3/1 المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية.

3/2 المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية
واختبار صحة الفروض.

**الـــدراســـة الميـــدانيــــــة**

**3**

**الــــــدراســــــة الميــــــدانيـــــــــة**

# مقـــدمـــــة:

**تحقيقًا لأهداف البحث فقد قام الباحث بدراسة ميدانية لاستطلاع الآراء في تطبيق الإطار المقترح لمعالجة أوجه القصور في أحكام التشريع الضريبي للضريبة على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005، وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء توجه إلى عينة من المتخصصين في هذا المجال وذلك لاستطلاع آرائهم عن المعالجات المقترحة لمعالجة مشكلات التطبيق العملي واختبار فروض البحث حيث تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليل الإجابات الواردة للوقوف على مدى صحة فروض البحث.**

**وتحقيقًا للهدف من الدراسة في هذا الفصل سوف تنقسم الدراسة فيه إلى المبحثين التاليين:**

3/1 المبحث الأول: إطار الدراسة الميدانية.

3/2 المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفرض.

**وسوف يتناول الباحث كل مبحث بالتفصيل كما يلي:**

# 3/1 *المبحث الأول*

# إطـــــار الــدراســـــة الميــدانيـــــة

لتحقيق الأهداف العلمية والعملية من هذا البحث يتم القيام بدراسة ميدانية لاستطلاع الآراء في تطبيق الإطار المقترح وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء توجه إلى عينة من الخبراء والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وأهم المقترحات لعلاج هذه المشكلات من أجل تطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة.

**ومن خلال هذا المبحث يتم تحديد الإطار العام للقيام بهذه الدراسة الميدانية وذلك من خلال ما يلي:**

3/1/1 هدف الدراسة الميدانية.

3/1/2 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

3/1/3 أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء.

# 3/1/1 هــــــدف الــــــدراســــــة الميــــــدانيــــــة:

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على آراء واتجاهات مجموعة من الخبراء والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 والمقترحات لعلاجها والتي توصل إليها الباحث.

# 3/1/2 مجتمـــع وعينـــة الـــدراســـة الميدانيـــة

حيث أن موضوع البحث في مجال الضريبة على الدخل فإن مجتمع الدراسة لابد وأن يتمثل فيما يلي:

1. أساتذة الجامعات المصرية المتخصصين في مجال الضريبة على الدخل.
2. مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية.
3. المحاسبون القانونيون في مكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب.

وقد تم اختيار عينة عشوائية والتي تعتمد على عدم التحيز لمفردات العينة في المجتمع وبحيث تكون ممثلة لكافة قطاعات المجتمع في خصائصه ذات العلاقة بموضوع البحث، وقد راعي الباحث ألا تقل نسبة العينة عن 20% من حجم المجتمع حتى تكون ممثلة لمجتمع الدراسة.

**وقد تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة لكل قطاع من قطاعات الدراسة الميدانية على النحو التالي:**

## تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة لأساتذة الجامعات المصرية

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية بكليات التجارة (خاصة أقسام المحاسبة والاقتصاد) المهتمين والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل وذلك لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم المشكلات المحاسبية والضريبية التي أسفر عنها التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 ومقترحات علاج هذه المشكلات، ومن ثم الوقوف على مدى صحة فروض الدراسة.

وقد بلغت عينة الدراسة التي حددها الباحث (50) عضو هيئة تدريس، وقد راعي الباحث عند تحديده لحجم مجتمع الدراسة ضرورة توافر مجموعة من الشروط وهي:

* أن يكون من المهتمين والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل.
* أن يكون عضو هيئة تدريس (أستاذ – أستاذ مساعد) بكليات التجارة (قسم المحاسبة والمراجعة وقسم الاقتصاد) بجامعات (القاهرة – عين شمس – حلوان – بنها – الأزهر – طنطا – المنوفية).
* أن يكون له اهتمامًا ودراية بموضوع البحث ويأتي ذلك من خلال الكتابات أو الإشراف على رسائل علمية متعلقة بموضوع البحث.

وفي ضوء هذه الشروط أمكن للباحث تحديد عينة الدراسة في (50) عضو هيئة تدريس.

وقد قام الباحث بتوزيع (50) قائمة استقصاء على أفراد العينة وكانت عدد القوائم التي وردت للباحث (43) قائمة بنسبة استجابة 86**%**، وقد قام الباحث بفرز هذه القوائم لتحديد مدى إمكانية إخضاعها للتحليل وأسفرت عملية الفرز عن عدم وجود قوائم غير مستكملة، مما يعني أـن عدد القوائم المستكملة القابلة للتحليل الإحصائي (43) قائمة مما يعني أن درجة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصي منهم 86**%**.

## تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة لمأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية وقد راعي الباحث عند تحديده لحجم مجتمع الدراسة ضرورة توافر مجموعة من
الشروط وهي:

* أن يكون مأموري الضرائب من العاملين بإدارة الفحص بمأموريات ضرائب (المركز الضريبي لكبار الممولين – مركز متوسطي الممولين – مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة – مأمورية ضرائب شركات الاستثمار بالقاهرة) وبمجال البحوث الضريبية.
* أن يكون لديهم خبرة لمدة لا تقل عن خمس سنوات وذلك حتى يكون لديهم الخبرة الكافية لإبداء الرأي السليم والمستمد من الخبرة الكبيرة في مجال الفحص والبحوث الضريبية، وذلك حتى تكون آرائهم ومقترحاتهم بناءة وتفيد في التوصل إلى الحلول المناسبة لمعالجة مشكلات التطبيق العملي.

وفي ضوء هذه الشروط أمكن للباحث تحديد عينة الدراسة في (100) مأمور ضرائب.

وقد قام الباحث بتوزيع (100) قائمة استقصاء على أفراد العينة وكانت عدد القوائم التي وردت للباحث (91) قائمة بنسبة استجابة 91**%**، وقد قام الباحث بفرز هذه القوائم لتحديد مدى إمكانية إخضاعها للتحليل وأسفرت عملية الفرز عن وجود ثلاثة قوائم غير مستكملة، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والقابلة للتحليل الإحصائي (88) قائمة مما يعني أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصي منهم هي 88**%**.

## تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة للمحاسبون القانونيون في مكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة حيث راعى الباحث ضرورة توافر مجموعة من الشروط في هذه المكاتب أهمها:

* أن يكون المحاسبون القانونيون من مكاتب المحاسبة الكبرى ويقومون بمراجعة حسابات الشركات العملاقة وخاصة التي تعد قوائمها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
* أن يكون لديهم الخبرة الكافية والإلمام بمشكلات التطبيق العملي لأحكام الضريبة على الدخل للوقوف على أهم هذه المشكلات والتعرف على مقترحات علاجها.

وفي ضوء هذه الشروط أمكن للباحث تحديد عينة الدراسة في (100) مفردة بالنسبة للمحاسبون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب.

وقد قام الباحث بتوزيع (100) قائمة على أفراد العينة وكانت عدد القوائم التي وردت للباحث (87) قائمة بنسبة استجابة 87**%**، وقد قام الباحث بفرز هذه القوائم لتحديد مدى إمكانية إخضاعها للتحليل وأسفرت عملية الفرز عن وجود خمس قوائم غير مستكملة، مما يعني أن عدد القوائم المستكملة والقابلة للتحليل الإحصائي (82) قائمة مما يعني أن درجة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصي منهم هي 82**%**.

**ويوضح الجدول التالي بيانًا بعدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:**

جدول (9)

عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| البيــــــــان | عدد القوائم المرسلة | عدد القوائم المستلمة | عدد القوائم التي أجرى عليها التحليل الإحصائي |
| العدد | النسبة | العدد | النسبة | العدد | النسبة |
| أعضاء هيئة التدريس | 50 | 100**%** | 43 | 86**%** | 43 | 86**%** |
| مأموري الضرائب | 100 | 100**%** | 91 | 91**%** | 88 | 88**%** |
| المحاسبون القانونيون | 100 | 100% | 87 | 87% | 82 | 82% |
| **الإجمالي** | **250** | **100%** | **221** | **88.4%** | **213** | **85.2%** |

# 3/1/3 أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار فروض البحث والتأكد من صحتها أو عدم صحتها، والتعرف على أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وأهم المقترحات لعلاج هذه المشكلات وذلك من خلال أراء المستقصي منهم.

**وقد جاء الاختيار لأسلوب قائمة الاستقصاء نظرًا لما يلي:**

* اختلاف الشرائح التي تكونت منها عينة البحث والمتمثلة في أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية بكليات التجارة ومأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية والمحاسبون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك اختلاف وتعدد مواقع عملهم.
* تمكين المستقصي منهم من تقديم ما يُطلب منهم من بيانات وإبداء آرائهم بشكل دقيق.

