



عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات
ضريبة الدخل للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

زيد ربحي حماد قطيط

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1438 هـ / 2017 م

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات
ضريبة الدخل للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

إعداد:

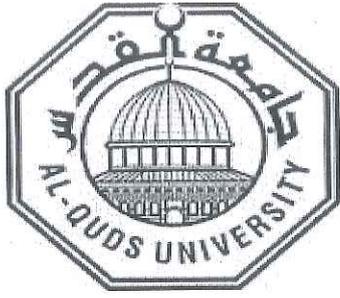
زيد ربحي حماد قطيط

بكالوريوس محاسبة من جامعة بيرزيت (فلسطين)

المشرف: د. كامل أبو كويك

قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب
من كلية الاعمال والاقتصاد / عمادة الدراسات العليا/ جامعة القدس

1438هـ/ 2017 م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
ماجستير المحاسبة والضرائب

اجازة الرسالة

أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة
الدخل للشركات المدرجة في بورصة فلسطين

اسم الطالب: زيد ربحي حماد قطيط

الرقم الجامعي: 21320248

المشرف: د. كامل أبو كويك

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 2017/8/16 من أعضاء لجنة المناقشة المدرجة
أسمائهم وتوافقهم:

رئيس لجنة المناقشة: د. كامل أبو كويك التوقيع: 
ممتحناً داخلياً: د. ساهر عقل التوقيع: 
ممتحناً خارجياً: د. مجدي الكبيجي التوقيع: 

القدس - فلسطين

1438 هـ / 2017 م

إهداء

إلى روح والدي الطاهرة، التي أضاعت دربي بالدعاء وتحملت في تربيتي كل مشقة و عناء، وواصلت الليل

بالنهار من أجل أن يسمو أبنائها، طيب الله تراها واسكنها فسيح جناته، وادخلها الفردوس الأعلى.

إلى سندي و قدوتي وصاحب القلب الحاني الذي يغار العطاء منه لأنه أعظم من أي عطاء والدي الغالي.

إلى شريكة حياتي و شمعة طريقي و رفيقة دربي..... زوجتي الغالية.

إلى من يصفو القلب لهم، وتشرق البسمة بقلبيهم، وتتسى الهموم معهم.... أخوتي و أخواتي الأحباب.

إلى كل من علمني حرفاً و سقى في نبتة العلم.... أساتذتي الأفاضل.

إلى كل من كان له إسهام في دعم العلم والمعرفة في فلسطيننا الغالية.

إلى كل من سألهم و لو بالنصيحة في إخراج هذا العمل إلى النور.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع مع المحبة والتقدير.

اقرار

أقر انا معد الرسالة أنها قدمت لجامعة القدس، لنيل درجة الماجستير، وأنها نتيجة أبحاثي الخاصة، باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الدراسة، أو أي جزء منها، لم يقدم لنيل درجة عليا لأي جامعة أو معهد اخر.

التوقيع:

زيد رحي حماد قطيط

التاريخ: 2017/8/16

الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله عز و جل الذي أنار لي الدرب، و فتح لي أبواب العلم، وأمدني بالصبر والإرادة، و منحني القدرة على إكمال هذه الرسالة المتواضعة، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم.

يسرني أن أتوجه بجزيل الشكر والتقدير والاحترام للدكتور كامل ابو كويك ، والذي تفضل بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى ما بذله من جهد كبير، و متابعة مستمرة، و على ما منحني إياه من علم غزير، و إرشاد متواصل حتى أنجز هذه الرسالة.

وأقدم بوافر الشكر والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم بقراءة و مناقشة الرسالة و إبداء ملاحظاتهم القيمة.

أتوجه بالشكر الجزيل لكل من ساهم في إخراج هذا الرسالة إلى حيز التنفيذ، إلى كل من كان سببا في تعليمي وتوجيهي و مساعدتي.

كما وأشكر كافة أعضاء الهيئة التدريسية الذين قدموا لي كل المساعدة خلال سنوات الدراسة في برنامج ماجستير المحاسبة والضرائب في كلية الدراسات العليا في جامعة القدس فلكم مني أسمى آيات الشكر والتقدير والاحترام.

كما أتوجه بالشكر الجزيل لزميلاتي و زملائي في دوائر ضريبة الدخل، الذين ساهموا بتعبئة الاستبانات التي وجهت لهم بمهنية عالية.

فهرس المحتويات

الصفحة	البيان	
أ	اقرار	5
ب	شكر وتقدير	6
ت	فهرس المحتويات	7
ج	فهرس الجداول	8
ح	فهرس الأشكال	9
ح	قائمة الملاحق	10
ح	قائمة الاختصارات	11
خ	ملخص الدراسة باللغة العربية	12
د	ملخص الدراسة باللغة الانجليزية	13
	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	1
1	المقدمة	1-1
3	مشكلة الدراسة	2-1
4	أهداف الدراسة	3-1
5	أهمية الدراسة	4-1
5	التعريفات الاجرائية	5-1
7	حدود الدراسة	6-1
7	محددات الدراسة	7-1
	الفصل الثاني : الإطار النظري	2
8	التطور التاريخي لضريبة الدخل في فلسطين	1-2
13	ايرادات السلطة الفلسطينية ومساهمة ضريبة الدخل بها وتطورها.	2-2
20	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS	3-2
23	المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	4-2
31	ملخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)	5-2
	الفصل الثالث: الدراسات السابقة	3

34	الدراسات باللغة العربية	1-3
44	الدراسات باللغة الاجنبية	2-3
52	ملخص الدراسات السابقة	3-3
57	ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة	4-3
	الفصل الرابع : طريقة واجراءات الدراسة	4
58	منهج الدراسة	1-4
58	مجتمع الدراسة	2-4
59	عينة الدراسة	3-4
60	مصادر وأداة الدراسة	4-4
61	ثبات الأداة Reliability	5-4
63	صدق الأداة Validity	6-4
64	أنموذج الدراسة	7-4
64	متغيرات الدراسة	8-4
65	فرضيات الدراسة	9-4
65	أساليب تحليل البيانات	10-4
66	المعالجة الإحصائية	11-4
66	معيار الحكم على درجة الموافقة	12-4
	الفصل الخامس :تحليل البيانات و عرض نتائج الدراسة الميدانية	5
67	تحليل البيانات	1-5
88	اختبار فرضيات الدراسة	2-5
95	نتائج الدراسة ومناقشتها مع الدراسات السابقة	3-5
	الفصل السادس : الاستنتاجات و التوصيات	6
98	الاستنتاجات	2-6
99	التوصيات	3-6
	المراجع	
101	المراجع العربية	

106	المراجع الأجنبية
110	المراجع من الصفحات الالكترونية

فهرس بقائمة الجداول

رقم الصفحة	تفصيل	الرقم
19	اجمالي الايرادات والايادات الضريبية المحلية و ايرادات ضريبة الدخل في فلسطين و ايرادات ضريبة الدخل بالشركات المساهمة العامة من عام 2008-2015 (المبالغ بالمليون شيكل)	1
31	ملخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)	2
52	ملخص الدراسات السابقة	3
59	خصائص عينة الدراسة(المبحوثين)	4
62	معاملات الثبات	5
66	مفتاح التصحيح	6
67	مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين	7
68	نتائج معاملات انحدار التل(Ridge Regression)	8
70	تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	9
73	مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	10
76	مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	11
79	مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	12
83	ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين	13
87	أبعاد الدراسة الاجمالية ومجالاتها	14
88	نتائج اختبار (T-test) لدرجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	15

90	نتائج معاملات الانحدار المتعدد على طريقة انحدار التل للأصول المؤجلة	16
91	نتائج معاملات الانحدار المتعدد المبني على طريقة انحدار التل للالتزامات المؤجلة	17
92	نتائج معاملات الانحدار المتعدد المبني على طريقة انحدار التل لاعادة تقييم الأصول	18
94	نتائج معاملات الانحدار البسيط	19

فهرس بقائمة الأشكال

رقم الصفحة	تفصيل	الرقم
15	تطور إجمالي الإيرادات وإيرادات المقاصة والإيرادات المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة من 1995 - 2011	1
16	نمو الإيرادات الضريبية و غير الضريبية وإيرادات المقاصة والمنح 2011-2014	2
18	مكونات إيرادات الجباية المحلية (مليون شيكل)	3
64	أنموذج الدراسة	4

فهرس بقائمة الملاحق

رقم الصفحة	تفصيل	الرقم
111	مصفوفة قيم معاملات الاستخراج لفقرات الاستبيان	1
112	مصفوفة معامل الارتباط	2
112	المحكمين	3
113	الاستبانة	4

قائمة الاختصارات

الاختصار	الاسم بالكامل
PEX	Palestiniane Exchange
IASB	International Accounting Standerd Bord
IASC	International Accounting Standard Commite
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards

المخلص :

هدفت الدراسة الحالية إلى قياس أثر التزام الشركات المساهمة العامة بمعيار رقم 12 على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة ببورصة فلسطين وبالتالي إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانته تم توزيعها على عينة الدراسة المكونة من (53) موظفاً من موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية ذوي الخبرة بالعمل في ملفات الشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين، والحاصلين على صلاحيات مأمور تقدير والعاملين سابقاً وحالياً على تقدير الضريبة للشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين، وقد تم استرداد (39) استبانته صالحة للتحليل الإحصائي. استخدمت الدراسة أسلوب المنهج الوصفي التحليلي لبيان تأثير تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في بورصة فلسطين، ولفحص فرضيات الدراسة تم استخدام التحليل الإحصائي الممثل باختبار الانحدار الخطي المتعدد المبني على طريقة انحدار النتل (Ridge Regression) ومصفوفة معاملات الارتباط (Correlation Matrix).

وقد أظهرت النتائج أربعة نتائج رئيسة وهي بأن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة، والأصول المؤجلة، وإعادة تقييم الأصول الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة، ويوجد أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة، والأصول المؤجلة، وإعادة تقييم الأصول الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات، كما ويوجد أثر طردي موجب ودالة إحصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول والالتزامات المؤجلة والأصول المؤجلة الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات، وأظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق المعيار الدولي رقم 12 بشكل عام على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة ببورصة فلسطين.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات من أهمها، ضرورة سن تعليمات ولوائح تعمل على تضيق الفجوة بين المعيار المحاسبي والتشريعات الضريبية بما يتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، زيادة الموثوقية بالقوائم المالية والتصريحات الخاصة بالشركات المساهمة المطبقة لتعليمات المعيار الدولي رقم 12

الكلمات الافتتاحية: معيار المحاسبي الدولي رقم 12، إيرادات ضريبة الدخل، الشركات المساهمة، بورصة فلسطين، الأصول المؤجلة، الالتزامات المؤجلة.

The Effect Of Applying IAS No 12 On The Palestinian Income Tax Revenue For The Companies Listed In Palestine Exchange.

Prepared by: Zaid Rebhi Hammad Qutait.

Supervisor: Kamel Abu Quaik

Abstract

The purpose of this study is to measure the impact of applying the IAS (International accounting standards) No 12 on the companies listed in PEX (Palestine Exchange) and the impact of this applying IAS 12 on the net income before tax and subsequently the income tax revenues that is received from those companies. In order to achieve the objectives of the study the researcher has designed a questionnaire that was distributed to Sample of the study which consists of (53) income tax officials in the West Bank, who have already obtained the permission of tax estimator and is currently working or have previously worked in the estimation of tax for the companies listed in PEX, (39) valid statistical analysis were recovered.

The study used the descriptive analytical method to demonstrate the effect of the application of IAS No12 on income tax of income from the PEX companies. In order to achieve the study's objectives and test the hypotheses of the study, analysis and representative statistics were used to test the multiple regression that is based on the Ridge Regression and the Correlation coefficients matrix.

The results showed four main results, the first is that the degree of applying the differed assets, differed liabilities and the revaluation of assets in the IAS 12 in the companies listed in PEX is high, The second is that there is an impact of the companies listed in PEX which are applying the differed assets, differed liabilities and the revaluation of assets in the IAS 12 on the income tax revenues that are received from those companies. The third is that there is a direct correlation and statistical relationship between the companies listed in PEX which are applying the differed assets, differed liabilities and the revaluation of assets in the IAS 12 on the income tax revenues that is received from those companies. The fourth result that was uncovered in the study is that there is an impact of the companies listed in PEX which are applying the IAS No 12 in general on the income tax revenues that are received from those companies.

The study presented a set of recommendations including: the importance of reissuing a new regulations and laws that narrow the gap between the IAS No 12 and taxable laws relating to income tax accounting; increasing the degree of reliability of the financial statements and declarations issued by the companies listed in PEX which are applying the IAS No 12.

Key words: IAS No12, Income Tax revenues, Joint Stock, PEX Companies, Deferred assets, differed liabilities.

الفصل الأول

الاطار العام للدراسة

1-1 مقدمة الدراسة:

تساهم الضرائب بشكل عام برفد خزينة الدولة بالموارد المالية اللازمة لمواجهة النفقات، والالتزامات الحكومية وتغذية القطاعات الحيوية بالدولة من صحة وتعليم وبنية تحتية، حيث ان مساهمة الضرائب حيوية في رسم السياسات المالية والاقتصادية بالدولة وخاصة النامية منها لاعتمادها بشكل كبير على الايرادات الضريبية الناتجة عن تطبيق القوانين والتشريعات المحلية (مسوده، المفلح 2015).

لقد عانت المناطق الفلسطينية من الاحتلال الاسرائيلي الذي حافظ على القوانين السارية قبل الاحتلال والخاصة بالجانبين الأردني والمصري بالصفة والقطاع على التوالي، مع فرض أوامر عسكرية اجبارية لزيادة جباية الأموال، وفي عام 1994 وبعد استلام السلطة الفلسطينية ادارة امور الدولة ومع انتعاش الاقتصاد الفلسطيني بعد تسلمها مهامها، برزت الحاجة لاجراءات محاسبية ومالية منظمة وفاعلة تتناسب والتطور الاقتصادي والاجتماعي وعليه تم تأسيس عدة هيئات وجمعيات وتم تفعيل دور جمعية مدققين الحسابات والهيئات الفاعلة المنظمة لمهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، ونظرا لاحداث الانتفاضة بالعام 2000 وما

تلاها من أحداث وتراجع الحالة الاقتصادية العامة، تأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية ولكن استمرت عملية التطور والتبني للمعايير وتبعاً للقوانين الضريبية المصدرة بعهد السلطة الفلسطينية والتي ألزمت الشركات المساهمة والمؤسسات المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (ابو زعيتر، 2012).

الشركات المساهمة العامة الفلسطينية والمدرجة في بورصة فلسطين تمتلك حسابات أصولية وقانونية مدققة حسب معايير المحاسبة الدولية وذلك وفقاً للقوانين الفلسطينية السائدة نظراً لأهميتها في الاقتصاد ومساهمتها بالنتائج المحلي الإجمالي حيث تشكل الضريبة المتحققة من تلك الشركات رافداً مهماً لاجمالي إيرادات ضريبة الدخل بالدولة (وزارة المالية، 2015).

من الأهداف الأساسية للمحاسبة إعداد البيانات المالية للشركات التي تحتوي على معلومات حيوية للمستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرار، ومن تلك الجهات السلطات الضريبية والدوائر الضريبية التي هي أحد المستخدمين الخارجيين للبيانات المالية للشركات التي يجب أن تتوافق مع متطلبات السلطات الضريبية، وبما يجعلها تعتمد تلك المعلومات في عملية التحاسب الضريبي (سلمان، البدران، 2008).

وقد تبنت دولة فلسطين معايير المحاسبة الدولية لتكون أساساً لتنظيم كل ما يتعلق بالمحاسبة وإصدارات البيانات المالية للشركات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بتفصيلاتها كرزمة واحدة، ومن تلك المعايير معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي يتناول كيف تتم المحاسبة عن الضريبة المؤجلة والأصول والالتزامات المؤجلة وتأثيراتها الحالية والمستقبلية، حيث إن الأمر الملزم للاعتراف بأصل أو التزام مؤجل هو توقع قيام الشركة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام، وبذلك فإن مبلغ الاسترداد أو السداد سوف يؤثر على الضريبة المستقبلية بتقليلها أو زيادتها (الأحد، 2014).

1-2 مشكلة الدراسة:

تتركز مشكلة الدراسة بشكل رئيس بأن الضرائب المباشرة ممثلة بضريبة الدخل لم تتجاوز مساهمتها في الأعوام الخمس الأخيرة من (2011-2015) حاجز 8% من إجمالي الإيرادات وهي منخفضة جدا بالمقارنة بدول مجاورة أخرى واقتصادياتها مشابهة للاقتصاد الفلسطيني، حيث سجلت مستويات أعلى بكثير فوصلت في الاردن لنحو 17% وفي مصر 28% ناهيك عن النسب المسجلة بالدول المتقدمة والتي تتجاوز 70%

(عبد الكريم واخرون، 2015)

ان الانخفاض بمساهمة إيرادات ضريبة الدخل بالمقارنة مع باقي الإيرادات الضريبية، ومساهمة الشركات المساهمة العامة بحصيلة إيرادات ضريبة الدخل كونها الرافد الأكبر لها يؤثر بشكل إجمالي على الإيرادات المتحققة حيث تتراوح نسبتها من 13% الى 30% من إيرادات ضريبة الدخل للأعوام 2011-2015 ، ومن هنا تأتي أهمية تطبيق الشركات المساهمة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 وأثره على حصيلته الإيرادات من ضريبة الدخل بفلسطين، وعليه تتمحور مشكلة الدراسة حول السؤال الرئيسي التالي:

➤ ما مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الشركات المساهمة العامة في فلسطين وما أثر ذلك تطبيق على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في بورصة فلسطين ويتفرع منه عدد من الاسئلة:

1. ما مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الشركات المساهمة العامة في فلسطين.
2. ما هو أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

3. ما هو أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

4. ما هو أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

1-3 أهداف الدراسة :

يتمحور الهدف الرئيسي للدراسة حول فحص الآثار المترتبة على تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين ويتفرع منه عدة أهداف فرعية تتمثل بالتالية:

(1) فحص مدى التزام الشركات المساهمة العامة بتطبيق معيار المحاسبي الدولي رقم 12.

(2) قياس أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

(3) قياس أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

(4) ما هو أثر تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

1-4 أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الأثر الفعلي لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 المتعلق بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة العامة بسوق فلسطين للأوراق المالية، وبالتالي أثر ذلك على عنصر الإيرادات الضريبية في الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وتقديم الخدمات للقطاعات الحيوية مثل الصحة والتعليم، وهل عدم تطبيق المعيار المحاسبي له تأثير فعلي على ضريبة الدخل للشركات، كما وتتبع أهمية الدراسة بقدرتها على المساهمة بزيادة وتحسين إيرادات ضريبة الدخل وتطويرها تبعاً للمعيار المحاسبي، وتتميز هذه الدراسة باعطاء صورة واضحة عن الأثر الذي يتوقع الاستفادة منه بعملية زيادة الرقابة على الشركات والاهتمام بتطبيق الشركات للمعيار المحاسبي رقم 12. كما تهتم الدراسة بالبحث بشكل محدد على طرق تعامل الشركات مع بعض التعليمات بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 واثرها على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة العامة بفلسطين، بالإضافة الى التعرف على اثر البيانات المالية المبنية على المعيار الدولي رقم 12 للشركات المساهمة على تقدير ضريبة الدخل المتحققة من لتلك الشركات.

1-5 التعريفات الاجرائية:

الربح/الدخل المحاسبي: هو صافي الربح أو الخسارة والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، وذلك قبل تنزيل ضريبة الدخل (ابونصار، حميدات، 2013).

الربح/الدخل (الخاضع للضريبة) الخسارة الضريبية: هو صافي الربح أو الخسارة للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة أو القابلة للاسترداد (اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

التزامات ضريبية مؤجلة: "هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة" (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية نتيجة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع أو ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة أو ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

الفروق المؤقتة: هي الفروق بين أسس الضرائب وأسس اعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات والتي تؤدي إلى الخضوع للضريبة أو حدوث استقطاع ضريبي في الفترات القادمة (حماد، 2008).

فروق مؤقتة خاضعة للضريبة : فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع: فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

القاعدة الضريبية لأصل: المبلغ الذي سيقطع لأغراض ضريبية مقابل أي منافع اقتصادية خاضعة للضريبة ستندفق للمشروع عندما يسترد المبلغ المرحل للأصل. وإذا لم تكن المنافع الاقتصادية خاضعة للضريبة فإن القاعدة الضريبية لأصل تساوي مبلغه المرحل (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014)..

القاعدة الضريبية للالتزام: وهي عبارة عن القيمة المحملة للالتزام ناقص أي قيمة قابلة للاستقطاع لأغراض الضريبية بخصوص هذا الالتزام في المستقبل. وفي حالة الإيراد المستلم مقدماً تكون القاعدة الضريبية للالتزام الناشئ هي القيمة المرحلة ناقصاً أي مبلغ للإيراد ولن يكون خاضعاً للضريبة في فترات مستقبلية (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

الضريبة : فريضة مالية يدفعها الفرد جبرا إلى الدولة او احدى الهيئات العمة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والاعباء العامة، دون ان يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة (ناشد،2000).

مصرف الضريبة : مجموع مصروف أو عائد الضريبة الجارية ومصروف أو عائد الضريبة المؤجلة (Kieso et al ,2011).

الضريبة على الدخل: هي عبارة عن مبلغ من النقد تفرضه الدولة على الدخل الخاضع للضريبة بموجب القانون لأي شخص، و ذلك كمساهمة منه في بناء مؤسسات الدولة، و لتغطية الالتزامات المترتبة عليها للحفاظ على وجودها و خدمة رعاياها (القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011)

1-6 حدود الدراسة :

• **الحدود البشرية :** موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية الذين عملوا في تقدير الضريبة للشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين سواء عملوا حاليا او سابقا بدائرة كبار المكلفين والبالغ عددهم 53 مقدر و موظف.

• **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين أيلول /2016 إلى تموز /2017.

• **الحدود المكانية:** دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

1-7 محددات الدراسة :

• غياب عدد من أفراد العينة عن أماكن عملهم مما أطال استرداد الاستبانات.

• رفض بعض أفراد العينة الإجابة على الاستبانة نهائياً.

• صعوبة الحصول على المعلومات من وزارة المالية.

• انتشار عينة الدراسة في مواقع جغرافية متباعدة.

الفصل الثاني

الاطار النظري

المقدمة:

تساهم ضريبة الدخل بشكل كبير في نشاطات الحكومات وتزود الحكومات بأحد أهم المصادر الأساسية لتمويل وإداره مهامها، وكذلك الحال بفلسطين حيث ان ضريبة الدخل تعد من أهم أنواع الضرائب المحلية وزيادة نسبتها، هي من أولويات الحكومات الفلسطينية المتعاقبة، وتعد الشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين من أهم الروافد المغذية للموازنة بشكل عام و ضريبة الدخل بشكل خاص، لكبر حجم عملها ونشاطها المنتشعب وهي ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المطبقة بفلسطين منذ عام 2007، وبعد المعيار الدولي رقم (12) الخاص بضرائب الدخل الإطار الدولي المحدد للتعامل مع ضريبة الدخل وله ارتباط حيوي بالدخل الخاضع المتحقق من الشركات في فلسطين، وذلك ضمن القوانين الضريبية المعمولة بها في فلسطين والناظمة للعلاقة الضريبية بين المكلفين والإدارات الضريبية.

2-1 التطور التاريخي لضريبة الدخل في فلسطين :

فرضت ضريبة الدخل في فلسطين لأول مره وبصوره رسميه في عهد الانتداب البريطاني على فلسطين، وكان ذلك بصدور قانون رقم 23 لسنة 1941 م وأصبح ساري المفعول من تاريخ 1941/9/1 م، وبهذا تكون فلسطين هي رابع دولة عربية تفرض فيها ضريبة الدخل(وزارة المالية الفلسطينية،2016).

تم تعديل القانون السابق وصدر القانون رقم 13 لسنة 1947 وهذا القانون لم يحدث تغييرًا كبيرًا إلا أنه أخضع الأرباح التي تأتي من أي ملك بخلاف المباني والأراضي والأبنية الصناعية، كما أنه أخضع أرباح التصدير والأرباح الزراعية للضريبة، وعمل هذا القانون على تخفيض الشرائح الضريبية إلى ستة شرائح وزيادة الحد الأقصى لمعدلات الضريبة بحيث أصبحت تبدأ من نسبة 5% وتنتهي بحد أعلى يصل إلى 50% وفرض ضريبة نسبية على الشركات بنسبة 25% كما عمل هذا القانون على معالجة الازدواج الضريبي (السلامين والدقة، 2014).

وفي عام 1948 بقي العمل في هذا القانون في قطاع غزة حيث أبقته الإدارة المصرية هناك الأمور الضريبية على ما هي عليه، واستمر العمل بالقانون رقم 13 لسنة 1947م، أما بالنسبة للضفة الغربية فقد انتهى العمل بالقانون رقم 13 وقامت الحكومة الأردنية بإصدار قوانين ضريبية جديدة إلى أن تم إصدار قانون رقم 50 لسنة 1951 حيث قام هذا القانون بتوحيد قوانين ضريبة الدخل لكل من الضفة الغربية والضفة الشرقية وظل معمول به حتى استبدل بالقانون رقم 12 لسنة 1954 (السلامين والدقة، 2014). وقد كان آخر القوانين الصادرة في تلك الفترة هو القانون رقم (25) لسنة 1964، حيث تميز القانون بالتوسع في شمول التكاليف الضريبي وتساعد المعدلات الضريبية، كما وشكلت بموجب القانون محكمة خاصة تعرف باسم "محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل لتتولى مهمة الفصل في المنازعات الضريبية (محمد، 2012).

وفرضت الضريبة بقانون رقم (25) لسنة 1964 على الدخل المتولد في شكل رواتب وأجور وأرباح عقارات وأرباح اسهم، إلا أنه اعفي من الضريبة مايتولد من نشاط الزراعة وكذلك فوائد القروض العامة ومعاشات التقاعد وإيراد الهيئات غير الهادفة للربح، وبقي العمل بالقانون اعلاه لغاية احتلال الكيان الصهيوني لاراضي الفلسطينيين عام 1967م، وحافظت سلطات الاحتلال على العمل بقانون رقم (25) لسنة 1964 مع فرض أوامر عسكرية اضافية استهدفت زيادة الإيرادات ورفعت معدل الضرائب المفروضة فارتفع معدل الضرائب على الشرائح العليا من 50% إلى 55% كما خفض الإعفاءات العائلية والشخصية، وإذا ما

قورن دافع الضريبة بعد صدور التعديلات الأخيرة لقانون الضريبة في عام 1982، لوجدنا ان الأعباء الضريبية التي يتحملها المواطن في الأراضي المحتلة تعادل تسعة أضعاف ما يتحمله نظيره الإسرائيلي فيما يتعلق بضريبة الدخل فقط (الشلة، 2005).

وعند قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في العام 1994 كان هنالك نظامين قانونيين وإداريين لضريبة الدخل، أحدهما في قطاع غزة (قانون ضريبة الدخل الانتدائي رقم 13 لسنة 1947)، والآخر في الضفة الغربية (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964) وواجهت الجهات المعنية بتطبيق هذين النظامين مشكلات وصعوبات عديدة على أرض الواقع، أهمها التباين الكبير في النص والتطبيق بين النظامين، وعدم مواكبة النظامين لمستجدات المرحلة في حينه ومتطلباتها (عبد الكريم وآخرون، 2015).

