

عمادة الدراسات العليا

جامعـة القدس

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع
الاستثمار

دراسة ميدانية على الواقع الفلسطيني

نائل علي محمود عيسى العصا

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

2005م - 1425 هـ

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع
الاستثمار

دراسة ميدانية على الواقع الفلسطيني

مقدمة من

نائل علي محمود عيسى العصا

بكالوريوس في الإدارة والريادة شعبة المحاسبة من جامعة القدس المفتوحة - فلسطين

إشراف : د. إبراهيم عتيق

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب

معهد الإدارة والاقتصاد - عمادة الدراسات العليا - جامعة القدس

القدس - فلسطين

آب / 2004 م

المحاسبة
والضرائب
معهد الإدارة
والاقتصاد
عمادة
الدراسات
العليا
جامعة
القدس

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع
الاستثمار

دراسة ميدانية على الواقع الفلسطيني

الطالب: نائل علي محمود عيسى العصا

الرقم الجامعي: 9820135

المشرف: د. إبراهيم عتيق

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ: 2004/8/5

من لجنة المناقشة المدرجة أسماؤهم وتواقيعهم:

١. د. إبراهيم عتيق رئيس لجنة المناقشة

التوقيع:.....

٢. د. عفيف حمد ممتحناً داخلياً

التوقيع:.....

٣. د. سائد الكوني ممتحناً خارجياً

التوقيع:.....

جامعة القدس - فلسطين

2004م - 1425هـ

بسم الله الرحمن الرحيم

"... يرفع الله الَّذِينَ امنوا منكم وَالَّذِينَ اوتوا العلم درجاتٍ
والله بما تعملون خبيرٌ".

صدق الله العظيم

(المجادلة، آية: 10)

الإهداء

إلى والدي إحساناً

إلى زوجتي حملاً وفضولاً

إلى أولادي حنوً وفضولاً

إلى أولادي، محمد، يزن، براء حنوً وإكباراً

إلى إخوتي وأخواتي عطفاً وحناناً

إلى وطني شوقاً وإسهاماً

إلى زملائي أعضاء الهيئة التدريسية في:

جامعة القدس المفتوحة / بيت لحم

بسم الله الرحمن الرحيم

بيان

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

التوقيع:

الطالب : نائل علي محمود عيسى العصا

التاريخ : 2004/8/31.

الشكر والتقدير

يسعدني وقد شارفت هذه الرسالة على الانتهاء بعون الله - تعالى - وتوفيقه، أن أتوجه بوافر الشكر، وخالص العرفان والامتنان إلى الأساتذة الكرام الذين غمروني بحسن معاملتهم ومنحوني جزءاً كبيراً من وقتهم الثمين، ففاضوا علي من وافر علمهم الشيء الكثير، وأخص بالذكر المشرف على هذه الرسالة الدكتور إبراهيم عتيق، الذي أنار لي الطريق، وأفاض علي من وقته وجهده

الشيء الكثير، مشجعا ومناصراً بإرشاداته وتوجيهاته القيمة التي ساهمت في تطوير هذه الرسالة وإثرائها.

كما وأتقدم بشكري وعرفاني إلى الأستاذ الفاضل الدكتور محمود الجعفري - مدير معهد الإدارة والاقتصاد في كلية الدراسات العليا - الذي لم يدخر أي جهد في مساعدتي. وكذلك أشكر الدكتور الفاضل عفيف حمد الذي وضع الأساس المتين لهذه الرسالة من خلال توجيهاته وتعليماته في المجال الاقتصادي. ولا أنسى أن أتقدم بالشكر والامتنان للأخوة أعضاء لجنة التحكيم الأستاذ فادي قطان - عميد كلية التجارة - جامعة بيت لحم، والأستاذ فهمي إدريس - محاضر في جامعة القدس المفتوحة - على تفضلهم بقراءة إستبانة الدراسة، وملاحظاتهم وتوجيهاتهم الرشيدة، والأخوة أعضاء هيئة التدريس في قسم الدراسات العليا في كلية الإدارة والاقتصاد في جامعة القدس تقديراً لدورهم المميز في رعايتهم لطلبة الدراسات العليا وسعة صدرهم، وتفانيهم في تقديم الدعم والمساعدة.

وأشكر أيضاً الأخت الغالية سهى العصا - مدرسة اللغة العربية - لجهودها المبذولة في تنقيح الرسالة إملائياً ولغويماً. وأقدم شكري إلى كل الذين استجابوا لتعبئة الاستبانة بجدية تامة فهي شكلت العمود الفقري للدراسة.

وأخيراً لا يسرني إلا أن أتقدم بالشكر إلى زوجتي العزيزة التي هونّت عليّ المصاعب، وهيات لي الظروف المناسبة، ووقفت بجانبني حتى أنهيت هذه الرسالة، فلها مني كل الاحترام والتقدير.

فإلى هؤلاء جميعاً أقدم خالص الشكر، إذ لهم عليّ حق التقدير، وواجب العرفان داعياً الله - عز وجل - أن أكون قادراً على رد الجميل. مع فائق الاحترام والتقدير

الباحث

نائل

العص

1

ملخص الدراسة

تناولت هذه الدراسة بحث أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار، وعلى أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق طرق الاهتلاك المعجل للأغراض الضريبية، لا سيما في الأراضي الفلسطينية حيث تطبق فيها طريقة القسط الثابت كما تم بحث مدى ملاءمة هذه الطريقة للوضع في الأراضي الفلسطينية، وتبين أنه لا يتناسب والأوضاع الاقتصادية السيئة هناك، وقد تم ذلك من خلال تحليل الدراسات السابقة، واستخلاص نتائجها لتحديد تساؤلات وفرضيات الدراسة التي تم اختبارها من خلال الاستبيان الذي تم تصميمه لتحقيق هذه الغاية، فاحتوت الدراسة على إستبانتين: الأولى، لهدقوي الحسابات والبالغ عددهم (75)، ويمثلون نسبة (70.89%) من مجتمع الدراسة، ومأموري التقدير في ضريبة الدخل والبالغ عددهم (8)، ويمثلون نسبة (7.48%). والثانية، للمدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي، حيث اختبرت عينة منهم وقد احتوت كل من الإستبانتين على أربعة أجزاء رئيسية، الجزء الأول عبارة عن خطاب موجه لمفردات عينة الدراسة لتوضيح هدف وأبعاد الدراسة، والجزء الثاني يحتوي على مجموعة أسئلة تهدف إلى تكوين فكرة عامة عن المشاركين في الدراسة، والجزء الثالث يتكون من خمسة أسئلة تتعلق بالجانب العملي للدراسة، وأما الجزء الرابع فيتكون من خمسة أسئلة، اشتملت على ثلاثة وثلاثين بنداً حول موضوع الدراسة، حيث غطت هذه الأسئلة جميع جوانب الدراسة وفقاً لأغراضها الرئيسية كما تم تحديدها مسبقاً.

وقد تم استخدام برامج إحصائية مختلفة ضمن رزمة برامج (SPSS) في تحليل

البيانات التي جمعها الباحث من عينة الدارسة لاختبار الفرضيات ، وبعد التحليل

الإحصائي تم الحصول على النتائج التالية:

١. بما أن الاهتلاك يؤثر على صافي الربح، فإن اختلاف طرق احتسابه سيؤدي إلى حدوث فروق في تحميل فترات عمر الأصل الإنتاجي المالية من قيمته القابلة للاهتلاك، وهذه الفروق تتلشى بنهاية العمر الإنتاجي المحدد للأصل، وحيث ستختزل بعضها بعضاً، ويمثل الاهتلاك أحد العناصر المؤثرة في قياس الدخل لذا فإنه يترك أثراً ملموساً على تفاوت دفعات ضريبة الدخل، وإذا ما تم احتساب الاهتلاك بموجب إحدى طرق الاهتلاك المعجل، فإنه يترتب على ذلك اهتلاك قيمة الأصل بسرعة أكبر من الاهتلاك بطريقة القسط الثابت، لا سيما وأن الفترة الأولى من العمر الإنتاجي للأصل تعتبر المستفيد الأكبر من خدمات الأصل، وبالتالي فإنها تتحمل القسط الأكبر من عبء الاهتلاك، مما ينتج عنه أرباحاً أقل، وهذا له مدلولات اقتصادية من حيث تشجيع الاستثمار من خلال الوفورات الضريبية جراء تخفيض قيمة الضرائب، حيث تكون الوفورات الضريبية الناتجة عن الاستقطاعات الضريبية للاهتلاك ذات قيمة عالية أعلى نسبياً.
٢. بالرغم من أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، يعتبر المعيق الرئيس أمام تطبيق طريقة القسط المتناقص، إلا أن هناك معيقات أخرى تحول دون

تطبيق طريقة القسط المتناقص أهمها : تأجيل دفع الضريبة لسنوات لاحقة،
وسهولة احتساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت.

٣. أن تطبيق طريقة القسط المتناقص واعتماد معدلات اهتلاك عالية يساعد
على تشجيع الاستثمار.

٤. أن تطبيق طريقة القسط الثابت المعتمدة حالياً بموجب قانون التشريع الحالي
للأغراض الضريبية لا تتناسب والأوضاع الاقتصادية السيئة الناتجة عن
تدهور الأوضاع الأمنية، والسياسية في فلسطين، مما يدفع إلى ضرورة
احتساب الاهتلاك بطريقة أنسب.

٥. أن الدخل الخاضع للضريبة يتأثر بطريقة تقييم الأصول بالقيمة الحالية
كبدل للتكلفة التاريخية، وأنه يجب إعادة النظر في اعتماد التكلفة التاريخية
لتقييم الأصول بشكل دائم لا سيما في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار.

٦. أن تطبيق طريقة القسط المتناقص للأغراض الضريبية لا يعتبر شكلاً من
أشكال التهرب الضريبي، بالرغم من أنه لا يتفق والقانون الذي يعتمد فقط
تطبيق طريقة القسط الثابت، وأن للمكلف المطالبة بمصروف الاهتلاك
لاحقاً في حالة عدم الاستفادة منه في السنوات السابقة.

٧. أن تكلفة الاهتلاك، والعوامل المؤثرة فيها، وسياسة توزيع الأرباح، وسياسة
الشركة المتبعة لتخفيض الأرباح، وتحقيق وفورات ضريبية جراء اتباع طرق
الاهتلاك المعجل، والعوامل المؤثرة بها تؤثر على اتخاذ القرارات السليمة
للاستثمار في الشركات.

وقد أوصى الباحث بما يلي:

١. مطالبة المشرع الفلسطيني بضرورة تطبيق طرق الاهتلاك المعجل، لما له من ميزة على الاقتصاد الفلسطيني في ظل الظروف السائدة.
٢. إعادة النظر في إعداد قائمة الدخل بالتكلفة التاريخية، لكونها لا تُعبر عن ربح المنشأة الاقتصادية الحقيقي، ولا تساعد على أداء القياس بشكل واقعي.
٣. مطالبة السلطات الضريبية الأخذ بمبدأ التكلفة الحالية عند احتساب الاهتلاك بدلاً من مبدأ التكلفة التاريخية.
٤. عدم احتساب الاهتلاك على الموجودات الثابتة المستهلكة دفترياً حتى وإن استمرت في الخدمة.
٥. تخصيص نسبة معينة من الأرباح المعدة للتوزيع كاحتياطي لارتفاع أسعار الأصول الثابتة، من أجل مواجهة حالات الطوارئ.
٦. استغلال الوفورات الضريبية الناتجة عن استخدام طرق الاهتلاك المعجل في حالة تطبيقها لغايات تشجيع الاستثمار.

**The Effects of the Application of Different Methods of Depreciation on Profits, Tax Savings and
Investment Promotion.**

By:

Na'el Ali Mahmoud Al Assa

Supervisor:

Dr Ibraheem Ateeq

Institute of Business and Economics

Faculty of Graduate Studies

Alquds University-Jerusalem

This thesis was discussed and authenticated on 05/08/2004 as a prerequisite for the Master

Degree in Accounting and Taxation. The Discussion Committee included:

- 1. Dr. Ibraheem Ateeq - President and Supervisor.**

2. Dr. Sa'ed Al Koni - External Examiner.

3. Dr. Afif Hamad - Internal Examiner.

Executive Summary

This study examines the effects of the different depreciation methods on the net earnings, tax savings and investment promotion. It also investigates the main obstacles preventing the implementation of the Accelerated Depreciation methods for taxation purposes in the Palestinian Territories while Straight Line Depreciation method is currently in use. The study shows that the Straight Line method is not currently the most suitable for application, because of the prevailing economic circumstances in the Palestinian territories.

The study includes two surveys that have been designed after an extensive literature review. The first survey was administered to two like-minded populations; the first population included 75 public accountants (70.89% of the total population) in addition to income tax estimators of 8 governorates (7.48 of the total population). The second survey was administered to financial managers at corporates listed in the Palestinian Stock Market. The two surveys consisted of four main parts:

- The first part included a letter to the participants explaining the goal and dimensions of the study.
- The second part contained a group of questions designed to provide a clear view about the participants.
- The third part listed five questions concerning the practical part of the study.
- The fourth section consisted of five questions that are considered the “core” of the study. Thirty five points covered all aspects of the study according to its preset objective.

A number of statistical programs, mainly SPSS, were used in analyzing the data collected by the researcher. The results of the analysis indicated the following:

1. Given that depreciation affects the net earnings, it is believed that using different methods of calculating it would lead to a marked difference in the current market value of the fixed asset. Such difference expires over the total useful life of the asset. Moreover, depreciation is one of the factors that determine the measurement of income

and, therefore, it affects the annual income tax payments. If one of the methods of Accelerated Depreciation is used in measuring the depreciation, it would lead to depreciating the historical cost of the asset at a faster rate than if we used the method of Straight Line Depreciation method. This concept holds true especially since the first phase of the asset's life is the most productive. Thus, depreciation would be at its highest at this phase leading to the lowest earnings. This fact has economic ramifications in terms of investment promotion through tax savings resulting from lowering tax payments.

2. Despite the fact that the Palestinian Income Tax Law is considered the main obstacle preventing the usage of the Declining Balance Method in estimating depreciation. There are other obstacles that hinder the usage of such a method ,such as the easiness of using the Straight Line Method , and the postponement of paying taxes for later years.
3. The implementation of the Declining Balance Method, in addition to considering higher depreciation rates may help in promoting investments.
4. The practice of using the Straight Line Method, as is currently taking place, for taxation purposes is not suitable for the current economic conditions in Palestine. There are more suitable accounting methods for depreciation to be used.
5. Taxable income is usually affected by the method used in evaluating the fixed assets and its Current value could be used as an alternative to the Historical Value approach. The usage of the Historical Value approach for asset evaluation must be reconsidered in the light of the increasing prices which Palestine witnesses nowadays.
6. The usage of the Declining Balance Method for taxation should not be considered to be a form of tax evasion despite the fact that the Palestinian law recognizes the Straight Line Method as the only method that should be used to account for fixed assets depreciation.
7. Depreciation, the factors affecting it, profit distribution policies, a corporate's policy to reduce profits and realization of tax savings ,using one of the accelerated depreciation methods are all factors that influence taking the right decisions to invest in corporates

The researcher recommended the following:

- a. The Palestinian lawmaker must legislate accelerated depreciation method to replace the straight line method because of its advantages to the current Palestinian economic situation.
- b. Preparing income statements using the historical value of assets must be reconsidered due to the fact that this value does not express the real profit of a corporate. Moreover, it does not help to make a realistic assessment of its performance.
- c. Different taxing authorities must use the principle of Present Value, instead of the Historical Value of the fixed asset, when accounting for depreciation.
- d. Depreciation on fixed assets that have lost their market value must be stopped, even if they continue to serve the corporate objectives.
- e. Allocation of a certain percentage of a corporate's profit as a reserve to be made in time of crisis or emergencies.
- f. Taking Advantage of the tax savings resulting from the application of accelerated depreciation methods, must be considered in order to promote investment in Palestine.

فهرس المحتويات

	<u>الموضوع</u>	<u>رقم الصفحة</u>
..... بيان	I	
..... شكر وتقدير	II	
..... ملخص الدراسة باللغة العربية	III	
..... ملخص الدراسة باللغة الإنجليزية	VIII	
..... فهرس المحتويات	XI	

.....	فهرس الجداول	•
	XIV	
.....	فهرس الملاحق	•
	XVI	
	الفصل الأول: التعريف بالدراسة	•
1	والمشكلة.....	
.....	المقدمة.....	•
	3	
.....	مشكلة الدراسة.....	•
	6	
.....	أهداف الدراسة.....	•
	7	
.....	أهمية الدراسة.....	•
	8	
.....	أسئلة الدراسة.....	•
	9	
	الفصل الثاني: الإطار	•
10	النظري.....	
.....	أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار ...	•
	12	
.....	المقدمة.....	•
	12	
.....	أسباب وعوامل الاهتلاك.....	•
	13	
.....	١. العمر الإنتاجي للأصل.....	
	14	
.....	٢. تحديد القيمة الاهتلاكية للأصل.....	
	16	
.....	طرق الاهتلاك.....	•
	16	

.....	١ . طريقة القسط الثابت	17
.....	٢ . طرق الاهتلاك المعجل	18
.....	أ . طريقة القسط المتناقص	18
.....	ب . طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل	20
.....	ت . طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل	21

رقم الصفحة	الموضوع	
.....	٣ . طريقة عدد ساعات التشغيل "انتاج الساعة"	22
.....	٤ . طريقة إعادة التقدير	22
.....	٥ . طريقة الدفعة السنوية	23
.....	٦ . طريقة معدل النفاذ	24
.....	٧ . طريقة وحدات الإنتاج	24
.....	• الاهتلاك في التشريع الضريبي	25
25	التشريع الضريبي اللبناني
26	التشريع الضريبي السوري
27	التشريع الضريبي الأردني
28	التشريع الضريبي المصري

التشريع الضريبي الفلسطيني.....

29

30 التشريع الضريبي الإسرائيلي.....

• أثر اختلاف طرق الاهتلاك على تشجيع الاستثمار.....

34

• آثار الاهتلاك.....

37

1. أثر اختلاف طرق الاهتلاك على مصداقية البيانات المالية الختامية.....

37

أ. تعديل القوائم المالية للفترات

38 السابقة.....

ب. اعتبار أثر التغير من عناصر القوائم المالية

38 الحالية.....

ج. اعتبار أثر التغير من عناصر القوائم المالية للفترات

39 المستقبلية.....

2. أثر اختلاف قيمة ومعدلات الاهتلاك على مصداقية البيانات المالية.....

39

• ضريبة الدخل والاستثمار.....

45

• أثر اختلاف طرق الاهتلاك على اتخاذ القرارات المتعلقة بضريبة الدخل والاستثمار...

46

46 أثر ضريبة الدخل على القرارات المالية.....

46 تقييم مشاريع الاستثمار دراسة الجدوى في حالة وجود الاهتلاك والضرائب..

• الدراسات السابقة.....

48

• فرضيات الدراسة.....

66

الموضوع

رقم الصفحة

.....	الفصل الثالث : الإطار العملي	67
.....	منهجية الدراسة	69
69 ١. مجتمع الدراسة	
71 ٢. عينة الدراسة	
72 ٣. أداة الدراسة	
.....	خصائص عينة الدراسة	77
.....	ثبات أدلة البحث	
84	
.....	صدق الاستبانة	85
.....	التحليل الإحصائي	85
.....	اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	87
.....	نتائج الدراسة	115
.....	التوصيات	116
.....	طريقة مقترحة للاهتلاك "الطريقة المزدوجة"	117
.....	المراجع والهوامش	119
.....	المراجع العربية	121

.....المراجع الإنجليزية.....	•	123
.....المراجع العبرية.....	•	124
.....	•	الملاحق
.....		125 .

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
70	مدققو الحسابات موزعون حسب المناطق.	1.
71	نسبة الاستجابة لكل فئة من فئات مجتمع الدراسة.	2.
79	خصائص عينة الدراسة.	3.
84	ثبات أدلة البحث.	4.
86	معيار احتساب الاجابات.	5.
87	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار معوقات طريقة تطبيق القسط المتناقص لكل فقرة مرتبة تنازلياً.	6.
91	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار معوقات طريقة تطبيق القسط المتناقص بشكل عام.	7.

91	نتائج تحليل التباين الأحادي لعلاقة متغير الوظيفة بمعوقات تطبيق طريقة القسط المتناقص.	.8
93	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات الاستثمار والصناعة لكل فقرة مرتبة تنازلياً.	.9
97	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات الاستثمار والصناعة بشكل عام.	.10
98	نتائج تحليل التباين الأحادي لأثر اختلاف طرق الاهتلاك على سياسة الاستثمار وتشجيع الصناعة.	.11
99	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات الاستثمار والصناعة لكل فقرة مرتبة تنازلياً.	.12
102	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات القيمة الحالية بشكل عام.	.13
103	نتائج تحليل التباين الأحادي لإظهار مشجعات القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء.	.14
104	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار أشكال التهرب الضريبي لكل فقرة مرتبة تنازلياً.	.15
107	نتائج تحليل التباين الأحادي حول أشكال التهرب الضريبي.	.16
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
108	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات لكل فقرة مرتبة تنازلياً.	.17
113	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات بشكل عام.	.18
114	نتائج تحليل التباين الأحادي لإظهار العوامل المؤثرة في إتخاذ القرارات.	.19

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
126	<u>استبيان مدققي الحسابات ومأموري التقدير في ضريبة الدخل</u>	<u>.1</u>
130	<u>استبيان الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي</u>	<u>.2</u>
134	<u>خطاب من الجامعة موجه لأفراد الدراسة بتقديم العون للباحث</u>	<u>.3</u>

الفصل الأول

الفصل الأول

المقدمة

مشكلة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

أسئلة الدراسة

الفصل الأول

المقدمة

إن الخدمات التي تقدمها الأصول الثابتة بكافة أنواعها تعتبر من الخدمات الطويلة الأجل، لكونها تستخدم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية لفترات تمتد لأكثر من سنة مالية واحدة، ومن الطبيعي أن تتناقض قيم الأصول الثابتة بفعل الزمن، والاستخدام، والتقدم العلمي، وتقضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بتوزيع عادل للاهتلاكات على الفترات المحاسبية المستفيدة من هذه الأصول.

لذا يمكن تعريف الاهتلاك بأنه "عبارة عن توزيع لتكلفة الأصل القابلة للاهلاك . وهو الرصيد الذي يتزايد كل سنة بفعل تحميله بأقساط الاهتلاك السنوي ، والذي يظهر في قائمة المركز المالي مطروحاً من التكلفة التاريخية للأصل، لبيان تكلفة الأصل غير المستفيدة بعد "صافي القيمة الدفترية". فمن خلال التعريف السابق للاهلاك يتضح أن مسببات الاهتلاك تعود للعوامل التالية .:

- 1. الاستعمال:** وهو النقص الذي يلحق الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج.
- 2. التقادم:** وهو النقص الذي يلحق الأصل الثابت بسبب القدم، وانخفاض إنتاجيته نتيجة للتقدم العلمي، وظهور الاكتشافات الجديدة .
- 3. مرور الزمن:** وهو الاهتلاك الذي يتكون نتيجة لعوامل خارجية لا علاقة لها بالأصل بحد ذاته، حيث يلحق هذا الاهتلاك الأصول التي ينحصر حق الانتفاع بها بفترة معينة، وخير مثال على ذلك حق الامتياز وحقوق الاختراع، إذ أنه بانقضاء الفترة المحددة تفقد المؤسسة إمكانية الاستفادة من هذه الحقوق، فيحق لها اهتلاك هذه الأصول بتوزيع سعر كلفة الحصول عليها على عدد سنوات الإفادة منها.

وأما العوامل المحددة للاهلاك فهي :-

1. تقدير الحياة الإنتاجية للأصل ، حيث يتم تحديد الحياة الإنتاجية للأصل وفق معايير مقبولة متعارف عليها حسب طبيعة الأصل نفسه، ويتحكم في ذلك عدد سنوات استخدام الأصل، وعدد ساعات استخدامه، وعدد الكيلومترات المستنفذة فيه.

2- تقدير القيمة الاهتلاكية للأصل ، ويتم ذلك بواسطة احتساب تكلفة الأصل التي تُحمل على الإيرادات خلال الحياة الإنتاجية للأصل، إذ يتم تحديد تكلفة الحصول على الأصل وقيمه عندما يصبح نفاية في نهاية عمره الإنتاجي أو الاستغناء عنه.

3- إختيار طريقة توزيع ا لاهلاك على عمره الإنتاجي ، حيث يتم تحديد الاهتلاك السنوي للأصل من خلال تحديد تكلفة الأصل الذي يتوقع أن يستنفذ خلال السنة المالية، ويتوقف هذا على الطريقة التي سيتم اتباعها لتوزيع القيمة الاهتلاكية على العمر الإنتاجي للأصل.

كما وتعكس طرق اهتلاك الأصل الثابت آثاراً مختلفة لمصروف الاهتلاك في قائمة الدخل، ولصافي القيمة الدفترية للأصل في الميزانية العمومية، إذ يعتبر الاهتلاك أحد العناصر المهمة لقياس دخل الفترة، وأحد عناصر تكاليف الإنتاج، ولا يختلف في طبيعته عن تكلفة المواد الأولية أو تكلفة العمل، لذا يجب خصمه من الإيرادات للوصول إلى صافي الربح القابل للتوزيع. وبما أن الاهتلاك يؤثر على صافي الربح، فإن اختلاف طرق الاهتلاك ستؤدي حتماً إلى حدوث فروقات على مدار سنوات العمر الإنتاجي للأصل، ولكن هذه الفروقات من المؤكد أنها ستتلاشى عند نهاية العمر الإنتاجي المحدد للأصل، وستختزل هذه الفروقات بعضها البعض، وستتبادل قيمة الاهتلاك المتراكم للأصل تحت جميع الطرق، لذا يجب مراعاة مبدأ الثبات في الطريقة المتبعة التي سيؤدي في النهاية إلى تعديل الفروقات ، فتكون النتيجة واحدة على صافي الربح والمركز المالي، أما إذا حصل تغيير في طريقة الاهتلاك قبل انتهاء العمر الإنتاجي

المحدد للأصل، فإن الفروقات ستبقى حتماً دون تعديل، وستعالج ضمن إطار الأثر المتراكم للتغير في السياسات المحاسبية، وبما أن الاهتلاك يعتبر أحد العناصر المهمة لقياس الدخل فإنه سيترك أثراً على الحصيلة الضريبية التي ستؤثر على أنشطة الدولة وأدائها، لذا فليق قواعد ضريبة الدخل تسمح باستخدام أعمار إنتاجية أقصر عند احتساب الاهتلاك، وهذه القواعد الضريبية تهتم بثلاث عوامل تؤثر على استقطاعات الاهتلاك هي:

1- القيمة المسموح باهتلاكها ، حيث نجد أن القيمة المسموح باهتلاكها هي فقط التكلفة

التاريخية وهذا يعد خلل، لأن تكلفة الإحلال أعلى من التكلفة التاريخية، لا سيما في ظل التضخم.

2- الفترة المسموح باهتلاكها، إذ يوجد ثلاث طرق لتحديد الفترة الزمنية للاهتلاك، وهي:

أ- يقدر بمول الضريبة العمر الإنتاجي للأصل.

ب- تقدر مصلحة الضرائب العمر الإنتاجي للأصل.

ج- يحدد التشريع الضريبي جدول الأعمار المسموح به.

3- نمط الاهتلاك المسموح به ، إذ أن النمط المسموح به في الأراضي الفلسطينية هو القسط

الثابت، وهذا يعني أن قيمة الاهتلاك متساوية في كل سنة، ولكن لو تم استخدام طريقة القسط

المتناقص فإنه - في هذه الحالة - سيتم التعجيل بالاهتلاك في السنوات الأولى من العمر

الإنتاجي للأصل، وتحمل بأقساط اهتلاك أكبر منها في السنوات التالية، مما يؤدي إلى تحقيق

وفورات ضريبية، فيشجع على الاستثمار من خلال إحلال ماكنات جديدة بدلاً من القديمة.

مشكلة الدراسة

وجد الباحث أن مقدار الاهتلاكات التي تحمل لقائمة الدخل - من أجل الوصول إلى صافي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة - مشكوك في مدى عدالتها، وهذا يؤثر بدوره على مصداقية القوائم المالية الختامية للوحدة الاقتصادية، ويعود ذلك للأسباب التالية:

(١) احتساب مقدار الاهتلاك السنوي للأصل الثابت استناداً إلى مبدأ التكلفة التاريخية، إذ يرى الباحث في هذا السياق ضرورة إعادة تقييم الأصل الثابت أولاً، ثم احتساب مقدار مصروف الاهتلاك بناءً على ذلك ثانياً.

