

عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية
والمعايير الدولية للتقرير المالي

إيناس هاشم حسن نزال

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين

1429 هـ - 2008م

مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية
والمعايير الدولية للتقرير المالي

إعداد :

إيناس هاشم حسن نزال

بكالوريوس في المحاسبة من جامعة بيرزيت - فلسطين

المشرف : الدكتور إبراهيم عتيق

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب
من معهد الإدارة والاقتصاد / عمادة الدراسات العليا / جامعة القدس

1429 هـ - 2008م



جامعة القدس
عمادة الدراسات العليا
معهد الإدارة والاقتصاد
برنامج المحاسبة والضرائب

إجازة الرسالة

مدى توافق تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين مع المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي

إعداد الطالبة : إيناس هاشم حسن نزال
الرقم الجامعي : 20411912

المشرف: د. إبراهيم عتيق .

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ : 2008/4/6 من لجنة المناقشة المدرجة أسماءهم وتوقيعهم

- | | | |
|-----------------|-----------------|-----------------------|
| : التوقيع | د. إبراهيم عتيق | 1. رئيس لجنة المناقشة |
| : التوقيع | د. عفيف حمد | 2. ممتحناً داخلياً |
| : التوقيع | أ.د. نضال صبري | 3. ممتحناً خارجياً |

القدس - فلسطين

1429 هـ - 2008م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

" فَتَعَالَى اللّٰهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَكَأَنَّكَ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ أَنْ يُقْضَىٰ إِلَيْكَ وَحْيُهُ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا "

صدق الله العظيم

(سورة طه ، آية رقم 114)

الإهداء

إلى معلمي الأول
أغلى من في الوجود
والذي العزيز

إلى نبع الحنان
أمي الحبيبة

إلى رفيق دربي
مصطفى زوجي العزيز
إلى أجمل زهرات
بيسان
يارا
لين

إلى عائلتي الحبيبة
إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى زملائي في العمل والجامعة
إلى كل من يبحث عن الحرية
إلى روح شهدائنا الأبرار
إلى شجر الزيتون وزرعنا الأخضر
إليكم جميعاً أهدي عملي هذا

إقرار:

أقر أنا مقدمة 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 درجة عليا لأي جامعة أو معهد .

التوقيع:

إيناس هاشم حسن نزال .

التاريخ : 2008/4/6م .

شكر و عرفان

الحمد لله الذي وفقني لإتمام عملي هذا ، لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان والتقدير والعرفان إلى أستاذي الدكتور إبراهيم عتيق الذي أشرف على رسالتي هذه وتحمل جهداً وعناءً كبيرين ، كما أشكر أساتذتي الأفاضل الذين قاموا بتدريس المساقات الجامعية وأخص بالشكر مدير معهد الإدارة والاقتصاد الأستاذ الدكتور محمود الجعفري لما أضافه لي ولطلاب المعهد من علم وجهد وعطاء متواصل ، كما أشكر لجنة المناقشة والعاملين في جامعة القدس وعمادة الدراسات العليا عامة ومعهد الإدارة والاقتصاد خاصة لما وفروه لي ولطلاب الجامعة من إرشادات قيمة ومساعدة في منهجية البحث العلمي والمرافق البحثية لا سيما الإلكترونية منها والمتوفرة في مكتبة الجامعة .

كما أتقدم بجزيل الشكر لدائرة ضريبة الدخل في مدينة رام الله ممثلة بمساعد مدير عام ضريبة الدخل الأستاذ عاطف عمارنة ، ومدير الجباية رفيق بشر لما وفروه لي من معلومات قيمة وبيانات ثانوية لإنجاز هذه الدراسة .

كما أشكر كل من الدكتور يوسف سعادة والدكتور جهاد خصاونة والاستاذ عاطف عمارنة لتكرمهم بتحكيم الاستبيان ، وأخص بالشكر أخي العزيز محمد عفانة وزوجي مصطفى نزال لما بذلاه من جهد في توزيع الاستبيان وعرضها على المحكمين ، ويسرني أن أتقدم بجزيل الشكر والتقدير لأسرتي وزملائي في العمل على مساندتهم لي وتشجيعي المتواصل ، وأشكر كل من ساعدني لإتمام عملي المتواضع هذا .

والحمد لله رب العالمين ،،،

إيناس هاشم حسن نزال

التعريفات

التعريف	المصطلح
ضريبة الدخل المفروضة بالدولار الأمريكي بموجب أحكام قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .	1- الضريبة
التخفيض على صافي الدخل لغرض تحقيق العدالة.	2- الإعفاءات
التكلفة والمصروف والخسارة التي تخصم من إجمالي الدخل لغرض تحديد صافي الدخل	3- التنزيلات
حسابات منشأة الأعمال الختامية التي تقيس قيمة نتيجة الأعمال والمركز المالي بما في ذلك حساب توزيع الأرباح، وشهادة مدقق الحسابات القانوني في حالة الشركات المساهمة العامة والخاصة.	4- الحسابات الختامية
مجموع دخول المكلف المحققة من مصادر الدخل المبينة في هذا القانون.	5- الدخل الإجمالي
الدخل الإجمالي بعد حسم التنزيلات بموجب أحكام هذا القانون.	6- الدخل الصافي
مجموع الدخول الصافية بعد حسم الإعفاءات والخسائر المدورة والتبرعات المنصوص عليها وفق أحكام هذا القانون	7- الدخل الخاضع للضريبة
المكلف الفرد والشريك في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة وأية شركات أشخاص يحددها القانون .	8- الشخص الطبيعي
كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة ، أو ذات المسؤولية المحددة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية .	9- الشخص المعنوي
الشركة المساهمة العامة أو المساهمة الخصوصية المحدودة المسجلة في فلسطين وفقاً لقانون الشركات المعمول به والشركة الأجنبية أو فروعها العاملة في فلسطين.	10- الشركة
كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون .	11- المكلف
أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضاً خطأً من	12- مأمور التقدير

13- الفرض المحاسبي

المدير بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى هذا القانون .
الفرض المحاسبي هو أمر بديهي لا يحتاج إلى برهان ، وهو افتراض أساسي خاص بالبيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يعمل فيها المشروع، فالفرضية المحاسبية هي قضية متفق عليها من المحاسبين وتشتق من مجال عمل المحاسبة وتساعد في تفسير المبادئ وتطويرها (Hendricksen,1997,p.107)

14- المبادئ المحاسبية

هي قواعد إجرائية لإعداد التقارير المالية ، هذه المبادئ تزودنا بالإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وإعدادها ، إلا أنها لا ترقى إلى مرتبة القوانين الطبيعية التي تنتظر الاكتشاف، إنما هي من صنع الإنسان تطورت عبر السنين، فمن الممكن أن يعاد النظر فيها باستمرار ويجري تعديلها لتنتمشى وظروف البيئة الاقتصادية المحيطة ،المبادئ المحاسبية شبيهة بقواعد تنظيم الالعاب الرياضية مثل كرة القدم وكرة السلة ويتم اشتقاقها من الفروض المحاسبية (Meigs & Meigs,1996,p.11) .

15- المعيار المحاسبي

بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها ، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة .

المخلص

تناولت هذه الدراسة مدى توافق الإيرادات والمصروفات المحاسبية المعلنة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي مع الإيرادات والمصروفات المعدلة وفقاً لتشريعات ضريبة الدخل في فلسطين والمتمثلة في قانون رقم (17) لسنة 2004 ، وكذلك قياس توافق هذه التشريعات الضريبية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والفروض المحاسبية .

حيث تم مقارنة الربح المحاسبي متمثلاً بالإيرادات والمصاريف مع الربح الضريبي ، حيث يتم التوصل للربح المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ، أما الربح الضريبي فيعتمد على التشريعات الضريبية في فلسطين ، فدراسة شقي المقارنة يعتبر غاية في الأهمية ، حيث تمت مقارنة مواد قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 مع المعايير الدولية للتقرير المالي .

وكذلك وزعت استبانة على مجتمع الدراسة والذي تكون من ثلاثة طبقات وهي شركات الأموال ومدققي الحسابات القانونيين ومأموري ضريبة الدخل ، حيث تم اختيار عينة عشوائية من كافة محافظات الضفة الغربية .

تم اختبار العديد من الفرضيات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) ، حيث تم التوصل إلى العديد من النتائج من أهمها عدم توافق الربح المحاسبي المعلن وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي مع الربح الضريبي المعلن وفقاً للتشريعات الضريبية ، وقد جاءت هذه النتيجة من خلال تحليل عاملي الربح وهما الإيراد والمصروف .

اتفاق الإيرادات الضريبية مع الإيرادات المحاسبية ، حيث تم تبرير ذلك إلى أن كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل ما لم يرد نص على الإعفاء في قانون ضريبة الدخل .

أما من ناحية المصروفات فقد تم رفض التوافق بين المصروفات المحاسبية والضريبية مما يدل على أن هناك اختلافاً جوهرياً بين المصروفات المعدلة وفقاً للمعايير المحاسبية والمصروفات المعدلة وفقاً للتشريع الضريبي ، وبالتالي فإن الربح المحاسبي لن يتوافق مع الربح الضريبي لعدم توافق

المصروفات . أما المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والفروض المحاسبية فقد توافقت مع المعايير الدولية نتيجة عدم وجود فرق جوهري فيما بينهما .

وقد أوصت الدراسة بضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للتقرير المالي ، وتقليص الاختلاف بين التشريع الضريبي والمعايير الدولية ، والالتزام بالمبادئ المحاسبية في إعداد الحسابات الختامية لسهولة المقارنة بين البيانات المالية لمستخدميها ، وكذلك أوصت الدراسة إلى دعم الاقتصاد الوطني الفلسطيني وزيادة حركة التجارة وذلك بدخول الأسواق العالمية والتجارة الحرة ، والعمل مستقبلاً على دراسة أثر تبني هذه المعايير على الاقتصاد الفلسطيني في كل من المدى القصير والطويل ، كون المجتمع الفلسطيني مجتمعاً نامياً قد يحتاج لمتطلبات مختلفة عن متطلبات الدول الصناعية المتقدمة .

Abstract

This study explains the degree of the compatibility of accounting revenues and expenses prepared according to International Financial Reporting Standards with taxing revenues and expenses modified according to Income Tax Law in Palestine as stated in law No. (17) for the year 2004 , and measure the degree of compatibility of these income taxes with Generally Accepted Accounting Principles and Accounting Assumptions .

As we compare the accounting profit including revenues and expenses with tax profit , this leads us to discuss the basis we depend on in preparing both profits that is the financial standards for accounting profit and tax laws for taxation profit .

The researcher has selected a simple random sample included financial managers of public and private companies, auditors and taxation officers, questionnaire was prepared and distributed in West Bank.

Analytical comparison and statistical analysis was done with (SPSS) software in order to test many hypotheses.

These analyses lead us to conclude that there is no compatibility between accounting profit and taxing profit. This conclusion was determined from both analysis of revenues and expenses hypothesis.

Accounting and Tax Revenues seem to be compatible because in general all revenues are taxable except those exempt by law. How ever expenses seemed to be not compatible between accounting that depends on International Financial Reporting Standards and tax expenses that were adjusted according to tax laws. Tax laws are compatible with Generally Accounting Principles and Accounting Assumptions.

This study recommended that the commitment to International Financial Reporting Standards is very important .It also recommended decreasing the difference between these standards and tax laws, the commitment to Generally Accounting Principles and Accounting Assumptions in preparing financial reports in order to make it easier for users of financial statements to compare and analyze it.

Another recommendation is to encourage Palestinian economic growth by entering international trades and The General Agreement on Tariffs and Trade. We have to discuss later the effect of commitment to International Financial Reporting Standards on Palestinian society because it is considered a developing country and needs different requirements than developed and industrial countries that have adopted these International standards .

الفصل الأول

المقدمة

1.1 خلفية البحث

تعتبر المحاسبة مصدراً للمعلومات التي تحتاجها الجهات المختلفة المهتمة بشؤون المنشأة لمساعدتها في ترشيد قراراتها الاقتصادية المختلفة ، فالمحاسبة تخدم المنشأة من حيث تنظيم أعمالها بإعداد التقارير المالية الدورية ، بما يخدم مصالح الجهات المستفيدة من نتائج المحاسبة المالية سواء أكانت جهات داخلية كالإدارة أثناء قيامها بوظائف التنظيم ، والتخطيط ، والتوجيه ، والرقابة ، واتخاذ القرارات ، أو جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين والهيئات والجهات الحكومية ومؤسسات البحث العلمي (الرجبي ، 2006) .

ففي عصر العولمة واتساع أسواق المال العالمية وسيطرة الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي وبداية الثورة الصناعية ، وانتشار حالات الاندماج بين الشركات ، ووجود شركات المحاسبة الدولية والشركات التابعة لها ، كذلك زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمة التجارة العالمية مثل (GATT) The General Agreement on Tariffs and Trade ، وكذلك ظهور المؤسسات المالية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ، فكانت الحاجة ملحة لوجود معايير محاسبة موحدة تحكم عمليات القياس والإفصاح اللازمة عند إعداد القوائم المالية لتمكين الجهات المستفيدة من مقارنة القوائم المالية بسهولة من أجل تحليلها وتقييمها ، واتخاذ القرارات المناسبة .

فبدأت الجهود تتصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة أهمها المعايير المحاسبية حيث انعقد المؤتمر المحاسبي العالمي العاشر في مدينة سيدني الأسترالية عام 1972 ، وقدمت بريطانيا مشروعاً خاصاً بتكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ، وقامت بريطانيا وكندا والولايات المتحدة الأمريكية وعن طريق ممثلها بدراسة المشروع ، وانضم لاحقاً لهذه اللجنة استراليا ، فرنسا، ألمانيا، اليابان ، هولندا، والمكسيك . وتم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 ومركزها لندن ويبلغ عدد الهيئات المهنية الممثلة في هذه اللجنة 152 هيئة تمثل 112 دولة . حيث وافقت الولايات المتحدة الأمريكية على تقليل الفروق الموجودة بين المعايير الدولية والأمريكية .

ففي أوائل التسعينات كان هناك ما يقارب 37000 شركة دولية ، وكان من أكبر هذه الشركات في الاتحاد الأوروبي وعددها (38) شركة ، ومن ثم في الولايات المتحدة الأمريكية حيث وجد فيها (29) شركة أما اليابان فوجد فيها (16) شركة. (عبد القادر والחדاش،2007) .

أصبح الاهتمام في فلسطين بكل من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية واضحاً ، وذلك بعد إصدار قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 ، حيث ورد في المادة (18) منه بأن تظهر مرفقات الإقرار الضريبي لكل شخص معنوي وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين .

وكذلك وضحت مادة (8) بأنه يجوز تنزيل نفقات تبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي أيهما اقل (قرار بقانون ،2008) وفي هذا اهتمام واضح بمعايير المحاسبة الدولية من قبل التشريع الضريبي .

كذلك قانون الشركات المعمول به لغاية الآن وهو رقم (12) لسنة 1964م ، نصت المادة (170) منه على أن يقوم مدققو الحسابات مجتمعين أو منفردين بمراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها وعليهم بشكل خاص أن يبحثوا عما إذا كانت الدفاتر منظمة بصورة أصولية .

وكذلك نص قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004م ، الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية مادة (7) أن صلاحيات السوق تتضمن تطبيق قواعد وإجراءات الرقابة وتنفيذها على الأعضاء وتشمل الوضع المالي للشركات الأعضاء ومتطلبات التدقيق المالي وفقاً للمعايير الدولية.

وكذلك بينت مادة (26) من القانون انه يجب أن تعد نشرة الإصدار حيث تتضمن بياناً واضحاً عن الوضع المالي للمصدر وأي معلومات مالية من شأنها التأثير على الاستثمار، بما في ذلك الميزانية العامة وقائمة الدخل لآخر ثلاث سنوات للشركات العاملة ، أو دراسة الجدوى للشركات الجديدة والميزانية التقديرية للسنتين القادمتين وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية . (الوقائع الفلسطينية،2005) .

اهتم سوق فلسطين للأوراق المالية بالمعايير الدولية من خلال نظام الإفصاح الصادر عن السوق والذي نص في مادة (17) منه على الآتي " يجب أن يتم إعداد التقرير السنوي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية ، علماً بأنه تم إقرار هذا النظام في 9 أيار 2005 ، وبدأ العمل به اعتباراً من 15 تموز 2005 .

فإن اهتمام التشريع الضريبي وقانون الأوراق المالية بالمبادئ والمعايير المحاسبية بات واضحاً ، إلا أن ذلك لم يلغى اختلاف التشريع الضريبي مع هذه المعايير في بعض الأمور ، حيث يختلف الربح المحاسبي المعلن وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية عن الربح الضريبي المعدل وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ، وذلك في عدة بنود تسعى هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء عليها .

2.1 مشكلة البحث

إن ضريبة الدخل هي قانون إجرائي يشتمل على مواد وبنود ولكن تطبيقها ليس بالمسألة الإدارية أو الإجرائية السهلة ، وحيث أن الضريبة تفرض على الدخول الناتجة بشكل أو بآخر عن ممارسة نشاطات اقتصادية تنظمها عمليات محاسبية وتحكمها مبادئ وقواعد محاسبية (خشارمة ، 2002) . وبما أن التشريعات الضريبية اختلفت في العديد من النقاط مع كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والفروض المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي، فإن مشكلة البحث تكمن في بيان النقاط التي اختلف بها المشرع الضريبي مع المبادئ والمعايير المحاسبية ، حيث أن هذا الاختلاف يؤدي بدوره إلى اختلاف الربح المحاسبي المعلن عن الربح الضريبي المعدل والذي بدوره يؤثر على إيرادات خزينة الدولة من الضرائب المقطوعة من النشاطات الاقتصادية المختلفة . فالربح المحاسبي يمثل الربح الناتج من مقابلة إيرادات فترة مالية معينة بما يخصها من تكلفة ومصروفات نفس الفترة ، في حين أن الربح الضريبي هو الربح الذي نص عليه قانون ضريبة الدخل ويتم تحديده وفقاً لتعليمات وتشريعات مصلحة الضريبة (صلاح الدين ، 2005) .

3.1 أسئلة البحث

1. هل هناك توافق بين الإيرادات المحاسبية المعلنة وفقاً للمعايير الدولية والإيرادات الضريبية المعدلة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ؟
2. هل هناك توافق بين المصروفات المحاسبية المعلنة وفقاً للمعايير الدولية والمصروفات الضريبية المعدلة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ؟
3. هل هناك توافق بين المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ؟
4. هل تتأثر إيرادات خزينة الدولة باختلاف المعايير المحاسبية عن التشريعات الضريبية ؟

4.1 أهداف البحث

- 1) قياس مدى توافق الإيرادات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية مع الإيرادات الضريبية في ظل قانون (17) لسنة 2004 .
- 2) قياس مدى توافق المصروفات المحاسبية في ظل المعايير المحاسبية مع المصروفات الضريبية في ظل قانون (17) لسنة 2004 .
- 3) قياس مدى توافق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والفروض المحاسبية مع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .
- 4) قياس أثر اختلاف المعايير المحاسبية عن التشريع الضريبي على إيرادات خزينة الدولة .

5.1 أهمية البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها - بحسب علم الباحثة - الدراسة التحليلية الأولى في فلسطين التي تتعرض لقياس الاختلاف بين كل من المعايير الدولية للتقرير المالي والمبادئ والفروض المحاسبية مع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م .

إن اختلاف التشريع الضريبي عن المعايير المحاسبية يؤدي إلى اختلاف الربح الضريبي عن الربح المحاسبي ، فتكمن أهمية هذه الدراسة في بيان نقاط التوافق والاختلاف فيما بينهما ، حيث أن المشرع الضريبي رغب وتعهد في تحديد العديد من الإيرادات والمصروفات وذلك لغاية تنظيمية ورقابية على بنود القوائم المالية ، مثل تحديد سقف معين لمصروفات محاسبية خوفاً من المغالاة فيها ، أو الشك في بعض القيم والمعلومات المفصح عنها . (مقابلة ، صبري ، 2008) .

فعملت هذه الدراسة على إلقاء الضوء على هذه النقاط الجوهرية التي اختلف بها الربح المحاسبي عن الربح الضريبي لما لذلك من أثر على حجم ضريبة الدخل التي يتم استقطاعها بعد تعديل قائمة الدخل المحاسبية وفقاً للتشريع الضريبي لصالح خزينة الدولة .

6.1 فرضيات البحث

- 1) الفرضية الأولى : لا تتوافق الإيرادات المحاسبية مع الإيرادات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م .
- 2) الفرضية الثانية : لا تتوافق المصروفات المحاسبية مع المصروفات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م .
- 3) الفرضية الثالثة : لا تتوافق المبادئ والفروض المحاسبية مع التشريعات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م .

7.1 محددات البحث

- هناك بعض المحددات والمعوقات التي واجهت هذه الدراسة من أهمها ما يلي :
- 1) استثناء قطاع غزة من عينة البحث وذلك لصعوبة الوصول إلى الشركات المساهمة العامة والخاصة هناك ، وكذلك صعوبة الوصول لمقديري ضريبة الدخل في وزارة المالية بقطاع غزة وذلك بسبب الأوضاع السياسية والأمنية التي تمثلت في سيطرة حركة حماس على قطاع غزة في فترة توزيع الاستبيان حيث وزع في كل من شهر (تموز وآب وأيلول) لسنة 2007 .
 - 2) صعوبة استرجاع العديد من الاستبيانات لما تتطلبه من إمام بكل من القانون الضريبي ومعايير المحاسبة الدولية ، فكانت قلة المعرفة عند عدد كبير من مدراء الشركات المساهمة الخاصة عائقاً أمام الباحثة للحصول على العدد المطلوب من الاستبيانات حيث اعتذر عدد كبير من المدراء عن الإجابة بحجة عدم القدرة ، مما أطل من فترة الاسترجاع .
 - 3) ندرة الدراسات السابقة التي عالجت موضوع الدراسة كانت عائقاً أمام الباحثة لعقد المقارنة من هذه الدراسة والدراسات السابقة بطريقة وافية .

الفصل الثاني

أدبيات الدراسة والإطار النظري

1.2 المقدمة

يعرض هذا الفصل الدراسات العربية والأجنبية ذات العلاقة بمشكلة البحث وأهدافه ، وتلخيص نتائج هذه الدراسات ، وكذلك تم توضيح الإطار النظري للبحث من خلال الرسم التوضيحي للنموذج الذهني ، وبيان عناصر الإطار النظري المتمثلة في كل من المعايير الدولية للتقرير المالي والتشريع الضريبي ، وعلاقة المحاسبة المالية بالمحاسبة الضريبية ، أثر الالتزام بهذه المعايير .

2.2 الدراسات العربية :

(1) (دراسة العصا، 2005) بعنوان (أثر اختلاف طرق الإهلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار)، حيث تناولت هذه الدراسة أثر اختلاف طرق الإهلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار ، وعلى أهم المعوقات التي تحول دون تطبيق طرق الإهلاك المعجل للأغراض الضريبية ، وطبقت الدراسة على عينة من المدققين ومأموري التقدير في ضريبة الدخل ومدراء ماليين في الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي ، ومن نتائج الدراسة وضوح التباين في الربح المحاسبي والضريبي نتيجة اختلاف طرق حساب الاستهلاك مما أثر على الوفورات الضريبية وعلى القرارات السليمة للاستثمار في الشركات ، كما تم التوصل إلى أن هناك معوقات من تطبيق طريقة القسط المتناقص لأغراض الضريبة ، وأوصت الدراسة بضرورة تقليص الفجوة بين الربح الضريبي والمحاسبي بتطبيق طرق الإهلاك المعجل واستغلال الوفورات الضريبية الناتجة في حالة تطبيقها لغايات تشجيع الاستثمار .

(2) (دراسة الجيعان، 2004) رسالة غير منشورة بعنوان (تأثير قوانين الضرائب والقوانين الاقتصادية على الإفصاح في الشركات المساهمة)، تطرقت هذه الدراسة إلى كل من قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 وقانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 ومشروع قانون ضريبة الدخل

الفلسطيني المقر بالقراءة الثانية وقانون تشجيع الاستثمار الفلسطيني وقانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 - من أجل إلقاء الضوء على ما جاءت به هذه القوانين لتعزيز مبدأ الإفصاح والعلانية والنشر وما هو النقص الذي يعتريها في هذا المجال ، وحتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالاً لا بد من مراعاة توقيتته ، وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في البيان رقم (4) الصادر عنه على أهمية عنصر توقيت الإفصاح حيث نص ذلك البيان على أنه يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره ، ويجب الموازنة بين السرعة في الإفصاح عن المعلومات من جهة والدقة واكتمال المعلومات المفصح عنها من جهة أخرى ، وأوصى الباحث بضرورة الإفصاح بالمعايير السليمة وضرورة الالتزام بالوقت المناسب حتى تعم الفائدة على كافة مستخدمي البيانات المالية بمن فيهم الإدارة الضريبية .

(3) (دراسة خوية، 2004) رسالة غير منشورة بعنوان (التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية)، اهتمت بمدى استخدام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية للتخطيط الضريبي ، وعناصره المختلفة ، في سبيل تخفيض أعبائها الضريبية بالطرق القانونية من خلال استفادة هذه الشركات من المزايا التي منحها كل من قانون ضريبة الدخل وقانون تشجيع الاستثمار ومن خلال الممارسات المالية والإدارية والمحاسبية المختلفة ، عمل الباحث على تصميم استبانة مكونة من (34) سؤالاً تم توزيعها على عينة من الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ومكاتب تدقيق ومأموري الضرائب .

وكانت نتائج الدراسة أنه من الممكن الاستفادة من المزايا الممنوحة في كلا القانونين لتخفيض العبء الضريبي ، إلا أن قانون ضريبة الدخل يتمتع بنسبة أعلى من قانون تشجيع الاستثمار في منح هذه الميزة .

(4) (دراسة العبادي، 2003) بعنوان (مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية) عالجت هذه الدراسة مشكلة التباين بين قوانين ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمفهوم معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها وتطبيقاتها ، والتعريف بالتشريعات الضريبية في الأردن ، ودراسة درجة التوافق بين قوانين الضريبة ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية ، ومدى الالتزام بهذه المعايير ، وتكمن أهمية هذه الدراسة في تحقيق أهداف الضريبة من تحقيق للعدالة وللأهداف الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق التوافق وتشجيع الاستثمار ، وخلصت الدراسة لإثبات انه لا يوجد توافق بين قوانين الضريبة ومعايير

المحاسبة الدولية ، ولا بين الربح المحاسبي والضريبي ، ولا يوجد توافق أيضاً بين الإيرادات والمصاريف المقبولة ضريبياً والإيرادات والمصاريف المحاسبية ، وأوصى الباحث بضرورة المواءمة بين قوانين وتشريعات ضريبة الدخل مع معايير المحاسبة الدولية لتقليل الاجتهادات الشخصية للمقشرين وبالتالي بث روح الثقة بين دائرة ضريبة الدخل والمكلفين .

(5) (دراسة خشارمة، 2002) بعنوان (مقارنة مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً مع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة (1985) والقانون المعدل له رقم (14) لسنة 1995 حيث استعرض الباحث تطور الضريبة في الأردن والأهداف المرجوة من جباية الضريبة وقارن التشريعات الضريبية في الأردن مع كل من مبدأ استقلالية الوحدة المحاسبية ، والاستمرارية ، والفترة المحاسبية ، وثبات قيمة العملة ، والتحقق ومقابلة الإيرادات بالمصروفات ، والتكلفة التاريخية ، والموضوعية والثبات ، والحيطة والحذر ، والإفصاح الكامل ، والأهمية النسبية . وتوصلت الدراسة أن هناك توافقاً كاملاً مع بعض الاستثناءات المحدودة التي كان التوافق فيها بشكل جزئي ، وبين الباحث أن هذا التوافق يعني التماشي مع معايير المحاسبة الدولية مما يعني إيجاد بيئة استثمارية تنافسية تجتذب الاستثمارات العالمية للأردن ، إذ أن أحد متطلبات الشركات الاستثمارية العالمية هو الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية ، وهذا من شأنه أن يعمل على رفع مستوى الاقتصاد الوطني وبالتالي تحسين مستوى الحياة الاجتماعية للأفراد في الأردن .

(6) (دراسة المشاعلة، 2000) بعنوان (مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية وقانون ضريبة الدخل)، اهتم ببيان مدى التوافق بين قانون ضريبة الدخل ومعايير المحاسبة الدولية ، حيث تم دراسة أربعة أبعاد وهي البضاعة ، عقود الإنشاء ، محاسبة الاستهلاك ، التأجير التمويلي وذلك لبيان مدى علاقتها وتوافقها مع قانون ضريبة الدخل . وكانت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة توافقية مع كل من معيار البضاعة وعقود الإنشاء ، أما معيار الاستهلاك فقد كان هناك توافقاً بين المعيار وقانون ضريبة الدخل ، أما بالنسبة لمعيار عقود التأجير التمويلي فبينت النتائج أنه لا يوجد توافق بينها وبين قانون ضريبة الدخل فيما يتعلق بالمؤجر ، أما بالنسبة للمستأجر فقد تبين أنه يوجد توافق . وكانت محددات البحث هنا عدم التطرق لكافة المعايير المحاسبية واقتصار البحث لأربعة معايير فقط .

(7) (دراسة حسن ، 1998) بعنوان (دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون)، بيان أهمية القوائم المالية لعرض وتوصيل المعلومات عن الأنشطة الاقتصادية ، ويمثل

المخزون في معظم الأنشطة عنصراً هاماً من عناصرها ، حيث أن حدوث أي تغيير فيه يؤثر بصورة مباشرة على دلالة هذه القوائم ، وعلى قيمة ما تقدمه من معلومات بالنسبة لمستخدميها ، وكذلك على مدى توافقها ، سواء أتبعته الوحدة الاقتصادية نظام الجرد الدوري أو المستمر بشأن مخزونها . ومن المتعارف عليه محاسبياً وجود عدة أسس لتقييم الأصول من أهمها أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة السوقية ، وتتعدد طرق وقوانين تطبيق هذه الأسس وفقاً لنوع الأصل محل التقييم . أوصى الباحث على الاعتماد على هذه الأسس لبناء معايير المحاسبة بما يتلاءم مع القوانين الاقتصادية.

