

أثر العوامل الثقافية على النظم المحاسبية الضريبية

(تحليل نظري وتجريبي)

إعداد

الدكتور / تامر سعيد عبدالمنعم محمد

المدرس بقسم المحاسبة

معهد المدينة العالی للإدارة والتكنولوجيا



# أثر العوامل الثقافية على النظم المحاسبية الضريبية (تحليل نظري وتجريبي)

إعداد

الدكتور/ تامر سعيد عبدالمنعم محمد

المدرس بقسم المحاسبة

معهد المدينة العالی للإدارة والتكنولوجيا

١ - مشكلة البحث :

تعتبر الثقافة من العوامل البنينة الهامة التي تؤثر في النظم المحاسبية والضريبية، وخاصة في ظل عولمة الأسواق والشركات متعددة الجنسيات، والدعوة إلى التكامل والتطور الاقتصادي، وتبنى معايير المحاسبة الدولية، مما يفرض العديد من المشكلات التي تتطلب حلولاً وتفسيرات ولا سيما الاختلافات في تلك النظم بين الدول .

ورغم التقدم النظري والتجريبي في مجال المحاسبة الدولية، حيث تعتبر الثقافة متغيراً تفسيرياً هاماً<sup>(١)</sup>، فقد تناولت قليل من البحوث هذا الأمر في الضرائب الدولية .

ومع ذلك فقد أعترف طويلاً بأن الثقافة من المفترض أنها تلعب دوراً هاماً في تطور النظم المحاسبية الضريبية<sup>(٢)</sup> .

وقد وضعت النظم المحاسبية الضريبية القومية على أساس عدد من العوامل أحداها نظام القيمة Value System لكل دولة .

وتستخدم هذه الدراسة الأبعاد الثقافية التي وضعها "هوفستيد" ، و "جراي" لوضع نموذج نظري لتأثير الثقافة على النظم الضريبية على المستوى الدولي. كما أنها تختبر تجريبياً الافتراضات التي وضعها هوفستيد عن الفردية ، ومسافة السلطة، وتجنب عدم التأكد ، والذكورية كأبعاد ثقافية لقيم أساسية عديدة للنظم الضريبية وهي العدالة ، والبساطة ، والحيادية، والوضوح .

وعلى أساس بيانات من ٤٣ دولة تشير نتائج الانحدار إلى أن الفردية مرتبطة بشكل جوهري بكل القيم الضريبية ، بينما مسافة السلطة مرتبطة بشكل جوهري بالعدالة والحيادية والوضوح ، وأن تجنب عدم التأكد مرتبط بشكل جوهري بالبساطة والحيادية والوضوح. أما الذكورية فهي غير مرتبطة بأي من القيم الضريبية .

وتقدم هذه النتائج تأييداً كبيراً لأهمية الثقافة في التأثير على النظم المحاسبية الضريبية .

كذلك تهتم هذه الدراسة ببيان العلاقة بين الأبعاد الثقافية التي وضعها هوفستيد ومعدلات الضريبة في الدول المختلفة.

وتشير نتائج الاتحاد إلى وجود ارتباط بين بعض الأبعاد الثقافية كالفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين معدلات الضريبة.

ومع وجود هذا الارتباط فإن الشركات وموظفي الحكومة والباحثين الأكاديميين والجهات المهمة الأخرى تكون قادرة بشكل أفضل على التنبؤ بمعدلات الضريبة مستقبلاً، ومن ثم الآثار الاقتصادية المترتبة عليها على المستويين الجزئي والكلّي .

وعلى ذلك تتلخص مشكلة البحث في الإجابة عن التساؤلات التالية :

١/١ ما هي الدلالة الثقافية ؟

٢/١ ما هي طبيعة وافراضات الأبعاد الثقافية التي وضعها هوفستيد وجرای؟

٣/١ ما هي طبيعة القيم الضريبية للنظم الضريبية؟ وكيف يمكن قياسها؟

٤/١ ما هو أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية للنظم الضريبية؟

٥/١ ما هو أثر الأبعاد الثقافية على معدلات الضريبة في الدول المختلفة؟

٢ - أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

١/٢ تحديد مفهوم ومستويات الثقافة .

٢/٢ دراسة الأبعاد الثقافية المقترحة من قبل "هوفستيد" و "جرای" والافتراضات التي تقوم عليها .

٣/٢ وضع نموذج نظري لتأثير الثقافة على النظم المحاسبية الضريبية على المستوى الدولي .

٤/٢ بيان أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية للنظم الضريبية المختلفة .

٥/٢ اختبار العلاقة بين الأبعاد الثقافية والنظم الضريبية من خلال عينة مختلفة من الدول.

٦/٢ اختبار ومناقشة العلاقة بين الأبعاد الثقافية ومعدلات الضريبة تجريبياً .

٣ - فروض البحث :

لتحقيق أهداف البحث يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي :

- الفرض الأول :

"توجد علاقة معنوية بين الأبعاد الثقافية والعدالة الضريبية في الدولة" . ويتفرع من هذا

الفرض عدة فروع فرعية كما يلي :

١ - توجد علاقة معنوية بين الفردية والعدالة الضريبية في الدولة .

٢ - توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة والعدالة الضريبية في الدولة .

٣ - توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والعدالة الضريبية في الدولة .

- الفرض الثانى :

"توجد علاقة معنوية بين الأبعاد الثقافية والبساطة الضريبية فى الدولة". ويتفرع من هذا

الفرض عدة فروع فرعية كما يلى :

- ١ - توجد علاقة معنوية بين الفردية والبساطة الضريبية فى الدولة .
- ٢ - توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة والبساطة الضريبية فى الدولة .
- ٣ - توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والبساطة الضريبية فى الدولة .

- الفرض الثالث :

"توجد علاقة معنوية بين الأبعاد الثقافية وحيادية الضريبة فى الدولة". ويتفرع من هذا

الفرض عدة فروع فرعية كما يلى :

- ١ - توجد علاقة معنوية بين الفردية وحيادية الضريبة فى الدولة .
- ٢ - توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة وحيادية الضريبة فى الدولة .
- ٣ - توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد وحيادية الضريبة فى الدولة .
- ٤ - توجد علاقة معنوية بين الذكورية وحيادية الضريبة فى الدولة .

- الفرض الرابع :

"توجد علاقة معنوية بين الأبعاد الثقافية والوضوح الضريبى فى الدولة". ويتفرع من هذا

الفرض عدة فروع فرعية كما يلى :

- ١ - توجد علاقة معنوية بين الفردية والوضوح الضريبى فى الدولة .
- ٢ - توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة والوضوح الضريبى فى الدولة .
- ٣ - توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والوضوح الضريبى فى الدولة .
- ٤ - توجد علاقة معنوية بين الذكورية والوضوح الضريبى فى الدولة .

- الفرض الخامس :

"توجد علاقة معنوية بين الأبعاد الثقافية ومعدلات الضريبة فى الدولة". ويتفرع من هذا

الفرض عدة فروع فرعية كما يلى :

- ١ - توجد علاقة معنوية بين الفردية ومعدلات الضريبة فى الدولة .
- ٢ - توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة ومعدلات الضريبة فى الدولة .
- ٣ - توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد ومعدلات الضريبة فى الدولة .
- ٤ - توجد علاقة معنوية بين الذكورية ومعدلات الضريبة فى الدولة .

٤ - أهمية البحث :

تكمن أهمية هذه الدراسة فى مدى قدرتها على إستكشاف وتفسير الاختلافات فى النظم

الضريبية دولياً على أساس الاختلافات الثقافية ، وإستقصاء الآثار الضمنية لهذه العلاقة على القيم

الضريبية ومعدلات الضريبة على المستوى الدولى. كما تتبع أهمية هذه الدراسة من إمكانية تقديم دليل تجريبي على تفسير الاختلافات فى النظم الضريبية على المستوى الدولى من خلال عامل الثقافة، حيث أشارت معظم الدراسات على عدم توفر دليل تجريبى كاف لتفسير الاختلافات فى النظم الضريبية على أساس الاختلافات فى القيم الثقافية . كما أن هذه الدراسة توفر أيضاً إطاراً ثقافياً مفيداً لبحوث الضرائب مستقبلاً. وأخيراً من وجهة نظر أكاديمية بحثية ، فهى تساعد فى تقدير أن النظم الضريبية هى نظم اصطناعية شكلت حسب البيئة التى وضعت فيها .

٥ - حدود البحث :

يقتصر البحث على نموذج الأبعاد الثقافية التى وضعها هوفستيد والتى مازالت تستخدم فى العديد من الدراسات المحاسبية والضريبية، كما يقتصر البحث على دراسة أثر هذه الأبعاد الثقافية على النظم المحاسبية الضريبية فى ٣؛ دولة مختلفة فقط لعدم توافر البيانات .

٦ - خطة البحث :

يبدأ البحث فى القسم الأول بمراجعة لأدبيات المحاسبة الدولية السابقة عن النظم الضريبية والثقافية ، ثم مناقشة المدلول الثقافى والأبعاد الثقافية فى القسم الثانى ، ثم صياغة النموذج النظرى لتأثير الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية ومعدلات الضريبة على المستوى الدولى فى القسم الثالث ، ثم وصف للمنهجية المستخدمة والعينة والطريقة الإحصائية المستخدمة فى الدراسة التجريبية ، ويختتم البحث بمناقشة النتائج وتقديم التوصيات والافتراضات لأبحاث مستقبلية .

## القسم الأول الدراسات السابقة

تعرضت قليل من البحوث الضريبية الدولية إلى أثر الثقافة بصفة عامة على النظم الضريبية على المستوى الدولي، ومن ثم يوجد قصور من الناحية النظرية لوضع إطار نظري يربط بين الثقافة والنظم الضريبية بصفة عامة .

وقد ذكر Peters<sup>(٢)</sup> في دراسته في عام ١٩٩١ أن أكثر التفسيرات التي تسببت في اختلافات السياسة الضريبية بين الدول ترجع إلى اختلاف الأنماط القومية للضرائب، أو بمعنى آخر أن الثقافة السياسية السائدة في الدولة هي التي تدفع الحكومة إلى اختيار وتطبيق أحد الحلول الضريبية وتفضيله عن البدائل الأخرى في حل المشكلات الضريبية القائمة. وقد أثبتت الدراسة التي قام بها ما إفترضه Peters خلال هذه الدراسة . وقد اعتمدت دراسة Peters على التحليل العقنودى Cluster Analysis لتحليل الأنماط الضريبية في ٢٢ دولة من منظمة الاقتصاد والتعاون والتنمية OECD وذلك خلال الفترة ما بين ١٩٦٥ حتى ١٩٨٧ . وقد أظهر ذلك التحليل أربعة حلولاً عقنودية : الثقافة الأنجلو أمريكية ، وأخرى الأسكندنافية ، وأوروبا الغربية ، وأمريكا اللاتينية .

وقد لاحظ أيضاً أن قليلاً جداً تغير : فالعناقيد الأربعة المحددة في عام ١٩٦٥ قد استمرت كما هي مع تفاوتات صغيرة في عام ١٩٨٧ .

وقد ذكر Peters أن العناقيد الأربعة تمثل آثار الثقافة السياسية ، الأثر المتراكم للهيكل الاقتصادي والاجتماعي، وأن الاختيارات السياسية كانت متقاربة بدرجة كبيرة .

