

أثر الربحية والكفاءة الانتاجية للأصول والمديونية في اختيار احدى طرق

احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات الاردنية

**The Impact of Profitability, Asset Utilization and Debt Ratio
in Choosing the Tax Burden by Jordanian Construction Companies**

إعداد

رأفت سعيد الطراونة

إشراف

الدكتور عبد الرحيم القدومي

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

كانون الثاني 2016

تفويض

أنا الموقع أدناه (رأفت سعيد الطراونة) أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً
والكترونياً للمكتبات أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند
طلبها.

الاسم: رأفت سعيد الطراونة

التاريخ: 2016/1/16

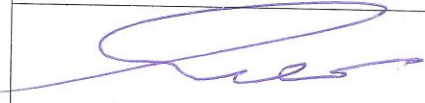
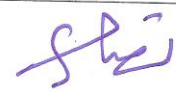
التوقيع: 

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " أثر الربحية والكفاءة الانتاجية للأصول والمديونية في اختيار إحدى طرق احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات الاردنية".

وأجيزت بتاريخ: ٢٠١٦/١/١٦

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم والرتبة		التوقيع
د. اسماعيل أحمر	رئيساً	
د. عبدالرحيم القدومي	مشرفاً	
د. نضال الرمحي	عضواً خارجياً	

شكر وتقدير

لا يسعدني في البداية الا أن أتقدم بوافر الشكر لمشرفي الدكتور عبدالرحيم القدومي على سعة صدره وصبره وتوجيهاته التي أثمرت بخروج هذا العمل الى حيز النّور كما اتقدم بجزيل الشكر الى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة لتفضّلهم بقبول مناقشة هذه الرّسالة.

الاهداء

الى...روح أمي الطاهرة

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	تفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال والملاحق
ي	الملخص باللغة العربية
ك	الملخص باللغة الانجليزية
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	أسئلة الدراسة وفرضياتها
5	أهمية الدراسة
6	أهداف الدراسة
6	تعريف المصطلحات
10	حدود الدراسة
10	محددات الدراسة
11	الفصل الثاني: الأدب النظري والدراسات السابقة
12	الأدب النظري
12	المقدمة
13	طبيعة وخصائص قطاع المقاولات
15	خصوصية الضرائب على قطاع المقاولات
16	المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات
16	إيرادات قطاع المقاولات
18	دور الضرائب في الأردن والدول النامية

19	المشكلات التي تنتج كآثار اقتصادية للضريبة
20	أسس احتساب الضرائب
21	السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات
28	نظريات احتساب الوعاء الضريبي
33	النسب المالية وطرق احتسابها
36	ثانياً: الدراسات السابقة
36	الدراسات العربية
48	الدراسات الأجنبية
54	مميزات هذه الدراسة
55	الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة و الإجراءات)
56	منهج البحث
56	مجتمع وعينة الدراسة
57	أداة الدراسة
57	متغيرات الدراسة
58	مصادر الحصول على المعلومات
58	الأساليب الإحصائية
60	الفصل الرابع: نتائج الدراسة
61	المقدمة
61	خصائص عينة الدراسة
69	الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
70	اختبار التوزيع الطبيعي
71	مصفوفة الارتباط
71	اختبار الفرضيات
75	عرض النتائج
76	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
77	النتائج
78	التوصيات
79	قائمة المصادر والمراجع
86	ملحق اسماء الشركات
87	ملحق التحليل الإحصائي

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1	تصنيف عينة شركات المقاولات حسب طريقة احتساب العبء الضريبي	61
2	توزيع شركات المقاولات حسب طريقة احتساب العبء الضريبي	62
3	شركات المقاولات من الدرجة الأولى مصنفة حسب نسبة الربحية	63
4	شركات المقاولات من الدرجة الخامسة مصنفة حسب نسبة الربحية	64
5	شركات المقاولات من الدرجة الأولى مصنفة حسب الكفاءة الإنتاجية	65
6	شركات المقاولات من الدرجة الخامسة مصنفة حسب الكفاءة الإنتاجية	66
7	شركات المقاولات من الدرجة الأولى مصنفة حسب المديونية	67
8	شركات المقاولات من الدرجة الخامسة مصنفة حسب نسبة المديونية	68
9	مقاييس الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة (المبلغ بالدينار الأردني)	69
10	اختبار التوزيع الطبيعي	70
11	مصفوفة الارتباط	71
12	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لأثر الربحية في اختيار طريقة احتساب الضريبة	72
13	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لأثر انتاجية الأصول في اختيار طريقة احتساب الضريبة	73
14	نتائج اختبار تحليل الانحدار البسيط لأثر نسبة المديونية في اختيار طريقة احتساب الضريبة	74

قائمة الأشكال والملحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	ملحق اسماء الشركات	86
2	ملحق التحليل الإحصائي	87

أثر الربحية والكفاءة الانتاجية للأصول والمديونية في اختيار احدى طرق احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات الاردنية

إعداد

رأفت سعيد الطراونة

إشراف

الدكتور عبد الرحيم القدومي

الملخص

هدفت الدراسة الى التعرف على أثر نسبة الربحية والكفاءة الانتاجية للأصول والمديونية في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات الأردنية، فوجدت طريقتين ضمن قانون ضريبة الدخل هما الطريقة النسبية والطريقة المقطوعة ، سمح للبعض من شركات المقاولات باختيار الطريقة التي تناسب مصالحها اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أغراض الدراسة وتم استخدام القوائم والبيانات المالية الخاصة بشركات المقاولات المصنفة من الدرجة الأولى والخامسة، اذ تم اختيار (10) شركات مصنفة في الدرجة الأولى بالاضافة الى (15) شركة مصنفة في الدرجة الخامسة، وبعد إجراء تحليل الانحدار البسيط لبيانات الدراسة التي تم احتسابها من واقع القوائم المالية واختبار فرضيات الدراسة حيث أظهرت النتائج : وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لنسبة ربحية شركات المقاولات في تحديد قيمة العبء الضريبي، فالشركات ذات الربحية المرتفعة تميل الى اختيار الطريقة المقطوعة بينما تبقى الشركات ذات الربحية المنخفضة على الطريقة النسبية، وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ للكفاءة الإنتاجية لشركات المقاولات في تحديد قيمة العبء الضريبي، فالشركات ذات الكفاءة الانتاجية العاليه تميل الى اختيار الطريقة المقطوعة بينما تبقى الشركات ذات الكفاءة الانتاجية المنخفضه على الطريقة النسبية عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0.05)$ لنسبة المديونية لشركات المقاولات في تحديد قيمة الوعاء الضريبي .

*أسماء الشركات موجودة ضمن الملحق رقم (1)

الكلمات المفتاحية: الربحية والكفاءة الانتاجية، الأصول والمديونية ، طرق احتساب العبء الضريبي ، شركات المقاولات الأردنية.

Abstract

The Impact of Profitability, Asset Utilization and Debt Ratio in Choosing the Tax Burden by Jordanian Construction Companies

Prepared by

Ra'fat Saeed Al-Tarawneh

Supervised by

Dr. Abdul Raheem Al-Kadomy

The aim of the study is to explore the impact of profitability, assets utilization and debt ratios on determining the tax burden methods by Jordanian construction companies. The descriptive-analytical method was used in order to meet study purposes. Financial statements as well as available financial data were used as secondary sources of data. The sample of the study consisted from 25 compnaies 10 of them are first garde classified and 15 fifth grade classified ,the simple regression analysis was used, the findings showed the followings:

1. There was a statistical significant impact of profitability on the tax burden determinationby Jordanian construction companies.those of them with high profitability choose the fixed value methed, and others with low profitability,prefer the percentage methed.
2. There was a statistical significant impact of assets utilization on the tax burden selected by Jordanian construction companies,those of them with high assets utilization,choose the fixed value methed,and others with lowassets utilization,choose the percentage methed.
3. There isn't statistical significant impact of debt ratio on the tax burden selected byJordanian construction companies.

Keywords: Profitability Asset Utilization, the Tax Burden by Jordanian, Construction Companies

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة

(2-1) مشكلة الدراسة

(3-1) أسئلة الدراسة وفرضياتها

(4-1) أهمية الدراسة

(5-1) أهداف الدراسة

(6-1) تعريف المصطلحات

(7-1) حدود الدراسة

(8-1) محددات الدراسة

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

(1-1) المقدمة:

يختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع الى أنَّ الدخل المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها فليس هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون ، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدولة، أما الدخل الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة وفقاً لقانون ضريبة الدخل وتعليماته.

وبسبب الاختلافات السائدة بين كل من المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقوانين الضرائب المطبقة فإن قيمة الدخل الخاضع للضريبة في فترة مالية معينة تختلف عن الدخل المحاسبي لنفس الفترة، ومن ثم فإن قيمة ضريبة الدخل الذي يتحدد بناء على الدخل المحاسبي المحدد وفقاً لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها(عبدالعزیز السيد،1997).

يشير التعريف التقليدي للضريبة على أنها : " فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل والضريبة هي انتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا كان ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزامها دون أن يكون لها أي أهداف أخرى

الضريبة وفقاً للمفهوم العصري هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً لقدراتهم التكلفة بطريقه نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل الدولة

والضريبية كذلك فريضة تدفع جبراً إلى الدولة ، وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام ، وتفرض بشكل محدد مسبقاً ، بلا مقابل ولتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية مختلفة والتعريف العصري يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد بل أن هناك أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية وأخرى. (ابو نصار 2012).

ويتم احتساب الضريبه على شركات المقاولات الأردنيه وفق طريقتين هما:

طريقة الضريبة المقطوعة، وطريقة الضريبة النسبية، وهذا يعني أن الشركات عالية الربحية او ذات الكفاءه الإنتاجية العاليه أو الشركات التي لديها قدرة مميزه في الحصول على تمويل قد تميل الى إحدى الطريقتين على حساب الطريقه الأخرى، وقد تجد هذه الشركات أن إحدى طرق احتساب العبء الضريبي قد أعطاهم مزايا لم تمكن شركات المقاولات الأخرى من الحصول عليها، نتيجة لذلك ستجد شركات المقاولات الأقل حظاً في تحقيق الأرباح أو الكفاءة الإنتاجيه او الحصول على تمويل في موقف لا يحقق لها العدالة ويجعلها تشعر بأن نظام الضرائب غير عادل ولا يحقق لها الظروف المناسبه للاستمرارية في العمل.

(2-1) مشكلة الدراسة

تتمثل مشكلة الدراسة في عدم وجود طريقة احتساب الوعاء الضريبي بشكل موحد ينطبق على جميع شركات المقاولات بغض النظر عن مستوى تصنيفها ، إذ إن قانون الضرائب في الأردن ودائرة ضريبة الدخل والمبيعات بصفتها الجهة المسؤولة عن تحديد أسس احتساب الوعاء الضريبي ، سمحت بوجود ثنائية سعرية تسمح لشركات المقاولات الأردنيه في احتساب العبء الضريبي وفق طريقتين مختلفتين هما الضريبه النسبيه من الأرباح والضريبه المقطوعه، وكلاهما ينطوي تحت المعالجة الضريبية

لعقود المقاولات والتي عادة تكون طويلة الأجل ، يتطلب ذلك وجود معالجة محاسبية للإيرادات والتكاليف المرتبطة بها، اخذاً في الاعتبار تاريخ العقد، وتاريخ الانتهاء من التنفيذ في فترات مالية مختلفة نتيجة لذلك فإن المعالجة المحاسبية والضريبية لهذه العقود، تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد الواحد على الفترات المحاسبية اللاحقة ، وما يترتب عليها من احتساب العبء الضريبي ، حيث سمح هذا الوضع لشركات المقاولات باختيار إحدى طرق احتساب العبء الضريبي وفقاً لمصالحها الذاتية.

(3-1) أسئلة الدراسة وفرضياتها

يمكن صياغة مشكلة الدراسة بصورة السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر نسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية ونسبة المديونية في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي لشركات المقاولات الأردنية؟ وتتفرع منه الأسئلة الفرعية التالية:

السؤال الأول: هل يوجد أثر لربحية شركات المقاولات في اختيار طرق احتساب العبء الضريبي؟

السؤال الثاني: هل يوجد أثر لإنتاجية أصول شركات المقاولات في اختيار طرق احتساب العبء الضريبي؟

السؤال الثالث: هل يوجد أثر لحجم مديونية شركات المقاولات في اختيار طرق احتساب العبء الضريبي؟

تسعى الدراسة في ضوء المشكلة والأسئلة المرتبطة بها الى اختبار الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى H_0 : لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لربحية شركات المقاولات في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي.

الفرضية الثانية H0₂: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لإنتاجية أصول شركات المقاولات في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي.

الفرضية الثالثة H0₃: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$) لحجم مديونيته شركات المقاولات في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي.

(4-1) أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة في النواحي التالية :

- 1- موضوع الضريبة من المواضيع الهامة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي.
- 2- تطوير نظام الضريبي يقود إلى تطوير النظام المحاسبي .
- 3- دور نظام الضريبي في نشر مبدأ العدالة والثقة بين إدارة الضريبة ودافعي الضرائب .
- 4- لاتزال المعايير الدولية مهتمة في هذا الموضوع خصوصاً ما صدر مؤخراً ضمن المعيار 11 والمعيار 18.
- 5- محاولة النظام الضريبي تحسين طرق احتساب العبء الضريبي قادمة إلى طريقة الضريبة المقطوعة والضريبة النسبية على قطاع المقاولات.
- 6- قطاع المقاولات والإنشاءات من القطاعات الهامة ويتداخل مع العديد من القطاعات والانشطة.
- 7- تستفيد من الدراسة الحالية كل من الجهات التالية:
- نظام الضريبي في الأردن مما توفره من معلومات حول إمكانية وجود عدم عداله في نظام الضرائب لشركات المقاولات الأردنية.

- شركات المقاولات من خلال إعطاها معلومات حول الإجحاف الذي قد يلحق بالشركات الصغيره لعدم تمكنها من اختيار الطريقة النسبية.
- تمثل هذه الدراسه اضافه علميه لطلبة الدراسات العليا خاصة في موضوع الضرائب وطرق احتساب العبء الضريبي في قطاع المقاولات.

(5-1) أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1. التعرف على طرق احتساب العبء الضريبي من قبل شركات المقاولات المصنفة في الفئتين الأولى والخامسة.
2. التعرف على طرق احتساب العبء الضريبي لشركات المقاولات نتيجة للتفاوت في الربحية واستغلال الأصول ومدى اعتمادها على القروض في تمويل أصولها.
3. تقديم توصيات ناجمه عن نتائج هذا البحث تؤدي الى تحسين نظام الضرائب وتحقيق العدالة وإزالة أية تشوهات، وتحديد المواقع التي تحتاج إلى إصلاح في منظومة التشريعات الضريبية .

(6-1) تعريف المصطلحات:

- **الربحية:**إن الهدف المحوري للفكر المالي المعاصر يتمثل في تعظيم القيمة الاقتصادية للشركة والتي ترتبط بشكل عضوي بمعدل العائد المتحقق على الأموال المستثمرة، حيث إن كفاءة قرارات التمويل والاستثمار تهدف إلى تدني التكلفة التمويلية من جهة، وتعظيم العوائد الاستثمارية من جهة أخرى، الأمر الذي من شأنه أن يترتب عليه بالنتيجة زيادة في حجم العوائد المتحققة وبنفس الوقت ارتفاع في

مستوى السيولة المتوفرة، لا سيما وأن حجم الأرباح أو العوائد يعتبر مؤشراً لا يمكن الاستغناء عنه لقياس كفاءة الأداء المالي للشركة.

ونقاس الربحية إما من خلال العلاقة بين الأرباح والمبيعات، وإما من خلال العلاقة بين الأرباح والاستثمارات التي ساهمت في تحقيقها، علماً بأن المقصود بالاستثمارات هو قيمة الموجودات أو حقوق الملكية، كما يُعرف على أنه "ما تحصل من زيادة ناتجة عن التجارة بالمال بحيث يتقلب فيها من حال إلى حال سواء أكان ذلك من بيع وشراء عروض التجارة دون تغير فيها وهو ما كان عليه الأمر قديماً، أو بإحداث تغير كبير بحيث لا يعرف الأصل كما هو الحال في الصناعات الحديثة" (عقل، 1989). ويلاحظ من هذا التعريف ما يأتي: ينتج الربح من تفاعل عنصري الإنتاج الرئيسيين وهما: العمل ورأس المال، ينتج الربح من تقلب المال من حال إلى حال بحيث لا يبقى رأس المال على حالة واحدة فيكون تارة نقداً وأخرى سلعة، يتميز الربح عن العوائد الأخرى فيكون تارة موجباً وأخرى سالباً، يتميز الربح بعدم تحديده مسبقاً.

ويمكن تعريف الربحية على أنها عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المنشأة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح"، وتعتبر الربحية هدفاً ومقياساً للحكم على كفاءتها على مستوى الوحدة الكلية والوحدات الجزئية (أبو زعيتر، 2006).

— **العبء الضريبي:** يشير مصطلح العبء الضريبي إلى مجموع قيمة الضرائب التي يتحملها المكلف من شركات المقاولات الأردنية.

وقد ذهب البعض إلى تعريف العبء الضريبي بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع أو على أسعار عوامل الإنتاج = ولا بد أن ينتقل عبؤها إلى الامام فتؤثر على الأسعار أو إلى الخلف فتؤثر على عوامل الإنتاج، وقد يعرف آخرون العبء الضريبي على أنه كافة الآثار التي تنتج عن أسعار

السلع وعوامل الانتاج وبذلك يتم الخلط بين العبء الضريبي واثر الضريبة اقتصاديا بينما ذهب البعض الاخر بتعريف العبء الضريبي بأنة التغيرات الناشئة عن فرض ضريبة على توزيع الدخل (حامد الطلحة 2008).