3.2 الدراسات الأجنبية :

(1) دراسة (Christen and others, 2007) بعنوان (الاختلاف في النتائج الاقتصادية نتيجة الانسجام مع معايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة بين بريطانيا وألمانيا) ، تبين هذه الدراسة نتائج تبني معايير المحاسبة الدولية في بريطانيا من الناحية الاقتصادية ، حيث اختلفت النتائج وفقاً لطبيعة هذه الشركات حيث كانت النتائج متباينة فهناك من خسر وهناك من كسب جراء الالتزام بالمعايير . ففي بريطانيا وقبل عام 2005 كان الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية طوعي حيث كانت معظم الشركات تحضر قوائمها المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في بريطانيا ، أما ألمانيا فكان لهم حرية الخيار في استخدام المعايير الدولية أو الأمريكية ، إلا أنه وفي عام 2005 فإن كلاهما التزما بالمعايير الدولية كنتيجة منطقية لدخولهما في الإتحاد الأوروبي . لا تشير نتائج هذه الدراسة إلى خفض أو زيادة تكلفة رأس المال نتيجة تبني المعايير الدولية بشكل إلزامي عموماً ، إلا أن التكلفة والمنفعة للمجتمع تتضح بالنظر لهذه الشركات ، حيث يعتبر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية هو إعادة توزيع الثروة بين الوكلاء في المجتمع خلال التغيير في تكلفة رأس المال . فلو كان الهدف هو تخفيض تكلفة رأس المال فقط فإن أفضل حل يكون بالالتزام الاختياري بدلاً من الالتزام الإلزامي حيث يعطي الالتزام الاختياري فرصة لتقييم منافعهم الخاصة قبل الالتزام بالمعايير الدولية .

إن تبني المعايير كان له آثاراً متفاوتة فهناك من كسب وهناك من خسر ، فلو كان الأثر إيجابياً لكل الأطراف لثم تبني المعايير منذ زمن بعيد ، فإنه من المعقول أن يكون هناك كسباً متفاوتاً بين الدول والشركات ، فإن المكاسب التي تحققها أي شركة ستكون ذات نفع للمجتمعات المشابهة التي تريد أن تحذو حذو هذه البلاد في تبني معايير المحاسبة الدولية ، كما أن الآثار ستكون مشابهة إلى حد ما .

2) دراسة (Haverals,2007) بعنوان (التحليل الكمي لأثر معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للقرير المالي على العبء الضريبي للشركات - بلجيكا) ، أقر القانون الأوروبي (2002/1606) في 19 تموز سنة 2002 أنه على كافة الشركات المدرجة أن تلتزم بالمعايير الدولية وذلك من 1 كانون الثاني لسنة 2005 ، وكذلك فإن تنسيق وتوافق النظام الضريبي المتعلق بالشركات ضمن الإتحاد الأوروبي أمر مطلوب حيث زادت عدد البلدان في الإتحاد الأوروبي (10) ليصل العدد إلى (25) دولة تستخدم أنظمة ضريبية مختلفة ، فمن أجل الوصول الى سوق داخلية متكاملة كلياً فإن توحيد النظام الضريبي سيكون حلاً لمثل هذا التباين .

إن معايير المحاسبة الدولية تلعب دوراً مزدوجاً بين دول الإتحاد ، الدور الأول هو توافق وانسجام معايير إعداد القوائم المالية لهذه الشركات المدرجة حيث تكون القوائم المالية أكثر شفافية وقابلية المقارنة ، أما الدور الثاني فهو اعتبار ان توفيق المعايير الدولية هو نقطة البداية المحايدة نحو تطوير نظام ضريبي مشترك بدلاً من (25) نظام ضريبي مختلف في الإتحاد الأوروبي . وهذا إذا تم يجب أن يتم التوافق مع المبادئ المحاسبية والمعايير في المحاسبة الضريبية وخاصة ما يتعلق بكل من نسبة الإنجاز والاعتراف بالإيراد وتخفيض قيمة الأصول .

تحاول هذه الدراسة أن تبين أثر المعايير الدولية على المحاسبة الضريبية وعلى العبء الضريبي للشركات في بلجيكا ، فكانت النتيجة أن هناك أثراً كبيراً وغير موحد على القطاعات المختلفة . فمثلا قطاع الإنشاءات والمعدات تأثر بزيادة العبء الضريبي أكثر من غيره من القطاعات الأخرى ، فإن استخدام المعايير المحاسبة على أساس ضريبي موحد يعمل على زيادة العبء الضريبي للشركات من 3.8% - 14.6% معتمداً على نوع القطاع ، وزيادة العبء الضريبي للدول ضمن الإتحاد من 3.3% - 10.1% ، حيث تأثرت بلجيكا بنسبة 8% وهي نسبة أعلى من متوسط باقي الدول .

إن الالتزام بالمعايير والالتزام بالأساس الضريبي الموحد في الإتحاد الأوروبي يمكن أن يشكل فرصة لتخفيض نسبة ضريبة الدخل المتعلقة بالشركات بدون تغيير العبء الضريبي بشكل عام ، حيث يشجع ذلك الاستثمارات بشكل مؤكد .

فمن نتائج هذه الدراسة إن فرض معايير محاسبة موحدة بين الدول الأعضاء مع عدم تقارب نسب الضريبة في هذه الدول سيبقي التنافس الضريبي موجود ، فمن أجل جذب الاستثمارات يجب تخفيض نسبة الضريبة بغض النظر عن اختلاف العبء الضريبي .

3) دراسة (Aljifiri and Khasharmeh,2006) بعنوان (تحري مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الإمارات العربية المتحدة) ، تقع الإمارات في غرب آسيا وتتضمن سبع إمارات وهي أبو ظبي

، دبي ، الشارقة ، رأس الخيمة ، عجمان ، أم القوين ، والفجيرة ، تحاول هذه الدراسة تحري مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية لبيئة الإمارات ، تبنت الشركات في الإمارات معايير المحاسبة الدولية حيث أن 87% من هذه الشركات تحضر قوائمها المالية باللغة الإنجليزية كعامل قوي يظهر تبني المعايير ، كما أن حجم المؤسسة (مقاساً بحجم الأصول) له أثراً هاماً في مدى تبني المعايير ، أما نوع القطاع وطبيعة الشركة مدرجة أو غير مدرجة فلم يكن له أثراً هاماً إحصائياً في مدى تبني معايير المحاسبة الدولية ، كما أن هناك إجماعاً عاماً من قبل المدققين والسامسة والمحللين الماليين والمدراء الماليين على ضرورة تبني المعايير الدولية وأهميتها لدولة الإمارات .

إن التقارير المالية لها أهميتها الكبرى لكل من حملة الأسهم والمستثمرين والمؤسسات الحكومية والمحاسبين والباحثين الأكاديميين والمحللين الماليين والمدراء ، مما يساعد على دعم الكيان الاقتصادي وجعل القوائم المالية أكثر ملائمة وقابلية للمقارنة مما يساعد على استقطاب الاستثمارات وجعل البيانات ذات مصداقية وثقة من قبل المستفيدين .

وفي عام 2005 تم النقيذ بمعايير المحاسبة الدولية طوعاً أو إلزاماً ، حيث التزمت معظم بلدان الإتحاد الأوروبي بتلك المعايير بينما كانت هناك بعض البلدان خارج الإتحاد تجد صعوبة في تبني هذه المعايير وذلك لبعذ المعايير عن أنظمتها وقوانينها الداخلية ، الإمارات تتبع تبني اقتصاد السوق وتحرير التجارة مما يجعلها تتجه نحو تبني السياسات التجارية العالمية لتتمكن من تحرير تجارتها وأسواقها المالية ، وكما هو الحال فإن العديد من بلدان الشرق الأوسط تحذو حذو الإمارات في تبني معايير التقرير المالي الدولية لما لذلك من أهمية في تطور الأسواق المالية حرية التجارة .

4) دراسة (Tzovas 2006) بعنوان (العوامل التي تؤثر على السياسات المحاسبية للشركات في ظل توافق المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية)، تهدف هذه الدراسة فحص العوامل التي تؤثر على السياسات المحاسبية المعمول بها في الشركات باليونان ، حيث تؤكد هذه الدراسة وعي الإدارة وإدراكها لأهمية السياسات المحاسبية في التأثير على وضع الشركة وعلى علاقتها بالمساهمين . المنهجية المتبعة في هذه الدراسة المقابلات مع مدراء أكبر مائتي شركة في اليونان ، حيث تم الاستقصاء عن السياسات التي يتبعونها في شركاتهم ، وما هو تأثير هذه السياسات على الشركة . وكانت النتائج تتجه نحو تبني السياسات التي تهدف إلى تخفيض ديون الضريبة المستحقة على الشركة وتخفيض العبء الضريبي ، وتسجيل أرباح تؤثر على سعر الأسهم للشركة ، وبالتالي فإن وضع الشركة المربح يحسن صورتها أمام الجهات الممولة وتمكنها من الإيفاء بالتزاماتها .

فإن تبني الشركة لمعايير محددة تستند عليها في سياساتها المحاسبية ، تجعلها بين خيارين هل تتبنى طرق محاسبية تعمل على إظهار أرباح الشركة لما فيه من إيجابيات اتجاه مستخدمي الأوراق المالية ، أم تعمل على الاستناد لمعايير تمكنها من خفض العبء الضريبي وتبني سياسات هادفة لتقليل تكاليف الشركة عن طريق خفض الأرباح ، فيرى الباحث أن الشركة هنا عليها أن تختار المفاضلة ما بين الخيارين هل تستفيد من الضريبة أم تجعلها تكلفة عليها (Trade off) ، فتسوية الأمور داخل الشركة يعتمد على السياسات المحاسبية المتبناة آنذاك وعلى الأهداف التي تريد الإدارة أن تحققها .

فمثلاً إذا كان هدف الشركة جذب المستثمرين فإنها ستتبع الطرق المحاسبية التي تظهر أرباحاً آنية ، وهذا طبعاً سيلفت نظر المستثمرين إلى أن وضع الشركة في أوجه ، أما إذا كانت سياسة الشركة تخفيض الضريبة عليها فإنها سوف تتبع الطرق المحاسبية التي تسجل المصاريف الأعلى بداية وذلك لتوفير الضريبة في هذا الوقت نظراً للوضع المالي للشركة ولأهداف إدارة الشركة الخاصة .

(5) دراسة (Stoiaoff and Kaidonis,2005) بعنوان (هل تشريعات الضرائب والمحاسبة تعمل على تقديم الامتياز والخدمات للمجتمع - دراسة تطبيقية على المناجم في استراليا) ، توضح هذه الدراسة أهمية كل من النظام المحاسبي والنظام الضريبي في استراليا ، ومدى خدمة كلاهما للمجتمع الاسترالي ، تبين المحاسبة الضريبية الفروقات بين تحميل المصاريف من الناحية المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية وتحميل نفس المصروف لنفس الحدث من الناحية الضريبية ، فهذا الخلاف مشار إليه في معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الضرائب حيث أشار المعيار إلى الفروقات الدائمة والمؤقتة الناتجة من الفرق بين الإيرادات والمصروفات المحاسبية والضريبية ، حيث أن هذه الفروقات واردة الحدوث ومن الممكن قبولها ، إلا أن التوافق بين كل من النظام المحاسبي والضريبي من شأنه أن يخدم المجتمع الاسترالي من الناحية الاقتصادية والاستثمارية .

مجتمع الدراسة هو قطاع التعدين في استراليا ، فقد تم قياس أثر المعايير المحاسبية والنظم الضريبية المختلفة على حياة المنجم الاقتصادية ، فهذه المصادر الطبيعية من ذهب ومواد خام هي ثروة اقتصادية حقيقية لاستراليا حيث ينفق مصاريف هائلة للاستفادة من هذه المناجم .

تحقق هذه المناجم إيرادات مرتفعة وأرباح توزع على المساهمين ودفعي رأس المال ، فالأنظمة والقوانين المعمول بها في إدارة هذه المناجم تؤثر على الأطراف المختلفة حيث يستفيد طرف على حساب الآخر عادة ، فزيادة الأرباح تحقق عوائد توزع على المساهمين . وكذلك فإن الضرائب المدفوعة على هذه الأرباح للدولة تخدم المجتمع الاسترالي لأنها تعود عليه بالخدمات العامة .

فمن هنا نرى أن كل من النظام المحاسبي والضريبي يخدم المجتمع الاسترالي كل من جهته ، فالمعايير المحاسبية تعمل على إعداد حسابات ختامية صحيحة وذات قابلية للمقارنة ، والنظام الضريبي يعمل على خدمة المجتمع من ناحية توفير الخدمات والرفاهية ، فكلًا منهما يخدم المجتمع بشكل مستقل عن الآخر .

6) دراسة (Poee, 2003) بعنوان (السياسات المحاسبية والإفصاح في ضوء الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية)، تم تحليل دقة ومستوى الإفصاح في البيانات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن المكاسب والأرباح لمجموعة من الشركات ، حيث تمثلت عينة الدراسة في (1553) شركة من اثنان وعشرون بلدا ، وقد أعزى الباحث الاختلاف في مستوى الإفصاح لهذه الشركات على التوقعات في السوق وعلى كمية المعلومات المتاحة في البيئة المحيطة وعلى طبيعة الدستور والقانون الأساسي لكل بلد ودرجة الإلزام القانوني للتمسك بالمبادئ والمعايير المحاسبية . فكانت نتائج هذه الدراسة أن توخي الدقة في الإفصاح عن المعلومات الموجودة في البيانات المالية تتناسب طرديا مع دقة التنبؤ بالعائدات والمكاسب ، وهذا ما يحتاجه المستثمرون ويسعون إليه فوجود بيانات مالية ذات مصداقية عالية ودرجة اعتماد كافية توفر المناخ الاستثماري الجيد والقدرة على التنبؤ بالأرباح في سوق الأسهم والأوراق المالية .

7) دراسة (Hollis Ashbaugh & Per Olsson 2002) بعنوان (دراسة استكشافية لطرق تقييم الممتلكات حسب معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما)، فقد وضحت أهمية كل من معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، فالتطور الاقتصادي الواضح ودخول عصر العولمة ، والتعاون الواسع ما بين الشركات في كافة أنحاء العالم ، عمل على ضرورة دراسة كل من المعايير والمبادئ المحاسبية وهذا ما تطرقت له هذه الدراسة حيث وضحت أن كل من (IAS) و (GAAP) يعملان على مساعدة المستثمر في الحصول على بيانات وتقارير مالية وفق أسس سليمة تجعله قادرا على اتخاذ قراراته بالاستثمار بتعقل و روية .

8) دراسة (Aisbitt, S. 2002) بعنوان (القواعد الضريبية والمحاسبة - بعض التطورات الحديثة)، اهتمت الباحثة Sally بما ورد في بحث " Blake & others " سيتم ذكره لاحقا ، فبعد خمس سنوات من نشر البحث السابق قامت الباحثة بالتعليق على ما ورد من تباين واضح في الأرقام الواردة في تقرير

(Daimler Benz) ، وأكدت الباحثة على ضرورة الالتزام بمعايير محاسبية دولية موحدة ، وربط النظام الضريبي ما بين دول الإتحاد الأوروبي وذلك من أجل سهولة المقارنة والتحليل وعادة ما يحدث اختلاف ما بين التشريعات الضريبية والمعايير المحاسبية ، إلا أن معظم التشريعات الضريبية تكون أكثر قدما من المحاسبية أو المالية مما يجعلها مهيمنة غالبا ، فالربط ما بين المحاسبة والضرائب أمر ضروري إلا أن ذلك قد يكون من الصعوبة ، والدنمارك مثال على ذلك ، حيث فشل فيها محاولة الربط ما بين التشريعات الضريبية والمحاسبية .

أكدت الباحثة على ضرورة تحقيق التوافق والانسجام في إعداد الحسابات الختامية عن طريق استخدام معايير المحاسبة الدولية ، حيث يكون التوافق المحاسبي بداية الطريق نحو التوافق الضريبي بين البلدان ، كما أكدت على ضرورة اهتمام الحكومات المحلية بالنظام الضريبي وتعديله بما يتوافق مع التطورات الحديثة ، مع ضرورة الالتزام بشفافية التقارير المالية ووضوحها ، فلا نجعل من قوانين الضرائب جسرا لتقليل الأرباح وتخفيض الضرائب ، وإنما علينا إظهار أداء المؤسسة بالشكل الحقيقي وعرض بياناتها المالية بشفافية ووضوح .

9) دراسة (Ann B. Murphy 2000) بعنوان (أثر التوافق ما بين معايير المحاسبة الدولية والسياسات المحاسبية)، اهتمت بدراسة مدى التوافق والانسجام ما بين التقارير المالية المعدة لمجموعة من الشركات التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية من حيث تقليل الخلافات وسهولة المقارنات فيما بينها ، وركزت هذه الدراسة على أربعة من معايير للمحاسبة وهي الاستهلاك والمخزون وأساس التكلفة والاندماج ، وكان من نتائج الدراسة أن هناك توافق وانسجام ما بين هذه الشركات إلا أن الباحث لم يعزي السبب وراء ذلك لتبني معايير موحدة فقط وإنما كان هناك أسباب أخرى لذلك . فكان سؤال هذه الدراسة هل التوافق ما بين الممارسات المحاسبية بين الشركات هو نتيجة تبني معايير محاسبة دولية موحدة ؟ وكانت نتيجة الدراسة أن تقليل الفروقات ما بين الممارسات المحاسبية والتنسيق والتعاون وتوحيد الجهود ما بين الشركات يقلص الخلافات بين هذه الشركات ويؤدي إلى التوافق ما بين الشركات ، إضافةً إلى تبني المعايير الدولية الموحدة .

10) دراسة (Blake and others 1997) بعنوان (العلاقة بين قوانين الضرائب والقواعد المحاسبية - حالة سويدية)، تم إلقاء الضوء على اهتمام كل من الإتحاد الأوروبي ولجنة معايير المحاسبة الدولية بالتوافق بين القوانين الضريبية والمعايير المحلية ، وخاصة للدول الأعضاء ، فمثلا ألمانيا تلتزم

بالتوافق ما بين قوانينها المحلية وخاصة الضريبية منها مع المعايير الدولية ، أما بريطانيا فلا يوجد عندها هذا الالتزام حيث تهتم بتطوير الممارسات المحاسبية بشكل منفصل عن القواعد الضريبية .
وعالج البحث حالة السويد كونها تتعارض مع كل من النموذجين البريطاني والألماني ، حيث اعتمد البحث على الدراسات السابقة والمقابلات مع مدراء في شركات مختلفة ، حيث تبين أن محاولة الربط ما بين القوانين الضريبية والقواعد المحاسبية في السويد يشكل عاقبة أمام تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، وذلك بسبب أن هناك تباين واضح ما بين التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية ، فقانون الضريبة يصعب شرحه نظرا للتعقيدات الموجودة فيه وخاصة في حال اندماج الشركات مع شركات أخرى أجنبية في ظل التجارة الدولية ، وهذا ما وضحه معظم من تمت مقابلتهم .
وعادة ما يتم تبني السياسات المحاسبية التي تعمل على تقليل الدخل الخاضع للضريبة ، إلا أن الفروقات في القواعد والسياسات المحاسبية بين البلدان المختلفة توصلنا لنتائج متباينة ، وهذا ما حدث فعلا وكانت الفروقات المحاسبية عن الضريبة مثار جدل لكثير من الباحثين في العديد من المقالات ، ففي سنة 1993 وحسب تقارير (Daimler Benz) كانت أرباح إحدى الشركات في ألمانيا (615) مليون حسب القواعد المحاسبية المحلية ، مقارنة بخسائر بقيمة (1839) مليون فيما لو تم حسابها بناء على المعايير المحاسبية في أمريكا .

11) دراسة (Cheng & others, 1997) بعنوان (أثر التباين في المعايير المحاسبية والتعاملات الضريبية على اندماج الشركات)، حيث قامت هذه الدراسة بفحص أثر الفروقات الناتجة عن المعيار المحاسبي الموجودات غير الملموسة مثل " الشهرة " والتشريع الضريبي الأمريكي والذي يطلق عليه (Tax Reform Act 1986) ، حيث شملت العينة (174) عملية اندماج مع شركات محلية ، و(88) عملية اندماج مع شركات أجنبية وذلك خلال الفترة 1982 - 1989 .

فكانت نتيجة البحث أن عملية دمج الشركات لشركات أخرى يزداد كلما زادت قيمة الشهرة وذلك في البلدان التي لا تعمل على إطفاء الشهرة . وكذلك تم ملاحظة ارتفاع عرض علاوة الإصدار وعدد الشركات المندمجة بعد المصادقة على القانون الضريبي من الكونغرس الأمريكي . فقد تم ملاحظة زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في أواخر الثمانينات وخاصة من بريطانيا وشركات أخرى يزيد عددها عن 13 شركة وذلك أيضا عن طريق دمج الشركات ، وتم اعزاء سبب ذلك للشكل القانوني الذي تصاغ به القوانين الضريبية وللتعديلات في المعايير المحاسبية آنذاك .

12) دراسة (Guenther, Hussein 1995) بعنوان (معايير المحاسبة والقوانين الضريبية المحلية : لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعيار الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO ، فقد تم فحص العلاقة والرابط ما بين القوانين الضريبية المحلية والمعايير المحاسبية المعمول بها معتمدين على المعيار الدولي المتعلق بالمخزون والذي يسمح باستخدام طريقة (الوارد أخيراً صادر أولاً) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية . وقد أظهرت الدراسة أنه تم تبني هذا المعيار في البلدان التي تسمح باستخدام هذه الطريقة لأغراض الضريبة . أما البلدان التي لا تسمح قوانين الضريبة فيها باستخدام هذه الطريقة لتسعير المخزون فإنها لا تستخدم هذه الطريقة ، حيث تعتبرها طريقة ممكنة ولكنها غير محببة . فمثلاً كندا وجنوب إفريقيا استخدموا طريقة (الوارد أولاً صادر أولاً) أو طريقة (المتوسط المرجح) لتسعير المخزون للأغراض المالية ، في حين أن كندا تستخدم طريقة (الوارد أخيراً صادر أولاً) للأغراض الضريبية بشكل قليل جداً وذلك لأن القوانين الأمريكية تطلب ذلك . وتظهر الدراسة علاقة المعيار المحاسبي المخزون وطريقة التسعير وعلاقة ذلك بالالتزام الضريبي من خلال إظهار دور طريقة (الوارد أخيراً صادر أولاً) لتوفير الضريبة كما هو الحال في الولايات المتحدة واليابان . حيث تلاقي هذه الطريقة استحساناً كبيراً وخاصة في أمريكا وذلك لتحقيقها لمبدأ (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) حيث أنها تقابل المصاريف الحالية بالإيرادات الحالية (SEC 1981, par .205.01) .

4.2 خلاصة الدراسات

1.4.2 الدراسات في جانب الإيرادات

- أظهرت دراسة (العصا) أثر الفجوة على الإيرادات من حيث أن اختلاف طريقة الاستهلاك المتبعة تؤثر على الوفورات الضريبية ، فطريقة القسط المتناقص تمكننا من الحصول على وفر ضريبي ، إلا أن هذه الطريقة غير مقبولة ضريبياً في التشريع الفلسطيني .

- وكذلك (دراسة العبادي) و(دراسة المشاعلة) بينت أن الفجوة بين التشريع الضريبي والمعايير المحاسبية تؤثر على الإيرادات لخزينة الدولة وذلك نتيجة توصله لعدم وجود توافق بين الربح المحاسبي والضريبي ، إلا أن دراسة المشاعلة كانت مقتصرة على أربعة معايير فقط .

- كما بينت دراسة (Haverals) أثر تبني المعايير الدولية في دول الإتحاد الأوروبي وبلجيكا على العبء الضريبي حيث تأثرت القطاعات في بلجيكا بشكل متفاوت فكان أكثرها تأثراً قطاع الإنشاءات والمعدات .

- كذلك دراسة (Tzovas) تظهر أنه من الممكن إتباع طرق محاسبية لتخفيض العبء الضريبي للشركة وذلك في حال نية إدارة الشركة تقليص الضرائب عليها .

- دراسة (Stoiaoff and Kaidonis) بينت ان النظام المحاسبي والضريبي كلاهما يخدمان المجتمع بشكل منفرد ، ويكون خدمة طرف عادة على حساب الآخر ولكن لو تم توافق النظام المحاسبي مع الضريبي فإن ذلك سيشكل عاملاً أساسياً لخدمة المجتمع في استراليا من الناحية الاستثمارية والاقتصادية .

- اهتمت الباحثة Sally بما ورد في بحث "Blake & others" فأكدت الباحثة على ضرورة الالتزام بمعايير محاسبية دولية موحدة ، وربط النظام الضريبي ما بين دول الإتحاد الأوروبي وذلك من أجل سهولة المقارنة والتحليل وضرورة تحقيق التوافق والانسجام في إعداد الحسابات الختامية عن طريق استخدام معايير المحاسبة الدولية ، حيث يكون التوافق المحاسبي بداية الطريق نحو التوافق الضريبي بين البلدان .

2.4.2 الدراسات في جانب الاستثمارات :

- أثر الفجوة على تشجيع الاستثمارات تم الإشارة إليها في (دراسة العصا) الذي بين أن طريقة الاستهلاك المعجل يعمل على تشجيع الاستثمار لما لهذه الطريقة من أثر على الوفورات الضريبية .

- من الممكن تشجيع الاستثمار بشكل غير مباشر عن طريق التخطيط الضريبي لتخفيف العبء الضريبي وذلك يكون باستغلال نقاط في القانون الضريبي بشكل قانوني كما ورد في (دراسة خويرة) .

- بينت (دراسة خشارمة) أن هناك توافقاً كاملاً بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبين معايير المحاسبة الدولية يساعد هذا التوافق على تشجيع الاستثمار ورفع مستوى الاقتصاد الوطني وتحسين مستوى الحياة الاجتماعية للأفراد في الأردن .

- كما بينت دراسة (Haverals) أن توحيد المعايير في بلجيكا وفي بلدان الإتحاد الأوروبي سيعمل على زيادة فرص الاستثمار فيما لو تم توحيد أنظمة الضرائب في بلدان الإتحاد لتقليص التباين الموجود في هذه الأنظمة المتعددة والتي وصل عددها إلى 25 نظام ضريبي ، فهنا يدعو الباحث لتقريب الأنظمة

الضريبية وتقليص الفجوة مع المعايير التي تم انتهاجها في دول الإتحاد ، والعمل على خفض نسبة الضريبة بغض النظر عن العبء الضريبي لتشجيع الاستثمارات .

- دراسة (Aljifiri and Khasharmeh) تبين أثر تبني المعايير الدولية في الإمارات على تشجيع الاستثمار ، فالإمارات تتبع تبني اقتصاد السوق وتحرير التجارة مما يجعلها تتجه نحو تبني السياسات التجارية العالمية لنتمكن من تحرير تجارتها وأسواقها المالية ، وكما هو الحال فإن العديد من بلدان الشرق الأوسط تحذو حذو الإمارات في تبني معايير التقرير المالي الدولية لما لذلك من أهمية في تطور الأسواق المالية حرية التجارة .

- دراسة (Tzovas) تشجيع الاستثمار بإتباع الطرق المحاسبية التي تظهر الشركة بوضع مالي يسير وتظهر أرباحاً في ذلك الوقت .

- دراسة (Peter) تبين أن الإفصاح عن المعلومات يشجع على الاستثمار وكذلك دراسة Hollis Ashbaugh & Per Olsson

3.4.2 الدراسات في جانب المنازعات :

- بينت كل من (دراسة العبادي) و (دراسة المشاعلة) أن توافق التشريعات الضريبية مع المعايير المحاسبية يقلل من الاجتهادات الشخصية للمقدين وبالتالي يبيث روح الثقة بين دائرة ضريبة الدخل والمكلفين مما يقلص عدد المنازعات الضريبية .

- دراسة (Ann B. Murphy) إن توحيد المعايير والتنسيق والتعاون وتوحيد الجهود يقلل الخلافات بين الشركات ويسهل عملية المقارنات .

- تقارير (Daimler Benz) في دراسة Blake ظهر أن الفروقات بالأرباح التي سجلت لنفس الشركة بإتباع طرق محاسبية مختلفة كانت مثار جدل وعاملاً يشكل خلافاً أثار العديد من التساؤلات .

4.4.2 الدراسات في جانب المعايير الدولية :

- معيار المحاسبة الدولي الأول عرض البيانات المالية ، والمعيار السابع قائمة التدفق النقدي ، تم بيان أهمية كل منهما في (دراسة الجيعان) حيث أن التوقيت المناسب لعرض المعلومات والإفصاح عنها له أثراً هاماً لمستخدمي البيانات المالية ، ويؤثر بشكل غير مباشر على تشجيع الاستثمار في حال تم الالتزام بمعايير الإفصاح بشكل مهني دقيق .

- المعيار الدولي الثاني المخزون ورد في (دراسة حسن) حيث بين أن هناك عدة أسس لتقييم الأصول مثل المخزون من أهمها أساس التكلفة التاريخية وأساس القيمة السوقية ، وتتعدد طرق وقوانين تطبيق هذه الأسس وفقاً لنوع الأصل محل التقييم ، حيث أوصى الباحث على الاعتماد على هذه الأسس لبناء معايير المحاسبة بما يتلاءم مع القوانين الاقتصادية .

- تبني المعايير له آثاراً متفاوتة على المجتمعات ، فإن تخفيض تكلفة رأس المال لم تتحقق لكل من تبني المعايير في بريطانيا حيث كان هناك من كسب وهناك من خسر جراء ذلك كما ورد في دراسة (Christen) .