وقد راعى الباحث الأصول اللازمة في تصميم الأسئلة والعبارات بقائمة الاستقصاء وهي "الشمول، الاختصار، التركيز، سهولة الفهم، الموضوعية، الترتيب والتتابع، تجنب ما يبعث على التحيز والرقابة الضمنية".([[1]](#footnote-1))

* **تضمنت قائمة الاستقصاء أربع مجموعات، كل مجموعة تختبر فرض من فروض الدراسة**

**وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء والمتابعة بالمقابلة الشخصية، مع شرح قائمة الاستقصاء والرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بها، واستلام الردود (يتضمن ملحق البحث رقم (1) نموذج لقائمة الاستقصاء المستخدمة في جمع البيانات).**

# 3/2 *المبحث الثاني*

# نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض

# مقدمـــــــة:

بعد إعادة تجميع قوائم الاستقصاء وبعد مراجعتها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائي قام الباحث بترميز الأسئلة الواردة بها، وتحميل بيانات كل استمارة على الحاسب الآلي من خلال برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) في ظل نظام تشغيل النوافذ (SPSS Win) Statistical Package Social Science

وقد قام الباحث بإعطاء أوزان للإجابات حسب الأهمية النسبية وطبقًا لمقياس ليكرت (Likert Scal) وتتراوح الأوزان بين (1، 5) باعتبار أن هام جدًا وموافق تمامًا يكون وزنه الترجيحي (5)، وهام وموافق يكون وزنه الترجيحي (4)، ومتوسط الأهمية ومحايد يكون وزنه الترجيحي (3)، وقليل الأهمية وغير موافق يكون وزنه الترجيحي (2)، وغير هام وغير موافق إطلاقًا يكون وزنه الترجيحي (1).

**وقد قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للإجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام حقيبة التحليلات الإحصائية تحت نظام النوافذ (SPSS Win) واشتمل التحليل الإحصائي على استخدام الأساليب الآتية:**

# أولاً: الإحصـــــاءات الـــــوصفيـــــة

وتتمثل في الجداول التكرارية النسبية المزدوجة Crosstables، وقد استخدم الباحث هذه الجداول لاستنتاج عدد ونسبة الاستجابات من المبحوثين ونسبة استجابة مجموعات الدراسة وعددهم ثلاث مجموعات ووضعها بجداول مزدوجة يمثل على المحور الأفقي أهمية الاستجابة وعلى المحور الرأسي مجموعات الدراسة الثلاثة، ويتم من خلالها معرفة التوزيع التكراري والنسبي، كما يوضح العلاقة بين المتغيرين (متغير ممثل من خلال الصفوف وآخر من خلال الأعمدة) بالإضافة إلى اتجاه تلك العلاقة (يتضمن ملحق البحث رقم (2) الجداول التكرارية النسبية المزدوجة Crosstables).

ويوضح الجدول التالي التحليل الإحصائي لاستجابات العينة حسب وظيفة المستقصي منهم.

جدول (10)

التحليل الإحصائي لاستجابات العينة حسب وظيفة المستقصي منهم

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| الوظيفة | العدد | النسبة | الترتيب |
| عضو هيئة تدريس | 43 | 20.2% | 3 |
| مأمور ضرائب | 88 | 41.3% | 1 |
| محاسب قانوني | 82 | 38.5% | 2 |
| **الإجمالي** | **213** | **100%** | **-** |

يتضح من الجدول السابق أن وظيفة مأمور الضرائب جاءت في الترتيب الأول حيث بلغت نسبتها (41.3%) من إجمالي حجم عينة البحث، يليها في الترتيب الثاني وظيفة المحاسب القانوني حيث بلغت نسبتها (38.5%) من إجمالي عينة البحث، يليها في الترتيب الثالث وظيفة عضو هيئة تدريس حيث بلغت نسبتها (20.2%) من إجمالي عينة البحث.

# ثانيًا: الأساليب الإحصائية المستخدمة (الاختبارات الإحصائية)

اشتمل التحليل الإحصائي على الأساليب والاختبارات الإحصائية التالية:

1. معامل ثبات ألفا كرونباخ.
2. معامل الارتباط.
3. الانحدار البسيط.
4. معامل التحديد.
5. اختبار فريد مان.
6. اختبار كا2.
7. تحليل التباين: ANOVA (تحليل كروسكال – ويلز Kruskal - Wallis).

# التحليـــــل الإحصـــائــي للفــروض

## أولاً: صلاحية واعتمادية الأداء المستخدمة في قياس نتائج الدراسة.

**لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة اعتمد الباحث على استخدام كل من:**

### معامل الاتساق الداخلي Interconsistancy

ومن خلاله يتم قياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، ويكون المعيار الأساسي هو اختبار معنوية معامل الارتباط.

### معـــامل كرونبــاخ ألفــــا: Cronbach's Alpha

اعتمد الباحث على معامل كرونباخ ألفا بهدف دراسة معامل الثبات (درجة الاعتمادية) وذلك على مستوى جميع المحاور الخاصة باستمارة الاستقصاء.

**وتوضح الجداول التالية أرقام (11)، (12)، (13)، (14) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بالمحاور التالية:**

1. تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.
2. تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي).
3. تحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل.
4. تحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) لتطوير الضريبة على الدخل.

جدول (11)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر
عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | معـامل كرونباخ ألفا |
| --- | --- |
| درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل. | 0.994  |

أما عن نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.994= $∝$) وهذا ويؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

جـــــــدول (12)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق
بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي)

| المحـــــــــــــــور | معـامل كرونباخ ألفا |
| --- | --- |
| درجة أهمية المشكلات التي تتعلق بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي). | 0.910 |

نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.910=$∝$) وهذا يؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي).

جــــدول (13)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق
بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | معـامل كرونباخ ألفا |
| --- | --- |
| بتحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل | 0.966 |

نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.966=$∝$) وهذا يؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل.

جـــــدول (14)

نتائج صلاحية واعتمادية المحور الخاص بتحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق
بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | معـامل كرونباخ ألفا |
| --- | --- |
| تحديد درجة الموافقة على الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل | 0.854 |

نتائج معامل كرونباخ ألفا (0.854=$∝$) وهذا يؤكد على أن عناصر هذا المحور يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل.

## ثانيًا: الأهميـــــــــــة النسبيـــــــــة

لتحليل الأهمية النسبية للمشكلات فقد تم استخدام اختبار فريدمان Friedman test لبيان متوسط الرتب لمحاور الدراسة، كما تم استخدام اختبار كا2 chi square test لقياس مدى وجود اختلاف أو اتفاق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة وتحدد قيمة الدلالة أو المعنوية P-value فعندما تكون P-value أقل من 5% ( 0.05P-value $<$) فإن ذلك يعني وجود فروق في الأهمية بين عبارات محاور الدراسة من وجهة نظر مجموعات العينة.

### المحور الأول: المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل:

قام الباحث بإجراء تحليل الأهمية النسبية لعبارات محور تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل كما هو موضح بالجدول التالي:

جـــــدول (15)

الأهمية النسبية لمحور تحديد درجة أهمية المشكلات

التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | كــا2 | المعنــويــة |
| --- | --- | --- |
| تحديد أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل | 84.043 | 0.00 |

**من الجدول السابق يتضح أن مستوى المعنوية** أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات محور مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل من وجهة نظر عينة الدراسة.

### المحور الثاني: المشكلات التي تتعلق بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي):

جــــــدول (16)

الأهمية النسبية لمحور تحديد درجة أهمية مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

| المحـــــــــــــــور | كــا2 | المعنــويــة |
| --- | --- | --- |
| تحديد درجة أهمية المشكلات التي تعبر عن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | 39.01 | 0.00 |

**من الجدول ا­لسابق يتضح** **أن** مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات محور مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة من وجهة نظر عينة الدراسة.

### المحور الثالث: تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل:

جـــــدول (17)

الأهمية النسبية لمحور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية

وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | كــا2 | المعنــويــة |
| --- | --- | --- |
| تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل | 91.92 | 0.00 |

**من الجدول السابق يتضح أن** مستوى المعنوية أقل من 5% وهذا يعني وجود اختلاف في الأهمية النسبية بين عبارات محور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل من وجهة نظر عينة الدراسة.

### المحور الرابع: تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل.

جــــدول (18)

الأهمية النسبية لمحور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل

| المحـــــــــــــــور | كــا2 | المعنــويــة |
| --- | --- | --- |
| تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | 15.22 | 0.00 |

**من الجدول السابق يتضح أن** مستوى المعنوية أكبر من 5% وهذا يعني عدم وجود اختلاف جوهري في الأهمية النسبية بين عبارات محور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة من وجهة نظر عينة الدراسة.