(٢) بالرغم من وجود عدة طرق لاحتساب مقدار الاهتلاك السنوي للأصل الثابت، إلا أن قانون ضريبة الدخل الحالي يعترف فقط بطريقة القسط الثابت، علماً بأن طرق الاهتلاك المتناقص أكثر عدالة، لكونها توزع عبء الاهتلاك بين الفترات المحاسبية حسب مقدار الاستفادة من خدمات الأصل، حيث تعتبر الفترة الأولى من العمر الإنتاجي للأصل المستفيد الأكبر من خدمات الأصل، وبالتالي فإنها تتحمل القسط الأكبر من عبء الاهتلاك مما ينتج عنه أرباحاً أقل، وهذا له مدلولات اقتصادية من حيث تشجيع الاستثمار من خلال الوفورات الضريبية جراء تخفيض قيمة الضرائب، بسبب تخفيض الأرباح، من ناحية، ومن ناحية أخرى، فإن خفض الأرباح سيؤدي إلى عدم توزيعها، وهذا من شأنه المحافظة على رأس المال من خلال الاستفادة من المفهوم الاقتصادي الحديث كأداة للتوجيه الاقتصادي، وكحافز للاستثمار، وتبديل الآلات القديمة بأخرى أكثر إنتاجاً، وأقل نفقة. وبناءً على ما سبق فإن التساؤل الأساسي هو: لماذا طبقت طريقة القسط الثابت فقط؟ وما هي الآثار المحاسبية والاقتصادية لذلك على الاقتصاد الفلسطيني؟

أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى تقييم طرق احتساب الاهتلاك للأصول الثابتة من الناحية المحاسبية والضرائعية، وأثر ذلك على الاقتصاد الفلسطيني في الضفة الغربية، ويتضح ذلك من خلال إيجاد إجابة على المحاور التالية:

- A - اعتماد طريقة القسط الثابت من قبل مصلحة الضرائب، بالرغم من وجود طرق أخرى أكثر عدالة منها، كطريقة القسط المتناقص المطبقة في لبنان والأردن.
- B - البحث في مدى تحقيق وفورات ضريبية للشركات في ظل الأوضاع السائدة لما له من أهمية على تشجيع الاستثمار واحلال ماكنات جديدة.
- C - اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة والضريبة معاً، بالرغم من وجود ضرورة لتقييم الأصل بالقيمة الحالية لحل مشكلة التضخم.
- D - البحث في أثر اختلاف طرق الاهتلاك على إمكانية التهرب الضريبي.
- E - البحث في أثر اختلاف طرق الاهتلاك على متخذي القرارات الاقتصادية للمهتمين بالقوائم المالية الختامية.

أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة من كونها تتناول معالجة الأثر السلبي لتطبيق طريقة القسط الثابت على الاقتصاد الفلسطيني، مقارنة مع طريقة القسط المتناقص، وملاحظة الآثار الاقتصادية على نتائج البيانات المالية، والقيمة التي تم اتخاذها أساساً للاهلاك، وطبيعة مصروف الاهتلاك، حيث تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية في كثير من الأحيان إلى توفير الأموال اللازمة للحصول على بعض الأصول الطويلة الأجل، أو استبدالها بواسطة استثمار قيمة مخصص للاهلاك في البنوك، أو شراء الأوراق المالية مقابل فوائد على مبلغ الاستثمار.

كما وتسعى هذه الدراسة إلى تحليل القوانين المعمول بها في فلسطين، والمتعلقة بالاهتلاكات، ومن ثم التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق طرق الاهتلاك الأخرى من النواحي الضرائبية، وأثر ذلك على الاقتصاد الفلسطيني.

أسئلة الدراسة

١. ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق طرق الاهتلاك الأخرى من النواحي الضرائبية؟
٢. هل هناك أثر لاختلاف طرق الاهتلاك على التدفق النقدي للمؤسسة وتشجيع الاستثمار؟
٣. هل يوجد أثر للقيمة التي يمكن اتخاذها أساساً للاهتلاك على الدخل الضريبي؟
٤. هل هناك أثر لاختلاف طرق الاهتلاك على التهرب الضريبي؟
٥. هل تعتبر تكاليف الاهتلاك من التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة؟

الفصل الثاني

الفصل الثاني

أثر اختلاف طرق الامتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع

الاستثمار

أسباب وعوامل الامتلاك

طرق الامتلاك

الاهتلاك في التشريع الضريبي
الاهتلاك والأموال وتشجيع الاستثمار
آثار الاهتلاك المحاسبية
أثر اختلاف طرق الاهتلاك على اتخاذ القرارات المتعلقة بضريبة الدخل
الدراسات السابقة
فرضيات الدراسة
نظرة شمولية للدراسات السابقة

الفصل الثاني

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار

المقدمة:

قبل التعرض لمفهوم الاهتلاك لا بد من الإشارة إلى التسميات المختلفة للاهتلاك، إذ أن المصطلح الشائع في معظم الدول العربية بما فيها فلسطين هو (الاستهلاك)، أما في جمهورية مصر العربية، فقد أطلق عليه لفظ (الاهلاك)، وفي الجمهورية العربية السورية عُبر عنه بلفظ (الاهتلاك)، وفي الجمهورية العراقية اشير إليه بلفظ (الاندثار)، ويعتبر الاستهلاك هو اللفظ الدارج، وذو الدلالة الواضحة (رزوق، 1983، ص ص 322-323)، ويستدل منه على التدرج في نوص الشيء، وذلك لوجود ألف والسين والتاء، مما يدل على أن عملية الاستهلاك تحدث شيئاً فشيئاً، وليس القضاء على الشيء دفعة واحدة كما يفهم من لفظ ا لاهلاك، لهذا يعتبر لفظ

الاهتلاك مناسباً أكثر من لفظ ا لاهلاك، وأكثر (قرباً) للفظ الاستهلاك الدارج محاسيباً، حيث يمثل التناقص التدريجي الذي يطرأ على الموجودات الثابتة للمنشآت التجارية والصناعية بسبب استعمالها في الإنتاج.

وبناءً على ذلك سيتم التعامل مع لفظ الاهتلاك بدلاً من الاستهلاك و لاهلاك، وفيما يلي تعريف لمفهوم الاهتلاك وفقاً للمفهومين المحاسبي والضرائبي:

محاسيباً: يعتبر الاهتلاك عملية يتم فيها قيد مقدار الخسارة التي تنشأ عن النقص التدريجي الذي تتعرض له الموجودات الثابتة بسبب الاستعمال، بحيث يتم تخفيض المبالغ الناتجة عن التدني بسبب مرور الزمن والاستعمال، ليتم استبدال الموجودات القديمة بموجودات جديدة، وهذا بدوره يعمل على تنمية وتشجيع الاستثمار، فهذا هو المفهوم الحديث للاهتلاك إذ يحدد الطريقة المثلى لاحتساب الاهتلاك، ويتناسب ووجهة النظر الاقتصادية.

وضريبياً: إنّ الهدف منه هو خصم مصروف الاهتلاك من الأرباح فقط، وهذا ما يتفق والمفهوم التقليدي للاهتلاكات، بحيث يتم تنزيل قيمة الخسارة بفعل التدني التدريجي للموجودات من أرباح السنة المالية التي حصل فيها هذا التدني، مما يعني أن الاهتلاك هو عملية توزيع تكلفة الأصول الثابتة القابلة للاهتلاك على عمرها الإنتاجي، والمفهوم الضريبي للاهتلاك يتنافى والغرض الذي من أجله تم الأخذ بمبدأ الاهتلاك، وهو تمكين المنشآت من إحلال أصول جديدة مكان الأصول القديمة التي أصبحت عادمة بسبب الاستعمال أو مرور الزمن.

أسباب وعوامل الاهتلاك: (رزوق، 1983، ص 339).

تتناقص قيمة الأصول الثابتة وقدراتها الإنتاجية نتيجة لعدة عوامل منها:

١. الاستعمال، حيث تتعرض الأصول الثابتة للتآكل والهرم بسبب استعمالها في

الإنتاج، وبتفاوت النقص الحاصل في قيمة الأصول الثابتة حسب نوعيته

وطريقة استعماله.

٢. القدم سواء استخدم الأصل الثابت أم لم يستخدم، إذ يطرأ نقص على قيمة

الأصل بفعل التقدم العلمي والتكنولوجي، فيصبح الاستمرار في استعماله أمراً

غير مرغوبٍ فيه، لكونه لا يتلائم مع وسائل الإنتاج الحديثة.

٣. التناقص في قيمة الأصل الناتج عن مرور الزمن.

ونتيجة لانقضاء الوقت فإنه يطرأ نقص على قيمة الأصل الثابت سواء استخدم في

الإنتاج أم لم يستخدم. وخير مثال على ذلك حقوق الامتياز والاختراع ، فهي لا تستخدم في

الإنتاج إنما تتناقص قيمتها بمرور الزمن. وبناءً على ما تم ذكره سابقاً فإنه أصبح واضحاً أن

الاهتلاك إما أن يكون داخلياً بسبب استعمال الأصول الثابتة في الإنتاج وهو ما يعرف بـ .

(الاهتلاك المادي). أو خارجياً نتيجة لعوامل خارجية غير الاستخدام مثل، الاهتلاك بفعل مرور

الزمن، والتقدم التكنولوجي، والاختراعات الجديدة. وهو ما يسمى بـ (الاهتلاك الاقتصادي) كما

يطلق عليه البعض. وسواء أكان الاهتلاك مادياً أو اقتصادياً فإن له عدة عوامل تؤثر على

تحديد قيمته أهمها :

(١) العمر الإنتاجي للأصل:

يتحدد العمر الإنتاجي للأصل، وفق معايير متعارف عليها ومناسبة لطبيعته، مثل عدد

سنوات الاستخدام أو عدد ساعات التشغيل أو وحدات المسافة التي يقطعها . كما أن العمر

الإنتاجي للأصل يختلف عن عمره الطبيعي، إذ يتوقع أن يستمر استخدام الأصل في الإنتاج

بالرغم من انتهاء عمره الإنتاجي المقدر له. وإن عملية استخدام الأصل في الإنتاج بعد انتهاء

عمره الإنتاجي المقدر له أمر غير مرغوب فيه اقتصادياً، ويعود ذلك إلى انخفاض جودة المنتج، وارتفاع تكاليف التشغيل، بالنسبة إلى تحديد العمر الإنتاجي للأصل.

ولكن ماذا بخصوص البدء باحتساب الاهتلاك؟ هل يتم البدء باحتساب الاهتلاك من

تاريخ الشراء؟ أم من تاريخ الانتهاء من التركيب؟ أم من تاريخ الاستعمال الفعلي في الإنتاج؟

قبل الاجابة على هذه التساؤلات، فقد اختلف المختصون في ذلك، فمنهم من قال بأن : تاريخ

البدء في حساب الاهتلاك يكون بالاستعمال الفعلي، ومنهم من قال : من تاريخ التركيب،

وبعضهم من قال : من تاريخ الشراء (رزوق، 1983، ص 346). إلا أن الباحث يرى بأن

الاهتلاك يبدأ بالاستعمال الفعلي سواء أكان ذلك لأغراض المحاسبة المالية أم لأغراض

المحاسبة الضريبية مستنداً في ذلك إلى ما يلي:

محاسبياً: فإن المعيار المحاسبي رقم (12) عرف العمر الإنتاجي "الاقتصادي" للأصل الثابت

"بأنه الفترة التي يحصل خلالها صاحب الأصل على المنافع الاقتصادية نتيجة استعمالها".

(الرجبي، وآخرون، 1993، ص 4/20). وبما أن المعيار لم يذكر نتيجة الشراء بل ذكر نتيجة

استعمال الأصل، فإن الاهتلاك يبدأ بالاستعمال الفعلي.

كما أن لجنة معايير المحاسبة بتاريخ 1996/1/31 أبدت رأياً حول الطريقة الملائمة

لعرض، وأهتلاك الأصول غير المستغلة التي لا تزال في حيازة المنشأة، بأن "الأصول غير

المستغلة في تزويد المنشأة بالخدمات والمنافع بصفة مؤقتة بسبب عطل طارئ في الإنتاج أو

نحو ذلك، ليس من المعتاد، ولا من المؤلف فصلها أو تمييزها عن بقية الأصول المستغلة لا

من حيث استهلاكها، ولا عرضها في قائمة المركز المالي. أما الأصول غير المستغلة في تزويد

المنشأة بالخدمات، والمنافع بصفة نهائية، ولكنها في حيازة المنشأة فيتعين - إذا كانت ذات

أهمية نسبية - فصلها عن بقية الأصول، والتوقف عن استهلاكها، وإظهارها ضمن قائمة

المركز المالي في بند خاص بها بتكلفتها التاريخية أو القيمة العادلة القابلة للتحقق أيهما أقل. ويتم الاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن هذه الأصول - الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة القابلة للتحقق - خلال الفترة التي تقرر الاستغناء خلالها عن هذه الأصول، أما المكاسب المحققة فلا يتم الاعتراف بها إلا عند التصرف في هذه الأصول".(1)

وضرائبياً: فقد نصت المادة 9 بند (ز) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لعام 1964، والذي ما زال مطبقاً في الضفة الغربية على أنه "ينزل استهلاك وتلف أية بناية تحتوي على ماكنات شغالة ، وتستعمل كلياً وبصورة رئيسية من أجل تشغيل تلك الماكنات، وعن استهلاك وتلف الماكنات أو الآلات أو المفروشات التي يملكها المكلف ويستعملها في العمل أو التجارة أو الحرفة أو المهنة أو الصناعة التي يتعاطاها، مبلغاً يساوي نسبة مئوية

(1) <http://www.socpa.org.sa/AS/asot/asot03.htm>

معينة من كلفتها الأصلية التي دفعها المكلف وفقاً لما قد يقرر لأية حالة أو صنف من الحالات، باستثناء قيمة الأرض التي تقوم عليها البناية إذا كان موضوع البحث يتناول بناية".

تحديد القيمة الاهتلاكية لأصل:

يعتبر مقابل الاهتلاك من المبالغ التي يتم خصمها من الربح الصافي للمنشأة ، سواء للأغراض المحاسبية أو الضرائبية، لذا يجب أن يتم تحديد قيمة الاهتلاك بدقة ، لكونها تعبر عن النقص الفعلي لقيمة الموجودات الثابتة خلال العملية الإنتاجية، علماً بأنه ليس من السهل تحديد النقص الحاصل في الموجودات الثابتة بسبب القيمة الزمنية للنقود من جهة، وعدم حصر وحدات الإنتاج بدقة من جهة أخرى. ولكي يتم تحديد القيمة الاهتلاكية للموجودات الثابتة يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار الأمور التالية:

أ) تكلفة الموجودات الثابتة.

ب) العمر الإنتاجي المقدر للموجودات الثابتة.

ج) قيمة الموجودات الثابتة بعد الانتهاء من الاستعمال " النفاية " .

٢) طرق الاهتلاك:

إن المبدأ العام في المعيار المحاسبي رقم (12)، هو أن جميع الأصول التي لها عمر إنتاجي محدود يجب أن تستهلك على أساس توزيع التكلفة أو (القيمة المعاد تقييمها) مطروحاً منها القيمة المتبقية على مدار العمر الإنتاجي المقدر لهذه الأصول.

وتجدر الإشارة إلى أن المعيار المحاسبي رقم (12) الخاص بمحاسبة الاهتلاك لم يحدد

استخدام طريقة معينة لاحتساب الاهتلاك، وأن نظام الاهتلاك المراد تطبيقه يتم تحديده وفقاً لمدى ملاءمته لنوع الأصل وطبيعة استعماله في الوحدة الاقتصادية، وكذلك بين المعيار وجوب الثبات في تطبيق نظام الاهتلاك، وأكد على أن التغيير يكون في حالة طريقة الاهتلاك الجديدة المتوقع أن تكون نتائجها أكثر عدالة من سابقتها، مع مراعاة ضرورة الإفصاح عن ذلك مع بيان السبب إذا كان التغيير ذا أهمية كبيرة. وبناءً عليه يجب توزيع اهتلاك صافي القيمة القابلة للاهتلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (حمد الله، 1993، ص 194).

وبما أن المعيار المحاسبي لم يحدد طريقة معينة لاحتساب الاهتلاك، فإنه يستدل من

ذلك أن هناك العديد من الطرق التي يتم بموجبها احتساب مصروف الاهتلاك، و فيما يلي

استعراض سريع لأهم هذه الطرق :

1) طريقة القسط الثابت:

قسط الاهتلاك بموجب هذه الطريقة يقوم على افتراض أن قسط الاهتلاك يعتبر دالة

خطية للزمن، دون الأخذ بالحسبان إنتاجية الأصل ومستوى نشاطه. وتعتبر هذه الطريقة من

أكثر الطرق شيوعاً في احتساب مصروف الاهتلاك، لسهولة الاحتساب بموجبها، بالرغم من عدم عدالتها في توزيع عبء الاهتلاك على سنوات الاستفادة من خدمات الأصل، خصصاً وأن السنة التي يتم شراء الأصل فيها تحمل بنفس عبء الاهتلاك المحمل للسنة الأخيرة (مطر، 1995، ص 453).

هذا وتقوم هذه الطريقة على افتراض أنّ جميع الفترات المحاسبية التي يستخدم فيها الأصل متساوية في معدل الخدمات المتوقع تحقيقها من الأصل، ويعني هذا الافتراض أن كفاءة الأصل في أداء هذه الخدمات تظل ثابتة على مدار الفترات المحاسبية ، ولا تتناقص طيلة فترة الاستخدام (مرعي، 1991، ص 613).

ومن محاسن هذه الطريقة أنها تمتاز بالبساطة، وسهولة التطبيق، والعدالة فيما يتعلق بتوزيع الاستفادة من الموجودات الثابتة على شكل أقساط ثابتة متعادلة.

ومن مساوئها، أنها لا تأخذ بعين الاعتبار أي طارئ يطرأ على الأصول الثابتة عند احتساب الأقساط السنوية، ولا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل (رزوق، 1983، ص 366). كما وأنها لا تمثل الاستخدام الأمثل للأصل الثابت، وأن الأصول في بداية عمرها الإنتاجي لا تحتاج إلى مصاريف صيانة كثيرة (الحيالي، 1996، ص 270).

وعلى الرغم من هذه المساوئ إلا أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني هذا حدو قانون ضريبة الدخل السوري وذلك بالأخذ بطريقة القسط الثابت، لبساطتها وسهولة تطبيقها.

2) طرق الاهتلاك المعجل:

بموجب طرق الاهتلاك المعجل فإن قسط الاهتلاك يكون في السنوات الأولى أكبر منه في السنوات الأخيرة، حيث يتناقص تدريجياً ، ليتلائم ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات،

خصوصاً وأن الخدمات التي يقدمها الأصل في بداية عمره الإنتاجي تكون أكبر من التي يقدمها في نهاية عمره الإنتاجي، وهناك عدة طرق لاحتساب الاهتلاك المعجل منها ما يلي:

أ) طريقة القسط المتناقص:

إنّ الاهتلاك يتم بموجب نسبة ثابتة من قيمة الأصل الدفترية عند الشراء ، واحتساب مصروف الاهتلاك بأقساط متناقصة من سنة لأخرى يعتبر من أساسيات هذه الطريقة، وذلك نظراً لتناقص القيمة الدفترية للأصل من سنة لأخرى نتيجة للاهتلاك، وبناءً عليه فإن السنوات الأولى تحمل بأقساط اهتلاك أكبر منها في السنوات التالية، وهكذا حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل (الحيالي، 1996، ص 273).

وتعتبر هذه الطريقة أكثر عدالة من طريقة القسط الثابت، لكونها توزع مصروف وعبء الاهتلاك بين الفترات المحاسبية حسب مقدار الاستفادة من خدمات الأصل، حيث تعتبر الفترة الأولى من العمر الإنتاجي ل الأصل المستفيد الأكبر من خدمات الأصل، وبالتالي فهي تتحمل القسط الأكبر من عبء الاهتلاك، وعلى العكس من ذلك فإن الفترة الأخيرة تتحمل القسط الأقل من مصروف الاهتلاك، في حين تكون الاستفادة من خدمات الأصل دون المستوى المطلوب أيضاً (مطر، 1995، ص 453).

وبما أن الهدف من استخدام هذه الطريقة هو تحميل مصروف اهتلاك أكبر في السنوات الأولى، وأقل في السنوات الأخيرة ، فلفه أصبح واضحاً أن استخدام هذه الطريقة في الاهتلاك ، على اعتبار أن الدخل سيبقى ثابتاً على مدى الحياة المقدرة ل الأصل، يؤدي إلى تأجيل دفع الضريبة إلى السنوات اللاحقة، لأن مصاريف الاهتلاك تكون عالية في السنوات الأولى لعمر الأصل الإنتاجي، وهذا سيؤدي حتماً إلى تقليل الدخل الخاضع للضريبة المتولد من استعمال هذا الأصل.

ويمكن أن يكون استخدام هذه الطريقة أحد أساليب التخطيط الضريبي، حيث تؤدي إلى تحقيق وفورات ضريبية في السنوات الأولى، وتأجيل دفع الضرائب للسنوات اللاحقة، الأمر الذي يساعد في تحفيز الاستثمار الرأسمالي، وذلك بتقليل كلفة الأصول الثابتة عبر الوفر الناتج عن الإهلاك المتسارع.

عدا عن ذلك فإن استخدام هذه الطريقة وكما ذكر سابقاً ، فإن الأصل في بداية عمره الإنتاجي يكون أكثر عطاءً، وأن خدمته تقل كل سنة، أي أنه يكون كفء وصيانتته تكون أقل مما هي عليه كلما زاد عمره الإنتاجي.

وبناءً على ذلك فإن صافي التدفقات النقدية ل لأصل تقل مع مرور الزمن ومصروف الإهلاك سيكون عالياً في السنوات الأولى، وعندما تقل تدفقات الأصل النقدية فإن ذلك يترافق مع تدني مقدار مصروف الإهلاك السنوي (دليل ضريبة الدخل الأردني، 1996، ص 89).

وبمقارنة طريقة القسط الثابت بطريقة القسط المتناقص يلاحظ أن طريقة القسط الثابت تستخدم التكلفة التاريخية للأصل أساساً للإهلاك، في حين أن الأساس المستخدم في طريقة القسط المتناقص هو صافي القيمة الدفترية للأصل. بالإضافة إلى أن طريقة القسط الثابت تأخذ قيمة الخردة في الحسبان عند احتساب مصروف الإهلاك، في حين أن قيمة الخردة لا تأخذ في الاعتبار بصورة مباشرة عند احتساب الإهلاك بموجب طريقة القسط المتناقص (مطر، 1995، ص 456).

وهذا يعني أن هذه الطريقة تختلف عن سابقتها، من حيث أنه تجعل قيمة الإهلاك السنوي نسبة مئوية تؤخذ من رصيد الأصل في نهاية كل سنة، وليس من القيمة الأصلية الأساسية عند شراء الأصل (مرعي، 1991، ص 326)، حيث يتم احتساب قسط الإهلاك السنوي على أساس تطبيق معدل إهلاك ثابت على الأصل بعد خصم الإهلاك السابق.

ومن هنا فإن فلسفة هذه الطريقة هي تحقيق التوافق بين توزيع تكلفة الأصل الثابت، وبين المنافع المتوقعة من استخدام الأصل، على أساس أن السنوات الأولى تتحمل مصاريف اهتلاك أكبر، ومصاريف صيانة أقل، وأن الأصل يكون في قمة العطاء، بينما السنوات الأخيرة تتحمل مصاريف اهتلاك أقل، في حين تكون مصاريف الصيانة مرتفعة (الضرائب على الدخل في لبنان، 1980، ص 124).

ب) طريقة مجموع أرقام سنوات استخدام الأصل:

بموجب هذه الطريقة يتم تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل الإنتاجي بأقساط اهتلاك أعلى من أقساط الاهتلاك المحملة على السنوات الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل، بحيث يكون قسط اهتلاك السنة الثانية أقل من قسط اهتلاك السنة الأولى، وقسط اهتلاك السنة الثالثة أقل من قسط اهتلاك السنة الثانية، وهكذا حتى نهاية السنة الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل.

وتتفق هذه الطريقة وطريقة القسط المتناقص، من حيث أنها إحدى طرق الاهتلاك المعجل التي توزع تكلفة الأصل الثابت على عدد سنوات الاستفادة من خدماته بشكل متناقص، بحيث يكون النصيب الأكبر للسنة الأولى، في حين يكون النصيب الأقل للسنة الأخيرة، كما وتتفق هذه الطريقة أيضاً مع طريقة القسط الثابت، لكونها تستخدم التكلفة التاريخية مطروحاً منها قيمة الخردة، بعكس طريقة القسط المتناقص، بحيث أن صافي القيمة القابلة للاهتلاك تؤخذ كأساس لاحتساب قسط الاهتلاك (مطر، 1995، ص 456). وبناءً عليه فإن أساس هذه الطريقة هو التعجيل في الاهتلاك خلال السنوات الأولى من استخدام الأصل الثابت، وهذا يتفق وظاهرة التضخم وارتفاع الأسعار (الحيالي، 1996، ص 275).

ج) طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل:

يتم احتساب قسط الاهتلاك بموجب هذه الطريقة، على أساس طريقة القسط الثابت للرصيد الدفترى المتناقص للأصل بعد مضاعفة نسبة الاهتلاك، ومثل هذه الطريقة لاقت قبولاً من الناحية الضريبية لدى بعض الدول، ولكن يعاب عليها أن قيمة الخردة في نهاية السنة الأخيرة ربما تكون غير مساوية للقيمة الدفترية، وهذا بدوره يؤدي إلى تعديل قسط الاهتلاك في السنة الأخيرة، مما يعتبر أمراً غير مرغوب فيه، بعكس طريقة القسط المتناقص حيث أن قيمة الخردة تكون مساوية للقيمة الدفترية.

وللتفرقة بين طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل وبين طريقة القسط المتناقص، فإنه بموجب طريقة القسط المتناقص يتم احتساب الاهتلاك بنسبة ثابتة على الرصيد المتناقص من سنة إلى أخرى، بحيث يكون قسط الاهتلاك في السنة الأولى أكبر من قسط الاهتلاك في السنة الثانية، وقسط الاهتلاك في السنة الثالثة أقل من قسط الاهتلاك في السنة الثانية، وهكذا حتى نهاية عمر الأصل الإنتاجي.

بينما بموجب طريقة ضعف نسبة القسط الثابت من رصيد الأصل يتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي للأصل الثابت "على أساس طريقة القسط الثابت للرصيد الدفترى المتناقص بعد مضاعفة نسبة الاهتلاك. وهي بذلك تشبه إلى حد ما طريقة النسب الثابتة على الرصيد المتناقص" (الحيالي، 1996، ص 276).

3) طريقة عدد ساعات التشغيل "انتاج الساعة":

يتم احتساب الاهتلاك بموجب هذه الطريقة على أساس عدد ساعات التشغيل، ومثل هذه الطريقة تكون ملائمة لاحتساب الاهتلاك للآلات التي يتناقص عمرها الإنتاجي بمقدار ساعات الاستخدام. وتتسجم هذه الطريقة والأساس المحاسبي المعروف بـ (أساس الاستحقاق)، بحيث يتناسب قسط الاهتلاك تناسباً طردياً مع عدد ساعات تشغيلي الأصل (الحيالي، 1996، ص

(278). وبموجب هذه الطريقة يتم توزيع قيمة الأصل الثابت على عدد الساعات المقدرة لبقائه في الإنتاج.

(4) طريقة إعادة التقدير:

تستخدم هذه الطريقة لاحتساب الاهتلاك للأصول الثابتة التي يصعب تحديد احتساب معدلات اهتلاك لها، بسبب عرضتها للتلف السريع، والفقدان، وقصر عمرها، وصغر قيمتها. كما يصعب الإحتفاظ بسجلات منفصلة لكل نوع منها . ومثل هذه الأصول عادة ما تكون ب أعداد كبيرة وأثمان قليلة، وفي كثير من الأحيان تكون معرضة للزوال خلال الفترة المحاسبية، نظراً لكونها أدوات صغيرة مثل عدد ولوازم الكراجات، وحروف الطباعة والأغنام...الخ. وبناءً عليه فلن مثل هذه الأصول يتم إعادة تقديرها من خلال حصر عددها في نهاية الفترة المحاسبية، وإجراء جرد له، وبالتالي تحميل الحسابات الختامية بقيمة التالف أو المفقود منها، ومن خلال مقارنة رصيد أول المدة مع رصيد آخر المدة، فلن الفرق بين الرصيدين يعتبر قسط الاهتلاك الخاص بالفترة (الحيالي، 1996، ص 277).

(5) طريقة الدفعة السنوية:

تنفق هذه الطريقة ومبدأ الفرصة البديلة، حيث تقوم على أساس أنه لو تم استثمار مبلغ معين في شراء أصل ثابت، فلن مثل هذا الاستثمار سيفقد المنشأة الفائدة والربح الذي قد يعود عليها لو تم استثمار هذا المبلغ في أوجه أخرى، خصوصاً وأن استخدام مثل هذه المبالغ لشراء أصل ما، فله حتماً سيتم تجميد الأموال بسبب عملية الشراء هذه.

وبموجب هذه الطريقة يتم احتساب الفائدة على رأس المال المستثمر في شراء الأصل الثابت، بحيث تصبح قيمة هذه الفائدة ضمن قيمة الأصل الذي تم شراؤه، ويتم احتساب الفائدة السنوية على الرصيد المتناقص للأصل بعد احتساب قسط الاهتلاك الثابت الذي يتم احتسابه من

واقع جداول الدفعة السنوية، بحيث يتم مراعاة العمر الإنتاجي ل لأصل ومعدل الفائدة المحتسبة على استثمار جانب من رأس المال لشراء الأصل.