- دراسة (Cheng & others, 1997) والتي تحدثت عن المعيار المحاسبي الموجودات غير الملموسة مثل " الشهرة " والتشريع الضريبي الأمريكي (Tax Reform Act 1986) ، فقد تم ملاحظة زيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في أواخر الثمانينات وخاصة من بريطانيا وشركات أخرى يزيد عددها عن 13 شركة وذلك أيضاً عن طريق دمج الشركات ، وتم عزو ذلك للشكل القانوني الذي تصاغ به القوانين الضريبية وللتعديلات في المعايير المحاسبية آنذاك .

- دراسة (Guenther, Hussein 1995) تحدثت عن المخزون والذي يسمح باستخدام طريقة LIFO الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتعمل هذه الطريقة على توفير الضريبة حيث تلاقي هذه الطريقة استحساناً كبيراً وخاصة في أمريكا وذلك لتحقيقها مبدأ (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) حيث أنها تقابل المصاريف الحالية بالإيرادات الحالية .

5.2 مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة

تميزت هذه الدراسة بأنها الدراسة الأولى - حسب علم الباحثة - في فلسطين التي تطرقت للمعايير الدولية للتقرير المالي وعلاقة كل منها بقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ، حيث كانت الدراسات السابقة نادرة في هذا الموضوع ، فجاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نقاط اختلاف المشرع الضريبي مع المعايير الدولية للتقرير المالي لما لذلك من أهمية في تحديد نقاط اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي ، الذي بدوره يؤثر على حجم الضريبة المقطعة لصالح خزينة الدولة .

6.2 الإطار النظري

1.6.2 نموذج الدراسة :

الإطار النظري عبارة عن نموذج ذهني لكيفية تقنين العلاقات بين عدد من العوامل التي حددها الباحث ورأى أنها مهمة لمشكلة البحث وهو عبارة عن شبكة من العلاقات بين المتغيرات التي لها صلة بمشكلة البحث نमित ووصفت وخطط لها خلال مراحل المقابلات الأولية والملاحظة وتلخيص الدراسات السابقة (سيكاران، 1984) .

حيث يوضح النموذج علاقة كل من المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً ، والفروض المحاسبية ، والمعايير الدولية للتقرير المالي ، مع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 . حيث أن علاقة كل مبدأ أو فرض أو معيار مع نص قانون الضريبة ، يصب في معالجة مشكلة البحث والتي تكمن في بيان نقاط الاختلاف التي تؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي المعلن عن الربح الضريبي المعدل ، والذي بدوره يؤثر على حجم الضريبة المقطعة لخزينة الدولة من الربح الخاضع للضريبة بموجب هذا القانون .

2.6.2 الرسم التوضيحي للنموذج الذهني ووصف الإطار النظري :

<p>التشريع الضريبي في فلسطين</p> <p>قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004</p>	<p>الاختلاف بين الفروض والمبادئ والمعايير الدولية للتقارير المالية وقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004</p> <p>↓</p>	<p>الفروض والمبادئ والمعايير الدولية للتقارير المالية</p> <p>الفروض المحاسبية :</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) الوحدة المحاسبية . (2) الاستمرارية . (3) وحدة النقود . (4) الفترة المحاسبية (الدورية) . <p>المبادئ المحاسبية :</p> <ol style="list-style-type: none"> (1) الإفصاح الكامل . (2) الإعتراف بالإيراد . (3) التكلفة التاريخية . (4) المقابلة <p>*****</p> <p>المعيار 1 : عرض البيانات المالية</p> <p>المعيار 2: المخزون</p> <p>المعيار 7 : قائمة التدفق النقدي</p> <p>المعيار 8: السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات .</p> <p>المعيار 11: المقاولات</p> <p>المعيار 12: ضرائب الدخل</p> <p>المعيار 16: الممتلكات والمصانع والمعدات</p> <p>المعيار 17: عقود الإيجار</p> <p>المعيار 18 : الإيراد .</p> <p>المعيار 19: تكلفة منافع الموظفين</p> <p>لمعيار 20 : المنح الحكومية .</p> <p>المعيار 21: التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية</p> <p>المعيار 23: تكاليف الاقتراض</p> <p>المعيار 26: المحاسبة والتقرير عن برامج التقاعد</p> <p>المعيار 36: انخفاض قيمة الموجودات</p> <p>المعيار 37: المخصصات والموجودات المحتملة</p> <p>المعيار 38: الموجودات غير الملموسة</p>
<p>تباين الدخل المحاسبي والضريبي وتأثر حجم الضرائب المقتطعة لصالح خزينة الدولة</p>		

7.2 المتغيرات التي وصفت في الإطار النظري :

1.7.2 المحاسبة :

المحاسبة فن تسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث والمعاملات المالية والتي يمكن التعبير عنها بوحدات نقدية وتتمتع بخصائص مالية بهدف تفسير النتائج الناجمة عن الأحداث والمعاملات المالية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية . هذا ما صدر عام 1941 عن لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين AIA والذي أصبح اسمه فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) .

المحاسبة عبارة عن نشاط خدمي، تكون وظيفتها تزويد المعلومات الكمية والتي تكون طبيعتها مالية أساساً وذلك لوحدة اقتصادية معينة، والتي تستوجب أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية . هذا ما صدر عن مجلس المبادئ المحاسبية (APB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1970 .

علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة(عبد الله وآخرون، 1981، ص13).

2.7.2 المعيار المحاسبي :

يمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه " بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها ، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة ، يعد مصطلح المعايير المحاسبية تعبيراً فنياً استخدمه المحاسبون لتشمل دلالاته على كل ما هو متفق على أنه مقبول في علم المحاسبة والمتبع في وقت معين ، وتجمعت هذه المعايير تدريجياً لمعالجة معاملات تستحدث مع الزمن (المجلد السابع للمجمع العربي ، 2001 ، ص110).

3.7.2 الضريبة :

اختلف الفقهاء والمفكرون الاقتصاديون في تعريفهم للضريبة وذلك بسبب تطور الفكر الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وقد حاول الفقه التقليدي تفسيره لفرض الضريبة من قبل الدولة على المواطنين بالرجوع إلى فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة كالتعليم والصحة وغيرها، وكان روسو صاحب فكرة العقد الاجتماعي هو الذي طرح هذا الرأي حيث قال بأن عقداً ضمناً يقوم بين الأفراد من جهة والدولة من جهة أخرى يلتزم بمقتضاه الأفراد بتقديم الضرائب وتلتزم الدولة من جانبها بتحقيق منفعتهم العامة في شتى المجالات ، فالضريبة تعرف بأنها فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة بصفة نهائية دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة، ولتتمكن الدولة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية (كراجة، والعبادي 2000،ص14) .

قبل استلام السلطة الوطنية الفلسطينية كانت الدوائر الضريبية جزءاً من الدائرة الاقتصادية والتي تتبع للإدارة المدنية ، أما الجهاز المالي فيتكون من دائرة الضريبة المباشرة والتي يرأسها ضابط لشؤون الضرائب المباشرة ومن دائرة الجمارك والمكوس المضافة التي يرأسها ضابط الإدارة لشؤون الجمارك والمكوس ، ومن الدائرة المالية وديوان المحاسبة حيث لا يوجد لهذه الدوائر فروعاً في المدن الأخرى في الضفة الغربية وقطاع غزة ومركزها هو في مقر القيادة في بيت ايل أو في مدينة غزة(علاونة،1992،ص31) .

عند استلام السلطة الوطنية الفلسطينية الصلاحيات في مناطق الضفة الغربية وقطاع غزة بما فيها الدوائر المشار إليها ، عملت على إلغاء الأوامر العسكرية الإسرائيلية وأبقت على كل من قانون ضريبة الدخل رقم 25 لسنة 1964 للعمل به في الضفة الغربية ، وقانون رقم 13 لسنة 1947 في قطاع غزة . لم يطرأ آنذاك أي تغيير على القانون الضريبي باستثناء بعض التسهيلات والتعديلات التي أقرها مجلس الوزراء الفلسطيني تمثلت بتعديل الشرائح والنسب الضريبية وتعديل الإعفاءات الشخصية والعائلية (لدليل ضريبة الدخل،ص7) ، وبتاريخ 2004/11/24 أقر المجلس التشريعي في جلسته المنعقدة بتاريخه قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 م ، حيث سمي هذا القانون بالقانون الأصلي بعد أن طرأ على القانون الأصلي تعديل (قرار بقانون) رقم () لسنة 2008م والذي يقرأ مع القانون رقم 17

لسنة 2004 كقانون واحد ، حيث صدر هذا التعديل بمدينة رام الله بتاريخ 2008/3/18 ، ويعمل به اعتباراً من 2008/1/1 م .

4.7.2 علاقة المحاسبة بالمحاسبة الضريبية :

يمكن تعريف المحاسبة الضريبية على أنها إعادة تحليل وعرض البيانات ومعلومات القوائم المالية وفقاً لأحكام القوانين الضريبية بهدف تحديد الربح الخاضع للضريبة، وكذلك يبحث هذا الفرع المحاسبي في تحليل نواحي الخلاف بين المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والقوانين والأحكام الضريبية من أجل تقريب وجهات النظر في القضايا المختلف عليها. وعلى محاسب الضرائب أن يلم إماماً كافياً بالقوانين الضريبية وبجميع التعليمات والتفسيرات الخاصة بتلك القوانين محاسبياً وضريبياً، إضافة إلى متابعته المستمرة للتعديلات في هذه القوانين ورصد آثارها على الأساليب المحاسبية لقياس الربح الدوري (جبرئيل وآخرون، 1997، ص33) .

وكذلك فهي المحاسبة التي تهدف إلى تحديد الربح الخاضع للضريبة تمهيداً لفرض الضريبة المناسبة على الدخل، وتعتمد في الدرجة الأولى على القوانين الضريبية والتي يجب أن يلم بها المحاسب إماماً جيداً (كراجة، ورستم، 1997، ص9) . رغم أن المحاسبة الضريبية هي أحد فروع علم المحاسبة إلا أن

هناك اختلافات واضحة بينها وبين المحاسبة المالية يمكن إبرازها فيما يلي :

- 1- تعتمد المحاسبة المالية مبدأ الاستحقاق عند إعداد الحسابات الختامية في حين تطبق المحاسبة الضريبية الأساس النقدي أحياناً وأساس الاستحقاق أحياناً أخرى.
- 2- المحاسبة الضريبية تنبثق من خلال تشريع ضريبي ، حيث يفرض القانون الضريبي استقطاع ضريبة الدخل من الرواتب والأجور قبل تنزيلها محاسبياً ، إلا أن المحاسبة المالية تنزلها مصروف فور استحقاقها .
- 3- المحاسبة المالية تعترف بالمخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر المتوقعة ويتم تحميل هذه البنود على حساب الأرباح والخسائر بهدف إظهار ربح المشروع الصافي بينما لا يسمح بذلك في المحاسبة الضريبية فعند احتساب الدخل الخاضع للضريبة يتم استبعاد المخصصات والاحتياطيات من النفقات المسموح بتنزيلها من الدخل .

- 4- عند احتساب الربح المحاسبي تؤخذ الإيرادات جميعها، بينما تستبعد بعض الإيرادات من الدخل الضريبي فيما لو كانت معفية من الضريبة .
- 5- يتم التوصل إلى صافي ربح المشروعات بما في ذلك الفروع في الداخل والخارج في المحاسبة المالية ، ولكن يتم استبعاد حسابات الفروع في الخارج عند احتساب الربح الضريبي تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة .

8.2 أهمية الالتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية

1.8.2 تشجيع الاستثمارات :

على الصعيد المحلي تعد شركاتنا الوطنية وبشكل خاص الشركات المدرجة في سوق فلسطين المالي تقاريرها المالية وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي ، مما أهل السوق لرسم أولى خطواته في مجال العولمة ، كذلك بات الإفصاح مطلباً أساسياً لإدراج الشركات في السوق المالي لتداول أسهمها .

ومن خلال مقابلة مع مساعد مدير عام ضريبة الدخل في مدينة رام الله وضح أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية للإفصاح عن البيانات المالية هو من أهم الأولويات لتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي ، كما أكد على ضرورة إيجاد بيئة تشريعية مناسبة ومتناغمة مع هذه المعايير ووضح أن القانون الضريبي رقم 17 لسنة 2004 كان أساس تشريعه هو جلب الاستثمارات من الخارج أولاً وكذلك تشجيع الاستثمارات الوطنية التي هي بالأصل لم يساعدها قانون تشجيع الاستثمار المعمول به وهو لسنة 1998 ، وأضاف أن توافق قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مع المعايير الدولية للتقارير المالية يساعد أي مستثمر أجنبي أو محلي على الاستثمار حيث يعرف ذلك المستثمر الأسس والقواعد التي يسير عليها في إدارة حساباته ، وأضاف قائلاً أن ما ورد في قانون ضريبة الدخل من إعفاءات وتنزيلات على الدخل عمل على تقليص نقاط الاختلاف التي كانت أكبر في القانون السابق لضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 ، مثل الاعتراف بالعديد من المخصصات وتشريع شرائح ضريبية مناسبة إذا ما تمت مقارنتها مع الدول المجاورة ، فأقر شريحة ضريبية هي الأقل في المنطقة وحتى على مستوى العالم .

إن الالتزام بنظام الإفصاح الذي يدعو للالتزام بمعايير المحاسبة الدولية أثر إيجاباً على حجم الاستثمار في فلسطين سواء محلياً أو خارجياً ، فقد توجت السوق عشرينها الأولى بانتظام كامل لملف الإفصاح

بحيث أصبح أمراً مألوفاً أن تفصح الشركات عن بياناتها في مواعيدها دون أي جهد يذكر في المتابعة ، سواء من السوق أو هيئة سوق رأس المال ، إذ ارتفع عدد المستثمرين مؤسسات وأفراد من بضعة آلاف خلال السنوات الأولى من عمر السوق إلى ما يناهز 70 ألف مستثمر مع نهاية هذا العام 2007 ، إضافة إلى تجاوز عدد المساهمين في الشركات المدرجة 110 آلاف مساهم موزعين على 35 شركة مدرجة (المشرف العام د.أبو لبدة) .

أما على المستوى العام فقد صرح جين شيك فون شريك بمؤسسة أرنست ويونغ بسنغافورة ، بأن تزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية ، ولكن لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة العالمي يجب توافر المؤسسات اللازمة لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث هذا التوافق .

وكما صرح روبرت جارنت ، الخبير العالمي وعضو مجلس إدارة الهيئة الدولية لمعايير المحاسبة (IASB) كما ورد بتاريخ 2005/5/21 فإن اعتماد المعايير المالية الدولية (IFRS) في الشرق الأوسط من شأنه أن يفتح الباب أمام جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى المنطقة ، حيث تجد حالياً العديد من الدول التي تستخدم المعايير المالية الدولية (IFRS) أنها أصبحت أكثر جذباً للمستثمرين العالميين مما سبق ، الأمر الذي يساعد على النمو الاقتصادي، وتوفير فرص عمل جديدة للأفراد، لقد كان هناك حاجزاً كبيراً قبل ذلك يقف عائقاً أمام المستثمرين لأنهم لم يتمكنوا من استيعاب القواعد والقوانين المعمول بها " . وأضاف يمكن للشرق الأوسط أن يحذو حذو الهند، التي تشهد نمواً كبيراً في الاستثمارات وتتجه نحو اعتماد معايير (IFRS) نظراً لأن شركائها الرئيسيين في التجارة ، مثل روسيا والصين يسيرون أيضاً في نفس الاتجاه .

وعلى الرغم من أن معدل التحول إلى اعتماد معايير (IFRS) قد يتنوع، إلا أن هنالك اتجاهاً عالمياً نحو تبني هذه المعايير ويستخدم حالياً أكثر من 100 دولة بما فيها الإتحاد الأوروبي هذه المعايير ، وتعهدت القوى الاقتصادية الرئيسية مثل الصين واليابان وكوريا الجنوبية بالعمل وفق هذه المعايير. ويتبع النظام المصرفي وغالبية الشركات المدرجة في البورصة في روسيا معايير (IFRS) ، كما تعهدت أيضاً الولايات المتحدة الأمريكية بالعمل على حل الخلافات بين معايير (IFRS) والمعايير المحلية الخاصة بها (GAAP).

2.8.2 تقليص المنازعات الضريبية :

تمكن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 من تقليص عدد المنازعات الضريبية ، فمن خلال سجلات دائرة ضريبة الدخل تبين أن عدد المنازعات الضريبية من بداية تولي السلطة الوطنية الفلسطينية ولغاية نهاية عام 2004 كانت (54) منازعة ، أما في الأعوام الثلاثة الأخيرة فقد تقلص عدد المنازعات الضريبية بشكل ملحوظ فلم يكن هناك سوى منازعة واحدة على القانون الحالي ، إن الأسباب الحقيقية لذلك تعود لالتزام التشريع الضريبي الحالي بمعايير المحاسبة الدولية من خلال الاستئناس بهذه المعايير في العديد من جوانب القانون .(مقابلة ، دائرة ضريبة الدخل).

إن التنازع الضريبي الذي يحصل بين دائرة ضريبة الدخل ومكلفيها سواء المعنويين أو الطبيعيين يتمحور في نزاعين رئيسيين نزاع محاسبي ونزاع قانوني ، وعليه كان التشريع الضريبي ينص على وجوب إنشاء محكمتي ضريبة ، فالنزاع المحاسبي من اختصاص محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل ، أما النزاع القانوني فمن اختصاص محكمة النقض أو التمييز .

وبعد اتفاقية اوسلو صدر القرار الرئاسي الذي ينص على عودة العمل بالقوانين التي كانت مطبقة وسارية المفعول قبل عام 1967، إلى حين صدور تشريعات فلسطينية تلغيها ، والإبقاء على المحاكم كما كانت عليه ، هذا بالإضافة إلى القرار الرئاسي الخاص بعودة تشكيل محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل وممارسة عملها ، والذي ينص على أنه " عملاً بأحكام المادة (57) من القانون رقم (25) لسنة 1964 المعمول به في الضفة الغربية بشأن ضريبة الدخل تشكل محكمة خاصة تسمى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل يكون مقرها مدينة رام الله .

أما الأوامر العسكرية الإسرائيلية فقد صدر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية قرار يتعلق بنقل الصلاحيات التي كانت منوطة بالحاكم الإداري في قطاع غزة والحاكم العسكري الإسرائيلي في الضفة الغربية وذلك حسب المادة (1) من القانون رقم (5) لسنة 1995 (تؤول إلى السلطة الفلسطينية جميع السلطات والصلاحيات الواردة في التشريعات والقوانين والمراسيم والأوامر العسكرية السارية المفعول في الضفة الغربية وقطاع غزة قبل 19/5/1994).

محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل هي محكمة موضوع أي بمعنى أنها تبث في النزاع الضريبي موضوعاً وشكلاً بصورة أخرى تبث في النزاع المحاسبي والحسابي استناداً إلى كل من القانون

السلطيني والقانون الأردني المعمول به في الأراضي الفلسطينية ، ويحق أن يلجأ إلى هذه المحكمة فقط المكلف حيث لا يحق لدائرة ضريبة الدخل أن تستأنف على قرار مأمور التقدير (مقابلة،ضريبة الدخل).

أما محكمة النقض أو التمييز فهي محكمة قانون أي بمعنى متخصصة في رد النزاعات من الناحية القانونية سواء التفسيرية أو مدى قانونية الخلاف ، فمن هو الأصدق في تفسير المادة القانونية المتنازع عليها ، حيث أن هذه المحكمة لا تنظر إلى موضوع النزاع كون التقدير الذي اتخذه مأمور التقدير باهظ ولا تنظر إلى هذه المحكمة في النزاع إلا بعد الاستئناف ويكون الناقض في هذه المحكمة كلا طرفي النزاع (مقابلة ، دائرة ضريبة الدخل) .

إلا أن معظم القضايا تتعرض للرد شكلاً من قبل المحكمة لأسباب يتحملها المستأنفون الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب إتباعها لتقديم استئنافهم ، أي أن القضية لا تقبل فترد بسبب خطأ المكلف أو المحامي أو المدقق إما لجهلهم لمواد القانون أو لأسباب يتحملها المستأنفون الذين لم يراعوا الإجراءات الواجب إتباعها لتقديم الاستئناف ، أما القضايا التي تقبل شكلاً فكان معظمها يتم حلها بالمصالحة بين طرفي النزاع (خويلد،2004) .

الفصل الثالث

منهجية البحث

1.3 مقدمة

تم تصميم هذا البحث لقياس الفرضيات المستوحاة من أهداف الدراسة ، حيث اتبعت الباحثة عدة أساليب علمية من أجل التوصل لنتائج أكثر دقة وواقعية توضح عناصر مشكلة البحث وتجب عن أسئلة الدراسة ، وذلك من خلال المقابلات وملاحظة الاختلاف بين نصوص المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي ومن خلال تصميم استبانة وتوزيعها على عينة تم اختيارها عشوائيا من مجتمع الدراسة ، ومن ثم تم قياس صدق الأداة وثباتها .

2.3 أدوات البحث

تم استخدام عدة أدوات في هذا البحث وهي كالاتي :

- 1) المقابلات .
- 2) ملاحظة الاختلاف بين نص المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي .
- 3) الإستبانة : احتوت الاستبانة على القسم الأول والمتعلق بالبيانات الشخصية عن المستجيبين وبيانات عن مكان العمل ، أما القسم الثاني للإستبانة فقد اشتمل على ثلاثة مجالات يتعلق المجال الأول منها بجانب الإيرادات ويحتوي هذا القسم على (12) سؤال ، أما المجال الثاني والمتعلق بالتنزيلات فقد تمحور في (28) سؤال ، والمجال الثالث والمتعلق بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فقد احتوى على (13) سؤالاً .

3.3 طرق جمع المعلومات

تم جمع المعلومات من المصادر الأولية المتمثلة في المقابلات المنهجية مع العديد من ذوي الخبرة في موضوع البحث ، وكذلك من الإطلاع على المعايير الدولية للتقرير المالي وقانون ضريبة الدخل رقم

(17) لسنة 2004 ، ومن خلال الإستبانة التي صممت ووزعت على عينة تم اختيارها عشوائياً من مجتمع الدراسة .

أما المصادر الثانوية فكانت تتمثل في الكتب والمجلات الصحف والدوريات العلمية المحكمة والمؤتمرات ، والعديد من رسائل الماجستير والدكتوراة ، وكذلك أنظمة وقوانين معمول بها في فلسطين ، وتم الحصول على العديد من الدراسات المحكمة من المواقع الإلكترونية المحكمة مثل Toronto و ebsco و direct sience و ssm المتوفرة في كل من جامعة بيرزيت وجامعة القدس .

4.3 طرق تحليل المعلومات

تم الاستفادة من المقابلات في مرحلة إعداد الإستبانة وتصميم البحث ، وكذلك تم توثيق العديد منها خلال فصول هذه الدراسة ، أما جانب ملاحظة الاختلاف بين المعايير والتشريع الضريبي فقد تم عرضه في الفصل الرابع خلال نتائج الدراسة حيث عمدت الباحثة على ذكر نص مختصر للمعيار المحاسبي ومقارنته مع التشريع الضريبي أجل الحصول على نقاط الاختلاف بعيداً عن الاجتهادات الشخصية .

أما الإستبانة فكانت طريقة تحليلها باستخدام المنهج الوصفي التحليلي ، حيث تم جمع الإستبانات من عينة البحث ومراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب ، حيث تم إعطاء كل استبانة رقماً معيناً ، أي تحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية ، حيث حدد سلم الإجابات بمقياس ليكرت ، فيكون رقم 5 موافق بشدة ، 4 موافق ، 3 محايد ، 2 معارض ، 1 معارض بشدة . بحيث كلما زادت الدرجة زادت درجة الموافقة على توافق التشريع الضريبي مع كل من المعايير والمبادئ والفروض المحاسبية .

حيث تمت المعالجة الإحصائية بالحصول على المتوسطات الحسابية ، الانحرافات المعيارية ، اختبار ت (T test) ، اختبار تحليل التباين الأحادي (One way analysis of variance)، اختبار توكي (Tukey test) ، اختبار تحليل التباين الثنائي (Two way analysis of variance) ، ومعادلة الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha) ، وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS .

5.3 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة طبقات :

(1) شركات الأموال ويندرج تحتها :

- الشركات المساهمة الخاصة ويبلغ عددها في الضفة (7949) (المصدر: سجلات وزارة الاقتصاد) .
- الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين المالي وعددها (35) شركة .
- الشركات المساهمة العامة الغير مدرجة في السوق المالي وعددها (20) شركة .
- (2) مدققي الحسابات القانونيين ويبلغ عددهم في الضفة (188) مدققاً (المصدر: جمعية المدققين الفلسطينية) .
- (3) مأموري التقدير لضريبة الدخل في وزارة المالية والعاملين في الضفة الغربية ويبلغ عددهم (90) مقدراً (المصدر: دائرة ضريبة الدخل) .

علماً أن قانون الشركات الساري المفعول في السلطة الفلسطينية (قانون الشركات الأردني رقم 12 لسنة 1964 ، مادة 8) ينص على وجود أربعة أنواع من الشركات هي :

- (1) الشركة العادية (غير مشمولة ضمن مجتمع الدراسة) .
- (2) الشركة العادية المحدودة (غير مشمولة ضمن مجتمع الدراسة) .
- (3) الشركة المساهمة العامة : شركة خالية من العنوان يتألف رأس مالها من أسهم قابلة للتداول، وتطرح للاكتتاب العام وتكون مسؤولية المساهمين بها محدودة برأس المال ، ويتكون عدد مساهميها من سبع شركاء كحد أدنى ولا يوجد حد أقصى . يتطلب قانون الشركات من كل شركة مساهمة عامة أن تعمل على تعيين محاسب قانوني يعمل على تدقيق الحسابات بصورة مستقلة، ومراجعة نظام الرقابة الداخلية، والشهادة على صحة الحسابات الختامية، وإيداء رأيه حول اقتراح توزيع الأرباح للمساهمين . تفرض الضريبة على الشخصية المعنوية للشركة وليس على أصحابها، حيث يتم تحديد الربح الخاضع للضريبة من قبل الشركة المساهمة بصفتها مكلفاً ذو شخصية معنوية، ولا يوجد حاجة لتقديم أي بيانات شخصية، أو اجتماعية حول مالكي الشركة، حيث أن الضريبة هنا عينية وهذا يعد ميزة من وجهة ضريبية. حيث يتم فرض نظام ضريبة واحد على صافي ربح الشركة المساهمة فقط، ولا تفرضه مرة أخرى على دخل المساهمين المستلم من الأرباح الموزعة من الشركة المساهمة العامة (صبري،1997)
- (4) الشركة المساهمة الخصوصية المحدودة: شركة يقسم رأسمالها إلى أسهم لا تطرح للاكتتاب العام، وتكون مسؤولية المساهمين فيها محدودة بمقدار مساهمة كل منهم برأس المال . وتتصف هذه الشركة والتي تسمى في بعض القوانين بالشركة ذات المسؤولية المحدودة ، بمعظم خصائص الشركة المساهمة العامة، مثل كونها شركة أموال ذات شخصية اعتبارية مستقلة عن شركائها، ولها ذمة مالية منفصلة ومستقلة عن أصحابها (حملة الأسهم) . وتنتهي مسؤولية أصحابها اتجاه ديونها في حدود ما دفعوه من

رأس المال . ويحدد عدد مساهميها من اثنين إلى خمسين مساهماً ، كما تعفى الشركة المساهمة الخاصة من نشر حساباتها الختامية في الصحف اليومية .
فالقانون يعترف بوجود نوعين من شركات الأموال هما : الشركة المساهمة العامة المحدودة ، والشركة المساهمة الخصوصية (صبري،1998)

6.3 عينة الدراسة

تم اختيار عينة عشوائية لتمثل مجتمع الدراسة من كافة محافظات الضفة الغربية حيث تضمنت :
1) المدراء الماليين في كل من الشركات المساهمة الخاصة والشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية والغير مدرجة في السوق المالي ، حيث تم توزيع (100) استبيان على هذه الشركات وتم استرداد (63) استبانة .
2) المدققون القانونيون تم توزيع (45) واسترد (30) استبانة .
3) مأموري تقدير ضريبة الدخل ، وزع (35) واسترد (32) استبانة .

جدول 1.3 : حجم العينة والمجتمع ونسبة التمثيل والاستجابة .

العينة	حجم العينة	حجم المجتمع	نسبة التمثيل	نسبة الاستجابة
شركة مساهمة عامة مدرجة بالسوق المالي	15	34	44%	63%
شركة مساهمة عامة غير مدرجة بالسوق المالي	8	20	40%	
شركة مساهمة خاصة	40	7949	0.5%	
عدد المدققين	30	188	16%	67%
عدد المقدرين	32	90	36%	91%

7.3 صدق الأداة

تم عرض الإستبانة على الدكتور المشرف على الرسالة ، وتم إجراء بعض التعديلات عليها وتحديد عدة أسماء من ذوي الخبرة والكفاءة العلمية للتحقق من صدق الأداة وشموليتها ووضوحها وعلاقتها بالأهداف وإمكانية قياسها ، وقد تنوع المحكمون للاستبانة من أساتذة في الجامعات الفلسطينية وأساتذة في الجامعات الأردنية ، وكذلك تنوعت اختصاصاتهم ومؤهلاتهم بحيث كان منهم من هو خبير بالشؤون المالية والإدارية ومنهم من هو ذو خبرة وكفاءة من الناحية القانونية .

