

تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية

Development of Income Tax Accounting in Jordan According to the Requirements of the International Accounting Standards

إعداد الطالب

علي أحمد مساعده

إشراف

أ. د. نبيل الحلبي

قدمت هذه الأطروحة إستكمالاً لمتطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2011

التفويض

أنا علي أحمد نزياب مساعده أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها .

الأسم : علي أحمد نزياب مساعده

التوقيع : 

التاريخ : 21/12/2011

قرار لجنة المناقشة

نوقشت أطروحة الدكتوراه للطالب علي أحمد ذياب مساعده بتاريخ 2011/12/10.../10.../10...
و عنوانها " تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة
الدولية "

و قد أجزت بتاريخ 2011/12/17.../17.../17...

أعضاء لجنة المناقشة

التوقيع



رئيساً
عضواً و مشرفاً
عضواً
عضواً

الأستاذ الدكتور بشير البنا
الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي
الأستاذ الدكتور يوسف سعادته
الدكتور هيثم العبادي

شكر و تقدير

الحمد لله رب العالمين ، و الصلاة و السلام على خاتم الأنبياء و المرسلين ، وعلى آله وصحبه أجمعين .

أما بعد

الحمد لله أولاً ، الذي من عليّ بنعمه الكثيرة و أعانني على إتمام هذا العمل و شملني بتوفيقه .
و بكل الوفاء و صادق العرفان و عظيم الإمتنان أتقدم بأسمى آيات الشكر و التقدير من أستاذي الفاضل
الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي ، الذي أحاطني بكل رعايه و توجيهه حكيم ، مما كان له عظيم الأثر في إثراء
معارفي لإستكمال هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الكرام في قسم المحاسبة في جامعة عمان العربية ، الذين أكرموني بتقديم
المشورة ، و المناقشة الصادقة البناءة التي ساعدتني على إتمام هذا العمل .

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم لمناقشة و تحكيم هذا العمل
المتواضع و تقديم الملاحظات و التوجيهات التي أسهمت في إثراء هذا العمل .
و أخيراً أتقدم بخالص شكري و عظيم إمتناني لكل من كان له جهد في سبيل إتمام هذا العمل فلهم مني كل
الشكر و التقدير .

الباحث

الإهداء

إلى من علمتني أبجدية الحروف و الصمود مهما تبدلت الظروف
إلى من علمتني بأنه مع بزوغ كل فجرٍ تتجدد نسمات الأمل
إلى من علمتني بأن غاية الحياة ليست المعرفة بل العمل
إلى من علمتني بأنني خلقت للنجاح و ليس للفشل
إلى من كانت بعطفها و مثابرتها على رعايتي أثناء الليل و أطراف النهار قيثاراً تعزف ألحان لحاقي بالركب
علماً و معرفةً

أمي الحبيبه

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب
إلى من كلت أنامله لتقدم لي لحظة سعادته
إلى من حصد الأشواك من دربي ليمهد لي طريق العلم

والدي العزيز

إلى سندي و قوتي بعد الله
إلى ملاذي و ملجأني
إلى من آثروني على أنفسهم
إلى من علموني علم الحياة

إخوتي

إلى الروح التي سكنت روحي

قائمة المحتويات

د	شكر و تقدير.....	1
هـ	الإهداء.....	1
و	قائمة المحتويات.....	1
ط	قائمة الجداول.....	1
ك	قائمة الملاحق.....	1
ل	ملخص الدراسة.....	1
ن	الملخص باللغة الانجليزية.....	1
1	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة.....	1
1 . 1	مقدمة :	1
2 . 1	مشكلة الدراسة :	2
3 . 1	عناصر المشكلة :	3
4 . 1	فرضيات الدراسة :	3
5 . 1	أهمودج الدراسة.....	4
6 . 1	أهمية الدراسة :	4
7 . 1	التعريف بالمصطلحات الإجرائية :.....	4
7	الفصل الثاني : الإطار النظري و الدراسات ذات الصلة.....	7
7 . 2	الرياح المحاسبي.....	7
7 . 1 . 2	1 تمهيد :	7
8 . 1 . 2	2 العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة.....	8
9 . 1 . 2	3 أهداف المحاسبة.....	9
10 . 1 . 2	4 توجهات التغير في المحاسبة.....	10
10 . 1 . 2	5 المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها.....	10
15 . 1 . 2	6 التحديات التي تواجه المحاسبة المالية.....	15
17 . 1 . 2	8 تأثير المبادئ المحاسبية على قياس الرياح المحاسبي.....	17
19 . 2	الرياح الضريبي.....	19

19	1 . 2 . 2	تمهيد
22	2 . 2 . 2	مراحل التطور التاريخي للنظام الضريبي في الأردن
24	3 . 2 . 2	التشريعات الضريبية و المتعلقة بقانون ضريبة الدخل في الأردن
26	5 . 2 . 2	الدخل الخاضع إلى الضريبة
27	6 . 2 . 2	أهداف النظام الضريبي الأردني
29	8 . 2 . 2	أبرز ما جاء في قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 :-
32	3 . 2	معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة
32	1 . 3 . 2	تمهيد
33	2 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (1)
35	3 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (2): المخزون Inventories
38	5 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (8)
46	7 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء Construction Contracts
48	8 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (16)
52	9 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار Leases
55	10 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (18) : الإيراد Revenue
58	11 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (19): منافع الموظفين Employee Benefits
61	12 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (21)
63	13 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (23): تكاليف الاقتراض Borrowing Cost
65	14 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (32)
67	15 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (33)
68	16 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (36)
70	17 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات ، والأصول ، والإلتزامات المحتملة
71	18 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة Intangible Assets
74	19 . 3 . 2	معييار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل Income Taxes
81	4 . 2	الدراسات ذات الصلة
81	1 . 4 . 2	دراسات باللغة العربية
96	3 . 4 . 2	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

102	الفصل الثالث : الطريقة و الإجراءات
102	1 . 3 مجتمع الدراسة و العينة
102	2 . 3 أدوات الدراسة
103	3 . 3 إجراءات الدراسة
103	4 . 3 تصميم الدراسة و المعالجة الإحصائية
103	5 . 3 ثبات أداة الدراسة :
109	الفصل الرابع : النتائج و التوصيات
109	1 . 4 تحليل البيانات:
113	2 . 4 اختبار الفرضية الأولى :
116	3 . 4 اختبار الفرضية الثانية :
119	4 . 4 اختبار الفرضية الثالثة :
121	5 . 4 اختبار الفرضية الرابعة :
122	6 . 4 اختبار الفرضية الإجمالية
124	7 . 4 النتائج :
126	8 . 4 التوصيات :
128	قائمة المراجع :
136	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1 - 2	ملخص الدراسات السابقة و مقارنتها مه الدراسات الحالية	136
2 - 3	معامل الإتساق الداخلي كرونباخ ألفا	141
3 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية	142
4 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	143
5 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي	144
6 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	144
7 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	145
8 - 3	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	146
9 - 4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بمدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية	148
10-4	إختبار الفرضية الأولى بإستخدام إختبار (T)	152
11-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بالإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل	153
12-4	إختبار الفرضية الثانية بإستخدام إختبار (T)	155
13-4	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بالإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل	156
14-4	إختبار الفرضية الثالثة بإستخدام إختبار (T)	158

159	المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بقياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل	15-4
160	إختبار الفرضية الرابعة بإستخدام إختبار (T)	16-4
161	إختبار الفرضية الإجمالية بإستخدام إختبار (T)	17-4

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الإستبانه	176
2	التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009	185
3	التحليل الإحصائي لفقرات الإستبانه	198

ملخص الدراسة

تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية

إعداد الطالب

علي أحمد مساعده

إشراف

أ. د. نبيل الحلبي

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، و كذلك هدفت إلى معالجة الفروق الناتجة عن الإختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل ، ولتحقيق ذلك أعد الباحث إستبانه خاصة لجمع البيانات و المعلومات اللازمة ، و قد وجهت الإستبانه إلى مدققي دائرة ضريبة الدخل و المبيعات (مديرية كبار المكلفين و مديرية متوسطي دافعي الضرائب) ، حيث تم توزيع 100 إستبانه تم إسترداد 85 إستبانه منها و تم إستبعاد 5 إستبانات لعدم صحتها ، و تم تحليل بيانات الإستبانه بإستخدام (SPSS) و ذلك من خلال الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية و الإنحرافات المعيارية و إختبار (T) One Sample . T - Test

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- لا تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معظم معايير المحاسبة الدولية ، حيث تلتزم ببعض المعايير فقط و إلى حدٍ ما .
- لا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة (الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- لا يتم الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- لا يتم قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- لا تسمح محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الإلتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

وعلى ضوء النتائج السابقة فقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها :

- ضرورة إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون من حيث تقييم المخزون بالقيمة الصافية القابلة للتحقق .

- أن يتم الإعتراف في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالفروق الضريبية المؤقتة (القابلة للإقتراع و الخاضعة للضريبة) وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- أن يتم الإعتراف في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- أن يتم قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بنسبة الضريبة المتوقعة و السماح بإجراء مقاصة بين الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

ABSTRACT

Development of Income Tax Accounting in Jordan According to the Requirements of the International Accounting Standards

By

Ali Ahmad Masadeh

Supervisor

Prof. Nabeel Al-Halabi

This study sought to develop income tax accounting system in Jordan in compliance with requirements of the International Accounting Standards. Further, the study intended to consider the differences resulting from the variation between tax vs accounting profits based on the international accounting standard no. (12) "Income Tax". To achieve the study goals, the researcher developed a questionnaire sent to auditors at the Income & Sales Tax Department to collect data (Large Taxpayers Directorate, Medium Taxpayers Directorate). Out of 100 questionnaires sent, 85 returned back, five of which were excluded because they were not correct and unusable. Data collected were analyzed using the SPSS program, and such descriptive statistics as means, standard deviations and One Sample T-test were applied.

The study ended with some conclusions, the most important of which are the following:

- The income tax accounting in Jordan doesn't comply with most of the International Accounting standards, but some of them.

- In accordance with requirements of the International accounting standard no. (12) "Income Tax", there is no acknowledgement of the interim and Permanent tax odds.
- In accordance with requirements of the International Accounting standard no. (12) "Income Tax", there is no acknowledgement of suspended tax asset and liabilities (resulting from interim tax odds) in the income tax accounting in Jordan.
- In accordance with the requirements of the International Accounting standard no. (12) "Income Tax", there is no measurement of suspended tax asset and liabilities (resulting from interim tax odds) in the income tax accounting in Jordan.
- The income tax in Jordan allows no clearance between suspended tax assets and suspended tax liabilities based on the International Accounting Standard no. (12) Income Tax .

In light of earlier results, the study recommended the following:

- Income tax accounting system in Jordan should comply with requirements of the International Accounting Standard no. (2) Inventory, in terms of inventory valuation against realizable net value.
- The income tax system in Jordan should recognize the interim tax odds (both deductible and taxable) in accordance with the international accounting standard no. (12) Income Tax.
- The income tax system in Jordan should recognize the suspended tax assets and liabilities in accordance with the international accounting standard no. (12) Income Tax.

The income tax system in Jordan should measure the suspended tax assets and liabilities at the anticipated tax level, and offsetting suspended tax assets against liabilities in accordance with the international accounting standard no. (12) Income Tax.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة :

1 . 1 مقدمة :

لقد تطور مفهوم الضريبة نتيجة التطورات الاقتصادية و الإجتماعية و السياسية ، بحيث لم يعد المفهوم مقتصرًا على عملية ردف خزينة الدولة بالأموال التي يتم إنفاقها على حاجات الدولة و متطلباتها ، بل تعدى ذلك لتحقيق العدالة بين المواطنين ، وذلك من خلال فرض الضرائب حسب قدرة الأشخاص المادية ، وكذلك فإن وجود الضريبة يحد من التفاوت الكبير بين طبقات المجتمع ، و نتيجة إلى ذلك تم إصدار قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 ، والذي كان من أبرز معاملته خفض النسب الضريبية على الشركات ، و رفع شريحة الإعفاءات للأفراد ، و ذلك لمساعدة المكلفين على مواجهة الظروف الاقتصادية

تعتبر المحاسبة نظام قياس و اتصال ، حيث إنها تقيس الآثار المترتبة على عمليات الوحدات الاقتصادية و تقوم بتجميعها و إيصالها إلى الجهات المهتمة ، و نظراً لتعدد الجهات التي تستخدم القوائم المالية فإن إحتياجات تلك الجهات قد تتعارض في بعض الجوانب و قد تتفق في بعضها إلى آخر ، و من أجل مقابلة تلك الإحتياجات يتم العمل على إعداد مجموعة من القوائم المالية التي تخدم أغراضاً عامة ، و بالتالي أصبحت الدول تتجه إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لتوحيد أسس وقواعد و مضمون عرض القوائم المالية ، و قد تبنت جمعية مدققي الحسابات في الأردن معايير المحاسبة و التدقيق الدولية إعتباراً من عام 1990 في الجلسة رقم (54) تاريخ 19/3/1989 (العبادي ، 2003) .

إن الإختلافات بين الدخل المحاسبي الذي يتم تحديده وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية و الدخل الضريبي الذي يتم تحديده وفق التشريعات الضريبية ، و ما ينتج عن تلك الإختلافات من فروق دائمة و فروق مؤقتة ، وغالباً ما تظهر الفروق الدائمة بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي عندما تعالج عملية معينة كدخل أو نفقة وفق الأسس المحاسبية و لا يتم إعتبارها كذلك وفق التشريعات الضريبية ،

و لا يمكن أن تعالج هذه الفروق خلال الفترات التالية ، تظهر الفروق المؤقتة عندما تختلف الفترة المالية التي يتم الإعتراف بها بالدخل أو النفقة للأغراض المحاسبية عن الفترة التي يعترف بها بالدخل الخاضع أو النفقة القابلة للخصم للأغراض الضريبية ، و تعالج هذه الفروق إما خلال الفترة الحالية أو الفترات التالية (Kieso،2006،p44) .

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الإيرادات و النفقات من الناحية الضريبية و كذلك تحديد الإيرادات و النفقات من الناحية المحاسبية ، وذلك من خلال المقارنة بين التشريعات الضريبية في الأردن و متطلبات معايير المحاسبة الدولية . و قد تم إختيار هذا الموضوع لما له من الأهمية في الوقت الحاضر حيث سيتم التطرق إلى بنود كثيرة للوقوف على الربح الضريبي و الربح المحاسبي ، وذلك سيكون له تأثير على النواحي الإستثمارية و على إيرادات الدولة من الضرائب.

1 . 2 مشكلة الدراسة :

نتيجة تزايد عدد الشركات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في الأردن ، و دخول شركات أجنبية تتبنى وتطبق معايير المحاسبة الدولية ، و نتيجة إحتساب الربح الضريبي وفق التشريعات الضريبية الأردنية ، فقد أدى ذلك إلى وجود فجوة كبيرة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي ، نتجت عنها فروق ضريبية دائمة و فروق ضريبية مؤقتة ، و هذه الفروق تتم معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

وعليه جاءت هذه الدراسة لتطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، وذلك من أجل تقليل الفجوة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي ، والإسهام في دعم الإقتصاد الأردني .

1 . 3 عناصر المشكلة :

تحاول هذه الدراسة الإجابة عن التساؤلات التالية :

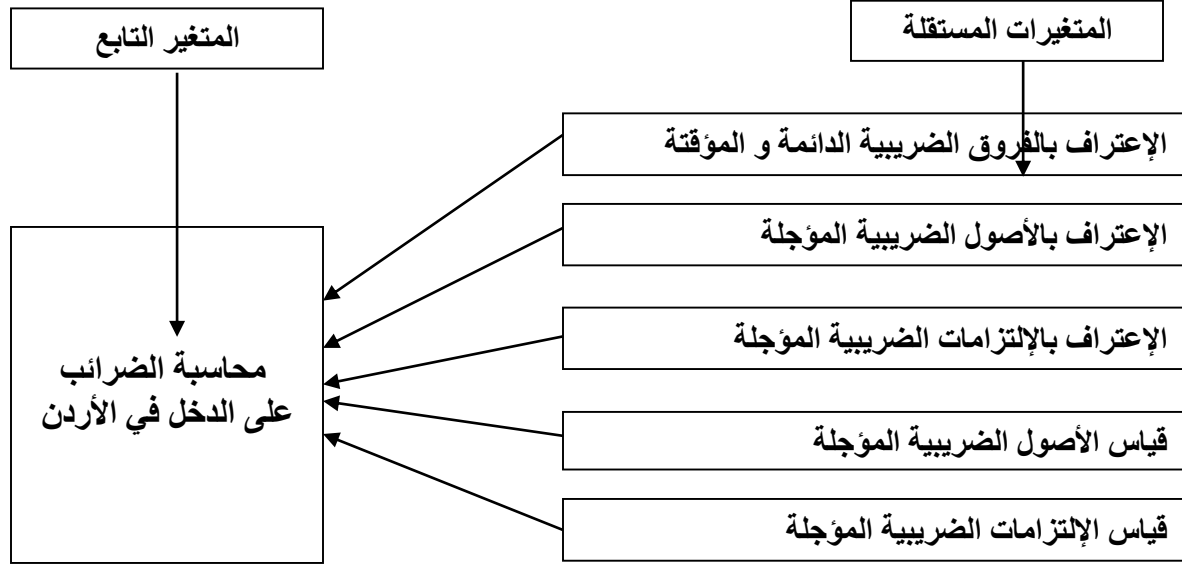
- 1 - ما هو مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معايير المحاسبة الدولية ؟
- 2- ما هو مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة ؟
- 3 - ما هو مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث الإعتراف بالأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة ؟
- 4 - ما هو مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة ؟

1 . 4 فرضيات الدراسة :

- 1 - لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معايير المحاسبة الدولية .
- 2- لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة .
- 3 - لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث الإعتراف بالأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة.
- 4 - لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل من حيث قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة .

1 . 5 أمودج الدراسة

من خلال فرضيات الدراسة تم بناء أمودج الدراسة الآتي :



وذلك لتقليل الفجوة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي

1 . 6 أهمية الدراسة :

إن تزايد عدد الشركات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في الأردن ، و دخول شركات أجنبية تتبنى وتطبق معايير المحاسبة الدولية ، و نتيجة إحتساب الربح الضريبي وفق التشريعات الضريبية ، كل ذلك أدى إلى وجود فجوة كبيرة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي .

تأتي أهمية الدراسة من الحاجة إلى وضع معالجات لآلية محاكاة الضرائب على الدخل في الأردن من خلال تطوير محاكاة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، لتقليل من الفجوة الموجودة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي و تعزيز الثقة بين المكلفين و الإدارة الضريبية .

1 . 7 التعريف بالمصطلحات الإجرائية :

1- الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للإسترداد) عن الربح الخاضع إلى الضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

2- إلتزامات ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل المستحقة في الفترات المستقبلية بخصوص الفروق المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة.

3- أصول ضريبية مؤجلة: هي مبالغ ضرائب الدخل القابلة للإسترداد في فترات مستقبلية بخصوص:

- الفروق المؤقتة القابلة للإقتطاع

- ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة إلى الفترات القادمة

- ترحيل الخصومات الضريبية غير المستخدمة إلى الفترات القادمة.

4- الفروق المؤقتة: هي فروق بين المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام في المركز المالي وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:

5- فروق مؤقتة خاضعة إلى الضريبة: وهي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ خاضعة إلى الضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) إلى الفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام.

6- فروق مؤقتة قابلة للإقتطاع: وهي فروق مؤقتة سوف تنشأ عنها مبالغ قابلة للإقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) إلى الفترات المستقبلية عندما يتم إسترداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو إلتزام.

7- القاعدة الضريبية : لأصل أو إلتزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الإلتزام لأغراض الضريبة.

8- فروق دائمة : هي الإختلافات بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي التي تنتج من إختلافات معالجة بعض العمليات بين قوانين ضرائب الدخل و المعالجة المحاسبية ، ولا تنعكس هذه الفروق على الفترات اللاحقة .

9- مصروف الضريبة المستحقة : هو مقدار ضريبة الدخل المسدد ، أو المستحق السداد في سنة معينة و المحدد بتطبيق نصوص القانون الضريبي على الدخل الخاضع إلى الضريبة .

10- مصروف الضريبة المؤجلة : هو التغير الذي يحدث خلال العام في الإلتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة بالمنشأة .

11- مصروف ضريبة الدخل : هو حاصل جمع مصروف الضريبة المستحقة مع الضريبة المؤجلة .

12- الدخل الخاضع إلى الضريبة : هو الزيادة في الإيرادات الخاضعة إلى الضريبة عن المصروفات التي يمكن إستقطاعها ضريبياً ، و الإعفاءات خلال العام كما تحددها السلطات الضريبية .

1 . 8 أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل فيما يلي :

1 . دراسة و تحليل مدى التوافق بين التشريعات الضريبية في الأردن و متطلبات معايير المحاسبة الدولية .
2 . دراسة و تحليل محاسبة الضرائب على الدخل و تسليط الضوء على أهمية العلاقة بين المحاسبة و الضريبة .

3 . تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

1 . 9 محددات الدراسة :

1 . تم إجراء الدراسة على مديرية كبار المكلفين و مديرية متوسطي دافعي الضرائب فقط، لأن معظم الشركات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية هي من ضمن إختصاص مديرية كبار المكلفين و مديرية متوسطي دافعي الضرائب . ولم يتم إجراء الدراسة على المديرين الماليين في الشركات وذلك لأن المديرين الماليين ليسوا على دراية كافية بقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 وذلك لأن القانون جديد وتم البدء بتطبيقه إعتباراً من 2010/1/1 .

2 . تم إجراء الدراسة على التشريعات الضريبية الجديدة (قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة (2009) .

3 . تمت دراسة مجموعة من معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة و التي لها الأثر الأكبر على إيجاد الفجوة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي في الأردن .

. الفصل الثاني .

: الإطار النظري و الدراسات ذات الصلة

1 . 2 الربح المحاسبي

1 . 1 . 2 تمهيد :

المحاسبة هي نشاط خدمي وظيفتها توفير إلى معلومات المالية المفيدة حول المنشآت الإقتصادية إلى الأطراف ذات العلاقة ، مثل المديرين والمستثمرين والمقترضين و غيرهم من المستفيدين من إلى معلومات المحاسبية . المحاسبة يمكن أن توصف أيضا بأنها فرع من فروع إلى معرفة التحليلي الوصفي لأنها تتعرف على الإقتران والعمليات الكثيرة التي تحدد أو تصور النشاطات الإقتصادية ، ومن خلال قياس هذه النشاطات ووصفها وتلخيصها فهي بذلك تصف الوضع المالي ونتائج عمليات المنشأة الإقتصادية ، وتعرف المحاسبة أيضا بأنها نظام معلومات ، فهي تجمع إلى معلومات الإقتصادية حول المنشأة الإقتصادية ومن ثم تقوم بتوصيلها إلى عدد كبير من الأشخاص الذين تتعلق أعمالهم وقراراتهم بها ، وتعرف المحاسبة المالية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يهتم بالقياس وعرض المركز المالي للمنشأة إضافة إلى التغير الذي يحصل على المركز المالي (الفداغ ، 2009 ، ص 16) .

إلى معلومات المحاسبية يمكن أن تقسم إلى مجموعتين رئيسيتين نسبةً إلى نوع متخذي القرارات الذين يستخدمونها ، أولا : معلومات المحاسبة الإدارية وهي موجهة بشكل رئيسي إلى متخذي القرارات داخل المنشأة الإقتصادية ، هؤلاء المستخدمون الداخليون إلى معلومات المحاسبية هم المديرين في المستويات التنظيمية المختلفة داخل المنشأة الإقتصادية ، ثانياً: معلومات المحاسبة المالية وهي موجهة بشكل أساسي إلى متخذي القرارات الذين هم خارج المنشأة الإقتصادية مثل المستثمرين ، المقترضين ، الوكالات الحكومية ، وبالإضافة إلى ذلك فإن معلومات المحاسبة المالية يتم إستخدامها من قبل الإدارة العليا في المنشأة الإقتصادية (Schroeder et al ، 2005 ، p12) .

2 . 1 . 2 العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة

لقد تطورت المحاسبة كثيرا منذ نشأتها وحتى تاريخها الحاضر حيث كانت هناك حاجة إلى تسجيل الأصول والالتزامات ودراسة المنشآت ومديونيتها، ونشوء الشركات متعددة الجنسيات ، وذلك في القرن التاسع عشر الميلادي . وحاجه الأفراد بمن هم خارج المنشآت إلى معرفة المقدرة الماليه ، والأنشطه الخاصه لوضع معايير محاسبية تكون مقبوله ولطيفه لدى الجميع .

هناك الكثير من العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة ونذكر منها (دهمش وآخرون ، 2004 ، ص ص 7-11) :

1- الثورة الصناعية :- حيث أدت الثوره الصناعيه إلى حاجة مديري المصانع والشركات إلى معرفة تكاليف الإنتاج لسلعهم ،علما بأن محاسبة التكاليف تهتم بتسجيل التكاليف وتقوم بتزويد الإدارة بالتقارير اللازمه بالنسبه لتكلفه العمليه الإنتاجيه .

2- ظهور الشركات المساهمة العامة : - وذلك بسبب الحاجه إلى رأس المال اللازم من أجل بناء المصانع وقيام الشركات الكبيرة مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة العامة ، وبالتالي الحاجه إلى المحاسبة بشكل أكبر وبشكل أكثر دقه .

3- فصل ملكية المشروع عن إدارته :- هناك الكثير من المشاريع أصبحت ذات حجم كبير وبالتالي ليس من السهل السيطرة عليها من الملاك بالشكل المطلوب مما دعا الحاجه إلى تطور المحاسبة والطلب عليها بشكل أكبر ، وذلك لإعداد التقارير الماليه اللازمه .

4- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل :- حيث إنه كلما كبر حجم الشركات والمشاريع ، زاد عدد الأطراف الذين يعتمدون على التقارير الماليه وإلى معلومات المحاسبية ، وبالتالي زياده عدد المستثمرين .

5- زيادة حجم المنافسه بين المشروعات المتشابهه :- وذلك من خلال تخفيض التكلفة وخفض النفقات بسبب المنافسه المتزايدة حتى ينبغي تأمين حد من الربح الذي يمكن المنشأة من الإستمراره وعليه دعت الحاجه إلى وجود المحاسبة وتطورها بشكل أفضل لخدمه المنشآت والملاك.

6- حاجة الحكومه إلى فرض الضرائب على أرباح المشروعات :- إن وجود سجلات منظمة تخفض العبء الضريبي على المنشآت والشركات الخاضعه إلى الضريبة وبالتالي فإن هناك حاجة ماسه إلى وجود مهنة المحاسبة المتطورة .

7- ظهور مهنة تدقيق الحسابات :- إن وجود الشركات المساهمة العامة أدى إلى الحاجة إلى مراجعة وتدقيق الحسابات والتقارير والقوائم الماليه التي تقوم بإعدادها إدارة الشركات من قبل أشخاص مهنيين ومستقلين عن الشركه وإدارتها .

8- التأثير الحكومي :- للحكومه دور كبير في تطوير مهنة المحاسبة ، وذلك من خلال القوانين والتشريعات التي تصدرها وتتطلب نشر بيانات وتقارير ماليه سنويه .

2 . 1 . 3 أهداف المحاسبة

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة بما يلي (Schroeder et al، 2005، p18) :

- 1- المساعدة في إتخاذ القرارات الرشيد و جذب الإستثمارات .
- 2- تزويد إلى معلومات المالية الخاصه بالتدفق النقدي المتوقع و مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها .
- 3- قياس نتيجة أعمال المنشأة ربحاً وخسارةً عن خبرة مالية معينه وبيان التغيرات التي تطرأ على صافي حقوق المنشأة .
- 4- تزويد إلى معلومات المالية عن الأصول والإلتزمات وحقوق المملكه وبيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين .
- 5- تسجيل أداء المنشأة والإيرادات التي تحققها .
- 6- المساعدة في الرقابه على عمليات المشروع ، ومحاوله رفع الإنتاجيه من خلال إعداد تقارير وبيانات مالية سليمة .
- 7- تقييم أداء الإدارة المالية ، وذلك من خلال مقارنة خطط المنشأة مع ما يتحقق منها وقياس مدى الإنحرافات عن تلك الخطط .
- 8- توضيح وتفسير القوائم المالية لذوي المصالح .

2 . 1 . 4 توجهات التغيير في المحاسبة

من خلال تطور إلى معرفة المحاسبية يمكن أن نجد تبريراً بأن توجهات السياسة المتعاقبة أدت إلى

تطوير نظريات محاسبية خاصة بها (حنان، 2006، ص 17) :

المرحلة الأولى :- مراعاة مصالح ملاك المشروع . حيث كان هدف تعظيم الربح هو محرك النشاط ، الأمر الذي أدى إلى تطوير نظرية الملكية المشتركة التي تطبق في منشآت الأفراد وشركات الأشخاص . وبعد أن هيمنت هذه النظرية من بدايات نشوء المحاسبة المالية وحتى الثوره الصناعيه وإنتشار الشركات المساهمة في نهاية القرن التاسع عشر .

المرحلة الثانية :- مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والمراقبين ، حيث كان التمويل وتحقيق مستوى مقبول من الأرباح وفوائد الإستثمار هو محرك النشاط ، وإرتبطت هذه المرحلة بظهور الشركات المساهمة ، الأمر الذي أدى إلى الفصل بين الملكية والإدارة (وتسمى هذه ظاهرة الملكية الغائبه)، فتطورت نظرية الشخصية المعنوية ذات التوجيه الإقتصادي البحت .

المرحلة الثالثة :- مراعاة مصالح جميع أفراد المجتمع ، حيث بدأ منذ سبعينات القرن العشرين البعد الإجتماعي والبيئي لنشاط المشروع يحظى بإهتمام متزايد نتيجة كبر حجم المشروعات وتزايد تأثيراتها البيئية و الإجتماعية على المستوى المحلي والقومي وأحياناً الدولي . الأمر الذي أدى إلى تأطير نظرية جديدة ، هي نظرية المشروع ، والتي تتسم بتوجه أساسي نحو تقييم الأداء الإجتماعي للمشروع وتوجه ثانوي نحو تقييم الأداء الإقتصادي خدمةً لمصالح المساهمين والمستثمرين في تحقيق عوائد مرضية .

2 . 1 . 5 المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها

لما كانت المحاسبة علماً إجتماعياً إنسانياً ، وكل علم له مبادئ ومفاهيم وقواعد ومصطلحات تميزه عن باقي العلوم الأخرى ، فإن للمحاسبة مبادئ ومعايير خاصة بها . وعليه يمكن تعريف المبادئ (Principles) بشكل عام ، على أنها قوانين أساسية (جوهرية) ، أو تعاميم أو فروض مشتقة من دراسة صفات الطبيعية ، أو نتيجة الإتفاق بين مجموعة ، ممثلة من الناس ، والمبدأ عبارة عن قانون أو قاعدة ، أو حكم عريض وعام يتم تبنيه أو الإعتراف به كمرشد للقيام بإجراء أو عمل معين ،

أو قاعدة متفق عليها أو أساس لسلوك أو ممارسة معينة . وفي الفكر المحاسبي توجد مصطلحات مثل : "المبادئ المحاسبية" (Accounting Principles) و"المفاهيم المحاسبية" (Accounting Concepts) و"المعايير المحاسبية" (Accounting Standards) و"الفروض المحاسبية" (Accounting Postulates) والقواعد والأحكام المحاسبية" (Accounting Rules) (نعيم دهمش وآخرون 2004 ، ص 26) .

أما المبادئ المحاسبية فهي ليست ثابتة جامدة ، غير قابلة للتغيير والتعديل مثل تلك المبادئ والقوانين الموجودة في علوم الفيزياء والكيمياء والفلك وغيرها من العلوم الطبيعية كما أنه لا يمكن إشتقاقها أو إثباتها من قوانين الطبيعة ، ولا ينظر إليها على أنها حقائق أو بديهيات أساسية حيث يتعذر ويستحيل إستخدام البراهين المادية والرياضية في إثبات صحة المبادئ المحاسبية ، بعكس الحال بالنسبة لمبادئ العلوم الطبيعية والرياضيات ، كما أنه لا يمكن إكتشافها بواسطة فحص وإختبار الطبيعة أو البحث عن صدق ، فالمبادئ المحاسبية قائمة على الأعراف ولا تتصف بالجمود ، لأنها يجب أن تكون مرنة من أجل أن تستجيب للظروف والأحوال المتغيرة في عالم الإقتصاد والأعمال التجارية ، فعالم الأعمال يتأثر بالمشاكل الإقتصادية والسياسية والإجتماعية ، والتطورات والتحسينات التكنولوجية ، وإنتشار المعرفة ، ومن أجل ذلك ، يجب أن تتغير المبادئ المحاسبية وتتطور في بعض الأحيان لتخدم وتلبي الإحتياجات والمتطلبات الجديدة لمستخدمي البيانات المالية (حسين ، 2006 ، ص 22).

فبعض معايير المحاسبة يجب أن تعدل أحياناً ، بينما في أوقات أخرى ، يجب أن تنشأ معايير جديدة لكي تتلاءم مع التغيرات التي تطرأ على الأوضاع والظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والقانونية ، أو التغيرات في الممارسات التجارية لأن المحاسبة تعتبر إختراعاً إنسانياً ، ليس لها وجود مستقل في عالم الطبيعة ، حيث إنها لا يمكن بأية حال من الأحوال أن تكون قد أكتشفت مثل العلوم الطبيعية ، بل يجب أن تنشأ وتتطور بواسطة الإنسان لكي تخدم الإحتياجات البشرية ، كما أن المعايير المحاسبية قد نشأت من خبرة الممارسين للمهنة ، مدعومة من قبل الجمعيات والهيئات المهنية مثل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ، ومجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) ، وجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) ، وهيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) ، ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وغيرها من علماء المحاسبة والأكاديميين في مختلف أنحاء العالم (Epstein et al ، 2007 ، p32).

وبناء على ما سبق ، فإنه يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية ما هي إلا معايير أداء ، كمرشدات عامة ، تم إستقراؤها من مشاكل الممارسة العملية ، كما تم قبولها والتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة ، وذلك على أساس توفر الخصائص الأساسية لهذه المبادئ وعلى المنفعة (Usefulness) والملاءمة (Relevance)، وقابلية الاعتماد عليها (الموثوقية) (Reliability)، والمنفعة أكبر من التكلفة (Cost \ Benefit). ويقول الأستاذان (Kieso and Weygandt) "إن المبادئ المحاسبية لا يمكن إكتشافها ، لأنها توجد وتطور وتقتن ، فالمبادئ المحاسبية تدعم وتبرر بالبديهة والحدس والإلزام والقبول العام".

ويبين دهمش (دهمش، 2001) "بأن المحاسبة ليست نظاماً مقللاً (Close system)، أو مجموعة ثابتة من القواعد والأحكام لا تتغير أو تعدل وتتطور ، ولكنها في رأينا مجموعة من المعرفة الإنسانية تنمو وتتطور باستمرار ، والبحث من أجل تطوير المبادئ والممارسات المحاسبية ، والتي ستبقى عملية مساندة للتغيرات التي تطرأ على البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية هو في واقع الأمر نشاط رئيس للمهتمين بمهنة المحاسبة ، الأكاديميين في الجامعات والمعاهد التجارية".

