جامعـــــة الأزهـــــر – غـــــزة
عمادة الدراسات العليا والبحث العلمـي
كليـــة الاقتصـاد والعلـــوم الإداريـــة
برنامـــج ماجستيـــر المحاسبـــة

أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية.

"دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"

The impact of differences in the application of International Accounting Standard No. (12) And the Income Tax Law No. (8) for the year 2011 on the measurement and disclosure of income taxes in the financial statements.

"An Applied Study on Corporations Listed in Palestine Exchange"

إعداد الباحث

أحمد محمود خليل عبد الفتاح

إشراف

الدكتور/ علي سليمان النعامي
أستاذ المحاسبة المشارك
جامعة الأزهر – غزة

الدكتور/ مفيد خالد الشيخ علي
أستاذ المحاسبة المساعد
جامعة الأزهر – غزة

قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية –جامعة الأزهر – غزة

2015 / 2014



﴿إِنَّمَا يَخْشَى اللَّهَ مِنْ عِبَادِهِ الْعُلَمَاءُ﴾

صدق الله العظيم

من الآية 28 من سورة فاطر

إهـــــــداء

إلى كل من قال ويقول وسيقول :



أهدي هذا الجهد المتواضع

شكر وتقدير

يقول الله تعالى في كتابه العزيز: ﴿ رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَى وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ ﴾.

أحمده تعالى على جزيل نعمته، وفيض عطائه، وما غمرني به من نجاح و توفيق، وما منحي إياه من صبرٍ ومثابرة.

و انطلاقاً من حديث رسول الله صلى الله عليه وسلم: "لا يشكر الله من لا يشكر الناس" فإنني وجدت لزاماً علي أن أتقدم بالشكر الجزيل والتقدير الوفير إلى أستاذي القديرين، ومشرفي الفاضلين الدكتور/ علي النعامي والدكتور/ مفيد الشيخ علي اللذين أمداني من منابع علمهما بالكثير، واللذين ما توانيا يوما عن مد يد العون لي في كافة المجالات، وحمداً لله بأن يسرهما في دربي ويسر بهما أمري وعسى أن يطيل عمرهما ليبقيا نبراسا متلألئا في نور العلم والعلماء.

ويقول الشاعر:

فالشكر أفضل ما حاولت ملتمساً به الزيادة عند الله والناس.

كما يطيب لي أن أتقدم بأروع آيات الامتنان والمحبة إلى جامعتي الرائدة جامعة الأزهر بغزة، وإلى طاقم كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية وأخص بالذكر الدكتور/ إبراهيم واكد، والدكتور/ عماد البازر، لما قدماه لي من مساعدة ومساندة مكنتني من المضي بخطى ثابتة في مسيرتي العلمية.

والشكر موصول لأعضاء لجنة المناقشة الموقرين الدكتور/ جبر الداعور (أستاذ المحاسبة بجامعة الأزهر)، والدكتور/ اسكندر نشوان (أستاذ المحاسبة المساعد بجامعة الأقصى) على ما تكبداه من عناء في قراءة دراستي المتواضعة وإثرائها بمقترحاتهما القيمة والذين يشرفني الاستماع لنصائحهما وإرشاداتهما.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في مسيرتي العلمية من خبراء ومحكمين.

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على القياس والإفصاح في القوائم المالية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين ارتباطاً بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (12)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للحصول على البيانات والمعلومات المتعلقة بالإطار النظري، بالإضافة إلى تصميم استبيان لمعرفة أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة (2011)، وقد تم توزيع الاستبانات على كافة الشركات المكونة لمجتمع الدراسة والبالغ عددها (50) شركة وقد تم الحصول على استجابة (39) شركة، أي ما نسبته (78%) من الشركات المكونة لمجتمع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل، ، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وكل من قواعد القياس والاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). إلا أنه لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، كما توجد معيقات في تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.

وفي ضوء هذه النتائج فقد أوصت الدراسة بضرورة قيام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بالاستعانة بكادر مؤهل علمياً وعملياً لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي (12) المتعلق بضرائب الدخل، وباقي معايير المحاسبة الدولية. مع العمل على تفعيل دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل، والمعايير المحاسبية الدولية الأخرى. مع تعزيز دورها سواء بإصدار أو نشر أو متابعة كل ما هو مستحدث من معايير محاسبية دولية، وعقد دورات متخصصة لإعداد المحاسبين على كل ما هو جديد في هذا المجال.

Abstract

This study aims to analyze and study the accounting and tax treatment of the revenues for the Stock Companies and its impacts on the financial statements disclosure and measurement of the listed stock companies at the Palestine Stock Exchange Securities, and to achieve the objectives of this study The analytical descriptive approach have been used, where for data and information on the framework theoretical in addition to a questioner has been design to find out the effect of the different ways of implementing the international accounting standard No.12, And the income law No.8 year 2011 on measuring and disclosure of the income taxes at the financial statements. The questioner has been given to the companies of the targeted study community , were 39 companies have responded "about 78%".

The study reached the following findings that :there are differences between International accounting standard No.12 and the taxation laws of the income taxation treatment, also there are limitations that prevents achieving the harmony of this processing, and it has shown a relation with the function about the income tax at the level of the significance of these differences of the income and the commitment of the stock companies listed in the stock exchange Securities in Palestine and the rules of measuring and recognition approved in the international standard No.12, But there is no statistically significant relationship between the differences between International accounting standard No.12 and tax legislation in the tax treatment of income and the commitment of the Palestinian Stock Exchange Securities and Disclosure requirements set out International standard No. 12.

The study recommended a number of recommendations the most important Stock Companies listed on the Palestine Exchange Securities need to get A qualified crew scientifically and practically to understand and apply the international standard rules 12, on income taxes, and the rest of the international accounting standards. With work on activating the role of professional associations responsible for the accounting profession awareness of the importance and benefits of the application of the standard income taxes, and other international standards. With activating the role of professional associations in Palestine, whether to issue or publish the follow-up or whatever is a novelty of international accounting standards, and holding specialized courses to prepare accountants for all that is new in this field.

فهرس العناوين

العنوان	رقم الصفحة
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	
.1.1 خطة الدراسة	2
.1.1.1 مقدمة	2
.1.1.2 مشكلة الدراسة	3
.1.1.3 أهمية الدراسة	4
.1.1.4 أهداف الدراسة	4
.1.1.5 محددات الدراسة	5
.1.1.6 فرضيات الدراسة	5
.1.1.7 متغيرات الدراسة	6
.1.2 الدراسات السابقة	7
الفصل الثاني: ضرائب الدخل ما بين التشريعات الضريبية والمعايير الدولية	
2.1 مقدمة	21
2.2 التطور التاريخي للضرائب	22
2.3 تطور ضريبة الدخل في فلسطين	24
2.4 تعاريف ومفاهيم ضريبة الدخل	28
2.5 مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها	38
2.6 ملخص الفصل الثاني	63
الفصل الثالث: القياس والإفصاح في القوائم المالية	
3.1 مقدمة	65
3.2 القياس المحاسبي في القوائم المالية	66
3.3 الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية	79
3.4 ملخص الفصل الثالث	104

العنوان	رقم الصفحة
الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات	
4.1 مقدمة	106
4.2 منهجية الدراسة	106
4.3 طرق جمع البيانات	106
4.4 مجتمع الدراسة	107
4.5 أداة الدراسة واختبار مدى صدقها وثباتها	110
4.6 المعالجات الإحصائية	117
4.7 اختبار التوزيع الطبيعي	118
4.8 اختبار فرضيات الدراسة	119
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
5.1 مقدمة	139
5.2 النتائج	139
5.3 التوصيات	140
5.4 دراسات مقترحة	141
المراجع	142
الملاحق	154

فهرس الأشكال

رقم	الشكل	رقم الصفحة
(1.1)	العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع	6
(3.1)	العلاقة بين عناصر القياس المحاسبي	71
(3.2)	العلاقة بين المعلومات المحاسبية والأطراف المستفيدة	`83
(3.3)	العلاقة بين ضرائب الدخل المؤجلة بمصروف ضريبة الدخل	95

فهرس الجداول

	الجدول	رقم الصفحة
(2.1)	تحديد الفروق المؤقتة وما يترتب عليها من ضرائب مؤجلة.	55
(4.1)	توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الاقتصادي.	108
(4.2)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي.	108
(4.3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.	109
(4.4)	توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة.	110
(4.5)	توزيع عينة الدراسة حسب حصولهم على دورة للمعيار رقم (12).	110
(4.6)	الصدق الداخلي لفقرات الاستبيان.	112
(4.7)	معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء.	115
(4.8)	معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية).	116
(4.9)	معامل الثبات (طريقة الفا كرونباخ).	117
(4.10)	اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov Sample-1).	119
(4.11)	تحليل فقرات المحور الأول: (الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل).	121

رقم الصفحة	الجدول	
122	درجة الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل لدى شركات المساهمة المشاركة في الدراسة.	(4.12)
124	تحليل فقرات المحور الثاني: (قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12).	(4.13)
125	درجة تطبيق قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)من قبل كل شركة من الشركات المشاركة في الدراسة.	(4.14)
127	تحليل فقرات المحور الثالث: (مدى تطبيق الشركة لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12).	(4.15)
128	درجة تطبيق قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) من قبل شركات المساهمة المشاركة في الدراسة.	(4.16)
130	تحليل فقرات المحور الرابع: (مدى تطبيق الشركة لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12)	(4.17)
131	درجة تطبيق متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) من قبل شركات المساهمة المشاركة في الدراسة.	(4.18)
133	تحليل فقرات المحور الخامس: (معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل).	(4.19)
134	نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).	(4.20)
135	نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).	(4.21)
137	نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).	(4.22)

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1.1. خطة الدراسة

1.2. الدراسات السابقة

1.1 خطة الدراسة.

1.1.1. مقدمة

بدأ الاهتمام في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، حيث لم يكن هناك قواعد علمية مشتركة يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، وبقى اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوماً يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة و مقبولاً لدى الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع (حمدان ،2008).

وفي ظل توسع حجم أسواق المال، وظهور ما عرف بالاقتصاديات المفتوحة، والشركات متعددة الجنسيات، ساهمت جميعها في تغيير صورة الأعمال التجارية وطورت من طبيعتها، مما جعل الحاجة متزايدة إلى معايير و قوانين محاسبية جديدة، تتلاءم مع حركة التغيير ومتطلبات قطاع المال والأعمال على الصعيد الدولي من خلال إصدار تقارير مالية ذات آلية واحدة بجودة وشفافية عالية وقابلية للمقارنة.

وتحظى الضرائب باهتمام كبير في دول العالم بشكل عام، وفي الأراضي الفلسطينية بشكل خاص، لأن معظم إيرادات السلطة الفلسطينية المحلية متأتية من الضرائب التي يمكن لها أن تحقق العديد من الأهداف الاجتماعية والاقتصادية، ولذلك فإن المحاسبة عن ضرائب الدخل من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية، حيث أفردت لها معياراً مستقلاً، وهو معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"، وربما تبدو المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من الوهلة الأولى مسألة سهلة، إلا أن هذه المعالجة ظلت موضوع جدل كبير لفترة طويلة من الزمن، ولقد تركز هذا الجدل حول عدد من مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على المحاسبة عن ضرائب الدخل من جانب التشريع الضريبي والمتمثل في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، ومن جانب المعايير الدولية والمتمثلة في معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل".

1.1.2. مشكلة الدراسة.

لقد شهد علم المحاسبة تطوراً سريعاً من المفاهيم التقليدية المطبقة في القوانين التجارية والمالية إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عامًا، ومعايير المحاسبة الدولية المستخدمة من قبل الشركات، وإن إتباع تلك القواعد والمعايير يساعد في إعطاء رؤية واضحة حول نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية، إلا أن المشكلة التي تبرز هي أن النتائج التي تظهرها القوائم المالية المعدة في ظل تلك القواعد والمعايير تختلف عن تلك التي تعتمدها الإدارة الضريبية عند تحديد وفرض الضريبة عليها، فهي تلجأ عادة إلى عدم الاعتراف وتعديل الربح المحاسبي إلى الربح الضريبي، الأمر الذي ينعكس سلباً على صحة وعدالة القوائم المالية ومدى مصداقيتها وثقة المستخدمين فيها .

وبالتالي فإن هناك ضرورة لأن تنسجم التشريعات والقوانين الضريبية مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتبعة في عملية إعداد الحسابات والقوائم المالية، ومن هنا تبلورت مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي :

ما أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة التالية:

1. ما أوجه الاختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية وما تأثيرها في النتائج الظاهرة في القوائم المالية؟
2. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قواعد القياس المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011؟
3. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011؟

4. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ بين قواعد الاعتراف والعرض المنصوص عليها بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والواردة في قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011؟

5. هل توجد لدى بيئة الأعمال الفلسطينية معيقات تحول دون تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل؟

1.1.3. أهمية الدراسة.

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية المشكلة التي تناولتها، حيث تمثل الشركات المساهمة جانباً هاماً في الاقتصاد الوطني ومصدراً أساسياً في إيرادات السلطة الوطنية الفلسطينية، وبالتالي فإن وجود مشاكل ضريبية ناتجة عن الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وقانون ضريبة الدخل قد يؤدي إلى عدم تحديد قيمة الضريبة المستحقة بصورة صحيحة، ومن جانب آخر فإن تلك الاختلافات تؤثر سلباً على مدى مصداقية القوائم المالية المنشورة من وجهة مستخدميها.

وتساهم الدراسة في تطوير الأنظمة الضريبية المعمول بها في مناطق السلطة الوطنية الفلسطينية بما يتناسب مع معايير المحاسبة الدولية. بالإضافة إلى كون موضوع المحاسبة عن ضرائب الدخل في إطار معايير المحاسبة الدولية من الموضوعات الحديثة التي تفتقر إليها المكتبة الفلسطينية نسبياً حتى الآن، الأمر الذي يشجع على فتح آفاق جديدة للأبحاث المحاسبية المستقبلية.

1.1.4. أهداف الدراسة.

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة وتحليل المعالجات المحاسبية والضريبية لأرباح الشركات المساهمة وانعكاساتها على الإفصاح في القوائم المالية لتلك الشركات، وذلك من خلال:

1. التعرف على كيفية معالجة الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (12).

2. التعرف على كيفية القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

3. التعرف على كيفية الاعتراف بضرائب الدخل في القوائم المالية وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12).

4. التعرف على مدى مراعاة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

5. التعرف على أهم التحديات والصعوبات التي تحد من تطبيق المعايير الدولية.

1.1.5. محددات الدراسة

اعتمد الباحث بشكل أساسي على دراسة معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، وقرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 المتعلق بضريبة الدخل الصادر عن رئيس السلطة الوطنية الفلسطينية (نظراً لتعطل عمل المجلس التشريعي)، وأثر الاختلاف في تطبيق كل منها على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين.

1.1.6. فرضيات الدراسة.

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها تم صياغة الفرضيات التالية:

1. لا توجد اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل.

2. لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

3. لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

4. لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

5. لا توجد لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.

6. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

7. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

8. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

1.1.7. متغيرات الدراسة

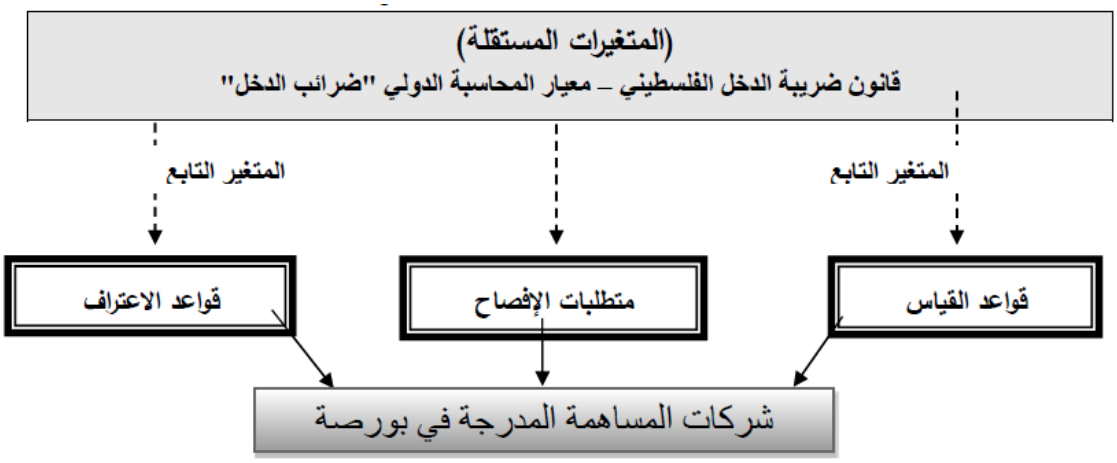
المتغيرات المستقلة: وتتمثل المتغيرات المستقلة لهذه الدراسة في: قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة 2011، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل.

المتغير التابع: يتمثل المتغير التابع في : (قواعد القياس– متطلبات الإفصاح– قواعد الاعتراف).

والشكل (1.1) يوضح العلاقة المتوقعة بين تلك المتغيرات

شكل (1.1)

العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع



المصدر: إعداد الباحث

1.2. الدراسات السابقة.

يستعرض هذا القسم الأدبيات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، من خلال الاستعانة بمنشورات الجامعات المحلية في محافظات غزة، بالإضافة إلى منشورات الجامعات العربية والأجنبية، ولم أقف بعد البحث –بحسب علمي واطلاعي– إلا على دراسات قليلة تعرضت لموضوع "قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011"، وبعض الندوات والمقاولات والنشرات الصحفية، مما يضفي على موضوع الدراسة أهمية بالغة وفوائد جليلة.

أولاً: دراسات اهتمت بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12).

1. دراسة **(Martin & Verno,2001)** بعنوان: "**SFAS109 Accounting for Income Taxes: An Overview with Examples .**"

هدفت الدراسة إلى معرفة الاهتمام الذي نالته محاسبة ضرائب الدخل، وكان بيان معايير المالية (SFAS) رقم(109) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إعلاناً جديداً للمساعدة في تبسيط مجال المحاسبة عن ضرائب الدخل، وجعلها أسهل على المكلفين كي تنسجم وتتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP)، وقد حاول مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، أن يقلل من الإحباط والخطورة من خلال إصدار المعيار رقم (109) ليحل محل المعيار رقم (96) من معايير المحاسبة المالية، وهدفت إلى توضيح مجموعة من التعاريف المتعلقة بضرائب السنة الحالية القابلة للدفع، أو التسديد والاعتراف بالالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة.

2. دراسة **العبادي (2003)** بعنوان:" **مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية**".

هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها وتطبيقاتها، كذلك التعريف بقوانين ضريبة الدخل وتطوراتها ودراسة وتحليل مدى التوافق بين مواد قوانين ضريبة الدخل ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وانتهت الدراسة إلى أهمية تفعيل الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومراعاتها عند وضع قوانين ضريبة الدخل، وأهمية مساعدة أصحاب العلاقة في وضع وتطوير قوانين وتشريعات ضريبية ملائمة بحيث يبنى على أساسها صافي الربح الخاضع للضريبة والبعد عن الاجتهادات

الشخصية في تحديد هذا الربح، وأن تقوم دائرة ضريبة الدخل بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة الأخذ بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) والخاص بضرائب الدخل من قبل المشرع الضريبي.

3. دراسة **(Kumar& Visvanathan,2003)** بعنوان: "**The Information Content of the Deferred Tax valuation Allowance ".**

أوضحت الدراسة ضرورة الإفصاح عن التغييرات الحادثة لمخصص تقييم الضرائب المؤجلة لتوفير معلومات أكثر عن ربحية المنشأة، وقد دعمت الدراسة موقف المديرين المطالبين بالإفصاح عن مخصص تقييم الضرائب المؤجلة لمعرفة توقعات الإدارة عن الأصول الضريبية المؤجلة ومدى الاعتراف بها وإمكانية تحقق دخل خاضع للضريبة في المستقبل، وهذه النتائج تكون ملائمة أكثر عند تقييم آثار معايير الإفصاح التي تسمح بالحكم الشخصي للإدارة خاصة حول النتائج المستقبلية، أي أن الدراسة أوصت بضرورة إعطاء الإدارة حرية التصرف لما قد يحقق ذلك من منافع مستقبلية للمستثمرين.

4. دراسة **محمد (2004)** بعنوان: " **أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية :دراسة ميدانية**".

هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، والآثار الضريبية المترتبة عليها؛ وبيان الطرق المتبعة في قياس ضرائب الدخل المؤجلة، وأهم المشكلات المرتبطة بها وإيضاح متطلبات الإفصاح عن ضرائب الدخل(المستحقة والمؤجلة) في القوائم المالية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تقسيم الفروق بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بحسب تأثيرها على النتائج إلى: فروق دائمة يقتصر تأثيرها على نتائج الفترة التي حدثت فيها فقط، وفروق مؤقتة تمتد أيضاً على نتائج الفترات التالية لحدوثها، ولا تثير الفروق الدائمة أية مشكلات في المحاسبة الضريبية لإمكان التخلص من آثارها في السنة التي حدثت فيها، بالإضافة إلى اتفاق معظم الآراء على المستويين الفكري والمهني على أن ضريبة الدخل على أرباح شركات الأموال تعتبر من وجهة النظر المحاسبية من المصروفات اللازمة لممارسة النشاط، ولقد أوصت الدراسة ضرورة مراعاة الآثار الضريبية للفروق المؤقتة، وذلك عند تحديد قيمة مصروف ضريبة

الدخل بالإضافة إلى إتباع طريقة الأصل (الالتزام) في المحاسبة عن ضرائب الدخل لاتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية.

5. دراسة **(Gordon & Peter,2004)** بعنوان: **" Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the U.K ".**

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى استفادة المديرين من المرونة التي أتاحتها طريقة التخصيص الجزئي للضرائب المؤجلة في قياس الضرائب المؤجلة غير المعترف بها، وقامت الدراسة بإجراء اختبار للتعرف على مدى ارتباط العوامل النفعية والتشغيلية في المنشأة بمستوى الضرائب المؤجلة، وتوصلت الدراسة إلى اهتمام المدراء بقياس الضرائب المؤجلة غير المعترف بها لإدارة الرافعة المالية باعتبارها عاملاً مؤثراً، بالإضافة إلى وجود ارتباط بين الضرائب المؤجلة غير المعترف بها والضرائب المؤجلة المنعكسة في المستقبل بمقاييس الربحية في المنشأة، ولقد أوصت الدراسة بضرورة التمسك بطريقة التخصيص الجزئي للضرائب المؤجلة بدل من طريقة التخصيص الشامل لما تعكسه من إفصاحات تتعلق بالضريبة المؤجلة.

6. دراسة **عبده (2006)** بعنوان:"**الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية :حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية**".

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية، ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا يمكن الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبة الدولي المعدل رقم(12)"ضرائب الدخل" عند التحاسب عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات الفاحصين الضريبيين والمحاسبين القانونيين المتعلقة بالمشاكل التشريعية والمحاسبية والإدارية والسلوكية التي تواجه النظام الضريبي الحالي في الجمهورية اليمنية، ولقد أوصت الدراسة بضرورة أخذ التدابير التي تساهم في تطوير النظام الضريبي اليمني، والعمل على الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل "عند التحاسب عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية.

7. دراسة (**Gee & Mano,2006**) بعنوان: **"Accounting for Deferred Tax in Japanese Banks and the Consequences for Their International Operations**".

هدفت الدراسة إلى قياس أهمية الأصول الضريبية المؤجلة في قطاع البنوك اليابانية، وقياس أهمية الأصول الضريبية في إطار المحافظة على رأس المال القانوني للعمل في الإطار الدولي، ومعرفة المشاكل التي ظهرت عند المحاسبة عن ضرائب الدخل المؤجلة، واستخدمت الدراسة المنهج التحليلي وذلك من خلال جمع البيانات المتعلقة بالدراسة والعمل على تحليلها، وأظهرت نتائج الدراسة مدى أهمية الاعتراف بالضرائب المؤجلة في قطاع البنوك باليابان وذلك للمحافظة على رأس المال القانوني والعمليات الدولية فيما يتعلق بالضرائب المؤجلة، وأن الاختلافات في متطلبات المعيار ليست السبب في المشكلة التي وقعت بها البنوك اليابانية، وقد أوصت الدراسة بضرورة التعاون بين الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية المحاسبية لحل هذه المشاكل بالإضافة إلى اعتماد طرق المحاسبة عن الضرائب المؤجلة للحفاظ على رأس المال.

8. دراسة **بدوي (2007)** بعنوان:" **أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار المحاسبة المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل**" .

هدفت الدراسة إلى دراسة الفروق بين المعالجة المحاسبية والمعاملة الضريبية لإهلاك الأصول الرأسمالية، وأثر ذلك على القياس والإفصاح المحاسبي، وما يترتب عليه من فروق ضريبية مؤقتة تؤدي إلى اختلاف قيمة مصروف ضريبة الدخل عن ضريبة الدخل واجبة السداد وظهور مشكلة تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات، وقد انتهت الدراسة إلى وجود اختلاف بين أسس الإهلاك المحاسبية التي تنص عليها معايير المحاسبة عن أسس الإهلاك التي أوردها القانون الضريبي، كما أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المعيار المحاسبي رقم (24) لإفادته في مجالات التنبؤ بالعائد على الاستثمار والتدفقات النقدية المستقبلية والتحقق من فعالية من سياسة التحفيز الضريبية.

9. دراسة **القادري (2009)** بعنوان:" **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل**".

هدفت الدراسة إلى قياس مدى التزام الشركات المساهمة العامة بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن احتمالية عدم التزام بعض الشركات بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) يؤثر بشكل جوهري في غالب الأحيان على إظهار القيمة العادلة لأصول والتزامات وإيرادات ومصاريف تلك الشركات، مما ينعكس بدوره على عدالة وموثوقية القوائم المالية لتلك الشركات ونظرًا لأهمية عرض القوائم المالية بدقة فقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي رقم (12) الذي يقضي بأن يتم الأثر الضريبي على شكل أصول والتزامات ضريبية مؤجلة.

10.دراسة **الفار (2010)** بعنوان: "**أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري**".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق المعيار المصري رقم (24) على كل من مصروف الضريبة الواجب تحميله ضمن المصروفات في قائمة الدخل، وكذلك الأصول والالتزامات الناشئة من الضرائب المؤجلة، بالإضافة إلى التعرف على كيفية القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية وفقاً للمعيار السابق ذكره، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي. وتوصلت الدراسة إلى أن طريقة (الأصل–الالتزام) من أهم الطرق المستخدمة في قياس ضريبة الدخل طبقاً للمعيار المصري وكذلك لمعايير المحاسبة الدولية، واتفاق المبحوثين على أن تطبيق المعيار يحقق القياس السليم لنتائج الأعمال. وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: دعم الثقة بين الإدارة الضريبية وجمهور الممولين بتحديد الالتزامات الضريبية في اتخاذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، بالإضافة إلى تقليل الفجوة بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية مع نصوص التشريع الضريبي.

11.دراسة **متولي (2011)** بعنوان: " **أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة مع دراسة تطبيقية** ".

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر تعدد واختلاف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل، وما يرتبط بها من ضرائب مؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة، بالإضافة لذلك فقد هدفت أيضاً إلى إجراء دراسة عملية لواقع الممارسة المهنية في مصر بشأن المحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وتوصلت الدراسة إلى أن إضافة عنصر جديد للقوائم المالية يتمثل في الإفصاح عن معلومات بخصوص الضرائب المؤجلة من شأنه أن يزيد من منفعة تلك القوائم، خاصة إذا كانت هذه المعلومات تتعلق بعنصر له علاقة مباشرة بالأرباح والتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية، وتؤثر على تقييم أداء وقيمة الشركة، وقد أوصت الدراسة بضرورة توحيد المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة لما يضفي ذلك من مصداقية على القوائم المالية وإمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة بها.

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

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والضريبية على تحديد الإيرادات والتكاليف في شركات المقاولات، الأمر الذي ينعكس على قياس وتحديد مصروف ضريبة الدخل والضريبة واجبة الأداء بالإضافة إلى العرض والإفصاح لبعض بنود القوائم المالية وخاصة الضريبة المؤجلة، ولقد اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي للدراسات والأبحاث والمقالات المنشورة، وقد خلصت الدراسة إلى وجود العديد من الاختلافات الجوهرية بين المعالجات المحاسبية لعقود ونشاط المقاولات عن المعاملة الضريبية، وما يترتب عن ذلك من ظهور وقياس الفروق المؤقتة (الضرائب المؤجلة) والإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أوصت الدراسة بضرورة إجراء تعديلات على القانون رقم (91) لسنة 2005 بشكل يعالج التناقض بين نصوص مواد القانون التي حددت الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم.

13.دراسة **(Keen,2011)** بعنوان: **" Rethinking the Taxation of the Financial Sector"**

هدفت الدراسة إلى اكتشاف إمكانية تصميم أدوات ضريبية جديدة للتصدي للتحديات التي يفرضها فشل محتمل للقطاع المالي، والنظر في مزاياها النسبية لأدوات الأنظمة التقليدية مع جدول أعمال الإصلاح، واستخدمت الدراسة المنهج التحليلي، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الضرائب الهامشية تعمل على خفض نسب رأس المال بشكل كبير، وتشير أيضاً إلى أهمية الجمع بين جميع متطلبات رأس المال، وأن هناك إمكانية لتصميم الأدوات الضريبية للتصدي للتحديات التي يشكلها، وقد اقترحت الدراسة اللجوء إلى فرض ضرائب على الاقتراض من البنوك.

14.دراسة **العجيلي (2013)** بعنوان: " **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية**".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) "ضرائب الدخل "على القوائم المالية لمصرف الشرق الأوسط العراقي للاستثمار، واعتمد الباحث على دراسة القوائم المالية لعام 2011 المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الوطنية العراقية والقاعدة المحاسبية (13) "المحاسبة عن ضريبة الدخل"، ومقارنتها بما ورد بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضريبة الدخل"، وقد أظهرت القوائم المالية للمصرف لعام 2011 مجموعة من الفروقات الدائمة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، علماً بأن أثر تلك الفروقات يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تبعات ضريبية مؤجلة، كذلك أظهرت الدراسات التعديلية أن المركز المالي للمصرف لعام 2011 لم يظهر أي فروقات ضريبية مؤجلة مؤقتة، مما يؤثر على عدالة عرض القوائم المالية للمصرف، وأوصت الدراسة بأن من الملائم لأغراض العرض العادل لبيانات الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية أن يعتمد المعيار المحاسبة الدولي "ضرائب الدخل" كإطار للمحاسبة عن ضرائب الدخل بحيث يتم الاعتراف بالفروقات التي تنشأ بين الربح الضريبي والربح المحاسبي بما يحقق مبدأ استقلال السنوات المالية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

15. دراسة **(Rafay & Ajmal,2014)** بعنوان: **" Earning management through Deferred Tax recognized under IAS 12: Evidence from Pakistan."**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر إدارة الأرباح من خلال الضرائب المؤجلة المحسوبة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، وتأثير ذلك على قيمة المنشأة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ولقد توصلت الدراسة إلى بنود الضرائب المؤجلة المدرجة في الميزانية العمومية تنعكس على القيمة السوقية للشركة، إلا أن المستثمرين يبدون حذرهم من الضرائب المؤجلة عند تقييم المنشأة، كما أوصت الدراسة بضرورة تبسيط وتسهيل السلطات الضريبية للمصطلحات المستخدمة في مكونات الضريبة المؤجلة، مع ضرورة الإفصاح عن قيمة الضرائب الدفترية والضرائب المؤجلة في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

16. دراسة **(Kraal & etc.,2015)** بعنوان: **" The Adoption of International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes: Convergence or Divergence with Local Accounting Standards in Selected ASEAN Countries?"**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الاعتماد والتقارب بين معايير التقارير المالية بشكل عام ومعيار المحاسبة الدولي رقم (12) بشكل خاص مع معايير المحاسبة المحلية في اتحاد دول جنوب شرق أسيا، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه: هناك صعوبات في تحقيق المواءمة بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الوطنية خصوصاً عند الحديث عن ضرائب الدخل التي تعد جزءاً من القوائم المالية، ولقد أوصت الدراسة بضرورة التطبيق التدريجي للمعايير من خلال التناسق المحاسبي عند التطبيق.

ثانياً: دراسات اهتمت بالواقع الضريبي في إطار قانون رقم 8 لسنة2011.

1. دراسة **دقه (2003)** بعنوان: "**العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**".

هدفت الدراسة إلى مناقشة مفهوم العدالة الضريبية التي تسعى فلسطين إلى تحقيقها من خلال سن التشريعات الضريبية، ودراسة أثرها على الاستقرار النفسي للمكلفين، ولقد اعتمد الباحث على

المنهج الاستقرائي في دراسته، ولقد توصلت الدراسة إلى أن مفهوم العدالة مفهوم نسبي ويتحقق من خلال القانون الضريبي والإدارة الضريبية والتدقيق والقضاء، وأوصت الدراسة بضرورة إدخال المزيد من النصوص القانونية المتسمة بالوضوح وعدم الغموض والمرونة حتى يكون بالإمكان تطبيقها تطبيقاً سليماً.

2. دراسة **محمود (2008)** بعنوان: " **تطوير الإفصاح المحاسبي الضريبي كأداة لخدمة مستخدمي التقارير المالية–دراسة تطبيقية**".

هدفت الدراسة إلى تحليل مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات الضريبية في التقارير المالية المنشورة، وأهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالضرائب عن الدخل في توفير المعلومات لمستخدمي التقارير المالية، ولقد توصلت إلى عدة نتائج أهمها أن طريقة المحاسبة عن ضرائب الدخل المطبقة في مصر قبل صدور القانون لسنة 2005 هي طريقة الضرائب الواجبة السداد، أما بعد صدور القانون (91) لسنة 2005 فإن الشركات والبنوك بدأت تأخذ بطريقة الأصل / الالتزام، وعدم وجود إفصاح محاسبي عن ضرائب الدخل في التقارير المالية المنشورة قبل صدور القانون (91) لسنة 2005، أما بعد القانون فقد أصبح هناك إفصاح عن ضرائب الدخل ولكن هذا الإفصاح غير كافٍ، ولذا فقد أوصت الدراسة بضرورة الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بضرائب الدخل، وبالأخص المعلومات عن الضرائب المؤجلة.

3. دراسة **قباجة (2011)** بعنوان: " **النظام الضريبي الفلسطيني**".

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تحقيق النظام الضريبي للعدالة الاجتماعية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك غياباً للعدالة الاجتماعية في النظام الضريبي وعدم وضوح بعض نصوص القانون ووجود تناقضات في بعض أحكامه، وأوصت الدراسة بضرورة مراجعة نصوص القانون والعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية .

4. دراسة **محمد (2012)** بعنوان: " **السياسة الضريبية الفلسطينية كأحد محددات النشاط الاستثماري الخاص**".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى مواءمة التعديلات الجديدة التي ضمنها قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 لمتطلبات تحفيز النشاط الاستثماري الخاص في الأراضي الفلسطينية، ومدى

انسجامها مع احتياجات القطاع الخاص الفلسطيني، ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على البيانات الرسمية لدى دائرة تسجيل الشركات في وزارة الاقتصاد الوطني، ولقد توصلت الدراسة إلى أن النشاط الاستثماري الخاص يعاني من الكثير من التحديات من ضمنها التعديلات المستمرة على قوانين ضريبة الدخل، حيث إن إصدار وتطبيق ثلاثة قوانين لضريبة الدخل خلال فترة زمنية لا تتجاوز سبع سنوات أحدث إرباكاً وعدم وضوح للقطاع الخاص، كما أوصت الدراسة بضرورة عرض التعديلات الجديدة الواردة بالقانون على المؤسسات المعنية بالقطاعين العام والخاص ومناقشتها بشكل مستفيض.

5. دراسة **خلف (2014)** بعنوان: " **ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم (8) لسنة 2011 – دراسة تحليلية نقدية**".

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية ضريبة الدخل والنظام القانوني الذي ينظمها في فلسطين "قرار قانون رقم (8) لسنة 2011 المتعلق بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني"، ومعرفة الأحكام الواردة فيه، والدوافع وراء إصداره، ومدى توافقه مع قواعد فرض الضريبة والتعليمات الخاصة بها، واعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي، ولقد توصلت الدراسة إلى أن الهدف من إصدار القانون الجديد زيادة الإيرادات الضريبية من خلال إضافة دخول جديدة، وليس انعكاساً للسياسة الاقتصادية أو للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وبينت الدراسة أن هناك تعارضاً بين القانون وقواعد فرض الضريبة، وأن تطبيقه سينتج عنه آثار اقتصادية سلبية، وأوصت الدراسة بضرورة أخذ المشرع الضريبي بالبيانات الاقتصادية والإحصائية، خاصة عند تحديد الإعفاءات والشرائح والنسب الضريبية، وضرورة وضع سياسات تحد من التهرب الضريبي.

