



جمهورية العراق

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بابل

كلية الادارة والاقتصاد

اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية

اعداد الطالبتان

فاطمة محمود عليوي

كوثر احمد عبد

اشراف

م.م . احمد حسن العموري

2024م

1445هـ

الآية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قُلْ آمِنُوا بِهِ أَوْ لَا تُؤْمِنُوا إِنَّ الَّذِينَ أُوتُوا
الْعِلْمَ مِنْ قَبْلِهِ إِذَا يُتْلَى عَلَيْهِمْ يَخِرُّونَ لِلأَذْقَانِ
سُجَّدًا * وَيَقُولُونَ سُبْحَانَ رَبِّنَا إِنْ كَانَ وَعْدُ
رَبِّنَا لَمَفْعُولًا * وَيَخِرُّونَ لِلأَذْقَانِ يَبْكُونَ
وَيَزِيدُهُمْ خُشُوعًا).

صدق الله العظيم

سورة الإسراء- الآية 107 – 108 - 109

الشكر والتقدير

بادئ ذي بدء

نشكر الله على الرحمة الكبيرة التي أتاحت لنا تقديم هذا المشروع بأفضل طريقة ممكنة

ونود أن نشكر قائد هذا المشروع الدكتور **(احمد حسن المعموري)**

على مساعدته ونصائحه القيمة حول كيفية تنفيذ هذا المشروع .
نشكر أعضاء هيئة التدريس لدينا الذين قدموا لنا كل المعرفة الأهم من ذلك كله أننا ممتنون لعائلتنا على حبهم ومساعدتهم ودعمهم الذي لا نهاية له ولأصدقائنا لتفهمهم ودعمهم مما سمح لنا بتنفيذ هذا المشروع

الإهداء

إلى من تولاني صغيراً .. ورعاني كبيراً إلى من كان له الفضل
لاستمرارى على الدراسة إلى معلمي الأول وقدوتي في الحياة...

أبي أجلاً وأكباراً

إلى من حملتني وهنا على وهن إلى من كان دعائها سنداً لي
ينبوع الحنان فكانت الجنة تحت قدميها حقاً ...

أمي حباً وحناناً

إلى روافد الوفاء أولئك الذين كانوا خير عوناً في مسيرتي ..

أخوتي وأخواتي

إليكم جميعاً اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا محبة ووفاء

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الفقرة	ت
أ	الآية	
ب	الشكر والامتنان	
ت	الاهداء	
ج	قائمة المحتويات	
1	المقدمة	1
5-2	الفصل الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة	
20-3	الفصل الثاني: الاطار النظري	2
	المبحث الأول: التحفظ المحاسبي	3
	المبحث الثاني: الضريبة	4
4	الفصل الثالث: الجانب العملي	5
5	الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات	6
6	المصادر والمراجع	7

يهدف البحث الى التعرف على اثر ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية من خلال معرفة دور التحفظ المحاسبي واثره على مبلغ الضريبة المترتبة والتخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية ويستمد هذا البحث اهميته من خلال تناوله لمواضيع حيوية وحديثة وذات تاثير بالغ الأهمية ماسيجعله يهتم بجزء بسيط لدعم المكتبة العراقية بنتاج علمي وايضا اكتسب اهميته في كون ان التحفظ المحاسبي جزء من عمل المؤسسات الحكومية والغير حكومية الأمر الذي سيعكس ايجابيا في معرفة اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية وقد توصل الباحث الى نتائج وتوصيات عديدة منها

انه توجد علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي وبين ضريبة الدخل في المؤسسات الاقتصادية ،حيث ان التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغة أو التقليل في تقدير الاصول

وايضا توصل الى توصيات عديدة منها

العمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند اعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بنسبة مقبولة

يعتبر مفهوم التحفظ المحاسبي من المفاهيم المحاسبية المهمة؛ حيث يتم استخدامه لمواجهة عدم التأكد، التي تتطلب أخذ الحيطة والحذر عند إعداد التقارير المالية؛ بحيث لا ينتج عنها تضخيم للدخل أو تقليل للمصروفات والالتزامات، وهو مشتق من المعايير التي تؤثر بدورها في جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك يعمل التمسك بمبدأ التحفظ المحاسبي على إنتاج قوائم مالية ذات جودة عالية، وأن هذا المفهوم له تأثير على الملاءمة والتوقيت المناسب وتمائل المعلومات والتي يعتبر مؤشر على جودة المعلومات المالية. وتعد التكاليف الضريبية من الدوافع التي تجعل الشركات تميل إلى استخدام التحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، أن السلطات الضريبية يمكن أن تقبل بالتحفظ الشرطي المرتبط بأحداث معينة، والتي تشير إلى حدوث خسائر غير محققة مثل: انخفاض قيمة الأصول الثابتة عن التكلفة، أو انخفاض القيمة السوقية للمخزون عن التكلفة، أما فيما يتعلق بالتحفظ غير المشروط وغير المرتبط بأحداث معينة مثل تحميل تكاليف الأصول غير الملموسة على قائمة الدخل في نفس السنة، فإن السلطات الضريبية لا تقبل به. تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر ممارسة التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال معرفة دور ممارسة التحفظ المحاسبي، وأثره على مبلغ الضريبة المترتبة والتخطيط الضريبي والضرائب المؤجلة في المؤسسات الاقتصادية، وقد تم توزيع (100) استبانة، وتم ، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين ضريبة الدخل في المؤسسات الاقتصادية؛ حيث أن التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغ، أو التقليل في تقدير الأصول، وأن عدم استخدام التحفظ المحاسبي

يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجالاً للتلاعب في هذه القوائم التخفيض الدخل ومن ثم تخفيض الضريبة المترتبة. الدراسة أوصت بالعمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بنسبة مقبولة، وقيام الجهات الرقابية بمتابعة مدى تقيد المؤسسات الاقتصادية بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية لكي تعكس هذه القوائم حقيقة المركز المالي لهذه المؤسسات.

الفصل الأول

المبحث الأول : أبحاث سابقة

المبحث الثاني : الاطار المفاهيمي للمبحث

المبحث الأول

ابحاث سابقة

هناك العديد من الدراسات السابقة لهذه الموضوع ومنها:

١-دراسة (قزال واخرون،2019) تهدف الدراسات الى معرفة علاقة ممارسة التحفظ المحاسبي بممارسات تخفيض الدخل وتوصلت الدراسة الى وجود مستوى مرتفع للتحفظ المحاسبي اضافة الى وجود ظاهرة تمهيد الدخل

٢-دراسة (حماد ،مصطفى،2018) تهدف هذه الدراسة الى البحث في العلاقة بين مستوى التحفظ المحاسبي المشروط في الشركات المصرية والتلاعب في الارباح با استخدام المستحقات وباستخدام الانشطة الصعبة وتوصلت هذه الدراسة الى انه كلما زاد مستوى التحفظ في الشركات المصريه ادى ذلك الى انخفاض جوهري في التلاعب في الارباح باستخدام المستحقات

٣-دراسة (علي،2014) تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى ممارسة الشركات السودانية لعملة التخطيط الضريبي وماذا كانت تتبع التحفظ المحاسبي في القوائم المالية وتوصلت هذه الدراسة الى وجود علاقة طردية بين التخطيط الضريبي والتحفظ المحاسبي في القوائم المالية للشركات المساهمة في السودان

الفصل الأول

المبحث الاول

منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

يعد الربح المحاسبي من أكثر البنود أهمية لمستخدمي التقارير المالية وان تعددت المبادئ والقواعد المحاسبية المستخدمة من قبل المحاسبين وما ينتج عنها من تحديد رقم الربح السنوي يعتبر الاساس لتحديد الدخل الخاضع للضريبة وتحديد التكلفة التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية وان ممارسة التحفظ المحاسبي وتأجيل الاعتراف ببعض الارباح يترتب عليه تخفيض التكاليف المترتبة على المؤسسة الاقتصادية وكذلك الضرائب المؤجلة سواء كانت اصولاً ضريبية مؤجلة او التزامات ضريبية مؤجلة وقد ذكر watts ان ارتباط مقدار الضريبة المستحقة بالنتيجة المحققة يولد دائماً دافعا قويا للإدارة لممارسة السياسات تدرج ضمن التحفظ المحاسبي من اجل تخفيض مقدار الضريبة المستحق مادامت هذه الممارسات مقبولة لدى مصالح الضرائب ان مشكلة البحث تكمن في الاجابة على السؤال الرئيسي الاتي : ماهو اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية ؟

ثانياً: أهمية البحث

تتلخص أهمية البحث فيما يأتي:

1- الأهمية النظرية

يستمد البحث أهميته النظرية من خلال تناوله لمواضيع حيوية وحديثة وذات تأثير بالغ الأهمية في معرفة اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية مما سيجعله يسهم بجزء بسيط لدعم المكتبة العراقية بنتاج علمي.

