلباً على كفاءة النظام الضريبي .
- اتضح من إجابات المشاركين في الدراسة أن إخفاء الوثائق الورقية يأتي في مقدمة التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية ، بينما جاء الانفصال المكاني، والمنتجات الرقمية (غير الملموسة) في المرتبتين الثانية والثالثة على التوالي. تلاها عدم إمكانية تحديد الهوية

بالنسبة للمنشأة المعنية والجهات التي تتعامل معها، واختلاف إجراءات القياس في التجارة التقليدية عن التجارة الإلكترونية. وأخيراً النقود الرقمية . وهذا يدل في عمومه على أن عينة البحث تدرك حقيقة التحديات التي قد تواجهها المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

❖ الأمور التي قد تساعد المصلحة ، وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

يوضح الجدول رقم (٦) إجابات العينة حول الأمور التي قد تساعد مصلحة الزكاة والدخل ، وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

جدول رقم (٦)

الأمور التي قد تساعد مصلحة الزكاة والدخل ، وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

م	العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	تبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها.	٤.٤٢	٠.٧٣	٣
٢	وجود موقع لمصلحة الزكاة والدخل على شبكة الانترنت تتم من خلاله إجراءات التحصيل الضريبي .	٤.٤٢	٠.٨٠	٤
٣	قيام مصلحة الزكاة والدخل باستخدام التقنيات الحديثة .	٤.٥٣	٠.٧٣	١
٤	توظيف ذوي المهارات المتخصصين في التشغيل الإلكتروني من المحاسبين وغيرهم .	٤.٤٨	٠.٧٦	٢
٥	وجود هيئات ضريبية دولية لتقديم النصح والمشورة.	٤.٣١	٠.٩١	٥
	جميع العبارات	٤.٤٣	٠.٧٩	—

وبملاحظة بيانات الجدول رقم (٦) يتضح أتفاق المشاركين في الدراسة على أن الإجراءات التي وردت في هذا المحور ستؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة في ظل استخدام وسائل التجارة الإلكترونية ؛ حيث جاءت إجاباتهم عن جميع العبارات بالموافقة المطلقة وبمتوسط مرجح تراوح بين ٤,٣١، ٤,٥٣ ؛ حيث أكدوا على أهمية قيام مصلحة الزكاة والدخل باستخدام التقنيات الحديثة بمتوسط مرجح بلغ ٤,٥٣. ويتفق ذلك في عمومه مع توجه المشاركين في الدراسة إلى اعتبار توظيف ذوي المهارات المتخصصين في التشغيل الإلكتروني من المحاسبين وغيرهم سيؤدي إلى سهولة الربط الضريبي في ظل استخدام وسائل التجارة الإلكترونية حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٤٨. بينما جاء تبسيط إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها ، ووجود موقع لمصلحة الزكاة والدخل على شبكة الإنترنت تتم من خلاله إجراءات التحصيل الضريبي في المرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي وبمتوسط مرجح بلغ ٤,٤٢ لكل منهما، وجاء في المرتبة الأخيرة أهمية وجود هيئات ضريبية دولية لتقديم النصح والمشورة حيث بلغ المتوسط المرجح ٤,٣١.

- **الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .**

يوضح الجدول رقم (٧) الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

جدول رقم (٧)

الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

م	العبـــارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	الاتساق مع أســـس ومتطلبـــات منظمـــة التجارة العالمية .	٤.٢٥	٠.٧١	٣
٢	الحياد والموضوعية عند المقارنة مع أنـــواع التجارة التقليدية .	٣.٩٢	٠.٨٤	٤
٣	تجنب الازدواج الضريبي .	٤.٢٩	٠.٧٦	٢
٤	الشفافية والقدرة على التنبؤ ، بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة .	٤.٣٣	٠.٧٤	١
	جميـــع العبـــارات	٤.٢٠	٠.٧٦	ـــ

يتضح من الجدول رقم (٧) أن المشاركين في الدراسة متفقون تماماً على السياسات المستقبلية الخاصة بالمعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية ؛ حيث تراوح المتوسط المرجح لإجاباتهم بين (٣,٩٢) بالنسبة لعبارة الحياد والموضوعية عند المقارنة مع أنواع التجارة التقليدية ، و(٤,٣٣) بالنسبة لعبارة الشفافية والقدرة على التنبؤ . وهذا يؤيد ما أشار إليه رضوان وآخرون، ٢٠٠٠م من أن الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة ، وتجنب الازدواج الضريبي، والاتساق مع أسس التجارة العالمية ، والحياد عند المقارنة مع أنواع التجارة الأخرى، من الأمور التي يجب مراعاتها عند التفكير بشأن المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية.