- **الضريبة المقطوعة:** تعتبر هذه الطريقة من أبسط أنواع التقدير الضريبي ويتم من خلالها فرض ضريبة سنوية مقطوعة او ثابتة القيمة على فئة او فئات محددة من المكلفين.
 - **الضريبة النسبية:** وهي الضرائب التي تفرض بنسبة ثابتة على الوعاء الضريبي وفقاً لأرباح الشركات.
 - **الكفاءة الإنتاجية:** مخصصة لأصول شركة المقاولات وتعتبر عن قدرة الشركة في الاستفادة التشغيلية من الأصول أوعدد مرات إعادة استثمار الأموال في الأصول خلال السنه الواحده كما تعتبر عن مدى كفاءة الإدارة في استغلال الأصول لتوليد الإيرادات ، اذ أن ارتفاع عدد مرات الدوران (الإيرادات على مجموع الأصول) هو أمر مرحب به ويعكس نجاح الإدارة في الاستفادة واستغلال أصولها بكفاءة افضل .
- وتعرف بأنها استغلال الطاقات الإنتاجية على مستوى الشركة وتوجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من العوائد بأقل قدر ممكن من الهدر أو سوء الاستخدام و التحكم الناجح في إمكانيات شركات المقاولات المادية والمالية والبشرية ، بما يضمن أداء أفضل في ظل المحيط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الذي تنشط فيه (خالص ، 2010)

— **نسبة المديونية:** وتعتبر عن مدى اعتماد الشركة في استخدام القروض لتمويل مجموع الأصول وسداد كافة ديونها سواء قصيرة أم طويلة الأجل ، وهي ذات أهمية بالنسبة للدائنين بما تبينه لهم عن مدى صواب القرار المتعلق بمنح الشركة قروض إضافية.

وهي النسب التي تعطي مؤشرات دقيقة حول مصادر التمويل ، فانخفاض هذه النسبة يبين القدرة الافضل على تسديد وانخفاض مخاطر عدم القدرة على سداد ديونها والتزاماتها. (آل شبيب، 2006).

(7-1) حدود الدراسة:

1. الحدود الزمنية: الفصل الدراسي الأول 2015-2016
2. الحدود المكانية: اقتصار عينة الدراسة على شركات المقاولات في العاصمة عمان.

(8-1) محددات الدراسة:

تتحدد نتائج الدراسة بمصادقية المعلومات التي سيتم الحصول عليها ومدى تعاون شركات المقاولات في تقديم معلومات وبيانات مالية دقيقة، وبالرغم من المحاولات المتكررة من الباحث للحصول على البيانات المالية لعدد أكبر من الشركات المصنفة في الدرجة الأولى والدرجة الخامسة لزيادة عدد الشركات في عينة الدراسة إلا أن عدداً كبيراً من هذه الشركات امتنعت عن تقديم بياناتها المالية ، ولم يكن بالامكان الحصول على تلك البيانات من أية مصادر أخرى .

مما زاد من محدودية حجم العينة حرص الباحث على شرط الممارسة المستمرة خلال سنة 2014 لشركات المقاولات المشموله في الدراسة , واستبعاد اية شركة لاتمارس هذا النشاط خلال هذا العام وضرورة اقتصار هذه الممارسة على مشاريع حكوميه وخاصة، علماً أن الباحث قد واجه صعوبة عالية في الحصول على بيانات مالية وتوسيع حجم العينة المخطط لها (10% من جمهور الشركات).

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

أولاً: الأدب النظري

- (1-2) المقدمة
- (2-2) طبيعة وخصائص قطاع المقاولات الاردني
- (3-2) خصوصية الضرائب على قطاع المقاولات الأردني
- (4-2) المشكلات المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات
- (5-2) إيرادات قطاع المقاولات
- (6-2) دور الضرائب في الأردن والدول النامية
- (7-2) المشكلات التي تنتج كآثار اقتصادية للضريبة
- (8-2) أسس احتساب الضرائب
- (9-2) السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات
- (10-2) نظريات احتساب الوعاء الضريبي
- (11-2) النسب المالية وطرق احتسابها
- ثانياً: الدراسات السابقة
- (12-2) الدراسات العربية
- (13-2) الدراسات الأجنبية
- (14-2) مميزات هذه الدراسة

الفصل الثاني

الأدب النظري والدراسات السابقة

أولاً: الأدب النظري

(1-2) المقدمة

تقوم الأنظمة الضريبية دائماً بفرض نصوصها على العامة مما يؤثر على سلوكهم إما كأفراد أو جماعات ومن هذا المنطلق فإن الأنظمة الضريبية تساهم في تشجيع أو تثبيط بعض الأنشطة بصور متفاوتة بين الأشخاص (طبيعيين أو اعتباريين) و بين التوزيعات الإدارية والسياسية للمناطق مما قد يؤثر سلباً أو إيجاباً على الأنشطة الاقتصادية والاستثمارية وهذا ما سيتم دراسته خلال سياق هذا البحث إن السياسة الضريبية ما هي إلا جزء من السياسة المالية و السياسة الاقتصادية للدولة.

ويعرف النظام الضريبي على أنه صياغة وترجمة عملية للسياسات الضريبية في الدول وذلك من أجل تحقيق الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها ، إذ يتضمن النظام الضريبي مجموعة من القواعد القانونية والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتفسيرية ، حيث تشكل معاً آليات عمل لكل من الأجهزة الضريبية والأشخاص الخاضعين إلى الضريبة ، وإلى الضريبة علاقة وثيقة بالنظام السياسي والاجتماعي في الدولة ، تختلف أهدافها وغاياتها وطرق تحصيلها من مجتمع إلى آخر ، وتعتبر الضريبة فرعاً من فروع المحاسبة تقوم على تحضير القوائم المالية وتحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة للمكلف ومن ثم تحديد مقدار الضريبة الواجب الدفع حسب ما نص عليه قانون ضريبة الدخل فهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون حيث إنها تفرض وتحصل بالكيفية التي يحددها القانون (حداد وبني رشيد 2010).

(2-2) طبيعة وخصائص قطاع المقاولات الاردني:

يعد قطاع المقاولات الأردني من أبرز القطاعات المحركة لدفة الاقتصاد الوطني وعجلة التنمية والمساهمة الكبيرة بالنواتج القومي المحلي، وأحد الموارد الضريبية الهامة، اذ يتضمن عدداً كبيراً من الشركات، ويقوم بتشغيل أعداد كبيرة من مختلف المهن ويتمتع بخبرات كبيرة ولديه تشابك مع القطاعات الاقتصادية الأخرى ، مما يجعله أكثر حساسية للتغيرات الاقتصادية التي تحدث داخل المملكة ، ويمكن وصف الأعمال التي يقوم فيها قطاع المقاولات ،بأنها المجهودات الإنشائية المتعلقة بتحويل عناصر الإنتاج المختلفه الى مرافق إنشائية ، وتتعلق أيضا بتصنيع إنشاءات معينة في أماكن ومواقع محددة ، على أساس مواصفات يتم تحديدها بواسطة الجهة المالكة للمشروع

(Harris and Ronald 1977).

ويتميز قطاع المقاولات الأردني بمجموعة من الخصائص والصفات العامه والفنية التي تؤثر في النظام المحاسبي لشركات المقاولات ، ويتميز هذا القطاع باختلاف واضح للنظام المحاسبي والضريبي المتبع بين شركات قطاع المقاولات.

ومن أبرز خصائص قطاع المقاولات :

أولاً: يعمل قطاع المقاولات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد، ويعود ذلك لطبيعة نشاط شركات المقاولات وما يترتب على عمليات تنفيذ العقود من متغيرات تؤثر على نتائج العمل.

ثانياً: يختلف شكل المنتج في قطاع المقاولات من عملية لأخرى ،مع احتمال التشابه بين المكونات الأساسية في كل منها، واحتياج كل عملية الى دراسة تختلف عن الأخرى بحسب الظروف التي تتحكم

فيها، وتختلف هذه الظروف في العمليات المتشابهة النوع ، او حتى في العمليات النمطية بسبب تغير الزمان والمكان الذي يتم فيه الإنتاج(فوده، خالد 1969).

ثالثا: يتم التسعير أو تحديد القيمة التعاقدية قبل البدء بالتنفيذ، وعليه فإن عملية تحديد التكاليف من أكثر الصعوبات التي تواجه قطاع المقاولات.

رابعا: تحصل شركات المقاولات على قيمة المشروع من أصحاب العمل على شكل دفعات ،وعادة تختلف هذه الدفعات المقبوضه عن الدفعات المستحقه .

خامسا: اختلاف فترات تنفيذ المشاريع في شركات المقاولات ،حيث يتطلب تنفيذ بعض المشاريع فترات طويلة لإنجازه، وهذا يتطلب من الشركات كيفية التعامل مع تكاليف وإيرادات المشاريع طول هذه الفترة ومن الخصائص الفنية التي يتمتع بها قطاع المقاولات ضخامة التكاليف حيث تعتبر وحدة التكلفة هي الأساس الذي يعتمد عليه النظام المحاسبي ، وعادة تقوم شركات المقاولات بتنفيذ مشاريع ضخمة قد تزيد تكلفتها الإجمالية عن رأس المال المدفوع في الشركة ،فالمقاول يعتمد عادة في تمويل عملياته التي يتولى تنفيذها على مايلي(عطيه، عبديه 2000).

1- قيمة التسهيلات والائتمان الذي يتم الحصول عليه من البنوك.

2- قيمة الدفعات المقدمه التي ينص عليها عقد المقاولة.

3- قيمة دفعات التنفيذ

وعليه فإن قطاع المقاولات يواجه مجموعة من المشاكل المحاسبية والتي تختلف عن غيرها من القطاعات الأخرى ومن أهم المشاكل :

- كيفية تحديد تكاليف المشاريع والعقود طويلة الأجل .

- كيفية معرفة الأرباح والخسائر المتوقعه للمشاريع والعقود.
- مشاكل الاعتراف بالإيرادات .
- المشاكل في تطبيق المعايير المحاسبية والية التعامل مع عقود المقاولات.
- كيفية التعامل مع الأنظمة الضريبية والتي تخص هذا القطاع.

(3-2) خصوصية الضرائب على قطاع المقاولات الاردني:

صدر قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 ، حيث نصت المادة رقم (59) لسنة 2014 والتي تقضي بفرض نسبة ربح قائم (25%) على قطاع المقاولات ، تم إعادة العمل بالضريبة المقطوعة كما كان معمولاً به في قانون ضريبة الدخل رقم (57) لسنة 1985 وتعديلاته حيث تم اضافة المادة رقم (32) إلى القانون ومنح صلاحية للمدير العام لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات بفرض ضريبة دخل مقطوعة على المقاولين الذين يقل الدخل الاجمالي لاي منهم عن مائة الف دينار والذين تقل قدرتهم عن الف دينار ، وتطبيق تعليمات الارباح على المقاولين الذين يتعذر عليهم مسك حسابات.

ومن خصوصية الضرائب على قطاع المقاولات صعوبة استخدام اساس موحد كمقياس إيرادات المقاولات ، اذ يفضل بعض الباحثين استخدام اساس البيع كمقياس لتحقيق الإيرادات في النشاطات المختلفه ، ولأن شركات المقاولات تواجه صعوبة استخدام أساس البيع كمقياس لتحقيق الإيرادات حيث يتطلب عملها الانتظار لحين الانتهاء من تنفيذ المشاريع والعقود ، بالإضافة إلى صعوبة تطبيق مبدأ سنوية الضريبة ومبدأ استقلال السنوات الضريبية على عقود المقاولات طويلة الأجل ، حيث يتطلب تنفيذ العقد أكثر من فتره ضريبية.

(4-2) المشاكل المحاسبية التي تواجه شركات المقاولات

تواجه شركات المقاولات عند تحديد المشاريع المنفذه عدداً من المشاكل : (عطية وعبدية 2002) .

1- مشكلة تقييم الأعمال التامة في نهاية السنة المالية وما يرافقها من عمليات ، تقل بين قيمة العمل التام وتكلفة الأعمال التامة لقياس أرباح وخسائر العمل ، وتحديد قيمة تكلفة الأعمال غير المعتمدة .

2- مشاكل قياس الأرباح للمشاريع تحت التنفيذ والتي تعتمد على الاسلوب المحاسبي المتبع عند قياس الأرباح ، وبالرغم من أن المبادئ المحاسبية واحدة في جميع الشركات إلا أن طبيعة نشاط المقاولات له قواعد محاسبية خاصة متمثلة في عدم تناسب قاعدة تحقيق الأرباح في حالة اتباع طريقة نسبة الاتمام.

3- مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف والتي تقسم إلى التكاليف المباشرة والمرتبطة بالمشروع مباشرة ، مثل تكاليف المواد الخام واجور العمال والنقل والتخزين ، أو تكاليف غير مباشرة لا ترتبط مباشرة بالمشروع وإنما تتعلق بتشغيل وتسيير جميع اجزاء المشاريع مثل التكاليف الإدارية ، والتكاليف الاجتماعية .

وتبرز مشكلة ايجاد اسس عادلة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المشاريع خصوصاً في ظل اختلاف حجم ونوعية المشاريع المنفذه خلال السنة .

(5-2) ايرادات قطاع المقاولات

تعتبر عقود المقاولات من الانشطة الرئيسية التي تتميز بطابع خاص فيما يتعلق بتحقيق الإيراد ، حيث يتطلب الأمر المحاسبة عنها وفق قواعد وشروط خاصة، فهذه العقود تتميز بطول الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذها .

وتعرف الإيرادات هي التي تنشأ عن عملية البيع للسلع والخدمات التي تمثل النشاط العادي للمشروع وتقاس بمقدار صافي الأصول للمنشأة (جربوع ، يوسف ، 2001) وتتصف بأنها تتعلق بالفترة المحاسبية التي تعد الحسابات عنها خلال سياق عمليات المشروع ، وانها متكررة من فترة مالية إلى أخرى وبالتالي يمكن التنبؤ بها وتوقعها ، وعليه فان الإيرادات عائد يقابل النفقات الإيرادية التي يقدمها المشروع أو أن هناك علاقة سببية بين الإيرادات وتلك النفقات التي أنتجتها.

- مبدأ الاعتراف بالإيراد

تسعى جميع الشركات بشتى أشكالها وأنواعها إلى تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لفترة حدوث كل منهما ، وتشمل معايير الاعتراف بالإيراد كل من.

معيار رقم (11) عقود الإنشاءات

وقد تم التطرق إلى عقود البناء (الإنشاء) بشكل رئيسي في المعيار رقم (11) وذلك لما للعمليات المتعلقة ببناء الأصول من خصوصيات تتعلق بها ، كذلك يتم الأخذ بعين الاعتبار التواريخ الهامة المتعلقة بالعقد ، كتاريخ ابتداء العمل بتنفيذ العقد وتاريخ الانتهاء منه وتاريخ التوقف عن العمل خلال فترة تنفيذ العقد وتاريخ انتهاء فترة التوقف هذه ، لما لذلك علاقة بالاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بالعقد خلال الفترات المالية التي يتم تنفيذ العقد خلالها (الجعارات 2008).

معيار رقم (18) الاعتراف بالإيراد

يمثل الإيراد الهدف الرئيسي الذي يضمن استمرارية المنشأة ، اذ انه لا يتصور ان يكتب لمنشأة ما الاستمرارية دون تحقيق إيرادات ، وقد تطرق الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي للإيرادات والمكاسب ضمن تعريف الدخل ، وبذلك فيتضمن الدخل حسب وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية كلاً من الإيرادات والمكاسب ، حيث تطرق هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الاعتراف بالإيراد في القوائم المالية ، وكذلك المعالجة المحاسبية لأشكال الإيراد المختلفة ، ولعل المحور الهام فيما يتعلق بالاعتراف

بالإيراد يدور حول توقيت الاعتراف به ،أي متى يكون من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية إلى المنشأة ويمكن قياسها بموثوقية (الجعارات، 2008).

وكلا المعياريين له الأثر الملموس على مجموعة من المشكلات المحاسبية المتمثلة في تذبذب الدخل والمحاسبة الضريبية وطرق القياس المحاسبية.

- أهمية الاعتراف بالإيراد

تتراوح الشركات في الاعتراف بالإيراد بين المدخل المحافظ وفيه تؤجل الشركة تسجيل الإيراد إلى حين التأكد من تحققه ، وغير المحافظ وفيه تستعجل الشركة في تسجيل الإيراد قبل تحققه وتعتبر أكثر أدوات استعجال اعتراف بإيراد عقود الإنشاءات طويلة الآجل، والتلاعب في طريقة المحاسبة عنها خصوصاً في تسجيل الإيراد قبل التأكد من قدرة العميل على السداد ، أو الاعتراف بالدفعات المالية المقدمة تجاه الخدمة وقت استلامها بدلاً من توزيعها على فترات مالية متتالية.

(2-6) دور الضرائب في الأردن والدول النامية:

إن حصيلة الضرائب في الأردن كما هي في الدول النامية تعاني من انخفاض قيمة الوعاء الضريبي نتيجة انخفاض مستوى الدخل، وتتسم بعدم التوازن في النظم الضريبية المطبقة، وعدم الانسجام في التشريع الضريبي، والعجز في الإدارة الضريبية، حيث أنها تسبب مشاكل اقتصادية.

إن فرض ضريبة بمعدل موحد على كامل الدخل الشخصي وأرباح الشركات سوف يحقق الإيرادات للميزانية ويبعدها عن التعقيدات والآثار السلبية (روبرت هول والفن رابوشكا) ويجعلها أكثر حيادية فيما يخص القطاعات الأكثر إنتاجية ومنها قطاع المقاولات.

(2-7) المشكلات التي تنتج كآثار اقتصادية للضريبة:

إن النظام الضريبي له آثار بعيدة المدى من الناحية الاقتصادية فهو يؤثر على كفاءة استخدام الموارد الإنتاجية الموجودة تحت تصرف المجتمع عن طريق تأثيره على القيم النسبية للمنتجات ولعناصر الإنتاج إذ ينتج عن النظام الضريبي تغير بعض الأسعار بالارتفاع وتغير البعض الآخر بالانخفاض الأمر الذي يؤدي إلى إعادة توزيع الموارد الإنتاجية بين الاستخدامات المختلفة سعياً وراء معدل أعلى من الربح كي يؤثر النظام الضريبي على معدل نمو الاقتصاد القومي عن طريق تأثيره على دخول الأفراد وتوزيعها بين الاستهلاك والمدخرات ومن ثم على كمية الاستثمارات التي تمثل إحدى محددات معدل النمو الاقتصادي وكذلك عن طريق تأثيره على معدل النمو الاقتصادي من حيث كيفية توزيع الكمية المعينة من الاستثمارات بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي (الحجاوي، 2004).