8.3 ثبات الأداة

من أجل التحقق من ثبات الأداة وإمكانية الاعتماد عليها بطريقة الاتساق الداخلي حيث تم استخدام معادلة الثبات كرونباخ ألفا للأسئلة التي تغطي المتغيرات المستقلة والتابعة ، حيث بلغت قيمة الثبات 82.1% ، وبذلك تتمتع الإستبانة بدرجة عالية من الثبات .

جدول 2.3 : قيمة معامل الثبات كرونباخ ألفا .

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	120	96.0
	Excluded ^a	5	4.0
	Total	125	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.821	128

9.3 وصف العينة :

تمثل الأشكال أدناه وصفاً دقيقاً للعينة ، حيث يظهر عدد العينة (125) فرداً ، كان المسمى الوظيفي لهم (63) مدير مالي و(30) مدقق حسابات قانوني و(32) مأمور تقدير ضريبي ، أما مؤهلاتهم العلمية فكان هناك (85) من حملة البكالوريوس و(35) من حملة الماجستير و(3) دكتوراة و(2) غير ذلك . أما تخصصهم العلمي فكان (82) محاسبة و(22) مالية و(2) قانون و(19) أخرى . أما سنوات الخبرة فكان هناك (22) لهم خبرة أقل من خمسة سنوات و(66) بين خمسة سنوات وخمسة عشر سنة و(37) أكثر من ذلك . عمل أفراد العينة في دوائر مختلفة فكان هناك (15) منهم مديراً لشركة مساهمة عامة مدرجة بالسوق المالي ، و(8) مديراً لشركة مساهمة عامة غير مدرجة في السوق المالي ، و(40) مديراً لشركة خاصة ، وكذلك احتوت العينة على (30) مدقق خارجي و(32) مأمور تقدير في دائرة ضريبة الدخل . أما الجداول الإحصائية الموضحة لخصائص العينة تبعاً لمتغيرات الدراسة المستقلة فهي كالآتي:

جدول 3.3 : جدول التكرار لوصف العينة Frequency Table .

Statistics

		المسمى الوظيفي	المؤهل العلمي	التخصص العلمي الرئيسي	سنوات الخبرة	مكان العمل
N	Valid	125	125	125	125	125
	Missing	0	0	0	0	0

جدول 4.3 : جدول التكرار للمسمى الوظيفي .

المسمى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير مالي	63	50.4	50.4	50.4
	مدقق حسابات قانوني	30	24.0	24.0	74.4
	مأمور تقدير ضريبي	32	25.6	25.6	100.0
	Total	125	100.0	100.0	

جدول 5.3 : جدول التكرار للمؤهل العلمي .

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريوس	85	68.0	68.0	68.0
ماجستير	35	28.0	28.0	96.0
دكتوراه	3	2.4	2.4	98.4
أخرى	2	1.6	1.6	100.0
Total	125	100.0	100.0	

جدول 6.3 : جدول التكرار للتخصص العلمي .

التخصص العلمي الرئيسي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	82	65.6	65.6	65.6
مالية	22	17.6	17.6	83.2
قانون	2	1.6	1.6	84.8
أخرى	19	15.2	15.2	100.0
Total	125	100.0	100.0	

جدول 7.3 : جدول التكرار لسنوات الخبرة

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من ٥ سنوات	22	17.6	17.6	17.6
من ٥ إلى أقل من ١٥ سنة	66	52.8	52.8	70.4
سنة على الأقل 15	37	29.6	29.6	100.0
Total	125	100.0	100.0	

جدول 8.3 : جدول التكرار لمكان العمل .

مكان العمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شركة مساهمة عامة	15	12.0	12.0	12.0
مدرجة في السوق المالي				
شركة مساهمة عامة غير	8	6.4	6.4	18.4
مدرجة في السوق المالي				
شركة مساهمة خاصة	40	32.0	32.0	50.4
مكتب تدقيق خارجي	30	24.0	24.0	74.4
دائرة ضريبة الدخل	32	25.6	25.6	100.0
Total	125	100.0	100.0	

الفصل الرابع

النتائج

1.4 مقدمة

يوضح الجزء الأول من هذا الفصل المقارنة بين كل من الفروض المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً والمعايير الدولية للتقرير المالي مع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م وتعليمات وزير المالية المفسرة لمواد القانون ، علماً أن السيد الرئيس محمود عباس أصدر قانوناً معدلاً بموجب قرار بقانون رقم () لسنة 2008م لإدخال بعض التعديلات على القانون الأصلي والذي صدر بمدينة رام الله بتاريخ 2008/3/18م ، ويعمل به اعتباراً من 2008/1/1م ، سيتم الإشارة إليها ضمن هذا الجزء حرصاً منا على مواكبة هذه الدراسة للتعديلات النهائية لنص القانون .

أما الجزء الثاني من هذا الفصل فسيوضح نتائج التحليل الإحصائي للمجالات الثلاثة الواردة في الإستبانة ، وذلك من أجل الحصول على آراء الناس في المقارنة ذاتها .

2.4 الجزء الأول

نتائج المقارنة بين الفروض والمبادئ والمعايير مع التشريع الضريبي

1.2.4 الفروض المحاسبية :

1.1.2.4 فرض استقلالية الوحدة المحاسبية :

هذا الفرض يعتبر أن للمشروع شخصية معنوية مستقلة منفصلة تماماً عن مالكيه ، وكذلك هو وحدة إدارية تنظيمية ترتبط فيها السجلات المحاسبية، وهكذا يعتبر المشروع مالكاً لجميع الموارد ملتزماً بجميع الالتزامات، ويتم القياس المحاسبي وإعداد البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية وغيرها

من البيانات المحاسبية للمشروع كوحدة معنوية مستقلة وليس لأصحابها ، ويتضح هذا الفرض بقوة في الشركات المساهمة حيث اعتبرت القوانين المرعية أن الملكية منفصلة عن الإدارة وأن للشركة شخصية معنوية مستقلة عن المساهمين وتكون ملكية المساهم بمقدار الأسهم التي يملكها وليس له الحق في إدارة الشركة أو التصرف بأموالها إلا في حدود القانون .

راعت التشريعات الضريبية الشخصية المعنوية في قوانينها ، فالقانون الضريبي يحاسب الشركات على صافي ربحها الناتج عن نشاطات الشركة نفسها وليس نشاط مالكيها ، فالمساهمين في الشركات تم اعتبارهم مستقلين استقلالاً تاماً عن الشركة التي اعتبرها شخص معنوي مستقل عن المساهم والذي اعتبره شخص طبيعي مستقل أيضاً عن الشركة .

ومن أهم ما تم إضافته على القانون الأصلي بند 14 في المادة (6) إعفاء أرباح وعوائد التوزيع وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة المقيمة في فلسطين التي استوفيت الضريبة على دخلها الخاضع بموجب أحكام هذا القانون (قرار بقانون، 2008) .

ورد في مادة (1) من هذا القانون أن الشخص المعنوي هو كل إدارة أو مؤسسة يمنحها القانون شخصية معنوية كالجمعيات على اختلاف أنواعها والشركات المساهمة ، أو ذات المسؤولية المحددة وشركات التوصية بالأسهم والشركات الأجنبية سواء كانت مقيمة أو غير مقيمة وكل إدارة أو مؤسسة لها شخصية معنوية .

أما الشخص الطبيعي فتم تعريفه في المادة (1) أيضاً بأنه المكلف والشريك في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة ، وأية شركات أشخاص يحددها القانون . كما أعتبر القانون كل من الزوج والزوجة مكلفاً مستقلاً عن الآخر ، ويجوز لهما أن يطلبوا دمج دخولهما واعتبارهما مكلفاً واحداً ، كما ورد في المادة (11) من القانون .

فالقانون الضريبي يحدد الدخل الإجمالي بمجموع دخول المكلف المحققة من مصادر الدخل المبينة في هذا القانون ، أما الدخل الصافي فهو الدخل الإجمالي بعد حسم التنزيلات بموجب أحكام هذا القانون ، والدخل الخاضع للضريبة (قرار بقانون، 2008) فهو مجموع الدخول الصافية بعد حسم الإعفاءات والخسائر المدورة والتبرعات المنصوص عليها وفق أحكام هذا القانون .

حسب مادة (14) تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي المقيم وبعد الأخذ بعين الاعتبار الإعفاءات المنصوص عليها في هذا القانون حسب النسب والشرائح التالية:-

- | | | | |
|---|---|---------------------------|-----|
| 1 | - | 10.000 دولار أمريكي بنسبة | 5% |
| 2 | - | 20.000 دولار أمريكي بنسبة | 10% |
| 3 | - | ما زاد عن ذلك بنسبة | 15% |
- وكذلك تستوفى الضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص معنوي بنسبة 15% (قرار بقانون، 2008).

2.1.2.4 فرض الاستمرارية:

يقوم هذا الفرض على اعتبار أن الوحدة المحاسبية التي تعد عنها التقارير المالية المختلفة مستمرة في العمل وأداء الوظائف نفسها التي تم استثمار الأموال فيها من أجلها ، ويعتبر هذا الفرض الأساس لمبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وحساب استهلاكها .

من خلال مواد عديدة في هذا القانون نرى تماشي القانون مع هذا الفرض ، فصفة الاستمرارية قد أخذت بعين الاعتبار في كل من مادة رقم (8) حيث سمح بتنزيل بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس على خمس سنوات بالتساوي . كذلك أشارت مادة (9) إلى الخسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة، وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي شريطة أن لا تكون تلك الخسائر من الخسائر الرأسمالية أو ناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول (قرار بقانون ، 2008) .

3.1.2.4 فرض وحدة القياس النقدي:

إن الوحدات النقدية تستخدم لتسهيل عملية التبادل في العمليات التجارية والأنشطة الاقتصادية ، كما أنه لا يمكننا عرض البيانات المالية والتحليل المالي إلا بوحدة نقدية . تعرف الضريبة أنها فريضة نقدية يدفعها الفرد جبراً إلى خزينة الدولة بصفة نهائية مساهمة منه في تحمل التكاليف والأعباء العامة دون أن يعود عليه بالضرورة نفع خاص مقابل ذلك (نجم، 1995، ص3).

المادة (4) من هذا القانون حسبت الضريبة بالدولار الأمريكي ، وفي حال إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى ، يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الاستحقاق وبموجب تعليمات تصدر لهذه الغاية من الوزير بالتنسيق من المدير .

كما وضحت مادة (4) أيضاً أنه عند صدور عملة وطنية، فإنها تحل محل الدولار الأمريكي أينما ورد في هذا القانون ، ويتم استبدال القيم والمبالغ المحددة بالدولار في هذا القانون بالعملة الوطنية وفق تعليمات يصدرها الوزير بالتنسيق من المدير (قرار بقانون، 2008) .

كما ورد في المادة(8) نفقات التدريب للموظفين والمستخدمين بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي سنوياً أيهما أقل ، نفقات البحث والتطوير الداخلية والبحث العلمي والشراكة مع المؤسسات العلمية بهدف التطوير بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي أيهما اقل ، نفقات تبني المواصفات والمعايير الفلسطينية والتطبيق الأمثل لإدارة المؤسسات بما يشمل تطوير الأنظمة المحاسبية الالكترونية وتبني معايير المحاسبة الدولية بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي أيهما اقل، نفقات الاستطلاع والبحث عن أسواق أو أفاق جديدة لتصدير وترويج المنتجات الفلسطينية بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي أيهما اقل (قرار بقانون، 2008) .

المادة (9) نفقات الضيافة الموثقة بحيث لا تزيد عن (3%) من الدخل الصافي قبل الضريبة أو (50.000) خمسون ألف دولار أمريكي سنوياً أيهما اقل ، حصة الفروع من نفقات المركز الرئيسي الموجود خارج فلسطين وبنسبة لا تتجاوز (5%) من مجموع دخل الفروع في فلسطين الخاضع للضريبة أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي سنوياً أيهما اقل (قرار بقانون، 2008) .

4.1.2.4 فرض الفترة المحاسبية(الدورية) :

عادة ما تحضر البيانات المالية بشكل دوري للمشاريع وذلك من أجل الإطلاع عليها والاستفادة منها من قبل الجهات المعنية ، ممكن أن تكون الدورية سنوية أو أي فترة تتوخاها الإدارة حيث يتم تحميل كل فترة بما يخصها من إيرادات ومصروفات، وحالياً تقوم العديد من المنشآت بإعداد قوائم مالية كل ثلاثة شهور وهذا من أجل سهولة اتخاذ القرار الرشيد .

أما العمليات التي تؤثر أو أن كان هناك احتمال لها أن تؤثر على وضع المنشأة في المستقبل وتكون ناتجة عن عمليات أو أحداث وقعت خلال السنة المالية فيجب أخذ المخصصات المتعلقة بها ومثال ذلك مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (المشاعلة، 2000، ص14) .

فقد عرف السنة الضريبية بأنه السنة المالية التي تبدأ من شهر كانون الثاني وتنتهي باليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها ، مع مراعاة ما جاء في هذا القانون من مدد تقدير خاصة (المادة 1). كما ورد في المادة (3) فإن سنوية الضريبة عبارة عن الدخل الخاضع للضريبة خلال سنة مالية بصورة دورية أو بصورة منقطعة أو لمرة واحدة .

2.2.4 المبادئ المحاسبية :

1.2.2.4 مبدأ الإفصاح الكامل :

ضرورة الإفصاح عن المركز المالي للمشروع ونتائج أعماله من ربح أو خسارة لعرض ذلك على الأطراف المعنية المستفيدة من تلك البيانات بصورة فعالة ومؤثرة ، وتعتبر عملية التوصيل في المحاسبة ركناً أساسياً لمبادئ المحاسبة ويجب أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستخدم ، فلا يجوز حذف أو كتمان أي معلومة جوهرية وبالتالي يجب أن تشمل القوائم المالية على مذكرات إيضاحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة لتقرير الإدارة وتقرير مراجع الحسابات حيث تشمل السياسات المستخدمة .

اهتم القانون الضريبي بالإفصاح ومن الممكن ربط هذا المبدأ مع قاعدة اليقين الضريبية التي تنص على أن يكون نظام الضريبة واضح المعالم ومحددًا للمكلفين وبشكل لا يضع المكلف تحت وطأة الاجتهادات والتقلبات المفاجئة التي قد تؤثر سلباً على طريقة إدارته وقراراته ، فكلما القانونيين اهتماماً بأمسك دفاتر محاسبية وسجلات حسب الأصول وتقديم القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات الهامة مثل طرق تقييم المخزون وقيم الاستهلاك .

وفقاً للمادة (16) فإن كل شخص مكلف ملزم بتقديم الإقرار الضريبي معزز بالمستندات والمعلومات اللازمة ، وقد حددت المادة (17) موعد تقديم الإقرار الضريبي ، وكذلك مادة (18) مرفقات الإقرار الضريبي لما في ذلك من إفصاح كامل عن بيانات المكلف بشفافية ووضوح ، ومن أجل التأكيد على أهمية تقديم بيانات سليمة فقد أقر القانون عقوبة الحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن سنة أو

بغرامة لا تقل عن (100) مائة دولار ولا تزيد عن (1000) ألف دولار أمريكي أو ما يعادلها بالعملة المتداولة قانوناً أو بالعقوبتين معاً كل من ارتكب أو حاول أو حرض أو اتفق أو ساعد غيره بقصد التهرب من الضريبة أي فعل مخالف لتعليمات القانون (مادة 39) .

2.2.2.4 مبدأ الاعتراف بالإيراد (مبدأ التحقق):

يتم الاعتراف بالدخل في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل أو نقص في التزام ، ويمكن قياسها بثقة فالاعتراف بالإيراد يتحقق ويتم إثباته محاسبياً إذا توفرت ثلاثة شروط هي :

- 1- قيام المشروع بالأنشطة الرئيسية اللازمة التي يمكن عندها القول باكتساب الإيراد .
 - 2- توفر دليل موضوعي لوجود عملية تبادل فعلي تمكن من قياس الإيراد .
 - 3- توفر قدر معقول من التأكد من إمكانية تحصيل هذا الإيراد أو تقدير إمكانية تحصيله .
- فهذا المبدأ يعتمد بشكل كبير على التقدير المهني للحكم على توافر هذه الشروط مجتمعة ومن الواجب أن تكون درجة عدم التأكد المحيطة بتحقيق هذا الإيراد قد انخفضت إلى أدنى مستوى معقول .

وفقاً للمادة (2) فقد حددت الوعاء الضريبي بما يلي " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعا لضريبة الدخل " . ومادة (4) تحسب الضريبة بناءً على الدخل المتحقق على أساس الاستحقاق ، باستثناء الفوائد والعمولات على الديون المشكوك فيها فتستوفى الضريبة عنها في سنة قبضها ، وكذلك يجوز محاسبة المهن الحرة على أساس القبض .

بناءً على هذه القاعدة يتم أخذ كافة الدخول التي استحققت للمكلف خلال فترة زمنية غالباً ما تكون سنة ، ولا يهم إذا كانت هذه الدخول قد تم تحصيلها كلياً أو جزئياً ، وإذا حصل المكلف على دخل يخص سنة لاحقة استبعد هذا الدخل من دخول السنة مدار التقدير ، ثم تنزّل كافة المصاريف والنفقات الإنتاجية التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي مدار التقدير سواء هذه المصاريف دفعت كلياً أو جزئياً بمعنى أن بعضها ما زال مستحقاً، وجرى العرف تطبيق هذه القاعدة على الأعمال التجارية والصناعية بشكل عام لأن التجارة تقوم على أساس الثقة فكل ما يستحق للتاجر يقيد بحكم المقبوض .

3.2.2.4 مبدأ التكلفة التاريخية :

يعتبر هذا المبدأ أفضل أساس لإثبات العمليات المحاسبية لاستبعاد العنصر الشخصي من التقييم ، وتتضمن التكلفة جميع ما تم صرفه على الأصل المعني حتى أصبح صالحاً للاستخدام من تكلفة ثمن الشراء ومصروفات الشراء من نقل وعمولة تأمين، ومصاريف التركيب والإشراف والتجربة ، ويستند هذا المبدأ إلى فرض الموضوعية لأن المحاسب يستطيع الاعتماد على مستندات الشراء في إثبات قيمة الأصل بدل اللجوء إلى إثباته بقيمته الاستبدالية المعتمدة على الحكم الشخصي والتقدير ، كما يستند هذا المبدأ أيضاً إلى فرض الاستمرارية إذ يفترض المحاسب أنه لا يوجد احتمال لتصفية المشروع وبالتالي بيع أصوله أو التخلص منه ضئيل جداً، فالاحتمال الأكبر هو استمرار الاحتفاظ بالأصول وتشغيلها، ومن ثم فالحاجة إلى تحديد قيم هذه الأصول بالإحلال أو الاستبدال تصبح ثانوية وغير ضرورية (المجمع العربي، المجلد 2001، 8، ص 19) .

وتوجه انتقادات عديدة إلى هذا المبدأ منها صعوبة المقارنة بين المراكز المالية ذات الأصول المتماثلة (حلو، 2003) ، إلا أن مبدأ التكلفة التاريخية هو أحد أسس قياس المركز المالي الوارد في FASB في بيانه رقم (5) لعام 1984 ، حيث ورد الآتي " توجد خمسة أسس لقياس بنود قائمة المركز المالي، هي : التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة السوقية الجارية، صافي القيمة البيعية (التحصيلية) ، والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة " .

بما إن التكلفة التاريخية هو أحد أسس القياس فإن معايير المحاسبة تصرح باستخدام القيمة السوقية في تقييم الأوراق المالية المتاحة للبيع ، التكلفة أو السوق أيهما أقل للبضاعة .

مادة (9) بند (7) الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات أو الآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحاً منها ما حصل عليه المكلف من ثمن الماكينات والآلات والمعدات والأجزاء المستبدلة وما سبق تنزيهه عن استهلاكها .

ونفس المادة بند (10) يجري تحديد معدلات الاستهلاك للأصول المستأجرة والتنزيلات في عقود الإيجار التمويلية بموجب تعليمات تصدر عن الوزير .

فمن مواد القانون نرى أن التوافق الكامل بين مبدأ التكلفة التاريخية والتشريع الضريبي السابق والحالي.

4.2.2.4 مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

يقضي هذا المبدأ بوجود الاعتراف بالتكاليف التي تحملها المشروع في نفس الفترة المحاسبية التي تم خلالها الاعتراف بالإيرادات التي حققها من السلع والخدمات الناتجة عن تلك التكاليف ، ومثال ذلك الاعتراف بمصروف الاستهلاك السنوي في قائمة الدخل على أنه تم الاعتراف به لاستنفاده في سبيل تحقيق إيرادات تلك السنة في حين أن الجزء غير المستنفذ من الأصل سيتم الانتفاع منه لفترة مستقبلية في الفترات المحاسبية التالية، وبالتالي تنطبق عليها صفة الأصول .

يعتمد هذا المبدأ على الأساس النقدي وأساس الاستحقاق ، إلا أن أساس الاستحقاق أكثر فائدة في قياس الإيرادات الدورية، لأن المعلومات التي يوفرها تعتبر مؤشراً أفضل لقدرة المشروع الحالية والمستقبلية على تحقيق التدفقات النقدية، وبذلك يوفر أساس الاستحقاق تقييماً أشمل لأداء المشروع خلال الفترات المحاسبية المتتالية ، ولكن بالضرورة تحديد رابطة سببية بين إيرادات المشروع والتكلفة التي تم إنفاقها لتحقيق هذا الإيراد وكذلك معالجة آثار عدم تزامن التدفقات النقدية عن طريق التسويات الخاصة بالمقدمات والمستحقات وعن طريق إهلاك التكاليف غير المستنفدة وتوزيعها بطريقة منتظمة ومنطقية تعكس بقدر المستطاع الاستفادة الدورية منها.

فمحاسبياً يعتبر أن كل إيراد له كلفة سواء مباشرة كالבضاعة التي تم بيعها للحصول على هذه الإيرادات أو كلفة الخدمات المقدمة خلال الفترة الزمنية ، أو كلفة غير مباشرة التي تكبدتها المنشأة لممارسة نشاطها .

المادة (5) طريقة فرض الضريبة على مجموع الدخل الخاضع للضريبة بصورة موحدة ويتم تطبيق التنزيلات والإعفاءات على مجموع مصادر الدخل المختلفة. كما نصت المادة (8) على أنه للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي تكبدها ذلك الشخص كلياً وحصراً في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة .

فمقابلة الإيراد بالمصروف هنا اختلف عن المفهوم المحاسبي حيث أن هناك مجموعة من التنزيلات والإعفاءات سمح بها المشرع الضريبي بالرغم من استخدامها لتحقيق هذا الإيراد ، ومن هذه التنزيلات المخصصات والاحتياطات بحجة أنها نفقة محتملة رغم أنها مصروف تخص السنة المالية (المشاعلة، 2000، ص22)

إلا أن تحميل الدخول المعفاة من الضريبة النفقات المتعلقة بها كما ورد في بند (11) من المادة (8) في القانون الحالي ، وعدم جواز تنزيل النفقات الشخصية والنفقات التي لم تصرف في تحقيق الدخل للشركات يمكن القول أن هناك توافقاً مع مبدأ مقابلة الإيراد بالمصروفات .
نلاحظ التوافق باستثناء التنزيلات التي أعفاها القانون صراحة وتم استخدامها لإنتاج الدخل .

3.2.4 المعايير الدولية للتقرير المالي :

1.3.2.4 المعيار المحاسبي الدولي الأول والسابع :

عرض البيانات المالية وقائمة التدفق النقدي

يهدف (المعيار الأول) إلى بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى ، ولتحقيق هذا الهدف يحدد المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية (الهدف) .

يحدد نطاق هذا المعيار بتطبيقه لجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية ، ويقصد بذلك تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصاً لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة ، حيث ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين ، كما تتناسب مصطلحات هذا المعيار مع المنشآت الهادفة للربح ، وعلى ذلك يمكن لمنشآت الأعمال في القطاع العام تطبيق هذا المعيار وكذلك كل من المنشآت الغير هادفة للربح والمنشآت الحكومية (فقرة 1-4) .

والمسؤولية عن إعداد البيانات المالية وتقديمها تقع على عاتق مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة ، ويكون إعداد البيانات على أساس الاستحقاق فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي ، أما أجزاء البيانات المالية فتشمل الأجزاء التالية :

1. الميزانية العمومية .
2. قائمة الدخل .
3. قائمة تبين إما جميع التغيرات في حقوق المساهمين ، أو التغيرات في حقوق المساهمين عدا تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين .

4. قائمة التدفق النقدي .

5. السياسات المحاسبية والإيضاحات (فقرة 5) .

أما (المعيار السابع) فيهدف لتوفير معلومات مفيدة تتعلق بالتدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية ، وذلك يكون من خلال التدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وكذلك التدفقات من البنود الاستثنائية والتي يجب تبويبها حسب الأنشطة المسببة لها إلى تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية ، كما يجب الإفصاح عنها في جزء منفصل من القائمة (الهدف) . ويتعين الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل ، كما يتعين تصنيف تلك التدفقات كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية ، ما عدا الحالات التي ترتبط بشكل خاص بالأنشطة التمويلية والاستثمارية . فعادة ما يتم تبويب الضرائب المدفوعة ضمن التدفقات التشغيلية حيث لا يسهل عادة تحديدها أو تتبعها ، كما أنها تحدث في فترة مالية مختلفة عن الفترة التي حدثت فيها العمليات المسببة لها (فقرة 35-36) .

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 ، مادة (18) يظهر لنا مرفقات الإقرار الضريبي لكل شخص معنوي يمسك حسابات أصولية مدققة ويخضع لضريبة الدخل وهذه المرفقات تتمثل في نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية وشهادة المحاسب القانوني المرخص وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المحاسب القانوني المرخص وتكون خاضعة للفحص والتدقيق ، وذلك عن سنة الضريبة حيث تكون معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين. وقد أقر مجلس الوزراء في جلسته المنعقدة بتاريخ 2005/7/26 الفئات التي يجب عليها الاحتفاظ بدفاتر وسجلات ومستندات مالية منظمة حسب الأصول والقوانين المرعية ولمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل ولا يجوز إتلافها أو إعدامها بدون موافقة المدير الخطية بعد تقديم طلب رسمي للدائرة المسجل فيها المكلف. ويعتبر عدم مسك الحسابات الأصولية جرما يحول المكلف إلى المحكمة المختصة لملاحقته عن هذا الجرم، كما تطبق عليه إجراءات وتقديرات عالية أعطاها القانون للمدير العام، ويتحمل مدقق الحسابات والمحاسب القانوني المسؤولية القانونية عن إصدار شهادة على أية بيانات مالية غير مطابقة للواقع بشكل جوهري أو مخالفة لأحكام قانون ضريبة الدخل أو معايير المحاسبة المعمول بها في فلسطين أو قانون تدقيق الحسابات الفلسطيني، الخسائر المرحلة المحددة بحسابات ختامية عن سنوات مالية سابقة، وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي شريطة أن لا تكون تلك الخسائر من

الخسائر الرأسمالية أو ناجمة عن تقييم أو إعادة تقييم الأصول كما ورد في المادة (9) بند 4 (قرار بقانون، 2008) .

2.3.2.4 المعيار المحاسبي الدولي الثاني :

المخزون

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حسب نظام التكلفة التاريخية وتعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به وهي القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون ، ويقدم هذا المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصروف ، ويشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل . كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون (الهدف).

يعتبر المخزون أصلا :

1. عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري .
2. خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع .
3. إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات .

أما صافي القيمة التحصيلية فهو سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع (فقرة 4).

ففي حالة تلف المخزون أو كان سعر البيع متدنيا ، أو ممكن أن تكون تكلفة المخزون غير مستردة إذا ارتفعت التكلفة المقدرة للإتمام أو التكلفة المستهدفة لتنفيذ البيع ، إن تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة التحصيلية التي هي أقل من التكلفة متفقة مع وجهة النظر القائلة بعدم إظهار الموجودات بقيمة أكبر من القيمة المتوقعة من بيعها أو استخدامها (فقرة 25).

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل ، أما تكلفة المخزون فيجب أن تشمل كل تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه وظروفه الحاليين (فقرة 6-7) .

تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد فيما بعد من الجهات الضريبية) ومصاريف النقل والتحميل ، وأية مصاريف أخرى مباشرة لها علاقة بحياسة المخزون التام والمواد والخدمات بعد طرح الخصم التجاري والتنزيلات والبنود المشابهة الأخرى (فقرة 8) .

هناك طرق لتحديد صيغ التكلفة وتشمل :

1. التحديد العيني حيث تحدد تكلفة المخزون من الأنواع غير التبادلية وكذلك البضائع والخدمات التي أنتجت بشكل مخصص لمشروعات معينة وتكون وحداتها قليلة العدد مرتفعة السعر ، حيث يجب استخدام التكلفة المحددة والمعرفة بكل بند من المخزون على حدة بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة للتبديل وللبيع أو الخدمات المنتجة والمخصصة لمشروعات صغيرة (فقرة 19) .

2. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً .

3. أما طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً فقد تم إلغائها بموجب معايير المحاسبة الدولية .

4. طريقة المتوسط المرجح .

تظهر البيانات المالية الفرق بين قيمة المخزون الظاهرة في القوائم وأي من :

أ) قيمة المخزون التي تم الوصول إليها بموجب الفقرة 21 وصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ،
ب) أو التكلفة الجارية بتاريخ الميزانية العمومية أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل (فقرة 36).

لم يشر القانون الضريبي إلى الطرق المتعددة التي تعامل معها المعيار المحاسبي من أجل تحديد التكلفة للمخزون التي يتم مقارنتها فيما بعد بسعر السوق .