❖ الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

يوضح الجدول رقم (٨) إجابات المشاركين في الدراسة حول الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .

جدول رقم (٨)

الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية

م	العبـــارة	المتوسط	الانحراف المعياري	الترتيب
١	فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية بدلاً من فرض ضريبة على الدخل .	٢.٩١	١.١٣	٦
٢	تطبيق ضريبة البت Bit Tax وهي على أساس كمية أو حجم البيتس bits الرقمية التي يـــتم استخدامها أو نقلها.	٣.١٠	٠.٧٧	٥
٣	إلزام البنوك والمنشآت المالية بإخطار مصـــلحة الزكاة والدخل بالتحويلات المالية التي تتم عن طريقها بين المشروعات، سواءً كان أطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة أو خارجها .	٤.١٨	١.٠١	٣
٤	إلزام مصلحة الجمارك بإخطار مصلحة الزكـــاة والدخل بالسلع الواردة باســـتخدام التجـــارة الإلكترونية .	٤.٤٨	٠.٦٣	١
٥	عمل رقابة حكومية على المواقع التي يتم مـــن خلالها استخدام التجارة الإلكترونية .	٤.٢٧	٠.٩٦	٢
٦	إنشاء منظمة عالمية لفـــرض الضـــرائب علـــى التجارة الإلكترونية .	٣.٦٢	١.٠٩	٤
	جميـــع العبـــارات	٣.٧٦	٠.٩٣	ــ

بملاحظة بيانات الجدول رقم (٨) يتضح الآتي :

- أن غالبية المشاركين في الدراسة متفقون تماماً على أهمية إلزام مصلحة الجمارك بإخطار مصلحة الزكاة والدخل بالسلع الواردة باستخدام التجارة الإلكترونية، وعمل رقابة حكومية على المواقع التي يتم من خلالها استخدام التجارة الإلكترونية . حيث بلغ المتوسط المرجح لكل منهما (٤٨ , ٤) ، (٢٧ , ٤) على التوالي . في حين جاءت إجابات المشاركين في الدراسة بالموافقة على عبارتي إلزام البنوك والمؤسسات المالية بإخطار مصلحة الزكاة والدخل بالتحويلات المالية ، وإنشاء منظمة عالمية لفرض الضرائب على مثل هذا النوع من التجارة ؛ حيث بلغ المتوسط المرجح لكل منهما (١٨ , ٤) ، (٦٢ , ٣) على التوالي ؛ ولعل السبب في ذلك يعود إلى أن أفراد العينة يرون أنه حتى يتسنى لمصلحة الزكاة والدخل محاسبة منشآت التجارة الإلكترونية ضريبياً، ينبغي أن يكون هناك تعاون وتنسيق بين البنوك والمؤسسات المالية وبعض الجهات الحكومية على المستوى المحلي ، وإنشاء منظمة عالمية على المستوى الدولي .
- جاءت إجابات المشاركين في الدراسة حيادية (لا أدري) بالنسبة لعبارتي : فرض ضريبة على الاستهلاك والملكية بدلاً من فرض ضريبة على الدخل، وتطبيق ضريبة البت Bit Tax ؛ حيث بلغ المتوسط المرجح لكل منهما (٩١ , ٢) ، (١٠ , ٣) على التوالي . وهذا قد يدل على عدم تصور بعض أفراد العينة للكيفية التي يتم من خلالها تطبيق ضريبة البت Bit Tax، مع ملاحظة أن الباحثين أوضحا مقصود هذه العبارة لبعض أفراد العينة عند تساؤلهم عن ذلك .