6. دراسة **السكافي (2014)** بعنوان: "**أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين**".

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية والتعرف على البنود القوائم المالية التي تتأثر بالإعفاءات الضريبية، ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي على الوحدات المدرجة ببورصة فلسطين، وانتهت الدراسة إلى أن للإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، بالإضافة إلى كونها

تشجع المستثمرين والممولين على الاستفادة من أموالهم، كما أوصت الدراسة بالإفصاح عن الإعفاءات الضريبية في القوائم المالية بشكل يظهر حجم هذه الإعفاءات ومدتها، والعمل على تطويرها وإعادة النظر فيها من فترة لأخرى بما يتناسب مع سياسة الدولة.

7. دراسة **داود (2015)** بعنوان: "**مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011**".

هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع القرار بقانون رقم (8) لسنة 2011، وذلك من خلال بيان مدى مشروعية القرار والتعليمات الخاصة به، وتوضيح مبررات إصدار القرار بقانون ومدى توافقه مع قواعد وأسس فرض الضريبة وكذلك مع معايير المحاسبة الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي على عينة من الخبراء في المجال الضريبي، وقد بينت الدراسة أن إصدار هذا القرار يأتي في إطار تحديث وتطوير القوانين الضابطة لعمل السلطة الفلسطينية، ومتطلبات التنمية والنهوض بالاقتصاد الفلسطيني، ولقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل بعض فقرات القرار بقانون لتحقيق قاعدة العدالة والمساواة.

1.2.1. التعليق على الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات ذات العلاقة التي تناولت موضوع ضرائب الدخل، والمحاسبة عنها سواء في التشريعات الضريبية أو المعايير المحاسبية، وكذلك الدراسات التي تناولت القياس والإفصاح الضريبي وموضوع الضرائب المؤجلة، وهي على النحو التالي:

دراسات تناولت مدى توافق معايير المحاسبة الدولية مع المعايير الوطنية والتشريعات الضريبية في البيئة المحلية كما في دراسة **العبادي(2003)**، **عبده(2006)** و دراسة (**Kraal & etc.,2015)** واتفقت الدراسات على أهمية الدور الذي تلعبه المعايير الدولية من تطوير للأداء والممارسات المحاسبية، وأهم المعوقات التي تحد من تطبيق تلك المعايير في بيئاتهم المحلية، بينما دراسة **القادري (2009)** و**العجيلي (2013)** قامت بالتركيز على تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم **(12)** "ضرائب الدخل" ومدى التزام الوحدات الاقتصادية بتطبيقه في الوحدات المحلية وما الأثر المترتب على عدم الأخذ به عن تطبيق الممارسات المحاسبية فيما يتعلق بمعالجة مصروف ضريبة الدخل، وتتفق الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في كونها تسعى إلى معرفة مدى التوافق

والاختلاف في التطبيق بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل الفلسطيني (8) لسنة 2011 إلا أن الدراسة الحالية تستهدف جانباً جديداً وهو القياس والإفصاح المحاسبي للبيانات المنشورة من قبل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

كما تناولت بعض الدراسات موضوع الضرائب المؤجلة مثل دراسة **(Martin&Verno,2001)**، **(Gee&Mano,2006)** ، **الفار (2010) ومتولي (2011)** ولقد ركزت هذه الدراسات على تعدد واختلاف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل وما يرتبط بها من ضرائب مؤجلة، وبيان أثر ذلك على مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله ضمن المصروفات في قائمة الدخل وكيفية القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، أما دراسة **(Kumar&Visvanathan,2003)** و) فقد أوصت هذه الدراسات إلى ضرورة الإفصاح عن التغييرات التي تحدث في مخصص تقييم الضرائب المؤجلة لتوفير معلومات أكثر عن ربحية المنشأة أما دراسة **(Gordon&Peter,2004)** فقد انتهت إلى أن تغيير طريقة مخصص الضرائب المؤجلة من المخصص الشامل إلى المخصص الجزئي أدى إلى تقليل منفعة الإفصاح عن الضرائب المؤجلة.

كما اهتمت بعض الدراسات بموضوع القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل مثل دراسة **محمد (2004) و محمد (2011)** ولقد توصلت هذه الدراسات إلى ضرورة القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل وكيفية التعامل مع الفروق المؤقتة الناتجة عن اختلاف المعاملة الضريبية عن المعالجة المحاسبية، بالإضافة إلى إيضاح كيفية قياس الوفورات الضريبية المتعلقة بالأصول الرأسمالية والإفصاح عنها في القوائم المالية، أما في دراسة **محمود(2008)** فلقد اكتفى الباحث بدراسة موضوع تطوير الإفصاح المحاسبي الضريبي، ومدى كفاية الإفصاح عن المعلومات الضريبية في التقارير المالية المنشورة، وأهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالضرائب عن الدخل في توفير المعلومات لمستخدمي التقارير المالية المنشورة، والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية.

في حين جاءت بعض الدراسات لتتناول موضوع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني مثل دراسة **قباجة (2011)، خلف (2014)، السكافي (2014)، دراسة داود (2015)** ولقد تناولت هذه الدراسات القانون الضريبي الفلسطيني بالبحث والتحليل، والاستفادة من المزايا التي يحققها من خلال الإعفاءات الضريبية التي يمنحها التشريع وأثرها على القوائم المالية، وكيف أن الشركات تعتمد في

تمويل أصولها كاملة على الدين مستفيدة من الوفر الضريبي الذي تحققه حيث تعتبر الفوائد نفقات صرفت من أجل إنتاج الدخل وتنزل من الدخل قبل احتساب الضريبة، إلا أن الدراسة الحالية تختلف في كونها تناولت القانون الضريبي من جانب جديد وهو مدى توافق القانون مع معيار ضرائب الدخل.

1.2.2. ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

تُعد هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة لما تم تناولته فيما يتعلق بموضوع ضرائب الدخل والمحاسبة عنها سواء في التشريع الضريبي أو المعايير الدولية للمحاسبة وكيفية القياس والإفصاح عنها في القوائم المالية، وتتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بعدة محاور، يتمثل المحور الأول في: التعرف على واقع تطبيق معيار ضرائب الدخل في دولة فلسطين ودراسة الأثر المترتب على تطبيقه ومحاولة تضيق الفجوة الموجودة مع التشريعات الضريبية المطبقة، أما المحور الثاني الذي يميز هذه الدراسة فهو: ارتباطها ببيئة الأعمال المحلية الفلسطينية حيث إن مجتمع الدراسة تمثل بشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، والمحور الثالث: بناء قائمة استقصاء للدراسة الحالية وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة وأهم ما جاء فيها، والمحور الرابع: تعد هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تتناول موضوع الضرائب المؤجلة والمعالجة المحاسبية الخاصة بالإضافة إلى القياس والإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة للوحدات الاقتصادية الفلسطينية في حدود علم الباحث.

الفصل الثاني

ضرائب الدخل ما بين التشريعات الضريبية والمعايير الدولية

2.1 مقدمة.

2.2 التطور التاريخي للضرائب.

2.3 تطور ضريبة الدخل في فلسطين.

2.4 تعاريف ومفاهيم ضريبة الدخل.

2.5 مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها.

2.6 ملخص الفصل الثاني.

2.1 مقدمة:

تشكل الضرائب المورد المالي الأساسي للحكومات في الاقتصاديات الحديثة، وتشكل ضريبة الدخل القسم الأكبر من الإيرادات الحكومية، بحيث تتناسب نسبة ضريبة الدخل من الإيرادات الكلية مع المستوى الاقتصادي ومستوى الدخل في هذه الاقتصاديات، وتكون النسبة مرتفعة في الاقتصاديات المتقدمة ومنخفضة في الاقتصاديات النامية، وتشكل ضريبة الدخل ما نسبته (80%-60%) من إيرادات الدول المتقدمة بينما تنخفض النسبة في البلدان النامية (صبري،2007:ص17)، وتلعب الضرائب دوراً هاماً وحيوياً في الحياة الاجتماعية والاقتصادية بشكل عام ، حيث تعتمد عليها الحكومات لتقديم الخدمات العامة بما يضمن استمرارها وتقديم الاحتياجات الأساسية من الرعاية الصحية والتعليم وغيرها من متطلبات الحياة.

ومن المفترض أن الدخل الخاضع للضريبة يتحدد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ولكن بسبب اختلاف التشريع الضريبي عن معايير المحاسبة في العديد من المعالجات والأمور، فإن هذا يؤدي إلى اختلافات في المعاملة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لبعض البنود والعناصر المؤثرة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، الأمر الذي سوف ينتج عنه اختلافات –اختلافات مؤقتة– ما يسمى بالضرائب المؤجلة (Deferred Tax) متمثلة إما في أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة، يجب تخصيصها بين الفترات بما يكفل تحقيق ارتباط بين مصروف ضريبة الدخل وصافي الربح المحاسبي في أي فترة بغض النظر عن قيمة صافي الربح المحاسبي.

ولقد انعكست هذه الاختلافات على كثير من البلدان الأمر الذي أدى إلى حدوث تباين بين المبادئ المحاسبية التي تتبعها المنشآت في تسجيل أحداثها الاقتصادية، وقواعد القانون الضريبي الناظم لتحقق الضريبة على الدخل الذي تحققه تلك المنشآت، بالإضافة إلى العديد من العوامل أبرزها اعتماد أساس الاستحقاق وهو الأساس المتبع في إعداد القوائم المالية، وتتمسك العديد من السلطات الضريبية بتلك القوانين بحجة عدم تحقق الخسائر في تاريخ إعداد القوائم المالية، ونشوء تباين في النهج الاقتصادي الذي تنتهجه العديد من الدول للتأثير في النشاط الاقتصادي لشركاتها ومنشآتها والذي ينعكس على قانون الضريبة على الدخل، كما هو الحال بالنسبة للدول التي تسمح بتدوير الخسائر لسنوات لاحقة، الأمر الذي يساهم في إحداث توازن للمركز المالي للمنشأة في السنوات التالية لسنة الخسارة (Petersen& plenborg, 2012).

ويتضمن هذا الفصل الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوع ضرائب الدخل، من خلال استعراض بداية وتطور ضريبة الدخل، والمفاهيم والتعريفات الخاصة بها، والتعرف على القواعد والأسس والمعايير المنظمة لها، بالإضافة إلى الاختلافات والفروق بين الدخل المحاسبي والضريبي، وموضوع الضرائب المؤجلة ومكوناتها وكيفية تحديدها وقياسها وأهم المشكلات المتعلقة بها.

2.2 التطور التاريخي للضرائب.

يرى (موسى،2006:ص9) إلى أن أصل الضريبة يعود إلى ما وجد في تاريخ الفراعنة أن دولتهم كانت تُحصل الضرائب وتنفق الأموال وفق أنظمة خاصة، وأنه قد أخذ عنها اليونان بعض هذه الأنظمة حتى أن مؤلفات أرسطو وأفلاطون قد حوت أبحاثاً هامة تتعلق بمالية الدولة وأصول تنظيمها، ثم ورث الرومان عن اليونان بعض أنظمتهم وأضافوا إليها ما يتفق وأوضاعهم الخاصة، فنظموا الضرائب وحددوها نسبةً للأرض والمعادن وغيرها.

وقد بدأت الضريبة في صورة إجبارية في العهد الروماني القديم مستمدة من إرادة الحاكم الذي كان يفرضها دون أي اعتبار لرضا المكلفين ولتغطية الأعباء العامة. وبقيت أنظمتهم هذه نافذة حتى انهارت الإمبراطورية الرومانية حين ساد أوروبا الغربية التكوين الاجتماعي الإقطاعي، واستمرت كذلك في عهد الإقطاع يفرضها الأمير ويعفى منها من يريد، خاصة النبلاء ورجال الدين، ويعفي كذلك من يساعده في الإدارة، وبدت كضريبة يدفعها عامة الشعب (منصور،2004:ص21).

ومنذ القرن الثالث عشر، عجزت الإيرادات عن الوفاء باحتياجات الإنفاق المتزايدة، فأصبح الملوك يلجؤون إلى تابعيهم طلباً للمساعدة، فاتخذت الضريبة شكل المنحة والعطية من الشعب إلى الحاكم، ولم يتحقق المفهوم المطلق لحياد الضريبة في أي مرحلة من مراحل النظام الرأسمالي، فقد استخدمت الضريبة لحماية الصناعة في الداخل، كما أن فرض الضرائب غير المباشرة قد استتبع وقوع عبئها على الطبقات الفقيرة وتخفيف وطأتها عن الطبقات الغنية تاركة هذه الطبقات في مركز أفضل، وبذلك لم تكن الضرائب في تلك الفترة بالمستوى الحيادي المطلوب، وبسبب انتشار الأزمات الاقتصادية كان لابد من التخلي عن الحياد المطلق واعتناق فكرة الحياد النسبي والتي تعتمد على ألا تقوم الضريبة بأحداث أي آثار غير مقصودة أو غير مرغوب بها، ولم يكن مفهوم الضريبة واحداً على مر العصور والأزمنة، فقد اتخذت الضرائب أشكالاً وطرقاً متعددة، ولم تتطور وتأخذ اسمها كضريبة

إلا في المراحل اللاحقة. فقد كان نظام الرق يعتمد على العبودية والسخرة والاستيلاء على جميع إنتاج العبيد لصالح طبقة الأسياد الذين كانوا يستغلونها في سيطرتهم وفي توسعاتهم وطموحاتهم. وبالتالي لم يكن للضريبة أي معنى سوى الاستيلاء على كامل إنتاج العبيد في مقابل طعامهم وغذائهم وبما يؤهلهم للاستمرار بالعمل، ومع أفول عصر الرق وبداية عصر الإقطاع فقد بدأت إمكانية أن يستطيع المزارع الحصول على جزء من الناتج مقابل تعبه، وبالرغم من ازدياد التطور وظهور الحياة القبيلة ومن ثم القرى والمدن إلا أن مفهوم الضريبة لم يتضح، ولم يأخذ معناه العام، وذلك لعدم وضوح مفهوم السلطة العامة وعدم وضوح مفهوم الدولة (موسى،2006:ص10).

ويمكن القول هنا أن الأموال التي كانت تجمع من الأفراد ليست بهدف تحقيق منفعة عامة، وكانت هذه الأموال تجمع بالقوة أو بحكم العادات والتقاليد، واستخدامها في حماية الأفراد من الطامعين من القبائل والقرى الأخرى.

ومع ترسيخ مبادئ تكوين السلطة الحاكمة بعيداً عن الإقطاع والقبلية، ومع تطور الحضارة وتقدمها وازدياد وتشعب نشاطات السلطات الحاكمة، وازدياد التزامات تلك السلطات أصبح لابد من ظهور وسيلة أو وسائل تستند إليها في جمع الأموال، فكان أن فرضت الضرائب وفق قوانين معينة.

ومع أن اعتماد السلطة على ما كان يقدم لها من هبات وأعمال تطوعية بلا مقابل من أجل القيام بوظائفها الأساسية مثل: الدفاع والأمن، والقضاء والعدل، إلا أن ازدياد التزامات السلطة الحاكمة بالخدمات العامة بسبب تقدم الحضارة وتطورها وازدياد مطالب الحياة، وتشعب النشاطات، أصبح لابد من أموال وفيرة لتقوم بتلك الوظائف، ففرضت الخدمات العسكرية ونظام السخرة والرسوم التعليمية والصحية والضرائب المباشرة والضرائب الغير مباشرة.

ومع تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة، هدفها هو حماية السلطة إلى دولة راعية ثم دولة تاجرة، ودولة متدخلة، وأخيراً إلى دولة متضامنة، فقد تطورت مفاهيم وأغراض وأهداف الضريبة، ومع ظهور الدولة الحديثة بمواقعها المتطورة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً وازدياد حجم الإنفاق العام، فقد أدى ذلك إلى ظهور أنواع كثيرة من الضرائب من أجل تلبية حاجات الدولة المستمرة من موارد مالية.

وفي القرن الثامن عشر سادت نظرية العقد أو التعاقدية التي نادى بها الفيلسوف الفرنسي (جان جاك روسو) والتي اعتبرت الضريبة صلة تعاقدية بين الفرد والدولة، وهناك من العلماء من

اعتبر الضريبة عقد بيع بين الفرد والدولة مثل مونتسيكو، أو عقد إيجار مثل أدم سميث فالفرد يدفع الضريبة لأنه يحصل على خدمات ومنافع مقابل الضريبة المدفوعة، وبالتالي يصبح هذا العقد عقداً ضمنياً بين الدولة وممثلي الشعب، لكن التطورات التي حدثت في العالم مع بداية القرن العشرين، جعل من هذه النظرية مسألة تاريخية تقدم تفسيرًا يتناسب مع فترة زمنية انتهى مفعولها فالضريبة اليوم تفرض بلا مقابل، حيث إن المكلف يدفع الضريبة ولا يحصل على نفع خاص به. (منصور،2004:ص23).

ثم ظهرت نظرية التضامن الاجتماعي فقد اعتبر أنصارها أن الضريبة عبارة عن وجه من وجوه التضامن بين أفراد الجماعة الاجتماعية الخاضعة لسلطة سياسية واحدة، مستمدين أفكارهم من التطور التاريخي لمفهوم الضريبة، حيث كانت الضريبة عبارة عن تضامن شخصي بين الجماعات السياسية كالقبيلة والعشيرة، ثم أصبح ينظر لها كهبة مالية يدفعها الأفراد إلى الحاكم لمساعدته في تنفيذ بعض المشروعات كالحرب مثلاً، وأخيراً أصبحت الضريبة فريضة يدفعها الأفراد كواجب اجتماعي تضامني مما جعلها إحدى طرق توزيع الأعباء العامة التي يتطلبها التضامن الاجتماعي بين الأفراد (شامية والخطيب،2007:ص157).

أما في المفهوم المعاصر للضريبة جعل منها ضريبة تدخلية تلعب دوراً مهماً في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة كما تساهم في توجيه الاستثمارات الإنتاجية، كما أصبحت مورداً مالياً تعتمد عليه السلطات في تغذية خزينة الدولة (الغانم،2011:ص12) و(الدقة،2003:ص7).

وتعرف الضريبة بأنها مبلغ من المال تفرضه الدولة على الأفراد باعتبارهم أعضاء متضامنين في هيئة سياسية مشتركة، وتجبي هذه المبالغ من المكلفين بصورة جبرية ونهائية دون مقابل، في سبيل تغطية نفقاتها العامة (خلف،2014:ص1).

2.3 التطور التاريخي لضريبة الدخل في فلسطين.

ظهرت ضريبة الدخل لأول مرة عام 1799 في بريطانيا وفرضت الضريبة على الأرض وذلك لتغطية النفقات العسكرية، وبعد انتهاء الحرب ألغيت هذه الضريبة ثم أعيدت بشكل واسع عام 1842، كما ظهرت ضريبة الدخل في الولايات المتحدة عام 1861 إبان الحرب الأهلية وألغيت بعدها، ومع تطور النظام في الولايات المتحدة صدر قانون يشرع ضريبة الدخل وينظمها عام1913، وفي نهاية الربع الأول من القرن العشرين بعد انتهاء الحرب العالمية الأولى، كانت معظم الدول العربية قد

أصبحت تحت سيطرة الاستعمار، والذي بدأ بإدخال القوانين والأنظمة والتشريعات الضريبية إلى المنطقة العربية، ولم تكن فلسطين بمنأى عن هذه التغييرات والتأثيرات (موسى،2006:ص10).

ولقد تعددت مرجعية القوانين المفروضة في الأراضي الفلسطينية إلى قوانين وأوامر وتعليمات صدرت خلال الفترات التاريخية منذ حكم الانتداب البريطاني إلى وقتنا الحاضر، وتقسم الدراسة التطور التاريخي لقانون ضريبة الدخل في فلسطين إلى ثلاث مراحل أساسية هم:

2.3.1 مرحلة الانتداب البريطاني وما بعد نكبة 1948:

إن أساس النظام الضريبي في الضفة الغربية وقطاع غزة هو سلطة الانتداب البريطاني في فلسطين (1922-1948) وكانت فلسطين الدولة الرابعة التي تفرض فيها ضريبة الدخل، ولقد فرضت سلطة الانتداب العديد من الضرائب غير المباشرة مثل الرسوم الجمركية وضريبة الانتاج كما حددت في قانون الضريبة لسنة 1927، أما الضرائب المباشرة فيعود تاريخ فرض ضريبة الدخل في فلسطين إلى قانون ضريبة الدخل رقم (23) الصادر في عام 1941 والتي بدأ العمل به في 1941/9/1، والذي استمر العمل به حتى عام 1947 ، حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم (13)لعام 1947 (الدقة،2003:ص22).

وبعد انتهاء الانتداب البريطاني استمر العمل بهذا القانون حتى عام 1951 ، وعلى إثر توحيد الضفتين صدر القانون المؤقت رقم (50) لعام 1951 وبقي الحال كذلك حتى صدور قانون رقم (12) لعام 1954 الذي استثنى دخل المكلف من الخارج من الضريبة وخفض معدلات الضريبية التصاعدية وشرائحها، وفي العام 1964 استبدل القانون رقم (12) بقانون رقم (25) لعام 1964 والذي صدر في عمان وتم نشره في الجريدة الرسمية "الوقائع الأردنية"، وتميز هذا القانون بالتوسع في شمول التكليف الضريبي، وزاد في نسبة التصاعد في المعدلات الضريبية، ونص على تشكيل محكمة خاصة تعرف باسم "محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل" لتتولى مهمة الفصل في المنازعات الضريبية (محمد،2012:ص214).

أما في قطاع غزة فالأمر يختلف نوعاً ما حيث بقي يطبق قانون ضريبة الدخل رقم 13 لعام 1947 في الفترة من (1948-1967) في ظل الإدارة المصرية في قطاع غزة التي أبقت الأمور الضريبية على حالها كما كانت في عهد الانتداب البريطاني، وبالتالي نتج عن هذا الفصل ظهور

نظامين مختلفين للضريبة في كل منهما، ويعتبر قانون رقم (25) لعام 1964 وقانون رقم (13) لعام 1947 هما الأساس القانوني لضريبة الدخل إبان فترة الاحتلال الإسرائيلي (صبري،2003:ص152).

2.3.2 مرحلة الاحتلال الإسرائيلي حتى قدوم السلطة الفلسطينية:

ووفقاً لـ(صبري،2007:ص37) فمنذ عام 1967 أدخلت السلطات الإسرائيلية العديد من التعديلات على هذه القوانين من خلال أوامر عسكرية صدرت بصورة منفصلة في هاتين المنطقتين، جاء مجملها في غير صالح المواطن وقد أدى هذا الاختلاف إلى خلق وضع يتسم بعدم التناسق والتعقيد، حيث تم تعديل معدلات ضريبة الدخل التصاعدية من(5% إلى 55 %) ولثماني شرائح دخل، وتم رفع ضريبة أرباح الشركات إلى% 38.5 في الضفة الغربية وإلى % 37.5 في قطاع غزة، وفي عام 1986 تم فرض رسوم ضرائب الشراء والجمارك على واردات المناطق الفلسطينية من الخارج وفرضت ضريبة إنتاج على المنتجات الجديدة ،وتم تغيير نظام تحصيل الضرائب بالنسبة لضريبة الدخل واستبدل بنظام السلف المحصلة مقدماً على عشر دفعات بالسنة.

2.3.3 مرحلة ما بعد قدوم السلطة الفلسطينية:

وفي أعقاب اتفاق إعلان المبادئ "أوسلو" بين منظمة التحرير الفلسطينية والاحتلال الإسرائيلي المؤرخ بتاريخ 12 سبتمبر 1993 ، تولت السلطات الفلسطينية زمام الأمور في مايو 1994 ، وأصبحت الضرائب المباشرة والمحصلة ضمن صلاحيات السلطة الوطنية الفلسطينية كما نص البند الأول من المادة الخامسة من الملحق الأول لبروتوكولات باريس الاقتصادية، وتم تعديل الشرائح والنسب الضريبية من قبل السلطة الوطنية اعتبارًا من عام 1995 كما خفض الحد الأقصى لضريبة الدخل إلى 20% (السلامين والدقة ،2007:ص26)، ولقد قامت السلطة الفلسطينية لاحقاً بإصدار قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والذي يتمثل بالتالي:

- **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 17 للعام 2004.**

أقر المجلس التشريعي الفلسطيني قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لعام 2004 والذي يتضمن حزمة من التشريعات المالية والاقتصادية التي تساعد في نمو الاقتصاد الفلسطيني، عن طريق إيجاد المناخ المناسب للاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية دون تحميل أصحاب الدخول المتدنية أعباءً ماليةً أكبر من الالتزامات، حيث زادت في قيمة الإعفاءات العائلية والشخصية واعترفت بتلك

الإعفاءات التي لم يكن معترف بها في القوانين القديمة مثل مصاريف شراء المنازل ومصاريف العلاجات الطبية للمكلفين، وقام القانون الجديد بتعديل الشرائح الضريبة وعدل الحد الأقصى لمعدل ضريبة الدخل إلى (16%)، ويجدر بالذكر أنه قد بدأ العمل بهذا القانون ابتداءً من بداية عام 2005م (ديوان الفتوى والتشريع،2005،ص122).

- **قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 للعام 2011.**

قام الرئيس الفلسطيني بتاريخ (26/9/2011) بالتوقيع على قرار بقانون جديد لضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011، وقد تم نشره في الجريد الرسمية "الوقائع الفلسطينية" بتاريخ (24/10/2011) ويتم العمل به من تاريخ نشره ويطبق على الدخول المتحققة في السنة 2011.

ولقد تم إدخال العديد من التعديلات أهمها تغير عملة القانون من الدولار إلى الشيكل، ورفع الإعفاءات الضريبية للمكلف ،وزيادة مبالغ ونسب بعض المصاريف المقبولة لأغراض الضريبة مثل زيادة نفقات البحث والتطوير ونفقات الضيافة والاعتراف بالخسائر الرأسمالية وزيادة عدد الشرائح الضريبية للمكلف الطبيعي، وعلى الرغم من ذلك فلقد أثار القانون الجديد العديد من الردود والآراء المتباينة بين مؤيد ومعارض للتعديلات والإضافات الجديدة، ولقد رأى (علاونة،2011:ص2) أن القانون الجديد يتوفر فيه العديد من النقاط أبرزها:

1. اعتمد القانون مبدأ الجنسية بدلاً من الإقامة مما وسع مفهوم المكلف ليشمل الفلسطيني أينما وجد ويشمل دخله المتحقق في الخارج أيضاً إذا كان مصدر الدخل الأصلي من فلسطين، دون الإشارة إلى مسألة الازدواج الضريبي أو معالجتها.
2. أدى إخضاع دخول جديدة إلى ضريبة الدخل، مثل الدخل الناجم من العمل الزراعي، 25% من أرباح الاسهم والسندات، الدخل المتحقق من فوائد العمولات وأرباح الودائع بنسبة 5%، و10% من قيمة المبالغ التي تدفع على شكل جائزة أو كأرباح يانصيب عينية أو نقدية، مكافأة نهاية الخدمة التي تزيد عن راتب شهر كل سنة، وغير ذلك من مصادر الدخل أدى إلى توسيع القاعدة الضريبية نظرياً مما يمكن أن ينعكس في ارتفاع الحصيلة المالية.
3. رفع القانون من الإعفاءات الشخصية العائلية للمكلفين مما يمكن اعتباره نقطة اجتماعية إيجابية لصالح أصحاب الدخل المتدني.

4. انخفاض عدد الشرائح مما يسهل من عملية الجباية، وتخفيض في تكاليف الجباية ويؤدي إلى رفع كفاءة الدوائر الضريبية.

2.4 تعاريف ومفاهيم ضريبة الدخل.

إن القول بأن الضريبة تفرض على الدخل لهو أمر يبدو واضحاً وبسيطاً، ولكنه يخفي العديد من الأسئلة لتفسير مثل هذه العبارة، فالدخل يتولد نتيجة الأحداث والأنشطة العادية وغير العادية التي يقوم بها الأفراد أو الوحدات الاقتصادية.

والسؤال الذي يطرح نفسه متى يمكن اعتبار الدخل خاضع للضريبة ومتى يكون غير خاضع لها، وللإجابة عن هذه التساؤلات يجب الفصل بين مفهومي الضريبة والدخل وتعريف كل منهما بصورة منفصلة.

2.4.1 مفهوم الضريبة.

لقد اختلف العلماء في إيجاد تعريف موحد للضريبة، ولقد تعددت التعاريف التي عرفها بها الباحثون والاقتصاديون، واعتمدت جميعها على الجوانب الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية أو على اكثر من جانب.

ومن خلال مراجعة الأدبيات المحاسبية والقانونية المتعلقة بتعريف الضريبة، يمكن القول أن للضريبة تعريفات كثيرة أبرزها أصحاب النظرية التقليدية وقد حاولوا وصف الضريبة بناءً على فكرة المنفعة ، إلا أنه ونتيجةً للتطور المتسارع للفكر الاقتصادي والسياسي فقد ظهر فريق جديد يحمل نتاج ثورة التحديث وهؤلاء عرفوا بأصحاب النظرية الحديثة، ولذلك فقد انحصر مفهوم الضريبة بين النظريتين (الخطيب، 2000:ص25):

1. **التعريف التقليدي للضريبة:** هي فريضة إجبارية نقدية يلتزم الفرد بأدائها للدولة وطبقاً لقواعد محددة باعتباره عضواً في المجتمع، لا لغرض إنفاقها للصالح العام فحسب، بل لغاية تحقيق الرفاهية لجميع أفراد الشعب.

2. **التعريف الحديث للضريبة:** هي استقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقة نهائية وبلا مقابل بغرض تغطية الأعباء العامة والاقتصادية والاجتماعية المختلفة وكدخل للدولة.

وقدم العديد من الباحثين في المجال الضريبي تعريفاً لمفهوم الضريبة فعرفتها (ناشد،2000:ص115) بأنها "فريضة مالية يدفعها الفرد جبراً إلى الدولة، أو إحدى الهيئات العامة المحلية بصورة نهائية، مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة، دون أن يعود عليه نفع خاص مقابل دفع الضريبة"، أما (العمر،2002:ص36) فيرى أن الضريبة " مساهمة نقدية تفرض على الأفراد والمؤسسات والأملاك لدعم الإنفاق العام دون أن يكون لهذه المساهمة أي مقابل واضح"، وعرفها (أبو حشيش،2004:ص14) أنها: "اقتطاع مالي من ثروة الأشخاص تقوم به الدولة عن طريق الجبر دون مقابل خاص يحققه دافعها وذلك بهدف تحقيق هدف عام"، وعرفها آخرون بأنها "كل اقتطاع مالي في شكل مساهمة نقدية إجبارية من الأفراد للمشاركة في تحمل أعباء الخدمات العامة والإنفاق العام، تبعاً لمقدرتهم على الدفع ودون النظر إلى تحقيق نفع خاص يعود عليهم من هذه الخدمات أو هذه النفقات وتستخدم حصيلتها في تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية ومالية وغيرها" (عبد الحميد،2005:ص239-240)، كما عرفت بأنها "مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة، تأخذ بصورة مبلغ من النقود ,يؤديه الممول (المكلف) جبراً، وبصفة نهائية من دخله وأرباحه التي يحققها، بغض النظر عن النفع الذي يعود عليه في مقابلها" (الجندي،2006).

ويضيف (أبو نصار وآخرون،2009:ص3) أن معظم التعاريف أجمعت على أن الضريبة عبارة عن "مبلغ نقدي تفرضه الدولة أو إحدى الهيئات المحلية جبراً، ويتم تحصيلها من المكلف بشكل نهائي ودون مقابل، وذلك وفق قانون أو تشريع محدد، ويكون الهدف من فرض الضريبة المساهمة في تغطية نفقات الدولة المختلفة، وتحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى الدولة إلى الوصول إليها".

ويرى الباحث أن التعريفات المتعددة للضريبة لم تخرج عن مضمون النظرية الحديثة، التي ركزت على أن الضريبة اقتطاع مالي تحدده الدولة و يدفع بصورة إلزامية دون مقابل مباشر لتغطية النفقات.

2.4.2 مفهوم الدخل.

إن مفهوم الدخل هو مفهوم واسع، يشمل في طياته العديد من وجهات النظر التي لم تستقر يوماً على تصور واضح له، ولقد عجز العلماء والمشرعون على وضع مقاييس وصيغ قادرة على إبراز تعريف الدخل بمعناه المتكامل، وترى الدراسة أن مصطلح الدخل ينحصر في خمسة تعريفات وهي كالآتي (السلامين والدقة ،2007:ص48-49):

1. **المفهوم المحاسبي للدخل:** هو عبارة عن صافي الربح الناتج عن الفرق بين الإيرادات والمصروفات لفترة مالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
2. **المفهوم القانوني للدخل** : هو ما صدر عن محكمة بأنه دخل أو ما نصت عليه القوانين بأنه دخل.
3. **المفهوم الاقتصادي للدخل** : هو الزيادة في الثروة خلال الفترة المحددة بين تاريخين مختلفين، أو هو الزيادة في مقدرة الشخص الاستهلاكية خلال فترتين ماليتين معبر عنها النقود.
4. **المفهوم المالي للدخل** : هو تحديد الربح على أساس المقارنة بين التدفقات النقدية الداخلية والتدفقات الخارجة لسنة مالية أو لامتداد عمر المشروع والذي يعبر عنه بصافي التدفق النقدي للمشروع.
5. **المفهوم الضريبي للدخل** : وفقاً لنص المادة (3) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (8) لسنة2011 تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر كان خاضعاً لضريبة الدخل ما لم يرد نص على الإعفاء (ديوان الفتوى والتشريع،2011:ص4).

2.4.3 مفهوم ضريبة الدخل.

نظراً لاختلاف العديد من الدول في التشريعات و القوانين الضريبية المنظمة لتحقق الضريبة على الدخل، بالإضافة إلى وجود اختلاف بين قواعد المعالجة المحاسبية والضريبية، ولقد انعكس هذا الاختلاف على تعريف ضرائب الدخل، ولقد اتفق البعض على أن ضرائب الدخل تتضمن: "كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة والتي سددتها الشركات القابضة أو التابعة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة".

ويتساءل (محمد،2011:ص151) هل الدخل الذي يحسب عليه الضريبة هو الدخل المحاسبي المعد وفقاً للمبادئ والمعايير المحاسبية أم الدخل الضريبي المعد وفقاً للتشريع الضريبي؟، أو بمعنى أخر، ما قيمة ضريبة الدخل والتي يجب تحميلها على إيرادات الفترة؟، وهل يتم تحميل إيرادات الفترة بقيمة ضريبة الدخل الواجبة السداد والتي تحسب على أساس صافي الربح الضريبي أم بقيمة ضريبة الدخل الواجبة السداد على أساس صافي الربح المحاسبي؟

وللإجابة على هذا السؤال هناك اتجاهان يرى أولهما: أنه يجب تحميل إيرادات الفترة بالضريبة الواجبة السداد والمحسوبة على أساس الدخل الضريبي، ويرى الاتجاه الأخر أنه يجب تحميل إيرادات الفترة بالضريبة المحسوبة على أساس صافي الدخل المحاسبي، ورغم أن كل لكل اتجاه أسانيده ومبرراته إلا أن الاتجاه الثاني هو الاتجاه الذي تجمع عليه الهيئات العلمية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس مبادئ المحاسبة (APB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ولكن في ظل وجود اختلافات بين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، والتي تعتبر الأساس في قياس الربح المحاسبي، وبين القوانين والتشريعات الضريبية والتي تعتبر الأساس في قياس الربح الضريبي، فغالباً توجد فروق بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الضريبي، وقد تكون فروقاً دائمة أو فروقاً مؤقتة، حيث تنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية وتظل هذه الفروق مستمرة طالما ظلت التشريعات الضريبية مستمرة، وهي بذلك لا تمثل مشكلة محاسبية، أما الفروق المؤقتة والتي تنشأ نتيجة اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، سوف ينتج عنها وجود اختلاف بين مصروف ضريبة الدخل الذي يحمل لإيرادات الفترة وقيمة ضريبة الدخل المسددة بالفعل (محمد،2011:ص152).

2.4.4 الدخل المحاسبي والدخل الضريبي.

يشار للدخل المحاسبي بالدخل لأغراض إعداد التقارير المالية، والذي يتم التوصل إليه بالاستناد لمعايير إطار إعداد القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAPs) وذلك بهدف تقديم معلومات عن أداء المنشأة أو نتيجة عملها لمستخدمي المعلومات المحاسبية من حاملي حقوق الملكية ومستثمرين ودائنين وغيرهم.

