

جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

## أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل

إعداد

أشرف مصطفى عبد الرحمن محمد جوده

إشراف

د. غسان دعاس

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المنازعات الضريبية، بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس - فلسطين.

2015 م

أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر  
مقديري ضريبة الدخل

إعداد

أشرف مصطفى عبد الرحمن محمد جوده

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ 2015/5/3، وأجيزت.

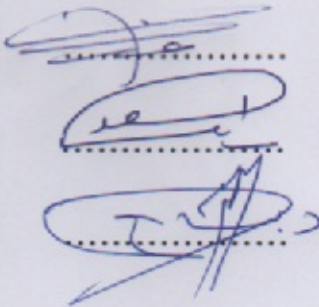
أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع

1- د. غسان دعاس / مشرفاً ورئيساً

2- د. رائد سعد / ممتحناً خارجياً

3- د. سامح العطوط / ممتحناً داخلياً



## الإهداء

إلى أكرم البشرية جمعاء، الصادق الأمين، منير الطريق، وخاتم الأنبياء والمرسلين، وناصر الضعفاء والمساكين، إليه صلوات ربي وسلامه عليه، أهدي بحثي هذا ...

إلى أرواح الشهداء الأطهار جميعاً، وبالأخص شهداء الأقصى، حماة الدين والوطن .....

إلى من ربياني صغيراً وسهرا الليل والنهار حتى أصبحت شاباً، إليهم وهم يعطفون علي بلا كلل ولا ملل، أطال الله في عمرهما، وأسكنهما الفردوس الأعلى .....أبي وأمي العزيزين

إلى أخوتي وأخواتي الذين منحوني كل ما لديهم من أجل هذا العمل دون كلل أو ملل أهديهم هذه الثمرة المتواضعة

إلى رفيقة دربي ..... زوجتي العزيزة التي لم ولن تتوانى ولو للحظة لتقديم كل ما تستطيع من توفير الوقت والجهد للدراسة لتحقيق هذا الحلم العظيم .....

إلى فلذات كبدي الذين لم يتوانوا للحظة لانتظاري وقد تحقق حلمي إليهم ..... رهنف وتقوى ومصطفى و زكريا .....

إلى زملاء العمل وأصدقاء الدراسة الذين بذلوا كل ما يستطيعون لتسهيل عقبات هذا العمل إلى كل من ساهم وساعد وشارك في إتمام هذا العمل .....

إلى كل هؤلاء بلا إستثناء أهدي هذا البحث المتواضع كي يكون رسالة تزيد العلم والمعرفة لدي .....

يقول الله تعالى (سنقرئك فلا تنسى) صدق الله العظيم

إبنكم وأخوكم الباحث: أشرف جوده

## الشكر والتقدير

### بسم الله الرحمن الرحيم

""ن والقلم وما يسطرون \* ما أنت بنعمة ربك بمجنون \* وإن لك لأجرًا غير  
ممنون \* وإنك لعلى خلق عظيم "" صدق الله العظيم

الآيات من 1- 4 سورة القلم

الحمد لله رب العالمين، الذي أعانني ويسر لي ومنحني القوة والقدرة على إكمال هذا  
البحث وإظهاره للنور بعد عناء وكل وجهد، والصلاة على نبي هذه الأمة محمد عليه  
أفضل الصلاة وأتم التسليم وخاتم النبيين، ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين.

ثم أتمنى من الله العلي القدير ، أن يمد في عمر الدكتور غسان دعاس الذي أشرف  
على هذه الرسالة، والذي كان له دور كبير في متابعتها والإشراف عليها، حتى  
ظهرت للنور.

ولا أنسى تقديم الشكر والعرفان للجنة المناقشة التي قامت بقراءة الرسالة و إبداء  
رأيها.

## الإقرار

أنا الموقع أدناه، مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وأن هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أي درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

## Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name:

أسم الطالب: أشرف رمضان عبد الرحمن محمد عبوده

Signature:

التوقيع: أشرف عبود

Date :

التاريخ: ٢٠١٥ / ٥ / ٢٠

## فهرس المحتويات

| الرقم | الموضوع                                      | الصفحة |
|-------|----------------------------------------------|--------|
|       | الإهداء                                      | ج      |
|       | الشكر والتقدير                               | د      |
|       | الإقرار                                      | هـ     |
|       | فهرس المحتويات                               | و      |
|       | فهرس الجداول                                 | ط      |
|       | فهرس الملاحق                                 | ك      |
|       | الملخص                                       | ل      |
|       | <b>الفصل الأول: مدخل إلى البحث</b>           | 1      |
| 1.1   | المقدمة                                      | 1      |
| 1.1.1 | تمهيد                                        | 1      |
| 2.1   | مشكلة البحث وأسئلته                          | 2      |
| 3.1   | أهداف البحث                                  | 3      |
| 4.1   | مبررات البحث                                 | 4      |
| 5.1   | أهمية البحث                                  | 4      |
| 6.1   | منهجية البحث                                 | 5      |
| 7.1   | فرضيات البحث                                 | 5      |
| 8.1   | محددات البحث                                 | 7      |
| 9.1   | مجتمع وعينة البحث                            | 7      |
| 10.1  | متغيرات البحث                                | 7      |
| 11.1  | تعريف المتغيرات الإجرائية                    | 8      |
| 12.1  | الدراسات السابقة                             | 12     |
|       | <b>الفصل الثاني: الإطار النظري</b>           | 17     |
| 2.1   | المقدمة                                      | 17     |
| 2.2   | المبحث الأول: ماهية التقديرات المحاسبية      | 19     |
| 2.2.1 | طبيعة التقديرات المحاسبية                    | 19     |
| 2.2.2 | الفرع الأول: تعريف مفهوم التقديرات المحاسبية | 21     |

|    |                                                                                       |        |
|----|---------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 21 | الفرع الثاني: إجراءات التدقيق                                                         | 2.2.3  |
| 25 | الفرع الثالث: تقييم نتائج إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية                           | 2.2.4  |
| 25 | الفرع الرابع: واجبات مقدري ضريبة الدخل تجاه التقديرات المحاسبية                       | 2.2.5  |
| 26 | الفرع الخامس: جمع وتقييم أدلة الإثبات الخاصة بالتقديرات المحاسبية والهدف منها         | 2.2.6  |
| 27 | المبحث الثاني: ماهية السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية | 2.3    |
| 27 | السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية                      | 2.3.1  |
| 29 | الفرع الأول: طرق تقييم المخزون                                                        | 2.3.2  |
| 30 | الفرع الثاني: طرق تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية                                | 2.3.3  |
| 32 | الفرع الثالث: طرق تقييم الذمم المدينة                                                 | 2.3.4  |
| 36 | الفرع الرابع: طرق تقييم الأصول الثابتة                                                | 2.3.5  |
| 39 | الفرع الخامس: طرق تقييم الإستثمارات العقارية                                          | 2.3.6  |
| 42 | الفرع السادس: طرق تقييم الأصول الزراعية                                               | 2.3.7  |
| 43 | الفرع السابع: طرق تقييم الأصول غير الملموسة                                           | 2.3.8  |
| 44 | الفرع الثامن: طرق تقييم المخصصات                                                      | 2.3.9  |
| 45 | الفرع التاسع: طرق تقييم الاحتياطات                                                    | 2.3.10 |
| 47 | <b>الفصل الثالث: الطريقة والإجراءات</b>                                               |        |
| 47 | منهج البحث                                                                            | 3.1    |
| 47 | مجتمع البحث                                                                           | 3.2    |
| 47 | عينة البحث                                                                            | 3.3    |
| 50 | أداة البحث                                                                            | 3.4    |
| 52 | صدق الأداة                                                                            | 3.5    |
| 53 | ثبات الأداة                                                                           | 3.6    |
| 54 | إجراءات البحث                                                                         | 3.7    |
| 54 | تحليل متغيرات البحث                                                                   | 3.8    |
| 56 | المعالجات الإحصائية                                                                   | 3.9    |

|    |                                                                            |       |
|----|----------------------------------------------------------------------------|-------|
| 57 | <b>الفصل الرابع: تحليل ومناقشة أسئلة وفرضيات البحث</b>                     |       |
| 57 | المقدمة                                                                    | 4.1   |
| 57 | أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة البحث                                       | 4.2   |
| 57 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال الرئيس وفرضيته                              | 4.2.1 |
| 58 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال الثاني                                      | 4.2.2 |
| 60 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال الثالث وفرضيته                              | 4.2.3 |
| 63 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال الرابع وفرضيته                              | 4.2.4 |
| 66 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال الخامس وفرضيته                              | 4.2.5 |
| 68 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال السادس وفرضيته                              | 4.2.6 |
| 69 | تحليل النتائج المتعلقة بالسؤال السابع وفرضيته                              | 4.2.7 |
| 71 | ثانياً: تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات البحث للمتغيرات الديمغرافية         | 4.3   |
| 71 | تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الأولى للمتغيرات الديمغرافية   | 4.3.1 |
| 73 | تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية ال ثانية للمتغيرات الديمغرافية | 4.3.2 |
| 76 | تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية ال ثالثة للمتغيرات الديمغرافية | 4.3.3 |
| 79 | تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية ال رابعة للمتغيرات الديمغرافية | 4.3.4 |
| 82 | تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية ال خامسة للمتغيرات الديمغرافية | 4.3.5 |
| 87 | <b>الفصل الخامس: النتائج والتوصيات</b>                                     |       |
| 87 | أولاً: مناقشة النتائج                                                      | 5.1   |
| 90 | ثانياً: التوصيات                                                           | 5.2   |
| 93 | قائمة المصادر والمراجع                                                     |       |
| 97 | الملاحق                                                                    |       |
| b  | Abstract                                                                   |       |

## فهرس الجداول

| الرقم | موضوع الجدول                                                                                       | الصفحة |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1     | توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس                                                                   | 48     |
| 2     | توزيع عينة البحث حسب متغير العمر                                                                   | 48     |
| 3     | توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي                                                           | 49     |
| 4     | توزيع عينة البحث حسب متغير المسمى الوظيفي                                                          | 49     |
| 5     | توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخبرة                                                            | 50     |
| 6     | أوزان قياس المتوسطات الحسابية                                                                      | 52     |
| 7     | ثبات الأداة مع معامل كرونباخ ألفا                                                                  | 53     |
| 8     | تحليل متغيرات البحث                                                                                | 55     |
| 9     | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجة الكلية بشكل عام                                    | 57     |
| 10    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل مجال من مجالات البحث                                  | 59     |
| 11    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على المجال الأول في الإستبانة       | 61     |
| 12    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على المجال الثاني في الإستبانة      | 64     |
| 13    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على المجال الثالث في الإستبانة      | 66     |
| 14    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على المجال الرابع في الإستبانة      | 68     |
| 15    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على المجال الخامس في الإستبانة      | 70     |
| 16    | نتائج إختبارات T-test لمتغير الجنس                                                                 | 72     |
| 17    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر | 73     |
| 18    | نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير العمر                                                    | 74     |
| 19    | نتائج إختبار Scheffe لمتغير العمر                                                                  | 75     |
| 20    | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على                                 | 77     |

|    |                                                                                                          |    |
|----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|    | مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي                                                                  |    |
| 78 | نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير المؤهل العلمي                                                  | 21 |
| 80 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة العمل | 22 |
| 81 | نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير طبيعة العمل                                                    | 23 |
| 83 | المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابة أفراد العينة على مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة  | 24 |
| 84 | نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير مدة الخدمة                                                     | 25 |
| 85 | نتائج اختبار Scheffe إتجاه الدالة                                                                        | 26 |

## فهرس الملاحق

| الصفحة | الملحق         | الرقم |
|--------|----------------|-------|
| 97     | الإستبانة      | 1     |
| 102    | قائمة المحكمين | 2     |

أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة

نظر مقدري ضريبة الدخل

إعداد

أشرف مصطفى عبد الرحمن محمد جوده

إشراف

د. غسان دعاس

الملخص

هدف هذا البحث إلى التعرف على أهم التقديرات المحاسبية في القطاع الخاص أولاً، ومدى إهتمام المشرع الفلسطيني بالتقديرات المحاسبية ثانياً حينما أصدر القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، وكذلك التعرف على الإطار الفكري والمهني للتقديرات المحاسبية.

لقد إعتد الباحث على الأسلوب الوصفي التحليلي بدراسة الواقع ومن ثم وصفه، وذلك بالإعتماد على الإستبانة، التي تم توزيعها على عينة البحث من موظفي وزارة المالية والذين يعملون كمقري ضريبة دخل في الضفة الغربية ولقد تمكن الباحث من إسترجاع خمس وتسعون إستبانة، تم تحليلها إحصائياً.

أما أهم النتائج التي توصل لها الباحث:

1 - تبين للباحث أن المتغيرات المستقلة تؤثر على المتغيرات التابعة في جميع مجالات الإستبانة.

2 - تبين للباحث أن للمتغيرات الديمغرافية تأثير على المتغيرات التابعة في جميع مجالات الاستبانة.

توصي الدراسة بما يلي:

1- العمل على توعية مقدري ضريبة الدخل بكيفية تقييم الأصول غير الملموسة وخاصة الشهرة.

2- الإسراع في إصدار اللوائح التنظيمية المفسرة للقرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011، وخاصة

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بشكل عام، من حيث تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية وتقييم مخزون نهاية المدة وكذلك الإستثمارات العقارية والأصول غير الملموسة والأصول الزراعية، وتوضيح كيفية إحتساب إعادة تقييم المخصصات وكذلك الإحتياطيات.

3- عقد الدورات والندوات الخاصة لتوضيح أهمية التقديرات المحاسبية، وضرورة إهتمام

مقديري ضريبة الدخل بها لتأثيرها على زيادة أو نقصان حصيلة الضريبة.

# الفصل الأول

## مدخل إلى البحث

### 1.1 المقدمة:

#### 1.1.1 تمهيد:

تعتبر مهنة المحاسبة مهنة مهمة في الحياة العملية إذ أنها أصبحت لغة التفاهم بين الشركات، لذا فهي مهنة تتصف بالإستقلالية والموضوعية لتلبية متطلبات مستخدمي البيانات المالية، فيعمل المفكرون على تطويرها وتحديثها حتى تصبح لغة شاملة لكل أفراد المجتمع وليست حكراً للمحاسبين فقط.

إزدادت أهمية التدقيق ومكاتب وشركات التدقيق في العقود الأخيرة نتيجة إنتشار المؤسسات المالية من بنوك وشركات تأمين ووسطاء على نطاق واسع، وزيادة حجم معاملاتها المالية وتشعب أعمالها وفروعها وإرتفاع درجة المنافسة بينها، الأمر الذي أدى إلى بروز حاجة متزايدة وملحة لدى هذه المؤسسات للبحث عن آلية وطريقة تضمن سلامة المركز المالي لها ، وتمكنها من تقييم نتائج أعمالها ووضع خططها المستقبلية بكل وضوح وشفافية، وبذلك فلن جودة خدمة التدقيق التي تقدمها مكاتب وشركات التدقيق، لها تأثير كبير على جودة البيانات المالية التي تصدرها المنشآت المختلفة، وتلك البيانات تتأثر بها قرارات شخصيات شتى من المجتمع على المستوى الجماعي والفردى (التويجي، 2008، ص 247).

وحققت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إنتشاراً عالمياً وسعاً لئفموزج لمعايير إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية ، لهذا السبب إختبر عدد كبير من الباحثين جودة التقارير المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكانت توقعات الباحثين في هذا الصدد هي إرتفاع جودة التقارير المالية التي تعدها الشركات طبقاً لهذه المعايير (أبو الخير، 2006، ص 2).

تواجه مهنة التدقيق منذ منتصف القرن العشرين الماضي وبداية القرن الحادي والعشرين الحاضر مشكلات عديدة، ناجمة عن إهمال وتقصير بعض المدققين من أداء واجباتهم المهنية والمتمثلة بالدرجة الأولى باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية، مما سبب أضرار مادية لعملائهم الذين يراجعون حساباتهم وللطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية المنشورة، وكنتيجة لذلك تم رفع قضايا أمام المحاكم من قبل المتضررين على المدققين ومكاتب وشركات التدقيق، وأدى ذلك إلى زعزعة الثقة في مهنة المحاسبة و التدقيق وتعرضها للهجوم من قبل الرأي العام والمجتمع المالي ( جربوع، 2004، ص 2)، ومن الأمثلة على ذلك إنهيار شركة انرون للطاقة ( Enron ) وتحميل شركة ( آرثر أندرسون ) كونها المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة جزءاً من المسؤولية عن إنهيارها (القطيش، 2011، ص 357)، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات بغير شكلها الحقيقي والصحيح (حمادة، 2010، ص 94).

ويحظى موضوع التغيرات في التقديرات المحاسبية Accounting Estimates، وأثره على دلالة القوائم المالية المنشورة Financial Statements، بليهتمام الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة، سواءً على مستوى الهيئات المهنية Professional Institutions، والممارسين للمهنة The Practitioners، أو مستخدمي هذه القوائم من مساهمين حاليين أو حتى مساهمين جدد محتملين أو حتى عوام الناس، وذلك لما لهذه التقديرات من تأثير على درجة إفصاح القوائم المالية، والذي قد يؤثر بدوره على طبيعة القرارات التي تتخذها الأطراف المستخدمة لها، والتي يسعى كل منها لتحقيق أهدافه عند اتخاذ القرارات الخاصة به (يوسف، 1999، ص 185).

## 1.2 مشكلة البحث وأسئلته

تتمثل مشكلة البحث في دراسة تأثير التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات

الضريبية وذلك من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية.

وبناءً على ذلك يظهر التساؤل الرئيسي التالي: هل يدرك مقدرو ضريبة الدخل أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية؟ ويتفرع منه الاسئلة التالية؟

1. ما مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية؟
2. ما مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ولوائحه التنظيمية بالتقديرات المحاسبية؟
3. ما مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل؟
4. ما مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل بعين الاعتبار للتقديرات المحاسبية المقدمة لهم من قبل الشركات؟
5. ما مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية؟
6. ما مدى تأثير المتغيرات الديمغرافية التالية (متغير الجنس، متغير العمر، متغير المؤهل العلمي، متغير طبيعة العمل، متغير مدة الخدمة) على أداء مقدري ضريبة الدخل عند النظر في نتائج التسويات الضريبية عندما تكون الدلالة الاحصائية  $(0.05 \geq \alpha)$ ؟

### 1.3 أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى:

- 1- التعرف على أهم أنواع التقديرات المحاسبية وأثرها في القطاع الخاص، ومدى إدراك مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية لأهميتها، من أجل بيان الوضع الحقيقي للقوائم المالية.
- 2- تقديم التوصيات والنتائج التي تساعد وتساهم في تطوير عمل مقدري ضريبة الدخل على أكمل وجه، في مجال تحديد أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية.

## 1.4 مبررات البحث:

تم إختيار موضوع البحث لعدة مبررات تتلخص أهمها بما يلي:

- 1 - ندرة البحوث والدراسات التي تناولت هذا الموضوع وخاصة في دولة فلسطين.
- 2 - إقتناع الباحث بأهمية هذا البحث ودوره في زيادة المعرفة والخبرة لدى مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المنصوص عليها في القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ولوائح التنظيمية.
- 3 - قد تساعد النتائج والتوصيات في خدمة مقدري ضريبة الدخل وتطوير الدوائر الضريبية ( التابعة لوزارة المالية ) في فلسطين.
- 4 - قد يساعد هذا البحث في حث المشرع على إعادة صياغة مواد ونصوص القانون الخاصة بالتقديرات المحاسبية ولوائح التنظيمية، لتصبح أكثر اتساقاً مع المعايير الدولية.

## 1.5 أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من خلال معرفة مدى التناسق بين التقديرات المحاسبية المنصوص عليها في المعايير الدولية الموجودة ضمن مواد ونصوص وبنود القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 من قبل مقدري ضريبة الدخل والأخذ بها بالحسبان عند عرض نتائج التسويات الضريبية المقدمة لهم من قبل الشركات ، ومدى ملائمة تلك التقديرات للحقيقة، لأن عملية التقديرات المحاسبية هي عملية تقريبية لعنصر أو عدة عناصر في القوائم المالية وأن عملية التقريب تستند إلى مجموعة من الافتراضات أو الحقائق عن أحداث مستقبلية قد تحدث أو لا تحدث وتتم بواسطة إدارة الشركة، وعليه يرى الباحث تقسيم الأهمية إلى:-

- 1- بالنسبة للباحث فهذا البحث سيزيد المعرفة والمعلومات لديه في مجال فهم تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص المعيار رقم 8 وأثره على نتائج التسويات الضريبية في فلسطين .

2- بالنسبة لطلاب الجامعات وبالأخص طلاب المنازعات الضريبية و التخصصات المشابه وذات العلاقة، فإن هذا البحث سيزيد من المعرفة والمعلومات لديهم بخصوص المعيار رقم 8 والخاص بالتقديرات المحاسبية و أثره على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل.

## 1.6 منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف هذا البحث قام الباحث بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي لأنه أكثر إتصافاً للبحث ، حيث تم الحصول على المعلومات الثانو ية من الكتب، والمراجع العلمية ، والدراسات السابقة ذات العلاقة والدوريات المحكمة المتخصصة، و أي دراسات متعلقة بهذا البحث، كما لجأ الباحث للحصول على المعلومات الأولية عن طريق إستبانة أعدت لهذا الغرض، وعليه تتكون المنهجية الخاصة بالبحث من الآتي:-

1- المصادر الثانوية للبيانات والمعلومات العلمية التي يتطلبها هذا البحث من المراجع والكتب والنشرات والتقارير والمجلات العلمية التي لها علاقة بالموضوع قيد البحث، والتي شكلت الجزء النظري منه.

2- المصادر الأولية للبيانات والمعلومات العملية التي يتطلبها هذا البحث من خلال توزيع إستبانة على مقدري ضريبة الدخل العاملين في دوائر ضريبة الدخل في الضفة الغربية فقط.

## 1.7 فرضيات البحث:

من أجل الإجابة على أسئلة البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

1 -لا تؤثر التقديرات المحاسبية الخاصة بالعناصر التالية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل وهي:

أ. المخزون

ب. الأصول الثابتة

ت. تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية

ث. الاستثمارات العقارية

ج. الأصول الزراعية

ح. الذمم المدينة ( مخصص الديون المشكوك في تحصيلها )

خ. المخصصات

د. الإحتياطيات

ذ. الأصول غير الملموسة

2- لا توجد علاقة بين مدى معرفة ( إلمام ) مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية وأثرها على نتائج التسويات الضريبية؟

3- لم ينص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ولوائحه التنظيمية على نصوص أو مواد ذات علاقة بالتقديرات المحاسبية؟

4- لا يأخذ مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية التي تزيد أو تنقص مبلغ الضريبة؟

5- لا يأخذ مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية بإجمالها أو فروعها أثناء إعداد أو مراجعة التسويات الضريبية أو النظر فيها والمقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية؟

6- لا تقدم الشركات في قوائمها المالية أي إيضاحات حول التقديرات المحاسبية لمقدري ضريبة الدخل؟

7- لا تؤثر المتغيرات الديمغرافية التالية (متغير الجنس، متغير العمر، متغير المؤهل العلمي، متغير طبيعة العمل، متغير مدة الخدمة) على أداء مقدري ضريبة الدخل أثناء مراجعة نتائج التسويات الضريبية عندما تكون الدلالة الاحصائية  $(0.05 \geq \alpha)$ ؟

## 1.8 محددات البحث:

1-المحددات المكانية: إقتصرت البحث على أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية، لإستحالة الوصول إلى قطاع غزة بسبب الظروف الراهنة.