ولقد تطورت المحاسبة تطورا ملموساً وهي مختصة إلى معلومات المالية والإقتصادية ، وهي تعتمد على أعراف ومفاهيم ومبادئ أساسية حتى يمكن الإعتماد عليها وقبولها قبولاً عاماً من المعنيين بالبيانات المالية وحتى يكون لها نوع من المصدقية وتبعث على الطمأنينة لكافة الأطراف المستخدمة لها والراغبة في الحصول عليها ، وحيث إن المبادئ المحاسبية تطبيقات وأعراف ومفاهيم فهي خاضعة إلى التقييم والتعديل إذا تطلبت الحاجة إلى ذلك ، وخير مثال على متطلبات التغيير والتطوير في معايير المحاسبة ما حدث للعديد من الشركات الكبيرة ، والتي إنهارت ماليا مثل شركة (Enron)، وشركة (World com)، وشركة (Xerox) ، حيث تطلب الامر وجود معايير محاسبية جديدة، و هذا دليل على التطور المستمر في المبادئ المحاسبية (حنان ، 2006 ، ص 43) .

و يلاحظ أن هناك خلطاً بين الفروض و المبادئ المحاسبية ، و ذلك من خلال رؤية البعض للفروض والمبادئ ، فمنهم من يعتبر الفروض مبادئ و العكس صحيح ، علماً بأن المبادئ المحاسبية هي إطار عام وإرشاد للطرق والإجراءات لإثبات العمليات المالية وإعداد القوائم المالية ،

والمبادئ المحاسبية يطلق عليها معايير محاسبية ، و هذا ما جاء به مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) و لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، حيث إن نشأة (FASB) و (IASB) كانتا في عام 1973 م ، إن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية (FASB) قد وقع تحت وطأة ضغوطات كبيرة من أجل التغيير و التطوير والتعديل و إضافة معايير جديدة ، و ذلك لتستفيد منها مجموعة معينة من مستخدمي المعلومات المالية ، ففي السابق مثلا ، كانت توضع فقرة الرأي في تقرير مدقق الحسابات و التي تنص على أن القوائم المالية قد تم فحصها و أنها صحيحة ، و قد تغير المصطلح ليصبح ""بأن القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) ، و قد عرف مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكية (APB) مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً لتشمل الإجماع في أي وقت بالنسبة لأي من الموارد الاقتصادية والإلتزامات التي يجب تسجيلها كأصول أو إلتزامات ، و أي التغييرات فيها يجب أن تسجل ، و متى يجب تسجيل هذه التغييرات ؟ وكيف يجب أن تقاس الأصول والإلتزامات ؟ وأي معلومات يجب الإفصاح عنها وكيفية الإفصاح ؟ وما هي القوائم المالية التي يجب إعدادها؟ (العبادي ، 2003) .

إن التزايد في عوامة التجارة والأعمال بما في ذلك الأسواق المالية ووجود الشركات الكبيرة والشركات المتعددة الجنسيات و إنفتاح الأسواق أدى إلى ضرورة وجود معايير محاسبية دولية من أجل إتباعها. يرى أبو رمان (أبو رمان، 2000) أن للشركات الدولية النشاط تأثيرات إقتصادية ومحاسبية وضريبية ، وذلك من خلال وجود إستثمارات متعددة تؤدي إلى تأثيرات إقتصادية ، ونتاج عن ذلك وجود فرع جديد من فروع المحاسبة هو المحاسبة الدولية ، ونشأت أيضا التنظيمات الدولية المهتمة بالمحاسبة الدولية ومنها لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس إتحاد المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) ، وقد أدى ظهور الشركات دولية النشاط إلى وجود شركات تدقيق عالمية مثل Ernst&Young;Arthur Auderson;Coopers&Lybrand، ونتيجة للطبيعة الدولية لبعض المشكلات الفنية المحاسبية فقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية على سبيل المثال المعايير التالية :

المعيار (15): " إلى معلومات التي تعكس آثار تغيير الأسعار " .

المعيار (21): " آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية " .

المعيار (27): " البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة " .

المعيار (29): " التقرير المالي في ظروف إقتصادية ذات معدلات تضخم مرتفعة " .
وقد أثرت الشركات دولية النشاط على المحاسبة الضريبية ، وصدرت عدة معايير تتعلق بالضرائب الدولية منها على سبيل المثال :معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
وفي عام 1959م تأسس مجلس المبادئ المحاسبية (APB) وكان من أهدافه تصحيح أوجه القصور للجنة الإجراءات المحاسبية ، ومنح هذا المجلس مسؤولية وضع وصياغة معايير مكتوبة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

يقول (Horngren) : (العبادي، 2003) " إن وضع المعايير المحاسبية هي نتاج إجراء سياسي أو نتائج ميدانية . لماذا؟ لأن وضع المعايير قرار إجتماعي ، فالمعايير تضع قيوداً (محددات) على السلوك ، إلى ذلك يجب أن تقبل من طرف الجهات المتأثرة بها . وقد يكون مثل هذا القبول إجبارياً أو إختيارياً أو بعضاً من كل منهما ، وفي مجتمع ديمقراطي فإن الحصول على القبول عملية معقدة متزايدة تتطلب تسويق مهاري في الساحة السياسية " .

ويبين (Belkaoui) (2005)،(p10) " إن عملية وضع المعايير المحاسبية يمكن وصفها على أنها مسألة ديموقراطية ، حيث يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بوضع الأحكام ويعتمد بشكل نهائي على موافقة الطرف الذي وضعت عليه أو لأجله هذه الأحكام ، ولكن بسبب أن وضع المعايير يحتاج إلى بعض وجهات نظر ، فإنه من المناسب إنشاء معايير مبنية فقط على فحص وتدقيق الأطراف المخولة لوضع المعايير ، ويمكن وصف العملية على أنها عملية سياسية لأن هناك مجهوداً تعليمياً متشابكاً في الحصول على معيار جديد مقبولاً ، ولكنها ليست مسألة سياسية في المعنى أن تكييفها مطلوب من أجل إصدار البيان .

لقد أصبحت عملية تكوين المعايير المحاسبية مسألة سياسية معبراً عنها بتقرير صدر في شهر ديسمبر عام 1976م ، من قبل لجنة فرعية لمجلس النواب الأمريكي على موضوع والإدارة بعنوان " مؤسسة المحاسبة The Accounting Establishing ، والذي يعرف بتقرير ميتكالف Metcalf Report ، وأتهم التقرير شركات التدقيق الثمان الكبرى في ذلك الوقت بأنها تحتكر مهنة التدقيق بالنسبة للشركات الكبرى وسيطرتها على عملية وضع المعايير ، وعلاقتها بالمنظمات الرئيسة التي تقترح المعايير المحاسبية المصادق عليها من قبل هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC).

2 . 1 . 6 التحديات التي تواجه المحاسبة المالية

هناك العديد من التحديات التي تواجه المحاسبة المالية في المستقبل والتي لم يستطع الماضي على مواجهتها وهذه التحديات كما هي (الفداع، 2009، ص 25) :

1. المقاييس غير المالية (Non - Financial Measurements)

لقد أخفقت التقارير المالية في توفير بعض مقاييس الأداء الأساسية والتي تستخدمها الإدارة بشكل كبير ، من أمثلة ذلك المقاييس غير المالية مثل مؤشرات إشباع رغبات الزبائن ، وخلفيات إلى معلومات ، ورفض النسب على البضائع المشتراه وكلها اليوم تستخدم في تقييم الإستقرار على المدى الطويل ، وهذه إلى معلومات كانت غير متوافرة تماما أو متوافرة على شكل خاص جدا .

2. معلومات النظرة المستقبلية (Forword- Looking Information)

لقد عجزت التقارير المالية عن توفير معلومات حول المستقبل يكون المستثمرون والمقرضون المستقبليون بحاجة ماسة إليها وقد أشار أحدهم معلقا على تاريخية القوائم المالية بأنها كانت من الأفضل أن تبدأ كما تبدأ القصص التاريخية " كان ياما كان في قديم الزمان" وذلك لإبداء رأيه في الحاجة إلى معلومات عن المستقبل وليس الماضي .

3. الأصول المعنوية (Soft Assets)

لقد أخفقت التقارير المالية في توفير معلومات كافية حول الأصول غير الملموسة وركزت على الأصول الملموسة مثل المخزون وأصول المصنع ، وأفضل مثال على ذلك شركة مايكروسوفت التي عرفت كيف تسيطر على الأسواق بأصولها الخفية (البرمجيات) ، وشركة ديل لتدريب العاملين إستطاعت تسويق نفسها بشكل كبير وغيرها .

4. حدود الوقت (الوقت المناسب) (Time Lines)

كانت القوائم المالية يتم تحضيرها فقط على شكل ربع سنوي وتتم عملية التدقيق سنوياً وبذلك يكون المتاح من إلى معلومات في وقت مناسب قليلاً أو غير موجود في القوائم المالية ، وهذه إلى معلومات ينبغي أن تكون متاحة من أجل الحصول على توزيع صحيح إلى رأس المال ، ومن هذا السياق فقد إقترحت لجنة بلوربيون وهي لجنة خاصة في موضوع التقارير المالية أن تتضمن التقارير المالية المستقبلية ما يلي :

1. بيانات مالية وغير مالية (Financial and Non Financial data)

. القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بها .

. بيانات تشغيلية عالية المستوى ومقاييس الأداء التي تستخدمها الإدارة في القيام بأعمالها .

2. تحليلات الإدارة (Management Analyses)

أسباب التغير في البيانات المالية والتشغيلية والبيانات المتعلقة بالأداء والهوية والتأثيرات الماضية على المتجهات الأساسية .

3. معلومات النظرة المستقبلية (Forward_Looking Information)

. الفرص المستقبلية والمخاطر تضمنها تلك التي تنتج عن المتجهات الأساسية .

. خطط الإدارة تضمُّها العناصر الأساسية للنجاح .

. مقارنة الأداء الفعلي للنظرة المستقبلية المتعلقة بالسنة الماضية .

4. معلومات حول الشركة (Background about the company)

. الأهداف العامة والإستراتيجيات.

. وصف لأعمال الشركة وخصائصها.

2 . 1 . 7 الربح في الفكر المحاسبي

الربح المحاسبي هو الفرق بين الإيرادات المتحققة والتي يمكن تحققها والنفقات الفعلية سواء تم دفعها أم لم تدفع التي تم إنفاقها من قبل المنشأة من أجل الحصول على هذه الإيرادات خلال فترة زمنية معينة (فترة مالية) وعادة ما تكون سنة واحدة ، وفقا لأساس الإستحقاق المالي ، وعليه فأن مفهوم الربح يرتبط بالإيرادات والنفقات بشكل عام ، فالإيرادات هي الإيرادات العادية التي تنشأ من خلال ممارسة المنشأة للنشاطات العادية ، في حين أن النفقات هي جميع المبالغ التي تدفعها المنشأة أو تتحملها في سبيل الحصول على هذه الإيرادات ، علما بأن الإيرادات والنفقات تكون مرتبطة بفترة مالية واحدة وتتم مقابلة الإيرادات والنفقات (العبادي ، 2003) .

ويلاحظ هنا بأن الربح المحاسبي يتأثر تأثيراً كبيراً بالمبادئ والفروض والمعايير التي تحكم المحاسبة حيث إن الفروض المحاسبية تتمثل في إستقلالية الوحدة الإقتصادية وإستمرارية المنشأة أو المشروع والفترة المحاسبية (المالية) والنقود كوحدة قياس ،

في حين أن المبادئ المحاسبية تتمثل في مبدأ التكلفة التاريخية ، مبدأ تحقق الإيراد ، مبدأ المقابلة (الإيرادات والنفقات) ومبدأ الإفصاح التام ، فالمحاسبة عبارة عن مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، وهذه المبادئ تؤثر على المركز المالي .

2 . 1 . 8 تأثير المبادئ المحاسبية على قياس الربح المحاسبي

إن مفهوم الربح له أهمية كبيرة في المنشآت ويعتبر من المقاييس والمؤشرات الأساسية لقياس كفاءة أدائها ومدى نجاح المنشأة وإستمراريتها ، وكل منشأة تهدف إلى تحقيق الربح وعلى الرغم من أن الإدارة الحديثة لا تعتبر الهدف الأول للمنشأة تحقيق الربح وإنما الهدف هو زيادة القيمة السوقية للمنشأة ، وكذلك من الأمور الهامة الإستمرارية وتحقيق أفضل عائد، ومن المعروف أن الربح مهم جداً لزيادة القيمة السوقية للمنشأة وذلك من خلال زيادة أسعار أسهمها في السوق ويقوم الخبراء والإقتصاديون والمحللون باستخدام الربح كمقياس أو كمؤشر لبحث مدى قدرة الشركة أو المنشأة على تحقيق أفضل العوائد والإستمرارية والبقاء أطول مدة ممكنة ، وأن يكون وجودها مطمئناً وأن تكون أسهمها في الأسواق المالية ذات وضع قوي، والمنشأة التي تحقق ربحاً فإنها تعمل على زيادة أصولها ومن ثم زيادة إنتاجها وبالتالي فإنها تسهم في النمو والتنمية والرفاهية والازدهار في البلد أو المجتمع الذي تنتمي إليه .

ومن وجهه النظر الإقتصادية و حسب رأي البرفسور (Hicks) ، فقد عرف الدخل بأنه أقصى ما يستطيع أن ينفقه الفرد خلال فترة معينة دون أن يؤثر ذلك على وضعه المالي بحيث تبقى ثروته آخر الفترة المذكورة كما كانت عليه في أولها وهذا ينطبق أيضا على المنشآت المختلفة ، وينظر الإداريون إلى الربح على أنه مكافأة مقابل تحمل المخاطرة في الإستثمار وكلما زادت هذه المخاطرة يزيد الربح معها ، وهذا يظهر في الواقع العملي وفي الأسواق المالية ، حيث يرتفع العائد على السهم كلما كان السهم يتبع منشأة تتحمل مخاطرة أكثر .

و قد مر إصدار معايير المحاسبة الدولية بعدة مراحل و هي (العبادي ، 2003) :

المرحلة الأولى : هي مرحلة التأسيس للمعايير المحاسبية العالمية إمتدت من العام 1973م حتى عام 1989م وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل : البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها ، ولم تكن هناك لجنة لتفسير تلك المعايير ، وتبعاً إلى ذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الإلتزام بها .

وفي المرحلة الثانية : وهي مرحلة التطوير حيث إستمرت من عام 1989م وحتى عام 1999م وفيها تم إنجاز مشروع التطوير والقابلية للمقارنة والذي تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل في التطبيق .

وفي المرحلة الثالثة : وهي مرحلة المعايير الأساسية الشاملة ، وقد بدأت هذه المرحلة في عام 1999م حيث تم الإتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية إعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ، وتندرج تحت هذه المعايير الأساسية الشاملة معايير حول الأدوات المالية وضريبة الدخل والإستثمارات العقارية وتدني قيمة الأصول (Impairment of Assets) ، وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير المعايير الدولية .

وفي المرحلة الرابعة : وهي مرحلة إعادة الهيكلة حيث انتهت هذه المرحلة في عام 2001م ، وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها ، وأصبح التمثيل في المجالس واللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي كما كان متبعاً سابقاً وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة مايلي :

- 1- إعادة هيكلة مجلس الإدارة ومجلس الأمناء .
- 2- تشكيل مجلس إستشاري للمعايير .
- 3- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة إلى الربح في ديليوبر في أمريكا .
- 4- تسجيل مجلس المعايير في لندن .
- 5- وضع دستور جديد .

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في العام 2000م على قبول البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية وذلك ضمن شروط تتعلق بإظهارها كمعلومات إضافية ، وذلك من خلال تسوية تبين مدى تأثير هذه البيانات وإعطائها إفصاحاً إضافياً بالإضافة إلى تفسير الاختلافات بين هذه البيانات من حيث وجهات النظر المختلفة ، وفي هذه المرحلة تم تغيير إسم لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

وفي المرحلة الخامسة : وهي مرحلة معايير الإبلاغ المالي وقد بدأت هذه المرحلة في العام 2002م ، وبدأ العمل بها إعتباراً من مطلع عام 2004 ، وفي هذه المرحلة تم تغيير تسمية (المعايير المحاسبية الدولية IAS) إلى (المعايير الدولية للإبلاغ المالي International Standards for Financial Reporting ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول إلى حين تعديلها أو سحبها من الإستعمال . أما المعايير المحاسبية التي سيصدرها المجلس الجديد فسوف تصدر تحت إسم (المعايير الدولية للإبلاغ المالي) .

وحتى الوقت الحاضر تم صدور 41 معياراً محاسبياً منها 29 معياراً ساري المفعول ، والبقية إما دمجت في بعض المعايير الأخرى أو تم إلغاؤها .

2 . 2 الربح الضريبي

2 . 2 . 1 تمهيد

يعد النظام الضريبي صياغةً و ترجمةً عملية للسياسات الضريبية في الدول و ذلك من أجل تحقيق الأهداف التي ترغب الدولة في تحقيقها ، إذ يتضمن النظام الضريبي مجموعة من القواعد القانونية و الأنظمة و التعليمات التنفيذية و التفسيرية ، حيث تشكل معاً آليات عمل لكل من الأجهزة الضريبية و الأشخاص الخاضعين إلى الضريبة ، وإلى الضريبة علاقة وثيقة بالنظام السياسي و الإجتماعي في الدولة ، تختلف أهدافها و غاياتها و طرق تحصيلها من مجتمع إلى آخر ، و تعتبر الضريبة فرعاً من فروع المحاسبة تقوم على تحضير القوائم المالية و تحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة للمكلف و من ثم تحديد مقدار الضريبة الواجبة الدفع حسب ما نص عليه قانون ضريبة الدخل ، فهي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالقانون حيث إنها تفرض و تحصل بالكيفية التي يحددها القانون. (حداد و بني رشيد 2010 ، ص 13) .

وقد تطور مفهوم الضريبة عبر العصور حيث وجد في تاريخ الفراعنة أن دولتهم كانت تُتحصل الضرائب وتنفق الأموال وفق أنظمة خاصة، وقد أخذت عنها اليونان بعض هذه الأنظمة، حتى إن مؤلفات أرسطو وأفلاطون قد حوت أبحاثاً هامة تتعلق بمالية الدولة وأصول تنظيمها، ثم ورث الرومان عن اليونان بعض أنظمتهم، وأضافوا إليها ما يتفق وأوضاعهم الخاصة، فنظموا الضرائب وحددوها نسبةً للأرض والمعادن وغيرها، وقد بدأت الضريبة في صورة إجبارية في العهد الروماني القديم مستمدة من إرادة الحاكم الذي كان يفرضها دون أي اعتبار لرضا المكلفين، من أجل تغطية الأعباء العامة، وبقيت أنظمتهم هذه نافذة حتى انهيار الإمبراطورية الرومانية حين ساد أوروبا الغربية التكوين الاجتماعي الإقطاعي، واستمرت كذلك في عهد الإقطاع، يفرضها الأمير، ويعفى منها من يريد، خاصة النبلاء ورجال الدين، ويعفى كذلك من يساعده في الإدارة، وبدت كضريبة يدفعها عامة الشعب (نور و آخرون، 2008، ص22).

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

ومع تطور مفهوم الدولة من دولة حارسة، إلى دولة متدخلة، ثم دولة تاجرة، وأخيراً إلى دولة متضامنة، فقد تطورت مفاهيم الضريبة وأغراضها وأهدافها. ومع ظهور الدولة الحديثة بمواقعها المتطورة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً، وازدياد حجم الإنفاق العام، فقد أدى ذلك إلى ظهور أنواع كثيرة من الضرائب من أجل تلبية حاجات الدولة المستمرة من موارد مالية، فظهرت ضريبة الدخل لأول مرة عام 1799م في بريطانيا، وفرضت الضريبة على الأرض لتغطية النفقات العسكرية، وبعد إنتهاء الحرب، ألغيت هذه الضريبة، ثم أعيدت بشكل واسع عام 1842م، كما ظهرت ضريبة الدخل في الولايات المتحدة عام 1861م، إبان الحرب الأهلية، وألغيت بعدها، ومع تطور النظام في الولايات المتحدة، صدر قانون يشرع ضريبة الدخل وينظمها عام 1913م.

ومع إنتهاء الربع الأول من القرن العشرين، بدأت تدخل القوانين والأنظمة والتشريعات الضريبية إلى المنطقة العربية من خلال الإستعمار، وهذا ما يبرر وجود الأثر الكبير لدول الإستعمار في القوانين والأنظمة الضريبية العربية التي أخذت منه كثيرا من مفاهيمها، وقد أدى ضعف الهيكل الإقتصادي العربي، وعدم تطوره بشكل يتناسب مع التطور الموجود في الدول الرأسمالية إلى بقاء هذا الأثر في كثير من التشريعات العربية. ومع تطور المجتمعات وقيام الدول الحديثة، تطورت الأهداف التي تفرض الدولة من أجلها الضرائب؛ حيث أصبحت من أهم أدوات توجيه الإقتصاد بهدف إصلاحه، أو تنظيمه، و بالتالي الوصول إلى الأهداف الإقتصادية المرجوة، ومنها: إقامة العدل، ورفع الظلم، وتنظيم الحياة الإقتصادية، وتأمين الخدمات العامة، وتحقيق المصالح المتعلقة بشؤون الحياة، وتنشيط الحياة الإقتصادية (عبيدات، 2006، ص 16).

أما بالنسبة للمفهوم المعاصر إلى الضريبة، فإنه يمكن القول إن الدولة إتجهت بعد الأزمة الإقتصادية العالمية الكبرى التي حدثت عام (1929)، وهي بصدد مواجهة تلك الأزمة، إلى الإمعان في سياسة التدخل في النشاط الإقتصادي نتيجةً لثبوت عجز الإقتصاد الرأسمالي عن تحقيق التوازن التلقائي المحقق للتشغيل الكامل، ونتيجةً للدور التدخل الذي أخذت تلعبه الدولة في المجتمع الرأسمالي المعاصر وإتساع نشاطها، فقد إزدادت أعباء ميزانيتها، وإتخذت الضريبة مفهوماً معاصراً يقوم على إعتبارها إحدى المصادر الرئيسة لتمويل، ووسيلة فعالة تستطيع الدولة من خلالها التدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية. وهذا يعني أن المفهوم المعاصر إلى الضريبة برغم إقراره للمبدئين التقليديين إلى الضريبة وهما وفرة الحصيلة والعدالة، إلا أنه أضاف إليهما مبدأً جديداً لا يتعارض معهما وهو مبدأ التدخل الذي أعطى الأولوية في إطار المبادئ التي يقوم عليها المفهوم المعاصر إلى الضريبة، كما يلاحظ وجود تباين في تحديد الهدف الأساسي إلى الضريبة، فقد عدّ بعضهم الضريبة وسيلة لتغطية نفقات الدولة فحسب، ولا يجوز للدولة التدخل في الحياة الإقتصادية والإجتماعية. أما بعضهم الآخر فيرى أن إلى الضريبة وجهين: الوجه الأول مالي، والثاني إقتصادي وإجتماعي. في حين عدّ بعضهم إلى آخر أنّ الدور الأساسي إلى الضريبة هو إقتصادي (عفانة وآخرون، 2004، ص 18).

ومن إستعراض مجموعة من الأدبيات المحاسبية والقانونية المتعلقة بتعريف الضريبة، فإن تركيز معظم الباحثين كان يتمحور في إتجاهين، يشير الإتجاه الأول إلى التعريف التقليدي إلى الضريبة على أنها: " فريضة نقدية يلتزم الفرد بأدائها إلى الدولة وفقاً لقواعد تشريعية وبصفة نهائية لغرض تغطية النفقات العامة وبدون مقابل والضريبة هي: " إنتزاع من القطاع الخاص لدعم الحكومة "

وبالتالي فإن التعريف التقليدي هنا كان ينظر إلى الضريبة كوسيلة لجني الأموال لخزينة الدولة لسداد التزامها دون أن يكون لها أية أهداف أخرى ، أما الإتجاه الثاني فيعرف الضريبة وفقاً للمفهوم العصري على أنها " إستقطاع نقدي تفرضه السلطات العامة على الأشخاص الطبيعيين وفقاً لقدراتهم التكليفية بطريقه نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق دخل الدولة " والضريبة كذلك: فريضة تدفع جبراً إلى الدولة، وهي غير جزائية وتدفع من القطاع الخاص إلى القطاع العام، وتفرض بشكل محدد مسبقاً، بلا مقابل، ولتحقيق أهداف إقتصادية وإجتماعية مختلفة " والتعريف العصري يزيد على التعريف التقليدي في أن سعي الدولة لجني المال من المكلفين ليس هو الهدف الوحيد بل أن هناك أهدافاً إقتصادية وإجتماعية وسياسية أخرى .

ويرى الباحث أن الضريبة هي مبلغ نقدي يتم إنقطاعه بشكل إجباري على كل من يتاق له دخل خاضع إلى الضريبة لتغطية النفقات العامه للدولة .

2 . 2 . 2 مراحل التطور التاريخي للنظام الضريبي في الأردن

يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً للأوضاع الإقتصادية و الإجتماعية والسياسية ، و لكن الغرض الأساسي من أي نظام ضريبي يجب أن يحقق الأهداف التي يقوم عليها النظام الإقتصادي و الإجتماعي ، و إلى ذلك نرى أنه يتغير تبعاً للتغيرات في الهيكل الإقتصادي و الإجتماعي ليتلاءم مع المعطيات الجديدة في الدولة ، و فيما يلي عرض لمراحل التطور التاريخي للنظام الضريبي في الأردن (نور و آخرون، 2008 ، ص ص 39-42) .

إن أول قانون إلى ضريبة الدخل في الأردن صدر في الأول من نيسان عام 1933 و الذي إقتصر على الدخل المتأتي من القطاعين العام و الخاص من الرواتب و الأجور، و الذي أصدرته وزارة المالية حيث أنشأت قسماً صغيراً لديها أطلق عليه قسم ضريبة الدخل ليقوم بتنفيذ أحكام قانون ضريبة الدخل. و في عام 1945 صدر القانون رقم (26) و به توسع نطاق فرض الضريبة على دخل كل شخص من أرباح أية حرفة أو مهنة أو صنعة كما و نص هذا القانون على الأسس الفنية و القانونية التي تقوم بها ضريبة الدخل. و في عام 1951 و على أثر توحيد الضفتين صدر القانون المؤقت رقم (50) لسنة 1951 حيث تم إنشاء دائرة ضريبة الدخل كبديل لقسم ضريبة الدخل في وزارة المالية نظراً لتوسع مهام و نطاق الضريبة و بقي الحال كذلك حتى صدور القانون رقم (12) لسنة 1954.

و في عام 1964 تم إصدار القانون الأساسي إلى الضريبة بحيث كان شاملاً لجميع الدخول التي تخضع إلى الضريبة والدخول المعفاة منها ، وقد إمتاز هذا القانون عن سابقاته بإدخال تغييرات جوهرية على ضريبة الدخل و بتفصيله مصادر الدخل الخاضعة إلى الضريبة بشكل واضح و بمنحه تنزيلات عائلية أكبر و توسيعه لقاعدة شريحة الدخل.

و في عام 1982 و على أثر الرواج الإقتصادي في الأردن ، دعت الحاجة إلى تطوير القوانين لمواكبة النمو الملحوظ الذي شمل جميع الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية ، فتم إصدار قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (34) لسنة 1982 ولقد إعتمد هذا القانون مبدأ التقدير الذاتي كأساس للتقدير كما توسعت قاعدة شرائح الضريبة وفتاتها ، ويعتبر هذا القانون نقلة حضارية ، وذلك لأن مفهوم الضريبة أخذ من خلاله طابعاً مميزاً و عنصراً هاماً في تحقيق الأهداف الإقتصادية و الإجتماعية المرجوة .

و في عام 1985 صدر القانون الدائم رقم (57) لسنة 1985 و الذي طبق من ذلك العام و الذي أعطى الحوافز التشجيعية و الإعفاءات الضريبية للمكلفين .

و في عام 1989 صدر القانون المؤقت رقم (4) لسنة 1989 حيث تضمن تعديلات على القانون الدائم رقم (57) لسنة 1985 حيث طبقت على سنتين 1989 ، 1990 .

و في عام 1992 أصبح القانون المؤقت رقم (4) لسنة 1989 قانوناً معدلاً رقم (4) لسنة 1992 و طبقت التعديلات التي تضمنها إعتباراً من (1991/1/1).

و في عام 1995 صدر القانون المعدل للقانون الدائم رقم (57) لسنة 1985 سمي بالقانون رقم (14) لسنة 1995 و بدأ العمل به إعتباراً من (1996/1/1) الذي إستهدف تشجيع الإستثمار بشكل رئيس عن طريق توسيع قاعدة قبول المصاريف ، و منحه إعفاءات مجزية و تخفيض معدلات الضريبة .

و في عام 2001 صدر القانون المعدل رقم (25) لسنة 2001 و الذي بدأ العمل به إعتباراً من (2002/1/1) ، و الذي يقرأ مع القانون الدائم رقم (57) لسنة 1985.

و في عام 2003 صدر القانون المؤقت رقم (39) لسنة 2003 و الذي تم تطبيقه إعتباراً من (2003/5/1) و لغاية (2004/4/30) .

و في عام 2009 صدر القانون المؤقت رقم 28 لسنة 2009 و الذي تم تطبيقه إعتباراً من (2010/1/1) و الذي هو محل الدراسة الحالية .

2 . 2 . 3 التشريعات الضريبية و المتعلقة بقانون ضريبة الدخل في الأردن

وهنا يجب أن يتم ذكر القوانين التالية (الفريجات ، 2009 ، ص ص 36-37) :-

- 1- قانون ضريبة الدخل رقم (25) لسنة 1964م : و الذي يخص السنوات من (1965 - 1981 م) .
- 2- قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (34) لسنة 1982 م : والذي يخص السنوات من (1982-1984 م) .
- 3- قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (57) لسنة 1985 م : والذي يخص السنوات من (1985-لغاية 2009) ، إلا انه قد صدرت مجموعة من التعديلات التي تطبق وفق أحكام هذا القانون، و هي كما يلي:

- القانون المؤقت رقم (4) لسنة 1989 م و يخص السنوات (1990،1989) و قد أصبح هذا القانون دائماً بالقانون رقم (4) لسنة 1992 م والذي تطبق تعديلاته إعتباراً من (1991/1/1) م .
 - القانون المؤقت رقم (40) لسنة 1989 م ، وقد تم إلغاء هذا القانون بسبب عدم إقراره .
 - القانون المعدل رقم (14) لسنة 1995 م ، وقد تم تطبيق تعديلات هذا القانون إعتباراً من (1996/1/1) م ، و يخص السنوات (1996-2001) .
 - القانون المعدل رقم (25) لسنة 2001 م ، وقد أوصى بتطبيق تعديلاته إعتباراً من (2002/1/1) م .
 - القانون المؤقت رقم (39) لسنة 2003 م ، و الذي تم تطبيقه إعتباراً من 2003/5/1 م و لغاية 2004/4/30 م .
- 4- القانون المؤقت رقم (28) لسنة 2009 و الذي تم تطبيقه إعتباراً من (2010/1/1) .

2 . 2 . 4 تعريف الدخل

يعرف الدخل حسب موقعه في الأدبيات الإقتصادية و القانونية و حتى اللغوية ، فالدخل في معناه اللغوي " كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي " . أما الدخل في معناه الإقتصادي هو " الفائض الذي يمكن للإنسان الراشد أن يعتبر نفسه قادراً على إنفاقه في فترة زمنية معينة بدون أن ينقص من قيمة رأسماله في أول تلك الفترة "

وحتى هذا التعريف الذي يبدو للوهلة الأولى أنه شامل قد تعرض إلى الكثير من الإنتقادات ، لأن هناك دخولاً مصدرها أموال غير منتجة مثال ذلك هو أن أجر المثل لدار سكن يسكنها المالك ، يجب أن تعتبر دخلاً يضاف إلى دخله لأنه يوفر عليه أجرة سكن ، ذلك التوفير الذي يمكن من إشباع حاجات إقتصادية أخرى كأى دخل آخر (الفريجات ، 2009 ، ص 19) .

على الرغم من عدم إجماع الإقتصاديين و الماليين على تعريف محدد للدخل إلا أنه يمكن القول ، إن معظم الإقتصاديين و الماليين قد أقروا أن الدخل: " إيراد يتجدد أو يتكرر بصفة دورية مع بقاء المصدر و إستمراره ، وهو ينتج عن مصادر مختلفة ، فقد يكون مصدره رأس المال كريع العقارات و الودائع ، وقد يكون مصدره العمل كأجرة العامل أو الموظف ، وقد يكون مصدره رأس المال و العمل معاً كأرباح التجارة و الصناعات و الخدمات الزراعية " .

نستنتج من هذا التعريف خصائص الدخل و هي : الدورية ، بقاء المصدر بعد الإنتاج ، صيانة المصدر و إستثماره الإستثمار المناسب له (الخطيب و طافش ، 2008 ، ص ص 36-38) .

1. الدورية : أي التجدد في أوقات متعاقبة و متتالية ، مثال ذلك أجر العامل أو راتب الموظف ، مادام هذا الدخل يتجدد بشكل دوري كل شهر مثلاً أو حتى كل سنة كما في الإيراد الزراعي من الأرض .

2. بقاء المصدر : بما أن الدخل دوري فهو ناجم عن مصدر ينتج هذا الدخل الدوري ، وإلى ذلك يجب أن ينفد المصدر و لا ينضب بعد إنتاجه الدخل الدوري ، و هذا المصدر قد يكون مادياً كالأرض و العقارات و العمل أو غير مادي كالموهبة و المهنة ، و بقاء المصدر الذي ينتج الدخل ، هو الذي يفسر دورية الدخل سواء أكانت هذه الدورية حاصلة بالفعل أم محتملة الحصول ، بعبارة أخرى على مصدر النشاط الذي ينتج الدخل يجب عليه أن يكون قابلاً للإستمرار و الإنتاج من جديد ، و بقاء المصدر يبقى ، في نهاية المطاف أمراً نسبياً متعلقاً بنوع المصدر فالأرض قد لا تنفذ ، لكن الأشجار فوق الأرض لها عمر إنتاجي و قوة العمل متعلقة بعمل الإنسان و صحته .

3. صيانة المصدر و إستغلاله ، الإستغلال المناسب له : حتى يستطيع المصدر إنتاج الدخل بشكل دائم و مستمر لا بد من صيانتها و إستغلاله الإستغلال الملائم ، فإذا كان المصدر أرضاً فالدخل لا يحصل عليه المستثمر إلا عن طريق العناية بهذه الأرض بحرثها و ريها ، و عدم إرهاق الأرض بزراعات غير منتجة.

إن ما تم عرضه من تعريف للدخل و خصائص هذا التعريف تتعلق بالدخل بمفهومه الإقتصادي أما المفهوم الضريبي فله معنى آخر.