## ثالثًا: قياس مدى الاتفاق والاختلاف في آراء مجموعات العينة المبحوثة

### المحور الأول: عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل:

**يمكن قياس مدى الاتفاق أو الاختلاف في آراء مجموعات العينة من المبحوثين حول المحور الأول والذي يعبر عن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل من خلال الجداول التالية:**

جـــدول (19)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية
وأحكام قانون الضريبة على الدخل حسب المؤهل العلمي

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | المؤهل العلمي | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | بكالوريوس في المحاسبة | 140 | 104.98 | 4.33 | 0.115 |
| 2 | ماجستير في المحاسبة | 26 | 91.87 |
| 3 | دكتوراه في المحاسبة | 47 | 121.38 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب المؤهل العلمي أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب المؤهل العلمي وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

جـــدول (20)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية
وأحكام قانون الضريبة على الدخل حسب الوظيفة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | الوظيفة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | عضو هيئة تدريس | 43 | 124.38 | 4.36 | 0.113 |
| 2 | مأمور ضرائب | 88 | 103.25 |
| 3 | محاسب قانوني | 82 | 101.91 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب الوظيفة أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب الوظيفة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

جــــدول (21)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية

وأحكام قانون الضريبة على الدخل حسب عدد سنوات الخبرة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | عدد سنوات الخبرة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | أقل من 5 سنوات | 5 | 103.80 | 0.419 | 0.811 |
| 2 | من 5 سنوات إلى 10 سنوات | 25 | 99.76 |
| 3 | أكثر من 10 سنوات | 183 | 108.08 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب عدد سنوات الخبرة أكبر من 5**%** لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

### المحور الثاني: مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي):

جـــــدول (22)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة
(البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي) حسب المؤهل العلمي

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | المؤهل العلمي | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | بكالوريوس في المحاسبة | 140 | 101.20 | 3.70 | 0.157 |
| 2 | ماجستير في المحاسبة | 26 | 116.38 |
| 3 | دكتوراه في المحاسبة | 47 | 119.09 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب المؤهل العلمي أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب المؤهل العلمي وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي).

جــــدول (23)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

(البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي) حسب الوظيفة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | الوظيفة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | عضو هيئة تدريس | 43 | 116.71 | 1.98 | 0.370 |
| 2 | مأمور ضرائب | 88 | 100.94 |
| 3 | محاسب قانوني | 82 | 108.41 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب الوظيفة أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب الوظيفة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي).

جــــدول (24)

تحليل التباين لمشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

(البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي) حسب عدد سنوات الخبرة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | عدد سنوات الخبرة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | أقل من 5 سنوات | 5 | 117.50 | 0.210 | 0.90 |
| 2 | من 5 سنوات إلى 10 سنوات | 25 | 109.54 |
| 3 | أكثر من 10 سنوات | 183 | 106.37 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب عدد سنوات الخبرة أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي).

### المحور الثالث: تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل

جـــدول (25)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية

وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل حسب المؤهل العلمي

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | المؤهل العلمي | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | بكالوريوس في المحاسبة | 140 | 109.09 | 1.25 | 0.535 |
| 2 | ماجستير في المحاسبة | 26 | 94.46 |
| 3 | دكتوراه في المحاسبة | 47 | 107.70 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب المؤهل العلمي أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب المؤهل العلمي وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل.

جــــدول (26)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية

وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل حسب الوظيفة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | الوظيفة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | عضو هيئة تدريس | 43 | 110.10 | 0.616 | 0.735 |
| 2 | مأمور ضرائب | 88 | 103.07 |
| 3 | محاسب قانوني | 82 | 109.59 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب الوظيفة أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب الوظيفة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل.

جــــدول (27)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية

وقانون الضريبة على الدخل لتطوير على الدخل حسب عدد سنوات الخبرة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | عدد سنوات الخبرة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | أقل من 5 سنوات | 5 | 89.70 | 0.425 | 0.809 |
| 2 | من 5 سنوات إلى 10 سنوات | 25 | 109.02 |
| 3 | أكثر من 10 سنوات | 183 | 107.20 |

يتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية حسب عدد سنوات الخبرة أكبر من 5**%** لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل.

### المحور الرابع: تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل:

جـــدول (28)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة

لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل حسب المؤهل العلمي

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | المؤهل العلمي | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | بكالوريوس في المحاسبة | 140 | 105.12 | 0.544 | 0.762 |
| 2 | ماجستير في المحاسبة | 26 | 106.83 |
| 3 | دكتوراه في المحاسبة | 47 | 112.70 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب المؤهل العلمي أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب المؤهل العلمي وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل.

جــــدول (29)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة

لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل حسب الوظيفة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | الوظيفة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | عضو هيئة تدريس | 43 | 113.07 | 1.026 | 0.599 |
| 2 | مأمور ضرائب | 88 | 102.30 |
| 3 | محاسب قانوني | 82 | 108.87 |

**يتضح من الجدول السابق أن** مستوى المعنوية حسب الوظيفة أكبر من 5% لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب الوظيفة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محرر تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل.

جــــدول (30)

تحليل التباين لمحور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة

لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل حسب عدد سنوات الخبرة

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| م | عدد سنوات الخبرة | العدد | متوسط الرتب | كا تربيع | المعنوية |
| 1 | أقل من 5 سنوات | 5 | 121.20 | 1.155 | 0.561 |
| 2 | من 5 سنوات إلى 10 سنوات | 25 | 95.94 |
| 3 | أكثر من 10 سنوات | 183 | 108.12 |

**يتضح من الجدول السابق أن مستوى** المعنوية حسب عدد سنوات الخبرة أكبر من 5**%** لجميع المتغيرات، وهذا يعني أنه يوجد اتفاق بين آراء جميع مجموعات الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة وفقًا لاتجاهات المبحوثين نحو محور تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة لتطوير الضريبة على الدخل.

## رابعًا: اختبــــــــــار فـــــــــروض الــــــــدراســــــة:

### الفرض الأول: "توجد مجموعة من المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل":

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية (الموضحة في ملحق البحث رقم (1) – قائمة الاستقصاء – المجموعة الأولى (السؤال الأول):**

#### المتغير المستقل (س): عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل ويتمثل ذلك في العناصر التالية:

1. موقف مصلحة الضرائب تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
2. عدم اعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات.
3. مدى موافقة مصلحة الضرائب على رسملة تكلفة الاقتراض على الرغم من عدم توافر شروط الرسملة، وهل يتم اعتبارها تكاليف جارية أم تكاليف رأسمالية وذلك بالنسبة لحالات الفحص الضريبي ما قبل عام 2016.
4. اقتصار أحكام التشريع الضريبي على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري رقم (8) ليشمل ثلاث طرق.
5. اقتصار أحكام التشريع الضريبي على معالجة نوع واحد من العقود طويلة الأجل دون غيرها من العقود.
6. مشكلة تحديد القانون لأسس وقواعد لحساب قيمة الإهلاك تختلف عن تلك القواعد التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

#### المتغير التابع (ص): مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل ويتمثل ذلك في العناصر التالية:

1. عدم فرض القانون لأي عقوبات تسري في حالة الإخلال وعدم الالتزام بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية.
2. عدم وجود طريقة معينة للفحص الضريبي إذا كان الربح مستخرج من قائمة دخل غير معدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
3. عدم اتساق المعاملة الضريبية للمخصصات مع أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (28).
4. تناقض المعاملة الضريبية للمخصصات مع حكم المادة (17) من القانون حيث اشترطت تحديد صافي الربح المحاسبي وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
5. مشكلة خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا من العوائد المدينة وهل يتم خصم العوائد المرتبطة بالقروض فقط أم يتم خصم كل العوائد الدائنة كلها بما تتضمنه من عوائد دائنة غير مرتبطة بالقروض.
6. مشكلة عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية فيها يتعلق بالعوائد المدينة للأشخاص الاعتبارية حيث حددت المادة (52) من القانون العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية، في حين حددت المادة (58) من اللائحة التنفيذية أن العوائد المدينة تشمل كل ما يتحمله الشخص الاعتباري.
7. اقتصار حكم المادة (59) من اللائحة التنفيذية في حساب متوسط حقوق الملكية على استبعاد القروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة، وهل يعني ذلك عدم استبعاد القروض التي لها عوائد معفاة.
8. عدم محاولة المشرع الضريبي استيضاح ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات فعليًا لقياس ربحية العقود (نظام المستخلصات).
9. مشكلة الصعوبة في ترحيل الخسائر المحققة من العقود طويلة الأجل للخلف في حالة التعامل مع عدد كبير جدًا من العقود.
10. مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات.
11. مشكلة عدم ذكر أحكام التشريع الضريبي أي نص يتعلق بإضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل، بينما تنص المعايير المحاسبية على إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك.
12. أن أحكام التشريع الضريبي لم تأخذ في الاعتبار اختلاف طبيعة النشاط وظروف الصناعة عند تحديد معدلات الإهلاك.
13. مشكلة إغفال القانون (91) لسنة 2005 للأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي بشأن الاستفادة من الإهلاك المعجل.
14. مشكلة عدم اشتراط القانون فترة زمنية للاحتفاظ بالأصول لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل في أول فترة زمنية تم فيها استخدام هذه الأصول.
15. مشكلة اختلاف المعالجة الضريبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة المحاسبية وفقًا لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (31).
16. مشكلة اختلاف المعالجة الضريبية للأصول المعنوية بما فيها الشهرة عن المعالجة المحاسبية وفقًا لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (31).

وقد حولت المتغيرات إلى قيم كمية عن طريق ربط كل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء بأحد المتغيرات السابقة، ثم إعطاء كل منها أوزان ترجيحية.