ويلخص الجدول رقم (٩) إجابات المشاركين في الدراسة عن جميع محاور البحث؛ وذلك على النحو الآتي :

جدول رقم (٩)
جميع محاور الدراسة

	محاور الدراسة	المتوسط	الانحراف المعياري
١	مدى ملاءمة النظام الضريبي الحالي للمحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .	٣.٧	١.٠٠
٢	مدى الحاجة إلى تطوير أو تعديل النظام الضريبي الحالي لمواكبة التجارة الإلكترونية .	٤.٣٣	٠.٧٩
٣	التحديات التي ستواجه المصلحة في حالة المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية.	٣.٧٥	٠.٩٥
٤	الأمور التي قد تساعد المصلحة وتؤدي إلى سهولة ربط وتحصيل الضريبة عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .	٤.٤٣	٠.٧٩
٥	الأمور التي يجب مراعاتها عند المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .	٤.٢٠	٠.٧٦
٦	الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية .	٣.٧٦	٠.٩٣

يتضح من الجدول رقم (٩) اتفاق المشاركين في الدراسة على أهمية جميع المحاور التي تضمنها البحث ؛ حيث تراوحت إجابات المشاركين بين موافق وموافق مطلقاً . إلا أن هذا الاستنتاج لا يمكن تعميمه لاختلاف خصائص المشاركين في الدراسة ؛ ولذا تم استخدام بعض الاختبارات الإحصائية الأخرى على النحو الآتي :

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي « ف»

تم في هذا الجزء من البحث إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي « ف »

(ANOVA) ، لمعرفة مدى وجود فروق معنوية (جوهرية) بين متوسط إجابات المشاركين في الدراسة (العينة) فيما يخص محاور البحث الستة السابقة ؛ ويوضح الجدول رقم (١٠) قيم « ف » المحسوبة للعبارات التي لها تأثير معنوي بين إجابات العينة .

جدول رقم (١٠)

قيم "ف" المحسوبة للعبارات التي لها تأثير معنوي حسب خصائص المشاركين في الدراسة

الخصائص	العبارة	ف	مستوى الدلالة
المدينة	الحاجة لوجود نظام ضريبي خاص بالمنشآت التي تمارس التجارة الإلكترونية .	٣.٤٤	٠.٠٠٦
	عمل رقابة حكومية على المواقع التي يتم من خلالها استخدام التجارة الإلكترونية .	٢.٥٩	٠.٠٢٩
المؤهل العلمي	النظام الضريبي الحالي يمكّن من تحصيل الضرائب من التعاملات التجارية للشركات الأجنبية التي تمارس التجارة الإلكترونية في المملكة .	٦.٥٣	٠.٠٠٢
	الحياد والموضوعية عند المقارنة مع أنواع التجارة التقليدية .	٣.٨٤	٠.٠٢٤
المؤهلات المهنية	تطبيق ضريبة البت Bit Tax .	٤.٠٢	٠.٠٢٦
سنوات الخبرة	تطبيق ضريبة البت Bit Tax .	٤.٠٢	٠.٠٢٠
العمر	الحاجة لوجود نظام ضريبي خاص بالمنشآت التي تمارس عمليات التجارة الإلكترونية .	٢.٧٢	٠.٠٤٧
	النظام الضريبي الحالي يساعد على التهرب الضريبي من عمليات التجارة الإلكترونية .	٣.٦٥	٠.٠١٥
	الشفافية والقدرة على التنبؤ ، بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة .	٤.١٨	٠.٠٠٧

يتضح من الجدول رقم (١٠) أعلاه أن خصائص المشاركين في الدراسة لها تأثير دال إحصائيا على بعض العبارات التي تضمنتها الاستبانة (العبارات الواردة في الجدول رقم ١٠) .

ولمعرفة مصدر هذا الفرق أو الاختلاف تم إجراء اختبار أقل فرق دال وهو من الاختبارات البعدية (Least Significant Difference (L.S.D ، فكانت النتيجة كما هو موضح بالجدول رقم (١١) الآتي :

جدول رقم (١١)

اختبار المقارنة لأقل فرق دال (L.S.D) لمتوسط إجابات العينة حسب الخصائص المكانية والشخصية

محاور الدراسة	(I) الفئة الأولى	(J) الفئة المقابلة	الدلالة
المدينة	الرياض	مكة المكرمة	٠.٠٠٩
		جدة	٠.٠٠١
		الطائف	٠.٠٠٤
	الرياض	مكة المكرمة	٠.٠٠٢
		جدة	٠.٠١١
المؤهل العلمي	فوق الجامعي	جامعي	٠.٠٠١
		دون الجامعي	٠.٠٠٣
	فوق الجامعي	جامعي	٠.٠٤٢
		دون الجامعي	٠.٠٠٦
الخبرة	أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	٠.٠٠٦
العمر	أقل من ٣٠ سنة	٥٠ سنة فأكثر	٠.٠٢٣
	٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة	٥٠ سنة فأكثر	٠.٠٣٥
	٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة	٥٠ سنة فأكثر	٠.٠٠٢
	أقل من ٣٠ سنة	٥٠ سنة فأكثر	٠.٠١١
		من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	٠.٠٠٣