وقد أبتقت السلطة الوطنية الفلسطينية العمل بهذه القوانين (قانون ضريبة الدخل الانتدائي رقم 13 لسنة 1947) بقطاع غزة، والآخر في الضفة الغربية (قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964) إلى أن أقرت قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 م والذي بدأ العمل به من تاريخ 2005/1/1، و كان هذا القانون موحداً بين الضفة وغزة وسأهم بشكل أو بآخر في زيادة الوعي والالتزام الضريبي لدى قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات والأفراد والذين يشكلون معا "الوعاء الضريبي"، وذلك لكون القانونين الأردني لعام 1964 والفلسطيني لعام 1947 احتويا مواد لم تكن صالحة للاستخدام أو التطبيق في الوقت الحاضر، مما أوجد مبررات كثيرة لدى قطاعات واسعة من مجمع المكلفين والخاضعين للضريبة إلى التهرب أو التحايل على إدارة الضريبة بدلاً من الالتزام بها باعتبارها واجباً وطنياً قبل أن تكون مصدراً مالياً لخزينة السلطة (عبد الكريم و آخرون، 2015).

كما وجرى تعديل قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 في عام 2008 حيث صدر القرار بقانون رقم 2 لسنة 2008، ووفق هذا القرار بقانون، فقد تمت إعادة النظر في نحو " 14 " مادة من القانون الأصلي، وطالت التعديلات الشرائح الضريبية ونسب الإعفاءات وطبيعتها للمكلفين. فقد تم تخفيض النسب الضريبية على الشرائح، حيث كانت 8 % و 12 % و 16 % وتم تخفيضها إلى 5 % و 10 % و 15 % على التوالي،

كما عدل القانون الجديد الإعفاءات الواردة في قانون العام 2004 ، حيث كانت تخص الفرد المقيم وأفراد عائلته وتشمل إعفاء شراء المسكن، والعلاج الطبي، والتعليم الجامعي، والمساهمات في صناديق التقاعد، وتغيرت بقانون العام 2008 لتصبح مبلغاً مقطوعاً قدره 7,200 دولار دون مراعاة للحالة العائلية للمكلف. وشمل الإعفاء أيضاً ما نسبته 10 % من الدخل السنوي بدل مصاريف مواصلات المكلفين، ومساهمة الموظف في صناديق التقاعد، ولقد أوجدت التعديلات التي تمت على القانون رضا وقبولاً لدى قطاعات واسعة من الشركات والمؤسسات الخاضعة له (عبد الكريم وآخرون، 2015).

وقد صدر قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني والذي أدخل تعديلات كثيرة ومتعددة أهمها تغيير عملة القانون من الدولار إلى الشيكل ورفع الإعفاءات الضريبية للمكلف وزيادة مبالغ ونسب بعض المصاريف المقبولة لأغراض الضريبة مثل زيادة نفقات البحث والتطوير ونفقات الضيافة والاعتراف بالخسائر الرأسمالية وزيادة عدد الشرائح الضريبية للمكلف الفردي وللشركات كذلك، وغيرها من التعديلات (السلامين والدقة، 2014).

ووضع قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 نسب و شرائح جديدة ومتنوعة، إضافة إلى أن الإعفاء على أرباح بيع الأسهم قد تغير من 100% على 25%. وفي عام 2012 تم تعديل النسب على الشرائح مع إضافة شريحة رابعة بنسبة 20% ، لتتراوح النسب الضريبية ما بين 5% إلى 20% للأفراد والشركات، وبتاريخ 11 آذار 2014 صدر تعديل آخر والذي أعاد إعفاء أرباح الأصول الرأسمالية الناجمة عن بيع الأوراق المالية إلى الإعفاء الكامل، واستيفاء نسبة 10% على الفوائد الناجمة عن برامج التمويل، وإلغاء الضريبة على الفوائد على الودائع والعمولات، وصدر التعديل الأخير بعام 2015 (قرار بقانون رقم 5 لسنة 2015) بشأن تعديل قرار بقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011. وهذا التعديل رفع الشريحة الخاضعة للإعفاء وفرض ضريبة على الشركات الاحتكارية بنسبة 20% فقط بينما ألغيت تلك الشريحة على الأفراد والشركات واصبحت الشريحة العليا 15% على الأفراد والشركات والمؤسسات المعنوية الأخرى (ماس ، 2015).

كما ويعد الدخل الخاضع للضريبة وحسب نظرية المصدر قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن استهلاكها دون المساس بالمصدر، وعليه فإن الدخل له خصائص يتميز بها كالدورية، وبقاء المصدر، وصيانتته، واستغلاله بشكل أمثل، وكذلك إمكانية تقييم الدخل بالنقود، وكلها أمور نسبية تختلف باختلاف نوع الدخل ومصدره (أبو زعيتر، 2012).

يعتبر الوعاء الضريبي بأنه المادة الخاضعة للضريبة، حيث أنه يجب تحديد المادة الخاضعة للضريبة من أجل تصنيف الضرائب حسب وعائها، كما ويقصد بوعاء الضريبة الموضوع أو المادة التي تفرض عليها الضريبة، والوعاء قد يكون شخصاً أو مالا واختيار وعاء الضريبة يتمتع بأهمية بالغة في سياسة الدولة الضريبية (إسماعيل ، 2001).

تقسم الضرائب الى ضرائب مباشرة وغير مباشرة وتعتبر ضريبة الدخل جزءا من الضرائب المباشرة والتي تفرضها الدولة على أفراد المجتمع وعلى الدخل المتحقق للمكفنين ومنها النشاط التجاري، والصناعي، والمقاولات، والنشاط الخدماتي، والاملاك المؤجرة والمحافظ والاوراق المالية أو اية مصادر دخل أخرى نص عليها المشرع الضريبي وتقسم الى ضريبة دخل الافراد (الشخص الطبيعي)، وضريبة دخل الشركات التي تفرض وتجبى من الشركات المساهمة العامة والخصوصية (الحمد لله، 2013).

وتشكل ضريبة الاملاك الجزء الثاني من الضرائب المباشرة وهي عبارة عن ضريبة تفرض وتجبى عن الاملاك العقارية للفلسطينيين، و تحصل بواقع 17% من قيمة العقار او الايجار او الارض وتوزع الإيرادات بين الخزينة العامة و الهيئات المحلية بنسبة 10% للاولى و 90% للثانية (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

أما القسم الثاني من أنواع الضرائب هو الضرائب غير المباشرة التي تفرض على أنشطة الاستهلاك والانتاج والاستيراد ومن هذه الضرائب ضريبة القيمة المضافة المحلية التي تحسب على جميع السلع والخدمات المستهلكة من المواطنين، حيث يعود عبء دفعها على المستهلك النهائي للسلع والخدمات، وتحسب وتجبى من الشركات والافراد بعد خصم ضريبة مدخلات الانتاج والبيع للشركات (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

ومن الضرائب غير المباشرة كذلك ضريبة الشراء وهي تفرض على سلع محددة كالكحول والسجائر والكيماويات والسيارات، وهناك كذلك ضريبة المقاصة وهي عبارة عن ضريبة القيمة المضافة التي تحصلها السلطات الضريبة من القطاع الخاص الفلسطيني نتيجة قيامه بالشراء من اسرائيل او المستوردة من الخارج و تدفع للجانب الاسرائيلي وتحول الى وزارة المالية الفلسطينية عند نهاية كل شهر، ومن الضرائب الغير مباشرة ايضا ضريبة المحروقات وهي ضريبة تجبي على المحروقات المختلفة المستخدمة بالاراضي الفلسطينية وتعتبر بمثابة ضريبة شراء، ومن الضرائب ايضا الرسوم الجمركية والمكوس وهي عبارة عن ضرائب مفروضة على السلع والخدمات والبضائع المستوردة من دول العالم لصالح القطاع الخاص وتحصل من الجمارك الاسرائيلية، واخيرا ضريبة الانتاج على المنتجات المحلية باستثناء المنتجات الزراعية (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

2-2 إيرادات السلطة الفلسطينية ومساهمة ضريبة الدخل بها وتطورها.

أثرت العلاقة السياسية والاقتصادية مع الجانب الإسرائيلي على حجم و طبيعة النشاط الاقتصادي المحلي، و على إيرادات ونفقات السلطة الفلسطينية، وتأثرت كذلك بالتقلبات السياسية والاقتصادية المحلية والخارجية الأمر الذي انعكس على الاستدامة المالية للسلطة (قباجة، 2012).

منذ استلام السلطة الفلسطينية لمهامها عام 1994 لغاية قبل انتفاضة الاقصى عام 2000 اتسمت إيرادات السلطة الفلسطينية في هذه الفترة (فترة التأسيس) بالازدياد المتواصل، و خلال هذه المرحلة استطاعت السلطة الفلسطينية في رفع إجمالي إيراداتها من 357.7 مليون دولار في العام 1996 إلى 847.8 مليون دولار في العام 2000، أي أنها استطاعت خلال هذه الفترة الزمنية من تحقيق إجمالي نمو سنوي بنسبة 21.5%، كما وشكلت ضريبة الدخل نسبة متواضعة من مجموع الإيرادات الضريبية حيث لم تتجاوز 13.8% من الإيرادات الضريبية ويعود ذلك إلى عدة أسباب منها انخفاض مستوى دخول غالبية

السكان عن حد الإعفاء المقرر بالنسبة لضرائب الدخل وانخفاض مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين في فلسطين وترسبات الاحتلال الإسرائيلي ونظرة المواطن العدائية للضرائب (الشلة، 2005).

في الأعوام 2001-2002 لم يطرأ تغيير هيكلي أو ملموس على الإيرادات وبلغت نسبة الإيرادات الضريبية من الإيرادات المحلية ما نسبته 26%، 67%، 48% للسنوات من 2000 إلى 2002 على التوالي (ابو زعيتر، 2012).

بدأ الوضع المالي للسلطة الفلسطينية بالتحسن في الاعوام (2003 - 2005) ، التي تعرف بفترة الإصلاح المالي، حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية من الإيرادات المحلية 22%، 18%، 17% للسنوات من 2003 إلى 2005 على التوالي وهذا التحسن في الوضع المالي حدث نتيجة للضغوط المالية التي رافقت فترة الانتفاضة و ضغوط الدول المانحة لإصلاح الوضع المالي للسلطة الفلسطينية (ابو زعيتر، 2012).

عند فوز حركة حماس في الانتخابات التشريعية وتشكيلها للحكومة توقفت إسرائيل عن دفع مستحقات المقاصة منذ بداية الشهر الثالث لذلك العام، ثم توقفت الدول المانحة عن التعامل مع حكومة السلطة الفلسطينية، وبلغت نسبة الإيرادات الضريبية من الإيرادات المحلية 30%، 13% للسنوات 2006 و 2007 على التوالي (ابو زعيتر، 2012).

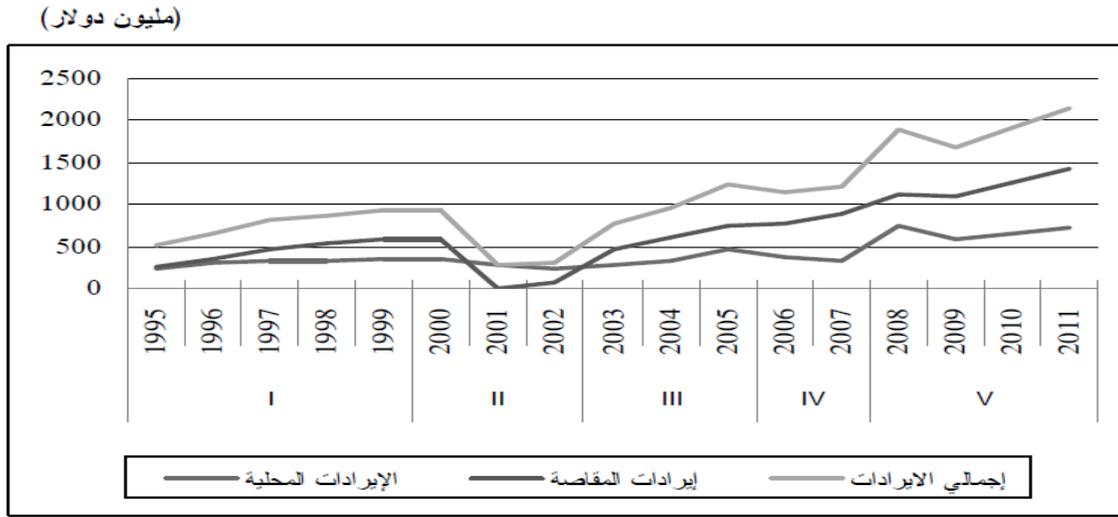
شهد العام 2008 ارتفاعاً في إجمالي إيرادات السلطة الفلسطينية بنسبة 54% عن إجمالي الإيرادات في نهاية عام 2007 والسبب الرئيسي لهذا الارتفاع في إجمالي الإيرادات يعود لارتفاع مساهمة الإيرادات المحلية بنسبة 30.8%، أما الضرائب المباشرة، ممثلة بضريبة الدخل فلم تشكل سوى 4% من إجمالي الإيرادات الكلية، ولكن في العام 2009 انخفض إجمالي الإيرادات بنسبة 11%، مع زيادة بنسبة مساهمة ضريبة الدخل بإجمالي الإيرادات الكلية لتصل إلى 5%، وازدادت إجمالي الإيرادات بما نسبته 14% في العام 2010، وازدادت كذلك نسبة مساهمة ضريبة الدخل بإجمالي الإيرادات الكلية لتصل إلى 7% وتواصلت الزيادة في إجمالي الإيرادات بالعام 2011 بنسبة 13%. وهذا الارتفاع في إجمالي الإيرادات جاء من ارتفاع إيرادات المقاصة في هذين العامين بزيادة سنوية بلغت تقريباً 14% والإيرادات المحلية ب 12% أما

الضرائب المباشرة، ممثلة بضريبة الدخل فلا تشكل سوى 6% من إجمالي الإيرادات الكلية (قباجة ،2012).

والشكل التالي يوضح تطور إجمالي الإيرادات وإيرادات المقاصة والإيرادات المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة من 1995- 2011 حيث نلاحظ ازديادها منذ استلام السلطة الفلسطينية لمهامها و حدوث انخفاض نظرا لانتفاضة الأقصى بالاعوام 2000-2002 وارتفاعها تصاعديا منذ ذلك الوقت لغاية عام 2011.

الشكل (1)

تطور الإيرادات وإيرادات المقاصة والإيرادات المحلية للسلطة الوطنية الفلسطينية للفترة من 1995- 2011



المصدر: وزارة المالية، 2011.

لقد شهد العام 2012 ارتفاعا بإيرادات الجباية المحلية بنحو 9.4% مقارنة بالعام السابق وارتفعت الإيرادات الضريبية بنحو 7.3% عما كانت عليه في العام 2012، وكذلك ارتفعت إيرادات ضريبة الدخل خلال 2012 (سلطة النقد الفلسطينية، 2012) ، إلا أن مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في عام 2012 لا تتجاوز نسبة 7% من إجمالي الإيرادات وهي أعلى من عام 2011 البالغة 6% فقط (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

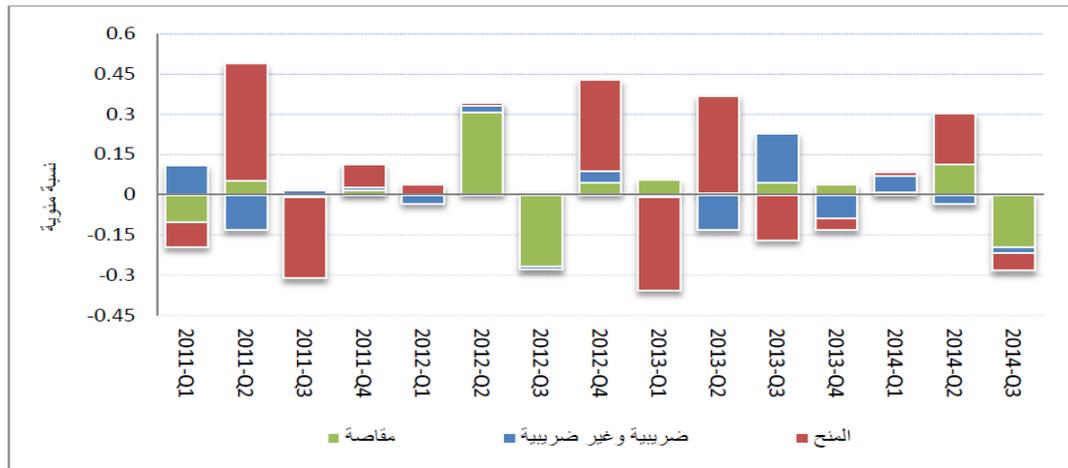
شهد العام 2013 ارتفاعا بإيرادات الجباية المحلية بنحو 12.1% مقارنة بالعام السابق، حيث ارتفعت الإيرادات الضريبية بنحو 16.5% عما كانت عليه في العام 2012، وكذلك ارتفعت إيرادات ضريبة الدخل بنفس الفترة بنحو 25.2 مليون شيكل لتبلغ 714.3 مليون شيكل (سلطة النقد الفلسطينية، 2013)، كما وبقيت مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في عام 2013 لا تتجاوز نسبة 8% من إجمالي الإيرادات (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

أما بعام 2014 فقد استقرت الإيرادات الضريبية دون تغير يذكر، حيث إن مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في عام 2014 لا تتجاوز نسبة 6% من إجمالي الإيرادات وهي أقل من عام 2013 البالغة 8% (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015) وتراجعت ضريبة الدخل بنحو 0.8% لتبلغ بالمعدل الشهري 59 مليون شيكل (سلطة النقد الفلسطينية، 2015).

والشكل التالي يمثل النمو في الإيرادات العامة والمنح بدلالة النمو في الأوزان الترجيحية لمكوناتها من عام 2011-2014 سواء بالارتفاع أو بالانخفاض لنسب الإيرادات الضريبية و غير الضريبية وإيرادات المقاصة والمنح.

الشكل (2)

نمو الإيرادات الضريبية و غير الضريبية وإيرادات المقاصة و المنح 2011-2014



المصدر: سلطة النقد الفلسطينية، 2015

حصل نمو بالإيرادات المحلية لعام 2015 بنحو 10.2 % مقارنة بالعام السابق، وتوزع هذا البند بين إيرادات جباية محلية بنسبة 30.8% وإيرادات المقاصة بنسبة 69.2%، وارتفعت إيرادات الجباية المحلية بنحو 13.7 % مقارنة بالعام السابق، وتوزعت بين الإيرادات الضريبية بنسبة 72.7 %، والإيرادات غير الضريبية بنسبة 27.3%. وقد ساهمت إيرادات الجباية المحلية في تغطية نحو 25.3% من النفقات العامة (سلطة النقد الفلسطينية، 2016). كما بقيت مساهمة إيرادات ضريبة الدخل في عام 2015 بحيث لا تتجاوز نسبة 6% من إجمالي الإيرادات المحلية وهي مقاربة للعام السابق 2014 (نصر عبد الكريم وآخرون، 2015).

فيما يتعلق بمكونات الإيرادات الضريبية للربع الأول من العام 2016 (815.5 مليون شيكل) فتوزعت خلال الربع الأول 2016 بين ضريبة القيمة المضافة بنسبة 37.4%، وضريبة الدخل بنحو 36.3%، وإيرادات الجمارك بنحو 18.5%، ومكوس السجائر بنحو 5.4%، فيما ساهمت باقي البنود الأخرى (ضريبة الأملاك، ومكوس المشروبات) بنحو 2.4% من إجمالي الإيرادات الضريبية كما وارتفعت مساهمة إيرادات ضريبة الدخل بالربع الأول من عام 2016 بحيث بلغت نسبة 9% من إجمالي الإيرادات وهي أعلى من عام 2015 البالغة 6.5 % وقل من الربع المناظر في عام 2015 والبالغة 20% (سلطة النقد الفلسطينية، 2016 الربع الأول).

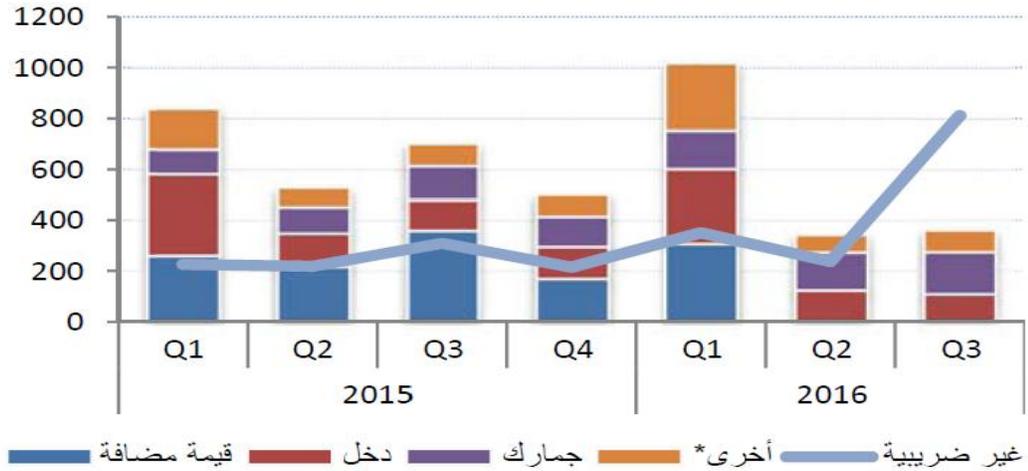
وأما بما يخص الإيرادات الضريبية للربع الثاني من العام 2016 (502.8 مليون شيكل) فتوزعت خلال الربع الثاني 2016 بين ضريبة القيمة المضافة بنسبة 38.5%، و ضريبة الدخل بنحو 25%، وإيرادات الجمارك بنحو 29.1%، ومكوس السجائر بنحو 6.9%، فيما ساهمت باقي البنود الأخرى (ضريبة الأملاك، ومكوس المشروبات) بنحو 0.5% من إجمالي الإيرادات الضريبية كما وانخفضت مساهمة إيرادات ضريبة الدخل بالربع الثاني من عام 2016 بحيث بلغت نسبة 4% من إجمالي الإيرادات وهي أقل الربع الأول للعام 2016 والبالغة به 9 % وموافقة للربع المناظر في عام 2015 والبالغة 4% (سلطة النقد الفلسطينية، 2016 الربع الثاني).

فيما يتعلق بمكونات الإيرادات الضريبية للربع الثالث من العام 2016 (519.5 مليون شيكل) فتوزعت خلال الربع الثالث للعام 2016 بين ضريبة القيمة المضافة بنسبة 38.1%، وضريبة الدخل بنحو 20.8%، وإيرادات الجمارك بنحو 31.9%، ومكوس السجائر بنحو 8.8%، فيما ساهمت باقي البنود الأخرى (ضريبة الأملاك، ومكوس المشروبات) بنحو 0.4% من إجمالي الإيرادات الضريبية كما وبقيت مساهمة إيرادات ضريبة الدخل بالربع الثالث من عام 2016 كما هي بحيث بلغت نسبة 4% من إجمالي الإيرادات المحلية وموافقة للربع الثالث المناظر في عام 2015 والبالغة 4% (سلطة النقد الفلسطينية ، 2016 الربع الثاني).

والشكل التالي يمثل مكونات إيرادات الجباية المحلية سواء كانت من ضريبة الدخل او ضريبة القيمة المضافة او الجمارك او الإيرادات غير الضريبية و غيرها من باقي الإيرادات من الربع الاول لعام 2015 الى الربع الثالث لعام 2016.

الشكل (3)

مكونات إيرادات الجباية المحلية من الربع الاول لعام 2015 الى الربع الثالث 2016 (مليون شيكل)



* أخرى تشمل مكوس المشروبات والسجائر، وضريبة الاملاك والتحصيلات

المصدر: سلطة النقد الفلسطينية، 2016

ويمثل الجدول التالي تفصيل باجمالي الايرادات وايرادات الضرائب المحلية وايرادات ضريبة الدخل ومساهمتها باجمالي الايرادات وضريبة الدخل للشركات المساهمة في فلسطين ومساهمتها بايرادات ضريبة الدخل للاعوام من 2008 الى العام 2015.

الجدول (1)

اجمالي الايرادات والايادات الضريبية المحلية وايرادات ضريبة الدخل في فلسطين وايرادات ضريبة الدخل بالشركات المساهمة العامة من عام 2008-2015 (المبالغ بالمليون شيكل)

السنة الضريبية	اجمالي الايرادات	ايرادات الضرائب المحلية	ضريبة الدخل	نسبة مساهمة ضريبة الدخل باجمالي الايرادات	ضريبة الدخل للشركات المساهمة في فلسطين	نسبة مساهمة الشركات المساهمة بايرادات ضريبة الدخل
2008	6806.6	2724	300.7	4%	43.1	14%
2009	6583.1	2299.5	312	5%	43.01	14%
2010	7209.6	2593.7	522.5	7%	47.6	9%
2011	7842.0	2511.7	474.4	6%	92.9	20%
2012	8838.2	2761	659.1	7%	199.7	30%
2013	9202.1	3082.4	714.3	8%	156.9	22%
2014	11425.6	3411.4	684.6	6%	92.2	13%
2015	11483.3	3541.7	700.7	6%	104.7	15%

اعداد الباحث

من الجدول اعلاه يتبين مدى مساهمة ضريبة الدخل للشركات المساهمة باجمالي ايرادات ضريبة الدخل المتحققة في فلسطين ، وتفاوت نسب المساهمة تبعا لتعاملات الشركات التجارية و نشاطها الاقتصادي ، كما ان هنالك عوامل اخرى تتعلق بضريبة الدخل كالقوانين الضريبية المطبقة والشرائح والاعفاءات الممنوحة

للشركات و حجم الدخل الخاضع لتلك الشركات المساهمة، وتعد اكبر السنوات مساهمة للشركات المساهمة باجمالي ايرادات ضريبة الدخل هي العام 2012 بنسبة 30% و اقل نسبة هي العام 2010 وهي 9% كما و يبلغ متوسط المساهمة للسنة حسب المعطيات اعلاه 17.125% من اجمالي ايرادات ضريبة الدخل بفلسطين، و يلاحظ من الجدول كذلك انخفاض مساهمة ضريبة الدخل باجمالي الايرادات حيث لا تتجاوز حاجز 8% لغاية العام 2015.

2-3 المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS والمعايير المحاسبية الدولية IAS :

تعد معايير التقارير المالية الدولية قواعد(معايير) محاسبية تنظم العلاقة المالية والمحاسبية بالشركات حيث انتشرت تلك المعايير بدول العالم لتلائمها واقتصاديات العالم حيث انها مقبولة قبولا عاما لجميع هيئات أسواق المال، وقد وصل عددها الى 41 معيار دوليا صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Bord (IASB) الذي يعتبر منظمة مستقلة مقرها في لندن بالمملكة المتحدة بين عامي 1973 و 2000 ، وخلال تلك الفترة وصفت قواعد لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Commite (IASC) وهي هيئة أنشأت في عام 1973 من قبل هيئات المحاسبة المهنية في عدة دول بأنها "معايير المحاسبة الدولية" International Accounting Standards (IAS)، و منذ أبريل عام 2001 تبنتها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) باعتبارها معايير التقارير المالية الدولية منذ ذلك الوقت (Samuel,& others ,2013).

وفي عام 2004 نشر مجلس معايير التقارير المالية الدولية عدة معايير وهي المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRIS) التي وصل عددها الى 17 ، حيث بدأت أوروبا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للشركات المدرجة بدءا من عام 2005 (IFRS Foundation,2012).