أما الدخل الضريبي فيشار إليه بالربح لأغراض حساب الضريبة المستحقة للسلطات الضريبية، والذي يتم التوصل إليه بالاستناد إلى قواعد قانون الضريبة الناظم. كما أن الربح المحاسبي الذي تظهره القوائم المالية بشكل مخرجات للنظام المحاسبي لا يمثل الربح الضريبي الذي تعتمده السلطات الضريبية لتحديد مبلغ الضريبة واجبة الدفع، وإنما هنالك العديد من العمليات التي تتم على الربح المحاسبي من إضافة واستبعاد، لكي نصل في النهاية الى الربح الخاضع للضريبة (سلمان والبدران،2009:ص129).

واعتبر (أبو حشيش،2004) التشريع الضريبي أو قواعد القياس الضريبية أحد المتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر وبدرجات متفاوتة على الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة، حيث ميز بين حالتين هما:

الحالة الأولى: استقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الضريبي.

وتكون القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف اختلافا جوهرياً على ما تفضى به أحكام القوانين الضريبية، وأن القياس المحاسبي للربح في الدول التي تنتمي لهذه الحالة يتم وفقاً لمعايير محاسبية وإن اختلفت من دولة لأخرى فإن الربح المحاسبي عادة ما يختلف عن الربح الخاضع للضريبة، وتؤدي الاختلافات بين قواعد القياس المحاسبي وبين قواعد القياس الضريبي إلى ظهور الضرائب المؤجلة (Deferred Tax).

الحالة الثانية: وجود تأثير قوي لقواعد القياس الضريبي على القياس المحاسبي.

الأمر الذي قد يصل للارتباط الكامل بينهما، فالقوانين والتعليمات الضريبية يكون لها تأثير قوي جداً على ممارسات القياس المحاسبي، نتيجة إلى ما تطلبه تلك القوانين والتعليمات من تطابق الأعباء المستقطعة، لتحديد الربح مع المصروفات المحملة محاسبياً، وتنطبق هذه الحالة على العديد من الدول مثل :اليابان والسويد والدول الاوروبية بخلاف المملكة المتحدة.

ويرى (الفار،2010:ص11) أن هناك اختلافاً جوهرياً بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، بالرغم من أن الدخل الضريبي يتم التوصل له من خلال الدخل المحاسبي، والذي يتمثل في نقطتين رئيسيتين هما:

1. الاختلاف في النظرة إلى الإيرادات و المصاريف، حيث يوجد بعض الإيرادات التي لا يتم الاعتراف بها للوصول إلى الدخل الضريبي في حين يتم الأخذ بها كإيراد للوصول إلى الدخل المحاسبي.
2. وجود إعفاءات منصوص عليها بقوانين ضريبة الدخل، هذه الإعفاءات قد تصل إلى إعفاء قطاعات ومشاريع كاملة في بعض الأحيان عدا الإعفاءات الشخصية المختلفة، وهذه الإعفاءات لا يمكن اعتمادها بأي حال من الاحوال للوصول الى الدخل المحاسبي الذي من المفترض أن يظهر نتيجة أعمال المنشاة بصورة دقيقة.

وبالتالي يمكن القول أن الاختلاف بين الدخل الضريبي والدخل المحاسبي يرجع بالأساس إلى أن الدخل المحاسبي تحكمه مبادئ ومعايير محاسبية، بينما ترتبط المحاسبة الضريبية بالقوانين والتشريعات والاجتهادات (الأحكام الشخصية).

ويورد (بدوي،2005:ص108-109) أسباب الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بالآتي:

1. استناد الأنظمة المحاسبية إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية والتي كثيرًا ما تختلف عن المبادئ والقواعد التي تستخدم للأغراض الضريبية.
2. وجود اختلافات جوهرية بين الأسس التي تحكم قياس الربح الضريبي والأسس التي تحكم قياس الربح المحاسبي، ويؤدي هذا إلى اشتمال القوائم المالية إما على بعض المفردات التي لا تدخل في قياس الربح الضريبي أو عدم اشتمالها على بعض المفردات التي تدخل في قياسه.
3. يحكم قياس الربح الضريبي مبادئ يرمى المشرع الضريبي من خلالها إلى تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية متغيرة، وقد تم ترك هذه المبادئ دون تقنين حتى يمكنها أن تتطور مع الاحتياجات التي تحقق المصلحة العامة، وقد ترتب على ذلك ما يلي:
   - عدم تدخل المشرع الضريبي في تغيير أو تعديل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يسير عليها المكلفون بصفة منتظمة.
   - قيام المنشآت بإتباع المبادئ المحاسبية التي تفي باحتياجاتها وتحقق مصالح ملاكها دون التأثر بالمبادئ والتشريعات الضريبية.

- قيام المحاسبة بتأدية دور رئيسي في قياس الدخل الضريبي؛ لأنها تهتم بتقديم البيانات والمعلومات التي توضح بصورة صادقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية، وكذلك نتيجة عملياتها، في إطار مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعد الأكثر ملاءمة في تحديد العبء الضريبي إلى الحد الذي لا يتعارض مع أهداف المشرع الضريبي.

ويمكن القول هنا أن السبب الرئيسي لحدوث الاختلاف بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي هو عدم إعطاء الدول والحكومات الاهتمام الكافي بالمعايير المحاسبية عند سن القوانين والتشريعات المالية والضريبية الخاصة بها.

2.4.5 نظريات تحديد الدخل.

لقد تناولت نظريتان تحديد الدخل المحاسبي (خصاونة،2000):

أولاً: نظرية حساب الاستثمار

وطبقاً لهذه النظرية يتم تحديد الربح بالفرق بين الإيرادات الإجمالية من جهة والنفقات والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات من جهة أخرى، فمعنى الربح هنا يتفق مع مفهوم الدخل بمعناه الفني الدقيق وتتوافر فيه صفاته من الدورية في العطاء واستمرار المصدر والعمل على صيانة هذا المصدر مما يجعل الضريبة تفرض على الدخل دون رأس المال.

ثانياً: نظرية الميزانية

وطبقًا لهذه النظرية" يتم تحديد الربح بالفرق بين قيمة صافي الأصول في آخر الفترة الزمنية من جهة وصافي قيمتها في بداية هذه الفترة، فمعني الربح هنا أوسع وأشمل مدى من مفهومه وفقًا لنظرية حساب الاستثمار؛ لأن نتيجة عمليات المشروع في ظل نظرية الميزانية لا تقتصر فقط على الفرق بين الإيرادات الإجمالية والمصروفات بل تشمل أيضًا الزيادة أو النقص الذي طرأ على قيمة الأصول وعناصر رأس المال.

أما فيما يتعلق بالدخل الضريبي فهناك نظريتان وهما:

أولاً: نظرية المصدر

وتسمى أيضًا نظرية المنبع، ويعرف الدخل الخاضع للضريبة وفقًا لهذه النظرية بأّنه "مقبوضات نقدية أو يمكن تقديرها بالنقود، يحصل عليها المكّلف خلال فترات زمنية منتظمة"، أو كما يعرفه (الشوابكة،2000:ص76) "هو كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها فرد أو جماعة خلال فترة زمنية معينة بشكل دوري ويمكن استهلاكها دون مساس بمصدر الدخل".

وتعرف هذه النظرية الدخل الضريبي أنه القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود، التي تتحّقق بصفة دورية من مصدر يتمّتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي، خلال فترة معينة من الزمن (الخفاجي،1988:ص16).

ووفقاً لهذه النظرية يشترط توافر الصفات التالية في الدخل (السلامين والدقة،2007:ص51):

- التقييم النقدي: أي أنه كل ما يحصل عليه الفرد يكون نقداً أو يمكن تقيمه وتقديره بالنقد.
- الدورية والانتظام: أي أن يكون دورياً ومنتظماً كل فترة زمنية قد تطول أو تقصر.
- دوام المصدر وثباته: أي بقاء المصدر فترة زمنية، واستمرار تحقيق الدخل كل فترة زمنية بغض النظر عن القيمة.
- المدة الزمنية: والدخل هنا الإيراد المتحقق خلال مدة زمنية معينة، غالباً ما تكون سنة مالية وفقاً للعرف المحاسبي، ويتم جباية الضرائب عن السنة السابقة لها، وليس نفس السنة التي تجبى فيها الضرائب.

وتستبعد هذه النظرية الدخول العرضية مما يؤدي إلى تضييق فكرة الدخل.

ثانياً: نظرية الثراء

وقد عرفت هذه النظرية الدخل بأنها "كل زيادة في المقدرة الاقتصادية للمكلف بين فترتين، أياً كان مصدر هذه الزيادة سواء تمتعت بالدورية والانتظام أم لا بغض النظر عن المجهود الذي بذل لتحقيقها" (الشوابكة،2005:ص44)، أو هو "الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين"، فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية هذه الفترة ونهايتها يعد دخلاً بما في ذلك جميع الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال هذه الفترة" (حوسو،2005:ص163).

وتتبنى هذه النظرية المفهوم الواسع للدخل، فتعتبره الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي) خلال فترة زمنية معينة، يستوي في ذلك حصول الشخص على الدخل بصورة منتظمة أو غير منتظمة، وبصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه هذا الدخل، وبالتالي فإن هذه النظرية تتطرق إلى الدخول العارضة عن عمليات المضاربة، وبيع القيم المنقولة وغير المنقولة، وأرباح الأسهم وجوائز السندات وكذلك التركات.

وترى الدراسة أن تعدد نظريات تحديد الدخل ساعدت المشرع الضريبي في صياغة القوانين والتشريعات الضريبية بما يتناسب مع السياسة المالية للدولة.

موقف المشرع الضريبي من نظريات الدخل الضريبي.

لقد اختلف رأي المشرعين بين الأخذ بإحدى النظريتين، فهناك من أخذ بنظرية المصدر، وآخرون أخذوا بالثراء، وهناك من أيد الجمع بين النظريتين، والهدف من ذلك هو تغطية الاحتياجات المالية لتغطية الإنفاق العام ولتحقيق الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة.

وكلما زادت حاجة الدولة إلى الأموال، فإنها تلجأ إلى زيادة القيمة الإيجابية لذمة المكلف، وبالتالي يرى الباحث أن أغلب التشريعات المالية تميل للأخذ بنظرية الثراء، وذلك للاعتبارات التالية (السلفيتي،2004:ص34):

- اتباع نظرية المصدر يؤدي إلى اعتبار دخل العمليات العارضة غير خاضع للضريبة كدخل بعض الصفقات، وهذا ليس عدلاً أن يخضع موظف ذو دخل محدود للضريبة بينما يعفى من حقق دخلاً كبيراً.
- من أجل تغطية تزايد الإنفاق، لابد من زيادة الإيرادات ونظرية الثراء تحقق ذلك.
- الأخذ بنظرية الثراء يؤدي إلى الوصول إلى بعض العناصر الرأسمالية، وفرض ضريبة دخل عليها دون أن يفرض على رأس المال.

ومما سبق يتضح أن معظم الدول النامية تأخذ بنظرية الثراء من أجل تمويل خطط التنمية، وذلك بالحصول على جزء من دخول عمليات المضاربة والصفقات العارضة، مما يحقق لها قدراً من المرونة الضريبية في أنظمتها.

موقف المشرع الفلسطيني من نظريات الدخل الضريبي.

عندما نشأت السلطة الفلسطينية في العام 1994 كان هناك قانونان لضريبة الدخل، أحدهما في قطاع غزة (قانون الدخل الانتدابي رقم 13 لسنة 1947)، والآخر في الضفة الغربية (قانون الدخل الأردني رقم 25 لسنة 1964)، وبعد محاولات عديدة تم سن قانون ضريبة موحد للضفة الغربية وقطاع غزة (قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004)، وفي العام 2011 تم التوقيع على قرار بقانون جديد لضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

وبمراجعة القوانين سابقة الذكر يمكن القول أن المشرع الأردني وفقاً لقانون رقم (25) لسنة 1964 لم يأخذ بنظرية المصدر وحدها أو بنظرية الثراء، وإنما جمع بين النظريتين مع التركيز على نظرية المصدر ويتجه أحياناً إلى نظرية الثراء (خصاونة،2000)، وكذلك الأمر بالنسبة للمشرع الفلسطيني وفقاً لقانون (17) لسنة 2004 فترى أن المشرع قد أخضع للضريبة الدخول المتأتية من أي مهنة أو تجارة أو حرفة (المادة 2 من القانون)، وهذا يمثل دخلاً وفق نظرية المصدر، كما أخضع للضريبة الدخل المتأتي من الأرباح الرأسمالية (المادة 7 من القانون) وهذا يعد دخلاً وفق نظرية الثراء.

أما بالنسبة لقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 فجاء هذا القانون في إطار السعي للموازنة العامة الصفرية بمعنى زيادة الإيرادات العامة لتغطية النفقات، وتخفيض الاعتماد على المساعدات والمنح الخارجية، ولذا اعتمد المشرع الضريبي على نظرية الثراء بصورة كبيرة.

وهنا يمكن القول أن القانون الحالي اعتمد مبدأ الجنسية (التبعية السياسة) في فرض الضريبة على الدخول المتحققة بدلاً من مبدأ الإقامة كما في القانون السابق وبالتالي فجميع دخول المكلفين المتحققة داخل البلد أو خارج خاضعة للضريبة، بالإضافة إلى توسيع القاعدة الضريبية من خلال إضافة دخول جديدة مثل:

- الدخل الناجم من العمل الزراعي (إعفاء كامل في السابق).
- إخضاع (75%) من ارباح شراء وبيع الاسهم والسندات (إعفاء كامل في السابق).
- إخضاع الدخل المتحقق من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة بنسبة (5%) (بند مستحدث).

- استيفاء ضريبة بنسبة (10%) من قيمة المبالغ التي تدفع على شكل جوائز سواء كانت عينية أم نقدية (بند مستحدث).

2.5 مفهوم الضريبة المؤجلة ومكوناتها.

شهدت فترة الستينات من القرن الماضي بداية البحث في سياسات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة كأحد مجالات المعرفة المحاسبية و الضريبية ذات التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة بشقيها القياس والإفصاح المحاسبي، وتهدف المحاسبة عن الضرائب المؤجلة إلى تحقيق المقابلة السليمة بين مصروف ضريبة الدخل مع الربح التشغيلي قبل الضريبة ولقد تناولت الدراسات المحاسبية هذه المشكلة تحت عنوان تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات.

وقد عرف (Narasimhan,2006,P56) عملية تخصيص ضريبة الدخل بين الفترات على أنها: العملية التي بموجبها يتم تخصيص مصروف ضريبة الدخل بين الفترات بغض النظر عن توقيت سداد هذه الضرائب وهدفها أن تعكس التبعات الضريبية لكل العمليات الاقتصادية والتي تم الاعتراف بها في الفترة الحالية والفترات السابقة، وهذه المقابلة ينتج عنها رصيد مدين أو دائن للضريبة المؤجلة.

حيث يجب تحميل قائمة الدخل بمصروف ضريبة الدخل في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيراد والمصروف بغض النظر عن توقيت سداد أو استرداد تلك الضرائب، وذلك طبقاً لمبدأ محاسبي هام وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات(Jagwani,2008,P5).

وقد قام البعض بتعريف الضرائب المؤجلة بأنها: مقياس محاسبي يستخدم لمقابلة التأثيرات الضريبية مع التأثيرات المحاسبية لمجموعة من العمليات، بينما رأى (Wong,2006,P56) أنها: التأثيرات الضريبية المستقبلية لمجموعة من العناصر التي تم الاعتراف بها في الميزانية العمومية، أما (Citron,2001,P821-822) فاعتبر الضريبة المؤجلة بأنها ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة وكذلك الجزء من الضريبة المسددة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة، ويطلق على ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل سدادها لفترات لاحقة لفظ الالتزام الضريبي المؤجل.

أما ذلك الجزء من الضريبة المؤجلة والمتمثل في الجزء من ضريبة الدخل المسددة خلال الفترة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة يطلق عليه لفظ الأصل الضريبي المؤجل، والتي تنشأ نتيجة وجود

اختلافات ما بين الدخل المحاسبي المحدد بقائمة الدخل طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية وبين الدخل الضريبي المحدد بالإقرار الضريبي طبقاً لمتطلبات التشريع الضريبي.

أما (Dotan,2002,P2) فيعرف الضريبة المؤجلة بأنها: الضريبة التي تنشأ نتيجة الفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، والتي تحدد مقدار المصروف أو الوفر الناتج عن الضرائب على الدخل عن الفترة المحاسبية وكيفية عرض ذلك المقدار في القوائم المالية.

ومما سبق يتضح ما يلي:

- الضريبة المؤجلة تتعلق بالاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي، والتي يطلق عليها الاختلافات المؤقتة.
- الضريبة المؤجلة تتعلق بالتأثيرات الضريبية المستقبلية، وليست الماضية.
- الضريبة المؤجلة والمحاسبة عنها هي مشكلة محاسبية، وليست مشكلة ضريبية.

2.5.1 الاختلافات والفروق الضريبية.

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

ونتيجة لذلك فسوف تكون هناك فروق بين صافي الربح المحاسبي، والربح الخاضع للضريبة، ووفقاً لـ(لطفي،2007:ص65) يمكن تصنيف الاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي إلى نوعين هما:

2.5.1.1 الفروق الدائمة أو الثابتة Permanent Differences.

وتنشأ الفروق الدائمة نتيجة ما يتضمنه التشريع الضريبي من إعفاءات واستقطاعات إضافية تهدف إلى تحقيق أبعاد اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، كما هو الحال عندما يتم استبعاد إيرادات

معينة من الخضوع للضريبة أو عدم السماح بخصم أنواع معينة من المصروفات أو السماح بخصم مصروفات تزيد عن المصروفات الفعلية التي تتحملها المنشأة، وهذه النوعية من الفروق تظل مستمرة ما دامت التشريعات الضريبية المرتبطة بها ما زالت قائمة، وهي بذلك أيضاً لا تمثل مشكلة محاسبية، ولا ينتج عنها الاعتراف بأي ضرائب مؤجلة.

ولقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في معيارها رقم (12)، وكذلك مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) في معياره رقم (11)، الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي بأنها: الاختلافات التي تنشأ في فترة مالية معينة، ولا تنعكس آثارها في فترة أو فترات تالية، وتنشأ تلك الاختلافات نتيجة أن بعض بنود المصروفات والإيرادات تؤخذ بعين الاعتبار عند قياس أحد نوعي الدخل–المحاسبي أو الضريبي– ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الاخر من الدخل (الفار،2010:ص15).

أما (Jagwani,2008,P5) فعرفها على أنها: الفروق التي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية لبعض العناصر ومثل هذه الفروق تنشأ في فترة معينة لا تنعكس في المستقبل وبالتالي فالفروق الدائمة تظل دائمة.

وفي هذا الصدد فقد فرق البعض بين نوعين من الفروق الدائمة وهما الفروق الضريبية الدائمة الموجبة، وهي تتمثل في الفروق التي تنتج عن المزايا الضريبية التي منحها المشرع الضريبي للمكلفين، والتي تؤدي إلى خفض الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي قبل الضريبة، وهي تمثل حقوق للمكلف قبل الدولة، أما النوع الأخر فيتمثل في الفروق الضريبية الدائمة السالبة وهي تتمثل في الفوق التي تنتج عن عناصر الإيرادات والمصروفات والتي يسمح بإدراجها أو تحميلها للربح المحاسبي قبل الضريبة، في حين لا يسمح المشرع الضريبي بذلك، وهي تمثل حقوقاً للدولة قبل المكلف (أحمد،2003:ص49).

وعن خصائص الفروق الدائمة فقد أوضح البعض أن من سماتها أن تأثيرها يقتصر فقط على الفترة المالية التي تحدث فيها ولا ينعكس على الفترات المالية التالية، وبالتالي لا يوجد لهذه الفروق أي آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل، بالإضافة لذلك فإن تأثيرها ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى الميزانية العمومية، وبالتالي فهذه الفروق لا تمثل أي مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص

من آثارها في سنة حدوثها، مع ضرورة التأكيد على أن مثل هذه الفروق تؤثر في تحديد مقدار العبء الضريبي الذي تتحمله الشركة خلال الفترة المالية التي تنشأ فيها تلك الفروق (بدوي،2007:ص42).

2.5.1.2 الفروق المؤقتة أو التوقيت Temporary or Timing Differences.

تتمثل الفروق المؤقتة في الفروق التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات التي تم الاعتراف بها محاسبياً والأساس الضريبي لتلك الأصول أو الالتزامات، وسوف ينتج عن ذلك اختلاف فيما بين الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة عندما تنشأ هذه الفروق ولكن في السنوات التالية تنعكس هذه الفروق ويتم تسويتها تدريجياً مما يؤدي إلى ضرورة الاعتراف بأصول أو التزامات ضريبية مؤجلة.

ولقد اتفق كل من المعيار الأمريكي (APB11) ومعيار المحاسبة الدولي (IAS12) في تعريف الفروق المؤقتة بأنها: الاختلافات التي تحدث نتيجة أن بعض الصفقات المالية لا تظهر ضمن الدخل المحاسبي والدخل الضريبي في نفس الفترة المالية، بسبب أن بعض بنود المصروفات أو الإيرادات تدرج في القوائم المالية للأغراض المحاسبية في فترات مختلفة عن الفترات التي تدرج فيها نفس البنود في الإقرار الضريبي للشركة (الفار،2010:ص42).

وقد عرف (أحمد،2003:ص124) الفروق المؤقتة بأنها: "الفروق بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبي للفترة، والتي تنشأ نتيجة أن الفترة التي يتم تضمين بعض عناصر الإيرادات والمصروفات في الدخل الخاضع للضريبة تختلف عن الفترة التي يتم تضمينها في الدخل المحاسبي، وتنشأ هذه الفروق في فترة ما ثم تنعكس في فترة أو فترات تالية"، ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على الفروق الوقتية أكثر من الفروق المؤقتة كما في التعريف السابق.

وتنتج الفروق الوقتية بسبب اختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، إلا أن هناك أسباباً أخرى تؤدي إلى نشأة مثل هذه الاختلافات، على سبيل المثال عمليات الاندماج بين الشركات والتي قد تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول والالتزامات للأغراض المحاسبية في الوقت نفسه لا يتم تعديل الأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات، ولهذا يعتبر مفهوم الفروق المؤقتة مفهوماً أعم وأشمل من الفروق الوقتية، ولقد وضحت المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى أن الفروق المؤقتة تنشأ لسببين:

الأول: الاختلاف بين الأساس الضريبي Tax Basis لبعض الأصول والالتزامات، وبين القيمة المسجلة لهذه الأصول أو الالتزامات بقائمة المركز المالي، وذلك على أساس أن عملية استرداد هذه الأصول وتسوية هذه الالتزامات في السنوات المقبلة سوف ينتج عنها قيمة خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم من الدخل الخاضع للضريبة في تلك السنوات (مصطفى،1997:ص11).

الثاني: اختلاف الفترات المالية التي يتم فيها إدراج بعض المصروفات والإيرادات في القوائم المالية المحاسبية عن الفترات التي يتم فيها إدراج نفس هذه البنود للأغراض الضريبية نتيجة للاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي (الفار،2010:ص43).

والجدير بالملاحظة أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس مبادئ المحاسبة (APB) في نص المعيارين (IAS12)، (APB11) قد اعتمد تعبير فروق التوقيت، بينما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) اعتمد تعبير الفروق المؤقتة في معياره (SFAS109)، ولقد أشار معيار المحاسبة الدولي (IAS12) في الفقرة (2) من المقدمة أن جميع فروق التوقيت فروق مؤقتة وليس العكس، وطبقاً للمعيار الدولي (IAS12) تنقسم الفروق المؤقتة إلى نوعين:

1. فروق مؤقتة خاضعة للضريبة Taxable Temporary Differences:

وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو الالتزام.

وتؤدي هذه النوعية من الفروق المؤقتة إلى الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة، ولقد أوضحت الفقرة (17) من معيار المحاسبة الدولي رقم (12) أمثلة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي يترتب عليها الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة وهي:

أ. دخل الفائدة يدخل في الربح المحاسبي على أساس الزمن ولكن لدى بعض دوائر الاختصاص، يمكن أن يدخل في الربح الضريبي عندما يتم تحصيل النقدية .فقاعدة الضريبة لأي ذمة مدينة من هذا القبيل معترف بها في بيان المركز المالي بخصوص هذه الإيرادات تعتبر صفرًا ذلك لأن الإيرادات لا تؤثر في الربح الضريبي إلا بعد تحصيل النقدية.

ب. الاستهلاك المستخدم لتحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) يمكن أن يختلف عن ذلك المستخدم لتحديد الربح المحاسبي .الفرق المؤقت هو الفرق بين المبلغ المسجل للأصل وقاعدته الضريبية والتي

تساوي تكلفته الأساسية ناقص جميع الاقتطاعات الخاصة بذلك الأصل المسموحة من قبل السلطات الضريبية لتحديد الربح الضريبي ينجم عنه التزام ضريبي مؤجل عندما يحسب الاستهلاك لغايات الضريبة بطريقة معجلة .

ج. تكاليف التطوير يمكن أن تُرسمل وتطفأ خلال فترة قادمة عند تحديد الربح المحاسبي، في حين يمكن أن تقتطع في الفترة التي تم تكبدها فيها لغايات تحديد الربح الضريبي.فمثل تكاليف التطوير هذه تكون قاعدتها الضريبية لا شيء؛ لأنها تكون قد طرحت من الربح الضريبي .ويكون الفرق المؤقت هو الفرق بين القيمة المسجلة لتكاليف التطوير وقاعدتها الضريبية التي هي لا شيء.

فضلاً عن ذلك فقد أوضحت الفقرات من (18:23) من معيار المحاسبة الدولي رقم 12 أمثلة أخرى تؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة ينتج عنها الاعتراف بالتزامات ضريبية مؤجلة.

ويرى (Martin,2001,P20) أنه يمكن تقسيم الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة إلى نوعين وهما: الفروق المرتبطة بالإيرادات والفروق المرتبطة بالمصروفات، فعلى سبيل المثال: الإيرادات التي يتم الاعتراف بها محاسبياً وفقاً لأساس الاستحقاق، يتم الاعتراف بها ضريبياً وفقاً للأساس النقدي، فهي تؤدي إلى نشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة في الفترات المستقبلية، وفيما يتعلق بالمصروفات عندما ينخفض مصروف الإهلاك للأغراض المحاسبية عنه للأغراض الضريبية أيضاً تنشأ فروق مؤقتة خاضعة للضريبة.

2. فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع Deductible Temporary Differences:

وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المرحل للأصل أو الالتزام.

وتتسبب هذه النوعية من الفروق المؤقتة في الاعتراف بأصل مؤجل، ولقد أوضحت الفقرة 26 من معيار المحاسبة الدولي رقم (12) أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم تنتج عنها الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة وهي:

أ. تكاليف منافع التقاعد يمكن أن تقتطع في تحديد الربح المحاسبي عند تقديم الموظف للخدمة ولكن تقتطع في تحديد الربح الضريبي عند دفع المشروع للمساهمات إلى صندوق التقاعد أو عند دفع منافع التقاعد .وهنا يوجد فرق مؤقت بين مبلغ الالتزام المرحل وقاعدته الضريبية، والقاعدة الضريبية للالتزام

تكون عادة لا شيء .ينجم عن مثل هذا الفرق المؤقت القابل للاقتطاع أصل ضريبي مؤجل عندما تتدفق المنافع الاقتصادية إلى المشروع في صورة اقتطاع من الربح الضريبي عند دفع المساهمات أو منافع التقاعد.

ب. يعترف بتكاليف البحث كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي في الفترة التي يتم تكبدها فيها ولكن قد لا يسمح بها كتخفيض في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) حتى فترة لاحقة، يكون الفرق بين القاعدة الضريبية لتكاليف البحث، كمبلغ تسمح السلطات الضريبية باقتطاعه في فترات مستقبلية، والمبلغ المرحل وهو لا شيء، فرق مؤقت قابل للاقتطاع ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل

ج. هناك أصول محددة يمكن أن تظهر بالقيمة العادلة أو يتم أعادة تقييمها دون تعديل مماثل للأغراض الضريبية، وهنا ينشأ فرق مؤقت قابل للاقتطاع إذا كانت القاعدة الضريبية للأصل تزيد عن مبلغه المرحل.

كذلك أوضحت الفقرة (17) من المعيار ذاته أنه إذا كان الاستهلاك الضريبي أبطأ من الاستهلاك المحاسبي، فينشأ فرق قابل للاقتطاع مما ينتج عنه أصل ضريبي مؤجل. على سبيل المثال إذا تم إهلاك أحد المباني المملوكة للمنشأة بمعدل (10%) قسط ثابت سنوياً للأغراض المحاسبية في حين أن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً لهذا النوع من الأصول (5%) سنوياً، فإن ذلك يؤدي لوجود فرق مؤقت قابل للخصم ينتج عنه الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل.

كذلك، فإن الفروق المؤقتة القابلة للخصم يمكن تقسيمها إلى نوعين: الفروق المرتبطة بالإيرادات والفروق المرتبطة بالمصروفات، فعلى سبيل المثال الإيراد المحصل مقدماً يعتبر من وجهة النظر المحاسبية التزام، بينما يعد إيراد من وجهة نظر الضرائب إذا تم تطبيق الأساس النقدي، وفيما يتعلق بالمصروفات ما يعرف بالتزامات الضمان، والتي يتم الاعتراف بها محاسبياً في سنة البيع ولكن يتم الاعتراف به للأغراض الضريبية في سنة السداد، ففي كلتا الحالتين يكون هناك فروق قابلة للاقتطاع تتطلب الاعتراف بأصول ضريبية مؤجلة.

2.5.2 مكونات الضريبة المؤجلة.

تنقسم الضريبة المؤجلة إلى نوعين أو مكونين أساسيين هما، الأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة، ويتناولهما الباحث في الفقرات التالية بشيء من التفصيل كما يلي:

2.5.2.1 الأصول الضريبية المؤجلة Deferred Tax Assets:

ويفيد (خليفة،2008:ص49) أن هناك العديد من التعريفات التي تناولت تعريف الأصول الضريبية المؤجلة ومنها التعريف الوارد بقائمة المعايير رقم (109) والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) في عام 1992، والتي عرفت الأصول الضريبية المؤجلة بأنها: مجموعة من المنافع الضريبية المستقبلية والتي تنتج عن :

أ. إمكانية ترحيل الخسارة الضريبية لفترات مستقبلية.
ب. إمكانية ترحيل الخصومات الضريبية لفترات مستقبلية.
ج. وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم في الفترات المستقبلية.

في حين أن معيار المحاسبة الدولي رقم (12) الفقرة (5) والصادر في عام 1979 عرف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للاسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

أ. الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع.
ب. ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.
ج. ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة.

وعرف (Poterba,2009:P9) الأصول الضريبية المؤجلة على أنها: "تلك الأرصدة التي تقيس وتعبر عن الضرائب التي تم سدادها بالفعل، ولكن لم يتم الاعتراف بها للأغراض المحاسبية".

وتجدر الإشارة إلى أن هذه التعريفات بالأصول الضريبية المؤجلة، قد لا تتفق مع تعريف الأصول الوارد ضمن معايير المحاسبة الدولية والتي قد عرفت الأصول على أنها: موارد تسيطر عليها المنشأة، نتيجة لأحداث ماضية، ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع، وطبقاً لهذا التعريف تعتبر الأصول بمثابة موارد خاصة بالمنشأة ناتجة عن أحداث أو عمليات تمت في الفترة أو الفترات الماضية ويتوقع –ليس مؤكداً– أن يتولد عنها منافع اقتصادية مستقبلية (المجمع العربي للمحاسبين القانونين،2008:ص83).

والخلاصة أنه يمكن تعريف الأصول الضريبية المؤجلة على أنها حقوق مستقبلية للمنشأة ناتجة عن أحداث ماضية، ومن المتوقع أن ينتج عنها منافع ضريبية مستقبلية، وذلك في الحالات التالية:

أ. وجود خسائر ضريبية يمكن ترحيلها للأمام.

ب. وجود خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام.

ج. وجود فروق ضريبية قابلة للخصم في المستقبل.

2.5.2.2 الالتزامات الضريبية المؤجلة Deferred Tax Liabilities:

يوجد العديد من التعريفات التي تناولت مفهوم الالتزامات الضريبية المؤجلة وأهمها التعريف الوارد بالقائمة (109)، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، والتي عرفت الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: "أعباء ضريبية مستقبلية تنشأ نتيجة وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة في المستقبل" (محمد،2011:ص161).

بالإضافة إلى التعريف الوارد بالمعيار الدولي رقم (12) في الفقرة (5) الذي عرف الالتزامات الضريبية المؤجلة على أنها: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة.

ويرى (سلامة،2006) أن كلاً من التعريفين السابقين للالتزامات الضريبية المؤجلة لم يأخذ في الاعتبار الطبيعة الاحتمالية للالتزامات الضريبية المؤجلة حيث من الممكن عدم سداد مثل هذه الالتزامات في المستقبل، وذلك إذا كانت ناتجة عن فروق مؤقتة متكررة ومتزايدة في الفترات المستقبلية ما يؤدي إلى تزايد قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة في الفترات التالية.

وتأسيساً لما سبق، يمكن تعريف الالتزامات الضريبية المؤجلة أنها: أعباء ضريبية مستقبلية من المتوقع أن يتم سدادها في فترات انعكاس الفروق المؤقتة والتي سوف تخضع للضريبة في الفترات المستقبلية.

2.5.3 مداخل وطرق المحاسبة عن الضريبة المؤجلة.

من أجل الاعتراف بالضريبة المؤجلة وقياسها وإثباتها بالدفاتر، والإفصاح عنها في القوائم المالية، فإنه يوجد مدخلان للتعامل مع ذلك هما:

2.5.3.1 المدخل التقليدي:

ووفقاً لـ(محمد،2004:ص15) فإن هذا المدخل يتجاهل الاعتراف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة وبالتالي الضريبة المؤجلة، ويتم حساب مصروف ضريبة الدخل على أساس الربح الخاضع للضريبة خلال الفترة المالية وفقاً لأحكام التشريع الضريبي.

ويستند مؤيدو هذا المدخل على عدة اعتبارات أهمها ما يلي:

أ. أن ضرائب الدخل تنتج فقط عن الربح الخاضع للضريبة، وليس على الربح المحاسبي.
ب. أن ضرائب الدخل تختلف عن غيرها من المصروفات الأخرى للمنشأة في أن الأخيرة تؤدي إلى توليد الإيرادات بينما لا تؤدي ضرائب الدخل إلى توليد الإيرادات مباشرة، ولا يتوقع أن يكون لها منافع مستقبلية.
ج. أن ضرائب الدخل تفرض على صافي الربح الخاضع للضريبة، وليس على عناصر الفروق التي يتكون منها (الإيرادات والمصروفات) وطالما أن الفروق المؤقتة تعتبر جزءاً من الربح الخاضع للضريبة، فإن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يحسب على أساس هذا الربح بالكامل ولا توجد ضرورة لإدراج الآثار الضريبية الناتجة عن تلك الفروق عند نشؤها في القوائم المالية.
د. إظهار مصروف ضريبة الدخل بالمبلغ المدفوع فعلياً أو المستحق حالياً يعتبر أفضل مؤشر للتدفقات النقدية المستقبلية، إذ أن معظم الضرائب المؤجلة سوف تدفع فقط في المستقبل البعيد.
هـ. أنه لا يوجد أي التزام بالآثار الضريبية المحتملة أو المستقبلية عن العمليات الحالية أو السابقة.

وبالرغم من الأسانيد سالفة الذكر إلا أن هذا المدخل يواجه انتقادات متعددة؛ لأنه يتعارض مع كافة المعايير المحاسبية المتعلقة بالمحاسبة عن ضرائب الدخل، والتي تتطلب ضرورة أن يعكس

مصروف ضريبة الدخل كافة الأحداث الاقتصادية، التي نتجت عنها الإيرادات والمصروفات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية، سواء أخذت أم لم تأخذ في الحسبان عند قياس الربح الخاضع للضريبة.

2.5.3.2 المداخل المعاصرة:

ووفقاً لهذا المدخل، يتم المحاسبة عن مصروف ضريبة الدخل بأخذ الآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وذلك استناداً إلى عدة اعتبارات أهمها ما يلي (محمد،2004:ص16):

أ. أن ضرائب الدخل تنتج عن إجراء الصفقات والأحداث، وبالتالي فإن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يتحدد في ضوء الصفقات أو الأحداث الداخلة في تحديد الربح من الناحية المحاسبية.