محاسبياً يتم تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة بالطرق المسموحة بالمعيار المحاسبي ثم يتم مقارنة تكلفة المخزون آخر المدة مع قيمته السوقية وطبقاً لسياسة الحيطة والحذر يأخذ بأقل السعرين . علماً بأن القيمة السوقية لبضاعة آخر المدة تعتبر القيمة الوسطية للثلاث قيم الآتية :

أ) التكلفة الاستبدالية ب) صافي القيمة التحصيلية ج) صافي القيمة التحصيلية - الربح العادي

إن عملية تحديد بضاعة آخر المدة له دور هام في مقابلة إيرادات الفترة مع مصاريف تلك الفترة حيث لخص المعهد الأمريكي للمحاسبة العلاقة القائمة بين تقييم بضاعة آخر المدة وقياس صافي الدخل فيما يلي : " إن الهدف الأساسي لمحاسبة بضاعة آخر المدة هو التحديد الصحيح للدخل من خلال عملية مقابلة إيرادات الفترة بمصاريفها " .

3.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الثامن :

السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشآت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. يجب أن تدرج جميع بنود الإيرادات والمصروفات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة لتحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة إلا إذا اشترط أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بما يخالف ذلك. وعليه فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية ، ويكون ذلك بالإفصاح عن طبيعة وقيمة كل بند غير عادي بشكل منفصل وهذه البنود عادة تنشأ من أحداث أو عمليات نادرة الحدوث (الهدف) .

أما التغيرات في التقديرات المحاسبية : فنتيجة لحالة عدم التأكد في الأنشطة التجارية فإن كثيراً من بنود البيانات المالية لا يمكن قياسها بدقة ولكن يمكن تقديرها ، والتقدير يستلزم الاجتهاد لذا من الممكن أن اجتهادنا يحتاج إلى تعديل فيما بعد نتيجة تغيير في الظروف التي اعتمد عليها التقدير أو نتيجة معلومات جديدة أو زيادة في الخبرة أو تطورات لاحقة . ممكن أن يكون التغيير في التقدير المحاسبي له أثر على الفترة الحالية فقط أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية .

مثلا تقدير الديون المعدومة له تأثير فقط على الفترة الحالية ولذلك يعترف به فوراً ، ولكن التغيير في تقدير العمر الإنتاجي لأصل أو في النمط المتوقع لاستهلاك منافعه الاقتصادية يؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة من فترات العمر الإنتاجي المتبقي . وفي كلتا الحالتين يعترف بالأثر المرتبط بالفترة الحالية على أنه إيراد أو مصروف في الفترة الحالية ، أما الأثر على الفترات المستقبلية إن وجد فيتم الاعتراف به في الفترات المستقبلية ، ويجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي (فقرة 23) .

أما الأخطاء الأساسية : في أحيان نادرة يكون للخطأ أثر هام على البيانات المالية لفترة مالية واحدة أو أكثر من الفترات السابقة يجعل تلك البيانات غير موثوق بها في تاريخ إصدارها وهو ما يطلق عليها الأخطاء الجوهرية ، مثال على ذلك شمول البيانات المالية لفترات سابقة على قيم عن أعمال تحت

التنفيذ وحسابات مدينين عن عقود مزيفة لا يمكن تنفيذها ، ويتطلب تصحيح الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة إعادة تعديل المعلومات المقارنة أو إعداد معلومات افتراضية إضافية (فقرة 31-32) .

أما التغييرات في السياسات المحاسبية : يحتاج مستخدمو البيانات المالية أن يكون بإمكانهم مقارنة البيانات المالية للمنشأة خلال فترة زمنية حتى يتعرفوا على التغييرات في المركز المالي والأداء والتدفقات النقدية وذلك يطبق عادة نفس السياسات المحاسبية في كل فترة (فقرة 41) ، فلا يجوز التغيير في السياسات المحاسبية إلا في الحالات التي يتطلبها القانون أو هيئة المعايير المحاسبية أو إذا كان ذلك من شأنه تقديم عرض أكثر مناسبة للأحداث والعمليات في البيانات المالية الخاصة بالمنشأة فمثلا ممكن أن تقرر المنشأة إجراء تغيير في السياسة المحاسبية الخاصة بتكاليف الاقتراض وتقوم برسمة تلك التكاليف حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي (23) والخاص بتكاليف الاقتراض ولذا فإن التطبيق المستقبلي للسياسة الجديدة ينطبق فقط على تكاليف الاقتراض التي حدثت بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية (فقرة 42-43) .

يمكن تمييز تصحيح الأخطاء الأساسية عن التغييرات في التقديرات المحاسبية . فالتقديرات المحاسبية بطبيعتها تقريب قد يتطلب التعديل كلما استجدت معلومات جديدة . على سبيل المثال المكسب أو الخسارة المعترف به بعد تحقق الالتزام الطارئ الذي لم يكن ممكناً تقديرها بموضوعية مسبقاً لا يمثل تصحيحاً لخطأ أساسي (فقرة 33) .

لم يتطرق قانون ضريبة الدخل لهذا المعيار بشكل مباشر ، إلا أنهما لم يسمحا بتغيير طريقة الاستهلاك مثلاً بالرغم من سماح المعايير بذلك واعتمدت الضريبة على نسب محددة لاستهلاك الأصول وفقاً لطريقة القسط الثابت وهذا ما يؤدي اختلاف واضح بين الربح المحاسبي والضريبي .

4.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الحادي عشر :

عقود المقاولات (الإتشاء)

عقد المقولة هو عقد تم الاتفاق عليه بشكل محدد لإنشاء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض أو الاستخدام النهائي لها . كما عرف العقد ذو السعر المحدد بأنه عقد إنشاء يوافق فيه المقاول على سعر محدد للعقد

والذي يكون في بعض الحالات خاضعا لشروط تصاعد التكاليف ، أما عقد التكلفة زائد نسبة فهو عقد إنشاء يتم بموجبه تعويض المتعاقد عن التكاليف المسموح بها أو التكاليف المحددة إضافة إلى نسبة مئوية من هذه التكاليف أو رسم ثابت (فقرة 3) .

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات ، ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة ، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد (الهدف) .

يجب أن يتضمن إيراد العقد :

أ) مبلغ الإيراد الأساسي المتفق عليه في العقد .

ب) أوامر التغييرات في أعمال العقد ، المطلوبات والحوافز المدفوعة :

- إلى الحد الذي يكون محتملاً أن ينتج إيراداً .

- وأن بالإمكان قياسها بصورة موثوقة (فقرة 11) .

يمكن استخدام طريقة العقد التام أو المنجز بشكل عام إذا كانت قيمة العقد ضئيلة نسبياً وكانت فترته الزمنية قصيرة بالإضافة إلى محدودية قدرة المقاول على تقدير تكاليف وإيرادات العقد بقدر معقول من الدقة .

وفي الظروف المخالفة لتلك المشار إليها يرجح استخدام طريقة نسبة الإتمام ، هذا ويمكن للمقاول أن يستخدم الطريقتين معاً في بعض الأحيان وذلك باستخدام إحداها لبعض العقود واستخدام الأخرى للبعض الآخر على أن يلتزم بمبدأ الثبات أو الاتساق Consistency في الطريقة التي يختارها وبهذا الشأن تنص المادة (33) من المعيار المحاسبي الدولي المذكور على ما يلي :

" إذا تم تغيير السياسة المتبعة في المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل فيجب الإفصاح عن هذا التغيير وعن أسبابه وكذلك قيمة الآثار التي تترتب عليه في القوائم المالية " .

عندما يتبع المقاول طريقة العقود التامة في المحاسبة على عقود الإنشاءات طويلة الأجل لا يتم الاعتراف بالخسارة الطارئة إلا في حالة كون النتيجة النهائية المتوقعة للعقد خسارة ويكون ذلك بالقيود التالي :

××× من حـ الخسائر عن عقود المقاولات

××× إلى حـ عقود تحت التنفيذ

أما نسبة الإنجاز فيتوقف الاعتراف بالخسارة المحتملة على النتيجة النهائية للعقد في تاريخ توقعها هذه الخسارة ، فإذا كانت النتيجة النهائية المتوقعة للعقد خسارة يتم اعتبارها خسارة مؤقتة سيتم تعويضها في نهاية العقد ، ولذا سيقصر الإجراء المحاسبي في هذه الحالة على إثبات هذه الخسارة في تلك السنة فقط ، دون التعرض لنتائج السنوات السابقة والتي تكون قد خصصت لها أرباح من ذلك العقد . أما إذا كانت النتيجة النهائية المحتملة للعقد خسارة في تاريخ توقع الخسارة الطارئة ، فحينئذ لن يقف الأمر عند حد إثبات الخسارة الطارئة فقط بل يجب أيضاً الرجوع إلى نتائج السنوات السابقة للعقد وإلغاء أية أرباح كانت قد تم الاعتراف بها وخصصت لتلك السنوات (زكي، 2000) .

يتم الاعتراف بالإيراد طبقاً لمستوى الإنجاز بطريقة نسبة الإنجاز حيث يتم مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد، وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة ، وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في تنفيذ العقد خلال الفترة .

وفي ظل طريقة نسبة الإنجاز يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي ساهمت في إنجاز الأعمال ، ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات المحاسبية التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف ، ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فإنه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف .

قد ينكبد المداول تكاليف مقاولات تتعلق بأنشطة مستقبلية للعقد ، وتعالج تلك التكاليف كأصل طالما أنها قابلة للاسترداد مستقبلاً ، وتمثل هذه التكاليف مبالغ متوقع تحصيلها من العميل وتصنف عادة كأعمال تحت التنفيذ .

التشريع الضريبي يوضح إن تقدير نسبة الإنجاز بالاعتماد على التكاليف المقدرة وتقدير الربح الإجمالي للعقد بالفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة وكذلك الخسائر المتوقعة في حال زيادة تكاليف إنجاز العقد عن إيراد العقد الكلي تظهر خسارة فورية للعقد في قائمة الدخل للسنة التي تظهر فيها الخسارة ، كل ذلك لن يكون مقبولاً ضريبياً لاعتماد جميع ما سبق على التقدير .

إلا أنه ومن خلال مقابلات مع مأموري ضريبة الدخل وضحوا أنه عملياً يتم اعتماد نسبة الإنجاز في تقدير الربح الضريبي على المقاولات ، وذلك اعتماداً على نص المادة المتعلقة بسنوية الضريبة سواء في قانون الضريبة .

5.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي السادس عشر : الممتلكات والمصانع والمعدات

الممتلكات والمصانع والمعدات هي موجودات ملموسة تحتفظ بها المنشأة للاستخدام في الإنتاج أو لغرض تقديم السلع أو الخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية ويتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة ، وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الاستهلاك المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد ، ويشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل حينما يحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية ويمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به ، علماً بأن الاستهلاك هو توزيع منتظم لقيمة الأصل القابلة للاستهلاك خلال عمره الإنتاجي أي الفترة الزمنية التي خلالها تتوقع المنشأة أن تستخدم الأصل أو عدد وحدات الإنتاج وما شابهها المتوقع حصول المنشأة عليها من الأصل (فقرة 6-7) .

تشمل التكلفة ثمن الشراء والرسوم الجمركية وضرائب الشراء غير القابلة للاسترجاع وأية تكاليف يمكن أن تنسب مباشرة إلى تجهيز الأصل للاستخدام المقصود ، وتطرح أي خصومات تجارية وتنزيلات للوصول إلى ثمن الشراء .

قد يتم مبادلة الموجودات وتقاس التكلفة إما بالقيمة السوقية للأصل المضحى به وهذه هي الطريقة الأفضل أو القيمة السوقية للأصل الجديد أو بالقيمة الدفترية وهذه الطريقة هي الأضعف .

في حالة مبادلة الأصول أقوم بداية بالتخلص من الأصل القديم ثم أسجل النقود المستلمة أو المقبوضة ثم أحدد تكلفة الأصل الجديد ، فلو كان نتيجة التبادل خسارة أعترف بالخسارة فوراً أما الربح فيتم تأجيله للأصول المتشابهة وتسجيله للأصول الغير متشابهة (Wiley&Sons) .

وفي الوقت الذي توجب الأصول المتشابهة الأرباح فإن المعيار يسمح في حالة وجود مبالغ نقدية مستلمة فقط إلى الاعتراف بجزء من الأرباح باعتبار هذا الجزء يبيع أما الجزء الآخر فتم اعتباره مبادلة .

أما طرق الاستهلاك وفقاً لهذا المعيار فهي طريقة القسط الثابت والقسط المتناقص ومجموع الوحدات . ووضح المعيار انه في حالة التخلص من الأصل بصورة نهائية يجب الاعتراف بالفرق على أنه إيراد أو مصروف في قائمة الدخل (فقرة 47-48) .

سمح القانون الضريبي الحالي في المادة (9) بند (1) بتزويل المصروفات والخسائر بنسبة مقرررة بنظام يصدره الوزير بتتسيب من المدير من كلفة الأصول المنقولة كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات وكذلك الأبنية الصناعية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف لقاء اندثارها أو استهلاكها خلال السنة التي تحقق فيها الدخل .

كما تتطرق للخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات أو بعض أجزائها المستخدمة في العمل في المادة (9) بند (7) ، ويتم حساب هذه الخسارة على أساس تكلفة الماكينات أو الآلات أو المعدات أو بعض أجزائها مطروحا منها ما حصل عليه المكلف من ثمن الماكينات والآلات والمعدات والأجزاء المستبدلة وما سبق تنزيله عن استهلاكها .

فالعديد من أصحاب المنشآت يفضلون القسط المتناقص لأن ذلك يزيد من المصاريف في بداية مشروعهم حيث تكون المصاريف مرتفعة وبهذه الطريقة تقل الأرباح وتقل الضريبة المستحقة ، أما الرأي الآخر والذي تبرر فيه دائرة الضريبة مميزات القسط الثابت فهو أن بداية أي مشروع يتحمل مصاريف عالية جدا في البداية ومن الممكن أن يكون مصروف الاستهلاك غير هام نسبيا لا سيما أن المشروع في بداية عمره لن يعمل على الإنتاج بكميات تحقق أرباح عالية فإن استهلاك الأصل على فترة أطول يمكن المنشأة من الاحتفاظ بقيمة المصروف في الفترات التي ينشط عندها الإنتاج وتزداد الأرباح فتكون المنشأة أحوج لمصاريف لتغطية إيراداتها المرتفعة آنذاك .

6.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي السابع عشر :

عقود الإيجار

اتفاقية يعطي المؤجر إلى المستأجر بموجبها حق استخدام أصل محدد لفترة زمنية متفق عليها مقابل دفعة أو سلسلة من الدفعات . وهذا المعيار قام بتصنيف عقود الإيجار بالاعتماد على أساس مدى تحمل المؤجر أو المستأجر للمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المستأجر ، وتشمل المخاطر احتمالات الخسائر من الطاقة العاطلة أو التقنية القديمة ومن التغيرات في العائد بسبب الظروف الاقتصادية للأصل (فقرة 3) .

وأفاد أن عقد الإيجار قد يكون :

1. تمويلي .

2. تشغيلي (فقرة 3) .

نظراً لما ينطوي عليه الإيجار من مزايا عديدة، تلجأ الكثير من المنشآت في عصرنا الراهن إلى استئجار بعض أصولها التشغيلية بدلا من اقتراض أموال من الغير لشرائها. ويلاحظ هذا بوضوح في المنشآت التي تستخدم أصولا تتعرض لتطورات تقنية سريعة، مما يجعل إنفاق نفقات استثمارية ضخمة لشراء هذه الأصول أمرا يبعد كثيرا عن الرشد الاقتصادي. وقد تلجأ بعض المنشآت إلى استئجار الأصول نتيجة لما تواجهه من صعوبات في الحصول على الأموال سواء عن طريق زيادة رأس المال أو عن طريق الاقتراض .

وتستغرق فترة الإيجار عادة جزءاً من العمر الاقتصادي للأصل المؤجر. وقد تمتد هذه الفترة لتغطي العمر الافتراضي للأصل بالكامل. ويتضمن العقد قيمة الإيجار الدوري والذي قد يكون ثابتا خلال فترة العقد . ويقصد بتكلفة تنفيذ العقد تلك النفقات المتعلقة بصيانة الأصل والتأمين عليه خلال فترة الإيجار. وقد يتفق طرفا العقد على أن يتحملها أحدهما بمفرده (المستأجر أو المؤجر)، كما قد يتم الاتفاق على أن يتحملها مشاركة بأي نسبة يتفق عليها.

اتفقت المعايير المحاسبية مع القانون الضريبي الأصلي رقم 17 لسنة 2004 في عقود الإيجار حيث نصت مادة (9) بند (10) على تحديد معدلات الاستهلاك للأصول المستأجرة والتزيلات وكيفية حساب الإيرادات الخاضعة للضريبة لأطراف العلاقة في عقود الإيجار التمويلية بموجب تعليمات من وزير المالية ، اعترف المشرع بجميع نفقات وبدلات الإيجار التي يتكبدها المكلف لقاء استئجاره لمكاتبه أو معارضه أو مستودعاته المتعلقة بالنشاط الخاضع للضريبة ، ويطبق مبدأ الاستحقاق بشأنها وعادة يكفي لإثباتها إبراز عقد الاستئجار لمأمور التقدير ، ويطلق على هذا في المحاسبة مصروف الإيجار، وتتشابه المعالجة المحاسبية والضريبية لهذا البند في قبوله كنفقة إنتاجية .

حيث كان التوافق واضحا في رسملة عقود الإيجار التي تتضمن تحويلا جوهريا لجميع المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية الأصل واعتبار أية عقود إيجار لا تنطوي على تحويل جوهري لجميع المنافع والمخاطر المترتبة على ملكية الأصل عقود إيجار تشغيلي ويجب ألا ترسل، وإنما تتم المحاسبة عنها كدفعات إيجار دورية كإيراد للمؤجر، ومصروف للمستأجر .

وإذا تم تصنيف العقد كإيجار رأسمالي، فإنه يجب استبعاد الأصل من دفاتر المؤجر وإثبات أصل آخر بدلا منه يعبر عن حقوق المؤجر في عقد الإيجار ويطلق عليه "مدينو عقود الإيجار"، ويعبر هذا

الحساب عن الاستثمار الإجمالي للمؤجر في الأصل المستأجر، وتتحدد قيمته بالحد الأدنى لدفعات الإيجار مضافاً إليه القيمة المبقاة غير المضمونة. ويجب على المؤجر في هذه الحالة عدم احتساب أية إهلاك للأصل المؤجر ، ويتطلب إثبات الإيجار الرأسمالي ضرورة تحديد القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار .

أما إذا تم تصنيف الإيجار كإيجار تشغيلي، فإنه يجب إثبات دفعات الإيجار كإيرادات لكل فترة مالية تغطيها فترة الإيجار بالنسبة للمؤجر ، ومصروف عند استحقاقها يحمل على دخل الفترة المالية التي يستحق عنها الإيجار .

7.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الثامن عشر :

الإيراد

وصف المعالجة المحاسبية للإيراد الناشئ عن أنواع محددة من العمليات والأحداث ويعرف الدخل ضمن إطار إعداد وعرض القوائم المالية على أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة وتعزيزات في الأصول أو تخفيض في الالتزام ينجم عنه زيادة في حقوق الملكية ، عدا تلك المتعلقة بمساهمة المشاركين في حقوق الملكية ، ويضم الدخل كلا من الإيراد والمكاسب ، والإيراد هو دخل ينشأ في مجال النشاطات العادية للمنشأة (الهدف) . ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام حسب الاتفاق (فقرة 22) .

وفقاً للمادة (2) فقد حددت الوعاء الضريبي بما يلي " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل " . ومادة (4) تحسب الضريبة بناءً على الدخل المتحقق على أساس الاستحقاق ، باستثناء الفوائد والعمولات على الديون المشكوك فيها فتستوفى الضريبة عنها في سنة قبضها ، وكذلك يجوز محاسبة المهن الحرة على أساس القبض .

فأساس الاستحقاق وهو تحقق الإيراد عند انتقال ملكية السلعة أو الأصل من المشروع إلى العميل ، أو عندما تقدم الخدمة ، سواء أحصلت قيمتها النقدية أم لا، أي أن الإيراد يخص المدة التي تحقق خلالها حيث يتم فرض الضريبة على المكلفين بناءً على الإيراد المتحقق لهم بغض النظر عن موعد قبض

الإيراد ، مثال ذلك الرواتب والأجور حيث تفرض الضريبة عند نقطة تحقق الدخل وقبل أن يتم تسليم الراتب .

بناءً على هذه القاعدة يتم أخذ كافة الدخول التي استحققت للمكلف خلال فترة زمنية غالباً ما تكون سنة ، ولا يهم إذا كانت هذه الدخول قد تم تحصيلها كلياً أو جزئياً ، وإذا حصل المكلف على دخل يخص سنة لاحقة استبعد هذا الدخل من دخول السنة مدار التقدير ، ثم تنزّل كافة المصاريف والنفقات الإنتاجية التي أنفقت أو استحققت في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي مدار التقدير سواء هذه المصاريف دفعت كلياً أو جزئياً بمعنى أن بعضها ما زال مستحقاً، وجرى العرف تطبيق هذه القاعدة على الأعمال التجارية والصناعية بشكل عام لأن التجارة تقوم على أساس الثقة فكل ما يستحق للتاجر يقيد بحكم المقبوض .

كما حدد هذا القانون الإيرادات المعفية في المادة (6) من دخل الهيئات المحلية والجمعيات والأوقاف من عمل لا يستهدف الربح ، وهنا أعفى رواتب التقاعد عامة ومبالغ نهاية الخدمة وعلاوات السفر ، والمستردات من الضرائب ، ودخل الأعمى والعاجز بنسبة تزيد على 50% ، والدخل المتحقق لأي صندوق موافق عليه والدخول المعفاة بموجب قانون خاص ، والقيمة الايجارية لمالكيها والمخصصات المدفوعة لموظفي السلك الخارجي الفلسطيني ، والدخل من الزراعة .

ومن أهم ما تم إضافته على القانون الأصلي بند 14 في المادة (6) إعفاء أرباح وعوائد التوزيع وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة المقيمة في فلسطين التي استوفيت الضريبة على دخلها الخاضع بموجب أحكام هذا القانون .

8.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي التاسع عشر :

تكلفة منافع الموظفين

يبين هذا المعيار المحاسبة والإفصاح من قبل أصحاب العمل لمنافع الموظفين والتي تم تحديدها في خمس فئات (فقرة 1):

1) منافع قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا كانت مستحقة خلال اثني عشر شهراً من نهاية الفترة) ، والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع أو الخدمات المعفاة أو المدعومة) للموظفين الحاليين .

(2) المنافع لما بعد انتهاء الخدمة مثل رواتب التقاعد والتأمين على الحياة والعناية الطبية بعد انتهاء الخدمة .

(3) منافع طويلة الأجل مثل إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل ، بالإضافة إلى ما يلي إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة ، المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة .

(4) منافع نهاية الخدمة .

(5) منافع التعويضات في صورة حقوق الملكية (فقرة 2) .

ضريبياً تخصم الرواتب والأجور المدفوعة وضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وكذلك ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على الأرباح في المؤسسات المالية من الدخل حسب نص المادة (8) من القانون ويشترط أن تكون هذه الأعباء ذات صلة بإنتاج الدخل ، ووفقاً للمادة (10) تخصم من الدخل المبالغ التي يدفعها المستخدم لمساهمته في أي صندوق تقاعد أو ادخار أو أي صندوق آخر بشرط موافقة الوزير عليه لمصلحة العاملين لدى المكلف ويشترط لخصم الرواتب والأجور من الدخل الخاضع للضريبة أن يقوم المكلف باحتساب الضريبة على رواتب الموظفين وأجور العمال لديه وتوريدها إلى ضريبة الدخل وذلك حسب نظام الاقتطاعات الصادر عن مجلس الوزراء الفلسطيني ، وإذا تخلف أي مستخدم عن خصم أو دفع الضريبة التي يترتب عليه خصمها ودفعها بموجب أحكام هذا النظام تحصل منه كما لو أنها ضريبة مستحقة عليه ، ويعتبر من التكاليف الواجبة الخصم أيضاً التعويضات التي تدفعها الشركات أو المكلفين للعمال أو الموظفين عند فسخ العقود معهم ، وكذلك يعتبر من التكاليف أيضاً أجور ساعات العمل الإضافي حيث تخصم من الدخل ، ويخصم من الدخل الخاضع لرواتب وأجور أسرة المكلف وأقربائه بشرط أن يمارسوا العمل في منشأة الأعمال . أما راتب صاحب المنشأة فلا يخصم من الدخل باعتباره مالكا للمنشأة وليس أجيرا فيها ، وتجدر الإشارة إلى أن هنالك بعض المؤسسات والشركات التي تقوم بدفع راتب شهر أو شهرين في السنة بشكل إضافي وهذا ما يطلق عليه راتب الثالث عشر والرابع عشر ، فتعالج هذه المبالغ كالرواتب العادية حيث تقبل كنفقة للمكلف كما أنها تضاف إلى دخل المستخدم وتعامل ضمن راتبه .

نلاحظ الفارق بين المعيار المحاسبي والقانون الضريبي في البنود الواردة بداية المعيار باستثناء البند الأول لاشتراط الدفع فيه ، فالقانون الضريبي اشترط هذه التكاليف أن تكون مدفوعة ليتم الاعتراف بها كمصروف ، حيث وضع القانون ذلك من خلال مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة ويجب أن تكون في

حدود ما جرى العرف والعقد عليه وأن لا يكون فيها مغالاة وإلا اعتبرت توزيعاً للربح (بمعنى المبلغ الزائد) ويشترط أن تكون مدفوعة للاعتراف بها ضريبياً .
وكذلك التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين وعائلاتهم والتأمين على حياتهم ضد إصابة العمل .

9.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي العشرون :

محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية (فقرة 1) ، تأخذ المساعدات الحكومية أشكالاً مختلفة من حيث طبيعتها والشروط المرتبطة بها ، ويمكن أن يكون الغرض من المساعدة تشجيع المنشأة على مباشرة عمل لا تقوم بتنفيذه عادة بدون تقديم المساعدة . قد يكون استلام المنشأة لمساعدة حكومية له أثر فعال لأغراض إعداد البيانات المالية فيما لو تم تحويل المصادر فلا بد من إتباع طريقة محاسبية مناسبة للمحاسبة عنها ، وكذلك إعطاء فكرة عن مدى استفادة المنشأة من تلك المساعدة خلال فترة إعداد التقرير . ويسهل هذا إجراء مقارنة بين البيانات المالية للمنشأة مع الفترات السابقة ، ومع المنشآت الأخرى (فقرة 4-5) .

لا يعترف بالمنح الحكومية إلا إذا كان هناك تأكيد معقول بأن المنشأة سوف تلتزم بالشروط المرتبطة بها وأنه سوف يتم استلام المنحة ، إن استلام المنحة لا يعني في حد ذاته دليلاً قاطعاً على أن الشروط المرتبطة بها قد تم أو سيتم استيفائها ، وأنداك تعالج محاسبياً حسب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون المخصصات ، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة (فقرة 8-11) .

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كدخل خلال المدة الزمنية اللازمة لمقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها والتي كان المقصود فيها تعويضاً ، على أساس منظم ويجب أن لا تضاف المنح مباشرة لحقوق المساهمين (فقرة 12) .

يمكن أن تكون المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية بطريقتين : طريقة رأس المال حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة لحقوق المساهمين ، وطريقة الإيراد أو أسلوب الدخل حيث يتم تسجيل المنحة مباشرة ضمن الإيرادات خلال فترة زمنية واحدة أو أكثر (فقرة 13) .

أما طريقة رأس المال فيدعم مؤيدو هذه الطريقة آرائهم باعتبار المنح الحكومية وسيلة تمويل يجب معالجتها في الميزانية حيث أن تسديدها غير متوقع مما يوجب إضافتها مباشرة لحقوق المساهمين ، وكذلك تعتبر هذه المنح غير مكتسبة ولم تتكبد المنشأة مصروفات للحصول عليها (فقرة 13-14) .

أما حجة أسلوب الدخل فهي أن المنح الحكومية هي مبالغ مقبوضة من مصادر أخرى غير المساهمين فيجب الاعتراف بها كدخل في الفترات المناسبة ، وبما أن المنح الحكومية نادراً ما تكون مجانية فيجب الاعتراف بها كدخل نتيجة الالتزام بشروطها ومقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها ، وبما أن ضريبة الدخل والضرائب الأخرى تحمل على الدخل ، فإن من المنطق أن تتعامل المنح الحكومية كذلك ، والتي تعتبر امتداداً للسياسات المالية الحكومية في قائمة الدخل .

ضريبياً لم يحدد التشريع الضريبي الطريقة المسموح بها في هذا المعيار إلا أنه فضل طريقة أسلوب رأس المال ، حيث بررت ذلك بأنه نظرياً استخدام الأصل الممنوح يساعد على إنتاج الدخل ولكن عملياً لا يوجد تكلفة تاريخية لمقابلة الإيراد بمصروف استهلاك الأصل ، وبمعنى آخر فإن الخدمة المقدمة من هذا الأصل مجانية بالنسبة للمنشأة التي منحت هذا الأصل مما جعلها تعمل على تحميل الأصل الممنوح لرأس المال بالقيود التالي :

××× من حـ/ الأصل الممنوح

××× إلى حـ/ مجمع الاستهلاك المتراكم للأصل الممنوح

ويتم ترحيل حساب الأصل الممنوح لرأس المال ضمن الأرباح المحتجزة .
تسجيل الأصل الممنوح بالجانب المدين بدلاً من مصروف الاستهلاك ، ومجمع الاستهلاك المتراكم في جانب الدائن وما دام الأصل يستخدم في المنشأة فإن تحميل الأصل الممنوح يتم لحساب الأرباح المحتجزة (Veron,1990).

وهذا ما أثار منازعة ضريبية مع إحدى الشركات المساهمة العامة في مدينة رام الله ، حيث سجلت الشركة الأصل الممنوح بجانب الأصول وقامت بالاستفادة من تنزيل قيمة الاستهلاك لهذا الأصل .