وقد قامت معظم البلدان النامية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل أن تكون جذابة لعالم الأعمال الدولي مع عدم وجود النية لعمل تغييرات أساسية ببيئتها السياسية والاقتصادية والثقافية التي هي ضرورية للتقارير عالية الجودة المطلوبة من معايير المحاسبة الدولية (Diga،Saudagaran,2000).

وفي الشرق الأوسط تبنت العديد من الدول العربية IFRS فعلى سبيل المثال، أصدرت لجنة الأوراق المالية في الأردن تعليماتها في عام 1998 باعتماد معايير المحاسبة الدولية للشركات المدرجة في البورصة الأردنية، والافصح عن تأثيرها على البيانات المالية لتلك الشركات (Saaydah،2012)، وفي عام 1993 فرض قانون سوق رأس المال المصري على جميع الشركات المدرجة تطبيق المعايير المحاسبة الدولية (Al- Shammari,2005).

كما وتطور الاقتصاد الفلسطيني مع قدوم السلطة الفلسطينية وتميز بتشجيع الاستثمار وتنمية الأعمال بهدف توفير بيئة فلسطينية للمتاجرة تتميز بالإنصاف والشفافية والكفاءة لخدمة مصالح المستثمرين ، حيث تأسست بورصة فلسطين في عام 1995 التي كانت تعمل تحت اشراف هيئة سوق راس المال الفلسطينية وقد كانت مملوكة لشركة باديكو القابضة، وهي شركة مدرجة مملوكة للقطاع الخاص. وفي فبراير 2010 أصبحت بورصة فلسطين شركة مساهمة عامة مقرها في مدينة نابلس ولها مكاتب في رام الله وخلال العام 2007 أصدرت بورصة فلسطين متطلبات تقرير إفصاح لجميع الشركات الفلسطينية المدرجة حيث شملت المادة رقم 3 متطلبات الإفصاح حيث تلزم جميع الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية بإعداد البيانات المالية السنوية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) حيث يبلغ عدد الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية 49 شركة تقسم على قطاعات التأمين، الصناعة، البنوك والخدمات المالية، الخدمات، الاستثمار (ابودية،2015).

وقد ألزمت المادة رقم (39) بمتطلبات تقرير الإفصاح للشركات المدرجة في فلسطين بالإفصاح للسوق المالي عن الامور الجوهرية والتي تشمل الوقائع والمعلومات التي تستجد على اعمال الشركة وإدارتها ومركزها المالي خلال السنة المالية وتؤثر بشكل مباشر او غير مباشر على سعر الاوراق المالية الخاصة بالشركة

المدرجة، وذلك بمداه اقصاها يوم عمل واحد من تاريخ علم الشركة المدرجة بهذه الوقائع والمعلومات، كما ان التشريعات المطبقة بفلسطين الزمت الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن جميع البيانات المالية والأحداث الخاصة بالمنشأة والتي تؤثر على قرار مستخدمي البيانات المالية (عبد الفتاح، 2015).

يتميز الوضع الفلسطيني بخصوصية حيث أن الدول المانحة المقدمة المساعدات تشترط وجود أنظمة محاسبية وبيانات مالية مجهزة وفقاً للمعايير الدولية، حتى تضمن تلك الدول على أن الأموال المقدمة من طرفها يتم صرفها بالشكل الصحيح، وحسب شروط الاتفاقيات مع المؤسسات الفلسطينية، فإذا كانت تلك المؤسسات تستخدم معايير محاسبية وأنظمة تقارير مالية طبقاً للمعايير المتعارف عليها، فقد يُسهل ذلك من تقديم الأموال والمنح والمساعدات، أما إذا كانت تفتقد لمعايير التقارير المالية والبيانات فإن ذلك قد يشكل عائقاً أمام الحصول على المنح والهبات (هاردينج، 1999).

كما يحتاج المستثمر الأجنبي إلى بيانات مالية مجهزة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية لكي يستطيع من اتخاذ قراره الاقتصادي بالاستثمار في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية ، فإذا لم يكن هناك بيانات مالية مدققة للشركات المساهمة ومعدة على أسس محاسبية سليمة، فإن المستثمر الأجنبي لن يخاطر بأمواله ولم يستثمر في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية (الطلحة، 1999).

وان عملية التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية يهدف لتحديد الآثار التنظيمية التي يمكن جنيتها لاعتماد تلك المعايير والتأثير على أداء الشركات ومركزها المالي، كما ان اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يتطلب جهد كبير على مستوى الدولة والكيانات الاقتصادية (Madawaki, 2012)، كما أن الالتزام بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية يجعل المعلومات المحاسبية أكثر فائدة للمستثمرين لأغراض التنبؤ والتقييم للأرباح المعلنة في ظل تطبيق هذه المعايير تكون أكثر تعبيراً عن حقيقة أداء الشركة (Youn & others, 2013).

وهناك العديد من الفوائد التي يمكن تحقيقها من الاعتراف بمعايير التقارير المالية الدولية ، واعتماد معايير موحدة تساهم بخفض تكاليف ممارسة الأعمال التجارية عبر الحدود عن طريق تقليل الحاجة للحصول على

معلومات إضافية، وتوفر معلومات أكثر قابلية للمقارنة، وبالتالي تعزيز التقييم والتحليل من قبل مستخدمي البيانات المالية (Adekoye, 2011)، بالإضافة الى زيادة ثقة المستخدمين في المعلومات المقدمة إليهم وهذا يقلل من حالة عدم اليقين، ويعزز كفاءة تخصيص الموارد ويقلل من التكاليف الرأسمالية (Zakari, 2011).

2-4 المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل:

اصدر المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بشهر تشرين اول من العام 1996م، وقد حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للمحاسبة عن ضريبة الدخل المصدر في تموز من العام 1979، حصلت الكثير من التعديلات على فقرات المعيار بالإضافة أو الحذف على مر السنين منذ اصداره وقد كان اخر تعديل بعام 2016 ليكون المعيار كما هو الان بصيغته الحالية (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes). ويتجسد المبدأ الاساسي الذي يقوم عليه المعيار وهو المحاسبة عن الآثار الضريبية والمؤجلة الناتجة عن عملية أو حدث بما يماثل المحاسبة عن العملية أو الحدث نفسه، من خلال فرضيه الاعتراف بالضريبة المؤجلة في الربح والخسارة طالما انها تنتج عن بنود تم الاعتراف بها في الربح أو الخسارة (اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

كما ويشار الى الربح المحاسبي قبل الضريبة أو الدخل لأغراض اعداد التقارير المالية والذي يتم التوصل إليه بالاستناد لمعايير اطار اعداد القوائم المالية وذلك بهدف تقديم معلومات عن أداء المنشأة أو نتيجة عملها لمستخدمي المعلومات المحاسبية من حاملي حقوق الملكية ومستثمرين ودائنين وغيرهم. أما الربح الضريبي فيشار إليه بالربح لأغراض حساب الضريبة المستحقة للسلطات الضريبية والذي يتم التوصل إليه بالاستناد الى قواعد قانون الضريبة المنظم، كما أن الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية يشكل مخرجات للنظام المحاسبي ولا يمثل الربح الضريبي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وإنما

هنالك العديد من العمليات التي تتم على الربح المحاسبي من إضافة واستبعاد، لكي نصل في النهاية الى الربح الخاضع للضريبة (سلمان والبدران، 2009).

ويختلف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي لاختلاف المحاسبة المالية عن المحاسبة الضريبية، فالمحاسبة المالية هي عملية تسجيل وتحضير القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعليه فإن الدخل المحاسبي يتحدد للمنشأة من خلال تطبيق هذه المبادئ، أما المحاسبة الضريبية فهي تعتمد على قانون ضريبة الدخل والتعليمات والأنظمة الصادرة بموجبه حيث يتم إجراء التعديلات اللازمة على الدخل المحاسبي للوصول الى الدخل الضريبي حيث لا يتم مسك حسابات وإعداد قوائم مالية خاصة بالضريبة (البطريق، 2004).

كما وتقسم الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12 ضرائب الدخل) الى فروق مؤقتة وفروق دائمة، ويعتمد فهم طبيعة كل منها على نوعية الاختلاف بين القانون الضريبي وإطار اعداد التقارير المالية المعمول به، بحيث تنشأ الفروقات المؤقتة للاعتراف بالإيرادات والمصاريف في حساب الربح المحاسبي لفترة من الفترات، بينما يعترف بها في حساب الربح الضريبي في فترة أخرى، أما الفروقات الدائمة فتنشأ عبر الاعتراف بالاييرادات والمصاريف في حساب الربح المحاسبي أو الربح الضريبي لفترة من الفترات دون دخولها في حساب الاخر مطلقا (العجيلي، 2013).

وهناك مدخلان لتحديد أنواع الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهما: (القادري، 2009).

1. مدخل قائمة الدخل: وينتج عن هذا المدخل فروق التوقيت التي يظهر آثارها في قائمة الدخل، فهو يركز على توقيت الاعتراف بالإيراد والمصرف وهي البنود التي تظهر في قائمة الدخل، فيما لا يظهر هذا المدخل الفروقات المتعلقة ببنود بيان المركز المالي، لذا يعد مدخل الدخل قاصراً عن شمول جميع الفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، وهذا المدخل هو الذي كان سائداً قبل التحول في معايير المحاسبة الدولية نحو مدخل بيان المركز المالي.

2. مدخل بيان المركز المالي والذي يبحث في الفروق الناتجة عن البنود التي يظهر أثرها مباشرة في بيان المركز المالي دون أن يمر بقائمة الدخل، وهذا المدخل يعتبر أعم وأشمل من مدخل قائمة الدخل، لأن جميع فروق التوقيت سينعكس أثرها في بيان المركز المالي لكن العكس ليس صحيحاً، كعملية إعادة تقييم الأصول التي ينعكس أثرها في بيان المركز المالي دون أن يمر بقائمة الدخل فجميع فروقات التوقيت هي فروقات مؤقتة ولكن العكس ليس صحيحاً.

تنقسم الفروق المؤقتة الى الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع وتنتج هذه الفروق للاعتراف بالايردات أو المصاريف في حساب أحد الربحين المحاسبي أو الضريبي لفترة من الفترات دون الاعتراف بهما في حساب الآخر، مما يؤدي لنشوء الضرائب المؤجلة، وفي فترة لاحقة عند استرداد قيمة الاصل اوتسوية قيمة الالتزام المقابل لذلك الايراد أو المصروف ينشأ ما يسمى انعكاس الفروق المؤقتة وتحقق الضرائب المؤجلة (العجيلي، 2013).

وقد عرف البعض الضرائب المؤجلة بأنها التأثيرات الضريبية المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الاعتراف بها في بيان المركز المالي (Wong,2006) كما واعتبرت الضرائب المؤجلة جزءا من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة، والجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة (Citron,2001) ، ويعد الالتزام الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة والمرتبطة بفروقات مؤقتة خاضعة للضريبة وبعبارة اخرى يمثل الالتزام الضريبي المؤجل الزيادة في الضريبة المستحقة للفترات المستقبلية نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة الموجودة في نهاية السنة الجارية

(Kieso& others,2011)، كما ويفرض مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الايرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل(اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014). وقد يؤدي الاختلاف بين القانون الضريبي والإطار المحاسبي للمنشأة لنشوء فروقات مؤقتة بحيث تجعل الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي لفترة مالية ببعض الحالات ، تسمى هذه الفروقات

بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع مستقبلاً يكون مصروف الضريبة في فترة نشوءها أقل من مبلغ الضريبة المستحقة للدوائر الضريبية (الضريبة الجارية) حيث يطلق على هذا الفرق الأصل الضريبي المؤجل (Kieso & others, 2011)، وعلى ذلك يعتبر الأصل الضريبي المؤجل بأنه التبعات الضريبية المؤجلة المرتبطة بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع وبعبارة أخرى. يمثل الأصل الضريبي المؤجل المردودات الضريبية (التوفير الضريبي) للسنوات المستقبلية نتيجة الفروقات الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاع التي تنشأ في نهاية السنة الجارية (Kieso & others, 2011).

ويشير مصروف الضريبة الجارية إلى مبلغ الضريبة المستحق للدوائر الضريبية عن الفترة الجارية والذي ينتج عن تطبيق معدل الضريبة المعتمد على الربح الخاضع للضريبة أي الربح وفق القانون الضريبي وبالتالي يمكن تعريفه بأنه مبلغ ضرائب الدخل المدفوع أو المستحق أو القابل للاسترداد لسنة ما والذي يتم التوصل إليه من خلال معدل تطبيق معدل الضريبة المعتمد في القانون الضريبي على الدخل الخاضع للضريبة (Kieso & others, 2011).

وقد حددت الفقرة (12) من المعيار الدولي رقم 12 متطلبات الاعتراف بالضريبة الجارية للفترة حيث تتطلب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

كما أوضحت الفقرة (17) من المعيار أنه إذا كان الاستهلاك الضريبي أبداً من الاستهلاك المحاسبي ينشأ فرق قابل للاقتطاع ينجم عنه أصل ضريبي مؤجل، كما ويُدْرَج إيراد الفائدة على أساس التخصيص الزمني، وبعض البلدان يدرج في الربح الخاضع للضريبة عندما يتم تحصيل النقد، أما فيما يتعلق بتكاليف التطوير فقد تتم رسملتها واستنفادها على مدى الفترات المستقبلية عند تحديد الربح المحاسبي ولكن يتم حسمها عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بالفترة التي يتم تكبدها (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

تتناقش الفقرات 19، 20، 21 من المعيار المحاسبة الدولي رقم 12 المعالجة المحاسبية للضرائب الدخل المؤجلة المتعلقة بالشهرة، حيث انه ومع استثناءات محدودة، فالموجودات والمطلوبات المفترضة في دمج الأعمال يعترف بها بالقيمة العادلة في تاريخ الاستحواذ، وتنشأ الفروق المؤقتة عندما تكون القاعدة الضريبية للأصول والمطلوبات المستحوذة والمطلوبات المفترضة لا تتأثر نتيجة دمج الأعمال أوتتأثر بشكل مختلف، فعلى سبيل المثال، عندما يتم زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى القيمة العادلة ولكن تبقى القاعدة الضريبية للأصل بنفس التكلفة للمالك السابق، فينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة الذي يؤدي الى مطلوبات ضريبية مؤجلة، والتي تؤثر بدورها على الشهرة (European Commission,2008).

وبحسب الفقرة 37 من المعيار الدولي رقم 12 يجب ان يقوم المشروع بنهاية كل فترة اعداد تقارير مالية بإعادة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة ، ووفقا لذات الفقرة يعترف المشروع بالأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به سابقا الى الحد الذي يكون من المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باسترداد الاصل الضريبي المؤجل، ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي ينشأ عنه التزام أوأصل ضريبي مؤقت، حتى لوتم التخلص من الأصل، إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، و وفقاً للفقرة 46 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يجب قياس الالتزامات والأصول الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعه أواسترداده (من السلطات الضريبية باستخدام معدلات الضريبة) وقوانين الضريبة السارية فعلا بنهاية فترة اعداد التقارير (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، www.ifrsbox.com/ias-12-incometaxes).

وبحسب الفقرة 47 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 فانه وعند تطبيق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلفة، فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي او الخسارة الضريبية للفترات التي من المتوقع ان تعكس فيها الفروق المؤقتة (اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

وتوجب الفقرة 56 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 اعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة اعداد تقارير، وذلك في ضوء تقييم المنشأة لإمكانية توفر أرباح ضريبية كافية في الفترات المستقبلية بما يحقق قابلية انعكاس الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، حيث يجب اعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة اعداد التقارير، ويجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل الضريبي الى الحد الذي لا يعود محتملا توفر ربح ضريبي يسمح باستخدام جزء من أو كامل الاصل الضريبي المؤجل .ويجب عكس اي تخفيض من هذا القبيل الى الحد الذي يصبح معه من المحتمل توفر ربح ضريبي كافي (اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

كما ويجب الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة بحسب الفقرة 58 كدخل أو مصروف وشمولها بصافي الربح أو الخسارة للفترة، ماعدا الى الحد الذي تنشأ فيه في نفس الفترة او من فترة مختلفة، خارج الربح او الخسارة في بيان الدخل الشامل الاخر مباشرة في حقوق المالكين، و/ او اندماج الاعمال (اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

ويعد الفرق بين القيمة الدفترية للأصل المعاد تقييمها وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت ويؤدي إلى الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة، والشيء نفسه ينطبق إذا لم يتم نقل الأصول حيث يتم استرداد القيمة من خلال استخدامه، في هذه الحالة يتم إنشاء الدخل الخاضع للضريبة الذي يتجاوز الاستهلاك الضريبي في المستقبل، ان إعادة التقييم المحاسبي التي يقوم بها الأشخاص الذين لديهم الحق في رفع القيمة الدفترية الصافية للأصل إلى القيمة العادلة من وقت التقييم وبالتالي إعطاء الصورة الحقيقية لأصول الشركة، ويتم عمل التقييم الضريبي من قبل مختصي الضريبة على النحو المطلوب من قبل القانون والمعترف بها من قبل مصلحة الضرائب، و عند وجود الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية يعتبر الفرق "احتياطي إعادة التقييم" الذي هو جزء من حقوق الملكية، دون التأثير على الربح أو الخسارة (Lucia ,& others,2011).

كما ولا تسمح العديد من السلطات الضريبية تخفيض المبلغ الخاضع المسجل للشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي، والفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت

ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 12، www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes).

وتوضح الفقرات 79 إلى 88 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 متطلبات الإفصاح عن مصروف ضريبة الدخل للفترة المالية، والأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التي تظهر في قائمة المركز المالي بتاريخ اعداد التقارير المالية، بحيث تحدد تلك الفقرات مجموعة من الإفصاحات يتوجب على المنشأ بيانها، والتي من أهمها: (إصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2014).

1- الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف او دخل الضريبة التي يمكن أن تتضمن وفقاً للمعيار ما يلي:

- أ. مصروف او دخل الضريبة الجاري.
- ب. أي تعديلات معترفة بها في الفترة عن ضريبة الدخل من فترات سابقة.
- ج. مبلغ مصروف او دخل الضريبة المؤجل الذي يعود الى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.
- د. مبلغ مصروف او دخل الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.
- هـ. مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.
- و. مبلغ المنفعة من خسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فروقات مؤقتة لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.
- ز. مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن تخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل بموجب الفقرة 56 من المعيار.

ح. مبلغ مصروف أو دخل الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي 8 وذلك لعدم امكانية حسابها للفترات السابقة.

2- فيما يرتبط بالضرائب المؤجلة المعترف بها إما في بيان الدخل الشامل الآخر أو مباشرة في حقوق الملكية فإن المعيار يتطلب الإفصاح بشكل منفصل عن:

أ. إجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو اضيفت لحساب حقوق المالكين.

ب. مبلغ ضريبة الدخل المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر.

عند الإفصاح المحاسبي يتم مراعاة الطبيعة المميزة للضرائب على الدخل، ويشير الإفصاح المحاسبي في مجال المحاسبة الضريبية إلى أنه ينبغي على الشركة أن تفصح في إقرارها الضريبي المقدم إلى مصلحة أو دائرة الضرائب بكل وضوح دون أي لبس أو غموض عن جميع الحقائق والبيانات المالية والإقتصادية الخاصة بنشاطها الخاضع للضريبة، مع تدعيم ذلك بالإقرار بالقوائم المالية التي تعكس القيمة الحقيقية المبينة في تلك القوائم، ويعني ذلك أن تكون البيانات الموضحة بالإقرار على درجة عالية من الدقة والوضوح بحيث تعطي صورة حقيقية عن مركز الشركة الضريبي، مع ضرورة أن تقدم الإقرارات والقوائم المالية والإيضاحات المرفقة بها في المواعيد التي تحددها دائرة الضريبة، لأن التوقيت بالنسبة لتقديم الإقرارات الضريبية والقوائم المالية المرفقة بها في الوقت المناسب يعد ركنا هاما من أركان الإفصاح المحاسبي، وأن تفصح في قوائمها المالية عن الضريبة المستحقة والضريبة المؤجلة والإلتزامات الضريبية الأخرى، والإعفاءات الضريبية بموجب قوانين الإستثمار أو غيرها إذا كانت الشركة تتمتع بهذا النوع من الإعفاء (عبده، 2006).

2-5 ملخص المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 (ضرائب الدخل)

الجدول (2)

الفقرة	البيان للفقرة و شرحها وتطبيقها
12	يتم إدراج الضريبة الحالية للفترات الحالية والسابقة كالتزام. إذا كان المبلغ المدفوع بالفعل فيما يتعلق الفترة الحالية والفترات السابقة يتجاوز المبلغ المستحق عن تلك الفترات، يتم تسجيل الزيادة كأصل.
13	المنافع التي تتعلق بالخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة يجب الاعتراف بها كأصل
15	يجب الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة، إلا بالقدر أن الالتزامات الضريبية المؤجلة تنشأ من: (أ) الاعتراف الأولي بالشهرة. (ب) الاعتراف الأولي لأصل أو التزام في معاملة ليست اندماج اعمال، ولا يؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الخاضع للضريبة (ضريبة خسارة).
17	بعض الفروق المؤقتة تنشأ عندما يتم تضمين الدخل أو حساب في الربح المحاسبي في فترة واحدة ولكن يتم تضمينها في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة. غالباً ما توصف هذه الفروق المؤقتة بخلافات التوقيت.
19	الفروق المؤقتة تنشأ عندما يكون الأساس الضريبي للأصول المستحوذ عليها والمطلوبات المحتملة لا تتأثر بدمج الأعمال أو هي قد تأثرت بشكل مختلف.
24	يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة لكافة الفروق المؤقتة القابلة للخصم لدرجة أنه من المحتمل أن الربح الخاضع للضريبة سيكون متاحاً على أساسها ويمكن أن يكون الفرق المؤقت القابل للخصم يمكن استخدامه. ما لم ينشأ أصل الضريبة المؤجلة من الاعتراف الأولي لأصل أو التزام في الصفقة مما يلي: (أ) ليست مجموعة الأعمال التجارية. (ب) في وقت المعاملة، لا يؤثر على الربح المحاسبي ولا الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية).
32A	إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة الناشئة من اندماج الاعمال هو اقل من قاعدتها الضريبية، الفرق يزيد الأصول الضريبية المؤجلة. الأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولي من الشهرة يجب يتم الاعتراف بها كجزء من المحاسبة عن دمج الأعمال إلى درجة أنه من المحتمل أن سيكون الربح الخاضع للضريبة المتاحة والتي يمكن استخدامها ضد الفرق المؤقت للخصم
34	يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة للترحيل للامام للخسائر الضريبية غير المستخدمة والزيادة من الضرائب غير المستخدمة.

<p>يجب على المنشأة الاعتراف بالمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة، باستثناء أن كلا من الشروط التالية متوفران:</p> <p>(أ) الشركة لأم، المستثمر أو صاحب الحصة قادرا على التحكم في عكس توقيت الفروقات المؤقتة.</p> <p>(ب) أنه من المرجح أن الفروق المؤقتة لن يعكس في المستقبل المنظور.</p>	39
<p>يجب على المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لكافة الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الزميلة والمصالح في المشاريع المشتركة، إلى الحد الذي من المحتمل أن:</p> <p>(أ) الفرق المؤقت سينعكس في المستقبل المنظور؛ و</p> <p>(ب) الربح الخاضع للضريبة سيكون متاحا مقابل ما يمكن استخدامها من الفروقات مؤقتة .</p>	44
<p>يجب قياس الالتزامات الضريبية الحالية (الأصول) للفترات الحالية والسابقة بالقيمة من المتوقع أن تدفع إلى (استردادها من) السلطات الضريبية، وذلك باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضرائب) التي تم سنها أو سنت في نهاية الفترة المالية.</p>	46
<p>يتم قياس الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة على أساس معدلات الضريبة التي يتوقع أن تنطبق على الفترة عندما يتم تحويل الأصول أو يتم تسوية المسؤولية، على أساس معدلات الضريبة (وقوانين الضرائب) التي لديها وتم سنها أو سنت في نهاية الفترة المالية.</p>	47
<p>يجب على قياس الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة ان يعكس الآثار الضريبية سوف تتبع من الطريقة التي تتوقع المنشأة، في نهاية الفترة المالية بها لاستعادة أو تسوية القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات.</p>	51
<p>يتم مراجعة القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة في نهاية كل فترة مالية، كما ويجب على المنشأة ان تقلل من القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة إلى الحد الذي لم يعد من المحتمل أن الربح الخاضع للضريبة كافي لكونه متاح للسماح للاستفادة من جزء من أو كل من الأصول الضريبية المؤجلة. يجب أن يعكس أي تخفيض من هذا القبيل إلى الحد الذي يصبح من المحتمل أن الربح الخاضع للضريبة ان يكون كافيا.</p>	56
<p>يجب الاعتراف بالضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كدخل أو مصروف وادراجها في الربح أو الخسارة للفترة المالية.</p>	58
<p>القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة قد تتغير على الرغم من عدم وجود تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها. هذا يمكن أن ينتج من:</p> <p>(أ) تغيير في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب.</p> <p>(ب) إعادة تقييم إمكانية استرداد الموجودات الضريبية المؤجلة. أو</p> <p>(ج) تغيير في النمط المتوقع لاسترداد للأصل.</p>	60

<p>يتم إدراج الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة خارج الربح أو الخسارة إذا كانت تتعلق بالعناصر التي يتم التعرف عليها، في نفس أوفي فترة مختلفة، خارج الربح أو الخسارة.</p>	61A
<p>يجب على المنشأة عمل مقاصة بين الأصول المؤجلة الضرائب والالتزامات الضريبية المؤجلة إذا، فقط إذا: (أ) الكيان لديه حق قانوني ملزم لتقاص الأصول الضريبية الحالية ضد الالتزامات الضريبية الحالية. و (ب) الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب الدخل المفروضة من قبل نفس السلطة الضريبية .</p>	74
<p>حدد المعيار متطلبات للافصاح بالبيانات المالية من أهم تلك المتطلبات: (أ) توضيح العلاقة بين المصروف الضريبي والربح المحاسبي. (ب) الاساس الذي تم البناء عليه لحساب معدل الضريبة وتوضيح اي تغييرات بمعدل الضريبة المعمول بها. (ت) الافصاح عن الضريبة الكلية الحالية والمؤجلة التي ترتبط بالبند المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية. (ث) الافصاح عن المبلغ الاجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالشركات التي لم يتم الاعتراف بشأنها بالتزامات ضريبة مؤجلة. (د) تحليل صافي الارصدة الضريبية المؤجلة للفترات الحالية والسابقة حسب انواع الفرق المؤقت والخسائر الضريبية والتخفيضات الضريبية.</p>	81

اعداد الباحث

2-5-1 علاقة المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بايرادات ضريبة الدخل

من الجدول اعلاه نلاحظ ان المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 يتناول العديد من الفقرات المؤثرة على البيانات المالية والدخل الخاضع للشركات و بالتالي الإيرادات المتحققة من ضريبة الدخل و ذلك بناء على ما ورد في الدراسات السابقة، حيث يناقش المعيار الاصول الضريبية المؤجلة و اليات احتسابها و ادخالها بالقوائم المالية كذلك يناقش ايضا الالتزامات الضريبة المؤجلة واعادة تقييم الاصول ومعدلات ونسب الضرائب الحالية والمستقبلية المتوقع سدادها او استحقاقها مستقبلا، كما ويناقش الفروق المؤقتة وفروق اعادة التقييم و كيفية نشونها وكل ما ذكر سابقا يؤثر بشكل مباشر على الدخل الخاضع للضريبة المتحقق من الشركات بقوائمها المالية و بالتالي يؤثر على المبالغ التي يتم دفعها كضرائب دخل و بالتالي الإيرادات الضريبية المتحققة من الدخل للشركات، وبناء عليه يكون لتطبيق المعيار دور حيوي بالتأثير على قوائم المركز المالي والدخل والدخل الشامل للشركات والكيانات الاقتصادية في فلسطين و بالتالي على إيرادات ضريبة الدخل في فلسطين المعتمدة على تلك البيانات المالية بيقدير ضرائب الدخل للشركات المساهمة في فلسطين.