2-المحددات الزمنية: فهي متعلقة بإنجاز البحث وإخراجه للنور في أقرب وقت ممكن بصورته النهائية.

3-المحددات الأخرى: ندرة الكتب والمراجع وكذلك الدراسات السابقة التي تحدثت عن هذا الموضوع.

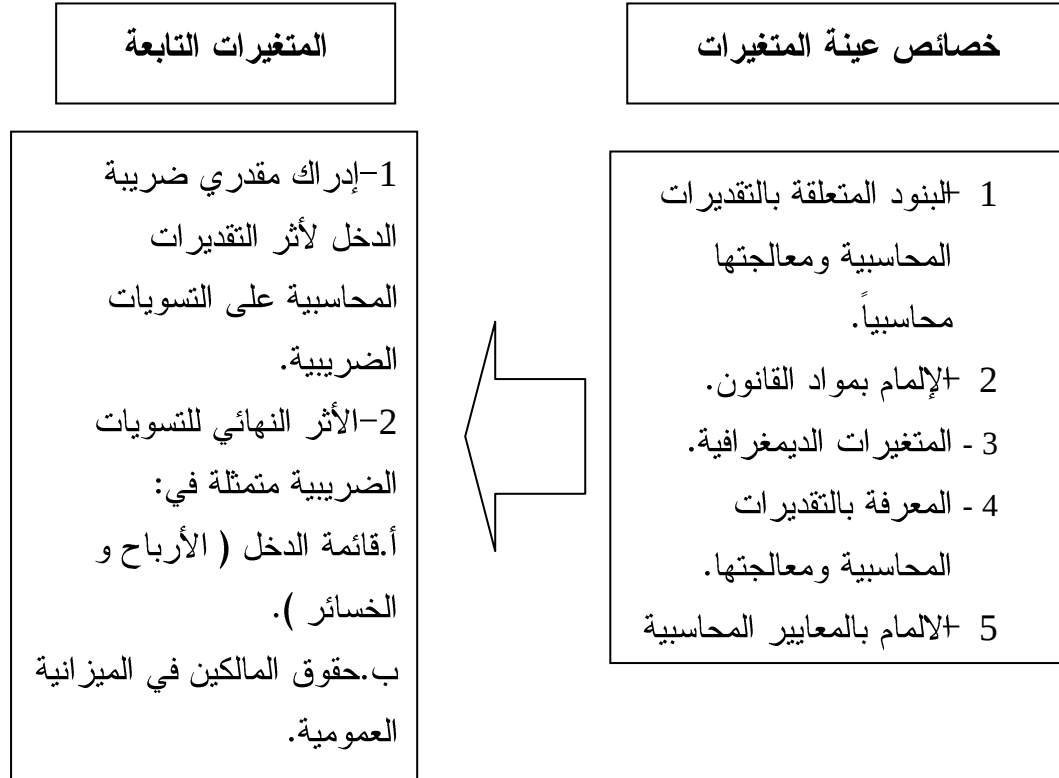
## 1.9 مجتمع وعينة البحث:

يمثل مجتمع البحث موظفي وزارة المالية بأخذ عينة تتمثل بالمستوى الوظيفي للعاملين كمقري ضريبة دخل.

## 1.10 متغيرات البحث:

أ. المتغيرات المستقلة.

ب. المتغيرات التابعة.



### 1.11 تعريف المتغيرات الإجرائية

**المخزون:** هي الأصول المتوفرة في الشركة وا لتي يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي أو تكون قيد التصنيع لغرض بيعها أو على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة لزبائن هذه الشركة، ( جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 414 ).

**الذمم المدينة: ( مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ):** وتشمل حساب الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للشركة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات للزبائن، ويجب تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها بحسابات منفصلة مع ملاحظة أن هذه المخصصات يمكن احتسابها كنسبة من قيمة المبيعات أو من خلال التحليل المباشر لحساب الذمم المدينة وتشمل الذمم المدينة أوراق القبض والذمم المدينة من الشركات الحليفة و ذمم وسلف الموظفين ( أبي نصار ، 2010، ص 34 ).

**الاستثمارات في الأوراق المالية:** هي الأصول المالية التي يتم الاحتفاظ بها بهدف تحقيق أرباح خلال فترة زمنية قصيرة نتيجة إرتفاع أسعارها وتتكون هذه الاستثمارات من الأسهم والسندات قصيرة الأجل والقروض والذمم المقتناة للمتاجرة والمشتقات لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط، والمشتقات هي أدوات مالية تنتج عن عقود تتم مع الغير ويتم احتسابها بالقيمة العادلة ( أبو نصار، 2010، ص33). ويوجد عدة أنواع من الاستثمارات فمنها الاستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ استحقاق لفترة لا تزيد عن 3 أشهر في الأغلب، وهذه الاستثمارات التي تتأثر بالتقديرات المحاسبية وهي التي سنلقي الضوء عليها في هذا البحث، وهناك أيضاً الاستثمارات طويلة الأجل ومن أمثلتها الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق.

**الأصول الثابتة:** هي تلك الأصول التي يتم إقتنائها وشرائها وتحتفظ الشركة بها لمدة زمنية طويلة عادة ما تكون أكثر من دورة مالية واحدة (سنة)، والهدف من إقتنائها، من أجل إستخدامها في الإنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو لإيجارها للغير أو إستعمالها للأموال الإدارية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 531).

**الإستثمارات العقارية:** هي أراضي أو مباني أو كلاهما معاً تحتفظ بهما الشركة أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لتحقيق إيراد ( دخل ) من الأرباح الرأسمالية أو من عملية تأجير العقار للغير، أو كلاهما معاً، ولا يدخل ضمن مصطلح الاستثمارات العقارية العقارات التي تستخدم في تصنيع البضائع أو التي تستخدم للأغراض الإدارية، أو تلك العقارات التي يتم بيعها من قبل الشركة في الأعمال العادية وتشمل القيمة العادلة للأصل المبالغ التي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية ( أبو نصار، 2010، ص 698).

**الأصول الزراعية:** هي قيام الشركة بإدارة التحويل البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيم الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين، وأما

القيمة العادلة للأصول فهي المبالغ التي يمكن مبادلة الأصول بها بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية ( أبو نصار، 2010، ص 716 ).

**الأصول غير الملموسة:** هي أصول ليس لها وجود مادي و قابلة للتحديد وغير نقدية، وحتى يتم إعتبار الأصل غير ملموس يجب أن تسيطر عليه الشركة نتيجة أحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي أو أن تحصل الشركة نتيجة إستخدام هذا الأصل على منافع اقتصادية مستقبلية ممثلة بتدفقات نقدية ( أبو نصار، 2010، ص 627 )، ومن أشهر الأصول غير الملموسة الشهرة وبراءة الإختراع والعلامة التجارية، إلا أن الباحث سيركز على الشهرة في هذا البحث، لأنها تتناسق مع التعريف أعلاه بشكل كبير وواضح أكثر من غيرها من الأصول غير الملموسة.

**الإحتياطيات:** وهي المبالغ التي يتم إقتطاعها من صافي الربح بهدف الحفاظ وحماية رأس المال العامل وتقوية المركز المالي، لذلك تعتبر الإحتياطيات توزيع للأرباح (الحجاوي، 2004، ص 156)، وتنقسم إلى أنواع فمنها الإحتياطيات الإجبارية والإحتياطيات الاختيارية واحتياطيات أخرى، وتعرف الإحتياطيات الإجبارية بأنها مبالغ يتم إقتطاعها كنسبة من الأرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية لبعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية (أبو نصار، 2010، ص41).

**المخصصات:** هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين ويشار هنا إلى أن مجمع إهلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصصات وفق مفهوم هذا المعيار، وإنما حسابات مقابلة لأصول ( أبو نصار، 2010، ص 613 )، ويعترف بالمخصصات عندما يكون هناك إعتراف إلزامي أو إستنتاجي نتيجة لحدث سابق أو من المحتمل تدفق صادر للمواد أو يمكن عمل تقدير موثوق للإلتزام (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2011، ص 910).

**المقدر:** أي موظف أو أي لجنة من الموظفين مفوض أو مفوضة خطياً من قبل مدير عام الدائرة بإجراء أي تقدير أو تدقيق للضريبة بمقتضى أحكام هذا القرار بقانون ( قرار بقانون رقم 8، 2011، ص 5 ) .

**التدقيق:** يعتبر فحص للمعلومات والبيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي منشأة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني (الشنطي، 2011، ص 333).

**السياسات المحاسبية:** هي عبارة عن المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تطبقها المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2009، ص 2 ) .

وتعرف أيضاً: بأنها تلك المبادئ والقواعد والأعراف والتطبيقات العلمية التي تعتمد عليها إدارة المنشأة في إعداد وتجهيز القوائم المالية ( جربوع، 2005، ص 7).

**التقديرات المحاسبية:** هي عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو إلزام، أو للقيمة الممتلكة لأصل خلال فترة زمنية، وهذا التعديل ناتج عن إعادة تقييم الوضع الحالي أو الإلتزامات المستقبلية لذلك الأصل أو الإلتزام، فهو لم ينتج عن تصحيح أخطاء ومن الأمثلة على ذلك إعادة تقدير آلة موجودة لدى الشركة سواء تم تشغيلها مع الآلات أخرى في السابق، أو كانت الشركة محتفظة بها وأدخلتها للعمل لاحقاً وسبب تعديل قيمتها المسجلة نتيجة توفر معلومات جديدة تخص هذه الآلة لم تكن متوفرة في السابق ( أبو نصار، 2010، ص 134).

**التغير في التقدير المحاسبي:** هو إجراء تعديل في قياس محاسبي بناءً على معلومات جديدة أو المزيد من الخبرة أو التطورات اللاحقة ويعد استخدام تقديرات معقولة جزء أساسي في عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها، وحيث أن الظروف غير المؤكدة متأصلة في أنشطة الأعمال اليومية، فإن إجراء تعديلات في تلك التقديرات المحاسبية يعد ممارسة مقبولة في العملية المحاسبية ( حماد، 2006، ص 379).

**المعايير:** هي عبارة عن الأنماط التي يأخذ بها المدقق أثناء أداء مهمته في تدقيق القوائم المالية للشركات، والتي يستنتجها من المفاهيم والفروض التي تدعم رأيه ويجب أن يكون المدقق شخص محترف ومتخصص حتى يفهم ويعرف مدلول كل معيار من هذه المعايير ( مرتجى ، 2013 ، ص 23 ).

## 1.12 الدراسات السابقة:

أولاً: يوسف ( 1999 ) "أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية" - مصر - تطرق الباحث إلى موضوع التغير في التقديرات المحاسبية وأثره على دلالة القوائم المالية المنشورة بإهتمام الفكر المحاسبي سواء على مستوى الهيئات المهنية، الممارسين للمهنة، أو مستخدمي هذه القوائم لما لهذه التقديرات من تأثير على درجة إفصاح القوائم المالية، والذي يؤثر بدوره على طبيعة القرارات التي تتخذها الأطراف المستخدمة لها تحقيقاً لما يعرف بالرشد الإقتصادي عند إتخاذ القرارات.

ولقد إهتم هذا البحث بإستعراض بعض السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية، وما يتعلق بها من إتجاهات حديثة تضمنها الفكر المحاسبي، كذلك يتناول البحث أهم العوامل التي قد تؤدي إلى إختلاف التقديرات المحاسبية، والتي تضمنتها بعض الأبحاث والدراسات في هذا المجال.

وأخيراً تناول البحث أهمية دراسة بعض الإختلافات الجوهرية للسياسات المحاسبية في بعض الدول عند معالجة بعض البنود، وأهمية ذلك لتحسين القابلية لمقارنة الإفصاحات والمعلومات المحاسبية، في ضوء الاهتمامات المختلفة، في العديد من الدول في ظل النظام الإقتصادي الجديد والذي يتسم بالعلومية وتدفق الاستثمارات بين الدول، بما يحقق مرونة القياس المحاسبي.

ثانيًا: جربوع ( 2004 ) " مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية " في قطاع غزة بدولة فلسطين، وتطرق الباحث إلى أن أصحاب الشركات وإدارتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المراجع الخارجي إكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال.

وركزت أهداف البحث على إظهار أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، والمحافظة عليه، ومراعاة تطبيقه، وأنها هي المسؤولة عن وجود الأخطاء أو الغش والتحايل أو التصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، بالإضافة إلى أن المراجع الخارجي غير مسؤول عن منع الخطأ أو الغش أو التصرفات غير القانونية الموجودة بالقوائم المالية، وعليه الإبلاغ عن ذلك التحريف المادي إن وجد في القوائم المالية.

وأما نتائج البحث فتمثلت في ضعف أساليب الضوابط الداخلية للرقابة مما يؤدي إلى ميل إدارة المنشأة إلى إرتكاب الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية في القوائم المالية، ولا توجد علاقة بين مبدأ السرية تجاه العميل وبين إبلاغ الخطأ والغش أو التصرفات غير القانونية إلى أطراف ثالثة.

ثالثًا: جربوع ( 2005 ) " محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي " دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين ، يرى الباحث أن هناك محددات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية وتعتبر في نفس الوقت تحد كبير له خاصة عند إصداره تقريراً نظيفاً بدون تحفظ وبعد ذلك تظهر مشاكل عديدة منها تأثير الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية، وتأثير التقديرات المحاسبية التي إعتمدتها إدارة المنشأة عند عمل القوائم المالية، بالإضافة إلى قيود التكلفة والمنفعة.

و يهدف هذا البحث إلى بيان مسؤولية المراجع في مدى تقييم معقولية التقديرات التي تتوصل إليها الإدارة والتي تستلزم تنفيذ مجموعة من إجراءات المراجعة لتوفير القناعة و المعقولية بمدى ملائمة تلك التقديرات، ولتحقيق هذا النوع من التقديرات يجب على المراجع أن

يحصل على تأكيد معقول بأن المعلومات التي بني عليها التقدير صحيحة وكاملة ولها علاقة بالتقديري.

أما أهم النتائج التي توصل لها الباحث فهي:

1- يجب على المراجع الخارجي أن يقيم معقولية التقديرات المحاسبية اعتماداً على معلوماته عن المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها، ودرجة الإتساق مع الأدلة الأخرى التي يحصل عليها من خلال عملية المراجعة.

2- دراسة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية فيما يتعلق بتأثيرها على محاضر اجتماعات الجمعية العمومية، ومجلس الإدارة، واللجان الأخرى الهامة للبحث عما يشير إلى وجود صعوبات تتعلق بالتمويل.

رابعاً: كرسوع ( 2008 ) " مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ( دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين )، وتطرقت الباحثة إلى المخاطر الناجمة عن التقديرات المحاسبية Accounting Estimates المتعلقة بالمخصصات والخسائر المحتملة، حيث أن أي زيادة أو نقصان بها عن التقدير الصحيح يؤدي إلى ظهور الإحتياطي السري وعدم بقاء رأس المال سليماً، حيث أن المنشأة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وهنا يأتي دور المراجع الخارجي في عملية الفحص وإبداء الرأي حول هذه القوائم ومصادقيتها.

وشملت أهداف البحث الوقوف على الأنواع المختلفة لمخاطر المراجعة ومن ثم استخدام الأساليب العلمية وإبداء المقترحات لتخفيض هذه المخاطر إلى أدنى حد ممكن في قطاع غزة - فلسطين، وكذلك التعرف على الأداء المهني للمراجع الخارجي من خلال تطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني المتعلقة بمخاطر المراجعة.

أما النتائج التي توصلت إليها الباحثة فتمثلت بأن إستخدام العينة الإحصائية بالإضافة لإستخدام الحاسب الألي تؤدي إلى تخفيض مخاطر عملية المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية، بالإضافة إلى التأكد من صحة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي تعمل على تخفيض مخاطر المراجعة وتأثيرها على القوائم المالية.

خامساً: الداعور وعابد ( 2009 ) " أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة، في سوق فلسطين للأوراق المالية " تطرق الباحثان إلى أن تعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في الإختيار بين تلك البدائل المختلفة، والإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية بما يتناسب ورؤية الإدارة وإمكانية تغييرها، كل ذلك أدى إلى النظر للقوائم المالية بنوع من الشك.

أما أهداف البحث فتقوم على فكرة تقديم نبذة توضيحية عن سوق الأوراق المالية الفلسطينية وكيفية العمل والتداول داخل السوق، بالإضافة إلى توضيح أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية العاملة في سوق الأوراق المالية الفلسطينية. وتوصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:-

1- إن تبني إدارة الوحدة الاقتصادية لسياسة إدارة المكاسب لتحقيق أهدافها يتم بتعديل الإيرادات أو المصروفات المتوقعة وذلك بقرارات إدارية تتعلق: بالنشاط أو باختيار السياسات والطرق المحاسبية المرتبطة بالقياس والتبويب، وذلك للتأثير على صافي أرباح الوحدة الاقتصادية في نهاية فترة نشاطها.

2- إن إدارة الوحدات الاقتصادية قد تلجأ إلى إستراتيجية إدارة المكاسب بإتباع سياسات محاسبية لها تأثير على إستقرار الدخل وذلك للعديد من الدوافع التي أهمها مصلحة ذاتية للإدارة، بالإضافة إلى دوافع المصالح الضريبية وتفاذي التكاليف السياسية وتكاليف عقود الدين.

## رأي الباحث في الدراسات السابقة

يختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة، حيث أن الدراسات السابقة ركزت بالدرجة الأولى على دور المدقق الخارجي في اكتشاف الغش والخطأ و أهمية استخدام التقديرات المحاسبية بالشكل الصحيح وعدم استخدامها بأسلوب خاطئ من قبل إدارة الشركة، أما هذا البحث فهو بحث يتناول أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجه نظر مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية حيث أن غالبية الدراسات السابقة تناولت جزئية من التقديرات وطبقته على مجال ضيق في منطقة محدودة أو قطاع محصور، أما ما يتعلق بهذا البحث فيركز على دور مقدري ضريبة الدخل في الدوائر الضريبية، ومدى تأثيره بالتقديرات المحاسبية والأخذ بها ومدى تطبيقه لها، وقبوله للقوائم المالية المتضمنة للتقديرات المحاسبية والمقدمة له من قبل الشركات والهدف من ذلك تحقيق إيادات إضافية لخزينة الدولة عن طريق العمل الصحيح والخبرة في فهم وإعداد التسويات الضريبية حسب القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، والتعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم 8 لسنة 2011، والصادرة في شباط 2012 وأي لوائح تنظيمية أخرى صدرت بخصوصه.

## الفصل الثاني

### الإطار النظري

#### 2.1 مقدمة:

يفضل الجميع من الناس أن تكون البيانات المالية واضحة ومفهومة ليسهل عليهم التعامل معها، علماً أن هذه البيانات مبنية على سياسات محاسبية تختلف من شركة إلى أخرى ومن دولة لأخرى، ومن أجل ذلك تظهر أهمية الإفصاح عن هذه السياسات، ضمن القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة، وهذه السياسات لها دور جوهري و أساسي في إظهار مرونتها وعدم إتساقها مع المبادئ المحاسبية ( يوسف، 1999، ص191 ).

وتعتمد إدارة الشركة في إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ والأسس والممارسات العلمية في إعدادها، كما وتعتمد الإدارة في بعض الحالات على التقديرات و التي تؤثر على بعض عناصر القوائم المالية ( أبو نصار، 2011، ص 133 ).

وقد يكون هذا التقدير المحاسبي بسيطاً أو معقداً، اعتماداً على طبيعة البند الذي تم إجراء التقدير المحاسبي له، حيث تلتزم الإدارة بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً وتلتزم بمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية، والتفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات، ( الزايغ، 2006، ص117 ) .

وعندما لا تتوفر متطلبات معينة لبعض المعايير وتفسيراتها فلن الإدارة مطالبة بتطوير هذه السياسات للتأكد من صحة القوائم المالية من أجل جعلها:

1- أكثر سهولة لمستخدمي القوائم المالية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الضرورية .

2- أكثر موثوقية عن طريق:

أ. أنها معروفة بطريقة صادقة وأكثر عدالة للمركز المالي وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

ب. أنها تعكس العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال السنة وليس الشكل القانوني فقط.

ت. أنها بعيدة عن التحيز وتتسم بالحيطة والحذر.

ث. أنها مكتملة وصحيحة من جميع النواحي الجوهرية الهامة ( كرسوع، 2008، ص 73 ).

وكما تحدثنا أعلاه إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية، وأن هذه التقديرات تعد غالباً في ظروف عدم التأكد لتلك الأحداث سواءً التي حدثت أو من المحتمل حدوثها والتي تتضمن الاجتهاد الشخصي، وعليه فإن مخاطر انحراف القوائم المالية تزداد نتيجة وجود التقديرات المحاسبية من ضمنها ( الزايغ، 2006، ص 118 ).

وبعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " والذي بدأ تطبيقه من أو بعد 1 يناير 2005، فأصبح لزاماً على الشركة ممثلة بإدارتها والتي تقوم بمجموعة من الأنشطة والأعمال التجارية في سوق نشط وفعال أن تقدر بعض عناصر البيانات المالية في القوائم المالية بطريقة الاجتهاد الشخصي، أو الاستعانة بخبير للقيام بذلك.

وعلى مقدر ضريبة الدخل أن يكون لديه الخبرة والمعرفة بطبيعة أعمال الشركة المنوي تدقيق قوائمها المالية لتسهيل عمله ومن ضمن هذه الأعمال الحصول على النظام الداخلي والأحوال الاقتصادية والتطورات التكنولوجية المتوفرة فيها، وأي أمور أخرى تساعد في عملية التدقيق والمراجعة وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:-

المبحث الأول:- ماهية التقديرات المحاسبية.

المبحث الثاني:- ماهية السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية.

## 2.2 المبحث الأول: ماهية التقديرات المحاسبية:

### 2.2.1 طبيعة التقديرات المحاسبية

تقسم التقديرات المحاسبية إلى أنواع مختلفة، فبعضها تقديرات محاسبية بسيطة وبعضها معقد ويعتمد ذلك على طبيعة البند المنوي تقديره فمثلاً يكون إحتساب مصاريف الإيجارات بسيطاً، بينما يتضمن تقدير المخزون تحاليل كثيرة للمعلومات الحالية والمستقبلية الخاصة بالمبيعات، أما التقديرات الأكثر تعقيداً تحتاج إلى درجة عالية من المعرفة والإجتهد المتخصص من قبل المدققين أو مقدري ضريبة الدخل من أجل فهمها والتعامل معها.

وبعض إدارات الشركات تستخدم في إعداد التقديرات المحاسبية معادلات مبنية على الخبرة، مثل استخدام نسب محددة لإحتساب إهلاك كل صنف من أصناف الأصول الثابتة، أو إطفاء الأصول غير الملموسة، أو استخدام نسب مئوية محددة من المبيعات لإحتساب مخصص دعوى الضمان، مما يتطلب قيام الإدارة بمراجعة وتدقيق المعادلات والنسب المالية الخاصة بهذه المعادلات بشكل دوري ومستمر ( كرسوع، 2008، ص 74 ).

فيجب على الشركة تحديد المبالغ المسجلة لبعض الأصول والإلتزامات الواردة في قوائمها المالية والتي يتطلب تقديرها أثراً مستقبلياً غير مؤكدة في نهاية إعداد التقارير المالية فعلى سبيل المثال تعتبر التقديرات في ظل غياب أسعار سوق ملحوظة يعتبر ضرورة لقياس القيمة المتبقية للممتلكات والمصانع والآلات ( www.ifrs.org p 27 ).