##### 1- قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين "عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل" كمتغير مستقل وبين "مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل" كمتغير تابع، وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P-value فإذا كانت
P-value أقل من 1**%** دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع والعكس، كما يتضح من خلال الجدول التالي:

جــــدول (31)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل (الفرض الأول)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| المحــــــــــــــور | معامل ارتباط بيرسون | المعنوية sig |
| المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل | 0.861 \*\* | 0.000 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:**

* وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل (عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) وعبارات المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) حيث أن معامل الارتباط = 0.861 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
* وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل (عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) وعبارات المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكما كان هناك عدم اتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل أدى ذلك إلى وجود مشكلات مرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

##### 2- قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط):

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) على المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع كما يلي:

جــدول (32)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الأول

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعـــــالـــــم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-Value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.097 | 12.23 | 0.000 | دالة | 0.810 |
| المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل | 0.313 | 5.62 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 31.54درجة الحرية = 1،211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعني أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن زيادة المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.313 وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الأول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين "عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل" و "مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل".
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) بنسبة 81%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي:**

**المتغير المستقل (س) عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل:**

ص = ا + ب س

ص **=** 3.097+ 0.313س

**ويعني ذلك أن عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل يؤدي إلى مشكلات مرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل، وبالتالي يتضح صحة الفرض الأول من الدراسة "توجد مجموعة من المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل"، ومن ثم فيتم قبول هذا الفرض.**

### الفرض الثاني: "توجد مجموعة من المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي):

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية الموضحة في ملحق البحث رقم (1) – قائمة الاستقصاء– المجموعة الثانية (السؤال الثاني):**

#### المتغير المستقل (س): عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة ويتمثل ذلك في العناصر التالية:

1. أن تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية لم يحظى بأي قاعدة أو أساس علمي مدروس (مبدأ المقدرة على الدفع)، وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
2. أن سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لا يتناسب مع مستويات الدخول المختلفة وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
3. معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة شركات الأموال مع اختلاف الطبيعة القانونية لكل من هذه الكيانات القانونية وهذا يخالف مبدأ الدستورية، حيث أن شركات الواقع طبقًا للقانون المدني ليس لها شخصية اعتبارية.
4. أن تحديد قيد زمني خمس سنوات لترحيل الخسارة لا يقوم على أي أساس علمي حيث قد تمتد الخسارة لفترات أكثر من خمس سنوات وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.

#### المتغير التابع (ص): مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة ويتمثل ذلك في العناصر التالية:

1. أن المشرع الضريبي لم يراعي البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة حيث لم يأخذ في الاعتبار مستوى التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار عند تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية.
2. أن المشرع الضريبي يُحابي أصحاب الدخول المرتفعة من الأشخاص الاعتباريين إذ يفرض عليهم سعر ضريبي نسبي من الناحية الفعلية أما من الظاهر فهي ضريبة تصاعدية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
3. أن معدلات الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين لا يعاد النظر فيها وفقًا لما تتضمنه الظروف المعيشية وفقًا لمستوى التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار، وذلك لتشجيع وجذب الاستثمار وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.
4. ميز المشرع الضريبي بين الشخص الطبيعي صاحب المنشأة الفردية على الشريك في شركات الأشخاص وشركات الواقع من ناحية الاستفادة من الشريحة المعفاة والأسعار الضريبية الأقل مما يضر بالمراكز القانونية للشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
5. لم يفرق المشرع الضريبي في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال وذلك لاختلاف طبيعة تكوين هذه الكيانات القانونية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.
6. تخارج العديد من الشركاء في شركات الأشخاص وتكوين منشآت فردية أو التوقف عن النشاط نهائيًا وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي بفرض الضريبة.
7. لم يأخذ المشرع الضريبي في الاعتبار منح المزيد من الحوافز الضريبية اللازمة للنشاط الصناعي ونشاط التصدير تشجيعًا لهذه الأنشطة وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
8. لم يأخذ المشرع الضريبي في الاعتبار أهمية الحفاظ على رأس المال سليمًا عند ترحيل الخسائر وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
9. عدم اختلاف أسلوب ومدة ترحيل الخسارة باختلاف طبيعة تكوين الكيانات القانونية حيث تختلف شركات الأشخاص وشركات الواقع عن الأشخاص الاعتبارية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.

وقد حولت المتغيرات إلى قيم كمية عن طريق ربط كل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء بأحد المتغيرات المستقلة السابقة، ثم إعطاء كلاً منها أوزان ترجيحية.

##### 1- قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين "عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي)" لمتغير مستقل وبين "مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة" كمتغير تابع، وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P-value فإذا كانت
 P-value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع والعكس، كما يتضح من خلال الجدول التالي:

جـــدول (33)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمستقل للفرض الثاني

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| المحور | معامل ارتباط بيرسون | المعنوية sig |
| المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة. | 0.933 \*\* | 0.000 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:**

* وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغير المستقل (عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي) وعبارات المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة)، حيث إن معامل الارتباط = 0.933 كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا يدل أيضًا على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل.
* وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغير المستقل (عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وعبارات المتغير التابع ومشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة، حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة وقوية، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكلما كان هناك عدم اتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة أدى ذلك إلى وجود مشكلات مرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.

##### 2- قياس أثر المتغير المستقل على المتغير التابع (الانحدار البسيط).

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) على المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير التابع والمتغير المستقل كما يلي:

جـــدول (34)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل والمتغير التابع للفرض الثاني

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعـــــالــــــم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.12 | 14.22 | 0.000 | دالة | 0.954 |
| المشكلات المرتبطة بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | 0.30 | 6.20 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 38.44درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار 0.30 وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة الفرض الثاني بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين "عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة أو "مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة".
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (عدم اتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) تفسير المتغيرات التي تحدث في المتغير التابع (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) بنسبة 95.4%.

**وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل على النحو التالي: المتغير المستقل (س) عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة:**

ص = ا + ب س

ص **=** 3.12 + 0.30س

**ويعني ذلك أن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة يؤدي إلى وجود مشكلات مرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة، وبالتالي يتضح صحة الفرض الثاني من الدراسة "توجد مجموعة من المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي)، ومن ثم فيتم قبول هذا الفرض.**

### الفرض الثالث: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وبين تطوير الضريبة على الدخل":

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية الموضحة في ملحق البحث رقم (1) – قائمة الاستقصاء – المجموعة الأولى والثانية (السؤال الأول والثالث).**