الفصل الثالث

الدراسات السابقة:

1-3 الدراسات باللغة العربية:

1-دراسة (عبد الفتاح، 2015) بعنوان: أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية. "دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"

هدفت الدراسة الدراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على القياس والافصاح في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين وارتباطها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للوصول للمعلومات المتعلقة بالإطار النظري، كما و صمم استبيان لمعرفة أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 لاستطلاع عينة الدراسة المكونة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق فلسطين و عددها (50 شركة) ، وخلصت الدراسة الى نتائج كان من أهمها ان هنالك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبة بالمعالجة الضريبية للدخل، وايضا لا يوجد هنالك علاقة بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبة للدخل بالمعالجة الضريبة

للدخل، والتزام الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم 12، ومن النتائج كذلك وجود معيقات في تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل. من أبرز توصيات الدراسة ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين بالاستعانة بكادر مؤهل علميا و عمليا لفهم وتطبيق قواعد المعيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضرائب الدخل وباقي المعايير المحاسبية، كما واوصت الدراسة بتفعيل دور الجمعيات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والمعايير الأخرى و عقد دورات تدريبية للمحاسبين لإعدادهم وتأهيلهم لكل ما هو جديد بمجال المعايير الدولية.

2-دراسة (الموسخ، 2014) بعنوان: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 .

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وعلى منهج دراسة الحالة والتي تمت في مؤسسة عمومية اقتصادية في الجزائر وذلك باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة الشخصية ، حيث هدفت الدراسة بصفة عامة إلى دراسة وتحليل قواعد المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل طبقا للنظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي المحاسبي رقم 12 ومدى توافق المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي المحاسبي رقم 12 ، كما وهدفت للتعرف على الاختلافات الدائمة والمؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي تنشأ عنها الضريبة المؤجلة ، وكان من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة أن هناك عدة صعوبات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كافة وفي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 خاصة، كما ان هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ونظام الجباية إلا فيما يخص بعض النقاط، وان محاسبة الضرائب لا تواكب هذه التطورات الاقتصادية والمحاسبية مازالت متأخرة عنها نوعا ما، واوصت الدراسة بضرورة نشر الثقافة الضريبية بين المكلفين بالضريبة عن طريق المناشير الإعلامية التي تبرز النظام الضريبي المتبع في الجزائر وتعلم المكلفين بالضريبة بواجباتهم وحقوقهم، كما أن على المؤسسة الاقتصادية الوفاء بمواعيد استحقاق ديونها اتجاه إدارة الضرائب، المتابعة المستمرة من طرف

محاسب المؤسسة الاقتصادية لقوانين المالية كونها تتغير من وقت إلى آخر، و ضرورة الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية وتحديثها، وكذلك التدريب عليها وعمل دورات حول المعايير وتطبيقها.

3-دراسة (الاحد،2014) بعنوان: المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية.

هدفت الدراسة إلى إبراز الفكر المحاسبي من خلال أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 في المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات والإفصاح عنها في قوائمها المالية، واستخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي والمقارنة لإبراز أهداف الدراسة، استطلع مجتمع الدراسة الشركات الخاضعة لضريبة الدخل في العراق، حيث كان من أهم نتائج الدراسة ان الهيئة العامة للضرائب لا تعتمد على الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية المقدمة من الشركة والمصادقة من مراقب الحسابات، وان هنالك عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والقاعدة المحاسبية رقم 13 في الإجراءات والمعالجات المحاسبية في الشركات عند احتساب او معالجة مصروف ضريبة الدخل، وبرزت أهم توصيات الدراسة بضرورة اعتماد الهيئة العامة للضرائب على القوائم المالية المقدمة دون تمييز الشركات بعضها لبعض حسب نوعها، كما ويمكن للهيئة العامة للضرائب الاعتماد على طرق تقدير الضريبة المناسبة واستخدام صلاحيتها في محاسبة الشركة وفقا للقانون النافذ، و وضع الإجراءات الكفيلة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي أو القاعدة المحاسبية في إجراء المعالجات المحاسبية في سجلات الشركة لاحتساب ضريبة الدخل المستحقة.

4-دراسة (خلف، 2014) بعنوان: ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 "دراسة تحليلية نقدية".

هدفت الدراسة لبيان النظام القانوني لضريبة الدخل في فلسطين التي ينظمها قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ، وما الدافع وراء اصداره ومدى مشروعيته في ظل غياب المجلس التشريعي، وتحديد نقاط القوة والضعف فيه ومعرفة اثاره على المجتمع الفلسطيني، واستخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي النقدي للقانون في الطرح للتوصل لنتائج الدراسة، حيث توصلت الدراسة الى ان القرار بقانون هدفه زيادة الايرادات الضريبية وذلك من خلال اضافة دخول جديدة اليه، وان تطبيق القانون سينتج عنه ارتفاع بالأسعار و ضعف حجم

الاستثمار، بالإضافة الى منح مدير عام الضريبة صلاحيات واسعة مخالفة للقانون الاساسي الفلسطيني، وبرز ما اوصت به الدراسة ضرورة الاخذ بالبيانات الاقتصادية والاحصائية عند تحديد الاعفاءات والشرائح والنسب الضريبية، و وضع سياسات للحد من التهرب الضريبي، كما وأوصت كذلك بإعادة النظر بالصلاحيات الممنوحة لمدير عام الضريبة وتقيدها، وتبسيط القرار بقانون والانسجام بينه وبين تعليماته.

5-دراسة (العجيلي، 2013) بعنوان: أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختباريه لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار).

هدفت الدراسة الى التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي (رقم 12 ضرائب الدخل). والتعرف على كيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبة الدولي رقم 12 ، كما وهدفت كذلك للتعرف على كيفية الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة وأثرها على القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار. واعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة لمجتمع الدراسة الذي يتمثل بمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار إذ يتم التعرف على القوائم المالية قائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية الصادرة عن المصرف للأعوام 2010 و 2011، من ابرز نتائج الدراسة وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية. وقد اظهرت القوائم المالية للمصرف لعام 2011 مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، علما بان أثر تلك الفروقات يقتصر على سنة ظهورها دون ان يكون لها اي تبعات ضريبية مؤجلة، كذلك اظهرت الدراسات التعديلية ان المركز المالي للمصرف لعام 2011 لم يظهر اي فروقات ضريبية مؤجلة مؤقتة، مما يؤثر على عدالة عرض القوائم المالية للمصرف، واوصت الدراسة بان من الملائم لأغراض العرض العادل لبيانات الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية ان يعتمد المعيار المحاسبة الدولي 12(ضرائب الدخل) كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل، بحيث يتم الاعتراف بالفروقات التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

6-دراسة (محمد، جاسم، 2012) بعنوان: الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة عبر إلقاء الضوء على اعتماد أسلوب التقدير الذاتي وتحقيق مبدأ الالتزام الطوعي في دفع الضريبة، ومدى التزام المكلفين بتقديم إقراراتهم الضريبية والتعرف على دور التوعية الضريبية للمكلفين وتأثيرها على الالتزام بتقديم تقديراتهم الذاتية للدخل، اعتمدت الدراسة على الكتب والمراجع والمقالات والتقارير والدراسات السابقة والمقابلات مع موظفي الهيئة العامة للضرائب، وصمم استبان لعينة الدراسة من المكلفين من ذوي المهن والشركات المسجلة لدى الهيئة العامة للضرائب للغرض تحليل النتائج من خلال التحليل الإحصائي لمعلومات الاستبيان، توصلت الدراسة الى ان غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين، وضعف أداء الإدارة الضريبية، و ضعف الجزاء الذي يفرضه القانون على المكلفين في اغلب الأحيان و سوء الأوضاع الاقتصادية والأمنية أدى إلى عزوف أكثر المكلفين عن تقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيدها المحددة، وان نموذج الكشف يفتقر إلى البساطة والوضوح وعدم كفاية الإرشادات المرفقة به الامر الذي ادى لصعوبة لدى المكلفين في التعامل معه، ان ابرز ما اوصت به الدراسة العمل على توعية المواطنين بدور الضريبة في تمويل الخزينة العامة مما ينعكس ايجابيا على تطوير مستوى الخدمات المقدمة لهم، وفع الكفاءة المهنية لموظفي الإدارات الضريبية من خلال دورات تدريبية متخصصة لهم، و ضرورة تفعيل مواد العقوبات والغرامات المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، وتبسيط نموذج الكشف ليتناسب مع جميع فئات المكلفين.

7-دراسة (عبد الباسط، 2012) بعنوان: مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر.

هدفت الدراسة الى تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، والى اي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي بالجزائر، ومدى توافق المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل وفق النظام المحاسبي المالي مع المعيار الدولي رقم 12. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة الى دراسة حالة بالقسم التطبيقي لدراسة الموضوع، وتكون مجتمع الدراسة

من اطارات محاسبية ومالية بالجزائر وعددها 30 حيث تم اختيار العينة بطريقة منظمة، من أهم نتائج الدراسة ان المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي بالجزائر حسب امكانية التطبيق، وان المعيار الدولي رقم 12 يبين المعالجة المالية للضرائب على الدخل، ومن النتائج كذلك ان النظام المحاسبي المالي يعالج الضرائب على الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، قد اوصت الدراسة بضرورة تطبيق النقاط المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي المالي كالضرائب المؤجلة بجميع المؤسسات، وتهيئة الاقتصاد الوطني للانفتاح اكثر على المعايير المحاسبية الدولية والاهتمام اكثر بالمعايير الدولية.

8-دراسة (الحداد، الصديق،2012) بعنوان: أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية.

هدفت الدراسة الى الوقوف على إطار علمي لتحديد الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية ومعالجتها، والتعرف على الفروقات الزمنية والدائمة التي تنتج بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وتحديد الآثار السلبية للاختلاف بين الربح الضريبي والمحاسبي وانعكاسها على الالتزام الضريبي، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، ومن ابرز ما توصلت له الدراسة ان الفروقات الدائمة لا تشكل مشكلة للفاحص الضريبي، وان الفروقات المؤقتة تتلاشى بالنهاية حيث ان الفروقات المؤقتة تنشأ نتيجة خسائر التشغيل الصافية لأغراض الضريبة، واوصت الدراسة بان على الفاحص الضريبي عدم إتباع طريقة الضريبة واجبة التسديد في قياس مصروف ضريبية الدخل لعدم الاعتراف بالآثار الضريبية للفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والضريبي، كما أن على الفاحص التفرقة بين الفروقات الضريبية السالبة التي تنقص الوعاء والفروقات المؤقتة الموجبة التي تزيد الوعاء الضريبي المفروض عليه الضريبة .

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

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء الطويلة الأجل، وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات، حيث توجد مشاكل ضريبية ناتجة عن الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وقانون الضرائب، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي

من خلال الدراسات السابقة من المقالات العلمية لعينة الدراسة وهي شركات المقاولات الخاضعة ضريبيا بمصر، من أهم نتائج الدراسة وجود اختلافات كثيرة وجوهرية بين المعالجات المحاسبية للعديد من البنود لعقود ونشاط المقاولات عن المعاملة الضريبية، حيث تؤدي الاختلافات والفروق المؤقتة في عقود ونشاط المقاولات إلى ظهور ووجود الضريبة المؤجلة، أيضا تتأثر القوائم المالية وملحقاتها لشركة المقاولات بالمحاسبة عن الضريبة المؤجلة عند تحديد مصروف ضريبة الدخل، وأفادت الدراسة بوجود تطبيق لمعيار المحاسبة المصري رقم (24) ضرائب الدخل، أوصت الدراسة بإجراء تعديل تشريعي يعالج التناقض بين نصوص مواد القانون التي حددت الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم، وأوصت كذلك بدعم الثقة بين الإدارة الضريبية وجمهور الممولين بتحديد التزامات الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات وتحصيل الضريبة، والحد من سلطة التقدير بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون، وتطبيق طريقة الأصل / الالتزام عند قياس ضريبة الدخل والإفصاح عن الضرائب المؤجلة بالقوائم المالية.

10-دراسة (عمر، 2011) بعنوان: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12 (دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء)

هدفت الدراسة الى بيان كيفية معالجة الضرائب على الدخل محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي والمعيار 12 وماهية التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل، و كيف عالج المعيار رقم 12 ضرائب الدخل، كما استخدمت الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي الموافق للدراسات النظرية، واستخدمت منهج الدراسة الميدانية- دراسة الحالة- بالجانب التطبيقي للدراسة، من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة تخصيص المعيار رقم 12 للمعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وذلك باهتمام معايير المحاسبة الدولية للبحث بالحباية والاجتهاد في تحديد أثرها على المعلومة المالية، كما انه لان لم تتضح كيفية الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى الجبائية كون طبيعة العلاقة الموجودة بين الجباية والمحاسبة لم تتضح لحد الآن، وبرز ما أوصت به الدراسة إزالة الغموض الواقع على بعض المفاهيم ذات الصلة بالجباية

وكذلك الأمور المتعلقة بالعمليات الجبائية، والإسراع في تطبيق النظام المالي المحاسبي الجديد بقصد بيان العلاقة بين المحاسبة والجباية.

11-دراسة (الحسيني، الدعاس، القشي، 2011) بعنوان: التباين بين الدخل المعلن والدخل المعتمد: الاسباب و طرف معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب.

هدفت الدراسة الى البحث بالأسباب الكامنة وراء المخالفات المرتكبة من قبل ادارات الشركات المساهمة الاردنية والتي تؤدي الى خلق تباين بين الدخل المعلن من قبلها والدخل المقدر من قبل الجهات الضريبية، ومحاولة الحد من تلك المخالفات من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي التحليلي وتصميم استبيان لمجتمع الدراسة من مقدري الشركات المساهمة الاردنية و عددهم 36 مقدرًا، وقد توصلت الدراسة الى نتائج ابرزها وجود بعض المخالفات من أهمها ادخال رواتب وهمية والتقليل من بضاعة اخر المدة والتقليل من المبيعات وتضخيم المشتريات واخفاء بعض مصادر الدخل، ونجمت تلك المخالفات عن الرغبة بالتهرب الضريبي من قبل الشركات وفي بعض الاحيان عدم الامام بالقانون وتعليماته، واوصت الدراسة بزيادة حملات التوعية الضريبية، ورفع كفاءة نظام المعلومات الضريبي، و خلق نظام متابعة وملاحقة قانونية فعال.

12-دراسة (حسين ، 2010) بعنوان: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، أشكاله، وأسبابه، وحجمه، وأثاره على المجتمع، والتعرف على ماهية الفحص الضريبي، وغاياته، ومعاييره، والعوامل المؤثرة عليه، كذلك تطرقت الدراسة إلى مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة التي تكونت من 150 فردًا من الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين، أظهرت نتائج الدراسة أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق

والتخصص في البكالوريوس يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، ابرز ما اوصت به الدراسة بان على الفاحص الضريبي استخدام أساليب التدقيق المتعارف عليها دوليا ومحليا، وذلك للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبيا، و ضرورة تطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مدققي الحسابات والإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات، كما اوصت بضرورة إعطاء معلومات صحيحة عن المكلفين وتقارير مالية دقيقة للعاملين في مصلحة الضرائب لمد جسور الثقة بين المواطن والضريبة.

13-دراسة (الحسيني، 2007) بعنوان: مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل

للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة.

هدفت الدراسة لمعرفة ما إذا كانت الشركة المساهمة تحتفظ بأنظمة محاسبية، والتعرف على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الأنظمة، كما هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت دائرة ضريبة الدخل تقوم بفحص أساليب الرقابة للبرامج المحاسبية وتأثير ذلك على عملية التقدير، وتأثير تنظيم مهنة المحاسبة على عملية التقدير، وبيان طرق التقدير الأكثر استخداما من قبل دائرة الضريبة على الشركات المساهمة. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كما و صمم استبان و وزع على مجتمع الدراسة وهومفتشي الضريبة والبالغ عددهم 63 مفتشا، تم استرداد 60 استبان. من أهم نتائج الدراسة أن الشركات المساهمة لديها مقومات النظام المحاسبي الجيد. وان المشكلة في المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الأنظمة أنها لا تتمتع بالمصادقية لان الشركات تقوم بإعداد حساباتها بنفس الطريقة من عام لآخر، كما ان دائرة الضريبة لا تقوم بفحص أساليب الرقابة المستخدمة في البرامج المحاسبية، والمحاسبين لا يلتزمون بقواعد السلوك المهني والجمعيات المهنية ضعيفة، ولا يوجد تنسيق أو تعاون بين الجمعيات المهنية المحاسبية وبين دائرة الضريبة. وقد اوصت الدراسة بضرورة التعاون والتنسيق بين دائرة ضريبة الدخل والجمعيات المهنية المحاسبية، وضرورة تطبيق قانون العقوبات على المحاسبين الذين يساعدون على التهرب الضريبي، كما على دائرة الضريبة التأكد من أن البرامج المحاسبية لديها أساليب رقابة فعالة، اضافة الى مطالبة الشركات المساهمة الخصوصية بتسجيل البرامج المحاسبية لدى دائرة ضريبة الدخل.

14-دراسة (صلاح الدين، 2005) بعنوان: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى ثقة مأمور التقدير في البيانات المالية المدققة المقدمة إليه من قبل المكلف في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، والتعرف على أسباب رفض مأمور التقدير للبيانات المالية المدققة، كما وتهدف لمحاولة تعزيز المصداقية في البيانات المالية المدققة إذا ما أعدت ودققت وفقا للمبادئ المحاسبية ولمعايير التدقيق المتعارف عليها. واعتمدت منهجية الدراسة على البحث بالمراجع العربية والاجنبية والمقابلات الشخصية مع مأموري التقدير واخذ ثلاث حالات عملية لثلاث شركات مساهمة خصوصية تعمل في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية عن السنوات اللاحقة لعام 2000. من أهم نتائج الدراسة ان مأمور التقدير لا يعتمد على البيانات المالية المدققة في تقديره للمادة الخاضعة للضريبة في أغلب الأحيان بسبب عدم ثقته بها، واحتوائها على نقاط خلل جوهرية تجعل البيانات المالية مدعاة شك لمأمور التقدير، وايضا عدم وجود خلفية علمية وعملية كافية لدى بعض مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، بالإضافة الى عدم وجود إجراءات فحص ضريبي واضحة ومكتوبة في دوائر ضريبة الدخل في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، وعدم كفاية الأعداد المطلوبة من المدققين المؤهلين في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية والقادرين على إصدار بيانات مالية مدققة صحيحة. ان ابرز ما اوصت به الدراسة ضرورة وجود إجراءات عمل مكتوبة وموثقة في دائرة ضريبة الدخل، والعمل على حل أزمة الثقة بين المكلف ومأمور التقدير، والتأكيد على ضرورة اعتماد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال تحديد قيم وبنود المصروفات التي يجري تنزيلها، كما واوصت ضرورة الأخذ بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) والخاص بضرائب الدخل من قبل المشرع الضريبي، وضرورة تطبيقه كاملا، وتفعيل العقوبات على مدققي الحسابات والمكلفين في حالة إصدار بيانات مالية لا تمثل واقع الشركة المالي، والعمل على تأهيل وتدريب كل من المدققين ومأموري التقدير بشكل كاف مما يساعد في تحسين أداءهم لعملهم.

3-2 الدراسات باللغة الاجنبية:

1-دراسة (Purina, 2016) بعنوان:

Deferred Taxes Under IAS 12 In The Chosen Czech And Russian

Companies.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية بتوفير بيانات مقارنة بمعزل عن الاختلاف بين الضريبة الدولية وتعليماتها والتعليمات المحاسبية المحلية، وتحليل الضريبة المؤجلة بالشركات الموجودة بدول تطبق معايير التقارير المالية الدولية بإعداد القوائم المالية، كما وهدفت الدراسة للتأكد من فعالية نظام التماثل الضريبي التشيكي والروسي من خلال نسبة الضريبة الفعالة المطبقة بالبلدين. واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالملاحظات والمقارنات لعينة الدراسة المكونة من شركات مختارة من دولتي روسيا والتشيك تطبيق الضرائب المؤجلة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12. ومن ابرز ما توصلت له الدراسة أن الانحراف المعياري للشركات التشيكية اقل منه لدى الشركات الروسية بما يتعلق بالضرائب المؤجلة، وان هنالك اختلافات بين الشركات التشيكية والروسية بما يتعلق بالتشريعات الضريبية ونسبة الضريبة الفعالة وتقدير الربح الصافي، ومن النتائج كذلك ان الالتزامات الضريبية المؤجلة تظهر بالقوائم المالية بشكل اكبر من الأصول الضريبية المؤجلة، وتمتاز الشركات بالتشيك بثبات وبيئة استقرار اكبر من الشركات الروسية.

2- دراسة (Yapa,&others,2015) بعنوان:

The adoption of International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes:

Convergence or Divergence with Local Accounting Standards In Selected

Asean Countries.

هدفت الدراسة الى معرفة أثر الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي الخاص بضررائب الدخل والتقارب بينه وبين المعايير المحاسبية المحلية في اتحاد دول جنوب شرق آسيا، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي للتوصل لنتائج الدراسة التي كان من ابرزها انه هنالك صعوبات في تحقيق المواءمة والتقارب ما بين المعايير المحاسبية المحلية بدول جنوب شرق اسيا وبين المعايير المحاسبية الدولية و خاصة معيار

ضرائب الدخل رقم 12 في احتساب و طرق التعامل مع ضرائب الدخل ومكوناتها بالقوائم المالية، كذلك هنالك خوف من أثر تطبيق المعايير وما يصاحبها من زيادة الاستثمار الاجنبي وزعزعة ثقة المستثمرين، اوصت الدراسة بضرورة التطبيق التدريجي للمعايير الدولية من خلال التناسق والتعاون بينها وبين القوانين المحلية عند التطبيق.

3-دراسة (Capodaglio & others,2015) بعنوان:

Business Combinations, Goodwill and Deferred Taxes Evidences Emerging From a Comparative Analysis Between Italy and Bulgaria.

هدفت الدراسة للبحث بأحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والحاجة لحساب ضريبة الدخل المؤجلة على الخلافات المؤقتة المتعلقة بجميع الأصول باستثناء الشهرة، واستكشاف مدى التناسق بين الأحكام النظرية لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) / ومعايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية (IFRS) وتطبيقها الفعلي من قبل إدارة الشركات الإيطالية والبلغارية المذكورة، كما وهدفت لمناقشة المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل المؤجلة المتعلقة ببند الشهرة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي واعتمدت على توزيع عينة تغطي الشركات المدرجة بالسوق المالي بايطاليا و عددها 350 شركة بالفترة ما بين أعوام 2008-2010 باستثناء قطاع المؤسسات المالية، من ابرز ما توصلت له الدراسة انه و عند حدوث عملية شراء وبيع لشركتين وتحديد سعر التعاقد فانه يشمل كل المنشأة بصافي الالتزامات والتي تشمل مخصص الضريبة المؤجلة المتعلقة بالشهرة، وان هنالك استحالة بحساب ضرائب الدخل المؤجلة المزعومة المتعلقة ببند الشهرة عندما يكون هناك فرق بين القيمة الدفترية وقاعدتها الضريبية، ومن النتائج أيضا أن هناك اختلافات بالمعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على الشهرة بين الشركات بالدولتين وهنالك بعض الاختلافات بين الأساليب المحاسبية المتبعة من قبل إدارة معظم الإيطالية المدرجة الشركات وأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للضرائب المؤجلة على الشهرة. واوصت الدراسة بأهمية تعميم الدراسة لتشمل دول أكثر بالاتحاد الأوروبي وتوسيع بحث بنود أخرى بما يتعلق بالضرائب المؤجلة لمعرفة مدى التزام الشركات المدرجة بالمعايير المحاسبية.

4- دراسة (Ajmal,Rafay,2014) بعنوان:

Earnings Management Through Deferred Taxes Recognized Under IAS 12:

Evidence From Pakistan.

هدفت الدراسة لبحث إدارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة المحسوب وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 وأثره على التقييم النهائي لمستثمري الأسهم، استخدم الباحثان عينة تتألف من الشركات المتوافقة مع الشريعة الإسلامية المدرجة في مؤشر ميزان كراتشي في باكستان، حيث افترضت الدراسة أن مكونات الضريبة المؤجلة المصرحة تحت معيار المحاسبة الدولي رقم 12 توفر المعلومات القيمة ذات الصلة لمستثمري الأسهم، كما استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالدراسة، ان من أهم نتائج الدراسة ان المستثمرون يتعاملون بشكل سلبي مع الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة حيث ان مبدأ وجود الضرائب هو عامل منفرد لدى المستثمرين بشكل عام، كما أن هنالك ضغط لإيقاع عقوبة بالشركات التي تحاول ادارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة والشركات التي لديها أعلى كم من الضريبة المؤجلة، بالإضافة إلى أن بنود الضرائب المؤجلة في الميزانيات العمومية للشركات تتعكس على أسعار السوق، كذلك فان المستثمرون يميلون أيضا لعلاج بنود الضرائب المؤجلة (الناشئة من التشغيل، والتمويل، والأنشطة الاستثمارية) بشكل مختلف، وقد أوصت الدراسة بأن السلطات الضريبية من الواجب ان تتخذ اجراءات لتبسيط المصطلحات المستخدمة لمكونات الضريبة المؤجلة وتفسر عدم المطابقة للمستثمرين من حيث الضرائب المؤجلة جنبا إلى جنب مع الملاحظات المصرح عنها بكل شركة.

5- دراسة (Lucia & others, 2014) بعنوان:

Accounting– Taxation Report In Terms Of Deferred Taxes On Assets

Reevaluation.

هدفت الدراسة إلى تحليل الضرائب المؤجلة على إعادة تقييم الأصول، وان الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية في الفترة الحالية يمكن أن تتأثر بسبب إعادة تقييم الأصول أو غيرها من خلال علاج قيمة الموجودات بالقيمة العادلة في ذلك الوقت، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة الى

ان قرار إعادة تقييم الأصول الملموسة قد تمثل محاولة من المنشأة لزيادة قدرتها الملكية وزيادة قدرة التمويل الذاتي، كما ان القيمة الدفترية المسجلة في الميزانية العمومية هي إنتاج لآثار إيجابية فورية كتخفيض المطلوبات المتداولة مع الضرائب إلى الموازنة العامة للدولة ومنع توزيع الأرباح الكاذبة للمالكين، واستنتجت أيضا الدراسة ان الضرائب المؤجلة تنشأ نتيجة لعدم تسجيل إعادة تقييم الأصول لأغراض الضريبة، وبالتالي وجود محاسبة الاستهلاك وضريبة الاستهلاك هي خطوة هامة في القضاء على تأثير الضرائب على المحاسبة.