2- الأهمية الميدانية

معرفة دور للمسؤولية الاجتماعية في تحقيق الميز التنافسية كون المسؤولية الاجتماعية جزء من عمل المؤسسات الحكومية وغير الحكومية الامر الذي سيعكس ايجابياً في معرفة اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية .

ثالثاً: اهداف البحث

يسعى البحث الى تحقيق عدة اهداف منها :

1- تأصيل المفاهيم الأساسية المتعلقة بالتحفظ المحاسبي،

2- اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية

رابعاً: فرضية البحث

يقوم البحث على الفرضية الرئيسية الآتية :-

- أن هناك اثر التحفظ المحاسبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية

خامساً: منهج البحث

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي

سادساً: حدود البحث

1- الحدود الموضوعية /الموضوع يركز على متغيرات التحفظ المحاسبي والتكاليف الضريبية

2- الحدود البشرية / تطبيق البحث على عينة من العاملين في المؤسسات الحكومية

سابعاً: مجتمع وعينة البحث

تم اعتماد العينة الطبقية العشوائية على عينة من العاملين في المؤسسات الحكومية

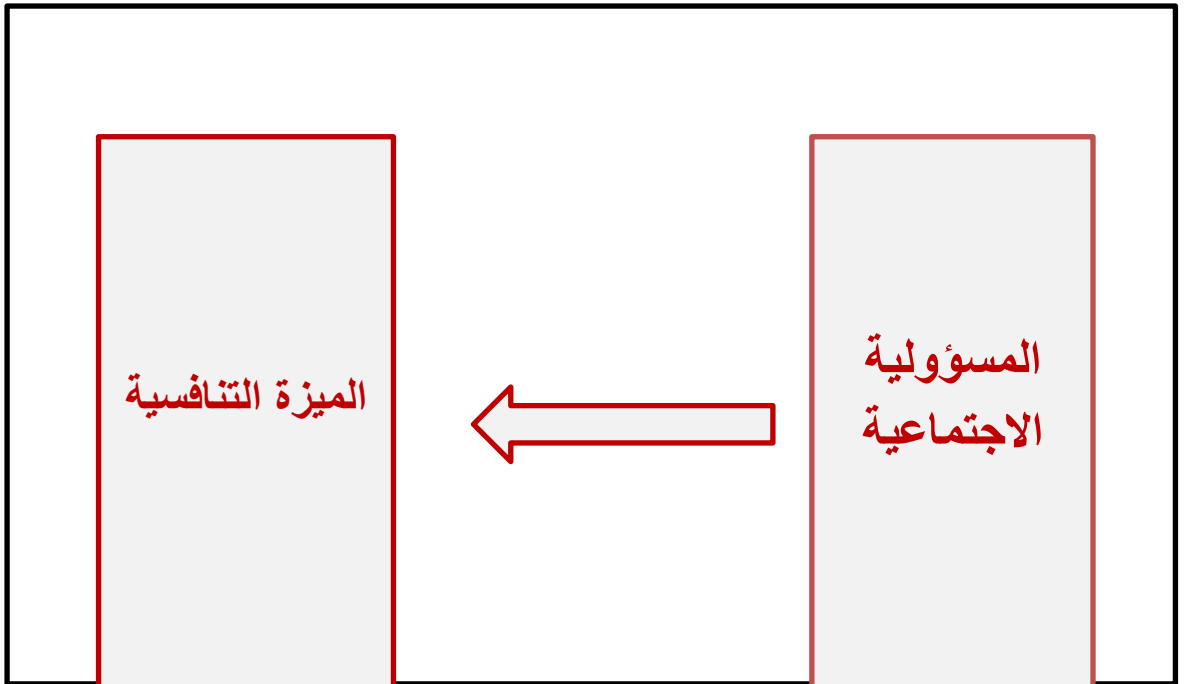
ثامناً: الوسائل والاساليب المستخدمة

1- الجانب النظري : يتم الاعتماد على ما توفر من الكتب والبحوث والرسائل ذات علاقة بموضوع

البحث المتوفرة في المكتبات على شبكة الانترنت

2- الجانب التطبيقي: يتم الاعتماد على الاستبانة الموجهة لعدد من العاملين في المؤسسات الحكومية .

تاسعاً : المخطط الفرضي للبحث



الشكل (1) المخطط الفرضي للبحث

الفصل الثاني

الاطار النظري

سوف نتناول في هذا الفصل الاطار النظري للبحث المبحث وفق التالي

المبحث الأول :

المبحث الثاني :

المبحث الثاني

التحفظ المحاسبي

مفهومه ، انواعه ، مبرراته ،

أولاً " : مفهوم التحفظ المحاسبي

على مر الزمن كانت الممارسات المحاسبية تطالب بشيء من الحذر أو التحفظ في ظل ظروف عدم التأكد كمبرر للمعالجات المحاسبية، ومع ذلك فإن الاطار المفاهيمي للمحاسبة لسنة 2010 أشار بأن هذه الممارسات تتعارض مع خاصية الحياد بوصفه تحيز في المركز المالي والأداء المالي من خلال المبالغة في تقدير الالتزامات أو تقليل الأصول وهذا يؤدي إلى المبالغة في الأداء المالي في المستقبل لذلك تم الاستغناء عن التحفظ كصفة مرغوبة في التقارير المالية (Kieso et al.، 2020: 154) وقد تم حذف الحذر بموجب ورقة النقاش التي أصدرت سنة (2013) والسبب في ذلك كما جاء عن رئيس الـ (IASB) لسنة 2012 (Hoogervorst) يعود إلى التقارب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي لم تحدد تعريفاً للحذر فضلاً عن ادعاء البعض بأن الحذر يستخدم كحجة لإدارة الأرباح إذ لم تكن هذه الأسباب مقنعة من قبل أصحاب المصلحة (Mora & Walker 2015 :622) وبعد ذلك كانت هناك مطالبات عديدة لإعادة الحذر إلى الاطار المفاهيمي كونه أحد المبادئ المحاسبية المهمة والتي يمكن أن تساعد على تحقيق الحياد عند اختيار السياسات المحاسبية في التطبيق الأمر الذي دفع (IASB) إلى إعادة الحذر إلى الاطار المفاهيمي لسنة 2018 والذي عرفه بـ "توخي الحذر عند اصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكد (154): (Kieso et al.، 2020)، ينشأ عدم التأكد من مصدرين، الأول هو توقع استمرارية الوحدة الاقتصادية في المستقبل مما يتطلب اجراء تخصيصات متعلقة بين الفترة الماضية والمستقبلية مبنية على افتراضات ذات صلة بالمستقبل. والثاني هو القياس المحاسبي والذي يعد تعبير نقدي للثروة يتطلب تقديرات المبالغ مستقبلية" وبالتالي فإن أي قياس مرتبط بالمستقبل يمكن أن يكون مؤقت نتيجة اختلاف الموثوقية فيها بسبب (Hendriksen &