يتضح من الجدول رقم (١١) الآتي :

- وجود اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات موظفي المصلحة في مدينة الرياض ، وموظفي المصلحة في كل من مكة المكرمة وجدة والطائف حول مدى

الحاجة إلى وجود نظام ضريبي خاص بالتجارة الإلكترونية ؛ ففي حين جاءت إجابات موظفي المصلحة في الرياض بالموافقة المنخفضة وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٥٨ ، جاءت إجاباتهم في كل من مكة المكرمة وجدة والطائف بالموافقة المطلقة وبمتوسط مرجح بلغ ٤,٣٤ ، ٤,٤٦ ، ٤,٦٠ على التوالي .

- وجود اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات موظفي المصلحة في مدينة الرياض ، وموظفي المصلحة في كل من مكة المكرمة وجدة حول إجراء رقابة حكومية على المواقع التي يتم من خلالها استخدام التجارة الإلكترونية أسوة بما هو متبع في مدينة الملك عبد العزيز للعلوم والتقنية ؛ حيث جاءت إجابات موظفي المصلحة في الرياض بالموافقة المتوسطة وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٨٧ ؛ في حين جاءت إجابات موظفي المصلحة في كل من مكة المكرمة وجدة بالموافقة المطلقة وبمتوسط مرجح بلغ ٤,٦٨ ، ٤,٥٠ على التوالي .
- وجود اختلاف معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة ممن يحملون مؤهلاً فوق الجامعي من جهة ، ومن يحملون مؤهلاً جامعياً أو دون الجامعي من جهة أخرى حول ما إذا كان يمكن تحصيل الضرائب من التعاملات التجارية الإلكترونية وفقاً للنظام الضريبي الحالي ؛ حيث جاءت إجابات المؤهلين تأهيلاً فوق الجامعي بعدم الموافقة ؛ بمعنى أن النظام الضريبي الحالي لا يمكن من تحصيل الضرائب من التجارة الإلكترونية وبمتوسط مرجح بلغ ٢,٢٥ . بينما جاءت إجابات من يحملون مؤهلات جامعية أو دون الجامعية حيادية (لا أدري) وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٣٤ و ٣,٢٩ على التوالي .
- وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حول إحدى السياسات المستقبلية المتعلقة بالمعاملة الضريبية كالتجارة الإلكترونية ،

حيث يرى من يحملون مؤهلاً فوق الجامعي وبمتوسط مرجح بلغ ٤,٣٨ أهمية الحياد والموضوعية عند المقارنة مع أنواع التجارة التقليدية ؛ بينما جاءت إجابات من يحملون مؤهلاً جامعياً أو دون الجامعي بالموافقة وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٩٢ و ٣,٦٨ على التوالي ، وذلك يدل على إدراك أصحاب المؤهلات العليا لأهمية الحياد والموضوعية عند التعامل من هذا النوع من التجارة .

- لم يتم عمل اختبار أقل فرق دال لإجابات المشاركين في الدراسة حسب مؤهلاتهم المهنية ؛ حيث اتضح أن مصدر الفرق المتعلق بتطبيق ضريبة البت Bit Tax كان بين من يحملون الزمالة الأمريكية وهو موظف واحد فقط من موظفي المصلحة ، ومن يحملون الزمالة العربية وهو موظف واحد كذلك ، ومعلوم إحصائياً أن هذا الاختبار L.S.D لا يُجرى إلا في حالة وجود مفردتين على الأقل .
- وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حسب سنوات خبرتهم حول العبارة المتعلقة بتطبيق ضريبة البت Bit Tax كأحد الحلول المقترحة لمشكلات ضرائب التجارة الإلكترونية ، حيث جاءت إجابات من خبرتهم أقل من خمس سنوات حيادية (لا أدري) وبمتوسط بلغ ٢,٩٣ ؛ في حين جاءت إجابات من خبرتهم بين خمس إلى أقل من عشر سنوات بموافقة منخفضة حيث بلغ المتوسط المرجح ٣,٤٤ .
- وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة حسب أعمارهم حول مدى الحاجة لوجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية ؛ حيث يرى من تقل أعمارهم عن أربعين سنة أن هناك حاجة لنظام ضريبي خاص بمثل هذا النوع من التجارة وبمتوسط مرجح بلغ بين ٤,٢٦ لمن تقل أعمارهم عن ثلاثين سنة ، ٤,١٥ لمن تقع أعمارهم بين ثلاثين إلى أقل من

أربعين سنة ؛ بينما جاءت إجابات من تزيد أعمارهم عن خمسين سنة بالموافقة المنخفضة وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٦٠ ، وهذا يدل على مدى إدراك أصحاب الخبرة من موظفي المصلحة بأهمية وجود نظام ضريبي خاص لمثل هذا النوع من التجارة .

- وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة ممن تقع أعمارهم بين ثلاثين وأربعين سنة ، ومن تزيد أعمارهم عن خمسين سنة حول كون النظام الضريبي الحالي يساعد على التهرب من ضريبة التجارة الإلكترونية ؛ حيث بلغ المتوسط المرجح لإجاباتهم ٣,٧٩ ؛ في حين جاءت إجابات من تزيد أعمارهم عن خمسين سنة حيادية (لا أدري) بالنسبة لهذه العبارة وبمتوسط مرجح بلغ ٣,٠٠ . وهذه الإجابة تتسق مع الإجابة السابقة حيث يدرك أصحاب الخبرة أكثر من غيرهم أن النظام الحالي يساعد على التهرب من ضريبة التجارة الإلكترونية ؛ وبالتالي يرون أهمية وجود نظام ضريبي خاص لمثل هذا النوع من التجارة .
- وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين إجابات المشاركين في الدراسة ممن تقل أعمارهم عن ثلاثين سنة ، ومن تزيد أعمارهم عن أربعين سنة حول السياسة المستقبلية المتعلقة بأهمية الشفافية والقدرة على التنبؤ بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة ، حيث بلغ المتوسط المرجح لمن تقل أعمارهم عن ثلاثين سنة ٤,٠٩ ؛ في حين بلغ المتوسط المرجح لمن تقع أعمارهم بين أربعين إلى أقل من خمسين ٤,٨٩ ، وهي درجة موافقة مطلقة ، كما بلغ المتوسط المرجح لمن تزيد أعمارهم عن خمسين سنة ٤,٦ وهي كذلك درجة موافقة مطلقة .

رابعاً : نتائج البحث وتوصياته

١. نتائج البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وهدفه وتساؤلاته خلُص البحث إلى عدد من النتائج أهمها:

أ. يُعد اختفاء الوثائق الورقية والانفصال المكاني والمنتجات الرقمية غير الملموسة، وعدم إمكانية تحديد الهوية على قائمة التحديات التي تواجه النظام الضريبي السعودي في مجال التجارة الإلكترونية.

ب. هناك حاجة فعلية وإدراك من مصلحة الزكاة والدخل لأهمية تعديل النظام الضريبي الحالي وهو ما حدث بالفعل،(صدر النظام الضريبي الجديد أثناء إعداد هذا البحث ولم يتطرق إلى كيفية المحاسبة الضريبية عن الدخل الناتج من التجارة الإلكترونية، كما لم يبدأ العمل به حتى الآن) ؛ وبالتالي تظل المشكلة قائمة بالنسبة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة لمواكبة التجارة الإلكترونية، إضافةً إلى الحاجة إلى تعديل أساليب الرقابة لتتلاءم مع ما أحدثته التجارة الإلكترونية من تغيرات في الإجراءات المتبعة.

ج. سيؤدي وجود نظام ضريبي خاص بمنشآت التجارة الإلكترونية إلى زيادة حصيلة الدولة من الضرائب، مع ملاحظة أن النظام الضريبي الجديد والقديم غير واضحين من ناحية المحاسبة الضريبية عن للدخل الناتج من التجارة الإلكترونية . ولم يتضمن أي منهما الإشارة إلى كيفية التعامل مع منشآت التجارة الإلكترونية.

د. النظام الضريبي الحالي لمصلحة الزكاة والدخل يعتمد على إقرار المكلف الضريبي والمدعم بالقوائم المالية، والتي تشتمل على مجمل عمليات المنشأة من تقليدية أو إلكترونية، والمستندات التي تثبت صحة هذا الإقرار، وطبيعة التجارة الإلكترونية تعتمد في أساسها على اختفاء الوثائق الورقية في التعاملات ؛ وبالتالي كيف يمكن

متابعة العمليات التي تتم مع جهات خارجية لا تُقدم قوائم مالية أو إقرارات ضريبية إلى السلطة الضريبية ؟.