ونذكر بعض الأمثلة على التقديرات المحاسبية التي تقوم إدارة الشركة بتقديرها مثل تسعير بضاعة آخر المدة وهي طريقة الوارد أولاً صادر أولاً وطريقة المتوسط المرجح وغيرها من الطرق المستخدمة، وكذلك طريقة احتساب إهلاك الأصول الثابتة وهي طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص بالأرصدة وغيرها من هذه الطرق التي تستخدمها بعض الشركات، حيث أن جميع هذه الطرق معترف بها ومقبولة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ( جربوع، 2005، ص 2 )، وفي بعض الأحيان تكون هذه التقديرات المحاسبية مبالغ فيها

فتصبح بعيدة عن الموضوعية والمصادقية، وعليه فلن القوائم المالية لمثل هذه الشركات لا يمكن أن تكون صادقة وتعكس الواقع الحقيقي والفعلي لهذه الشركة، لذا فلن المعايير الدولية لم تضع أساليب موضوعية للحكم على صدق ومعقولية هذه التقديرات وإنما وضعت مجموعة من الإجراءات التي يجب على مقدري ضريبة الدخل إتباعها لتقييم هذه التقديرات والأخذ بها أو رفضها، وسنتطرق لهذه الإجراءات لاحقاً.

وكذلك يمكن القول أن التشريعات المعمول بها من دولة لأخرى في إعداد التقديرات المحاسبية للبنود الواردة بالقوائم المالية والتي تفرض لمعالجات محاسبية لبعض البنود تؤدي بدورها إلى التأثير على قياس الربح لتلك الشركات ( يوسف، 1999، ص 223 ).

وقد أوردت المذكرة التطبيقية للمعيار الدولي للتدقيق " رقابة التقديرات المحاسبية، بما فيها تقديرات المحاسبة ذات القيمة العادلة و الإفصاحات ذات العلاقة"، على ضرورة إلزام المدقق الداخلي أو الخارجي أو مقدري ضريبة الدخل بما يلي:-

- 1- التركيز على الأمور الهامة التي يبنى على أساسها تقدير النتائج المستقبلية للمنشأة.
- 2- تحديد الظروف والأسباب التي تتطلبها عمل التقديرات المحاسبية علماً أن إعداد التقديرات المحاسبية مسؤولية إدارة الشركة وليس المدقق الخارجي أو مقدري ضريبة الدخل كما ذكرنا سابقاً.
- 3- توفر أدلة إثبات وسهولة الوصول إليها لتأكيد صحة التقديرات المحاسبية والحكم بملاءمتها لواقع ووضع الشركة.
- 4- توفر البيانات التي بنت عليها الشركة هذه التقديرات والتأكد من صحتها ( أيضاً ) مرتجى، (2013، ص 37).

## 2.2.2 الفرع الأول :- تعريف مفهوم التقديرات المحاسبية

تعتبر القوائم المالية التي تلتزم إدارة الشركات بإدراجها في التقرير السنوي بما يحتوي من معلومات هامة لمستخدمي هذه القوائم، إذ أن هذه التقارير تقدم مجموعة من المعلومات ومن ضمن هذه المعلومات معلومات لا يمكن قياسها بدقة وبالتالي يتم تقديرها، وذلك نتيجة عدم التأكد المحيطة بنشاط وعمل الشركة ( يوسف، 1999، ص 188 ).

فيعرف التقدير المحاسبي:- بأنه تقدير للقيمة المحاسبية لبند معين في الميزانية العمومية بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الحقيقية لهذا البند سواء كان أصلاً أو إلزام، وهذا التقدير يعتمد في الدرجة الأولى على الخبرة المهنية، وكثيراً ما تلجأ إدارة الشركة والمحاسب إلى استخدام التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية ( مسلم، 2011، ص 25 ).

## 2.2.3 الفرع الثاني:- إجراءات التدقيق

بالرغم من أن تدقيق التقارير المالية تشمل تطبيق أساليب التدقيق المتعارف عليها وتجميع بعض الأدلة إلا أنها لا تتضمن عادة تقييماً للسياسات والقواعد المحاسبية التي تتبعها الشركات الخاضعة للتدقيق ( المشهداني، 2011، ص 302 ).

وبناءً على ذلك يجب على مقدري ضريبة الدخل عند تدقيق القوائم المالية أو النظر فيها أن يحصل على أدلة إثبات ملائمة وكافية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية ومدى معقوليتها للظروف المحيطة وأن تكون هذه الأدلة متوفرة عند الحاجة وأنها مناسبة، وهذه الأدلة تكون أكثر صعوبة لدعم التقديرات المحاسبية المبنية على الإجتهد الشخصي للشركة، وعليه أيضاً فهم الأساليب والإجراءات المتضمنة لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية المستخدمة من قبل إدارة الشركة لأن فهمه لآلية إعداد التقديرات المحاسبية سيوفر الوقت والجهد، وكذلك إعداد التخطيط اللازم لقياس التقديرات المحاسبية بكل سهولة وقبول نتائج التسويات الضريبية المقدمة له من قبل المدقق الخارجي أو الشركة نفسها ( الزايع، 2006، ص 120 ).

ومن الملاحظ أن حصول مقدري ضريبة الدخل على أدلة تؤكد صحة التقديرات المحاسبية تكون أكثر صعوبة من توافر الأدلة الأخرى الخاصة بباقي بنود القوائم المالية، حيث تساعد بيئة المنشأة والنظام الداخلي لها على تحديد المخاطر والتحريفات الموجودة في التقديرات المحاسبية . وتتطلب عملية التدقيق من مقدري ضريبة الدخل استخدام وتبني أحد الأساليب التالية أو مجموعة منها عند تدقيق التقديرات المحاسبية المقدمة له :-

#### 1- فحص واختبار آليات استخدام الإدارة لإعداد التقرير متضمناً

أ. تقييم المعلومات والأسلوب المستند عليه التقدير .

ب. اختبار وتدقيق العمليات الحسابية التي إشتملها التقدير .

ت. مقارنة التقديرات المعمول بها عن فترات سابقة مع نتائج التقديرات التي تمت فعلياً .

#### 2- دراسة وتدقيق الإجراءات التي تم المصادقة عليها لهذه التقديرات .

#### 3- اختبار وتدقيق الأحداث اللاحقة المؤيدة لهذه التقديرات ( كرسوع، 2008، ص 76) .

#### أولاً:- فحص واختبار آليات استخدام الإدارة لإعداد التقرير

وتشمل عملية فحص واختبار آليات استخدام الإدارة لإعداد التقرير البنود التالية:-

أ- تقييم المعلومات والأسلوب المستند عليه التقدير

يجب على مقدري ضريبة الدخل تقييم ما إذا كانت البيانات التي يعتمد عليها التقدير كاملة ومناسبة أولاً، وعليه يتم التأكد من صحة البيانات المحاسبية المستخدمة، وأنها مطابقة للبيانات المحاسبية المستخرجة من خلال نظام المعلومات الملائم والمناسب لإعداد التقارير المالية أم لا، وقد تساعد المصادر الخارجية للأدلة التي يحصل عليها مقدري ضريبة الدخل من خارج الشركة على تأكيد وصحة البيانات المتوفرة لديه من داخل الشركة، فمعملاً لا يكتفي مقدري ضريبة الدخل عند فحص المخزون من التحقق من حسابات المبيعات في الفترة السابقة، فقد يعود إلى الغرف

التجارية والإتحادات الصناعية للتعرف على تحليلات السوق لهذه المنتجات، وقد يتطلب الأمر من مقدري ضريبة الدخل تقييم البيانات التي تم جمعها والتأكد من عملية تحليلها وإعدادها وأنها تمت بصورة صحيحة ومناسبة لأن تكون معقولة لتحديد التقدير المحاسبي، ومن الأمثلة على ذلك تحليل أعمار المدينين ورصيد أحد بنود المخزون مقدراً بإهلاكه لعدد من الشهور.

ويفترض بالإدارة حين تقرر وتصادق على التقديرات المحاسبية أن تكون أعدت ودرست افتراضات مناسبة وملائمة بناءً على تعليمات وعوامل أساسية تؤثر على عمليات الشركة وأن هذه الافتراضات لها صلة وعلاقة متينة بنشاط وعمل الشركة، وكذلك سهولة الوصول إلى المعلومات المتوفرة لدى الشركة.

وفي حالات لا يستطيع مقدري ضريبة الدخل معرفة وعلاج التقديرات المحاسبية إما لعدم كفاية المعلومات أو لعدم خبرته في هذا المجال فيلجأ إلى الإستعانة ببليل خارجي في حالة كون عمليات التقدير معقدة وتستلزم تقنيات متخصصة، فقد يتطلب الأمر الإستعانة بالخبير لتقدير الكميات المكسدة من معادن الخام ( الزايغ، 2006، ص 120 ).

#### ب- اختبار وتدقيق العمليات الحسابية التي أشتملها التقدير

حتى يقبل مقدري ضريبة الدخل بالتسويات الضريبة المقدمة له من قبل الشركة أو مدققها لا بد له أولاً من فحص وتدقيق العمليات الحسابية التي تتبعها وتعدّها الإدارة، وتتوقف عملية التدقيق وتوقيتها وآليتها وطبيعتها على درجة التعقيد في عملية احتساب التقديرات المحاسبية فكلما كانت التقديرات مهمة وكبيرة ومعقدة كان مقدرو ضريبة الدخل حريصين على تدقيقها وإجراء عمليات حسابية متعددة لها من أجل معرفة صحتها لما لها من أهمية نسبية في معرفة دقة وصحة القوائم المالية، ويمكن لمقدري ضريبة الدخل ولإجراء بديل عن فحص إجراءات التقديرات المحاسبية استخدام إجراءات وتقييمات خاصة به م وبطرق مختلفة أو استخدام إجراءات أو أساليب مختلف للتحقق من صحة العمليات الحسابية، مستندين على خبرتهم ومهاراتهم ومعرفتهم التي إكتسبوها مع مرور الزمن أو من خلال الدورات والندوات التي تعقدها وزارة المالية لمقدري ضريبة الدخل في هذا المجال ( السلامين، 2014).

ت. مقارنة التقديرات المعمول بها عن فترات سابقة مع نتائج التقديرات الفعلية

على مقدري ضريبة الدخل بين الفترة والأخرى مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة

- السنوات السابقة- مع النتائج الفعلية لها ولنفس الفترة حيث يهدف ذلك إلى:-

1- الحصول على أدلة تدقيق عن إمكانية الإعتماد على إجراءات الشركة بشأن التقدير.

2- معرفة إمكانية الحاجة لإجراء تعديلات على التقديرات المحاسبية.

3- دراسة وتقييم ما إذا كان هناك إختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات المحاسبية السابقة وأن

هناك تعديلات تمت في الوقت المناسب وتم الإفصاح عنها أيضاً (السلامين، 2014).

ثانياً :- دراسة وتدقيق الإجراءات التي تم المصادقة عليها لهذه التقديرات

إن إعداد التقديرات المحاسبية هي من مسؤولية إدارة الشركة، حيث تركز الإدارة على فحص التقديرات المحاسبية الهامة وإعتمادها، وعلى مقدري ضريبة الدخل دراسة ما إذا كانت تلك الفحوصات والمصادقات قد تم إنجازها من المستوى الإداري في الشركة من أجل الإطمئنان عليها وهل تم توثيق المستندات بالمعززات التي تدعم ذلك وكيف تم تحديد التقديرات المحاسبية ( جربوع، 2005، ص6).

ثالثاً :- اختبار وتدقيق الأحداث اللاحقة المؤيدة للتقديرات المحاسبية

إن القوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة تغطي مدة معينة تبدأ من 1/1 من السنة وتنتهي في 12/31 من نفس السنة، وهي مدة موضوع التدقيق، ولكنها لا تكون جاهزة للنشر إلا بعد فترة من الزمن أي بعد انتهاء السنة التي تم تدقيقها، وقد تمثل عملية التدقيق لأدلة الإثبات التي تتعلق بصحة عملية التقديرات التي قامت بها الإدارة على المستوى الإداري درجة من المعقولية لدى مقدري ضريبة الدخل، وهذا قد يساعد مقدري ضريبة الدخل على تقليل أو حتى قد يلغي حاجته إلى فحص واختبار السياق الذي إستخدم من قبل الإدارة لإعداد التقدير ، لحصوله على درجة من الرضا من جراء فحص هذه الأدلة وإقتناعه بها ( كرسوع ، 2008، ص 81 )،

وتعتبر إختبارات المعقولية من أهم المداخل التي يستخدمها مقدري ضريبة الدخل في الحكم على سلامة التقديرات المحاسبية المتعلقة برصيد بند معين أو عنصر مالي معين بأحد الحسابات التي تنطوي على التقديرات والواردة بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة ، ( حلس، 2002، ص50).

#### 2.2.4 الفرع الثالث:- تقييم نتائج إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية

من الضروري قيام مقدري ضريبة الدخل بإجراء تقييم نهائي لمعقولية التقديرات المحاسبية وذلك طبقاً لمعرفته بطبيعة العمل الذي تقوم به الشركة ومدى مصداقيتها وكذلك مدى إيفاق هذه التقديرات مع أدلة الإثبات الأخرى التي حصل عليها مقدري ضريبة الدخل و بالإضافة إلى دراسة ما إذا كان هناك أية أحداث أو معاملات هامة لاحقة ومؤثرة حدثت و تؤثر على التقديرات، ومن الأمثلة على ذلك تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نتيجة تحصيل مبالغ كبيرة من المدينين وعمل تسويات مع آخرين مما يستدعي تخفيض هذا المخصص، بالإضافة إلى المقارنة بين المبالغ التقديرية الظاهرة للبيانات المالية والمبالغ التي توصل إليها عن طريق الأدلة (جربوع، 2005، ص6)، وما إذا كانت هذه الإختلافات بحاجة إلى إجراءات تسوية أم لا، وإذا لاحظ مقدري ضريبة الدخل أن هذه الإختلافات غير مقبولة من وجهة نظره فيجب عليه أن يطلب من إدارة الشركة أو مدققها تعديل نتائج التسويات الضريبية لتصبح أكثر ملائمة وأكثر دقة، فإذا لم تستجب الإدارة إلى ذلك، فلن الإختلافات في هذه الحالة تعتبر تحريف يجب إعادة دراستها مع باقي التحريفات الأخرى، على أنها تؤثر في القوائم المالية، و إذا ما توصل مقدري ضريبة الدخل إلى أن هذه الإختلافات متحيزة ومؤثرة وهامة في القوائم المالية فيجب عليه إعادة تقييم التقديرات المحاسبية ككل، من أجل الوصول إلى قوائم مالية أكثر دقة ومصادقية، وموافقه للقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والمعمول به في فلسطين.

#### 2.2.5 الفرع الرابع :- واجبات مقدري ضريبة الدخل تجاه التقديرات المحاسبية

تكون الإدارة مسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية، وغالباً ما يتم عمل التقديرات في ظروف وأوضاع عدم التأكد من نتائج الأحداث التي وقعت أو من

المتوقع وقوعها، والتي تحتاج إلى استعمال الاجتهاد، ويترتب على ذلك وجود أخطار جوهرية نتيجة هذه المعلومات الخاطئة ومع وجود التقديرات المحاسبية تزيد نسبة الخطأ ( مسلم، 2011، ص26 ).

فيجب على مقدري ضريبة الدخل عند تدقيق التقديرات المحاسبية أن يتبنى واحدة أو أكثر من الأساليب التالية:-

1. دراسة واختبار العمليات المستخدمة من قبل الإدارة والخاصة بالتقديرات المحاسبية.
2. قياس وتقدير التقديرات المحاسبية بأسلوبه وعلمه ومقارنتها مع التقديرات المعدة من قبل الإدارة.
3. قياس الأحداث اللاحقة الناتجة عن التقديرات المحاسبية ( كرسوع، 2008، ص 76 ).
4. فهم الأساليب والإجراءات المستخدمة في الرقابة الداخلية من قبل الإدارة لعمل و إعداد التقديرات المحاسبية.
5. الفحص المستمر لقاعدة التقديرات المحاسبية المستخدمة بواسطة الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية ( الزايغ، 2006، ص 120 )، ومقارنتها مع القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، لفحص مدى التزام الشركات الخاصة بالقرار بقانون وتعليماته ولوائح التنظيمية.

## 2.2.6 الفرع الخامس:- جمع وتقييم أدلة الإثبات للتقديرات المحاسبية والهدف منها

لا بد لمقدر ضريبة الدخل من جمع أدلة لإثبات صحة البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ويمكن تعريف الأدلة ب أنها أي معلومات يستخدمها مقدر ضريبة الدخل لتحديد درجة التوافق بين المعلومات المتوفرة لدي ه والمعايير المحددة سلفاً ( حمدونة، 2007، ص 923 )، وتكون ذات تأثير في تكوين رأي لمقدري ضريبة الدخل عن عدالة ما ورد في القوائم المالية الخاصة بهذه الشركة ( مرتجي، 2012، ص 34).

إذ تعتبر عملية التدقيق بلأنها عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها، بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية وذلك لتحديد مدى التطابق والتوافق بين النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية ( المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001، ص9).

فلذا حصل مقدري ضريبة الدخل على أدلة الإثبات وتوفرت عناصر الإثبات فإن الهدف من عملية التدقيق الخاصة بالتقديرات المحاسبية تصبح سهلة، ويتمثل هدف مقدر ضريبة الدخل من الحصول على الأدلة الكافية فيما يلي:-

1. إذا كانت التقديرات المحاسبية وكذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا.

2. إذا كانت الإفصاحات ملائمة أم لا في سياق إطار عمل وإعداد التقارير المالية المعمول بها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2011، ص 461 ).

وحيث أن مقدري ضريبة الدخل يسعون في نهاية الأمر إلى تكوين رأيهم بخصوص نتائج التسويات الضريبية الخاصة بالقوائم المالية المعدة من قبل الشركات أو مدقق الحسابات فيتعين عليه جمع وتقييم الأدلة الكافية التي تجعله مطمئناً حين إبداء رأيه فيها وقبولها أو رفض هذه التسويات لعدم قناعتهم وقبوله لهذه الأدلة.

## 2.3 المبحث الثاني:- ماهية السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية

### 2.3.1 السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية

لا شك أن صدق البيانات المحاسبية ووضوحها بأسلوب سهل هو المفضل، وبلا شك أن هذه البيانات تبنى على سياسات محاسبية قد تختلف من شركة لأخرى، إلا أن الإفصاح عن تلك السياسات ضمن القوائم المالية لأهميتها يسهل على الأشخاص فهم القوائم المالية ( يوسف،

1999، ص 192)، وكما سبق بيانه تعتبر السياسات المحاسبية تلك المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المنشأة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية وهنا نتحدث عن:-

1- تحدد السياسات المحاسبية أو السياسات المطبقة على البنود عن طريق:-

أ. تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (نصوص المعايير).

ب. الإرشادات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تبين تلك الإرشادات ما إذا كانت إلزامية أم لا، فالإرشادات التي لا تشكل جزءاً أساسياً من المعايير فلا تعتبر إلزامية.

2- حالة عدم وجود معيار محاسبي دولي أو تفسير للتطبيق : في هذه الحالة على الإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات توصف بأنها:

ا. ملاءمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. موثوقة، وذلك من حيث ان البيانات المالية:-

\* تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية بصدق (العرض الصادق).

\* تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.

\* حيادية ( خالية من التحيز ).

\* كاملة من كافة جوانبها الهامة ( يوسف، 2009 ، ص 7)، واعتمادها من قبل مقدري ضريبة

الدخل وسنتحدث عن السياسات المحاسبية المتبعة بشيء من التفصيل:-

## 2.3.2 الفرع الأول: - طرق تقييم المخزون

يعتبر بند المخزون من الأصول الهامة في الشركات، والمخزون غير ثابت إذ يباع خلال السنة المالية ونادراً ما تتطابق السلع المباعة تماماً مع السلع المشتراة أو السلع المصنعة خلال الفترة (يوسف، 1999، ص 193).

ويعرف المخزون: بلغة الأصل الذي يتم الاحتفاظ به لغايات البيع في سياق النشاط العادي أو تكون قيد التصنيع لغرض بيعه أو أن يكون على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 414)، ويقصد بالمخزون أيضاً لأغراض هذا البحث، الموجودات المادية الملموسة التي تمتلكها الوحدة الإقتصادية بقصد المتاجرة، أو الإستعمال في مجرى نشاطها الإعتيادي، أو التي لا زالت في مراحل الإنتاج أو الصنع، ومبالغ الإعتمادات المستندية والدفعات المقدمة التي سددتها الوحدة الإقتصادية للحصول على هذه الموجودات (www.d-raqaba-m.iq p1)، وتقتضي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تقييم المخزون السلعي وفقاً لأسس ومبادئ أخرى خلافاً للتكلفة التاريخية عندما تكون المنفعة المتوقعة من ذلك المخزون أو قدرته على تحقيق الإيراد أقل من التكلفة الأصلية، كما في حالات التقادم أو التلف أو انخفاض الأسعار، ويتم إحتساب المخزون على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق وهي عبارة عن سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الإعتباري مطروحاً منه التكاليف المقدرة لإكمال تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإتمام البيع (أبو نصار، 2010، ص 72)، وأحد الأسباب الرئيسية لإستخدام طريقة دون أخرى من طرق قياس المخزون هي التشريعات الضريبية المتبعة في الدولة ويكون الهدف من ذلك تأجيل الضرائب إذا ما قورنت بما كانت ستدفعه هذه الشركات لو إستخدمت الطريقة الأخرى في حساب وتقدير المخزون (يوسف، 1999، ص 196)، ويجب على الشركة إعتداد إحدى الطريقتين التاليتين في تحديد تكلفة المخزون إما طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو طريقة المتوسط الموزون للتكلفة وقد تم الإستغناء عن طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، لأنها لا تعكس الواقع الفعلي لقيمة المخزون (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 417)،

وفي الشركات الصناعية الكبيرة يفضل الإفصاح عن مكونات المخزون إما في قائمة المركز المالي أو يتم إرفاق جدول منفصل مرفق مع القوائم المالية حيث يتكون المخزون من المواد الأولية والمواد تحت الإنتاج والمواد تامة الصنع والمعدة للبيع (أبو نصار، 2010، ص 66)، و أما القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني والتعليمات الخاصة به والصادرة في شباط سنة 2012، وكذلك اللوائح التنظيمية الأخرى، فقد تطرقت في الفصل الثاني للتنزيلات في المادة ( 8 ) التنزيلات على الدخل وفي البند 1- " للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو إستحقت كلياً وحصرأ في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها:-

أ. مصروفات البيع والنقل والتسويق والتوزيع.

ب. المصروفات الإدارية والرسوم القانونية والإيجارات" ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 10 )، ويلاحظ أن المشرع الفلسطيني حين أصدر القرار بقانون رقم ( 8 ) وكذلك التعليمات الخاصة به في شباط سنة 2012، قد أخفق في التشريع إذ لم يتطرق لطرق تقييم المخزون، كما نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية "والخاص بالمخزون"، وكذلك فإن المشرع أخفق أيضاً حين أصدر القرار بقانون وتعليماته، إذ لم يتطرق إلى آلية الأخذ بصافي القيمة القابلة للتحقق ضمن مواد القانون وتعليماته اللاحقة به.