2 . 2 . 5 الدخل الخاضع إلى الضريبة

إن مفهوم الدخل الضريبي ليس من السهل تحديده و يختلف تعريفه إختلافاً كبيراً من تشريع إلى آخر، فالمفهوم الواسع الذي لا يقتصر على المفهوم الضيق للدخل القائل: " ان الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن إستهلاكها دون المساس بالمصدر" أو ما يعبر عنه " بنظرية المصدر، فالمفهوم الواسع لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية و بقاء المصدر بل يمتد ليشمل أيضاً على مكاسب رأسمالية أو حتى عرضية ، وما يطلق عليه "بنظرية المركز المالي أو الأثراء" (بديوي، 2005، ص 14)

نظرية المصدر

تعتبر نظرية مصدر الدخول هي فقط ما يحصل عليه المكلف بصفة دورية و منتظمة من أموال و خدمات يمكن تقويمها بالنقود ، و الدخل وفق هذه النظرية : هو الدخل الصافي أي بعد إستبعاد جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل و إستمراره ، و منها مصاريف الصيانة و الترميم ، فالدخل هنا يتدفق من إستثمار المصدر و يختفي بإختفاء المصدر، و قد أخذت بهذه النظرية أكثر التشريعات الضريبية القديمة ، و قد عرفت هذه النظرية في علم الضريبة (نظرية الإستثمار) ، و قد تخلت عنها أغلب التشريعات الضريبية الحديثة لتحل محلها "نظرية المركز المالي" أو "نظرية الأثراء" .

نظرية الأثراء أو نظرية المركز المالي

الدخل وفق هذه النظرية لا يقتصر فقط على الدخل الذي يتصف بالدورية و التكرار ، و إنما يشمل أيضاً أية زيادة في قيمة رأس المال ، أي الدخل عبارة عن فائض يتم سواء أكان مصدره ثابتاً أو عرضياً أو نتيجة زيادة في قيمة الموجودات و لو كانت الموجودات مصدرها إعادة تقييم هذه الموجودات ، و الأخذ بنظرية المركز المالي يؤدي إلى إتساع الدخل الخاضع إلى الضريبة بحيث يحصله مسأوياً لصافي الدخل الدفترى المكلف ، و لقد تبنت التشريعات الضريبية المعاصرة الدخل وفق نظرية المركز المالي (و منها التشريعات الأردنية) : أي ذلك الدخل الذي يتضمن أرباح الإستثمار العادي مضافاً إليه الأرباح الرأسمالية المتحققة بعد الأخذ بعين الإعتبار الصور المختلفة لهذه الأرباح الرأسمالية تبعاً لظروف و أسباب نشوئها .

فالدخل الخاضع إلى الضريبة في عصرنا الحالي مرتبط بإعتبارات إقتصادية و فنية و مالية و إجتماعية ، و نظرية الأثراء أو نظرية المركز المالي هي المطبقة في التشريعات الضريبية المعاصرة. أما الهدف من تحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة هو منع تهرب بعض عناصر الدخل من الخضوع إلى الضريبة و لتقييد السلطات العامة حتى لا تتوسع في فرض الضريبة بحيث تصيب عناصر يجب أن لا تخضع إلى الضريبة .

2 . 2 . 6 أهداف النظام الضريبي الأردني

تتمثل أهداف النظام الضريبي الأردني فيما يلي (أبو حشيش ، 2010 ، ص 17) :

1- إعادة توزيع الدخل على مستوى الفرد و ذلك عن طريق سحب جزء من هذا الدخل من إلى فئة القادرة ، و دفعها إلى فئة أخرى .

2- العمل على زيادة الإيرادات المحلية إلى أقصى حد ممكن ، و ذلك لتغطية النفقات المتزايدة نتيجة لزيادة الخدمات و تنفيذ المشاريع التنموية .

3- تشجيع القطاع الخاص على الإستثمار في المشاريع المختلفة (الصناعية ، الزراعية ، الصحية و غيرها) لتؤمن لهذا المستثمر الأرباح التي يريد تحقيقها ، و ذلك عن طريق منح المستثمر الإعفاءات و التسهيلات الضريبية التي تحفزه و تشجعه على الإستثمار .

2 . 2 . 7 الخصائص المميزة للنظام الضريبي الأردني :

1- إنها ضريبة شخصية : و هذا يعني أن الضريبة يتم فرضها على مجموع الدخل الصافي الخاضع إلى الضريبة للأشخاص الطبيعيين و المعنويين ، مع مراعاتها لكافة الظروف الإجتماعية و المالية عند فرض الضريبة من حيث منحه الإعفاءات الشخصية و العائلية و غيرها من الإعفاءات ، مثل الضريبة على الدخل (الفريجات ، 2009 ، ص ص 42-44) .

2- إنها سنوية : و هذا يعني أن يحاسب المكلف ضريبياً عما حصل عليه من دخول خاضعة إلى الضريبة خلال فترة مدتها (إثنا عشر شهراً) أي سنة كاملة ، و ذلك في المدة التي تبدأ في اليوم الأول من شهر كانون الثاني و تنتهي في اليوم الحادي و الثلاثين من شهر كانون الأول من السنة نفسها و ذلك حسب ما جاء نص المادة (2) من قانون ضريبة الدخل، و هذه الخاصية تماشياً مع فرض الفترة المحاسبية و الذي ينص على تقسيم حياة المشروع إلى فترات زمنية مالية متساوية و غالباً ما تكون سنة ميلادية .

إلا أن الخاصية السنوية لهذه الضريبة لها بعض الإستثناءات ، تتمثل فيما يلي :

أ . الفترة الزمنية الأولى و الأخيرة لحياة المشروع الخاص بالمكلف ، سواء بدأت هذه الفترة في أي شهر من السنة ، أو أنها إنتهت في أي شهر آخر من السنة ، أي لم تكمل السنة الميلادية .

ب . التقدير الضريبي على دخل أي مكلف يريد السفر و بشكل نهائي خارج الأردن ، و ذلك حسب ما جاء في الفقرة (د) من المادة (13) من قانون ضريبة الدخل ، ما يلي : " للمدقق من تلقاء ذاته أو بناء على طلب المكلف إحتساب الضريبة على أي مكلف على وشك مغادرة المملكة نهائياً قبل نهاية الفترة الضريبية و تقدير الضريبة المستحقة عليه و تحصيلها خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه مذكرة خطية بذلك " و يجوز للمدير أن يطلب إلى السلطات المختصة عدم السماح له بمغادرة المملكة إلى أن تسوى قضيته أو يقدم كفالة لضمان دفع الضريبة " .

ج . في حالة تصفية الشركة ، أي تكون تصفية الشركة مرتبطة بفترة زمنية أقل من سنة .

3- إقليمية الضريبة : أي أنها ضريبة تأخذ مبدأ التبعية الإقتصادية و ليس السياسية ، و يكون للدوله الحق في تطبيق كافة قوانينها الضريبية داخل حدودها على كل مواطن يحقق دخلاً داخل المملكة الأردنية الهاشمية بغض النظر عن جنسيته أو مكان إقامته .

و ذلك حسب ما جاء في القانون في الفقرة (أ) من المادة (3) من القانون ، مايلي : "يخضع إلى الضريبة أي دخل يتأتى في المملكة لأي شخص أو يجنيه منها بغض النظر عن مكان الوفاء" و هنا على سبيل المثال ، شخص يحمل الجنسية العراقية ، و مقيم في الأردن ، و حقق دخلاً من إحدى الشركات الأردنية ، فهنا حسب مبدأ التبعية الإقتصادية إن هذا الشخص الذي يحمل الجنسية غير الأردنية حقق دخلاً داخل حدود المملكة الأردنية الهاشمية و بالتالي يتم إخضاعه إلى الضريبة .

4 - تصاعدية الضريبة : و يقصد بتصاعدية الضريبة ، أي أن الضريبة تفرض بأسعار تصاعدية بالشرائح على الدخل الخاضعة إلى الضريبة ، أي تزداد أسعار هذه الشرائح بزيادة الدخل الخاضع إلى الضريبة ، أي علاقة طردية فيما بينها . مع العلم أن هذه الخاصية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بهدف العدالة الإجتماعية ، فهي وسيلة لتحقيق المساواة بين المكلفين ليسهم كل مكلف في أعباء الدولة حسب مقدرته المالية (أبو نصار و آخرون ، 2009 ، ص 28) .

5 - إنها ضريبة موحدة : و تعني الضريبة الموحدة قيام هيكل النظام الضريبي في الدولة على فرض ضريبة واحدة على كافة مصادر دخل المكلف الخاضعة إلى الضريبة ، أي تتم معاملة كافة الدخول الخاضعة إلى الضريبة معاملة واحدة دون التمييز فيما بينها ، و أن الهدف العام من هذه الخاصية هو تحقيق العدالة الضريبية ، و ذلك من خلال الأخذ بمبدأ المقدره المالية للمكلف .

و نتيجة تطور مفهوم الضريبة نتيجة التطورات الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية ، بحيث لم يعد المفهوم مقتصرأ على عملية ردف خزينة الدولة بالأموال التي يتم إنفاقها على حاجات الدولة و متطلباتها ، بل تعدى ذلك ليصبح تحقيق العدالة بين المواطنين ، و ذلك من خلال فرض الضرائب حسب قدرة الأشخاص المادية ، و كذلك فإن وجود الضريبة يحد من التفاوت الكبير بين طبقات المجتمع من خلال إعادة توزيع الثروة بين المواطنين ، و نتيجة إلى ذلك تم إصدار قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 ، والذي كان من أبرز معالمه خفض النسب الضريبية على الشركات ، و رفع شريحة الإعفاءات للأفراد ، و ذلك لمساعدة المكلفين على مواجهة الظروف الإقتصادية

2 . 2 . 8 أبرز ما جاء في قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 :-

المادة 5- تنزل للمكلف المصاريف المقبولة بما في ذلك المصاريف المبينة تاليا على أن تحدد التعليمات التنفيذية أحكام وإجراءات هذا التنزيل :-

أ- ضريبة الدخل الأجنبية المدفوعة عن دخله المتأني من مصادر خارج المملكة والذي خضع إلى الضريبة فيها وفق أحكام هذا القانون .

ب- الفائدة والمرابحة التي تدفعها البنوك أو الشركات المالية أو الأشخاص الإعتباريون الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي .

ج- 1- الفائدة والمرابحة التي يدفعها أي مكلف من غير البنوك والشركات المالية والشركات التي تمارس أنشطة التأجير التمويلي على أن لا يتجاوز المبلغ الجائز تنزيله النسب المبينة تاليا لاجمالي الدين إلى المدفوع في رأس المال أو متوسط حقوق الملكية أيهما أكبر :-

الفترة الضريبية القيمة النسبية

1:6

2010

2011 1:5

2012 1:4

2013 وما بعدها 1:3

2- لا يجوز تنزيل أو تدوير ما زاد من الفائدة أو المربحة على الحد المسموح به في الفترة الضريبية وفق أحكام البند (1) من هذه الفقرة .

د- مخصصات البنوك وفق أحكام قانون البنوك النافذ مع مراعاة ما يلي :-

1 - يلتزم البنك بتخفيض المخصص الخاص المرصود مقابل الإئتمان غير العامل في أي من الحالات التالية :-

(أ)- تحول الإئتمان غير العامل إلى ائتمان عامل وفق أحكام قانون البنوك والأوامر الصادرة بمقتضاه .

(ب)- تحصيل قيمة الإئتمان غير العامل .

(ج)- شطب قيمة الإئتمان بإعتباره ديناً هالكاً .

(د)- أي حالة أخرى تحددها أوامر البنك المركزي .

2- في حال تخفيض المخصص الخاص للإئتمان غير العامل يلتزم البنك بإظهار قيمة التخفيض الذي سبق قبوله ضريبياً في دخله الإجمالي وذلك في الفترة الضريبية التي جرى فيها التخفيض .

هـ- مخصصات شركات التأمين المتعلقة بالأقساط غير المكتسبة ومخصص الإذاعات المبلغة تحت التسوية والمخصص الحسابي من دخلها الإجمالي على أن يضاف إلى هذا الدخل ما تم تنزيهه من تلك المخصصات خلال الفترة الضريبية السابقة مباشرة وذلك بعد خصم حصة معيدي التأمين وفق الأحكام والإجراءات التي تحددها التعليمات التنفيذية .

المادة 9 أ- للتوصل إلى الدخل الخاضع إلى الضريبة ، تنزل الإعفاءات التالية من الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم :-

1- مبلغ إثني عشر ألف دينار للمكلف.

2- مبلغ إثني عشر ألف دينار عن المعالين مهما كان عددهم .

المادة 11 أ- تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع إلى الضريبة للشخص الطبيعي حسب النسب التالية :-

1- (7%) سبعة بالمائة عن كل دينار من الإثني عشر ألف دينار الأولى.

2- (14%) أربعة عشر بالمائة عن كل دينار يزيد على ذلك .

ب - تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع إلى الضريبة للشخص الإعتباري حسب النسب التالية
1- (14%) أربعة عشر بالمائة بالنسبة لجميع الأشخاص الإعتباريين بإستثناء ما ورد منهم في البندين (2) و (3) من هذه الفقرة .

2- (24%) أربعة وعشرون بالمائة على شركات الإتصالات الأساسية وشركات التأمين وشركات الوساطة المالية والشركات المالية بما فيها شركات الصرافة والأشخاص الإعتباريين الذين يمارسون أنشطة التأجير التمويلي .
3- (30%) ثلاثون بالمائة على البنوك .

ج- بعد مرور سنة من تاريخ نفاذ أحكام هذا القانون لمجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير ووفقاً للظروف الإقتصادية السائدة و أوضاع الخزينة العامة تخفيض أي من نسب الضريبة المبينة في الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة بنسبة لا تزيد على (1%) سنوياً وفي كل الأحوال ان لاتقل تلك النسب عما يلي :

1- (5%) بخصوص النسبة الواردة في البند (1) من الفقرة (أ) من هذه المادة و(10%) بخصوص النسبة الواردة في البند (2) من تلك الفقرة .

2- (10%) بخصوص النسبة الواردة في البند (1) من الفقرة (ب) من هذه المادة و (20%) بخصوص النسبتين الواردين في البندين (2) و(3) من تلك الفقرة .

د- عند احتساب الدخل الخاضع إلى الضريبة أو الضريبة المستحقة يخفض المبلغ الناتج إلى أقرب دينار.

المادة 15 -

أ- يتم احتساب الدخل والمصروفات القابلة للتنزيل بالنسبة للمكلفين الذين يستخدمون أسلوب الإستحقاق المحاسبي وذلك فيما يتعلق بالعقود طويلة المدى بإعتماد نسبة الإنجاز الفعلي للعقد خلال الفترة الضريبية وفق الأحكام والإجراءات التي تحددها التعليمات التنفيذية .

ب- لغايات الفقرة (أ) من هذه المادة تعني العقود طويلة المدى عقود التصنيع أو التركيب أو البناء أو تقديم الخدمات المتعلقة بها التي لا تنجز خلال الفترة الضريبية الواحدة وتمت المباشرة بتنفيذ العقد خلالها ، ولا يشمل ذلك العقود التي تنجز خلال ستة أشهر من بداية تنفيذ العقد.

المادة 16- لغايات هذا القانون يعامل المستأجر تمويلاً بما في ذلك المستأجر المنتهي إيجاره بالتمليك على أنه مالك المال وفق الأحكام والإجراءات التي تحددها التعليمات التنفيذية وتعتبر دفعات الإيجار التي يؤديها بمثابة أقساط قرض أو أقساط تأجير منتهي بالتمليك حسب مقتضى الحال .

2 . 3 معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة

2 . 3 . 1 تمهيد

في ظل التطورات المتسارعة في مجال الأعمال والتجارة العالمية التي يشهدها العالم في القرن الحادي والعشرين، أصبح علم المحاسبة من العلوم الأساسية التي لها دور هام وبارز نظراً لما يوفره من معلومات مالية وغير مالية تساعد العديد من الأطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشأة في إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة .

وتعتبر معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية من أكثر المجالات انتشاراً في العالم وتطبيقاً نظراً للقبول العام لهذه المعايير في العديد من الدول ومنها الأردن .

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية . ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها ، وكيفية قياس تلك الأحداث وكيفية توصيل إلى معلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية .

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) في العام 1989 بوضع ونشر الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتم في العام 2001 تعديل هذا الإطار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board . يشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة وفي عملية إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حالياً وفي عملية معالجة من الموضوعات المحاسبية التي لم تتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية (IASB، 2007) .

وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في اي بلد أو تلك التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات ، فإنه يطلب من إدارة المنشأة إستخدام اجتهادها الشخصي- في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية .

بالإضافة إلى ما سبق ، فإن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية تم وضعه لمساعدته هيئات وضع المعايير الوطنية على تطوير المعايير الوطنية ، ولمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تفسير إلى معلومات الواردة في القوائم المالية ومعرفة الخلفية التي أعدت على أساسها .

وفيما يلي عرض لأهم معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بموضوع الدراسة:

2 . 3 . 2 معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض القوائم المالية : Presentation of Financial Statements

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) القوائم المالية ذات الغرض العام ، ويبدأ المعيار بعرض للأسس العامة التي يتوجب مراعاتها عند إعداد تلك القوائم ثم يغطي بشكل مفصل محتويات تلك القوائم وطريقة عرضها .

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للإستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال . وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية.

وبناءً عليه فإن الأهداف الرئيسية للمعيار تتلخص بالآتي :

- تحديد الأسس الواجب اتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام .
- التأكيد على توافر خاصية المقارنة Comparability بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال .
- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية .
- لم يحدد المعايير التفاصيل الخاصة بالإعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة، بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى .
- أما فيما يتعلق بمتطلبات الإعراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة ، فقد تم تركها للمعايير الأخرى ذات العلاقة .

نطاق المعيار Scope

- يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المحتويات والشكل الذي يتوجب أن تعرض به القوائم المالية ذات الغرض العام General Purpose Financial Statements والتي يتم إعدادها وعرضها طبقاً لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو ما تسمى المعايير الدولية للتقارير المالية) IFRSs .
- يقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك القوائم التي تخدم مستخدمي القوائم بالمالية الذين لا يملكون السلطة Authority أو التأثير في الحصول على بيانات أو قوائم تلبية حاجاتهم الخاصة من إلى معلومات .

وبالتالي فإن المعيار لا ينطبق على ما يلي :

1. القوائم المالية ذات الغرض الخاص والتي قد تحتاجها إدارة المنشأة أو أية جهات أخرى من المنشأة (القوائم المرحلية المختصرة Condensed Interim Financial Statements).
2. المنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الصناديق المشتركة ، والمنشآت التعاونية إلا إذا تم تعديل عرض حصص الأعضاء أو المشاركين فيها.

3. المنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة إلى الربح حيث لا تنطبق عليها الكثير من المفاهيم الواردة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة إلى الربح ، ويمكن أن ينطبق المعيار إذا تم تعديل بعض المفاهيم والمسميات الواردة فيه لتلائم تلك المنشآت.

وسيتم التعرف على مدى إتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) من حيث عرض البيانات المالية ، و إرفاق الملاحظات بالقوائم المالية ، و ذلك من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 3 معيار المحاسبة الدولي رقم (2): المخزون Inventories

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (2) إلى:

1. وصف المعالجة المحاسبية للمخزون ، حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.

2. وصف كيفية الإعتاف بالمخزون كأصل ثم كيفية الإعتاف به كمصروف لاحقاً.

3. بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون (Net Realizable Value (NRV

4. توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للمنشأة ، والبضاعة تحت التشغيل ، والأدوات والمواد التي تستخدم في عملية الإنتاج (المواد الخام) .

لا يغطي المعيار مايلي :

أ- الأعمال قيد الإنشاء الناجمة عن عقود الإنشاء ، وعقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة والتي تعالج ضمن معيار المحاسبة الدولية رقم (11) "عقود الإنشاء" .

ب - الأدوات المالية التي تتم معالجتها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39) .
ج- الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي ، والإنتاج الزراعي حتى نقطة الحصاد ، والتي تتم المحاسبة عنها وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (41) ، الزراعة .

ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل :

1. منتجي المنتجات الزراعية والحرجية والإنتاج الزراعي بعد الحصاد والمعادن والمنتجات المعدنية ، إلا إذا كان يتم قياسها بصافي القيمة القابلة للتحقق ، عندها يعترف بها في قائمة الدخل في الفترة الحالية.
2. المنشآت التجارية ووسطاء بيع البضائع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع المقدرة ، حيث يتم الإعراف بالتغيرات في القيمة العادلة مطروحاً منها تكلفة بيع المخزون المقدرة في قائمة الدخل في فترة التغيير.

المبدأ الأساسي للمعيار رقم (2) Fundamental Principle in IAS 2

يتطلب المعيار الدولي رقم (2) تحديد قيمة البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق
Net Realizable Value (NRV) أيهما أقل .

متطلبات الإفصاح Disclosure

يتطلب المعيار رقم (2) المخزون ، الإفصاح عما يلي (أبو نصار و حميدات ،
2010 ، ص 18) :

-السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس المخزون بما في ذلك طريقة تحديد تكلفة
المخزون .

- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون وحسب التصنيفات الملائمة للمنشأة .

-القيمة المدرجة (الدفترية) للمخزون المسجلة بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف
المقدرة حتى نقطة البيع .

- مقدار المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .

- مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة .
- أي مبلغ يمثل استعادة تخفيض المخزون والذي تم الإعتراف به كتخفيض لمبلغ (المخزون المعترف به كمصروف) في الفترة التي حصل فيها العكس (إستعادة التخفيض) .

- الظروف التي تتطلب عكس (إستعادة) تخفيض قيمة المخزون .

- القيمة الدفترية المسجلة للمخزون المرهون كضمان لإلتزامات المنشأة .

إن معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون يتطلب تقييم المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق ، و عليه سيتم التعرف على إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون ، من حيث تقييم المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق ، أم أنه يتم تقييم المخزون على أساس آخر ، وهذا سيتم التوصل إليه من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 4 معيار المحاسبة الدولي رقم (7) : قائمة التدفقات النقدية Cash Flows Statement

فوائد قائمة التدفقات النقدية :

1. تقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المنشأة وتوفر معلومات عن سيولة المنشأة وقدرتها على سداد إلتزاماتها ، وكذلك درجة المرونة المالية لدى المنشأة. كما تسهم القائمة في تحسين قابلية المقارنة بين تقارير الأداء بين المنشآت لأنها تعزل الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات المالية بإعتبارها تركز على الأساس النقدي وليس على أساس الاستحقاق .

2. تعطي مؤشر لمبالغ ، وتوقيت ، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية ، وبيان العلاقة بين الربح المحاسبي والربح النقدي.

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير إلى معلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمنشأة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والإستثمارية والتمويلية . وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توافر السيولة وتوقيتها .

نطاق المعيار Scope

على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية بموجب متطلبات هذا المعيار ، وعرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى لأية فترة تقدم عنها القوائم المالية .
متطلبات المعيار

إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

Preparation and Presentation of a Cash Flows Statement

عرض قائمة التدفق النقدي Presentation of a Cash Flows Statement :

يجب أن تبين هذه القائمة التدفقات النقدية خلال الفترة وعرضها وفق الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية .
يوفر التصنيف وفق الأنشطة معلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية تقدير أثر هذه الأنشطة على المركز المالي وتحديد مصادر السيولة ومعرفة العلاقات بين تلك الأنشطة (حميدات ، 2008 ، ص 50) .

2 . 3 . 5 معيار المحاسبة الدولي رقم (8)

السياسات المحاسبية ، والتغيرات في التقديرات المحاسبية ، والأخطاء

Changes In Accounting Estimates and Errors ,Accounting Policies

هدف المعيار Objective

من أجل زيادة وتعزيز ملاءمة وموثوقية البيانات المنشورة في القوائم المالية ،
ولزيادة درجة قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المنشأة من فترة إلى أخرى والمقارنة
بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة ، جاء معيار المحاسبة الدولي رقم (8) لتحقيق
الأهداف التالية :

1. تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند إختيار وتغيير السياسات المحاسبية
الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية.

2. توضيح المعالجة المحاسبية للتغيير في التقديرات المحاسبية.

3. بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ، ويتم اكتشافها
في الفترة الحالية.

نطاق المعيار Scope

يغطي معيار المحاسبة الدولي رقم (8) ثلاثة موضوعات رئيسة هي :أسس إختيار
وتطبيق السياسات المحاسبية والمعالجة المحاسبية إلى ذلك ، والمعالجة المحاسبية للتغيير في
التقديرات المحاسبية ، واخيراً تصحيح أخطاء الفترات السابقة . أما الآثار الضريبية لتصويب
الأخطاء المتعلقة بالفترات السابقة والتعديلات بأثر رجعي التي تتم عند إجراء تغييرات في
السياسات المحاسبية فتم تغطية المحاسبة والإفصاح عنها في معيار المحاسبة الدولي رقم (12) : "
ضرائب الدخل" .

متطلبات المعيار

إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

Selection and Application of Accounting Policies

1. يتم إختيار السياسات المحاسبية الملائمة من خلال تطبيق المعيار أو التفسير الملائم
للمعاملات أو الأحداث ، مع الأخذ بعين الإعتبار أية إرشادات ذات علاقة يصدرها
مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2. عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل محدد على حدث أو عملية معينة ،

تستخدم الإدارة إجتهادها في تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي إلى

معلومات تتصف بما يلي:

أ. ملائمة لمستخدمي إلى معلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة.

ب. موثوقة بحيث تكون القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي والاداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة ، وتعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات وليس فقط الشكل القانوني ، وتكون محايدة أي تخلو من التحيز ، ومكتملة ، ومتحفظة وحكيمة
.Prudent

3. عند إستخدام الإدارة لاجتهادها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية معينة عليها مراعاة تطبيق المصادر التالية بترتيب تنازلي وتأخذ بعين الإعتبار:
أ. المتطلبات والإرشادات الواردة في المعايير والتفسيرات التي تعالج مواضيع مشابهة وذات علاقة .

ب. التعريفات وشروط الإعتراف وأسس القياس المتعلقة بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

ج. كما يمكن للإدارة الأخذ بعين الإعتبار الإصدارات الحديثة للهيئات الأخرى الواضحة للمعايير التي تستخدم إطاراً مفاهيمياً مماثلاً لإطار المعايير المحاسبية الدولية وغيرها من الأطر المحاسبية والاستعانة بالممارسة السائدة والمقبولة في الصناعة التي تعنى بها المنشأة وبما لا يتعارض مع المصادر المذكورة سابقاً (أ و ب) .

ولا يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (8) التغييرات التالية كتغييرات في السياسة المحاسبية :

- تطبيق سياسة محاسبية على نوع جديد من المعاملات أو العمليات والتي لم تحدث لدى المنشأة في السابق .

- تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات أو عمليات لم تحدث لدى المنشأة في السابق أو انها كانت غير مهمة نسبياً.

تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية :

- يجب على المنشأة المحاسبة عن التغيير في السياسة المحاسبية الناتج عن التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين بموجب الاحكام الانتقالية المحددة إن وجدت في ذلك المعيار أو التفسير .

- عندما تقوم المنشأة بتغيير السياسة المحاسبية عند التطبيق الأولي لمعيار أو تفسير معين لا يحتوي أحكاماً انتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تقوم بتغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي (إختياري) ، يجب عليها تطبيق التغيير بأثر رجعي Retrospectively .

التغيير في التقديرات المحاسبية Changes in Accounting Estimates

تتطلب عملية إعداد القوائم المالية الإستخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل (حميدات ، 2009 ، ص 70) :

- الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاهلاك، أو نمط الاهتلاك المتوقع للمنافع الإقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول .

- تقادم المخزون .

- قيمة الخردة أو النفاية للأصول الملموسة طويلة الأجل .

- الديون المشكوك في تحصيلها .

- إلتزامات الضمانات .

- تكاليف التقاعد .

- القيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية التي ليس لها سوق نشط .

وعلى الرغم من ان إعداد القوائم المالية يتطلب إستخدام تقديرات معقولة ، إلا أن هذه

التقديرات من وجهة نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لا تضعف أو تقوض موثوقية

تلك القوائم والاعتماد عليها (Reliability) .

ومع مرور الوقت فإن التقديرات لتلك البنود وما شابهها عرضة إلى التغيير بدرجة كبيرة عند الحصول على معلومات وحقائق جديدة .

ويتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في الربح أو الخسارة في :

أ- فترة التغيير في التقديرات ، إذا كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط مثل التغيير في تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها .

ب- فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منهما ، مثل التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والتي ستؤثر بدورها على مصروف الإهلاك للسنة الحالية ولل سنوات القادمة حتى انتهاء عمر الأصل .

وعندما يؤدي التغيير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغييرات في الأصول والإلتزامات ، أو إلى الحد الذي يرتبط فيه ببند من حقوق الملكية ، يتم الإعتراف به من خلال تعديل القيمة الدفترية (المسجلة) Carrying Amount للأصل أو الإلتزام أو بند حقوق الملكية ذي العلاقة خلال فترة التغيير . ومن الأمثلة على ذلك وجود تدنٍ أي انخفاض غير مؤقت في قيمة الأصول الثابتة والذي سيؤثر على القيمة القابلة للإسترداد للأصل فإن ذلك لا يعتبر تغييراً في التقديرات المحاسبية ، حيث سيتم الإعتراف بخسارة تدنٍ للفترة الحالية وتعديل القيمة الدفترية المسجلة للأصل بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) .

متطلبات الإفصاح عن أخطاء الفترات السابقة :

أ- ماهية الخطأ في الفترة السابقة .

ب- الإفصاح عن مبلغ تصحيح الأخطاء لكافة الفترات السابقة المعروضة:

- لكل بند معروض ومتأثر في القوائم المالية .

- لحصة السهم من الأرباح الأساسية والمخفضة ، إذا تطبق معيار المحاسبة الدولي

رقم (33) على المنشأة .

ج- مقدار تصحيح الخطأ في بداية أول فترة سابقة معروضة .

د- بيان أسباب أن إعادة العرض بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة .

ومن غير الضروري تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية إلى الفترات اللاحقة.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية ، و التغييرات في التقديرات المحاسبية ، و الأخطاء ، الإعتراف بالتغير في السياسات المحاسبية ، و من ثم عملية القياس لهذه التغييرات و عرضها ، وعلية سيتم التعرف على إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالإعتراف و القياس و العرض للتغيير في السياسات المحاسبية ، وذلك من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 6 معيار المحاسبة الدولي رقم (10)

الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية Events After the Reporting Period

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (10) إلى وصف مايلي:

1. متى يجب على المنشأة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ المركز المالي وقبل إصدار تلك القوائم.

2. الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي .

كما يتطلب المعيار عند إعداد القوائم المالية على أساس الاستمرارية إذا كانت الأحداث بعد تاريخ المركز المالي تشير إلى أن إفتراض استمرارية المنشأة لم يعد قائماً.

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأحداث التي تقع بعد تاريخ المركز المالي .

متطلبات المعيار

يتضمن المعيار العديد من المتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية ، كما يوضح العديد من المفاهيم المتعلقة بتلك الأحداث من حيث توقيتها وطبيعتها .

تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية Authorization Date

يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية من الأمور الأساسية في المعيار المحاسبة الدولي رقم (10) نظراً لأن هذا التاريخ يمثل النقطة التي تنتهي عندها معالجة الأحداث اللاحقة للميزانية. ويعتمد تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية على الشكل التنظيمي لإدارة المنشأة والمتطلبات القانونية والإجراءات المتبعة في الإعداد والانتهاء من القوائم المالية .

ففي الشركات المساهمة العامة والتي تعرض فيها القوائم المالية على الهيئة العامة للمساهمين للمصادقة عليها ، يعتبر تاريخ التصريح بإصدار القوائم المالية ، وفق ما يتطلبه المعيار رقم (10) هو تاريخ إقرار مجلس الإدارة بإصدار تلك القوائم ، وليس تاريخ موافقة الهيئة العامة أو تاريخ إنتهاء إدارة الشركة من إعداد تلك القوائم .

الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يورد المعيار رقم (10) نوعين من الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي النوع الأول الأحداث المعدلة والنوع الثاني الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ المركز المالي وفيما يلي إستعراض لمتطلبات المعيار بالإعتراف والقياس .

أ. الأحداث المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

Adjusting Events After the Reporting Period

وهي تلك الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي والتي تقدم معلومات حول ظروف كانت موجودة فعلياً بتاريخ المركز المالي ، إلا أنها لم تكن معروفة لإدارة المنشأة عند إعداد القوائم المالية . وفي هذه الحالة يجب تعديل القوائم المالية (والمعدة بصورة أولية) لتعكس تلك الأحداث بعد تاريخ المركز المالي وقبل إقرار إصدارها .

ب. الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية

Non- Adjusting Events After the Reporting Period

تتمثل الأحداث اللاحقة لتاريخ المركز المالي غير المعدلة للقوائم المالية في تلك الأحداث الناشئة بعد تاريخ المركز المالي (12/31) ولا تعبر عن ظروف كانت سائدة بتاريخ المركز المالي . يتطلب المعيار رقم (10) عدم إجراء تعديل على المبالغ المعترف بها في القوائم المالية للمنشأة لتعكس الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ المركز المالي .

الإفصاح عن الأحداث غير المؤدية إلى تعديل القوائم المالية بعد تاريخ إنتهاء الفترة المالية
إذا كانت الأحداث غير المعدلة بعد تاريخ المركز المالي مهمة بدرجة كبيرة بحيث إن عدم
الإفصاح عنها سيؤثر في قدرة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ القرارات الرشيدة والصحيحة
فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن إلى معلومات التالية لكل فئة مهمة من تلك الأحداث:
- طبيعة وماهية الحدث .
- تقدير الأثر المالي إلى ذلك الحدث اذا كان ممكناً ، وإذا كان من الصعوبة تقدير الأثر المالي يتم
الإفصاح عن هذه الحقيقة .

الإفصاح Disclosure

أ. تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية

يجب الإفصاح عن تاريخ إقرار القوائم المالية لإصدارها وتحديد الجهة
المخولة بإقرارها ، وإذا كان ملاك المنشأة أو آخرون لديهم السلطة لتعديل القوائم
المالية بعد الإصدار فإن على المنشأة أن تفصح عن تلك الحقيقة . وتنبع أهمية الإفصاح
عن تاريخ إقرار أو التصريح بإصدار القوائم المالية لكون تلك القوائم لا تعكس
الأحداث بعد هذا التاريخ .

ب. تحديث الإفصاح بتاريخ قائمة المركز المالي

إذا حصلت المنشأة على معلومات جديدة بعد تاريخ المركز المالي حول
أحداث وظروف كانت قائمة بتاريخ المركز المالي يجب تحديث الإفصاحات التي لها
علاقة بهذه الظروف والأحداث في ضوء إلى معلومات الجديدة ، حتى اذا لم تؤثر إلى
معلومات الجديدة في المبالغ المعترف بها في القوائم المالية . ومن الأمثلة على ذلك
نشوء معلومات جديدة حول قضية مقامة على المنشأة وتم الإفصاح عنها في القوائم
المالية كالتزامات طارئة بحيث تؤدي إلى معلومات الجديدة إلى تكوين مخصص
يعترف به في القوائم المالية .

2 . 3 . 7 معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء Construction Contracts

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (11) إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات وفي معظم الحالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد على فترة مالية واحدة. إلى ذلك فالعنصر- الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها. يستخدم هذا المعيار أسس الإعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الإعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل .

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن عقود الإنشاء في القوائم المالية للمقاولين (Contractors) كما تشمل عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بإنشاء الأصل ، مثل عقود خدمات مديري المشاريع والمهندسين المعماريين وعقود هدم أو ترميم الأصول وترميم البيئة بعد إزالة الأصول (القديمة) .