ولهذا لابد من دراسة وتتبع الآثار الاقتصادية للضرائب بهدف تحديد آثار الضرائب من الوجهة الاقتصادية، والتي لا تتوقف على الآثار المترتبة على فرضها فقط بل تختلف تبعاً لما يترتب على انفاق حصيلتها من نتائج، فالضرائب والانفاق العام لهما آثار اقتصادية مترابطة ومتشابكة مما يستوجب الأخذ في الاعتبار الوضع الاقتصادي العام السائد في المجتمع عند إجراء تعديلات في التشريع الضريبي، فالضريبة تشكل عبئاً على الأفراد وتحول جزءاً من دخل الأفراد إلى الدولة وتشكل بدورها عبئاً على الأمة، مما يستوجب ضرورة استخدامها في تغطية النفقات العامة.

ويجب أن تكون السياسة الضريبية متسمة بطابع المرونة التلقائية حيث يتهيأ للهيكل الضريبي من مقومات المرونة ما يجعله قادر على التكيف وفق الظروف المتغيرة وتبعاً لمستوى النشاط الكلي السائد في المجتمع.

(2-8) أسس احتساب الضرائب:

يفترض في أسس فرض الضرائب أن تقوم على مبدأ العدالة والمساواة بحيث يتحمل المكلف بدفع الضرائب ما يتناسب مع قيمة الوعاء الضريبي الخاص به، وتقوم فكرة فرض الضرائب على تحقيق أهداف المجتمع وتمويل النفقات العامة، وهي تتطلب وضوح الأسس المتبعة في فرضها سواء من خلال شكلها أو مقدارها أو آلية دفعها، بالإضافة إلى سهولة تحصيلها تجنباً للتهرب الضريبي. ويمكن فرض الضرائب على النحو التالي:

1. الضرائب المقطوعة: مبلغ محدد مقطوع بغض النظر عن قيمة الوعاء الضريبي ومن مميزاتها: سهولة فرضها وتحصيلها بالإضافة إلى بساطتها وشفافيتها وهي تؤدي إلى نمو اقتصادي أسرع، ومن أهم عيوبها أنها غير عادلة لأن عبأها يكون أثقل على السلع الرخيصة أو الإيرادات المنخفضة مقارنةً بالسلع الغالية أو الإيرادات العالية.

2. الضرائب القياسية: وهي تفرض على أساس نسبة معينة من قيمة الوعاء الضريبي ومن أهم مميزات أنها تحقق العدالة الاجتماعية إذ إنها تتميز بالمرونة التلقائية والحساسية للتقلبات الاقتصادية ولها عدة تصنيفات:

أ. الضريبة النسبية: هي نسبة محددة تقطع من قيمة الوعاء الضريبي بغض النظر عن قيمة الوعاء ، ومن أهم مميزات هذه الطريقة أن مجموع الضريبة يتغير بنفس الدرجة أو النسبة التي يتغير بها الوعاء الضريبي.

ب. الضريبة التصاعدية: حيث يزداد معدلها مع زيادة قيمة الوعاء الضريبي، وتبعاً لهذه الطريقة فإنه يتم تصنيف دافعي الضرائب حسب مقدار الدخل وبالتالي فهي تفرض بنسب متزايدة تتسجم مع الزيادة في الدخل.

ج. الضريبة التنازلية: وهي عكس الضرائب التصاعدية حيث يتناقص معدلها مع زيادة قيمة الوعاء الضريبي ويمكن استخدامها لتوجيه الموارد الاقتصادية لقطاع معين، وتبعاً لهذه الضريبة فإنها تؤخذ من الدخل الأقل وتستهدف ذوي الدخل المحدود.

د. الضرائب المباشرة: وهي الضرائب التي يتحملها المكلف ولا يمكن نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر (نور ، وآخرون ، 2003).

هـ. الضرائب غير المباشرة: وهي قدرة المكلف على نقل العبء الضريبي إلى شخص آخر.

و. ضريبة المعدل الموحد: فرض ضريبة بمعدل موحد على كامل الدخل الشخصي وأرباح ، حيث أنها ضريبة محايدة تجعل الاستثمارات تتوجه نحو القطاعات الأكثر إنتاجية .

(2-9) السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات

إن السياسات المحاسبية تستند الى المحاسبة المالية التي تسعى إلى إثبات العمليات المالية حسب الأصول المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية المعمول بها، واستخلاص نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعمل المركز المالي للمشروع.

- الاهتلاك:

لقد جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات ما

يلي: (ابو نصار وحميدات، 2008)

- يجب استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم وبحيث يوزع الاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل، ويتم الاعتراف بمبلغ الاهتلاك إما كمصروف أو جزء من تكلفة أصل آخر (اهتلاك الات التصنيع).
- يتوجب ان تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع ان تستغل او تستخدم المنشأة فيه المنافع الاقتصادية للأصل.
- تبدأ عملية اهتلاك الأصل عندما يصبح الأصل جاهزاً للاستعمال، بالطريقة التي تتوافق والمنافع التي يتم الحصول عليها من الأصل، ويستمر اهتلاك الأصل حتى يتم الاستغناء عنه، حيث يتوجب الاستمرار في الاستهلاك في حالة بقاء الأصل في العمل حتى لو كان عاطل عن العمل (الحجاوي، 2004).
- وبالاستناد لاحكام المادتين (4)(5) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 والمتعلقة بنظام المصاريف والمخصصات والاستهلاك والاعفاءات .
- لا يجوز للمكلف استهلاك قيمة الأرض وأي أصول أخرى لا تفقد قيمتها مع مرور الزمن.
- يحدد استهلاك أو اطفاء الأصول بنسب مئوية من تكلفتها الأصلية على أن تحدد طرق الاستهلاك والاطفاء والاحكام والنسب والاجراءات المتعلقة بذلك بموجب نظام يصدر لهذه الغاية.
- يتم تنزيل تكلفة الأصول التي تقل قيمتها عن مئة دينار بالكامل في الفترة الضريبية التي تمت فيها حيازتها.

- يتم احتساب استهلاك الاصل الرأسمالي الذي ادخل في خدمة الانتاج في النصف الأول من الفترة الضريبية عن سنة كاملة والذي أدخل في خدمة الإنتاج في النصف الثاني من الفترة الضريبية عن نصف سنة.

- المخصصات:

المخصص هو التزام ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، ويشار هنا إلى أن مجمع اهتلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات ، وإنما حسابات مقابلة لأصول.

يجب الاعتراف بالمخصص عند تلبية جميع الشروط التالية:

- عندما يكون لدى المنشأة التزام حالي (قانوني أو استتتاجي) نتيجة لحدث سابق.
- من المحتمل أن يتطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسديد الالتزام التعاقدي.
- إذا كان من الممكن تقدير مبلغ الالتزام بموثوقية.

أما من الناحية الضريبية فأن المصاريف المقبولة هي المصاريف والنفقات التي انفقت او استحققت كلياً او حصراً خلال الفترة الضريبية وان تكون مؤكدة وحقيقية ومؤيدة بالمستندات ويكون الهدف من تلك المصاريف والنفقات لغايات انتاج دخل خاضع للضريبة وبهذه الحالة يجوز تنزيلها من الدخل الإجمالي وفق أحكام القانون ويتضح من ذلك أن المخصصات غير معتمدة من الناحية الضريبية، لأنها غير مؤكدة وفعلية وتعاد للوعاء الضريبي وترد للأرباح لغايات احتساب نسبة الضريبة وكذلك الاحتياطات حيث إنها لا تعد من ضمن المصاريف بينما هي مبالغ محتجزة أصلاً من الأرباح.

تقدير الدخل الخاضع للضريبة واحتساب ضريبة الدخل على قطاع المقاولات والإنشاءات

سيتم في هذا الجزء من الفصل شرح إجراءات تقدير الدخل واحتساب ضريبة الدخل المستحقة على دخول قطاع المقاولات والإنشاءات والخدمات التي يمتد إنجازها عبر أكثر من فترة مالية واحدة فهناك العديد من أنشطة الأعمال التي يستغرق إنجاز الخدمة فيها أكثر من فترة مالية واحدة، مما يتطلب ضرورة توزيع دخل تلك العقود على الفترات التي تم خلالها إنجاز العقد.

ويتم محاسبيا معالجة عقود المقاولات والإنشاءات والخدمات الأخرى المشابهة بطريقتين هما :

1. طريقة نسبة الإتمام أو نسبة الإنجاز

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع أو تخصيص إيرادات العقد ، وكذلك أرباحه على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه ، وذلك بنسب تتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد وإيراداته وأرباحه بموجب نسبة إتمام تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها والميزة الرئيسية لهذه الطريقة انها تتمشى مع متطلبات أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مفهوم مقابلة الإيرادات بالمصروفات ، إذ بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العقد عن الأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية ومن ثم تحميل هذا الإيراد بنفقات العقد التي تم استنفادها في اكتسابه ، لكن عيبها الأساسي هو أن الأرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد ، او بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول.

ويقوم النظام المحاسبي لشركة المقاولات التي تستخدم نسبة الإتمام في المحاسبة عن عقودها على مجموعة من الإجراءات والمستندات ، كما يتم تبويب البيانات المتداولة في هذا النظام في مجموعة

من الحسابات ومن أهمها حساب عقود إنشاءات تحت التنفيذ ، حساب مطالبات أو فواتير عقود إنشاءات تحت التنفيذ ، حساب تكاليف العقد ، حساب إيرادات العقد حساب مديني العقود .(مطر ، انعام ،2013).

2. طريقة العقود التامة أو المنتهية

تتفق هذه الطريقة مع طريقة نسبة الإتمام في أن إثبات التكاليف الفعلية للعقد وكذلك المطالبات التي يقدمها المقاول للعميل ، والدفعات المسددة من العميل يتم أولاً بأول وحال حدوثها ، لكنها تفتقر عنها من زاويتين رئيسيتين هما عدم الحاجة إلى تقدير التكاليف اللازمة لإنجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة السابقة وعدم الاعتراف بأية إيرادات أو أرباح للعقد إلا بعد إنجاز العقد وتسليمه للعميل ، مما يبقي الحاجة إلى تخصيص أية إيرادات أو أرباح أو خسائر للقعد على مدار الفترة المحاسبية ، تتميز طريقة العقود التامة عن طريقة نسبة الإتمام بالموضوعية والبساطة ومحدودية مشاكلها المحاسبية ، وذلك بسبب عدم الحاجة إلى تقدير تكاليف وإيرادات العقد والاكتفاء بالانتظار إلى حيث إتمام العقد حيث يمكن عند تلك اللحظة تحديد كل نفقات وإيرادات العقد بقدر كبير من الدقة والموضوعية ، لكن عيبها يتلخص في عدم مسايرتها لأساس الاستحقاق ولمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ، ذلك لأنها تحمل نفقات العقد لإيراد الفترات المحاسبية التي تحدث خلالها (مطر ، انعام ،2013)

احتساب الإيراد السنوي المتحقق من العقود طويلة المدى

تتمثل المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل في كيفية توزيع الإيرادات وتكاليف العقد في الفترات المحاسبية اللاحقة التي يؤدي العمل الإنشائي خلالها، يتم قياس إيرادات العقود بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم أو سيتم استلامه ، ويتأثر قياس إيرادات العقود بالعديد من عوامل عدم التأكد والتي تتوقف

على نتائج الأحداث المستقبليه ، ويجب إعادة النظر في تقدير هذا الإيراد في ضوء الأحداث التي تقع وفي ضوء تكشف عوامل عدم التأكد ، ولذلك فإن قيمة الإيرادات من العقد يمكن أن تزيد أو تنقص من فتره الى اخرى . (ابو نصار ، 2008)

نصت المادة (4) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 ، على ما يلي:

أ. يتم احتساب الإيراد المتحقق من العقود طويلة المدى خلال الفترات الضريبية لسنوات العقد باستثناء السنة الأخيرة للعقد حسب المعادلة التالية :

$$\frac{\text{التكاليف للعقد الفعلية خلال الفترة الضريبية}}{\text{التكاليف الفعلية المقدرة للعقد}} \times \text{الإيراد الكلي للعقد}$$

ب. يتم محاسبة المكلف عن الإيراد الفعلي المتحقق من العقود طويلة المدى خلال الفترة الضريبية بما لا يقل عن ناتج المعادلة المشار إليها في الفقرة (أ) من هذه المادة .

ج. يتم احتساب الإيراد المتحقق من العقود طويلة المدى للسنة الأخيرة من العقد على النحو التالي :
الإيراد الكلي للعقد - الإيرادات التي تمت المحاسبة عنها ضريبيا لسنوات العقد باستثناء السنة الأخيرة .

د. يلزم المكلف بتقديم بيانا بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد .

دخل العقود في حال عدم تنظيم المكلف السجلات والمستندات التي يتطلبها القانون

- نصت المادة (5) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 الى أنه في حال عدم قيام المكلف بتنظيم السجلات والمستندات وفق حكماً القانون أو عدم إبرازه بياناً بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد يتم احتساب الدخل المتأتي من العقد حسب المعادلة التالية :

الإيراد الكلي للعقد × نسبة الربح المحدد في التعليمات الصادرة لهذه الغاية

حيث نصت المادة رقم (59) لسنة 2014 والتي تقضي بفرض نسبة ربح قائم (25%) على قطاع المقاولات

المصاريف المشتركة للعقود طويلة المدى المقبول تنزيلها ضريبيا

حيث نصت المادة (6) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 اذا كان هناك بعض التكاليف المشتركة المتعلقة بأكثر من عقد وتتعلق بطبيعة النشاط لهذه العقود فيتم تحديد حصة كل عقد من هذه التكاليف حسب المعادلة التالية :

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية خلال الفترة الضريبية}}{\text{التكلفة الفعلية الكلية للعقود خلال الفترة الضريبية}} \times \text{التكاليف المشتركة المقبولة ضريبيا}$$

المعالجة الضريبية للتكاليف الأخرى للعقود طويلة المدى

نصت المادة (7) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 على مايلي :

1. عند إجراء تحويل في أي من عناصر التكاليف من عقد الى آخر يجب أن يتم ذلك بسعر التكلفة .
2. يتم تنزيل مصاريف الصيانة الفعلية على العقد المقبولة ضريبيا بعد الانتهاء من العقد في الفترة الضريبية حسب شروط العقد .
- يعالج هذا البند مصاريف الصيانة التي يلتزم المقاول بإجرائها للبناء او الأصل المتفق على إنشائه بعد تسليمه للعميل ولفترة يتم الاتفاق عليها , ويلاحظ أن المشرع سمح بتنزيل هذه النفقات طالما كانت من مسؤولية المقاول وضمن شروط العقد .
3. يتم تخفيض تكاليف العقد بمقدار أي دخل عرضي بما في ذلك الدخل المتأتي من بيع المواد الزائدة والدخل من بيع المعدات والأصول التي تم تحميلها على تكلفة العقد .

4. في حال تحقق أي إيرادات لم يحاسب عنها المكلف يتم محاسبته عمها في الفترات الضريبية التي تحققت فيها.

ونصت المادة (8) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 يتم تنزيل المصاريف المقبولة ضريبياً (باستثناء المصاريف المتعلقة بالعقد والمصاريف المشتركة للعقود) في الفترة الضريبية التي أنفقت أو استحققت فيها. ونصت المادة (9) من قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 يلزم المكلف ببيان إيرادات وتكاليف كل عقد على حده.

(2-10) نظريات احتساب الوعاء الضريبي

تعددت النظريات المتعلقة باحتساب الوعاء الضريبي للمكلفين ومنها تلك القائمة على المساواة في توزيع العبء الضريبي، والقائمة على الربط بين المشروعات العامة وما يترتب عليها من نفقات والتي يجب تمويلها من الضريبة، ومنها كذلك النظريات المعتمدة على قدرة المكلف على الدفع ومن جهة أخرى، ترى بعض النظريات ضرورة توفر مصدر دوري للدخل يتم على أساس تحديد نسبة مشاركة الفرد بتمويل الأعباء العامة وأخيراً، تتعلق بعض النظريات بوجود زيادة في الدخل سواء أكانت دورية أم غير دورية، وفيما يلي عرض موجز لكل من هذه النظريات.

1- نظرية العدالة المطلقة:

تنطلق هذه النظرية من مبدأ توزيع العبء الضريبي بالتساوي على كافة أفراد المجتمع، وتعتبر هذه النظرية عن مساهمة المواطنين بحسب المقدرة النسبية، ويترتب عليها إعفاء أصحاب الدخل المنخفضة من

الضريبة، وهي تتضمن مبدأين هما العمومية التي تقضي بدفع الضريبة من كافة الأفراد، والعدالة التي تراعي ظروف المقدرة المالية للفرد عند فرض الضريبة.

2- نظرية المنفعة :

وتقوم على فكرة الربط بين المشروعات العامة بالإيرادات المطلوبة لتغطية نفقات هذه المشروعات ومما يؤخذ على هذه النظرية صعوبة تطبيقها وذلك للأسباب التالية:

- أ. صعوبة تحديد المنفعة العائدة على الفرد من الخدمات العامة أو شبه العامة التي تقدمها الحكومة.
- ب. يرتبط دفع الضريبة من قبل الأفراد بمستوى الطلب على الخدمات العامة.
- ج. صعوبة تحديد هيكل ضريبي موحد لكل الأفراد وذلك بسبب تباين احتياجات ومتطلبات الأفراد وبالتالي صعوبة تقييم مقدرتهم الشخصية على دفع الضريبة.