124-125) Breda, 1992) عدم ثبات وحدة النقد فإن التحفظ المحاسبي هو " الميل إلى طلب درجة أعلى من التحقق للاعتراف بالأرباح مقارنة بالخسائر، بمعنى أن التحفظ في القوائم المالية يجعل (Sari & Sarumpaet 2019:16) (Crawley, 2015: 988) الأرباح ذات جودة (عالية و الدباغ وحميد، ٢٠٢١ :٤١)، إن هذا التعريف يخدم مصالح المساهمين ويسعى إلى ضمان حمايتهم لأنهم يحتاجون إلى معلومات في الوقت المناسب، خاصة عندما يتعلق الأمر بالأخبار السيئة من أجل اتخاذ قراراتهم (جاسم ٢٠٢٠:٦)، وبالتالي فإن الأرباح تعد من أهم المعلومات المحاسبية والتي على ضوءها يتم اتخاذ قرار استقرار (مالي) وعليه فإن من أسباب ارتفاع عدم تماثل المعلومات وزيادة تكاليف رأس المال هي الجودة الرديئة للأرباح، بمعنى إن من خصائص جودة الأرباح يستمد التحفظ المحاسبي كون الأرباح المحاسبية تهدف إلى تقييم الدخل الاقتصادي (Sofian et al. 2011: 143) بينما عرف Masca التحفظ المحاسبي بأنه " نهج مالي تستخدمه العديد من الوحدات الاقتصادية للحد من مقدار المخاطر في معلوماتها المحاسبية" (Masca 2015: 349)، إن حجر الزاوية لمفهوم التحفظ أنه ينبغي عدم الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصول ولكن ينبغي الاعتراف في قيمتها على وفق الكلفة أو السوق أيهما أقل، بمعنى أن الأرباح يتم حسابها بطريقة متحفظة وإن الإيرادات تتدفق ببطء إلى قائمة الدخل (Geodfrey et al., 2010: 165) وعليه فقد عرف التحفظ من ثلاث جهات نظر الأولى من وجهة نظر الأرباح والخسائر فقد عرف على أنه "الطريقة التي تحتاج إلى درجة عالية من القبول للاعتراف بالأرباح لمواجهة الخسائر"، الثانية من وجهة نظر قائمة الميزانية المحافظة على رأس المال) "من أجل المحافظة على رأس المال عند وجود شك بين طريقتين للإبلاغ المالي فينبغي اختيار الطريقة التي لها تأثير أقل على حقوق المساهمين، أما التعريف الثالث للتحفظ فكان من وجهة نظر مشتركة (قائمة الميزانية والارباح والخسائر) إذ عرف التحفظ بأنه مفهوم محاسبي يسفر عن انخفاض الأرباح المحتجزة المبلغ عنها من خلال الاعتراف اللاحق بالدخل والاعتراف السريع بالتكلفة وتقدير أقل للأصول وتقييم أعلى للديون (22: Barzideh et al. 2015)

ثانياً : انواع التحفظ المحاسبي

التحفظ المشروط الاختلاف في قابلية التحقق المطلوبة للاعتراف بالأرباح مقابل الخسائر التي (Black et al., 2018:120) تؤدي إلى تخفيض صافي الأصول والذي يسمى بالتحفظ اللاحق يجسد هذا النوع تقييم الأصول وفقاً لقاعد الكلفة أو السوق أيهما أقل والاعتراف بخسائر انخفاض (Beaver & Rayan 2005:270) قيمة الأصول وبالتالي يؤثر على النوع الثاني من التحفظ غير المشروط يجسد هذا النوع استخدام الطرق المحاسبية بشكل مسبق لقياس الأصول والالتزامات بأقل من قيمتها السوقية دون الاستناد إلى وجود أخبار سيئة والتي بدورها تؤدي إلى عدم اثبات قيمة الشهرة المتوقعة ومن الأمثلة على هذا النوع هو تطبيق الاندثار المعجل على الأصول (عبد الرحيم، ٢٠٢١ :٣٠٩) و (عماش وحسين، ٢٠٢١ :٢٣) مما سبق يرى الباحث بأنه بالرغم من الانتقادات التي وجهت للتحفظ المحاسبي إلا أنه يعد وسيلة لتقارب وجهات النظر للاعتراف بالدخل بين الدخل المحاسبي والاقتصادي من خلال تقديم معلومات محاسبية ذات الجودة العالية، فضلاً عن كون التحفظ متحيز للإدارة بالدرجة الأولى والذي ينتج عنه المحافظة على رأس المال.

ثالثاً : مبررات التحفظ المحاسبي في القوائم المالية

إن حاجة وجود التحفظ المحاسبي يرتبط بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال الآتي (Al-Sakini & Al-Awawdeh, 2015: 232-233).

بعد التحفظ المحاسبي وسيلة لتقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والآخرين من أصحاب المصلحة من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح، فضلاً عن كونه يساعد في الإفصاح عن الخسائر في الوقت المناسب.

- 1- يحمي التحفظ المحاسبي الإدارة من خطرة من قبل مقاضاة الان الأطراف ذات الصلة بالوحدة نتيجة السياسة المحاسبية المتبعة، إذ إن احتمالية اتباع سياسة تؤدي إلى تضخيم قيمة الأصول تكون أكبر من السياسة المتبعة في تقليل قيمتها.
- 2- لتقليل الدخل الخاضع للضريبة، إذ أن الاعتراف بالخسائر وتأجيل الاعتراف بالإيرادات يؤدي إلى تقليل الدخل الضريبي وتأجيلها لفترات لاحقة.

المبحث الثاني

الضريبة

مفهومها ،

تقتضي منا دراسة خصائص الضريبة ان نسبقها بمبحث نتناول فيه التعريف بمفهوم الضريبة ونلحقه بمبحث نتناول فيه اهم الخصائص المميزة للضريبة واخيرا نختم الفصل بمبحث اخير نميز فيه الضريبة عن غيرها من الايرادات .

أولاً : مفهوم الضريبة

قد يختلف تعريف الضريبة باختلاف النواحي التي يمكن ان ننظر من خلالها للضريبة سواء كانت اقتصادية او اجتماعية او سياسية او قانونية . فيمكن ان نعرف الضريبة :-

الضريبة : هي مبالغ نقدية تدفع بصورة دورية لتمويل النفقات العامة للدولة (الاقتصادية والسياسية والاجتماعية) وفقا للقوانين واللوائح والتعليمات التي تصدر بهذا الشأن وبشكل نهائي وبدون مقابل مباشر متوقع (النايف ، 1967: 54)

كما عرفت على انها هي اقتطاع نقدي يدفعه الاشخاص الطبيعيون او الاعتباريون للدولة بصفة اجبارية نهائية، وهي تفرض لتحقيق الاهداف العامة للدولة .

وعرفها آخريين بأنها هي فريضة مالية تحدها الدولة ويلتزم بادائها الممول بلا مقابل لتتمكن الدولة من القيام بتحقيق اهداف المجتمع .

وبالامكان الجمع بين هذه النواحي المختلفة ووضع تعريف عام يشمل جميع هذه النواحي المختلفة فيمكن ان نعرف الضريبة على انها " اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة او احدى هيئاتها العامة على موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الاعباء العامة دون مقابل محدد وتوزيع هذه الاعباء بين الوحدات الاقتصادية وفقا لمقدراتها التكلفةية(الجنابي ، 1990 : 56)

ثانياً : خصائص الضريبة

ومن هذا التعريف يمكن الوقوف على الخصائص التي يحملها هذا النوع المهم من الإيرادات:

أ- الضريبة اقتطاع نقدي :

هذا يعني ان الضريبة هي عبارة عن مبلغ مالي يتم جبايته بواسطة السلطات العامة
اذ ان الضريبة كانت سابقا تجبي عينا مثل الضرائب على المحصولات الزراعية كما
هو الحال في الشريعة الاسلامية التي كانت تقسم الضرائب الى نوعين عشرية
وخراجية .