### 2.3.3 الفرع الثاني:- طرق تقييم الإستثمارات قصيرة الأجل (في الأوراق المالية)

وهو أحد الموجودات التي تحتفظ بها المنشأة لغرض زيادة مواردها أو تنمية الثروة من خلال ما تحصل عليه من توزيعات ( على شكل فوائد أو عوائد من حقوق الإمتياز أو توزيعات الأرباح أو العائد من الإيجارات، أو لغرض إرتفاع قيمتها الرأسمالية أو لغرض الحصول على منافع أخرى مماثلة لتلك التي تحصل عليها من خلال العلاقات التجارية ) ([www.d-raqaba-m.iq](http://www.d-raqaba-m.iq)).

فالإستثمارات قصيرة الأجل : هي الأصول المالية التي يتم الإحتفاظ بها بهدف تحقيق أرباح خلال فترة زمنية قصيرة نتيجة إرتفاع أسعارها وتتكون هذه الإستثمارات من الأسهم والسندات والقروض والذمم المقتناه للمتاجرة والمشتقات لأغراض المتاجرة ما لم تكن مخصصة للتحوط، ويوجد عدة أنواع من الإستثمارات فمنها الإستثمارات قصيرة الأجل وذات السيولة العالية وتكون جاهزة للتحويل إلى سيولة بقيمة محددة ولها تاريخ إستحقاق لفترة لا تزيد عن 3 أشهر ( أبو نصار، 2010، ص 33)، وتتصف هذه الإستثمارات بعدة مميزات من أهمها قابليتها العالية للتسويق والتي تكسبها درجة عالية من السيولة و أيضاً أن تكون نية الإحتفاظ بها لا تزيد عن سنة، و أما فيما يخص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني والتعليمات الخاصة به والصادرة في شباط 2012 وكذلك اللوائح التنظيمية الأخرى، فنص القرار بقانون في المادة رقم 7 الدخل المعفي من الضريبة وفي البند رقم 16. على إعفاء "ما نسبته 25% من أرباح شراء وبيع الأسهم والسندات ولا يرد للأرباح أي مبالغ من النفقات مقابل إعفاء هذه النسبة من الأرباح ( القرار بقانون، 2011، ص 9)، أي أن دخل الأسهم والسندات خاضع للضريبة بموجب هذه المادة إلا أن القرار بقانون أعفى هذه الأسهم والسندات من الخضوع للدخل بكاملها، واكتفى ب 25% من خضوع الأرباح للضريبة على أن تستثنى جميع نفقات هذه الأسهم والسندات من المصاريف، وكذلك نصت المادة رقم 7 من القرار نفسه في البند 14 تعفى من الضريبة " أرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل شخص المقيم"، لأن هذه الأسهم والسندات خضعت لضريبة الدخل قبل توزيعها أي أن الشركة التي قامت بتوزيع هذه الأسهم أو السندات هي التي دفعت الضريبة وخوفاً من الإزدواج الضريبي أعفى المشرع الفلسطيني المستثمر من دفع الضريبة مرة أخرى، وأيضاً تشجيعاً للاستثمار في الأسهم والسندات، إلا أن التعليمات رقم ( 1 ) لسنة 2012 بشأن المصاريف والنفقات المتعلقة بالدخل المعفي وفي المادة رقم ( 3 ) نصت " تحدد النفقات والمصاريف المتعلقة بأرباح الأسهم وحصص الأرباح الموزعة من قبل الشخص المقيم والمعفاة من الضريبة وفقاً لأحكام المادة ( 7 / 14 ) من القانون بنسبة ( 20 % ) من قيمتها الموزعة، أو بمعدل قيمة الإستثمارات بالأسهم السنوية مضروباً بمعدل الفائدة المعتمدة من قبل سلطة النقد خلال فترة ضريبية أيهما

أكثر، على أن ترد لأرباح الشخص المستفيد"، (التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 2).

#### 2.3.4 الفرع الثالث:- الذمم المدينة ( مخصص الديون المشكوك في تحصيلها )

ويشمل حساب الذمم المدينة المبالغ المستحقة على العملاء الناتجة عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للشركة وهي بيع السلع وتقديم الخدمات، ويجب تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها بحسابات منفصلة مع ملاحظة أن هذه المخصصات يمكن احتسابها كنسبة من قيمة المبيعات أو من خلال التحليل المباشر لحساب الذمم المدينة وتشمل الذمم المدينة أوراق القبض والذمم المدينة من الشركات الحليفة وذمم وسلف الموظفين ( أبو نصار، 2010، ص 34)، أما فيما يتعلق بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، والتعليمات الخاصة به والصادرة في شباط 2012 وكذلك اللوائح التنظيمية الأخرى، فنصت في الفصل الثاني التنزيلات مادة ( 8 ) البند 1. " للتوصل إلى الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها:-

"ر. مخصص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق تعليمات تصدر عن الوزير بناءً على تنسيب من المدير".

ش. "مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة عليها للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة، وفق تعليمات تصدر عن الوزير بتنسيب من المدير"، ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 11)، منوهاً إلى أن شركات التأمين تقسم إلى قسمين وهي:-

1- شركات التأمين العامة.

2- شركات التأمين على الحياة (السلامين، الدقة، 2014، ص 223)، علماً أن تركيزنا في هذا البحث سيكون على شركات التأمين العامة العاملة في فلسطين فقط بالإضافة إلى المؤسسات المالية، لأن القرار بقانون وتعليماته إعتُرف بمخصصات هذه الشركات والمؤسسات.

وكذلك تخضع جميع إيرادات المؤسسات المالية والمصرفية للضريبة على أساس الإستحقاق إلا ما تم إستثناءه في القرار بقانون من الفوائد والعمولات المترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي (السلامين، الدقة، 2014، ص 214)، وتشمل المؤسسات المالية شركات البنوك والشركات المالية المختلفة وشركات التأمين وشركات الرهن العقاري وشركات الصرافة.

وبالعودة إلى تعليمات رقم 7 لسنة 2012 بشأن المعالجة الضريبية لمخصصات الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين، وفقاً لأحكام القرار بقانون تقبل المخصصات التالية وتنزل من الضريبة وهي:-

1- مخصص الأخطار السارية .

2- مخصص إدعاءات تحت التسوية للحوادث المبلغ عنها ( السلامين، الدقة، 2012، ص 222).

وقد فصلت المادة ( 4 ) من التعليمات ذاتها كيفية احتساب ومكونات مخصص الأخطار السارية حيث تشمل:-

1- المبلغ الذي ترصده شركة التأمين في نهاية الفترة الضريبية لمقابلة الالتزامات التي قد تنشأ خلال الفترة الضريبية المتبقية لعقود التأمين المبرمة خلال الفترة الضريبية الحالية وتنتهي خلال الفترة الضريبية التالية.

2- يحسب مخصص الأخطار السارية لأعمال التأمين ضد أخطار النقل بنسبة ( 30 % ) من قيمة أقساط عقود التأمين التي ما زالت سارية المفعول بتاريخ نهاية الفترة الضريبية بعد استبعاد

حصة معيدي التأمين، وقد تطرقت التعليمات ذاتها في المادة ( 5 ) البند 2. " يحسب مخصص إِدعاءات تحت التسوية باعتماد القيمة الحقيقية المقدرة بموجب تعليمات هيئة سوق رأس المال الفلسطيني للمطالبات المقدمة من المؤمن لهم مطروحاً منها حصة معيدي التأمين"، وكذلك لا تقبل صافي مخصص الإِدعاءات تحت التسوية للحوادث غير المبلغ عنها، ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 17) .

وقد فصلت المادة ( 6 ) من التعليمات ذاتها آلية احتساب الدخل الخاضع لضريبة شركات التأمين حيث يجب مراعاة ما يلي عند احتساب الضريبة :-

- 1- صافي مخصّص إِدعاءات تحت التسوية مطروحاً منه حصة معيدي التأمين.
- 2- يضاف إلى هذا الدخل صافي مخصّص الأخطار السارية، وصافي مخصّص إِدعاءات تحت التسوية التي تم تنزيلها من الدخل خلال الفترة الضريبية السابقة.
- 3- ينزل من هذا الدخل صافي مخصّص الأخطار السارية، وصافي مخصّص إِدعاءات تحت التسوية التي تم تكوينهما في نهاية الفترة الضريبية الحالية.
- 4- لا يجوز أن يزيد صافي هذه المخصّصات عن المخصّصات المعلنة في حسابات شركة التأمين ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 17).

على أن " تحسب المخصّصات المشار إليها في هذه التعليمات لكل فرع من فروع التأمين على حده " ومن أجل تطبيق أحكام هذه التعليمات تلتزم شركات التأمين بتقديم كشوف تفصيلية يمكن من خلالها تدقيق المخصّصات المشار إليها في هذه التعليمات ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 18).

وكذلك بالعودة إلى تعليمات رقم 14 لسنة 2012 بشأن مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها حيث نصت المادة رقم 1 على " تقبل لغايات الضريبة مخصصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة التي يكونها البنك ومؤسسات الإقراض المتخصصة وفقاً للتعليمات الصادرة عن

سلطة النقد الفلسطينية " ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 36)، إلا أنه لا تقبل لغايات الضريبة المخصّصات التالية:-

- 1- مخصّصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة التي لم يتم تخصّيصها لكل عميل على حدا.
- 2- المخصّص العام المتعلق بالتسهيلات الائتمانية.
- 3- مخصّصات التسهيلات الائتمانية دون النموذجية التي يقل تعثرها عن ( 181 ) يوم وذلك حسب تعليمات سلطة النقد.
- 4- المخصّصات مقابل التسهيلات الائتمانية المتعثرة المباعة ( السلامين، الدقة، 2014، ص 215).

ولقد نصت التعليمات في المادة ( 4 ) بشأن مخصّصات الديون المشكوك في تحصيلها على:-

1- تخضع للضريبة مخصّصات التسهيلات الائتمانية غير العاملة المقبولة ضريبياً إذا تم إلغاؤها أو تخفيضها في أية سنة وذلك في الفترة الضريبية التي تم فيها الإلغاء أو التخفيض وبحدود مبلغ التخفيض.

2- لا تخضع للضريبة مخصّصات التسهيلات الائتمانية التي لم تقبل ضريبياً وتم تحصيلها في فترات ضريبية لاحقة ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012 ، ص 37).

ومن أجل قبول المخصّصات المشار إليها أعلاه من هذه التعليمات يجب مراعاة الآتي:-

- 1- أن لا تتضمن مخصّصات التسهيلات الائتمانية أية فوائد معلقة.
- 2- أن لا تتضمن مخصّصات التسهيلات الائتمانية أية مخصّصات مقابل كل دين عامل، ( السلامين، الدقة، 2012، ص 216).

3- على أن "يلتزم البنك وشركات الإقراض بإبراز كافة التفاصيل المتعلقة بمخصّصات التسهيلات الائتمانية المتعثرة وفقاً لمتطلبات الدائرة.

4- وعلى أن تقدم كشفاً مصادق عليه من المدقق القانوني ولكل عميل على حده ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 37).

وبذلك يكون القرار قد إستثنى الشركات الأخرى من هذا المخصص بمعنى لا يتم تنزيل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من أرباح هذه الشركات ، بغض النظر عن مسماها، شركات توصية بسيطة أو شركات تضامن أو شركات مساهمة خاصة أو عامة أو غيرها.

### 2.3.5 الفرع الرابع: طرق تقييم الأصول الثابتة

تقتنى الأصول الثابتة أساساً بهدف المساعدة في العمل والإنتاج وليس بهدف إعادة بيعها والتي يتوقع أن يستفاد من خدماتها لفترة طويلة، مثل المباني والسيارات والأثاث (download-pdf-ebooks.in/5023-free-book)، وأيضاً الحصول على منفعة اقتصادية على المدى البعيد من خلال مساهمتها في تحقيق الأرباح للشركة، وبالمقابل فلن جزء من هذه التكاليف سيتم تحميلها لهذه الأرباح، ولم تشر المعايير المحاسبية الدولية إلى ضرورة إتباع طريقة معينة لاحتساب مصروف الإهلاك وعليه تستطيع الشركة استخدام أي طريقة تراها مناسبة شريطة الثبات عليها لعدة سنوات متتالية وفي حالة التغيير يجب الإفصاح عن هذا التغيير و أسبابه، وقد تدفع عوامل عامة مثل التشريعات الضريبية إلى الاهتمام باختيار طريقة من طرق الإهلاك ذات العبء المتناقص، بما يؤدي إلى تأجيل دفع الضريبة لفترات أخرى، أو بالنسبة للمشروعات التي تقام في ظل نظم الإعفاء فقد تسعى إدارة المنشأة إلى إهلاك الأصل بعد إنقضاء فترة الإعفاء مباشرة أو خلال فترة قصيرة لا تتجاوز بضع سنوات (يوسف، 1999، ص196).

وتعرف الأصول الثابتة: بأنها تلك الأصول التي يتم إقتنائها وشرائها وتحتفظ الشركة بها من أجل إستخدامها في الإنتاج أو تزويد البضائع والخدمات أو لإيجارها للغير أو إستعمالها للأموال الإدارية وتستخدم لمدة زمنية طويلة عادة ما تكون أكثر من دورة مالية واحدة ( سنة ) (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2011، ص 531)، والقيمة العادلة للأصول الملموسة هي تلك المبالغ التي يمكن تحديد قيم ة الأصل في سوق نشط بين أطراف على دراية وإطلاع في التعامل، ويتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية ( أبو نصار،

(2010، ص 247)، أما في حالة إعادة التقييم للأصول الثابتة فيجب أن تتم على أساس منتظم بشكل كاف ومقنع بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية للأصل عن تلك القيمة المحسوبة بالقيمة العادلة في نهاية إعداد التقارير، ويتم احتساب القيمة العادلة لهذا البند من تاريخ إعادة التقييم ناقصاً منها الإهلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم، و أية خسائر لاحقة (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،2011، ص أ 536)، ويشترط أن تقاس القيمة العادلة لهذا البند بشكل موثوق ويتم إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات جميعها فلا يجوز إعادة تقييم بناء دون الأبنية الأخرى ولا آلة دون غيرها فكلها سواء، كما لا يجوز أيضاً الإنتقاء واختيار الأفضل لصالح الشركة من أجل إظهار الأصول وتضخيمها في الميزانية، حيث تمثل القيمة العادلة في إعادة التقييم قيمة السوق ، ويحق للشركة أن تعيد تقييم أصولها سنوياً إلا إذا إستقر سعر الأصول عندها يفضل التقييم كل 3 إلى 5 سنوات مرة و إذا حصل زيادة في قيمة الأصول نتيجة إعادة التقييم فليكن هذه الزيادة ستظهر في قائمة حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، أما إذا تم إعادة تقييم أصل في السابق ونتج عن ذلك إنخفاض في القيمة ورحل كمصروف ففي حالة زيادة الأصل تعتبر هذه الزيادة دخل وتنزل من المصروف السابق لإعادة التقييم، ويمكن في حالة الإستغناء عن الأصل ترحيل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة ( أبو نصار، 2010، ص 256)، ويتحقق هذا الفائض كاملاً عند إخراج الأصل من الخدمة أو الإستغناء عنه عن طريق البيع وكذلك يمكن أن يتحقق فائض من هذا الأصل عن طريق إستخدامه في الشركة نفسها حيث يتحقق الفائض بالفرق بين الإهلاك من إعادة التقييم للأصل المسجل والإهلاك المبني على الكلفة الحقيقية لنفس الأصل، مشيراً إلى أن الفائض لا يتم تحويله من قائمة الدخل إلى الأرباح المدورة - المحتجزة -، (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص أ 538)، وأما في حالة الإنخفاض في قيمة الأصول فإن الشركة وفي تاريخ إعداد الميزانية العمومية تقوم بمراجعة قيمة الأصول والتأكد من الإنخفاض المهم نسبياً، فليكن وجدت أن أحد الأصول إنخفض تقوم بتقدير ذلك المبلغ القابل للإسترداد والذي حصل فيه الإنخفاض، فقد ينتج هذا الإنخفاض نتيجة إنخفاض القيمة السوقية عن مبلغ الإهلاك أو نتيجة تقادم الأصل بسبب كثرة الإستخدام أو بسبب مرور الزمن، ويتم احتساب الإهلاك لهذه الآلات

والمعدات والممتلكات بطريقة منظمة والهدف من ذلك توزيع الإهلاك على العمر الإنتاجي لهذا الأصل، ويعترف بمبالغ الإهلاك كمصروف أو جزء من تكلفة أصل آخر، ويفضل مراجعة العمر الإنتاجي للألة والقيمة المتبقية للأصل بشكل دوري وفي حالة الاختلاف بينهما يتم تصويب ذلك ومعالجته ضمن المعيار المحاسبي الخاص بالتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء حيث يوجب هذا المعيار تعديل مصروف الإهلاك للسنة الحالية والسنوات اللاحقة دون تعدي أو تغيير للسنوات السابقة، وفي حالة زيادة الخردة للأصل عن القيمة الدفترية لنفس الأصل المسجل في سجلات الشركة يتم احتساب الإهلاك لتلك السنة بمبلغ صفر حتى تقل قيمة الخردة لذلك الأصل عن القيمة الدفترية ( أبو نصار، 2010، ص 260)، وأما في حالة إهلاك الأصول الملموسة فإن الشركة تخصص مبالغ لكل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات ويتم إهلاكه بشكل مستقل، ويتم الاعتراف بتكلفة الإهلاك لكل فترة في حساب للأرباح أو الخسائر إلا إذا تم تضمينها في المبلغ المسجل لأصل آخر، ويجب تقسيم مبلغ الأصل على عمره الإنتاجي (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 538)، وأما في حالة انخفاض قيمة الأصول فإن الشركة تقوم بدراسة المصادر الخارجية للمعلومات وكذلك المصادر الداخلية للمعلومات لمواجهة هذا الانخفاض لقيم الأصول (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 863)، وأما من حيث وجه نظر القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني والتعليمات الخاصة به والصادرة في شباط سنة 2012، فقد نصرت في الفصل الثاني التنزيلات " للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو استحققت كلياً وحصرها في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها البند س " النسبة المحددة من كلفة الأصول كالمكائن والآلات والمعدات والأثاث والمفروشات والأبنية التي تحتوي على آلات شغالة يملكها المكلف حالاً أو مალأ لقاء إستهلاكها خلال الفترة الضريبية التي تحقق فيها الدخل وفقاً لنظام يصدر بموجب أحكام هذا القرار بقانون" (القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 11)، إلا أن القرار بقانون وتعليماته الخاصة به لم يتطرق إلى آلية أو طرق تغيير أنواع الإهلاك والإفصاح عنها وأما بخصوص القيمة العادلة للأصول لم يشر لها القرار أيضاً، أما إعادة التقييم للأصول الثابتة فإن القرار بقانون رقم

8 نص في المادة ( 9 ) منه تنزيلات غير مقبولة " لا يجوز إجراء التنزيلات الآتية ومن ضمنها الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول" (القرار بقانون، 2011 ، ص 12)، إلا أنه ولغاية تاريخه لم تصدر اللوائح التنظيمية الجديدة بخصوص نسب الإهلاك، وإنما يتم العمل باللوائح القديمة الصادرة من سنة 2004، ضمن أحكام المادة التاسعة من القانون ، وتتراوح نسب الإهلاك من ( 2%- 25 % )، فمثلاً الأبنية من الصنف الأول المنشأة من الحجارة نسبة إهلاكها 2% بينما أجهزة البيلفون والموبايل والموريس وأي أجهزة إتصال لاسلكي فتبلغ 25%، وهذا يدل على إخفاق المشرع الفلسطيني.

ويرى الباحث ضرورة تحديث النسب الخاصة بالإهلاك للأصول الثابتة لما يحققه من منفعة لكلا الطرفين، صاحب الشركة وكذلك أيضاً لدائرة ضريبة الدخل الفلسطينية.

### 2.3.6 الفرع الخامس: طرق تقييم الاستثمارات العقارية

الاستثمارات العقارية: هي أراضي أو مباني أو كلاهما معاً تحتفظ بهما الشركة أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لتحقيق إيراد ( دخل ) من الأرباح الرأسمالية أو من عملية تأجير العقار للغير، أو كلاهما معاً، ولا يدخل ضمن مصطلح الاستثمارات العقارية العقارات التي تستخدم في تصنيع البضائع أو التي تستخدم للأغراض الإدارية، أو تلك العقارات التي يتم بيعها من قبل الشركة في الأعمال العادية وتشمل القيمة العادلة للأصل المبالغ التي يمكن مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية ( أبو نصار، 2010، ص 698)، ويمكن الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصول للشركة إذا أمكن قياس تكلفتها بموثوقية ومن الممكن تدفق منافع إقتصادية مستقبلية لها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 1012)، ويتم قياس الإستثمارات العقارية بالقيمة الحالية أو القيمة العادلة أيهما أقل، وفي حالة إستخدام الشركة للقيمة العادلة لقياس الإستثمارات العقارية فيجب عليها قياس جميع الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة إلا أن هناك إستثناء على هذه القاعدة فقد يتم قياس بعض الإستثمارات العقارية بالقيمة العادلة والأخرى بالتكلفة، ومن الملاحظ أن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيير في القيمة العادلة للإستثمارات العقارية تسجل في بيان الدخل وفي

حالة إستغلال الشركة للإستثمارات العقارية ضمن عملياتها التشغيلية فيتم معاملتها ضمن المعيار 16 الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات وإعتبارها أصول ثابتة وفي هذه الحالة إن حصل إنخفاض في القيمة العادلة يتم الإعتراف بها خسارة وتظهر في قائمة الدخل، و أما إذا نتج زيادة في الدخل فتظهر ضمن حقوق الملكية ( في الميزانية ) تحت بند فائض إعادة التقييم ( أبو نصار، 2010، ص 705)، وأما في حالة إعادة التقييم فلا يشترط وجود مقيم مستقل لديه مؤهلات مهنية وخبرات كبيرة لإعادة تقييم الإستثمارات العقارية وعلى علاقة وخبرة حديثة بنوعية العقارات الإستثمارية التي يجري تقييمها (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 1014)، وأما حسب القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني والتعليمات الخاصة به والصادرة في شباط 2012، وكذلك اللوائح التنظيمية الأخرى، فنصت المادة ( 5 ) بعنوان إحتساب دخل المكلف لغايات الضريبة على ما يلي:-

1- يتم إحتساب دخل المكلف على أساس الإستحقاق، ويستثنى من ذلك الفوائد والعمولات المترتبة على الديون المشكوك في تحصيلها لدى البنوك وشركات الإقراض المتخصصة وشركات الرهن العقاري وشركات التأجير التمويلي، بحيث يحتسب الدخل المتحقق عنها في سنة قبضها وفق تعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير .

2- يتم إحتساب الضريبة عن عقود التأجير التمويلي وفقاً لتعليمات يصدرها الوزير بتنسيب من المدير ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 8 )، ولقد أوضحت التعليمات الخاصة بالقانون بعض الأمور فيما يتعلق بالتأجير التمويلي حيث صدرت تعليمات رقم ( 6 ) لسنة 2012 بشأن التأجير التمويلي، حيث نصت المادة رقم 3 البند رقم 2 على " عند إنشاء العقد يتم محاسبة المؤجر على أي فرق بين القيمة الحالية لدفعات الإيجار وتكلفة الأصل المؤجر كأرباح خلال الفترة الضريبية التي تم فيها العقد " وكذلك البند 4 فنص على " يتم محاسبة المؤجر على أية زيادة بين قيمة خيار الشراء والقيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية كأرباح متحققة في الفترة الضريبية التي تم إقفال العقد خلالها "، وأيضاً البند 5 فنص على " في حال عدم ممارسة المستأجر حق الشراء للمأجور بإستثناء الأرض في نهاية العقد وكانت قيمة الأقساط المدفوعة من جهة تزيد عن

مصاريف إستهلاك المأجور، والتمويل المطروحة سابقاً من الدخل الإجمالي من جهة أخرى، فإن الفرق بينهما يعتبر مصروفاً للمستأجر في الفترة الضريبية التي إنتهى فيها العقد"، وبينت المادة (4) "تضاف النفقات الرأسمالية التي يلزم المؤجر بدفعها بموجب العقد إلى القيمة العادلة للمأجور بتاريخ الدفع ويتم إعادة جدولة أقساط العقد للفترة المتبقية بناءً على القيمة الجديدة" (التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 14).