10.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الحادي والعشرون : آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين ، حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكون لها عمليات أجنبية . من أجل شمول المعاملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة ، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير ، كما يجب ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير، إن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بآثار التغيرات في أسعار الصرف .

كما يتم معالجة فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمنشأة بمعدلات مختلفة عن المعدل المسجل بداية ، فهنا يجب الاعتراف بها كدخل أو مصروف في الفترة التي تنشأ بها ، حيث أن فرق سعر الصرف ينتج عن التغير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسوية (الهدف) .

الأرباح التي نتجت عن صفقة محددة فيتم الاعتراف بالربح ويرحل لقائمة الدخل . أما لو كانت عملة التقرير بالدولار وتم ترجمة البيانات المالية من العملات الأخرى فإن فروقات التحويل الدائنة والمدينة لا يتم معالجتها في حساب أرباح وخسائر الفترة بل يوضع في حساب ضمن حقوق الملكية إلى حين التصفية .

وفقاً للقانون الضريبي الحالي وحسب تعليمات وزير المالية (سلام فياض) لعام 2005 فتحتسب الضريبة بالدولار الأمريكي وفي حالة إدارة الحسابات بعملات متداولة أخرى يكون سعر صرفها مقابل الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف عند الاستحقاق ، وتدفع الضريبة بالدولار أو ما يعادله بالعملات المتداولة الأخرى ويسعر الصرف السائد عند الدفع ، ويتم ترجمة مفردات قائمة الدخل إلى الدولار الأمريكي على أساس متوسط سعر الصرف لأشهر السنة المعنية والذي يصدر عن سلطة النقد ويستثنى من ذلك البنوك والمؤسسات المالية التي تخضع لإشراف سلطة النقد حيث تتم ترجمة مفردات قائمة الدخل وبنود الميزانية إلى الدولار الأمريكي حسب سعر الصرف الرسمي في نهاية السنة المالية المعنية ، وما ينتج عن الترجمة من فروق لا يعالج في حساب الأرباح والخسائر للسنة المالية بل يوضع في حساب خاص ضمن حسابات حقوق الملكية إلى أن تباع الشركة أو تصفى . وعند بيع أو

تصفية الشركة أو أحد فروعها التابعة لها يجب تنزيل المبلغ الذي يخص الفرع من الفروقات المتراكمة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية ويتم حسابه كجزء من الأرباح أو الخسائر للفرع خلال السنة المالية وينطبق ذلك على الشركة ككل عند تصفيتها أو بيعها لصالح الغير .
وهنا نلاحظ تقيد تعليمات وزير المالية بالمعيار الدولي حيث نجد توافقا كاملا ما بين التشريع الضريبي والمعيار المحاسبي .

مع ملاحظة ما ورد في تعديل القانون بند 5 ضمن المادة (4) عند صدور عملة وطنية، فإنها تحل محل الدولار الأمريكي أينما ورد في هذا القانون ، ويتم استبدال القيم والمبالغ المحددة بالدولار في هذا القانون بالعملة الوطنية وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير (قرار بقانون، 2008) .

11.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الثالث والعشرون :

تكاليف الاقتراض

تكاليف الاقتراض هي الفائدة وغيرها من التكاليف التي تتحملها المنشأة فيما يتعلق باقتراض الأموال (فقرة4)، يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض ، ويتطلب المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات ، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسمة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة (أصل يتطلب بالضرورة فترة طويلة لإعداده للاستخدام المعد له أو بيعه) حيث تدخل تكاليف الاقتراض في تكلفة ذلك الأصل حينما يحتمل أن تحقق المنشأة منافع مستقبلية ، ومن أمثلة ذلك البضائع التي تتطلب فترة طويلة لجعلها قابلة للبيع، المصانع ، معدات وتجهيزات إنتاج الطاقة ، الممتلكات الاستثمارية ، أما الاستثمارات الأخرى وتلك البضائع التي تصنع بشكل روتيني أو بكميات كبيرة بشكل متكرر خلال فترة قصيرة فإنها لا تعتبر أصول مؤهلة للرسملة(الهدف) .

حيث تشمل تكاليف الاقتراض :

- 1- الفوائد على السحب على المكشوف وعلى الاقتراض القصير والطويل الأجل .
- 2- إطفاء الخصم والعلاوات المتعلقة بالاقتراض .
- 3- إطفاء أو تخفيض التكاليف الإضافية المتعلقة بترتيبات الاقتراض .

- 4- نفقات التمويل المتصلة بالتأجير التمويلي والمعترف به حسب المعيار المحاسبي السابع عشر والخاص بالمحاسبة عن عقود الإيجار .
- 5- فروق العملة الناشئة من اقتراض العملة الأجنبية في الحدود التي تعتبر تعديلات لنفقات الفائدة (فقرة 5) .

قبل المشرع مبدءاً تمويل الأنشطة الخاضعة للضريبة من الاقتراض ، فسمح بتنزيل الفوائد المدينة المدفوعة على التسهيلات الائتمانية التي يحصل عليها المكلف من البنوك ومؤسسات الإقراض لتسيير أعماله وأنشطته شريطة أن تكون تلك التسهيلات قد استخدمت لإنتاج الدخل الخاضع للضريبة وتشمل الفوائد والعمولات المدفوعة على كل من القروض وخصم الكمبيالات وتسهيلات الجاري مدين . وعلى مأمور التقدير تدقيق تلك الفوائد من خلال إشعارات البنوك الشهرية ، وفي الواقع العملي تظهر بعض المشاكل نتيجة استخدام بعض المكلفين لتلك التسهيلات كلياً أو جزئياً في تمويل مشاريع أخرى ولذا لا بد لنا من التمييز بين الحالات التالية :

1. إذا قام المكلف باستخدام تلك التسهيلات أو جزء منها لتمويل شراء أصول رأسمالية ، فيقوم المقدر باحتساب الفوائد المستحقة على الجزء المستخدم من التسهيلات لهذه الغاية ويردها على الأرباح المعقولة على اعتبار أنها نفقة غير مقبول تنزيلها كونها تتعلق بأصول رأسمالية ، وهذا متوافقاً مع المعيار المحاسبي تماماً حيث يتم رسملة كافة تكاليف التمويل باعتبارها جزء من تكلفة الأصل كباقي بنود التكلفة الأخرى ، وبحيث تستمر الرسملة لنفقات التمويل لحين تجهيز الأصل للاستعمال ، وتعتبر كجزء من تكلفة الأصل ثم يجري قبولها لغاية الاستهلاك .
2. إذا قام المكلف باستخدام تلك التسهيلات أو جزء منها لتمويل نشاط استثماري لا يخضع لضريبة الدخل فإنه يتم احتساب مصاريف التمويل لتلك التسهيلات ويجري ردها إلى الأرباح على اعتبار أنها نفقة غير منتجة للدخل كونها تتعلق بنشاط لا يخضع للضريبة .
3. إذا قام المكلف باستخدام تلك التسهيلات أو جزءاً منها لتمويل نفقات شخصية فإنه يجري احتساب مصاريف التمويل الخاصة بهذه النفقات ويتم ردها للأرباح .
4. إذا كان المكلف شركة مساهمة عامة أو شركة ذات مسؤولية محدودة أو شركة أجنبية وكان لديه فوائد مدينة مدفوعة وطالب بتنزيلها من دخله الإجمالي كنفقة إنتاجية وبنفس الوقت تحقق له فوائد دائنة قبضها عن ودائعه لدى البنوك والشركات المالية التي تقبل الودائع ، فيتم استبعاد وخصم الفوائد الدائنة المستحقة للمكلف والمنصوص عليها وبحيث يصبح المبلغ المقبول كنفقة

تنزل من الدخل هو صافي رصيد الفوائد المدينة المدفوعة ، بحيث يجوز لمأمور التقدير إجراء النقص ما بين الفوائد المدينة والدائنة .

نلاحظ أن المشرع الضريبي سمح بخصم الفوائد وأرباح المرابحة من الدخل الخاضع بشرط أن تكون الفوائد مدفوعة وبذلك يكون المشرع قد أخذ بالأساس النقدي وليس الاستحقاق .

12.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي السادس والعشرون :

المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد

برامج منافع التقاعد هي ترتيبات توفر المنشأة بموجبها منافع عند انتهاء خدمتهم أو بعد ذلك (على شكل دخل سنوي أو ك مبلغ إجمالي مقطوع) يمكن تحديدها أو تحديد مساهمة رب العمل فيها ، أو تقديرها مسبقا قبل التقاعد بناء على شروط وثيقة أو من ممارسات المنشأة (فقرة 8) .

يهتم هذا المعيار بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لهم برامج ، لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي التاسع عشر منافع الموظفين ، قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة ، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكون له شخصية قانونية منفصلة ، ويمكن أن يكون أو لا يكون له مجلس أمناء تدفع إليه أو منه المساهمات منافع التقاعد (فقرة 11) .

ولا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل ، وترتيبات التعويض المؤجلة ، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة ، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة ، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية ، أو برامج المكافآت . كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار .

حسب مادة (8) بند (9) ينزل المبالغ التي يدفعها المستخدم في أي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير والضمان والتأمين الصحي .

13.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون :

انخفاض قيمة الموجودات

هدف هذا المعيار بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أو بيع الأصل ، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته ، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض ، كما يحدد افصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها (الهدف) .

لذا فإن الأصول التي تتضمن هذا المعيار هي الأرض والبنائيات والآلات والمواكن والاستثمارات العقارية المسجلة بالتكلفة الأصلية والأصول غير الملموسة والشهرة والاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة .

فعادة ما تعمل الشركات في نهاية كل سنة مالية على إجراء تقييم لإيجاد أدلة على تدني قيمة موجود معين ، في حال وجدت هذه الأدلة يتم قيد خسارة تدني قيمة الموجودات في بيان الدخل الموحد ، يتم تحديد تدني قيمة الموجودات كما يلي :

- للموجودات المدرجة بالقيمة العادلة ، يمثل التدني الفرق بين التكلفة والقيمة العادلة .
- للموجودات المدرجة بالتكلفة ، يمثل التدني الفرق بين التكلفة والقيمة الحالية للتدفقات المخصصة على سعر العائد على موجودات مالية مماثلة (فقرة 4) .

تعمل الضريبة على تقييم الموجودات بالقيمة التاريخية فقط ، أما تخفيض القيمة الدفترية لغاية القيمة المتوقع استردادها نتيجة انخفاض القيمة الدفترية للموجودات عند وجود ظروف أو أحداث تدل على عدم توافر إمكانية استرداد القيمة الدفترية للموجودات فإن ذلك لا تعترف فيه الضريبة .

14.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون :

المخصصات ، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة

هدف هذا المعيار ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة ، وأن الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات

المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها ، يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة فيما عدا :

- 1- تلك الناجمة عن الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة .
- 2- تلك الناجمة من العقود المنفذة ، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء .
- 3- تلك الناشئة في منشآت التأمين من العقود مع حملة البوالص .
- 4- تلك التي يعطيها معيار محاسبة دولي آخر .

ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة (فقرة 1) .

يتم احتساب مخصصات عندما يترتب على الشركة التزامات قانونية أو ضمنية ناشئة عن أحداث سابقة على أن يكون من المرجح نشوء هذه الالتزامات وتوافر إمكانية تحديد قيمتها بشكل موضوعي .

تقبل الضريبة مخصصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة التي يكونها البنك وفقاً لتعليمات سلطة النقد على النحو الآتي :

- مخصصات التسهيلات الائتمانية المشكوك في تحصيلها .
- مخصصات التسهيلات الائتمانية الرديئة أو الهالكة والتي لا تنطبق عليها أحكام المادة (9) بند (2) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .

تتم معالجة الديون الهالكة المقبولة ضريبياً التي تم تكوين مخصصات لها في مخصصات الديون المشكوك فيها المقبولة ضريبياً والمتعلقة بتلك الديون وتعالج الفروقات فيما بينها ضمن قائمة الدخل في السنة التي اعتبر فيها الدين هالكا ، ويجب أن لا تتضمن هذه المخصصات أي فوائد معلقة وأن تعامل جميع حسابات العميل (المدين) كوحدة واحدة لدى البنك الواحد ، وتلغى صفة الدين غير العامل لجميع حسابات العميل لدى البنك الواحد إذا تضمنت هذه الحسابات دين عامل لدى نفس البنك ، لا تعتبر جميع مخصصات الديون المشكوك فيها والمتعلقة بالحسابات المقبولة ضريبياً بغض النظر عن تصنيف سلطة النقد لها (تعليمات وزير المالية) .

للبنوك التجارية أن تستقطع نسبة مئوية من القروض المستحقة المتعثرة وغير المحصلة كمخصصات للديون المشكوك فيها وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بالتنسيق مع سلطة النقد شريطة قيام هذه البنوك

بالإجراءات القانونية في التنفيذ على أموال المدنيين وعدم منحهم أية تسهيلات أخرى لاحقة لتلك القروض المتعثرة .

أما الفوائد والعمولات التي تم احتسابها على الذمم المشكوك في تحصيلها تعتبر معلقة بعد مرور فترة سنة على الأقل من تاريخ توقف العميل عن الدفع شرط أنه إذا منح العميل تسهيلات جديدة يعتبر التعليق ملغي وتبدأ فترة السنة من جديد . ويعني التعليق الانتقال من مبدأ الاستحقاق إلى مبدأ القبض بحيث تستوفى الضريبة على تلك الفوائد والعمولات سنة قبضها ، كما يخضع للضريبة أي مبلغ من الفوائد والعمولات التي سبق تعليقها وتم تحصيلها خلال السنة .

15.3.2.4 معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون :

الموجودات غير الملموسة

يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي محاسبة الاستهلاك الخاص وإطفاء الموجودات غير الملموسة ، ومعيار تكاليف البحث والتطوير .

حيث عرف المعيار الموجود غير الملموس بأنه موجود غير قابل للتحديد وغير نقدي بدون مادة ملموسة يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج أو تزويد بضائع أو خدمات ، ولتأجيله للآخرين أو لأغراض إدارية ، حيث يتطلب هذا المعيار الاعتراف بالموجود بتكلفته الأصلية في حالة تمكننا من قياس التكلفة بشكل موثوق ، وكان من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من هذا الموجود ، سواء تم امتلاكه من الخارج أو تم توليده داخلياً مثل الشهرة والعلامات التجارية والبيانات الإدارية وعناوين النشر وبيانات العملاء والبنود المشابهة في مادتها يجب الاعتراف بها كموجودات ، وإن لم ينطبق هذا التعريف على الموجود اعتبر مصروفاً يتم تحميله (فقرة 2-3) .

علماً بأنه تم تطبيق المعايير المعدلة والجديدة مثل معيار التقارير المالية الدولية رقم (3) توحيد الأعمال ومعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المعدل لتدني القيمة الدفترية للموجودات اعتباراً من 1 كانون الثاني 2005 ، فنتيجة لتطبيق هذان المعياران فإن الشركات توقفت عن إطفاء شهرة شراء شركات تابعة وابتدأت من تاريخ 1 كانون الثاني 2005 بإجراء دراسة سنوية لتدني القيمة الدفترية لهذه الشهرة إلا إذا حدث ظرف خلال السنة مما يتطلب القيام بالدراسة لأكثر من مرة خلال السنة.

أما الامتياز فيتم بداية تسجيله بالتكلفة ثم يسجل بالصافي بعد تنزيل قيمة الإطفاء المتراكم وخسائر التدني المتراكمة ، ويتم الإطفاء على مدى 20 عاماً باستخدام طريقة القسط الثابت ويتم قيد مصروف الإطفاء في بيان الدخل الموحد .

حسب المادة (8) بند (6) للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع لأي شخص تنزل المصاريف التي تكبدها ذلك الشخص كلياً أو حصراً في سبيل إنتاج الدخل الخاضع للضريبة خلال السنة بما فيها بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي .

3.4 الجزء الثاني

نتائج تحليل الإستبانة

1.3.4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

المجال الأول الإيرادات :

تم ترتيب العبارات في المجال الأول وفقاً للمتوسط الحسابي وذلك لتوضيح مدى استجابة أفراد عينة الدراسة للعبارات الممثلة للإيرادات حيث أخذت العبارات ذات المتوسط الحسابي الأكبر موافقة أعلى من قبل أفراد العينة .

جدول 9.4 : ترتيب المجال الأول للإيرادات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً

الرقم	العبارات لمجال الإيرادات	المتوسط الحسابي
1.	العلامات التجارية وحقوق الطبع	4.38
2.	إيراد فائدة استلم بعد موعد الاستحقاق	4.34
3.	عملة غير عملة التقرير المالي	4.32
4.	إيراد مبيعات بضائع	4.28

4.17	فوائد مضافة إلى سعر البيع	.5
3.92	الأرباح الرأسمالية	.6
3.85	أرباح توزيع الأسهم	.7
3.77	بوليصة التأمين	.8
3.61	الخلو والمفتاحية	.9
3.30	صافي قيمة الإيجار	.10
2.16	الأرباح الرأسمالية عدم الدورية	.11
1.89	رواتب التقاعد	.12

جدول 10.4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الإيرادات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الخلو والمفتاحية	125	3.6160	1.24941
صافي قيمة الإيجار	125	3.3040	1.42118
رواتب التقاعد	125	1.8960	1.12037
العلامات التجارية وحقوق الطبع	125	4.3840	.82094
ارباح توزيع الأسهم	125	3.8560	1.35423
بوليصة التأمين	125	3.7760	1.15608
الأرباح الرأسمالية عدم الدورية	125	2.1600	1.32835
الأرباح الرأسمالية	125	3.9200	1.35955
عملة غير عملة التقرير المالي	125	4.3200	.80922
فوائد مضافة الى سعر البيع	125	4.1760	.88047
ايراد فائدة استلم بعد موعد الاستحقاق	125	4.3440	.93415
ايراد مبيعات بضائع	125	4.2880	.70501
Valid N (listwise)	125		

بالنظر لنتائج التحليل الإحصائي لهذا المجال ، نرى أن كل من المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي اعترف بمعظم هذه الإيرادات مثل إيرادات العلامات التجارية وحقوق الطبع وبراءة الاختراع والتي حازت على متوسط حسابي هو الأعلى (4.36) ، وكذلك إيرادات مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسلم البضاعة وقبل استلام الثمن حيث أن ذلك يحدث فرقاً مؤقتاً فقط فكان المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (4.31) ، أما أرباح صفقة تمت بعملة غير عملة التقارير المالية فيتم الاعتراف بها ضمن قائمة الدخل فحاز على متوسط حسابي (4.14) ، وحازت فقرة الأرباح من المبالغ المتحققة من بوليصة تأمين مقابل أية خسارة على متوسط حسابي (4.1) ، وإيراد فائدة استلم بعد موعد

استحقاقه يعتبر محاسبياً وضريبياً دخلاً خاضعاً للضريبة حيث حاز على متوسط (4.08) حيث يكون الفرق مؤقتاً فقط لاختلاف زمن تحصيل المبلغ ، أما توزيع الفوائد المضافة إلى سعر البيع بالتقسيط على سنوات تحقق الأقساط فحصلت على متوسط حسابي (4.07) ، المبلغ المقبوض بدل الخلو والمفتاحية كإيراد سنة القبض فهو أيضاً متفق عليه محاسبياً وضريبياً حيث حصل على متوسط حسابي (3.95) ، أما صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض مستعملة من مالكة فحصلت على متوسط حسابي (3.88) ، ورواتب التقاعد هي إيراد محاسبي وعمل القانون الضريبي على إعفائها من ضريبة الدخل كما ورد في مادة (6) بند (3) إلا أن المتوسط الحسابي لهذا البند (3.72) وهذا يدل على جهل العينة بما ورد في القانون الضريبي ، حيث كانت تخضع رواتب التقاعد للضريبة فقط في قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964م .

أما الفقرات الأخيرة فحصلت على متوسطات حسابية (2.05) ، (2) ، (2.96) وهذه العبارات على التوالي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات أو أوراق مالية بشرط عدم الدورية ولا تكون من طبيعة العمل فهذا يعتبر إيراداً من الناحية المحاسبية ولكنه معفى بموجب القانون ، وكذلك الأرباح الناتجة عن توزيع الأسهم دفعت عنها الضريبة فهذه الأرباح هي إيرادات من الناحية المحاسبية ولكنها معفاة بموجب القانون أيضاً ضمن المادة (6) بند (14) ، والأرباح الرأسمالية تعتبر إيراد محاسبي وليس ضريبي وهذا يتفق مع نص المادة (7) من هذا القانون ، إلا أن القانون الضريبي اعفاها بشروط.

جدول 11.4 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال الإيرادات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الدرجة الكلية للإيرادات حسب القانون الحالي	125	3.6700	.41348
Valid N (listwise)	125		

أما متوسط إجابات أفراد العينة على هذا المجال فكانت (3.67) أي أن إجاباتهم كانت تميل نحو الموافقة على العبارات في هذا المجال بشكل عام ، ويمكن عزو ذلك إلى أن قانون ضريبة الدخل الحالي رقم (17) لسنة 2004 قد وسع تعريف الدخل الخاضع للضريبة إذ أخضع كافة الدخول ما لم يرد نص بإعفائها في هذا القانون

جدول 12.4 : معامل الاختلاف لمجال الإيرادات

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الخلو والمفتاحية	5.512	124	.000	.61600	.3948	.8372
صافي قيمة الأيجار	2.392	124	.018	.30400	.0524	.5556
رواتب التقاعد	-11.017	124	.000	-1.10400	-1.3023	-.9057
العلامات التجارية وحقوق الطبع	18.849	124	.000	1.38400	1.2387	1.5293
ارباح توزيع الأسهم	7.067	124	.000	.85600	.6163	1.0957
بوليصة التأمين	7.505	124	.000	.77600	.5713	.9807
الأرباح الرأسمالية عدم الدورية	-7.070	124	.000	-.84000	-1.0752	-.6048
الأرباح الرأسمالية	7.566	124	.000	.92000	.6793	1.1607
عملة غير عملة التقرير المالي	18.237	124	.000	1.32000	1.1767	1.4633
فوائد مضافة الى سعر البيع	14.933	124	.000	1.17600	1.0201	1.3319
ايراد فائدة استلم بعد موعد الاستحقاق	16.086	124	.000	1.34400	1.1786	1.5094
ايراد مبيعات بضائع	20.426	124	.000	1.28800	1.1632	1.4128

وبالنظر لقيمة (ت) نلاحظ أنها قيمة مرتفعة مما يدل على أن هناك اختلاف بين أفراد عينة الدراسة في الإجابة على العبارات في هذا المجال ، ومما هو جدير بالذكر هنا ملاحظة إشارة (ت) الموجبة للعبارات ذات المتوسط الحسابي الأكبر من (3) وهذا يدل على أن اتجاه الإجابة كان نحو الموافقة للعبرة ، والإشارة السالبة للعبارات ذات المتوسط الحسابي الأقل من (3) وهذا يدل على أن اتجاه الإجابة كان نحو رفض العبارة .

مع ملاحظة أن كافة العبارات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha=0.05)$ مما يؤكد أن العبارات تعتبر من العوامل المهمة .

تمكن هذا المجال من الإجابة على السؤال الأول للبحث وهو هل هناك توافق بين الإيرادات المحاسبية المعلنة وفقاً للمعايير الدولية والإيرادات الضريبية المعدلة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ؟ فالإيرادات المحاسبية لا تختلف عن الإيرادات الضريبية بشكل جوهري ، حيث أن معظم الإيرادات المحاسبية هي إيرادات يتم إخضاعها لضريبة الدخل بموجب القانون ، إلا ما ورد إعفاؤه صراحة ضمن مادة (6) الدخل المعفى من الضريبة ، والمادة (7) الدخل المعفى من الضريبة بشروط .

المجال الثاني التنزيلات :

تم ترتيب العبارات المتعلقة بالتنزيلات وفقاً للقانون الحالي تنازلياً وفقاً للمتوسط الحسابي بحيث يعطي ذلك فكرة أوضح للفقرات التي حظيت بموافقة عالية وأكثر من غيرها بالنسبة لإجابات أفراد العينة فكانت كالتالي :

جدول 13.4 : ترتيب المجال الثاني للتنزيلات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً

الرقم	البند	المتوسط الحسابي
1.	فروق العملة المدينة	4.35
2.	ضريبة القيمة المضافة	4.25
3.	الخسارة الناجمة عن الاستبدال	4.20
4.	فوائد القروض	4.16
5.	نسبة الإنجاز	4.13
6.	صندوق الإيداع والتوفير	4.10
7.	تدوير الخسارة	4.05
8.	نهاية الخدمة المدفوعة	4.03
9.	احتياطي الأخطار السارية	3.95
10.	المصاريف التي يمكن رسملتها	3.86
11.	القروض المتعثرة للبنوك	3.75
12.	ترجمة القوائم المالية	3.56
13.	التبرعات لصناديق الزكاة	2.52
14.	الخلو والمفتاحية لدافعها	2.40
15.	الديون المعدومة	2.25
16.	نفقات التدريب	2.24
17.	تقييم البضاعة	2.24
18.	ديون مشكوك فيها للبنوك	2.22

2.20	الخسائر الرأس مالية	19.
2.19	التأمين على الحياة	20.
2.17	استهلاك الأصول الممنوحة من الغير	21.
2.16	الخسائر المتوقعة لعقود المقاولات	22.
2.13	مصاريف نشاط معفي	23.
2.04	اعادة تقييم الأصول الثابتة	24.
2.00	مصروف الضيافة	25.
1.98	القروض المتعثرة لغير البنوك	26.
1.89	الاحتياطيات بشكل عام	27.
1.84	الإستهلاك	28.

فكانت الفقرات الإثنا عشر الأولى تحظى بموافقة عالية حيث كان المتوسط الحسابي لجميع هذه الفقرات أعلى من متوسط سلم الإجابات (3) ، أما باقي الفقرات الستة عشر الأخيرة فكانت تحظى برفض من أفراد العينة عليها مما يعطي إنطباعاً أولياً لعدم موافقة أفراد العينة على هذا المجال ، ولكن نترك الحكم على مدى أهمية ذلك إحصائياً للجداول اللاحقة .

تم ملاحظة اتفاق التشريع الضريبي مع المعايير الدولية للتقرير المالي ، أي اتفاق المصروفات الضريبية مع المصروفات المحاسبية في كل من مصروف فروق العملة المدينة والذي حصل على متوسط حسابي (4.17) ، وضريبة القيمة المضافة بمتوسط حسابي (4.13) ، ونسبة الإنجاز بمتوسط حسابي (4.13) ، ونهاية الخدمة المدفوعة بدرجة موافقة (4.08) ، أما فوائد القروض فكان المتوسط (4.07) ، والمصروفات التي من الممكن رسملتها فكانت درجة الموافقة (4) ، وصندوق الإدخار والتوفير (3.92) ، واحتياطي الأخطار السارية (3.87) ، والخسارة الناجمة عن الإستبدال (3.84) ، وتدوير الخسارة (3.76) ، وترجمة القوائم المالية (3.52) ، والقروض المتعثرة للبنوك (3.4) .

جميع المصروفات السابقة حظيت بدرجة موافقة أعلى من 3 أي أنها مصروفات محاسبية وكذلك هي مصروفات تنزل من الدخل الخاضع للضريبة ، أي أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على عدم اختلاف هذه المصروفات محاسبياً عنها ضريبياً .

إلا أن العبارات اللاحقة لم تحظى بنفس درجة الموافقة ، حيث أن درجة الموافقة كانت بين (2.66) و (1.71) أي أقل من (3) متوسط سلم الإجابات لكل من العبارات التالية : الديون المعدومة ، التبرعات

لصناديق الزكاة ، التأمين على الحياة ، استهلاك الأصول الممنوحة من الغير ، الخلو والمفتاحية لدفعها ، ونفقات التدريب ، وتقييم البضاعة ، وديون مشكوك فيها للبنوك ، ومصروف الضيافة ، ومصاريف نشاط معفي ، والخسائر الرأسمالية ، والخسائر المتوقعة لعقود المقاولات ، والاحتياطيات بشكل عام ، والاستهلاك ، وإعادة تقييم الأصول ، والقروض المتعثرة لغير البنوك .

هذه المصروفات حظيت بعدم موافقة أفراد العينة على أنها تتوافق من الناحية المحاسبية والضريبية ، أي أنها تختلف محاسبياً عنها ضريبياً ، ومن هذه المصروفات ما اختلفت سنوات توزيعها فقط ، ومنها ما تم اعتباره مصروفاً محاسبياً في حين أن الضريبة لم تعترف به ضمن التتزيلات على الدخل ، وهذا بدوره سيؤدي إلى اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي مما يؤثر على إيرادات خزينة الدولة .

جدول 14.4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التتزيلات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
فوائد القروض	125	4.1680	.76975
ضريبة القيمة المضافة	125	4.2560	.78189
الخلو والمفتاحية لدفعها	125	2.4080	1.36249
نهاية الخدمة المدفوعة	125	4.0320	1.10670
صندوق الادخار والتوفير	125	4.10400	1.061223
نفقات التدريب	125	2.2400	1.28515
مصاريف نشاط معفي	125	2.1360	1.17325
فروق العملة المدينة	125	4.3520	.92681
التبرعات لصناديق الزكاة	125	2.5200	1.36547
القروض المتعثرة لغير البنوك	125	1.9840	1.17077
القروض المتعثرة للبنوك	125	3.7520	1.16159
تدوير الخسارة	125	4.0560	1.02630
الديون المدومة	125	2.2560	1.41367
الخسارة الناجمة عن الاستبدال	125	4.2080	.96967
احتياطي الاخطار السارية	125	3.9520	1.14902
الاحتياطيات بشكل عام	125	1.8960	1.13467
ديون مشكوك فيها للبنوك	125	2.2240	1.24993
الخسائر الرأسمالية	125	2.2000	1.36783
الاستهلاك	125	1.8480	1.07054
تقييم البضاعة	123	2.2439	1.35708
نسبة الانجاز	125	4.1360	1.09503
الخسائر المتوقعة لعقود المقاولات	125	2.1600	1.21416
اعادة تقييم الاصول الثابتة	125	2.0480	1.30047
المصاريف التي يمكن رسملتها	125	3.8640	1.21379
ترجمة القوائم المالية	125	3.5600	1.39931
استهلاك الاصول الممنوحة من الغير	125	2.1760	1.34443
التأمين على الحياة	125	2.1920	1.36012
مصروف الضيافة	125	2.0080	1.19472
Valid N (listwise)	123		

جدول 15.4 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال التنزيلات

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الدرجة الكلية للتنزيلات حسب القانون الحالي	125	2.9637	.47423
Valid N (listwise)	125		

بالنظر للمتوسط الحسابي لفقرات المجال الثاني بشكل كلي نرى أن المتوسط الحسابي (2.96) وهذا أقل من متوسط سلم الإجابات (3) ، مما يدل على رفض أفراد العينة لهذا المجال بشكل عام .