ومثل هذه الطريقة لا تعتبر صالحة لاحتساب الاهتلاك لأصول التي يجري تجديدها ويطراً عليها إضافات مثل السيارات، إنما تكون مناسبة ل لأصول التي يجري عليها إضافات وتبقى قيمتها الدفترية كما هي خلال عمرها الإنتاجي، كحق الاختراع (الضرائب على الدخل في لبنان، 1980، ص 126).

وتعتبر هذه الطريقة إحدى طرق الاهتلاك من دمج الفوائد التي تقوم على أساس أن المنشأة تحتفظ بأموال مساوية لمبلغ مخصص الاهتلاك نتيجة تحميل عبء الاهتلاك على حساب الأرباح والخسائر، وربما تكون هذه الأموال على شكل نقدية أو على شكل أصول ثانوية مختلفة تحقق دخلاً للمنشأة حتى يحين موعد استخدام هذه الأموال لاستبدال الأصول الثابتة (الإطار التنظيمي للمحاسبة، 1993، ص 201).

6) طريقة معدل النفاذ:

كثيراً من الأصول تنفذ نتيجة الاستغلال للمناجم وآبار النفط.....، لذلك تعتبر طريقة معدل النفاذ من الطرق المناسبة لاحتساب الاهتلاك على الأصول المتناقصة، ويتم احتساب الاهتلاك بموجب هذه الطريقة من خلال اقتطاع قسط من الأرباح يماثل عدد الوحدات المستخدمة بالنسبة للمخزون الطبيعي لإجمالي المقدّر لأصل المستخرج منه (الضرائب على الدخل في لبنان، 1980، ص 126).

7) طريقة وحدات الإنتاج :

بموجب هذه الطريقة لا يتم احتساب الاهتلاك بناءً على العمر الإنتاجي للأصل، وإنما بقسمة صافي تكلفة الأصل بعد طرح قيمة النفاية على وحدات الإنتاج المقدرة. وتشبه هذه

الطريقة - إلى حد كبير - طريقة عدد ساعات التشغيل، وبموجبها يتم تحميل الفترات المحاسبية التي يجري فيها تشغيل الأصل، والاستفادة من خدماته جزءاً من تكلفة الأصل المستخدم، وفقاً لمستوى الطاقة الإنتاجية للأصل المستغلة خلال كل فترة من الفترات، ويتم قياس مستوى الطاقة المستغلة للأصل المستخدم في الإنتاج على مدار الفترات المحاسبية المتتالية لأغراض الاهتلاك، ويكون ذلك وفقاً لعدد وحدات الإنتاج خلال الفترة المحاسبية (مطر، 1995، ص 457).

وبموجب هذه الطريقة يتناسب قسط الاهتلاك طردياً ومعدل استخدام الأصل، بغض النظر عن عوامل التقادم، وبناءً عليه فليهد عند عدم استخدام الأصل خلال فترة محاسبية معينة، لن يتم احتساب قسط الاهتلاك خلال تلك الفترة.

الاهتلاك في التشريع الضريبي

هناك العديد من الطرق للتوصل إلى مصروف الاهتلاك، إلا أنّ معايير المحاسبة المتعارف عليها لم تحاول إملاء طريقة معينة بحد ذاتها من طرق الاهتلاك، ولكن طريقة إختيار نظام الاهتلاك يجب أن تكون أكثر ملاءمة لنوع الأصل وطبيعة استخدامه في المنشأة (الرجبي، وآخرون 1993). أما التشريعات الضريبية المختلفة فكان لها آراء مختلفة في هذا السياق وفيما يأتي استعراض موجز لبعض التشريعات الضريبية المتعلقة بالاهتلاك:

1) التشريع الضريبي اللبناني: (الضرائب على الدخل في لبنان، 1980، ص 132).

نصت المادة السابعة من قانون ضريبة الدخل في لبنان (النظام الجديد 1980) على أنه يمكن تنزيل " الاستهلاكات المألوفة حسب عادات كل نوع من أنواع التجارة، أو الصناعة أو المهن أو العمل، وتحدد نسبة هذه الاستهلاكات وشروطها بقرار من وزير المالية ".

وبناءً على النص السابق فلبن وزارة المالية في لبنان أصدرت مجموعة من القرارات من ضمنها اعتماد طريقة الاهتلاك النسبي الثابت " طريقة القسط الثابت "، وطريقة إعادة التخمين

لبعض الأصول التي ينطبق عليها اجراء طريقة القسط الثابت، ولكن بسبب الحرب ا لأهلية التي حصلت في لبنان فلين طريقة القسط الثابت لم يكن مرغوب فيها، لكونها لا تسمح بلجراء اهتلاك سريع بموجب طريقة القسط المتناقص التي تشجع على إعادة توظيف ا لأموال، وتشجيع الاستثمار.

وتمشياً مع رغبة الصناعيين في لبنان، صدر القانون رقم 80/27 الخاص بطرق الاهتلاك، والذي قضى بيلغاء أحكام المادة (7) من قانون ضريبة الدخل المتعلقة بالاهتلاك، واستبداله بنص جديد يقضي بلعتماد حد أقصى وحد أدنى للاهتلاك، يمكن المنشأة من إختيار النسبة التي تلائمها من بين الحدين السابقين، وقد نصت المادة الثانية من القانون المذكور على أنه: "يمكن تنزيل الاستهلاكات المحسوبة على أساس سعر الكلفة الأصلي لعناصر الأصول الثابتة لدى المؤسسة، ويتخذ وزير المالية بناءً على إقتراح مدير المالية العام قراراً بتحديد نسب هذه الاستهلاكات ضمن حدود قصوى، وبحق للمكلف أن يختار النسبة أو النسب التي تتلاءم مع أوضاع مؤسسته شرط أن يودع في الدائرة المالية المختصة مسبقاً ببرنامج الاستهلاكات وإلا أعتبر أنه اختار نسبة الاستهلاك الدنيا، وتبقى النسبة أو النسب المختارة ثابتة و إلزامية طوال المدة المحددة لتعادل قيمة الاستهلاك مع سعر الكلفة الأصلي . أما الأصول الثابتة غير المادية فلا يجوز استهلاكها إلا إذا كان متوجباً التخلي عنها بلا عوض عند حلول أجل معين، وعندئذ يجري استهلاكها على أساس أقساط سنوية متساوية طوال المدة الباقية بحلول هذا الأجل".

إذن من خلال النص السابق يفضل اجراء الاحتساب بالحدود العليا لمعدلات الاهتلاك، لكونها تشجع على إعادة توظيف ا لأموال، وتشجيع الاستثمار من خلال الوفورات الضريبية المتحققة نتيجة ذلك، كما وأتاح النص السابق للمنشأة رسم السياسة التي تريد اتباعها على ضوء طبيعة نشاطها، وخطتها في التجديد والتطور.

(2) التشريع الضريبي السوري:

لقد استقر الاختيار في سوريا على أخذ بطريقة القسط الثابت، وعلى أساس التكلفة التاريخية دون الأخذ بعين الاعتبار قيمة الخردة، وقد سار على هذا الاتجاه النظام المحاسبي الموحد، حيث احتوى القسم الثالث منه تحت بند قواعد الاهتلاك على إلزام كل مؤسسة بحساب الاهتلاك سنوياً مهما كانت نتيجة السنة المالية، وتتبع طريقة القسط الثابت مع مراعاة عدم استبعاد أية قيمة باقية للخردة. ولكن قانون ضريبة الدخل السوري ذهب خلافاً للنظام المحاسبي الموحد السوري، ولم يحدد طريقة معينة لاحتساب الاهتلاك، حيث يعتبر الاهتلاك حق للمكلف (رزوق، 1983، ص 364).

(3) التشريع الضريبي الأردني:

لقد نص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة (1964) على أنه " تنزل المصاريف والنفقات التي أنفقت أو استحقت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال السنة بما فيها استهلاك وتلف الأبنية، والماكنات، والآلات، والأثاث، والمفروشات التي يملكها المكلف، أو التي هي بحوزته على سبيل التملك حالاً أو مالا، ويستعملها في سبيل إنتاج الدخل " (صيام، وآخرون، 1997، ص 135).

وهذا يعني أن المشرع الأردني سمح بتنزيل مصروف الاهتلاك من الدخل الخاضع للضريبة. وقد اعتمد المشرع الضريبي الأردني طريقة القسط الثابت ، إذ حدد نسب الاهتلاك لمختلف الأصول القابلة للاهتلاك.

علماً بأن المادة 9/ي من القانون رقم (57) لسنة (1985) حددت معالجة الاهتلاك بتعليمات من الوزير ، وبتنسيب من المدير تنشر في الجريدة الرسمية. تتضمن فيما تتضمنه اعتماد مبدأ الاهتلاك المتسارع. و من الجدير بالذكر أن المشرع الضريبي قد اعتمد التكلفة

التاريخية للأصل أساساً للاهلاك، والتي تتضمن ثمن شراء الأصل مضافاً إليه كافة المصاريف المنفوق عليه إلى أن يصبح جاهزاً للاستخدام (صيام، وآخرون، 1997، ص 135).

من النص السابق يتضح لنا أن المشرع الأردني اعتمد طريقة القسط الثابت في احتساب الاهتلاك، وقد بقي الوضع هكذا حتى صدر القانون المعدل رقم (14) لسنة 1995، والذي حثّ على أن تصدر تعليمات من الوزير بتنسيب من المدير، تتضمن اعتماد مبدأ الاهتلاك المتسارع (السمان، 1996، ص 89). ومن الواضح أن المشرع الضريبي الأردني اعتمد ضريبة الاهتلاك المتسارع لعدة أسباب منها:

1- اتباع طريقة القسط المتسارع الذي يحمل مصروف اهتلاك أكبر في السنوات الأولى، واقل في السنوات الأخيرة من استخدام الأصل الثابت، وهذا من شأنه تأجيل دفع الضريبة لسنوات لاحقة، مما يعني وفر على أساس القيمة الزمنية للنقود.

2- استخدام هذه الطريقة يحفز الاستثمار الرأسمالي، وذلك بتقليل كلفة الأصول الثابتة عبر الوفر الناتج عن الاهتلاك المتسارع.

4) التشريع الضريبي المصري:

نصت المادة (27) من القانون المصري على أنه " يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة، أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون، وذلك بعد خصم جميع التكاليف الخ"، وطبقاً لنص المادة (27) فإنه يتم احتساب الاهتلاك حسب العرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل، حيث حددت دائرة ضريبة الدخل نسباً معينة لاحتساب مصروف الاهتلاك يلتزم بها المكلف، وأهم هذه النسب السيارات 25%، الآلات الكتابية والحاسبة، إعلانات النيون الثابتة 12.50%، العدد والآلات 10%، الأثاث 6%،

والمباني 2%. ويجوز مضاعفة نسب الاهتلاك في حال ثبت أن المنشأة تعمل فترات أكبر من فترات العمل العادية. (البشتيشي، وآخرون، ص 40).

هذا وقد سمحت المادة (68) بند رقم (1) بخصم 15% مقابل الاهتلاك المهني، الخاص بالقدرات البشرية والذهنية لأصحاب المهن الحرة، مثل الأطباء ، والمهندسينالخ. وبناءً على ذلك فإفنه من الواضح أن المشرع الضريبي المصري قد حدد معدل اهتلاك لكل أصل حسب طبيعته.

5) التشريع الضريبي الفلسطيني:

لقد نصت المادة رقم 9 بند (ز) من القانون رقم (25) لسنة (1964) على أنه: "ينزل عن استهلاك وتلف أية بناية تحتوي على ماكنات شغالة، وتستعمل كلياً ، وبصورة رئيسية من أجل تشغيل الماكنات ، وعن استهلاك وتلف الماكنات أو الآلات أو المفروشات التي يملكها المكلف، ويستعملها في العمل أو التجارة أو الحرفة أو المهنة أو الصنعة التي يتعاطاها مبلغاً يساوي نسبة مئوية معينة من كلفتها الأصلية التي دفعها المكلف، وفقاً لما قد يقرر لأية حالة أو صنف من الحالات، باستثناء قيمة الأرض التي تقوم عليها البناية إذا كان موضوع البحث يتناول بناية".

يتضح من النص السابق أن المشرع قد اعتمد طريقة القسط الثابت لاحتساب الاهتلاك بالرغم من مساوئ هذه الطريقة خاصة وأن الشعب الفلسطيني بحاجة إلى دعم متواصل، ليتسنى له مواصلة مسيرته، من خلال إعادة توظيف الأموال وتشجيع الاستثمار.

6) التشريع الضريبي الإسرائيلي:

نسبة الاهتلاك تتم في إسرائيل حسب قوانين ضريبة الدخل لسنة 1941 بموجب طريقة القسط الثابت، ويتم تحديد نسب الاهتلاك من قبل لجنة مكونة من ضريبة الدخل، ولكل أصل على حده، والنسب التي نص عليها القانون لسنة 1941 تعتبر غير صالحة ومنتهية صلاحياتها في الحالات التالية (لاهي، وآخرون، 2004، ص 107):

أ. في فترة الحرب، حيث تم تعديل قانون ضريبة الدخل في سنة الضريبة خلال الفترة من

1982 إلى 1984 فيما يخص الأملاك حسب القوانين المذكورة والمفصلة في مذكرات

قوانين ضريبة الدخل في السنين السابقة.

ب. من السنة الضريبية 1985 حتى الآن تحدد نسب الاهتلاك حسب قوانين معينة تسنها

ضريبة الدخل.

ت. الفترة من 1991، 1992 حتى 1992/6/30 تضاعف نسبة الاهتلاك بـ 100% بسبب

حرب الخليج، شريطة بدء الاستعمال من 1992/1/1، ولأجهزة تستخدم في الإنتاج، وعدم

مساهمة الدولة في الشركة.

ث. لغايات تشجيع الاستثمار في إسرائيل خلال الأعوام 1993، 1994 فإنه قد تم مضاعفة

نسبة الاهتلاك للأجهزة التي تم شراؤها في تلك السنين بنسبة 150% من النسب العادية،

شريطة عدم تعديل نسبة الاهتلاك في تلك السنين، ويسمح بالتعديل بعد هذه السنين.

هذا وقد صدرت تعليمات وقوانين خاصة بالاهتلاك للشركات التي تعمل بنظام الورديات، ومن هذه

القوانين تلك المتعلقة بتطبيق طريقة القسط المتناقص (لاهي، وآخرون، 2004، ص 112):

أ. يسمح بمضاعفة نسبة الاهتلاك بنسبة 200% من النسب العادية للمصانع العادية التي تستخدم

أجهزة ومعدات لأكثر من وريدية عمل، شريطة قناعة مأمور تقدير ضريبة الدخل بذلك.

ب. يسمح بمضاعفة نسبة الاهتلاك بنسبة 250% من النسب العادية للمصانع الموافقة عليها من

الحكومة وتستخدم أجهزة ومعدات لأكثر من وريدية عمل لفترة تزيد عن (5) سنوات، شريطة

قناعة مأمور تقدير ضريبة الدخل بذلك.

قوانين ضريبية خاصة: الجدول التالي يوضح نسب الاهتلاك لأصول ثابتة ومحددة حسب تكلفة الشراء

(لاهي، وآخرون، 2004، ص 116):

الرقم	نوع الأصل	نسب الاهتلاك		
		من سنة 1986		
		النسب العادية	النسب المضاعفة	
سنة 1985	%	%	%	
1.	مباني لشركة صناعية وتستخدم في الإنتاج	5	0	5
2.	مباني فندقية تستخدم في تشجيع الصناعة والاستثمار	5	0	5
3.	مباني تستخدم في الزراعة	4	0	4
4.	مواد بناء	20	30 (**)	20
5.	حافلة ركاب جديدة مستوردة من الخارج	15	0	30
6.	حافلة ركاب جديدة تجميع إسرائيل والذي بلغت قيمة الضريبة المضافة عليها نسبة 20%	30	0	35
7.	أدوات إبحار	10	0	10
8.	أجهزة مستخدمة في الفنادق	20.15 (*)	30 (**)	10
9.	أجهزة تستخدم في صناعة الألبسة والمواد الغذائية والزجاج:			
	1. أجهزة تستخدم في وريدية واحدة.	20.15 (*)	30 (**)	15
	2. أجهزة تستخدم في وريدتان.	30.18 (*)	45 (**)	18
	3. أجهزة تستخدم في ثلاث وريدات.	40.22 (*)	60 (**)	22

* نسب الاهتلاك العالية والتي تخص الأجهزة التي تم استعمالها للمرة الأولى في إسرائيل من الفترة 1989/6/1 ولغاية

2003/12/31، وأما الأجهزة التي تم استخدامها لغاية 1989/5/31 أو من 2004/1/1 فإن نسب الاهتلاك تكون أقل

مما هي عليه في الفترة من 1989/6/1 ولغاية 2003/12/31.

** نسب الاهتلاك المضاعفة والتي تخص الأجهزة التي تم استعمالها للمرة الأولى في إسرائيل في السنوات

1994.1993 وينسب 150% من النسب العادية.

ويعتبر التعديلات الخاصة بنظام الاهتلاكات فإن أية أجهزة تم شراؤها، واستعمالها لأول مرة

في إسرائيل في السنة الضريبية 1989، فإنه يحق للشركة تحديد السنة التي سيتم احتساب الاهتلاك على تلك الأجهزة، كما يحق لها المطالبة بزيادة نسبة الاهتلاك، وفي حالة استخدامها لأكثر من وريدي عمل يحق لها المطالبة أيضا بزيادة نسبة الاهتلاك، حسب الجدول التالي (لاهي، وآخرون، 2004، ص 117):

عدد سنوات الاهتلاك (السنة التي تقرر فيها الاهتلاك)		نسبة الاهتلاك السنوية حسب سعر الشراء			الوردي
لغاية 1989/5/31 ومن 2004/1/1	من 1989/6/1 لغاية 2003/12/31	لغاية 89/5/31 ومن 2004/1/1	من 1989/6/1 إلى 2003/12/31		
(*)	(*)	(*)	(**)	(*)	
السنة السابعة	السنة الخامسة	20	45	30	الأولى
السنة السادسة	السنة الرابعة	24	60	40	الثانية
السنة الخامسة	السنة الثالثة	30	75	50	الثالثة

والجدول التالي يوضح نسب الاهتلاك عن القيمة الأصلية من السعر الأصلي في كل سنة:

لغاية 1989/5/31 ومن 2004/1/1			من 1989/6/1 لغاية 2003/12/31						السنة
عدد الورديات			عدد الورديات						
الثالثة	الثانية	الأولى	الوردي الثالثة		الوردي الثانية		الوردي الأولى		
%	%	%	%		%		%		
(*)	(*)	(*)	(**)	(*)	(**)	(*)	(**)	(*)	
30.00	24.00	20.00	75.00	50.00	60.00	40.00	45.00	30.00	الأولى
21.00	18.24	16.00	18.75	25.00	24.00	24.00	24.75	21.00	الثانية
14.70	13.86	12.80	6.25	25.00	9.60	14.40	13.61	14.70	الثالثة
10.29	10.53	10.24			6.40	21.60	7.49	10.29	الرابعة
24.01	8.00	8.19					9.15	24.01	الخامسة
	25.37	6.55							السادسة
		26.22							السابعة
100	100	100	100		100		100		

* نسب الاهتلاك العالية والتي تخص الأجهزة التي تم استعمالها للمرة الأولى في إسرائيل من الفترة 1989/6/1 ولغاية 2003/12/31، وأما الأجهزة التي تم استخدامها لغاية 1989/5/31 أو من 2004/1/1 فإن نسب الاهتلاك تكون أقل مما هي عليه في الفترة من 1989/6/1 ولغاية 2003/12/31.

** نسب الاهتلاك المضاعفة والتي تخص الأجهزة التي تم استعمالها للمرة الأولى في إسرائيل في السنوات 1993، 1994 وينسبة 150% من النسب العادية.

ملاحظة:

١. لا يحق للشركات التي حصلت على إعفاء ضريبي من الدولة أن تستفيد من نسب الاهتلاك المضاعفة.
٢. لا يحق للشركات التي دخلت الدولة معها بشراكه بنسبة 30% فما فوق من رأس المال في سنوات 1993، 1994 أن تستفيد من نسب الاهتلاك المضاعفة.

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على تشجيع الاستثمار

الاهتلاك بحد ذاته لا يعتبر مصدراً لأموال كما يعتقد بعض مستخدمي القوائم المالية ، وفي حقيقة الأمر أن هذا الاعتقاد يبعد كل البعد عن الحقيقة، لأن الاجراء المحاسبي لاحتساب قيمة الاهتلاك لا يعدو كونه قيداً دفترياً لاثبات مصروف الاهتلاك المرتبط بالفترة المحاسبية، وبالتالي فإن عملية اثبات هذا القيد لا ينتج عنها أية تدفقات نقدية خارجة أو داخلية.

وكذلك لا يمكن زيادة ا لأموال بزيادة الاهتلاك ، إنما يمكن زيادة ا لأموال المتولدة بطريقة غير مباشرة نتيجة تخفيض دفع الضريبة. وبما أن صافي الربح يتأثر بمصروف الاهتلاك فإن اتباع أي طريقة من طرق الاهتلاك ستؤثر على صافي الربح بمقدار مصروف الاهتلاك، إلا أنّ هناك اختلاف في أقساط الاهتلاك تبعاً لطرق الاهتلاك التي تم ذكرها سابقاً.

ولتوضيح إمكانية زيادة الأموال بطريقة غير مباشرة نتيجة تخفيض دفع الضريبة جراء تخفيض

الأرباح، فقط تم اختيار طريقة القسط المتناقص - كونها من أكثر الطرق شيوعاً وتحمل الأرباح عن

الفترات الأولى من استخدام الأصل الثابت بأقساط مرتفعة، بالمقارنة مع طرق الاهتلاك الأخرى -

مقارنةً بطريقة القسط الثابت - كونها المطبقة في فلسطين للأغراض الضريبية - ولتوضيح ذلك

نستعرض المثال العملي التالي، بحيث يتم احتساب الاهتلاك بطريقتين كالتالي:

البيان	الطريقة الثانية	الطريقة الأولى
	طريقة القسط الثابت	طريقة القسط المتناقص
الإيرادات	55000	55000
المشتريات	10000	10000
مصاريف ادارية	2000	2000
مصروف الاهتلاك	7000	10000
المجموع	19000	22000
الربح	36000	33000
ضريبة الأرباح 25%	9000	8250
صافي الربح بعد الضريبة	27000	24750

ويكون استعراض الأموال المتولدة لكلا الطريقتين السابقتين كما يلي:

البيان	الطريقة الثانية	الطريقة الأولى
الإيرادات	55000	55000
مشتريات ومصاريف إدارية	12000	12000
صافي النقدية من التشغيل	43000	43000
ضريبة الدخل بنسبة 25%	9000	8250
نقدية بعد دفع ضريبة الدخل	34000	34750

ويمكن الوصول للنقدية بعد دفع الضريبة بطريقة أخرى للدلالة على أن الاهتلاك لا يعتبر مصدراً

للأموال كالتالي:

البيان	الطريقة الثانية	الطريقة الأولى
صافي الربح بعد الضريبة	27000	24750
مصروف الاهتلاك	7000	10000
النقدية المتوفرة	34000	34750

وتجدر الإشارة إلى أنّ الفروقات الحاصلة في صافي الربح على مدار العمر الإنتاجي للأصل

الثابت جراء احتساب الاهتلاك وفق الطريقتين في المثال السابق ستنتلشى في السنة الأخيرة من العمر

الإنتاجي. وبالنظر إلى الجدول في المثال السابق يتبين أنه قد تحققت أموال نتيجة اختلاف طرق

الاهتلاك بعد دفع الضريبة، وهذا ينتج عنه اختلاف بسبب ميزة القيمة الزمنية للنقود، أي أن التدفقات

النقدية التي ستحصل في المستقبل سيكون لها قيمة حالية أقل من قيمته الاسمية في حالة تحققه في

المستقبل، وأن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي ستتحقق في الوقت الحالي، ستكون أكبر من قيمتها

الإسمية الحالية.

وتماشياً مع المثل الشعبي الشهير "عصفور في اليد ولا عشرة على الشجرة" فإن الحصول على

النقود في الوقت الحالي بدلاً من الحصول عليها مستقبلاً سيكون أفضل إنسجاماً مع مبدأ أن للنقود قيمة

زمنية. وباستعراض المثال السابق يتضح أنّ مصلحة المكلف هي دفع ضريبة مخفضة على أساس

القسط المتناقص بدلاً من دفعها على أساس القسط الثابت في الوقت الحالي، للاستفادة من الوفورات

الضريبية الناتجة بسبب اتباع القسط المتناقص، ويمكنه استغلال الوفورات الضريبية جراء استخدام القسط

المتناقص في إعادة توظيفها ثانية في الاستثمار عن طريق إحلال ماكنات قديمة بأخرى جديدة - على

سبيل المثال - وتحقيق دخل إضافي آخر.

آثار الاهتلاك

سيتم تناول أثر الاهتلاك المحاسبي على القوائم المالية من ناحيتين هما:

1- أثر اختلاف طرق الاهتلاك على مصداقية البيانات المالية الختامية:

الأصل أن يراعى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد الحسابات الختامية،

ولكن قد يرى أصحاب المنشأة ضرورة تغيير طريقة الاهتلاك المتبعة بطرق أخرى، ومثل هذا

التغيير يعتبر مثلاً على التغيير في المبادئ المحاسبية، مما سيؤثر حتماً على البيانات المالية

الخاصة بالأصل الثابت، سواء أكان ذلك في قائمة الدخل، أو في الميزانية العمومية، وبما أن

التغيير الحاصل في طريقة الاهتلاك المتبعة يعتبر تغييراً في تطبيق مبادئ المحاسبة، فإنه من

الضروري احتساب الأثر المتجمع أو التراكمي الناتج عن مثل هذا التغيير، مع ضرورة الإفصاح

عن طبيعة وأثر هذا التغيير (راضي، 1994، ص 549). مع مراعاة أن التغيير في تطبيق

طريقة الاهتلاك الخاصة بأصول تم شراؤها حديثاً بطريقة تختلف عن طرق الاهتلاك المتبعة

لاحتساب الاهتلاك لباقي الأصول المستخدمة، لا تعتبر تغييراً في تطبيق المبادئ المحاسبية

(ويجانت، وآخرون، 1988، ص 472). شأنه في ذلك شأن الأخطاء التي يتم اكتشافها في

اجراء احتساب الاهتلاك في السنين السابقة، إذا ما تم تعديلها خلال العام الجاري، حيث لا

يعتبر تعديل هذا الخطأ تغييراً في تطبيق المبادئ المحاسبية.

ويجدر الإشارة هنا إلى أن اختلاف طرق الاهتلاك المتبعة سينتج آثاراً على البيانات

المالية الحالية، ولكن سرعان ما ستتلاشى هذه الفروقات وستختزل بعضها بعضاً في السنة

النهائية لعمر الأصل الإنتاجي، حيث تتعادل قيمة الاهتلاك المتراكم ل لأصل، وبالتالي صافي

القيمة الدفترية لأصل تحت جميع الطرق (مطر، 1995، ص 459).

هذا ويعتبر التحول من طريقة القسط الثابت مثلاً إلى طريقة القسط المتناقص، تغييراً

في تطبيق المبادئ المحاسبية، وبالتالي يجب معالجة أثر هذا التغيير بالطرق التالية:

أ) تعديل القوائم المالية للفترات السابقة:

حيث يتم احتساب الأثر التراكمي نتيجة التغيير، إذ يقاس هذا الأثر بالفرق بين تطبيق طريقة الاهتلاك القديمة، وبين النتائج التي سيتم التوصل إليها فيما لو تم تطبيق طريقة القسط المتناقص على نفس السنوات السابقة، ومثل هذا الاجراء يحقق ميزة هامة جداً لمستخدمي القوائم المالية، تكمن في إمكانية اجراء مقارنة ، وعلى أساس موحد للمركز المالي للمنشأة خلال عدة فترات زمنية، وخلاف ذلك فإن ثقة مستخدمي القوائم المالية لا تتحقق، لكون التقارير المالية الخاصة بالفترات السابقة، ستكون على أساس تطبيق مبدأ القسط الثابت، بينما التقارير المالية الخاصة بالفترات الحالية ستكون على أساس تطبيق مبدأ القسط المتناقص، وهذا غير منطقي ، ويؤثر على مصداقية القوائم المالية (ويجانت، وآخرون، 1988، ص 473).

ب) اعتبار أثر التغيير من عناصر القوائم المالية للفترة الحالية:

بموجب هذه الطريقة يتم احتساب قيمة الأثر التراكمي، لتغيير تطبيق المبدأ المحاسبي من نهاية الفترة المالية السابقة للفترة التي قرر خلالها تغيير تطبيق المبدأ، ويعتبر هذا المبلغ من ضمن عناصر قائمة الدخل الخاصة بالفترة الجارية، ولكن يرد تحت بند المكاسب أو الخسائر غير العادية، وقبل بند صافي الدخل (ويجانت، وآخرون، 1988، ص 474).

وتتميز هذه الطريقة بعدم اجراء أية تعديلات على بنود القوائم المالية خلال الفترات السابقة، خصوصاً وأن المستثمرين ورج المال لأعمال قد اتخذوا قراراتهم

الاستثمارية، على ضوء البيانات الواردة في الفترات السابقة، وهذا من شأنه أن يفقد الثقة بجدية التقارير المالية إذا ما تم تعديلها، خصوصاً وأن تعديل البيانات المالية الخاصة بالفترات السابقة، يفسح المجال للتلاعب في التقارير المالية.