كذلك فان الضريبة كانت تجبي عينا على المحصولات في ظل الامبراطورية الرومانية
. الا ان التشريعات المالية الحديثة اتجهت جميعها الى تعميم الدفع بالنقود وشمل ذلك
جميع الايرادات بما فيها الضرائب لما تميزت به الضرائب العينية من مساوئ تتمثل ب:-
1. ان تحصيل الضريبة عينا يحمل الادارة نفقات باهضة فيما يتعلق بالحفظ والخزن .
2. مخالفة فكرة العدالة لان المكلفين يلتزمون بدفع حصة من المحصول رغم التفاوت
الذي يتحمله كل منهم من التكاليف الفعلية المنفقة لإنتاج المحصول.
3. عدم تحقيق العدالة الضريبية حيث يكاد يكون مقتصرا على الضريبة الزراعية في
حين ان طبيعة الضرائب الاخرى تأخذ الاسلوب النقدي .

وقد يرد استثناء على ذلك ببيع دفع الضريبة عينا لسببين:- (الصكبان، 1972 : 155-
(156)

1. الرغبة في التسهيل على الافراد في دفع انواع معينة من الضرائب مثل جواز استيفاء
الضريبة على مجموع التركة عينا ويفسر هذا الوضع على اساس ان التسديد النقدي

قد يؤدي بالأفراد الى بيع اموالهم بأثمان بخسة في حالة عدم وجود نقد كاف لديهم لدفع الضريبة .

2. الرغبة في توسيع ملكية القطاع العام عن طريق استيفاء الضريبة عينا ويظهر لنا هذا الاجراء بصورة واضحة في الدول التي ترغب في التحول من النظام الرأسمالي الى النظام الاشتراكي .

ومهما يكن من الامر فانه من الافضل ان تدفع الضريبة نقدا لتفادي الاضرار التي يمكن ان تلحق بالسلطة العامة السابق ذكرها من جراء دفع الضريبة عينا .
ب- الضريبة تدفع جبرا : (العمرى ، 1988 : 82)

هذا يعني ان المكلف بدفع الضريبة ليس حرا في دفعها وانما يخضع في ذلك لسلطات الدولة بما لها من حق السيادة على مواطنيها الا ان هذا لا يعني ان تفرض الضريبة بدون ضوابط محددة لفرضها فلا يمكن فرض ضريبة او تعديلها او الغائها الا بقانون.

الا ان عنصر الاكراه او الجبر يمكن ان يتجسد في استقلال الدولة وهيئاتها بوضع النظام القانوني للضريبة .

وحتى لا يتعرض الافراد الى هيمنة السلطات العامة في فرضها للضريبة فان القانون يتطلب موافقة ممثلي الشعب على فرض الضرائب .

وعنصر الاكراه لم يكن موجودا في كل العصور فالضريبة كانت تدفع بصورة اختيارية من قبل الافراد الذين كانوا يقدمونها للدولة . هذا يعني ان ما يسمى بالضريبة الاختيارية هو ليس ضريبة بالمعنى المالي بل يمكن ان نعتبرها هدية مالية وعنصر الاكراه هو الذي يميز الضريبة عن غيرها من الايرادات التي تحمل الصفة الاختيارية مثل الثمن والقروض الاختيارية والاعانات .

ت- الضريبة تدفع بصفة نهائية :

هذه الخاصية تعني ان الفرد في دفعه للضريبة لا يكون له الحق في استرداد قيمتها من الدولة او المطالبة بفوائد عنها ذلك لان الضريبة تجبى من المكلف من قبل الدولة بصفة نهائية دون ان تلتزم الدولة بردها الى المكلف وبهذا اختلفت الضريبة عن القرض العام الذي يدفع جبرا فبالرغم من توفر عنصر الجبرية الا ان الدولة هنا تلتزم برده الى دافعه مع الفوائد المترتبة عليه .

ث- الضريبة تدفع وفقا للمقدرة التكاليفية للمكلف ودون مقابل محدد : (الجعفري ، 1968 :

(72)

ان المكلف في دفعه للضريبة لا ينتظر ان يحصل على مقابل محدد من الدولة حين دفعها⁽¹⁾. فالمكلف عند دفعه للضريبة فان ذلك يكون على اساس كونه عنصرا في المجتمع وهو يدفع الضريبة انطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي فوجوده في هذه

⁽¹⁾ هاشم الجعفري ، مصدر سابق ، ص 78 .

الجماعة يفرض عليه المشاركة في تحمل اعباء التكاليف اللازمة ليس المرافق العامة اللازمة لحياة تلك الجماعة الا ان ذلك لا ينفي ان يحصل الفرد على المنافع التي تقدمها له المرافق العامة الا ان هذا الانتفاع لا يحصل عليه باعتباره مكلف بدفع الضريبة وانما كمواطن.

له الحق بالانتفاع بالخدمات العامة التي تقدمها له السلطات العامة وبناءا على ذلك فان الضريبة تفرض على المكلف على اساس مقدرته التكليفية ومدى قدرته على تحمل الابعاء العامة لا على اساس النفع الذي يعود عليه من هذه المرافق العامة فالنفع الذي يعود عليه يعود على الكل. وبهذا تتميز الضرائب عن الرسم الذي يدفعه الفرد مقابل حصوله على خدمة معينة .

ح- الضريبة تهدف الى تحقيق النفع العام : (يونس ، 2004 : 108-109)

الضريبة تدفع من قبل المكلف الى الدولة لسد احتياجاتها من النفقات العامة والحصول على الاموال اللازمة لسد الحاجات العامة . وازداد استخدام الضرائب بزيادة تدخل الدولة من اجل تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية هذا يعني ان الضريبة لم تعد قاصرة فقط على غرض واحد وهو تمويل النفقات العامة .

نذكر بعض من هذه الاهداف منها حماية الصناعة الوطنية من خلال فرض الدولة للضرائب الجمركية او تشجيعها للادخار والحد بذلك من الاستهلاك وتهدف من ذلك السعي

الى تعبئة الفائض لتحقيق التنمية وتحجيم التفاوت بين فئات المجتمع وهذا ما نص عليه اعلان حقوق الانسان الذي اصدرته الثورة الفرنسية في عام 1789 م واصبح من المبادئ الدستورية.

خ- يتم فرض الضريبة وربطها والاعتراض عليها وتحصيلها والغائها والاعفاء منها

بموجب نصوص قانونية(الصكبان ، مصدر سابق : 105)

أي انه لا يمكن فرض الضرائب الا بإصدار القوانين التي يجب ان تتبع في اصدارها الاصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة في بلد معين .

ويترتب على هذه الخاصية نتيجة معه وهي حفظ حقوق المكلفين بدفع الضريبة ، لان للمحاكم حق النظر فيما اذا كانت القوانين المتعلقة بفرض الضرائب وجبايتها قد صدرت حسب الاصول الدستورية المقررة لذلك حسب الوضع القانوني السائد .

فالضريبة اذا لا تفرض ولا تلغى الا بقانون يصدر بموجب الاصول الدستورية للبلاد الذي يشرعه ،والقانون الضريبي يشبه بهذا المضمار القانون الجنائي . فكما انه لا توجد جريمة ولا عقوبة الا بنص فانه لا تفرض ضريبة ولا تلغى الا بنص في القانون

تمييز الضريبة عن غيرها من الإيرادات

في هذه الفقرة سوف نحاول أن نميز بين الضريبة وبين غيرها من المفاهيم المالية وسوف نقتصر هنا على ثلاث معايير :

1- الرسم

2- الإتاوة " مقابل التحسين "

3- الفرض العام.