#### المتغيرات المستقلة (س): تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل، ويتمثل ذلك في المتغيرات التالية"

* **(س1): مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والخاصة بتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. عدم فرض القانون لأي عقوبات تسري في حالة الإخلال وعدم الالتزام بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية.
2. عدم وجود طريقة معينة للفحص الضريبي إذا كان الربح مستخرج من قائمة دخل غير معدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
* **(س2): عدم اعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات.**
* **(س3): المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض التي تُعد من التكاليف واجبة الخصم والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. مدى موافقة مصلحة الضرائب على رسملة تكلفة الاقتراض على الرغم من عدم توافر شروط الرسملة، وهل يتم اعتبارها تكاليف جارية أم تكاليف رأسمالية وذلك بالنسبة لحالات الفحص الضريبي ما قبل عام 2016.
2. مشكلة خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانونًا من العوائد المدينة وهل يتم خصم العوائد المرتبطة بالقروض فقط أم يتم خصم كل العوائد الدائنة كلها بما تتضمنه من عوائد دائنة غير مرتبطة بالقروض.
3. مشكلة عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية فيما يتعلق بالعوائد المدينة للأشخاص الاعتبارية حيث حددت المادة (52) من القانون العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية، في حين حددت المادة (58) من اللائحة التنفيذية أن العوائد المدينة تشمل كل ما يتحمله الشخص الاعتباري.
4. اقتصار حكم المادة (59) من اللائحة التنفيذية في حساب متوسط حقوق الملكية على استبعاد القروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة، وهل يعني ذلك عدم استبعاد القروض التي لها عوائد معفاة.
* **(س4): مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. اقتصار أحكام التشريع الضريبي على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري رقم (8) ليشمل ثلاث طرق.
2. اقتصار أحكام التشريع الضريبي على معالجة نوع واحد من العقود طويلة الأجل دون غيرها من العقود.
3. عدم محاولة المشرع الضريبي استيضاح ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات فعليًا لقياس ربحية العقود (نظام المستخلصات).
4. مشكلة الصعوبة في ترحيل الخسائر المحققة من العقود طويلة الأجل للخلف في حالة التعامل مع عدد كبير جدًا من العقود.
5. مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات.
* **(س5): مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. مشكلة تحديد القانون لأسس وقواعد لحساب قيمة الإهلاك تختلف عن تلك القواعد التي يحددها معيار المحاسبة المصري رقم (10) الأصول الثابتة وإهلاكاتها.
2. مشكلة عدم ذكر أحكام التشريع الضريبي أي نص يتعلق بإضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل، بينما تنص المعايير المحاسبية على إضافة تلك التكلفة عند احتساب أساس الإهلاك.
3. أن أحكام التشريع الضريبي لم تأخذ في الاعتبار اختلاف طبيعة النشاط وظروف الصناعة عند تحديد معدلات الإهلاك.
4. مشكلة إغفال القانون (91) لسنة 2005 للأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي بشأن الاستفادة من الإهلاك المعجل.
5. مشكلة عدم اشتراط القانون فترة زمنية للاحتفاظ بالأصول لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل في أول فترة زمنية تم فيها استخدام هذه الأصول.
6. مشكلة اختلاف المعالجة الضريبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة المحاسبية وفقًا لأحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (31).
* **(س6): في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك معاملة ضريبية خاصة (أسلوب معين للفحص الضريبي).**
* **(س7): اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها، لاتفاقها مع المعايير المحاسبية التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد.**
* **(س8): تحديد موقف مصلحة الضرائب ومدى موافقتها على رسملة تكلفة الاقتراض في حالة عدم توافر شروط الرسملة وذلك في حالة فحص الاقرارات الضريبية لما قبل عام 2016.**
* **(س9): ترك حرية الاختيار للشركات في اتباع الطريقة التي تراها مناسبة لتحديد نسبة مستوى الإتمام مع توضيح مبررات اتباع هذه الطريقة وعلى حسب مدة تنفيذ كل عقد.**
* **(س10): معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها ومعالجة المشكلات الضريبية للشهرة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. ضرورة اختلاف طرق ومعدلات الإهلاك حسب طبيعة الأصل وطبيعة نشاط المنشأة وطبيعة التكنولوجيا المستخدمة.
2. أن يترك للمنشأة حرية تحديد معدلات الإهلاك بناءً على العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
3. ضرورة إعادة النظر في معدلات الإهلاك في حالة زيادة معدلات الاستخدام عن المعدل العادي، وكذلك تغيير طريقة حساب الإهلاك مع توضيح مبررات ذلك.
4. ضرورة ارتباط حساب الإهلاك المعجل بتحقيق زيادة في معدلات الإنتاج أو زيادة في الإيرادات.
* **المتغير التابع (ص): تطوير الضريبة على الدخل ويتمثل ذلك في العناصر التالية:**
1. صياغة نصوص أحكام التشريع الضريبي بشكل لا يحتمل التأويل ولا التفسير، خاصة حكم المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بحيث يتحدد موقف لمصلحة الضرائب (موقف الفاحص الضريبي) تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
2. إعداد قائمة دخل ضريبي تقوم على أسس وقواعد أحكام التشريع الضريبي.
3. أن تُحيل المادة (17) من القانون (91) لسنة 2005 للائحة التنفيذية تحديد شروط الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية.
4. إضافة بند جديد إلى المادة (135) من القانون رقم (91) لسنة 2005 والخاصة بالعقوبات وذلك بمعاقبة الممول في حالة الإخلال بأحكام معايير المحاسبة المصرية أو في حالة عدم التزامه بتطبيقها.
5. اعتبار المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار من التكاليف واجبة الخصم وأن يكون المخصص مبنيًا على أساس نسبة المخاطر التي تتعرض لها المنشآت.
6. الاعتراف بالمخصصات من التكاليف واجبة الخصم إذا ثبت بناءً على قرائن محددة عدم جدوى تحصيل الحسابات المدينة وأن تُحدد بنسبة معينة حسب طبيعة كل نشاط.
7. أن يتم إعادة تقييم للمخصص في نهاية الفترة المحاسبية لتحديد فائض أو عجز التقييم الذي يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة.
8. أن يتم خصم العوائد الدائنة المرتبطة بالقروض فقط من العوائد المدينة حيث يمكن استخدام اسلوب تتبع الأثر في تحديد العوائد المرتبطة بالقروض.
9. تعديل البند (1) من المادة (52) من القانون بحيث تشمل كل العوائد المدينة التي تتحملها الأشخاص الاعتبارية والتي حُملت على قائمة الدخل، وذلك لتحقيق الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية.
10. تعديل المادة (21) من القانون رقم (91) لسنة 2005 بحيث تتضمن الطرق الأخرى لتحديد نسبة مستوى الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (8) عند تحديد صافي الربح الضريبي لعقود المقاولات طويلة الأجل.
11. تعديل المعالجة الواردة بأحكام التشريع الضريبي لتشمل المعالجة الضريبية للأنواع الأخرى من عقود المقاولات طويلة الأجل (عقد التكلفة زائد نسبة) وعدم اقتصارها على نوع واحد من العقود وهي العقود محددة القيمة فقط.
12. توضيح المشرع الضريبي والأخذ في الاعتبار ما يجري عليه العمل في شركات المقاولات (نظام المستخلصات).
13. اعتبار المخصصات الفنية في شركات المقاولات من التكاليف واجبة الخصم بنسبة معينة من إجمالي الربح السنوي للمنشأة أو من رقم الأعمال، نظرًا لطبيعة شركات المقاولات وما تتميز به من درجة عالية من المخاطر.
14. ترحيل خسائر العقود طويلة الأجل للخلف لتخصم من أرباح السنة السابقة أو السنوات الثلاث السابقة، ثم ترحيل الخسارة المتبقية لتخصم من أرباح السنوات التالية حتى السنة الخامسة أو دون تحديد مدة للترحيل وإجراء تعديل تشريعي في ضوء ذلك.
15. تعديل المادة (26) من القانون بحيث تأخذ في الاعتبار إضافة التكلفة المقدرة لفك وإزالة الأصل وإعادة تسوية الموقع الذي يوجد به الأصل عند تحديدها لأساس الإهلاك، وذلك تمشيًا مع أحكام معايير المحاسبة المصرية، وتعديل البند (1) من المادة (24).
16. توضيح أحكام التشريع الضريبي لموقف الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي وذلك من الإهلاك المعجل الذي يعد من التكاليف واجبة الخصم.
17. أن يتضمن التشريع الضريبي نصاً يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بالآلات والمعدات الجديدة لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.
18. عدم السماح بخصم الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المستعملة أو السماح لها بإهلاك معجل بنسبة تقل عن نسبة الإهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة (على حسب النوع).
19. تعديل أحكام التشريع الضريبي ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة (الاعتراف بخسارة الاضمحلال)، بالإضافة إلى تعديل اللائحة التنفيذية لتفسير هذه المعالجات، وذلك لتحقيق الاتساق مع أحكام المعيار المحاسبي المصري رقم (31) والذي يعترف بخسارة الاضمحلال.
20. تبني المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة طبقًا لما ورد بمعايير المحاسبة المصرية من حيث عدم إجراء إهلاك للشهرة والاكتفاء باختبار اضمحلال القيمة سنويًا (اختبار انخفاض القيمة)، وأن يؤخذ في الاعتبار طبيعة المستوى التكنولوجي للشركة وما إذا كان الأصل تم تكوينه داخليًا أم تم شراؤه.
21. تعديل المادة (33) من اللائحة التنفيذية لتتفق مع ما جاء بنص المادة (25) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

وقد حولت المتغيرات إلى قيم كمية عن طريق ربط كل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء بأحد المتغيرات المستقلة السابقة، ثم إعطاء كل منها أوزان ترجيحية.

##### 1- قياس مدى قوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وكذلك معالجة هذه المشكلات (كمتغيرات مستقلة)، وبين تطوير الضريبة على الدخل (كمتغير تابع) وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدة قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية P-value فإذا كانت
 p-value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والتابع والعكس كما يتضح من خلال الجدول التالي:

جــــدول (35)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للفرض الثالث

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| الرمز | المتغير المستقل | معامل ارتباط بيرسون | المعنوية sig |
| س1 | مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون والخاصة بتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية. | - 0.901 \*\* | 0.000 |
| س2 | عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات. | - 0.855 \*\* | 0.000 |
| س3 | المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض. | - 0.815\* | 0.011 |
| س4 | مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل. | - 0.815\* | 0.011 |
| س5 | مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة. | - 0.930\*\* | 0.000 |
| س6 | في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك معاملة ضريبية خاصة (أسلوب معين للفحص الضريبي). | 0.854\* | 0.001 |
| س7 | اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الفرض أو شروط استخدامها لاتفاقها مع معايير المحاسبة المصرية. | 0.930\* | 0.001 |
| س8 | تحديد موقف مصلحة الضرائب ومدى موافقتها على رسملة تكلفة الاقتراض في حالة عدم توافر شروط الرسملة وذلك في حالة فحص الاقرارات الضريبية لما قبل عام 2016. | 0.921\*\* | 0.001 |
| س9 | ترك حرية الاختيار للشركات في اتباع الطريقة التي تراها مناسبة لتحديد نسبة مستوى الإتمام مع توضيح مبررات اتباع هذه الطريقة وعلى حسب مدة تنفيذ كل عقد. | 0.742\*\* | 0.000 |
| س10 | معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها ومعالجة المشكلات الضريبية للشهرة. | 0.651\*\* | 0.000 |

\*\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

\* تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.05

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:**

* وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغيرات المستقلة (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) وكذلك العبارات المتعلقة بتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل، وعبارات المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) حيث أن معاملات الارتباط تنحصر بين (-0.901: 0.930) كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.
* وجود علاقة ارتباط عكسية (سالبة) بين عبارات المتغيرات المستقلة (مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) وعبارات المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) حيث أن إشارة معامل الارتباط سالبة، وهذا يعني وجود علاقة سلبية، فكلما كان هناك عدم اتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل أدى ذلك إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل.
* وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية) بين عبارات المتغيرات المستقلة (تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل) وعبارات المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) حيث أن إشارة معامل الارتباط موجبة، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية، فكلما كان هناك اتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل أدى ذلك إلى تطوير الضريبة على الدخل.