(ج) اعتبار أثر التغيير من عناصر القوائم المالية للفترات المستقبلية:

بموجب هذه الطريقة لا يتم إجراء أية تعديلات على القوائم المالية للفترات السابقة، ولا يتم احتساب الأثر التراكمي للتغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية في قائمة الدخل للعام الجاري، حيث أن هذا الإجراء يؤدي إلى معالجة بعض العناصر كما لو كانت من مكونات دخل العام الجاري، علماً بأنه ليس لها أي علاقة بأحداث أو معاملات العام الجاري (ويجاننت، وآخرون، 1988، ص 474). وتكمن ميزة هذه الطريقة بعدم إجراء أي تعديلات على القوائم المالية للفترات السابقة، خصوصاً وأنه قد تم نشرها للمستثمرين والمساهمين. "وأن التغيير يقتصر على تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التغيير، وعلى أرصدة قائمة في تاريخ التغيير، بحيث لا تجري أية تسوية مجمعة تعكس أثر التغيير في الساسية المحاسبية على الفترات السابقة". (1)

(2) أثر اختلاف قيمة ومعدلات الاهتلاك على مصداقية البيانات المالية:

قد تظهر مستجدات جديدة نتيجة للظروف الاقتصادية السائدة، تؤدي إلى اعتماد معدلات جديدة للاهتلاك، وطبقاً لرأي مجلس مبادئ المحاسبة APB رقم 1/20، فلن أثر مثل هذا التغيير يذهب فقط على السنة الحالية (التي حدث فيها التغيير)

(1) <http://www.socpa.org.sa/AS/as01/as0111.htm>

والسنوات المقبلة، دون احتساب أي تأثير لهذا التغيير في السنوات السابقة ، وبناءً عليه فإنه إذا ما تم تعديل معدلات الاهتلاك، فإن القيمة الدفترية للأصل يجري تحميلها على باقي الفترات الزمنية من عمر الأصل الإنتاجي بعد التعديل، بغض النظر عن الفروقات الحاصلة من الأعوام السابقة، ويعتبر التغيير الحاصل تغييراً بتقدير محاسبي ، وليس تغييراً في قاعدة محاسبية (راضي، 1994، ص 547).

هذا في حالة تغيير معدلات الاهتلاك، ولكن ماذا بشأن تقييم الأصول طويلة الأجل والاهتلاك؟ عرّفت لجنة المصطلحات المحاسبية لجمعية المحاسبين الأمريكيين، مضمون المحاسبة عن القيمة بأن " القيمة كما تستخدم في المحاسبة تعني القيمة التي تذكر بها إحدى المفردات، وفقاً للقواعد المحاسبية المرتبطة بالمفردة، و استخدام لفظ القيمة بهذا المعنى يعني أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية العمومية تمثل التكلفة للوحدة المحاسبية، كما يمكن أن تتحدد في بعض الأوقات بطرق أخرى، فعلى سبيل المثال قد تظهر على أساس القيمة السوقية أو تكلفة الإحلال، لذا يجب أن يكون الأساس المستخدم واضحاً في القوائم المالية" (محمد، 1984، ص 289).

وبناءً على ذلك فإن لفظ القيمة المقصود به هنا هو التكلفة التاريخية، وليس التقييم الشخصي لمالك الأصل، ويتم تقييمها حسب الأسعار السائدة عند حدوث العملية، سواء أكانت عمليات تخص الاجراءات، أو المصروفات، أو شراء الأصول الثابتة..... الخ، لذلك فإن إعداد القوائم المالية، يكون بناءً على التكلفة التاريخية وليس بالقيمة الاقتصادية، وهذا بدوره يؤثر على مصداقية القوائم المالية، نظراً لعدم مواكبة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية لمتطلبات التقييم الدقيق والسليم في ظل تغيرات مستوى الأسعار، وقد ظهرت آراء عديدة لتعديل القوائم المالية على أساس طرق مختلفة بدلاً من استخدام التكلفة التاريخية عند الاعتراف المحاسبي، فالبعض من هذه الآراء ترى استخدام التكلفة الحالية" (الحيالي، 1996، ص 446).

هذا وقد حددت لجنة كوهان النظرة التقليدية للميزانية العمومية على أنها "مستند تاريخي،

لا يهدف كقاعدة عامة إلى إظهار صافي القيمة للمشروع في أي تاريخ أو القيمة المحققة للأصول، مثل الشهرة أو الأراضي أو المباني أو الآلات، إلا في حالة المخزون، بينما تكون القيمة المحققة للمخزون أقل من التكلفة، علاوة على ذلك إذا ما رغبتنا في أن تظهر الميزانية العمومية صافي قيمة المشروع، ف إن الأمر يستدعي إعادة تقييم الأصول الثابتة في فترات متتالية، وستكون المعلومات في هذه الحالة غير كاملة، نظراً لأن قيمة هذه الأصول في حالة كون المشروع مستمراً، ستختلف في معظم الحالات عن قيمتها في حالة تصفية المشروع" (محمد، 1984، ص 290).

وبناءً على ذلك فإن الأصول الثابتة في القوائم المالية تظهر عادة بالتكلفة التاريخية، وفي هذه الحالة سيتم حتماً احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية التي لا يمكن استردادها، وتعرف بالتكلفة الغارقة، حيث تعتبر تكلفة اتخذ بشأنها قرار في الماضي، وبالتالي لا يمكن تعديلها بقرار لاحق. والتكلفة الغارقة تعتبر تكلفة اقتناء غير ملاءمة، للتخطيط المستقبلي ولاتخاذ القرارات، لكونها تتعلق بالماضي وليس بالمستقبل، وبالتالي لا يمكن استردادها إلا باستعمال الأصل، خلال عمره الإنتاجي بواسطة ما يعرف بالاهتلاك (الخرس، 1991، ص 27).

لذا فإن التقويم الذي يقوم على أساس التكلفة التاريخية المستهلكة للأصول، يكون مضللاً إلى حد كبير (توفيق، ص 478)، وذلك بسبب نقاط ضعف حسابات التكلفة التاريخية، إذ تظهر تكاليف الأصول بقوة شرائية مختلفة، لكونها مشتراه بتاريخ مختلفة، وهذه التكاليف لا تمثل أي مقياس للقيم الجارية للأصول. وكذلك فإن الحسابات الواردة في حساب الأرباح والخسائر تكون غالبيتها بقيم تاريخية متفاوتة، خصوصاً وأن الإيرادات يتم الاعتراف بها عند

تحققها فقط (تمشياً مع مبدأ الحيطة والحذر)، في حين أنه يتم عمل مخصص لخسائر محتملة، وهذا بدوره يؤدي إلى احتواء حساب الأرباح والخسائر أرباحاً تخص فترات سابقة، لكونها حصلت خلال السنة الحالية، في حين أن المكاسب غير محصّلة خلال السنة الحالية ومن ثم استبعادها (الرجبي، وآخرون، 1993، ص 2/21).

عدا عن ذلك فإن باقي بنود الأرباح والخسائر تكون بالقيمة الجارية، باستثناء قيمة الاهتلاك فإنها تكون على أساس القيمة التاريخية التي بدورها لا ترتبط باتخاذ أي قرار، وهذا من شأنه التأثير على مصداقية القوائم المالية، خصوصاً و أن هناك اعتراف عالمي بنقاط الضعف التي تواجهها محاسبة التكاليف التاريخية، فقد ورد في توصية رقم (15) الصادرة في شهر أيار 1952 عن " ICAEW " (1) ما يلي :

وبعد هذه التوصيات وتوصيات الجهات المحاسبية الرسمية الأخرى، فإن محاسبة التكلفة التاريخية كانت وما زالت هي الشكل السائد للحسابات، و أحد نقاط القوة التي يتم الادعاء بها بصورة متكررة هي موضوعيتها، ومع ذلك يعرف الكثير مدى شيوع التقديرات الشخصية التي تستخدمها محاسبة التكاليف الفعلية ومن الأُمثلة على ذلك: المعالجة المحاسبية المناسبة للمخزون، والتكاليف الخاصة بالبحث والتطوير، والضرائب المؤجلة (الرجبي، وآخرون، 1993، ص 2/21).

(1) Institute of Chartered Accountants in England and Wales

هذا وستبقى حسابات التكلفة التاريخية موضعاً للعيوب الكثيرة، حتى وإن أصبح معدل التضخم يساوي صفراً إذا استمر تغير أسعار الأصول، وهذا ما لا يمكن حصوله، ولا سيّما في

الأراضي الفلسطينية، لأن المعدل العام للتضخم آخذ بالازدياد عاماً بعد عام ، حيث أظهرت
النشرة الصادرة عن المجلس الاقتصادي الفلسطيني للتنمية والإعمار (بكدار) بأن "هناك ارتفاع
مستمر في أسعار السلع من خلال متابعة الرقم القياسي للأسعار، حيث ارتفع هذا الرقم من
160 نقطة في عام 1986م إلى 278 نقطة في عام 1995م أي بزيادة قدرها 74% وبلغ
أقصى معدل سنوي له 14% في عام 1994م" (بكدار، 1997، ص 23).

وتجدر الإشارة أن معايير المحاسبية الدولية الحديثة تعترف باليرادات الناتجة عن تقييم
الأوراق المالية وأن الفقرة (140) من معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية قد عرف
القيمة العادلة للأوراق المالية بأنها القيمة التي يمكن تبادل الأصول على أساسها، في عملية
تبادلية متكاملة بين طرفين تامي الرضا، ويستدل عليها بالقيمة السوقية لغرض هذا المعيار، وهي
القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها تداول الأوراق المالية في تاريخ معين بين البائع والمشتري
ويرضا الطرفين.

وقد تكون القيمة السوقية معلنة، مثل سعر الأوراق المالية المتداولة في السوق، وهذا
مؤشر على وجود سوق نشطة تحدد فيها القيمة السوقية للأوراق المالية. وبناءً على إمكانية
تحديد القيمة العادلة للأوراق المالية بشكل فوري وموثوق به فإنه يمكن تقسيمها إلى نوعين:

١. أوراق مالية يمكن تحديد قيمتها العادلة فوراً : وهي الأوراق القابلة للتداول الفوري،

ولها قيمة سوقية تحدد من خلال سوق (داخليّة أو خارجيّة) نشطة، مفتوحة،

ومتاحة.

٢. أوراق مالية لا يمكن تحديد قيمتها العادلة فوراً : وهي الأوراق المالية غير القابلة

للتداول الفوري، ولا توجد لها سوق نشطة لتبادلها، ويتم تحديد القيمة السوقية لها

من خلال مؤشرات أخرى، فإذا لم تتوافر القيمة العادلة لها فإن التكلفة في هذه الحالة هي أنسب بديل موضوعي موثوق به للقيمة العادلة للأوراق المالية.(1)

(1) <http://www.socpa.org.sa/AS/as09/as0901.htm>

ضريبة الدخل والاستثمار

"من المعلوم أن الادخار يعد بمثابة الشرط الأساسي لتكوين رأس المال لكن وجود المدخرات لوحدها لا يكفي للقول بأن تكوين رأس المال متحقق لأن عدم تحول المدخرات إلى

استثمارات سيخلق قصوراً في التكوين الرأسمالي. ولضمان تحويل المدخرات إلى استثمار لا بد من توفر الرغبة لدى المستثمرين وتدخل الضرائب بشكل كبير في اتخاذ قرار الاستثمار" (فليح، 1988، ص132). خصوصاً وأن فرض الضريبة على دخل وريح المنشأة يؤدي إلى تخفيض مستوى الاستثمار من خلال تخفيض معدل العائد الداخلي.

وكما ذكر سابقاً فلن اتباع طريقة القسط المتناقص يؤدي إلى رفع قسط الاهتلاك في السنوات الأولى من عمر الأصل الإنتاجي ، وهذا بدوره يؤدي إلى تخفيض الأرباح، وبما أن ضريبة الدخل تفرض على صافي ربح المنشأة بعد خصم قسط الاهتلاك، فإنه من الطبيعي أن انخفاض الأرباح يؤثر على قيمة الضريبة المدفوعة ، وبالتالي تتحقق وفورات نقدية لدى المنشأة مما يساهم في تخفيض كلفة رؤوس الأموال إذا كانت سياسة المنشأة تعتمد على القروض في تمويل مشاريعها.

ومن البديهي أيضاً أنه كلما كانت كلفة رؤوس الأموال مرتفعة، كان المستثمر أقل إقداماً على الاستثمار، وبما أن المنشأة تحقق وفورات نقدية نتيجة اتباع طريقة القسط المتناقص، فلن ذلك يشجع متخذي القرار في المنشأة على الاستثمار لا سيما الاستثمارات الخاصة بالتحديث التقني لمواجهة المنافسة والاستثمارات، وهذا بدوره ينعكس إيجاباً في الإنتاج وتشغيل الأيدي العاملة.

أثر اختلاف طرق الاهتلاك على اتخاذ القرارات المتعلقة بـضريبة الدخل وتقييم مشاريع الاستثمار: (رمضان، ص 12).

1- أثر ضريبة الدخل على القرارات المالية:

تتأثر قيمة المنشأة نتيجة أثر ضريبة الدخل على القرارات الخاصة بإدارة الأمور المالية، وذلك في الاتجاهات التالية:

أ) تدفق النقدية لخزينة الدولة نتيجة جباية الضرائب المفروضة على أرباح المنشآت التجارية. وهذا بدوره يؤثر سلباً على السيولة النقدية بالنسبة للمنشآت بسبب دفع الضرائب، خصوصاً وأن هدف أصحاب المنشآت هو المحافظة على جودة الأرباح من خلال تعظيم الأرباح وتوفير السيولة الملائمة للاستثمار. لذلك فلنهم يسعون جاهدين لتقليل حجم الضرائب المدفوعة لخزينة الدولة، أملاً منهم في المحافظة على السيولة النقدية.

ب) تعطي بعض التشريعات الضريبية ميزة ضريبية مساهمة منها في تشجيع الاستثمار، وذلك من خلال تنزيل المصاريف من الأرباح قبل عملية احتساب الضريبة. وهذا بدوره يؤثر على بعض القرارات التشغيلية المتعلقة بكيفية استخدام طرق احتساب الاهتلاك كوقاية من الضريبة. كما هو حاصل في طرق الاهتلاك المعجل، حيث يؤثر استخدامه إيجاباً على حجم التدفقات النقدية الخارجة بسبب انخفاض الأرباح، وبالتالي انخفاض حجم الضرائب المدفوعة.

2- تقييم مشاريع الاستثمار "دراسة الجدوى" في حالة وجود الاهتلاك والضرائب:

سبق وأن ذكر بأن قسط الاهتلاك لا ينتج عنه تدفق نقدي إلى الخارج، لكونه مصروف دفترى، ولكن ينتج عنه تدفقاً نقدياً إلى الخارج بطريقة غير مباشرة عند اقتطاعه من الأرباح قبل احتساب ضريبة الدخل، متمثلاً هذا التدفق بمبلغ ضريبة الدخل الذي يتم دفعه لخزينة الدولة. وتجدر الإشارة أنه في حالة إجراء دراسة الجدوى الاقتصادية، يجب تعديل التدفقات النقدية الداخلة إذا تواجد أصلاً يخضع للاهتلاك داخل منشأ تخضع لضريبة الدخل. وعلى العكس من ذلك فإن التدفقات النقدية الخارجة لا يتم تعديلها لكونها لا تتأثر بالاهتلاك، وبضرائب

الدخل. ولذلك فإنّه عند تقييم الأصول الثابتة في منشأه تخضع لضريبة الدخل يجب اتباع الخطوات التالية:

- (١) يتم خصم قسط الاهتلاك من الوفر النقدي الداخل.
 - (٢) يجري احتساب مبلغ ضريبة الدخل.
 - (٣) تخصم ضريبة الدخل من التدفق النقدي الداخل، ليصبح لدينا الوفر بعد الضريبة والاهتلاك.
 - (٤) يتم إضافة قسط الاهتلاك للتوصل للتدفقات النقدية الحقيقية بعد الضريبة وقبل الاهتلاك، لكونه لا ينتج عنه تدفق نقدي.
 - (٥) إيجاد معامل القيمة الحالية للتدفقات النقدية للخارج، وبعد ذلك يجري احتساب صافي القيمة الحالية، فلذا كانت موجبة فلين ذلك يدل على أن المشروع مجدي اقتصادياً.
- وبناءً على ما سبق فلين قسط الاهتلاك وضريبة الدخل يؤثران على اتخاذ القرارات الخاصة بدراسة الجدوى الاقتصادية، إذا لم يتم التعامل معها بالشكل الصحيح، كما ذكر أعلاه (رمضان، ص 292).

الدراسات السابقة

1. دراسة كتانة (1998) بعنوان (اتجاهات الإيرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها)، حيث أن الحصيلة الضريبية والوفرة الضريبية تحققان الزيادة والنقصان لعوامل اقتصادية

أو سياسية أو إدارية أو تشريعية، وجميعها تفاوتت في أهميتها النسبية، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها:

(أ) أن الضرائب - كمنشآت إقتصادية - تلعب دوراً هاماً في تنمية وتعبئة الإقتصاد القومي، وبالتالي تنمية المجتمع ، وتشجيع الاستثمار من خلال استغلال الحصيلة الضريبية، كما خلصت الدراسة إلى أن الضرائب ما زالت عاجزة عن تحقيق أفضل النتائج المتعلقة بتحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال كشف مواطن الفائض الإقتصادي الفعلي، وتشخيص مستوى الاستهلاك ونوعيته، ومن ثم تعبئة الزيادات وفق مبدأ مرونة الضرائب، حيث أظهرت نتائج الدراسة أن الأهمية النسبية للضرائب من الف. ائض الإقتصادي الإجمالي بلغت نحو (45 %) للسنوات من 1976م وحتى 1996م.

(ب) أن العوامل التشريعية والإدارية تعتبر عوامل مهمة وحيوية لكونها تساعد على تنظيم الأنشطة الضريبية، وبالتالي التأثير على الحصيلة الضريبية من خلال التعديلات الحاصلة في التشريعات الضريبية.

2. دراسة هندي (1998) بعنوان (تأثير الوفورات الضريبية، وتكلفة الإفلاس، وتكلفة الوكالة على نسبة الاقتراض وعلى القيمة السوقية للمنشأة)، حيث تناول في دراسته التأثير الذي تحدثه الوفورات الضريبية على القيمة السوقية للمنشأة، استنتج من خلال هذه الدراسة التي أجراها أن تحقيق الوفورات الضريبية من شأنه ان يترك أثراً إيجابية على القيمة السوقية للمنشأة.

3. دراسة (Deangelo & Masulis, 1986) بعنوان (الوفورات الضريبية البديلة)، إذ تبين أن الوفورات الضريبية المتحققة من أقساط الاهتلاك وخصوصا الوفورات الناتجة عن طريقة القسط المتناقص، تقلل من الاعتماد على القروض لغايات تشجيع الاستثمار، حيث تعتبر تلك الوفورات المتحققة من اختلاف طرق الاهتلاك مصدراً للدخل، وقد يتم تخفيض صافي الربح، مما

يؤدي إلى تخفيض مبلغ الضريبة المدفوعة، وبالتالي تحقيق وفورات ضريبية يمكن استغلالها لغايات تشجيع الاستثمار، وبالتالي تعتبر وفورات بديلة عن القروض.

4. دراسة (kim & Sorensen,1986) بعنوان (الوفورات الضريبية)، وتبين أنه يمكن استخدام نسبة قسط الاهتلاك إلى مجموع الأصول كمؤشراً لحجم تلك الوفورات.

5. دراسة (Titman & Wessels, 1988) بعنوان (الوفورات الضريبية)، حيث قيس نفس المتغير بقسمة قيمة قسط الاهتلاك مضافاً إليه المسموحات الضريبية التي تتمتع بها المنشأة على مجموع الأصول، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يوجد مصدراً ثرياً للوفورات الضريبية البديلة ولا سيما الناتجة عن أقساط الاهتلاك في شركات القطاع العام، وقد اقترح المعادلة التالية لقياس الوفورات الضريبية:

الوفورات الضريبية البديلة = مخصص الاهتلاك + مخصصات أخرى بخلاف الاهتلاك + مسموحات ضريبية ÷ صافي الأصول.

6. دراسة (Robert & Lemma 1988) بعنوان (تأثير الضرائب والاهتلاك على الاستثمار والرفع المالي)، وخلصت إلى أن اتجاه العلاقة بين المتغيرين على التفاعل بين نوعين من التأثير هما:

(1) التأثير البديل.

(2) تأثير الدخل.

زيادة الوفورات الضريبية الناتجة عن أقساط الاهتلاك تقلل من أهمية الوفورات الضريبية

الناتجة عن الفوائد ، ويطلق على ذلك التأثير البديل (Substitution instead of

Substitution) إلا أن التوسعات الحاصلة في ا لاستثمارات خصوصاً تلك المتعلقة

بالاستثمارات الحاصلة في الماكينات والأصول الجديدة، والتي ينتج عنها زيادة في قسط الاهتلاك

من شأنه أن يزيد من حجم المخرجات ، وصافي الربح بالتعبئة ، ويزيد من الضرائب المدفوعة، الأمر الذي يضيف أهمية على الحاجة إلى وفورات ضريبية إضافية من مصادر أخرى غير الاهتلاك، ويطلق على هذا التأثير تأثير الدخل Income effect.

7. دراسة سليم (1992) بعنوان (الموازنات التخطيطية..... والتضخم والآثار والمعالجة)، لقد

تناول الباحث فيها كيفية تفادي أثر التضخم على نتائج وفاعلية الموازنات التخطيطية المعدة على أسس تاريخية، وذلك من خلال تعديل نتائج تنفيذ هذه الموازنات ، بحيث تعكس القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، كما أشارت الدراسة إلى أن إعداد قائمة الدخل بالتكلفة التاريخية لا يجعلها تُعبر بدقة عن ربح الوحدة الاقتصادية الحقيقي، وذلك بسبب انخفاض القوة الشرائية للنقود، وهذا يتطلب تثبيت وحدة قياس من خلال الأخذ بعين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية التي تنجم عن تقلبات الأسعار، هذا وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- 1) أن التضخم ظاهرة منتشرة في معظم الدول العربية، و آخذة في الازدياد ولا بد من التعامل معها خصوصاً من الناحية المحاسبية، وذلك من خلال إظهار آثار التضخم على البيانات والقوائم المالية، لمساعدة متخذي القرارات لاتخاذ قرارات واقعية.
- 2) أن البيانات التاريخية لا تساعد على تحليل الدخل.
- 3) أن البيانات التاريخية لا تساعد على قياس الأداء بشكل واقعي، إنما يظهر بشكل مبالغ فيه نتيجة الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات.

8. دراسة (Mohr & Dilley, 1984) بعنوان (التكلفة الحالية والاستهلاك حسب طريقة

القسط الثابت)، حيث تناولت الدراسة أن التقارير المالية تكون وهمية وغير واقعية، ولا تعبر عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، لكون هذه الأرباح ناتجة عن احتساب الاهتلاك على

أساس التكلفة التاريخية، ولا على أساس التكلفة الجارية للأصول، وهذا من شأنه إظهار سيولة مرتفعة وعالية وغير حقيقية للشركة، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

(1) أن السلطات الضريبية الأمريكية تأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية دون مبدأ التكلفة الحالية عند احتساب الاهتلاك لأغراض الضريبية.

(2) أن متخذي القرارات يعتبرون طريقة القسط الثابت بديلاً عن التكلفة الحالية في الشركات الصغيرة التي لا تتمكن من الإفصاح عن بياناتها المالية وفق التكلفة الحالية، خصوصاً وأن تكلفتها تعتبر قليلة بالمقارنة مع التكلفة الحالية.

(3) أن طريقة ضعف القسط الثابت تفيد مدقق ي الحسابات ومد يري الشركات في تحديد العمر الإنتاجي والنمو والتغيرات في مستوى الأسعار.

(4) أن طريقة ضعف القسط الثابت لا تعتبر بديلاً يحتوي على كافة ايجابيات التكلفة الحالية.

9. دراسة (Greene, 1963) بعنوان (التحويل من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة

القسط الثابت)، حيث جاء فيها أن طريقة القسط المتناقص، تعتبر من أكثر الطرق الشائعة الاستخدام في الشركات، ويسمح بالتحويل من هذه الطريقة إلى طريقة القسط الثابت، بسبب عدم وجود حاجة لتحديد قيمة الخردة، وبغض النظر عن العناصر التي ساهمت في اتخاذ قرار تبني طريقة القسط المتناقص، فإله لا يوجد شك بأن استخدامها يكون لمصلحة دائرة الضريبة، حيث يعتبر هذا السبب من المبررات الهامة التي دعت للتحويل من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت، وقد انتهت الدراسة إلى أنه لا يوجد تعليمات في القوانين الضريبية تسمح بالتحويل من طريقة القسط المتناقص للاهتلاك إلى ما يعرف بخطة النفاذ أو الاستنزاف، إنما سمح القانون بالتحويل إلى طريقة القسط الثابت، ويكاد أن يكون هناك شبه إجماع على اعتمادها في معظم

القوانين الضريبية، لأنها تنهي قيمة الأصل تماماً ، ولا تسمح ببقاء قيمة للخردة . ولكن التوجه حالياً نحو طرق الاهتلاك المعجل.

10. دراسة (Emil & Sunley 1971) بعنوان (محاولة التحول من طريقة ضعف القسط المتناقص إلى طريقة مجموع ارقام السنين)، وأوضحت هذه الدراسة أن القيمة الحالية بالنسبة للوفورات الضريبية ممكن أن تزداد خلال الوقت، وذلك من خلال التحول من طريقة ضعف القسط المتناقص إلى طريقة مجموع أرقام السنين ، وأن عملية محاولة التحول هذه تعتمد على العمر الافتراضي للأصل، وقيمة الخردة ، ومعدل الخصم، هذا وتتلور أهمية هذه الدراسة من خلال التركيز على أن التحول من طريقة ضعف القسط المتناقص إلى طريقة مجموع أرقام السنين تؤدي إلى مضاعفة القيمة الحالية للوفورات الضريبية، كما أشارت إلى أن التحول من طريقة ضعف القسط المتناقص إلى طريقة مجموع أرقام السنين يكون لصالح المنشأة في حالة تم اتباع طريقة مجموع أرقام السنين لجميع السنوات، وقد حثت هذه الدراسة الجهات الضريبية على الاهتمام بحجم الوفورات الضريبية المستحقة للشركات باختلاف طرق الاهتلاك.

11. دراسة (Clayton 1974) بعنوان (تسوية الاهتلاك في الاقتصاد مع تخصيص الضريبة)، حيث اعتبرت أن طريقة الاهتلاك التي تسمح لصافي الدخل أن يتولد، هي تقريباً طريقة مشابهة لصافي الاستثمار، ويمكن تحقيق ذلك من خلال القيمة الحالية للاهتلاك ، وهي عبارة عن:

الاهتلاك = التغيرات التي تحدث للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للاهتلاك - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية.

ولكن طريقة المخصصات المستتفة في الضريبة لا تنفق مع طريقة القيمة الحالية للاهتلاك، وذلك بسبب أخذ عامل الوقت في الحسبان عند احتساب القيمة الحالية، وقد بذلت جهوداً كبيرة

لمعرفة العلاقة بين طريقتي تخصيص الضريبة والقيمة الحالية، حيث اعتقد بعض الكتاب أنّ كلا الطريقتين خاطئتين، وتكمن أهمية هذه الدراسة بأنها قد عملت على إجراء مقارنة ما بين القيمة الحالية للاهلاك - من وجهة النظر المحاسبية - من جهة، وبين قبول هذه الطريقة في تخصيص الضريبة من جهة أخرى، وقد انتهت الدراسة إلى أن كثير من نظريات الاهلاك تقول بلن: طريقة الاهلاك يجب أن تنتج عن صافي الدخل، مع عدم اهمال الجوانب الضريبية، وفي حالة وجود تعارض فإنه يجب اهمال الجوانب الضريبية، واعطاء الاهتمام للجوانب المحاسبية أو ما يسمى بـ (الاهلاك الاقتصادي)، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مفادها أن الاهلاك الاقتصادي يؤد نتيجة للتعارض بين الاهلاك الناتج عن صافي الدخل والقيمة الحالية، وبين قوانين تخصيص الضريبة.

12. دراسة (Whittington 1974) بعنوان (تقييم الأصول وقياس الدخل المحاسبي)، أظهرت هذه الدراسة بأنه كان يوجد اختلاف حول تقييم القيمة الحالية أو القيمة الصافية لأصول، وبسبب هذا الاختلاف كان الاعتماد على القيمة الحالية لأصل لا على فترة تحقق الدخل من الأصل، ونتيجة لذلك فإنه من الأفضل إصدار تقارير مالية دورية بدلاً من اعتماد تقارير القيمة الصافية لوحدها، هذا وقد تناولت الدراسة ثلاثة مواضيع رئيسية هي:

(١) تقييم الأصول.

(٢) قياس الدخل.

(٣) التدفق النقدي المتوقع من الاهلاك.