وقد أهتم Rose<sup>(٤)</sup> في دراسته عام ١٩٨٥ عن كيفية تعظيم الحكومات للإيراد الضريبي وتخفيض التكاليف السياسية إلى أدنى حد. وقد وضع أربعة افتراضات يفهم منها ظاهرياً أنها توضح ارتفاع الإيراد الضريبي للدول : العقيدة والثقافة القومية والتأثيرات النوعية الضريبية ، والجمود السياسي. وباستخدام البيانات الضريبية لعشرين دولة من منظمة الاقتصاد والتعاون والتنمية ، قام Rose باختبار افتراضاته على مدى ٢٧ سنة. وقد توصل Rose إلى أن النظم الضريبية تختلف بين الدول نتيجة الثقافة القومية والجمود السياسي ، وأن التأثيرات النوعية الضريبية هي أحد المصادر الرئيسية القليلة للإيراد الضريبي .

وقد قام Wildavsky<sup>(٥)</sup> في عام ١٩٨٥ بدراسة التغير في أنماط فرض الضرائب والإنفاق والإقتراض في الموازنات الوطنية نتيجة التغير في الثقافة. وعلى أساس ما قام به Douglas<sup>(٦)</sup> في عام ١٩٧٠ في علم الإنسان ، حدد Wildavsky أربعة أبعاد ثقافية هي الجبرية، والفردية، والجماعية، والمساواة، وأوضح كيف ترتبط الموازنات الوطنية ببعضها البعض بكل من هذه الأبعاد الثقافية. وعلى أساس التحليل التاريخي Historical Analysis ، أوضح أن الدول الغربية هي

ديمقراطيات جماعية تحتوى على حصص مختلفة من الفردية والجماعية والمساواة . ويرى أن هذه الأبعاد الثقافية تسبب عدم توازن الموازنة فى الدول الغربية حيث يكون الإتفاق الحكومى أكبر من الإيرادات الضريبية المحصلة .

وقد قام Tsakumis<sup>(٧)</sup> وآخرون فى عام ٢٠٠٧ بدراسة العلاقة بين الأبعاد الثقافية القومية والتهرب الضريبى، وقد أوضح أن الثقافة القومية يمكن أن تسهم فى فهم أكثر لعدم الإلتزام الضريبى على المستوى الدولى. وقد وضع إفتراضاته باستخدام الإطار الثقافى الذى وضعه هوفستيد ، وقد توصل إلى أن عدم الإلتزام الضريبى فى الدول يكون نتيجة زيادة تجنب عدم التأكد ، وإنخفاض الفردية والذكورية وزيادة مسافة السلطة .

وقد قام Richardson<sup>(٨)</sup> فى عام ٢٠٠٨ بإجراء تحليل تجريبى أكثر للعلاقة بين الأبعاد الثقافية والتهرب الضريبى على المستوى الدولى باستخدام مقاييس متعددة للتهرب الضريبى للوصول إلى دليل إضافى على هذا الموضوع .

وقد توسعت هذه الدراسة فى نموذج التهرب الضريبى الذى وضعه Tsakumis وآخرون فى عام ٢٠٠٧ . وقد توصلت هذه الدراسة إلى أنه كلما ارتفع مستوى تجنب عدم التأكد، وإنخفاض مستوى الفردية والإلتزام القانونى والثقة فى الحكومة والعقيدة ، كلما ارتفع مستوى التهرب الضريبى فى الدول.

ويخلص الباحث من هذا العرض أن الكتابات الضريبية تفتقد الاتجاه النظرى الذى يوضح العلاقة بين الثقافة والنظم الضريبية، والإكتفاء بالاستنتاجات النظرية وضعف الأدلة الواردة فى الدراسات التجريبية. فمثلاً قدم Rose و Peters بعض الأدلة التجريبية التى تربط الثقافة بجوانب معينة فى النظم الضريبية . ومع ذلك فلم يقدم كل منهما نظرية ثقافية لدعم أقوالهما . فعلى حين نظر Peters إلى الثقافة فى سياق الثقافة السياسية ، بينما تأمل Rose الثقافة من المنظور التاريخى. كما أقترح Wildavsky نظرية ثقافية قائمة على أساس Douglas ، ولكنها تنطبق فقط على الموازنات الوطنية .

أما هذه الدراسة فتبحث مدى إمكان استخدام الأبعاد الثقافية فى تفسير الاختلافات فى النظم الضريبية على المستوى الدولى، والتنبؤ بالأعباء الضريبية .



## القسم الثانى الدلالة الثقافية والأبعاد الثقافية

١ - الدلالة الثقافية :

عرف Hofstede (2001) <sup>(١)</sup> الثقافة بأنها : " البرمجة الجماعية للعقل التى تميز أفراد مجموعة معينة عن غيرها" .

ويتضح من هذا التعريف ما يلى :

- الثقافة جماعية، فهى ليست سمة من سمات الفرد الواحد .
- لا يمكن ملاحظة الثقافة بشكل مباشر ، ولكن يمكن الاستدلال عليها من سلوك الأفراد .
- تساعد الثقافة فى التمييز بين الأفراد بسبب الاختلافات الثقافية .

وتتواجد الاختلافات الثقافية عند مستويات أربعة مختلفة العمق حددها هوفستيد على النحو

التالى <sup>(١٠)</sup> :

١/١ الرموز **Symbols** ، وهى المستوى الخارجى، وتتألف من الكلمات والتلميحات والصور والأشياء التى لها معان معينة بالنسبة لمجموعة ثقافية معينة .

٢/١ القدوة **Heroes** ، وهم الأفراد (حقيقيون أو خياليون، أحياء أو أموات) الذين يحملون خصائص أو سمات معينة يحترمها ويقدرها المجتمع، فهم نماذج يحتذى بها.

٣/١ الطقوس **Rituals**، وهى أنشطة جماعية ليس لها قيمة خارجية بحد ذاتها ولكن لها أهمية داخلية جوهرية. وهى تتمثل فى الطقوس البسيطة كأساليب المعابدات والترحيب والاحتفالات الاجتماعية والدينية، أو الطقوس الرسمية المعقدة مثل احتفال الشاي فى اليابان، أو الأنشطة الهادفة مثل اجتماعات العمل .

٤/١ القيم **Values** ، وهى تمثل تفضيلات الجماعات فيما يتعلق بالخير والشر ومعتقدات الأمانة والخيانة، والمرغوب وغير المرغوب، وهى لا تمثل تفضيلات شخصية لكل فرد ولكنها تصف اعتقادات عامة أو أعرافاً اجتماعية .

وقد صنف هوفستيد الرموز والقدوة والطقوس تحت مصطلح الممارسات **Practices** بمعنى أنها مرئية بالنسبة للملاحظ الخارجى، ولكن معناها الثقافى غير مرئى ويمكن فقط فى تاويلات الممارسين الداخليين لهذه الممارسات .

وتتواجد الثقافة من ناحية الاعتقادات والقيم المشتركة عند الكثير من المستويات، فعلى مستوى المجتمع توجد الثقافة المجتمعية ، وعلى مستوى الدولة توجد الثقافة القومية، وفى داخل أى دولة أو مجتمع يوجد عدد من الثقافات المتداخلة فى نفس الوقت تسمى الثقافات الفرعية **Sub-Culture** تمييزاً لها عن ثقافة الدولة أو المجتمع ككل، فهناك ثقافات للمناطق الإقليمية المختلفة أو

المجموعات الدينية تحمل كل منها ثقافة متميزة عن غيرها. كما تتواجد أيضاً عند مستوى الشركة ثقافة تنظيمية ، بالإضافة إلى أن لكل مجموعة عمل أو مهنة معينة بما فيها المحاسبين ومهنة المحاسبة، ثقافتها الفرعية .

## ٢ - أبعاد Hofstede الثقافية :

قامت عدة محاولات لتقسيم الثقافة إلى عدة أبعاد يغطي كل منها جانباً واحداً من الثقافة يمكن وصفه وقياسه ووضع قيمة عددية له .

فمن خلال دراسة أجريت على موظفي شركة IBM المنتشرة مراكزها على مستوى العالم ، قام Hofstede بتقسيم الأبعاد الثقافية في المجتمع إلى أربعة أبعاد هي الفردية ، مسافة السلطة ، تجنب عدم التأكد، والذكورية. وقد قام بترتيب كل الدول التي اعتمد عليها في دراسته (٥٣ دولة) على أساس هذه الأربعة الثقافية الأربعة (Hofstede , 2001) . فعلى سبيل المثال مقارنة بالثقافات الأخرى، توصل إلى أن الولايات المتحدة عالية جداً في الفردية مقابل الجماعية، وأقل من المتوسط في مسافة السلطة ، وتدور حول المتوسط في تجنب عدم التأكد، وفوق المتوسط في الذكورية مقابل الأنوثة .

والجدول رقم (١) التالي يبين أمثلة لبعض الدول ذات القيم المنخفضة والمرتفعة لكل بعد من الأبعاد الثقافية لهوفستيد

### جدول رقم (١)

أمثلة الدول حسب إنخفاض وإرتفاع الأبعاد  
الثقافية لهوفستيد (١)

الفردية المرتفعة إستراليا - كندا - الدانمارك - فنلندا - فرنسا - الهند - الولايات المتحدة - المملكة المتحدة	الفردية المنخفضة أوراجواي - المكسيك - باكستان - بيرو الفلبين
مسافة السلطة المنخفضة النمسا - إستراليا - كندا - الدانمارك - فنلندا - الولايات المتحدة - المملكة المتحدة	مسافة السلطة المرتفعة البرازيل - فرنسا - الهند - أوراجواي - المكسيك - بيرو - الفلبين
تجنب عدم اليقين المنخفض إستراليا - كندا - الدانمارك - فنلندا - الهند - الفلبين - الولايات المتحدة - المملكة المتحدة	تجنب عدم اليقين المرتفع النمسا - البرازيل - فرنسا - اليابان - أوراجواي - المكسيك - بيرو - فنزويلا
الذكورية المنخفضة الدانمارك - فنلندا - فرنسا - أوراجواي - بيرو - إسبانيا - كوريا الجنوبية - السويد	الذكورية المرتفعة النمسا - إستراليا - كندا - الهند - اليابان - المكسيك - الفلبين - فنزويلا - الولايات المتحدة - المملكة المتحدة

(١) القيم لكل من هذه الأبعاد الثقافية تعتبر مرتفعة إذا كانت فوق القيمة المتوسطة لكل الدول ، وغير ذلك تعتبر منخفضة .

ونتناول فيما يلي كلاً من الأبعاد الثقافية لهوفستيد :

## ١/٢ الفردية Individualism

تشير الفردية إلى تفضيل أفراد المجتمع إطار اجتماعي مرتخي **Loosely** يتميز برابطة غير قوية بحيث يفترض في تلك الثقافة اهتمام الأفراد بأنفسهم وبعائلاتهم. وعلى العكس تشير الجماعية إلى تفضيل أفراد المجتمع إطار اجتماعي محكم **Tightly** يتميز برابطة قوية وشديدة بحيث يفترض في تلك الثقافة اهتمام الأفراد بأقربائهم والولاء غير المحدود لروح الجماعة .

وقد قام هوفستيد بقياس مؤشر الفردية والجماعية من خلال قائمة إستقصاء . وترتيب الفردية العالي **High Individualism** يشير إلى أن الفردية وحقوق الفرد تكون سائدة في المجتمع . أما ترتيب الفردية المنخفض **Low Individualism** فيشير إلى مجتمعات ذات طبيعة أكثر جماعية مع روابط قريبة بين الأفراد .

## ٢/٢ مسافة السلطة Power Distance

يركز هذا البعد على درجة المساواة أو عدم المساواة في توزيع السلطة بين أعضاء المجتمع. والمجتمع الذي يتسم بالتفاوت الواسع في مسافة السلطة يقبل أفراد النظام الهرمي حيث يحتل كل شخص موقعاً دون تقديم أي تبرير للآخرين. أما المجتمع الذي يتسم بتفاوت ضيق في السلطة فإن أفرادها يناضلون من أجل تحقيق المساواة في السلطة ويطلبون تبريراً لحالات عدم المساواة .