هـ - استخدام مصلحة الزكاة والدخل للتقنيات الحديثة، وتوظيف ذوي المهارات المتخصصين في التشغيل الإلكتروني من المحاسبين وغيرهم، يساعد على سهولة ربط وتحصيل الضريبة في ظل التجارة الإلكترونية.

و - عند وضع السياسات المستقبلية الخاصة بالمعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية ينبغي الاتسام بالشفافية والقدرة على التنبؤ ، بالإضافة إلى سهولة القواعد المتبعة بما يتناسب مع أسس التجارة العالمية .

ز - أن يكون هناك تعاون وتنسيق وتبادل للمعلومات بين مصلحة الزكاة والدخل والبنوك والمؤسسات المالية وبعض الجهات الحكومية فيما يتعلق بعمليات التجارة الإلكترونية.

٢. توصيات البحث

في ضوء نتائج البحث يرى الباحثان ضرورة مواكبة التطورات المتلاحقة في عالم التجارة الإلكترونية بما يتفق ويتلاءم مع طبيعة المملكة العربية السعودية، مع الأخذ في الاعتبار عامل الوقت، ونوعية الخطط ، والكيفية التي من خلالها تنفيذ هذه الخطط ، وتحديد الجهات المسئولة عن المتابعة والتنفيذ ، ولكي يتحقق ذلك ينبغي أن يؤخذ في الحسبان الاعتبارات التالية :

أ. تطوير مصلحة الزكاة والدخل بحيث تكون قادرة على التعامل مع التقنيات الحديثة، من خلال تطوير الإمكانيات المادية ، وتأهيل الفاحص الضريبي عن طريق توظيف أو تدريب ذوي المهارات المتخصصين في التشغيل الإلكتروني من المحاسبين وغيرهم .

ب. دراسة وتطوير أو تعديل التشريعات الضريبية الحالية لتسمح بفرض ضريبة على عمليات التجارة الإلكترونية، أو إصدار تشريع ضريبي خاص يلائم هذه العمليات.

ج. أن يتم وضع سياسات مستقبلية خاصة بالمعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية تتسم بالشفافية، بالإضافة إلى وضع قواعد تتناسب مع أسس ومتطلبات منظمة التجارة العالمية ، وتساعد على تجنب الازدواج الضريبي .

د. أن يكون هناك تنسيق وتعاون وتبادل للمعلومات بين البنوك والمنشآت المالية ، ومؤسسة النقد العربي السعودي ، ومصلحة الزكاة والدخل، ومصلحة الجمارك ، ومدينة الملك عبد العزيز للعلوم والتقنية، ومزودي خدمات الإنترنت فيما يتعلق بالتحويلات المالية للصفقات الإلكترونية .

٣. الدراسات المستقبلية

يرى الباحثان استكمال البحث في التجارة الإلكترونية من خلال بعض الدراسات ومنها على سبيل المثال :

أ. أثر التجارة الإلكترونية على المحاسبة الزكوية .

ب. تأثير التجارة الإلكترونية على المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في مجال المحاسبة والمراجعة .

ج. أثر التجارة الإلكترونية على مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية (دراسة ميدانية) .

د. تأثير التجارة الإلكترونية على نظم التكاليف في المنشآت السعودية .

مراجع البحث

أولاً: المراجـــــع العربيـــــــة :

١. أبو زيد يوسف السيد وعبيد المطيري ، « تأثير التجارة الإلكترونية على نظم المعلومات المحاسبية » ، الندوة التاسعة لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة ١٩ - ٢٠ محرم ، الرياض: جامعة الملك سعود ، ١٤٢٣هـ .

٢. أبو زيد يوسف السيد ، « تكنولوجيا المعومات وتأثيرها على الإطار الفكري لنظرية المحاسبة»، المجلة العلمية لكلية التجارة «بنين» ، القاهرة : جامعة الأزهر ، كلية التجارة ، العدد ٢٨ ، ٢٠٠٣م .

٣. أحمد عصام الدين عيسوي، « دراسة تحليلية لمشكلات خضوع صفقات التجارة الالكترونية للضريبة » ندوة التجارة الإلكترونية من ١٧-١٩ذي الحجة ، أبها : جامعة الملك خالد ، ١٤٢٤هـ .