وانتهت إلى النتائج التالية:

(١) القرارات المتعلقة ببيع أو شراء الأصول تعتمد على عمل مقارنة بين القيم والنتائج

المرتبة على التصرف بالأصل، وهذا يعني أنّ اتخاذ القرارات بشأن الأصول لا يعتمد

علي التقييم الفردي أو على قيمة واحدة، إذ لا بد من وجود قيمتين أو خيارين من أجل المقارنة بينهم، مشيراً بذلك إلى القيمة الحالية والتكلفة التاريخية.

(٢) بالنسبة إلى موضوع قياس الدخل حسب الفترة فإنه يعتبر طريقة مناسبة لاتخاذ القرار عندما تكون جميع القيم الملاءمة متوفرة، وهنا لا بد من توفر المعلومات التي تؤيد اتباع طريقة الدخل حسب الفترة.

(٣) بالنسبة لموضوع التدفق النقدي المتوقع مستقبلاً فليق قائمة التدفق النقدي تعتبر أداة مهمة من أدوات التحليل المالي، وذلك من خلال التوقع بالوضع المالي للمنشأة قبل حدوثها، إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار موضوعية المعلومات الناتجة عن صعوبة التنبؤ، ومن هنا تكون قائمة التدفق النقدي التاريخية أكثر موضوعية من القائمة المستقبلية.

(٤) أن نموذج الدخل المحاسبي التقليدي، يجب أن يفسر بشكل لا يمثل محاولة لقياس

الدخل الاقتصادي، ولكن يمكن تفسيره كنموذج للتدفق النقدي التاريخي، ولا يمكن القول أن الدخل المحاسبي هي الطريقة المثلى لقياس الدخل الاقتصادي.

(٥) وأما التقارير المالية فيجب أن تقدم معلومات مناسبة لمستخدميها عن مختلف طرق تقييم الأصول، ومتضمناً كذلك طريقة خصم القيمة الحالية إذا كان الموضوع متعلقاً بتدفقات نقدية مستقبلية.

13. دراسة (Gray & Wells 1975)، وتناولت تعليقاً على الدراسة السابقة التي أجراها

Whittington فقد تبين أن الصعوبات العملية عند التقدير أو القياس يجب أن لا تبنى على

أساس نظري فقط، بل يجب اتباع الطرق المحاسبية البديلة للتوصل، إلى أفضل قياس أو تقدير

لأصول، سواء باتباع طريقة القيمة الحالية أو القيمة السوقية، وهذا ينطبق على الأصول وعلى

المخزون السلعي، وهنا يجب على المنشأة إعطاء تقارير أو توضيحات عن القيمة الحالية، وكذلك عن القيمة السوقية ولاسيما التي تخص الأبنية والأراضي.

14. وأما دراسة علي (1987) بعنوان (الاندثار)، فهي دراسة محاسبية وتطبيقية في المنشأة العامة للغزل والنسيج الصوفي - بغداد، حيث كانت مشكلة البحث هي أنّ عملية تحديد مقدار الاندثار على الموجودات الثابتة في منشآت القطاع الاشتراكي لم تأخذ أهمية كأهمية تحديد المصروفات الأخرى في قائمة الدخل، مما أظهرت مواطن ضعف وقصور في تحديد مقداره على نحو صحيح، فضلاً عن أن بعض القوانين الخاصة باندثار الموجودات الثابتة في منشأة القطاع الاشتراكي ولاسيما القطاع الصناعي لا تتلاءم مع طبيعة وخصائص هذا القطاع، مما يؤثر على نحو مباشر في نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأة، وبذلك ظهرت الكشوفات المالية لتلك المنشآت بشكل لا يعبر عن واقعها، وقد هدف البحث إلى تقديم دراسة عملية للجهات ذات العلاقة مثل القطاع الاشتراكي الصناعي بشكل عام، والمنشأة بشكل خاص، وذلك من خلال تحديد أسس القياس الصحيح لعبء الاندثار مع تشخيص سلبيات عملية تحديد مقدار الاندثار وصولاً إلى نتيجة أعمال المنشأة بصورة أكثر دقة وواقعية، لإظهار المركز المالي لها بصورة صحيحة، هذا وقد تجاهل الباحث دراسة الاندثار في ظل تغيرات الأسعار، حيث كانت فرضية الدراسة هي " أن مقدار الاندثار المحسوب بواقعه الحالي لا يتناسب مع المقدار الواجب إظهاره في الكشوفات المالية، مما يؤدي إلى قياس نتائج نشاط المنشأة والمركز المالي لها على نحو غير سليم" (علي، 1987، ص 47).

وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

١ - إنَّ هناك الكثير من الآلات والمعدات المندثرة دفترياً في السجلات المالية وقد خرجت من الخدمة، إلاَّ أن عملية احتساب الاندثار عليها ما زالت مستمرة، مما أدى إلى ازدياد أعباء الاندثار الدوري.

٢ - تم احتساب اندثار على الموجودات الثابتة المندثرة دفترياً ، والتي لا تزال في الإنتاج، مما ضخمَّ كلفة الإنتاج، وأدى إلى تخفيض الأرباح المعدة للتوزيع ، كما إنَّ الاندثارات المحتسبة على الموجودات الثابتة والمندثرة دفترياً في ازدياد مستمر ، بل من المتوقع أن تتضاعف خلال الفترات القادمة، مما قد يظهر مؤشراً غير سليم عن تكاليف الفترات ، وعدم الإفصاح في القوائم المالية.

٣ - إنَّ إلزام المنشآت باحتساب الاندثار على الموجودات المندثرة دفترياً و هي لا زالت في الخدمة يؤدي إلى تضخم كلفة الإنتاج ، ويؤثر في الوقت نفسه على عملية توزيع الأرباح، ويضعف عملية الرقابة ، واتخاذ القرارات بشأن تلك الموجودات مع مخالفة هذا الإلزام للمفاهيم المحاسبية، وهذا يستلزم تصحيح خطأ التقدير الإنتاجي للعمر الإنتاجي للأصل الثابت، وليس الاستمرار باحتساب الاندثار الذي سيجعل الاندثار ذا عبء مضخم على كلفة الإنتاج في المنشآت، وما يتبع ذلك من اختلاف بتقدير النسب المخصصة لاندثار بين المنشآت ، أو التي تكون أكبر من النسبة الفعلية المتوقعة ، وتحتجز احتياطات أكبر من غيرها من المنشآت مما يضعف عملية الرقابة على توزيع الأرباح.

٤ - إنَّ القوانين الخاصة بالاندثار لم تمنح أية صلاحيات للمنشآت أو المؤسسات لتغيير نسب الاندثار لأي أصل ثابت، حتى وإن كان هناك أدلة مقنعة لتلك المنشآت بعدم

ملاءمة النسبة المقررة لعنصر معين من الموجودات الثابتة ، خصوصاً إذا كان الأصل الثابت مرتبطاً بأصل آخر يختلف عنه بتقدير عمره الإنتاجي.

٥ - إن القوانين الخاصة بالاندثار لم تمنح المنشآت أو المؤسسات ذات العلاقة حرية إختيار طريقتين أو أكثر لاحتساب الاندثار، خصوصاً إذا كان إحداها لأغراض توزيع الأرباح، والأخرى لأغراض الإدارة والتقارير المالية الخاصة بشأن اتخاذ القرارات الإدارية التي تخص التسعير والقرارات الاستثمارية.

٦ - إن الاندثار لا يعتبر مصدراً ل أصول أو النقد بحد ذاته، وهو مصروف غير نقدي قابل للاستقطاع لأغراض الضريبية، لذلك فإين المبالغ التي ستدفع للخارج ستكون أكبر فيما لو لم يتم احتساب الاندثار.

٧ - إن مخصص الاندثار المتراكم يزداد سنوياً، ولا ينهض بأعباء الاستبدال، لكونه مجمع لمصاريف الاندثار السابقة ليس إلا. وإن الإشارة إليه كونه يمثل مجموع اهلاك واندثار الأصول الثابتة لأغراض الاستفادة منه عند إعادة تجديد هذه الأصول يعتبر بعيداً عن الواقع، إذ لا يمكن الاستفادة من حساب مخصص الاندثار المتراكم لأغراض إعادة تجديد الأصول، لأنه لا يمثل مالاً أو نقداً أو أي شيء يقوم على هذا الغرض.

٨ - هذا وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها:

(١) عدم احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة المندثرة دفترياً ، حتى وإن استمرت في الخدمة.

(٢) منح المنشآت صلاحية تقدير العمر الإنتاجي الجديد للموجودات الثابتة.

٣) التزام المنشآت والمؤسسات الصناعية الخاصة بإتباع إحدى طرق الاندثار المعجل، خصوصاً الآلات، والمعدات، ووسائل النقل والتنقل، وذلك للتقليل من آثار التضخم ومواجهة ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

٤) منح المنشآت والمؤسسات صلاحية تغيير نسب الاندثار في حالة ظهور أدلة مقنعة بعدم ملاءمة النسب المقررة لأصل ثابت، لكونه مرتبطاً بأصل ثابت آخر، تختلف نسبة اندثاره عنه، وذلك من خلال قرار لجنة فنية تؤيد ذلك.

٥) منح المؤسسات والمنشآت الحق في اختيار طريقتين لاحتساب الاندثار، تكون إحداهما لأغراض توزيع الأرباح، والأخرى لأغراض التقارير المالية والإدارية الخاصة بشأن التسعير والقرارات الإدارية الأخرى.

٦) إلغاء العبارة الخاصة بحساب الاندثار المتراكم، لأن الغرض منها هو الاستفادة عند إعادة تجديد الأصول، تطبيقاً لما يهدف إليه النظام من إقرار المفاهيم، والأسس المحاسبية السليمة.

٧) تخصيص نسبة معينة من كلفة الأصول الثابتة ليتم تحميلها على حسابات الفترة، لمواجهة فروقات ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

٨) تخصيص نسبة معينة من الأرباح المعدة للتوزيع كاحتياطي لارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

٩) إجراء دراسة الجدوى الاقتصادية على الآلات والمعدات التي مضت عليها فترة طويلة في الاستخدام، وإقرار شطبها في حالة عدم إثبات جدواها الاقتصادية.

15. دراسة (Bennett 1972) هدفت هذه الدراسة إلى عملية ربط صنع القرار بالاهتلاك،

وتوسيع إطار العمل المصطلحي للمحاسبين وتحذيرهم من توحيد المقاييس، ومساعدة

الاقتصاديين الذين يوّخون المحاسبين لفشلهم بتبني نظريات الاهتلاك المنطقية، وتقيم هذه الدراسة بشكل موجز المتطلبات العامة للبيانات من أجل صنع القرار، ومتطلبات البيانات الخاصة من أجل تصنيفات متنوعة للقرار، ويجب أن تكون هذه البيانات ذات صلة وثيقة بالقرار، وتحمل أهمية كبيرة محتملة، فالبيانات الاستثنائية أفضل من الكاملة، والمستقبلية أفضل من الماضية، على أن تكون البيانات دقيقة. ومن النتائج التي انتهت إليها الدراسة:

١. أن منهجية القسط الثابت في الاهتلاك غير مناسبة للقرارات المتعلقة بتخصيص

الموارد في داخل المؤسسة.

٢. أن التكلفة المناسبة هي الاهتلاك من قبل المستخدم (أي أن الاهتلاك الزائد الذي

يحدث بالاستعمال).

٣. يجب أن يتم توجيه استخدام الآلات للاستعمال الذي يولد عائدات عالية.

16. دراسة (Peasnel 1977) هدفت هذه الدراسة إلى تقديم ملاحظات حول مفهوم القيمة

الحالية المخصومة، وتميل إلى تقييم الإنجازات المتعلقة بمدرسة المحاسبة، بالنظر إلى المشاكل النظرية المحيطة بتحديد وقت المستثمرين، وتفضيلات المخاطرة، وانتهت الدراسة إلى أن: نموذج القيمة الحالية غير مناسب للاستخدام المباشر في نظرية المحاسبة المالية، ولا يعني أن استخدام هذا النموذج غير وارد، بل إنّه هام جداً في عملية صنع القرار للمستثمرين.

17. دراسة (Johnson 1979) هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مناقشة حول العمر

الاقتراضي للأصل، وأنه فرصة قرار يحتاج إلى تحليلات اقتصادية بدلاً من أحكاماً محاسبية.

كما يوجد لأي أصل مستهلك، أكثر من بديل حياتي مفيد، ومسموح لأغراض الضريبة، وأن

إختيار فترة عمرية قصيرة للأصل، سيوفر إسترداد استهلاكي أسرع، ومن الممكن أن يوفر

إسترداداً كاملاً بدرجة أقل إذا ما لازمته قيمة مستردة، ومقدرة بشكل أعلى، وأن إختيار فترة عمرية أطول يمكن أن يوفر استثماراً أوسع للاعتماد الضريبي، ولكن المشكلة هي عملية إختيار الفترة العمرية المفيدة، والتي تحقق الحد الأقصى من القيمة الحالية. وإنتهت الدراسة إلى أن متخذي القرار يجب أن ينظروا إلى الفترة العمرية للأصل القابل للاهلاك كقرار إقتصادي، وليس كمعطيات محاسبية. وبما أن الفوائد المحصلة من تحليل العمر الافتراضي للأصل غير كبيرة، فإن تكاليف التحليل منخفضة ونتائجها مؤكدة.

18. دراسة (Schwab & Nicol 1969) هدفت هذه الدراسة إلى إبراز قاعدة التحويل الاستثماري بواسطة طريقة القسط المتناقص في حساب الاهتلاك المضاعف إلى مجموع أرقام السنين، وأبرزت الدراسة أن التشريع الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية قد اعترف بشكل واضح أن دافعي الضرائب يرغبون في تغيير منهجيات وطرق الاهتلاك في وقت معين في منتصف الحياة العمرية لأصول ذات العلاقة، ومن نتائج الدراسة:

١. إنَّ للمال تكلفة زمنية، ويجب أخذ ذلك في الحسبان عند رغبة دافعي في الضرائب التحول - على سبيل المثال - من طريقة القسط المتناقص إلى طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.

٢. يتم إحراز تحسن في سياق القيمة الحالية للمدخرات الضريبية عن طريق التحول من طريقة القسط المتناقص في الاهتلاك إلى مجموع أرقام السنين.

19. دراسة الحاج موسى (بدون) هدفت الدراسة إلى مناقشة قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن، وطرق الطعن فيه أدارياً وقضائياً. ومن ضمن القضايا التي تعرض إليها الباحث:

١. أن القانون لا يمنع من اتباع طريقة القسط المتناقص في الاهتلاك بدلاً من طريقة القسط الثابت.

٢. القانون يسمح بتأجيل قسط الاهتلاك للسنوات الربحية إذا لحقت بالمكلف خسارة في سنة ما. فإذا لم يتم المكلف بحساب أقساط الاهتلاك أو قام بحساب أقساط أقل من المسموح بها، فإنه إما أن يقوم بطرح قسط الاهتلاك في السنوات اللاحقة، أو توزيع المؤجل على السنوات الباقية في حياة الأصل.

نلاحظ أن المحاور التي تناولتها الدراسات السابقة تتلخص فيما يلي:

١. الضرائب تلعب دوراً هاماً في تنمية الاقتصاد القومي، وبالتالي تنمية المجتمع وتشجيع الاستثمار.

٢. الوفورات الضريبية تترك أثراً إيجابية على القيمة السوقية للمنشأة.

٣. الوفورات الضريبية الناتجة عن استخدام طريقة القسط المتناقص من شأنها أن

تقلل من الاعتماد على القروض لغايات تشجيع الاستثمار.

٤. الوفورات الضريبية الناتجة عن استخدام طرق الاهتلاك المختلفة تعتبر مصدراً

للدخل.

٥. يمكن استغلال الوفورات الضريبية لغايات تشجيع الاستثمار.

٦. يمكن استخدام نسبة قسط الاهتلاك إلى مجموع الأصول كمؤشر لحجم

الوفورات الضريبية.

٧. زيادة الوفورات الضريبية الناتجة عن أقساط الاهتلاك تقلل من أهمية الوفورات

الناتجة عن الفوائد، وهذا ما يعرف بـ (التأثير البديل).

٨. إعداد قائمة الدخل بالتكلفة التاريخية لا يجعلها تُعبر بدقة عن ربح الوحدة

الاقتصادية الحقيقي، وذلك بسبب انخفاض القوة الشرائية للنقود.

٩. البيانات التاريخية لا تساعد على تحليل الدخل.

١٠. البيانات التاريخية لا تساعد على قياس الأداء بشكل واقعي، حيث يظهر الأداء

بشكل مبالغ فيه نتيجة الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات.

11. الضريبة تأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية دون مبدأ التكلفة الحالية عند احتساب

الاهتلاك للأغراض الضريبية.

12. متخذي القرارات يعتبرون طريقة ضعف القسط الثابت بديلاً عن طريقة التكلفة

الحالية في الشركات الصغيرة التي لا تتمكن من الإفصاح عن بياناتها المالية

وفق التكلفة الحالية، خصوصاً و أن تكلفتها تعتبر قليلة بالمقارنة مع التكلفة

الحالية.

13. طريقة ضعف القسط الثابت تفيد مدققي الحسابات ومديري الشركات في تحديد

العمر الإنتاجي، والنمو، والتغيرات في مستوى الأسعار، وتحت أي ظرف يكون

الاهتلاك تحت طريقة ضعف القسط الثابت كافياً لتغطية التكلفة الحالية،

بالمقارنة مع الاهتلاك العام السائد وفق التكلفة التاريخية، وتتميز هذه الطريقة

بقدرتها على حل مشكلة الاهتلاك بالتكلفة التاريخية أو الحالية.

14. طريقة ضعف القسط الثابت لا تعتبر بديلاً يحتوي على كافة ايجابيات التكلفة

الحالية.

15. لا يوجد تعليمات في القوانين الضريبية لدى معظم الدول تسمح بالتحول من

طريقة القسط المتناقص للاهتلاك إلى ما يعرف بخطة النفاذ، إنما سُمح

بالتحول إلى طريقة القسط الثابت، ويكاد أن يكون هناك شبه إجماع على

اعتمادها في معظم القوانين الضريبية، لأنها تنهي قيمة الأصل تماماً، ولا

تسمح ببقاء قيمة للخردة.

16. القيمة الحالية بالنسبة للوفورات الضريبية ممكن أن تزداد خلال الوقت.

17. اجراء دراسة الجدوى الاقتصادية على الآلات التي مضت عليها فترة طويلة في

الاستخدام، وإقرار شطبها في حالة عدم اثبات جدواها الاقتصادية.

18. على الجهات الضريبية الاهتمام بحجم الوفرات الضريبية المستحقة للشركات

من خلال التحول من طرق الاهتلاك، ومتابعة هذا الموضوع لكونه يعمل أيضاً

على زيادة الدخل الضريبي الحكومي في بعض الحالات.

19. طريقة الاهتلاك التي تسمح لصافي الدخل أن يتولد عنه وفورات ضريبية هي

طريقة مشابهة لصافي الاستثمار.

20. الاهتلاك الاقتصادي تولد نتيجة للتعارض ما بين الاهتلاك الناتج عن صافي

الدخل والقيمة الحالية، وبين قوانين تخصيص الضريبة.

21. عدم احتساب الاهتلاك على الموجودات الثابتة المستهلكة دفترياً حتى وإن

استمرت في الخدمة ، وإذا ما تم ذلك فإنه يعتبر تضخيم للمصروفات بطريقة

غير شرعية.

22. منح المنشآت صلاحية تقدير العمر الإنتاجي الجديد للموجودات الثابتة

انسجماً مع مبدأ القيمة الحالية، وتماشياً مع ظاهرة التضخم السائدة في معظم

الدول العربية.

23. إلزام المنشآت والمؤسسات الصناعية الخاصة ، باتباع إحدى طرق الاهتلاك

المعجل، خصوصاً الآلات، والمعدات، ووسائل النقل و لتتنقل، مما يؤدي إلى

التقليل من آثار التضخم ومواجهة ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

24. يجب منح المنشآت والمؤسسات صلاحية تغي بي نسب الاهتلاك في حالة

ظهور أدلة مقنعة بعدم ملاءمة النسب المقررة لأصل ثابت لكونه مرتبطاً بأصل

ثابت آخر، تختلف نسبة اهتلاكه عنه، وذلك من خلال قرار لجنة فنية تؤيد

ذلك.

25. تخصيص نسبة معينة من كلفة الأصول الثابتة لكي يتم تحميلها على حسابات

الفترة لمواجهة فروقات ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

26. تخصيص نسبة معينة من الأرباح المعدة للتوزيع كأحتياطي لارتفاع أسعار

الموجودات الثابتة.

فرضيات الدراسة

A- الفرضية الأولى H01:

((لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول

معوقات طرق تطبيق طرق الاهتلاكات تعزى لمتغير المهنة)).

B- الفرضية الثانية H02:

((لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول طرق تشجيع الاستثمار والصناعة تعزى لمتغير المهنة)).

C - الفرضية H03:

((لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول طرق تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الحالية بدلاً من تكلفة الشراء تعزى لمتغير المهنة)).

D - الفرضية الرابعة H04:

((لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول أشكال التهرب الضريبي تعزى لمتغير المهنة)).

F - الفرضية الخامسة H05:

((لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول طرق اتخاذ القرار السليم تعزى لمتغير المهنة)).

الفصل الثالث

منهجية الدراسة
مجتمع الدراسة
عينة الدراسة
أداة الدراسة
وصف عينة الدراسة
متغيرات الدراسة
طرق استخراج الدرجات
ثبات أدلة البحث
صدق الاستبانة
التحليل الإحصائي
التوصيات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على مصدرين أساسيين لجمع المعلومات هما : المصادر الأولية والمتمثلة في الاستبانة ، والتي تم توزيعها على عينة الدراسة، ثم المصادر الثانوية، والمتمثلة في الدراسات السابقة التي أجريت حول موضوع الدراسة في الدول العربية والأجنبية، هذا بالإضافة إلى الرجوع للمجلات، والدوريات، والنشرات، والمراجع الصادرة من مختلف الدول العربية والأجنبية.

أولاً : مجتمع الدراسة : Study Population

تقوم هذه الدراسة على جمع معلومات عن آلية احتساب الاهتلاكات في الشركات المساهمة العامة في الضفة الغربية والمدرجة في السوق المالي الفلسطيني والبالغ عددها خمس وعشرين شركة، وللوقوف على حقيقة الموقف ، والخروج بنتائج واقعية تم توزيع الاستبانة على عدد من مدققي الحسابات المزاولين للمهنة في الضفة الغربية ، لكون الشركات المساهمة العامة في فلسطين ملزمة بتعيين مدقق حسابات مرخص، للقيام بمهمة تدقيق حسابات الشركات.

وبما أن مدقق الحسابات هو الشخص المخول بإصدار رأي فني محايد حول التقارير المالية للشركات ، فقد تم إختيار هذه الفئة لتكون من ضمن مجتمع الدراسة، و تكون التقارير المالية المعتمدة من قبل مدقق ي الحسابات ستقدم للجهات الرسمية ، والتي من ضمنها دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، حيث بدورها ستقوم بتحديد مقدار ضريبة الدخل على الشركات بناءً على التقرير المقدم من مدقق الحسابات، والذي عادة ما يحتوي على مصروف الاهتلاك.

وبما أن المشرع الفلسطيني قد ألزم الشركات باحتساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت، فقد تم شمل دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية ضمن مجتمع الدراسة. وبناءً على المعطيات السابقة فإن مجتمع الدراسة تمثل في الفئات التالية:

١. الشركات المساهمة العامة المتداولة والمدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية،

والبالغ عددها (25) شركة. علماً بأن عدد الشركات المساهمة العامة في

فلسطين بلغ (68) شركة، والمدرج في السوق المالي هو فقط (25) شركة، أي

بنسبة 36.76% من إجمالي عدد الشركات العامة بشكل عام.

٢. مدققو الحسابات العاملين في فلسطين، وعددهم (115) مدقق حسابات موزعون

على المحافظات في الضفة الغربية:

جدول رقم (1)

مدققو الحسابات موزعون على المناطق الجغرافية

الرقم	المحافظة	العدد
.1	نابلس	18
.2	جنين	6
.3	طولكرم	3
.4	قلقيلية	1
.5	رام الله	34
.6	اريجا	1

18	القدس	.7
11	بيت لحم	.8
22	الخليل	.9
1	سلفيت	.10
115	المجموع	

٣. دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، وعددها (12) دائرة.

ثانياً : عينة الدراسة :

تم إجراء الدراسة على عينة غير احتمالية (Non - Probabilistic sampling)، وفي هذه الدراسة اختار الباحث العينة الهادفة أو التحكيمية (Purposive or Judgmental Sampling)، وتعتبر العينة المختارة ممثلة لمجتمع الدراسة ، خصوصاً وأن المجتمع يحتوي على أنواع مختلفة من الأفراد بمقاييس مختلفة ومتباينة في الوصول إليهم، وللحصول على نتائج واقعية وجيدة تم التركيز على المدراء الماليين في الشركات المساهمة العامة، وعلى مدققي الحسابات في مكاتب التدقيق وعلى مأموري التقدير في دوائر ضريبة الدخل.

وقد تم توزيع مفردات العينة على فئات مجتمع الدراسة الأصلي بمختلف أشكاله، حيث تم توزيع (107) استبيان على عينة الدراسة على النحو التالي: (75) استبيان على مدققي الحسابات في الضفة الغربية من أصل (115) مدقق، كما تم توزيع (8) استبانات على دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية من أصل (12) دائرة، وكذلك تم توزيع (25) استبيان على الشركات المساهمة العامة في الضفة الغربية وغزة.

والجدول التالي يبين نسبة الاستجابة لكل فئة من فئات مجتمع الدراسة:

جدول رقم (2)

نسبة الاستجابة لكل فئة من فئات مجتمع الدراسة

الرقم	فئة المجتمع	الاستبانة الموزعة	الاستبانة المستلمة	نسبة الاستجابة	نسبة التمثيل
1.	شركات مساهمة عامة	25	24	%96.00	% 22.43
2.	مدققون	115	75	%63.56	% 70.09
3.	دوائر ضريبة الدخل	12	8	%66.66	% 7.48
	المجموع	152	107	%70.39	

ثالثاً : أداة الدراسة:

لإنجاز الدراسة وتحقيق الأهداف المرجوة منها، فقد تم تطوير فقرات الاستبانة لجمع المعلومات بالاعتماد عليها، فهي المصدر الأساسي في جمع المعلومات، وقد وزعت على عينة الدراسة التي تم اختيارها من مجتمع الدراسة بعد أن تم عرضها على الخبراء والأخصائيين من مدرسين في الجامعات، ومدققي حسابات، ومدراء ماليين، للتأكد من صحة عباراتها، وقد دقت لإيفائها بالمطلوب، فاحتوت الدراسة على إستانتين:

الاستبانة الأولى : مدققي الحسابات وأمور التقدير في ضريبة الدخل، حيث احتوت الاستبانة على أربعة أجزاء رئيسية لمدققي الحسابات وأمور التقدير هي :

١. الجزء الأول: وهو خطاب موجه لمفردات عينة الدراسة لتوضيح هدف وأبعاد الدراسة، حيث يؤمل أن تعود بالمنفعة العامة على مهنة المحاسبة في فلسطين، كونها تؤدي إلى توفير السيولة اللازمة لتنشيط الاستثمار ودعم الاقتصاد الوطني.

٢. الجزء الثاني: ويحتوي على مجموعة أسئلة تهدف إلى تكوين فكرة عامة عن المشاركين في الدراسة، وضمت هذه الفقرة ثلاثة أسئلة فكان أولها يدور حول الفئة التي ينتمي إليها المجيب على الاستبيان (مدقق أو أمور تقدير)، بينما كان السؤال الثاني يدور حول

الأساس المحاسبي الأنسب اتباعه، في حين كان السؤال الثالث حول طريقة

الاهتلاك الأفضل من وجهة نظره كمهني متخصص.

٣. الجزء الثالث ويتكون من خمسة أسئلة غطت فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب العملي،

والتي حددت مسبقاً لأغراض الدراسة، وصيغت بطريقة تناسب أهداف الدراسة، وأعطى

المجيب علي أي منها (5) اختيارات للإجابة، وكانت على النحو التالي:

السؤال الأول: خصص هذا السؤال لمعرفة مبررات وأهمية استخدام طريقة القسط المتناقص من

وجهة نظر مدقق الحسابات ، ومأمور التقدير ، واحتوى هذا السؤال على ثلاثة مستويات، ووفقاً

لمقياس ليكرت لقياس الاتجاهات الذي اتسم ب .: سهولة الاستعمال ، وارتفاع درجة الثبات ،

والصدق ، والقياس . وقد تفاوتت الدرجات أم .ام لكل عبارة بين: 1. موافق بشدة 2. موافق 3.

محايد 4. معارض 5. معارض بشدة . فضلاً عن أن هذا القياس يعمل على انخفاض درجة

التخمين، وعامل الصدفة.

السؤال الثاني: خصص لمعرفة مدى اعتماد التقارير المالية في دوائر الضريبة دون تعديل على

محتوياتها، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين : 1. موافق بشدة 2.

موافق 3. محايد 4. معارض 5. معارض بشدة.

السؤال الثالث : خصص لمعرفة آراء المدققين ومأموري التقدير حول ضرورة تطوير آليات

الشركة المستخدمة في الإنتاج عند انتهاء عمرها الإنتاجي، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت

الدرجات أمام هذا السؤال بين : 1. موافق بشدة 2. موافق 3. محايد 4. معارض 5. معارض

بشدة.