متطلبات المعيار الرئيسية

يتم ابرام عقود الإنشاء بطرق مختلفة، وهي لغايات هذا المعيار ، تصنف إلى عقود ذات سعر محدد وعقود التكلفة مضافاً إليها نسبة معينة . وتشمل بعض عقود الإنشاءات خصائص كل من عقد السعر المحدد وعقد التكلفة مضافاً إليها نسبه ، مثال ذلك عقد تكلفة زائد نسبة مع اشتراط حد أقصى- للسعر . ويتناول المعيار المتطلبات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية للنوعين المذكورين والإفصاحات المطلوبة.

عندما يغطي العقد عدداً من الأصول فإن إنشاء كل أصل يجب أن يعامل كعقد انشاء منفصل وذلك عند توفر أي من الشروط التالية:

- يتم تقديم عروض منفصلة لكل أصل لوحده بمعزل عن الأصول الأخرى.
- يخضع كل أصل من الأصول إلى عملية تفاوضية منفصلة ، ويمكن للعميل قبول أو رفض كل أصل بشكل انفرادي.

- إمكانية تحديد إيرادات وتكاليف كل أصل على حدة.
- ويتم إعتبار مجموعة العقود، سواء لعميل واحد أو عدد منهم ، كعقد إنشاء واحد إذا:
- تم التفأوض على مجموعة العقود بإعتبارها صفقة واحدة .
 - كانت العقود مترابطة بعضها ببعض بشكل كبير بحيث يمكن إعتبارها عقداً واحداً.
 - يتم إنجاز العقود بشكل متزامن أو متوازٍ أو بتسلسل مستمر ومتتابع أي لا يتم إنجاز مرحلة معينة إلا بعد إنتهاء مرحلة سابقة .
- الإعتراف بإيراد العقد ومصروفاته

Recognition of Contract Revenue and Expenses

يمكن تقدير نتائج العقد بموثوقية ، وفق درجة أو نسبة إنجاز العقد بتاريخ المركز المالي . ويجب الإعتراف بالخسائر المتوقعة مباشرة كمصروف . وتنتج الخسائر المتوقعة عندما يكون محتملاً أن تزيد تكاليف العقد الكلية على إيراد العقد الكلي وبالتالي يتم الإعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف فوراً.

ويجري تحديد مبلغ الخسارة بغض النظر عما يلي:

- فيما اذا كانت أعمال العقد قد بدأت ام لا .
 - المرحلة التي وصلت إليها عملية إنجاز العقد .
 - وجود عقود أخرى تحقق أرباحاً ولم تتم معاملتها كعقد إنشاءات واحد.
- وتعتبر طريقة نسبة الإنجاز الطريقة المحاسبية الوحيدة المقبولة للمحاسبة عن عقود الإنشاء في سجلات المقاول ، ولا يجيز المعيار رقم (11) إستخدام طريقة المقأولة المنتهية .
- وتوفر طريقة نسبة الإنجاز معلومات مفيدة عن الأداء المنجز ومقدار الإيرادات الواجب تخصيصها لكل فترة مالية ، الأمر الذي يجعل هذه الطريقة متماشية مع أساس الإستحقاق ، ومبدأ المقابلة ، وفرض الفترة المحاسبية .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق طريقة الإنجاز لتخصيص إيرادات و تكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها ، و كذلك يتطلب المعيار المحاسبة عن عقد الإنشاء الذي يغطي عدداً من الأصول أن يعامل كل أصل كعقد إنشاء ، و ستتم معرفة مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات هذا المعيار ، من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 8 معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والمصانع والمعدات Plant and Equipment.Property

هدف المعيار Objective

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (16) هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة أو تستخدم في توريد البضاعة إلى المشتري ، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تاجيرها إلى الغير .

إن الموضوع الأساسي في المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات يتمثل في :

- توقيت الإعراف بها وتسجيلها والقيمة التي يجب أن تسجل بها .

- مصروف الإهلاك .

- معالجة الإنخفاض في قيمتها في الفترات التالية للتملك ، وكيفية الإعراف بها .

نطاق المعيار Scope

يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها إلى المشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات تأجيرها إلى الغير ، أي تلك الأصول التي تم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة ومن المتوقع أن تستخدم لأكثر من فترة واحدة .

لا يغطي هذا المعيار ما يلي :

- الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5) .

- الأصول البيولوجية المستخدمة في قطاع الزراعة (تعالج في المعيار رقم 41).
- حقوق إستخراج ومخصصات المصادر الطبيعية كالبتروول والفحم .
إلا أنه يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات
أو الأصول البيولوجية وحقوق التعدين .

متطلبات المعيار الرئيسة

الإعتراف بالأصل: Recognition:

أ- معايير الإعتراف بالأصل :

- يتم الإعتراف وتسجيل قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات في حالة توافر شرطين هما :
- إن هناك منافع اقتصادية مستقبلية ستندفق إلى المنشأة نتيجة استغلال أو إستخدام الأصل .
- يمكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق .

ب- القياس الأولي: Initial Measurement:

يجب تسجيل الممتلكات والمصانع والمعدات عند تملكها بالتكلفة . وتتضمن التكلفة في هذا المجال جميع التكاليف الضرورية التي تتحملها المنشأة حتى يصبح الأصل جاهزاً للإستخدام وبالشكل الذي اشترى الأصل من أجله .

ج- القياس اللاحق بعد الإعتراف الأولي : Measurement of Subsequent to Initial Recognition:

سمح معيار المحاسبة الدولي رقم (16) بإستخدام أحد النموذجين التاليين للقياس اللاحق للممتلكات والمعدات والمصانع :

1. نموذج التكلفة Cost Model: بموجب هذا النموذج يتم تسجيل البند بالتكلفة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر الإنخفاض (التدني) في قيمة الأصل .
2. نموذج إعادة التقييم: Relevant Model: بموجب هذا النموذج يسجل البند بقيمة إعادة التقييم والتي تمثل القيمة العادلة للبند بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاهتلاك المتراكم خلال الفترات التالية لإعادة التقييم . ويشترط إستخدام هذا النموذج أن يكون بالإمكان قياس القيمة العادلة للبند بشكل موثق .

عند إختيار المنشأة أحد النموذجين كسياسة لها فيجب عندها تطبيق تلك السياسة على كافة مكونات فئة الممتلكات والمصانع والمعدات ، فعند إعادة تقييم أحد الأبنية يتوجب إعادة تقييم لجميع الأبنية المملوكة من قبل المنشأة وذلك لسببين :

1. إن إختيار المنشأة لبعض الأبنية لقياسها بالتكلفة وأبنية أخرى حسب إعادة التقييم سيؤدي إلى أن تكون للأصول المتشابهه أسس قياس مختلفة .

2. تفادي إختيار المنشأة الأفضل أي عدم تمكين المنشأة من الانتقائية في إختيار البنود التي ارتفعت قيمتها فقط بهدف تضخيم الأصول وتجميل المركز المالي .

- يجب ان تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف لضمان عدم إختلاف المبلغ المسجل (القيمة الدفترية الصافية) بصورة مادية عن القيمة العادلة .

- تتمثل القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات القيمة السوقية لها بتاريخ إعادة التقييم والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتحدد من خلال مقيم مهني محترف ، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب الطبيعة المتخصصة لتلك الأصول ، أو بسبب ندرة بيع تلك الأصول يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال مدخل الدخل أو القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك .

- تتم إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات سنوياً في حالة وجود إختلاف جوهري أو كبير بين القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه وبين القيمة الدفترية المسجلة للأصل .أما إذا لم يكن هذا الإختلاف بين القيمتين جوهرياً، فتتم إعادة التقييم كل ثلاث إلى خمس سنوات ويعتبر ذلك كافياً ، وذلك نظراً لاستقرار أسعار ذلك الأصل.

- يتم اهتلاك البنود المعاد تقييمها بنفس أسلوب الاهتلاك المستخدم في حالة نموذج التكلفة أعلاه .

- عند تبني المنشأة لنموذج إعادة التقييم لقياس أحد بنود الأصول الثابتة ، يجري تعديل الأصل بتاريخ إعادة التقييم بإحدى الطريقتين التاليتين :

1. يعاد احتساب مجمع الاهتلاك في ضوء التغير في قيمة الأصل المعاد تقييمه وبحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل مسأوية لمبلغ إعادة التقييم .

2. الغاء مجمع الاهتلاك أو تخفيض قيمته بهدف زيادة القيمة المرحلة (الدفترية) لتصبح مسأوية لقيمة إعادة التقييم .

- اذا نجم عن إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل بعد إعادة التقييم عن قيمة المثبتة قبل التقييم ، فإن مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق المالكين تحت بند "فائض إعادة التقييم" Revaluation Surplus " الا اذا كان مبلغ فائض إعادة التقييم يتعلق ببند كان سابقا قد اعيد تقييمه ونتج عن ذلك إنخفاض في قيمة ذلك البند وكان قد تم الإعتراف بهذا الإنخفاض كمصرف ففي هذه الحالة يعترف بفائض إعادة التقييم كدخل ، وبالقدر الذي يساوي ما سبق أن تم الأعتراف به سابقا كمصرف.

- إذا نتج عن إعادة التقييم وجود إنخفاض في قيمة الأصل، فإن مبلغ الإنخفاض يعترف به كمصرف ، ولكن في حالة وجود فائض إعادة تقييم لنفس الأصل يتم تكوينه في الفترات السابقة ، فيتم عمل تقاص لمبلغ الإنخفاض في القيمة العادلة للأصل وذلك بحدود قيمة فائض إعادة التقييم .

- لايجوز تحويل رصيد فائض إعادة التقييم إلى بيان الدخل .

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم لحساب الأرباح والخسائر المحتجزة بإحدى الطريقتين التاليتين:

أ- في حالة الإستغناء عن أصل معاد تقييمه في الفترات السابقة ، حيث تتم في هذه الحالة معالجة فائض إعادة التقييم من خلال إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة ، أو إبقاؤه ضمن بنود حقوق الملكية .مع ملاحظة إن إقفال رصيد فائض إعادة التقييم في حساب الأرباح المدورة يجب أن لا يتم من خلال قائمة الدخل .

ب- كما يتم الإعتراف الجزئي لمبلغ إعادة التقييم من خلال اهتلاك الأصل حيث يمثل المبلغ المعترف به الفرق بين الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل والاهتلاك بناء على قيمة إعادة التقييم .

إنخفاض قيمة الأصل والتعويض عن إنخفاض القيمة .

Impairment and Compensation for Impairment

- يتم تحديد فيما إذا إنخفضت أو تدنت Impairment قيمة اي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات ، ويتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) أن إنخفاض قيمة الأصول ، والذي يبين كيفية احتساب وإثبات ذلك الإنخفاض إن وجد كخسارة في بيان الدخل .

- يجب تضمين التعويض من طرف ثالث (شركات التأمين) لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو تم التنازل عنها في بيان الدخل عندما يصبح التعويض مستحق القبض .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات و المصانع و المعدات الإعتراف بتسجيل الأصول الثابتة بالقيمة العادلة ، و كذلك الإعتراف بأرباح بيع الأصول الثابتة بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء أكانت نقدية أم عينية بالقيمة العادلة و القيمة الدفترية للأصل ، وسيتم التعرف على مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) و ذلك من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 9 معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار Leases

هدف المعيار Objective

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (17) هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية والتمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر .

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار جميع عقود التأجير بإستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبتروال والمناجم ، كما لا يغطي المعيار العقود المتعلقة بترخيص استعمال الافلام وأشربة الفيديو والمخطوطات وبراءة الإختراع وحقوق التأليف وماشابه ذلك .

كما لا ينطبق المعيار كأساس لقياس الأصول المستأجرة التالية :

- الأصول المملوكة من قبل المستاجر والتي يتم المحاسبة عليها كـممتلكات استثمارية باستخدام نموذج القيمة العادلة والمغطى في معيار المحاسبة الدولي رقم (40) .

- الممتلكات الإستثمارية المؤجرة إلى الغير بموجب عقود إيجار تشغيلي بالنسبة للمؤجر

- الأصول البيولوجية المستأجرة من قبل المستاجر بموجب عقد تأجير تمويلي (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41) .

- الأصول البيولوجية المؤجرة بموجب عقد تأجير تشغيلي بالنسبة للمؤجر (تم تغطيتها في معيار المحاسبة الدولي رقم 41) .

تصنيف عقود التأجير

قسم المعيار عقود التأجير إلى نوعين هما:

-عقود التأجير التشغيلية Operating Leases

- عقود التأجير التمويلية Finance Leases

وقد حدد المعيار مبدأً عاماً لإعتبار عقد التأجير تمويلياً بأن أشار إلى ان عقد التأجير يصنف على أنه تمويلي" اذا تضمن عقد التأجير نقل معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل إلى المستاجر " وعدا ذلك يعتبر عقد التأجير تشغيلياً ، علماً بأن تصنيف العقد إلى تشغيلي أو تمويلي يتم في بداية تنفيذ العقد .

كما تضمن المعيار انه في حالة توافر احد الشروط التالية فإن العقد يصنف تمويلياً :

1. اذا تضمن العقد انتقال الأصل المؤجر إلى المستاجر في نهاية مدة العقد.
2. اذا تضمن العقد خيار شراء تحفيزي للمستاجر ، وينحقق هذا الشرط في حالة وجود شرط في العقد يعطي المستاجر الخيار في شراء الأصل في نهاية مدة العقد بسعر يقل عن القيمة العادلة للأصل ، ويتطلب المعيار وجود تأكيد بدرجة معقولة بممارسة هذا الخيار.
3. أن تكون مدة عقد التأجير تغطي الجزء الرئيس من العمر الإنتاجي المتبقي للأصل عند توقيع العقد.

4. إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى للدفعات التي سيدفعها المستأجر للمؤجر خلال مدة العقد تغطي عند توقيع العقد على الأقل القيمة العادلة للأصل المستأجر.

5. إذا كان الأصل المستأجر ذا طبيعة خاصة بحيث لا يمكن استخدامه ، بدون إجراء تعديلات جوهرية عليه إلا من قبل المستأجر.

المعالجة المحاسبية لعقود التأجير التمويلي

في حالة تصنيف عقد التأجير على أنه تمويلي ، فإن معظم المخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر يتم نقلها إلى المستأجر ، وبالتالي يقوم المستأجر بإثبات الأصل المستأجر في دفاتره وذلك بالقيمة العادلة للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع إلى المؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل .

ويتم إيجاد القيمة الحالية للدفعات باستخدام معدل الفائدة للإقتراض الإضافي Incremental Borrowing Rate لدى المستأجر أو معدل الفائدة الضمني Implicit Interest Rate لعقد الإيجار إذا كان ذلك ممكناً . أما المؤجر فيثبت عملية بمثابة بيع للأصل المؤجر وبالتالي يقوم بإقفال حساب الأصل في دفاتره ويثبت العملية بجعل حساب ذمم مدينة عقود تأجير مدينة وحساب الأصل دائناً .

وهما أن الأصل المستأجر تم نقله إلى دفاتر المستأجر كأصل مملوك له ، وتم اقفاله في دفاتر المؤجر ، بالتالي يقوم المستأجر باهلاك الأصل سنوياً في دفاتره ، في حين لا يثبت المؤجر عملية الاهلاك . ويتم اهلاك الأصل في دفاتر المستأجر بنفس السياسة المستخدمة لاهلاك الأصول المتشابهة المملوكة . وفي حالة عدم وجود تأكيد لدى المستأجر بامتلاك الأصل في نهاية مدة عقد التأجير فيتم اهلاك الأصل على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو مدة العقد أيهما أقصر .

أما الدفعات التي يقوم المستأجر بدفعها إلى المؤجر فيتم توزيع قيمتها في دفاتر المستأجر بين مصروف الفائدة وتخفيض للإلتزامات ، حيث يعتبر جزء منها مصروف فائدة والباقي تسديد لقيمة الإلتزام المثبت عند الاستئجار . وبنفس الأسلوب يقوم المؤجر بتوزيع الدفعات التي يستلمها من المستأجر بين إيراد الفوائد والجزء الباقي يخفض به ذمم مدينة عقود تأجير .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار تسجيل الأصل المستأجر تمويلاً في دفاتر المستأجر بالقيمة العادلة للحد الأدنى من الدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل ، ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث ، سيتم التعرف على التزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار .

2 . 3 . 10 معيار المحاسبة الدولي رقم (18) : الإيراد Revenue

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الإقرار بها سواء أكان نتيجة بيع السلع أم تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات .

ويعرف الإيراد حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناتج من العمليات التشغيلية العادية للمنشأة ويؤدي حدوث الإيراد إلى تدفقات داخلية للأصول (النقدية أو الذمم المدينة أو اية أصول أخرى) أو تعزيز وزيادة قيمة الأصول أو الإنخفاض في قيمة الإلتزامات على المنشأة مما ينتج عن ذلك زيادة في حقوق الملكية . ومن الأمثلة على الإيرادات بيع البضاعة وتقديم الخدمات والرسوم المتحققة وإيراد الفوائد وأرباح الأسهم والأتاوة (إيراد تاجر الأصول غير الملموسة) وغيرها من أشكال الإيرادات الأخرى .

ويتضمن الدخل كلاً من الإيراد والأرباح ، حيث ينتج الإيراد عن العمليات التشغيلية العادية للمنشأة في حين تنتج الأرباح أو المكاسب عن العمليات غير التشغيلية ، نتيجة بيع الأصول غير المتداولة مثلاً . إن الموضوع الأساسي في معالجة الإيراد هو تحديد توقيت الإقرار بالإيراد ، حيث يتم الإقرار بالإيراد عندما يكون هناك احتمال بتدفق منافع اقتصادية إلى المنشأة ، وإن هذه المنافع يمكن قياسها بشكل موثوق . و حدد المعيار الأسس لقياس الإيراد وتوقيت الإقرار به .

نطاق المعيار Scope

يغطي هذا المعيار الإيراد الناتج عن الأحداث أو العمليات التالية:

- مبيعات البضاعة: والتي تتضمن مبيعات البضاعة المصنعة من قبل المنشأة أو المشتراة جاهزة من الغير أو الاراضي والممتلكات المشتراة لغايات إعادة بيعها .
- تقديم الخدمات إلى الغير: ان تقديم الخدمات إلى الغير يتضمن الخدمات التي تقدمها المنشأة إلى الغير وقد يتم إنجاز الخدمة خلال فترة مالية واحدة أو تمتد إلى أكثر من فترة مالية واحدة .
- استخدام أصول المنشأة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل للمنشأة من خلال :
- الفائدة : من خلال اقراض المنشأة للنقدية أو شبه النقدية إلى الغير أو إيداعها لدى البنوك.
- الحقوق أو الأتاوة : من خلال استخدام الغير للأصول طويلة الأجل المملوكة من قبل المنشأة ، مثل العلامات التجارية وحقوق الإختراع وحقوق التأليف وحقوق استخدام برامج الحاسوب .
- توزيعات الأرباح: من خلال تملك المنشأة لجزء من حقوق ملكية منشأة أخرى وحصولها على جزء من توزيعات أرباح تلك المنشأة .

متطلبات المعيار الرئيسية

قياس الإيراد Measurement of Revenue

أ- يجب قياس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل أو البدل المستلم أو القابل للاستلام ويتم تحديد قيمة الإيراد عادة من خلال عقد البيع أو تقديم الخدمة ، والذي يتمثل في فاتورة البيع مع الاخذ بعين الإعتبار وجود الخصم أو الحسومات التجارية .

ب- عند مبادلة أو مقايضة البضائع أو الخدمات ببضائع أو خدمات من نفس الطبيعة والقيمة (متشابهة) لايعتبر التبادل عملية تورد إيراداً، وهذا ما يجري أحياناً بالنسبة لسلع مثل النفط حيث يتبادل الموردون المخزون في مواقع مختلفة لمواجهة الطلب في حينه في مكان محدد.

ج- في حالة مبادلة بضاعة أو خدمات ببنود غير متشابهة فيجب الإعتراف بالربح الناجم عن ذلك . ويتم تحديد الإيراد عن طريق استخدام القيمة العادلة للبضاعة أو الخدمة المستلمة بعد تعديلها بالنقدية أو شبه النقدية المحولة .

د- إذا كان مبلغ الإيراد يمثل نقدية أو شبه نقدية مؤجل أي سيتم إستلامها في فترات مالية قادمة ، فإن القيمة العادلة لمبلغ الإيراد الواجب الإعتراف به يكون في العادة أقل من القيمة الإسمية للنقدية أو شبه النقدية المتفق على إستلامها في المستقبل .

وفي حالة كون العملية تتضمن حالة تمويل أكثر منها عملية تجارية بالسعر الجاري ، فيتوجب في هذه الحالة خصم مبلغ النقدية أو شبه النقدية الاسمي بمعدل خصم ومعالجة الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الإسمية للنقدية كإيراد فائدة ومعالجتها حسب متطلبات المعيار رقم (39).

ويتم تحديد سعر الخصم الأكثر وضوحاً وتحديداً من معدلين للخصم هما:

- سعر الفائدة على الإئتمان السائد على العمليات المشابهة للعملية المعنية ، أو

- معدل سعر الفائدة الذي يجعل القيمة الحالية لمبلغ النقدية الإسمي مساوياً لسعر البيع النقدي.

Identification of the Transaction الإيراد على مكونات الإيراد

عندما تنطبق شروط الإعتراف بالإيراد الواردة في المعيار ، فإنه يتم تطبيقها على كل عملية بشكل منفصل إلا أن هناك حالات تظهر مع المعاملات المتداخلة ، مثل بيع أجهزة ومعدات مع الإلتزام بإجراء صيانة لفترات قادمة ، وبالتالي فإن الإيراد سيتم تقسيمه إلى إيراد مبيعات وإيراد صيانة .

Sales of Good الإيراد بيع البضائع

يتطلب المعيار ضرورة الإعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة في حالة توافر جميع الشروط التالية :

- عندما ينقل البائع إلى المشتري المخاطر الهامة ومنافع ملكية البضاعة .

- عندما لا يحتفظ البائع بكل من: (1) السيطرة الإدارية على البضاعة إلى الدرجة العادية المرتبطة بهذا النوع من البضاعة من قبل المالك ، (2) الرقابة على البضاعة المباعة .

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق .

- من المحتمل ان المنافع المتعلقة ببيع البضاعة سوف تتدفق إلى البائع .

- يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل بيع البضاعة بشكل موثوق .

Rendering of Services الإيراد تقديم الخدمات

يتم الإعتراف بالإيراد المتحقق من تقديم الخدمات في حالة توافر جميع الشروط التالية :

- يمكن قياس مبلغ الإيراد بشكل موثوق .

- من المحتمل أن المنافع المتعلقة بتقديم الخدمة سوف تتدفق إلى البائع .
 - إن نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ إعداد المركز المالي يمكن قياسها بشكل موثوق.
 - يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها أو سيتم تكبدها في سبيل تقديم الخدمة بشكل موثوق.
- مع الأخذ بعين الإعتبار أن مبلغ الإيراد المعترف به يتم بناء على نسبة إنجاز الخدمة بتاريخ إعداد المركز المالي (طريقة نسبة الإنجاز).
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد الإعتراق بإيراد بيع البضاعة عند بيع البضاعة و الإتفاق مع المشتري على عدم تحصيل قيمتها إلا بعد بيعها من قبل المشتري إلى أطراف أخرى ، و سيتم التعرف على إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (18) الإيراد .

2 . 3 . 11 معيار المحاسبة الدولي رقم (19): منافع الموظفين Employee Benefits

نطاق المعيار Scope

يحدد هذا المعيار أربع فئات رئيسة لمنافع الموظفين :

أ- منافع الموظفين قصيرة الأجل ، مثل الرواتب والاجور وإسهامات المنشأة في الضمان الاجتماعي والإجازات السنوية والمرضية المدفوعة ومشاركة العاملين في الأرباح أو خطط المكافآت التي يتم دفعها خلال 12 شهراً من تاريخ السنة المالية ، والمنافع غير النقدية مثل العناية الطبية وقروض الاسكان إلى العاملين وبدلات السفر والسلع والخدمات التي تعطى مجاناً أو بأسعار مخفضة إلى العاملين .

ب- المنافع بعد إنتهاء الخدمة الوظيفية إلى العاملين مثل رواتب التقاعد وتكاليف الخدمات الطبية خلال فترة التقاعد والتأمين على حياة العاملين اثناء فترة التقاعد .

ج- مكافأة نهاية الخدمة المقدمة إلى العاملين .

د- منافع الموظفين طويلة الأجل ،مثل إجازة الخدمة طويلة أو اجازة التفرغ العلمي ، وتكاليف العاملين المدفوعة خلال فترة العجز طويلة الأجل.

مقارنة بين المنافع المحددة والإسهامات المحددة :

أ. حدد خطط المنافع المحددة المقدمة إلى العاملين وفق شروط خطة المنافع المحددة. في حين تعتمد المنافع مستحقة الدفع للموظفين فقط على مبلغ الإسهامات في برنامج الإسهامات المحددة .

ب- وفق برنامج المنافع المحددة تتحمل المنشأة (صاحب العمل) مخاطر تتمثل في الإلتزام بتوفير المبلغ المتفق عليه والمتعلقة بمنافع الموظفين الحاليين والسابقين ، وتقوم المنافع عادة على أساس عوامل معينة مثل التعويض والعمر ومدة الخدمة .

ج- تعتبر محاسبة خطط المنافع المحددة أكثر صعوبة من خطط الإسهام المحدد. حيث تقوم المنشأة (صاحب العمل) بالاستثمار وتحمل المخاطر والقيام بإدارة موجودات ومطلوبات الخطة .
متطلبات المعيار الرئيسة

منافع الموظفين قصيرة الأجل Short -Term Employee Benefit

أ- تتضمن منافع الموظفين قصيرة الأجل على سبيل المثال البنود التالية :

- الرواتب والأجور وإسهام المنشأة في الضمان الاجتماعي .

- الإجازات العادية والمرضية مدفوعة الأجر للفترة التي تغطي 12 شهراً قادمة بعد تقديم الموظفين لخدماتهم .

- المنافع غير النقدية مثل الخدمات الطبية وبدلات السفر وتقديم سلع وخدمات مجانية إلى العاملين الحاليين .

- حصة الموظفين في الأرباح والحوافز خلال 12 شهراً بعد نهاية الفترة الحالية التي يقوم الموظفون من خلالها بتقديم خدماتهم الوظيفية .

ب - لا تتطلب محاسبة منافع الموظفين قصيرة الأجل إفتراضات اکتوارية لقياس الإلتزام أو التكاليف ويتم قياس إلتزامات منافع الموظفين قصيرة الأجل بدون خصم معين وبالتالي لاتظهر بالقيمة الحالية .

ج- الإعراف بكافة منافع الموظفين قصيرة الأجل مصاريف ضمن قائمة الدخل ويجب على المنشأة الإعراف بمبلغ منافع الموظفين قصيرة الأجل غير المدفوعة والتي يتوقع ان تدفع مقابل تلك الخدمة كمصاريف مستحقة الدفع، كما يجب إظهار المبالغ المدفوعة للموظفين بأكثر من المبالغ المستحقة لهم كمصاريف مدفوعة مقدماً.

محاسبة برامج الإسهامات المحددة

Accounting for Defined Contribution plans:

أ- يتم تحديد إلتزام المنشأة(صاحب العمل) لكل فترة من خلال المبلغ الواجب الإسهام فيه في البرنامج أو الخطة لكل فترة وقد يحدد الإلتزام بناءً على معادلة تستخدم تعويضات الموظفين كأساس لإحتساب تلك الإلتزامات.

ب- لاتستلزم المحاسبة عن الخطط أو برامج الإسهامات المحددة وجود افتراضات إكتوارية لقياس الإلتزام أو المصروف المتعلقة بمنافع مابعد إنتهاء خدمة العاملين في المنشأة ولا توجد أرباح أو خسائر إكتوارية .

Accounting for Defined Benefit plans: محاسبة خطط المنافع المحددة

أ- بموجب هذا النوع من خطط التقاعد تلتزم المنشأة بتقديم مقدار محدد من المنافع إلى الموظفين الحاليين والسابقين في المستقبل ، ويمكن أن تكون المنافع على شكل مدفوعات نقدية أو تكون عينية من خلال تقديم الخدمات الطبية أو غيرها من المنافع .

ب- يتم تحديد المنافع المتعلقة بالتقاعد بناءً على أعمار الموظفين ومدة الخدمة ومعدل الأجور والرواتب وتقاس خطط التقاعد وخطط المنافع الأخرى طويلة الأجل بنفس الطريقة ، وتتم معالجة الأرباح والخسائر الاكتوارية لخطط المنافع طويلة الأجل بإستثناء الرواتب التقاعدية مباشرة في قائمة الدخل.

ج- قد يتم تمويل خطة المنافع المحددة بشكل كامل من المنشأة، وبالتالي تدفع المنشأة كافة منافع التقاعد إلى العاملين ، وقد تكون هذه الخطة ممولة بشكل جزئي وتكون هناك جهة أخرى تسهم مع المنشأة مثل شركات التأمين ويمكن أن لا تكون المنشأة ممولة لهذه المنافع .

وإذا كانت المنشأة هي الممولة وهي التي تتحمل تمويل خطة منافع التقاعد بشكل كامل تقوم عندها بإنشاء صندوق خاص منفصل عن موجودات المنشأة ، بحيث يتولى الصندوق دفع المبالغ المستحقة إلى العاملين ودفع قيمة المنافع التي ستقدم لهم مستقبلاً. ويضمن صاحب العمل استثمارات الصندوق والمخاطر الاكتوارية .

د- تتطلب المحاسبة عن خطط المنافع المحددة وجود الافتراضات الاكتوارية لتحديد الإلتزامات والمصاريف المتعلقة بمنافع ما بعد نهاية الخدمة إلى العاملين ، وبالتالي فهي أكثر تعقيداً من خطط الإسهامات المحددة . وفي معظم الحالات تختلف النتائج الفعلية عن تلك النتائج التي يتم تحديدها وفق أسلوب التقييم الإكتواري الأمر الذي يؤدي إلى وجود أرباح وخسائر إكتوارية .

هـ- يتم إثبات الإلتزامات المستقبلية لمنافع العاملين لما بعد نهاية الخدمة بالقيمة الحالية بعد خصم قيمة الإلتزامات المقدرة وذلك كون هذه الإلتزامات ستسدد إلى العاملين بعد انتهاء خدماتهم التي قد تمتد سنوات طويلة .

يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (19) منافع الموظفين بتنزيل مصروف و نفقات التقاعد المستحقة حسب خطة المنافع المحددة ، و من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث ستتم معرفة هل تسمح محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بتنزيل مصروف و نفقات التقاعد المستحقة حسب خطة المنافع المحددة ، أم تشترط دفع هذه المصاريف و النفقات حتى تعترف بها .

2 . 3 . 12 معيار المحاسبة الدولي رقم (21)

آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

The Effect of Changes in Foreign Exchange Rate

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (21) إلى بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملات

الأجنبية والعمليات الأجنبية ،

ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة. وعملة التقرير هي العملة التي يتم بها عرض القوائم المالية. وبشكل رئيس يهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها في عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب إستخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية وتحديد أين سيتم إظهار فروق أسعار الصرف في القوائم المالية .

نطاق المعيار Scope

يجب أن يطبق هذا المعيار في :

أ- المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، بإستثناء المعاملات المشتقة والأرصدة التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي رقم (39) .

ب- ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية (الشركات التابعة والزميلة والمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة) المتضمنة في القوائم المالية للمنشأة من خلال القوائم المالية الموحدة أو التوحيد النسبي أو بطريقة حقوق الملكية .

ج- ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة القابضة .

الإعتراف بفروق أسعار الصرف

أ- يتم الإعتراف بفروق أسعار الصرف التي تنشأ من البنود النقدية في بيان الدخل بإستثناء فروق الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الإستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية (الإستثمار في شركة تابعة) يتم الإعتراف بها في القوائم المالية الموحدة ضمن عنصر- منفصل في حقوق الملكية ، ويتم الإعتراف بها في الأرباح أو الخسائر عند التصرف بالإستثمار الصافي (التخلص منه).

ب- يتم الإعتراف بفروق الصرف التي تنشأ من البنود النقدية التي تشكل جزءاً من الإستثمار الصافي للمنشأة التي تعد التقارير في عملية أجنبية في الأرباح أو الخسائر في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم .

ج- إذا تم الإعتراف بالربح أو الخسارة من بند غير نقدي في حقوق الملكية (مثل الممتلكات والمصانع والمعدات التي تمت إعادة تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ، يتم الإعتراف أيضاً بربح أو خسارة الصرف الأجنبي في حقوق الملكية .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (21) آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية تحديد أسعار الصرف الواجب إستخدامها في المعاملات التي تتم بعملات أجنبية ، و أسعار الصرف الواجب إستخدامها لترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية ، و كذلك المحاسبة عن مكاسب و خسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية ، و سيتم التعرف على إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21) ، من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 13 معيار المحاسبة الدولي رقم (23): تكاليف الاقتراض Borrowing Cost

هدف المعيار Objective

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض .يتطلب المعيار عموماً الإعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف ، الا أنه يسمح ومعالجة بديلة برسمة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسمة .

وقد حدث تعديل هام على المعيار بتاريخ 29/3/2007 تم بموجبه اعتماد رسمة تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسمة كمعالجة أساسية وليست بديلة ، وبحيث يصبح هذا التعديل ساري المفعول إعتباراً من 1/1/2009.

نطاق المعيار Scope

يغطي المعيار مايلي:

أ- المحاسبة عن تكاليف الاقتراض.

ب- يتناول المعيار تكاليف الاقتراض المتعلقة بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال المتمثل في أسهم ممتازة غير مصنفة كالإلتزام .

متطلبات المعيار الرئيسية

Borrowing Cost Components مكونات تكاليف الاقتراض

يمكن أن تتضمن تكاليف الاقتراض ما يلي :

1. الفائدة المدفوعة على عمليات الاقتراض من البنوك بما فيها حسابات السحب على المكشوف لدى البنك والاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل.

2. اطفاء العلاوة أو الخصم المتعلقة بعمليات الاقتراض (كما في حالات إصدار السندات بعلأوة أو خصم إصدار).

3. إطفاء المصاريف والمبالغ المرتبطة بعمليات تنظيم وترتيبات عملية الاقتراض.

4. الفوائد المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي المعترف بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "المحاسبة عن عقود الإيجار".

5. الإختلاف في سعر الصرف والمرتبطة بالفائدة في حالة القروض التي تتم بعملات أجنبية.

لاتدخل ضمن فائدة الاقتراض التكلفة الفعلية أو المقدرة الخاصة بحقوق الملكية ، كما لاتدخل ضمن تكلفة الاقتراض عوائد الأسهم الممتازة طالما لم يتم تصنيفها ضمن الإلتزامات إلى الغير .

A qualifying Assets الأصول المؤهلة

وفق متطلبات المعيار لاتعتبر الأصول الجاهزة للإستخدام المطلوب أو البيع عند شرائها ضمن الأصول المؤهلة .بل ان الأصول المؤهلة لأغراض هذا المعيار هي الأصول التي تستغرق فترة زمنية طويلة لتصبح جاهزة للإستخدام المطلوب .وتتضمن الأمثلة على الأصول المؤهلة ما يلي:

أ- المخزون الذي يتطلب وقتاً طويلاً ليصبح جاهزاً للبيع .