6- دراسة (Samuel.&others,2013) بعنوان :

The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation.

هدفت الدراسة للبحث في الأدب الدولي للحصول على نظرة ثاقبة في الأساس والاختلاف بين المعاملات المحاسبية والمحاسبة الضريبية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية. للوصول لنتائج الدراسة اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي، افادت الدراسة ان المحاسبة الضريبية في العديد من البلدان لم تضع بمعزل عن المحاسبة المالية بل كانتا متواصلتان وادى ذلك الى وضع بعض القواسم المشتركة بين كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية كمبادئ (التكلفة التاريخية، والتحقق، وما إلى ذلك)، ومع ان التفاصيل في مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما قد تختلف عن قواعد محاسبة الضرائب حيث ان أي تغييرات كبيرة في مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما يعتمد على المشرعين وواضعي المعايير، واوصت الدراسة بالسماح للشركات باختيار المبادئ المحاسبية ضمن مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

7- دراسة (Filho & others, 2013) بعنوان :

Analysis Of The Relationship Between The components of Booktax Differences And Annual Variations In Earnings And Tax Expenses Of Firms Listed on the Bmf & Bovespa.

هدفت الدراسة إلى تحليل ما إذا كانت هناك علاقة بين مكونات الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة مع التغيرات السنوية من الأرباح قبل ضريبة الدخل، والتأثير المحتمل لإدارة الأرباح على هذه العلاقات، واستخدمت الدراسة نموذج الانحدار والتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة حيث شملت عينة الدراسة 130 شركة من الشركات العامة البرازيلية المدرجة بسوق ساو باولو بين أعوام 2004-2011، وتوصلت الدراسة إلى نتائج كان منها عدم وجود علاقة بين الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة والتغيرات السنوية من الأرباح والمصاريف قبل ضريبة الدخل و كذلك لا توجد علاقة سواء بوجود أو عدم وجود إدارة للأرباح بالشركات، بالإضافة إلى أن هنالك علاقة بين اختلاف المكونات للفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة واختلاف الأداء الاقتصادي للشركات. ان من ابرز ما اوصت به الدراسة أهمية تكبير عينة الدراسة واطراف متغيرات إضافية وقياسها وتحليلها، وبتوسيع الدراسة خارج البرازيل و دراسة علاقة الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة مع تمهيد الدخل، وأثر حساب الدخل المحاسبي على أداء المنشئة من وجهة نظر الدائنين.

8- دراسة (Mear, 2011) بعنوان :

Deferred Tax – The Effect Of The Implementation OF NZ IAS 12:Income

Taxes.

هدفت الدراسة لتحديد وتوثيق التغيرات في ضريبة الدخل والضرائب المؤجلة نتيجة تطبيق معايير الإفصاح الدولية بنيوزيلندا و خاصة تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ومدى تأثير تطبيق المعيار رقم 12 على الالتزامات والأصول المؤجلة، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات بمقارنة التغيير بالتحول للمعيار الدولي رقم 12 للشركات النيوزلندية المسجلة ببورصة نيوزلندا من عام 2005 إلى 2008، وقد توصلت الدراسة إلى وجود زيادة بتطبيق الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بالبيانات المالية للشركات النيوزلندية عند التحول للمعيار الدولي رقم 12، كما انه ونتيجة للتغير بتعريف الدخل والضريبة

المؤجلة حدثت تغيرات بدمم الضريبة الدائنة والمدينة الحالية، كذلك من النتائج أيضا أن عملية اعادة تقييم الأصول والاحتياطي منها يؤثر على ضريبة الدخل المؤجلة للشركات المعنية.

9-دراسة (Chludek,2011) بعنوان :

On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow.

هدفت الدراسة إلى بحث ما إذا كانت الضريبة المؤجلة تخدم هدفها الرئيسي بالإبلاغ عن التدفقات النقدية الضريبية في المستقبل، وبحث نتائج الضرائب المؤجلة على التدفقات النقدية على المدى القصير. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالاستبيان والموزع على حوالي 500 شركة على مدار 16 عاما. وتوصلت الدراسة إلى نتائج ابرزها أن الضرائب المؤجلة في الواقع قد تكون لها انعكاسات مؤقتة على التدفق النقدي، كما وتبين أن النظر في المعلومات الضريبية المؤجلة لم تحسن توقعات التدفقات النقدية الضريبية لمعظم الشركات، بالإضافة إلى أن الأهمية الاقتصادية للتدفقات النقدية الضريبية المؤجلة صغيرة جدا، من النتائج أيضا ان المعلومات الخاصة بالضرائب المؤجلة لا توفر معلومات مهمة لمتخذي القرارات. وقد اوصت الدراسة انه يجب أن يولي المستخدمون للبيانات المالية اهتماما خاصا في أن تكون البيانات قادرة على تحديد الخصائص والأحداث الثابتة التي قد تسبب التدفقات النقدية الضريبية المؤجلة بشكل مؤثر في المستقبل القريب.

10-دراسة (Acaranupong,2010) بعنوان :

Value Relevance and Components of Deferred Tax Assets and Liabilities:

Evidence from the Listed Companies on SET 100 in Thailand.

هدفت الدراسة للبحث في مكونات الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة لمطبقين معيار المحاسبة التايلندي رقم (12) الخاص بضرائب الدخل، كما وتحقق بأهمية قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة والمعلومات المتحققة منها لأوائل المطبقين للمعيار رقم 12 وما يليهم.

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وتحليل القوائم المالية لعينة الدراسة المكونة من الشركات التايلندية المدرجة خلال اعوام 2004-2008، كما وتوصلت الدراسة إلى أن المكونات الرئيسية للأصول الضريبة المؤجلة هي خسارة الضريبة المرحلة لفترات قادمة في حين أن المكون الرئيس للالتزامات الضريبية

المؤجلة هو الاستهلاك، كما وظهرت النتائج أن اعتماد المحاسبة الدولية معايير (IAS) ومعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في سوف يساهم بتحسين أهمية البيانات المالية بتايلاند، علاوة على ذلك سوف يعزز إمكانية المقارنة بين البيانات المالية للشركات التايلاندية المدرجة مع الشركات المدرجة في دول أجنبية للمساعدة بجذب الاستثمار لتايلاند.

11-دراسة (Zarova ,2010) بعنوان:

Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic.

هدفت الدراسة لمعرفة مدى التعامل مع تأثير معيار المحاسبة الدولي رقم 12 على الضرائب المؤجلة في جمهورية التشيك، و درجة تنفيذ معيار المحاسبة الدولي رقم 12 بنظام المحاسبة التشيك، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات للوصول لنتائج الدراسة التي كان من أبرزها ان هنالك تطبيق جزئي للمعيار الدولي رقم 12 بناء على القوانين المحلية وعدم وجود طرق لقياس تقدير الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة، بالإضافة الى غياب لتعريفات تتعلق بالقاعدة الضريبية والفروق المؤقتة الخاصة بالمعيار الدولي 12، كما ان هنالك تفاوت بالتعامل بين الشركات التي تعتبر فروعاً من شركات اجنبية وبين الشركات التشيكية بعلاج معاملاتهم في الامتثال للوائح المتعلقة بالمعيار المحاسبة الدولي رقم 12، واوصت الدراسة بضرورة عدم تطبيق الشركات للمعايير الدولية بشكل جزئي والسماح لهم بالاختيار بين التطبيق الكامل للمعايير الدولية و خاصة معيار المحاسبة الدولي رقم 12 اوبين القوانين والتشريعات المحلية.

12- دراسة (Madalina & others, 2010) بعنوان:

Implications Of The Application Of IFRS For SMES In ROMANIA On Taxable And Distributable Profit.

هدفت الدراسة لمناقشة الآثار الضريبية المحتملة للتطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والريح المحدد بموجب المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وإمكانية توزيعه والتعديلات الضرورية عليه، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات بين المحاسبة المطبقة حالياً والمحاسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة، من أهم نتائج الدراسة انه واستناداً لمعايير المحاسبة

للشركات الصغيرة والمتوسطة فإنها تركز على الوضع المالي للشركة بدلا من الأداء التاريخي الذي أبداه بيان الدخل، وهذا يتناقض مع مبدأ الضرائب الذي يتطلب ان القاعدة الضريبية يتم حسابها استنادا إلى النتائج السابقة، كذلك إن استخدام القيمة العادلة يجلب التقلبات في توزيع الربح أيضا التي يمكن أن تؤثر على قدرة الشركة على دفع أرباح الأسهم بما يشمل أويخصم أي مكاسب أو خسائر غير محققة تذكر، من ابرز ما اوصت به الدراسة ضرورة تحديد القواعد الضريبية للموجودات والمطلوبات باختلاف عن قيمتها العادلة من قبل السلطة المالية، كما اوصت الدراسة بأنه يجب على المشرعين تحليل إذا كانت التغييرات مقبولة بالنظر إلى الغرض من الواجح المحددة والتعديل حيث هو الحال في الإطار القانوني.

3-3 ملخص الدراسات السابقة:

الجدول (3)

الرقم	عنوان الدراسة	هدف الدراسة	وصف المتغيرات	اسلوب الدراسة	أهم النتائج
1	(عبد الفتاح، 2015) فلسطين: أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية.	دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على القياس والإفصاح في القوائم المالية للشركات المساهمة العامة المدرجة ببورصة فلسطين وارتباطها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)	قانون ضريبة الدخل والمعيار الدولي رقم 12، قواعد القياس والإفصاح والاعتراف	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي	هنالك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبة بالمعالجة الضريبية للدخل، وايضا لا يوجد هنالك علاقة بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبة للدخل بالمعالجة الضريبة للدخل
2	(لموسخ، 2014) الجزائر: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12	دراسة وتحليل قواعد المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل طبقاً للنظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي المحاسبي رقم 12 ومدى توافق المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي المحاسبي رقم 12	معيار المحاسبة الدولي رقم 12، نظام المحاسبة المالي ونظام الجباية	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي و على منهج دراسة الحالة	أن هناك عدة صعوبات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كافة وفي تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 خاصة، كما ان هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ونظام الجباية إلا فيما يخص بعض النقاط
3	(الاحد، 2014) العراق: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والقاعدة المحاسبية رقم 13 رؤية للتحويل من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبة	إبراز الفكر المحاسبي من خلال أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والقاعدة المحاسبية رقم 13 في المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات والإفصاح عنها في قوائمها المالية	تطبيق المعالجات المحاسبية لضريبة دخل الشركات وفق المعيار المحاسبي، الفكر الضريبي للمحاسبي	استخدمت الدراسة الأسلوب الوصفي والمقارنة	الهيئة العامة للضرائب لا تعتمد على الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية المقدمة من الشركة والمصادقة من مراقب الحسابات، وان هنالك عدم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والقاعدة المحاسبية رقم 13
4	(خلف، 2014) فلسطين: ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 "دراسة تحليلية نقدية"	بيان ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين وهو قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ومعرفة وبيان الاحكام الواردة في هذا القرار		استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي النقدي	ان القرار بقانون هدفه زيادة الإيرادات الضريبية وذلك من خلال اضافة دخول جديدة اليه، كما ان هنالك تعارض بين القرار بقانون وقواعد فرض الضريبة

5	(العجيلي، 2013) العراق: أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختبارية لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار).	التعرف على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي (رقم 12 ضرائب الدخل). والتعرف على كيفية معالجة الفروقات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب المعيار المحاسبة الدولي رقم 12	عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) القوائم المالية لمصرف الشرق الاوسط للاستثمار	اعتمدت الدراسة على منهج دراسة حالة لمجتمع الدراسة الذي يمثل بمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار	وجود أثر لتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية. وقد اظهرت القوائم المالية للمصرف لعام 2011 مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي
6	(محمد، جاسم، 2012) العراق: الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق.	التعرف على الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة عبر إلقاء الضوء على اعتماد أسلوب التقدير الذاتي وتحقيق مبدأ الالتزام الطوعي في دفع الضريبة	عدم تقديم الكشف الذاتي، سوء الاوضاع الاقتصادية، ضعف فعالية الاداء والمتابعة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي المدعم بالاستبيان	غياب الوعي الضريبي لدى معظم المكلفين، وضعف أداء الإدارة الضريبية، و ضعف الجزاء الذي يفرضه القانون على المكلفين و سوء الأوضاع الاقتصادية والأمنية أدى إلى عزوف أكثر المكلفين عن تقديم إقراراتهم الضريبية في مواعيدها المحددة
7	(عبد الباسط، 2012) الجزائر: مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر	تحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، والى اي مدى تم تطبيق المعيار الدولي رقم 12 في النظام المحاسبي المالي بالجزائر	معالجة الضرائب وفق المعيار الدولي 12، معوقات ومتطلبات تطبيق المعايير	اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي بالإضافة الى دراسة حالة	ان المعايير المحاسبية الدولية مطبقة بشكل جزئي بالجزائر وان المعيار الدولي رقم 12 يبين المعالجة المالية للضرائب على الدخل، ومن ان النظام المحاسبي المالي يعالج الضرائب على الدخل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
8	(الحداد، الصديق، 2012) ليبيا: أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية	الوقوف على إطار علمي لتحديد الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية ومعالجتها، والتعرف على الفروقات الزمنية المؤقتة والدائمة	الاختلافات بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية، الفروقات الزمنية المؤقتة والدائمة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي	ان الفروقات الدائمة لا تشكل مشكلة للفاحص الضريبي، وان الفروقات المؤقتة تتلاشى بالنهاية حيث ان الفروقات المؤقتة تنشأ نتيجة خسائر التشغيل الصافية لأغراض الضريبة
9	(محمد، 2011) مصر: أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات	دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لعقود الإنشاء الطويلة الأجل، وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لشركات المقاولات		اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال الدراسات السابقة	وجود اختلافات كثيرة وجوهرية بين المعالجات المحاسبية للعديد من البنود لعقود ونشاط المقاولات عن المعاملة الضريبية
10	(عمر، 2011) الجزائر: المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعياري 12 (دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء)	بيان كيفية معالجة الضرائب على الدخل محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري 12 وماهية التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة ضرائب الدخل، و كيف عالج المعيار رقم 12 ضرائب الدخل	معالجة الضرائب وفق النظام المحاسبي المالي والمعياري 12	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي الاستقرائي، كما استخدمت منهج الدراسة الميدانية	تخصيص المعيار رقم 12 للمعالجة المحاسبية لضرائب الدخل وذلك باهتمام معايير المحاسبة الدولية المحاسبية للبحث بالجانبية والاجتهاد في تحديد أثرها على المعلومة المالية

11	(الحسيني الدعاس، القشي، 2011) الاردن: التباين بين الدخل المعن والدخل المعتمد: الاسباب و طرف معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب	البحث بالأسباب الكامنة وراء المخالفات المرتكبة من قبل ادارات الشركات المساهمة الاردنية والتي تؤدي الى خلق تباين بين الدخل المعن من قبلها والدخل المقدر	الدخل المعن ، والدخل المقدر، اسباب التباين والاختلاف	استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي التحليلي وتصميم استبيان لمجتمع الدراسة	وجود بعض المخالفات من أهمها ادخال رواتب وهمية والتقليل من بضاعة اخر المدة والتقليل من المبيعات وتضخيم المشترىات واخفاء بعض مصادر الدخل التي تساهم بالتهرب الضريبي
12	(حسين ، 2010) فلسطين: مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي	التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، أشكاله، وأسبابه، وحجمه، وأثاره	مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية، الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي	أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص في البكالوريوس يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية
13	(الحسيني، 2007) فلسطين: مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة	معرفة ما إذا كانت دائرة ضريبة الدخل تقوم بفحص أساليب الرقابة للبرامج المحاسبية وتأثير ذلك على عملية التقدير، وبيان طرق التقدير الأكثر استخداما من قبل دائرة الضريبة على الشركات المساهمة	الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل، الانظمة المحاسبية، جودة المعلومات، تنظيم المهنة والرقابة	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كما و صمم استبيان	ان المشكلة في المعلومات المحاسبية التي تنتجها هذه الأنظمة أنها لا تتمتع بالمصداقية لان الشركات تقوم بإعداد حساباتها بنفس الطريقة من عام لآخر، كما ان دائرة الضريبة لا تقوم بفحص أساليب الرقابة المستخدمة في البرامج المحاسبية
14	(صلاح الدين، 2005) فلسطين: مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية	التعرف على مدى ثقة مأمور التقدير في البيانات المالية المدققة المقدمة إليه من قبل المكلف في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية، والتعرف على أسباب رفض مأمور التقدير للبيانات المالية المدققة		اعتمدت منهجية الدراسة على البحث بالمراجع العربية والاجنبية والمقابلات الشخصية مع مأموري التقدير	ان مأمور التقدير لا يعتمد على البيانات المالية المدققة في تقديره للمادة الخاضعة للضريبة في أغلب الأحيان بسبب عدم ثقته بها، واحتوائها على نقاط خلل جوهرية تجعل البيانات المالية مدعاة شك لمأمور التقدير
15	Russia (2016، Purina) & Czech Republic Deferred Taxes Under IAS 12 In The Chosen Russian Czech And Companies.	إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية بتوفير بيانات مقارنة بمعزل عن الاختلاف بين الضريبة الدولية وتعليماتها والتعليمات المحاسبية المحلية		استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمشاهدات والمقارنات	ان الانحراف المعياري للشركات التشكيكية اقل من الشركاتالروسية بما يتعلق بالضرائب المؤجلة، وان هنالك اختلافات بين الشركات التشكيكية والروسية بما يتعلق بالتشريعات الضريبية ونسبة الضريبة وتقدير الربح الصافي

هناك صعوبات في تحقيق المواءمة والتقارب ما بين المعايير المحاسبية المحلية بدول جنوب شرق اسيا وبين المعايير المحاسبية الدولية و خاصة معيار ضرائب الدخل رقم 12	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي		معرفة أثر الاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي الخاص بضرائب الدخل والتقارب بينه وبين المعايير المحاسبية المحلية في اتحاد دول جنوب شرق آسيا	The (2015،Yapa, , & others) International adoption of Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes: Divergence Convergence or with Local Accounting Standards In Selected ASEAN Countries	16
انه عند حدوث عملية شراء وبيع لشركتين وتحديد سعر التعاقد فانه يشمل كل المنشئة بصافي الالتزامات والتي تشمل مخصص الضريبة المؤجلة المتعلقة بالشهرة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي		البحث بأحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والحاجة لحساب ضريبة الدخل المؤجلة على الخلافات المؤقتة المتعلقة بجميع الأصول باستثناء الشهرة	Capodaglio, & others) :Italy& Bulgaria (2015، Business Combinations Goodwill and Deferred Taxes: Evidences Emerging From a Analysis Comparative Between Italy and .Bulgaria	17
ان المستثمرون يتعاملون بشكل سلبي مع الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ،وهناك ضغط لإيقاع عقوبة بالشركات التي تحاول ادارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة والشركات التي لديها أعلى كم من الضريبة المؤجلة	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي	صافي الموجودات المالية، صافي الأصول التشغيلية التشغيل وأرباح غير الطبيعية، و صافي الضرائب المؤجلة	بحث إدارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة المحسوبة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 12 وأثره على التقييم النهائي لمستثمري الأسهم	(Rafay, Ajmal,2014) Earnings :Pakistan Management Through Taxes Deferred Recognized Under IAS12 From Pakistan Evidence	17
ان قرار إعادة تقييم الأصول الملموسة قد تمثل محاولة من المنشأة لزيادة قدرتها الملكية وزيادة قدرة التمويل الذاتي	استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي	الضرائب المؤجلة، إعادة تقييم الأصول، الربح الخاضع للضريبة	تحليل الضرائب المؤجلة على إعادة تقييم الأصول، وتحليل الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة الضريبية في الفترة الحالية	(2014، Lucia، & others) Accounting– :Romania taxation report in terms of deferred taxes on assets reevaluation	19
ان المحاسبة الضريبية في العديد من البلدان لم تضع بمعزل عن المحاسبة المالية بل كانتا متواصلتان وادى ذلك الى وضع بعض القواسم المشتركة بين كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية	اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي		البحث في الأدب الدولي للحصول على نظرة ثاقبة في الأساس والاختلاف بين المعاملات المحاسبية والمحاسبة الضريبية فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية.	(2013،Samuel ،& others) The Impact of :Nigeria International Financial Reporting Standards on .Taxation	20
هناك علاقة بين اختلاف المكونات للفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة واختلاف الأداء الاقتصادي للشركات. و عدم وجود علاقة بين الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة والتغيرات السنوية من الأرباح والمصاريف قبل ضريبة الدخل	استخدمت الدراسة نموذج المنحدرات والتحليل الإحصائي لمتغيرات الدراسة	الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة، المصاريف الضريبية، الأرباح قبل ضريبة الدخل	تحليل ما إذا كانت هناك علاقة بين مكونات الفروقات الضريبية المؤقتة والدائمة مع التغيرات السنوية من الأرباح قبل ضريبة الدخل، والتأثير المحتمل لإدارة الأرباح على هذه العلاقات	(2013، Filho & others.) Analysis Of The :Brazil Relationship Between The components of Booktax Differences And Annual Variations In Earnings And Expenses Of Firms Tax Listed on the BOVESPA&BMF	21

<p>وجود زيادة بتطبيق الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بالبيانات المالية للشركات النيوزلندية عند التحول للمعيار الدولي رقم 12، كما انه ونتيجة للتغير بتعريف الدخل والضريبة المؤجلة حدثت تغيرات بدمم الضريبة الدائنة والمدينة الحالية</p>	<p>اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات بمقارنة التغير بالتحول للمعيار الدولي رقم 12</p>	<p>صافي الأصول والالتزامات الضريبية، الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، واحتياطي اعادة تقييم الأصول</p>	<p>تحديد وتوثيق التغيرات في ضريبة الدخل والضرائب المؤجلة نتيجة تطبيق معايير الإفصاح الدولية بنيوزيلندا و خاصة تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ومدى تأثير تطبيق المعيار رقم 12 على الالتزامات والأصول المؤجلة</p>	<p>Iceland (Mear,2011) :Deferred Tax – The Effect Of The Implementation Of NZ IAS 12:Income Taxes</p>	<p>22</p>
<p>أن الضرائب المؤجلة في الواقع قد تكون لها انعكاسات مؤقتة على التدفق النقدي، كما وتبين أن النظر في المعلومات الضريبية المؤجلة لم تحسن توقعات التدفقات النقدية الضريبية لمعظم الشركات</p>	<p>اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالاستبيان</p>	<p>الضرائب المدفوعة، الأصول الضريبية المؤجلة، الالتزامات الضريبية المؤجلة</p>	<p>بحث ما إذا كانت الضريبة المؤجلة تخدم هدفها الرئيسي بالإبلاغ عن التدفقات النقدية الضريبية في المستقبل، وبحث نتائج الضرائب المؤجلة على التدفقات النقدية على المدى القصير</p>	<p>On (2011، Chludek) the Relation of Taxes and Deferred Tax Cash Flow</p>	<p>23</p>
<p>اعتماد المحاسبة الدولية معايير (IAS) ومعايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في سوف يساهم بتحسين أهمية البيانات المالية بتايلاند،</p>	<p>استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي</p>		<p>البحث في مكونات الموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة لمطبقين معيار المحاسبة التايلندي رقم (12) الخاص بضرائب الدخل</p>	<p>(2010، Acaranupong) Value Relevance :Thailand and Components of Deferred Liabilities: Tax Assets and Evidence from the Listed Companies on SET 100 in Thailand</p>	<p>24</p>
<p>ان هناك تطبيق جزئي للمعيار الدولي رقم 12 بناء على القوانين المحلية وعدم وجود طرق لقياس تقدير الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة، بالإضافة الى غياب لتعريفات تتعلق بالقاعدة الضريبية والفروق المؤقتة الخاصة بالمعيار الدولي 12</p>	<p>استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات للوصول لنتائج الدراسة</p>		<p>معرفة مدى التعامل مع تأثير معيار المحاسبة الدولي رقم 12 على الضرائب المؤجلة في جمهورية التشيك، و درجة تنفيذ معيار المحاسبة الدولي رقم 12 بنظام المحاسبة التشيكي</p>	<p>Czech (2010، Zarova) Impact of :Republic IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in Republic the Czech</p>	<p>25</p>
<p>معايير المحاسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة تركز على الوضع المالي للشركة بدلا من الأداء التاريخي الذي أدهاء بيان الدخل، واستخدام القيمة العادلة يجلب التقلبات في توزيع الربح تؤثر على قدرة الشركة على دفع أرباح الأسهم</p>	<p>استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المدعم بالمقارنات</p>		<p>مناقشة الآثار الضريبية المحتملة للتطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والربح المحدد بموجب المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وإمكانية توزيعه والتعديلات الضرورية عليه</p>	<p>(2010، Madalina & others) Implications Of :Romania The Application Of IFRS ROMANIA For SMES In On Taxable And ,Distributable Profit</p>	<p>26</p>

3-4 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

ركزت بعض الدراسات السابقة على مفاهيم الضريبة المؤجلة وسبب نشوءها والفروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي واليه التعامل مع تلك الفروقات، كما ووضحت الدراسات مفاهيم الضريبة المؤجلة والفروقات الدائمة والمؤقتة، وركزت كذلك على التميز بين التعامل بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضرائب الدخل والقوانين المحلية المطبقة بكل دولة، والمعتمد بالتعامل مع الفروقات بكل دولة، كما وتحديث الدراسات عن الإيرادات الضريبة ومساهمة ضريبة الدخل بالإيرادات الضريبية وأهميتها بالموازنة الخاصة بالدول و طرق تنمية الإيرادات الضريبية في فلسطين بشكل خاص، وتناولت بعض الدراسات كذلك قانون ضريبة الدخل في فلسطين ومميزات القانون ودور السياسة الضريبية بتحقيق الاهداف الاقتصادية .

تمتاز الدراسة عن الدراسات السابقة بكونها :

1. تقيس هذه الدراسة أثر تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل وتمتاز عن باقي الدراسات التي تناقش المعيار وأثره على البيانات المالية والافصاح والقياس بالشركات في فلسطين.
2. تتميز هذه الدراسة باعطاء صورة واضحة عن الأثر الذي يتوقع الاستفادة منه بعملية زيادة الرقابة على الشركات والاهتمام بتطبيق الشركات للمعيار المحاسبي رقم 12.
3. قد تشكل هذه الدراسة عامل مهم بتفعيل التمويل لضريبة الدخل من الشركات و مساهمته بالموازنة العامة في السلطة الفلسطينية.
4. التعرف على مدى تأثير تعليمات المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل في فلسطين.
5. كما وتمتاز بدراسة بكونها تناقش العلاقة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي والتوصل له من قبل الشركات المساهمة و مدى تطبيق المعيار وتأثيره على الدخل الخاضع للضريبة.

الفصل الرابع

طريقة وإجراءات الدراسة

4-1 منهج الدراسة:

بناءً على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة ووصف الظاهرة في الوقت الحاضر وكما هي في الواقع وتحليلها من خلال فحص الفرضيات المتعلقة بالظاهرة المدروسة ويعبر عنها تعبيراً كيفياً و كميّاً، كما لا يكتفي هذا المنهج عند جمع المعلومات المتعلقة بالظاهرة من أجل استقصاء مظاهرها و علاقاتها المختلفة، بل يتعداه إلى التحليل والربط والتفسير للوصول إلى النتائج ، وهو المنهج المناسب والأفضل لمثل هذه الدراسات.