3- نظرية المقدرة على الدفع:

تتحقق العدالة عند تحديد الضريبة من أساس القدرة على الدفع وهي من النظريات الحديثة والمقصود بها مقدرة الأشخاص الطبيعية والمعنوية على المساهمة عن طريق دخولهم في تحمل العبء مع الدولة وهي مقدرة تقابل الدخل الفردي الصافي وهو الدخل الذي يحصل عليه بعد أن تخصم من الدخل الإجمالي للفرد نفقات الحصول على هذا الدخل وكذلك نفقات المحافظة على ما هو لازم لتحقيق هذا الدخل بصفة دورية وهذه المقدرة التكاليفية للفرد تتوقف على عاملين (الحجاي،

- طبيعة الدخل: ستزيد كلما كان دخل الفرد أكثر استقراراً ومن وجهة النظر هذه تتمتع الدخول الناشئة عن تملك وسائل الإنتاج بكونها دائمة وأكثر استقراراً بينما دخول العمال متقلبة نظراً لوجود خطر البطالة وأن وجود التأمين الاجتماعي ضد البطالة يقلل من حدة هذا التقلب وهكذا يتبين لنا أن المقدرة التكلفة لدخول رأس المال تكون أقوى منها لدخول العمل

- استخدام الدخل: حيث تتحدد المقدرة التكلفة للفرد بضرورة احترام نمط معين لاستخدام الفرد لدخله وإلا يكون الجزء المنقطع من الدخل الفردي لتغذية تيارات الإيراد العام بحيث لا يترك للفرد ما يضمن له حداً معيناً من الاستهلاك وكذلك جزءاً يكون تحت تصرفه لانفاقات غير ضرورية وللدخار وبالنسبة للاقتصاديات ألا تقوم على نشاط المشروع الفردي ، ويلاحظ أن كلا المفهومين اشتراكاً أن الضريبة إلزامية، ولكنهما اختلفا في الشريحة الملزمة بدفع الضرائب وفي الغاية من وراء الجباية ، ففي حين اختصر المفهوم الأول غاية الضرائب بأنه دعم الدول، فقد أنصف المفهوم الثاني الدولة، وحدد الغايات بأنها تنموية، ويعتبر المفهوم الثاني هو الأدق في الوقت الحالي ومما سبق يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة مالية تفرضها الدولة على المكلفين دون مقابل بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية والقيام بمشاريعها التنموية التي من شأنها خدمة المجتمع بشكل متساوٍ .

من التعريف السابق يمكن استخلاص أركان الضريبة الأساسية وهي (أبو نصار، 2012).

1. الضريبة فريضة إلزامية : أي أن الضريبة تكون ملزمة وليست اختيارية ويترتب على عدم دفعها عقوبات ويعتبر هذا الركن من أهم الأركان حيث أن التعريف قد بدأ بهذا الركن وركز عليه ، ومما يؤكد أهمية هذا الركن أي أن الضريبة إلزامية صدور قوانين خاصة بالضرائب وإلزاميتها وعقوبة الامتناع عن تسديدها ، وهذه القوانين تصادق من السلطة التشريعية للدولة .

2. تفرض الضريبة على المكلفين: ويقصد بالمكلفين الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الذين يحدددهم القانون ويوجب عليهم دفع الضريبة .

3. الضريبة تدفع بدون مقابل مباشر: لا تقدم الدولة لدافعي الضرائب أي شيء مهما كان نظير قيامهم بدفع الضريبة، حيث إن الضريبة هي واجب يقدمه المكلف تجاه المجتمعين .

4. تفرض الدولة الضريبة لتحقيق أهدافها: حيث إن أموال الضرائب تتجه مباشرة نحو خزينة الدولة والتي هي المصدر الوحيد لكافة نفقاتها، ومن أهم أهداف الدولة بشكل عام تحقيق المشاريع التنموية والأمان الاجتماعي لشعبها .

لقد عرف العلماء الدخل كل من وجهه نظره ، فمثلاً تعريف علماء المالية للدخل يختلف عن تعريف علماء الاقتصاد له ، ولقد تجنبت معظم التشريعات الضريبية وضع تعريف للدخل واكتفت بالإشارة إلى مصادره.

4- نظرية المصدر (نظرية المنبع) :

يعرف الإيراد طبقاً لهذه النظرية بأنها الثروة الجديدة أو المال الذي يحصل عليه المكلف بصورة دورية منتظمة خلال مدة معينة من مصدر قابل للبقاء، ويستطيع صاحبه التصرف فيه دون المساس بذلك المصدر، تتلخص خصائص الإيراد بما يلي :

- عنصر الدورية أو الانتظام : يعني أن الشخص يحصل على الإيراد بصفة دورية كل فترة معينة .
- عنصر المدة : وقد اتفق على أن تكون المدة سنة مالية وفقاً للعرف المحاسبي.

- وجود مصدر منتج للإيراد : ومن المعلوم أنه لن يكون هناك إيراد إذا لم يوجد مصدر ينتج هذا الإيراد .
- عنصر ثبات مصدر الإيراد : قد يكون الإيراد أو الدخل ناتجاً من رأس المال أو من تظافر رأس المال والعمل معاً، وحتى يستمر وجود إيراد لا بد من بقاء المصدر المنتج له ويقصد بثبات المصدر الثابت النسبي .
- وجود عنصر المنافع والخدمات وقابليتها للتقدير بالنقود، ويمكن القبول بتحقيق دخل لا بد من وجود خدمات ومنافع يحصل عليها المكلف، ويمكن تقييمها بالنقود، ويمكن أن تكون نقدية كالرواتب والأجور، وقد تكون عينية، كالسكن حيث يقدر أن صاحب السكن يحصل على إيراد سنوي يساوي القيمة الإيجارية للسكن، وتستبعد نظرية المصدر الدخل العرضية غير الثابتة مما يؤدي إلى تضيق فكرة الدخل (الخطيب، 2000) .

5-نظرية الإثراء :

إن هذه النظرية تتوسع في مفهوم الدخل، فتعتبره الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص المعنوي أو الطبيعي خلال فترة زمنية، وأن كل زيادة إيجابية في ذمة المكلف أو مقدرة الاقتصادية تعتبر دخلاً سواء كانت هذه الزيادة دورية أو غير دورية أو منتظمة أو غير منتظمة .

ومن هنا فإنها تنطبق إلى الدخل العارضة الناتجة عن عمليات المضاربة، وبيع القيم المنقولة وغير المنقولة وأرباح الأسهم وجوائز السندات وكذلك التركات وبالتالي فهي لا تقتصر على الأرباح والإيرادات الناتجة عن العمل ورأس المال والمختلط .

ولهذا فإن أغلبية الدول تأخذ بإحدى هاتين النظريتين أو خليط منهما من أجل تحقيق الاحتياجات المالية لتغطية الإنفاق العام ولتحقيق الأغراض السياسية والاجتماعية والاقتصادية وإذا زادت حاجة الدول إلى الأموال، فإنها تلجأ إلى زيادة القيمة الإيجابية لذمة الممول وأن أغلب التشريعات المالية تميل للأخذ بنظرية الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول وذلك للاعتبارات التالية :

أ. إن اتباع نظرية المصدر يؤدي إلى اعتبار دخل العمليات العارضة غير خاضع للضريبة كدخل بعض الصفقات، وهذا ليس عدلاً بأن يخضع عامل ذو دخل محدود وصغير للضريبة بينما يعفى من حق دخل كبيراً .

ب. من أجل تغطية تزايد الإنفاق، لا بد من زيادة الإيرادات ونظرية الإثراء تحقق ذلك .

ج. إن الأخذ بنظرية الإثراء، أي زيادة القيمة الإيجابية للممول تؤدي إلى الوصول إلى بعض العناصر الرأسمالية، وفرض ضريبة الدخل عليها، دون أن يفرض ضريبة دخل على رأس المال .
ولذلك فإن الدول المختلفة تأخذ بنظرية الإثراء من أجل تمويل خطط التنمية وذلك بالحصول على جزء من دخول عمليات المضاربة، والأخذ بهذه النظرية يحقق لهذه الدول قدراً من المرونة الضريبية في أنظمتها الضريبية.

(11-2) النسب المالية وطرق احتسابها :

يعتبر تحليل النسب المالية للمنشأة الخطوة الأولى في التحليل المالي ومن المؤكد بأن المساهمين هم احد ابرز الأطراف المستفيدة من تحليل النسب المالية التي تهتم بمعرفة كفاءة الشركة وربحياتها ونسب مديونيتها، فكلما زادت كفاءة الشركة الإنتاجية زادت ربحيتها (الزرري وفرح، 2001).

نسب الربحية :

تعتبر الربحية الهدف الرئيسي لاستمرارية الشركات وأهم الغايات التي يتطلع إليها المساهمون وتستخدم نسب الربحية في قياس قدرة الشركة على توليد الأرباح من خلال أنشطتها التشغيلية وهي أداة هامة لدى الإدارة لقياس الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة وتقاس بحاصل قسمة صافي الأرباح في نهاية العام على مجموع الأصول.

وربحية الشركة هي محصلة لمختلف السياسات المتخذة في إدارة مختلف شؤونها ، لذا فان التحليل بالنسب الأخرى (عدا نسب الربحية) يوفر معلومات معبرة عن الطريقة التي تدار بها الشركة ، أما نسب الربحية فتعبر عن مدى الكفاءة التي تتخذ فيها الشركة قراراتها الاستثمارية والمالية ، وتقاس نسب الربحية مدى كفاءة إدارة الشركة في تحقيق الربح على المبيعات وعلى الأصول وعلى حقوق المالكين ، لهذا نجد أن نسب الربحية هي مجال اهتمام المستثمرين والإدارة والمقرضين (مفلح عقل 2008).

وهي التي تقاس نتيجة أعمال المشروع وكفاءة السياسات والقرارات الاستثمارية المتخذة في الإدارة العليا(آل شبيب، 2006). كما تقاس هذه النسب قدرة المنشأة على توليد أرباح في ضوء مستوى معين من المبيعات أو الموجودات أو حقوق الملكية .

كما تعتبر نسب الربحية مقياس لكفاءة المنشأة التشغيلية فالربحية هي النتيجة النهائية لعدد من السياسات والقرارات التي اتخذها المدير المالي، كذلك تعتبر المعلومات المتحصلة من خلال نسب الربحية تظهر الكيفية التي عملت بها المنشأة خلال السنة التشغيلية المنتهية (عباس، 2002).

نسب معدل دوران الأصول :

من النسب التي تقيس كفاءة الإدارة في توليد الإيرادات من خلال الأصول أي مدى كفاءة الشركة في استخدام أصولها لتوليد الإيرادات ، وتقاس من خلال قسمة صافي الإيرادات على مجموع الأصول.، وتلخص هذه النسبة جميع النشاط الأخرى وتتأثر بكل منها ، وتعتبر من اشمق مقاييس الكفاية بحكم كونها مؤشراً لقدرة الاستثمارات في الموجوات على تحقيق الإيرادات ، أي انتاجية هذه الأصول وتشير هذه النسبة إلى مدى كفاءة الإدارة في استعمال جميع الموجودات لتحقيق هدفها في الإيرادات وليس هناك معدل نمطي يمكن استخدامه للحكم على معدلات الدوران لدى مختلف الشركات ، بل يختلف هذا المعدل من صناعة لأخرى باختلاف طول فترة الدورة الإنتاجية ، ونوعية المنتج وكذلك درجة الكثافة الرأسمالية ، فإذا وجد لدينا معدل عام للصناعة ، فإنه يمكن مقارنة نسب الشركة بالمعدل العام للصناعة التي تنتمي إليها الشركة ، وإذا كان المعدل مرتفع يدل ذلك على كفاءة في المبيعات والإيرادات ، اما في حالة الانخفاض فانها تدل على عدم استغلال الأصول بكفاءة ، ومن اهم عيوب هذه النسبة أنها لاتعطي صورة معبرة لمعدلات الدوران بالنسبة للشركات التي تقادمت موجوداتها واستهلكت مع الزمن ، حيث تظهر معدلات دوران مرتفعة على الرغم من احتمالات وجود أداء غير مناسب ، وتقادياً لهذه العيوب يجب أن تقرأ هذه النسبة مع مجموعة النسب الأخرى (مفلح عقل 2008).

نسب المديونية:

وبها تقاس قدرة الشركة في الاعتماد على الديون لتمويل نشاطاتها واستخدام مصادر التمويل الخارجي وتحديد مقدار عبء الدين ، وتقاس في حاصل قسمة مجموع الالتزامات على مجموع الأصول.

ويطلق على مجموعة النسب هذه أيضاً نسب إدارة المديونية ، وتقيس نسب المديونية المدى الذي ذهبت إليه الشركة في الاعتماد على أموال الغير في تمويل احتياجاتها ، هذا ويولي كل من المالكين والمقرضين اهتماماً خاصاً بهذه النسب ، فزيادة الاعتماد على الاقتراض في تمويل عمليات الشركة وإن كانت تؤدي إلى تحسين العائد على حقوق المالكين ، إلا أنها تؤدي أيضاً إلى زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركة بسبب الأعباء الإضافية لخدمة الدين التي يخلقها التوسع في الاقتراض ، الأمر الذي يثير قلق الدائنين وأحجامهم عن تقديم المزيد من القروض إن استمرت الشركة بالتوسع في هذا الاتجاه ، ولابد من التنبيه إلى أن الشركات ذات المديونية المرتفعة تكون عادة أكثر تأثراً بالتطورات السلبية التي قد تطرأ على نشاطها من تلك الشركات ذات المديونية المنخفضة ، ولما كانت نسب المديونية تساعد في قياس مدى هذا التأثير ، فقد من كان من الواجب الانتباه إلى الاختلاف الواسع بين هذه النسب باختلاف الأنشطة التي تمارسها الشركات (مفلح عقل 2008)

ثانياً: الدراسات السابقة:

(2-12) الدراسات العربية

- جريوع، يوسف، (2004). "دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقاً

لمعايير المحاسبة الدولية " .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية المحاسبة كأداة مساعدة في الرقابة على كفاءة التنفيذ في قطاع المقاولات وذلك باستخدام استبانة تم توزيعها على الشركات المساهمة العامة في كل من قطاع غزة والضفة الغربية، بلغ عددها (64) استبانة وبلغت الردود (41) استبانة صالحة للتحليل أي بنسبة إرجاع قدرها (75%) وتوصلت الدراسة إلى ضرورة أن تشمل عقود الإنشاءات على المقاولات القيمة

الأصلية للإنشاءات والإيرادات المتعلقة بأية تعديلات في العقود وما تتضمنه من مطالبات وحوافز أو أية شروط بشرط وجود احتمال تحقق إيرادات عنها ، وذلك وفقاً لما نص عليه معيار المحاسبة الدولي (11) والخاص بعقود الإنشاءات، كما تبين أنه لا يمكن من الناحية المحاسبية تحديد نتيجة أعمال عقد معين بشكل مؤكد نتيجة تجاهل بعض الأعمال المنجزة من العقد، أو عدم مطابقتها المواصفات ، وتوصلت الدراسة بضرورة إيجاد طرق احتساب الأداء الفعلي عن طريق إشراك جميع المستويات المسؤولة عن تنفيذ عقود الإنشاءات بالرغم من وجود صعوبات تحول دون ذلك.

السوالقة ، فوزي (2004). **تقييم محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة في قطاع المقاولات الأردني.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توافر المتطلبات الأساسية لنظام ضريبة الدخل في محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة والتعرف على الية تطبيق محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة كأساس للتقدير والوقوف على أوجه التباين بين تقدير ضريبة الدخل بموجب الضريبة المقطوعة وتقديرها بموجب التقدير الذاتي بالإضافة إلى دراسة وتقييم أهداف ضريبة المقطوعة والمطبقة على بعض القطاعات في الأردن ، وتقديم الاقتراحات والتوصيات اللازمة التي تضمن جودة محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة كأساس للتقدير.

خلصت الدراسة أن محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة تفتقر إلى المرونة والوضوح والبساطة وهي عادلة بشكل يحتاج إلى المزيد لتحقيقها بشكل كامل كما تبين أنها حيادية وذات كفاءة اقتصادية وملائمة وذات كفاءة إدارية لكن لابد من إجراء المزيد من التعديلات والتصحيحات للوصول إلى الشكل الصحيح لكل مطلب من هذه المتطلبات وذلك لأن البعض منها متوافر بشكل تقريبي في محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة.

أوصى الباحث بتضمين قانون ضريبة الدخل تعليمات واضحة لمحاسبة ضريبة الدخل المقطوعة على أن تشمل هذه التعليمات جميع الأحكام التطبيقية، وتفعيل دور الحسابات الأصولية في التقدير على مكلفي ضريبة الدخل المقطوعة وإعطاء تدقيق الحسابات أهمية قصوى، الاعتماد على أسس علمية عند إخضاع أي قطاع لضريبة الدخل المقطوعة حيث يتوجب إجراء دراسات واضحة للتوصل بمدى ملائمة هذا النوع من التقدير لهذا القطاع، تفعيل الفقرة (أ) من المادة 32 من قانون ضريبة الدخل والمتعلقة بالتقدير على أصحاب الأنشطة الصغيرة، وتعزيز كفاءة التقدير اعتماداً على الضريبة المقطوعة والحد من تباينه الكبير مع أساس التقدير المعتمد وهو التقدير الذاتي.

- الغصين ،هلا (2004). استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات : دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في قطاع غزة.

هدفت الدراسة إلى التوصل لافضل مجموعة من النسب المالية التي يمكن استخدامها للتنبؤ بتعثر شركات قطاع المقاولات في قطاع غزة ، فالتنبؤ بتعثر شركات المقاولات في وقت مبكر يعطي مؤشراً للجهات المعنية للتدخل واتخاذ الإجراءات التصميمية المناسبة قبل أن تفشل الشركة نهائياً.

خلصت الدراسة إلى ضرورة استخدام النسب المالية للتنبؤ بوضع الشركة وزيادة الاهتمام بإعداد القوائم المالية والذي يمثل عدم وجودها صعوبات لدى مختلف الجهات ذات العلاقة ومن بينها طرق احتساب الضرائب.

- عابدين, حسني,(2006).إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود

المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات لفلسطين-دراسة تحليلية .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لعقود المقاولات

في فلسطين وأثر ذلك على نتائج الأعمال لخدمة الإدارة والأطراف المستفيدة .

اعتمدت الدراسة على المنهج التحليلي للقوائم المالية لشركات المقاولات الفلسطينية والتي اشتملت

على ستة وثلاثين شركة مقاولات كعينة للدراسة.