وقد قام هوفستيد بوضع مؤشر لمسافة السلطة لعدد كبير من الدول قام بقياسه عن طريق الاستقصاء الموجه من شركة **IBM** وذلك باستخدام المعادلة التالية :

$$PDI = 135 - 25 (\text{mean score employees a fraid}) + (\text{percentage perceived manager 1} + 2) - (\text{percentage preferred manager 3})$$

وقد قام بإضافة الرقم الثابت **135** لجعل المؤشر يقترب من المدى صفر إلى **١٠٠** نظراً لأن المدى النظري للدراسة قد تراوح ما بين **٩٠** إلى **٢١٠** . وقد قام هوفستيد بترتيب تلك الدول وفقاً لمؤشر مسافة السلطة . والترتيب العالي لمسافة السلطة **High Power Distance** يشير إلى عدم المساواة في توزيع السلطة والثروة المتاحة لنمو المجتمع .

أما الترتيب المنخفض لمسافة السلطة **Low Power Distance** فيشير إلى المجتمع الذي لا يركز على الفروق بين السلطة والثروة للمواطنين ، وأن المساواة وتكافؤ الفرص في هذا المجتمع تكون مؤكدة .

## ٣/٢ تجنب عدم التأكد Uncertainty Avoidance

يركز هذا البعد على درجة شعور أعضاء المجتمع بعدم الراحة تجاه عدم التأكد والغموض ومحاولة تجنبها. ويقود هذا الشعور إلى إعتقادات باليقين وإلى الحفاظ على مؤسسات تحمي الانسجام وعدم التناقض .

وقد قام هوفستيد بوضع مؤشر تجنب عدم التأكد من خلال ثلاثة أسئلة داخل قائمة الاستقصاء تتمثل في الاهتمام بالقواعد ، والاستقرار في العمل ، والضغط ، واستخدام المعادلة التالية :

**UA = 300 – 30 (mean score rule orientation) - (percentage intending to stay less than 5 years) – 40 (mean stress score)**

وقد قام بإضافة الرقم الثابت 300 لجعل المؤشر يقترب من المدى من صفر إلى ١٠٠ لأن المدى النظري للدراسة قد تراوح بين - ١٥٠ إلى + ٢٣٠ . وقد قام هوفستيد بترتيب الدول وفقاً لمؤشر تجنب عدم التأكد .

والترتيب العالي لتجنب عدم التأكد **High Uncertainty Avoidance** يشير إلى وجود سياسات صارمة ولوائح وقوانين كثيرة، وعدم تقبل الأفكار المنحرفة أو الأشخاص المنحرفين عن الخطوط العامة .

أما الترتيب المنخفض لتجنب عدم التأكد **Low Uncertainty Avoidance** فيشير إلى أن المجتمع ذو تسامح أكبر لعدم التأكد والغموض ، حيث تحتل الممارسة مكملاً أكثر من المبادئ مما يتيح الفرصة لتقبل الآراء المعارضة للمفاهيم السائدة ، ويجعل هناك فرصة دائمة للإبداع والتفكير الخلاق .

## ٤/٢ الذكورية Masculinity

عرف هوفستيد الذكورية بأنها تشير إلى تفضيل المجتمع للإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي. أما الأنثوية فتشير إلى تفضيل العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعفاء وبنوعية الحياة .

وقد قام هوفستيد بقياس مؤشر الذكورية والأنثوية من خلال قائمة الاستقصاء. والترتيب العالي للذكورية **High Masculinity** يشير إلى أن المجتمع يضع أهمية أكبر للإنجاز والبطولة والنجاح المادي. أما الترتيب المنخفض للذكورية **Low Masculinity** فيشير إلى أن المجتمع يضع أهمية أكبر على العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعيف وبنوعية الحياة .

### ٣ - أبعاد Gray الثقافية :

اقترح Hofstede<sup>(١١)</sup> إطاراً ثقافياً مكوناً من جوانب أربعة هي :

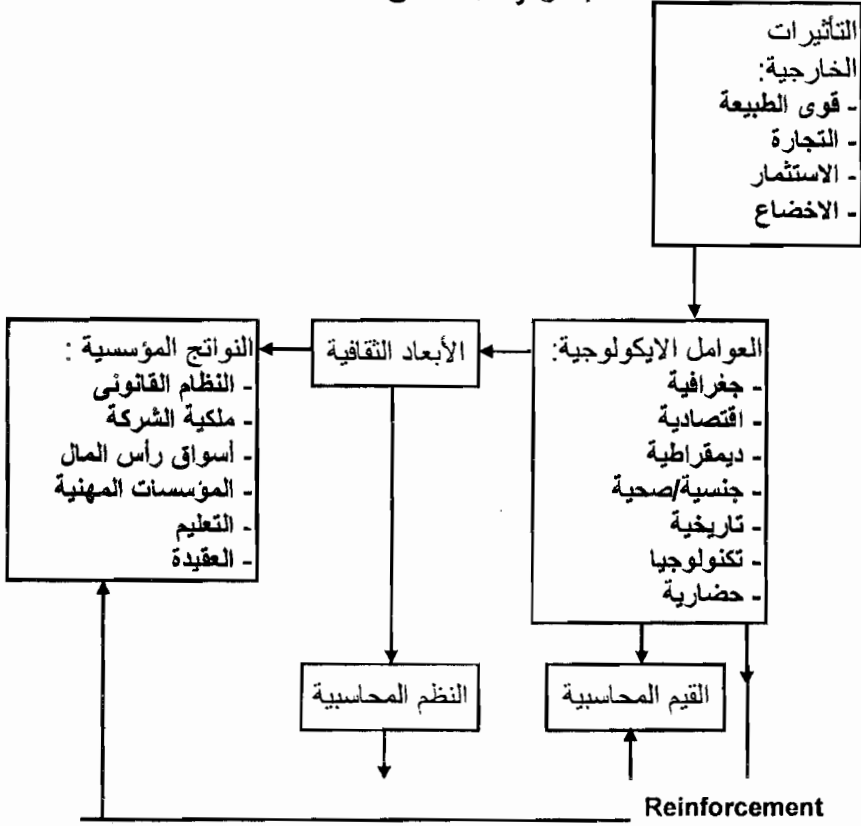
- التأثيرات الخارجية **External Influences** : قوى الطبيعة وقوى الإنسان.
- العوامل الأيكولوجية **Ecological Factors** الجغرافية والاقتصادية والتكنولوجية والتاريخية والجنسية والصحية والحضرية .
- الأبعاد الثقافية **Cultural Dimensions** : الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد والذكورية .
- النواتج المؤسسية **Institutional Consequences** : النظام القانون والنظام السياسي والنظام المالي والتعليم والعقيدة .

وقد أوضح هوفستيد أن التأثيرات الخارجية تؤثر على العوامل الأيكولوجية، والأخيرة تؤثر على الأبعاد الثقافية التي تؤثر بدورها على المؤسسات . والمؤسسات بدورها تقوى العوامل الأيكولوجية والأبعاد الثقافية .

وقد قام Gray<sup>(١١)</sup> بتوسيع هذا الإطار من خلال إنشاء أبعاد ثقافية فرعية تمثلت في أربعة أبعاد للقيم المحاسبية (المهنية، والتوحيد، والتحفظ، والسرية) والنظم المحاسبية (المسلطة المسنولة عن النظم المحاسبية، والإلزام بتطبيق الأساليب والإجراءات المحاسبية، والقياس، والإفصاح عن المعلومات) .

وقد ذكر Gray أن القيم المحاسبية مرتبطة ومستمدة من الأبعاد الثقافية، وأن هذه القيم تؤثر في النظم المحاسبية ، وأن تلك النظم المحاسبية تتأثر بالمؤسسات. والشكل رقم (١) التالي يوضح ملخص إطار Gray الثقافي :

الشكل رقم (١)  
إطار Gray الثقافي



المصدر: Gray (1988, p. 7)

وفيما يلي مفاهيم القيم المحاسبية التي اقترحها Gray وقام بربطها بالأبعاد الثقافية التي وضعها Hofstede :

١/٣ المهنية مقابل السلطة القانونية : Professionalism/Statutory

تشير هذه القيمة إلى عملية تنظيم مهنة المحاسبة في المجتمع ، أي تفضيل تنظيم تلك المهنة من خلال إشراف المهنة ذاتها بالسماح لها بالقيام بالدور التنظيمي لكافة شئونها ، مقابل تفضيل التدخل الحكومي في تنظيم المهنة .

وقد توصل Gray إلى أن المهنة تزيد في الدول التي تتصف بالفردية ، والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد، والتفاوت الضيق في مسافة السلطة. أما السلطة القانونية فتزيد في الدول التي تتصف بالجماعية، والتجنب القوي لحالة عدم التأكد، والتفاوت الواسع في مسافة السلطة .

### ٢/٣ التوحيد مقابل المرونة : Uniformity / Flexibility

تشير هذه القيمة إلى مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية، أى تفضيل فرض الممارسات المحاسبية الموحدة ، مقابل تفضيل تعدد الممارسات المحاسبية وفقاً للظروف التى تحكم التطبيق العملى .

وقد توصل Gray إلى أن التوحيد يزيد فى الدول التى تتصف بالتجنب القوى لحالة عدم التأكد ، والجماعية، والتفاوت الواسع فى مسافة السلطة . أما المرونة فتزيد فى الدول التى تتصف بالفردية ، والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد، والتفاوت الضيق فى مسافة السلطة .

### ٣/٣ التحفظ مقابل التفاؤل : Conservatism / Optimism

تشير هذه القيمة إلى تفضيل سياسة الحيطه والحذر عند الاختيار من بين طرق القياس البديلة ، أى تفضيل إتباع السياسات الأكثر حذراً عند تقييم الأصول وقياس الأرباح ، مقابل تفضيل إتباع السياسة الأقل حذراً.

وقد توصل Gray إلى أن الحذر يزيد فى الدول التى تتصف بالتجنب القوى لحالة عدم التأكد ، والجماعية، والأنثوية. أما التفاؤل فيزيد فى الدول التى تتصف بالتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد، والفردية ، والذكورية .

### ٤/٣ السرية مقابل الشفافية : Secrecy / Transparency

تشير هذه القيمة إلى تفضيل السرية وتقيد الإفصاح عن المعلومات، مقابل تفضيل الإفصاح الكامل والشفافية .

وقد توصل Gray إلى أن السرية تزيد فى الدول التى تتصف بالتجنب القوى لحالة عدم التأكد ، والتفاوت الواسع فى مسافة السلطة، والجماعية، والأنثوية. أما الشفافية فتزيد فى الدول التى تتصف بالتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد ، والتفاوت الضيق فى مسافة السلطة ، والفردية ، والذكورية .

وفى ورقة عمل منشورة على الإنترنت قدم Finch<sup>(١٣)</sup> مراجعة عامة للإطار العملى "Gray - Hefstede" أوضح فيها أن بعض الأبحاث قد توصلت إلى أدلة تجريبية للعديد من افتراضات Gray . فعلى سبيل المثال توصل Salter & Niswander<sup>(١٤)</sup> إلى وجود علاقة قوية بين عدم التأكد وجميع القيم المحاسبية التى افترضها Gray ، على حين وجدا أن الفردية تفسر قيمة واحدة فقط وهى السرية، ولكنها لا ترتبط بالقيم الأخرى . كما وجدا علاقة ضعيفة بين تفاوت مسافة السلطة وقيم Gray وكذلك بين الذكورية وقيم Gray المحاسبية المفترضة .

كذلك وجدت Wingate<sup>(١٦)</sup> ما يناقض فروض Gray فيما يتعلق بتجنب السلطة واستنتجت أنه لا يرتبط مع الإفصاح ، على حين توصل Hope<sup>(١٧)</sup> إلى نتيجة مفادها أنه من المبكر اعتماد الثقافة كمتغير تفسيري لمستويات الإفصاح في التقارير المالية السنوية .