##### 2- قياس أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع على حدة (الانحدار البسيط)

* **بالنسبة للمتغير المستقل (س1) مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون والخاصة بتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونسبة تأثير المتغير المستقل (مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17)) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــدول (36)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س1) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.684 | 28.178 | 0.000 | دالة | 0.611 |
| مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون رقم (91) لسنة 2005 | - 0.181 | - 6.363 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 40.49درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.181) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتغيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 61.1%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س1) مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون.**

ص = ا + ب س 1

ص **=** 3.684 + (-0.181)س 1

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود مثل هذه المشكلات يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلات.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س2) عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــدول (37)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س2) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.60 | 42.71 | 0.000 | دالة | 0.730 |
| عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات | - 0.019 | - 0.78 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 0.61درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.019) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث يستطيع المتغير المستقل (عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 73%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س2) عدم اعتماد المخصصات من التكاليف واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات.**

ص = ا + ب س 2

ص **=** 4.60 + (-0.019)س 2

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين عدم اعتماد المخصصات من التكاليف من واجبة الخصم ومخالفة أحكام معايير المحاسبة المصرية بشأن المخصصات وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود مثل هذه المشكلة يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلة.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س3) المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــدول (38)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س3) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.76 | 19.22 | 0.000 | دالة | 0.650 |
| المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض | - 0.165 | 3.84 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 14.74درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.165) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 5**%** وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 65%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س3) المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض**

ص = ا + ب س 3

ص **=** 3.76 + (-0.165)س 3

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود هذه المشكلات يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلات.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س4) مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (39)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س4) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.08 | 21.65 | 0.000 | دالة | 0.825 |
| مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل | - 0.097 | - 2.32 | 0.021 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 5.38درجة الحرية = 1 > 211 مستوى الدلالة = 0.021 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.097) وحدة تقريبًا.
* إن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.021 وهي أقل من مستوى معنوية 5% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 82.5%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س4) مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل.**

ص = ا + ب س 4

ص **=** 4.08 + (-0.097)س 4

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود هذه المشكلات يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلات.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س5) مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (40)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س5) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.08 | 21.65 | 0.000 | دالة | 0.825 |
| مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة | - 0.097 | - 2.32 | 0.021 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 5.38درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.021 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.097) وحدة تقريبًا.
* إن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.021 وهي أقل من مستوى معنوية 5% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حيث يستطيع المتغير المستقل (مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 82.5%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س 5) مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة.**

ص = ا + ب س 5

ص **=** 4.08 + (-0.097)س 5

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود هذه المشكلات يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلات.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س6) في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك معاملة ضريبية خاصة (أسلوب معين للفحص الضريبي).**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (في حالة في عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك أسلوب معين للفحص الضريبي) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-Value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (41)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س6) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.40 | 50.29 | 0.000 | دالة | 0.900 |
| في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك أسلوب معين للفحص الضريبي | 0.03 | 1.35 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 1.83درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.03) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين (وجود معاملة ضريبية خاصة (أسلوب معين للفحص الضريبي) في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية) وبين (تطوير الضريبة على الدخل).
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (أسلوب معين للفحص الضريبي في حالة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية) تفسير المتغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 90%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س6) في حالة الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية يكون هناك معاملة ضريبية خاصة (أسلوب معين للفحص الضريبي).**

ص = ا + ب س 6

ص **=** 4.40 + 0.03س 6

**بالنسبة للمتغير المستقل (س 7) اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها، لاتفاقها مع المعايير المحاسبية التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة لاتفاقها مع المعايير المحاسبية) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج spss في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) p-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــــدول (42)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س 7) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.21 | 44.60 | 0.000 | دالة | 0.840 |
| اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة لاتفاقها مع المعايير المحاسبية | 0.07 | 3.27 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 10.67درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى زيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.07) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين (اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة لاتفاقها مع المعايير المحاسبية) وبين تطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة لاتفاقها مع المعايير المحاسبية) تفسير المتغيرات التي تحدث في المتغير التابع وتطوير الضريبة على الدخل بنسبة 84%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س 7) اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة لاتفاقها مع المعايير المحاسبية.**

ص = ا + ب س 7

ص **=** 4.21 + 0.07س 7

**بالنسبة للمتغير المستقل (س 8) تحديد موقف مصلحة الضرائب ومدى موافقتها على رسملة تكلفة الاقتراض في حالة عدم توافر شروط الرسملة وفي ذلك في حالة فحص الاقرارات الضريبية لما قبل عام 2016 (معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض).**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (43)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س 8) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.03 | 34.06 | 0.000 | دالة | 0.750 |
| معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض | 0.11 | 4.13 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 17.09درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.11) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1**%** وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض وبين تطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 75%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س 8) معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض.**

ص = ا + ب س 8

ص **=** 4.03 + 0.11س 8

**بالنسبة للمتغير المستقل (س 9) ترك حرية الاختيار للشركات في اتباع الطريقة التي تراها مناسبة لتحديد نسبة مستوى الإتمام مع توضيح مبررات إتباع هذه الطريقة وعلى حسب مدى تنفيذ كل عقد (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل).**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) P-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (44)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س 9) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.25 | 38.99 | 0.000 | دالة | 0.702 |
| معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل | 0.06 | 2.43 | 0.016 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 5.88درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.016 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.06) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.016 وهي أقل من مستوى معنوية 5% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل وبين تطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 70.2%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س 9) معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل**

ص = ا + ب س 9

ص **=** 4.25 + 0.06س 9

**بالنسبة للمتغير المستقل (س 10) معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها ومعالجة المشكلات الضريبية للشهرة.**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) p-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــدول (45)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س 10) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.74 | 29.98 | 0.000 | دالة | 0.952 |
| معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها | 0.17 | 6.16 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 37.92درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* ­إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.17) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها وبين تطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 95.2%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س 10) معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة.**

ص = ا + ب س 0 1

ص **=** 3.74 + 0.17س 0 1

**ويتضح الباحث مما سبق أن تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل، مما تستدعى الحاجة إلى تطبيق الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل عند تحديد الوعاء الضريبي الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تطوير الضريبة على الدخل.**

**وبالتالي يتضح صحة الفرض الثالث من الدراسة "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين معايير المحاسبية المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وبين تطوير الضريبة على الدخل"، ومن ثم فيتم قبول هذا الفرض.**

##### 3- تحليــل الانحــدار التــدريجــــي Stepwise:

**يوضح تحليل الانحدار التدريجي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) والمتغيرات المستقلة (تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل)، ونسبة التفسير الإضافية التي يفسرها كل متغير مستقل إضافي في المتغير التابع ويمكن إيجاد هذا التحليل عن طريقة برنامج SPSS، وعند تحليل الانحدار التدريجي اتضح وجود خمسة نماذج يمكن أن يكون لها تأثير تدريجي على المتغير التابع كما هو موضح بالجدول التالي:**

جــــدول (46)

قياس المتغير المستقل الأكثر ارتباطًا بالمتغير التابع

ثم الذي يليه في الارتباط (الانحدار التدريجي المتعدد) للفرض الثالث

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| الرمز | المتغيرات المستقلة | معامل الانحدار | قيمة اختبار (T) | p-value | معامل التحديد R2 | قيمة اختبار (F) | الدلالة sig |
|  | الجـــــــزء الثـــــابــــــت | 2.53 | 13.04 | 0.000 | - | 22.01 | 0.000 |
| س6 | معالجة مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون والخاصة بتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية. | 0.14 | 5.27 | 0.000 | 0.611 |
| س10 | معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة. | 0.13 | 5.20 | 0.000 | 0.720 |
| س8 | معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض. | 0.08 | 3.52 | 0.000 | 0.81 |
| س9 | معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل. | 0.05 | 2.34 | 0.000 | 0.83 |
| س7 | اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها لاتفاقها مع معايير المحاسبة المصرية. | 0.04 | 2.16 | 0.000 | 0.85 |

**ويتضح من الجدول السابق ما يلي:**

* علاقة المتغير التابع بالمتغيرات المستقلة الأكثر ارتباطًا وتأثيرًا ثم يتدرج إلى الأقل ارتباطًا وتأثيرًا.
* **النموذج الأول**: كما هو موضح بالجدول السابق فإن المتغير المستقل (معالجة مشكلات التطبيق العملي لأحكام المادة (17) من القانون والخاصة بتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية) يستطيع تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 61.1% وبمستوى معنوية (P-value) أقل من 1% وهو المتغير المستقل الأكثر ارتباطًا وتأثيرًا بالمتغير التابع، **ويكون نموذج الانحدار كما يلي:**

ص **=** 2.53 + 0.14س 6

* **النموذج الثاني**: كما هو موضح بالجدول السابق، ووفقًا لتحليل الانحدار التدريجي تم إضافة المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها واضمحلالها والمشكلات الضريبية للشهرة) **وبالتالي فإن نموذج الانحدار يكون كما يلي:**