توصلت الدراسة الى تدني نسبة التزام الشركات الفلسطينية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية

أو أية معايير أخرى عند إعداد القوائم المالية وإلى وجود معوقات تتعلق بالشركة نفسها وأخرى

تتعلق بالبيئة التي تعمل بها هذه الشركة.

أوصت الدراسة إلى ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضرورة إصدار قانون ملزم لجميع

شركات المقاولات لمسك حسابات منتظمة، وإلى ضرورة اتباع نسبة الإنجاز في قياس نتائج الأعمال

للمشاريع تحت التنفيذ.

- الزطمة، حسام الدين (2006).نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفق نظام

تكاليف الانشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة.

هدفت هذه الدراسة الى تطبيق نموذج جديد لحساب تكاليف الإنشاءات في قطاع غزة كبديل

عن الأنظمة التقليدية المعمول بها حالياً، وإن هذه الطريقة تسمى "حساب التكاليف المبنية على

الأنشطة"، وإن تطبيق هذه الطريقة سيكون ريادياً في مجال الإنشاءات، علماً بأنه تم تطبيقها في

دراسات وأبحاث سابقة في مجالات الإنتاج والخدمات المختلفة، ولقد أثبتت هذه الطريقة جدوى عالية

وقدرة فائقة على وصف الواقع بطريقة أدق من الطرق التقليدية، مما يمكن أصحاب القرار من إتخاذ

الإجراءات المناسبة لتقليل التكلفة والتحكم بها ومعرفة أسباب الهدر عنها. وأظهرت نتائج الدراسة أن

تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يؤدي الى معرفة أفضل في تسعير العطاءات، وقدرة أكبر على تقدير التكلفة وتحديث بيانات الأسعار، وأن هذا النظام يوفر المعلومات التي تعتبر أساساً للدخول في العطاءات والمنافسة للفوز بها، كما يساعد هذا النظام في الرقابة على الأنشطة التي تؤديها المؤسسة واتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة بشأنها. ومن أهم توصيات هذه الدراسة التحول تدريجياً من النظام التقليدي الى نظام تكاليف الأنشطة، وأنه لا بد من نظام إداري معلوماتي لتسهيل عملية التطبيق لهذا النظام على شركات المقاولات في قطاع غزة، وكذلك تغيير طريقة تسعير العطاءات لتكون للأسعار الأكثر دقة بدلاً من أقل الأسعار، وقد تقود مثل هذه المحاولات الى تحسين طرق احتساب العبء الضريبي.

- ابو العثم، خالد (2007). تقييم العوامل التنظيمية والبيئية المؤثرة في اداء المقاولين

للمشروعات الانشائية في الاردن .

طبقت فيها دراسة الحالة على 115 مشروعاً إنشائياً حكومياً بالفترة 2000-2004، وهدفت الى بيان أثر العوامل البيئية والتنظيمية على أداء المقاولين بالمشروعات الإنشائية بالأردن باعتبار أن القدرة القيادية وبناء فرق العمل وعلاقات المقاولين والبيئة متغيرات مستقلة لها أثرها على المتغيرات التابعة المتمثلة في التكلفة والوقت والمواصفات الفنية، خلصت الدراسة الى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لهذا المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة .

أوصت الدراسة بضرورة العمل على توفير المعرفة النظرية والمهنية ثم صقلها بالتدريب، وتأسيس جهات تنظيمية للتنسيق والمتابعة بين شركات المقاولات والجهات المالكة بالدولة، ووضع معايير أشد ضبطاً عند إرساء المناقصات دون الاكتفاء بالسعر الأقل والحرص على تشجيع وتوطين تكنولوجيا البناء بتقديم التسهيلات الجمركية الضريبية ، وإعادة صياغة عقود المقاوله فيما يخص مكافآت الإنجاز المبكر .

- الزكريا ، رامي (2010).مدى إلتزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) عقود المقاولات.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى التزام شركات المقاولات العاملة في الأردن بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) المختص بعقود المقاولات حيث ركزت الدراسة في الجانب النظري على التعريف بنص المعيار وعلى الآلية التي يتم من خلالها الاثبات المحاسبي للقيود اليومية من حيث الحسابات الوسيطة والحسابات الاساسية ، وشمل الجانب العملي تحديد أثر مجموعة من العوامل على مدى تطبيق هذا المعيار وهي حجم شركات المقاولات وعمر الشركة في مجال العمل.

توصلت الدراسة إلى نتائج هامة كشفت عن كيفية مدى تطبيق شركات المقاولات للمعيار المحاسبي رقم (11) وماهي المعوقات التي تحد من تطبيقه حيث اوضحت النتائج أن ليس هناك تأثير للعوامل الديموغرافية للشركة ولا للمستجيبين على مدى تطبيق شركات المقاولات لهذا المعيار بالإضافة لوجود معوقات إجرائية رقابية تعمل على الحد من تطبيقه.

اوصت الدراسة على ضرورة التزام المحاسبين والمدراء الماليين والمدققين الداخليين والخارجيين ببنود المعيار رقم (11) وفرض رقابة من الجهات الحكومية المختلفة التي لها علاقة بالرقابة على الحسابات الختامية لشركات المقاولات ، وفرض مواد متخصصة لعقود المقاولات لتدريسها في الجامعات الأردنية، يؤدي ذلك إلى تحسين طرق احتساب العبء الضريبي.

- محمد، جمال(2011). أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب والتعرف على طبيعة وخصائص نشاط المقاولات وكيفية المعالجة المحاسبية لتكاليف إيرادات عقود المقاولات ، وتحديد نتائج الاعمال في شركات المقاولات.

توصلت الدراسة إلى وجود اختلافات كثيرة وجوهرية في المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود قطاع المقاولات ،تؤدي الاختلافات والفروق المؤقتة في عقود المقاولات الى ظهور الضريبة المؤجلة.

يجب محاسبياً على شركات المقاولات وتمشياً مع معيار ضرائب الدخل رقم 24 قياس الضرائب المؤقتة ، والافصاح عنها في القوائم المالية ، حيث تتأثر القوائم المالية وملحقاتها في شركات المقاولات بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة ، ويجب معرفة الآثار الضريبية المترتبة عن الاختلافات الزمنية بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي عند تحديد مصروف ضريبة الدخل ولا بد من الافصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية.

-دراسة (الدعاس، وآخرون، 2011) . "التباين بين الدخل المعلن والدخل المعتمد، الأسباب وطرق معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الأردنية."

هدفت هذه الدراسة إلى تفصي استقصاء الأسباب الكامنة وراء المخالفات المرتكبة من إدارات الشركات المساهمة الأردنية، والتي تؤدي إلى التباين بين الدخل المعلن من قبلها، والدخل المقدر من قبل الجهات الضريبية، ومن ثم محاولة اقتراح بعض الحلول الناجعة للحدّ من تلك المخالفات، وذلك من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، وتم تطوير استبانة تم توزيعها على جميع مقدري دائرة ضريبة الدخل (مديرية الشركات المساهمة)، والتي بلغ عدد أفرادها (36) مقدراً وتوصلت الدراسة إلى تحديد أهم المخالفات المرتكبة، متمثلة بمايلي :إدخال رواتب وهمية، وتخصيص رواتب مرتفعة للمساهمين

العاملين والمديرين في الشركات المساهمة العامة، و التقليل من بضاعة آخر المدة عن طريق التسعير غير الملائم، و التقليل من المبيعات. وتضخيم المشتريات، وإخفاء بعض مصادر الدخل.

- دراسة الشمايلة (2011). "أثر ضريبة الدخل في توزيع الدخل في الاردن،

هدفت الدراسة إلى فحص تصاعدية ضريبة الدخل في الأردن وأثرها في إعادة توزيع الدخل والناجم عن تقسيم في الأردن الدخل الخاضع للضريبة إلى شرائح وخضوع كل شريحة إلى نسبة ضريبية، وتتصاعد النسب مع تصاعد الدخل في الشرائح المتتالية، غير أن مجرد تقسيم الدخل إلى شرائح تخضع لجدول نسب ضريبية حدية متزايدة لا يجعل بالضرورة من قانون الضريبة تصاعدياً وبالتالي مؤثراً في توزيع الدخل بالرغم من وجود علاقة سلبية بين التصاعدية ومعدل عدم العدالة في توزيع الدخل، أجريت هذه الدراسة على عينة طبقية عشوائية من 3000 مكلف مسحوبة من قائمة مكلفي دائرة ضريبة الدخل خلال شهر 8 من عام 2009 بفنتيهم: الأفراد، والموظفين والمستخدمين من كل محافظة من محافظات الأردن، أظهرت نتائج الدراسة أن الإعفاءات التي يمنحها قانون الضريبة تفيد المكلفين الذين تتجاوز دخولهم مبلغ الإعفاءات فأكثر، و أن الضريبة بالمحصلة غير تصاعدية بل وغير عادلة لأن تأثيرها في توزيع الدخل غير عادل، وبالتالي فأن نظام ضريبة الدخل أيضا غير عادلا وغير دستوري.

- دراسة عبيد، وربابعة (2013). "استراتيجية حل المشكله وصنع القرار لدى مأموري التقدير في

دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية"

هدفت الدراسة إلى التعرف إلى درجة توظيف استراتيجية حل المشكله وصنع القرار لدى مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، ومعرفة فيما إذا تغيرت هذه الدرجة بتغير كل من المؤهل العلمي، والتخصص الدقيق وسنوات الخبرة، وعدد الدورات التي شارك فيها الموظف ولتحقيق

هدف الدراسة فقد تم تصميم استبانة، وُرعت على عينة بلغ حجمها (65) فرداً أي ما نسبته (57%) من كامل مجتمع الدراسة، وتوصلت الدراسة أن درجة توظيف استراتيجية حل المشكلة وصنع القرار لدى مأموري التقدير في الضفة الغربية بشكل عام كانت كبيرة وساهمت في ترتيب محاور حل المشكلة بحسب قدرة مأموري التقدير على توظيفها كآلاتي: تعريف المشكلة، فتحديد البدائل ومن ثم الشعور بالمشكلة، فاتخاذ القرار، وأخيراً التقييم، كما أظهرت النتائج وجود فروق بحسب متغير المؤهل العلمي على الأداة ككل وذلك لصالح مأموري التقدير من حملة درجتي البكالوريوس، والماجستير فأعلى، وبحسب متغير التخصص الدقيق على مستوى مجال تحديد البدائل لصالح مأموري التقدير من حملة تخصص الاقتصاد.

- شويكي ، ايناس (2013). المشاكل التي تواجه قطاع المقاولات الإنشائية في فلسطين

هدفت الدراسة إلى دراسة قطاع المقاولات الإنشائية في فلسطين والقاء الضوء على مشكلات ومعوقات هذا القطاع من واقع معاناة أطراف التعاقد في المشاريع المحلية وهم الجهات المالكة للمشاريع والاستشاريين والمقاولين ومؤسسات الدول المانحة ، بالإضافة إلى تقييم مدى أهمية هذه المشكلات ودراسة الاوضاع المماثلة في دول عربية مجاورة من اجل تقديم بعض الحلول المقترحة للمساعدة في اخراج هذا القطاع المحلي من ازمة وتحسين اداؤه.

وتوصلت الدراسة أن المشاكل المتعلقة بأخلاقيات المهنة هي اهم المشاكل التي يعاني منها قطاع الإنشاءات الفلسطيني وكذلك تدني اسعار العطاءات نتيجة المنافسة الشديدة بين المقاولين واعتماد سياسة إحالة العطاء على اقل الاسعار وليس ادقها ، تأخر المالك في صرف الدفعات المستحقة للمقاول وتغير قيمة صرف العملات ، وتباطؤ الجهة المالكة في اتخاذ القرارات ، حجم المشاريع قليل بالنسبة لعدد المقاولين وتغير اسعار المواد الإنشائية نتيجة التضخم.

- ابورمان، شادي (2014). أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الأردنية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في قطاع المقاولات الأردني ، وتوصلت الدراسة إلى تدني نسبة التزام شركات المقاولات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند اعداد القوائم المالية .

حيث تواجه شركات المقاولات الأردنية مشكلات محاسبية تحول دون تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتتمثل :

عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعرضها إلى التعديل المستمر، هناك اختلاف في القوانين والتشريعات وعدم ملاءمة قوانين الضريبة السائدة، أن الإيرادات والأرباح في عقود المقاولات لا يتم الإعتراف بها إلا بعد الانتهاء من العقد وتسليم المنتج مما يؤثر على تدنيز الدخل.

أوصت الدراسة بالعمل على انشاء نظام رقابي داخلي في شركات المقاولات في اتمام العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية ، التوفيق بين شركات المقاولات ودائرة ضريبة الدخل في ما يتعلق بتحديد الربح الضريبي حيث يختلف الربح المحتسب من خلال شهادة المهندس عنه في طريقة التكلفة، تنظيم دورات تدريبية لموظفي الدوائر المالية في شركات المقاولات على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وطرق القياس وخصوصاً فيما يتعلق بعقود الإنشاء.

- دراسة محمد واصف أحمد صالح (2014). دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، كما هدفت إلى التعرف على دور متغيرات الدراسة مثل الفئة العمرية، والمؤهل العلمي، والتخصص، والمسمى الوظيفي. وذلك عن طريق تطوير أداة الدراسة (استبانة) والتي تتكوّن من (42) فقرة تمّ توزيعها على عيّنة مؤلفة من 142 فرداً بين مكلفين ومأموري التّقدير في ضريبة الدخل، وتوصلت الدراسة إلى وجود درجات متفاوتة بين متدنيّة وعالية ومتوسطة حول طرق احتساب العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني، واختلاف وجهات نظر الباحثين حول رضاهم عن (المعدلات الضريبية، والعدالة الضريبية، والتهرب الضريبي، وصور وأشكال نقل العبء الضريبي، والرضا الضريبي) وهذا يبرز ضرورة البحث عن طرق جديدة في احتساب العبء الضريبي.

- دراسة قبلان، (2014). "أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي

ولتحقيق هدف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في عرض البيانات، والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة حيث تكون مجتمع الدراسة من مدقي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في مديريات متوسطي دافعي الضرائب والبالغ عددهم (250) مدقق حتى تاريخ إعداد هذه الدراسة وقد تم توزيع أداة الدراسة على عينة من (110) مفردة . وتوصلت الدراسة إلى عدم تمكن السياسات المحاسبية في قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 في الحد من التهرب الضريبي، نتيجة لعدم تمكن هذا النظام من منع الاستيراد على اسم الغير أو عدم التصريح عن كامل المبيعات. مما يحول دون وجود نظام محاسبي كفء وإلى ضرورة تأهيل وتدريب موظفي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وزيادة كفاءاتهم من خلال البرامج التدريبية اللازمة وتوعية المكلفين بأن الضرائب واجب وطني يهدف إلى تنمية مورد مالي يرفد الموازنة العامة ويساهم في قيام الدولة بواجباتها.

- بـقـيـلـة ، بـسـام (2014). مـدـى مـوـثـوقـيـة الإـيرـاد الـذي تـعـتـرـف بـه شـركـات المـقـاوـلات الأـردنـيـة وـفـقاً لـمـعـايـير التـقـارـير المـالـيـة الـدولـيـة IFRS.

هـدـفـت الـدرـاسـة إلـى التـعـرـف بـمـوـثـوقـيـة الإـيرـاد الـذي تـعـتـرـف بـه شـركـات المـقـاوـلات الأـردنـيـة اسـتـنـاداً إلـى مـعـايـير التـقـارـير المـالـيـة الـدولـيـة ، وتـوصـلـت الـدرـاسـة إلـى مـجمـوعـة مـن النـتـائـج كـان أـبرـزها أـهمـيـة تـطـبـيـق نـصـوص مـعـايـير التـقـارـير المـالـيـة الـدولـيـة فـي التـدـلـيـل عـلى مـوـثـوقـيـة الإـيرـاد الـذي يـعـتـرـف بـه ووجـود مـجمـوعـة مـن المـعـوقـات الـتي تـعـتـري تـطـبـيـق هـذا المـعـيار ، مـما يـقـلـل مـن مـوـثـوقـيـة الإـيرـاد الـذي يـتم الـاعـتـرـاف بـه فـعـلاً فـي القـوائـم المـالـيـة .

اوصت الدراسة بوجـب تـطـبـيـق نـصـوص مـعـايـير التـقـارـير المـالـيـة الـدولـيـة ذات العـلاقـة بـعـقـود الإنـشـاء ومـحـاسبـة المـقـاوـلات ، خـاصـة قـيـاس الإـيرـاد وـفـق نـسـب الإنـجـاز .

(2-13) الدراسات الأجنبية

Alkass,S.Mazerolle ,and Haris (1996) ,**Construction Daelay Analysis Techniques.**

أجريت هذه الدراسة في الولايات الامريكية المتحدة وتم فيها استطلاع آراء مدراء المشاريع والمهندسين الخبراء بشركات المقاولات بهدف تحديد أسباب تأخر تسليم المشاريع عن مواعيدها المحددة حسب البرامج الزمنية المقررة .

واقترحت الدراسة وضع بعض العوامل في الحسبان عند تحليل أسباب التأخير مثل مدى معقولية مدة المشروع ، والتأخر الناجم عن الممارسات الإجرائية للجهات ذات العلاقة ، وضرورة استخدام قواعد البيانات فيما يخص التأخير ، مع تقييم هذه التأخيرات بشكل يدوي من خلال الخبراء المتمرسين في مجال المقاولات والتنفيذ.

خلصت الدراسة إلى أن التأخير سبب أساس في زيادة التكلفة ، وأن الطرق المتبعة حالياً في إدارة المشاريع من حيث تحليل التأخيرات مازالت غير دقيقة ويتبدد معها كثير من الجهد والوقت والنفقات

Ahcom,J.(2004) ,**A Model For Benchmarking Contractors Project**

Management Elements in Saudi Arabia.

هدفت الدراسة إلى بناء وتطوير نموذج يكون مرجعاً لمقاولي الإنشاءات في سبيل تحسين الأداء وزيادة الفاعلية ، بحيث يمكن وضع هذا النموذج كدليل يساعد شركات المقاولات ، وقد أشارت الدراسة إلى وجود أكثر من (60) عاملاً لأسباب التأخير ، وبالتالي زيادة التكلفة حيث وزعت على ستة مجالات

رئيسة هي :

1- التخطيط المسبق وعلى نحو جيد.