### القسم الثالث

#### النموذج النظري لتأثير الأبعاد الثقافية على النظم الضريبية

يعتمد النموذج النظري لتأثير الأبعاد الثقافية على النظم الضريبية على المستوى الدولي على ما قام به Richardson<sup>(١٨)</sup> ، حيث يتم إستبدال القيم الضريبية ومعدلات الضريبة والنظم الضريبية بدلاً من القيم المحاسبية والنظم المحاسبية في النموذج الذي قام بإعداده Gray من قبل .

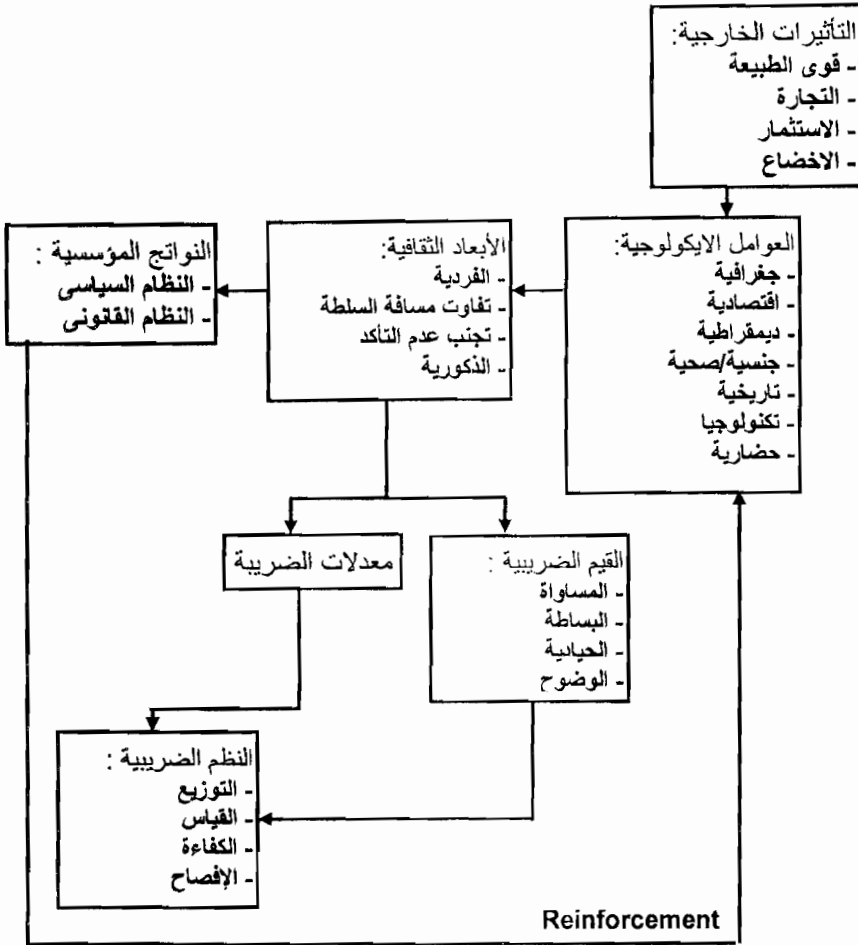
ويقوم هذا النموذج على أساس أن القيم الضريبية (العدالة ، والبساطة، والحياد، والوضوح)، ومعدلات الضريبة مرتبطة ومستمدة من الأبعاد الثقافية لهوفستيد ، وأن القيم الضريبية ومعدلات الضريبة تؤثر بدورها في النظم الضريبية (التوزيع ، القياس، الكفاءة، والإفصاح) في المجتمع. كما أن النظم الضريبية تتأثر بالمؤسسات (النظام السياسي والنظام القانوني) .

والشكل رقم (٢) التالي يبين النموذج النظري لتأثير الأبعاد الثقافية على النظم الضريبية :



## الشكل رقم (٢)

نموذج نظري لبيان أثر الثقافة على النظم الضريبية



يتضح من الشكل السابق أن القيم الضريبية ومعدلات الضريبة تتأثر بالأبعاد الثقافية ، كما أنها تؤثر في النظم الضريبية .

ويمكن توضيح أثر الأبعاد الثقافية لهوفستيد على القيم الضريبية ومعدلات الضريبة، وذلك على النحو التالي :

١ - أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية :

تتمثل القيم الضريبية في العدالة ، والبساطة ، والحيادية، والوضوح . وهذه القيم من المحتمل أن تتأثر بالأبعاد الثقافية وذلك كما يتضح مما يلي :

٢/١ الأثر على القيمة الضريبية للعدالة :

تعتبر العدالة صفة أساسية للنظم الضريبية (١٨) ، وهي تقوم على أساس مبدأ القدرة على الدفع Ability to Pay الذى له بعدين رئيسيين هما : العدالة الأفقية، والعدالة الرأسية .

وتتحقق العدالة الأفقية Horizontal Equity عندما يخضع الأفراد ذوى الدخول المتماثلة بنفس معدل الضريبة. ويتطلب ذلك أن يكون وعاء ضريبة الدخل فى النظم الضريبية متسعاً ما أمكن (١٩) .

أما المساواة الرأسية Vertical Equity فتتحقق عندما يخضع الأفراد ذوى الدخول المختلفة للضريبة بمعدلات مختلفة، ويعنى ذلك ضرورة الإعتماد على الضرائب التصاعديّة لكل الدخول .

والقيمة الضريبية للعدالة Equity Tax Value يتم إثباتها فى النظم الضريبية من خلال الطريقة التى بها يوزع العبء الضريبي من الأفراد من خلال معدلات الضريبة.

وترتبط القيمة الضريبية للعدالة بالأبعاد الثقافية من خلال الفردية، وتفاوت مسافة السلطة، وتجنب عدم التأكد. ففى الدول عالية الفردية يخضع فيها جميع الأفراد لنفس المعايير دون تحيز، وبذلك تنتشر فيها العدالة والمساواة (٢٠) . فالنظم الضريبية فى تلك الدول يحتمل أن تكون عادلة ومتوافقة مع مبدأ القدرة على الدفع نظراً لأن القوانين الضريبية تطبق على الأفراد بطريقة مماثلة، وأن توزيع العبء الضريبي منتشر بشكل عدالة .

وبالعكس الدول منخفضة الفردية (الجماعية) فقد تختلف معايير القيمة الخاصة بكل مجموعة فمن ينتمى لمجموعة ما يخضع لمعايير مختلفة عن المجموعات الأخرى، ومن ثم فالنظم الضريبية منها تكون أكثر مرونة فى القواعد والإجراءات. ولذلك من المحتمل ألا تكون النظم الضريبية فى تلك الدول عادلة، وغير متوافقة مع مبدأ القدرة على الدفع نظراً لأن القوانين الضريبية تطبق على الأفراد بطريقة مختلفة، وأن توزيع العبء الضريبي منتشر بشكل غير عادل.

وفى الدول عالية التفاوت فى مسافة السلطة ، تتمركز السلطة فى يد مجموعة محددة، وبالتالي يتسم نظامها الضريبي بعدم العدالة وذلك لخدمة المصالح الخاصة بأصحاب السلطة ذوى الامتيازات .

ويعنى ذلك أن النظم الضريبية فى الدول عالية تفاوت مسافة السلطة تحمى الثروة ويزيد فيها التفاوت فى الدخول (٢١) . ومن ثم فالنظم الضريبية فى تلك الدول من المحتمل ألا تتحقق فيها العدالة ، وينتهك فيها مبدأ القدرة على الدفع . أما الدول منخفضة التفاوت فى السلطة ، فتزيد فيها العدالة حيث يكون لكل الأفراد حقوقاً متساوية.

كما أن النظم الضريبية في تلك الدول تعمل على إعادة توزيع الثروة وتقليل التفاوت في الدخل . ومن ثم فالنظم الضريبية في تلك الدول من المحتمل أن تتحقق فيها العدالة وتتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع.

وفي الدول ذات التجنب القوي لحالة عدم التأكد ، تقل فيها الحاجة إلى المنافسة والإعتماد على الذات ، ويزيد الشعور فيها بالحاجة إلى المساعدات المختلفة. ومن ثم فإن النظم الضريبية في تلك الدول من المحتمل أن تميل إلى زيادة الحوافز الضريبية (بإعطاء تخفيضات ضريبية خاصة، أو منح إعفاءات أو إئتمانات ضريبية) مما يخل بالعدالة ويخالف مبدأ القدرة على الدفع (١١).

وعلى العكس من ذلك، فإن الدول ذات التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد، تقل فيها المنافسة والدخول في صراعات والإعتماد على الذات، وبذلك لا توجد حاجة إلى المساعدات الخارجية، مما يضمن عدم مخالفة مبدأ القدرة على الدفع، ويعمل على تحسين العدالة .

#### ٢/١ الأثر على القيمة الضريبية للبساطة :

من المبادئ الأساسية في الضرائب أن يتمكن الأفراد بسهولة من فهم القواعد التي يخضعون على أساسها للضريبة. فالبساطة تعتبر سمة هامة للنظم الضريبية . وكلما كانت التشريعات الضريبية ولوائحها معقدة ، كلما زاد البحث من قبل المحامين والمحاسبين عن ثغرات مما يساعد على غياب العدالة وزيادة تكاليف الإلتزام الضريبي (١٢) .

والقيمة الضريبية للبساطة **Simplicity Tax Value** يتم إثباتها في النظم الضريبية عن طريق قياس الضرائب في القوانين الضريبية . وعندما تكون النظم الضريبية بسيطة تكون القوانين واللوائح واضحة وأكثر تنظيماً وتقلل تكاليف الإلتزام الضريبي .

وترتبط القيمة الضريبية للبساطة بالأبعاد الثقافية من خلال الفردية ، وتفاوت مسافة السلطة، وتجنب عدم التأكد .

ففي الدول عالية الفردية من المحتمل أن تكون النظم الضريبية فيها بسيطة لأن القوانين الضريبية يجب تطبيقها على الجميع مما يؤدي إلى تشريع أقل تعقيداً. أما الدول منخفضة الفردية فتتصف بوجود مرونة في القواعد والإجراءات للتكيف مع بعض الحالات المحددة مما يؤدي إلى تشريع ضريبي أكثر تعقيداً .

وفي الدول عالية التفاوت في مسافة السلطة يكون هناك تأكيد ملحوظ على الحفاظ على النظام في المجتمع وفرض القوانين والنظم ذات الطبيعة الموحدة (١٣) . ومن ثم فإن النظم الضريبية في تلك الدول من الممكن أن تكون بسيطة بسبب الحاجة للتوحيد في القوانين والنظم الضريبية .

أما الدول منخفضة التفاوت في مسافة السلطة ، يكون الحفاظ على النظام في المجتمع فيها أقل أهمية ، وتكون أكثر اعتماداً على المرونة. ومن ثم فإن النظم الضريبية في تلك الدول من المحتمل أن تكون معقدة بسبب الحاجة إلى المرونة في قوانين الضرائب ونظمها .

وفي الدول ذات التجنب القوي لحالة عدم التأكد ، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية معقدة لأن عدم التأكد والغموض يقلان بسبب كثرة القوانين واللوائح المكتوبة . أما الدول ذات التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد ، توجد قوانين ولوائح مكتوبة قليلة على قدر المستطاع . ومن ثم فإن النظم الضريبية في تلك الدول من المحتمل أن تكون بسيطة لعدم الحاجة إلى كثرة القوانين واللوائح المكتوبة .