4-2 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات المشكلة التي يدرسها الباحث، وبذلك فإن مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد الذين يكونون موضوع مشكلة الدراسة، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع الإحصائي للدراسة يتألف من جميع موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية الذين عملوا في تقدير الشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين سواء عملوا حالياً او سابقا بدائرة كبار المكلفين والبالغ عددهم 60 مقرر و موظف.

3-4 عينة الدراسة:

ولتحقيق أغراض الدراسة وأهدافها تم اختيار عينة على مستوى ثقة 95% و نسبة خطأ تبلغ 5% حيث احتساب حجم العينة من خلال موقع www.surveymonkey.com و بناء عليه بلغ حجم العينة 53 مقدر و موظف في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية ذوي الخبرة بالعمل في ملفات الشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين، والحاصلين على صلاحيات مأمور تقدير والعاملين سابقا و حاليا على تقدير الشركات المساهمة المسجلة ببورصة فلسطين ، و قد تم استرداد (39) استبانة وزعت على مجتمع الدراسة من موظفي دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية، حيث بلغت نسبته الاستجابة 74% من عينة الدراسة الأصلية وعددهم 53 موظفا ، وفيما يلي عرض المعلومات العامة والوظيفية والشخصية:

جدول(4)

خصائص عينة الدراسة(المبحوثين)

المتغير	الفئات	العدد	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	34	87.2
	أنثى	5	12.8
	المجموع	39	100.0
المسمى الوظيفي	مدير	4	10.3
	نائب مدير	5	12.8
	مدقق داخلي	3	7.7
	رئيس قسم	9	23.1
	مقدر	18	46.2
	المجموع	39	100.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	30	76.9
	ماجستير	9	23.1
	المجموع	39	100.0
التخصص العلمي	محاسبة	35	89.7
	علوم مالية	2	5.1
	إدارة أعمال	2	5.1
	المجموع	39	100.0
سنوات الخبرة	من 1-5 سنوات	4	10.3
	من 6-10 سنوات	13	33.3

12.8	5	من 11-15 سنة	
30.8	12	من 16-20 سنة	
12.8	5	أكثر من 20 سنة	
100.0	39	المجموع	

يوضح الجدول (4) إن النسبة الأعلى من المبحوثين من موظفين ضريبة الدخل هم من الذكور حيث بلغت نسبتهم (87.2%) ، وفيما يتعلق بالمسمى الوظيفي للمبحوثين فكانت النسبة الأعلى لمسمى مقدر حيث بلغت نسبتهم (46.2%) ، وكذلك يتضح من المعطيات الواردة في الجدول أن (76.9%) من المبحوثين المؤهل العلمي لهم بكالوريوس وان (89.7%) التخصص العلمي لهم محاسبة، وفيما يتعلق بسنوات الخبرة للمبحوثين فكان (33.3%) من المبحوثين تتراوح سنوات الخبرة لديهم (6-10 سنوات). وهذا يتناسب مع محاور موضوع الدراسة ويعزز من إدراكهم لأهمية موضوع الدراسة، ويجعل إجاباتهم أكثر دقة.

4-4 مصادر وأداة الدراسة:

للحصول على البيانات للتحليل الاحصائي تم تطوير استبانة خاصة لهذه الدراسة و ذلك بالاستناد إلى الإطار النظري و نتائج الدراسات السابقة، تكونت من 60 فقرة مقسمة إلى 5 محاور، وتتدرج الإجابة على الفقرات من الإجابة (نادرا جدا) إلى (دائما) على مقياس ليكرت الخماسي من (1- 5) و قد تم توزيعها على عينة الدراسة. و قد تضمنت الاستبانة خمسة أقسام وهي كما يلي :

القسم الأول : هدف إلى جمع البيانات الديمغرافية عن الأشخاص الذين قاموا بالإجابة عن أسئلة الاستبانة (الجنس، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، سنوات الخبرة في العمل في ضريبة الدخل)

و ذلك للتأكد من توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين بمحتويات الاستبانة و قدرتهم على إجابة أسئلتها.

القسم الثاني : هدف إلى قياس مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (1-15).

القسم الثالث: هدف إلى قياس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (16-25).

القسم الرابع : هدف إلى قياس مدى مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات الضريبية المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (26-34).

القسم الخامس : هدف إلى قياس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل، والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (35-42).

القسم السادس : هدف إلى قياس مدى تأثير تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات المعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل حسب المحاور السابقة على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين. والذي تم قياسه عبر الأسئلة من رقم (43-60).

4-5 ثبات الأداة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

لقياس ثبات أداة الدراسة (الاستبانة) أي مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبيان تم استخدام معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Coefficient Alpha) والذي يقيس نسبة تباين الاجابات ، ويستخدم للتعرف

على قوة هذا التماسك، ويعطي هذا المعامل متوسط الارتباط الداخلي (Internal Consistency) بين الأسئلة التي يقيسها ولذلك فإن قيمتها تتراوح بين (صفر ، 1) وكلما اقترب المعامل من الواحد الصحيح، كلما تم تأكيد من قوة التماسك الداخلي للمقياس وامكانية الاعتماد عليه والعكس صحيح، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً للمعامل هي (60%) فأكثر كي يكون التماسك الداخلي للمقياس جيداً وحتى يمكن تعميم النتائج على عينة الدراسة وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (5)
معاملات الثبات

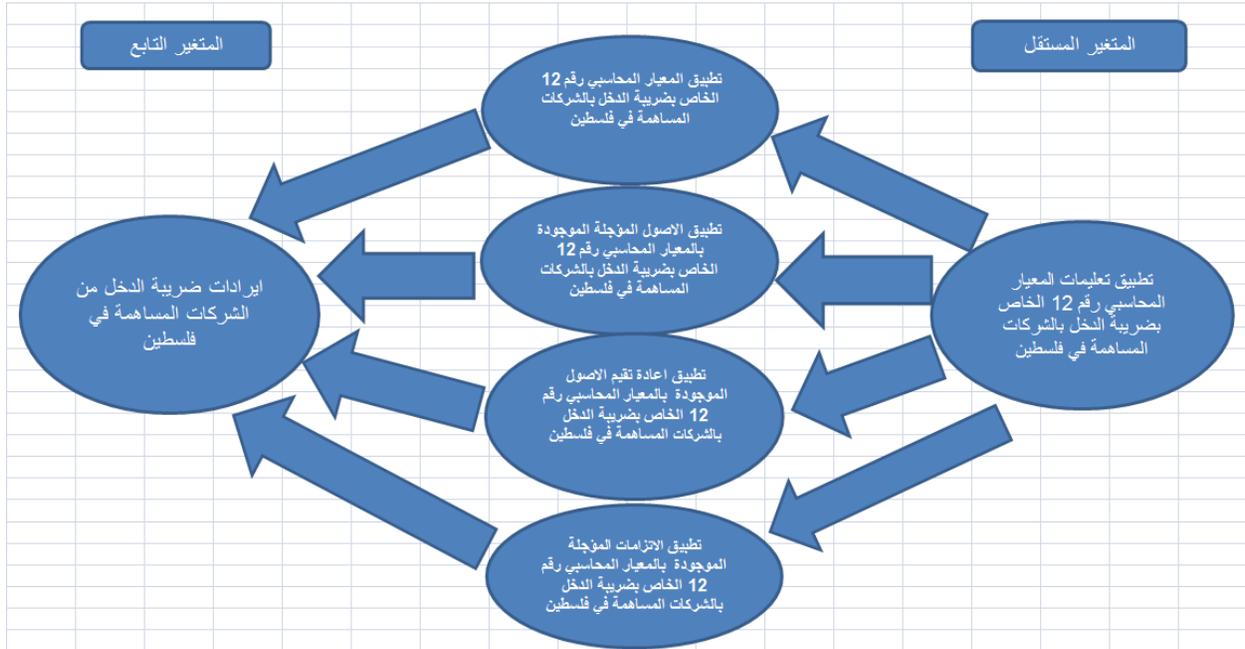
المجال	عدد الفقرات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
اسئلة عامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	15	0.82
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	10	0.83
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	9	0.86
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	8	0.75
ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين	18	0.91
الدرجة الكلية لجميع المجالات	60	0.95

كما يتضح من الجدول السابق تراوحت قيم معاملات الثبات (0.75_0.91) عند مجالات الدراسة، كما بلغت قيمة معامل الثبات الكلية (0.95)، مما يدل على أن أداة الدراسة الحالية قادرة على إنتاج 95% من النتائج الحالية فيما لو تم إعادة القياس والبحث واستخدامها مرة أخرى بنفس الظروف، وهذه القيم اعتبرت مناسبة لأغراض الدراسة والأهداف التي وضعت هذه المجالات وفقراتها من أجلها.

4-6 صدق الأداة Validity:

تم التحقق من صدق أداة الدراسة بعرضها على مجموعة من المحكمين (3 محكمين) (ملحق 3) من ذوي الاختصاص، والذين أبدوا بعض الملاحظات التي تم أخذها بعين الاعتبار والآراء حول مدى صلاحية المقياس في دراسة تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، وقد أشاروا إلى صلاحية فقراته وملائمته لهذا الغرض، كما تم حساب معاملات الاستخراج باستخدام أسلوب التحليل العاملي (Factor Analysis) المبني على طريقة المكونات الأساسية (Principal Components) والتي توضح قيم معاملات الاستخراج لكل فقرة من فقرات محاور أداة الدراسة حسب كل محور مع الدرجة الكلية للمجال أو المحور، وتعتبر أداة الدراسة بأنها تتمتع بدرجة صدق عالي عندما تزيد جميع أو معظم معاملات الاستخراج عن القيمة (0.5)، حيث تتبع هذه الطريقة أسلوب انحدار الفقرات على الدرجة الكلية لمجالها في حساب معاملات الانحدار (الاستخراج)، حيث أنه من المعروف إحصائياً بأنه كلما زادت قيمة معامل الانحدار زادت قيمة ارتباط الفقرة بدرجة محورها الكلية مما يدل على زيادة الاتساق أو التناسق الداخلي للفقرات داخل هذا المجال أو المحور. ويتضح من الجدول (ملحق 1) ارتفاع معظم هذه القيم عن 0.5 فيما يتعلق بأداة الدراسة المستخدمة مما يدل على تمتع أداة الدراسة بصدق عالي وأن أداة الدراسة المستخدمة قادرة بدرجة مرتفعة على تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها، (ملحق 1) يوضح نتائج التحليل العاملي.

4-7 نموذج الدراسة :



اعداد الباحث

4-8 متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: (مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين ويشمل: مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل، مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل، مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل).

المتغير التابع: (ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين).

4-9 فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين. ويتفرع منها الفرضيات التالية:

1. لا يوجد تطبيق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الشركات المساهمة في فلسطين.
2. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.
3. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.
4. لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات اعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

4-10 أساليب تحليل البيانات:

لأغراض تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ، تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لبيان تأثير تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في بورصة فلسطين. و من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات بعض مقاييس النزعة المركزة ومقاييس التشتت كالتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية والتكرارات، ليتسنى وصف إجابات عينة الدراسة عن الاستبيانات. كما تم استخدام الإحصاء التحليل والممثل باختبار الانحدار الخطي المتعدد المبني على طريقة انحدار التل (Ridge Regression) واختبار (t- test) ومصفوفة معاملات الارتباط (Correlation Matrix) لاختبار فرضيات الدراسة باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS.

4-11 المعالجة الإحصائية:

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيدا لإدخالها إلى الحاسوب وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقام معينة أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية حيث أعطيت الإجابة دائما 5 درجات، الإجابة غالبا 4 درجات، الإجابة أحيانا 3 درجات، والإجابة نادرا درجتين، أما الإجابة نادرا جدا فقد أعطيت درجة واحدة بحيث كلما زادت الدرجة زادت استجابات المبحوثين نحو تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل من الشركات المدرجة في بورصة فلسطين .

وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وقد تم فحص فرضيات الدراسة عند المستوى ($\alpha=0.05$)، عن طريق تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وتم استخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا لفحص ثبات أداة الدراسة ومعاملات الاستخراج بطريقة المكونات الأساسية بأسلوب التحليل العاملي لفحص صدق أداة الدراسة.

4-12 معيار الحكم على درجة الموافقة مفتاح التصحيح :

جدول رقم (6)

مفتاح التصحيح

الدرجة	الوسط الحسابي
منخفضة جدا	أقل من 1.8
منخفضة	من 1.8 _ أقل من 2.6
متوسطة	من 2.6 _ أقل من 3.4
مرتفعة	من 3.4 _ أقل من 4.2
مرتفعة جدا	من 4.2 فأكثر

الفصل الخامس

تحليل البيانات وعرض نتائج الدراسة الميدانية

1-5 تحليل البيانات:

1-1-5 ما مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 بشكل عام للشركات المساهمة في فلسطين.

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات التي تقيس تطبيق

المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين حيث تم التوصل له من خلال المتغيرات

المستقلة بالدراسة والفرضيات الرئيسية وتحليلها أسفر عن الجدول أدناه:

الجدول رقم (7)

مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين

مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالباً %	أحياناً %	نادراً %	نادراً جداً %	معيار الحكم على درجة الموافقة
الدرجة الكلية لتطبيق التعليمات الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل في الشركات المساهمة في فلسطين	3.74	0.55	25.1%	40.7%	21.9%	8.2%	4.2%	مرتفعة

يتضح من نتائج الجدول السابق بأن درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.74) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.55). وهذا يدل على مدى اهتمام الشركات المساهمة في فلسطين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية والذي ينعكس على نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة والتي تساعد باتخاذ القرار لمختلف فئات المستخدمين والمستفيدين ومن ضمن هؤلاء المستفيدين ضريبة الدخل من خلال معالجة الريح المحاسبي المقدم، مما يعكس الأثر على قائمة المركز المالي و قائمة الدخل من خلال الأصول الضريبية المؤجلة أو الخصوم الضريبية المؤجلة .

كما يوضح الجدول ادناه نتائج معاملات انحدار التل و نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (KS - Test)

جدول رقم (8)

نتائج معاملات انحدار التل (Ridge Regression)

معاملات تضم التباين (VIF) بعد انحدار التل	معاملات تضم التباين (VIF) قبل انحدار التل	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	قيمة اختبار (F) F	الخطأ المعياري S.E	المعامل المعياري S.C	معامل Beta	النموذج
2.041	54.214	0.029	5.197	0.053	0.122	0.129	تطبيق تعليمات الاصول المؤجلة
2.208	79.244	0.013	6.862	0.057	0.150	0.151	تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة
1.587	91.107	0.000	27.087	0.044	0.230	0.260	تطبيق تعليمات اعادة تقييم الاصول
<p>ثابت الانحدار = 1.645 , معامل التحديد $(R^2) = 0.413$ قيمة (F_ANOVA) = 6.860 , sig.=0.001 فحص التوزيع الطبيعي لمصفوفة البواقي: Kolmogorov-Smirnov Z=0.947 , P-Value(k-s test)=0.331</p>							

المتغير التابع: ايرادات ضريبة الدخل المتحققة

وبعد عملية تقدير نموذج الانحدار, تنتج معادلة الانحدار المقدره التالية:

$$\text{الفاعلية التنظيمية} = 1.645 + 0.129 * \text{تطبيق تعليمات الاصول المؤجلة} + 0.151 * \text{تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة} + 0.260 * \text{تطبيق تعليمات اعادة تقييم الاصول}$$

ويلاحظ من نتائج الجدول السابق بأن قيمة ف (F_ANOVA) دالة إحصائياً (مستوى الدلالة Sig. = 0.001 أقل من 0.05), كما يلاحظ بأن معاملات تضخم التباين (VIF) بعد استخدام انحدار التل أصبحت ملائمة ومناسبة (أقل من 10), كما يتضح بأن اختبار التوزيع الطبيعي لمصفوفة البواقي (K-S Test) غير دال إحصائياً (P-value=0.331>0.05) مما يدل على أن مصفوفة البواقي تتبع التوزي الطبيعي, وهذا كله يدل على أن نموذج الانحدار الخطي المقدر صالح في تفسير البيانات والمتغيرات التي دخلت الدراسة وأن معامل التحديد ($R^2=0.413$) وهو القدرة التفسيرية للنموذج مما يدل على أن المتغيرات المستقلة (تطبيق تعليمات الاصول المؤجلة, تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة, تطبيق تعليمات اعادة تقييم الاصول) التي دخلت النموذج قادرة على تفسير التغير في المتغير التابع (ايرادات ضريبة الدخل المتحققة) بنسبة 41.3% وباقي التفسير يرجع لعوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار.

5-1-2 ما مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل.

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات التي تقيس تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل:

الجدول رقم (9)

تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل

الرقم	مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالبا %	أحيانا %	نادرا %	نادرا جدا %	معيار الحكم على درجة الموافقة
.2	تظهر بنود الأصول الضريبية المؤجلة وتفصيلاتها بالقوائم المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في فلسطين	3.87	0.92	25.6%	43.6%	25.6%	2.6%	2.6%	مرتفعة
.7	يتم الإفصاح عن مصروف الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.	3.79	1.00	25.6%	41.0%	23.1%	7.7%	2.6%	مرتفعة
.1	هنالك تفاوت بين طرق الاستهلاك المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.	3.72	1.00	17.9%	53.8%	12.8%	12.8%	2.6%	مرتفعة
.5	تلتزم الشركات بقياس الأصول المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل.	3.64	1.06	17.9%	48.7%	17.9%	10.3%	5.1%	مرتفعة
.8	يشمل مصروف الضريبة للشركات المساهمة مصروف الضريبة المؤجلة.	3.64	1.18	25.6%	35.9%	23.1%	7.7%	7.7%	مرتفعة
.10	تعترف الشركات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.	3.56	1.02	15.4%	46.2%	20.5%	15.4%	2.6%	مرتفعة

9.	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل من قبل الشركات المساهمة لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة لحين تحقق أرباح ضريبية لمقابلتها	3.49	1.07	17.9%	35.9%	25.6%	17.9%	2.6%	مرتفعة
6.	يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة للترحيل للامام للخسائر الضريبية غير المستخدمة والزيادة من الضرائب غير المستخدمة بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.	3.44	0.94	10.3%	38.5%	41.0%	5.1%	5.1%	مرتفعة
4.	تقوم الشركات المساهمة بالاعتراف بالمنافع التي تتعلق بالخسارة الضريبية التي يمكن ترحيلها لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة كأصل .	3.36	1.14	12.8%	41.0%	23.1%	15.4%	7.7%	متوسطة
3.	هنالك تفاوت بين طرق احتساب تكلفة المخزون المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.	3.26	1.16	15.4%	28.2%	30.8%	17.9%	7.7%	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.58	0.66	18.5%	41.3%	24.4%	11.3%	4.6%	مرتفعة

يوضح الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات الباحثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.58) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.66) بوزن نسبي (71.6%)، مما يدل على أن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة

الدخل مرتفعة. حيث يرى موظفين ضريبة الدخل أن الشركات المساهمة ببورصة فلسطين تطبق تعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل بقوائمها المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل، حيث ان تطبيق الشركات للاصول المؤجلة ينعكس على عدالة بياناتها المالية و يعرض بعدالة صورة الشركة و يعزز قيمتها الفعلية و يسأهم بالتأثير على حجم اعمال الشركة وبالتالي حساباتها الضريبية.

ورتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الأوساط الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات واعلاها الفقرة رقم (2) وتنفيذ بان (تظهر بنود الأصول الضريبية المؤجلة وتفصيلاتها بالقوائم المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في فلسطين) بمتوسط حسابي مقداره (3.87) وانحراف معياري مقداره (0.92) وذلك هو المتوقع لكون الشركات المساهمة ملزمة بالقانون بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية و من ضمنها المعيار الدولي رقم 12 ، وهذا يدل على مدى التزام الشركات المساهمة في فلسطين على تطبيق المعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل حيث تنشأ فروقات مؤقتة تجعل الربح الخاضع للضريبة أكبر من الربح المحاسبي لفترة مالية، تسمى هذه الفروقات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع مستقبلاً و ينشأ الأصل الضريبي المؤجل.

في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة رقم (3) (هنالك تفاوت بين طرق احتساب تكلفة المخزون المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق) بمتوسط حسابي مقداره (3.26) وانحراف معياري مقداره (1.16) وذلك لان الشركات المساهمة تستخدم طرق احتساب تكلفة المخزون المعترف بها في القانون الضريبي المعمول به، حيث تتطلب معايير المحاسبة الدولية لاعداد

التقارير المالية الاعتراف بقيمة المخزون لأغراض التقارير المالية بالقيمة القابلة للتحقق أو التكلفة أيهما أقل بينما يتطلب قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عدم الاعتراف بأي خسارة إلا في حال تحققها من بيع المخزون.

3-1-5 ما مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل؟

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات التي تقيس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل:

الجدول رقم (10)

مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل

الرقم	مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالباً %	أحياناً %	نادرًا %	نادرًا جدًا %	معيار الحكم على درجة الموافقة
6.	تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين ببعض الإيرادات الغير تشغيلية مثل أرباح الأسهم وتظهر ببياناتها المالية.	4.15	0.90	41.0%	38.5%	17.9%	0.0%	2.6%	مرتفعة
1.	يتم الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين.	4.05	0.94	38.5%	35.9%	17.9%	7.7%	0.0%	مرتفعة

مرتفعة	2.6%	5.1%	12.8%	43.6%	35.9%	0.97	4.05	7. يتم عمل إعادة تقييم دوري للأسهم والسندات حسب التغيرات السوقية.
مرتفعة	7.7%	5.1%	12.8%	38.5%	35.9%	1.19	3.90	4. تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين بالمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات.
مرتفعة	0.0%	12.8%	20.5%	46.2%	20.5%	0.94	3.74	9. تلتزم الشركات بقياس الالتزامات المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام.
مرتفعة	2.6%	7.7%	28.2%	38.5%	23.1%	1.00	3.72	2. يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة من الاعتراف الأولي لأصل أو التزام.
مرتفعة	0.0%	12.8%	30.8%	33.3%	23.1%	0.98	3.67	5. تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين بالضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كدخل أو مصروف وإدراجها في الربح أو الخسارة للفترة المالية.
مرتفعة	5.1%	10.3%	23.1%	38.5%	23.1%	1.11	3.64	8. تلتزم الشركات بالإفصاح عن المبلغ الاجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالشركات التي لم يتم الاعتراف بشأنها بالتزامات ضريبية مؤجلة.

3.	القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة قد تتغير على الرغم من عدم وجود تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها نتيجة لتغيير في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب.	3.59	0.99	17.9%	38.5%	30.8%	10.3%	2.6%	مرتفعة
	الدرجة الكلية	3.83	0.69	28.8%	39.0%	21.7%	8.0%	2.6%	مرتفعة

يوضح الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات المبحوثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.83) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.69) بوزن نسبي (76.6%)، مما يدل على أن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة. وينظر موظفين ضريبة الدخل أن الشركات المساهمة ببورصة فلسطين تطبق تعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل وتوليها اهتماماً كبيراً بقوائمها المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل.

ورببت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الأوساط الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات : الفقرة رقم (6) (تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين ببعض الإيرادات الغير تشغيلية مثل أرباح الأسهم وتظهر بياناتها المالية) بمتوسط حسابي مقداره (4.15) وانحراف معياري مقداره (0.9)، في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة رقم (3) (القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة قد تتغير على الرغم

من عدم وجود تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها نتيجة لتغيير في معدلات الضرائب أو قوانين (الضرائب) بمتوسط حسابي مقداره (3.59) وانحراف معياري مقداره (0.99)، حيث يفرض مبدأ استقلال السنوات المالية و مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الاعتراف بمصروف الضريبة المقابل للالتزام الضريبي المؤجل ، وتلزم أيضا معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية بضرورة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل بنهاية فتره إعداد التقارير المالية طالما أنه يحقق شروط الاعتراف بالالتزام .

4-1-5 ما مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل؟

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات التي تقيس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل.

الجدول رقم (11)

مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل

الرقم	مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالبا %	أحيانا %	نادرا %	نادرا جدا %	معياري الحكم على درجة الموافقة
6.	تصرح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة.	4.23	0.74	38.5%	48.7%	10.3%	2.6%	0.0%	مرتفعة جدا

3.	تظهر مخصصات إعادة التقييم بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين .	4.03	0.78	28.2%	48.7%	20.5%	2.6%	0.0%	مرتفعة
2.	تصرح الشركات المساهمة في فلسطين عن إعادة تقييم الأصول ببياناتها المالية المقدمة لدائرة الضريبة.	4.03	0.87	28.2%	53.8%	12.8%	2.6%	2.6%	مرتفعة
1.	تقوم الشركات المساهمة في فلسطين بإعادة تقييم للأصول بطريقة دورية وممنهجة .	4.03	0.90	35.9%	35.9%	23.1%	5.1%	0.0%	مرتفعة
4.	يتم تعديل مخصصات إعادة التقييم من اضافة او حذف ضمن معايير المحاسبة الدولية.	3.92	0.93	30.8%	38.5%	23.1%	7.7%	0.0%	مرتفعة
5.	تصرح الشركات عن الضريبة المؤجلة الناتجة عن اعادة تقييم الأصول بالبيانات المالية للشركات.	3.77	1.18	35.9%	25.6%	20.5%	15.4%	2.6%	مرتفعة
8.	تقوم الشركات المساهمة في فلسطين بتقليل القيمة الدفترية للأصول الضريبة المؤجلة طبقا لاحكام المعيار الدولي رقم 12.	3.36	1.04	10.3%	38.5%	35.9%	7.7%	7.7%	متوسطة
7.	يعترف القانون الضريبي بخسائر اعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة.	2.67	1.49	10.3%	28.2%	17.9%	5.1%	38.5%	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.75	0.62	27.2%	39.7%	20.5%	6.1%	6.4%	مرتفعة

يوضح الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتبة ترتيبيا تنازليا حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة

الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات المبحوثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.75) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.62) بوزن نسبي (75%)، مما يدل على أن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة، وهذا يدل على تطبيق الشركات المساهمة ببورصة فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل بقوائمها المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل من وجهه نظر موظفين ضريبة الدخل.

ورتبت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الأوساط الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات واعلاها من ناحية الموافقة: الفقرة رقم (6) (تصرح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة) بمتوسط حسابي مقداره (4.23) وانحراف معياري مقداره (0.74)، في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة رقم (7) (يعترف القانون الضريبي بخسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة) بمتوسط حسابي مقداره (2.67) وانحراف معياري مقداره (1.49).

حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بقياس بعض أصناف الأصول بقيمتها العادلة من خلال الاعتراف بالتغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل الشامل الآخر مثل التغيير في القيمة المسجلة الناشئ من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات وفق المعيار الدولي " 16 " ، وفي بعض الحالات تؤثر إعادة تقييم على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة الحالية ، وكنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت ، كما ولا يجري تعديل القاعدة الضريبية عند عدم تأثير إعادة التقييم للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم او إعادة العرض، وفي هذه الحالة فان الاسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل

سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة ويكون الفرق بين المبلغ المرسل للاصل المعاد تقييمه و قاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي سينشأ عنه التزام أو اصل ضريبي مؤجل .