ص **=** 2.53 + 0.14س 6 + 0.13س 0 1

وهذا يعني إضافة نسبة تفسير في المتغير التابع قدرها 0.109 ومن ثم يصبح معامل التحديد 0.720

* **النموذج الثالث**: كما هو موضح بالجدول السابق، ووفقًا لتحليل الانحدار التدريجي تم إضافة المتغير المستقل (معالجة المشكلات الضريبية لقياس ومعالجة تكلفة الاقتراض) **وبالتالي فإن نموذج الانحدار يكون كما يلي**:

ص **=** 2.53 + 0.14س 6 + 0.13س 0 1 + 0.08س 8

وهذا يعني إضافة نسبة تفسير في المتغير التابع قدرها 0.09 ومن ثم يصبح معامل التحديد 0.81

* **النموذج الرابع**: كما هو موضح بالجدول السابق، ووفقًا لتحليل الانحدار التدريجي تم إضافة المتغير المستقل (معالجة مشكلات المعاملة الضريبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل) **وبالتالي فإن نموذج الانحدار يكون كما يلي**:

ص **=** 2.53 + 0.14س 6 + 0.13س 0 1 + 0.08س 8 + 0.05س 9

وهذا يعني إضافة نسبة تفسير في المتغير التابع قدرها 0.02 ومن ثم يصبح معامل التحديد 0.83

* **النموذج الخامس**: كما هو موضح بالجدول السابق، ووفقًا لتحليل الانحدار التدريجي تم إضافة المتغير المستقل (اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها لاتفاقها مع معايير المحاسبة المصرية) وبالتالي فإن نموذج الانحدار يكون كما يلي:

ص **=**2.53+0.14س 6 +0.13س 0 1 +0.08س 8 +0.05س 9 +0.04س 7

وهذا يعني إضافة نسبة تفسير في المتغير التابع قدرها 0.02 ومن ثم يصبح معامل التحديد 0.85

**ومن الملاحظ أن استخدام الانحدار التدريجي المتعدد من خلال برنامج SPSS قد حدد خمسة متغيرات والسابق توضيحهم بالنموذج حيث يوجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية مع المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) وهذه المتغيرات هي (س6، س10، س8، س9، س7) حيث تعبر هذه المتغيرات عن تحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل لتطوير الضريبة على الدخل وكذلك تم استبعاد خمسة متغيرات مستقلة وهم (س1، س2، س3، س4، س5) حيث تعبر هذه المتغيرات عن مشكلات عدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.**

### الفرض الرابع: "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، والاجتماعي، والتمويلي) وبين تطوير الضريبة على الدخل":

**ويشتمل هذا الفرض على المتغيرات التالية (الموضحة في ملحق البحث رقم (1)-قائمة الاستقصاء – المجموعة الثانية والرابعة (السؤال الثاني والرابع).**

#### المتغيرات المستقلة (س): تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) ويتمثل ذلك في المتغيرات التالية:

* **(س1): مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. أن تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية لم يحظى بأي قاعدة أو أساس علمي مدروس (مبدأ المقدرة على الدفع)، وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
2. أن المشرع الضريبي لم يراعي البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة حيث لم يأخذ في الاعتبار مستوى التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار عند تحديد حد الإعفاء للأعباء العالمية.
3. أن سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لا يتناسب مع مستويات الدخول المختلفة وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
4. أن المشرع الضريبي يُحابي أصحاب الدخول المرتفعة من الأشخاص الاعتباريين إذ يفرض عليهم سعر ضريبي نسبي من الناحية الفعلية أما من الظاهر فهي ضريبة تصاعدية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
5. أن معدلات الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين لإبعاد النظر فيها وفقًا لما تتضمنه الظروف المعيشية وفقًا لمستوى التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار، وذلك لتشجيع وجذب الاستثمار وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.
6. ميز المشرع الضريبي بين الشخص الطبيعي صاحب المنشأة الفردية على الشريك في شركات الأشخاص وشركات الواقع من ناحية الاستفادة من الشريحة المعفاة والأسعار الضريبية الأقل مما يضر بالمراكز القانونية للشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي لفرض الضريبة.
7. لم يفرق المشرع الضريبي في المعاملة الضريبية بين شركات الأشخاص وشركات الأموال وذلك لاختلاف طبيعة تكوين هذه الكيانات القانونية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.
8. معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة شركات الأموال مع اختلاف الطبيعة القانونية لكل من هذه الكيانات القانونية.
9. تخارج العديد من الشركاء في شركات الأشخاص وتكوين منشآت فردية أو التوقف عن النشاط نهائيًا وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
10. لم يأخذ المشرع الضريبي في الاعتبار منح المزيد من الحوافز الضريبية اللازمة للنشاط الصناعي ونشاط التصدير تشجيعًا لهذه الأنشطة ولما لها من دور هام في التنمية الاقتصادية وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
11. أن تحديد قيد زمني خمس سنوات لترحيل الخسارة لا يقوم على أي أساس علمي حيث قد تمتد الخسارة لفترات أكثر من خمس سنوات وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
12. لم يأخذ المشرع الضريبي في الاعتبار أهمية الحفاظ على رأس المال سليمًا عند ترحيل الخسائر وهذا يتعارض مع البُعد الاقتصادي لفرض الضريبة.
13. عدم اختلاف أسلوب ومدة ترحيل الخسارة باختلاف طبيعة تكوين الكيانات القانونية حيث تختلف شركات الأشخاص وشركات الواقع عن الأشخاص الاعتبارية وهذا يتعارض مع البُعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.
* **(س2) معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة والتي يمكن توضيحها فيما يلي:**
1. ضرورة إعادة النظر في الشرائح الضريبية ومعدلاتها على حسب التغير في المستوى العام للأسعار وذلك بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لتحقيق الاتساق بين البُعدين الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
2. أن يعطى المشرع الضريبي حرية الاختيار للشركات الصغيرة في أن تعامل كشركات الأشخاص أو كشركات الأموال وفقًا لضوابط معينة تحددها أحكام التشريع الضريبي.
3. تقرير المزيد من الحوافز الضريبية للنشاط الصناعي والتصديري من خلال معدلات الضريبة والإعفاءات الضريبية اللازمة.
4. إعادة النظر في أسلوب ومدة ترحيل الخسائر لتحقيق الاتساق بين البُعدين الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
* **المتغير التابع (ص) تطوير الضريبة على الدخل ويتمثل ذلك في العناصر التالية:**
1. ضرورة تعديل حد الإعفاء للأعباء العائلية وفقًا لمعدلات التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار وطبقًا لمبدأ المقدرة على الدفع لتحقيق الاتساق بين البُعدين الاجتماعي والتمويلي لفرض الضريبة.
2. ضرورة الأخذ بمعدلات الضريبة النسبية للأشخاص الاعتباريين وذلك للعمل على تشجيع وجذب الاستثمار لتحقيق الاتساق بين البُعد الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
3. ضرورة تخفيض معدلات الضريبة للنشاط الصناعي للعمل على زيادة الإنتاج وتشجيع الاستثمارات الصناعية لتحقيق الاتساق بين البُعد الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
4. ضرورة إعادة النظم في معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع لتعامل نفس المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وذلك حتى لا تضار الكيانات القانونية الصغيرة بمساواتها بشركات الأموال.
5. إضافة بند جديد للمادة (6) من القانون رقم (91) لسنة 2005 يتضمن شركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع، وتعديل المادة (48) من القانون بحذف شركات الأشخاص وكذلك شركات الواقع من البند (1) من هذه المادة، وإضافة بند جديد لنص المادة (23) من القانون يتضمن التكاليف والمصروفات الخاصة بنصيب الشريك في شركات الأشخاص وشركات الواقع.
6. ضرورة تقرير المزيد من الحوافز الضريبية اللازمة للنشاط الصناعي ونشاط التصدير (معاملة ضريبية تفضيلية من حيث معدلات الضريبة والإعفاءات الضريبية اللازمة) للعمل على تشجيع وجذب الاستثمار وذلك لتحقيق الاتساق بين البُعدين الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
7. ضرورة إعادة النظر في أسلوب ترحيل الخسائر وأن يرتبط ذلك بنوعية التقنيات المستخدمة في النشاط وحجم الأموال المستثمرة للحفاظ على رأس المال سليمًا لتحقيق الاتساق بين البُعدين الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة.
8. ضرورة اختلاف مدة ترحيل الخسارة باختلاف طبيعة تكوين الكيانات القانونية مع الأخذ في الاعتبار طبيعة النشاط وظروف الصناعة لتحقيق الاتساق بين البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي لفرض الضريبة.

وقد حولت المتغيرات إلى قيم كمية عن طريق ربط كل عبارة من العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء بأحد المتغيرات المستقلة السابقة، ثم إعطاء كل منها أوراق ترجيحية.