### ٣/١ الأثر على القيمة الضريبية للحيادية :

تعتبر الحيادية من الصفات الأساسية الأخرى للنظم الضريبية . وهي تشير إلى تأثيرات (أو انعدامها) النظم الضريبية على القرارات الاقتصادية . فالنظم الضريبية يجب ألا تفرض عقبات خاصة (مثل الأسعار الضريبية المرتفعة) ، أو إعطاء أي مزايا خاصة (مثل الحوافز الضريبية) للأفراد عندما يقررون استخدام مواردهم بطريقة معينة. وبدلاً من ذلك يجب أن تكون حيادية بين كل مستهلكي الموارد مع السماح للسوق أن يحدد الاستخدام الأكثر إنتاجية لكل الموارد المتاحة .  
(٣٥)

والقيمة الضريبية للحيادية **Neutrality Tax Value** يتم إثباتها بمستويات كفاءتها . وحتى تكون النظم الضريبية حيادية فمن المحتمل أن تقل معدلات الضريبة أو تقل الحوافز التي من شأنها تشويه القرارات الاقتصادية .

وترتبط القيمة الضريبية للحيادية بالأبعاد الثقافية من خلال الفردية، وتفاوت مسافة السلطة ، وتجنب عدم التأكد، والذكورية .

ففي الدول عالية الفردية ، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية حيادية بسبب الحاجة إلى الاستقلال والحفاظ على المصالح الفردية وعدم تدخل الحكومة في النظم الضريبية . أما النظم منخفضة الفردية، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل حيادية بسبب الحاجة إلى النظام والحفاظ على المصالح الجماعية وزيادة تدخل الحكومة في النظم الضريبية .

وفي الدول عالية التفاوت في مسافة السلطة ، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل حيادية بسبب الامتيازات التي تمنح للأفراد ذو السلطة عن طريق ما يتضمنه التشريع الضريبي من امتيازات ضريبية لهم لضمان زيادة تفاوت الدخل في المجتمع .

أما الدول منخفضة التفاوت في مسافة السلطة ، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية محايدة لقلّة الامتيازات الضريبية للفئات ذات السلطة حيث يعامل جميع الأفراد على حد سواء ،

ولا تستخدم النظم الضريبية كادوات لتأييد التفاوت الكبير في الدخل . ويتفق ذلك مع تخفيض التشريع الضريبي للحوافز الضريبية إلى أدنى حد ممكن .

وفي الدول ذات التجنب القوي لحالة عدم التأكد، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل حيادية بسبب الحاجة للتدخل الحكومي في الاقتصاد من خلال النظم الضريبية . أما الدول ذات التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد فمن المحتمل أن تكون حيادية بسبب قلة الحاجة إلى التدخل الحكومي عن طريق النظم الضريبية .

وفي الدول عالية الذكورية ، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل حيادية بسبب الوسائل المستخدمة للحفاظ على النمو الاقتصادي من خلال زيادة الحوافز الضريبية، وتعديل بعض الأسعار الضريبية، واستخدام الضرائب كوسيلة أساسية في تصحيح مسارات السوق المختلفة. أما الدول منخفضة الذكورية، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية محايدة بسبب قلة الاهتمام بالنمو الاقتصادي ، أو استخدام الأدوات لتصحيح مسارات السوق ، وبدلاً من ذلك تترك هذه النظم الضريبية للسوق الاستخدام الأمثل للموارد .

٤/١ الأثر على القيمة الضريبية للوضوح :

يعتبر الوضوح سمة أساسية أخرى للنظم الضريبية ، وهي تشير إلى فكرة أن الأفراد يجب أن يكونوا على علم بوجود الضريبة، وكيفية فرضها عليهم وعلى غيرهم.

والقيمة الضريبية للوضوح يتم إثباتها في النظم الضريبية بمستوى الإفصاح لمختلف الضرائب للجمهور.

وترتبط القيمة الضريبية للوضوح بالأبعاد الثقافية من خلال الفردية، وتفاوت مسافة السلطة، وتجنب عدم التأكد ، والذكورية .

ففي الدول عالية الفردية، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أكثر وضوحاً وتتسم بالشفافية والمساءلة المستمرة بسبب الحاجة إلى بيئة مفتوحة تسمح للجميع بحرية إعتناق ما يريدون من آراء ، وتكون حرية الصحافة سائدة، وممارسة السلطة السياسية من خلال الأصوات .

أما الدول منخفضة الفردية، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أكثر عرضة لإنعدام الرؤية أو الوضوح، وإنعدام الشفافية، وقلة المساءلة السياسية بسبب الحاجة إلى بيئة مغلقة .

وفي الدول عالية التفاوت في مسافة السلطة، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل وضوحاً بسبب الهيمنة وسيطرة السياسيين وتقييد المعلومات من خلال التسلسل الوظيفي. ويجوز في هذه الدول فرض الضرائب دون خوف من رد أفعال الناخبين.

أما الدول منخفضة التفاوت في مسافة السلطة ، فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية واضحة وشفافة للجمهور لزيادة الشفافية والانفتاح للمعلومات .

وفي الدول ذات التجنب القوي لحالة عدم التأكد، من المحتمل أن تكون نظمها الضريبية أقل وضوحاً مع إفصاح قليل للقوانين واللوائح الضريبية لمساعدة الأفراد على التعامل مع النزاعات والعدوانية والأمن. أما الدول ذات التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد فمن المحتمل أن تكون نظمها الضريبية واضحة ، مع إفصاح أكبر عن القوانين واللوائح الضريبية للجمهور .

وفي الدول عالية الذكورية (رجولة الأداء) ، يكون الأداء والنمو عاملين هامين، مع وجود توجيه للنقود والأشياء، والتعاطف مع المنجزين الناجحين. ومن ثم فإن نظمها الضريبية من المحتمل أن تكون أقل وضوحاً مع إفصاح مهمل للقوانين الضريبية للجمهور. أما الدول منخفضة الذكورية (الأنثوية) ، فتعتبر جودة الحياة والبيئة عاملين هامين مع وجود توجيه للأفراد . ومن ثم فإن النظم الضريبية في تلك الدول من المحتمل أن تكون واضحة مع إفصاح أكبر للقوانين الضريبية للجمهور .

## ٢ - أثر الأبعاد الثقافية على معدلات الضريبة :

المجتمع الذى يتسم ببتعد مسافة السلطة يكون أفراده أكثر استعداداً لقبول الفروق الواسعة في السلطة مقارنة بالمجتمع الذى يتسم بإقتراب مسافة السلطة . فعلى سبيل المثال نجد أن بعض ثقافات مسافة السلطة الواسعة ، تكون قرارات الإدارة غالباً مركزية وهرمية ، أما في ثقافات مسافة السلطة الضيقة فإن قرارات الإدارة تكون لا مركزية وأكثر مشاركة .

وبالرغم من أن الضرائب تصمم أحياناً بحيث يكون لها تأثير عادل على الدخل<sup>(١٧)</sup> ، فقد أوضح البعض<sup>(١٨)</sup> أن الضرائب في فرنسا (مجتمع يتسم ببعد مسافة السلطة) لها تأثير غير عادل على الدخل .

ومن ناحية أخرى، قد تؤدي الضرائب إلى زيادة عدم العدالة في بعض الدول التي تتسم بإقتراب مسافة السلطة. كذلك من المتوقع أن الدول ذات الرغبة في الحفاظ على العدالة ( أى التي تتسم بإقتراب مسافة السلطة) تقوم بوضع قيود أكثر على آليات السوق الحرة عن طريق الضرائب .

وعلى ذلك فمن الصعوبة بمكان توقع العلاقة بين مسافة السلطة ومعدلات الضريبة.

وقد أوضح البعض الآخر<sup>(١٩)</sup> أن الدول التي تتسم بالتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد تزداد فيها الحرية الاقتصادية مما يترتب عليه توقع معدلات ضريبية منخفضة، أما الدول التي تتسم بالتجنب القوي لحالة عدم التأكد فتسمح بحرية أقل في الأسواق الاقتصادية، وبالتالي من المتوقع أن ترتفع فيها معدلات الضريبة مع إتباع سياسة نقدية مشددة .

وعلى ذلك من المحتمل أن توجد علاقة إيجابية بين تجنب عدم التأكد ومعدلات الضريبة .

والدول التي تتصف بثقافات ذكورية أقل تكون فيها المتحصلات الضريبية مرتفعة للحفاظ على مجتمع الرفاهية. فمثلاً الأمم الاسكندنافية وهولندا. أخذت بالحد الأدنى للمعيشة لكل المواطنين بتحصيل الضريبة على أساس إنتقال الثروة من الغنى إلى الفقير.

ومن ناحية أخرى، المشكلات الاقتصادية للطبقة الاجتماعية الاقتصادية Socioeconomic المنخفضة في العديد من الدول الصناعية المتقدمة، تكون مرتبطة بالمعدلات الضريبية المنخفضة على الأغنياء (١) ، ولذلك من المتوقع أن تكون معدلات الضريبة منخفضة في الدول التي تتسم بالذكورية المرتفعة .

وعلى ذلك من المحتمل أن توجد علاقة سلبية بين الذكورية ومعدلات الضريبة .

والمجتمعات العالية الفردية عادة تكون مرتبطة بتنمية اقتصادية أكثر (٢) ، فالدول المتقدمة اقتصادياً تميل أن يكون لها نظم أفضل إنتظاماً . والإيرادات الضريبية المتولدة في الدول الغنية تكون مرتفعة نظراً لأن مواطنيها أقل ميلاً للغش في ضرائبهم ويتوافر لديهم الأموال الكافية لسداد الضرائب.

وعلى ذلك نتوقع أن الإرتباط بين الفردية ومعدلات الضريبة سيكون إيجابياً .

ويمكن إيجاز أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية ومعدلات الضريبة من خلال الجدول رقم

(٣) التالي :

### جدول رقم (٣)

أثر الأبعاد الضريبية على القيم الضريبية ومعدلات الضريبة

معدلات الضريبة	القيم الضريبية				الأبعاد الثقافية
	الوضوح	الحيادية	البساطة	العدالة	
+	+	+	+	(١) +	١ - الفردية
-	-	-	+	(٢) -	٢ - مسافة السلطة
+	-	-	-	-	٣ - تجنب عدم التأكد
-	-	-	+ / -	(٣) + / -	٤ - الذكورية

(١) تشير (+) إلى علاقة إيجابية بين البعد الثقافي وبين القيمة الضريبية أو معدلات الضريبة .

(٢) تشير (-) إلى علاقة سلبية بين البعد الثقافي وبين القيمة الضريبية أو معدلات الضريبة .

(٣) تشير (+/-) إلى أن العلاقة بين البعد الثقافي وبين القيمة الضريبية أو معدلات الضريبة غير محددة .

## القسم الرابع الدراسة التجريبية

### ١ - عينة المجتمع :

أعدمت عينة الدراسة على ٤٣ دولة حسب توافر البيانات عن المتغيرات المستقلة والتابعة . وتضم العينة دولاً متقدمة وأخرى تابعة، وهي خليط من الدول المختلفة فى اللغة والثقافة والجغرافيا . وهذه الدول هى : الأرجنتين ، وإستراليا، والنمسا، وبلجيكا، والبرازيل، وكندا، والصين، وكولومبيا، والتشيك، والدانمارك، وفنلندا، وفرنسا، والماتيا، واليونان، وهونج كونج، والمجر، والهند، وإندونيسيا، وإيرلندا، وإسرائيل، وإيطاليا، واليابان، وكوريا الجنوبية، وماليزيا، والمكسيك، وهولندا، ونيوزيلندا، والنرويج ، والفلبين، وبولندا، والبرتغال، وسنغافورة، وجنوب إفريقيا، وأسبانيا، والسويد، وسويسرا، وتايوان، وتايلاند، وتركيا، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة، وفنزويلا.

### ٢ - البيانات اللازمة للدراسة :

أعتمد الباحث فى اختبار فروض البحث على البيانات الخاصة بالأبعاد الثقافية لهوفستيد وهى الفردية ، ومسافة السلطة، وتجنب عدم التأكد مقيسة فى عام ١٩٨٠ ، وذلك لإعتماد أغلب الدراسات الاجتماعية على تلك الأبعاد مما أضفى عليها صفة الموضوعية . كما تم تجميع البيانات الخاصة بالقيم الضريبية ومعدلات الضريبة .