السؤال الرابع : خصص لمعرفة أهمية إعادة تقدير أصول الشركة بشكل دوري، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أم.ام هذا السؤال بين: 1. موافق بشدة 2. موافق 3. محايد 4. معارض 5. معارض بشدة.

السؤال الخامس : خصص لمعرفة آراء المدققين ومأموري التقدير بأهمية توافر السيولة النقدية فيما يتعلق بتحديث آليات الشركة، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. موافق بشدة 2. موافق 3. محايد 4. معارض 5. معارض بشدة.

٤. الجزء الرابع ويتكون من خمسة أسئلة غطت فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب العلمي والتي حددت مسبقاً لأغراض الدراسة، وصيغت بطريقة تناسب أهداف الدراسة، وأعطى المجيب علي أي منها (6) اختيارات للإجابة وكانت على النحو التالي:

السؤال الأول: خصص لمعرفة أهم المعوقات التي تقف في وجه تطبيق طريقة القسط المتناقص، واشتمل هذا السؤال على سبع فقرات، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. إلى حد كبير جداً 2. إلى حد كبير 3. إلى حد متوسط 4. إلى حد قليل 5. إلى حد قليل جداً 6. لا ينطبق نهائياً.

السؤال الثاني: خصص لمعرفة أبرز الأمور التي تشجع على الاستثمار، واشتمل هذا السؤال على خمس فقرات، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. إلى حد كبير جداً 2. إلى حد كبير 3. إلى حد متوسط 4. إلى حد قليل 5. إلى حد قليل جداً 6. لا ينطبق نهائياً.

السؤال الثالث : خصص لمعرفة مبررات اتباع طريقة تقييم الأصول بالقيمة الحالية بدلاً من التكلفة التاريخية، واشتمل هذا السؤال على أربع فقرات، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات

أمام هذا السؤال بين: 1. إلى حد كبير جداً 2. إلى حد كبير 3. إلى حد متوسط 4. إلى حد قليل 5. إلى حد قليل جداً 6. لا ينطبق نهائياً.

السؤال الرابع: خصص لمعرفة صور وأشكال التهرب الضريبي، واشتمل هذا السؤال على تسع فقرات، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. إلى حد كبير جداً 2. إلى حد كبير 3. إلى حد متوسط 4. إلى حد قليل 5. إلى حد قليل جداً 6. لا ينطبق نهائياً.

السؤال الخامس: خصص لمعرفة العوامل الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند اتخاذ قرار الاستثمار السليم، واشتمل هذا السؤال على ثماني فقرات، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. إلى حد كبير جداً 2. إلى حد كبير 3. إلى حد متوسط 4. إلى حد قليل 5. إلى حد قليل جداً 6. لا ينطبق نهائياً.

الاستبانة الثانية: خصصت من أجل تطبيق الدراسة على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي، حيث احتوت على أربعة أجزاء رئيسية هي :

١. الجزء الأول: هو خطاب موجه لمفردات عينة الدراسة من الشركات، لتوضيح هدف وأبعاد الدراسة، حيث يتأمل الباحث أن تعود هذه الدراسة بالمنفعة العامة على مهنة المحاسبة في الضفة الغربية، وعلى تنشيط الاستثمار، ودعم الاقتصاد الوطني.

٢. الجزء الثاني: ويهدف إلى جمع معلومات عامة عن مفردات العينة من الشركات المساهمة العامة، ويضم هذا الجزء أربعة عشر سؤالاً حول اسم الشركة، تاريخ التأسيس، العملة المعتمدة، حجم رأس المال عند التأسيس وحجمه الحالي، ملكية المكاتب والآليات، قيمة الآلات المستخدمة في الإنتاج، الأساس المحاسبي المستخدم، طريقة الاهتلاك ومبرراتها، إذا ما كانت معفاة من الضرائب، غاية التأسيس، وقيمة الآلات المستخدمة في الإنتاج رغم انتهاء عمرها الإنتاجي.

٣. الجزء الثالث ويشمل خمسة أسئلة غطت فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب العملي

والتطبيقي وقد حددت مسبقاً لأغراض الدراسة، وصيغت بطريقة تناسب أهداف الدراسة،

وأعطي المجيب علي أي منها (4) اختيارات للإجابة، وكانت على النحو التالي:

السؤال الأول: خصص هذا السؤال لمعرفة مدى الرغبة في إحلال ماكنات جديدة بدلاً من

القديمة في حالة توافر السيولة المادية، وذلك من وجهة نظر المدير المالي للشركة، ووفقاً لمقياس

ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. دائماً 2. غالباً 3. نادراً 4. لا.

السؤال الثاني: خصص هذا السؤال لمعرفة سياسة الشركة المتبعة لتوزيع الأرباح، واحتوى على

فقرتين، ووفقاً لمقياس ليكرت لقياس فقد تفاوتت الدرجات أمام كل فقرة بين: 1. دائماً 2. غالباً

3. نادراً 4. لا.

السؤال الثالث: خصص لمعرفة مدى اعتماد التقارير المالية في دوائر ضريبة الدخل دون أي

تعديل على محتوياتها، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. دائماً

2. غالباً 3. نادراً 4. لا.

السؤال الرابع: خصص لمعرفة مدى إمكانية تطوير آليات الشركة وأصولها بشكل دوري كلما

انتهى عمرها الإنتاجي، ووفقاً لمقياس ليكرت فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. دائماً

2. غالباً 3. نادراً 4. لا.

السؤال الخامس: خصص لمعرفة مدى إمكانية إعادة تقدير أصول الشركة، ووفقاً لمقياس ليكرت

فقد تفاوتت الدرجات أمام هذا السؤال بين: 1. دائماً 2. غالباً 3. نادراً 4. لا.

4. الجزء الرابع: ويتكون من خمسة أسئلة غطت فرضيات الدراسة المتعلقة بالجانب العلمي، وقد

حددت مسبقاً لأغراض الدراسة، وصيغت بطريقة تناسب أهداف الدراسة، وأعطي المجيب علي

أي منها (6) اختيارات للإجابة عليها، وسبق تفصيلها في الاستبيان الخاص بمدققي الحسابات
ومأموري التقدير 0

خصائص عينة الدراسة: في الآتي شرح مختصر لتكوين فكرة عامة عن خصائص عينة
الدراسة:

١. **الوظيفة:** لقد احتوت ثلاثة مستويات لتحديد الفئة التي ينتمي إليها المجيب.
٢. **تاريخ التأسيس:** احتوى على ثلاثة مستويات لتحديد نسبة الشركات العاملة في فلسطين في عهد الحكومة الأردنية، عهد الاحتلال الإسرائيلي وعهد السلطة الفلسطينية.
٣. **العملة المعتمدة:** احتوت على سبعة مستويات لتحديد نسبة ونوع العملات المتداولة بين الشركات العاملة في فلسطين.
٤. **حجم رأس المال التأسيسي:** ضُم أربعة مستويات تراوحت ما بين 100000 - 1000000 دينار، لمعرفة حجم رأس المال عند تأسيس الشركة.
٥. **حجم رأس المال الحالي:** واشتمل على أربعة مستويات تراوحت ما بين 100000 - 1000000 دينار، لمعرفة نسبة النمو عند الشركات مقارنة مع حجم رأس المال التأسيسي.
٦. **ملكية آليات الشركة:** احتوت على مستويين لمعرفة نسبة الشركات التي تمتلك الآليات مقارنة مع الشركات التي لا تمتلكها.

٧. الآلات المستخدمة في الإنتاج وانتهى عمرها الإنتاجي: ضمت أربعة مستويات

تراوحت ما بين 50000 - 250000 دينار، لمعرفة نسبة الشركات وحجم

الآليات التي ما زالت تستخدم في الإنتاج بالرغم من انتهاء عمرها الإنتاجي.

٨. الآلات المستخدمة في الإنتاج وتستهلك: احتوت أربعة مستويات تراوحت ما

بين 100000 - 1000000 دينار، لمعرفة نسبة الشركات وحجم الآليات التي

ما زالت تستخدم، وتخضع للاهلاك.

٩. الخضوع للضرائب: واحتوت على مستويين لمعرفة نسبة الشركات الخاضعة

للضرائب مقارنة مع الشركات المعفاة.

10. ملكية المكاتب: احتوت على مستويين لمعرفة نسبة الشركات التي تمتلك

مكاتبها مقارنة مع الشركات التي لا تمتلكها.

11. غاية التأسيس: اشتملت على مستويين لمعرفة نسبة الشركات التي تقدم

الخدمات مقارنة مع الشركات الإنتاجية.

12. الأساس المحاسبي: احتوى على ثلاثة مستويات لمعرفة نسبة الشركات التي

تتبع أساس الاستحقاق مقارنة مع الشركات التي ما زالت تستخدم الأساس

النقدي، والنقدي المعدل.

13. طريقة الاهتلاك المتبعة: احتوت على أربعة مستويات لمعرفة نسبة الشركات

التي تستخدم طرق الاهتلاك المختلفة، بهدف معرفة مدى التزام الشركات بقانون

ضريبة الدخل القاضي باستخدام طريقة القسط الثابت دون الطرق الأخرى.

14. مبررات استخدام طريقة القسط المتناقص: واحتوت على أربعة مستويات

لمعرفة رأي المدراء الماليين بمدى أهمية استخدام طريقة القسط المتناقص وفق

العوامل المشجعة على استخدامها.

والجدول التالي يظهر وصفاً دقيقاً لخصائص عينة الدراسة في ضوء الهدف الذي وضعت من

أجله.

جدول رقم (3)

خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات

المتغير	المستوى	العدد	النسبة المئوية
الوظيفة	مدقق حسابات	75	%70.09
	مأمور تقدير	8	%7.48
	مدير مالي	24	%22.43
	المجموع	107	%100
تاريخ التأسيس	قبل عام 1967	1	%4.20
	من عام 1967 وقبل عام 1995	12	%50.00
	من عام 1995 فما بعد	11	%45.80
	المجموع	24	%100.00
العملة المعتمدة	الشيك الإسرائيلي	8	%33.30
	الدينار الأردني	4	%16.70
	الدولار الأمريكي	5	%20.80

12.50%	3	شيكل إسرائيلي + دينار أردني	
00	00	شيكل إسرائيلي + دولار أمريكي	
16.70%	4	شيكل + دينار + دولار	
100.00%	24	المجموع	

تابع جدول رقم (3)

النسبة المئوية	العدد	المستوى	المتغير
00	00	أقل من 100000 دينار	رأس المال الحالي
12.50%	3	أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار	
20.80%	5	أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار	
16.70%	4	أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار	
41.70%	10	أكثر من ذلك	
8.30%	2	القيم المفقودة	
100.00%	24	المجموع	
4.20%	1	أقل من 100000 دينار	رأس المال التأسيسي
33.30%	8	أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار	
12.50%	3	أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار	
4.20%	1	أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار	
37.50%	9	أكثر من ذلك	
8.30%	2	القيم المفقودة	

%100.00	24	المجموع	
%87.50	21	ملك خاص للشركة	ملكية آليات الشركة
%12.50	3	مستأجرة	
%100.00	24	المجموع	

تابع جدول رقم (3)

النسبة المئوية	العدد	المستوى	المتغير
%12.50	3	أقل من 50000 دينار	الآلات المستخدمة وإنتهى عمرها الإنتاجي
%12.50	3	أكثر من 50000 وأقل من 100000 دينار	
%8.30	2	أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار	
%4.20	1	أكثر من 250000 دينار	
%37.50	9	لا يوجد	
%25.00	6	القيم المفقودة	
%100.00	24	المجموع	
%16.70	4	أقل من 100000 دينار	الآلات المستخدمة في الإنتاج وتستهلك
00	00	أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار	
%20.80	5	أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار	
%12.50	3	أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار	
%20.80	5	أكثر من ذلك	

%29.20	7	القيم المفقودة	
%100.00	24	المجموع	
%12.50	3	معفي	الخضوع للضرائب
%87.50	21	غير معفي	
%100.00	24	المجموع	

تابع جدول رقم (3)

النسبة المئوية	العدد	المستوى	المتغير
%41.70	10	ملك خاص في الشركة	ملكية مكاتب الشركة
%45.80	11	مستأجرة	
%12.50	3	القيم المفقودة	
%100	24	المجموع	
%41.70	10	خدماتية	غاية التأسيس
%33.30	8	إنتاجية	
%25.00	6	القيم المفقودة	
%100.00	24	المجموع	
%21.00	5	النقدي	الأساس المحاسبي/شركات
%79.00	19	الاستحقاق	
%100.00	24	المجموع	

% 91.66	22	القسط الثابت	طريقة الاهلاك المتبعة/شركات
% 4.17	1	القسط المتناقص	
% 4.17	1	عدد الساعات	
%100.00	24	المجموع	

تابع جدول رقم (3)

النسبة المئوية	العدد	المستوى	المتغير
%37.50	9	أكثر عدالة من غيرها	مبررات استخدام القسط المتناقص/شركات
%12.50	3	تساعد على الاستثمار	
%8.33	2	اتفاقها وقوانين الضريبة	
%4.17	1	اجابات اخرى	
%37.50	9	القيم المفقودة	
%100	24	المجموع	

ثبات أداة البحث

تم حساب ثبات الجزء الرابع من الاستبانة بطريقة الاتساق الداخلي (معامل كرونباخ ألفا) على عينة من (107) مدقق، ومأمور تدقيق، ومدير مالي، واستبانة ذات فقرات (33) فقرة، وقد بلغت قيمة هذا المعامل (0.93)، وهي قيمة مرتفعة ومقبولة في مجال البحث.

كما تم حساب ثبات الجزء الرابع من الاستبانة بطريقة التجزئة النصفية على نفس العينة وعلى نفس الفقرات، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.84)، وهي قيمة مرتفعة ومقبولة في مجال البحث.

وتم حساب معامل الثبات للأبعاد الخمسة بطريقة الاتساق الداخلي (معامل كرونباخ ألفا)، وطريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (4)

ثبات أدلة البحث

الرقم	اسم البعد أو المجال	عدد الفقرات	عدد المفحوصين	معامل الثبات (كرونباخ ألفا)	معامل الثبات
					بطريقة التجزئة النصفية

0.78	0.81	91	7	1. معوقات طريقة تطبيق القسط المتناقص.
0.66	0.81	96	5	2. مشجعات الاستثمار والتصنيع.
0.73	0.78	95	4	3. مشجعات تقييم الأصول بالقيمة الحالية.
0.68	0.83	88	9	4. أشكال التهرب الضريبي.
0.77	0.79	7	8	5. محددات قرار الاستثمار الضريبي.
0.84	0.93	106	33	الدرجة الكلية

تراوحت معاملات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا) الفرعية بين (0.78-0.83)، وهي

قيم مرتفعة ومقبولة في مجال البحث.

كما تراوحت معاملات الثبات التي تم حسابها بطريقة التجزئة النصفية " Spilt-half "

بين (0.66-0.78) وهي قيمة مقبولة في مجال البحث.

صدق الاستبانة

تم التحقق من صدق الاستبانة عن طريق صدق المحكمين، حيث تم عرض هذه

الاستبانة بصورتها النهائية على عدد من الأساتذة في كل من جامعتي: القدس وبيت لحم، وقد

أقرروا بصلاحيتهما للبحث.

التحليل الإحصائي

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها، وذلك تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد

تمت هذه العملية بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الاجابات اللفظية إلى رقمية، حيث أعطيت

الاجابة إلى حد كبير جداً (6) درجات، إلى حد كبير (5) درجات، إلى حد متوسط (4) درجات،

إلى حد قليل (3) درجات، إلى حد قليل جداً درجتين، وأعطيت الاجابة لا ينطبق نهائياً درجة

واحدة، بحيث كلما زادت الدرجة كلما زادت اتجاهات أفراد العينة حول طرق تطبيق الاهتلاك في فلسطين والعكس صحيح.

وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات باستخراج الأعداد، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، اختبار (T test)، اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance)، ومعادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وذلك باستخدام برنامج الرزم الاحصائية:

((Statistical Package for Social Science) (SPSS-PC-WIN 10))

المعيار: 3/1-6 وعليه يتم تقسيم اتجاهات أفراد العينة نحو طرق الاهتلاك كما يلي:

جدول رقم (5)

معيار احتساب الاجابات

الرقم	الفئة	الاتجاه
.1	2.66-1	اتجاهات منخفضة
.2	4.33-2.67	اتجاهات متوسطة
.3	6-4.34	اتجاهات عالية

عالية	1.72	4.57	عالية	1.17	4.75	عالية	1.36	5.05	سهولة حساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت.	3
متوسطة	1.25	4.00	عالية	2.00	4.63	عالية	1.55	4.58	عدم واقعية معدلات الاهتلاك المستخدمة من قبل المنشآت جعل مشرع ضريبة الدخل الفلسطيني يعتمد المعدلات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل.	5

تابع جدول رقم (6)

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
6	تأجيل دفع ضريبة الدخل إلى سنوات لاحقة يعتبر من المعوقات الرئيسية لتجاهل طريقة القسط المتناقص، والتمسك بطريقة القسط الثابت.	4.36	1.67	عالية	3.75	1.98	متوسطة	3.73	1.45	متوسطة
4	عدم وجود نظام إداري منطور لدى دوائر ضريبة الدخل.	4.13	1.84	متوسطة	4.13	2.03	متوسطة	4.28	1.43	متوسطة

متوسطة	1.62	4.00	متوسطة	2.45	3.50	متوسطة	1.83	4.07	افتقار مأمور التقدير لمهارة تطبيق تلك الطريقة.	1
متوسطة	1.44	4.10	متوسطة	1.85	3.50	متوسطة	1.82	3.88	عدم قناعة مشرع ضريبية الدخل بطريقة القسط المتناقص.	2
متوسطة	1.54	3.40	متوسطة	2.19	4.25	متوسطة	1.68	3.87	عدم معرفة المشرع بميزة تطبيق القسط المتناقص وأثرها على الاقتصاد.	7

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى :

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (6) أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفقون في أهمية (سهولة احتساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت) مقارنة بالطرق الأخرى كمعيق رئيسي أمام تطبيق طريقة القسط المتناقص، وتتفق هذه النتيجة ودراسة (Bennett,1972)، حيث أظهرت الدراسة بأن منهجية القسط الثابت في الاستهلاك التقليدي على التكلفة التاريخية سهل حسابها. كما ويتفقون على أهمية الفقرة رقم (4) والمتعلقة بـ (عدم وجود نظام إداري متطور لدى دوائر ضريبية الدخل) باعتبارها معيق في تطبيق طريقة القسط المتناقص، وتتفق هذه النتيجة ودراسة كتانة (1998)، حيث أظهرت دراسته بأن العوامل التشريعية والإدارية تعتبر عوامل مهمة وحيوية لكونها تساعد في تنظيم الأنشطة الضريبية.

ويتفقون أيضاً على أهمية الفقرة رقم (1) والمتعلقة بـ (افتقار مأمور التقدير لمهارة تطبيق طريقة القسط المتناقص) وكذلك يتفقون على أهمية الفقرة رقم (2) والمتعلقة بـ (عدم قناعة مشرع ضريبية الدخل

بطريقة القسط المتناقص) والفقرة رقم (7) المتعلقة بـ (عدم معرفة المشرع بميزة القسط المتناقص وأثرها على الاقتصاد).

وأما باقي الفقرات فإنهم يختلفون بتقديرها، ويتبين من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية المتعلقة بالمعوقات التي تحول دون تطبيق طريقة القسط المتناقص فقد تراوحت بين (5.05) للمدققين بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (3) (سهولة احتساب الاهتلاك بطريقة القسط الثابت)، وبين (3.87) بوصفها أقل نسبة وتخص الفقرة رقم (7) (عدم معرفة المشرع بميزة تطبيق القسط المتناقص). وفيما يخص مأمورو التقدير فقد تراوحت بين (4.75) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (3) (سهولة احتساب الاهتلاك بطريقة القسط الثابت)، وبين (3.5) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرتين رقم (2) (عدم قناعة مشرع ضريبة الدخل بطريقة القسط المتناقص) ورقم (1) (افتقار مأمور التقدير لمهارة تطبيق تلك الطريقة). وبما أنه قد تساوت المتوسطات في الفقرتين (2+1) فإنه في هذه الحالة يتم التوجه إلى الانحراف المعياري حيث تراوح الانحراف المعياري للفقرتين (2+1) على التوالي (2.45 و 1.83)، وفي هذه الحالة يفسر الانحراف الأقل قيمة لصالح المتوسط الذي يتبع له، وبالنظر للجدول رقم (6) نجد أن الانحراف الأقل قيمة (1.83) يعود لصالح المتوسط الحسابي المتعلق بالفقرة رقم (2) (عدم قناعة مشرع ضريبة الدخل بطريقة القسط المتناقص)، ويرى الباحث أن السبب في ذلك يعود إلى الدفاع عن النفس في كلتا الحالتين.

وفيما يخص المدراء الماليين فقد تراوحت ما بين (4.57) بوصفها أعلى قيمة تخص الفقرة (سهولة احتساب الاهتلاك بطريقة القسط الثابت)، وبين (3.40) تخص الفقرة رقم (7) (عدم معرفة المشرع بميزة تطبيق القسط المتناقص) بوصفها أقل قيمة، وبالتالي يكون مدققو الحسابات، والمدراء الماليين، ومأمورو التقدير قد اتفقوا بوصفهم ما بين أعلى قيمة وأقل قيمة.

جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار معوقات تطبيق طريقة القسط المتناقص بشكل عام

مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي			المجال
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	
4.28	1.14	متوسطة	4.07	1.47	متوسطة	4.21	1.13	متوسطة	متوسط المعينات التي تحول دون تطبيق طريقة القسط المتناقص.
النتيجة العامة									
4.20	انحراف معياري عام	1.3	درجة الموافقة	متوسطة					

وبالنظر إلى المتوسطات نجد أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفوقون جميعاً

بتقدير درجة الموافقة بـ (المتوسطة) على أن جميع المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر معوقات لتطبيق

طريقة القسط المتناقص، مما يؤكد وجهة نظره.

جدول رقم (8)

نتائج تحليل التباين الأحادي لعلاقة متغير المهنة بمعوقات تطبيق طريقة القسط المتناقص

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2	1.412	0.706	0.550	0.579
داخل المجموعات	103	132.219	1.284		
المجموع	105	133.631			

يتضح من الجدول رقم (8) أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

في اتجاهات أفراد العينة حول معوقات طرق تطبيق طرق الاهتلاكات تعزى لمتغير المهنة.

وبلغت قيمة (ف) (0.550) وهي غير دالة على مستوى أكبر من $(\alpha = 0.05)$ ، وتشير هذه

النتيجة إلى قبول الفرضية الأولى. وقد أجمع المدراء الماليون والمدققون وأمور التقدير على أن جميع

المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر معوقات لتطبيق طريقة القسط المتناقص كما هو واضح في جدول

رقم (7) أيضاً.

ثانياً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية :

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول

طرق تشجيع الاستثمار والصناعة تعزى لمتغير المهنة.

وللإجابة على هذه الفرضية، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية. ليظهر

مشجعات الاستثمار والصناعة مرتبة تنازلياً، وفق المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية على كل

فقرة من فقرات البعد الثاني المتعلق بمشجعات الاستثمار والصناعة كما في جدول رقم (9+10)، وتحليل

التباين الأحادي لأثر اختلاف طرق الاهتلاك على سياسة الاستثمار، وتشجيع الصناعة كما في جدول

رقم (11):

جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات الاستثمار والصناعة لكل فقرة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
2	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط الاستثمار.	4.31	1.58	متوسطة	4.25	1.58	متوسطة	3.61	1.13	متوسطة
1	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط حركة التصنيع.	4.24	1.64	متوسطة	4.12	1.81	متوسطة	4.08	1.19	متوسطة
5	يتأثر الوفر على أساس القيمة الحالية للنقود باختلاف طرق احتساب الاهتلاك.	4.17	1.51	متوسطة	4.63	1.51	عالية	3.98	1.33	متوسطة

متوسطة	1.12	3.84	عالية	1.77	4.38	متوسطة	1.50	4.16	هل تعتقد أن نظام الاهتلاك المتبع يؤثر على سياسة التمويل؟	4
متوسطة	1.30	3.69	متوسطة	2.39	3.38	متوسطة	1.89	3.85	طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في فلسطين بسبب عدم الاستقرار السائد هناك.	3

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية :

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (9) أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين

يتفقون على أهمية الفقرة (2)، والمتعلقة بتقدير أن (اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط

الاستثمار)، والفقرة رقم (1)، والمتعلقة بتقدير أن (اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط حركة

التصنيع) مقارنة مع العوامل الأخرى.

وتتفق هذه النتيجة ودراسة (هندي، 1990)، التي خلصت إلى أن تحقيق الوفورات الضريبية

من شأنه أن يترك أثراً ايجابية على القيمة السوقية للمنشأة، كما تتفق هذه النتيجة ودراسة

(Deangelo & Masulis,1980) و (Lirzen Berger,1986)، التي انتهت أيضاً إلى أن الوفورات

الضريبية المتحققة من أقساط القسط المتناقص تقلل من الاعتماد على القروض لغايات تشجيع الاستثمار،

وأن الوفورات المتحققة جراء استخدام طريقة القسط المتناقص تعتبر مصدراً للدخل، وذلك من خلال

تخفيض مبلغ الضريبة المدفوعة بسبب تخفيض الأرباح، ويمكن استغلال تلك الوفورات لغايات تشجيع

الاستثمار، وأيدهم في ذلك كل من (Kim & Sorensen,1986) و (Titman &

(Wesseis,1988)، حيث خلصت دراساتهم إلى أنه يوجد مصدراً ثرياً للوفورات الضريبية البديلة الناتجة عن أقساط الاهتلاك في شركات القطاع العام.

كما يتفقون على أهمية الفقرة رقم (3) والمتعلقة بتقدير (أنّ طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في فلسطين بسبب عدم الظروف الاقتصادية السائدة فيها)، وتتفق هذه النتيجة مع ما ذهب إليه قانون ضريبة الدخل اللبناني الذي اعتمد الاهتلاك السريع بدلاً من القسط الثابت بعد الشكوى التي تقدم بها الصناعيين على أثر الأحداث الحربية الجارية في لبنان، وما ألحقته بالمصانع من دمار كبير، وتشتت الأيدي العاملة الصناعية. مطالبين بأن يسمح لهم باعتماد الاهتلاك السريع للإنشاءات والتجهيزات، لكونه يشجع على إعادة توظيف الأموال، والتوسع للمنشآت الصناعية ويساهم في استرداد سريع لأموالهم الموظفة في الصناعة من خلال الوفورات الضريبية، ويرى الباحث أنه لا فرق بين ما يجري حالياً في الأراضي الفلسطينية وبين ما قد جرى في لبنان منذ مطلع الثمانينات.

وتشير النتائج في الجدول رقم (9) إلى أن الاختلاف الحاصل بينهم في دعم وجهة نظر الباحث حول عوامل تشجيع الاستثمار هو اختلاف ايجابي، فقد تراوحت بين (4.31) للمدققين بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (2) (اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط الاستثمار)، وبين (3.85) بوصفها أقل نسبة وتخص الفقرة رقم (3) (طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في فلسطين بسبب عدم الاستقرار السائد هناك). وفيما يخص مأمورو التقدير فقد تراوحت بين (4.63) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (5) (يتأثر الوفر على أساس القيمة الحالية للنقود باختلاف طرق احتساب الاهتلاك)، وبين (3.38) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (3) (طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في فلسطين بسبب عدم الاستقرار السائد هناك). وفيما يخص المدراء الماليين فقد تراوحت بين (4.09) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (1) (اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط حركة

التصنيع)، وبين (3.61) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (2) (اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط الاستثمار) ويلاحظ من تلك النتائج أنها قد تراوحت بين عالية ومتوسطة.

وإجمالاً تتفق هذه النتائج قياساً مع مدخل (مدكلياني وميلر " Modigliani - Miller ") اللذان يعرفان بأنهما مؤسسا الادارة المالية بمفهومها الحديث. ولا يرفض مدكلياني وميلر الادعاء بأنه، "في حالة وجود ضريبة على دخل المنشأة، فإن القيمة السوقية للمنشأة التي يتكون هيكل رأسمالها من قروض وحقوق ملكية، سوف تفوق القيمة السوقية لمنشأة مماثلة يتكون رأسمالها من حقوق ملكية فقط"، وهذا هو جوهر النظرية التي تقول بـ "أن القيمة السوقية للمنشأة التي يتكون هيكل رأسمالها من قروض وحقوق ملكية، تزيد عن القيمة السوقية لمنشأة مثيلة يتكون هيكل رأسمالها من حقوق ملكية فقط، وذلك بمقدار القيمة الحالية للوفورات الضريبية لفوائد القروض" (هندي، 1998، ص 224).

وهذا يعني أنه يمكن للمنشآت التي تفضل سياسة التمويل بالقروض على سياسة حقوق الملكية أن تحقق وفورات ضريبية، وتقدر بقيمة الفوائد على القروض مضروبة في معدل الضريبة.