ب. أن ضرائب الدخل تعتبر من مصروفات أداء الأعمال وبالتالي يجب تحديدها في ضوء المفاهيم المطبقة على غيرها من المصروفات كمفاهيم الاستحقاق والتأجيل والتقدير.

ج. أن ضرائب الدخل نادراً ما تسدد بالكامل في الفترة المالية المتعلقة بها، خاصةً مع استمرار أعمال المنشأة فمن المتوقع الاستمرار في فرض ضرائب دخل في الفترات المالية المقبلة، ومن ثَم فإن هناك حاجة للاعتراف بالضرائب المؤجلة للتقرير عن الضرائب التي يتوقع سدادها أو استردادها في المستقبل بسبب اختلاف المعالجة الضريبية لبنود معينة في الإقرار الضريبي عن معالجتها بالقوائم المالية.

د. أن الفروق المؤقتة عادة ما تتوافق مع الآثار الضريبية المستقبلية، فالفروق التي تؤدي إلى وفورات ضريبية في الفترة الحالية سوف تنعكس في المستقبل فتؤدي إلى التزامات ضريبية اكبر في الفترات المقبلة كما أن الالتزامات الضريبية المؤجلة تتشابه مع الالتزامات الطارئة الأخرى التي يتم التقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ونظراً للاعتبارات السابقة فقد أجمعت كافة الهيئات المحاسبية الرسمية على ضرورة الأخذ في الحسبان الآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وذلك عند تحديد مقدار

مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على قائمة الدخل، وتشمل المداخل المعاصرة ما يلي (متولي،2011:ص41):

أولاً: مدخل قائمة الدخل (Income Statement Approach):

ويتبع هذا المدخل طريقة التأجيل، والتي تعترف بالآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة التي تظهر خلال السنة الجارية فقط، سواء كانت هذه الفروق ناشئة أو منعكسة خلال تلك السنة، أما الآثار الضريبية الناتجة عن الفروق المؤقتة المتوقع نشوؤها مستقبلاً، فيؤجل الاعتراف بها لحين ظهورها.

ووفقاً لهذه الطريقة يتم حساب مصروف ضريبة الدخل على أساس صافي الربح المحاسبي، في حين تحسب الضريبة الجارية واجبة الدفع على أساس صافي الربح الضريبي، والفرق بين ضريبة الدخل والضريبة الجارية يعامل إما في شكل ضريبة مؤجلة مدينة أو دائنة يتم تسويتها عندما تنعكس الفروق المؤقتة.

ويرى (بدوي،2007:ص63) أن هذا المدخل يعتمد على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، حيت يتطلب هذا المدخل ضرورة تخصيص الضريبة المؤجلة على مصروف ضريبة الدخل في الفترات التي يتم فيها استرداد أو سداد تلك الضرائب المؤجلة، وذلك بهدف تحقيق المقابلة السليمة بين الإيرادات والمصروفات، وتتم هذه المعالجة باستخدام حساب الضريبة المؤجلة، والذي يكون رصيده دائناً في حالة وجود فروق مؤقتة خاضعة للضريبة، بينما يكون رصيد نفس الحساب مديناً في حال وجود فروق مؤقتة قابلة للخصم أو وجود خسائر أو خصومات ضريبية يمكن ترحيلها للأمام. وهذا الحساب يعتبر حساباً معلقاً يستخدم كأداة لنقل التأثيرات الضريبية بين الفترات، لذلك يطلق على طريقة الإفصاح التي تنتمي لمدخل الدخل بطريقة الائتمان المؤجل (Deferred Credit Method).

ويتم إثبات الضريبة المؤجلة ومصروف الضريبة كما يلي:

- في حال أصول ضريبية مؤجلة:

من مذكورين

حـ/ مصروف ضريبة الدخل

حـ/ الضريبة المؤجلة

إلى حـ/ الضريبة الجارية

- في حال التزامات ضريبية مؤجلة:

من حـ/ مصروف ضريبة الدخل

إلى مذكورين

حـ/ الضريبة المؤجلة

حـ/ الضريبة الجارية

ثانياً: مدخل الميزانية العمومية (Balance Sheet Approach):

ويتبع هذا المدخل طريقتين معاصرتين للمحاسبة عن الضريبة المؤجلة هما:

أ. طريقة الأصل / الالتزام:

سمح المعيار الدولي المعدل باستخدام هذه الطريقة، وهي تعترف بالآثار الضريبية بكافة الفروق المؤقتة التي نشأت خلال السنة الجارية أو انعكست خلالها، أو المتوقع نشوؤها مستقبلاً، ويمكن تقدير قيمتها بشكل سليم، ووفقاً لهذه الطريقة لا يتم حساب إجمالي مصروف ضريبة الدخل مباشرة كما في طريقة التأجيل، ولكن يحسب من خلال عنصرين أساسين هما: الضريبة الجارية، والضريبة المؤجلة، وهذا الإجمالي لا يساوي بصفة عامة صافي الربح المحاسبي مضروباً في معدل الضريبة الجارية، ويرجع ذلك إلى أن قيمة الضريبة المؤجلة عبارة عن التغير في حسابات الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة للسنة الجارية، وهذا التغير قد يتجاوز مقدار صافي الفروق المؤقتة خلال السنة الجارية مضروباً في معدل الضريبة الجاري.

ويفترض هذا المدخل أن مضمون الضريبة المؤجلة سواء أكانت ناتجة عن فروق ضريبية مؤقتة أم كانت ناتجة عن فروق قابلة للخصم أو إمكانية ترحيل الخسائر والخصومات الضريبية للأمام يتمشى مع تعريف الأصول والالتزامات الوارد بالإصدارات المحاسبية.

ويروي (الفار،2010:ص70-71) أن مؤيدي هذا المدخل يرون أنه يجب الإفصاح عن الضرائب المؤجلة سواء أكانت أرصدة مدينة أم دائنة ضمن عناصر وبنود الميزانية العمومية تحت مسمى أصول أو التزامات ضريبية مؤجلة. ففي حالة الإفصاح عن أصل ضريبي مؤجل ضمن

عناصر الأصول في الميزانية العمومية، فإن ذلك يعني أن هناك احتمال أن تحقق المنشأة منافع ضريبية مستقبلية متمثلة في إمكانية تخفيض الربح الخاضع للضريبي في الفترات المستقبلية مما يؤدي إلى تخفيض مقدار الضريبة واجبة السداد أما في حالة الإفصاح عن التزام ضريبي مؤجل، فإن هذا يعني أن المنشأة على استعداد للتضحية بمنافع اقتصادية مستقبلية بسبب احتمالات زيادة الربح الخاضع للضريبة في الفترات المستقبلية ومن ثم زيادة مقدار الضريبة الواجبة السداد.

ويتفق جوهر مدخل الميزانية العمومية للإفصاح عن الضريبة المؤجلة مع طريقة الأصل/ الالتزام المستخدم في قياس الضريبة المؤجلة، بحيث تكون قيمة مصروف ضريبة الدخل المحملة للحسابات الختامية منتجاً فرعياً لعناصر الميزانية العمومية، ويتم تحديدها وفقاً للمعادلة التالية (الضريبة الواجبة السداد(الاسترداد)+/− التغير في أرصدة الضرائب المؤجلة)، والضريبة الواجبة السداد أو الاسترداد يتم تحديدها من الإقرار الضريبي الذي تعده الشركة، لكن التغير في أرصدة الضرائب المؤجلة يتم تحديده بالرجوع إلى عناصر قائمة المركز المالي (حماد،2007:ص493).

وأخذ بهذا المدخل كل من معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، قائمة المعايير رقم (109) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، إلا أن الأخير ألزم الشركات أن تفصح عن نوع آخر من الحسابات بخلاف الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ألا وهو حساب مخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة، وبذلك يتضح لنا أن مدخل الميزانية العمومية للإفصاح عن الضرائب المؤجلة يتطلب بحد أقصى ثلاثة أنواع من الحسابات والتي من الممكن أن تظهر في متن الميزانية العمومية وهي: الأصول الضريبية المؤجلة، والالتزامات الضريبية المؤجلة ومخصص تقييم الأصول الضريبية المؤجلة (Leahey,2001,p87-90)، ويتم فتح حساب مستقل للأصول الضريبية المؤجلة، وحساب آخر للالتزامات الضريبية المؤجلة، كما أنه في حالة تعددت بنود الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة يمكن أن يفتح حساباً مستقلاً لكل بند على حدة.

وفي ضوء ذلك، يتم إثبات الضريبة المؤجلة ومصروف الضريبة كما يلي:

من مذكورين
حـ/ مصروف ضريبة الدخل
حـ/ أصول ضريبة مؤجلة
إلى مذكورين

حـ/ التزامات ضريبة مؤجلة

حـ/ الضريبة الجارية

ب. طريقة القيمة خالصة الضريبة:

ووفقاً لهذه الطريقة، يكون مصروف ضريبة الدخل الواجب تحميله على قائمة الدخل مساوياً لقيمة ضريبة الدخل واجبة السداد خلال السنة، وبالتالي فهي من ناحية تشبه طريقة المدخل التقليدي، حيث لا تعترف بالآثار الضريبية للفروق المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بشكل منفصل.

ولكنها من ناحية أخرى تعترف بالآثار الضريبية كتعديلات بالقيم الدفترية للأصول أو الالتزامات، وللإيرادات أو المصروفات المتعلقة بها، وهذه الطريقة غير مقبولة حالياً للأغراض المحاسبية لكثرة العمليات الحسابية التي تعتمد عليها (محمد،2005:ص33).

ويلاحظ على هذه الطريقة أنه في حالة عدم حدوث تغيرات في سعر الضريبة فإن طريقة الائتمان المؤجل تتشابه في جوهرها مع مدخل الميزانية العمومية باستثناء اختلاف الترميز والتصنيف في الميزانية العمومية، حيث تعد الضريبة المؤجلة وفقاً لمدخل الميزانية أصل أو التزام يتم الإفصاح عنه في متن الميزانية العمومية، ولكن وفقاً لمدخل قائمة الدخل تعتبر الضريبة المؤجلة حساباً معلقاً قد يكون رصيده دائناً أو مديناً وأيضاً يظهر في الميزانية العمومية أو ضمن الملاحظات الهامشية بالميزانية العمومية (بدوي،2007:ص69).

تقييم مدخل الدخل والميزانية العمومية:

لقد تم النص على وجوب إتباع مدخل الدخل –طريقة التأجيل– في القواعد المفروضة من جانب عدد من الهيئات الوطنية الواضعة للمعايير، ومن أبرزها مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) في الرأي (11) الصادر في سنة 1967، وتبناه بدرجة كبيرة المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) الأصلي– جاءت التعديلات لاحقاً لتحظر استخدام هذه الطريقة في المعيار المعدل– وذلك في بدايات المحاسبة عن الضرائب المؤجلة (حماد،2007:ص202)، ولكن بمرور الوقت تحولت هذه الإصدارات إلى استخدام مدخل الميزانية العمومية، حيث اتضح أن مدخل الميزانية العمومية يعتمد على التعامل مع الفروق المؤقتة والتي ترتبط بصفة أساسية بعناصر الميزانية العمومية، في حين أن استخدام مدخل قائمة الدخل يعتمد على التعامل مع الفروق الوقتية، وهي ترتبط بصفة أساسية

باختلاف توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات محاسبياً عنه ضريبياً، وبالتالي فإن هذا المدخل يرتبط بعناصر قائمة الدخل (Wong,2006,p56).

وبذلك يتضح أن مدخل الميزانية العمومية مدخل أعم وأشمل حيث إن قائمة الدخل تعتبر منتجاً فرعياً لعناصر قائمة الميزانية العمومية، إلا أن هناك العديد من الشركات التي ما تزال تتبع مدخل قائمة الدخل في حساب الضريبة المؤجلة، ويرجع السبب في ذلك إلى سهولة تطبيق مدخل قائمة الدخل عن تطبيق مدخل قائمة المركز المالي، كما أن تطبيق مدخل قائمة الدخل يؤدي إلى التطبيق غير الكامل للضريبة المؤجلة، نظراً لتطبيقه على بنود دون بنود أخرى.

2.5.4 تحديد وقياس الضريبة المؤجلة.

يتم تحديد وقياس مبالغ الضريبة المؤجلة من خلال عنصرين أساسيين هما:

- تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة.
- معدل أو سعر الضريبة السائد في الفترة الضريبية.

كما يؤثر في ذلك التخصيص الضريبي للآثار الضريبية المؤجلة، والذي يتعلق بدرجة شمولية عناصر الضريبة المؤجلة التي يتم المحاسبة عنها خلال الفترة، أو التركيز على بعض العناصر الجوهرية فقط، وتتناول الدراسة الموضوع من خلال النقاط التالية:

أولاً: تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة:

يمكن حساب وقياس مبالغ الفروق المؤقتة، وتحديدها من خلال مدخل الميزانية وطريقة الأساس الضريبي، أو من خلال مدخل الدخل وطريقة المصروف والإيراد، وسوف يركز الباحث على طريقة الأساس الضريبي التي تم إتباعها في المعيار الدولي.

ويقصد بالأساس الضريبي: "القيمة المتعلقة بأي أصل أو التزام للأغراض الضريبية"، ومن المفترض أن يكون لكل أصل أو التزام أساس ضريبي متعلق به، حتى لو كان هذا الأساس يساوي صفراً، ويمكن تحديد الأساس الضريبي بإعداد قائمة مركز مالي ضريبية مقابلة لقائمة المركز المالي التي تم إعداد للأغراض المحاسبية.

وتتضمن قائمة المركز المالي الضريبية الأسس الضريبية لجميع الأصول والالتزامات التي تم الاعتراف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية. ومع ذلك توجد بعض البنود التي لا يتم الاعتراف بها كأصول أو التزامات بقائمة المركز المالي المحاسبية، ومع ذلك يكون لها أساس ضريبي. ومن ناحية أخرى، قد يصعب تحديد الأساس الضريبي لبعض الأصول والالتزامات المعترف بها في قائمة المركز المالي المحاسبية.

وسوف تتناول الدراسة كيفية تحديد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات على النحو التالي:

1. تحديد الأساس الضريبي للأصول:

وطبقاً للفقرة السابعة من المعيار المحاسبي المصري رقم (24) فقد عرف الأساس الضريبي للأصل أنه "القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية في المستقبل مقابل المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي تحدث عند استرداد القيمة الدفترية لهذا الأصل"، ويعني ذلك أنه إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساوياً لقيمته الدفترية، ومن أجل تحديد وحساب قيمة الفروق الضريبة للأصول، يتم مقارنة الأساس الضريبي للأصل مع أساسه المحاسبي، وتصنف الفروق المحسوبة إلى فروق تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة وذلك كالآتي:

(الفروق الضريبية للأصل= الأساس المحاسبي للأصل- الأساس الضريبي للأصل).

- فإذا كان ناتج هذه المعادلة موجباً، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة.
- فإذا كان ناتج هذه المعادلة سالباً، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة.

2. تحديد الأساس الضريبي للالتزامات:

ووفقاً لـ(عبد العزيز،2006:ص28) فإنه يتمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبي عبارة عن قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً، ومن أجل تحديد وحساب قيمة الفروق

الضريبية للالتزامات، يتم مقارنة الأساس الضريبي للالتزام مع أساسه المحاسبي، وتصنف الفروق المحسوبة إلى فروق تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة أو التزامات ضريبية مؤجلة وذلك كالآتي:

(الفروق الضريبية للالتزام= الأساس المحاسبي للالتزام– الأساس الضريبي للالتزام).

- فإذا كان ناتج هذه المعادلة موجباً، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى أصول ضريبية مؤجلة.
- فإذا كان ناتج هذه المعادلة سالباً، فإن مبالغ القروض الضريبية الناتجة تصنف بأنها تؤدي إلى التزامات ضريبية مؤجلة.

وبصفة عامة يمكن تحديد وحساب قيم الفروق المؤقتة، وما يترتب عليها من ضرائب مؤجلة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (2.1)

تحديد الفروق المؤقتة وما يترتب عليها من ضرائب مؤجلة

البيان	أصل	التزام
القيمة الدفترية أكبر من الأساس الضريبي	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عن التزام ضريبي مؤجل.	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل.
القيمة الدفترية أقل من الأساس الضريبي	فرق مؤقت قابل للخصم ينشأ عنه أصل ضريبي مؤجل.	فرق مؤقت خاضع للضريبة ينشأ عن التزام ضريبي مؤجل.

وتجدر الإشارة إلى إمكانية اختلاف الأساس الضريبي باختلاف قرار الشركة عند استرداد الأصول أو تسوية الالتزامات، حيث قد يختلف الأساس الضريبي للأصول أو الالتزامات باختلاف أسلوب الشركة التي تتبعه لاسترداد أو تسوية القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الالتزامات، فقد ترى الشركة استرداد القيمة الدفترية للأصل من خلال الاستخدام أو البيع أو الاستخدام ثم البيع اللاحق للأصل (Venter,2006:p12).

ثانياً: معدل الضريبة الواجب الاستخدام (معامل قياس الضريبة المؤجلة):

تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام معدلات الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ الميزانية، بينما يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على النحو التالي:

الأصول الضريبية المؤجلة= الفروق المؤقتة القابلة للخصم * معدل الضريبة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة= الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة * معدل الضريبة.

والسؤال هنا **ما هو معدل الضريبة الواجب استخدامه لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة؟** توجد ثلاثة أنواع من معدلات الضريبة التي يمكن استخدامها في قياس الضريبة المؤجلة وهي (أحمد،2008:ص242):

- **معدل الضريبة الجاري:** وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة وليس عند انعكاسها، وفي حالة تغير معدل الضريبة أو فرض ضريبة جديدة لا يتم إجراء أي تسويات على أرصدة الضريبة المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي.

وفي هذه الحالة يقتصر الاعتراف بالضرائب المؤجلة على الفروق المؤقتة التي تظهر خلال الفترة الجارية، ويؤجل الاعتراف بالفروق المؤقتة المتوقع نشأتها لحين ظهورها، لذلك يتحدد معدل الضريبة المستخدم في ضوء نوع الفروق المؤقتة وتاريخ ظهورها.

- **معدل الضريبة الجاري مع التسويات:** وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة الساري عند نشأة الفروق المؤقتة مع تعديل قيم أرصدة الضرائب المؤجلة الظاهرة في قائمة المركز المالي، وفقاً للتغير في معدلات الضريبة من خلال إجراء التسويات اللازمة.
- **معدل الضريبة المتوقع:** وفقاً لهذا المعدل يتم قياس الضريبة المؤجلة باستخدام معدل الضريبة المتوقع سريانه عند انعكاس الفروق المؤقتة وليس عند نشأتها.

وترى الدراسة أنه من المفضل للشركات استخدام معدل الضريبة الجاري لحساب الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة وذلك استرشاداً بما أجازته الفقرة (46) من المعيار الدولي بالإضافة للأسباب التالية:

- تسهيل العمليات الحسابية.
- صعوبة تحديد معدلات الضرائب المتوقعة.

2.5.5 التخصيص الضريبي لبنود الضريبة المؤجلة.

تتأثر اعتبارات قياس الضرائب المؤجلة بضرورة تحديد قيمة كل من الفروق المؤقتة، وكذلك تحديد قيمة الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة، والتي يمكن ترحيلها إلى الأمام، بالإضافة إلى ضرورة تحديد معامل القياس المناسب، ويقصد به معدل الضريبة المستخدم في قياس الضريبة المؤجلة.

ويرى (متولي،2011:ص92) أن تحديد قيمة الخسائر والخصومات الضريبية التي يمكن ترحيلها للأمام لا يمثل مشكلة محاسبية، وإنما التعامل مع الفروق المؤقتة والتي تمثل السبب الرئيسي في نشأة الضرائب المؤجلة يمثل مشكلة من حيث تحديد ما الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها.

وفي هذا الصدد أوضحت الدراسات والإصدارات المحاسبية أنه يوجد مدخلان يمكن استخدام أي منهما لتحديد قيمة الفروق المؤقتة التي يتم الاعتراف بها وقياسها، وهما:

- مفهوم التخصيص الضريبي الشامل.
- مفهوم التخصيص الضريبي الجزئي.

ووفقاً لـ(أحمد،2001:ص52) يقصد بمفهوم التخصيص الضريبي: " الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تتحدد قيمة الفروق المؤقتة، وبالتبعية تتحدد قيمة الضرائب المؤجلة"، وبالتالي فإن أسلوب التخصيص يكون له تأثير مباشر في تحديد قيمة الضرائب المؤجلة وقيمة مصروف الضريبة المحمل لقائمة الدخل، وستتناول الدراسة كلا الأسلوبين على النحو التالي:

1. مفهوم التخصيص الشامل (Comprehensive Allocation):

وفقاً لهذا المفهوم تتم المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، وذلك لكل العمليات التي تحدث خلال الفترة، وطبقاً لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضرائب المؤجلة فيتم الاعتراف بكافة الفروق المؤقتة ومن ثم بالضريبة المؤجلة بها بغض النظر عن الفترة التي يتم فيها سداد الضريبة

أو استردادها، فالضريبة المؤجلة ينبغي الاعتراف بها عند نشأة الفروق المؤقتة حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق سوف تتكرر في الفترات التالية رغم تكرار الفروق بين صافي الربح الضريبي وصافي الربح المحاسبي يسبب تأجيلاً لا نهائياً للضريبة.

فعلى سبيل المثال: الفروق الضريبية المؤقتة والتي تنشأ عندما يكون الإهلاك الضريبي معجلاً تعتبر فروقاً مستمرة ولا تنعكس في الفترات المستقبلية في حال قيام الشركة بإجراء توسعات رأسمالية وإحلال لأصولها الثابتة بصورة مستمرة، وبالتالي فإن مثل هذه الفروق أصبحت فروقاً مؤقتة متكررة، وتتسبب في نشأة أرصدة متزايدة للالتزامات الضريبية المؤجلة، وبالتالي انخفاض في قيمة صافي الربح مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض قيم الأرباح المحجوزة وحقوق الملكية وعائد الأسهم مما له آثار سلبية على بورصة الأوراق المالية فضلاً عن عدم صحة القياس المحاسبي للتدفقات النقدية المستقبلية، ويستند هذا المدخل بصورة أساسية لفرض عام وهو قابلية كل الفروق المؤقتة للانعكاس في المستقبل إلا أن التطبيق العملي والدراسات السابقة أوضحت عدم صحة ذلك الفرض القائم عليه هذا المنهج (أحمد،2001:ص67)، إلا أنه نظراً لتوافقه مع سياسة الحيطة والحذر، فقد أخذ كل من مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي (APB) في الرأي رقم (11)، ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) في القائمتين 96-109، كما أخذ به المعيار المحاسبي الدولي (12) كما ورد في نص الفقرة 57 حيث نصت على: "**إن المحاسبة عن الآثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية أو حدث آخر تتماثل مع المحاسبة عن العملية أو الحدث الآخر نفسه**".

2. مفهوم التخصيص الجزئي (Partial Allocation):

يقصد بمفهوم التخصيص الجزئي: "المحاسبة عن التأثيرات الضريبية سواء الحالية أو المؤجلة، وذلك لبعض العمليات التي تحدث خلال الفترة"، وطبقاً لهذا المفهوم وفيما يتعلق بالضريبة المؤجلة لا يعتبر مناسباً الاعتراف بهذه الضرائب إذا كانت بسبب فروق مؤقتة متكررة، وذلك لأن مثل هذه الفروق تؤدي إلى تأجيل ضريبي لا نهائي، ومن ثم يقضي هذا المفهوم بالاعتراف بالفروق المؤقتة غير المتكررة التي تسبب ضريبة مؤجلة يتوقع بدرجة معقولة أن يتم سدادها أو استردادها خلال فترة قصيرة نسبياً، وقد اعتبر المعيار المحاسبي الإنجليزي SSAP15 الفترة من (3 إلى 5) سنوات مقياساً موضوعياً لتحديد فترة الانعكاس المقبولة تبعاً لظروف كل منشأة (محمد،2011:ص173).

أما الفروق المؤقتة المتكررة فلا يترتب عنها ضريبة مؤجلة، لأن قيمة مصروف ضريبة الدخل الذي يتم التقرير عنه محاسبياً تكون هي نفس قيمة الضريبة الواجبة السداد عن نفس الفترة، ومن ثم فإن الفروق المؤقتة المتكررة يتم معاملتها معاملة الفروق الدائمة؛ حيث لا تنعكس في المستقبل ولا يتم إجراء تخصيص ضريبي لها (هيبه،2007:ص45).

ويؤدي الأخذ بهذا الأسلوب مقارنة بالأسلوب الشامل في التخصيص إلى تحسين دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية، مع انخفاض نفقة الضريبة المحملة إلى قائمة الدخل مما يؤدي لارتفاع صافي الدخل بعد الضريبة، كما يحدث انخفاض في الالتزامات الضريبة المؤجلة ومن ثم المخاطرة على الملكية (أحمد،2003:ص146).

تقييم أسلوبي التخصيص الضريبي الشامل والجزئي:

ويرى (محمد،2004:ص85) أن عملية المفاضلة بين أسلوبي التخصيص الضريبي تتمثل في النقاط التالية:

1. يؤدي قياس الفروق الضريبية المؤقتة والالتزامات الضريبية المؤجلة استناداً إلى أسلوب التخصيص الضريبي الشامل نتيجة لسياسة الحيطة والحذر إلى قصور في القياس والإفصاح المحاسبي لما يلي:

أ. تضخم الالتزامات الضريبية المؤجلة بالميزانية لاشتمالها على الجزء المتكرر غير المنعكس من الفروق المؤقتة.

ب. ارتفاع نفقة ضريبة الدخل مع خفض صافي الربح مما يؤدي إلى تكوين **احتياطيات سرية** كأحد نتائج تطبيق سياسة الحيطة والحذر، وهو ما يتعارض مع متطلبات المعيار المحاسبي المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.

ج. انخفاض قيم الأرباح المحتجزة وحقوق الملكية والعائد على السهم مما يؤدي إلى أثار سلبية على بورصة الأوراق المالية.

د. ارتفاع المخاطرة على الملكية وكذلك تكلفة رأس المال على غير الحقيقة.

هـ. عدم صحة القياس السليم للتدفقات النقدية المستقبلية.

2. يتطلب الأخذ بأسلوب التخصيص الضريبي الشامل أعباءً محاسبية ودفترية متزايدة نتيجة الحاجة لإعداد جداول وملحقات بالفروق الضريبية الناشئة وما ينعكس منها.
3. يؤدي الأخذ بأسلوب التخصيص الشامل إلى إظهار معدل الضريبة الفعال- وهو المؤشر الأساسي للإفصاح والمقارنة عن الفروق الضريبية بأنواعها بمرفقات القوائم المالية بالتشريعات التي تأخذ بها مثل التشريع الأمريكي بصورة أقل مما يجب مما يسهم في تقليل تقييم كفاءة الأداء الإداري.

ومما سبق يتضح أن النتائج التي يمكن الحصول عليها من أساليب القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية المؤقتة والضرائب المؤجلة المتعلقة بالأصول الرأسمالية تعتبر أكثر دقة وموضوعية وإفادة لمتخذي القرارات ومستخدمي القوائم المالية، في ظل الاستناد إلى أسلوب التخصيص الجزئي لما ينتج عنه من قياس سليم للفروق الضريبية والضرائب المؤجلة ومن ثم الإفصاح عن حقيقة العبء الضريبي وأرباح العام والأرباح الموزعة والعائد على السهم والمخاطرة على الملكية والنسب المالية والتحليلية المختلفة، وهذا يتوافق مع نتائج دراسة(Gordon & Peter,2004).

2.5.6 المشكلات المتعلقة بتحديد الفروق المؤقتة.

تعتبر طريقة الأصل/الالتزام من أفضل الطرق حالياً للمحاسبة عن ضرائب الدخل، والتي تهدف إلى الاعتراف بمقدار الضرائب المستحقة للسداد أو الاسترداد عن الفترة الحالية، إلى جانب الاعتراف بالتزامات وأصول الضريبة المؤجلة المتعلقة بالآثار الضريبية المستقبلية للأحداث التي سبق الاعتراف بها في القوائم المالية والإقرارات الضريبية.

ووفقاً لـ(الفار،2010:ص73-78) فإن قياس ضرائب الدخل المؤجلة بهذه الطريقة يثير بعض المشكلات المرتبطة بتحديد الفروق المؤقتة التي نشأت عنها هذه الضرائب، ومن أهمها:

1. **تعدد الفروق المؤقتة:** يثير تعدد الفروق المؤقتة صعوبات كبيرة عند قياس ضرائب الدخل المؤجلة، ولتسهيل عملية القياس في مثل هذه الحالات فإن الأمر يتطلب إعداد جدول يوضح المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للاقتطاع في المستقبل نتيجة للفروق المؤقتة الحالية.
2. **نشأة وانعكاس الفروق المؤقتة على عدة فترات:** عندما تنشأ الفروق المؤقتة وتنعكس على مدى من الفترات في المستقبل، يكون من الضروري أحياناً إعداد جدول بكل عمليات المنشأة

والانعكاسات المتعلقة بالفروق المؤقتة الحالية، لتحديد الفترات المستقبلية التي ستحدث فيها المبالغ الخاضعة للضريبة أو القابلة للاقتطاع.

3. **الفروق الضريبية المتعلقة بصافي خسائر التشغيل:** تحدث خسائر التشغيل الصافية للأغراض الضريبية عندما تزيد الاقتطاعات الضريبية عن الإيرادات الضريبية وفقاً للقواعد التي ينص عليها التشريع الضريبي المطبق في الدولة. ونظراً لأنه ليس من العدالة في شيء أن تفرض الضريبة على المنشأة في الفترات التي تحقق فيها أرباحاً دون أن تحصل هذه المنشأة على أي تخفيف ضريبي (Tax Relief) خلال الفترات التي تحقق فيها خسائر ضريبية، لذلك تسمح معظم النظم الضريبية باستخدام خسائر سنة معينة في مقابلة أرباح سنوات أخرى، ويتحقق ذلك عن طريق ترحيل الخسائر الضريبية إلى الأمام (Carry forward) أو للخلف (Carry Back)، ويرجع هذا الترحيل من ناحية أخرى، إلى أن أعمال المنشأة ونشاطها على مر السنين متشابك ومترابط بالشكل الذي يصعب معه أن تحدد بدقة نتيجة كل سنة على حدة. فتقسيم حياة إلى وحدات زمنية سنوية أمُلته ظروف ومتطلبات الحياة العملية، وبالتالي فإن النتيجة التي تحدد في نهاية كل سنة إنما هي نتيجة تختلف درجة دقتها تبعاً لوجهة نظر إدارة المنشأة، وفي ظل إقرار مبدأ ترحيل الخسائر الضريبية، فإن المنشأة لا تسدد أي ضرائب دخل في السنة التي تحقق فيها تلك الخسائر، كما أنه يكون من الضروري الاعتراف بالآثار الضريبية المترتبة على ترحيل هذه الخسائر سواء تم ذلك إلى الأمام أو إلى الخلف.

4. **تعدد معدلات الضريبة:** إذا ما تحددت معدلات الضريبة على أساس شرائح معينة من الدخل، فيجب حساب مقدار ضرائب الدخل المؤجلة على أساس معدل الضريبة الحدي Marginal Tax Rate المنصوص عليه في القانون، والذي يتوقع تطبيقه على الدخل الخاضع للضريبة في الفترات التي يتم تسوية التزام الضريبة المؤجلة أو استرداد أصل الضريبة المؤجلة، وإذا حدث تغير مرحلي في معدلات الضريبة أو كانت معدلات الضريبة تصاعدية، فإن تقدير معدل الضريبة الحدي يتطلب معرفة توقيت تسوية النزاعات الضريبية المؤجلة أو استرداد أصل الضريبة المؤجلة.

2.6 ملخص الفصل الثاني.

إن الضريبة تشكل عبئاً مهماً من الأعباء التي تتحملها المنشآت وتخضع في حسابها إلى تحديد الإيرادات الواجب إدماجها والنفقات الواجب طرحها وفقاً للتشريعات الضريبية المعمول بها للوصول إلى قيمة مصروف ضريبة الدخل عن الفترة.

ولقد تناول هذا الفصل الإطار المفاهيمي للضريبة وأهم التعريفات والمفاهيم المتعلقة بضرائب الدخل وتصنيفها، والتطور التاريخي للضرائب عامة ولضريبة الدخل في فلسطين خاصة، والدخل المحاسبي والدخل الضريبي وأسباب الاختلاف بينهما وما نجم عن ذلك من فروق دائمة ومؤقتة، وأن الفرق بينهما هو أن الفروق الدائمة لا تنعكس آثارها في فترة أو فترات تالية، بينما الفروق المؤقتة تنشأ في فترة مالية معينة وتنعكس آثارها في الفترات المالية التالية.

كما يتطرق الفصل إلى موضوع الضرائب المؤجلة و مكوناتها وكيفية المحاسبة عنها وأهم المداخل والطرق التي تناولت ذلك، والتي يعد مدخل الميزانية العمومية وطريقة الأصل/ الالتزام من أفضل الطرق للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، وتعتمد عملية قياس وتحديد مبالغ الضريبة المؤجلة على عنصرين أساسيين هما: تحديد وقياس مبالغ الفروق الضريبية المؤقتة، معدل أو سعر الضريبة السائد في الفترة الضريبية.

أما التخصيص الضريبي لبنود ضريبة الدخل فعبارة عن الأسلوب المستخدم في توزيع عبء الضريبة بين الفترات المختلفة والذي في ضوئه تتحدد قيمة الفروق المؤقتة، وبالتبعية تتحدد قيمة الضرائب المؤجلة، وهناك أسلوبان للتخصيص الضريبي هما: أسلوب التخصيص الضريبي الشامل، وأسلوب التخصيص الضريبي الجزئي.

وتثير عملية تحديد الفروق المؤقتة بعض المشكلات منها: تعدد الفروق المؤقتة، و نشأة وانعكاس الفروق المؤقتة على عدة فترات، والفروق الضريبية المتعلقة بصافي خسائر التشغيل، وتعدد معدلات الضريبة.

الفصل الثالث

القياس والإفصاح في القوائم المالية

3.1 مقدمة.

3.2 القياس المحاسبي في القوائم المالية.

3.3 الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

3.4 ملخص الفصل الثالث.

3.1 مقدمة.

تعتبر المحاسبة أداة لقياس وتوصيل المعلومات المالية التي تعكس أداء الوحدات الاقتصادية وتوضح حقيقة مركزها المالي، ويحتاج الكثير من الأفراد والجهات – والتي تعد الجهات الحكومية والضريبية إحداها– إلى هذه المعلومات لاستخدامها في اتخاذ القرارات على الصعيد التشغيلي أو التمويلي أو الاستثماري، كما تعد البيانات المحاسبية أساساً لاتخاذ القرارات في جميع مستويات الاقتصاد القومي.

فالمستثمر يحتاج إليها لاتخاذ قرار الاستثمار، والدائن يحتاج إليها لمنح قرار الائتمان، كما تحتاج الدولة وسلطات الإشراف والمتابعة الحكومية لتلك البيانات للتأكد من سير تلك الوحدات حسب الخطط والبرامج الموضوعة الهادفة لتحقيق التنمية الاقتصادية وكذلك الوفاء بالالتزامات الضريبية تجاهها.

وتقديراً لما تلعبه المحاسبة من دورٍ حيوي في الاقتصاد الوطني من خلال ما توفره من معلومات لمستخدمي البيانات المالية وتأثيرها على العديد من القرارات، فلقد اهتمت العديد من الدول والمنظمات المهنية بتنظيم سياستها المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية تحكم عملية القياس والإفصاح في التقارير والبيانات المالية نظراً للدور الهام الذي تمثله في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات وتسهل مهمتهم في اتخاذ القرارات.

ولكي تحقق التقارير المالية الأغراض المرجوة منها وتكون ذات فائدة، فقد اشترطت المنظمات المهنية توفير الإفصاح والوضوح المناسب، باعتباره وسيلة أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين المختلفين.

ويتناول الباحث في هذا الفصل الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بموضوع الدراسة بالبحث والتحليل، من خلال استعراض بداية وتطور القياس والإفصاح المحاسبي، والمفاهيم والتعريفات الخاصة بهما، والتعرف على المبادئ والمعايير المنظمة لهما، بالإضافة إلى فهم أهداف والفوائد من تطبيقهما، وأهم التحديات والمعوقات التي تواجه كلاً منهما.

3.2 القياس المحاسبي في القوائم المالية.