أ- تميز الضريبة عن الرسم : (الجنابي ، مصدر سابق : 60)

الرسم هو من اقدم الايرادات التي كانت تحصل عليها الدولة وكانت تحتل المرتبة الثانية بين ايرادات الدولة بحيث كان الاعتماد عليها كبيرا في القرون الوسطى والسبب في ذلك يعود الى ان العلاقة بين الافراد والدولة كانت تكيف على اساس تعاقدية فيما يتعلق بأداء الخدمات . فكان المكلف يدفع الرسم بالنظر الى مقدار المنفعة التي سوف يحصل عليها من الخدمات التي تقدمها الدولة فيكون الرسم مقابل لهذه المنفعة .

ومن جهة ثانية فان السلطات الحاكمة كانت تفضل اللجوء الى الرسوم لانها تفرض دون الحاجة الى موافقة البرلمان .

لكن بمرور الزمن فقدت الرسوم اهميتها المالية في العصر الحديث واصبحت الضرائب تحتل المكان الاول بين ايرادات الدولة .

ويمكن ان يعزى ذلك الى سببين :-

الاول : زيادة تدخل الدولة في الانشطة الاقتصادية والاجتماعية واصبحت ملزمة بتقديم

المزيد من الخدمات التي لا يمكن الاعتماد في تمويلها على الرسوم فقط .

الثاني : ان الرسوم لا توفر للدولة حصيلة كافية كالتالي توفرها لها الضرائب .

ويمكن ان نعرف الرسم بأنه " مبلغ نقدي يدفعه الافراد للدولة مقابل نفع خاص يتم الحصول عليه منها " .

من هذا التعريف يمكن لنا ان نتعرف على اهم الخصائص التي يتميز بها الرسم وهي :-

أ- فريضة مالية .

ب- فريضة اجبارية .

ج- فريضة بمقابل خاص وعام .

وقد تتداخل خصائص الضريبة مع خصائص الرسم مما يدفع الى الخلط بين كلا المفهومين فالرسم يتشابه مع الضريبة في الوجوه الاتية :-

1. ان كل من الضريبة والرسم عبارة عن مبلغ من المال .

2. ان كل من الضريبة والرسم يدفعان الى الدولة .

3. ان كل من الضريبة والرسم يهدفان الى تحقيق النفع العام .

4. ان كل من الضريبة والرسم يفرضان بموجب قانون .

كذلك فان من اسباب الخلط بين الضريبة والرسم قد يعود الى ان بعض القوانين تستغل

اللفظين على انهما مترادفين فيطلق على ضريبة التركات لفظ رسم الايلولة وعلى الضرائب

الجمركية لفظ الرسوم الجمركية كما ان الكثير من الدول تتبع في فرض الضرائب والرسوم

نفس الاجراءات التشريعية فتشترط صدورها بقانون يضاف الى ما تقدم انه قد يحصل احيانا

ان يرتفع سعر الرسم بحيث يزيد كثيرا على كلفة الخدمة التي تقدم كمقابل له وفي هذه

الحالة يتحول الرسم الى ضريبة مستترة أو مقنعة تحت (إطار غطاء الرسم) او بالعكس قد ينخفض سعر الضريبة فيتحول الى رسم.

الا انه بالرغم من هذا الخلط فانه يمكن لنا ان نفرق بين كل من الرسم والضريبة من خلال اوجه الاختلاف الموجودة بينهما وهي :-

1. الضريبة تفرض على المكلف بقانون يصدر لتنظيم الاحكام المتعلقة بها والسبب

في ذلك يعود الى اهمية الضرائب وتأثيرها على العلاقة بين المكلف والدولة بينما

الرسم لا يشترط لفرضه صدوره بقانون وانما يكفي لفرضه الاستناد الى القانون .

2. الضريبة تدفع بصفة نهائية دون مقابل يمكن ان يحصل عليه المكلف بخلاف

الرسم الذي يعود على من يقدمه بالنفع الخاص اضافة الى النفع العام .

3. الهدف من فرض الضريبة هو تحقيق اهداف اقتصادية واجتماعية ومالية بينما

الرسم يهدف الى تحقيق الايراد المالي للدولة .

ب- تمييز الضريبة عن الاتاوة :

الاتاوة تعرف بانها : " مبلغ نقدي جبري تفرضه الدولة على اصحاب العقارات بنسبة

المنفعة التي حققوها من جراء قيامها ببعض الاشغال او الاعمال العامة "ومن

امثلتها الطرق والكهرباء والماء الى آخره من الاعمال التي يمكن ان تقوم بها الدولة

فعندما تقوم الدولة بانشاء مشروع عام كتبليط شارع او تشييد جسر فان مثل هذه الاعمال العامة تفيد المصلحة العامة ولكن اصحاب العقارات المجاورة لهذه المشروعات يحصلون على نفع خاص من هذه المشروعات بزيادة اثمان عقاراتهم وبالتالي زيادة دخلهم بسبب انشاء هكذا مشروعات .(الجعفري ، مصدر سابق :

(60

ويشترط في فرض الاتاوة ما يلي :-

1. ان يهدف المشروع العام الذي تفرض الاتاوة بسببه على الاملاك الى تحقيق النفع العام .

2. ان تكون المنفعة الخاصة التي يحصل عليها اصحاب العقارات المجاورة من جراء القيام بهذا المشروع قابلة للتقدير بحيث يمكن توزيع تكاليفه عليهم توزيعا عادلا .

ومن هذه الشروط تظهر لنا اوجه الشبه بين كل من الاتاوة والضريبة فكل منها يفرض من قبل الدولة بالنظر لما تتمتع به من سلطة مالية على الافراد المقيمين على اقليمها أي ان المكلف يكون مجبر في الدفع .

الا انه يمكن ان نميز الاتاوة عن الضريبة في ان الاتاوة يدفعها المكلف بها مقابل حصوله على منفعة خاصة تكون قابلة للتقدير ولا تكون تصاعدية ولا تسري عليها الاعفاءات الخاصة بالضرائب .

3-القواعد الأساسية للضريبة

توجد مجموعة من المبادئ او القواعد التي ينبغي ان تحكم التنظيم الضريبي ، أي ان يأخذ المشرع اذا ما أراد ان يصبح النظام الضريبي وصالحاً يحاول ان يوفق بين مصلحة الجماعة ومصلحة الفرد أي بين الحصيلة اللازمة لاداء الدولة لخدماتها والعدالة اللازمة لتحقيق نوماً من المساواة بين المكلفين .

المطلب الاول

القواعد الأساسية للضريبة

يعتبر آدم سميث اول من حاول عام 1776 وضع القواعد الأساسية التي ينبغي ان يقوم عليها النظام الضريبي وذلك في مؤلفه المشهور (ثروة الامم Wealth of nation) وهذه القواعد هي : (يونس ، مصدر سابق : 304)

1- المساواة أو العدالة

وهي تعني ان يساهم مواطني الدولة في النفقات العامة بحسب مقدرتهم النسبية . فالمساواة تتحقق عند آدم سميث اذا ما تحمل المواطنون الضريبة ((بنسبة 9 دخولهم التي يتمتعون بها تحت حماية الدولة)

كما ان فكرة العدالة بمفهومها الحديث تقتضي اعفاء اصحاب الدخول المنخفضة من اداء الضريبة بالنسبة لحد الكفاف أي الحد الأدنى اللازم للمعيشة وكذلك ضرورة مراعاة الاعباء العائلية بما يتناسب ومستوى المعيشة في المجتمع . كما تتطلب العدالة اختلاف اسعار

الضرائب تبعاً نوع الدخل المفروضة عليه وهل هو ناتج من العمل او عن رأس المال او عنهما.