### ٣ - أسلوب الدراسة :

قام الباحث باختبار البيانات الثقوية إحصائياً باستخدام برنامج SPSS ، وقد استخدم الارتباط لاختبار مدى وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة. وقد أعتمد الباحث على تحليل المتغيرات من خلال التحليل الوصفي وذلك لاختبار التوزيع الطبيعي للمتغيرات ، ثم قام باستخدام نموذج إحدار المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS) كأسلوب إحصائى لاختبار فروض البحث ودراسة قوة العلاقة بين المتغيرات .

### ٤ - توصيف البيانات :

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلى :

١/٤ اختبار أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية :

تتمثل المتغيرات التابعة فى هذه الحالة فيما يلى :

١/١/٤ القيمة الضريبية للعدالة (ETV) ، ونظراً لأن الباحثين لم يتمكنوا من قياس العدالة الأفقية<sup>(٣١)</sup> ، على حين يمكن قياس العدالة الرأسية بدقة على أساس مؤشر توزيع الضرائب التصاعدي ، والذي يقوم على معامل Gini ويشار إليه كما يلى<sup>(٣٢)</sup> :

$$EP = \text{-----}$$

$$1 - G^{(1)}$$

$$1 - G^{(2)}$$



حيث : EP يشير إلى التصاعد الفعلى **Effective Progression** ، (1) **G** مؤشر **Gini** للدخل بعد الضريبة ، (2) **G** مؤشر **Gini** للدخل قبل الضريبة .

ويوضح هذا المؤشر التغير النسبى فى العدالة ( ١ - عدم العدالة) لتوزيع الدخل بين الدخل قبل وبعد الضريبة وفقاً لمقياس **Gimi** .

ووفقاً لهذا المقياس إذا كانت  $EP > ١$  تكون الضريبة تصاعدية ، وإذا كانت  $EP = ١$  تكون الضريبة نسبية ، وإذا كانت  $EP < ١$  تكون الضريبة تنازلية .  
وقد تم الحصول على بيانات معامل **Gini** من البنك الدولى .

٢/١/٤ القيمة الضريبية للبساطة (STV)، وقد ذهب البعض إلى استخدام تكاليف الإلتزام الضريبى كمؤشر لقياس مستوى بساطة النظم الضريبية (٣٢). ولكن نظراً لأن البيانات المتعلقة بتكاليف الإلتزام الضريبى غير متاحة بالفعل فى كافة الدول ، وحتى عندما تتاح فلا يمكن مقارنتها بين الدول بسبب اختلافات منهجيات البحث والتعاريف المستخدمة فى جمع البيانات. ولذلك تم قياس (STV) بتصنيف البساطة الضريبية بين الدول على أساس إعطاء درجات من ١ (معقد بدرجة عالية) حتى ٧ (بسيط وشفاف) . أى أن النظام الضريبى فى الدولة يكون أكثر بساطة وشفافية كلما كانت درجة البساطة الضريبية مرتفعة . وقد تم تجميع البيانات من تقرير المنافسة العالمية المنشور بمعرفة المنتدى الاقتصادى العالمى **The World Economic Forum (2003, 2004)** .

٣/١/٤ القيمة الضريبية للحيادية (NTV) ، ويمكن قياسها باستخدام الحوافز الضريبية إلا أن بيانات هذه الحوافز محدودة بعدد قليل من دول منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية (OECD) ، كما ينقصها المفاهيم الأساسية الموحدة، علاوة على أنها غير منتظمة (٣٣) . ولذلك ظهر مؤشر آخر لقياس الحياد فى النظم الضريبية وهو العبء المتزايد **Excess Burden** (أو الخسارة الساكنة **Dead Weight Loss**)، ويعنى ذلك النقص فى الرفاهية الناتج عن تغيير مسار سلوك الأفراد وأنشطتهم نتيجة التدخلات الضريبية. ومع ذلك فإن البيانات التى تقيس العبء المتزايد للضرائب محدودة بعدد قليل من الدول الأنجلو أمريكية ، ومن ثم فإن **NTV** يتم قياسها بمعدلات الضريبة الحدية المرتفعة للأفراد (من صفر إلى ١٠٠%) ، بحيث كلما زاد المعدل الحدى للضريبة كلما دل ذلك على عدم حيادية النظام الضريبى . وقد تم تجميع البيانات من مؤشرات التنمية العالمية **World Development Indicators** عام ٢٠٠٥ التى نشرها البنك الدولى عام ٢٠٠٥ .

٤/١/٤ القيمة الضريبية للوضوح (VTV) ، وقد قام Peters<sup>(٣١)</sup> بعمل استقصاء حول أكثر الضرائب وضوحاً ، وأتضح له أن الضرائب على الدخل الشخصي هي الأكثر وضوحاً بالنسبة للعامّة. ولذلك قام بقياس الوضوح الضريبي عن طريق قياس نسبة الضريبة على الدخل من إجمالي الإيراد الضريبي داخل الدولة. وكلما زادت هذه النسبة كلما زادت نسبة الوضوح في النظام الضريبي . وقد تم تجميع البيانات من الكتاب السنوي لإحصائيات مالية الحكومة المنشور بمعرفة صندوق النقد الدولي عام ٢٠٠٥ .

أما المتغيرات المستقلة فتتمثل فيما يلي :

٥/١/٤ الأبعاد الثقافية لهوفستيد، وهي الفردية (IDV) ، ومسافة السلطة (PD) ، وتجنب عدم التأكد (UA) ، والذكورية (MAS) ، وقد تم جمعها من هوفستيد ٢٠٠١ .

٦/١/٤ متغيرات الرقابة ، حيث توجد عوامل أخرى مثل النظام السياسي والنظام القانوني يمكن أن تؤثر في النظم الضريبية على المستوى الدولي. ففي الدول ذات المؤسسات الديمقراطية القوية (مثل إستراليا والولايات المتحدة) يمكن للممولين التأثير في هيكل النظم الضريبية عن طريق الإجراءات السياسية. وعلى العكس من ذلك نجد في الدول ذات المؤسسات الديمقراطية الضعيفة يكون للممولين تأثير سياسي ضئيل على هيكل النظم الضريبية. وللرقابة على تأثير الديمقراطية على النظم الضريبية على المستوى الدولي فإننا ندخل في التحليل التجريبي متغيراً للرقابة غير موجه هو الديمقراطية Democracy (DEM). وقد تم تجميع بيانات هذا المتغير من بيت الحرية Freedom House عام ٢٠٠٥ الذي وضع مؤشراً للحقوق السياسية بين الدول على أساس إعطاء درجات من ١ (حقوق سياسية مرتفعة) حتى ٧ (حقوق سياسية منخفضة).

ومن ناحية أخرى، يؤثر النظام القانوني للدولة على طبيعة نظامها الضريبي . ففي الدول ذات الطبيعة غير التشريعية Common Law (مثل كندا والمملكة المتحدة) فإن القوانين الضريبية ينص عليها في التشريع الضريبي، أما الإرشادات الإدارية الوصفية وأحكام الدعاوى فتطبق عملياً . وعلى العكس، في الدول ذات الطبيعة التشريعية Code Law (مثل فرنسا واليابان) فإن القوانين الضريبية منظمة بشكل رئيسي في التشريعات الضريبية بحيث تتضمن أيضاً الإرشادات والإجراءات العملية .

وللرقابة على تأثير البيئة الضريبية على النظم الضريبية على المستوى الدولي فإننا ندخل في التحليل التجريبي متغيراً آخراً للرقابة غير موجه هو النظام القانوني (LEG) . وقد تم تجميع بيانات هذا المتغير من La Porta وآخرون عام ١٩٩٧ .

ويعتبر LEG متغيراً وهمياً يمثل بـ (١) إذا كانت الدولة ذات نظام ذات طبيعة غير تشريعية ، و(صفر) في غير ذلك .

٢/٤ أثر الأبعاد الثقافية على معدلات الضريبة :

المتغير التابع في هذه الحالة هو إيرادات ضريبة الشركات في عام ٢٠٠١ كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي (GDP) ، وقد تم الحصول عليها من قاعدة بيانات البنك الدولي. ونشير إلى هذا المتغير بأنه معدل الضريبة .

أما المتغيرات المستقلة فتتمثل فيما يلي :

١/٢/٤ الأبعاد الثقافية لهوفستيد ، وهي الفردية (IDV) ، ومسافة السلطة (PD) ، وتجنب عدم التأكد (UA) ، والذكورية (MAS) .

٢/٢/٤ متغيرات الرقابة ، وهي الناتج المحلي الإجمالي (GDP) للفرد نظراً لأنه من المحتمل وجود علاقة موجبة بين مستوى GDP للفرد ومعدلات الضريبة<sup>(٣٦)</sup> ، وقد تم تجميع بيانات هذا المتغير في عام ٢٠٠١ .

ونظراً لوجود ارتباط سلبي بين الفساد العام ومعدل النمو الاقتصادي (معدل نمو الاستثمار أو الناتج المحلي الإجمالي)<sup>(٣٧)</sup> ، فقد أدخلنا متغيراً آخرًا للرقابة هو مؤشر الفساد العام The Corruption Perception Index (CPI) لتقدير تأثيره على عبء الضريبة. وقد تم الحصول على بيانات هذا المؤشر من منظمة الشفافية الدولية Transparency International في عام ٢٠٠١ .

٥ - نماذج الانحدار المستخدمة :

استخدم الباحث نموذجين من نماذج انحدار المربعات الصغرى لاختبار فروض البحث ودراسة قوة العلاقة بين المتغيرات .

النموذج الأول لاختبار أثر الأبعاد الثقافية على القيم الضريبية، والنموذج الثاني لاختبار أثر الأبعاد الثقافية على معدلات الضريبة. وقد تم صياغة كل نموذج مرة بدون متغيرات الرقابة ، ومرة أخرى مع الأخذ في الحسبان متغيرات الرقابة .

١/٥ فبالنسبة لبيان تأثير الثقافة على القيم الضريبية ، استخدم الباحث نموذج المربعات الصغرى التالي :

- بدون متغيرات الرقابة :

$$TV_i = \alpha_0 + B_1 IDV_i + B_2 PD_i + B_3 UA_i + B_4 MAS_i + \epsilon_i$$

- مع متغيرات الرقابة :

$$TV_i = \alpha_0 + B_1 IDV_i + B_2 PD_i + B_3 UA_i + B_4 MAS_i + B_5 DEM_i + B_6 LEG_i + \epsilon_i$$

حيث :

$TV_i$  تشير إلى درجة القيمة الضريبية للعدالة، والبساطة، والحيادية، أو الوضوح في الدولة  
أ.

$IDV_i$  تشير إلى درجة الفردية في الدولة أ.

$PD_i$  تشير إلى درجة تفاوت مسافة السلطة في الدولة أ.

$UA_i$  تشير إلى درجة تجنب عدم التأكد في الدولة أ.

$MAS_i$  تشير إلى درجة الذكورية في الدولة أ.

$DEM_i$  تشير إلى درجة الديمقراطية في الدولة أ.

$LEG_i$  تشير إلى درجة متغير وهمي يمثل ب (i) إذا كانت الدولة (i) ذات طبيعة غير تشريعية ،  
(صفر) في غير ذلك .

$\epsilon_i$  تشير إلى الخطأ .