5-1-5 ما مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين؟

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات التي تقيس تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين:

الجدول رقم (12)

مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين

الرقم	اسئلة عامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالبا %	أحيانا %	نادرا %	نادرا جدا %	معيار الحكم على درجة الموافقة
8.	تخضع الشركات المساهمة بياناتها المالية للتعديل عند تقديم الكشف التعديلي لضريبة الدخل.	4.33	0.77	48.7%	38.5%	10.3%	2.6%	0.0%	مرتفعة جدا
13.	هنالك تفاوت بين المصاريف المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.	4.08	0.84	30.8%	51.3%	15.4%	0.0%	2.6%	مرتفعة
1.	تفصح الشركات المساهمة عن تطبيق العيار الدولي رقم 12 واي تغيرات ببياناتها المالية نظرا لتطبيق المعيار.	4.05	0.83	33.3%	41.0%	23.1%	2.6%	0.0%	مرتفعة

9.	تتشأ فروقات بين الدخل المحاسبي نظرا لتطبيق المعيار رقم 12 والدخل الخاضع للضريبة وفق التشريعات الضريبية المعمول بها بالقوائم المالية للشركات المساهمة	4.05	1.02	43.6%	25.6%	25.6%	2.6%	2.6%	مرتفعة
11.	تقوم الشركات المساهمة بتوضيح العلاقة بين المصروف الضريبي والريح المحاسبي بالبيانات المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في فلسطين.	3.95	0.76	23.1%	51.3%	23.1%	2.6%	0.0%	مرتفعة
5.	تفصح الشركات المساهمة عن جميع المصاريف الضريبية المتعلقة بالتغيرات في نسب الضريبة.	3.95	0.79	25.6%	46.2%	25.6%	2.6%	0.0%	مرتفعة
12.	تقوم الشركات المساهمة بالإفصاح عن الضريبة الكلية الحالية والمؤجلة التي ترتبط بالبنود المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية بالبيانات المالية للشركات المساهمة في فلسطين.	3.90	0.97	30.8%	38.5%	20.5%	10.3%	0.0%	مرتفعة
3.	البيانات المالية للشركات المساهمة مفهومة و قابلة للتحليل لدى دائرة ضريبة الدخل.	3.85	0.67	12.8%	61.5%	23.1%	2.6%	0.0%	مرتفعة
7.	يتم طلب كل المعززات لوجود بنود الضرائب المؤجلة بالبيانات المالية وملاحظاتها للشركات المساهمة في بورصة فلسطين.	3.77	0.96	25.6%	33.3%	35.9%	2.6%	2.6%	مرتفعة
6.	يتم دراسة وتحليل بنود الضرائب المؤجلة بالبيانات المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	3.74	1.14	25.6%	46.2%	10.3%	12.8%	5.1%	مرتفعة

4.	تستخدم الشركات طريقة بيان المركز المالي لاحتساب الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.	3.72	0.94	20.5%	43.6%	23.1%	12.8%	0.0%	مرتفعة
2.	تعتبر البيانات المالية للشركات المساهمة ذات مصداقية لدى دائرة ضريبة الدخل .	3.62	0.85	10.3%	53.8%	23.1%	12.8%	0.0%	مرتفعة
10.	تقوم الشركات بتضمين الدخل في حساب الربح المحاسبي في فترة واحدة ولكن يتم تضمينها في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة بما توصف هذه الفروق المؤقتة بخلافات التوقيت.	3.51	1.12	17.9%	41.0%	20.5%	15.4%	5.1%	مرتفعة
14.	هنالك تفاوت بين الإعفاءات المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.	3.36	1.39	23.1%	33.3%	15.4%	12.8%	15.4%	متوسطة
15.	يعالج قانون ضريبة الدخل وتعليماته الضرائب المؤجلة والية احتسابها والتعامل معها ضريبيا.	3.26	1.33	17.9%	33.3%	20.5%	12.8%	15.4%	متوسطة
	الدرجة الكلية	3.81	0.52	26.0%	42.6%	21.0%	7.2%	3.2%	مرتفعة

يوضح الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس اسئلة عامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين مرتبة ترتيبيا تنازليا حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات الباحثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.81) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.52) بوزن نسبي (76.2%)، مما يدل على أن اتجاهات الباحثين نحو الأسئلة العامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين مرتفعة، أي يرى موظفين ضريبة الدخل أن الشركات المساهمة ببورصة فلسطين تطبق المعيار المحاسبي رقم 12 الخاص

بضريبة الدخل بقوائمها المالية المقدمة لدائرة ضريبة الدخل. حيث أن الدول المانحة المقدمة المساعدات تشترط وجود أنظمة محاسبية وبيانات مالية مجهزة وفقا للمعايير الدولية، حتى تضمن تلك الدول على أن الأموال المقدمة من طرفها يتم صرفها بالشكل الصحيح، وحسب شروط الاتفاقيات مع المؤسسات الفلسطينية، فإذا كانت تلك المؤسسات تستخدم معايير محاسبية وأنظمة تقارير مالية طبقاً للمعايير المتعارف عليها، فقد يُسهل ذلك من تقديم الأموال والمنح والمساعدات، لكي يستطيع المستثمر الأجنبي من اتخاذ قراره الاقتصادي بالاستثمار في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية فهو يحتاج إلى بيانات مالية مجهزة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، فإذا لم يكن هناك بيانات مالية مدققة للشركات المساهمة ومعدة على أسس محاسبية سليمة، فإن المستثمر الأجنبي لن يخاطر بأمواله ولم يستثمر في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية.

ورببت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الأوساط الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات وأعلىها: الفقرة رقم (8) (تخضع الشركات المساهمة ببياناتها المالية للتعديل عند تقديم الكشف التعديلي لضريبة الدخل (بمتوسط حسابي مقداره (4.33) وانحراف معياري مقداره (0.77)، في حين كانت أدنى الفقرات : الفقرة رقم (15) (يعالج قانون ضريبة الدخل وتعليماته الضرائب المؤجلة والية احتسابها والتعامل معها ضريبياً) بمتوسط حسابي مقداره (3.26) وانحراف معياري مقداره (1.33).

تتنفق النتائج لتطبيق الشركات للمعيار الدولي رقم 12 مع دراسة عبد الفتاح لعام 2015 التي خرجت أيضاً بنسب مرتفعة لتطبيق الشركات ببورصة فلسطين للمعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين.

5-1-6 المتغير التابع: إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين:

الجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية، الانحرافات المعيارية، والنسب المئوية للفقرات المتعلقة إيرادات

ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين:

الجدول رقم (13)

إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين

الرقم	إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالبا %	أحيانا %	نادرا %	نادرا جدا %	معيار الحكم على درجة الموافقة
9.	يؤثر الاعتراف الجزئي ببعض الإيرادات غير التشغيلية مثل أرباح الاسهم والسندات على الدخل الخاضع الخاضع للضريبة المتحقق من الشركات المساهمة.	4.23	0.81	41.0%	46.2%	7.7%	5.1%	0.0%	مرتفعة جدا
13.	يؤثر وجود التفاوت بين المصاريف المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	3.97	1.06	33.3%	46.2%	10.3%	5.1%	5.1%	مرتفعة
14.	يؤثر وجود التفاوت بين الإعفاءات المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	3.92	1.22	41.0%	30.8%	15.4%	5.1%	7.7%	مرتفعة

مرتفعة	0.0%	10.3%	20.5%	46.2%	23.1%	0.91	3.82	7. يؤثر الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل من قبل الشركات المساهمة لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة لحين تحقق أرباح ضريبية لمقابلتها على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
مرتفعة	2.6%	15.4%	17.9%	33.3%	30.8%	1.14	3.74	8. يؤثر الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
مرتفعة	5.1%	2.6%	30.8%	38.5%	23.1%	1.02	3.72	11. يؤثر قيام الشركات بقياس الالتزامات المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
مرتفعة	5.1%	7.7%	28.2%	28.2%	30.8%	1.15	3.72	17. يؤثر اعتراف القانون الضريبي بخسائر إعادة التقييم للأصول على الربح الخاضع للضريبة للشركات المساهمة.
مرتفعة	2.6%	7.7%	25.6%	48.7%	15.4%	0.93	3.67	1. يؤثر قيام الشركات بقياس الأصول المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
مرتفعة	0.0%	15.4%	28.2%	30.8%	25.6%	1.03	3.67	12. يؤثر اعتراف الشركات بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
مرتفعة	0.0%	7.7%	41.0%	33.3%	17.9%	0.88	3.62	2. يؤثر وجود التفاوت بين طرق الاستهلاك المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.

مرتفعة	12.8%	5.1%	12.8%	46.2%	23.1%	1.27	3.62	10. يؤثر عمل إعادة تقييم دوري للأسهم والسندات حسب التغيرات السوقية على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
مرتفعة	10.3%	5.1%	25.6%	33.3%	25.6%	1.23	3.59	5. يؤثر الإفصاح عن مصروف الضريبة المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات
مرتفعة	2.6%	20.5%	25.6%	25.6%	25.6%	1.17	3.51	6. يؤثر الاعتراف بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين على ربحها ودخلها الخاضع للضريبة.
مرتفعة	10.3%	12.8%	12.8%	43.6%	20.5%	1.25	3.51	3. يؤثر وجود التفاوت بين طرق احتساب تكلفة المخزون المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
مرتفعة	7.7%	5.1%	38.5%	28.2%	20.5%	1.12	3.49	18. يؤثر قيام الشركات المساهمة في فلسطين بتقليل القيمة الدفترية للأصول الضريبة المؤجلة طبقاً لاحكام المعيار الدولي رقم 12 على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
مرتفعة	5.1%	12.8%	33.3%	28.2%	20.5%	1.12	3.46	4. يؤثر الإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة بالبيانات المالية للشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
متوسطة	10.3%	12.8%	28.2%	25.6%	23.1%	1.27	3.38	15. يؤثر الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول بالبيانات المالية على الدخل الخاضع للشركات المساهمة.

متوسطة	10.3%	10.3%	33.3%	35.9%	10.3%	1.12	3.26	يؤثر افصاح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
مرتفعة	5.4%	9.3%	24.2%	36.0%	25.1%	0.70	3.66	الدرجة الكلية

يوضح الجدول السابق المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة التي تقيس إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الوسط الحسابي، وتشير الدرجة الكلية الواردة في الجدول أن اتجاهات المبحوثين كانت مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.66) والانحراف المعياري الكلي مقداره (0.7) بوزن نسبي (73.2%)، مما يدل على أن اتجاهات المبحوثين نحو إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة وتأثير تطبيق المعيار الدولي وتعليماته على إيرادات ضريبة الدخل .

ورببت فقرات الأداة ترتيباً تنازلياً حسب درجات الأوساط الحسابية، وقد جاء في مقدمة هذه الفقرات وأعلىها: الفقرة رقم (9) (يؤثر الاعتراف الجزئي ببعض الإيرادات غير التشغيلية مثل أرباح الأسهم و السندات على الدخل الخاضع للضريبة المتحقق من الشركات المساهمة) بمتوسط حسابي مقداره (4.23) وانحراف معياري مقداره (0.81)، في حين كانت أدنى الفقرات: الفقرة رقم (16) (يؤثر افصاح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات) بمتوسط حسابي مقداره (3.26) وانحراف معياري مقداره (1.12).

تتفق النتائج لتأثير تطبيق الشركات للمعيار الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين مع دراسة (العجيلي لعام 2013) التي خرجت أيضاً بتأثير تطبيق الشركات

للمعيار الدولي رقم 12 على قائمة الدخل والمركز المالي لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار وتأثير التطبيق على ضريبة الدخل المتحققة من المصرف.

والجدول التالي يوضح الأوساط الحسابية الكلية، الانحرافات المعيارية الكلية والنسب المئوية الكلية لأبعاد الدراسة ومجالاتها:

الجدول رقم (14)

أبعاد الدراسة الاجمالية ومجالاتها

مجال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	دائما %	غالبا %	أحيانا %	نادرا %	نادرا جدا %	معياري الحكم على درجة الموافقة
مدى تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	3.81	0.52	26.0%	42.6%	21.0%	7.2%	3.2%	مرتفعة
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	3.58	0.66	18.5%	41.3%	24.4%	11.3%	4.6%	مرتفعة
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل	3.83	0.69	28.8%	39.0%	21.7%	8.0%	2.6%	مرتفعة
مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل .	3.75	0.62	27.2%	39.7%	20.5%	6.1%	6.4%	مرتفعة
الدرجة الكلية لتطبيق التعليمات والمحددات الموجود بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل في الشركات المساهمة في فلسطين	3.74	0.55	25.1%	40.7%	21.9%	8.2%	4.2%	مرتفعة

يلاحظ من الجدول السابق بأن الدرجة الكلية لتطبيق التعليمات والمحددات الموجود بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل في الشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة (3.74) وكانت أعلى درجاتها درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل (3.83)، يليها درجة تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين (3.81)، يليها درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل (3.75)، يليها وهي الأدنى درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل (3.58).

5-2 اختبار فرضيات الدراسة:

5-2-1 الفرضية الفرعية الصفرية الاولى: لا يوجد تطبيق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في

الشركات المساهمة في فلسطين

من أجل فحص هذه الفرضية، تم استخدام (T-test) لفحص الفرق بين الوسط الحسابي لاستجابات المبحوثين نحو درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين وبين درجة الحياد وقيمتها الرقمية (أحيانا=3)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (15)

نتائج اختبار (T-test) لدرجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين

الرقم	المجال	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة ت	مستوى الدلالة الإحصائية
	استئلة عامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	39	3.81	0.53	9.622	0.000

يتضح من نتائج الجدول السابق بأن درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.81) وهي مرتفعة بمستوى دال إحصائياً (مستوى الدلالة أقل من 0.05) مما يدل على أنه يوجد تطبيق للمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 في الشركات المساهمة في فلسطين، وبالتالي يستنتج رفض الفرضية الصفرية السابقة.

من أجل اختبار الفرضيات الفرعية التالية من الفرضية الثانية للفرضية الفرعية الرابعة، تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي المتعدد المبني على طريقة انحدار النتل (Ridge Regression) وذلك بسبب وجود مشكلة الترابط الخطي بين المتغيرات المستقلة (Multi co linearity) كما يتضح من خلال مصفوفة معاملات الارتباط (ملحق رقم 2).

وسيتم فحص العلاقات في هذه الفرضية بناء على نموذج الانحدار التالي:

نموذج الانحدار:

ايرادات ضريبة الدخل المتحققة = $\beta_0 + \beta_1 * \text{تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة} + \beta_2 * \text{تطبيق ايرادات ضريبة الدخل المتحققة}$
تعليمات الالتزامات المؤجلة + $\beta_3 * \text{تطبيق تعليمات اعادة تقييم الأصول} + e$.

حيث:

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3$ ، هي ثوابت وتمثل معاملات نموذج الانحدار الخطي، و e : حد الخطأ.

2-2-5 الفرضية الفرعية الصفرية الثانية: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة

في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل

على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

والجدول التالي يوضح نتائج تحليل الانحدار وتقدير النموذج للفرضية الاولى:

جدول رقم (16)

نتائج معاملات الانحدار المتعدد المبني على طريقة انحدار التل (Ridge Regression) الأصول المؤجلة

معاملات تضخم التباين (VIF) بعد انحدار التل	معاملات تضخم التباين (VIF) قبل انحدار التل	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	قيمة اختبار (ف) F	الخطأ المعياري S.E	المعامل المعياري S.C	معامل Beta	النموذج
2.041	54.214	0.029	5.197	0.053	0.122	0.129	تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة
ثابت الانحدار = 1.645 ، معامل التحديد (R^2) = 0.413 قيمة (F_ANOVA) = 6.860 ، sig.=0.001							

ويلاحظ من نتائج الجدول السابق بأن قيمة ف (F_ANOVA) دالة إحصائياً (مستوى الدلالة Sig. = 0.001

أقل من 0.05) مما يدل على أن نموذج الانحدار الخطي المقدر صالح في تفسير البيانات والمتغيرات التي

دخلت الدراسة وأن معامل التحديد (R^2) = 0.413 وهو القدرة التفسيرية للنموذج مما يدل على أن المتغيرات

المستقلة (تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة، تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة، تطبيق تعليمات إعادة تقييم

الأصول) التي دخلت النموذج قادرة على تفسير التغير في المتغير التابع (إيرادات ضريبة الدخل المتحققة)

بنسبة 41.3% وباقي التفسير يرجع لعوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار.

من الجدول السابق كذلك يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية الأولى حيث يتضح وجود أثر لتطبيق

الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص

بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات (قيمة معامل Beta = 0.129، مستوى

الدلالة = 0.029 > 0.05). كما يلاحظ بأن بان هنالك علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث ان

إشارة معامل المتغير المستقل موجبة مما يدل على وجود أثر طردي موجب ودالة إحصائياً لتطبيق الشركات

المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة

الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذا ما اظهرته مصفوفة معامل الارتباط في الملحق رقم (2).

3-2-5 الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

جدول رقم (17)

نتائج معاملات الانحدار المتعدد المبني على طريقة انحدار التل (Ridge Regression) الالتزامات المؤجلة

النموذج	معامل Beta	المعامل المعياري S.C	الخطأ المعياري S.E	قيمة اختبار (ف) F	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	معاملات تضخم التباين (VIF) قبل انحدار التل	معاملات تضخم التباين (VIF) بعد انحدار التل
تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة	0.151	0.150	0.057	6.862	0.013	79.244	2.208
ثابت الانحدار = 1.645 ، معامل التحديد (R ²) = 0.413 قيمة (F_ ANOVA) = 6.860 ، sig.=0.001							

من الجدول السابق يمكن رفض الفرضية الفرعية الصفرية الثالثة حيث يتضح وجود أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات (قيمة معامل Beta=0.151، مستوى الدلالة=0.013 > 0.05). كما يلاحظ بأن بان هنالك علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث ان إشارة معامل المتغير المستقل موجبة مما يدل على وجود أثر طردي موجب ودالة إحصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذا ما اظهرته مصفوفة معامل الارتباط في الملحق رقم (2).

5-2-4 الفرضية الفرعية الصفرية الرابعة: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات اعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات.

جدول رقم (18)
نتائج معاملات الانحدار المتعدد المبني على طريقة انحدار التل (Ridge Regression) اعادة تقييم الأصول

النموذج	معامل Beta	المعامل المعياري S.C	الخطأ المعياري S.E	قيمة اختبار (ف) F	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.	معاملات تضخم التباين (VIF) قبل انحدار التل	معاملات تضخم التباين بعد انحدار التل (VIF)
تطبيق تعليمات اعادة تقييم الأصول	0.260	0.230	0.044	27.087	0.000	91.107	1.587
ثابت الانحدار = 1.645 ، معامل التحديد (R ²) = 0.413 قيمة (F_ANOVA) = 6.860 ، sig.=0.001							

من الجدول السابق يمكن رفض الفرضية أعلاه حيث يتضح وجود أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات اعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات (قيمة معامل Beta=0.260، مستوى الدلالة=0.000 > 0.05). كما يلاحظ بأن بان هنالك علاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع حيث ان إشارة معامل المتغير المستقل موجبة مما يدل على وجود أثر طردي موجب ودالة إحصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات اعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذا ما اظهرته مصفوفة معامل الارتباط في الملحق رقم (2).

يلاحظ من نتائج جدول تحليل الانحدار بأن تطبيق تعليمات اعادة تقييم الأصول هو الأكثر تأثيراً على إيرادات ضريبة الدخل (المعامل المعياري=0.230)، يليه تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة (المعامل

المعياري=0.150)، وأخيراً تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة (المعامل المعياري=0.122). ويلاحظ من قيم مصفوفة معاملات الارتباط (ملحق 2) وجود ارتباطات دالة إحصائياً بين المتغيرات المستقلة مما يدل على وجود مشكلة الترابط الخطي بين المتغيرات المستقلة (Multicollinearity).

بناءً على عملية تقدير نموذج الانحدار، تنتج معادلة الانحدار المقدرة التالية:

الفاعلية التنظيمية = 1.645 + 0.129 * تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة + 0.151 * تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة + 0.260 * تطبيق تعليمات إعادة تقييم الأصول

5-2-5 الفرضية الرئيسية: لا يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين.

من خلال الاختبار للفرضيات الفرعية الصفرية السابقة نستنتج بوجود تأثير لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين و للتأكيد على ذلك تم فحص الفرضية الرئيسية كباقي الفرضيات واستخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث سيتم فحص العلاقة في هذه الفرضية بناءً على نموذج الانحدار التالي:

إيرادات ضريبة الدخل المتحققة = $\beta_0 + \beta_1$ * درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 + e.

حيث:

β_0, β_1 هي ثوابت وتمثل معاملات نموذج الانحدار الخطي، و e: حد الخطأ.

والجدول التالي يوضح نتائج هذا تحليل الانحدار وتقدير النموذج:

الجدول رقم (19)

نتائج معاملات الانحدار البسيط

النموذج	معامل Beta	الخطأ المعياري S.E	المعامل المعياري S.C	قيمة اختبار (ت) T	مستوى الدلالة الإحصائية Sig.
ثابت الانحدار	0.789	0.567		1.392	0.172
درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12	0.773	0.151	0.645	5.130	0.000

معامل الارتباط $(R)=0.645$ ، معامل التحديد $(R^2)=0.416$ قيمة $(F_ANOVA)=26.315$ ، $\text{sig.}=0.000$ ،
 فحص التوزيع الطبيعي لمصفوفة البواقي:
Kolmogorov-Smirnov Z=0.823 ، P-Value(k-s test)=0.507

وبناء على عملية تقدير نموذج الانحدار، تنتج معادلة الانحدار المقدر التالية:

$$\text{ايرادات ضريبية الدخل المتحققة} = 0.789 + 0.773 * \text{درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12}$$

ويلاحظ من نتائج الجدول السابق بأن قيمة F_ANOVA ذات دالة إحصائية (مستوى الدلالة Sig.

$=0.000$ أقل من 0.05)، كما يتضح بأن اختبار التوزيع الطبيعي لمصفوفة البواقي (K-S Test) غير دال

إحصائياً ($P\text{-value}=0.507 > 0.05$) مما يدل على أن مصفوفة البواقي تتبع التوزيع الطبيعي، مما يدل

على أن نموذج الانحدار الخطي المقدر صالح في تفسير البيانات والمتغيرات التي دخلت الدراسة وأن معامل

التحديد $(R^2)=0.416$ وهو القدرة التفسيرية للنموذج مما يدل على أن متغير درجة تطبيق المعيار المحاسبي

الدولي رقم 12 قادر على تفسير التغير في المتغير التابع (ايرادات ضريبية الدخل المتحققة) بنسبة 41.6%

وباقى التفسير يرجع لعوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار. ومن نتائج تحليل الانحدار

ايضا انه يمكن رفض الفرضية العدمية الرئيسية السابقة وبالتالي يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي

رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على ايرادات ضريبية الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في

فلسطين، كما يلاحظ بأن إشارة معامل المتغير المستقل موجبة مما يدل على وجود أثر طردي ودالة

إحصائياً لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين.

5-3 نتائج الدراسة ومناقشتها مع الدراسات السابقة:

1. تبين بعد اختبار الدراسة بأن درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة وهذا يتوافق مع دراسة عبد الفتاح لعام (2015) .
2. وتبين بأن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة وهذا يتوافق مع دراسة عمر لعام (2011).
3. تبين بأن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة وهذا يتوافق مع دراسة عبد الباسط لعام (2012) .
4. تبين بأن درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل مرتفعة وهذا يتوافق مع دراسة (Lucia&others) لعام (2014) .
5. يوجد أثر لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين و يتوافق ذلك مع دراسة العجيلي لعام (2015) ودراسة Chludek لعام (2011) .
6. هنالك علاقة ودالة إحصائياً لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 للشركات المساهمة في فلسطين على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين وهذه العلاقة هي علاقة طردية.

7. للمتغير المستقل درجة تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 قدرة على تفسير التغير في المتغير التابع (ايرادات ضريبة الدخل المتحققة) بنسبة 41.6% وباقي التفسير يرجع لعوامل أخرى لم يتم دراستها أو إدخالها في نموذج الانحدار.
8. يوجد أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهو الاقل تأثيرا بمعامل معياري=0.122.
9. هنالك علاقة ودالة إحصائيا لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذه العلاقة طردية وهذا يتوافق مع دراسة Mear لعام (2011).
10. وجود أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهو الثاني بالترتيب بالتأثير بمعامل معياري=0.150.
11. هنالك علاقة ودالة إحصائيا لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذه العلاقة طردية وهذا يتوافق مع دراسة Mear لعام (2011).
12. وجود أثر لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات اعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على ايرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهو الاكثر تأثيرا عليها بمعامل معياري=0.230.

13. هنالك علاقة ودالة إحصائية لتطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل المتحققة من تلك الشركات وهذه العلاقة طردية.

14. أن الدرجة الكلية الدرجة الكلية لتطبيق التعليمات والمحددات الموجود بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل في الشركات المساهمة في فلسطين مرتفعة وكانت أعلى درجاتها درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل، يليها درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل، يليها درجة تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل وذلك بحسب ترتيب المستطلع ارائهم بضريبة الدخل.

الفصل السادس

الاستنتاجات والتوصيات

6-1 الاستنتاجات:

1. ان الالتزام بتطبيق الشركات المساهمة لتعليمات المعيار الدولي رقم 12 بقوائمها المالية وتأثيره حسب التحليل على ايرادات ضريبة الدخل يؤثر بشكل جوهري على تقليل الفجوة ما بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي من خلال الالتزام بالتطبيق وانعكاس الاثر على الدخل المحاسبي.
2. ان تطبيق الشركات المساهمة لتعليمات المعيار الدولي رقم 12 بقوائمها المالية يعطي ثقة اكبر لدائرة ضريبة الدخل بالبيانات المالية للشركات.
3. تطبيق الشركات المساهمة لتعليمات المعيار الدولي رقم 12 بقوائمها المالية يعكس الواقع العادل للشركات الامر الذي يقلل من لجوء دائرة ضريبة الدخل للاستقصاء والتمحيص للتأكد من البيانات المالية المقدمة.
4. تطبيق الشركات المساهمة لتعليمات المعيار الدولي رقم 12 بقوائمها المالية يخفف من مدى التعديلات على الدخل المحاسبي والخاضع من قبل ضريبة الدخل.

5. ان تطبيق الشركات للمعيار الدولي رقم 12 يقلل الوقت والجهد من قبل المقدرين بتقدير الشركات المساهمة ببورصة فلسطين.

6. تحقق الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة معايير الاعتراف بالأصول والالتزامات كما وردت في اطار معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية، كما انها تمثلان منافع والتزامات على شكل تدفقات داخلية و خارجة المجسدة لمنافع اقتصادية .

7. تولي الشركات اهتماما بتطبيق الأصول المؤجلة من وجهه نظر ضريبة الدخل أكثر من غيرها لمساهمتها بالتأثير على الدخل الخاضع للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.