وقد ساعدت التعليمات الخاصة بالقانون على إيضاح التعامل مع القيمة الحالية للدفعات وكيفية إستهلاك المصاريف الرأسمالية حيث نصت المادة (6 و 7) منه "تعتبر القيمة الحالية لدفعات الإيجار تكلفة للمأجور وتستهلك من قبل المستأجر حسب النسب المحددة في نظام الإستهلاك، وحال كانت العقارات هي موضوع العقد فلا يتم إستهلاك قيمة الأرض، ويتم إستهلاك قيمة المباني المقررة حسب نظام الإستهلاك" "للمستأجر أن يستهلك المصاريف الرأسمالية التي ينفقها على شراء المأجور وفق النسب المحددة في نظام الإستهلاك" (التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 14).

ولقد إشتراط المشرع الفلسطيني لقبول عقود التأجير التمويلي والمعاملات المشابهة له أن:-

1-"يلتزم المؤجر والمستأجر بالإفصاح عن تلك العقود وفق ما تتطلبه معايير المحاسبة الدولية.

2- يلتزم المستأجر بفصل الأصول المستأجرة ومجمعات إستهلاكها عن الأصول المملوكة لغاية المحاسبة الضريبية فقط .

3- لا يتم إحتساب فروقات إعادة التقييم عند نقل ملكية أصل مؤجر إلى مستأجره" (التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 15)، علماً أن النسب المئوية المستخدمة في الأصول الثابتة والتي صدرت ضمن اللوائح التنظيمية لسنة 2004 هي نفسها التي تستخدم في الإستثمارات العقارية.

### 2.3.7 الفرع السادس: طرق تقييم الأصول الزراعية

وتعرف الأصول الزراعية: بقيام الشركة بإدارة التحويل البيولوجي للأصول البيولوجية لتصبح محاصيل زراعية بهدف البيع أو زيادة قيمة الأصول البيولوجية من خلال النمو أو التسمين، وأما القيمة العادلة للأصول الزراعية فهي المبالغ التي يمكن مبادلة الأصول بها بين أطراف مطلعة وراغبة في تنفيذ عملية تبادل حقيقية، ( أبو نصار، 2010، ص 716 )، ويتم الإقرار بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما تسيطر الشركة على هذا الأصل نتيجة أحداث حدثت سابقاً، وكذلك تدفق منافع إقتصادية مستقبلية من الأصل البيولوجي لهذه الشركة ومن الممكن أيضاً قياس القيمة العادلة أو التكلفة بصورة موثوق بها، (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 1034)، وأما فيما يخص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، وتعليماته الصادرة في شباط 2012، فلم يرد نص واضح لمعالجة الأصول الزراعية في ثنايا القانون أو التعليمات الصادرة عنه في 2012، ولكن مقدري ضريبة الدخل الفلسطيني يعودون إلى اللوائح التنظيمية الصادرة عن المادة التاسعة سنة 2004 بخصوص احتساب إهلاك هذه الأصول حيث تتراوح النسبة بين ( 7% - 25 % ) فعلى سبيل المثال تهلك حظائر الأرناب بنسبة 7% بينما البلاستيك المستخدم في إنشاء وبناء البيوت البلاستيكية الزراعية بنسبة 25 %، وهنا يمكن القول أن المشرع الفلسطيني قد أخفق في إصدار مواد وتعليمات جديدة ضمن القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 تخص الأصول الزراعية، وبالعودة إلى القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 فيما يخص الدخل الزراعي فلم يرد كذلك مواد تبين أن الدخل الزراعي خاضع للضريبة أم لا، إلا أنه يفهم من مضمون المواد التالية خضوع الدخل الزراعي للضريبة حيث نصت المادة ( 3 ) وعاء الضريبة على " ما لم يرد نص على الإعفاء في هذا القرار بقانون تكون كافة الدخول المتحققة لأي شخص من أي مصدر خاضعة للضريبة"، وكذلك المادة ( 6 ) الخاصة بطريقة فرض الضريبة حيث نصت " تفرض الضريبة بصورة موحدة على مجموع مصادر الدخل الخاضعة وفقاً لأحكام هذا القرار بقانون ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 8)، ولقد أكدت ذلك التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل بموجب التعليمات رقم ( 5 ) لسنة 2012 بشأن إعفاء الأشخاص الطبيعيين المكلفين من تقديم الإقرار الضريبي، حيث بينت

المادة (1) منه الفئات المعفية من تقديم الإقرار الضريبي ومنها البند 4 " يستثنى من أحكام الفقرة ( 1 ) من هذه المادة الشخص الطبيعي المقيم الذي يقتصر دخله على النشاط الزراعي ولم تتجاوز مبيعاته أو مشترياته مبلغ ( 300000 ) ثلاثمائة ألف شيكل خلال الفترة الضريبية قبل تنزيل أية تكلفة أو نفقة ( التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل، 2012، ص 10)، ومن مضمون هذه التعليمات يتأكد لنا أن المشرع الفلسطيني يحتسب الإهلاك على أساس التكلفة للأصول الزراعية أيضاً مثلها مثل الأصول الثابتة وكذلك الأصول الاستثمارية، ورغم هذا التوضيح من قبل المشرع الفلسطيني إلا أنه أخفق أيضاً في توضيح الأصول الزراعية الخاصة بالشركات العامة وكيفية احتساب الإهلاك الخاص بها وكيفية احتساب القيمة العادلة لها.

### 2.3.8 الفرع السابع: طرق تقييم الأصول غير الملموسة

الأصول غير الملموسة: هي أصول ليس لها وجود مادي و قابلة للتحديد وغير نقدية، وحتى يتم اعتبار الأصل غير ملموس يجب أن تسيطر عليه الشركة نتيجة أحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الداخلي أو أن تحصل الشركة نتيجة استخدام هذا الأصل على منافع إقتصادية مستقبلية ممثلة بتدفقات نقدية ( أبو نصار، 2010، ص 627)، ويتم قياس الأصول غير الملموسة بسعر التكلفة ويشمل سعر التكلفة سعر الشراء ورسوم الاستيراد وضرائب الشراء المستردة مخصوماً منها الخصومات والحسومات التجارية وتكاليف منافع الموظفين والرسوم المهنية واختبار سلامة الأصل (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2011، ص 937)، وأما إطفاء الأصول غير الملموسة نتيجة الاندماج في الأعمال فيتم احتساب تكلفتها بالقيمة العادلة من تاريخ الشراء ويتم فصلها عن الشهرة ( أبو نصار، 2010، ص 630)، وفي حالة إعادة تقييم الأصول غير الملموسة فيتم تسجيلها بالقيمة العادلة مطروح منها الإطفاء المتراكم اللاحق وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويتم تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط كما هو الحال بالنسبة للأصول الثابتة، وكما هو الحال بالأصول الملموسة فلذا تمت إعادة التقييم لأصل غير ملموس يجب تقييم باقي الأصول غير الملموسة، وإذا لم نتمكن من إعادة تقييم أصل غير ملموس بسبب عدم توفر سوق نشط يتم تسجيل هذا الأصل بمبلغ التكلفة مطروحاً منه أي

إطفاء متراكم وأي خسارة في إنخفاض القيمة إن وجدت، وفي حالة زيادة قيمة الأصل غير الملموسة تسجل في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، وفي حالة إنخفاض القيمة يتم الاعتراف بها خسارة في قائمة الدخل بعد إستنفاد فائض إعادة التقييم السابق إن وجد (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص أ 948)، وأما في حالة إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة يتم مقارنة مبلغه المسجل مع مبلغه القابل للإسترداد ويشترط إجراء هذا الإختبار في أي وقت من السنة شريطة إجرأه في نفس الوقت للسنوات التالية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص أ 862)، و كذلك يجب إجراء إختبار التدني السنوي لهذا الأصل غير الملموس من خلال إحتساب القيمة القابلة للإسترداد إلا أنه من الممكن إستخدام القيمة القابلة للإسترداد والتي تم إحتسابها في نهاية الفترة السابقة عند إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة في الفترة الحالية إذا كانت هذه القيمة تزيد بشكل ملحوظ عن القيمة المسجلة في دفاتر الشركة ( أبو نصار، 2010، ص 590)، وأما في حالة الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً فيتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكلفتها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى، ويتوقع أن تحقق منافع مستقبلية ( أبو نصار، 2010، ص 630)، ويتم إطفاء الأصول غير الملموسة عن طريق تخصيص مبلغ قابل للإطفاء بشكل منتظم خلال عمره الإنتاجي، ويبدأ الإطفاء عند أول إستخدام له، وفي حالة ما إذا قررت الشركة بيعه يتوقف الإطفاء، وفي بعض الحالات التي لا تتمكن الشركة من تحديد مبلغ لهذا الأصل الغير ملموس بموثوقية فإنها تعتمد على القسط الثابت في إطفاءه (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص أ 950)، وأما فيما يتعلق بالقرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني، وتعليماته الخاصة به، وفي الفصل الثاني - التنزيلات - فنص البند 1 " للتوصل إلى مقدار الدخل الخاضع للضريبة لأي شخص تنزل النفقات والمصاريف التي أنفقت أو إستحققت كلياً أو حصراً في سبيل إنتاج الدخل الإجمالي خلال الفترة الضريبية بما فيها: - و "مصاريف التأسيس وبدل الخلو والمفتاحية والشهرة المدفوعة شريطة توزيعها على خمس سنوات بالتساوي من تاريخ دفعها " ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 10).

وهنا أخفق المشرع الفلسطيني أيضاً إذ أنه تطرق للشهرة التي يتم شرائها فقط ولم يتطرق إلى الشهرة المولدة داخلياً أو براءة الاختراع، وكذلك لم يتطرق إلى إعادة التقييم للأصول غير الملموسة في حالة اندماج الشركات، أما بخصوص التعليمات فقد أغفلت موضوع الأصول غير الملموسة بالكلية.

### 2.3.9 الفرع الثامن: طرق تقييم المخصّصات

وتعرف المخصّصات: بأنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين ويشار هنا إلى أن مجمع إهتلاك الأصول ومخصّص الديون المشكوك فيها لا تعتبر مخصّصات وفق معيار التقديرات المحاسبية رقم 8 وكذلك وفق التعريف المذكور أعلاه ولا ضمن مفهوم هذا المعيار الخاص بالمخصّصات، وإنما حسابات مقابلة لأصول ( أبو نصار، 2010، ص 613)، فالمخصّص هو المبلغ الذي يتم تحميله لحساب الإيرادات بهدف تغطية أخطار متوقعة، فهو عبء على الإيراد ويؤدي إلى إنقاص الأرباح (الحجاوي، 2004، ص 156)، ويعترف بالمخصّصات عندما يكون هناك إقرار أو إستنتاجي نتيجة لحدث سابق أو من المحتمل تدفق صادر للمواد أو يمكن عمل تقدير موثوق للالتزام (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011، ص 910)، والمخصّصات أنواع منها المخصّصات الإلزامية والمخصّصات الإحتياطية ومخصّصات أخرى منها على سبيل المثال مخصّصات الجامعات والمدارس، أما بخصوص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني وتعليماته الخاصة به و الصادرة في شباط 2012، فنص في المادة ( 9 ) تنزيلات غير مقبولة لا يجوز إجراء التنزيلات الآتية ومن ضمنها البند 4 المخصّصات والإحتياطيات على إختلاف أنواعها ( القرار بقانون رقم 8، 2011، ص 12)، مع مراعاة ما ورد بخصوص كل من مخصّص الأخطار السارية والإدعاءات تحت التسوية المبلغ عنها لشركات التأمين وفق الشروط المذكورة أعلاه وكذلك مخصّص الديون المشكوك في تحصيلها والفوائد والعمولات المترتبة للبنوك وشركات الإقراض المتخصصة وفق تعليمات تم ذكرها أعلاه ضمن طرق تقييم الذمم المدينة ومنها المخصّصات المشكوك في تحصيلها.

### 2.3.10 الفرع التاسع: طرق تقييم الإحتياطات

وهي المبالغ التي يتم إقتطاعها من صافي الربح بهدف حماية والحفاظ على رأس المال العامل وتقوية المركز المالي، لذلك تعتبر الإحتياطات توزيع للأرباح ( الحجاوي، 2004، ص156)، وتنقسم إلى أنواع فمنها الإحتياطات الإجبارية والإحتياطات الإختيارية وإحتياطات أخرى، وتعرف الإحتياطات الإجبارية بأنها مبالغ يتم إقتطاعها كنسبة من الإرباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية لبعض الدول، وتظهر في بند منفصل ضمن حقوق الملكية ( أبو نصار، 2010، ص41)، أما القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل الفلسطيني وتعليماته الخاصة به والصادرة في شباط 2012، فقد نصت المادة ( 9 ) بعنوان تنزيلات غير مقبولة وضمن البند رقم 4 لا يجوز إجراء تنزيلات على الإحتياطات على إختلاف أنواعها، وكذلك لم تتطرق التعليمات إلى الإحتياطات لا من قريب ولا بعيد ، ويمكن القول هنا أن المشرع الفلسطيني أخفق في التشريع أيضاً.

## الفصل الثالث

### الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعها الباحث في تحديد مجتمع البحث وعينته، وبناء أداة البحث وخطوات التحقق من صدق الأداة وثباتها، إضافة إلى وصف متغيرات البحث والطرق الإحصائية المتبعة في تحليل البيانات .

#### 3.1 منهج البحث:

من أجل معرفة أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل ، اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي منهجاً للبحث، وذلك لملاءمة طبيعتها، حيث أن المنهج الوصفي التحليلي يقوم بدراسة الواقع كما هو دون تغيير، ويهتم بوصف الواقع بشكل دقيق من خلال التعبير عنه من حيث الكيف والكم، فالتعبير الكيفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، و أما التعبير الكمي فيعطي وصفاً رقمياً يوضح مقدار وحجم الظاهرة ودرجات ارتباطها مع الظواهر الأخرى .

#### 3.2 مجتمع البحث

تكون مجتمع البحث من موظفي وزارة المالية والذين يعملون بدرجة مقدري ضريبة دخل حيث بلغ عددهم 173 موظفاً حسب إحصاءات دائرة الشؤون الإدارية بوزارة المالية (السلامين، 2014)، حيث أن مقدري ضريبة الدخل في وزارة المالية هم ذوي العلاقة بمشكلة البحث .

#### 3.3 عينة البحث

تم اختيار عينة عشوائية ممثلة بمن هم يعملون بدرجة مقدري ضريبة دخل بوزارة المالية وبلغ حجمها 100 موظف أي ما نسبته 58% من مجتمع البحث، وقد تمكن الباحث من استرداد

95 إستبانة وجميعها صالحة لإجراء البحث، والجداول من رقم ( 1 ) إلى رقم ( 8 ) تبين خصائص العينة الديمغرافية .

#### جدول رقم (1): توزيع عينة البحث حسب متغير الجنس

| الجنس   | العدد | النسبة المئوية % |
|---------|-------|------------------|
| ذكر     | 79    | 83.20            |
| أنثى    | 16    | 16.80            |
| المجموع | 95    | 100%             |

يتبين من الجدول رقم ( 1 ) أن نسبة الذكور قد حصلت على نسبة 83.20% من المستطلعين في حين كانت نسبة الإناث 16.80% حيث يتضح من هذه النسب أن نسبة الذكور أعلى من نسبة الإناث في عينة البحث.

#### جدول رقم (2): توزيع عينة البحث حسب متغير العمر

| العمر      | العدد | النسبة المئوية % |
|------------|-------|------------------|
| 20-30      | 14    | 14.70            |
| 31-40      | 31    | 32.60            |
| 41-50      | 37    | 39.00            |
| أكبر من 50 | 13    | 13.70            |
| المجموع    | 95    | 100 %            |

يتبين من الجدول رقم ( 2 ) أن نسبة من هم بين عمر 41-50 سنة قد حصلت على أعلى نسبة من المستطلعين، حيث بلغت نسبتهم 39.00% في حين حصل الذين أعمارهم ما بين 31-40 سنة على المرتبة الثانية وكانت نسبتهم 32.60% أما نسبة من هم ما بين 20-30 سنة فقد حصلت على نسبة 14.70% في المرتبة الثالثة، بينما وصلت نسبة من هم أكثر من 50 سنة 13.70% وكانت مرتبتهم الرابعة.

جدول رقم (3): توزيع عينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | العدد | النسبة المئوية % |
|---------------|-------|------------------|
| دبلوم         | 10    | 10.50            |
| بكالوريوس     | 68    | 71.60            |
| ماجستير فأعلى | 17    | 17.90            |
| المجموع       | 95    | 100%             |

يتبين من الجدول رقم (3) أن أعلى نسبة ممن تم إستطلاعهم هم من حملة شهادة البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم 71.60% في حين كانت نسبة من هم من حملة شهادة ماجستير فأكثر نسبتهم 17.90% في حين وصلت نسبة من يحملون شهادة الدبلوم 10.50%، حيث كانت أقل قيمة بين المؤهلات الأخرى.

جدول رقم (4): توزيع عينة البحث حسب متغير طبيعة عملك

| طبيعة العمل                           | العدد | النسبة المئوية % |
|---------------------------------------|-------|------------------|
| مقدر ضريبة دخل                        | 82    | 86.30            |
| مكلف بمهام مقدر ضريبة دخل             | 6     | 6.30             |
| غير ذلك ( مدقق حسابات، مدير الدائرة ) | 7     | 7.40             |
| المجموع                               | 95    | 100%             |

يتبين من الجدول رقم (4) أن نسبة من يشغل موقع مقدر ضريبة دخل قد حصل على أعلى نسبة من المستطلعين، حيث بلغت نسبتهم 86.30% في حين كانت نسبة من يشغل موقع غير ذلك ( مدقق حسابات ) 7.40% ، وأما نسبة من يشغل موقع مكلف بمهام مقدر ضريبة دخل 6.30% .

جدول رقم (5): توزيع عينة البحث حسب متغير سنوات الخبرة

| الخبرة   | العدد | النسبة المئوية % |
|----------|-------|------------------|
| 1-5      | 16    | 16.80            |
| 6-10     | 11    | 11.60            |
| 11-15    | 19    | 20.00            |
| 16-20    | 40    | 42.10            |
| 21 فأكثر | 9     | 9.50             |
| المجموع  | 95    | 100%             |

يتبين من الجدول رقم (5) أن أعلى نسبة ممن تم إستطلاعهم من ذوي الخبرة ما بين 16-20 سنة وحصلت على أعلى نسبة وبلغت 42.10 %، وجاء في الترتيب الثاني الذين سنوات خبرتهم من 11-15 وبلغت نسبتهم 20.00 % بينما حصل الذين سنوات خبرتهم من 1-5 سنوات بنسبة 16.80 % وكانوا في المرتبة الثالثة، أما من تبلغ سنوات خبراتهم من 6-10 سنوات 11.60 % وكانوا في المرتبة الرابعة، وأما الذين سنوات خبرتهم أكثر من 21 سنة حصلت على نسبة 9.50 % وكانوا في الترتيب الأخير.

### 3.4 أداة البحث

تم إستخدام الإستبانة أداة لهذا البحث، حيث كان محور الإستبانة حول أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، وقد تم تغطية عنوان البحث في خمسة مجالات من خلال 46 فقرة وكانت المجالات تتمثل فيما يلي :-

المجال الأول: مدى معرفة مقدر ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية.

المجال الثاني: مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية.

المجال الثالث: مدى تلغّي التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل.

المجال الرابع: مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له في القوائم المالية للشركات.

المجال الخامس: مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية.

وقد تم تصميم الإستبانة وتطويرها كأداة لجمع المعلومات وذلك بإتباع الخطوات التالية:-

أولاً:- مراجعة الإطار النظري وأدبيات الدراسة المتعلقة بأثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل .

ثانياً:- مراجعة الأبحاث والدراسات والكتب التي تناولت أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل سواءً بشكل مفصل أو موجز مثل دراسة أرزاق كرسوع بعنوان مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ( دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين )، ودراسة يوسف جربوع بعنوان محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين، ودراسة يوسف جربوع أيضاً بعنوان مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن إكتشاف الخطأ والغش والتصرفات غير القانونية بالقوائم المالية، ودراسة هاني الزايغ بعنوان دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية.

وقد تكونت أداة البحث من قسمين أساسيين هما:-

القسم الأول: ويشمل المعلومات الأولية عن الموظف الذي قام بتعبئة الإستبانة .

القسم الثاني: ويشمل 46 فقرة موزعة على خمسة مجالات ويتم الإجابة عن هذه الفقرات من خلال مقياس ليكرت الخماسي، يبدأ بموافق بشدة ويعطى ( 5 ) درجات ومن ثم موافق ويعطى

( 4 ) درجات، ثم محايد ويعطى ( 3 ) درجات، ومن ثم معارض ويعطى ( 2 ) درجة وينتهي معارض بشدة ويعطى ( 1 ) درجة ، وتم الإعتماد في هذا البحث على الاوزان في الجدول رقم ( 6 ) لقياس المتوسطات الحسابية لتقدير إستجابات المبحوثين على فقرات مجالات البحث ( غنام، 2014، ص73)، وذلك للإجابة على السؤال الرئيسي المتمثل في ( هل يأخذ مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية وأثرها بعين الاعتبار على نتائج التسويات الضريبية؟ ) والأسئلة الفرعية الأخرى.

جدول رقم (6): أوزان قياس المتوسطات الحسابية

| الوزن لقياس المتوسط الحسابي | المعنى اللغوي للرموز في السلم |
|-----------------------------|-------------------------------|
| من 1-2.33                   | متدنية ( منخفضة )             |
| من 2.34-3.66                | متوسطة                        |
| من 3.67-5.00                | مرتفعة ( عالية )              |

#### تصنيف فقرات الأداة

|            |       |       |       |            |
|------------|-------|-------|-------|------------|
| موافق بشدة | موافق | محايد | معارض | معارض بشدة |
| 5          | 4     | 3     | 2     | 1          |

#### 3.5 صدق الأداة

تم عرض أداة البحث على مشرف الأطروحة ، وكذلك تم عرضها على مجموعة من المحكمين، لإبداء الرأي حسب ما هو مبين في الملحق رقم ( 2 ) المرفق في نهاية البحث وقد طلبت من المحكمين إبداء رأيهم في مجالات أداة البحث من حيث:-

1- مدى توافق مجالات البحث مع العنوان.

2- مدى توافق كل فقرة مع المجال الذي يتبعه.

3- مدى وضوح الصياغة وملاءمتها.

4- إضافة أو حذف أي فقرة من فقرات الإستبانة.

وقد رأى المحكمون بضرورة تعديل وحذف بعض الفقرات، وإعادة تقسيم الإستبانة، ونقل بعض الأسئلة من مكانها إلى مكان آخر، وقد تم الأخذ برأي المحكمين والمشرف، وبذلك يكون قد تحقق الصدق الظاهري للإستبانة، وخرجت بصورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (1).