واختصار يمكننا القول ان قاعدة العدالة أو المساواة تتضمن مبدئين هما :

العمومية : ويقصد بها خضوع جميع الاشخاص والاموال للضريبة .

العدالة : ضرورة مراعاة المقدرة المالية للمكلف عند فرض الضريبة

2- اليقين

ويعني ذلك ان تكون الضريبة مفروضة طبقاً لقواعد محددة وواضحة بالنسبة للمكلف والادارة الضريبة . فيجب ان يكون سعر الضريبة وميعاد سدادها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها معروفة من العامة . ولاشك ان عدم وضوح هذه الامور قد يؤدي الى تحكم الادارة الضريبة وما يستتبعه ذلك من انتهاك لقاعدة العدالة والمساواة وانتشار للمحسوبية وعموم الفساد عند تقدير وتحصيل الضرائب .

وحتى يتحقق اليقين يجب ان تتميز الضريبة بالاستقرار والثبات أي لا تخضع للتعذيب المستمر . فالتعديلات في تشريعات الضرائب يجب ان تكون محدودة وعلى فترات متباعدة حتى لا تؤدي الى مضايقة الممولين أو اضطراب النشاط الاقتصادي كما يجب ان يتميز التشريع الضريبي بالوضوح حتى يسهل فهمه لعامة الناس دون عناء او التباس، وحتى تستطيع المحاكم والادارات الضريبية ان تطبقه دون اجتهاد أو تأويل .

3- الملائمة :

ويقصد بها تحصيل الضريبة في الوقت والطريقة الأكثر مناسبة لدفعها من قبل الممول وذلك حسب مصدر الدخل وظروفه وذلك يقتضي ان تختار الادارة الضريبية موعداً مناسباً للوفاء بالضريبة وان تكون اجراءات الجباية مناسبة لظروف الممول بحيث لا يكون وقع الضريبة عليه ثقیلاً بشكل يجعله عاجزاً عن الدفع أو يدفعه الى تجنب الضريبة أو التهرب منها .

وهكذا فان الوقت الذي يحصل فيه الممول على دخله يعتبر أحسن الاوقات ملائمة لدفع الضريبة. فالمزارع يلزم بدفع الضريبة بعد حصاد المحصول وبيعه . والتاجر يطالب بسدادها بعد انتهاء السنة التجارية لنشاطه وتحديدده لصافي هذا النشاط .

اما الضرائب على الاستهلاك فهي تدفع عند شراء السلعة ، والمكلف في هذه الحالة حر في شراء السلعة وبالتالي دفع الضريبة المفروضة عليها أو عدم شرائها وبالتالي التخلص من بدفع الضريبة .

4- الاقتصاد :

فيعني به الاقتصاد في كلفة الضريبة ، أي ما تتكبد الدولة وتصرفه على تقديرها وجبايتها وما تبقى منها من حصيلة صافية . وكذلك الاقتصاد فيما يتحمله الممولون من نفقات للوفاء بالدين الضريبي كالاستعانة بالمحاسبين أو الامساك بسجلات ودفاتر محاسبية أو تقديم اقرارات مدعمة بالمستندات الرسمية .

والمقصود بذلك ان لا تستنفذ هذه المصارف جانباً كبيراً من حصيلة الضريبة على نحو يقلل من امكانيات الدولة في الاستفادة منها .

4-انواع الضرائب

جرت عادة كتاب المالية العامة على تقسيم الضرائب الى المجموعات التالية : (الجعفري ،

مصدر سابق : 84-84)

1- الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

2- الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

3- الضرائب الشخصية والضرائب العينية .

4- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة .

5- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية .

6- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية .

أولاً : - الضرائب على الاشخاص والضرائب على الاموال

كانت الضرائب في المجتمعات البدائية تفرض على الاشخاص بمقدار ثابت وبدون تمييز

وكانت تسمى بالجزية أو الفردة أو الضريبة على الرؤوس .

وبالرغم من بساطة الضريبة وسهولة تحصيلها فإنها لم تعد تتماشى مع المجتمعات

الحديثة وفقدت بالتالي اهميتها ويمكن ارجاع ذلك للأسباب التالية :

1- عدم عدالتها ، فهي تقوم على اساس سعر موحد بين الافراد أو بين افراد طبقة معينة متجاهلة ما قد يوجد بينهم من فروق ذهنية أو جسمية او متعلقة بالنشاط الذي يمارسه كل منهم .

2- ضئالة حصيلتها وعدم مرونتها لاعتمادها على الرؤوس وتجاهلها للأنشطة التي يقوم بها الافراد . خاصة اذا ما قورنت بنفقات جبايتها المرتفعة .

3-عدم احترامها لكرامة الانسان لتميزها بين الافراد وفقاً لأوضاعها في المجتمع .
وامام هذه العيوب وامام زيادة نفقات الدولة واتساعها نتيجة لتطور دورها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فان الضريبة على الاشخاص لم تعد مناسبة وتم التخلي عنها في اغلب الدول ، واصبحت الضرائب في العصر الحديث تتخذ من المال وعاء لها .

ثانياً : الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة .

بقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الضريبي الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كل ما تحتاجه من المكلفين ،، او على ضريبة اساسية واحدة مع وجود بعض الضرائب الاخرى قليلة الاهمية.

اما نظام الضرائب المتعددة فهو يقوم على اساس فرض الدولة لعدد من الضرائب الاساسية والتي يكمل بعضها بعضا كفرض ضرائب على الدخل او على تملك الاموال او على تداولها واستهلاكها والحقيقة ان اغلب دول العالم اليوم تأخذ بنظام تعدد الضرائب

ولذلك فان دراسة هذا التقسيم ترجع الى اهميته التاريخية ولأهمية النقاش العلمي الذي دار حوله .

ثالثاً : الضرائب العينية والضرائب الشخصية

يقصد بالضريبة العينية تلك الضريبة التي تعتمد في تحديدها للمقدرة المالية للمكلف على حجم الثروة وحده بغض النظر عن ظروف الممول الشخصية او قدرته على الدفع كما انها لاتهتم بمصدر الدخل سواء اكان العمل او رأس المال ومثالها الضريبة الجمركية التي تفرض على السلعة المستوردة بغض النظر عن المستفيد او المستهلك لهذه السلعة، فالذي يستورد سيارة يدفع عنها ضريبة كجمركية مساوية لتلك الضريبة التي يدفعها شخص آخر استورد سيارة من نفس النوع والحجم رغم ما قد يكون بين الشخصين من اختلاف في ظروفهما الشخصية او مقدار دخلهما،فقد يكون الاول غنياً وعازباً ويكون الثاني فقيراً متزوجاً ويعول خمسة اولاد .

اما الضريبة الشخصية فهي التي تراعى عند فرضها مختلف ظروف الممول الشخصية ، بمعنى انها تراعى المقدرة المالية للمكلف وحالته الشخصية ، فتأخذ في الاعتبار مثلاً كيفية حصوله على الدخل وهل هو ناتج عن العمل او عن رأس المال وهل للمول مصدر دخل واحد او عدة مصادر .

رابعاً : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يعتبر هذا التقسيم للضرائب اكثر التقسيمات اهمية وانتشاراً كما انه التقسيم الذي يثير حوله اكثر المناقشات المالية والاقتصادية ، فالدولة قد تستقطع جزءاً من ثروات الافراد ودخولهم بشكل مباشر على نحو يسمح بتقدير المال محل الضريبة بدقة وبمراعاة مصدره ومعاملته ضريبياً باسلوب ملائم.