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، وبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

ويعود أساس القياس نظرياً إلى ما قدمه علماء النظريات الطبيعية، وفي مقدمتهم عالم الفيزياء (Galileo)، حيث حدد العناصر الأساسية لعملية القياس عموماً بالنظام العددي والقواعد الحسابية، وبعد التطور العلمي ساهم علماء آخرون في تطوير عملية القياس، ومن بينهم العالم (Helmholtz)، حيث ألف كتاباً تضمن إضافة عنصر جديد لعملية القياس، ألا وهي الإضافة الرياضية، وتابع في تبني ذلك، المنظَر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية (Campell)، واستمر هذا الوضع حتى عام 1946م، عندما أصدر (Steven) مؤلفاً حول عملية القياس تبني فيه مفاهيم حديثة لشمول الخواص المعنوية للقياس، شرط تمتع العنصر المراد قياسه بصفة المقارنة والمتابعة بين خاصية عنصر القياس، والجانب الكمي لعنصر القياس ذاته (العليمات،2010:ص40).

ومن خلال دراسة القياس المحاسبي سيحاول الباحث الوقوف على أهم مفاهيم القياس المحاسبي التي جاء بها الباحثون في هذا المجال، وكذلك مقومات القياس وذلك بالتطرق إلى كل من أركان القياس المحاسبي و خطواته و أساليبه و المعايير المنظمة له بالإضافة إلى تحيز القياس المحاسبي.

3.2.1 مفهوم القياس المحاسبي.

قدم العديد من الباحثين في مجالات القياس المختلفة ، تعريفات عديدة لعملية القياس وبالرغم من اختلافها في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون، وترى (سويد،2012:ص2) أن أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام ينسب إلى (Campell) الذي عرفه بالتالي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"، أما (Steven) فقد أضاف بعداً رياضياً لتعريف عملية القياس حين عرفها بما يلي: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي"، وعلى الرغم من أن وظيفة القياس تعد أساسية في شتى العلوم الطبيعية والإنسانية إلا أنها ظلت مهملة لفترة

من الزمن بالنسبة لعلم المحاسبة، حتى بدأ المحاسبون بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي، ويعد (Mattessich) من طليعة المحاسبين الذين بحثوا في مشكلات القياس المحاسبي.

ولقد تعددت التعاريف الخاصة بالقياس المحاسبي، أهمها تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الصادر في تقريرها لعام 1996 والذي ينص على أنه:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة " (مطر،2006:ص137).

كما تطرقت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إلى مفهوم القياس في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية في الفقرة (99) بأنه: "عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في البيانات المالية والتي ستظهر بها في الميزانية العمومية وبيان الدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس"(IFRS,2008)، ويتم استخدام أسس عديدة للقياس مثل: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية (القاضي وحمدان، 2008).

أما (الحيالي،2007:ص100-101) فعرف عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي:" هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي، لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي، في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية ، و ذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد، وبموجب قواعد اقتران معينة هي واعد الاحتساب"، وهناك آخرون عرفوا القياس المحاسبي بأنه:

- تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة ومفهومة (جمعة،2009:ص154).
- تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث (لايقة،2008:ص41).
- تقييم الأحداث الناتجة عن أداء نشاط معين والمرتبطة به داخل الوحدة المحاسبية مع بيان أثر تلك الأحداث على قائمتي الدخل والمركز المالي (بزماوي، 2002).

ومما سبق يمكن تعريف القياس المحاسبي بأنه ترجمة كمية للأحداث والأنشطة التي تقع داخل الوحدة الاقتصادية وفق أسس معينة، مع بيان أثرها على القوائم المالية.

3.2.2 أركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس تبعاً لاختلاف الغرض منه، والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة فيه، وبوجه عام يرى (الحيالي،2007:ص101-102) أن القياس يقوم على أربعة أركان أساسية هي:

1. الخاصية محل القياس property to be measured:

تنصب عملية القياس بشكل عام وأياً كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين، ففي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبر أن المشرع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلاً، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس ، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلاً، أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2. مقياس مناسب للخاصية محل القياس scale or measure:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

3. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس measurement unit:

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي محل للقياس في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.

4. الشخص القائم بعملية القياس measurer:

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين عليها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً.

ويمكن القول بأن توفر هذه الأركان مجتمعة يؤدي إلى القياس المحاسبي السليم بغض النظر عن اختلاف الغرض من عملية القياس.

3.2.3 خطوات القياس المحاسبي.

وذكر كلٌ من (مطر والسويطي،2008:ص136-138) أن إتمام عملية القياس المحاسبي تتمثل في ثلاث خطوات رئيسية يجب إتباعها وهي:

1. تحديد الخاصية محل القياس:

ويتمثل في الحدث الاقتصادي (التاريخي/المستقبلي) بالنسبة للوحدة الاقتصادية، وأثره على المركز المالي للمشروع، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديد دقيقاً.

2. تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس:

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب، و كذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس إسمي، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب هو مقياس ترتيبي، و إذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي فحينئذ يستخدم مقياس نسبي.

3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

ويتوقف تحديد أسلوب القياس المناسب على نقطتين أساسيتين: (الهدف من عملية القياس– الأفق الزمني لعملية القياس)، فإذا كان الهدف من عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط، فذلك لا يتعدى أسلوب القياس المباشر، أما إذا كان الهدف الاشتقاق والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية فذلك يسمى بأسلوب القياس غير المباشر أو المشتق.

كذلك الأمر بالنسبة لعملية القياس إذا كانت منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من الواقع مستند.

3.2.4 مكونات إطار القياس المحاسبي.

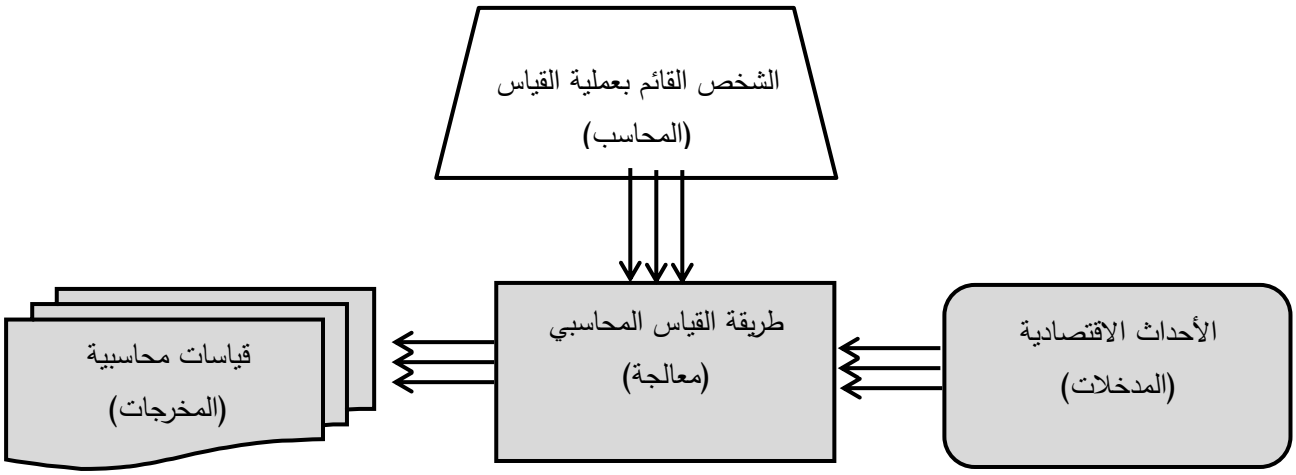
يرتكز إطار القياس المحاسبي السليم على أربعة عناصر هي (زهران،2005:ص83):

1. الحدث الاقتصادي موضع القياس.
2. نظام القياس.
3. المحاسب القائم على القياس.
4. ناتج عملية القياس.

وتمثل العناصر الثلاثة الأولى معادلة التفاعل الخاصة بتحقيق عملية القياس المحاسبة الصحيحة، وإن حدوث أي خلل يصيب أي عنصر من العناصر الثلاثة الأولى ستنعكس أثاره على العنصر الرابع الذي يمثل المخرجات في عملية القياس المحاسبي، وغالباً ما يحدث الخلل نتيجة تحيز الشخص القائم على القياس (المحاسب)، مما ينعكس على نتائج العملية إما بارتفاع أو انخفاض القيم الحقيقية، ويمكن توضيح علاقة عناصر القياس المحاسبي من خلال الشكل التالي:

شكل (3.1)

العلاقة بين عناصر القياس المحاسبي



المصدر: إعداد الباحث

3.2.5 أساليب القياس المحاسبي.

يمكن اتباع عدة أساليب عند تنفيذ عملية القياس المحاسبية، ويتوقف ذلك على الغرض من عملية القياس، ويمكن حصر هذه الأساليب في ثلاثة أنواع:

1. أساليب القياس المباشرة أو الأساسية:

يمكن من خلال استخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحديد نتيجة القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يسمى بعملية الحساب المبينة أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ومثال على ذلك عند قياس تكلفة ألة، وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء (مطر والسويطي،2008:ص139).

2. أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة:

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة، وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن

إنجازها بدون عملية الاحتساب، والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

ووفقاً لـ(السيد،2009:ص182) فإن المحاسب لا يستطيع القيام بعمل قياس غير مباشر إلا إذا كان مسبوقًا بعملية قياس مباشر، فمثلاً إذا أراد المحاسب أن يقيس القيمة الإجمالية لأصلين، أو قياس النسبة بين قيمتهما، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية، أو تحديد النسبة بين قيمتهما، إلا بأتباع أسلوب القياس غير المباشر، وذلك بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس المباشر وعند ذلك تحدد بأسلوب القياس غير المباشر لمعرفة قيمتهما الإجمالية.

3. أساليب القياس الحكمية:

ويصف (مطر والسويطي،2008:ص141) هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة و يطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri)، تكون أساليب القياس الحكمية في الظروف التالية:

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس.
- تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف (تحيز) حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى.

و اختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب إذ أن محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الاستبدالية، وتحت كل بديل تختلف نتيجة القياس عن البديل الآخر.

و من خلال ما سبق يتبين أن القياس التحكمي غالباً لا يلبي معيار القابلية للمقارنة، إذا ما تم مقارنة هذا القياس بين محاسب وآخر، أو منشأة وأخرى، وبالتالي ينتفي أهم هدف من أهداف إعداد القوائم المالية الختامية، لذلك يجب أن يكون هنالك حداً أدنى لاستخدام معايير القياس وعدم اختلافها من محاسب إلى آخر بشكل كبير ومؤثر عند اتخاذ القرار.

3.2.6 معايير القياس المحاسبي.

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس، وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف تحقيقها من القياس، ومن أهم المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لسنة 1966م، ولقد أشار (عبد اللطيف،2014:ص8-10) في دراسته إلى هذه المعايير وهي:

1. الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي(عبد الحي وبدوي،2003:ص30).

2. القابلية للتحقق منها:

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه

المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات (عبد الحي وبدوي،2003:ص30).

3. الالتزام بالموضوعية:

وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي أن يعبر عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية أنها خالية من التحيز، ويقصد بالموضوعية الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية، والتقديرات الجزافية (لايقه،2007:ص43)، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال التالي:

- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، فإن توصلوا الى النتائج نفسها فهذا يدل على الحياد المحاسب و عدم تدخله في النتائج.
- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

4. القابلية للقياس الكمي:

جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها، والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات و عدم تماثلها.

ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان الى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة، ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فإن هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كمياً، وإنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كمياً بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً، ورغم ذلك ما زالت

المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية (سويد،2012:ص11).

3.2.7 أسس القياس المحاسبي.

تعد القوائم المالية الأساسية ذات فائدة بقدر ما تكون قيمتها المعطاة لمختلف بنودها تتصف بالموثوقية و الملاءمة، وتمثل الواقع بصدق، وبالتالي فإن أسس القياس المحاسبي لها علاقة وطيدة بمفهوم القيمة المراد تحقيقه.

1. **دور مفهوم القيمة في القياس المحاسبي:**

ووفقاً لـ(زعرات،2009:ص100) يعتمد العرض المحاسبي للوحدة الاقتصادية على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تشكل نموذجاً محاسبياً يستمد فعاليته من الجمع، التقييم، التلخيص والمتابعة عبر الوقت للمعلومات المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر على ثروة الوحدة، والذي يسمح بتحديد النتيجة وحقوق الملكية وفقاً لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، وفي العلوم الاقتصادية يمكن إرجاع مفهوم القيمة إما إلى التكلفة أو قيمة المبادلة أو المنفعة، فقد عرفها Smith القيمة بمفهومين الأول منفعة الأصل، وفي بعض الأحيان تعني القيمة الاستبدالية للأصل، وأما الاقتصادي (Marx) فقد أيد الاتجاه القائل بأن المنفعة هي أساس تحديد القيمة، وبالتالي يمكن التمييز بين ثلاثة نماذج أساسية للقياس المحاسبي وهي:

- النموذج القائم على قيمة الدخول (current entry values): والذي يتمثل في إما ثمن الاقتناء أو التكلفة الاستبدالية.
- النموذج القائم على قيمة الخروج (current exit values): أي الثمن الذي يمكن الحصول عليه عند التخلص من الأصل.
- نموذج القيمة قيد الاستعمال (values –in- use): القائم على القيمة الإضافية للمؤسسة التي يمكن أن تساهم بها الأصول.

وترى (حنان،2003:ص52-53) أن القياس المحاسبي يرتكز على عملية تحديد ووضع القيمة، فإن عملية تقييم بنود القوائم المالية تتم بالاختيار على مستويين:

أ. **مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة،** حيث يوجد هناك وحدتان للقياس:

- وحدة القياس النقدي الإسمية التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ، وهو افتراض مقبول في نموذج التكلفة التاريخية.
- وحدة قياس القوة الشرائية العامة ، حيث تعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع و الخدمات ، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

ب. **مستوى أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية** حيث هناك أربعة أسس لقياس القيمة:

- أساس التكلفة التاريخية.
- أساس سعر الدخول الجاري أي خاصية تكلفة الاستبدال.
- أساس سعر الخروج الجاري أي خاصية صافي القيمة البيعية.
- أساس القيمة الحالية.

2. أسس القياس المحاسبي المعتمدة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

أوردت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية في الفقرة (100)، أن هناك عدة أسس قياس مختلفة تطبق بدرجات وتداخلات متباينة في القوائم المالية وهي:

- التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

- القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد): تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقيد الالتزامات بقيم سدادها أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- القيمة الحالية: تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

3.2.8 أساس المقارنة والتقييم لبدائل القياس.

إن المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي، تتم أولاً بالمقارنة بينها على أساس خلوها من أخطاء التوقيت ومن أخطاء وحدة القياس، ثم يتم تقييمها ثانياً على أساس قابليتها للتفسير و أساس ملاءمتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية(حنان،2003:ص157-159):

أولاً: معايير المقارنة:

1. أخطاء التوقيت Timing Errors:

تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات، فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.

2. أخطاء وحدة القياس Measuring – Unit Errors:

ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.

ثانياً: معايير التقييم:

1. قابلية التفسير Interpretability: ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى والاستخدام، ولا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة القوائم المالية و كيفية عرضها.
2. الملاءمة Relevance: وتعتبر خاصية الملاءمة هي المعيار الثاني من معايير تقيم بدائل القياس المحاسبي، بمعنى أخر ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة.

3.2.9 تحيز القياس المحاسبي.

تعد ظاهرة تحيز القياس (Measurement Bias)من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس، وأياً كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الاجتماعية على حد سواء، وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً وبالإمكان تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة، فإنه غالباً ما يكون كبيراً ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة بشكل خاص، ويرتبط ذلك إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية، وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى.

ورغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي هي القيمة المالية، إلا أن هذا المفهوم ليس محدداً لدى المحاسبين، مما يجعلهم مختلفين في قياسها، كما أن عملية القياس المحاسبية محكومة بقواعد ومبادئ محاسبية ينقصها التحديد، الأمر الذي يجعلها عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب والإدارة، بالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام من عوامل تحيز القياس المحاسبي، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) نظراً للتقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ليجعلها عرضة هي الأخرى للتقلب وعدم الثبات، وتتمثل مصادر تحيز القياس المحاسبي في (مطر والسويطي،2008:ص149-153):

1. تحيز قواعد القياس المحاسبي A Rule Bias:

ويطلق على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بنظام القياس المحاسبي بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف تحكم عملية القياس المحاسبي، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز

حيادياً، ومن أوضح مظاهر هذا التحيز، هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية دون مراعاة أثار ذلك.

2. تحيز القائم بعملية القياس A Measurer Bias:

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشأة هذا التحيز سيكون حيادياً، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية (Perfectly Objective) لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس.

3. التحيز المشترك A Joint Bias:

وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس و قواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً، بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي، مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس تكونان ناقصتين في هذه الأحوال،

يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

وترى الدراسة أنه في الواقع العلمي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً.

3.3 الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

يعتبر الإفصاح أمراً في غاية الأهمية في نظرية المحاسبة والممارسات المحاسبية، وهو يشكل أحد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛ حيث إن الإفصاح الفعَال يهدف لتوفير المعلومات الملائمة

لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ قرارات مالية واقتصادية عالية الجودة، ويُمكننا من التنبؤ والتخطيط السليم، الأمر الذي يعكس حالة من الثقة بين المتعاملين بهذه البيانات والمعلومات.

ولعل المتابع للتطور الفكري للإفصاح المحاسبي، سوف يجد أن موضوع الإفصاح تناوله الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، كما كان للمنظمات والهيئات المهنية دور كبير في تناول موضوع الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال ما أصدرته من معايير محاسبية مثلت الناتج النهائي لجهد تراكمي من قبل تلك المنظمات، ويرى (السعدني،2007) أن الاهتمام بالإفصاح لم يكن وليد الصدفة، حيث إن العديد من الجهات الخارجية والمساهمين، والمستثمرين تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما ينشر من معلومات في التقارير المالية للشركات، حيث لا تمتلك هذه الفئات سلطة الحصول على هذه المعلومات بصورة مباشرة، وبالتالي فإن القصور في متطلبات الإفصاح يجعل البيانات والمعلومات مضللة، وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم أو المستثمر المهتم بهذه البيانات.

وظهرت أهمية مبدأ الإفصاح مع ظهور شركات المساهمة وإلزام قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعية العمومية (جربوع وحلس،2002)، ونتيجة لزيادة حجم الاستثمارات والمضاربة في أسهم الشركات أدى إلى زيادة الطلب على المزيد من الإفصاح (Kieso and Weygandt,2007).

ويشير (عدون وهواري،2011:ص5) إلى أن الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح عن المعلومات إلى سنة 1837م، حيث نشرت مجلة (Railway Magazine)مقالة عن الإفصاح والتي أشارت إلى ضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة شهور، بحيث تشمل هذه المعلومات بيانات عن الأرباح، ورأس المال، والاهتلاكات وتقييم الموجودات.

أدى حدوث الأزمة الاقتصادية الكبرى (1929–1933)، وما صحب ذلك من انهيار وإفلاس العديد من الشركات إلى سعي الهيئات المحاسبية المهنية إلى البحث عن مبادئ محاسبية مقبولة عموماً تكون أساساً للإفصاح المحاسبي مع التركيز خصوصاً على مبدأ الإفصاح الكامل، ولقد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة التزام مهنة المحاسبة بمبدأين مبدأ الإفصاح الكامل ومبدأ الثبات في اتباع النسق الواحد، كما أن لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بالتعاون مع (AICPA) ألزما الشركات المساهمة المدرجة في البورصة بمراعاة الإفصاح

الشامل، ولقد توسع مضمون الإفصاح تدريجياً بعد إضافة قائمتين جديدتين هما قائمة التدفقات النقدية للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنقدية، وقائمة التغير في حقوق المساهمين للإفصاح عن التغيرات عن حقوق المساهمين عام 1987م في الولايات المتحدة تبعها إصدار معايير دولية للإفصاح عن تلك القوائم (حنان،2003:ص445).

ويمكن القول أن الأحداث والتطورات الاقتصادية التي مر بها العالم، سواء أكانت بالأزمة الاقتصادية الكبرى أو التطور الحاصل في الشركات وأسواق المال، كل ذلك ساهم في نشوء مبدأ الإفصاح والتوسع في موضوع الإفصاح المحاسبي، واهتمام الجهات الرسمية والمهنية، نظراً للحاجة إلى معلومات محاسبية تكون دقيقة وسليمة؛ لإشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية.

3.3.1 مفهوم الإفصاح المحاسبي.

لقد حاول العديد إيجاد تعريف للإفصاح المحاسبي، وكان للهيئات المحاسبية المهنية دوراً مهماً في ذلك، ويعد تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين(AICPA) في نشرته لعام 1975 من أهمها، والذي ينص على أنه: "هو عرض للقوائم المالية بكل وضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة، ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعاني المصطلحات الواردة" (المهندي وصيام،2007:ص260).

ووفقاً لـ(الرحيلي،2004:ص302) فقد عرف مجلس المبادئ المحاسبية (APB) الإفصاح: "هو أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال، واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد التزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة". أما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد أكد بضرورة أن تمد التقارير المالية كلاً من المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين وغيرهم بالمعلومات عن التدفق النقدي، والعائد المتوقع الحصول عليه نتيجة استثمارهم أو الفوائد على أموالهم التي اقرضوها، كما يجب أن توضح ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير، وأي التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات، والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق، أيضاً

يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة، وأي معلومات تفيد في تقييم الأداء بالأرباح في المستقبل.

هذا وقد تعددت آراء الكتّاب والباحثين الذين تناولوا الموضوع محاولين وضع تعريف شامل ومتكامل للإفصاح المحاسبي، حيث عرف (Choi, 2002,p160) أن الإفصاح: "هو إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، سواء أكانت قرارات استثمارية أو منح قروض أو تحديد العبء الضريبي لكل شركة من الشركات المساهمة"، وبين أن هناك ارتباطاً بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة عدم التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر معلومات اقتصادية لها علاقة بالشركة، سواء أكانت معلومات كمية أو نوعية تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته، وتساعده عن التنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية. واعتبر (خشارمة،2003:ص96) الإفصاح المحاسبي "هو تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية، بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة، ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية وغير محاسبية، تاريخية ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية"، ويصف (بدوي،2007) الإفصاح في كونه: "ظهور محتويات القوائم المالية بشكل صريح وكامل، ولا تحتمل أكثر من معنى أو أية شكوك في معناها".

واعتبر (جربوع،2007:ص250) الإفصاح: "الطريقة التي تستطيع المنظمة بموجبها إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية، وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لذلك"، وهناك من الباحثين من عرف الإفصاح المحاسبي بأنه "أداة اتصال بين الوحدة الاقتصادية والعالم الخارجي لها، ويشمل الإفصاح كل مجالات التقارير المالية بما تحويه من معلومات بهدف الاستفادة منها في اتخاذ القرارات" (مقلد،2008:ص12).

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي هو الإظهار الكامل لجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية، بالشكل الذي يجعلها غير مضللة أو غير مفهومة بالنسبة لمستخدميها.

3.3.2 المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي.

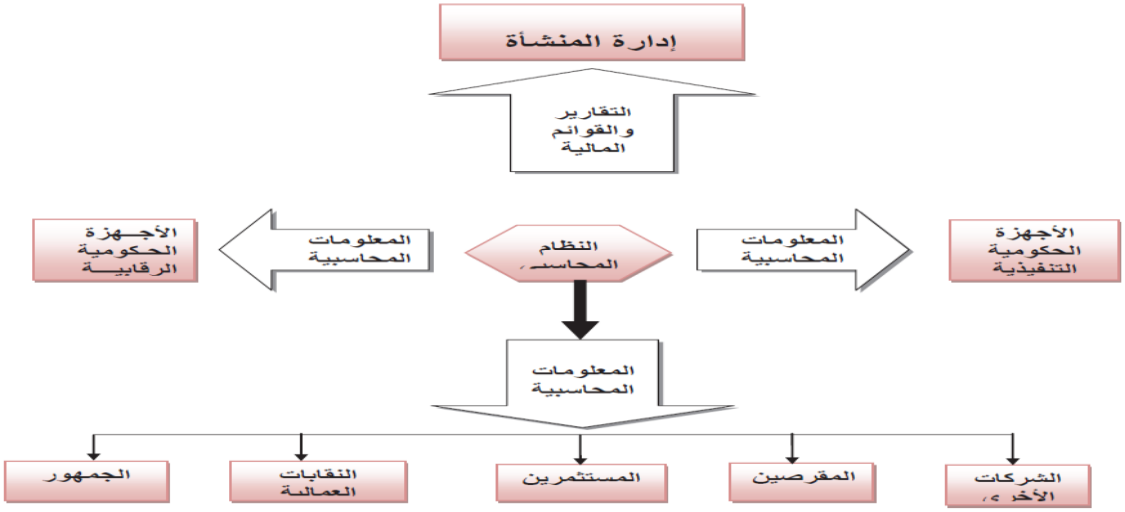
إن الإفصاح المحاسبي الجيد والذي يمَكن المستفيدين من المعلومات المحاسبية التي يقدمها، يمتاز بمجموعة المقومات الأساسية، والتي يتمثل أهمها فيما يلي:

أولاً: المستفيدون والمستخدمون للمعلومات المحاسبية:

ووفقاً (خليل والعشماوي،2008:ص107-108) فإن هناك فئات عديدة تهتم باستخدام المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية من أجل تلبية حاجاتهم المتعلقة باتخاذ القرارات ومن بين هؤلاء المستخدمون المساهمون، والمستثمرون، والمقرضون، والدائنون، وكذلك العملاء والأجهزة الحكومية بمختلف مؤسساتها، ويمكن توضيح العلاقة بين المعلومات المحاسبية والأطراف المستفيدة منها من خلال الشكل البياني التالي:

شكل (3.2)

العلاقة بين المعلومات المحاسبية والأطراف المستفيدة



المصدر: (خليل والعشماوي،2008).

ومن خلال الشكل السابق، تخلص الدراسة إلى أن المستفيدين من المعلومات والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي، يعتمدون عليها في تقييم علاقاتهم بالمنشأة، سواء بإجراء التنبؤات التي تتعلق بمستقبل المنشأة، وتقييم ربحيتها وإمكانية استمرارها، وتقييم أداء وكفاءة إدارتها في تخصيص واستغلال الموارد المتاحة لها في تحقيق أهداف المرجوة منها.

ثانياً: أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملاءمة، بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة التنبؤ وتساعده في اتخاذ القرارات، وتقع مسؤولية إعداد وعرض البيانات المالية للمنشاة بصفة أساسية على عاتق إدارتها، كما تهتم الإدارة أيضاً بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية و إدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة.

وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساساً على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشاة.

ثالثاً: طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

هناك نوعان من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنهما (الكامل،2011:ص21-22):

النوع الأول: وهي المعلومات الكمية(مالية):

تعتبر القوائم المالية جزءاً من عملية التقرير المالي ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية ذات الغرض العام (نور،2000:ص34)، مشتملة على القوائم المالية الموحدة التي تعدها الوحدات الصناعية والمالية، سواء في القطاع العام أو الخاص، وتتمثل هذه المعلومات في خمسة مجالات أساسية وهي الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة، حيث يتم في الإفصاح في هذه القوائم وفق أرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة.

النوع الثاني: وهي المعلومات غير الكمية(غير مالية):

وهي معلومات وصفية تساعد المستخدم على اتخاذ القرارات السلمية منها:

1. الالتزامات العرضية: وهي الالتزامات المحتملة في المستقبل نتيجة أحداث سابقة مثل قضايا مرفوعة لم يحكم فيها بعد، أو نزاع مع مصلحة الضرائب لم يحسم بعد.

2. الطرق المحاسبية: التي تستخدمها المنشأة في احتساب اهتلاك الأصول، وتقدير مخزون أخر المدة، ويجب أن يتم الإفصاح بصورة تامة عن الطريقة المستخدمة عندما يكون هناك مجال مقبول لاستخدام طرق أخرى بديلة، وخاصة عندما يكون للطريقة أثر ملموس على القوائم المالية أو عندما يتم تغيير إحدى الطرق المستخدمة من قبل المنشأة.
3. الأحداث الهامة التالية لتاريخ الميزانية: يجب الإفصاح عن جميع الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية، مثل الحكم في قضية هامة كانت مرفوعة على المنشأة، أو بيع جزء كبير من أصول المنشأة.

رابعاً: طرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدراً من المهارة والخبرة، وعلى معدي القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الوصول إليه، أو عدم قابليتها للقراءة والفهم من قبل المستخدمين، ولذلك فإن الأمر يتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بسهولة ويسر، ولقد أوضح (أبوالمكارم،2000:ص49-50) أن هناك ثلاثة طرق للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وهي:

1. إظهار المعلومة داخل نطاق القوائم المالية فعلى سبيل المثال، يظهر في الميزانية العمومية بجانب قيمة الاستثمارات قصيرة الأجل معلومة بين قوسين تنص على الطريقة التي اتبعت في تقييمها، فقد تكون الطريقة المتبعة هي التكلفة التاريخية أو سعر السوق، أو التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن المعروف أن كل طريقة تؤثر على نتيجة العمليات ربحاً أو خسارة، وتؤثر على المركز المالي قوة أو ضعفاً.
2. إظهار المعلومة في شكل ملاحظة إرشادية ترفق بالقوائم المالية أو تظهر أسفلها، وهي تعتبر جزءا مكملا لهذه القوائم، مثال ذلك أن يكتب بجانب تكلفة البضاعة المباعة التي تظهر في قائمة الدخل عبارة (انظر الملاحظة رقم 1) وإذا ركزت في هذه الملاحظة ستجد تفصيلاً لتكلفة البضاعة وطريقة تقييم المخزون مما يفيد في اتخاذ القرارات.
3. إظهار معلومات إضافية في قوائم تلحق بالقوائم المالية الأساسية ومع هذه المعلومات لا يتم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولكنها قد تكون ذات منفعة لمتخذي القرارات

ومن أهم المعلومات التي يفصح عنها في هذا الصدد القياس المحاسبي نتيجة العمليات والإفصاح عن المركز المالي وفقاً للتغيرات في المستوى العام للأسعار أو وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية.

خامساً: توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

ووفقاً لـ (نور،2000:ص45) تكون المعلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها عند تقديمها في الوقت المناسب، وبالرغم من أن إنتاج وعرض القوائم المالية يتم بعد انتهاء السنة، إلا أن التقارير المالية المرحلية (ربع سنوية)، تؤدي إلى درجة عالية من الملاءمة نظراً لاستفادة المستخدمين من هذه التقارير للوصول إلى التوقعات والتنبؤات، وبالتالي يمكنهم اتخاذ القرار في الوقت المناسب.

3.3.3 أنواع الإفصاح المحاسبي.

أورد (زيود وآخرون،2007:ص180) بأن للإفصاح المحاسبي أنواع متعددة، وهناك من قام بتصنيفه تبعاً للغرض المنشود منه، وقام بعض الباحثين والكتاب بتصنيف الإفصاح وفقاً لحجم المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية، وهي كما يلي :

1. الإفصاح الكامل: ويشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ. القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.
2. الإفصاح العادل : يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
3. الإفصاح الكافي: توافر الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المالية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب

الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع الشخص المستفيد (حنان،2003:ص447).

4. الإفصاح الملائم : هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

5. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي) : أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

6. الإفصاح الوقائي :هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات (حنان،2003:ص450).

ويؤكد (لطفي،2007:ص33) أن هذا النوع من الإفصاح يهدف إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية عن طريق القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الإجراءات والتعامل غير العادل، ويعتمد الإفصاح على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس بدرجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم العادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

7. الإفصاح التفاضلي: يعتمد الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة (المختصرة) بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحاً شاملاً، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراية واستيعابًا من المستثمر العادي الذي تفرضه مهنة

المحاسبة، ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة ما زال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموماً (العلول،2008:ص25).

8. الإفصاح الشامل: ويعني أن القوائم المالية المنشورة والملاحظات الملحقة بها، يجب أن تتضمن أية معلومات اقتصادية متعلقة بالوحدة الاقتصادية، والتي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية (الفداغ،2002:ص71).

ويرى (الصفار،2009:ص37) أن الإفصاح الشامل يقوم على أربعة افتراضات:

- إن احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية الخارجين يمكن الإيفاء بها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام.
- هنالك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها بمعلومات ملائمة عن الدخل والثروة.
- عملية الإفصاح عن المعلومات الملائمة للجهات الخارجية تتحدد في الأربع قوائم الأساسية، الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية و التغير في حقوق الملكية.
- إن هذا الأسلوب يعتبر الأفضل للإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد المتوقع.

ويصنف (العليمات،2010:ص77) الإفصاح المحاسبي طبقاً للتشريعات إلى:

1. الإفصاح الاختياري: ويتم وفقًا لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط الشركة بما يكفل حمايتها في المستقبل، غير أن هذا التصرف تشوبه الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضاً قصر النظر بشأن المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة، أما (Choi et al,2007,p152) فيرى أن لدى المديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي لمنشآتهم، ولديهم الحافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات، ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمنشأة، وزيادة اهتمام المحليين الماليين والمستثمرين، وزيادة السيولة وانخفاض تكلفة رأس المال.
2. الإفصاح الإجباري: نظرًا لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلبي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ونظراً لتضارب المصالح بين مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات

المنشورة في القوائم المالية، وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المنشآت على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

ويمكن القول هنا أن تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي ما هو إلا وسيلة للوصول للهدف النهائي للإفصاح المحاسبي وهو إظهار الحقائق كاملة أمام مستخدمي القوائم المالية وجعلهم قادرين على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة.

3.3.4 أهمية الإفصاح المحاسبي.

للإفصاح أهمية بالغة، ونظراً لتلك الأهمية فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) تناولت الإفصاح المحاسبي ضمن المعيار المحاسبي الدولي الأول، ووفقاً لـ(Jiangli, et. al, 2006,p30) تعود أهمية الإفصاح المحاسبي كونه أحد الأسس التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)، والتي تدعو إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية والمالية والمعلومات ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية والواردة في بياناتها المالية، وذلك لصالح المستفيدين من هذه المعلومات.

ويذكر (خليل والعشماوي،2008:ص104) أن الإفصاح المحاسبي تكمن أهميته في تحقيق النقاط التالية:

1. تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة، والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات.
2. يساعد في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها.
3. تساعد المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين .
4. يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرار الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.
5. يساعد الإدارة في إظهار مساهمة المنشأة في تقديم خدمات للجميع ومسئوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع ككل.

ويؤكد (جريونينج،2006:ص8) إن توفير معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (البورصة) ومعاملاتهم، أمر جوهري لتحقيق سوق منظم وكفء، كما أنه أحد الشروط الأساسية المسبقة اللازمة لانضباط السوق.

وترى الدراسة أن الإفصاح عن المعلومات بصورة عادلة للمستخدمين، يساعد على استقرار المنشأة على المدى الطويل، وذلك بتجنب تقلبات أسعار الأسهم المتداولة نتيجة نقص المعلومات، وعادة ما يقبل المستثمرون على شراء الأوراق المالية للمنشآت التي تفصح عن بياناتها اكثر من غيرها؛ لأن المستثمر بطبيعته لا يرغب في المخاطرة الناتجة عن نقص المعلومات.

3.3.4.1أهمية الإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية:

وذكر (الفار،2010:ص87-88) أنه وفقاً لمعيار الإفصاح في التحاسب الضريبي فإنه يجب على المُمول أن يفصح في إقراره عن جميع الحقائق الخاصة بنشاطه الخاضع للضريبة عن الفترة المالية موضوع المحاسبة، ويجب أن تكون هذه البيانات على درجة عالية من الدقة والوضوح، ويجب أن تعطي صورة صادقة عن حقيقة مركزه الضريبي، كما يجب أن يرفق بالإقرار بيان بالمبادئ والطرق المحاسبية التي بنيت عليها البيانات الواردة بالإقرار، حيث إنها وسيلة من وسائل الإفصاح مع الالتزام بتقديم الإقرار والقوائم المرفقة في المواعيد القانونية، فإن التوقيت عنصر هام في الإفصاح المحاسبي، كما يتطلب تطبيق معيار الإفصاح أن تقوم الإدارة الضريبية بإمداد المُمول ببيانات واضحة عن أسس التحاسب، وعن عناصر الربط والتحصيل والحالات وتعديل الربط والإجراءات التي يجب ان يتبعها المُمول في كافة الأحوال. وأن تقوم بإصدار النشرات الدورية التي تساعد المكلفين في فهم أحكام التشريع الضريبي، كما يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل، وأن تقوم بإعداد نماذج ضريبية تتميز بالوضوح والبساطة وتخلو من المصطلحات الفنية التي يصعب على المكلفين فهمها حتى يتمكن المكلف من خلال هذه النماذج من الإفصاح عن مركزه الضريبي.