جدول 16.4 : معامل الاختلاف لمجال التنزيلات

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
فوائد القروض	16.965	124	.000	1.16800	1.0317	1.3043
ضريبة القيمة المضافة	17.960	124	.000	1.25600	1.1176	1.3944
الخلو والمفتاحية لدفعها	-4.858	124	.000	-.59200	-.8332	-.3508
نهاية الخدمة المدفوعة	10.426	124	.000	1.03200	.8361	1.2279
صندوق الادخار والتوفير	11.631	124	.000	1.104000	.91613	1.29187
نفقات التدريب	-6.612	124	.000	-.76000	-.9875	-.5325
مصاريف نشاط معفي	-8.233	124	.000	-.86400	-1.0717	-.6563
فروق العملة المدينة	16.310	124	.000	1.35200	1.1879	1.5161
التبرعات لصناديق الزكاة	-3.930	124	.000	-.48000	-.7217	-.2383
القروض المتعثرة لغير البنوك	-9.702	124	.000	-1.01600	-1.2233	-.8087
القروض المتعثرة للبنوك	7.238	124	.000	.75200	.5464	.9576
تدوير الخسارة	11.504	124	.000	1.05600	.8743	1.2377
الديون المدومة	-5.884	124	.000	-.74400	-.9943	-.4937
الخسارة الناجمة عن الاستبدال	13.928	124	.000	1.20800	1.0363	1.3797
احتياطي الاخطار السارية	9.263	124	.000	.95200	.7486	1.1554
الاحتياطيات بشكل عام	-10.878	124	.000	-1.10400	-1.3049	-.9031
ديون مشكوك فيها للبنوك	-6.941	124	.000	-.77600	-.9973	-.5547
الخسائر الرأسمالية	-6.539	124	.000	-.80000	-1.0422	-.5578
الاستهلاك	-12.031	124	.000	-1.15200	-1.3415	-.9625
تقييم البضاعة	-6.179	122	.000	-.75610	-.9983	-.5139
نسبة الانجاز	11.599	124	.000	1.13600	.9421	1.3299
الخسائر المتوقعة لعقود المقاولات	-7.735	124	.000	-.84000	-1.0549	-.6251
اعادة تقييم الاصول الثابتة	-8.184	124	.000	-.95200	-1.1822	-.7218
المصاريف التي يمكن رسملتها	7.958	124	.000	.86400	.6491	1.0789
ترجمة القوائم المالية	4.474	124	.000	.56000	.3123	.8077
استهلاك الاصول الممنوحة من الغير	-6.852	124	.000	-.82400	-1.0620	-.5860
التأمين على الحياة	-6.642	124	.000	-.80800	-1.0488	-.5672
مصرفوف الضيافة	-9.283	124	.000	-.99200	-1.2035	-.7805

كما هو مبين أعلاه نرى أن كافة الفقرات كانت هامة إحصائياً حيث كانت قيمة ألفا = 0.000 ، مما يدل على أهميتها إحصائياً ، ونرى قيمة (ت) مرة أخرى عالية نسبياً لمعظم الفقرات مما يدل على أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية في إجابة أفراد العينة على فقرات هذا المجال ، وكذلك نرى إشارة (ت) الموضحة لاتجاه استجابة أفراد العينة .

عمل التحليل الإحصائي لهذا المجال على الإجابة عن السؤال الثاني لهذه الدراسة وهو هل هناك توافق بين المصروفات المحاسبية المعلنة وفقاً للمعايير الدولية والمصروفات الضريبية المعدلة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004م ؟

حيث تكون الإجابة نعم هناك اختلاف بين كلاهما يؤدي ذلك لاختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي وذلك لاختلاف المصروفات ، حيث أن الإيرادات في المجال الأول لم تكن مختلفة بصورة جوهرية محاسبياً عنها ضريبياً ، وبما أن الربح هو عبارة عن إيرادات مطروحاً منها المصروفات ، فإن اختلاف المصروفات المحاسبية عن الضريبية سيعمل حتماً على اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي ، وبالتالي ستتأثر إيرادات خزينة الدولة نتيجة ذلك .

المجال الثالث المبادئ :

تم ترتيب العبارات في هذا المجال مرة أخرى تنازلياً لتوضيح اتجاه الإجابة لأفراد العينة بشكل أوضح حيث تظهر الفقرات التي تحظى بموافقة عالية بداية وتتبعها الفقرات الأقل موافقة من وجهة نظر أفراد العينة ، ونلاحظ مرة أخرى أن الموافقة على كافة الفقرات بات واضحاً باستثناء العبارة المتعلقة بالاحتياطات .

جدول 17.4 : ترتيب المجال الأول للإيرادات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً

الرقم	البند	المتوسط الحسابي
1.	الدخول المعفاة والمقابلة	4.34
2.	استقلالية الوحدة المحاسبية	4.31
3.	التكلفة التاريخية	4.29
4.	تدوير الخسارة والاستمرارية	4.29

4.28	تنزيل النفقات والمقابلة	5.
4.24	مصاريف التأسيس والاستمرارية	6.
4.18	الملاءمة والفترة المحاسبية	7.
4.17	نسبة الإنجاز وتحقق الإيراد	8.
4.08	التكلفة التاريخية ووحدة النقود	9.
4.02	الأساس النقدي وتحقق الإيراد	10.
4.01	اليقين والإفصاح	11.
3.97	الأرباح الموزعة والوحدة المحاسبية	12.
2.76	الاحتياطات والفترة المحاسبية	13.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن فقرة الدخول المعفاة والمقابلة حازت على أعلى متوسط حسابي (4.34) مما يدل على توافق التشريع الضريبي مع مبدأ المقابلة ، وكذلك حاز فرض استقلالية الوحدة المحاسبية على متوسط حسابي (4.31) ، ومبدأ التكلفة التاريخية (4.29) ، أما فرض الاستمرارية فكانت نسبة الموافقة (4.29) ، ومرة أخرى جاءت فقرة تنزيل النفقات والمقابلة بمتوسط حسابي عالي أيضاً (4.28) ، واتفاق مصاريف التأسيس مع فرض الاستمرارية في الفقرة السادسة أيضاً حاز على متوسط حسابي مرة ثانية عالي (4.24) ، أما قاعدة الضريبة الملائمة فكانت تتوافق مع فرض الفترة المحاسبية بمتوسط حسابي (4.18) ، أما مبدأ تحقق الإيراد فقط حاز على متوسط (4.17) مع معيار نسبة الإنجاز ، فرض وحدة النقود حاز على متوسط (4.08) مع معيار استهلاك الأصول ، أما قاعدة اليقين الضريبية فتوافقت مع مبدأ الإفصاح بمتوسط عال أيضاً (4.01) ، فرض الوحدة المحاسبية اتفق على معاملة الشركات كوحدة محاسبية مستقلة عند إعفاء أرباح الأسهم من الضريبة في حال أن ضريبة الشركة عن أرباحها كانت مدفوعة فكان المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (3.97) ، أما الفقرة الأقل متوسط حسابي فكانت من نصيب فرض الفترة المحاسبية والاحتياطات حيث كانت (2.76) وهذا يدل على عدم توافق الفرض المحاسبي مع العمليات التي تؤثر حالياً أو فيما بعد على وضع المنشأة في المستقبل وتكون ناتجة عن عمليات أو أحداث وقعت خلال السنة المالية فيجب أخذ المخصصات المتعلقة بها ومثال ذلك مخصص الديون المشكوك في تحصيلها .

جدول 18.4: المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال المبادئ

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
التكلفة التاريخية	125	4.2960	.70738
الاساس النقدي وتحقق الايراد	125	4.0240	1.06608
نسبة الانجاز وتحقق الايراد	125	4.1760	.83342
اليقين والافصاح	125	4.0160	.85179
تنزيل النفقات والمقابلة	123	4.2846	.69566
الدخول المعفاة والمقابلة	125	4.3440	.82407
استقلالية الوحدة المحاسبية	124	4.3145	.69102
الارباح الموزعة والوحدة المحاسبية	125	3.9760	1.01174
مصاريف التأسيس والاستمرارية	124	4.2419	.83004
تدوير الخسارة والاستمرارية	125	4.2960	.58232
التكلفة التاريخية ووحدة النقود	124	4.0887	.96282
الملاحة والفترة المحاسبية	125	4.1840	.91919
الاحتياطات والفترة المحاسبية	125	2.7680	1.49265
Valid N (listwise)	121		

جدول 19.4: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال المبادئ

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الدرجة الكلية للمبادئ	125	4.0780	.38728
المحاسبية حسب القانون الحالي			
Valid N (listwise)	125		

يظهر المتوسط لهذا المجال متجهاً نحو الموافقة مرة أخرى حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.07) .

جدول 20.4 : معامل الاختلاف لمجال المبادئ

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
التكلفة التاريخية	20.484	124	.000	1.29600	1.1708	1.4212
الاساس النقدي وتحقق الايراد	10.739	124	.000	1.02400	.8353	1.2127
نسبة الانجاز وتحقق الايراد	15.776	124	.000	1.17600	1.0285	1.3235
اليقين والافصاح	13.336	124	.000	1.01600	.8652	1.1668
تنزيل النفقات والمقابلة	20.479	122	.000	1.28455	1.1604	1.4087
الدخول المعفاة والمقابلة	18.234	124	.000	1.34400	1.1981	1.4899
استقلالية الوحدة المحاسبية	21.183	123	.000	1.31452	1.1917	1.4374
الارباح الموزعة والوحدة المحاسبية	10.785	124	.000	.97600	.7969	1.1551
مصاريف التأسيس والاستمرارية	16.661	123	.000	1.24194	1.0944	1.3895
تدوير الخسارة والاستمرارية	24.883	124	.000	1.29600	1.1929	1.3991
التكلفة التاريخية ووحدة النقود	12.591	123	.000	1.08871	.9176	1.2599
الملاحة والفترة المحاسبية	14.401	124	.000	1.18400	1.0213	1.3467
الاحتياطات والفترة المحاسبية	-1.738	124	.085	-.23200	-.4962	.0322

بالنظر للجدول أعلاه نرى أن كافة الفقرات تحظى بقيمة (ألفا = 0.000) باستثناء آخر فقرة والتي كانت قيمة (ألفا = 0.08) وهي قيمة أكبر من (0.05) مما يعني أنها غير هامة إحصائياً ، ونرجع مرة أخرى للنظر لقيمة (ت) والتي تظهر صغيرة نسبياً وسالبة مما يعني اتجاه أفراد العينة لرفض العبارة . وبهذا نكون قد أجبنا على السؤال الثالث للبحث وهو هل هناك توافق بين المبادئ المقبولة قبولاً عاماً وقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 ؟

حيث يكون الجواب نعم هناك توافق واضح بين الفروض المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً مع قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 ، حيث ظهر ذلك من خلال إجابة أفراد العينة على فقرات هذا المجال .

2.3.4 اختبار الفرضيات الرئيسية

1) الفرضية الأولى : لا تتوافق الإيرادات المحاسبية مع الإيرادات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار (T) One-Sample Statistics لتحديد مدى توافق الإيرادات من الناحية المحاسبية مع الإيرادات من الناحية الضريبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة حسب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، حيث يشير الجدول أدناه إلى أن قيمة (T) المحسوبة مرتفعة جداً حيث تبلغ سالب (18.116) مما يدل على أن الفرق بين متوسط العبارات ومتوسط رتب الإجابات كبير جداً، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية ($\text{Sig.2-tailed} = 0.000$) وهي قيمة أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$) ، وهذا يدل على وجود فرق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ، أي رفض عدم وجود توافق بين الإيرادات المحاسبية والضريبية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود توافق بين الإيرادات المحاسبية والضريبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة .

ومما يؤكد صحة قياس الفرضية النظر للمتوسط الحسابي لفقرات المجال الأول والذي يظهر أن المتوسط (3.67) ، (أنظر جدول 15.5) السابق وهو أعلى من متوسط رتب الإجابات (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة تقع في منطقة الموافقة أي أنهم يتفقون على أن هناك توافق بين الإيرادات الضريبية والمحاسبية .

جدول 21.4 : اختبار T لمجال الإيرادات

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الدرجة الكلية للإيرادات حسب القانون الحالي	18.116	124	.000	.67000	.5968	.7432

يؤكد قياس هذه الفرضية الإجابة على السؤال الأول للبحث ، حيث تكون الإجابة بشكل واضح أن المعايير الدولية للتقرير المالي تتفق مع القانون الضريبي في مجال الإيرادات .

(2) الفرضية الثانية : لا تتوافق المصروفات المحاسبية مع المصروفات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخدام اختبار (T) One-Sample Statistics لتحديد مدى توافق المصروفات من الناحية المحاسبية مع المصروفات من الناحية الضريبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وفقاً لقانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004، حيث يشير الجدول أدناه إلى أن قيمة (T) المحسوبة منخفضة إذ بلغت (-0.855) مما يدل على أن الفرق بين متوسط العبارات ومتوسط رتب الإجابات قليل ومتقارب ، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية هو (sig. 2tailed = 0.394) وهي قيمة أكبر من قيمة ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل على عدم وجود فرق ذات دلالة إحصائية بين إجابات عينة الدراسة .

وبالنظر للمتوسط الحسابي لفقرات المجال (أنظر جدول 23.5) السابق والذي يظهر أن المتوسط (2.96) وهو أقل من متوسط رتب الإجابات (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة تقع في منطقة الرفض ، أي رفض أن المعايير الدولية تتفق مع التشريع الضريبي في مجال المصروفات ، وبالتالي فإننا نقبل الفرضية الثانية أي لا تتوافق المصروفات المحاسبية مع المصروفات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .

جدول 22.4 : اختبار T لمجال التنزيلات

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الدرجة الكلية للتنزيلات حسب القانون الحالي	-0.855	124	.394	-.03625	-.1202	.0477

(3) الفرضية الثالثة : لا تتوافق المبادئ والفروض المحاسبية مع التشريعات الضريبية بموجب قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 .

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار One-Sample Statistics (T) لتحديد مدى توافق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتشريع الضريبي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة وفقاً لقانون ضريبة الدخل الحالي ، حيث يشير الجدول أدناه إلى أن قيمة (T) المحسوبة مرتفعة جداً حيث تبلغ (31.12) مما يدل على أن الفرق بين متوسط العبارات ومتوسط رتب الإجابات كبير جداً، بالإضافة إلى أن مستوى المعنوية (sig . 2-tail = 0.000) وهي قيمة أقل من قيمة ($\alpha = 0.05$) وهذا يدل على وجود فرق ذات دلالة إحصائية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ، أي رفض عدم وجود انسجام بين المبادئ المحاسبية والتشريع الضريبي الحالي وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على وجود انسجام بين المبادئ المحاسبية والتشريع الضريبي الحالي من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة .

ومما يؤكد صحة قياس الفرضية النظر للمتوسط الحسابي لفقرات المجال (أنظر جدول 31.5) والذي يظهر أن المتوسط (4.07) وهو أعلى من متوسط رتب الإجابات (3) مما يدل على أن إجابات أفراد العينة تقع في منطقة الموافقة أي أنهم يتفقون على أن هناك توافق بين المبادئ المحاسبية بشكل عام والتشريع الضريبي .

جدول 23.4 : اختبار T لمجال المبادئ

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الدرجة الكلية للمبادئ المحاسبية حسب القانون الحالي	31.120	124	.000	1.07800	1.0094	1.1466

نؤكد مرة أخرى على إجابة السؤال الثالث للدراسة ، حيث أن نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة تؤكد وجود توافق بين الفروض والمبادئ المحاسبية وبين التشريع الضريبي .

3.3.4 اختبار الفرضيات الفرعية ذات العلاقة بالمتغيرات المستقلة للعينة :

(1) الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً للمسمى الوظيفي في الإجابة عن مجال الإيرادات .

جدول 24.4 : مجال الإيرادات والمسمى الوظيفي

ANOVA

الدرجة الكلية للإيرادات حسب القانون الحالي

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.629	2	.314	1.865	.159
Within Groups	20.571	122	.169		
Total	21.200	124			

عند إجابة أفراد العينة على المجال الأول المتعلق بالإيرادات ، اتضح إنه لا يوجد فروق فيما بينهم حيث أن قيمة Sig. = (0.159) وهي قيمة أقل من (0.05) مما يعني قبول الفرضية الفرعية الأولى ، أي لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً للمسمى الوظيفي ، فكل من المدير المالي ومدققي الحسابات ومأموري التقدير كانت إجاباتهم متقاربة في مجال الإيرادات ، ومن الممكن تفسير ذلك نظراً لتقارب الفروض المحاسبية والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً مع معايير المحاسبة الدولية فإن معظم أفراد العينة بغض النظر عن مساهمهم الوظيفي أجابوا بشكل متقارب على هذا المجال .

(2) الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً لمكان العمل في الإجابة عن مجال التنزيلات .

جدول 25.4 : مجال التنزيلات ومكان العمل

ANOVA

الدرجة الكلية للتنزيلات حسب القانون الحالي

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7.144	4	1.786	10.333	.000
Within Groups	20.743	120	.173		
Total	27.887	124			

لو نظرنا لقيمة Sig. لوجدنا أنها (0.000) أي أنها أقل من (0.05) وهذا يعني أنها هامة إحصائياً ، أي أن أفراد العينة عندما أجابوا على مجال المصرفيات فإن إجاباتهم اختلفت نتيجة اختلاف مكان عملهم في شركات مساهمة عامة مدرجة بالسوق المالي أو غير مدرجة أو في شركات خاصة أو مكاتب تدقيق خارجية أو مأموري تقدير ضريبة الدخل .
وعليه نرفض الفرضية الفرعية الثانية ، ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص أنه يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً لمكان العمل في الإجابة عن مجال التنزيلات .

جدول 26.4 : اختبار الفروق لمجال التنزيلات ومكان العمل

الدرجة الكلية للتنزيلات حسب القانون الحالي

Tukey HSD^{a,b}

مكان العمل	N	Subset for alpha = .05	
		1	2
شركة مساهمة خاصة	40	2.7090	
شركة مساهمة عامة غير مدرجة في السوق المالي	8	2.9152	
دائرة ضريبة الدخل	32	2.9933	
مكتب تدقيق خارجي	30	3.0131	
شركة مساهمة عامة مدرجة في السوق المالي	15		3.5071
Sig.		.194	1.000

Means for groups in homogeneous subsets are displayed.

a. Uses Harmonic Mean Sample Size = 17.778.

b. The group sizes are unequal. The harmonic mean of the group sizes is used. Type I error levels are not guaranteed.

بما أن هذه الفرضية أوجدت أن هناك فروق في الإجابة عن مجال التنزيلات ، فإن اختبار توكي يبين لنا مصدر هذه الفروق ، حيث أن العاملين في الشركات المساهمة الخاصة كان المصدر الأكبر لهذا الفرق وبعدها العاملين في الشركات الغير مدرجة ثم مقدري ضريبة الدخل .

(3) الفرضية الفرعية الثالثة : لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً للتخصص العلمي في الإجابة عن مجال المبادئ .

جدول 27.4 : اختبار الفروق لمجال المبادئ والتخصص العلمي

ANOVA

الدرجة الكلية للمبادئ المحاسبية حسب القانون الحالي

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.783	3	.261	1.774	.156
Within Groups	17.815	121	.147		
Total	18.599	124			

من خلال النظر إلى قيمة Sig. نرى أنها (0.156) أي أنها أكبر من (0.05) ، إحصائياً يتم قبول الفرضية ، وهذا يدل على أن أفراد العينة عندما أجابوا على فقرات مجال المبادئ المحاسبية لم يكن هناك فرق في إجاباتهم نظراً للتخصص العلمي سواء كان محاسبة أو مالية أو قانون أو غير ذلك ، حيث أنه تم قبول أنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث تبعاً للتخصص العلمي في الإجابة عن مجال المبادئ .

(4) الفرضية الفرعية الرابعة : لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات عينة البحث حسب تفاعل متغير سنوات الخبرة ومكان العمل في الإجابة عن مجال التنزيلات .

جدول 28.4 : اختبار الفروق لمجال التنزيلات وسنوات الخبرة ومكان العمل

Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: الدرجة الكلية للتنزيلات حسب القانون الحالي

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	8.335 ^a	14	.595	3.349	.000
Intercept	450.593	1	450.593	2535.026	.000
خبرة	.407	2	.204	1.146	.322
العمل	3.094	4	.774	4.352	.003
خبرة * العمل	.444	8	.055	.312	.960
Error	19.552	110	.178		
Total	1125.861	125			
Corrected Total	27.887	124			

a. R Squared = .299 (Adjusted R Squared = .210)

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة استخدم اختبار تحليل التباين الثنائي ، حيث أظهر هذا التحليل أن قيمة Sig. للخبرة (0.32) وهي أكبر من (0.05) ، أما العمل فكان (0.003) وهذه القيمة أقل من (0.05) ، إلا أن تفاعل الخبرة مع العمل كانت قيمة Sig. لهما (0.96) . ومعنى ذلك أن أفراد العينة عندما أجابوا على مجال التنزيلات كانت هناك اختلاف في اجاباتهم على هذا المجال لو نظرنا إلى المتغير المستقل مكان العمل لوحده ، أما إذا تفاعل متغير مكان العمل مع الخبرة فإن إجابات العينة توضح أنه لا يوجد فروقات جوهرية فيما بينهم عند تفاعل متغير سنوات الخبرة ومكان العمل في الإجابة عن مجال التنزيلات .

4.4 أهم الاستنتاجات

1.4.1 الجزء الأول (المقارنة النظرية) :

بعد استعراض الجزء الأول من هذا الفصل وهو مقارنة الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية مع التشريع الضريبي تم التوصل للاستنتاجات التالية :

❖ مراعاة قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وما تبعه من تعديلات على هذا القانون الأصلي قرار بقانون رقم () لسنة 2008 ، كل من فرض استقلالية الوحدة المحاسبية ، الاستمرارية ، وحدة القياس النقدي ، الفترة المحاسبية .

❖ مراعاة القانون للمبادئ المحاسبية من حيث الإفصاح ، الاعتراف بالإيراد ، التكلفة التاريخية ، مقابلة الإيرادات بالمصروفات باستثناء التنزيلات التي أعفاها القانون صراحة وتم استخدامها لإنتاج الدخل .

❖ أظهرت مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع التشريع الضريبي ما يلي :

- (1) عرض البيانات المالية وقائمة التدفق النقدي : هناك انسجام واضح .
- (2) المخزون : لم يشر القانون الضريبي إلى الطرق تحديد التكلفة للمخزون التي يتم مقارنتها فيما بعد بسعر السوق ، علماً بأن القانون الضريبي يعتمد على التكلفة التاريخية مراعاة لمبدأ التكلفة التاريخية .
- (3) التغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية : تغيير طريقة الاستهلاك مثلاً محاسبياً غير مقبول أثرها ضريبياً ، وذلك لأن الطريقة المقبولة ضريبياً هي طريقة القسط الثابت فقط .
- (4) نسبة الإنجاز مقبولة ضريبياً ، إلا أن الخسائر المحتملة غير مقبولة ضريبياً .
- (5) الممتلكات والمصانع والمعدات : اختلاف التشريع الضريبي في طريقة استهلاكها .
- (6) عقود الإيجار : انسجام كامل .
- (7) الإيراد : تم ملاحظة أن التعديل لعام 2008 على القانون الضريبي الأصلي أضاف بند (14) ضمن المادة 6 ، وهذا في غاية الأهمية حيث أعفى أرباح وعوائد التوزيع وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشركة المقيمة في فلسطين التي استوفيت الضريبة على دخلها الخاضع بموجب أحكام هذا القانون .

- (8) تكلفة منافع الموظفين : اعتمد المشرع الضريبي على أن تكون الرواتب والأجور مدفوعة ليتم تنزيلها من الدخل الخاضع للضريبة ، وكذلك التعويضات وساعات العمل الإضافي وكذلك التعويضات المدفوعة بدل إصابة العمل أو الوفاة ونفقات معالجة المستخدمين وعائلاتهم والتأمين على حياتهم ضد إصابة العمل .
- (9) المنح الحكومية : تم ملاحظة أن تسجيل الأصل الممنوح بالجانب المدين بدلاً من مصروف الاستهلاك ، ومجمع الاستهلاك المتراكم في جانب الدائن ، هو المعتمد ضريبياً ، حيث أن استهلاك الأصل الممنوح آثار منازعة ضريبية لدى دائرة ضريبة الدخل .
- (10) آثار التغييرات في أسعار صرف العملات : ما ينتج عن ترجمة البيانات المالية من فروقات دائنة أو مدينة توضع في حساب حقوق الملكية لحين التصفية ، وما يتم ترحيله على قائمة الدخل هو أرباح صفة محددة بعملة غير العملة المتداولة .
- (11) تكاليف الاقتراض : نلاحظ أن المشرع الضريبي سمح بخصم الفوائد وأرباح المرابحة من الدخل الخاضع بشرط أن تكون الفوائد مدفوعة وبذلك يكون المشرع قد أخذ بالأساس النقدي وليس الاستحقاق .
- (12) منافع التقاعد : أشرط المشرع الضريبي أن تكون هذه المبالغ مدفوعة .
- (13) انخفاض قيمة الموجودات : المشرع الضريبي اعتمد على التكلفة التاريخية فقط ، فلم يعترف بإعادة تقييم الموجودات .
- (14) المخصصات والموجودات والمطلوبات المحتملة : التشريع الضريبي لا يعترف بكامل المخصصات ، وكذلك فإن أي توقعات مستقبلية لن تكون مقبولة ضريبياً .
- (15) الموجودات غير الملموسة : المعيار المحاسبي عمل على إعادة تقييم الشهرة والامتياز وذلك بداية عام 2005 ، والمشرع الضريبي سمح بتنزيل كل من بدلات الخلو والمفتاحية والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي .

2.4.4 الجزء الثاني (التحليل الإحصائي) :

بعد استعراض الجزء الثاني والمتعلق بالتحليل الإحصائي للاستبانة تم استنتاج الآتي :

(1) اتفاق الإيرادات الضريبية مع الإيرادات المحاسبية وبهذا نكون قد أجبنا على السؤال الأول للدراسة أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين الإيرادات المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي والإيرادات المعدلة وفقاً لقانون ضريبة الدخل .

(2) وجود اختلاف بين المصروفات المحاسبية والمصروفات الضريبية ، وذلك ظهر خلال تحليل المجال الثاني للاستبانة ، حيث تم رفض فرضية انه لا يوجد اختلاف بينهما ، وبالتالي نكون قد قبلنا بوجود هذا الاختلاف والذي ظهر في كل من المصاريف التالية :

- مصاريف النشاط المعفي من ضريبة الدخل .
- التبرعات المدفوعة .
- الديون المعدومة .
- الاحتياطات .
- الفوائد على الديون المشكوك فيها وغير مقبوضة للبنوك .
- الخسائر الرأسمالية .
- طرق الاستهلاك .
- التكلفة للمخزون .
- الخسائر المتوقعة .
- خسائر تقييم الأصول .
- استهلاك الأصول الممنوحة من الغير .
- مصاريف شركات التأمين على الحياة

(3) اتفاق الفروض والمبادئ المحاسبية مع التشريع الضريبي ، وذلك من خلال تحليل المجال الثالث والأخير من الإستبانة حيث تم رفض الفرضية الرئيسية الثالثة ، وقبول أنه لا يوجد اختلاف بين كل من المبادئ والفروض المحاسبية وبين التشريع الضريبي .

(4) اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي وذلك بسبب اختلاف المصروفات المحاسبية عن المصروفات الضريبية بشكل أساسي ، واختلاف بعض الإيرادات ، إلا أن المشرع الضريبي عمد في

لوجود هذا الاختلاف لغاية الرقابة على بنود القوائم المالية ، مثل تحديد نسبة معينة لمصروفات كالضيافة مثلاً خوفاً من المغالاة فيها ، أو الشك في بعض القيم والمعلومات المفصح عنها .

(5) من خلال اختبار الفرضيات الفرعية أتضح أن هناك فرق جوهري في إجابة أفراد العينة على مجال التنزيلات تبعاً لمكان العمل ، ولم يكن هذا الفرق جوهرياً في الإجابة عن بقية المجالات عند ربطها مع المغيرات المستقلة في الجزء الأول من الإستبانة .