ب- بناء المنشآت الصناعية ومرافق توليد الطاقة الكهربائية.

ج- الممتلكات الإستثمارية مثل العقارات.

أما الإستثمارات الأخرى وبنود المخزون التي يتم تصنيعها بشكل روتيني أو يتم إنتاجها بكميات كبيرة بصورة متكررة في فترة قصيرة فلا تعتبر أصولاً مؤهلة ،كما أن الأصول الجاهزة للإستخدام المستهدف أو للبيع لاتعتبر أصولاً مؤهلة .

المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض

يتطلب المعيار رسملة تكاليف الاقتراض المرتبطة بعملية الحصول على الأصل وتشبيده وإنتاجه للأصل المؤهل وإعتبار تكلفة الاقتراض جزءاً من تكلفة الأصل .

وتتم رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى شراء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل كجزء من تكلفة الأصل فقط في حال تحقق الشرطين التاليين:

- من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة .
- من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق.

وإذا لم تلب تكاليف الاقتراض هذه الشروط ، تتم معالجتها كمصروف.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض رسملة تكاليف الاقتراض التي تعود إلى شراء أو إنشاء أو بناء أصل مؤهل (الأصل الذي يستغرق فترة زمنية طويلة ليصبح جاهزاً للإستخدام المطلوب) ، و هناك شرطان لرسملة تكاليف الاقتراض و هما أولاً : من المحتمل أن تعود تكاليف الاقتراض (من خلال الأصل) بمنافع اقتصادية مستقبلية على المنشأة ، ثانياً : من الممكن قياس التكلفة بشكل موثوق ، وسيتم التعرف على مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23) من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 14 معيار المحاسبة الدولي رقم (32)

الأدوات المالية: العرض Financial Instruments: Presentation

هدف المعيار Objective:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (32) إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية إما كإلتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية ، ويتم تطبيق متطلبات هذا المعيار لتصنيف الأدوات المالية من وجهة نظر مصدر الأداة المالية ، إلى أصول مالية ، ومطلوبات مالية وأدوات حقوق الملكية .وكذلك تصنيف العوائد المتعلقة بها من فوائد وأرباح الأسهم والأرباح والخسائر الناجمة عنها .كما يبين المعيار الحالات التي يجب إجراء مقاصة بين الأصول والمطلوبات المالية .

نطاق المعيار Scope

يجب تطبيق هذا المعيار من قبل كافة المنشآت على كافة أنواع الأدوات المالية بإستثناء ما يلي:

- أ- الحصة في الإستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة .
 - ب- حقوق وإلتزامات الموظفين بموجب خطط منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19) المتعلق بمنافع الموظفين .
 - ج- عقود الإلتزامات الطارئة في اندماج الأعمال ، وينطبق هذا الاعفاء على المنشأة المشتريه فقط.
 - د- عقود التامين بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) .
 - هـ- الأدوات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (4) لأنها تشمل على ميزة إشتراك إختيارية .
 - و- الأدوات المالية والعقود والإلتزامات بموجب معاملات الدفع على أساس الأسهم التي ينطبق عليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (2) "المدفوعات على أساس الأسهم" بإستثناء بعض الأدوات المالية المتعلقة بالمدفوعات على أساس الأسهم التي تقع ضمن نطاق هذا المعيار.
 - ز- العقود التي أبرمت ولايزال يحتفظ بها بغرض استلام أو توريد بند غير مالي وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام التي تتوقعها المنشأة ، مثل عقد شراء مواد خام لأغراض التصنيع .
- وينطبق أيضاً معيارا المحاسبة الدوليان 32 و 39 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) على بعض العقود التي لا تستوفي تعريف الأداة المالية ولكنها ذات خصائص مشابهة للأدوات المالية المشتقة ، وهذا يوسع نطاق معياري المحاسبة الدوليين 32 و 39 والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (7) لتشمل عقود شراء أو بيع البنود غير المالية (مثل الذهب أو النفط أو الغاز) بتاريخ مستقبلي عندما يتصف العقد بالخاصيتين التاليتين:
- يمكن تسويته بصافي النقد أو اداة مالية أخرى .
 - عندما لا يكون إستلام أو تسليم بند غير مالي (ذهب أو نفط وهكذا) وفقاً لمتطلبات الشراء أو البيع أو الإستخدام المتوقع للمنشأة .

مثل العقود الأجلة لشراء النفط والتي يتم تنفيذها بتاريخ لاحق في المستقبل وبأسعار آجلة يتم الإتفاق عليها عند إبرام العقد، والتي يتم تنفيذها على أساس الصافي أي على أساس فرق سعر النفط وليس بإستلام النفط فعلياً وكما.

2 . 3 . 15 معيار المحاسبة الدولي رقم (33)

ربحية السهم : Earnings per Share (EPS)

هدف المعيار Objective:

إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم (33) هو توضيح أساس إحتساب ربحية السهم وأسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية . واعتبر المعيار ان الغاية الأساسية من إحتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية المقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة .

نطاق المعيار Scope

حددت الفقرة رقم (2) من المعيار أن الشركات التي ينطبق عليها إحتساب ربحية السهم وعرضه ضمن القوائم المالية ، وبالتحديد ضمن قائمة الدخل ، هي الشركات التي تكون أسهمها مطروحة للاكتتاب والتداول العام في السوق المالي أو التي تنوي طرح أسهم للاكتتاب العام . وحدد المعيار في الفقرة (3) أن ربحية السهم تحسب للشركات التي تعد قوائم مالية موحدة بإستخدام صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل الموحدة وليس لكل شركة على حدة .

وقد تطلب المعيار إحتساب وعرض كل من ربحية السهم الأساسية per Share Basic Earnings و ربحية السهم المخفضة Diluted Earnings per share وذلك بإستخدام الأرباح أو الخسائر من النشاط المستمر للمنشأة وذلك لجميع الفترات التي تغطيها القوائم المالية المعروضة. وفي حالة وجود أرباح أو خسائر من نشاط غير مستمر لدى المنشأة ، فيجب في هذه الحالة عرض حصة السهم الواحد من أرباح أو خسائر النشاط غير المستمر إما ضمن قائمة الدخل أو ضمن الملاحظات المرفقة للقوائم المالية .

كما حدد المعيار إن ربحية السهم الأساسية والمخفضة يجب أن تحسب حتى في حالة تحقيق الشركة

خسائر .

2 . 3 . 16 معيار المحاسبة الدولي رقم (36)

Impairment of Assets الإنخفاض في قيمة الأصول

هدف المعيار Objective:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (36) إلى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة، حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفترياً بقيمة تزيد على قيمته العادلة أو الحقيقية . وبناء عليه تكون هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصل بتاريخ المركز المالي .

والقيمة القابلة للاسترداد هي عبارة عن "القيمة العادلة للأصل مطروحة منها تكاليف بيع الأصل Fair Value Less Costs to Sell أو القيمة قيد الاستعمال Value in Use إيهما أعلى . وبموجب المعيار ، يتم الاعتراف بتدني قيمة الأصل كخسارة تظهر في قائمة الدخل ويتم تخفيض قيمة الأصل بمقدار التدني عن طريق إنشاء مجمع لخسارة تدني القيمة يظهر مطروحاً من الأصل.

كما يوضح المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الاعتراف بتدني قيمتها في فترات سابقة . حيث بين المعيار انه في حالة ارتفاع القيمة العادلة عن الدفترية لأصل سبق وان تم الاعتراف بخسارة تدني له ، فيتم في هذه الحالة الغاء مجمع خسارة تدني القيمة وبالتالي زيادة قيمة الأصل وبعدها أعلى يمثل ماسبق وإن تم الاعتراف به في الفترات السابقة كخسارة تدني .

نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها . وبناء على ما سبق يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الأصول التالي :

- الشركات التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة .
- الممتلكات والمصانع والمعدات (الأراضي، المباني، والآلات والمعدات)
- الممتلكات الإستثمارية المسجلة بسعر التكلفة .
- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة .

القياس والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة :

Recognition and Measuring an Impairment Loss

أ - عند إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض في قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل .

ب - إذا تعرض أصل معاد تقييمه بموجب المعالجة البديلة في معيار المحاسبة الدولي رقم "16" إلى الإنخفاض ، وكان هناك فائض إعادة تقييم معترف به في الفترات السابقة ، تتم معالجة خسارة تدنٍ في قيمة الأصل بخصمها من حساب فائض إعادة التقييم . وفي حالة زيادة قيمة خسارة التدني عن رصيد فائض إعادة التقييم يتم الإعتراف بمبلغ الزيادة كخسارة تدنٍ ضمن قائمة الدخل.

ج- اذا زادت خسارة إنخفاض قيمة الأصل على المبلغ المسجل للأصل فإنه يجب على المنشأة الإعتراف بالإلتزام اذا تطلب معيار محاسبة دولي اخر ذلك . وقد تحدث هذه الحالة عندما تكون القيمة العادلة للأصل مطروحة منها تكاليف بيع الأصل قيمة سالبة بسبب زيادة تكاليف بيع أو تخلص من الأصل عن القيمة العادلة للأصل .

د- اذا تم الإعتراف بخسار تدني لأصل في فترة أو فترات مالية سابقة وظهر في الفترة أو الفترات المالية اللاحقة زيادة القيمة العادلة للأصل على قيمته الدفترية المسجلة ، فيتم في هذه الحالة الإعتراف بالزيادة كدخل ضمن قائمة الدخل وذلك في حدود رصيد خسارة التدني المدور من الفترات السابقة . وبناء على هذه المعالجة تتم زيادة القيمة المسجلة للأصل ليظهر بالتالي القيمة العادلة له . ويستثنى من هذه المعالجة الشهرة ، ففي حالة تخفيض قيمة الشهرة نتيجة التدني في قيمتها ، فلا تتم في الفترات اللاحقة زيادة قيمة الشهرة عند توقع الزيادة في قيمتها .

هـ- بعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصل ، يجب تعديل مصروف الاهتلاك للأصل في الفترات المستقبلية بحيث يتم إحتساب مصروف الاهتلاك إلى الفترات اللاحقة بتوزيع القيمة المسجلة للأصل (التكلفة - رصيد مجمع الاستهلاك — رصيد مجمع التدني) مطروحاً منها الخردة المقدرة على أساس منتظم على مدى العمر المتبقي للأصل.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الإنخفاض في قيمة الأصول أنه في حال إنخفاض القيمة القابلة للإسترداد عن القيمة المسجلة للأصل، يجب تخفيض المبلغ المسجل للأصل (القيمة الدفترية) بمقدار الإنخفاض في قيمة الأصل ويتم الإعتراف بمقدار الإنخفاض كخسارة إنخفاض في قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل ، و ستتم معرفة مدى إتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) من خلال الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث .

2 . 3 . 17 معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات ، والأصول ، والإلتزامات المحتملة

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

هدف المعيار Objective:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (37) إلى تحديد مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة وضمان تطبيقها ، وكذلك يهدف إلى تنظيم وتحديد متطلبات الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها وقيمتها .

نطاق المعيار Scope

تنطبق متطلبات هذا المعيار على الإعتراف بكافة المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة وقياسها بإستثناء:

- تلك الناجمة عن العقود التنفيذية Executor Contracts أي ذات الشروط المحددة والواضحة بإستثناء العقود المثقلة بالإلتزامات Onerous.

- تلك التي تغطيها معايير أخرى.

ومن المعايير التي تتناول بشكل محدد المخصصات ولا يشملها معيار المحاسبة الدولي رقم (37): "عقود الإنشاء IAS 11" ، معيار المحاسبة الدولي رقم (12): "ضرائب الدخل IAS12" ، معيار المحاسبة الدولي رقم (17): "عقود الإيجار IAS 17" معيار الإبلاغ الدولي رقم (4): "عقود التأمين IFRS 4" ، معيار المحاسبة الدولي رقم (19) : "منافع الموظفين IAS 19" ، معيار المحاسبة الدولي رقم (39): "الأدوات المالية IAS 39" .
متطلبات المعيار الرئيسية

المخصصات Provisions (يتم الاعتراف بها في القوائم المالية).

المخصص هو مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين ، ويشار هنا إلى أن مجمع إهلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لاتعتبر مخصصات وفق إهلاك الأصول ومخصص الديون المشكوك فيها لاتعتبر مخصصات وفق مفهوم هذا المعيار ، وإنما حسابات مقابلة لأصول.

المطلوبات المحتملة Contingent Liabilities : (لايتم الاعتراف بها في القوائم المالية) .

المطلوبات أو الإلتزامات المحتملة هي مطلوبات محتمل تكبدها بعد تاريخ قائمة المركز المالي ولكنها لم تصل في احتمالية حدوثها إلى درجة الاعتراف بها كمخصص ، ويتم إعتبار المطلوبات كمطلوبات محتملة عندما تكون احتمالية حدوثها ضعيفة أو غير مرجحة وبالتالي عدم الاعتراف بها كإلتزام محتمل في القوائم المالية ويتم الإفصاح عنها فقط كإلتزامات طارئة .

الأصول المحتملة Contingent Assets : (لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية)

الأصول المحتملة هي الأصول التي تنشأ من حدث سابق ويتم تأكيد وجودها فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي واحد أو أكثر غير مؤكد ولا يخضع إلى سيطرة المنشأة بشكل كامل . وتطبيقاً لمبدأ أو مفهوم الحيطة والحذر يتطلب المعيار عدم الاعتراف بالأصل المحتمل .

2 . 3 . 18 معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة Intangible Assets

هدف المعيار Objective:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم(38) إلى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لاتغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:

1. تحديد متى يمكن أو يجب أن يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة.
2. تحديد الأسس الواجب إستخدامها لقياس الأصول غير الملموسة .
3. توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدني التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة .
4. الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة .

نطاق المعيار Scope

ينطبق هذا المعيار على تكاليف الإعلانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الإختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وأتأوات العملاء وحصص السوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستيراد وغيرها .

متطلبات المعيار الرئيسية

الإعتراف والقياس Recognition and Measurement

يتم الإعتراف بند ما كأصل غير ملموس عند توافر شرطين هما :

1. من المحتمل تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المنشأة.
2. أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

الإعتراف المبدئي Initial Recognition

يتم امتلاك أو إقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق ، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل ، أو الاقتناء كجزء من إندماج الأعمال ، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المنشأة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة أصول بعضها ببعض. علماً بأنه لا يمكن الإعتراف بالأصل غير الملموس بشكل مستقل في حالة شرائه مع مجموعة أصول وعدم قدرة المنشأة على تحديده وعزله عن الأصول الأخرى ، حيث يعالج في مثل هذه الحالة كجزء من الشهرة .

وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة كما يلي:

1. تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم شراؤها مبدئياً بالتكلفة ، وتشمل التكلفة ما يلي :
- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحاً منه الخصومات والحسومات التجارية .
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للإستخدام المقصود مثل منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص وإختبار سلامة أداء الأصل .
2. وهناك تكاليف لاتعتبر جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس وتعتبر مصاريف عند تكبدها ، وتشمل ما يلي

:

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة ، وبالتالي يسجل الأصل بالسعر النقدي له أو السعر ضمن شروط الدفع العادية .وما يتم دفعه زيادة على ذلك يسجل تكاليف تمويل خلال فترة التمويل ضمن بيان الدخل.

- مصاريف الدعاية والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة.

- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو بأساليب جديدة ، مثل تكاليف التدريب.

- التكاليف الإدارية .

- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزاً للإستخدام .

- الخسائر التشغيلية الأولية ، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل.

3. تملك أصل غير ملموس من خلال إندماج الأعمال.

تقاس تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم تملكه كجزء من إندماج الأعمال وكما هو محدد في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "إندماج الأعمال" ، بالقيمة العادلة له في تاريخ الشراء ويتم الإعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل منفصل عن الشهرة إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل مستقل عن الشهرة .

4. شراء أصل غير ملموس بمبادلتته بأصل ملموس أو أصل مالي آخر.

عند امتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية مبادلة ، يقاس الأصل غير الملموس المشتري بقيمته

العادلة ، إلا إذا :

أ- كانت عملية التبادل تفتقر إلى الجوهر التجاري (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجارياً، وليس إلى وجود مجاملة أو علاقات مع البائع إلى ذلك الأصل).

ب- إذا كان لا يمكن قياس القيمة العادلة للأصل الملموس بموثوقية .

في حالة توافر أي من الحالتين أعلاه ، يتوجب قياس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة المسجلة الدفترية للأصل أو للأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

الإعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

Internally Generated Goodwill Assets

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الإعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصولاً غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الإعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد و التمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية .

يمكن بيان متطلبات المعيار بهذا الخصوص كما يلي :

1. يجب عدم الإعتراف بالشهرة المولدة داخلياً كأصل غير ملموس ، حيث يعتبر المعيار ان تحديد القيمة العادلة للشهرة ليس بالمتطلب الأساسي للإعتراف بها وتسجيلها، بل يعتبر المعيار ان قياس تكاليف إنشاء الشهرة داخلياً لا يمكن أن يتم بشكل موضوعي وموثوق ، وبالتالي يتوجب عدم الإعتراف بها.
2. يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخلياً ، والبيانات الإدارية المولدة داخلياً، وعناوين النشر المولدة داخلياً، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخلياً على أنها أصول غير ملموسة.

2 . 3 . 19 معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل Income Taxes

بشكل عام تقسم الفروق بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في معالجة الإيرادات والمصاريف إلى فئتين هما :

الفروق المؤقتة ، والتي تمثل الفروق في توقيت الإعتراف بالإيرادات والمصاريف بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية ، ومن الأمثلة على هذا النوع من الاختلافات إخضاع إيراد عقار مؤجر مقبوض إلى ضريبة الدخل في العام 2006 على سبيل المثال ، إلا إنه ضمن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي يتوجب الإعتراف بهذا الإيراد في العام 2007 . ففي بعض الدول تخضع بعض الدخول إلى ضريبة الدخل عند إستلام قيمتها نقداً في حين يعترف بهذا الدخل وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية حسب أساس الاستحقاق .

الفروق الدائمة ، والتي تمثل فروقاً دائمة بين المحاسبة المالية والتشريعات الضريبية في الإعراف ببعض الإيرادات والمصاريف . فهناك بعض الدول تقوم على سبيل المثال بعدم الإعراف ببعض المصاريف على الإطلاق وتقوم بإعفاء بعض الإيرادات من ضريبة الدخل بشكل دائم لأسباب اقتصادية أو اجتماعية في حين تكون هذه المصاريف واجبة التنزيل وتكون الدخل تمثل إيراداً يجب الإعراف به وفق المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية .

هدف المعيار Objective

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (12) : " ضرائب الدخل " إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل ، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد وإحتساب مقدار ضريبة الدخل المستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة. كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الفروق بين الدخل المحاسبي المعد وفقاً لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والدخل الخاضع إلى الضريبة ، ويعالج المعيار الفروق الدائمة والفروق المؤقتة بينهما .

نطاق المعيار Scope

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل . وتشمل ضرائب الدخل كافة الضرائب المحلية والاجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة إلى الضريبة . كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب أخرى مثل الضرائب المحتجزة Withholding taxes والواجب دفعها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة الأم .
لايغطي هذا المعيار :

1. المحاسبة عن المنح الحكومية (تعالج في المعيار رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") .

2. الحسومات الضريبية لتشجيع الإستثمار ، الا انه يتعامل مع المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تظهر عن مثل هذه المنح والحسومات الضريبية.

متطلبات المعيار الرئيسة

المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل: Accounting for Income Tax

هناك طريقتان لمعالجة الضرائب المؤجلة هما: طريقة المركز المالي أو الإلتزام الضريبي The Liability Tax Method ، وطريقة قائمة الدخل أو طريقة الضرائب المؤجلة The Deferred Tax Method. يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي والتي تتبنى منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروق الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية من خلال الأصول والإلتزامات حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروق المؤقتة سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة وتنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية وستنعكس خلال الفترات القادمة من خلال إيجاد الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة .

في حين منع المعيار إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروق التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل .
الإعتراف بالإلتزامات والأصول الجارية :

1. إذا كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن ضريبة دخل الفترة الحالية والفترات السابقة أقل من ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية ، فيجب الإعتراف بالفرق كمطلوبات . أما في حالة كان المبلغ المدفوع أو مستحق الدفع للدولة عن الفترة الحالية والفترات السابقة أكبر من مبلغ ضريبة الدخل المحسوبة وفق المحاسبة المالية ، فيعترف بالزيادة كأصل (ضريبة مدفوعة مقدماً) .

2. كما يعترف بالمنافع المتعلقة بالخسارة الضريبية كأصل اذا كان بالامكان إستخدامها بأثر رجعي لاستعادة ضريبة دفعت بفترات سابقة (تدوير الخسارة إلى الخلف) أو يمكن إستخدامها خلال الفترات القادمة (تدوير الخسارة إلى الأمام). ويشترط المعيار للإعتراف بالخسارة كأصل ضريبي في حالة تدويرها إلى الأمام ، وعدم امكانية تدويرها إلى الخلف أن يكون لدى المنشأة شبه تأكد من الإفادة من تلك الخسارة المدورة خلال الفترات التالية ، وذلك عن طريق وجود توقعات شبه مؤكدة باحتمالية تحقيق المنشأة لأرباح في المستقبل وبالقدر الذي يكفي لامتصاص هذه الخسارة.

الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة :

الفروق المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة :

1. يجب الإعتراف بالمطلوبات الضريبية لجميع الفروق الضريبية المؤقتة ، الا ان المعيار استثنى الحالتين

التاليتين من عملية الإعتراف بالفروق المؤقتة كمطلوبات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2007) :

أ - في حالة الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن شهرة لاتعترف السلطة الضريبية باطفاؤها .

ب - في حالة الإلتزامات الضريبية المؤجلة الناجمة عن الإعتراف الأولي بأصل أو إلتزام في عملية تتميز بانها :

- ليست اندماج أعمال .

- عدم تأثير العملية عند حدوثها على أي من الربح المحاسبي أو الدخل الخاضع إلى الضريبة .

اما الفروق الضريبية المؤقتة المتعلقة بالإستثمارات في الشركات التابعة أو الفروع أو الشركات الزميلة ،

والحصص في المنشآت الخاضعة إلى السيطرة المشتركة ، فإنه يجب الإعتراف بالإلتزام الضريبي المؤجل المتعلق

بها .

وتجدر الاشارة إلى ان بعض الفروق المؤقتة تنتج عندما يتم شمول بنود الإيرادات والدخل

والمصاريف في إحتساب الربح المحاسبي في فترة معينة ، في حين يتم شمول هذه البنود في إحتساب الربح

الخاضع إلى الضريبة في فترة مختلفة . وتسمى هذه الفروق بالفروق المؤقتة الناجمة عن فروق التوقيت .

قياس الأصول والإلتزامات الضريبية : Measurement of tax assets and liabilities أ- يجب قياس

الأصول و الإلتزامات الضريبية المتعلقة في الفترات الحالية والسابقة بالمبلغ القابل للاسترداد من الجهات

الضريبية أو المتوقع دفعة إلى الضريبة بحيث تستخدم معدلات و قوانين الضريبة السائدة بتاريخ المركز المالي

.

ب - في حال توقع تغير معدلات الضريبة على الدخل خلال الفترات القادمة عن المعدلات السائدة خلال

الفترات الحالية أو الماضية فيجب في هذه الحالة قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة بإستخدام

معدلات الضرائب المتوقع أن تكون سائدة في الفترة التي يتحقق فيها الأصل الضريبي المؤجل أو يسدد الإلتزام

الضريبي المؤجل .

الإعتراف بالضريبة الحالية و المؤجلة : Recognition of current and deferred tax

يتوجب الإعتراف بالضرائب المؤجلة كدخل أو مصروف و تضمينها بالربح أو الخسارة لقائمة الدخل إلا أنه يستثنى من ذلك ما يلي :

1. الدخل أو الأرباح التي لا تظهر محاسبيا بقائمة الدخل بل يتم الإعتراف بها بحقوق الملكية مباشرة ومن الأمثلة عليها:

- تصحيح أخطاء سنوات سابقة .
- فروق إعادة تقييم الممتلكات و المصانع و المعدات بموجب معيار رقم (16) .
- 2. اندماج أعمال بطريقة التملك .

العرض: Presentation

الأصول و الإلتزامات الضريبية - المقاصة Offset

1. يجب إظهار الأصول و الإلتزامات الضريبية في المركز المالي بشكل مستقل عن الأصول و الإلتزامات الأخرى لدى الشركة .

2. في حالة وجود رصيد جاري لأصل ضريبي مؤجل و رصيد لإلتزام ضريبي مؤجل فانه يجوز عمل تقاص بينهما و إظهار الصافي شريطة توافر التالي:

- أن يكون هناك حق قانوني للمنشأة في إجراء تلك المقاصة ، ويكون عادة للمنشأة حق قانوني في إجراء التقاص بين الأصل الضريبي الجاري مع الإلتزام الضريبي الجاري عندما يعود إلى ضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو استلام مبلغ صافي واحد.

- أن يكون في نية المنشأة تسوية المبلغ المتعلق بتلك الأصول والإلتزامات الضريبية على أساس الصافي ، أو يكون بإمكانها الإفادة وتنزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الإلتزام الضريبي .

- كانت الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي :

أ- نفس دخل المنشأة الخاضع إلى الضريبة .أو

ب- منشآت مختلفة خاضعة إلى الضريبة ترغب إما في تسديد الإلتزامات الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي أو جعل الأصول الضريبية تتحقق و سداد الإلتزامات معا في نفس الوقت و في كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري استرداد أو سداد لمبالغ جوهرية من الإلتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة .

يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة (الناتجة عن الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي) ، الفروق الضريبية الدائمة تمثل فروقاً دائمة بين المحاسبة المالية و التشريعات الضريبية ، في الإعتراف ببعض الإيرادات و المصاريف ، إلى ذلك ليس لها معالجة محاسبية لأنها غير مقبولة ضريبياً على الإطلاق ، أما بالنسبة للفروق الضريبية المؤقتة فهي ناتجة عن الفروق في توقيت الإعتراف بالإيرادات و المصاريف بين المحاسبة المالية و التشريعات الضريبية .

كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل إستخدام طريقة الإلتزام الضريبي ، والتي تبني منهج قائمة المركز المالي من خلال المحاسبة عن الفروق الضريبية المؤقتة بين المتطلبات المحاسبية والأسس الضريبية ، من خلال الأصول والإلتزامات حيث تعترف هذه الطريقة بجميع الآثار الضريبية للفروق المؤقتة ، سواء تلك التي نشأت في سنوات سابقة و تنعكس في الفترة الحالية أو تلك التي تنشأ في الفترة الحالية و ستنعكس خلال الفترات القادمة ، من خلال إيجاد الفروق المؤقتة بين القيمة الدفترية المسجلة للأصل والأساس الضريبي للأصل شريطة تقدير قيمة الأصول بموثوقية مناسبة .

في حين منع المعيار إستخدام طريقة التأجيل التي تقوم على المحاسبة عن فروق التوقيت بين المتطلبات المحاسبية والضريبية للإيرادات والمصاريف أي تبني منهج قائمة الدخل .

وحسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل يتم قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة ، و في حال إختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة يتم تطبيق متوسط معدلات الضريبة ، كما يتطلب المعيار إظهار الأصول و الإلتزامات الضريبية في المركز المالي بشكل مستقل عن الأصول و الإلتزامات الأخرى لدى الشركة .

كما يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل بإجراء مقاصة بين الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة و إظهار الصافي شريطة توافر ما يلي :

- أن يكون هناك حق قانوني للمنشأة في إجراء تلك المقاصة ، أي ضرائب دخل فرضت من قبل نفس السلطة الضريبية وتكون السلطة الضريبية تسمح بدفع أو إستلام مبلغ صافي واحد.

- أن يكون في نية المنشأة تسوية المبلغ المتعلق بتلك الأصول والإلتزامات الضريبية على أساس الصافي ، أو يكون بإمكانها الإفادة وتنزيل الأصل الضريبي في نفس الفترة المالية التي سيستحق فيها الإلتزام الضريبي .

- كانت الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة تتعلق بضرائب دخل مفروضة من نفس الهيئات الضريبية على ما يلي :

أ- نفس دخل المنشأة الخاضع إلى الضريبة .أو

ب- منشآت مختلفة خاضعة إلى الضريبة ترغب إما في تسديد الإلتزامات الحالية والأصول الضريبية الحالية على أساس الصافي أو جعل الأصول الضريبية تتحقق وسداد الإلتزامات معا في نفس الوقت و في كل فترة مالية قادمة يتوقع أن يجري إسترداد أو سداد لمبالغ جوهرية من الإلتزامات و الأصول الضريبية المؤجلة .

و نتيجة تزايد عدد الشركات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في الأردن ، و دخول شركات أجنبية تتبنى وتطبق معايير المحاسبة الدولية ، و نتيجة إحتساب الربح الضريبي وفق التشريعات الضريبية ، فقد أدى ذلك إلى وجود فجوة كبيرة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي ، نتجت عنها فروق ضريبية دائمة و فروق ضريبية مؤقتة ، و هذه الفروق يتم معالجتها وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الإيرادات و النفقات من الناحية الضريبية و كذلك تحديد الإيرادات و النفقات من الناحية المحاسبية ، وذلك من خلال المقارنة بين التشريعات الضريبية في الأردن و متطلبات معايير المحاسبة الدولية . و قد تم إختيار هذا الموضوع لما له من الأهمية في الوقت الحاضر حيث سيتم التطرق إلى بنود كثيرة للوقوف على الربح الضريبي و الربح المحاسبي ، وذلك سيكون له تأثير على النواحي الإستثمارية و على إيرادات الدولة من الضرائب، و زيادة الثقة بين المكلفين و دائرة ضريبة الدخل و المبيعات .

2 . 4 . 4 الدراسات ذات الصلة

2 . 4 . 1 دراسات باللغة العربية

أجرى (أبو رمان ، 2000) دراسة بعنوان " إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط مع دراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في الأردن "

بينت هذه الدراسة المشكلات التي تواجه الشركات دولية النشاط من حيث القياس الضريبي مما يتطلب وجود قواعد و أسس تحقق التوازن في المصالح فيما بين الشركة الأم و شركاتها التابعة و فروعها من ناحية و مصالح الدولة المصدرة و الدولة المضيفه للإستثمارات من ناحية أخرى .

وقد تم التطرق في الدراسة إلى مايلي :

1 . التخطيط و القياس الضريبي إلى الربح في الشركات دولية النشاط .

2 . أسس و مشكلات تحديد الربح الضريبي للشركات دولية النشاط العاملة في الأردن .

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج عديدة و منها إرتفاع معدلات الضرائب في الدول المضيفه مما يدعو الشركات دولية النشاط إلى نقل أرباحها إلى دول ذات معدلات ضريبية متدنية ، عدم إستقرار التشريعات الضريبية للدول المضيفه و تعسف الإدارة الضريبية لعدم وجود قوانين و معايير وأنظمة و تعليمات صريحة لقياس الربح الضريبي للشركات دولية النشاط ، كما أبرزت الدراسة إن الشركات دولية النشاط تواجه أنواعاً مختلفة من الضرائب مثل الضريبة على دخل الشركة ، ضريبة المبيعات ، ضريبة القيمة المضافة ، الضرائب الجمركية ، و الضرائب على الأرباح المحتجزة .

أما دراسة (المشاعله، 2000) بعنوان : " مدى التوافق بين معايير المحاسبه الدولييه وقانون ضريبه الدخل "

إستهدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين أربعه معايير محاسبية دولية وقانون ضرائب الدخل الأردني

،وهذه المعايير هي (البضاعة أو المخزون ، وعقود الإنشاءات ، ومحاسبه الاستهلاك ، والتأجير التمويلي)

وذلك من خلال دراسة الإطار النظري لهذه المعايير ومتطلبات قانون ضريبه الدخل ، وقد تم توزيع استبانته صممت لتحقيق أهداف الدراسة على أفراد العينة المتألفة من مقدري ضريبه الدخل ، ومدققي الحسابات .

توصلت الدراسة إلى أهمية تعديل التشريع الخاص بضريبة الدخل بحيث يتم التوصل إلى صيغة توفيقية مع معايير المحاسبة الدولية لسرعة البت في قضايا المكلفين الذين يمسون حسابات مستندة إلى تلك المعايير .

أما دراسة (خشارمة، 2002) بعنوان : " مدى توافق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (14) لسنة 1995 مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً " .

إستهدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مع نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (57) لسنة 1985 ، والقانون المعدل له رقم (14) لسنة 1995 ، وأثر ذلك على حماية الصناعات المحلية وعلى توجية الإستثمارات نحو القطاعات المرغوب فيها .

وخلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد توافق بين نصوص قانون ضريبة الدخل والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مع وجود إستثناءات محدودة كان التوافق فيها جزئياً . وأوصى الباحث بأن يقوم المختصون والمشرعون بتعديل بعض مواد وفقرات وبنود قانون ضريبة الدخل التي لا تتوافر فيها حالة التوافق الكامل مع بعض المبادئ المحاسبية كمبدأ الاستمرارية، ومبدأ الفترة المحاسبية .

وقام (عفانة، 2002) بدراسة بعنوان " العوامل المؤثرة على قرار مقدري ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن " .

إستهدفت الدراسة التعرف إلى العوامل المؤثرة في قرار مقدر ضريبة الدخل عندما يتم مسك حسابات أصولية ، وكذلك قياس مدى تأثير كل عامل في قرار مقدر ضريبة الدخل، والتعرف إلى الإجراءات التي يقوم بها مقدر الضريبة في حال مسك حسابات أصولية من أجل تقدير الضريبة ، وفحص حسابات المكلفين .

قام الباحث بتصميم إستبانة في ضوء متغيرات الدراسة ، وهي نموذج موحد إلى مقدري ضريبة الدخل جميعهم، والذين يشكلون مجتمع الدراسة ،

حيث يمثلون عددا من المقدرين في مديريات ضريبة الدخل المختلفة في الأردن ، موزعين على : مدينة عمان وعددهم (482) مقدراً ، وبقية المحافظات وعددهم (149) مقدراً ، ليصبح المجموع العام لمجتمع الدراسة (631) مقدراً.

خلصت الدراسة إلى النتائج الآتية ، هناك أثر واضح للمتغيرات المفترضة في قرار مقدر الضريبة في حال مسك حسابات أصولية ، ويعد هذا أساساً موضوعياً للتقدير، في حين يظهر أن قرار المقدر يتأثر بمجموعة من العوامل الأخرى تتسم بعدم الموضوعية ، إن توافر إلى معلومات الدقيقة والواضحة عن نشاط المكلف لازم للحد من التأثير في قرار المقدر عند مسك دفاتر أصولية ، قرارات السنوات السابقة هي أكثر المتغيرات صدقا وثباتا من خلال إجماع مقدري ضريبة الدخل ، وذلك بسبب إتجاهات ديوان المحاسبة ، وسياسة إدارة التحصيل في دائرة الضريبة.