2- الرقابة المستمرة من قبل إدارة المشروع.

3- التنسيق بين المقاول والأطراف الخارجية .

4- إنسيابية الاتصال داخل فرق العمل.

5- التعليمات والنظمة الحكومية السارية.

6- قدرة المقاول على توفير عمالة ماهرة جيدة في الوقت المحدد.

خلصت الدراسة إلى أن قدرة المقاول على تشكيل فرق العمل من تخصصات مختلفة وبخبرات كافية والعناية بالاتصال الفعال ، والتخطيط والرقابة تعد من اهم أسباب إنجاز المشروع ضمن المدة المحددة.

- Dobler,M., Hettich,S., (2005), **Rethinking Revenue Recognition: Critical perspectives on the IASB's current proposals.**

هدفت هذه الدراسة الى انتقاد المقترحات المقدمه من IASB و FASB وذلك لتجاوز التغيرات في المعايير المطبقه حالياً وتطوير طريقة قياسية للاعتراف بالإيراد، إن المقترحات المقدمه اعتمدت على طريقتين مختلفتين للاعتراف بالإيراد هما : القيمة العادلة ، أو القيمة الاعتبارية للأرباح والاعتراف بالإيراد ، إتبعنا الدراسة المنهج الاستقرائي في فهم وتحليل الادلة الواقعية، وخلصنا الى وجود تناقض في المقترحات المقدمة مع النقاط التالية:

1- التخصيص الكلي للمعلومات

2- أهداف التقارير المالية

3 - الانتظام المالي والمستقبلي للتقارير المالية للاعتراف بالإيراد أكبر بكثير من تلك التي اتبعت طريقة القيمة الاعتبارية ، كما خلصت الى أن المقترحات المقدمة فضلت مبدا الملائمة على الموثوقية وهذا أدى إلى ارتفاع النفقات المقدرة في الاستثمار وإدارة الأرباح و أوصت الدراسة بإعادة دراسة المقترحات وتعديلها حتى تتخلص من هذه العيوب والتناقضات وبما يكون موافقاً لقوانين الاتحاد الأوروبي، يمكن الاستفادة من هذه الدراسة أنالمنهجية الاستقرائية التي اتبعت فيه أفضت إلى وجوب تعديل المقترحات المقدمة من المجلسين IASB و FASB وذلك مهم بالنسبة إلى دراستنا لتطبيقها على قطاع المقاولات الأردني.

-Le Roux,F.(2006) , The Recognition of Cost in Different Phases of Completion of Construction Contract.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بعقود البناء من واقع خبرة الخبراء في هذا المجال ، وخاصة المدققين والمحاسبين المسجلين والعاملين لدى أطراف عقد البناء .

توصلت الدراسة إلى أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) لايتطلب مهارات غير الممارسات المحاسبية المعتادة ، كذلك اظهرت النتائج أن القواعد المحاسبية الواردة في المعيار رقم (11) تم تفسيرها بما يؤدي إلى اختلافها عن المهارات الفنية في بيئة أعمال المقاولات.

- Dylag,R and M. Kucharczyk (2011), **Recognition revenue from the construction of real estate in financial statements of developers in Poland.**

هدفت الدراسة الى بيان أثر تفسير معيار رقم 15 "عقود المقاولات في الشركات العقارية" على التقارير المالية لشركات المقاولات من حيث تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد والكلف المرافقه لتنفيذ عقود الإنشاءات، قام الباحثان باتباع المنهج التحليلي للسياسات المحاسبية المتبعة في 19 شركة مقاولات مختلفة من حيث إن هذه الشركات تتبع المعيار رقم 18 أو معيار رقم 11 في السياسات المحاسبية لمبدأ الاعتراف بالإيراد، و ارتكزت الدراسة على مقارنة السياسة المحاسبية المطبقة في الشركات (عينة الدراسة) من حيث أثر تفسير معيار رقم 15 على التقارير المالية لهذه الشركات واعترافها بالإيراد . توصلت الدراسة إلى أن الأثر الرئيسي لتنفيذ السياسة المحاسبية يكون على إيراد المبيعات وكلف الإنتاج والتي لا يمكن تحديدها إلا بعد الانتهاء من مدة العقد .

توصلت الدراسة إلى التوصيات التالية: إلى وجوب الاعتراف بالإيراد فور الانتهاء من العقد وتسليم البضاعة أو الخدمة إلى الزبون، إلى وجوب توضيح كيفية إعداد شركات المقاولات للتقارير المالية وخصوصاً كل التفاصيل المتعلقة بالاعتراف بالإيراد بما في ذلك الطرق المتبعة ، والبيانات التي استخدمتها في تقييم الالتزامات والأرباح حتى تتمكن من إنشاء طريقة تسعير مستقرة على الأمد الطويل، وأن غياب مثل هذه التفاصيل عند أعداد التقارير المالية سيؤثر سلباً على دقة تسعير الضرائب.

KPMG IFRG Ltd, (2011) New on the Horizon: Revenue recognition for building and construction.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح المقترحات المقدمة من قبل IASB و FASB وذلك لتنظيم وتعديل المعايير المنظمة لعقود المقاولات بخصوص التعديلات من ناحيتين :

أولاً: تفصيل العقد الإنشائي إلى عقود منفصلة ومقاييس أداء مختلفة وهذا يحتاج إلى جهود استثمارية إضافية من أجل المتابعة والتدقيق

ثانياً: إن الإيراد والأرباح على عقود المقاولات لا يتم الاعتراف بها إلا بعد انتهاء العقد وتسليم المنتج إلى المستهلك مما يؤثر على تذبذب الدخل في هذه الشركات وزيادة مخاوفها الناجمة عن ذلك.

توصلت الدراسة إلى ضرورة فهم شركات المقاولات للتوضيحات الصادرة عن ASB و FASB والخاصة بالاعتراف بالإيراد مع الأخذ بعين الاعتبار عامل وقت الإنجاز للتقليل من التذبذب في تقديرات الإيراد وتحقيق الاعتراف بالإيرادات.

وذلك باعتماد نموذج من خمس خطوات تضمنها التعديل الجديد للمعيار المحاسبي وهي كما يلي :

- 1 - تعريف العقد وتفنيد بنوده مع الزبون.
- 2 - تحديد الخطوات المرحلية للإنجاز وذكرها بالتفصيل بالعقد.
- 3 - تحديد تسعيرة إنجاز كل مرحلة من العقد.
- 4 - تحديد زمان الانتهاء من كل مرحلة في العقد.
- 5 - الاعتراف بالإيراد والكلف عندما يتم الانتهاء من كل مرحلة بطريقة مرضية للزبون.

Earnst and Young (2011), Revised revenue recognition proposals – implications for the real estate and construction.

هدفت هذه الدراسة الى تحليل المقترح والمعدل المقترح المقدم من قبل IASB و FASB والذي تم ذكره من قبل إن المقترح المعدل الجديد طرح في نهاية عام 2011 والمتوقع بدء العمل به في بداية 2015 وجد الباحثان من حيث المبدأ أن المقترح المعدل الجديد متناسق مع محتواه من الخمس

نقاط فيما يخص تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد عندما يتم التسليم إلى المستهلك، لكن المجلسين سمحا في أحداث تغييرات على النقاط الواردة ضمن المقترح بما يتواءم مع شركات المقاولات والعقارات، وقد أعطى بعض التعديلات درجة اعلى من المرونة لشركات المقاولات يمكنها الجمع بين عقدين أو أكثر أو أن تدخل في خدمات مختلفة وتغير حسابات ما قبل العقد بأحداث تحسينات في احتساب الضرائب على قطاع المقاولات مع بقاء بعض الشكوك ولكن ضمن شروط معينة، أوصت الدراسة إلى أخذ رأي قطاع المقاولات قبل اعتماد المقترح المعدل.

Biondi, Glover, Jenkins, Jorgensen, Lacey, Macve, and

Tsujiyama(2011) , **Comment on IASB/FASB 2011 ED on Revenues from Contracts with Customers.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعليق على مسودة العرض المشتركة بين مجلسي IASB و FASB المتعلقة بالإيرادات من العقود مع العملاء ، ان الاحتفاظ بهذه البدائل والاستثناءات وفقاً لقاعدة العقود يمكن ان تخلق لبلة بين معدي ومستخدمي البيانات المالية ، ويمكن ان تسمح بوجود ثغرات في التقييم ، وإعادة الهيكلة التي تؤدي في النتيجة إلى ارباح أكثر وتأخر من الخسائر ، ونتيجة لذلك فإن اللجنة تؤمن أن الهدف الأساسي من هذا المشروع هو ايجاد نموذج تحقيق إيراد شامل بحيث يوضح مبادئ تحقيق الإيراد ، والذي يمكن تطبيقه بثبات على كافة العمليات التجارية والشركات والصناعات واسواق المال ووضحت الدراسة أن أحد الاسباب الرئيسية لتحضير وإيجاد هذا المعيار كان إنشاء معيار واحد شامل لتحقيق الإيراد بدلاً من إنشاء عدة معايير منفصلة تهتم بقطاعات صناعية مختلفة.

(2-14) مميزات هذه الدراسة:

توافقت هذه الدراسة مع معظم الدراسات السابقة في توجيه اللوم إلى نظام ضرائب المقاولات المعمول به حالياً ، في عجزه عن تقديم طريقة سهلة وتحظى بالقبول العام وقادرة على تطبيق مبدأ الاعتراف بالإيراد والتكلفة المرافقة لتنفيذ عقود الإنشاءات، وتجاهله لبعض الأعمال المنجزة دون الاعتراف بإيرادها، وعدم التمكن من تحديد التفاوت بين الدخل المعلن والدخل المقدر من الجهات الضريبية ، وتدني كفاءة طرق احتساب العبء الضريبي، وعدم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في احتساب العبء الضريبي ، عدم وجود استقرار في طرق القياس المحاسبي وتعديله باستمرار وما نجم عن ذلك من عدم ملاءمة قوانين الضرائب السائدة.

امتازت هذه الدراسة في التركيز على طرق احتساب العبء الضريبي المتمثلة بالطريقة النسبية والطريقة المقطوعة والمتبعات من قبل شركات المقاولات ، حسب قيمة ما تحققه من أرباح أو قدرة في استغلال الأصول أو مدى اعتمادها على القروض في تمويل أصولها ، وما ينجم عن ذلك من التعرف على مواصفات الشركات التي تتبع كلاً من الطريقتين ، وإعطاء خيارات لشركات المقاولات في اختيار ما يناسب مصالحها الذاتية عند احتساب العبء الضريبي.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

(1-3) منهج البحث

(2-3) مجتمع وعينة الدراسة

(3-3) أداة الدراسة

(4-3) متغيرات الدراسة

(5-3) مصادر الحصول على المعلومات

(6-3) الأساليب الإحصائية

الفصل الثالث

منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)

(1-3) منهج البحث:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول متغيرات موجودة ومتاحة للقياس والدراسة.

(2-3) مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من شركات المقاولات المصنفة ضمن الفئة الأولى والمصنفة ضمن الفئة الخامسة في المملكة الأردنية الهاشمية، حيث تشمل هذه الدراسة خليطاً من الشركات التي تستخدم كلتا الطريقتين في احتساب العبء الضريبي ، ويبلغ عدد الشركات المصنفة بالدرجة الأولى (318) وعدد الشركات المصنفة بالدرجة الخامسة (659)، مع العلم بعدم استمرارية كافة الشركات بنشاطها، وسيتم الاختيار العشوائي ل (25) شركة كعينة للدراسة (10) شركة من الفئة الأولى و (15) شركة من الفئة الخامسة ، مع حرص الباحث على اعطاء جميع الشركات في الفئة الأولى من الاختيار ضمن عينه الدراسة واعطاء ذلك الى الشركات المصنفة ضمن الفئة الخامسة وقد جمع البيانات المالية المتعلقة بمتغيرات الدراسة عن سنة واحدة هي نهاية سنة 2014، مع اشتراط الباحث أن تكون الشركات ضمن العينة قد مارست نشاطاتها من خلال مشاريع حكومية أو خاصة خلال هذه السنة، ومن الجدير بالذكر أن الباحث لم يستطع حصر مجموع الشركات التي ينطبق عليها هذا الشرط سواء من الفئة الأولى او الفئة الخامسة معتبراً ذلك من محددات هذه الدراسة.

وقد تألفت عينة الدراسة من هذا العدد من الشركات في الدرجة الأولى والخامسة، ولعدم تمكن الباحث من الحصول على البيانات المالية من الكثير من الشركات التي امتنعت عن المشاركة في الدراسة بسبب موضوعها، واكتفى الباحث بالبيانات المالية المعلنة والمتوفرة لديه.

(3-3) أداة الدراسة

تم جمع البيانات من القوائم المالية المعلنة لشركات المقاولات المصنفة بالفئة الأولى والمصنفة بالفئة الخامسة لسنة 2014.

(4-3) متغيرات الدراسة:

المتغير التابع: هو طريقة احتساب العبء الضريبي والمتمثل بالمستويين ، الضريبة المقطوعة أو الضريبة النسبية .

سيتم قياس هذا المتغير بإعطاء الرمز (0) للضريبة المقطوعة، وإعطاء الرمز (1) للضريبة النسبية وفق نظام الترميز الرقمي .

المتغيرات المستقلة:

1. المتغير المستقل الأول (X1): يعبر عن معدل ربحية الشركات نهاية عام 2014، وتقاس بحاصل قسمة صافي الأرباح في نهاية العام على مجموع الأصول.

2. المتغير المستقل الثاني (X2): يعبر عن معدل دوران مجموع صافي الأصول ويعبر عن كفاءة الإدارة في استغلال أصولها في شركات المقاولات الأردنية ، ويتم قياسه بقسمة مجموع الإيرادات على مجموع الأصول.

3. المتغير المستقل الثالث (X3): يعبر عن نسبة المديونية لكل شركة من شركات المقاولات ويتم قياسه في حاصل قسمة مجموع الالتزامات على مجموع الأصول.

(5-3) مصادر الحصول على المعلومات:

اعتمدت الدراسة على المصادر التالية في جمع البيانات:

المصادر الثانوية : البيانات التي تم جمعها من القوائم المالية لـ (25) شركة مقاولات وبسبب اختلاف تصنيف هذه الشركات بين الفئة الأولى والفئة الخامسة سيضمن ذلك وجود شركات تستخدم طريقتين مختلفتين في احتساب العبء الضريبي، يساهم هذا في معرفة مواصفات من يستخدم كل طريقه من هاتين الطريقتين.

المصادر الأولية: وتمثلت بالكتب والمراجع العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة وغيرها من المجالات والمنشورات العلمية.

(6-3) الأساليب الإحصائية:

سيتم استخدام معادلة خط الانحدار البسيط وفق المعادلات الثلاث التالية :

$$1. y_1 = a + b_1x_1$$

$$2. y_2 = a + b_2x_2$$

$$3. y_3 = a + b_3x_3$$

Y: طريقة احتساب العبء الضريبي وتأخذ (0) للضريبة المقطوعة وتأخذ (1) للضريبة النسبية،

وفق نظام الترميز الرقمي.

X1: ربحية شركات المقاولات مقيما بحاصل قسمة صافي الربحية الى مجموع الأصول.

X2: كفاءة إنتاجية الأصول لشركات المقاولات مقيماً بحاصل قسمة الإيرادات السنوية على

مجموع الأصول.

X3: نسبة المديونية لشركات المقاولات مقيما بحاصل قسمة التزامات شركة المقاولات

على مجموع الاصول.

يسمح تطبيق المعادلة رقم (1) في تحديد أثر ربحية شركات المقاولات (X1) في اختيارها طريقة

احتساب العبء الضريبي (Y1) ، إذ من المتوقع أن تحدد هذه المعادلة فيما إذا كان

للربحية أي أثر في اختيار طريقة الضريبة المقطوعة أو اختيار طريقة الضريبة النسبية.

ويسمح تطبيق المعادلة رقم (2) في تحديد أثر الكفاءة الإنتاجية لأصول شركات المقاولات (X2)

في اختيارها طريقة احتساب العبء الضريبي (Y2)، إذ من المتوقع أن تحدد هذه المعادلة فيما

إذا كان لكفاءة إدارة الأصول أثراً ملحوظاً في الاختيار.

وتسمح المعادلة رقم (3) في تحديد أثر نسبة المديونية (X3) في اختيار شركات المقاولات من

الفئة الأولى والفئة الخامسة طريقة احتساب العبء الضريبي (Y3) ، إذ إنه من المتوقع ان تحدد

هذه المعادلة فيما اذا كان لنسبة المديونية أثر في الاختيار بين طريقة الضريبة المقطوعة أو

طريقة الضريبة النسبية.

الفصل الرابع

تحليل البيانات وعرض النتائج

(1-4) المقدمة

(2-4) خصائص عينة الدراسة

(3-4) الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

(4-4) اختبار التوزيع الطبيعي

(5-4) مصفوفة الارتباط

(6-4) اختبار الفرضيات

(7-4) عرض النتائج

الفصل الرابع

تحليل البيانات وعرض النتائج

(1-4) المقدمة

يتضمن الفصل الرابع عرضاً لخصائص عينة الدراسة المتمثلة بشركات المقاولات المصنفة في الدرجة الأولى والمصنفة في الدرجة الخامسة، وذلك من خلال بيان تصنيف الشركات حسب الدرجة ونسبة الربحية ومعدل الكفاءة الإنتاجية ونسبة المديونية، كما يتضمن الفصل عرضاً لاختبار الفرضيات والنتائج.

(2-4) خصائص عينة الدراسة

- تصنيف عينة شركات المقاولات حسب طريقة احتساب العبء الضريبي

يشير الجدول (1) إلى توزيع الشركات المستهدفة في الدراسة حسب درجة التصنيف.

الجدول (1): شركات المقاولات في الدراسة المصنفة في الدرجة الأولى والخامسة

درجة التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
شركات الدرجة الأولى	10	40%
شركات الدرجة الخامسة	15	60%
المجموع	25	100%

يظهر من الجدول (1) أن عدد شركات المقاولات المصنفة المستهدفة في الدراسة في الدرجة الأولى قد بلغ (10) شركات بنسبة (40%) وأن عدد الشركات المصنفة في الدرجة الخامسة بلغ (15) شركة بنسبة (60%).