##### 1- قياس مدة قوة العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (قياس معامل الارتباط):

يوضح معامل الارتباط درجة الارتباط بين مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وكذلك معالجة هذه المشكلات (كمتغيرات مستقلة)، وبين تطوير الضريبة على الدخل (كمتغير تابع) وتعبر قيمة معامل الارتباط عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة أو المعنوية p-value، فإذا كانت p-value أقل من 1% دل ذلك على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير المستقل والمتغير التابع والعكس كما يتضح من خلال الجدول التالي:

جــــدول (47)

قياس الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للفرض الرابع

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| الرمز | المتغير المستقل | معامل ارتباط بيرسون | المعنوية sig |
| س1 | مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) | - 0.710 | 0.000 |
| س2 | معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) | 0.810 | 0.000 |

دالة معنويًا عند مستوى دلالة 0.01

**ومن خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:**

* وجود علاقة ارتباط بين عبارات المتغيرات المستقلة (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) وكذلك العبارات المتعلقة بمعالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وعبارات المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل)، كما أن مستوى المعنوية (الدلالة) أقل من 1% وهذا أيضًا يدل على وجود علاقة ارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة.
* وجود علاقة ارتباط عكسية (سالبة) وقوية بين عبارات المتغير المستقل (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة)، حيث أن قيمة معامل الارتباط = (- 0.710)، وهذا يعني وجود علاقة سلبية قوية، فكلما كان هناك عدم اتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة أدى ذلك إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل.
* وجود علاقة ارتباط طردية (إيجابية وقوية) بين عبارات المتغير المستقل (معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) وعبارات المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل)، حيث أن قيمة معامل الارتباط = (0.810)، وهذا يعني وجود علاقة إيجابية قوية، فكلما كان هناك اتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة أدى ذلك إلى تطوير الضريبة على الدخل.

##### 2- قياس أثر كل متغير مستقل على المتغير التابع على حدة (الانحدار البسيط)

* **بالنسبة للمتغير المستقل (س1) مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي).**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة الخطية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) p-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جــــدول (48)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س1) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الرابع

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعـــــــالــــــم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 3.64 | 10.60 | 0.000 | دالة | 0.82 |
| مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | - 0.20 | - 2.56 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 6.45درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* ­إشارة معامل الانحدار سالبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة عكسية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى النقص في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير عكسي في مستوى المتغير التابع بمقدار (- 0.20) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة على الدخل وتطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 82%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س1) مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة**

ص = ا + ب س

ص **=** 3.64 + (-0.20) س 1

**ويتضح من ذلك أن العلاقة عكسية بين مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وبين تطوير الضريبة على الدخل حيث أن وجود مثل هذه المشكلات يؤدي إلى عدم تطوير الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم معالجة هذه المشكلات.**

**بالنسبة للمتغير المستقل (س2) معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي لفرض الضريبة).**

يشير تحليل الانحدار البسيط إلى شكل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ونسبة تأثير المتغير المستقل (معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) على المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل).

ويساعد برنامج SPSS في تحديد مستوى الدلالة (المعنوية) p-value والجدول التالي يوضح تحليل الانحدار البسيط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

جـــــدول (49)

بيان علاقة الانحدار بين المتغير المستقل (س2) والمتغير التابع (ص) على حدة للفرض الرابع

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| المعالم | القيمة المقدرة | قيمة اختبار (T) | P-value | الدلالة Sig | معامل التحديد R2 |
| الجزء الثابت | 4.24 | 30.22 | 0.000 | دالة | 0.83 |
| معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | 0.06 | 1.95 | 0.000 | دالة |
|  قيمة اختبار(F) = 3.84درجة الحرية = 1 ، 211 مستوى الدلالة = 0.000 |

**ومن خلال الجدول السابق يتضح ما يلي:**

* ­إشارة معامل الانحدار موجبة للمتغير المستقل، ويعني ذلك أن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع علاقة طردية، بمعنى أن الزيادة في المتغير المستقل تؤدي إلى الزيادة في المتغير التابع.
* إن الزيادة في المتغير المستقل بمقدار وحدة واحدة يؤدي ذلك إلى تغير طردي في مستوى المتغير التابع بمقدار (0.06) وحدة تقريبًا.
* أن مستوى الدلالة لاختبار T-Test للمتغير المستقل مع المتغير التابع هي 0.000 وهي أقل من مستوى معنوية 1% وهذا يدعم صحة القول بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وبين تطوير الضريبة على الدخل.
* يوضح معامل التحديد R2 النسبة المئوية للتفسيرات التي يستطيع تفسيرها المتغير المستقل للمتغيرات التي تطرأ على المتغير التابع، حيث يستطيع المتغير المستقل (معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) بنسبة 83%.
* **وبالتالي يمكن صياغة نموذج الانحدار البسيط للمتغير المستقل كما يلي:**

**المتغير المستقل (س2) معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.**

ص = ا + ب س 2

ص **= 4.24 + 0.06** س 2

**ويتضح للباحث مما سبق أن تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل، مما تستدعي الحاجة إلى تطبيق الحلول المقترحة لمعالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تطوير الضريبة على الدخل.**

**وبالتالي يتضح صحة الفرض الرابع من الدراسة "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، والاجتماعي، والتمويلي) وبين تطوير الضريبة على الدخل، ومن ثم فيتم قبول هذا الفرض.**

##### 3- تحليل الانحدار التدريجي stepwise

يوضح تحليل الانحدار التدريجي شكل العلاقة الخطية بين المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) والمتغير المستقل (تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة)، ونسبة التفسير الإضافية التي يفسرها كل متغير مستقل إضافي في المتغير التابع ويمكن إيجاد هذا التحليل عن طريق برنامج SPSS، وعند تحليل الانحدار التدريجي اتضح وجود نموذج واحد يمكن أن يكون له تأثير تدريجي على المتغير التابع كما هو موضح بالجدول التالي:

جـــــدول (50)

قياس المتغير المستقل الأكثر ارتباطًا بالمتغير التابع

ثم الذي يليه في الارتباط (الانحدار التدريجي المتعدد) للفرض الرابع

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| الرمز | المتغيرات المستقلة | معامل الانحدار | قيمة اختبار (T) | p-value | معامل التحديد R2 | قيمة اختبار (F) | الدلالة sig |
|  | الجزء الثابت | 4.24 | 30.22 | 0.000 | - |  |  |
| س2 | معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة | 0.06 | 1.95 | 0.000 | 0.83 | 3.84 | 0.000 |

**ويتضح من الجدول السابق ما يلي:**

* أن المتغير المستقل (س2) معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، والاجتماعي، والتمويلي) هو المتغير الأكثر ارتباطًا وتأثيرًا في المتغير التابع.
* من خلال نموذج الانحدار كما هو موضح بالجدول السابق فإن المتغير المستقل (س2) يستطيع تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع بنسبة 83% وبمستوى معنوية
p-value 0.000 **ويكون نموذج الانحدار كما يلي:**

ص = ا + ب س 3

ص **=** 4.24 + 0.06س 3

**ومن الملاحظ أن استخدام الانحدار التدريجي المتعدد من خلال برنامج SPSS قد حدد متغير واحد مستقل (معالجة مشكلات تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة) حيث يوجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية مع المتغير التابع (تطوير الضريبة على الدخل) وهذا المتغير هو (س2) حيث يعبر عن تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة، وكذلك تم استبعاد متغير واحد مستقل وهو (س1) حيث يعبر عن مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.**

**وعلى ذلك فقد اتضح للباحث ثبات صحة فروض الدراسة، وبذلك يرى الباحث أن تطبيق الحلول المقترحة للتطوير في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة سوف يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل.**

# خلاصــــة الفصـــل الثالــــــث

تناول الباحث في هذا الفصل الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث لاختبار فروض البحث. **وذلك من خلال المبحثين التاليين:**

* **المبحث الأول: وفيه تناول الباحث إطار الدراسة الميدانية** وذلك من خلال عرض أهداف الدراسة الميدانية وتحديد مجتمع وعينة الدراسة وأسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء وتفريغ البيانات الواردة بقوائم الاستقصاء.
* **المبحث الثاني: وفيه تناول الباحث نتائج الدراسة واختبار صحة الفروض التي قامت عليها الدراسة** وذلك من خلال قيام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للإجابات التي وردت بقوائم الاستقصاء باستخدام حقيبة التحليلات الإحصائية تحت نظام النوافذ (SPSS win)، **وقد توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية:**
* **أنه توجد مجموعة من المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل (مما يثبت صحة الفرض الأول من هذا البحث).**
* **أنه توجد مجموعة من المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي، البُعد الاجتماعي، البُعد التمويلي) (مما يثبت صحة الفرض الثاني من هذا البحث).**
* **توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل وبين تطوير الضريبة على الدخل، مما تستدعي الحاجة إلى تطبيق الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تطوير الضريبة على الدخل (مما يثبت صحة الفرض الثالث من
هذا البحث).**
* **توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تحقيق الاتساق فيما بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البُعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) وبين تطوير الضريبة على الدخل، مما تستدعي الحاجة إلى تطبيق الحلول المقترحة لتحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تطوير الضريبة على الدخل (مما يثبت صحة الفرض الرابع من هذا البحث).**
1. () د/ محمود عساف، "**دليل الباحثين في إعداد البحوث والرسائل العلمية**"، القاهرة، مكتبة عين شمس، غير موضح سنة النشر، ص ص 49-50. [↑](#footnote-ref-1)