### 3.6 ثبات الأداة

لقد تم إستخراج معامل ثبوت للأداة بإستخدام معادلة كرونباخ ألفا وكانت النتائج لكل مجال كما هي في الجدول رقم (7) أدناه

جدول رقم (7): معامل ثبات الأداة باستخدام معادلة كرونباخ ألفا

| الدرجة % | عدد الفقرات | عنوان المجال                                                                                               |
|----------|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 86.70%   | 9           | المجال الأول: مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                                             |
| 87.00%   | 10          | المجال الثاني: مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية             |
| 85.00%   | 9           | المجال الثالث: مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل |
| 89.00%   | 9           | المجال الرابع: مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل لتقديرات المحاسبية المقدمة له في القوائم المالية للشركات          |
| 91.00%   | 9           | المجال الخامس: مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية                                 |
| 93%      | 46          | المجموع                                                                                                    |

يتبين من الجدول رقم ( 7 ) أن ثبات الأداة بلغت على الدرجة الكلية 93.00% معبراً عن درجة ثبات عالية وهو معامل ثبات يصلح ويفي بأغراض البحث العلم ي (أبو وهدان، 2014 ، ص74).

### 3.7 إجراءات البحث

لقد تم البحث وفق الخطوات التالية:-

1. إعداد أداة البحث بصورتها النهائية.
2. تحديد أفراد العينة العشوائية لتعبئة الاستبانة.
3. الحصول على موافقة الجهات المعنية.
4. توزيع أداة البحث وهي الاستبانة على أفراد العينة وإسترجاعها، حيث قام الباحث بتوزيعها شخصياً للإشراف على توزيعها وتعبئتها من قبل موظفي العينة العشوائية.
5. إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ومعالجة أسئلة الاستبانة إحصائياً باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS.
6. إستخراج النتائج وتحليلها ومناقشتها والتعليق عليها، من حيث توافقها من عدمه مع الفرضيات، وإقتراح التوصيات المناسبة.

### 3.8 تحليل متغيرات البحث

يتضمن البحث المتغيرات الآتية وفقاً للجدول رقم ( 8 )

جدول رقم (8): المتغيرات المستقلة والتابعة والديمغرافية

|                                                                        |               |                |             |                      |                 |               |          |             |                                                                                     |
|------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|-------------|----------------------|-----------------|---------------|----------|-------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| المتغيرات المستقلة                                                     | المخزون       | الأصول الثابتة | الإستثمارات | الإستثمارات العقارية | الأصول الزراعية | الذمم المدينة | المخصصات | الإحتياطيات | الأصول غير الملموسة                                                                 |
| المتغيرات التابعة                                                      |               |                |             |                      |                 |               |          |             | الأثر النهائي للتسويات الضريبية ( قائمة الدخل وحقوق المالكين في الميزانية العمومية) |
| إدراك مقدري ضريبة الدخل لأثر التقديرات المحاسبية على التسويات الضريبية |               |                |             |                      |                 |               |          |             |                                                                                     |
| المتغيرات الديمغرافية                                                  | المؤهل العلمي |                | طبيعة العمل |                      | مدة الخدمة      |               |          |             |                                                                                     |

### 3.9 المعالجات الإحصائية

بعد جمع بيانات ال بحث، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسوب، وقد تم إدخالها للحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، حيث أعطيت الإجابة أوافق بشدة (5) درجات أوافق (4) درجات محايد (3) درجات معارض درجتين، معارض بشدة درجة واحدة وذلك في الفقرات الموجبة وتم عكسها في الفقرات السالبة بحيث كلما زادت الدرجة زاد أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدر ضريبة الدخل، والعكس صحيح، وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات، ب إستخراج الأعداد، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، وقد تم فحص فرضيات البحث عند المستوى  $(\alpha \geq 0.05)$ ، عن طريق الاختبارات الإحصائية التالية: إختبار ( ت ) T. Test، تحليل التباين الأحادي ( one way analysis of variance )، واختبار Scheffe ومعامل الارتباط بيرسون، (Pearson correlation)، ومعامل الثبات كرونباخ ألفا (cronbach alpha)، وذلك بإستخدام الحاسوب، وإستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS.

## الفصل الرابع

### تحليل البيانات واختبار فرضيات البحث

#### 4.1 المقدمة:

الهدف الرئيس لهذا البحث قياس أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، لذا تناول الباحث في هذا الفصل تحليل أسئلة وفرضيات البحث وكذلك الإجابة عن أسئلة وفرضيات البحث .

#### 4.2 أولاً: النتائج المتعلقة بمشكلة البحث وأسئلته

##### 4.2.1 تحليل النتائج المتعلقة بمشكلة البحث وأسئلته

هل يدرك مقدري ضريبة الدخل أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية بشكل عام؟

للإجابة على السؤال الرئيس، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجة الكلية التي تقيس أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل بشكل عام، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (9).

جدول رقم (9): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجة الكلية لأثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل بشكل عام

| المتغير                                                                                    | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الاستجابة |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل بشكل عام | 3.78            | 0.50              | عالية          |

يتبين من الجدول أعلاه أن أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل بشكل عام كانت عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.78).

وهذا يدل على أن هناك علاقة عالية بين تأثير التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية والأخذ بها من قبل مقدري ضريبة الدخل في الضفة الغربية وكانت درجة الانحراف المعياري عالية، وهذا يدل على رفض الفرضية الأولى والتي نصت على " لا تؤثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل " .

#### 4.2.2 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال الثاني:

ما أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في كل مجال من مجالات البحث؟

للإجابة على هذا السؤال، تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للدرجة الكلية التي تقيس أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في كل مجال من مجالات البحث، وذلك كما هو واضح من جدول رقم ( 10 ).

جدول رقم ( 10 ) : المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لأثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في كل مجال من مجالات البحث .

| الرقم         | المجال من الإستبانة                                                                          | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الإستجابة |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| المجال الأول  | مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                                             | 3.86            | 0.63              | عالية          |
| المجال الثاني | مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية              | 3.57            | 0.71              | عالية          |
| المجال الثالث | مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل | 3.91            | 0.69              | عالية          |
| المجال الرابع | مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له في القوائم المالية للشركات          | 3.86            | 0.69              | عالية          |
| المجال الخامس | مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية                                  | 3.74            | 0.81              | عالية          |
| الدرجة الكلية | أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل            | 3.78            | 0.50              | عالية          |

يتضح من الجدول رقم (10) السابق أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المجال أنت بين 3.91 إلى 3.57 وهي متوسطات ضمن الدرجة العالية ( المرتفعة )، حيث جاء في المقام الأول مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل بمتوسط حسابي ( 3.91 ) ومعبراً عن درجة عالية، وتلاها في المقام الثاني كلاً من المجال الأول والمجال الرابع وينصان على مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية، و مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له في القوائم المالية للشركات ، بمتوسط حسابي ( 3.86 ) ومعبراً عن درجة عالية، وجاء في المقام

الرابع مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية و بمتوسط حسابي (3.74) وأيضاً بدرجة عالية، وجاء في المقام الخامس والأخير مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية بمتوسط حسابي (3.57) ومعبراً عن درجة عالية.

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره (3.78) وهذا يدل على درجة عالية (مرتفعة) للفقرات المتعلقة بأثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل والذي يقيس أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل في كل مجال من مجالات البحث.

#### 4.2.3 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال الثالث وفرضيته:

نص السؤال على: ما مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية

للإجابة على السؤال أعلاه إستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المقياس مرتبة حسب أهميتها تنازلياً والجدول رقم (11) يوضح ذلك.

جدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة في مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية مرتبة حسب الأهمية

| رقم | المجال الأول /مدى معرفة مقدر ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                          | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الإستجابة |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| q1  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة مخزون نهاية الفترة من ضمن التقديرات المحاسبية             | 4.12            | 0.95              | عالية          |
| q2  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الأصول الثابتة من ضمن التقديرات المحاسبية                 | 4.07            | 0.92              | عالية          |
| q3  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الإستثمارات في الأوراق المالية من ضمن التقديرات المحاسبية | 4.04            | 0.81              | عالية          |
| q4  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الإستثمارات العقارية من ضمن التقديرات المحاسبية           | 3.97            | 0.83              | عالية          |
| q6  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من ضمن التقديرات المحاسبية | 3.80            | 0.90              | عالية          |
| q5  | حسب إعتقادك تعتبر الأصول الزراعية من ضمن التقديرات المحاسبية                           | 3.80            | 0.97              | عالية          |
| q7  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة المخصصات بكافة أنواعها من ضمن التقديرات المحاسبية         | 3.76            | 0.95              | عالية          |
| q8  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الإحتياطيات بكافة أنواعها من ضمن التقديرات المحاسبية      | 3.69            | 0.94              | عالية          |
| q9  | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) من ضمن التقديرات المحاسبية | 3.55            | 0.92              | متوسطة         |
|     | <b>المجموع</b>                                                                         | <b>3.86</b>     | <b>0.63</b>       | <b>عالية</b>   |

يتضح من الجدول رقم (11) أن إستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المجال الأول جاءت مرتبة حسب أهميتها كانت عالية (مرتفعة ) ومتوسطة وتراوح من ( 3.55-4.12).

وحصلت الفقرة رقم ( 1 ) على أعلى متوسط حسابي ( 4.12 ) ونصت على: يعتبر تقييم قيمة مخزون نهاية الفترة من ضمن التقديرات المحاسبية ، تلا ذلك الفقرة ( 2 ) من حيث الأهمية وحصلت على متوسط حسابي ( 4.07 ) ونصت على: يعتبر تقييم قيمة الأصول الثابتة من ضمن التقديرات المحاسبية، وتلا ذلك الفقرة ( 3 ) بمتوسط حسابي ( 4.04 ) ونصت على: يعتبر تقييم قيمة الإستثمارات في الأوراق المالية من ضمن التقديرات المحاسبية، وتلا ذلك باقي الفقرات كما هو واضح من خلال المتوسطات الحسابية الواردة في الجدول أعلاه.

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول مدى معرفة ( إلمام ) مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية وأثرها على نتائج التسويات الضريبية ، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره ( 3.86 ) وهذا يدل على درجة عالية ( مرتفعة ) للفقرات المتعلقة بمدى معرفة (إلمام) مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية، وسبب ارتفاع المتوسط الحسابي في هذا المجال ناتج عن عدة أسباب منها :-

1 -الشهادة العلمية لدى مقدر ضريبة الدخل إذ أن غالبية العينة الاحصائية هم من

الحاصلين على شهادة البكالوريوس فأعلى.

2 -لديهم سنوات خبرة كبيرة تتراوح من 120 سنة.

3 -وضوح وسهولة فهم نصوص ومواد القرار بقانون.

أما بالنسبة للفرضية الثانية للسؤال الثالث فيلاحظ أن درجة الموافقة عالية يتم رفض الفرضية الثانية والتي تنص على ( لا توجد علاقة بين مدى معرفة ( إمام ) مقدر ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية وأثرها على نتائج التسويات الضريبية ) حيث بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية 3.86، وبالتالي فإن مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية مرتفعة ( عالية).

#### 4.2.4 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال الرابع وفرضيته

نص السؤال على : ما مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية مرتبة حسب الأهمية

وللإجابة على هذا السؤال تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المقياس مرتبة حسب أهميتها تنازلياً والجدول رقم (12) يوضح ذلك.

جدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة في مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011، واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية مرتبة حسب الأهمية

| رقم | المجال الثاني/مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية                 | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الاستجابة |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| q10 | حسب معرفتك هناك نصوص أو مواد أو بنود في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية تشير إلى تطبيق التقديرات المحاسبية | 4.01            | 0.94              | عالية          |
| q12 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم إهلاك الأصول الثابتة              | 3.95            | 0.93              | عالية          |
| q16 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها    | 3.75            | 1.13              | عالية          |
| q17 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقدير المخصصات بكافة أنواعها            | 3.58            | 0.97              | متوسطة         |
| q18 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقدير الاحتياطات بكافة أنواعها          | 3.55            | 1.03              | متوسطة         |
| q13 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية    | 3.55            | 1.05              | متوسطة         |
| q11 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون نصوص تبين كيفية تقييم مخزون نهاية الفترة                                     | 3.51            | 1.13              | متوسطة         |
| q14 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الاستثمارات العقارية              | 3.45            | 1.07              | متوسطة         |

|        |      |      |                                                                                                            |     |
|--------|------|------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| متوسطة | 1.10 | 3.27 | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) | q19 |
| متوسطة | 1.03 | 3.16 | حسب معرفتك هل توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الأصول الزراعية             | q15 |
| متوسطة | 0.71 | 3.57 | المجموع                                                                                                    |     |

يتضح من الجدول رقم ( 12 ) أن إستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المجال الثاني مرتبة حسب أهميتها كانت عالية ومتوسطة وتراوحت بين ( 3.16-4.01 ).

وحصلت الفقرة رقم (10) على أعلى متوسط حسابي (4.01) ونصت على: حسب معرفتك هل هناك نصوص أو مواد أو بنود في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية تشير إلى تطبيق التقديرات المحاسبية بدرجة عالية، تلا ذلك الفقرة (11) من حيث الأهمية وحصلت على متوسط حسابي ( 3.95 ) ونصت على: حسب معرفتك هل توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم إهلاك الأصول الثابتة بدرجة عالية، وتلا ذلك الفقرة ( 12 ) بمتوسط حسابي (3.75) ونصت على: حسب معرفتك هل توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدرجة عالية، وتلا ذلك باقي الفقرات كما هو واضح في الجدول أعلاه وبدرجات متوسطة.

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية ، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره (3.57) وهذا يدل على درجة متوسطة للفقرات المتعلقة بمدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية.

أما بالنسبة للفرضية الثالثة للسؤال الرابع الخاصة بهذا المجال فيلاحظ أن درجة الموافقة متوسطة فلذلك يتم رفض الفرضية الثالثة والتي تنص على ( لم ينص القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 ولوائحه التنظيمية على نصوص أو مواد ذات علاقة بالتقديرات المحاسبية ) لان

متوسطها الحسابي للدرجة الكلية بلغ 3.57، وبالتالي فإن مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية كانت متوسطة.

#### 4.2.5 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال الخامس وفرضيته

نص السؤال على : هل تؤثر التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل مرتبة حسب الأهمية

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المقياس مرتبة حسب أهميتها تنازلياً والجدول رقم (13) يوضح ذلك.

جدول رقم (13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة في مدى أثر التقديرات المحاسبية التالية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة مرتبة حسب الأهمية

| رقم | المجال الثالث /مدى تأثير التقديرات المحاسبية التالية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الاستجابة |
|-----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| q20 | مخزون اخر الفترة                                                                                                   | 4.44            | 0.87              | عالية          |
| q22 | إهلاك الأصول الثابتة                                                                                               | 4.23            | 0.90              | عالية          |
| q21 | مخصص الديون المشكوك في تحصيلها                                                                                     | 4.03            | 1.04              | عالية          |
| q27 | الإستثمارات العقارية                                                                                               | 3.98            | 0.94              | عالية          |
| q28 | الإستثمارات في الأوراق المالية                                                                                     | 3.93            | 0.98              | عالية          |
| q26 | المخصصات بأنواعها                                                                                                  | 3.79            | 1.09              | عالية          |
| q23 | إطفاء الأصول غير الملموسة ( الشهرة )                                                                               | 3.71            | 1.09              | عالية          |
| q25 | الإحتياطيات بأنواعها                                                                                               | 3.66            | 1.13              | متوسطة         |
| q24 | إهلاك الأصول الزراعية                                                                                              | 3.47            | 1.12              | متوسطة         |
|     | المجموع                                                                                                            | 3.91            | 0.69              | عالية          |

يتضح من الجدول رقم ( 13) أن إستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المجال الثالث مرتبة حسب أهميتها كانت عالية ومتوسطة وتراوح (3.47-4.44).

وحصلت الفقرة رقم ( 20) على أعلى متوسط حسابي ( 4.44) ونصت على مخزون اخر الفترة، تلا ذلك الفقرة ( 21) من حيث الأهمية وحصلت على متوسط حسابي ( 4.23) ونصت على: إهلاك الأصول الثابتة ، وتلا ذلك الفقرة ( 22) بمتوسط حسابي ( 4.03) ونصت على: مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، ثم تلاها الفقرة ( 23) بمتوسط حسابي ( 3.98) ونصت على: الإستثمارات العقارية، وتلاها الإستثمارات في الأوراق المالية ، ثم المخصصات بأنواعها و إطفاء الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) وبمتوسطات حسابية مختلفة وبدرجة عالية لجميع المتوسطات المذكورة سابقاً، و أخيراً الإحتياطيات بأنواعها و إهلاك الأصول الزراعية بمتوسط حسابي (3.66 و 3.47) على التوالي بدرجة متوسطة.

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة ، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره (3.91) وهذا يدل على درجة عالية (مرتفعة ) للفقرات المتعلقة بمدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة او نقصان مبلغ الضريبة.

أما بالنسبة للفرضية الرابعة للسؤال الخامس حيث يلاحظ أن درجة الموافقة عالية فلذلك يتم رفض الفرضية الرابعة والتي تنص على (لا يأخذ مقدر ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية التي تزيد أو تنقص مبلغ الضريبة)، وبالتالي فإن مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة كانت مرتفعة ( عالية ).

#### 4.2.6 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال السادس وفرضيته

نص السؤال على : هل يأخذ مقدرو ضريبة الدخل بعين الاعتبار التقديرات المحاسبية المقدمة لهم في القوائم المالية للشركات مرتبة حسب الأهمية

للإجابة على هذا السؤال إستخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المقياس مرتبة حسب أهميتها تنازلياً والجدول رقم (14) يوضح ذلك.

جدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات أفراد العينة في مدى أخذ الاعتبار للتقديرات المحاسبية المقدمة لك في القوائم المالية للشركات مرتبة حسب الأهمية

| رقم | المجال الرابع/مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له من الشركات في قوائمها المالية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الإستجابة |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| q32 | تقييم مخزون نهاية المدة                                                                              | 4.11            | 0.90              | عالية          |
| q36 | تقييم إهلاك الأصول الثابتة                                                                           | 4.04            | 0.93              | عالية          |
| q33 | تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية                                                                 | 3.97            | 0.92              | عالية          |
| q29 | تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها                                                                 | 3.87            | 0.97              | عالية          |
| q37 | تقييم إطفاء الأصول غير الملموسة                                                                      | 3.86            | 0.98              | عالية          |
| q34 | تقييم الاستثمارات العقارية                                                                           | 3.80            | 0.97              | عالية          |
| q30 | تقدير المخصصات بأنواعها                                                                              | 3.80            | 0.92              | عالية          |
| q31 | تقدير الاحتياطات بأنواعها                                                                            | 3.75            | 0.95              | عالية          |
| q35 | تقييم الأصول الزراعية                                                                                | 3.58            | 0.99              | متوسطة         |
|     | المجموع                                                                                              | 3.86            | 0.69              | عالية          |

يتضح من الجدول رقم (14) أن إستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المجال الرابع مرتبة حسب أهميتها كانت عالية ومتوسطة وتراوح بين (4.11-3.58).

وحصلت الفقرة رقم ( 29 ) على أعلى متوسط حسابي ( 4.11 ) ونصت على تقييم مخزون نهاية المدة، تلا ذلك الفقرة ( 30 ) من حيث الأهمية وحصلت على متوسط حسابي ( 4.04 ) ونصت على: تقييم إهلاك الأصول الثابتة، وتلا ذلك الفقرة ( 31 ) بمتوسط حسابي ( 3.97 ) ونصت على: تقييم الاستثمارات في الأوراق المالية، وتلا ذلك باقي الفقرات كما هو مبين في الجدول أعلاه بدرجة عالية، باستثناء تقييم الأصول الزراعية بمتوسط حسابي ( 3.58 ) وبدرجة متوسطة.

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية ، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره (3.86) وهذا يدل على درجة عالية ( مرتفعة ) للفقرات المتعلقة بمدى أخذ مقدر ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية. أما بالنسبة للفرضية الخامسة للسؤال السادس حيث يلاحظ أن درجة الموافقة عالية فلذلك يتم رفض الفرضية الخامسة والتي تنص على ( لا يأخذ مقدر ي ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية بإجمالها أو فروعها أثناء إعداد أو مراجعة التسويات الضريبية أو النظر فيها والمقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية )، وبالتالي فإن مدى أخذ مقدر ي ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية المقدمة له م من قبل الشركات في قوائمها المالية كانت مرتفعة ( عالية ) .

#### 4.2.7 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على السؤال السابع وفرضيته

نص السؤال على : هل تفصح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية مرتبة حسب الأهمية

للإجابة على هذا السؤال استخرجت المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المقياس مرتبة حسب أهميتها تنازلياً والجدول رقم ( 15 ) يوضح ذلك.

جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد العينة في مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية مرتبة حسب الأهمية

| رقم | المجال الخامس/ مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجة الاستجابة |
|-----|----------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| q38 | تقييم مخزون نهاية الفترة                                                   | 4.04            | 1.06              | عالية          |
| q46 | تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها                                       | 4.02            | 1.02              | عالية          |
| q44 | تقييم الأصول الثابتة                                                       | 3.99            | 1.03              | عالية          |
| q39 | المخصصات بأنواعها                                                          | 3.86            | 0.99              | عالية          |
| q40 | الإحتياطيات بأنواعها                                                       | 3.69            | 1.05              | عالية          |
| q41 | تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية                                       | 3.59            | 1.08              | متوسطة         |
| q45 | تقييم الأصول غير الملموسة                                                  | 3.57            | 1.10              | متوسطة         |
| q42 | تقييم الإستثمارات العقارية                                                 | 3.48            | 1.10              | متوسطة         |
| q43 | تقييم الأصول الزراعية                                                      | 3.42            | 1.10              | متوسطة         |
|     | <b>المجموع</b>                                                             | <b>3.74</b>     | <b>0.81</b>       | <b>عالية</b>   |

يتضح من الجدول رقم ( 15) أن استجابات أفراد العينة على كل فقرة من فقرات المجال الخامس مرتبة حسب أهميتها كانت عالية ومتوسطة وتراوح بين ( 4.04-3.42).

وحصلت الفقرة رقم ( 38) على أعلى متوسط حسابي ( 4.04) ونصت على: تقييم مخزون نهاية الفترة بدرجة عالية، تلا ذلك الفقرة ( 39) من حيث الأهمية وحصلت على متوسط حسابي ( 4.02) ونصت على: تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدرجة عالية، وتلا ذلك الفقرة (40) بمتوسط حسابي (3.99) ونصت على: تقييم الأصول الثابتة بدرجة عالية، وتلا ذلك المخصصات بأنواعها والإحتياطيات بأنواعها بدرجة عالية، وتلا ذلك باقي الفقرات كما هو موضح في الجدول أعلاه بدرجة متوسطة .

إن الدرجة الكلية لاتجاهات عينة البحث من مقدري ضريبة الدخل حول مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية ، قد أتى بمتوسط حسابي مقداره ( 3.74 )

وهذا يدل على درجة عالية (مرتفعة) للفقرات المتعلقة بمدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية.

أما بالنسبة للفرضية السادسة للسؤال السابع حيث يلاحظ أن درجة الموافقة عالية فلذلك يتم رفض الفرضية السادسة والتي تنص على ( لا تقدم الشركات في قوائمها المالية أي إيضاحات حول التقديرات المحاسبية لمقدر ي ضريبة الدخل )، وبالتالي فإن مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية كانت مرتفعة (عالية).