وقياساً على نظرية مدكلياني وميلر السابقة الذكر، يرى الباحث أن القيمة السوقية للمنشأة التي تتبع طريقة القسط المتناقص تزيد عن القيمة السوقية لمنشأة مثيلة تتبع طريقة القسط الثابت، وذلك بمقدار القيمة الحالية للوفورات الضريبية لمصروف الاهتلاك، مستنداً في ذلك إلى أن قسط الاهتلاك يعتبر مصروفاً يدخل ضمن قائمة الدخل، ويتولد عنه وفورات ضريبية تقدر بقيمة ذلك المصروف مضروباً في معدل الضريبة.

وهكذا يمكن القول بـ (أن قيمة المنشأة التي تتضمن قائمة دخلها على مصروف الاهتلاك

بطريقة القسط المتناقص تعادل قيمة المنشأة المماثلة التي تتضمن قائمة دخلها على مصروف الاهتلاك بطريقة القسط الثابت، مع بقاء العوامل الأخرى ثابتة دون تغيير، مضافاً إليها القيمة الحالية للوفورات الضريبية المتولدة جراء اتباع طريقة القسط المتناقص كبديل عن طريقة القسط الثابت، مع الأخذ بعين

الاعتبار ثبات عامل الزمن - على سبيل المثال - خلال السنة الأولى من عمر الأصل الثابت، على اعتبار أن الفوارق الناتجة عن اختلاف طرق الاهتلاك على مدار سنوات العمر الإنتاجي للأصل ستتلاشى حتماً عند نهاية العمر الإنتاجي المحدد للأصل، حيث ستختزل هذه الفروقات بعضها البعض، وستتعدل قيمة الاهتلاك المتراكم للأصل تحت جميع الطرق).

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات الاستثمار والصناعة بشكل عام

مدير مالي			مأمور تقدير			مدققون			المجال
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسطة	0.73	3.87	متوسطة	1.30	4.15	متوسطة	1.25	4.15	متوسط مشجعات الاستثمار والتصنيع.
النتيجة العامة									
متوسطة	درجة الموافقة		1.16	انحراف معياري عام		4.09	متوسط حسابي عام		

بالنظر إلى المتوسطات نجد أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفوقون جميعاً بتقدير درجة الموافقة بـ (المتوسطة) على أن جميع المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر مشجعات على الاستثمار والتصنيع، مما يؤكد وجهة نظره.

جدول رقم (11)

نتائج تحليل التباين الأحادي لأثر اختلاف طرق الاهتلاك على ساسية الاستثمار وتشجيع الصناعة

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2	1.395	0.697	0.516	0.599
داخل المجموعات	103	139.275	1.352		
المجموع	105	140.670			

يتضح من الجدول رقم (11) أنه لا توجد فيروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$

في اتجاهات أفراد العينة حول طرق تشجيع الاستثمار والصناعة تعزى لمتغير المهنة.

وبلغت قيمة (ف) (0.516) وهي غير دالة على مستوى أكبر من $(\alpha = 0.05)$ ، وتشير هذه

النتيجة إلى قبول الفرضية الثانية. وقد أجمع المدراء الماليون والمدققون ومأمورو التقدير على أن جميع

المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر مشجعات على الاستثمار والتصنيع كما هو واضح في جدول رقم

(10) أيضاً.

ثالثاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة :

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$ في اتجاهات أفراد العينة حول

طرق تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الحالية بدلاً من تكلفة الشراء تعزى لمتغير المهنة.

وللإجابة على هذه الفرضية، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية،

ليظهر مشجعات استخدام القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء مرتبة تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية،

والانحرافات المعيارية على كل فقرة من فقرات البعد الثالث المتعلق بتشجيع تقييم الأصول الثابتة بالقيمة

الحالية بدلاً من تكلفة الشراء كما في جدول رقم (12+13)، وتحليل التباين الأحادي لإظهار مشجعات

القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء كما في جدول رقم (14):

جدول رقم (12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات القيمة الحالية لكل فقرة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	ارتفاع التضخم في فلسطين يشجع على استخدام القيمة الحالية.	5.00	1.20	عالية	4.25	1.67	متوسطة	4.18	1.31	متوسطة
2	احتساب الاهتلاك على أساس القيمة الحالية يؤدي إلى وفورات ضريبية أعلى نسبياً للمنتشة.	4.52	1.50	عالية	4.25	1.91	متوسطة	3.99	1.22	متوسطة

متوسطة	1.58	3.95	متوسطة	2.07	4.00	متوسطة	1.75	4.23	إن احتساب مصروف الاهتلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت أكثر واقعية من القيمة الدفترية.	4
متوسطة	1.36	4.20	متوسطة	2.39	3.38	متوسطة	1.69	4.21	تحديد الإيرادات والمصروفات على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل.	3

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة :

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (12) أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفقون على أهمية الفقرة رقم (4) والمتعلقة بتقدير (أنَّ احتساب مصروف الاهتلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت أكثر واقعية من القيمة الدفترية)، حيث حصلت على درجة (متوسطة) باتفاقهم جميعاً مقارنة مع العوامل الأخرى.

وكذلك يتفقون على أهمية الفقرة رقم (3) والمتعلقة بتقدير (أنَّ تحديد الإيرادات والمصروفات على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل)، حيث حصلت على درجة متوسطة باتفاقهم جميعاً أيضاً.

وتشير النتائج في الجدول رقم (12) إلى أن الاختلاف الحاصل بينهم في دعم وجهة نظر

الباحث حول عوامل تشجيع استخدام القيمة الحالية هو اختلاف ايجابي، فقد تراوحت بين (5.00)

للمدققين بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (1) (ارتفاع التضخم في فلسطين يشجع على استخدام

القيمة الحالية)، وبين (4.21) بوصفها أقل نسبة وتخص الفقرة رقم (3) (تحديد الإيرادات والمصروفات على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل). وفيما يخص مأمورو التقدير فقد تراوحت بين (4.25) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (2) (احتساب الاهتلاك على أساس القيمة الحالية يؤدي إلى وفورات ضريبية أعلى نسبياً للمنشأة)، وبين (3.38) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (3) (تحديد الإيرادات والمصروفات على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل). وفيما يخص المدراء الماليين فلإنها تراوحت بين (4.20) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (3) (تحديد الإيرادات والمصروفات على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل)، وبين (3.95) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (4) (إن احتساب مصروف الاهتلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت أكثر واقعية من القيمة الدفترية). يلاحظ من النتائج السابقة أنها قد تراوحت بين (عالية ومتوسطة).

وتتفق هذه النتيجة ودراسة سليم (1992) بعنوان (الموازانات التخطيطية ... والتضخم والآثار والمعالجة)، حيث خلصت الدراسة إلى أن البيانات التاريخية لا تساعد على تحليل البيانات، ولا على قياس الأداء بشكل واقعي، حيث يظهر الأداء بشكل مبالغ فيه نتيجة الفارق الزمني بين التكاليف والإيرادات.

وتتعارض هذه النتيجة وورقة (Peasnel 1977) بعنوان (ملاحظات حول مفهوم القيمة الحالية المخصومة)، وخلصت إلى أن نموذج القيمة الحالية غير مناسب للاستخدام المباشر في نظرية المحاسبة المالية.

وتتفق هذه النتيجة ودراسة (Dilley & Mohr, 1984) بعنوان (التكلفة الحالية والاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت)، التي تناولت أن التقارير المالية تكون وهمية وغير واقعية، ولا تعبر عن

الوضع المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، لكون هذه الأرباح ناتجة عن احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية لا على أساس التكلفة الجارية للأصول، وهذا من شأنه إظهار سيولة مرتفعة وعالية وغير حقيقية للشركة، وانتهت هذه الدراسة إلى أن معظم سلطات الضريبة تأخذ بمبدأ التكلفة التاريخية دون مبدأ التكلفة الجارية، وأن طريقة ضعف القسط الثابت لا تعتبر بديلاً يحتوي على كافة إيجابيات التكلفة الجارية.

وتتفق هذه النتيجة ودراسة (Whittington 1974) بعنوان (تقييم الأصول وقياس الدخل

المحاسبي)، حيث خلصت إلى أن الدخل المحاسبي من خلال قائمة التدفق النقدي التاريخية لا يُعد طريقة مثالية لتحقيق أهداف المنشأة.

وتتفق هذه النتيجة أيضاً ودراسة علي (1987) بعنوان (الاندثار)، والتي خلصت إلى

تخصيص نسبة من كلفة الأصول الثابتة، كي يتم تحميلها على حسابات الفقرة لمواجهة فروقات ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة.

جدول رقم (13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار مشجعات القيمة الحالية بشكل عام

مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي			المجال
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	
4.52	1.13	عالية	3.97	1.73	متوسطة	4.12	1.06	متوسطة	متوسط احتساب القيمة الحالية.

النتيجة العامة					
عالية	درجة الموافقة	1.17	انحراف معياري عام	4.39	متوسط حسابي عام

بالنظر إلى المتوسطات نجد أن المدققين أيدوا وجهة نظر الباحث بـ (درجة عالية) بينما مأموري التقدير والمدراء الماليين يتفقون جميعاً على تقدير درجة الموافقة بـ (المتوسطة)، إلا أن النتيجة النهائية كانت بدرجة تقدير (عالية) وهذا يدل على أن جميع المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر مشجعات على استخدام القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء، مما يؤكد وجهة نظره.

جدول رقم (14)

نتائج تحليل التباين الأحادي لإظهار مشجعات القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2	4.286	2.143	1.579	0.211
داخل المجموعات	103	139.813	1.357		
المجموع	105	144.099			

يتضح من الجدول رقم (14) أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$

في اتجاهات أفراد العينة حول طرق تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الحالية بدلاً من تكلفة الشراء

تعزى لمتغير المهنة.

وبلغت قيمة (ف) (1.579)، وهي غير دالة على مستوى أكبر من ($\alpha = 0.05$)، وتشير هذه النتيجة إلى قبول الفرضية الثالثة. وقد أجمع المدراء الماليون، والمدققون، ومأمورو التقدير على أن جميع المتغيرات التي ذكرها الباحث تعتبر مشجعات على استخدام القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء كما هو واضح في جدول رقم (13) أيضاً.

رابعاً: النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى ($\alpha = 0.05$) في اتجاهات أفراد العينة حول أشكال التهرب الضريبي تعزى لمتغير المهنة.

وللإجابة على هذه الفرضية، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ليظهر العوامل والمتغيرات المتعلقة بالتهرب الضريبي مرتبة تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية على كل فقرة من فقرات البعد الرابع المتعلق بأشكال التهرب الضريبي كما في جدول رقم (15)، وتحليل التباين الأحادي حول أشكال التهرب الضريبي كما في جدول رقم (16):

جدول رقم (15)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار أشكال التهرب الضريبي لكل فقرة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
4	المبالغة بتكلفة الأصول الثابتة بغرض الاستفادة من احتساب الاهتلاك.	5.18	1.32	عالية	5.50	0.76	عالية	4.18	1.79	منخفضة

عالية	1.88	4.59	عالية	1.39	5.25	عالية	1.62	5.16	2	اهتلاك أصول مستأجرة من الغير.
متوسطة	1.79	4.23	عالية	1.73	5.13	عالية	1.64	4.99	3	اهتلاك الأصول المؤجرة للغير.
متوسطة	1.76	4.26	عالية	1.75	5.25	عالية	1.73	4.93	1	اهتلاك أصول لا تستخدم في الإنتاج
متوسطة	1.70	4.27	عالية	0.74	5.63	عالية	1.46	4.89	5	تضخيم مصروف اهتلاك الأصول.
متوسطة	1.68	4.33	عالية	2.20	4.50	عالية	1.70	4.82	6	اهتلاك الأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.

تابع جدول رقم (15)

مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي			المجال	رقم الفقرة في الاستبيان
المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة		
4.29	1.74	متوسطة	3.88	1.96	متوسطة	3.82	1.56	متوسطة	7	احتساب الاهتلاك بدون عمل بطاقة اهتلاك.

متوسطة	1.57	3.55	متوسطة	2.17	3.13	متوسطة	1.94	3.81	عدم المطالبة بالاهتلاك ابتداءً يفقد المنشأة المطالبة به لاحقاً للأغراض الضريبية.	8
متوسطة	1.35	3.03	متوسطة	1.88	4.20	متوسطة	1.92	3.25	احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص.	9

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة :

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (15) أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفقون على أهمية الفقرة رقم (7)، والمتعلقة بتقدير (احتساب الاهتلاك بدون عمل بطاقة اهتلاك)، حيث حصلت على درجة (متوسطة) باتفاقهم جميعاً مقارنة مع العوامل الأخرى، مما يؤكد أهمية استخدام بطاقة الاهتلاك عند احتساب الاهتلاك لكونه يعمل على تنظيم عملية احتساب الاهتلاك، ولكن عدم استخدامه لا يشكل تهديراً ضريبياً، ويمكن إعتبره تقصيراً فنياً، لذا حصل على درجة أهمية (متوسطة) باتفاق الجميع.

كما يتفقون على أهمية الفقرة رقم (9)، والمتعلقة بتقدير (احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص)، حيث حصلت على درجة (متوسطة) باتفاقهم جميعاً.

وتشير النتائج في الجدول رقم (15) إلى أنها فقد تراوحت بين (5.18) للمدققين بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (4) (المبالغة بتكلفة الأصول الثابتة بغرض الاستفاد من احتساب الاهتلاك)، وبين (3.25) بوصفها أقل نسبة وتخص الفقرة رقم (9) (احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة

الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص). وفيما يخص مأمورو التقدير فقد تراوحت بين (5.63) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (5) (تضخيم مصروف اهتلاك الأصول)، وبين (3.13) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (8) (عدم المطالبة بالاهتلاك ابتداءً يفقد المنشأة المطالبة به لاحقاً للأغراض الضريبية). وفيما يخص المدراء الماليون فقد تراوحت بين (4.59) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (2) (اهتلاك أصول لا تملكها المنشأة)، وبين (3.03) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (9) (احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص).

ويلاحظ من النتائج أنها تتناسب وأسلوب عرض الباحث لها في الاستبيان، حيث تم عرض ما يعتبر تهرباً ضريبياً في الفقرات من (1-6)، بينما الفقرة (7) من وجهة نظر الباحث تعتبر تقصير فني، وأما الفقرات (8+9) فلا تعتبر من أشكال التهرب الضريبي، إلا أن مأمور التقدير منح الفقرة رقم (9) (احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص) تقدير متوسط لأنه لا يشجع على استخدام طريقة القسط المتناقص، ولكنه في الوقت نفسه اعتبر أنه من حق المكلف خصم قسط الاهتلاك الذي لم يتم المطالبة به ابتداءً ومنح الفقرة رقم (8) تقدير (متوسط)، وبذلك سمح للمكلف حق المطالبة بقسط الاهتلاك لاحقاً، وهذا ما يتفق ووجهة نظر مدققو الحسابات والمدراء الماليون، لكونهم قد منحوا هذه الفقرة درجة (متوسطة).

وتتفق دراسة علي (1987) بعنوان (الاندثار) ونتائج الدراسة، من حيث أن عملية احتساب اهتلاك الآلات والمعدات المندثرة دفترياً والتي خرجت من الخدمة تؤدي إلى ازدياد أعباء الاندثار الدوري، وتضخيم الكلفة، مما يؤدي إلى تقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

وقد خلصت الدراسة إلى عدم احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة المندثرة دفترياً حتى وإن

استمرت في الخدمة. كما وتتفق هذه الدراسة ووجهة نظر الباحث بتطبيق طريقة القسط المتناقص، حيث

طالب (علي) بضرورة إلزام المنشآت، والمؤسسات اتباع إحدى طرق الاندثار المعجل، خصوصاً الآلات والمعدات ووسائل النقل، وذلك لتقليل آثار التضخم ومواجهة ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة. وتتفق دراسة (الحاج موسى) مع نتائج الدراسة المتعلقة بالسماح للمكلف المطالبة بأقساط الاهتلاك في السنوات اللاحقة، وكذلك فيما يتعلق باتباع طريقة القسط المتناقص في الاهتلاك بدلاً من طريقة القسط الثابت.

جدول رقم (16)

نتائج تحليل التباين الأحادي حول أشكال التهرب الضريبي

مستوى الدلالة	قيمة (ف)	متوسط المربعات	مجموع المربعات	درجات الحرية	مصدر التباين
0.116	2.197	2.691	5.382	2	بين المجموعات
		1.225	126.162	103	داخل المجموعات
			131.544	105	المجموع

يتضح من الجدول رقم (16) أن، ه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$

في اتجاهات أفراد العينة حول أشكال التهرب الضريبي تعزى لمتغير المهنة.

وبلغت قيمة (ف) (2.197)، وهي غير دالة على مستوى أكبر من $\alpha = 0.05$ ، وتشير هذه

النتيجة إلى قبول الفرضية الرابعة.

خامساً: النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة :

لا توجد فروق ذات دلالة احصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ في اتجاهات أفراد العينة حول

طرق اتخاذ القرار السليم تعزى لمتغير المهنة.

وللإجابة على هذه الفرضية، استخدم الباحث المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية ليظهر

مشجعات استخدام القيمة الحالية كبديل لتكلفة الشراء مرتبة تنازلياً وفق المتوسطات الحسابية،

والانحرافات المعيارية على كل فقرة من فقرات البعد الخامس المتعلق باتخاذ القرارات الاستثمارية في ظل

آثار اختلاف طرق الاهتلاك وسياسة توزيع الأرباح كما في جدول رقم (17+18)، وتحليل التباين

الأحادي لإظهار العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات كما في جدول (19).

جدول رقم (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات لكل فقرة مرتبة تنازلياً

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
5	الاستثمار في الشركة التي توزع الأرباح.	4.76	1.33	عالية	5.50	0.76	عالية	4.10	1.24	متوسطة
4	الاستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح للطوارئ.	4.68	1.44	عالية	4.88	1.46	عالية	4.20	1.35	متوسطة

تابع جدول رقم (17)

رقم الفقرة في الاستبيان	المجال	مدققون			مأمور تقدير			مدير مالي		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة

متوسطة	1.07	3.83	عالية	1.85	4.62	عالية	1.51	4.49	الاستثمار في الشركة التي تقوم بإحلال ماكنات جديدة.	3
متوسطة	1.33	4.16	عالية	1.75	4.75	عالية	1.46	4.36	دراسة القوائم المالية بغض النظر عن طريقة الاهتلاك المتبعة.	1
متوسطة	1.09	3.91	متوسطة	1.83	3.75	متوسطة	1.54	4.10	دراسة القوائم المالية بغض النظر عن قيمة الوفورات الضريبية المتحققة نتيجة اختلاف طرق الاهتلاك.	2
متوسطة	1.07	3.58	متوسطة	1.81	4.13	متوسطة	1.77	3.68	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص لأصولها.	6

تابع جدول رقم (17)

رقم	المجال	مدققون	مأمور تقدير	مدير مالي
-----	--------	--------	-------------	-----------

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي		
متوسطة	0.94	3.56	متوسطة	1.64	3.88	متوسطة	1.71	3.49	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص للأصل الإنتاجي فقط.	7
متوسطة	1.33	3.14	منخفضة	2.00	2.50	متوسطة	1.59	3.42	الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير.	8

مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة :

يلاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (17) أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين ينفقون على أهمية الفقرة رقم (2)، والمتعلقة في (دراسة القوائم المالية بغض النظر عن قيمة الوفورات الضريبية المتحققة نتيجة اختلاف طرق الاهتلاك)، وقد حصلت الفقرة على تقدير ب (درجة متوسطة)، وهم بذلك يعتبرون أن اتخاذ قرار الاستثمار السليم يتخذ من خلال دراستهم للقوائم المالية بشكل عام. وأما الفقرة رقم (6)، والمتعلقة في (الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص لأصولها)، حيث حصلت الفقرة على درجة (متوسطة) باتفاقهم جميعاً مقارنة مع العوامل الأخرى، وهم بذلك يشجعون استخدام طريقة القسط المتناقص.

وكذلك يتفقون على أهمية الفقرة رقم (7)، والمتعلقة في (الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة القسط المتناقص للأصل الإنتاجي فقط)، وأيضاً على الفقرة رقم (8)، والمتعلقة في (الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير)، حيث حصلنا على تقدير بـ (درجة متوسطة) باتفاقهم جميعاً. وتشير النتائج في الجدول رقم (17) إلى أنها فقد تراوحت بين (4.76) للمدققين بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (5) (الاستثمار في الشركة التي توزع الأرباح بشكل منتظم)، وبين (3.42) بوصفها أقل نسبة وتخص الفقرة رقم (8) (الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير). وفيما يخص مأمورو التقدير فقد تراوحت بين (5.50) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (5) (الاستثمار في الشركة التي توزع الأرباح بشكل منتظم) وبين (2.50) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (8) (الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير). وفيما يخص المدراء الماليين فقد تراوحت بين (4.20) بوصفها أعلى نسبة تخص الفقرة رقم (4) (الإستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح للطوارئ)، وبين (3.14) بوصفها أقل نسبة تخص الفقرة رقم (8) (الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير).

وتتفق هذه النتيجة ودراسة (Mohr & Dilley, 1984) بعنوان (التكلفة الحالية والاهلاك حسب طريقة القسط الثابت)، والتي كان من نتائجها أن متخذي القرارات يعتبرون طريقة القسط الثابت بديلاً عن التكلفة الحالية في الشركات الصغيرة، لكونها لا تتمكن من الإفصاح عن بياناتها المالية وفق التكلفة الحالية، خصوصاً وأن تكلفتها تعتبر قليلة بالمقارنة مع التكلفة الحالية، وبهذا يكون قد أيد استخدام طريقة القسط الثابت للشركات الصغيرة فقط، وليس للكبيرة، مبرراً ذلك بارتفاع تكاليف استخدام التكلفة الحالية مقارنة بتكاليف طريقة القسط الثابت.

وتتفق هذه النتيجة ودراسة "Whittington, 1974" بعنوان (تقييم الأصول وقياس الدخل)،

حيث انتهت الدراسة إلى أن عملية بيع أو شراء الأصول تعتمد على عمل مقارنة بين القيم والنتائج

المرتبة على التصرف بالأصل، وهذا يعني أنّ اتخاذ القرارات بشأن الأصول لا يعتمد على التقييم الفردي أو على قيمة واحدة، إذ لا بد من وجود قيمتين أو خيارين من أجل المقارنة بينهم، مشيراً بذلك إلى القيمة الحالية والتكلفة التاريخية.

كما وتتفق هذه النتائج ودراسة علي (1987) بعنوان (الاندثار) حيث أشار إلى أهمية تخصيص نسبة من الأرباح المعدة للتوزيع كأحتياطي لمواجهة الطوارئ، والتي منها ارتفاع أسعار الموجودات الثابتة، وبذلك يتفق والفقرة رقم (4)، والمتعلقة في (الاستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح للطوارئ)، حيث بلغت درجة الموافقة عليها عند مدقي الحسابات ومأموري التقدير درجة (عالية)، وعند المدراء الماليين درجة (متوسطة).

كما أشار (علي) إلى إجراء دراسة الجدوى الاقتصادية على الآلات والمعدات التي مضت عليها فترة طويلة في الاستخدام وإقرار شطبها في حالة عدم إثبات عدم جدواها الاقتصادية، مشيراً بذلك إلى ضرورة إحلال ماكنات جديدة بدلاً من القديمة، وهذا يتفق مع الفقرة رقم (3)، والمتعلقة في (الاستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح للطوارئ)، حيث بلغت درجة الموافقة عليها عند مدقي الحسابات ومأموري التقدير درجة (عالية)، وعند المدراء الماليين درجة (متوسطة).

كما وتتفق النتائج ودراسة (Bennett 1972) التي انتهت إلى نتيجة تهم الباحث، وهي أن منهجية القسط الثابت في الاهتلاك غير مناسبة للقرارات المتعلقة بتخصيص الموارد في داخل المؤسسة، وأن التكلفة المناسبة هي الاهتلاك من قبل المستخدم (أي الاهتلاك الزائد الذي يحدث بالاستعمال). ويجب أن يتم توجيه استخدام الآلات للاستعمال الذي يولد عائدات عالية. ويرى الباحث أن هناك إشارة واضحة إلى أن طرق الاهتلاك المعجل هي المناسبة لأنها تتماشى والاستعمال الزائد للأصل في بداية عمره الإنتاجي.

وتتفق هذه النتيجة والفقرة رقم (7) (الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص للأصل الإنتاجي فقط)، حيث بلغت درجة الموافقة عليها عند مأموري التقدير ومدقي الحسابات والمدراء الماليين درجة (متوسطة). وكذلك الفقرة رقم (6) (الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص لأصولها) حيث بلغت درجة الموافقة عليها عند المدققين ومأموري التقدير والمدراء الماليين درجة (متوسطة) أيضاً، مما يدل على أن سياسة اتباع طريقة القسط المتناقص التي هي من طرق الاهتلاك المعجل تساعد في عملية صنع القرار.

جدول رقم (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإظهار العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات بشكل عام

مدير مالي			مأمور تقدير			مدققون			المجال
درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
متوسطة	0.55	3.82	متوسطة	1.16	4.25	متوسطة	1.08	4.12	متوسط اتخاذ قرار استثمار.
النتيجة العامة									
متوسطة	درجة الموافقة		1.55	انحراف معياري عام		4.07	متوسط حسابي عام		

وبالنظر إلى المتوسطات نجد أن المدققين، ومأموري التقدير، والمدراء الماليين يتفقون جميعاً بتقدير درجة الموافقة بـ (المتوسطة)، وأن النتيجة النهائية كانت بدرجة تقدير (متوسطة) أيضاً، وهذا يدل

على أن جميع المتغيرات التي ذكرها الباحث تؤثر بدرجات متفاوتة على قرار الاستثمار، مما يؤكد وجهة نظره.

جدول رقم (19)

نتائج تحليل التباين الأحادي لإظهار العوامل المؤثرة باتخاذ القرارات

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة (ف)	مستوى الدلالة
بين المجموعات	2	1.906	0.953	0.945	0.392
داخل المجموعات	103	103.831	1.008		
المجموع	105	105.737			

يتضح من الجدول رقم (19) أنه لا توجد في فوق ذات دلالة احصائية عند مستوى $(\alpha = 0.05)$

في اتجاهات أفراد العينة حول طرق اتخاذ القرار السليم تعزى لمتغير المهنة.

وبلغت قيمة (ف) (0.945)، وهي غير دالة على مستوى أكبر من $(\alpha = 0.05)$ ، وتشير هذه

النتيجة إلى قبول الفرضية الخامسة. وقد أجمع المدارء الماليون والمدققون ومأمورو التقدير على أن جميع

المتغيرات التي ذكرها الباحث تؤثر بدرجات متفاوتة على قرار الاستثمار كما هو واضح في جدول رقم

(18) أيضاً.

نتائج الدراسة

• بالرغم من أنّ قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، يعتبر المعيق الرئيس أمام تطبيق طريقة القسط المتناقص، إلا أنّ نتائج الدراسة أكدت أنّ هناك معوقات أخرى تحول دون تطبيق طريقة القسط المتناقص أهمها : تأجيل دفع الضريبة لسنوات لاحقة، وسهولة احتساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت.

• بينت نتائج الدراسة أنّ تطبيق طريقة القسط المتناقص واعتماد معدلات اهتلاك عالية يساعد على تشجيع الاستثمار، وأنّ تطبيق طريقة القسط الثابت للأغراض الضريبية لا تتناسب والأوضاع الاقتصادية السيئة الناتجة عن تدهور الأوضاع الأمنية، والسياسية في فلسطين.

• بينت نتائج الدراسة أنّ الدخل الخاضع للضريبة يتأثر بطريقة تقييم الأصول بالقيمة الحالية كبديل للتكلفة التاريخية، وأنه يجب إعادة النظر في اعتماد التكلفة التاريخية لتقييم الأصول بشكل دائم لا سيّما في ظل ارتفاع مستويات الاسعار.

• بينت نتائج الدراسة أنّ تطبيق طريقة القسط المتناقص للأغراض الضريبية لا يعتبر شكل من أشكال التهرب الضريبي، بالرغم من أنه لا يتفق والقانون الذي يعتمد فقط تطبيق طريقة القسط الثابت، وأنه يحق للمكلف المطالبة بمصروف الاهتلاك لاحقاً في حالة عدم الاستفادة منه في السنوات السابقة.

• بينت نتائج الدراسة أنّ تكلفة الاهتلاك، والعوامل المؤثرة فيها، وسياسة توزيع الأرباح، وسياسة الشركة المتبعة لتخفيض الأرباح، وتحقيق وفورات ضريبية جراء اتباع طرق الاهتلاك المعجل، والعوامل المؤثرة بها تؤثر على اتخاذ القرارات السليمة للاستثمار في الشركات.

التوصيات

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يلي:

٧. مطالبة المشرع الفلسطيني بضرورة تطبيق طرق الاهتلاك المعجل، لما له من ميزة على

الاقتصاد الفلسطيني في ظل الظروف السائدة.

٨. إعادة النظر في إعداد قائمة الدخل بالتكلفة التاريخية، لكونها لا تُعبر عن ربح المنشأة

الاقتصادية الحقيقي، ولا تساعد على أداء القياس بشكل واقعي.