وقد تقوم باستقطاع جزء من اموال المكلف بشكل غير مباشر أي ان تتبعها في تداولها واستعمالها أي تتبعها في مظاهرها الخارجية المتمثلة في وقائع او تصرفات محددة يقوم بها المكلف وتدل على ما يتمتع به من ثروة ، وهذه الطريقة في الاستقطاع تسمى بالضرائب غير المباشرة .

المبحث الثالث

الجانب العملي للبحث

أولاً: مجتمع وعينة البحث

وزعت استمارة الاستبيان على من العاملين في المؤسسات الاقتصادية عددهم 100

ثانياً: الاجراءات الاحصائية المستخدمة

استخدمت الباحثة برنامج (spss) واستخدمت الباحثة اختبار الصدق والثبات فضلاً عن اختبار التوزيع الطبيعي، الاحصاءات الوصفية، الاتساق الداخلي، اختبار الانحدار

ثالثاً: النتائج والتفسير

1- صدق وثبات أداة قياس البحث

المقصود بثبات المقياس استقراره وعدم تناقضه مع نفسه، أي ان المقياس سيعطي النتائج نفسها إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، بمعنى ان الثبات يعني استقرار (Stability) واتساق (Consistency) المقياس

ومن أشهر المقاييس المستخدمة في قياس ثبات الاستبانة هو مقياس (Cronbach's Alpha)، فإذا بلغت قيمة الاختبار المذكور اقل من (0.6) فإن ذلك يعد مؤشراً على ضعف

ثبات المقياس المستخدم ، في حين يعد ثبات المقياس مقبولاً في حال تجاوزه نسبة (0.7) ،
 فيما تعد نسبة ثباته جيدة إذا بلغت (0.8) فأكثر

أما الصدق (Validity) هو أن مقياس البحث يقيس فعلاً ما تم وضعه لقياسه ، بمعنى آخر
 هل أن المقياس يقيس الظاهرة مدار البحث وليس شيء. ويوضح الجدول (1) قيم معامل
 الثبات والصدق لمتغيرات البحث.

الجدول (1)

قيم معامل الثبات والصدق لأبعاد متغيرات البحث

قيم معامل الصدق Validity	قيم معامل Cronbach's Alpha	عدد الفقرات
0.96	0.93	10

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج (SPSS) ومخرجات الحاسبة
 الالكترونية.

يظهر من الجدول (1) ان كافة قيم معاملات (Cronbach's Alpha) ضمن الحدود
 المقبولة احصائياً مما يعني ان المقياس المستخدم لقياس فقرات البحث تتمتع بثبات وصدق
 عاليين مما يمكن الباحث من الاعتماد على النتائج التي سيتم الوصول اليها لاتخاذ قرار سليم

2- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات :

ان اختبار الفرضيات في البحث الحالية يعتمد على الإحصاء المعلمي (Parametric
 statistics) الذي يقوم على افتراض رئيس مفاده ان البيانات الخاضعة للتحليل ينبغي ان
 تتوزع توزيعاً طبيعياً (Normally distribution) ، واذ تم اعتماد الأساليب المعلمية

لبيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي عندها لا يمكن الاعتماد على النتائج التي تم الوصول إليها عن طريق تلك الاختبارات

وعلى الرغم من اتفاق الاحصائيين على انه في حالة استخدام الباحث لعينة كبيرة قياسا بمجتمع البحث فانه لا داعي لاجراء اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات الا ان الباحث وحرصا منه على دقة نتائج البحث قام بإخضاع البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبانة الى واحد من اهم الاختبارات الخاصة بالتوزيع الطبيعي للبيانات الا وهو اختبار (Kolmogorov- Smirnov) الذي يشير الى انه اذا كان حجم العينة اكبر من (35) مفردة فانه يمكن حساب قيمة الاختبار من خلال القانون الاتي

$$D = \frac{1.36}{\sqrt{n}}$$

الجدول (2)

اختبار التوزيع الطبيعي

القرار	المقارنة	قيمة D المعيارية	إحصاءه Kolmogorov- Smirnov المحسوبة	البعد
تتوزع طبيعيا	المحسوبة اكبر من المعيارية	0.126	0.14	رأس المال الهيكلية (K)

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية

يتبين من الجدول (2) ان البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي مما يجعلها مؤهلة للخضوع لأدوات التحليل المعلمي.

3- الاحصاءات الوصفية

يوضح الجدول (3) الاحصاءات الوصفية والذي يتكون من عشر فقرات (1-9) إذ نلاحظ ان الفقرة (3) حصلت على أعلى الأوساط الحسابية حيث حصلت على وسط حسابي مقداره (4.973) وانحراف معياري بلغ (0.612) ومعامل اختلاف قدره (13.38%) وأهمية نسبية بلغت (91.46%) كما حصلت هذه الفقرة على مستوى إجابة مرتفع جداً وهذا يدل على ان جميع أفراد العينة يعتقدون يتم ممارسة التحفظ المحاسبي . سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية

، وبالمقابل حصلت الفقرة (7) على ادنى المتوسطات الحسابية إذ حصلت على متوسط حسابي بلغ (3.389) وانحراف معياري مقداره (1.247) ومعامل اختلاف قدره (36.80%) وأهمية نسبية بلغت (79.72%) وعلى الرغم من انخفاض الاوساط الحسابية لهذه الفقرة الا انها تتمتع بمستوى إجابة متوسط وهذا يدل على أفراد العينة يعتقدون ان استخدام بنود تكلفة يتم خصمها من الأرباح بدلاً من بنود لا تعد تكلفة مثل التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل الذاتي.

الجدول (3) الاحصاءات الوصفية

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الأهمية النسبية %
1	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي المقارنة بين شراء الأصول أو استجارها وأيهما أفضل من الناحية الضريبية	4.183	1.057	25.27	83.67
2	يتم ممارسة التحفظ المحاسبي	3.186	0.923	23.16	79.72

				المقارنة بين طرق البيع النقدي أو البيع بالتقسيط طويل الأجل	
91.46	13.38	0.612	4.973	3 يتم ممارسة التحفظ المحاسبي . سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطات القانونية والاختيارية	
85.046	22.41	0.953	4.252	4 يتم استخدام التخطيط الضريبي الحاجة لشراء الأصول هل يتم شراءها من خلال الفروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي	
86.23	21.97	0.947	4.111	5 يتم استخدام التخطيط الضريبي من خلال إعادة التويب مصروف المرتبات وما في حكمها ومكافئات مجلس الإدارة وبدلاتها التحقيق وقرات ضريبية.	
81.37	25.95	1.055	4.068	6 الاستفادة من التكاليف واجبة الخص من الوعاء الضريبي في التخطيط الضريبي لدى الشركات	

				العراقية	
67.79	36.80	1.247	3.389	استخدام بنود تكلفة يتم خصمها من الأرباح بدلاً من بنود لا تعد تكلفة مثل التمويل بالاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي	7
74.20	18.11	0.672	3.710	يتم التحفيز المحاسبي لاختيار الأسلوب المناسب عند تقييم المخزون لغرض التخطيط الضريبي	8
79.77	18.30	0.730	3.988	ممارسة التحفظ المحاسبي تمكن الشركات من نقل الدخل بعيداً عن خضوعه المعدلات مرتفعة من الضريبة العرض التخطيط الضريبي	9

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برامج (Microsoft Exel) و (Spss)

4- الاتساق الداخلي

للتأكد من وجود الاتساق الداخلي بين فقرات مقياس البحث والأبعاد الفرعية التي تنتمي اليها هذه الفقرات استخدم الباحث معامل ارتباط بيرسون (Pearson) أحد أهم الأدوات

الإحصائية التي تستخدم لقياس العلاقة بين متغيرين أو أكثر في حالة المقاييس الرتبية وهو الأكثر شيوعاً في الحياة العملية من الأدوات الأخرى المستخدمة للوصول إلى هذا الغرض ، فضلاً عن أنه يناسب البحث الحالي من حيث حجم عينته الكبير ويبين الجدول (4)

الجدول (4) معاملات الارتباط ومستوى المعنوية لمقاييس البحث

مستوى المعنوية	معامل الارتباط (Pearson)	الفقرات
0.01	0.796**	1
0.01	0.822**	2
0.01	0.828**	3
0.01	0.758**	4
0.01	0.696**	5
0.01	0.587**	6
0.01	0.783**	7
0.01	0.627**	8
0.01	0.752**	9

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS V.).