### 4.3 ثانياً: تحليل النتائج المتعلقة بفرضيات البحث للمتغيرات الديمغرافية

#### 4.3.1 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الأولى للمتغيرات الديمغرافية

نصت الفرضية الأولى على : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (  $0.05 \geq \alpha$  ) في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير الجنس

للإجابة على هذا السؤال، تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستجابات عينة البحث على المقياس، ولإختبار دلالة الفروق بين متوسطات الإستجابات تبعاً لمتغير الجنس تم إستخدام إختبار "ت" T-Test والجدول رقم (16) يوضح ذلك

جدول (16): نتائج اختبار ت (t- test) و نتائج اختبار "ت" لدلالة الفروق في استجابات أفراد

العينة تبعاً لمتغير الجنس

| المجال        | الجنس | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية | قيمة ت المحسوبة | الدلالة الإحصائية |
|---------------|-------|-------|-----------------|-------------------|--------------|-----------------|-------------------|
| المجال الأول  | ذكر   | 79    | 3.88            | 0.63              | 91           | 0.206           | 0.889             |
|               | أنثى  | 16    | 3.84            | 0.65              |              |                 |                   |
| المجال الثاني | ذكر   | 79    | 4.00            | 0.80              |              | 0.251           | 0.438             |
|               | أنثى  | 16    | 3.95            | 0.65              |              |                 |                   |
| المجال الثالث | ذكر   | 79    | 3.96            | 0.63              |              | 1.079           | 0.253             |
|               | أنثى  | 16    | 3.74            | 0.95              |              |                 |                   |
| المجال الرابع | ذكر   | 79    | 3.86            | 0.72              |              | -0.097          | 0.132             |
|               | أنثى  | 16    | 3.88            | 0.49              |              |                 |                   |
| المجال الخامس | ذكر   | 79    | 3.75            | 0.81              |              | -0.249          | 0.554             |
|               | أنثى  | 16    | 3.81            | 0.68              |              |                 |                   |
| الدرجة الكلية | ذكر   | 79    | 3.81            | 0.48              |              | 0.318           | 0.492             |
|               | أنثى  | 16    | 3.76            | 0.55              |              |                 |                   |

يشير الجدول السابق إلى قيمة "ت" في الدرجة الكلية هي (0.318) وهي قيمة غير دالة إحصائياً عند مستوى  $(\alpha \geq 0.05)$ ، في مجالات البحث على الدرجة الكلية للأداة، وبذلك تكون الفرضية الصفرية قد قبلت.

### 4.3.2 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الثانية للمتغيرات الديمغرافية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في استجابات أفراد العينة في

مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر

للتحقق من صحة الفرضية الثانية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر، وذلك كما هو واضح في

الجدول رقم (17).

جدول رقم (17) : المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في استجابات أفراد العينة في

مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر

| الانحراف<br>المعياري | المتوسط<br>الحسابي | العدد | العمر    | المجال                                                                                          |
|----------------------|--------------------|-------|----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.69                 | 4.11               | 14    | 20-30    | مدى معرفة مقدر ي ضريبة الدخل<br>بالتقديرات المحاسبية                                            |
| 0.55                 | 3.91               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.65                 | 3.82               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.70                 | 3.60               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |
| 0.91                 | 4.05               | 14    | 20-30    | مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8<br>لسنة 2011 واللوائح التنظيمية<br>للتقديرات المحاسبية           |
| 0.72                 | 4.20               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.77                 | 3.84               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.81                 | 3.80               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |
| 0.50                 | 4.25               | 14    | 20-30    | مدى تأثير التقديرات المحاسبية على<br>زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة                               |
| 0.71                 | 3.82               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.67                 | 3.91               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.83                 | 3.85               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |
| 0.55                 | 4.30               | 14    | 20-30    | مدى أخذ مقدر ضريبة الدخل للتقديرات<br>المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات<br>في قوائمها المالية |
| 0.55                 | 3.89               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.72                 | 3.80               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.93                 | 3.42               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |
| 1.01                 | 4.14               | 14    | 20-30    | مدى إفصاح الشركات عن التقديرات<br>المحاسبية في قوائمها المالية                                  |
| 0.62                 | 3.80               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.80                 | 3.70               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.80                 | 3.32               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |
| 0.58                 | 4.08               | 14    | 20-30    | أثر التقديرات المحاسبية على نتائج<br>التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدر<br>ضريبة الدخل          |
| 0.38                 | 3.84               | 31    | 31-40    |                                                                                                 |
| 0.51                 | 3.73               | 37    | 41-50    |                                                                                                 |
| 0.42                 | 3.52               | 13    | 51 فأكثر |                                                                                                 |

يتضح من الجدول رقم (17) وجود اختلاف في المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر.

ولفحص الفرضية تم استخراج نتائج تحليل التباين الأحادي كما هو وارد في الجدول رقم (18) و نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance) للفروق في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر.

جدول رقم (18): نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Analysis of Variance) للفروق في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر.

| المجال        | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة ف المحسوبة | الدالة الإحصائية |
|---------------|----------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|------------------|
| المجال الأول  | بين المجموعات  | 1.464          | 3            | 0.572          | 1.420           | 0.242            |
|               | داخل المجموعات | 36.231         | 91           | 0.403          |                 |                  |
|               | المجموع        | 37.695         | 94           | -              |                 |                  |
| المجال الثاني | بين المجموعات  | 2.154          | 3            | 0.872          | 1.422           | 0.242            |
|               | داخل المجموعات | 64.007         | 91           | 0.613          |                 |                  |
|               | المجموع        | 66.161         | 94           | -              |                 |                  |
| المجال الثالث | بين المجموعات  | 2.284          | 3            | 0.635          | 1.349           | 0.264            |
|               | داخل المجموعات | 50.999         | 91           | 0.471          |                 |                  |
|               | المجموع        | 53.283         | 94           | -              |                 |                  |
| المجال الرابع | بين المجموعات  | 4.653          | 3            | 1.629          | 3.606           | 0.016            |
|               | داخل المجموعات | 41.595         | 91           | 0.452          |                 |                  |
|               | المجموع        | 46.248         | 94           | -              |                 |                  |
| المجال الخامس | بين المجموعات  | 4.466          | 3            | 1.377          | 2.227           | 0.091            |
|               | داخل المجموعات | 56.777         | 91           | 0.618          |                 |                  |
|               | المجموع        | 61.243         | 94           | -              |                 |                  |
| الدرجة الكلية | بين المجموعات  | 1.804          | 3            | 0.705          | 3.104           | 0.031            |
|               | داخل المجموعات | 23.037         | 91           | 0.227          |                 |                  |
|               | المجموع        | 24.841         | 94           | -              |                 |                  |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر ولمعرفة مصدر الفروق وإختبار إتجاه الدلالة قام الباحث بإستخدام إختبار ( Scheffe ) وكانت نتائج هذا الإختبار كما هي في الجدول رقم (19).

جدول رقم ( 19 ): نتائج اختبار (Scheffe) لمعرفة اتجاه الدلالة تبعاً لمتغير العمر

| المجالات      | 20-30    | 31-40   | 41-50   | 51 فأكثر |
|---------------|----------|---------|---------|----------|
| المجال الرابع | 20-30    | 0.41347 |         |          |
|               | 31-40    |         | 0.50472 |          |
|               | 41-50    |         |         | *0.8873  |
|               | 51 فأكثر |         |         |          |

يتضح من الجدول رقم (19) أن الفروق كانت دالة لصالح المتوسطات الحسابية الأعلى، حيث تشير المقارنات البعدية للفروق استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير العمر، هل يأخذ موظفو ضريبة الدخل بعين الاعتبار التقديرات المحاسبية المقدمة لهم في القوائم المالية للشركات؟ حيث كانت المقارنات بين الذين أعمارهم من ( 20-30 ) والذين أعمارهم (31-40) والذين أعمارهم ( 41-50 ) والذين أعمارهم ( 51 ) فأكثر لصالح الذين أعمارهم أكثر من 51 سنة وهذا يدعو إلى رفض الفرضية الصفرية على الدرجة الكلية، في حين تم قبولها على باقي المجالات الأخرى .

### 4.3.3 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الثالثة للمتغيرات الديمغرافية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في

مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

للتحقق من صحة الفرضية الثالثة تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي، وذلك كما هو واضح

في الجدول رقم (20).

جدول رقم ( 20 ) : المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

| الإنحراف المعياري | المتوسط الحسابي | العدد | المؤهل العلمي | المجال                                                                                     |
|-------------------|-----------------|-------|---------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| 0.43              | 3.77            | 10    | دبلوم         | مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                                           |
| 0.63              | 3.91            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.74              | 3.79            | 17    | ماجستير فأعلى |                                                                                            |
| 0.53              | 4.04            | 10    | دبلوم         | مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية            |
| 0.84              | 4.01            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.64              | 3.92            | 17    | ماجستير فأعلى |                                                                                            |
| 0.31              | 3.65            | 10    | دبلوم         | مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة                              |
| 0.70              | 3.99            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.72              | 3.77            | 17    | ماجستير فأكثر |                                                                                            |
| 0.47              | 3.86            | 10    | دبلوم         | مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية |
| 0.72              | 3.87            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.71              | 3.86            | 17    | ماجستير فأعلى |                                                                                            |
| 0.68              | 3.93            | 10    | دبلوم         | مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية                                |
| 0.86              | 3.71            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.53              | 3.90            | 17    | ماجستير فأعلى |                                                                                            |
| 0.29              | 3.76            | 10    | دبلوم         | أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل          |
| 0.51              | 3.81            | 68    | بكالوريوس     |                                                                                            |
| 0.47              | 3.76            | 17    | ماجستير فأعلى |                                                                                            |

يتضح من الجدول رقم (20) وجود إختلاف في متوسطات إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

ولفحص الفرضية تم إستخراج نتائج تحليل التباين الأحادي كما هو وارد في الجدول رقم (21)

**جدول رقم ( 21 ) نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي ( One Way Analysis of Variance ) للفروق في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي**

| المجال        | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة ف المحسوبة | الدلالة الإحصائية |
|---------------|----------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|-------------------|
| المجال الأول  | بين المجموعات  | 0.310          | 2            | 0.155          | 0.376           | 0.687             |
|               | داخل المجموعات | 37.043         | 92           | 0.412          |                 |                   |
|               | المجموع        | 37.353         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثاني | بين المجموعات  | 0.136          | 2            | 0.068          | 0.108           | 0.897             |
|               | داخل المجموعات | 56.641         | 92           | 0.629          |                 |                   |
|               | المجموع        | 56.778         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثالث | بين المجموعات  | 1.326          | 2            | 0.663          | 1.421           | 0.247             |
|               | داخل المجموعات | 41.998         | 92           | 0.467          |                 |                   |
|               | المجموع        | 43.325         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الرابع | بين المجموعات  | 0.003          | 2            | 0.002          | 0.003           | 0.997             |
|               | داخل المجموعات | 44.662         | 92           | 0.496          |                 |                   |
|               | المجموع        | 44.665         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الخامس | بين المجموعات  | 0.745          | 2            | 0.372          | 0.580           | 0.562             |
|               | داخل المجموعات | 57.839         | 92           | 0.643          |                 |                   |
|               | المجموع        | 58.584         | 94           | -              |                 |                   |
| الدرجة الكلية | بين المجموعات  | 0.047          | 2            | 0.023          | 0.095           | 0.909             |
|               | داخل المجموعات | 22.128         | 92           | 0.246          |                 |                   |
|               | المجموع        | 22.175         | 94           | -              |                 |                   |

يتضح من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير المؤهل العلمي وبذلك تكون الفرضية الصفرية قد قبلت.

#### 4.3.4 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الرابعة للمتغيرات الديمغرافية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة العمل

للتحقق من صحة الفرضية الرابعة تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة عملك، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (22).

جدول رقم (22): المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة العمل

| المجال                                                                                     | طبيعة العمل                        | العدد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|-------|-----------------|-------------------|
| مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                                           | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 3.86            | 0.64              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.77            | 0.59              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 3.98            | 0.65              |
| مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية            | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 4.01            | 0.75              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.60            | 0.93              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 3.74            | 1.16              |
| مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة                              | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 3.90            | 0.70              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.84            | 0.68              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 4.06            | 0.57              |
| مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 3.87            | 0.66              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.97            | 0.92              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 3.60            | 0.92              |
| مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية                                | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 3.75            | 0.81              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.42            | 0.92              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 3.79            | 0.73              |
| أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل          | مقدر ضريبة دخل                     | 82    | 3.79            | 0.49              |
|                                                                                            | مكلف بمهام مقدر                    | 6     | 3.64            | 0.61              |
|                                                                                            | غير ذلك (مدقق حسابات، مدير دائرة ) | 7     | 3.75            | 0.50              |

يتضح من الجدول رقم (22) وجود إختلاف في متوسطات إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة العمل، ولفحص الفرضية تم إستخراج نتائج تحليل التباين الأحادي كما هو وارد في الجدول رقم (23).

جدول رقم (23): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي ( One Way Analysis of Variance) للفروق في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة العمل

| المجال        | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة ف المحسوبة | الدلالة الإحصائية |
|---------------|----------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|-------------------|
| المجال الأول  | بين المجموعات  | 0.138          | 2            | 0.069          | 0.166           | 0.847             |
|               | داخل المجموعات | 38.223         | 92           | 0.415          |                 |                   |
|               | المجموع        | 38.360         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثاني | بين المجموعات  | 1.210          | 2            | 0.605          | 0.945           | 0.393             |
|               | داخل المجموعات | 58.925         | 92           | 0.640          |                 |                   |
|               | المجموع        | 60.135         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثالث | بين المجموعات  | 0.184          | 2            | 0.092          | 0.189           | 0.828             |
|               | داخل المجموعات | 44.723         | 92           | 0.486          |                 |                   |
|               | المجموع        | 44.907         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الرابع | بين المجموعات  | 0.561          | 2            | 0.280          | 0.575           | 0.565             |
|               | داخل المجموعات | 44.876         | 92           | 0.488          |                 |                   |
|               | المجموع        | 45.437         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الخامس | بين المجموعات  | 0.547          | 2            | 0.274          | 0.408           | 0.666             |
|               | داخل المجموعات | 61.686         | 92           | 0.671          |                 |                   |
|               | المجموع        | 62.233         | 94           | -              |                 |                   |
| الدرجة الكلية | بين المجموعات  | 0.124          | 2            | 0.062          | 0.244           | 0.784             |
|               | داخل المجموعات | 23.406         | 92           | 0.254          |                 |                   |
|               | المجموع        | 23.530         | 94           | -              |                 |                   |

يتضح من الجدول أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير طبيعة عملك وبذلك تكون الفرضية الصفرية قد قبلت.

#### 4.3.5 تحليل النتائج المتعلقة بالإجابة على الفرضية الخامسة للمتغيرات الديمغرافية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها مقدر ضريبة دخل

للتحقق من صحة الفرضية الخامسة تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها مقدر ضريبة دخل في الخدمة، وذلك كما هو واضح في الجدول رقم (24).

جدول رقم (24): المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية في استجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها مقدري ضريبة دخل.

| المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | العدد | مدة الخدمة بالسنوات | المجال                                                                                       |
|-----------------|-------------------|-------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4.07            | 0.66              | 16    | 1-5                 | مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية                                             |
| 3.89            | 0.66              | 11    | 6-10                |                                                                                              |
| 3.92            | 0.48              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.80            | 0.68              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.76            | 0.67              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |
| 3.92            | 0.91              | 16    | 1-5                 | مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية              |
| 3.90            | 0.73              | 11    | 6-10                |                                                                                              |
| 4.54            | 0.58              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.81            | 0.76              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.90            | 0.68              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |
| 4.16            | 0.52              | 16    | 1-5                 | مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل |
| 3.75            | 1.06              | 11    | 6-10                |                                                                                              |
| 3.85            | 0.47              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.91            | 0.63              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.93            | 1.06              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |
| 4.26            | 0.54              | 16    | 1-5                 | مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل للتقديرات المحاسبية المقدمة له من قبل الشركات في قوائمها المالية   |
| 4.07            | 0.70              | 11    | 6-10                |                                                                                              |
| 3.82            | 0.51              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.74            | 0.73              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.50            | 0.90              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |
| 4.07            | 0.92              | 16    | 1-5                 | مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية                                  |
| 3.59            | 1.00              | 11    | 6-10                |                                                                                              |
| 3.87            | 0.53              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.68            | 0.72              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.52            | 1.08              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |
| 4.01            | 0.57              | 16    | 1-5                 | أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل            |
| 3.76            | 0.56              | 11    | 10-6                |                                                                                              |
| 3.91            | 0.36              | 19    | 11-15               |                                                                                              |
| 3.70            | 0.48              | 40    | 16-20               |                                                                                              |
| 3.64            | 0.39              | 9     | 21 فأكثر            |                                                                                              |

يتضح من الجدول رقم (24) وجود إختلاف في متوسطات إستجابات أفراد العينة في

مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها مقدري ضريبة الدخل.

ولفحص الفرضية تم إستخراج نتائج تحليل التباين الأحادي كما هو وارد في الجدول رقم (25).

جدول رقم ( 25): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي ( One Way Analysis of Variance) للفرق في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي أمضيتها كمقدي ضريبة دخل

| المجال        | مصدر التباين   | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة ف المحسوبة | الدلالة الإحصائية |
|---------------|----------------|----------------|--------------|----------------|-----------------|-------------------|
| المجال الأول  | بين المجموعات  | 1.011          | 4            | 0.253          | 0.612           | 0.655             |
|               | داخل المجموعات | 36.342         | 90           | 0.413          |                 |                   |
|               | المجموع        | 37.353         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثاني | بين المجموعات  | 7.212          | 4            | 1.803          | 3.201           | 0.017             |
|               | داخل المجموعات | 49.566         | 90           | 0.563          |                 |                   |
|               | المجموع        | 56.778         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الثالث | بين المجموعات  | 1.344          | 4            | 0.336          | .704            | 0.591             |
|               | داخل المجموعات | 41.981         | 90           | 0.477          |                 |                   |
|               | المجموع        | 43.325         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الرابع | بين المجموعات  | 4.485          | 4            | 1.121          | 2.456           | 0.051             |
|               | داخل المجموعات | 40.180         | 90           | 0.457          |                 |                   |
|               | المجموع        | 44.665         | 94           | -              |                 |                   |
| المجال الخامس | بين المجموعات  | 2.778          | 4            | 0.694          | 1.095           | 0.364             |
|               | داخل المجموعات | 55.806         | 90           | 0.634          |                 |                   |
|               | المجموع        | 58.584         | 94           | -              |                 |                   |
| الدرجة الكلية | بين المجموعات  | 1.487          | 4            | 0.372          | 1.582           | 0.186             |
|               | داخل المجموعات | 20.687         | 90           | 0.235          |                 |                   |
|               | المجموع        | 22.175         | 94           | -              |                 |                   |

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند المستوى  $(\alpha \geq 0.05)$  في إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها لمقديري ضريبة دخل ولمعرفة مصدر الفروق وإختبار إتجاه الدلالة قام الباحث بإستخدام إختبار (Scheffe) وكانت نتائج هذا الإختبار كما هي في الجدول رقم (26) .

جدول رقم ( 26): نتائج إختبار (Scheffe) لمعرفة إتجاه الدلالة تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي أمضيتها كمقديري ضريبة دخل.

| المجال الثاني                                                                            | 1-5 | 6-10    | 11-15   | 16-20    | 21 فأكثر |
|------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|---------|----------|----------|
| مدى مواجهة القرار<br>بقانون رقم 8 لسنة 2011<br>واللوائح التنظيمية<br>للتقديرات المحاسبية |     | 0.1452  |         |          |          |
|                                                                                          |     |         | *.62025 |          |          |
|                                                                                          |     |         |         | 0.10694  |          |
|                                                                                          |     |         |         |          | 0.01885  |
|                                                                                          |     | 0.19318 |         |          |          |
| المجال الرابع                                                                            |     |         | 0.43933 |          |          |
|                                                                                          |     |         |         | *0.51667 |          |
|                                                                                          |     |         |         |          | 0.75595  |
|                                                                                          |     |         |         |          |          |

يتضح من الجدول رقم (26) أن الفروق كانت دالة لصالح المتوسطات الحسابية، حيث تشير المقارنات البعدية للفروق إستجابات أفراد العينة في مجالات البحث تبعاً لمتغير مدة الخدمة التي قضاها مقديري ضريبة الدخل في مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية حيث كانت المقارنات بين الذين مدة خدمتهم من ( 1-5) والذين مدة خدمتهم تتراوح من (6-10) والذين مدة خدمتهم تتراوح من (11-15) والذين مدة خدمتهم تتراوح من (16-20) والذين تتراوح مدة خدمتهم ( 21) فأكثر لصالح الذين مدة خدمتهم، من (11-15) سنة في مجال البحث الثاني، و كانت المقارنات في مجال البحث الرابع

الذين مدة خدمتهم من (1-5) سنوات والذين مدة خدمتهم من (6-10) سنوات والذين تتراوح مدة خدمتهم من (11-15) سنوات والذين تتراوح مدة خدمتهم من (16-20) سنوات و (21) سنة فأكثر ولصالح الذين مدة خدمتهم من (16-20) سنة وبذلك تكون الفرضية الصفرية قد رفضت.

## الفصل الخامس

### مناقشة النتائج والتوصيات

#### 5.1 النتائج :

بناءً على نتائج التحليل الإحصائي كما ورد في الفصل السابق، فإنه يمكن تلخيص أهم النتائج وهي كما يلي:

1 - بشكل عام أن المتغيرات المستقلة تؤثر على المتغيرات التابعة في مجالات الإستبانة الخمسة الوارد ذكرها سابقاً.

2 - أن مخزون نهاية الفترة هو من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستبانة الخمسة بإستثناء المجال الثاني والخاص بالقرار بقانون، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

3 - إن إهلاك الأصول الثابتة هو من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستبانة الخمسة ، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

4 - إن الإستثمارات في الأوراق المالية هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستبانة الخمسة، بإستثناء المجال الثاني والخاص بالقرار بقانون وكذلك المجال الخامس المتعلق بإفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

5 - إن الإستثمارات العقارية هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستبانة الخمسة، بإستثناء المجال الثاني والخاص بالقرار بقانون وكذلك المجال الخامس المتعلق بإفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

6- إن إهلاك الأصول الزراعية هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة متوسطة في مجالات الإستهانة الخمسة، بإستثناء المجال الأول، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

7- إن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستهانة الخمسة، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة حقوق المالكين.

8- إن المخصصات بأنواعها هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستهانة الخمسة ب إستثناء المجال الثاني والخاص بالقرار بقانون، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات المستقلة وبالذات حقوق المالكين في الميزانية العمومية .

9- إن الإحتياطيات بكافة أنواعها هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة عالية في مجالات الإستهانة الخمسة ب إستثناء المجال الثاني والخاص بالقرار بقانون، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات المستقلة وبالذات حقوق المالكين في الميزانية العمومية.

10- أن إهلاك الأصول الزراعية هي من ضمن المتغيرات المستقلة وهي تؤثر على التقديرات المحاسبية بدرجة متوسطة في مجالات الإستهانة الخمسة، ب إستثناء المجال الثالث والرابع والذين نصا على التوالي ( مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة و مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية المقدمة لهم من قبل الشركات في قوائمها المالية) ، وهذا يؤثر في النهاية على المتغيرات التابعة وبالذات قائمة الدخل.

11- إن مقدري ضريبة الدخل ذوو معرفة وإلمام بالتقديرات المحاسبية، مما يؤثر ذلك على قبول التسويات الضريبية سواء قائمة الدخل أو حقوق المالكين في الميزانية العمومية.

12- إن القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 وتعليماته الخاصة به ولوائحه التنفيذية الأخرى لم تتطرق بشكل مفصل وواضح إلى التقديرات المحاسبية بكافة أنواعها، وهذا يؤثر على نتائج التسويات الضريبية الممثلة بقائمة الدخل وحقوق المالكين في الميزانية العمومية.