٢/٥ وبالنسبة لبيان تأثير الثقافة على معدلات الضريبية ، استخدم الباحث نموذج  
المربعات الصغرى التالي :

- بدون متغيرات الرقابة :

$$TR_i = \alpha_0 + A_1 IDV_i + A_2 PD_i + A_3 UA_i + A_4 MAS_i$$

- مع متغيرات الرقابة :

$$TR_i = \alpha_0 + A_1 IDV_i + A_2 PD_i + A_3 UA_i + A_4 MAS_i \\ + A_5 GDP + A_6 CPI$$

حيث :

$TR_i$  تشير إلى معدل الضريبة في الدولة أ.

$IDV_i$  تشير إلى الفردية في الدولة أ.

$PD_i$  تشير إلى مسافة السلطة في الدولة أ.

$UA_i$  تشير إلى تجنب عدم التأكد في الدولة أ.

$MAS_i$  تشير إلى الذكورية في الدولة أ.

$GDP$  تشير إلى الناتج المحلي الإجمالي للفرد في الدولة أ.

$CPI$  تشير إلى مؤشر الفساد انعام في الدولة أ.

٦ - نتائج الانحدار :

١/٦ أثر الثقافة على القيم الضريبية :

الجدول التالي رقم (٤) يلخص الإحصائيات الوصفية للمتغيرات المستقلة والتابعة:

جدول رقم (٤)

الإحصائيات الوصفية (  $n = ٤٣$  )

المتغير	المتوسط	الوسيط	Std. Dev.	الحد الأدنى	الحد الأقصى
ETV	١.٠٤	١.٠٤	٠.٠١	١.٠٣	١.٠٧
STV	٣.٢٨	٢.٩٥	١.١١	١.٦٥	٦.٤٥
NTV	٥٩.٨٠	٦٠	٩.١٤	٤٠	٨٣
VTV	٠.٢٣	٠.٢٠	٠.١٢	٠.٠١	٠.٥٣
IDV	٥٠.١٩	٥٤	٢٤.٣٤	١٢	٩١
PD	٥٣.٨١	٥٧	٢١.٦٢	١١	١٠٤
UA	٦٣.٥٦	٦٥	٢٣.٩٧	٨	١١٢
MAS	٥٢.٣٥	٥٦	١٩.٧٧	٥	٩٥
DEM	١.٨٤	١	١.٤٣	١	٧
LEG	٠.٢٧	صفر	٠.٤٣	صفر	١

يتضح من الجدول السابق وجود تفاوت مقبول بالنسبة للمتغيرات التابعة. فالمتغير ETV بمتوسط (١.٠٤) ومدى من ١.٠٣ إلى ١.٠٧ ، STV بمتوسط (٣.٢٨) ويمدى ١.٦٥ إلى ٦.٤٥ ، NTV بمتوسط (٥٩.٨٠) ويمدى ٤٠ إلى ٨٣ ، VTV بمتوسط (٠.٢٣) ويمدى ٠.٠١ إلى ٠.٥٣ . كذلك يوجد تفاوت جوهري في المتغيرات المستقلة، فنجد أن IDV بمتوسط (٥٠.١٩) ويمدى ١٢ إلى ٩١ ، PD بمتوسط (٥٣.٨١) ويمدى ١١ إلى ١٠٤ ، UA بمتوسط (٦٣.٥٦) ويمدى ٨ إلى ١١٢ ، MAS بمتوسط (٥٢.٣٥) ويمدى ٥ إلى ٩٥ . أما متغيرات الرقابة فلها مقدار كاف من التفاوت ، فمثلاً DEM بمتوسط (١.٨٤) ويمدى ١ إلى ٧ ، LEG بمتوسط (٠.٢٧) ويمدى صفر إلى ١ .

ويبين الجدول رقم (٥) التالي معاملات ارتباط بيرسون الثنائي Pearson Pairwise.

جدول رقم (٥)  
معاملات ارتباط بيرسون الثنائي<sup>(١)</sup>

المتغير	ETV	STV	NTV	VTV	IDV	PD	UA	MAS	DEM	LEG
ETV	١									
STV	٠.١٢	١								
NTV	٠.٣٣	٠.٤٥	١							
VTV	٠.٠٢	٠.٢٠	٠.٠٢	١						
IDV	٠.٥٥	٠.٢٢	٠.٤٠	٠.٦٥	١					
PD	٠.٥٤	٠.٦	٠.٣٩	٠.٥٨	٠.٦٨	١				
UA	٠.١٤	٠.٥٣	٠.٣٦	٠.٤٥	٠.١٩	٠.١٢	١			
MAS	٠.٠٥	٠.١٠	٠.٠٥	٠.١٢	٠.٠٣	٠.١٤	٠.١٩	١		
DEM	٠.٣٦	٠.٣٨	٠.٤٤	٠.٣٦	٠.٦٧	٠.٦١	٠.٣١	٠.٠٨	١	
LEG	٠.٠٥	٠.٥١	٠.٢٨	٠.٤٠	٠.٢٢	٠.١٢	٠.٥٥	٠.١١	٠.١٠	١

يوضح الجدول السابق وجود ارتباطات جوهرية بين الأبعاد الثقافية والقيم الضريبية. فبالنسبة للقيمة الضريبية للعدالة نجد أن IDV و PD مرتبطان جوهرياً (عند  $P < ٠.٠١$ )، بينما لا يوجد ارتباط جوهرى بين UA و MAS. وبالنسبة للقيمة الضريبية للبطاقة نجد وجود ارتباط جوهرى بين IDV و UA (عند  $P < ٠.٠١$  أو أفضل)، بينما لا يوجد ارتباط جوهرى بين PD و MAS. وبالنسبة للقيمة الضريبية للحداية نجد وجود ارتباط جوهرى بين IDV و PD وبين UA (عند  $P < ٠.٠٥$  أو أفضل)، بينما MAS غير مرتبطة جوهرياً.

وبالنسبة لمتغيرات الرقابة، يوضح الجدول السابق وجود علاقات جوهرية مع القيم الضريبية. فتوجد علاقة جوهرية بين ETV وبين DEM (عند  $P < ٠.٠١$ )، كما توجد علاقة جوهرية بين STV و DEM (عند  $P < ٠.٠١$ )، وبين STV و LEG (عند  $P < ٠.٠١$ ). وتوجد علاقة جوهرية بين NTV و DEM (عند  $P < ٠.٠١$ )، وبين NTV و LEG (عند  $P < ٠.٠١$ ). وكذلك توجد علاقة جوهرية بين VTV و DEM (عند  $P < ٠.٠١$ )، وبين VTV و LEG (عند  $P < ٠.٠١$ ).

وكما هو واضح من الجدول السابق، توجد مستويات معتدلة فقط لـ Collincarity بين العديد من المتغيرات المستقلة ومتغيرات الرقابة. وكما هو متوقع، يوجد ارتباط بين IDV و PD

(١)  $٠.١ < p < ٠.٠٥$ ،  $٠.٠٥ < p < ٠.٠١$ ،  $p < ٠.٠٠١$ .

(عند  $P < 0.01$ ) ، كما ورد في تقرير هوفستيد . كما توجد إرتباطات بين IDV و DEM و PD وبين DEM و UA وبين UA و DEM و LEG (عند  $P < 0.05$  أو أفضل). ولذلك Variance Inflation Factors (VIFs) تم حسابها عند تقدير نموذج انحدار OLS . ومعظم هذه العوامل كانت في مدى واحدة وأثنين ولا شيء يتجاوز أربعة .

ويخلص الجدول رقم (٦) التالي نتائج الانحدار على نموذج الانحدار OLS الرئيسي والمعدل (إحصائيات T موضحة بين قوسين) :

يتضح من الجدول السابق النتائج التالية :

١ - بالنسبة للقيمة الضريبية للعدالة يظهر الجدول أن نموذج الانحدار الأساسي OLS<sub>1</sub> (بدون متغيرات الرقابة) يكون معنوياً عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٦.٥١)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٢٣ ، فنجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وبين القيمة الضريبية للعدالة عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠٥ على حين لا توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والقيمة الضريبية للعدالة. وإذا أدخلنا متغيرات الرقابة في نموذج الانحدار OLS<sub>2</sub> نجد أن النموذج يكون أكثر معنوياً عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٧.١٨)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٢٥ . ومن ثم يوجد تحسن ضئيل فقط في القوة الإيضاحية للنموذج بإدخال متغيرات الرقابة. ونجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وبين القيمة الضريبية للعدالة عند مستوى معنوي أقل من ٠.١٠ ، على حين لا توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والقيمة الضريبية للعدالة. أما متغيرات الرقابة DEM و LEG فكلهما غير هام .

وبصفة عامة تؤيد النتائج الفرضين الفرعيين ١ ، ٢ من الفرض الرئيسي الأول دون الفرض الفرعي ٣ . وعلى ذلك فإن الدول ذات الفردية العالية وتفاوت مسافة السلطة المنخفضة أكثر احتمالاً أن يوجد بها نظم ضريبية قابلة لتحقيق العدالة .

٢ - وبالنسبة للقيمة الضريبية للسلطة يظهر الجدول أن نموذج الانحدار الأساسي OLS<sub>3</sub> (بدون متغيرات الرقابة) يكون معنوياً عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٤.٢٨)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٢٧ . فنجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية وتجنب عدم التأكد وبين القيمة الضريبية للسلطة عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠١ على حين لا توجد علاقة بين مسافة السلطة والقيمة الضريبية للسلطة. وإذا أدخلنا متغيرات الرقابة في نموذج الانحدار OLS<sub>4</sub> نجد أن النموذج يكون معنوياً عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٥.٣٥)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٣٥ . ومن ثم يوجد بعض التحسن في القوة الإيضاحية للنموذج بإضافة متغيرات الرقابة. ونجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية وتجنب عدم التأكد وبين القيمة الضريبية للسلطة عند مستوى معنوي أقل من ٠.٠٥ على حين لا توجد علاقة معنوية بين

مسافة السلطة والقيمة الضريبية للبساطة. أما متغير الرقابة LEG فيوجد له تأثير معنوي عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥. أما متغير الرقابة DEM فلا يوجد له أي تأثير هام .

وبصفة عامة تؤيد النتائج الفرضين ١ ، ٣ من الفرض الثاني الرئيسي دون الفرض الفرعي ٢ . وعلى ذلك فإن الدول ذات الفردية العالية والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد تكون أكثر احتمالاً لأن تكون نظمها الضريبية بسيطة .

٣ - وبالنسبة للقيمة الضريبية للحيادية يظهر الجدول أن نموذج الانحدار الرئيسي OLS<sub>5</sub> (بدون متغيرات الرقابة) يكون معنوياً عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٦.٨٦)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٢٥. فنجد أن هناك علاقة معنوية بين كل من الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد ، وبين القيمة الضريبية للحيادية عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ على حين لا توجد علاقة معنوية بين الذكورية وبين القيمة الضريبية للحيادية. وإذا أدخلنا متغيرات الرقابة في نموذج الانحدار OLS<sub>6</sub> نجد أن النموذج يكون معنوياً عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٦.٥١)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٢٦. ومن ثم يوجد تحسن طفيف في القوة الإيضاحية للنموذج بإدخال متغيرات الرقابة . ونجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين القيمة الضريبية للحيادية عند مستوى معنوية أقل من ٠.١٠ ، على حين لا توجد علاقة بين الذكورية وبين القوة الضريبية للحيادية .

وبصفة عامة تؤيد النتائج الفروض الفرعية ١ ، ٢ ، ٣ من الفرض الرئيسي الثالث دون الفرض الفرعي ٤ . وعلى ذلك فإن الدول ذات الفردية العالية ، وذات تفاوت مسافة السلطة المنخفضة والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد تكون أكثر احتمالاً لأن تكون نظمها الضريبية حيادية.

٤ - وبالنسبة للقيمة الضريبية للوضوح ، ويظهر الجدول أن نموذج الانحدار الرئيسي OLS<sub>7</sub> (بدون متغيرات الرقابة) يكون معنوياً عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ١٤.٧٠)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٥٠. فنجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين القيمة الضريبية للوضوح عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ على حين لا توجد علاقة معنوية بين الذكورية وبين القيمة الضريبية للوضوح .