قانون ضريبة الدخل الأردني يخالف توصيات معايير المحاسبة الدولية بصورة واضحة ، مثل محاولة رفض الإعتراف بالمخصصات حيث يعتبرها القانون توزيعاً إلى الربح وليس عبئاً عليه كما تنص معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن قانون ضريبة الدخل الأردني يوافق أحيانا معايير المحاسبة الدولية من خلال تأكيده على ضرورة تحديد سعر الصرف في العمليات التي تتم بعملات غير وطنية ، ويقر قانون ضريبة الدخل بهذه الفروق كمصروفات أو إيرادات.

أما دراسة (العبادي ، 2003) بعنوان " مدى مواءمة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية " .

إستهدفت هذه الدراسة التعرف بمفهوم معايير المحاسبة الدولية و تفسيراتها و تطبيقاتها ، و التعرف بقوانين ضريبة الدخل ، المتمثلة في القانون المعدل رقم (14) لسنة 1995 ، والقانون المعدل رقم (25) لسنة 2001 ، و القانون المؤقت رقم (39) لسنة 2003 و دراسة و تحليل مدى التوافق بين مواد قوانين ضريبة الدخل و متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

قام الباحث بتصميم إستبانة في ضوء متغيرات الدراسة ، وقام بتوزيع (100) إستبانة على عينة من مقدري ضريبة الدخل و مدققي الحسابات البالغ عددهم (1062) مقدراً و مدققاً .

توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد توافق بين مواد قوانين ضريبة الدخل و متطلبات معايير المحاسبة الدولية في كثير من المواضيع و بالتالي سيكون هناك إختلاف كبير بين الريح المحاسبي و الريح الضريبي . و دراسة (نور والحجاوي،2003) بعنوان : "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق " .

إستهدفت الدراسة إلى إبراز مدى التوافق من عدمه بين البيئة الأردنية ومعايير المحاسبة الدولية، وتحديد دور الجامعات والمؤسسات العلمية الأخرى في تحقيق هذا التوافق ، ومدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الأردنية ، وما هو دور الشركات ومكاتب التدقيق والجهات الأخرى في تطبيق المعايير الدولية .

ولتحقيق أهداف الدراسة وضع الباحثان الفروض الآتية : لا تفي البيئة الأردنية بمتطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ، كما لا تفي البيئة الأردنية بمتطلبات التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية ، وتتباين البيئة الأردنية في الإيفاء بمتطلبات التوافق والإيفاء بمتطلبات التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية . توصلت الدراسة إلى أن للمعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في قياس السلوك الإقتصادي لمنظمات الأعمال وتحديد النتائج ، وبالتالي تحديد أسعار الأسهم الشركات في أسواق المال ، وتوزيع الثروة بين أفراد المجتمع . كما توصلت إلى أن توافق البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد ، أمامه معوقات وصعوبات ، وتترتب على ذلك نتائج وإنعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية . و دراسة (بركات،2004) بعنوان : " دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي - حالة الأردن " .

بما أن المشرع الأردني قد اعتمد تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد البيانات المالية للشركات الأردنية ضمن متطلبات قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997، والمعدل بالقانون رقم 40 لسنة 2002، وضمن متطلبات قانون الأوراق المالية رقم 76 لسنة 2002 ، للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية ، وبموجب التعليمات رقم (1) لسنة 1998 ، ونظرا لما تطلبتة اتفاقية تجارة الخدمات (GATS) من ضرورة قيام الدول العربية باعتماد معايير المحاسبة الدولية كأساس للإعتراف المهني التبادل بين الدول الأعضاء في إعداد معايير وطنية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية .

لذا إستهدفت هذه الدراسة إلى تحديد أو بيان دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة في العالم العربي ، حيث إن ممارسة مهنة المحاسبة إلى وقتنا هذا تعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في ظل غياب دليل أو إرشاد للتوافق المحاسبي بشأن المعالجات المحاسبية في العديد من الدول العربية ، مع دراسة حالة المملكة الأردنية في ظل اعتمادها لمعايير المحاسبة الدولية .

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها : إلتزام الشركات المساهمة العامة المقيدة في بورصة الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية .

أما دراسة (اللوزي والمومني،2004) بعنوان : "دور الحوافز والإجراءات الضريبية في تشجيع الإستثمارات في الأردن _ دراسة ميدانية لأراء المستثمرين في مؤسسة المدن الصناعية " .

عرفت الدراسة الحوافز بأنها عملية إحداث آثار ايجابية تدفع رأس المال الأجنبي والمحلي إلى الإقدام للإفادة منها .

فالمستثمر يوازن بين العائد المحتمل للاستثمار والمخاطر التي يتحملها في سبيل الحصول على هذا العائد.

لذا إستهدفت الدراسة إلى التعرف على دور الحوافز الضريبية التشجيعية ، والإجراءات الإدارية الضريبية ، في تشجيع الاستثمار من وجهة نظر المستثمرين في مؤسسة المستثمرين الصناعية ، من خلال معرفة آرائهم في حوافز الإعفاء من ضريبة الدخل وحوافز الإعفاء من رسوم الاستيراد ، ومعرفة آرائهم في إجراءات الحصول على الحوافز الضريبية . وكذلك إجراءات دائرة ضريبة الدخل في التعامل مع المستثمرين .

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية بين ما يقدم من حوافز ضريبية وتشجيع الإستثمار ، وأيضاً هناك علاقة بين مدى سهولة الإجراءات الإدارية الضريبية وتشجيع الإستثمار.

و دراسة (صيام ،2005) بعنوان : "إيجابيات ومعوقات تطبيق المحاسبة الدولية في الأردن " .

إستهدفت الدراسة إلى استعراض فكرة تدويل المعايير المحاسبية والعوامل التي دعت إلى وجود معايير محاسبية دولية ، واستعراض الهيئات التي تعمل على إعداد المعايير المحاسبية سواء على المستوى الإقليمي أو الدولي ،

كما هدفت إلى التعرف على درجة تأييد القائمين على مهنة المحاسبة للإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن ، والإيجابيات التي يمكن تحقيقها ، والمعوقات التي تحد من الإلتزام بتطبيق هذه المعايير في الأردن. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانته وزعت على ثلاث فئات من الفئات القائمة على مهنة المحاسبة وهي : فئة الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس في الجامعات) ، وفئة مدققي الحسابات الخارجيين ، وفئة المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

توصلت الدراسة إلى أن هناك تاييدا كبيرا للإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن لما لهذا التطبيق من إيجابيات ، كما توصلت إلى أن هناك معوقات تحد من الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، مثل إختلاف الظروف الإقتصادية والإجتماعية والثقافية والحضارية ، والتفاوت في المفاهيم والسلوكيات والقيم السائدة ، وإختلاف القوانين والتشريعات ، والتفاوت في دور الهيئات والجمعيات المهنية المناط بها الإشراف على مهنة المحاسبة .

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

إستهدفت الدراسة بوجه عام إلى دراسة وتحليل قواعد المحاسبة عن ضرائب الدخل طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية ومدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية ، من خلال دراسة وتحليل طرق المحاسبة عن ضرائب الدخل في اليمن ، و القيام بدراسة تحليلية مقارنة لمعايير المحاسبة الأمريكية الصادرة من (APB) و (FASB) ومقارنة المعيار الأمريكي رقم (109) بالمعيار الدولي المعدل رقم (12) . وكذلك التعرف على الإختلافات المؤقتة والدائمة بين الربح الضريبي ، ودراسة المشاكل المحاسبية التي يعاني منها النظام الضريبي اليمني ، ومدى إمكانية الأخذ بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) المتعلق بضرائب الدخل عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في اليمن .

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لتغطية الدراسة الميدانية ، وزعت على الفاحصين الضريبيين وعلى المحاسبين القانونيين .

توصلت الدراسة إلى أن النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية يعاني من العديد من المشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية والسلوكية ، كما توجد مجموعة من التدابير التي تسهم بدورها في تطوير النظام الضريبي الحالي ، ويمكن الأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) المعدل ، عند المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهوريه اليمنية .

و دراسة (النجداوي،2006) بعنوان : " الفجوة الضريبية في الأردن - بنيتها والعوامل المالية (المحاسبية) وغير المالية المؤدية لإحداثها وأثر قانون ضريبة الدخل في تضييقها " .

إستهدفت الدراسة إلى تحديد مدى وجود فجوة ضريبة في حالة الشركات المساهمة العامة (الشركات والبنوك) العاملة في الأردن ، وتوضيح بنية الفجوة الضريبية ، ومناقشة العوامل المؤدية إلى إحداث الفجوة الضريبية ، وتوضيح مدى مسؤولية كل جهة من الجهات ذات العلاقة بضريبة الدخل (المقدمون ،الإدارة الضريبية ، إدارة المكلف ، مدققو الحسابات القانونيون) في إحداث الفجوة الضريبية ، وكذلك دراسة التعديلات الأخيرة على قانون ضريبة الدخل رقم(57) لسنة 1985 للوقوف على مدى تأثيرها بإحداث الفجوة الضريبية . ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبانة لهذا الغرض وزعت على عينة الدراسة المذكورة أعلا .

توصلت من خلالها الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الفجوة الضريبية تعتبر ظاهرة ذات أهمية من وجهة نظر كافة فئات العينة ، وأن التعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية على الدخل المعلن وعلى الضريبة التي يقر بها المكلف في كشف التقدير الذاتي يسمى بالفجوة التي تعبر عن عدم ثقة المكلف بالدائرة (أي أن الدائرة لن تقبل التقديرات الواردة في كشف المكلف و بأن المكلف قد إلتزم بالتشريعات والقوانين الضريبية التي تقوم الدائرة بتطبيقها وأنه قد أعلن عن دخله الحقيقي وقدم البيانات التي تظهر ذلك) . كما توصلت الدراسة إلى أن جميع العوامل المالية وغير المالية ذات أهمية في إحداث الفجوة الضريبية ، إلا أن العوامل المتعلقة بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية هي أهم العوامل المؤدية إلى إحداث الفجوة الضريبية ، تليها العوامل المتعلقة بالإدارة الضريبية ، فالعوامل المتعلقة بمدققي الحسابات القانونية ، فالعوامل المتعلقة بإدارة المكلف ، فالعوامل المتعلقة بالقوانين الأخرى المنظمة لنشاطات المكلفين ، فالعوامل المتعلقة بمقدر ضريبة الدخل .

أما دراسة (المحارمة، 2009) بعنوان " أثر الحوافز والتشريعات الضريبية على تشجيع الاستثمار في المملكة الأردنية الهاشمية "

إستهدفت الدراسة إلى بيان أهمية الحوافز والخدمات والتشريعات الضريبية ومدى تأثيرها على الإستثمار في الأردن ، وهل العوائد التي تخسرها الدولة نتيجة إعفاء الشركات من الضرائب هي ذات أهمية وجدوى بالنسبة للمستثمرين ، وتحقق الأهداف المرجوة منها .

ولتحقيق أهداف الدراسة صممت إستبانة لهذا الغرض ووزعت على عينة الدراسة البالغة (416) شركة تعمل ضمن المناطق الصناعية في الأردن، وهذه العينة تمثل كل مجتمع الدراسة ، وقد تم إستثناء المناطق الصناعية المؤهلة بسبب الخصوصية لهذه المناطق من حيث الإعفاء من ضريبي الدخل والمبيعات . توصلت الدراسة إلى أن هناك دورا مهما للحوافز والخدمات التشريعية الضريبية في إستقطاب الإستثمارات سواء محلية أو أجنبية ، كما أن الخدمات الضريبية تأتي في المرتبة الأولى من حيث الأهمية التي يوليها المستثمرون للضرائب في صياغة توجهاتهم المستقبلية في إتخاذ القرار الإستثماري .

و قامت (القادري، 2009) بدراسة بعنوان " مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل " .

إستهدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

حيث قمت صياغة متطلبات المعيار على شكل بنود أدرجت في إستبانة و تم توزيعها على الشركات المساهمة العامة المطبقة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل في قطاعي الصناعة و البنوك . وبلغ عدد الشركات الصناعية المطبقة للمعيار (14) شركة من أصل (90) شركة و في قطاع البنوك (15) بنكاً مما يمثل قطاع البنوك كاملا ، كما تم توزيع الإستبانة على المحاسبين القانونيين لشركات العينة ، ليمت قياس مدى إلتزام الشركات بتطبيق المعيار ، و حيث تم إستخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات . و توصلت الدراسة إلى أن الشركات المساهمة العامة الأردنية لا تلتزم بشكل كافٍ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

أما دراسة (ميره، 2010) بعنوان "إمكانية تضييق الفجوة والفروق بين قانون ضرائب الدخل الليبي ومعايير التقارير المالية الدولية ، وأثرها على البيئة الإستثمارية "

إستهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تضييق الفجوة بين قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 من جهة ومعايير التقارير المالية الدولية من جهة أخرى ، وأثر ذلك على البيئة الإستثمارية الليبي .

ومن أجل تحقيق هدف هذه الدراسة ثم تصميم إستبانته وزعت على عينه الدراسة من المجتمع المتكون من الفاحصين الضريبيين والمحاسبين والمراجعين القانونيين ، والمديرين الماليين في الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي ، حيث وزعت (55) إستبانته للفاحصين الضريبيين شملت كل مجتمع الدراسة ، (66) إستبانته للمحاسبين ، المراجعين القانونيين من المجتمع البالغ عدده (200) و(10) إستبانته للمديرين الماليين في الشركات المدرجة في السوق المالي مثلت كل مجتمع الدراسة . وقد إستخدمت الدراسة العديد من الأساليب الإحصائية من خلال برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها

1 وجود مشاكل إدارية يواجهها قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 وإن هذه المشاكل لها أثر على البيئة الإستثمارية الليبي .

2 وجود مشاكل محاسبية يواجهها قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 وإن هذه المشاكل لها أثرها على البيئة الإستثمارية الليبي .

3 وجود فروق دائمه ومؤقتة بين قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 ومعايير التقارير المالية الدولية وإن هذه الفروق لها أثرها على البيئة الإستثمارية الليبي .

2 . 4 . 2 دراسات باللغة الإنجليزية

أجريت دراسة (Pedwell، 2000) " Influence of Accounting on Tax Court Decisions:An Empirical Analysis" بعنوان " تأثيرات المحاسبة على قرارات محكمة الضرائب " .

حيث أظهرت الدراسة مدى تأثير مبادئ المحاسبة على قرارات محكمة الضرائب ، وذلك من خلال تقييم مدى ملاءمة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تحديد الدخل للأغراض الضريبية ، و في غياب التوجه المناسب في قوانين ضريبة الدخل حول كيفية احتساب الدخل لأغراض الضريبة ، فإن الدراسة تكشف درجة تأثير المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على تحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة ، كما أنه من المحتمل أن يتم كسب قضية مقامة ضد ضريبة الدخل وذلك من خلال إستخدام المبادئ المحاسبية .

وقد بينت الدراسة من خلال تحليل نتائج 320 قضية طوال عقدين سابقين كانت في المحاكم ، فقد كانت نتائجها لصالح دافعي الضرائب ، وذلك بسبب التأثير الإيجابي لإستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وقد أشارت الدراسة كذلك إلى أنه عندما تكون الشروط في قانون ضريبة الدخل غامضة ، فإن معدل نجاح القضايا المعتمدة على المبادئ المحاسبية قد يتراجع ، و حيث أظهرت النتائج أن ملاءمة المبادئ المحاسبية تكون طريقة قاصرة .

وقد أشار الباحث في نهاية الدراسة إلى أنه لا بد من بحث هذا الموضوع بشكل أفضل مستقبلاً ، نظراً لأن المبادئ المحاسبية العامة و تطبيقاتها بشكل صحيح لا يبدو ناجحاً في محاكم الإستئناف حيث أن ملاءمة المبادئ المحاسبية تتراجع مع مرور الوقت .

أما دراسة (Guenther & Sansing، 2000) " Valuation of The Firm in The Presence of " بعنوان " Temporary Book Tax Differences : The Role of Deferred Tax and Liabilities " تقييم الشركة في وجود فروق ضريبية مؤقتة " .

إستهدفت هذه الدراسة إلى بحث قيمة الشركة في حالة وجود الإختلافات المؤقتة بين الإعتراف بالإيرادات و النفقات و التقرير عنها للأغراض الضريبية و المالية ، و عرض القيم الدفترية للأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة على أساس الأصول و الإلتزامات داخل تقديرات التدفقات النقدية بعد الضريبة التي تقوم على القيمة السوقية للشركة ، و تفرض ما إذا كانت الإقتطاعات الضريبية تستخدم الأساس النقدي أو أساس القيمة الحالية المتلازمة للتدفقات النقدية المستقبلية للأصول و الإلتزامات المسجلة ، و من ثم تسجل مبالغ الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها التي سوف تنعكس في فترات مستقبلية .

و أظهرت الدراسة أنه في بعض الحالات تختلف القيم الدفترية للأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة عن تلك القيم السوقية ، و يتوقف تقييم الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة على التوقعات المستقبلية لحسابات الضرائب المؤجلة المنعكسة ، و حيث إن ظهور الإلتزام الضريبي يدفع إلى إستخدام طرق الإستهلاك المختلفة للأغراض الدفترية و الضريبية ، و أن مخصص التقييم يلائم تماما إستراتيجية إعادة الإستثمار المضمونة ، و من ثم فإن الإلتزام الضريبي المؤجل لا ينعكس أبدا ، و أظهرت الدراسة أيضا أن الضرائب المؤجلة لاتضمن القيمة للشركة (قيمة الشركة) ، و إنما تؤثر في الأرباح و تزودنا بإلى معلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية و الجارية ، كما أظهرت الدراسة إن إستخدام الإستهلاك الضريبي المعجل يضمن التدفق النقدي و القدرة لأخذ الإقتطاع الضريبي عاجلا من حياة الأصل أكثر من السنوات الأخيرة ، سوف يؤدي إلى زيادة القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشركة إلى الحد الأعلى .

أما دراسة (Martin، 2001) " SFAS 109 Accounting For Income Taxes : An Overview with Examples " بعنوان " معيار المحاسبة المالية رقم (109) ضرائب الدخل نظرة عامة مع الأمثلة " .

إستهدفت هذه الدراسة إلى معرفة الإهتمام الذي نالته محاسبة ضرائب الدخل ، و كان بين معايير المحاسبة المالية (SFAS) رقم 109 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إعلان جديد للمساعدة في تبسيط مجال محاسبة ضرائب الدخل و جعلها أسهل على المكلفين كي تنسجم و تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) ، و هدفت أيضا إلى جعل المكلفين أكثر إنسجاما و توافقا مع القرارات و التصريحات التي تكون صعبه و معقده الفهم على نحو كبير ، وقد حاول مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن يقلل من الإحباط و الخطورة من خلال إصدار المعيار رقم 109 ليحل محل المعيار رقم 96 من معايير المحاسبة المالية ، وهدفت إلى توضيح مجموعة من التعاريف المتعلقة بضرائب السنة الحالية القابلة للدفع ، أو التسديد و الإعتراف بالإلتزامات والأصول الضريبية المؤجلة .

و أظهرت الدراسة أن المعيار رقم 109 هو محأولة لتبسيط و تحديث محاسبة ضرائب الدخل و أن هناك العديد من الخطوات لحساب ضريبة الدخل المؤجلة .

أما دراسة (Abdul Manaf et)، 2005، " The Determination of Malaysian Tax Payers " Compliance Attitudes بعنوان " تحديد دافعي الضرائب الماليزيين إمتثال المواقف " .

إستهدفت هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة في الإلتزام الضريبي لدافع الضريبة الماليزي، وتم ذلك من خلال تطوير إستبانة جاء الجزء الأول منها لقياس مدى معرفة دافعي الضريبة الماليزيين بقانون الضريبة ، ومدى إعتقادهم بعدالة النظام الضريبي، وجاء الجزء الثاني لقياس مدى تأثير العوامل الديموغرافية المرتبطة بهم ، وقد تم توزيع الإستبانة على عينه عشوائية مكونه من (750) فرداً ، تم إسترداد (179) منها ، أي ما نسبته (24%) تقريباً ، إستخدمت الدراسة نموذج (ANOVA) الإحصائي .

خلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين عدالة النظام الضريبي وفهم القانون والحوافز الضريبية وبين إلتزام المكلف بدفع الضريبة ، كما أن هناك تأثيراً قوياً للعوامل الديموغرافية في مدى الإلتزام الضريبي.

و دراسة (Schoen،2005) "The Odd Couple : A Common Future for Finance and Tax Accounting" بعنوان " الإقتران الشاذ : مستقبل مشترك للمحاسبة المالية و المحاسبة الضريبية " .

الاقتران الشاذ بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية نوقش على نطاق واسع في مختلف البلدان وعلى الصعيد الدولي كذلك ، فبينما نلاحظ ان هناك اتجاهاً متزايداً في المملكة المتحدة والولايات المتحدة لتعزيز الصلة بين قياس ضريبة الدخل والقياس المحاسبي المالي . نجد في ألمانيا انه قد اصبح هناك ميل إلى تخفيض الاعتماد الذي كان في السابق على المحاسبة الضريبية في القواعد التجارية ، اما في داخل المجموعة الأوربية فيعتقد ان معايير الإبلاغ المالي الدولية تشكل نقطة مشتركة لقاعدة ضريبية موحدة . وفي سياق تقليل الصراعات الدولية ، فان وجود مجموعة مشتركة من القواعد المحاسبية المالية سوف تكون مفيدة في ذلك . وفي ظل هذه الخلفية تحأول الدراسة معالجة مسألة ما إذا كان بالإمكان للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية أن يجتمعا معا في المستقبل .

توصلت الدراسة إلى استنتاج انه لا توجد إختلافات أساسية بين منطق قياس إلى معلومات التجارية والضرائب المفروضة على الدخل ، حيث تسعى معايير المحاسبة المالية إلى حماية المستثمر أو الدائن من خلال توافر السيولة الكافية ، إلى ذلك تم التركيز على القيمة العادلة كما هو منصوص عليها في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية .

كما توصلت الدراسة إلى أن الأهداف المختلفة للضرائب والمحاسبة المالية تؤدي إلى التخوف من تشويه القرارات الفردية من قبل المديرين عند إعداد حسابات المؤسسات المختلفة .

ومن جهة أخرى يمكن القول بأن تقارب وإلتزام محاسبة الضرائب مع المحاسبة المالية يؤدي إلى حل الصراع بين السياسيين والمديرين والحد من القواعد والتشريعات التي تؤدي إلى إتخاذ القرارات المتطرفة ، وفي هذا المجال فإن وجود معايير محاسبية مالية مشتركة يكون لها أثر كبير في تخفيض تكلفة الامتثال والمخاطر.

أما دراسة (2006،Al-khoury & Bdour) " Tax Practitioners` Perceptions of The Reasons Jordanian Taxpayers Seek Professional Income Tax Assistance" بعنوان " التصورات لأسباب

حصول دافعي الضرائب في الأردن على خدمات ضريبية متخصصة " .

إستهدفت هذه الدراسة التعرف على الأسباب التي تدفع مكلفي ضريبة الدخل في الأردن إلى الحصول على خدمات ضريبية متخصصة تتمثل في مساعدات وإستشارات ونصائح مهنية مختلفة ، إضافة إلى التعرف على الدور الذي يلعبه محاسبو الضريبة في منع التهرب الضريبي في الأردن.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم توزيع إستبانته على (200) مدقق يعملون في شركات تدقيق تقدم خدمات أخرى بالإضافة إلى تدقيق الحسابات ، تمت إستعادة (131) إستبانته منها أي ما نسبته (65.5%) . وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

أهمية الدراسة عن المحاسبين الضريبيين ودورهم في تكامل البيئة الضريبية من خلال علاقتهم مع دافعي الضرائب ، وأظهرت الدراسة أن أهم الأسباب التي تدفع المكلفين إلى الإستعانة بمحاسبى الضريبة تتمثل في رغبة المكلفين في تجنب العقوبات الضريبة بالإضافة إلى الإستعانة بالخبرة الكبيرة من قبل محاسبى الضريبة بالقوانين الضريبية ، إضافة إلى محاولة تخفيض مبلغ الضريبة المستحق على المكلفين ، حيث أظهرت الدراسة أن هناك علاقة بين رأي المحاسب الضريبي المؤيد للمكلف وتجنب تعرض المكلفين إلى عقوبات ضريبية مختلفة.

و دراسة (Haverals,2007) IAS / IFRS In Belgium : Quantitative Analysis of The Impact On "The Tax Burden of Companies" بعنوان " التحليل الكمي لأثر العبء الضريبي للشركات البلجيكية

نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لتقارير المالية " .

إستهدفت الدراسة إلى القيام بتحليل كمي لأثر العبء الضريبي للشركات البلجيكية نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية ضمن إطار الإتحاد الأوربي واعتماده لهذه المعايير الدولية، حيث تهدف المفوضية الأوربية إلى إنشاء قاعدة مشتركة إلى ضريبة الشركات (ضريبة موحدة) .

توصلت الدراسة إلى أن تأثير كل من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية يكون على نحو فعال وكبير على العبء الضريبي للشركات البلجيكية ولكن تأثيرها ليس ثابتا وموحدا لقطاعات الأعمال المتنوعة. ففي بعض القطاعات كقطاع البناء والسيارات والتي لديها خبرة أكثر بالاعباء الضريبية، يكون لتطبيق المعايير الدولية فعالية وتأثير أكبر من غيرها من القطاعات.

وعلى الصعيد الأوربي فان معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية لها تأثير أكبر فعالية على الأعباء الضريبية للشركات المختارة في العينة، والمتوقع لتوسيع القاعدة الضريبية يمكن ان تشكل خفضا في معدل ضريبة الدخل على الشركات دون تغيير العبء الشامل الفعال.

أما دراسة (Spengel & Oestreicher,2007) "Tax Harmonization in Europe The Determination of Corporat Taxable Income in The EU Member States" بعنوان " التنسيق

الضريبي في أوروبا في تحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة للشركات في الإتحاد الأوربي " .

إستهدفت الدراسة إلى بحث ودراسة ما اذا كان مفهوم معايير المحاسبة الدولية (المعايير الدولية للتقارير المالية) تفي وإلى اي مدى بمتطلبات قاعدة ضريبة الشركات المشتركة الموحدة بالنسبة للاتحاد الأوربي على نطاق أنشطة الشركات المتعددة الجنسيات، وعلى النحو الذي اقترحتة اللجنة الأوربية . وهدفت الدراسة ايضا إلى معرفة وتقدير النتائج الفعالة للأعباء الضريبية على مستويات الشركة في عينة مختارة من الدول الاعضاء في الاتحاد الأوربي ، وما اذا كانت المعايير الدولية للتقارير المالية تعتبر اداة لتحديد القاعدة الضريبية

توصلت الدراسة إلى ان هذه المعايير يمكن ان توفر عناصر مشتركة ومنسقة للقاعدة الضريبية في بعض المناطق، وخاصة وان المحاسبة الضريبية ما تزال تحتاج إلى متابعة ، إلى ذلك فإن المعايير الدولية للتقارير المالية باتجاهها الحالي لغرض حساب القيمة العادلة لا يمكن أن تكون قد اعتمدت لأغراض ضريبية .وإن الإنتقال إلى المحاسبة الضريبية على أساس المعايير الدولية للتقارير المالية يؤدي إلى تسوية الأثار وعلى نحو فعال للأعباء الضريبية للشركات.

و دراسة (Samaha & Stapleton, 2008) "Compliance with International Accounting Standard in A National Context _Some Empirical Evidence Form The Cairo & Alexandria Stock Exchange" بعنوان " الإمتثال إلى معايير المحاسبة الدولية في سياق و طني : بعض الأدلة التجريبية في بورصة القاهرة و الإسكندرية " .

إستهدفت الدراسة إلى قياس الإمتثال إلى معايير المحاسبة الدولية في سياق وطني ،مقدمة بعض الأدلة العملية من سوق الأوراق المالية في القاهرة والاسكندرية .

ولإختبار هدف الدراسة قام الباحثان بتحديد عينة من (281) شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية المصري ،لكشف وقياس التقارب ،والاثار المترتبة على التعليم ، والتدريب ، والضرائب ، وخصائص الشركة ، وعلى إمتثال إلى معايير الدولية للتقارير المالية .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها " : إن الإمتثال يرتبط بحجم التداول في أسهم الشركة ولا يرتبط بنوع الصناعة أو الوضع القانوني . ولتحقيق التقارب يجب ان يكون هناك تعليم وتدريب محاسبي ، وكذلك يجب ازالة الاثار السلبية إلى ضريبة الشركات.

أما دراسة (Khasawneh, et.al, 2008) " Income Tax Fairness and The Taxpayers' Compliance in Jordan" بعنوان " عدالة ضريبة الدخل و إمتثال دافعي الضرائب في الأردن .

إستهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك المكلفين بدفع ضريبة الدخل في الأردن لعدالة النظام الضريبي المطبق ومدى إلتزامهم وإنصياعهم إلى ذلك النظام والتعرف على أثر عدالة نظام ضريبة الدخل على درجة إنصياع وإلتزام المكلفين بدفع ضريبة الدخل في الأردن. وقد إستخدم الباحثون أسلوب الإستبانة حيث تم توزيع 275 إستبانة على 275 مكلفاً من مكلفي ضريبة الدخل في الأردن ، وتم إسترداد 246 إستبانة .

وخلصت الدراسة إلى أن المكلفين يدركون أن النظام الضريبي المطبق عادل وأن درجة إنصاعهم وإلتزامهم به عالية من وجهة نظرهم ، وأن لعدالة هذا النظام أثراً على درجة إنصاعهم وإلتزامهم بدفع الضريبة ولكن العدالة وحدها لا تفسر كل مقدار التغير الحاصل في درجة إنصاعهم وإلتزامهم بالنظام الضريبي ولكن توجد هناك عوامل أخرى لها دور في ذلك.

2 . 4 . 3 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

- 1 . قامت الدراسات السابقة بدراسة التشريعات الضريبية القديمة ، وحيث كان آخر تشريع ضريبي تمت دراسته (قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 39 لسنة 2003)، بينما جاءت هذه الدراسة لدراسة التشريعات الضريبية الجديدة (قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 28 لسنة 2009) .
- 2 . قامت الدراسات السابقة بدراسة مدى مواءمة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية ، وبينت أوجه التشابه و الإختلاف بين التشريعات الضريبية القديمة و معايير المحاسبة الدولية ، بينما جاءت هذه الدراسة لبيان أوجه التشابه و الإختلاف بين التشريعات الضريبية الجديدة (قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم 28 لسنة 2009) و معايير المحاسبة الدولية ، و من ثم تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

جدول رقم (2 - 1)

ملخص الدراسات السابقة و مقارنتها مع الدراسة الحالية

الباحث و تاريخ الدراسة	عنوان الدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة	مقارنة الدراسة مع دراسة الباحث
دراسة أبو رمان (2000)	إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات الدولية .	هدفت إلى معالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات الدولية النشاط .	عدم إستقرار التشريعات الضريبية للدول المضيفه لقياس الربح الضريبي للشركات دولية النشاط.	تركز هذه الدراسة على الشركات دولية النشاط بينما تركز دراسة الباحث على جميع الشركات العاملة في الأردن .

دراسة المشاعلة (2000)	مدى التوافق بين معايير المحاسبه الدوليه وقانون ضريه الدخل .	هدفت إلى بيان العلاقه بين أربعة معايير محاسبية دولية وقانون ضرائب الدخل الأردني .	أهمية تعديل التشريع الخاص بضريبة الدخل بحيث يتم التوصل إلى صيغة توفيقية مع معايير المحاسبة الدولية .	تركز هذه الدراسة على أربعة معايير محاسبية دولية بينما تركز دراسة الباحث على جميع معايير المحاسبة الدولية .
دراسة خشارمة (2002)	مدى توافق قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (14) لسنة 1995 مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً	هدفت إلى التعرف على مدى توافق المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً مع نصوص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (14) لسنة 1995 .	يوجد توافق بين نصوص قانون ضريبة الدخل والمبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً مع وجود إستثناءات محدودة كان التوافق فيها جزئياً .	تركز هذه الدراسة على المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً بينما تركز دراسة الباحث على معايير المحاسبة الدولية .
دراسة العبادي (2003)	مدى موافقة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية .	هدفت إلى دراسة و تحليل مدى التوافق بين مواد قوانين ضريبة الدخل و متطلبات معايير المحاسبة الدولية .	لايوجد توافق بين مواد قوانين ضريبة الدخل و متطلبات معايير المحاسبة الدولية في كثير من المواضع .	تركز هذه الدراسة على التشريعات الضريبة القديمة بينما تركز دراسة الباحث على قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 .
دراسة عبده (2006)	الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية .	هدفت إلى مدى إمكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) في المحاسبة عن ضرائب الدخل في الجمهورية اليمنية .	أن النظام الضريبي في الجمهورية اليمنية يعاني من العديد من المشاكل المحاسبية والتشريعية والإدارية والسلوكية	تركز هذه الدراسة على النظام الضريبي اليمني بينما تركز دراسة الباحث على النظام الضريبي الأردني .