6-2 التوصيات:

1. العمل على تضيق الفجوة بين تقديرات ضريبة الدخل للشركات المساهمة ببورصة فلسطين من قبل دوائر ضريبة الدخل والبيانات المالية المبنية على أساس المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

2. العمل على زيادة الثقة من قبل دوائر ضريبة الدخل بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين من خلال زيادة الالتزام بتطبيق المعيار كونها تؤثر على الايرادات الضريبية ايجابا وهذا هو هدف دوائر ضريبة الدخل.

3. المتابعة الحثيثة للشركات من قبل هيئة سوق رأس المال لاستمرارية و زيادة ومراقبة مدى تطبيق المعيار والالتزام به في الافصاحات والبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين ومتابعة التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 12.

4. تأهيل وتدريب كوادر دوائر ضريبة الدخل لمتابعة تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين و تدقيق التطبيق بالبيانات المالية للشركات.

5. توعية الإدارة الضريبية بضرورة وأهمية تطبيق المعيار الدولي رقم 12 واشراك المنظمات الأكاديمية والمهنية عند سن القوانين والتشريعات الضريبية.

6. نشر الثقافة المحاسبية وتشجيع الجامعات على مضاعفة الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية للطلبة
وتهيئتهم لتطبيقها بسوق العمل.

7. عمل لجان لمناقشة تطبيق المعيار الدولي والاستفادة منه بتمية الإيرادات الضريبية من الشركات
المساهمة ببورصة فلسطين.

8. عمل دراسات ميدانية اضافية بمعوقات تطبيق المعايير لدى الشركات المساهمة.

المراجع العربية:

- ابو دية، علاء.(2015). "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة البيانات المالية في فلسطين" رسالة ماجستير، جامعة بيرزيت ، رام الله. ، فلسطين.
- ابو زعيتر، احمد.(2012). " دور الإيرادات المحلية في تمويل الموازنة العامة للسلطة الفلسطينية - مدخل لتعزيز الإيرادات المحلية لتغطية عجز الموازنة(2000-2010)", رسالة ماجستير جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة.(2013). "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية"، الطبعة الثالثة، الأردن.
- اسماعيل، خليل.(2001). "المحاسبة الضريبية"، الطبعة الاولى ، دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد ، العراق.
- البطريق، يونس.(2004). "النظم الضريبية" ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان.
- جرادات، منذر.(2013). "أثر التقدير الذاتي على تحصيلات دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من وجهة نظر مدققي ضريبة الدخل في الأردن"، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 8 ، العدد 22 ، الفصل الأول، الاردن .
- الأحد، علاء.(2014). "المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحويل ((من التحاسب الضريبي الى المحاسبة الضريبية))"، مجلة كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 13 ، العراق .
- الحداد، فيصل ، والصدیق، بابكر.(2012). "أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء ضريبة الدخل بالجمهورية الليبية"، مجلة العلوم الانسانية والاقتصادية / جامعة السودان، المجلد 13 ، العدد 2 ، السودان.

- الحسيني، خالد.(2007). "مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية في تقدير ضريبة الدخل للشركات الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة والخاصة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- حسين، رلى. (2010). "مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- الحسيني، قاسم، وآخرون. (2011). "التباين بين الدخل المعلن والدخل المعتمد: الاسباب و طرف معالجتها من وجهة نظر مقدري الضرائب- دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الأردنية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، بغداد، العراق.
- حماد، طارق. (2008). "موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، قياس بنود بيان المركز المالي وقائمة الدخل I، الجزء الرابع، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر.
- حمد الله، مؤيد، (2005). " دور سياسة ضريبة الدخل في تحقيق الاهداف الاقتصادية في فلسطين" ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين
- خلف ، جهاد .(2014). " ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 " دراسة تحليلية نقدية " ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين
- درغام ، ماهر .(2006). " تقويم وقياس الأداء لدائرة ضريبة الدخل في قطاع غزة في دولة فلسطين للفترة من 1996-2003" ، مجلة تنمية الرافدين 84 (28) ، غزة، فلسطين .
- السلامين ، ياسر ؛ الدقة ، عبد الرحمن (2014). "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين" ، ط4 ، المكتبة الاكاديمية ، فلسطين .

- سلطة النقد الفلسطينية.(2012). "الوضع المالي للحكومة الفلسطينية خلال 2012"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2013). "تقرير استدامة المالية العامة للعام 2013"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2014). "الوضع المالي للحكومة الفلسطينية خلال عام 2014"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2015). "استدامة المالية العامة للعام 2015"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2016). "تطورات مالية الحكومة، الربع الأول 2016"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2016). "تطورات مالية الحكومة ، الربع الثاني 2016"، رام الله ، فلسطين.
- سلطة النقد الفلسطينية. (2016). "تطورات مالية الحكومة ، الربع الثالث 2016"، رام الله ، فلسطين.
- سلمان، محمد، والبدران، عبد الخالق.(2009). "الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية وامكانية التقريب بينهما"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 24 ، المجلد 6، العراق .
- الشلة، علا. (2005). "محددات الإيرادات العامة في فلسطين" ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين
- صلاح الدين، نادر.(2005). "مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية" ، رسالة ماجستير ، جامعة النجاح الوطنية ، نابلس، فلسطين
- الطلحة، حامد.(1999). " دور السياسة المالية في ترشيد الاستثمار الأجنبي"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 109.
- عبد الباسط، مساعد.(2012). " مدى تطبيق الضرائب على الدخل وفق المعيار المحاسبي رقم 12 في الجزائر" ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة، الجزائر.

- عبد الكريم، نصر، واخرون .(2015) . " دراسة تقييمية لقانون ضريبة الدخل لعام 2011 وتعديلاته من منظور العدالة الاقتصادية والاجتماعية " ، ط1 ، منشورات مفتاح ، فلسطين.
- عبد الفتاح، أحمد.(2015). "أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم 8 لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية." دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين" ، رسالة ماجستير ، جامعة الازهر، غزة، فلسطين
- عبده، عبد الرحيم. (2006) "الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية " حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، سوريا.
- العجيلي، عمر.(2013). "أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية (دراسة اختباريه لمصرف الشرق الاوسط العراقي للاستثمار) " ، رسالة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، الاردن.
- عمر، نكار.(2011). " المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل على ضوء النظام المالي والمحاسبي والمعيار 12 (دراسة ميدانية في مؤسسة الأعمال التكميلية للبناء)" ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- القادري، منى. (2009). "مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل" ، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الاردن.
- قباجة ، احمد.(2012). "الاستدامة المالية للسلطة الوطنية الفلسطينية : التجربة التاريخية والآفاق المستقبلية "، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس) ، رام الله ، فلسطين.
- قباجة ، احمد .(2011). " النظام الضريبي الفلسطيني " ، مركز بيسان للبحوث والإنماء ، رام الله ، فلسطين.
- القرار بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لعام 2011.

- لموسخ، احلام .(2014). " المعالجة المحاسبية للضرائب على الدخل دراسة تحليلية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 12- دراسة حالة مؤسسة النقل الحضري بولاية ورقلة للفترة ما بين (2010-2013) " ، رسالة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر .
- مجلس معايير المحاسبة الدولي.(2014). "معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضرائب الدخل"، اصدار المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
- المراقب الاقتصادي والاجتماعي.(2009). العدد(16) ماس، فلسطين .
- مسودة، سناء والمفلح، خالد.(2015). " دور الإيرادات الضريبية في ردف الموازنة العامة الأردنية بالإيرادات العامة - دراسة تحليلية مقارنة خلال الفترة ما بين (2006-2013) "، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، المجلد 23، العدد 2، الاردن.
- محمد، رسلان.(2012). " السياسية الضريبية الفلسطينية كأحد محددات النشاط الاستثماري الخاص"، ابحاث اقتصادية وادارية، العدد 12، جامعة القدس المفتوحة - فلسطين.
- محمد، فاطمة ، وجاسم، سهام .(2012). "الاتجاهات الحديثة في تقدير الدخل الخاضع للضريبة في دول عربية مختارة مع إشارة إلى العراق"، مجلة دراسات البصرة، السنة السابعة، العدد 13، العراق.
- معهد أبحاث السياسات الاقتصادية ماس.(2015). "ورقة خلفية لجلسة الطاولة المستديرة لنقاش تعديلات قانون ضريبة الدخل - الأهداف والنتائج المتوقعة" ، رام الله ، فلسطين.
- منشورات وزارة المالية الفلسطينية : إستراتيجية منظومة الإيرادات 2014-2016، فلسطين .
- منشورات وزارة المالية الفلسطينية : دليل المكلف في ضريبة الدخل، فلسطين .
- ناشد، سوزي. (2000). " الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر.
- هاردنج ،فرانك.(1999). " دور مهنة المحاسبة في الإجراءات الطارئة"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 111، الاردن .

- يعقوب، فيحاء والغانمي، فرقد (2013). "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل - دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب"، العدد 5، جامعة بغداد، العراق.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Acaranupong, Kittima. (2010). " Value Relevance and Components of Deferred Tax Assets and Liabilities: Evidence from the Listed Companies on SET 100 in Thailand", Asian Journal of Business Accounting, vol3, no1, pp55-88.
- Adekoya, O. (2011). Similarities and Differences, IFRS and Nigerian GAAP. Lagos: Pricewater House Coopers International Limited. (pwCIL).
- Al-Shammari, B. A. (2005). "Compliance with International Accounting Standards by Listed Companies in the Gulf Co-Operation Council Member States: An Empirical Study", PhD Thesis, University of Western Australia.
- Capodaglio, Gianfranco & others (2015). " Business Combinations, Goodwill and Deferred Taxes: Evidences Emerging From a Comparative Analysis Between Italy and Bulgaria, Chinese Business Review, Vol 14, No 5,pp 219-237.
- Chludek, Astrid. (2011). "On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow" University of Cologne ,Germany.
- Citron, D. (2001). "The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach", Journal of Business Finance & Accounting, Vol. (28), Issue (7-8), pp. 821-852.

- European Commission. (2008). "adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No", 1606/2002 of the European Parliament and of the Council (consolidated version 01.01.2014 in English), Brussels: Regulation No. 1126/2008 Official Journal of the European Union.
- Filho ,Reinaldo , & others .(2013)." Analysis Of The Relationship Between The components of Booktax Differences And Annual Variations In Earnings And Tax Expenses Of Firms Listed on the BMF&BOVESPA, encontro da ANPAD, RJ.
- IAS 12,- EN. EC staff consolidated version as of 21 June 2012
- IFRS Foundation (2012). Access the unaccompanied standards and their technical summaries. Available at:<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- Kieso, D.E Weygandt, JJ&warfield T.D. (2011).Intermediate accounting, IFRS edition, john wiely Sons Inc.
- Lucia, Paliu ,& others.(2014)."Accounting– taxation report in terms of deferred taxes on assets reevaluation", Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Issue 6.
- Madalina, Gîrbina ,& others.(2010)." Implications Of The Application Of IFRS For SMES In ROMANIA On Taxable And Distributable Profit", project CNCSIS –UEFISCSU PN II–RU TE_341/2010.

- Madawaki, Abdulkadir. (2012). " Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria", International Journal of Business and Management, Vol 7, No 3, Pp. 152 – 161.
- Mear, kim.(2011). " Deferred Tax – The Effect Of The Implementation OF NZ IAS 12:Income Taxes", master thesis, Massey University, albany, New Zealand.
- Monea, Alin .(2011). " Fiscal and accounting implications of income tax in Romania", Annals of the University of Petroșani, Economics, Vol 11, No 4, pp191–198.
- Purina, marina. (2016). " Deferred Taxes Under IAS 12 In The Chosen Czech And Russian Companies", Social and Behavioral Sciences , Issue 220 (2016) , pp382 – 390.
- Rafay,abdul,& Ajmal, mobeen.(2014). " Earnings Management Through Deferred Taxes Recognized Under IAS12 Evidence From Pakistan", The Lahore Journal of Business, Issue 3 ,no 1, pp. 1–19 .
- Saaydah, M. (2012). " IFRS and Accounting Information Quality: The Case of Jordan", Journal Of Economics And Administration, vol 5, no 2.
- Samuel , Fakile,& others.(2013). " The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation", International Journal of Business and Social Science Vol. 4 No. 10, Special Issue.

- Saudagaran, S, Diga J. (2000)." The Institutional Environment of Financial Reporting Regulation in ASEAN",The International Journal of Accounting, Vol 35, No 1, pp. 1–2.
- Skinner, Douglas.(2008). " The Rise of Deferred Tax Assets in Japan :The Role of Deferred Tax Accounting in the Japanese Banking Crisis", University of Chicago, April 2008.
- Wong, Norman. (2006), " Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12", Business Review, The University of Auckland, Vol 8, No 1, pp. 55 – 59.
- Yapa, Prem, & others.(2015)."The adoption of International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes: Convergence or Divergence with Local Accounting Standards In Selected ASEAN Countries", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol 9 , Issue 1, Article 7.
- Young–Soo Choi, & others.(2013). "Has The IASB Been Successful in Making Accounting Earnings More Useful For Prediction and Valuation ?UK Evidence" .Journal of Business Finance &Accounting ,vol40 , no7 & 8 ,pp741–768.
- Zakari , Ahmed & Co – Chartered Accountants and Entop Consulting Ltd UK. (2011). "International Financial Reporting Standards (IFRS): An Essential course for Getting to “KNOW IFRS”, The Lagoon Restaurant, cOzumba Mbadiwe Street, Victoria Island Lagos.

- Zarova, Marcela.(2010). " Impact of IAS 12 on Deferred Taxes Regulation in the Czech Republic", European Financial and Accounting Journal, vol. 5, no. 1, pp. 6–27.
- Zeghal, Daniel, & others. (2012). "The Effect of Mandatory Adoption of IFRS on Earnings Quality: Evidence from the European Union ". Journal of International Accounting Research, Vol 11, No 2, pp. 1–25.

المراجع من الصفحات الالكترونية:

- <http://www.pex.ps/PEXWebSite/Default.aspx> بورصة فلسطين
- <http://www.pma.ps/ar-eg/home.aspx> سلطة النقد الفلسطينية
- [/http://www.mas.ps](http://www.mas.ps) معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية- ماس
- <http://www.pmf.ps/index.php?pagess=monreportx> وزارة المالية الفلسطينية
- www.surveymonkey.com موقع اختيار العينة
- www.ifrsbox.com/ias-12-income-taxes :موقع المعيار المحاسبي الدولي رقم 12

الملاحق

ملحق (1)

مصفوفة قيم معاملات الاستخراج لفقرات الاستبيان

معاملات الاستخراج	رقم الفقرة	معاملات الاستخراج	رقم الفقرة	معاملات الاستخراج	رقم الفقرة
0.700	.41	0.722	.21	0.601	.1
0.672	.42	0.815	.22	0.672	.2
0.701	.43	0.583	.23	0.635	.3
0.662	.44	0.830	.24	0.528	.4
0.669	.45	0.768	.25	0.579	.5
0.864	.46	0.664	.26	0.679	.6
0.752	.47	0.811	.27	0.757	.7
0.823	.48	0.782	.28	0.486	.8
0.799	.49	0.804	.29	0.676	.9
0.776	.50	0.878	.30	0.788	.10
0.836	.51	0.916	.31	0.824	.11
0.816	.52	0.697	.32	0.718	.12
0.787	.53	0.741	.33	0.738	.13
0.589	.54	0.754	.34	0.734	.14
0.652	.55	0.551	.35	0.684	.15
0.744	.56	0.675	.36	0.558	.16

0.709	.57	0.728	.37	0.620	.17
0.874	.58	0.582	.38	0.712	.18
0.713	.59	0.672	.39	0.801	.19
0.756	.60	0.625	.40	0.683	.20

ملحق (2)

مصفوفة معامل الارتباط الذي يبين مشكلة الترابط الخطي بين المتغيرات المستقلة

ضريبة إيرادات الدخل	تطبيق تعليمات اعادة تقييم الأصول	تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة	تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة		
			1	معامل الارتباط	تطبيق تعليمات الأصول المؤجلة
				مستوى الدلالة	
		1	.625**	معامل الارتباط	تطبيق تعليمات الالتزامات المؤجلة
			.000	مستوى الدلالة	
	1	.754**	.648**	معامل الارتباط	تطبيق تعليمات اعادة تقييم الأصول
		.000	.000	مستوى الدلالة	
1	.661**	.557**	.515**	معامل الارتباط	ايرادات ضريبة الدخل
	.000	.000	.001	مستوى الدلالة	

ملحق (3)

قائمة بأسماء المحكمين

1. الدكتور غسان دعاس، كلية المحاسبة، جامعة النجاح الوطنية.
2. الدكتور مجدي الكبيجي، كلية المحاسبة، جامعة القدس المفتوحة.
3. الدكتور ابراهيم عوض، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس.

ملحق (4)

الاستبانة

كلية الدراسات العليا

معهد الإدارة والاقتصاد

حضرة الموظف/ة في دائرة ضريبة الدخل المحترم :

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الطالب بإجراء دراسة كمتطلب تكميلي لنيل درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والضرائب بعنوان:
تأثير تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل على إيرادات ضريبة الدخل من
الشركات المدرجة في بورصة فلسطين "

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل لتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. و كيفية المحاسبة عن الآثار على الضريبة الحالية والمستقبلية ، حيث انه إذا كان من المحتمل أن استرداد أو تسوية المبلغ الدفترى للأصول أو الالتزامات التي تم إثباتها في قائمة المركز المالي للمنشأة سوف يجعل دفعات الضريبة المستقبلية أكبر أو أصغر مما يمكن أن تكون عليه إذا لم يكن لمثل هذا الاسترداد أو التسوية آثار على الضريبة، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة إثبات التزام ضريبة مؤجلة أو أصل ضريبة مؤجلة، مع استثناءات محدودة معينة.

كما و يتعامل هذا المعيار مع إثبات أصول الضريبة المؤجلة الناشئة عن خسائر غير مستغلة لأغراض الضريبة أو إعفاءات ضريبية غير مستغلة، وعرض ضرائب الدخل في القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

لذا يرجى التكرم بالإجابة على فقرات الاستبانة التالية ، شاكرين لكم حسن تعاونكم مؤكدين و متعهدين لكم حرصنا على سرية المعلومات التي ستقدمونها، وانها ستوظف فقط لاغير لأغراض البحث العلمي.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الطالب زيد ربحي قطيط

إشراف الدكتور كامل أبو كويك.

القسم الأول: يتكون القسم الأول من معلومات خاصة بالموظف المجيب، يرجى وضع إشارة (X) أمام العبارة المناسبة لإجابتك:

1. الجنس : ذكر أنثى
2. المسمى الوظيفي : مدير نائب مدير رئيس قسم مقدر مدقق داخلي
3. المؤهل العلمي : دبلوم دبلوم عالي بكالوريوس ماجستير دكتوراه
4. التخصص العلمي : محاسبة علوم مالية إدارة أعمال اقتصاد أخرى
5. سنوات الخبرة في العمل في ضريبة الدخل : 1-5 سنوات 6-10 سنة 11-15 سنة 16-20 سنة أكثر من 20 سنة.

القسم الثاني

1- الرجاء وضع إشارة (X) داخل مربع الإجابة المناسبة :

نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	البيان	
					اسئلة عامة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 بالبيانات المالية للشركات المساهمة في بورصة فلسطين	
					تفصح الشركات المساهمة عن تطبيق المعيار الدولي رقم 12 واي تغيرات ببياناتها المالية نظرا لتطبيق المعيار.	1
					تعتبر البيانات المالية للشركات المساهمة ذات مصداقية لدى دائرة ضريبة الدخل .	2
					البيانات المالية للشركات المساهمة مفهومة و قابلة للتحليل لدى دائرة ضريبة الدخل .	3
					تستخدم الشركات طريقة بيان المركز المالي لاحتساب الفروقات المؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.	4
					تفصح الشركات المساهمة عن جميع المصاريف الضريبية المتعلقة بالتغيرات في نسب الضريبة.	5
					يتم دراسة وتحليل بنود الضرائب المؤجلة بالبيانات المالية وملاحظاتها للشركات المساهمة في بورصة فلسطين .	6

					7	يتم طلب كل المعززات لوجود بنود الضرائب المؤجلة بالبيانات المالية وملاحظاتها للشركات المساهمة في بورصة فلسطين.
					8	تخضع الشركات المساهمة ببياناتها المالية للتعديل عند تقديم الكشف التعديلي لضريبة الدخل .
					9	تنشأ فروقات بين الدخل المحاسبي نظرا لتطبيق المعيار رقم 12 والدخل الخاضع للضريبة وفق التشريعات الضريبية المعمول بها بالقوائم المالية للشركات المساهمة .
					10	تقوم الشركات بتضمين الدخل في حساب الربح المحاسبي في فترة واحدة ولكن يتم تضمينها في الربح الخاضع للضريبة في فترة مختلفة بما توصف هذه الفروق المؤقتة بخلافات التوقيت.
					11	تقوم الشركات المساهمة بتوضيح العلاقة بين المصروف الضريبي والربح المحاسبي بالبيانات المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في فلسطين.
					12	تقوم الشركات المساهمة بالانفصاح عن الضريبة الكلية الحالية والمؤجلة التي ترتبط بالبنود المعترف بها مباشرة في حقوق الملكية بالبيانات المالية للشركات المساهمة في فلسطين.
					13	هنالك تفاوت بين المصاريف المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.
					14	هنالك تفاوت بين الإعفاءات المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.
					15	يعالج قانون ضريبة الدخل وتعليماته الضرائب المؤجلة والية احتسابها والتعامل معها ضريبيا.
نادرا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما		مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الأصول المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل
					1	هنالك تفاوت بين طرق الاستهلاك المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.
					2	تظهر بنود الأصول الضريبية المؤجلة وتفصيلاتها بالقوائم المالية و ملاحظاتها للشركات المساهمة في فلسطين

					3	هناك تفاوت بين طرق احتساب تكلفة المخزون المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق.
					4	تقوم الشركات المساهمة بالاعتراف بالمنافع التي تتعلق بالخسارة الضريبية التي يمكن ترجيلها لاسترداد ضريبة جارية لفترة سابقة كأصل.
					5	تلتزم الشركات بقياس الأصول المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل.
					6	يتم إثبات أصل الضريبة المؤجلة للترحيل للامام للخسائر الضريبية غير المستخدمة والزيادة من الضرائب غير المستخدمة بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.
					7	يتم الإفصاح عن مصروف الضريبة المؤجلة بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.
					8	يشمل مصروف الضريبة للشركات المساهمة مصروف الضريبة المؤجلة.
					9	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل من قبل الشركات المساهمة لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة لحين تحقق أرباح ضريبية لمقابلتها
					10	تعترف الشركات بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين.
نادرا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما		مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات الالتزامات المؤجلة الخاصة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل
					1	يتم الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين.
					2	يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة من الاعتراف الأولي لأصل أو التزام.
					3	القيمة الدفترية للموجودات والمطلوبات الضريبية المؤجلة قد تتغير على الرغم من عدم وجود تغيير في مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها نتيجة لتغيير في معدلات الضرائب أو قوانين الضرائب.

					4	تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين بالمطلوبات ضريبية مؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات.
					5	تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين بالضرائب الحالية والضرائب المؤجلة كدخل أو مصروف وإدراجها في الربح أو الخسارة للفترة المالية.
					6	تعترف الشركات المساهمة ببورصة فلسطين ببعض الإيرادات الغير تشغيلية مثل أرباح الأسهم وتظهر ببياناتها المالية.
					7	يتم عمل إعادة تقييم دوري للأسهم والسندات حسب التغيرات السوقية.
					8	تلتزم الشركات بالافصاح عن المبلغ الاجمالي للفروقات المؤقتة المرتبطة بالشركات التي لم يتم الاعتراف بشأنها بالتزامات ضريبية مؤجلة.
					9	تلتزم الشركات بقياس الالتزامات المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام.
نادرا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما		مدى تطبيق الشركات المساهمة في فلسطين لتعليمات إعادة تقييم الأصول الموجودة بالمعيار المحاسبي رقم 12 الخاص بضريبة الدخل .
					1	تقوم الشركات المساهمة في فلسطين بإعادة تقييم للأصول بطريقة دورية و ممنهجة .
					2	تصرح الشركات المساهمة في فلسطين عن إعادة تقييم الأصول ببياناتها المالية المقدمة لدائرة الضريبة.
					3	تظهر مخصصات إعادة التقييم بالبيانات المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين .
					4	يتم تعديل مخصصات إعادة التقييم من اضافة او حذف ضمن معايير المحاسبة الدولية.
					5	تصرح الشركات عن الضريبة المؤجلة الناتجة عن اعادة تقييم الأصول بالبيانات المالية للشركات.
					6	تصرح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة.
					7	يعترف القانون الضريبي بخسائر اعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة.

					تقوم الشركات المساهمة في فلسطين بتقليل القيمة الدفترية للأصول الضريبية المؤجلة طبقا لاحكام المعيار الدولي رقم 12.	8
نادرا جدا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما	ايرادات ضريبية الدخل المتحققة من الشركات المساهمة في فلسطين	
					يؤثر قيام الشركات بقياس الأصول المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يتحقق فيها الأصل على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	1
					يؤثر وجود التفاوت بين طرق الاستهلاك المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	2
					يؤثر وجود التفاوت بين طرق احتساب تكلفة المخزون المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	3
					يؤثر الإفصاح عن الأصول الضريبية المؤجلة بالبيانات المالية للشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.	4
					يؤثر الإفصاح عن مصروف الضريبة المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات	5
					يؤثر الاعتراف بالفروقات المؤقتة القابلة للاقتطاع بالقوائم المالية للشركات المساهمة ببورصة فلسطين على ربحها و دخلها الخاضع للضريبة.	6
					يؤثر الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل من قبل الشركات المساهمة لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة لحين تحقق أرباح ضريبية لمقابلتها على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.	7
					يؤثر الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة بميزانيات الشركات المساهمة بفلسطين على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.	8
					يؤثر الاعتراف الجزئي ببعض الأيرادات غير التشغيلية مثل أرباح الاسهم والسندات على الدخل الخاضع للضريبة المتحقق من الشركات المساهمة.	9
					يؤثر عمل إعادة تقييم دوري للأسهم والسندات حسب التغيرات السوقية على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.	10

				11	يؤثر قيام الشركات بقياس الالتزامات المؤجلة بمعدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
				12	يؤثر اعتراف الشركات بالمطلوبات الضريبية المؤجلة لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
				13	يؤثر وجود التفاوت بين المصاريف المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
				14	يؤثر وجود التفاوت بين الإعفاءات المصرح عنها بالبيانات المالية للشركات وفقا لتطبيق المعيار رقم 12 وتلك المعترف بها بقانون ضريبة الدخل المطبق على الدخل الخاضع للضريبة للشركات المساهمة بفلسطين.
				15	يؤثر الاعتراف بالضريبة المؤجلة الناتجة عن اعادة تقييم الأصول بالبيانات المالية على الدخل الخاضع للشركات المساهمة.
				16	يؤثر افصح الشركات عن خسائر إعادة التقييم للأصول بالبيانات المالية للشركات المساهمة على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.
				17	يؤثر اعتراف القانون الضريبي بخسائر إعادة التقييم للأصول على الربح الخاضع للضريبة للشركات المساهمة.
				18	يؤثر قيام الشركات المساهمة في فلسطين بتقليل القيمة الدفترية للأصول الضريبة المؤجلة طبقا لاحكام المعيار الدولي رقم 12 على الدخل الخاضع للضريبة لتلك الشركات.

ولكم جزيل الشكر والاحترام