يعرض الجدول (4) معاملات الارتباط بين فقرات وأبعاد متغير رأس المال الفكري والتي تتراوح بين (0.587 - 0.828) عند مستوى معنوية بلغ (0.01) وهذا يدل على وجود اتساق داخلي قوي بين هذه الفقرات والمحاو التي تنتمي إليها .

5- اختبار الفرضية

دور وسائل الاعلام في نشر الثقافات السياحية -دراسة استطلاعية قناة كربلاء الفضائية

وتظهر نتائج الجدول (5) ما يأتي:

أولاً:- إن قيمة (F) المحسوبة للأنموذج المقدر بلغ (87.958) عند مستوى دلالة (0.01) . و بناءً عليه تقبل الفرضية البديلة والتي تنص (اثر التحفظ الضريبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية) وترفض فرضية العدم والتي تنص (لا توجد علاقة ذات طبيعة معنوية بين اثر التحفظ الضريبي على التكاليف الضريبية في المؤسسات الاقتصادية) وهذا يعني وجود تأثير ذات دلالة إحصائية معنوية لمتغير سائل الاعلام و الثقافات السياحية البحث وبدرجة ثقة (99%).

جدول (5)

قيمة F المحسوبة لعلاقة التأثير بين التحفظ الضريبي والتكاليف الضريبية

(100 = N)

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	19.797	1	19.797	87.958	.000 ^b
	Residual	36.912	148	.225		
	Total	56.709	149			
a. Dependent Variable: التحفظ الضريبي						
b. Predictors: (Constant), التكاليف الضريبية						

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS V. 23

و يتضح من جدول (5) ان قيمة معامل التحديد (R^2) البالغة (0.349). بأن بُعد رأس المال الفكري قادراً على تفسير ما نسبته (34.9%) من التغيرات التي تطرأ على برنامج تدقيق أداء الكلية. أما النسبة البالغة (65.1%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى غير داخلة في انموذج البحث.

جدول (6)

قيمة R^2 المحسوبة لعلاقة التأثير بين التحفظ الضريبي والتكاليف الضريبية

(100 = N)

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.591^a	.349	.345	.47442
a. Predictors: (Constant), التحفظ الضريبي				

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS V. 25

الاستنتاجات والتوصيات

النتائج

- 1- توجد علاقة بين ممارسة التحفظ المحاسبي، وبين ضريبة الدخل في المؤسسات الاقتصادية، حيث أن التحفظ المحاسبي يحد من إمكانية المبالغة، أو التقليل في تقدير الأصول.
- 2- 2- عدم استخدام التحفظ المحاسبي يعمل على إعطاء معدي القوائم المالية مجال للتلاعب في هذه القوائم لتخفيض الدخل، ومن ثم تخفيض الضريبة المترتبة على المؤسسات الاقتصادية.
- 3- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند تحديد توقيت الاعتراف بالإيراد لغرض التخطيط الضريبي.
- 4- يتم ممارسة التحفظ المحاسبي عند المقارنة بين طرق البيع النقدي أو البيع بالتقسيط طويل الأجل عند التخطيط الضريبي في المؤسسات الاقتصادية.
- 5- التحفظ المحاسبي يعمل على تخفيض أرباح الفترة الحالية وتعظيم أرباح الفترات المالية المستقبلية، والذي ينتج عنها ضرائب مؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي.

6- يعمل التحفظ المحاسبي على تقليل الربح الخاضع للضريبة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) من خلال تأجيل الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف وقت حدوثها.

ثانياً: التوصيات

- 1- العمل على التقيد بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بنسبة مقبولة.
 - 2- قيام الجهات الرقابية بمتابعة مدى تقيد الشركات الفلسطينية بالتحفظ المحاسبي عند إعداد القوائم المالية؛ لكي تعكس هذه القوائم حقيقة المركز المالي لهذه الشركات.
 - 3- التأكد من عدم استخدام المؤسسات الاقتصادية للتحفظ المحاسبي من أجل تخفيض الدخل، ومن ثم تخفيض الضريبة.
 - 4- العمل على زيادة شفافية القوائم المالية من خلال التقيد بالتحفظ المحاسبي.
- الالتزام بمبادئ الحوكمة لضمان جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية

المصادر والمراجع

المراجع

1- القران الكريم

المصادر العربية

1. عماش مصطفى بدر و حسين علي إبراهيم (٢٠٢١)، العلاقة بين التحفظ والتحوط المحاسبي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (١٧) العدد (٥٥).
2. عبد الجواد نايف، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة الجامعة، بغداد، 1967.
3. عبد العال الصكبان، مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق، ج1، مطبعة العاني، بغداد، 1972، ط1.
4. اعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي دار الثقافة للنشر والتوزيع، الاردن_عمان، 2008، ص70.

5. طاهر الجنابي علم المالية العامة والتشريع المالي ،دار الكتب للطباعة والنشر
بغداد،1990
6. هاشم الجعفري ،مبادئ المالية العامة والتشريع المالي مطبعة سلمان الاعظمي
بغداد،ط3،1968
7. هشام محمد صفوت العمري،اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية ،مطبعة التعليم
العالى ،بغداد،ط2،1988
8. منصور ميلاد يونس ،مبادئ المالية العامة ،المؤسسة الفنية للطباعة والنشر الاردن
2004،

المصادر الاجنبية

- Kieso, D., Weygandt, J., Warfield, T. D., (2020), Intermediate Accounting IFRS, 4th Ed., John Wiley and Sons
- Hendriksen E. S. and Michael F. van Breda, (1992), Accounting .theory, 5th Ed, IRWIN, Boston
- Mora, A., & Walker, M., (2015), The implications of research on accounting conservatism for accounting standard setting. Accounting and Business Research, 45 (5), 620-650
- Crawley, M. J., (2015), Macroeconomic consequences of accounting: The effect of accounting conservatism on macroeconomic indicators and the money supply. The accounting review, 90 (3), 987-1011

Sari, E., & Sarumpaet, S., (2019), Conservatism under IFRS in Indonesia. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8 (6)

Sofian, S., Rasid, S. Z. A., & Mehri, M., (2011), Conservatism of earnings and investor protection. *International Journal of Business and Social Science*, 2 (14), 143-148

Geodfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., Holmes, S., (2010), *Accounting theory*, 7th Ed, John Wiley and Sons .Australia

Masca, E., (2015), Limitations of accounting conservatism research in Europe: ante and after IFRS adoption. *Financial Accounting Department, Petru Maior University, Romania*

Barzideh, F., Izadpanah, M., & Lotfi, S., (2015), Accounting conservatism and accounting information quality. *Academic Journal of Research in Business and Accounting*, 3 (03), 21-30.

Beaver, W. H., & Ryan, S. G., (2005), Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. *Review of accounting studies*, 10 (2), 269-309

Black, J., Chen, J. Z., & Cussatt, M., (2018), The association between SFAS No. 157 fair value hierarchy information and

conditional accounting conservatism. *The Accounting Review*,
.93 (5), 119-144

Al-Sakini S, Al-Awawdeh, H., (2015), The Effect of Accounting .
Conservatism and its Impacts on the fair Value of the
Corporation: an empirical study on Jordanian Public Joint-stock
Industrial Companies. *International Journal of Business and*
(*Social Science*, 6 (7