وإذا أدخلنا متغيرات الرقابة في نموذج الانحدار OLS<sub>8</sub> نجد أن النموذج يكون معنوياً عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٩.٩١)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٥١. ومن ثم يوجد تحسن ضئيل في القوة الإيضاحية للنموذج بإدخال متغيرات الرقابة. ونجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين القيمة الضريبية للوضوح عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ على حين لا توجد علاقة بين الذكورية وبين القيمة الضريبية للوضوح .



وبصفة عامة تؤيد النتائج الفروض الفرعية ١ ، ٢ ، ٣ من الفرض الرئيسي الرابع دون الفرض الفرعي ٤ . وعلى ذلك فإن الدول ذات الفردية العالية وذات مسافة السلطة المنخفضة والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد تكون أكثر احتمالاً لأن تكون نظمها الضريبية واضحة .

٦ - أثر الثقافة على معدلات الضريبية :

يلخص الجدول رقم (٧) التالي نتائج الانحدار على نموذج الانحدار OLS الرئيسي والمعدل

(إحصائيات T موضحة بين قوسين) :

جدول رقم (٧)

نتائج انحدار OLS (n = 43) <sup>(١)</sup>

معدلات الضريبية			المتغير
OLS <sub>2</sub>	OLS <sub>1</sub>	Pred. Sign	
٤.٧٥١-	١٩.٥٠٨		Intercept
(٠.٨٣-)	** (٢.٨٤٣)		
٠.٤٥٧	٠.٤٥٨	+	IDV
* (٢.٤٦٣)	** (٢.٥٥٧)		
٠.٤٢٢	٠.٤١١-	-	PD
* (٢.٣٦٢-)	** (٢.٤١٧-)		
٠.٤٢٦	٠.٢٦٧	+	UA
** (٢.٨٨٨)	* (٢.٠٣٠)		
٠.٠٩٥	٠.١١٥	+ / -	MAS
(٠.٤٦٠-)	(٠.٤٨١-)		
٠.١٣٧-		+ -	GDP
(٠.٤٧٥-)			
٠.٥٨٥		+ / -	CPI
** (٢.٠٩٧)			
٠.٥٤٤	٠.٥٣١		R <sup>2</sup> المعدلة
٦.٢١	٥.٤١		F الإحصائية
(٠.٠١)	(٠.٠١)		(Two - Lailed P Value)

يتضح من الجدول السابق النتائج التالية :

(١) ١٠ < p < ٠٠٠ ، \*\*p < ٠٠٠

١ - نموذج الانحدار الأساسي  $OLS_1$  (بدون متغيرات الرقابة) يكون معنوياً عند مستوى معنوى أقل من ٠.٠١ (F الإحصائية = ٥.٤١)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٥٣١. فنجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد عند مستويات معنوية أقل من ٠.٠٥ ، ٠.٠١ ، ٠.٠٥ .

٢ - إذا أدخلنا متغيرات الرقابة فى نموذج الانحدار  $OLS_2$  ، نجد أن النموذج يكون معنوياً عند مستوى أقل من ٠.٠٥ (F الإحصائية = ٦.٢١)، و  $R^2$  المعدلة = ٠.٥٤٤. ومن ثم يوجد تحسن طفيف فقط فى القوة الإيضاحية للنموذج بإدخال متغيرات الرقابة. ونجد أن هناك علاقة معنوية بين الفردية ومعدلات الضريبة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠١ ، كما توجد علاقة بين مسافة السلطة وتجنب عدم التأكد عند مستوى معنوية ٠.٠٥ وعلى حين لا توجد علاقة معنوية بين الذكورية ومعدلات الضريبة. أما متغير الرقابة GOD فلا يوجد له أى تأثير على معدلات الضريبة. أما متغير الرقابة CPI فيوجد له تأثير معنوى عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ .

وبصفة عامة تؤيد النتائج الفروض الفرعية ١ ، ٢ ، ٣ من الفرض الرئيسى الخامس دون الفرض الفرعى ٤ .

وعلى ذلك فالدول ذات الفردية العالية والتجنب القوى لحالة عدم التأكد تميل فيها معدلات الضريبة إلى الارتفاع ، وأن الدول التى تتميز ببعد مسافة السلطة تميل فيها معدلات الضريبة إلى الانخفاض .

## النتائج والتوصيات والاقتراحات

### ١ - النتائج :

- ١/١ توجد علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وبين العدالة الضريبية ، على حين لا توجد علاقة معنوية بين تجنب عدم التأكد والعدالة الضريبية .
- ٢/١ توجد علاقة معنوية بين الفردية وتجنب عدم التأكد وبين البساطة الضريبية ، على حين لا توجد علاقة معنوية بين مسافة السلطة والبساطة الضريبية .
- ٣/١ توجد علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين حيادية الضريبة، على حين لا توجد علاقة معنوية بين الذكورية وحيادية الضريبة.
- ٤/١ توجد علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين الوضوح الضريبي ، على حين لا توجد علاقة معنوية بين الذكورية والوضوح الضريبي .
- ٥/١ توجد علاقة معنوية بين الفردية ومسافة السلطة وتجنب عدم التأكد وبين معدلات الضريبة، على حين لا توجد علاقة بين الذكورية ومعدلات الضريبة .
- ٦/١ الدول ذات الفردية العالية والتفاوت الضيق في مسافة السلطة تكون أكثر احتمالاً لأن تكون نظمها الضريبية قابلة لتحقيق العدالة الضريبية وواضحة .
- ٧/١ الدول ذات الفردية العالية والتجنب الضعيف لحالة عدم التأكد تكون أكثر احتمالاً لأن تكون نظمها الضريبية بسيطة وحيادية .
- ٨/١ الدول ذات الفردية العالية والتجنب القوي لحالة عدم التأكد تميل فيها معدلات الضريبة إلى الإرتفاع .
- ٩/١ الدول ذات التفاوت الضيق في مسافة السلطة تميل فيها معدلات الضريبة إلى الإنخفاض .

### ٢ - التوصيات والاقتراحات :

- ١/٢ ضرورة مراعاة الأبعاد الثقافية المجتمعية عند وضع النظم الضريبية أو تعديلها أو تغييرها.
- ٢/٢ فحص العلاقة بين الثقافة والقيم الضريبية غير الواردة في هذا البحث ومن أمثلتها : ملائمة سداد الضريبة والمرونة الضريبية .
- ٣/٢ دراسة تحسين الجودة في قياس القيم الضريبية العديدة .
- ٤/٢ دراسة تأثير الثقافة على مبادرات التنسيق الضريبي العالمية (مثل التنسيق الضريبي في الإتحاد الأوروبي) .
- ٥/٢ دراسة أثر الثقافة على الإلتزام الضريبي على المستوى الدولي .

- 1 – T. S. Doupnik and G. T. Tsakumis, A Critical Review of Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestion for Future Research, Journal of Accounting Literature, Vol. 23, 2004, pp. 1-48 .
- 2 - H. Ishi, The Japanese Tax System, Second Edition, Oxford, U.K : Oxford University, 1993, pp. 80 – 115 .
- 3 – B. C. Peters, The Politics of Taxation : A Comparative Perspective, Cambridge, MA : Blackwell, 1991, p. 5.
- 4 – R. Rose, Maximizing Revenue While Minimizing Political Costs, Journal of Public Policy, Vol. 5, 1985, pp. 289 – 320.
- 5 – A. Wildavsky, Acultural Theory of Expenditure Growth and (un) balanced budgets, Journal of Public Economics, Vol. 28, 1985, pp. 349-357.
- 6 – M. Douglas, Natural Symbols : Explorations in Cosmology, London, U.K: Barrie and Rockliff, 1970.
- 7 – G. T. Tsakumis et al., The Relation Between National Cultural Dimensions and Tax Evasion, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, 2007, pp. 131-145 .
- 8 – G. Richardson, The Relationship Between Culture and Tax Evasion Across Countries: Additional Evidence and Extensions, Journal of International Accounting , Auditing and Taxation, Vol. 17, 2008, pp. 67-78.
- 9 – G. Hofstede, Culture's Consequences: International Differences in Work – Related Values, Sage Publishers , Beverly Hills, CA, 2001, p.9.
- 10 – Ibid, p. 11.
- 11 – G. H. Hofstede, Cultures Consequences : International Differences In Work – Related Values, Beverly Hills, CA : Sage Publicatons, 1980, p. 27.
- 12 – S. J. Gray, Towards A Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, 1988, Abacus, Vol. 24, pp. 1-15.
- 13 – N. Finch, Testing The Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice, Working Paper Produced as Ameans of Disseminating Work in Progress to the Scholary Community, Macquarie Graduate School of Management.

- 14 – S. B. Salter & F. Niswander, **Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory**, Journal of International Business Studies, Vol. 26 (2), 1995.
- 15 – M. L. Wingate , **An Examination of Cultural Influence on Audit Environments**, Research in Accounting Regulation (Supplement 1), 1997, pp. 129-148.
- 16 – O. K. Hope, **Firm – Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin**, Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 14, 2003, pp. 218 – 248.
- 17– G. Richardson, **The Influence of Culture on Tax Systems Internationally: A Theoretical and Empirical Analysis**, Journal of International Accounting Research, Vol. 6, No. 1, 2007, pp. 57-79.
- 18 – R. A. Musgrave and P. B. Musgrave, Public Finance in Theory and in Practice, Fourth Edition, New York, NY : McGraw – Hill, 1984, p. 225.
- 19 – H. Ishi, The Japanese Tax System, Second Edition, Oxford, U.K: Oxford University, 1993, p. 100.
- 20 – G. H. Hofstede, **Cultures Consequences : International Differences in Work – Related Values**, 1980, op. cit., p. 235 .
- 21 – G. H. Hofstede, Cultures and Organizations : Software of the Mind, New York, NY : McGraw – Hill, 1991, p. 43 .
- 22 – H. Ishi, op. cit., pp. 100-101.
- 23 – C. M. Sandford, Why Tax Systems Differ : A Comparative Study of the Political Economy of Taxation, Bath, UK: Fiscal Publications, 2000, p. 40.
- 24 – M. H. B. Perera, **Towards A Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting** , International Journal of Accounting, Vol. 24, 1989, p. 54.
- 25 – B. G. Peters, The Politics of Taxations : A Comparative Perspective, Cambridge, MA : Blackwell, 1981, p. 51.
- 26 – G. Hofstede , **Culture's Consequences: International Differences in Work – Related Values**, 2001, op. cit., p. 112.
- 27 – J. Begue , **on Culture and Tax**, Economic et Statistique, Vol. 84, 1976, pp. 97 – 104 .

- 28 – J. Johnson & T. Lenartowicz, Culture, Freedom and Economic Growth, Journal of World Business, Vol. 33 (4), 1997, pp. 332-356.
- 29 – G. Hofstede, Culture's Consequences : International Differences in Work – Related Values, 2001. op. cit., pp. 317-318.
- 30 – Ibid., p. 519.
- 31 – L. Kaplow, Horizontal Equity : Measures in Search of A Principle, National Tax Journal, Vol. 42, 1989, p. 141 –
- 32 – H. Ishi, op. cit., p. 101.
- 33 – C. M. Sandford , op. cit., pp. 117 – 134.
- 34 – Ibid., pp. 46-48.
- 35 – B. G. peters, op. cit., p. 62.
- 36– M. S. Tosun & S. Abizadeh, Economic Growth and Tax Componments: An Analysis of Tax Change in OECD, Applied Economics, Vol. 37 (19), 2005, pp. 51-63.
- 37 – P. Mauro, Corruption and Growth, Quarterly, Journal of Economics, Vol. 110 (2), 1995, pp. 681 – 712.