5.4 أهم التوصيات

- (1) الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في إدارة المؤسسات ، حيث شجع القانون الضريبي ذلك أيضاً في نص التعديل الوارد في مادة (8) منه ، حيث أجاز تنزيل نفقات تبني معايير المحاسبة الدولية بنسبة (1%) من الدخل الإجمالي أو (100.000) مائة ألف دولار أمريكي أيهما اقل (قرار بقانون، 2008) .
- (2) تقليص الاختلاف بين التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة الدولية في المجالات التي من الممكن أن لا تؤثر على نزاهة ودقة البيانات المالية ، ولا تؤثر على قرار مستخدمي الأوراق المالية .
- (3) إعطاء فرصة اختيار طريقة الاستهلاك للمؤسسات ، وذلك من اجل تقليص الاختلاف مع المشرع الضريبي وشعور المكلف بأن قانون ضريبة الدخل يهدف لاستخدام طريقة القسط الثابت من أجل سهولة حساب قسط الاستهلاك ، وليس من أجل الحصول على إيرادات ضريبية أعلى في بداية عمر المشروع .
- (4) تشجيع الشركات المساهمة الخاصة على الالتزام بالمبادئ المحاسبية والمعايير الدولية في إعداد حساباتها الختامية ، بالرغم من عدم إلزام قانون الأوراق المالية لها لعدم إدراج اسهمها في السوق المالي ، إلا أن ذلك يتيح فرصة سهولة المقارنة لمستخدمي البيانات المالية .
- (5) دعم قانون ضريبة الدخل الأصلي وما ورد عليه من تعديلات وذلك من خلال العمل به في حل النزاعات الضريبية ، وعدم الرجوع إلى القانون السابق رقم (25) لسنة 1964 وذلك من أجل تفعيله ونشره وتداوله بين المكلفين .

6) الاهتمام بالمعايير الدولية للتقرير المالي في المؤسسات الأكاديمية والمراكز المهنية ، وذلك من أجل ترسيخ هذه المبادئ والمعايير وإعداد طلبة مؤهلين للعمل في الأسواق المالية التي تتطلب إماماً تاماً بهذه المعايير .

7) دخول الأسواق العالمية والتجارة الحرة يعتبر من أهم الأولويات لدعم الاقتصاد الفلسطيني ، وهذا يتطلب أن تكون شركاتنا ذات قدرة تنافسية لدخول هذه الأسواق ، وهذا يقودنا إلى دراسة أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على الاقتصاد الفلسطيني في كل من المدى القصير والمدى الطويل .

8) العمل على دراسة أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي في المجتمع الفلسطيني في أبحاث أخرى مستقبلاً ، كون المجتمع الفلسطيني مجتمعاً نامياً قد يحتاج لمتطلبات مختلفة عن متطلبات الدول الصناعية المتقدمة .

أولا - المراجع العربية :

أ) الكتب

1. جربوع، ي، حلس، س. (2001) : المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية .
2. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (1989): الإتحاد الدولي للمحاسبين ، مرجع مترجم من طلال أبو غزالة .
3. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001): المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية ، المجلد 7 ، عمان .
4. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001): ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة، المجلد 8، عمان .
5. حسن، ز. (2000): محاسبة تكاليف عقود المقاولات (في ضوء المعايير المحاسبية الدولية) ، مؤسسة الوراق، عمان .
6. حماد ، ط. (2004): موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، الدار الجامعية، القاهرة .
7. حنان، ر. (2003) : النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير .
8. الرجبي، م. (2006) : محاسبة التكاليف، عمان ، الأردن .
9. سيكاران، أ. (1998) : طرق البحث في الإدارة : مدخل بناء المهارات البحثية . ترجمة إسماعيل بسيوني، عبد الله العزاز، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية.
10. صبري ، ن. (1997) : محاسبة ضريبة الدخل ، جامعة القدس المفتوحة .
11. صبري، ن. (1998) : محاسبة الشركات ، جامعة القدس المفتوحة .
12. عبدالله ، خ. (1981) : أصول المحاسبة .
13. علاونة ، ع. (1992) : شرعية الضرائب في الأراضي الفلسطينية المحتلة ، رام الله ، جامعة النجاح الوطنية .

14. كحالة، ج، الخطيب، خ، غنيم، ر، عبد القادر، و. (1997) : المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق، دار الهلال للنشر والتوزيع، عمان، الأردن .
15. كراجة، ع، العبادي، هـ. (2000) : المحاسبة الضريبية، دار الصفا للطباعة والنشر والتوزيع، عمان .
16. كراجة، ع، رستم، س. (1997) : أصول المحاسبة، دار الأهل للنشر والتوزيع، أربد - الأردن .
17. عبد القادر، و، الخدش، ح. (2007) : المعايير المحاسبية الدولية، عمان، الأردن .
18. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2002): معايير المحاسبة الدولية، بريطانيا، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن .
19. نجم، م. (1995) : قانون ضريبة الدخل الفلسطيني بين الحاضر والمستقبل، رام الله .

(ب) الدوريات :

1. حسن، م. (1998) : "دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في قرار اختيار طريقة المحاسبة عن المخزون" دراسة ميدانية، الإدارة العامة، المجلد 38، عدد 1، ص 223.
2. خشارمة، ح. (2002) : "مدى توافق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما مع قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة (1985) والقانون المعدل له رقم (14) لسنة (1995)"، مؤتم للبحوث والدراسات، المجلد السابع، العدد الأول .
3. علاونة، ع، الزعبي، هـ، سليمان، س، المصري، ب، حداد، أ. (تشرين الثاني، 2007): " صناديق الاستثمار غياب قصري أم اختياري والضريبة حجر عثرة"، مجلة سوق المال الفلسطيني، العدد 4، ص ص 6-13.

(ج) رسائل غير منشورة :

1. الجيعان، خ. (2005) : تأثير قوانين الضرائب والقوانين الاقتصادية على الإفصاح في الشركات المساهمة . جامعة النجاح الوطنية، نابلس . (رسالة ماجستير غير منشورة) .

2. خويرة، م. (2004) : التخطيط الضريبي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية . جامعة النجاح الوطنية ، نابلس . (رسالة ماجستير غير منشورة) .
3. خويلد، ر. (2004) : الطعن في منازعات ضريبة الدخل في فلسطين. جامعة النجاح الوطنية ، نابلس .(رسالة ماجستير غير منشورة) .
4. صلاح الدين، ن. (2005) : مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية . جامعة النجاح الوطنية ، نابلس .(رسالة ماجستير غير منشورة) .
5. العبادي، هـ. (2003) :مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية . جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان . (رسالة ماجستير غير منشورة).
6. العصا، ن. (2005) : أثر اختلاف طرق الاهتلاك على الأرباح والوفورات الضريبية وتشجيع الاستثمار، جامعة القدس، القدس . (رسالة ماجستير غير منشورة) .
7. المشاعلة، م. (2000) : مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية وقانون ضريبة الدخل ، معهد الإدارة العامة ، عمان . (بحث غير منشور) .

د) القوانين والقرارات الحكومية

1. قانون الأوراق المالية رقم (12) لسنة 2004 م .
2. قانون الشركات رقم (12) لسنة 1964 م .
3. قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لسنة 2004 م .
4. قانون ضريبة الدخل رقم (13) لسنة 1947 م .
5. قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964 م .
6. القرار الرئاسي ، رقم (106) ، الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية ، بتاريخ 1997/3/1
7. نظام الإفصاح ، صادق مجلس إدارة السوق على هذا النظام في جلسته الرابعة بتاريخ 2006/ 8/ 3 ، صادق مجلس إدارة هيئة سوق رأس المال الفلسطينية على هذا النظام في جلسته رقم (20) المنعقدة بتاريخ 2006 / 12 / 18 ،) قرار رقم (5 / 20)

هـ) مراجع أخرى

1. البيانات المالية الموحدة لشركة الاتصالات الفلسطينية المساهمة العامة المحدودة 2006 .
2. توفيق، م، سويلم، ح. (2005): إستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة"، تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية ، مؤتمر ، القاهرة .
3. جراهام ، (أيار 2005): المؤتمر العالمي للمحاسبة ، دبي .
4. ملحق خاص صادر عن سوق فلسطين للأوراق المالية، حصاد عام 2006 .

و) المقابلات الشخصية :

1. عميد كلية التجارة والاقتصاد لجامعة بيرزيت (نيسان 2008) : القانون الضريبي والمعايير ، مقابلة شخصية .
2. مأمور تقدير ضريبي (كانون الثاني 2007): المخصصات والكشف التعديلي ، اتصال شخصي .
3. مدير التدقيق ومساعد مدير عام ضريبة الدخل (آذار 2006) : تعليمات وزير المالية لقانون ضريبة الدخل ، اتصال شخصي .
4. مدير دائرة الجباية والحاسوب (نيسان 2006): منازعات ضريبية ، اتصال شخصي .
5. نائب مدير الضريبة لدائرة رام الله (أيلول 2007): الدخل الضريبي والمحاسبي ، اتصال شخصي .

a) Books :

1. Hendricksen , E.(1977) : **Accounting Theory** , 3ed Ed., Home wood ,Illinois D. Irwin, Inc.
2. Kam, V. (1990) : **Accounting Theory** , 2ed Ed., John Wiley & Sons, Singapore .
3. Kieso, Weygandt (1998): **Intermediate Accounting** , 9th Ed. , Appendix 20A , Comprehensive Illustration of International Tax Allocation .
4. Kieso & Weygandt . **Intermediate Accounting** , 9th Ed., Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, 1998 p.36 .
5. Meigs, Meigs .(1996): **Accounting ,the basis for business decisions** , 10th Ed., The McGraw-Hill Companies, Whittington .

b) Articles :

1. Aisbitt, S. (2002): “Tax and accounting rules : some recent developments”. European Business Review ,Vol,14,No.2, pp.92-97.
2. Aljifri ,k, Khasharmeh, H. (2006) : “An investigation into the suitability of the international accounting standards to the United Arab Emirates environment” . International Business Review ,[Vol. 15, No. 5](#), pp. 505-526
3. Ann, B. (2000): “ The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”. The International Journal of accounting, Vol.35, No. 4, pp.471-493 .
4. Ashbaugh, H, Olsson, P.(2002): “ An Exploratory Study of the Valuation Properties of Cross-Listed Firms, IAS and U.S. GAAP Earnings and Book Values,” The Accounting Review, Vol. 77, No. 1, pp. 107-126 .
5. Blake, J, Akerfeldt K., Hilary,J. and Gowthorpe, C. (1997): “ The relationship between tax and accounting rules – the Swedish case” . European Business Review , Vol. 97, No.2, pp. 85-91.
6. Cheng, R., Dunne, K. & Nathan, K. (1997): “ he effect of Diversity in Accounting Standards and Tax Treatments in Cross-Border Acquisitions” . Journal of Accounting and Public Policy , Vol. 16,pp. 35-62.
7. Guenther, D., Hussein, M. (1995): “Accounting Standards and National Tax Laws : The IASC and the Ban on LIFO” . Journal of Accounting Public Policy ,Vol. 14,pp. 115-141.
8. Hans, B, Christensen, E, Martin W. (2007): “Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK”. The International Journal of Accounting,[Vol.42, No. 4](#),pp. 341-379
9. Jacqueline H, (2007) : “IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies” . Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, [Volume 16, No. 1](#), pp. 69-89

10. Natalie, P, Stoianoff , Mary A. (2005): “ Rehabilitation of mining sites: do taxation and accounting systems legitimise the privileged or serve the community?”. Critical Perspectives on Accounting ,Volume 16, No. 1, pp. 47-59
11. Tzovas, C. (2006): “Factors influencing a firm's accounting policy decisions when tax accounting and financial accounting coincide” . Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No.4, pp. 372-386.

c) Others :

1. Statement of financial Accounting Concept No. 2 “ Qualitative Characteristics of Accounting Information,” FASB, 1980
2. <http://muqtafi.birzeit.edu/index.asp>
3. <http://www.ascasociety.org>
4. <http://www.fasb.org/st/>
5. <http://www.iasb.org>
6. <http://www.iasplus.com> " Deloitte "
7. <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>
8. <http://www.jps-dir.com/>
9. <http://www.paaa.ps/>
10. <http://www.pacpa.ps/>

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

AL-QUDS UNIVERSITY
Jerusalem
Deanship Of Graduate Studies
Institute Of Business & Economics



جامعة القدس
القدس
عمادة الدراسات العليا
معهد الإدارة والاقتصاد

التاريخ: 2007/5/14


الرقم: د ع أ ق / 1338 / 2007

إلى من يهمه الأمر

تقوم الطالبة إيناس نزال رقم جامعي 20411912 بتعبئة استبيان من اجل إكمال رسالة ماجستير بعنوان " مدى توافق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي مع تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين "

يرجى التكرم بالمساعدة في تعبئة الاستبيان . علما بأن البيانات لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

مع جزيل الشكر


أ.د. محمود الجعفري

أستاذ في الاقتصاد - مدير معهد الإدارة والاقتصاد

السادة المدراء الماليين للشركات المساهمة العامة والخاصة ،
السادة مدققي الحسابات القانونيين ،
السادة مأموري ضريبة الدخل ،
تحية الوطن وبعد ،،،

يرجى التكرم بتعبئة الإستبانة المرفقة والتي تسعى لقياس " مدى توافق المبادئ المحاسبية والمعايير الدولية للتقرير المالي مع تشريعات ضريبة الدخل في فلسطين " ، علماً بأن البيانات لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط .
ولكم جزيل الشكر والاحترام

الباحثة/ إيناس هاشم نزال
جامعة القدس / كلية الدراسات العليا
إشراف الدكتور : إبراهيم عتيق

القسم الأول :

الرجاء ضع إشارة (√) داخل المربع الذي ينطبق على وضعك :

بيانات عن المستجيب :

• المسمى الوظيفي

1- مدير مالي □ 2- مدقق حسابات قانوني □ 3- مأمور تقدير ضريبي □

• المؤهل العلمي

1- بكالوريوس □ 2- ماجستير □ 3- دكتوراه □

4- أخرى (حدد ذلك من فضلك) □

• التخصص العلمي الرئيسي

1- محاسبة □ 2- مالية □ 3- قانون □ 4- أخرى (حدد ذلك من فضلك) □

• سنوات الخبرة

1- أقل من 5 سنوات □ 2- من 5 إلى أقل من 15 □ 3- 15 سنة على الأقل □

بيانات عن مكان العمل :

1- شركة مساهمة عامة مدرجة في السوق المالي □

2- شركة مساهمة عامة غير مدرجة في السوق المالي □

3- شركة مساهمة خاصة □

4- مكتب تدقيق خارجي □

5- دائرة ضريبة الدخل □

القسم الثاني

يتكون هذا الجزء من 62 فقرة ، كل فقرة تتبع بخمسة بدائل للإجابة : موافق بشدة ، موافق ، محايد ، معارض ، معارض بشدة . برجاء التكرم بوضع إشارة (√) في المربع الذي يعبر عن درجة موافقتك لنص العبارة الوارد ويعبر عن وجهة نظرك الحقيقية .

الرقم	العبارات المتعلقة بجانب الإيرادات	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1.	تتسم معايير المحاسبة الدولية مع التشريع الضريبي بالاعتراف بالمبلغ المقبوض بدل الخلو والمفتاحية كإيراد سنة القبض					
2.	صافي قيمة الإيجار السنوي لأية بناية أو أرض مستعملة من مالكةا تعتبر إيراداً محاسبياً وتخضع لضريبة					
3.	رواتب التقاعد للمتقاعد تعتبر إيراداً محاسبياً ويعترف بها ضريبياً					
4.	إيراد ومكاسب العلامات التجارية وحقوق الطبع وبراءة الاختراع تعتبر إيراداً محاسبياً ويتم خضوعها للضريبة					
5.	أرباح توزيع الأسهم التي دفعت عنها الضريبة تعتبر إيراداً لمن استلم الأرباح يحاسب عليه محاسبياً وتخضع لضريبة الدخل					
6.	الأرباح من المبالغ التي تتحقق بموجب بوليصة تأمين مقابل أية خسارة تعتبر إيراداً من الناحية المحاسبية والضريبة					
7.	الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع عقارات أو أوراق مالية بشرط عدم الدورية ولا يكون من طبيعة العمل هي إيراد محاسبي وتخضع لضريبة الدخل					
8.	الأرباح الرأسمالية هي إيرادات محاسبية وإيرادات خاضعة ضريبياً					
9.	أرباح صفقة محددة تمت بعملة غير عملة التقارير المالية يتم الاعتراف بالربح المحاسبي ضمن قائمة الدخل ويخضع للضريبة					
10.	توزيع الفوائد المضافة إلى سعر البيع بالتقسيط على سنوات تحقق الأقساط هي إيراد محاسبي ويخضع للضريبة					
11.	إيراد فائدة استلم بعد موعد استحقاقه ودخل في الربح المحاسبي على أساس الاستحقاق الزمني يعترف به ربها ضريبياً					
12.	إيراد مبيعات بضائع دخل في الربح المحاسبي عند تسليم البضاعة وقبل استلام الشئ يعتبر إيراداً ضريبياً					

معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارات المتعلقة بالمصروفات	
					فوائد القروض المتعلقة بإنتاج الدخل تعتبر مصروفاً من الناحية المحاسبية والضريبية	13.
					ضريبة القيمة المضافة على الرواتب والأجور وكذلك ضريبة القيمة المضافة المدفوعة على الأرباح في المؤسسات المالية تعد مصروفاً محاسبياً وضريبياً	14.
					بدلات الخلو والمفتاحية لدفعها والشهرة المتحققة ومصاريف التأسيس يتم التعامل معها محاسبياً كما هو ضريبياً واستهلاكها	15.
					مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة هي مصاريف محاسبية وضريبية	16.
					المبالغ التي يدفعها صاحب العمل في أي صندوق موافق عليه من الوزير كصندوق الادخار والتوفير الضمان الصحي هو مصروف محاسبياً وضريبياً	17.
					تتوافق نفقات التدريب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الاعتراف بها كاملة مع التشريع الضريبي .	18.
					مساهمة مصاريف ونفقات تخص نشاط معفي تنزل كمصروف محاسبياً وضريبياً	19.
					فروق العملة المدينة على أن تكون لغايات إنتاج الدخل هي مصروف محاسبياً وضريبياً	20.
					التبرعات المدفوعة لصناديق الزكاة والجمعيات الخيرية غير هادفة للربح تنزل محاسبياً ويتم قبولها ضريبياً	21.
					القروض المستحقة المتعثرة وغير المحصلة كمخصصات الديون المشكوك فيها لغير البنوك التجارية يتم تنزيلها مصروف محاسبياً وكذلك ضريبياً	22.
					القروض المستحقة المتعثرة وغير المحصلة كمخصصات الديون المشكوك فيها للبنوك التجارية تنزل محاسبياً وضريبياً	23.
					تدوير الخسارة المرحلة المحددة بحسابات ختامية صحيحة عن سنوات مالية سابقة تتوافق محاسبياً وضريبياً	24.
					الديون المدومة إلى المدى الذي يقتنع فيه مأمور التقدير أنها أصبحت معدومة تتوافق محاسبياً وضريبياً	25.
					الخسارة الناجمة عن استبدال الماكينات والآلات أو بعض أجزائها تسجل مصروف محاسبياً وكذلك ضريبياً	26.
					احتياطي الأخطار السارية واحتياطي ادعاءات تحت التسوية لأعمال التأمين يتم الاعتراف بها كمصاريف محاسبياً وضريبياً	27.
					الاحتياطيات بشكل عام تنزل مصروف محاسبياً وضريبياً	28.

					29. الفوائد والعمولات المستحقة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك والمؤسسات المالية (غير مقبوضة) يتم التعامل معها محاسبياً كما هو ضريبياً
					30. المصروفات أو النفقات أو الخسائر الرأسمالية تنزل محاسبياً كما هو الحال ضريبياً
					31. برأيك أن طرق احتساب الاستهلاك في معايير المحاسبة الدولية مقبولة جميعها في التشريعات الضريبية
					32. تقييم البضاعة حسب سعر التكلفة ضريبياً يتوافق مع معيار محاسبة المخزون
					33. نسبة الإنجاز من طرق تقدير عقود المقاولات محاسبياً فهل يتوافق ذلك ضريبياً
					34. الخسائر المتوقعة في عقود المقاولات يتم الاعتراف بها محاسبياً ، ينسجم ذلك مع متطلبات الضريبة
					35. يتم الاعتراف بالخسارة الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة المسجلة بالتكلفة التاريخية محاسبياً وتعتبر تنزيلاً ضريبياً
					36. المصاريف التي من الممكن رسملتها تسجل كمصروف محاسبياً مثل مصاريف التأسيس والجدوى الاقتصادية يتوافق ذلك ضريبياً
					37. خسائر ومكاسب ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية يتم ادراجه محاسبياً ضمن حقوق الملكية لحين التصفية هل يتوافق ذلك ضريبياً
					38. استهلاك الأصول الممنوحة من الغير تتوافق محاسبياً وضريبياً
					39. النفقات التي تنكدها شركات التأمين على الحياة تعتبر مصاريف من الناحية المحاسبية وتخضع لضريبة الدخل
					40. مصروف الضيافة يتم التعامل معه كنفقة محاسبية ، كما تعترف الضريبة بكامل هذا المصروف لأغراض الضريبة .
					العبارات المتعلقة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
معارض بشدة	معارض	محايد	موافق	موافق بشدة	
					41. راعى التشريع الضريبي مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأصول الثابتة واستهلاكها وليس السوقية
					42. يتم التعامل مع المهن الحرة على الأساس النقدي يتلاءم مع مبدأ تحقق الإيراد
					43. نسبة الإنجاز في عقود المقاولات تحقق تتوافق مع مبدأ تحقق الإيراد
					44. قاعدة اليقين الضريبية تتوافق مع مبدأ الإفصاح
					45. تنزيل النفقات التي تتعلق بتحقيق الدخل لنفس السنة سواء دفعت أو استحققت يحقق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات

					تعمل الضريبة على تحميل الدخول المعفاة من الضريبة النفقات المتعلقة بها تطبيقاً لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات	46.
					استبعاد الضريبة للنفقات الشخصية يعتبر تطبيقاً لمبدأ استقلالية الوحدة المحاسبية	47.
					إخضاع أرباح الحصص الموزعة على المساهمين للضريبة باعتبارها دخلاً للمساهمين يعتبر الشركة كشخص معنوي يحقق مبدأ الوحدة المحاسبية	48.
					توزيع مصاريف التأسيس لمدة معينة يفترض الاستمرارية	49.
					تدوير الخسارة ضريبياً يفترض الاستمرارية	50.
					ثبات التكلفة التاريخية للأصول الثابتة واستهلاكها ضريبياً بالرغم من التضخم يفترض وحدة النقود	51.
					قاعدة الملاءمة الضريبية التي تتضمن تحصيل قيمة الضريبة خلال الفترات الزمنية التي تتناسب وتتلاءم وظروف المكلف تحقق فرض الفترة المحاسبية	52.
					تنزيل الاحتياطات والمخصصات من إجمالي الدخل في نهاية كل فترة محاسبية يحقق فرض الفترة المحاسبية	53.

فهرس الجداول

رقم الصفحة	اسم الجدول
32	جدول 1.3 : حجم العينة والمجتمع ونسبة التمثيل والاستجابة .
33	جدول 2.3 : قيمة معامل الثبات كرونباخ ألفا .
34	جدول 3.3 : جدول التكرار لوصف العينة Frequency Table .
34	جدول 4.3 : جدول التكرار للمسمى الوظيفي
35	جدول 5.3 : جدول التكرار للمؤهل العلمي .
35	جدول 6.3 : جدول التكرار للتخصص العلمي .
35	جدول 7.3 : جدول التكرار لسنوات الخبرة
35	جدول 8.3 : جدول التكرار لمكان العمل .
67	جدول 9.4 : ترتيب المجال الأول للإيرادات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً
68	جدول 10.4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال الإيرادات
69	جدول 11.4 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال الإيرادات
70	جدول 12.4 : معامل الاختلاف لمجال الإيرادات
71	جدول 13.4 : ترتيب المجال الثاني للتنزيلات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً
73	جدول 14.4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال التنزيلات
74	جدول 15.4 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال التنزيلات
74	جدول 16.4 : معامل الاختلاف لمجال التنزيلات
75	جدول 17.4 : ترتيب المجال الأول للإيرادات حسب المتوسط الحسابي تنازلياً
77	جدول 18.4 : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال المبادئ
77	جدول 19.4 : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للدرجة الكلية لمجال المبادئ
77	جدول 20.4 : معامل الاختلاف لمجال المبادئ

79	جدول 21.4 : اختبار T لمجال الإيرادات
80	جدول 22.4 : اختبار T لمجال التنزيلات
81	جدول 23.4 : اختبار T لمجال المبادئ
81	جدول 24.4 : مجال الإيرادات والمسمى الوظيفي
82	جدول 25.4 : مجال التنزيلات ومكان العمل
82	جدول 26.4 : اختبار الفروق لمجال التنزيلات ومكان العمل
83	جدول 27.4 : اختبار الفروق لمجال المبادئ والتخصص العلمي
84	جدول 28.4 : اختبار الفروق لمجال التنزيلات وسنوات الخبرة ومكان العمل

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان	تسلسل
أ	..... إقرار	
ب	..... شكر وعرفان	
ج	..... تعريفات	
هـ	..... ملخص الدراسة بالعربية	
ز	..... ملخص الدراسة بالإنجليزية	
الفصل الأول - المقدمة		
1	..... خلفية البحث	1.1
3	..... مشكلة البحث	2.1
3	..... أسئلة البحث	3.1
4	..... أهداف البحث	4.1
4	..... أهمية البحث	5.1
5	..... فرضيات البحث	6.1
5	..... محددات البحث	7.1
الفصل الثاني - أدبيات الدراسة والإطار النظري		
6	..... المقدمة	1.2
6	..... الدراسات العربية	2.2
9	..... الدراسات الأجنبية	3.2
16	..... خلاصة الدراسات	4.2
16	..... الدراسات المتعلقة بالإيرادات	1.4.2
17	..... الدراسات المتعلقة بالاستثمارات	2.4.2
18	..... الدراسات المتعلقة بالمنازعات	3.4.2
18	..... الدراسات المتعلقة بالمعايير الدولية للتقرير المالي	4.4.2

19	.....	مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة	5.2
20	.....	الإطار النظري	6.2
20	.....	نموذج الدراسة	1.6.2
21	.....	الرسم التوضيحي للنموذج الذهني	2.6.2
22	.....	المتغيرات التي وصفت بالإطار النظري	7.2
22	.....	المحاسبة	1.7.2
22	.....	المعيار المحاسبي	2.7.2
23	.....	الضريبة	3.7.2
24	.....	علاقة المحاسبة بالمحاسبة الضريبية	4.7.2
25	.....	أهمية الالتزام بالمعايير الدولية	8.2
25	.....	تشجيع الاستثمار	1.8.2
27	.....	تقليل المنازعات الضريبية	2.8.2
29	الفصل الثالث - منهجية البحث		
29	.....	مقدمة	1.3
29	.....	أدوات البحث	2.3
29	.....	طرق جمع المعلومات	3.3
30	.....	طرق تحليل المعلومات	4.3
30	.....	مجتمع الدراسة	5.3
32	.....	عينة الدراسة	6.3
33	.....	صدق الأداة	7.3
33	.....	ثبات الأداة	8.3
34	.....	وصف العينة	9.3
36	الفصل الرابع - النتائج والتوصيات		
36	.....	المقدمة	1.4
36	.....	الجزء الأول - مقارنة الفروض والمبادئ والمعايير مع التشريع الضريبي	2.4
36	.....	الفروض المحاسبية	1.2.4
36	.....	فرض استقلالية الوحدة المحاسبية	1.1.2.4

38	..... فرض الاستمرارية	2.1.2.4
38	..... فرض وحدة القياس النقدي	3.1.2.4
39	..... فرض الفترة المحاسبية (الدورية)	4.1.2.4
40	..... المبادئ المحاسبية	2.2.4
40	..... مبدأ الإفصاح الكامل	1.2.2.4
41	..... مبدأ الاعتراف بالإيراد (مبدأ التحقق)	2.2.2.4
42	..... مبدأ التكلفة التاريخية	3.2.2.4
43	..... مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات	4.2.2.4
44	..... المعايير الدولية للتقرير المالي	3.2.4
44	..... المعيار الأول والسابع - عرض البيانات المالية وقائمة التدفق النقدي	1.3.2.4
46	..... المعيار الثاني - المخزون	2.3.2.4
48	..... المعيار الثامن - السياسات والأخطاء المحاسبية والتغيرات في التقديرات	3.3.2.4
49	..... المعيار الحادي عشر - عقود المقاولات (الإنشاء)	4.3.2.4
52	..... المعيار السادس عشر - الممتلكات والمصانع والمعدات	5.3.2.4
53	..... المعيار السابع عشر - عقود الإيجار	6.3.2.4
55	..... المعيار الثامن عشر - الإيراد	7.3.2.4
56	..... المعيار التاسع عشر - تكلفة منافع الموظفين	8.3.2.4
58	..... المعيار العشرون - محاسبة المنح الحكومية والمساعدات الحكومية	9.3.2.4
60	..... المعيار الحادي والعشرون - آثار التغييرات في أسعار العملات الأجنبية	10.3.2.4
61	..... المعيار الثالث والعشرون - تكاليف الاقتراض	11.3.2.4
63	..... المعيار السادس والعشرون - المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	12.3.2.4
64	..... المعيار السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات	13.3.2.4
64	..... المعيار السابع والثلاثون - المخصصات والمطلوبات والموجودات المحتملة	14.3.2.4
66	..... المعيار الثامن والثلاثون - الموجودات غير الملموسة	15.3.2.4
67	..... الجزء الثاني - نتائج التحليل الإحصائي	3.4
67	..... المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية	1.3.4
78	..... اختبار الفرضيات الرئيسية	2.3.4
81	..... اختبار الفرضيات الفرعية	3.3.4

85	..... أهم الاستنتاجات	4.4
85	..... نتائج الجزء الأول (المقارنة النظرية)	1.4.4
87	..... نتائج الجزء الثاني (التحليل الإحصائي)	2.4.4
88	..... أهم التوصيات	5.4
90	..... المراجع العربية	
94	..... المراجع الإنجليزية	
	الملاحق	
96	..... الإستبانة	
102	..... فهرس الجداول	
104	..... فهرس المحتويات	

تمت بحمد الله وتوفيقه