٤. بسام البستكي، « أساسيات التجارة الإلكترونية، الموسوعة العربية للكمبيوتر والانترنـــت »، www.c4arab.com/showac.php?acid=120 ، بـــدون تاريخ .

٥. جلال الصياد، مقدمة الطرق الإحصائية، جدة : دار عكاظ ، ١٤٢٢هـ .

٦. ذوقان عبيدات وآخرون ، البحث العلمي : مفهومه وأدواته وأساليبه ، الرياض : دار أسامة للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٢ م .

٧. رأفت رضوان وآخرون ، « الضرائب في عالم الأعمال الإلكترونية » ، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية ، الكويت: المعهد العربي للتخطيط ، المجلد الثاني، العدد الثاني ، ٢٠٠٠م .

٨. رأفت رضوان ، عالم التجارة الإلكترونية ، القاهرة : المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ١٩٩٩م .

٩. سعود بن محمد الضحيان ، وعزت بن عبد الحميد حسن ، معالجة البيانات باستخدام برنامج spss 10 ، الرياض : بدون ناشر ، ١٤٢٣هـ .

١٠. طارق حماد ، التجارة الإلكترونية- المفاهيم- التجارب- التحديات ، الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٢م .

١١. عادل عبد الرحمن أحمد، « مشاكل التحاسب الضريبي عن صفقات التجارة الالكترونية الرقمية»، ندوة التجارة الإلكترونية من ١٧-١٩ذي الحجة، أبها : جامعة الملك خالد ، ١٤٢٤هـ .

١٢. عبد الفتاح حجازي، النظام القانوني لحماية التجارة الإلكترونية، الإسكندرية: دار الفكر الجامعي ، ٢٠٠٢ م .

١٣. محمد توفيق ونعيم حنا ، « أساليب تنفيذ عمليات التجارة الالكترونية والتحاسب الضريبي عنها »، مؤتمر التجارة الالكترونية : الآفاق والتحديات ٢٥-٢٧ يوليو، جامعة الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، ٢٠٠٢م .

١٤. محمد الجابي، التجارة الإلكترونية وبداية اللانهاية، مجلة التقوى، المجلد الرابع عشر ، ١٤٢٢هـ .

١٥. محمد السديري ، « التجارة الإلكترونية مفهوم وأنواع» ، جدة : جامعة الملك عبد العزيز، بدون تاريخ ، www.kaau.edu.sa/mas

١٦. محمد نجيب زكي حمد ، « إطار مقترح للمحاسبة الضريبية عن الدخل المحقق من التجارة الإلكترونية » ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، بنها : كلية التجارة ، العدد الثاني ، ٢٠٠٠م .

١٧. مركز الجزيرة الثقافي، التجارة الإلكترونية، www.khayma.com/nablus-online/ent6.ht
١٨. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/ ١٢) وتاريخ ١٣/ ٥/ ١٤١٢هـ واللائحة التنفيذية ، الرياض:الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ١٤١٤هـ .
١٩. وزارة التجارة ، « التجارة الإلكترونية في المملكة انطلاقة نحو المستقبل » ، الرياض: وزارة التجارة ، ٢٠٠١م .

ثانياً : المراجع باللغة الأجنبية :

1. Cunningham, P and Forschl, F (1999), Electronic Business Revolution , B2erlin.
2. Hellerstein, Walter (2002), Electronic Commerce And The Challenge For Tax Administration, Geneva, Switzerland: World Trade Organization Committee on Trade and Development.
3. Hughes, Jane, Glaister, Keith (2001), Electronic Commerce and International Taxation:A Square Peg in a Round Hole?, European Management Journal Vol. 19, No. 6
4. Jones, R. and Basu, S. (2001), Taxation of Electronic Commerce: A Developing Problem, In: 16th BILETA Annual Conference, University of Edinburgh, Scotland , April 9th - 10th. www.bileta.ac.uk/01papers/papers01.html
5. Korper, S, Ellis, J (2001), The E-Commerce Book, San Diego: Academic Press.
6. Schwarz, Brennan. (1999), Taxation of Electronic Commerce www.senate.state.mi.us/sfa/Publications/SpecialReports/ecommerce/ecomm.html .

7. Trillinghast , David R., " The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions ". BULLETIN for International Fiscal Documentation Vol.50, No 11/2, 1996.
8. www.khayma.com .
9. www.albayan.ae .
10. www.e-rb7.com .