13- إن المعرفة والخبرة العملية لدى مقدري ضريبة الدخل تؤدي إلى سهولة وحسن تطبيق التقديرات المحاسبية لديه إلا أن عدم وضوح القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 يؤثر على المتغيرات المستقلة وهي قائمة الدخل وحقوق المالكين في الميزانية العمومية، مما يؤدي إلى زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة المستحقة الدفع، وسبب ذلك الإجهاد الشخصي لمقدري ضريبة الدخل.

14- من خلال التحليل الإحصائي فإن مقدري ضريبة الدخل يأخذون بالتقديرات المحاسبية المقدمة لهم من قبل الشركات وهذا يؤثر على المتغيرات التابعة من حيث زيادة أو نقصان حصيلة الضريبة.

15- إن الشركات والمدقق الخارجي يسهلون عمل مقدري ضريبة الدخل من خلال إعادة إعداد القوائم المالية والممثلة بالدرجة الأولى بقائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق المالي وأي قوائم أو كشوف أخرى لها علاقة بذلك مثل كشف إهلاك الأصول الثابتة، كما نص عليها القرار بقانون.

16- إن الشركات تفصح عن التقديرات المحاسبية المقدمة لمقدري ضريبة الدخل عند إعداد نتائج التسويات الضريبية.

17- بشكل عام إن للمتغيرات الديمغرافية المستقلة تأثير على المتغيرات التابعة مما يؤثر ذلك على قبول أو رفض نتائج التسويات الضريبية المقدمة لدوائر ضريبة الدخل.

18- إن مقدري ضريبة الدخل حاصلين على مسمى إداري وهو مقدري ضريبة دخل وهم من الحاصلين على شهادات سواءً بكالوريوس أو ماجستير فأعلى، مما يسهل عليهم فهم وتطبيق

التقديرات المحاسبية، الوارد نصوصها في القرار بقانون، مما يؤثر ذلك على سهولة إتخاذ القرار بشأن نتائج التسويات الضريبية المقدمة لهم من قبل الشركات الخاصة.

19- إن غالبية موظفي العينة لديهم سنوات عمل طويلة مما أكسبهم الخبرة والمعرفة الطويلة بالتقديرات المحاسبية وتأثيرها على نتائج التسويات الضريبية.

20- إن مقدري ضريبة الدخل ذوو معرفة وإلمام بالتقديرات المحاسبية ( المتغيرات المستقلة) بشكل عام باستثناء تقييم الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) فإن معرفتهم كانت متوسطة.

## 5.2 التوصيات

في ضوء ما تقدم من نتائج توصل اليها الباحث إلى عدة توصيات للعمل على تفعيل أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل وهي:-

### 5.2.1 التوصية المتعلقة بالمجال الأول:- مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية

ضرورة المحافظة على هذا المستوى من المعرفة وخاصة أن درجة الإستجابة على أسئلة هذا المجال كانت عالية، باستثناء سؤال رقم 9 والذي ينص على كيفية تقييم الأصول غير الملموسة فكانت النتيجة متوسطة وعليه يرى الباحث تفعيل الدورات والندوات والحلقات التدريبية لزيادة معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية والخاصة بالذات بكيفية تقييم الأصول غير الملموسة ( الشهرة ).

### 5.2.2 التوصية المتعلقة بالمجال الثاني:- مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية

ضرورة حث المشرع الفلسطيني على توضيح مواد وبنود القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 والخاصة بالتقديرات المحاسبية بشكل عام وكذلك بشكل خاص لكل من البنود التالية:

( كيفية تقييم المخصصات بكافة أنواعها، وكيفية تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية، وكيفية تقييم مخزون نهاية الفترة، كيفية تقييم الإستثمارات العقارية، وكيفية تقييم الأصول غير الملموسة، وكيفية تقييم الأصول الزراعية )، حيث تبين للباحث وجود قصور في نصوص القرار بقانون، وعليه يرى الباحث إعادة صياغة مواد وبنود القرار بقانون وتعليماته وخاصة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بما يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية.

### 5.2.3 التوصية المتعلقة بالمجال الثالث:- مدى تأثير التقديرات المحاسبية على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة.

ضرورة المحافظة على هذا المستوى من قبل مقدري ضريبة الدخل وخاصة أن درجة الإستجابة على أسئلة هذا المجال كانت عالية، بإستثناء سؤال رقم 9 والذي ينص على كيفية تقييم إهلاك الأصول الزراعية ف كانت النتيجة متوسطة وعليه يرى الباحث تفعيل الدورات والندوات والحلقات التدريبية لزيادة معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية التي تؤثر على زيادة أو نقصان مبالغ الضريبة و بالذات كيفية تقييم إهلاك الأصول الزراعية.

### 5.2.4 التوصية المتعلقة بالمجال الرابع:- مدى أخذ مقدري ضريبة الدخل بعين الإعتبار للتقديرات المحاسبية المقدمة لهم في القوائم المالية

ضرورة المحافظة على هذا المستوى من المعرفة و الخبرة من قبل مقدري ضريبة الدخل وخاصة أن درجة الإستجابة على أسئلة هذا المجال كانت عالية، بإستثناء سؤال رقم 9 والذي ينص على كيفية تقييم الأصول الزراعية ف كانت النتيجة متوسطة وعليه يرى الباحث تفعيل الدورات والندوات والحلقات التدريبية لزيادة معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية المقدمة لهم من قبل الشركات الخاصة وخاصة كيفية تقييم الأصول الزراعية المقدمة لهم من الشركات ضمن قوائمهم المالية.

## 5.2.5 التوصية المتعلقة بالمجال الخامس:- مدى إفصاح الشركات عن التقديرات المحاسبية في قوائمها المالية.

ضرورة المحافظة على هذا المستوى من المعرفة والخبرة من قبل مقدري ضريبة الدخل وخاصة أن درجة الإستجابة على أسئلة هذا المجال كانت عالية، بإستثناء الاسئلة ( 6,7,8,9 ) والتي نصت على التوالي كيفية تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية وتقييم الأصول غير الملموسة وكيفية تقييم الإستثمارات العقارية وكيفية تقييم الأصول الزراعية كانت النتيجة متوسطة وعليه يرى الباحث تفعيل الدورات والندوات والحلقات التدريبية لزيادة معرفة مقدر ي ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية التي تفصح عنها الشركات وخاصة كيفية تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية و تقييم الأصول غير الملموسة وتقييم الإستثمارات العقارية وتقييم الأصول الزراعية المقدمة لهم من الشركات ضمن قوائمهم المالية سواء تم فصلها بكشوف منفردة أو تم دمجها من أجل الأخذ بها عند دراسة التسويات الضريبية المقدمة لهم.

## قائمة المصادر والمراجع

### أولاً: المصادر:

قرار بقانون رقم ( 8 ) لسنة 2011 بشأن ضريبة الدخل، وزارة المالية، السلطة الوطنية الفلسطينية.

التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل رقم ( 8 ) لسنة 2011، شباط /2012.

### ثانياً: الكتب:

1. أبو نصار، محمد، و حميدات جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية، عمان - الأردن، 2010.
2. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، عمان - الأردن، 2011.
3. الحجاوي، حسام أبو علي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن، عمان - الأردن، 2004.
4. حماد، طارق، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ، الدار الجامعية، مصر 2006.
5. السلامين، ياسر غازي، والدقة عبد الرحمن قاسم، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، فلسطين - الخليل، 2014.
6. السلامين، ياسر غازي، والدقة عبد الرحمن قاسم، المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في فلسطين، الخليل، 2012.
7. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء، مادة تدريبية، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية، 2009.

8. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المبادئ الأساسية للتدقيق، عمان - المملكة الأردنية الهاشمية 2001.

### ثالثاً: الدوريات والمجلات:

1. التويجري، عبد الرحمن علي، والنافعابي، حسين محمد، *جودة خدمة المراجعة: دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين*، مجلة الملك عبد العزيز: الإقتصاد والإدارة، م22، ع1، 2008م/255-219.
2. حلس، سالم عبدالله، *التقديرات المحاسبية والمشاكل الناجمة عن إستخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها*، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، 2002 م/50-70.
3. حماده، رشا، *دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، مج 26، العدد الثاني، 2010 م/ 87-118 .
4. حمدونة، طلال، و حمدان علام، *مدى إستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق ( التدقيق الإلكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية*، مجلة الجامعة الإسلامية، الأردن ( العلوم الإنسانية ) 1.مج 16.2008 م/ 958-913.
5. الشنطي، أيمن محمد نمر، *دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات، دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية*، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011م/325-354.

6. القطيش، حسن فليح مفلح، والصوفي، فارس جميل حسين، أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع 27، 2011م / 355-388.
7. المشهداني، بشرى نجم عبدالله، دور التقارير المالية المرحلية في تعزيز كفاءة السوق المالية، دراسة ميدانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، ع 26، 2011م / 291-323.
8. يوسف، أحمد محمود، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد العاشر، 1999م / 123-183.
9. يوسف، علي، السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أعدت ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية، دمشق - سورية، 2009م / 1-24.

#### رابعاً: وقائع المؤتمرات:

- جربوع، يوسف محمود، محددات مراجعة القوائم المالية تحد كبير للمراجع الخارجي " دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين"، المؤتمر العلمي الأول الإستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، فلسطين - غزة، 2005.

#### خامساً: الرسائل الجامعية:

1. أبو هدوان، هارون خالد عبد الرحيم: دور الإيرادات غير السيادية في تمويل موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية وطرق تفعيلها. رسالة ماجستير. جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين. 2014.

2. الزايغ، هاني فرحان: دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ( دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين)، رسالة ماجستير . الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. 2006م.

3. غنام، معن فيصل مصطفى: مدى دور مساهمة عوائد ضريبة المعارف في تمويل إنشاء وصيانة المدارس في شمال الضفة الغربية. رسالة ماجستير. جامعة النجاح الوطنية . نابلس. فلسطين. 2014م.

4. كرسوع ، أرزاق أيوب محمد: مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة ( دراسة تحليلية لآراء المراجعين في قطاع غزة- فلسطين ) . رسالة ماجستير . الجامعة الإسلامية. غزة. فلسطين. 2008.

5. مرتجى، أحمد كمال: دور المعايير المهنية الصادرة عن ( ICPA ) في ترشيد التقدير المهني للمراجع " دراسة تطبيقية على المراجعين العاملين في مكاتب المراجعة بقطاع غزة"، رسالة ماجستير. جامعة الأزهر. غزة. فلسطين. 2013 م.

6. مسلم، خالد تيسير: مدى فاعلية التدقيق الخارجي للمؤسسات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة : دراسة إستطلاعية. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية. غزة . فلسطين. 2011م.

سادساً : المواقع الإلكترونية:

[www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

[download-pdf-ebooks.in/5023-free-book](http://download-pdf-ebooks.in/5023-free-book)

[www.d-raqaba-m.iq](http://www.d-raqaba-m.iq)

سابعاً: المقابلات الشخصية:

ياسر غازي السلامين، دورا، 2014/11/11

## الملاحق

### ملحق رقم (1)

#### الإستبانة

جامعة النجاح الوطنية  
كلية الدراسات العليا  
برنامج المنازعات الضريبية

#### إستبانة

"أثر التقديرات المحاسبية على نتائج التسويات الضريبية من وجه نظر مقدري ضريبة الدخل"

الأخوة/ات : مقدري/ات ضريبة الدخل المحترمين/ات

أضع بين أيديكم هذه الإستبانة من أجل الحصول على درجة الماجستير في تخصص  
المنازعات الضريبية في جامعة النجاح الوطنية .

ويسعى الباحث من خلال هذه الإستبانة إلى معرفة "أثر التقديرات المحاسبية على نتائج  
التسويات الضريبية من وجه نظركم كمقدري ضريبة دخل" في الضفة الغربية ومدى أثرها على  
زيادة ضريبة الدخل المستوفاة من الشركات بشكل خاص .

فأرجو من حضرتكم التكرم بقراءة كل فقرة ووضع إشارة ( X ) مقابل الإختيار المناسب  
من وجهة نظركم ، للوصول إلى النتائج الموضوعية ، مع العلم أن هذه البيانات والمعلومات  
ستستخدم في مجال البحث العلمي فقط ، وسيتم التعامل معها بسرية تامة .

راجياً منكم التفضل بتعبئة هذه الإستبانة بكل موضوعية من أجل الحصول على أفضل  
وأدق النتائج

شاكراً لكم حسن تعاونكم

إعداد الباحث:

أشرف مصطفى جوده

المشرف

د. غسان دعاس

تعريف التقديرات المحاسبية:- هي عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو إلتزام ، أو للقيمة المستهلكة لأصل خلال فترة زمنية، وهذا التعديل ناتج عن إعادة تقييم الوضع الحالي أو الإلتزامات المستقبلية لذلك الأصل أو الإلتزام، فهو لم ينتج عن تصحيح أخطاء ومن الأمثلة على ذلك إعادة تقدير آلة نتيجة توفر معلومات جديدة تخص هذه الآلة لم تكن متوفرة في السابق.

القسم الأول:- معلومات عامة عن شخصية مقدري ضريبة الدخل

1- الجنس

( ) ذكر ( ) أنثى

2- العمر

( ) 30-20 ( ) 40-31 ( ) 50-41  
( ) 50 فأكثر

3- المؤهل العلمي

( ) دبلوم ( ) بكالوريوس ( ) ماجستير فأعلى

4- طبيعة عملك

( ) مقدر ضريبة دخل ( ) مكلف بمهام مقدر ضريبة دخل ( ) غير ذلك

5- مدة الخدمة التي أمضيتها كمقدر ضريبة دخل

( ) 5-1 سنوات ( ) 10-6 سنوات ( ) 15-11 سنة  
( ) 20-16 سنة ( ) 21 فأكثر

القسم الثاني أسئلة الإستهانة

أخي / أختي مقدر ضريبة دخل المحترم

| الرقم                                                                                                   | الفقرة                                                                                                           | أوافق<br>بشدة | أوافق | محايد | معارض | معارض<br>بشدة |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|-------|-------|-------|---------------|
| <b>المجال الأول :- مدى معرفة مقدري ضريبة الدخل بالتقديرات المحاسبية</b>                                 |                                                                                                                  |               |       |       |       |               |
| 1                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة مخزون نهاية الفترة من ضمن التقديرات المحاسبية                                       |               |       |       |       |               |
| 2                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الأصول الثابتة من ضمن التقديرات المحاسبية                                           |               |       |       |       |               |
| 3                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الإستثمارات في الأوراق المالية من ضمن التقديرات المحاسبية                           |               |       |       |       |               |
| 4                                                                                                       | حسب إعتقادك هل يعتبر تقييم قيمة الإستثمارات العقارية من ضمن التقديرات المحاسبية                                  |               |       |       |       |               |
| 5                                                                                                       | حسب إعتقادك تعتبر الأصول الزراعية من ضمن التقديرات المحاسبية                                                     |               |       |       |       |               |
| 6                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من ضمن التقديرات المحاسبية                           |               |       |       |       |               |
| 7                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة المخصصات بكافة أنواعها من ضمن التقديرات المحاسبية                                   |               |       |       |       |               |
| 8                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الإحتياطيات بكافة أنواعها من ضمن التقديرات المحاسبية                                |               |       |       |       |               |
| 9                                                                                                       | حسب إعتقادك يعتبر تقييم قيمة الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) من ضمن التقديرات المحاسبية                           |               |       |       |       |               |
| <b>المجال الثاني :- مدى مواجهة القرار بقانون رقم 8 لسنة 2011 واللوائح التنظيمية للتقديرات المحاسبية</b> |                                                                                                                  |               |       |       |       |               |
| 10                                                                                                      | حسب معرفتك هل هناك نصوص أو مواد أو بنود في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية تشير إلى تطبيق التقديرات المحاسبية |               |       |       |       |               |
| 11                                                                                                      | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون نصوص تبين كيفية تقييم مخزون نهاية الفترة                                        |               |       |       |       |               |
| 12                                                                                                      | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم إهلاك الأصول الثابتة                 |               |       |       |       |               |

|                                                                                                                                |  |  |  |  |                                                                                                            |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|--|--|--|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية | 13 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الإستثمارات العقارية           | 14 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الأصول الزراعية                | 15 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها | 16 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم المخصصات بكافة أنواعها         | 17 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الإحتياطيات بكافة أنواعها      | 18 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | حسب معرفتك توجد في القرار بقانون أو اللوائح التنظيمية نصوص تبين كيفية تقييم الأصول غير الملموسة ( الشهرة ) | 19 |
| المجال الثالث :- مدى تأثير التقديرات المحاسبية التالية على زيادة أو نقصان مبلغ الضريبة من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل           |  |  |  |  |                                                                                                            |    |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | مخزون اخر الفترة                                                                                           | 20 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | مخصص الديون المشكوك في تحصيلها                                                                             | 21 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | إهلاك الأصول الثابتة                                                                                       | 22 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | إطفاء الأصول غير الملموسة ( الشهرة )                                                                       | 23 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | إهلاك الأصول الزراعية                                                                                      | 24 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | الاحتياطيات بأنواعها                                                                                       | 25 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | المخصصات بأنواعها                                                                                          | 26 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | الاستثمارات العقارية                                                                                       | 27 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | الإستثمارات في الأوراق المالية                                                                             | 28 |
| المجال الرابع :- بصفتكم مقدري ضريبة دخل هل تأخذ بعين الاعتبار التقديرات المحاسبية المقدمة لك في القوائم المالية للشركات من حيث |  |  |  |  |                                                                                                            |    |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها                                                                       | 29 |
|                                                                                                                                |  |  |  |  | تقدير المخصصات بأنواعه                                                                                     | 30 |

|                                                                                                                  |                                      |  |  |  |  |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|--|--|--|--|--|
| 31                                                                                                               | تقدير الاحتياطات بانواعها            |  |  |  |  |  |
| 32                                                                                                               | تقييم مخزون نهاية المدة              |  |  |  |  |  |
| 33                                                                                                               | تقييم الإستثمارات في الأوراق المالية |  |  |  |  |  |
| 34                                                                                                               | تقييم الإستثمارات العقارية           |  |  |  |  |  |
| 35                                                                                                               | تقييم الأصول الزراعية                |  |  |  |  |  |
| 36                                                                                                               | تقييم إهلاك الأصول الثابتة           |  |  |  |  |  |
| 37                                                                                                               | تقييم إطفاء الأصول غير الملموسة      |  |  |  |  |  |
| <b>المجال الخامس :- بصفتكم مقدري ضريبة دخل هل تفصح الشركات عن التقديرات المحاسبية التالية في قوائمها المالية</b> |                                      |  |  |  |  |  |
| 38                                                                                                               | تقييم مخزون نهاية الفترة             |  |  |  |  |  |
| 39                                                                                                               | المخصصات بانواعها                    |  |  |  |  |  |
| 40                                                                                                               | الاحتياطات بانواعها                  |  |  |  |  |  |
| 41                                                                                                               | تقييم الاستثمارات في الاوراق المالية |  |  |  |  |  |
| 42                                                                                                               | تقييم الاستثمارات العقارية           |  |  |  |  |  |
| 43                                                                                                               | تقييم الاصول الزراعية                |  |  |  |  |  |
| 44                                                                                                               | تقييم الاصول الثابتة                 |  |  |  |  |  |
| 45                                                                                                               | تقييم الاصول غير الملموسة            |  |  |  |  |  |
| 46                                                                                                               | تقييم مخصص الديون المشكوك في تحصيلها |  |  |  |  |  |

**مقدر ضريبة الدخل المحترم :-** أرجو كتابة أي معلومات أو بيانات ترغب بإضافتها تساعد على إثراء الموضوع غفل الباحث عن ذكرها في الإستبانة ولها علاقة بذات الموضوع

.....  
.....

الباحث: أشرف جوده

شاكرا لكم تعاونكم

## ملحق رقم ( 2 )

### قائمة المحكمين

| الاسم         | المسمى الوظيفي                        | مكان العمل                           |
|---------------|---------------------------------------|--------------------------------------|
| سامح العطوط   | رئيس قسم الدراسات العليا              | جامعة النجاح الوطنية/ نابلس          |
| مفيد الظاهر   | رئيس قسم برنامج المنازعات<br>الضريبية | جامعة النجاح الوطنية/ نابلس          |
| سالم حلس      | عميد كلية التجارة                     | الجامعة الإسلامية / غزة              |
| ياسر السلامين | مدير دائرة ضريبة الدخل/<br>دورا       | الخليل/ دورا                         |
| رشدي سدر      | محاسب قانوني                          | مدير مؤسسة البشير لتدقيق<br>الحسابات |
| مراد كركور    | مدرس لغة عربية                        | جامعة البوليتكنك/ الخليل             |

**An- Najah National University**

**Faculty of Graduates Studies**

**The Effect of Accounting Estimates on the Results of Tax Adjustments  
as of the Tax Evaluator Opinion**

**By**

**Ashraf Mustafa Judah**

**Supervised**

**Dr. Ghassan Da'as**

**This Thesis is Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for  
the Degree of Master of Taxation Disputes, Faculty of Graduate  
Studies, An- Najah National University, Nablus, Palestine.**

**2015**

# **The Effect of Accounting Estimates on the Results of Tax Adjustments as of the Tax Evaluator Opinion**

**By**  
**Ashraf Mustafa Judah**  
**Supervised**  
**Dr. Ghassan Da'as**

## **Abstract**

This research is aimed at identifying the most important accounting estimates in the private sector, and the extent of adopting those estimates by tax evaluators at the West Bank, when Act No. (8) was issued in 2011. The research is also aimed at identifying the professional and cognitive background of accounting estimates.

The process of this research relies on the descriptive-analytical approach to study real situation of the problem and describe its variables. The research tool is the questionnaire which was distributed on one hundred employees who are working as income tax evaluators in the Palestinian income tax departments at the West Bank. The Researcher was able to distribute the questionnaires in hand and receive back ninety five questionnaires, and then go through the statistical analysis.

In Chapter Four, the research questions and “hypotheses” address the existence of a high level of approval on the questions, particularly the main question which is the effect of accounting estimates on the findings of tax adjustment as of the perspective of income tax evaluator, and also the five fields mentioned above, First: the professional background of tax evaluators on the subject of accounting estimates, Second: the extent that

the Act No. 8, issued year 2011, addressing rules for accounting estimates, in this field the researcher addresses items and articles from the Act which are related to accounting estimates incorporated in the income tax law and the ability of tax evaluators to identify the extent of implementing these articles. Third: addressing the impact of accounting estimates on the decrement of tax amounts as of the perspective of income tax evaluator. Fourth: addressing the extent of taking accounting estimates into consideration by the tax evaluator in accepting the data listed in the financial statements, and finally Fifth: the extent by which companies disclose accounting estimates through the financial statements.

As for the Fifth Chapter, it has focused on the findings of the research questions and propositions.

The researcher has come up with the following findings:

- 1- Independent variables affect the dependent variables in all fields of questionnaire
- 2- Demographic variables affect dependent variables in all fields of questionnaire

Therefore, the Study has set the following recommendations:

- 1- Working on raising the awareness of income tax evaluators concerning the assessment of intangible assets, particularly, the goodwill.
- 2- Accelerating the issuance of interpretative rules explained in Act No. 8, year 2011, particularly concerning the accounting estimates in general in terms of the assessment of investments in securities, inventory, investment property, the biological assets, intangible assets, and estimation reserves.

3- Conducting workshops and sessions to enhance the importance of accounting estimates, and its impact on the work of tax evaluator and financial statements.