يبين الجدول (2) توزيع شركات المقاولات الأردنية المستهدفة في الدراسة المصنفة ضمن الدرجة الأولى والمصنفة في الدرجة الخامسة حسب طريقة احتساب العبء الضريبي.

الجدول (2): شركات المقاولات المستهدفة في الدراسة المصنفة في الدرجة الأولى والخامسة

طريقة احتساب العبء الضريبي	التكرار	النسبة المئوية
الضريبة المقطوعة	18	72%
الضريبة النسبية	7	28%
المجموع	25	100%

يتضح من الجدول (2) أن شركات المقاولات المستهدفة في الدراسة التي تستخدم طريقة الضريبة المقطوعة في احتساب العبء الضريبي قد بلغت (18) شركة أي بنسبة (72%) من إجمالي عينة الدراسة، مقابل (7) شركات تستخدم طريقة الضريبة النسبية في احتساب العبء الضريبي أي بنسبة (28%) من الشركات في عينة الدراسة.

- تصنيف شركات المقاولات حسب نسبة الربحية

يعرض الجدول (3) قائمة عن شركات المقاولات من الدرجة الأولى المستهدفة في الدراسة مصنفة حسب نسبة الربحية.

الجدول (3): شركات المقاولات من الدرجة الأولى حسب نسبة الربحية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	صافي الدخل	الربحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	6,975,768	5,481,311	0.785	0.342	0.37
2	3,542,919	140,774	0.0397		
3	63,656,374	2,303,570	0.0361		
4	20,926,845	(563,550)	(0.027)		
5	15,889,765	137,427	0.864		
6	6,103,844	5,327,409	0.872		
7	4,189,046	2,122,775	0.506		
8	623,821	10,472	0.016		
9	2,302,257	435,048	0.188		
10	333,684	(151,701)	(0.454)		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

يبين الجدول (3) مجموع الأصول وصافي الدخل ونسبة الربحية لشركات المقاولات المصنفة بالدرجة الأولى محسوبة بالدينار الأردني، ويتضح من الجدول كذلك نسبة ربحية الشركات وهي تتراوح بين (-0.454 – 0.872)، وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (0.342) بانحراف معياري (0.37) وبلغ عدد الشركات التي تزيد نسبتة ربحيتها عن المتوسط الحسابي (4) شركات اذ تراوحت نسب

الربحية لهذه الشركات بين (0.506-0.872)، مقابل (6) شركات دون المتوسط الحسابي. أما مجموع الأصول وصافي الدخل ونسبة الربحية لشركات المقاولات المصنفة الدرجة الخامسة محسوبة بالدينار الأردني فتظهر في الجدول (4).

الجدول (4): شركات المقاولات من الدرجة الخامسة حسب نسبة الربحية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	صافي الدخل	الربحية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	43,000	(6560)	(0.152)	(0.178)	0.213
2	29,000	(6560)	(0.226)		
3	30,000	(1680)	(0.056)		
4	40,000	(7550)	(0.189)		
5	32,000	(7840)	(0.245)		
6	18,000	(1200)	(0.066)		
7	66,000	(9200)	(0.139)		
8	18,000	(8800)	(0.488)		
9	16,000	(3200)	(0.200)		
10	30,000	(8900)	(0.298)		
11	12,000	(4480)	(0.373)		
12	28,000	(5860)	(0.202)		
13	15,000	(7680)	(0.512)		
14	24,800	5280	0.220		
15	22,000	5600	0.250		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

يبين الجدول (4) مجموع الأصول وصافي الدخل ونسبة الربحية لشركات المقاولات المصنفة ضمن الدرجة الخامسة محسوبة بالدينار الأردني، ويتضح من الجدول كذلك نسبة ربحية الشركات وهي تتراوح بين (-0.512) و(0.250). وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (-0.178) بانحراف

معياري (0.213) وبلغ عدد الشركات التي تقل نسبتها ربحيتها عن المتوسط الحسابي (6) شركات،
وهناك (9) تزيد نسبة ربحيتها عن المتوسط الحسابي.

- تصنيف شركات المقاولات حسب معدل دوران الأصول

يبين الجدول (5) شركات المقاولات من الدرجة الأولى مصنفة حسب معدل الكفاءة الإنتاجية
والمعبر عنه بمعدل دوران الأصول.

الجدول (5): شركات المقاولات من الدرجة الأولى حسب الكفاءة الإنتاجية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	الإيرادات	معدل دوران الأصول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	6,975,768	391,2110	0.560	1.327	1.397
2	3,542,919	8,901,791	2.51		
3	63,656,374	38,844,934	0.61		
4	20,926,845	16,123,070	0.77		
5	15,889,765	25,971,026	1.63		
6	6,103,844	570,444	0.09		
7	4,189,046	3,747,869	0.89		
8	623,821	3,695,680	3.92		
9	2,302,257	3,909,933	1.70		
10	333,684	58,773	1.66		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

تشير النتائج الواردة في الجدول (5) الى معدل الكفاءة الإنتاجية للشركات من الدرجة الأولى
مقاسة بمعدل دوران الأصول، ويتضح من الجدول كذلك أن معدل دوران الأصول للشركات يتراوح
بين (0.09) و (3.92). وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (1.327) بانحراف معياري (1.397)

وبلغ عدد الشركات التي يزيد معدل دوران الأصول فيها عن المتوسط الحسابي (5) شركات، اذ تراوح معدل دوران الأصول فيها بين (1.63) و (3.92) لهذه الشركات.

ويبين الجدول (6) معدل الكفاءة الانتاجية للشركات من الدرجة الخامسة معبر عنها بمعدل دوران الأصول فيها.

الجدول (6): شركات المقاولات من الدرجة الخامسة حسب الكفاءة الانتاجية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	الايرادات	معدل دوران الأصول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	43,000	82,000	1.91	2.754	1.21
2	29,000	82,000	2.83		
3	30,000	21,000	0.70		
4	40,000	95,000	2.40		
5	32,000	98,000	3.00		
6	18,000	15,000	0.83		
7	66,000	115,000	1.74		
8	18,000	110,000	4.11		
9	16,000	40,000	2.50		
10	30,000	112,000	3.73		
11	12,000	56,000	3.70		
12	28,000	71,000	2.53		
13	15,000	96,000	5.40		
14	24,800	66,000	2.75		
15	22,000	70,000	3.18		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

يتضح من الجدول (6) أن معدل دوران الأصول في شركات الدرجة الخامسة قد تراوح بين (5.40-0.70). وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (2.754) بانحراف معياري (1.21) وبلغ عدد الشركات التي يزيد معدل دوران الأصول فيها عن المتوسط الحسابي (7) شركة.

- تصنيف شركات المقاولات حسب المديونية

يبين الجدول (7) شركات المقاولات من الدرجة الأولى مصنفة حسب المديونية.

الجدول (7): شركات المقاولات من الدرجة الأولى حسب المديونية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	مجموع الالتزامات	نسبة المديونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	6,975,768	301,157	4.30	59.52	0.485
2	3,542,919	2,604,205	74.00		
3	63,656,374	41,082,107	65.00		
4	20,926,845	18,603,283	89.00		
5	15,889,765	10,237,508	64.00		
6	6,103,844	54,900	0.89		
7	4,189,046	1,322,812	32.00		
8	623,821	00,000	0.00		
9	2,302,257	1,008,553	43.80		
10	333,684	297,050	89.00		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

يظهر في الجدول (7) تصنيف شركات المقاولات من الدرجة الأولى حسب نسبة المديونية ويظهر من الجدول أن نسبة المديونية للشركات تتراوح بين (00.00-89.00). وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (59.52) بانحراف معياري (0.485) وبلغ عدد الشركات التي تزيد فيها نسبة المديونية عن المتوسط الحسابي (5) شركة، مقابل (5) شركات تقل فيها نسبة المديونية عن المتوسط ، وتقاس هذه النسبة مدى اعتماد شركات المقاولات على الالتزامات كمصدر وتمويل أصولها.

وبين الجدول (8) نسبة المديونية للشركات من الدرجة الخامسة. ويتضح منه أن نسبة المديونية لهذه الشركات تتراوح بين (1.22-62.50).

الجدول (8): شركات المقاولات من الدرجة الخامسة حسب نسبة المديونية (بالدينار الأردني)

الرقم	مجموع الأصول	مجموع الالتزامات	نسبة المديونية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	43,000	9,000	21.00	41.04	16.97
2	29,000	4,000	13.70		
3	30,000	7,000	23.00		
4	40,000	21,000	52.50		
5	32,000	18,000	56.00		
6	18,000	12,000	66.60		
7	66,000	19,000	28.70		
8	18,000	9,000	50.00		
9	16,000	4,500	28.10		
10	30,000	18,000	40.00		
11	12,000	7,500	60.00		
12	28,000	17,000	62.50		
13	15,000	5,000	33.00		
14	24,800	7,900	31.80		
15	22,000	12,000	54.50		

المصدر : شركات المقاولات المشمولة بالدراسة

يظهر في الجدول (8) مجموع الأصول ومجموع الالتزامات ونسبة المديونية ويظهر من الجدول أن نسبة المديونية للشركات تتراوح بين (13.7-66.60). وقد بلغ المتوسط الحسابي للشركات (41.04) بانحراف معياري (16.97) وبلغ عدد الشركات التي تزيد فيها نسبة المديونية عن المتوسط الحسابي (7) شركة، إذ تراوحت نسبة المديونية فيها بين (50.00) و(66.60) لهذه الشركات.

(3-4) الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يبين الجدول (9) مقاييس الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة ممثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري، ويتضمن الجدول القيمة العليا والقيمة الدنيا التي ظهرت خلال الفترة 2014 من واقع البيانات المالية للشركات، بالإضافة إلى قيمة المتوسط الحسابي لكل متغير والانحراف المعياري.

الجدول (9): مقاييس الاحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة (بالدينار الأردني)

المتغير	القيمة الدنيا	القيمة العليا	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الربحية	-0.512	0.872	0.008	0.380
الكفاءة الإنتاجية	0.09	5.40	2.225	1.334
المديونية	0.00	89.00	39.52	25.35

يتضح من الجدول (9) ان القيمة الدنيا لنسبة الربحية للشركات بلغت (-0.512) وهي تعبر عن حالة الخسارة التي تعاني منها الشركات، أما القيمة العليا لنسبة الربحية فقد بلغت (0.872)، وكان المتوسط الحسابي لنسبة الربحية للشركات يساوي (0.008) بانحراف معياري مقداره (0.380) ويمكن تفسير انخفاض نسبة الربحية بالنسبة للشركات جميعها هو وجود خسارة بالنسبة للشركات من الدرجة الأولى بالإضافة الى دخول الشركات من الدرجة الخامسة التي تعاني معظمها من خسائر مع الشركات من الدرجة الأولى في احتساب المتوسط.

اما من حيث الكفاءة الإنتاجية والتي تم التعبير عنها بمعدل دوران الأصول فقد كانت القيمة الدنيا للشركات (0.09) مقابل القيمة العليا التي بلغت (5.40) وبلغ المتوسط الحسابي للشركات من حيث الكفاءة الإنتاجية (2.225) بانحراف معياري مقداره (1.334)، وتشير النتائج الخاصة بنسبة

المديونية الى أن القيمة الدنيا للشركات قد بلغت (0.00) والقيمة العليا بلغت (89.00) اما المتوسط الحسابي فقد ظهر بقيمة (39.52) وبانحراف معياري (25.35).

(4-4) اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار One-sample Kolmogorov-Smirnov (Z) بهدف التعرف على التوزيع الطبيعي للبيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة. ويبين الجدول (10) نتائج الاختبار.

الجدول (10): اختبار التوزيع الطبيعي (Z)

المتغير	قيمة الاختبار	مستوى الدلالة
نسبة الربحية	0.703	0.291
الكفاءة الانتاجية	0.147	0.087
نسبة المديونية	1.079	0.984
طريقة احتساب الضريبة	0.877	0.416

يتضح من النتائج الواردة في الجدول (10) أن كافة متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وذلك بدلالة قيم مستوى الدلالة الاحصائية التي تجاوزت مستوى الدلالة المعتمد (0.05).

(5-4) مصفوفة الارتباط

يبين الجدول (11) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة ممثلة بطريقة احتساب العبء الضريبي، نسبة الربحية، الكفاءة الإنتاجية، ونسبة المديونية.

الجدول (11): مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة

نسبة المديونية	الكفاءة الانتاجية	نسبة الربحية	طريقة احتساب العبء الضريبي		
0.228	0.413	0.803	1.00	طريقة احتساب العبء الضريبي	معامل ارتباط بيرسون
0.311	0.58	1.00	0.803	نسبة الربحية	
0.309	1.00	0.58	0.413	الكفاءة الانتاجية	
1.00	0.309	0.311	0.228	نسبة المديونية	
ن = 25					
مستوى الدلالة: $\alpha \leq 0.05$					

يتضح من الجدول (11) وجود ارتباط بين طريقة احتساب العبء الضريبي وكل من نسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية.

(6-4) اختبار الفرضيات

- اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على عدم وجود أثر ذي دلالة احصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) للربحية التي تحققها شركات المقاولات في اختيار طريقة احتساب الضريبة، ومن أجل اختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط، وتظهر نتائج التحليل في الجدول (12).

الجدول (12): نتائج أثر الربحية في اختيار طريقة احتساب الضريبة

معامل الارتباط (r)	معامل التحديد (R ²)	قيمة F	مستوى الدلالة (Sig.*)	معامل الانحدار β	قيمة t	مستوى الدلالة (Sig.*)
0.803	0.645	41.83	0.000	0.803	6.468	0.000
* التأثير ذو دلالة احصائية عند $\alpha \leq 0.05$ المتغير المستقل: الربحية (العائد على الأصول) المتغير التابع: طريقة احتساب الضريبة						

يتضح من الجدول (12) وجود علاقة ارتباط قوية بين المتغير المستقل وهو نسبة الربحية مقاسة بمعدل العائد على الأصول والمتغير التابع المتمثل بطريقة احتساب الضريبة، وذلك بدلالة قيمة معامل الارتباط (R) التي بلغت (0.803)، ويتضح من الجدول كذلك أن نسبة الربحية تفسر وحدها ما نسبته (65%) من التباين في اختيار الطريقة المتبعة في احتساب العبء الضريبي، إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R²) ما مقداره (0.645)، وتشير قيمة (F) التي بلغت (41.83) بمستوى دلالة (0.000) الى معنوية القدرة التفسيرية لمتغير الربحية في اختيار طريقة احتساب الضريبة، ومن حيث درجة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع، فانه وبالنظر الى قيمة معامل الانحدار (β) وقيمة اختبار (t) ومستوى الدلالة الخاص بها يتضح أن درجة تأثير نسبة الربحية في اختيار طريقة احتساب الضريبة قد بلغت (0.803) في ظل القيمة المرتفعة لـ (t) التي بلغت (6.468) بمستوى دلالة يساوي (0.000). في ضوء هذه النتائج، تم رفض الفرضية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة احصائية لنسبة الربحية في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي.

- اختبار الفرضية الثانية

تشير الفرضية الثانية الى عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية عند ($\alpha \leq 0.05$) لإنتاجية الأصول معبر عنها بمعدل دوران الأصول في اختيار طريقة احتساب الضريبة، وتظهر النتائج في الجدول (13).

الجدول (13): نتائج أثر إنتاجية الأصول في اختيار طريقة احتساب الضريبة

معامل الارتباط (r)	معامل التحديد (R ²)	قيمة F	مستوى الدلالة (Sig.*)	معامل الانحدار β	قيمة t	مستوى الدلالة (Sig.*)
0.413	0.170	4.71	0.040	0.413	2.71	0.040
* التأثير ذو دلالة إحصائية عند $\alpha \leq 0.05$ المتغير المستقل: إنتاجية الأصول (معدل دوران الأصول) المتغير التابع: طريقة احتساب الضريبة						

يتضح من النتائج في الجدول (13) وجود علاقة ارتباط بين إنتاجية الأصول مقاسة بمعدل دوران الأصول في الطريقة المتبعة في احتساب الضريبة في شركات المقاولات، حيث بلغ معامل الارتباط (R) ما قيمته (0.413)، وتدل قيمة معامل التحديد (R^2) التي بلغت (0.170) على قدرة معدل دوران الأصول على تفسير ما نسبته (17%) من التغير في طريقة احتساب الضريبة، وتعد هذه القدرة معنوية بدلالة قيمة (F) التي بلغت (4.71) بمستوى دلالة يساوي (0.040). أما معامل الانحدار (β) فقد بلغت قيمته (0.413) وهو يعبر عن درجة تأثير معدل دوران الأصول في طريقة احتساب الضريبة، وتؤكد القيمة المرتفعة لـ (t) التي بلغت (2.71) بمستوى دلالة (0.040) على معنوية درجة تأثير المتغير المستقل (معدل دوران الأصول) في المتغير التابع (طريقة احتساب الضريبة)، وعليه فقد تم رفض الفرضية الثانية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمعدل العائد على الأصول في طريقة احتساب الضريبة.

- اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على عدم وجود أثر لنسبة المديونية لشركات المقاولات في اختيار طريقة احتساب الضريبة، وتظهر نتائج التحليل في الجدول (14).