الباحث و تاريخ الدراسة	عنوان الدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة	مقارنة الدراسة مع دراسة الباحث
دراسة النجدأوي (2006)	الفجوة الضريبية في الأردن بنيتها والعوامل المالية وغير المالية المؤدية لإحداثها وأثر قانون ضريبة الدخل في تضييقها .	هدفت إلى تحديد مدى وجود فجوة ضريبة في حالة الشركات المساهمة العامة (الشركات والبنوك) العاملة في الأردن .	إن العوامل المتعلقة بمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية هي أهم العوامل المؤدية لإحداث الفجوة الضريبية .	تركز هذه الدراسة على عدة أسباب لإحداث الفجوة الضريبية بينما تركز دراسة الباحث على الفجوة الضريبية الناتجة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية .
دراسة القادري (2009)	مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .	هدفت إلى بيان مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .	الشركات المساهمة العامة الأردنية لا تلتزم بشكل كافي بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .	تركز هذه الدراسة على إلتزام الشركات بمعيار المحاسبة الدولي رقم (12) بينما تركز دراسة الباحث على تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

دراسة ميرة (2010)	إمكانية تطبيق الفجوه والفروق بين قانون ضرائب الدخل الليبي ومعايير التقارير الماليه الدوليه ، وأثرها على البيئه الإستثمارية .	هدفت إلى التعرف على إمكانية تطبيق الفجوه بين قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 ومعايير التقارير الماليه الدوليه ، وأثر ذلك على البيئه الإستثماريه الليبيه .	وجود فروق دائمه ومؤقتة بين قانون ضرائب الدخل الليبي رقم (11) لسنة 2004 ومعايير التقارير الماليه الدوليه وإن هذه الفروق لها أثرها على البيئه الإستثماريه الليبيه .	تركز هذه الدراسة على قانون ضرائب الدخل الليبي بينما تركت دراسة الباحث على قانون ضريبة الدخل الأردني .
دراسة Pedwell (2000)	تأثيرات المحاسبة على قرارات محكمة الضرائب .	هدفت إلى مدى تأثير مبادئ المحاسبة على قرارات محكمة الضرائب ، وذلك من خلال تقييم مدى ملاءمة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في تحديد الدخل للأغراض الضريبية .	بينت الدراسة من خلال تحليل نتائج 320 قضية طوال عقدين سابقين كانت في المحاكم ، فقد كانت نتائجها لصالح دافعي الضرائب ، وذلك بسبب التأثير الإيجابي لإستخدام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .	تركز هذه الدراسة على تأثير مبادئ المحاسبة على قرارات محكمة الضرائب بينما تركت دراسة الباحث على أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن .
الباحث و تاريخ الدراسة	عنوان الدراسة	أهداف الدراسة	نتائج الدراسة	مقارنة الدراسة مع دراسة الباحث

<p>تركز هذه الدراسة على تقييم الشركة في وجود فروق ضريبية مؤقتة بينما تركز دراسة الباحث على الإعراف بالفروق الضريبية المؤقتة .</p>	<p>أظهرت الدراسة أن الضرائب المؤجلة لاتضمن القيمة للشركة (قيمة الشركة) ، وإنما تؤثر في الأرباح و تزودنا بإلى معلومات للتنبؤ بالأرباح المستقبلية و الجارية .</p>	<p>هدفت إلى بحث قيمة الشركة في حالة وجود الإختلافات المؤقتة بين الإعراف بالإيرادات و النفقات و التقرير عنها للأغراض الضريبية و المالية .</p>	<p>تقييم الشركة في وجود فروق ضريبية مؤقتة .</p>	<p>دراسة Guenther & Sansing (2000)</p>
<p>تركز هذه الدراسة على معيار المحاسبة المالية رقم (109) بينما تركز دراسة الباحث على معيار المحاسبة الدولي رقم 12</p>	<p>أن المعيار رقم 109 هو محاولة لتبسيط و تحديث محاسبة ضرائب الدخل و أن هناك العديد من الخطوات لحساب ضريبة الدخل المؤجلة</p>	<p>هدفت إلى جعل المكلفين أكثر إنسجاماً و توافقاً مع القرارات التي تكون صعبه وذلك من خلال معيار المحاسبة المالية رقم 109</p>	<p>معيار المحاسبة المالية رقم (109) ضرائب الدخل نظرة عامة مع الأمثلة .</p>	<p>دراسة Martin (2001)</p>
<p>تركز هذه الدراسة على الصلة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية بشكل عام بينما تركز دراسة الباحث على تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن .</p>	<p>توصلت الدراسة إلى أن الأهداف المختلفة للضرائب والمحاسبة المالية تؤدي إلى التخوف من تشويه القرارات الفردية من قبل المديرين عند إعداد حسابات المؤسسات المختلفة .</p>	<p>هدفت إلى تعزيز الصلة بين قياس ضريبة الدخل والقياس المحاسبي المالي و معالجة مسألة ما إذا كان بالإمكان للمحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية أن يجتمعا معا في المستقبل</p>	<p>الإقتران الشاذ : مستقبل مشترك للمحاسبة المالية و المحاسبة الضريبية .</p>	<p>دراسة Schoen (2005)</p>

<p>تركز هذه الدراسة على تحديد القاعدة الضريبية في EU وفق IFRS بينما تركز دراسة الباحث على تحديد القاعدة الضريبية في الأردن وفق متطلبات IAS</p>	<p>أن الانتقال إلى المحاسبة الضريبية على أساس المعايير الدولية للتقارير المالية يؤدي إلى تسوية الآثار وعلى نحو فعال للأعباء الضريبية للشركات .</p>	<p>هدفت إلى معرفة ما إذا كانت المعايير الدولية للتقارير المالية تعتبر أداة لتحديد القاعدة الضريبية للشركات في الإتحاد الأوروبي .</p>	<p>التنسيق الضريبي في أوروبا في تحديد الدخل الخاضع إلى الضريبة للشركات في الإتحاد الأوروبي .</p>	<p>دراسة Spengel & Oestreicher (2007)</p>
<p>تركز هذه الدراسة على أثر العبء الضريبي للشركات البلجيكية بينما تركز دراسة الباحث على الفجوة بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي .</p>	<p>توصلت الدراسة إلى أن تأثير كل من المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية يكون على نحو فعال وكبير على العبء الضريبي للشركات البلجيكية .</p>	<p>هدفت الدراسة إلى القيام بتحليل كمي لأثر العبء الضريبي للشركات البلجيكية نتيجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية .</p>	<p>التحليل الكمي لأثر العبء الضريبي للشركات البلجيكية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لتقارير المالية .</p>	<p>دراسة Haverals (2007)</p>

. الفصل الثالث :

الطريقة و الإجراءات

3 . 1 مجتمع الدراسة و العينة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها ، فإن مجتمع الدراسة سيتكون من :
- مدققي ضريبة الدخل و المبيعات ، وعددهم 250 مدققاً ، وهم المدققون في مديرية كبار المكلفين و مديرية متوسطي دافعي الضرائب .
حيث إن تلك الفئات تمثل أفضل الفئات القادرة عن الإجابة على أسئلة الدراسة بإعتبارهم ممارسين لمهنة المحاسبة و التدقيق .

وعليه تم إختيار عينة الدراسة عشوائياً من مجتمع الدراسة بنسبة 40% من مجتمع الدراسة (لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة) ، و عليه تكون عينة الدراسة 100 مدقق حيث تم توزيع 100 إستبانة على مدققي دائرة ضريبة الدخل و المبيعات وتم إسترجاع 85 إستبانة منها ثم تم إستبعاد 5 إصابات منها لعدم صلاحيتها لأغراض الدراسة .

3 . 2 أدوات الدراسة

بناء على ما تم ذكره فإن الباحث سيتناول الدراسة النظرية التحليلية و المقارنة لتطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، و سيتم الإعتماد في جمع البيانات و إلى معلومات اللازمة لإعداد هذه الدراسة على مصدرين وهما:

- المصادر الثانوية : حيث تم الرجوع إلى تشرّيعات ضريبة الدخل و معايير المحاسبة الدولية ، و الكتب ، الدوريات ، المقالات ، الأبحاث ، الدراسات غير المنشورة التي بحثت في موضوع الدراسة وذلك لخدمة هذه الدراسة في إعداد الجانب النظري .
- المصادر الأولية : حيث تم الحصول على البيانات و إلى معلومات اللازمة لإختبار الفرضيات من خلال إستبانة تم إعدادها من قبل الباحث وذلك لخدمة هذه الدراسة في إعداد الجانب العملي .

3 . 3 إجراءات الدراسة

تم الإعتماد على الإستبانة المعدة من قبل الباحث في جمع البيانات و إلى معلومات اللازمة للدراسة و من ثم تحليل هذه البيانات بإستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) وذلك من أجل إختبار فرضيات الدراسة .

3 . 4 تصميم الدراسة و المعالجة الإحصائية

تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث ستم تغطية الجانب النظري للجوانب المتعلقة بتشريعات ضريبة الدخل و معايير المحاسبة الدولية ، كما سيتم جمع البيانات حول العناصر الواردة في فرضيات الدراسة من خلال الإستبانة لوصفها و من ثم تم تحليلها بإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة ، من أجل إختبار فرضيات الدراسة و التوصل إلى النتائج و التوصيات المناسبة ، وتم الإعتماد على الأساليب الإحصائية التالية :

- معامل الإتساق الداخلي (كرونباخ إلفا) .
- المتوسطات الحسابية .
- الإنحرافات المعيارية.
- إختبار (T) - One Sample T- Test .

3 . 5 ثبات أداة الدراسة :

حيث تم الحصول على البيانات و إلى معلومات اللازمة لإختبار الفرضيات من خلال إستبانة تم إعدادها من قبل الباحث .

تم إجراء إختبار للإستبانة و لصياغة الفقرات الواردة فيها ومدى وضوحها بالنسبة لأفراد عينة الدراسة وذلك للتأكد من ملاءمتها لقياس أهداف الدراسة ، وذلك عن طريق تحكيمها من قبل أساتذة جامعيين ومختصين، حيث أبدوا ملاحظاتهم على فقرات الاستبانة وتمت دراسة هذه الملاحظات. وأخذت بعين الإعتبار إلى إخراج الاستبانة بصورتها النهائية .

للتأكد من ثبات الأداة، تم حساب الاتساق الداخلي على عينة استطلاعية من خارج عينة الدراسة عددها (30) حسب معادلة كرونباخ ألفا ، والجدول أدناه يبين هذه المعاملات :

جدول (3 - 2)

معامل الاتساق الداخلي كرونباخ الفا

المجال	الاتساق الداخلي
مدى إلتزام محاسبة الضرائب بمعايير المحاسبة الدولية .	%78
الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة .	%74
الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .	%71
قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .	%72
الأداة ككل	%84

وقد تم إستخدام معامل المصدقية ألفا كرونباخ لقياس درجة مصداقية الإجابات عن فقرات الاستبانة ، ويعتمد هذا المعامل على قياس مدى الثبات الداخلي لفقرات الاستبانة لمقدرته على إعطاء نتائج متوافقة لردود أفراد عينة الدراسة تجاه فقرات الاستبانة ، وتتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ بين (0 - 1) وتكون مقبولة إحصائياً إذا زادت على (80%) عندها تكون مصداقية الأداة جيدة ويمكننا تعميم النتائج ، ولقد كانت نتيجة إختبار ألفا كرونباخ للأداة ككل هي (84%) وهذا يعني توافر درجة كبيرة من المصدقية في الإجابات وبالتالي فإنه يمكن تعميم نتائج الدراسة.

3 . 6 وفيما يلي وصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة :-

أولاً:- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية.

جدول (3 - 3)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية

النسبة	التكرار	الفئات	
%18.8	15	30 سنة فأقل	العمر
%48.8	39	من 31- أقل من 40 سنة	
%25.0	20	من 40- أقل من 50 سنة	
%7.4	6	من 50- أقل من 60 سنة	
%100	80	المجموع	

يشير الجدول رقم (3) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية ويلاحظ أن أعمارهم تتوزع بنسب مختلفة بين الفئات ، وإن أعمار أغلب أفراد العينة تقع في فئة العمرية (31 - أقل من 40 سنة) بنسبة (48.8 %) تليها الفئتان العمريتان (40 - أقل من 50 سنة) و (30 سنة فأقل) و حيث تتقارب النسب بينهما وكانت نسبتهما من المجموع الكلي لمفردات أفراد عينة الدراسة تعادل (25.0 %) و (18.8 %) على التوالي لكل منهما ويلاحظ على هذا التوزيع أن اغلب المجيبين هم من فئة العمرية الشابة.

ثانياً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

جدول رقم (3 - 4)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الفئات	
%81.3	65	ذكر	الجنس
%18.7	15	انثى	
%100	80	المجموع	

يشير الجدول رقم (4) والمتعلق بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس إلى أن نسبة الذكور كانت (81.3%) فيما كانت نسبة الإناث (18.7%) وهذا يعني أن عدد الذكور الذين يشغلون وظيفة التدقيق يفوق عدد الإناث اللواتي يشغلن نفس الوظيفة .

ثالثاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي.

جدول رقم (3 - 5)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة	التكرار	الفئات	
3.8%	3	مدير مديرية	المستوى الوظيفي
5.0%	4	رئيس قسم تقدير	
72.4%	58	مدقق	
18.8%	15	مشرف مجموعة	
100%	80	المجموع	

يشير الجدول رقم (5) إلى توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي ويلاحظ أن اغلب المحييين هم ممن يشغلون وظيفة مدقق بنسبة (72.4%) فيما تشكل نسبة من يشغلون وظيفة مشرف مجموعة (18.8%) ويليهما من يشغلون وظيفة رئيس قسم التقدير ومدير مديرية حسب النسب (5%) (3.8%) على التوالي .

رابعاً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

جدول رقم (3 - 6)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	التكرار	الفئات	
66.3%	53	بكالوريوس	المؤهل العلمي
30.0%	24	ماجستير	

دكتوراه	3	3.7%
المجموع	80	100%

يشير الجدول رقم (6) أن (66.3%) من أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة البكالوريوس في حين بلغت نسبة حملة درجة الماجستير (30%) بينما نسبة حملة درجة الدكتوراه (3.7%) وهذا يبين أن المدققين لدى دائرة ضريبة الدخل و المبيعات هم من حملة الشهادات العليا و مؤهلون تأهيلاً عالياً يتناسب و إحتياجات الوظيفة التي يشغلونها .

خامساً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

جدول رقم (3 - 7)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة	التكرار	الفئات	
80.0%	64	محاسبة	التخصص العلمي
5.0%	4	إدارة أعمال	
6.3%	5	اقتصاد	
8.7%	7	قانون	
100%	80	المجموع	

تشير البيانات المعروضة في الجدول رقم (7) والمتعلقة بالتخصص إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة من حملة شهادة المحاسبة أي ما يشكل نسبة (80%) وكانت نسبة الذين يحملون شهادة القانون (8.7%) في حين بلغت نسبة من يحملون شهادة الإقتصاد (6.3%) أما نسبة من يحملون تخصص إدارة أعمال (5%) ويعود ذلك إلى ملاءمة تخصص المحاسبة لإشغال مثل هذه الوظائف المحاسبية بشكل كبير وتخصص القانون إلى حد ما.

سادساً: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (3 - 8)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الفئات	
%6.3	5	أقل من 3 سنوات	سنوات الخبرة
%13.7	11	من 3- أقل من 6 سنوات	
%30.0	24	من 6- أقل من 10 سنوات	
%50.0	40	10سنوات فأكثر	
%100	80	المجموع	

تشير البيانات الظاهرة في الجدول رقم (8) والمتعلقة بتوزيع أفراد عينة الدراسة على أساس عدد سنوات الخبرة إلى أن أعلى نسبة تم التوصل إليها هي إلى فئة (10 سنوات فأكثر) إذ بلغت نسبتهم (50%) بينما إلى فئة (6 - أقل من 10 سنوات) بلغت نسبتها (30%) في حين أن إلى فئة (3 - أقل من 6 سنوات) كانت نسبتهم (13.7%) أما إلى فئة (أقل من 3 سنوات) بلغت نسبتها (6.3%) وهذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يمتلكون خبرة عملية جيدة وكافية تمكنهم من فهم محتويات الاستبانة وبالتالي الإجابة عنها بكل فهم وإدراك مما يزيد من صدق نتائج الدراسة.

. الفصل الرابع :

النتائج و التوصيات

4 . 1 تحليل البيانات:

لتطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية إُعتمدت الدراسة على البيانات الأولية التي جمعت بواسطة الاستبانة المعدة لهذه الغاية، حيث تم تفرغها بعد إجابتهم عنها ولغايات تسهيل توصيف البيانات وبيان آراء أفراد عينة الدراسة من المدققين العاملين في دائرة ضريبة الدخل و المبيعات إستخدم الباحث في أداة الدراسة مقياس (ليكرت) الخماسي لقياس آراء أفراد عينة الدراسة حول كل فقرة من فقرات الاستبانة والمؤلف من خمس درجات، ولغايات تحليل البيانات فقد رجحت كل حالة من الحالات الخمس بوزن يتناسب مع أهمية كل حالة، حيث خصصت الحالات الخمس على النحو التالي:-

- موافق بشدة : وقد أعطيت الوزن (5)
- موافق : وقد أعطيت الوزن (4)
- محايد : وقد أعطيت الوزن (3)
- غير موافق : وقد أعطيت الوزن (2)
- غير موافق بشدة : وقد أعطيت الوزن (1)

ونظراً لعدم وجود توزيع معياري يعتمد عليه فقد تم تصنيف متوسط أسئلة الاستبانة على النحو التالي: -

1- أقل من 2.5 تعني مستوى ضعيفاً.

- 2.5 - أقل من 3.5 تعني مستوى متوسطاً.

- 3.5 - 5 تعني مستوى مرتفعاً.

الفرضية الأولى: " لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية .

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بمدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 9)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بمدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في

الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

الرتبة	الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	13	تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل المحاسبة عن مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (21)	2.98	1.33	متوسط
2	6	تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل رسملة تكاليف الاقتراض وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23)	2.94	1.29	متوسط
3	5	تتوافق محاسبة الضرائب على الدخل مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) من حيث المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق نسبة الإنجاز	2.91	1.35	متوسط
4	7	في محاسبة الضرائب على الدخل يتم الإعتراف بتسجيل الأصول الثابتة بالقيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16)	2.29	.56	ضعيف
5	8	تنسجم محاسبة الضرائب على الدخل مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (17) من حيث تسجيل الأصل المستأجر تمويلاً في دفاتر المستأجر بالقيمة العادلة للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل	2.19	.60	ضعيف

ضعيف	.63	2.14	تنسجم محاسبة الضرائب على الدخل في الإعراف والقياس والعرض للتغير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8)	4	6
ضعيف	.41	2.10	تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل إرفاق الملاحظات بالقوائم المالية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (1)	2	7
ضعيف	.52	2.10	في محاسبة الضرائب على الدخل لا يتم الإعراف بإيراد بيع البضاعة عن بيع البضاعة والإتفاق مع المشتري على عدم تحصيل قيمتها إلا بعد بيعها من قبل المشتري إلى أطراف أخرى وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي (18)	9	7
ضعيف	.63	2.10	تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل المحاسبة عن عقد الإنشاء الذي يغطي عددا من الأصول أن يعامل كل أصل كعقد إنشاء وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11)	12	7
ضعيف	.48	2.09	تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل عرض البيانات المالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1)	1	10
ضعيف	.57	2.05	محاسبة الضرائب على الدخل تسمح بتنزيل مصروف ونفقات التقاعد حسب خطة المنافع المحددة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (19)	11	11
ضعيف	.44	2.01	هناك توافق بين محاسبة الضرائب ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) من حيث تقييم المحزون بالقيمة الصافية القابلة للتحقق	3	12

ضعيف	.63	1.96	في محاسبة الضرائب على الدخل يتم الاعتراف بالإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36)	14	13
ضعيف	.51	1.91	يتم الاعتراف بأرباح بيع الأصول الثابتة بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء أكانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل في محاسبة الضرائب على الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16)	10	14
ضعيف	.35	2.27	مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية		

يبين الجدول (9) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (1.91 - 2.98)، حيث جاءت العبارة رقم (13) والتي تنص على "تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل المحاسبة عن مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملة الأجنبية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21)" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (2.98)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (6) ونصها "تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل رسملة تكاليف الاقتراض وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23)" بمتوسط حسابي بلغ (2.94)، تليها في المرتبة الثالثة العبارة رقم (5) ونصها "تتوافق محاسبة الضرائب على الدخل مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) من حيث المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق نسبة الإنجاز" بمتوسط حسابي بلغ (2.91)، بينما جاءت العبارة رقم (10) ونصها "يتم الاعتراف بأرباح بيع الأصول الثابتة بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء أكانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل في محاسبة الضرائب على الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16)" في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (1.91). وبلغ المتوسط الحسابي لمدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ككل (2.27).

2.4 إختبار الفرضية الأولى :

كما تمت مقارنة المتوسط الحسابي بمعيار قبول أو رفض الفرضية بالوسط الفرضي (3) باستخدام إختبار (T) والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 10)

إختبار الفرضية الأولى باستخدام إختبار (T)

الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.000	18.649	.35	2.27	مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية

يوضح الجدول رقم (10) نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار (T) حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن المتوسط الحسابي (2.27) وهو أقل من المتوسط المعياري (3) وياإنحراف معياري (0.35) وأن قيمة $\alpha = 0.000$ وأن قيمة T (18.649) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص : توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية .

الفرضية الثانية: " لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة .

للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات للعبارات المتعلقة

بالإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)، والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 11)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بالإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة

حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

الرتبة	الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	10	يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاعات	2.19	.55	ضعيف
2	1	الإختلاف بين مصروف الاستهلاك المسجل في القوائم المالية والمقبول ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة	2.09	.46	ضعيف
2	3	إختلاف قيمة مصروف الضيافة المسجل في القوائم المالية عن القيمة المقبولة ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية دائمة	2.09	.53	ضعيف
2	9	يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة	2.09	.56	ضعيف
5	7	تسجيل مخصص ضمان جودة المنتج في القوائم المالية وعدم قبوله ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة	2.04	.51	ضعيف
5	8	المبالغ التي تم تنزيلها كديون معدومة ولم تقبل بالكامل لغايات الضريبة ينتج عنها فروق ضريبية مؤقتة	2.04	.54	ضعيف

ضعيف	.46	2.01	الإختلاف بين القيم الدفترية للديون المشكوك في تحصيلها والقيم المقبوضة ضريبيا ينتج عنها فروق ضريبية مؤقتة	2	7
ضعيف	.49	2.01	المبالغ المقتطعة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة والتي تم تأجيلها لغايات الضريبة لحين انتهاء خدمة الموظف في الشركة ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة	4	8
ضعيف	.46	1.99	الإعتراف بتكاليف التدريب كنفقة في القوائم المالية وعدم قبولها ضريبيا لعدم انطباق الشروط ينتج عنه فروق ضريبية دائمة	6	9
ضعيف	.48	1.97	تسجيل مخصص للبضاعة الراكدة في القوائم المالية ولم يتم الموافقة عليه ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة	5	10
ضعيف	.16	2.05	الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)		

يبين الجدول (11) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (1.97- 2.19)، حيث جاءت العبارة رقم (10) والتي تنص على "يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للاقتطاعات" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (2.19)، تليها في المرتبة الثانية العبارات رقم (1 و3 و9) ونصهم " الإختلاف بين مصروف الاستهلاك المسجل في القوائم المالية والمقبول ضريبيا تنتج عنه فروق ضريبية مؤقتة"

"وإختلاف قيمة بند مصروف الضيافة المسجل في القوائم المالية عن القيمة المقبولة ضريبياً تنتج عنه فروق ضريبية دائمة" و"يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة" بمتوسط حسابي بلغ (2.09)، بينما جاءت العبارة رقم (5) ونصها "تسجيل مخصص للبضاعة الراكدة في القوائم المالية ولم تتم الموافقة عليه تنتج عنه فروق ضريبية مؤقتة" في المرتبة الأخيرة وبمتوسط حسابي بلغ (1.97). وبلغ المتوسط الحسابي للإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي (12) ككل (2.05).

4 . 3 إختبار الفرضية الثانية :

كما تمت مقارنة المتوسط الحسابي بمعيار قبول أو رفض الفرضية (3) بإستخدام إختبار (T) (والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 12)

إختبار الفرضية الثانية بإستخدام إختبار (T)

الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.000	53.876	.16	2.05	الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

يوضح الجدول رقم (12) نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار (T) حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن المتوسط الحسابي (2.05) وهو أقل من المتوسط المعياري (3) وبإنحراف معياري (0.16) وأن قيمة $\alpha = 0.000$ وأن قيمة T (53.876) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص : توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة .

الفرضية الثالثة: " لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث الإعراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .
 للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات للعبارات المتعلقة بالإعراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)،
 والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 13)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بالإعراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) مرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية

الرتبة	الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	1	يتم الإعراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغيير في الفروق المؤقتة	2.14	.55	ضعيف
1	2	يتم الإعراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغيير في معدلات الضريبة	2.14	.44	ضعيف
3	3	يتم الإعراف بقيمة المنفعة الناشئة عن خسائر ضريبية معترف بها	2.12	.46	ضعيف
4	8	يتم الإعراف بمبلغ الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة الدخل	2.10	.56	ضعيف
5	6	يتم الإعراف بمبلغ الإلتزامات الضريبة المؤجلة المعترف بها في المركز المالي	2.06	.56	ضعيف

ضعيف	.60	2.06	يتم الاعتراف بمبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة الدخل	7	5
ضعيف	.56	2.04	يتم الاعتراف بمبلغ الضريبة المؤجل والأدلة الداعمة لها	5	7
ضعيف	.56	2.04	يتم الاعتراف بمبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة الدخل	9	7
ضعيف	.50	2.03	يتم الاعتراف بقيمة الضريبة المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحقوق الملكية	4	9
ضعيف	.18	2.08	الاعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)		

يبين الجدول (13) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (2.03- 2.14)، حيث جاءت العبارتان رقم (1 و2) ونصهما "يتم الاعتراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغيير في الفروق المؤقتة" و"يتم الاعتراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغير في معدلات الضريبة" في المرتبة الأولى وبتوسط حسابي بلغ (2.14)، تلاها في المرتبة الثالثة العبارة رقم (3) ونصها "يتم الاعتراف بقيمة المنفعة الناشئة عن خسائر ضريبية معترف بها" بمتوسط حسابي بلغ (2.12)، بينما جاءت العبارة رقم (4) ونصها "يتم الاعتراف بقيمة الضريبة المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحقوق الملكية" في المرتبة الأخيرة وبتوسط حسابي بلغ (2.03). وبلغ المتوسط الحسابي للاعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ككل (2.08).

4.4 إختبار الفرضية الثالثة :

كما تمت مقارنة المتوسط الحسابي بمعيار قبول أو رفض الفرضية (3) باستخدام إختبار (T) والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 14)

إختبار الفرضية الثالثة باستخدام إختبار (T)

الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.000	46.064	.18	2.08	الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

يوضح الجدول رقم (14) نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار (T) حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن المتوسط الحسابي (2.08) وهو أقل من المتوسط المعياري (3) وبانحراف معياري (0.18) وأن قيمة $\alpha = 0.000$ وأن قيمة T (46.064) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص : توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .

الفرضية الرابعة: " لا توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .
للتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات للعبارات المتعلقة بقياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12).

جدول (4 - 15)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للعبارات المتعلقة بقياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي (12) مرتبة تنازلياً حسب الإنحرافات

الرتبة	الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	مستوى الأهمية
1	1	يتم قياس الأصول الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة	2.15	.45	ضعيف
2	2	يتم قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة	2.09	.46	ضعيف
3	3	في حال إختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول أو إلتزامات الضريبة المؤجلة يتم تطبيق متوسط معدلات الضريبة	2.07	.52	ضعيف
4	4	يتم إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة	2.00	.55	ضعيف
		قياس الأصول و الإلتزامات الضريبة المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)	2.08	.25	ضعيف

يبين الجدول (15) ان المتوسطات الحسابية قد تراوحت ما بين (2.00- 2.15)، حيث جاءت العبارة رقم (1) والتي تنص على "يتم قياس الأصول الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة" في المرتبة الأولى وبمتوسط حسابي بلغ (2.15)، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم (2) ونصها "يتم قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة" بمتوسط حسابي بلغ (2.09)، تليها في المرتبة الثالثة العبارة رقم (3) ونصها

في حال إختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول أو إلتزامات الضريبة المؤجلة يتم تطبيق متوسط معدلات الضريبة "متوسط حسابي بلغ (2.07)، بينما جاءت العبارة رقم (4) ونصها " يتم إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة والإلتزامات الضريبية المؤجلة" في المرتبة الأخيرة وبتوسط حسابي بلغ (2.00). وبلغ المتوسط الحسابي لقياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي ككل (2.08).

4 . 5 إختبار الفرضية الرابعة :

كما تمّت مقارنة المتوسط الحسابي بمعيار قبول أو رفض الفرضية (3) بإستخدام إختبار (T) والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 16)

إختبار الفرضية الرابعة بإستخدام إختبار (T)

الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
.000	33.367	.25	2.08	قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

يوضح الجدول رقم (16) نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار (T) حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن المتوسط الحسابي (2.08) وهو أقل من المتوسط المعياري (3) وبتأخراف معياري (0.25) وأن قيمة $\alpha = 0.000$ وأن قيمة T (33.367) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص: توجد فروق بين مستوى توافق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) من حيث قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة .

6.4 اختبار الفرضية الإجمالية

للتحقق من صحة الفرضية الإجمالية تمت مقارنة المتوسط الحسابي بمعيار قبول أو رفض الفرضية (3) باستخدام اختبار (T) والجدول أدناه يوضح ذلك.

جدول (4 - 17)

إختبار الفرضية الإجمالية باستخدام إختبار (T)

الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
.000	18.649	.35	2.27	مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية
.000	53.876	.16	2.05	الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
الدلالة الإحصائية	قيمة " t "	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المجال
.000	46.064	.18	2.08	الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
.000	33.367	.25	2.08	قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)

يوضح الجدول رقم (17) نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار (T) حيث كانت نتيجة التحليل الإحصائي أن المتوسط الحسابي حيث بلغ (2.12) وهو أقل من المتوسط المعياري (3) وبانحراف معياري (0.875) وأن قيمة $\alpha = 0.000$ وأن قيمة T (3.614) وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \alpha$ (مما يعني رفض الفرضيات العدمية وقبول الفرضيات البديلة .

وهذا يعني أن محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن لا تلتزم بمتطلبات معايير المحاسبية الدولية ، باستثناء الإلتزام ببعض المعايير إلى حدٍ ما ، وهي معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء و معيار المحاسبة الدولي رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية و معيار المحاسبة الدولي رقم (23) (تكاليف الاقتراض .

و نتيجة الإختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي تنتج عنه فروق ضريبية دائمة و مؤقتة و هذا يؤدي إلى الإعتراف بأصول و إلتزامات ضريبية و مؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) (، لكن في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن لا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة ، و لا يتم الإعتراف بالأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة .

ونتيجة لما سبق فإن ذلك يؤدي إلى فروق ضريبية عند التدقيق من قبل مدقق ضريبة الدخل على الشركات التي تلتزم بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية ، علماً بأن هذه الشركات لم تقم بأي من أنواع التهرب الضريبي ، و هذا سيؤدي إلى إيجاد فجوة كبيرة بين هذه الشركات و دائرة ضريبة الدخل و المبيعات ، مما ينعكس سلباً على أداء دائرة ضريبة الدخل و المبيعات و يسبب الإرباك لدى الشركات و ذلك بسبب معالجة الفروق الضريبية التي نتجت بسبب تطبيق محاسبة الضرائب على دخول هذه الشركات .

4 . 7 النتائج :

- من خلال مراجعة أدبيات الدراسة النظرية و الميدانية توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج حول تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية و هي :
- لا تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معظم معايير المحاسبة الدولية ، حيث تلتزم ببعض المعايير فقط و إلى حدٍ ما .
 - تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) عقود الإنشاء إلى حدٍ ما ، حيث تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق نسبة الإنجاز .
 - تتفق محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ، حيث يتم الاعتراف بالمكاسب و الخسائر الناتجة عن ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن .
 - تتم رسملة تكاليف الاقتراض على الأصول المؤهلة في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض .
 - لا تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن عرض البيانات المالية و إرفاق الملاحظات بالقوائم المالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض البيانات المالية .
 - تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن تقييم المخزون بالكلفة أو سعر السوق أيهما أقل و ليس كما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون حيث يتم تقييم المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق .
 - تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن الاعتراف بتسجيل الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية ولا تسمح بإعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات و المصانع و المعدات ، و كذلك لا يتم الاعتراف بالإنخفاض في قيمة الأصول وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) الإنخفاض في قيمة الأصول .

- لا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة (الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة القابلة للإقتراع (الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم الإعتراف بالفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة (الفرق بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم الإعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم الإعتراف بالإلتزامات الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم قياس الأصول الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا يتم قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة (الناتجة عن الفروق الضريبية المؤقتة) في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- لا تسمح محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الإلتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

4 . 8 التوصيات :

وعلى ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة ، فإن الباحث يوصي بمجموعة من التوصيات و هي :

- أن تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار من حيث تسجيل الأصل المستأجر تمويلاً في دفاتر المستأجر بالقيمة العادلة للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل.
- أن تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) السياسات المحاسبية و التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء من حيث الإعتراف والقياس والعرض للتغير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي .
- أن تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية من حيث عرض البيانات المالية و إرفاق الملاحظات بالقوائم المالية .
- أن تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون من حيث تقييم المخزون بالقيمة الصافية القابلة للتحقق .
- أن يتم الإعتراف في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالفروق الضريبية المؤقتة (القابلة للإقتراع و الخاضعة إلى الضريبة) وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- أن تلتزم محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات و المصانع و المعدات من حيث الإعتراف بأرباح بيع الأصول الثابتة بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء أكانت نقدية أم عينية بالقيمة العادلة و القيمة الدفترية للأصل .
- أن يتم الإعتراف في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالأصول الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

- أن يتم الإعتراف في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بالإلتزامات الضريبية المؤجلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- أن يتم قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بنسبة الضريبة المتوقعة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- السماح بإجراء مقاصة بين الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة في محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .
- أن يتم إجراء المزيد من الدراسات حول محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و التوسع في دراسة معايير المحاسبة الدولية ، وبخاصة معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل وذلك من أجل محاولة التقريب بين محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) ضرائب الدخل .

قائمة المراجع :

أولا : المراجع باللغة العربية

الكتب :

- أبو حشيش ، خليل ، (2010) ، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية ، دار الحامد للنشر- و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- أبو نصار ، محمد ، و حميدات ، جمعة ، (2010) ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية_ الجوانب النظرية و العملية_ ، نشر بدعم من الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن.
- أبو نصار ، محمد ، و مشاعلة ، محفوظ ، و الشهبان ، فرأس ، (2009) ، محاسبة الضرائب بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الثالثة ، مركز كتاب الجامعة ، عمان ، الأردن
- بديوي ، منصور ، (2005) ، المحاسبة الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر.
- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، (2007) ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .
- حداد ، أيمن ، و بني ارشيد ، عمر ، (2010) ، المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- حسين ، أحمد حسين ، (2006) ، القوائم المالية المحاسبية ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر .
- حميدات ، جمعه ، (2008) ، معايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية ، صرح العالمية للإستشارات و التدريب ، عمان ، الأردن .
- حميدات ، جمعة ، (2009) ، معايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي الدولية ، الجزء الثالث ، شركة صرح العالمية للإستشارات و التدريب ، عمان ، الأردن .

- حنان ، رضوان حلوة ، (2006) ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، دار وائل للنشر ، الطبعة الثانية ، عمان ، الأردن .
- الخطيب ، خالد ، و طافش ، نادية ، (2008) ، الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية ، الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- دهمش ، نعيم ، و أبو نصار ، محمد ، و الخلايلة ، محمود ، (2004) ، مبادئ المحاسبة ، الأصول العلمية و العملية ، الطبعة الثانية ، الجزء الأول ، مركز كتاب الجامعة ، عمان ، الأردن .
- عبيدات ، رفعت ، (2006) ، ضريبة المبيعات خبرات و حلول ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر— و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- عفانة ، عدي ، و القطأونة ، عادل ، (2004) ، أحمد الجدع ، المحاسبة الضريبية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- الفداغ ، فداغ ، (2009) ، المحاسبة المتوسطة ، النظرية و التطبيق ، الطبعة الرابعة ، الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- الفريحات ، ياسر ، (2009) ، المحاسبة في علم الضرائب ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر— و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- نور ، عبد الناصر ، و عدس ، نائل ، و الشـريف ، عليان ، (2008) ، الضرائب و محاسبتها ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .

الرسائل العلمية :

- أبو رمان ، غالب ، (2000) ، إطار مقترح لمعالجة مشكلات قياس الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط مع دراسة تطبيقية على إحدى الشركات العاملة في الأردن ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، جامعة عين شمس ، مصر .
- العبادي ، هيثم ، (2003) ، مدى موافقة قوانين و تشريعات ضريبة الدخل في الأردن مع معايير المحاسبة الدولية ، أطروحة دكتوراه محاسبة ، جامعة عمان العربية ، عمان ، الأردن .
- عبده ، عبد الرحيم ، (2006) ، الضرائب على الدخل و معايير المحاسبة الدولية " حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية " ، أطروحة دكتوراه ، جامعة دمشق ، سوريا.
- عفانة ، عدي حسين إبراهيم ، (2002) ، العوامل المؤثرة على قرار مقدر ضريبة الدخل عند مسك حسابات أصولية في الأردن ، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة آل البيت ، المفرق ، الأردن .
- القادري ، منى ، (2009) ، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) ضرائب الدخل ، رسالة ماجستير محاسبة ، الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن .
- المحارمة ، وصفي ، (2009) ، أثر الحوافز و التشريعات الضريبية على تشجيع الإستثمار في المملكة الأردنية الهاشمية ، أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، عمان ، الأردن .
- ميرة ، عبد الحفيظ ، (2010) ، إمكانية تضييق الفجوة و الفروق بين قانون ضرائب الدخل الليبي و معايير التقارير المالية الدولية و أثر ذلك على البيئة الإستثمارية ، أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، عمان ، الأردن .
- النجدأوي ، أكرم ، (2006) ، الفجوة الضريبية في الأردن _ بنيتها و العوامل المالية (المحاسبية) و غير المالية المؤدية لإحداثها _ و أثر تعديلات قانون ضرائب الدخل (للفترة من 2001 إلى 2004) في تضييقها ، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة (الصناعة و البنوك) العاملة في الأردن ، أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية و المصرفية ، عمان ، الأردن .

الدوريات العلمية :

- بركات ، إبراهيم ، (2004) ، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير إدارة المعرفة المحاسبية في العالم العربي _ حالة الأردن ، مجلة الدراسات التجارية و المالية ، جامعة بن سويف ، العدد (2) .
- خشارمة ، حسين ، (2002) ، مدى توافق قانون ضرائب الدخل الأردني رقم (14) لسنة 1995 مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، مجلة مؤتة للبحوث و الدراسات ، المجلد (17) العدد (1) .
دهمش ، نعيم ، (2001) ، تسييس المعايير المحاسبية ، مجلة المدقق ، العدد 46 ، آذار ، عمان ، الأردن .
- صيام ، وليد ، (2005) ، إيجابيات و معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأردن " دراسة إستكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد (1) ، العدد (2) .
- اللوزي ، موسى ، و المومني ، جبريل ، (2004) ، دور الحوافز و الإجراءات الضريبية في تشجيع الإستثمار في الأردن _ دراسة ميدانية لآراء المستثمرين في مؤسسة المدن الصناعية، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد (31) ، العدد (2) .
- مشاعله ، محفوظ ، (2000) ، مدى التوافق بين معايير المحاسبة الدولية و قانون ضريبة الدخل ، مطبوعات معهد الإدارة ، عمان .
- نور ، عبد الناصر ، و الحجأوي ، طلال ، (2003) ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية _ متطلبات التوافق و التطبيق ، مؤتمر جامعة العلوم التطبيقية .

القوانين و التعليمات :

القوانين :

- قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (14) لسنة 1995 .
- قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (25) لسنة 2001 .
- قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (39) لسنة 2003 .
- قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 .

التعليمات :

- تعليمات رقم (7) لسنة 2010 ، تعليمات المعالجة الضريبية لمخصصات شركات التأمين الصادرة بالإستناد لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (5) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 .

- تعليمات رقم (12) لسنة 2010 ، تعليمات احتساب الدخل و المصروفات القابلة للتنزيل فيما يتعلق بالعقود طويلة المدى الصادرة بالإستناد لأحكام الفقرة (أ) من المادة (15) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 .

- تعليمات رقم (13) لسنة 2010 ، تعليمات التأجير التمويلي و التأجير المنتهي بالتملك و تطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بها الصادرة بالإستناد لأحكام المادة (16) من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009 و الفقرة (ب) من المادة (23) من قانون التأجير التمويلي رقم (45) لسنة 2008 .

Books

- Ahmed Riahi, Belkaoui,(2005), Accounting Theory , Fourth edition, Thomson.
- Alfred son,A.(2005) Applying International Accounting Standards, John Willy & Sons , Inc.
- Epstein,Barry.J,Abbas,Ali.M.(2007) ,IAS Interpretation and Application, John Willy & Sons , Inc .
- IASB, (2007) , International Financial Reporting Standards, IASCF, London, UK .
- Kieso,Donalad,E, jerry J. Weygandt, and Terry D. Wwarfield, 2006 , Intermediate Accounting , 14th Edition , John Willy & Sons , Inc.
- Richard G. Schroeder & Myrtle W. Clarck ,(2005), Accounting Theory , Fourth edition , New York : John Wiley & Sons University of Calqary , Canada , Inc .

Articles

- Abdul Manaf,N.Hasseldine,A.Hodges,J.(2005)The Determination of" Malaysian Tax Payers" Compliance Attitudes, Journal of Tax Research, 3 (2): pp 206-218
- Al-khoury,A. Bdour,J.(2006) Tax Practitioners` Perceptions of the reasons Jordanian Taxpayers seek Professional Income Tax Assistance, Abhath AL yarmok, Vol 22, No 3,pp 182-194.

- Guenther, David. A & Sansing, Richard. C .(2000) Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book Tax Differences : The Role of Deferred Tax and Liabilities , Accounting review , vol 75 , issue 1 , Jan , pp 1-12 .
- Haverals, Jacqueline, (2007), IAS/ IFRS in Belgium; Quantitative Analysis of the impact on the tax burden of companies, Jornal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 16, Issue 1, pp 69-89 .
- Kathryn, Pedwell, C.(2000) Influence of Accounting on Tax Court Decisions: An Empirical Analysis, Unpublished DBA. Dissertation, University of Calgary, PH.D Degree, pp 186-198.
- Khasawneh, A. Obeidat, M. and Almomani, M.(2008) 'Income Tax Fairness and the Taxpayers' Compliance in Jordan'. Journal of economic administrative sciences, Volume 24, No 1, pp 14_39.
- Martin Jr Vernon , (2001). SFAS 109 Accounting for Income Taxes : An Overview with Examples , national public accounting , vol 46 , issue 1 , Feb, pp 7-18.
- Samaha, Khaled & Stapleton, Pan, (2008), Compliance with International Accounting Standard in a National Context: Some Empirical Evidence From the Cairo & Alexandria Stock Exchange , Afro Asian Journal of Finance & Accounting , Volume 1, NO 1, pp 136-164 .
- Schoen, Wolfgang, (2005), The Odd Couple: A Common Future for Finance and Tax Accounting, Tax Law Review, Volume 58, NO 2, pp 224-248 .

- Spengael, Christoph & Oestreicher, Andreas,(2007), Tax Harmonization in Europe the Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member states, ZEW-Center for European Economic Research Discussion , PP 7-35 .

الملاحق

ملحق رقم (1) الإستبانة

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

السادة المحترمين :-

تحية طيبة وبعد...

تتعلق هذه الإستبانة بإطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بعنوان:

تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية

وحيث أننا نعهد بكم الإهتمام والإستعداد الدائمين لمؤازرة ودعم الأبحاث العلمية التي تخدم تطور مجتمعنا،
جننا وكلنا أمل أن نجد التعاون المطلق منكم من خلال الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الإستبانة.
إن حرصكم على تقديم إلى معلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى تقييم أفضل لموضوع
الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة.
وأرجو أن أؤكد لكم بأن هذه إلى معلومات ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لغايات البحث العلمي
فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

الباحث

الجزء الأول: إلى معلومات العامة

(يرجى التكرم بوضع إشارة X في المكان المناسب).

1- العمر:-

30 سنة فأقل من 31 - أقل من 40 سنة

من 40 - أقل من 50 سنة من 50 - أقل من 60 سنة

أكثر من 60 سنة

2- الجنس:-

ذكر أنثى

3- المستوى الوظيفي:-

مدير مديرية رئيس قسم تقدير مدقق مشرف مجموعة

4- المؤهل العلمي:-

بكالوريوس ماجستير دكتوراة غير ذلك

5- التخصص العلمي:-

محاسبة إدارة أعمال اقتصاد قانون

غير ذلك

6- سنوات الخبرة:-

أقل من 3 سنوات من 3 - أقل من 6 سنوات

من 6 - أقل من 10 سنوات 10 سنوات فأكثر

الجزء الثاني:- تطوير محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية .

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) مقابل أي مدى موافقة تراه مناسباً .

المحور الأول : مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية . و

يتعلق بالفرضية الأولى للدراسة .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					1- تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل عرض البيانات المالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) .
					2- تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل إرفاق الملاحظات بالقوائم المالية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) .
					3- هناك توافق بين محاسبة الضرائب و متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) من حيث تقييم المخزون بالقيمة الصافية القابلة للتحقق .
					4- تنسجم محاسبة الضرائب على الدخل من حيث الإعتراف والقياس والعرض للتغير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (8) .
					5- تتوافق محاسبة الضرائب على الدخل مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) من حيث المحاسبة عن عقود الإنشاء وفق نسبة الإنجاز .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					6- تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل رسمة تكاليف الاقتراض وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (23)
					7- في محاسبة الضرائب على الدخل يتم الاعتراف بتسجيل الأصول الثابتة بالقيمة العادلة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) .
					8- تنسجم محاسبة الضرائب على الدخل مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (17) من حيث تسجيل الأصل المستأجر تمويلاً في دفاتر المستأجر بالقيمة العادلة للحد الأدنى للدفعات التي ستدفع للمؤجر أو القيمة العادلة للأصل أيهما أقل .
					9- في محاسبة الضرائب على الدخل يتم الاعتراف بإيراد بيع البضاعة عند بيع البضاعة و الإتفاق مع المشتري على عدم تحصيل قيمتها إلا بعد بيعها من قبل المشتري إلى أطراف أخرى وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (18) .

					10- يتم الإعراف بأرباح بيع الأصول الثابتة بالفرق بين قيمة المقبوضات المستلمة سواء أكانت نقدية أو عينية بالقيمة العادلة و القيمة الدفترية للأصل في محاسبة الضرائب على الدخل وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (16) .
					11- محاسبة الضرائب على الدخل تسمح بتنزيل مصروف و نفقات التقاعد حسب خطة المنافع المحددة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (19) .
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبرة
					12- تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل المحاسبة عن عقد الإنشاء الذي يغطي عدداً من الأصول أن يعامل كل أصل كعقد إنشاء وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) .
					13- تتطلب محاسبة الضرائب على الدخل المحاسبة عن مكاسب و خسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (21) .
					14- في محاسبة الضرائب على الدخل يتم الإعراف بالإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) .

المحور الثاني : الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة و المؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) .
(. و يتعلق بالفرضية الثانية للدراسة .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1- الإختلاف بين مصروف الإستهلاك المسجل في القوائم المالية و المقبول ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة .
					2- الإختلاف بين القيم الدفترية للديون المشكوك في تحصيلها و القيم المقبولة ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة .
					3- إختلاف قيمة بند مصروف الضيافة المسجل في القوائم المالية عن القيمة المقبولة ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية دائمة .
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					4- المبالغ المقتطعة لمخصص مكافأة نهاية الخدمة و التي تم تأجيلها لغايات الضريبة حين إنتهاء خدمة الموظف في الشركة ينتج عنها فروق ضريبية مؤقتة .

					5- تسجيل مخصص للبضاعة الراكدة في القوائم المالية و لم يتم الموافقة عليه ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة .
					6- الإعتراف بتكاليف التدريب كنفقة في القوائم المالية و عدم قبولها ضريبياً لعدم إنطباق الشروط عليها ينتج عنه فروق ضريبية دائمة .
					7- تسجيل مخصص ضمان جودة المنتج في القوائم المالية و عدم قبوله ضريبياً ينتج عنه فروق ضريبية مؤقتة .
					8- المبالغ التي تم تنزيلها كديون معدومة ولم تقبل بالكامل لغايات الضريبة ينتج عنها فروق ضريبية مؤقتة .
					9- يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة الخاضعة إلى الضريبة .
					10- يتم الإعتراف بمبلغ الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للإقتطاع .

المحور الثالث : الإعتراف بالأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12) . و يتعلق بالفرضية الثالثة للدراسة .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1- يتم الإعتراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغير في الفروق المؤقتة .
					2- يتم الإعتراف بقيمة مصروف (دخل) الضريبة المؤجل العائد إلى التغير في معدلات الضريبة .
					3- يتم الإعتراف بقيمة المنفعة الناشئة عن خسائر ضريبية معترف بها .
					4- يتم الإعتراف بقيمة الضريبة المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحقوق الملكية .
					5- يتم الإعتراف بمبلغ الضريبة المؤجل و الأدلة الداعمة له .
					6- يتم الإعتراف بمبلغ الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها في المركز المالي .
					7- يتم الإعتراف بمبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في المركز المالي .
					8- يتم الإعتراف بمبلغ الأصول الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة الدخل .
					9- يتم الإعتراف بمبلغ الإلتزامات الضريبية المؤجلة المعترف بها في قائمة الدخل .

المحور الرابع : قياس الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (12)
 . (و يتعلق بالفرضية الرابعة للدراسة .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					1- يتم قياس الأصول الضريبية المؤجلة بنسبة ضريبية المتوقعة .
					2- يتم قياس الإلتزامات الضريبية المؤجلة بنسبة الضريبة المتوقعة .
					3- في حال إختلاف معدلات الضريبة المستخدمة لحساب الأصول و الإلتزامات الضريبية المؤجلة يتم تطبيق متوسط معدلات الضريبة .
					4- يتم إجراء مقاصة بين الأصول الضريبية المؤجلة و الإلتزامات الضريبية المؤجلة .

انتهت الأسئلة شاكرين لكم حسن تعاونكم

الباحث

ملحق رقم (2) التعليمات الخاصة بقانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009

تعليمات رقم (7) لسنة 2010

تعليمات المعالجة الضريبية لمخصصات شركات التأمين
الصادرة بالأستناد لأحكام الفقرة (هـ) من المادة (5)

من قانون ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009

المادة(1): تسمى هذه التعليمات (تعليمات المعالجة الضريبية لمخصصات شركات التأمين لسنة 2010) ويعمل بها إعتباراً من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية .

المادة(2): يكون للكلمات والعبارات التالية حيثما وردت في هذه التعليمات المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك :
القانون : قانون ضريبة الدخل النافذ المفعول .

الفترة الضريبية: الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام القانون .
المدقق : موظف الدائرة المفوض من المدير بتدقيق الإقرارات الضريبية وتقدير الضريبة وإحتساب أي مبالغ أخرى مترتبة على المالك والقيام بأي مهام وواجبات أخرى منوطة به وفق أحكام القانون .

المادة(3): تطبق هذه التعليمات على شركات التأمين التي تقوم بممارسة أعمال التأمين المختلفة داخل المملكة .

المادة(4): تقبل المخصصات التالية وفقاً لما تنص عليه هذه التعليمات :
أ) مخصص الأقساط غير المكتسبة .

ب) مخصص ادعاءات تحت التسوية للحوادث المبلغ عنها .

ج) المخصص الحسابي .

المادة(5) : مخصص الأقساط غير المكتسبة :

أ) تعني عبارة (مخصص الأقساط غير المكتسبة) المبلغ الذي ترصده شركة التأمين في نهاية الفترة

الضريبية لمقابلة الإلتزامات التي قد تنشأ خلال الفترة المتبقية لعقود التأمين المبرمة

خلال الفترة الضريبية الحالية وتنتهي خلال الفترة الضريبية التالية.

(ب) يتم احتساب مخصص الأقساط غير المكتسبة على النحو التالي :

$$\left[\begin{array}{l} \text{عدد الأيام المتبقية لعقد التأمين} \\ \text{خلال الفترة الضريبية التالية} \end{array} \right] \times \frac{\text{قيمة عقد التأمين - حصة معيدي التأمين}}{365 \text{ يوم}}$$

(ج) يتم احتساب مخصص الأقساط غير المكتسبة لأعمال التأمين ضد أخطار النقل بنسبة 30% من قيمة أقساط عقود التأمين التي ما زالت سارية بتاريخ نهاية الفترة الضريبية بعد استبعاد حصة معيدي التأمين .

المادة(6): مخصص إدعاءات تحت التسوية للحوادث المبلغ عنها :

(أ) تعني عبارة (مخصص إدعاءات تحت التسوية) المبلغ الذي ترصده شركة التأمين في نهاية الفترة الضريبية لمقابلة الإلتزامات التي قد تنشأ عن حوادث وقعت خلال الفترة الضريبية الحالية ولم يتم التوصل إلى تسوية بشأنها عند نهاية تلك الفترة .

(ب) يتم احتساب مخصص إدعاءات تحت التسوية بإعتماد القيمة الحقيقية المقدرة من قبل خبيرمعتدم لهذه الغاية للمطالبات المقدمة من المؤمن لهم مطروحاً منها حصة معيدي التأمين .

(ج) لا يقبل صافي مخصص إدعاءات تحت التسوية للحوادث غير المبلغ عنها .

المادة(7): المخصص الحسابي (لفرع التأمين على الحياة) :

(أ) تعني عبارة (المخصص الحسابي) الفرق بين قيمة الإلتزامات المحتملة حتى نهاية فترة عقد التأمين على الحياة والقيمة الحالية للأقساط غير المسددة .

(ب) يتم إعتماد قيمة المخصص الحسابي وكما هي مقدرة من قبل الخبير الأكتواري المعتمد لهذه الغاية، وللمدقق التأكد من صحة هذا التقدير .

المادة(8): عند احتساب الدخل الخاضع إلى الضريبة للشركات المنصوص عليها في المادة(2) من

هذه التعليمات يجب مراعاة ما يلي :

(أ) يضاف إلى هذا الدخل صافي مخصص الأقساط غير المكتسبة، صافي مخصص إدعاءات تحت التسوية، صافي المخصص الحسابي والتي تم تنزيلها من الدخل خلال الفترة الضريبية السابقة .

ب) 1- ينزل من هذا الدخل صافي مخصص الأقساط غير المكتسبة، صافي مخصص إمداءات تحت التسوية، صافي المخصص الحسائي والتي تم تكوينها في نهاية الفترة الضريبية الحالية بعد إستبعاد حصة معيدي التأمين .

2- لا يجوز أن يزيد صافي هذه المخصصات على المعلن في حسابات شركة التأمين.

ج) تعني عبارة (صافي مخصص) لغايات هذه المادة المخصص مطروحاً منه حصة معيدي التأمين .

تعليمات رقم (12) لسنة 2010

تعليمات إحتساب الدخل والمصروفات القابلة للتنزيل

فيما يتعلق بالعقود طويلة المدى

صادرة بالأستناد لأحكام الفقرة (أ) من المادة (15) من قانون

ضريبة الدخل المؤقت رقم (28) لسنة 2009

المادة(1): تسمى هذه التعليمات (تعليمات إحتساب الدخل والمصروفات القابلة للتنزيل فيما يتعلق

بالعقود طويلة المدى لسنة 2010) .

المادة(2): يكون للكلمات والعبارات التالية حيثما وردت في هذه التعليمات المعاني المخصصة لها

أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك .

القانون : قانون ضريبة الدخل النافذ المفعول .

المكلف : كل شخص ملزم بدفع الضريبة .

الفترة الضريبية : الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام القانون .

العقد: العقد طويل المدى .

التكاليف الفعلية للعقد : التكاليف الفعلية المتعلقة مباشرة بالعقد، أو المرتبطة بطبيعة النشاط والتي يمكن

تخصيصها للعقد وأي تكاليف يتم تحميلها على العقد وفق الشروط الواردة فيه .

التكاليف الكلية المقدره للعقد : مجموع التكاليف المقدره لإنجاز العقد .

الإيراد الكلي للعقد : مقدار الإيراد المتفق عليه في العقد، مضافاً إليه قيمة الأوامر التغييرية وأي مطالبات أو

إيرادات أخرى متعلقة بالعقد .

الأوامر التغييرية : أية تعديلات على العقد تؤدي إلى تغيير في إيرادات أو تكاليف ذلك العقد .
التكاليف المشتركة : المصاريف المقبولة ضريبياً والمرتبطة بطبيعة النشاط والتي لا يمكن تخصيصها لعقد معين .

المادة(3):

أ- يتم احتساب الدخل والتكاليف القابلة للتوزيع بالنسبة للمكلفين الذين يستخدمون أسلوب الإستحقاق المحاسبي وذلك فيما يتعلق بالعقود طويلة المدى بإعتماد نسبة الإنجاز الفعلي للعقد خلال الفترة الضريبية .

ب- لغايات هذه التعليمات تعني العقود طويلة المدى عقود التصنيع أو التركيب أو البناء أو تقديم الخدمات المتعلقة بها التي لا تنجز خلال الفترة الضريبية الواحدة وتمت المباشرة بتنفيذ العقد خلالها، ولا يشمل ذلك العقود التي تنجز خلال ستة أشهر من بداية تنفيذ العقد .

المادة(4):

أ) يتم احتساب الإيراد المتحقق من العقود طويلة المدى خلال الفترات الضريبية لسنوات العقد بإستثناء السنة الأخيرة للعقد حسب المعادلة التالية:

$$\frac{\text{التكاليف الفعلية للعقد خلال الفترة الضريبية}}{\text{الإيراد الكلي للعقد}} \times \text{التكاليف الكلية المقدرة للعقد}$$

ب) يتم محاسبة المكلف عن الإيراد الفعلي المتحقق من العقود طويلة المدى خلال الفترة الضريبية بما لا يقل عن ناتج المعادلة المشار إليها في الفقرة (أ) من هذه المادة .

ج) يتم احتساب الإيراد المتحقق من العقود طويلة المدى للسنة الأخيرة من العقد على النحو التالي :
الإيراد الكلي للعقد - الإيرادات التي تمت المحاسبة عنها ضريبياً لسنوات العقد بإستثناء السنة الأخيرة .

د) يلزم المكلف بتقديم بياناً بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد .

المادة(5): في حال عدم قيام المكلف بتنظيم السجلات والمستندات وفق القانون أو عدم إبراز بيان

بالتكاليف الكلية المقدرة للعقد يتم احتساب الدخل المتأتي من العقد حسب المعادلة التالية :

الإيراد الكلي للعقد × نسبة الربح المحددة في التعليمات الصادرة لهذه الغاية

المادة(6): إذا كان هناك بعض التكاليف المشتركة المتعلقة بأكثر من عقد وتعلق بطبيعة النشاط

لهذه العقود فيتم تحديد حصة كل عقد من هذه التكاليف حسب المعادلة التالية :

التكلفة الفعلية للعقد خلال الفترة الضريبية

----- × التكاليف المشتركة المقبولة ضريبياً

التكلفة الفعلية الكلية للعقود خلال الفترة الضريبية

المادة(7): لغايات تطبيق هذه التعليمات يجب مراعاة ما يلي :

أ- عند إجراء تحويل في أي من عناصر التكاليف من عقد إلى آخر يجب أن يتم ذلك بسعر التكلفة .

ب- يتم تنزيل مصاريف الصيانة الفعلية على العقد المقبولة ضريبياً بعد الإنتهاء من تنفيذه في الفترة

الضريبية التي أنفقت أو استحققت خلالها إذا كانت من مسؤولية المكلف حسب شروط العقد

ج-1 يتم تخفيض تكاليف العقد بمقدار أي دخل عرضي .

2 لغايات هذه الفقرة يعني الدخل العرضي أي دخل لم يرد ضمن شروط العقد بما في ذلك الدخل

المتأتي من بيع المواد الزائدة والدخل من بيع المعدات والأصول التي تم تحميلها على تكلفة العقد .

د- في حال تحقق أي إيرادات لم يحاسب عنها المكلف يتم محاسبته عنها في الفترة الضريبية التي تحققت

فيها .

المادة(8): يتم تنزيل المصاريف المقبولة ضريبياً بإستثناء المصاريف المتعلقة بالعقد والمصاريف

المشتركة للعقود- في الفترة الضريبية التي أنفقت أو إستحققت فيها .

المادة(9): يلزم المكلف ببيان إيرادات وتكاليف كل عقد على حده .

تعليمات رقم (13) لسنة 2010

تعليمات التأجير التمويلي والتأجير المنتهي بالتمليك

وتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بها

صادرة إستناداً لأحكام المادة (16) من قانون ضريبة الدخل المؤقت

رقم (28) لسنة 2009 والفقرة (ب) من المادة (23)

من قانون التأجير التمويلي رقم (45) لسنة 2008 .

المادة(1): تسمى هذه التعليمات (تعليمات التأجير التمويلي والتأجير المنتهي بالتمليك وتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بها لسنة 2010) ويعمل بها إعتباراً من تاريخ نشرها في الجريدة الرسمية .

المادة(2): يكون للكلمات والعبارات التالية حيثما وردت في هذه التعليمات المعاني المخصصة لها أدناه ما لم تدل القرينة على غير ذلك .

القانون : قانون ضريبة الدخل أو قانون التأجير التمويلي نافذاً المفعول وحسب مقتضى الحال.

الدائرة : دائرة ضريبة الدخل والمبيعات .

المدير : مدير عام الدائرة .

الضريبة : ضريبة الدخل المفروضة بمقتضى القانون .

الفترة الضريبية: الفترة التي تحتسب الضريبة على أساسها وفق أحكام القانون.

عقد التأجير: عقد التأجير التمويلي بما في ذلك عقد التأجير المنتهي بالتمليك .

المؤجر : الشخص الإعتباري الذي يتم تأسيسه أو تسجيله وفق أحكام التشريعات النافذة ذات

العلاقة الذي تكون إحدى غاياته ممارسة نشاط التأجير التمويلي .

المستأجر : الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي ينتفع بالمأجور وفق أحكام عقد التأجير .
دفعات الإيجار: أقساط عقد التأجير .

قيمة خيار الشراء: القيمة المتبقية للمأجور المتفق عليها بموجب عقد التأجير أو تلك المحددة باتفاق طرفي العقد بموجب عقد معدل وفق معايير المحاسبة الدولية إذا لم تكن محددة مسبقاً وذلك في حال اتفاق الطرفين على تملك المستأجر للأصل قبل إنتهاء العقد .
القيمة الحالية لدفعات الإيجار: مجموع قيمة كل دفعة من دفعات بدل الإيجار التي يلتزم المستأجر بدفعها للمؤجر بموجب عقد التأجير الموقع بينهما مخصومة بمعدل سعر الفائدة السائد على الاقتراض .

القيمة العادلة للمأجور: المبلغ الذي يلتزم المؤجر بدفعه لقاء حيازته للمأجور شاملة كامل المصاريف التي تجعل المأجور جاهزاً للإستخدام سواء كانت الحيازة عن طريق الشراء أو الإنشاء .

المادة (3) :

- أ. يتم محاسبة المؤجر على أي فرق بين القيمة الحالية لدفعات الإيجار وكلفة الأصل المؤجر كإيراد وقت توقيع العقد .
- ب. مع مراعاة ما ورد في الفقرة (ج) من هذه المادة، تعتبر القيمة الحالية لدفعات الإيجار بتاريخ العقد كلفة للمأجور بالنسبة للمستأجر وتستهلك بالنسب المقررة لإستهلاك الأصول وفق أحكام القانون ونظام إستهلاك وإطفاء الأصول النافذ .
- ج. إذا كانت العقارات هي موضوع العقد فلا يتم إستهلاك قيمة الأرض ويتم إستهلاك قيمة المباني دون الأرض بالنسب المقررة للمباني وفق أحكام القانون ونظام إستهلاك وإطفاء الأصول النافذ .
- د. يتم محاسبة المؤجر على أي زيادة بين قيمة خيار الشراء وبين القيمة الحالية لدفعات الإيجار المتبقية كأرباح متحققة بتاريخ إقفال العقد .
- هـ. 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 أنتهى فيها العقد .

أما إذا كانت مصاريف الإستهلاك والتمويل المطروحة سابقاً من الدخل الإجمالي من جهة تزيد عن الأقساط المدفوعة من جهة أخرى فإن الفرق بينهما يعتبر إيراداً للمستأجر في الفترة الضريبية التي إنتهى فيها العقد .
و. إذا كانت الأرض هي موضوع العقد ولم يمارس المستأجر خيار الشراء أو لم ينته العقد بالتملك فتعتبر الأقساط المدفوعة مطروحاً منها مصاريف التمويل التي تم تنزيلها من الدخل الإجمالي سابقاً نفقة للمستأجر، كما أن الفرق بين الأقساط المقبوضة من قبل المؤجر مطروحاً منها إيراد التمويل المحاسب عنها المؤجر سابقاً تعتبر إيراداً للمؤجر، وذلك في الفترة الضريبية التي قام فيها المستأجر بتسليم المأجور للمؤجر.

المادة (4) :

أ. يتم حساب الإيرادات المتأتية للمؤجر عن عقد التأجير على أساس الإستحقاق للأقساط بحيث تتحقق الإيرادات لكل سنة من سنوات العقد بتاريخ إستحقاق قسط الإيجار سواء تم دفع القسط أم لم يدفع .

ب. في حال إلغاء عقد التأجير تعتبر كافة المبالغ المستحقة على المستأجر وغير المدفوعة من قبله إيرادات متحققة له في الفترة الضريبية التي تم إلغاء العقد فيها إذا سبق تنزيلها ضمن المصاريف المقبولة .

المادة(5):

أ. يلتزم المؤجر بإظهار عقود التأجير في سجلاته ومستنداته متضمنة تاريخ إستحقاق دفعات بدل الإيجار والجزء من هذه الدفعات الذي يعتبر تسديداً لقيمة المأجور وإيرادات التأجير وذلك وفق معايير المحاسبة الدولية .

ب. يلتزم المستأجر بالإفصاح عن عقود التأجير الملتمزم بها وتقديمها للدائرة وفق كشف معد لهذه الغاية .

ج. يلتزم كل من المؤجر والمستأجر بالإفصاح عن الإيضاحات الإضافية وفق معايير المحاسبة الدولية .

المادة(6):

تضاف المبالغ الإضافية التي يلتزم المؤجر بدفعها بموجب عقد التأجير أو العقد المعدل لتحسين الأصل ومصاريف الصيانة التي تزيد على 5% من قيمة الأصل بعد نفاذ العقد إلى القيمة العادلة للمأجور بتاريخ التحسين ويتم إعادة جدولة أقساط عقد التأجير للفترة المتبقية للعقد بناء على القيمة الجديدة .

المادة(7):

مع مراعاة أحكام الفقرات (ج، هـ ، و) من المادة (3) من هذه التعليمات للمستأجر أن يستهلك قيمة التحسينات، التي تتم على المأجور بموافقة المؤجر أو وفق أحكام المادة (6) من هذه التعليمات لغايات تطوير أو زيادة العمر الافتراضي للأصل أو تحسين المنتج الذي ينتجه الأصل ومصاريف الصيانة التي تزيد على 5% من كلفة الأصل وذلك بالنسب المقررة لإستهلاك الأصول وفق أحكام القانون ونظام إستهلاك وإطفاء الأصول النافذ .

ملحق رقم (3) التحليل الإحصائي

GET

FILE='C:\data\.

freq age to exper.

Frequencies

Statistics

	العمر	الجنس	المستوى الوظيفي	المؤهل العلمي	التخصص العلمي	سنوات الخبرة
N Valid	80	80	80	80	80	80
Missing	0	0	0	0	0	0

Frequency Table

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 30	15	18.8	18.8	18.8
سنة فأقل				
من 31-اقل	39	48.8	48.8	67.5
من 40 سنة				

من 40-اقل	20	25.0	25.0	92.5
من 50 سنة				
من 50-اقل	6	7.5	7.5	100.0
من 60 سنة				
Total	80	100.0	100.0	

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ذكر	65	81.3	81.3	81.3
انثى	15	18.8	18.8	100.0
Total	80	100.0	100.0	

المستوى الوظيفي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid مدير	3	3.8	3.8	3.8
مديرية				
رئيس				
قسم	4	5.0	5.0	8.8
تقدير				

مدقق	58	72.5	72.5	81.3
مشرف	15	18.8	18.8	100.0
مجموعة				
Total	80	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid بكالوريوس	53	66.3	66.3	66.3
ماجستير	24	30.0	30.0	96.3
دكتوراه	3	3.8	3.8	100.0
Total	80	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسبة	64	80.0	80.0	80.0

إدارة أعمال	4	5.0	5.0	85.0
اقتصاد	5	6.3	6.3	91.3
قانون	7	8.8	8.8	100.0
Total	80	100.0	100.0	

سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 3 سنوات	5	6.3	6.3	6.3
من 3- أقل من 6 سنوات	11	13.8	13.8	20.0
من 6- أقل من 10 سنوات	24	30.0	30.0	50.0
10 سنوات فأكثر	40	50.0	50.0	100.0
Total	80	100.0	100.0	

desc q1 to s4.

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	80	1	3	2.09	.482
Q2	80	1	3	2.10	.409
Q3	80	1	3	2.01	.436
Q4	80	1	3	2.14	.631
Q5	80	1	5	2.91	1.352
Q6	80	1	5	2.94	1.286
Q7	80	1	3	2.29	.556
Q8	80	1	3	2.19	.597
Q9	80	1	3	2.10	.518
Q10	80	1	3	1.91	.508
Q11	80	1	3	2.05	.571
Q12	80	1	4	2.10	.628
Q13	80	1	5	2.98	1.331
Q14	80	1	3	1.96	.625
Q15	80	1	3	2.09	.455
Q16	80	1	3	2.01	.464
Q17	80	1	3	2.09	.532
Q18	80	1	3	2.01	.490

Q19	80	1	3	1.97	.477
Q20	80	1	3	1.99	.464
Q21	80	1	3	2.04	.514
Q22	80	1	3	2.04	.538
Q23	80	1	3	2.09	.556
Q24	80	1	3	2.19	.553
Q25	80	1	4	2.14	.545
Q26	80	1	3	2.14	.443
Q27	80	1	3	2.12	.460
Q28	80	1	3	2.03	.503
Q29	80	1	3	2.04	.561
Q30	80	1	3	2.06	.559
Q31	80	1	4	2.06	.603
Q32	80	1	3	2.10	.565
Q33	80	1	3	2.04	.561
Q34	80	1	3	2.15	.453
Q35	80	1	3	2.09	.455
Q36	80	1	3	2.07	.522
Q37	80	1	3	2.00	.551

مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة	80	2	3	2.27	.351
والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية	80	2	2	2.05	.158
المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي قياس الأصول والإلتزامات الضريبية	80	2	2	2.08	.179
المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	80	2	3	2.08	.247
Valid N (listwise)	80				

T-TEST

/TESTVAL=3

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=s1 s2 s3 s4

/CRITERIA=CIN (.95) .

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	80	2.27	.351	.039
الضريبة الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	80	2.05	.158	.018

الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية				
المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي قياس الأصول والإلتزامات الضريبية	80	2.08	.179	.020
المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	80	2.08	.247	.028

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى إلتزام محاسبة الضرائب على الدخل في الأردن بمتطلبات معايير المحاسبة الدولية الإعتراف بالفروق الضريبية الدائمة والمؤقتة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي قياس الأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	18.649	79	.000	-.73	-.81	-.65
متطلبات معيار المحاسبة الدولي الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	53.876	79	.000	-.95	-.98	-.91
متطلبات معيار المحاسبة الدولي الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	46.064	79	.000	-.92	-.96	-.88
متطلبات معيار المحاسبة الدولي الإعتراف بالأصول والإلتزامات الضريبية المؤجلة حسب متطلبات معيار المحاسبة الدولي	33.367	79	.000	-.92	-.98	-.87