ويرى (محمد،2004:ص64) أن المعلومات المتعلقة بمكونات العبء الضريبي للمنشأة من أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وذلك لعدة أسباب أهمها ما يلي:

1. التعرف على العناصر التي ساهمت في تحديد العبء الضريبي، وإجراء المقارنات بين الفترات المالية المختلفة وبين المنشأة والمنشآت الأخرى المماثلة.

2. الحكم على نوعية عوائد الاستثمار، فالعديد من المستثمرين الذين يرغبون في الحكم على نوعية العوائد التي تحققها منشأة معينة يهتمون بالفروق بين الدخل المحاسبي قبل الضريبة وصافي الدخل الضريبي، لما لها من تأثيرات على تلك العوائد. فالعوائد التي تزيد قيمتها نتيجة لأثر ضريبي موجب من الواجب فحصها بعناية خاصة إذا كان هذا الأثر غير متكرر، ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن الفروق المؤقتة من شأنه توفير معلومات للمستثمرين تفيدهم في التنبؤ بالعائد على الاستثمار.
3. التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل، حيث إن فحص الجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل يؤدي إلى توفير معلومات تفيد في التعرف على ما إذا كان من المحتمل أن تزيد الضريبة واجبة السداد أو تقل في المستقبل، كما أن الفحص المتأني قد يبرز سياسات المنشأة المتعلقة برسملة التكاليف والاعتراف بالإيرادات وغيرها من السياسات التي تؤدي إلى ظهور فروق مؤقتة بين الدخل المحاسبي والدخل الضريبي. ونتيجة لكل ذلك فإنه يمكن التنبؤ بالتخفيضات المستقبلية في الالتزامات الضريبية المؤجلة والتي تؤدي إلى فقد جزء من السيولة بسبب زيادة مدفوعات الضريبة الفعلية عن مصروف الدخل الظاهر في قائمة الدخل.
4. المساعدة في وضع السياسات الحكومية، فالإفصاح عن المعلومات التي تعكس الآثار الضريبية المترتبة على الفروق المؤقتة يؤدي إلى التعرف على مقدار الضرائب التي تدفعها المنشآت بالفعل، وبالتالي التعرف على معدل الضريبة الفعال لها، وهي من الأمور المفيدة لصناع السياسات الحكومية خاصة عند إعداد الموازنة العامة للدولة أو عند إدخال بعض التعديلات على التشريعات الضريبية.

3.3.5 أهداف الإفصاح المحاسبي.

وذكر (Belkaoui,2004,p266) أن الإفصاح المحاسبي يهدف تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:

1. وصف العناصر المعترف بها، وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية العمومية.

2. وصف العناصر غير المعترف بها، وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به، ووصف للضمانات التي على المنشأة مقابل الديون.
3. توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
4. تقديم المعلومات المهمة عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية.
5. تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات.
6. مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

ويرى (أبو المكارم،2004:ص68) أن الإفصاح يهدف بالدرجة الأولى إلى عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل في هذه القوائم، ومعرفة المركز المالي للشركة، كما يهدف الإفصاح إلى معرفة الوضع المالي للشركة من الناحية الاستثمارية ومعرفة مدى جدوى الاستثمار في هذه الشركات، كما أن هدف الإفصاح في القوائم المالية هو سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للشركة حتى تكون مفيدة لمن يستخدمونها، ومن أهداف الإفصاح هي طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها القوائم المالية التي يحتاج إليها من يستخدمون هذه القوائم بصفة أساسية.

وتخلص الدراسة إلى أن الهدف النهائي من الإفصاح المحاسبي يكمن في تقديم معلومات دقيقة وخالية من التحيز والخداع، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وأن يتم تقديمها ونشرها في موعدها حتى تتمكن جميع الأطراف الداخليين والخارجيين من الاستفادة منها.

3.3.6 العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي.

إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ليس غاية بحد ذاته، ولكنه يهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، وبالتالي يمكن القول أن عملية الإفصاح عن المعلومات ليست عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل تحكم ذلك مثل(أبوزيد،2005:ص586-596):

1. نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: لابد أن تعطي المؤسسات اهتماماً خاصاً في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة

حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

2. الجهات المسئولة عن وضع معايير الإفصاح: وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ يوجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالباً ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.
3. المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حيث يحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصداره لمجموعة من المعايير المحاسبية.

3.3.7 متطلبات الإفصاح المحاسبي.

ويرى (حماد،2000:ص54) أن الإفصاح المثالي يقوم على مجموعة من العناصر التي لابد من أخدها بعين الاعتبار عند القيام بعملية الإفصاح وهي:

1. **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.
2. **الأطراف والصفقات الهامة:** يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطرف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشاة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

3. **الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالباً ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية و إصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة، وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
4. **الشكوك حول استمرار المنشأة:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وإنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لا نهاية، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكاً حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.
5. **الالتزامات المحتملة:** وتتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلاً عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءًا من القوائم المالية، بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدًا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحال يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية.

ولقد ازدادت الضغوطات والمطالبات باتجاه التوسع في متطلبات الإفصاح نتيجة التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال، وبين (Keieso and Jerry,2007) أسباب ذلك وهي:

1. **تعقد بيئة الأعمال:** مع زيادة تعقيد وتعاظم العمليات والأحداث الاقتصادية في بيئة الأعمال، وصعوبة تلخيص هذه الأحداث في تقرير مختصر، مثل: الاعتراف بالإيراد واندماج الأعمال، والضرائب المؤجلة، ونتيجة لذلك تستخدم الملاحظات بصورة مكثفة في شرح هذه الصفقات وآثارها المستقبلية.

2. **الحاجة لمعلومات فورية:** فهناك طلب الآن أكثر من أي وقت مضى من قبل المستخدمين لمعلومات تتعلق بالبيانات الفترية، ومعلومات حالية وتنبؤية كما أن هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) أصبحت توصي بنشر التنبؤات المالية التي يتجنبها بعض المحاسبين.
3. **المحاسبة كأداة للإشراف والرقابة:** حيث تعتقد الجهات الحكومية أن تقديم المزيد من المعلومات والإفصاح العام عن منشآت الأعمال من الأمور الجوهرية لضبط حركة النشاط الاقتصادي، وتجنب حدوث أزمات مالية مثل أزمة شركة الطاقة الأمريكية (Enron).

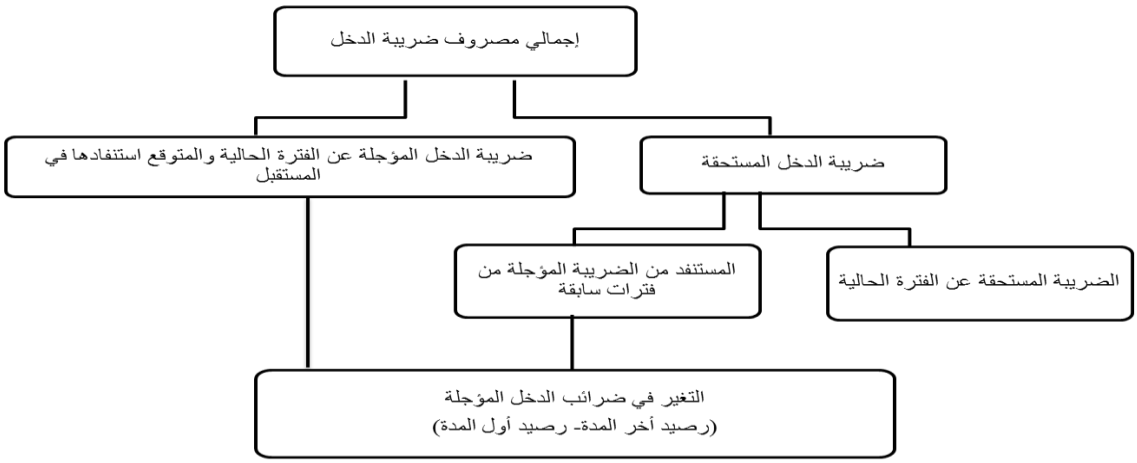
3.3.7.1 متطلبات الإفصاح المحاسبي عن ضرائب الدخل في القوائم المالية.

يرى (محمد،2004:ص66-74) أن الضرائب ذات تأثير عالٍ على النظام المحاسبي ويمتد ذلك التأثير على العديد من القوائم المالية وملحقاتها وهي كالتالي:

أولاً: الإفصاح في قائمة الدخل: تعتمد عملية إضافة الضرائب المؤجلة إلى ضريبة الدخل المستحقة أو خصمها منها عند حساب مصروف ضريبة الدخل على الظروف المحيطة، فعلى سبيل المثال الزيادة التي تحدث في التزام الضريبة المؤجلة يجب إضافتها إلى ضريبة الدخل المستحقة، وبالعكس فإن الزيادة التي تحدث في أصل الضريبة المؤجلة يجب خصمها من ضريبة الدخل المستحقة، ويوضح الشكل (3.3) العلاقة بين ضرائب الدخل المؤجلة بمصروف ضريبة الدخل.

شكل (3.3)

العلاقة بين ضرائب الدخل المؤجلة بمصروف ضريبة الدخل



المصدر: (الفار،2010)

وعلى ذلك فلابد من الإفصاح عن المكونات الهامة لمصروف ضريبة الدخل التي ترجع للعمليات المستثمرة وذلك في قائمة الدخل أو ضمن ملاحظات القوائم المالية، حيث يتم الإفصاح عن الضريبة المستحقة عن الفترة، والجزء المؤجل من مصروف ضريبة الدخل.

ويمكن الإفصاح عن جملة مصروف ضريبة الدخل في قائمة الدخل مع الإشارة للجزء المستحق والجزء المؤجل منه في ملاحظات القوائم المالية، بالإضافة إلى وجوب الإفصاح عن المكونات الأخرى الهامة التي تؤثر في العبء الضريبي على المنشأة.

ثانياً: الإفصاح في قائمة المركز المالي: تتم التفرقة في هذه الحالة بين ضريبة الدخل المستحقة، وضرائب الدخل المؤجلة، فبالنسبة لضريبة الدخل المستحقة يجب الإفصاح عنها ضمن الالتزامات المتداولة في قائمة المركز المالي، وفي الحالات التي تقوم فيها المنشأة بسداد دفعات تحت الحساب أو مقدماً، فإن هذه الدفعات يتم تسجيلها في حساب ضرائب الدخل المقدمة على أن يتم تسويتها مع رصيد ضرائب الدخل المستحقة عند الإفصاح عنها في الميزانية.

أما بالنسبة لحسابات الضرائب المؤجلة فقد اختلفت الآراء حول كيفية الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي، فذهب البعض إلى الإفصاح عنها كأصول أو التزامات مع ضرورة تصنيفها حسب نوع الأصل أو الالتزام الذي ترتبط به تلك الضريبة، ويعتبر أصل أو التزام الضريبة المؤجلة مرتبطاً بأصل أو التزام أخر إذا كان تخفيض هذا الأصل أو الالتزام الأخر سيؤدي إلى انعكاس أو تحول الفرق المؤقت، ويؤيد أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بأن تكييف الضريبة المؤجلة كالتزام أو أصل يتمشى مع تعريف الالتزامات والأصول التي أوردها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

فقد عرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 6 (SFAC 6) الخاصة بعناصر القوائم المالية، الالتزام بأنه: "المناقع الاقتصادية المتوقع التضحية بها في المستقبل والمترتبة عن تعهدات حاضرة لوحدة محاسبية تقتضي تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدة أو وحدات أخرى في المستقبل نتيجة أحداث أو صفقات ماضية"، أما الأصل فعرفته بأنه: "المكاسب أو المنافع المنتظر الحصول عليها مستقبلاً بواسطة وحدة محاسبية نتيجة أحداث أو صفقات ماضية"، وذهب البعض الأخر إلى أن الضريبة المؤجلة لا تعتبر التزاماً يتم استرداده مستقبلاً حيث يعتمد ذلك على ما يتحقق من دخل في المستقبل، ونظراً لأنه من المحتمل ألا تقوم الإدارة الضريبية باسترداد قيمتها إذا ما تحققت خسائر في

المستقبل، فإنه ينبغي عدم الإفصاح عن هذه الضريبة في قائمة المركز المالي، وبنفس الصورة إذا لم يتحقق دخل خاضع للضريبة في المستقبل، فإنه لا يجب الاعتراف بأصل ضريبة مؤجلة، أي أن أصحاب هذا الاتجاه يرون عدم الإفصاح عن التأثيرات الضريبية للفروق المؤقتة بصورة مستقلة، وبدلاً من ذلك يرون الإفصاح عن هذه الآثار كتعديلات للقيم الدفترية للأصول أو الالتزامات وللإيرادات أو المصروفات المتعلقة بها. فعلى سبيل المثال يظهر الأصل الرأسمالي في قائمة المركز المالي بصافي القيمة بعد الأخذ في الاعتبار الآثار الضريبية لزيادة الإهلاك الضريبي عن الإهلاك المحاسبي (بدوي وعثمان،2000:ص736).

أي يتم الإفصاح في الميزانية عن إجمالي الأثر الضريبي المؤجل كتخفيض للأصل المتعلق به، وليس كرصيد دائن في حساب التزام الضريبة المؤجلة أو يمكن الإفصاح عنه في الملاحظات الهامشية بالميزانية العمومية، وبعبارة أخرى فإن هذا الاتجاه يرى الإفصاح عن حسابات الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصروفات بعد استبعاد الأثر الضريبي المتعلق بها أي يكون الإفصاح خالصاً من الضريبة، وهو أمر غير مقبول حالياً للأغراض المحاسبية.

وبالرغم من اتجاه معظم المحاسبين على ضرورة الإفصاح عن قيمة الضرائب المؤجلة في قائمة المركز المالي إلا أنهم اختلفوا فيما بينهم حول القيمة الواجب إظهارها في تلك القوائم (White, et al,2003)، فذهب البعض إلى ضرورة خصم القيمة التي حسبت بها بمعدل خصم مناسب، وبالتالي إظهارها بالقيمة الحالية لها في القوائم المالية (Schroeder, et al,2013). وقد برر المؤيدون لهذا الاتجاه بأنه بدون خصم قيمة الأصل أو الالتزام فإن القوائم المالية لن تعكس المنافع والأعباء الصحيحة للتأجيل الضريبي، وبالتالي تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة نظراً لأن المبلغ المتعلق بالتأجيل قصير الأجل يبدو نفس المبلغ المتعلق بالتأجيل طويل الأجل.

ويدعم أصحاب هذا الاتجاه رأيهم بأن خصم الضرائب المؤجلة يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معالجة بنود المدينين والدائنين والإيجارات وغيرها، كما أن القيم المخصومة تعتبر أفضل وأكثر المؤشرات مناسبة للتدفقات النقدية المستقبلية، وذهب البعض الأخر إلى عدم خصم الضرائب المؤجلة، وبالتالي إظهارها بالقوائم المالية بالقيمة التي حسبت بها، والمتوقع أن تسدد أو تسترد مستقبلاً، وهو الاتجاه الذي تجمع عليه الهيئات المحاسبية والمهنية الرسمية. ويستند أصحاب هذا الاتجاه في تبرير وجهة نظرهم بأن خصم الضرائب المؤجلة من شأنه الجمع على نحو غير ملائم

للصفقات الخاضعة للضريبة مع الآثار الضريبية المتعلقة بها بالرغم من أن الأولى تظهر في فترة واحدة بينما الثانية تظهر في فترات متعددة، كما أن خصم الضرائب المؤجلة من شأنه إخفاء عبء الضريبة الفعلي للمنشأة.

ثالثاً: الإفصاح في قائمة التدفقات النقدية: تعتبر قائمة التدفقات النقدية إحدى القوائم المالية المنشورة التي تلتزم منشآت الأعمال بإعدادها بجانب القوائم المالية الأخرى مثل: قائمة الدخل، والميزانية العمومية، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

ويتمثل الفرض الرئيسي من قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية وصافي التغير في النقدية الناتج عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمنشأة خلال فترة زمنية محددة بصورة تؤدي إلى توافق رصيد النقدية في أول وأخر تلك الفترة، واعتماداً على هذه القائمة يمكن لمستخدمي القوائم المالية تقييم موقف المنشأة من السيولة قصيرة الأجل، وسداد التزاماتها في مواعيدها، إلى جانب اختبار مدى جودة الأرباح (Kieso&Weygandt,2007)، وقد تنبهت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وكافة الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في كثير من دول العالم بأهمية البيانات التي تتضمنها تلك القائمة بالنسبة للمستثمرين والدائنين وغيرهم، فقامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تلزم المنشآت بإعداد قائمة عن التدفقات النقدية ومنها معيار المحاسبة الدولي (IAS1)، والمعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB 95,102,104) ومعيار التقرير المالي (FRS1) الذي أصدرته لجنة المعايير المحاسبية البريطانية (ASB)، ووفقاً لما جاء بهذه المعايير فينبغي الإفصاح عن مدفوعات ضريبة الدخل كجزء من أنشطة التشغيل التي تظهر في تلك القائمة إلا إذا أمكن التعرف عليها تحديداً في كل من أنشطة الاستثمار والتمويل، ولتحديد المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، فإن مصروف ضريبة الدخل الذي يظهر بقائمة الدخل يتم تعديله بكل من ضرائب الدخل المستحقة وضرائب الدخل المدفوعة مقدماً، أما الضرائب المؤجلة فتعتبر من المصروفات غير النقدية أي التي لا تتطلب مدفوعات نقدية خارجة، مثلها في ذلك مثل مصروف الإهلاك وبالتالي يتعين استبعادها عن حساب المدفوعات النقدية لضرائب الدخل (Kieso and Weygandt,2007).

3.3.7.2أثر التغير في الضرائب المؤجلة على الإفصاح المحاسبي.

يرى (الفار،2010:ص97) أن تغيير التركيبة الهيكلية للضرائب المؤجلة سواء من حيث طبيعتها (مدينة/دائنة) أو نوعيتها (موجبة/سالبة) يؤدي إلى إحداث تغيير في العديد من عناصر القوائم المالية مما يتطلب بالتالي الإفصاح عنها تحقيقاً لكفاءة الإفصاح المحاسبي ومنها:

- تغيير قيمة الضريبة واجبة السداد من واقع الإقرار الضريبي.
- تغيير قيمة مصروف الضريبة المحمل على قائمة الدخل.
- تغيير قيمة الربح المحاسبي بعد الضريبة (القابل للتوزيع).
- تغيير قيمة حقوق الملكية.
- تغيير درجة السيولة والتدفقات النقدية.

3.3.8 الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

لقد أولت لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتمامها بكيفية إعداد القوائم المالية المنشورة، لأنها السبيل الوحيد لحصول المستفيدين الخارجيين على المعلومات التي يحتاجون إليها لاتخاذ قراراتهم المناسبة، وفي هذا الصدد أصدرت العديد من المعايير المحاسبية المتعلقة بكيفية إعداد وعرض القوائم مع مراعاة الإفصاح المحاسبي عن كل المعلومات والبيانات، ومن أهم معايير المحاسبة الدولية التي تناولت الافصاح المحاسبي ما يلى: معيار المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية، ومعيار المحاسبة الدولية رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة، ومعيار المحاسبة الدولية رقم (30) الافصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المماثلة، وتتلخص المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، إلى ما أشار إليه معيار المحاسبة الدولي رقم (1) بحيث أوضح مكونات القوائم المالية وغرضها وما تحتويه كل قائمة من القوائم المالية للمنشأة التي يجب إعدادها ونشرها وهم:

1. قائمة المركز المالي.
2. قائمة الدخل الشامل.
3. قائمة التغير في حقوق الملكية.
4. قائمة التدفقات النقدية.
5. السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية.

ولقد تناول هذا المعيار الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية ذات الغرض العام، لكن معايير المحاسبة الدولية الأخرى أوردت متطلبات إفصاح حول القضايا المحاسبية التي تتناولها هذه المعايير

3.3.9 الإفصاح المحاسبي في التشريعات الفلسطينية.

وتتناول الدراسة في هذا الجزء النصوص والتشريعات القانونية المطبقة في فلسطين والتي تناولت الإفصاح في موادها، وبمراجعة هذه النصوص يجد الباحث أنها قد تناولت الإفصاح من حيث طبيعة المعلومات، والبيانات الواجب الإفصاح عنها، وموعد الإفصاح عن تلك المعلومات.

1. قانون الشركات الفلسطيني رقم (6) لسنة 2008م.

وتنص المادة (150) في الفقرتين (1،2) على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة أن يعد خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركات الحسابات والبيانات المنصوص عليها أدناه لعرضها على الهيئة العامة، على أن يزود مجلس الإدارة المسجل وهيئة سوق رأس المال نسخة عن تلك الحسابات قبل الموعد المحدد لاجتماع الهيئة العامة للشركة لمدة لا تقل واحد وعشرين يوماً:

أ. الميزانية السنوية العامة للشركة، وبيان الأرباح والخسائر، وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنة مع السنة المالية السابقة مصدقة جميعها من مدققي حسابات الشركة.

ب. التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها للسنة القادمة.

ونصت المادة (213) في الفقرتين(1،3) أن تنظم الشركة حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير وقواعد المحاسبة الدولية المتعارف عليها والمعتمدة من قبل الجهات المهنية المختصة.

ونصت المادة (215) على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة أن ينشر الميزانية العامة للشركة وحساب أرباحها وخسائرها وخلاصة وافية عن التقرير السنوي للمجلس وتقرير مدققي حسابات الشركة خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ انعقاد الهيئة العامة.

أما عن دور مدقق الحسابات في التبليغ عن أي مخالفة ترتكبها الشركة، فقد نصت المادة (228) إذا اطلع المدقق على أي مخالفة ارتكبتها الشركة للقانون أو نظام الشركة أو أي أمور مالية ذات أثر سلبي على أوضاع الشركة المالية أو الإدارية، فعليه أن يبلغ ذلك خطياً إلى كل من رئيس مجلس الإدارة والمسجل وهيئة سوق رأس المال والسوق، حال اطلاعه أو اكتشافه لتلك الأمور، على أن تعامل هذه المعلومات بسرية تامة من جميع الأطراف لحين البت في المخالفات.

2. قانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011.

وتنص المادة رقم (20) في الفقرة (1) يتعين على المكلف –شركة عامة أو خصوصية أو أي شخص معنوي أو الأشخاص المعفاة دخولهم بموجب التشريعات الاستثمارية– عند تقديم الإقرار الضريبي إرفاق الحسابات الختامية للسنة الضريبية، وشهادة المدقق القانوني المرخص، وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المدقق القانوني المرخص.

3. بورصة فلسطين:

قامت بورصة فلسطين على إعداد نظام سمي بنظام الإفصاح والمعروف بقانون رقم (12) لسنة 2004م، والذي صادق عليه مجلس إدارة السوق في جلسته الرابعة بتاريخ (2006/8/3)، وكذلك مجلس إدارة هيئة سوق المال الفلسطينية في جلسته رقم (20) بتاريخ (2006/12/18)، وقد دخل حيز التنفيذ ابتداءً من (2007/1/1).

وقد تم إجراء بعض التعديلات على بعض المواد من قبل هيئة سوق المال الفلسطينية، والتي تم اعتمادها من مجلس إدارة السوق بتاريخ 2012/12/12 بموجب قرار رقم (2012/1).

وقد بين النظام أهم بنود الإفصاح المطلوبة من الشركات المساهمة المدرجة في السوق كما نصت المادة رقم (3) في الفقرة (1) من قانون الأوراق المالية، حيث ألزم النظام الشركة المدرجة بالإفصاح للسوق عن البيانات المالية الختامية الأولية والمدققة داخلياً خلال فترة خمسة وأربعين يوماً من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة، وطلب الإفصاح عن البيانات المالية السنوية خلال فترة أقصاها ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة مدققة من المدقق القانوني.

كذلك طلب الإفصاح للسوق عن البيانات المالية نصف السنوية من خلال إعداد التقرير نصف السنوي خلال فترة أقصاها خمسة وأربعون يوماً من تاريخ انقضاء نصف السنة المالية للشركة مراجعة من قبل مدقق الحسابات المعتمد، والإفصاح عن البيانات المرحلية من خلال إعداد تقرير دوري (ربع سنوي) وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية وذلك خلال فترة أقصاها شهر واحد من تاريخ انتهاء كل ثلاثة شهور على أن يكون مراجعاً من قبل المدقق الداخلي.

أما الفقرة (3) من نفس المادة فنصت على قيام الشركة المدرجة بإعداد بياناتها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وإذا تعارض أي من هذه المعايير الدولية مع تشريع نافذ في فلسطين تسري أحكام قانون الأوراق المالية وتعليمات الهيئة.

كما ألزمت المادة رقم (39) الشركة المدرجة بالإفصاح للسوق عن الأمور الجوهرية، وتشمل كافة الوقائع والمعلومات التي تستجد على أعمال الشركة وإدارتها ومركزها المالي خلال السنة المالية، والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على سعر الأوراق المالية الخاصة بالشركة المدرجة ،وذلك خلال مدة أقصاها يوم عمل واحد من تاريخ علم الشركة المدرجة بهذه الوقائع أو المعلومات.

وترى الدراسة أن التشريعات والقوانين المطبقة في فلسطين، قد ألزمت الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن جميع الأمور والأحداث الخاصة بالمنشأة، والتي من شأنها أن تؤثر على قرار مستخدمي البيانات المالية، كما أن قانون سوق المال الفلسطيني ساهم بتحقيق مستوى عالٍ من الإفصاح في البيانات المنشورة يضاهي جودة البيانات المالية للشركات المدرجة في أسواق المال العالمية.

3.3.10 معيقات الإفصاح المحاسبي.

أوضح (خلف،2009:ص29) أنه لا يمكن توفير مستوى مثالي للإفصاح وذلك لعدة أسباب منها عدم وجود إلمام كامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعلقة بالقرارات التي تعد البيانات المحاسبية مدخلات لها، وعدم الإلمام الكافي بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى التفاوت الكبير في استجابة متخذي القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل نظم القياس المحاسبي.

بينما يرى (خشارمة،2003:ص98) أن الوصول إلى المستوى الأمثل من الإفصاح، يتم عند تحديد احتياجات مستخدمي البيانات المالية بشكل دقيق ويرافقه القدرة والرغبة لدى العامة في نشر هذه المعلومات، وهناك العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل منها:

1. تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي يضر بمصلحتها.
2. يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المرتبة على المنشأة.
3. عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية على فهمم واستعمال الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.
4. وجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أقل من قيام إدارة المنشأة بنشرها في التقارير الدورية.
5. عدم إلمام المنشأة بالاحتياطات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من معلومات.
6. إن الإفصاح عن المزيد من المعلومات يعد أمراً مكلفاً مما يجعل الإدارة ترفض التوسع في الإفصاح.
7. زيادة كمية المعلومات المفصح عنها سيؤدي إلى تشويش وإرباك الذين يحاولون فهم واستخدام هذا الكم الكبير من المعلومات.

3.4 ملخص الفصل الثالث.

تعد التقارير المالية هي نتاج النظام المحاسبي، والتي تمثل مرآة تعكس أداء الوحدة الاقتصادية بالنسبة للمتابعين والمستخدمين للبيانات المحاسبية، ويجب أن تكون هذه التقارير واقعية تعكس الأحداث المالية التي قامت بها المنشأة، ويجب أن تخلو من الأخطاء و التعقيد.

ويتم إعداد القوائم المالية وعرضها بعد أن يتم قياس عناصر القوائم المالية، وهنا تبرز أهمية القياس المحاسبي، فاختيار بديل القياس المحاسبي المناسب لتحقيق هذه الأغراض وخصائص القوائم المالية يجب أن تكون بعيدة عن التحيز وتضفي مزيداً من الشفافية والموثوقية لها، فإذا تمت عملية القياس بدقة و كفاءة فإنها تعكس ذلك بقوائم مالية ذات معلومات مالية بجودة عالية أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنها تعكس ذلك بإصدار قوائم مالية غير ملائمة لاتخاذ القرارات.

ولقد ارتبط الإفصاح في القوائم المالية ارتباطاً وثيقاً مع القياس المحاسبي، حيث إن الإفصاح الفعَال الناتج من عملية القياس المحاسبي بصورة صحيحة، يهدف لتوفير المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ قرارات مالية واقتصادية عالية الجودة، ويُمكَن مستخدمي البيانات من التنبؤ والتخطيط السليم، الأمر الذي يخفض من درجة عدم لدى المتعاملين بهذه البيانات والمعلومات.

الفصل الرابع

الطريقة والإجراءات

4.1 مقدمة.

4.2 منهجية الدراسة.

4.3 طرق جمع البيانات.

4.4 مجتمع الدراسة.

4.5 أداة الدراسة واختبار مدى صدقها وثباتها.

4.6 المعالجات الإحصائية.

4.7 اختبار التوزيع الطبيعي.

4.8 اختبار فرضيات الدراسة.

4.1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، وكل من مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، وصدقها وثباتها، كما يتضمن هذا الفصل وصفًا للإجراءات الخاصة بتقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرًا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة.

4.2 منهجية الدراسة:

حيث إن الباحث يعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضع الدراسة من خلال اطلاعه على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة التي تسعى إلى التعرف على أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية. والذي يتوافق مع المنهج الوصفي التحليلي الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها من خلال الرجوع للوثائق المختلفة كالكتب والصحف والمجلات وغيرها من المواد التي تثبت صدقها بهدف تحليلها للوصول إلى أهداف البحث، لذلك فقد اعتمد الباحث هذا المنهج للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية حول مشكلة البحث، ولتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضع الدراسة.

4.3 طرق جمع البيانات:

اعتمدت الدراسة على نوعين من البيانات هما:

4.3.1 البيانات الأولية:

حيث تم اللجوء إلى المصادر الأولية للدراسة في الجانب الميداني عبر تطوير قائمة استقصاء لمعرفة أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية. وبعد ذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

4.3.2 البيانات الثانوية:

تمت مراجعة الكتب والدوريات والمنشورات الخاصة أو المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، والتي تتعلق بدراسة تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية ، وأية مراجع قد تسهم في إثراء الدراسة بشكل علمي، وذلك بغرض التعرف على الأسس و الطرق العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وكذلك أخذ تصور عام عن آخر المستجدات التي حدثت و تحدث في مجال الدراسة.

4.4 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين والتي يبلغ عددها (50) شركة حسب الموقع الإلكتروني الرسمي لبورصة فلسطين (www.p-s-e.com). وتبين أن هذه الوحدات موزعة على خمسة قطاعات وهي قطاع الاستثمار، قطاع البنوك، قطاع التأمين، قطاع الخدمات، وقطاع الصناعة. وقد تم توزيع الاستبانات على كافة الشركات المكونة لمجتمع الدراسة، ونظراً لوجود غالبية هذه الوحدات في المحافظات الشمالية للوطن وصعوبة الوصول اليها بطريقة مباشرة للقيود التي يفرضها الاحتلال الصهيوني, فقد تم استخدام الفاكس كوسيلة لتوزيع قوائم الاستقصاء. ولعدم الاستجابة من غالبية الوحدات تم ارسال قوائم الاستقصاء مرة اخرى عن طريق البريد الإلكتروني (الايميل) ومرة ثالثة عن طريق الفاكس. مع المتابعة مع كافة الوحدات بالاتصال تليفوني بهذه الوحدات حتى تم الحصول على استجابة (39) شركة، أي ما نسبته (78%) من الشركات المكونة لمجتمع الدراسة، ولم يستبعد أي منهما نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة، والجداول التالية تبين خصائص المشاركين في تعبئة الاستبيان كما يلي:

4.4.1 القطاع الاقتصادي الذي تتبعه الشركة:

ويوضح جدول رقم (4.1) أن عينة الدراسة شملت (78%) من الشركات المكونة لمجتمع الدراسة، كما يوضح الجدول أن أكبر القطاعات تمثيلاً في عينة الدراسة هما "قطاع الخدمات"، وقطاع الاستثمار بنسبة (25.64%) لكل منهما، وهذا يتناسب مع نسبتهما الفعلية في المجتمع، حيث استجاب (83.33%) من شركات قطاع الخدمات، بينما استجابت شركات قطاع الاستثمار بنسبة (100%) وهذه النسبة تشير إلى التعاون الكبير من قبل قطاع الاستثمار في تعبئة قائمة الاستقصاء،

كما أن (17.95%) من الشركات المستجيبة من "قطاع الصناعة" بنسبة (66.67%)من شركات هذا القطاع، أما أقل القطاعات تمثيلاً فهما " قطاع التأمين"، وقطاع البنوك بنسبة (15.38%)لكل منهما، وهذا يتناسب مع نسبتهما الفعلية في المجتمع، حيث استجاب 75% من شركات كل من القطاعين، وهذا يدل على زيادة اهتمام الشركات الفلسطينية بالبحث العلمي.

جدول رقم (4.1)

توزيع عينة الدراسة حسب القطاع الاقتصادي

القطاع الاقتصادي	التكرار	الحجم الكلي	النسبة إلى المشاركين	نسبة إلى القطاع
قطاع الخدمات	10	12	25.64	83.33
قطاع التأمين	6	8	15.38	75.00
قطاع الصناعة	8	12	20.51	66.67
قطاع الاستثمار	9	9	23.08	100.00
قطاع البنوك	6	8	15.38	75.00
المجموع	**39**	**50**	**100.00**	**78.00**

4.4.2 المسمى الوظيفي:

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم اختيار فئات معينة من الموظفين في الشركات لتعبئة الاستبيان لضمان إجابات أكثر ثباتاً ومصداقية وهذه الفئات هي (مدير مالي، محاسب، مراقب مالي، مدقق داخلي)، ويبين جدول رقم (4.2) أن (58.97%) من عينة الدراسة "مدير مالي"، (20.51%)" محاسب"، 12.82% من عينة الدراسة "مراقب مالي"، بينما (7.69%) من عينة الدراسة "مدقق داخلي"، أي أن أغلب المفحوصين هم من أعضاء الادارة المالية العليا والوسطى، مما يجعلهم على إطلاع مباشر على إعداد القوائم المالية، وبالتالي الحصول على الموثوقية بالبيانات.

جدول رقم (4.2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير مالي	23	58.97
محاسب	8	20.51
مراقب مالي	5	12.82
مدقق داخلي	3	7.69
المجموع	**39**	**100.00**

4.4.3 المؤهل العلمي

يبين جدول رقم (4.3) أن (25.64%) من المشاركين في الدراسة من حملة شهادة الدكتوراه، و30.77% من حملة شهادة الماجستير، بينما (35.90%) من حملة شهادة البكالوريوس، و(7.69%)من حملة شهادة الدبلوم، ويفسر ذلك أن الفئات التي تم اختيارها والموضحة في الجدول (4.3) هي فئات ذات وظائف تشترط المؤهل العلمي، مما يدلل على اهتمام الشركات الفلسطينية بالمؤهل العلمي لمدراءها، أما بالنسبة للدراسة فذلك يزيد من صدق نتائجها حيث المؤهل العلمي للمشاركين يمنحهم امكانية فهم أكبر لموضوع الدراسة.

جدول رقم (4.3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
دكتوراه	10	25.64
ماجستير	12	30.77
بكالوريوس	14	35.90
دبلوم	3	7.69
المجموع	**39**	**100.00**

4.4.4 سنوات الخبرة

يبين جدول رقم (4.4) أن (46.15%) من عينة الدراسة بلغت خبرتهم 16 سنة فأكثر بينما (17.95%) من العينة بلغت خبرتهم "11 -15 سنة وما نسبته (15.38%) من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "6 - 10 سنوات، في حين أن 20.51% من عينة الدراسة بلغت خبرتهم "5 سنوات فأقل" أي أن أغلب المفحوصين هم من ذوي الخبرة مما يعطي للنتائج مصداقية ودقة أكثر، وهذا مؤشر على حجم الخبرات العملية التي تتمتع بها الشركات الفلسطينية.

جدول رقم (4.4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
من 1- 5 سنوات	8	20.51
من 6- 10 سنوات	6	15.38
من 11- 15 سنة	7	17.95
أكثر من 15 سنة	18	46.15
المجموع	**39**	**100.00**

4.4.5 الحصول على دورة في المعيار رقم (12)

يبين جدول رقم (4.5) أن (61.54%) من عينة الدراسة من الحاصلين على دورات متخصصة في المعيار الدولي رقم (12)، مما يعطيهم فهم كافي لتطبيقات هذا المعيار، ومدى الاختلافات بينه وبين التشريعات الضريبية، إلا أن الباحث يرى هنا ضرورة الاهتمام وتوسيع نطاق الدورات في هذا المعيار والمعايير المحاسبية عموماً على كافة الأفراد العاملين في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين

جدول رقم (4.5)

توزيع عينة الدراسة حسب حصولهم على دورة للمعيار رقم (12)

الحصول على دورة في المعيار رقم (12)	التكرار	النسبة المئوية
نعم	24	61.54
لا	15	38.46
المجموع	**39**	**100.00**

4.5 أداة الدراسة:

بغرض التعرف على مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والتعارض بينه وبين التشريعات الضريبية الفلسطينية، فقد تم استخدام قائمة استقصاء لهذا الغرض، وقد تم إعداد قائمة الاستقصاء على النحو التالي:

الجزء الأول: يتكون من خصائص وسمات المشاركين في هذه الدراسة (القطاع الاقتصادي، المسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، وحسب حصولهم على دورات تدريبية متخصصة في المعيار رقم 12).