الجدول (14): نتائج أثر نسبة المديونية في اختيار طريقة احتساب الضريبة

معامل الارتباط (r)	معامل التحديد (R ²)	قيمة F	مستوى الدلالة (Sig.*)	معامل الانحدار β	قيمة t	مستوى الدلالة (Sig.*)
0.228	0.052	1.25	0.274	0.228	1.12	0.274
* التأثير ذو دلالة احصائية عند $\alpha \leq 0.05$ المتغير المستقل: نسبة المديونية المتغير التابع: طريقة احتساب الضريبة						

يتضح من النتائج في الجدول (14) عدم وجود علاقة ارتباط بين المتغير المستقل (نسبة المديونية) والمتغير التابع (طريقة احتساب الضريبة) حيث بلغ معامل الارتباط (R) ما قيمته (0.228). وتشير النتائج كذلك إلى أن نسبة المديونية قادرة فقط على تفسير ما نسبته (5%) من الاختلاف في طريقة احتساب الضريبة إذ بلغت قيمة معامل التحديد (R²) ما مقداره (0.052). وتؤكد على ذلك قيمة (F) التي بلغت (1.25) بمستوى دلالة يساوي (0.274). أما معامل الانحدار (β) فقد بلغت قيمته (0.228) وهو يعبر عن درجة تأثير نسبة المديونية في طريقة احتساب الضريبة، وتؤكد القيمة المنخفضة — (t) التي بلغت (1.12) بمستوى دلالة (0.274) على عدم معنوية درجة تأثير المتغير المستقل (نسبة المديونية) في المتغير التابع (طريقة احتساب الضريبة). وانطلاقاً من هذه النتائج فقد تم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لمتغير نسبة المديونية في طريقة احتساب الضريبة في شركات المقاولات.

(7-4) عرض النتائج

توصلت الدراسة بعد اختبار الفرضيات الى النتائج التالية:

1. يوجد أثر ذي دلالة إحصائية لنسبة الربحية مقاسة بمعدل العائد على الأصول في طريقة احتساب الضريبة.
2. يوجد أثر ذي دلالة إحصائية لإنتاجية الأصول مقاسة بمعدل دوران الأصول في طريقة احتساب الضريبة.
3. لا يوجد أثر ذي دلالة إحصائية لنسبة المديونية في طريقة احتساب الضريبة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(1-5) النتائج

(2-5) التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(1-5) النتائج

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة ممثلة بنسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية للأصول ونسبة المديونية ومتغير تابع يتمثل في طريقة احتساب الضريبة في شركات المقاولات من الدرجة الأولى والدرجة الخامسة .

وقد افترضت الدراسة من أجل اختبار هذه العلاقة ثلاثة فرضيات تتعلق بمتغيرات الدراسة نصت على عدم وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل متغير من هذه المتغيرات في طريقة احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات. وبعد استخدام البيانات المالية المطلوبة لأغراض الدراسة من واقع القوائم المالية المنشورة للشركات محل الدراسة لعام 2014 وتحليلها، توصلت الدراسة الى وجود أثر ذي دلالة إحصائية لكل من المتغير المستقل نسبة الربحية والمتغير المستقل الكفاءة الإنتاجية للأصول في طريقة احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات.

وخلصت الدراسة إلى أن طريقة احتساب العبء الضريبي في شركات المقاولات تتأثر بصورة مباشرة بنسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية ، وبالتالي فإنه من الطبيعي أخذ هذه المتغيرات بعين الاعتبار عند احتساب العبء الضريبي في هذه الشركات، وهو الأمر الذي يعني أن الضريبة المفروضة على الشركات لا تتلاءم مع طبيعة الأرباح التي تحققها او مع مقدار الكفاءة الإنتاجية سواء كانت عالية أم منخفضة، وقد اتفقت هذه الدراسة مع دراسة سابقة للمجلس الاقتصادي والاجتماعي الأردني بعنوان التهرب الضريبي في الاردن (أسبابه ، وطرقه ، وحجمه) اذار 2014 دراسة ، حيث خلصت الدراسة إلى وجود تهرب ضريبي أو تجنب ضريبي في الأردن بسبب وجود ثغرات في القانون الحالي ،او

بسبب الإعفاءات الضريبية الممنوحة ودعت هذه الدراسة الى التعامل بشكل تفضيلي مع المؤسسات والشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم، وبالتالي إخضاعها الى معدلات ضريبية مخفضة ، ومختلفه عن الشركات الكبرى.

كما اتفقت هذه الدراسة مع دراسة سابقة بعنوان أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الاردنية ، رسالة ماجستير ،جامعة عمان العربية الاردن 2014.

حيث خلصت هذه الدراسة إلى وجود مشاكل محاسبية لدى شركات المقاولات الاردنيه ، وتدني تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، بالاضافة الى الاختلاف في القوانين والانظمة والتشريعات الضريبية ، وعدم ملائمة النظام الضريبي الحالي.

(2-5) التوصيات

- يوصي الباحث في ضوء النتائج التي توصلت اليها الدراسة بما يلي:
1. ضرورة ربط طريقة احتساب العبء الضريبي لشركات المقاولات بالمتغيرات المؤثرة فيها مثل الربحية ومستوى الكفاءة الإنتاجية ونسبة المديونية.
 2. التخلص من الازدواجية السعرية في احتساب العبء الضريبي لشركات المقاولات المتبعة حيث إن السياسة الضريبية المتبعة تعطي مزايا لشركات على حساب شركات أخرى مع الفارق الكبير بين الشركات خاصة من الدرجة الأولى والشركات من الدرجة الخامسة من حيث نسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية ونسبة المديونية.
 3. إجراء المزيد من الدراسات المستقبلية التي من شأنها تحديد أثر نسبة الربحية والكفاءة الإنتاجية ونسبة المديونية في اختيار طريقة احتساب العبء الضريبي باستخدام عينة أكبر وبإدراج شركات مقاولات من درجات أخرى غير الدرجة الأولى والخامسة.

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

- أبونصار، محمد، (1996). **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، دار وائل للنشر، عمان.
- أبونصار، محمد، حميدات، جمعة (2008). **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان.
- أبو نصار، محمد (2012). **محاسبة الضرائب**، دار وائل للنشر، عمان
- ابو رمان، شادي (2014). **أثر معيار الاعتراف بالإيراد على المشكلات المحاسبية في شركات المقاولات الاردنية**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية، الاردن.
- ابو العثم، خالد (2007). **تقييم العوامل التنظيمية والبيئية المؤثرة في اداء المقاولين للمشروعات الانشائية في الاردن**، بحث غير منشور، عمان: جامعة عمان العربية.
- ابو زعيتر، باسل، (2006). **العوامل المؤثرة على ربحية المصارف التجارية العاملة في فلسطين**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
- بويلة، بسام (2014). **مدى موثوقية الإيراد الذي تعترف به شركات المقاولات الأردنية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS**، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الشرق الاوسط، الأردن.
- الحموي، محمد (2005). **"الأثار المحاسبية والاقتصادية لقانون الضريبة على الدخل، مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.**
- حداد، أيمن، وبنى رشيد، عمر (2010). **"المحاسبة الضريبية"**، دار صفاء، عمان، الأردن.

- الحجاوي، حسام، (2004). أصول محاسبة ضريبة المبيعات وتطبيقاتها في الأردن، المطابع المركزية، عمان.
- الخصاونة، جهاد، (1999). المالية العامة والتشريع الضريبي، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- الخطيب، خالد، (2000). الضريبة على الدخل، زهران للنشر والتوزيع، عمان.
- جربوع، يوسف (2004). دور المحاسبة في اتخاذ القرارات الإدارية في قطاع المقاولات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة بحوث و دراسات في تطوير مهنة مراجعة الحسابات لتطوير المشكلات المعاصرة، المجلد الثاني، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين.
- جربوع ، يوسف (2001). نظرية المحاسبة ، دار الوراق
- خالص، صالح (2010). تقييم كفاءة الأداء المصرفي ، ورقة بحثية في الملتقى منظومة المصرفية الجزائرية.
- الدعاس، وآخرون، (2011). "التباين بين الدخل المعلن والدخل المعتمد، الأسباب وطرق معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الأردنية."
- روبرت هول ،إلفن رابوشكا (2006). الضريبة المقطوعة للبلدان النامية ،معهد كيتو،منبر الحرية
- الزرري، عبد النافع وفرح، غازي (2001). الأسواق المالية، الطبعة الأولى، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.

- الزطمة، حسام الدين (2006). نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة،(رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية، غزة.
- السمان، رامي ، دليل ضريبة الدخل ، الطبعة الأولى، 2000.
- السوالقة ، فوزي (2004).تقييم محاسبة ضريبة الدخل المقطوعة في قطاع المقاولات الأردني ، دراسة ميدانية ، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة عمان العربية ،الأردن.
- شويكي ، ايناس (2013) .المشاكل التي تواجه قطاع المقاولات الإنشائية في فلسطين ، (رسالة ماجستير غير منشورة) ، جامعة النجاح ، فلسطين .
- الشمالية (2011)، "أثر ضريبة الدخل في توزيع الدخل في الاردن.
- آل شبيب، دريد (2006).مبادئ الإدارة المالية، الطبعة الأولى، الأردن، عمان: دارالمناهج للنشر.
- صالح ،محمد (2014).دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني (رسالة ماجستير غير منشورة)،جامعة النجاح ، فلسطين.
- الطلحة ،حامد (2008).الضرائب المبادئ والمفاهيم ، ملتقى المحاسبين الأردنيين والعرب.
- عابدين، حسني(2006).إطار علمي لقياس أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لعقود المقاولات على نتائج أعمال شركات المقاولات بفلسطين- دراسة تحليلية تطبيقية، (أطروحة دكتوراة غير منشورة)، جامعة النيلين، السودان.
- عبيد، وربابعة (2013). "إستراتيجية حل المشكله وصنع القرار لدى مأموري التقدير فيدوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

- عطية، هاشم، وعبدربه، محمد، (2000). المحاسبة عن تكاليف العقو طويلة لاجل (المقاولات) الدار الجامعية للنشر، ص 12.

- عبدالله، خالد أمين، (2004). "علم تدقيق الحسابات الناحية العملية"، دار وائل للنشر، ط2، عمان.
- عبدالغفار، إلهام محمد الصحابي (2011). القياس المحاسبي والضريبي لأرباح عقود المقاولات طويلة الأجل : دراسة مقارنة ، (اطروحة الدكتوراة غير منشورة) جامعة عين شمس.

- عقل ، مفلح (1989). مقدمة في الإدارة المالية.

- عقل ، مفلح (2008). "مقدمه في الإدارة والتحليل المالي"، مكتبة المجتمع العربي، عمان الأردن.
- عباس، علي (2002). الإدارة المالية في منظمات الأعمال، الأردن، عمان، مكتبة الرائد، الطبعة الأولى

- الغصين ، هلا (2004). استخدام النسب المالية للتنبؤ بتعثر الشركات : دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في قطاع غزة ، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الاسلامية ، غزة.
- الفيومي، محمد و آخرون، (2006). "دراسات متقدمة في المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.

- فوده ، خالد (1969). الكفاية الانتاجية في أعمال البناء .

- قبلان، (2014). "أثر السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على الحد من التهرب الضريبي.

- قانون ضريبة الدخل الاردني المؤقت رقم 28 لسنة (2009)

- قانون ضريبة الدخل رقم (34) لسنة 2014 www.istd.gov

- لطفي، أمين السيد، (2005). "مراجعة وتدقيق نظم المعلومات"، الدار الجامعية، القاهرة.

- محمد، جمال(2011).أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات،رسالة ماجستير،جامعة القاهرة.
- منذر، رنا أديب (2006).مفهوم الضريبة تعريفها أشكالها، جامعة دمشق.
- مطر،محمد، رزويلف، انعام (2013) .النظم المحاسبية المتخصصة بتطبيقاتها العملية ، الطبعه الثالثه ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع .
- المجلس الاقتصادي والاجتماعي الاردني، (2013).التهرب الضريبي في الاردن (اسبابه، طرقه، حجمه)، عمان، الاردن.
- نور، عبد الناصر واخرون، (2003)، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.

المراجع باللغة الانجليزية

- Ahcom, J . (2004), A Model For Benchmarking Contractors Project Management Elements in Saudi Arabia. **Construction Management and Economics, (April 2004), P576-600** www.metapress.com.
- Alkass, S. Mazerolle, M and Haris, F (1996), Construction Delay Analysis Techniques, **Construction Management and Economics, 14, P375-394.** www.metapress.com.
- Biondi, Y. Glover, J. Jenkins, N. Jorgensen, B. Lacey, J. Macve, R. and Tsujiyama, E. (2011), Comment on IASB/FASB 2011 ED on Revenues from Contracts with Customers. **American Accounting Association, Financial Accounting Standards Committee 2011- 2012** Working Paper, Received by Financial Accounting Standards Board (FASB) as 2011-230 Comment Letter No. 94, on 13 March 2012.
- Dobler, M., Hettich, S.,(2005) Rethinking Revenue Recognition: Critical perspectives on the IASB's current proposals, **Munich BusinessResearch**, December 2005
- Dylag, R., Kucharczyk, M.,(2011) Recognizing revenue from the construction of real estate in financial statements of developers in Poland, **Accounting and Management Information Systems**, 10(1), 25-42, 2011.
- Earnst and Young, (2011) Revised revenue recognition proposals implications for the real estate and construction, **Publication number: EYG no. AU1057**

- Harris, Frank, and Ronald McCaffer, Modern Construction Management, (London :Crslly Lockwood Staples),1977.
- KPMG IFRG Ltd, (2011) New on the Horizon: Revenue recognition – for building and construction, **Publication number: 314840**, issue: November
- -Le Roux, F. (2006), The Recognition of Costs in Different Phases of Completion of a Construction contract. Submitted in Fulfilment of a Part of Requirements for the Degree, **Department of Construction Economics. University of Pretoria.**
- Moser, Donald V. and Evans, John, H. (1995). The effects of horizontal and exchange in equity on tax reporting decisions. **The accounting Reviw**, Vol, 70, No .4, 619–634.
- Ray, M, Sommerfeld. (1990). **An introduction to taxation.** Harcourt .

ملحق شركات المقاولات المستهدفة في الدراسة

الرقم	اسم الشركة	درجة التصنيف	الموقع
1	شركة أحمد يوسف الطراونة	الأولى	عمّان
2	شركة الجود للمقاولات الانشائية	الأولى	عمّان
3	شركة العون المتطورة للمقاولات	الأولى	عمّان
4	شركة المسار المتحدة للمقاولات	الأولى	عمّان
5	شركة حيمور أبناء عم وشريكهم	الأولى	عمّان
6	شركة قحطان حدادين وشركاه	الأولى	عمّان
7	شركة محمد العيدي وأولاده	الأولى	عمّان
8	مؤسسة القدس الكبرى للتعهدات	الأولى	عمّان
9	مؤسسة دجلة للمقاولات الانشائية	الأولى	عمّان
10	الشركة الهندسية للمقاولات	الأولى	عمّان
11	شركة ابراهيم محمد شحادة	الخامسة	عمّان
12	شركة أبو حشيش وأبو حلاوة	الخامسة	عمّان
13	شركة أحمد ابو نواس للمقاولات	الخامسة	عمّان
14	شركة التقنية المتطورة	الخامسة	عمّان
15	شركة منذر المناصير للمقاولات	الخامسة	عمّان
16	شركة حمدان الخوالدة للمقاولات	الخامسة	عمّان
17	شركة زبيدي والمحتسب للمقاولات	الخامسة	عمّان
18	شركة سليمان درويش وشركائه	الخامسة	عمّان
19	شركة عبدالقادر جمعة للمقاولات	الخامسة	عمّان
20	شركة محمد سلامة المحاميد	الخامسة	عمّان
21	شركة محمد مبيضين للمقاولات	الخامسة	عمّان
22	شركة محمد محمود جميل	الخامسة	عمّان
23	شركة موسى عزام للتعهدات	الخامسة	عمّان
24	شركة هاشم أبو خوجة للمقاولات	الخامسة	عمّان
25	مؤسسة الأطرش للمقاولات	الخامسة	عمّان

ملحق التحليل الإحصائي

Frequencies

Statistics

		TaxMethod	Profitability	AssetUtilization	DeptRatio
N	Valid	25	25	25	25
	Missing	0	0	0	0
	Mean	.28	.02975	2.1832	44.8488
	Std. Deviation	.458	.380317	1.45249	25.36725
	Minimum	0	-.512	.09	0.00
	Maximum	1	.872	5.40	89.00

Frequency Table

TaxMethod

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	FixedTax	18	72.0	72.0	72.0
	PecentTax	7	28.0	28.0	100.0
	Total	25	100.0	100.0	

Profitability**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
TaxMethod	.88	.332	25
Profitability	.0.008	.380317	25

Correlations

		TaxMethod	Profitability
Pearson Correlation	TaxMethod	1.000	-.803
	Profitability	-.803	1.000
Sig. (1-tailed)	TaxMethod	.	.000
	Profitability	.000	.
N	TaxMethod	25	25
	Profitability	25	25

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Profitability ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: TaxMethod

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.803 ^a	.645	.630	.202

a. Predictors: (Constant), Profitability

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1.703	1	1.703	41.836	.000 ^a
Residual	.937	23	.041		
Total	2.640	24			

a. Predictors: (Constant), Profitability

b. Dependent Variable: TaxMethod

Asset Utilization

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
TaxMethod	.88	.332	25
AssetUtilization	2.1832	1.45249	25

Correlations

		TaxMethod	AssetUtilization
Pearson Correlation	TaxMethod	1.000	.413
	AssetUtilization	.413	1.000
Sig. (1-tailed)	TaxMethod	.	.020
	AssetUtilization	.020	.
N	TaxMethod	25	25
	AssetUtilization	25	25

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	AssetUtilization	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: TaxMethod

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.413 ^a	.170	.134	.309

a. Predictors: (Constant), AssetUtilization

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.449	1	.449	4.717	.040 ^a
Residual	2.191	23	.095		
Total	2.640	24			

a. Predictors: (Constant), AssetUtilization

b. Dependent Variable: TaxMethod

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	.674	.113		5.966	.000
AssetUtilization	.094	.043	.413	2.172	.040

a. Dependent Variable: TaxMethod

Dept Ratio**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
TaxMethod	.28	.458	25
DeptRatio	46.199	35.366	25

Correlations

		TaxMethod	DeptRatio
Pearson Correlation	TaxMethod	1.000	.228
	DeptRatio	.228	1.000
Sig. (1-tailed)	TaxMethod	.	.274
	DeptRatio	.274	.
N	TaxMethod	25	25
	DeptRatio	25	25

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	DeptRatio ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: TaxMethod

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.228	.0052	.011	.330

a. Predictors: (Constant), DeptRatio

ANOVA^b

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.137	1	.137	1.25	.274 ^a
Residual	2.503	23	.109		
Total	2.640	24			