٩. مطالبة السلطات الضريبية الأخذ بمبدأ التكلفة الحالية عند احتساب الاهتلاك بدلاً من

مبدأ التكلفة التاريخية.

١٠. عدم احتساب الاهتلاك على الموجودات الثابتة المستهلكة دفترياً حتى وإن استمرت

في الخدمة.

١١. تخصيص نسبة معينة من الأرباح المعدة للتوزيع كأحتياطي لارتفاع أسعار الأصول

الثابتة، من أجل مواجهة حالات الطوارئ.

١٢. استغلال الوفورات الضريبية الناتجة عن استخدام طرق الاهتلاك المعجل في حالة

تطبيقها لغايات تشجيع الاستثمار.

١٣. تطبيق الطريقة المقترحة التالية للاهلاك لكونها تساعد على تشجيع الاستثمار.

طريقة مقترحة للاهلاك "الطريقة المزدوجة"

يتم احتساب قسط الاهتلاك بموجب هذه الطريقة بصورة متناقصة من سنة إلى أخرى، وتعتبر هذه الطريقة من طرق الاهتلاك المعجل، لكونها تحمل السنة الأولى قسط اهتلاك أكبر منه في السنة الثانية وفي السنة الثالثة قسطاً أقل من السنة الثانية، وهكذا في نهاية العمر الإنتاجي المقدر للأصل. ولكن بموجب هذه الطريقة، فإن قسط الاهتلاك في السنة الأخيرة من العمر الإنتاجي للأصل المستهلك يكون بقيمة صفر، بينما في الطرق الأخرى فإن قسط الاهتلاك يحمل للسنة الأخيرة أيضاً، وهذه ميزة هامة لهذه الطريقة لأنها تعجل بعملية الاهتلاك وتعتبر هذه الطريقة هامة بالنسبة للمنتج لكونها تعتبر حافزاً له لإحلال ماكنات جديدة بدلاً من القديمة قبل انتهاء العمر الإنتاجي لها، وبالتالي تعتبر من إحدى الطرق التي تشجع على الاستثمار، من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن قسط الاهتلاك بموجب هذه الطريقة يتم احتسابه على مرحلتين في نفس العام، مما يجعل قسط الاهتلاك أعلى نسبياً منه في طرق الاهتلاك المعجل الأخرى، وهذه تعتبر ميزة أخرى لهذه الطريقة بإعتبار أن الطاقة الإنتاجية للأصل تتناقص من فترة محاسبية لأخرى، وأن مصروف الاهتلاك يتناسب مع طاقة الأصل الإنتاجية وطاقته على تحقيق الإيراد، كما أنه بموجب هذه الطريقة لا يسمح باستخدام ما يسمى بـ (قيمة الخردة)، وهذه ميزة أخرى لها.

ويتم استخدام المعادلة التالية لتحديد قسط الاهتلاك السنوي:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \text{صافي القيمة الدفترية} \div 2 + \text{صافي القيمة الدفترية} \div \text{العمر الإنتاجي المتبقي}.$$

ولتوضيح كيفية استخدام هذه الطريقة، نفترض أن شركة اشترت آلة بقيمة 5000 دينار،

وذلك في 2000/1/1، وقدر عمرها الإنتاجي بخمسة سنوات، فإن أقساط الاهتلاك تكون كالتالي:

التاريخ	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية
---------	--------------	---------------	-----------------

$1500 = 3500 - 5000$	3500.00	دينار $3500 = 1000 + 2500 = 5 \div 5000 + 2 \div 5000$	2000/12/31
$375 = 4625 - 5000$	4625.00	دينار $1125 = 375 + 750 = 4 \div 1500 + 2 \div 1500$	2001/12/31
$62.50 = 937.50 - 5000$	4937.50	دينار $312.50 = 125 + 187.50 = 3 \div 375 + 2 \div 375$	2002/12/31
$0 = 5000 - 5000$	5000.00	دينار $62.50 = 31.25 + 31.25 = 2 \div 62.50 + 2 \div 62.50$	2003/12/31
		يتم إحلال مكانه جديدة خلال العمر الإنتاجي المقدر للآلة القديمة، ويتم احتساب قسط الاهتلاك لهذه الآلة أيضاً خلال العمر المقدر للآلة القديمة.	2004/12/31

أقساط الاهتلاك السنوية بموجب هذه الطريقة:

السنة الأولى 3500.00

السنة الثانية 1125.00

السنة الثالثة 312.50

السنة الرابعة 62.50

السنة الخامسة 0

المراجع والهوامش

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

1. الكتب والنشرات:

- الأخرس، عاطف عبد سليمان. خدائش، حسام مصطفى. أبو جاموس، فوز الدين. شقير،

فائق (1991)، محاسبة التكاليف الصناعية، الأهلية للنشر والتوزيع، عمان.

- البشتيشي، حلمي عبد الفتاح. ابراهيم، جلال مطاوع. شتا، علي أبو الفتاح (بدون)،
المحاسبة الضريبية (2)، القاهرة.
- الحياي، وليد ناجي (1996)، المحاسبة المتوسطة، مكتبة الفلاح، دار حنين للنشر
والتوزيع، عمان.
- السمان، رامي. أبو عياش، بسام (1996)، دليل ضريبة الدخل، المكتبة الوطنية،
الطبعة الأولى، عمان.
- الرجبي، محمد تيسير. وآخرون (1993)، المحاسبة المالية المتقدمة، منشورات
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن.
- توفيق، جميل أحمد (بدون)، أساسيات الإدارة المالية، دار النهضة العربية، بيروت.
- حمد الله، أحمد السيد. وآخرون (1993)، الإطار التنظيمي للمحاسبة، منشورات المجمع
العربي للمحاسبين القانونيين، عمان - الأردن.
- راضي، محمد سامي (1994)، المحاسبة المتوسطة، إصدارات الجمعية السعودية
للمحاسبة، الإصدار الثالث، الطبعة الأولى، السعودية.
- رمضان، زياد. الإدارة المالية في الشركات المساهمة العامة، بلا ناشر، عمان -
الأردن.
- رزوق، حنا (1983)، المحاسبة الضريبية، المطبعة الجديدة، دمشق - سوريا.
- صيام، وليد. الخدّاش، حسام. العكشة، وائل. خياطه، مروان (1997)، الضرائب
ومحاسبتها، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان.
- علي، أحمد مهدي (1987)، "الاندثار" دراسة محاسبية وتطبيقية في المنشأة العامة
للغزل والنسيج الصوفي، بغداد.

- فليح، عادل. كداوي، طلال محمود (1988)، اقتصاديات المالية العامة ، الكتاب الثاني، الايرادات العامة والموازنة العامة للدولة، مديرية دار الكتب للطباعة والنشر، الجمهورية العراقية - الموصل.
- كتانة، خيرى مصطفى (1998)، اتجاهات الايرادات الضريبية في الأردن والعوامل المؤثرة فيها، عمان - الأردن.
- مرعي، عبد الحميد (1991)، مقدمة في أصول المحاسبة المالية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت.
- محمد، الفيومي محمد (1984)، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، الاسكندرية.
- مطر، محمد (1995)، المحاسبة المالية، مكتبة الفلاح، دار حنين للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان.
- موسى، حسن فلاح الحاج (بدون سنة نشر)، قرار تقدير ضريبة الدخل في الأردن وطرق الطعن فيه إدارياً وقضائياً دراسة تحليلية مقارنة، عمان.
- ويجانت، جيري. كيسو، دونالد. ترجمة سعيد، كمال الدين (1988)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية - الرياض.

2.الدوريات:

- سليم، محمد مجيد (1992)، الموازنات التخطيطية ... والتضخم، الآثار...والمعالجة ، جرش للبحوث والدراسات، مجلة علمية نصف سنوية محكمة، جامعة جرش، عمان - الأردن.

- هندي، منير ابراهيم (1990)، تأثير الوفورات الضريبية، وتكلفة الإفلاس وتكلفة الوكالة على نسبة الاقتراض وعلى القيمة السوقية للنمشة "تموذج مقترح"، المجلة العلمية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة علمية سنوية محكمة، جامعة قطر، قطر.

3.الهوامش:

- الضرائب على الدخل في لبنان 1980.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (25) لسنة 1964.
- مناخ الاستثمار في فلسطين، المجلس الفلسطيني للتنمية والاعمار "بكدار"، ضاحية البريد - كانون ثاني 1997.

ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- Accounting Research and Terninology A.I.C.P.A New york. 1961, p.17.
- Bernhard Schwab & Robert E.G.Nicol (April,1969) "From Double-Declining - Balance to Sum - of - the - Years'- Digits Depreciation: An Optimum Switch Rule" **The Accounting Review**, pp. 292-296.
- Bennett A..H.M (Winter,1972) "Depreciation and Business Decision - making" **Accounting & Business Research**, pp. 3-28.

- Clayton L. Bullock (January, 1974) “Reconciling Economic Depreciation with Tax Allocation” **The Accounting Review**, pp. 98-103.
- Deangelo. H., and Masulis, P. Optimal Structure Under Corporate & Personal Taxatio. **Journal of Financial Economics**, 8 (March, 1986), 3-81.
- Emil M. Sunley, Jr. (July,1971) “An Optimum Switch From Double – Declining Balance to Sum - of – the – Years Digits Depreciation” **The Accounting Review**, pp. 574-582.
- Gray S.J. and Wells M.C. (Spring, 1975) “A Further Comment on Asset Values & Income Measurement” **Accounting & Business Research**, pp. 91-95.
- Greene D. Edward (April,1963) “Changing From Declining Balance To Straight – Line Depreciation” **The Accounting Review**, pp.355-362.
- Henon R. Amortissement Dumateriel ndustrielK Extait du journal de ia societe de statisgue de paris. Juillet - Aout. 1943.P.26.
- Johnson James M. (Autumn,1979) “Optimal Tax Lives of Depreciable Assets” **Financial Management**, pp.27-31.
- Kim, W. and Sorensen, E. Evidence on the Impact of the Agency Costs of Debt Corporate Debt Policy. **Journal of Financial & Quantitative Analysis**, 21(June, 1986), 131-141.
- Litzenberger, R. Some Observations on Capital Structure & the Impact of Recent Recapitalizations on Share Prices. **Journal of Financial & Quantitative Analysis**, 21 (March, 1986), 59-71.
- Mohr.M. Rosanne and Dilley,C. Steven (1984) “Current Cost and ACRS Depreciation” **The Accounting Review** , P.690.

- Peasnel K.V. (January,1977) “A Note on the Discounted Present Value Concept” **The Accounting Review**, pp. 186-189.
- Robert M.Dammon & Lwmma W.Senbet (June, 1988) “The Effect of Taxes and Depreciation on Corporate Investment and Financial Leverage . **Journal of Finance**, pp. 357-373.
- Titman, S., and Wessels, R . The Determinants of Capital structure Choice. **Journal of Finance**, 43 (March, 1988), 1-19.
- Whittington G. (Spring, 1974) “Asset Valuation, Income Measurement & Accounting Income” **Accounting & Business Research**, pp. 97-101.

ثالثاً: المراجع العبرية:

- להבי גדעון. מנדלאוי אדוארד. נסים משה. הכהן נדב. פלג משה. זהבי שלומי. פניני ישראל. מטלון יוסף. קנובל מנשה. פרידמן אבי. לבון חן. (2004) **יומן רואה החשבון**. ת"א – ישראל.
- لاهبي، جدعون. مندلاوي، ادوارد. نسيم، موشه. هكهن، ندب. فلاج، موشه. زهابي، شولمي. فنييني، اسرائيل. مطلون، يوسف. كنوبل، منشه. فريدمان، آفي. لبون، حن. (2004) **مذكرات مدقق حسابات**، تل ابيب – إسرائيل.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

معهد العلوم التجارية والاقتصادية
كلية الدراسات العليا
جامعة القدس - أبو ديس

استبيان

"مدققو الحسابات ومأموري تقدير ضريبة الدخل"

حضرة السيدالمحترم

يهدف الباحث من خلال هذا الاستبيان إلى دراسة وتقييم واقع الاهتلاكات في فلسطين، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب. إن تقديمكم للمعلومات الصحيحة سيؤدي إلى الخروج بنتائج أفضل، وأكثر فائدة لمهنة المحاسبة في فلسطين، ونحن إذ نقدر لكم تعاونكم معنا، أود أن أؤكد أن أية بيانات أو معلومات سوف يتم جمعها، سيتم التعامل معها بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن اهتمامكم
مع الاحترام

د.محمود الجعفري

مدير معهد العلوم التجارية والاقتصادية

الجزء الثاني
معلومات عامة

الرجاء الاجابة عن الأسئلة التالية والتي تتضمن معلومات عامة فقط :

1) المهنة α مدقق حسابات β موظف في ضريبة الدخل (مأمور تقدير)

2) الأساس المحاسبي الأنسب اتباعه في نظرك:

أ. الأساس النقدي.

ب. الأساس النقدي المعدل.

ج. أساس الاستحقاق.

3) طريقة الامتلاك الأفضل في نظرك لغايات المهنة:

أ. طريقة القسط الثابت.

ب. طريقة القسط المتناقص.

ج. طريقة عدد ساعات الإنتاج.

د. طريقة إعادة التقدير.

الجزء الثالث - (الجانب العملي)

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الاجابة المناسبة، وفقاً لما تراه مناسباً، وذلك بالاعتماد على المعيار التالي للإجابة:

1. موافق بشدة (من 80 إلى 100 %).
2. موافق (من 60 إلى > 80 %).
3. محايد (من 40 إلى > 60 %).
4. معارض (من 20 إلى > 40 %).
5. معارض بشدة (من 0 إلى > 20 %).

1) مبررات استخدام طريقة القسط المتناقص لاحتساب الاهتلاك لغايات المهنة:

- أ. اتفاتها والقوانين الضريبية. 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
 - ب. تساعد على تحفيز الاستثمار. 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
 - ت. أكثر عدالة من غيرها. 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
- 2) هل تؤيد اعتماد ميزانية الشركة من قبل ضريبة الدخل بدون تعديل على محتوياتها؟
- 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
- 3) يجب أن يتم تطوير الآليات المستخدمة في الإنتاج كلما انتهى عمرها الإنتاجي المحدد من قبل المنتج.
- 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
- 4) يفضل إعادة تقدير أصول الشركة بشكل دوري.
- 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.
- 5) إن توفر السيولة المادية (النقدية) من شأنه إحلال ماكنات جديدة بدلاً من القديمة.
- 1 موافق بشدة 2 موافق 3 محايد 4 معارض 5 معارض بشدة.

الجزء الرابع (الجانب العلمي)

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الاجابة المناسبة، وفقاً لما تراه مناسباً و منطبقاً، وذلك بالاعتماد على المعيار التالي للإجابة:

- إلى حد كبير جداً من 80% إلى 100% من الحالات.
 - إلى حد كبير من 60% إلى > 80% من الحالات.
 - إلى حد متوسط من 40% إلى > 60% من الحالات.
 - إلى حد قليل من 20% إلى > 40% من الحالات.
 - إلى حد قليل جداً > من 20% من الحالات فما دون.
- وإذا كان الاجراء لا ينطبق نهائياً يرجى وضع إشارة (*) في حالة لا ينطبق نهائياً.
- 1- في رأيك فإن الآتي يعتبر من معوقات تطبيق طريقة القسط المتناقص:

الرقم	العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
١	عدم توفر معلومات كافية لبعض مأموري التقدير بمزايا وطرق استخدامها.						
٢	عدم قناعة مشرع ضريبة الدخل بطرق الاهتلاك الأخرى.						

٣.	سهولة احتساب الاهلاك بموجب طريقة القسط الثابت.					
٤.	عدم وجود نظام لدى دوائر ضريبة الدخل لمتابعة استخدام هذه الطريقة.					
٥.	عدم واقعية معدلات الاهلاك المستخدمة من قبل المنشآت، جعل مـشـرـع ضريبة الدخل يعتمد المعدلات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل.					
٦.	تأجيل دفع الضريبة سنوات لاحقة يعتبر من المعوقات الرئيسية لتجاهل طرق الاهلاك الأخرى والتمسك بطريقة القسط الثابت.					
٧.	لتطبيق القسط المتناقص ميزة هامة على الاقتصاد يجعلها بعض المشرعين.					

2- في رأيك الآتي يعتبر من الأمور الهامة التي تشجع على الاستثمار والصناعة:

الرقم	العبرة	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط حركة التصنيع.					
2.	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط الاستثمار.					
3.	طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في الأراضي الفلسطينية بسبب عدم الاستقرار السرائد هناك.					
4.	هل تعتقد أن نظام الاهلاكات المتبع يؤثر على سياسات التمويل؟					
5.	يتأثر الوفر على أساس القيمة الحالية للنفود باختلاف طرق احتساب الاهلاك.					

3- في رأيك أي من الآتي يشجع على تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الحالية بدلاً من تكلفة الشراء؟

الرقم	العبرة	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	ارتفاع التضخم في الأراضي الفلسطينية.					
2.	الإعتماد بأن طريقة احتساب الاهلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت يؤدي إلى وفورات ضريبية أعلى نسبياً بالنسبة للمنشأة.					
3.	إن تحديد الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت.					
4.	احتساب مصروف الاهلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت أكثر واقعية.					

4- في رأيك أي من الآتي يعتبر من أشكال التهرب الضريبي؟

الرقم	العبرة	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	احتساب الاهلاك لأصول لا تستخدم في الإنتاج.					
2.	احتساب الاهلاك لأصول لا تملكها المنشأة (مستأجرة من الغير).					

						3.	احتساب اهتلاك لأصول الثابتة التي بجوزة الغير(مؤجرة للغير).
						4.	المبالغة في تكلفة الأصول الثابتة بغرض الاستفادة من احتساب الاهتلاك.
						5.	تضخيم مصروف اهتلاك الأصول الثابتة.
						6.	اجراء اهتلاك للأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.
						7.	إن حساب الاهتلاكات على أساس كلفتها بالشكل السليم يكفي لقبولها بغض النظر عن تقديم نموذج (ك)(بطاقة الاهتلاك) للاهتلاكات.
						8.	عدم المطالبة بالاهتلاك ابتداءً يفقد المنشأة حق المطالبة به لاحقاً للأغراض الضريبية.
						9.	احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص.

5- من وجهة نظرك فإن اتخاذ قرار الاستثمار السليم يتخذ في ظل ما يلي:

الرقم	العبرة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	دراسة القوائم المالية للشركة بغض النظر عن طريقة الاهتلاك المتبعة للأصل.						
2.	دراسة القوائم المالية للشركة بغض النظر عن قيمة الوفورات الضريبية المتحققة نتيجة اختلاف طرق الاهتلاك.						
3.	الاستثمار في الشركة التي تقوم بإحلال ماكنات جديدة.						
4.	الاستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح لحالات الطوارئ.						
5.	الاستثمار في الشركة التي توزع الأرباح بشكل منتظم.						
6.	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص لأصولها.						
7.	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص للأصل الإنتاجي فقط.						
8.	الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير.						

بسم الله الرحمن الرحيم

معهد العلوم التجارية والاقتصادية

كلية الدراسات العليا

جامعة القدس - أبو ديس

استبيان

"الشركات المساهمة العامة المدرجة في السوق المالي"

حضرة السيدالمحترم

يهدف الباحث من خلال هذا الاستبيان إلى دراسة وتقييم واقع الاهتلاكات في فلسطين، وذلك لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب. إن تقديمكم للمعلومات الصحيحة سيؤدي إلى الخروج بنتائج أفضل وأكثر فائدة لمهنة المحاسبة في فلسطين، ونحن إذ نقدر لكم تعاونكم معنا، أود أن أؤكد أن أية بيانات أو معلومات سوف يتم جمعها، سيتم التعامل معها بسرية تامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن اهتمامكم
مع الاحترام

د.محمود الجعفري

مدير معهد العلوم التجارية والاقتصادية

الجزء الثاني

معلومات عامة عن الشركة

الرجاء الاجابة عن الأسئلة التالية والتي تتضمن معلومات عامة عن الشركة:

(1) اسم الشركة (إختياري)

(2) تاريخ تأسيس الشركة (مباشرة العمل):

أ. قبل عام 1967.

ب. من عام 1967 وقبل عام 1995.

ج. من عام 1995 فما بعد.

(3) العملة المعتمدة لإدارة حسابات الشركة:

أ. الشيكل الإسرائيلي.

ب. الدينار الأردني.

ج. الدولار الأمريكي.

د. أ+ب.

هـ. أ+ج.

و. ب+ج.

ز. أ+ب+ج.

(4) حجم رأس مال الشركة عند التأسيس:

أ. أقل من 100000 دينار.

ب. أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار.

ج. أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار.

د. أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار.

هـ. أكثر من 1000000 دينار.

(5) حجم رأس مال الشركة الحالي:

أ. أقل من 100000 دينار.

ب. أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار.

ج. أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار.

د. أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار.

هـ. أكثر من 1000000 دينار.

(6) آليات الشركة:

أ. ملك خاص للشركة.

ب. مستأجرة.

(7) ما هي قيمة الآلات المستخدمة في الإنتاج وقد انتهى عمرها الإنتاجي؟

أ. أقل من 50000 دينار.

ب. أكثر من 50000 وأقل من 100000 دينار.

ج. أكثر من 10000 وأقل من 250000 دينار.

د. أكثر من 250000 دينار.

(8) قيمة الآلات المستخدمة في الإنتاج وتخضع للاهلاك:

أ. أقل من 100000 دينار.

ب. أكثر من 100000 وأقل من 250000 دينار.

ج. أكثر من 250000 وأقل من 500000 دينار.

د. أكثر من 500000 وأقل من 1000000 دينار.

هـ. أكثر من ذلك 1000000 دينار .

(9) الضرائب:

أ. معفي.

ب. غير معفي.

(10) مكاتب الشركة:

أ. ملك خاص للشركة.

ب. مستأجرة.

(11) غاية تأسيس الشركة :

أ. شركة خدمات، كهرباء، مياه.....الخ.

ب. شركة إنتاجية.

(12) الأساس المحاسبي المتبع في الشركة:

أ. الأساس النقدي.

ب. الأساس النقدي المعدل.

ج. أساس الاستحقاق.

(13) طريقة الاهتلاك المتبعة في الشركة:

أ. طريقة القسط الثابت.

ب. طريقة القسط المتناقص.

ج. طريقة عدد ساعات الإنتاج.

د. طريقة إعادة التقدير.

(14) مبررات استخدام طريقة القسط المتناقص لاحتساب الاهتلاك:

أ. اتفاقها مع القوانين الضريبية التي تخضع لها الشركة.

ب. تساعد على تحفيز الاستثمار.

ت. أكثر عدالة من غيرها.

ث. اجابات اخرى (.....).

الجزء الثالث - (الجانب العملي)

الرجاء وضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة، وفقاً لما تراه مناسباً، وذلك بالاعتماد على المعيار التالي للإجابة:

1. دائماً (من 75 إلى 100 %).

2. غالباً (من 50 إلى > 75 %).
 3. نادراً (من 25 إلى > 50 %).
 4. لا (من 0 إلى > 25 %).

(1) الرغبة في إحلال مآكنات جديدة بدلاً من القديمة في حالة توفر السيولة المادية.

1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.

(2) سياسة توزيع الأرباح:

- أ. هل تؤيد توزيع الأرباح بشكل مستمر؟ 1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.
 ب. هل تؤيد الاحتفاظ بالأرباح لغايات الاستثمار؟ 1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.

(3) هل يتم اعتماد ميزانية الشركة من قبل ضريبة الدخل بدون أي تعديل على محتوياتها؟

1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.

(4) هل يتم تطوير وتحديث آليات الشركة المستخدمة في الإنتاج كلما انتهى عمرها الإنتاجي

المحدد من قبل المنتج؟

1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.

(5) هل يتم إعادة تقدير أصول الشركة؟

1. دائماً ✕ 2. غالباً ✕ 3. نادراً ✕ 4. لا.

الجزء الرابع (الجانب العلمي)

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الاجابة المناسبة، وفقاً لما تراه مناسباً ومنطقياً، وذلك بالاعتماد على المعيار التالي للإجابة:

- إلى حد كبير جداً من 80% إلى 100% من الحالات.
 إلى حد كبير من 60% إلى > 80% من الحالات.
 إلى حد متوسط من 40% إلى > 60% من الحالات.
 إلى حد قليل من 20% إلى > 40% من الحالات.
 إلى حد قليل جداً > من 20% من الحالات فما دون.

وإذا كان الاجراء لا ينطبق نهائياً يرجى وضع إشارة (*) في حالة لا ينطبق نهائياً.

1- في رأيك فإن الآتي يعتبر من معوقات تطبيق طريقة القسط المتناقص:

الرقم	العبرة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
8.	عدم توفر معلومات كافية لبعض مأموري التقدير بمزايا وطرق استخدامها.						

٩.	عدم قناعة مشرع ضريبة الدخل بطرق الاهتلاك الأخرى.					
١٠.	سهولة احتساب الاهتلاك بموجب طريقة القسط الثابت.					
١١.	عدم وجود نظام لدى دوائر ضريبة الدخل لمتابعة استخدام هذه الطريقة.					
١٢.	عدم واقعية معدلات الاهتلاك المستخدمة من قبل المنشآت، جعل مشرع ضريبة الدخل يعتمد المعدلات التي نص عليها قانون ضريبة الدخل.					
١٣.	تأجيل دفع الضريبة إلى سنوات لاحقة يعتبر من المعوقات الرئيسية لتجاهل طرق الاهتلاك الأخرى، والتمسك بطريقة القسط الثابت.					
١٤.	لتطبيق القسط المتناقص ميزة هامة على الاقتصاد يجعلها بعض المشرعين.					

2- في رأيك الآتي يعتبر من الأمور الهامة التي تشجع على الاستثمار والصناعة:

الرقم	العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط حركة التصنيع.						
2.	اعتماد معدلات اهتلاك عالية يعمل على تنشيط الاستثمار.						
3.	طريقة القسط الثابت تعتبر غير مناسبة في الأراضي الفلسطينية بسبب عدم الاستقرار المراد هناك.						
4.	هل تعتقد أن نظام الاهتلاكات المتبع يؤثر على سياسات التمويل؟						
5.	يتأثر الوفر على أساس القيمة الحالية للنقود باختلاف طرق احتساب الاهتلاك.						

3- في رأيك أي من الآتي يشجع على تقييم الأصول الثابتة بالقيمة الحالية بدلاً من تكلفة الشراء؟

الرقم	العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	ارتفاع التضخم في الأراضي الفلسطينية.						
2.	الإعتقاد بأن طريقة احتساب الاهتلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت يؤدي إلى وفورات ضريبية أعلى نسبياً بالنسبة للمنشأة.						
3.	إن تحديد الإيرادات والمصروفات المتعلقة بها على أساس القيمة السوقية يجعل من غير المنطقي احتساب الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت.						
4.	احتساب مصروف الاهتلاك على أساس القيمة الحالية للأصل الثابت أكثر واقعية.						

4- في رأيك أي من الآتي يعتبر من أشكال التهرب الضريبي؟

الرقم	العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	احتساب الاهتلاك لأصول لا تستخدم في الإنتاج.						

						2.	احتساب الاهتلاك لأصول لا تملكها المنشأة (مستأجرة من الغير).
						3.	احتساب اهتلاك لأصول الثابتة التي بجوزة الغير (مؤجرة للغير).
						4.	المبالغة بتكلفة الأصول الثابتة بغرض الاستفادة من احتساب الاهتلاك.
						5.	تضخيم مصروف اهتلاك الأصول الثابتة.
						6.	اجراء اهتلاك للأصل بعد انتهاء عمره الإنتاجي.
						7.	إن حساب الاهتلاكات على أساس كلفتها بالشكل السليم يكفي لقبولها بغض النظر عن تقديم نموذج (ك)(بطاقة الاهتلاك) للاهتلاكات.
						8.	عدم المطالبة بالاهتلاك ابتداءً يفقد المنشأة حق المطالبة به لاحقاً للأغراض الضريبية.
						9.	احتساب الاهتلاك على الأصول الثابتة الإنتاجية بطريقة القسط المتناقص.

5- من وجهة نظرك فإن اتخاذ قرار الاستثمار السليم يتخذ في ظل ما يلي:

الرقم	العبارة	إلى حد كبير جداً	إلى حد كبير	إلى حد متوسط	إلى حد قليل	إلى حد قليل جداً	لا ينطبق نهائياً
1.	دراسة القوائم المالية للشركة بغض النظر عن طريقة الاهتلاك المتبعة للأصل.						
2.	دراسة القوائم المالية للشركة بغض النظر عن قيمة الوفورات الضريبية المتحققة نتيجة اختلاف طرق الاهتلاك.						
3.	الاستثمار في الشركة التي تقوم بإحلال ماكنات جديدة.						
4.	الاستثمار في الشركة التي تحتفظ بالأرباح لحالات الطوارئ.						
5.	الاستثمار في الشركة التي توزع الأرباح بشكل منتظم.						
6.	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص لأصولها.						
7.	الاستثمار في الشركة التي تتبع طريقة الاهتلاك المتناقص للأصل الإنتاجي فقط.						
8.	الاستثمار في الشركة التي تستأجر الأصول الثابتة من الغير.						