الجزء الثاني: يتناول مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لمعيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والتعارض بينه وبين التشريعات الضريبية الفلسطينية وتم تقسيمه إلى خمسة محاور كما يلي:

1. المحور الأول: الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل ، ويتكون من 10 فقرات.
2. المحور الثاني: مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، ويتكون من 6 فقرات.
3. المحور الثالث: مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، ويتكون من 6 فقرات.
4. المحور الرابع: مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، ويتكون من 6 فقرات.
5. المحور الخامس: معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل، ويتكون من 12 فقرة.

وتمشياً مع الاتجاهات الحديثة في تصميم قوائم الاستقصاء، فقد تم تصميم الأوزان حسب مقياس ديكارت الخماسي, وتم ترميز الاجابات حسب الجدول التالي.

درجات القياس	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
الترتيبي	5	4	3	2	1

4.5.1 صدق أداة الدراسة

صدق قائمة الاستقصاء يعني التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه (العساف، 1995)، كما يقصد بالصدق " شمول قائمة الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل

من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية أخرى، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها"(عبيدات وآخرون 2001)، وقد تم التأكد من صدق أداة الدراسة بطريقتين كما يلي:

4.5.1.1 الصدق الظاهري للأداة

قام الباحث بعرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من (10) من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الأزهر وكلية التجارة بالجامعة الإسلامية، وكذلك من جامعة الأقصى، وجامعة فلسطين بالإضافة إلى جامعة القدس المفتوحة. ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة الدراسة. وقد طلب من المحكمين إبداء آرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه. ومدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يرونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، إلى جانب المقياس المستخدم في قائمة الاستقصاء، واستناداً إلى الملاحظات التي أبداها المحكمون تم إجراء التَعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تَعديل صياغة العبارات وحذف أو إضافة البعض الآخر منها.

4.5.1.2 صدق الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 15 شركة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

ويبين جدول رقم (4.6) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والمعدل الكلي لفقراته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05)، حيث إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.514، وبذلك تعتبر فقرات الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه.

جدول رقم (4.6)
الصدق الداخلي لفقرات الاستبيان

م.	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الضريبية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.	0.550*	0.034

م.	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
2	تعد الإعفاءات الضريبية سبباً رئيسياً في إحداث فروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة.	0.709**	0.003
3	تحدد الإدارة الضريبية تنزيل المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل قد لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها.	0.567*	0.028
4	يحدد القانون الضريبي طريقة معينة في قياس اهتلاك الأصول وبنسب تختلف عن النسب المقررة وفقاً للمعايير المحاسبية.	0.665**	0.007
5	يفرض القانون طريقة معينة عند احتساب تكلفة مخزون أخر المدة.	0.704**	0.003
6	بعض الإيرادات المتعرف بها محاسبياً لا تخضع ضريبياً بشكل جزئي مثل أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات.	0.740**	0.002
7	لا يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة من اقتناء الاستثمارات المالية إلا عند تحققها فعلياً.	0.656**	0.008
8	لا يتم الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالمخصصات إلا عند تحققها فعلياً.	0.568*	0.027
9	يتم الاعتراف بالخسائر المرحلة لسنة معينة دون الأخذ بالاعتبار مدى استفادة الشركة منها.	0.591*	0.020
10	لا يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن إعادة تقييم الأصول.	0.520*	0.047
11	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية في تاريخ إعداد الميزانية.	0.777**	0.001
12	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل.	0.691**	0.004
13	يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي يتم تشريعها.	0.653**	0.008
14	عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي	0.590*	0.021
15	يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بنهاية فترة إعداد التقارير.	0.751**	0.001
16	يتم إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة عند إعداد التقارير المالية.	0.605*	0.017
17	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام.	0.518*	0.048

م.	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
18	يتم الاعتراف بالزيادة في المبالغ المسددة عن ضرائب الفترة الحالية والسابقة كأصول متداولة.	0.777**	0.001
19	يتم الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي تعود لفترات زمنية سابقة كأصول.	0.751**	0.001
20	يتم الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة	0.672**	0.006
21	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه	0.537*	0.039
22	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لمقابلتها.	0.761**	0.001
23	مصروف ضريبة الدخل الجاري.	0.799**	0.000
24	التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة جارية وتعود إلى فترات سابقة.	0.745**	0.001
25	التغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.	0.595*	0.019
26	مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة.	0.860**	0.000
27	مصروف الضريبة العائد للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .	0.611*	0.016
28	مصروف الضريبة الذي يعود إلى التغير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء الأساسية في احتساب صافي ربح الفترة.	0.628*	0.012
29	عدم وجود كادر مؤهل علمياً وعملياً داخل الوحدات الاقتصادية لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	0.719**	0.003
30	ضعف دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل.	0.641*	0.010
31	عدم وجود الخبراء والاستشاريين القادرين على تطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	0.730**	0.002
32	عدم وجود وعي لدى الإدارة الضريبية بأهمية تطبيق المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	0.566*	0.028
33	عدم إشراك الجمعيات المهنية عند سن القوانين والتشريعات الضريبية.	0.604*	0.017
34	الوضع الاقتصادي السائد في الأراضي الفلسطينية.	0.515*	0.050
35	الوضع السياسي القائم في الأراضي الفلسطينية.	0.564*	0.029

م.	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
36	صعوبة فهم وتفسير نصوص وإرشادات تطبيق المعيار.	0.520*	0.047
37	عدم كفاية المساقات التدريسية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية بالجامعات الفلسطينية.	0.720**	0.002
38	المعايير المحاسبية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية.	0.524*	0.045
39	ضعف الثقافة المحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل.	0.635*	0.011
40	يتطلب إعداد القوائم المالية في ضوء ما ورد في معيار ضرائب الدخل كثيراً من الجهد والوقت.	0.620*	0.014

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "13" تساوي 0.514

4.5.1.3 البنائي لمحاور الدراسة

و يبين جدول رقم (4.7) معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث إن القيمة الاحتمالية لكل فقرة أقل من 0.05 وقيمة r المحسوبة أكبر من قيمة r الجدولية والتي تساوي 0.514.

جدول رقم (4.7)

معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات قائمة الاستقصاء

المحور	البيان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
المحور الأول	الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل	0.775**	0.001
المحور الثاني	قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12.	0.860**	0.000
المحور الثالث	قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12.	0.638*	0.010
المحور الرابع	متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12.	0.676**	0.006
المحور الخامس	معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.	0.520*	0.047

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "13" تساوي 0.514

4.5.2 ثبات أداة الدراسة Reliability:

يمكن تعريف ثبات أداة الدراسة بأنه التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أي وقت (العساف، 1995). وقد أجرى الباحث خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقتين هما طريقة التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ.

4.5.2.1 طريقة التجزئة النصفية Split-Half Coefficient

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجية الرتبة لكل بُعد، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية: معامل الثبات = $\frac{2ر}{1+ر}$ حيث (ر) معامل الارتباط وقد بين جدول رقم (4.8) أن هناك معاملات ثبات كبيرة نسبياً لكافة محاور الاستبيان مما يعطي طمأنينة تجاه استخدام أداة الدراسة في عملية البحث.

جدول رقم (4.8)
معامل الثبات (طريقة التجزئة النصفية)

المحور	عنوان المحور	التجزئة النصفية		
		معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	القيمة الاحتمالية
الأول	الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل	0.676	0.807	0.000
الثاني	قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	0.631	0.774	0.000
الثالث	قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	0.614	0.733	0.000
الرابع	متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	0.638	0.776	0.000
الخامس	معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.	0.434	0.602	0.018

قيمة r الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "13" تساوي 0.514

4.5.2.2 طريقة كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha:

تم استخدام طريقة كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات قائمة الاستقصاء كطريقة ثانية لقياس الثبات، وقد بين جدول رقم (4.9) أن معاملات الثبات مرتفعة لكافة محاور قائمة

الاستقصاء، حيث تراوحت بين (0.655-0.798)، مما يعطي طمأنينة تجاه استخدام أداة الدراسة في عملية البحث، حيث إنها أعلى من الحد المقبول وهو (0.60) (Sekaran, 2005).

جدول رقم (4.9)
معامل الثبات (طريقة والفا كرونباخ)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل	10	0.798
الثاني	قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	6	0.754
الثالث	قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	6	0.655
الرابع	متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12	6	0.701
الخامس	معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.	12	0.706

4.6 المعالجات الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة باستخدام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1. تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه عبارات المحاور الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي (Mean) وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة الأساسية، مع العلم بأنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط حسابي.
3. تم استخدام الانحراف المعياري (Standard Deviation) للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، ويُلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، فكلما

اقتربت قيمته من الصفر كلما تركزت الاستجابات، وانخفض تشتتها بين المقياس (إذا كان الانحراف المعياري واحد صحيحا فأعلى فيعني عدم تركز الاستجابات وتشتتها).

4. اختبار ثبات أداة الدراسة ومصداقيتها من خلال معامل المصداقية (Reliability Coefficient) كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، والتجزئة النصفية (Split-Half Coefficient)، إذ يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها عندما يزيد المعامل على النسبة المئوية (60%)، (Sekaran, 2000).

5. اختبار تحليل الارتباط (Regression Analysis) وبمستوى معنوية (0.05) لقياس مدى الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستقصاء، وذلك بقياس ارتباط نتائج كل فقرة مع نتائج محورها، وقياس ارتباط كل محور مع النتيجة الكلية للقائمة استقصاء.

6. اختبار تحليل الارتباط (Regression Analysis) وبمستوى معنوية (0.05) لقياس العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للدراسة، إضافة إلى إجراء تحليل الارتباط مع ضبط المتغيرات والمتعلقة بسمات عينة الدراسة.

7. اختبار **(Kolmogorov-Smirnov)** لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

8. اختبار One Sample T-Test لقياس مدى إمكانية تعميم نتائج العينة على المجتمع، ومدى دلالتها.

4.7 اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف– سمرنوف (1- Sample K-S)).

تم عرض اختبار كولمجروف– سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً. ويوضح الجدول رقم (4.10) نتائج الاختبار حيث إن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0.05، وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول رقم (4.10)

اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

م	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	قيمة مستوى الدلالة
1	**الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل**	10	1.084	0.191
2	**قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12**	6	0.825	0.504
3	**قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12**	6	0.890	0.406
4	**متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم .12**	6	1.244	0.091
5	**معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.**	12	0.755	0.619
	جميع المحاور	**40**	**0.799**	**0.545**

4.8 اختبار فرضيات الدراسة.

4.8.1 اختبار الفرضية الأولى التي تنص على ما يلي: (لا توجد اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$).

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60%).

والنتائج مبينة في جدول رقم (4.11) والذي يبين آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الأول (الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل) وتبين النتائج أن أعلى فقرات حسب المتوسط الحسابي والوزن النسبي هي كما يلي: الفقرة رقم (7) والتي تنص على " لا يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة من اقتناء الاستثمارات المالية إلا عند تحققها فعلياً " حيث نالت أعلى نسبة قبول بلغت (4.205-84.103%) ويرجع ذلك إلى عدم اعتراف القانون الضريبي بالإيرادات والمصاريف المتحققة فعلياً، يليها الفقرة رقم (1) والتي تنص على "تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الضريبية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية"، والفقرة رقم (5) والتي تنص على "يفرض القانون طريقة معينة عند احتساب تكلفة مخزون أخر المدة"، والفقرة رقم (10) والتي تنص على " لا يتم الاعتراف بالخسائر

الناجمة عن إعادة تقييم الأصول"، حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.974-79.487%) لكل منهما. أما أقل الفقرات قبولاً فكانت الفقرة رقم (3) والتي تنص على " تحدد الإدارة الضريبية تنزيل المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل قد لا يتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" ويمكن تبرير ذلك في أن المشرع الضريبي أخذ المبادئ والمعايير المحاسبية بعين الاعتبار عن صياغة القانون، والفقرة رقم (9) والتي تنص على "يتم الاعتراف بالخسائر المرحلة لسنة معينة دون الأخذ بالاعتبار مدى استفادة الشركة منها" حيث نالت كل منهما أدنى نسبة قبول بلغت (3.872–77.436%) ويرجع ذلك إلى أن القانون يسمح بترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات قادمة وبالتالي يعمل المكلف على الاستفادة من ذلك بأقصى درجة ممكنة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل) تساوي 3.962، والوزن النسبي يساوي 79.231% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 13.339 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. وتدل هذه النتائج أن هناك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل، وتتفق هذه النتائج مع نتائج **العبادي (2003) و عبده (2006)** من حيث أن القواعد المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية في غالبية الوحدات الاقتصادية، لا تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها عالمياً والتي تتعلق بالمحاسبة على ضرائب الدخل في القوائم المالية، ويرى الباحث وجوب أن يكون هناك دوراً لإدارة هيئة سوق المال الفلسطينية من خلال سن تعليمات ولوائح تعمل على تضييق الفجوة بين المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية فيما يتعلق بموضوع الدخل.

جدول رقم (4.11): تحليل فقرات المحور الأول
(الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الضريبية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.	3.974	0.811	79.487	7.506	0.000
2	تعد الإعفاءات الضريبية سبباً رئيسياً في إحداث فروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة.	3.949	0.647	78.974	9.160	0.000
3	تحدد الإدارة الضريبية تنزيل المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل قد لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها.	3.872	0.864	77.436	6.302	0.000
4	يحدد القانون الضريبي طريقة معينة في قياس اهتلاك الأصول وبنسب تختلف عن النسب المقررة وفقاً للمعايير المحاسبية.	3.923	0.739	78.462	7.797	0.000
5	يفرض القانون طريقة معينة عند احتساب تكلفة مخزون أخر المدة.	3.974	0.778	79.487	7.826	0.000
6	بعض الإيرادات المتعرف بها محاسبياً لا تخضع ضريبياً بشكل جزئي مثل أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات.	3.949	0.724	78.974	8.188	0.000
7	لا يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة من اقتناء الاستثمارات المالية إلا عند تحققها فعلياً.	4.205	0.695	84.103	10.828	0.000
8	لا يتم الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالمخصصات إلا عند تحققها فعلياً.	3.923	0.839	78.462	6.868	0.000
9	يتم الاعتراف بالخسائر المرحلة لسنة معينة دون الأخذ بالاعتبار مدى استفادة الشركة منها.	3.872	0.864	77.436	6.302	0.000
10	لا يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن إعادة تقييم الأصول.	3.974	0.843	79.487	7.222	0.000
	جميع الفقرات	**3.962**	**0.448**	**79.231**	**13.399**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "38" تساوي 2.021

ولقياس مستوى الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل من قبل كل شركة من الشركات المشاركة في الدراسة تم استخراج نسبة التطبيق بقسمة مجموع استجابات الشركة لفقرات المحور الأول وقسمتها على عدد الفقرات مضروباً بالدرجة العليا للاستجابة، ويتبين من الجدول (4.12) أن أكثر الشركات التي لديها اختلافات بين

معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل هي الشركات (C2,C10,C12) بنسبة تزيد عن (90%) وهي من قطاعات الخدمات والصناعة، كما أن أقل الشركات اختلافا هي الشركات (C13,C15,C21,C25,C39) بنسبة تقل عن (70%) وهي من قطاعات الخدمات، والتأمين والبنوك، بينما متوسط تطبيق كافة شركات العينة هو (79.23%) مما يدل على وجود اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل، ويرجع ذلك الاختلاف إلى أن معظم الشركات تقوم بإعداد قوائم مالية بغرض الضريبة تراعي بها الاعفاءات والتنزيلات الضريبية، والتي قد لا تتوافق مع القوائم المالية المقدمة للجمهور، مما يجعل نسبة الضريبة تختلف بين هذين النوعين من القوائم المالية، وهذا ما يتوافق مع دراسة عبده (2006)، والذي يرى أنه لا يمكن الأخذ بنظر الاعتبار بمتطلبات المعيار المحاسبة الدولي المعدل رقم(12)"ضرائب الدخل" عند التحاسب عن ضرائب الدخل.

وبالتالي تم رفض الفرضية الأولى، وعليه توجد اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.12):
درجة الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل لدى شركات المساهمة المشاركة في الدراسة

رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق	رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق
C1	الخدمات	82.00	C21	الخدمات	50.00
C2	الخدمات	98.00	C22	الاستثمار	78.00
C3	البنوك	80.00	C23	الخدمات	74.00
C4	التأمين	88.00	C24	الخدمات	82.00
C5	الصناعة	80.00	C25	البنوك	68.00
C6	الاستثمار	78.00	C26	الصناعة	76.00
C7	الاستثمار	78.00	C27	البنوك	72.00
C8	الصناعة	78.00	C28	التأمين	76.00
C9	البنوك	76.00	C29	الاستثمار	80.00
C10	الصناعة	100.00	C30	الاستثمار	80.00
C11	الصناعة	82.00	C31	الخدمات	80.00
C12	الصناعة	98.00	C32	البنوك	74.00
C13	التأمين	68.00	C33	الخدمات	86.00
C14	الخدمات	78.00	C34	التأمين	76.00
C15	البنوك	68.00	C35	البنوك	78.00
C16	الصناعة	88.00	C36	التأمين	74.00
C17	الاستثمار	82.00	C37	الصناعة	88.00
C18	الصناعة	82.00	C38	الخدمات	78.00
C19	التأمين	82.00	C39	الخدمات	68.00
C20	الصناعة	86.00	**النسبة الكلية**		**79.23**

4.8.2اختبار الفرضية الثانية التي تنص على ما يلي: (لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12 عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$).

تبين النتائج في جدول رقم (4.13) والذي يبين آراء أفراد المشاركين في الدراسة في فقرات المحور الثاني (مدى تطبيق الشركة لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) وتبين النتائج أن أعلى فقرات حسب المتوسط الحسابي والوزن النسبي هي كما يلي: الفقرة رقم (1) والتي تنص على "يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية في تاريخ إعداد الميزانية" حيث نالت أعلى نسبة قبول بلغت (3.974-79.487%) وهذا يتفق مع القانون الضريبي على احتساب قيمة مصروف الضريبة وفق النسب المقررة للفترة الزمنية التي تحقق فيها الإيراد، يليها الفقرة رقم (6) والتي تنص على "يتم إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة عند إعداد التقارير المالية" حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.897-77.949%)، يليهما الفقرة رقم (3) والتي تنص على "يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي يتم تشريعها"، والفقرة رقم (4) والتي تنص على " عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي"، حيث نالتا نسبة قبول بلغت (3.846-76.923%) لكل منهما، أما أقل الفقرات قبولاً فكانت الفقرة رقم (5) والتي تنص على "يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بنهاية فترة إعداد التقارير" حيث نالت أدنى نسبة قبول بلغت (3.795-75.897%)، تسبقها الفقرة رقم (2) والتي تنص على"يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل"، حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.821-76.410%) ويرجع ذلك إلى أن مأمور التقدير يعترف بما هو قائم وليس بما هو متوقع.

ومما سبق يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (مدى تطبيق الشركة لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) تساوي (3.863)، والوزن النسبي يساوي (77.265%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي (9.618)

وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق مقبول من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.13): تحليل فقرات المحور الثاني
(قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية في تاريخ إعداد الميزانية.	3.974	0.707	79.487	8.611	0.000
2	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل.	3.821	0.790	76.410	6.482	0.000
3	يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي يتم تشريعها.	3.846	0.904	76.923	5.843	0.000
4	عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي	3.846	1.014	76.923	5.211	0.000
5	يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بنهاية فترة إعداد التقارير.	3.795	0.864	75.897	5.746	0.000
6	يتم إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة عند إعداد التقارير المالية.	3.897	0.852	77.949	6.577	0.000
	جميع الفقرات	**3.863**	**0.560**	**77.265**	**9.618**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "38" تساوي 2.021

ويتبين من الجدول (4.14) أن أكثر الشركات تطبيقاً لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) هي الشركات (C16,C27,C37) بنسبة تزيد عن (90%) وهي من قطاعات البنوك والصناعة، كما أن أقل الشركات لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم

(12) هـي الشـركات (C5,C21,C33) بنسـبة تقـل عـن (65%) وهـي مـن قطاعـات الخـدمات، والصناعة، بينما متوسط تطبيق كافة شركات العينة هو (77.26%) مما يدل على متوسط تطبيق معقول، وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة **القادري (2009)** رغم اختلاف مجتمع الدراسة، ويمكن ارجاع ذلك إلى الانفتاح وتعدد جنسية الشركات وخاصة شركات المساهمة العامة مما يجبرها على تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل عام رغم ما قد يخلقه ذلك من اختلافات وتعارضات مع التشريعات المحلية وخصوصاً الضريبية.

وبالتالي تم رفض الفرضية الثانية، وعليه تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.14)

درجة تطبيق قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12

من قبل كل شركة من الشركات المشاركة في الدراسة

رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق	رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق
C1	الخدمات	80.00	C21	الخدمات	33.33
C2	الخدمات	76.67	C22	الاستثمار	70.00
C3	البنوك	80.00	C23	الخدمات	80.00
C4	التأمين	83.33	C24	الخدمات	86.67
C5	الصناعة	63.33	C25	البنوك	76.67
C6	الاستثمار	66.67	C26	الصناعة	73.33
C7	الاستثمار	73.33	C27	البنوك	100.00
C8	الصناعة	76.67	C28	التأمين	86.67
C9	البنوك	76.67	C29	الاستثمار	73.33
C10	الصناعة	86.67	C30	الاستثمار	86.67
C11	الصناعة	76.67	C31	الخدمات	86.67
C12	الصناعة	73.33	C32	البنوك	70.00
C13	التأمين	76.67	C33	الخدمات	56.67
C14	الخدمات	86.67	C34	التأمين	73.33
C15	البنوك	70.00	C35	البنوك	86.67
C16	الصناعة	90.00	C36	التأمين	80.00
C17	الاستثمار	76.67	C37	الصناعة	90.00
C18	الصناعة	86.67	C38	الخدمات	66.67
C19	التأمين	70.00	C39	الخدمات	80.00
C20	الصناعة	86.67	**النسبة الكلية**		**77.26**

4.8.3 اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على ما يلي: (لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12 عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$).

توضح النتائج المبينة في جدول رقم (4.15) آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق الشركة لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) وتبين النتائج أن أعلى فقرات حسب المتوسط الحسابي الوزن النسبي هي كما يلي: الفقرة رقم (1) والتي تنص على " يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام" حيث نالت أعلى نسبة قبول بلغت (4.154-83.077%) وهذا يتفق مع القانون في كون أن حق الدولة لا يسقط عن صاحبه بالتقادم فالمكلف عليه تسديد الضريبة عن الفترات السابقة والحالية، يليها الفقرة رقم (5) والتي تنص على "يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه" حيث نالت نسبة قبول بلغت (4.077-81.538%)، يليهما الفقرة رقم (4) والتي تنص على "يتم الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة" حيث نالت نسبة قبول بلغت (4.051-81.026%).

أما أقل الفقرات قبولاً فكانت الفقرة رقم (2) والتي تنص على "يتم الاعتراف بالزيادة في المبالغ المسددة عن ضرائب الفترة الحالية والسابقة كأصول متداولة" حيث نالت أدنى نسبة قبول بلغت (3.923-78.465%)، تسبقها الفقرة رقم (3) والتي تنص على"يتم الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي تعود لفترات زمنية سابقة كأصول"، حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.974-79.487%) ويرجع ذلك إلى أن القانون لا يحدد مدة الاستفادة من الخسائر المرحلة من سنوات سابقة.

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق الشركة لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) تساوي (4.030)، والوزن النسبي يساوي (80.598%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي (15.114) وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من

0.05 مما يدل على تطبيق مقبول من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.15)
تحليل فقرات المحور الثالث
(مدى تطبيق الشركة لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام.	4.154	0.630	83.077	11.440	0.000
2	يتم الاعتراف بالزيادة في المبالغ المسددة عن ضرائب الفترة الحالية والسابقة كأصول متداولة.	3.923	0.807	78.462	7.140	0.000
3	يتم الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي تعود لفترات زمنية سابقة كأصول.	3.974	0.628	79.487	9.693	0.000
4	يتم الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة	4.051	0.724	81.026	9.073	0.000
5	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه	4.077	0.664	81.538	10.124	0.000
6	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لمقابلتها.	4.000	0.725	80.000	8.608	0.000
جميع الفقرات		**4.030**	**0.426**	**80.598**	**15.114**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "38" تساوي 2.021

ولقياس نسبة تطبيق قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) من قبل كل شركة من المشاركة في الدراسة تم استخراج نسبة التطبيق بقسمة مجموع استجابات الشركة لفقرات المحور الأول وقسمتها على عدد الفقرات مضروباً بالدرجة العليا للاستجابة، ومن ثم تم الوصول إلى نسبة تطبيق كل شركة من الشركات المشاركة في الدراسة لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

يتبين من الجدول (4.16) أن أكثر الشركات تطبيقاً لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12هي الشركات (C1,C28) بنسبة تزيد عن (93%) وهي من قطاعات التأمين والخدمات، كما أن أقل الشركات تطبيقاً لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12هي الشركات (C8,C17,C20,C21) بنسبة تقل عن (70%) وهي من قطاعات الخدمات، والصناعة والاستثمار، بينما متوسط تطبيق كافة شركات العينة هو (80.60%) مما يدل على متوسط تطبيق معقول وتتفق هذه النتائج مع نتائج **دراسة القادري (2009)**، ويمكن إرجاع ذلك إلى أن الاعتراف بالضرائب المؤجلة وفق المعيار الدولي رقم (12) يؤدي إلى إظهار القيمة العادلة لأصول والتزامات وإيرادات ومصاريف تلك الشركات، مما ينعكس بدوره على عدالة وموثوقية القوائم المالية لتلك الشركات.

وبالتالي تم رفض الفرضية الثالثة، وعليه تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.16)

درجة تطبيق قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12

من قبل شركات المساهمة المشاركة في الدراسة

رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق	رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق
C1	الخدمات	93.33	C21	الخدمات	56.67
C2	الخدمات	83.33	C22	الاستثمار	63.33
C3	البنوك	80.00	C23	الخدمات	80.00
C4	التأمين	83.33	C24	الخدمات	80.00
C5	الصناعة	86.67	C25	البنوك	76.67
C6	الاستثمار	73.33	C26	الصناعة	90.00
C7	الاستثمار	83.33	C27	البنوك	70.00
C8	الصناعة	66.67	C28	التأمين	96.67
C9	البنوك	76.67	C29	الاستثمار	76.67
C10	الصناعة	90.00	C30	الاستثمار	83.33
C11	الصناعة	90.00	C31	الخدمات	86.67
C12	الصناعة	73.33	C32	البنوك	76.67
C13	التأمين	76.67	C33	الخدمات	83.33
C14	الخدمات	83.33	C34	التأمين	76.67
C15	البنوك	76.67	C35	البنوك	76.67
C16	الصناعة	90.00	C36	التأمين	80.00
C17	الاستثمار	66.67	C37	الصناعة	90.00
C18	الصناعة	90.00	C38	الخدمات	80.00
C19	التأمين	83.33	C39	الخدمات	86.67
C20	الصناعة	86.67	**النسبة الكلية**		**80.60**

4.8.4 اختبار الفرضية الرابعة التي تنص على ما يلي: (لا تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12 عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$).

توضح النتائج المبينة في جدول رقم (4.17) آراء أفراد عينة الدراسة في فقرات المحور الرابع (مدى تطبيق الشركة لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) وتبين النتائج أن أعلى فقرات حسب المتوسط الحسابي والوزن النسبي هي كما يلي: الفقرة رقم (2) والتي تنص على " يتم الافصاح عن التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة جارية وتعود إلى فترات سابقة" حيث نالت أعلى نسبة قبول بلغت (3.949-78.974%) ، يليها الفقرة رقم (6) والتي تنص على أنه "يتم الافصاح عن مصروف الضريبة الذي يعود إلى التغير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء الأساسية في احتساب صافي ربح الفترة" حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.923-78.462%)، يليهما الفقرة رقم (1) والتي تنص على "يتم الافصاح عن مصروف ضريبة الدخل الجاري" حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.897-77.949%) ويعود ذلك إلى إلزام هيئة سوق المال الشركات المدرجة بمعايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق القوائم المالية المنشورة وفق ما يعرف بنظام الإفصاح.

أما أقل الفقرات قبولاً فكانت الفقرة رقم (5) والتي تنص على " يتم الافصاح عن مصروف الضريبة العائد للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة" حيث نالت أدنى نسبة قبول بلغت (3.744-74.872%)، تسبقها الفقرة رقم (3) والتي تنص على" يتم الافصاح عن التغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة"، حيث نالت نسبة قبول بلغت (3.821-76.41%).

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (مدى تطبيق الشركة لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12) تساوي (3.863) والوزن النسبي يساوي (77.265%) وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 14.873 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على تطبيق مقبول من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، وتتفق هذه النتائج مع دراسة **محمود (2008)**، إلا أن هذا الإفصاح غير كافي.

جدول رقم (4.17)
تحليل فقرات المحور الرابع
(مدى تطبيق الشركة لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	مصروف ضريبة الدخل الجاري.	3.897	0.718	77.949	7.806	0.000
2	التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة جارية وتعود إلى فترات سابقة.	3.949	0.686	78.974	8.633	0.000
3	التغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.	3.821	0.556	76.410	9.217	0.000
4	مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة.	3.846	0.812	76.923	6.505	0.000
5	مصروف الضريبة العائد للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .	3.744	0.637	74.872	7.286	0.000
6	مصروف الضريبة الذي يعود إلى التغير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء الأساسية في احتساب صافي ربح الفترة.	3.923	0.739	78.462	7.797	0.000
جميع الفقرات		**3.863**	**0.362**	**77.265**	**14.873**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "38" تساوي 2.021

لقياس نسبة تطبيق متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) من قبل كل شركة من المشاركة في الدراسة تم استخراج نسبة التطبيق بقسمة مجموع استجابات الشركة لفقرات المحور الرابع وقسمتها على عدد الفقرات مضروباً بالدرجة العليا للاستجابة، ومن ثم تم الوصول إلى نسبة تطبيق كل شركة من الشركات المشاركة في الدراسة لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

يتبين من الجدول (4.18) أن أكثر الشركات تطبيقاً لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) هي الشركات (C19,C27) بنسبة تزيد عن (93%) وهي من قطاعات التأمين والبنوك، كما أن أقل الشركات تطبيقاً لمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12هي الشركات (C5,C15,C31) بنسبة تقل عن (65%) وهي من قطاعات الخدمات، والصناعة، بينما متوسط تطبيق كافة شركات العينة هو (77.26%) مما يدل على متوسط تطبيق

معقول، ويرجع ذلك إلى أن افصاح الشركات عن ضرائبها المؤجلة من شأنه تضييق الاختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، مما يعطي للقوائم المالية صفة المصداقية، ويجعلها أكثر ملاءمة لفهم جمهور المستثمرين.

وبالتالي تم رفض الفرضية الرابعة، وعليه تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم(12) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.18)

درجة تطبيق متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12

من قبل شركات المساهمة المشاركة في الدراسة

رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق	رمز الشركة	القطاع	نسبة التطبيق
C1	الخدمات	73.33	C21	الخدمات	80.00
C2	الخدمات	76.67	C22	الاستثمار	73.33
C3	البنوك	80.00	C23	الخدمات	76.67
C4	التأمين	70.00	C24	الخدمات	76.67
C5	الصناعة	63.33	C25	البنوك	83.33
C6	الاستثمار	73.33	C26	الصناعة	80.00
C7	الاستثمار	76.67	C27	البنوك	96.67
C8	الصناعة	73.33	C28	التأمين	73.33
C9	البنوك	73.33	C29	الاستثمار	76.67
C10	الصناعة	76.67	C30	الاستثمار	80.00
C11	الصناعة	80.00	C31	الخدمات	60.00
C12	الصناعة	76.67	C32	البنوك	76.67
C13	التأمين	90.00	C33	الخدمات	80.00
C14	الخدمات	76.67	C34	التأمين	76.67
C15	البنوك	70.00	C35	البنوك	83.33
C16	الصناعة	63.33	C36	التأمين	76.67
C17	الاستثمار	76.67	C37	الصناعة	90.00
C18	الصناعة	76.67	C38	الخدمات	80.00
C19	التأمين	93.33	C39	الخدمات	73.33
C20	الصناعة	80.00	**النسبة الكلية**		**77.26**

4.8.5 اختبار الفرضية الخامسة التي تنص على ما يلي: (لا توجد لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$).

والنتائج المبينة في جدول رقم (4.19) تبين آراء أفراد المشاركين في الدراسة حول فقرات المحور الخامس (معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل) وتبين النتائج أن أعلى ثلاث فقرات حسب المتوسط الحسابي والوزن النسبي هي كما يلي: الفقرة رقم (9) والتي تنص على "

عدم كفاية المساقات التدريسية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية بالجامعات الفلسطينية" حيث نالت أعلى نسبة قبول بلغت (4.051-81.026%)، يليها الفقرة رقم (10) والتي تنص على " المعايير المحاسبية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية" حيث نالت نسبة قبول بلغت (4.00-80%)، يليهما الفقرة رقم (1) والتي تنص على " عدم وجود كادر مؤهل علمياً وعملياً داخل الوحدات الاقتصادية لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي (12) المتعلق بضرائب الدخل"، والفقرة رقم (2) التي تنص على " ضعف دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل" حيث نالت كل منهما نسبة قبول بلغت (3.949-78.974%).

أما الفقرات التي لم تلقى قبولاً فكانت الفقرة رقم (6) والتي تنص على " الوضع الاقتصادي السائد في الأراضي الفلسطينية" حيث نالت أدنى نسبة قبول بلغت (2.744-54.872%) ويفسر الباحث ذلك في تأقلم الشركات مع الواقع الحالي، والفقرة رقم (3) والتي تنص على" عدم وجود الخبراء والاستشاريين القادرين على تطبيق قواعد المعيار الدولي (12) المتعلق بضرائب الدخل"، والفقرة رقم (7) والتي تنص على" الوضع السياسي القائم في الأراضي الفلسطينية "، حيث نالت كل منهما نسبة قبول بلغت (2.154-43.077%)

وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع (معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل) تساوي 3.498، والوزن النسبي يساوي 69.956% وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد " 60% " وقيمة t المحسوبة تساوي 9.542 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2.021، ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. ويمكن ارجاع هذه المعيقات إلى ضيق تجربة الشركات الفلسطينية، وقلة انفتاحها على المستثمرين الخارجيين، إضافة إلى ضعف دور الجمعيات المهنية في فلسطين سواء بإصدار أو نشر أو متابعة كل ما هو مستحدث من معايير محاسبية دولية، وعقد دورات متخصصة لإعداد المحاسبين على كل ما هو جديد في هذا المجال.

وبالتالي تم رفض الفرضية الخامسة، وعليه توجد معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (4.19)
تحليل فقرات المحور الخامس
(معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل)

م	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة t	مستوى الدلالة
1	عدم وجود كادر مؤهل علمياً وعملياً داخل الوحدات الاقتصادية لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	3.949	0.605	78.974	9.797	0.000
2	ضعف دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل.	3.949	0.647	78.974	9.160	0.000
3	عدم وجود الخبراء والاستشاريين القادرين على تطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	2.154	0.988	43.077	-5.350	0.000
4	عدم وجود وعي لدى الإدارة الضريبية بأهمية تطبيق المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.	3.667	0.701	73.333	5.940	0.000
5	عدم إشراك المنظمات المهنية عند سن القوانين والتشريعات الضريبية.	3.821	0.644	76.410	7.961	0.000
6	الوضع الاقتصادي السائد في الأراضي الفلسطينية.	2.744	1.093	54.872	-1.464	0.151
7	الوضع السياسي القائم في الأراضي الفلسطينية.	2.154	0.875	43.077	-6.041	0.000
8	صعوبة فهم وتفسير نصوص وإرشادات تطبيق المعيار.	3.872	0.695	77.436	7.833	0.000
9	عدم كفاية المساقات التدريسية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية بالجامعات الفلسطينية.	4.051	0.456	81.026	14.401	0.000
10	المعايير المحاسبية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية.	4.000	0.459	80.000	13.611	0.000
11	ضعف الثقافة المحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل.	3.872	0.732	77.436	7.438	0.000
12	يتطلب إعداد القوائم المالية في ضوء ما ورد في معيار ضرائب الدخل كثيراً من الجهد والوقت.	3.744	0.677	74.872	6.855	0.000
جميع الفقرات		**3.498**	**0.326**	**69.957**	**9.542**	**0.000**

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0.05" و درجة حرية "38" تساوي 2.021

4.8.6 اختبار الفرضية السادسة التي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05."

لاختبار هذه الفرضية تم فحص أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل على التزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) ، ولأغراض إيضاح هذا الأثر تم إدخال البيانات إلى برنامج التحليل الإحصائي SPSS وأجري عليها تحليل الانحدار البسيط، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (4.20) وتشير إلى أن قيمة t المحسوبة لنموذج الانحدار كانت 2.719 وأن مستوى الدلالة والبالغ 0.01 أقل من 0.05. مما يدل على وجود أثر واضح للاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05.

جدول رقم (4.20)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)

$M_{it} = 1.842 + -0.510\ Y_{it} + e_{it}$			
معامل الارتباط	معامل التحديد R2	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة
0.167	0.408	2.719	0.010
حيث Y : الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية M : قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)			

كما يلاحظ من الجدول أيضًا أن القوة التفسيرية للنموذج ممثلة بمعامل التحديد R^2 تساوي 16.7% مما يعني أن الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل في نموذج الانحدار تفسر 16.7 % من والالتزام بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، وهي نسبة معقولة. وتستنتج الدراسة مما سبق وجود أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). ويتوافق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة

متولي (2011) والفار (2010) بأن تطبيق المعيار يحقق القياس السليم لنتائج الأعمال، ويرجع هذا الأثر إلى أن الالتزام بقواعد القياس المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم (12)، في ظل تضارب قواعد القياس له مع قواعد القياس المنصوص عليها في القانون الضريبي، يزيد من الاختلافات الناشئة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل

4.8.7 اختبار الفرضية السابعة التي تنص على: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05."

لاختبار هذه الفرضية تم فحص أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل على التزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) ، ولأغراض إيضاح هذا الأثر تم إدخال البيانات إلى برنامج التحليل الإحصائي SPSS وأجري عليها تحليل الانحدار البسيط، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (4.21) وتشير إلى أن قيمة t المحسوبة لنموذج الانحدار كانت 2.987 وأن مستوى الدلالة والبالغ 0.005 أقل من 0.05. مما يدل على وجود أثر واضح للاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05.

جدول رقم (4.21)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)

$R_{it} = 2.372 + 0.419\ Y_{it} + e_{it}$			
معامل الارتباط	معامل التحديد R2	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة
0.194	0.441	2.987	0.005
حيث Y : الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية R : قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)			

كما يلاحظ من الجدول أيضًا أن القوة التفسيرية للنموذج ممثلة بمعامل التحديد R^2 تساوي 19.4% مما يعني أن الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل في نموذج الانحدار تفسر 19.4% من الالتزام بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، وهي نسبة معقولة. وتستنتج الدراسة مما سبق وجود أثر للاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). ويرجع هذا الأثر إلى أن عدم توافق قواعد الاعتراف المنصوص عليها في المعيار الدولي رقم (12)، مع الاعفاءات والتنزيلات المنصوص عليها في القانون الضريبي، مما يزيد من الاختلافات الناشئة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل

4.8.8 اختبار الفرضية الثامنة التي تنص على: "لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05."

لاختبار هذه الفرضية تم فحص أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل على التزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) ، ولأغراض إيضاح هذا الأثر تم إدخال البيانات إلى برنامج التحليل الإحصائي SPSS وأجري عليها تحليل الانحدار البسيط، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (4.22) وتشير إلى أن قيمة t المحسوبة لنموذج الانحدار كانت −1.817 وأن مستوى الدلالة والبالغ 0.419 أكبر من 0.05. مما يدل على عدم وجود أثر واضح للاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) عند مستوى دلالة 0.05.

جدول رقم (4.22)

نتائج تحليل الانحدار لقياس أثر الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)

$D_{it} = 4.29 - 0.108\ Y_{it} + e_{it}$			
معامل الارتباط	معامل التحديد R2	قيمة T المحسوبة	مستوى دلالة
0.133	0.018	-1.817	0.419
حيث Y : الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية D : متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)			

و يلاحظ من الجدول أيضًا أن القوة التفسيرية للنموذج ممثلة بمعامل التحديد R^2 تساوي 13.3% مما يعني أن الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل في نموذج الانحدار تفسر 13.3% من الالتزام بمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)، وهي نسبة ضعيفة. ويستنتج الباحث مما سبق عدم وجود أثر للاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). ويرجع ذلك إلى أن الافصاح عن الضرائب المؤجلة لا يتأثر بالاختلاف بين بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والالتزام بمتطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12) وهذا يتوافق مع **دراسة العجيلي (2013)** التي رأت أن أثر تلك الفروقات مثل الإعفاءات الضريبية يقتصر على سنة ظهورها دون أن يكون لها أي تبعات ضريبية مؤجلة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5.1 مقدمة.

5.2 النتائج.

5.3 التوصيات.

5.4 دراسات مقترحة.

5.1 مقدمة:

بعد استعراض الإطار النظري لكل من متغيرات الدراسة، تم إجراء الدراسة الميدانية، واختبار فرضيات الدراسة، وبالتالي فقد تم التوصل إلى النتائج والتوصيات التالية:

5.2 النتائج:

بناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة واختبار الفرضيات فإنه يمكن الخروج بالنتائج التالية:

1. هناك اختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل أهمها عدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة من اقتناء الاستثمارات المالية إلا عند تحققها فعلياً، كما أن غالبية الشركات تقوم بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الضريبية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.

2. تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). كما أن أهم القطاعات تطبيقاً لهذه القواعد قطاعي البنوك والصناعة، أما أقلها تطبيقاً لقواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)هي قطاع الخدمات.

3. تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). كما أن أهم القطاعات تطبيقاً لهذه القواعد قطاعي التأمين والخدمات، أما أقلها تطبيقاً لقواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12)هما قطاعا الصناعة والاستثمار.

4. تطبق شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12). كما أن أهم القطاعات تطبيقاً لهذه المتطلبات هي قطاعي التأمين والبنوك، أما أقلها تطبيقاً لمتطلبات الافصاح هي من قطاعات الخدمات، والصناعة.

5. توجد معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل. ويمكن ارجاع هذه المعيقات إلى ضيق تجربة الشركات الفلسطينية، وضعف انفتاحها على المستثمرين

الخارجيين، إضافة إلى ضعف دور الجمعيات المهنية في فلسطين سواء بإصدار أو نشر أو متابعة كل ما هو مستحدث من معايير محاسبية دولية، وعقد دورات متخصصة لإعداد المحاسبين على كل ما هو جديد في هذا المجال.

6. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

7. يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

8. لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم (12) والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل والتزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين متطلبات الافصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم (12).

5.3 التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فإنها توصي بما يلي:

1. ضرورة سن تعليمات ولوائح تعمل على تضييق الفجوة بين المعيار المحاسبي والتشريعات الضريبية فيما يتعلق بموضوع المحاسبة عن ضرائب الدخل.

2. ضرورة قيام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بالاستعانة بكادر مؤهل علمياً وعملياً لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي (12) المتعلق بضرائب الدخل والمعايير المحاسبية الأخرى.

3. العمل على تفعيل دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل والمعايير الدولية الأخرى من خلال الاطلاع على التطورات الحادثة في معايير المحاسبة الدولية.

4. نشر الوعي لدى الإدارة الضريبية بأهمية تطبيق المعيار الدولي (12) المتعلق بضرائب الدخل، مع العمل على الاستفادة من الخبراء والاستشاريين القادرين على معالجة التناقض بين التشريعات الضريبية والمعيار المحاسبي مع ضرورة إشراك المنظمات الأكاديمية والمهنية عند سن القوانين والتشريعات الضريبية.

5. ضرورة أن تقوم الجامعات الفلسطينية و الجمعيات المهنية بمضاعفة اهتماماتهم في مجال المعايير المحاسبية من خلال تحديث الإعداد الأكاديمي لطلبة الجامعات الفلسطينية بما يتناسب مع التوجهات الحديثة.

6. نشر الثقافة المحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية مما يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل.

7. ضرورة التوسع في مجال الإفصاح المحاسبي والضريبي في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين، لإضفاء المزيد من المصداقية والموثوقية في المعلومات المحاسبية المنشورة.

5.4 الدراسات المقترحة

1. أثر التعديل في التشريعات الضريبية على جودة الافصاح في القوائم المالية لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين.

2. أثر التزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بمعايير المحاسبة الدولية على ثقة المستثمرين بقوائمها المالية.

3. أثر التزام شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين بمعايير المحاسبة الدولية في زيادة القيمة السوقية.

المراجع

أولا: المراجع العربية

- أبو المكارم، وصفي عبدالفتاح **(2000)**، " **المحاسبة المالية المتوسطة** "، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
- أبو المكارم، وصفي عبدالفتاح **(2004)**، " **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية** "، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
- أبو حشيش، خليل عواد **(2004)**، "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**"، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن.
- أبو نصار، محمد والمشاعلة، محفوظ والشهوان، فراس **(2009)**، "**محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق**"، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- أبوزيد، محمد المبروك **(2005)**، "**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**"، دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- أحمد، أسامة علي **(2001)**، " **القياس والإفصاح المحاسبي للوفورات الضريبية للأصول الرأسمالية–دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الصناعية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- أحمد، أسامة علي **(2003)**، "**دراسات في الفكر المحاسبي الضريبي– مدى التوافق بين أحكام التشريع الضريبي المصري للضريبة على أرباح شركات الأموال ومتطلبات المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالمحاسبة عن ضرائب الدخل**"، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- أحمد، أسامة علي **(2008)**، "**الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية**"، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
- بدوي، محمد **(2007)**، "أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون 91 لسنة 2005 على معيار المحاسبة المصري رقم 24 الخاص بضرائب الدخل"، **المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان "الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005**"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.

- بدوي، محمد عباس (**2005**)، "**المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
- بدوي، محمد عباس (**2007**)، "**المحاسبة البيئية بين النظرية والتطبيق**"، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية، مصر.
- بدوي، محمد وعثمان، الأميرة (**2000**)، "**دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**"، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر.
- بزماوي، محمد حسام (**2002**)، "**القياس والإفصاح المحاسبي للأداء الاجتماعي في المنشآت الصناعية**"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، حلب، سوريا.
- البطريق، يونس أحمد (**2004**)، "**النظم الضريبية**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
- جربوع، يوسف محمود (**2007**)، "مدى تطبيق القياس والإفصاح المحاسبين المسئولية الاجتماعية بالقوائم المالية في شركات قطاع غزة"، **مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، الجامعة الإسلامية، غزة، ص.ص239-281.
- جربوع، يوسف محمود وحلس، سالم عبدالله (**2002**)، "**المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**"، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- جرينونيخ، هيني فان (**2006**)، " **معايير التقارير المالية الدولية – دليل التطبيق**"، ترجمة حماد طارق عبد العال، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، مصر.
- جمعة، أحمد حلمي (**2009**)، "**المدخل السلوكي في المحاسبة المالية**"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الجندي، حسني (**2006**)، " **القانون الجنائي الضريبي**"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.
- حسين، رلى عبدالرازق (**2010**)، "**مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- حماد، طارق عبد العال (**2000**)، "**التقارير المالية- أسس الإعداد والعرض والتحليل**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.

- حماد، طارق عبد العال **(2007)**، "**الدليل العملي لتطبيق معايير المحاسبة المصرية وآثارها الضريبية**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر.
- حمدان، مأمون **(2008)**، "**تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا**"، متاح إلكترونياً على موقع http://www.shatharat.net/vb/showthread.php?t=1500 .
- حنان، رضوان حلوة **(2003)**، " **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير –دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حنان، رضوان حلوة **(2003)**، " **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- حوسو، محمد محمود **(2005)**، "**التدقيق للأغراض الضريبية**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- الحيالي، وليد ناجي **(2007)**، "**نظرية المحاسبة**"، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك.
- خشارمة، حسين علي **(2003)**، "مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن"، **مجلة جامعة النجاح للأبحاث**، المجلد السابع عشر، العدد الأول، جامعة الإمارات العربية المتحدة، الإمارات، ص.ص93–98.
- خصاونة، جهاد سعيد **(2000)**، "**المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفقا للتشريع الاردني**"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الخطيب، خالد **(2000)**، "**الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية –أصولها ومحاسبتها**"، مؤسسة زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- الخفاجي، عبد الرسول شاكر **(1988)**، "**نظرية الدخل في التشريع الضريبي في العراق**"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق.
- خلف، جهاد صبحي **(2014)**، " **ضريبة الدخل بموجب قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 –دراسة تحليلية نقدية**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- خلف، لعيبي هاتو **(2009)**، " **الافصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية**"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك.

- خليفة، محمد عبد العزيز **(2008)**، "**الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية في ضوء أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005**"، بدون ناشر، مصر.
- خليل، عطا الله وارد والعشماوي، محمد عبد الفتاح **(2008)**، " **الحوكمة المؤسسية :المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة**"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- داود، فادي عزام **(2015)**، " **مدى تطابق تعليمات ضريبة الدخل مع قرار بقانون رقم 8 لسنة 2011** "، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- دقه، عبد الرحمن **(2003)**، "**العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- ديوان الفتوى والتشريع **(2005)**، "قانون ضريبة الدخل رقم 17 لعام 2004"، **جريدة الوقائع الفلسطينية**، العدد 53، فلسطين، متاح إلكترونياً على موقع: http://www.dft.gov.ps/index.php?option=com_dataentry&pid=12&leg_id=%20494
- ديوان الفتوى والتشريع **(2011)**، "قانون ضريبة الدخل رقم 8 لعام 2011"، **جريدة الوقائع الفلسطينية**، عدد ممتاز 5، فلسطين.
- الرحيلي، عوض سلامة فايز **(2004)**، " دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية: دراسة تحليلية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد الحادي والأربعون، العدد الثاني، جامعة الاسكندرية، مصر، ص.ص301-302.
- زعرات، فريد **(2009)**، "**معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية**"، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب، الجزائر.
- زهران، عماد حسني **(2005)**، "**مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- زيود، عبداللطيف وآخرون **(2007)**، " دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار"، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية**، المجلد التاسع والعشرون، العدد الأول، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، ص171-188.

- السعدني، مصطفى حسن **(2007)**، "مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات"، بحث مقدم إلى: **المؤتمر الدولي مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة**، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات، الإمارات.
- السكافي، أيمن عبد الكريم **(2014)**، " **أثر الإعفاءات الضريبية على القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة فلسطين** "، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
- سلامة، صلاح حسن **(2006)**، "المشكلات التطبيقية للمحاسبة الضريبية في صناعة الطباعة ومقترحات علاجها في مصر –دراسة ميدانية"، **مجلة كلية التجارة**، العدد الأول، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- السلاميين، ياسر غازي والدقة، عبد الرحمن قاسم **(2007)**، "المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين"، مطبعة رابطة الجامعيين، الخليل، فلسطين.
- السلفيتي، عبد الرحمن **(2004)**، "**تأثير ضريبة الدخل على تمويل الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.
- سلمان، محمد والبدران، عبد الخالق **(2009)**،" الفروقات المهمة بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية"، **مجلة العلوم الاقتصادية**، المجلد السادس، العدد الرابع والعشرون، جامعة بغداد، العراق، ص.ص119–138.
- سويد، بسمة **(2012)**، "**دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية– القيمة العادلة**"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- السيد، سيد عطا الله **(2009)**، "**النظريات المحاسبية المالية**"، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن.
- شامية، أحمد والخطيب، خالد **(2007)**، "**أسس المالية العامة**"، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر ، عمان، الأردن.
- الشوابكة، سالم حمد **(2000)**، "**المالية العامة والتشريعات الضريبية**"، دار رند للنشر والتوزيع، دمشق، سوريا.
- الشوابكة، سالم حمد **(2005)**، "الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد الحادي والعشرون، العدد الثاني، جامعة دمشق، سوريا، ص.ص37–78.

- صبري، نضال رشيد **(2003)**، "**القطاع العام ضمن الاقتصاد الفلسطيني**"، المؤسسة الفلسطينية لدراسة الديموقراطية، رام الله، فلسطين.
- صبري، نضال رشيد **(2007)**، "**محاسبة ضريبة الدخل**"، منشورات جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.
- الصفار، هادي رضاء **(2009)**، "**مبادئ المحاسبة المالية ،القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- العبادي، هيثم **(2003)**، " **مدى مواءمة قوانين وتشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية** "، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن.
- عبد الحميد، عبد المطلب **(2005)**، "**اقتصاديات المالية العامة**"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- عبد الحي، مرعي وبدوي، محمد عباس **(2003)**، "**مقدمة في أصول المحاسبة المالية**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
- عبد العزيز، السعيد محمد **(2006)**، "بحث ق91 بين أحكام التشريع والتطبيق"، **المؤتمر الضريبي الحادي عشر (النظام الضريبي المصري 91 لسنة 2005 المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول)**، دار الدفاع الجوي، القاهرة، مصر.
- عبداللطيف، شادو**(2014)**، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- عبده، عبد الرحيم **(2006)**، " **الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية :حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية** "، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن وعبد الخالق، كايد**(2001)**، "**البحث العلمي، مفهومه، أدواته، وأساليبه**"، دار الفكر، عمان.
- العجيلي، عمر تركي **(2013)**، " **أثر عدم تبني معيار المحاسبة الدولي (12) ضرائب الدخل على القوائم المالية** "، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- عدون، ناصر دادي وهواري، معراج **(2011)**، "**دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية و أثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، متاح إلكترونياً على موقع www.kantakji.com/media/1405/917.doc .

- العساف، صالح (**1995**)، "**المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية في العلوم السلوكية**"، مكتبة العبيكان، الرياض.
- علاونة، عاطف (**2011**)، " **قانون جديد لضريبة الدخل في الأراضي الفلسطينية** "، لقاءات الطاولة المستديرة، معهد ابحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، فلسطين، متاح إلكترونياً على موقع http://www.mas.ps/2012/sites/default/files/round11.pdf .
- العلول، عبدالمنعم (**2008**)، "**دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة** "، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العليمات، نوفان حامد (**2010**)، "**القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسئولية الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية**"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، دمشق، سوريا.
- العمر، حسين (**2002**)، " **مبادئ المالية العامة**"، الطبعة الأولى، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، الكويت.
- الغانم، محمد محمود (**2011**)، "**الاعتراضات الضريبية: أسبابها وسبل معالجتها من وجهة نظر كل من دائرة ضريبة الدخل والمكلفين**"، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
- الفار، شرقاوي عبد الظاهر (**2010**)، "**أثر معايير المحاسبة المصرية على الضرائب المؤجلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية في ظل تطبيق التشريع الضريبي المصري**"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر.
- الفداغ، فداغ (**2002**)، " **المحاسبة المتوسطة: النظرية والتطبيق في القوائم المالية والاصول**"، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- القادري، منى (**2009**)، " **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل** "، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- القاضي، حسين، وحمدان، مأمون (**2008**)، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- قباجة، أحمد (**2011**)، "**النظام الضريبي الفلسطيني**"، منشورات مركز بيسان للبحوث والإنماء بالشراكة مع شبكة المنظمات الأهلية الفلسطينية، رام الله، فلسطين.

- الكامل، بالعيد محمد **(2011)**، "**دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها**"، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
- لايقة، رولا كاسر **(2008)**، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا.
- لطفي، أمين السيد **(2007)**، " **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.
- لطفي، أمين السيد **(2007)**، " **نظرية المحاسبة: القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**"- الجزء الثاني، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.
- متولي، محمد موسى **(2011)**، "**أثر اختلاف المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة على منفعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة مع دراسة تطبيقية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الاسكندرية، الاسكندرية، مصر.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين **(2008)**، " **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية** "، الأردن.
- محمد، تامر سعيد **(2004)**، "**أسلوب مقترح للمحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية- دراسة ميدانية**"، رسالة ماجستير، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- محمد، جمال كامل **(2011)**، "**أثر الاختلاف في تطبيق معايير المحاسبة وقانون الضرائب على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية لشركات المقاولات**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، القاهرة، مصر.
- محمد، رسلان **(2012)**، "السياسة الضريبية الفلسطينية كأحد محددات النشاط الاستثماري الخاص"، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، العدد الثاني عشر، جامعة بسكرة، الجزائر، ص.ص205-223.
- محمد، سعيد عبدالمنعم ومحمد، تامر سعيد **(2005)**، "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية- المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المحاسبة عن ضرائب الدخل**"، الطبعة الأولى، بدون ناشر، مصر.

- محمود، ياسمين **(2008)**، " **تطوير الإفصاح المحاسبي الضريبي كأداة لخدمة مستخدمي التقارير المالية–دراسة تطبيقية** "، رسالة ماجستير، جامعة حلوان، القاهرة، مصر.
- مصطفى، عبد العزيز السيد **(1997)**، "المحاسبة عن ضرائب الدخل في القوائم المالية –دراسة تحليلية مقارنة بالتطبيق على شركات المساهمة العمانية الخاضعة لضريبة الدخل على الشركات"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، المجلد السابع والثلاثون، العدد واحد وخمسون، جامعة القاهرة.
- مطر، محمد عطية **(2006)**، "**نظرية المحاسبة** "، الطبعة الأولى، جامعة القدس المفتوحة، مكتبة دار المنار، عمان، الأردن.
- مطر، محمد والسويطي، موسى **(2008)**، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- مقلد، محمد محسن **(2008)**، "**نحو مؤشر للإفصاح المحاسبي البيئي الاختياري**"، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، طنطا، مصر.
- منصور، إيهاب خضر **(2004)**، "**العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- المهندي، محمد عبدالله وصيام، وليد زكريا **(2007)**، "أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم"، **مجلة العلوم الإدارية**، المجلد الرابع والثلاثون، العدد الثاني، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- موسى، عمرو عبدالعزيز **(2006)**، "**ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل**"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.
- ناشد، سوزي عدلي **(2000)**، "**الوجيز في المالية العامة**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر.
- نور، أحمد **(2000)**، " **المحاسبة المالية : القياس و التقييم و الافصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة** "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر.
- هيبه، حمدي محمد **(2007)**، "مدى الالتزام بمعايير المحاسبة عند إجراء المحاسبة الضريبية للشركات والمنشآت"، **المؤتمر الضريبي التاسع**، دار الدفاع الجوي، القاهرة، مصر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Belkaoui, Ahmed (2004), " **Accounting Theory**", 5th Edition, Thomson Learning, London.
- Blanceshette, M. (2001), **"six proposed Criteria can help assess current and Proposed accounting Standards and practices"**, The derivative debate, Sydney, Australia.
- Choi, F., Meek, G. (2007), **"International Accounting"** 6th Edition, Prentice Hall International, London.
- Choi, F.,(2002), " Financial Disclosure and Entry to the European Capital"**, Journal Accounting Research, autumn**, Vol. (50), No.(2), p160.
- Citron, D., (2001), "The Valuation of Deferred Taxation: Evidence from the UK Partial Provision Approach**"**, **Journal of Business Finance & Accounting,** Vol. (28), Issue (7-8), pp. 821–852.
- Dotan, A., (2002), "On The Value of Deferred Taxes**", Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics**, Vol. (28), Issue (2), Available on: http://www.ssrn.com.
- Gee, M. & Mano, T. (2006)," Accounting for Deferred Tax in Japanese Banks and the Consequences for Their International Operations" **ABACUS**, Vol. (42), No.(1), pp. 1-21.
- Gordon, E. & Peter, J., (2004), " Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the U.K **", The Accounting Review,** Vol. (79), No. (1), pp. 97-124**.**
- International Accounting Standards Board,(2008), "**International Financial Reporting Standards (IFRSs)**" , London: International Accounting Standards Board, p91.Available on: http://www.cma-1.blogspot.com/
- Jagwani, B., (2008), **"Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has the Dust Finally Settled in India? "**, Available on: http://www.ssrn.com.
- Jiangli, W., Unal, H. & Yom, C. (2006)," Relationship Lending, Accounting Disclosure, and Credit Availability during Crisis", **Journal of Money, Credit and Banking**, Vol. (40), Issue (1), pp.25-55.
- Keen, M.,(2011), " Rethinking the Taxation of the Financial Sector", **Oxford journal**, Vol. (57), No. (1), pp.1-24.
- Kieso, D., Weygandt J., & Terry, W., (2014), **"Intermediate Accounting",** 12th Edition, John Wiley & Sons, USA.

- Kumar, K. & Visvanathan, G.,(2003), " The Information Content of the Deferred Tax valuation Allowance "**, The Accounting Review,** Vol. (78), No.(2), pp. 471-490.
- Kraal, D. & Yapa, P., (**2015),** "The Adoption of International Accounting Standard (IAS) 12 Income Taxes: Convergence or Divergence with Local Accounting Standards in Selected ASEAN Countries?"**, Australasian Accounting Business and Finance Journal,** Vol. (9), No. (1), Article (7).
- Leahey, A., **(**2001**),** "A Worksheet for Accounting for Deferred Taxes"***, Journal of Accountancy ,*** Vol. (180), No. (3), pp. 87–90.
- Martin, J. & Vernon. M. (2001), " SFAS109 Accounting for Income Taxes: An Overview with Examples", **National Public Accountant**, Vol.(46), No. (1), pp. 7-18.
- Narasimhan, S. & Harisha B., (2006), "Impact of Deferred Tax Facility on Firm Value", **The Chartered Accountant**, Vol. (55), No. (6), pp.56 – 63.
- Petersen, C. & plenborg, T., (2012), " **Financial statement analysis**", Prentice Hall, England.
- Poterba, J., Rao, N.& Seidman, J. ,(2009), **"Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior around Corporate Tax Changes",** National Tax Journal, Vol. (64), Issue (1), Available on: http://www.ssrn.com.
- Rafay, A. & Ajmal, M.,(2014), "Earnings Management through Deferred Taxes Recognized under IAS 12: Evidence from Pakistan"**, Lahore Journal of Business,** Vol. (3), No.(1),pp.1-19.
- Schroeder, R., Clark, M. & Cathey, J., (2013), **"Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases",** 11th Edition, Wiley Inc, USA.
- Sekaran U. (2005), "***Research Methods for Business With Spss 13.0 Set***"', 4th ed., New York: John Wiley and Sons, Hoboken, New Jersey.
- Venter, Elmar,(2006), "deferred tax 14.5% or 29%", **Accountancy SA,** The South African Institute of Chartered Accountants, pp.10-15.
- White, G., Sondhi, A. & Fried, D.,(2003), **"The Analysis and Use of Financial Statements**", 3rd Edition**,** Wiley Inc, USA.

- Wong, N., (2006), " Accounting for deferred taxes under NZ IAS 12", **Business Review**, Vol. (8), No.(1), The University of Auckland, pp. 55 – 59.

الملاحق

ملحق رقم (1)

قائمة استقصاء

جامعـــــة الأزهـــــر – غـــــزة
عمادة الدراسات العليا والبحث العلمـي
كليـــة الاقتصـاد والعلـــوم الإداريـــة
برنامـــج ماجستيـــر المحاسبـــة

السادة / ..... المحترمين

تحية طيبة وبعد ,,

يقوم الباحث بدراسة بعنوان " أثر الاختلاف في تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) وقانون ضريبة الدخل رقم (8) لسنة 2011 على القياس والإفصاح عن ضرائب الدخل في القوائم المالية "، حيث يسرنا مساهمتكم في هذه الدراسة من خلال الإجابة على فقرات قائمة الاستقصاء و إعادتها للباحث في أقرب فرصة ممكنة، حتى يتسنى تحليل هذه الإجابات و التي تمثل في رأى الباحث أحد الدعامات الأساسية لإثراء البحث، و ما يسفر عنه من نتائج، مع العلم بأن جميع البيانات سوف تحظى بالسرية التامة وسوف يتم الإفصاح عن البيانات المستقاة من قائمة الاستقصاء في شكل إجمالي لا تكشف عن اسم القائم بالإجابة عليها.

مع جزيل الشكر لحسن تعاونكم

أحمد محمود عبد الفتاح
bolian3000kh@hotmail.com

نبذة عن معيار المحاسبة الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل".

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ولكن بسبب اختلاف التشريع الضريبي عن معايير المحاسبة في العديد من المعالجات والأمور، فإن هذا يؤدي إلى اختلافات في المعاملة الضريبية عن المعالجة المحاسبية لبعض البنود والعناصر المؤثرة في تحديد الدخل الخاضع للضريبة، الأمر الذي سوف ينتج عنه اختلافات –اختلافات مؤقتة– ما يسمى بالضرائب المؤجلة ولقد تطرقت لجنة معايير المحاسبية الدولية إلى موضوع ضرائب الدخل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 12، وذلك لتوحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بأصول وخصوم الضريبة المؤجلة وكيفية الاعتراف بها.

الجزء الأول: معلومات عامة

أولاً: معلومات تتعلق بالشركة المدرجة.

1. القطاع الذي تنتمي له الشركة.

□ قطاع الصناعة □ قطاع الاستثمار □ قطاع البنوك
□ قطاع الخدمات □ قطاع التأمين

ثانياً: المعلومات الشخصية (تتعلق بالمستقصى منه).

1. المسمى الوظيفي.

□ مدير مالي □ محاسب □ مراقب مالي □ مدقق داخلي

2. المؤهل العلمي.

□ دكتوراه □ ماجستير □ بكالوريوس □ دبلوم

3. سنوات الخبرة.

□ 1-5 □ 6-10 □ من 11-15 □ أكثر من 15

4. هل تلقيت دورات تتعلق بمجال معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والمتعلق بضرائب الدخل؟

□ نعم □ لا

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

برجاء وضع علامة **(X)** أمام الإجابة التي ترون أنها تناسب أراءكم.

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: الاختلافات بين معيار المحاسبة الدولي رقم 12 والتشريعات الضريبية في المعالجة الضريبية للدخل						
1	تقوم الشركة بإعداد قوائم مالية خاصة للأغراض الضريبية تختلف عن تلك المعدة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية.					
2	تعد الإعفاءات الضريبية سبباً رئيسياً في إحداث فروقات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة.					
3	تحدد الإدارة الضريبية تنزيل المصاريف والنفقات بنسب معينة بشكل قد لا يتوافق مع مبادئ أو معايير المحاسبة المتعارف عليها.					
4	يحدد القانون الضريبي طريقة معينة في قياس اهتلاك الأصول وبنسب تختلف عن النسب المقررة وفقاً للمعايير المحاسبية.					
5	يفرض القانون طريقة معينة عند احتساب تكلفة مخزون أخر المدة.					
6	بعض الإيرادات المتعرف بها محاسبياً لا تخضع ضريبياً بشكل جزئي مثل أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات.					
7	لا يتم الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المتحققة من اقتناء الاستثمارات المالية إلا عند تحققها فعلياً.					
8	لا يتم الاعتراف بالمصاريف المتعلقة بالمخصصات إلا عند تحققها فعلياً.					
9	يتم الاعتراف بالخسائر المرحلة لسنة معينة دون الأخذ بالاعتبار مدى استفادة الشركة منها.					
10	لا يتم الاعتراف بالخسائر الناجمة عن إعادة تقييم الأصول.					
المحور الثاني: قواعد القياس المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12.						
1	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية الجارية بالمبلغ المتوقع دفعه أو استرداده باستخدام معدلات وقوانين الضريبة السارية في تاريخ إعداد الميزانية.					
2	يتم قياس الالتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة بموجب معدلات الضريبة المتوقع تطبيقها في الفترة التي يسدد فيها الالتزام أو يتحقق فيها الأصل.					
3	يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي يتم تشريعها.					
4	عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فإن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي					
5	يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي					

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
	يمكن أن تتبع الطريقة التي يتوقع فيها المشروع بنهاية فترة إعداد التقارير.					
6	يتم إعادة النظر بالمبلغ المرحل للأصل الضريبي المؤجل في نهاية كل فترة عند إعداد التقارير المالية.					
المحور الثالث: قواعد الاعتراف المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12.						
1	يتم الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام.					
2	يتم الاعتراف بالزيادة في المبالغ المسددة عن ضرائب الفترة الحالية والسابقة كأصول متداولة.					
3	يتم الاعتراف بالمنفعة المتعلقة بالخسائر الضريبية التي تعود لفترات زمنية سابقة كأصول.					
4	يتم الاعتراف بالتزامات الضريبة المؤجلة للفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة التي ترتبط بالشهرة إلى الحد الذي لا تنشأ فيه من الاعتراف الأولي بالشهرة					
5	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل مقابل كافة الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه					
6	يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل لقاء الخسائر والخصومات الضريبية غير المستخدمة المدورة إلى حين تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لمقابلتها.					
المحور الرابع: متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار الدولي رقم 12. **تقوم الشركة لديكم بالإفصاح عن التالي:**						
1	مصروف ضريبة الدخل الجاري.					
2	التعديلات المعترف بها في الفترة عن ضريبة جارية وتعود إلى فترات سابقة.					
3	التغيرات في معدلات الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة.					
4	مصروف الضريبة المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة أو التغير في معدلات الضريبة.					
5	مصروف الضريبة العائد للبنود غير العادية المعترف بها خلال الفترة .					
6	مصروف الضريبة الذي يعود إلى التغير في السياسات المحاسبية أو الأخطاء الأساسية في احتساب صافي ربح الفترة.					
المحور الخامس: معيقات تحقيق التناسق في المعالجة المحاسبية عن ضرائب الدخل.						
1	عدم وجود كادر مؤهل علمياً وعملياً داخل الوحدات الاقتصادية لفهم وتطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.					
2	ضعف دور الجمعيات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة بالتوعية بأهمية					

رقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافق بشدة
	وفوائد تطبيق معيار ضرائب الدخل.					
3	عدم وجود الخبراء والاستشاريين القادرين على تطبيق قواعد المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.					
4	عدم وجود وعي لدى الإدارة الضريبية بأهمية تطبيق المعيار الدولي 12 المتعلق بضرائب الدخل.					
5	عدم إشراك المنظمات المهنية عند سن القوانين والتشريعات الضريبية.					
6	الوضع الاقتصادي السائد في الأراضي الفلسطينية.					
7	الوضع السياسي القائم في الأراضي الفلسطينية.					
8	صعوبة فهم وتفسير نصوص وإرشادات تطبيق المعيار.					
9	عدم كفاية المساقات التدريسية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية بالجامعات الفلسطينية.					
10	المعايير المحاسبية معدة لتناسب الدول المتقدمة أكثر من الدول النامية.					
11	ضعف الثقافة المحاسبية لدى أغلب مستخدمي القوائم المالية مما لا يشجع الشركات على الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية ومنها معيار ضريبة الدخل.					
12	يتطلب إعداد القوائم المالية في ضوء ما ورد في معيار ضرائب الدخل كثيراً من الجهد والوقت.					

الملحق رقم (2)
جدول المحكمين والخبراء

الرقم	الاسم	الدرجة العلمية
1	أ.د. جبر الداعور	أستاذ المحاسبة – جامعة الأزهر – غزة
2	د. ماهر درغام	أستاذ المحاسبة المشارك – الجامعة الإسلامية – غزة
3	د. إسكندر نشوان	أستاذ المحاسبة المساعد – جامعة الأقصى – غزة
4	د. عبد الناصر وادي	أستاذ المحاسبة بجامعة الأقصى
5	أ.د. سالم عبدالله حلس	أستاذ المحاسبة – الجامعة الإسلامية – غزة
6	د. عماد الباز	أستاذ المحاسبة المساعد – جامعة الأزهر – غزة
7	أ.د. على شاهين	أستاذ المحاسبة – الجامعة الإسلامية – غزة
8	د. جميل حسن النجار	أستاذ المحاسبة المشارك – جامعة القدس المفتوحة – غزة
9	د. أكرم إبراهيم حماد	أستاذ المحاسبة المساعد– وزارة التربية والتعليم
10	أ.د. يوسف جربوع	أستاذ المحاسبة والمراجعة – جامعة فلسطين – غزة